

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون - تيارت

ميدان: علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

شعبة: علوم التسيير

تخصص: إدارة أعمال



كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: السنة الثانية ماستر

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

موسى الضاوية احلام

تحت عنوان:

دور آليات الرقابة الجبائية وتأثيرها على فحص ومراقبة المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية في مديرية الضرائب لولاية تيارت

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا

أستاذ التعليم العالي - جامعة ابن خلدون
تيارت

أ. ساجي فاطمة

مشرفا و مقررا

أستاذ محاضر - جامعة ابن خلدون تيارت

د. بوزكري جمال

مناقشا

أستاذ التعليم العالي - جامعة ابن خلدون
تيارت

أ. بن الحاج جلول ياسين

السنة الجامعية : 2025/2024



شكر وعرفان

الحمد لله بقدرته الذي أعاننا على إنجاز هذا العمل المتواضع

أول ما نتقدم به من شكر إلى أوليائنا حفظهم الله الذين كانوا لنا عوناً ودائماً،
وسنداً ودعاءً صادقاً في كل مرحلة، نسأل الله أن يطيل أعمارهم ويحفظهم من كل
سوء.

واعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل، لا يسعني إلا أن أتقدم بخالص الشكر
وعظيم الامتنان إلى أستاذ الفاضل "بوزكري جمال" لما قدمه جزاه الله خيراً وأعانه.
ولا يسعنا إلا أن نشكر مكتبة الجامعة التي كانت لنا بيتاً ثانياً ورفيقاً دائماً في
مسيرتنا العلمية، ستظل ذكراها محفورة في ذاكرتنا كفضاء لأجمل أيام.

موسى الضاوية أحلام





الإهداء

إلى أُمي العظيمة، التي غرست في قلبي حب العلم، وكانت دعواتها سر توفيقِي.

إلى أبي، منارة دربي، الذي علّمني أن الطموح لا سقف له.

إلى إخوتي وأخواتي، شركاء الرحلة، ومصدر قوتي.

إلى أصدقائي الذين ساندوني في كل لحظة، فكنتم عائلتي الثانية.

إلى كل من علّمني حرفاً، وفتح أمامي آفاق الفكر والعلم.

أهدي لكم ثمرة جهدي، وتعب السنين، وبهجة التخرج.

أهدي هذا العمل الى نفسي التي عملت بجد و سهرت الليالي

لأنهائي هذا المشوار و أتمنى كل التوفيق و النجاح لنفسي.



الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه آليات الرقابة الجبائية في فحص الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك من خلال دراسة حالة لمؤسسة تنشط في مجال مواد البناء، تابعة لمركز الضرائب لولاية تيارت. وقد سعت الدراسة إلى إبراز الأثر الفعلي لهذه الرقابة على أرض الواقع، من خلال تحليل وتقييم التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المؤسسة، وتشخيص مدى مطابقتها للواقع الاقتصادي. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج الهامة، من أبرزها أن الرقابة الجبائية تمثل أداة فعالة في الكشف عن الاختلالات وتدعيم الشفافية، مما يسهم في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية جوهرية.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، الإدارة الضريبية، المكلف بالضريبة، التصريحات الجبائية.

Summary

This study aims to highlight the role of tax control mechanisms in assessing the overall fiscal situation of Algerian economic institutions. It focuses on a case study of a building materials company affiliated with the Tax Center of the Wilaya of Tiaret. The research evaluates the practical implementation of fiscal control tools and their effectiveness in analyzing and verifying the tax declarations submitted by the institution. The findings reveal that tax control plays a crucial role in diagnosing the fiscal standing of enterprises , detecting irregularities , and reinforcing transparency. Ultimately , it contributes to the achievement of key economic , social , and financial objectives.

Keywords: Tax control , Tax administration , Taxpayer , Tax declarations.

فهرس المحتويات

شكر وعرفان	
إهداء	
الملخص	
مقدمة	أ

الفصل الاول : البنية التشريعية والتنظيمية المؤطرة للرقابة الجبائية في الجزائر

-الجانب النظري الحديث-

المبحث الاول: الإطار المفاهيمي والقانوني للنظام الجبائي الضريبي	10
المطلب الأول : مفاهيم نظرية حول الجبائية	11
المطلب الثاني : المنظور النظري والقانوني للضرائب :	13
المطلب الثالث: تطور النظام الضريبي في التشريع الجزائري	28
المبحث الثاني: البنية التشريعية والتنظيمية المؤطرة للرقابة الجبائية:	32
المطلب الأول: مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية:	34
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية وتطبيقاتها في النظام الضريبي:	37
المطلب الثالث أسباب تطبيق الرقابة الجبائية.....	41
المبحث الثالث: المرجعية القانونية والهيكلية للرقابة الجبائية:	43
المطلب الأول:الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية:.....	43
المطلب الثاني : المرجعية القانونية لصلاحيات الإدارة في الرقابة الجبائية	47
المطلب الثالث: حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:	53

الفصل الثاني دراسة حالة تحليلية مديرية الضرائب لولاية تيارت-

المبحث الأول: دراسة تحليلية ملفين جبائيين خاضعين للرقابة	60
المطلب الأول: تعريف مركز الضرائب لولاية تيارت	60
المطلب الثاني: مكلف خاضع للتحقيق المصوب	63
المطلب الثالث: مكلف خاضع لمراقبة التصريحات	71
المبحث الثاني: دراسة تحليلية لملف جبائي خاص لمؤسسة اقتصادية :	86
المطلب الأول: مكلف خاضع لتحقيق معمق في الوضعية الجبائية	86
المطلب الثاني: عرض وتحليل حالة ميدانية	87
المطلب الثالث: النتائج المستخلصة من التحقيق الجبائي	91

98	المبحث الثالث: تقييم وتفعيل آليات الرقابة الجبائية
98	المطلب الأول: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية
103	المطلب الثاني: الأدوات الحديثة لتفعيل الرقابة الجبائية
105	المطلب الثالث: مقترحات لتفعيل دور الرقابة الجبائية
109	خلاصة الفصل
109	خاتمة

قائمة الجداول :

17	الجدول 1 : الضريبة على المرتبات والأجور
20	الجدول 2 : القيمة الايجارية الجبائية القيمة الايجارية الجبائية
21	الجدول 3 : القيمة الايجارية الجبائية
64	الجدول 4 : حسابات والمعطيات المالية والمحاسبية للمكلف شهر أكتوبر 2023.
65	الجدول 5 : حسابات والمعطيات المالية والمحاسبية للمكلف شهر نوفمبر 2024.
66	الجدول 6 : حسابات والمعطيات المالية والمحاسبية للمكلف شهر ديسمبر 2023.
72	الجدول 7 : التصريح الشهري G:12
72	الجدول 8 : التصريح السنوي fiscale Bilan
75	الجدول 9 :
75	الجدول 10 : رقم الأعمال خارج الرسم
77	الجدول 11 : الرسم على القيمة المضافة TVA :
79	الجدول 12 : الرسم على النشاط المهني TAP
81	الجدول 13 : الضريبة على الدخل الإجمالي R/IRG
84	الجدول 14 : تخصيص الحقوق الواجبة
90	الجدول 15 : الميزانية الجبائية للسنوات: 2020 - 2021 - 2022 - 2023
91	الجدول 16 : النتائج المستخلصة من التحقيق الجبائي في رقم الأعمال
92	الجدول 17 : الرسم على النشاط المهني
92	الجدول 18 : الرسم على القيمة المضافة
93	الجدول 19 : الضريبة على أرباح الشركات
94	الجدول 20 : الضريبة على الدخل قيمة الأرباح الموزعة
96	الجدول 21 : الضريبة على الدخل قيمة الرواتب والأجور
96	الجدول 22 : ملخص للحقوق والعقوبات لسنوات: 2020 - 2021 - 2022 - 2023

مقدمة

تُعَدُّ مسألة تحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة من بين الأولويات الاستراتيجية لأي دولة تسعى إلى تحقيق التوازن والاستقرار على كافة الأصعدة، ولا تُستثنى الجزائر من هذا التوجّه، إذ تسعى من خلال سياساتها المالية إلى إعداد ميزانية عامة تغطي مختلف أوجه الإنفاق العمومي، من خلال تأمين موارد مالية متنوعة، وعلى رأسها الإيرادات الجبائية التي تُعَدُّ أحد أعمدة التمويل الأساسية.

وتحتل الضرائب مكانة محورية ضمن هذه الإيرادات، ليس فقط بوصفها مصدرًا لتمويل الخزينة العمومية، بل أيضًا كأداة فعالة تُوظفها الدولة لتنظيم الحياة الاقتصادية والاجتماعية، من خلال التحكم في توزيع الثروات وضبط الأنشطة الاقتصادية. وفي السياق الجزائري، الذي يشهد هيمنة شبه كلية للقطاع الريعي المعتمد على صادرات المحروقات، تزداد أهمية تفعيل النظام الجبائي وتنويع مصادر الإيرادات بعيدًا عن الاعتماد المفرط على المداخل النفطية.

وبناءً على ذلك، ينظر الاقتصاديون إلى النظام الضريبي كآلية حيوية تنفرج إلى مجموعة من الأنظمة المختلفة من حيث الهيكل والمضمون، وتتباين في مكوناتها حسب تأثير مجموعة من العوامل، منها ما هو اقتصادي، ومنها ما هو اجتماعي، سياسي وحتى قانوني. ويقتضي الإلمام بالنظام الجبائي الإحاطة الكاملة بمختلف آلياته وأدواته التنظيمية والرقابية التي تعتمدها الدولة في سبيل ضمان الشفافية والعدالة الجبائية، وتحقيق مردودية ضريبية تعزز الموارد المالية العامة.

وفي هذا السياق، تُعَدُّ الرقابة الجبائية أداة أساسية من أدوات الإدارة الجبائية، إذ تمكّنها من مراقبة التصريحات الجبائية والتأكد من صحتها، وكشف الأخطاء والثغرات والإعفاءات الممنوحة، بالإضافة إلى التأكد من مدى التزام المكلفين بالضريبة بالتشريعات والتنظيمات السارية. وتمثل هذه الرقابة إحدى الوسائل الحيوية التي تعتمدها الدولة من أجل تحسين تحصيل الإيرادات الجبائية، وضمان تحقيق العدالة الجبائية والشفافية في التعاملات المالية.

وفي ظل الظروف الاقتصادية والمالية التي تمر بها الجزائر، تبرز ضرورة تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، من أجل تعظيم التحصيل الجبائي والمساهمة في دعم الميزانية العامة للدولة. فالرقابة الجبائية، بما لها من دور فاعل في ضبط الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، تُعدّ أداة لا غنى عنها لتحسين أداء المنظومة الجبائية.

وإدراكًا لأهمية هذا الدور، كان من الضروري العمل على إصلاحات تشريعية وتنظيمية تُمكن أجهزة الرقابة الجبائية من أداء مهامها على الوجه الأكمل، وخاصة من خلال تمكينها من الوسائل البشرية والمادية التي تسمح لها بتأدية وظيفتها بكفاءة عالية، بما ينعكس إيجابًا على الاقتصاد الوطني.

وانطلاقًا مما سبق، نطرح الإشكالية التالية:

ما هو الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في تقويم الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

1. نظرًا لأهمية الجباية باعتبارها المورد الأساسي والمباشر الذي تعتمد عليه الخزينة العمومية، ما هو الإطار المفاهيمي للجباية؟ وما هي أنواعها وأهدافها ضمن السياسة المالية للدولة؟
2. كيف تُمارس الرقابة الجبائية على مستوى المؤسسات الاقتصادية؟ وما هي الأجهزة المختصة بتطبيق هذه الرقابة؟ وما الدور المنوط بها في هذا السياق؟
3. ما هي الآليات الحديثة المعتمدة في مجال الرقابة الجبائية داخل المؤسسات الاقتصادية؟ وكيف يتم تفعيلها ميدانيًا في إطار دراسات تحليلية وتطبيقية؟

الفرضيات:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة، سيتم اعتماد الفرضية العامة التالية:

- تُعدّ الرقابة الجبائية أداة محورية تلعب دورًا فعالًا في تحليل وتشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، كما تساهم في إعادة بناء التوازن الضريبي بطريقة تضمن تحقيق الأهداف المرجوة من النظام الجبائي، وذلك من خلال تدخل الإدارة الجبائية بمختلف أجهزتها وآلياتها الرقابية.

الفرضيات الفرعية:

1. تُعتبر الغاية من الجبائية مزدوجة، فهي لا تقتصر على تغطية النفقات العامة، بل تُعدّ أيضًا وسيلة وظيفية تُمكن الدولة من تنفيذ سياساتها الاقتصادية والاجتماعي؛
2. فعالية الرقابة الجبائية تعتمد بدرجة كبيرة على مدى كفاءة الأجهزة المختصة وامتلاكها للوسائل التقنية والبشرية الملائمة لأداء مهامها؛
3. للرقابة الجبائية دور أساسي في متابعة ومراجعة الوضعيات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مما يسمح بكشف التجاوزات وتصحيح الاختلالات.

أسباب اختيار الموضوع:

- دافع شخصي يتمثل في الرغبة في تعميق المعرفة النظرية والعملية بمجال الرقابة الجبائية، باعتباره قطاعًا حيويًا وذو صلة مباشرة بالواقع الاقتصادي للبلاد؛
- ملموسية الموضوع من الناحية الميدانية، حيث يُعدّ من أبرز الإشكالات المطروحة في الواقع الجبائي والمالي، لا سيما في ظل تفشي ظاهرة التهرب الضريبي وضعف التحصيل؛
- ارتباط الموضوع بالميدان العملي، خصوصًا بالنسبة للراغبين في العمل ضمن قطاع الضرائب، ما يمنح هذه الدراسة بُعدًا تطبيقيًا حيويًا؛
- تزايد عدد المؤسسات الاقتصادية غير المراقبة ضمن اقتصاد السوق، والحاجة الملحة إلى آليات رقابية فعالة للحد من التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الجبائي.

- تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الدور المحوري الذي باتت تلعبه الضرائب في دعم الاقتصاد الوطني، باعتبارها المصدر الأساسي والمستدام لتمويل الخزينة العمومية. ومع اتساع النشاط الاقتصادي وازدياد عدد المؤسسات الاقتصادية، برزت الحاجة الملحة إلى فرض رقابة فعالة تضمن شفافية المعاملات الجبائية، وتقلص من ظاهرة التهرب الضريبي التي تُفقد الدولة موارد مالية هامة.
- في هذا الإطار، أصبحت الرقابة الجبائية إحدى الركائز الأساسية التي تُعَوّل عليها الإدارة الجبائية لضمان تحقيق العدالة الضريبية وتحسين تعبئة الموارد العمومية، عبر فحص الوضعيات الجبائية للمؤسسات ومراقبة مدى التزامها بالتشريعات والتنظيمات المعمول بها.
- في ظل تزايد المعاملات الاقتصادية وتشعب الأنشطة التجارية والصناعية والخدماتية، أصبحت المؤسسات الاقتصادية تتداول رؤوس أموال ضخمة في بيئة تتطلب درجة عالية من الشفافية والمراقبة. غير أنّ غياب الرقابة الفعالة قد يفتح المجال أمام التجاوزات والاختلالات التي تضر بالخزينة العمومية، وتُقوّض الجهود المبذولة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.
- من هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كأداة فعالة وأساسية في يد الإدارة الضريبية، فهي لا تقتصر على ضبط التجاوزات فقط، بل تُعد وسيلة للتقويم والتوجيه وضمان الامتثال الجبائي، بما يعزز الثقة في النظام الضريبي ويحقق العدالة الجبائية.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- تسليط الضوء على النظام الجبائي في الجزائر، مع التركيز على آليات الرقابة الجبائية؛
- إبراز الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية وأدوارها التنظيمية والرقابية؛

- الوقوف على مدى فعالية الرقابة الجبائية في فحص المؤسسات الاقتصادية وتقويم أدائها الجبائي؛

- محاولة تحليل واقع تطبيق الرقابة الجبائية من خلال دراسة ميدانية.

صعوبات الدراسة

واجهت الدراسة مجموعة من التحديات والصعوبات التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- نقص في المراجع الأكاديمية المتخصصة التي تتناول موضوع الرقابة الجبائية بشكل مفصل ومعرق؛

- صعوبة الوصول إلى المعلومات الدقيقة والكافية من طرف بعض موظفي الإدارة الجبائية خلال دراسة الحالة، وذلك بسبب الطابع الحساس للبيانات الجبائية وارتباطها بالسر المهني.

منهج الدراسة:

نظراً لطبيعة الموضوع، الذي يتمحور حول آليات الرقابة الجبائية ودورها في فحص المؤسسات الاقتصادية، فقد تم اعتماد منهجين أساسيين:

- **المنهج الوصفي**: لتقديم الإطار النظري للرقابة الجبائية، عبر استعراض المفاهيم العامة المتعلقة بالجباية والرقابة الجبائية.

- **المنهج التحليلي**: لتحليل نتائج الدراسة التطبيقية، وذلك من خلال دراسة ميدانية واقعية تم إجراؤها على مستوى مركز الضرائب لولاية تيارت، بهدف تقييم فعالية الرقابة الجبائية على أرض الواقع واستنباط مدى تأثيرها على الأداء الجبائي للمؤسسات

حدود الدراسة

- تم تحديد النطاق الزمني للدراسة الميدانية خلال الفترة الممتدة من سنة 2020 إلى غاية 2023، حيث تم خلالها التعرف على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الخاضعة للرقابة الجبائية، ودراسة الآليات المعتمدة في تطبيق هذه الرقابة، سواء من حيث الجوانب الإجرائية أو التقنية؛
- كما تم التركيز على مختلف أنواع التحقيقات الجبائية التي باشرتها الإدارة، على غرار التحقيق الأساسي، التحقيق على الملفات، والتحقيق المعمق، وذلك على مستوى مركز الضرائب لولاية تيارت، باعتباره الهيئة المكلفة قانونًا بتنفيذ هذه العمليات الجبائية على الصعيد المحلي.

الدراسات السابقة

1. **بن صفي الدين أحمد، بعنوان "الرقابة الجبائية"، رسالة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013-2014.**

هدفت هذه الدراسة إلى تناول إشكاليات الرقابة الجبائية من خلال النصوص القانونية والإجراءات الجبائية، مع التركيز على تحليل أهم الآليات المعتمدة في هذا المجال، بالإضافة إلى إبراز أهمية نتائج الرقابة الجبائية في التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا طرح حدود الرقابة الجبائية ومدى فعالية القيود المفروضة في هذا السياق.

وقد توصل الباحث في دراسته إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها:

- تتمثل أهمية الرقابة الجبائية في الدور الأساسي الذي تلعبه، غير أنها لا تزال دون المستوى المطلوب لتحقيق أهدافها؛ حيث تفتقر إلى الإمكانيات المادية اللازمة لممارسة مهامها الرقابية على الوجه الأكمل، مما يؤدي إلى ضعف مردوديتها، ويستدعي من الإدارة الجبائية ضرورة تعزيز قدراتها ورفع جاهزيتها للقيام بوظيفتها الرقابية بكفاءة.

- تحتاج الإدارة الجبائية إلى عدد أكبر من الموظفين، وذلك تماشياً مع الارتفاع المستمر في عدد المكلفين بالضريبة، وكذا تنامي المهام الملقاة على عاتقهم. ومن جهة أخرى، فإن التنسيق بين الإدارة الجبائية وبقية الإدارات والمؤسسات يُعد عاملاً حيوياً لتبادل المعلومات واستغلالها بالشكل الأمثل، بما يُسهم في دعم وتعزيز فعالية الرقابة الجبائية.

2. **نوى نجاة، بعنوان "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2003-2011"**، رسالة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير - فرع المالية والنقود، جامعة الجزائر، 2003-2004.

توصلت الباحثة من خلال دراستها إلى جملة من النتائج الهامة، نذكر منها:

- تمارس الرقابة الجبائية من خلال مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى تنظيم تدخل الإدارة وتوجيه المكلفين بالضريبة، إذ أن عدم الالتزام بهذه الإجراءات يؤدي إلى تحفيز الإدارة على التدخل من خلال الرقابة الجبائية.
- تعاني الرقابة الجبائية من نقص في الفعالية، نظراً لعدم مطابقتها لمؤشرات الجودة والفعالية، فبالرغم من النتائج المحققة، إلا أنها لا تزال بعيدة عن الأهداف والطموحات المعلنة، والمتمثلة أساساً في الحد من ظاهرة التهرب الجبائي.
- لكي تكون الرقابة الجبائية أكثر فعالية، لا بد من توفير مجموعة من المقومات الضرورية، سواء من حيث الكم أو النوع، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المرجوة منها على الوجه الأكمل.

هيكل الدراسة:

من أجل الوصول إلى دراسة علمية تربط بفعالية بين الإشكالية المطروحة وأهداف البحث، تم تقسيم

محتوى هذا العمل إلى فصلين أساسيين يسبقهما تمهيد نظري عام، وفق الهيكل التالي:

- **الفصل الأول: بعنوان "البنية التشريعية والتنظيمية المؤطرة للرقابة الجبائية في الجزائر - الجانب النظري الحديث"**، ويتناول الإطار المفاهيمي والقانوني للنظام الجبائي، مرورًا بالتطورات التي شهدتها في التشريع الجزائري، وصولاً إلى البنية التشريعية والتنظيمية التي تحكم الرقابة الجبائية. كما يعالج هذا الفصل الأهداف، والأشكال، والدوافع المختلفة لتطبيق الرقابة الجبائية، إضافة إلى المرجعيات القانونية والهيكلية التي تستند إليها، مع تسليط الضوء على حقوق وواجبات المكلفين الخاضعين لها.
- **الفصل الثاني: بعنوان "دراسة حالة تحليلية - مديرية الضرائب لولاية تيارت"**، ويتضمن تطبيقاً ميدانياً من خلال تحليل ملفات جبائية خضعت للرقابة. يشمل هذا الفصل عرضاً لمركز الضرائب بتيارت، ودراسة لحالتين خاضعتين لنوعين مختلفين من الرقابة، إلى جانب تحليل ملف خاص لمؤسسة اقتصادية، مع عرض نتائج التحقيق الجبائي. كما يتناول هذا الفصل الصعوبات التي تواجه عملية الرقابة، ويقترح الأدوات الحديثة الكفيلة بتفعيلها، مع تقديم توصيات لتطوير فعاليتها وتحقيق أهدافها.
- وفي الأخير، يُختتم البحث بخاتمة عامة تعرض فيها نتائج اختبار الفرضيات، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها في مختلف جوانب الدراسة، متبوعة بجملة من التوصيات والاقتراحات التي من شأنها دعم فعالية الرقابة الجبائية. كما يتم تقديم إشارات إلى مواضيع بحثية لاحقة يمكن اعتمادها كآفاق مستقبلية لاستكمال هذا العمل العلمي.

الفصل الاول: البنية التشريعية والتنظيمية المؤطرة للرقابة

الجبائية في الجزائر

-الجانب النظري الحديث-

تُعد الرقابة الجبائية إحدى الركائز الأساسية التي يستند إليها النظام الجبائي لضمان الشفافية والنزاهة في تحصيل الموارد المالية العمومية، كما تمثل أداة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي وتعزيز الثقة في الإدارة الضريبية. وتحقيقاً لهذه الأهداف، لا بد أن تقوم الرقابة الجبائية على أساس تشريعي وتنظيمي متين يضمن فعاليتها وشرعيتها.

وانطلاقاً من ذلك، يهدف هذا الفصل إلى تسليط الضوء على الإطار العام الذي تنتظم في ظله الرقابة الجبائية في الجزائر، سواء من الناحية القانونية أو التنظيمية، وذلك من خلال ثلاثة مباحث رئيسية:

- **المبحث الأول:** نتناول فيه الإطار المفاهيمي والقانوني للنظام الجبائي، من خلال توضيح المفاهيم الأساسية المرتبطة بالجباية والرقابة، بالإضافة إلى عرض الأسس القانونية التي يقوم عليها النظام الجبائي الجزائري.
- **المبحث الثاني:** نخصّصه لدراسة البنية التشريعية والتنظيمية المؤطرة للرقابة الجبائية، مع التطرق إلى الإطار القانوني والتنظيمي العام، وكذا الهياكل المكلفة بتطبيق آليات الرقابة الجبائية في الجزائر.
- **المبحث الثالث:** نتناول فيه المرجعية القانونية والهيكلية للرقابة الجبائية، مع تسليط الضوء على الوسائل التنظيمية والتشريعية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في ممارسة مهامها الرقابية، إضافة إلى حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة.

