الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أبو بكر بلقايد/ تلمسان
كلية الحقوق والعلوم السياسية
كلية: الحقوق

الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية

رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام

إعداد الطالب:
– بن غماري ميلود

إشراف الأستاذ:
– أ.د بن عمار محمد

أعضاء لجنة المناقشة

▪ أ.د دايم بلقاسم	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	رئيسا
▪ أ.د بن عمار محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	مشرفا ومقررا
▪ د. شبة سفيان	أستاذ محاضر – أ–	جامعة سيدي بلعباس	عضوا مناقشا
▪ د.طيب ويس إبراهيم	أستاذ محاضر – أ–	جامعة سيدي بلعباس	عضوا مناقشا
▪ د. زعزوعة فاطمة	أستاذة محاضرة – أ–	المركز الجامعي ع تموشنت	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2017–2018

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

أشكر الله عز وجل الذي أمدني بالقوة والعزم والإرادة

لإنجاز هذا العمل المتواضع.

أقدم جزيل الشكر والإمتنان إلى أستاذي الفاضل الدكتور "فتات فوزي"

الذي لم يدخر جهدا في إرشادي وتوجيهي، ومساندتي في

إنجاز هذا العمل رغم انشغالاته والتزاماته،

جزاه الله في الدارين خير الجزاء،

وأتوجه بجزيل الشكر لأعضاء لجنة المناقشة،

التّي تحمّل أعضاؤها عناء قراءة هذه الرّسالة قصد إثرائها،

لتنير لنا الطّريق، سعيا منّا لدعم رصيد البحث العلمي

كما أشكر كل من ساعدني على إتمام هذا العمل وقدّم لي يد العون

من قريب أو من بعيد.

إلى كل من ساهم ولو بكلمة طيّبة في نجاح مسار هذا البحث العلمي.

جزاكم الله خيراً.

كلمة شكر

أحمد الله على ما من به نعمة إتمام هذا البحث

أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير

إلى الأستاذ المشرف " **بن عمار محمد**" الذي لم يبخل عليّ بنصائحه وإرشاداته، جزاه الله عني خير الجزاء وجعل ذلك في ميزان حسناته.

كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى جميع أعضاء اللجنة الموقرة التي قبلت عناء قراءة هذا البحث.

والشكر الجزيل إلى كل من أسدى لي المعونة والفائدة حتى خرج هذا البحث إلى النور.

والحمد لله الذي بفضله تتم الصالحات

إهـــــداء

أهدي هذا الجهد المتواضع:

إلى روح أبي.

إلى أمي أطال الله في عمرها.

إلى زوجتي الكريمة وسندي.

إلى أولادي: بشرى- زكرياء- محمد- أرسلان- هارون.

إلى العائلة الكريمة إخواني وأخواتي.

قائمة المختصرات

باللغة العربية:

ط: الطبعة

ص: الصفحة

ج: جزء

ق.م: قانون مدني

ج.ر: جريدة رسمية

ق.م: قانون المالية

باللغة الفرنسية:

P : Page

O.**r**.**g** : Organisation

O.**P**.**U** : Office Publications universitaires

G.**OV** : Gouvernement

مقدمة

مقدمــة

إن التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد حديثة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن بين أهم هذه الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم ممول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخلها في النشاط الاقتصادي.

فالضريبة عرفت منذ العصور الأولى حيث كانت تحصل في صورة عينية يدفعها الفرد جبرا إلى السلطة العمومية كنوع من المساهمة في تغطية النفقات، وقد عرفت الإمبراطورية الرومانية نظاما ضريبيا محكما كانت فيه الضريبة سنوية وإجبارية، أما في العصور الوسطى كان تسديد الضرائب من طرف الأفراد ويتم أدائها للحاكم في شكل ساعات عمل (السخرة) أو عينيا (كأعمال تعبيد الطرقات أو الترميمات أو بالحبوب والمواد الزراعية) مقابل خدمات توفرها السلطة العمومية بهدف ضمان الأمن وحماية الممتلكات. [1]

وقد استند علماء الغرب في القرن 18 على فكرة (العقد الاجتماعي) لتعريف الضريبة على أنها علاقة تعاقدية بين الفرد والدولة، أما البعض الآخر رأى أنها عقد توريد الخدمات تم بموجب الاتفاق على أن تقوم الدولة بتقديم خدمات الدفاع والأمن والمرافق العامة...الخ إلى أفراد المجتمع مقابل أن يردوا هذه الخدمات في صور ضرائب.[2]

[1] – محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة، 2003، ص 09.

[2] – ينظر: بوعون يحياوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، 2010، ص03.

وبتطور المجتمعات، اضطرت السلطات العمومية إلى دعوة ممثلي الشعب للحصول على موافقتهم عند فرض الضرائب وهذا بعد ثورات سياسية دموية عرفتها أوروبا، ومن هنا ظهر وتأكد حق البرلمانات في التخصص بسن القوانين المتعلقة بالضرائب.[1]

وأبرز مثال على ذلك ما تقرر في النظام الانجليزي، لما منع الملك من فرض الضرائب دون موافقة الممولين.

فلقد كان الجانب المالي يشكل مجموعة من العوائق مست موضوع الضرائب وغيرها من الإشكالات، من حيث فرضها والتصويت عليها، ذلك ما أظهرته جليا وثيقة الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن الصادرة في 1789، خاصة المادة 14 منه: " كل المواطنين يملكون الحق في تقرير عن طريق ممثليهم مدى مساهمتهم في تحمل العبء الضريبي وأيضا في الموافقة بحرية كاملة على فرض الضرائب وتحديدها أو إعادة تغطيتها ومدتها".[2]

كما وردت هذه الفكرة كذلك في دساتير العديد من الدول واقتضي تعريف الضريبة طبقا لهذه النظرة، على أنها مقابل المنافع التي تعود على الفرد من حماية حياته وأمواله وخزينته.[3]

لكنه يجب الإشارة إلى أن اعتماد الدولة على الضريبة في العصر الحديث يكاد أن يكون شبه كلي، وهذا باستثناء بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة والتي تتوفر على ثروات تغنيها عن فرض الضرائب.[4]

[1]- ينظر: محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص ص 9-10.

[2]- ينظر: المادة 14 من وثيقة الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، ترجمة الأستاذ أيمن محمد شريف، الازدواج الوظيفي والعضوي بين السلطة التشريعية والتنفيذية في الأنظمة المعاصرة، دار النهضة العربية، القاهرة ،2005، ص481.

[3]- ينظر: يوعون يحياوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية ، 2010، ص03.

[4]- ينظر: محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص 10.

وكان الأمر كذلك بالنسبة للجزائر التي انتهجت نفس السياسة بإنشاء ضريبة تضم ثروات هامة أثارت مطامع الدول الأوروبية، وهو ما حصل بالفعل إبان الاحتلال الفرنسي.[1]

ما أدى إلى ظهور قوانين الأقل القول عنها أنها سالبة لحقوق الجزائريين وعنصرية مثل القرار التي أصدرته الدولة الاستعمارية بتاريخ 1957/12/30، الذي وضع نقطة تمييز وذلك بتفريق شمال الجزائر عن جنوبها على اعتبار الجنوب يسخر بثروات بترولية وغازية هائلة.

أما آدم سميث يرى أن النظام الجبائي الجيد يجب أن يتصف بالبساطة، الملائمة وبالعدالة، هذه الأخيرة التي تعني وتقتضي أن تكون قليلة التكلفة، أي بقدر أي مواطن أن يؤديها حسب طاقته وقدرته المالية.

هذا الطرح أخذ به المشرع الجزائري من خلال الدستور الجزائري الصادر سنة 1996 الذي نص في مادته 64 على أنه: "كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية..." [2].

وللأهمية التي تكتسبها الضريبة فقد كرس المشرع الجزائري جملة من النصوص مسطرة في أغلب الدساتير التي توالت على الجزائر منذ 1963 إلى 1996، فالمادة 122 من دستور الجزائر لسنة 1996 فصلت المجال الضريبي بقولها: "يشرع البرلمان في الميادين التي خصصها الدستور وكذلك في المجالات الآتية... 13 – إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها".

[1]-ينظر: زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة الدكتوراه في القانون العام ،كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان ،2013، ص 7.

[2]- ينظر: المادة 64 من دستور 1996، المؤرخ في 1996/11/28، ج.ر. رقم 76، المؤرخة في 1996/12/28.

فتكريس الدستور لنصوص تعرضت لموضوع الجباية، كان يهدف من خلاله تشجيع المواطن على دفع مستحقاته المادية ومنها الضريبة، الذي ينظر إليها في أي مجتمع على أنها جبر وإلزام وبالمقابل لا يقدم مقابل أو خدمة بعد دفعها.

وقد اعتمد المفهوم الجبري للضريبة لما لها من اثر على الذمة المالية للمكلفين بها بالقدر الذي يجعل إدارة الضرائب تتخذ الإجراءات والوسائل التي خولها لها المشرع (من تفتيش، رقابة، متابعة وحجز...الخ) في حال تملص المكلف بها على اعتبار أن إدارة الضرائب تفترض حسن النية في المكلفين لحين إثبات العكس لذلك نقول أن نظام الضرائب الجزائري نظام تصريحي بامتياز.

فالفكرة التقليدية القديمة التي كانت سائدة في أغلب المجتمعات والمتمثلة في حياد الدولة عن الأنشطة الاقتصادية بالشكل الذي يجعل دورها يقتصر إلى جانب توفير الأمن للأفراد الذين يعيشون تحت غطائها، توفير الموارد الكافية لتغطية النفقات العامة دون التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية سرعان ما اندثرت وذلك بظهور الأزمات المالية حيث تغير مفهوم دور الدولة التقليدي واندثر كذلك المعتقد السائد آنذاك على أن التوازن في المجالات التي تسيرها الدولة هو ظاهرة حتمية بل يستوجب أن ترتبط النفقات بحجم الإيرادات ، لذلك أضحت مشكلة التنمية من اعقد المسائل التي تواجها الدول للوصول إلى اقتصاد متين ، لهذا ارتبط إشكال التمويل بالضريبة، كون هذه الأخيرة تعتبر أهم مصدر لتمويل الخزينة .

فنجد أن كل حكومات العالم تعمل على رفع مستويات اقتصادها والبحث عن مصادر للقيام بالمشاريع و تسييرها ،وإذا ما تحققت هذه الأخيرة ، تجد الدول نفسها تحقق جزء من هدفها المسطر ، ألا و هو التنمية الاقتصادية فتكون حريصة على الاعتماد على مصادر التمويل الخارجية وفي نفس الوقت تشدد على المصادر الداخلية لما لها من امتيازات دائمة ومستمرة ومستقرة خلافا للجباية البترولية التي تتأثر بتقلبات الأسواق لاسيما في مجال الأسعار.

وتعتبر الإرادات الجبائية أو الضرائب من أهم مصادر التمويل الداخلية الثابتة التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية ، فالمطلع على قوانين الضرائب وقوانين المالية السنوية في الجزائر يجد أن الدولة تعمل جاهدة على البحث عن تشريع ضريبي جديد محكم يساهم بدوره في رفع هذه مستوى الإيرادات من خلال التخفيضات والإعفاءات والزيادات في النسب .

فعقب الاستقلال وبداية من الستينات، تأثرت الجزائر وكغيرها من الدول العالم الثالث من الحالة الاقتصادية المتدهورة التي ورثتها عن الاستعمار، حيث أنها لم تكن مهيأة لخوض غمار تنمية سادها فراغ في هياكلها واستبداد في ثرواتها.

فحتمت عليها الأوضاع حذو النظام الضريبي الفرنسي وظهر ذلك من خلال صدور قانون 62-157 المؤرخ في 21-12-1962 الذي ساير التشريع الفرنسي المعمول به إبان الاستعمار ما لم يمس منه بسيادة الدولة.

وبالرغم من كثرة مواردها الاقتصادية، إلا أن الترسانة القانونية التي كانت تسير عليها لم تكن تساير طبيعة النظام السياسي المنتهج مباشرة بعد الاستقلال والذي كان يتناقض مع النظام الليبرالي للدولة المستعمرة هذا من جهة، ومن جهة ثانية الفكر الذي ساد على اعتبار أن المداخيل البترولية كفيلة بتغطية النفقات الحالة.

فعدم ملائمة هذه القوانين السائدة، كانت سببا في ظهور التشريع الجبائي والذي كان ضمن التعديلات التي شهدتها الجزائر بموجب الأوامر تحت رقم من 76-101 إلى 105 المؤرخ في 09-12-1976[1]، وهي:

- قانون الضرائب المباشرة رقم 76-101.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال رقم 76-102.

[1]- ينظر: أوامر من 76-101 إلى 105، المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية،ج.ر. رقم 104.

- قانون التسجيل رقم 76-103.
- قانون الضرائب غير المباشرة رقم 76-104.
- قانون الطابع رقم 76-105.

وظل هذا الاعتقاد إلى غاية ظهور الأزمة البترولية لسنة 1986، عندما انخفضت أسعار البترول وقيمة الدولار في الأسواق العالمية، ما أدى إلى بروز مشاكل هيكلية أدت إلى تدهور البنية الاقتصادية، هذا الواقع فرض على الدولة اتخاذ سياسة اقتصادية جديدة ومغايرة قصد تحقيق توازن اقتصادي يسمح فيها للخزينة العمومية البحث عن مصادر ثابتة ودائمة لتغطية النفقات.

ومن هنا نؤكد أن خيار النظام الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر مباشرة بعد الاستقلال اثبت فشله وعدم مقدرته على مسايرة التطورات المالية التي شهدها العالم، والتي كانت تسيطر عليها مبادئ النظام الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية التي تتحكم باقتصاد العالم بمؤسساته المالية الضخمة، إضافة إلى تحكمها في صندوق النقد الدولي والمؤسسات التجارية الكبرى وكذلك عرفت هذه الفترة ميول الدول المتزايد اتجاه التكتل الاقتصادي وتحكمها في التكنولوجيا المتطورة والذي قابله أزمات تنمية في دول العالم الثالث نتيجة أفات المديونية الأمر الذي أدى بها إلى الخضوع إلى شروط هاته الدول حتى تستدين منها، فكان لابد على دول العالم الثالث أن تكيف تشريعاتها وفقا لما هو متعارف عليه دوليا حتى تستطيع التعامل مع تلك الدول.

فدول المغرب العربي مثلا باشرت بالإصلاحات الجبائية في إطار التكتل التي أنشأته دول المغرب العربي، فالمغرب مثلا بدا في إصلاح المنظومة الضريبية سنة 1986، أما في تونس فدخل الإصلاح الضريبي حيز التنفيذ ابتداء من سنة 1988، وتبعتها بعد ذلك الجزائر في سنة 1990 بموجب قانون المالية رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31، ليطبق التشريع و يدخل حيز التنفيذ في الفاتح جانفي سنة 1992 .

هذا التشريع الذي أتي برسوم و ضرائب جديدة جديد الذي كان متعارف عليه دوليا ومنها:

أ – الضريبة على الدخل الإجمالي: وهي اقتطاع مالي بصورة تصاعدية من 01 إلى 50 % يفرض على الأشخاص الطبيعيين .

ب – الضريبة على أرباح الشركات: وهي اقتطاع مالي بنسبة قارة تبلغ 38% تطبق على أرباح الشركات.

ج – الرسم على القيمة المضافة : وهو رسم يفرض بمعدلات من 7 و13 و21 بموجب قانون المالية لسنة 1995 على الإنتاج و تأدية الخدمات.

إذن هذه المبادرات التشريعية التي تدخل في ما يسمى بالإصلاح الجبائي كانت تهدف إلى الاندماج الاقتصادي في زمن تكتلات عرفها العالم، و نظرا لكون هذه الدول العربية ارتبطت بمعاهدات اقتصادية كان لابد عليها أن تنسق فيما بينها على الأقل في الجانب الجمركي والجبائي .

فسنة 1990 شهدت الجزائر تحولات جذرية وكبيرة عرفت بالإصلاحات المالية، فظهرت في المجال البنكي ميلاد أولى حركة ضبط في الجزائر وهي سلطتي الضبط في القطاع النقدي والمصرفي المسماة مجلس النقد والقرض واللجنة المصرفية بموجب أول تشريع بنكي المعروف بقانون 10/90 للنقد و القرض.[1]

حيث أن هذا الإصلاح لم يمس فقط الضرائب والرسوم وإنما مس كذلك الأجهزة والمصالح مما أدى إلى ظهور إدارة جبائية بمصالح جديدة تتماشى مع أنواع الضرائب الجديدة.

[1]- ينظر: قانون رقم 90-10، المؤرخ في 14 ابريل 1990، يتعلق بالنقد والقرض، ج. ر. عدد 16، صادرة في 18 أبريل 1990، ألغي بموجب أمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003، يتعلق بالنقد والقرض،ج. ر. عدد 52، صادرة في 27-أوت 2003.

فلقد كانت القوانين الجبائية تعدل سنويا وباستمرار كون أن النظام الضريبي معروف عليه أنه غير مستقر ومثال ذلك قانون المالية لسنة 2002.[1]

فبعدما كان النظام الجبائي الجزائري يركز على تقسيم ثلاثي للإدارة الجبائية هي مصالح الجباية المباشرة، مصالح الجباية الغير مباشرة ومصلحة تسجيل والطابع والتي كانت تتماشى آنذاك مع نوع للضرائب والرسوم.

وحتى تكون الرقابة الجبائية فعالة قام المشرع الجزائري بإصدار عدة قوانين كان أهمها النصوص التي ضمنها قانون المالية لسنة 2003 إذا قام بالتفريق بين جباية الأشخاص الطبيعية وجباية الأشخاص المعنوية، فقام بإحداث أجهزة إدارية هي مديرية كبريات المؤسسات DGE، ومراكز الضرائب (CDI). فميز بين المؤسسات الكبرى ذات رقم الأعمال الضخم وأخضعها للإدارة الأولى في التصريح والمتابعة والمراقبة وخص أصحاب أرقام الأعمال الأقل بما فيهم الأشخاص الاعتبارية والطبيعية بجهاز يرافقهم هو مراكز الضرائب والمراكز المجاورة، كل هذا يهدف إلى التحكم والسيطرة على المكلف بالضريبة من جهة وتبسيط وتحسين العلاقة بين هذا الأخير، وإدارة الضرائب بهدف حماية أموال الخزينة العمومية.

ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت التهرب الضريبي الناتج عن تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في دلك طرق وأساليب سواء كان دلك بطريقة مشروعة (التجنب الضريبي) أو بطريقة غير مشروعة "الغش الضريبي"، فهدا يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية، لذا تسعى لمعالجة هده الظاهرة بتجنيد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأساليب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد

[1]- ينظر: قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ،ج .ر. رقم 79.

الوطني.[1] ومن أجل دلك استحدثت الرقابة الجبائية كوسيلة لدرء وردع التملص من دفع الضرائب والمستحقات.

وبهذه الإصلاحات أصبح النظام الضريبي الجزائري مكون من محورين كبيرين يهدف دائما التركيز عليهما :

أ- السياسة الضريبية وهي المبادئ العامة التي يقوم عليها النظام الضريبي ومجموع المتغيرات التي تنشأ من خلال التوجهات التي تنتهجها الدولة في سياستها الداخلية والخارجية والتي تؤثر على التشريع الضريبي.

ب- والإدارة الضريبية : التي تتشكل وتتهيكل تماشيا مع نوع الضرائب و كيفية تحصيلها بحيث ومباشرة بعد الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 تشكلت الإدارة الضريبية على قسمين

1- الإدارة المركزية و الجهوية والولائية والتي تختص في شرح وتفسير النصوص الضريبية واقتراح التعديلات الخاصة في العيوب والأخطاء والنقائص التي تشوب تنفيذ التشريع.

2- مفتشيات الضرائب والقباضات ومراكز الضرائب التي تسهر على تنفيذ النصوص التشريعية المسطرة عن طريق القوانين المالية أو التوصيات أو اللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية التي تستعملها في تحضير الصحن الضريبي وكذلك في عملية التحصيل هذا من جهة، أما من جهة أخرى فهي ترفع التوصيات والمقترحات إلى الإدارة المركزية من اجل ضبط النواقص والصعوبات التي تواجهها أثناء تنفيذ النصوص حتى تتفادى الأخطاء والنقائص، وتقوم بتصحيحها في القوانين المالية اللاحقة.

فلا يمكن للرقابة أن تكون ناجعة وصالحة كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، إذا لم تضع حدا للجرائم المالية المرتكبة وتكون بقصد زيادة في الإيرادات الجباية للدولة لذا خصصت لها مصلحة

[1]- سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، 2011، ص 05 .

هي المديرية الفرعية للرقابة الجباية والمنازعات وهي تتكون من 3 مكاتب على مستوى كل ولاية، وقد قامت بمدها بكل الوسائل المادية والبشرية لقيامها بمهمتها على أكمل وجه.

فلقد خول لها المشرع ذلك بنص المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: " يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة". هته الإدارة التي خولت لها كذلك المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية حق الرقابة بكل أشكالها[1]، وهذا قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات، لغرض الإيقاع بالعمليات التدليسية التي تدخل في قائمة الجرائم التخريبية كالتهرب الضريبي .

وبالتالي نرى الأهمية التي تكتسبها الضريبة كممول للخزينة العمومية هذه الأخيرة التي تعتبر الشريان النابض لتمويل الاقتصاد الوطني. فالتحكم في الضريبة بالمفهوم العادل من خلال النصوص الملائمة يكون كفيلا بحماية مصلحة الخزينة العمومية.

فإذا كانت الدولة تمول مشاريع التنمية، لاسيما الجانب الذي يتعلق بالتجهيز (مرافق عامة بما فيها الطرق السريعة، مصالح الجماعات المحلية، مؤسسات مالية وبنيات اقتصادية). فلا بد وبالمقابل أن تكون هناك مداخل ضريبية بصورة غير مباشرة لفائدة هذه الخزينة وكأن الدولة تتكهن بهذه المداخيل عن طريق تسجيل هذه المشاريع في قوانين المالية .

فلا شك أن الرقابة تظهر أهميتها خاصة من خلال النظم الجبائية المتبعة في أي دولة ، فإذن هي أداة قانونية تعين السلطة المختصة الوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما آن الإدارة الجبائية هي احدي هذه السلطات المختصة فان رقابتها حسب Claude Laurent تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بان المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة.[2]

[1] – ينظر: يحي محيوت، قانون الإجراءات الجبائية، ط3، الجزائر، 2007.

[2] -Claude Laurent, Contrôle fiscal, la vérification personnelle, BA aunaise, France, 1995, p13.

فبحثنا هذا أظهر الأهمية التي أوليت للرقابة الجبائية والتي أصبحت اليوم تتصدر معظم اهتمامات الفاعلين الاقتصاديين، نتيجة الوعي المتنامي بضرورة الحفاظ على الاستقرار في جميع المجالات، هذا الاستقرار الذي أصبح مهددا بأنواع شتى من الجرائم التي لا تمس بمجتمعاتنا وتمس بالمصلحة العامة خاصة التي تنصب على الأموال العمومية للدولة، وأصبحت تستحدث بكل الوسائل وفي كل وقت مستهدفة الاقتصاد الوطني.

فمن خلال تعرضنا لهذا الموضوع قمنا بدراسة شاملة للرقابة كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية.

دواعي الموضوع :

من أبرز الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع:

- دور الضرائب في تنمية اقتصاد البلاد .
- الطرق الملتوية التي يستعملها المكلف بالضريبة، إما بالتصريح الناقص أو التصريح المبالغ فيه أو عدم التصريح أساسا بضرائبه والذي يجعل من الرقابة الجبائية الوسيلة الوحيدة للتقويم.
- أهمية الخزينة العمومية كصندوق تجمع فيه إرادات الدولة الجبائية قصد ضخها في مشاريع التنمية الوطنية.
- تذبذب إيرادات الجباية البترولية المتوقفة على أسعار السوق البترولية العالمية لاسيما في الآونة الأخيرة مما أدى إلى انخفاض إيرادات الخزينة التي تعتمد أساسا على مداخيل البترول.
- الهياكل التي أوجدتها الدولة من أجل جباية فعالة وراشدة.

لهذا حاولنا صياغة إشكاليتنا كالآتي:

- ماذا نقصد بالرقابة الجبائية وما هو الهدف منها ؟

- كيف تتم الرقابة الجبائية ؟
- ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في حماية أموال الخزينة العمومية ؟

ومحاولة منا لمناقشة هذه الإشكالية، ارتأينا إتباع الخطة المناسبة التي تعكس أهم النقاط المتصلة بهذا الموضوع، فقسمناه إلى فصلين: الفصل الأول تطرقنا فيه إلى الضرائب ودورها في تمويل الخزينة العمومية ، أما الفصل الثاني تطرقنا للرقابة الجبائية وتطبيقاتها على الميدان.

وسعيا منا للإلمام بهذا الموضوع على اعتبار الرقابة الجبائية آلية مهمة وأساسية لما لها من وقع على التحصيل الجبائي الذي هو بدوره له وقع على مدى انتعاش الخزينة العمومية، كان لا بد علينا أن نبحث في العلاقة الموجودة بين الرقابة الجبائية وأموال الخزينة العمومية.

الوسائل المستعملة:

وبما أن موضوع الرقابة جوهر بحثنا فسنعتمد على المنهج التحليلي والوصفي مع صقله بالجانب القانوني من نصوص وجداول تمثل إحصائيات.

الفصل الأول:

أهمية الضرائب في تغذية الخزينة العمومية

المبحث الأول :ماهية الضريبة

سنتعرّض في مبحثنا هذا إلى ماهية الضريبة في المطلب الأول، ملمين بجميع الجوانب المفهوماتية المتعلقة بموضوع الضريبة، متخذين خطة لذلك، وتتضمن كلا من التعريف والذي يحوي بدوره تعار يف لمنظري هذا الاختصاص ونبذة تاريخية موجزة، وتشمل خطة الدراسة أيضا خصائص الضريبة وأنواعها، ونقسم المطلب الثاني تحت عنوان النظام الضريبي من خلال إدراج الأنظمة الضريبة والأهداف المحققة منها .

المطلب الأول: الضريبة في الجزائر

الفرع الأول: تعريف الضريبة.

أولا: التعريفات التي اشتهرت بها الضريبة.

"إن أفراد المجتمع كانوا يعيشون قديما في شكل قبائل، وكان يتم ذلك دون أن يستلزم نفقات عامة، لكن سرعان ما ظهرت الحاجة المشتركة بين الأفراد في القبيلة الواحدة والقبائل الأخرى، كالحاجة إلى الأمن والدفاع والغداء... ومع تزايد الحاجة المالية للدولة أدى بها إلى فرض ما يسمى بالضريبة الغير مباشرة إلى الضرائب المباشرة "[1].

في تحديدنا للأساس القانوني للضريبة وتكييفها القانوني، ذهب الفقه المالي في اتجاهين:

" **أ–نظرية العقد المالي**: نادى بها جون جاك روسو: مفادها أن الأشخاص تنازلوا بموجب عقد عن جزء من أموالهم حماية للجزء الباقي...[2]، وقد اختلف أصحاب هذا الاتجاه في تحديد نوع

[1]- حسن محمد القاضي ، الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2014، ص 41.

[2]– سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، العراق، 2011، ص 120.

هذا العقد بين القبائل بأنه عقد إيجار أعمال (توريد خدمات)، وبأنه عقد تأمين وبأنه عقد شركة إنتاج.

ب: نظرية التضامن الاجتماعي: ... ومن البديهي أن الدولة وهي تحقق التضامن تحتاج إلى إيرادات، لذلك تلجأ إلى فرض الضرائب على أفراد الجماعة بصفتهم ملتزمين بواجب التضامن الاجتماعي[1]، وما يعني (الضريبة العمومية)".

وقد يختلف تعريف الضريبة باختلاف النواحي التي يمكن أن ننظر من خلالها للضريبة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أو قانونية. فيمكن أن نعرف الضريبة:

1- **المفهوم الضيق:** وهو مفهوم ينطلق من مهام الدولة كمجرد تسيير المرافق العامة، وتوفير الأمن الداخلي والخارجي، مما أثر على الضريبة وأصبح هدفها تزويد الدولة بما يكفي لتغطية النفقات اللازمة بالمهام المذكورة سابقا، حيث يقول آدم سميث أحسن سلطة هي التي تحكم بأقل تكلفة ممكنة وفرض أقل ضريبة.

2-**المفهوم الواسع** : الضريبة في المفهوم الحديث ظهرت نتيجة الأزمات الاقتصادية وعجز الأنظمة على مواجهتها، ولإيجاد الحلول المناسبة لها، مما غير فلسفة الدولة، من دولة حارسة إلى دولة متدخلة، أي تساعد النشاط الاقتصادي للتغلب على الأزمات المذكورة وتوجه إدارتها إلى إدارة فعالة.

[1]- محمد الصغير بعلي ويسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، د.ط، 2003، ص ص611- 612.
- تقوم نظرية التضامن الاجتماعي على أساس أن الفرد كائنا اجتماعيا بطبيعته لا يعيش إلا في نطاق الجماعة، وأن أساس الحياة في الجماعة هو التضامن الاجتماعي، كما تقوم هذه النظرية على أساس المصدر غير الإرادي للقانون، أي عدم تدخل إرادة الحاكم في عمل القانون، فالقاعدة تكسب الصفة القانونية والإلزامية لا بسبب إصدارها بواسطة سلطة عامة، ولكن بسبب اتفاقها مع مستلزمات التضامن الاجتماعي والعدالة، ومن بين أشهر الفقهاء الذين نادوا بهذه النظرية (الفقيه ديجي) الذي يرى أن هناك قانون أعلى (القاعدة القانونية) قد وجد قبل أن توجد الدولة، وأن كل التشريعات في الدولة يجب أن تخضع لهذا القانون الأعلى الذي هو من خلق النظام الاجتماعي وليس وليد إرادة المشرع.

وقد ظهرت عدة تعاريف للضريبة، نتطرق لبعض منها:

عرّفها بيار بلترام على أنها: "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"[1].

- ومن كل التعاريف تم الوصول إلى تعريف ملم بجميع العناصر السابقة:

أن الضريبة تعتبر فريضة نقدية يدفعها الشخص جبرا وهذا ما يفرقها عن تسخير الأشخاص والسلع والمقايضة، تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها وبصفة نهائية دون أن يقابلها نفع خاص، تفرضها الدولة طبقا للقدرة التكلفية للمكلف، وتستخدمها في تغطية النفقات العامة[2].

وقد عرّفها موقع الموسوعة الحرة الضريبة أو الجباية هي مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الأشخاص أو المؤسسات بهدف تمويل نفقات الدولة، أي بهدف تمويل كل القطاعات التي تصرف عليها الدولة كالتعليم متمثلا في المدارس ورواتب المدرسين والوزارات ورواتب عمالها وصولا إلى عمال النظافة الحكومية والسياسات الاقتصادية كدعم سلع أو قطاعات معينة أو الصرف على البني التحتية كبناء الطرقات والسدود أو التأمين على البطالة في الأنظمة الديمقراطية، يتم تحديد قيمة الضريبة بقوانين يتم المصادقة عليها من طرف ممثلي الشعب. عادة ما تعهد وظيفة جمع الضرائب وتوزيعها على القطاعات المختلفة إلى وزارة المالية بعد تحديد الميزانيات، وتنص الكثير من القوانين في عديد من البلدان على أن الجباية مبلغ مالي تطلبه الدولة من الذين يتحقق فيهم شرط دفع الضريبة وذلك بدون أن يترتب للدافع عن ذلك أي حقوق مباشرة[3].

[1]- Pierre Beltrame, « La fiscalité en France », Hachette livre, 6ème édition , 1998 , p 148
[2]- Raymond Muzelle, « Finance publique », édition Dalloz, 8ème édition, 1993, p 423.
[3]- www.ar.m.wikipedia.org.

– الضريبة هي اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقا لقدرتها التكلفية[1].

– الضريبة هي فريضة حكومية تفرضها الحكومات ومن يتوب عليها من الهيئات العامة، كالوزارات، والمجالس المحلية المركزية واللامركزية أو إلى إحدى الهيئات العامة المحلية.

عرفها البعض الأخر على أنها ذلك الأداء المالي الذي يلتزم به المكلف دوريا والذي ليس له أي ارتباط مباشر بين ما يتحصل عليه المكلف من أمن وبقية المنافع العامة التي تؤمنها الدولة لكل مواطنيها.

والضريبة لغة هي مؤنث الضريب والمضروب بالسيف والضريبة القطعة من الصوف أو الشعر أو القطن تنفش ثم تدرج وتشد بخيط ثم تغزل والضريبة الطبيعة والسجية والضريبة ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة وتختلف باختلاف القوانين والأحوال.

والضريبة من الأرز سبعة أرادب وجمعها ضرائب[2].

وتأتي لفظة (ضريبة) من الفعل ضرب على، أي فرض على، وهي بذلك تعني فريضة، ولكن جرى العرف على استعمال كلمة فريضة لتمييز الفريضة الدينية من غيرها بأن تستعمل كلمة ضريبة لما تفرضه الدولة أو الحاكم على المواطن[3].

[1] – طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، دون ذكر السنة، ص136.
[2] – المعجم الوسيط، بإخراج إبراهيم مصطفى وآخرون، الجزء الأول، طبعة 1989، دار الدعوة، اسطنبول، تركيا، ص536.
[3] – علي أحمد سليمان، الضرائب في السودان، الطبعة الثانية، الخرطوم، 1978، ص17.

- **تعريف الضريبة اصطلاحا:**

لقد وضع فقهاء المالية العديد من التعاريف للضريبة، ولكن في المحصلة النهائية تصب في مضمون واحد وسوف نذكر في أدناه قسماً من هذه التعاريف.

تعريف الضريبة impôt ; tax: (بأنها عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة)، هذا التعريف قريب من التعريف الذي قدمه الأستاذ جاستون جيز Gaston Geez، باعتبار الضريبة: (أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية أو بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة)[1].

كما يعرفها الأستاذ عبد العال الصكبان: (بأنها فريضة من المال تستأديها الدولة بمالها من السلطة على أفراد مجتمعها دون مقابل تعطيه لدافعها بقصد تحقيق الأهداف التي تنبع من مضمون فلسفتها السياسية)[2].

كما عرفها أيضا الدكتور طاهر الجنابي: (بأنها اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد وتوزع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقا لمقدرتها التكليفية)[3].

ويمكن أن تعرف الضريبة على أنها مبلغ نقدي جبري تفرضه الدولة على الأشخاص للقيام بوظائفها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

[1] – عادل أحمد حشيش، اقتصاديات المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية الإسكندرية، 1983، ص161.

[2] – عبد العال الصكبان، موجز في المالية العامة، ج، الطبعة الأولى، شركة الطبع والنشر الأهلية، بغداد، 1963، ص116.

[3] – طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ص136.

وكتحصيل لهذه التعريفات، يمكن استخلاص بأن تغير مفهوم الضريبة يكون حسب تغيير وتطور وظيفة الدولة، ومنه يمكن وصف الضريبة حسب مفهومين هما: الأول عن "الأستاذ جاستن جيبز" فقد وصفها بأنها: (أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد، بطريقة نهائية وإجبارية، وبلا مقابل، بقصد تغطية الأعباء العامة)"[1]، والثانية كما عرفها علماء المالية بأنها فريضة إلزامية، يلتزم الممول بأدائها إلى الدولة تبعا لمقدرته على الدفع، وتستخدم حصيلتها في تغطية النفقات العامة من جهة وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية من جهة أخرى، وعرفها رفعت محجوب على أنّها: "اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأفراد الآخرين ودون مقابل"[2] لتحقيق النظام العام.

وهي كذلك عبارة عن مساهمة تفرض على المكلفين بها، وحسب قدراتهم التساهمية نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية، حيث أن " الهدف الأول والأخير هو تغذية خزينة الدولة بالموارد في عداد الوسائل المالية التي تستخدمها الدولة في التدخل وفق الظروف والحاجات على اختلاف أنواعها"[3]، كما قد عرّفها العالم الاقتصادي جون ستوارت ميل بأنها اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل، بقصد تغطية الأعباء العامة.

ثانيا: الضرائب في الشريعة الإسلامية.

وهنا يستوجب أن ندرج الجانب الديني المتمثل في الإسلام كمحدد أساسي للضريبة حيث يعتبر أن "الزكاة تعد أهم مصدر من المصادر المالية للدولة الإسلامية، وبالتالي فهي تكتل الضرائب

[1]- حسن محمد القاضي، المرجع السابق، ص 44.

[2]- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 176 .

[3]- حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة، منشورات دار المحمدية، الحامة الجزائر، 2001، ص 48 .

الإسلامية، إلى جانب غيرها من أشكال الضرائب، مثل الجزية والخراج والعشور... باعتبار أنها المقابل للضرائب الوضعية "[1].

فقد فرضت الضرائب الإسلامية طبقا لتعاليم القرآن لقوله تعالى: ﴿لَيْسَ الْبِرَّ أَنْ تُوَلُّوا وُجُوهَكُمْ قِبَلَ الْمَشْرِقِ وَالْمَغْرِبِ وَلَكِنَّ الْبِرَّ مَنْ آمَنَ بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ وَالْمَلَائِكَةِ وَالْكِتَابِ وَالنَّبِيِّينَ وَآتَى الْمَالَ عَلَى حُبِّهِ ذَوِي الْقُرْبَى وَالْيَتَامَى وَالْمَسَاكِينَ وَابْنَ السَّبِيلِ وَالسَّائِلِينَ﴾[2]، وكذلك من السنة فعن فاطمة بنت قيس سئل النبي (ص) عن الزكاة فقال: "إن في المال لحقا سوى الزكاة"[3]، ولقد تمثلت أهم الضرائب التي فرضت في العصر الإسلامي في الآتي:

أ- **جزية الرؤوس**: وكانت تفرض على الذميين، وهم غير المسلمين الموجودين في البلاد التي كان يفتحها المسلمون لقوله تعالى: ﴿قَاتِلُوا الَّذِينَ لَا يُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ وَلَا بِالْيَوْمِ الْآخِرِ وَلَا يُحَرِّمُونَ مَا حَرَّمَ اللَّهُ وَرَسُولُهُ وَلَا يَدِينُونَ دِينَ الْحَقِّ مِنَ الَّذِينَ أُوتُوا الْكِتَابَ حَتَّى يُعْطُوا الْجِزْيَةَ عَنْ يَدٍ وَهُمْ صَاغِرُونَ﴾[4].

ب- **خراج الأرض**: وكان يفرض على الأراضي وتختلف نسبة الخراج باختلاف غلته.

ج- **الزكاة**: هي الركن الثالث من أركان الإسلام، لذلك تفرض على كل مسلم حر بالغ، عاقل، مالك للنصاب ملكا تاما، وقد وردت في القرآن الكريم مقترنة بالصلاة في خمس وعشرين آية، فرضت في السنة الثانية للهجرة وقد فرضت الزكاة على المسلمين أن يؤدوها للفقراء والمساكين لقوله تعالى: ﴿وَأَقِيمُوا الصَّلَاةَ وَآتُوا الزَّكَاةَ وَارْكَعُوا مَعَ الرَّاكِعِينَ﴾[5]، وتحصل الزكاة من

---

[1]- عمار السيد عبد الباسط مصر، الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الإصلاح الغير منظم، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط1، 2003، ص 52 .

[2]- سورة البقرة، الآية (177).

[3]- أخرجه ابن ماجة في سننه والترمذي.

[4]- سورة التوبة، الآية 29.

[5]- سورة البقرة، الآية 43.

الثروة العقارية والثروات المنقولة كالمواشي والذهب والفضة والمحصولات الزراعية. أما شروط فرضها فهي:

- **الملك التام:** إمكانية التصرف في المال تامة، دون استحقاق للغير عليه، وأن لا يكون مالا غائبا، أو أن يكون مدينا معسرا.
- **النماء:** أو الزيادة الحقيقية في الأنعام أو التجارة... أو التقديرية كما من الذهب والفضة...، ولا تفرض الزكاة على الأموال الثابتة، نظرا لعدم نمائها حقيقة أو تقديرا.
- **بلوغ النصاب:** أي أن يبلغ الدخل نصابا معينا (85 غ من الذهب) لكي تفرض الزكاة، حددت زكاة الأموال في الجزائر بـ 2.5 % في هذه السنة على أن تفرض ابتداء من مبلغ يعادل 400.000دج.
- **الزيادة عن الحاجة الأصلية:** أي الحاجة للأصول والمقتنيات اللازمة للاستخدام ولا تعتبر التجارة والسيارة، والآلات للحرفة أو مال للاحتياط.
- **حولان الحول:** أي أن يمضي عليه اثنا عشر شهرا قمريا وعندئذ تجب الزكاة بنسبة 2.5%.

د- **المكوس:** وهي رسوم جمركية وأول من أقرها في الإسلام عمر ابن الخطاب (ر)، إذ أمر بأن يؤخذ على سلع كل تاجر مسلم ومعدلها أن يأتي درهما من كل قيمة 40 درهما من السلع المأتى بها من خارج بلاد المسلمين (أي بمعدل 2,5 %) وعلى سلع كل تاجر ذمي درهم عن كل عشرين درهم (أي بمعدل 5%) وعلى سلع التاجر الحربي درهم عن كل 10 دراهم (أي معدل 10%)[1].

هـ- **ضريبة على الحوانيت:** لم تكن تعرف هذه الضريبة إلا بعد قيام الدولة العباسية وأول من فرضها هو أبو جعفر المنصور الخليفة العباسي.

[1]- أبو يوسف يعقوب إبراهيم الأنصاري، كتاب الخراج، المطبعة السلفية، القاهرة، 1946، ص ص145- 146.

و- **الغنائم:** يدفع لبيت مال المسلمين خمس الغنائم من المعارك الحربية، وكذلك كل ما يحصل عليه المسلمون من أعدائهم من المواقع القتالية.

ز- **الفيء:** وهي ما يؤخذ من غير المسلمين عفوا وبدون قتال ويصبح من الأموال العامة.

ح- **العشور:** وهي ما يحصل من ضرائب على بضائع يدفعها تجار غير مسلمين، والتي يأتون بها من بلاد الحرب إلى البلاد الإسلامية، وعلى بضائع أهل الذمة وهي تشبه فيما يعرف الآن بالواردات الجمركية.

- **الفرق بين الضريبة و الزكاة:**[1]

إن كل من الضريبة والزكاة يتفقان على عنصر هام هو الجبر والإلزام إلا أنهما يختلفان فيما يلي:

- **في طبيعة المكلف:** الزكاة فريضة على كل مسلم ومسلمة توافرت فيه شروط الزكاة أعلاه، في حين أن الضريبة تفرض على المواطنين كافة بدون النظر إلى ديانتهم فقط الشرط الوحيد أنهم يقومون بنشاط خاضع للقاعدة الضريبية.
- **في وجوب التكليف:** الزكاة جاءت بأحكام قرآنية، وتحكمها أصول شرعية فقهية في حين أن الضريبة جاءت نتيجة قوانين وضعية من قبل المجالس التشريعية.
- **في العدالة الاجتماعية:** يدفع الزكاة من هو قادر على الدفع ووفقا للقدرة ولا يخضع من كان دون الحد الأدنى اللازم للمعيشة، في حين أن الضريبة إلزامية للجميع.
- **المدة:** الزكاة تفرض على المال الذي دار عليه الحول أي بعد مدة سنة أما الضرائب فقد تفرض بموجب عملية واحدة أو قد تخصم من الأجر الذي يتقاضاه العامل عن مدة أقل من سنة.

[1]- ينظر: عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة، المرجع السابق، ص43.

كما يجب علينا المرور بمفهوم أساسي في موضوعنا وهو الرسم.

ثالثا – الرسوم:

" تعتبر الرسوم من مصادر الإيرادات العامة للدولة ذات الأهمية الخاصة وتتميز بأنها من الموارد المالية التي تدخل خزينة الدولة بصفة دورية منتظمة ومن ثم تقوم السلطات العمومية باستعمالها في تمويل النفقات العامة وتحقيق المنافع العامة "[1].

فالرسم إذن هو قدر من المال يدفعه الفرد إلى الدولة جبرا، لقاء خدمة معينة تقدمها الدولة إليه. ومن هذا التعريف تظهر الخصائص التالية:

أ– خصائص الرسوم:

1 – الرسم مبلغ من المال: والمال قد يكون نقداً أو عيناً، و لكن المتعارف عليه أن الرسم يدفع نقدا بواسطة النقود أو إحدى أدوات الدفع ولاسيما الشيك. و هذا المال يدفع بصورة دورية إلى خزينة الدولة عن المنافع التي يجنيها الشخص من مرافق الدولة والخدمات العامة وهذا من خلال توظيف هته الرسوم في استثمارات ذات منفعة عامة (بناء السدود، الطرق، المطارات ...الخ).

وقد ازدادت أهمية الرسوم بالشكل التي أصبحت محل اهتمام الدولة أكثر من الضرائب، ويرجع هذا الاهتمام إلى كون الالتزام بدفع الرسم منبثق عن العلاقة التي تجمع الفرد مع دولته والتي ينظر لها على أنها علاقة تبادل.

[1] – محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 131.

نظمت الجباية الغير مباشرة في الجزائر بموجب:

- الأمر 76- 104 المتضمن قانون الضرائب الغير المباشرة والرسوم المماثلة.
- الأمر 76- 102 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.
- الأمر رقم 76- 101 المعدل والمتمم والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 – الرسم يدفع إلى الدولة جبرا: والمقصود بالدولة هنا كل الهيئات والأجهزة المركزية أو الجهوية أو المحلية التي تمثل الدولة وتمارس السلطة نيابة عنها والتي تقوم عن طريق التشريع بتحديد نسبه وكيفيات تحصيله وتحدد حتى الأشخاص والنشاطات المعفية من دفعه.

3 – يرتبط دفع الرسم لقاء خدمة: بمعنى أنه وخلافا للضريبة فدفع الرسوم إلى الدولة يقابلها خدمات يستفيد منها المكلفين بدفعه في شكل حق انتفاع من مرافق عمومية مجانية تعدها الدولة (كالمستشفيات والمدارس والمساجد والمعاهد...)، إلا أنه وفي بعض الأحيان يجد الشخص نفسه مجبرا على دفع الرسم بموجب قاعدة قانونية تفرض عليهم دفع الرسم مقابل خدمة معينة والمثال على ذلك دفع حق التسجيل في الجامعات، حالة بعض الفحوصات في المستشفيات فهنا لا يكون للفرد حرية طلب الخدمة من عدمها وإنما يكون مجبر على الرسم المحدد لها. والخدمات التي تقدمها الدولة إلى الأشخاص وتستوفي عنها الرسوم ذات صفتين في آن معاً، فهي خدمات عامة بمعنى أنها تفيد المجتمع بكامله. وهي خدمات خاصة، بمعنى أن هناك أفراداً من المواطنين هم الذين يستفيدون منها دون غيرهم وهؤلاء المستفيدون هم المكلفون بدفع الرسم، فالخدمات التي تقدمها الدولة في مرافق التعليم والصحة مثلاً هي خدمات مفيدة للمجتمع بكامله، غير أنه على الرغم من ذلك فإن هناك أفراداً معينين يستفيدون وحدهم بصورة مباشرة من هذه الخدمات، كالطلاب الجامعيين الذين يستفيدون من خدمات التعليم العالي والمرضى والمصابين الذين يستفيدون من الخدمات الصحية.

" ويشكل طابع المنفعة في الرسم أهمية خاصة لكونه يتميز عن أهم مصادر الإيرادات العامة وهي الضرائب "[1] أي مهما كانت الخدمة خاصة إلا أنها تعود بالنفع العام. و في حالات أخرى لا يلزم القانون الأفراد بطلب خدمات معينة، ولكن يضطر الأفراد عملا لطلب هذه الخدمات وإلا

[1] – محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، ص 135.

– ينظر، يلس شاوش بشير، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص 35.

– ينظر، عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2016، ص23.

تعرضت مصالحهم وحقوقهم للضياع، ومثال ذلك مالك العقار مضطر حفاظا على حقوقه أن يقوم بتسجيل ملكيته في الشهر العقاري ويدفع رسوم على هذه الخدمة على الرغم أن القانون لا يلزمه بهذا التسجيل، لكن يحافظ على حقه من أي تعدي عليه بهذا التسجيل، فهو إجبار فعلي أو واقعي، أيضا عنصر الاختيار لا يتوافر في الحصول على خدمة مقابل دفع رسم عنها في حالة احتكار السلطة العامة لتقديم هذه الخدمة.[1]

ب – معدلات الرسوم:

الأصل أنه لا توجد قاعدة عامة تحكم سلوك الدولة في تحديد أو تقدير الرسم الواجب دفعه.[2]

ويدفع الرسم مقابل الخدمة المؤداة للأشخاص الذين يستفيدون منها، وعلى هذا الأساس يجب أن يحدد معدل الرسم وفق الاعتبارات التالية:

1- إن الدولة لا تهدف من فرض الرسوم تحقيق فوائد وإنما تحدده بالقدر الذي يجعلها تغطي بموجبه نفقات الخدمة المؤداة فلا يستوجب أن يكون اقل من قيمة الخدمة المؤداة.

2- تحديد نسبة الرسم يستوجب أن تكون بحاصل النسبة بين المنفعتين اللتين تحملهما الخدمة، فإذا كانت المنفعة الشخصية أكبر من المنفعة العامة وجب أن يكون معدل الرسم مرتفعاً، أما إذا كان العكس فيجب أن يكون معدل الرسم خفيفاً ومعتدلا فإذا أرادت الدولة تحقيق قدر كبير من الإيرادات كانت الرسوم كثيرة بل تتعدى حتى قيمة المنافع .

3-يستوجب على الدولة وبمناسبة سن القوانين التشريعية التي تحدد نسب الرسوم أن تراعي مبدأ المساواة في فرضها حتى تساوي بين كل الأفراد، لأن الرسوم في الواقع لا تمثل سوى مبالغ رمزية يدفعها الفرد لتحمل عبئ الخدمة المؤداة أو من أجل تحمل إنشاء المصلحة وفي نفس الوقت تحاول

[1]- See, Elssyed Abdel Khalik, Introduction to public finance and public policy, op.cit., pp. 210-211.

[2]- رانيا محمود عمارة، المالية العامة (الإيرادات العامة)، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الجيزة، 2015، ص84.

الدولة التخفيف من هته الرسوم حتى لا يمل الأفراد من دفعها فتحاول الدولة هنا تشجيع الأفراد على هته الخدمات برسوم قليلة للنهوض بالمجتمع في جميع النواحي كون أن الغرض الأساسي من إنشاء المرفق هو الصالح العام.

ج – طرق استيفاء الرسوم:

يجب أن تراعي الدولة في طرائق استيفاء الرسوم مصلحة الخزانة العامة ومصلحة المكلفين. فمصلحة الخزانة العامة تقتضي بأن تكون الجباية ميسورة قليلة النفقات لا تتطلب عدداً كبيراً من الموظفين ولا تعقيداً في الحساب، كما يجب أن تكون الرقابة على جباية الرسوم رقابة مجدية بحيث لا يكون هناك سبيل إلى الغش في تقديرها أو التهرب من أدائها، ومصلحة المكلفين تقضي بأن لا يصبح دفع الرسم الذي يدفعونه هو بعينه الرسم المستحق.

وطرائق استيفاء الرسوم التي تتبعها الدولة ثلاث:

1 – الدفع الفوري المسبق لأداء الخدمة: أي إن المكلف يدفع الرسم مباشرة إلى المصلحة المختصة أو إلى خزانة حكومية، لقاء إيصال يبرزه إلى الموظف المختص ليفيد من الخدمة المعينة كرسوم التعليم.

2 – استيفاء الرسوم من قبل الإدارة: أي إن الرسم يستوفى من قبل الإدارة مباشرة، وذلك بموجب جداول أو كشوف تدون فيها مسبقاً أسماء المكلفين المستفيدين من الخدمات العامة كالرسوم العقارية ورسوم التفتيش الدوري على المحلات العامة والخطيرة والمضرة بالصحة العامة.

3 – استيفاء الرسوم بشكل طوابع: أي أن يلصق المستفيد من الخدمة طوابع بقيمة مساوية للبدل المحدد للخدمة، أو أن يستعمل أوراقاً خاصة مدفوعة بقيمة الرسم كما في الرسوم القضائية والمالية.

تستخدم الطريقتان الأولى والثانية عادةً في الرسوم ذات المبالغ الكبيرة، وتستخدم الطريقة الثالثة وهي أبسطها في استيفاء الرسوم البسيطة وليس من المستحب تطبيقها في حالات الرسوم الكبيرة تجنباً لاحتمالات إساءة الاستعمال التي يلجأ إليها المكلفون والموظفون .

– " ويقدر الرسم على أساس ثلاث قواعد: تختصر في مراعاة التناسب بين النفقة والخدمة المؤداة وبين الرسم المقابل لها، وأن يكون مبلغ الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له، إضافة إلى أن يكون مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له "[1].

د– أنواع الرسوم:

اختلفت التشريعات في تقسيم الرسوم بالشكل الذي لم تستقر على معيار محدد تقسم بموجبه الرسوم إلا أن جل علماء المالية ذهبوا إلى اعتماد بعض المعايير منها أهمية النفع المكتسب من طرف المرفق العام والبعض الآخر ذهب إلى التمييز بين الرسم القضائي والرسم الإداري، وفرّق بعض الفقهاء الإيطاليين بين الرسوم الصناعية التي تنظم بعض المرافق الاقتصادية كالهاتف والبريد، والرسوم الإدارية التي تدفع لقاء منح وتسهيل معين كالصيد وحمل السلاح، أما نحن فاخترنا التقسيم التالي للشرح:

1– رسوم وإيرادات لأغراض ثقافية وإعلامية، ومثالها الرسوم التي تدفع من أجل الدراسة الجامعية ورسوم المتاجرة بالآثار.

2 – رسوم وإيرادات لأغراض الدعاية الاجتماعية، وتشمل رسوم الخدمات الصحية وبدلاتها والحجز الصحي .

3 – الرسوم لأغراض إدارية وقضائية كالرسوم القضائية.

4 – رسوم وإيرادات لأغراض اقتصادية ومالية، كرسوم المعادن ورسوم عبور الطرقات.

[1]– محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، ص ص 136-137.

هـ- المعدلات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة: يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدّل:

1 – المعدل العادي : 17 %.[1]

2 – المعدل المنخفض : 7 %.[2]

و- أوجه التشابه و الاختلاف بين الضريبة و الرسم:

وكنتيجة لما قدمناه سالفا نحدد أوجه التشابه والاختلاف في التالي:

- أوجه التشابه

- كلاهما مبلغ مالي تحدده الدولة بموجب تشريع جبائي.
- كلاهما يدفع للدولة ممثلة في هيأتها المركزية أو الجهوية أو المحلية (مثال ذلك مراكز الضرائب).
- كلاهما يدفع جبرا.

- أوجه الاختلاف:

- الرسم يدفع مقابل خدمة يحصل عليها الفرد، الضريبة تدفع بدون مقابل مساعدة من الفرض في تغطية جانب من النفقات.
- قيمة الرسم تحدد عادة على ضوء نفقة إنتاج الخدمة، الضريبة على ضوء القدرة التكليفية أو المالية لدافعيها.
- الرسم يدفع عند تقديم الخدمة، الضريبة تحدد وتدفع بصفة دورية.

[1]- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 21، سنة 2015.

[2]- المرجع نفسه، المادة 32 من ق. م، سنة 2015 .

– مفاهيم مشابهة :

وفي هذا الصدد يمكنا تقديم مفاهيم مشابهة للضريبة والرسم مثل:

- **الإتاوة:** " هي عبارة عن مبلغ من المال يفرض جبرا على مالك العقار الذي ارتفعت قيمته نتيجة لتنفيذ مشروع عام، مثل شق طرق أو إقامة جسر أو حديقة عامة "[1].
- **الغرامة:** هي مبلغ من المال يدفعه المكلف مقابل ارتكابه لمخالفة ألحقت ضررا بالدولة أو بالأفراد وتكون الغرامة عادة صغيرة وغير منتظمة مثل ما يدفعه مرتكب مخالفة المرور.

وخلاصة القول أن الغرامات لا تشكل مصدر أساسي ولا يمكن الاعتماد عليه كمصدر هام من مصادر الإيرادات العامة.

رابعا :خصائص الضريبة:

ومن هذا التعريف يمكن الوقوف على الخصائص التي يحملها هذا النوع المهم من الإيرادات، علما أننا تطرقنا إلى هذه الخصائص بشكل موجز ضمن التعريف الواسع، لكننا نسترجعها في هذا الجانب من بحثنا، لتوضيح كل خاصية على حدى:

أ– الضريبة اقتطاع نقدي:

هذا يعني أن الضريبة هي عبارة عن مبلغ مالي يتم جبايته بواسطة السلطات العامة إذ أن الضريبة كانت سابقا تجبى عينا مثل الضرائب على المحصولات الزراعية كما هو الحال في الشريعة الإسلامية التي كانت تقسم الضرائب إلى نوعين عشورية وخراجية[2].

[1]– حسن محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، مرجع سابق، ص 59.

[2] – هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، ط3، 1968، ص 77.

كذلك فإن الضريبة كانت تجبى عينا على المحصولات في ظل الإمبراطورية الرومانية[1]. إلا أن التشريعات المالية الحديثة اتجهت جميعها إلى تعميم الدفع بالنقود وشمل ذلك جميع الإيرادات بما فيها الضرائب لما تميزت به الضرائب العينية من مساوئ تتمثل بـ:

1. إن تحصيل الضريبة عينا يحمل الإدارة نفقات باهظة فيما يتعلق بالحفظ والخزن.

2. مخالفة فكرة العدالة لأن المكلفين يلتزمون بدفع حصة من المحصول رغم التفاوت الذي يتحمله كل منهم من التكاليف الفعلية المنفقة لإنتاج المحصول.

3. عدم تحقيق العدالة الضريبية حيث يكاد يكون مقتصرا على الضريبة الزراعية في حين أن طبيعة الضرائب الأخرى تأخذ الأسلوب النقدي.

وقد يرد استثناء على ذلك يبيح دفع الضريبة عينا لسببين[2]:

1. الرغبة في التسهيل على الأفراد في دفع أنواع معينة من الضرائب مثل جواز استيفاء الضريبة على مجموع التركة عينا ويفسر هذا الوضع على أساس أن التسديد النقدي قد يؤدي بالأفراد إلى بيع أموالهم بأثمان بخسة في حالة عدم وجود نقد كاف لديهم لدفع الضريبة.

2. الرغبة في توسيع ملكية القطاع العام عن طريق استيفاء الضريبة عينا ويظهر لنا هذا الإجراء بصورة واضحة في الدول التي ترغب في التحول من النظام الرأسمالي إلى النظام الاشتراكي.

ومهما يكن من الأمر فإنه من الأفضل أن تدفع الضريبة نقدا لتفادي الأضرار التي يمكن أن تلحق بالسلطة العامة السابق ذكرها من جراء دفع الضريبة عينا.

[1]- عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، مطبعة العاني، بغداد، ط1، 1972، ص155.

[2]- عبد العال الصكبان، المرجع نفسه، ص ص155- 156.

ب- الضريبة تدفع جبرا :

حيث عرّفها ميشال دارن على أنها: " اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف ".[1]

هذا يعني إن المكلف بدفع الضريبة ليس حرا في دفعها وإنما يخضع في ذلك لسلطات الدولة بما لها من حق السيادة على مواطنيها إلا أن هذا لا يعني أن تفرض الضريبة بدون ضوابط محددة لفرضها فلا يمكن فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون [2].

إلا أن عنصر الإكراه أو الجبر يمكن أن يتجسد في استقلال الدولة وهيئاتها بوضع النظام القانوني للضريبة.

وحتى لا يتعرض الأفراد إلى هيمنة السلطات العامة في فرضها للضريبة فإن القانون يتطلب موافقة ممثلي الشعب على فرض الضرائب [3].

وعنصر الإكراه لم يكن موجودا في كل العصور القديمة لأن الضريبة كانت تدفع بصورة اختيارية من قبل الأفراد الذين كانوا يقدمونها للدولة. هذا يعني أن ما يسمى بالضريبة الاختيارية هو ليس ضريبة بالمعنى المالي بل يمكن أن نعتبرها هدية مالية وعنصر الإكراه هو الذي يميز الضريبة عن غيرها من الإيرادات التي تحمل الصفة الاختيارية مثل الثمن والقروض الاختيارية والإعانات.

[1]- عبد العال الصكبان، المرجع السابق، ص ص155- 156.

[2]- هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ط2، 1988، ص82.

[3]- هشام محمد صفوت العمري، المرجع نفسه، ص 82.

ج- الضريبة تدفع بصفة نهائية:

هذه الخاصية تعني أن الفرد في دفعه للضريبة لا يكون له الحق في استرداد قيمتها من الدولة أو المطالبة بفوائد عنها ذلك لأن الضريبة تجبى من المكلف من قبل الدولة بصفة نهائية دون أن تلتزم الدولة بردها إلى المكلف وبهذا اختلفت الضريبة عن القرض العام الذي يدفع جبرا فبالرغم من توفر عنصر الجبرية إلا أن الدولة هنا تلتزم برده إلى دافعه مع الفوائد المترتبة عليه (قامت الجزائر بداية من أفريل 2016 بطرح سندات الخزينة للمكتتبين من عامة الشعب الجزائري بسعر فائدة بين 5 إلى 5.75% لأجل حدد من ثلاث إلى خمس سنوات لتجميع مصادر تمويل جديدة خارج الميزانية.

د- الضريبة تدفع وفقا للمقدرة التكليفية للمكلف ودون مقابل محدد:

إن المكلف في دفعه للضريبة لا ينتظر أن يحصل على مقابل محدد من الدولة حين دفعها[1]. فدفع المكلف للضريبة يكون على أساس كونه عنصرا في المجتمع وهو يدفع الضريبة انطلاقا من مبدأ التضامن الاجتماعي فوجوده في هذه الجماعة يفرض عليه المشاركة في تحمل أعباء التكاليف اللازمة لسير المرافق العامة اللازمة لحياة تلك الجماعة[2]، إلا أن ذلك لا ينفي أن يحصل الفرد على المنافع التي تقدمها له المرافق العامة فهذا الانتفاع لا يحصل عليه باعتباره مكلف بدفع الضريبة وإنما لكونه مواطن ضمن الجماعة له الحق بالانتفاع بالخدمات العامة التي تقدمها له السلطات العامة، وبناءا على ذلك فإن الضريبة تفرض على المكلف على أساس مقدرته التكليفية ومدى قدرته على تحمل الأعباء العامة لا على أساس النفع الذي يعود عليه من هذه المرافق العامة فالنفع الذي يعود عليه يعود على الكل[3]. وبهذا تتميز الضرائب عن الرسم الذي يدفعه الفرد مقابل حصوله على خدمة معينة.

[1]- هاشم الجعفري، المرجع السابق، ص 78.

[2]- هاشم الجعفري، المرجع نفسه، ص 78.

[3]- عبد العال الصكبان، المرجع السابق، ص ص 156- 157.

هـ- الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام :

الضريبة تدفع من قبل المكلف إلى الدولة لسد احتياجاتها من النفقات العامة والحصول على الأموال اللازمة لسد الحاجات العامة[1]. وازداد استخدام الضرائب بزيادة تدخل الدولة من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية هذا يعني أن الضريبة لم تعد قاصرة فقط على غرض واحد وهو تمويل النفقات العامة، حيث أن الدساتير والقوانين خلال القرنين 18 و19 منعت استخدام إيرادات الضريبة في إشباع الحاجات الخاصة بالملوك والأمراء، بل يجب أن تخصص إيرادات الضريبة لتحقيق النفع العام، إلا أن الخلاف قد قام بين الاقتصاديين حول تحديد المنفعة العامة"[2].

نذكر بعض من هذه الأهداف منها حماية الصناعة الوطنية من خلال فرض الدولة للضرائب الجمركية أو تشجيعها للادخار والحد بذلك من الاستهلاك وتهدف من ذلك السعي إلى تعبئة الفائض لتحقيق التنمية وتحجيم التفاوت بين فئات المجتمع وهذا ما نص عليه إعلان حقوق الإنسان الذي أصدرته الثورة الفرنسية في عام 1789 م وأصبح من المبادئ الدستورية.

الفرع الثاني :مبادئ الضريبة[3]:

وهنا تجدر الإشارة بشكل خافت إلى المبادئ التي تحكم الضريبة ويقصد بها: مجموعة الفوائد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس النظام الضريبي وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة، وقد قام آدم سميث بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه (بحث عن طبيعة وأسباب

[1]- هشام صفوت العمري، المرجع السابق، ص 83.

[2]- خالد شحادة الخطيب، مقال عن الهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2000، ص 147.

[3]- "يطلق الفكر المالي التقليدي على هذه المبادئ دستور الضرائب ويشتمل على المبادئ الرئيسية للضريبة، وصيغت في شكل قواعد تعالج طبيعة الأعباء الضريبية بحيث تعلق أهميتها بل وسلامتها على مدى مراعاتها لظروف المكلف ومبادئ العدالة في التوزيع". ينظر: غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، 2006، مصر، ص87.
- ينظر كذلك، عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، مكتبة زين، لبنان، 2016، ص129.

ثروة الأمم) الصادر سنة 1776 م، وتستهدف هذه المبادئ تحقيق مصلحة الدولة من ناحية ومصلحة الخزينة من ناحية أخرى، ولا ترهق المكلف من ناحية ثالثة وتتمثل هذه القواعد فيما يلي:

أولاً- قاعدة العدالة في توزيع الضريبة: ووضع أدم سميث قاعدة العدالة الأولى في تصنيف مزايا الضريبة، أما الثانية فمفادها أن كل امتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة هو كنتيجة إثقال العبء الضريبي للفئات الأخرى من المجتمع، وكما رأينا سالفا فلقد ذكر آدم سميث في كتابه "ثروة الأمم" أنه: " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية كل بحسب الإمكان تبعا لمقدرته أي بنسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به في حماية الدولة"[1]. إذن ترمي هذه القاعدة إلى أن تتساوى الضريبة عند من تتساوى مقدرتهم التكلفية، مما يحقق الإنصاف أمام الضريبة l'équité devant l'impôt ويسمى أيضا المساواة الأفقية l'équité horizontale.

وفي إطار العدالة والمساواة في تحمل عبئ الضريبة لا بد من الحديث عن مبدأين هما:

أ- **مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة:** أي أن الضريبة تفرض على أفراد المجتمع الخاضعين لسيادة الدولة والتابعين لها بمعيار الجنسية سواء التجار على حسب أرقام أعمالهم وحتى العمال، كون أن هناك اقتطاعات من المصدر والخاصة بالدخل الذي يمثل أجورهم الشهرية.

ب- **مبدأ الشمولية المادية للضريبة:** ويقصد بذلك أن الضرائب تفرض على الأموال كيفما كانت أشكالها إلا ما نص المشرع باستثنائه منه بنص تشريعي كالنصوص الخاصة بالإعفاءات الضريبية.

[1]- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار الهومة، الجزائر، ط2، 2011، ص21.

ثانياً- قاعدة اليقين: معناه أن يكون المكلف بالدفع على دراية تامة بميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب حتى يتمكن من معرفة حقوقه وواجباته، كما " أن كثرة التعديلات التي طرأت على أحكام الضريبة تضايق الممول وتضر بالنشاط الاقتصادي"[1].

ثالثاً- قاعدة الملائمة في الدفع: ويقصد بهذه القاعدة وجوب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف المكلفين الشخصية، لاسيما ما له علاقة بمواعيد التصريح وإجراءات التحصيل.

ويعتبر الميعاد الملائم لفرض الضريبة هو الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله لدفع الضرائب المفروضة على الرواتب والأجور وإيراد رؤوس الأموال المنقولة، وقد نتج عن قاعدة الملائمة- قاعدة الحجز عند المنبع- تحصيل للضرائب بصورة أكثر فعالية وعقلانية.

كل ذلك تفاديا لثقل العبء وكذا مراعاة الملائمة بالنسبة لخزينة الدولة وذلك لضمان موارد غير منقطعة.

رابعا- قاعدة الاقتصاد في النفقة: أي أن يتم تحصيلها دون تكليف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة وبهذا تكون الضريبة أهم مورد تعتمد عليه الدولة دون انتزاع جزء منها للحصول على باقي الأهداف المالية الضريبية.

خامساً- قاعدة التدخل: أضاف الاقتصاديون المعاصرون هذا المبدأ نتاجا لتطور فكرة الدولة، أي انطلاقا بما يسمى بالدولة الحارس، ووجوب تدخل الدول في أنشطة الأفراد، "حماية الاقتصاد الوطني في تدخلها في عملية الاستيراد والتصدير"[2].

[1]- حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، ط4، 1987، ص 135.

[2]- أحمد السيد مصطفى، تحديات العولمة والتخطيط الإستراتيجي، دار النهضة العربية، ط3، 2000، ص 165.

سادساً– العدالة بواسطة الضريبة La justice par l impôt: واجب الضريبة تقليص التفاوت الاجتماعي بين المداخل والثروات، بفضل تصاعديتها مما يجعلها تحقق الإنصاف العمودي l'équité verticale، أو تقريب الطبقات الاجتماعية من بعضها وتمنع الثورات الاجتماعية.

سابعاً– المساواة الحسابية L'égalité mathématique: تقوم على أساس مراعاة التناسب الدقيق بين رقم المكلف وقيمة ما يتحمله من عبئ ضريبي مما يستوجب فرض ضرائب نسبية، وهذا ما يؤدى إلى فرض ضريبة أكبر على صاحب الدخل الأكبر.

ثامناً– المساواة الشخصية L'égalité personnelle: تراعي هذه القاعدة الظروف الشخصية والعائلية للمكلف، مما يستوجب الأخذ بعين الاعتبار النفقات الفردية والأعباء الأسرية من خلال إعفاء الحد الأدنى للأجور من الضريبة على الدخل، والنزيلات الضريبية بحسب حجم الأسرة.

تاسعاً– قاعدة وضوح الضريبة Certitude: تعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة بصورة واضحة، وينصرف ذلك إلى كل ما يتعلق بمطرح الضريبة، ومعدلها، وطريقة دفعها، ومهل الوفاء بها.

ولتحقيق الوضوح الضريبي يجب أن يتحقق أمران: الأول يكمن في وضوح التشريعات المالية والضريبية، بحيث يفهمها الناس من دون عناء أو التباس، والثاني أن تعمم الدولة الأحكام المتعلقة بالضريبة على المكلفين، وتعمل على تبسيط الإجراءات.

الفرع الثالث: أنواع الضريبة وأهدافها[1].

إن تقديم تعريفات مجملة للضريبة تستدعي منا تلقائيا المرور المعمق نحو أهم وأبرز أنواع الضرائب وصولا إلى الأهداف المتوخاة منها.

أولاً: الأنواع المختلفة للضرائب.

أ- **تقسيمها حسب معيار الضريبة:**

1- **الضريبة الوحيدة:** "ويقصد بها فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر"[2]، كما أن فرض الضريبة الوحيدة على الملكية العقارية باعتبار أن الأرض من مصادر الثروة التي لها دخلا صافيا، وفقهاء آخرون يرون أن الضريبة تفرض على الربع العقاري الذي هو الأساس في إنشاء أي ثروة، وتتميز بالسهولة في تنظيمها وجبايتها، ولكن يعاب علي هته الضريبة أنها ليست بالمورد الخصب المتوفر الذي يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المراد تحقيقها.

2- **الضريبة المتعددة:** "يعني هذا النظام إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب فحسبه تعتمد الدولة على أنواع مختلفة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون"[3]، يتضمن الهيكل الضريبي أنواعا متعددة من الضرائب وبالتالي ففرض ضريبة على أوعية مختلفة وأعباء متفاوتة تحقيق العدالة الضريبية أي بإمكانها تعويض العجز في أحد المصادر بالزيادة في الآخر،

[1] - ينظر عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات، المرجع السابق، ص 22.
- ينظر كذلك، فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، 2011، ص37.
- ينظر كذلك، عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، مكتبة زين، لبنان، 2015، ص50.
- ينظر كذلك، ربى حسين حطيط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، منشورات زين الحقوقية، لبنان، 2016، ص66.

[2] - حسن محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2014، ص 45.

[3] - المرجع نفسه، ص 45.

وتعددها يحقق العبث على الممول، وهكذا يستحيل التهرب من جميع أنواع الضرائب، وهذا ما جعل معظم الدول تستعمل هذا النظام.

ب- تقسيمها حسب معيار الواقعة المنشأة للضريبة:

1- **الضرائب على الأشخاص:** يقصد بها أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة.

حيث يعتبر الشخص نفسه وعاء للضريبة ويقتصر فرضها في بعض الشروط، ونظرا لوجود بعض الصعوبات لجأت الدولة إلى فرض الضريبة على المال مهما كانت صوره.

2- **الضرائب على رأس المال:** رأس المال ويقصد به في المفهوم الاقتصادي القيمة التي يمتلكها الفرد من ثروة أي "مجموع الأموال المنقولة (الأسهم والسندات...)، والعقارية (المبنية والغير مبنية) التي يمتلكها الشخص في لحظة معيّنة"[1] وتكون هذه الضريبة إما على الثروة نفسها أو ما يطرأ عليها من زيادة أو تصرف فيها.

