

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر في علوم التسيير

التخصص: مراقبة التسيير.

الموضوع:

## الرقابة الجبائية للمؤسسة

دراسة حالة بمفتشية الضرائب لبئر خادم بالجزائر العاصمة

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

بريش عبد القادر.

من إعداد الطلبة:

- أيت محند فريدة.
- بناني لمياء.

مكان التبرص: مفتشية الضرائب الإخوة جيلالي لبئر خادم الجزائر العاصمة.

فترة التبرص: 2015/03/02 إلى 2015/04/30 .

[Tapez un texte]

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر في علوم التسيير

التخصص: مراقبة التسيير.

الموضوع:

## الرقابة الجبائية للمؤسسة

دراسة حالة بمفتشية الضرائب لبئر خادم بالجزائر العاصمة

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

بريش عبد القادر.

من إعداد الطلبة:

• أيت محند فريدة.

• بناني لمياء.

مكان التبرص: مفتشية الضرائب الإخوة جيلالي لبئر خادم الجزائر العاصمة.

فترة التبرص: 2015/03/02 إلى 2015/04/30 .

## شكر و تقدير

الحمد لله وحده ونحمده و نستعينه على مما رزقنا به من نعمة وعلى أن أماننا على انجاز هذا البحث والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما كثيرا.

إنه من العرفان بالجميل أن نتوجه في بداية هذا البحث بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذنا المشرف الدكتور بريس عبد القادر على توجيهاته ونصائحه القيمة التي أفادتنا كثيرا في إثراء معارفنا العلمية، وتقديم التوصيات الرشيدة، وحرصه على تقديم يد العون والمساعدة ولم يذخر جهدا في تشجيعنا ومساعدتنا لانجاز هذا العمل، نعم الأستاذ بارك الله فيه وجعله في ميزان حسناته.

كما نوجه عرفاننا وشكرنا إلى مؤطرتنا بمفتشية الضرائب لبئر خادم السيدة " محبوبه خوخة " التي كانت سندا لنا في بحثنا هذا والتي وقفت بجانبنا في خطوات البحث ولم تبخل علينا في مساعدتها لنا.

و نتقدم بوافر التقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفونا بقبول مناقشة المذكرة والحكم عليها.

كما لا يفوتنا في هذا المقام أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم برأيه وشجعنا ولو بكلمة طيبة لإخراج هذا البحث إلى حيز الوجود من الأساتذة والزملاء وجميع عمال المدرسة العليا للتجارة.

فريدة ولمياء

## الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى كل من:  
إلى منبع الحنان والعطاء بدون مقابل الغالية أمي ثم  
أمي ثم أمي  
إلى روح أبي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه  
إلى أخواتي: وهيبة و سلمى  
إلى إخوتي: رياض و محرز  
إلى يونس وسيرين و هديل  
إلى الأصدقاء و الزملاء و الأحباب  
مريم وعائشة و نوال و أمين  
وإلى من شاركتني العمل فريدة  
إلى كل الأساتذة الذين ساعدوني في إنجاز هذا  
البحث

# إهداء

الحمد لله فائق الأنوار، وجاعل الليل والنهار.

ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد المختار.

إلى التي أوصانا بها نبينا الكريم صلوات الله وسلامه عليه، إلى  
النبع الفيض بحنانه، نبع المحبة والحنان والصبر والاحترام  
والدتي الكريمة حفظها الله.

إلى مثلي الأعلى في التضحية والعطاء إلى الذي دفعني إلى  
معتك الحياة بثقة واعتزاز، والذي الكريم حفظه الله، أطال الله  
في عمرهما وفيها ومخلصا لهما قال تعالى "وقل ربي أرحمهما  
كما ربياني صغيرا".

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء دون نسيان أزواجهم، زوجاتهم،  
أولادهم .

إلى كل الأصدقاء خاصة أسماء، باية، نوال، مريم، مائة،  
نسرين، إيمان، أسياء، سهام، نصيرة، لمياء، سمية، مريم

إلى كل زملائي في المدرسة العليا للتجارة

إلى كل من يحب فريدة

إلى كل هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

فريدة

[Tapez un texte]



## الفهرس العام

شكر وتقدير

الاهداء

I.....	الفهرس العام.
II .....	قائمة الجداول.
IV.....	قائمة الأشكال.
V.....	قائمة الملاحق.
VI .....	قائمة الاختصارات و الرموز.
VII.....	ملخص.
أ- د .....	المقدمة العامة.
1 .....	الفصل الأول : مفاهيم عامة حول جباية المؤسسة.
2.....	المبحث الأول: ماهية الضريبة .....
2.....	المطلب الأول: تطور وتعريف الضريبة وخصائصها.
4.....	المطلب الثاني: مبادئ وتقنيات الضريبة.
9.....	المطلب الثالث: أهداف الضريبة و أهم أنواعها.
13.....	المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري.
13.....	المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي.
14.....	المطلب الثاني: النظام الجبائي قبل إصلاحات 1991 .....
17.....	المطلب الثالث: النظام الجبائي الجزائري بعد إصلاحات 1991 .....
24.....	المبحث الثالث:العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الرقابية .....
24.....	المطلب الأول: الإلتزامات المحاسبية للمكلف بالضريبة.
26.....	المطلب الثاني: نظام التصريحات الجبائية و دفع الضريبة.
29.....	المطلب الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف و للإدارة الجبائية.
33.....	خلاصة الفصل الأول.
34.....	الفصل الثاني:الرقابة الجبائية و أهم أسبابها
35.....	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية .....
35.....	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.
36.....	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.
37.....	المطلب الثالث:أشكال الرقابة الجبائية .....



[Tapez un texte]

المبحث	الثاني:	مراحل	عملية	الرقابة
الجبائية	39.....			
المطلب الأول: إعداد و تحضير عملية الرقابة.	40.....			
المطلب الثاني: تنفيذ الرقابة الجبائية.	42.....			
المطلب الثالث: نتائج عملية الرقابة.	47.....			
المبحث الثالث: أسباب الرقابة الجبائية	53.....			
المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبي.	53.....			
المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي وأهم الأسباب المؤدية إليه.	56.....			
المطلب الثالث: آثار التهرب والغش الضريبي.	62.....			
خلاصة الفصل الثاني.	64.....			
الفصل الثالث : دراسة حالة لمؤسسة بمفتشية الضرائب لبيئر خادم.	65.....			
المبحث الأول: عرض المديرية العامة للضرائب.	66.....			
المطلب الأول:لمحة تاريخية عن المديرية العامة للضرائب.	66.....			
المطلب الثاني: مهام المديرية العامة للضرائب.	67.....			
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.	68.....			
المبحث الثاني:تعريف بمفتشية الضرائب لبيئر خادم (مقر التربص).	70.....			
المطلب الأول: تعريف مفتشية الضرائب و مهام رئيس المفتشية.	70.....			
المطلب الثاني: مهام مكاتب المفتشية.	71.....			
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب.	72.....			
المبحث الثالث:دراسة حالة لشركة بناء وترقية العقارات ببيئر خادم.	73.....			
المطلب الأول:دراسة الملف الجبائي	73.....			
المطلب الثاني: الأعمال الميدانية لعملية التحقيق المحاسبي.	74.....			
خلاصة الفصل الثالث	85.....			
الخاتمة العامة	86.....			
المراجع	92-89.....			
الملاحق	xiv- i.....			

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم الشكل
69	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	01
72	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب بئرخادم	02

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم الجدول
18	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	01
19	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	02
21	التسبيقات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات	03
29	أنواع وطرق التصاريح الجبائية والوثائق المستعملة في تكوين الملف الجبائي	04
79	جدول الحقوق والغرامات للضريبة على النشاط المهني	05
80	جدول الحقوق والغرامات للضريبة على القيمة المضافة للعقار السكني	06
81	جدول الحقوق والغرامات للضريبة على القيمة المضافة للعقار	07
83	جدول الحقوق والغرامات للضريبة على الأرباح الشركة	08



## قائمة الملاحق

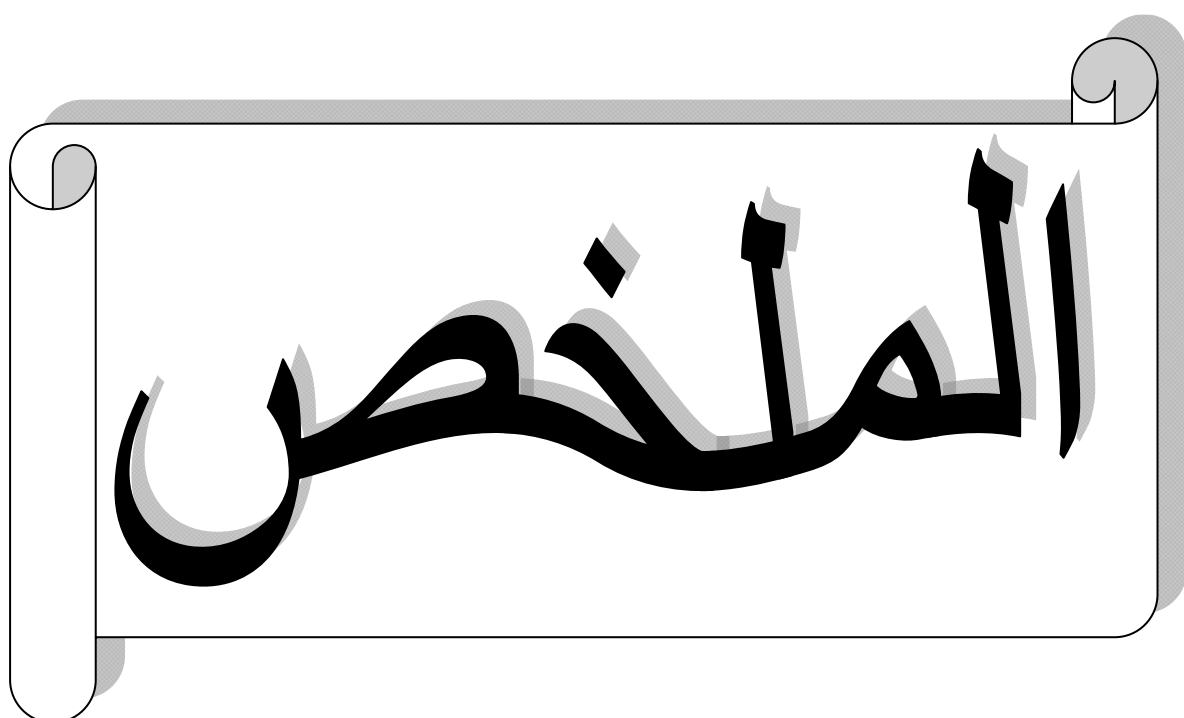
اسم الملحق	الرقم الملحق
الجدول للمبيعات للسنوات 2010.2011.2012	01
جدول التقييم للمبيعات حسب القيمة الأسعار السوقية 2010.2011.2012	02
وثيقة التقييم الأولي	03
وثيقة الرد أو الإجابة عن التقييم الأولي	04
وثيقة التقييم النهائي	05
وثيقة إصدار الأوريدة	06

قائمة الاختصارات والرموز



## قائمة الاختصارات والرموز

قائمة الاختصارات والرموز	
الرموز	الدلالة
BIC	الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية
BNC	الضرائب على الأرباح الغير تجارية
ICR	الضريبة التكميلية على مجموع الدخل
SIRCDC	الضريبة على مداخيل رؤوس القيم المنقولة
TAIC	الرسم على النشاط التجاري والصناعي
VF	الدفع الجزافي
TANC	الرسم على النشاط الغير تجاري
TUGP	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
TUGPS	الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات
TRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	الضريبة على القيمة المضافة
TAP	الضريبة على النشاط المهني
SCF	النظام المحاسبي المالي
TF	الرسم العقاري



## المخلص

تعتبر الإيرادات الجبائية من أهم مصادر تمويل ميزانية الدولة التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، فالمطلع على قوانين الضرائب يجد أن الدولة تعمل جاهدة على البحث عن تشريع ضريبي محكم يساهم بدوره في رفع هذه الإيرادات ويعمل على تشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وبمعنى آخر إيجاد طرق لتوعية المكلفين بدفع المستحقات الجبائية وبالتالي يتم تحصيل الأموال المفقدة.

ولمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي أقرت جُل التشريعات الجبائية الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من هذه الظاهرة بغية الزيادة في الإيرادات الجبائية للدولة، ولهذا الغرض كُلفت الإدارة الجبائية بالقيام بهذه المهمة حيث سُخرت لها الإمكانيات المادية والبشرية للقيام بمهمة الرقابة الجبائية على أحسن وجه.

حيث تمت معالجة بحثنا في ثلاث فصول، حيث تناولنا في الفصل الأول موضوع جباية المؤسسة، أما الفصل الثاني كان حول عموميات الرقابة الجبائية، ومراحل إجراءاته، بالإضافة إلى كيفية مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

بينما خصصنا الفصل الثالث للدراسة التطبيقية حيث قمنا بعرض المديرية العامة للضرائب ومفتشية الضرائب الإخوة جيلالي أبنر خادم والمهام المكلفة بها، بالإضافة إلى دراسة الرقابة الجبائية لمؤسسة بناء وترقية العقارات من طرف مفتشية الضرائب.

ومن هنا تظهر مدى فعالية إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي وزيادة الإيرادات العامة للدولة.

### الكلمات المفتاحية :

- الضريبة. المكلفون بالضريبة.
- النظام الجبائي.
- الغش والتهرب الجبائيين.
- الرقابة الجبائية.
- الإدارة الجبائية.



## المقدمة العامة

تعرف معظم دول العالم تزايداً مضطرباً للنفقات العامة ، من سنة إلى أخرى، وخاصة في ظل تخلي الدولة الحديثة عن الأفكار الكلاسيكية التي كانت تلزمها بالحياد في العملية الاقتصادية ، و تحصر دورها في تحقيق العدالة والأمن و الدفاع وفقاً للمفهوم التقليدي. وعليه فدور الدولة يتمثل في توفير الموارد المالية اللازمة لمواجهة أزمة النفقات العامة المتزايدة بفعل تعدد مجالات التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية وغيرها...

ولقد اختلفت هذه الموارد و تباينت أهميتها حسب تطور دور الدولة و مدى تدخلها في النشاط الاقتصادي فإن السمة البارزة لها في العصر الحديث أنها جعلت من الضريبة أهم مورد مالي لها، لأهمية الدور الذي تلعبه لتحقيق أغراض السياسة المالية من جهة ، وما تثيره من مشكلات تقنية و اقتصادية متعلقة بفرضها وآثارها من جهة أخرى ، فالضريبة أداة تمويلية تكفل بتغطية مستمرة متنوعة و متجددة للنفقات العامة ، كما أنها وسيلة فاعلة للتدخل و توجيه السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة ، بما يكفل تحقيق مختلف التوازنات و الأهداف المرسومة من طرف السلطات العمومية .

والجزائر تعتبر إحدى الدول التي تمثل فيها " الضرائب و الرسوم " أهم جزء في مالية الدولة و المصدر الرئيسي لتغطية النفقات العامة و إرساء هيكل متين يركز على هذه الموارد الهامة ، ولقد أدت الأزمة التي مرت بها الجزائر في النصف الثاني من عشرية الثمانينات سنة 1986م بصعوبات مالية ناجمة عن انهيار أسعار البترول ، مما أدى إلى هشاشة الاقتصاد الوطني و صعوبات هيكلية نتج عنها فقدان مبالغ مالية ضخمة أوقعت المالية العامة للدولة في عجز دائم ، مما نتج عنه تعرض الجزائر إلى ضغوطات كبيرة كانت تمارسها المؤسسات المالية الدولية و على رأسها صندوق النقد الدولي و بالتالي أرغمت الحكومة الجزائرية قبول التغيير الجذري لسياستها الاقتصادية بالانتقال إلى الاقتصاد السوق ، فباشرت بعدة إصلاحات في مختلف المجالات ، بوضع برامج و مخططات للاستقرار و التصحيح الهيكلي .

وضمن هذا السياق برزت حاجة السلطات العامة إلى إقامة نظام جبائي يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية في تمويل الخزينة ، وعليه ابتداء من 1991 أعطت أولوية كبيرة للضريبة في قوانين المالية و قامت بإجراء تعديلات و إصلاحات قانونية للنظام الجبائي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد و كثرة الضرائب ، محاولة إيجاد نظام جبائي يتماشى مع التطور الاقتصادي و الدولي.

إلا أن فعالية و إيجابية هذا النظام يصطدم بشريحة من المكلفين ترى في الضريبة تقييدا لحرية التملك تجعلهم يعتمدون على كل الوسائل و الطرق التي تمكنهم من عدم دفع الضريبة المستحقة عليهم كليا أو جزئيا أي التقليل من قيمتها قدر المستطاع الأمر الذي نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بما يعرف "التهرب و الغش الضريبي " الذي أصبح يهدد الاقتصاد الوطني .

لمواجهة و محاربة هذه الظاهرة هناك إجراءات يجب أن تُؤخذ بعين الاعتبار و المتمثلة في الرقابة الجبائية، الذي هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى فحص التصريحات التي يقدمها المكلفون إلى الإدارة الضريبية وذلك من أجل تأكد من تجانس المداخل المصرح بها مع الوضعية المالية لهم فهي تعتبر أداة فعالة لاسترجاع الأموال محل التهرب و الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبيين .

### الإشكالية الرئيسية

ومما سبق ذكره سنطرح إشكالية لهذا الموضوع و المتمثلة في السؤال التالي :

**ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في محاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبيين ؟**

ولمعالجة هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

1. ما هي الرقابة الجبائية؟
2. على ماذا يتوقف نجاح الرقابة الجبائية؟
3. ماذا نعني بالتهرب و الغش الضريبيين؟ وآليات الحدّ منه و مكافحته؟
4. ما هي المنهجية و التقنيات المتبعة في سير عملية الرقابة الجبائية؟

### فرضيات البحث

وللإجابة على الأسئلة الفرعية نفترض بعض الفرضيات والتي تكون بمثابة رد أولي على التساؤلات:

1. الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة بيد الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبيين.
2. يتوقف نجاح الرقابة الجبائية علي فعالية الإدارة الجبائية.
3. يعتبر الغش و التهرب الضريبي وسيلة للتخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا.
4. منهجية الرقابة الجبائية تتميز بخصوصيات تختلف عن باقي الرقابات الأخرى.

## أسباب إختيار البحث

ومن دوافع اختيارنا للبحث في هذا الموضوع أسباب عديدة أهمها:

- الرغبة الشخصية للبحث في هذا الموضوع لأننا لم نتطرق إليه كثيرا من خلال المشوار الدراسي.
- أهمية الموضوع من حيث تعرضه لألية هامة وحساسة في ضمان موارد الضريبة خاصة في ظل نظام جبائي تصريحي.
- شعورنا بأهمية الموضوع، خاصة باعتبار وسيلة الرقابة الجبائية هامة لمكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين الذي يزداد يوما بعد يوم مما أصبح يشكل عائقا أمام كل الدراسات والتقديرات.

## أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من الاعتبارات التالية:

- التقلبات المالية التي تستهدف الاقتصاد الوطني جراء التغيرات التي تطرأ على السوق النفطية مما يستوجب إعطاء الأهمية الكبرى لقطاع الضرائب.
- أهمية الرقابة الجبائية كأداة فعالة التي تستعين الدولة بها لمحاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي الذي أصبح يزداد يوما بعد يوم، مما أصبح يشكل عائقا أمام كل الدراسات والتقديرات .

## أهداف البحث

كما يهدف البحث إلى الإجابة عن التساؤلات المطروحة في الإشكالية واختبار مدى صحة الفرضيات المقدمة سابقا بالإضافة إلى:

- محاولة تحسين وتوعية المكلفين بأهمية الضرائب.
- إبراز الرقابة الجبائية كأداة فعالة في تحصيل الضرائب.

## المنهج المتبع

تم الاعتماد للإجابة على الأسئلة المطروحة واختبار صحة الفرضيات سابقة الذكر تم إتباع منهج وصفي وتحليلي في الجانب النظري وعلى منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

## تقسيم العمل:

يتعلق الفصل الأول مفاهيم عامة حول جباية المؤسسة حيث جاء في ثلاث مباحث عالج المبحث الأول مفاهيم أساسية للضريبة، أما المبحث الثاني فنجد فيه تطور النظام الجبائي الجزائري، بينما المبحث الثالث خصص للعلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.

أما فيما يخص الفصل الثاني فكان بدور حول الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الجبائي عولج في ثلاث مباحث، الأول يتحدث عن ماهية الرقابة الجبائية، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى أهم مراحل الرقابة الجبائية، و أخيرا في المبحث الثالث تحدثنا عن أسباب الرقابة الجبائية.

ليتم في الفصل الثالث محاولة إسقاط الدراسة النظرية على كيفية الرقابة الجبائية في مفتشية الضرائب لبئر خادم بالجزائر العاصمة.



# الفصل الأول

## الفصل الأول : مفاهيم عامة حول جباية المؤسسة

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

من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وإعتبارا لهذه الأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم الإيرادات العامة للدولة أصبحت موضوع إهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول إيجابية و فعالة للآزمات المالية و الاقتصادية أي إشباع الحاجات المتزايدة.

ومن هذا المنطلق أصبح الحديث عن الضرائب علما قائما في كل أقطار العالم والذي هو لب حديثنا في هذا الفصل.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

- ماهية الضريبة ؛

- نظام الجبائي الجزائري ؛

- العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية.

### المبحث الأول: ماهية الضريبة

سيتم التعرض ضمن هذا المبحث إلى معرفة مفهوم الضريبة وتعريفها، وما هي المراحل التي تمت بها، بالإضافة إلى معرفة كل العناصر الداخلية في تكوينها.

#### المطلب الأول: تطور وتعريف الضريبة وخصائصها

##### 1- التطور التاريخي للضريبة

كان في السابق ينظر إلى الضريبة على أنها سعر مقابل حماية الدولة للحرية الفردية وبالتالي كانت هذه النظرية (نظرية المساومة) تنص على أن كل فرد يحتاج للخدمات العامة وعليه أن يدفع مقابل ذلك وكانت الضريبة أمراً إختيارياً على الأفراد أن يدفع مقابل السلع والخدمات التي يطلبونها، هذه النظرية أكدت على حقوق الأفراد أمام تزايد قوة الدولة فجعلت العلاقة بين الحكومة ودافعي الضرائب قريبة شبه العلاقة بين البائعين والمشتريين في القطاع الخاص.

أما النظرة الحديثة للضرائب على أنها إسهام من أفراد المجتمع من أجل الإستعمال العام دون تحقيق منفعة مباشرة للدفاع والتي كانت نتيجة نمو روح الجماعة نحو تحمل العبء العام (نظرية التضامن) ، وتفرض هذه النظرية على وجود مصلحة مشتركة عامة بين أفراد المجتمع تقوم الدولة على رعايتها وحمايتها ولهذا لا بد من وجود موارد إقتصادية تتمكن بواسطتها الدولة من إشباع حاجيتهم.

ولهذا فمن حق الدولة أن تفرض الضرائب على أفراد المجتمع كمشاركة منهم في تحمل الأعباء العامة فأصبحت في هذه الحالة الضريبة أمراً إجبارياً وليس اختيارياً<sup>1</sup>.

##### 2- تعريف الضريبة

لقد حاول العديد من المفكرين والكتاب تعريف الضريبة، وجاءت هذه التعاريف متشابهة نذكر منها:

#### التعريف الأول

هي إقتطاع نقدي من مداخيل و ثروات أفراد المجتمع ، تقوم به الحكومة إجبارياً من أجل تحقيق الخدمات العامة التي تقدمها الدولة دون أن يكون هناك عائد مباشر للفرد.

أوهي إقتطاع نقدي إجباري نهائي يتحمله المكلف ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقاً لمقدرته على الدفع مساهمة منه في الأعباء العامة أو تدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- محمود الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، الطبعة 1 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007 ، ص: 54، 55.

<sup>2</sup>- نفس المرجع أعلاه، ص: 55.