المبحث الاول: الإطار المفاهيمي والقانوني للنظام الجبائي الضريبي

اقتصرت دور الدولة في العصور القديمة على تغطية النفقات الوطنية جعل من الجباية المصدر الأساسي والرئيسي لتمويل خزينة الدولة، حيث كانت تتدخل بشكل مباشر في النشاط الاقتصادي والاجتماعي. ومع تطور مفهوم الدولة وتوسع دورها في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية، أصبحت تتحمل مسؤوليات أوسع تشمل تقديم الخدمات العامة وتلبية حاجات المواطنين، مما أدى إلى تضخم نفقاتها وبالتالي إلى نقل العبء المالي نحو مصادر تمويل جديدة. لذلك، أصبحت الدولة ملزمة بالبحث عن موارد مالية إضافية لتمويل العجز الذي بدأ يظهر في الخزينة العمومية، وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية وتحسين مستوى الرفاهية الاجتماعية. وفي هذا السياق، سننتقل إلى تناول المفاهيم الأساسية المتعلقة بالجباية وأهميتها ضمن هذا الإطار المتطور لدور الدولة. ويتضمن هذا الموضوع ثلاث أجزاء رئيسية، وهي كالتالي:

المطلب الأول: مفاهيم نظرية حول الجباية.

المطلب الثاني: المنظور النظري والقانوني للضرائب.

المطلب الثالث: تطور النظام الضريبي في التشريع الجزائري.

المطلب الأول: مفاهيم نظرية حول الجبائية

تُعد الجبائية من أبرز الوسائل التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. فهي أداة مالية قديمة تطورت مفاهيمها وأشكالها عبر العصور، لتُصبح اليوم أداة فعالة في يد السلطات العمومية لضبط النشاط الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل. وتكمن أهمية الجبائية في كونها تمثل المورد الرئيسي لميزانية الدولة، كما أنها تعكس العلاقة المالية بين الدولة والمواطن. ومن هذا المنطلق، يهدف هذا المطلب إلى تقديم نظرة نظرية شاملة حول الجبائية، من خلال التطرق إلى مفهومها، خصائصها، وأهدافها الأساسية في إطار النظام المالي الحديث.

مفهوم الجبائية وأهميتها:

1. تعريف الجبائية

تُعرّف الجبائية على أنها كل شكل من أشكال المبالغ المالية التي تُحصلها الدولة من الأفراد، وتشمل الإتاوة، الرسم، والضريبة. يحصل بعض الأفراد أحياناً على امتياز خاص، مما يستدعي دفع إتاوة مقابل هذا الامتياز. كما أن الفرد قد يستفيد من خدمة معينة تقدمها الدولة، فيدفع مقابلها مالياً يُعرف بـ"الرسم". ومع تطور دور الدولة وتوسّع وظائفها، لم تعد الرسوم كافية، فأدرجت الضريبة كمورد أساسي ضمن مداخل الدولة، لتُصبح أداة رئيسية في تمويل الإنفاق العام، ما يبرز أهمية الضرائب داخل النظام الجبائي.

باختصار، فإن الجبائية تضم كل المبالغ التي تُؤخذ من الأفراد أو المؤسسات بشكل إلزامي للمساهمة في تمويل نفقات الدولة¹

1.1 مكونات الجبائية:

تتكون من ضرائب تُفرض دون مقابل مباشر، ورسوم تُدفع مقابل خدمات محددة، وإتاوات تُستخلص مقابل امتيازات أو منافع ناتجة عن تدخل الدولة¹

¹سوزي عدیل ناشد، الوجيز في المالية العامة، الدار الأمعية للنشر، الإسكندرية، مصر، سنة 2022، ص 1.

2. أهداف الجباية

شهد العالم منذ ثلاثينيات القرن الماضي تحولات كبيرة على المستوى المالي، خاصة فيما يتعلق بالضرائب، حيث أظهرت الأزمات المتكررة أهمية الدور الذي تلعبه الجباية. لم تعد الضرائب وسيلة فقط لتوفير إيرادات للدولة، بل أصبحت أداة فعالة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية عديدة، مما عزز مكانتها ضمن مصادر تمويل السياسات العامة، نظراً لما تتمتع به من خصوصيات لا تتوفر في مصادر التمويل الأخرى.

2.1 الأهداف الاقتصادية:

تسعى الدولة من خلال سياستها الجبائية إلى بلوغ مجموعة من الأهداف الاقتصادية، حسب أولوياتها وظروفها، حيث تلعب الضرائب دوراً أساسياً في:

- ✓ تشجيع الاستثمار في مجالات معينة عن طريق تخفيض أو إعفاء ضريبي.
- ✓ تقليص النشاطات غير المرغوب فيها عبر رفع الضغط الجبائي عليها.
- ✓ تحفيز الادخار بدل الاستهلاك المفرط، مما يسمح بتوجيه الموارد نحو استثمارات إنتاجية تساهم في تنمية الاقتصاد.

✓ التدخل في توجيه الاقتصاد من خلال منح الامتيازات للقطاعات التي ترغب الدولة في تنميتها مثل الصناعة أو الزراعة أو السياحة.

✓ وتلجأ أغلب الدول إلى الإعفاءات الجبائية كوسيلة لدعم بعض الأنشطة التجارية والاقتصادية في مناطق محددة، في إطار خططها لتحقيق التنمية.

2.2 الأهداف الاجتماعية:

لا تقتصر أهداف الجباية على الجوانب الاقتصادية، بل تمتد أيضاً إلى المجال الاجتماعي، إذ تساهم

في:

¹JACQUES SARAF Agrégé d'économie et gestion « Fiscalité » DUNOD Edition 2002/2003, p1, définition de l'impôt.

محاربة السلوكيات الضارة مثل التدخين أو استهلاك الكحول، عبر فرض ضرائب مرتفعة على هذه المنتجات، مما يعود بالنفع على الصحة العامة.

دعم قطاع السكن من خلال تخفيض الضرائب على الأراضي أو تقديم امتيازات للمستثمرين في هذا المجال لتوفير سكن لذوي الدخل المحدود.

إعادة توزيع الدخل والثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية، باستخدام الضرائب التصاعدية التي تفرض نسباً أعلى على أصحاب الدخل المرتفع، مقابل تخفيف العبء على الطبقات الفقيرة¹.
التحكم في النمو السكاني عبر فرض ضرائب تتناسب مع عدد أفراد الأسرة في الدول التي تعرف كثافة سكانية عالية، أو تقديم إعفاءات ضريبية لتشجيع الإنجاب في البلدان التي تعاني من انخفاض عدد السكان².

المطلب الثاني: المنظور النظري والقانوني للضرائب:

تتمتع الدولة بصلاحيات سيادية تخول لها جمع الموارد المالية الضرورية لتمويل الخدمات العامة، بهدف تحقيق رفاهية المجتمع. ويتم تحديد هذه الموارد عبر تقدير الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العمومية، حيث تتولى السلطات المالية مهمة تحصيلها، مما يعكس مبدأ السيادة المالية للدولة.

1. مفهوم الضرائب وخصائصها:

تُعدّ الضريبة من الركائز الأساسية لأي اقتصاد، إذ تلعب دوراً محورياً في توجيه الثروات داخل الدولة، وبالتالي المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية. وتُعتبر الجزائر، كغيرها من الدول، حريصة على تعزيز النظام الضريبي باعتباره من أبرز الوسائل لتمويل الخزينة العمومية.

أولاً- مفهوم الضريبة:

تعرف الضريبة بأنها "مساهمة مالية إلزامية تفرضها الدولة على الأفراد، تُدفع نقدًا أو عينًا دون الحصول على مقابل مباشر، وتهدف إلى تمكين الدولة من تقديم الخدمات العامة وتحقيق الأهداف المجتمعية"³.

¹ السيد عبد اﻟﺪؤف "المالية العامة" دار الفكر العربي مصر 1975 ص: 2.

² سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب العشماوي "اقتصاديات الضرائب" الدار الجامعية مصر 2007 ص: 27.

³ عبد الناصر نور غلياف الشريف "الضرائب ومحاسبها" دار الآداب الأردن 2002، ص: 13.

- **الضريبة اقتطاع نقدي:** في العصور القديمة، كانت الضرائب تُدفع بصورة عينية، ولكن مع تطور الأنشطة الاقتصادية، أصبحت تُحَصَّل في شكل نقدي، وهو ما يتماشى مع طبيعة الأنظمة الاقتصادية الحديثة.
 - **الضريبة إلزامية:** يُلزم المكلف بأداء الضريبة دون حرية الاختيار، إذ تُفرض وفقًا لقوانين تحدد نوعها وقيمتها وأساليب تحصيلها. ويترتب على الامتناع أو التهرب من دفعها عقوبات قانونية، بما فيها الحجز على الأموال.
 - **الضريبة نهائية:** لا يحق للمكلف المطالبة باسترجاع المبلغ المدفوع، إلا في حالات استثنائية كوقوع خطأ في التقدير، حيث يجوز له المطالبة برد جزء منها.
 - **الضريبة بدون مقابل مباشر:** تُدفع الضريبة دون الحصول على خدمة محددة بشكل مباشر، بخلاف الرسوم التي تُدفع مقابل خدمات معينة.
 - **تمويل الخزينة العمومية:** تُسهم الضريبة في تمويل النفقات العمومية، حيث تعود فائدها بشكل غير مباشر على المواطنين عبر التعليم، الصحة، الإنارة العامة، وغيرها من الخدمات.
- ثانيًا - القواعد الأساسية للضريبة:**
- تقوم الضريبة على مجموعة من المبادئ التي تضمن عدالتها وفعاليتها، من بينها¹:
- **قاعدة العدالة:** يُقصد بها توزيع العبء الضريبي بين المواطنين حسب قدرتهم التكليفية، بحيث يدفع أصحاب الدخل المرتفع ضرائب أكبر مقارنة بأصحاب الدخل المنخفضة؛
 - **قاعدة اليقين:** يجب أن تكون الضريبة واضحة من حيث نوعها، نسبتها، طريقة تحصيلها، ومواعيد دفعها حتى يتمكن المكلف من معرفة التزاماته بدقة؛
 - **وعاؤها:** يُقصد به نوع المال الخاضع للضريبة، فمثلاً وعاء ضريبة الدخل هو الدخل الإجمالي، ووعاء ضريبة أرباح الشركات هو الأرباح؛
 - **نسبتها:** تختلف النسبة حسب نوع الضريبة، وقد تتغير تبعًا للتعديلات القانونية؛

¹ خلاصي رضا "النظام الجبائي الجزائري الحديث" دار دھوما، الجزائر، ص. 22-23

- طريقة دفعها: قد تُدفع مباشرة من طرف المكلف في مصالح الضرائب، أو تُقتطع من المصدر كضريبة الأجر؛

- موعد تحصيلها: غالبًا ما يُحدد موعد دفع الضريبة بعد تحقق الدخل الخاضع لها؛
- إعفاءاتها: يمكن للمكلف الاستفادة من بعض الإعفاءات التي يحددها القانون الجبائي؛
- قاعدة الملاءمة في التحصيل: يُفضل أن يتم تحصيل الضريبة في وقت ملائم للمكلف، أي بعد تحقق الدخل، حتى لا يتعرض لضغط مالي، مثلما هو الحال عند اقتطاع الضريبة بعد قبض الأجر.

2. أنواع الضرائب والتصنيفات المختلفة وفقًا لبنية النظام الجبائي الجزائري:

تماشيًا مع التحولات الاقتصادية والاجتماعية، عمل المشرع الجبائي على إرساء نظام ضريبي يتسم بالبساطة والفعالية. وابتداءً من سنة 1992، شرعت السلطات العمومية في إصلاحات عميقة على مستوى المنظومة الجبائية، بهدف تكيفها مع المستجدات والتحولات التي تعرفها الساحة الجبائية، وذلك من خلال استحداث أنواع جديدة من الضرائب تواكب الديناميكية الاقتصادية.

وقد تم تقسيم هذه الجزئية إلى فرعين رئيسيين:

- الضرائب المباشرة؛
- الضرائب غير المباشرة.

أولاً: الضرائب المباشرة

تُعدّ الضرائب المباشرة من بين أهم أشكال الضرائب التي تُفرض بشكل مباشر على الأشخاص أو ممتلكاتهم، ويتم تحصيلها من خلال قوائم اسمية تُعدّ خصيصًا لهذا الغرض، حيث تنتقل حصيلتها مباشرة من دافع الضريبة إلى الخزينة العمومية دون وسيط.

ويتميّز هذا النوع من الضرائب بأن العبء الضريبي يقع بالكامل على عاتق المكلف، فلا يمكن له نقل هذا العبء إلى طرف آخر، كما تُفرض عادة على موارد أو عناصر تمتاز بدرجة من الاستقرار والاستمرارية. ومن أبرز الأمثلة على الضرائب المباشرة:

• الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

• الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تُفرض هذه الضرائب على الدخل ورؤوس الأموال، مثل الأرباح التجارية والصناعية والضرائب العقارية. يُعرّف الدخل تقليدياً بأنه مورد مالي نقدي أو قابل للتقويم بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة منتظمة ومن مصدر مستمر¹.

ويتميّز الدخل بثلاث خصائص رئيسية:

- الصفة النقدية: يجب أن يكون قابلاً للتقدير بالنقود؛
- الانتظام والدورية: يتكرر بشكل منتظم كالأجور والفوائد والإيجارات؛
- استقرار المصدر: مديرية الضرائب لولاية تيارت يصدر عن نشاط أو توظيف رأسمالي قابل للاستمرار.

1) الضريبة على الدخل الإجمالي: (IRG)

تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على تأسيس ضريبة سنوية واحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "ضريبة على الدخل الإجمالي". تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة² ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع الدخل الصافي للأصناف التالية³

- الأرباح الصناعية والتجارية؛
- الأرباح غير التجارية والإيرادات الفلاحية؛
- المداخل العقارية الناتجة عن تأجير الممتلكات المبنية وغير المبنية؛

¹ المديرية العامة للضرائب. (1992). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (طبعة 1992). الجزائر: أُسّس بموجب القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، في إطار الإصلاح الجبائي لقانون المالية لسنة 1991، ص 12-13

² المديرية العامة للضرائب. (1992). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (طبعة 1992). الجزائر: أُسّس بموجب القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، في إطار الإصلاح الجبائي لقانون المالية لسنة 1991، ص: 12.

³ المرجع السابق الصفحة 13.

- رؤوس الأموال المنقولة
- الرواتب والأجور والمكافآت والتعويضات العينية.

(2) الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية:

تخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً، بالإضافة إلى الأنشطة المنجمية. حيث أن الأشخاص التابعين للأرباح الصناعية والتجارية يخضعون للنظام المبسط إذا كان رقم أعمالهم أقل من 30 مليون دينار جزائري، ويخضعون للنظام الحقيقي إذا كان رقم أعمالهم أكثر من 30 مليون دينار جزائري.

(3) الضريبة على الأرباح غير التجارية:

تشمل الأنشطة ذات الطابع غير التجاري، مثل الأطباء، المحامون (المهن الحرة)، والأنشطة ذات الصيغة الفكرية والمخترعون. ويخضع المكلفون بنظام التصريح المراقب، حيث يُحسب مبلغ الضريبة بنسبة 20% من الربح المصرح به، كما نصت عليه المادة 26 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(4) الضريبة على المرتبات والأجور:

هي ضريبة تفرض حسب جدول محدد يتم تصنيف فيه المرتبات والأجور والدخل الإجمالي حسب الفئات كما تناولتها المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما هو موضح في الجدول التالي¹ :

الجدول 1 : الضريبة على المرتبات والأجور

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الشهري الخاضع للضريبة (دج)
------------------	--------------------------------------

¹الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، متاح على <https://www.mfdgi.gov.dz/fr/>، تم الدخول إلى الموقع في 22 أبريل الساعة 10:46.

لا يتجاوز 240.000	0%
من 240.001 إلى 480.000،	23%
من 480.001 إلى 960.000	27%
من 960.001 إلى 1.960.000	30%
من 1.960.001 إلى 3.840.000	33%
أكثر من 3.840.000	35%

5) الضريبة على المداخل الفلاحية:

يتم تحديد المداخل الفلاحية المعتمدة كأساس للضريبة على الدخل، وفق التعريفات والتكاليف المرتبطة بالاستغلال، التي تحددها اللجنة الولائية (المادة 10 من قانون الإجراءات الجبائية).

تحدد هذه التعريفات والتكاليف، حسب الحالة، عن طريق الاستنتاج أو الوحدة أو إنتاجية المنطقة، وذلك بالنسبة لكل ولاية أو بلدية أو مجموع بلديات¹.

بالنسبة للنشاط الفلاحي، يحدد الدخل بالنسبة لكل مستثمرة فلاحية حسب:

- طبيعة المزروعات؛

- المساحات المزروعة؛

- متوسط المردود.

من أجل تحديد المردود، يجب الأخذ بعين الاعتبار كلا من وسائل الزراعة، السقي وإنتاجية الأراضي المزروعة.

تقوم اللجنة المنصوص عليها في المادة 10 من قانون الإجراءات الجبائية بتحديد:

- المردود المتوسط في الهكتار معبرا عنه بالكمية؛

¹المرجع السابق: الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، متاح على <https://www.mfdgi.gov.dz/fr/> ، تم الدخول إلى الموقع في 22 أبريل الساعة 10:46.

- الأسعار المتوسطة للهكتار أو للوحدة والتي ترتبط، حسب الحالة، بالمتوسط المرجح المتحصل عليه انطلاقا من حد أدنى وحد أقصى يتم إعدادهما من طرف الولاية أو البلدية أو مجموعة بلديات، التكاليف في الهكتار. المادة (7 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية)

بالنسبة لتربية المواشي، يحدد الدخل حسب:

- نمو الابقار والخرفان والماعز والجمال؛
- العدد أو الكميات المحققة بالنسبة لنشاطات الدواجن والأرانب وتربية الحلزون ومنتجات مستثمرات الفطريات؛
- عدد خلايا النحل بالنسبة لنشاط تربية النحل (7 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية).

6) الضريبة على المداخل العقارية (الرسم العقاري)¹

وتخضع للرسم العقاري على الأملاك المبنية الأملاك التالية:

- المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات؛
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات الصيانة؛
- ارضيات البناءات بجميع أنواعها وقطع الأرضية التي يتشكل ملحقا مباشرة لها ولا يمكن الاستغناء عنها؛
- الأراضي غير المزروعة والمستخدمات لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل.

1. أساس فرض الضريبة:

¹الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، متاح على <https://www.mfdgi.gov.dz/fr/>، تم الدخول إلى الموقع في 27 أبريل الساعة 21:02.

- ينتج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للضريبة؛
- يحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض يساوي 9% سنويا، مراعاة لقدم الملكية؛ ذات الاستعمال السكني؛
- غير أنه لا يمكن أن يتجاوزها التخفيض بالنسبة لهذه المباني، حدا أقصى قدره 25%؛
- لا تؤخذ بعين الاعتبار أجزاء المتر المربع في وعاء الضريبة؛
- ترجح القيمة الإيجارية الجبائية بمعاملات، وهذا حسب المنطقة والمناطق الفرعية؛
- يحدد تصنيف البلديات حسب المناطق والمناطق الفرعية والمعدلات التي تطبق عليها بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالجماعات المحلية.

2. تحدد القيمة الإيجارية الجبائية

على النحو الآتي:

الجدول 2 : القيمة الإيجارية الجبائية القيمة الإيجارية الجبائية

القيمة الإيجارية	التعيين
520 دج	بنايات أو جزء من بنايات مخصصة للسكن
1.038 دج	محلات تجارية وصناعية
14 دج	أراضي ملحقة بمبان واقعة في القطاعات العمرانية
12 دج	أراضي ملحقة بمبان واقعة في القطاعات القابلة للتعمير

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

يعود المبلغ المحصل من هذه الضريبة بنسبة 100% لفائدة البلديات.

3. حساب الرسم:

يحسب الرسم بتطبيق المعدلين المبينين أدناه على الأساس الخاضع للضريبة:

1- الملكيات المبنية بأتم معنى الكلمة: 3 % غير أنه بالنسبة للملكيات الثانوية الشاغرة المبنية للاستعمال السكني المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين والتي لم يتم تأجيرها، يطبق عليها معدل قدره 10% بعنوان الرسم العقاري.

تحدد كفاءات تطبيق أحكام هذه المادة، بموجب قرار مشترك بين الوزيرين المكلفين بالمالية وبالجماعات المحلية.

4. الرسم العقاري على الملكيات الغير مبنية:

يؤسس الرسم العقاري السنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة.

وتستحق، على الخصوص، على:

- الأراضي المتواجدة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير؛
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق؛
- مناجم الملح والسبخات؛
- الأراضي الفلاحية.

5. تحدد القيمة الايجارية الجبائية

كما يأتي:

الجدول 3: القيمة الايجارية الجبائية

القيمة الإيجارية	التعيين
100 دج للأراضي المعدة للبناء -18 دج لباقي الأراضي المستعملة كأراض للنزهة وحدائق للترفيه وملاعب لا تشكل ملحقات للملكيات المبنية	الأراضي المتواجدة في القطاعات العمرانية
-34 دج للأراضي المعدة للبناء 14 دج لباقي الأراضي المستعملة كأراض للنزهة وحدائق للترفيه وملاعب لا تشكل ملحقات للملكيات المبنية	الأراضي المتواجدة في القطاعات القابلة للتعمير على المدى المتوسط والقطاعات العمرانية المستقبلية
34 دج	المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق ومناجم الملح والسبخات

الأراضي الفلاحية	994- دج للهكتار للأراضي اليابسة 5962 دج للهكتار للأراضي المسقية
------------------	--

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

6. حساب الرسم:

يحسب الرسم بعد أن يطبق على أساس الضريبة بنسبة:

5- % بالنسبة للملكيات غير المبنية المناطق المتواجدة في المناطق غير العمرانية، بالنسبة للأراضي

العمرانية، تحدد نسبة الرسم كما يلي:

- 5% عندما تكون مساحة الأراضي أقل من 500 م² أو تساويها؛
- 7 % عندما تفوق مساحة الأراضي 500 م² وتقل أو تساوي 1000 م²؛
- 10 % عندما تفوق مساحة الأراضي 1000 م²؛
- 3 % بالنسبة للأراضي الفلاحية.

الا أنه بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق العمرانية أو الواجب تعميرها والتي لم تنشأ عليها بنايات منذ ثلاث (03) سنوات، ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة البناء أو صدور رخصة التجزئة، فإن الحقوق المستحقة بصدد الرسم العقاري ترفع الى 4 أضعاف.

(7) رسم التطهير:

نصت المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يؤسس رسم لصالح البلديات، وهو رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية على جميع الملكيات المبنية. ويُطبق بشكل سنوي، ويتم تحديد مبلغه وفقاً لمعايير محددة تنظيمياً حسب نوع العقار وموقعه.

يطبق رسم التطهير في البلديات التي تشغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية. يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم بصفة تضامنية¹.

¹الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، متاح على/ <https://www.mfdgi.gov.dz/fr/>، تم الدخول إلى الموقع في 27 أبريل الساعة 21:02.

1. معدلات فرض الضريبة

يحدد مبلغ الرسم على النحو الآتي:

- ما بين 1000 دج و 1500 دج على كل محل ذي استعمال سكني.
- ما بين 3.000 دج و 12.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه.
- ما بين 8.000 دج و 23.000 دج على كل أرض مهيئة للتخميم والمقطورات.
- ما بين 20.000 دج و 130.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه،
- في حال إنتاج كمية من النفايات تفوق الأصناف المحددة أعلاه، تُحدّد التعريفات المطبقة في كل بلدية بموجب قرار يصدر عن رئيس المجلس الشعبي البلدي، بناءً على مداولة المجلس الشعبي البلدي وبعد أخذ رأي السلطة الوصية.
- أما بالنسبة للبلديات التي تعتمد نظام الفرز الانتقائي للنفايات، فيُمنح تعويض لكل مسكن في حدود 15% من مبلغ الرسم المطبق على رفع النفايات المنزلية، وذلك تشجيعاً على احترام عملية الفرز وتحسين إدارة النفايات على المستوى المحلي.

2. الإعفاءات

تعفى الملكيات غير المستفيدة من خدمات رفع القمامات المنزلية من دفع رسم التطهير.