3- **الضرائب على الدخل:** الدخل هو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين، ويأخذ صورة نقدية كقاعدة عامة.

ج- تقسيم الضرائب حسب معيار تحمل العبء الضريبي:

الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة والضريبة النسبية والتصاعدية.

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة من أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق، فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي الضرائب على الدخل والثروة بينما الضرائب الغير مباشرة ضرائب على التداول والإنفاق، وقد اقترح الفقه المالي عدة معايير لتفرقة بين نوعي الضرائب تتمثل في معايير رئيسية:

[1] - حسن محمد القاضي، المرجع السابق، ص 46.

1- **المعيار القانوني** يعتمد على التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى التنظيم الفني للجباية والتحصيل، فالضريبة المباشرة هي التي تحصل بناءا على جداول اسمية، أما الضريبة الغير مباشرة فهي التي لا تحصل بناءا على جداول اسمية ولكن على الوقائع المؤدية قانونا إلى فرضها كواقعة إنتاج السلعة بالنسبة لضريبة الإنتاج. إلا أن هذا المعيار لا يمكن الاعتماد عليه في تحديد التفرقة كون الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات فإنها تستقطع من المنبع بدون إعداد جداول أو مذكرات رسمية لا يمكن اعتبارها ضريبة غير مباشرة بأي حال من الأحوال.

2- **المعيار الاقتصادي:** تعد الضريبة مباشرة إذا استقر عبئها على الشخص الذي يقوم بدفعها أي المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية، لكن بالمقابل فإن معيار نقل العبء الضريبي تحكمه عوامل اقتصادية قد يسخرها المشرع لتحقيق غرض معين إلا أنه قد يتعذر نقل عبء الضريبة للمستهلك بالرغم من إباحة ذلك من الناحية القانونية.

إن ضرائب الإنتاج التي من المفروض أن تنصب على المستهلك عن طريق زيادة الثمن، قد يتحملها المنتج في سبيل الاحتفاظ بعملائه، كما أن هذا المعيار يؤدى إلى نتائج غير مقبولة بالنسبة للضرائب التي تحجز من المنبع كما يحدث بالنسبة لضريبة الرواتب والأجور والمخصصات والضريبة من أرباح الأسهم وفوائد السندات، فإذا اعتمدنا هذا المعيار كانت الضريبة مباشرة إذا دفعها المنتسب أو صاحب الأسهم والسندات وغير مباشرة إذا دفعها صاحب العمل والشركة، وهذا لا يمكن التسليم به لأن ضريبة الرواتب والأجور لا يمكن تصورها غير مباشرة، فدفع الضريبة من قبل صاحب الشركة لا يمثل نقل عبء الضريبة بقدر ما هو أداء للضريبة وكالة أو نيابة عن المكلف وفق أسلوب الحجز من المنبع[1].

[1]- عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات، مكتبة زين، بيروت، ط1، 2016، ص24.

3- **معيار الثبات والاستقرار:** يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة فتفرض على عناصر أكثر ثباتا واستقرارا مثل الملكية بالنسبة لضريبة الدخل وممارسة مهنة معينة كالضريبة العقارية أو الضريبة العامة على الإيراد.

أما الضرائب غير المباشرة فتصيب أفعالا منقطعة وعرضية كالاستهلاك والتداول والإنتاج والاستعمال، وبهذا المعيار تصبح الضرائب على الدخل ورأس المال ضرائب مباشرة[1]. وخلاصة القول أن هناك معايير متعددة للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وأن اغلبها منتقدة ولا يمكن الاعتماد على أحدها فقط.

د- مزايا ومساوئ الضرائب:

1- **مزايا ومساوئ الضرائب المباشرة:**

- **المزايا:**
  - ثابتة ومستقرة ومنتظمة نسبيا إلا عند الظروف الخاصة.
  - واضحة المعالم أي محددة بنسب.
  - تحقق قاعدة الملاءمة.
  - تحقق العدالة الاجتماعية.[2]
- **العيوب :**
  - نسبة مرونتها منخفضة مقارنة بالضرائب الغير مباشرة ولا تأثر أ تتأثر بالاقتصاد .
  - بما أنها غير معممة فهذا يؤثر على انخفاض حصيلتها.
  - تعتبر ضريبة مرهقة بالنسبة للمواطن لأنه يدفعها سنويا مما تؤوله إلى التهرب الضريبي.

[1]- طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بدون سنة، ص 145.

[2]- محمد الصغير بعلي وآخرون، المرجع السابق، ص 68.

2- **مزايا وعيوب الضرائب الغير مباشرة:**

- **المزايا:**

- سهولة الدفع من طرف المكلف لأنه لا يشعر بها وعادة تكون متضمنة في الأسعار.
- مورد مباشر ومستمر على مدار السنة للخزينة العامة وليس موسميا.
- تتميز بدرجة مرونتها العالية نسبيا، وتظهر أهمية ذلك في فترات الإنعاش الاقتصادي.
- تتميز بسرعة تحصيلها دون تعقيد للقوانين أو نشوب خلاف بين مموليها ومصلحة الضرائب.

- **العيوب:**

- عدم العدالة وعدم مراعاة الظروف المالية لدافعيها.
- يؤدي فرضها إلى ضرورة المراقبة على المنتجين لمنعهم من التهرب منها والتحايل على أدائها وقد تؤدي هذه الرقابة إلى عرقلة الإنتاج في حد ذاته.

هـ- تقسيمها حسب معيار سعر الضريبة:

الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:

1- **الضريبة النسبية:** ويقصد بها تحديد نسبة مئوية من الوعاء الضريبي تقتطع لذمة الدولة أيا كان حجم هذا الوعاء، "وخير أمثلة الضرائب النسبية الضريبية على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل ثابت 30 % على قيمة أرباح الشركات"[1]، ويتغير المعدل بتغيير المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية فيها بنفس الزيادة في قيمة المادة الخاصة لها.

2- **الضريبة التصاعدية:** يقصد بها تغيير النسبة المئوية مع تغيير حجم الوعاء الضريبي ومبدأ التصاعد، وبالرغم من أن مبدأ التصاعد نجده في النظم المالية القديمة. إلا أن التصاعد لم ينتشر إلا في القرن التاسع عشر، ويقوم هذا الأسلوب على مبدأين هما التضحية المتساوية

[1]- حسن محمد القاضي، المرجع السابق، ص 47.

والمنفعة الحدية، ولا تتأمن التضحية المتساوية بفرض معدل ثابت على دخلين يزيد أحدهما عن الآخر بزيادة كبيرة.

أما المنفعة الحدية تتلخص بأن قيمة الشيء أو منفعته تتناقص تدريجيا في وحداته المتزايدة بنسبة هذا التزايد.[1]

ثانياً: أهداف الضريبة.

تختصر أهداف الضرائب في هدفين أساسيين: هدف مالي بالدرجة الأولى وهدف اقتصادي.

لقد ظل علماء المالية والضريبة زمنا طويلا وهم ينادون على أن تكون للضريبة أهداف إنسانية واجتماعية واقتصادية، خشية أن يؤثر هدفها الأول وهو (وفرة الحصيلة)، وغزارة المال، الذي يتدفق على الخزانة من وراء جبايتها على الجانب التنموي لحياة الإنسان في المجتمع، إلا أنه وبعد تطور الفكر الضريبي أدركت الحكومات فعالية استخدام الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية معينة، وغيرها من الأهداف الأخرى.

قد أدى تطور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة لاقتصادية بصورة فعالة، إلى تطور أهداف الضريبة كونها أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتنقسم أهداف الضريبة إلى:

أ- **الهدف المالي**: وهو الهدف ذو الأولوية للنظام الضريبي، أيا كان، حيث اعتبر المنظرون الكلاسيكيون أنه: "يراد بالضريبة تغطية مقدار النفقات العامة وهذا هدف مالي، وهو الهدف الوحيد"[2] وفقا لفكرهم التقليدي.

[1]- خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، الإسكندرية، مؤسسات شباب الجامعة، د.ط، 2009، ص 135.

[2]- عبد الحميد الشواربي، موسوعة الضرائب (الفقه- القضاء- التشريع)، منشأة المعارف، الإسكندرية،1997، ص20.

ب- **الأهداف الاقتصادية:** يمكن للضريبة أن تحدث اقتصادا عاما أو أثر انتقائيا حسب القطاعات الاقتصادية. فيما يخص الأثر العام نعتبر أن الضريبة توجه الفائض من القدرة الشرائية وإلى محاربة التضخم، إن مثل هذا الاستخدام للجباية في محاربة التضخم يسجل في إطار السياسة الضريبة الظرفية وعرفت هذه السياسة عبر الإصلاحات الضريبية في الجزائر سنة 1990، أما فيما يتعلق بقيام الضريبة بعمل انتقائي يكون ذلك لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع اقتطاعي معين مثل قطاع السكن ولكن أحيانا تكون انتقائية أكثر تخصصا حيث لا يتعلق الأمر بتحفيز فرع إنتاجي معين.

ج- **الأهداف الاجتماعية:** وهنا تكون غاية الضريبة هي إعادة توزيع الدخل الوطني من أجل دعم الفئات الفقيرة المحدودة الدخل، إذ يسعى المشروع الضريبي إلى التخفيف من الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية إنعاش بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع، وقد سمحت هذه الإجراءات الضريبية بشكل فعال من تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية، "هكذا نجد أن الضريبة تعتبر أداة من الأدوات التي تلجأ إليها الدولة لتحقيق الرفاهية العامة، في الميادين الاجتماعية والاقتصادية"[1].

د- **الأهداف السياسية:** أصبحت تعتمد الضريبة لتحمل الأعباء السياسية "كما هو الحال في الحروب التجارية بين الدول المتقدمة كما تستخدم الضريبة في محاربة الطبقة الاجتماعية"[2]، أي مدى ارتباط الجانب المالي والاقتصادي في دعم سياسات الدول من خلال استغلال أموال الضرائب في ضخ ميزانية مؤسسات الدولة والشعب وتمويل الحروب مثلا.

[1]- محمد عباس محزري، المدخل إلى الجباية والضرائب، الجزائر، دار النشر ITCIS، سلسلة الجباية، د.ط، د.ت، ص 32.

[2]- خبابة عبد الله، المرجع السابق، ص 137.

الفرع الرابع: الإعفاءات الضريبية.

يراد بالإعفاء عدم فرض الضريبة أو الرسم على العمليات المشار إليها بحسب القانون والإعفاء قد يكون دائم أو مؤقت، والقاعدة العامة أن الضريبة تفرض على جميع الأشخاص ويتحملون عبئها الضريبي استنادا إلى قاعدة المساواة وعموم الضريبة، إلا أن القانون قد يعفي بعض الأموال وبعض الأشخاص من شمولها. لكن عدالة توزيع هذا العبء بين الجميع حسب قدرتهم على الدفع أدت إلى الأخذ بالإعفاءات الضريبة لأسباب متعددة منها أسباب اقتصادية، ثقافية، خيرية، دينية، اجتماعية، أو لأسباب تساعد على تخفيف الأعباء الإدارية على السلطات الضريبة أو أسباب تتعلق بمنع ازدواجية الضريبة.[1]

فالضريبة تستخدم في الوقت الراهن كأداة لتحفيز الاستثمار ويكون ذلك بإعفاء بعض المستثمرين في قطاعات معينة بالذات من دفع الضريبة كليا أو جزئيا، وفي هذا السياق يسعى المشرع الضريبي عن طريق قوانين المالية والتشريعات الضريبية إلى منح إعفاءات جبائية من الضريبة على الدخل وكذا الرسم على النشاطات الصناعية لصالح المؤسسات بمختلف أحجامها الصغيرة والمتوسطة والكبرى وبمختلف انتماءاتها سواء إلى القطاع العام أو القطاع الخاص وذلك لتشجيع الاستثمار.[2]

فقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعفي فئة من الأشخاص المكلفين من الضريبة عن الدخل الناتجة من إيرادات زراعة الحبوب والبقول الجافة.[3]

[1]- رنا حسين حطيط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، منشورات زين الحقوقية، ط1، 2016، بيروت، ص 164.

[2]- تنص المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة: "تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال. تحدد مدة الإعفاء بـ 06 سنوات ابتداءا من الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

[3]- المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب و البقول الجافة و التمور...".

وقد أعفى المشرع الجزائري كذلك بموجب المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولمدة 10 سنوات الإيرادات الناشئة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية التي يتم تحديدها عن طريق التنظيم[1]. وقد توسع المشرع في تفصيل موضوع الإعفاءات من الضريبة مع حرصه على أن يأخذ بعين الاعتبار مقتضيات العدالة الاجتماعية والنهوض الاقتصادي والمساواة بين المواطنين على أساس القدرة فهناك إعفاءات بدون حق الحسم أو مع حق الحسم، أو إعفاء عند الاستيراد، أو الإعفاء عند التصدير والمتعلق بالنقل الدولي، فالإعفاءات ارتكزت على معايير مختلفة، قد يكون أهمها العدالة الاجتماعية وعدم إثقال كاهن المواطنين عن طريق تكليفهم بهذه الضريبة عن الخدمات أو السلع المتعلقة بأمور حياتهم الأساسية لغايات اجتماعية—إنسانية، كالطب والاستشفاء والضمان والتقديمات الصحية والخدماتية التي تؤديها الهيئات والجمعيات التي لا تبتغي الربح والنقل المشترك، ولاعتبارات ثقافية كالتعليم والقطاع التربوي والنشاطات الزراعية بالنسبة إلى تسليم المحاصيل مع الأخذ بعين الاعتبار معايير أخرى تهدف إلى عدم إثقال بعض القطاعات الاقتصادية بما يزيد من ركودها أو يحد من حيويتها وميزتها، كبيع وتأجير العقارات المبنية أو الخدمات المالية والمصرفية، والخدمات أو المواد الاستهلاكية الأساسية والحيوية سيما الغذائية منها والداوية والأدوات والأجهزة والمواد الطبية على اختلاف أنواعها أو السلع التثقيفية كالكتب والمجلات والصحف وموادها الأولية والبذور والمواد والآلات الزراعية على أنواعها، وسواها من السلع الأساسية المتعلقة بقطاعات حيوية قدّر المشرع وجوب صونها وتنميتها.[2]

[1]- ينظر القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 15 أبريل 1992 الذي يحدد قائمة البلديات الواجب ترقيتها، وكذلك القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 16 مايو 1993 الذي يحدد المناطق الجبلية.

[2]- رنا حسين حطيط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، المرجع السابق، ص 166.

والإعفاء ما هو إلا ((هدية مسممة))[1]، لذا من الواجب الرقابة على توزيع مداخيل الضريبة على القيمة المضافة توزيعا عادلا بين المكلفين وبحسب قدراتهم، وهو ما نطالب به لكي نجعل الضريبة أكثر عدالة.

موضوع الإعفاء الضريبي يستوجب علينا التفريق بينه وبين بعض المفاهيم الأخرى المشابهة له:

أولاً: الإعفاء الضريبي وعدم الخضوع الضريبي.

يختلف الإعفاء الضريبي وعدم الخضوع للضريبة، فالإعفاء من الضريبة يعني أن النشاط خاضع أصلا للضريبة، حيث توافرت فيه الشروط اللازمة لسريان الضريبة عليه، إلا أن المشرع لأسباب يقدرها رأى النص صراحة على إعفاء هذا النشاط على سبيل الاستثناء والحصر من الضريبة بحيث لا تسري على هذا النشاط الضريبة المفروضة بموجب التشريع الصادر منه. [2]

ثانياً: الإعفاء الضريبي والسماح الضريبي.

السماح الضريبي هو إخضاع مصدر الدخل للضريبة أساسا إلا أن القانون قسما منه لأسباب معينة يقدرها المشرع ومثال ذلك ما يمنح للممول من تنزيل لمجابهة تكاليف المعيشة، ويتغير هذا السماح عادة بتغير تكاليف المعيشة، وتشمل السماحات الضريبية أيضا التنزيلات التي يسمح للممول بطرحها من الدخل والتي تشكل كلفة إنتاجية.[3]

[1]- Tixier Gilbert et Gest. Guy, « Droit Fiscal» ، librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1990, P. 453.

[2]– أسعد طاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الحديثة، الإتقان للطباعة والنشر، ليبيا، دون سنة، ص 111.

[3]– خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي، جامعة قار يونس، بنغازي، 1990، ص 240.

ثالثاً: الإعفاء الضريبي والخصم الضريبي.

الخصم الضريبي يختلف عن الإعفاء الضريبي، ففي ضريبة الدخل الإجمالي يتم خصم جزء من المادة الخاضعة للضريبة مع إبقاء الجزء الآخر خاضع للضريبة فتنقسم بذلك المادة إلى شقين جزء يسري عليه السعر المقرر لها والجزء الآخر لا يسري عليه ذلك السعر. وهنا الاختلاف عن الإعفاء كون الخصم هو قصر سريان السعر الضريبي المقرر على جزء من الدخل الخاضع للضريبة وعدم سريانه على الجزء الآخر.[1]

رابعاً: الإعفاء الضريبي والتقادم الضريبي.

كما سبق الإشارة إليه فإن الإعفاء الضريبي هو عدم فرض الضريبة على نشاط معين أو دخل معين بالرغم من توافر شروط خضوعه للضريبة سواء كان هذا الإعفاء دائم أو مؤقت، أما التقادم فهو سقوط الحق بمرور مدة من الزمن (4 سنوات في القانون الجزائري) دون أن يطالب به الدائن[2].

والإعفاءات يمكن تقسيمها إلى:

1- من حيث المدة: إلى إعفاءات دائمة وإعفاءات مؤقتة. وهناك نوعان :

أ- الإعفاءات الدائمة[3]: ومن أمثلة الإعفاءات في المادة الضريبية المثال التالي (الرسم العقاري):

- تعفى من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة وأن تكون لا تدير دخلا.

[1]- المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية: "يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعة ضد مكلف بالضريبة (4) سنوات متتالية اعتبارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق، حق المراجعة وتسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة".

[2]- القانون رقم 83-19 بتاريخ: 1983/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1984.

- القانون رقم 82-14 بتاريخ: 1982/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1983.

- القانون رقم 84-21 بتاريخ: 1984/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 1985.

- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط2، 2011، دار هومة، ص31 .

[3]- المادة 250 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- العقارات التابعة للدولة والولاية والبلديات وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاط في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة والرياضة.

وتعفى كذلك من الرسم العقاري على الملكيات المبنية التالية:

- البنايات المخصصة للقيام بشعائر دينية.
- الأملاك العمومية التابعة للوقوف والمتكونة من الملكيات المبنية.
- العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاهم الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية، وكذلك العقارات التابعة للممثليات الدولية المعتمدة بالجزائر وذلك مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل.
- التجهيزات والمستثمرات الفلاحية لاسيما مثل الحظائر والمرابط والمطامر.

ب- الإعفاءات المؤقتة:[1]

تعفى من الرسم العقاري على الأملاك المبنية التالية:

- العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي على وشك الانهيار والتي بطل تخصيصها.
- الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لمالكيها شريطة توفر الشرطين الآتيين
  - ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 800دج.
  - ألا يتجاوز الدخل الشهري الخاضع للضريبة المعنية مرتين الأجر الأدنى الوطني المضمون.

[1]- المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- البنايات الجديدة والبنيات المستعملة والنشاطات المحققة من قبل الشباب المستثمر.
- السكن الاجتماعي للقطاع العام المخصص للكراء.

2- من حيث السبب:

اختلفت أسباب منح الإعفاءات الضريبية ومنها:

أ- **الإعفاءات الضريبية لأسباب سياسية:** وتعرف بالإعفاءات التي يمنحها المشرع لتحقيق أهداف سياسية من وراء تقريرها وقد تكون هذه الأهداف أهداف سياسية دولية أو أهداف سياسية داخلية.

ويقصد بالأهداف السياسية الدولية هي المتعلقة بسياسة الدولة الخارجية في تعاملها مع الدول والمنظمات الدولية، فتقرر الدولة في تشريعها إعفاءات ضريبية لفائدة دول ما شرط أن تلتزم هذه الدول بنفس الإعفاءات لفائدة الدولة المقابلة إعمالا بقاعدة المعاملة بالمثل، وقد يشترط في الإعفاءات السياسية ذات الأهداف الدولية أن يكون أساس منحها المعاهدات أو الاتفاقيات الدولية بين الدول الوطنية والدول الأخرى الأجنبية أو المنظمات الدولية الإقليمية. ومثلها كإعفاء رؤساء وملوك الدول الأجنبية من الضريبة وإعفاء الضريبة المقررة لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي والأجانب وقد يمتد الإعفاء إلى أزواجهم وأولادهم القصر وكذلك إعفاء المنظمات والهيئات الدولية.[1]

وقد تكون إعفاءات سياسية داخلية كإعفاء ملك الدولة أو الرئيس من دفع الضريبة مثل التشريع الانجليزي والهولندي والاسباني وهذا بالنسبة للدول التي تنتهج النظام الملكي وكذلك بالنسبة للدول التي تنتهج النظام الجمهوري تقرر تشريعاتها الضريبية إعفاءات ضريبية لرئيس الدولة ومنها التشريع الضريبي الأرجنتيني والتشيلي واليوغسلافي وغيرها من الدول[2]. وكذلك إعفاء ذوي المكانة من

[1]- سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ط1، 2015، ص ص 176-177.
[2]- أسعد طاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الحديثة، المرجع السابق، ص 136.

المواطنين من الضريبة وذلك كامتياز يستأثرون به عن باقي المكلفين لما قدموه مثلا من عمل لصالح الوطن كالأبطال الرياضيين أو معطوبي الحروب أو أصحاب الامتياز في العلوم ويمتد الإعفاء في التشريع الضريبي الفرنسي إلى الحاصلين على الترقيات العلمية والجوائز العالمية كجائزة نوبل سواء كانوا فرنسيين أو أجانب.

ب- الإعفاءات الضريبية لأسباب اقتصادية:

وهي الإعفاءات التي تقررها الحكومات لبعض الشركات والمؤسسات أو الأفراد أو النشاطات من أجل تشجيع والنهوض بنشاط ما يكون راكدا أو تشجيع تكنولوجيا ما. ويكون ذلك بإعفاء الشركة الأجنبية التي تنشط في مجال معين يستدعي استعمال تكنولوجية عالية فتقوم الدولة بمنحها بعض الإعفاءات الضريبة بشرط تكوين العمال لديها على هذه التكنولوجيا.

ج- الإعفاءات الضريبية لأسباب اجتماعية:

وهي الإعفاءات التي تقررها الدولة في إطار سياستها الاجتماعية بإعفاء بعض أفراد المجتمع والتنظيمات القاعدية التي تتكفل بالطبقات المحرومة فقد تكون مؤسسات استشفائية أو تعليمية...الخ.

المطلب الثاني: الأنظمة الضريبية.

الأنظمة الضريبية هي مجموعة القواعد القانونية (نصوص تشريعية وقواعد إجرائية وتقنيات حسابية) والتي تشكل بنية النظام الضريبي في أي دولة.

الفرع الأول: تعريف بنية النظام الضريبي.

تعتمد بنية النظام الضريبي على ثلاثة أسس هي: السياسة الضريبية، التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية.

أولاً– السياسة الضريبية:

تعبر عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجيهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية، ويعتبر النظام الضريبي صياغة فنية للسياسة الضريبية للمجتمع فهو يصمم من أجل تحقيق أهدافها، بالنظر إلى المبادئ العامة التي تحكم توجهات الدولة ولاسيما المبادئ المسطرة في الدستور وهي: الخطوط الكبرى التي ترسم السياسات الاقتصادية والتي يستوجب أن تصاغ كل المخططات التي تنظم اقتصاد البلد طبقا لها.

ثانياً– التشريع الضريبي:

هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسية الضريبية في شكل قوانين وهذا من أجل تحقيق أهدافها، ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف،كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة، كما يجب أن تكون صارمة للحد من مظاهر الغش الضريبي "فالعلاقة بين الدستور والضرائب علاقة وطيدة ترجع إلى اهتمام الدستور ذاته بتنظيم فرض الضرائب ووضع القواعد العامة التي يتعين على المشرع مراعاتها عند سن القوانين الضريبية تقديرا منه بأهمية الضرائب"[1].

[1]– رنا حسين حطيط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، مكتبة زين، بيروت، ط1، 2016، ص 16.

بموجب قانون المالية لسنة 2015 تم رفع المبلغ لفرض الضريبة من 5.000 دج إلى 10.000 دج بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة غير أن المستثمرين المؤهلين للاستفادة من "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" و"الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" يبقون مدينين بدفع الحد الأدنى للضريبة بوقع 50 % من المبلغ المنصوص عليه بموجب المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثالثاً– الإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، فهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع للضريبي وذلك من خلال فرض الضرائب وجبايتها، ونعني هنا جميع الهياكل المعنية من المديرية العامة للضرائب إلى مركز الضرائب.

الفرع الثاني : أنواع الأنظمة الضريبة التي عرفتها الجزائر.

أولاً: النظام الجزافي.

أ– الأشخاص الخاضعون لهذا النظام:

يطبق النظام الجزافي على المكلفين بالضريبة .

- من الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي يمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30.000.000دج.
- المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع و المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج.

ب– الأنشطة الخاضعة لهذا النظام:

يتعلق نشاط المكلف بالضريبة بنوعين معا: عندما يكون نشاط المدين بالضريبة يتعلق بنوعين (مؤدي الخدمات والخاضعين للضريبة الآخرين)، فإن النظام الجزافي يطبق في:

- إذا كان رقم أعماله الإجمالي السنوي لا يتجاوز 1.500.000 دج .
- إذا كان رقم الأعمال السنوي المتعلق بنشاطات الفئة الأولى لا يفوق 800.000 دج .

فمثلا: النظام الجزافي المطبق على المدين بالضريبة يحقق رقم أعماله إجمالي أقل من 1.500.000 دج ورقم أعمال الخدمات أقل من 800.000 دج

- عندما يكون رقم الأعمال الإجمالي السنوي أقل من 1.500.000 دج ورقم أعمال الخدمات يزيد عن 800.000 دج.

كما "يتعيّن على الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة مسك سجلات (النفقات، الإيرادات) مؤشر من طرف المفتشية المخصة إقليميا"[1].

ج- المستثنون من النظام الجزافي هم:

- الأشخاص المعنويون الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات.
- الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة .
- المدينون بالضريبة الذين يقومون بعملية التصدير.
- الأشخاص الذين ينتمون إلى المؤسسات المستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات.
- بائعي الحصص الأرضية وبائعي الأملاك وأمثالها.
- المدينون بالرسم على القيمة المضافة الذين يمارسون نشاطهم بصفة فردية أو في نطاق شركات أشخاص.
- عملية إيجار العتاد ومواد الاستهلاك الدائمة.
- تجار الجملة أصحاب امتياز، أصحاب المهن الحرة الخاضعين للرسم.

[1]- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الجزائر، دار الهومة، د.ط، د.ت، ص 32.

د- إجراءات تحديد النظام الجزافي:[1]

يدخل النظام الجزافي حيز التنفيذ اعتبارا من الفاتح جانفي ولا يمكن تغييره في فترات ثنائية حيث :

- يتعين على المكلف بالضريبة الخاضع للنظام الجزافي أن يكتب ويرسل الى مفتشية الضرائب التابعة لها مكان ممارسة نشاطه تصريحا خاصا.
- يتعين عليه مسك دفتر يومي وتقديمه عند كل طلب من طرف الإدارة الجبائية.
- يتعين عليه كذلك حيازة دفتر يومي يتم ضبطه يوما بيوم يقدم للإدارة الجبائية عند الطلب.
- ترسل الإدارة الجبائية في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام إلى المكلف الخاضع للنظام الجزافي من أجل تقييم في كل سنة.
- يتمتع المعني بالأمر بأجل مدته 30 يوما اعتبارا من تاريخ استلام التبليغ.

1- **المزايا:** سهلة التحصيل، تستمتع حصيلة الضريبة المباشرة بالثبات النسبي والانتظام، اعتمادها مبدأ العدالة ومراعاتها للفوراق الشخصية للمكلف مثلا بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي تراعي الحالة العائلية خاصة في الجزائر حيث تختلف الضريبة على الدخل الإجمالي بين الأعزب والمتزوج، والذي له أطفال و الذي ليس له أطفال، وذلك من حيث سلم الأجور الخاصة بها.

2- **العيوب:** طول مدة التحصيل، تتميز بنقص أو انخفاض مرونتها مقارنة بالضرائب غير المباشرة، شعور دافع الضريبة بها مباشرة سواءا كانوا أفرادا أو مؤسسات، وخاصة الأفراد بحيث لا يشعر بها دافعها لأنها تكون محملة على ثمن السلعة المشتراة.

[1]- بموجب قانون المالية لسنة 2015 تم رفع المبلغ أدنى لفرض الضريبة من 5.000دج إلى 10.000دج بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة.

هـ- تطور الضريبة الجزافية الوحيدة في التشريع الضريبي الحالي: تم استحداث الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب أحكام المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007 الصادر بتاريخ 26 ديسمبر 2006 تحت رقم 24/06، وقد نصت هذه المادة على استحداث باب ثان ضمن الجزء الثاني من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عنوانه "الضريبة الجزافية الوحيدة"، يتضمن المواد من 282 مكرر إلى 282 مكرر 06.

1- مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة في سنة 2017:

تعوض الضريبة الجزافية الوحيدة كلا من: "الضريبة على الدخل الإجمالي"، "الضريبة على أرباح الشركات"، "الرسم على النشاط المهني" و"الرسم على القيمة المضافة" التي تفرض على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي[1].

1-1 الأشخاص الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة:

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).[2]
- المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع والمؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو

[1]- المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2]- جاء قانون المالية التكميلي لسنة 2015 لا سيما المواد 23، 24 اللتان نصتا على تعديل بارز لهذا النظام يتضمن اكتتاب تصريح واحد سنوي يمكن تحميله عبر الرابط www.mfdgi.gov.dz/images/imprimes/Gn12ifu.pdf. تجدر الإشارة أنه وبسبب تمديد تاريخ إيداع التصريح سلسلة (ج 12 بخصوص سنة 2016، فإن دفع الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة بعنوان القسط الأول يتم من الفاتح إلى 15 أفريل 2016 دون تطبيق الغرامات .

"الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)، وهذا طبعا إن لم يختاروا الخضوع لنظام الربح الحقيقي عن طريق طلب يودع لدى المصالح الجبائية يتضمن طلب اختيار الخضوع للنظام الحقيقي صراحة في الآجال المحددة قانونا (آخر أجل كان 31 جانفي 2017) ويودع من طرف المكلف بالضريبة أو محاسبه المعتمد [1].

يعفى المكلفون المستفيدون من أجهزة دعم التشغيل من الضريبة الجزافية الوحيدة، غير أن ذلك لا يعفيهم من واجب اكتتاب التصريحات الواجبة عليهم أي إيداع التصريح التقديري ودفع الحقوق الموافقة له وهم يخضعون للحد الأدنى للضريبة المنصوص عليه في المادة 282 مكرر 6، وهي نسبة 50 % من المبلغ المنصوص عليه في المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أي دفع مبلغ كأقل إخضاع قدره: 000 5 دج وفي حالة قيامهم بتشغيل أجراء فهم ملزمون بالقيام بدفع اقتطاعات الضريبة على الدخل الإجمالي / الأجور.

1-2 حالة خاصة:

عندما يقوم مكلف بالضريبة باستغلال في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة عدة مؤسسات، أو دكاكين، أو متاجر أو ورشات أو أماكن أخرى لممارسة نشاط ما، تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة

[1] – طبقا للمادة 41 المعدلة للمادة 03 من قانون الإجراءات الجبائية من قانون المالية 2017 الصادر في 29 ديسمبر 2016 الجريدة الرسمية رقم 77: يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي. ويبلغ الاختيار للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق نظام الربح الحقيقي. ويبقى الاختيار ساريا للسنة المذكورة والسنتين المواليتين حيث يكون فيها الاختيار لا رجعة فيه.
يمدد الاختيار ضمنيا على فترة ثلاث (3) سنوات، ويكون لا رجعة فيه طوال هذه الفترة.
على المكلفين بالضريبة الراغبين في التخلي عن هذا الاختيار تبليغ الإدارة الجبائية بذلك قبل أول فبراير من السنة الموالية للفترة التي تمت فيها ممارسة هذا الاختيار أو تم فيها التمديد ضمنيا.

منفصلة ما دام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)[1].

في الحالة المخالفة، يمكن للمكلف بالضريبة المعني اختيار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.

2- تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة:

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين اكتتبوا التصريح المنصوص عليه في المادة الأولى (01) من قانون الإجراءات الجبائية، الشروع في حساب الضريبة المستحقة وتسديدها للإدارة الجبائية حسب الدورية المنصوص عليها في المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2].

إذا كان بحيازة الإدارة الجبائية عناصر تكشف عن نقص في التصريح، فيمكنها إجراء التصحيحات على الأسس المصرح بها وفق الإجراء المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم إجراء التصحيحات بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة عن طريق جدول ضريبي مع تطبيق العقوبات الجبائية المتعلقة بالنقص في التصريح وفقا لما لنص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

لا يمكن إجراء هذه التصحيحات إلا بعد انقضاء آجال اكتتاب التصريحات التكميلية.

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع

[1]- المادة 282 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[2]- التصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة .(G n°12) النموذج موجود في صفحة المديرية العامة للضرائب: http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014،04،02،10،13،48

- 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى

غير أنه وفي كل الأحوال، لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة عن عشرة آلاف (10.000) دينار جزائري، ويخفض هذا المبلغ إلى خمسة آلاف (5.000) دينار جزائري بالنسبة للمكلفين بالضريبة المؤهلين للاستفادة من الأحكام الخاصة بدعم التشغيل: الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر والوكالة الوطنية للتأمين على الشغل[1].

و- أهم التعديلات الواردة على الضريبة الجزافية الوحيدة في قانون المالية 2017:

صدر قانون المالية لسنة 2017 بموجب القانون 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 يتضمن قانون المالية 2017، ويمكن حصر أهم التعديلات التي جاءت في قانون المالية 2017 على نظام الضريبة الجزافية الوحيدة في النقاط التالية:

1- آجال إيداع التصريحات المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة:

1-1 بالنسبة للتصريح التقديري:

قبل صدور قانون المالية 2017 وطبقا لنص المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على إجبارية إيداع تصريح فيما يخص المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة قبل 01 فيفري لكل سنة، يبين رقم الأعمال التقديري الذي يتم على أساسه حساب مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة الواجبة الدفع.

ونظرا لاعتبارات تتعلق أساسا بعدم حيازة المكلفين بالضريبة على العناصر اللازمة التي تمكنهم من تقدير رقم الأعمال المحتمل تحقيقه خلال السنة موضوع الضريبة واضطرارهم لإيداع تصريح تكميلي إلى جانب التصريح التقديري إذا اتضح أن رقم الأعمال قد تجاوز المصرح به سابقا، فإن

[1]- المواد 365 مكرر و282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

قانون المالية لسنة 2017 أقر تعديلات تتعلق بآجال إيداع التصريح التقديري وفقا لنص المادة 40 من قانون المالية لسنة 2017 التي عدلت المادة الأولى (01) من قانون الإجراءات الجبائية، فأصبح يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريحاتهم التقديرية وفقا للنموذج المستحدث السلسلة G 12 [1] .

ويتوجب اكتتاب هذا التصريح في الفترة الممتدة من 01 إلى 30 جوان من كل سنة ، والذي يودع لدى قباضة الضرائب التابع لها إقليميا إلى جانب الدفع التلقائي للضريبة الجزافية الوحيدة [2].

في هذا الإطار نميز 03 فرضيات في حالة عدم احترام المكلف بالضريبة لآجال إيداع التصريح التقديري:

1- 2 التصريح المتأخر (خارج الآجال المحددة قانونا): أي اكتتاب التصريح التقديري من طرف المكلف بالضريبة بعد تاريخ 30 جوان من كل سنة، في هذه الحالة على الإدارة الجبائية تطبيق غرامات الوعاء الضريبي المنصوص عليها ضمن أحكام المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[3].

1-3 عدم التصريح: تكون في حالة عدم اكتتاب التصريح التقديري في الآجال المحددة قانونا، فتقوم المصالح الجبائية بإعذار المدين عن طريق تبليغ إنذار يتضمن دعوته لإيداع التصريح من أجل تسوية وضعيته الجبائية، بعد تسلم H61 من قباضة الضرائب، وفي هذه الحالة نكون أمام وضعيتين:

- **الأولى**: قيام المكلف بالضريبة باكتتاب تصريحه فتقوم المصالح الجبائية بتطبيق الغرامات المقررة في حالات التصريح المتأخر وتسويته وضعيته الجبائية.

[1]- ينظر الملحق رقم 01.

[2]- المادة 03 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

[3]- وهذا طبقا لقائمة تسلم من طرف قباضة الضرائب تتضمن إجمالي التصريحات التي أودعها المكلفون بالضريبة مبالغ الحقوق التي تم دفعها من طرفهم يرمز لها بسلسلة H61.

- **الثانية:** تجاهل المكلف بالضريبة للإنذار وعدم رده، في هذه الحالة تقوم المصالح الجبائية بفرض الضريبة تلقائيا مع احترام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية أي إرسال إشعار بالتقويم الأولي سلسلة C4 برسالة موصى عليها مع إشعار بالتبليغ، واحترام أجل 30 يوما الممنوح للمكلف من تاريخ التبليغ لإبداء ملاحظاته أو دفوعه، وبعد انقضاء هذا الأجل يتم إرسال إشعار بإعادة التقويم النهائي وتحرير جدول تسوية مع تطبيق غرامات الوعاء الضريبي طبقا للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1-4 التصريح بدون الدفع: يكون في حالة اكتتاب المكلف بالضريبة للتصريح التقديري في الآجال المحددة قانونا دون الدفع التلقائي للحقوق المستحقة[1]، فيقوم قابض الضرائب بإجراء تحصيل للحقوق المستحقة مع تطبيق غرامات التأخير فقط[2].

1-5 بالنسبة للتصريح التكميلي: قبل قانون المالية لسنة 2017 نصت المادة 282 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن تقديم التصريحات التكميلية من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة في الفترة ما بين 15 و30 جانفي من السنة اللاحقة (ن+ 1)، في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك الذي صرحوا به بعنوان السنة ن، ولكن تطبيق هذه الأحكام نتج عنه عدم كفاية الأجل لتحديد المكلف بالضريبة لرقم أعماله بصفة نهائية، وكذا غموض في طريقة فرض الضريبة على الفروق الناتجة بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المحقق.

[1]- يقوم قابض الضرائب بتدوين ملاحظاته بالنسبة للتصريحات التي تتم دون دفع للحقوق بذكر بعبارة إيداع في الآجال بدون دفع.

[2]- لا يتم تطبيق غرامات الوعاء الضريبي حالما يكون التصريح التقديري قد تم في الآجال المحددة.

ونتيجة لهذه الوضعية أقر قانون المالية لسنة 2017 تعديلا مس كلا من:

- أجل التصريح التكميلي: طبقا للمادة 13 من قانون المالية لسنة 2017 عدلت المادة 282 مكرر 02 كالتالي:

" يجب اكتتاب التصريح التكميلي من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة في الفترة ما بين 20 جانفي و15 فيفري من السنة (ن+1) وهو تصريح يتم عن طريقه تكميل رقم الأعمال المصرح به في السنة ن.

- إذا كان رقم الأعمال المحقق (المصرح به في التصريح التقديري) في السنة ن أقل من رقم الأعمال المسجل في التصريح التكميلي يخضع الفرق إلى الضريبة الجزافية الوحيدة والدفع التلقائي للحقوق الواجبة[1].
- إذا جاوز رقم الأعمال المحقق (المصرح به في التصريح التكميلي) في السنة ن مبلغ ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج) فيخضع الفرق إلى الضريبة الجزافية الوحيدة مع الدفع التلقائي للحقوق وتحويل الملف الجبائي لنظام الربح الحقيقي.
- نقص التصريح: بعد معاينة المصالح الجبائية للتصريحات التكميلية قد يتبين لها نقص في التصريح مقارنة مع عناصر أو معلومات في حوزتها مثل محاضر المعاينة أو المقارنات[2] التي تصل إليها، فتقوم بتصحيح الأسس الضريبية المصرح بها مع تطبيق العقوبات الجبائية لنقص

[1]- في حالة ما إذا كان رقم الأعمال المحقق أقل من المصرح به في التصريح التقديري فلا يلزم المكلف بالضريبة بأي تصريح تكميلي وفي هذه الحالة تنظر المصالح الجبائية في التبريرات التي قد تقدم من طرف المكلف بالضريبة وفي حالة اقتناعها يشكل الفارق قرضا ضريبيا يخصم من الضريبة الجزافية الوحيدة التقديرية للسنة الموالية.

[2]- هي عبارة عن وثيقة تصدر عن مصالح الجبائية وتتم بناءا على تصريحات مكلفين بالضريبة بالأشخاص الذين تم التعامل معهم خلال السنة تتضمن مبالغ الشراء والمقبوضة من طرفهم والتي يتم مقارنتها مع رقم الأعمال المصرح به خلال نفس الفترة أو مبالغ الشراء المصرح بها.

التصريح المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفي إطار احترام الإجراءات المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية[1].

عند قيام المصالح الجبائية بفحص التصريح التقديري والتصريح التكميلي تأخذ بعين الاعتبار قيمة أصول Actif [2] المكلف بالضريبة، وإذا تبين عدم توازن فاضح بين رقم الأعمال التقديري والحقيقي تقوم بمراقبة إمكانيات المؤسسة ورفض التصريح (المقدم من طرف المؤسسة) وإجراء تسوية ضريبية وعند الاقتضاء إخضاعه للضريبة وفق النظام الحقيقي.

1-6 تصريحات المكلفين بالضريبة الجدد: قبل 2017 بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الجدد كانوا يجدون صعوبة في تحديد رقم أعمالهم السنوي التقديري كونهم لا يمتلكون عناصر تسمح لهم بالتقدير، لهذا أسس ضمن قانون المالية لسنة 2017 مادة جديدة هي المادة 03 مكرر بموجب المادة 42 منه التي تنص على أنه يتعين على كل المكلفين بالضريبة الجدد تقديم تصريح تقديري والدفع التلقائي للمبلغ الكلي للضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة وذلك قبل 31 ديسمبر من سنة بداية نشاطهم.

[1]- تجدر الإشارة أن الأساس الضريبي المصرح به من طرف المكلف بالضريبة يكون على سبيل التقدير ولابد من تبريره عن طريق حيازة السجلات والدفاتر الإجبارية وفواتير الشراء، وغيرها من المستندات الثبوتية طبقا للمادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، وإذا لم يتم تبرير رقم الأعمال التقديري ورقم الأعمال المدون في التصريح التكميلي فللمصالح الجبائية اعتبار العناصر المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة غير مقنعة وإجراء التصحيحات الواجب القيام بها.

[2]- تتمثل أساسا أصول المؤسسة في قيمة الأراضي، القيم غير المنقولة، معدات النقل، كتلة الأجور، مبلغ المشتريات، الأعباء وحجم المبيعات ...الخ.

وفي حالة عدم احترام هذا الإجراء أي عدم احترام أجل التصريح ودفع الضريبة الجزافية الوحيدة تطبق غرامات الوعاء الضريبي وغرامات التحصيل المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به [1].

1-7 كيفية دفع الضريبة الجزافية الوحيدة:

نميز في هذا المجال حالتين الدفع الذي يتم في الآجال القانونية والدفع المتأخر.

- **دفع الضريبة الجزافية الوحيدة في الآجال المحددة قانونا:**

عدلت أحكام المادة 365[2] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2017 وذلك بإعادة تنظيم لآجال وطرق دفع الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا للآجال الجديدة للتصريحات[3].

[1]- مثلا مكلف بالضريبة بدأ نشاطه في 02 ماي 2017 يجب عليه إيداع تصريحه التقديري والدفع الكلي لمبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحق قبل تاريخ 31 ديسمبر 2017.

[2]- نصت المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة قبل تعديل قانون المالية 2017 بغض النظر عن كل الأحكام المخالفة يسدد المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة لدى قابض الضرائب الذي يتبع له مكان ممارسة أنشطتهم الخاضعة للضريبة ضمن الشروط الآتية:

– تعد الضريبة الجزافية الوحيدة حسب الأحكام الواردة في المادتين 282 مكرر 1 و282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

– تدفع الضريبة الجزافية الوحيدة بالربع (4/1) كل ثلاثة (03) أشهر، قبل آخر يوم من كل فصل مدني.

– عندما ينقضي الفصل في يوم عطلة قانونية يؤجل الدفع لأول يوم عمل يليه.

– يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، اختيار الدفع السنوي للضريبة، وفي هذه الحالة، يمكنهم تسديد المبلغ الإجمالي السنوي، ابتداء من الأول من شهر سبتمبر وإلى غاية اليوم 30 من نفس الشهر.

[3]- المنصوص عليها في المادة الأولى (01) من قانون الإجراءات الجبائية.

وفي هذا المجال نكون أمام حالتين:

- **الدفع الكلي:**

أي الدفع الكلي لمبلغ الضريبة الجزافية المستحقة عند إيداع التصريح التقديري.

- **الدفع المجزأ:**

يتم دفع 50 % من مبلغ الضريبة الجزافية المستحقة عند إيداع التصريح التقديري و50 % المتبقية يتم دفعها على دفعتين أو قسطين متساويين الأول من 01 إلى غاية 15 سبتمبر والثاني من 01 إلى 15 ديسمبر من السنة.

نلاحظ أن قانون المالية لسنة 2017 قد ألزم المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة لدفع الحقوق كلها أو النصف عند إيداع التصريح التقديري وهذا من أجل تسهيل مهمة الرقابة على مستوى المصالح الجبائية فعدم الدفع يتم معالجته من قبل مصالحها والذي يتم اكتشافه على مستوى القباضة، ومن جهة أخرى من أجل تمويل الخزينة العمومية بالأموال بصفة مبكرة.

وهذه المهلة الممنوحة للمكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة تأتي بعد انتهاء التصريحات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي (شهر أفريل) وتمكينهم من الاختيار النظام الذين يريدونه ومنح مهلة للمصالح الجبائية من أجل تحويل الملفات الجبائية.

إضافة إلى أجل التصريح التكميلي المقرر طبقا لنص المادة 282 مكرر 02 هو نفسه أجل دفع الحقوق الواجبة أي من 20 جانفي إلى غاية 15 فيفري من السنة ن+01 .

وأجل دفع الحقوق المتعلقة بالتصريح الخاص بالمكلفين الجدد هو 12/31 من سنة بداية النشاط.

- **الدفع المتأخر للضريبة الجزافية الوحيدة:** بموجب المادة 15 من قانون المالية لسنة 2017 المعدلة لأحكام المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1]، أدرجت غرامات التأخير على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة والذين يقومون بتأخر في الدفع عن الآجال المحددة.

- غرامة تأخير بنسبة 10 % تطبق ابتداءا من اليوم الأول الذي يلي تاريخ أخر أجل لدفع الضريبة.
- غرامة تهديدية قدرها 03 %عن كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز هذه الغرامة إضافة إلى غرامة التأخير السابقة نسبة 25%[2].

1-8 تسديد اقتطاعات الضريبة على الدخل الإجمالي / الأجور IRG / SALAIRE:

أدخلت المادة 07 من قانون المالية لسنة 2017 تعديل على أحكام المادة 129-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ونصت أنه يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة والذين يسددون أجرا، إجراء اقتطاعات من المصدر وتسديد الضريبة على الدخل

[1]- نصت المادة 15 من قانون المالية لسنة 2017:"تعدل أحكام المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتحرركما يأتي: (المادة 402:

1- يترتب قانونا عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم التي تحصل عن طريق الجداول ... (بدون تغيير حتى) نسبة 25%.

ينجم عن التأخير في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة تطبيق غرامة تأخير قدرها 10%، ابتداءا من اليوم الأول الذي يلي آخر أجل للدفع، وفي حالة عدم الدفع في أجل شهر، تطبق غرامة مالية قدرها 03% من كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز هذه الغرامة نسبة 25%.

2- ينجم عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر ... (بدون تغيير حتى) في آخر يوم من شهر الاستحقاق كأخر أجل. ألغيت الفقرة 03، أما الفقرة 04+05 بدون تغيير.

[2]- إذا كان أجل الدفع ينتهي يوم عطلة قانونية فإن الدفع يؤجل إلى أول يوم الموالي في حالة اكتتاب التصريح التقديري بصفة متأخرة ويقوم بالدفع التلقائي للحقوق المستحقة ويتم فرض غرامات الوعاء الضريبي والتحصيل المنصوص عليهما قانونا.

الإجمالي الموافقة لها خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الثلاثي المدني الذي أجريت خلاله الاقتطاعات وفق الجدول التالي:

ثلاثي السنة المدنية	الدفع \إلى غاية
جانفي ، فيفري ، مارس	يوم 20 أفريل
أفريل ، ماي ، جوان	يوم 20 جويلية
جويلية ، أوت ، سبتمبر	يوم 20 أكتوبر
أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر	يوم 20 جانفي

آجال تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي / الأجور

في حالة التأخر في تسديد اقتطاعات الضريبة على الدخل الإجمالي / الأجور، يتم تطبيق غرامات التأخير المنصوص عليها في المادة 402-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفي حالة عدم إجراء المستخدم الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة للاقتطاع أو عدم إعادة تسديدها تقوم الإدارة الجبائية بالتحديد التلقائي للحقوق الواجب دفعها فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي / الأجور، ويتم احتساب هذه الحقوق بمعدل جزافي قدره 20 % من الأساس المعاد تقديره تلقائيا ويتم تبليغ المكلف المقصر بمبلغ الضريبة المسترجعة والذي يجب عليه تسديدها لدى قباضة الضرائب التابع لها في أجل لا يتعدى 10 أيام من تاريخ التبليغ وفي حالة عدم التسديد تطبق الغرامات المقررة في المادة 134-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانياً: النظام الحقيقي.

" لتحقيق الربح الخاضع للضريبة مع الدخل الإجمالي بطريقة النظام الحقيقي"[1] نقوم بتطبيق هذا النظام على:

- الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات مهما كان رقم أعمالهم.
- الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأرباح التجارية والصناعية التي يفوق رقم أعمالها : 1.500.000 دج إذا كان النشاط لا يخص الخدمات، 800.000 دج إذا كان النشاط لمؤدي الخدمات.

إن رقم أعمال المدين بالضريبة هو ذلك المصرح به كتابيا شهريا.

الفرع الثالث: الازدواج الضريبي.

يقصد بالازدواج الضريبي خضوع محل الضريبة أو وعائها لأكثر من مرة لضريبة من نفس النوع لنفس الشخص عن نفس المدة الزمنية[2]. لقيام حالة الازدواج الضريبي يشترط توفر ما يلي:

أ- أن يكون المكلف بالضريبة القانوني واحد، "ولا يثير هذا الشرط صعوبة بالنسبة للأشخاص الطبيعية بخلاف الحال بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، ففرض ضريبة على أرباح شركات المساهمة و ضريبة أخرى على ما يوزع من أرباح تلك الشركات على المساهمين لا يؤدي إلى الازدواج الضريبي من الجهة القانونية لاختلاف شخصية المساهمين عن الشخصية المعنوية "[3].

ب- فرض نفس الضريبة على نفس المادة أكثر من مرة حتى يتحقق الازدواج.

ج- اختلاف التسمية أو التشابه لا يؤثر في نوع الضريبة الواحدة حتى يقع عليها الازدواج.

---

[1]- بن عمارة منصور، المرجع السابق، ص 32.

[2]- عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف، مبادئ النظرية العامة للضريبة، بدون دار نشر، القاهرة، 1953، ص 164.

[3]- محمد الصغير بعلي وآخرون، المرجع السابق، ص 72.

" ويأخذ الازدواج الضريبي، في الواقع، الصورتين التاليتين:

أولاً: الازدواج الضريبي الداخلي: ويتحقق إذا ما تحققت شروطه السابقة داخل دولة واحدة، ويحدث في الدولة البسيطة (الموحدة) نتيجة ممارسة هيئات إدارية عامة متعددة لسلطاتها في فرض الضرائب على نفس الإقليم...، أو حينما تفرض الإدارة المركزية أو المحلية ضريبة على نفس المال.

كما يحدث داخل الدولة المركبة (الاتحادية) حينما تفرض الحكومة الاتحادية والدويلات ضريبة على المادة نفسها، فالازدواج الضريبي الداخلي يحدث غالبا عند انعدام الدقة في توزيع الاختصاص المالي بين السلطة المركزية والسلطات المحلية[1].

ثانياً: الازدواج الضريبي الدولي: تكون أمام هذا النوع من الازدواج أو التعدد الضريبي حينما تفرض أكثر من دولة ضريبة على نفس المادة أو الموضوع، حيث يستند بعضها إلى جنسية المكلف وبعضها إلى فكرة الموطن وثالث إلى موقع ومكان المال (العقار)".[2]

وتجدر الملاحظة هنا أن كلا من صورتي الازدواج الضريبي قد تكون مقصودة أو غير مقصودة.

الفرع الرابع: أنواع التقديرات الضريبية.

أولاً:التقدير التقريبي:

ويدخل في هذا النوع من التقدير على أساس المظاهر الخارجية وطريقة التقدير الجزافي.

[1]- محمد الصغير بعلي وآخرون، المرجع السابق، ص ص 73- 74.

[2]- عبد الحميد شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية (دراسة مقارنة) مع أحكام أهم الضرائب اللبنانية المباشرة، مؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، ط1، 1987، ص 52.

أ- التقدير على أساس المظاهر الخارجية:

في هذه الحالة يتم تحديد الوعاء الضريبي على أساس عدد من المظاهر الخارجية يسهل الوقوف عليها، وتعتبر معبرة عن ثروة المكلف، وهنا لا تفرض الضريبة على المادة الخاضعة لها وإنما على أساس المظاهر الخارجية مصروف المكلف بالضريبة نفقاته سياراته وممتلكاته المنقولة خدمه وتتميز هذه الطريقة كونها:

- سهلة الاستعمال لإدارة الضرائب، إذ لا يستدعي الأمر أكثر من ملاحظة المظاهر الخارجية التي حددها القانون دون الحاجة إلى التحري عن حقيقة دخل الممول.
- المحافظة على أسرار المكلف وعدم تدخل موظفي الدولة في الشؤون المهنية لهذا الأخير بل تقتصر على العلامات المحسوسة التي حددها القانون.[1]

وما يعاب على هذه الطريقة هي أن المظاهر الخارجية لا تظهر حقيقة القدرة التكلفية للممول، ومنه لا يعبر المظهر الخارجي عن المدخول الحقيقي له، ولهذا فإن أغلب التشريعات الضريبية الحديثة عدلت عن هذه الطريقة وإن كانت تستعملها كوسيلة مراقبة في بعض الأحيان على ما يقره المكلف عن حقيقة دخله أو ممتلكاته.

ب- طريقة التقدير الجزافي:

يكون تحديد المادة الخاضعة للضريبة في هذه الطريقة بالاستناد إلى مجموعة من القرائن المحددة من قبل المشرع مقدرة تقديرا جزافيا والتي تعبر على دخل المكلف وتختلف هذه الطريقة عن سابقتها، في أنها عادة ما يكون العنصر الذي يرتكز عليه في التقدير الجزافي ذا علاقة مباشرة بالثروة أو الدخل

[1]- أقرب مثال لهذه الطريقة ما كان ما كان متبعا في ضريبة التمتع التي تقابل الضريبة المسماة " la parente " في فرنسا وهي ضريبة كانت مفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية والمهن الحرة والتي كانت تستند إلى مجموعة من العلاقات والمظاهر كنوع التجارة أو الصناعة وعدد العمال والآلات ...

– حسن عواضة، المالية العامة، دار الخلود، بيروت، ط 1، 1995، ص 440.

الخاضع للضريبة كتحديد الربح عن طريق نسب مئوية من إيرادات المكلف، أو تحديد دخل الطبيب عن طريق عدد الفحوصات التي يقوم بها على مرضاه ويجري تحديد الدخل جزافا بتطبيق القرائن المحددة من قبل المشرع، لذلك يطلق على هذا الأسلوب تسمية "الجزاف القانوني"[1]، و لهذا فإنه في التقدير الجزافي لا تفرض الضريبة على المظاهر الخارجية وإنما على المادة ولهذه الضريبة مزاياها الخاصة، وترسل الإدارة الجبائية للخاضع تبليغا تبين فيه رقم الأعمال الخاضع للضريبة من جهة والعناصر المعتمدة لتحديد رقم أعمالهم من جهة أخرى"[2].

- إذ تعتبر سهلة الاستعمال بالنسبة للإدارة الضريبية.
- لا تحتاج إلى كثير من الرقابة كون التقدير مسبق ومحدد من طرف مصالح الضرائب.

ويعاب عليها أنها لا تسمح للمكلف بإثبات حقيقة دخله أو ثروته التي قدرت تقديرا جزافيا. إذ أن التقدير الجزافي يعتبر نسبي وبعيد في بعض الأحيان عن الحقيقة والعدالة فقد يؤثر سلبا على مداخيل الخزينة العمومية، في حالة أن بعض المكلفين بالضريبة يجنون أموالا طائلة بمناسبة القيام ببعض النشاطات التجارية إلا أن خضوعهم للنظام الجزافي لا يكلفهم سوى دفع مبالغ بسيطة بالنظر إلى الأرباح التي يجنونها وأرقام الأعمال التي يحققونها ونقول في هذا أن النظام الجزافي الذي يخضع له المحامون مثلا: يجعلهم يدفعون مبالغ منتظمة ومحددة مسبقا (حقوق ثابتة) وفي بعض المرات متقاربة فيما بينهم بالرغم من تفاوت أرقام أعمالهم.

ثانيا– التقدير التحديدي:

وتبني هذه الطريقة على أساس تقدير تحديدي أو حقيقي مباشرة كما في الواقع على أساس إقرار المكلف أو من الغير وعلى أساس طريقة التقدير الإداري.

[1]- عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة، المرجع السابق، ص64.

[2]– بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار الهومة، الجزائر، 2011، ص 32.

1- الإقرار من المكلف:

ففي هذه الحالة، يكون نوع من التقارب بين المكلف والإدارة، بمقتضاه تطلب الإدارة المالية من المكلف تقديم إقرار عن ثروته أو دخله أو عن المادة الخاضعة للضريبة – بصفة عامة — وتعتمد الإدارة هنا على حسن نية المكلف وأمانته ولكنها تحتفظ لنفسها بالحق في مراقبة الإقرار، أو تعديله إذا ما بني على غش أو خطأ.

وما يعاب على هذا النظام: هو احتمال وجود غش جسيم يصعب على إدارة الضرائب اكتشافه، وبالتالي تتدخل الإدارة في شؤون المكلف وتتعرف على تفاصيل حياته الخاصة بأساليب قد تكون غير مقبولة بالنسبة إليه في حالة لجوئها إلى الرقابة.

2- طريقة الإقرار من الغير:

في هذه الحالة يقوم شخص آخر غير المكلف بتقديم إقرار إلى الإدارة يحدد فيه دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، والأصل هنا أن يكون هذا الغير مدينا للمكلف بمبلغ ضمن الدخل الخاضع للضريبة، وفي هذا الصدد تحفز بعض التشريعات الأجنبية الأشخاص الذين يدلون بمعلومات تتعلق بأرقام أعمال غير مصرح بها، حققها بعض المكلفين بالضريبة بطريقة الاحتيال أو الغش مكافئات مالية أو مزايا رمزية مثل إعفائهم من بعض الغرامات التأخيرية أو تقدم لهم بعض التخفيضات الجبائية مقابل المعلومات التي تقدمونها لإدارة الضرائب وهذا ما هو معمول به في النظام الضريبي الفرنسي*.

3- طريقة التقدير الإداري:

في هذه الحالة تلجأ إدارة الضرائب إلى كافة الأدلة التي تكشف عن مقدار دخل المكلف، ومنها مناقشة المكلف نفسه، وتجد هذه الطريقة تطبيقها الأساسي في تقدير دخل الملكية العقارية:

*- أصدر النظام الضريبي الفرنسي مؤخرا (ديسمبر 2015) تعليمة مفادها تخصيص مكافئات مالية وتحفيزات ضريبية لمن يقدم أي إيفادات بشأن المكلفين الذين يحققون أرباح وأرقام أعمال من دون أن يصرحوا بها إلى إدارة الضرائب.

أراضي زراعية أو أبنية سكنية لأن المصدر هنا أموال ظاهرة ولا يمكن إخفاؤها من جهة، كما أنه من السهل نسبيا معرفة ما تديره من دخل من جهة أخرى وما هو موجود بحوزة الإدارة من معلومات.

وتتميز هذه الطريقة بأنها أقرب إلى تقدير الدخل تقديرا حقيقيا أكثر من طريقتي المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي وأنه يمكن استعمالها لتقدير كافة الدخول، إلا أنه ما يعاب عليه هو احتمال تعسف الإدارة المالية في التقدير، ومغالاتها فيه، انحيازا إلى خزينة الدولة.

الفرع الخامس: تحصيل الضرائب وأثره على التنمية والاقتصاد.

إن تقليص النفقات أو استقرارها في أي دولة مرهون بمدى تحصيل الضرائب، على اعتبار أن الجباية أصبحت وسيلة وليست غاية تسعى عن طريقها الحكومات تطبيق سياساتها التدخلية وتحقيق الغايات والأهداف الاقتصادية والاجتماعية، فبالإضافة إلى كونها موردا أساسيا لتغطية النفقات فإنها أداة هامة من أدوات السياسة الاقتصادية لما لها من قدرة على التأثير في حجم الإنتاج والاستهلاك والادخار وكدا خلق التوازن المطلوب بين الأنشطة من جهة وإيجاد نوع من العدالة في توزيع العبء بين أفراد المجتمع عن طريق إعادة توزيع الدخل الوطني من جهة أخرى.

يمكن إعطاء التعاريف التالية للتحصيل الضريبي:

- نعني بقواعد التحصيل الضريبي تلك القواعد القانونية التي حددها المشرع الجبائي لتحصيل وجباية الضريبة، والتي يمكن تلخيصها في الفعل المولد للضريبة، الملائمة في التحصيل، والاقتصاد في نفقات التحصيل[1].

[1]- أدري عدنان، التحصيل الضريبي والإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2010/2009، ص 18.

- التحصيل الضريبي هو مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية ، التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية[1].
- يقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة[2].
- نعني بتحصيل الضريبة مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلفين إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار[3].

وعليه ففي هذه المرحلة تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية وشخص المكلف، وإذاً فإن تحصيل دين الضريبة حاليا يتم بمعرفة موظفي الدولة إلا أن الأمر لم يكن كذلك في الماضي، حيث كانت الدولة تلجأ إلى تحصيل عدد من الضرائب عن طريق الالتزام وبمقتضى هذا النظام كان يتعهد فرد أو هيئة يسمى الملتزم بدفع مقدار الضريبة للدولة ثم يتولى الملتزم بعدئذ عملية التحصيل لحسابه الخاص[4]، لكن هذا النظام في التحصيل لم يكن ناجحا ولم يخدم القائمين عليه الذين كانوا يفتقدون إلى الموضوعية ويشكون من نقص سلطتهم ونفوذهم هذا ما انعكس سلبا على المردود الجبائي الذي كان ضئيلا جدا، وكنتيجة لهذا العجز في التحصيل وتحت تأثير عمليات احتجاج موسعة، تحولت

[1]- داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، معهد العلوم الاقتصادية تخصص المالية العامة، السنة الجامعية 2006/2005، ص 13؛ منقول عن:

Pierre Beltram, La fiscalité en France, Hachette supérieur, 5ème édition, année 1997, p. 4.

[2]- ملاح عائشة، أثر الضغط الضريبي على التحصيل الجبائي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في قسم العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة الدكتور يحي فارس، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدية، السنة الجامعية 2009/2008، ص 39.

[3]- محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005، ص 156.

[4]- ناشد عدلي سوزي، الوجيز في المالية العامة – النفقات العامة – الإيرادات العامة – الميزانية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000، ص ص 206- 207.

صلاحيات التحصيل الضريبي إلى سلطات الإدارات المالية للدولة وأصبح مخولا للإدارة الجبائية أكثر تحديدا [1].

أولاً: طرق تحصيل الضرائب واعتبارات التحصيل.

أ- **طرق تحصيل الضرائب:**

تتبع إدارة الضرائب طرقا مختلفة لتحصيل الضرائب، فهي تنتقي لكل ضريبة طريقة تحصيل مناسبة، تحقق كلا من الاقتصاد في النفقات الجبائية والملائمة في تحديد مواعيد الأداء دون أي تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية محاولةً منها الحد من حساسية الممول اتجاه الضريبة، وتتلخص فيما يلي:

1- **طريقة التوريد المباشر:** قد تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة تحصيل الضريبة عن طريق التوريد المباشر بقيام الممول بسداد قيمة الضريبة المستحقة بشكل مباشر إلى قباضة الضرائب من واقع الإقرار الذي يقدمه عن دخله أو ثروته وقد تكون كذلك من خلال قيام الممول بلصق طوابع الدمغة بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة، بلصق الطوابع اللازمة على العقود والشهادات، وهي طريقة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة تحديدا أكثر انضباطا ودقة "[2].

2- **طريقة الأقساط المقدمة:** قد تتبع الإدارة طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم الممول بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة طبقا لإقرار عن دخله المتوقع أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، على أن يتم التسوية النهائية بعد ضبط القيمة الواجب تحصيلها، ويدفع ما قد يقل عنها، وتنطوي هذه الطريقة على ميزة كبرى، فهي تزود الخزينة العامة بسيولة متدفقة ومنظمة من الإيرادات على مدار السنة إلى جانب أنها تخفف واقع

[1]- ادري عدنان، المرجع السابق، ص 16.

[2]- محمد عباس محرزي، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 120.

الضريبة على الممول وتسهيل دفعها، عكس إذا كانت دفعة واحدة في نهاية السنة مما يجعل الممول يبحث عن سبيل للتهرب منها.

ونستدل على هذا بأن العرف المحاسباتي يقتضي أو يفرض على المحاسب أن يقوم بدفع النفقات الحالة دون الالتفات إلى إيرادات السنة الجديدة (الميزانية أو قانون المالية) فهو يدفع هذه النفقات على أساس 12/1 مثل نفقات السنة الماضية.

3- طريقة الحجز من المنبع: كما قد تلجأ إدارة الضرائب لتحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع، بأن شخص ثالث تربطه بالممول علاقة دين أو تبعية، بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها مباشرة الخزينة العامة، على أن يتم ذلك خلال الشهر المعني في مدة لا تتعدى 15 يوم.

وما يعاب على هذه الطريقة أنها تعتمد في جباية الضرائب على شخص ثالث غير الإدارة، قد لا يكون على علم تام بقوانين الضرائب وأحكامها مما يؤدي إلى احتمال حدوث خطأ في تقدير قيمة الضريبة التي يتعين عليه استقطابها.

وكمثال على ما قلنا: إن إدارة الضرائب كونها إدارة سيادية، تستطيع التنقيب في المواضع التي تقدر أن المكلف بالضريبة يستعملها كصناديق لإيداع أمواله على الأغلب في البنوك والمؤسسات المالية في حسابات خاصة، ويمكن لمراقب الضرائب الولوج إليها والاطلاع على الودائع، والأمر بخصم الحقوق الواجبة الدفع، وذلك باقتطاعها بعد التأكد مع الغير من أنها أموال صافية و مملوكة* للمعني بالأمر.

*- فأحيانا يفتح المكلفون بالضريبة خاصة التجار منهم حسابات جارية على مستوى البنوك والمؤسسات المالية، وتختلف هذه الحسابات على حسابات الوديعة في كونها تكون موجبة أحيانا وسالبة أحيانا أخرى ويدير البنك هذه الحسابات بمنح قروض قصيرة المدة عندما تكون على المكشوف (أي سالبة) ومن ثم فإذا تقربت إدارة الضرائب من أجل مراقة هدا الحساب في الوقت الذي يكون فيه سالب، فوجود السيولة فيه لا يعني أنها ملك للمكلف بالضريبة بل هي ملك للبنك. هذا الأخير يدفعها في حساب المكلف بالضريبة من اجل تسيير نفقاته.

وإذا لم يستطع الدفع دفعة واحدة فيمكنه أن يدفع الضريبة بجدول الأقساط والقابض هو الذي يمنحه إياه ويشترط في القيام بالدفع عن طريق الجدول ما يلي:

1. أن يكون المكلف ذو سمعة جيدة.
2. لابد أن يقدم المكلف ضمانات عينية ملموسة كالرهن ويقوم بها الموثق المعتاد أو الشهر العقاري.
3. يجب أن يدفع تسبيق أولي في بداية الفترة يقدر بـ 50% من قيمة الدفع والباقي إلى أقساط ويمكن للقابض أن يخفض هذه النسبة إلى 40% أو 30% حسب ما يراه ملائم.
4. لابد أن يتعهد المكلف باحترام جدول التقسيط، ودون أن يلجأ إلى احترامه بقوة أي التحصيل الجبري، فمثلا: نجد التسبيق المقدم من طرف المكلف بالضريبة على أرباح الشركات بمقدار 30% من مبلغ الدين والباقي يكون على شكل أقساط آجالها الأول 15فبراير إلى 15 مارس والثاني من 15 جوان إلى 15 جويلية والثالث من 15 أكتوبر إلى 15 نوفمبر من السنة التي حققت فيها الأرباح.

التحصيل الجبري:

إذا حانت مواعيد استحقاق الضرائب ولم يقم المكلف بدفعها إلى مصلحة الضرائب فهنا الإدارة لها الحق في أن تتخذ إجراءات أخرى والمتمثلة في استعمال القوة اتجاه المكلف وهذا ما يسمى بالتحصيل الجبري، ومن شروطه نجد:

أ- أن يكون تاريخ الاستحقاق قد وصل.

ب- أن يكون التحصيل الودي لم يأت بنتيجة.

ج- لابد أن يكون السند التحصيل مراقب أي مؤشر بختم المدير الولائي.

تتمثل مراحل التحصيل الجبري في النقاط التالية:

1- العقد: وينظمه قانون الضرائب وقانون الإجراءات المدنية، فهذا العقد يحمل في طياته مجموعة من الشروط وهي:

- العقد يرسل إلى المكلف إما عن طريق رسالة مرفقة بإشعار الاستلام أو يسلم من يد إلى يد، ويمضي على النسخة الثانية بينما الأولى تبقى عند المكلف.
- تمنح المكلف مدة 8 أيام للدفع تكون هناك غرامة مالية تقدير بـ 10% ولا تسمى غرامة التحصيل وإذا جاء لدفع قيمة الضريبة فإنه يدفع ما عليه زائد الغرامات ولكن ليس له الحق في جدول الأقساط.

2- الحجز: في هذه المرحلة أعوان الإدارة هم المكلفون بالقيام بإجراءات الحجز وهي تختلف من عقارات ومنقولات، بحيث يقوم قابض الضرائب بالخروج إلى الميدان بمحضر الحجز وبذكر كل الأشياء ذات القيمة وعددها بالتفصيل حيث يمضي هذا المحضر من طرف المكلف بالضريبة والأعوان، ويتم تعيين حارس لهذه الأشياء المحجوزة وذلك لتفادي السرقة، ومن الأحسن أن يكون الحارس هو المكلف أو أحدا أقربائه، وإذا لم يتوفر أحد منهم يقوم رئيس البلدية والمحضر القضائي بتعيين الحارس.

3- الإغلاق المؤقت: بعد عملية حجز العقار أو المنقول لمدة 6 أشهر، في هذه المدة إذا لم يتم دفع قيمة الضريبة من طرف المكلف تقوم الإدارة بالانتقال إلى وضع هذا العقار أو المنقول في المزاد العلني تمهيدا لبيعه.

4- المزاد العلني: هذه المرحلة يقوم بها محافظ البيع في حالة عدم الدفع بالمزاد العلني، ويطلب رخصة كتابية من الوالي في الحالة العادية للقيام بهذه العملية ومن مدير الضرائب في الحالة الاستثنائية.

بحيث يقوم بإجراءات الإشهار وإعلام الناس عن المزايدة ولا يمكن أن تبيع الإدارة إلا إذا حدد السعر الأدنى وهو سعر الافتتاح الذي يحدده ممثل أملاك الدولة ويحضره أعوان الإدارة، وإذا لم يرتفع السعر تلغى المزايدة إلى يوم آخر وسيكون أمام عدة حالات:

- الممتلكات المباعة = مستحقات الدفع.
- الممتلكات المباعة > الضرائب المستحقة والفرق يأخذه المكلف.
- الممتلكات المباعة < الضرائب المستحقة والفرق تتحمله الإدارة حيث إما أن يسجن المكلف أو يبقى تحت المراقبة.

ولضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب فقد كفل القانون الخزينة العامة عدة قواعد هي:[1]

- تقرير حق امتياز لدين الضريبة على مختلف الديون الأخرى حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للخزينة العامة حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا لتحصيلها.
- تقرير حق إصدار الأمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة، ولا يمكن التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام لمصلحة الضرائب.

[1]- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة- الإيرادات العامة، ط2، المرجع السابق، ص 309.

- منح المشرع الموظفين المختصين في مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة عند المكلف أو الغير من أجل تمكينهم من تحديد قيمة الضريبة، بل يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات تساعدهم في تحديد المبلغ.[1]

د- اعتبارات التحصيل:

يتطلب قيام الدولة بالإنفاق في كل وقت على مدار السنة، إذ يوجد دائما تحت تصرفها كميات مناسبة من الإيرادات النقدية لتغطية النفقات. وإن حصيلة الضرائب المباشرة صعبة التقدير، وتحديد مقدار الضريبة وما يستلزمه من إقرارات ومراجعة هذه الإقرارات، والضرائب المباشرة يحدد لها فترة معينة من السنة تحصل فيها في كل أنحاء البلاد.

إلا أن هذا لا يمثل الاعتبار الوحيد الذي ينبغي أخذه في الحسبان عند تحديد وقت التحصيل إذ يجب أن يراعى اعتباران آخران هما:

- أن تحصل الضريبة بقدر الإمكان في أكثر الأوقات مناسبة بالنسبة للمكلف.
- وأن يتم ذلك بأقل قدر من النفقات الجبائية.

ثانياً: أثر الضرائب على الاقتصاد والتنمية.

1- الأثر على الاقتصاد:

تعاني معظم الدول النامية من ضعف واضح في الطاقة الضريبية، التي تعرف بأنها "أقصى قدر من الإيرادات يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي وتركيبته، دون المساس بالاعتبارات الاجتماعية لدافعي الضرائب"[2].

[1]- صارة بن صالح وآمال عكاك، أثر التحصيل الجبائي على ميزانية الدولة – حالة الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الليسانس في قسم علوم اقتصادية تخصص: نقود مالية وبنوك، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2009/2008، ص 45.

[2]- سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، (اقتصاديات الضرائب)، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007، ص537.

يظهر الأثر الاقتصادي للضريبية عند اقتطاع الضرائب، أي فيما يتعلق بنوع وسعر الضريبة، وفيما يتعلق بتقرير أو إلغاء الحوافز الضريبية بأنواعها (وتشمل الحوافز الضريبية الإعفاءات- التخفيضات- الآجال ...) وأيضا عند إنفاقها من خلال استخدام حصيلة الضرائب المستقطعة في تغطية أوجه الإنفاق العام.

وتتضمن التأثيرات الاقتصادية المأمولة من الضريبية تشجيع وتحفيز الاستثمار، وجذب رؤوس الأموال الخاصة إلى نوع معين من النشاط الاقتصادي ليساهم بفعالية في إشباع الحاجات الضرورية وزيادة فرص العمالة، وإصلاح الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد القومي، وتحقيق الاستقرار والتوازن الاقتصادي، وتحقيق التنمية الاقتصادية بمفهومها الشامل[1].

2- على التنمية:

فالضريبة تعتبر مثل المؤشر الذي تستعمله الدولة لأجل إقامة التوازن في حركة الأموال التي تكون في حوزة الأشخاص، فزيادة الضرائب تؤدي إلى انخفاض ادخارات الأشخاص الأغنياء أما الفقراء فلا يتأثرون كثيرا لأن ادخاراتهم تكاد أن تكون معدومة وبالتالي يمكن القول أنها تقوم بدور هام لتحقيق العدالة في توزيع المداخيل.

ففرض الضريبة يؤدي إلى بشكل عام إلى انخفاض الاستهلاك، وخاصة استهلاك أصحاب الدخول المحدودة، لأن اقتطاع جزء من دخلهم على شكل ضرائب يحد من قوتهم الشرائية، لأن الدخل المتاح سوف ينخفض، وهذا يلاحظ جليا في الدول النامية، حيث تتدنى الدخول واقتطاع جزء كبير من الدخل للإنفاق الاستهلاكي، إذ تصل هذه النسبة في بعض الدول إلى 90%، كما أن

[1]- جمال الدين أبو بكر محمد، دور السياسة الضريبية في التوزيع القطاعي للاستثمارات في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، 2010، ص08.

استهلاك الأغنياء يتأثر بالضريبة ولكن بنسبة ضئيلة، والضريبة تستعمل كأداة للتأثير على السلوك الاستهلاكي من خلال تأثيرها على الأسعار النسبية للسلع والخدمات .[1]

لذلك نجد أن المشرع الجزائري يضبط التشريع الضريبي تماشيا مع متطلبات المجتمع وحسب الظروف الاقتصادية التي تفرض عليه فرض نسب معينة مرنة سرعان ما يغيرها من خلال القوانين المالية السنوية والتكميلية نظرا لظروف مستجدة ولسياسات مفروضة في بعض المرات حالة كأن تدخل الجزائر في معاهدات أو تنظم إلى تكتلات اقتصادية.

فقطاعات الاستثمار مثال حي على هذا الطرح إذ أن الدولة الجزائرية وسعيا منها إلى القضاء على الوتيرة الضعيفة التي يشهدها الاقتصاد الجزائري سنت نصوص في قوانينها المالية تهدف إلى إعطاء تحفيزات ضريبية لفئة معينة من الأشخاص وقطاعات محددة قصد النهوض بها بالنظر إلى قطاعات أخرى، ومن بين هته القطاعات مجال الطاقات المتجددة ومجال الزراعة التصنيعية الخ... بخفض النسب المفروضة.

الفرع السادس: تطور النظام الضريبي الجزائري.

إن الوضع الاقتصادي الذي كان سائدا بعد استقلال الجزائر والموروث عن الاستعمار ألزم إجراء تغييرات في التشريع المالي من أجل النهوض بالقطاعات الحساسة التي تغدي الخزينة العمومية الشريان الممول للمؤسسات العمومية التي اعتمدتها الدولة آنذاك كأسس التنمية اعتبارا للنهج السياسي المبني على المبادئ الاقتصادية الاشتراكية.

وكان النظام الضريبي الجزائري أول المجالات التي مسها التعديل مباشرة بعد الاستقلال، إذ وجدت الدولة نفسها أمام اقتصاد ضعيف، فاتبعت أسلوب التعديل والتحويل الجزئي المتدرج كحل مؤقت، وأهم هذه التعديلات هو إصدار الأمر رقم 101-76 بتاريخ 09 سبتمبر 1976 المتضمن

[1] – محمد حمو ومنور اوسرير، جباية المؤسسات، المرجع السابق، ص 45.

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1]، أما فيما يخص الضرائب الغير مباشرة فهو نظام مزدوج تميز فيه:

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP
- الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات TUGPS

و كان هذا كان قبل إصلاحات 1992 حيث تميزت هذه المرحلة بمردودية وفيرة للجباية البترولية التي كانت تشكل أهم مورد مالي خاصة سنة 1978، كما كان هذا النظام معقد ومرهف، إذ كانت مجموعة كبيرة من الضرائب دون تحقيق عائد كبير، لذا كان لا بد من إصلاح جبائي يرقى بالإيرادات الجبائية لتحل محل الإيرادات البترولية خاصة بعد أزمة البترول التي شهدتها سنوات الثمانينات و أثرها على مداخيل الدولة، فعرفت سنة 1990إإصلاح جبائي بدأ العمل به بداية من سنة 1992 وشمل تغيرات الأكثر أهمية في البيان الضريبي واستحداث ضرائب جديدة تتماشى والضرائب الموجودة في الدول النامية في مكان ضرائب ملغاة، ومن بين هذه الضرائب الجديدة نجد:

- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): أنشئت بموجب قانون المالية لسنة 1991.
- الضريبة على أرباح الشركات (IBS).
- الرسم على القيمة المضافة أو ما يسمى بالرسم على الاستهلاك لتحل محل الرسمين السابقين TUGP وTUGPS.
- الرسم على النشاط المهني TAP.
- الضرائب على التجارة الخارجية: تخفيض الضرائب على الصادرات وإعفائها من الرسم على القيمة المضافة، لكي تكون أكثر منافسة في الأسواق الخارجية.

[1]- الأمر رقم101-76 المؤرخ في 09 سبتمبر 1976 ظل العمل به إلى حين الإصلاح الجبائي وظهور القانون رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1990، وكذا القانون رقم 25-91 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 الجريدة الرسمية العدد 111.

وكان الهدف من هته الإصلاحات هو التخفيف من الضرائب التي كانت موجودة في النظام القديم لتتماشى أكثر مع الضرائب العالمية التي كانت موجودة في جل الدول ولاسيما الرسم على القيمة المضافة وتكييف الضرائب لتتماشى مع النهج الجديد للدولة الجزائرية المبني على تحرير السوق وفتحه أمام الاستثمار الأجنبي سواء السوق المالي (البنوك) أو السوق المنتج (الشركات) لاسيما أن الجزائر تفاوض من أجل الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، فتكييف هته الضرائب مع ما هو موجود في الدول المتقدمة يجعل من المستثمر الأجنبي لا يحس بالفرق في التعامل مع هته الضرائب.

ومن أهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري ما يلي:

أ- **الضريبة على الدخل الإجمالي**[1]: هذا النوع الضريبي كان نتيجة حتمية للإصلاح، حيث تمس الضريبة دخول الأفراد الطبيعية وشروطها.

- لا بد أن يكون المكلف بها الشخص طبيعي.
- أن يكون مقيم بالجزائر أو له دخل من مصدر جزائري.
- أن يقوم بوظيفة أو مهام منصوص عليها في المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة.

يتكون وعاؤها من مجموع المداخيل الصافية التالية:

- الأرباح الصناعية والتجارية.
- الأرباح الغير تجارية.

[1]- ينظر: محمد حمو ومنور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009، ص95.

- يقصد بها الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المحقق من طرف المكلف من مصادر متعددة، وقد عرفها المشرع الجزائري: "يتم تأسيس ضريبة سنوية واحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تدعى بضريبة الدخل الإجمالي، تطبق هذه الضريبة على دخول و أرباح المكلف بالضريبة التي يحققها أو التي يحصل عليها كل سنة".

- انظر المادة 129-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي عدلت بموجب أحكام المادة 07 من قانون المالية لسنة 2017.

- المداخيل الفلاحية.
- المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات، ريوع رؤوس الأموال المنقولة.
- فوائض القيمة الناتجة من التنازل.
- الرواتب والأجور.

وهذه الضريبة سنوية، وحيدة، تفرض على الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص وهي ضريبة تصاعدية.

وتحسب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب الجدول التصاعدي الممثل في الجدول (1).

أما الأشخاص المعفيين من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي:

- الأشخاص الذين لا يزيد دخلهم الصافي السنوي عن 60.000دج.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتياز للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

ب- **الضريبة على أرباح الشركات**: هذه الضريبة تخضع لها أرباح ومداخيل مؤسسات الأشخاص المعنوية، دون تمييز حيث أقرت المادة 135 من قانون المالية لسنة 1991 تأسيس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحقيقها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية ويتشكل أساس فرض IBS من ناتج الفرق بين الإيرادات التي حققتها المؤسسة منقوصا منها الأعباء والتكاليف التي تتحملها المؤسسة في إيطار ممارسة نشاطها، وهناك فيما يخص المعدلات الضريبة:

- المعدل (العام) العادي: بمبلغ 30% على الأرباح.

- المعدل المخفض والخاص بالأرباح التي يعود استثمارها: معدل 15% ولفرضه لابد من شروط:

- مسك محاسبة منتظمة.
- توضيح تصريح واضح فيه قيمة الأرباح المعاد استثمارها.

الجدول رقم 01: السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي.

قسط الدخل	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 60000 دج	0%
من 60.001 إلى 180.000	10%
من 180.001 إلى360.000	20%
من 360.001 إلى 1.080.000	30%
من 1.080.001 إلى 3.240.000	35%
من 3.240.000	40%

المصدر: المديرية العامة للضرائب.

ج- **الرسم على النشاط المهني**: هذا الرسم يدفع من طرف الأشخاص الذين يحققون رقم أعمال، ويكون دفعه مكان تحقيق الرقم لأنه يمول الجماعات المحلية، معدل الإخضاع هو 2%.

د- **الدفع الجزافي**: هي ضريبة مفروضة من طرف الدولة على المؤسسات والأشخاص الذين يقومون بتوظيف عمال وتشغيلهم ويدفع لهم بالمقابل أجر عيني قابل للتقدير النقدي أو أجر نقدي، فهذه المبالغ تخضع لـ VF وبالتالي الموظف يدفع IRG وصاحب العمل يدفع VF ويدفع الموظف كذلك اشتراك الضمان الاجتماعي بنسبة 9% وصاحب العمل يدفع نسبة 26% ومعدله هو 2% بعدما كان 4%.

هـ- **الضريبة على الأملاك**: هي ضريبة مفروضة على أملاك الشخص، حيث تمس الأشخاص الطبيعية فقط، وبالتالي الأشخاص المعنوية معفاة، ومن هذه الأملاك ما يلي:

- الأموال المنقولة (السيارات الفخمة، سفن النزهة، الطائرات السياحية، خيول السباق).
- الأملاك العقارية:
  - المبنية (الفيلات).
  - الغير مبنية (الأراضي والحدائق).

والجدول رقم (2) يوضح قيمة الأملاك التي تفرض عليها هذه الضريبة باعتبارها ضريبة تصريحية تصاعدية.

و- **الرسم العقاري T.F**: هذه الضريبة تجبى لحساب البلديات فقط وهي ضريبة تمس العقارات المبنية وغير المبنية وبالتالي فكل ما يتعلق بالمنقولات فهو غير خاضع لهذه الضريبة.

ز- **الرسم التطهيري:** وهو الآخر يجبى لحساب البلديات التي لها مصالح نقل القمامة والتصريف الصحي، فكل مواطن يملك عقار (سكن، محل تجاري ...إلخ) ويستفيد من هذه الأشياء فهو خاضع إجبارياً لهذا الرسم أما الذي لا يستفيد من هذه الأشياء فهو معفى.

ح- **الرسم على القيمة المضافة:** هي ضريبة مباشرة حيث أنه كل رفع في TVA يؤدي إلى زيادة في الأسعار والعكس صحيح والمستهلك الأخير هو الذي يتحمل هذه الضريبة دائما، حيث يخضع لهذا الرسم :

- المنتجون .
- بائعو الجملة
- المستوردون
- بائعو التجزئة

ومعدلاتها هي:

- معدل منخفض 7%.
- معدل عادي 17%.

– الجدول التالي رقم 02: النسبة المطبقة على ضريبة الأملاك.

قسط القيمة من الأملاك الخاضعة للضريبة بـ (دج)	النسبة
يقل أو يساوي 12.000.000 دج	0%
من 12.000 001 إلى 18.000.000.	0,5%
22.000.000من 18.000.001 إلى	1%
30.000.000من 2.000.001 إلى	1,5%
من30.000.001 إلى 50.000.000	2%
50.000.000 يفوق	2%

المصدر: المديرية العامة للضرائب.

ط– الرسم الداخلي على الاستهلاك: يفرض على مجموعة من المواد الاستهلاكية:

1. الجعة.
2. السيجار.
3. تبغ للنشق.
4. السجائر.
5. تبغ للتدخين.
6. الكبريت.

يتم حساب الرسم على أساس المعبر عنه بالحجم (الهيكتولتر) بالنسبة للجعة، بالوزن (الكيلوغرام) بالنسبة للمنتوجات التبغية، أما بالنسبة للكبريت حسابه على أساس 100 علبة كل منها تحتوي على 40 عودا.

الجدول رقم 03: يوضح النسب المطبقة على تلك المواد.

بيانات المنتوجات	التعريفات
الجعة	3.610.000 دج / هكتلتر
المواد التبغية و الكبريت	
التبغ الأسود	1.040.00 دج / كلغ
التبغ الأشقر	1.260.00 دج / كلغ
السيجار	1.470.00 دج / كلغ
تبغ للتدخين	620.00 دج / كلغ
تبغ للنشق و المضغ	710.00 دج / كلغ
الكبريت	26.00 دج / لكل 100 علبة تحتوي علبة منها على 40 عودا على الأقل .

المصدر: مديرية التشريع الجبائي / المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والإعلام .

– حقوق التسجيل وحقوق الطابع:

1- **حقوق التسجيل**: هو نوع من الأنواع الكبرى للضرائب، وهي ضريبة مفروضة على بعض العمليات التي تتم في الحياة اليومية وهي متعلقة بما يلي:

- نقل الملكية يعوض (بمقابل) مثل البيوع.
- نقل الملكية بدون عوض مثل الهبات، التبادل.
- نقل الملكية بين الأحياء مثل البيوع.
- نقل الملكية بعد الممات.
- تأسيس شركة.

والجدول رقم 04 يوضح كل ما يتعلق بحقوق التسجيل، سواء مجال التطبيق، الأساس الخاضع للرسم أو النسب.

2- **حقوق الطابع**: هو نوع من أنواع الضرائب تحصل لصالح الخزينة يخضع لها جميع الكتابات والعقود والوثائق المسلمة من طرف السلطات العمومية ...إلخ، هذه الوثائق سواء كانت محررة بالجزائر أو محررة في الخارج، ومستعملة في الجزائر. والجدول رقم 4 يوضح تصنيف حقوق الطابع والمعدلات المفروضة.

الجدول رقم 04: حقوق التسجيل.

مجال التطبيق	الأساس الخاضع للرسم	النسب
التحويلات لكامل الملكية (بيع عقار أو منقول)	الثمن الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية للملك	5 %
التنازل عن أجزاء حق الملكية (الانتفاع وملكية الرقبة)	الثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو على أساس القيمة التجارية الحقيقية	5 % من تطبيق الجدول المنصوص عليه في المادة 2-53 من قانون التسجيل
نقل الانتفاع للأموال العقارية إيجارات لمدة محددة	الثمن الكلي للإيجار مضاف إليه الأعباء.	نسبة مطبقة لمدة محدودة 2 %
إيجارات غير محدودة	الرأسمال المشكل من 20 مرة قيمة الثمن والأعباء السنوية	نسبة مطبقة لمدة غير محدودة
نقل الملكية عن طريق الوفاة (المواريث)	الحصص الصافية العائدة لكل ذي حق	5 % لكل حصة صافية عائدة لكل ذي حق. 3 % بين الأصول والفروع والزوج الباقي حيا. 3 % بالنسبة للأصول الثابتة لمؤسسات عندما يتعهد الورثة بمواصلة استغلال المؤسسة.
الهبات	قيمة المال الموهوب	3 % بين الأصول والفروع والأزواج
القسمة	مبلغ الأصول الصافية المقسمة (الأصول الإجمالية، الديون والأعباء)	%1,5
مبادلة الأملاك العقارية	قيمة أحد الأملاك المتبادلة	%2,5
- عقود الشركة - الحصص العادية - الحصص بعوض - العقود المتضمنة تنازل عن الأسهم وحصص الشركة	القيمة الصافية للحصص	%0,5
	الثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو القيمة التجارية الحقيقية للملك	يحدد حق نقل الملكية حسب طبيعة المال
	قيمة حصص الشركات	2,5 %

المصدر : المديرية العامة للضرائب

الجدول رقم 05: حقوق الطابع.

تصنيف حقوق الطابع	النسب
الطابع الحجمي : - ورق عادي - ورق سجل - نصف ورقة عادية	 40 دج 60 دج 20 دج
طابع المخاصات : - السندات بمختلف أنواعها - الوثائق التي هي بمثابة إيصال - الإيصالات التي تثبت إيداعا نقديا تث لدى مؤسسة أو شخص طبيعي	1 دج عن كل قسط بـ 100 دج أو جزء من القسط من 100 دج دون أن ينتقل المبلغ المستحق عن 5 دج أو يفوق 2500 دج 20 دج 20 دج
استخراج الوثائق : - جواز سفر - رخصة الصيد - بطاقة التعريف المهنية للممثل - بطاقة التعريف المغاربية	 2.000 دج 500 دج 500 دج 100 دج
طابع الأوراق التجارية (السفتجة، سند لأمر، أوراق وسندات غير قابلة للتداول).	0,50 دج عن كل 100 دج أو جزء من 100 دج
طابع السجل التجاري	4.000 دج
قسيمة السيارات : تعفى من القسيمة : - السيارات ذات رقم التسجيل الخاص التابعة للدولة والجماعات المحلية. - السيارات التي يتمتع أصحابها بامتيازات دبلوماسية أو قنصلية - سيارات إسعاف - السيارات المجهزة بعتاد صحي - السيارات المجهزة بعتاد الحرائق - السيارات المجهزة والمخصصة للمعوقين	تحديد التعريفة حسب نوع السيارة وسنة وضعها للسير

المصدر: المديرية العامة للضرائب

الفرع السابع: أهم التعديلات التي مست الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية لسنة 2017.

من خلال القانون رقم 14/16 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 الصادر في 29 ديسمبر 2016 تم تطبيق معدلات جديدة للرسم على القيمة المضافة من خلال المادتين 26 و27 اللتان عدلتا بالترتيب المواد 21 و23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال[1].

وبموجب هذه الأحكام يحصل الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

- المعدل العادي 19 % عوض 17% .
- المعدل المنخفض 9 % عوض 7% .

وتطبق هذه المعدلات الجديدة على العمليات التي يبدأ حدثها المنشئ بالنسبة للرسم على القيمة المضافة ابتداءا من 01 جانفي 2017.

1- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة[2]:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر، وعليه تقصى من المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة العمليات ذات الطابع الفلاحي أو التي لها طابع الخدمة العمومية غير التجارية.

[1]- ويمكن القول أن هذا الارتفاع جاء بسبب رغبة الدولة في رفع إيراداتها من الجباية العادية وخاصة الرسم على رقم الأعمال ومنها الرسم على القيمة المضافة الذي بلغ سنة 2016 مبلغ: 1.014.380 مليون دج ويقدر مستقبلا أن يبلغ في سنة 2017 مبلغ :1.047.601 مليون دج .

[2]- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة لسنة 2017 المديرية العامة للضرائب، الصفحة:
http://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_ar/G_TVA_ar_2017.pdf

1-1 العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا:

إن الرسم على القيمة المضافة مستحق وجوبا على:

- عمليات البيع والأشغال العقارية وكذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي والتجاري أو الحرفي التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
- عمليات الاستيراد.

كما يطبق هذا الرسم مهما كان:

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- الشكل أو الطبيعة القانونية لتدخل هؤلاء الأشخاص.

كما تدرج العمليات والخدمات الخاضعة لضريبة على القيمة المضافة لزوما في المادة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي تضم.

- **العمليات الخاصة بالمنقولات:**

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون،
- العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردون،
- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة،
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات.
- عمليات البيع بالتجزئة،

- عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.

يقصد بالتجارة المتعددة، عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي توفر على الشروط الآتية:

- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع،
- يجب أن يكون المحل مهيئا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية،
- عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور المنصوص عليه في المادة 2 من قانون الضرائب الغير المباشرة.

- **العمليات الخاصة بالعقارات:**

- الأشغال العقارية،
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية،
- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها .
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحلات التجارية،
- عمليات بناء وبيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية.

- التسليمات لأنفسهم الخاصة بـ:

- عمليات تثبت القيم المنقولة،
- الأملاك غير تلك المثبتة على أن تستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة.

- **أداء الخدمات:**

تخص العمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة والمادية مثل:

- عمليات نقل الأشخاص أو السلع،
- مبيعات المواد الغذائية والمشروبات التي تستهلك في عين المكان (المطاعم، الحلويات، قاعات الشاي...)،
- الأشغال الشكلية،
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الدراسات والبحث وجميع العمليات غير المبيعات والأشغال العقارية،
- الحفلات الفنية، الألعاب والتسليات،
- العمليات المتعلقة بالهاتف والتيلكس،
- العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات،
- العمليات المنجزة مابين الوحدات والمحلات من نفس المؤسسة.

1-2 العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا:

أشير إلى العمليات الخاضعة للضريبة وكيفيات الاختيار في المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، اعتبارا لقيامهم بتسليمات موجهة:

- للتصدير،
- للشركات البترولية،
- للمكلفين بالرسم الآخرين،

- للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.

1-3 التعديلات:

- **بالنسبة لعمليات البيع:**

طبقا للمادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يتكون الحدث المنشئ بالنسبة لعمليات البيع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

وبالتالي فإن تطبيق المعدلين الجديدين أي 19 % و9 % حسب الحالة يبدأ من التسليم القانوني أو المادي الذي يتم ابتداءا من 01 جانفي 2017، ولكن عندما يتم تسليم السلع المادية وتكون الفوترة قبل 01 جانفي 2017 تطبق المعدلات القديمة أي 17% و7% حسب الحالة.

- **بالنسبة للخدمات:**

يكون الحدث المنشئ بالنسبة للخدمات من قبض الأموال الجزئي أو الكلي طبقا للمادة 14 المذكورة أعلاه، وعليه فإن تطبيق النسب الجديدة يكون بالنسبة لقبض الأموال الذي يتم ابتداءا من 01 جانفي 2017 وتشمل:

- الخدمات التي عرفت بداية تنفيذ قبل 01 جانفي 2017 والتي تم من خلالها تحرير فواتير وقبض الأموال تم بعد هذا التاريخ.
- الخدمات التي تم تحرير الفواتير من خلالها قبل 01 جانفي بحيث يتم تحقيقها أو تنفيذها بعد هذا التاريخ.

وكذلك بالنسبة للتسبيقات التي تم دفعها قبل تاريخ 2016/12/31 التي يتم دفع الرصيد الخاص بها عند الانتهاء من الخدمة أي يطبق على هذه التسبيقات المعدلات القديمة 17% و7%

حسب الحالة، وتطبق المعدلات الجديدة 19 % و9 % بالنسبة للرصيد ويتم معرفة ذلك من خلال الفاتورة الملخصة للخدمة كل على حدا.

من خلال أحكام المادة 177 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تبعا لمبدأ الديون المكتسبة، فإن معدلات 17 % و7 % تبقى مطبقة على المبالغ المقبوضة خلال الفصل الأول من سنة 2017 بالنسبة للخدمات المنفذة، المحققة والمفوترة قبل 01 جانفي 2017 والتي تكون العقود فيها منتهية (الخدمة منجزة)، بمعنى أن القبض الكلي أو الجزئي الذي يتم بعد 31 مارس 2017 تطبق عليه المعدلات الجديدة للرسم على القيمة المضافة[1].

بالنسبة للخدمات التي تؤدى من طرف مكلف بالضريبة مقيم خارج الجزائر، ويكون الرسم مصفى آليا ويدفع من طرف المقتني أو المستفيد من تأدية الخدمات (المادة 83 من قانون الرسوم على رقم الأعمال) فيطبق نفس المبدأ المذكور.

وعندما يتعذر تصفية الرسم على القيمة المضافة آليا عند تاريخ 31 ديسمبر 2016 بالنسبة لعقود الخدمات المنفذة سابقا وهذا بسبب التأخير عند إصدار شهادات التحويل من طرف المصالح الجبائية المختصة إقليميا، فإنه يطبق معدل الرسم على القيمة المضافة الساري المفعول في ذلك التاريخ.

- **بالنسبة للأشغال العقارية:**

يتمثل الحدث المنشئ بالنسبة للأشغال العقارية من القبض الكامل أو الجزئي للثمن، وتطبق المعدلات الجديدة على:

- العقود المبرمة ابتداءا من 01 جانفي 2017.

[1] – بالنسبة لاستهلاك الغاز والكهرباء وبيع الماء الصالح للشرب التي تتم خلال الفصل الأخير من 2016 وتحرر فواتيرها بعد 01 جانفي 2017 فإنها تخضع لتطبيق المعدلات القديمة طبقا للمادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- قبض الأموال التي تتعلق بأشغال شرع في تنفيذها قبل هذا التاريخ حتى لو حررت الفواتير والتي ينبغي أن يتم تعديل أو الإضافة للعقود الرئيسية للتكفل بهذه المعدلات الجديدة.

ولكن تبقى خاضعة للرسم 17 % أو 7 % حسب الحالة الأشغال المحققة المستلمة والمفوترة قبل 01 جانفي 2017 والتي تكون العقود الخاصة بها منتهية حتى لو تم قبض الأموال ابتداءا من هذا التاريخ.

بالنسبة للعقود المبرمة لغاية 31 ديسمبر 2016 والتي بدأ تنفيذها قبل هذا التاريخ تبقى خاضعة للرسم على القيمة المضافة المطبق عند تاريخ إبرامها سواء 17% أو 7 % حسب الحالة حتى نهاية الأشغال أو الخدمات، أما العقود المبرمة قبل 01 جانفي 2017 ولكن لم يبدأ تنفيذها قبل هذا التاريخ فتخضع للمعدلات الجديدة 19% و9 % حسب الحالة.

وفيما يخص العقود المبرمة ابتداءا من 01 جانفي التي تحمل أثر مالي تطبق المعدلات الجديدة للرسم على القيمة المضافة 19% أو 9 % حسب الحالة.

المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري الحالي.

عرفت الجزائر تحولا جذريا في المجال الاقتصادي والمالي بداية من أواخر الثمانينات لضرورة فرضتها التحولات الدولية نتيجة انهيار مبادئ النظام الاشتراكي العالمي وبروز النظام الرأسمالي وحده في ريادة اقتصاديات العالم ، بحيث كان لهذا التحول أثر على الجزائر التي كانت تحاول أن تنفتح على السوق الحر وفتح مجالها المالي والتجاري أمام الاستثمارات الأجنبية، إضافة إلى أنها كانت تحاول ولوج منظمة التجارة العالمية، كل هته الظروف جعلت من الجزائر تغير تشريعاتها لا سيما المالية لكي تتماشى مع ما هو مطبق في الدول الرائدة. فبدأت بإصدار أول قانون يتعلق بضبط المجال البنكي وهو قانون 10/90 المتعلق بالنقد والقرض الصادر بتاريخ 1990/04/14 ثم يليه إصلاح جبائي

في سنة 1990 بدأ العمل في سنة 1992 عكس التغيرات الإيديولوجية المحيطة بالجزائر على المستويين المحلي والدولي.

فظهر تبعا لذلك نظام ضريبي وضعته الدولة الجزائرية بتشريع جبائي مفرع تضمن القوانين الجبائية التالية:

- الأمر رقم 76 -101 المعدل والمتمم والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الأمر 76 -102 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.
- الأمر 76 -103 المتضمن قانون الطابع.
- الأمر 76 -104 المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة.
- الأمر 76 -105 المتضمن قانون التسجيل.
- القانون رقم 79 -07 المتضمن قانون الجمارك.

كما قامت بسن قانون خاص بالإجراءات الجبائية.

وتصدر كل سنة في قانون المالية والقوانين التكميلية له، نصوص لاحقة تعدل أو تتمم التشريع أو التنظيم المعمول به في المجالات الجبائية أو الشبه الجبائية أو الجمارك أو أملاك الدولة[1].

الفرع الأول: أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري.

إن التحولات التي انتهجتها الجزائر من أجل الانتقال من الاقتصاد المسير إلى الاقتصاد الحر المبني على مبادئ الرأسمالية جعلت منها تغير تشريعاتها بما يتماشى والأساليب المتبعة في اقتصادات الدول المتقدمة، فجاء النظام الجبائي الجديد ليصحح السلبيات التي ميزت النظام القديم، فكان هذا النظام يصبو إلى تحقيق الأهداف التالية:

[1] – سعيد بن عيسى، الجباية،شبه الجباية،الجمارك،أملاك الدولة؛ ط1، 2003، ص05.

أولاً: الأهداف الاقتصادية.

- كان الهدف من وراء الإصلاح الضريبي هو خلق بيئة ملائمة من أجل تحفيز الاستثمارات الأجنبية وجلب رؤوس الأموال لضخها في التنمية الوطنية.
- خلق نظام جبائي بضرائب تتلائم مع الضرائب والنسب المعمول بها دوليا.
- التقليل من الضرائب حتى لا يكون هناك إرهاق للمستثمر بصورة يسهل عليه دفعها.
- توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق ساحة اقتصادية المنافسة التامة والكاملة بين المتعاملين.
- تحقيق الاستقرار والتوازن الاقتصادي وتحقيق التنمية بمفهومها الشامل.
- تحقق الاستقرار والتوازن الاقتصادي ويقصد بالتوازن الاقتصادي الداخلي: تحقيق درجة محمودة من استقرار الأسعار في إطار من التشغيل الكامل للمقدرة الإنتاجية للاقتصاد القومي، والنمو الاقتصادي المطرد[1]. حيث يتضمن النظام الضريبي الناجح السيطرة على حالتي التضخم والانكماش حال حدوثهما من خلال إعادة التوازن بين العرض والطلب الكلي.[2]

ثانياً: الأهداف المالية.

- رفع التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل آليات جديدة لاسيما في مجال الرقابة الجبائية كون الضريبية مورد أساسي لخزينة الدولة.
- إدخال الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات إضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي وخاصيتهم ومزاياهم في سهولة حسابهم وتحصيلهم .
- تقليص الضرائب والنسب على اعتبار الضرائب القديمة كانت بمعدلات مرتفعة.
- تحصيل الجبائية العادية وإعطائها أهمية نظرا لتدبدب الجباية البترولية.

[1]- محمد دكي شافعي، (التنمية الاقتصادية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970، ص 87.

[2]- عبد الله الصعيدي وعز الدين إبراهيم، الضرائب على الدخل في النظام الضريبي المصري (وفقا للقانون رقم 57 لسنة 1981 والمعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993)، دار الثقافة الجامعية، 1990، ص29.

ثالثاً: الأهداف الاجتماعية.

إن النظام الضريبي الفعال هو الذي يستطيع أن يدر بخزينة الدولة بأموال عن طريق التحصيل الوافر مما يجعل الموارد المالية تستعمل في الإعانات الاجتماعية (إعانة البطالة والشيخوخة بخلق صناديق التضامن الاجتماعي ...الخ)، وتكون الضريبة أكثر عدالة في فرضها مما يخلق نوع من الثقة في نفوس المكلف بها مما يؤدي إلى دفعها بطريقة منتظمة بدون التهرب منها.

رابعاً: الأهداف التقنية (الفنية).

- يهدف إلى عصرنة الإدارة الجبائية وجعل المكلف لا يرهق في دفع الحقوق الضريبة المكلف بها فإدخال نظام المعلوماتية جعل الإدارة الضريبية أكثر فعالية مما كانت عليه من قبل.
- تبسيط إجراءات التصريح بالضريبة وتحصيلها من المنبع وخلق شروط إضافية لإعفاء بعض النشاطات قصد النهوض بجانب أو مجال اقتصادي معين.
- إدخال نظام الانترنت وفتح صفحات على الشبكة العنكبوتية بدءا من المديرية العامة للضرائب إلى الإدارات الجهوية والمحلية مع تمكين المكلف من سحب استمارات الضرائب والدفع عن بعد بدون الذهاب إلى مراكز الضرائب.

الفرع الثاني: محاور الإصلاح الضريبي في الجزائر.

- توسيع الوعاء الضريبي ليشمل كل الأشخاص وكل النشاطات ولا يتأتى ذلك إلا بإقامة إدارة جبائية قوية بموظفين متدربين على أحدث الطرق للكشف على كل النشاطات التي تخرج عن رقابة الجباية وفرض الضرائب اللازمة عليها (القضاء خاصة على السوق السوداء والتهرب الضريبي)، هذا من جهة ومن جهة ثانية تفعيل آليات التنفيذ قصد تحصيل كل الضرائب المفروضة والتي تحصل إلى يومنا هذا حتى لا تدخل في مواعيد التقادم.

- إرساء نسب ومعدلات ضريبية فعالة وذلك حتى تتماشى مع قدرة المكلف لدفعها، فما فائدة فرض نسب مرتفعة إذا كان المشرع متيقن أنها سوف تثقل كاهل المكلف، فهذه الإجراءات كفيلة بزرع الثقة بين المكلف والإدارة وتقوية مكانة الإدارة الجبائية في العلاقة الضريبية.
- ضبط التجارة الخارجية ومحاولة توقيع المعاهدات والاتفاقيات لتسهيل تحصيل الضريبة عندما يتعدى النشاط الخاضع حدود الدولة وهذا كفيل لوحده بالقضاء على مشكلة الازدواج الضريبي والتهرب من دفع الحقوق الواجبة الدفع.
- العمل على تفادي الازدواج الضريبي بتفعيل الاتفاقية المغاربية المؤرخة في 1993/07/14 والتي تضمنت:
  - ✓ إرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل.
  - ✓ تكريس مبدأ التعاون المستمر لبناء صرح مغرب عربي موحد.
  - ✓ تيسير تنقل الأشخاص والبضائع حرصا على تبادل الخبرات وإنجاز مشاريع مشتركة في شتى المجالات.

  وضرورة توسيع الاتفاقية إلى الضرائب الأخرى من غير الدخل.
- التنسيق في مجال التهرب الضريبي بتبادل المعلومات عن المبادلات والأنشطة الاقتصادية الممارسة والتبليغ المتبادل عن العمليات المشبوهة.

فالجهد المبذول في مجال التنسيق الضريبي المغاربي بدأ منذ سنة 1990 باجتماع فريق عمل بالجزائر بتاريخ 1990/07/14 لرسم خطة لتحقيق هذا الهدف، تلاه اجتماع بالرباط بتاريخ 1990/10/16، إلا أن العمل سرعان ما توقف إلى غاية أفريل 1993 حيث تم في تونس تقرير إعداد العناصر المرجعية الخاصة بالسياسات النقدية والمالية والضريبية، إلا أن النتائج لم تظهر لحد الآن.

- تحسين مردودية الجهاز الإداري الضريبي وهذا بتوفير الوسائل الحديثة اللازمة كالإعلام الآلي مدعومة بكوادر يتحكمون في تقنيات التجارة الإلكترونية، وهذا أمر صعب في الواقع الجزائري، فلا زال الإعلام الآلي لم يعمم في المدارس والمعاهد، وشبكة الإنترنيت الجزائرية من أضعف شبكات الانترنيت من حيث ضعف التدفق وارتفاع تكلفة الاستخدام ومجال التغطية.

خلاصة المبحث:

وعلى أساس ما تم التطرق إليه لتبسيط المفاهيم الأساسية في موضوع الضريبة، يمكننا اعتبار الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تؤثر على الاقتصاد الوطني لما لها من دور وظيفي يخطط له في تناسق ضمن الأدوات الأخرى للسياسات الاقتصادية، لتوزيع وإعادة توزيع الدخل فضلا عن دورها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتوجيه الإنماط بما يسهم في تحقيق أهداف المجتمع دون تناقص الدور التمويلي لها، الأمر الذي يحفز بدوره على الإنتاج في إطار تشريع جبائي فعال يتماشى مع متطلبات السوق ويحفظ أموال الخزينة العمومية.

فالضرائب وفقا للفكر المعاصر ليست شرا لا بد منه لجباية الأموال وإنما تعد من أهم أدوات السياسات المالية اللازمة لتحقيق أهداف المجتمع .[1]

ومن خلال كذلك تطرقنا إلى التعديل الذي أتى به قانون المالية لسنة 2017 الصادر مؤخرا تعرفنا إلى مجال تطبيق كل من الضريبة الجزافية الوحيدة والرسم على القيمة المضافة وشروط تطبيقهما وإجراءات المتعلقة بالتصريح، وكذا تطرقنا إلى ما هو مستحدث في ما يخص تطبيق سواء معدل الضريبة أو طريقة التسديد أو التصريح، وما نلاحظه هو أنه بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة فإن قانون المالية لسنة 2017 كرس توجه سياسة التصريح من قبل المكلف بالضريبة وعدل في آجال التصريحات المتعلقة بكل فئة من المكلفين بالضريبة وكرس كذلك الرقابة على التصريحات حتى على مستوى القباضة التي أصبح دورها في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة أكثر توسعا بالمقارنة مع ما سبقه، حيث كانت مراقبة التصريحات تتم فقط على مستوى المصلحة المكلفة بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، فأصبح يتم اكتشاف تقصير المكلفين بالضريبة عن التسديد على مستوى القباضة أولا، وأصبح إيداع التصريحات سبب منشأ للالتزام بالتسديد.

[1] – محمد عمر أبو دوح، الموجز في مبادئ الاقتصاد السياسي المحلي، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 1984، ص 132.

المبحث الثاني: الخزينة العمومية.

إن لموضوع الخزينة العمومية أهمية كبيرة في مادة الضريبة على اعتبارها السلة التي تجمع فيها إيرادات الدولة بجميع أصنافها، واعتبارها كذلك السهم التي يوجه هته الإيرادات في اتجاهات مختلفة مجزأة في شكل نفقات، وعليه سوف نتطرق في هدا المبحث إلى ماهية الخزينة العمومية وتطورها في مطلب أول ومنه وفي مطلب ثاني سوف نتطرق إلى وظائفها.

المطلب الأول: ماهية الخزينة ووظائفها.

عرفت نشأت الخزينة العمومية ثلاث مراحل سنستفتح بها عرضنا للولوج للب الموضوع.

الفرع الأول: نشأة الخزينة العمومية وتطورها.

أولاً: ظهور الخزينة العمومية الجزائرية.

1- قبل الاستقلال:

عرفت الجزائر أول خزينة عمومية لها بتاريخ 1943/03/04 وهذا بعدما كان نظام الدولة المالي في عهد الدولة العثمانية مبنيّ على جهاز يديره كاتب يسمى بالخزندار والذي كان يمسك الدفاتر التي كانت تدون فيها إيرادات الدولة، فكان هذا الكاتب يأخذ الأوامر من الحكام الذين كانوا يديرون الدولة آنذاك، فكان يساعده كتاب كلٌّ حسب مجال اختصاصه، فكان هناك كاتب ينظم النفقات العادية، وآخر ينظم النفقات الغير عادية وآخر للجمارك وآخر يسجل مدخول الدولة.

أما عن الفترة الاستعمارية الفرنسية فكانت الأمور المالية المتعلقة بالمستعمرة تدار من طرف الأجهزة الفرنسية إلى غاية 1943 وهو تاريخ إنشاء أول خزينة عمومية على أرض الجزائر وإعطائها نوع من الاستقلال الذاتي، وبعد ذلك بدأت تظهر النصوص القانونية، حيث أصدرت السلطات

الفرنسية القرار المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للخزينة في 1947/02/28 ومن بعده المرسوم المؤرخ في 13/نوفمبر 1950 المحدد للنظام المالي للجزائر[1].

حيث أنه وفي سنة 1959 استبدل اسم الخزينة من الخزينة العمومية الجزائرية الفرنسية إلى الفرع الجزائري الخاص بالخزينة العمومية، فكانت هناك خزينة رئيسية بالجزائر العاصمة وثلاث خزائن فرعية في كلٍّ من وهران، قسنطينة، وعنابة.

2- بعد الاستقلال:

واصلت الدولة الجزائرية تنظيم الخزينة العمومية بصدور نصوص سيادية وكان ذلك سنة 1967 بإنشاء أول خزينة عمومية بالجزائر العاصمة وثلاث قباضات رئيسية في كلٍّ من وهران، عنابة وقسنطينة إلى جانب قباضات ثانوية إلى أن انتشرت في كامل التراب الوطني، وكل الدراسات التي سبقت تشير إلى أن الخزينة العمومية الجزائرية عرفت أربع مراحل هي:[2]

أ- مرحلة 1963-1966: الخزينة صندوق ودائع .

لم تلعب الخزينة الدور الفعال التي تلعبه حاليا إذا كانت مجرد صندوق تودع فيه أموال مراسلين لهم صيغة بنكية ينتمون إلى القانون العام من دون البنوك الأجنبية، حيث طغى على هذا النظام المالي اللمسة الاشتراكية التي كانت مبنية على تسيير الدولة للإدارات وحتى منها ذات الصبغة الاقتصادية، والمالية فكانت الخزينة تطفوا عليها الصيغة الإدارية أكثر من الصبغة المالية.

لقد تأثرت الخزينة في هذه الفترة بعدّة عوامل سياسية واجتماعية واقتصادية إذ أن النظام السائد آنذاك كان النظام الاشتراكي الذي أقيم على أنقاض نظام ليبرالي جوّع الشعب الجزائري ونهب خيراته

[1]- يلس شاوش بشير، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص 233.

[2]- Abderahmane SAKER , « Le circuit du trésor, analyse institutionnelle et évolution », Centre de recherche en économie appliquée pour le développement monnaie, crédit et financement en Algérie (1962-1986) ; 1987; p 87.

زِد على ذلك المجتمع الذي كان يعيش البؤس والفقر والحياة الاقتصادية الهشّة التي كان من اكبر أسبابها هجرة رؤوس الأموال.

فيمكن أن تمثل الخزينة العمومية بصندوق ودائع لحساب مراسلين ذوي صيغة بنكية مع ميزة أن تسيير الخزينة لحساب هؤلاء الزبائن تعتبر واجبا وليس اختيار وبالتالي كانوا يلعبون دورا هاما في مشاكل الخزينة، حيث عرفت هذه المرحلة نظام موسع وشامل، شمل معظم الوكلاء الاقتصاديين الماليين وغير الماليين باستثناء البنوك الخاصة الأجنبية وكل التعاونيات العامة حيث أن هذا الواقع عكس الوضع الاجتماعي الذي كان سائدا في تلك الفترة والموروث بعد الاستقلال والذي يمكن تشخيصه فيما يلي:[1]

- على الصعيد السياسي: استرجاع الجزائر لسيادتها الكاملة على التراب الوطني، واتخاذ الاشتراكية كمنهج نظام اقتصادي للدولة الجزائرية.
- على الصعيد الاجتماعي: كان الوضع يسوده البؤس، وتدهور المستوى المعيشي لمعظم الجزائريين، بطالة مرتفعة، نتج عنها نزوح ريفي كبير بحثا عن مناصب العمل، وفقر كبير وأميّة متفشية في أوساط الشعب.
- على الصعيد الاقتصادي: وتمثل الوضع الاقتصادي فيما يلي: توقيف الإنتاج في معظم المؤسسات الإنتاجية، هجرة معظم الإطارات المؤهلة للتسيير، هجرة رؤوس الأموال، تقليص شبكة الفروع المصرفية وزوال شبكة كاملة لمصارف أخرى بل هذه العوامل ساهمت في تدمير الاقتصاد الجزائري وتأخر انطلاقه في العالم.

[1]- بلعزوز بن علي، "أثر تغير سعر الفائدة على اقتصاديات الدول النامية حالة الجزائر"، رسالة الدكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 246.

كان النظام المصرفي الجزائري إلى غاية 1966 لا يزال نظاما ليبراليا يتكون من مجموعة كبيرة من البنوك الأجنبية يتجاوز عددها العشرون[1].

وكان التوجه العام لهذه البنوك التي تمتلك سيولة هامة يميل نحو رفض تمويل استثمارات القطاع العام بحجة غياب القواعد التقليدية للعمل المصرفي مثل الأمن والقدرة على الوفاء[2]، مما اضطر الخزينة العمومية الجزائرية أن تقوم بدور المموّل للاقتصاد الوطني بالاعتماد على تسبيقات معهد الإصدار الذي كان بدوره مجبرا على الدخول في علاقة مباشرة لتمويل النشاط الفلاحي في الفترة الممتدة من 1963-1967[3].

فكان الفضل في هاته الفترة إلى بنك الجزائر الذي كان يعتبر بنك البنوك وذلك لدوره في تمويل الخزينة العمومية بالسيولة التي كان يحتاج إليها لكون البنوك الخاصة كان تسيطر على السوق المالي فكان بنك الجزائر يشرف على السياسة النقدية ويراقب ويوجه الائتمان، فكان بنك البنوك بالنظر إلى ما يقدمه من تسبيقات إلى الخزينة العمومية وما يخصصه من سندات مضمونة من طرفها، وكانت هذه التسبيقات محدّدة بنسبة 5% من الإيرادات العادية المحققة للدولة خلال السنة المالية السابقة.

إن الشغل الشاغل للدولة الجزائرية الفتية في هذه المرحلة هو السيطرة على النظام المالي وذلك بإرساء مؤسسات مالية قوية قادرة على سدّ الفراغ الذي تركته المؤسسات المالية الخاصة، فكانت الدولة تبحث على وضع قواعد أساسية لنظام مصرفي يقوم على مبادئ اشتراكية وعلى الأسس التي قامت عليها الثورة الجزائرية[4].

---

[1]- M.E Benissad ; Essais d'analyse monétaire avec référence à l'Algérie, OPU, 1975, p16.

[2]- Ibid., p 16.

[3]- أحمد هني، "العملة و النقود"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991، ص 139.

[4]- المادة 53 من القانون رقم 62-441 المصادق عليه من قبل المجلس التأسيسي في 1962/12/13 والمتعلق بإنشاء البنك المركزي الجزائري وتحديد قانونه الأساسي.

فصدر قانون المالية لسنة 1966 والذي أجبر المصارف على لعب دور واحد ووحيد وهو تمويل المؤسسات العمومية التي كانت موجودة وفق قائمة تحدّدها وزارة المالية مسبقا وعادة ما كانت هاته البنوك تخلق حساباتها السنوية برصيد مدين لكونها لم تكن موجهة نحو الاستثمار بل عادة ما تقوم الدولة بإعادة تمويلها لتسوية وضعيتها المالية من حساب سالب إلى حساب موجب فتقوم بإصدار تعليمات إلى بنك الجزائر من أجل تطهيرها ماليا وعرفت هته السنة تأميم البنوك الأجنبية من طرف الحكومة الجزائرية لتصبح بنوك وطنية، إذ كان كلّ بنك من هاته البنوك المؤممة يقوم بتمويل قطاع محدّد من قطاعات الاقتصاد الوطني[1].

إن تأميم الشبكة المصرفية الأجنبية المتواجدة في الجزائر المستقلة كان لها في الأصل ثلاث أسباب اقتصادية أساسية: تدخل الدولة بغرض رقابة على وسائل التراكم لرأس المال، وجود الطابع الاشتراكي المختلف عن النظام المصرفي الفرنسي، السيطرة على التدفقات النقدية (وهو ما يسمى بالرقابة على السياسة النقدية)[2].

بحيث كانت الدولة الجزائر تتطلع لبناء دولة اشتراكية تقوم على الملكية العامة لوسائل الإنتاج، فكانت تجد في هذه الفترة صعوبات لضبط النظام المالي وفق نظام المخططات نظرا لفوضى البنوك الأجنبية لذلك أول ما بدأت به الجزائر هو تأميم هاته البنوك وكان هذا القرار البادرة الأولى لتشكيل النظام المصرفي الجزائري، ونتج عن ذلك ميلاد ثلاث بنوك تجارية تعود ملكية رأسمالها إلى الدولة وهو: البنك الجزائري (BNA)، القرض الشعبي الجزائري (CPA)، وبنك الجزائر الخارجي (BEA).

[1]– طاهر لطرش، "تقنيات البنوك"، OPU، الجزائر، ط2، 2003، ص 179.

[2] YADEL F.,« Le marché monétaire en Algérie », thèse de doctorat en sciences économiques, Université de Bourgogne, faculté de science de gestion, 1992, p. 101.

وكان الغرض من إنشاء هاته البنوك هو كسر حدّة الاحتكار المصرفي الأجنبي والرغبة في تقديم مساهمات جادة في عملية التنمية الاقتصادية للبلد[1].

ب- المرحلة من 1966-1971:

عرفت هذه الفترة هيكلة وتنظيم النظام المصرفي خاصة بعد أن عرفت المؤسسات الإنتاجية العمومية استقلالا ماليا وظهور أول بنك جزائري هو البنك الوطني الجزائري وكان الغرض الأول هو تخفيف العبء على الخزينة العمومية حتى تلعب دور صندوق الدولة وليس دور مصرفي هذا الأخير الذي كان منوطا إلى البنك الوطني الجزائري.

لم تكن آثار الإصلاح المالي لعام 1971 محدودة من الناحية العملية، حيث أدت إلى الانتقال التدريجي للنظام المالي إلى وصاية وزارة المالية وبالتالي تراجع دور البنك المركزي الذي ينحصر في عمليات أصبح يطلق عليها عمليات السوق النقدية"، كما تراجع دور البنك المركزي الجزائري عن التحديد المباشر للسياسة النقدية، وخلال هذه الفترة، أصبح عرض النقود يشكل في إطار التخطيط، كون متطلبات الاقتصاد فرضت ذلك ، وعليه ارتبط إصدار النقود لصالح الخزينة العمومية الوسيط المالي الرئيسي للاقتصاد بشكل هائل بالاحتياجات المصرح بها لهذا الأخير[2].

فشهدت هذه الفترة عدم قدرة البنوك الوطنية مجابهة البنوك الأجنبية التي كانت تسيطر على تمويل القطاعات واستطاع بنك الجزائر تمويل القطاع الفلاحي والصناعي بينما ظلّت البنوك المستحدثة غير قادرة على مجابهة البنوك الليبرالية أولا لقلة خبرتها وثانيا لقلة مواردها المالية كونها لم تكن تستثمر بالقدر الكافي والمثالي، وقلة المؤسسات الوطنية وانعدام البنوك التجارية الوطنية من جهة أخرى.

[1]- بطاهر علي، "إصلاحات النظام المصرفي الجزائري وآثاره على تعبئة المدخرات وتمويل التنمية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 30.

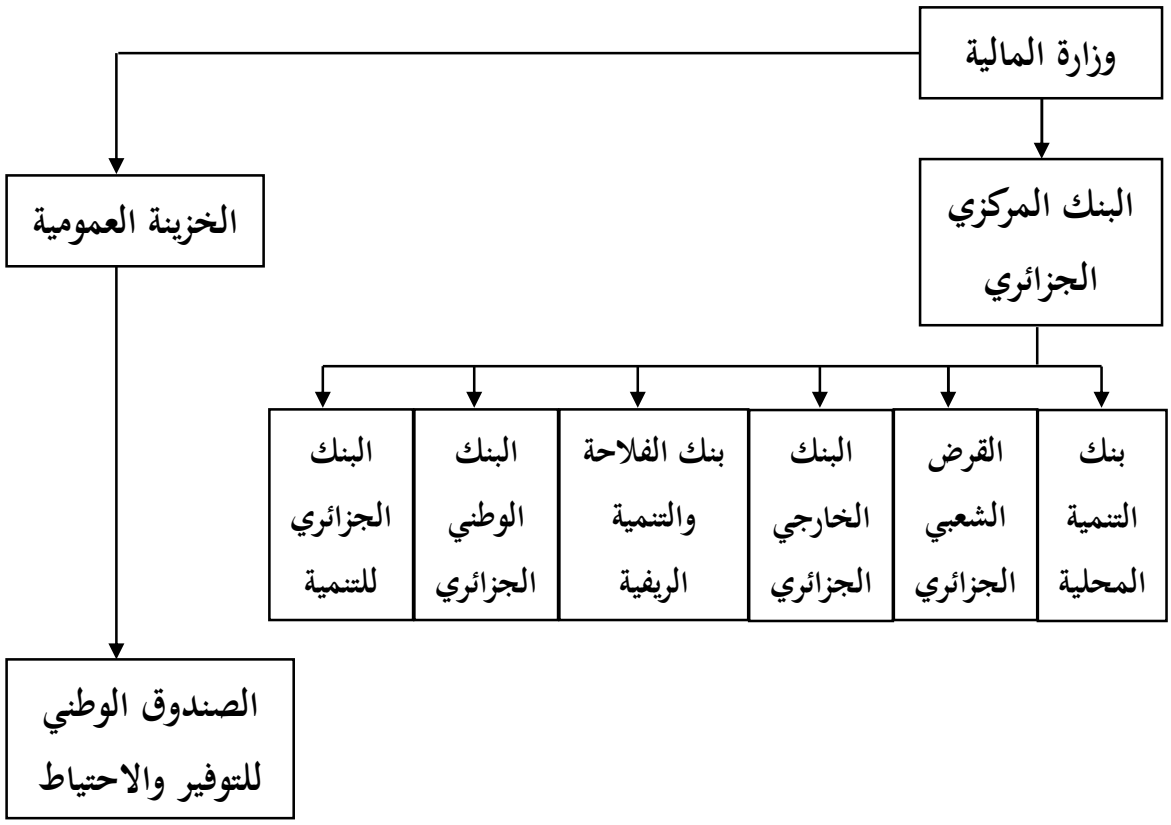
[2]- بطاهر علي، المرجع السابق، ص 38.

فكانت البنوك لها صيغة إدارية تتمثل في تنفيذ مخططات الدولة المالية وذلك بتوزيع القروض على المؤسسات المحددة.

ج- المرحلة من 1971-1987:

هي المرحلة النمو سيطرت فيها الخزينة العمومية على الإدارة البنكية.

شكل إعادة هيكلة النظام المصرفي في الجزائر نهاية 1985.



فإذا كانت الخزينة العمومية قد استفادت لفترة معنية من مواردها خاصة المحققة بفضل قطاع المحروقات، فالوضعية تغيرت بعد أزمة 1986 وتضاعفت بالمقابل حقوق البنك المركزي على الخزينة ليس فقط لتمويل الاستثمارات المعهودة وإنما كذلك العجز الميداني الناتج عن الأزمة، فحقوق الخزينة على المؤسسات الوطنية تجاوزت وبكثير ديونها اتجاه البنك المركزي الجزائري[1].

[1]- Ammour Benhalima, Le système bancaire Algérien –texte et réalité, éditions Dahleb, 1997, p 40.

ونتج عن ذلك تداخل صلاحيات الخزينة مع السلطة النقدية مديونية كبيرة للخزينة اتجاه المنظومة المصرفية، حث ارتفعت هذه المديونية في 1989 إلى 108 مليار دينار جزائري كدين اتجاه البنك المركزي وحوالي 10 مليار دينار جزائري كدين اتجاه البنوك التجارية[1].

إن أهم ما يميز هذه الفترة هو ظهور المرسوم رقم 70- 93 المتعلق بقانون المالية الذي نص في المادة 07 منه: "أن تمويل الاستثمارات المخططة للمؤسسات العمومية يجب تحقيقها بقروض طويلة الأجل مفتوحة على أساس مصادر الادخار المجمعة من طرف الخزينة".

ومن هنا نرى أن الجزائر انتهجت النظام الاشتراكي وكما يقول الدكتور عمور بن حليمة: "في مرحلة السبعينات، انتهجت الجزائر النظام الاشتراكي الذي كان من أهم مبادئه التخطيط المركزي للوسائل المالية للموارد البشرية وذلك لتحقيق أهداف الخطة التنموية ومس القطاع المصرفي، حيث منحت السلطات الجزائرية إلى كافة البنوك تسيير ومراقبة العمليات البنكية للمؤسسات العمومية مما أدى إلى إجراء بعض التعديلات على السياسة المالية والنقدية والتي تمثلت أساسا في إنشاء المجلس الوطني للقرض واللجنة التقنية للبنوك[2].

[1]- M. Cilmane, Transaction de l'économie algérienne vers une économie de marché et nouveau rôle de l'autorité monétaire dans l'élaboration et la conduite de la politique monétaire, étude n°1, novembre 1990, pp. 19-42.

[2] -Décret n° 71.91 du 09 avril 1971 fixant les conditions d'émission des bons d'équipement à 5% et 6% 1971.

- Décret n°74.103 du 13 mai 1974 portant création de la trésorerie de la wilaya d'Alger.

- Décret n° 79.05 du 20 janvier 1979 relatif aux conditions de rémunération des dépôts obligatoires au trésor des organismes d'assurance, d'épargne, de retraite et de sécurité sociale et des offices et établissements publics a caractère administratif.

-Loi n° 84.17 du 07 juillet 1984 relative aux loi de finances.

-Ordonnance n° 70.93 du 31 décembre 1970 portant loi de finance pour 1971 (articles 03 et 06 et 21) .

-Ordonnance n° 74.116 du 31 décembre 1974 portant loi de finance pour 1975 article 03.

-Loi n° 77.02 du 31 décembre 1977 portant loi de finance pour 1978 article 04.

د- المرحلة من 1987 إل يومنا هذا:

عرفت الخزينة استقلالية تامة وانفصلت عن الدائرة البنكية. أصبح لديها قوانين ومراسيم خصيصا لها حتى تتفرغ لتحصيل الواردات وتغطية النفقات. أما الدائرة البنكية فنظمت بمقتضى تنظيمات قانون وضع خصيصا لها وهو قانون رقم 90 -10 المتعلق بالقرض والنقد الصادر بتاريخ 1990/04/14.[1]

ثانياً: ماهية الخزينة العمومية.

وحتى نقف على هدا الجهاز الهام الذي أنشئ خصيصا لمسايرة التنمية الوطنية استوجب علينا الوقوف عند أهم التعريفات التي أعطيت له من أجل معرفته ومعرفة الوظائف التي أسس من أجلها، فوضحنا ذلك من خلال فرعين: الفرع الأول وتناولنا فيه ماهية الخزينة العمومية، وفرع ثاني يتناول وظائفها.

1- تعريفات الخزينة العمومية:

الخزانة أو الخزينة هو مكان يوضع فيه الأموال، إن أي شخص يستوجب أن يحوز على أموال لتسيير حياته اليومية ويتمكن من تغطية نفقاته يوم بيوم، فالعامل الذي يتقاضى أجرته الشهرية من رب العمل، يضع هذا المال في مكان بطريقة تمكنه الحفاظ عليه والتمكن منه حتى يتسنى له تغطية نفقاته الشهرية طيلة أيام الأسبوع بصورة منتظمة.

فرب الأسرة الحريص هو الذي يعرف كيف ينفق هذا المال ويعرف كذلك كيف يحافظ عليه وذلك بوضعه في مكان آمن ويكون غالبا صندوق خاص أو بنك أو أي مؤسسة مالية أخرى.

[1]- عدل القانون رقم 90-10 المتعلق بالقرض والنقد بموجب الأمر رقم 11/03 الصادر بتاريخ 28 أوت 2003 ثم لحقته تعديلات أخرى.

فالدولة باعتبارها شخص معنوي كذلك تنتهج نفس النهج الذي يتبعه رب الأسرة الحريص وذلك بوضع المال الذي تحصل عليه في صندوق أو حساب بنكي من أجل تسيير وتحصيل نفقاتها بصورة منتظمة وصندوق الدولة هنا هو الخزينة العمومية.

ومن ثم فالخزينة العمومية تعتبر صندوق الدولة طبقا للفكرة الأولى التي تتبادر إلى أذهاننا إلا أن هذه الفكرة سرعان ما تتبدّد عندما نخوض في وظائف الخزينة العمومية المتعددة بصورة جعلت العديد من الفقهاء مختلفون في تعريفها.

فقد عرّفها Le Font Berger: "بأنها صراف وممول للدولة وبأنها تتضمن حفظ أكبر للتوازنات المالية والنقدية من خلال القيام بمختلف العمليات التي يسمح بها القانون".

إلا أن هذا التعريف لم يكن تعريفا كافيا وجامعا بحيث تجاهل مصادر الأموال التي تغذي الخزينة العمومية خاصة إذا عرفنا أن كل الخزائن العمومية الموجودة في مختلف الدول تتغذى بنسبة كبيرة من الضريبة.

ويأتي بعد ذلك تعريف Jean Marcha: الخزينة العمومية تغطي التصريحات الضرورية التي تبين المداخيل العامة للدولة وتبين التزامات الإنفاق العام بالإضافة إلى تحطيمها للموارد الضريبية.

- كما تعمل على تأمين دفع النفقات المحددة في قوانين المالية.

لقد جاء تعريف Jean Marcha خلافا لتعريف Le Font Berger حيث تطرق إلى الضريبة باعتبارها أهم مداخيل الدولة وكذلك اعتبر النفقات محددة في قوانين المالية.

وما يعاب على هذا التعريف أنه لم يتكلم على بعض النفقات الأخرى التي تتميز بها الخزينة العمومية لوحدها لاسيما النفقات المستعجلة و الطارئة.

على اعتبار أن بعض النفقات لا تكون أبدا مسطرة في قوانين المالية في حين تلتزم الدولة عن طريق أوامر الصرف بتغطيتها ولاسيما النفقات التي تغطي الكوارث الطبيعية والنفقات التي تدخل في إطار المساعدات الإنسانية.

في حين يعرّفها الأستاذ "ديندني يحي": تعتبر الخزينة العمومية كيان إداري تابع لوزارة المالية، يقوم بالإجراءات الضرورية لتسيير مالية الدولة، والوقوف على إيراداتها ونفقاتها وتؤثر نتيجة ذلك على كل المتغيرات التي تهم من بعيد أو من قريب المركز الاقتصادي للدولة".[1]

ومن مجموع التعريفات تجتمع على تعريف ولربما يعتبر جامع وعام فحواه أن الخزينة العمومية تعتبر بيت مال الدولة الذي تجمع فيه كل مداخيلها المالية مهما كان مصدرها قصد صرفها في صورة نفقات عامة محدّدة في ميزانية الدولة السنوية ومسطرة وفق نسب يحدّدها المشرع في ما يسمى بقانون المالية.

2- هياكلها:

وقد نصّ المرسوم التنفيذي رقم 03-04 المؤرخ في 2003/01/19[2] المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحيتها وعملها في المادة 02 على أنه: "تتألف المصالح الخارجية للخزينة العمومية تحت سلطة المدير العام للمحاسبة مما يأتي:

- المديريات الجهوية للخزينة.
- الخزينة المركزية والخزينة الرئيسية.
- الخزائن الولائية.

[1]- دنيدي يحي، "المالية العمومية"، دار الخلدونية، الجزائر، 2010، ص 162.

[2]- المرسوم التنفيذي رقم 03-04 المؤرخ في 2003/01/19 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحيتها وعملها، الجريدة الرسمية عدد 04 صادرة في 2003/01/22، ص 11.

- خزائن البلديات.
- خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

وبالتالي نخلص إلى أن الخزينة كيان إداري غير مركز يتألف من:

1. المديرية العامة على مستوى الوزارة وهي المديرية العامة للمحاسبة.
2. وهي تتفرع إلى مديريات جهوية للخزائن.
3. تصنع بدورها الخزائن الولائية.

وقد نصت المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية على أن المديرية العامة على مستوى الوزارة وهي المديرية العامة للمحاسبة تكلّف بما يلي:

أ. إعداد القواعد و الإجراءات المتعلقة بالمحاسبة.

ب. القيام بأي عمل أو دراسة أو بحث يهدف إلى تطوير وعصرنة مصالح الخزينة وتوحيد الأنظمة المحاسبية.

ت. مركزة وتوحيد وتقديم المعلومات المالية والمحاسبية والميزانية.

ث. تصميم نظام الإعلام للخزينة وتسييره.

ج. ضمان تنشيط وتقييم نشاط مصالحها الخارجية.

ح. المبادرة بأي نص تشريعي أو تنظيمي تابع لميدان اختصاصها واقتراحه.

الفرع الثاني: وظائف الخزينة العمومية.

اتفقت جلّ التشريعات العالمية على أن الخزينة العمومية تتولى عدّة وظائف.

أولاً: الخزينة العمومية تقوم بوظيفة أمين الصندوق (caissier).

فالخزينة العمومية تسير حساب الدولة على مستوى بنك الجزائر ومعنى تسيير الحساب هو قيامها بكلّ العمليات التي تتعلق بهذا الحساب ومن بينها عمليات الدفع والسحب، فهي تحصل النفقات التي تقبضها من جلّ الضرائب وشبه الضرائب والغرامات وغيرها وتقوم بدفع النفقات المسطرة في قوانين المالية.

فتحصل هذه الأموال عن طريق فروعها المتمثلة في قباضات الضرائب والخزائن الولائية لتقوم بإيداعها في حساب الدولة المفتوح على مستوى بنك الجزائر.

وتقوم بصرف هذه الأموال من نفس الحساب في شكل نفقات بموجب أمر صرف يصدره الآمر بالصرف (كلّ ذلك وفقا لمبدأ شائع في القانون المالي وهو مبدأ التفرقة بين الآمر بالصرف والمحاسب) والخزينة العمومية عندما تقوم بتسيير هذا الحساب فهي لا تقوم بصرف النفقات التي يأمر بها الآمر بالصرف من دون التأكد من مشروعيتها ومطابقتها للقانون (فمثلا لا يمكن أن تقوم بصرف دين متقادم..).

ثانياً: الخزينة العمومية تقوم بوظيفة محاسب (comptable).

فالخزينة العمومية تقوم بإعداد المحاسبة الخاصة لكل الأشخاص الاعتبارية التابعة للقانون العام ولاسيما البلديات، الولايات والمؤسسات العمومية.

ثالثاً: الخزينة العمومية تقوم بوظيفة نقدية.

فالخزينة العمومية تشكل حلقة وصل بين جميع المحاسبين لكي تتمكن من دفع النفقات العمومية بانتظام، فحركة الأموال هي التي تجعل من السيولة إما متوفرة أم غير متوفرة على مستوى الخزينة العمومية كون أن المداخيل من جراء الأنشطة عبر كامل الإقليم الوطني غير متساوية وغير منتظمة.

فالخزينة العمومية تجد نفسها أحيانا أمام نقص في السيولة بالشكل الذي يجعلها لا تستجيب إلى النفقات الحالة، لكون الإيرادات متذبذبة فتحصيل الضرائب لا يكون يوميا إنما يخضع إلى مواعيد محدّدة تجعل من الخزينة العمومية تنظر إلى حين حلول آجال التحصيل لتنظيم صرف النفقات.

ولمواجهة هذه التذبذبات في المداخيل تأخذ الخزينة العمومية بمبدأ أخر علم المالية هو "مبدأ وحدة الصندوق" ومقتضاه أن تركز جميع المداخيل في صندوق واحد مجسد في حساب مركزي على مستوى بنك الجزائر بموجبه تستطيع الخزينة العمومية اقتطاع أي نفقة وتركيز أي مدخول فيه.

رابعاً: الخزينة العمومية لها وضعية مصرفية.

فبالرغم من كون الخزينة صندوق الدولة التي تجمع فيه إيراداتها وتصرف نفس هذه الإيرادات في شكل نفقات عامة وبالرغم من كون أن الخزينة العمومية كيان إداري تابع للدولة إلا أنها تقوم ببعض الأعمال التي توحي أنها مصرف فهي تقوم بمنح قروض لمتعاملين اقتصاديين أو إدارات محلية ضمن ما يسمى بعمليات التسبيقات وحسابات التخصيص الخاص وحسابات القروض وتقوم بفتح الحسابات للأشخاص الطبيعية(الموظفين مثلا).

فالخزينة أحيانا تكفل الديون التي يتحصل عليها المتعاملون الاقتصاديون والجماعات المحلية، فتكون بمثابة الكفيل الضامن الشخصي لمبلغ القرض أي بمعنى أنها تفي بالمبلغ كله في حالة عدم تسديده من طرف المقترض عند حلول أجله.

وكذلك تقوم الخزينة العمومية في إطار تشجيع المشاريع التي يقدم عليها المتعاملون الاقتصاديون والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية إلى تحمل نسبة الفائدة أو التقليل منها وهذا يطلق عليه اسم bonification d'intérêt [1]، أي أنها تقوم بالتخفيف من الأعباء التي تكون على المتعاملين لتشجيع الاستثمارات والنشاطات الاقتصادية التي تقوم على القروض وذلك بتحمل الفارق في الفائدة بين النسبة المتداولة في السوق ونسبة التخفيضات الممنوحة.

خامساً: الخزينة العمومية لها وظيفة استشارية.

فللمحافظة على المال العام كان لابد من أن تكون الخزينة العمومية الحارس والحريص على السير الحسن لعمليات الإنفاق، فهذه المهمة تنحصر في تقديم النصائح المالية والاستشارات القانونية في فهم النصوص وتفسيرها لاسيما المتعلقة بقانون المالية، فهي تقوم كذلك بتجميع النصوص المتعلقة بالنفقة وكيفية صرفها أو تنفيذها وكيفية كتابتها على الدفاتر المحاسبية، ونفس النهج يتبع كذلك بالنسبة للمحاسبين على مستوى الجماعات المحلية والمؤسسات.

المطلب الثاني: موارد الخزينة العمومية ودورها في إنعاش الاقتصاد.

الفرع الأول :أنواع موارد الخزينة العمومية:

إلى جانب الموارد الأساسية التي تمثلها الضرائب بمختلف أنواعها العادية والبترولية، فإن الخزينة لها موارد أخرى تتمثل أساسا في:

أولا: الأرباح التي تدفع لها من قبل الشركات التي تكون الدولة مساهمة فيها، وهي غالبا ما تكون في آخر كل سنة عندما تقفل الحسابات وتدوّن في الميزانيات النهائية.

[1]- قانون المالية لسنة 1996 المادة 212 تخفيض الفوائد على قروض الاستثمار، المادة 213 تخفيضات الفوائد فيما يخص الاستثمارات التي ينجزها المجاهدون وأبناء الشهداء عن طريق القروض البنكية، وترخص المادة 214 التخفيض في معدل الفوائد بالنسبة للقروض البنكية الممنوحة للمستثمرين في بعض مناطق الجنوب.

ثانيا: مداخيل مبالغ الإيجار الخاصة بأملاك الدولة العقارية وكذلك مبالغ قيمة العقارات المباعة بمناسبة التنازل عن أملاك الدولة.

