**جامعة الجزائر3**

**كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم العلوم الإقتصادية**

**اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية**

**فرع :** التحليل **الإقتصادي**

الموضوع :

# طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي: دراسة حالة الجزائر

**إعداد الطالب:**
**دوداح رضوان**

**إشراف:**
**الأستاذ الدكتور: كواش خالد**

**أعضاء اللجنة:**

**الأستاذ** الدكتور بلوكيل رمضان .....**جامعة الجزائر**.....رئيسا
**الأستاذ الدكتور كواش خالد..... جامعة الجزائر.....مشرفا و مقررا**
الدكتور شريف سماعيل.....**جامعة الجزائر**.....**ممتحنا**
**الأستاذ الدكتور ناصر مراد.....جامعة سعد دحلب...ممتحنا**
**الأستاذ** الدكتور منصوري الزين.....**جامعة سعد دحلب...ممتحنا**
**الأستاذ الدكتور بوزيدة حميد.....جامعة بومرداس.....ممتحنا**

**السنة** الدراسية : **2014-2015**

# الإهداء

# الإهداء

**إلى كل أفراد عائلتي**

**إلى كل زملائي في العمل**

**إلى** كل من ساعدني من قريب **أو** بعيد **في** انجاز هذا العمل

اهدي لهم هذا العمل

# الشكر

# الشكر

حمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على نعمه ظاهرة و باطنة فاشكر الله على توفيقه لي لإتمام هذا البحث

كما أتقدم بالشكر و العرفان للمشرف الدكتور كوطش خالد الذي رافقني بإرشاداته و نصائحه طوال مدة البحث

كما أقدم شكري لكل من ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا البحث

الملخص :

تعالج هذه الأطروحة طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي في الجزائر حيث تم في هذا البحث، تحليل ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، مع ذكر أسباب وجودها و الآثار المترتبة عنها. كما بينا الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة من خلال عمليات التحقيقات الجبائية التي تقوم بها بالإضافة إلى التطرق لأهم الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية منذ أكثر من عشريتين ، وهذا بإصلاح النظام الجبائي الذي تم تغييره جذريا من خلال توجيهه نحو الأنظمة العصرية لفرض الضريبة المطبقة في العالم، وهذا من خلال إحداث تغييرات على أهم أنواع الضرائب، كالضريبة على دخل الأفراد، وهذا بإدراج الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات، وكذا الضريبة على الإنفاق، من خلال إدراج الرسم على القيمة المضافة. بالإضافة إلى إصلاحات أخرى عرفت بإصلاحات الجيل الثاني، تم من خلالها تنظيم وتحد بث الإدارة الجبائية، وهذا بإنشاء مديرية الشركات الكبرى، مراكز الضرائب و المراكز الجوارية .

Résumé :

Cette thèse consiste à traitée le sujet de la fraude et l'évasion fiscale, en Algérie, ou on a démontré les causes et les conséquences de ce fléau qui ne cesse de prendre de l'ampleur nous avons démontré aussi le rôle que joue le contrôle fiscal pour faire face à ce problème et ce à travers les différentes vérifications fiscale effectuées , nous avons parlé aussi des réformes entamées de puis plus de deux décennies sur le système fiscal en introduisant de nouveaux impôts comme l'impôt sur le revenu globale, l'impôt sur le bénéfice des sociétés et la taxe sur la valeur ajoutée , sans oublier la modernisation de l'administration fiscale avec la création de la Direction des grandes Entreprises, Centres des Impôts et les centres de proximité des Impôts.

# فهرس المحتويات

# فهرس المحتويات


| العنوان | رقم الصفحة |
|---|---|
| الإهداء | _ |
| الشكر | _ |
| الملخص | _ |
| فهرس المحتويات | _ |
| فهرس الجداول | _ |
| فهرس الأشكال | _ |
| قائمة الرموز و المصطلحات | _ |
| مقدمة | أ |
| الفصل الأول : ماهية الضريبة | 01 |
| تمهيد | 02 |
| المبحث الأول : مفهوم الضريبة، الأساس القانوني، القواعد و الأغراض | 03 |
| المطلب الأول : مفهوم الضريبة | 03 |
| الفرع لأول : تعريف الضريبة | 03 |
| الفرع الثاني : خصائص الضريبة | 04 |
| المطلب الثاني : الأساس القانوني للضريبة و قواعدها | 06 |
| الفرع الأول : التكييف القانوني للضريبة | 06 |
| الفرع الثاني : قواعد الضريبة | 08 |
| المطلب الثالث :أهداف الضريبة | 10 |
| الفرع الأول: الهدف المالي | 10 |
| الفرع الثاني : الهدف السياسي | 12 |
| الفرع الثاني : الهدف الاقتصادي | 12 |
| الفرع الثالث : الهدف الاجتماعي | 12 |

| | |
|---|---|
| المبحث الثاني : التنظيم الفني للضريبة | 13 |
| المطلب الأول : وعاء الضريبة | 13 |
| الفرع الأول : اختيار المادة الخاضعة للضريبة | 14 |
| الفرع الثاني : مناسبة فرض الضريبة (موضوع الضريبة) | 18 |
| المطلب الثاني : سعر الضريبة | 26 |
| الفرع الأول : الضريبة النسبية | 26 |
| الفرع الثاني : الضريبة التصاعدية | 27 |
| المطلب الثالث : إجراءات ربط الضريبة و تحصيلها | 30 |
| الفرع الأول: ربط الضريبة | 30 |
| الفرع الثاني : تحصيل الضريبة | 30 |
| الفرع الثالث : ضمانات تحصيل الضريبة | 32 |
| المبحث الثالث : الآثار الاقتصادية للضرائب | 33 |
| المطلب الأول : اثار اقتصادية غير مباشرة | 33 |
| الفرع الأول : استقرار الضريبة | 33 |
| الفرع الثاني : انتشار الضريبة | 34 |
| الفرع الثالث: التخلص من عبئ الضريبة | 35 |
| الفرع الرابع : الازدواج الضريبي | 35 |
| المطلب الثاني : أثار اقتصادية مباشرة | 37 |
| الفرع الأول : اثر الضريبة على الاستهلاك | 37 |
| الفرع الثاني : اثر الضريبة على الادخار | 38 |
| الفرع الثالث : اثر الضريبة في الإنتاج | 38 |
| الفرع الرابع: اثر الضريبة في التوزيع | 39 |
| الفرع الخامس: اثر الضريبة على الاستثمار | 39 |
| خلاصة | 41 |
| الفصل الثاني : الغش والتهرب الضريبي كمسبب للرقابة الجبائية | 42 |
| تمهيد | 43 |

| | |
|---|---|
| المبحث الأول : تحليل ظاهرة الغش و التهرب الضريبي | 44 |
| المطلب الأول: مفهوم الغش والتهرب الضريبي | 44 |
| الفرع الأول: مفهوم الغش الضريبي | 44 |
| الفرع الثاني: مفهوم التهرب الضريبي | 51 |
| الفرع الثالث: الفرق ما بين الغش و الهرب الضريبي | 52 |
| المطلب الثاني: : واقع التهرب الضريبي في ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية | 53 |
| الفرع الأول:واقع التهرب الضريبي في ظل ظهور التجارة الالكترونية | 53 |
| الفرع الثاني: واقع التهرب الضريبي في ظل ظهور الشركات المتعددةالجنسيات | 54 |
| المطلب الثالث: أسباب وأثار التهرب الضريبي | 57 |
| الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي | 57 |
| الفرع الثاني: أثار التهرب الضريبي | 63 |
| المبحث الثاني: طرق قياس الغش الضريبي | 65 |
| المطلب الأول: منهج عدم الالتزام الضريبي | 65 |
| الفرع الأول: منهج نسبة الضريبة الثابثة | 65 |
| الفرع الثاني: منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة | 66 |
| الفرع الثالث: منهج الضريبة القانونية المحتملة | 67 |
| الفرع الرابع: منهج التحقيقات الضريبية | 67 |
| المطلب الثاني:منهج الاقتصاد السري | 69 |
| الفرع الأول:منهج الفروق ما بين الدخل و الإنفاق | 70 |
| الفرع الثاني:منهج عوامل الإنتاج | 70 |
| الفرع الثالث:منهج سوق العمل | 71 |
| الفرع الرابع: المنهج النقدي | 71 |
| المبحث الثالث: الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية | 73 |
| المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية | 73 |
| الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية | 73 |
| الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية | 74 |
| المطلب الثاني: أجهزة الرقابة الجبائية | 75 |
| الفرع الأول: مديرية الابحاث و التحقيقات | 75 |
| الفرع الثاني: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية | 77 |