الأشخاص الخاضعون لهذه الضريبة:

- الأفراد العاديون؛
- أعضاء شركات الأشخاص أو المهنيين الذين لا يتمتعون بمسؤولية محدودة؛
- شركاء في شركات مدنية، بشرط ألا تكون هذه الشركات على شكل شركة أسهم أو ذات مسؤولية محدودة؛
- يتم احتساب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقاً لجدول تدريجي يأخذ بعين الاعتبار مستوى الدخل، حيث تختلف نسب الضريبة باختلاف الشريحة التي ينتمي إليها الدخل الخاضع للضريبة.

8) الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

في المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ضريبة على أرباح الشركات تفرض على الأشخاص الاعتباريين الخاضعين للنظام الحقيقي، وتُحسب على أرباح الشركة خلال السنة المحاسبية. تُفرض هذه الضريبة إجبارياً على شركات الأسهم، شركات التوصية بالأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، المؤسسات العمومية الاقتصادية والصناعية والتجارية، بالإضافة إلى الشركات التعاونية¹.

لا تخضع لهذه الضريبة شركات الأشخاص وشركات المساهمة إلا إذا اختارت ذلك بشكل رسمي، مع التزام دائم بهذا الاختيار. تشمل أيضاً الشركات المدنية غير المكونة كشركات أسهم، وهيئات التوظيف الجماعي، والتجمعات المنصوص عليها في القانون التجاري.

تختلف معدلات الضريبة حسب نوع النشاط:

- 19% لأنشطة إنتاج السلع؛
- 23% للبناء والأشغال العمومية والري والسياحة (باستثناء وكالات الأسفار) ؛
- 26% للأنشطة الأخرى.

في حال ممارسة عدة أنشطة بمعدلات مختلفة، يُحدد الربح الخاضع للضريبة لكل نشاط حسب نسبة مبيعاته. يوجد معدل مخفض بنسبة 10% على الأرباح المعاد استثمارها اعتباراً من 2022، ويُطبق على أرباح الإنتاج التي تُستخدم لشراء معدات إنتاج أو حصص في شركات أخرى تُشارك بنسبة 90% على الأقل في رأس المال، شريطة أن يكون الاستثمار محرراً بالكامل.

9) الرسوم على رقم الأعمال:

¹ الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، متاح على <https://www.mfdgi.gov.dz/fr/>، تم الدخول إلى الموقع في 27 أبريل الساعة 23:36.

1. الغاء الرسم على النشاط المهني:

من أجل تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات ودعم الاستثمار وتحسين مناخ الأعمال، تم الغاء الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 2024.

حسب التشريع الجبائي المعمول به الى غاية 31 ديسمبر 2023، لا سيما الأحكام السابقة للمادتين 217 و 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، كان مبلغ رقم الاعمال المحقق من طرف كل المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاط مهني أو صناعي أو تجاري، الخاضعة أرباحهم لنظام الربح الحقيقي بعنوان الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، باستثناء تلك التي تم استبعادها أو اعفائها من هذا الرسم، يخضع للرسم على النشاط المهني بمعدل 1.5 % أما رقم الأعمال المتأتي من نشاط نقل المحروقات عبر الأنابيب فقد كان يخضع لمعدل 3%.

نصت المادة 14 من قانون المالية لسنة 2024 على الغاء أحكام المواد من 217 الى 231 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قصد الالغاء النهائي للرسم على النشاط المهني TAP.¹

2. تأسيس الرسم المحلي للتضامن: المادتين 15 و 25 من قانون المالية 2024

استحدث قانون المالية لسنة 2024 "الرسم المحلي للتضامن TLS" يستحق على أنشطة نقل المحروقات بواسطة الأنابيب والنشاطات المنجمية التي تخضع أرباحها للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة على أرباح الشركات.

يأسس الرسم المحلي للتضامن على المبلغ ا لإجمالي لرقم الاعمال خارج الرسم على القيمة المضافة، وحددت معدلاته على النحو التالي:

3% ، على رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

1%، 5 ، على رقم الأعمال الناتج عن الأنشطة المنجمية.

¹الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، متاح على <https://www.mfdgi.gov.dz/fr/>، تم الدخول إلى الموقع في 27 أبريل الساعة 23:36.

كما يوزع ناتج هذا الرسم المحلي كما يأتي:

* 66 %، لفائدة البلدية موقع تواجد المنجم بالنسبة للأنشطة المنجمية، ولفائدة البلديات التي تعبر

عليها أنابيب نقل المحروقات.

* 29 %، لفائدة الولاية موقع تواجد المنجم بالنسبة للأنشطة المنجمية، ولفائدة الولايات التي تعبر عليها أنابيب

نقل المحروقات.

* 5 %، لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلي

ثانيًا: الضرائب غير المباشرة:

وهي ضرائب تُفرض عند القيام بعملية اقتصادية معينة، مثل شراء أو بيع السلع أو تقديم الخدمات. أهم

أنواعها:

1. الرسم على القيمة المضافة: (TVA)

• يطبق الرسم على القيمة المضافة على العمليات التي تدخل في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي

والتي يتم انجازها من طرف المكلف بالضريبة بصفة اعتيادية أو عرضية.

تحتسب ضريبة القيمة المضافة ب:

• معدل قدره 19% والذي يطبق على المنتجات والسلع والمواد غذائية والأشياء والعمليات التي لا تخضع

للسعر المخفض.

• نسبة مخفضة قدرها 9% والذي تطبق على السلع والخدمات التي تمثل فائدة خاصة على المستوى

الاقتصادي والاجتماعي والثقافي¹.

ب- الضرائب الجمركية:

¹الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، متاح على <https://www.mfdgi.gov.dz/fr/>، تم الدخول إلى الموقع في 23 أبريل الساعة

تُفرض على السلع عند دخولها أو خروجها من الدولة (الواردات والصادرات)، وتُستخدم كأداة لتنفيذ

السياسات الاقتصادية والتجارية، مع إعفاء بعض السلع الضرورية لضمان العدالة الاقتصادية¹.

أهداف الضريبة :

تُعد الأهداف المالية من أبرز دوافع فرض الضرائب، غير أن الضريبة لا تقتصر فقط على تمويل

الخزينة العامة، بل تتعدى ذلك لتؤدي أدوارًا اقتصادية، اجتماعية، وحتى سياسية. وفيما يلي بيان لأهم هذه

الأهداف² :

1. أهداف مالية:

تُعتبر الوظيفة المالية من الوظائف التقليدية للضريبة، حيث تُستخدم أساسًا لتمويل الخزينة العمومية، وتغطية

النفقات العامة للدولة. وتأتي الضريبة في المرتبة الثانية من حيث الأهمية بعد إيرادات الجبائية البترولية التي

تشكل المورد الأول للدولة الجزائرية.

ب- أهداف اقتصادية:

تلعب الضريبة دورًا مهمًا كأداة من أدوات السياسة الاقتصادية، خاصة في حالات عدم الاستقرار الاقتصادي.

ففي حالة التضخم، يمكن استخدام الضريبة للحد من الاستهلاك وتقليل الكتلة النقدية المتداولة، وبالتالي

المساهمة في ضبط الأسعار. أما في حالة الانكماش، فيُفضل تقليل العبء الضريبي لتشجيع الاستهلاك

والاستثمار، مما يساعد على تنشيط الدورة الاقتصادية والحد من آثار الركود التي قد تترتب عنها آثار سلبية

متعددة³.

ج- أهداف اجتماعية:

تُستخدم الضريبة لتحقيق عدة أهداف اجتماعية، من بينها:

- تشجيع استهلاك السلع المفيدة والمطلوبة اجتماعيًا، كالأغذية الصحية؛

¹ عبد الناصر نور غلياف الشريف، الضرائب ومحاسنها، دار الآداب، الأردن، 2002، ص. 13.

³ حسن، حسّ مصطفى، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص. 4.

- تحقيق العدالة الاجتماعية بين الأفراد، من خلال تقليص الفوارق بين طبقات المجتمع المختلفة؛
- تقليل استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة كالسجائر والمشروبات الكحولية، وذلك عن طريق فرض ضرائب مرتفعة عليها؛

- دعم برامج محاربة البطالة، وتشجيع تكوين الأسرة من خلال إجراءات ضريبية تحفيزية.

د- أهداف سياسية:

تلعب الضريبة كذلك دوراً سياسياً، إذ قد تُستخدم لمعاقبة أو الضغط على بعض الدول، من خلال فرض رسوم جمركية مرتفعة على سلعها كما تُستخدم كوسيلة للتعبير عن توجه الدولة نحو نظام سياسي معين، كالنظام الاشتراكي، من خلال تقليص الفوارق في الدخل باستخدام الضرائب التصاعدية، أو بوضع حدود قصوى للدخل والثروات، وجعل الفوائض المالية تُدار من قبل الدولة وفقاً لخططها الاقتصادية العامة¹

المطلب الثالث: تطور النظام الضريبي في التشريع الجزائري

عرف النظام الجبائي الجزائري عدة تطورات ومراحل، بدأت منذ الحقبة العثمانية، مروراً بفترة الاستعمار الفرنسي للجزائر، وصولاً إلى مرحلة ما بعد الاستقلال التي شهدت سلسلة من الإصلاحات المتتالية إلى غاية عقد التسعينات.

وسوف نتناول في هذا السياق ضمن المطلب الثاني الأنظمة الجبائية حسب أربعة فروع: النظام الحقيقي (كفرع أول)، ثم نظام التصريح المراقب (كفرع ثانٍ)، فالنظام الخاص بالضريبة الجزافية الوحيدة (كفرع ثالث)، وأخيراً النظام المبسط (كفرع رابع).

الفرع الأول: النظام الحقيقي:

يُطبّق النظام الحقيقي لتحديد الربح الخاضع للضريبة ضمن الدخل الإجمالي على الأشخاص الذين يفوق رقم أعمالهم 800 مليون دينار جزائري سنوياً.

¹ حسن، حسّ مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص. 4.

ويُشترط أن يكون المكلف بالضريبة في هذا النظام ممسكاً بمحاسبة موثقة ومتطابقة مع أحكام المادتين 09 و10 من القانون التجاري، ويمكنه اختيار الخضوع لهذا النظام لضريبة الربح الحقيقي.

في هذا الإطار، يقوم المكلف بالضريبة شهرياً بالتصريح بأرقام أعماله لدى إدارة الضرائب حول أرباحه، بما أنه يحتفظ بمحاسبة كاملة، ويجب عليه إيداع تصريح خاص بالأرباح الصافية قبل تاريخ 01 ماي من كل سنة بالنسبة للأرباح المحققة خلال السنة السابقة.

وتخضع الضريبة على الدخل الإجمالي في إطار النظام الحقيقي لجدول تصاعدي، ويشمل نطاق تطبيقه الفئات التالية:

- الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات بغض النظر عن رقم أعمالهم.
- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الأرباح التجارية والصناعية الذين يتجاوز رقم أعمالهم ثلاثة ملايين دينار جزائري.
- تجار الجملة وأصحاب الامتيازات.
- الأرباح الناتجة عن عمليات تأجير العتاد أو مواد الاستهلاك الدائمة، إلا إذا كانت هذه العمليات تُعدّ ثانوية أو تابعة لمؤسسة صناعية أو تجارية¹.

الفرع الثاني: نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو غير تجاري أو حرفي وكذا التعاونيات الفنية والتقليدية والشركات المدنية المهنية، التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار جزائري (8.000.000 دج)، ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي أو النظام المبسط للمهن الغير تجارية.

يستثنى من هذا النظام الضريبي:

¹ الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، متاح على <https://www.mfdgi.gov.dz/fr/>، تم الدخول إلى الموقع في 25 أبريل الساعة

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي؛
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها؛
- أنشطة شراء-إعادة البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة، طبقا لأحكام المنصوص عليها في المادة 183 مكرر 2 من هذا القانون؛
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء؛
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخابر التحاليل الطبية؛
- أنشطة الاطعام والفندقة المصنفة؛
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين.
- الأشغال العمومية والري والبناء؛
- بائعو التجزئة للمشروبات الكحولية؛
- مؤسسات جمع ومعالجة وتوزيع أوراق التبغ؛
- مؤسسات تقديم وتموين الطعام؛
- تأجير قاعات للاحتفال بالأعياد أو لتنظيم اللقاءات والاجتماعات والندوات؛
- التجارة بالتجزئة في المساحات الكبرى؛
- تأجير المركبات؛
- تأجير الأدوات والمعدات؛
- وكالة السياحة والأسفار؛
- وكالة الاشهار والاتصال؛
- التكوين والتدريس المتنوع؛
- الوكيل العام ووسيط التأمين.

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تحديد الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام. ويتم تحديد هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات. يظل هذا النظام قابلا للتطبيق كذلك بالنسبة للسنة الموالية.

ويحدد حسب المادة 282 مكرر 4 ومكرر 5 معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي:

5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع؛

12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى؛

غير أنه تخضع لمعدل 0.5% للأنشطة الممارسة تحت النظام القانوني للمقاول الذاتي¹.

الفرع الثالث: النظام المبسط:

النظام المبسط هو نظام وسيط بين النظام الجزافي والنظام الحقيقي خصص لأصحاب المهن الحرة (الأطباء المحامون، المحاسبون، المحضرون القضائيون، الخبراء، الكتاب العموميون، ...)، حيث أن هذه الفئة لا تعتبر من صغار المكلفين حتى يتم إخضاعها للنظام الجزافي، كما لا تعتبر من كبار المكلفين حتى يتم إدراجها ضمن النظام الحقيقي.

1. التزامات أصحاب المهن الحرة في ظل النظام المبسط:

يتطلب مسك سجل الإيرادات والنفقات مؤشر عليه من طرف المصالح الجبائية:

- يتعين ايداع تصريحات شهرية (نموذج G50 قبل 20 من الشهر الموالي، إضافة إلى تصريحات سنوية للأرباح غير التجارية قبل 30 أفريل من السنة الموالية (نموذج G13).
- التابعون للنظام المبسط يخضعون للضرائب التالية:

¹ الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، متاح على <https://www.mfdgi.gov.dz/fr/>، تم الدخول إلى الموقع في 25 أبريل الساعة

- الرسم على القيمة المضافة بمعدل 9% أو 19% حسب طبيعة الخدمة المقدمة انطلاقا من المداخيل المهنية بعد استرجاع الرسوم على القيمة المضافة على المشتريات؛
 - الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الأرباح غير التجارية بتطبيق السلم التصاعدي السنوي انطلاقا من الربح غير التجاري المصرح به؛
 - ضف إلى ذلك اقتطاع الضريبة على الأجور بتطبيق البرام الشهري في حالة وجود مستخدمين.
- تجدر الإشارة إلى أن قانون المالية لسنة 2022 استثنى أصحاب المهن الحرة من الخضوع للرسم على النشاط المهني .

وبالتالي ما يميز النظام المبسط عن النظام الحقيقي أن التابعون له يخضعون لنفس ضرائب النظام الحقيقي، ولكن بالتزامات محاسبية مخففة، فالنظام الحقيقي يتطلب مسك محاسبة منتظمة باحترام مبدأ القيد المزدوج (دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الكبير)، علاوة على إعداد حزمة جبائية للتصريح السنوي للأرباح (ميزانية، حساب النتائج، ...)، في حين النظام المبسط يتطلب مسك محاسبة بسيطة ذات القيد الواحد، كما أنهم مطالبون بإعداد تصريح سنوي واحد بالأرباح غير التجارية¹. (g13)

المبحث الثاني: البنية التشريعية والتنظيمية المؤطرة للرقابة الجبائية:

تُعدّ الإيرادات الجبائية من بين أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تمويلها الداخلي وتحقيق أهدافها الاستراتيجية على المدى الطويل، مما يجعلها تحرص على تعزيزها من خلال نظام ضريبي فعّال يشجع المكلفين على الالتزام بأداء واجباتهم الجبائية، ويكافح في الوقت ذاته ظاهرة التهرب الضريبي عبر سدّ الثغرات القانونية التي يُمكن أن تُستغل لهذا الغرض. وفي هذا السياق، تُعتبر طريقة التصريح الجبائي من أكثر الوسائل اعتمادًا

¹ الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، متاح على <https://www.mfdgi.gov.dz/fr/>، تم الدخول إلى الموقع في 25 أبريل الساعة 18:56.

في الجزائر لتحصيل الضرائب، حيث يقوم المكلف بنفسه بتحديد وتقدير وعاء الضريبة والتصريح به عبر النماذج الرسمية المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية، وفقاً للنظام الضريبي الخاص به.

غير أن بعض المكلفين، ولأسباب مختلفة، يلجؤون إلى طرق وأساليب تُمكنهم من التهرب من دفع الضرائب أو تقليص قيمتها إلى الحد الأدنى، وهو ما يُعرف بالتهرب الجبائي. وبهدف الحد من هذه التجاوزات وضمان تحصيل عادل وفعال، قام المشرع الجبائي بوضع جملة من الأدوات والآليات، على رأسها الرقابة الجبائية، باعتبارها وسيلة تنظيمية أساسية للكشف عن الانحرافات وتصحيحها. وسنتطرق فيما يلي إلى المفاهيم الأساسية المرتبطة بهذه الرقابة.

لهدف الرئيسي من الرقابة الجبائية هو ضمان العدالة الضريبية وتحقيق المساواة بين المكلفين أمام الضريبة. لدراسة الإطار التنظيمي والقانوني لهذه الرقابة سنتناول في هذا المبحث ثلاث مطالب رئيسية:

- في المطلب الأول، سنتطرق إلى مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية، حيث نوضح التعريف العام لهذا المفهوم، ونبرز الدور المحوري الذي تلعبه في النظام الضريبي.
- أما المطلب الثاني، فسيخصص لدراسة أشكال الرقابة الجبائية وتطبيقاتها في النظام الضريبي، من خلال عرض مختلف أنواع الرقابة المعتمدة
- في حين سنعالج في المطلب الثالث أسباب تطبيق الرقابة الجبائية

المطلب الأول: مفهوم وأهداف الرقابة الجبائية:

1. مفهوم الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية هي أداة من أدوات الإدارة الجبائية خولها لها القانون لممارسة صلاحيات تُمكنها من التأكد من مدى صحة التصريحات الضريبية، وذلك عبر تقييمها وتصحيح ما قد تحتويه من أخطاء، من خلال فحص المعلومات والبيانات التي يقدمها المكلفون¹.

ولا تختلف الرقابة الجبائية في جوهرها عن الرقابات الأخرى، كالإدارية والمالية، من حيث الهدف العام، إذ عبّر المفكر الاقتصادي "فايول" عن الرقابة بأنها التحقق مما إذا كانت الأمور تسير وفقًا للخطة والتعليمات المحددة، مع التركيز على كشف مواطن الخلل لتصحيحها ومنع تكرارها².

ونظرًا لأن النظام الضريبي في الجزائر يقوم في الأساس على مبدأ التصريح، فإن مصالح الضرائب تسعى للتحقق من صحة هذه التصريحات عبر عمليات رقابية منظمة ومرتكزة على نصوص قانونية.

وقد عُرِفَت الرقابة الجبائية بأنها عملية تحليل وتقييم للبيانات المحاسبية بهدف مطابقتها مع التشريعات الجبائية المعمول بها. وتشمل كذلك فحص التصريحات وكل الوثائق والسجلات التي يقدمها المكلفون، سواء كانوا أشخاصًا طبيعيين أو معنويين، بهدف التحقق من صحة المعلومات المقدمة، ومقارنتها بما تحصلت عليه الإدارة من مصادر أخرى، مع تحليل الوضعية المالية للممول.

تعريف المشرع الجزائري:

لم يَقم المشرع الجزائري بتقديم تعريف نظري صريح للرقابة الجبائية، غير أنه وضع لها إطارًا قانونيًا يحدد ضوابطها ومجال تطبيقها. حيث نص في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية موجب الأمر رقم 66-

¹ أولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة" حالة الجزائر " ، مداخله ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف 21 أكتوبر، 2009، ص. 06

² منور أوسيرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009، ص. 2.

155 المؤرخ في 18 صفر 1386 هـ الموافق 8 يونيو 1966. على مهمة الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة،
بالقول¹:

«تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما
يمكنها أيضًا أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورًا أو
أتعابًا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها».

ثم أوضح المشرع بصورة مختصرة كيفية ممارسة هذه المهمة، وذلك في الفقرة الثانية من نفس المادة، حيث جاء
فيها:

"تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات
ممارسة نشاطها".

وعليه من الناحية القانونية، تُعرف الرقابة الجبائية بأنها مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تهدف للتأكد من
صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين، عبر مقارنتها بمعطيات خارجية، وهو حق منصوص عليه في
التشريع الجبائي.

وبالتالي، فإن الرقابة الجبائية تمثل الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية للتأكد من صدق التصريحات،
والكشف عن عمليات التدليس التي تهدف للتهرب من الضريبة المستحقة.

ب/ أهداف الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية ليست هدفًا في حد ذاتها، بل وسيلة تعتمد عليها الدولة لتحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن
تلخيصها كما يلي:

¹ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية موجب الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر 1386 هـ الموافق 8 يونيو 1966 .

1. الهدف القانوني

التأكد من مدى التزام المكلفين بالقوانين والتشريعات الضريبية. وتسعى الإدارة الجبائية من خلال الرقابة إلى تفعيل مبدأ المسؤولية والمحاسبة ومعاقبة كل من يثبت تهربه أو مخالفته للقواعد الجبائية.

2. الهدف المالي والاقتصادي:

حماية المال العام من الضياع بمختلف أشكاله، بهدف تعزيز موارد الخزينة العمومية، وبالتالي تمكين الدولة من توجيه المزيد من الموارد نحو الإنفاق العام وتحقيق التنمية الاقتصادية¹.

3. الهدف الإداري:

تساهم الرقابة الجبائية في رفع كفاءة الإدارة الجبائية من خلال ما توفره من معلومات دقيقة، ويتجلى ذلك في²:

- الكشف عن الأخطاء والانحرافات وتحليل أسبابها لاتخاذ الإجراءات المناسبة؛
- تقديم إحصاءات حول التهرب الضريبي؛
- تحديد الثغرات القانونية التي تسمح بالتحايل ومحاولة معالجتها.

4. الهدف الاجتماعي³:

ويتمثل في:

- إرساء مبدأ العدالة الضريبية عبر المساواة بين جميع المكلفين في أداء واجباتهم؛

¹ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، الطبعة الأولى، عمان (الأردن): دار المسيرة للطباعة والنشر، 2000 صفحة 166.

² بشري عبد الغني. (2011). فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، صفحة 89.

³ لهادي خضراوي. جوان 2015. (الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي. مجلة الدراسات القانونية والسياسية (2) ، الصفحات 29-55.

- التصدي لانحرافات الممولين كإهمال أو السرقة، وتعزيز حس المسؤولية تجاه المجتمع.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية وتطبيقاتها في النظام الضريبي:

1. أشكال الرقابة الجبائية

وفقاً للتشريع الجبائي الجزائري، يمكن التمييز بين شكلين رئيسيين للرقابة الجبائية:

- الرقابة العامة، والتي تُمارس على مستوى المصالح المختصة،
- الرقابة المعمقة، التي تُنفذ في عين المكان، مع وجود أنواع أخرى موجهة لفئات معينة من المكلفين بالضريبة

1.1. الرقابة الداخلية: الرقابة الجبائية العامة:

وهي رقابة تتم داخل المكاتب من طرف أعوان الإدارة الجبائية من خلال التصفح لمختلف الوثائق، وهذا من صميم مهام مفتشية الضرائب التي تقوم بهذا النوع من الرقابة. وتأخذ الرقابة الداخلية بدورها شكلين رئيسيين، فإما أن تكون رقابة شكلية، أو رقابة على الوثائق.

أولاً - الرقابة الشكلية:

تتم الرقابة الشكلية بصفة عامة على مستوى مفتشية الضرائب الواقعة في دائرة الاختصاص الإداري المرتبطة بمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وتنجز بشكل دوري سنوي، وتُعتبر كمرحلة تمهيدية وخطوة أولى في مسار الرقابة الجبائية.

وتعد الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تنطلق منذ لحظة استلام الإدارة الجبائية للتصريحات المقدمة من طرف المكلفين، حيث تتم مراقبتها بطريقة منظمة من خلال التصفح السطحي للعناصر الواردة في التصريحات.