ثالثا: فوائد القروض التي تمنحها الدولة وكذلك التسبيقات وكلّ المجمدات المالية ملك الدولة في البنوك الأجنبية.

رابعا: الغرامات القضائية التي تسلطها الدولة بمناسبة تطبيق النصوص الجزائية على مرتكبي المخالفات والجنح والجنايات وتتغير نسبة هذه الموارد بحسب المتابعات القضائية التي تباشرها الجهات القضائية في درجاتها الثلاث على المستوى الوطني.

خامسا: ودائع مراسلي الخزينة حيث ألزم المشرع الجزائري فئة من الأشخاص على إيداع أموالهم على مستوى الخزينة العمومية في حسابات بنكية وحصرهم في الدواوين والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وشركات التأمين والتعاضديات وصناديق الضمان الاجتماعي والتقاعد والتوفير[1].

إلا أن هذه الموارد تبقى تحت طلب هاته الأشخاص متى احتاجوا إليها وهذا بناءا على طلبات سحب أو تحويل أو اقتطاع أوتوماتيكي يقوم به أمين الخزينة لفائدتهم بمناسبة عمليات دفع حالة تكون على عاتقهم، بينما يشكل الفرق بين الأموال المودعة والأموال المسحوبة هو المورد الحقيقي التي تستحوذ عليه الخزينة.

سادسا: سندات الخزينة: سند الخزينة هو دين قصير الأجل تصدره الدولة وتعرضه على الجمهور من اجل تسديد ديونها، وتكون إصدارات هذه السندات محددة المدة تتراوح أحيانا بين 3 أشهر إلى

[1]- قانون المالية لسنة 2004 المادة 71 التي تنص على: "يتعين على الدواوين العمومية للتسيير العقاري إيداع مواردها المالية التي لا يستلزم تسييرها العادي في حساب الخزينة"، الجريدة الرسمية العدد 83، 1993.

سنة وذلك حسب الاحتياجات المالية للدولة، بحيث يكون إصدار هذه السندات لسدّ الثغرات المالية وتلبية الحاجات[1].

- تعتبر سندات الخزينة فيها قصيرة الأجل تصدرها الخزينة بغرض تحقيق هدفين:
  - تمويل خلال السنة المالية النفقات في انتظار دخول موارد الميزانية.
  - تغطية الثغرة المالية الناتجة عن عدم توازن الموارد النهائية مع مجمل النفقات الواجبة الأداء، وتصدر هذه السندات في شكلين: سندات في حسابات جارية، وسندات في شكل صيغ[2].
- إصدار سندات الخزينة هو الحل الأكثر شعبية بالنسبة للدول حتى تتمكن من سدّ الثغرات والحاجيات المالية، لنفترض أن الخزينة عرضت سنة خزينة للشراء بقيمة 100.000 دج، فمثلا إذا اشتريت هذا السند فسوف تسدّد لك الخزينة عند حلول أجله مبلغ 10200 دج فسندات الخزينة من بين مميزاتها أنها وظائف مالية مؤمنة ومضمونة من طرف الدولة.

سابعاً: تسبيقات بنك الجزائر.

إن الخزينة العمومية تتجه أحيانا إلى بنك الجزائر التي يحوز على حساب على مستواه مفتوح لحساب الخزينة مثلها مثل جميع البنوك الأخرى، فالخزينة عندما تتأكد أن مواردها النقدية غير كافية لمواجهة النفقات الحالة تلجأ إلى بنك الجزائر من أجل أن يزودها بالنقود التي تحتاجها في شكل تسبيقات نقدية، كون أن بنك الجزائر يصدر النقود باعتباره بنك البنوك وذلك بتفويض من الدولة.

[1]- قامت الجزائر بتاريخ 2016/04/17 بإصدار سندات الخزينة العمومية لأجل ثلاث سنوات إلى خمس سنوات بفائدة تتراوح بين 5 إلى 5.75 % وعرضها على المكتتبين من المواطنين والشركات لسد العجز الملاحظ في الميزانية جراء هبوط أسعار النفط في السوق العالمية في أواسط سنة 2014 .

[2]- يلس شاوش بشير، المالية العامة، المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، OPU، ديسمبر 2013، ص 246.

حيث نصت المادة 78 من قانون القرض والنقد الصادر بتاريخ 1990/04/14[1] أن الخزينة يمكن أن تستفيد من تسبيقات البنك المركزي خلال سنة مالية معينة في حدود 10% فقط كحدّ أقصى وذلك من الإيرادات العامة لميزانية الدولة المسجلة في السنة المالية السابقة، يجب أن لا تتجاوز هذه التسبيقات 240 يوم متتالية أو غير متتالية خلال السنة الواحدة كما ينبغي تسديدها قبل انقضاء هذه السنة كما يمكن أن يتدخل البنك المركزي ليجري عمليات (بيع وشراء) على سندات عامة تستحق في أقل من ستة أشهر ولا يجوز أن يبلغ المبلغ الإجمالي لهذه العمليات 20% من الإيرادات العادية للدولة المسجلة في ميزانية السنة المالية السابقة، ويمكن للبنك المركزي دائما أن يبقى لدى مركز الصكوك البريدية أي مبلغ يراه ضروريا لتسوية حاجاته المتوقعة كما يجوز للخزينة استعمال هذه الأموال على أن تكون جاهزة عند الطلب.

حيث أكدت المادة 46 من الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 2003/08/26[2] يتعلق بالقرض والنقد بقولها: "يمكن لبنك الجزائر أن يمنح الخزينة مكشوفات بالحساب الجاري ولا يمكن أن تتجاوز مدتها الكاملة 240 يوما متتالية أو غير متتالية أثناء سنة تقويمية، وذلك على أساس تعاقدي، وفي حدود حدّ أقصى يعادل عشرة في المائة (10%) من الإيرادات العادية للدولة المثبتة خلال السنة الميزانية السابقة.

تقضي المكشوفات المرخص بها تقاضي عضو له إدارة تحدّد نسبتها وكيفياتها بالاتفاق مع الوزير المكلف بالمالية، ويجب تسديد هذه التسبيقات قبل نهاية كلّ سنة مالية.

كما يرخص البنك الجزائر أن يمنح الخزينة العمومية بصفة استثنائية تسبيقا يوجه حصريا للتسيير أنشطة المديونية العمومية الخارجية.

[1]- القانون رقم 90-10 المؤرخ في 2010/04/14 يتعلق بالقرض والنقد، المادة 78، الجريدة الرسمية العدد 16.

[2]- الأمر رقم 03-11 الصادر بتاريخ 2003/08/26 المتعلق بالقرض والنقد، الجريدة الرسمية ، العدد 52.

تحدّد كيفيات تنفيذ هذا التسبيق وتسديده لا سيما جدول استحقاق التسديد، عن طريق اتفاقية بين البنك المركزي والخزينة العمومية، ويعدّ الاستماع إلى مجلس النقد والقرض ويخطر رئيس الجمهورية بذلك".

ليست هذه التسبيقات التي يمنحها البنك المركزي إلى الخزينة مستقرة إذ سرعان ما تحدّدها قوانين المالية[1].

الفرع الثاني: دور الخزينة العمومية في إنعاش الاقتصاد.

إن الخزينة العمومية بالنسبة لعامة الجمهور عادة ما يقصد بها الجهاز الذي يعنى بجمع وتحصيل جزء من الضرائب التي يدفعها المكلفون بالضريبة كجزء من النشاطات التي يقوم بها لكن الحقيقة أن هناك نشاطات أخرى تقوم بها غالبا ما نجهلها.

فالخزينة العمومية هيأة تابعة لوزارة المالية وهي موجودة في كامل التراب الجزائري عبر الخزائن العمومية الولائية مهمتها:

أولاً: تحصيل الإيرادات العمومية.

يقصد بهذه الإيرادات:

1. المداخيل التي يدفعها الأشخاص إلى الدولة إما بصورة منتظمة أو متقطعة أو بمناسبة قيامهم بنشاط وتتمثل في المحاصيل الجبائية التي تتولى تحصيلها القباضات التابعة للمديريات الضرائب الولائية وكذلك الإيرادات الغير جبائية والغرامات التي تفرض على

[1]- قانون المالية التكميلي لسنة 1994 وفي مادته سقف التسبيقات المتراكمة التي يمنحها بنك الجزائر للخزينة ابتداءا من سنة 1992، بـ190.000.000.000 دج في 1994/12/31 مليار دج. وجاء في تقرير الحكومة حول مشروع قانون المالية لسنة 1986 الموجه لنواب المجلس الشعبي الوطني أن مبالغ الإصدار النقدي التي استفادت منها الخزينة العمومية تحدّدت بالنسبة لسنة 1983 بـ 17.5 مليار دينار.

الأشخاص الطبيعية والمعنوية جراء المتابعات القضائية التي يخضعون لها بمناسبة إتيانهم سلوكات يعاقب عليها القانون.

2. التحصيلات الجبائية التي تدفع إلى الجماعات المحلية التي تتمثل في بعض الضرائب بنسب محدّدة مثل الضرائب على النشاط المهني التي تأخذ منه البلدية نسبة من جراء ممارسة الشخص المكلف بالضريبة نشاط على إقليمها.
3. بدلات الإيجار على الأملاك التابعة للدولة والتي عادة ما تكون منتظمة، أو الأموال التي يدفعها المسيرون لهذه الأملاك بمناسبة بيعها بصيغة التنازل عن أملاك الدولة.
4. مداخيل صناديق ومؤسسات الضمان الاجتماعي والحماية الاجتماعية بمناسبة تحصيل الاقتطاعات الشهرية التي يدفعها المكلفون بهذا النوع من شبه الضريبة.

ثانياً: رقابة وتنفيذ النفقات العمومية.

الخزينة العمومية تقوم بالرقابة وتقوم بصرف النفقات الخاصة بالدولة وكذلك نفقات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية فالخزينة تراقب كيف تنفق هذه الأموال من طرف هته الهيئات وذلك طبقا للبرامج التي تكون محدّدة مسبقا في ميزانياتها.

وتتمثل الرقابة في إلزام هاته الهيئات عن طريق محاسبها بتقديم محاسبة شهرية مفصلة لأهم النفقات التي قامت بها مدعمة بالوثائق المحاسبية وبعدها بتقديم محاسبة سنوية إلى تاريخ 12/31 من كل سنة.

إن المراقبة لا تشمل فقط المؤسسات والجمعيات المحلية التابعة للدولة وإنما حتى قطاع الحركات الجمعوية التي تتحصل على إعانات وتمويلات من الدولة، فالخزينة العمومية تتابع هذه الجمعيات وتراقب نفقاتها عبر الوثائق التي تلزم هذه الجمعيات تقديمها (فواتير، وصولات، ...إلخ). فالرقابة تستوجب أن لا تكون بمجرد كشف النقائص والتجاوزات والانحرافات بل يجب أن تتعداها إلى حدّ

القيام بتفتيش ميداني لتحسين مستوى أداء المسؤولين والتحقق منه وتحديد المسؤوليات عندما يتعلق الأمر بالتلاعب بالأموال العمومية، وعليه فالهدف من هذه المراقبة هو قياس مستوى الوسائل البشرية والمادية التي وضعتها الدولة تحت تصرف هتة الأجهزة.

الرقابة هي العمل على تحقيق أهداف معينة يسعى المشرع إلى إنجازها[1]، والرقابة بالمفهوم المحاسبي هي عملية فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية للتأكد مثلا من صحة التسجيلات المحاسبية وأيضا الحسابات الختامية التي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة.

ثالثاً: الخزينة العمومية تقوم بتحرير المحاسبة العامة.

وكذلك تعدّ الميزانية العمومية الخاصة بالدولة والجماعات التابعة لها (جماعات محلية + مؤسسات عمومية) فالمحاسبين على مستوى الخزينة العمومية يقومون بمسك الدفاتر المحاسبية التي يدونون فيها كل النفقات والإيرادات سواء الضريبة أو الشبه الضريبية أو غيرها في حسابات خاصة وهذا سنويا إضافة إلى محاسبة شهرية تلتزم بها الخزينة لضبط نسبة التحصيل خاصة بالنسبة للقباضات الضريبية التي بدورها ترسل مجموع المحاصيل الضريبية ولا سيما الضرائب المحلية (الرسم العقاري + إيرادات حق التوقف + رسوم التطهير...) والتي تقوم بتوزيعها واقتطاع نسبها من خلال حسابات خاصة.

رابعاً: الخزينة العمومية ترافق المؤسسات العمومية و الجماعات المحلية.

فتأمين الخزينة عادة ما يقوم بتقديم النصح والاستشارات القانونية والفنية إلى رؤساء البلديات والولاة عن طريق التوجيه في مجال المالية العمومية، وهذا حتى تكون الإيرادات والنفقات موجهة توجيها سليما طبقا للمخططات التي تسطرها الدولة.

[1]– عماري أحمد، "النظام القانوني للوحدات الاقتصادية في الجزائر"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1984، ص 114.

حيث أنه وفي الآونة الأخيرة قامت الحكومة بحث الجماعات المحلية على ترشيد النفقات وتحديدها بسقف معين حتى تستطيع الدولة تلبية متطلبات المجتمع في جميع المجالات.

فالخزينة العمومية إلى جانب الدور الذي تلعبه والمتمثل في تقديم النصح والمشورة، كذلك تقوم بالمساعدة في إعداد ميزانية الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية حتى لا تقوم هذه الأخيرة بارتكاب أخطاء مثل: ازدواجية التوظيف double emploi أو تسجيل مشاريع فوق الطاقة المالية.

وتقوم الخزينة كذلك بتسيير خزينة هاته الجماعات أو المؤسسات وذلك لكي لا يكون هناك عجز في ميزانيتها الأمر الذي يؤدي بها إلى عدم تلبية حاجاتها كأن تكون أصولها في عجز أو أنها لا تستطيع تحصيل هدته الأصول.

تقوم كذلك بالتحليل المالي لوضعيتها، فالخزينة العمومية تحث دوما الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية على تقديم نشرة شهرية عن المداخيل والنفقات لتستطيع الاطمئنان على تنفيذ الميزانية وتتأكد من أن الخصوم ليست أكبر من الأصول.

تقدم الخزينة إضافة إلى ذلك الاستشارات القانونية والتوضيحات المستمرة عبر النصوص القانونية التي تتلقاها من وزارة المالية وذلك بصورة دورية بمناسبة صدور القوانين المالية.

خامساً: الخزينة العمومية تقوم بتسيير الحسابات.

تسير الحسابات التي تحتوي على الأموال التي يودعها بعض الزبائن من نوع خاص وهم المحضرون القضائيون والموثقين مثلا بمناسبة القيام بأعمالهم القضائية.

إضافة إلى بعض الزبائن الذين يكونون مجبرين على فتح حسابات لديها ووضع أموالهم فيها.

يقول الدكتور حسين صغير: يتمثل دور الخزينة العمومية من الناحية الاقتصادية في أنها تمثل أداة هامة للسياسة الاقتصادية وذلك نظرا لقدراتها المالية الضخمة ولتأثيرها الكبير في الدورة المالية

والتوازن الاقتصادي العام، فهي تمثل قوة عمومية وهي مطالبة بالمساهمة في السياسة الاقتصادية للدولة فهي تتدخل لدعم سياسة نقدية تقشفية أو دعم سياسة نقدية وسعية[1].

إن المهمة الجبائية والنقدية للخزينة العمومية هي من اختصاص وزارات المالية في أغلبية البلدان، لكن أحيانا إدارة الخزينة العمومية تكون منظمة بطريقة مستقلة وتابعة مباشرة للحكومة بشرط أن تقابلها وزارة مكلفة بالسياسة الاقتصادية، فمثلا في كندا فان منصب رئيس مجلس الخزينة العمومية أنشأ في سنة 1966 وهو منصب يشكل مع تشكيل أعضاء الحكومة الكندية، أي أن هذا المنصب يساوي منصب الوزير، بعدما كان ضمن وزارة المالية، فمجلس الخزينة العمومية في كندا بجميع الوزارات الأكثر أهمية بالنسبة لاقتصاد البلاد، وهذا المجلس هو الذي يضع ويسطر السياسة الضريبية للحكومة وله وظيفة أخرى تتمثل في مراقبة النفقات العمومية.

أما بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية فإن إدارة الخزينة العمومية مهمتها أنها تلبي الحاجيات الجبائية والنقدية للحكومة الفدرالية فالخزينة العمومية هي على رأس هرم الإدارة الجبائية والتي تسمى Internal Revenue Service (I.R.S)، هذه الإدارة تدار من قبل أمير الخزينة العمومية.

بالنسبة للمملكة المتحدة الإنجليزية فالأمر يختلف فتسمية الخزينة العمومية هي HM Treasury أو (خزينة التاج)، فخزينة التاج هي التي تسطر السياسة الاقتصادية والمالية للمملكة وهي تحت وصاية Chancellor Of The Exchequer وهو في مفهوم الحكومة الإنجليزية الوزير المكلف بالمالية والخزينة العمومية (خزينة التاج) وشغله السيد George Osborne منذ تاريخ 11 ماي 2010 إلى تاريخ 2016/07/13 ويشغله حاليا السيد "فيليب هاموند" ويعتبر هذا المنصب من أقوى أربع وزارات في المملكة (Great office of state). أما في فرنسا فالمهمة الجبائية والمالية مقسمة ما بين الوزارة المكلفة بالمالية والوزارة المكلفة بالميزانية وهذا التقسيم يختلف باختلاف الحكومات المتعاقبة.

[1] – حسين الصغير، "دروس في المالية والمحاسبة العمومية"، طبعة 1999، دار المحمدية، الجزائر.

خلاصة المبحث:

إن مسعى الحكومات هو البحث على مصادر تمويلية داخلية تتمتع بالفعالية والاستقرار والوفرة، وذلك نظرا لخطر التمويلات الخارجية المرتكزة أساسا على القروض والتي قد تشكل تهديدا لسيادة الدولة وتأثيرا على استقلاليتها من جميع الجوانب، لاعتبار أن الدول المقرضة قد تستعمل هذه القروض لفرض هيمنتها على الدول المقترضة والضغط عليها لجعلها تخضع لتبعيتها.

فالدولة تحتاج سنويا لأموال وموارد من أجل ضبط قوانينها المالية والقيام بواجباتها اتجاه مواطنيها وتسيير مصالحها العامة، فحاجة الدولة إلى التمويل يزداد بازدياد وظائفها وهذا يجعلها تلجأ إلى مصدرين أساسيين:

- الاقتراض والذي يشكل ثقلا على الدولة.
- الضرائب والتي تستعملها الدولة من أجل تغطية نفقاتها، فإن تطور الضريبة من اعتبارها أداة تؤدي دورا ماليا إلى وسيلة لبلوغ أهداف اقتصادية واجتماعية وتحقيق النفع العام جعلها وسيلة بموجبها تنفذ الخزينة العمومية خطط تمويل المشاريع المسطرة من طرف الدولة في قوانينها المالية السنوية، وتغطي نفقاتها العامة، لذلك أصبح لزاما على الأشخاص الالتزام بدفعها.

والدولة الجزائرية تقوم هذه السنوات بجملة واسعة من الخطوات لتوعية المكلفين بالضريبة من أجل رفع درجة المواطنة وتحسيسهم بضرورة دفع مستحقات الخزينة من الضرائب المباشرة والغير المباشرة، وذهبت حتى إلى إلغاء غرامات التأخير عن الحقوق المتأخرة من أجل تحصيل حجم أكبر من الضرائب المتأخرة والتي لسبب أو لآخر تأخر المكلفون بها بدفعها إلى مختلف القباضات المنتشرة في جميع القطر الوطني.

فإن لأهمية الجباية العادية ما يجعلها في أولى اهتمامات الحكومات لكونها تختلف عن الجباية البترولية التي هي غير قارة ومتذبذبة ومرتبطة بتقلبات السوق الدولية وأسعار العملات الأجنبية.

وبما أن الجزائر دولة تعتمد على البترول كمصدر أساسي لتمويل الخزينة العمومية فإن هاته الأخيرة تتأثر سلبا وإيجابا بسعره في السوق الدولية فإذا ارتفع سعره ازدهرت الخزينة العمومية ونفذت جميع النفقات المسطرة عن طريق تمويلها أما إذا انخفض السعر سبب خللا في جميع المجالات الحياتية للمجتمع.

ولعل البحوث الحديثة هي التي أدت إلى ضرورة الاهتمام بالرقابة الجبائية لكونها أنجع وسيلة لحفظ المال العام كونها من أهم الموارد التي تعتمد عليها الخزينة العمومية لتغطية نفقاتها، هذا ما أدى بالضريبة إلى فرض نفسها كوسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية وتكافؤ الفرص، عن طريق إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع من أجل تحسين الخدمات العامة والمستوى المعيشي للأفراد.

لكن وبالرغم من تطور الضريبة كونها أصبحت تتلائم مع طبيعة النشاطات الاقتصادية في الدولة إلا أنها أصبحت تعاني من ظهور مشاكل تعرقل الآفاق المنشودة للضريبة، هذه المشاكل تتمثل أساسا في الغش والتهرب الضريبي، حيث أن هاتان الظاهرتان تؤثران سلبا على تحصيلات الخزينة العمومية وبالتالي تتعطل المشروعات المسطرة من طرف الدولة، فالرقابة الجبائية هي الأداة والوسيلة الفعالة للقضاء أو على الأقل التقليل من هاته الظواهر لما فيها من إجراءات ووسائل تفضح بموجبها هؤلاء المتهربون من دفع الحقوق المستحقة.

حيث أنه ونظرا للأهمية التي تكتسيها الضريبة في تمويل الخزينة العمومية أقدمت الدولة ومن خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2015 إلى استحداث برنامج سمي ببرنامج الامتثال الجبائي الإرادي والتي تهدف من خلاله إلى جمع الأموال أو الودائع من قبل الجمهور وإيداعها في البنوك حتى تدخل في الدائرة المالية الوطنية.

وقد حدّدت المادة 43 من الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 07 شوال 1436هـ الموافق لـ23 جويلية 2015 المتضمنة قانون المالية التكميلي لسنة 2015 كيفيات إجراء تنفيذ برنامج الامتثال الجبائي الإرادي وكذا طبيعة الأموال التي يمكن أن تخضع له.

حيث أن هذه التعليمة ألزمت البنوك التي يودع فيها هؤلاء الأشخاص الممثلين إراديا أموالهم، أن تدفع يوميا لإدارة الضرائب المبالغ المجمعة بموجب الرسم الجزافي المحدد، بنسبة 07%، فتقوم البنوك بإرسال عن طريق البريد الإلكتروني إلى إدارة الضرائب نسخا من بطاقات الإيداع، الموقع عليها من طرف الأشخاص الخاضعين للبرنامج في حين يستوجب على إدارة الضرائب تقديم وصل استلام للبنك يتعلق بالمبالغ، الوثائق المستلمة، وإرسال خلال سبعة أيام العمل الموالية إلى الشخص الخاضع للبرنامج وثيقة تثبت خضوعه لبرنامج الامتثال الجبائي الإرادي.

إن هاته الإجراءات المتخذة بموجب القانون السابق الذكر هي من بين الإجراءات الحكيمة التي تنتهجها الجزائر من اجل التحكم في السيولة المتحصل عليها من التجارة خاصة منها الغير مصرح بها والموازية التي أصبحت تحقق أرقام أعمال بملايير السنتيمات، وإن هاته الخطوة ما هي إلا وسيلة لضبط الأموال والحصول على موارد إضافية للخزينة العمومية وذلك بفرض رسم جزافي متمدد بـ 07% لفائدة إدارة الضرائب.

إن من بين الوسائل الأخرى التي قد يساعد على ضبط حركة الأموال وعدم خروجها عن الدائرة المصرفية هو إدماج مصرفي للعمليات التجارية وذلك يفرض نظام دفع للمعاملات التجارية عن طريق وسائل الدفع لاسيما الصك والتحويل وبالتالي يمكن مرافقة حجم المعاملة وتطبيق النسبة

المناسبة للطريقة المفروضة أو التحقق من رقم الأعمال الحقيق حيث يمكن استيفاء الحقوق المفروضة بدون أدنى خطأ[1].

[1]- إن هذه الإجراءات والمتمثلة في الامتثال الجبائي الإرادي دخلت حيز التنفيذ اعتبارا من تاريخ 02 أوت 2015 إلى غاية 31 ديسمبر 2016.

المبحث الثالث: مركز الضرائب.

إن الإدارة الضريبية هي الطرف الأساسي في العلاقة الثنائية التي تربط المكلف بالضريبة بدائنه السيادي قباضة الضرائب التي تتابع عملية التحصيل والتي تعتبر هيأة تابعة لمركز الضرائب مكلفة باستيفاء المبالغ والحقوق المترتبة عن مختلف الضرائب، وقد شهدت بداية القرن الحالي شروع البلاد في إعداد المشروع الخاص بإعادة تنظيم الإدارة الجبائية قصد عصرنتها باستحداث هياكل عامة والانتقال من إدارة ضريبية ذات الطابع الأفقي من حيث المهام (التسجيل، التحصيل، المنازعات، الرقابة، الخ...) إلى الإدارة الضريبية ذات الطابع العمودي من حيث فئات المكلفين بالضريبة.[1]

وتلعب الإدارة الضريبية دورا هاما في نجاح أي نظام ضريبي، وتقع مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي بواسطة الأجهزة المختصة بتحقق الضرائب وتحصيلها. فتنفيذ القوانين الضريبية يتطلب وجود جهاز إداري مؤلف من عناصر مكونة لها مؤهلات فنية قادرة على القيام والسهر على تسيير الأجهزة المكلفة بتطبيق التشريع الضريبي وتنفيذه على المكلفين بالضريبة بدءا من تحديد من هم المكلفين بدفع هده الضرائب وتحديد الوعاء الضريبي لكل ضريبة على حدا وتقدير النسب ومعدلاتها وتصنيفها وحسابها ومن ثم تحصيلها مرورا بكل عمليات الفحص والرقابة.

فتطور هده التقنيات المستعملة من طرف الإدارة الجبائية استلزم تطوير الإدارة في حد ذاتها في تسييرها وفي وظائفها، فبعدما كانت وظيفتها تقتصر على حساب الضريبة وتحصيلها تطورت اليوم إلى إدارة تقوم بحل المشاكل المتعلقة بعملية تقدير الوعاء الضريبي وتصفيته وحسابه وتحصيله وإعطاء المعلومات حول النظام الضريبي واقتراح الحلول وتحسيس المكلف بالضريبة[2] وأصبحت أكثر تقربا منه وذلك باستحداث أجهزة تجتمع فيها مصالح الوعاء الضريبي ومصالح التحصيل ومراكز جوارية تعني

[1]- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2013، ص 45.

[2]- http://www.arab-ency.com.

بفئة محدد من المكلفين بالضريبة، ولهذا ارتأينا في هذا المبحث التطرق إلى مركز الضرائب باعتباره الجهاز الذي يتداول عليه المكلف بالضريبة أكثر[1]. وعليه قسمنا مبحثنا هذا إلى مطلبين في المطلب الأول سوف نتطرق إلى مركز الضرائب من حيث تكوينه ووظائفه ومطلب ثاني سوف نتطرق فيه إلى عملية من عمليات الرقابة الجبائية على مكلف بالضريبة وكيف يتم ذلك ميدانيا.

المطلب الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية عين تموشنت.

نظرا لأهمية عملية الرقابة الجبائية تم اختيار مركز الضرائب لولاية عين تموشنت وبالتحديد مصلحة المراقبة الجبائية من أجل دراسة حالتين ميدانيتين وذلك لإمكانية الإجابة على إشكالية البحث، وعليه سنقدم في هدا المبحث الهيكل التنظيمي لمديرية ومركز الضرائب ثم نقوم بعرض مفصل لمهام المركز بهدف التوصل إلى مصلحة المراقبة الجبائية التي تمثل الحقل الذي عملنا فيه بحثنا.

الفرع الأول: تنظيم و مهام مركز الضرائب.

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، تكتسب شخصية معنوية تقوم بمهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول ومنها: قانون الضرائب

[1] - Lettre de la DGI (bulletin d'information de la direction générale des impôts n° 66/2013) portant sur l amélioration de la qualité de service.
- Dans le cadre de la vulgarisation de la démarche qualité de service; des journées d'information sur le RQS (référentiel qualité de service) ont été organisées durant le 22 et 23 /05/2012 au sein de l'école nationale des impôts (ENI) à l'intention des chefs des centres des impôts et des responsables de la DGE et des DRI; le programme de ce séminaire a porté sur les points suivants :
- La qualité du service au cœur de la modernisation de l'administration fiscale.
- Le RQS un dispositif au standard international.
- L'autoévaluation du RQS : un diagnostique réel de la qualité du service.
- La présentation de la méthodologie de l'audit RQS .
- L'élaboration du rapport d'audit régional.

المباشرة، قانون الضرائب الغير مباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل وقانون الرسم على حجم المعاملات وقانون الإجراءات الجبائية.

أولاً: تعريف موجز لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت.

إن مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت هي واحدة من بين 54 مديرية على المستوى الوطني باشرت نشاطها بداية من تاريخ 1985/01/02 ويمكن حصر بعض مهامها[1]:

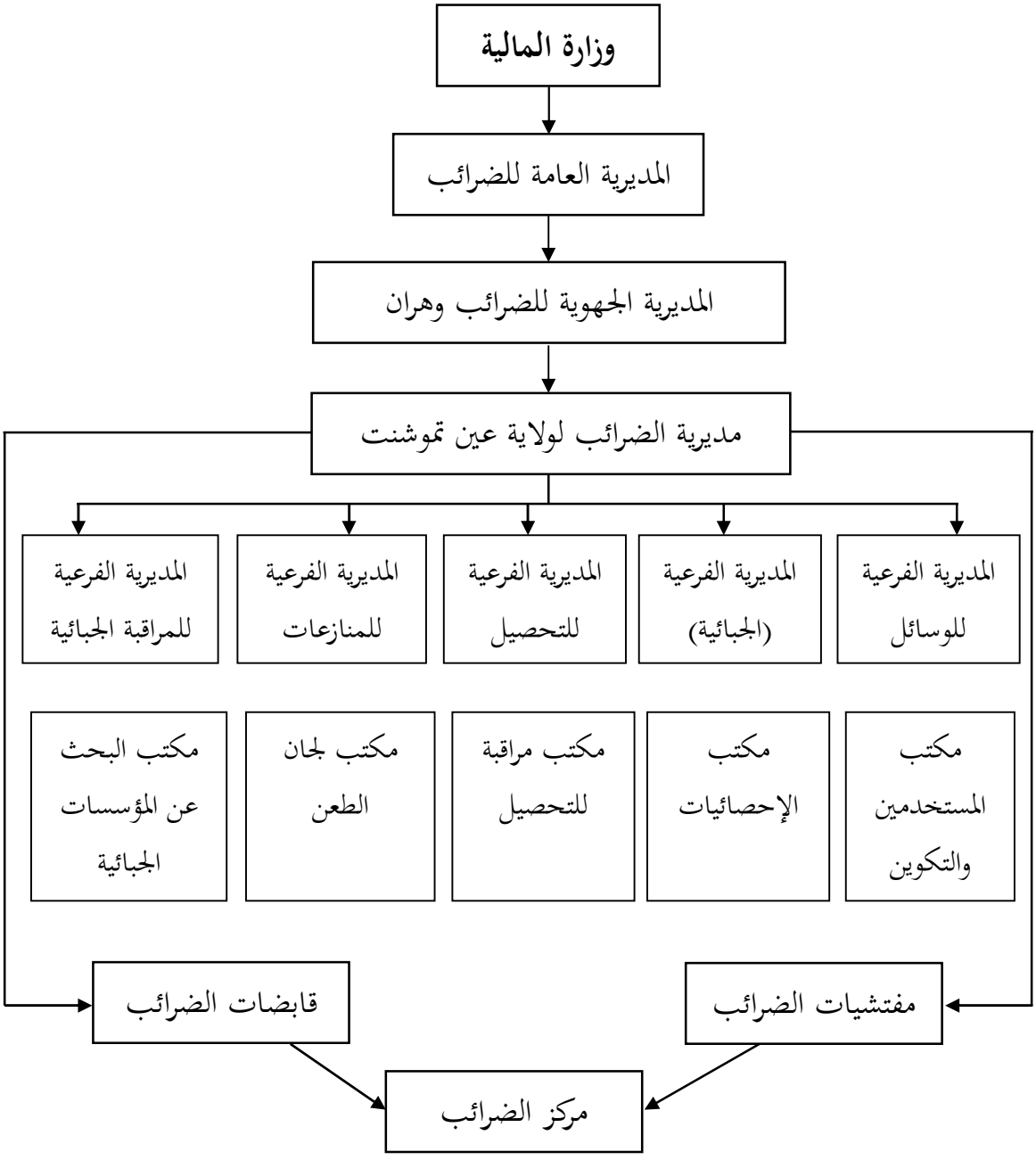
- تنظيم وجمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية وإصدار الجداول والقوائم وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها وتقويم نتائج الحصيلة الدورية.
- تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخارجية وتعد تلخيصا عن ذلك كما تقترح أي إجراء يحسن عملها.
- تتكفل بالجداول وسندات الإرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى مع مراقبة التكفل والتصفية.
- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها مع برمجة التدخلات وتتابع تنفيذها وتقوم نتائجها.
- تدرس العرائض وتنظم أشغال لجان الطعن وتتابع كل مراحل المنازعات الجبائية بصفة منتظمة.
- تتابع تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة ومنازعات التحصيل.
- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والتقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية.
- تضمن توظيف وتسيير المستخدمين التابعين لها مع إجراء التكوين وتحسين المستوى.

[1]- المواد 53 إلى55 من القرار الوزاري الصادر في 12-07-1998، مرجع سبق ذكره، ص 23.
- انظر كذلك القانون رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر. 86.
- تم تعديل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23.

- تسهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة وتسهر على صيانتها والمحافظة عليها.

- تنظم المكلفين بالضريبة وإعلامهم وتنشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

الشكل: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت.



المصدر: مركز الضرائب لولاية عين تموشنت.

ثانياً: مركز الضرائب لولاية عين تموشنت.

1- ما المقصود بمركز الضرائب؟[1]

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقابضات ومديريات الضرائب الولائية.

بهذا الصدد يشكل مركز الضرائب المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم :

- المؤسسات الخاضعة للنظام المبسط.
- المهن الحرة.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

2- ما هي مهامه؟

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:

- **في مجال الوعاء:**

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

[1]- المادة 88 وما يليها من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر. العدد 20.

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية.

- **في مجال التحصيل:**

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.

- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية.

- ضبط الكتابات وتسجيل مركزة تسليم القيم.

- **في مجال الرقابة[1]:**

- البحث واستغلال كل المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات.

- إعادة وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

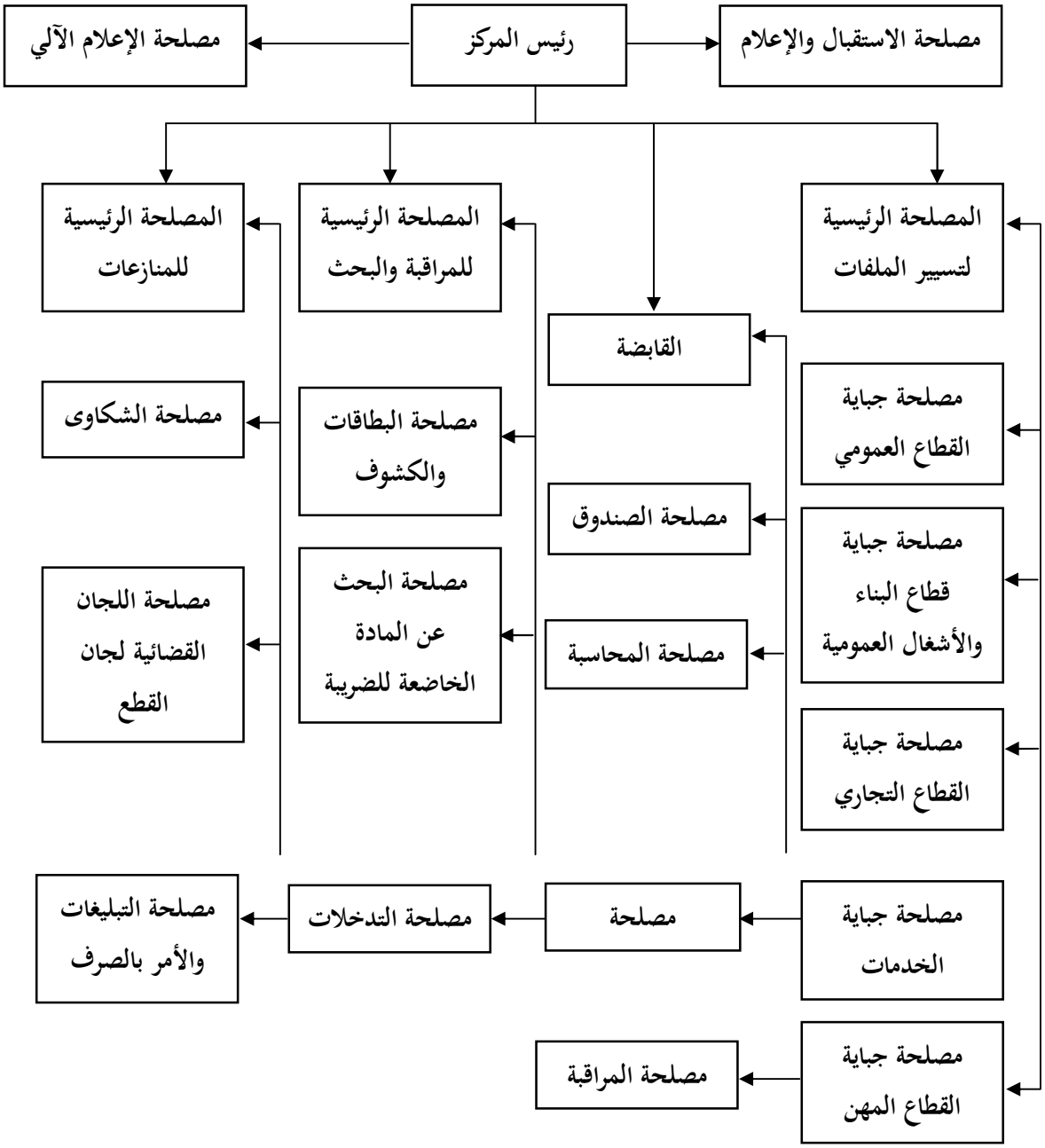
[1]– الرقابة الجبائية هي حالة التشخيص لمحتوى السجلات المحاسبية بما يتلاءم مع مقتضيات التشريع الضريبي التحقق من محتواها مع ما هو موجود من إثباتات وما هو مقدم من تصريحات.

وتعرف على أنها العملية التي يتم من خلالها الفحص الشامل والمنتظم لجميع سجلات وثائق المؤسسة من أجل تحقيق عديد الأهداف.

– وقد عرفتها المديرية العامة للضرائب: "على أنها الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات".

– يقول قويدر بن حامد جيلالي مدير الأبحاث بالمديرية العامة للضرائب خلال الملتقى الذي نظمته الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة أن التوجه الجديد للمديرية في مجال الرقابة يهدف أساسا إلى تطوير الحس المدني الجبائي وتقديم تسهيلات أكبر للخاضعين للضريبة ومكافحة فعالة للغش الضريبي.

الشكل: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية عين تموشنت.



المصدر: مركز الضرائب لولاية عين تموشنت.

الفرع الثاني: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث. [1]

قبل عام 1991 كانت مجمل عمليات التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية مطبقة من قبل مصلحة البحث والتحقيق، وهي هيئة تتضمن البحث والتحقيق في ثلاثة مناطق وهي الجزائر العاصمة، ووهران، وقسنطينة، تحت سلطة الإدارية المركزية التي تسطر برنامج وكيفية العمل، لكن بعد الإصلاح الجبائي سنة 1992 أوكلت مهمة الرقابة إلى مديرية الضرائب الولائية، وفي نهاية سنة 2010 أنشئت مديرية فرعية للمراقبة الجبائية والتي لها دور كبير في محاربة الغش والتهرب الضريبي، وتكلف لاسيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها. كما يوجد بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت مصلحة المراقبة الجبائية.

أولاً: المصالح التابعة لمصلحة المراقبة والبحث:

تضم المصلحة الرئيسية 4 مصالح وهي:

1- مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة: وهي تتكفل بـ:

- إعداد بطاقية خاصة بالإدارات والجماعات المحلية والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث لجمع المعلومات وإرسالها إلى مكتب مقارنة المعلومات.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

[1]- المادة 91 إلى 94 وما يليها من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 السالف الذكر.

2- مصلحة البطاقات ومقارنة المعلومات:

- تسيير البطاقات المنجزة من طرف المكتب السابق ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقاتها.
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم المستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب لتصنيفها وتوزيعها على المفتشيات المعنية لاستغلالها.
- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل بتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.
- تقديم الاقتراحات و الآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات لاستغلال ومراقبة استعمالها.

3- مصلحة التدخلات:

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

4- مصلحة المراقبة الجبائية:

- دراسة واقتراح التقنيات التي تمكن من تفعيل عملية الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من عمليات الرقابة الجبائية المسؤولة عنها.
- دراسة و تقييم نتائج التقرير المتعلقة بالتدقيق المعمق لإجمالي الوضيعة الجبائية.

ثانياَ: مصلحة المراقبة الجبائية.[1]

1- ما هي مصلحة الرقابة الجبائية ومهامها؟

أ- تعريف مصلحة المراقبة الجبائية:

مصلحة المراقبة الجبائية هي إحدى مصالح المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية وتم استحداثها بموجب المادة 77 ويشرف على هذا المكتب رئيس مكتب ويليه رئيس فرقة التحقيق، هذا الأخير يشرف على مهام ثلاث فرق للتحقيق.

إن المهام المسندة إلى مصلحة المراقبة الجبائية بكل مكاتبها عموما يتولى المعاون ترجمتها في شكل وثائق إدارية المعمول بها وفق التنظيم الداخلي للإدارة.

ب- مهامها:

يشرف على مصلحة المراقبة الجبائية رئيس مكتب بحث يتولى المهام التالية:

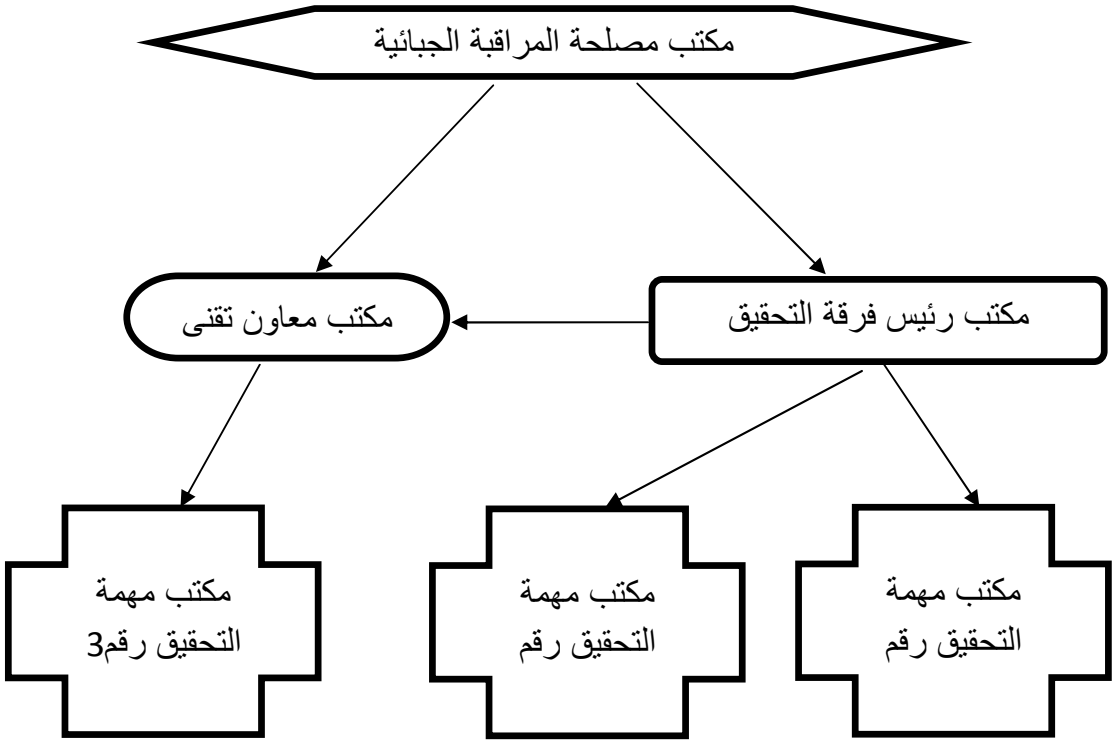
- متابعة تنفيذ برامج المرافقة والمراجعة.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائيات والتقارير الدورية التقييمية.

2- مكتب المراقبة الجبائية:

يشمل مكتب المراجعات الجبائية المكاتب التالية:

[1]- المادة 90 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 السالف الذكر.

الشكل: مكتب مصلحة المراقبة الجبائية



المصدر: مركز الضرائب لولاية عين تموشنت.

تتمثل مهام رئيس فرقة التحقيق في:

- توجيه أعضاء فرقة التحقيق خلال الفترة الممتدة من تاريخ تسليم برنامج الأعمال إلى غاية نهايتها.

وإن أهم ما يقوم به رئيس فرقة التحقيق نوجزه في النقاط التالية:

- وضع خطة للبرنامج عمل للبرنامج السنوي المسطر.
- حضور أول مداخلة في عين المكان بين المكلف بالضريبة المعني بمعملية التحقيق لأجل إمضاء محضر المعاينة.
- متابعة ومراقبة سير العمل.

- توجيه وتصحيح الأعمال المنجزة.
- تنظيم كل التدخلات الميدانية المتعلقة بمهمات التحقيق.
- العمل على احترام المدة القانونية الخاصة بالتحقيق في عين المكان.
- استقبال المكلفين بالضريبة والأخذ بعين الاعتبار كل ملاحظتهم والاهتمام بها.
- المشاركة في اتخاذ القرار النهائي والمتعلق بنتيجة التحقيق.
- إعداد الإشعار بالتقويم الأولي والنهائي.
- إعداد تقارير التحقيق.
- بالإضافة إلى حفظ ملفات المكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق لدى رئيس فرقة التحقيق.
- التأكد من صحة إعداد الوارد.
- العمل على تسجيل الوارد لدى مفتشيات الضرائب.

المطلب الثاني: دراسة حالات ميدانية في طرق الرقابة الجبائية.

في ما سيأتي سنتناول دراسة حالات ميدانية لطرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مديرية الضرائب الولائية مصلحة المراقبة (التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة)، والتي سبق التطرق إليها سابقا ضمن هذا البحث، هذه الحالات تمت معالجتها على مستوى مركز الضرائب لولاية عين تموشنت، حيث سنكتفي بأخذ حالة واحدة من طريقة التحقيق في المحاسبة في الفرع الأول وحالة أخرى في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية في الفرع الثاني.

الفرع الأول: دراسة حالة وفق طريقة التحقيق في المحاسبة. [1]

قبل الخوض في إجراءات هذا التحقيق، لابد من الإشارة والتعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف الذي خضع لهذا التحقيق في المحاسبة، والأسباب والدواعي التي استدعت إخضاعه لمثل هذا التحقيق.

أولاً: التعريف بطبيعة نشاط المكلف محل التحقيق.

المكلف المعني شخص طبيعي في شكل مؤسسة، تصنف هذه الأخيرة ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نظرا لرقم أعمال الذي لا يرتقي لمصف أرقام أعمال المؤسسات الكبيرة. أما بالنسبة لطبيعة ونوع نشاط المكلف فهو يختص في الصيد البحري.[2]

ثانياً: إجراءات التحقق من جودة المعلومات المحاسبية.

بعد الموافقة النهائية على برمجة هذا المكلف ضمن برنامج المراقبة الجبائية، يكلف أحد أعوان مصلحة المراقبة برتبة مفتش رئيسي (محقق محاسبة)[3]، بتولي هذه المهمة، حيث يشرع في الإعداد والتحضير لعملية التحقيق، من خلال القيام بجملة من الإجراءات التمهيدية التي لابد منها، ثم يتم إعداد بطاقة ببداية أعمال التحقيق، ويليها التبليغ الأولي.

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

[1]- المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]- تقرير التحقيق في المحاسبة الذي تم إعداده حول محاسبة المكلف المعني 2012.

[3]- المادة 21 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية .

ويمكن إيجاز محتوى التقرير في المحاسبة الذي تم إعداده من طرف العون الجبائي المكلف للحكم على مدى جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلف المعني بهذا التحقيق في النقاط التالية:

أ. إرسال إشعار بالتحقيق إلى المكلف المعني:

من الشروط الإلزامية لهذا التحقيق، إرسال إشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة إلى المكلف المعني يحتفظ بها المعني وتدوين تاريخ استلامها من قبل المكلف. كما يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار. وأهم المعلومات التي تضمنها هذا الإشعار طبقا المادة 20 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية:

1. اسم وعنوان المكلف.
2. طبيعة ونوع النشاط الممارس.
3. تاريخ إرسال الإشعار.
4. تاريخ استلام الإشعار من طرف المعني.
5. تاريخ الحضور إلى مقر المؤسسة.
6. السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق في معلوماتها المحاسبية (2009-2010-2011-2012).
7. تشكيلة الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق فيها:

- الرسم على النشاط المهني بمعدل (2 °/°).

- الرسم على القيمة المضافة (وفق معدلين 17 %، 7 % حسب طبيعة كل عملية) وفي هذه الحالة لا يطبق الرسم على القيمة المضافة (نشاط معفى طبقا للمادة 08 الفقرة 15 من قانون رقم الأعمال).
- الضريبة على الدخل الإجمالي والأجور.
- الضريبة على الدخل الإجمالي.

8. ألقاب و أسماء و توقيع و رتب المحققين.

ب. بإعداد الكشوف المالية لمقارنة الميزانيات والنتائج:

بغية التحقيق في مدى صدق المعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلف. يقوم المحقق بإعداد كاشفان (وهما عبارة عن نموذجان معدّان من طرف الإدارة الجبائية يتم ملؤها من قبل العونين المحققين). أحدهما يلخص عناصر أصول وخصوم ميزانيات السنوات المعنية بعملية التحقيق. هذا الجدول يمكّن من إجراء مقارنات لعناصر الميزانية، ويسمح بالوقوف على التغييرات والثغرات التي يمكن أن تشوب بعض عناصر الميزانية.

ج. الأسباب والدواعي التي استدعت إخضاعه لمثل هذا التحقيق:

- اتضح من خلال مراقبة التصريحات أن هناك أخطاء ونقائص محاسبية مقبولة شكلا حسب المادة 9-10-11 من القانون التجاري[1] وقبول المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الرواتب و الأجور).
- عدم دمج حساب 754 : أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية.

[1]- المادة 09 من القانون التجاري: "أي شخص طبيعي له صفة التاجر أو معنوي ملزم بمسك دفتر اليومية...".

- فائض القيمة في الاستثمارات غير مسجل وغير مأخوذ بعين الاعتبار لسنة 2009.
- كذلك يوجد فروقات في رقم الأعمال حسب المعلومات الواردة للإدارة من طرف مديرية الصيد البحري التي صرحت بالمبيعات وأخذنا الأسعار حسب فواتير البيع.

ثالثاً: إجراءات التقويم الأولي والإشعار بالتقويم النهائي.

أ. التقويم الأولي:

عندما قام العون المحقق بإجراءات التحقيق على محاسبة المكلف عمل على تشكيل رقم الأعمال لسنوات الأربعة المحقق فيها وذلك بالأخذ بعين الاعتبار المعلومات الواردة للإدارة من طرف مديرية الصيد البحري التي صرحت بالمبيعات وأخذنا الأسعار حسب فواتير البيع.

الجدول رقم 06: التقويم الأولي الوحدة: دج

السنوات	2009	2010	2011	2012
ر.ع المستخرج	7.500.000	5.896.700	6.756.600	3.951.000
ر.ع المصرح	6.780.000	4.593.000	5.575.600	2.200.000

المصدر: تقرير التحقيق في محاسبة المكلف المعني 2012.

- **بالنسبة إلى فائض القيمة:**

- تاريخ الاقتناء للاستثمار 1997/08/23.
- تاريخ البيع (التنازل) 2009/01/12.
- سعر التنازل 5.000.000 دج.

- مدة الاستعمال 11 سنة وأربعة أشهر.
- مجموع الاهتلاكات 4.533.333 دج
- القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الأصلية – مجموع الاستهلاكات.
- القيمة المحاسبية الصافية = 8.000.000- 4.533.333
- القيمة المحاسبية الصافية تساوي=3.466.667 دج
- فائض القيمة = سعر التنازل – القيمة المحاسبية الصافية.
- فائض القيمة = 5.000.000- 3.466.667
- فائض القيمة يساوي = 1.533.333 دج

حسب المادة 172 و173 من قانون الضرائب المباشرة تخضع للضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأملاك و إذا تعلق الأمر بفوائض قيم طويلة الأمد يحسب مبلغه في حدود 35°/° من الربح الخاضع للضريبة.

- فائض القيمة = 1.533.3330 × 35°/°
- فائض القيمة يساوي = 536.666 دج.

- **فائض القيمة يدمج في نتيجة المحاسبة الصافية ويعتبر من حسابات 79 (نتائج خارج الاستغلال).**

الجدول رقم 07: حساب الرسم على النشاط المهني بمعدل (2%): الوحدة:دج.

السنوات	2009	2010	2011	2012
ر.ع المستخرج	7.500.000	5.896.700	6.756.600	3.951.000
ر.ع المصرح	6.780.000	4.593.000	5.575.600	2.200.000
الفروقات	720.000	1303.700	1.181.000	1.751.000
حق	14.400	26.074	23.620	35.020
غرامات1	1.440	2.607	2.362	3.502
مجموع	15.840	28.681	25.982	38.522

المصدر: نفس المرجع السابق.

- **الرسم على القيمة المضافة:**

نشاط معفي طبقا للمادة 08 الفقرة 15 من قانون رقم الأعمال.

- **الضريبة على الدخل الإجمالي– الأجور:**

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي – الأجور، فقد سجل المحقق عليهما الملاحظة التالية:

أن المكلف المعني يقوم بالتصريحات و أداء الحقوق في الوقت المناسب.

الجدول رقم 08: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي : الوحدة :دج

السنوات	2009	2010	2011	2012
الربح المصرح به	861.000	580.000	480.000	380.000
تدعيمات مالية	712.000	712.000	712.000	712.000
فائض القيمة	536.666	---	---	---
فروقات	720.000	1303.000	1.181.000	1.751.000
أرباح المكونة	282.9666	2.595.700	2.373.000	2.843.000

المصدر: نفس المرجع الأسبق.

ملاحظة: كل الغرامات المطبقة في الوعاء الضريبي تكون حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

تحسب الضريبة حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي الآتي:

قسط الدخل الخاضع للضريبة	نسبة الضريبة	المجاميع
لا يتجاوز 120.000	0%	0
من 120.001 إلى 360.000	20%	48.000
من 360.000 إلى 1.440.000	30%	372.000
أكثر من 1.440.000	35%	---

الجدول رقم 09: حساب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي:

الوحدة:دج.

السنوات	2009	2010	2011	2011
أرباح مكونة	2.829.666	2595.700	2.373.000	2.843.000
الربح المصرح به	861.000	580.000	480.000	380.000
فروقات	720.000	1.303.700	1.181.000	1751.000
الحقوق بعد المراقبة	858.383	776.495	698.550	863.050
الحقوق المصرحة	198.300	114.000	84.000	54.000
الحقوق المستحقة	660.083	662.495	614.000	809.050
غرامات 1	165.020	165.623	153.637	202.262
مجموع	825.103	828.118	768.187	1.011.312

المصدر: نفس المرجع السابق.

كل الغرامات المطبقة في الوعاء الضريبي تكون حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

كيفية الحساب التالية تخص سنة 2009

- الحقوق بعد المراقبة = (أرباح مكونة – 1.440.000) × نسبة الضريبة + 372.000.
- الحقوق بعد المراقبة = (2.829.666 – 1440.000) × 35°/° + 372.000.
- الحقوق بعد المراقبة = 858.383 دج.
- الحقوق المصرحة = (الربح المصرح به – 360.000) × نسبة الضريبة + 48.000
- الحقوق المصرحة = (861.000 – 360.000) × 30 °/° + 48.000.
- الحقوق المصرحة = 198.300 دج
- الحقوق المستحقة = الحقوق بعد المراقبة – الحقوق المصرحة
- الحقوق المستحقة = 858.383 - 198.300
- الحقوق المستحقة هي = 660.08 دج

ب. **حصيلة (مردودية) التحقيق في المحاسبة المكلف المعني:**

إن الثغرات التي تم اكتشافها من خلال عملية التحقيق في مدى جودة المعلومات المحاسبية محل التحقيق، ستؤثر على كل ما يرتبط حسابه وتقديره بهذه المعلومات، ومنها الضرائب والرسوم، حيث تؤكد نتائج التحقيق أن هناك أخطاء في المعلومات المحاسبية المصرح بها خلال السنوات محل التحقيق، وهذه الأخطاء أثرت سلبا على وعاء الضرائب والرسوم. مما جعل مبالغها تبدو أقل مما كان يجب أن تكون عليه.

وفي كل نوع من أنواع الضرائب والرسوم محل التحقيق، وما يترتب عنه من غرامات:

رابعاً: رد المكلف على نتائج التحقيق في المحاسبة.

يمنح المشرع الجزائري أجل 40 يوم[1] للمكلف بالضريبة المعني بعملية التحقيق المحاسبي للرد على نتائج التحقيق وذلك بواسطة إجابة مكتوبة، حيث يجوز له تقديم كل الاقتراحات وإدخال التعديلات على نتائج التحقيق الذي خضع له، وهذا إذا كان بحوزته الدلائل والبراهين الواقعية على ذلك، وإلا فإن اقتراحاته لن تؤخذ بعين اعتبار.

وفي حالات أخرى يمكن أن تمر 40 يوم دون أن يرد المكلف بالضريبة على الإشعار بالتقويم الأولي ويعتبر بالنسبة للإدارة ضريبة قبول ضمني.

وهكذا تكون مهمة التحقيق المحاسبي قد انتهت لكن هذا لا يمنع في حالة عدم اقتناع المكلف بنتائج التحقيق أن يلجأ إلى وسائل الطعن المنصوص عليها في القانون.

الفرع الثاني: دراسة الحالة وفق طريقة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

يختص هذا النوع من التحقيقات بالأشخاص الطبيعية فقط، حيث يحقق في مجمل المداخيل والمصادر المختلفة، كما أنه وفي الكثير من الأحيان يكون كتحقيق تابع للتحقيق المصوب في المحاسبة وخاصة إذا تعلق الأمر بتعدد الشركات وبحساباتهم الجارية فيها.

لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعية

[1]- المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

الجبائية، ومنحه اجل أدنى لتحضير 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام، يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار.

وفيما يلي سنتناول حالة عملية عن هذا النوع من التحقيقات الجبائية وهي تتعلق بشخص طبيعي متعدد المداخل.

أولاً: معلومات عامة حول التحقيق.

تتلخص هذه المعلومات في النقاط التالية:

- **المعني متزوج له 3 أبناء.**

تقرير التحقيق المعمق الذي تم إعداده حول محاسبة المكلف المعني 2012.

المعني تاجر، ولديه مداخيل زائدة منحة تقاعد بالعملة الصعبة الأورو (بنك الفلاحة والتنمية الريفية (بني صاف)، سعر الصرف بالنسبة للسنوات التي سيتم فيها التحقيق:

السنوات	سعر الصرف
2009	110
2010	130
2011	140
2012	140

- المعني له سكن.
- المعني يحترم القواعد الجبائية المنصوص عليها قانونا فيما يخص التصريحات الجبائية.
- السنوات محل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (2009-2010-2011-2012).
- الضرائب والرسوم محل التحقيق: الضريبة على الدخل الإجمالي.

تم إشعار مسبق بخضوعه لتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ومنح مهلة خمسة عشرة (15) يوما للتحضير، عملية التحقيق تمت على مستوى مصلحة الرقابة الجبائية بمركز الضرائب لولاية عين تموشنت.

المعني قدم كل التسهيلات وأجاب عن كل الاستفسارات المطلوبة في أحسن الظروف.

ثانياً: نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني.

بناءا على الإشعار بالتحقيق جرت عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للدخل الإجمالي للمكلف المعني للسنوات محل التحقيق 2009-2010-2011-2012، وقد أسفرت عملية التحقيق على ما يلي:

1. المعني قدم التصريح بالممتلكات والذي كان سلبيا.
2. اكتشاف نشاط أخر للمعني مارسه سنة 2011.
3. تم مراسلة بعض المديريات الولائية للضرائب والمصالح الأخرى التي يمكن أن تفيد التحقيق بمعلومات إضافية تدخل في إطار نشاط وممتلكات المكلف، فكانت الردود التي وصلت في معظمها سلبية.

4. قامت فرقة التحقيق بإعداد محضر معاينة للمعني، وتم من خلاله حصر ممتلكات ومداخيل المكلف المعني ومصاريفه. أما فرقة التحقيق المحاسبي فقد أعادت النظر في تقدير بعض المصاريف المصرح بها.

ثالثاً: حصيلة (مردودية) التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني.

من خلال النتائج المتوصل إليها من التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف محل الدراسة، يمكن تحديد مجمل المداخيل المصرح بها والمستخرجة، والوقوف على الفوارق المسجلة بينهما وما يترتب عنه من غرامات في حق المعني، وفي الأخير تحديد المجموع النهائي، كما يلي:

نفرض معدل الزيادة في النفقات بمعدل 15 °/° من كل سنة. الوحدة : دج.

السنوات	2009	2010	2011	2012
مصاريف عادية	332.000	381.800	439.070	504.930
مصاريف صيانة المنزل	25.000	28.750	33.712	38020
مصاريف العلاج	30.000	34.700	39.675	45.626
مصاريف الحفلات	10.000	11.500	13.225	15.209
مصاريف العمرة	250.000	---	---	---
صيانة السيارة	8.400	9.660	11.110	12.775
مصاريف البنزين	15.600	17.940	20.631	23.726
تأمين السيارة	7.500	8.625	9.919	11.407
قسيمة السيارة	10.000	10.000	5.000	1.000
مصاريف هاتف النقال	---	---	4.230	18.062
مصاريف الغاز و الكهرباء	27.511	28.248	31.207	45.327
مصاريف الماء	999	2.728	3.524	2.494
مصاريف الأعياد	20.000	20.000	30.000	30.000
مجموع المصاريف	737.010	553.951	641.303	748.576
مداخيل أخرى (منح التقاعد)	159.864	83.532	65.662	65.708
مداخيل ممارسة نشاط آخر	---	---	123.674	---
مداخيل المستخرجة	577.146	470.419	451.967	682.868
فروقات	113.143	81.125	75.590	144.860
غرامات1	16.971	12.168	11338	21.729
مجموع	130.114	93.293	86.928	166.389

المصدر: تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني 2012.

- مجموع الضرائب عليه بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي : 476.724 دج.[1]

الفرع الثالث: النتائج المتوصل إليها والتوصيات.

أولاً: النتائج المتوصل إليها.

إضافة إلى كل هذا وبعد دراستنا للجانب التطبيقي توصلنا إلى مجموعة من النتائج والاقتراحات والتوصيات التي سنتعرض إليها فيما يلي:

- إن مديرية الرقابة الجبائية وجدت لقمع الغش والتهرب الجبائي. بحيث تدفع الخاضعين للضريبة إلى دفع الحقوق المترتبة عليهم اتجاه الدولة.
- أن المكلف يعتمد في تدليسه وغشه على ضعف الإدارة الجبائية وعدم خبرة وفاءة بعض المحققين خاصة من الناحية المحاسبية.
- الحرص على تطبيق حق الإطلاع والمعينة لتساعد الأعوان المدققين على كشف الأخطاء والتجاوزات التي ارتكبوها المكلفون بالضريبة عن قصد أو دون قصد.

ثانياً: أهم التوصيات.

يمكن تقديم بعض التوصيات التي نراها مناسبة لتفعيل الرقابة الجبائية والتقليل من ظاهرة التهرب الجبائي والمتمثلة فيما يلي:

1. نشر الوعي الضريبي لدى المواطن خاصة المكلف. إضافة إلى تحسين العلاقة بينه بين الإدارة الضريبية.

[1]- كل الغرامات المطبقة في الوعاء الضريبي تكون حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

2. سن القوانين وتشريعات جبائية وجعلها تتماشى مع التطورات الحاصلة وسد الفراغات القانونية أمام المكلف والأخذ بعين الاعتبار لمبادئ وأسس الضرائب.

3. تبسيط القواعد والأنظمة الجبائية وجعلها تتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع.

4. تطوي الإدارة الضريبية وتحسين تطوير المهارات والكفاءات لدى موظفيها لضمان جهاز ضريبي كفء.

5. تشجيع التنسيق بين مختلف الهيئات والإدارات من أجل تبادل المعلومات سواء كانت وطنية أو دولية.

6. رفع مستوى وكفاءة موظفي إدارة الضرائب من خلال تكوين متخصص في الجباية والمحاسبة كلما تطلبت الضرورة ذلك.

7. وضع نظم رقابة فعالة، تمتاز بالدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين لردعهم ومنعهم من ارتكاب المخالفات للقوانين الجبائية.

خلاصة المبحث:

تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية، وتعد طرفا بات لا يمكن تجاهله وغض النظر عنه فكل مؤسسة اقتصادية كما لها التزامات مالية اتجاه دائنها، لها التزامات جبائية اتجاه إدارة الضرائب، وهذه الالتزامات الجبائية ليست مجرد مبالغ مالية تسددها المؤسسة فحسب بل إن الأمر يتعدى ذلك إلى التدخل بجملة من الطرق و لإجراءات الجبائية والمحاسبة التي لها أثر على كم ونوع المعلومات المحاسبية المنتجة من قبل المؤسسة.

وفي هذا الإطار تلعب مديرية الضرائب دورا استراتيجيا في هذا المجال، حيث تسهر على ضمان احترام وتطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات والهيئات الولائية، من مفتشيات وقابضات، بالإضافة إلى طرق الرقابة الجبائية الثلاثة المتبعة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

تتمثل هذه الطرق في التحقيق في المحاسبة، والذي يعد تحقيق معمق لمجمل المعلومات المحاسبية التي تخص المكلف المعني، ويسمح هذا التحقيق باكتشاف مواطن الأخطاء والتجاوزات كما رأينا في المثال السابق ولأن هذا التحقيق في المحاسبة يعتبر تحقيقا عميقا قد يأخذ وقت أطول وجهد أكثر تم استحداث نوع جديد من التحقيقات، وهو التحقيق المصوب في المحاسبة، والذي يقوم على فكرة العينة فيما يتعلق بالمدة ونطاق التحقيق هذا من جهة، ومن جهة أخرى بسبب تعدد مجالات الغش والتهرب الجبائي. تم اعتماد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كتحقيق بالأشخاص الطبيعيين، حيث يبحث في مصادر مداخلهم المختلفة وتقدير واقعي للمصاريف والنفقات المعيشية والترفيهية.

ونستخلص من دراستنا أن الضريبة تعتبر أهم مورد مالي تعتمد عليه الدولة في تمويل الخزينة العمومية لتغطية أعبائها. كما أنها تلعب دورا هاما في النمو الاقتصادي والاجتماعي، كما اتضح لنا

أن كل دولة تضع نظاما ضريبيا خاصا بها، تهدف من ورائه إلى تقسيم وتوزيع الأعباء عل كافة الأفراد المعنوية والطبيعية للبلاد، وقد ساهم النظام الضريبي الجزائري بإصلاحاته العميقة في زيادة الحصيلة الضريبية.

رغم هذه الجهود المبذولة من طرف الدولة تبقى الضريبة عبء غير مرغوب فيه على نفسية المكلفين بها مما يؤدي بهم إلى محاولات التهرب منها بشكل أو آخر حيث تبقى ظاهرة التهرب الضريبي نقطة سوداء في هذا النظام. ما أدى بالجهات الوصية إلى محاولة الحد والتقليص من هذه الظاهرة لذلك لجأت الدولة ومن خلال إدارة الضرائب إلى تفعيل الرقابة الجبائية في كهيئة مختصة في مجال الأبحاث والمراجعات بهياكلها المختلفة.

حيث تعد الرقابة الجبائية من أهم الوسائل لمكافحة التصرفات السلبية الصادرة عن المكلفين، لكونها أسلوب وقائي وعقابي في نفس الوقت، وهذا بالتأكد من جراء عدم صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف لذلك تعمل الإدارة على كشف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لكون طبيعة النظام تصريحي خاضع للرقابة.

ويتوقف نجاح هذه العملية عموما على الوسائل التنظيمية والقانونية والكفاءات البشرية في المجال المحاسبي والقانوني والمهارات العالية التي تمكنها من اكتشاف الأخطاء والتلاعب من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة، مع تطبيق الإجراءات اللازمة والعقوبات الردعية التي تجعل المخالفة من قبل المكلف مكلفة له مما يدفعه للالتزام الضريبي وتجري الدقة عند الإدلاء بأي تصريحات جبائية.

ودور هذا الجهاز الرقابي لا يقتصر على مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة بل يتعداه إلى إعلام المكلف بالضريبة عن الحقوق المخولة له والتي تحميه من أي تعسف ينجم في حقه وكذا مخلف الواجبات والالتزامات المفروضة عليه.

الفصل الثاني:

أهمية الرقابة الجبائية في الحفاظ

على الإيرادات الجبائية

المبحث الأول: الرقابة الجبائية في الجزائر.

إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي بحيث أن كل مكلف بالضريبة ملزم بالتصريح بمداخيله وأرباحه ورقم أعماله المحقق، فقد يلجأ هؤلاء المكلفين بالضريبة إلى الغش الضريبي المستعمل من أجل الإفلات من واجب دفع الضريبة وذلك عن طريق إخفاء المداخيل وتقديم معلومات وتبريرات غير حقيقية والقيام بنشاطات غير مسموح بها وإجراء عمليات بيع وشراء دون فاتورة وإدراج كتابات غير صحيحة في المحاسبة الخ...[1]، ما يؤدي إلى تدخل الدولة عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية كون أن هذه التصرفات الفوضوية من قبل المكلفين بالضريبة تؤدي إلى بروز الاقتصادات الغير منظمة.

فلا توجد أي دولة في العالم يخلو اقتصادها من ظاهرة الاقتصاد الغير منظم، مهما عظم شأنها الاقتصادي في محيط الاقتصاد العالمي، وإن اختلف الحجم من دولة إلى أخرى تبعا لدرجة تقدمها سياسيا واقتصاديا واجتماعيا.[2]

وسوف نتعرض في هذا المبحث لمفهوم وأهداف وأشكال الرقابة الجبائية، بعد التطرق إلى إجراءات الرقابة الجبائية التي هي مؤطرة بنصوص مقننة في قانون الإجراءات الجبائية ونبين كذلك مصادرها الداخلية والدولية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

لحصر مفهوم الرقابة الجبائية يستوجب عليها التطرق إلى مصادرها ومن ثم أهم التعريفات التي أعطيت لها من قبل الفقه المالي. فخصصنا الفرع الأول لمصادرها والفرع الثاني لتعريفها.

[1]- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، 2012، ص14.

[2]- عمار السيد عبد الباسط نصر، الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، 2013، ص 84.

الفرع الأول: مصادر الرقابة الجبائية.

أولاً: المصادر الداخلية.[1]

أ. **الدستور**. عرفت الجزائر أربعة دساتير ، كان آخرها دستور سنة 1996، الذي وضع بعض المبادئ في المساواة أمام الضريبة، وقد يعتبر المجلس الدستوري هو الضامن لدولة القانون والحامي لحريات وحقوق كل المواطنين، وهو سيتدخل على مستويين:

يراقب ما مدى احترام المشرع للقواعد الدستورية، ومراقبة مدى دستورية هذه القوانين، هذا من جهة، ومدى تناسب العقوبات المسلطة على المكلف بالضريبة مع حجم المخالفات في المادة الضريبية. ومن المفروض أن يقوم المجلس الدستوري بتوجيه اللوم إلى أحكام القوانين المالية التي لا تصب في فائدة الخزينة العمومية ، ففي فرنسا مثلا فإن القانون العضوي 2009-1963 المؤرخ في 10 ديسمبر 2009 أعطى الحق للمكلف بالضريبة بمراسلة المجلس الدستوري كتابيا حول مطابقة القانون مع حقوقه وحرياته المضمونة دستوريا ويمكن لهذا المكلف أن يقيم دعوة قضائية ضد المجلس الدستوري أمام الهيئة القضائية التي هي مجلس الدولة والتي يمكن لها بدورها أن تأمر المجلس الدستوري بالإجابة كتابيا على هذه الاستفسارات المقدمة من طرف المدعي، وإذا تيقن المجلس الدستوري أن هذه النصوص مخالفة للدستور فيمكن له أن يلغيها.

ب. **القانون:** هو مجمل النصوص القانونية الموجودة في قانون الضرائب المباشرة والغير مباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الإجراءات الجبائية والتي سنتطرق إليها لاحقا .