| | |
|---|---|
| الفرع الثالث: مفتشيات الضرائب | 78 |
| الفرع الرابع:مديرية الشركات الكبرى | 79 |
| الفرع الخامس: مراكز الضرائب | 79 |
| المطلب الثالث:الإطار القانوني للإدارة الجبائية | 80 |
| الفرع الأول:حقوق الإدارة الجبائية | 80 |
| الفرع الثاني:حقوق المكلفين بالضريبة | 83 |
| خلاصة | 87 |
| الفصل الثالث:أشكال الرقابة الجبائية | 88 |
| تمهيد | 89 |
| المبحث الأول: المراقبة الشكلية و المراقبة المعمقة | 90 |
| المطلب الأول: المراقبة الشكلية | 90 |
| الفرع الأول:مراقبة الملف الإداري | 90 |
| الفرع الثاني:مراقبة التصريحات الجبائية | 91 |
| المطلب الثاني: المراقبة المعمقة | 91 |
| الفرع الأول:الإجراءات الأولية للمراقبة | 92 |
| الفرع الثاني:الشروع في المراقبة | 92 |
| المطلب الثالث: الإجراءات النهائية للمراقبة | 95 |
| الفرع الأول:إرجاع الملف دون أي متابعة | 95 |
| الفرع الثاني:طلب التوضيحات و التبريرات | 95 |
| المبحث الثاني:مراقبة المحاسبة | 96 |
| المطلب الأول: الإجراءات الأولية للتحقيق | 97 |
| الفرع الأول:تحضير برنامج التحقيق | 97 |
| الفرع الثاني: سحب الملف الجبائي للمكلف | 97 |
| المطلب الثاني:إجراءات الشروع في المراقبة | 98 |
| الفرع الأول:إرسال الإشعار بالتحقيق | 98 |
| الفرع الثاني:استمارات التحقيق | 99 |
| الفرع الثالث:فحص المحاسبة و إعادة تشكيل الأسس الجديدة | 101 |
| المطلب الثالث:نتائج التحقيق المحاسبي | 119 |
| الفرع الأول:قبول المحاسبة | 119 |

| | |
|---|---|
| الفرع الثاني:رفض المحاسبة | 120 |
| الفرع الثالث:إعداد التقرير | 121 |
| المبحث الثالث: المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية الشامة | 122 |
| المطلب الأول:الإجراءات الأولية للتحقيق | 122 |
| الفرع الأول:سحب الملف الجبائي | 123 |
| الفرع الثاني:إرسال الإشعار بالتحقيق | 123 |
| الفرع الثالث:جمع المعلومات | 124 |
| المطلب الثاني:إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة | 125 |
| الفرع الأول:تقييم العناصر العينية للمكلف | 125 |
| الفرع الثاني:تحليل الحسابات المالية | 127 |
| المطلب الثالث : الإجراءات النهائية للتحقيق | 130 |
| الفرع الأول: التبليغ الأولي | 130 |
| الفرع الثاني: التبليغ النهائي | 130 |
| الفرع الثالث:إعداد التقرير | 130 |
| خلاصة | 131 |
| الفصل الرابع: سبل معالجة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي | 132 |
| تمهيد | 133 |
| المبحث الأول: الإصلاح الضريبي | 134 |
| المطلب الأول: إصلاح النظام الضريبي | 134 |
| الفرع الأول: تحديد النظام الضريبي السابق و أسباب إصلاحه | 134 |
| الفرع الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي | 138 |
| الفرع الثالث: بنية النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح | 139 |
| المطلب الثاني: عصرنه الإدارة الجبائية | 148 |
| الفرع الأول: إنشاء مديرية الشركات الكبرى | 149 |
| الفرع الثاني: إنشاء مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب | 153 |
| المطلب الثالث: نتائج الإصلاح الضريبي | 157 |
| الفرع الأول: زيادة المر دودية المالية | 157 |
| الفرع الثاني: تطور الضغط الضريبي في الجزائر | 159 |

| | |
|---|---|
| المبحث الثاني: تفعيل عمليات المراقبة الجبائية | 162 |
| المطلب الأول: تكثيف و تنويع عمليات التحقيقات الجبائية | 163 |
| الفرع الأول: التحقيق المحاسبي | 163 |
| الفرع الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة | 167 |
| الفرع الثالث: المراقبة على الوثائق | 168 |
| الفرع الرابع: التحقيق المصوب | 171 |
| الفرع الخامس: مراقبة التقييمات | 171 |
| المطلب الثاني: تفعيل نظام المعلومات الجبائي | 173 |
| الفرع الأول: مفهوم نظام المعلومات الجبائي | 173 |
| الفرع الثاني: توجهات نظام المعلومات الجبائي في الجزائر | 178 |
| المبحث الثالث: الإجراءات الأخرى | 179 |
| المطلب الأول: تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلفين بالضريبة | 180 |
| الفرع الأول: تحسين استقبال المكلفين بالضريبة | 180 |
| الفرع الثاني: تحسين الممارسات الإدارية | 182 |
| المطلب الثاني: تبسيط النظام الجبائي | 184 |
| الفرع الأول: إنشاء نظام الضريبة الجزافية الوحيدة | 184 |
| الفرع الثاني:إنشاء النظام المبسط | 185 |
| المطلب الثالث :إجراءات أخرى | 185 |
| الفرع الأول:إجبارية الاستعانة بمحافظ الحسابات | 185 |
| الفرع الثاني:تأسيس رسم التوطين المصرفي | 188 |
| الفرع الثالث:تطبيق إجراء التلبس الجبائي | 189 |
| خلاصة | 191 |
| خاتمة | 192 |
| المراجع | 198 |
| الملاحق | 208 |

# فهرس الجداول


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | السلم الضريبي المطبق على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين لسنة 2008 | 28 |
| 02 | أوجه التشابه و الخلاف ما بين الغش والتهرب الضريبي | 52 |
| 03 | إعادة تشكيل رقم الأعمال لمؤسسة تجارية انطلاقا من العناصر المادية | 116 |
| 04 | إعادة تشكيل رقم الأعمال لمؤسسة إنتاجية انطلاقا من العناصر المادية | 117 |
| 05 | إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من الإيرادات | 118 |
| 06 | طريقة تقييم العناصر العينية | 126 |
| 07 | الميزان الشامل الإجمالي | 136 |
| 08 | معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض الدول سنة 1988 | 137 |
| 09 | توزيع مدا خيل الرسم على النشاط المهني | 142 |
| 10 | السلم التصاعدي لنسب الضريبة على الأملاك | 145 |
| 11 | تطور عدد الملفات المسيرة من طرف مديرية كبريات الشركات للفترة(2006-2012) | 149 |
| 12 | توزيع الملفات المسيرة من طرف مديريية كبريات الشركات حسب طبيعة النشاط الممارس | 150 |
| 13 | تطور مداخيل الجباية العادية المحققة من طرف مديرية الشركات الكبرى للفترة (2006-2012) | 152 |
| 14 | تطور المحا صيل االجبائية للفترة (1993-2013) | 158 |
| 15 | تطور الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر للفترة (1993-2013) | 160 |
| 16 | تطور الضغط الضريبي خارج قطاع المحروقات في الجزائر للفترة (1993-2013) | 161 |
| 17 | نتائج التحقيق في المحاسبة في الفترة (2000-2013) | 164 |
| 18 | نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للفترة (2001-2013) | 167 |
| 19 | نتائج المراقبة على الوثائق للفترة (2006-2013) | 169 |
| 20 | نتائج التحقيق المصوب للفترة (2010-2013) | 171 |
| 21 | نتائج مراقبة التقيمات للفترة (2010-2013) | 172 |