### التعريف الثاني

تعرف الضريبة بأنها فريضة نقدية تفرضها الدولة بصورة إجبارية على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين دون مقابل من أجل تغطية النفقات العامة<sup>1</sup>.

### التعريف الثالث

الضريبة هي أداء نقدية تفرضها السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبدون مقابل قصد تغطية الأعباء العامة فعلا<sup>2</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا إستنتاج تعريف عامة للضريبة بأنها اقتطاع نقدي إلزامي و نهائي تحدده الدولة و دون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة.

### 3- خصائص الضريبة

#### 3-1- الضريبة إقتطاع نقدي يتم بصورة نقدية

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

- تحقيق عدالة أكبر للأفراد حيث يمكن احتساب أعباء المكلف الشخصية.

- لا يتم التلاعب بحصيلتها.

- تعتبر المبالغ النقدية أكبر حصيلة وأسهل في الجباية وأقل تكلفة.

#### 3-2- الضريبة تفرض جبرا

ليس للمكلف الخيار في أدائها فهي من أعمال السيادة للدولة فالعلاقة بين المكلف والدولة قانونية وليست علاقة تعاقدية فالمشرع هو الذي يحدد الضريبة ووعائها ومعدلها وجميع الإجراءات الخاصة بها وإذا إمتنع المكلف عن دفعها يعرض للعقوبات القانونية و يقتضى مبدأ الإلجار بأن يقوم بإقتطاعها

<sup>1</sup> - علي محمد خليل، سليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، طبعة 2000، ص: 173.

<sup>2</sup> - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، طبعة 2، دار وائل للنشر، 2005، ص: 145.

شخص عام وهو الدولة أو شخص إعتباري أعطاهم القانون الحق مثل الحكومة المركزية والإقليمية، الوحدات الإدارية المحلية البلديات والهيئات التشريعية أحيانا<sup>1</sup>.

### 3-3- الضريبة تدفع بدون مقابل

يتوقع المكلف أن تعود عليه بمنفعة خاصة مباشرة بصفته عضو في المجتمع من خلال المنفعة العامة التي تعود على جميع المواطنين، فليس من المنطق أن يطلب المكلف أي نفع مقابل دفع الضريبة<sup>2</sup>.

### 3-4- الضريبة فريضة نهائية

تعتبر الضريبة نهائية لأن المكلف بالضريبة لا يمكنه المطالبة بإسترجاع المبلغ الضريبي المدفوع مهما كانت الظروف والأحوال، وهذا المفهوم يختلف عن المفهوم الإعتراض الضريبي، فهنا نتحدث عن المبلغ الذي أقره المكلف ثم تدفع فعلا<sup>3</sup>.

### 3-5- الضريبة فريضة عامة

ترضى لتحقيق منافع عامة، فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة، فمنفعتها عامة<sup>4</sup>.

## المطلب الثاني: مبادئ وتقنيات الضريبة

### 1- مبادئ الضريبة

هي تلك الأسس التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة، وتهدف هذه المبادئ إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ( الخزينة العمومية) و مصلحة الممولين.

وقد قام المفكر الإقتصادي " آدم سميث" بوضع أربعة مبادئ أساسية من شأنها إحداث نظام جبائي فعال، هذه المبادئ هي:

#### 1-1- مبدأ العدالة الضريبية

يقصد بها أن يوزع العبئ المالي العام على الأشخاص المجتمع كل حسب مقدرته ويتطلب هذا ملائمة الضريبة لنوع وعائها، وتقدير الإعفاءات المناسبة للحالة الاجتماعية، ولقد تطور معيار العدالة الضريبة مع تطور المجتمع، فقد كان معيار العدالة الضريبية في رأي علماء، أن المالية تعني تساوي

<sup>1</sup> - محمود الوادي، زكريا أحمد عزام، مرجع سبق ذكره، ص 55 ، 56.

<sup>2</sup> - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية ، مرجع سبق ذكره، ص: 147 .

<sup>3</sup> - نفس المرجع أعلاه، ص: 147.

<sup>4</sup> - حميد بوزيدة - جباية المؤسسات ، الطبعة الثانية، الجزائر، ص: 08 .

المنفعة التي يحصل عليها المكلف مع نشاط الحكومة وخدماتها ومقدار ما يدفعه من الضريبة غير أن هناك صعوبات تواجه هذا الرأي لذا قرر "أدم سميث" مبدأ المساواة في القدرة في أن تكون الضرائب المحققة للمساواة بين الناس في القدرة على أداء الضريبة وهو يعتبره معيار أقرب للعدالة من غيره، إذ يعتبر أساس درجة

التسيير المالي بالنسبة للفرد، بصرف النظر عما يعود عليه من منفعة خاصة من نشاط الحكومة العام، ومن هذا المنطلق يمكن للتشريعات الضريبية تقدير الإعفاءات المناسبة للحالات الاجتماعية<sup>1</sup>.

### 2-1- مبدأ اليقين

ويرتبط هذا المبدأ بمدى وضوح الضريبة بالنسبة للفرد الملتزم بدفعها وبالتالي يقتضي هذا المبدأ أن تكون الضريبة واضحة تمام الوضوح أمام المكلف، والهدف من ذلك هو حماية دافع الضريبة من التعسف الممكن حدوثه من موظفي الإدارة الضريبة، يجب أن لا تكون أمرا تحكما بل يجب حسابها بصورة مسبقة وتكون معلومة ومحددة لدافع الضريبة بالإضافة إلى معرفة كل الأمور المتعلقة بالضريبة مثل وقت الدفع وأسلوب التحصيل<sup>2</sup>.

### 3-1- مبدأ البساطة

يرتبط هذا المبدأ بالبساطة التي يجب أن تتمتع بها الضرائب المفروضة من جانب بساطة الفهم لدافع الضريبة بحيث أنه لا تكون الإجراءات والتشريعات الضريبية معقدة، حيث أنه لا تكون هناك مجالا للاختلاف في تفسيرها بين الإدارة والمكلفين، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة التكاليف بالنسبة للإدارة وللمكلفين من خلال لجوء المكلف إلى إستشاريين في الضريبة.

### 4-1- مبدأ الملائمة في التحصيل

بمعنى أن يتلاءم ميعاد التحصيل مع ميعاد تحقق الإيرادات الفعلية حتى يتسنى في وقت يسر المكلف، وبالكيفية الملائمة له حيث يوضع ولا ينجم عن هذا ضرر للخزينة وإخلال من الحصيلة ولا إرهاق للمكلف، وبالتالي يجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي بالنسبة للضرائب غير المباشرة لا يشعر بوقوعها حيث أنها تكون جزء من الثمن في الغالب:

- إتباع مبدأ التيسير على فترات تتماشى مع فترات السيولة النقدية المتوفرة للمكلف.
- أن ينظر إلى مديني الضرائب بعين الاهتمام وبحث في الأسباب في تراكم الديون الضريبية وعدم

سدادها

<sup>1</sup> - حسين مصطفى، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1999، ص: 95.

<sup>2</sup> - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص: 159.

### 5-1- مبدأ الإقتصاد في النفقة

تتصرف هذه القاعدة كما حددها "أدم سميث" إلى ضرورة الإقتصاد في النفقات جباية الضرائب أي ضرورة أن تنظم كل ضريبة، بحيث لا يزيد ما نأخذه من المكلف، كما يدخل الخزينة العمومية إلا بأقل مبلغ ممكن وعادة ما تأخذ الضريبة من المكلفين مبلغ يزيد كثيرا عما يدخل الخزينة العمومية إذا ما إحتاج تحصيلها عدد كبير من الموظفين، تستهلك أجورهم جزء كبير من حصيلتها وهو ما يعني أن تشغيل هؤلاء الموظفين يشكل ضريبة إضافية على المكلف.

### 2- تقنيات الضريبة

#### 1-2- تحديد وعاء الضريبة

يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توفر العنصر الزمني لهذا الوعاء، فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول، حسب الأنظمة المحددة لذلك<sup>1</sup>.

وعلى هذا الأساس يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل، رأسمال. أو الدخل ورأسمال معا أو الأفراد فيما إذا فرضت على الأفراد بغض النظر عن دخولهم وثروتهم.

كما يتأثر الوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي ففي المجتمعات الزراعية نجد أن الوعاء قد يكون على الإنتاج الزراعي مباشرة، أو اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة لسهولة فرضها بينما الدول المتقدمة (الصناعية) نجد الإعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الأفراد من العمل والأرباح المحققة.

#### 2-2- أساليب تقدير الضريبة

يمكن تحديد مبلغ الوعاء الضريبي على أساس عدت طرق تتبعها الدولة عن طريق تقدير غير المباشرة<sup>2</sup>:

#### 1-2-2- طريقة المظاهر الخارجية

تبعاً لهذه الطريقة تفرض الضريبة على أساس مؤشرات أو أدلة خارجية يحددها المشرع وقد يكون أو لا تكون، هذه الأدلة ذات الصلة وإرتباط وثيق بوعاء الضريبة، وإن ما يميز هذه الطريقة في تحديد الوعاء وتقدير الضريبة الواجب دفعها إلى إدارة الضريبة هو بساطتها وسهولتها وإنخفاض من تكلفة

<sup>1</sup> - علي محمد خليل، سليمان اللوزي، مرجع سبق ذكره، ص: 197.

<sup>2</sup> - نفس المرجع أعلاه، ص ص: 197، 198.

جبايتها كما يصبح التهرب منها ضعيف الإحتمال إلا أن ما يأخذ عليها هو إبتعادها عن الدقة في تجاهلها، للظروف الإجتماعية والصحية للضريبة، وبالإضافة إلى أنها تبتعد عن التقدير الدقيق إلى حد ما، وذلك لعدم مراعاتها تغيير الظروف الاقتصادية من رخاء أو كساد، وهي تتصف بعدم المرونة ، وتستخدم هذه الطريقة في الكثير من الأنظمة الضريبية.

### 2-2-2- طريقة التقدير الجزافي

وطبقا لهذه الطريقة يتم تحديد وعاء الضريبة بأسلوب جزافي إذ تقوم الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة بناء على أدلة أو قرائن لديها أصلا أو مقدمة إليها من قبل الممول، يفترض أن يكون هناك علاقة إرتباط بين الأدلة والوعاء الضريبي ، وذلك لهدف الحصول على تقدير أكثر دقة وإستخدام هذا الأسلوب في تقدير الضريبة لسهولة، كما أنه يتميز بإنخفاض تكلفة جباية الضريبة، عند الأخذ به وهو أسلوب يتبع في الغالب الحالات عدم تقدير التقارير الضريبية من قبل الدافعين ويمكن أن يكون التقدير الجزافي للوعاء بإحدى الصيغتين:

- طريقة التقدير الجزافي القانوني التي يتم بموجبها إعتداد القرائن وأدلة التي نص عليها القانون الضريبي.
- طريقة التقدير الجزافي الإتفاقي ويتم بموجبها تقدير الوعاء الضريبي بعد مناقشات بين الإدارة الضريبية ودافع الضريبة وعلى ضوء ما ينص عليه القانون.

### 2-3-3- سعر الضريبة

يعتبر سعر الضريبة أو معدل الضريبة هو أحد أسس الوعاء الضريبة، حيث سنتطرق إلى العناصر الأساسية الخاصة به<sup>1</sup>:

### 2-3-3-1- طرق تحديد سعر الضريبة

#### ● الضريبة التوزيعية

بموجب هذه الطريقة يتم تحديد مقدار الإيرادات المتوقع جبايتها مسبقا، ثم يتم توزيع هذا المقدار جزافيا حسب المناطق أو الأقاليم أو المحافظات ومن ثم يتم توزيع الضريبة على الأشخاص ضمن المنطقة الجغرافية و حسب المقدرة على الدفع، وأن سعر الضريبة في هذه الحالة لا يعرف إلا بعد تحصيلها وذلك بعد قسمة حصيلة الضريبة على مجموع قيم الأوعية التي خضعت للضريبة.

<sup>1</sup> - علي محمد خليل، سليمان اللوزي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 189، 190.



• الضريبة القياسية

وهي الطريقة التي تحدد بموجبها سعر الضريبة مسبقاً، ولا يعرف مقدار حصيلة الضريبة إلا بعد جبايتها وهكذا نرى أن الضريبة القياسية، يعرف السعر، ولا تعرف الحصيلة. بينما في النوع الأول يحدث العكس، وتتميز الضريبة القياسية بالمرونة إذ أن الدولة تقوم بزيادة السعر أو تخفيضها، تبعاً للوضع الاقتصادي، كما أن هذه الطريقة تراعي مبدأ العدالة.

2-3-2- طرق التحصيل

تعتبر مرحلة تحصيل الضريبة هي المرحلة الأخيرة والهامة، حيث أن المراحل السابقة هي مرحلة تمهيد منطقي عن طريق إحترام القوانين والإجراءات لكي لا تجد مرحلة التحصيل صعوبة من طرف المكلفين، ولكي تتماشى المراحل السابقة مع مرحلة التحصيل يجب أن تبنى الضريبة على وعاء حقيقي، وأن تكون التصفية دقيقة لكي لا يكون هناك تناقض حيث لا جدوى من التنبؤ بمبالغ خالية لا تحقق في مرحلة التحصيل، وما يترتب على هذا الإجراء من خطورة إستقرار في عدة مجالات الاقتصادية والاجتماعية و من أجل تحصيل الدين المستحق للخزينة تستعمل هذه الأخيرة عدة أساليب<sup>1</sup> :

• أسلوب الوعاء المباشر

عندما تتم عملية تحديد الوعاء وتصفية الدين المستحق، تبلغ الإدارة المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه وميعاد أو مواعيد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها في هذا المجال، للمكلف الإختيار في تسديد الدين سواء عن طريق حوالة أو صك بريدي أو بنكي ويكون الدفع جملة واحدة أو بالتقسيم مع مراعاة قدرة المكلف في الدفع بنية حسنة في ذلك وعلى المكلف إحترام المواعيد المعن عليها في الإتفاقيات، لكي لا يكون عرضة للعقوبات تزيد عن المبلغ وتقلل من مصداقيتها مع إدارة الجباية.

• أسلوب الأقساط المقدمة

قد تتبع الإدارة الجبائية طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم المكلف بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة المالية طبقاً للقرار مقدم عن دخله المتوقع أو حسب القيمة الضريبية المستحقة عن السنة المالية السابقة على أن يتم التسوية النهائية للضريبة بعد تصفيتها، بحيث يسترد المكلف ما يزيد عن القيمة الضريبية المستحقة أو يدفع ما يقل عنها، وتتطوي هذه الطريقة على ميزة كبرى وهي تزويد الخزينة العمومية بسهولة متدفقة على مدار السنة.

<sup>1</sup> - علي محمد خليل، سليمان الوزري، مرجع سبق ذكره، ص ص : 201، 203.

• أسلوب الحجز من المنبع

في هذه الطريقة يظهر طرف ثالث تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة دين أو تبعية بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتزويدها للخزينة العمومية وتطبق هذه الطريقة على ضريبة الأجرور والمرتببات وأيضا الضريبة على الدخل للشركات الأجنبية، وهكذا يفوت هذا الأسلوب الفرصة على المكلفين بأن يفكر في التهرب أو إخفاء جزء من الدخل.

ومن مميزاته أيضا عدم الشعور للمكلف الحقيقي بأعباء الضريبة أو حتى قيمتها الأمر الذي يسهل العمل للإدارة الجبائية ويقلل من النفقات الجبائية.

المطلب الثالث: أهداف الضريبة و أهم أنواعها

1- أهداف الضريبة

للضريبة عدة أهداف منها<sup>1</sup>:

1-1- الهدف المالي

يراد بالضريبة تغطية النفقات المالية العامة وهذا هدف مالي وهو الهدف الوحيد للضريبة والأساسي لتمويل الخزينة العمومية ، مع مداخيل البترولية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

2-1- الهدف الاقتصادي

وفقا للفكر المالي المعاصر يمكن أن تكون الضريبة هدف ترمي إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية في التخصص والتوزيع والاستقرار والنمو، وذلك من خلال التأثير على الدخل والإدخار والاستثمار والإنتاج، وهكذا نرى أن الضريبة كأداة مالية يمكن أن تلعب دورا هاما في:

- إعادة تخصص الموارد الاقتصادية من خلال تشجيع الدولة لبعض فروع النشاط الاقتصادي.
- تحقيق الإستقرار الاقتصادي في حالة الركود والتضخم.
- تحقيق هدف النمو الاقتصادي، أي الزيادة المؤوية في الإنتاج.

3-1- الهدف الاجتماعي

يمكن إستخدام الضريبة لتحقيق أهداف الاجتماعية كإعادة توزيع الدخل والثروة، وذلك بالحيلولة دون تكتل الثروات بأيدي القلة من أفراد المجتمع ومعالجة أزمات السكن وتطوير الريف، ومحاربة بعض الظواهر الغير مرغوب فيها أي أن الضريبة تستخدم في:

<sup>1</sup> - علي محمد خليل، سليمان احمد اللوزي، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 175، 179 .

- إعادة توزيع الدخل .
- تطوير المجتمع.
- معالجة أزمات المجتمع.

#### 1-4- الهدف السياسي

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية و الإجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر إستعمالاً للضريبة لأهداف سياسية<sup>1</sup> .

#### 2- أنواع الضرائب

##### 2-1- الضرائب المباشرة والغير المباشرة<sup>2</sup>

##### • الضرائب المباشرة

والتي تعتبر كضرائب ذات مؤشر، تمس الملكية، المهن، الدخل، فهي كل إقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم إسمية والتي تنقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية.

##### • الضرائب غير مباشرة

وهي إقتطاعات تفرض على الاستهلاك من بينها تلك المتعلقة بالضرائب على الإنفاق مثل الرسم على القيمة المضافة، فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الإستهلاك أو الخدمات المؤداة ، وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة، من طرف الشخص الذي يود إستهلاك هذه الأشياء أو إستعمال الخدمات الخاضعة للضريبة مثل الضرائب على الواردات، البيع ، النقل ، حقوق التسجيل ، الطابع .....إلخ.

##### 2-2- الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية

تستهدف أو تقوم الضريبة الحقيقية (أو الموضوعية) على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة، أما الضريبة الشخصية (الذاتية) فهي تأخذ بعين الاعتبار، الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة.

##### 2-3- الضرائب العامة والضرائب الخاصة

يقوم معيار التفرقة على أن فيما يخص الضريبة العامة يتعلق الأمر بالوصول إلى الوضعية

<sup>1</sup> - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره ، ص: 13 .

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب ، دار الهدى للنشر والتوزيع، طبعة 2003، الجزائر، ص: 15.

الإقتصادية في مجملها أو إلى القيمة الإجمالية، أما فيما يتعلق بالضريبة الخاصة ، فتقع على عنصر واحد من النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة أو عنصر واحد من دخله.

#### 2-4- الضرائب الموحدة والضرائب المتعددة

إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأشياء التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فهذه الأخيرة تبحث دائما عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات وفي ذات الوقت تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة، وإستنادا إلى ذلك تقوم المفاضلة عند إجراء التنظيم الفني للضرائب بين الإعتماد على نظام الضريبة الموحدة أو الأخذ بنظام يقوم على فرض عدة ضرائب، تتحد كل منها وعاءا ماليا خاصا بها.

#### 2-5- الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي لا يجدد المشرع معدلها مسبقا ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، وفي مرحلة التالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على المكلف بها بمساعدة الأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وحينئذ يمكن معرفة معدل الضريبة.

أما الضريبة القياسية فيقصد بها تلك التي يجدد المشرع معدلها مقدما دون أن يجدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة تارك أمر تحديدها للظروف الإقتصادية، ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك فإن المكلف يكون بعلم مقدار الضريبة الواجب دفعها.

#### 2-6- الضرائب النسبية والضريبة التصاعدية

من الشائع عمليا، أن يأخذ المشرع الجنائي إما بالضريبة النسبية أو الضريبة التصاعدية ويقصد بالضريبة النسبية، النسبة المئوية الثابتة للإقتطاع الذي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة، ولا تتغير بتغير قيمتها، أما الضريبة التصاعدية فتفرض بمعدلات مختلفة بإختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح، أين تزداد الحصيلة الضريبة التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها.

وتنقسم الضريبة التصاعدية إلى ثلاثة أقسام:

- الضريبة التصاعدية الإجمالية.
- التصاعدية بالشرائح (الجزئية).

- التصاعدية بتقرير الإعفاءات أو الخصم من الوعاء الضريبي.

بالإضافة إلى هذه الأنواع من الضرائب توجد ضرائب أخرى يمكن ذكرها فيما يلي:

#### ❖ الضريبة على الدخل

- الضرائب النوعية على فئات الدخل.

- الضريبة على الدخل الإجمالي.

#### ❖ الضريبة على رأس المال

- الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل.

- الضريبة الفرضية على رأس المال.

#### ❖ الضريبة على الإنفاق

- الضرائب على الاستهلاك.

- نظام الرسم على القيمة المضافة.

#### ❖ الضريبة على الأشخاص

يقصد بالضرائب على الأشخاص بأن يكون الإنسان نفسه هو محل الضريبة أو الوعاء الضريبة،

فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة، بغض النظر عن امتلاكهم للثروة.

#### ❖ الضريبة على الأموال

تختار الأموال كأساس لفرض الضريبة وإما أن تكون أموال وإما أن تكون الأموال ثروة أو دخلاً<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

### المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري

إن النظام الجبائي هو القاعدة الأساسية لتحقيق الأهداف الجبائية، فنظام الجزائري مر بعدة مراحل تطويرية وهذا ما سنراه في هذا المبحث، بحيث سيتم معالجة الثلاثة المطالب الموالية:

- مفهوم النظام الجبائي ؛

- نظام الجبائي قبل إصلاحات 1991 ؛

- نظام الجبائي بعد إصلاحات 1991.

### المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي

يعتبر النظام الجبائي مجموعة من العناصر والعلاقات، إذ أن العناصر هي الأجزاء المكونة أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام، وبالنسبة للنظام الجبائي يوجد مفهومان: أحدهما ضيق يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الجبائي في مراحل مختلفة، إنطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للجباية. أما المفهوم الواسع للنظام الجبائي فيتمثل في مجموع العناصر الأيديولوجية والإقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان جبائي معين، وفي هذه الحالة يصبح النظام الجبائي الترجمة العملية للسياسة الضريبية<sup>1</sup>.

ومن تم يعتبر النظام الجبائي مجموعة محدودة و مختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الإقتصادي والإجتماعي و السياسي للمجتمع، و تشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات و القوانين الجبائية و اللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الجبائية<sup>2</sup>.

وعلى هذا الأساس يرتبط النظام الجبائي إرتباطًا وثيقًا بالسياسة الجبائية للمجتمع حيث أنه صياغة فنية لها و يصمم من أجل تحقيق أهدافها، و تعتبر السياسة الجبائية للمجتمع جزءًا من سياسته الإقتصادية، و قد تترجم السياسة الجبائية بعدة نظم جبائية، لذا فإن إختلاف النظم الجبائية بين الدول قد لا يعني إختلاف سياستها الجبائية. من جهة أخرى فإن النظام الجبائي الذي يصلح لتحقيق أهداف سياسة جبائية معينة في مجتمع معين قد لا يصلح لتحقيق أهداف السياسة الجبائية في مجتمع آخر و هذا رغم

<sup>1</sup>- يونس البطريق، علي عباس عياد، النظم الضريبية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 1983، ص: 30.

<sup>2</sup>- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، إقتصاديات الضرائب، ص: 324.

تشابه الأهداف الإقتصادية والسياسات الجبائية بين الدول ، إلا أننا قد نجد إختلافات جوهرية في مستويات التقدم الإقتصادي و الهياكل الإقتصادية و الأيديولوجية و العادات و الثقافات .