[1] - Marie Lambert et Candice Zanatta, Contrôle fiscal (tout connaître des procédures et du contentieux fiscal), édition Gualino, janvier 2015 , pp 5- 6-7 .

ج. **الاجتهادات القضائية:** إن القاضي الجبائي الذي يفصل في المادة الجبائية له قدرة فنية في تفسير بعض النصوص القانونية في حالة النزاع الضريبي، ومجموع الاجتهادات القضائية الأكثر شيوعا تنبع خاصة من أحكام مجلس الدولة باعتباره هيئة قضائية تنظر في المنازعة التي يكون أحد أطرافها، إدارة الضرائب، وحتى القاضي الجزائي يمكن أن يكون له دور منشئ بمناسبة الفصل في النزاع الضريبي ذو الطابع الجزائي.

د. **الفقه الإداري:** يمكن للإدارة الجبائية تفسير القوانين الجبائية عن طريق التعليقات المكتوبة التي تستوجب أن تكون طبقا للقانون مثل التعليمات الداخلية، المنشورات الإدارية، الإجابات الوزارية لمختلف الأسئلة المقدمة عن طريق نواب المجلس الوطني الشعبي، كذلك مجموعة النصوص الموجودة في ميثاق المكلف بالضريبة.

ثانياً: المصادر الدولية.

لا يمكن إهمال الجانب الدولي فيما يخص النصوص الدولية التي تهدف إلى تعزيز التعاون بين الدول لمحاربة الاحتيال الضريبي، فالمظهر الدولي يمكن أن يقدم ضمانات إضافية للمكلف بالضريبة.

أ. **الاتفاقيات الدولية:** إن كتاب الإجراءات الجبائية يأخذ بعين الاعتبار تطور التشريع الدولي والاتفاقيات بين الدول، وذلك من خلال تبادل المعلومات فيما يخص المكلفين بالضريبة وهذا بمناسبة إبرام العقود التجارية الدولية حتى لا يخضع المكلف للازدواج الضريبي.

ب. **الاتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان والحريات الأساسية:** وهي معاهدة دولية تأخذ بعين الاعتبار في إعداد نصوص قانونية متعلقة بالجباية في الدول الأوروبية.

ج. **اتفاقية الضرائب الدولية:** عادة ما تقوم حول الدول بإبرام معاهدات فيما بينها في المجال الضريبي وذلك لتحفيز الاستثمار ما بين مواطني دولتين وذلك نظرا للتعاملات التجارية التي

تتم ما بين الطرفين وتهدف هذه المعاهدات خاصة إلى مكافحة الازدواج الضريبي والحد من الغش والتهرب الضريبي.

الفرع الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية.

الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها "السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة"[1]. تعتبر الرقابة الجبائية رمزا للديمقراطية، بحيث أن حرية التصريح التي يتمتع بها العنصر الجبائي ضمن النظام الجبائي التصريحي تجعله يحدد أسس الإخضاع الجبائي بنفسه، ويصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الأوعية الضريبية إلى الإدارة، وهو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها.

الرقابة أو التحقيق الجبائي قدمت له عدة تعاريف منها:

- حسب المفهوم الانجلوسكسوني: " الرقابة الجبائية هي فحص للسجلات والتقارير المالية المنشأة بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المؤدى درجة عالية من الامتياز"[2]. إن الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.

[1] – المادة 18 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية .

[2]- A. Beetschen et Ph. Bozzachi, L'intégration fiscale, conférence avril 1988, université Toulouse 1.

وقد عرّفها "فايول": "بأنها التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها"[1]، ومنع تكرارها...

وخلاصة القول، فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.

كما أنّ الرقابة الجبائية تعتبر إجراءا ضروريا لمكافحة التهرب الضريبي بالإضافة إلى أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نضرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة.

في هذا الفصل سنتطرق إلى الإطار القانوني للتحقيق الجبائي والمتمثل في بعض الحقوق التي تمنحها التشريعات الجبائية للإدارة الجبائية بشرط أن يكون هذا الحق أثناء ممارستها لمهامها كحق الإطلاع وحق الرقابة بالإضافة إلى الإلمام بكل ما يتعلق بأشكال الرقابة الجبائية ومختلف مراحل الرقابة الجبائية من التحقق من التصريحات المودعة من طرف المكلف ويمكن تعدي ذلك حتى القيام بتحقيق معمق ومدقق للوضعية الجبائية للمكلف.

ويوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية وهما:

- الرقابة الجبائية كوسيلة لإجراء عمليات الرقابة على التصريحات الجبائية.
- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش الضريبي.

[1] – محمد قاسم قزوين ، مهدي حسن زويق، المفاهيم الحديثة للإدارة، 1993، ص 250.

تمييز الرقابة الجبائية عن بعض المفاهيم المشابهة:

نظرا لكون الرقابة الجبائية تتداخل مع بعض المفاهيم المشابهة، ارتأينا التمييز بينها وبين هذه المفاهيم ومنها:

أ. **الفحص الجبائي:** هو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية قصد مراقبة التصريحات التي يأتي بها المكلف بالضريبة. والفحص مرحلة أساسية وفنية من مراحل عمل الإدارة إذ يقوم به محاسب مؤهل أو مراجع بصفته خبيرا في شؤون الضرائب (2) نظمه المشرع المصري بموجب القانون رقم 91 لسنة 2005 حيث أشار إليه في نص المادة 89 والفحص هو تمهيدا لاعتماد الإقرار الضريبي النهائي.

ب. المراجعة الجبائية: هي عملية التحقق ومقارنة حقيقة الوقائع الاقتصادية مع المعلومات المصرح بها وبالتالي فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها المراقب للتأكد من مدى مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية والمعايير والإجراءات.

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الجبائية.

لقد حدد المشرع الجبائي أهدافا لهذه الآلية، حيث اعتبرها "وسيلة إستراتجية تتمثل في المقابل لنظام تصريحي"[1]. يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيقها والمتمثلة فيما يلي:

[1] – بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، دار الهومة، الجزائر، د.ط، د.س، ص 14.

[2]– قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005. ينظر محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، 2014، الإسكندرية، ص 953.

أ. الهدف المالي والاقتصادي:

إذ أنه وحسب (مارك لوغاي) تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع والعبث بمختلف أشكاله ويكون الغرض منها الحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية.

ب. الهدف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما في مساعدة للإدارة الجبائية قصد زيادة مردودها وفعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن حصر هذا الدور في النقاط التالية:

- تمكن الرقابة الإدارة الجبائية في الكشف عن الطرق الالتوائية التي يسلكها المكلفون للتهرب من دفع الحقوق التي يكونون مدينين بها، بحيث تساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات والإجراءات لمواجهتها واحتمال حدوثها قبل وقوعها.
- تساعد الرقابة المصالح الجبائية بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي ونسب المكلفين الخاضعين للرقابة والملفات المجدولة والمفصول فيها من اجل تقدير حجم الأموال المهربة.
- تمكن الأجهزة الإدارية من القيام بتشكيل معايير ومؤشرات تساعد على الكشف على الثغرات القانونية التي تساعد على التهرب من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.
- تحدد الوضعية الحقيقية المالية للمكلفين بالضريبة[1].

[1]- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004/2003، ص55.

الفرع الرابع: أشكال الرقابة الجبائية.

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال متتابعة ومتكاملة وتتمثل في رقابة داخلية وأخرى خارجية:

أولاً: الرقابة الداخلية:

"ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناءا على الوثائق التي في حوزتها"[1] وهي:

أ. **الرقابة الشكلية:** من بين أول العمليات التي يقوم بها المراقب هي فحص شكلية التصريح المقدم له من طرف المكلف لدى مكتبه، وهي تتم على مستوى مركز الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تنجز من طرق المراقب كل سنة وهي تعتبر مرحلة تمهيدية وتشمل مجموعة من التدخلات:

- تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية العمدية والغير عمدية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين (مثل أخطاء الجمع وأخطاء التحويل والترحيل...) من دون القيام بالمقارنة بين المعلومات الموجودة لدى الإدارة (المعروفة باسم bulletins de recoupements) وهي عبارة عن كشوفات تتضمن مبالغ المقبوضة أو الشراء والذي يتم مراقبتها مع التصريحات المودعة وإذا كانت غير مصرح بها يتم استرجاع الحقوق والضرائب التي تترتب عليها مع تطبيق الغرامات والزيادات المقررة قانونا[2] عن طريق إشعار

[1] – عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، ط2، 2011، ص 12.

[2] –من أهم هذه المقارنات التي تأتي من الخزينة العمومية والإدارات العمومية، فمثلا يتم قبض المبالغ المتعلقة بمورد لإحدى الإدارات العمومية من خلال تحويل هذه المبالغ من الخزينة العمومية لحساب هذا المورد، ويتم إرسال هذه المعلومات للمصالح المختصة في الضرائب التي يتم على مستواها طباعة المعلومات في وثيقة معينة (C9)، وإرسالها إلى المصالح الجبائية التابع لها هذا المورد ونفس الشيء بالنسبة للأنشطة الأخرى.

وفقا للتنظيم الهيكلي الجديد للمصالح الخارجية لإدارة الضرائب، فإن هذه الرقابة تتم في المراكز الجوارية للضرائب ومراكز الضرائب والمفتشيات في انتظار استكمال تنصيب المراكز الجديدة في الولايات المتبقية.

بإعادة التقويم يشرح فيه المفتش أسباب استرجاع الحقوق وذكر المواد القانونية وطريقة الحساب والمجموع من أجل منح فرصة للمكلف بالضريبة لفهمها ومناقشتها فقد يكون هناك خطأ في تحرير هذه المقارنات أو إثبات المكلف بالضريبة لتصريحه بها، فهذا النوع من الرقابة يعالج المعلومات التي تتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية، تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة، وكذا التحقق من البيانات التي يستوجب ملؤها من طرف المكلف.

- كذلك تهدف إلى التأكد من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه ورقم التعريف الجبائي NIF.
- وتحاول في هذه المرحلة إدارة الضرائب من كشف المعلومات والعناصر المهمة واستدعاء المكلف بالضريبة للحضور وملء وتصحيح جميع هذه الإغفالات حتى يكون الملف مقبولا شكلا، ويجدر التنويه إلى أن هذا النوع من الرقابة لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة سابقة للرقابة التي تليها والتي تكون على الوثائق[1].

وتسير هذه الرقابة بالطريقة التالية[2]:

1- **المكلف بالضريبة:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية وفضلا عن كل مراسلات المكلف.

2- **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بجميع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

[1]- عاشور يوسفي، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009، ص 90.

[2]- Philippe Collin, La vérification fiscale, Economia, Paris, 1979, pp 7- 9.

3- **الأخطاء المادية:** يجب التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في أجالها المحددة،كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة الصحيحة، وأن كل بيان يخص الخانة الخاصة بها.

ب.الرقابة على الوثائق: الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتبية ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة، وكذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف.

فالمراقب يقوم بتحليل ودراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة للوصول إلى اكتشاف الأخطاء المرتكبة فيما يخص المعلومات، ومن ثم إذا وجد خلل يقوم بإرسال طلب إلى المكلف بالضريبة من أجل إرفاق وثائق ناقصة معينة، وفي حالة رفض المكلف للطلب يعيد المحقق كتابة طلب آخر يوضح فيه النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات وتوضيحات إذ أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة، لكن إذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية سيلجأ إلى نوع آخر من الرقابة وهي الرقابة الخارجية.

ففي اليابان مثلا تتبع إدارة الضرائب نظام التدرج في دقة أعمال الفحص تبعا لحالة الممول، فتقوم مصلحة الرقابة بمنح ملفات المكلفين بالضريبة الذين ترتفع درجات الاشتباه في تجنبهم الضريبة أولوية في أعمال الفحص الضريبي للتأكد من سلامتها ودقة بياناتها[1].

[1]- محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، 2014، الإسكندرية، ص575.

وذهبت هذه الدولة إلى أكثر من ذلك حيث عقدت اتفاقية دولية لمواجهة التجنب الضريبي الدولي من بينها الاتفاقية اليابانية الأمريكية المصادق عليها في مارس 2004 للتبادل الاستثماري النشط مع اتخاذ التدابير لمنع التجنب الضريبي في كلتا الدولتين[1]. في إطار الاتحاد الإدارات الضريبية لدول المحيط الهادي الذي أنشئ في عام 1980 بين الدول المشتركة في محيط الخليج بهدف تعزيز تبادل الآراء عن الأمور الضريبية المشتركة في الدول الأعضاء وهي (اليابان- كندا – الولايات المتحدة – أستراليا).

ومن ضمن الانجازات التي أصدر الاتحاد في مارس 2003 قائمة موحدة بالمستندات والوثائق المتعلقة بالمعاملات الدولية (قائمة مشتركة بوثائق فحص التحويل النقدي) التي تم ملؤها بواسطة السلطات الضريبية في دول أعضاء الإتحاد.[2]

وتجدر الإشارة إلى أنه يحق للمحقق هنا أن يطلب من المكلف توضيحات وتبريرات كتابيا، كما يمكن له أن يطلب الاطلاع على الوثائق المتعلقة بها سواء كانت فواتير أو سندات الخ .. طبقا لنص المادة 15 من قانون المالية لسنة 1996. وتعطي إدارة الضرائب أجل محدد بـ 30 يوم من أجل الرد فإذا انقضت هته المدة دون أن يقوم المكلف بالرد يحدد المفتش أساس فرض الضريبة وفي حالة عدم تجاوب وتناسق هذه الإجراءات مع النقاط الغامضة في الملف يلجأ المراقب إلى نوع آخر من الرقابة والرقابة في عين المكان كخطوة أولى[3].

أما في الحالة التي يقوم المكلف بالرد على التساؤلات المطروحة يمكن للمراقب طلب استفسارات إضافية للتأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر إلى طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية، لأن المكلف بالضريبة ملزم

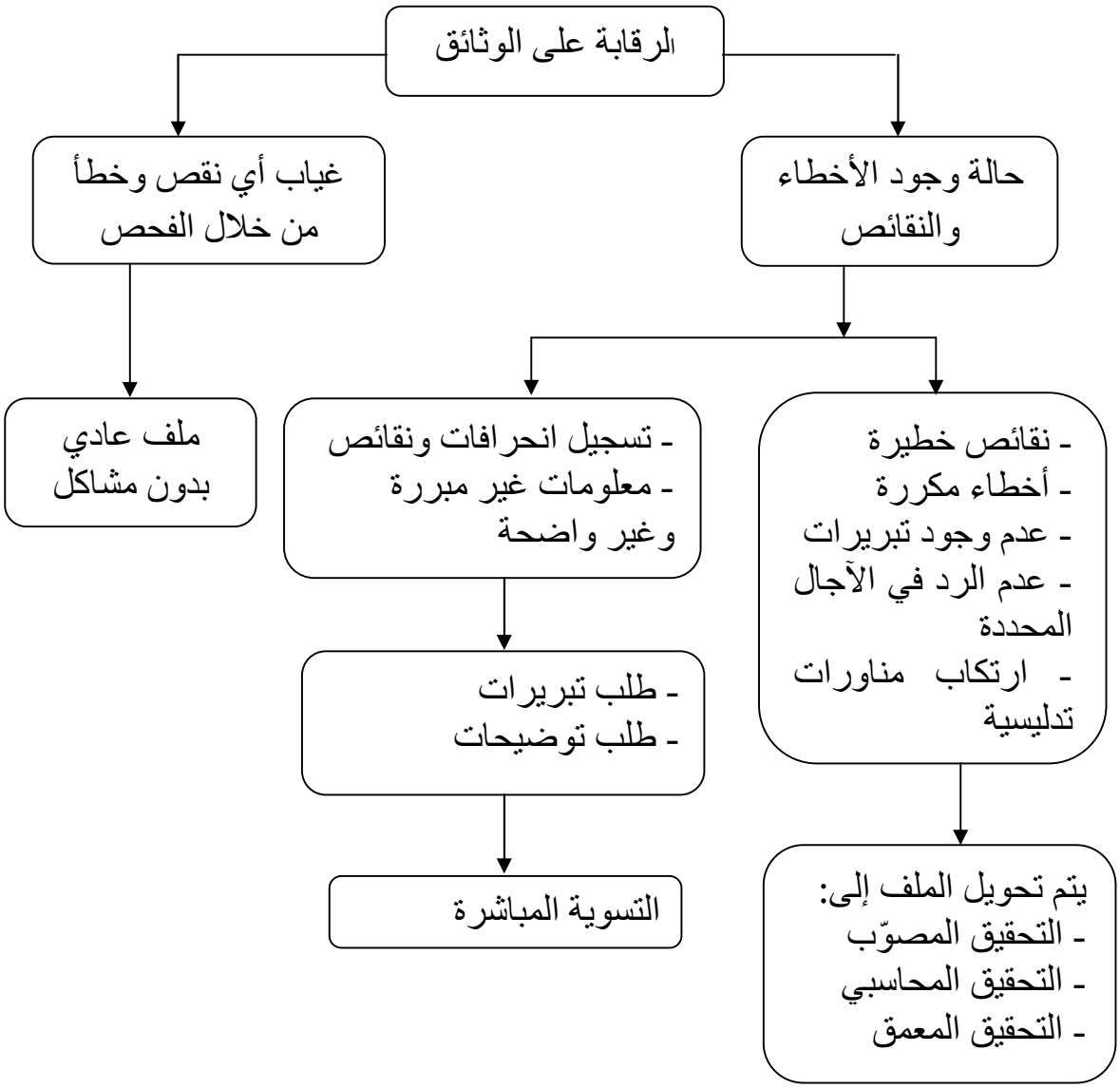
[1]- National Tax Agency Report, June 2005, op.cit., Japan- Tokyo, p 31.

[2]- محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، 2014، الإسكندرية، ص577.

[3]- المادة 15 من قانون المالية لسنة 1996.

عليه تقديم الشروحات حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وبين ما تحصلت عليه الإدارة من خلال ممارسة حقها في الاتصال[1]، كما يجب عليه تقديم الدليل المقنع على مدى تطابق تصريحاته بالأرقام الموجودة في حوزة المحقق.

الرسم البياني: شكل خاص بالرقابة على الوثائق.



[1]- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه".

ثانيا: الرقابة الخارجية.

"يقصد بها الرقابة التي تتطلب إجراءات معاينة خارج المكتب"[1]، ويمكن تقسيمها إلى قسمين: رقابة في عين المكان ورقابة معمقة.

أ- الرقابة في عين المكان:

الرقابة الخارجية أو الرقابة في عين المكان تدخلا مباشرا للمواقع التي يزاول فيها المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها عن طريق ما يسمى بالفحص في المكان للدفاتر والمستندات المحاسبية التي استدل بها المكلف لتبرير الفترة المعنية لنشاطه، وذلك لأجل المقارنة بين ما صرح به وما هو موجود بحوزة الإدارة من معلومات، ويشمل هذا النوع من الرقابة نوعين من التحقيقات:

- التحقيق المحاسبي ويخص المؤسسات بكافة أنواعها.
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية « VASFE» ويخص الأشخاص الطبيعيين، وسنتطرق إلى هاتين النقطتين لاحقا بالتفصيل.

ب- الرقابة المعمقة[2]:

هذا النوع من الرقابة يخص مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالإضافة إلى الوضعية المادية، حيث يقوم المراقب الجبائي في التدقيق والمراقبة في كل المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والمستندات التي تعني فترة النشاط المعنية بالرقابة. وقد عرّفها دانيال ريشتر وهو أستاذ وباحث في المادة الجبائية: " بأنها مجموع العمليات التي

[1]- عوادي مصطفى وآخرون، المرجع السابق، ص 13.

[2]- المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009.

لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبة وعند اقتضاء الحال يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة".

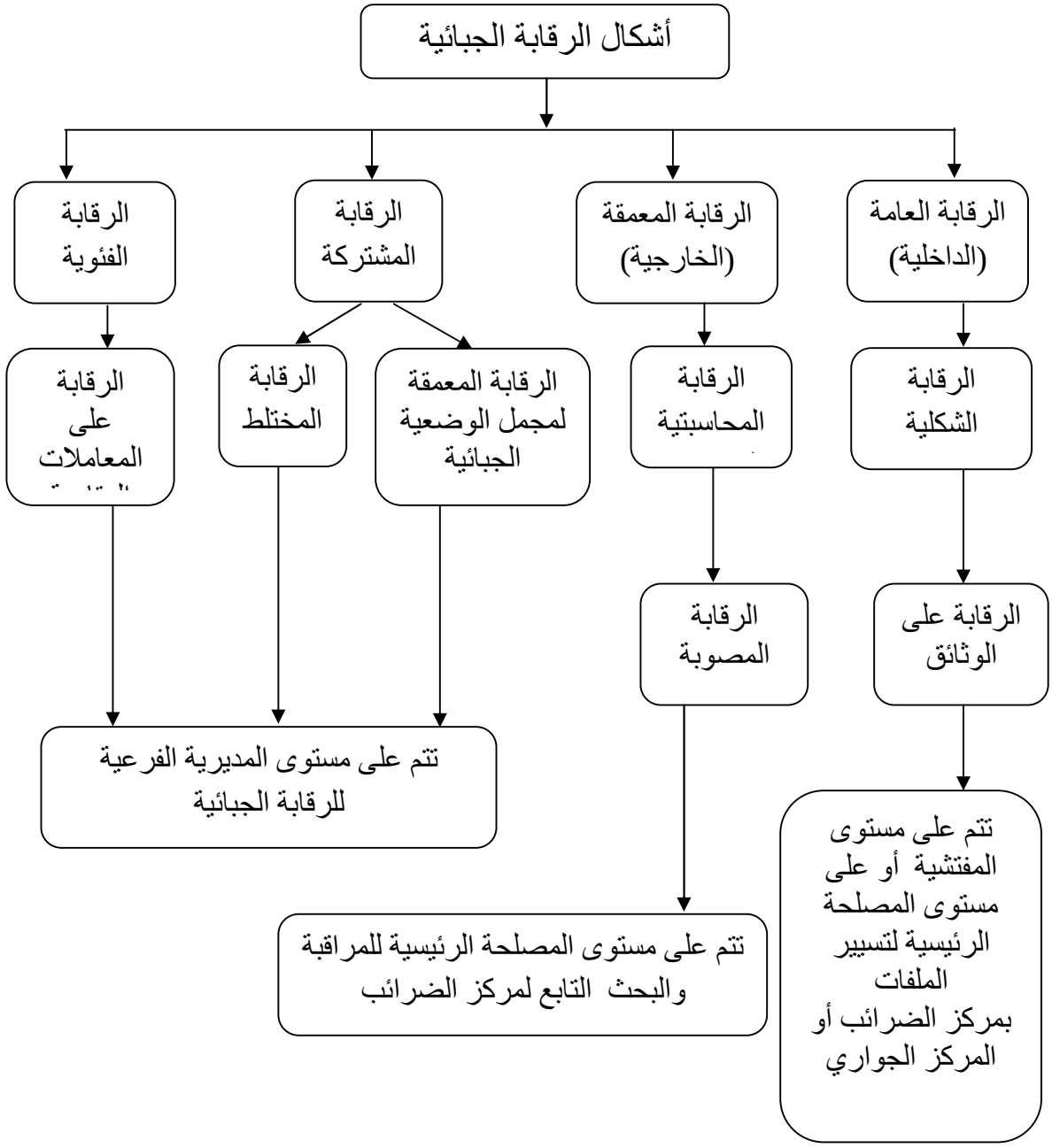
كما عرّفها جان بركسير: "أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقق من صحة ودقة التصريحات على مجمل المداخل التي لها علاقة بالضريبة على الدخل الإجمالي".

ملاحظة:

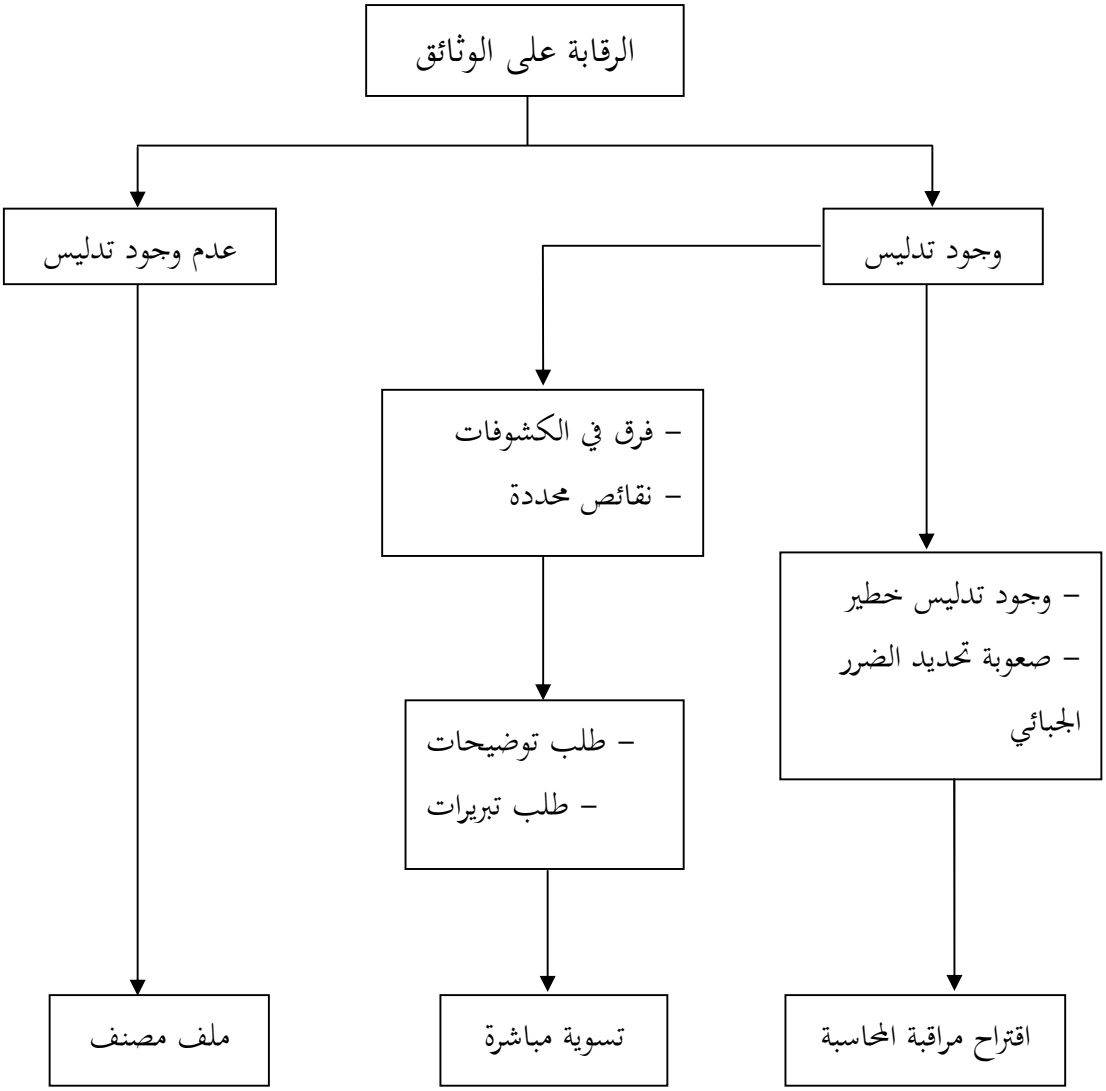
ذهب اجتهاد المحكمة العليا إلى اعتبار أن إدارة الضرائب غير ملزمة في حالة الغش الضريبي بإنذار المتهم على أنه مرتكب لعملية غش ضريبي وأن عليه تسديد الحقوق الضريبية وهذا ما يجسده القرار الصادر بتاريخ 2008/12/31 في القضية المتبعة من طرف النيابة العامة ومديرية الضرائب ضد "ع. أ" 'قرار رقم 430229)[1].

[1]– المجلة القضائية المحكمة العليا لسنة 2008، العدد 02، ص 397.

الشكل يوضح أشكال الرقابة الجبائية:



الشكل يبين خطوات إجراء الرقابة على الوثائق:



المصدر: دليل الرقابة على الوثائق ، مديرية الأبحاث والمراجعات – المديرية العامة للضرائب سنة 2013

الفرع الخامس: الأسس القانونية للرقابة الجبائية.

ترتكز الرقابة الجبائية على مجموعة من النصوص القانونية التي ارتأينا تفصيلها وفق الاختصاصات المسطرة مع الإشارة إلى أهم التعديلات التي مستها مدعمة بالاجتهادات القضائية لمجلس الدولة.

أولاً: بالنسبة إلى التحقيقات الجبائية في التصريحات.

القسم الأول: التحقيق في المحاسبة.

تنص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه:

1- "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

التحقيق في المحاسبة يعني مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة .

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

2- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل[1].

[1]- المادة 20 معدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009، و31 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 10 من قانون المالية لسنة 2013، والمادة 23 من قانون المالية لسنة 2016.

3- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناءا على طلب صريح من المكلف بالضريبة، كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 20-1 أعلاه.

في هذه الحالة، يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.

4- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة[1].

[1]- قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2001/06/11 رقم 1190: "حيث أنه بتاريخ 1997/11/10 عن طريق إشعار بالمرور بأن الفرقة المختلطة ستنتقل ابتداءا من 1997/11/17 إلى مكان وجود نشاط المكلف، و بتاريخ 1997/11/19 حرر على أساسه تقرير التسوية الجبائية حيث أنه طبقا لنص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة فإنه لا يمكن مباشرة أي تحقيق في=

في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا.

5- لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من أربعة (04) أشهر، فيما يخص:

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

يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

=المحاسبة دون إشعار المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق وتسليمه له مع إشعار بالاستلام كما يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق تاريخ وساعة أول تحقيق والمدة التي ستحقق فيها والحقوق والرسوم والإتاوات المعنية وكذا الوثائق موضوع المراقبة، وأن يشير صراحة إلى حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بوكيل من اختياره وإلا كان الإجراء باطلا. حيث تتجلى أن إدارة الضرائب لم تحترم النصوص القانونية الخاصة، حيث قامت بتعديل تصريحات انطلاقا من إشعار بالمرور وليس بموجب إشعار بالتحقيق. انظر: مجلة مجلس الدولة لسنة 2002، العدد 01، ص 123.

حيث اجتهاد المحكمة العليا ذهب إلى الحكم ببطلان الإجراءات التي اتخذتها إدارة الضرائب اتجاه المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة نظرا لكون الإدارة الجبائية لم تشر في الإشعار بالتحقيق على أنه من حق المكلف الاستعانة بوكيل من اختياره يساعده طيلة الفترة التي تدوم فيها الرقابة.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، 09 أشهر.

لا تكون الإدارة مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان.

وعلاوة على ذلك، لا تطبق مدة المراقبة بعين المكان المحددة أعلاه، في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق، أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

6- يجب، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها[1].

يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

[1]- من المقرر قانوناً أن كل اقتراح بالزيادة بمناسبة الرقابة الجبائية يعتبر باطلاً إذا لم يشر إلى المكلف بأن له الحق في أن يساعده مستشار يختاره هو، من أجل مناقشة هذا الاقتراح أو من أجل الإجابة عليه، ويستطيع كل مكلف أن يساعده مستشار يختاره هو خلال التحقيق في المحاسبة ويجب أن يشعر بهذا الحق تحت طائلة بطلان الإجراءات.
لما ثبت من أوراق من ملف القضية الحالية أن إدارة الضرائب لم تحترم المبدأ القانوني المذكور فان قضاة الدرجة الأولى عندما قضوا بإبطال إجراءات التحقيق قد التزموا بتطبيق القانون طبقا لنص المادة 378 من قانون الضرائب المباشرة.

وللمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

قبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك. كما يمكنه، بعد الرد، الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مُجْدٍ أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

وعند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. وإذا أبرزت هذه المراسلة سببًا رئيسيًا جديدًا لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته.

7- في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدّد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلاّ في حالة ما إذا كان المكلّف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلّف بالضريبة.

8- مع مراعاة أحكام المادّة 96 أدناه، عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معيّنة، بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء ما إذا كان المكلّف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم، وبالنسبة لنفس الفترة.

9- يعاين عدم تقديم المحاسبة[1] بمحضر يدعى بموجبه المكلّف بالضريبة ليؤشر عليه،كما يجب أن يكون موضوع إعذار يدعى من خلاله المكلّف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام.

كما يذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر.

ويؤدي عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء أجل ثمانية (8) أيام المذكور آنفا، إلى تطبيق أحكام المادّة 44 أدناه[2].

القسم الثاني: بالنسبة إلى التحقيق المصوب في المحاسبة.

تنص المادّة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية[3]: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوّب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

1- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

[1]- تنص المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري أن المحاسبة يستوجب أن تكون كاملة ومنتظمة إلا إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة وممسوكة وفق القانون 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة والقرار المؤرخ في 23 جوان 1975 والمتعلق بطرق تنفيذه.

[2]- تنص المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها ....2/في حالة عدم مسكه محاسبة قانونية...".

[3]- المادة 20 مكرر محدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008 ومعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، والمادة 32 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 27 من قانون المالية لسنة 2014.

2- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد، باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و5 المطبقة في التحقيق العام المذكور سابقًا.

3- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبّقًا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقًا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدّته عشرة (10) أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقًا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

4- لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين[1].

5- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يومًا، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

6- إنّ ممارسة التحقيق المصوّب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقًا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوّب.

[1]- المادة 21 معدلة بموجب المواد 38 من قانون المالية لسنة 2009، والمادة 31 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 13 من قانون المالية لسنة 2013، والمادة 24 من قانون المالية لسنة 2016.

القسم الثالث: التحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة.

تنص المادّة 21 على ما يلي:

1- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

وفي هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرّح بها من جهة، والذمّة أو الحالة المالية والعناصر المكوّنة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

2- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل[1].

3- لا يمكن القيام بتحقيق معمّق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلّف بالضريبة بذلك مسبّقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدربخمسة عشر (15) يوم، ابتداءا من تاريخ الاستلام.

[1] – المادة 21 معدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2009، والمادة 34 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 13 من قانون المالية لسنة 2013، والمادة 24 من قانون المالية لسنة 2016.

يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلّف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.

4- تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في المقطع 3 أعلاه أو تاريخ تسليمه.

وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح، عند الاقتضاء، للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة في الخارج.

كما تمدد هذه الفترة إلى ثلاثين (30) يوما المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه، وبالآجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج.

وتمدد الفترة المذكورة في الفقرة الثالثة أعلاه إلى سنتين (2) في حالة اكتشاف نشاط خفي، عند إجراء التحقيق.

5- عندما يكون العون المحقق قد حدّد أسس فرض الضريبة، على اثر تحقيق معمّق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، بالنسبة للضريبة على الدخل، يتعين على الإدارة، في هذه الحالة، أن تعلم المكلّف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقويم، برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادّة 20-6 أعلاه ويمكن أن يسلّم الإشعار بالتقويم للمكلّف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.

يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين أيضا إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة تقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها.

يتمتع المكلّف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله. ويكون عدم الرّد خلال هذا الآجل بمثابة قبول ضمني.

وقبل انقضاء أجل الرّد، يجب على العون المحقق أن يمد المكلّف بالضريبة بكلّ التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك. كما يمكنه بعد الرّد الاستماع إلى المكلّف بالضريبة، إذا كان سماعه مجديا أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

إذا ما رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه يجب أن يعلمه بذلك بمراسلة تكون كذلك مفصلة ومعللة. وإذا أبرزت هذه المراسلة أسبابًا جديدة لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار لعناصر جديدة لم يتم التطرق لها في إطار الإشعار الأولي، فإنّه يمنح أجل رد إضافي مدته أربعون (40) يوما إلى المكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته.

6- عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمّق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلاّ إذا كان المكلّف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

سمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية تتمثل في حقوق وصلاحيات، تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها وهذا عن طريق مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة وبالتالي تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها.

الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية وحقوقها.

نظم المشرع الجبائي سلطات الإدارة الجبائية في قانون الإجراءات الجبائية ونص عليها في المواد من 309 إلى المادة 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولاً: حق الاطلاع.

حق الاطلاع وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لمفتشي الإدارة الجبائية كمرحلة ابتدائية تسمح لهم من الاطلاع على الوثائق والمستندات التي يستعملها المكلف في نشاطه المعني وتتأكد من صحة البيانات المدونة في الإقرارات وتفحص كامل الملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة، وتمثل هذه المستندات الركيزة الأولى والهامة التي تساعد على تمكين المحققين الجبائيين القيام بعملية الرقابة، وقد أكد المشرع الجزائري في النصوص التشريعية التي صاغها في قانون الإجراءات الجبائية على هذا الإجراء بقوله: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات"[1]، بالإضافة إلى أن الأعوان المكلفين بالرقابة خول لهم المشرع حق تتبع المكلف المدين بالضريبة سواء أكان شخص طبيعي أو معنوي في أي مكان وتتبع أمواله تحت أي يد حتى تتمكن من تحصيل الحقوق المعنية لكون الطابع القانوني لهذه الحقوق يخول للخزينة العمومية حق الامتياز والأولوية قبل أي دائن آخر[2].

أ- حق الاطلاع لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام:

نصت المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: "لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات، والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات، وكذا المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج

[1] – المادة 45 من القانون الإجراءات الجبائية.

[2] – رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة، القاهرة، 1991، ص 123.

بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها"[1]. فإدارة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي للعمال الغير إجراء والتي ينتسب إليها جل المكلفون بالضريبة على اعتبار أنهم تجار أو مهنيين أحرار والجهات القضائية التي ينتسب إليها المحامون توفي إدارة الضرائب سنويا بكشوفات فردية عن كل طبيب أو مساعد طبيب أو محام تبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبالغ الإجمالية لهذه الأتعاب وعدد القضايا ونوعها، وذلك لاستخراج حجم رقم الأعمال الخاضع للضريبة سنويا.

و"يجب أن تصل الكشوف المعدة لذلك قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل 01 أفريل من السنة الموالية"[2]، كما يستوجب على الهيأة المكلفة بتسيير التأمين على البطالة تقديم قائمة بالأشخاص المعنيين بالتأمين على البطالة أو الذين تم شطبهم خلال السنة الماضية إلى إدارة الضرائب قبل 02/15/ من كل سنة. وعلى الهيأة المدينة بتعويض النشاطات ذات المنفعة العامة والإعانة التضامنية بتقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالتامين على البطالة بالطريقة السالفة الذكر نفسها.

ويستوجب على الهيئات وصناديق الضمان الاجتماعي وكذلك صناديق التعاضدية بتبليغ الإدارة الجبائية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالضرائب والرسوم السارية المفعول، وهذا ما نصت عليه المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

[1]- المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية وهي متممة بموجب قانون المالية لسنة 2003.

[2]- المادة 46 من نفس القانون.

ب- حق الاطلاع لدى المؤسسات التابعة للقطاع الخاص:

لقد نظم المشرع الجزائري حق الاطلاع المخول لأعوان الإدارة الجبائية لدى المؤسسات الخاصة، وذلك مهما كان نظام الضريبة الخاضعة له المكلف ومهما كانت الفترات المعنية على الرقابة[1].

"ولهذا يتعين تقديم كل الدفاتر والوثائق والمستندات للإيرادات والنفقات الواجب مسكها عند كل طلب من طرف أعوان التحقيق وهكذا كما نص به القانون التجاري: "يجبر القانون التجاري كل المؤسسات أن تحتفظ بكل وثائقها لحق الاطلاع مدة 10 سنوات ".

ج- حق الاطلاع لدى البنوك:

تحقيقا للمصلحة العامة تقر معظم التشريعات، ومنها التشريع الجزائري إلزام البنك بتقديم المعلومات لبعض السلطات الإدارية في الدول، وبالتالي لا يحتاج في مواجهتها إلى السر البنكي، من بين هذه السلطات الإدارية إدارة الضرائب والجمارك، وهذا الالتزام له ما يبرره.

لمقاومة التهرب الضريبي، قرر المشرع الجزائري لمصلحة الضرائب الحق في المراقبة والإطلاع على الدفاتر والوثائق المحاسبية الخاصة بالبنوك وذلك للحد من التهرب الضريبي وفرضه على العملاء، وذلك طبقا لنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية رقم 21/01 المؤرخ في 2002/12/22.

[1]– المادة 12 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالقانون رقم 87-20 المؤرخ في 1987/12/23 المتضمن قانون المالية لسنة 1988، والمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل سنة 1993، والأمر رقم 96-23 المؤرخ في 9 يوليو سنة 1996، والأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 06 فبراير 2005.

– المواد من 45 إلى 64 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث أنه وبعد الإطلاع على هذه المادة نستخلص أن حق الإطلاع المخول لموظفي إدارة الضرائب ليس مطلق بل عليه قيود أي نسبي إن صح التعبير، فهناك قيود تتعلق بنوعية الوثائق حيث يقتصر حق الإطلاع إلا على الدفاتر التي تلزم البنوك بإمساكها طبقا للقانون التجاري، وعليه فان إدارة الضرائب هي وحدها التي لها الحق في الإطلاع على الدفاتر المحاسبية.

بحيث أنه هنالك قيد آخر يتعلق بالمكان الذي يتم فيه الإطلاع بحيث يفرض تنقل موظفي مصلحة الضرائب ببنك للإطلاع على ما فيه من مستندات ووثائق، وبالتالي يكون موظفي الضرائب ملزمين على أن يحملوا الوثائق والمسندات إلى مكان عملهم للإطلاع عليها ومطابقتها مع ما أقره العميل الخاضع للضريبة.

كما هناك قيد وقت الإطلاع وهو ما جاء في المادة 17 فقرة 02 من قانون 21/01 تقرر قيد يتعلق بوقت الإطلاع بحيث حددته بأوقات العمل العادية. أما قيد صفة موظف الضرائب فهو يعتبر كأهم قيد بحيث أنه خول له القانون حق الإطلاع بشرط أن يكون مفتش، وبالتالي يجب أن يكون ممن يملكون سلطة الضبطية القضائية وهذا ما نصت عليه المادة 19 من نفس القانون.

ومنه نستنتج إن حق الإطلاع الذي خوله المشرع لموظفي الضرائب، هو مساس بحق ممول الضرائب وذلك في الاحتفاظ بسرية في بعض المستندات والأوراق المتعلقة بإعماله، إلا أن المشرع في هذا الجانب نجد أنه قد راعى ما يتوافق بين المصلحة العامة وبين ما تستلزمه أعمالهم من سرية، بحيث أنه حدد أشخاص معنيين وقيد لهم مكان وزمان محددين وزيادة على ذلك ألزمهم بالسرية أثناء تأدية عملهم وبعده طبقا للمادة 65 من القانون أعلاه.

وقد نظم المشرع الجبائي هذا الحق ضمن مواد قانون الإجراءات الجبائية من المادة 45 إلى المادة 64 ونص على أنه تمارس الإدارة الجبائية حق الاطلاع لدى البنوك وجميع الهيئات المالية المماثلة قصد تأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته، فهذه الأخيرة ملزمة بتقديم جميع المعلومات لأعوان الإدارة

الجبائية حول الكشوفات الحسابات البنكية للمكلف، "حركة الإيرادات والنفقات وهذا في حد ما سطره القانون"[3] فلا يحق لأعوان المصالح المصرفية رفض تقديم بعض الملفات التي تتعلق بالسر المصرفي وهذا حسب التعليمة المؤرخة في 1992/04/12 من طرف المديرية العامة للضرائب. وهذا الحق منصوص عليه كذلك في قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي في المادة 81 حيث يتيح لموظفي الإدارة الضريبية الاطلاع على كل الوثائق والمستندات التي هي في حوزة الممول أو في حوزة الغير وهناك 14 مادة في هذا القانون تحدد الوثائق والمستندات التي يحق لمأموري الضرائب الاطلاع عليها وتحدد أيضا الأشخاص الذين يحتج أمامهم بهذا الحق.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يجب الخلط بين حق الاطلاع وحق الرقابة، لأن حق الإطلاع يتم بدون الشكليات المتبعة في حق الرقابة وبدون وجود مستشار لمؤازرة المكلف.

د- حدود حق الإطلاع:

إن المشرع الضريبي حين منح للإدارة الجبائية حق الاطلاع على مجموع الوثائق التي في حوزة المكلف أو في حوزة الغير إنما خول لإدارة هذا الحق في إطار الامتياز التي تتمتع بصفتها شخص من أشخاص القانون العام الذي يتصرف بسلطة لا يحد منها إلا أحكام القانون، فالقانون قيد هذا الحق بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء عملية الرقابة وكذلك بضوابط منبثقة من مبادئ العدالة والمساواة أمام الضريبة. وبالتالي فإن هذا الحق ليس مطلق ولا يمكن للإدارة أن تمارسه كما شاءت وإنما هو محدد بعدة شروط منها:

1- يستوجب أن يتم الاطلاع من طرف أعوان ضرائب مختصين حددهم المشرع الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية على أن يكونوا برتبة مفتش فما فوق.

[1]- Jean Pierre Casimir, Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt, éditions la (3+1) Villeguerin, 4ème édition, octobre 1990, paris, pp 29+243.

2- يستوجب أن تكون الغاية من الاطلاع هو فقط معرفة العناصر والوثائق اللازمة والمتعلقة بالهدف المصوب (النشاط المعني والسنة المعنية والضرائب المتعلقة بهما).

3- الحق في الاطلاع يستوجب أن يكون في المكان الفعلي التي توجد في البيانات والوثائق المتعلقة بالمادة الضريبية المراد الرقابة فيها فيكون حق الإطلاع في مقر الشركات والمؤسسات الماسكة للدفاتر والوثائق المحاسبية.

4- يستوجب أن يقوم المراقبون بحق الإطلاع في أوقات العمل لا خارجها وأن تكون للمحقق الصفة في ذلك باستظهار بطاقة لإثبات هويته صالحة المدة تظهر فيها رتبته جيدا، فلا يمكن أن يمارس حق الاطلاع في أيام العطل.

5- أن يكون حق الاطلاع محدد المدة، ويمارس الأعوان حق الاطلاع في المستودعات حيث يقومون بالتحريات على أن لا تتجاوز مدة التحري 04 ساعات في كل يوم (المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية فقرة 06). ولا يمكن الاحتفاظ بالوثائق المراد الاطلاع عليها من طرف الأعوان لمدة 10 سنوات طبقا لنص المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية وقد حدد المشرع الفرنسي مدة الاحتفاظ بالوثائق والمستندات بـ 06 سنوات كحد أقصى.

6- يستوجب أن يلتزم موظف الضرائب بمشروعية الدليل بمعنى انه عند مباشرة هذا الحق ينبغي ألا تمس المصلحة بحريات الأفراد و تأكيدا لهذا المعنى قضت محكمة النقض المصرية[1].

[1]- سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي، 2004، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، ص 92 (القرار موضوع النقض) نقض مدني جلسة 1986/11/15 – قضية رقم 1598: "... بأن ما ذهبت إليه المصلحة الطاعنة من أن قوانين الضرائب لا تقيدها في سبيل ربط الضريبة والحصول على حقوق الخزانة العامة مشروعية الدليل فهو قول لا سند له من القانون ويتعارض مع نصوص الدستور إذ لا يتصور أن تستباح حريات الأفراد في سبيل الحصول على موارد الدولة من الضرائب، بينما كفل الدستور هذه الحرمات عند استعمال الدولة لحقها في العقاب فلم يطلق يدها في المساس بحريات الأفراد وإنما وضع من القيود والإجراءات ما يكفل صيانتها والقول بغير ذلك يجعل القانون في منزلة أعلى من الدستور وهو أمر غير مقبول.

7- سر المهنة[1]: وهذا المبدأ مستقى من المبدأ العام الذي ينص على السر المهني بصفة عامة على اعتبار أن الحفاظ على سرية البيانات والمستندات المودعة بملف الممول والتي اؤتمن عليها الموظف المختص ، هي من السلوكيات التي يجب أن يلتزم بها مأموري الضرائب وحتى في غياب النص القانوني الخاص لارتباطها ارتباطا وثيقا بطبيعة الوظيفة التي يؤديها والمتمثلة في ممتلكاته وثرواته ودخله السنوي وقد نظم المشرع الجزائري السر المهني في عدة قوانين:

أ- الدستور:

لقد كرس الدستور الخصوصية واعتبرها أحد حقوق الإنسان الأساسية باعتباره أسمى قانون، فلقد جرم إفشاء السر المهني وذلك ما ظهر جليا في نص المادتين32-34 "الحريات وحقوق الإنسان الأساسية والمواطن مضمونة" "تضمن الدولة عدم انتهاك حرمة الإنسان". أما المادة 35 منه تنص: "يعاقب القانون على المخالفات المرتكبة ضد الحقوق والحريات وعلى كل من يمس سلامة الإنسان البدنية والمعنوية".

ومن هنا نجد أن الدستور باعتباره أسمى القوانين قد وضع حظرا فيما يخص مساس بسلامة الإنسان.

أما في قانون العقوبات فعلى غرار معظم التشريعات جرم المشرع الجزائري إفشاء السر المهني وهذا ما جاءت به المادة 301 من قانون العقوبات "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 20000 دج إلى 10000 دج الأطباء والجراحون والصيادلة والقابلات وجميع المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة إلا الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدليت إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشائها ويسرح لهم بذلك ...".

فيستخلص أن جنحة معاقب عليها أكانت كتابة أو شفاهة.

[1]- المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2007.

ب- في قانون الإجراءات الجزائية:

نصت عليه صراحة المادة 11 من قانون الإجراءات الجزائية: " تكون إجراءات التحري والتحقيق سرية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ودون إضرار بحقوق الدفاع. كل شخص يساهم في هذه الإجراءات ملزم بكتمان السر المهني بالشروط المبينة في قانون العقوبات وتحت طائلة العقوبات المنصوص عليها فيه".

فالمادة 2/206 من ق. الصحة وترقيتها نصت: "ما عدا الترخيص القانوني، يكون الالتزام بكتمان السر المهني عاما ومطلقا في حالة انعدام رخصة المريض، الذي يكون بدوره حرا في كشف كل ما يتعلق بصحته...".

ج- في قانون العقوبات والقوانين الأخرى:

نص المشرع الجزائري على السر المهني في قانون العقوبات، فبموجب نص المادة 302 من قانون العقوبات في القسم الخامس بعنوان الاعتداء على شرف واعتبار الأشخاص وعلى حرياتهم الخاصة وإفشاء الأسرار من الباب الثاني تحت عنوان الجنايات والجنح ضد الأفراد بقولها المادة 301 فقرة 2 من قانون العقوبات أنه: "كل من يعمل بأي صفة كانت في مؤسسة وأدلى أو شرع في الإدلاء إلى جزائريين... يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 20000 دج إلى 10000 دج ...".

بينما شدد العقوبة في حالة الإفشاء إلى أجانب أو جزائريين مقيمين بالخارج المادة 302 فقرة1: "كل من يعمل بأية وظيفة كانت في مؤسسة وأدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجانب أو جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له يعاقب من سنتين إلى خمسة سنوات وبغرامة مالية من 20000 دج إلى 10000 دج ... الأكثر".

ولم يتوقف عند هذا القانون، بل نص عليه في العديد من القوانين الخاصة بالمهن، منها قانون الصحة وترقيتها الصادر في سنة 1985 من قانون رقم 85-05 المؤرخ في 16 فبراير سنة 1985 (جريدة رسمية، عدد 35 وكذلك في مجال المحاماة صدر قانون تنظيم المحاماة في 1991 (قانون رقم 91-04) المؤرخ في 8 يناير 1991 (جريدة رسمية، عدد2) الصادرة في يناير 1991، الذي يحث على الالتزام بالسر المهني قصد تعزيز الثقة بين المحامي وعميله.

أما في المجال المصرفي فقد نضمه بموجب المادة 117 من الأمر 11/03 المعدل والمتمم لقانون القرض والنقد الصادر بتاريخ 2003/07/28.

ثانياً: حق الرقابة.

هذا الحق يقصد به العملية التي بموجبها يتم التأكد الدقيق من سلامة وصحة الإقرار الضريبي وذلك بمضاهاة بياناته مع العناصر التي تظهر من خلال الصورة الخارجة للمكلف وقد يكون وفقا لطبيعة الحال أما فحص أو تدقيق الحسابات أو الفحوصات في كل الأحوال، وقد عرّفها الأستاذ كولين بقوله الرقابة تسمح للإدارة: "تتأكد أن جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم، وهذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي"[1].

فحق الرقابة هو عبارة عن مجموع العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية والمتضمن صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية[2]. تمر الرقابة عبر ثلاث مراحل متتابعة ومتكاملة هي:

[1] - Colin Philippe : « La vérification Fiscale », édition Economica, paris, 1979, pp 17- 89.
[2] - Colin Philippe, Op.cit., p 02.

أ- الرقابة الشكلية:

تهدف هته المرحلة إلى الإلمام والتدقيق من طرف المفتش الذي أوكلت له مهمة الرقابة في التصريحات التي يدلي بها المكلف في المكتب وذلك بمراقبة النقائص الشكلية التي يشوبها التصريح الذي يأتي به المكلف الخاضع للرقابة، فيقوم المراقب بالتدخل لملء الفراغات التي تخللها التصريح والفحص هنا شكلي فقط للتصريحات المكتبية، وتهدف تدخلاته المراقب إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة في غالب الأحيان عند كتابة المكلفين للتصريحات والتحقق من هوية وعنوان المكلف وتطابقهما مع رقم التعريف الجبائي، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي[1].

وما يمكن الوقوف عليه في هذا النوع من الرقابة هي أنها:

1- تعتبر الخطوة الأولى التي يستوجب الوقوف عليه. من قبل المحقق الضريبي.

2- الإدارة الجبائية لا تنظر في هذه المرحلة إلى الموضوع بل تنظر إلى الشكل أو الكيفية الذي جاءت بها هذه التصريحات وتقوم بتصحيحها دون الالتفات إلى صحتها من عدمها.

ب- الرقابة على الوثائق:

هذا النوع من الرقابة يمتد إلى فحص الوثائق ومدى جودتها، فالمراقب يقوم عن طريق حنكته وتجربته في مجال الرقابة بالاستدلال والتنبؤ والفحص لمختلف المستندات والوثائق التي يدعم بها الممول دفوعه فيقوم المراقب بمقارنتها مع ما هو موجود لديه من معلومات وتطابقها. وهذه الإجراءات تتمثل في مجموع الخطوات التي تتم على مستوى المكتب حيث تقوم مصلحة التحقيق "بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتبية من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والمعطيات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية عن الذمة المالية لكل مكلف. و ذلك انطلاقا من ملفاتهم الخاصة المبينة لتطور ذممهم

[1] - Colin Philippe, Op.cit., pp 07- 09.

المالية والعناصر المكونة لمسارهم المعيشي"[1]. فالمحقق يستعمل هنا ما يسمى بـ les recoupements التي تتمكن منها إدارة الضرائب وهي عبارة عن مجموعة معلومات مصدرها المتعاملين الاقتصاديين أو التجار والبنوك والإيرادات والهيئات والمؤسسات العامة الذين يتعاملون مع المكلف موضوع الرقابة، تقوم بتحليلها والتدقيق فيها ومقارنتها مع التصريحات المقدمة من المكلف ودراسة مدى ترابطها وانسجامها من فترة نشاط إلى أخرى، إضافة إلى ذلك يمكن لإدارة الضرائب طلب معلومات وتبريرات إضافية من المكلف حول خصم معين أو توضيحات حول عملية معينة كالتأكد من صحة مبالغ الرسوم المخصومة على الرسم على القيمة المضافة والتحقيق في المعدلات المطبقة[2]. ويكون ذلك بإتباع الخطوات التالية:

1- طلب المعلومات:

هذا الحق أصبح يمارس على المستوى الوطني وعلى المستوى الدولي نظرا لتشابك العمليات التي يقوم بها المكلف بالضريبة والتي تخرج في بعض الأحيان عن الاختصاص الإقليمي للإدارة الجبائية الجزائرية، فهذا الحق المخول للإدارة الضريبة والذي نعني به الامتيازات المخولة للمحقق، في أن يطلب من المكلف بإمداده بمعلومات حول طرق معيشته وهذا الحق المقرر بين الإدارة الجبائية يؤدي حتما إلى ضرورة قيام علاقة الحوار بين الطرفين حتى تستطيع الأخيرة أن تحصل على كل المعلومات المطلوبة لتتمكن من تحديد الأساس الضريبي بطريقة صحيحة وعادلة أو لتوضيح العناصر الغامضة في التصريحات. وقد يتخذ هذا الطلب الصفة الشفوية أو الكتابية.

وبطبيعة الحال فان المكلف ملزم بالرد على طلبات الإدارة وإلا فإنها تستطيع أن تفعل سلطاتها في حالة عدم استجابة المكلف للطلب، وقبل ذلك تقوم الإدارة الجبائية بإرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه توضيحات أخرى.

[1]- نهدية محمد، فريح رمضان، " التهرب الضريبي"، شهادة الدراسات العليا في المالية، القليعة، 1998، ص 57.

[2] -Jean Pierre Casimir, Contrôle fiscal et contentieux de l'impôt, p 33.

2- طلب التوضيحات والتبريرات:

"عندما يرفض المكلف بالضريبة الرد على الطلب الشفوي أو عندما يرى المفتش أن الرد على هذا الطلب يعتبر رفضا على الرد على جميع المسائل المطلوبة توضيحها أو جزء منها، فإن المفتش ملزم بتحديد طلبا كتابيا، غير أن الطلبات المكتوبة يجب أن تبين بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرا بشأنها". وهذا الطلب لا يجب أن يتعدى 30 يوما من أجل تقديم الرد، في حالة انقضاء المدة دون أي رد فان المفتش يحدد أساس فرض الضريبة وبالتالي تفرض على المكلف ضريبة تلقائية"[1].

الرقابة الخارجية تكمن في تدخل أعوان الضرائب المعنيين بعملية المراقبة وقد يستنجد كذلك بأعوان المصالح المالية الأخرى يكونون تحت قيادة عون ضرائب برتبة مراقب على الأقل مباشرة في الأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم وبصورة فجائية للتأكد من صحة ونزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للوثائق المحاسبية والمستندات الثبوتية الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة وذلك بمقارنة المعلومات والأرقام المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع إلا أن هذا الحق لا يمكن ممارسته إلا من الساعة 08 صباحا إلى الساعة 20 مساءا وقد نص عليه المشرع الجبائي بموجب نص المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية، وينتهي بتحرير محضر تدون فيه جميع التحريات مع جرد الوثائق التي سلمها المكلف لأعوان الضرائب وهذا الشكل من التحقيق يتميز بصورتين:

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

[1] القانون رقم: 21/01، المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، مرجع سبق ذكره، المادة 59.

الفرع الثاني: التزامات المكلف بالضريبة.

لقد حدد المشرع الجبائي حقوق وواجبات لطرفي العلاقة الضريبية حين تمارس عملية الرقابة الجبائية في إطار الامتياز الذي منح للخزينة العمومية وفي إطار المقابل الذي منحه الدستور للمكلف بالضريبة وللسير الحسن لعملية الرقابة ولتفادي العقوبات، يلتزم المكلفين بالضريبة بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.

- **التزامات ذات طابع محاسبي (أو تجاري):**

حدد القانون التجاري هذه الالتزامات في العناصر التالية:

- دفتر اليومية.
- دفتر الجرد.
- حفظ الدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة.

أولاً: دفتر اليومية.

ألزم القانون التجاري في مادته 09 المكلف بالضريبة مسك دفتر اليومية بقولها: " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يعد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر. وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم"[1]. هذا الدفتر هو أكثر المستندات شيوعا في الحياة الاقتصادية والتجارية تدون فيه العمليات التجارية اليومية وينقسم إلى خمسة أقسام : يومية عامة- يومية مدفوعات – يومية المشتريات – يومية المبيعات – يومية التسويات.

[1] – المادة 09 من القانون التجاري الجزائري.

يحتوي هذا الدفتر على العمليات المادية التي يقوم بها المكلف في إطار نشاطه والمسجلة بتواريخ متتابعة يوما بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل، ويستوجب قيد كل هته العمليات معززة بالوثائق الثبوتية كملاحق لها وقد نظمه المشرع الجزائري واشترط لصحته أن يكون موقع ومرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة التي يزاول في دائرتها المكلف نشاطه، أما بخصوص المكلفين الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مركز الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

إن أهمية هذا الدفتر بما كان يقدم عند الطلب وقد يكون غيابه سببا كافيا لإلغاء المحاسبة، فيجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقانون والأنظمة المعمول بها.

ثانياً: دفتر الجرد.

هو الدفتر الثاني الذي نظمه المشرع التجاري في المادة 10 ق.ت.ج وحث على إلزامية مسكه: فهو يقيد فيه تفاصيل البضاعة الموجودة عند التاجر عند حلول تاريخ 12/31 من كل سنة أي بيان إجمالي عنها إذا كانت تفصيلاتها في ملاحق مستقلة عنها، وفي هذه الحالة تكون هته الملاحق جزءا متمما لدفتر الجرد الأصلي.

والجرد معناه: عملية تدقيق لما تملكه المؤسسة (الأصول) وكل ما تلزم به اتجاه الغير (الخصوم) فهو عملية محاسبية تتم في نهاية الفترة المالية أي بعد القيام بميزان المراجعة قبل الجرد واستخراج أرصدته، وتتم عملية الجرد بمقارنة أرصدة الخصوم والأصول المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا وبالتالي نقوم بتحديد الفروقات والبحث عن أسبابها وإثبات قيود التسوية الضرورية لجعل الأرصدة المسجلة محاسبيا مطابقة لما هو موجود في الواقع مع احترام مبدأ استقلالية الدوران[1].

[1] -ar-m-wikipedia.org

وحتى تكون لهذه الدفاتر (دفتر اليومية ودفتر الجرد) حجية قانونية اتجاه التجار فيما بينهم واتجاه الغير يجب:

- يستوجب أن تكون مؤرخة ومراقبة تبعا.
- أن تكون مؤشرة من طرف قاضي المحكمة.
- تخلو من كل فراغ أو بياض.
- يمنع الكتابة في الهوامش، وكذلك الشطب.

ثالثاً: حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة.

يجب أن يحتفظ المكلف بالضريبة بالدفاتر المنوح عليها (دفتر اليومية ودفتر الجرد) لمدة 10 سنوات كاملة، حيث تنص المادة 12 من القانون التجاري أنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وسندات المراسلة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات[1].

لذا كل محاسبة تقدم إلى الإدارة الجبائية يجب أن تتوفر فيها ثلاث قواعد أساسية هي:

- صحة التصريح.
- قانونية التصريح.
- مصادقة (مطابقة للكتابات).

رابعاً: التزامات ذات طابع جبائي.

إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الدولة (الإدارة الجبائية) والأفراد (المكلفين بالضريبة).

[1]- القانون التجاري، المواد (9- 10- 11- 12).

أ- تقديم التصريحات:

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بملأ عدد من التصريحات المتمثلة في:

1- التصريح بالوجود:

يلزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين والذين يزاولون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهني أو نشاط غير تجاري أن يقدموا في الثلاثين يوم من بداية نشاطها إلى مركز الضرائب التابعين له، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه لهم إدارة الضرائب يتضمن ما يلي:

- الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي[1]. أما إذا كان الشخص من جنسية غير جزائرية يكون التصريح مرفوق بعقود الدراسات والخدمات الموكلة لهم بالجزائر وفي حالة وجود وحدات أخرى تابعة للمؤسسة الرئيسية يكون التصريح بالوجود الإجمالي مع ذكر المعلومات المبينة سابقا[2].

هذا التصريح هو الذي يجعل الإدارة تكون الملف الجبائي الخاص بالمكلف الجديد وهو يسمح لها بمتابعته من خلال المراسلات بين الطرفين سواء بمناسبة التصريحات الشهرية أو الثلاثية أو السنوية وله أهمية كبيرة لأنه يعطي للخزينة العمومية مورد جديد أو (ممول جديد)، وتكون الإدارة هي الضابطة لمتابعته ومراقبة نشاطه بداية من معرفة مكان مزاولة النشاط حتى يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها.

[1]- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 183، الطبعة 1992، ص 138.

[2]- محمد محيو ومنور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بودواو، ط1، 2009، ص 136.

2- التصريح السنوي:

لقد حددت المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأشخاص المعنيين الذين يجب عليهم اكتتاب تصريح بمداخيلهم وذلك كل سنة، مسلم لهم من طرف مصلحة الضرائب التابعة لنشاطهم يصرحون فيه بنتائجهم الجبائية (الفائض– العجز) لنشاطهم الخاضع للضريبة ويستوجب أن يكون هذا التصريح موقع من شخص له الأهلية القانونية وأن يكون قبل أول أفريل من السنة التي يتم فيها الخضوع للضريبة وفي بعض الأحيان نجد أن هذا الأجل يمدد من طرف مدير الضرائب على أن لا يتجاوز 03 أشهر وذلك لظروف استثنائية.

- **الوثائق الملحقة بالتصريح:**

يستوجب على المكلف الذي قام بالتصريح أن يلحق مجموعة من الوثائق التي يدعم بها إقراراته وهته الوثائق هي عبارة عن نماذج تسلم له من قبل إدارة الضرائب التابع لها يستوجب عليه ملؤها وهي:

- ملخصات حسابات النتائج.
- جدول النتائج أو بيان النتائج للسماح بتحديد المادة الخاضعة للضريبة.
- التزام بإعادة الاستثمار التي نصت عليه المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك عند الضرورة.
- كشف المدفوعات فيما يخص الرسم على النشاط المهني.
- كشف التسبيقات المدفوعة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات.
- إضافة إلى هته الوثائق هناك وثائق أخرى ومعلومات ترفق بالتصريح يثبت بها المكلف ممتلكات، ومنها التصريح بالسيارات التي يملكها التي تدخل في نشاطه والتي لا تدخل في

تقارير وملخصات المداولة لمجلس الإدارة للشركة + كشف تفصيلي يبين اسم ولقب ونوع مسكن كل أعضاء مجلس الإدارة + كشف يبين فوائد أعضاء مجلس الإدارة بالنسبة للسنة الفارطة + هذا التصريح يمكن الإدارة الجبائية من معرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة. أما بالنسبة للمكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب (CDI) فهم مطالبون بالتصريح وتسديد مبلغ فرض ضريبة مؤقت بمعدل 10 % من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عند إيداع التصريح بالأرباح.[1]

3- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم:

لقد ألزم قانون الضرائب المكلفين بالضريبة باكتتاب تصريح شهري أو فصلي بمجمل الحقوق المفروضة لمختلف الضرائب والرسوم تدفع إلى القباضة التابعين لها نقدا أو عن طريق الشيكات أو اقتطاع من المصدر بموجب تصريح (G 50) أو صنف (G50. A) قبل (20) يوم الموالية للشهر أو الفصل المعني موقع ومؤرخ من طرف المعني. وقد يصادف أن المكلف بالضريبة لا ينشط في الشهر أو الفصل المعني ولا يحقق أي عملية خاضعة للضريبة إلا أنه ومع ذلك يكون ملزم بإيداع التصريح مع وضع ملاحظة "NEANT". وفي حالة التوقف على النشاط نهائيا أو مؤقتا فإن الشركة ملزمة بتقديم تصريحا في العشر الأيام التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريح[2].

4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط من طرف المؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي عن نشاطها التجاري أو غير التجاري، وجب عليها اكتتاب في 10 أيام التالية لهذا الحدث ما يلي:

[1]- قانون الرسم على القيمة المضافة، المادة 57، الطبعة 1991، ص55.

[2]- Lettre de la DGI, Lettre d'information, éditée par la DGI lancement des centres des impôts, 2003.

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها ضريبة.

- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية. وفي حالة وفاة مكلف خاضع للنظام الحقيقي فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من طرف ذوي حقوق المتوفى خلال الستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.[1]

ب- إلزامية مسك المحاسبة:

تنص المادة 03 من القانون التجاري على انه يلتزم الأشخاص المعنويون الذين تتوفر فيهم صفة التاجر بتسجيل حركة أرصدة الشركة والمراقبة عن طريق الجرد الذي تتبعه مرة كل سنة للتعبير عن وجود عناصر الأصول والخصوم للشركة وقيمتها وكذلك تحرير الحسابات السنوية وترفق جداول حسابات النتائج وكذلك تبيان رقم الأعمال ورقم التسجيل التجاري ولقب المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسباتهم، وقد حصر المشرع الجبائي هؤلاء المكلفين بمجموعة من الإجراءات والتدابير ترمي إلى إجراءات نص عليها قانون المالية لسنة 2000 وذلك بوضع رقم التعريف الإحصائي الذي جاء مكان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي" [2]، وعليه يجب "على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا، أن يشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم"[3].

في حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى:[4]

- تعليق تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

[1] – عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص24.

[2] – المادة (04) من القانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 السالف الذكر.

[3] – المادة (34) من نفس القانون.

[4] – المادة (35) من نفس القانون.

- تعليق تسليم المستخرجات من جدول الضرائب.
- تعليق الاستفادة من التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 219-01 و219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- تعليق منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم.
- تعليق اكتتاب استحقاقات للدفع.

الفرع الثالث: حقوق وضمانات المكلف الخاضع للرقابة.

منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلف بالضريبة هي عبارة عن ضمانات تحميه من تعسف أعوان الإدارة الجبائية حين قيامهم بتأدية واجباتهم الرقابية، وبالتالي فالسلطات التي منحت للإدارة الجبائية تقابلها حقوق أعطاها المشرع للمكلف الخاضع للرقابة نحصرها فيما يلي:

أولاً: ضمانات متعلقة بسير التحقيق.

يقصد بالتحقيق تلك الفحوصات الدقيقة لكل الحالات الضريبية التي تقوم بها الإدارة الضريبية لمراجعة تصريحات المكلفين بالنظر إلى دخلهم. هذه الإجراءات تتيح الفحص الدقيق لسلامة وصحة الإقرارات الضريبية أو وفقا لاستكمال فحوص حسابية فهي تسمح أيضا بعمل مساعي وأبحاث خارجية تفصيلية للتحقق من مدى الترابط بين المداخيل المعلقة وحالات الذمة المالية وعناصر الحياة الخارجية للممولين[1]. فابتداءا من الشروع في التحقيق يستوجب على الأعوان المحققين احترام الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة كون الإخلال بها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق. وهته الحقوق نفصلها في الآتي:

[1] - Assemblée Nationale n°703 « rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan sur le projet de loi n°571 modifiant les procédures fiscales et douanières », par Robert André Viven, paris, 1987, p 112.

أ- **الإعلام المسبق:**

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يمكنهم ممارسة أي مراقبة ما لم يوجهون إشعارا بالمراقبة مقابل إشعار بالوصول[1] طبقا للشروط المنصوص عليها قانونا[2]، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة من أجل إعلامه وهذا الأخير له مدة 10 أيام لتحضير وثائقه المحاسبية في حالة الرقابة على المحاسبة ومدة 15 يوما في حالة الرقابة المعمقة، ومع ذلك يمكن للمكلف طلب تمديد الآجال بناء على طلب مكتوب إلا أن ذلك لا يمنع المحققين بالقيام بزيارات مفاجئة لمراقبة العناصر المادية في عين المكان طبقا لنص المادة 21 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية[3].

ب- الحق في الاستعانة بوكيل أو بمستشار:

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بالتقويم[4].

وكان للقاضي الجزائري الدور المؤازر للحق المنصوص عليه في القانون باعتبار القضاء يراقب مدى تطبيق القانوني أثناء الرقابة الجبائية بالرغم من الامتياز التي تستأثر به الإدارة الجبائية في العلاقة التي تربطها بالمكلف بالضريبة، وهذا ظاهر من خلال قرار الصادر (قبل التنظيم القضائي الجديد) عن

[1]- القانون رقم 21/01/، السالف الذكر، المادة 60 الفقرة 4، والمادة 60 الفقرة 3.

[2]- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، 2004، ص 18.

[3]- زعزوعة فطيمة، الضمانات القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، المرجع السابق، ص192.

[4]- ينظر المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية والمواد 638-244-267-273 من القانون التجاري.

المحكمة العليا في غرفتها الإدارية تحت رقم ملف 104152 والتي أيدت من خلاله قرار صادر عن مجلس قضاء وهران دليل على تكريس هذا الضمان.[1]

ج- عدم إعادة الرقابة:

لا يمكن للإدارة الجبائية القيام بتحقيق جديد بخصوص نفس فترة النشاط المعنية ونفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المادة إذا انتهى التحقيق في المحاسبة أو تقادمت الفترة المعنية بقوة القانون ما عدا في حالة الممارسات التدليسية التي يقوم بها المكلف للتهرب من دفع الحقوق كأن يقدم معلومات غير صحيحة أو ناقصة خلال التحقيق، فتكون الرقابة نهائية بمجرد أن يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات التي يعطيها له العون المراقب إعمالا بأحقية الممول في الاطلاع على نتائج التحقيقات وتلتزم الإدارة كذلك بأن تخطر المكلف بأحقيتهم في طلب نتائج هذه التحقيقات.