# فهرس الأشكال


| رقم الشكل | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و المراجعة | 76 |
| 02 | تنظيم المديرية الولائية للضرائب | 78 |
| 03 | هيكل مركز الضرائب | 80 |
| 04 | مختلف الأنظمة المحاسبية الممسوكة | 106 |
| 05 | التنظيم المحاسبي المعتمد لإعداد القوائم المالية وفقا للنظام المتمركز | 110 |
| 06 | توزيع عدد الملفات المسيرة من طرف مديرية كبريات الشركات حسب طبيعة النشاط الممارس | 151 |
| 07 | تنظيم المراكز الجوارية للضرائب | 156 |
| 08 | تطور نتائج التحقيق المحاسبي للفترة (2000-2013) | 164 |
| 09 | تطور نتائج المراقبة على الوثائق للفترة (2006-2013) | 169 |
| 10 | مهام نظام المعلومات الجبائي | 174 |

**قائمة الرموز و المصطلحات:**

| | |
|---|---|
| BIC | Bénéfice industriel et commercial |
| BNC | Bénéfice non commercial. |
| CDI | Centre des impôts. |
| CPI | Centre de proximité des impôts. |
| DGE | Direction des grandes entreprises |
| DID | Direction de l'information et de la dcumentation. |
| DLF | Direction de la législation fiscale. |
| MF | Ministère es finances |
| IBS | Impôt sur le bénéfice des sociétés. |
| IRG | Impôt sur le revenu global. |
| TAIC | taxe sur l'activité industrielle et commerciale |
| ONS | office national des statistique |
| TVA | Taxe sur la valeur ajoutée. |
| VASFE | Vérification approfondi de la situation fiscale d'ensemble |
| VC | Vérification de comptabilité. |
| VP | Vérification ponctuelle |

# مقدمة

**مقدمة:**

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، فهي تسمح للدولة بتوفير الموارد الضرورية التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها و أعبائها، وبتطور دور الدولة أصبح ينظر للوظيفة المالية على أنها اقل وظائف الضريبة و أصبحت تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية و الاقتصادية تهدف الدولة من خلالها إلى تحقيق أغراض متعددة تختلف باختلاف طبيعة النظام الاقتصادي و الاجتماعي وكذلك باختلاف مرحلة النمو التي يعرفها الاقتصاد. وقد يواجه فرض الضريبة صعوبات وعراقيل من طرف بعض الأشخاص ، وهذا بامتناعهم عن تسديد مستحقاتهم، وتهربهم من دفع الضريبة .

الظاهرة ليست جديدة، وليست خاصة بالجزائر فقط، فمعظم الدول التي يعتمد نظامها الجبائي على النظام التصريحي للمداخيل، تعاني من مشكلة الغش، و التهرب الضريبي

التهرب الضريبي يخلق للدولة مشاكلا كبيرة إذ قد يكون سببا في كبح النشاط الاقتصادي وهذا بسبب نقص المداخيل اللازمة لذلك . فلهذا تسعى الدولة الجزائرية على غرار كل الدول إلى مكافحة هذه الظاهرة التي أخذت بعدا آخر سوءا من حيث الإمكانيات المستعملة أو الطرق المتبعة خاصة في ظل المتغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم.

وعلى هذا الأساس تعمل الجزائر على تحديث نظامها الجبائي لأجل أن يكون متطابقا بشكل دائم مع المتطلبات الاقتصادية و الاجتماعية للبلد وذلك بالسهر على التوزيع العادل للعبء الجبائي المفروض على كافة المكلفين بالضريبة مع الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية، وكذا ترسيخ الوعي الجبائي.

فباشرت الدولة الجزائرية منذ سنة 1992 بإصلاحات عميقة مست هياكلها و أحكامها الجبائية بوتيرة متزايدة، وهذا بإصلاح النظام الجبائي ، مع تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى خلق قوانين وتشريعات جديدة، من أجل فعالية أكبر، و مردود أحسن.

**أولا : الإشكالية:**

ومن خلال هذه الدراسة نحاول أن نجيب عن التساؤلات التالية:

- ما هي الطرق المناسبة لمكافحة الغش و التهرب الضريبي في الجزائر ؟.

وقمنا بتحليل هذا السؤال إلى عدة تساؤلات :

- ما هو الدور التي تلعبه الضريبة في تحقيق أهداف الدولة ؟
- ما هي أشكال وطرق التهرب الضريبي ؟
- هل الإطار القانوني و التنظيمي التي تعتمد عليه الرقابة الجبائية كافي لمكافحة التهرب الضريبي ؟
- هل الرقابة الجبائية قادرة لوحدها على محاربة الغش و التهرب الضريبي.؟

**ثانيا : فرضيات البحث :**

للإجابة عن التساؤلات المذكورة سابقا، قمنا بافتراض عدة فرضيات تتمثل فيما يلي:

- تلعب الضريبة دورا هاما في تحقيق أهداف الدولة.
- تزداد وتتنوع أشكال و طرق التهرب الضريبي خاصة في ظل العولمة الاقتصادية.
- الاطار القانوني و التنظيمي التي تعتمد عليه الرقابة كافي لمكافحة التهرب الضريبي .
- الرقابة الجبائية غير كفيلة لوحدها على مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

**ثالثا : أهمية البحث :**

تظهر أهمية البحث في كون أن التهرب الضريبي أصبح مشكلا تعاني منه معظم الدول خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم. فأصبحت هذه الظاهرة تحتاج إلى ضرورة تشخيصها من كل النواحي نظرا لانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني، وهذا من اجل إيجاد الحلول اللازمة، وهذا بإحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية خاصة و أن الاعتماد على المداخيل الجبائية البترولية تحكمه عوامل خارجية لا تتحكم فيها الدولة .

**رابعا : أهداف البحث :**

يهدف موضوع هذا البحث إلى تحقيق عدة غايات تتمثل فيما يلي :

– معرفة مدى أهمية الضريبة و الدور التي تلعبه في تحقيق أهداف الدولة.

– تشخيص ظاهرة التهرب والغش الضريبي وتبيان انعكاسات هذه الظاهرة على الاقتصاد الوطني.

– تبيان الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش و التهرب الضريبي مع ذكر أهم الوسائل والإجراءات الحديثة المتخذة لتفعيل دور الرقابة .

**خامسا : حدود الدراسة :**

تمثلت حدود الدراسة في التطرق للإجراءات المتخذة للحد من التهرب الضريبي في الجزائر على ما بين سنة 1993 و 2013.

**سادسا : الدراسات السابقة :**

من خلال البحث الذي قمنا به لاحظنا أن هذا البحث قد تم التطرق إليه بصفة مباشرة أو غير مباشرة من طرف عدة باحثين، ومن أهم الدراسات ما يلي :

– رسالة ماجستير لفلاح محمد تحت عنوان الغش الجبائي و تأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية (حالة الجزائر) .قدمت بمعهد العلوم الاقتصادية لجامعة الجزائر سنة 1988 ، وتمثلت إشكالية البحث في أهمية تأثير ظاهرة الغش الجبائي على دور الجباية في التنمية الاقتصادية مع تبيان كيفية مكافحة هذه الظاهرة.

– رسالة ماجستير لرحال نصر تحت عنوان ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة(حالة ولاية الوادي)، قدمت بكلية الحقوق و العلوم الاقتصادية،جامعة قاصدي مرباح

ورقلة سنة 2001 ، وتمثل اشكالية البحث في مدى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى الوادي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

– رسالة ماجستير لونادي رشيد،مقدمة بمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2002 ، تحت عنوان دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش( دراسة حالة الجزائر)، حيث دارت إشكالية البحث حول مدى فعالية جهاز الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي؟ .

– رسالة ماجستير لبوشري عبد الغني تحت عنوان، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999–2009)، قدمت بمعهد العلوم الاقتصادية بجامعة تلمسان سنة 2010 حيث تمثلت إشكالية البحث في دراسة ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري وما هي آثارها في مكافحة التهرب.