ويشمل هذا النوع من الرقابة تصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات، مثل الأخطاء الحسابية، أو في المعدلات، إضافة إلى مقارنة المعلومات الواردة في التصريحات السنوية بتلك المقدمة في التصريحات الشهرية أو الثلاثية، وذلك فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني، والضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على الدخل الإجمالي، إلى جانب المعلومات التي تمتلكها الإدارة الجبائية من مصادرها الخاصة.

بالتالي، فإن الرقابة الشكلية تهدف أساساً إلى التأكد من أن التصريحات المقدمة من طرف المكلفين قد أنجزت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية فقط، دون الدخول في تفاصيل دقيقة أو التحقق من مدى صحة المعطيات، بل تُركّز فقط على الشكل العام للتصريح ومطابقته للمعايير الأولية.

ومن هنا يمكن استخلاص خاصيتين أساسيتين لهذا النوع من الرقابة: الأولى أنها تمثل أول عملية رقابية تُجرى على التصريحات، والثانية أنها تُعنى فقط بالجانب الشكلي دون التحقق من مدى صحة المحتوى¹.

ثانياً - الرقابة على الوثائق:

تُعد الرقابة على الوثائق بمثابة المرحلة المتقدمة للرقابة الشكلية، حيث تتميز بالتدقيق والفحص العميق للتصريحات المقدمة، ويشمل هذا التدقيق كافة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، ويتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية، ويتم خلالها مقارنة محتوى التصريح مع الوثائق المرفقة به، إلى جانب المعلومات والوثائق التي يتم الحصول عليها من إدارات أخرى تتعلق بالصفقات والمعاملات التي أبرمت بينها وبين المكلف.

بمعنى آخر، هي عملية تدقيق في مدى تطابق التصريحات الجبائية المكتتبه مع المداخل المصرح بها استناداً إلى الوثائق والمعلومات التي تمتلكها المصلحة. وفي حال وجود نقص أو غموض في التصريحات، يمكن للمحقق أن يطلب توضيحات أو معلومات إضافية من طرف المكلف².

¹ أحمية، فاتح و دويس رجاء. (2022). احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية. مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 7، العدد 2، الصفحات 556-559.

² حامد نور الدين. (2016) أثر إصلاح النظام الضريبي. الطبعة الأولى، الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع، ص. 75-76

وفي هذا السياق، يمكن تصنيف وسائل الرقابة على الوثائق إلى ما يلي:

1- طلب المعلومات:

بموجب الصلاحيات التي يمنحها القانون الجبائي للمحقق، يمكن لهذا الأخير أن يطلب من المكلف تزويده ببعض المعلومات المتعلقة بنقاط محددة واردة في التصريحات. وقد يتم ذلك شفويًا أو كتابيًا. وفي حالة عدم الرد، لا تُفرض عقوبات مباشرة، بل يتم توجيه طلب كتابي ثانٍ للمكلف.¹

2- طلب التبريرات والتوضيحات:

إذا رفض المكلف بالضريبة الاستجابة للطلب الشفوي أو قدم ردًا يتضمن رفضًا صريحًا للإجابة على بعض النقاط المطلوب توضيحها، يُلزم المحقق بإعداد طلب كتابي مفصل يبين فيه النقاط التي يرى من الضروري الحصول على تبريرات بشأنها. ويُطالب المكلف في هذه الحالة بتقديم شروحات دقيقة تبرّر المعطيات المصرح بها، ويُفترض منه تقديم الدلائل التي تثبت صحة الأرقام المدرجة في التصريحات.²

ومن المهم ألا تتجاوز مدة الرد على طلب التبريرات والتوضيحات ثلاثين (30) يومًا من تاريخ استلام الطلب.³

وفي حال لم تكن هذه الإجراءات كافية بالنسبة للمحقق، يمكن له أن ينتقل إلى الرقابة الخارجية. وعلى ضوء ما سبق، يمكن القول إن الهدف الأساسي من الرقابة على الوثائق يتمثل في:

• كشف المكلفين غير الملتزمين أو غير الأمناء؛

• تصحيح الأخطاء الموجودة في التصريحات؛

¹ العيد صالحي. (2005) الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية. الجزائر: دار هومة، ص. 49-50

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2021). قانون الإجراءات الجبائية: بموجب الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر 1386 هـ الموافق 8 يونيو 1966. الباب الأول: حق الإدارة في الرقابة - مراقبة التصريحات، المادة 19، ص. 6.

³ مرجع سابق: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2021). قانون الإجراءات الجبائية: بموجب الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر 1386 هـ الموافق 8 يونيو 1966. الباب الأول: حق الإدارة في الرقابة - مراقبة التصريحات، المادة 19، ص. 6.

- تمهيد الطريق للقيام برقابة معمقة داخل مقرات المكلفين، من خلال اختيار الملفات التي تستحق رقابة دقيقة وموسعة¹.

1.2. الرقابة الجبائية المعمقة: الرقابة الخارجية

تُعد الرقابة المعمقة من الآليات الميدانية التي تتطلب تدخلاً فعلياً ومباشراً من طرف الإدارة الجبائية في مقرات ممارسة النشاط الخاص بالمكلف بالضريبة. ويتمثل الهدف الأساسي من هذه الرقابة في التحقق من صحة المعطيات المصرح بها، من خلال إجراء مراجعة ميدانية شاملة للوثائق والسجلات المحاسبية، وتندرج ضمنها نوعان من التحقيقات:

أولاً - التحقيق المحاسبي: (Vérification comptable)

يتمثل هذا النوع من التحقيق في مراجعة شاملة لمجموعة العمليات المحاسبية للمكلف، ويُجرى عادة لسنوات جبائية مغلقة. وتهدف هذه المراجعة إلى التأكد من صحة التصريحات الجبائية ومطابقة البيانات المحاسبية للواقع الاقتصادي الذي تم تسجيله. وتشمل العملية فحصاً دقيقاً للسجلات والدفاتر المحاسبية بهدف التحقق من مدى التوافق بينها وبين المعطيات القانونية والفعلية. وقد تبرز أحياناً أخطاء تُسجل في حساب المكلف، ويمكنه المطالبة بإلغائها إن ثبت أنها غير مبررة، خاصة إذا نتج عنها زيادات ضريبية غير مستحقة².

ثانياً - التحقيق المحاسبي الموجه:

يُطلق على التحقيق المحاسبي صفة "موجه" عندما يقتصر على نوع واحد أو مجموعة محددة من الضرائب، أو يخص فترة معينة أو عمليات محاسبية مرتبطة بعنصر ضريبي معين تم نقله من سنة جبائية سابقة. ويتم اللجوء إلى هذا النوع من الرقابة عند وجود شكوك لدى الإدارة الجبائية، ناتجة عن مراجعة ملفات

¹ المديرية العامة للضرائب. (2014). ميثاق المكلف بالضريبة. منشورات المديرية العامة للضرائب، ص. 3.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2021). قانون الإجراءات الجبائية: موجب الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر 1386 هـ الموافق 8 يونيو 1966. الباب الأول: حق الإدارة في الرقابة - مراقبة التصريحات، المادة 19، ص. 8.

المكلف أو العقود المبرمة، والتي قد تخفي عبئاً جبائياً غير مصرح به أو معلومات غير دقيقة تؤثر على التقدير الصحيح للضريبة.

تُطبق على التحقيق الموجه نفس القواعد التي تُطبق على التحقيق المحاسبي الشامل، ويستفيد المكلف بالضريبة من نفس الضمانات القانونية المقررة في هذا الإطار، لكن يظل من المحتمل أن تتغير مدة التحقيق وفقاً لطبيعة العمليات والوثائق المطلوب التحقق منها، وقد تتجاوز مدة الشهرين المقررة في الحالات الاعتيادية. كما يتمتع المكلف بالضريبة بمهلة ثلاثين (30) يوماً لتقديم ملاحظاته أو الرد على نتائج التقييم، تحتسب ابتداءً من تاريخ استلامه لإشعار التقدير الضريبي.

ومن الجدير بالتنبيه إلى أن سلطة التحقيق لا ينبغي أن تقتصر فقط على مطالبة المكلف بتقديم الوثائق التوضيحية الروتينية، بل يجب أن تمتد إلى طلب سجلاته المحاسبية الأصلية، وذلك بهدف التأكد من مدى صحة التسجيلات المحاسبية للعمليات محل التقييم الجبائي، خصوصاً ما تعلق منها بحقوق ورسوم التحقيق المحاسبي الموجه¹.

المطلب الثالث أسباب تطبيق الرقابة الجبائية :

يمكن تلخيص الأسباب الأساسية التي تدفع إلى تطبيق الرقابة الجبائية في النقاط التالية:

1. الرقابة كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تلعب الرقابة دوراً مهماً في مراقبة النظام التصريحي المعتمد في الجزائر، حيث يُترك للمكلف بالضريبة مسؤولية تحديد أسس فرض الضريبة والتصريح بها بنفسه.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2021). قانون الإجراءات الجبائية: موجب الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر 1386 هـ الموافق 8 يونيو 1966. الباب الأول: حق الإدارة في الرقابة - مراقبة التصريحات، المادة 20، ص. 10.

وتأتي الرقابة هنا للتأكد من مدى صحة هذه التصريحات، وضمان احترامها للقانون، سواء أكانت شهرية

أو فصلية أو سنوية، وتشمل نتائج المؤسسات والنشاطات غير التجارية¹.

2. مكافحة التهرب الجبائي:

نظرًا لقيام بعض المكلفين بمحاولات متعمدة للتهرب من دفع الضرائب من خلال التحايل بمختلف الوسائل،

أصبح من الضروري وضع آليات رقابية فعّالة لحماية حقوق الخزينة العامة، ومواجهة هذه الممارسات غير

القانونية²

¹ خير الدين، فائزة. (2021). عصرنة الإدارة الجبائية كآلية لدعم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، ص. 25.

² ذبيح، إلياس. (2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية - دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي (مذكرة ماجستير). جامعة محمد خيضر - بسكرة، ص. 20.

المبحث الثالث: المرجعية القانونية والهيكلية للرقابة الجبائية:

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية:

تتمثل الوسائل الهيكلية المخصصة للرقابة الجبائية في مختلف الأجهزة الإدارية التي تُعنى بمهام التفتيش والتحقيق في المجال الجبائي، وهي المسؤولة عن تنفيذ البرامج الرقابية المسطرة. وتشكل هذه الأجهزة بنية تنظيمية تابعة للإدارة الجبائية، وتعمل على مستوى الوطن من أجل مواجهة ظاهرة الغش والتهرب الجبائي وضمان تحصيل الضرائب بشكل فعال

أولاً: الأجهزة التقليدية للرقابة الجبائية:

مديرية البحث والمراجعات: DRV

تُعد مديرية البحث والمراجعات من أهم الأجهزة التقليدية للرقابة الجبائية، وقد تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 05-136 المؤرخ في 18 أفريل 2005. تختص هذه المديرية بمعالجة الملفات الجبائية الكبرى والمعقدة، كما تشرف على توجيه فرق الرقابة الولائية وإجراء التحقيقات الميدانية العميقة¹

المديريات الولائية للضرائب:

تلعب المديريات الولائية للضرائب دوراً محورياً في تنظيم وتنفيذ الرقابة الجبائية على المستوى المحلي، وقد تم تأسيسها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-452 المؤرخ في 23 نوفمبر 1991. وهي تمثل امتداداً للسلطة الجبائية في الولايات، وتشرف على مراكز الضرائب والمصالح التابعة لها².

ثانياً: الأجهزة الحديثة للرقابة الجبائية

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2006). المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59، 24 سبتمبر 2006، المادة 10، ص. 10.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2006). المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 59، 24 سبتمبر 2006، المادة 10، ص. 23.

أنشئت مديرية كبريات المؤسسات بموجب القرار الوزاري رقم 2488 الصادر بتاريخ 3 مارس 2006 وتُعنى بمتابعة الملفات الجبائية الخاصة بالمؤسسات الكبرى على المستوى الوطني، نظراً لحجم ونطاق نشاطها¹.

مراكز الضرائب:

تم إنشاء مراكز الضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09-407 المؤرخ في 12 ديسمبر 2009، وهي تُعد الخلية الأساسية التي يتعامل معها المكلفون بالضريبة يومياً، حيث تتكفل باستقبال التصريحات الجبائية والتأكد من صحتها قبل إحالتها إلى الجهات الرقابية المختصة عند الحاجة².

النيابات المركزية للتحقيقات الجبائية:

تم استحداث النيابات المركزية للتحقيقات الجبائية بموجب المادة 13 من قانون الإجراءات الجبائية المنصوص عليه في قانون المالية لسنة 2008، وهي تتكفل بالتحقيقات الجبائية المتعمقة في الملفات الكبرى، لا سيما تلك المرتبطة بالتهرب الضريبي وغسل الأموال.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر التنفيذي رقم 06-327، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2006). المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 03، 24 سبتمبر 2006، الصفحة 7.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 06-327، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2006). المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، 24 سبتمبر 2006، الصفحة 1.

مكاتب تحليل المخاطر الجبائية:

بدأ إنشاء مكاتب تحليل المخاطر الجبائية سنة 2012، بناءً على التعليمات الداخلية رقم MF1446، وتُعنى هذه المكاتب بدراسة الملفات الجبائية وفقاً لمعايير الخطر، من أجل تحديد المكلفين الذين ينبغي إخضاعهم لرقابة دقيقة وفعالة.

مراكز الفحص الجبائي:

تم استحداث مراكز الفحص الجبائي ابتداءً من سنة 2015، وتم تعميمها بموجب التعليمات رقم 2016/011 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب. تتكفل هذه المراكز بمراجعة دقيقة للوثائق والتصريحات الجبائية، وتُعد مكملة لدور أعوان الرقابة في الميدان.

ثالثاً: الأعوان المكلفون بتنفيذ الرقابة:

المفتشون وأعوان الرقابة:

يُعتبر المفتشون وأعوان الرقابة الركيزة الأساسية لتنفيذ عمليات الرقابة الجبائية، حيث ينفذون الرقابة الميدانية ويحررون محاضر المعاينة عند تسجيل المخالفات. يخضع هؤلاء الأعوان لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 334-11 المؤرخ في 20 سبتمبر 2011، والمتعلق بالقانون الأساسي لأسلاك الإدارة الجبائية

نائب المدير المكلف بالرقابة:

يشرف نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية على إعداد برامج الرقابة وتوزيعها ومتابعة تنفيذها على مستوى المديرية الولائية، وقد تم تحديد مهامه بموجب القرار الوزاري رقم 452 لسنة 2011 المتعلق بتنظيم الإدارة الجبائية.

يُشرف رئيس مكتب البحث والمراجعة على تنسيق التحقيقات الجبائية المتعمقة، ويقوم بإعداد تقارير الرقابة التي تُوجه إلى الجهات المختصة، كما يتابع حالات الغش الضريبي بناءً على التحليلات الأولية¹.

رابعاً: المسؤولية القانونية للأعوان المكلفين بالرقابة:

عند ممارسة أعوان الضريبة لمهامهم، لا سيما المتعلقة بالرقابة الجبائية، يُتوقع منهم الالتزام بقواعد أخلاقية واضحة تهدف إلى حماية حقوقهم وواجباتهم، وكذلك الوقاية من النزاعات المحتملة. كما يضع التشريع عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثلين للدولة، من أبرزه²:

- الالتزام الصارم بالنظام الداخلي للإدارة.
 - تأدية الخدمة باستقلالية وحيادية تجاه المكلفين بالضريبة.
 - تنفيذ المهام وفقاً للأحكام والواجبات التي تفرضها الدولة.
 - ممارسة الوظيفة المحددة لهم فقط، مع تحمل المسؤولية الفعلية عنها.
- يقع على عاتق أعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات يمكن تلخيصها فيما يلي³:

المسؤولية المدنية:

يتحمل العون الجبائي المسؤولية المدنية في حال ارتكابه خطأ مهني تسبب في ضرر للغير، وذلك وفقاً للمادة 124 من القانون المدني الجزائري، ويلزم بالتعويض عند ثبوت الضرر.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. 1966. الفقرة الثانية من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، وفقاً لأحكام المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 الصادر في 30 ديسمبر 2008، ص. 9. الأمر رقم 155-66 المؤرخ في 8 يونيو 1966

² المديرية العامة للضرائب. 2020. دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، ص. 7-8.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. 1966. الفقرة الثانية من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، وفقاً لأحكام المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 الصادر في 30 ديسمبر 2008، الأمر رقم 155-66 المؤرخ في 8 يونيو 1966 ص. 22.

تنشأ هذه المسؤولية عند ارتكاب العون الجبائي لمخالفة جنائية أثناء أداء مهامه، كالرشوة أو التزوير، وتطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات، لاسيما المواد من 119 إلى 130.

المسؤولية التأديبية:

تُطبق على الأعوان في حال ارتكابهم لمخالفة إدارية لا ترتقي إلى الجريمة، وذلك وفقًا لأحكام المرسوم رقم 85-59 المؤرخ في 23 مارس 1985 المتعلق بالقانون الأساسي للوظيفة العمومية، وأيضًا المرسوم التنفيذي رقم 11-334، حيث يمكن أن تشمل العقوبات التنبيه أو التوبيخ أو النقل أو العزل.

المطلب الثاني: المرجعية القانونية لصلاحيات الإدارة في الرقابة الجبائية:

3. الصلاحيات القانونية للإدارة الجبائية:

تتطلب ممارسة الإدارة الجبائية لواجباتها الرقابية توفر مجموعة من الوسائل القانونية التي تضمن الحماية القانونية للأعوان أثناء تأدية مهامهم. وقد منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية عدة صلاحيات وحقوق تمارسها أثناء العمليات الرقابية، محددًا خطواتها وتسلسلها الواجب اتباعه من طرف المحققين.

تخضع التصريحات التي يقدمها المكلفون للضريبة لفحص دقيق للتحقق من صحة البيانات، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الآليات أبرزها: حق المعاينة، حق الاطلاع، حق التحقيق، وحق تصحيح الأخطاء.

وقد منح القانون الجبائي الإدارة الجبائية جملة من السلطات تتمثل فيما يلي:

ينشأ حق المعاينة في حالة توفر دلائل توحى بوجود ممارسات تدليسية أو تلاعبات تهدف إلى التهرب من الضريبة. ويخول القانون، تحت شروط محددة، لأعوان الإدارة الجبائية من رتبة مفتش فما فوق، القيام بعمليات المعاينة في مختلف الأماكن التي تتعلق بالنشاطات الخاضعة للضريبة، وذلك بهدف البحث، وجمع، وحجز الوثائق والمستندات والعناصر المادية التي قد تثبت وجود تصرفات مخالفة للقانون. يُستمد هذا الحق من المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، غير أن ممارسته تستوجب الحصول على ترخيص مسبق من رئيس المحكمة المختص إقليمياً أو من قاضٍ مفوض من طرفه.

يتم تقديم طلب الترخيص إلى السلطة القضائية من قبل المسؤول المؤهل في الإدارة الجبائية، ويجب أن يتضمن الطلب كافة المعلومات المتوفرة لدى الإدارة والتي تبرر إجراء المعاينة، مثل:

- هوية الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.

- عنوان الأماكن محل المعاينة.

- العناصر القانونية والواقعية التي توحى بوجود أساليب تدليسية أو تلاعب.

- أسماء الأعوان المكلفين بإنجاز المعاينة ورتبتهم وصفاتهم.

تُجرى المعاينة وحجز الوثائق والأدلة تحت سلطة ورقابة القاضي المختص، ويتولى وكيل الجمهورية من الشرطة القضائية إصدار التعليمات اللازمة للأعوان المشاركين في العملية لضمان احترام القانون وسلامة الإجراءات.

كما تنص قوانين الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة لدعم ترتيبات الرقابة الجبائية، حيث تقوم

الإدارة، ضمن إطار صلاحياتها القانونية، بتخطيط إجراءات الرقابة واختيار رئيس لجنة الحكم الإقليمي بناءً

على طلب المسؤول المختص في الإدارة الجبائية. وعند توفر قرائن تدل على شبهة تزوير أو تلاعب بالأوراق القانونية، يتم تعيين أعوان من رتبة مفتش ومندوبين قانونيًا للقيام بالإجراءات اللازمة¹.

1.2 حق الرقابة:

يخول هذا الحق لمصالح الضرائب سلطة مراقبة التصريحات والمستندات التي تُستخدم كأساس لفرض الضرائب أو الرسوم أو الإتاوات، كما يشمل هذا الحق المؤسسات والهيئات غير التجارية التي تدفع أجورًا أو أتعابًا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ولا يقتصر هذا الحق على الضرائب والرسوم المباشرة فقط، بل يمتد ليشمل أيضًا الضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل.

وقد نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على تمكين أعوان الإدارة الجبائية من القيام بكافة أشكال الرقابة الجبائية، سواء كانت رقابة على التصريحات أو على المستندات المستعملة لتأسيس الضريبة أو الرسم، إضافة إلى مراقبة الأدلة والوثائق المتوفرة لدى أصحاب الصفة التجارية، وكذلك مراقبة الأجور والأتعاب والمرتبات مهما كان نوعها.

وبذلك، يتضح أن للرقابة حقًا موسعًا يشمل الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة، بالإضافة إلى حقوق التسجيل، بما يعزز من قدرة الإدارة الجبائية على ضمان الالتزام بالقوانين الضريبية وحماية الموارد المالية للدولة².

1.3 حق الاطلاع:

ينص القانون على أحقية أعوان الإدارة الجبائية في الاطلاع على مختلف الوثائق والسجلات والملفات الخاصة بالمكلفين، بالإضافة إلى الحصول على المعلومات الضرورية من الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة

¹ العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار دهومه، الجزائر، 2006، ص. 54.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. 1966. قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة الثانية، المعدل والمتمم وفقًا لأحكام المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 الصادر في 30 ديسمبر 2008، الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966، المادة 20. ص. 9.

والخاصة، وذلك لأغراض التأسيس والمراقبة الجبائية الدقيقة. ويخول هذا الحق موظفي إدارة الضرائب الدخول إلى سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة، مما يمكنهم من ربط الضريبة بشكل صحيح واكتشاف أي تجاوزات تكون قد حدثت. وفي حال امتناع المكلف عن تقديم هذه المعلومات أو المستندات، تترتب عليه عقوبات قانونية، بما يعزز فاعلية الرقابة الضريبية.

وقد كرس هذا الحق بشكل واضح في المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن "حق الاطلاع يسمح لأعوان الإدارة الجبائية بتصفح الوثائق والمعلومات لأغراض التأسيس والمراقبة الجبائية"، كما يظهر هذا الحق أيضًا جليًا في المادة 85 من نفس القانون¹.

ويشمل حق الاطلاع الجهات التالية:

1- الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:

بموجب المادة 46، لا يمكن لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة الاحتجاج بالسر المهني في وجه أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون الاطلاع على الوثائق التي بحوزتها. كما تنص الفقرة الثالثة من نفس المادة على تمتع الإدارة الجبائية بحق الاطلاع التلقائي على مصالح الضمان الاجتماعي، حيث تلتزم هذه الأخيرة سنويًا بتزويد الإدارة الجبائية بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يُبين فيه رقم تسجيل المؤمن له، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لتلك الأتعاب كما وردت في أوراق العلاج، والمبالغ المسددة من قبل الهيئة. ويجب أن تصل هذه الكشف إلى مدير الضرائب على مستوى الولاية قبل أول أبريل من السنة الموالية.

¹مرجع سبق ذكره، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. 1966. قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة الثانية، المعدل والمتمم وفقًا لأحكام المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 الصادر في 30 ديسمبر 2008، ص. 9. الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966. المواد: 33، 45، 46 (ص. 23).

2-المؤسسات الخاصة:

وفقاً للمادة 46 مكرر1، فإن حق الاطلاع على الوثائق لدى المؤسسات الخاصة يشمل سجلات المحاسبة والأوراق الملحقة للسنة المالية الجارية فقط، ولا يمكن ممارسته إلا بعد انقضاء الثلاثة أشهر السابقة للمراقبة.

3-الجهات القضائية:

يجب على السلطات القضائية تقديم معلومات تتعلق بالقضايا المدنية والإدارية والجزائية، وتنص المادة 47، فقرة 2، على وجوب إبلاغ الإدارة المالية بكل البيانات التي توحى بوجود غش أو تحايل في المجال الجبائي.