ملاحظة: تجدر الإشارة أن الإدارة الضريبية هي التي تقع على عاتقها عبئ إثبات إعلانها للمكلف بصدد حقوقه أثناء التحقيقات والفحوصات الضريبية.

وتصبح المراجعة نهائية إذا توصل المحقق إلى تقدير الحقوق الواجبة الدفع المقومة عن طريق التحقيق والتي تختتم بإصدار جداول التقويم والتي تلزم المكلف للتقدم أمام جهة التحصيل ليوفيها إما دفعة واحدة أو عن طريق جدولتها بموجب رزنامة يتفق عليها مع قابض الضرائب، أما إذا صرح المكلف قبوله نتائج التحقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه (40 يوما) يعتبر سكوته قبول ضمني إعمالا بالقاعدة القانونية "السكوت في معرض الحاجة بيان" وفي هذه الحالة ينتهي التحقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته.

[1]- المادة 21 معدلة بموجب المواد 38 من قانون المالية لسنة 2009، و31 من قانون المالية لسنة 2012، و13 من ق.م لسنة 2013، والمادة 24 من قانون المالية لسنة 2016.

أما إذا تعلق التحقيق ببعض العمليات دون الأخرى، فيمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بمراجعة هته العمليات المحتج بها لاحقا شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها القانون والمحددة بأربع سنوات طبقا لنص المادة 108 من قانون الإجراءات الجبائية.

د- مدة التحقيق بعين المكان:

طبقا لنص المادة 20 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية حدد المشرع الجبائي مدة التحقيق 03 أشهر تبدأ سريانها من تاريخ إرسال الإشعار بالتحقيق ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في الدفاتر والوثائق المحاسبية هذا الأجل، فهذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة.

- بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- بالنسبة لكل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

وفي جميع الحالات الأخرى مدة التحقيق لا تتعدى 09 أشهر، و استثناء لما سبق ذكره فإن مدة التحقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات الآتية:

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة، أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير.
- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق، يتم تحديد مدة التحقيق ابتداءا من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق[1].

[1] – ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، ص 20.

ثانيا: ضمانات وحقوق المكلف أثناء إجراءات التقويم.

يستفيد المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتقويمات، إلا أن إدارة الضرائب تشترط على المكلف أن يقوم باستيفاء كل الحقوق المفروضة لأجل الاستفادة من هته الضمانات ويمكن ذكرها فيما يلي: الإشعار بالتقويم + حق الرد.

أ- الإشعار بالتقويم:

تقوم الإدارة الجبائية بإعلام المكلف بالنتائج التي توصلت إليها بموجب مراسلة تحتوي على إشعار بالتقويم مع وصل الاستلام، وتكون المراسلة مفصلة بصورة واضحة تسمح للمكلف من إبداء ملاحظاته، ومن جهة أخرى تبين فيها الإدارة طرق التقويم المتبعة، مع الحق في الرد على الملاحظات المقدمة من طرف المكلف[1]، وينص المشرع صراحة على ذلك في المادة 21 /فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية "يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا...".

ب- حق الرد:

حق الرد هو الإجراء الذي تعطيه إدارة الضرائب للمكلف بموجب النص القانوني للمادة 21 فقرة 5 بقولها: "يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوم لتبليغ ملاحظاته أو قبوله ويكون عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني". ويقصد به النقاش الشفوي أو الكتابي بين المكلف والمحقق كأن يطلب من الإدارة الاستفسارات اللازمة عن بعض الأمور الغامضة التي يحتويها الإشعار بالتقويم، وهذا الجو من الحوار يعزز الثقة بين المكلف والإدارة حتى لا تكون القرارات من جانب واحد ويعتبر عدم الرد في حدود أجل 40 يوم قبول ضمني[2].

[1]- القانون رقم 21/01/ المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، السالف الذكر، المادة 21 الفقرة5 .

[2]- القانون رقم 21/01/، السالف الذكر، المادة 61 الفقرة 5.

- المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه يمكن للمكلف طلب التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون، حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب الولائي أو مدير مركز الضرائب أو رئيس مصلحة التحقيق.

لكن التصرفات المعتادة من بعض المكلفين بالضريبة ذوي السلوك الجبائي السيئ عادة ما يدفعهم إلى التظلمات واللجوء إلى الدعاوى الإدارية بالرغم من شرعية التقويمات ولكن مع ذلك وضع المشرع آليات إجرائية تعطي للمكلف الغير موافق على التقويمات المفروضة تحويل قضيته إلى السلطات العليا الإدارية المتمثلة في: لجان الطعن المحلية، الولائية، المركزية أو على مستوى السلطة القضائية، ولا يمكن للإدارة الجبائية أن ترفع هذا الحق بالرغم من تيقنها بأن الحقوق المفروضة جاءت وفقا للقانون ولا يمكن إلغاؤها إلا إذا قدم المكلف الدليل الكافي على عدم شرعيتها[1].

وكما منح المشرع الجزائري للمكلف ضمانات تحفظ حقه أثناء خضوعه للرقابة كذلك أحاط الدين الضريبي ببعض الضمانات في طريقة تحصيلها من الممولين، بحيث جعلته دينا متميز عن كل أنواع الديون الأخرى وهذه الضمانات تسمي ضمانات التحصيل الضريبي وهي موجودة في معظم الأنظمة الضريبية وهي كالآتي:

1- تقرير اعتبار حق الامتياز لدين الضريبة، وذلك باعتبار دين الضريبة له الأولوية قبل غيره من كل أنواع الديون على أموال المكلف بدفع الضريبة أي الممول.

2- دين الضريبة محمول لا مطلوب، وبمعني أنه على المكلف بدفع الضريبة أن يحمل المبلغ المطلوب كدين ضريبي ويسدده في مصلحة الضرائب ولا يبقي ينتظر من يأتي إليه، أو بقائه على عدم التسديد كونه مطلوب بالدين ويأخذ وقتا على ذلك.

3- استحقاق الدين الضريبي بوفاة الممول، بمعني أنه لا يسقط الدين الضريبي بوفاة المكلف بدفع الضريبة وإنما تستحق عليه أثناء السنة الضريبة وعليه يلزم ورثة الممول المتوفى بدفعها قبل توزيع التركة أي تستقطع من تركة المتوفى ثم بعد ذلك توزيع التركة على الورثة.

[1] – قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 329 الفقرة 1 + المادة 70 و93 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- لا فوائد مالية على أموال المصلحة العامة، وما يعني ذلك اذا دفع المكلف بدفع الضريبة نتيجة للربط الخطاء من قبل مصلحة الضرائب أو خطاء من قبل المكلف مبالغ ضريبية أكثر من المقرر أن يدفعه المكلف مما يستحق عليه قانونا فلا يجوز له استرداد المبلغ الزائد المدفوع من دون مطالبة بدفع فوائد مالية عنها كما لا يجوز الحكم قضائيا على مصلحة الضرائب بأية فوائد بشأنها، وتبرير ذلك أن مصلحة الضرائب لا تقوم بتوظيف الأموال أو استثمارها حتى تلزم بدفع فوائد عنها.

5- الدين الضريبي لا يقبل المقاصة، وبمعني لو كان للممول دين على الحكومة واستحقت عليه ضريبة فإنه لا يستطيع المطالبة بالمقاصة ويعني ذلك لا يستطيع أن يقول لي دينا على الحكومة فعليها أن تستقطع الدين الضريبي من الدين الذي على الحكومة وذلك حفاظا على مصالح الخزانة العمومية وحتى لا يلجأ الممول في المماطلة في دفع الضريبة بحجة إجراء تلك المقاصة.

6- لا وجود لحالة عدم المقدرة في الدين الضريبي بمعني لا يقبل الاعتذار بعدم القدرة المالية على دفع الضريبة من قبل الممول ولا يمهل أية مدة عن التأخير في السداد، وإنما تفرض عليه غرامات نقدية لتأخره عن كل يوم في التسديد.

7- اعتماد قاعدة ادفع ثم استرد بمعنى على المكلف بدفع الضريبة أن يدفع الضريبة أولا ثم كان له اعتراض أو ظهر له حق على مصلحة الضرائب فعليه أن يدفع أولا ثم بعدها يطالب باسترداد ماله.

8- اعتماد الحجز على المال الضريبي من المصدر، أي أن مصلحة الضرائب تحصل على الضريبة من استقطاع المبلغ الضريبي من مصدر الدخل ففي هذه الحالة تتمكن الإدارة

الضريبية في الحصول على حقها مباشرة وفي الوقت المحدد لتحصيل الضريبة أي بمجرد تحقق الدخل يتم الاستقطاع.

9- إتباع الإجراءات الإدارية لتسهيل التحصيل الضريبي، مثل استصدار أوامر إدارية بعدم تجديد الرخص التجارية للممولين المتهربين من دفع الضريبة أو إخطار دوائر السفر والجوازات من عدم تجديد رخص السفر قبل التأكد من أن طالبها قد سدد ما عليه من ضرائب التي تعتبر أموال المجتمع[1] يجب حمايتها وتحصيلها[2].

الفرع الرابع : أنواع التحقيقات المعمقة ومراحلها.

وضع المشرع إجراءات قانونية محددة في نصوص قانون الإجراءات الجبائية لتنظيم عملية الرقابة الجبائية ناهيك عن التعديلات التي تأتي سنويا عن طريق قوانين المالية السنوية والمكملة سعيا لتبسيط ذات الإجراءات وجعلها أكثر ملائمة وفعالية حتى تمكن أعوان الإدارة الجبائية القيام بمهامهم بصورة مفهومة وغير معقدة وقد ميز المشرع بين نوعين من الرقابة هما الرقابة المحاسبية والرقابة المعمقة على مجمل الوضعية الجبائية وسوف نتطرق في المرحلة الأولى للرقابة المحاسبية أو ما يسمى بالتحقيق المحاسبي.

[1]- لقد انصبت تدخلات العديد من مدراء الضرائب للولايات في كثير من المرات خلال اجتماعاتهم الدورية بالإدارة المركزية حول جانب هام ومعقد من التلاعبات الجبائية، مثل ظهور المؤسسات الوهمية وسيطرتها الشبه الكامل على عمليات الاستيراد وتنظيمها المحكم لشبكات توزيع خفية، التعامل بينها يكون بدون فواتير مما يصعب من مراقبتها، ولمواجهتها تم اعتماد نوعين من الأساليب، سحب التوطين البنكي للمستوردين الذين ليس لديهم محل مهني مصرح به، أما بالنسبة لغير المستوردين فيتم اشتراط على كل مكلف جديد إرفاق بطلب القيد في السجل التجاري، شهادة الوضعية الجبائية التي يشترط للحصول عليها تقديم عقد الملكية أو عقد إيجار وذلك لإثبات الوجود الفعلي للمحل المهني. موقع المديرية العامة للضرائب.

[2]- منصور ميلاد يونس، المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، 2004، ص ص 162 إلى 164.

أولاً: التحقيق في المحاسبة.

عرّفته المادة 20 فقرة 01 بقولها: "التحقيق في المحاسبة هي مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة"، إذن من هذا التعريف نرى أن التحقيق في المحاسبة هي إجراءات يتولاها المحققون الجبائيون يهدفون من ورائها إلى التأكد من صحة التصريحات المودعة لدى إدارة الضرائب ومقارنتها بما هو موجود واقعيا ومع ما هو موجود بحوزة الإدارة من معلومات وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها[1] إلا أنه وقبل الخوض في التحقيق في المحاسبة يستوجب أول التحضير للتحقيق فيها.

أ- التحضير للتحقيق:

التحضير للتحقيق هو الإجراء الأول الذي تقوم به المصلحة المختصة في الإدارة الجبائية وفق قواعد إجرائية ومعايير يتفق عليها الأعوان المكلفون بالتحقيق ترتكز على الاستدلالات والخبرة والحنكة التي يتمتع بها المراقب في اختيار وترتيب الملفات المراد التحقيق والبحث فيها، حيث يتجه المحقق إلى مركز الضرائب التابع له المكلف لسحب ملفه والإطلاع على الوثائق الموجودة فيه في إطار جمع كل المعلومات الداخلية والخارجية الموجودة لدى الغير (مؤسسات مالية، إدارات شبه ضريبية، الممونين، الزبائن...الخ. هذا الإجراء الأولي الخاص بالملف الجبائي يجرنا إلى تعريفه.

"يعد ملفا جبائيا، مجموعة الوثائق الضرورية والخاصة المتعلقة بالمؤسسة، حيث يتضمن كل التصريحات، من بينها التصريح السنوي، كذا الاتصالات، الإشعارات والمراسلات الموجهة إلى المكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية"[2].

[1] – ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، 2004، ص 13.

[2]- Lambert (T), Le contrôle fiscal, droit et pratiques; édition PUF, paris, 1991, p 47.

1- الهيئات المكلفة بإعداد وتنفيذ برامج الرقابة المحاسبية:

يتم برمجة وإعداد التحقيقات من قبل المديرية الولائية للضرائب باقتراح من مفتشيات الضرائب، أما تنفيذه فهو من تكليف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المختصة إقليميا بواسطة الأعوان المحققين وحسب الحالة قيد التحقيق.

2- طبيعة الملف:

إن الملف الجبائي يحتوي على بيانات تختلف حسب طبيعة المكلف بالضريبة:

بالنسبة للشخص الطبيعي وبالنسبة للشركة:

- الحالة الشخصية.
- طبيعة النشاط الخاضع للفحص.
- الوضعية العائلية.
- مقر السكن.
- منبع العائدات والتصريحات.
- طبيعة نشاطها.
- رأس مالها الاجتماعي.
- عنوان مقرها الرئيسي.
- وحدتها (فروعها).
- اسم المسير وحقه في رأس المال.

3- المقاييس المتبعة في اختيار ملفات الرقابة الجبائية:

يتم اختيار ملفات التحقيق وفق معايير هي ميكانيزمات نص عليها القانون مثل:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة والربح الضعيف مقارنة مع النشاط المزاول.
- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول.
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط.
- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال والنتائج المصرح بها لمدة (04) سنوات.
- ملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي أو محاولة اللجوء للغش الضريبي.
- التحسن المعيشي السريع للمعني بالرقابة دون تطابق ذلك مع تصريحاته، وعدم معرفة مصدر العائد.

سؤال: هل لإدارة الضرائب الحف في تفتيش مسكن المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة؟

بادئ ذي بدء ننوه أن هذا الحق من الخطورة بمكان بحيث أنه يتعلق بتفتيش مسكن المكلف، ويستوجب أن يطبق في أضيق الحدود كونه يتعارض مع حرمة المسكن والحريات الشخصية المحمية والمضمونة بالدستور، فالقانون الفرنسي اعتبر هذا الإجراء غير دستوري[1]، والجدير بالذكر أن هذا الإجراء غير معروف في القانون الجزائري، لكن مجال تطبيق هذا الحق محدد في الفرضية التي يوجد بها قرائن على أن المكلف بالضريبة يرتكب بعض المخالفات المحددة والتي تتلخص في أنه يتهرب من دفع الحقوق الضريبية التي هي على عاتقه وذلك باستخدام الطرق التالية:

- أن يقوم بعمل مشتريات أو مبيعات من غير فواتير.

[1]- تنص المادة 94 من القانون المالي الفرنسي لسنة 1985 على أنه أي ممارسة لحق التفتيش للمسكن يستوجب أن يصدر من أجلها أمر عن رئيس المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرة اختصاصها الأماكن المحددة في التفتيش.

- أنه يستخدم فواتير أو مستندات غير مطابقة للالتزامات الحقيقية أو أن يحذف أو يسقط من حساباته بعض الفواتير أو المستندات.

- أن يقوم بالحذف أو الإسقاط بمعرفته، أو أنه لم يقم بالتصحيح للمحررات أو الكتابات غير الصحيحة أو الصورية وذلك في المستندات والدفاتر الحسابية الملتزم بإمساكها وفقا للكود العام للضرائب (المادة 94 من القانون المالي الفرنسي لسنة 1985)[1].

4- سحب الملف واستمارات التحقيق:

- سحب الملف:

خول التشريع للعون المحقق أخذ ملف المكلفين المعنيين بالرقابة للإطلاع عليها من مفتشية الضرائب التابع لها هذا الملف، طبعا بعد إظهار وثيقة الأمر بمهمة التحقيق وإمضاء تعهد بالسر المهني وإعادة الملف بعد انتهاء المدة المحددة. إذ تنص المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية: "يلتزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به"[2].

- استمارات التحقيق:

بعد الاطلاع على الملف يقوم العون المحقق بملأ مجموعة من الوثائق أو الاستمارات التي تساعده للإلمام أكثر بجوانب المهنة الموكلة له، وتتمثل في:

[1]- رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 132.

[2]- المادة 65 معدلة بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2007.

- كشف للمحاسبة (Relevé de comptabilité): تملأ هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي لـ (04) سنوات ما فيه محل المراقبة، وعليه يظهر تطور رقم الأعمال والأعباء وكذا الربح الصافي لكل سنة.
- بيان مقارنة الحسابات الخامة (ETAT comptabilité de Bilan)
- يملأ هذا البيان لدراسة التغيرات الحادثة لـ (04) سنوات في أصول وخصوم المؤسسة.

5- **التحقيقات الخارجية المساعدة:**

لمعرفة جوانب المراقبة المحيطة بالمكلف، يعمد المحقق إلى إجراء تحقيق خارجي على مستوى:

- **الممولين:**

يجيز القانون للمحقق اللجوء إلى الممولين لجلب المعلومات الخاصة بالشركة قيد التحقيق وعلى الممول إفادته بكل الكشوف والحسابات الخاصة بالمكلف المعني.

- **الزبائن:**

قد يقدمون زبائن الشركة للمحقق الكثير من المعلومات: كثمن بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة، مما يساعد المحقق على تحديد سعر البيع والكميات المقدمة إلى الزبائن.

- **المحافظات التجارية أو مديرية التجارة و المصالح الأخرى:**

أجاز المشرع للمحقق الاتصال بإدارة البريد والمواصلات لمعرفة الكشوف الحسابية للمؤسسة، كما يلجأ المحقق إلى مديرية التجارة لتحديد ثمن البيع والشراء للمواد التي تستعملها الشركة.

- **مصالح الجمارك:**

في حالة شركة تقوم بنشاط الاستيراد والتصدير فجمع المعلومات من طرف المحقق يكون بالاتصال مع إدارة الجمارك.

ب- فحص محاسبة المكلف:

التحقيق في المحاسبة كما عرفناه بأنه مجموعة من العمليات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان للوثائق، والدفاتر المحاسبية للمؤسسة ومقارنتها بعناصر الاستغلال قصد التأكد من صحة التصريحات المكتتبة بهدف تحديد أوعية مختلف الضرائب المستحقة الناتجة عن مزاولتها –أي المؤسسة- لنشاط ما، ومن هنا فإن التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن رقابة معمقة يخضع لها المكلفين بالضريبة من خلال عرضهم للدفاتر والوثائق المحاسبية التي تبرز طبيعة وحجم نشاطاتهم ويتم اختيار هؤلاء المكلفين وفقا للمعايير المحددة في المنشور رقم 52 لوزارة المالية –المديرية العامة للضرائب- مديرية العمليات الجبائية الصادرة بتاريخ 22 فيفري 1994 المعدلة والمكملة لنظيرتها رقم 02 الصادر بتاريخ 04 جانفي 1992 وعند تحديد قائمة المكلفين استنادا إلى المنشور السابق الذكر الذي يسلط الضوء على نشاطاتهم باعتبارها موضوع التحقيق.

يتخذ الأعوان المحققون قبل الشروع في التحقيق في محاسبة المكلف مجموعة من الخطوات التحضيرية المتمثلة في:

- دراسة دقيقة لملف المكلف لتحديد سلوكه تجاه الإدارة الضريبية وواجباته الجبائية من خلال الإطلاع على التصريحات الدورية وتواريخ الإيداع وعقوبات التأخير...إلخ.
- استعمال كشوفات تعطي نظرة شاملة عن أربع سنوات مالية لنشاط المكلف من أهمها كشف للمحاسبة وبيان مقارنة الحسابات الختامية التي تلخص كل حسابات الميزانية.
- استعمال حق الاطلاع لمتابعة نشاط المكلف وتوضيح النقاط الغامضة والمشكوك فيها من خلال سلوك المكلف، وتعتبر هذه النقاط أساس التحقيق.

تعمل إدارة الجباية على إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف مؤرخ وموقع من طرف الأعوان المحققين ويليه بعد انقضاء الأجل القانوني والذي يتمثل في عشرة (10) أيام أول تدخل المعاينة

الميدانية لمراكز العمل وذلك قبل المشروع في التحقيق المحاسبي شكلا ومضمونا، لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات (تحديد الوظائف الرسمية والثانوية لنشاط المكلف، طريقة الإنتاج وعوامل الإنتاج المستعملة، وكذا القدرة الإنتاجية... إلخ.

وبعد كل هذه المراحل التمهيدية يأتي دور فحص كل الوثائق والدفاتر المحاسبة التي تؤكد صحة المعلومات المصرح بها ويقسم هذا الفحص إلى فحص من حيث الشكل وآخر من حيث المضمون[1].

يتم فحص المحاسبة من حيث الشكل بالتأكيد من المسلك المنتظم والصحيح للمحاسبة وذلك بتوفير الشروط التالية:

- يجب أن تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة وذلك باحتوائها على كل الوثائق المذكورة في المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري ومسلكها حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN.
- يجب أن تكون المحاسبة رياضيا صحيحة وذلك بتساوي المجامع.
- يجب أن تكون المحاسبة مقنعة وذلك بتوفير كل الوثائق التبريرية للتسجيلات المحاسبة (كالفواتير، بطاقة الجرد، الطلبيات...إلخ).

ومن هنا يأخذ تقييم المهمة أحد الشكلين إما القبول للمحاسبة التي أجريت من قبل المحقق الجبائي أو رفضها.

1- قبول المحاسبة:

إذا كانت المحاسبة متطابقة مع المخطط المحاسبي الوطني، مستوفية لجميع الشروط الشكلية الموضوعية، وإن النقائص المتواجدة بها لا ترقى إلى درجة رفض المحاسبة، تكون هذه الأخيرة مقبولة

[1]- المادة 20 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية وهي معدلة بموجب المواد 37 من قانون المالية لسنة 2009، و31 من قانون المالية لسنة 2012، و10 من قانون المالية لسنة 2013، و23 من قانون المالية لسنة 2016.

وبالتالي تصحح النتائج عن طريق الإجراءات الاعتراضية، لأن المكلف بالضريبة محل المحاسبة احترم الالتزامات الجبائية والمحاسبية ملقاة على عاتقه؛ ثم تبليغ هذه النتائج المتوصل إليها من قبل المحقق الجبائي إلى المكلف بالضريبة، والذي قد يجري محادثة أو حوار وجاهي أو اعتراضي مع الإدارة الجبائية حول النتائج المبلغة، على أن يتم التبليغ عن طريق رسالة موصى عليها مع العلم بالوصول، أو تسليمها إلى المكلف بالضريبة شخصيا[1].

2- رفض المحاسبة:

طبقا للمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء في أحكامها "لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة رقابة جبائية ومحاسبية إلا في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 09-11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني المحاسبي.
- عندما لا تحتوي على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية.
- عندما تتضمن أخطاء وإغفالات أو معلومات غير صحيحة، خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة[2].

يجب على العون إشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة حتى ولو لم تكن هناك تعديلات وهذا ما نصت عليه المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية: "... وجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلف بالضريبة وهذا حتى في حالة عدم إجراء تقويم أو رفض المحاسبة ...".

[1]- زعزوعة فاطمة، الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة، المرجع السابق، ص184.

[2]- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، المرجع السابق، ص77.

وبالمقابل المكلف بالضريبة يتمتع بـ 40 يوما ليعطي ملاحظاته بالقبول أو الرفض وهذا ابتداءا من يوم استلام الإعلان بالتعديلات.

ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك للمؤسسات من الإطلاع على واجباتها الجبائية أثناء التحقيق يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب أحيانا عن غير قصد، وفي هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات المنجزة عنها ويطلعه المحققون عن كيفية تقديم الطعون الأزمة[1].

3- مجال التحقيق في المحاسبة والأعوان المكلفون بهذه العملية:

تنجز الإدارة الجبائية برنامجا للتحقيق مع اختيار المؤسسات التي لها الأولوية في التحقيق سواء بطلب من:

- المديرية العامة للضرائب.
- المتفشية التي عاينت التجاوزات الخطيرة التي لها لوحظت أثناء مراقبة التصريحات.
- كذلك عند التصريح المكرر بالعجز من طرف المكلف بالضريبة.

- **الأعوان المكلفون بعملية التحقيق:**

يقوم بعملية الرقابة والتحقيق المحاسبي أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، مفتشين رئيسيين، مفتشين ومراقبين. وتنص أحكام المادة 40 ق.ج. على: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في المحاسبة للمكلفين بالضريبة وإجراء كل التحقيقات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة"،

[1]- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، 2004/2003، ص ص 79- 80.

وكذلك: "لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل".

أعوان الضرائب المختلفة لهم الأهلية القانونية (المادة 200 من القانون الإجراءات الجبائية) بإنجاز أو القيام بالتفتيش في محاسبات المؤسسات الخاصة بنفس شروط الرتبة مع الأعوان في مصلحة الضرائب المباشرة[1]. كما أن هناك أعوان لا يستطيعون المشاركة وهذا لرتبهم، وآخرون ينبغي لهم الاتصال بكل الهيئات التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة وهذا قصد جمع المعلومات.

- **مدة ومكان سريان التحقيق في المحاسبة:**

لا يجب أن تتعدى مدة التحقيق الآجال المحددة طبقا لرقم أعمال السنوي وطبيعة نشاط المؤسسة، فهناك من تكون أربعة أشهر والأخرى ستة أشهر، أما الحالات التي تتعدى السنة يكون فيها التحقيق لوجود تدليس مثبت قانونا، أو عدم التصريح بالمعلومات الصحيحة.

أما مكان التحقيق يكون بعين المكان مثبتا بنص المادة 40 من ق.ج: "يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب رفض ذلك من طرف المكلف بالضريبة ويوجهه كتابيا، وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانونا من طرف المصلحة".

ثانيا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية [2]

التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية هي مجموعة العمليات التي تهدف إلى الكشف عن الفرق الموجود بين المداخيل الحقيقية للمكلف بالضريبة والمداخيل التي صرح بها وهي العمليات التي تهدف

[1]- عيسى بولخوخ، المرجع السابق، ص 81.

[2]- عرفت المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية من خلال نص المادة 113 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمحولة إلى المادة 1/12 من قانون الإجراءات الجبائية: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة".

أساسا إلى البحث عن تجانس وانسجام المداخيل المصرح بها والوضعية المالية لعناصر ونمط معيشة المكلف بالضريبة، وأعضاء مسكنة الضريبي[1]. فالتحقيق المعمق يعتبر امتداد للتحقيق المحاسبي فيقوم المحقق بفحص بعض الوثائق التي لها علاقة بثروة المكلف كالوثائق الموجودة في مصلحة التسجيل التي تخص العقارات المبنية والغير مبنية.

إن أول ما يقوم به المحققون في إطار التحقيق في مجال الوضعية الجبائية وبعد إعلام المكلف بالضريبة جمع المعلومات الأساسية والضرورية للسنوات موضوع التحقيق من خلال القيام بدراسة الملف الجبائي للمكلف.

تمكن من معرفة سلوكه اتجاه واجباته الجبائية بالإضافة إلى الحصول على معلومات هامة عن عناصر ذمته المالية كالتركات، الاكتتاب في الأسهم وحصص بعض الشركات، القروض، السيارات، وكذا مختلف السكنات والأوقاف غير الرئيسية وقد نص على ذلك أول مرة قانون المالية لسنة 1992.[2]

وبالتالي الحصول على مختلف المعلومات الخاصة بالمداخيل بما فيها الأعباء العائلية، الأعباء المخصومة وغيرها من مداخيل المكلف، فهذا البحث يشمل حتى أعضاء مسكنه الضريبي، فهو تحقيق يتميز بالشمولية والعمق فهو لا يكتفي بدراسة الملفات والوثائق المتواجدة على مستوى الإدارة الجبائية بل يتوسع أكثر من أجل إعداد موازنة إجمالية بين مداخيل المكلف وأعضاء مسكنه الجبائي من جهة ومصاريفهم ونمط معيشتهم من جهة أخرى.

وبعد الانتهاء من هذه الموازنة وانقضاء عشرة (10) أيام من تسليم الإشعار بالتحقيق يتوجب على المكلف الإجابة على أسئلة المحققين من خلال حوار يستوضحون من خلاله كل النقاط الغامضة

[1] - Taiti. S., (La V.A.S.F.E) ; mémoire de fin d'études, L.E.D.F., Kolèa, 1993, p18.

[2] – المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المواد 38 من قانون المالية لسنة 2009، والمادة 34 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 13 من قانون المالية لسنة 2013، والمادة 24 من قانون المالية لسنة 2016.

والتي تثير الشك عند مصالح الرقابة الجبائية نتيجة الاختلال في توازن الموازن، وبالتالي تقديم التوضيحات والتبريرات اللازمة، وفي حالة عدم قدرة المكلف على التبرير الموضوعي للثغرات والاختلالات التي تسبب عدم التوازن يكون ذلك دليلا واضحا لوجود مداخيل لم يصرح بها المكلف قانونيا و عليه يشرع المحققون في تصحيح المعلومات الواردة في التصريحات المقدمة وتقويمها لتزويد الخزينة العمومية بالمداخيل غير المصرح بها.

وتهدف المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية (VASFE) بشكل أساسي إلى مراقبة المداخيل المصرح بها من قبل المكلف والتي يبدو أنها غير كافية على اعتبار ممتلكاته، وعناصر نمط المعيشة والمؤشرات الخارجية لثروته[1].

وعرفها الأستاذ جون بيار كسيمير بقوله: "هي مجموعة العمليات التي تهدف إلى البحث عن مدى الانسجام والتجانس بين المداخيل المصرح بها والوضعية المالية الحقيقية للمكلف ونمط معيشته"[2].

أ. سلطات الإدارة الجبائية في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

قد تتزامن برمجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مع التحقيق في المحاسبة خاصة في الحالة التي يكون فيها الشخص الاعتباري شركة ذات مسؤولية محدودة أو شركة أسهم ليمتد إلى كل شخص على حدى.

ينفذ هذا التحقيق كذلك في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف من جهة، وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى.

[1] - Lettre de la DGI; Lettre d'information, MF/DGI, N°16, avril 2004.
[2]- Jean-Pierre Casimir, Contrôle fiscal, droits garanties et procédures, groupe revue fiduciaire, 2000, 7ème édition, p 32.

تقوم الإدارة بطلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية خاصة عندما تكون في حوزتها معطيات ومعلومات تقارنها فيما بينها، مما تحملها على إعادة تقويم الوعاء الضريبي وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي.

يعتبر هذا الطلب إجراء من الإجراءات العادية للتحقق من التصريحات التي يقدمها المكلف على دخله الإجمالي.

1- **التبريرات:** تلتمس الإدارة الجبائية من المكلف تبريرات في الحالات الآتية:

- فيما يخص وضعيته الجبائية.
- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي.
- حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت ان المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح عنها. وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار. لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن تدليس.

2- **التوضيحات** :

فيما يخص التوضيحات، فتلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخص أي نقطة واردة في التصريح.

3- التصحيح الحضورى:

يعتبر إجراء من القانون العام. تبقى التعليمات الواردة في التحقيق في المحاسبة سارية المفعول ولاسيما في ما يخص تبرير التقويمات.

4- التصحيح التلقائي:

هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة. إذا لم يكتتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانونا أو لم يسوي وضعيته الجبائية ولم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة، فان هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة.

يجب أن تقترب القواعد المحددة من طرف الإدارة قدر المستطاع من الحقيقة، دون أي تجاوز أو تعسف أو سوء تقويم. ومن أجل الوصول إلى الهدف المنشود، يقوم المحقق بفحص بعض الوثائق الأخرى التي لها علاقة بثروة المكلف ومن أهمها:

- الوثائق الموجودة في مصلحة التسجيل التي تخص العقارات المبنية وغير مبنية.
- جميع الاكتتابات في الأسهم وحصص الشركات.
- الوضعية العائلية.
- القروض الممنوحة...الخ.

وعليه فإن هذا النوع من الرقابة المحاسبية يسعى لاكتشاف الغش الضريبي من أجل محاربته والقضاء على آثاره، وذلك لا يتم إلا بالتأكد من صحة أو عدم صحة ما تم التصريح به من طرف المكلف بالضريبة.

5- هل يمكن القيام بتحقيق جديد؟

لا يمكن للإدارة الجبائية القيام بتحقيق جديد إذا انتهى التحقيق في الوضعية الشخصية التي تخص مدة معينة إلا في الحالة التي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسية، أو أدلى بمعلومات خاطئة أثناء

التحقيق، ففي هذه الحالة يمكن أن تقوم الإدارة بتحقيق جديد على نفس الفترة المعنية وعلى نفس الحقوق المفروضة[1].

كذلك الحالات التي يثبت المكلف فيها أنه وبحسن نية قام بتأويل نص قانوني ضريبي والتزم بموجبه، وكان هذا النص معترفا به لدى الإدارة سواء عن طريق إجراء عام أو قرار يخصه شخصيا، فإنه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي.

ب.ضمانات المكلف الخاضع لحالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

1- الإعلام المسبق (الإشعار بالتحقيق):

يسبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية بإشعار مرفق بميثاق المكلف بالضريبة يحدد السنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه، أي 15 عشر يوما ابتداءا من تاريخ استلام الإشعار.

2- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار:

يعلم المكلف بالضريبة بحقه في الاستعانة بمستشار من اختياره.

3- لا يمكن إعادة التحقيق على نفس المادة الضريبية وعلى نفس الفترة المعنية إلا إذا ثبت للإدارة أن المكلف استعمل سوء نيته في التصريح.

4- التأويلات المعتمدة من طرف الإدارة:

إذا أثبت المكلف بالضريبة أنه التزم بحسن نية بتأويل نص جبائي كان معتمدا به لدى الإدارة المركزية سواء عن طريق إجراء عام أو قرار يخصه شخصيا فإنه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي.

[1]- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص 84.

5- آجال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

لا يمكن أن يتجاوز التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مدة أقصاها سنة واحدة (01) اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في الفقرة الثالثة من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية أو تاريخ تسليمه. وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناءا على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الارصدة في الخارج[1].

كما تمدد هذه الفترة إلى 30 يوم وبالآجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل 30 يوم ابتداءا من طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الاجنبية عندما يتوفر لدى المكلف بالضريبة مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج.

وتمدد الفترة المذكورة أعلاه إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق.

ج. هل المشرع استحدث إجراءات معدلة لشكلي الرقابة الجبائية السالفي الذكر في قانون المالية لسنة 2017؟

تعتبر الإجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تتخذها المصالح الجبائية فهي إجراءات قانونية ولازمة وأي إخلال بها يؤدي إلى بطلان إعادة التقويم وباقي إجراءات المتابعة الجبائية، والتي تتخذ في معظمها التزاما بالمواعيد والآجال المنصوص عليها قانونا وقد مس التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2017 كلا من التحقيق في المحاسبة وأيضا التحقيق المصوب في المحاسبة بينما التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لم يشمله أي تعديل، لهذا سوف نقتصر على هذين النوعين عند التطرق إلى التعديل.

[1]- المادة 38 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة 21 -4 من قانون الإجراءات الجبائية.

فطبقا لقانون الإجراءات الجبائية قبل تعديل قانون المالية لسنة 2017 في المادة 20-5 يتم التحقيق في المحاسبة، كما سبق القول، خلال مدة زمنية معينة في نص المادة وهي ابتداءا من 03 أشهر إلى 09 أشهر كحد أقصى[1].

والإضافة التي نصت عليها المادة[2] تتمثل في تمديد الأجل الممنوح للإدارة الجبائية بستة أشهر إضافية، عندما توجه طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية من إدارات جبائية أخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات[3]، وربما هذا الإجراء جاء من أجل منح الإدارة الجبائية أجلا ملائما لتدارك الضغط الموجود عليها فيما يخص انقضاء الآجال دون الحصول على أجوبة على الطلبات التي توجه للإدارات الجبائية الأخرى بسبب ضغط العمل وكثرة المتابعات وطول إجراءات الحصول على المعلومات من الإدارات الجبائية التي لها معلومات أو ملفات أخرى لهؤلاء المكلفون بالضريبة محل التحقيق في المحاسبة فطلب المعلومات يتم عن طريق مديرية الولائية للضرائب والتي قد تكون بعيدة عن مقر الإدارة الجبائية أي في ولاية أخرى قد يتعذر الانتقال إليها من طرف أعوان الإدارة الجبائية، وبالتالي يرسلون لطلبهم عن طريق البريد، وهذا الإجراء من شأنه أن يمنح الإدارات الجبائية فرصة للتعمق في الحصول على المعلومات وبعثها للإدارات المعنية ووصولها ضمن هذا الأجل وهو أجل معقول مقارنة بالفائدة التي تحصل عليها الإدارة الجبائية من عدم انقضاء الآجال أو إمكانية الحصول على أكبر قدر من المعلومات حول المكلفين بالضريبة ودراسة أحسن للملفات الجبائية.

[1]- تتم هذه المراقبة كل سنة من خلال إجراءات وضع برنامج للملفات الجبائية المقترحة للتحقيق في المحاسبة وهذه المهلة لا تدخل في حساب مدة التحقيق بل تسبقها أي أن مدة 03 إلى 09 أشهر هي مدة التحقيق في المحاسبة.

[2]- نصت الفقرة الجديدة في المادة 20-05 من قانون الإجراءات الجبائية على: "ويمكن تمديد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

[3]- هذه الفقرة مضافة بموجب نص المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017.

- المادة 38 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة لأحكام المادة 21 -4 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثاً: التحقيق المصوب في المحاسبة (vérification ponctuelle de comptabilité):

أ. الإجراءات المتبعة في هذا النوع من الرقابة:

استحدث هذا النوع من التحقيق بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 وهو إجراء لمراقبة مصوبة أقل شمولية وأكثر سرعة ومحدد النطاق في التحقيق المحاسبي وهو شكل من أشكال الرقابة الجبائية الذي لا يختلف عن سابقه (التحقيق في المحاسبة) ولا سيما من حيث الإجراءات.

يقوم هذا الشكل من أشكال الرقابة المعمقة على التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، لنوع معين أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية[1].

ويتميز هذا النوع من الرقابة بالخاصيتين التاليتين:

- يتم التحقيق في نوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب.
- تغطي الرقابة في المحاسبة المصوبة فترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجومعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة.
- لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق عملية التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)، للإشارة أن التحقيق المصوب في المحاسبة لها نفس شروط التحقيق المحاسبي.

[1]- المادة 26 من قانون المالية 2014، كذلك نصت عليه المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والتي عدلت بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 2016.

- عند البدء في هذا النوع من التحقيق، يقوم المحقق واعتبارا من الصلاحيات المخولة له من طرف المشرع الضريبي بطلب الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق من المكلفين بالضريبة المحقق معهم، وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من التحقيقات لا يمكن أن يؤدي إلى فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة على اعتبار أن الفحص المعمق يندرج تحت خانة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية للمكلف.

والتحقيق المصوب في المحاسبة يخضع لنفس القواعد المتبعة في تحقيق المحاسبة، باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 04 و05 المنصوص عليه في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية. ويتم هذا التحقيق لسبب شكوك في صدق المعطيات المصرح بها في التصريحات بشأن عبء أو الاتفاقات المبرمة من قبل المكلف بالضريبة والتي لم يصرح بها، ويتم اكتشاف صحة هذه الشكوك من خلال الإطلاع على الوثائق المحاسبية مثل الفواتير وكشوف الحسابات والتصريحات لدى الإدارات العمومية الأخرى مثل التصريح بعدد العمال لدى الصندوق الوطني للعمال الأجراء CNAS وإثبات ذلك من خلال التصريحات المودعة لدى مصالحها.

تطبق وتمنح المكلف نفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي غير أن الاختلاف بينهما يكمن في مدة التحقيق وبعض الإجراءات[1].

وتنص الفقرة الثالثة من المادة 20 مكرر أنه لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من

[1]- المواد 20 مكرر 1 و20 مكرر 2 و20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

أجل أدنى للتحضير، مدته (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار وهذا ما يدخل في اطار الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للتحقيق المصوب في المحاسبة[1].

والإشعار بالتحقيق إضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا كذلك يستوجب أن يشمل توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلام المكلف الخاضع لهذا الشكل من التحقيق بطبيعة العمليات المحقق فيها.

إن التحقيق المصوب في المحاسبة لا يجب أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)، يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيره، وتوضع لإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير.

وتمدد مهلة التحقيق في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود شبهة لعمليات التحويل الغير المباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2].

كما منح المشرع للمكلف الخاضع للتحقيق أجل (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

وتجدر الإشارة إلى أن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفقرة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين

[1]- المادة 20 مكرر فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]- المادة 20 مكرر محدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008 ومعدلة بموجب المادتين 24 من قانون المالية لسنة 2010 و32 من قانون المالية لسنة 2012 و26 من قانون المالية لسنة 2014.

الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب طبقا لنص المادة 20 مكرر فقرة 06.

تنص المادة 20 مكرر 02 على أنه يجب على أعوان الإدارة الجبائية، خلال المراجعة المقررة في المادتين 20 و20 مكرر أعلاه، وبتوفر عناصر تدل على تحويلات غير مباشر للأرباح، حسب مفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن يطلبوا من المؤسسة المعلومات والوثائق المحددة لطبيعة العلاقات بين هذه المؤسسات وإحدى أو عدة مؤسسات متواجدة خارج الجزائر، وكيفية تحديد مبالغ التحويلات المرتبطة بالعمليات الصناعية، أو التجارية أو المالية مع المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر، وإذا اقتضى الحال، الأطراف الموافقة والأنشطة الممارسة من طرف المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر والمرتبطة بعمليات صناعية أو تجارية أو مالية مع المؤسسة محل المراجعة وكذا النظام الجبائي المسطر لهذه العمليات.

بالنسبة للمؤسسات الأعضاء في مجمع الشركات، فإن المراجع تكون مماثلة لتلك المشترطة، بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، على الشركات المتحالفة المذكورة في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية[1].

يجب أن تبين الطلبات المكتوبة، صراحة، النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على معلومات ووثائق وذلك بتحديد المؤسسة الأجنبية المعنية والمنتوج محل المعاملة أو النشاط المعني بالتحقيق وكذا البلد أو الإقليم المعني.

يعد اجل الرد مماثلا للأجل المنصوص عليه في المادة 19 أعلاه.

[1]- المادة 20 مكرر 2: محدثة بموجب المادة 17 من ق.م.ت. لسنة 2010 ومعدلة بموجب المادتين 33 من ق.م. لسنة 2012 و11 من ق.م. لسنة 2013 و27 من ق.م. لسنة 2014.

ب.التلبس الجبائي Flagrance fiscale:

حتى تقوم الإدارة الجبائية بمواجهة المكلفين بالضريبة ذوي النية السيئة والقضاء على مختلف الممارسات قصد التهرب من دفع الحقوق المفروضة عليهم، بما في ذلك اخفاء نشاطاتهم لتخفيض أرقام الأعمال وتضخيم الأعباء، بما في ذلك الشراء أو البيع دون فاتورة، استحدث المشرع الضريبي إجراء يسمى في التلبس الجبائي تمارسه الإدارة الجبائية استثناءا في اطار عملية الرقابة التي يخضع لها بعض المكلفين.

ومن أجل محاربة كل هذه الممارسات تتزود الإدارة الجبائية بشكل دائم بإجراءات جديدة بغية محاربة كل هذه الظواهر المضرة بالخزينة العمومية، في هذا السياق تم إنشاء إجراء التلبس الجبائي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواده 07 و18 وتعزيزه بالمادة 12 من قانون المالية 2013.[1]

ولوضع هذا الإجراء في إطار قانوني يسمح لأعوان الرقابة بصورة أكثر فعالية وردعية وسرعة خلال ممارسة حق المعاينة والرقابة والحجز ...الخ، منح المشرع للإدارة الجبائية هذا الإجراء الخاص كوسيلة من شانها أن تضع حدا للغش والتهرب الجبائيين ومعاينته كجنحة متلبس بها وهذا قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية وقبل اندثار القرائن والتلبس الجبائي هو عملية مراقبة فجائية تقوم بها الإدارة الجبائية قبل أن يتمكن المكلف من طمس الدلائل أو القيام بمناورات ينظمها بهدف ترتيب عملية إعساره[2].

وقد عرفه موقع المديرية العامة للضرائب "يعتبر التلبس الجبائي إجراء رقابة غير مستقل، حيث أنه ينفذ في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الاطلاع أو الرقابة، والذي من شأنه أن يسمح

[1] - Lettre de la DGI n°68/2013.

[2]- المادة 18 من الأمر رقم 10-10 المؤرخ في 26 غشت 2010 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 49 الصادرة في 29 غشت 2010.

للإدارة الجبائية بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الجبائي الجارية وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل انقضاء اجل الالتزامات التصريحية"[1].

وقد نظم المشرع الجبائي موضوع التلبس الجبائي في المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: "على أنه بغض النظر عن كل الأحكام المتعلقة بالمراقبة وبالتحقيق الجبائي، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمحلفين قانونا في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي.

ويعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص.

ويسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس من قبل المكلف عندما تجتمع مؤشرات مقبولة كما يسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

لقد حدد المشرع الجبائي الحالات التي أعطى لإدارة الضرائب الحق في إدراجها كحالات متلبس بها قصد التهرب من دفع الحقوق وهي:

- ممارسة نشاط ما دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية.
- إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا.

[1]- Lettre de la DGI n°68/2013.

- ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها تخزينها وإيداعها.
- تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش.
- ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل.
- تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة[1].

وقد اشترط المشرع الجبائي لتطبيق إجراء التلبس الجبائي، تحت طائلة بطلان الإجراء، الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية على اعتبار حفظ الحقوق الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة مضمونة ومحمية بقوة القانون من التجاوزات التي قد تواجههم أثناء هته العملية ويتعين على هذا الأخير أن يقوم بالرد في غضون 48 ساعة بالقبول أو بالرفض لإعداد المحضر المذكور، وهذا حسب التواجد الفعلي أو عدمه لجنحة التلبس الجبائي.

يعتبر عدم رد المكلف في الأجل المذكور أعلاه، رفض ضمني.

لقد أعطى المشرع الضريبي لأعوان الرقابة بما أن إثبات الوجود الفعلي لجنحة التلبس الجبائي يعود على الإدارة الجبائية، الحق بالإطلاع المباشر وفي الوقت المناسب على الوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين بهذا الإجراء، وهذا بغية الكشف عن عناصر ما من شانها تأكيد وجود الغش.

إن المكلف بالضريبة المثبت ضده جنحة التلبس الجبائي، وبعد موافقة مدير الأبحاث والمراجعات، سيخضع بشكل مباشر لمحضر التلبس الجبائي. يوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج

[1] - Lettre de la DGI n°68/2013.

الذي تعده الإدارة الجبائية ويصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحبة المخالفة وفي حالة رفض التوقيع، يجب أن يكون هذا المحضر موقع من قبل الأعوان المؤهلين الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمحلفين قانونا وأن يكون موقع من جهة ثانية من قبل المكلف بالضريبة صاحب المخالفة. يذكر ذلك في المحضر وتحتفظ إدارة الضرائب بالمحضر الأصلي وتسلم نسخة منه إلى المكلف بالضريبة المعني الذي حرر بشأنه المحضر.

في حالة ما رفض هذا الأخير التوقيع يتم تدوين عبارة "رفض التوقيع" في المحضر.

يتم حفظ النسخة الأصلية من هذا المحضر من قبل إدارة الضرائب وتسلم نسخة منه للمكلف بالضريبة[1].

تترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد، لاسيما:

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة.
- استثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية.
- في حالة معاينة التلبس الجبائي وخلافا للأصل العام الذي يقضي لعدم إمكانية تجديد عمليات الرقابة المنتهية وللحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من الضياع يمكن الإدارة الجبائية اعادة تجديد عملية التحقيق المنتهية كما يمكنها كذلك تمديد اجال التحقيق في عين المكان.
- تمديد في أجل التقادم المتعارف عليها في المادة الجبائية المحددة بأربع سنوات بسنتين (2) إضافيتين.

[1]- المادة 12 من قانون المالية رقم 12-12 المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية العدد رقم 72 الصادرة بتاريخ 2012/12/30.

- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر بـ 2% وجدول الدفع بالتقسيط.
- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش لمنعه من ممارسة النشاط ومراقبة كل أفعاله، وتم إنشاء البطاقية الوطنية للغشاشين سنة 1997، حيث أعد هذا الملف بواسطة الإعلام الآلي، ويسمح بتحديد الأشخاص الذين ارتكبوا مخالفات جبائية وتجارية أو جمركية، من أجل حصر الممارسات التدليسية[1] وتنظيم عمليات الرقابة، والهدف من إنشاء هذه البطاقية هو دفع المدلسين على تغير لوطياتهم وإتمام التزاماتهم الضريبية ولم يتم العمل به بصفة رسمية إلى غاية سنة 2006.

بالرجوع إلى الفقرة الثالثة من المادة 20 مكرر 03 قبل تعديلها بالمادة 13 من قانون المالية نجدا تنص على أنه: "يترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية من حيث أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد وكذا الاستبعاد من بعض الحقوق كالتأجيل القانوني للدفع المقدر بـ 20 %.

ومنه نلاحظ أن المشرع الجبائي الجزائري ولإزالة الغموض الذي يكتنف نص المادة جاء بذكر آثار التلبس الجبائي بشكل مفصل وواضح، هذا لخطورة هذا الإجراء بحيث ينتقص من ضمانات المكلف بالضريبة خاصة ما يتعلق عدم تحديد مدة الرقابة والتبليغ المسبق حيث نلاحظ ان إجراءات التلبس الجبائي تتم دون إعلام مسبق وذلك أمر منطقي لما يتطلبه هذا الإجراء من سرعة لمنع المناورات التي يستخدمها المكلف لتنظيم إعساره.

[1]- المادة 86 من القانون رقم 05-10 المؤرخ في 13 جمادى الأولى الموافق لـ 20 يوليو 2005 يعدل ويتمم الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، جريدة رسمية العدد 44، الصادرة في 26 يونيو 2005.

مما سبق، نستخلص أن مفتشيات الضرائب تمارس نوعين من أنواع الرقابة الجبائية وهي الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق ويتم القيام بهذين النوعين دون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، ولا يتم القيام بأبحاث عامة أو خاصة حوله.

لذلك تبقي الرقابة الممارسة داخل مكاتب الإدارة الجبائية غير قادرة على التحكم في العدد الهائل للتصريحات الجبائية إضافة إلى العيوب التي تواجه هذا النوع من الرقابة خاصة الرقابة الشكلية فما هي إلا فحص شكلي للتصريحات المقدمة من قبل المكلفين ولا تعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بل تعتمد فقط على الكيفية التي تمت بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه المعلومات[1].

كل ذلك يوجب على الإدارة الجبائية التنقل إلى عين المكان بغرض إثبات ممارسة الغش الضريبي أو قبل أي مناورة من المكلف لتنظيم إعساره، لذا تقوم الإدارة بذلك عن طريق نوعين من الرقابة وهي المعاينة والتلبس الجبائي.

إن الرقابة المبسطة تتمثل أساسا في فحص ملفات المكلفين من ناحية الشكل ليتم بعدها الفحص الشامل للتصريحات والقيام بإجراء مقارنات بين ما تحتويه هذه التصريحات بمختلف المعلومات والوثائق التي بحوزة الإدارة الجبائية، وعند عدم تسجيل أي نقص أو خطأ في ملف المكلف يحفظ الملف دون أي متابعة، أما في حالة وجود أخطاء جسيمة يقترح الملف للرقابة المعمقة عند استلام محضر التلبس طبقا للإجراءات المعمول بها[2].

يبقى للمكلف الخاضع للتلبس الجبائي اللجوء إلى الجهة القضائية الإدارية المختصة عند استلامه للمحضر الذي حرر له في إطار إجراءات التلبس طبقا للإجراءات المعمول بها وهذا ما نصت عليه المادة 20 مكرر 3 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

[1]- المادة 20 مكرر 3 الفقرة 2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، 2013-2014.

ج. الإجراءات المعدلة أو المستحدثة في التحقيق المصوب في المحاسبة وفقا لقانون المالية لسنة 2017:

طبقا لقانون المالية لسنة 2017 وفي المادة 43 يتم التحقيق المصوب في المحاسبة كما سبق القول خلال شهرين (02) على الأكثر، والجديد في نص هذه المادة هو إضافة الآجال في الرقابة الجبائية حتى للتحقيق المصوب في المحاسبة، والإضافة التي نصت عليها المادة تتمثل في منح أجل إضافي للإدارة الجبائية يصل إلى مدة ستة أشهر إضافية (06 أشهر)، عندما توجه الإدارة طلبات للحصول على المعلومات ضمن ما يسمى بالمساعدة الإدارية من إدارات جبائية أخرى في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، وكما سبق القول فهذا الإجراء إضافة لضمانات الرقابة الجبائية ورفع إمكانية تحصيل المعلومات من الإدارات الأخرى وبالتالي كشف جميع المعلومات التي قد تفيد في الرقابة ومحاربة التهرب والغش الضريبي وذلك بقولها: "ويمكن تمديد هذا الأجل بستة (06) أشهر، عندما توجه الإدارات الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات"[1].

وبالتالي فإن المادة جاءت لتكرس حق الإدارة الجبائية في الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات من الإدارات الجبائية الأخرى وهذا من شأنه أن يساعد في صحة الإجراءات والإخضاعات الجبائية من جهة، وعدم تسرع الأعوان الجبائيين في عملهم نظرا لقلة المعلومات أو ضيق الآجال.

رابعاً: نتائج الرقابة الجبائية.

إن عملية الرقابة الجبائية تسعى إلى جعل الخزينة العمومية تستوفي حقها القانوني وذلك من خلال استرجاعها للمبالغ المهربة عن طريق إحداث التقويمات اللازمة. فتطبيق عملية الرقابة الجبائية

[1]- حسب رأيي الخاص ربما كان الأجدر توسيع مجال هذه الفقرة لتشمل إدارات تملك معلومات مهمة عن المكلفين بالضريبة قد تفيد في التحقيق مثل الخزينة العمومية والبنوك والوكالات العقارية وخاصة إذا تعلق الأمر بمبالغ كبيرة أو إدارات بعيدة عن المصلحة الجبائية.

سيؤدي حتما في معظم الأحيان إلى اكتشاف نقائص وإغفالات أو مخالفات مرتكبة من طرف المكلفين إما عمدية أو غير مقصودة وذلك من أجل تضليل الإدارة الجبائية ومحاولة التقليص من المستحقات الضريبية الواجبة الدفع في إطار عملية الغش والتهرب والتدليس.

وفي هذا المضمار ولتعويض الخزينة العمومية عن الأضرار التي لحقت نتيجة هذه التصرفات تتخذ الإدارة الجبائية الإجراءات اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء وتقويمها عبر المراحل التالية:

أ. التقويمات:

تعتبر التقويمات التي تقوم بها الإدارة الجبائية عند نهاية عملية الرقابة إجراءات قانونية نص عليها التشريع الجبائي صراحة وتطبيق هذه الإجراءات حسب وضعية المكلف اتجاه التزاماته الجبائية. في حالة امتثال المكلف بالضريبة لالتزاماته الجبائية والمحاسبية تطبق عليه إجراءات التقويم العادي وفق القانون العام (الحالة العامة).

أما في حالة لجوء المكلف إلى عمليات الغش والتدليس كغياب أو عدم تقديم التصريحات أو عدم صحة مضمونها فتتبع الإدارة الجبائية في هذه الحالة إجراءات خاصة واستثنائية للقاعدة العامة والمتمثلة في إجراءات التقويم الأحادي[1]. ولتوضيح ذلك لا بد الوقوف عند العناصر والمفاهيم الآتية:

1- **إجراءات التقويم الثنائي**: إجراء التقويم الثنائي أو كما يسمى (التناقضي) وهو إجراء قانوني ونتيجة من نتائج التحقيقات ويطبق هذا الإجراء على المكلفين الذين يلتزمون بواجباتهم الجبائية والمحاسبية وذلك إثر ورود أخطاء أو إخفاء أو نقص ...إلخ، دون قصد أو نية سيئة أو تعمد.

يعتمد هذا النوع من التقويمات على مبدأ الحوار بين الإدارة الجبائية والمكلف ويتم الشروع في تطبيق هذا التقويم بدء من إشعار المكلف مع الأخذ بعين الاعتبار الشروط الآتية:

[1] - Le contentieux de l'impôt D.G.I.,1996, pp 5 -6.

- منح أجل (40) يوم للمكلف بدء من تاريخ استلامه للإشعار مع إعطائه حق الموافقة أو رفض هذا الإجراء مع تقديم ملاحظاته.
- احتواء الإشعار على مختلف المعلومات الدقيقة والتبريرات الموضوعية التي اعتمدت من أجل تحديد الأسس الجديدة للضرائب قصد إقناع المكلف بأن نتائج التقويم ليست عشوائية.
- أن يسلم الإشعار للمكلف أو ممثله القانوني.
- أن يكون الإشعار ممضيا من طرف الأعوان اللذين قاموا بالتقويم مع توضيح هويتهم ورتبتهم.

ويجب الإشارة أنه من حق المكلف طلب كل التبريرات اللازمة والتي من شأنها إقناعه بأسباب هذا التقويم وبالتالي تقديم موافقته.

وفي حالة موافقة المكلف تعمل الإدارة الجبائية على تحصيل الزيادة القانونية الناتجة عن عملية التقويم مع إرسال إشعار للمكلف لإبلاغه حول ملاحظاته التي رفضت والتي أخذت بعين الاعتبار لحساب التقويم النهائي.

2- **إجراءات التقويم الأحادي:** ويطبق هذا الإجراء في حالة عدم امتثال المكلف لالتزاماته الجبائية والمحاسبية، واعتراضه طريق الرقابة الجبائية بحيث تقوم الإدارة الجبائية بإجراء التقويم من جانب واحد أي أن المكلف لا يساهم إلى جانبها في تحديد أساس فرض الضريبة وينقسم هذا النوع من التقويم إلى:

- إجراء التصحيح التلقائي.
- إجراء التقدير التلقائي.

- إجراء فرض الضريبة التلقائية.

ب. العقوبات:

1- العقوبات الإدارية:

إن تسليط العقوبات على المكلف هي نتيجة حتمية للمراقبة الجبائية التي تثبت سوء نية هذا الأخير ومحاولته التحايل من أجل التهرب من التزاماته. في هذا الإطار نص التشريع الجبائي على عدد لا يستهان به من العقوبات الجبائية والجنائية الصارمة ضد المكلفين الغشاشين لتكون بمثابة إجراء ردعي لهذه الفئة وعبرة لمن يعتبر[1].

وتختلف درجة العقوبات باختلاف المخالفات المرتكبة من طرف المكلف ويمكن حصرها كالآتي:

- **العقوبات لغياب التصريح:** إذا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة تطبق نسبة 25%[2]، أما بالنسبة لعدم التصريح بالوجود تطبق غرامة تقدر بـ 30.000 دج[3].
- **عقوبات التأخير أو عدم التصريح:** يعتبر عدم التصريح السنوي بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات مخالفة تؤدي إلى مضاعفة المبلغ المفروض على المكلف بنسبة 25% تلقائيا[4].

أما إذا قام المكلف بإيداع التصريح خلال الشهرين المواليين لتاريخ آخر أجل محدد تخفض الزيادة من 25% إلى 10% إذا كانت فترة التأخير لا تتجاوز شهر واحد أما إذا تجاوزت شهر واحد

[1] - Charte de contribuable vérifiée D.G.I, ALGER, 1996, p17.

[2]- المادة 192/ فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3]- المادة 194/ فقرة 1 من نفس القانون.

[4]- المادة 192/ فقرة 1 من نفس القانون .

دون أن تتعدى شهرين تخفض إلى 20% وهذا ما هو منصوص عليه في المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أما الإيداع المتأخر للتصريح الحامل لعبارة "لاشيء" والمكتبة من قبل المكلفين الذين يستفيدون من إعفاء يؤدي ذلك إلى تطبيق غرامة جزافية تقدر بـ:

- 2500دج لما يكون التأخير أقل من شهر.
- 5.000دج لما يكون التأخير أكثر من شهر.
- 10.000دج لما يكون التأخير أكثر من شهرين.

- **الزيادات بسبب نقص التصريح:** بناءا على نص المادة 193 -1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو بين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو اخل بها نسبة:

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج و يقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه.
- 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص يفوق 200000 دج.

وتنص المادة 193 فقرة 2 من نفس القانون على أن عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبيق زيادة قدرها 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين (5000000 دج) أو يعادلها، وترفع هذه الزيادة إلى 200 % عندما تفوق الحقوق المتملص منها سنويا خمسة ملايين دينار جزائري.

2- **العقوبات الجزائية:**

يمكن للإدارة الجبائية أن تباشر متابعات جزائية ضد المكلف الذي يقوم بعمليات الغش، وقد نصت على ذلك المادة 28 من قانون المالية 2003 التي ضاعفت العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة، أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا، بما يأتي:

مبلغ الحقوق المتملص منها	الغرامة	الحبس أو السجن المؤقت
لا يتجاوز 100000دج	من 00 500دج إلى 100000دج	سنة
أكثر من 100000 لا يتجاوز 300000دج	من 50000دج إلى 100000دج	الحبس من سنة إلى خمس سنوات
أكثر من 300000دج لا يتجاوز 1000000دج	من 100000 إلى 300000دج	الحبس من 2 سنة إلى 10 سنوات
أكثر من 1000000دج لايتجاوز 3000000دج	من 300000دج إلى 1000000دج	السجن المؤقت من 5 إلى 10 سنوات
أكثر من 3000000دج	من 1000000دج إلى 3000000دج	السجن المؤقت من 10 إلى 20سنة

ونشير هنا أن شركاء مرتكبي الجرائم والجنح تطبق عليهم نفس العقوبات المذكورة في الجدول بموجب المادة 42/فقرة 2 من قانون العقوبات التي تنص على ما يلي: "يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار اليها في الفقرة السابقة ويعتبرون على الخصوص كشركاء الأشخاص:

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير"[1].

[1]- تم إنشاء بطاقة وطنية من طرف إدارة الضرائب بموجب التعليمة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة بموجبها يتم وضع بطاقية معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي الجمركي والتجاري.

تحتوي هذه البطاقة على اسم ولقب وعنوان المتهربين + رقم التسجيل الجبائي + نوع المخالفة تاريخها نوع العقوبة إضافة إلى الديون الضريبية ...الخ، وتقوم بانجاز هذه البطاقية والإشراف عليها المديرية العامة للضرائب.

كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم في هذه البطاقية للمتهربين من أجل تسوية وضعيتهم اتجاه الخزينة العمومية، وفي حال تسوية المكلف لوضعيته الجبائية يمكنه طلب إلغاء تسجيله من هذه البطاقية، إلا أن الإلغاء لا يتم إلا بعد مرور مدة سنتين تبدأ سريانها من تاريخ تسوية الوضعية ويتم بذلك الإلغاء بطلب من إما المديرية العامة للضرائب أو المديرية العامة للجمارك أو مديرية التجارة المختصة إقليميا.

-تنص المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236-2010 المؤرخ في 2010/10/07 المتضمن الصفقات العمومية على أنه يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه الجبائية.
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.
- أصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة.

- ينظر كذلك المادة 544 فقرة 3 من قانون الضرائب الغير مباشرة + المادة 306 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة.

- المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004.

خامساً: نهاية التحقيق.

على ضوء كل العمليات التي قام بها المحقق الجبائي والنتيجة التي استخرجها من عمله يدخل في المرحلة النهائية لتحقيقه، والتي تعتبر كخلاصة جهوده. تحمل هذه المرحلة إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وكتابة التقرير النهائي[1].

أ. إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق:

تلتزم الإدارة الجبائية بتبليغ المكلف الخاضع للتحقيق عن نتائج المراقبة الجبائية حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ عن طريق البريد في رسائل موجهة إلى المكلف مع وصل استلام مؤرخ باليوم الذي تم التسليم فيها حتى يكون التاريخ حجة في حالة المنازعة الضريبية لضبط الآجال ويكون التبليغ على مرحلتين:

1- الإبلاغ الأولي:

- يجب أن يكون هذا الإبلاغ الأولي مفصل جيدا بجميع الضرائب وسنوات النشاط المصوبة ومصاغ بطريقة تسمح للمكلف من فهمه وتسجيل ملاحظاته.
- يجب أن يرسل هذا الإبلاغ إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك طبقا للإجراءات القانونية الجبائية.
- يحتوي الإبلاغ على الطرق التي استعملت في التقييم والتي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية، وقد حدد المشرع الجبائي مدة (40 يوم) لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي المسلم له.

والإدارة الجبائية ملزمة على الرد الذي توصلت إليه من طرف المكلف لتوضيح وتفسير النتائج التي توصلت إليها.

[1] – قادري سعيدة، المرجع السابق، ص 96.

2- **الإبلاغ النهائي:**

يكون الإبلاغ النهائي حسب حالة المكلف عند استلام الإبلاغ الأولي.

أ- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية أي بعد 40 يوم المحددة في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققون ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف لأنهم يعتبرونه قبول ضمني من قبل المكلف.

ب-المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا: عند استلام الإدارة الجبائية الرد من قبل المكلف قد تظهر حالتين:

- الحالة 01: إما الرد يحمل ملاحظات خاصة بنتائج التحقيق كاعتراضات عن الأسس المعدلة، ففي هذه الحالة يقوم المحققون بدراسة هذا التعديل ويقررون قبولها أو رفضها كليا أو جزئيا، وهنا يجب التنويه إلى أنه يجب إعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي (بشكل مفصل).
- الحالة 02: عندما يكون الرد ايجابي للمكلف (قبول التعديل) فإنه يعد قبولا صريحا ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه كما لا يمكن الاعتراض عليه من قبل المكلف بالضريبة (الطعن).

ب.تطبيق التعديلات وفق الأسس الجديدة للضريبة:

هذه العملية تعتبر كنقطة نهاية لأعمال المحقق، أي إصدار الأوامر من طرف المحققين حيث يقومون بحساب الحقوق والغرامات التي تكون على عبئ المكلف المعني وتستعمل لهذا الغرض عدة وثائق منها:

1- **المصفوفات:** نجد منها :

- مصفوفات خاصة بالضرائب المباشرة ذات الطابع السري.
- مصفوفات تخص الرسوم والضرائب ذات الطابع غير السري.
- مصفوفات تخص الدفع الجزافي والضريبة على الدخل الإجمالي.

2- **الإخطارات:** تستعمل نماذج منها:

- إخطار يخص الضرائب والرسوم ذات الطابع السري.
- إخطار يخص الضرائب والرسوم ذات الطابع غير السري.

كل هذه العناصر تحفظ في الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة. وتقدم لإثبات الإجراءات المتخذة في حالة النزاع.

ج. كتابة التقرير النهائي:

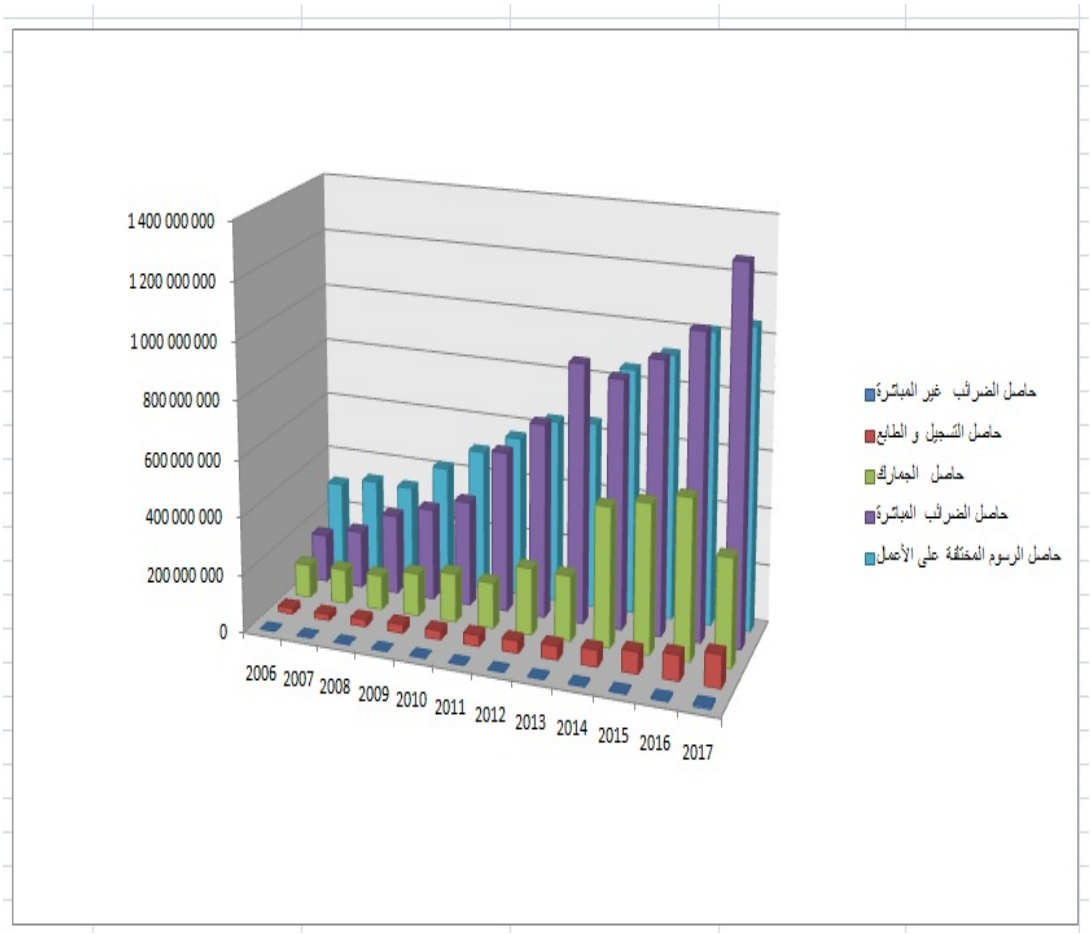
ينهي المحقق مهمته في التحقيق عن طريق كتابة التقرير النهائي الذي يتمثل في ملف يحمل كل المعلومات والأرقام والمبالغ، وذلك يكون بتدوين الملاحظات التالية:

- إذا كان الإشعار مرسلا عن طريق البريد أو تم تسليمه للمكلف مباشرة.
- تحديد المدة أو الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة أو الإعراض عنها.
- طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقرة لذلك.

وليس هذا الملف فحسب بل هناك وثائق أخرى يجب وبشكل إلزامي أن تكون ملحقة أو مرفقة بنسخ لتقرير التحقيق موجهة للمديرية الجهوية للضرائب، وكذا مديرية البحث والتحقيقات.

وفي ما يلي جدولين يوضحان الإيرادات الجبائية وأنواعها عن طريق المجهودات التي يبذلها أعوان الإدارة الجبائية سعيا منهم للحفاظ على استقرار الإيرادات التي تمثل أساس تغذية الخزينة:

نوع الإيرادات	الإيرادات الجبائية					
قانون المالية	حاصل الضرائب غير المباشرة	حاصل التسجيل والطابع	حاصل الجمارك	حاصل الضرائب المباشرة	حاصل الرسوم المختلفة على الأعمال	المجموع
2006	850000	21610000	117080000	168140000	303090000	609920000
2007	900000	21477000	120753000	201313000	331673000	675216000
2008	1000000	26000000	121300000	278800000	327700000	753800000
2009	1000000	31000000	149600000	321800000	417600000	920000000
2010	1500000	32700000	170300000	367800000	496200000	1067000000
2011	1500000	39700000	160400000	560700000	562200000	1323000000
2012	2000000	43770000	232580000	677730000	639670000	1593750000
2013	1500000	49400000	228300000	903000000	649200000	1829900000
2014	3000000	59300000	485700000	866120000	853330000	2264450000
2015	4000000	76500000	517000000	947950000	920260000	2461710000
2016	5000000	89730000	555350000	1058220000	1014380000	2717680000
2017	9563000	114981000	375570000	1297668000	1047601000	2835820000
المبلغ: بآلاف دج			**المصدر**: قوانين المالية من 2006 إلى 2017			


1 400 000 000
1 200 000 000
1 000 000 000
800 000 000
600 000 000
400 000 000
200 000 000
0
2006
2007
2008
2009
2010
2011
2012
2013
2014
2015
2016
2017
حاصل الضرائب غير المباشرة
حاصل التسجيل و الطابع
حاصل الجمارك
حاصل الضرائب المباشرة
حاصل الرسوم المختلفة على الأعمال

خاتمة المبحث:

وخلاصة لما تطرقنا إليه، وجدنا أن الضرائب أهم مورد تعتمد عليه الدولة الجزائرية لتعبئة خزينتها وحرصا عليها اعتمدت الدولة قوانين لتسيير هذه الأموال وإقامة الرقابة على ذلك التسيير، وهو ما تطرقنا إليه بالتفصيل في هذا المبحث.