- رسالة ماجستير لناصر شارفي قدمت بكلية العلوم الاقتصادية، والتجارية، وعلوم التسيير سنة 2011، تحت عنوان، التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، ، وقد دارت إشكالية البحث في تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و تبيان آثارها كما حاول الباحث ذكر سبل مكافحة هذه الظاهرة.

– اطروحة دكتوراه لعبد المجيد قدي تحت عنوان فعالية المويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية قدمت بمعهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر سنة 1995، حيث تمثلت اشكالية البحث مدى امكانية الضريبة ان تكون اداة تمويل فعالة وفقا للنمادج التنموية المعتمدة من قبل العالم الثالث.

– اطروحة دكتوراه لناصر مراد تحت عنوان فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي (حالة الجزائر)، قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر سنة 2002.حيث عالجت إشكالية

البحث، أثار التهرب الضريبي على أداء النظم الضريبية. حيث هدف البحث إلى إظهار الدور الذي تلعبه الضريبة في ظل الدور المتغير للدولة مع تحليل ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر بعد الإصلاحات ، والتطرق لانعكاساتها على الاقتصاد الوطني.

– أطروحة دكتوراه لفلاح محمد تحت عنوان الساسة الجبائية ، الأهداف و الأدوات قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2005 حيث تمثلت إشكالية البحث في تبيان إلى أي حد يمكن للسياسة الجبائية ان تتعامل مع الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية السائدة في المجتمع دون إحداث الاختلالات و الانحرافات على مستوى السياسة الاقتصادية العامة .

– أطروحة دكتوراه لبوزيدة حميد قدمت بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر سنة 2006 تحت عنوان النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992–2004) . حيث دارت إشكالية البحث حول التحديات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاح الاقتصادي.

فرغم المعلومات الهامة التي تحتويها البحوث السابقة إلا انه هناك طرق جديدة للتهرب الضريبي تستدعي دراسة جديدة لهذه الظاهرة خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم، كما وقفنا على الإجراءات الحديثة المتخذة من طرف الدولة الجزائرية للحد من هذه الظاهرة.

**سابعا : دوافع اختيار الموضوع :**

الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع هو أهميته، فالتهرب الضريبي أصبح من أهم المشاكل التي تعاني منها معظم الدول التي يعتمد نظامها الجبائي على التصريح التلقائي للمداخيل . فأصبحت هذه الظاهرة تهدد وجود النظام الضريبي و تحد من أهميته. كما تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات الدولة الجزائرية في الوقت الحاضر خاصة في ظل انهيار أسعار النفط ، بالإضافة إلى أن هذا الموضوع يدخل ضمن تخصص العلوم المالية وهو التخصص الذي زاولت فيه دراستي.

**ثامنا : المنهج و الأدوات المستعملة :**

اعتمدنا من اجل الإجابة على التساؤلات المطروحة سابقا على المنهج التحليلي الوصفي، حيث قمنا بإعطاء مفهوم الضريبة وأهميتها مع تحليل ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و تبيان دور الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة مع تحليل النتائج المتحصل عليها من مختلف التحقيقات، مع تبيان أهم الطرق المتبعة للحد من الغش و التهرب الضريبي

أما الأدوات المستخدمة في دراستنا هذه تمثلت في اعتمادنا على المراجع المتعلقة بالموضوع، ومختلف الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، بالإضافة إلى استخدام بعض التقارير والمقالات المنشورة، والقوانين الضريبية، والإحصاءات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية المتحصل عليها من طرف المديرية العامة للضرائب.

**تاسعا: صعوبات البحث:**

من خلال دراستنا لهذا الموضوع، واجهتنا عدة مصاعب من بينها عدم حصولنا على بعض الإحصائيات بحجة الالتزام بالسر المهني.

**عاشرا: تقسيم البحث:**

لدراسة هذه الظاهرة والوصول إلى المبتغى، تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول:

تطرقنا في الفصل الأول إلى دراسة ماهية الضريبة وهذا بالتطرق لمفهوم الضريبة والتنظيم الفني لها مع تبيان أهم الآثار الاقتصادية المترتبة على فرض الضريبة.

أما في الفصل الثاني فقد قمنا بتشخيص ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، مع التطرق لمفهوم الرقابة الجبائية باعتبارها المسئول الأول عن مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

وفي الفصل الثالث تطرقنا لأشكال الرقابة الجبائية ،فبينا اهم التحقيقات الداخلية و الخارجية التي تقوم بها الإدارة الجبائية لاسترجاع الحقوق الضائعة.

أما في الفصل الرابع ، فتناولنا أهم الإصلاحات والتعديلات التي قامت بها الإدارة الضريبية من اجل الحد من الغش و التهرب الضريبي مع تقييم وتحليل نتائج هذه الإصلاحات.

الفصل الاول
ماهية الضريبة

**تمهيد:**

تعتبر الضرائب عند بعض الدول من أقدم و أهم مصادر الإيرادات العامة حيث تحتل مكانا هاما في علم المالية العامة لا لكونها تعد أهم مصدر للإيرادات العامة فقط بل للدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية من جهة،و لما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

فالضريبة في العصور الوسطى كانت مجرد وسيلة لتغطية نفقات الإقطاعيين أو جزية تقدم للأمراء من طرف الشعب لكن مع مرور الوقت ظهرت فكرة جديدة و هي أن لا يكون فرض الضريبة إلا مقابل خدمة تؤدي، لكن مع مرور الوقت تبين أن هذه النظرية لا تسند إلى أسس علمية ولا تقره النظم الضريبية المعاصرة حيث لا يوجد هناك تناسب بين ما يدفع من ضرائب و ما يحصل عليه من منفعة، و على هذا الأساس ظهرت نظرية جديدة في حق الدولة في فرض الضرائب أساسها تضامن افراد المجتمع و سيادة الدولة و سلطاتها سميت بنظرية التضامن الاجتماعي التي تستند على وجود تضامن اجتماعي بين أفراد المجتمع، فكل يساهم بحسب قدرته المالية أي أن الأفراد يسددون الضرائب لا بالنفع الذي يعود عليهم بل بصفتهم أعضاء في هيئة تربطهم روابط سياسية اقتصادية و اجتماعية و مع ظهور الاشتراكية ظهرت وظائف أخرى اقتصادية و اجتماعية بالإضافة إلى العناصر المالية، فأصبحت الآن تعد كوسيلة لتحقيق الإنعاش الاقتصادي و أداة لمعالجة دورات الركود والتضخم النقدي و وسيلة فعالة في توجيه النشاط الاقتصادي.

**المبحث الأول: مفهوم الضريبة، الأساس القانوني والقواعد،الأغراض:**

**المطلب الأول: مفهوم الضريبة:**

**الفرع الأول: تعريف الضريبة:**

اختلفت التعاريف الخاصة بالضريبة من كاتب إلى أخر لكنها لم تخرج عن المعنى العام لها و من ابرز التعاريف الواردة في هذا المجال ما يلي:

**التعريف الاول** : الضربية فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة[1].

**التعريف الثاني** : الضريبة اقتطاع مالي تقوم به الدولة أو باقي الهيئات العامة عن طريق الجبر من ثروات الآخرين ودون تطبيق مقابل خاص بدافعها، وذلك بغرض تحقيق نفع عام[2].

**التعريف الثالث** : الضريبة اقتطاع نقدي و جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل، وفقا لقدرته التكليفية ومساهمة في الأعباء العامة أو بتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة[3].

**التعريف الرابع** : الضريبة فريضة إلزامية يلتزم المكلف بدفعها للدولة حسب مقدرته وبغض النظرعن المنافع التي تعود عليه من جراء تقديم هذه الخدمات أو تحقيق حاجة عامة[4].

**التعريف الخامس:** الضريبة اقتطاع مالي يجبر الأفراد على دفعه للسلطات العامة للدولة بدون مقابل، وفقا لقواعد وقوانين محددة، من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطات الجهوية [5]

ومنه يمكن تعريف الضريبة بأنها: اقتطاع مالي إجباري تفرضه الدولة دون مقابل من اجل تغطية نفقاتها وأعبائها.

---

[1]. سوزي عدلي ناشد ،الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية ، 2000، ص: 115 .