4-الهيئات المالية:

يتعين على البنوك، وشركات البورصة، والدواوين العمومية، ومراكز الصكوك البريدية، وصناديق الادخار، وصناديق القرض التعاملي، وصناديق الإيداع، وسائر المؤسسات المالية، إرسال إشعارات خاصة لإدارة الضرائب بشأن البيانات التي بحوزتها، باستثناء الوصايا والهبات المحررة من قبل الواهب وهو على قيد الحياة وبعض العقود الأخرى.

وتُطبق العقوبات التالية عند رفض تمكين أعوان الضرائب من حق الاطلاع:

- غرامات مالية تتراوح بين 5، 000 و50، 000 دج في حال رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انتهاء

الآجال، حسب المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

- غرامة إضافية تُقدّر بـ 100 دج عن كل يوم تأخير بدءاً من تاريخ إثبات الرفض، وتُطبق من طرف

المحكمة المالية المختصة إقليمياً وفق المادة 63.

1.4 حق إجراء البحث:

يمنح القانون أعوان الإدارة الجبائية حق الدخول إلى المحلات والمرافق المهنية التي يمارس فيها نشاط خاضع لرسم القيمة المضافة خلال ساعات العمل الرسمية من 08:00 صباحًا حتى 20:00 مساءً، وذلك لإجراء تحريات مفاجئة تهدف إلى التحقق من مدى صحة البيانات المقدمة. ويُلزم المكلف بتقديم كافة الوثائق والمستندات اللازمة لتحديد رقم الأعمال والأساس الضريبي، مع تقديم نسخ من هذه الوثائق عند الطلب.

ويُحرر محضر يتضمن تفاصيل التحريات التي أجريت وجرّد الوثائق المقدمة، ويحق لأعوان الإدارة الاطلاع على ملفات القضية في الحالات التي تتطلب ذلك ضمن نفس ساعات العمل المحددة. كما تنص المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على أن لهذا الإجراء طابع المفاجأة، مما يعزز فعالية الرقابة والتثبت من الالتزام بالقوانين الجبائية¹

1.5 حق التقادم:

تنص المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية على أن مدة تقادم العمل الإداري تبلغ أربع سنوات، وتشمل هذه المدة تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها، والقيام بعمليات الرقابة، وقمع المخالفات المرتبطة بالقوانين ذات الطابع الجبائي.

ومع ذلك، يُسمح للإدارة الجبائية بتصحيح الأخطاء أو الإغفالات أو حالات السهو في التصريحات الجبائية حتى بعد انقضاء مدة التقادم، وذلك لا يمنع ممارسة الرقابة الجبائية على الحالات التي تتطلب تصحيحًا أو استدراكًا.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. 1966. قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة الثانية، المعدل والمتمم وفقًا لأحكام المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 الصادر في 30 ديسمبر 2008، الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966، المادة 33 كما تم تعديلها بموجب أحكام قانون المالية التكميلي لسنة 2007.

ويُعتبر هذا الحق في التصحيح من الحقوق الممارسة من قبل الإدارة الجبائية للتعامل مع النواقص أو الإغفالات في التصريحات، بحيث لا يُعد انتهاء مدة التقادم عائقاً أمام ممارستها للرقابة، مع استثناء العمليات التي أثرت على نتائج قضايا غير مغطاة بقانون التقادم، مثل حالات التدليس أو التزوير¹.

4. واجب كتمان السر المهني:

يجب على كل محقق احترام السر المهني فيما يخص بيانات المكلف، ويُعاقب المحقق جنائياً في حال إفشاء السر خلال ممارسة مهامه، سواء تعلق الأمر بإعداد، أو تحصيل، أو في إطار نزاع متعلق بضريبة الدخل، أو ضريبة أرباح الشركات، أو الرسم على النشاط المهني، أو الرسم على القيمة المضافة. ويُستثنى من ذلك حالة وجود نزاع، حيث يُرخص لأعوان الضرائب بالإدلاء بالمعلومات الضرورية

المطلب الثالث: حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

1. حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة:

يتمتع المكلفون الخاضعون لإجراءات الرقابة الجبائية بجملة من الحقوق نذكر منها ما يلي:

1.1 الإعلام المسبق:

جب إعلام المكلف بالضريبة قبل الشروع في عملية التحقيق من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، ويستفيد المكلف من مدة تحضيرية محددة بـ 10 أيام بالنسبة للتحقيق البسيط، و15 يوماً في حالة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، وتُحتسب هذه المدة ابتداءً من تاريخ إرسال الإشعار.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. 1966. قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة الثانية، المعدل والمتمم وفقاً لأحكام المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 الصادر في 30 ديسمبر 2008، الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966، المادة 39 كما تم تعديلها بموجب أحكام قانون المالية التكميلي لسنة 2007

1.2 الاطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة:

قبل الشروع في أي إجراء رقابي، من الواجب على المراقب تمكين المكلف من "ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية"، وهي وثيقة تلخص بشكل واضح وبسيط القواعد الأساسية للرقابة، إلى جانب الحقوق والواجبات المترتبة على الخاضعين لها. ويقوم المراقب بتسليم هذه الوثيقة مرفقة بالإشعار بعملية التحقيق خلال اليوم الأول لتدخله.

1.3 إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي:

يحق لكل مكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره خلال إجراء عمليات التحقيق، وذلك قبل إعادة التقييم، وفقاً لما تنص عليه المادتان 4-20 و 5-20 من قانون الإجراءات الجبائية. ويُسمح للمستشار أو الوكيل بمناقشة مقترحات إعادة التقييم، وطرح الأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القوانين المعتمدة في حال عدم توافقه مع مصلحة التدقيق، بالإضافة إلى المشاركة في النقاش الحضوري أو الشفوي الختامي المتعلق بأشغال التحقيق¹.

1.4 حق الاطلاع والرد على نتائج الرقابة:

يتمتع المكلف بالضريبة بحق الرد على اقتراحات إعادة التقدير الضريبي، كما يحق له تقديم رأيه وطلب توضيحات شفوية، وذلك في إطار مفهوم التبليغ، خلال أجل أقصاه أربعون (40) يوماً من تاريخ التبليغ الرسمي. وفي حال عدم تقديم الرد في الآجال المحددة، يُعتبر القبول ضمنياً، ويتم تأسيس الضريبة على هذا الأساس، مما يجعل الضريبة واجبة الدفع دون إمكانية الطعن فيها لاحقاً من قبل الإدارة الجبائية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. 1966. قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة الثانية، المعدل والمتمم وفقاً لأحكام المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 الصادر في 30 ديسمبر 2008، الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966، المادتان 4-20 و 5-20 كما تم تعديلها بموجب أحكام قانون المالية التكميلي لسنة 2007. المادة 20، ص 3

كما يحق للمكلف، في حالة رفضه لنتائج إعادة التقدير التي أبلغ بها، أن يمارس حقه في الطعن من أجل الدفاع عن حقوقه والمطالبة بإعادة التقدير سواء بشكل كلي أو جزئي، ويتم ذلك من خلال تقديم طلب رسمي من طرفه¹.

2. التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة:

يتوجب على المكلفين احترام عدة التزامات قانونية من أجل الاستفادة من الحقوق التي يكفلها لهم القانون وتجنب التعرض للعقوبات، وتتمثل هذه الالتزامات فيما يلي²:

2.1 الالتزام بالمحاسبة:

على المكلفين اتباع نظام محاسبي يتوافق مع القوانين السارية المفعول، والاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية الأساسية التي نص عليها القانون التجاري، وبالأخص دفتري اليومية العامة ودفتر الجرد، مع التقيد بالشروط المنصوص عليها قانوناً في كيفية تنظيم هذه الدفاتر.

2.2 الالتزام بالإجراءات الجبائية:

يجب على المكلفين احترام مختلف الترتيبات التي تفرضها الإدارة الجبائية فيما يخص التصريحات الجبائية الدورية ومواعيد تقديمها، وذلك لضمان سير عمليات التحصيل الجبائي بشكل منتظم.

يُعد التحقيق المصوّب للمحاسبة شكلاً موجّهاً من أشكال الرقابة الجبائية، يتميز بكونه أكثر تحديداً من حيث النطاق، وأسرع تنفيذاً مقارنةً بالتحقيق الكلي في المحاسبة، كما أنه لا يتطلب تغطية شاملة لكل الجوانب المحاسبية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. 1966. قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة الثانية، المعدل والمتمم وفقاً لأحكام المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009 الصادر في 30 ديسمبر 2008، الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966، كما تم تعديلها بموجب أحكام قانون المالية التكميلي لسنة 2007. المادة 20ص. 36

يرتكز هذا الإجراء على فحص محدّد للوثائق والمستندات المحاسبية المتعلقة ببعض الضرائب، ويشمل

فقط فترة زمنية معيّنة، قد تقلّ أحياناً عن سنة محاسبية كاملة. ويُستخدم هذا النوع من التحقيقات غالباً عندما

تكون هناك مؤشرات على وجود مخالفات أو أخطاء في عناصر معيّنة دون الحاجة إلى تحقيق شامل، ما يسمح

للإدارة الجبائية بالتدخل السريع والتصحيح الجزئي

يتّضح من خلال هذا الفصل أن الرقابة الجبائية تُعد من أهم الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لضمان احترام التشريعات الضريبية وتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي. فقد تم تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية المرتبطة بالنظام الجبائي، وأبرز الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيقها، والمتمثلة في كشف حالات التهرب والتقصير، وتصحيح التصريحات الجبائية، وتعزيز الثقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة.

كما تم تحليل الإطار التشريعي والتنظيمي الذي يؤطر هذه العملية، بدءاً من القوانين التي تمنح صلاحيات الرقابة للإدارة، وصولاً إلى الهياكل التنظيمية المختصة بتنفيذ هذه المهام ميدانياً. وقد تبين أن فعالية الرقابة الجبائية تتوقف بدرجة كبيرة على مدى تكامل هذه الأسس القانونية والتنظيمية، وعلى توفر الوسائل البشرية والمادية الكفيلة بتطبيقها بكفاءة وشفافية.

وعليه، فإن فهم هذا الإطار النظري والتشريعي يُعد مدخلاً ضرورياً للانتقال إلى دراسة الجوانب التطبيقية والآليات الميدانية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في مراقبة المكلفين.

الفصل الثاني

دراسة حالة تحليلية مديرية الضرائب لولاية تيارت

بعد أن تناولنا الإطار النظري للجباية في الجزائر في الفصل الأول، ننقل في الفصل الثاني إلى دراسة حالة تحليلية لمديرية الضرائب لولاية تيارت. يتضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية تُركز على الجوانب العملية للرقابة الجبائية، حيث تم الاعتماد على دراسة مفصلة لثلاث ملفات جبائية تم إخضاعها لعمليات الرقابة داخل مركز الضرائب.

المبحث الأول يستعرض دراسة تحليلية لمفدين جبائيين خضعا لعمليات الرقابة، حيث تم فحص وضعيات المكلفين والمؤسسات الاقتصادية التابعة للمديرية.

المبحث الثاني يخص دراسة ملف جبائي خاص بمؤسسة اقتصادية واحدة، مع تحليل دقيق لتفاصيل الملف وتقييم الإجراءات الرقابية المطبقة عليها.

أما المبحث الثالث فيتناول تقييم وتفعيل آليات الرقابة الجبائية المستخدمة بمديرية الضرائب، وذلك من خلال تحليل النتائج والملاحظات المستخلصة من دراسة الملفات الثلاثة، بهدف اقتراح تحسينات تساهم في رفع كفاءة الرقابة وضمان التزام المكلفين بالتشريعات الجبائية.

المبحث الأول: دراسة تحليلية ملفين جبائيين خاضعين للرقابة

تُعتبر الرقابة الجبائية من الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها مديرية الضرائب لضمان تطبيق التشريعات الضريبية وتحقيق العدالة المالية بين المكلفين. وفي إطار هذا السياق، يلعب مركز الضرائب لولاية تيارت دورًا محوريًا في متابعة وتحليل الملفات الجبائية للمؤسسات والأشخاص الطبيعيين المعنيين بالضرائب، وذلك من خلال تطبيق آليات التحقيق والمراقبة الميدانية والمكتبية.

يتناول هذا المبحث دراسة تحليلية لملفين جبائيين يخضعان لعمليات الرقابة داخل مركز الضرائب، حيث يُركز المطلب الأول على التعريف بمركز الضرائب لولاية تيارت ودوره التنظيمي في الإدارة الجبائية. أما المطلب الثاني فيُسلط الضوء على ملف مكلف خضع للتحقيق المصوب، من خلال عرض الإجراءات المتخذة وآليات الرقابة المطبقة عليه. فيما يستعرض المطلب الثالث حالة مكلف خضع لمراقبة التصريحات الجبائية، مع تحليل النتائج المرتبطة بهذا النوع من الرقابة.

تُعد هذه الدراسة فرصة لفهم كيفية تطبيق الرقابة الجبائية عمليًا داخل المركز، كما تتيح تقييم فعالية الإجراءات المتبعة في الكشف عن المخالفات وتصحيح الوضعيات الضريبية.

المطلب الأول: تعريف مركز الضرائب لولاية تيارت

تأسس مركز الضرائب بتيارت في أكتوبر 2013 كمصلحة عملية تابعة للمديرية العامة للضرائب، يهدف إلى تسهيل الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب بكفاءة وسرعة، مع تبسيط الإجراءات لتقديم خدمة مميزة للمكلفين¹.

¹ الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، متاح على <https://www.mfdgi.gov.dz/fr/>، تم الدخول إلى الموقع في 11 ماي على الساعة

ينظم المركز وفقاً للقرار الوزاري المشترك لعام 2009، ويضم:

- **رئيس المركز:** يشرف على إدارة المركز وتنفيذ السياسات الجبائية، وينسق عمل الأقسام لضمان تحصيل الضرائب وتقديم الخدمات بكفاءة. كما يمثل المركز رسمياً ويتولى معالجة المشكلات الطارئة؛
- **مصالح رئيسية:** التسيير، المراقبة والبحث، المنازعات؛
- **مصالح فرعية متخصصة في قطاعات الصناعة، البناء، التجارة، الخدمات، وغيرها؛**
- **مصالح دعم:** الإعلام الآلي، الاستقبال، القباضة، المحاسبة، المتابعات، صندوق الخزينة.

مهام المركز:

- تسيير ومتابعة الملفات الجبائية للمكلفين بنظام الربح الحقيقي والمهن الحرة؛
- متابعة وضعيات المكلفين وضمان تحصيل الضرائب والرسوم؛
- إعداد وتنفيذ برامج المراقبة والتدخلات الجبائية؛
- معالجة الطعون والشكاوى والمنازعات القانونية؛
- استقبال وإعلام المكلفين بالحقوق والواجبات؛
- إدارة العمليات المالية والمحاسبية للمركز.

1) المصالح الرئيسية:

1. المصلحة الرئيسية للتسيير:

- متابعة ملفات المكلفين، المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات، وإعداد التقارير الإحصائية؛

- تشمل مصالح المكلفين بجباية القطاعات الصناعية، البناء، التجارة، والمهن الحرة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:

- جمع وتحليل المعلومات الجبائية، برمجة وتنفيذ عمليات المراقبة والتدخلات الميدانية؛

- تضم مصالح فرعية للبطاقات، البحث عن المادة الضريبية، التدخلات، والمراقبة.

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات:

- دراسة ومعالجة الطعون والنزاعات، متابعة القضايا القضائية، وتنظيم مصالح الاحتجاجات، لجان الطعن، والتبليغ والأمر بالدفع.

(2) المصالح الداعمة:

1. **القباضة:** تتولى القباضة مسؤولية تحصيل الضرائب من المكلفين، وتنفيذ أوامر التسديد المتعلقة بالرسوم والضرائب المستحقة، بالإضافة إلى متابعة الحسابات المالية لضمان تسجيل المدفوعات بشكل دقيق ومنظم، مما يساهم في تأمين الإيرادات العامة للدولة.

2. **لاستقبال والإعلام:** يهتم هذا القسم بتنظيم عملية استقبال المكلفين وتوجيههم بشكل فعال، كما يقوم بنشر وتوفير المعلومات الضرورية حول الإجراءات الجبائية والحقوق والواجبات للمكلفين، بهدف تسهيل التواصل وضمان الشفافية في التعاملات الضريبية.

3. **الإعلام الآلي:** يشرف هذا القسم على تشغيل وصيانة الأنظمة المعلوماتية الخاصة بالإدارة الجبائية، ويضمن سلامة وأمن البيانات والمقرات من خلال تطبيق إجراءات الحماية المناسبة، بالإضافة إلى تحديث البرمجيات وتوفير الدعم الفني لضمان سير العمل بكفاءة عالية.

المبحث الأول: دراسة تحليلية ملفين جبائيين خاضعين للرقاب

تُعالج هذه الدراسة جانبًا عمليًا من التحقيق المصوب، كأحد أشكال الرقابة الجبائية الهادفة إلى الحد من التهرب الضريبي. وقد تم تنفيذها على مستوى مكتب التحقيقات، باعتباره أقل شدة من التحقيق المعمق، وأكثر ارتباطًا بالفحص التحليلي والميداني للبيانات. من خلال تحليل الوضعية الختامية للثلاثي الرابع من سنة 2023، بالاعتماد على ملفين خاضعين للمراقبة الجبائية.

المطلب الثاني: مكلف خاضع للتحقيق المصوب

دراسة تحليلية للوضعية الختامية للثلاثي الرابع 2023

1. الهدف من الدراسة:

تعلق هذه الدراسة بتحليل الوضعية الختامية لمكلف الضرائب بخصوص حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) عن الثلاثي الرابع من سنة 2023.

مؤخرًا، قامت مؤسسة اقتصادية تعمل في مجال إنتاج مواد البنّا والنجارة بتقديم إقرار إضافي جبائي بتاريخ 05 يناير 2023 بهدف استرداد الرسم على القيمة المضافة (TVA) المسجل ضمن تصرفاتها للثلاثي الرابع من سنة 2023، وقد تم فرض مبلغ قيمته، **450530 دج** كرصيد دائن مستحق الاسترداد.

قامت مصلحة الضرائب بمراجعة التصريحات، الفواتير، والحساب البنكي يهدف هذا التقرير إلى توضيح حسابات الرسم المستحقة والمسترجعة، وتحليل الأرصدة، وتقديم ملخص حول وضعية المكلف أمام الإدارة الضريبية.

2.1 حسابات TVA :

• شهر أكتوبر : 2023

الجدول 4 : حسابات TVA شهر أكتوبر 2023.

القيمة (دج)	النوع
840 ، 480	TVA على المبيعات (9% + 19%)
48 ، 700	الرصيد السابق TVA دائن
825 ، 600	TVA على المشتريات
+33 ، 820	TVA الصافية (دائنة)

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

- قامت المؤسسة بعمليات بيع بمبلغين، حيث تم تطبيق نسبة $TVA = 19\%$ على قيمة المبيعات.
- TVA المستحقة على المبيعات الأولى = $5.412.000 \times 9\% = 487.080$ دج
- TVA المستحقة على المبيعات الثانية = $1.860.000 \times 19\% = 353.400$ دج.
- إذاً، إجمالي TVA المستحقة = $487.080 + 353.400 = 840.480$
- لدى المؤسسة مبلغ مسبق (رصيد سابق أو قرض رسم) بقيمة 48.700 دج يمكن خصمه من الضريبة.
- المبلغ الواجب دفعه $TVA = \text{المستحقة} - \text{الرصيد السابق} = 840.480 - 48.700 = 791.780$ دج.
- في نهاية الشهر، توجد TVA قابلة للاسترجاع (ضريبة مدفوعة على المشتريات) بقيمة 825.600 دج، وهذا يعني أن المؤسسة دفعت TVA على مشترياتها بنفس النسبة 19%.

الفصل الثاني :

دراسة حالة تحليلية مديرية الضرائب لولاية تيارت

- الفرق لصالح المؤسسة (رصيد إيجابي جديد) TVA = القابلة للاسترجاع (على المشتريات) - المبلغ

$$\text{الواجب دفعه} = 825.600 - 791.780 = 33.820 \text{ دج.}$$

- هذا الرصيد الجديد يمثل قرض رسم لشهر أكتوبر لصالح المؤسسة

- شهر نوفمبر 2023:

الجدول 5 : حسابات TVA للمكلف شهر نوفمبر 2024.

النوع	القيمة (دج)
TVA مستحقة	0
TVA على المشتريات	1.020.100
الرصيد السابق (من أكتوبر)	33.820
TVA الصافية (دائنة)	1.052.920

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

- خلال شهر نوفمبر، لم تقم المؤسسة بأي مبيعات كبيرة؛
- وبالتالي، لم يكن هناك TVA مستحقة الدفع (TVA = 0) دج؛
- بدأت المؤسسة هذا الشهر برصيد دائن (قرض TVA) من شهر أكتوبر بقيمة 33.820 دج؛
- قامت المؤسسة خلال الشهر بمشتريات خضعت للرسم على القيمة المضافة (TVA) قابلة للاسترجاع (بقيمة 1.020.100 دج؛
- بما أن المؤسسة لم تسجل مبيعات، فهي لا تدفع TVA بل يحق لها استرجاع ما دفعته؛
- الرصيد الجديد في نهاية نوفمبر يُحسب كالتالي:

$$1.053.920 = 1.020.100 + 33.820 \text{ دج.}$$

الفصل الثاني :

دراسة حالة تحليلية مديرية الضرائب لولاية تيارت

- هذا المبلغ يمثل الرصيد الدائن الجديد قرض TVA لصالح المؤسسة شهر نوفمبر

• شهر ديسمبر: 2023

الجدول 6 : حسابات TVA للمكلف شهر ديسمبر 2023.

النوع	القيمة (دج)
مبيعات	4.283.000
TVA على المبيعات (19%)	813.770
TVA على المشتريات	290.300
رصيد نوفمبر	1.053.300
الرصيد النهائي	530.450 دج (TVA à récupérer)

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

- المؤسسة قامت بعملية بيع بمبلغ إجمالي قدره 4.283.000 دج.
 - تم احتساب TVA المستحقة على هذه المبيعات بنسبة 19%:
- $$4.283.000 \times 19\% = 813.770 \text{ دج}$$
- في المقابل، قامت المؤسسة بمشتريات خلال نفس الفترة تتضمن TVA قابلة للاسترجاع بقيمة:
- 290.300
- كما كان لديها رصيد سابق (Crédit TVA) من الشهر الماضي بقيمة:
- 1.053.920 دج

- لحساب الرصيد الجديد (nouveau crédit TVA)

$$540.450 = 813.770 + 290.300 + 1.053.920 - 20$$

هذا الرصيد النهائي إيجابي، ويعني أن المؤسسة تملك حق استرجاع هذا المبلغ من مصلحة الضرائب (TVA à récupérer).

2.1.1 تحليل الوضعية:

في نهاية ديسمبر 2023، أصبح للكلف رصيد دائن في الرسم على القيمة المضافة يُقدَّر بـ: **530**، **450** دج الرصيد النهائي الإيجابي يخول المؤسسة طلب استرجاع مبلغ 530، 450 دج، شريطة توافق البيانات وموثوقية الوثائق. الرغم من وجود رسم واجب في أشهر أكتوبر وديسمبر، فإن المبالغ المسترجعة خلال نوفمبر وديسمبر جعلت من المجموع النهائي رصيداً دائناً للمكلف في نهاية الثلاثي الرابع. 2023. وجود هذا الرصيد الدائن يتطلب إثباتات وفواتير شراء معتبرة من طرف المكلف لدعم صحة هذا المبلغ. الملف لا يزال في طور الدراسة من قبل الإدارة الضريبية، حيث يتم مراجعة التصريحات والفواتير قبل اتخاذ قرار بقبول طلب الاسترداد الرسمي.

2.2 مراجعة للفواتير:

في إطار معالجة طلب استرجاع الضريبة على القيمة المضافة (TVA)، قامت المصلحة المختصة بالتأكد من صحة القرض من خلال مراجعة التصريحات الخاصة بالتكاليف، والتدقيق في المستندات المحاسبية. كما تم طلب تقديم فواتير شراء إضافية من المكلف.