حيث رأينا أن عملية الرقابة الجبائية تعتمد على مؤسسات وآليات لتنظيم وتفعيل الرقابة بنجاعة، إلا أن تطبيقها في دول العالم الثالث يكون أكثر صعوبة منها في دول العالم المتقدم، حيث يفتقد إلى الشفافية المبتغاة بين مقيم الضريبة والمواطن الملزم بها.

وعلى هذا تعمل الدول على إقامة قوانين وطرق أكثر صرامة ودقة لتحصيل أموال الضريبة بتقيات رقابية أكثر كفاءة وملائم للمؤسسة والمواطن على حد سواء.

وعلى غرار كل بلد مهتم بتحديث نظامه الجبائي، تعمل الجزائر على أن يكون نظامها جديا ومتطابقا بشكل دائم مع المتطلبات الاجتماعية والاقتصادية للبلد، وذلك للسهر على التوزيع العادل للعبء الضريبي المفروض على كافة المكلفين بالضريبة، والحفاظ على مصالح الخزينة العمومية وكذا ترسيخ الوعي الجبائي.

انطلاقا من كون النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، والذي من خلاله يقوم المكلفون بالضريبة بالتصريح من تلقاء أنفسهم بالأسس الخاضعة للضريبة، فقد لاحظنا أنه تم استحداث مجموعة من إجراءات الرقابة قصد التأكد من صحة التصريحات المكتتبة وعند الاقتضاء القيام بالتصحيحات والعقوبات المفروضة سعيا للحفاظ على الإرادات المنتظمة للجباية العادية التي تتغذى منها أساسا الخزينة العمومية[1].

[1]- Lettre de la DGI, n°68/2013.

فبعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف نخلص إلى أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، والإدارة الجبائية تستعملها من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين وردعهم بعقوبات جبائية وجنائية موافقة بحسب طبيعة المخالفة.

وعلى كل حال، يجب أن نشير إلى أن هذه المعايير الموضوعة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة الغش الضريبي غير كافية نظرا للعدد المحدود للموارد البشرية المؤهلة والوسائل المادية الموضوعة لأعوان الإدارة الجبالئية لأجل القيام بمهام الرقابة الجبائية لكل ملفات المكلفين في نفس الوقت على أحسن وجه بالإضافة إلى العدد الكبير للمكلفين وتعقد ملفاتهم والذي يعد عملا صعبا على المحققين، لذلك فإن الإدارة الجبائية مدعوة للتكيف والتنبؤ ووضع قواعد تسيير متناسقة وعصرية، وإقامة تقاليد عريقة للتحكم الجيد في الإدارة الجبائية والذي يسمح لهذه الأخيرة لتحقيق المردودية المالية وحماية المصلحة العامة لذلك عليها أن تضع عددا من الأحكام والتشريعات سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي.

المبحث الثاني: إطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

لقد نسج المشرع الجزائري مجموعة من النصوص الجبائية لخلق بعض الآليات في صورة هياكل ومصالح منحها مجموعة من الصلاحيات مستمدة من المركز السيادي التي تتمتع به الإدارة الجبائية من أجل محاربة الغش والتهرب الضريبي القانوني أم غير القانوني، العمدي أم الغير العمدي حتى تقمع وتصحح وتقوم المكلفين لحماية مصالح الخزينة العمومية، وهذه المهمة لا تعتبر سهلة لذلك عليها أن تتبع منهج مسطر يتمثل في التدخلات المستمرة وعملية الإحصاء المتتابعة، وكذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الارتباط بالمصالح الأخرى لتحصيل المعلومات الأزمة لإعادة تشكيل أرقام الأعمال واستخراج الحقوق الواجبة الدفع، وليس بالأمر الهين أن تقوم بكل هذه الوظائف إذا لم تكن منظمة وفقا للقانون، وتقوم الإدارة الجبائية بالمهام المتعلقة بالرقابة الجبائية عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء، والتحقيق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم، وتنقسم هيكلة الإدارة الجبائية إلى:

المطلب الأول: المصالح المركزية.

تضبط عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات، هذه المديرية أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 [1]، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (...) وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55[2] على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم:

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية ومن مهامها:

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 98 – 228 المؤرخ في 1998/07/13، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.

[2]- المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 1995/02/15 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 1998/07/13.

- تنسيق وتنشيط نشاطات مصالح التحقيقات المتواجدة على مستوى المصالح الخارجية.
- تقييم نتائج التحقيقات.
- بحث وتحليل ظواهر الغش والتهرب الضريبي بغرض اقتراح حلول للحد من الظاهرة.
- تنفيذ أعمال ذات مصلحة جبائية مثل: الدراسات والتحقيقات التي تهدف إلى عقلنة الطرق فيما يخص المادة الضريبية وكذا الرقابة الجبائية.

- المديرية الفرعية للبرمجة.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات .

المطلب الثاني: المصالح الغير مركزية.

وتسمى أيضا المصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية، ونقصد بها[1]:

- المديريات الجهوية للضرائب.
- المديريات الولائية للضرائب.
- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.
- مفتشيات الضرائب.
- قباضات الضرائب.

[1]- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02 -303 المؤرخ في 2002/09/28، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

- مديرية كبريات المؤسسات (...).

الفرع الأول: المديرية الجهوية للضرائب.

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب إلى تسعة (09) وتغطي مجمل القطر الوطني، وتنظيمها محدد بالمرسوم رقم 91-60 بتاريخ 23 فيفرى 1991 (المعدل والمتمم) وهو امتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطات مديريات الضرائب الولائية التي تتبع إقليمها وتضم المديريات الفرعية الثانية[1]:

- المديرية الفرعية للتكوين .
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للرقابة .

المديرية الفرعية للرقابة وكما يدل عليها اسمها تختص بالتصحيحات والتقويمات في إيطار عملية الرقابة، وهي تتكون من ثلاث مكاتب هي[2]:

- مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية.
- مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية.
- مكتب مراقبة المنازعات.

[1]- المادة 12 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 1998/07/12، جريدة رسمية عدد 79سنة 1998، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها.

[2]- المادة 24 من نفس القرار.

الفرع الثاني: المديرية الولائية للضرائب.

تتشكل مديرية الضرائب الولائية من 05 مديريات فرعية هي[1]:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل.

حيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ثلاث مكاتب هي[2]:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.
- مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات.
- مكتب المراجعات الجبائية.

حيث يكلف مكتب البحث عن المعلومات الجبائية بما يلي[3]:

- رسم جدول دقيق وبطاقات خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، المؤسسات والأشخاص الطبيعية أو المعنوية الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة لاستخراج الحقوق الواجبة الدفع.

[1]- المادة 39 من القرار السالف الذكر.

[2]- المادة 52 من نفس القرار .

[3]- المادة 53 من نفس القرار .

- برمجة أوقات وطرق التدخلات التي سيجريها المراقبين التابعين للمكتب (فرق البحث) لجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

- برمجة التدخلات التي ستجريها الفرق المختلطة من أجل بناء رقم الاعمال الخاضع للضريبة وذلك بجمع المادة الجبائية وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعطيات.

- تقييم أنشطة المكتب والمتفشيات بمقارنة النتائج المتوصل اليها مع البحث على استحداث طرق جديدة للكشف عن المادة الخاضعة للضريبة .

ويكلف مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات بما يأتي[1]:

- تسيير البطاقيات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقيتها.

- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل، وتسليم مستخلص منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.

- تنظيم استغلال جداول المكلفين وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.

[1]- المادة 54 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 1998/07/12، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998.

– تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.

بينما يكلف مكتب المراجعات الجبائية بما يأتي[1]:

– إحداث وتسيير بطاقية خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.

– برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة انجاز البرنامج في الآجال المحددة.

– متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة.

– السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية.

– برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

وتتم هذه المراقبات في حدود إقليم الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب.

[1]– المادة 55 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 1998/07/12، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998.

الفرع الثالث: المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.

يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطن وهي الجزائر، وهران، قسنطينة. وهذه المصالح تقوم بما يلي[1]:

- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة.
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- دراسة الشكاوى الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقيمها الدوري.
- الفصل في الشكاوى المتعلقة بالمراقبات المنجزة.

تقسم المهام بين مصالح الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات على مستوى المديرية الولائية للضرائب بناءا على أهمية رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة، أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز 2 مليون دينار جزائري بالنسبة لأنشطة الإنتاج أو تجارة و1 مليون دينار جزائري بالنسبة لمؤدي الخدمات الذين يتبعون مصالح الأبحاث والمراجعات.

الفرع الرابع: المديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات.

تبعا للمادة 26 مكرر من القرار 009 بتاريخ 13 جانفي 1998 بالإضافة إلى مصالح الأبحاث والمراجعات، تحدث مديرية الأبحاث والمراجعات (...) وتنقسم كالتالي:

[1]- المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02- 303 المؤرخ في 2002/09/28، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002، وفي المقابل تلك التي تحقق أرقام أعمال لا تتجاوز الحدود المذكورة يتبعون للمصالح المحلية للأبحاث والمراجعات.

أولاً: المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

وتتركب من ثلاث مكاتب هي:

- مكتب التنظيم ودفع البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- مكتب الملفات.
- مكتب الأبحاث والتحقيقات.

وهي مكلفة بـ:

- تحديد العمليات الدائمة لإنجازها من قبل المصالح الجبائية من أجل جمع واستعمال وحفظ والرقابة على المعلومة الجبائية.
- برمجة وإجراء في أي نقطة على مستوى القطر الوطني كل عمليات التحقيق والبحث المرتبطة بالمراقبات الجبائية الأولى.

ثانياً: المديرية الفرعية للبرمجة.

وتنقسم إلى ثلاثة مكاتب وهي:

- مكتب برمجة المراقبات المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية ومراقبة الأسعار والتقديرات.
- مكتب برمجة مراقبة المحاسبة.
- مكتب الإحصائيات والتلخيصيات.

وهذه المصالح مكلفة بما يلي[1]:

[1]- المادة 26 مكرر من القرار 1998/009 المؤرخ في 1998/01/13.

- إعداد الوسائل التي تسمح بضمان أفضل اختيار للمراقبات الجبائية سواء فيما يخص مراقبة المحاسبة، والتقديرات العقارية أو المراقبات المعمقة للوضعية الجبائية.
- ضمان وضع ومتابعة تنفيذ البرامج المسطرة وتعديل الإحصائيات دوريا.
- متابعة نشاط الفرق المكلفة بإنجاز برامج الرقابة المسطرة وتقييم المردود.
- السهر على احترام القواعد والإجراءات التي تمخضت من عمليات الرقابة.

ثالثاً: المديرية الفرعية للنماذج والإجراءات.

وتتركب من ثلاثة مكاتب هي:

- مكتب المعايير والغش.
- مكتب الإجراءات والتوثيق.
- مكتب تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي.

وهي مكلفة بـ [1]:

- إعداد المعايير والإجراءات التي بجب أن تستعمل عند تنفيذ عمليات التحقيق في المحاسبة ومراقبة الأسعار والتقديرات والمراقبة الجبائية الشخصية.
- العمل على نمذجة ومجانسة الإجراءات المتخذة في مختلف عمليات الرقابة الممارسة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومصالح الأبحاث والمراجعات.

[1]- المادة 27 مكرر من القرار 1998/009 المؤرخ في 1998/01/13.

– تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي والممارسات التدليسية مع الإدارات الأخرى والمؤسسات المكلفة بهذه المهام[1].

الفرع الخامس: مفتشيات الضرائب.

إن إنشاء المفتشيات المتعددة المنصوص عليها في الأمر رقم 60/91 بتاريخ 23 فيفرى 1991 والذي بدأ في تنفيذه في سنة 1994 حيث تنص المادة 12: "تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل[2]، وتشكل المفتشية حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة والعنصر الأكثر أهمية وهي تنقسم إلى:

– مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.

– مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين .

– مصلحة الجباية العقارية.

– مصلح التدخلات.

[1]– القرار الوزاري المؤرخ في 12 يوليو سنة 1998 والصادر في الجريدة الرسمية رقم 79 بتاريخ 25 أكتوبر 1998 جاء بناءا وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فبراير سنة 1991 والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم وجاء كذلك بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 فبراير 1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية المعدل والمتمم. وجاء ذلك بمقتضى القرار المؤرخ في 16 أكتوبر سنة 1995 الذي يحدد تنظيم المديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب واختصاصها الإقليمي.

[2]– المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 09 سنة 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الجبائية وصلاحياتها.

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستعملها من المكلف (تصريحات شهرية، سنوية، خاصة) وفي حال وجود الأخطاء أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجرى مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناءا على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.

الفرع السادس: قباضة الضرائب.

وتكلف بـ:

- تتكفل بتحصيل مختلف الضرائب والرسوم التي يؤديها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات العفوية المنجزة أو الجداول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل مهما كان النظام التابعين له وذلك دوريا (شهريا، أو ثلاثيا أو سنويا).
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما والمتعلقة بالتحصيل القصري للضريبة أو التحصيل الودي[1].
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العمومية وتقديم حسابات التسيير المعدة لمجلس المحاسبة[2].
- وتهدف هذه القباضات إلى دعم التنسيق مع مصالح الوعاء وكذا التحصيل القسري

وتضم قباضة الضرائب ثلاثة مصالح هي:

- مصلحة الصندوق.

[1]- يمكن لقابض الضرائب أو يضبط رزنامة زمنية مع المكلف بالضريبة قصد تسديد الحقوق التي هي على عاتقه وذلك بجدولتها طبقا لقدرته على التسديد.

[2]- المادة 29 مكرر من القرار السابق.

- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المتابعات.

تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما[1]:

- قباضة تحصيل الضرائب
- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

الفرع السابع: مديرية كبريات المؤسسات.

أولاً: التعريف بالمديرية.

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات المنشأة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيمية أو العملية.

وسطرت عملية إعادة هيكلة المصالح الجبائية من أجل استكمال إصلاح القانون الجبائي، الذي شُرع فيه في بداية عام 1990، وهي السنة التي ميزتها بالخصوص تأسيس ضرائب ذات صبغة عالمية بمواصفات دولية (الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة)، وذلك قصد توحيد المصالح والملفات الجبائية وكذا تبسيط وتوحيد الإجراءات المتعلقة بالتصريح ودفع الضرائب والرسوم (إنشاء التصريح الجبائي ج 50).

تقوم مديرية كبريات المؤسسات، بتسيير أساسًا الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار

[1]- المادة 28 مكرر من القرار 008 – 199 المؤرخ في 1998/01/13.

جزائري[1]، الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر[2] ولها صلاحيات على المستوى الوطني[3].

ثانياً: مهام مديرية كبريات المؤسسات.

وهي مكلفة بـ:

- مسك وتسيّر الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتنفذ عمليات التسجيل والطابع وتعاينها وتصادق عليها؛
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛
- ملفات تعويض قروض الرسوم؛
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيه؛
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها؛

[1]- المادة 60 من قانون المالية سنة 2003 عدد 86 سنة 2002.

[2]- المادة 156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3]- المادة 03 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 2002/09/28، الجريدة الرسمية عدد 64 سنة 2002، الذي يحدد تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

- دراسة التظلمات ومعالجتها؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- معالجة طلبات التخفيض الإداري؛
- إعداد الإجراءات المتعلقة بالاعتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها وتسهر على تنفيذها وتحيينها؛
- ضمان تسيير المستخدمين وتقييّم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية والتقنية وتعد التقديرات لميزانية المطابقة لذلك؛
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛
- نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية؛
- التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.

ثالثاً: مديريات مديرية كبريات المؤسسات.

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات فرعية وقباضة ومصلحتين[1]:

[1]- المادة 02 من المرسوم التنفيذي 05 -494 المؤرخ في 2005/12/26 جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005 المعدل والمتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الذي يحدد تنظيم المصالح الجبائية وصلاحياتها.

أ. المديرية الفرعية لجباية المحروقات،

وتكلف ب:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العاملة في القطاعين البترولي وشبه البترولي وكذا الشركات الأجنبية غير المقيمة والخاضعة للقانون الجزائري؛
- إعداد برامج مراجعة هذه الملفات وتنفيذها؛
- إعداد التشخيصات الدورية والتحاليل والإحصائيات وتحضير مخططات العمل.

تعمل على تسيير:

- مكتب تسيير الملفات الجبائية، ويكلف ب:
  - ضمان لتكفل بالتصريحات الجبائية الشهرية والسنوية ومراقبتها؛
  - ضمان فحص ومعالجة طلبات الشراء بالإعفاء والنظم الامتيازية، وطلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة وكذا كل الإجراءات الأخرى المتعلقة بتسيير الملفات الجبائية.

ويضم هذا المكتب مصلحتين هما:

- مصلحة المؤسسات البترولية؛
- مصلحة المؤسسات شبه البترولية.

- مكتب المراجعات الجبائية، ويكلف ب:
  - إعداد وتنفيذ برامج مراجعة المؤسسات البترولية وشبه البترولية والشركات غير المقيمة؛
  - إنجاز كل تحرٍ أو بحث يخص الشركات البترولية وشبه البترولية والشركات غير المقيمة؛

ويضم هذا المكتب مصلحتين هما:

- مصلحة مراجعة المؤسسات البترولية؛
- مصلحة مراجعة المؤسسات شبه البترولية.

- مكتب الإحصائيات والملخصات، ويكلف بـ:

- إعداد الإنتاجات الإحصائية الدورية ووضعيات التلخيص ودمج الملفات وكذا تحيين قاعدة المعطيات؛
- تنسيق ومتابعة الشركات التابعة لقطاع المحروقات مع المصالح المختصة للوزارة المكلفة بالطاقة والمناجم.

ويضم هذا المكتب مصلحتين هما:

- مصلحة الإنتاجات الدورية؛
- مصلحة التحاليل.

ب.المديرية الفرعية للتسيير، وتكلف بـ:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام وكذا المؤسسات غير المقيمة؛
- مهام الوعاء ومتابعة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم؛
- معالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

تعمل على تسيير:

- مكتب تسيير الملفات، ويكلف بـ:

– استلام التصريحات واستغلالها وكذا مراقبة الملفات على أساس المستندات؛

– تسيير ومتابعة النظم الجبائية الامتيازية والخاصة؛

– التكفل بالتحقيق الأولي في المنازعات.

ويضم هذا المكتب أربع مصالح هي:

– مصلحة قطاع الصناعات؛

– مصلحة قطاع البناء والأشغال العمومية؛

– مصلحة قطاع التجارة؛

– مصلحة قطاع تأدية الخدمات.

- مكتب التدخلات ودعم التسيير، ويكلف بـ:

– متابعة التكفل بمقارنة المستندات؛

– معالجة طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة؛

– القيام بالتدخلات المنتظمة والمعاينات في عين المكان.

ويضم هذا المكتب مصلحتين هما:

– مصلحة متابعة الامتيازات الجبائية واسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛

– مصلحة المعاينات ومتابعة المعلومة الجبائية.

- مكتب مراقبة التحصيل والتصفية، ويكلف بـ:

– ضمان تقييم عمل التحصيل ومتابعته دوريا وإحصائيا؛

– ضمان متابعة وتطهير قيود القباضة والتصفية المحاسبية لها وكذا عقد إجراءات القيد على الحساب.

يضم هذا المكتب مصلحتين هما:

– مصلحة تصفية الحسابات؛

– مصلحة الإحصائيات والتقديرات.

ج. **المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات**، وتكلف بـ:

– تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها؛

– اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة؛

– البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات.

تعمل على تسيير:

- مكتب المراجعات، ويكلف بـ:

– إعداد مشروع برنامج المراجعة ومتابعة تنفيذه؛

– السهر على احترام قواعد المراقبة وإجراءاتها.

يضم هذا المكتب مصلحتين تعملان في شكل فرق:

- مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع الصناعة والبناء والأشغال العمومية؛
- مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع التجارة وتأدية الخدمات؛

- مكتب البطاقيات والمقارنات والتحريات، ويكلف بـ:
  - تشكيل مختلف البطاقيات الممسوكة وتسييرها؛
  - تنفيذ إجراءات التحقيقات والتحريات والبحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها؛
  - المساعدة في مراجعات المحاسبة.

يضم هذا المكتب ثلاث مصالح تعمل في شكل فرق، هي:

- مصلحة البطاقات والمقارنات؛
- مصلحة الأبحاث والتحريات؛
- مصلحة المساعدة ودعم المراقبة.

د. المديرية الفرعية للمنازعات، وتكلف بـ:

- فحص الشكاوي والطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات ودراستها؛
- تحضير الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة مع فحص هذه الملفات ومتابعتها؛
- تبليغ القرارات والأمر بصرفها.

تعمل على تسيير:

- مكتب الشكاوى، ويكلف بـ:

– بمعالجة الشكاوى التي تقدمها المؤسسات والمتعلقة بالوعاء والمراقبة والتحصيل.

يضم هذا المكتب مصلحتين هما:

– مصلحة منازعات الوعاء والتحصيل.

– مصلحة منازعات مراجعات المحاسبة.

- مكتب لجان الطعن والمنازعات القضائية، ويكلف بـ:

– التكفل بطلبات المكلفين بالضريبة المقدمة للجان الطعن المركزية؛

– التكفل بطلبات القبول كعديمة القيمة لمبلغ الضرائب والرسوم التي يرى أنه يستحيل تحصيلها وتلك التي ينبغي قبول إعفاء المسؤولية عنها أو في إرجاء الدفع؛

– متابعة المنازعات أمام الجهات القضائية الإدارية والجزائية

يضم هذا المكتب مصلحتين هما:

– مصلحة لجان الطعن؛

– مصلحة المنازعات القضائية.

- مكتب التبليغ والأمر بالدفع ، ويكلف بـ:

- إعداد وإرسال الإشعارات بتبليغ القرارات المتخذة في مجال الطعن النزاعي أو الإعفائي والقيام بإجراءات الأمر بالدفع لأحكام القرارات القضائية المتخذة وإعداد الإحصائيات عن كل ذلك.

يضم هذا المكتب مصلحتين هما:

- مصلحة التبليغات؛
- مصلحة الأمر بالدفع والإحصائيات.

هـ. **المديرية الفرعية للوسائل**، وتكلف بـ:

- ضمان تسيير المسارات المهنية للمستخدمين والمبادرة بالأعمال التكوينية؛
- ضمان إعداد الميزانية السنوية والحساب الإداري ومسك الجرد الأمر بدفع التخفيضات؛
- ضمان متابعة وتنسيق جهاز تقييم الأداء في إطار مؤشرات التسيير.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة مكاتب:

- مكتب المستخدمين والتكوين، ويكلف بـ:

- إعداد مخطط تسيير الموارد البشرية ومتابعة تنفيذه؛
- إعداد مخططات التكوين بالاتصال مع مخطط التكوين السنوي ومتعدد السنوات للمديرية العامة للضرائب.

يضم هذا المكتب مصلحتين هما:

- مصلحة المستخدمين؛
- مصلحة التكوين.

- مكتب الوسائل، ويكلف بـ:

- تسيير الوسائل المادية الضرورية لعمل المصالح؛
- التكفل بالجوانب المتعلقة بالأمن والنظافة؛
- تنظيم وتموين وتسيير مخزن المطبوعات والأرشيف.

يضم هذا المكتب مصلحتين هما:

- مصلحة الصفقات والصيانة؛
- مصلحة متابعة المطبوعات والأرشيف.

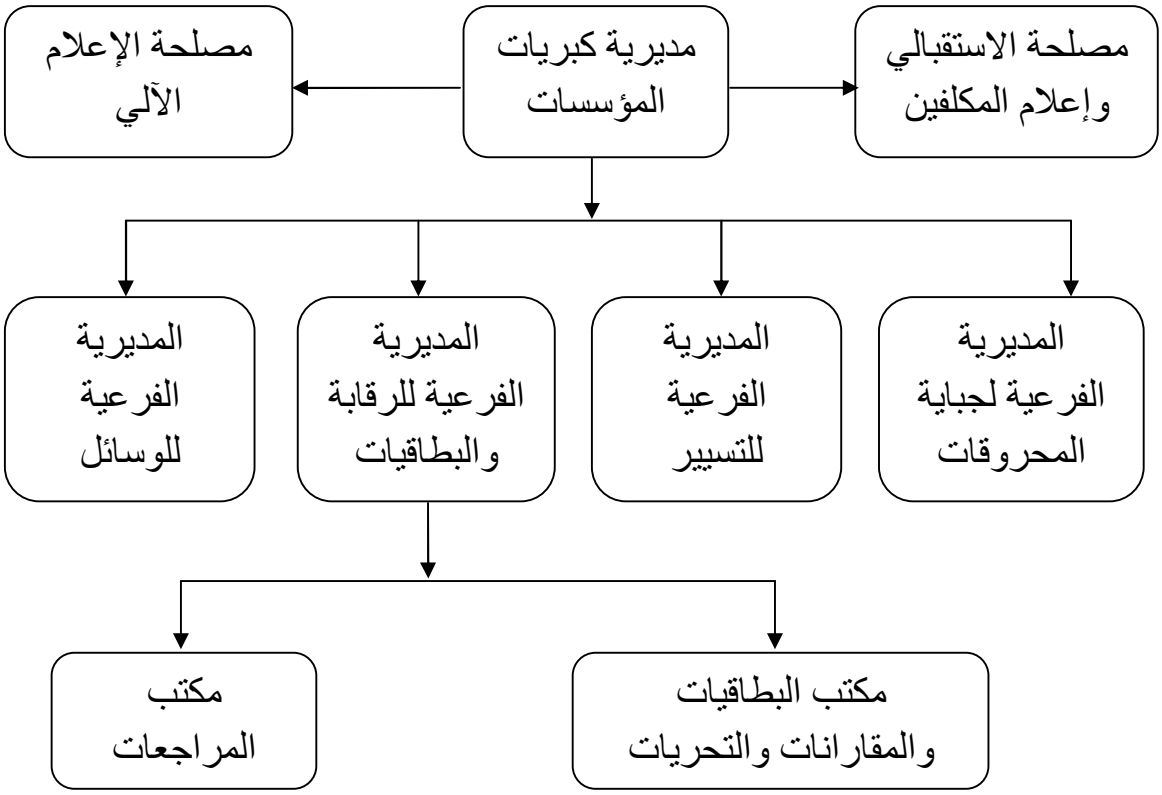
- مكتب عمليات الميزانية، ويكلف بـ:

- الأمر بدفع الأجور والمنح والتعويضات و كذا نفقات التسيير
- الأمر بدفع التخفيضات.
- الإعداد السنوي للحساب الإداري.

يضم هذا المكتب مصلحتين هما:

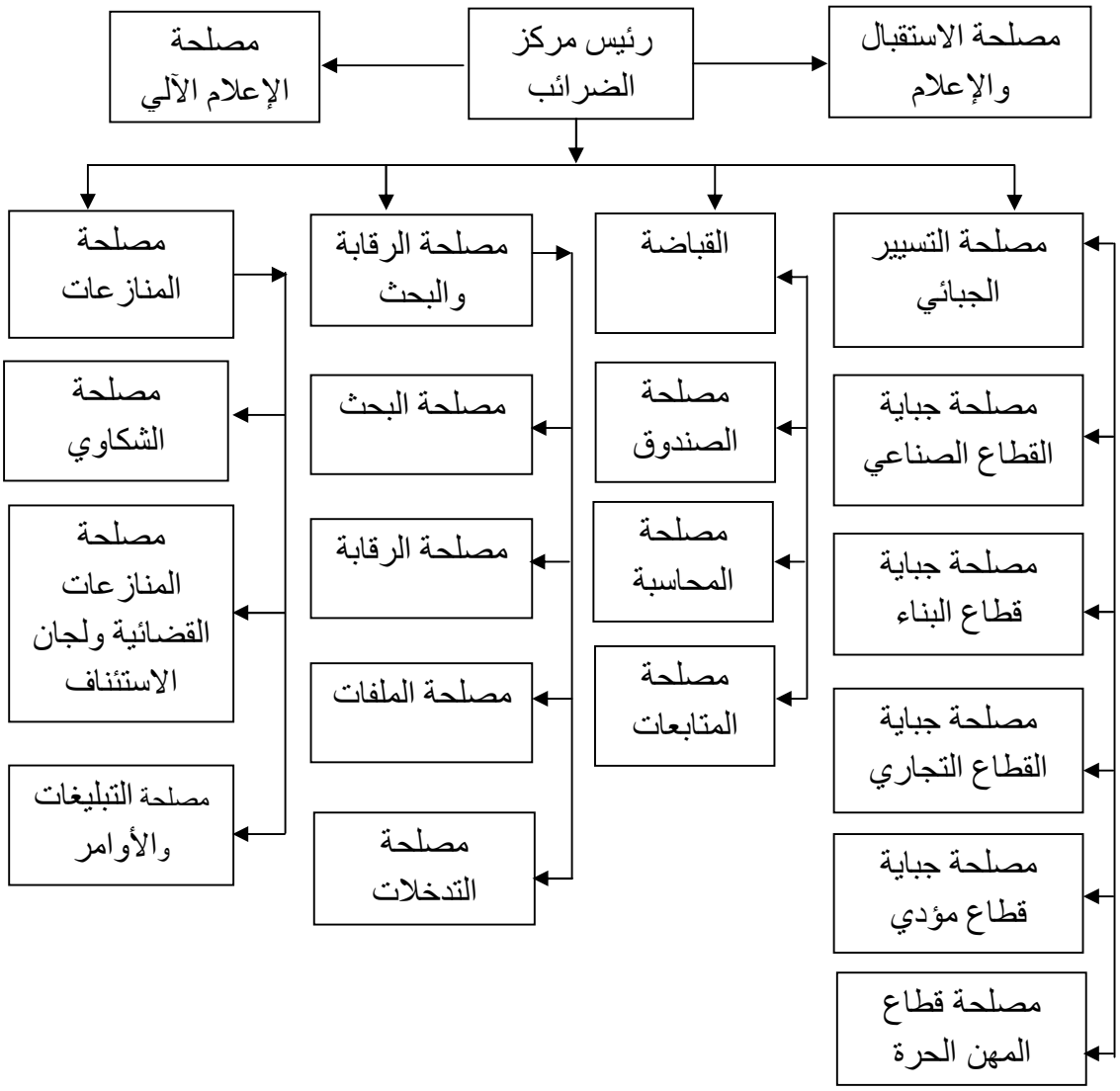
- مصلحة نفقات التسيير؛
- مصلحة المحاسبة.

الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات[1]:



[1] – المصدر المديرية العامة للضرائب.

الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب والرقابة الجبائية[1]:



[1] – المصدر المديرية العامة للضرائب.

المبحث الثالث: التهرب الضريبي.

إن فرض الضريبة يشكل عبئا على المكلف باعتبارها استقطاع من ذمته المالية وهذا يعتبر في حد ذاته سبب كافي يجعله يعمل على مقاومتها بشتى الطرق والأساليب وهو ما يطلق عليه التهرب الضريبي.

والتهرب الضريبي هو في حد ذاته جريمة من جرائم الاعتداء على مصلحة الخزينة العمومية كون المكلف يستخدم كل المناورات بالقيام أو بالامتناع عن عمل يؤدي إلى الإخلال بمصلحة ضريبية أو المساس بالاقتصاد الوطني[1]. وتواجه أغلب بلدان العالم هذه الظاهرة بنسب متفاوتة مما جعل الحكومات تشدد في قوانينها من خلال العقوبات التي تفرضها في تشريعاتها على المكلفين الذين يتملصون بصورة عمدية أو غير عمدية من دفع الحقوق المفروضة. ونظرا لكون التهرب الضريبي هو الذي يؤدي إلى تفعيل الرقابة الجبائية على اعتبار أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي يفترض حسن النية في المكلف ليصرح بنشاطه الخاضع دون تهرب، ونظرا لكون التملص الضريبي تأثير كذلك على موارد الخزينة العمومية ارتأينا التطرق إليه لتبيان صوره وأسبابه والآثار التي يخلفها على مداخيل الدولة.

المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي هو السلوك الذي ينتهجه المكلف بالضريبة بهدف التخلص منها بصورة كلية أو جزئية يؤدي إلى عدم دفعها، ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة.

ويعرّفه موقع ويكيبيديا على أنه: "مصطلح عام يشير إلى الجهود التي يبذلها الأفراد أو المؤسسات للتهرب من دفع الضرائب بطرق قانونية. يتضمن التهرب الضريبي عادة تشويه أو إخفاء

[1] – فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، المرجع السابق، ص39.

متعمد للوضع الحقيقي للمكلف الضريبي تجاه السلطات الضريبية للحد من قيمة الضرائب ويشمل على وجه الخصوص تقديم تقارير ضريبية غير صادقة، مثل التصريح عن أرباح أقل من القيمة الحقيقية لها[1].

عرّفه الفقيه Lucien Mehl: "أنه خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة وتخفيض وعائها"[2].

وعرّفه الأستاذ جامع حامد أنه: "محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره"[3].

وقد عرفه المشرع الجزائري في نص المادة 303 فقرة أولى: "هو كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كليا أو جزئيا"[4].

أما التشريع المقارن فلم نجد في التشريعات العربية تعريف جامع ومانع إنما اكتفى المشرع المصري على ذكر حالات محددة على سبيل الحصر اعتبرها تهربا ضريبيا وهو ما جاء به في نص المادة 178 من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993 وبعده القانون رقم 91 لسنة 1991 والذي عوض عقوبة الحبس والغرامة بعقوبة السجن وإجازة التصالح في جريمة

[1]- موقع ويكيبيديا www.ar.m.wikipedia.org

[2]- Margairaz André, La fraude fiscale et ses succédanées, comment on échappe à l'impôts; édition Blonay, Suisse,1988, p27.

[3]- جامع حامد، في المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة2، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص ص244- 245.

[4]- المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

التهرب الضريبي ونص على العقوبات المفروضة في القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن التجريم والتهرب الضريبي بموجب نصوص المواد 133 إلى 138.[1]

وقد تطرق إليه المشرع السوري في القانون الخاص بمكافحة التهرب الضريبي رقم 25 لسنة 2003 إذ أورد في المادة 02 منه الحالات التي تعتبر تهرب ضريبي مشروع.

وخلاصة القول أن التهرب الضريبي هو القيام بمناورات مشروعة وغير مشروعة قصد تفادي دفع الحقوق الضريبية المفروضة.

الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي.

إن التهرب من الضريبة والغش الضريبي وسيلتان لتضييع حقوق خزينة الدولة في جانب هام من مواردها العامة، وإن تكن الوسيلة الأولى أي التهرب لا تشكل مادة مجرمة كتلك التي يشكلها

[1]- تنص المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال: "كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها يعاقب بغرامة جزائية مبلغها من 5.000دج إلى 20.000دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط".

غير أنه في حالة ما إذا كان الضرر الملحق بالخزينة بسبب التهريب من الحقوق المتملص عنها يتجاوز المبلغ الإجمالي عشر ملايين دج فإن المخالفات المرتكبة تخضع كذلك للعقوبات المحددة في المواد 69- 71- 73 من القانون رقم 89-12 المؤرخ في 1989/07/05 والمتعلق بالأسعار،كما يمكن تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات. لكن بعد إلغاء هذا القانون والمواد السابقة أصبحت هته الأفعال تعاقب عليها المواد 32 و37 من القانون رقم 04-02 المؤرخ في 27 جوان 2004 والمتعلق بالممارسات التجارية.

- يتخذ التهرب الجبائي أشكال وطرق تفطن إليها المشرع الجزائري وعالجها بموجب نصوص المواد 36 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 09 و10 من القانون التجاري المادة 18 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وقد اتجه المشرع الجزائري حتى إلى تقرير المسؤولية الجزائية للشخص الاعتباري في المادة 18 مكرر من قانون العقوبات في التعديل الصادر بموجب القانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006.

الغش الضريبي نظرا لكونه ينطوي على الغش والتزوير وعلى مخالفة القوانين والأنظمة الضريبية النافذة[1].

- **التهرب الضريبي l'évasion fiscale:** وهو مخالفة غير مشروعة تتم من خلال مخالفة النصوص التشريعية[2] بما يخدم المكلف وبالتالي تمكنه من التخلص من الالتزام بتأدية الضريبة عن طريق امتناعه عن القيام بالأعمال والتصرفات التي توجب فرض الضرائب عليها[3].

- **الغش الضريبي la fraude fiscale:** وهو صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة وهذه الصور تتجلى في تزوير المستندات حينا وفي عدم دقة القيود حينا آخر، ويتم بالطريقتين التاليتين أو بإحداهما، الأولى من خلال جهل أو عدم معرفة المكلف بالنصوص وبالشرائع التي تلزمه دفع الضريبة وبالتالي لا يدفعها، والأخرى من خلال إخفاء عمدا السلع التي ينتجها أو يستوردها حتى لا يدفع عليها ضريبة بطرق التزوير المادي أو المعنوي.

- **التجنب الضريبي:** هو سلوك ينتهجه المكلف بالضريبة عن طريق الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي قصد التخلص من دفع الحقوق المفروضة (أي أن هذا التصرف لا يعتبر مخالفة للنصوص القانونية). ويقصد به أيضا التصرف السلبي الذي يؤدي بالمكلف إلى الامتناع عن القيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة فهو مثلا يستورد فقط المواد المدعمة من طرف الدولة أو أنه ينشط في القطاعات المعفية من دفع الضريبة والتي يتوجب على استيرادها دفع ضريبة جمركية في الظروف العادية وهذا التجنب أمر لا يعارضه القانون إذ إنه لا

[1]- فوزي عطوي، الاقتصاد العام والسياسة المالية في النظم الضريبية وموازنة الدولة، الأكاديمية اللبنانية للكتاب، ط 2، ص 159.

[2]- محمد سليم وهبة، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، 2010/07/26.

[3]- مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي– الموازنة والنفقات والواردات والقروض العامة– دراسة مقارنة، بيروت، 1994، ص 388.

يتضمن مخالفة لأحكامه. ويتميز التجنب الضريبي خاصة والتهرب الضريبي عامة في أنه لا يتوفر على أحد أركان الجريمة وهو العنصر الشرعي حيث أنه بتخلف هذا العنصر الهام تنتفي الجريمة ومعها العقوبة إعمالا بنص المادة الأولى من قانون العقوبات "لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون"[1].

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

"تختصر عموما في ثلاث أسباب رئيسية هي عيوب التشريع الضريبي وعيوب الإدارة المالية والعامل النفسي للمكلف بالضريبة"[1]، ولكن نحن سنستعرض مجمل الأسباب بالتفصيل كالتالي:

1- **الأسباب الأخلاقية:** ويقصد بها عدم النضج الأخلاقي ودرجة الحدس والمواطنة الذي يعاني منه الأفراد في الدولة ولا سيما دافعي الضرائب، فكلما كان مستوى الوعي الوطني والثقافي مرتفعا لدى الأفراد كلما كان هؤلاء الأفراد في مرتبة عالية من المسؤولية، على اعتبار أن الحدس الوطني كفيل بتحقيق المصلحة العامة، وهو في حد ذاته دافع لأداء الواجب والمساهمة في تحمل الأعباء التي تتكفل بها الدولة لتحقيق النفع العام وإن إهمال التكوين النفسي والأخلاقي من خلال إهمال التنشئة الاجتماعية على الانتماء للوطن والمجتمع وتعريف الفرد على واجباته قبل حقوقه أمر مهم فالاهتمام بالتنشئة الاجتماعية يقلل كثيرا من المشاكل التي تعانيها مؤسسات الدولة، وهذا واجب المنشآت التربوية، المدارس، الجامعات، الأسرة والإعلام ومراكز التوجيه الإنساني، فعندما تكون مقصرة فالتهرب الضريبي هو إحدى نتائج هذا التقصير وهو مسؤولية المجتمع والدولة.

2- **الأسباب التنظيمية والفنية:** وتستخلص في مجموع الإجراءات الجبائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائي والتي تلزم المكلف بالضريبة إتباع مساق معين للتصريح بالحقوق

[1]- المادة 1 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 1966/07/08 المتضمن قانون العقوبات.

[2]- حسن محمد القاض، الإدارة المالية العامة ، المرجع السابق، ص ص 60 – 61.

المفروضة، فدافع الضرائب يختلف مستواهم الدراسي فالبعض يجهل التقنيات وطرق الحساب والمواعيد الواجبة الدفع مما يؤدي به إلى السقوط في فخ الغرامات والزيادات ما يؤدي إلى تضخم الحقوق الأمر الذي يجعل المكلف عاجزا على التسديد. ومن هنا ظهرت الرغبة في تفادي دفع الضريبة وأصبح التهرب من دفعها طريق هين وسهل هذا من جهة ومن جهة أخرى فان قصور الرقابة وعدم وجود إمكانيات تقنية وبشرية للوقوف بصورة دورية على الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب والتحقق في الميعاد إن قاموا بدفعها أم لا يجعل كذلك من ظاهرة التهرب تتوسع وتمس أكثر من شخص وأكثر من نشاط.

3- **الأسباب السياسية:** إن المنهج السياسي التي تنتهجه الدول يؤثر سلبا وإيجابا على التحصيل الضريبي على اعتبار أن المكلف بالضريبة يستحب أن يرى أمواله التي يدفعها للدولة التي ينتمي إليها تظهر في صورة خدمات ومرافق عمومية وبرامج تنمية يستفيد منها هو بحد ذاته وأفراد مجتمعه فبقدر ما يدفعه من ضرائب بقدر ما يراقب مدى ظهور هده الضرائب في سياسة الإنفاق في الدولة أما إذا قامت الدولة بالعبث بحصيلة الضرائب وصرفها في مجالات لا تعود بالنفع على المواطنين فسوف يولد لديهم نوع من الاستهجان والرفض ويؤدي بهم إلى التوقف عن دفع الحقوق الواجبة عليهم بل وأكثر من ذلك سيبذلون قصارى جهدهم في التهرب. لذلك تسعى الحكومات وفي إطار سياستها المبنية على عائدات الجباية إلى رفع الحدس لدى المواطن وتحسيسه وتشجيعه عن طريق التخفيضات والإعفاءات المؤقتة وتسهيل الدفع عن طريق التقسيط لتشجيعه على دفع الضرائب وكذلك ابتعاد الدولة عن النفقات المظهرية وإنفاق نفقات حقيقية منتجة وكذلك عدم اللجوء إلى الضرائب المستترة وخاصة الرسوم التي لا تعادل فيها قيمة الخدمة المقدمة قيمة الرسم المدفوع[1].

[1]- سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، مرجع سابق، ص184.

- انظر، عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، مرجع سابق، ص 101.

4- **الأسباب الاقتصادية:** إن الحالة الاقتصادية للمكلف بالضريبة لها دور يؤثر ويتأثر بدفع الضرائب الواجبة فكلما كان الحال الاقتصادي ومستوى المعيشة جيد كلما تمكن الممول من دفع الحقوق المفروضة، فالحالة الاقتصادية العامة الجيدة ووفرة رؤوس الأموال تؤدي إلى عدم التهرب الضريبي والعكس صحيح.

5- **الأسباب الجزائية:** إن التشريع الجزائي الردعي الذي تقره الحكومات في تشريعاتها الداخلية ولاسيما المتعلقة بالضريبة يساعد على الحد من التهرب الضريبي فالمشرع الجزائري مثلا أقر في تشريعه الجبائي مواد ردعية "يعاقب بغرامة جزائية من 5.000 دج إلى 50.000 دج كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن بمناورات للتملص من الوعاء أو من تصفيته"[1] فالمكلف يوازن بين مبلغ الضريبة المترتب عليه وبين العقوبة المفروضة في حالة التهرب من دفع الضريبة المستحقة أيهما أخف من الآخر الدفع أم الجزاء، فيلجأ إلى التهرب إذا كان الجزاء أو العقوبة أخف لذلك يستوجب على المشرع الجبائي أن يسن قوانين ردعية على اعتبار أن التهرب من الضريبة يعد سرقة لأموال الخزينة العمومية.

النصوص القانونية الجزائية بادرت بها الحكومة الجزائرية وراجعتها من خلال قوانين المالية منذ تراجع الجباية البترولية بمناسبة أولى الأزمات التي عرفها سعر البترول في سنة 1986 فبادرت بإصلاح الجبائي في إطار اعتماد أدوات الضبط الاقتصادي ومن بينها السياسة الضريبية، التي عرفت تغيرات جذرية مست جميع الجوانب التشريعية والهيكلية حتى تتماشى والسياسة الاقتصادية الجديدة للبلاد.

6- **الشعور بعدم المساواة أمام الضريبة:** وهذا نظرا للسياسة التي تنتهجها الدولة لتشجيع بعض القطاعات دون الأخرى، فنجد أن مكلف بالضريبة ينشط في مجال معين يدفع ضرائب كبيرة

[1]- DGI, Recueil des circulaires de la loi de finances pour 2002 et la loi de finance complémentaire pour 2002, p19.

بينما نجد أشخاص آخرين يعفون من دفع بعض الضرائب على اعتبار صفتهم كمستفيدين من مزايا برنامج حكومي ما (مثال ذلك ANSEJ-ANDI-CNAC) فالمكلف بالضريبة الذي لا يستفيد من هذه البرامج عندما يقارن مقدار ما يدفعه من ضرائب مقارنة مع الأشخاص المعفون تجعله يعزف ويحاول التهرب من دفع الحقوق الواجبة عليه لشعوره بعدم المساواة أمام الضريبة. عدم الشفافية في الإجراءات وعدم قيام الدولة بنشر نسب الضرائب المفروض دفعها، وعدم وضع ضوابط واضحة، وأيضا عدم دعم ذلك بالقيام بدراسات عن الضرائب والتهرب الضريبي.

7- **عدم مرونة الترسانة التشريعية:** مع متطلبات العصرنة وعدم تماشيها مع النظم والنسب المطبقة في الدول المتقدمة نظرا لقدمها أو جمودها أو في بعض المرات تعلقها بالسياسات والأنظمة الموجودة[1] في البلدان. فعادة ما يكون التشريع حبيس النظام السياسي المطبق في دولة ما فمثلا الأنظمة الاشتراكية تنظر إلى الضريبة ودافع الضريبة بمنظار يختلف عنه في الأنظمة الليبرالية فترى المكلف يحاول نقل نشاطه إلى بلد يكون فيه تحفيز ضريبي وتكون فيه الضرائب قليلة بالمقارنة بالبلد الموجود فيه لأن الفكر الضريبي رسى على مقولة مشهورة " trop d'impôts tue l'impôt". عدم وعي الناس والمكلفين بالعائد الذي تؤديه مجموع الضرائب المجنية، وجهلهم بالفوائد العامة التي تقوم بها أموال الضريبة في الدولة.

8- الفساد الضريبي : يعد تطهير الإدارة الضريبية من الفساد بكل أنواعه و شتى مظاهره أهم مقومات الإصلاح الجبائي نظرا للآثار السلبية المتعددة التي تنتج عن ممارسات الفساد عن العملية الضريبية، بل وعلى الدولة بشكل عام، فكيف تسعى الحكومات لإصلاح إداراتها الضريبية من خلال وضع معايير لاختيار وتعيين العاملين فيها وتطوير نظام تدريب كوادرها، ومع

[1]- بودلال علي وشليل عبد اللطيف، السياسة الجبائية للجزائر في ضوء الإصلاحات الاقتصادية، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، 11 و12 ماي 2003، جامعة سعد دحلب، البليدة.

التسليم بأن الفساد ليس حكرا على الإدارة الضريبية والجمركية، لأنه منتشر في معظم الإدارات الحكومية لاسيما في البلدان النامية، إلا بعض الدراسات أثبتت أن الإدارة الضريبية والجمركية غالبا ما تكون أكثر عرضة لفرص وإغراءات الفساد، واحتمالات التواطؤ بين مسؤولي الضرائب الفاسدين والممولين غير الشرفاء، وذلك لكونها أهم الإدارات المالية في الدولة، التي تعمل على تحصيل الإيرادات من المكلفين، ولأن دفع الأموال يمثل عبئا على أي مواطن يسعى للتخلص منه بالطرق الشرعية والغير شرعية[1].

فالمكلف يقوم بتفادي الذهاب إلى الإدارة واستخلاص الحقوق الواجبة الدفع على أن يدفع إلى الموظف الذي يتواطأ معه من أجل تصفية كل الضرائب التي يستوجب أن يدفعها ويعفيه منها بعدم إدراجها في حساب الوعاء الضريبي. وأهم دوافع مأموري الضرائب للفساد الوظيفي تتمثل في[2]:

أ- عدم وعي المكلفين بحقوقهم والتزاماتهم المنصوص عليها قانونا.

ب- السلطة التقديرية الواسعة لبعض مأموري الضرائب.

ت- ضعف الإشراف والرقابة على مأموري الضرائب.

ث- ضعف العقوبات القانونية والجزاءات الإدارية الرادعة.

ج- انخفاض رواتب وحوافز العاملين بالإدارة الجبائية.

ح- المحسوبية والالتزامات الاجتماعية.

[1]- محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي، المرجع السابق، ص ص311- 312.

ينظر صلاح الدين فوزي محمد، الفساد الإداري وآليات مكافحته، بحث منشور في مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد 50، سنة 2011، ص 33.

[2]- محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي، المرجع السابق، من ص320 إلى 325.

ومن أشهر حالات الفساد الضريبي وأكثرها شيوعا تتم عندما يطلب الموظف الضريبي، أو يقبل، أو يأخذ رشوة أو مقابل من أحد المكلفين مقابل الخدمة العادية أو المجانية مثل: سرعة إنجاز بعض الحقوق الخاصة المستحقة لفرد أو كيان قانوني مثل قيام مأمور الضرائب بطلب وقبول وأخذ رشوة من أحد المكلفين، ليؤدي له الخدمة من دون أن يعاني من الروتين أو البيروقراطية (أي سرعة أكبر من المعتاد) أو لإعفائه من الانتظار فترة طويلة للحصول على الخدمة. أو أن يقوم الموظف بتقديم خدمات مثل مخالفة صريحة للقانون مقابل الحصول على رشوة أو منفعة من المكلف كإفشاء معلومات سرية أو إعطاء تراخيص غير مبررة، أو تقديم تسهيلات ضريبية، أو إتمام صفقات غير شرعية، وغيرها من التعاملات غير الشرعية ويحصل الموظف الفاسد على مبالغ وعمولات مقابل الرشوة أو المنفعة التي يقدمها[1].

9- "**الازدواج الضريبي**: وهو فرض أكثر من ضريبة واحدة وفي نفس الوقت على المكلف بدفع الضريبة وعلى نفس المادة الخاضعة للضريبة"[2]، وهذا ما يجعل المكلف يتهرب من الضريبة لاعتقاده بعدم أحقية الدولة بهذه الضرائب ويؤدي إلى هروب رؤوس الأموال ونزوحها إلى الدول والأقاليم التي تفرض ضرائب أقل أو قد تنعدم فيها الضرائب مما يؤدي إلى توزيع غير متوازن لرؤوس الأموال، وتمركزها في مناطق معينة، في حين تبقى الدول الأخرى في حاجة إلى استثمارات ورؤوس أموال لتمويل مشروعاتها، كما هو الحال بالنسبة للدول النامية، فبالإضافة إلى تأثير أهم عناصر المناخ الاستثماري على مدى استقطاب الاستثمارات الأجنبية مثل استقرار الأوضاع الاقتصادية والسياسية، إلا أن تفادي الازدواج الضريبي، خاصة من خلال الاتفاقيات الجبائية، أصبح يشكل اليوم عنصرا من عناصر مناخ الاستثمارات الدولية ويسمح بالتدفق الحر لهذه الأخيرة ويعزز العلاقات الاقتصادية والتجارية الدولية.

[1]- نوزاد عبد الرحمان، (الفساد والتنمية، التحدي والاستجابة)، مجلة الإداري، السنة 23، العدد 286، عام 2001، ص80.

[2]- أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية العامة، الجزائر، د.ط، د.س، ص 119.

إضافة إلى ذلك فان مشكلة الازدواج تخلق مشكلة أكبر منها وهي أن المكلف يحاول استعمال كل الأساليب الغير المشروعة والمشروعة لتجنب دفع الحقوق المفروضة[1].

الفرع الثالث: أشكال وطرق التهرب الضريبي.

بعد التعرض إلى مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه نتطرق إلى الصور والأشكال التي يتخذها والذي يكون عن طريق "عمليات مادية وعن طريق العمليات القانونية (الإخفاء القانوني) وعن طريق عمليات وهمية وعن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية"[2]، وهي تختلف باختلاف الضريبة المراد التهرب منها وهدف المكلف بدفعها و يمكننا تقديم التفسيرات التالية لذلك:

أولاً– الإخفاء:

وهو كتمان النشاط الذي يقوم به المكلف كليا بحيث لا يصل عنه أية معلومات إلى إدارة الضرائب وبالتالي لا يدفع أية ضرائب على الإطلاق، ويعتبر هذا أكثر الوسائل أمانا، ويشمل:

أ– مجموع الوكلاء الذين ينشطون امتدادا للشركات الأم والدين لا يصرحون بالعلاقة التي تربطهم بالشركة الأم.

ب– وجود مؤسسات ومصانع صغيرة وورشات ومكاتب تجارة وورش ومقاولات تعمل بدون أي ترخيص ولا حتى سجل تجاري ويبلغ حجم العدد غير المرخص من هذه الأعمال والمنشآت بقدر حجم العدد المرخص.

[1] –بوقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة سكيكدة، 2010/2009، ص2.

[2] –سهام كردودي ، الرقابة لجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر،2011، ص ص 27–28.

– ينظر عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبتي، المرجع السابق، ص 100.

ج-المدرسون الذين يقومون بدروس خصوصية في البيوت للآخرين ولا تعلم بهم وزارة المالية وما أكثر هته الظاهرة في أيامنا هته.

د- كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون أن يعلم عنه في الدوائر المالية ولا يدفع أية ضرائب أي إخفاء أرقام الأعمال في جميع بيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية وهو ما يطلق عليه بالنشاط الموازي أو النشاطات السوداء.

ثانياً- التضخيم:

وذلك بزيادة حجم التكاليف والنفقات على نحو وهمي حيث يتم زيادة تكاليف السلع والعمل وزيادة نفقات أجور العمال وتضخيم الفواتير لا سيما المتعلقة بالأعباء (مصاريف النقل، المواد الأولية...) حتى تصبح الأرباح الظاهرة قليلة وبالتالي تقل الضرائب المفروضة عليها[1].

ثالثاً- التزوير:

تزوير أوراق وفواتير الاستيراد حيث تظهر عدد المواد المستوردة قليلة من أجل التهرب من دفع الحقوق الجمركية وبالنتيجة قيمة الرسم على القيمة المضافة.

رابعاً- استعارة الأسماء:

عادة ما تقوم الجهات القضائية في النظر في ملفات التهرب الضريبي ويتبين أن المتهم لا علاقة له أبدا بعملية التهرب وإنما أستعير اسمه من طرف منظمات إجرامية محترفة من أجل التهرب من دفع الضريبة.

[1]- إن من بين التقنيات التي يستعملها المفتشون التابعون لإدارة الضرائب وهم بصدد المراقبة الجبائية وهي إعادة تكوين رقم الأعمال اعتبارا من كتلة الأعباء المصرح بها وهته التقنية تمكن الإدارة من استخراج الحقوق الواجبة الدفع طبقا لرقم الأعمال المكون وهي عادة ما تكون حقوق كبيرة تؤدي بالمكلف إلى الحسرة والندم.

- ينظر عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبتي، المرجع السابق، ص 100.

خامساً– استخدام يد عاملة غير مصرح بها:

غالبا ما يكون التهرب عن طريق اللجوء إلى توظيف يد عاملة غير مصرح بها من أجل عدم سداد ضريبة دخل العاملين في المصانع والشركات (رواتب العاملين) هذا من أجل تقليل التكلفة المفروضة على أصحاب العمل وتفادي دفع شبه الضرائب.

سادساً– التماطل:

يتعمد المكلف بالتأخر عن دفع الحقوق المفروضة لاستعمالها في توظيفات أخرى أو يعيد استثمارها قصد رفع قيمة الأرباح، ثم يحاول أن يثير مسألة التقادم لإسقاطها بقوة القانون على اعتبار التقادم المحدد بـ 04 سنوات هو حق يمكن التمسك به من طرف المكلفين. إلا أن إدارة الضرائب تقوم بفرض غرامات التأخير على الحقوق المتأخرة الدفع لكن سرعان ما تقوم إدارة الضرائب بمسح هذه الغرامات من خلال التظلمات التي يقدمها المكلف المتأخر عندما يدفع الحقوق كاملة. وهناك البعض من هؤلاء المكلفين يصل بهم الأمر حتى إلى رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية لإسقاط هته الفوائد.

ونلاحظ أن سياسات الدول غالبا ما تقوم بمسح بعض الضرائب وإلغائها وتقوم حتى بإعفاء بعض الأشخاص الذين يمارسون نشاطات معينة من أجل تحقيق أهداف معينة كإنشاء مؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة المشاريع التنموية في المناطق النائية أو تدعيم النشاطات والمهن والاستثمار المتعلق بالطاقات المتجددة والاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) والوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ).

الفرع الرابع : آثار التهرب الضريبي وأهم التوصيات لمكافحته.

أولاً: آثار التهرب الضريبي.

"إن أي نظام جبائي لا يخلو من تهرب مكلفيه في أداء الضريبة، إلا أنه لا يجب تجاوز الخطوط الحمراء"[1].

وهذه الخطوط الحمراء هي التي تكون مثل المؤشر الذي يقاس به المستوى أو السقف الذي إذا تعداه تظهر العواقب في شكل آثار والتي يمكن إجمالها في:

1. ضعف الطاقة الضريبية واختلال الجهاز المالي وذلك بانخفاض حجم الإيرادات العامة التي تجنيها الدولة من المكلفين ويؤدي ذلك إلى تدني مستوى الدخل القومي وطريقة توزيعه فيحصل تفاوت في الطبقات الاجتماعية بشكل رهيب وبالتالي تنخفض الاستثمارات والنفقات مما يؤدي إلى تدني قطاع الخدمات فيظهر قصور النظام الضريبي في أداء دوره المالي إلى سوء إدارته ويظهر ذلك في كثرة المنازعات وتراكم المتأخرات وانتشار الأنشطة الغير الرسمية[2].
2. ظهور ضرائب جديدة على مختلف المستويات لاسيما الرسوم لتعويض الفرق الحاصل في المداخيل من جراء التهرب.
3. إصدار السندات وتحفيز الجمهور إلى الامتثال الإرادي عن طريق إغراء المدخرين بفوائد مرتفعة وكذلك اللجوء إلى القروض الداخلية عن طريق سندات الخزينة والاستدانة الخارجية.

[1] – سهام كردودي، الرقابة لجبائية بين النظرية والتطبيق ، دار المفد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص 19 .

[2] – جنات السمالوطي، بحث بعنوان (الإصلاح المالي والضريبي)، مجلة مصر المعاصرة، العدد 439-440، ص226.

4. صعوبة حصر الأنشطة الاقتصادية غير الرسمية وخاصة منها الشركات التي تتمركز خارج حدود الدولة.

5. انخفاض مستوى الخدمات والمرافق الأساسية التي تؤديها الدولة للأفراد.

6. انتشار المشكلات الضريبية الفنية كمشاكل التعرف على مداخيل المكلفين نظرا لعدم مسكهم الدفتر والمستندات مما يصعب في ضبط الأوعية الضريبية.

7. التهرب يؤدي إلى إحباط الهدف الاجتماعي للضريبة وينمي في أفراد المجتمع روح الأنانية كون الدولة تفرض تقشفا على الإنفاق وتسوي بين المتهرب من دفع الضريبة والغير متهرب ليصبح الاثنان يتحملان نفس الخدمات.

8. يحمل الدولة تكاليف إضافية باهظة لأنها تنفق بعض من مواردها المالية لسد هذا التهرب فيكون لزاما عليها اقتطاع مداخيل من قطاع معين وإنفاقه في آخر.

ثانيا: كيفية مجابهة التهرب من دفع الضرائب.

بعدما تناولنا موضوع الرقابة الجبائية وأظهرنا مدى أهمية الضرائب في الحفاظ على مستوى انتعاش الخزينة العمومية وتأثير الغش والتهرب الضريبي على انتظام مداخيل الدولة، ارتأينا حصر النقاط التي يستوجب التركيز عليها لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف منها هته الظاهرة التي أنهكت وسببت خسائر كبيرة للخزينة العمومية قدرت حسب تقارير إدارة الضرائب في سنة 1995 بـ 50 مليار دينار السبب الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني وذلك يكون بـ:

1. ضرورة التنسيق بين الإدارات المالية (ضرائب-جمارك-تجارة-بنوك) من أجل ضبط حركة المكلفين والنشاط التجاري عامة وتكوين شبكة مرتبطة بين مختلف مصالح هته الإدارات للقدرة على السيطرة وتحديد أرقام الأعمال بدقة سواء من خلال المبالغ التي يسحبها أو

يودعها الأشخاص في البنوك (القرض المستندي – التحويلات المالية) أو من خلال البضائع التي تدخل إلى الموانئ أو من خلال الحصول على التراخيص من مديرية التجارة كون كثير من الباحثين في المجال المالي يرجحون على أن من أكبر أسباب التهرب الضريبي هو عدم التنسيق بين الإدارات سواء على المستوى المركزي أو على المستوى الجهوى أو على المستوى الولائي.

2. ضرورة وإلزام المكلفين وعامة الأشخاص التعامل بوسائل الدفع مهما كانت قيمة المعاملة التجارية أو حتى المعاملات المدنية التي يمكن أن تكون غطاء لعملية تجارية، فالتعامل بوسائل الدفع سواء الكلاسيكية أو الحديثة كفيل بالقضاء على النشاط المشبوه على اعتبار أنه يترك آثار على مستوى الحسابات البنكية لأن كل عمليه لا بد أن تتم بواسطة شخص ثالث وهو المسحوب عليه.

3. ضرورة تحسيس أفراد المجتمع ولاسيما المكلفين بالضريبة بالهدف المتوخى من تحصيل الضريبة وتوظيفاتها في مشاريع تعود بالخير على عموم المواطنين مع تبيان المشروعات التي أقيمت بمساعدة الإيرادات التي تحصلها الدولة من الضريبة إضافة إلى زيادة الحدس الوطني ورفع المستوى الأخلاقي لدافعي الضريبة بتبيان طريقة حساب الضريبة ومختلف التحفيزات والإعفاءات.

4. تشديد العقوبات على المتهربين من دفع الضرائب كونه يمس بأداة فعالة لتحقيق التنمية في البلاد ألا وهي الخزينة العمومية فالتهرب الضريبي يعني اعتداء على أموال أفراد المجتمع كافة واستخدام العقوبات المالية الجزائية وإلغاء التخفيضات والامتيازات إن كان يستفيد منها صاحبها .

5. "إرساء نظام ضريبي عادل"[1] أي القيام بعصرنة التشريع الضريبي لتجاوز الثغرات الموجودة فيه ويكون ذلك بتبسيط وتحسين صياغة النصوص على اعتبار أن القانون الضريبي يحتوى على تقنيات عادة ما وطرق وإجراءات معقدة عادة ما يصطدم بها المكلف ويتحجج بكونها غير واضحة بالنسبة إليه مما يدفع إلى مخالفتها بحجة عدم إدراكها.

6. تشديد الرقابة الجبائية بجميع أشكالها كوسيلة ردعية من أجل حصر النشاطات الخاضعة للضريبة ومن ثم الأشخاص المكلفين والمتهربين من دفع الحقوق وتوسيعها لتشمل كل القطاعات للتقليل إن لم نقل القضاء على هذه الظاهرة.

7. التكوين الداخلي بالنسبة للموظفين التابعين لإدارة الضرائب عن طريق الملتقيات والدورات حتى في الخارج والاحتكاك مع موظفي الدول التي تعد رائدة في مجال التحكم في آليات الضريبة كفرنسا وسويسرا وكذلك تمكين موظفي الإدارة الجبائية وتزويدهم بما يحتاجونه من أجهزة ومعدات آلية متطورة تتلاءم مع المهام التي يمارسونها يستطيعون بموجبها الكشف على مواطن التهرب الضريبي.

8. إعطاء مراقبي الإدارة الضريبية سلطات أوسع يتمكنون بموجبها الولوج في الإدارات المختلفة من أجل تكوين وحصر الوعاء الضريبي وتحديد المركز المالي للمكلف بالضريبي بصورة دقيقة.

9. الاعتماد على تبليغات الغير ومنح مكافأة مالية لمن يقوم بهذا التبليغ كما هو جار العمل به في التشريعات الضريبية الفرنسية.

ملاحظة: إن القاضي الجزائي غير مرتبط في مجال الغش الضريبي بالدعوى الضريبية المعروضة على القاضي الإداري نظرا لاستقلال الدعوتين الجزائية والإدارية، وهذا ما ذهبت إليه المحكمة العليا في

[1]- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 29.

قرارها رقم 378030 الصادر بتاريخ 2009/01/28 في القضية المتبعة من طرف النيابة العامة وإدارة الضرائب ضد "أ.س"[1].

الفرع الخامس: موقف المشرع من التهرب الضريبي.

تتفق كل النصوص الضريبية على اعتبار الغش الضريبي جنحة تخضع من حيث الجزاء لعقوبات جزائية أو جبائية كما تقر النصوص جميعها بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.

أولاً:العقوبات الجزائية: وهي نوعان: عقوبات أصلية وعقوبات تبعية.

أ- **العقوبات الأصلية:** و تتمثل في الحبس والغرامة.

تتفق مجمل النصوص الضريبية على أن تكون مدة الحبس من سنة إلى 5 سنوات، غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة،كما أنها تختلف بالنسبة لمقدار الغرامة الجزائية.

- ففي قانون الضرائب المباشرة، نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 على عقوبة الحبس التي تتدرج حسب قيمة الحقوق المتملص منها ،على النحو التالي:

تكون الجريمة جنحة عندما لا تتجوز قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1000000 دج، وفي هذه الحلة تختلف العقوبة حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو الآتي:

- تكون العقوبة غرامة جزائية فحسب عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100000دج.
- تكون العقوبة الحبس من سنة إلى 5 سنوات وغرامة جزائية من 50000 إلى100000دج.

[1] – مجلة المحكمة العليا 2010، العدد 2، ص 333. غرفة الجنح والمخالفات.

- تكون العقوبة الحبس من سنتين إلى 10 سنوات وغرامة جزائية من 100000دج إلى 300000دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 300000دج ولا تتجاوز مبلغ 1000000دج .

وتتحول الجريمة من جنحة إلى جناية عندما تفوق قيمة 1000000دج:

- عندما تفوق القيمة المتملص منها 1000000دج ولا تتجاوز 3000000 دج، تكون العقوبة السجن من 5 سنوات إلى 10سنوات وغرامة جزائية من 300000 دج إلى 1000000دج .

- عندما تفوق 3000000 دج العقوبة السجن من 10 إلى 20 سنة + غرامة 1000000دج إلى 3000000 دج .

- قانون الضرائب غير المباشرة (المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003): الحبس من سنة إلى 5 سنوات + غرامة 50000دج إلى 200000دج أو إحدى هاتين العقوبتين.

في صورة الإخفاء يشترط عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10000دج .

- قانون التسجيل (المادة 119): الحبس من سنة إلى 5سنوات + غرامة من 5000 إلى 20000دج أو إحدى العقوبتين.

- قانون الرسم على رقم الأعمال (المادة117المعدلة بموجب المرسوم التشريعي رقم 92-04المؤرخ في 11-10-1992 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992): الحبس من سنة إلى 5سنوات + غرامة من 5000دج إلى 20000دج أو إحدى هاتين العقوبتين .

وفي حالة إذا كان الضرر المتسبب للخزينة، والقيمة المتملص منها تفوق 10000000دج وكانت الجريمة المرتكبة تشكل في آن واحد إحدى الجرائم المنصوص عليها في المواد 69-71-73 من قانون الأسعار، تجيز المادة 117 الحكم بالعقوبة المنصوص عليها في المادة 418 من (ق. ع.) وهي السجن من 10 إلى 20 سنة.

ب- العقوبة التكميلية:

وتتمثل أساسا في نشر الحكم وتعليقه (المادة 303 ق.ض.م، المادة 550 ق.ض.م، المادة 120-6 ق. ت).

ج- تدابير الأمن:

نصت المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28-12-2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري، وحددت فترة المنع بمدة لا تتجاوز 10سنوات، كما أجازت الأمر بالنفاذ المعجل[1].

عقوبة الشخص المعنوي: إذا كان مرتكب الجريمة شخصا معنويا، تطبق عليه الغرامات الجزائية المقررة جزاء للشخص الطبيعي الذي يرتكب الجريمة ،فضلا عن الجزاءات الجبائية، وذلك دون الإخلال بعقوبتي الحبس والغرامة الجزائية اللتان قد تطبق على المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشخص المعنوي.

فيما يخص الوعاء والغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي يبدأ اجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت فيها المخالفة المعنية.

[1]- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص-الجزء الأول، دار هومة، سنة 2005، ص ص428-429-430-431.

أما المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 311 من القانون المدني على أن مدة أربع سنوات 04 كأجل للتقادم، تتقادم فيه الأعمال الجبائية.

على غرار المشرع المصري الذي أخذ بالتقادم الخماسي وحدد مدة خمس سنوات كأجل أقصى لتقادم التحصيل الجبائي، ويبدأ احتسابها من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد.

أما المشرع الفرنسي اخذ بثلاثة سنوات.

ومن جهة أخرى خول المشرع أعوان الضرائب المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية سلطة مباشرة بعض إجراءات الاستدلال التي من شانها إحكام الرقابة والكشف على الجرائم الضريبية كسلطة الاضطلاع على السجلات والمستندات والأوراق للتحقق من احترام القانون المادة 538 من قانون الضرائب الغير مباشرة والمواد 309 – 312- 313 – 315 من قانون الضرائب المباشرة.

كما منحهم المشرع سلطة مباشرة بعد إجراءات التحقيق كتفتيش المنازل الذي لا يتم إلا بناءا على أمر موظف سام وبعد ترخيص من السلطة القضائية وفي حضور ضابط شرطة قضائية المواد (499 إلى 501 من قانون الضرائب الغير مباشرة).

وفضلا عن ذلك فقد منح قانون الضرائب الغير مباشرة أعوان الضرائب سلطة اتخاذ التدابير تحفظية فأجاز لهم حجز الأشياء محل الغش والوسائل المستعملة في الغش المواد من 511 إلى 517، وفي هده الحالة يتعين على الأعوان الدين باشروا الحجز التصريح بالحجز إلى المتهم والإشارة إلى ذلك في المحضر كما يجب عليهم أن يذكروا في المحضر نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وحضور المتهم أثناء إعداد بياتهم الوصفي أو الاستدعاء الموجه إليه للحضور و اسم وصفة و قبول الحارس.

ثانياً: العود.

عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددها بنص المادة 303/فقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمهلة 05 سنوات، ومن أثر العود في هده الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية وهو يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال 05 سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا، والتشديد هذا يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه ، علاوة على مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية ، توجد عقوبات أخرى نذكر منها المنع من ممارسة المهنة والعزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة الخ...[1]

ولقيام حالة العود لابد من توافر الشروط التالية في الحكم القديم حتى يكون سابقة وفي حالة العود:

- أن يكون الحكم صادرا من محكمة جزائية.
- أن يكون الحكم بالإدانة في دعوى جبائية صادرة من محكمة عادية أو محكمة سياسية أو عسكرية لها ولاية الفصل في جرائم القانون العام .
- أن يكون بعقوبة جنائية ولا يعتد بالتدابير الوقائية والتقويمية التي تفرض على الأحداث.
- أن تكون العقوبة أصلية فلا يعتد بالعقوبات التكميلية.
- أن يكون في جناية وجنحة أو مخالفة لعقوبات جزائية إلا أن القوانين الجبائية جاءت بحالة عود من خلال استبدال العقوبات الجبائية في حالة العود إلى الحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر بالمواد 304 قانون الضرائب المباشرة 130، 131 قانون الرسم على رقم الأعمال.

[1]- عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، طبعة 2011/2010، ص 30.

ويترتب وجوبا عن العود كما هو محدد بالمادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية المنصوص عليها بالنسبة للمخالفات وهذا دون الإخلال بالعقوبات الخمسة المنصوص عليها في نصوص أخرى، على أن تكون الغرامة المستحقة في حالات العقوبات الجبائية القابلة للتطبيق على الحقوق المهربة مساوية دائما لثلاثة مرات مبالغ هذه الحقوق دون أن تقل عن 5000 دج.