[2] السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي،القاهرة ، 1970 ، ص: 219.

[3] عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية للنشر، بيروت،1987، ص: 69 .

[4] محمد خالد المهايني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة و التشريع الضريبي، **منشورات جامعة دمشق**، 2006 ،ص: 175.

[5] صالح الرويلي ،اقصاديات المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية، **الجزائر**، الطبعة الثانية، 1988، ص: 109.

**الفرع الثاني: خصائص الضريبة:**

**1- الضريبة فريضة مالية:**

معنى هذا أن الضريبة اقتطاع مالي من المكلف بأدائها إلى الدولة،و الأصل أن يكون هذا الاقتطاع في شكل عيني أو نقدي، و هي القاعدة العامة في العصر الحديث ففي النظم الاقتصادية القديمة كانت الضريبة تفرض وتحصل في صور عينية نظرا أن التعامل في ذالك الوقت كان يقوم على أساس التعامل بالصورةالعينية،ويظهر ذالك في العصورالإقطاعية حيث كان الأفراد ملزومون بتسليم جزء من المحصول علما أن النشاط الاقتصادي كان يكمن في الزراعة فاستخدام النقود في ذلك الوقت لم يكن حاضرا.

إلا أن في العصور الحديثة أصبحت النقود أداة و وسيلة لأغلب التعاملات فلا بد أن تتم دفع الضريبة في صورة نقدية،كما أن النفقات تتم في صورة نقدية فهذا الشكل النقدي يلائم النوع لاقتصادي السائد.

و قد تأخذ الضرائب في بعض الأحيان الشكل العيني ولا يكون هذا إلا في حالات استثنائية كالحروب أين يلزم الأفراد بالقيام ببعض الأعمال جبرا أو يجبرالاشخاص على التنازل على ممتلكاتهم،

و يمتاز الشكل النقدي للضريبة عن الشكل العيني للأسباب التالية:

- الضريبة العينية تتطلب تكاليف باهظة لجبايتها نظرا لما تتحمله الدولة من نفقات جباية المحاصيل و نقلها و تخزينها و قد تتعرض في بعض الأحيان هذه المحاصيل للتلف.

- الضريبة العينية لا تتفق مع قواعد العدالة من حيث توزيع الأعباء العامة فهي حين تلزم الفرد بتقديم جزء من المحصول أو عدد ساعات من العمل تسقط من جبايتها نفقات الإنتاج و اختلافها من ممول لأخر[1].

**2-الضريبة تدفع جبرا :**

يقصد بهذا أن الدولة تقوم بوضع نظام قانوني للضربة تحدد على إثره سعر الضريبة، المكلف بأدائها و كيفية تحصيلها دون أن تتفق مسبقا مع الممول، و بناءا عليه فالفرد يكون مجبرا على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع في الاعتبار، و في حالة امتناعه عن آدائها تلجأ الدولة الى

[1] أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار الزهرة للنشر و التوزيع، الاردن، 1997، ص: 132.

التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة فعنصر الجبر هو الذي يفرق الضريبة عن غيرها من صور الإيرادات العامة،و هذا ما يثير كثيرا من التساؤلات حول إنفراد الدولة في تحديد النظام القانوني للضريبة دون ما اعتبار لإرادة المكلفين بأدائها و المجمع عليه أن سلطة الدولة لا يعني أنها لا تلتزم بضوابط معينة يجب مراعاتها عند فرض الضرائب و تحصيلها و إلا اعتبرت الضريبة عبئا كبيراعلى المكلفين بهاويجب أن تصدر الدولة قانون يحدد أحكام فرض الضريبة و تحصيليها. فالضريبة تفرض على قاعدة عريضة من ممثلي الشعب مبنية على قانون[1].

**3- الضريبة تدفع بصورة نهائية :**

وهذا يعني أن مبلغ الضريبة يدفع بشكل نهائي أي أن الدولة لا تلزم بإعادة المبلغ لصاحبه على عكس القرض العام الذي يلزم الدولة بإعادته لأصحابه بعد فترة متفق عليها مع الفوائد المترتبة عليه[2].

**4- الضريبة تدفع بدون مقابل:**

يعني هذا أن دافعي الضرائب يستفيدون مما تقدمه الدولة من خدمات عامة تنفق عليها الدولة من الإيرادات المتأتية من الضرائب فلا يحصل الفردعلى نفع خاص يعود عليه وحده،فالإيرادات الضريبية يجب أن يكون هدفها هو تحقيق منفعة عامة وليس خاصة[3]

فالمكلف بالضريبة يدفع مبلغ الضريبة كمساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء و التكاليف العامة، فالضريبة لا تدفع مقابل نفع خاص كما أن تقديريها لا يتم بناءا على مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة بل يتم وفقا لمقدرته على الدفع، و هذا يعني أنه لا يوجد التزام بين الضريبة المدفوعة و الخدمة المقدمة من طرف الدولة و لا تتضمن أي مقابل مباشر من طرف الدولة.

فالأشخاص الموجودين في الدولة سواء كانوا مواطنين داخليين أو أجانب تفرض عليهم الضريبة، نظرا لأنهم يتمتعون بجميع الخدمات الذي تقدمها مرافق الدولة وهذا العنصر هو وجه الخلاف بين الضرائب والرسم، فتتشابه الضريبة و الرسم في عنصر الإجبار لكن وجه الخلاف بينهما أن الرسم يفرض مقابل الاستفادة من خدمة خاصة معينة تحصل عليها يشبع حاجته مباشرة بالإضافة إلى النفع العام الذي يعود على المجتمع ككل، و الضريبة تفرض بدون مقابل يساهم على إثرها الفرد بتغطية

---

[1] P. Loïc : finances publique, édition Cujas, paris ,1989, P:312.

[2] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة ، الجزائر، 2004، ص:17 .

[3] زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة ، **دراسة مقارنة**، دار النهضة العربية، **لبنان**، 1978، ص: 65.

جزء من النفقات العامة، وبناءا على ذلك فتحديد مقدار الربح يتم عادة على أساس مهمة الخدمة الذي يحصل عليها، بينما تحديد مقدار الضريبة يتم على أساس المقدرة التكلفية أو المالية للمكلف بأدائها.

**المطلب الثاني: الأساس القانوني للضريبة وقواعدها:**

لا يمكن أن تتجلى طبيعة الضريبة إلا بعد أن نتعرف على أساسها القانوني فلقد سادت في القرن الثامن عشر و التاسع عشر نظريات في تأسيس حق الدولة في فرض الضرائب تختلف عن تلك السائدة في العصر الحديث. فخلال القرنين الماضيين ساد اتجاه يرد هذا الحق إلى فكرة المنفعة التي تعود على دافع الضريبة و إلى العقد الضمني الموجود بين الدولة و دافع الضريبة ،بينما يسود اتجاه آخر في الوقت الحاضر يرد هذا الحق إلى فكرة التضامن الاجتماعي و سيادة الدولة، و سنعرض على التوالي كل منهما[1]:

**الفرع الاول: التكييف القانوني للضريبة:**

1- **نظرية المنفعة و العقد المالي:**

سادت أفكار هذه النظرية في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر حيث يعتبر كثير من كتاب هذين القرنين أن الفرد يدفع الضريبة مقابل المنفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق العامة، فحسب اعتقادهم أن الفرد يربط مع الدولة بعقد ضمني ذي صيغة مالية يلزمه كمشتري لدفع من هذه الخدمات في صورة ضرائب، حيت تؤسس أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط الفرد بعقد ضمني بينه و بين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي و مضمون هذا العقد هو أن الأفراد سيتنازلون عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع ، كما أنهم بموجب عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل منافع يحصلون عليها.