#### المطلب الثاني: النظام الجبائي قبل إصلاحات 1991

يتميز النظام الجبائي في الجزائر قبل الإصلاحات الجذرية لسنة 1991 بتشعبه وتعقده، إذ هناك عدة أصناف من الدخل وكل صنف مستقل عن الآخر، وقد إنقسم القانون الجبائي الجزائري إلى جزأين، يتعلق الجزء الأول منه بالجباية العادية أي تلك الجباية المطبقة على نشاطات الأشخاص، السلع والخدمات، كما تعرف بجباية "القانون العام"، والتي كانت قبل 1992 محل الشكوك والمخاوف لعدم قدرتها على تغطية نفقات التسيير، أما الجزء الثاني فيتمثل في الجباية البترولية، التي كانت لها أهمية كبيرة لمساهمتها في الإيرادات الجبائية بشكل رئيسي.

ومن خلال عرض مكونات النظام الجبائي السابق سوف نركز فيه على الجباية العادية التي تنظم العديد من الضرائب والرسوم، إذ كان يتكون من ثلاث أنواع من الضرائب وهي: الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ الضرائب الغير المباشرة والضرائب على رأس المال.

#### 1- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

1-1-1- الضرائب المباشرة: أو ما يعرف بالضرائب على الدخل تندرج ضمن الضرائب النوعية المتعددة فيتعين وفقا لذلك تقسيم النشاط الاقتصادي على أنشطة نوعية وإخضاع دخل كل نشاط للضريبة وفق القواعد والأسعار الخاصة به<sup>1</sup>. وهي تضم ما يلي:

#### 1-1-1- الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية (BIC)

تعتبر هذه الضرائب مباشرة، تطبق واحدة في كل سنة على الدخل الناتج عن النشاطات الصناعية والتجارية موضوعة في القانون التجاري لسنة 1975. وتتغير معدلات هذه الضريبة حسب طبيعة النشاط الممارس، وكذا الطبيعة القانونية للشخص المعنوي، إذ تتراوح من 5% بالنسبة للحرفيين إلى 50% بالنسبة لشركات الأموال<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- الأمر رقم 76-101 مؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجريدة الرسمية العدد 102، بتاريخ 22/12/1976.

<sup>2</sup>- المادة 15 من القانون رقم 89-26 مؤرخ في 31/12/1989، يتضمن قانون المالية لسنة 1990، الجريدة الرسمية، العدد 01، بتاريخ 03/12/1990.

#### 1-1-2- الضريبة على الأرباح الغير تجارية (BNC)

وتفرض هذه الضريبة على مداخيل الأنشطة الغير تجارية و المهن الحرة وتطبق على الأشخاص الذين ليست لديهم صيغة التاجر، وتكون الضريبة مستحقة سنويا وذلك من 1 جانفي 1981 بمعدل 25% على مجموع التراب الوطني(معدل الضريبة 14% لولايات الشمال، 11% لولايات الجنوب)<sup>1</sup>.

#### 1-1-3- الضريبة التكميلية على مجموع الدخل (ICR)

يتم إخضاع جميع مداخيل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين التي قد خضعت من قبل إلى الضريبة المتعددة والنسبية إلى الضريبة التكميلية على الدخل، ورغم أنها تهدف إلى العدالة الضريبة غير أنها تخلق ازدواجا ضريبييا طالما أنها تفرض على الدخل ، ورغم أنها تفرض على الدخل وتقطع سنويا.

#### 1-1-4- الضريبة على مداخيل رؤوس القيم المنقولة "SIRCDC"

تفرض على المداخيل الأسهم وحصص الشركات، الديون، الودائع والكفالات التي يتحصل عليه كل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين تخضع إلى معدل 18% من المبلغ الإجمالي<sup>2</sup>.

#### 1-2- الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني

وهي تفرض على نشاط المؤسسة المتعلقة بالإنتاج والإستثمار وعوامل الإنتاج تتمثل فيما يلي:

#### 1-2-1- الرسم على النشاط التجاري والصناعي "TAIC"

يخضع لهذا الرسم كل عملية على مستوى وحدة إنتاجية بصفة مستقلة عن باقي الوحدات ويقدر معدله 2,55%<sup>3</sup>.

#### 1-2-2- الدفع الجزائي VF

عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على المرتبات والأجور والتعويضات، وقد كان معدل الضريبة 6% حسب المادة 43 من قانون المالية لسنة 1996<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>- المادة 35 من قانون رقم 80-12 الموافق 1980/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1981، الجريدة الرسمية، العدد 54، بتاريخ 1980/12/31.

<sup>2</sup>- المادة 14 من قانون رقم 86-15 الموافق 1987/12/29 يتضمن قانون المالية لسنة 1987، الصادرة في الجريد الرسمية ،العدد 55، بتاريخ 1986/12/30.

<sup>3</sup>- المادة 15 من قانون رقم 85-09 المؤرخ في 1985/12/26 يتضمن قانون المالية لسنة 1986، الجريدة الرسمية، العدد 56، بتاريخ 1985/12/29.

<sup>4</sup>- المادة 43 من قانون رقم 80-12 الموافق 1980/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1981، الجريدة الرسمية ، العدد 54، بتاريخ 1980/12/31.



### 1-2-3- الرسم على النشاط الغير تجاري "TANC"

يخضع الأشخاص الذين ليست لديهم صيغة التاجر، والذين يحققون مداخيل أو أرباح كالفنانين وأصحاب الاختراعات وحقوق التأليف للرسم على النشاط الغير تجاري وذلك من 1 جانفي 1984 حيث يفرض على رقم الأعمال بمعدل 6,05 %.

### 1-2-4- الرسم العقاري

حسب المادة 248 و 249 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن الرسم العقاري يخص الملكيات العقارية المبنية، في حين المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة تنص على الرسم العقاري يخص الملكيات الغير مبنية، وهذا ما عدا الأراضي الفلاحية، ممتلكات العمومية ويختلف معدله حسب هيئة العقار ومكانة ويسدد لصالح خزينة البلدية<sup>1</sup>.

### 2- الضرائب الغير مباشرة

الضرائب الغير مباشرة هي ضرائب تحصل لحظة الإنفاق أو لحظة الاستهلاك، وهي تظم بدورها صنفين من الضرائب<sup>2</sup>:

### 1-2-1- الرسم على رقم الأعمال

وهي ضرائب بدفع على الاستهلاك مواد أو خدمات داخلية ضمن المنتج المحلي ويتكون من رسمين<sup>3</sup>:

### 1-2-1-1- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)

يقتطع هذا الرسم من رقم الأعمال المحقق في عمليات الإنتاج ورقم الأعمال المحقق لعملية الإنتاج والبيع التي تتم على المستوى الوطني والتي تستفيد من إعفاء، وكذا جميع المهن التي تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ومن مزايا أنه يسمح للمنتجين عند عملية البيع بإعادة حسم الرسوم الداخلية في الإنتاج بالإضافة إلى كونه يُدر عائدات ضخمة لخزينة الدولة لإرتباطه بالنشاط الإقتصادي، كما يتميز هذا الرسم بتعدد معدلاته إذ تتباين بين 7% و 80% وتقتطع من عائدات الرسم الإجمالي لصالح المجالات المحلية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 26 من القانون رقم 85-09 المؤرخ في 1985/12/26 يتضمن قانون المالية لسنة 1986، الجريدة الرسمية، العدد 56، بتاريخ 1985/12/29.

<sup>2</sup> - محمد حفال، "المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال في القانون الجزائري"، دار الشهاب، الجزائر، 1987، ص: 26.

<sup>3</sup> - أمر رقم 76-102 مؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية، العدد 103، بتاريخ 1976/12/26.

<sup>4</sup> - المادة 23 من القانون رقم 82-14 الموافق 1983/12/30، يتضمن قانون المالية 1983، الجريدة الرسمية، العدد 57، بتاريخ 1982/12/30.

## 2-1-2- الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (TUGPS)

يتميز هذا الرسم باتساع مجال تطبيقه، إذ أنه يشمل كل المؤدود للخدمات بصفة عامة والمبيعات التي تستهلك في نفس المكان، وتجهيزات المنازل وكذلك عرض المشاهد المسرحية أو السينمائية، وكل أنواع التسلية، بالإضافة إلى خدمات البنوك ومؤسسات التأمين، كما يمتاز هذا الرسم بكثرة النسب التي تتراوح ما بين 2% و 30%<sup>1</sup>.

## 2-2- الضرائب الغير مباشرة على الاستهلاك

تأخذ هذه الضريبة في الحسبان المنتجات و منفعة المنتجات، فتتميز بين المنتوجات ذات الاستهلاك الواسع والمنتوجات الكمالية ومن بين هذه الضرائب نجد الحق الداخلي على الاستهلاك.

## المطلب الثالث: النظام الجبائي الجزائري بعد إصلاحات 1991

لقد ذكرنا مختلف الرسوم والضرائب التي طبقت 1991، ونظرا لظهور مستجداته على الساحة الاقتصادية آنذاك والمتمثلة في:

❖ الأزمة البترولية سنة 1996 والتي عرفت انخفاصاً في سعر البترول حيث أثرت هذه الأزمة بشكل كبير على الإيرادات الوطنية<sup>2</sup>.

❖ سياسة التفتح والدخول إلى إقتصاد السوق لذا أوجبت على الدولة إعادة التعقيبات وبمقتضى قانون المالية لسنة 1991 حدثت عدة تعديلات ضريبية تحقيق لعيوب الضرائب والرسوم السابقة وهي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG؛
- الضريبة على أرباح الشركات IBS؛
- الضريبة على القيمة المضافة TVA؛
- الضريبة على النشاط المهني TAP.

## 1- الضريبة على الدخل الإجمالي

تأسست بموجب قانون المالية لسنة 1991 ودخلت حيز التطبيق سنة 1992 وتضم الضرائب السابقة والمتمثلة في:

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

<sup>1</sup>-المادة 15 من القانون رقم 83-19 مؤرخ في 18-12-1983 يتضمن قانون المالية سنة 1984، الجريدة الرسمية، العدد 55، بتاريخ 31/12/1983.

<sup>2</sup>-صندوق النقد العربي، التقرير الإقتصادي العربي الموحد، الإمارات العربية المتحدة، 1989، ص: 58.

• الضريبة على الأرباح الغير التجارية.

• الضريبة على المداخل والديون والكفالات.

• الضريبة على الرواتب والأجور.

• الضريبة على فائض الناتجة عن تنازل عن الأملاك.

تبين المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة عن الضريبة على الدخل الإجمالي سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وتفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة ومن بين خصائصها<sup>1</sup>:

• **سنوية**: تفرض مرة واحدة في السنة.

• **وحيدة**: تجمع مختلف أصناف الضرائب المذكورة سابقا.

• **شخصية**: تراعى الوضعية الشخصية للمكلف.

• **تصريحية**: على المكلف بالضريبة تقديم تصريح سنوي لجميع مداخله لمفتشية الضرائب التابعة لمكان إقامته قبل نهاية شهر مارس للسنة الموالية.

• **تصاعدية**: تحسب على أساس الجدول الموالي<sup>2</sup>.

#### الجدول رقم (1): الجدول التصاعدي لضريبة على الدخل الإجمالي

معدل الضريبة	الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 60000
10%	من 60001 دج إلى 180000 دج
20%	من 180001 دج إلى 360000 دج
30%	من 360001 دج إلى 1080000 دج
35%	من 1080001 دج إلى 3240000 دج
40%	أكثر من 3240000

المصدر: قانون المالية 2008

<sup>1</sup>- المادة 08 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 26/12/1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية ، العدد 15، بتاريخ 18/12/1991.

<sup>2</sup>- قانون المالية 2008، الوزارة المالية.

لكن بموجب قانون المالية لسنة 2009 وحسب المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تعدل وتنتم أحكام المادة 104 و تحرر كما يلي:

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي الآتي:

**الجدول رقم (2) : الجدول التصاعدي لضريبة على الدخل الإجمالي**

نسبة الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا تتجاوز 120000 دج
20%	من 120001 دج إلى 360000 دج
30%	من 360001 دج إلى 1440000 دج
40%	أكثر من 1440000

**المصدر:** المادة 05 من القانون رقم 70-12 مؤرخ في 2007/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية ، العدد 82، الصادرة بتاريخ 2007/12/31.

ويكون أساس حساب الدخل الخاضع للضريبة كالتالي<sup>1</sup>:

$$\text{الدخل الخاضع للضريبة} = \text{الدخل الإجمالي الصافي} - \text{مجموع التكاليف}$$

### 1-1- طرق دفع الضريبة على الدخل الإجمالي

هناك ثلاث طرق لدفعها وهي كالاتي<sup>2</sup>:

#### 1-1-1- النظام الحقيقي

يعتمد على التصريح السنوي المقدم من طرف المكلف للإدارة الضرائب ويطبق هذا النظام وجوبا على النشاطات التالية:

- عمليات البيع الذي يقوم بها وكلاء البيع.

<sup>1</sup>- قانون المالية 2009 .

<sup>2</sup>- نفس المرجع اعلاه.

- عمليات إيجار العتاد أو مواد الإستهلاك الدائمة ما عدا الحالات التي تكتسي طابعا ثانويا وملحقا بالنسبة لمؤسسة صناعية أو تجارية.

### 1-1-2- النظام الجزافي

وهو تقدير تقريبي بحيث تقوم الإجارة للضريبة بتحديد المادة الخاضعة للضريبة على أساس قواعد قانونية.

### 1-1-3- الاقتطاع من المصدر

طريقة تستعملها إدارة الضرائب لتحصيل الضريبة من شخص آخر غير الممول لمحاربة التهرب الضريبي ويوجد ثلاث أطراف:

- إدارة الضرائب وهي التي تتحصل على قيمة الضرائب.

- المكلف وهو الشخص المسؤول عن دفع الضريبة المستحقة وفقا للأجال المحددة.

- الممول هو الشخص الذي يتحمل قيمة الضريبة.

### 2- الضريبة على أرباح الشركات IBS

حسب المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على ما يلي:

- تؤسس الضريبة السنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات<sup>1</sup> ومن بين خصائصها:

• أنها سنوية وحيدة وليست تصاعدية ونسبتها 23% و تصريحه أي على المكلف تقييم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسة قبل نهاية شهر لسنة التي تلي سنة الاستغلال.

• تتمثل الشركات التي تخضع وجوبا لهذه الضريبة الشركات الأموال، شركات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوجيه بالأسهم المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي التجاري والشركات المدينة المتكونة تشكل شركات الأسهم.

<sup>1</sup> - المادة 135 من القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قوانين جباية لسنة 2010، المديرية العامة للضرائب، منشورات الساحل، 2010، ص: 62.

• أما الشركات الخاضعة اختياريًا لهذه الضريبة تتمثل في شركات الأشخاص التي تكون في شكل شركات التضامن<sup>1</sup>.

تحسب الضريبة على أرباح الشركات على أساس الربح الضريبي الذي يساوي الربح المحاسبي زائد الاستيراد مطروح منه التخفيضات<sup>2</sup>.

• تتمثل الإستيردادات في التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي لأن مصلحة الضرائب قد ترفعها مؤقتًا كالإحتساب الغير مسددة خلال السنة مصاريف التعامل التقني والمصاريف المالية إتجاه الخارج أما المصاريف المفروضة نهائيًا.

التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للإنحلال.

الهدايا المختلفة بالاستثناء ذات الطابع الاشهاري التي لا تتجاوز الوحدة 500 دج والإعانات والتبرعات تتعدى 20000 دج سنويًا.

مصاريف الاحتفالات بما فيها مصاريف الإطعام والفندق والعروض.

أما التخفيضات فحسب المادة 148 من قانون المالية هي عبارة عن تلك التكاليف التي تدرج في حساب الربح المحاسبي وتعتبر إدارة الضرائب كالتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة.

هذه التكاليف تتمثل في خسائر السنوات السابقة إلى غاية السنة الخامسة، يتم دفع الضريبة على أرباح الشركة على ثلاث تسبيقات مؤقتة ورصيد التصفية ويتضح ذلك في الجدول التالي<sup>3</sup>:

### الجدول رقم (3): التسبيقات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات

التسبيق	قيمة التسبيق	آخر أجل للدفع التسبيق
التسبيق الأول	ضريبة سنة (ن-1)*23%	15 مارس سنة (ن+1)
التسبيق الثاني	ضريبة سنة (ن-1)*23%	15 جوان سنة (ن+1)
التسبيق الثالث	ضريبة سنة (ن-1)*23%	15 نوفمبر سنة (ن+1)

المصدر: قانون المالية لسنة 2015

<sup>1</sup> - المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ص:63.

<sup>2</sup> - mohand cherif ainouche ,l'essentiel de la fiscalité algerienne, édition hiwarcom ,1992,p:251.

<sup>3</sup> - قانون المالية 2015 .

بحيث تتمثل "ن" سنة الاستغلال

دفع التصفية = ربح سنة ن \* 23% - مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة

فتوجد ثلاث حالات:

- مجموع التسبيقات يساوي الضريبة المستحقة ويساوي هنا رصيد التصفية منعدم.
  - مجموع التسبيقات أصغر من الضريبة المستحقة تساوي هنا رصيد التصفية موجب ويجب دفع قيمته قبل 30 أفريل من السنة ن+2.
  - مجموع التسبيقات أكبر الضريبة أي رصيد التصفية سالب فيسترجع تسبيق السنوات القادمة.
- 3- الرسم على القيمة المضافة TVA:
- أسس بموجب قانون المالية لسنة 1991 ويحل:
- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP .
  - الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات TUGPS .
- يتعلق هذا الرسم على القيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية وهي ضريبة غير مباشرة يتحملها المستهلك النهائي.
- يخضع الرسم على القيمة المضافة بصفة عامة إلى:
- عمليات الاستيراد.
  - عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات.
- أما العمليات التي تقع خارج مجال التطبيق الرسم على القيمة المضافة فنجد: البيع بالتجزئة والنشاط الفلاحي<sup>1</sup>.
- قد حدد قانون المالية لسنة 1992 أربع معدلات للرسم على القيمة المضافة المتمثلة في ما يلي:
- المعدل المخفض الخاص بـ 7% .

<sup>1</sup>-Youcef Deboub, *les nouveaux mécanismes économiques en algerie*, opu, 1995, p113.

• المعدل المخفض 13%.

• المعدل العادي 21%.

• المعدل المضاعف 40%.

أما القانون المالية لسنة 2001 تم تعديل معدلات الرسم على القيمة المضافة إلى معدلين فقط هما: 7% و 17%<sup>1</sup>.

المعدل المخفض الخاص 7% المتعلق بالفئات .

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة بالفرق بين الرسم المستحق على المبيعات بضرب رقم الأعمال خارج الرسم في المعدل المناسب والرسم على المقابل للخصم على المشتريات.

4- الرسم على النشاط المهني TAP :

أنشأ في جانفي 1996 تعويضا للرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري فحسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بمعدل 2% من رقم الأعمال المحقق أو من المبلغ الإجمالي لإيرادات المعنية الخام خارج الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم وعلى رقم الأعمال المتضمن الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بغير الخاضعين لهذا الرسم ويدفع شهريا أو فصليا.

<sup>1</sup> -حميدة بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الإقتصادي في فترة 1992-2004، ص:33.



### المبحث الثالث : العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الرقابية

عملت الإدارة الجبائية على سن قوانين لإعطاء كل من المكلف و الإدارة الجبائية حقوق و واجبات لعلها تحد من الحساسية الموجودة بين هذين الطرفين وحتى يعرف كل من طرف ما له من حقوق و ما عليه من الواجبات و لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى النقاط التالية:

- الالتزامات المحاسبية للمكلف بالضريبة؛
- نظام التصريحات الجبائية ودفع الضريبة؛
- الضمانات الممنوحة للمكلف؛
- الضمانات الممنوحة للإدارة الجبائية.

### المطلب الأول: الإلتزامات المحاسبية للمكلف للضريبة

لكي يتمكن المحققين الجبائيين من أداء مهامهم على أكمل وجه، يجب على المكلف بالضريبة إحترام بعض الإجراءات مقابل الامتيازات الممنوحة للمصالح الجبائية. ولقد بين المشرع واجبات المكلف في القانون التجاري و تتمثل في:

#### 1- المسك الدفاتر المحاسبية

كل مكلف بالضريبة خاضع للنظام الجبائي ملزم بإحترام المبادئ العامة الخاضعة بضرورة الحفاظ على محاسبة قانونية و صحيحة، و لقد قام القانون التجاري بتحديد مختلف الوثائق المحاسبية و السندات الواجب مسكها من قبل المكلف بالضريبة كما حددت فترة الإحتفاظ به، وتتمثل هذه الوثائق في:

#### 1-1- دفتر اليومية

حسب المادة 9 من قانون التجاري فان كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوم بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا<sup>1</sup>.

1- المادة 9 من القانون التجاري، ص 4.

### 2-1- دفتر الجرد

هو خاص بالميزانية و جدول حسابات النتائج و قد نص عليه المشرع بالضرورة مسكه و هذا في المادة 10 من القانون التجاري<sup>1</sup>.

### 2- حفظ الدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة

حيث ينص القانون التجاري على أنه يتم حفظ دفاتر المحاسبة و السندات المشار إليها في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري لمدة 10 سنوات. كما يجب أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة و نسخ المراسلات الموجهة طيلة نفس السنة<sup>2</sup>.

### 3- إعداد الدفاتر

عندما تتم عملية البيع بين الزبون و المورد فإن هذا الأخير ملزم بتقديم فاتورة لزبونه ، و يجب أن تتضمن هذه الفاتورة على بعض العناصر التالية و هذا حسب المرسوم التنفيذي رقم 95-305 المؤرخ في 07 أكتوبر 1995:

- إسم و لقب و إسم السجل التجاري.
- الشكل القانوني للشركة و طبيعة النشاط الذي تمارسه.
- المنتج أو الموزع أو مؤدي للخدمة.
- ختم و إمضاء العون التجاري.
- السلعة أو الخدمة المقدمة.
- الفاتورة الأصلية يحتفظ بها المشتري و يحتفظ البائع بنسخ منها.

و كل محاسبة تقدم إلى الإدارة الجبائية يجب أن توفر فيها ثلاث قواعد أساسية و هي:

- صحة التصريح.
- محاسبة قانونية.
- محاسبة صادقة.

حيث تعتبر القواعد الثلاثة الصورة الصادقة و الشرعية للمحاسبة و لقد حدد القانون التجاري الحالات التي يتم فيها رفض المحاسبة و هي:

<sup>1</sup> - المادة 10 من القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

<sup>2</sup> - المادة 12 من نفس القانون أعلاه ، ص: 4.

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 09 و 11 من القانون التجاري و لشروط تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب إنعدام الوثائق الثبوتية.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء و إعفاءات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات المحاسبة.

و في هذه الحالة أعطى إلا قانون الحق للإدارة الجبائية في التقييم التلقائي للآن لأسس فرض الضريبة على المدين لها و هي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.

### المطلب الثاني : نظام التصريحات الجبائية و دفع الضريبة

بالإضافة إلى الإلتزامات المحاسبية فإنه على المؤسسة أن تحترم العديد من الإلتزامات الجبائية التي تتعلق بجانبين مهمين هما إيداع التصريحات و تسديد الضريبة.

#### 1- الإلتزامات المتعلقة بإيداع التصريحات

إن المؤسسة ملزمة بتقديم مختلف التصريحات المحددة قانونيا و المتمثلة في النماذج التي تقدمها إدارة الضرائب و الهدف منها هو الضبط القانوني بمكان توقيع الضريبة على مجموع المداخل الخاضعة و الأرباح المحققة و هذا على إمتداد مدة ممارستها لنشاطها فهناك إلتزامات عند بداية ممارسة النشاط و إلتزامات عند الإنهاء منه إضافة إلى إلتزامات سنوية و أخرى شهرية.

#### 1-1- تصريح بالوجود

- بموجب المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة فإنه على المؤسسة أن تقدم بالتصريح بوجودها<sup>1</sup> لدى إدارة الضرائب التابعة لها ويكون هذا التصريح مرفق بجملة من الوثائق و هي:
- طلب خطي يقدم إلى إدارة الضرائب مواطن التكليف، قصد إثبات الوضعية الجبائية.
  - نسخة من شهادة الميلاد الأصلية للمسير.
  - ملء نموذج التصريح بالوجود المقدم من طرف إدارة الضرائب.
  - نسخة من عقد الإيجار.
  - نسخة من عقد التأسيس للشركة أو المؤسسة مرفق بنسخة من السجل التجاري.