- في هذا الإطار، قامت المصلحة بتقديم طلب معلومات إلى الجهات ذات الصلة، مثل مصالح الإيرادات، والموردين؛

كما منحت للمكلف مهلة من أجل تقديم الفواتير المطلوبة، طبقاً لما تنص عليه المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

- بعد تقديم فواتير الشراء ومراجعتها والتحقق منها من طرف المصلحة، توصلت هذه الأخيرة إلى النتائج التالية:

- وجود فاتورة تحت رقم 2023/15 بقيمة خارج الرسم (HT) تقدر بـ 102، 000 دج، تم تسديدها نقدًا؛
 - وجود فاتورة تحت رقم 2017/19 بقيمة خارج الرسم (HT) تقدر بـ 158، 000 دج، بنسبة رسم 17%؛
 - وجود فاتورة تحت رقم 2021/14 بقيمة خارج الرسم (HT) تقدر بـ 280، 050 دج، بنسبة رسم 19%.
- هذه الفاتورة تتضمن مواد لا علاقة لها بالنشاط الممارس؛
- وجود فاتورة تحت رقم 2020/175 بقيمة خارج الرسم (HT) تقدر بـ 130، 060 دج، بنسبة رسم 19%، وهي صادرة باسم مورد مُسجل ضمن بطاقة الغشاشين.

2.2.1 تحليل الوضعية:

- بعض الفواتير قديمة 2017، 2020، 2021 تتعارض مع المادة الضريبية التي تحدد فترة الفحص (4 سنوات). وغير مقبولة للاسترجاع في 2021؛
- وجود فاتورة من مورد مُسجل ضمن "بطاقة الغش" يجعلها مشبوهة؛
- فاتورة واحدة تحتوي على مواد لا علاقة لها بالنشاط الاقتصادي غير قابلة للخصم؛
- فاتورة صادرة من مورد مصنّف ضمن الغش الضريبي غير مؤهلة للاسترداد؛
- دفع نقدي لفاتورة تتجاوز الحدود المقبولة قانونًا بسبب عدم وجود دليل مصرفي. احتمال رفضها

كمصروف مبرر للـ TVA

2.3 كشف الحساب البنكي:

وفي إطار استكمال إجراءات فحص طلب الاسترجاع المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، قامت المصلحة بالحصول على الكشف البنكية الخاصة بسنة 2023، وذلك بغرض التحقق من مدى تطابق المعطيات المالية المصرح بها مع الواقع الفعلي للنشاط التجاري للمكلف.

وبعد حصول المصلحة على الكشف البنكي لسنة 2023، تبين أنه يتضمن إيداعات خارج الرسم تفوق رقم الأعمال المصرح به خلال نفس السنة، وذلك على النحو التالي:

- رقم الأعمال المحقق فعليًا خارج الرسم (HT) هو: 25.178.700
- رقم الأعمال المصرح به خارج الرسم (HT) هو: 24.197.800 دج
- الفارق هو 980.900 دج

2.3.1 تحليل الوضعية

- كشف الحساب البنكي أظهر أن رقم الأعمال الحقيقي: 25.178.700 دج يتجاوز المصرح به 24.197.800 دج
- بفارق 980.900 دج
- يعني المؤسسة لم تصرّح بمبلغ يقارب و 980.900 دج من رقم أعمالها الحقيقي بنسبة تجاوز 19%، وهو ما يمثل تهريبًا ضريبيًا محتملاً.

3. نتائج التحقيق المصوب

أسفر التحقيق المصوب عن إلغاء مجموعة من الفواتير غير مطابقة، مما ترتب عليه ما يلي:

- إلغاء الفاتورة رقم 15/2023 بمبلغ: 102000 دج، مما ينتج عنه رسم قدره: $102000 \times 19\% =$

19380 دج

- إلغاء الفاتورة رقم 19/2017 بمبلغ: 158000 دج، مما ينتج عنه رسم قدره: $158000 \times 17\% =$

26860 دج

- إلغاء الفاتورة رقم 140/2021 بمبلغ: 280050 دج، مما ينتج عنه رسم قدره: $280050 \times 19\% =$

53209 دج

- إلغاء الفاتورة رقم 175/2020 بمبلغ: 130060 دج، مما ينتج عنه رسم قدره: $130060 \times 19\% =$

24711 دج

مجموع الرسم الناتج عن الفواتير الملغاة **124160 دج**

الرسم الناتج عن الفارق في رقم الأعمال **186371 دج**

الرسم المستحق بعد التحقيق **310531 دج**

مبلغ الرسم الذي طُلب استرداده قبل التحقيق **530450 دج**

الرصيد القابل للاسترداد بعد التحقيق **219919 = 530450 - 310531**

بناءً على نتائج التحقيق، أوصت المصلحة بقبول استرداد جزئي للرسم، بقيمة **219919 دج**، وسيتم إصدار

قرار إداري بهذا الخصوص.

تتدرج هذه المرحلة ضمن إطار مراقبة التصريحات الجبائية، التي تُنفذ على مستوى مصالح التحقيق الجبائي، حيث تم القيام بفحص شامل للتصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك عبر مقارنتها مع مختلف المعطيات والوثائق المتوفرة لدى الإدارة الجبائية. وقد أسفرت مراجعة الوضعية الجبائية للمكلف خلال سنتي 2022 و2023

دراسة تحليلية لمطابقة التصريحات الجبائية للمعطيات المحاسبية للمكلف:

1. الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم مدى صحة ومطابقة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف، من خلال إخضاعها لمراقبة جبائية قائمة على الفحص والتحليل، ومقارنتها بالبيانات المتوفرة لدى الإدارة الجبائية خلال سنتي 2022 و2023

تم تنفيذ عملية التحقق والتقييم من خلال إجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المقدمة، وذلك عبر مقارنة البيانات والمعلومات المختلفة والوثائق التي تزود بها الإدارة الجبائية.

2. الحسابات والمعطيات المحاسبية للمكلف:

وكانت الحالة خلال سنتي 2022 و2023 على النحو التالي:

2.1 التصريح الشهري G12:

الجدول 7 : التصريح الشهري G12

السنة	رقم الإعلان	الرسم المسدد	TAP	وضعية الرسم TVA	Salarie IRG
2022	6624	دج 212300	دج 415520	دج 29680000	2022
2023	6624	دج 316200	دج 460180	دج 32870000	2023

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

2.2 التصريح السنوي: fiscale Bilan

الجدول 8 : التصريح السنوي fiscale Bilan

البيان	2022	2023
رقم الإعلان المصرح به خارج الرسم HT	29680000	32870000
وضعية المخزون:		
مخزون بدائي	8150000	4300000
مشتريات السنة	22650000	24915000
مخزون هنائي	4300.000	10650.000
أعباء المسجلة:		
مواد مستهلكة	26500.000	28150.000
مصاريف النقل	200.000	215.000
مصاريف المستخدمين	432.000	432.000
أعباء الاجار	240.000	240.000

مصاريف مالية	12500	43600
مصاريف أخرى	322.000	456.000
ضرائب ورسوم	415520	460180
مجموع الأعباء	28122020	29996780
نتيجة السنة	1557980	2873220
الحقوق الناتجة عن هذه النتيجة IRG	413293	873627

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

اعتماد مراجعة دقيقة للتأكد من صحة التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، وذلك في إطار دراسة طلب استرداد الضريبة الخاص بسنتي 2022 2023. وقد استندت عملية المراجعة إلى المعطيات المتوفرة لدى المصلحة الجبائية عند تاريخ تقديم الطلب.

وبناءً على التصريحات المقدمة، شرعت المصلحة في التحقق من صحتها من خلال فحص دقيق للبيانات، حيث تم توجيه طلب معلومات LN02 للمكلف بهدف تبرير ما يلي:

- التأكد من استفادة المكلف من التخفيض بنسبة 30% من رقم الأعمال (TAP) حسب القوانين الضريبية المعمول بها.

- تدقيق جميع الأعباء المسجلة في جدول حسابات النتائج، وخصوصاً:

- فاتورة شراء المواد الأولية (فاتورة شراء المواد).

- الأعباء المصرح بها (أعباء الإقرار).

- مصاريف الاستعمال، المصاريف المالية، مصاريف النقل، والمصاريف الأخرى.

- إحضار الكشوفات البنكية لسنتي 2022 2023 للمطابقة.

الفصل الثاني :

دراسة حالة تحليلية مديرية الضرائب لولاية تيارت

وقد منح المكلف مهلة 30 يوماً لتقديم التبريرات اللازمة وفقاً لما ينص عليه الفصل 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

تحليل الوثائق:

- عدم وجود تطابق كامل في بعض التصريحات المقدمة.

- اكتشاف عدة فواتير مشتبه بها، منها:

- فاتورة رقم 11/2022 لسنة 2020 بقيمة خارج الرسم: 311.200 دج. HT.

- فاتورة رقم 09/2023 لسنة 2021 بقيمة خارج الرسم: 159.200 دج. HT.

- وجود مصاريف نقل غير مبررة، بقيمة:

- 150.000 دج لسنة 2022.

- 195.000 دج لسنة 2023.

- وجود مصاريف أخرى غير مبررة بقيمة:

- 210.000 دج في 2022.

- 276.000 دج في 2023.

مقارنة مع الكشوفات البنكية أظهرت أن المبالغ المودعة في الحساب البنكي (BDL) المتعلقة بالمبيعات (TTC)

هي:

الجدول 9 : الحساب البنكي (BDL) المتعلقة بالمبيعات (TTC)

السنة	المبلغ شامل الرسوم (دج)	معدل الرسم (%)
2022	38 .850 .000	19
2023	40 .120 .000	19

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

بعد تسجيل عدد من الملاحظات والفوارق المرتبطة بالتصريحات المقدمة من طرف المكلف، قامت المصلحة بإعداد اقتراح بالتسوية) نموذج 104Etat، وذلك استناداً إلى أحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مع منح المكلف مهلة قدرها 40 يوماً لتقديم ملاحظاته أو القبول بالتسوية المقترحة بشكل نهائي.

1. رقم الأعمال خارج الرسم

الجدول 10 :رقم الأعمال خارج الرسم

البيان	2022	2023
رقم الأعمال المحقق	32 .647 .058	33 .714 .286 HT
رقم الأعمال المصرح به	29 .680 .000	32 .870 .000 HT
الفرق	2 .967 .058	844 .286 HT

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

تحليل جدول رقم الأعمال المحقق والمصرح به لسنتي 2022 و 2023

- رقم الأعمال المحقق:

هو إجمالي رقم الأعمال الفعلي الذي حققه المكلف خلال السنة قبل خصم الضرائب (HT) تعني hors taxe بدون احتساب الضرائب.

في سنة 2022، بلغ رقم الأعمال المحقق حوالي 32.647.058 دج. وفي سنة 2023، ارتفع قليلاً إلى 33.714.286 دج، مما يدل على زيادة طفيفة في حجم النشاط التجاري أو المبيعات.

• رقم الأعمال المصرح به:

هو رقم الأعمال الذي قام المكلف بالإبلاغ عنه في التصريحات الضريبية الرسمية. في 2022، تم التصريح برقم أعمال قدره 29.680.000 دج، أي أقل من الرقم المحقق الفعلي. أما في 2023، فقد تم التصريح بمبلغ 32.870.000 دج، وهو أيضاً أقل قليلاً من الرقم المحقق، لكن الفارق أقل من العام السابق.

• الفرق بين رقم الأعمال المحقق والمصرح به:

يمثل الفرق مقدار رقم الأعمال الذي لم يتم التصريح به ولم يُدرج في الإقرارات الضريبية، وهو ما يُعد تهرباً أو نقصاً في الإفصاح الضريبي.

في 2022، بلغ هذا الفرق 2.967.058 دج، وهو مبلغ كبير يدل على وجود قصور في التصريح الضريبي.

في 2023، انخفض الفرق إلى 844.286 دج فقط، مما يعكس تحسناً ملحوظاً في الامتثال الضريبي وتقديم إقرارات أكثر دقة.

2. الرسم على القيمة المضافة: TVA

البيان	2022	2023
←فاتورة مسددة نقداً		
رقم الأعمال غير مصرح به	2.967.058	844.286
الرسم الناتج عنه 19%	563.741	160.414
إعادة تسديد الرسم (فاتورة)	59.128	30.248
مجموع الرسوم	622.869	190.662
عقوبة الرسم	250.155.717	15.128.599
مجموع الحقوق	778.586	219.261

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

تحليل جدول ضريبة القيمة المضافة (TVA) لسنتي 2022 و 2023:

• رقم الأعمال غير مصرح به

هذا هو مبلغ رقم الأعمال الفعلي الذي لم يتم التصريح به في إقرارات ضريبة القيمة المضافة (TVA) في سنة 2022، بلغ هذا الرقم حوالي 2.967.058 دج، مما يعني أن المكلف لم يصرح بهذا المبلغ ضمن إقرارات TVA.

أما في 2023، فقد انخفض رقم الأعمال غير المصرح به إلى حوالي 844.286 دج، مما يشير إلى تحسن نسبي في الالتزام الضريبي وتقديم التصريحات المتعلقة بـ TVA.

• الرسم الناتج عنه (19%)

هذا هو الرسم الضريبي المحسوب بنسبة 19%، وهي نسبة ضريبة القيمة المضافة (TVA) المفروضة على رقم الأعمال غير المصرح به:

$$\text{دج } 563.741 = 19\% \times 2.967.058 : 2022$$

$$\text{دج } 160.414 = 19\% \times 844.286 : 2023$$

• إعادة تسديد الرسم (فاتورة) :

هو مبلغ تم إعادة دفعه أو تسديده كفاتورة تتعلق بالرسم السابق على رقم الأعمال غير المصرح به في إطار TVA دج

في 2022: 59.128 دج

في 2023: 30.248 دج

• مجموع الرسوم

هو مجموع الرسم الناتج عن رقم الأعمال غير المصرح به مضافاً إليه إعادة تسديد الرسم.

$$\text{دج } 622.869 = 59.128 + 563.741 : 2022$$

$$\text{دج } 190.662 = 30.248 + 160.414 : 2023$$

• عقوبة الرسم:

تمثل الغرامة المالية المفروضة على المكلف بسبب عدم التصريح أو التأخير في دفع TVA. في 2022، كانت العقوبة كبيرة جداً (حوالي 250 مليون دج)، مما يشير إلى مخالفة جسيمة أو خطأ كبير. أما في 2023، فقد انخفضت العقوبة بشكل كبير إلى حوالي 15 مليون دج، مما يعكس تحسناً أو تخفيفاً في العقوبات.

الفصل الثاني :

دراسة حالة تحليلية مديرية الضرائب لولاية تيارت

- مجموع الحقوق هو مجموع ما يجب على المكلف دفعه، ويشمل الرسوم والغرامات المتعلقة بضريبة القيمة المضافة.

• في 2022: 778.586 دج

في 2023: 219.621 دج

3. الرسم على النشاط المهني TAP :

الجدول 12 : الرسم على النشاط المهني TAP

البيان	2022	2023
رقم الأعمال غير مصرح به	2.967,058	844.286
الرسم الناتج عنه 02%	59.341	16.885
استرجاع 30% TAP لعدم التقديم	178.080	297.220
مجموع الرسوم	237.427	214.405
العقوبة الناتجة 25%	59.355	53.526
المجموع النهائي	267.631	296.776

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

تحليل جدول المراقبة الضريبية لسنتي 2022 و 2023:

يبين الجدول وجود تفاوت واضح بين رقم الأعمال الفعلي الذي لم يتم التصريح به من طرف المكلف وبين

الأرقام المصرح بها، مما أدى إلى فرض رسوم وعقوبات ضريبية على المكلف.

• رقم الأعمال غير المصرح به:

• في سنة 2022، بلغ رقم الأعمال غير المصرح به حوالي 2.97 مليون دج، بينما انخفض هذا الرقم

في 2023 إلى 844 ألف دج، مما يشير إلى تحسن نسبي في الالتزام بالإفصاح الضريبي.

• الرسوم الناتجة عن عدم التصريح (2%) :

يتم احتساب رسم ضريبي بنسبة 2% على رقم الأعمال غير المصرح به، فكانت قيمة الرسم في 2022

أعلى (59.341 دج) مقارنة بـ 16.885 دج في 2023، وهذا يعكس التفاوت في حجم الأعمال غير

المصرح بها.

• استرجاع تخفيض TAP بنسبة 30% :

بسبب عدم تقديم التصريحات في الوقت المناسب، اضطر المكلف إلى استرجاع تخفيض بنسبة 30% من

رقم الأعمال، وهو مبلغ كبير نسبياً في كلتا السنتين (178.080 في 2022 و 297.220 دج في 2023)، مما

يؤكد أهمية الالتزام بالمواعيد القانونية لتجنب خسائر مالية.

• العقوبات والغرامات:

تم فرض غرامة بنسبة 25% على مجموع الرسوم المستحقة بسبب التأخير أو عدم التصريح، حيث بلغت

الغرامات حوالي 59.355 دج في 2022 و 53.526 دج في 2023، ما يشير إلى تطبيق صارم للجزاءات

لتشجيع الامتثال الضريبي.

• المجموع النهائي:

إجمالي المبالغ المستحقة على المكلف (الرسوم مع الغرامات) بلغ 267.631 دج في 2022

و 296776 دج في 2023، مما يدل على وجود أثر مالي ملموس للانتهاكات الضريبية، رغم التحسن النسبي

في الالتزام.

4. الضريبة على الدخل الإجمالي R/IRG :

الجدول 13 : 4. الضريبة على الدخل الإجمالي R/IRG

البيان	2022	2023
رقم الأعمال المحقق HT	32 ، 647 ، 058	33 ، 714 ، 286
مجموع الأعباء المسجلة	28 ، 122 ، 020	29 ، 996 ، 780
إعادة إدماج الأعباء غير المربحة	366 ، 000	471 ، 000
النسخة الصافية للسنة	4 ، 885 ، 038	4 ، 188 ، 506
الحقوق الناشئة (المحققة)	1 ، 577 ، 763	1 ، 333 ، 977
الحقوق المصرح بها والمستحقة	413 ، 293	873 ، 627
الفرق	1 ، 164 ، 470	460 ، 350
العقوبة الناشئة عن هذا الفرق 25%	291 ، 117	115 ، 087
مجموع الحقوق	1 ، 455 ، 587	575 ، 437

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

تحليل جدول الأداء المالي لسنتي 2022 و 2023:

• رقم الأعمال المحقق: HT:

هو إجمالي المبيعات أو رقم الأعمال الفعلي قبل احتساب الضرائب، وارتفع من حوالي 32.6 مليون دج في 2022 إلى 33.7 مليون دج في 2023، مما يدل على نمو طفيف في نشاط المكلف.

1. مجموع الأعباء المسجلة:

تمثل التكاليف أو المصاريف المسجلة من طرف المكلف، وزادت من حوالي 28.1 مليون دج في 2022 إلى حوالي 30 مليون دج في 2023، مما يشير إلى ارتفاع في المصاريف التشغيلية.

• إعادة إدماج الأعباء غير المربحة:

هو مبلغ التكاليف التي تم استبعادها سابقاً بسبب عدم تحقق ربح منها، ويُعاد إدماجها في الحسابات الضريبية، وارتفعت من 366 ألف دج إلى 471 ألف دج في 2023.

• النسخة الصافية للسنة:

تمثل الفرق بين رقم الأعمال المحقق ومجموع الأعباء (بما في ذلك الأعباء غير المربحة)، حيث بلغت حوالي 4.89 مليون دج في 2022 و 4.19 مليون دج في 2023، مع انخفاض يشير إلى تقلص هامش الربح الصافي.

• الحقوق الناشئة (المحققة):

هي الحقوق المالية أو الضرائب التي تستند إلى الأرقام المحققة فعلاً من النشاط، وبلغت 1.58 مليون دج في 2022، وانخفضت إلى 1.33 مليون دج في 2023.

• الحقوق المصرح بها والمستحقة:

تمثل الضرائب أو الحقوق التي أقر بها المكلف وأعلن عنها في تصريحاته، وزادت من 413 ألف دج في 2022 إلى 874 ألف دج في 2023، مما يدل على تحسن في الالتزام الضريبي.

• الفرق:

هو الفرق بين الحقوق الناشئة والحقوق المصرح بها، أي الضرائب التي لم تُصرح بها فعلياً، وقلص هذا الفرق من حوالي 1.16 مليون دج في 2022 إلى 460 ألف دج في 2023، ما يعكس تحسناً ملحوظاً في التصريح الضريبي.

• العقوبة الناشئة عن هذا الفرق: (25%)

هي الغرامة المحسوبة بنسبة 25% من الفرق الضريبي غير المصرح به، وقلصت الغرامة من 291 ألف دج في 2022 إلى 115 ألف دج في 2023.

• مجموع الحقوق:

هو مجموع الحقوق الضريبية المستحقة مع العقوبة، وظهر انخفاض من 1.46 مليون دج في 2022 إلى 575 ألف دج في 2023، مما يعكس تحسناً في الامتثال وتقليص المخالفات الضريبية.

5. تخصيص الحقوق الواجبة:

الجدول 14 : تخصيص الحقوق الواجبة

البيان	2022 حقوق الرسم TVA	2022 عقوبة الرسم	2022 المجموع	2023 حقوق الرسم TVA	2023 عقوبة الرسم	2023 المجموع
الرسم TVA	622 ، 869	155 ، 717	778 ، 586	190 ، 662	28 ، 599	219 ، 261
الرسم TAP	237 ، 421	59 ، 355	296 ، 776	214 ، 105	53 ، 526	267 ، 631
الضريبة IRG	1 ، 164 ، 470	291 ، 117	1 ، 455 ، 587	460 ، 350	115 ، 087	575 ، 437
المجموع	2 ، 024 ، 760	506 ، 189	2 ، 530 ، 949	865 ، 117	197 ، 212	1 ، 062 ، 329

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

نتائج مراقبة التصريحات الضريبية

تُظهر نتائج مراقبة التصريحات الضريبية أن الحقوق الواجبة المستحقة على المكلف قد تم تحديدها بدقة من خلال عملية تدقيق شاملة، حيث تم اكتشاف فوارق مالية هامة بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المحقق فعليًا.

• في سنة 2022، بلغ الفرق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به حوالي

2.967.058 دج، مما أدى إلى فرض رسوم وعقوبات ضريبية بلغت 778.586 مجموع الحقوق

- في سنة 2023، انخفض هذا الفرق إلى 844.286 دج، مع فرض رسوم وعقوبات قدرها 219.261 دج، وهو ما يعكس تحسناً نسبياً في الالتزام الضريبي.

استناداً إلى هذه الفوارق، تم إصدار إخطارات بالتسوية النهائية وأدوار إضافية (redressement de rôle)، حيث تم إرسالها إلى مصلحة القباضة للمطالبة بتسديد هذه الحقوق، بما يشمل الرسوم والعقوبات المتعلقة بعدم التصريح أو التأخير.

تعكس هذه الإجراءات حرص الإدارة الضريبية على تحقيق العدالة والشفافية، وتشدد على ضرورة التزام المكلفين بالمواعيد القانونية وتقديم التصريحات بدقة لتجنب التكاليف المالية الزائدة.

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لملف جبائي خاص لمؤسسة اقتصادية:

يُعتبر التحقيق المعمق في الوضعيات الجبائية من أهم أدوات الرقابة التي تستخدمها مصالح الضرائب لضمان صحة التصريحات الضريبية ودقة البيانات المقدمة من المكلفين، لا سيما المؤسسات الاقتصادية التي تتميز بتعقيد نشاطاتها وحجم تعاملاتها. في هذا المبحث، سيتم التركيز على دراسة ملف جبائي خاص بمؤسسة اقتصادية خضعت لتحقيق معمق، بهدف تحليل تفاصيل الوضعية الجبائية وتقييم مدى التزام المؤسسة بالقوانين الضريبية.

يتضمن المطلب الأول عرض ملف المكلف الذي خضع لتحقيق معمق، مع استعراض الإجراءات المتبعة وآليات التدقيق المستخدمة. أما المطلب الثاني فيركز على تحليل حالة ميدانية تعكس الواقع العملي لتطبيق الرقابة الجبائية في الميدان، من خلال جمع وتحليل البيانات المتعلقة بالمؤسسة المعنية. وفي المطلب الثالث، سيتم استعراض النتائج المستخلصة من التحقيق الجبائي، والتي تساهم في فهم مدى فاعلية الرقابة وتأثيرها على تحسين الوضعيات الضريبية للمكلفين.

تسعى هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التحقيق المعمق كوسيلة رقابية فعالة تضمن تحقيق العدالة الجبائية وتعزيز شفافية التعاملات الاقتصادية.

المطلب الأول: مكلف خاضع لتحقيق معمق في الوضعية الجبائية

يُعد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية أداة رقابية دقيقة تهدف إلى التحقق من مدى مصداقية وصحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، سواء تعلق الأمر بالمداخيل المصرح بها أو بالحالات التي لم يتم فيها التصريح إطلاقاً.