و ذهب البعض الآخر للقول أن هذا العقد هو عبارة عن عقد تأمين، فالأفراد يدفعون جزء من أموالهم في شكل ضريبة للتأمين على الجزء الباقي منها و الانتفاع بها على وجه أفضل حيث أنصار هذه النظرية اختلفوا في تكييف طبيعة هذا العقد، فاعتبره البعض كآدم سميث عقد بيع خدمات، فالأفراد يقومون بدفع ثمن بيع الخدمات من طرف الدولة في شكل ضرائب، فبالرغم من سهولة هذا التكييف و بساطته إلا أنه لا يعكس الحقيقة، فمن الصعب تقدير قيم المنفعة التي ينتفع بها المكلف بأدائها باعتبار أن كثيرا من الخدمات التي تقدمها الدولة غير قابلة للانقسام كالأمن و الدفاع و التمثيل الدبلوماسي إلى

[1] سوزي عدلي ناشد،مرجع سابق، ص: 12.

جانب هذا كذالك تجدر الإشارة إلى أن هذا التكييف لا يتوافق مع الأجيال المستقبلية بدفع أقساط و فوائد الديون التي عقدتها الدولة و لم يحصل على أي نفع مباشر منها.

ذهب البعض الآخر إلى تصوير هذا العقد الضمني كأنه عقد شركة فيعتبرون أن الدولة شركة إنتاج كبيرة، الشركاء فيها هم أفراد المجتمع يقوم كل واحد منهم بأداء عمل معين و يتحمل في سبيل ذلك نفقات خاصة إلى جانب النفقات العامة التي يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة، أي الحكومة تعود منفعتهاعلى جميع الشركاء أي الخدمات العامة ويتعين على هؤلاء المساهمين المشاركة في هذه النفقات في صورة الضرائب التي تفرضها عليهم الدولة.

و تؤخذ على هذه النظرية أنها تقوم على سلسلة من التشبيهات التي لا يصح أن تقوم عليها نظرية علمية، فالجماعة ليست مجرد شركة إنتاج تمثل مجموعة من المصالح المادية المشتركة بل و أيضا مجموعة من المصالح المعنوية والأدبية التي يصعب تقديرها[1]،بالإضافة إلى أن هذا التكييف يستوجب انتفاع الطبقات ذات الدخول المرتفعة بقدر من الخدمات العامة يفوق ما تتمتع به الطبقات محدودة الدخل.

و في الأخير نستطيع أن نقول أن هذه النظرية لا تناسب العصر الحديث بكل تغيراته رغم أنها تبحث عن مبرر كي تكون الضريبة مناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعة لها على أساس عقدي، فلهذا ظهر تيار آخر يؤسس فرض الضرائب على نظرية التضامن الاجتماعي.

**2- نظرية التضامن الإجتماعي :**

يتجه الفكر المالي الحديث إلى رد حق الدولة في فرض الضرائب على فكرة التضامن الاجتماعي بين الأفراد الموجودين في الدولة الواحدة، فيلزم الأفراد بدفع الضرائب كل على حسب استطاعته في مواجهة النفقات العامة حتى تستطيع الدولة التي تعتبر هذه النظرية ضرورة اجتماعية و ليست عقد اجتماعي أو نظام تم الاتفاق عليه بالقيام بتقديم خدمات ينتفع بها كافة المواطنين بلا استثناء، بغض النظر عن مقدار مساهمتهم الفردية في تحمل هده الأعباء العامة.

و مما سبق تجدر الإشارة للقول بأن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل الأساس القانوني التي تستمد منه الدولة سيادتها في فرض الضرائب على القاطنين في أراضيها سواء كانوا مواطنون داخليين أم أجانب.

**الفرع الثاني: قواعد الضريبة:**

[1] السيد عبد المولى، المالية العامة ، دار الفكر العربي، القاهرة، 1978، ص: 220.

قواعد الضريبة يقصد بها المبادئ التي تلتزم بها الدولة عند إقرار النظام الضريبي حيث تهدف هذه القواعد إلى تحقيق مصلحة المكلف بأداء الضريبة و الدولة في نفس الوقت. و يتعين على الدولة احترام هذه القواعد عند فرض الضريبة لعدم الوقوع في مظلمة تجاه المكلفين بأدائها و يعتبر آدم سميث أول من وضع هذه القواعد حيث تتلخص فيما يلي :

**1- قاعدة العدالة و المساواة:**

يعتبر مبدأ المساواة أمام القانون الضريبي من المبادئ الدستورية الذي يجد مصدره في الوثائق الدستورية [1] و يفهم من هذه القاعدة أنه يجب على الدولة عند فرض الضرائب على الأفراد أن تحقق مبدأ العدالة و المساواة في توزيع الأعباء العامة بينهم.

إلا أن فكرة العدالة و المساواة لم يتفق عليها الكثير من الكتاب الإقتصادين و تعرضت لتغير كبير وفقا للتطور الاقتصادي و الاجتماعي الذي حدث منذ أواخر القرن الثامن عشر فذهب آدم سميث الذي يعد أول من نظم و صاغ هذه القواعد و يقصد بقاعدة العدالة أنه يجب أن يساهم كل أفراد الدولة في تحمل أعباء الدولة كل بحسب مقدرته النسبية حيث تكون مساهمتهم متناسبة مع دخولهم، و قد أيد هذا المنطق معظم كتاب القرنين الثامن عشر و التاسع عشر حيث أن الضريبة النسبية هي وحدها التي تحقق العدالة الضريبية.

ورغم أن هذه القاعدة تستند على فكرة المساواة في المعاملة بين الجميع دون تمييز أو تغيير في سعر الضريبة، إلا أن الضريبة النسبية تعد أشد وطأة على الطبقات محدودة الدخل من تلك مرتفعة الدخل، إذ تكون الضريبة بالنسبة للطبقات المحدودة الدخل أشد عبئا عليه،الشيء الذي يحرمها من إشباع بعض حاجاتها الضرورية و لهذا فالضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق مبدأ العدالة و المساواة في فرض الضرائب.

و نتيجة لذالك اتجه الفكر المالي الحديث إلى ترك فكرة الضريبة النسبية واللجوء إلى فكرة الضريبة التصاعدية التي تحقق مبدأ العدالة، فتفرض الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة، فكلما زاد الدخل كلما زادت قيمة الضريبة الواجب ادائها فهذه الضريبة التصاعدية تحقق قدر أدنى من العدالة والمساواة بين المكلفين بها إستنادا على قاعدة تناقص المنفعة الحدية التي تنص على أنه كلما زادت الوحدات التي يستهلكها الشخص من سلعة أو خدمة كلما نقص مقدار النفع الذي يعود عليه من استهلاك الوحدة التالية، و بالتالي تتحقق العدالة الضريبية باعتبار أن سعر

[1] جهاد سعيد خصاونة ،علم المالية العامة و التشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن 2010، ص: 170 .

الضريبة على الذي يتقاضى دخلا كبير تكون أكبر من تلك التي يدفعها ذوو الدخول الضعيفة، بالإضافة إلى كل هذا من مزايا هذه الضريبة التصاعدية أنها تسمح بتحقيق إعادة توزيع الدخل بين الأفراد بصورة جيدة، حيث هناك مبدأ ين هامين تستند عليها هذه الطريقة و هما[1] :

**1-1 - مبدأ العمومية الشخصية للضريبة :**

يقصد بالعمومية الشخصية للضريبة أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص الموجودين داخل الدولة الواحدة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا، سواء كانوا مقيمين في الداخل أو خارج البلد إذا كان في حوزتهم أملاك في داخل إقليم الدولة و هذا وفقا لجنسيتهم ، كما لا يستثنى من هذا الأشخاص الأجانب الذين يتبعون اقتصاديا إقليم الدولة إلا أن مبدأ عمومية الضريبة تستثني منه بعض الحالات التي لا تفقده عموميته مثلا كوجود بعض الإعفاءات التي تأتي بها القوانين الضريبية من أجل تحقيق أغراض اقتصادية أو اجتماعية أو بعض الاعتمادات التي تمنح للرجال العاملين في الأسلاك الدبلوماسية.

**1-2 - مبدأ العمومية المادية للضريبة :**

المقصود بهذا المبدأ أن تفرض الضرائب على كافة الأموال و العناصر المادية التي يملكها الأفراد ما عدا بعض الاستثناءات الموجودة في التشريعات الضريبية التي يكون الهدف منها أغراض اقتصادية.