<sup>1</sup> - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 1997، ص: 91.

## 1-2- التصريحات السنوية

المؤسسة ملزمة بإيداع تصريح سنوي في المطبوعات المتوفرة على مستوى إدارة الضرائب على نحو يسمح لأعوان الضرائب بمعرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف و لكل دورة نشاط منقضية.

يجب أن يصل التصريح السنوي إلى إدارة الضرائب المتواجدة في منطقة المقر الرئيسي للمؤسسة قبل 30 أبريل الذي يلي تاريخ إقفال الحسابات. بالإضافة إلى هذا فإن التصريح يجب أن يتضمن العناصر أدناه<sup>1</sup>:

- رقم التسجيل في السجل التجاري.
- رقم التعريف الإحصائي و الجبائي.
- أسماء و عناوين كل التقنيين المكلفين بمحاسبة المؤسسة و مراقبة نتائجها.
- مبلغ رقم الأعمال.
- حسابات مستخرجة من العمليات المحاسبية للمؤسسة و خاصة ملخص لحسابات النتائج و نسخة من الميزانية و كشف عن مصاريف العامة حسب طبيعتها الإهلاكات و المؤونات المكونة.
- النتائج التي تسمح بتحديد أرباح الخاضعة .
- الإلتزام بإعادة الاستثمار إذا لزم الأمر.
- كشف حول المبالغ المدفوعة فيما يخص الرسم على النشاط المهني.
- كشف مفصل حول التسبيقات المدفوعة فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات.

كما أن التصريح السنوي يجب أن يحتوي على الوثائق و المعلومات الموالية:

- **السيارات السياحية:** على المؤسسة أن ترفق تصريحها السنوي كشفا حول السيارات السياحية المشكلة لأصولها أو الداخلة في المصاريف التي تحملتها خلال الدورة.
- **الأجور و المكافآت المدفوعة إلى الغير:** يجب أن يرفق التصريح السنوي أيضا بكشف حول الأتعاب حقوق براءة الاختراع و علامات التسجيل و مصاريف المساعدة التقنية، و كل الأجور المدفوعة إلى أشخاص غير موظفين في المؤسسة، و لا يملكون كشف راتب فيها، و يجب أن يتضمن هذا الكشف أسماء و عناوين المستفيدين من هذه الأجور و المبالغ المدفوعة.
- **معلومات تخص الشركاء و المساهمين:** يمكن تقسيم هذه المعلومات إلى قسمين حسب الشكل القانوني للمؤسسة.

<sup>1</sup>- المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2011.

- ✓ بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة : أن مسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة مطالبون بتقديم كشف يبين ما يلي:
- أسماء و ألقاب و عناوين الشركاء.
  - المبالغ المدفوعة لكل شريك خلال الدورة من رواتب و تعويضات و كل الأجور المدفوعة لهم من أجل وظائفهم في الشركة.
  - المبالغ المدفوعة إلى كل الشريك خلال السنة السابقة في شكل أقسام و فوائد و النواتج الأخرى الخاصة بحصصهم الإجتماعية و كذلك المبالغ الموضوعة تحت تصرفهم عن طريق شخص أو شركة وسيطة على شكل تسبيقات أو سلفات أو دفعات على الحساب.
- ✓ بالنسبة للشركات الأخرى غير الشركات ذات المسؤولية المحدودة: التي تتمتع بالشخصية المعنوية غير الشركات ذات المسؤولية المحدودة و كل الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات ملزمون بتقديم كشف تشير إلى المعلومات الموالية:
- نسخ من مداورات مجالس الإدارة و المساهمين.
  - أسماء و ألقاب و عناوين أعضاء مجلس الإدارة بالإضافة إلى المبالغ المدفوعة على شكل أقسام مكافآت حضور لكل واحد منهم خلال السنة السابقة.
  - المبالغ المدفوعة إلى كل شريك خلال السنة السابقة .
- 3-1- التصريحات الشهرية أو الثلاثية : على المؤسسة القيام بإيداع تصريح وحيد لكل من الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة ، الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء أو المستخدمين .... إلخ كل على حدى وهذا التصريح يجب أن يتم إيداعه لدى قابضة الضرائب التابعة لها المؤسسة خلال الـ 20 يوم الأولى للشهر الذي يلي شهر موضوع التصريح<sup>1</sup>.
- 4-1- التصريح بإيقاف النشاط: في حالة إيقاف نشاط المؤسسة ككل أو جزء منها، نشاطها التجاري أو غير تجاري فإنه يجب عليها أن تعلم مفتشية الضرائب خلال 10 أيام بالتاريخ الذي تم أو سيتم إيقاف النشاط بالإضافة إلى أسماء و عناوين المالكين الجدد إذا أمكن<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- قانون الضرائب على أرباح الشركات، المديرية العامة للضرائب.

<sup>2</sup>- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2014، ص: 70.

2- أنواع وطرق التصاريح الجبائية :

الجدول رقم (4): أنواع وطرق التصاريح الجبائية والوثائق المستعملة في تكوين الملف الجبائي

نوع التصريح الجبائي	مكان تقديم التصريح	موعد تقديم التصريح	الوثيقة المستعملة للتصريح
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	مفتشية الضرائب لمكان ممارسة النشاط	قبل 30 أفريل من كل سنة	سلسلة ج رقم 13 و سلسلة ج رقم 01
الرسم على القيمة المضافة TVA	مفتشية الضرائب لمكان ممارسة النشاط	العشرين اليوم الأوائل من الشهر المقبل	سلسلة ج رقم 50
الضريبة على أرباح الشركات IBS	مفتشية الضرائب لمكان ممارسة النشاط	العشرين اليوم الأوائل من الشهر المقبل	سلسلة ج رقم 50
الرسم على النشاط المهني TAP	مفتشية الضرائب لمكان ممارسة النشاط	العشرين اليوم الأوائل من الشهر المقبل	سلسلة ج رقم 50
المداخل الناتجة عن إيجار عقار مبني R/L	مفتشية الضرائب لمكان ممارسة النشاط	الشهر الأول من إصدار العقد التوثيقي للإكتتاب	سلسلة ج رقم 51
التصريح بالرسم العقاري على الممتلكات المبنية و غير المبنية TP	مفتشية الضرائب لمكان ممارسة النشاط	بإمتلاك العقار المبنى أو غير المبنى	/

المصدر: وزارة مالية – المديرية العامة للضرائب.

المطلب الثالث : الضمانات الممنوحة للمكلف ولإدارة الضريبية

1- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة (المؤسسة)

منح المشرع المكلف ضمانات حتى تحمي حقوقه من أي تعسف للإدارة الجبائية و حتى يتم السير الحسن لعملية التحصيل و تتمثل هذه الضمانات في:

### 1-1- الإشعار بالتحقيق

كل تحقيق لا بد أن يسبق بإعلام مصالح الجبائية المكلف بهذه العملية. وذلك بإرسال إشعار مسبق بالمراقبة ، فحسب قانون المالية ، فإنه لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، و بالعودة إلى قانون الضرائب المباشرة فإنه "لا يمكن إجراء تحقيق إرسال أو تسليم إشعار بتحقيق على أنه يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها 10 أيام"<sup>1</sup>.

كما يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل بالفترة التي يتم فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها ، و الأجل الأدنى للتحضير مدته 15 يوم ابتداء من تاريخ الإشعار.

### 1-2- الاستعانة بالوكيل

يمنح القانون الجبائي للمكلف بالضريبة إمكانية الإستعانة بمستشار جبائي من اختياره في كل مدة التحقيق ، كما يجب أن يشار إليه صراحة وهذا ما جاء في القانون الضرائب " لكل مكلف بالضريبة الحق بالاستعانة بوكيل أثناء التحقيق في محاسبته من اختياره"<sup>2</sup>.

### 1-3- تحديد مدة التحقيق

حتى لا تكون مدة التحقيق طويلة فإن قانون الضرائب المباشرة جاء في نص المادة 190 الفقرة 3 أنه يجب أن لا تتعدى مدة التحقيق فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من أربعة أشهر بالنسبة لمؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي يفوت 30 مليون دينار.

### 1-4- السر المهني

فحسب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن أعوان الإدارة الضريبية ملزمون بالسر المهني أثناء أداء عملهم و قد يسقط هذا الحق في حالة تقديم الإدارة دعوى ضد مدين ما مثلا ، أو في حالة وجود نزاع يتعلق بتقديم الأعمال الذي أنجزه المكلف بالضريبة فهنا لا يكون هناك سرية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية، 2015، ص:16.

<sup>2</sup> -المادة 20-6 من نفس القانون أعلاه.

<sup>3</sup> -المادة 65 معدلة بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2007.

### 5-1- الإشعار بالتقويم

يستوجب على الإدارة إعلام المكلف بكل تعديل أو تغيير تقوم به أثناء التحقيق و ذلك عن طريق إشعاره بالتقويم حيث يكون هذا الإشعار معللاً بطريقة تسمح للمكلف تقديم ملاحظات أو الإعلام عن قبوله لها مع إمهاله مدة 30 يوماً وهذا حسب المادة 3 الفقرة 05 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

### 6-1- عدم إمكانية تجديد التحقيق المحاسبي

ينص قانون الإجراءات الجبائية على أن " القاعدة الجبائية المعتمدة تصبح نهائية لا يمكن للمصالح الجبائية إعادة التحقيق فيها في حالة إستعمال المكلف طرق إحتيالية أو تقديم معلومات خاطئة أو غير كاملة في مدة التحقيق مع مراعاة أجل التقادم الخاص بكل ضريبة.

### 2- الضمانات الممنوحة للإدارة الجبائية:

حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب، فقد حدد القانون للخرينة العمومية من الضمانات<sup>1</sup>:

- النص على حق إمتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للخرينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً للتحويل.
- تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة، ويعتبر الحجز هنا حجزاً تخفيضياً ولا التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب.
- منح المشرع الموظفين المختصين على مستوى مبالغ الضريبة حق الإطلاع على الوثائق و الأوراق، والدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير ، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة بل ويجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين، و قد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل إستخدام هذا الحق سواء بالإمتناع أو الإلتلاف قبل إنقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق إدارة الضرائب .

<sup>1</sup>- محمد عباس محرزى ، مرجع سبق ذكره ، صص: 162، 161.



- تفرض قاعدة الدفع ثم الإسترداد، وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى إستردادها، والغرض من ذلك إستقرار المعلومات الضريبية، ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون في دفع دين الضريبة.
- تعد كافة وسائل محاربة التهرب الضريبي في نفس الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة .

### خلاصة الفصل الأول

نظرا للدور الكبير الذي تلعبه الضريبة، قمنا بسررد التعاريف التي تساهم في فهم معانيها و إبراز أهم خصائصها و القواعد و المبادئ التي تقوم على أساسها كمبدأ العدالة و اليقين و كذا الأهداف المختلفة التي تسعى إلى تحقيقها مبينين كيفية تحديد الوعاء الضريبي و كيفية الإنتقال الضريبية من جيوب المكلفين إلى الخزينة بالإضافة إلى الدور الهام الذي تلعبه في تمويل الميزانية العامة للدولة و مساهمتها في تحقيق التنمية الشاملة.

وحتى يتحقق كل هذا فلا بد من تنظيم الإدارة الجبائية وذلك بتحديد كل من واجبات المكلف و واجبات الإدارة الجبائية لتحقيق تلك الأهداف المرجوة.

# الفصل الثاني

### الفصل الثاني : الرقابة الجبائية و أهم أسبابها

تقوم الجزائر على غرار الدول في محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، وذلك من خلال الرقابة الجبائية لكونها الوسيلة الأكثر استخداما، باعتبار أن النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي، من اجل مراقبة التصريحات المقدمة من جهة ومن جهة ثانية من اجل الحد من هذه الظاهرة.

ونظرا لأولية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبيين فان القانون الضريبي حصر الرقابة الجبائية في إطار تشريعي وتنظيمي دقيق ومعين وواضح لينظم ويسير مختلف خطواتها وأطوارها، فضلا عن التحكم في آليات تطبيقها بدءا بالرقابة الداخلية، ووصولاً إلى المراجعة الخارجية بمختلف أشكالها متمثلة في التحقيق المحاسبي، والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

وعليه، سنستعرض في هذا الفصل في سبيل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة، المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية؛

المبحث الثاني: مراحل عملية الرقابة الجبائية؛

المبحث الثالث: التهرب والغش الضريبيين وأهم أسبابهما.

### المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

يقوم النظام الضريبي الجزائري أساسا على نظام تصريحي، من خلال منح المكلف بالضريبة الحرية النسبية في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة الجبائية حامية هذا النظام، من خلال التأكد من صحة ومصداقية هذه التصريحات المكتتبه، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف الغش الضريبي.

وبالتالي سنحاول في هذا المبحث البحث عن ماهية الرقابة الجبائية من خلال مفهومها وأهدافها، فضلا عن إطارها التشريعي والتنظيمي اللذان يحكمانها.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

لمحاولة الإحاطة بمفهوم الرقابة الجبائية، فإننا نقدم بعض تعاريف الرقابة بشكل عام، ثم التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية بشكل خاص.

ومن ابرز التعاريف المقدمة للرقابة تعريف هنري فايول (Henry Fayol) للرقابة بأنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"<sup>1</sup>.

كما عرف كل من تيري (Terry) وفيلمر (Fulmer) أن الرقابة "تتمثل في القيام بثلاث خطوات<sup>2</sup>:

- وضع المعايير و المقاييس.

- قياس الأداء و مقارنته بالمعايير.

- تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية والخطط الموضوعة".

وبما أن الإدارة الجبائية هي السلطة المختصة بالرقابة الجبائية، فان مفهوم هذه الأخيرة يندرج في ظل التعاريف التالية:

- هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة<sup>3</sup>.

- "الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>- منور اوسريير، محمد حمو، محاضرات في جبائية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، 2009، ص 201.

<sup>2</sup>- عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية المعايير-التقييم-التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص 19.

<sup>3</sup>- Claude Laurent, Contrôle Fiscal La Vérification Personnelle Bayeusaine, France, 1995, p13 .

<sup>4</sup>- A .Hamini, L'audit Comptable et financier ,Edition Berti, Algérie, 2001 P: 172.

- "أنها فحص لتصريحات و كل سجلات و وثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"<sup>1</sup>.

و مما سبق، يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية، على أنها فحص التصريحات الضريبية والوثائق، والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كان نمط شخصيتهم الجبائية، وذلك بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، و مقارنة كل من التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف.

### المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة المتعلقة بالرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في 2:

- 1- **الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية.
- 2- **الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:
  - تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
  - تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
  - تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.
- 3- **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أنّ الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

<sup>1</sup>- منور اوسرير، محمد حمو، مرجع سابق، ص 202.

<sup>2</sup>- نفس المرجع، ص 204.

4- الهدف الاجتماعي: يتمثل في:

- محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا وصورا عديدة، يتوجب إستعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات، والتقنيات المنظمة لها، والتي تتمثل في ما يلي:

1- الرقابة العامة: تتكون من نوعين هما:

1-1- الرقابة الشكلية: هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه، وتشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية، للأخطاء والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين للتصريحات، والتحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة. والغرض من الرقابة الشكلية هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة، وتتم هذه الرقابة سنويا بإعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات، ولا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها، وإنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات والمعلومات.<sup>1</sup>

1-2- الرقابة على الوثائق: يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف و هذه الهيئات تكون في شكل كشوفات تعرف ب Bulletin de recoupement، وبإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف إذا لزم الأمر، لا سيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصصة.

<sup>1</sup> - J.P. Casimir, les signes extérieures de revenu, librairie de l'université, Paris, 1979,p 154.

2- الرقابة المعمقة: توجد فيها مرحلتين تقوم بهما مديرية الرقابة الجبائية من أجل الكشف عن طرق التدليس وهي:

2-1- الفحص المحاسبي: ويكون فحص سطحي يعتمد على نص القانون التجاري وعلى ضرورة مسك وثائق مهمة مثل ( دفتر اليومية، دفتر الجرد...)، ومنه الفحص المحاسبي يعتمد على المعاينة المادية التي تعتمد هي الأخرى على هذه الوثائق، ولكي تكون المحاسبة ترجمة صادقة لوضعية المؤسسة يجب أن تكون محاسبة منتظمة، محاسبة مقنعة، ومحاسبة صادقة، بالإضافة إلى ما يلي:

- يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل ورقابة العمليات المنجزة.
- إحترام مبدأ المحاسبة ( SFC ) وتمسك الحسابات بالنقود الوطنية (دج).
- تلتزم المؤسسة بتسجيل مجموع القيم المتواجدة داخل الوطن، وتلك المتواجدة في حسابات في الخارج.

يجب مسك الدفاتر بعناية ودون تحريف.



### المبحث الثاني: مراحل عملية الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية وسيلة من بين الوسائل التي تستعمل في محاربة الغش و التهرب الضريبي ويتم ذلك وفقا لمجموعة من الإجراءات التي يجب إحترامها و لذلك سوف يتم تقسيم هذا المبحث على النحو التالي:

- إعداد و تحضير عملية الرقابة؛
- تنفيذ الرقابة الجبائية؛
- نتائج عملية الرقابة .

#### المطلب الأول: إعداد و تحضير عملية الرقابة

تقوم الإدارة الجبائية بتنظيم عملية الرقابة و تحضيرها وذلك عن طريق تدخلها في إعداد برنامج التدخل الواجب القيام به بواسطة إختيار الأعمال الواجب مراقبتها و التي تتوفر على مجموعة من المعايير وهي :

#### 1. تنظيم عملية الرقابة

وتتم وفق النقاط الموالية :

#### 1-1- الهياكل المتدخلة في إعداد برنامج الرقابة

وتعتبر الهياكل القاعدية ( المفتشيات )، الهياكل المحلية ( المديريات الولائية )، الهياكل الجهوية

( المديريات الجهوية )، و الهياكل المركزية هي المتدخلة في إعداد برنامج الرقابة<sup>1</sup>.

فخلال كل سنة يقوم رؤساء المفتشيات بتوجيه إقتراحات عن الملفات الجبائية الواجبة الرقابة إلى المديرية الولائية المختصة إقليميا و بالضبط إلى المديرية الفرعية المكلفة بالرقابة الجبائية، ثم يقوم المكتب الولائي بإعداد البرنامج النهائي معتمدا على المعايير الموضوعة لإختيار الأعمال من جهة، والقدرات التي تتمتع بها مديرته من جهة أخرى هذا البرنامج يتم توجيهه إلى المديرية الجهوية من أجل الإمضاء و المصادقة ثم يوجه إلى المديرية المركزية للمصادقة، والتي تقوم بدورها بتوجيهه من أجل التنفيذ إلى المديرية البحث والتحقيقات وذلك قبل 01 جانفي من سنة التنفيذ، ثم يوجه هذا البرنامج إلى المديريات الولائية للتنفيذ و ذلك في حدود عشرين يوما ( 20 يوما ) من تاريخ وصوله من طرف مديرية البحث و التحقيقات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- المادة 20 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية، 2013.

<sup>2</sup>- Ministère des Finance, Direction Générale des Impôts, Circulaire N° 135, du 15/02/2000.

### 2-1- معايير إختيار الأعمال الواجب مراقبتها

تعتبر معايير إختيار الأعمال الواجب مراقبتها، من بين أهم العناصر التي تؤدي إلى أن يكون هذا البرنامج أكثر عقلانية لذلك فإن هذه المعايير يتم تحديدها عموما مركزيا، وفق للتوجيهات العامة للدولة بالإضافة بعض العناصر الأخرى التي يتم تحديدها عن طريق مراسيم و التي يمكن أن تتغير من سنة إلى أخرى.

فمثلا يمكن أن نذكر المعايير التالية :

- التوزيع الجغرافي للمكلفين بحيث لا يمكن توجيه مراقبة إلى بعض المكلفين دون غيرهم في نفس النطاق الجغرافي.
- يجب أن ينضم البرنامج مجموعة النشاطات في نفس المنطقة.
- أهمية رقم الأعمال المصرح به، فكل من تجاوز رقم أعماله عتبة معينة فإنه يكون ضمن برنامج الرقابة.

### 2- تحضير عملية الرقابة

بعد ما يتم إعداد برنامج الرقابة و المصادقة عليه، يقوم المراقب بالقيام بأعمال تمهيدية منها<sup>1</sup>:

- سحب ودراسة الملفات الجبائية؛
- دراسة الوثائق التقنية .

### 2-1- سحب ودراسة الملفات الجبائية

يجب على المراقب أن يقوم بمراقبة كل من :

- الملفات الجبائية المفتوحة بإسم المؤسسات فيما يتعلق بالرسوم على رقم الأعمال، والضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات.
- الملفات الشخصية للمكلفين، الشركاء أو المسيرين.

فيقوم المراقب بمراقبة مختلف التصريحات المقدمة خلال السنة ثم يقوم بتصحيح الأخطاء إن وجدت.

ويراقب كذلك الملفات الشخصية حتى يتمكن من معرفة:

<sup>1</sup> - المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

- الدخل الإجمالي المصرح به.
- عناصر المعيشة و ربطها مع التصريحات المقدمة.
- الممتلكات العقارية خلال فترة المراقبة.
- عدد أفراد العائلة و الأشخاص الذين هم تحت مسؤوليته، فكل المعلومات المحصل عليها تسمح للمراقب بتقييم صحة و دقة التصريحات المكتتبه.

## 2-2- دراسة الوثائق التقنية

تلعب الوثائق المهنية الشخصية دورا كبيرا بإعتبارها مصدرا جيدا للمعلومات التي يمكن أن يتصفحها المراقب حتى وإن كانت هذه المعلومات قديمة، فالمعلومات المقدمة من قبل المصالح التقنية يمكنها أن تقدم معلومات جد هامة خاصة فيما يتعلق بأشكال الإنتاج، الآلات المستعملة، التكنولوجيا المستعملة، معدلات الأرباح العادية، معدلات الخسارة المسموح بها و نسبها. و أخيرا يمكن القول أن الأعمال التمهيدية تلعب أهمية كبرى لأنها تساعد المراقب على أن يأخذ بعين الإعتبار النقاط التي يجب أن يأخذها أثناء قيامه بالرقابة عند وجوده داخل المؤسسة . لكن يجب على المراقب أن لا يكون له حكم مسبق على المؤسسة في حالة ما إذا وجد أخطاء في التصريحات إلا عندما يقوم بالفحص الجيد و التحقيق للمحاسبة و حصوله على الشروحات المقدمة من قبل المكلف<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني: تنفيذ الرقابة الجبائية

بعد الإنتهاء من الأعمال التمهيدية و التي تتمثل كما ذكرنا في دراسة الملفات الجبائية الممسوكة من طرف المفتشيات، فيقوم بعد ذلك بإجراء عمليات الرقابة.

فهدف هذه المرحلة هو التأكد من صحة الدفاتر المحاسبية ودقتها شكلا و مضمونا، فتتم هذه المرحلة وفق النقطتين التاليتين:

- الرقابة في عين المكان؛
- الرقابة النقدية للمحاسبة.

<sup>1</sup> - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر 2005، ص ص: 49، 50.

### 1- الرقابة في عين المكان:

تبدأ الرقابة في عين المكان عن طريق الاتصال المباشر بمسؤولي المؤسسة وزيارة الأماكن المحددة، ليتحصل على بعض المعلومات المهمة.

وتتم مناقشة هذه النقطة وفق العناصر التالية:

- إرسال الإشعار بالرقابة؛
- التدخلات الأولية في عين المكان؛
- الرقابة الصرفة.

#### 1-1- إرسال الإشعار بالرقابة:

قبل البدء في أعمال الرقابة أوجب المشرع على المراقب توجيه إشعار بالرقابة إلى المكلف وهذا تم ذكره في الضمانات الممنوحة للمكلف<sup>1</sup>.