تعتمد هذه الآلية على تحليل شمولي لوضعية المكلف من خلال مقارنة الإيرادات المصرح بها مع المؤشرات الاقتصادية المتوفرة والقرائن المالية والمادية، وذلك للكشف عن أي اختلال أو محاولة إخفاء للدخل

الحقيقي. كما يُراعى في هذا السياق نمط المعيشة والعناصر الدلالية التي يمكن أن تعكس قدرة المكلف المالية الفعلية.

المطلب الثاني: عرض وتحليل حالة ميدانية

1. الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم تحليل معمق للوضع الجبائية لمؤسسة اقتصادية ناشطة في قطاع معين، وذلك خلال الفترة الممتدة من سنة 2020 إلى سنة 2023، بناءً على نتائج التحقيق الميداني المنجز من طرف مصالح الإدارة الجبائية.

يرتكز هذا التحليل على دراسة الفروقات بين التصريحات الجبائية المودعة من طرف المؤسسة، والنتائج المحققة فعلياً بناءً على الوثائق المحاسبية والمعاينات الميدانية. كما يشمل تقييم مدى التزام المؤسسة بالقوانين الجبائية وتحديد أثر التصريحات غير المطابقة على المبالغ المستحقة من ضرائب ورسوم، إلى جانب العقوبات المرتبطة بها.

، وذلك بهدف:

- التحقق من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المؤسسة؛
- مطابقة النشاط المصرح به مع الواقع الفعلي للنشاط الاقتصادي؛
- تحديد الرسوم والضرائب الواجب تطبيقها وفق القانون الجبائي؛
- وكشف أي خلل أو تهرب محتمل في التصريحات الجبائية أو المحاسبية.

تم إشعار المؤسسة مباشرة بعملية التحقيق الجبائي من طرف مصلحة التسيير وفق الإجراءات الجبائية بتاريخ 05/04/2023، عن طريق إشعار بالتحقيق مسجل تحت رقم 28/2023 من أجل استلام الوثائق والمستندات المحاسبية المتعلقة بالسنوات: 2020، 2021، 2022، 2023.

تبين بعد المراحل القانونية التي تسبق بداية التحقيق، وبعد انقضاء مهلة 10 أيام للتثبت من التدخل الميداني ومعاينة المحل الرئيسي واستلام الوثائق المحاسبية، أن النشاط المصرح به من طرف المؤسسة يشمل نشاطات خاضعة حسب القانون الجبائي للرسوم التالية:

- الرسم على النشاط المهني؛
- الرسم على القيمة المضافة؛
- الضريبة على أرباح الشركات؛
- الضريبة على الدخل فئة الأرباح الموزعة؛
- الضريبة على الدخل فئة الأجور والمرتبات؛
- حقوق الطابع.

ومن خلال عملية التحقيق المحاسبي والمراجعة تم التوصل إلى الملاحظات التالية:

- عدم التصريح بأي عامل مع أن النشاط يقتضي وجود عمال، ولم يتم تسديد أي حقوق تتعلق بالرواتب والأجور؛
- وجود كمية من البضاعة المباعة غير مصرح بها خلال سنوات: 2020، 2021، 2023، وهو ما نتج عنه فارق في حركة المخزون؛
- تسجيل عدة فواتير شراء تم تسديد قيمتها نقداً، رغم أن مبلغها يفوق 100.000 دج، ومن بينها:
 - فاتورة رقم 2020/17 بمبلغ خارج الرسم 540.100 دج، بمعدل رسم 19.0 %

ومن بين المخالفات الأخرى التي تم تسجيلها خلال التحقيق الجبائي:

- تسجيل فواتير شراء تم تسديدها نقدًا رغم تجاوزها للحد القانوني المسموح به (100.000 دج)، ويتعلق الأمر بـ:

- في إطار ممارسة حق الاطلاع، وبناءً على المعلومات المستقاة من كشوفات البنوك، تم تسجيل المخالفات التالية:

- فاتورة رقم 2020/22 بمبلغ خارج الرسم 250.300 دج، بمعدل رسم 19%.

- فاتورة رقم 2021/120 بمبلغ خارج الرسم 740.000 دج، بمعدل رسم 9%.

وجود فواتير غير مطابقة للقانون التجاري (غير قانونية)، وتشمل:

- فاتورة رقم 2020/33 بمبلغ خارج الرسم 340.000 دج، بمعدل رسم 19%.

- فاتورة رقم 2021/47 بمبلغ خارج الرسم 170.000 دج، بمعدل رسم 9%.

1. وجود حساب بنكي غير مصرح به (البنك الوطني الجزائري):

▪ سنة: 2020 2.270.000 دج بكل الرسوم.

▪ سنة: 2021 1.150.000 دج بكل الرسوم.

2. وجود فوارق غير مبررة بالحساب البنكي المصرح به (بنك التنمية المحلية):

▪ سنة 2020: 950.000 دج بكل الرسوم.

▪ سنة 2022: 1.170.000 دج بكل الرسوم.

- فيما يتعلق بالأعباء المسجلة في الميزانية، تم تسجيل ما يلي:

- عدم تبرير مصاريف النقل بقيمة 650.000 دج سنة 2020.
- عدم تبرير مصاريف التأمين بقيمة 110.000 دج سنة 2021.
- عدم تبرير أعباء الكراء بقيمة 265.000 دج سنة 2021.
- تسجيل إدخلات غير مبررة بقيمة 360.000 دج سنة 2022.
- تسجيل مصاريف تخص زبائن من السنوات السابقة غير مسددة بقيمة 160.000 دج سنة 2022.
- تسجيل استرجاع للرسم على القيمة المضافة سنة 2022، يتعلق بفواتير مزيفة تعود لسنتي 2020 و 2021 بقيمة 217.000 دج.

• خلال انطلاق التحقيق، تبيّن وجود ثلاثة عمال فعليًا في أماكن تخزين المواد، رغم عدم التصريح بأي منهم. وقد تم التأكد من ذلك ميدانيًا من طرف المحققين عند معاينة المحل واستخراج الفواتير، وتم إعداد التعديلات اللازمة. وقد تم تبليغ المكلف بذلك رسميًا عن طريق إشعار بالتسوية، مع منحه مهلة قانونية قدرها 40 يومًا لتقديم ملاحظاته أو قبول نتائج التحقيق.

للعلم من المكلف ومن خلال الميزانية الجبائية للسنوات: 2020 - 2021 - 2022 - 2023

الجدول 15 : الميزانية الجبائية للسنوات: 2020 - 2021 - 2022 - 2023 صرح ما يلي:

البيان	2020	2021	2022	2023
رقم الأعمال	28 ، 300 ، 100	32 ، 402 ، 000	40 ، 600 ، 100	54 ، 306 ، 105
المصرح به (دج)				

الفصل الثاني :

دراسة حالة تحليلية مديرية الضرائب لولاية تيارت

قيمة أخرى	4,344,480	3,248,000	2,592,160	2,664,000
-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

المطلب الثالث: النتائج المستخلصة من التحقيق الجبائي

في رقم الأعمال:

الجدول 16 : النتائج المستخلصة من التحقيق الجبائي في رقم الأعمال

البيان	2020	2021	2022	2023
رقم الأعمال المصرح به	28,300,100	32,402,000	40,600,100	54,306,105
رقم الأعمال غير المصرح به 1	//	798,320	//	983,194
رقم الأعمال غير المصرح به 2	1,907,563	966,320	//	//
الإدخلات غير المصرح بها	351,200	//	262,500	170,600
رقم الأعمال المحقق	30,558,863	34,166,707	40,862,600	55,459,899

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

الفصل الثاني :

دراسة حالة تحليلية مديرية الضرائب لولاية تيارت

ملاحظة: رقم الأعمال غير المصرح به من الحساب البنكي ناتج عن مبيعات خاضعة للرسم على القيمة

المضافة بمعدل 19%.

في الرسم على النشاط المهني:

الجدول 17 : الرسم على النشاط المهني

البيان	2020	2021	2022	2023
رقم الأعمال المحقق	30,558,863	34,166,707	40,862,600	55,459,899
رقم الأعمال المصرح به	28,300,100	32,402,000	40,600,100	54,306,105
الفارق	2,258,763	1,764,707	262,500	1,153,794
الحقوق الواجب أدائها	45,176	35,295	5,250	23,076
العقوبات الناجمة	4,518	3,530	525	23,308
مجموع الحقوق المتوقعة	49,694	38,825	5,775	25,384

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

ف/ي الرسم على القيمة المضافة:

الجدول 18 : الرسم على القيمة المضافة

البيان	2020	2021	2022	2023
رقم الأعمال المحقق	30.558.863	34.146.707	40.862.600	55.459.899

الفصل الثاني :

دراسة حالة تحليلية مديرية الضرائب لولاية تيارت

رقم الأعمال المصرح به	28.300.100	32.402.000	40.600.100	54.306.105
الفارق	2.258.763	1.764.707	262.500	1.153.794
الرسم الواجب	429.165	335.295	49.875	219.221
الرسم المسترجع/تسديد الفواتير بعداً	66.600	/	47.557	102.619
الرسم المسترجع/إلغاء الفواتير	15.300	64.600	/	/
الرسم المسترجع/على التوازن	...	217.000	/	/
مجموع الرسم	531.784	382.852	114.475	518.121
العقوبات الناجمة	132.946	95.713	17.172	129.531
مجموع الحقوق الواجبة	664.730	478.565	131.647	647.652

المصدر : مركز الضرائب لولاية تيارت

ف/ي الضريبة على أرباح الشركات:

الجدول 19 : الضريبة على أرباح الشركات

البيان	2020	2021	2022	2023
الربح المصرح به	2.264.000	2.592.160	32.248.000	4.344.480
الفارق في رقم الأعمال غير المصرح به	1.153.794	262.500	1.164.707	2.258.763
الأعباء غير المدفوعة	650.000	375.000	/	520.000

الفصل الثاني :

دراسة حالة تحليلية مديرية الضرائب لولاية تيارت

الربح المحقق	5.172.763	4.731.867	3.510.500	6.018.274
الرسم المستوفي	45.176	35.295	5.250	23.076
الربح الصافي	5.127.763	4.696.572	3.505.250	5.995.198
الحقوق الواجبة	1.333.172	1.221.109	911.365	1.558.752
الحقوق المسددة	588.640	673.962	844.480	1.129.565
الفارق	744.533	547.147	66.885	429.187
العقوبة	186.134	136.787	10.033	107.297
مجموع الحقوق	930.667	683.934	76.918	536.484

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

ف/ي الضريبة على الدخل قيمة الأرباح الموزعة:

الجدول 20 : الضريبة على الدخل قيمة الأرباح الموزعة

البيان	2020	2021	2022	2023
الأرباح المحققة	5.172.763	4.696.572	3.505.250	5.995.198
الحقوق المقتطعة	1.383.173	1.221.109	911.365	1.558.752
الأساس الخاضع للضريبة	4.436.446	2.593.885	3.475.463	3.839.590
الضريبة الواجبة	383.959	347.546	259.388	443.644

الفصل الثاني :

دراسة حالة تحليلية مديرية الضرائب لولاية تيارت

الحقوق المسددة	167.536	191.820	240.352	321.492
الفرق	216.423	155.726	19.036	122.152
العقوبة	54.106	23.359	1.904	18.323
مجموع الحقوق	270.529	179.085	20.940	140.475

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

ف/ي الضريبة على الدخل قيمة الرواتب والأجور:

عند عدم قيام المكلف بالتصريح بالإيرادات المتعلقة بالأجور، تلجأ المصلحة الجبائية إلى الإخضاع التلقائي، مستندة في ذلك إلى المعاينة الميدانية وعدد العمال المشتغلين فعلياً، مع تطبيق النسبة المحددة قانوناً لاحتساب الحقوق المستحقة وبناء على ذلك، يتم احتساب الأساس الخاضع على النحو التالي:

في حالة عدم تقديم التصريح بالقيمة، وبناءً على القانون الضريبي المعمول به، يتم تطبيق الاقتطاع التلقائي للضريبة. حيث يتم احتساب الضريبة بنسبة 20% على أساس الحد الأدنى للأجر الوطني المضمون، بعد خصم نسبة 9% تمثل اشتراكات الضمان الاجتماعي.

يتم حساب الأساس الخاضع للضريبة للعامل الواحد كالتالي:

$$1620 = 9\% \times 18000 \text{ دينار جزائري.}$$

بالنظر إلى عدد العمال (3 عمال) ومدة العمل (12 شهراً)، يكون مجموع الأجر السنوي الخاضع للضريبة:

$$589 = 12 \times 3 \times 16380, \text{ 680 دينار جزائري.}$$

بالتالي، تكون الضريبة الواجبة على هذا الأساس:

$$117, 589 = 20\% \times 680, \text{ 936 دينار جزائري لكل سنة}$$

الجدول 21 : الضريبة على الدخل قيمة الرواتب والأجور

البيان	2020	2021	2022	2023
الأساس الخاضع للضريبة	589.680	589.680	589.680	589.680
الحقوق الواجبة	117.936	117.936	117.936	117.936
العقوبة	28.484	29.484	29.484	29.484
مجموع الحقوق	147.420	147.420	147.420	147.420

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

جدول ملخص للحقوق والعقوبات لسنوات: 2023 - 2022 - 2021 - 2020

الجدول 22 : ملخص للحقوق والعقوبات لسنوات: 2023 - 2022 - 2021 - 2020

البيان	2020	2021	2022	2023
الرسم على النشاط التجاري	49.694	38.825	5.775	25.384
الرسم على القيمة المضافة	664.730	478.565	131.647	647.652
الضريبة على أرباح الشركات	930.667	683.934	76.918	536.484
الضريبة على الدخل لأرباح الموزعة	270.529	179.085	20.940	140.475
الضريبة على الرواتب والأجور	147.420	147.420	147.420	147.420
مجموع الحقوق	3.063.040	1.527.829	382.700	1.497.415

المصدر: مركز الضرائب لولاية تيارت

النتائج النهائية للتحقيق الجبائي:

أسفر التحقيق الجبائي عن جملة من النتائج التي تم عرضها على المكلف بالضريبة، والذي أبدى قبوله لها من خلال توقيعه على محضر التسوية النهائية. وقد أرفق المكلف ملاحظات كتابية عبّر فيها عن وجهة نظره، والتي تم اعتبارها مقبولة ومعقولة من طرف الإدارة، ما استدعى إعادة دراسة الملف والتقديرات الجبائية المترتبة عنه.

وبعد إعادة التقدير، تم تبليغ المكلف بالنتائج المعدلة بشكل نهائي. ويُعتبر هذا الإشعار بمثابة غلق نهائي لعملية التحقيق، التي أدت إلى تصحيح الوضعية الجبائية وكشف حالات التصريحات غير المطابقة، إضافة إلى الحد من ممارسات التهرب الجبائي.

المبحث الثالث: تقييم وتفعيل آليات الرقابة الجبائية

تُعتبر الرقابة الجبائية من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدولة لضمان تطبيق التشريعات الضريبية وتحقيق العدالة المالية، فضلاً عن تعبئة الموارد المالية اللازمة لخزينتها. غير أن فعالية هذه الرقابة تواجه العديد من التحديات والعقبات التي قد تحد من قدرتها على بلوغ أهدافها المنشودة.

في هذا السياق، يركز المطلب الأول على استعراض الصعوبات التي تعترض عمليات الرقابة الجبائية وتحليل أثرها على سير هذه العمليات وتحقيق الأهداف المرجوة. أما المطلب الثاني، فيسلط الضوء على الأدوات الحديثة والتقنيات المتطورة التي يمكن أن تسهم في تعزيز دقة وكفاءة الرقابة، خاصة مع التطورات التكنولوجية المتسارعة التي يشهدها المجال.

وأخيراً، يتناول المطلب الثالث مجموعة من المقترحات العملية التي تهدف إلى تفعيل دور الرقابة الجبائية وتحسين آلياتها، بما يضمن تحقيق أداء أفضل وتحصيل الحقوق الضريبية بشكل عادل ومنظم. تهدف هذه الدراسة إلى تقديم رؤية شاملة حول واقع الرقابة الجبائية، مع اقتراح حلول عملية لتجاوز العقبات وتعزيز دورها في دعم السياسات المالية والاقتصادية للدولة، لا سيما في ظل انتشار التهرب الضريبي الذي يتطلب تطوير مستمر لآليات الرقابة وتحقيق توازن فعال بين الإجراءات والغايات المرجوة.

المطلب الأول: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

على الرغم من الصلاحيات الكبيرة الممنوحة للإدارة الجبائية والجهود المبذولة من قبل الدولة في هذا المجال، فإن هناك العديد من العراقيل التي تعيق الرقابة الجبائية من القيام بدورها بشكل كامل وفعال، وذلك بسبب المشكلات والتحديات التي تواجهها

تواجه عملية الرقابة الجبائية مجموعة من التحديات، بعضها مرتبط بطبيعة النظام الجبائي نفسه، والبعض

الآخر يتعلق بأداء الإدارة الجبائية.

1. غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية

يُعدّ عدم وضوح واستقرار النصوص التشريعية الجبائية من أبرز العوائق التي تعيق تنفيذ الرقابة الجبائية

بالشكل الفعال. فالتعديلات المتكررة والتغيرات الدائمة تجعل من الصعب على الأعوان المكلفين بالرقابة فهم

كيفية تطبيق الأحكام القانونية:

- متى يتم تطبيقها؟

- وعلى من تُطبق؟

- وفي أي إطار زمني؟

وغالباً ما يُترك تفسير هذه النصوص لاجتهادات الأعوان، بناءً على مستوى معرفتهم وخبرتهم، أو يُحال

الأمر إلى رؤسائهم لتقديم التوجيهات الضرورية، مما يضعف من اتساق تطبيق القانون ويقلل من فاعلية الرقابة

الجبائية.

ومن أبرز الآثار السلبية لهذا الوضع:

- وجود ثغرات قانونية يمكن استغلالها للتهرب الضريبي.

- غياب نصوص تشريعية صريحة تحمي الأعوان أثناء أدائهم لمهامهم الرقابية، خصوصاً خلال التدخلات

الميدانية لدى المكلفين بالضريبة.

- صدور تعديلات متكررة ومتشعبة تفتح المجال لاجتهادات وتأويلات متعددة، مما يؤدي إلى نشوء خلافات فكرية ونزاعات متكررة بين المكلفين والإدارة الجبائية.
- عدم مواكبة التشريعات الضريبية للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية المستجدة، وهو ما يحدّ من قدرة الإدارة الجبائية على التكيف مع الواقع المتغير¹.

قصور الكفاءة والإمكانيات البشرية:

- رغم الجهود المبذولة لتعزيز الإدارة الجبائية من خلال التكوين والتمثّل بدروس وطنية متخصصة في مجال الضرائب وعدد المكلفين بالجباية والجمارك، إلا أن الواقع يشير إلى استمرار وجود نقائص ملموسة في كفاءة وخبرة الأعوان المكلفين بمهام الرقابة الجبائية، لا سيما في ظل التطورات المستمرة التي تشهدها ظاهرة التهرب الضريبي وازدياد تعقيد العمليات الاحتياطية.
- ويُعزى ذلك إلى قلة عدد المكلفين ذوي الخبرة المهنية العالية في هذا المجال، مما يُضعف القدرة على كشف التلاعبات والتجاوزات إلا من خلال تدخلات محدودة من طرف أعوان محترفين وذوي خبرة، حيث تسهم هذه الخبرة والكفاءة في تسريع وتيرة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها المكلفون.
- كما يواجه جهاز الرقابة الجبائية مشكلات متعلقة بنقص عدد المراقبين المتخصصين، وضعف التنسيق بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الضريبية، وهو ما يُقلل من الفاعلية العليا الممنوحة لعمليات الرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية المتاحة مقارنة بعدد المكلفين، بالإضافة إلى التزايد المتواصل في عدد القضايا، خصوصاً في ظل الانفتاح الاقتصادي المتسارع.

¹ لفتالي عبد العزيز، "أسلوب الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي - حالة الجزائر من 2002 إلى 2003"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي علي فارس - المدية، السنة الجامعية 2008-2009، ص. 4.

- وهذا النقص في الموارد البشرية ينعكس على قدرة المراقبين على الاستمرار في متابعة الملفات لفترات زمنية طويلة، مما قد يؤدي إلى شعور المكلفين بالطمأنينة وعدم الخشية من إجراءات الرقابة، وبالتالي استغلال ذلك للتهرب الضريبي بكافة السبل الممكنة¹.

نقص الإمكانيات والوسائل المادية:

- تُعاني الإدارة الجبائية في الجزائر من ضعف الإمكانيات الإدارية والوسائل التي تُعين أعوان الرقابة في أداء مهامهم، مثل غياب وسائل النقل لتأمين وصول المكلفين بالضريبة إلى أماكن التحقيقات، إضافة إلى نقص تجهيزات المكاتب الضريبية وانعدام الأجهزة واللوازم الضرورية للعمل الإداري مثل أجهزة الحاسوب ووسائل الاتصالات والمعلومات التي تُستخدم لتسهيل التواصل وتبادل البيانات داخل هيكل الإدارة الجبائية بمستوياتها المختلفة، وإمكانية الربط مع الهيئات الأخرى لطلب المعلومات².
- رغم التطور الذي شهدته هياكل الإدارة الجبائية، إلا أنها لا تزال تعتمد بشكل كبير على الوسائل التقليدية في جميع أدوات الرقابة، مما يحد من فعالية المشروع الجبائي لرقابة المكلفين ضريبياً أثناء تأديتهم لمهامهم الصعبة، إذ أن الضمانات المتاحة ليست كافية، خاصة في ظل تعرض أعوان الرقابة إلى اعتداءات معنوية وجدية من طرف المكلفين، كما تُعاني هذه الفئة من ضعف الأجور والمرتبات والخدمات الأخرى، مقارنةً بالأدوار الحساسة التي تضطلع بها، والتي تلعب دوراً محورياً في حماية أموال الدولة من الضياع.

¹ رحال نصر، "محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة: دراسة حالة - ولاية الوادي"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2006-2007، ص. 4.

² وسفي نور الدين، "الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية في الجزائر: دراسة تقييمية للفترة 2000-2002"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2009-2010، ص. 146.

- إن غياب الوسائل الضرورية لأداء العمل يؤدي إلى قصور واضح في تنفيذ مهامهم، مما يفتح المجال أمام التقصير أو الإضرار في أداء مهامهم، جراء إجراءات المكلفين في التهرب من دفع الضرائب، وهو ما يؤثر سلباً على مردودية الرقابة الجبائية¹.

أولاً: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والظروف الداخلية:

تواجه الفئة المعنية بأداء الضريبة عدة صعوبات نتيجة ضعف الإمكانيات والموارد، بالإضافة إلى نقص التدريب والخدمات المتاحة لهم. وعند غياب الوسائل الضرورية لأداء مهامهم، يؤدي ذلك إلى قصور في أداء وظائفهم بشكل سليم، وهذا يتسبب في مشاكل عديدة مثل:

1. عدم دفع المكلفين للضريبة أو تأخيرها:

قد يؤدي ضعف التوعية والموارد إلى امتناع البعض عن دفع الضريبة، مما يؤثر سلباً على فعالية الرقابة الجبائية ومردوديتها.

ثانياً: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والبيئة الخارجية:

توجد صعوبات أخرى من الخارج تتعلق بنطاق الرقابة الجبائية والنظام الجبائي، حيث تتمثل هذه الصعوبات في أطر أخرى ترتبط مباشرة بالإدارة الجبائية مثل المكلف بالضريبة وسلطات أخرى ذات علاقة.

• نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة:

يُعد نقص الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلفين بالضريبة من المشاكل الأساسية التي تعيق فعالية الرقابة، إذ يؤدي غياب التشريعات الضريبية الواضحة إلى عدم التزام المكلفين بالضريبة بدفع الضرائب المستحقة عليهم، وهذا بدوره يؤثر سلباً على منظومة التحصيل. كما يساهم عدم الاقتناع بالنظام

¹بوشري عبد الغني، "فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 2001-2011"، دراسة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية، وعلم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المدية، 2010-2011، ص. 63

الضريبي المطبق في دفع البعض إلى اللجوء للتهرب الضريبي، إضافة إلى جهل المكلفين بدور الضريبة وأهميتها في الحياة الاقتصادية المعاصرة¹.