كما أخذت معظم النظم الضريبية المعاصرة لنظام الضرائب الشخصية الذي بمقتضاه أنه لا يتم فرض الضريبة استنادا إلى المادة الخاضعة للضريبة بل يجب النظر أيضا إلى مقدرة الأشخاص على المساهمة عن طريق دخولهم في تحمل العبئ للدولة، و عكس هذا فالضرائب العينية يتم مباشرة النظر في المادة الخاضعة للضريبة.

**2- قاعدة اليقين:**

مضمون هذه القاعدة أن يكون المكلف على علم يقيني بالتزاماته تجاه الدولة، فيكون على علم بكل ما يتعلق بالضريبة الواجب أدائها إنطلاقا من تحديد للوعاء السعر إلى جانب معرفة الآجال القانونية المحددة للضريبة، فعندما يتعرف على القوانين يستطيع أن يدافع عن حقوقه في حالة ما إذا كان هناك تعسف أو خطأ من طرف الدولة.

[1] سوزي عدلي ناشد مرجع سابق ص 127.

**3- قاعدة الملائمة:**

مقتضى هذه القاعدة هو اختيار مواقيت و طرق تلائم و تناسب في تحصيل الضريبة تتفق و طبيعة الضريبة حيث تيسر للممول دفع الضريبة في الوقت المناسب مثلا عندما يحصل على الأرباح أو عند تقاضي الأجر يتم اقتطاع الضريبة من المصدر، والهدف من هذه القاعدة التيسير على الممولين و عدم تعسف الإدارة المالية في استعمال سلطتها في إجراءا الربط و التحصيل

**4- قاعدة الاقتصاد في النفقات :**

هذه القاعدة تؤكد على ضرورة عدم التبذير و الإسراف بتكاليف جباية الضرائب[1] ، فيجب أن يتم تحصيل الضرائب بأساليب و طرق لا تكلف كثيرا حتى لا يضيع جزء من حصيلة الضرائب فيجب اختيار الأساليب و الطرق التي تتناسب مع تحصيل الضريبة فتحصيل الضريبة يجب أن يستند على جهاز متكامل يسمح بفعالية أكثر للضريبة.

**المطلب الثالث: أهداف الضريبة :**

تعتبر الضريبة من أهم مصادر الإيرادات في الميزانية العامة و التي غالبا ما تخصص لتغطية أوجه الإنفاق المتزايد بالإضافة إلى الأغراض المالية و السياسية و الاقتصادية الأخرى و قد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة.

**الفرع الاول : الهدف المالي :**

فقد اقتصرت أغراض الضريبة في ظل الدولة الحارسة على الحصول على الإيرادات العامة لتسيير المرافق العامة، فدور الضريبة كان محايدا كدور الدولة بمعنى أن لا يترتب على فرضها أي تغيير في المراكز النسبية للأشخاص،فيجب أن لا تؤدي إلى أي تغيير في مرتبة كل منهم في توزيع الدخول والثروات أو التأثير على قراراتهم الاقتصادية التي يجب أن تحدد فقط تبعا لقوى السوق فكان الغرض الضريبي عند الماليين التقليدين غرض مالي بحث ، فالهدف المالي يعتبر الأهم لأنه يوفر حصيلة ضريبية غزيرة تغطي احتياجات الدولة، ولتحقيق ذلك يجب توفر عدة شروط في الضريبة تتمثل في الإنتاجية ، التبات، و المرونة [2]:

---

[1] محمد طاقة ،هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص:91 .

[2] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة للنشر،الجزائر، 2003، ص: 40

* **الإنتاجية :** الضريبة المنتجة هي التي تمكن من الحصول على أكبر دخل صافي بعد خصم المصاريف المتعلقة بالتحصيل، و لهذا يجب الارتكاز على نظام ضريبي مناسب يساعد على تحصيل كل ضريبة بأقل نفقة و لهذا في ظل المالية التقليدية كان المشروع المالي يرغب أن تتوفر في الضريبة صفة عدم الشعور بها على غرار الضرائب غير المباشرة التي لا يشعر بها الأفراد بما أنه تخفى في ثمن السلع و الخدمات.

* **ثبات الضريبة :** يقصد بثبات الضريبة عدم التأثر بالتغيرات التي تحصل في مستوى النشاط الاقتصادي خاصة في فترات الكساد فمن المعقول أن يرتفع مدخول الضرائب في فترات الرخاء عكس فترات الانكماش أين تقل حصيلة الضرائب نظرا لنقص الإنتاج و الدخل.

* **مرونة الضريبة :** الضريبة المرنة هي التي لا تؤدي زيادة سعرها إلى انكماش وعائها فتزيد حصيلتها نتيجة لزيادة سعرها أما الضريبة غير المرنة هي الضريبة التي تؤدي زيادة سعرها إلى انكماش وعائها [1] .بمعنى انه تنخفض حصيلتها اذا زاد ثمنها، فالضرائب التي تفرض على السلع ذات الطلب غير المرن وكذلك تلك ذات العرض المرن تفضل على تلك التي تفرض على السلع ذات الطلب المرن وكذلك تلك ذات العرض غير المرن وبالتالي يتحقق ذلك الشرط في الضرائب التي تفرض على سلع الاستهلاك الضروري التي يتميز طلبها بقلة المرونة.

ومنه يمكن القول بان الشروط التي تؤدي إلى تحقيق الغرض المالي للضريبة تتوافر في الضرائب غير المباشرة رغم أن هذه الأخيرة تكون أكثر عبئا على الفئات الاجتماعية المحدودة الدخل لان الفئات الاجتماعية الفقيرة تخصص نسبة من دخلها للاستهلاك تفوق النسبة التي يحققها ذوو الدخول المرتفعة الشيء الذي يجعل عبئ الضرائب على الفئات الاجتماعية الفقيرة اكبر منه على الفئات الاجتماعية الغنية. ومن جهة أخرى فانه يكاد يكون من المستحيل إدخال عناصر تشخيص كمراعاة الحد الأدنى للمعيشة ومراعاة الأعباء العالية والتصاعد في سعر الضريبة بالنسبة للضرائب غير المباشرة، ومن المعلوم أيضا أن إدخال عناصر تشخيص الضريبة يمكن أن يؤدي إلى تحقيق نوع من المساواة في توزيع العبىء الضريبي.

[1] السيد عبد المولى مرجع سابق ص 229

**الفرع الثاني: الهدف السياسي:**

تعتبر الضريبة أداة في يد القوى الاجتماعية المسطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى و هي بهذا تحقق مصلحة القوى المسيطرة على فئات الشعب، و هي كذلك تعتبر على الصعيد الخارجي أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل استخدام الرسوم الجمركية كمنح امتيازات ضريبية تسهل عمليات التجارة مع بعض الدول، أو الزيادة في الرسوم الجمركية من أجل الحد من التبادلات مع بعض الدول.كما قد تستخدم الضريبة كذلك لمساعدة بعض الفئات ماديا، وذلك من خلال إعفاء دخولها من الضريبة أو تخفيضها.وتستعمل كذلك كوسيلة لإحداث التوازن الجهوي وهذا بمنح بعض الامتيازات للمكلفين بالضريبة الذين يستثمرون في المناطق التي تريد الدولة ترقيها.

**الفرع الثالث: الهدف الاقتصادي:**

تقاس كفاءة النظام الجبائي بمدى قدرته على تحقيق الآثار المرغوبة في كافة النواحي الاقتصادية مثل المساهمة في توزيع الفائض الاقتصادي نحو الاستثمار أو تشجيع الاستثمار في المجالات ذات الأولوية تشجيع الادخار الاختياري او الحد من الاستهلاك او المساهمة في ضبط التضخم وغيرها من الأهداف الاقتصادية[1] . فتكمن الأهداف الاقتصادية في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية و هذا بتخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق، و زيادة الضرائب في فترة التضخم، وهذا من أجل امتصاص القوة الشرائية، كما تكون الضرائب كأداة تستخدمها الدولة من أجل تشجيع نشاط اقتصادي معين عن طريق منح امتيازات و تسهيلات ضريبية من أجل تحقيق تنمية اقتصادية.