#### 1-2- التدخلات الأولية في عين المكان:

عن طريق الإتصال المباشر بمسير المؤسسة وذلك بغية إيجاد نوع من الأمان وتلطيف الجو من أجل إيجاد المساعدة المطلوبة<sup>2</sup>.

إن هذا الحوار يسمح بمعرفة صدق المكلف أو كذبه وفي تحديده للمشاكل و المعوقات التي تعاني منها المؤسسة.

لذلك فإن المراقب يقوم بتجميع مجموعة من المعلومات أهمها:

- الهدف من نشاط المؤسسة.
- شروط الاستغلال.
- عدد الزبائن و الموردين وتوزيعهم الجغرافي.
- سعر البيع المطبق فعلا.
- سعر التكلفة.
- دوران المخزون.
- المحلات التجارية التي تملكها المؤسسة.
- عدد المستخدمين و نوعيتهم.

<sup>1</sup>المادة 20 مكرر- 04 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> - M .Colin ; Op.cit ; p :40.

وغير ذلك من المعلومات التي يمكن الحصول عليها و هي تعتمد على قدرة المدقق وكفاءته ومدى تأثيره على أصحاب المؤسسة.

### 3-1- الرقابة المصرفية ( البحتة)

بعدها يستطيع المراقب الحصول على أكبر عدد من المعلومات الضروري، فإنه يبدأ في أجزاء الرقابة المحاسبية المصرفية، لذلك فإنه يجب عليه أن يطلب العمل في أجواء جيدة<sup>1</sup>.

ويكون العمل متضمنا مجموع الضرائب المستحقة وذلك برقابة المحاسبة لفترة غير متقادمة.

ورقابة المحاسبة تسمح بمراقبة:

- الرسوم على رقم الأعمال.
- الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي.
- حركات الأموال التي تنشأ حقوق التسجيل.

فيقوم المراقب بمراجعة محاضر الجمعيات العامة ومحاضر مجلس الإدارة للتأكد من وجود تنازلات منقولة أو عقارية أو عدمها.

### 2- الرقابة النقدية للمحاسبة

تعرف الرقابة المحاسبية بأنها مجموع العمليات التي تهدف إلى الدراسة النقدية لمختلف الدفاتر المحاسبية. تتمثل هذه الرقابة عادة في<sup>2</sup>:

#### 1-2- رقابة المحاسبة في الشكل

قبل أن يبدأ المراقب في إجراء الرقابة الشكلية، فإنه يجب عليه إلقاء نظرة عامة حول الدفاتر المحاسبية، بحيث يجب عليه التأكد من جميع الدفاتر الممسوكة يوميا، ودون أن تكون مقيدة سلفا ن تاريخ إمضاء الوثائق الإجبارية ومقارنتها من تاريخ بداية تسجيل العمليات المحاسبية والحالة العامة للدفاتر، هل هي جديدة؟ أو تحتوي على كتابات معقدة؟ بعد ذلك يقوم المراقب برقابة المحاسبة في الشكل بحيث يجب أن تتميز هذه المحاسبة بثلاث صفات أساسية حتى يمكن الحكم على سلامتها شكلا هي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup>-المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup>- المادة 190 ،نفس المرجع أعلاه .

<sup>3</sup>- Ministère de Finance, Direction Générale des Impôts, Direction des Recherches et Vérifications , **Guide de vérificateur de comptabilité**, , p:51

- يجب أن تكون المحاسبة تامة و منظمة؛
- يجب أن تكون المحاسبة دقيقة حسابيا؛
- يجب أن تكون المحاسبة مؤكدة.

### 2-1-1-1- المحاسبة تامة و منتظمة

حتى تكون المحاسبة تامة ومنتظمة يجب أن تضم جميع الدفاتر المحاسبية المفروضة بالقانون التجاري من خلال المادتين التاسعة والعاشرة و مسموكة وفق قواعد نظام المحاسبة المالي<sup>1</sup>.

### 2-1-2- المحاسبة دقيقة حسابيا

في هذه المرحلة يقوم المراقب بالتأكد من صحة العمليات الحسابية ويتأكد من صحة المجاميع، المجاميع المرحلة المنقولة ويقوم بإجراء مقارنة بين مختلف الدفاتر و اليوميات المساعدة.

### 2-1-3- المحاسبة مؤكدة لها قوة الإثبات

لا تكون للمحاسبة قوة الإثبات حتى يمكن إثبات مجموع الكتابات المحاسبية بوثائق إثباتية.

في حالة ما إذا غاب أحد الشروط السابقة فإن ذلك يؤدي إلى رفض المحاسبة ثم يستدعى اللجوء إلى الفرض التلقائي للضريبة من قبل الإدارة.

### 2-2- رقابة المحاسبة في المضمون

المرحلة الثانية تتمثل في رقابة المحاسبة في المضمون وذلك عن طريق المعطيات المحاسبية أو عن طريق العناصر الخارجية.

تعتمد رقابة المحاسبة في المضمون عادة على مراقبة كل المشتريات و المبيعات و التكاليف و المخزونات و لأنها تعتبر أهم العناصر التي يلجأ إليها المكلف من أجل تخفيض أو عية ضرائبية.وتتم مناقشة هذه النقطة من خلال العناصر التالية<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - المادة 20 من القانون رقم 07-11 مؤرخ في- 25 /11/2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 03، الصادر بتاريخ 2007/11/25.

<sup>2</sup> - وليد زكريا صيام ، حسام الدين مصطفى الخدش ، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، المكتبة الوطنية، طبعة 1، 1996، ص: 162 .

- رقابة المشتريات؛
- رقابة المبيعات؛
- رقابة المخزونات؛
- رقابة التكاليف.

### 2-2-1- رقابة المشتريات

يستطيع المكلف اللجوء إلى المشتريات من أجل تخفيضها أو رفعها حتى يتمكن من توفير وفورات جبائية وتخفيض أوعية الضريبة<sup>1</sup>.

يستطيع المكلف تخفيض المشتريات عن طريق مثلا:

- تعمد نسيان تسجيل الفواتير.
- تسجيل بعض المشتريات في المصاريف العامة و من ثم إدخالها ضمن حسابات التكاليف.
- القيام بالمشتريات من عند الخواص أو بائعي التجزئة.

ويهدف المكلف من خلال تدنيه المشتريات إلى تدنيه المبيعات، الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الأرباح و من ثم تخفيض الضرائب الواجبة الدفع.

كما قد يلجأ المكلف إلى الدفع من المشتريات بغية تخفيض الأرباح الإجمالية، ويتم ذلك عن طريق عدة أساليب أهمها:

- التسجيل المتعدد للفواتير الواحدة.
- تسجيل الفواتير القديمة المتعلقة بالسنوات الماضية أو فواتير وهمية، لذلك و من أجل ما سبق يقوم المرافق بمراقبة الفواتير و مقارنتها مع اليوميات و الوثائق لمرسلة من طرف الموردين الأساسيين للمكلف، و يقوم كذلك برقابة ميدانية للمخزونات وطلب وصول الشراء و الإستلام و بطاقات المخزونات.

### 2-2-2- مراقبة المبيعات

نجد أن أهم المخالفات التي يمكن ظهورها في صنف المبيعات تتمثل أساسا في:

- السهو العمدي عن تسجيل مبيعات نقدية أو مبيعات آجلة.
- تخفيض المبلغ الحقيقي للمبيعات.

<sup>1</sup>- وليد زكريا صيام ، حسام الدين مصطفى الخدّاش ، عبد الناصر إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 153.

- نسيان تسجيل ما يتم أخذه من قبل المستغل.

ومن أجل إكتشاف هذه الأخطاء فإن المراقب يقوم بإجراءات مراقبة الفواتير بطريقة نظامية أو عن طريق العينات.

### 2-2-3- رقابة المخزونات

إن رقابة المخزونات تؤدي إظهار حالات مخالفة تتمثل في:

- إحتواء الجرد على كميات حقيقية مخزنة لكنها مقيدة بأسعار أعلى من قيمتها الحقيقية.
- عدم إظهار الجرد الجراء من المنتجات.

لذلك فإن المراقب يقوم بالمقارنة بين الكميات المصرح بها في المخزونات وتلك الموجودة فعلا في المخزونات.

### 2-2-4- رقابة التكاليف

عادة ما تكون هنالك علاقة نسبية بين التكاليف التي تتحملها المؤسسة ورقم الأعمال الذي تحققه، لذلك عادة ما تقوم المؤسسات بتضخيم التكاليف وإدخال التكاليف الخاصة بالمستغل أو المسيرين أو عدم إحترام العتبات المحددة من قبل القانون الجبائي.

فيقوم المراقب بإجراء عملي رقابة واسعة من أجل إكتشاف هذه الأخطاء وتصحيحها.

وأخيرا يمكن القول بأن الرقابات السابقة تتم جنبا إلى جنب ويتم خلالها مراقبة مختلف حسابات الميزانية سواء الأصول أو الخصوم، وكذلك جدول حسابات النتائج حسابا بحساب من أجل إكتشاف الأخطاء، ومعرفة مدى إستعمال المكلف عملية الغش ومن ثم إنهاء عملية المراقبة و الخروج بنتائج تحافظ على مصالح الخزينة العمومية.

### المطلب الثالث: نتائج عملية الرقابة

عندما يقوم المراقب بإجراء جميع التحقيقات الممكنة ، يقوم بتقديم حكم حول دقة محاسبة المكلف و صحتها ، هذا الحكم لا يمكن أن يخرج عن إحدى الرأيين يتعلق الأول بمماثلة الكتابات المحاسبية لجميع التصريحات المقدمة و الثاني بمخالفة هذه التصريحات للكتابات المحاسبية ، وفي كلتا الحالتين يقوم المراقب بإعلام المكلف بنتائج هذه الرقابة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>- المادة 190 الفقرة 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال.



### 1- خلاصة عملية الرقابة

بعد مراقبة الدفاتر المحاسبية و العودة إلى النصوص التشريعية المنظمة للمحاسبة، يقوم المراقب بإعطاء رأي حول هذه المحاسبة وذلك إما بقبولها أو رفضها ثم يقوم بعملية التصحيحات اللازمة. مما سبق يمكن تناول هذه النقطة من خلال :

- قبول المحاسبة؛
- رفض المحاسبة؛
- إجراءات التصحيح .

#### 1-1- قبول المحاسبة

يتم قبول المحاسبة إذا كانت مطابقة لأحكام المواد 09 إلى 11 من القانون التجاري و خاضعة لشروط المخطط المحاسبي المالي و تحتوي على جميع القيم المقنعة و لا تتضمن أخطاء أو سهوا<sup>1</sup>.

#### 1-2- رفض المحاسبة

انطلاقا من نص المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة، فإن رفض المحاسبة لا يكون إلا في الحالات الآتية<sup>2</sup>:

- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد 09 إلى 10 من القانون التجاري ، و شروط تطبيق المخطط المحاسبي المالي و كفياته.
  - عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب إنعدام الوثائق الإثباتية .
  - عندما تتضمن المحاسبة معلومات أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة في عملية المحاسبة .
- وفي هذه الحالة و إذا قامت بإبلاغ المكلف برفض المحاسبة فإنها ملزمة بالرد على ملاحظاته.

#### 1-3- إجراءات التصحيح ( التقديم )

يتم إختيار طرق التصحيح طبقا لمدى إحترام المكلف للواجبات الضريبية و هو في كل الأحوال لا يمكن أن يتجاوز طريقتين وهما :

#### 1-3-1- التصحيح الثنائي

يقوم هذا النوع بإعادة الأوعية الضريبية لكل المكلفين الذين يقومون بإحترام واجباتهم المحاسبية و الجبائية، وفي هذه الحالة لا يمكن إجراء أي تصريح إلا بإعلام المكلف حتى يتمكن من تقديم ملاحظاته

<sup>1</sup>- وليد زكريا صيام ، حسام الدين مصطفى الخدّاش ، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سبق ذكره ، ص 165.

<sup>2</sup>- المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حول هذه التصحيحات، لذلك وجب على الإدارة القيام بإعلام المكلفين بذلك عن طريق رسالة مضمنة ومصادق عليها ويلزم للمكلف مدة مقدرة 40 يوما من أجل الرد على هذه التصحيحات، و في حالة رفض المراقب لهذه الإجابة فإنه يقوم كذلك بإشعار المكلف بذلك و لكن بطريقة أكثر تفصيلا وتوضيحا .

### 1-3-2- التصحیح الأحادي

في هذه الحالة تقوم الإدارة لوحدها بإجراء التصحيح وذلك نظرا لعدم إحترام المكلف و إخلاله بالواجبات المحاسبية، و لكن مع ذلك يجب على الإدارة إعلام المكلف بسبب لجوئها إلى التصحيح الأحادي، و بطرق تحديد الأوعية الضريبية و أساليبه و لذلك فالطرق المستعملة في هذه الحالة هي :

#### 1-2-3-1- الفرض التلقائي للضريبة

وهي الطريقة التي تلجأ إليها الإدارة من أجل إعادة تصحيح الأوعية الضريبية لوحدها دون الرجوع إلى المكلف و تستعمل في الحالات التالية<sup>1</sup> :

- غياب التصريحات تماما.
- عدم الرد على التوضيحات و عدم تقديم الإثباتات التي طلبتها الإدارة الجبائية.
- عدم تقديم يد المعونة أثناء إجراء التصحيح .

#### 1-2-3-2- التقدير التلقائي للضريبة

طبقا للمادة 321 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي تنص إذا تعذر القيام بالمراقبة الجبائية بفعل المكلف بالضريبة أو الغير يتم فورا تقديم أسس فرض الضريبة<sup>2</sup>.

#### 1-3-2-3- الإشعار التلقائي بالضريبة

وذلك أنه من حق الإدارة القيام لوحدها بإجراء تصحيح على التصريحات المقدمة من قبل المكلف وذلك لوجود أخطاء في محاسبته.

#### 2- إعادة تأسيس الأوعية الضريبية

تختلف طرق إعادة تأسيس الأوعية طبقا لنوعية النشاط الممارس و حجمه من طرف المكلف من جهة و طبيعة الأخطاء المرتكبة من جهة ثانية.

ففي حالة عدم رفض المحاسبة يقوم المراقب فقط بما يلي :

- إضافة التكاليف غير المبررة إلى النتيجة الخاضعة.
- تصحيح قيم المخزونات.
- التطبيق السليم للمعدلات الضريبية .

<sup>1</sup> - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، 2013.

<sup>2</sup> - المادة 321 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

وتعتبر الطرق التالية الأكثر إستعمالا من أجل إعادة تأسيس الأوعية الضريبية<sup>1</sup> :

- إعادة التأسيس إنطلاقا من المشتريات.
- إعادة التأسيس إنطلاقا من معاينة الإنتاج.
- إعادة التأسيس إنطلاقا من تكاليف الإستغلال.
- إعادة التأسيس إنطلاقا من الثراء غير المفسر للمستغل أو الشركاء .

### 1-2- إعادة التأسيس انطلاقا من المشتريات

وهي طريقة عادة ما تستعمل في حالة المؤسسات التجارية، و تتمثل في إستخراج من (المشتريات المصححة – المشتريات المصرح بها) و مقارنتها مع تلك غير المحققة و تلك المعادة تأسيسها و نضربها في معدل متوسط ذلك إنطلاقا من المعادلات الموالية :

$$\text{المشتريات المصححة} = (\text{المخزون الأول} + \text{مجموع المشتريات}) - \text{المخزون النهائي.}$$

$$\text{الفرق} = \text{المشتريات المصححة} - \text{المشتريات المصرح بها.}$$

لذلك تكون المشتريات الدورة مساوية لتلك المصرح بها ، و يتم تخفيض تلك غير المصرح بها .

### 2-2- إعادة التأسيس إنطلاقا من معاينة الإنتاج

وتعتمد هذه الطريقة على متابعة دقيقة للمحاسبة بمختلف العناصر الداخلة في عملية الإنتاج .

ويكون الإجراء وفق الأسلوب الموالي :

$$\text{المخزون الأولي من المواد الأولية} + \text{المشتريات} - \text{المخزون النهائي} = \text{الإستهلاكات الإجمالية من المواد الأولية.}$$

$$\text{الإستهلاكات الإجمالية من المواد الأولية} - \text{معدل الخسارة ( التلف )} = \text{الإستهلاكات الصافية للمواد الأولية.}$$

$$\text{الإستهلاكات الصافية للمواد الأولية} + \text{المخزون الأولي للمنتوج التام الصنع} + \text{المخزون النهائي للمنتوج التام الصنع} = \text{الفرق المخفي.}$$

<sup>1</sup> - حمز بشير أوبوعاصي، مبادئ المحاسبة، دار الفكر، الإسكندرية، طبعة 1، 2000، ص: 45.

ويتم بعد ذلك إستخراج معدل الإخفاء الذي يتم ضربه في رقم الأعمال المصرح بها ، ومن تم إستخراج رقم الأعمال الحقيقي الواجب التصريح به .

### 2-3- إعادة التأسيس إنطلاقا من تكاليف الاستغلال

ويتم ذلك بإضافة التكاليف غير واجبة الخصم إلى النتيجة النهائية بالنظر إلى العلاقة الكبيرة بين التكاليف و النتيجة المحاسبية .

### 3- إشعار المكلف بنتائج الرقابة

بعد إنهاء عملية الرقابة يقوم المراقب بإشعار المكلف بنتائج الرقابة، حتى وإن لم يكن هناك تصحيحات للأوعية الضريبية وذلك عن طريق رسالة مضمنة، ولا بدّ أن يسلم هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا أو من ينوب عنه قانونيا ويجب أن يشير هذا الإشعار بدقة إلى جميع الحقوق والسنوات التي تمّ فيها التصحيح وذلك حتى يتسنى للمكلف من تقديم ملاحظاته خلال 40 يوما التي تلي تاريخ إستلام الإشعار وعند إشعار المكلف بنتائج الرقابة فإنه يكون أمام ثلاث حالات<sup>1</sup>:

- تقديم ملاحظاته خلال الأجل المحدد ويسندها بالأدلة الإثباتية، في هذه الحالة يجب على المراقب دراسة هذه الإجابة وتقديم الملاحظات اللازمة.
- إجابة المكلف تكون خارج الأجل المحددة، فيكون المراقب غير مجبر على قبول هذه الملاحظات، ولكن لا يرفضها جملة لأنه بهذا الرفض الكلي يؤدي إلى تضخيم المنازعات. لذلك فإنه يقوم بالنظر في هذه الإجابة وقبولها خصوصا إذا كانت مؤسسة، ويعمل على رقابة تصحيحات التي قام بها.
- غياب إجابة المكلف، فهنا لا تطرح أي مشكلة من أجل متابعة إختتام الرقابة لأن غياب الإجابة يفسر كقبول ضمني بالتصحيحات المقدمة.

### 4 - الإشعار النهائي بنتائج عملية الرقابة

عند إنتهاء الأجل القانونية يقوم المراقب بإشعار المكلف بالنتائج النهائية لعملية الرقابة، ويجب أن يعكس هذا الإشعار الوضعية النهائية الحقيقية للمكلف.

وباختتام عملية الرقابة يقوم المراقب بتحرير تقرير الرقابة.

<sup>1</sup>-المادة 190 الفقرة 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

**5 - تقرير الرقابة<sup>1</sup>**

يعتبر تقرير الرقابة من الملفات الهامة، وذلك لطبيعة المعلومات التي يحملها، و العناصر العددية التي تسمح بإحترام الإجراءات التي تقيم نتائج الرقابة المجراة.

لذلك فنجد أن تقرير الرقابة و بإعتباره هاما، فهو ذو شكل موحد بالنسبة لمختلف هياكل الرقابة.

فيقوم المراقب بوضع نسخة من هذا التقرير في ملف المكلف وأخرى توجه إلى مديرية البحث والتحقيقات من أجل التحليل.

**6 - إصدار الأوراد الإضافية**

يقوم المراقب بإصدار الأوراد الإضافية والتي جاءت نتيجة الرقابة الجبائية، والتي تحدد فيها الأوعية الجديدة والغرامات المطبقة وفترة إستحقاق هذه الأوراد، وتاريخ تقديم الطعون لدى المديرية المختصة.

<sup>1</sup> - المادة 190، مرجع سبق ذكره.

## المبحث الثالث: أسباب الرقابة الجبائية

إن إنتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي أصبح خطرا يهدد المصالح الإقتصادية والإجتماعية والمالية وذلك لتعدد طرقه وأشكاله وكذا الآثار المترتبة عنه لهذا كان من الضروري إجراء دراسات واسعة تمكننا من فهم هذه الظاهرة ومن تم العمل على إيجاد الحلول الممكنة لمعالجتها ففي هذا المبحث عالجنا ثلاثة مطالب فعرفنا التهرب والغش الضريبي في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني فتناولنا أنواع التهرب الضريبي وأهم الأسباب المؤدية إليه، أما في المطلب الثالث بينا آثار التهرب الضريبي .

## المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبي

## 1- التهرب الضريبي

من المعروف أن الضريبة تمثل عبء على المكلف الذي يدفعها بإعتباره جزء من المجتمع ومساهمة منه في التكاليف العامة فيتطلب النظام الجبائي الفعال وجود تضامن بين المكلف وإدارة الضرائب خلال تأديته لواجباته الضريبية، إلا أنه يلجأ إلى وسائل ليتخلص من هذا العبء.

والتهرب بصفة عامة هو محاولة الإفلات من الأداء والإلتزام الجبائي سواء بصورة كلية أو جزئية، وهذا بعدم التصريح الكامل بالوعاء الضريبي أو بعدم التصريح به كلياً أو حالة التحصيل أي أن المكلف يتعمد لعدم دفع المبالغ المقدرة في إلتزاماته الجبائية خاصة في الضرائب على الثروة و الأملاك، وبالتالي فإن التهرب الضريبي هو إضرار أملاك الدولة وذلك من الإيرادات العامة المحصلة وبالتالي الإضرار بالاقتصاد الوطني.

ويعرف التهرب الضريبي كذلك بصيغة سلوكية إجتماعية حيث أنه سلوك لا أخلاقي، غير حضري وغير إجتماعي، يضر بالعدالة الإجتماعية والتوازن الإجتماعي في الدولة.

يختلف التهرب الضريبي من شخص لآخر نظرا لإختلاف النظام الجبائي من بلد لآخر من جهة ومن جهة أخرى نظرا لصعوبة تسميته، هناك عدة تعاريف:

- حسب مارتينيز MARTINEZ التهرب الضريبي هو فن تفادي الوقوع في مجال القانوني الجبائي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - JC, Martinez, Les paradis fiscaux , imprimerie universitaire, paris,1992, p 50.

• يقول الاقتصادي MARYAIROZ التهرب الضريبي غش لكل الحركات المادية والعمليات المحاسبية والعقود القانونية، أي كل المحاولات التي يبعد من خلالها المكلف بالضريبة التخلص من دفعها سواء في شكل كلي أو جزئي<sup>1</sup>.

ومن خلال هذه التعاريف يتبين لنا أن التهرب الضريبي يعني أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المستوجبة عليه كلياً أو جزئياً وذلك بالتحايل على القانون من خلال ثغراته وهذا ما يسمى بالتهرب المشروع أو الناشئ عن ثغرات القانون الجبائي.

الإدارة الجبائية لا تجد عقوبة على التصرفات المكلف، أي أن القانون لم ينص على عقوبات في هذه الحالة.

## 2- الغش الضريبي

الغش الجبائي هو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي مخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مزل. وعرفه الكتاب بطرق عدة نذكر منها:

- حسب MARYAIROZ: "الغش الجبائي هو عبارة عن مخالفة عمديه للقانون الجبائي وكذلك للإفلات من الخضوع للضريبة والتقليص وعائها"<sup>2</sup>.

- عرفه الدكتور حسين مصطفى حسين: هو إفلات الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق مخالفته للقانون، وقد يحدث التهرب وقت تحديد الوعاء الضريبي أو تقديم إقرار غير شرعي صحيح، وأيضا قد يقوم الغش بمثابة تحصيل الضريبة وذلك كما قام الممول بإخفاء ثروته<sup>3</sup>.