• اتساع دائرة الاقتصاد غير الرسمي:

يُميز الاقتصاد الموازي وجود أنشطة تجري خارج نطاق الرقابة الحكومية وأجهزتها، ويُعتبر محاولة للتهرب من الالتزامات القانونية، مما يؤدي إلى انتشار واسع لهذا النشاط في السنوات الأخيرة نتيجة الانفتاح الاقتصادي والدخول السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد السوق.

• عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى:

يُشكل ضعف التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات والسلطات العامة ذات العلاقة بالمكلفين عائقًا أمام الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عمليات الرقابة بفعالية، إذ يؤدي غياب التعاون وتبادل المعلومات بين هذه الجهات إلى صعوبة اكتشاف التجاوزات والتلاعبات الضريبية، مما يضعف من قدرة الرقابة الجبائية على أداء مهامها بشكل كامل.

المطلب الثاني: الأدوات الحديثة لتفعيل الرقابة الجبائية

أولاً - إجراءات تحسين نظام الرقابة الجبائية:

تتعلق هذه الإجراءات بتعزيز وتقوية نظام الرقابة، وتتمثل فيما يلي:

1. تقوية النظام الضريبي:

يعتمد ذلك على انتهاج مسار إصلاحي للإدارة الجبائية يركز على تبسيط النظام الجبائي وتوجيهه وفق أنظمة حديثة تهدف إلى تحصيل الضرائب بطرق فعالة. ومن بين هذه الإجراءات²:

¹ أو هيب بن سالمه ياقوت، «الغش الضريبي»، مقدمة لنيل شهادة الدراسات في القانون الجنائي والعلوم الجبائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002-2003، ص. 2.

² كحلة عبد الغني، «تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي»، مذكرة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، السنة الجامعية 2010-2011، الصفحتان: 85-86.

- تسهيل الإجراءات الجبائية من خلال تأسيس "الملف الجبائي الموحد"، الذي يهدف إلى جمع المعلومات الجبائية للمكلف في وثيقة موحدة تُسهّل معالجتها ومراقبتها.
- إنشاء التحقيق البسيط أو التحقيق الظرفي، الذي يُعد إجراء أقل تكلفة، وأسرع تنفيذاً، وأقل تعقيداً مقارنة بالتحقيق المحاسبي التقليدي، مع احتفاظه بقدر مقبول من الفعالية الرقابية.
- زيادة التشديد في العقوبات المفروضة على المكلفين بالضريبة الذين يتعمدون التهرب من دفع التزاماتهم الجبائية، وذلك من خلال تبني وسائل قانونية أكثر صرامة تهدف إلى ردع المخالفين وضمان تحصيل حقوق الخزينة العامة بمختلف الطرق الممكنة.

2. عصنة الإدارة الجبائية

- خضعت الإدارة الجبائية الجزائرية لعدة إصلاحات تهدف إلى إعادة هيكلتها وتطويرها بما يواكب التحولات الاقتصادية والتقنية، ويتجلى ذلك من خلال¹:
- إنشاء ثلاث هياكل كبرى جديدة تتمثل في: مديريات المؤسسات، مركز الضرائب، ومركز الضرائب الجوّاري، بهدف تحسين خدمة المكلف بالضريبة وتقريب الإدارة منه.
 - إنشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال، ومديرية الإعلام الآلي، وذلك لتحسين أساليب التواصل والرفع من جودة الخدمات الجبائية المقدّمة.
 - رفع كفاءة أعوان الإدارة الجبائية من خلال التكوين المستمر، وتزويدهم بالوسائل التقنية والمعرفية التي تسمح لهم بأداء مهامهم بكفاءة وفعالية.

3. تعزيز وتدعيم التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك:

ويتم ذلك عبر الإجراءات التالية:

- خلق وإنشاء قنوات اتصال منتظمة بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك لتبادل المعلومات بشكل آني وفعال.
- تبادل المعلومات حول قنوات التهريب التي من شأنها أن تمكّن من تتبع حركة السلع غير المصرّح بها وضبط العمليات المشبوهة.
- تبادل الملفات الحساسة المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي وتفعيل آليات المراقبة المشتركة.

التعاون والسياسة الدولية:

¹ ولهي بوعلام عجلان العياشي، مرجع سبق ذكره، الصفحة: 160

في ظل الانفتاح الاقتصادي الذي تشهده الجزائر وانخراطها في علاقات متعددة مع مختلف دول العالم، أصبح من الضروري تدعيم التعاون الدولي في المجال الجبائي، وذلك من خلال¹:

- الاطلاع على الأموال التي يمتلكها الأفراد في الخارج، بهدف إلزامهم بتقديم التصريحات الجبائية المتعلقة بها، وضمان الشفافية في مصادرها واستعمالها.
- عقد اتفاقيات دولية تتعلق بتبادل المعلومات الجبائية، خاصة الاتفاقيات المرتبطة بالحسابات الجارية، لضمان المراقبة الفعالة للمكلفين الذين يملكون أصولاً خارجية.
- الحرص على تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الإنترنت، مع العمل على ملاءمتها مع التشريعات الضريبية الوطنية، وتفادي استغلالها كوسيلة للتهرب الضريبي أو غسيل الأموال.

المطلب الثالث: مقترحات لتفعيل دور الرقابة الجبائية

من أجل تعزيز فعالية الرقابة الجبائية، لا بد من اقتراح آليات واضحة ومحددة تهدف إلى دعم وتحسين أدوات الرقابة الجبائية على كافة الأصعدة. ويمكن حصر هذه المقترحات فيما يلي:

أولاً: تفعيل نظام المعلومات الجبائي

يُعد تفعيل نظام المعلومات الجبائي من أبرز الآليات التي يجب أن تحرص إدارة الضرائب على تطويرها، نظراً لأهميته في تسريع ودقة الأداء الجبائي وتنفيذ مختلف العمليات الضريبية. ففي ظل التحول إلى التجارة الإلكترونية، أصبح من الضروري أن تلعب الإدارة الجبائية دوراً فاعلاً، خاصة مع غياب نظام معلومات جبائي خاص بالإدارة الضريبية الجزائرية، حيث لا يوجد حتى الآن سوى بعض المحاولات المعزولة من قبل بعض المصالح لتأسيس وإطلاق مثل هذا النظام. ويعاني هذا المجال من جملة من النقائص نذكر منها²:

- عدم استعمال الإعلام الآلي بصفة شاملة من طرف مصالح إدارة الضرائب.
- غياب الربط بين مختلف مصالح الضرائب، ما يعيق تبادل البيانات والمعلومات.

¹بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، الصفحة: 207

²كمال رزين. فيصل عبد الحليم، "نظام المعلومات الجبائي الجزائري"، موقع www.dz.dcrexet، : 16/05/2025، الساعة 15:30.

- الاكتفاء باستخدام النظام الورقي التقليدي في تسيير المعلومات، مما يقلل من فعالية الرقابة.

ثانيًا: تأسيس المحكمة الجبائية

يُعد إنشاء هيئة قضائية مختصة للفصل في المنازعات الضريبية من الآليات الجوهرية لتفعيل الرقابة الجبائية، إذ تُعزز هذه الهيئة الضمانات القانونية المكفولة للمكلفين من جهة، وتدعم سلطات الإدارة الجبائية من جهة أخرى. كما أن تطبيق مثل هذه الإجراءات إذا ما استند إلى هيئة قضائية جبائية مختصة، فسيُعتبر من بين أهم وسائل تفعيل النظام الضريبي وتحقيق نتائج إيجابية على مستوى استقرار التشريعات الجبائية وتوحيد تفسيرها وتنفيذها.

وهذا من شأنه أن يسهّل مهمة الإدارة الضريبية، ويجعلها إدارة قادرة على ضمان تحقيق إيرادات جبائية دقيقة، قائمة على معرفة التكاليف الحقيقية للمكلفين ونفقاتهم، مما يؤدي إلى:

- تعزيز الشعور بالرضا النفسي تجاه الضريبة.
- تقليص حوافز التهرب الضريبي لدى المكلفين¹.

ثالثًا: تحسين صياغة القوانين التشريعية

إن غموض وتعقيد التشريعات الضريبية وتعددتها، يمثل تحديًا كبيرًا يستوجب المعالجة. فالإصلاح الضريبي لا يكتسب مصداقيته وفعاليته إلا من خلال تبني مقاربة علمية تتسم بالبساطة والوضوح في الصياغة، خاصة في الأوساط الإدارية المنوط بها تنفيذ القوانين الجبائية. ويؤدي ذلك إلى تقادي ما يشعر به المكلفون أحيانًا من ظلم ضريبي، مما يساهم في:

- توحيد النصوص القانونية.
- حصر القوانين واللوائح والتعليمات.

¹ كحلة عبد الغني، "تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص: 175-176.

- إصدار نصوص تشريعية واضحة تساعد أعوان الرقابة الجبائية على أداء مهامهم دون مواجهة عراقيل قانونية.

- تعزيز الثقة في النظام الضريبي من طرف المكلفين¹.

رابعاً: تحفيز أعوان الإدارة الجبائية

يجب أن يتم تحفيز أعوان الرقابة الجبائية مادياً ومعنوياً، وذلك بإشباع حاجياتهم وتحقيق تطلعاتهم المهنية. فرفع الرواتب وتحسين ظروف العمل ينعكس بشكل مباشر على كفاءتهم ويُقلّص من احتمالية لجوئهم إلى ممارسات غير مشروعة. لذا يُقترح ما يلي:

- رفع أجور موظفي الإدارة الضريبية بما يتناسب مع طبيعة المهام والمسؤوليات المنوطة بهم.
- تبني سياسة تحفيز مدروسة تشمل الحوافز المادية والمعنوية.
- اعتماد نظام أجور يضمن العدالة والإنصاف.
- تسليط العقوبات القصوى على من يثبت تورطهم في سلوكيات مخالفة للقوانين والأخلاق المهنية².

خامساً: تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة

تُعتبر العلاقة الجيدة بين الإدارة الضريبية والمكلف من العوامل الأساسية التي تساهم في نشر الوعي الضريبي وتقليل حالات التهرب والغش الجبائي. وتُبنى هذه العلاقة على أساس التعاون والتفاهم بدلاً من التصادم، ويمكن تفعيلها من خلال الإجراءات التالية³:

¹ نبوى نجا، "فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص: 131.

² نفس المرجع، ص: 129.

³ ولهي بوعلام عجلان العياشي، مرجع سبق ذكره، الصفحة: 159.

- تنمية الوعي الضريبي بما يتناسب طردياً مع إحساس المكلف بالمسؤولية تجاه تمويل الخدمات العامة والمرافق العمومية.
- تنظيم برامج تكوينية وإعلامية موجهة للمكلفين لتعريفهم بحقوقهم وواجباتهم وتيسير تعاملهم مع الإدارة.
- تقديم مكافآت للمكلفين الذين يُظهرون تعاونًا ضريبياً مميزًا.
- اعتماد الإدارة لمبدأ "الزبونية"، بحيث يتم التعامل مع المكلفين كمشاركين في تحقيق المصلحة العامة، مما يساهم في تطوير العلاقة إلى علاقة شراكة مبنية على التفاهم والتعاون لا على المواجهة والصرامة فقط.

يتناول هذا الفصل من خلال دراسة ميدانية دور الرقابة الجبائية وأهميتها في الكشف والتأكد من الوضعية الضريبية للمؤسسات الاقتصادية. كما يسلط الضوء على أهمية إعادة تأسيس الوعي الضريبي لدى المكلفين، حيث لا تقتصر أهمية الرقابة فقط على زيادة الحصيلة المالية، بل تمتد إلى ضبط مؤسسات الأعمال وتنظيم وتوجيه سلوكها وفق آليات الرقابة الجبائية.

وفي المقابل، لا يوجد فصل بين الربح الكامل أو الجزئي في التحصيل الضريبي، مما يتطلب من النظام الضريبي الجزائري مراقبة دقيقة للمعاملات والوثائق المقدمة من قبل المكلفين. تهدف الرقابة الجبائية إلى كشف التجاوزات في الوعاء الضريبي، وتوفير رقابة فعالة تشمل الجوانب القانونية والاقتصادية والاجتماعية، مما يدعم استقرار ونمو النظام الضريبي.

خاتمة

تدور الإشكالية المحورية لهذه الدراسة حول الدور الجوهرى الذى تلعبه الرقابة الجبائية فى فحص ومعالجة الوضعيات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال دراسة ميدانية أنجزت على مستوى مركز الضرائب لولاية تيارت. مكنت هذه الدراسة من التوصل إلى نتائج هامة توضح الأهمية الكبرى التى تكتسبها الرقابة الجبائية فى ضبط الوضعيات الجبائية للمكلفين، وكذلك دورها فى استرجاع الإيرادات وتحقيق التزام أكبر من طرف المكلفين بالضريبة.

أظهرت الدراسة أن مركز الضرائب بولاية تيارت يتمتع بفعالية واضحة فى التأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية المقدمة، حيث يطبق التشريع الجبائى وفق آليات رقابية متكاملة، من خلال تفعيل إجراءات متعددة مثل الرقابة على الوثائق والرقابة الميدانية (التحقيق الجبائى). وقد أسفرت هذه الإجراءات عن الكشف عن العديد من التجاوزات والأخطاء فى التصريحات الجبائية، وتم اتخاذ العقوبات القانونية المقررة، مما يؤكد فعالية الرقابة فى ضبط الوضعيات الجبائية.

كما كشفت الدراسة عن الحاجة إلى توسيع نطاق العمل الرقابى باعتماد أشكال جديدة من التحقيقات مثل تحقيق الدخل والتحقيق حسب العينة، التى تستهدف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء، وهو ما يعزز أهمية الدور الذى تضطلع به الرقابة الجبائية فى معالجة الوضعيات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية.

وأوضحت الدراسة أن التشريع الجبائى الجزائرى يعتمد على آليات رقابية فعالة، حيث يتم تفعيلها للتحقق من التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة على مستوى المصالح الرئيسية للرقابة والبحث بمركز الضرائب فى تيارت، وذلك من خلال الرقابة على الوثائق والرقابة الميدانية المعمقة. كما يتم تنفيذ الإجراءات الرقابية وفق مراحل دقيقة تبدأ بالإجراءات التحضيرية للتدقيق التى تشمل المراقبة المجانية وجمع المعلومات، يليها مباشرة

خاتمة

أعمال التحقيق الميداني التي تتضمن فحص ومراجعة الدفاتر القانونية من حيث الشكل والمضمون، وقد أتاح هذا النهج إعادة تشكيل الأوعية الضريبية وتصحيح نسب التكاليف الضريبي.

وأشارت الدراسة كذلك إلى أن جهل المكلفين بالقوانين الضريبية يعد من أهم الأسباب المؤدية إلى التصريحات الخاطئة، خاصة فيما يتعلق بأنواع الضرائب والرسوم المطبقة، مما يتطلب بذل جهود مكثفة في مجال التوعية والتكوين. كما أن تعقيد النصوص الجبائية وصعوبة الاطلاع عليها وفهمها من طرف المكلفين يساهم في وقوع أخطاء وتجاوزات، ما يحتم تبسيط التشريع الجبائي وتسهيل فهمه.

في إطار اختبار الفرضيات، تم الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية التي تناولت الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في تقويم الوضعية الجبائية الشاملة للمؤسسات الاقتصادية.

بالنسبة للفرضية العامة التي تفيد بأن الرقابة الجبائية تُعدّ أداة محورية تلعب دورًا فعالًا في تحليل وتشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، وتساهم في إعادة بناء التوازن الضريبي بما يضمن تحقيق أهداف النظام الجبائي، فقد أكدت الدراسة صحتها بشكل واضح. إذ بينت النتائج أن الرقابة الجبائية كانت أساسًا في الكشف عن التجاوزات وتصحيح الأخطاء في التصريحات الضريبية، مما ساهم بشكل مباشر في تعزيز الموارد المالية للدولة وتحقيق العدالة الضريبية. كما أظهرت الإجراءات الرقابية التي تم تنفيذها سواء على مستوى الوثائق أو من خلال الرقابة الميدانية، فاعلية هذه الآلية في إعادة تشكيل الأوعية الضريبية وتصحيح نسب التكاليف الضريبي. ومع ذلك، بينت الدراسة وجود تحديات تتعلق بنقص الوسائل التقنية وضعف التنسيق الإداري، مما يبرز الحاجة لتعزيز أدوات الرقابة لتحقيق أفضل النتائج.

أما الفرضية الفرعية الأولى، والتي تشير إلى أن الغاية من الجبائية مزدوجة، إذ لا تقتصر على تغطية النفقات العامة فقط، بل تُعد وسيلة وظيفية تمكّن الدولة من تنفيذ سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، فقد تم تأكيدها من خلال نتائج الدراسة. إذ تبين أن التزام المكلفين بالضريبة، المدعوم بفعالية الرقابة الجبائية، يساهم في توفير الموارد المالية الضرورية لتحقيق السياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة. غير أن الدراسة نوهت إلى

خاتمة

أن ضعف الوعي الضريبي وصعوبة فهم التشريعات بين المكلفين قد يحد من تحقيق هذه الغاية، مما يستدعي تبني آليات مستمرة للتوعية وتبسيط النصوص القانونية لضمان فاعلية هذه الوظيفة.

أما الفرضية الفرعية الثانية، التي تنص على أن فعالية الرقابة الجبائية تعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة الأجهزة المختصة وامتلاكها للوسائل التقنية والبشرية الملائمة، فقد أيدت الدراسة هذا الطرح بشكل قاطع. حيث أبرزت النتائج وجود قصور في الوسائل التقنية مثل غياب نظام معلومات جبائي متكامل، إضافة إلى ضعف برامج التكوين المستمر وقلة الحوافز المادية والمعنوية لأعوان الرقابة، مما يؤثر سلباً على جودة أداء الرقابة. وبالتالي، يتضح أن تحسين الموارد التقنية والبشرية يشكل عاملاً جوهرياً في تعزيز فعالية الرقابة الجبائية.

وأخيراً، الفرضية الفرعية الثالثة التي تفيد بأن الرقابة الجبائية تلعب دوراً أساسياً في متابعة ومراجعة الوضعيات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، مما يسمح بكشف التجاوزات وتصحيح الاختلالات، فقد تم تأكيدها بوضوح من خلال الدراسة. إذ تم رصد العديد من التجاوزات والأخطاء في التصريحات الضريبية خلال العمليات الرقابية، وتم اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة حيالها. كما أشارت الدراسة إلى أهمية توسيع نطاق الرقابة وذلك لضمان شمولية المراقبة وتقليل التهرب الضريبي، وهو ما يعزز دور الرقابة في ضبط الوضعيات الجبائية بفعالية.

التوصيات: نعرض فيما يلي مجموعة من التوصيات:

- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتأسيس الضريبة وجبايتها.
- تعزيز عدد الفرق المختصة لضمان دقة التصريحات ودعم التحقيقات المحاسبية، بالإضافة إلى تعميق الرقابة على الوضعية الجبائية الشاملة، باعتبار ذلك نوعاً من الرقابة الأقل أولية التي تتميز بسرعة وكفاءة أكبر.

خاتمة

- توفير وسائل الاتصال المعلوماتية (الإنترنت - الربط الإلكتروني) التي تتيح تسهيل الاطلاع على أعراف الضرائب، وذلك بهدف تحسين استفادة المكلفين من الخدمات المقدمة من طرف الإدارة الجبائية، وتعزيز التعاون بينها، فضلاً عن تمكين الوصول إلى المعلومات المتوفرة في البيئة الإلكترونية.
 - تكثيف جهود التوعية الضريبية لفائدة المكلفين بالضريبة عبر حملات إعلامية موجهة عبر وسائل الإعلام الرئيسية، إضافة إلى تنظيم ندوات وورش عمل في المؤسسات والجمعيات والنقابات المهنية.
 - تعزيز التنسيق بين إدارة الضرائب وسلطات الإدارات والمؤسسات الأخرى، لتزويدها بتقارير ومعلومات موضحة حول نشاطات والتزامات المكلفين بالضريبة.
 - الاستفادة من موارد الضرائب المقدمة في إطار تفعيل الرقابة الجبائية عبر برمجيات متخصصة لإدارة هذه الرقابة بفعالية.
- آفاق البحث: وفي الختام، نأمل أن يشكل هذا البحث منطلقاً لدراسات مستقبلية تتناول موضوعات مثل:
- الجباية ودورها في التنمية الاقتصادية.
 - الرقابة الجبائية وآلياتها في فحص الوضعية الجبائية للمؤسسات الاقتصادية.
 - دور التحقيقات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
 - دراسة فعالية الرقابة الجبائية في رصد نسبة زيادة التصريحات الضريبية.

المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

1. باهر محمد ، علم المالية العامة ، مكتبة الآداب، مصر ، 1998.
2. برحمان محفوظ ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري - دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2009.
3. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 1999.
4. حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، دار الوفاء، ط.1، الأردن، 2016.
5. حداد زكريا، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي - دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية سكيكدة.
6. حسين مصطفى، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
7. حميدي سليمان القيالان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، ط.2، الأردن، 2010.
8. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، دار دھوما، الجزائر.
9. رفعت محبوب، المالية العامة، دار الإشعاع، الجزء الثاني، مصر، 1971.
10. سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، الجبائية شمول الجبائية والجمارك أملاك الدولة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2021.
11. سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، 2007.

قائمة المراجع

12. سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، *اقتصاديات الضرائب*، الدار الجامعية.
13. عبد الناصر نور غليان الشريف، *الضرائب ومحاسبتها*، دار الآداب، الأردن، 2002.
14. عبد الناصر نور، *الضرائب ومحاسبتها*، دار المسيرة، الأردن، ط.1، 2003.
15. غازي عناية، *المالية العامة والتشريع الضريبي*، الباز، عمان، 1998.
16. محمد سعيد فودهود، *مبادئ المالية العامة*، سوريا، 1978-1979.
17. محمد عباس محرزي، *اقتصاديات الجباية والضرائب*، ط.2، دار دھوما، الجزائر، 2003.
18. مراد ميهوبي، *إجراءات تحصيل الضريبة وأي فعالية للتواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون*، مجلة جامعة 8 ماي 1945، الجزائر، العدد 39.
19. منور أو سرير محمد حمو، *محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة*، مكتبة الشركة الجزائرية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009.
20. يوسف نور الدين، *الجبائية المحلية ودورها في ترقية التنمية في الجزائر - دراسة تقييمية للفترة 2000-2008*، جلسة 2014/03/25 على الساعة 15:30.
21. السيد عبد المولى، *المالية العامة*، دار الفكر العربي، مصر، (بدون سنة نشر).
22. العيد صالح، *الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية*، دار دھوما، الجزائر، 2005.

ثانياً: الرسائل الجامعية وأطروحات الدكتوراه

1. اوهيب سعيدة ياقوت، *الغدر الضريبي*، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجبائية، جامعة الجزائر، 2002-2003.

قائمة المراجع

2. بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 2001-

2011، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة عمّان، 2010-2011.

3. داودي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في المالية العامة، جامعة

تلمسان، 2005-2006.

4. فاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، تخصص جباية وتدقيق، جامعة الجزائر،

2014-2015.

5. قتال عبد العزيز، أسلوب الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي - حالة الجزائر 2002-

2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية، المعهد الوطني للعلوم الاقتصادية والتجارية

والتسيير، المركز الجامعي علي فارس المدية، 2008-2009.

6. سليمان عيد، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم

التسيير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،

2011-2012.

ثالثاً: الجرائد الرسمية والنصوص القانونية

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي المتعلق بالرقابة الجبائية،

2008.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في

2006/09/18، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، العدد 25 الصادر بتاريخ

2006/09/24، المادة 10.

3. المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2017.

قائمة المراجع

4. المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، الباب الأول - حق الإدارة في الرقابة، 2021.
5. المادة 20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات المعدل والمتمم وفقاً للمادة 37 من قانون المالية لسنة 2009.
6. المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 33، قانون المالية التكميلي، 2007.
7. المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة للموظف العمومي، الجزائر.
8. المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة 192، الجزائر.
9. ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2006.
10. ميثاق المكلف بالضريبة، منشورات سنة 2014.

رابعاً: المواقع الإلكترونية

1. كمال رزين فيصل عبد الحليم، نظام المعلومات الجبائية الجزائري، الموقع الرسمي:

www.drxcet.dz

2. الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، متاح على <https://www.mfdgi.gov.dz/fr>