وقد اشترط المجلس الأعلى للقضاء في قراره الصادر بتاريخ 1981/03/05 رقم 25575 المجلة القضائية سنة 1982، صفحة 82 أن يكون الحكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه من خلال جميع طرق الطعن الثلاث المعارضة والاستئناف والنقض أو بفوات الميعاد سواء نفد الحكم أم لم ينفذ[1].

وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية فحاولنا التقرب من هذه الظاهرة بالغوص في مفهومها، فمن خلال ما عرضناه اتضح لنا أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة ومترابطة فيما بينها تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومختلفة ولكن الملموس هو أنه مهما كانت الوسيلة فالنتيجة واحدة تتمثل في الآثار السلبية التي تخلقها هذه الظاهرة على عدة مستويات. ولهذا السبب حاولت الدولة الحد من الآثار السيئة لهذه الظاهرة بتكميمها ومعالجتها، لكن هناك عوائق وحواجز وقفت دون الوصول لذلك لانعدام وجود منهج متكامل يمكن الاعتماد عليه لقياس حجم التهرب الضريبي، ولكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة أو ردعية بتحويل مهام ذلك للأجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية.

[1]- انظر فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، المرجع السابق، ص 286.

خلاصة الفصل:

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، ولمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني إضافة إلى نقص التعاون والتنسيق الإقليمي والدولي لاسيما عن طريق المعاهدات ومذكرات التفاهم التي يستوجب أن تسهل على الحكومات ضبط الوعاء الضريبي على الأقل على العمليات الخاضعة للضريبة عندما يكون المكلف بصدد مد نشاطه إلى ما وراء الحدود.

خاتمة

الخاتمــة

من خلال هده الدراسة يتضح لنا جليا مدى أهمية الرقابة الجبائية باعتبارها عنصرا أساسيا وفعالا لقمع الغش والتهرب الضريبي كون الضريبة الممول الأساسي لصندوق الخزينة العمومية والذي انطلاقا من ملاءته تسطر مشاريع الدولة وتضبط ميزانيات الهيئات والمؤسسات العامة.

فتغطية أوجه الإنفاق المتزايد والوفاء بمقتضيات السياسة المالية الحكومية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية يرتبط أساسا بمستوى الإيرادات الضريبية على اعتبارها مورد من موارد الدولة.

فتراجع الضريبة البترولية في السنوات الأخيرة ألزم الحكومات إلى الالتفات أكثر نحو الضرائب العادية كخيار استراتيجي لتغطية النقص الحاصل في الموارد المالية إلا أن هذا لن يتأتى إلا بتفعيل آليات الرقابة الجبائية من خلال ضبط النصوص القانونية وجعلها أكثر ملائمة مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي للمكلفين بالضريبة من أجل تشجيعهم على الالتزام بدفع الحقوق الواجبة.

والرقابة تضل الوسيلة الفعالة من أجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، فالإدارة الجبائية تستعملها من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص وردع المكلفين سيؤو النية بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي والجزائي سواء عند إخضاعهم للرقابة بجميع أشكالها أو في حالة ضبطهم مخالفين و هو ما أشرنا إليه في حالة التلبس الجبائي.

إلا أن الرقابة الجبائية لا تكفي لوحدها من أجل تحسين ملاءة الخزينة العمومية بل يستوجب الالتفات إلى التحصيل الضريبي وذلك بتفعيل الآليات التي تحوزها الإدارة الضريبية من أجل تحصيل الحقوق المفروضة والتي ظلت كحبر على ورق لسنوات مسجلة في الجداول النهائية ،فإدارة التحصيل ولاسيما القباضات منحها المشرع ترسانة من النصوص القانونية من أجل تحريك الآليات (الإنذارات+

الاعذارات+ الغلق + الحجز + البيع بالمزاد الخ.....) لجمع الضرائب والرسوم الغير محصلة و التي أحيانا تسقط بالتقادم لتقاعس إدارة الضرائب في تحصيلها.

زد على دلك الفساد الضريبي الذي يتفشى في بعض الإدارات عندما يحاول بعض الموظفين وضع المصالح الخاصة بصورة غير مشروعة فوق مصلحة الخزينة العمومية مما يؤدي إلى انخفاض إيرادات الدولة و تعطيل برامج التنمية وفقد الثقة بين المكلف والإدارة الجبائية.

ولقد تعاظم دور الرقابة الجبائية خاصة بعد الأزمة التي مست الجزائر بعد انهيار أسعار البترول في السوق العالمية وتنامي ظاهرة الفساد الاقتصادي وخطر الجنات الضريبية على إيرادات الخزينة العمومية.

فالخزينة العمومية في الجزائر خسرت قرابة 50% من مداخيل الجباية البترولية مند أن تراجعت أسعار المحروقات ولذلك بات من الضروري تفعيل النظم الضريبية الوطنية بواسطة آليات الرقابة الجبائية لاستعادة الحقوق المهربة والرفع من قدرات الإدارة للتطبيق الصارم والفعال للنصوص القانونية التي تصدرها الدولة، على اعتبار أن الجزائر تصدر كل سنة قانون للمالية أو أكثر يتضمن تعديلا للسياسة العامة للدولة في جوانبها المختلفة سواءا الاقتصادية، السياسية والاجتماعية... وذلك من خلال تعديل الإجراءات المتضمنة في القوانين الوطنية سواءا المتعلقة بالجباية العادية، البترولية ، قانون الجمارك، قانون النقد والقرض، قانون الإجراءات الجزائية وغيرها من القوانين المرتبطة بتوجهات الدولة وأهدافها .

وقد جاء قانون المالية لسنة 2017 بموجب القانون رقم 16 - 14 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق ل28 ديسمبر سنة2016 في الجريدة الرسمية رقم 77 لسنة 2016 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016 ، متضمنا 140 مادة تتعلق 77 مادة منها بالمواد الجبائية المختلفة .

في مرحلة تتصف بتطبيق سياسة التقشف في النفقات العمومية والبحث عن مصادر جديدة للإيرادات العمومية أو توسيع وعائها بغرض سد الاختلال الواقع بسبب تدني أسعار البترول التي وصلت إلى مستويات متدنية تصيب بالضرر مصالح الاقتصاد الجزائري والتوجه لسد العجز الحاصل إلى صندوق ضبط الإيرادات بطريقة مكثفة وأكثر من اللازم بسبب سوء التسيير الواقع سابقا للموارد والاعتماد الكبير على الجباية البترولية .

فإن قانون المالية لسنة 2017 جاء بتعديلات وإضافات مست كلا من الضريبة على الدخل الإجمالي في المواد 2، 42، 77....وغيرها، و كذا إلغاء بعض المواد من بينها المادة 113 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وأيضا تعديل المواد 192، والرسم على النشاط المهني في 217، 219 وغيرها من التعديلات التي مست قانون الطابع مثل المادة 136 منه المتعلقة بطابع جواز السفر وبالنسبة للرسوم على رقم الأعمال عدلت المادة 25 منه المتعلقة بالرسم الداخلي على الاستهلاك والرسم على المنتجات البترولية وعلى تعبئة الهاتف النقال وإلغاء مواد مثل المادة 78 وإضافة مواد جديدة مثل المادة 83 مكرر منه .

وتجدر الإشارة أنه تم تعديل توزيع الرسوم والضرائب على ميزانيات الدولة والجماعات المحلية مثل الرسم على القيمة المضافة في المادة 161 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ولاحظنا كذلك من خلال دراستنا أن التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا هاما في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها وهذا لدعم الرقابة الجبائية، كما أن أحكام وتقوية النصوص الجبائية بحيث تكون بسيطة الصياغة وغير مبهمة مما لا يدعي مجال للغموض والتفسيرات الخاطئة، وفي نفس الوقت تكون دقيقة لسد الثغرات التي يمكن أن يستغلها المكلف بغرض التملص من دفع الضريبة ، كل ذلك يساعد في دعم الرقابة الجبائية لتحقيق أهدافها .

رغم كل ذلك إلا انه تعترض العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية عراقيل تتمثل في النظرة السلبية تجاه الإدارة الجبائية ، على أنها تنتقص من حقوقهم المالية و بأنها مجرد إدارة تسلط الجزاءات .

ومن أجل خلق جو من التفاهم بين طرفي العلاقة الجبائية (المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية) يجب فتح مجال للتواصل الدائم بينهم، وكذلك توعية المكلفين بحقوقهم في إطار سياسة تواصل إعلامية تهدف إلى تحقيق الرضا لدى المكلفين بأسس فرض الضريبة، وخلق قناعة لدى المكلف بان الضريبة لا تفرض إلا بمقتضي القانون ولا تحصل إلا وفقا لإجراءات قانونية مضبوطة مع ضمانات تحميه من كل تعسف .

وفي سبيل تطوير النظام الجبائي الجزائري، وتقديم تسهيلات اكبر للخاضعين للضريبة، اعتمدت الإدارة الجبائية إلى استحداث التوجيهات الإستراتيجية للرقابة الجبائية والتي تهدف أساسا إلى تطوير الحس المدني الجبائي .

ذلك من خلال تطوير قواعد انتقاء المؤسسات التي يجب مراقبتها وفقا للممارسات الدولية السارية في هذا المجال، ويتم انتقاء هذه المؤسسات بإتباع تركيبة تضم ثلاثة عناصر هي: تحليل وتطبيق الخطر الجبائي الذي سيسمح بدراسة سلوك الخاضعين للضريبة بالمقارنة مع التطابق الجبائي، وتطبيق واستغلال البحث الجبائي الخارجي، واستغلال المعلومات خاصة المتحصلة عليها من خلال البحث الجبائي، علما انه في السابق كان يتم انتقاء المؤسسات عشوائيا .

وتقديم تسهيلات أكبر للخاضعين للضريبة، بإطلاق مبادرة التصريح الجبائي عبر شبكة الانترنيت فلن يضطر المكلفون بالضريبة للتنقل إلى المصالح الجبائية لتقديم تصريحاتهم بفضل الإدراج المديرية العامة للضرائب مجموعة من التصريحات القابلة للتحميل .

الأمر يتعلق بتصريحات سنوية وتصريحات أخرى قابلة للتحميل على موقع المديرية العامة للضرائب، في انتظار أن يعمم النظام الالكتروني للتصريح عن بعد ليخص عملية دفع الضرائب.

وقد لقي هذا الإجراء استحسان الهيئات الدولية على غرار صندوق النقد الدولي الذي يعتبر المديرية العامة للضرائب الجزائرية كمثال للنجاح نظرا للادعاءات المحققة في مجال إضفاء المرونة على النظام الجبائي، وكذا في مجال تنظيم هياكلها الجديدة .

من خلال دراستنا للرقابة الجبائية، وبعد القيام بتحليل الموضوع ظهرت العديد من التساؤلات يمكن أن تكون أساسا لبحوث لاحقة مكملة لموضوع دراستنا من بينها :

- الفساد الضريبي وتأثيره على عملية الرقابة .
- الطعون في عمل الإدارة الجبائية الشكلية والموضوعية.
- الرقابة الداخلية على أعوان الإدارة الجبائية خلال أعمال التحقيق الجبائي.
- فعالية الرقابة الجبائية من فعالية أعوان الإدارة الجبائية.

الملاحق

الملاحق :

الملحق رقم 01

توزيع الإيرادات الجبائية والنفقات حسب مصادرها للفترة الممتدة من 1994 - 2004.

المبالغ بـ: 10 دج

السنوات	الإيرادات الجبائية							النفقات		المجموع	النسب المئوية ∑النفقات / ∑ الإيرادات
	حاصل الضرائب المباشرة	حاصل التسجيل والطابع	حاصل الرسوم المختلفة	حاصل الضرائب غير المباشرة	حاصل الجمارك	المجموع		التجهيز	التسيير		
1994	41	9	82.7	9	31	173.2		212	323.27	535.2	32.35
1995	49.5	8	95.8	17.2	63	233.5		596.9	437.976	734.8	31.77
1996	58.2	8.6	110.6	25.4	92.9	295.7		301.6	547	848.6	34.84
1997	74.6	9.5	153.6	2.4	94.5	334.6		273.5	640.6	914.1	36.6
1998	84	11.5	163.9	0.5	84.6	344.5		208.5	771.721	980.22	35.14
1999	76.4	13.5	184.7	0.5	85	381.1		280.884	817.692	1098.57	34.6
2000	108.75	15.67	207.89	0.56	92.97	425.84		290.239	965.328	1255.56	33.91
2001	93.9	17.8	201.41	0.6	97.67	411.8		369.29	948.76	1258.05	32.74
2002	99.55	18.5	210.91	0.55	109.34	438.85		509.678	1050.17	1559.84	28.13
2003	110.15	19	227.7	0.7	118.34	475.89		613.72	1097.385	1711.10	27.81
2004	124.28	20.5	241.96	0.75	144.81	532.3		720	1200	1920	27.72

المصدر: ملخصات قوانين المالية للسنوات 1994 إلى غاية 2004.

الملحق رقم 02: مستخرج العمليات اليومية للخزينة العمومية

Date :

Relève des opérations journalières
Wilaya de :……..
Recette : ……..

A. Recettes

Compte à créditer	**Compte de débiter**			**Opération d'ordre**	**Totaux**
	100 002	100 002	520 000		
120.005 120.006 520.004 520.005 520.010					
Totaux					

B. Dépenses

Compte à créditer	**Compte de débiter**			**Opération d'ordre**	**Totaux**
	100 002	100 002	520 000		
120.005 120.006 520.004 520.005 520.010					
Totaux					

الملحق رقم 03: بطاقة الإيرادات

Ecriture du **Fiche de Recette**					
Par débit N°		Crédit Au compte			N° :
Nature des pièces		Somme			Nature des pièces
Total					

Motif D'opération

Visa du service ayant établi la fiche		Visa du service de comptabilité

الملحق رقم 04: بطاقة قيد النفقات

Ecriture du **Fiche De Dépense**				
Crédit Au compte N°	Par débit N° :			
Nature des pièces	Somme			Nature des pièces
Total				

Motif De l'opération

Visa du service ayant établi la fiche		Visa du service de la comptabilité

الملحق رقم 05: جدول يوضح نتائج التحقيق لسنة 2011.

الوحدة: مليون د.ج

السنوات / البيان	2001		2002		2003		2004		2005	
	قضية منجزة	الحقوق الناتجة	قضية منجزة	الحقوق الناتجة	قضية منجزة	الحقوق الناتجة	قضية منجزة	الحقوق الناتجة	قضية منجزة	الحقوق الناتجة
VC التحقيق في المحاسبة	1740	12.858	1672	17.016	1748	15.563	2118	10.427	2117	15.047
VASFE التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	1740	12.858	1672	17.016	1748	15.563	2118	10.427	2117	15.047
المجموع	1839	13.178	1837	17.812	1971	16.279	2356	11.243	2375	15.786

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، 2011.

الملحق رقم 06: قرارات المحكمة العليا.

(752) رقم القرار: 430229	قضية: النيابة العامة مديرية الضرائب ضد: (ع.أ)
تاريخ القرار:2008/12/31	المرجع: مجلة المحكمة العليا، 2008، عدد2، ص 397

الموضوع: غش ضريبي-تهرب ضريبي –دعوى عمومية.

المرجع: ق.ض.م.:المواد 408،407،305،303،192.

قانون المالية لسنة 2000.

المبدأ: إدارة الضرائب غير ملزمة، في حالة الغش الضريبي، بإنذار المتهم.

يحق لها تغريمه وتحريك الدعوى العمومية تلقائيا بمجرد تقديم الشكوى.

- إن المحكمة العليا

بعد الاستماع إلى السيد بخوش علي المستشار المقرر في تلاوة تقريره المكتوب وإلى محفوظي محمد المحامي العام تقديم طلباته المكتوبة.

فصلا في الطعنين بالنقض المرفوعين في 29 أوت 2005 و04 سبتمبر من طرف المدعين في الطعن وهما مديرية الضرائب والنائب العام لدى مجلس قضاء البليدة

في القرار الصادر في 28 أوت 2005 عن الغرفة الجزائية بمجلس قضاء البليدة القاضي في الدعوى الجزائية حضوريا وجاهيا بإلغاء الحكم المستأنف والقضاء من جديد ببراءة المتهم لبطلان إجراءات المتابعة والذي قضى حضوريا للمتهم وغيابيا للطرف المدني بإدانة المتهم وعقابا له الحكم عليه بـ (10) سنوات حبسا نافذا وغرامة مالية قدرها 3.000.000.00دج من أجل جرم الغش الجبائي الفعل المنصوص والمعاقب عليه بالمواد 303، 305، 407،408 من ق.ض.م.

- و عليه فإن المحكمة العليا

حيث أن الدولة معفاة من دفع الرسم القضائي حسب المادة 509 من ق.إ.ج. الحوالة:

حيث أن الطعنين قد استوفيا الإجراءات المنصوص عليها قانونا.

حيث أنه وتدعيما لطعنه أودع النائب العام الطاعن تقريرا ضمنه وجها وحيدا للطعن بالنقض.

وحيث أنه وتدعيما لطعنها أودعت إدارة الضرائب الطاعنة مذكرة طعن بواسطة وكلها الأستاذ محمود بوزيدة المحامي المعتمد لدى المحكمة العليا ضمنها وجها وحيدا للطعن بالنقض.

حيث أن المدعي عليه في الطعن أودع بدوره مذكرة جوابية على لسان وكيله الأستاذ حدوش كمال انتهى فيها إلى رفض الطعن .

عن طعني النائب العام و مديرية الضرائب معا:

عن الوجه الوحيد المثار من قبل النائب العام والوجه الوحيد المثار من قبل مديرية الضرائب مجتمعين وحاصلهما : مخالفة القانون أو الخطأ في تطبيقه وانعدام الأساس القانوني عملا بأحكام المادة 500 / 7،8 من ق.إ.ج.

بدعوى أن القرار المطعون فيه من جهة يقرر بطلان الإجراءات بسبب عدم تقديم المستندات اللازمة من إدارة الضرائب الطاعنة ومن جهة أخرى يفصل في الموضوع ببراءة المتهم وذلك يعد خطأ في تطبيق القانون كما يعيب عليه كذلك كونه اشترط لقيام جريمة الغش الضريبي أن تقدم العارضة محاضر المعاينة والوثائق التي قيامها بإنذار المدعى عليه في الطعن بينما القانون لا يشترط ذلك و استنادا إليه نقضه وإبطاله.

حيث الثابت من بيانات القرار المنتقد الذي قضى حضريا بإلغاء الحكم المعاد ومن جديد التصريح ببراءة المتهم المدعي عليه في الطعن لبطلان إجراءات المتابعة أن قضاة الاستئناف قد بنوا قضائهم على أساس أن المتابعة كانت مشبوهة بعدة عيوب شكلت بمجملها خرقا لإجراءات جوهرية تمثلت في عدم إرفاق ما يثبت أن المتهم تم إنذاره فعلا من طرف مديرية الضرائب بظرف موصى عليه.

وفقا الأحكام المادة 192 من قانون الضرائب وعدم تقديم محضر المعاينة للجنحة المرتكبة وكذلك عدم تقديم الجداول الضريبية لفترة لمطالب بها.

لكن الثابت من ملف الدعوى أن المدعي عليه في الطعن قد تهرب من دفع ما عليه من ديون تمثل مستحقات جبائية لفائدة العارضة خلال سنوات 95 .96 .97 وذلك يشكل بمفهوم التشريع الجبائي غشا جبائيا يقع تحت طائلة المادة 303 من قانون الضرائب إذ أن الاستمرار في الامتناع عن تسديد تلك المستحقات الضريبية يشكل وسيلة من وسائل المناورات التدليسية ومن ثم فإن إدارة الضرائب بصفتها صاحبة الدعوى الجبائية غير ملزمة بتقديم ما يثبت قيامها بإنذار المتهم بظرف موصى عليه كما هي غير مطالبة كذلك باستظهار محضر معاينة الجنحة أو الجداول الضريبية لأن الأمر يتعلق بتهرب جبائي لم يصرح به وفي هذه الحالة يجوز الإدارة الضرائب اللجوء إلى تغريم المخالفين تلقائيا وتحريك الدعوى العمومية ضدهم بمجرد تقديم الشكوى.

حيث الثابت حينئذ أن قضاة الاستئناف قد أساؤوا تطبيق القانون لاسيما المواد 303. 305، 407، 408، من ق. ض. م وأعطوا مفهوما مغلوطا لأحكام المادة 192 من ق.ض.م التي تحول لإدارة الضرائب اللجوء إلى التغريم لتلقائي من وجهة نظر مفهوم الهرب الضريبي.

حيث أنه ومتى كان كذلك يتعين التصريح بسداد الوجهين المثارين والقضاء بنقض وإبطال القرار المطعون فيه وتحميل المدعي عليه في الطعن المصاريف القضائية.

فلهذه الأسباب

تقضي المحكمة العليا: قبول الطعنين بالنقض شكلا، وفي الموضوع بتأسيسه وبنقض وإبطال القرار المطعون فيه الصادر في 28 أوت 2005 وإحالة القضية والأطراف أمام نفس الجهة القضائية مشكلة من هيئة أخرى للفصل في الدعوى من جديد طبقا للقانون.

وتحميل المطعون هذه المصاريف القضائية.

بذا صدر قرار بالتاريخ المذكور أعلاه من قبل المحكمة العليا –غرفة الجنح والمخالفات القسم الثالث– المتركبة من السادة:

– بن فغول خديجة	رئيس القسم رئيسا
– بخوش علي	مستشار مقررا
– ماموني الطاهر	مستشارا
– منصوري نصر الدين	مستشارا
– بن عبد الله مصطفى	مستشارا
– حيفري محمد	مستشارا

بحضور السيد محفوظي محمد المحامي العام ، وبمساعدة السيدة يزيدي لطيفة أمين الضبط.

الملحق رقم 07: قرارات المحكمة العليا.

(779) رقم القرار: 378030	قضية: (أ.س) ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة
تاريخ القرار: 2009/01/28	المرجع: مجلة المحكمة العليا،2010 عدد 2، ص : 333

الموضوع: غش جبائي–قضاء جزائي–تهرب ضريبي –قضاء إداري–دعوى ضريبية.

المرجع: قانون الضرائب المباشرة: المادة 303.

المبدأ: القاضي الجزائي غير مرتبط. في مجال الغش الجزائي، بالدعوى الضريبية المعروضة على القاضي الإداري، لاستقلال الدعويين الجزائية والإدارية.

– إن المحكمة العليا

بعد الاستماع إلى السيد *بوناضوري بوزيان* المستشار المقرر في تلاوة وتقريره المكتوب وإلى السيد *محفوظي محمد* المحامي العام في تقديم طلباته المكتوبة.

فصلا في الطعن بالنقض المرفوع في 11 جويلية 2004 عن الغرفة الجزائية لمجلس قضاء قسنطينة القاضي في الدعوة الجزائية حضوريا قبل الفصل. في الموضوع إرجاء البت لحين الفصل في القضية أمام الغرفة الإدارية من أجل جرم التهرب الضريبي الفعل المنصوص والمعاقب عليه بالمادتين 303،407 من ق.ض.م.

حيث أن الطاعن (أ.س) قد سدد الرسم القضائي الحوالة: 800دج .

حيث أنه تدعيما لطعنه أودع (أ.س) الطاعن مذكرة بواسطة محاميه الأستاذ *كحلول أحمد* المحامي المعتمد لدى المحكمة العليا ضمنها ثلاثة أوجه للنقض:

الوجه الأول: مأخوذ من مخالفة أحكام المادة 5/500 من ق.إ.ج.

الوجه الثاني: مأخوذ من مخالفة أحكام المادة 7/500 من ق.إ. ج.

الوجه الثالث: مأخوذ من مخالفة أحكام المادة 8.4.7/500 من ق.إ.ج.

حيث أن المدعى عليها في الطعن إدارة الضرائب بدورها أودعت مذكرة جواب على لسان محاميها الأستاذ *بن علاق محمد البشير* انتهى فيها إلى رفض الطعن.

حيث أن الطعن بالنقض قد استوفى الأوضاع الشكلية المقررة في القانون.

- وعليه فإن المحكمة العليا

في الموضوع:

عن أوجه الطعن:

الوجه الثالث مسبقا المؤدي وحده إلى النقض والمأخوذ من مخالفة أحكام المادة 8.4.7/500 من ق.إ.ج. بدعوى أن القاضي الجزائي غير مرتبط بقيمة الضرائب بل بقيام أركان جريمة التهرب من عدم قيامها الأمر الذي يجعل القرار المطعون فيه خال من الأسباب ومنعدم الأساس القانون.

حيث الرجوع إلى القرار المطعون فيه يتبين أن قضاة المجلس قضوا بإرجاء الفصل في القضية لحين الفصل في القضية أمام الغرفة الإدارية مسببين قرارهم على أنه تبين للمجلس عند الإطلاع على الحكم المستأنف أن النزاع قائم بين الطرفين و أن المجلس لا يستطيع لا يستطيع التحقق من قيمة الضرائب.

حيث أن التسبيب الذي جاء به قضاة المجلس خاطئ ذلك أن النزاع الإداري حول الضريبة مستقل عن الدعوى الجزائية القمعية المنظورة أمام الجهات الجزائية و التي محتواها جريمة التهرب الضريبي.

حيث أن القاضي الجزائي مستقل عن القاضي الإداري وأن الحكم الإداري في مادة الضرائب لا حجية له أمام القاضي الجزائي.

حيث أن موضوع القضية الإدارية هو تحديد الوعاء الضريبي وقيمة الأرباح والتصريحات المختلفة أما موضوع التهرب الضريبي فهو قضية جزائية تتعلق باستعمال وسائل تدليسية ووسائل غش من أجل التهرب من دفع قيمة الضريبة .

حيث ليس لقضاة المجلس القضاء بوقف الفصل في القضية بل كان عليهم الفصل فيها لاستقلالها عن الدعوى الإدارية ولعدم حجية الأحكام والقرارات الإدارية عليها فإنهم كما فعلوا فقد عرضوا قراراهم للنقض والإبطال ومنه تعين القول أن الوجه الثالث المثار من الطاعن في محله ومؤسس موجب للنقض.

- فلهذه الأسباب

تقضي المحكمة العليا:

في الشكل: بقبول الطعن.

في الموضوع: القول بتأسيس الطعن وبنقض وإبطال القرار المطعون فيه الصادر 06 جويلية 2004 عن مجلس قضاء قسنطينة.

وإحالة القضية والأطراف على نفس المجلس مشكلا من هيئة أخرى للفصل فيها من جديد طبقا للقانون.

المصاريف على الخزينة العامة .

بذا صدر القرار بالتاريخ المذكور أعلاه من قبل المحكمة العليا –غرفة الجنح والمخالفات–القسم الثالث– المتركبة من السادة:

- بن فغول خديجة رئيس القسم رئيسا
- بخوش علي مستشار مقررا
- ماموني الطاهر مستشارا
- منصوري نصر الدين مستشارا
- بن عبد الله مصطفى مستشارا
- حيفري محمد مستشارا

بحضور السيد محفوظي محمد المحامي العام ، بمساعدة السيدة صادلي وهيبة أمينة الضبط.

الملحق رقم 08

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O.N° 24
Imp. Officielle(2005)

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
.....
.....
.....

Fiche de Fin des travaux de vérification

.....LE.....

Numéro de l'affaire .....N°d'article d'imposition.....

Numéro d'identification statistique .....

Nom et Prénom ou Raison Social.....

Activité .....

Avis de vérification de comptabilité N°.....du.....

Date de fin travaux sur place .....

Date de notification des résultats de vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'Administration.....

Lu et prouvé :

Le Chef de Service

Les Vérificateurs

الملحق رقم 09

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 15

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

Direction générale des impôts

IDENTIFIANT FISCAL

CODE TERRITOIRE

CODE ACTIVITE

NUMERO D'ARTICLE

RAPPORT DE VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° /

Entreprise vérifiée :

Activité :

Adresse :

Brigade de vérification n°

Agents vérificateurs :.....

Série O n° 15

A/ GENERALITES

1. **Renseignements relatifs à l'entreprise vérifiée** :

- Forme juridique :
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle :
- Désignation de l'exploitant-directeur général :
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL :
  - Associé Majoritaire : ☐
  - Associé Minoritaire : ☐
  - Non Associé : ☐
- Désignation des associés et répartition des actions ou des parts sociales :.....

- Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire :

Série O n° 15

B/ **CONTROLE DE LA VERIFICATION DE COMPTABILITE**

(Direction régionale des impôts)

1°/ Date du contrôle du rapport de vérification :

2°/ Date de l'envoi à l'administration centrale de la fiche de synthèse :

3°/ Observations de la direction régionale des Impôts :.....

4°/ Réponse de la direction des Impôts de Wilaya :.....

5°/ Décision proposée par la D.R.I :.....

الملحق رقم 10:

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 33

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°:

Lettre avec A.R. N°

Le

CONVOCATION POUR ARBITRAGE

Conformément aux dispositions des articles 20-6 et 21-5 du Code des Procédures Fiscales, et suite à votre réponse à la notification de redressement du parvenue à mes services le dans laquelle vous sollicitez l'arbitrage auprès de

Nous avons I 'honneur de vous inviter dans nos bureaux sis au le à H minute(s) pour assister à la réunion d'arbitrage.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix (Art 20-4 du Code des Procédures fiscales).

Veuillez, agréer, Mme, Mr l'expression de notre parfaite considération.

Nom/prénom et qualité du signataire

الملحق رقم 11:

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série G n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: 818/DIWAT/CDI/SPCR/SC

Lettre avec A.R. N°

Monsieur A

AIN TEMOUCHENT Le 19/12/2017

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du déc 17 ,vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2013 , 2014 , 2015 , 2016 , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP TVA IRG/BIC

En conséquence ,nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte 03 feuillets y compris celui-ci.

Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

الملحق رقم 12:

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 21 sexies

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
AIN TEMOUCHENT

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°: DWAT/CDI/SPCR/SC

Lettre avec A.R. N°

AIN TEMOUCHENT Le 20/12/2017

Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur, BAKKOUCHE TAHAR

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du 14/12/2017 et du en réponse à la notification de redressement N° 807 du 13/12/2017 et la notification complémentaire / rectificative N° du

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- ☐ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- ◆ Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte 02 feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade des vérificateurs

الملحق رقم 13:

MINISTÈRE DES FINANCES

Direction Générale Des Impôts

Fiche De Renseignements

sur la solvabilité du redevable vérifié

Désignation du redevable (nom , prénom , date et lieu de naissance ou forme et raison sociale):.....

Adresse:.....

N° de l'identifiant fiscal:.....

Activité du redevable:.....

Noms et Adresse des gérants (majoritaires ou minoritaires)(1):.....

Nom et Adresse du propriétaire du fonds de Commerce (2) :.....

I-1 Biens Immobilières (terrains ,maisons d'habitations ,Appartements,...) Appartenant à la personne morale contrôlée

Nature	Adresse	Année d'acquisition ou de création	Prix d'achat ou cout de revient	Montant des Amortissements pratiqués(3)	Valeur nette comptable

I-2 Terrains , Constructions Apprtenant aux associés

Nom du propriétaire (4)	Nature (appartement, maison individuelle)	Adresse	Année d'acquisition (5)	Prix d'achat

(1)Dispotions de l'article 379 du C.I.D

(2) Cas ou l'exploitant n'est pas le propriétaire (CF dispositions de l'article 374 du C.I.D)

(3)Pour les biens amortissables

(4)A inclure les biens acquis à titre onéreux par le conjoint et les enfant mineurs (Cf dispositions des articles 6 et 377 alinéas 1 et 2 du C.I.D)

(5) Pour le conjoint, ne prendre en considération que les biens acquis aprés la date du mariage(présomption simple instituée par les dispositions de l'article377alinéa 1 du C.I.D.

II-*Matériel ,Outillage,Mobilier ,Matériel de Bureau Appartenante à la personne morale contrôlée (1)*

Nature	Localisation	Valeur nette comptable
Matériel et outillage	.....	.....
Mobilier et matériel de bureau	.....	.....

III-1 *Matériel de transport ,voitures de tourisme ,etc..... appartenant à la personne morale contrôlée*

Nature (Marque et type)	Date d'acquisition	Valeur nette comptable
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....

III-2 *Matériel de transport ,voitures de tourisme ,etc..... appartenant aux associés.*

Nature (Marque et type)	Date d'acquisition	Valeur nette comptable
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....

IV - Stocks

Valeur portée à la linge du bilan	Adresse de l'entrepôt ou du magasin
.....	.....
.....	.....

V - Créances (2)

V-1 Clients habituels les plus importants .

Nom et prénom ou forme et raison sociale	Adresse	Observations
.....	.....	.....
.....	.....	.....

(1) S'assurer qu'il n'existe pas d'hypothèque conventionnelle sur le matériel d'exploitation de l'établissement Commercial (cf dispositions des articles 380 du C.I.D et 683 du Code Civil).

(2) A préciser notamment les montants des créances pour lesquelles ont été constituées des provisions,ainsi que ceux représentant des créances irrécouvrables .

-2-

V-2 Marchés de l'opérateur public.

Administration ou organisme public	Comptable assignataire et/ou mandataire	Numéro et date du marché(1)	Montant total	Montant des réglements partiels	N° CCP ou Compte Bancaire
.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....

V-3 Autres débiteurs(2)

Nom et Adresse	Nature de la créance	Montant
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....

VI-1 Comptes bancaires et postaux ; comptes d'épargne de la personne morale contrôlée

Numéro et nature du compte	Centre de CCP ,banque et adresse de l'agence ou de la caisse d'épargne	Observations
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....

VI-2 Comptes bancaires et postaux ,comptes d'épargne des associés

Numéro et nature du compte	Centre de CCP ,banque et adresse de l'agence ou de la caisse d'épargne	Observations
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....

(1)Il y'a lieu de vérifier également l'existence d'avenant au contrat initial de marché public.
(2)Notamment d'autres entreprises ou le redevable détient un compte courant.
(3) Le comptable assignataire est celui qui responsable du remboursement (imputation définitive au niveau de ses écritures Comptables .
(4) Le comptable mandataire est celui qui exécuté le paiement (remboursement) pour le compte du comptable assignataire.

VII-1 Valeurs Mobilières et Participations de la Personne Morale Controlée

Nature	Identification	Taux	Montant	Observations
Parts Sociales **-Action** **-Titres Participatifs** **-Obligations** **-Obligations Convertibles en Actions**				

VII-2 Valeurs Mobilières et Participations des Associés

-Dans La Société Contrôlée

Nom et Prénom	Domicile Fiscal	Nombre des parts Sociales ou d'Actions	Qualité de l'Associé(1)	Montant	Observations

VII-3 Valeurs Mobiliéres et Participations des Associés

-Dans d'Autres Sociétés-

Nom et Prénom	Domicile Fiscal	Nombre et Nature de la Participation					Identification(2)	Montant Global	Observations
		Actions	Parts Sociales	Obligations	Obligations Convertibles en Actions	Autres			

(1) Pour les S.A.R.L.à Préciser s'ils 'agit de Gérant Majoritaire ou Minoritaire ou bien d'associé non gérant
(2) Préciser la dénomination ,l'adresse et la forme juridique de la société.

-4-

VIII- Rappel des droits et pénalités.

Année (s)	Impôts et taxes	Montant des droits rappelés	
		Droits simples	Pénalités

A découper

Date de l'envoi de la fiche de renseignements au receveur des impôts :

.....

.....

Date de l'envoi de l'accusé de réception

.....

.....

.....

Accusé de réception à renvoyer au

Cachet et signature

- 5 -

الملحق رقم 14:

Envoyer par messagerie | Imprimer le formulaire

Série O n° 23

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS المديرية العامة للضرائب

AIN TEMOUCHENT

Fiche de début des travaux de Vérification

Le

Numéro de l'affaire 05/2017

Numéro d'identification Fiscale.

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité.

Adresse. Cité Mohamed Boudiaf AIN TEMOUCHENT Tel.

Avis de vérification N°29 du

Remis-le..... 06/03/2017

Période à vérifier du 01/01/2014 au 31/12/201 au.

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires 06/03/2017 .....

Date du contrôle inopiné (1)..... .....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) 19/03/2017 .....

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

[redacted]

INSPECTEUR PRINCIPAL DES IMPOTS

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné

الملحق رقم 15

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DES FINANCE
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA D AIN TEMOUCHENT
CENTRE DES IMPOTS
SERVICE CONTROLE

AIN TEMOUCHENT LE

DEMANDE D'UTILISATION DE VEHICUL

SERVICE…DU CONTROLE
OBJET DE LA MISSION Dépôt de Rôle IRG/BIC
DATE ET HEURE DE DEPART *le* *a 9 heure … …*
……/……
Concernant
Vérification de Comptabilité
ITINERAIRE DE LA MISSION CDI (AIN TEMOUCHENT) –BENI SAF-
…Inspection des Impôts … ……
……..
NOM .PRENOM ET GRADE DES AGENTS DEVANT ETRE TRANSPORTES :
)

LE SOUS DIRECTEUR DES MOYENLE CHEF DE BUREAU DES MOYENS
LE CHEF DE SERVICE

الملحق رقم 16

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE Série O.N° 19

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
DE.....

Numéro d'identification fiscale(NIF)

INSPECTION DES UMPOTS
DE.....
CODE INSPECTION.....

N° d'Article

PROCES VERBAL DE CONSTAT DE.....(1)

Articles 152 ,224 – 3 et 304 du CIDTA
Articles 59 et 73 de la loi de finances pour 2002

L'an.....
Et le.....à.....(2)
Nous soussignés (3) .....
.....
.....
Dument assermentés et porteurs de nos commissions, nous nous sommes présentés chez (4) .....
.....
.....
Représenté (5).....
A l'effet de procéder au constat susvisé.
Nous avons relevé ce qui suit.....
.....
.....
.....
.....
.....
A l'issu de notre intervention, nous avons couturé le présent procès verbal le jour et mois indiqués ci-dessus et avons invité M.....
..... à signer avec nous, lequel a accepté - refus - (6)
et a déclaré ce qui suit.....
.....
.....
A la demande de l'intéressé, nous lui avons remis copie du présent procès verbal contre accusé de réception.

Signature des agents, ***Signature de l'intéressé,***

(1)L'objet du constat matériel.

الملحق رقم 17

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulaire

Série O n° 31

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA
AIN TEMOUCHENT

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°: /DIWAT/CDI/SPCR/SC

Lettre avec A.R.
N°

A
Monsieur l

AIN TEMOUCHENT Le 17/12/2017

O B J E T/ Droit de communication

Dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu par les dispositions des articles 45 à 63 du code des procédures Fiscales , je vous prie de bien vouloir me communiquer les informations suivantes concernant : M er

Veuillez croire, Mr Le Directeur en l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade
[redacted]
Inspecteur Divisionnaire des Impots

Nom, prénom et grade des vérificateurs

PJ : Extrait du code des procédures fiscales

الملحق رقم 18

Envoyer par messagerie

Imprimer le formulair

Série°O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA
AIN TEMOUCHENT

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Monsieur A

Référence N° 275/DIWAT/CDI/SPCR/SC

Lettre avec A.R N° 002750

AIN TEMOUCHENT Le 11 juin 2017

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaitre que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre etablissement le 28 Juin 2017 à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2013 , 2014 , 2015 , 2016 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :TAP,TVA, IRG, IBS Droits de Timbre et autres impots et Taxes

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

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

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

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

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

Veuillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade des vérificateurs

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

الملحق رقم 19

مديرية الضرائب لولاية .....

مفتشية الضرائب .....

(Cachet d'identification)

Série D - n° 37

CODE ACTIVITE .....

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT .....

DATE D'EXIGIBILITE .....

RECETTE DES IMPOTS

D.....

(Cachet d'identification)

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : ..... **Année :** .....

M. ..... (nom et prénom - Raison sociale) **السيد (ة)** ..... (اللقب، الاسم، إسم الشركة)

Activité ou Profession : ..... **النشاط أو المهنة**

Adresse : ..... **العنوان**

Article d'Imposition : **رقم المادة**

Numéro d'Identification Statistique : **رقم التعريف الإحصائي**

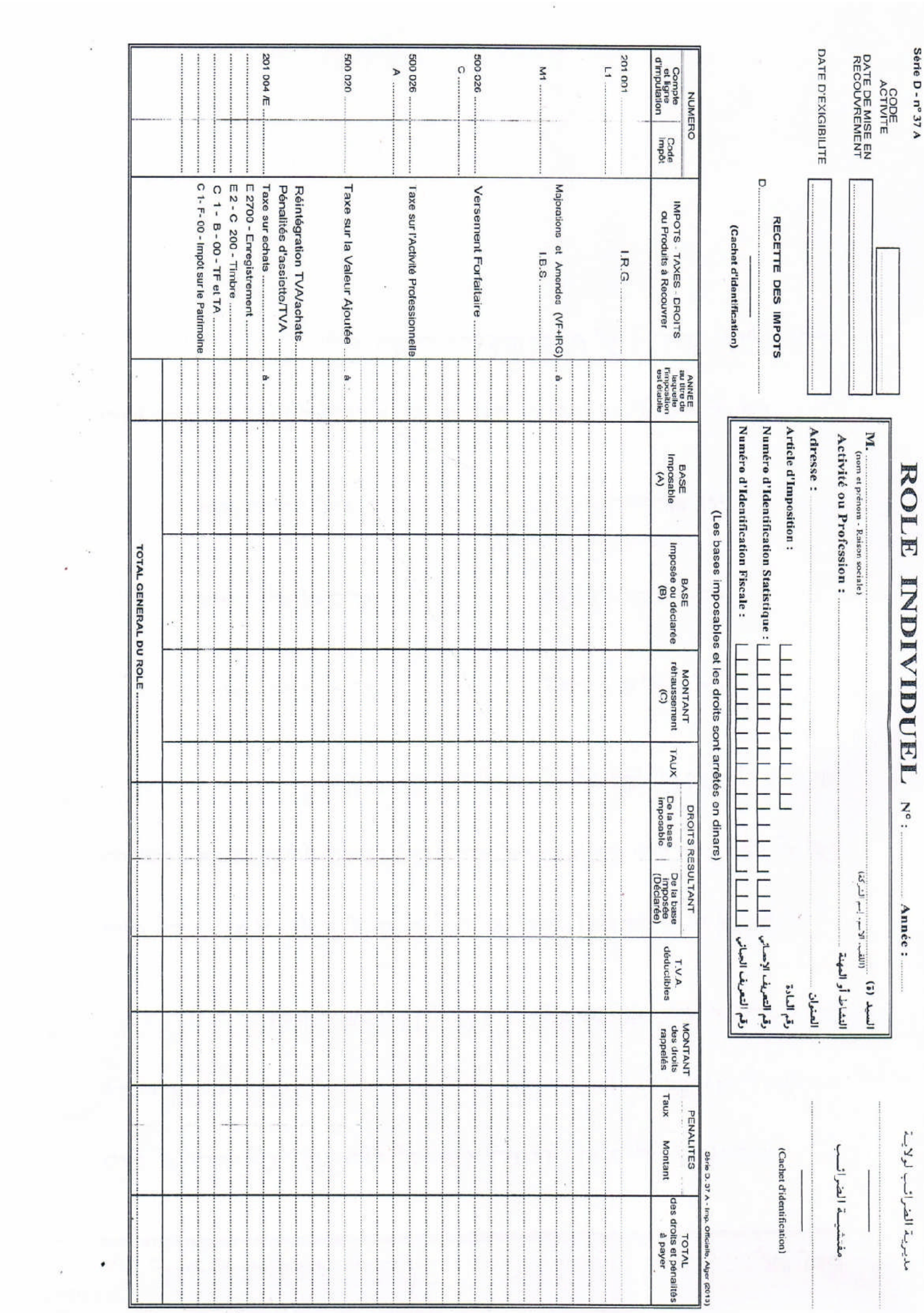
Numéro d'Identification Fiscale : **رقم التعريف الجبائي**

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT De la base imposable	DROITS RESULTANT De la base imposée (Déclarée)	T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES Taux	PENALITES Montant	TOTAL des droits et pénalités à payer
I.R.G.												
Majorations et Amendes (VF+IRG)	à											
I.B.S.												
Versement Forfaitaire												
Taxe sur l'Activité Professionnelle												
Taxe sur la Valeur Ajoutée	à											
Réintégration TVA/achats												
Pénalités d'assiette/TVA												
Taxe sur achats	à											
E 2700 - Enregistrement												
E 2 - C 200 - Timbre												
C 1 - B - 00 - TF et TA												
C 1- F- 00 - Impôt sur le Patrimoine												
		TOTAL GENERAL DU ROLE										

Série D 37 - Imp. Officielle, Alger (2013)

الملحق رقم 20



Série D - n° 37 A

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECOUVREMENT

DATE D'EXIGIBILITE

RECETTE DES IMPOTS

D.........................

(Cachet d'identification)

ROLE INDIVIDUEL N° : .... Année : ....

M. .... السيد (ة)
(nom et prénom - Raison sociale) (اللقب، الاسم، إسم الشركة)

Activité ou Profession : .... النشاط أو المهنة

Adresse : .... العنوان

Article d'Imposition : رقم المادة

Numéro d'Identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي

Numéro d'Identification Fiscale : رقم التعريف الجبائي

مديرية الضرائب لولاية

مفتشية الضرائب

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Série D. 37 A - Imp. Officielle, Alger (2013)

NUMERO Compte et ligne d'imputation	Code impôt	IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT De la base imposable	DROITS RESULTANT De la base imposée (Déclarée)	T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES Taux	PENALITES Montant	TOTAL des droits et pénalités à payer
201 001		I.R.G.												
L1														
		Majorations et Amendes (VF+IRG)	à											
M1		I.B.S.												
500 026		Versement Forfaitaire												
C														
500 026		Taxe sur l'Activité Professionnelle												
A														
500 020		Taxe sur la Valeur Ajoutée	à											
		Réintégration TVA/achats........												
		Pénalités d'assiette/TVA												
201 004 /E		Taxe sur achats	à											
....		E 2700 - Enregistrement												
....		E 2 - C 200 - Timbre												
....		C 1 - B - 00 - TF et TA												
....		C 1- F- 00 - Impôt sur le Patrimoine												
				TOTAL GENERAL DU ROLE										

A ..... le ..... *Le Chef d'Inspection,* Cachet, Signature,	Arrêté le présent rôle à la somme de : .... A ..... le ..... *Le Directeur des Impôts de Wilaya,* Cachet, Signature,

Prise en charge par le Receveur des Impôts	
Numéros des Comptes-Lignes et sous lignes	Montants
201 001 — L1	
201 001 — M1	
201 004 — ..... E	
500 026 — ..... A	
..... C	
..... /	
Total du Rôle	

EMARGEMENT DES PAIEMENTS EFFECTUES ET SITUATION DES RESTES AU 31/12 DE CHAQUE ANNEE

QUITTANCE		IMPOT PAYE	COMPTE-LIGNE et sous-ligne d'imputation	DROITS SIMPLES	PENALITES de Recouvrement	SOLDE Au : 31/12/.....	SOLDE Au : 31/12/.....	SOLDE Au : 31/12/.....
Numéro	Date							

Annotation des poursuites engagées

Calendrier de Paiement souscrit le :

A raison de ..... DA par mois .....

Avis officieux de saisie N° ..... du .....

Commandement à payer N° ..... du .....

Signifié le ..... à .....

Décision de fermeture N° ..... du .....
Exécutée le ..... période .....

Avis à tiers détenteur N° ..... du .....
Signifié le ..... à .....

Main-levée N° ..... à .....

Saisie N° ..... à .....

Vente du .....

P.V. de Carence N° ..... du .....

E.C.I. N° ..... à .....

C.A.S. N° ..... du .....

C.N.V. N° ..... du .....

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

1- المصادر الشرعية:

- القرآن.
- السنة.
- أحاديث الترمذي وابن ماجة.

2- المصادر الوضعية:

- **الدساتير:**

- الدستور الجزائري المؤرخ في 20 نوفمبر 1996 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 76 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 28 ديسمبر 1996.

- **القوانين:**

- القانون التجاري.
- قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- قانون الرسم على رقم الأعمال.
- قانون الضرائب الغير مباشرة.
- قانون الطابع.

- قانون التسجيل.
- قانون الإجراءات الجبائية.
- القانون رقم 62 -441 المتعلق بإنشاء البنك المركزي وتحديد قانونه الأساسي بتاريخ 13-12-1962 .
- قانون رقم 84-17، المؤرخ في 1984/07/07، الجريدة الرسمية العدد 28، الصادرة بتاريخ 1984/07/10، يتعلق بقوانين المالية.
- القانون رقم 90-10 المتعلق بالنقد والقرض، الصادر بتاريخ 14-04-1990 والمعدل والمتمم بالأمر رقم 03-11 المؤرخ في 2003/08/28.
- قانون المالية التكميلي سنة 1994 الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم 94-08 المؤرخ في 1994/05/26 الجريدة الرسمية العدد 54.
- قانون رقم 2000 -06 المؤرخ في 27 رمضان 1421 الموافق لـ 2000/12/23 يتضمن قانون المالية لسنة 2001، الجريدة الرسمية العدد 80، الصادرة بتاريخ: 2000/12/24.
- قانون رقم 01 -21 المؤرخ في 07 شوال عام 1422 الموافق لـ 2001/12/22، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة في 2001/12/23.
- القانون رقم 03- 22 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 .
- قانون رقم 05 -16 المؤرخ في 29 ذي القعدة 1426 الموافق لـ 2005/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية العدد85 الصادرة بتاريخ 2005/12/31 .
- الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 2007/07/25 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

- قانون رقم 08-24 المؤرخ في 06 ذي الحجة 1427 الموافق لـ 2006/12/26 يتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية العدد 85 الصادرة بتاريخ 2006/12/2 .

- قانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق لـ 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية العدد 74 الصادرة بتاريخ 2007/11/25 .

- قانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق لـ 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 الجريدة الرسمية العدد 82 الصادرة بتاريخ 2007/12/31 .

- قانون رقم 08-21 المؤرخ في 02 محرم عام 1430 الموافق لـ 2008/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2009 الجريدة الرسمية العدد 74 الصادرة بتاريخ 2008/12/31 .

- قانون رقم 10-13 المؤرخ في 23 محرم 1432 الموافق لـ 2010/12/29 يتضمن قانون المالية لسنة 2011 الجريدة الرسمية العدد 80 الصادرة بتاريخ 2010/12/30 .

- الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق لـ 26 غشت سنة 2010 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 الجريدة الرسمية العدد 49 الصادرة في 29 غشت 2010 .

- قانون رقم 11-16 المؤرخ في 03 صفر 1433 الموافق لـ 2011/12/28 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 الجريدة الرسمية العدد 72 الصادرة بتاريخ 2011/12/29 .

- قانون 13-08 المؤرخ في 27 صفر عام 1435 الموافق لـ 2013/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2014 الجريدة الرسمية العدد 68 الصادرة في 2013/12/31.

- القانون رقم 16 - 14 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق لـ 28 ديسمبر سنة 2016 يتضمن قانون ا لمالية لسنة 2017، وقد صدر في الجريدة الرسمية رقم 77 لسنة 2016 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2016.

- **الأوامر:**

- الأمر رقم : 03-11 الصادر بتاريخ 26-8-2003 المتعلق بالقرض والنقد .

- **المراسيم و القرارات:**

- المرسوم التنفيذي رقم 03-04 المؤرخ في 19-01-2003 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها .

- المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28-11-2007 الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 15 أبريل 1992 الذي يحدد قائمة البلديات الواجب ترقيتها.

- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 16/مايو 1993 الذي يحدد المناطق الجبلية.

- المرسوم التنفيذي رقم 56 /08 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

- المرسوم التنفيذي 228/98 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق لـ 13 يوليو 1998 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 55/95 المؤرخ في 15 فيفري 1995 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد09 سنة 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الجبائية وصلاحياتها.

- المرسوم التنفيذي 05 -494 المؤرخ في 2005/12/26 جريدة رسمية عدد 84 سنة 2005 المعدل والمتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الذي يحدد تنظيم المصالح الجبائية وصلاحياتها.

- المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 2002/09/28، الجريدة الرسمية عدد64 سنة 2002، الذي يحدد تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

- **المواثيق:**

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2004.

- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة- المديرية العامة للضرائب 2017.

3- قائمة المراجع باللغة العربية:

1. أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية العامة، الجزائر، د.ط، د.س.

2. أبو يوسف يعقوب إبراهيم الأنصاري، كتاب الخراج، المطبعة السلفية، القاهرة، 1946.

3. أحمد السيد مصطفى، تحديات العولمة والتخطيط الإستراتيجي، دار النهضة العربية، ط3، 2000.

4. أحمد خيرت العطار، مبادئ مراقبة الحسابات المالية، القاهرة، مطبعة النهضة، 1966.

5. أحمد رجب عبد العال، مبادئ المحاسبة المالية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1995.

6. أحمد نور، المحاسبة المالية، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية المصرية، الدار الجامعية، السكندرية، د.س.

7. أحمد هني، العملة والنقود، ديوان المطبوعات الجامعية، 1991 .

8. أسعد طاهر أحمد، الإعفاءات الضريبية في النظم الحديثة، الإتقان للطباعة والنشر، ليبيا، د.س.

9. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار الهومة، الجزائر، 2011.

10. جامع حامد، فن المالية العامة، الجزء الأول، ، دار النشر العربية، القاهرة، ط2، 1975.

11. جمال الدين أبو بكر محمد، دور السياسة الضريبية في التوزيع القطاعي للاستثمارات في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ط1، 2010.

12. حسن عواضة، المالية العامة، دار الخلود، بيروت، ط1، 1995.

13. حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، ط4، 1987.

14. حسن محمد القاضي، إدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2014.

15. حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة، منشورات دار المحمدية، الحامة، الجزائر، 2001.

16. خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي، جامعة قار يونس، بنغازي، 1990.

17. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، معهد الدراسات المصرفية، عمان، 1998.

18. خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998.

19. خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، الإسكندرية، مؤسسات شباب الجامعة، د.ط، 2009.

20. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

21. دنيدني يحي، المالية العمومية، الدار الخلدونية، الجزائر، 2010 .

22. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، القاهرة، دار النهضة العربية، د.ط، 1991.

23. رانيا محمود عمارة، المالية العامة (الإيرادات العامة)، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الجيزة، 2015.

24. رنا حسين حطيط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، مكتبة زين، بيروت، ط1، 2016.

25. سعيد بن عيسى، الجباية، شبه الجباية، الجمارك، أملاك الدولة، ط1، 2003.

26. سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، العراق، 2011 .

27. سمير صلاح الدين حمدي، المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ط1، 2015.

28. سهام كردودي، الرقابة لجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفد للنشر والتوزيع، عين مليلة – الجزائر، 2011.

29. طارق الحاج، مالية عامة، دار الصفا، للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 1999.

30. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، د.س.

31. طاهر لطرش، تقنية البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2003 .

32. عادل أحمد حشيش، اقتصاديات المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية الإسكندرية، 1983.

33. عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، مكتبة زين، طبعة 2015.

34. عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات، مكتبة زين، بيروت،ط1، 2016.

35. عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، 1987.

36. عبد الحكيم الرفاعي وحسين خلاف، مبادئ النظرية العامة للضريبة، بدون دار نشر، القاهرة، 1953.

37. عبد الحميد الشواربي، موسوعة الضرائب (الفقه.القضاء.التشريع)، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1997.

38. عبد الحميد شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية (دراسة مقارنة) مع أحكام أهم الضرائب اللبنانية المباشرة، مؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، ط1، 1987.

39. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، مطبعة العاني، بغداد، ط1، 1972.

40. عبد العال الصكبان، موجز في المالية العامة، الطبعة الأولى، شركة الطبع والنشر الأهلية، بغداد، 1963.

41. عبد الله الصعيدي وعز الدين إبراهيم، (الضرائب على الدخل في النظام الضريبي المصري (وفقا للقانون رقم 57 لسنة 1981 والمعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993)، دار الثقافة الجامعية، 1990.

42. عرقاب شريفة ومختيش نسرين، المراجعة القانونية للحسابات في الجزائر.

43. علي أحمد سليمان، الضرائب في السودان، الخرطوم، ط2، 1978.

44. عمار السيد عبد الباسط مصر، الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الإصلاح الغير منظم، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط1، 2003.

45. عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، طبعة 2011/2010.

46. عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري مطبعة سخري، الجزائر، ط2، 2011.

47. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار الهومة، الجزائر، ط2، 2011.

48. فوزي عطوي، الاقتصاد العام والسياسة المالية في النظم الضريبية وموازنة الدولة، الأكاديمية اللبنانية للكتاب، ط2.

49. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

50. محمد الصغير بعلي ويسري أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، د.ط، 2003.

51. محمد دكي شافعي (التنمية الاقتصادية)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970.

52. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط1، 2014.

53. محمد عمر أبو دوح، الموجز في مبادئ الاقتصاد السياسي المحلي، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، 1984.

54. محمد محيو ومنور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بودواو، ط1، 2009.

55. المعجم الوسيط، بإخراج إبراهيم مصطفى وآخرون، الجزء الأول، طبعة 1989، دار الدعوة، اسطنبول–تركيا.

56. مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي– الموازنة والنفقات والواردات والقروض العامة–دراسة مقارنة، بيروت، 1994.

57. هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، ط3، 1968.

58. هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ط2، 1988.

59. وائل الراشد، المدخل إلى الضرائب والزكاة في الكويت، مجلس النشر العلمي، الكويت، 2000.

60. يلس شاوش بشير، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013.

61. يونس دراز حامد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1983.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية :

1. Abdel Rehmen Saker, Le circuit de trésor, analyse institutionnelle et évolution, centre de recherche d'économie appliqué pour le développement, monnaie crédié et financement en Algérie (1962-1986), 1987**.**

2. Ammour Benhalima, Le système bancaire algérien texte et réalité, édition Dahleb, 1997.

3. Ammour Benhalima, Le système bancaire algérien texte et réalité, édition Dahleb, 2001.

4. Jean-Pierre Casimir; Contrôle fiscal, droits garanties et procédures, groupe revue fiduciaire, 2000, 7ème édition.

5. Lambert (T), Le contrôle fiscal, droit et pratiques; édition PUF, paris, 1991.

6. M .Cilmane, Transaction de l'économie algérienne vers une économie de marché et nouveau rôle de l'autorité monétaire dans l'élaboration et la conduite de la politique monétaire, étude n°1, novembre 1990.

7. M .E Béni Saad, Essais d'analyse monétaire avec référence à l'Algérie, OPU 1975.

8. Margairaz André, La fraude fiscale et ses succédanées, comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, Suisse, 1988.

9. Marie Lambert et Candice Zanatta, Contrôle fiscal, édition Gualino, janvier 2015.

10. Paul –Marie Gaudmet, «Finance publique », tome1, édition Montchrestien, paris, 1981.

11. Philippe Collin, La vérification fiscale, Economia, paris, 1979.

12. Pierre Beltrame, « La fiscalité en France », Hachette livre, 6ème édition, 1998.

13. Raymond Muzelle, «Finance publique », édition Dalloz, 8ème édition 1993.

14. Tixier ,Gilbert et Gest, Guy, « Droit Fiscal» , librairie générale de droit et de jurisprudence, paris, 1990.

15. Yaddel F., Le marché monétaire en Algérie; thèse de doctorat en science économique, université de Bourgogne, faculté de science de gestion, 1992.

ثالثا: المذكرات والرسائل:

1- بطاهر علي، إصلاحات النظام المصرفي الجزائري وآثاره على تعبئة المدخرات وتمويل التنمية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006 .

2- بلعزوز بن علي، أثر تغير سعر الفائدة على اقتصاديات الدول النامية- حالة الجزائر، رسالة دكتوراه تخصص علوم اقتصادية، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2003.

3- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، 2013-2014.

4- بوقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة سكيكدة، 2010/2009.

5- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2013.

6- عاشور يوسفي، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي- حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009.

7- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، 2004/2003.

8- Cécile BAZART, La fraude fiscale - modélisation du face à face état-contribuables, thèse pour le doctorat des sciences économiques, université Montpellier I.

9- Taiti. S, (La V.A.S.F.E), mèmoire de fin d'ètudes, L.E.D.F, Kolèa, 1993.

رابعا: المجلات:

- قوانين جبائية، منشورات الساحل، 2010 .
- دليل الرقابة على الوثائق، مديرية الأبحاث والمراجعات، المديرية العامة للضرائب سنة 2013.
- جنات السمالوطي بحث بعنوان (الإصلاح المالي والضريبي)، مجلة مصر المعاصرة، العدد 439-440.
- خالد شحادة الخطيب، مقال عن التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2000.
- نوزاد عبد الرحمان (الفساد والتنمية، التحدي والاستجابة)، مجلة الإداري، السنة 23، العدد 286، عام 2001.
- الوكالة الجزائرية للأخبار.

- Lettre de la DGI, lettre d'information, éditée par la DGI, lancement des centres des impôts, 2003.
- Lettre de la DGI, lettre d'information. MF/DGI. N°16, avril 2004 .

خامسا: الملتقيات والمحاضرات:

- الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد، المركز الجامعي بالواد، 18/17/ جانفي 2010.
- محمد سليم وهبة، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، 2010/07/26.
- بودلال علي وشليل عبد اللطيف، السياسة الجبائية للجزائر في ضوء الإصلاحات الاقتصادية، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، 11 و12 ماي 2003، جامعة سعد دحلب، البليدة.
- Beetschen et Ph. Bozzachi, L'intégration fiscale, conférence avril 1988, université Toulouse 1.
- National Tax Agency, Report June 2005., Japan- Tokyo.

سابعا: مواقع الإنترنت:

1. www.mfdgi.gov.dz
2. http://www.aps.dz/ar/economie
3. http://www.arab-ency.com-
4. http://www.ar-m-wikipedia.org-
5. http://www.joradp.dz/HAR/Index.htm-

الفهرس

الفهرس

مقدمة 1

الفصل الأول: أهمية الضرائب في تغذية الخزينة العمومية 13

المبحث الأول: ماهية الضريبة..... 14

المطلب الأول: الضريبة في الجزائر 14

الفرع الأول: تعريف الضريبة 14

أولاً: التعريفات التي اشتهرت بها الضريبة 14

ثانياً:الضرائب في الشريعة الإسلامية 19

ثالثاً: الرسوم 23

رابعاً: خصائص الضريبة 29

الفرع الثاني: مبادئ الضريبة 33

أولا: قاعدة العدالة في توزيع الضريبة..... 34

ثانيا: قاعدة اليقين..... 35

ثالثا: قاعدة الملائمة في الدفع..... 35

رابعا: قاعدة الاقتصاد في النفقة..... 35

خامسا: قاعدة التدخل..... 35

سادسا: العدالة بواسطة الضريبة..... 36

سابعا: المساواة الحسابية..... 36

ثامنا: المساواة الشخصية..... 36

تاسعا: قاعدة وضوح الضريبة..... 36

الفرع الثالث: أنواع الضريبة وأهدافها 37

أولاً: الأنواع المختلفة للضرائب 37

ثانياً: أهداف الضريبة 42
الفرع الرابع: الإعفاءات الضريبية 44
أولاً: الإعفاء الضريبي وعدم الخضوع الضريبي 46
ثانياً: الإعفاء الضريبي والسماح الضريبي 46
ثالثاً: الإعفاء الضريبي والخصم الضريبي 47
رابعاً: الإعفاء الضريبي والتقادم الضريبي 47
المطلب الثاني: الأنظمة الضريبية 50
الفرع الأول: تعريف بنية النظام الضريبي 50
أولا: السياسة الضريبية..... 51
ثانيا: التشريع الضريبي..... 51
ثالثا: الإدارة الضريبية..... 52
الفرع الثاني: أنواع الأنظمة الضريبية التي عرفتها الجزائر..... 52
أولاً: النظام الجزافي 52
ثانياً: النظام الحقيقي 67
الفرع الثالث: الازدواج الضريبي 67
أولا: الازدواج الضريبي الداخلي..... 68
ثانيا: الازدواج الضريبي الدولي..... 68
الفرع الرابع: أنواع التقديرات الضريبية 68
أولا: التقدير التقريبي..... 68
ثانيا: التقدير التحديدي..... 70
الفرع الخامس: تحصيل الضرائب وأثره على التنمية والاقتصاد 72
أولاً: طرق تحصيل الضرائب واعتبارات التحصيل 74
ثانياً: أثر الضرائب على الاقتصاد والتنمية 79
الفرع السادس: تطور النظام الضريبي الجزائري 81

الفرع السابع: أهم التعديلات التي مست الرسم على القيمة المضافة بموجب قانون المالية لسنة 2017..... 93
المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري الحالي 99
الفرع الأول: أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري..... 100
أولا: الأهداف الاقتصادية..... 101
ثانيا: الأهداف المالية..... 101
ثالثا: الأهداف الاجتماعية..... 102
رابعا: الأهداف التقنية..... 102
الفرع الثاني: محاور الإصلاح الضريبي في الجزائر..... 102
المبحث الثاني: **الخزينة العمومية** 106
المطلب الأول: ماهية الخزينة العمومية ووظائفها 106
الفرع الأول: نشأة الخزينة العمومية وتطورها 106
أولاً: ظهور الخزينة العمومية الجزائرية 106
ثانياً: ماهية الخزينة العمومية 114
الفرع الثاني: وظائف الخزينة العمومية 118
أولاً: الخزينة العمومية تقوم بوظيفة أمين الصندوق 118
ثانياً: الخزينة العمومية تقوم بوظيفة محاسب 118
ثالثاً: الخزينة العمومية تقوم بوظيفة نقدية 119
رابعاً: الخزينة العمومية لها وضعية مصرفية 119
خامساً: الخزينة العمومية لها وظيفة استشارية 120
المطلب الثاني: موارد الخزينة العمومية ودورها في إنعاش الاقتصاد..... 120
الفرع الأول: أنواع موارد الخزينة العمومية..... 120
الفرع الثاني: دور الخزينة العمومية في إنعاش الاقتصاد 124
أولاً: تحصيل الإيرادات العمومية 124

ثانياً: رقابة وتنفيذ النفقات العمومية 125
ثالثاً: الخزينة العمومية تقوم بتحرير المحاسبة العامة 126
رابعاً: الخزينة العمومية ترافق المؤسسات العمومية والجماعات المحلية.... 126
خامساً: الخزينة العمومية تقوم بتسيير الحسابات 127
المبحث الثالث: مركز الضرائب 133
المطلب الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية عين تموشنت..... 134
الفرع الأول: تنظيم ومهام مركز الضرائب 134
أولاً: تعريف موجز لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت..... 135
ثانياً: مركز الضرائب لولاية عين تموشنت 137
الفرع الثاني: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث 140
أولاً: المصالح التابعة لمصلحة المراقبة والبحث 140
ثانياً: مصلحة المراقبة الجبائية 142
المطلب الثاني : دراسة حالات ميدانية في طرق الرقابة الجبائية 144
الفرع الأول: دراسة حالة وفق طريقة التحقيق في المحاسبة 145
أولاً: التعريف بطبيعة نشاط المكلف محل التحقيق 145
ثانيا: إجراءات التحقق من جودة المعلومات المحاسبية 145
ثالثا: إجراءات التقويم الأولي والإشعار بالتقويم النهائي 148
رابعاً: رد المكلف على نتائج التحقيق في المحاسبة 154
الفرع الثاني: دراسة الحالة وفق طريقة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة..... 154
أولا: معلومات عامة حول التحقيق..... 155
ثانيا: نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني..... 156
ثالثا: حصيلة (مردودية) التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية 157

الشاملة للمكلف المعني.....
الفرع الثالث: النتائج المتوصل إليها والتوصيات 159
أولاً: النتائج المتوصل إليها 159
ثانياً: أهم التوصيات 159
الفصل الثاني :أهمية الرقابة الجبائية في الحفاظ على الإيرادات الجبائية 163
المبحث الأول: الرقابة الجبائية في الجزائر..... 164
المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية 164
الفرع الأول: مصادر الرقابة الجبائية 165
أولاً: المصادر الداخلية 165
ثانياً: المصادر الدولية 166
الفرع الثاني: مفهوم الرقابة الجبائية 167
الفرع الثالث: أهداف الرقابة الجبائية..... 169
الفرع الرابع: أشكال الرقابة الجبائية 171
أولاً: الرقابة الداخلية 171
ثانياً: الرقابة الخارجية 176
الفرع الخامس: الأسس القانونية للرقابة الجبائية 180
أولاً: بالنسبة إلى التحقيقات الجبائية في التصريحات 180
القسم الأول: التحقيق في المحاسبة 180
القسم الثاني: بالنسبة إلى التحقيق المصوب في المحاسبة 185
القسم الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة 187
المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية 189
الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية وحقوقها 190
أولاً: حق الإطلاع 190
ثانياً: حق الرقابة 198

الفرع الثاني: التزامات المكلف بالضريبة 202
أولاً: دفتر اليومية 202
ثانياً: دفتر الجرد 203
ثالثاً: حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة..... 204
رابعا: التزامات ذات طابع جبائي 204
الفرع الثالث: حقوق وضمانات المكلف الخاضع للرقابة 209
أولاً: ضمانات متعلقة بسير التحقيق 209
ثانياً: ضمانات وحقوق المكلف أثناء إجراءات التقويم 213
الفرع الرابع: أنواع التحقيقات المعمقة ومراحلها 216
أولاً: التحقيق في المحاسبة 217
ثانياً: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية 226
ثالثاً: التحقيق المصوب في المحاسبة 234
رابعاً: نتائج الرقابة الجبائية 344
خامساً: نهاية التحقيق 251
المبحث الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية 258
المطلب الأول: المصالح المركزية 258
المطلب الثاني: المصلح الغير المركزية 259
الفرع الأول: المديرية الجهوية للضرائب 260
الفرع الثاني: المديرية الولائية للضرائب 261
الفرع الثالث: المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات 264
الفرع الرابع: المديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات 264
أولاً: المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية..... 265
ثانيا: المديرية الفرعية للبرمجة 265
ثالثاً: المديرية الفرعية للنماذج والإجراءات 266

الفرع الخامس: مفتشيات الضرائب 267
الفرع السادس: قباضة الضرائب 268
الفرع السابع: مديرية كبريات المؤسسات 269
أولاً: التعريف بالمديرية 269
ثانياً: مهام مديرية كبريات المؤسسات 270
المبحث الثالث: التهرب الضريبي 282
المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي 282
الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي 284
الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي 286
الفرع الثالث: أشكال وطرق التهرب الضريبي 292
أولاً: الإخفاء 292
ثانياً: التضخيم 293
ثالثاً: التزوير 293
رابعاً: استعارة الأسماء 293
خامساً:استخدام يد عاملة غير مصرح بها 294
سادساً: التماطل 294
الفرع الرابع: آثار التهرب الضريبي وأهم التوصيات لمكافحته 295
أولاً: أثار التهرب الضريبي 295
ثانيا:كيفية مجابهة التهرب من دفع الضرائب 296
الفرع الخامس: موقف المشرع من التهرب الضريبي 299
أولاً: العقوبات الجزائية 299
ثانياً: العود 303
الخاتمة 307
الملاحق 313

قائمة المصادر والمراجع 346

الفهرس 361

الملخص:

إن الأهمية التي تشكلها الضريبة في تنمية أي دولة استلزمت إنشاء آلية تقوم بمراقبة تصريحات المكلفين بها وتقويمهم وذلك بإعادة استخراج الحقوق الواجبة الدفع عليهم وإلزامهم بدفعها تسمى الرقابة الجبائية.

وتعد الرقابة الجبائية الوسيلة الوحيدة المتاحة للإدارة الضريبية من أجل التدقيق في التصريحات والمعلومات التي تجمعها حتى تتمكن من إعادة تشكيل الحقوق المفروضة على المكلفين المتهربين من دفع الضرائب والرسوم، ومن تم إلزامهم بدفعها كونها تعتبر موردا هاما من الموارد التي تعتمد عليها الخزينة العمومية في إعداد ميزانية التنمية محلية كانت أو وطنية.

الكلمات المفتاحية: الضريبة – الرسم– الرقابة الجبائية – الخزينة العمومية– التهرب الضريبي.

Résumé :

L'importance de l'impôt dans le développement de tout pays a nécessité la mise en place d'un mécanisme de suivi et d'évaluation des déclarations des personnes chargées de la ré-extraction des droits appelé contrôle fiscal.

Le contrôle est le seul moyen dont dispose l'administration fiscale pour vérifier les déclarations et les informations collectées afin de pouvoir restructurer les droits imposés aux contribuables qui se soustraient au paiement des taxes et redevances, Et ceux qui ont été obligés de payer parce qu'ils sont une source importante sur lesquelles le Trésor public s'appuie pour préparer le budget de développement local ou national.

Mots-clés: impot –taxe - Contrôle fiscal, Trésor Public, Evasion fiscale.

Abstract :

The importance of tax in the development of any country necessitated the establishment of a mechanism to monitor and evaluate the statements of those charged with the re-extraction of rights To be paid and to be obliged to pay them is called fiscal control.

Tax control is the only means available to the tax administration to scrutinize statements and information collected so that it can restructure the rights imposed on taxpayers who evade paying taxes and fees, and those who have been obliged to pay because it is an important resource on which the public treasury relies in preparing the development budget, local or national.

Keywords: Taxation, draw, Tax Control, Public Treasury, Tax Evasion.