ويعرفه البعض الآخر بأنه: عبارة عن التصريح برقم الأعمال والأرباح أقل من الحقيقة ويترجم عن الطريق إخفاء بعض الفواتير مثل فواتير الشراء والبيع، كما يظهر الغش في عدم تسجيله بعض العمليات المحاسبية أو عن طريق عدم التصريح بالمقبوضات سواء كانت بنكية أو الصندوق أو عن طريق استعمال فواتير البيع مشبوهة.

كما نجد أن الغش الضريبي يتم في مجالين:

<sup>1</sup> -André Margairez, **La Froude fiscale et ses succédanés**, la nouvelle école de Lausanne , 2 éme édition, 1977, p:30.

<sup>2</sup> -نفس المرجع أعلاه، ص:30.

<sup>3</sup> -حسن مصطفى حسين، مرجع سابق الذكر، ص:58.

**2-1- في مجال الضرائب مباشرة**

يحدث هذا بإعفاء الممول لجزء من المادة الخاضعة للضريبة من أعين الإدارة الضريبية، وتقدير ثروته بأقل من قيمتها الحقيقية أو المبالغة في تقدير التكاليف الواجب خصمها، أو إخفاء المظاهر الخارجية التي يتخذها المشرع أساس لفرض الضريبة.

**2-2- في مجال الضرائب غير مباشرة**

يظهر الغش حين يحاول الممول إخفاء السلع المصدرة والمستوردة أو إعلان قيمة لها بأقل من قيمتها الحقيقية.

ومن المظاهر التي يأخذها الغش الجبائي ما يلي:

- عدم تقديم المكلف تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة معتمدا في ذلك على وجود مقر لنشاطه وفي هذه الحالة يكون التهرب كلي.
- عدم التصريح بالسلع المستوردة لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها ضريبة جمركية.
- تقدير المكلف بالضريبة وتصريح الضريبة لدى إدارة الضرائب مخالفة للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب، كان يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.
- تهريب أموال المكلف أو إخفاؤها حتى لا يدفع قيمة الضريبة بحيث يتعذر على إدارة الضرائب الحصول على مستحقاتها إتجاهه.
- المبالغة في التقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، مما يؤدي إلى تقلص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة.
- هروب المكلف بالضريبة خارج البلاد (الدولة).

كما تتمثل خصائص الغش الجبائي فيما يلي<sup>1</sup>:

- فعل صادر عن سوء نية فاعلية.
- مخالفة عمدية للقانون الجبائي.
- تقليص المبلغ الواجب دفعها جزئيا أو كليا.

<sup>1</sup> --Andrè Margairez; **Op.cit** ;p: 30.



المطلب الثاني: أنواع التهرب والغش الضريبي وأهم الأسباب المؤدية إليه

### 1- أنواع التهرب والغش الضريبي

يمكن تصنيف التهرب والغش الضريبي إلى عدة أنواع وذلك حسب الزاوية والمنظور فنجد:

#### 1-1- من ناحية التركيب

**1-1-1- الغش الضريبي البسيط:** وهو تقديم تصريحات ناقصة وبيانات خاطئة للتقليص من الضريبة، ولقد عرف بأنه المخالفة الصريحة للقانون ويهدف إلى الإفلات من الإقتطاع عن طريق تخفيض أساس الضريبة، أو يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مظل.

**1-1-2- الغش الضريبي المركب<sup>1</sup>:** حسب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه يتوفر على:

- العنصر المادي: التملص في إقرار أساليب الضريبة.
- عنصر النية: الملك على علم بأن الفعل غير مشروع.
- عنصر التدليس: هو مسح كل الأدلة تقريبا تقربا لأي مراقبة محتملة.

#### 1-2- من ناحية الشرعية

**1-2-1- التهرب المشروع (التجنب الضريبي):** يتجلى هذا التهرب في العمل على عدم الالتزام بالضريبة دون مخالفة أحكام القانون والنصوص التشريعية وبالتالي لا يمكن ملاحقته وفرض عقوبة عليه<sup>2</sup>.

**1-2-2- التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي:** هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون قصد منه عدم دفع الضريبة المستحقة عليه وذلك من خلال الإمتناع عن تقديم التصريح بمداخله أو التقديم بتصريح ناقص أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة<sup>3</sup>.

#### 1-3- من ناحية النطاق<sup>4</sup>

**1-3-1- التهرب المحلي:** يحدث هذا التهرب داخل إقليم الدولة وذلك بمخالفة أحكام القانون الضريبي الداخلي وذلك بغض النظر عن جنسية الممول ما إذا كان راعيا أو شخصا أجنبيا عنها.

**1-3-2- التهرب الدولي:** لقد شهدت ظاهرة التهرب الضريبي إنتشارا واسعا في الآونة الأخيرة وذلك نتيجة للإنتفاخ إقتصادي لدول العالم على بعضها البعض، و تزايد المبادلات التجارية الدولية وإتساع مجال نشاط الشركات متعددة الجنسيات، التي تعتبر اليوم شبكات ضخمة لتهريب الأموال، ومن خلال تسريبها إلى فروعها في بلدان أخرى تمتاز بنظام جبائي ملائم ومنخفض.

1- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون المالية 2008

2 -حسن مصطفى حسن، مرجع سبق ذكره، ص34 .

3 -أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، 1975، ص 314.

4- نفس المرجع أعلاه، ص 315.

## 4-1- من ناحية الزمن

**1-4-1- التهرب التقليدي:** إن التهرب التقليدي نجده في التصريحات الخاطئة خاصة في الجزائر التي تتعلق بتقليص الدخل في جميع أشكاله، أو الأخطاء الوظيفية الواضحة في كتابة الوثائق التصريحية.

**1-4-2- التهرب الحديث:** يتجلى في عملية الرقابة والتحقيق التي يقوم بها المحققون أثناء عملية المراقبة، أي أن كل الكتابات والتسجيلات المحاسبية يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية، والمتهربون الحديثون يركزون على هذه النقطة حيث يعتمدون في تهريبهم على العمليات الصورية (المفترضة).

## 5-1- وكما يمكن أن نميز نوعين من التهرب الضريبي:

**1-5-1- النوع الأول<sup>1</sup>:** إن التهرب ذات الطابع المحاسبي يتمثل في تزوير مبالغ المبيعات أو الإيرادات المحاسبية حيث نجد:

## 1-1-5-1- تخفيض الإيرادات

تعد هذه الطريقة الأكثر إستعمالا لممارسة التهرب ذات الطابع المحاسبي، التي يعتمد المكلف إلى تحقيق وعاء الضريبة، أو التخلص من دفعها كليا وذلك بواسطة الطرق التالية:

- **عدم فواترة المبيعات:** يقوم بها بعض الممولين دون إستعمال فواتير البيع أو الشيكات ودون تسجيلها في محاسبة المبيعات أو المحاسبة العامة للمؤسسة حتى لا يظهر أي أثر لهذه العمليات مما يؤدي على مصالح الضرائب عدم معرفة حجم الوعاء الضريبي.
- **تسجيل العود الوهمية للضرائب:** يلجأ بعض الممولين إلى التسجيل المحاسبي لعودة البضائع المباعة، غير أن هذه تكون وهمية أي غير واقعية، والهدف من هذه العملية هو تخفيض رقم الأعمال والأرباح المحققة، وفي هذا الموضوع نلاحظ بعض الممولين يقومون بتسجيل بعض التخفيضات الممنوحة للزبائن في حالة بيع البضائع وتكون هذه التخفيضات وهمية أو مفرطة في بعض الأحيان، غير أنه في الواقع تمنح تخفيض، ولكن هدفها إخفاء جزء من الأرباح والهروب من دفع الضريبة.
- **الفواترة الجزئية:** يقوم الممول في هذه الحالة بتخفيض السعر المسجل في فاتورة البيع وذلك لتخفيض الإيرادات المحققة واقعيًا وعدم تسجيل الأرباح الكلية في المحاسبة العامة للمؤسسة، ويتمكن الممول من تطبيق هذه الطريقة بالبيع لأحد الأقارب أو الشركاء، فالسعر المصرح به في هذه الحالة يكون أقل بكثير من السعر الحقيقي للبضاعة المتعامل به في السوق أما الأرباح المحققة فتوزع دون أن تخضع للضريبة.

<sup>1</sup> - Jean Claud Martinez , **la fraude fiscale**, PUF, France, 1984, p :74.

## 1-5-1-2- تضخيم النفقات

يسمح القانون الضريبي بخضم الأعباء المتعلقة مباشرة بإستغلال المؤسسة أي أن الممول يستطيع أن يخضم المصاريف المالية الداخلية في دور الإستغلال من رقم أعماله قبل أن يفرض عليه معدل الضريبة.

1-5-1-2- النوع الثاني: الإخفاء المادي والقانوني<sup>1</sup>

تكون هذه الطريقة أكثر تنظيماً حيث أن المكلف يمارس عمليات وهمية لخلق محاسبة للمشتريات دون قوانين أو فواتير دون شراء وبيع.

1-5-1-2-1- التجنب عن طريق عمليات مادية: تتمثل في أن المكلف يعبر بطريقة غير قانونية واقعية مادية كالسلع والمواد الأولية التي تكون الواقعة الخاضعة للضريبة سواء كان إخفاء جزئي أو كلي.

● **الإخفاء الجزئي:** هو إخفاء جزء من أملاك المكلف أو قسم من مخزون البضاعة التي هي في الواقع تخضع للضريبة لبعدها بعد ذلك بطريقة غير شرعية.

● **الإخفاء الكلي:** نظراً لعلم الأفراد تنقص الفعالية لمصالح الإدارة الجبائية نتيجة الإمكانيات البشرية والوسائل المادية يقوم الفرد بإثراء في الأماكن الأهلة بالسكان ومصالح صغيرة، حتى في المناطق الريفية التي يصعب الوصول إليها.

والإنتاج المحصل من هذه الوحدات يتم بيعه دون فواتير أو وثائق فهو الشيء الذي يؤدي لوجود إقتصاد سري غير شرعي بعيد عن كل مراقبة من طرف المصالح المعنية بذلك وهو ما يخدم خزينة الدولة من إيرادات هامة.

ومن هذه الفكرة فإن بعض المكلفين ينتهزون هذا الحق لخدمة مصالحهم الخاصة وذلك بالمبالغة في تقدير المصاريف التي ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة أو تخفيض من معدل الضريبة على الأرباح المحققة ونستطيع تعداد عدة طرق في هذا المجال منها التسجيل المحاسبي للمصاريف الشخصية ضمن المصاريف العامة.

هنا يقوم الممول بوضع أو تجيل نفقاته ذات الطابع الشخص الغير قابلة للخصم، والتي لم يصرح بها القانون فتحصم بذلك من الربح المحقق ينخفض بذلك معدل الضريبة على الأرباح المفروضة عليه، ويمكن ذكر من بين هذه المصاريف ما يلي:

● مصاريف إصلاح السيارات الشخصية على أنها سيارة مصلحة.

<sup>1</sup> - Camille Rosier, **La Fraude Fiscale**, France, 1989, p : 84.

• مصاريف الهاتف والغاز والكهرباء والماء والأثاث والتي يستعملها الممول لأغراضه الشخصية غير أنه يسجلها في المحاسبة العامة للمؤسسة.

#### 1-2-5-2- التهرب عن طريق عمليات قانونية

هذه الطريقة من التهرب هي أكثر تعقيدا مما سبق وهي بأن المكلف له دراية كبيرة بالنصوص القانونية فيستعمل بذلك الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية لصالحه وعن طريقها يتهرب من دفع الضريبة دون مخالفة القانون ويتفادى متابعة قضائية من مصالح الضريبة، فيلجأ المكلف بالتلاعب بالمصالحات والأوضاع القانونية وذلك بـ:

• **التكيف الخاطئ لعملية قانونية:** يتمثل هذا النوع من التهرب الضريبي في تغيير عملية قانونية معينة أخرى وتكون قانونية للامتياز جبائي أو معفاة كليا من دفع الضريبة، وبمعنى آخر فعن هذه الطريقة تتمثل في الوعاء الضريبي وإعطائه صفة جديدة تسمح بالتهرب من دفع الضريبة كلي أو جزئي.

• **تركيب عمليات وهمية:** وتعتمد هذه العملية على إعداد فواتير وهمية بالنسبة للمؤسسات التجارية، فكل هذه المصاريف الشخصية تسجل ضمن المحاسبة العامة للمؤسسة المرتبطة بدورة إستغلال، ومنه تزداد تلك المصاريف العامة والقابلة للخصم، وبذلك يحقق الربح الصافي الخاضع للضريبة وذلك يتهرب المكلف من دفع الضريبة جزئيا.

#### 2- أسباب التهرب الضريبي

إن إنتشار وتطور ظاهرة التهرب أصبح محور إهتمام الدول فكان ليد من معرفة أسبابها والتي سنتطرق إليها وهي:

#### 1-2- الأسباب النفسية

يقول في هذا الإطار الدكتور عبد منعم فوزي للعوامل النفسية في الواقع دورا كبيرا في التهرب الضريبي ضعف الباعث النفسي على التهرب والعكس صحيح أي كلما إنخفض الوعي الضريبي سادت كراهية الضريبة وإختفت العقوبة التي يوقعها الشعور العام على المتهربين.

أما A.MARGAIRA فيرى أن موقف المكلف أمام الإقتطاع الضريبي هو مشروط بالحالة النفسية والأخلاق الجبائية فكما كانت هذه النفسية ضعيفة كلما كان الميول للتخلص من الضريبة أقوى سواء عن طريق التهرب المشروع أو بإستعمال طرق غير المشروعة كما يمكن للتهرب الضريبي أن يرجع على أسباب وإعتقادات نفسية راسخة في بعض الأذهان نذكر منها:

- الاعتقاد السائد أن التهرب من الضريبة لا يعد أمرا أخلاقيا مشينا.

- الضريبة هي أداة إغتصاب وإفقار للشعوب ليأتي التهرب من دفعها في هذه الحالة نوعا من المقاومة ويرجع هذا الإعتقاد السائد بالنسبة للمجتمع الجزائري إلى أسباب تاريخية بدءا من الإستعمار الفرنسي حينما كانت الضريبة الوسيلة الأكثر نجاعة لمصادرة ممتلكاته..
- كما أن المكلف يرى أن أمواله تصرف في أوجه غير مفيدة.
- الأسباب الإقتصادية

إلى جانب الأسباب النفسية نجد الأسباب الإقتصادية التي تلعب دورا هاما في تفاقم هذه الظاهرة سواء فيما يخص الحالة الإقتصادية للمكلف أو الوضعية الإقتصادية العامة.

### 1-2-2- الوضعية الإقتصادية للمكلف<sup>1</sup>

يظهر سلوك المكلف إتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات المالية التي تمر بها المشروعات التجارية والإقتصادية وما يترتب عنها من ضعف المداخيل لتصبح حينها الضريبة قاسية نوعا ما مما يدفع المكلف لمحاولة تجنبها وذلك حفظا على المؤسسة خوفا من الإفلاس مثلا، أما في حالة الرخاء الإقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد تدفع المكلف بالضريبة ما عليه إتجاه الخزينة ليظهر بمظهر المواطن الصالح.

### 2-2-2 الوضعية الإقتصادية العامة<sup>2</sup>

كثيرا ما يكون للظروف الإقتصادية العامة تأثيرا بالغا على ظاهرة التهرب وفي فترات الإزدهار والرواج الإقتصادي تزداد المداخيل والقدرة الشرائية مما يقلل من تحصيل العبء الضريبي على الزبائن وذلك بإدماج ثمن السلع والخدمات المقدمة وبالتالي التقليل من حالات التهرب لدى المكلف.

أما في فترات الركود الإقتصادي أينما تكون الآلة الإنتاجية تلبية الحاجات الضرورية التي تتطلبها حياة الأفراد إنتشر سوق الموازنة أين تعقد الصفقات المختلفة بعيدا عن مراقبة الإدارة الجبائية وهذا ما يؤدي إلى إختلالات في بنية الإقتصاد الوطن.

<sup>1</sup> - Gilbert Tixier, **Droit Pénal**, édition Dunod, Paris, 1988, p: 283.

<sup>2</sup> - محمد يسري عثمان، **إقتصاديات المالية العامة**، بدون دار نشر، 1996، ص: 23.

### 2-3- الأسباب التشريعية

#### 2-3-1- عدم إستقرار التشريع<sup>1</sup>

إن عدم الإستقرار راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية مما خلق نوعا من التذبذب في إستمرارية المنظومة التشريعية الجبائية. ومما يُصعب من فهم القوانين الجبائية، وتُقلل من التحكم في التسيير الجبائي.

#### 2-3-2- الضغط الجبائي

من البديهي كلما إرتفع مبلغ الضريبة إرتفع معها التهرب من دفعها لكونها تشكل عبئا على المكلف ويراها ضغطا عليه لا بد من التخلص منه وهذا يظهر في معادلة "كثرة الضريبة تقتل الضريبة" ويحسب الضغط الجبائي بنسبة الإيرادات إلى مجموع الدخل الوطني الخام بحيث يدل على حصة الإقتطاع من الدخل الوطني وكذلك حجم المساهمة المالية للمجتمع في تحمل هذا العبء الجبائي فيزيد كلما إحتاجت الدولة إلى تغطية عجزها باللجوء إلى الضرائب.

#### 2-4- الأسباب الإدارية

عمل الإدارة الجبائية بعلاقتها مع المكلفين بالضريبة على تحسين صورة الضريبة للمكلف كما تعمل في بعض الأحيان على تشويهاها وبذلك تتعدد التهرب الضريبي بمدى تجاوب المكلفين بالضريبة مع الإدارة الجبائية.

#### 2-4-1- نقص النوعية

بالرغم من قيام الإدارة الجبائية بعمليات التكوين والتدريب الإضافي للأعوان recyclage إلا أنها لم توفق في محاربة التهرب الضريبي حيث أن النوعية الجيدة للأعوان تسربت إلى القطاع الخاص.

#### 2-4-2- الإجراءات الإدارية

غالبا ما تؤدي الإجراءات الإدارية إلى خلق شعور بالكرهية اتجاه الضريبة وكذا الهيئات الإدارية.

#### 2-4-3- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي

كلما عرفت الإدارة الجبائية صعوبة في تقدير الوعاء الضريبي كلما كان ذلك السبب في التهرب.

<sup>1</sup> - Ander Margairez, Op.cit, P: 175.

المطلب الثالث: آثار التهرب والغش الضريبي

1- آثار التهرب والغش الضريبي

باعتبار الضريبة من الوسائل الهامة التي تلجأ عن طريقها الدولة لتغيير الأوضاع الشاملة والتأثير على حجم إنفاق الأفراد على السلع والخدمات وذلك بوضعها كأداة توجيه في الحياة الاقتصادية إلى أن التهرب والغش من أدائها ظاهرة تحول دون أن تصل الدولة إلى أهداف سياستها المالية، وتجدر بها الإشارة إلى أن النقص الحاصل في مردودية الضريبة الذي يسببه التهرب والغش الضريبي سيؤدي إلى آثار على جميع المستويات الاجتماعية و الاقتصادية والمالية.

1-1- الآثار المالية<sup>1</sup>

يؤدي التهرب والغش الضريبي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد هامة مما يحول الدولة عن تحمل أعبائها المختلفة إتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى ويخلق صعوبات تسيطر سياسة الإنفاق العام وقد تضطر الدولة حينها للجوء إلى مصادر تمويلية أخرى كالإقتراض والإصدار النقدي مما يؤثر نهاية المطاف سلبا على الإقتصاد حيث يرفع معدل التضخم ويزداد الضغط الجبائي.

1-2- الآثار الاقتصادية<sup>2</sup>

نظرا لإمكانية تأثير الجباية على المتغيرات الأساسية للإقتصادية ويتجلى ذلك بوضوح في تأثير على الإدخار (كجلب رؤوس الأموال) والتحضير (جلب المستثمرين) إلى غير ذلك من المتغيرات (الإنتاج، الإستهلاك، التضخم) فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى ضعف إمكانية الإدخار والإستثمار ومنها التقليل من إقامة الغرض بإتاحة الجو الملائم للتنمية فالجزائر في الوقت الحالي أصبحت الوضعية الاقتصادية والمالية متأزمة أضحي هاجس التهرب والغش الضريبي خطرا لما تشهده مداخل الدولة من إنخفاض حاد يعيق مسار النمو الإقتصادي ويوجهه إلى وجه غير طبيعية لا تخدم الصالح العام كما أن التهرب والغش الضريبي يفوت على الدولة فرصة خلق مشاريع إستثمارية كبرى تتطلب عملية التمويل.

1-3- الآثار الاجتماعية<sup>3</sup>

يعمل التهرب والغش الضريبي على إحداث الآثار الاجتماعية التالي:

- عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي.
- إضعاف روح التضامن بين الأفراد.

1 - محرزى محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 290 .

2- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004 ص162

3- زينب حسين عوض الله، المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1986، ص186

- تعميق الفوارق الإجتماعية بين مختلف الطبقات الإجتماعية.
- إنتشار الفساد الأخلاقي (ظاهرة الرشوة) بين موظفي قطاع الضرائب.
- رفع سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة من شأنها تشديد العبء الضريبي على أفراد المجتمع.



### خلاصة الفصل الثاني

- تناولنا في هذا الفصل المراقبة الجبائية من حيث المفهوم والأنواع، وكذا مظاهرها ومراحل إجراء عملية الرقابة الجبائية، كما تطرقنا إلى موضوع التهرب والغش الضريبي من خلال مفهومه وأنواعه وأهم أسبابه، بالإضافة إلى الآثار المترتبة عنه، وأهم ما يمكن إستنتاجه من هذا الفصل هو:
- يشمل الرقابة الجبائية فحص الأنشطة المتعلقة بإعداد ضريبة المكلف، والقوائم المالية والتصريحات الجبائية.
  - يميل معظم المكلفين بالضريبة للتهرب وهذا للعديد من الأسباب وتزيد حدة هذه الظاهرة خاصة في الدول النامية. ولهذه الظاهرة آثار إقتصادية، إجتماعية ومالية تؤثر سلبا على سير الإقتصاد الوطني وعلى التنمية الإقتصادية، لهذا يجب إتباع مجموعة من الإجراءات للحد من هذه الظاهرة والسير بالاققتصاد الى بر الأمان.
  - وتعتبر الرقابة الجبائية من بين هذه الإجراءات، حيث يعتبر عنصرا مهما للتقليل من حدتها، ويتم هذا الرقابة وفق مراحل، وكل مرحلة تتميز بخصائص وإجراءات معينة.
  - اذن فالرقابة الجبائية تعتبر وسيلة فعالة في التقليل من الغش والتهرب الجبائيين وبالتالي في زيادة الإيرادات العامة وتحقيق الرفاهية الإقتصادية للدولة.



## الفصل الثالث : دراسة حالة لمؤسسة بمفتشية الضرائب لبئرخادم

لقد تعرضنا فيما سبق في الجانب النظري الى سير عملية الرقابة الجبائية،حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى جباية المؤسسات وبيننا دورها في الإقتصاد الوطني بصفة عامة ،وفي الفصل الثاني تطرقنا إلى الرقابة الجبائية وأهم أسبابه ومختلف إجراءاتها وبيننا دوره في إكتشاف الغش و التهرب الضريبي ، ولكي تكون لنا نظرة واقعية وخاصة فيما يتعلق الرقابة الجبائية ومحاربة الغش والتهرب الضريبي قمنا بدراسة حالة تطبيقية لمؤسسة بناء و ترقية العقارات من طرف مفتشية الضرائب الإخوة جيلالي لبئرخادم الجزائر العاصمة .

وقد إستعرضنا كذلك في هذا الفصل إلى عرض المديرية العامة للضرائب و مفتشية الضرائب الإخوة جيلالي لبئر خادم والمهام المكلفة بها.

## المبحث الأول : عرض المديرية العامة للضرائب

من خلال هذا المبحث حاولنا إعطاء نظرة شاملة للمديرية العامة للضرائب والتي سوف نتطرق اليها من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المديرية العامة للضرائب ؛

المطلب الثاني :مهام المديرية العامة للضرائب؛

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.

## المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المديرية العامة للضرائب

إن إنشاء المديرية العامة للضرائب<sup>1</sup> هي عبارة عن إعادة هيكلة لإدارة الضرائب مما يسمح بالتخلص من النظام الجبائي الموروث عن الاستعمار الفرنسي الذي تم العمل به لعدة سنوات واجهت خلالها إدارة الضرائب عدة مشاكل، حيث كانت المصالح الجبائية مكونة من إطارات لا يملكون الخبرة الكافية، كما أن هيكلها التنظيمي كان بحاجة إلى المراجعة ليتماشى مع التطور الذي تشهده الجزائر في مختلف المجالات، وعملية تطور إدارة الضرائب تمت تدريجيا وتحت ظروف مختلفة، أي كلما كانت هناك مشكلة أو عائق يعرقل السير الحسن لعمل المصالح الجبائية حاول القائمون عليها معرفة السبب من أجل إيجاد الحلول الملائمة، وهذا إما بإدخال تعديلات على الهيكل التنظيمي (إذا المشكل داخلي)، إما إعادة النظر في السياسة الجبائية (فرض ضرائب جديدة ، تخفيض نسبة ضريبة معينة أو إلغائها، وضع امتيازات وتخفيضات لفئة معينة من الخاضعين للضريبة.....).

وفيما يلي أهم القرارات التي أدت إلى تعديل الهيكل التنظيمي لإدارة الضرائب:

إن التنظيم الحالي لمديرية الضرائب تم وضعه حيزا لتنفيذ في 23 جوان 1990 من خلال المرسوم رقم 188-90 المحدد لهيكل الإدارة المركزية لوزارة المالية<sup>2</sup>، حيث كانت عملية إعادة هيكلة وظيفة (أي إعادة تنظيم عقلائي للهيكل التنظيمي) وتقنية (إدخال ضرائب جديدة)، من أجل تحقيق أهداف جبائية واقتصادية.

ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 91-43 بتاريخ 19/02/1991 و المتضمن قانون إصلاح إدارة الضرائب وهذا في إطار الإصلاحات الاجتماعية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر، بالإضافة إلى قواعد جبائية جديدة تهدف كلها إلى عصنة إدارة الضرائب من أجل الوصول إلى تسيير أحسن للإيرادات في ميزانية الدولة والتي لها انعكاس مباشر على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.

1- الوثائق الداخلية لوزارة المالية.

2- المرسوم رقم 188-90 المحدد لهيكل الإدارة المركزية لوزارة المالية.

وأخيرا القرار رقم 09 الصادر في 19 جانفي 1997 والذي تم خلاله تحديد مهام المديرية العامة للضرائب، بالإضافة إلى المهام مختلفة مديرياتها المركزية والفرعية.

### المطلب الثاني: مهام المديرية العامة للضرائب<sup>1</sup>

تتمثل مهام المديرية العامة للضرائب في:

1- دراسة ووضع برنامج النشاطات الجبائية وهذا من خلال:

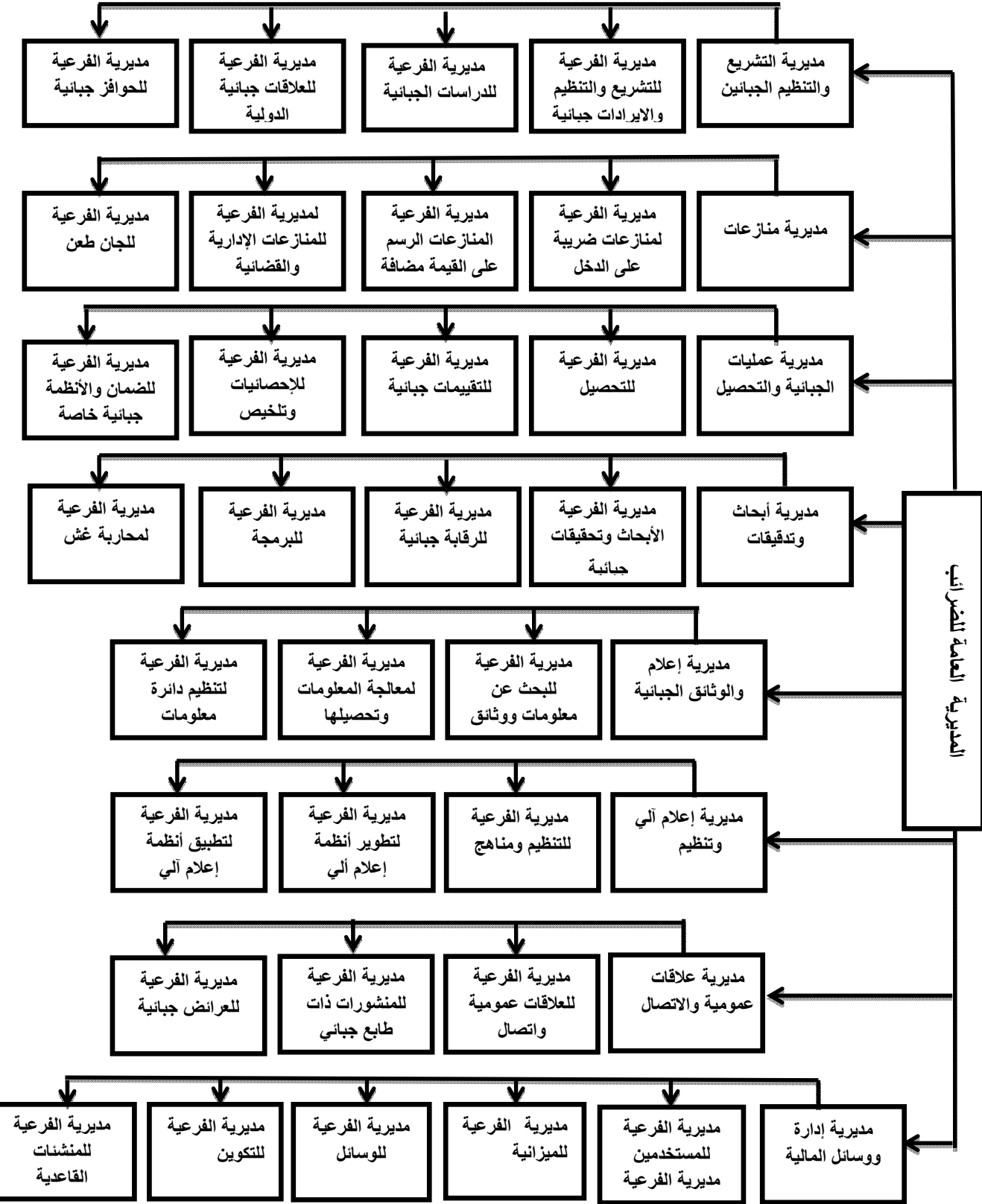
- دراسة، اقتراح، وإعداد نصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بقاعدة الضريبية، تصفية وتحصيل الضرائب، الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية.
- المساهمة في دراسة وإعداد النصوص المختلفة والتي لها علاقة بالجبائية وشبه الجبائية.
- المشاركة في تحضير المفاوضات الخاصة بالاتفاقيات الدولية المتعلقة بالجبائية.
- 2- السهر على تطبيق الإجراءات القانونية والتنظيمية المتعلقة بنشاطات المصالح الجبائية إضافة إلى:
  - إعداد توقعات الإيرادات الجبائية وشبه الجبائية.
  - تصفية وتحصيل الضرائب، الحقوق والرسوم.
  - معالجة ملفات المنازعات المتعلقة بالجبائية وشبه الجبائية.
- 3- السهر على احترام المعايير والأهداف المحددة فيما يخص تحصيل الضرائب والرسوم.
- 4- توفير وتطوير وسائل الرقابة والحرص على:
  - تنفيذ النصوص المتعلقة بالجبائية وشبه الجبائية؛
  - مكافحة التزوير والتهرب الضريبي؛
  - تطبيق قواعد المحاسبة العمومية من طرف المحاسبين العموميين في إدارة الضرائب؛
  - السهر الحسن للمصالح الجبائية والهيئات المرتبطة بها.
- 5- العمل على تحسين علاقة المصالح الجبائية مع الخاضعين للضريبة.
- 6- التنسيق بين المصالح الجبائية ومختلف الهيئات التي يعتبر نشاطها من اختصاص المصالح الجبائية وكذلك الهيئات العمومية المعنية بتطبيق الجبائية وشبه الجبائية.
- 7- إعداد موازنات تسمح بتحليل نتائج نشاطات كل المصالح.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب

يتكون الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب على 8 مديريات عامة وكل مديرية لديها مديريات فرعية تابعة لها.

<sup>1</sup> - الوثائق الداخلية لوزارة المالية.

الجدول رقم 01: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.



المصدر: الوثائق الداخلية لوزارة المالية

المبحث الثاني: التعريف بمفتشية الضرائب لبنز خادم (مقر التبرص)

ينقسم المبحث الثاني إلى مطالب مختصرة ويتضمن كل منها :

المطلب الأول: تعريف بمفتشية الضرائب لبئر خادم ومهام رئيس المفتشية؛

المطلب الثاني: مهام مكاتب المفتشية ؛

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب لبئر خادم.

المطلب الأول: تعريف مفتشية الضرائب لبئر خادم ومهام رئيس المفتشية<sup>1</sup>

#### 1- تعريف مفتشية الضرائب

تندرج المفتشية من المديرية الولائية للضرائب حيث تضم هذه الأخيرة عدة مفتشيات وكل واحدة منها تختص بنوع من الضرائب.

- مفتشية خاصة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- مفتشية خاصة بالضرائب غير المباشرة؛
- مفتشية خاصة بالطبع والتسجيل.

إلا أنه في أبريل 1994 ونظرا للتوسع الجغرافي والتقسيم الجديد الناتج عن كثرة المكلفين تم إدماج هذه المفتشيات في مفتشية واحدة ، وقسمت تقسيما اقليميا وتشتمل كل أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة فمفتشية الضرائب لبلدية بئر خادم تأسست سنة 2002 وكانت متضمن إقليميين ابن سينا والأزهار وبعد مرور الوقت أدخلت بعض التعديلات على هذه المفتشية إلى مفتشيتين الأولى الإخوة جيلالي والثانية العافية هذه يعنى أن كل مفتشية لها إقليم خاص بها وتحتوي كل منها على مكتب رئيس المفتشية والمكاتب الأخرى وهي كالتالي:

- مكتب جباية المؤسسات والمهن الحرة service activité؛
- مكتب جباية الأشخاص الطبيعيين service IRG
- مكتب جباية العقارات service foncier؛
- مكتب التدخلات service intervention.

#### 2- مهام رئيس المفتشية

يقوم رئيس المفتشية بعدة مهام وندمج بعض منها فيما يلي:

- تسجيل المراسلات سواء الواردة أو الصادرة .

1- وثائق مفتشية الضرائب لبئر خادم.

- تسجيل التصريحات السنوية للمكلفين.
- التنسيق بين المكاتب المفتشية .
- استقبال المكلفين بالضريبة.
- تسجيل الجداول.
- تسيير المفتشية إداريا.
- الإمضاءات والاختتام.

### المطلب الثاني: مهام مكاتب المفتشية<sup>1</sup>

#### 1- مكتب جباية المؤسسات والمهن الحرة

تقوم هذه المصلحة باستلام التصريحات الخاصة بالمكلفين المقيمين في إقليم المفتشية ومراقبتها محاسبتها ومتابعة كافة الملفات الجبائية وتسوية وضعية المكلفين المتوقفين عن النشاط وتقوم بإرسال الإنذارات والقرارات للمكلفين مع الإصدار الجبائية.

#### 2- مكتب جباية الأشخاص الطبيعيين

تقوم هذه المصلحة بمتابعة الملفات الضرائب على الدخل الإجمالي ومعالجة المنازعات وفتح ملفات جديدة للمكلفين الجدد.

#### 3- مكتب جباية العقارات

يقوم هذا المكتب بتقديم العائدات الناتجة عن تأخير العقارات ومتابعة رسوم العقارات المبنية وغير المبنية في حالة الشراء والبيع.

#### 4- مكتب التدخلات

في حالة الشك في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ولما تقيم الأنشطة التجارية تقوم بإعداد محاضر اثبات للوضعية الجبائية والقيام بالزيارات الدورية وهذا بالتنسيق المباشر مع المكاتب الأخرى. بالإضافة إلى المهام الرئيسية التي تقوم بها هذه المكاتب فهي تقوم باستقبال الشكاوي والرد عليها وتسوية الوضعية العامة للمكلفين.

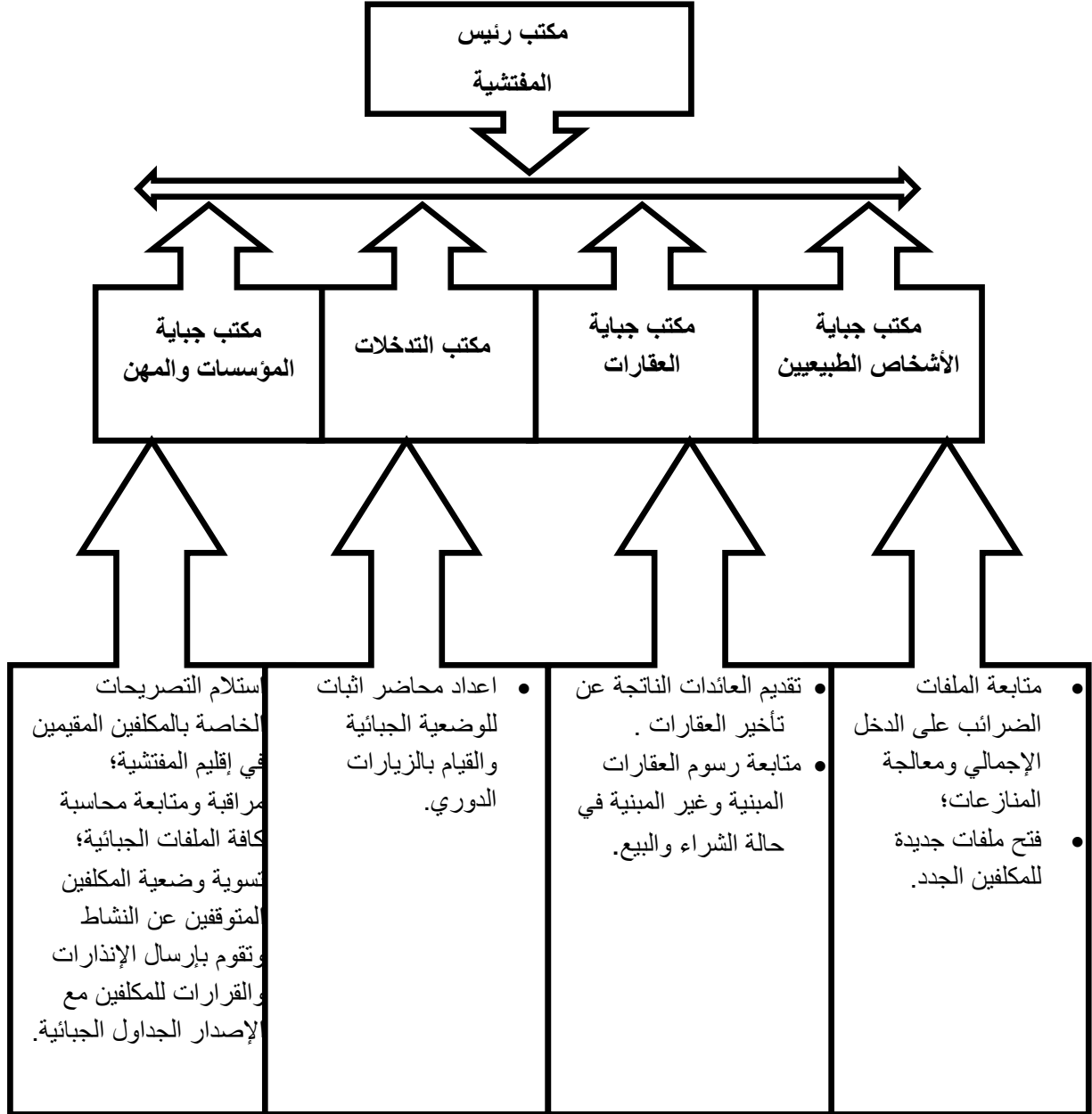
<sup>1</sup> - وثائق مفتشية الضرائب لبئر خادم.



المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب لبئر خادم<sup>1</sup>

يتكون الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب لبئر خادم كما سبق الذكر على أربعة مكاتب وهي كالتالي:

مخطط رقم (02): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب لبئر خادم



مصدر: وثائق داخلية للمفتشية الضرائب

<sup>1</sup> - وثائق لمفتشية الضرائب لبئر خادم الجزائر العاصمة.

### المبحث الثالث: دراسة حالة في المفتشية المستقبلية

من خلال هذا المبحث سنقوم بإسقاط النظري على التطبيقي لكي تكون لنا نظرة واقعية حيث جسده بدراسة حالة تطبيقية وهذا بتقديم الشركة وتدقيق الجبائي.

#### المطلب الأول: دراسة الملف الجبائي<sup>1</sup>

##### 1- تقديم الشركة:

محاسبة الشركة الخاضعة للتدقيق هي شركة ذات مسؤولية محدودة يتمثل نشاطها الأساسي في بناء وترقية العقارات تتواجد على مستوى ولاية الجزائر في بلدية بئر خادم. بدأت هذه الشركة نشاطها في 2008/07/09 لها رأس مال قدره 1000000 دج مقسم بين شريكين حيث لكل شريك حصة خاصة به:

الشريك الأول: 50%.

لشريك الثاني: 50%.

يقوم الشريك الأول بوظيفة المسير في الشركة.

##### 2- النظام الجبائي:

الشركة خاضعة للنظام الحقيقي و بطبيعة نشاطها فهي شركة إنتاج خاضعة ل:

- النشاط على الرسم المهني طبقا للمواد 217 إلى 219 من قانون الضرائب المباشرة بنسبة 2% على رقم الأعمال.
- خاضعة للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% و 07% طبقا للمادة 301 من قانون الضرائب على رقم الأعمال.
- خاضعة للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 19% على الربح المحقق.
- بالنسبة لعمال هذه الشركة يدفعون الضرائب على الرواتب و الأجور عن طريق الاقتطاع من المصدر.
- الشركاء ملازمون بدفع الضريبة على الدخل بالنسبة لمستحقاتهم التي يتقاضونها من فائدة الشركة كلا حسب حصته في الشركة بنسبة 10% مقتطعة من المصدر.

<sup>1</sup>- وثائق لمفتشية الضرائب لبئر خادم الجزائر العاصمة.

وقد تم فحص الملف الجبائي للسنوات ( 2010- 2011- 2012 ) وأقضى الفحص إلى إستنتاج أن المكلف قام بإداع كافة تصريحاته في التواريخ المحددة و هذا بالنسبة للتصريح بالوجود ،كما أنه قام بتسديد كافة مستحقاته الضريبية المصرح بها سواء تلك المتعلقة بالشركة أو بالدخل الإجمالي للشركاء .

### المطلب الثاني : الأعمال الميدانية لعملية التحقيق المحاسبي<sup>1</sup>

يعد التحقيق المحاسبي من أهم طرق الرقابة الجبائية ،حيث يتم التأكد من وجود الدفاتر الملزم مسكها من شركة المسؤولية المحدودة ودراستها وفحص محاسبتها شكلا و مضمونا و إعادة تشكيل الأسس الضريبية لمقارنتها مع تصريحات المكلف ، وفي الأخير يتم تحديد النتائج المتوصل إليها و سنيين ذلك فيما يلي حيث يتم فحص المحاسبة من جانبين:

#### 1- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

محاسبة المؤسسة بناء و ترقية العقارات يقوم بها محاسب معتمد حيث كانت تحتوي على:

- دفتر اليومية .
- دفتر الجرد .
- الدفاتر الملحقة.
- دفتر الأجور.

بالنسبة لهذه الشركة كانت تمتلك جميع الدفاتر و دون نقص وهذا نظرا لتطابقها مع أحكام النظام المحاسبي المالي ، وكذا المواد و إلى 11 من القانون التجاري ، وأن الوثائق الإثباتية كانت كلها موجودة مدعمة للدفاتر الممسوكة .

#### 2- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

التحقيق المعمق في صحة المعلومات المصرحة بها،و الدراسة المحاسبية سمحوا لنا باكتشاف بعض التجاوزات وهذا راجع لعدم تطابق أسعار الجدول المصرح به للمصلحة بجدول الملائم لأسعار السوقية للعقار لسنة 2012/2011 و 2014/2013 لبلدية بئرخادم ، و هذه الأخيرة أدت إلى بعض الإجراءات قامت بها المفتشية وهي:

#### 1-2- إرسال الإشعار بتبرير بجميع تصريحاته SERIE N-C02

1- وثائق مفتشية الضرائب لبئر خادم.

قامت المفتشية بإرسال إشعار يبين فيه تبرير جميع المبيعات المؤسسة بناء و ترقية العقارات وتكون هذه الأخيرة على تصريح أو تقديم بجميع عقود المبيعات التي قامت بها المؤسسة (عقود سكنية .عقود المحلات) وذلك لمدة لا تفوق 10 أيام من تاريخ إرسال الإشعار.

## 2-2- الرد على الإشعار:

تلقت المؤسسة بناء و ترقية العقارات إشعار بتبرير من المصلحة وقامت بتصريح بجميع المبيعات عن طريق إيداعها لجميع العقود التي حررتها لزيائنها مرفق بجدول تبين فيه جميع أسماء الزبائن ، مساحة العقار المباع و المبلغ المباع به.

## 2-3- الإشعار بالتقييم: SERIE N-C04

بعد فحص ملف الجبائي للمؤسسة وبعد إطلاع على مجمل التصريحات الجبائية و العمليات القابلة للتثبيت و المتعلقة بالضرائب و الرسوم المشار إليها أسفله لسنوات الثلاث 2010،2011،2012 قامت مصلحة الضرائب بإرسال إشعار للمؤسسة تبين فيه بإعادة التقييم لجميع العمليات و التصريحات المقدم من طرفها. و بين هذا الإشعار بأن المؤسسة تم إعادة تقييم رقم أعمالها وهذا راجع لعدم تطابق أسعار الجدول المصرح به للمصلحة بجدول الملائم لأسعار السوقية للعقار لسنة 2011/2012 و 2013/2014 لبلدية بئر خادم، وكان التقييم كما يلي:

### 2-3-1 نوع العقار المباع لسنة 2010 :

#### ❖ سكني:

سكن من نوع 4 غرف بمساحة 139م<sup>2</sup> ؛

سكنين من نوع 4 غرف بمساحة 110 م<sup>2</sup> ؛

سكن من نوع 5 غرف بمساحة 145 م<sup>2</sup> ؛

سكن من نوع 3 غرف بمساحة 70م<sup>2</sup> ؛

سكن من نوع 6 غرف بمساحة 189 م<sup>2</sup> ؛

سكن من نوع 5 غرف بمساحة 138 م<sup>2</sup> ؛

سكن من نوع 3 غرف بمساحة 76 م.

#### ❖ مستودعات:

أربعة مستودعات بمساحة 18 م<sup>2</sup> .

#### ❖ محلات:

ثمانية محلات بمساحة 35 م<sup>2</sup>.

رقم الأعمال المصرح من طرف المؤسسة لكل العقارات المباعة هو :

$$(4230000+8600000) = 12830000 \text{ دج}$$

رقم الأعمال المصحح طرف المفتشية لكل العقارات المباعة هو :

$$(28160000+4940000+8970000+12285000+7150000+4550000+9425000+7150000+9035000) = 91665000 \text{ دج}$$

2-3-2- نوع العقار المباع لسنة 2011 :

#### ❖ سكني

تسعة سكنات من نوع 4 غرف بمساحة 110م<sup>2</sup>؛

سكنين من نوع 5 غرف بمساحة 138 م<sup>2</sup>؛

خمسة سكنات من نوع 3 غرف بمساحة 75م<sup>2</sup>.

#### ❖ مستودعات

اثنان وعشرون مستودع بمساحة 18 م<sup>2</sup> .

#### ❖ محلات

عشرة محلات بمساحة 40 م<sup>2</sup>؛

محل بمساحة 547 م<sup>2</sup>؛

محل بمساحة 261 م<sup>2</sup>.

رقم الأعمال المصرح من طرف المؤسسة لكل العقارات المباعة هو

$$(59240000+48850000) = 108090000 \text{ دج.}$$

رقم الأعمال المصحح من طرف المفتشية لكل العقارات المباعة هو

$$(39600000+48000000+31320000+65640000+22080000+79200000+30000000) = 315840000 \text{ دج .}$$

2-3-3- نوع العقار المباع لسنة 2012:

❖ سكني:

سكن من نوع 2 غرف بمساحة 70م<sup>2</sup>.

سكنين من نوع 3 غرف بمساحة 75 م<sup>2</sup>.

سكن من نوع 4 غرف بمساحة 110 م<sup>2</sup>.

❖ مستودعات:

سبع مستودعات بمساحة 18 م<sup>2</sup> .

❖ محلات:

ثلاثة محلات بمساحة 35 م<sup>2</sup>.

رقم الأعمال المصحح من طرف المؤسسة لكل العقارات المبيعة هو

$$(10600000+5556000) = 16156000 \text{ د.ج.}$$

رقم الأعمال المصحح من طرف المفتشية لكل العقارات المبيعة هو

$$(25200000+8800000+12000000+5600000) = 51600000 \text{ د.ج.}$$

2-4- الرد على إشعار بالتقييم SERIE N-C04

بعد تلقي المؤسسة الإشعار كان ردها سلبى بحيث إن الإجابة كانت بعدم قبولها لرقم الأعمال المقترحة من طرف المفتشية و أنها لم تحققه أبدا.

2-5- التبليغ النهائي بالتقييم NOTIFICATION DEFINITIVE DE REDRESSEMT

بعد رد المكلف على التبليغ الأولي أو الإشعار بالتقييم يتم التبليغ في النتائج النهائية و التي لم يتم فيها أي تغيير أو تعديل.

2-6- إصدار الأوردة أو الجدول LE ROLE INDIVIDUEL

بعد إرسال التبليغ النهائي بنتائج التحقيق تم إصدار الجدول الذي يبين فيه جميع الحقوق و الغرامات التي يجب أن تدفعها المؤسسة وهي كالتالي:

2-6-1- بالنسبة للرسم على النشاط المهني:

إن رقم الأعمال المصرح به لمصلحة الضرائب فيما يخص الرسم على النشاط المهني قديم الاحتفاظ به خلال كل السنوات التي هي محل التحقيق الجبائي و المحاسبي: 2010، 2011 و 2012.

رقم الأعمال الزائد ( الفرق ) = رقم الأعمال المصحح - رقم الأعمال المصرح به.

الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال الزائد X النسبة .

الغرامة = الرسم على النشاط المهني X معدل الغرامة 25٪.

الحقوق الواجب دفعها = الرسم على النشاط المهني + الغرامة

الجدول رقم 5 : جدول الحقوق و الغرامات للضريبة على النشاط المهني

2012	2011	2010	المدة التعيين
51600000	315840000	91665000	رقم الأعمال المعاد تقييمه
16156000	108090000	12830000	رقم الأعمال المصرح به
35444000	207750000	78835000	الفرق
٪2	٪2	٪2	النسبة
708880	4155000	1576700	الحقوق
٪25	٪25	٪25	معدل الغرامة
177220	1038750	394175	مبلغ الغرامة
886100	5193750	1970875	الإجمالي الواجب دفعه

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج التحقيق

❖ الحقوق الإجمالية الواجب دفعها لسنة 2010 هي :

$$1576700 + 394175 = 1970875 \text{ دج}$$

❖ الحقوق الإجمالية الواجب دفعها لسنة 2011 هي :

$$4155000 + 1038750 = 5193750$$

❖ الحقوق الإجمالية الواجب دفعها لسنة 2012 هي :

$$708880 + 177220 = 886100 \text{ دج}$$

2-6-2- بالنسبة للرسم على القيمة المضافة:

❖ بالنسبة للعقار السكني:

الجدول رقم 6 : جدول الحقوق و الغرامات للضريبة على القيمة المضافة للعقار السكني

2012	2011	2010	المدة تعيين
26400000	131280000	63505000	رقم الأعمال المعاد تقويمه
5556000	48850000	8600000	رقم الأعمال المصرح به
20844000	82430000	54905000	الفرق
7%	7%	7%	النسبة
1459080	5770100	3843350	الحقوق
25%	25%	25%	معدل الغرامة
364770	1442525	960838	مبلغ الغرامة
1823850	7212625	4804188	الإجمالي الواجب دفعه

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج التحقيق .



الحقوق الإجمالية الواجب دفعها لسنة 2010 هي :

$$3843350 + 960838 = 4804188 \text{ د.ج.}$$

الحقوق الإجمالية الواجب دفعها لسنة 2011 هي :

$$5770100 + 1442525 = 7212625 \text{ د.ج.}$$

الحقوق الإجمالية الواجب دفعها لسنة 2012 هي :

$$1459080 + 364770 = 1823850 \text{ د.ج.}$$

❖ بالنسبة للعقار المهني :

الجدول رقم 7: جدول الحقوق و الغرامات للضريبة على القيمة المضافة للعقار المهني

2012	2011	2010	المدة التعيين
25200000	184560000	28160000	رقم الأعمال المعاد تقييمه
10600000	59240000	4230000	رقم الأعمال المصرح به
14600000	125320000	23930000	الفرق
%17	%17	%17	النسبة
2482000	21304400	4068100	الحقوق
%25	%25	%25	معدل الغرامة
620500	5326100	1017025	مبلغ الغرامة
3102500	26630500	5085125	الإجمالي الواجب دفعها

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج التحقيق .

الحقوق الإجمالية الواجب دفعها لسنة 2010 هي :

$$4068100 + 1017025 = 5085125 \text{ دج}$$

الحقوق الإجمالية الواجب دفعها لسنة 2011 هي :

$$21304400 + 5326100 = 26630500 \text{ دج .}$$

الحقوق الإجمالية الواجب دفعها لسنة 2012 هي :

$$2482000 + 620500 = 3102500 \text{ دج}$$

يتأثر مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستحق (الواجب التسديد لمصلحة الضرائب)، وبشكل كبير برقم الأعمال المحقق الفعلي ، ولأن عملية التحقيق في المعلومات المحاسبية دلت على وجود فجوات في كل السنوات محل التحقيق، بين ما هو مصرح به من أرقام الأعمال المحققة وما تم تحقيقه فعلا، وهذا ما أثر على مبالغ الرسم على القيمة المضافة.

2-6-3- بالنسبة لضريبة على أرباح الشركات :

الفرق = الربح المصحح - الربح المصرح به

الحقوق = الفرق X النسبة 17 %

مبلغ الغرامة = الحقوق X معدل الغرامة 25%

الحقوق الإجمالية الواجب دفعها = الحقوق + مبلغ الغرامة .

علما أن الأرباح المصرح به لسنوات 2010، 2011، 2012 كالتالي :

لسنة 2010 الربح المصرح به هو : 3849000 دج.

لسنة 2011 الربح المصرح به هو: 27022500 دج.

لسنة 2012 الربح المصرح به هو: 4039000 دج .

يكون الربح المقترح به كالتالي :

رقم الأعمال المصرح به ← الربح المصرح به .

رقم الأعمال المصحح ← الربح المصحح.

إذن :

$$\text{❖ الربح المصحح} = \text{رقم الأعمال المصحح} \times \text{الربح المصرح به}$$

رقم الأعمال المصرح به

الجدول رقم 80 : : جدول الحقوق و الغرامات للضريبة على الأرباح الشركة

2012	2011	2010	المدة التعيين
12900000	78960000	27499500	الربح المصحح
4039000	27022500	3849000	الربح المصرح به
8861000	51937500	23650500	الفرق
%19	%19	%19	النسبة
1683590	9868125	4493595	الحقوق
%25	%25	%25	معدل الغرامة
420898	2467032	1123399	مبلغ الغرامة
2104488	12335156	5616994	الإجمالي الواجب دفعها

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج التحقيق

• الحقوق الإجمالية الواجب دفعها لسنة 2010 هي :

$$5616994 \text{ دج} = 1123399 + 4493595$$

• الحقوق الإجمالية الواجب دفعها لسنة 2011 هي :

$$12335156 \text{ دج} = 2467032 + 9868125$$

• الحقوق الإجمالية الواجب دفعها لسنة 2012 هي :

$$2104488 \text{ دج} = 420898 + 1683590$$

إن الطعن المقدم من طرف المؤسسة لمختلف الاقتطاعات الضريبية و بالأخص على الهوامش المطبقة عليها قبل بالرفض من الإدارة الجبائية، إذ يتبين لنا من خلال دراسة هذه الحالة فعالية الإدارة الجبائية في كشف الثغرات التي يمكن أن يتخذها المكلف للقيام بعمليات الإحتيال و الغش الضريبي بهدف تقليل نسبة الإخضاع الضريبي.، حيث تؤكد نتائج التحقيق أن هناك أخطاء في المعلومات المحاسبية المصرح بها خلال السنوات محل التحقيق ، وهذه الأخطاء أثرت سلبا على وعاء الضرائب والرسوم، مما جعل مبالغها تبدو أقل مما كان يجب أن تكون عليه.

ومن خلال الدراسة التطبيقية يبرز أهمية الرقابة الجبائية في معالجة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، كما لاحظنا أن المكلف ( مؤسسة محل الرقابة ) لم تتفاعل إيجابيا مع إدارة الضريبة ولم تتقبل نتيجة التحقيق وهذا أثر سلبا إنما يرد على نقص الوعي الجبائي ، و طبيعة العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية.

## خلاصة الفصل الثالث

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى إعطاء لمحة تاريخية عن المديرية العامة للضرائب ومما يتكون هيكلها التنظيمي وبعد ذلك تطرقنا إلى تعريف مفتشية الضرائب لبيئ خادم وأهم المهام التي يقوم به رئيس المفتشية مع إبراز هيكلها التنظيمي وأخيرا قدمنا حالة لتهرب الضريبي و الغش الضريبي مما يؤدي بالمفتشية إلى الرقابة الجبائية الجيدة للملفات.

كما تمكنا من خلال الإطلاع على ملف جبائي قد خضع للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية على أهم إجراءات التحقيق التي مر بها و التي تتمثل فيمايلي :

- ✓ إرسال إشعار بالتحقيق مع ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع لتدقيق الجبائي.
- ✓ إعادة تأسيس الأوعية لمختلف الضرائب و الرسوم التي تخضع لها المؤسسة المعنية بالأمر.
- ✓ إبلاغ نتائج التحقيق من خلال التبليغ الأولي و التبليغ النهائي.



## الخاتمة العامة

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، و قد اقترنت بوجود الدولة، وتطور مفهومها بتطور وظائفها و أهدافها، إضافة إلى المفهوم المعاصر الذي يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة لتمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية وتوجيه نشاط اقتصادي بغية إحداث التوازن المطلوب بين الأنشطة من جهة، و إلى جانب إيجاد نوع من العدالة في توزيع العبء بين مختلف فئات المجتمع من جهة أخرى.

ومن المعروف أن الضريبة تمثل عبء على المكلف الذي يدفعها باعتباره جزء من المجتمع، إلا أنه يلجأ إلى وسائل ليتخلص من هذا العبء، وهذا ما يسمى بظاهرة الغش والتهرب الضريبي. وتعتبر مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي ليس بالأمر السهل، وهذا نظراً للأشكال التي يتخذها والتقنية المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الإحتيالية، وبالتالي فمواجهة هذه الظاهرة والاهتمام بدراساتها وتحليلها لا يعد أمراً اختيارياً بالنسبة للإدارة الجبائية بل حتمية أملتتها هذه الأسباب، ومن هنا توجب عليها تجنيد كل الوسائل والطاقات التي تملكها من أجل التحكم في هذه الظاهرة والقضاء عليها.

ولكي تتمكن الدولة من محاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، تلجأ الإدارة الجبائية إلى عملية الرقابة الجبائية والذي يعد من أهم و أنجع الوسائل لمكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي. ومن خلال تناول موضوع الرقابة الجبائية لنشاط المؤسسة، تم الانطلاق من الإشكالية الرئيسية الآتية: ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في محاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ؟ ومن أجل معالجة الإشكالية المحددة أعلاه والإجابة على الفرضيات، فقد تمت دراسة البحث في ثلاثة فصول.

### نتائج اختبار الفرضيات

**الفرضية الأولى،** و التي نصت على أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة بيد الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي، ولقد تم التأكد من صحة الفرضية خلال الدراسة النظرية، حيث تقوم الإدارة الجبائية برقابة و تحقيق التصريحات المقدمة من طرف المكلفين قصد إكتشاف أساليب الغش و التلاعبات للحد من هذه ظاهرة.

**الفرضية الثانية،** و التي نصت على أن نجاح الرقابة الجبائية يتوقف على فعالية الإدارة الجبائية، و لقد تم التأكد من صحة الفرضية خلال الدراسة النظرية، حيث أن نقص الوسائل المادية والبشرية للإدارة الجبائية أمام الكم الهائل من الحالات المحتملة للتهرب والغش الضريبي يؤثر سلباً على مردودية و نجاح الرقابة الجبائية.

الفرضية الثالثة، و التي نصت على أن الغش والتهرب الضريبي يعتبران وسيلة للتخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا ، ولقد تم التأكد من صحة الفرضية خلال الدراسة النظرية ، حيث إن كلا المفهومين التهرب والغش الضريبي هو التخلص من دفع الضريبة بصفة جزئية أو كلية ،سواء يسلك المكلف في ذلك طرقا مشروعة ( التهرب الضريبي )،أو يسلك طرقا وتقنيات يعاقب عليها القانون (الغش الضريبي) .

الفرضية الرابعة، و التي نصت على أن منهجية الرقابة الجبائية تتميز بخصوصيات تختلف عن باقي الرقابات الأخرى ، ولقد تم التأكد من صحة الفرضية خلال الدراسة التطبيقية ،حيث إن الرقابة الجبائية لا يتم بطريقة عشوائية بل هناك مراحل و إجراءات تتبعها الإدارة الجبائية خلال عملية الرقابة .

### نتائج البحث

- من خلال دراسة موضوع الرقابة الجبائية لنشاط المؤسسة ، وبعد التحقق من فرضيات الدراسة ، يمكن ذكر أهم النتائج التي تم التوصل إليها و هي كالآتي :
- يتميز النظام الجبائي الجزائري بكونه نظاماً تصريحيًا في معظم الحالات وذلك من خلال الالتزامات الجبائية التي فرضها المشرع الجبائي على المكلف وذلك بالقيام و من تلقاء نفسه بتقديم مختلف التصريحات، و تقوم الإدارة الجبائية بعملية الرقابة فيما بعد للتأكد من صحة و مصداقية هذه التصريحات .
- يشكل الرقابة الجبائية كآلية جزءا هاما من قدرة الحكومة على إدارة نظام الجبائي عادل و منصف، وكما أن إستراتيجيات الرقابة الجيدة و العمليات المستخدمة لتوعية و تثقيف المكلفين ضريبيا على الالتزام الضريبي تكشف حالات الغش والتهرب الضريبي .
- يمكن أن يؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما في كشف مواطن التهرب والغش الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية و الجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة .
- تشكل ظاهرة التهرب و الغش الضريبي أهم المسببات التي تقف أمام التطبيق الفعال لرقابة الجبائية، نظرا لآثارها السلبية المتعددة.
- تعتبر الرقابة الجبائية أهم وسيلة لمكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي، من خلال مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة الجبائية وتحمي المكلفين بالضريبة ،و يؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية .

### الاقتراحات

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها و بناء على دراسة موضوع الرقابة الجبائية لنشاط المؤسسة، يمكن تقديم الاقتراحات الموالية :



- العمل على نشر الوعي الضريبي وتكريسه بين المكلفين لتدعيم الثقافة الضريبية وذلك بإنشاء مصالح متخصصة في ترشيد الضريبي.
- عصرنة الإدارة الضريبية من حيث الهيكل التنظيمي والموارد المادية والبشرية بما يخدم تحقيق الفعالية في معالجة المعلومة الجبائية.
- تبويب وتنظيم النصوص القانونية الجبائية على اختلافها وفق العمليات والإجراءات المتعلقة بكل نوع من أنواع الضرائب حتى يسهل فهمها وتطبيقها من طرف الإدارة الجبائية والمكلفين على حد سواء.
- الرفع من إمكانيات الإدارة الجبائية في مجال الرقابة الجبائية سواء من حيث الجانب المادي أو البشري بالنظر إلى حجم الملفات القابلة للرقابة.
- الرفع من المستوى العلمي والتأهيل المهني لأعوان الإدارة الجبائية لا سيما في مجال الرقابة الجبائية بصفة عامة .
- تدعيم مصلحة الرقابة بعدد أكبر من المراقبين كما يجب وضرورة التنسيق مع كل من مصالح الجمارك و الممولين ومختلف البنوك على إطلاع المراقبين بالكشوف الخاصة بالمكلفين في أقرب وقت ممكن مع كل التفاصيل لأنها تصل دائما متأخرة.
- تحسين أوضاع العاملين في الإدارة الجبائية وذلك بتحسين الأجور أو منحهم مكافآت تكون بمثابة حافز أمام الإغراءات المالية التي تقدم لهم.
- ضرورة استقرار النظام الجبائي.
- تبسيط النظام الجبائي.
- جعل النظام الجبائي يتسم بالنظامية.

#### آفاق البحث

- وفي الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل مثل :
- الرقابة الجبائية ودوره في تحسين الالتزام الجبائي .
- الرقابة الجبائية والتنسيق الجبائي في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي الدولي .
- أهمية إنتشار الوعي الضريبي في الحدّ من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.



## قائمة المراجع

## اولا: الكتب بالعربية

- أوبوعاصي (حمز بشير) ،مبادئ المحاسبة،دار الفكر،الإسكندرية،طبعة 2000،1.
- البطريق (يونس )، عياد (علي عباس )، النظم الضريبية، الدار الجامعة، الإسكندرية، 1983.
- بوزيدة (حميدة) ،النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الإقتصادي في فترة 1992-2004.
- بوزيدة (حميدة)، جباية المؤسسات ، الطبعة الثانية، الجزائر.
- جامح (أحمد )، علم المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، 1975.
- حسين (مصطفى)، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1999.
- حفال( محمد)،المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال في القانون الجبائي الجزائري ،دار الشهاب،الجزائر،1987.
- الخطيب (خالد شحادة) ، شامية (أحمد زهير) ، أسس المالية العامة، طبعة 2، دار وائل للنشر، 2005.
- خليل (علي محمد) ، اللوزي( سليمان أحمد) ، المالية العامة ، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، طبعة 2000.
- سعيد (عبد العزيز عثمان)، شكري (رجب العشماوي)، إقتصاديات الضرائب.
- صالحى (العبد) ،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية،دار هومة،الجزائر2005.
- صديقي (مسعود)، نقاز (أحمد) ، المراجعة الداخلية، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الوادي، الجزائر، 2010.
- صيام( وليد زكريا) ، الخداش (حسام الدين مصطفى )، نور( عبد الناصر إبراهيم )،أصول المحاسبة المالية،المكتبة الوطنية،طبعة 1،1996 .
- عثمان( محمد يسري) ، إقتصاديات المالية العامة، بدون دار نشر، 1996.
- عوض الله (زينب حسين )، المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1986.

- محرزى (محمد عباس) ، إقتصاديات الجباية والضرائب ، دار الهدى للنشر والتوزيع، طبعة 2003، الجزائر.
- مراد (ناصر) ، النهرب والغش الضريبي، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004.
- الوادى (محمود) ، عزام (زكريا أحمد) ، مبادئ المالية العامة، الطبعة 1 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007.

### ثانيا :الكتب بالفرنسية

- Ainouche( Mohand cherif ) ,l'essentiel de la fiscalité algerienne, édition hiwarcom ,1992.
- A-tic , l'audit naissance d'une fonction ,étude réalisée par le cabinet a- tic auprès de 50 responsables d'audit interne ,paris , 1985.
- Benadda( Fethy), L'audit Fiscal Aspect Théorique Et Pratique , 2004.
- Bougo (Patrice)et vallée (Jean marie), audit et gestion fiscale , édition clef , atd , 1986.
- Camille( Rosier), La Fraude Fiscal, France, 1989.
- Colin.(M), la vérification fiscale ,édition economica , paris ,1985.
- Costa( J.F) et Mikol( A,) vingt ans d'audit , de la récusions des comptes aux activités ,1999 .
- Deboub (youcef) , les nouveaux mécanisme économique en algerie,opu,1995.
- Duhem (Jacque) et Jammes (Michel), Audit et gestion fiscal de l'entreprise, édition EFE, Paris, mai 1996 .
- Margairez (Andre), la Froude fiscal et ses succédanés, la nouvelle école de Lausanne , 2 éme édition, , 1977.
- Martinez (Jean Claud) , la fraude fiscale, PUF, France,1984.
- Martinez( JC), les paradis fiscaux , paris, imprimerie universitaire,1992.

### ثالثا: النصوص التشريعية و التنظيمية

#### - النصوص التشريعية

- أمر رقم 76-102 مؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، الجريدة الرسمية ، العدد 103، بتاريخ 26/12/1976.

- الأمر رقم 76-101 مؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،  
الجريدة الرسمية العدد 102 ،بتاريخ 1976/12/22.
- قانون رقم 80-12 الموافق 31/12/1980، يتضمن قانون المالية لسنة 1981، الجريدة الرسمية، العدد  
54، بتاريخ 1980/12/31.
- قانون رقم 80-12 الموافق 31/12/1980 يتضمن قانون المالية لسنة 1981، الجريدة الرسمية ، العدد  
54، بتاريخ 1980/12/31.
- قانون رقم 82-14 الموافق 30/12/1983، يتضمن قانون المالية 1983، الجريدة الرسمية، العدد 57، بتاريخ  
1982/12/30.
- قانون رقم 83-19 مؤرخ في 18-12-1983 يتضمن قانون المالية سنة 1984، الجريدة الرسمية ، العدد  
55، بتاريخ 1983/12/31.
- قانون رقم 85-09 المؤرخ في 26/12/1985 يتضمن قانون المالية لسنة 1986، الجريدة الرسمية، العدد  
56، بتاريخ 1985/12/29.
- قانون رقم 85-09 المؤرخ في 26/12/1985 يتضمن قانون المالية لسنة 1986، الجريدة الرسمية ، العدد  
56، بتاريخ 1985/12/29.
- قانون رقم 86-15 الموافق 29/12/1987 يتضمن قانون المالية لسنة 1987، الصادرة في الجريد الرسمية  
، العدد 55، بتاريخ 1986/12/30.
- القانون رقم 89-26 مؤرخ في 31/12/1989، يتضمن قانون المالية لسنة 1990، الجريدة الرسمية، العدد  
01، بتاريخ 1990/12/03.
- قانون رقم 91-25 المؤرخ في 26/12/1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية ، العدد  
15، بتاريخ 1991/12/18.
- القانون رقم 07-11 مؤرخ في- 25 /11/ 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية  
العدد 03، الصادر بتاريخ 2007/11/25.
- قانون المالية 2008، -الوزارة المالية-.
- قانون المالية 2009 –الوزارة المالية-.
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قوانين جبائية لسنة 2010، المديرية العامة للضرائب،  
2010.

■ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

■ قانون التجاري.

■ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 1997.

■ قانون الضرائب على أرباح الشركات، المديرية العامة للضرائب.

■ قانون الإجراءات الجبائية، 2013.

■ قانون الرسم على رقم الأعمال.

■ وثائق داخلية لوزارة المالية.

■ وثائق لمفتشية الضرائب لبئر خادم.

### المراسيم بالعربية

■ المرسوم رقم 90-188 المحدد لهيكل الإدارة المركزية لوزارة المالية.

### الدليل بالعربية

■ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2014.

### الدليل بالفرنسية

- Ministère de Finance, Direction Générale des Impôts, Direction des Recherches et Vérifications , Guide de vérificateur de comptabilité.
- Ministère des Finance, Direction Générale des Impôts, Circulaire N° 135, du 15/02/2000.
- Gilbert Tixier, Droit Pénal, édition Dunod, Paris, 1988.