**الفرع الرابع: الهدف الاجتماعي:**

تحقق الضريبة عدة أغراض اجتماعية فأصبحت الدولة تستخدم الضريبة كأداة لمعالجة الكثير من المشاكل الاجتماعية [2]. فهي تسمح بإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة بتخفيض أو إعفاء الفئات الاجتماعية ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، وتهدف أيضا إلى تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية مثل إعفاء الهيئات التي تقوم بخدمات اجتماعية من الضريبة كما قد تساهم الضريبة

[1] محمد بوزيدة ،جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 12

[2] طارق الحاج، المالية العام،ة دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، ص:48

في خفض المستوى الغذائي و الصحي للأفراد و هذا بفرضها ضرائب مرتفعة على بعض السلع و المشروبات كالكحول والسجائر من أجل تقليل استهلاكهما وتخفيض الضريبة على السلع الاستهلاكية الواسعة فالضريبة أصبحت فريضة إلزامية تحددها الدولة و يلزم المكلف بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من تحقيق أهداف المجتمع.[1]

**المبحث الثاني : التنظيم الفني للضريبة:**

منذ أن دخلت الضريبة حيز التنظيم وأصبحت جزءا من السياسة المالية والسياسة الاقتصادية، ومنذ أن اعتبرت مصدرا ماليا لا يمكن تجاهله لتغطية النفقات العامة ، أخذ الباحثون في دراسة التنظيم الفني للضريبة، فهل تفرض ضريبة وحيدة وواحدة ، أم تفرض ضرائب متعددة على مختلف الأوعية ، أم يمكن دمج الضريبتين بحيث تفرض ضريبة رئيسية واحدة وإلى جانبها ضرائب أخرى .[2]

فالتنظيم الفني للضريبة معناه تحديد كل الأوضاع والإجراءات التي لها علاقة بفرض الضريبة و تحصيلها، وسنتطرق لهذا من خلال تطرقنا للنقاط التالية :

- وعاء الضريبة.
- سعر الضريبة.
- إجراءات ربط الضريبة و تحصيلها.

**المطلب الأول: وعاء الضريبة:**

يقصد بوعاء الضريبة المادة التي تفرض عليها الضريبة أو الموضوع الذ يكون محل فرض الضريبة فقد تكون أموالا، رأسمال، أو دخل. فمن خلال دراستنا للمادة الخاضعة للضريبة سوف نتطرق لموضوعين:

- اختيار المادة الخاضعة للضريبة
- مناسبة فرض الضريبة أو موضوع الضريبة

[1] حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنش،ر الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص: 79

[2] عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، منشورات جامعة دمشق، 1988، ص: 119

**الفرع الاول : اختيار المادة الخاضعة للضريبة:**

نقصد باختيار المادة الخاضعة للضريبة اختيار موضوع أو محل الضريبة فقد يكون موضوع الضريبة مالا، تصرفا، أو نشاطا معين، و يمكن تقسيم الضرائب من حيث وعائها إلى عدة أقسام تتمثل فيما يلي:

- الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال.
- نظام الضريبة الواحدة و نظام الضريبة المتعددة.
- الضرائب المباشرة و غير المباشرة.

**1- الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال:**

يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان هو محل فرض الضريبة فيخضع لها الأفراد لحكم تواجدهم في إقليم الدولة و بغض النظر عن امتلاكهم للثروة، لذا فهي تعرف بضريبة الرؤوس أو الفردة . فتقوم الدولة بفرضها دون تمييز كما أنها قد تفرض على الأسرة باعتبارها وحدة اجتماعية، حيث عرفت هذه الضريبة منذ القدم عند الرومان و عند العرب و كانت تفرض على غير المسلمين في البلاد الخاضعة للحكم الإسلامي و كانوا ملزمين بها الذكور من البالغين .

وسواء فرضت الضريبة على كل فرد على حده بمعدل واحد دون النظر إلى مقدرته التكليفية، أو طبقت على الأسر حسب مقدرتهم التكليفية الجماعية وبغض النظر عن المقدرة التكليفية الفردية، فهي تعتبر بعيدة كل البعد عن العدالة الضريبية التي نادى بها آدم سميث، والتي يجب أن تسود في عصرنا الحديث وربما يرجع السبب لعدم وضوح الأوعية الأخرى لافتقار المجتمعات القديمة، على إدارة مالية تتكفل بتحديد الوعاء الضريبي على أسس وقواعد أكثر عدالة، الأمر الذي أدى إلى عدول مختلف الدول عن نظام الضرائب على الأشخاص،وأصبحت المادة الأساسية أو الوعاء الخاضع للضريبة هي الأموال.

**2- الضريبة الواحدة والضريبة المتعددة:**

العمل بنظام الضرائب الموحدة و نظام الضرائب المتعددة من الأمورالتي تتعلق بالنظام الضريبي السائد في الدولة. فمنذ أن أصبحت الضريبة أداة مالية في يد الدولة لا يمكن الاستغناء عنها لمواجهة النفقات العامة أخذ الباحثون في دراسة التنظيم الفني للضريبة، فهل يتم فرض ضريبة وحيدة أم تفرض ضرائب متعددة على مختلف الأوعية أم يمكن دمج الضريبتين بحيث تفرض ضريبة رئيسية واحدة وإلى جانبها ضرائب أخرى

ولقد اختلفت آراء أنصار الضريبة الوحيدة باختلاف الوعاء الخاضع للضريبة فكان فوبان يرى إلغاء الضرائب التي كانت سائدة في ذلك الوقت وإحلال ضريبة أساسية محلها أطلق عليها ضريبة العشور

على الأرض والدخول المنقولة، ولكنه يعترف إلى جانب ذلك انه يجب فرض ضرائب أخرى معها كالرسوم الجمركية والضريبة على المشروبات [1] .

أما بالنسبة للفيزوقراط فكانوا ينظرون إلى مصدر القطاع الزراعي باعتباره هو القطاع الوحيد للثروات وكل القطاعات الأخرى عقيمة وغير قادرة على إنتاج الدخل الصافي، وهذا الاعتقاد غير صحيح لعدم قدرة القطاعات الأخرى على الإنتاج، فالآن أصبحت كل القطاعات منتجةكما يرى البعض بأن تفرض الضريبة على رأس المال، بينما يرى البعض الآخر بأن تفرض الضريبة على الدخل العام وفي اعتقادهم أن هذا الأخير خير مقياس للمقدرة التكليفية للمكلف،ويرى فريق آخر فرض الضريبة على الإنفاق العام، أي على الاستهلاك، ومن ثم إعفاء الادخار.

وقد اقترح هذه الضريبة الاقتصادية الألماني هومبرت سنة 1916 ولكنها لم تطبق بهذه الصورة العامة، فقد رفضه البرلمان الألماني عام 1920 كما رفضها الكونجرس الأمريكي عام 1942[2]، فتعدد الآراء حول تحديد نوع الضريبة الواجب فرضها على الوعاء هو ما يسمح بإحلال الضرائب المتعددة محل الضريبة الواحدة هذا من ناحية، ولعدم عدالة الضريبة الواحدة وانخفاض حصيلتها مما يؤثر سلبا على خزينة الدولة التي هي بحاجة ماسة لإيرادات مالية توظفها في قطاعات اقتصادية قصد تحقيق تنمية اقتصادية شاملة.

إن تطور الأنظمة المعاصرة من الناحية المالية والأخذ بمبدأ العدالة الضريبية لدى العديد من الدول، هو ما أدى إلى الأخذ بالأموال كوعاء حقيقي لإخضاعه للضريبة وليس على المال بكامله،وإنما على مختلف مكوناته واستعمالاته.

**3- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:**

لقد خلصنا سابقا بأن الضريبة أصبحت تفرض على الثروة، فمهما اختلفت الطريقة المتبعة في تحصيل الضريبة من طرف كل دولة، إلا أن الاقتطاع الضريبي سيلحق بعناصر الثروة، أي بالدخل أو رأس المال .و قصد تحقيق هدف الضريبة وهو اقتطاع جزء من الثروة طبقا للفن المالي الذي تتبعه دولة ما، وبالتالي تتبع الثروة أي تتبع الدخل أو رأس المال.وهنا يجب أن نختار طريقة من الطريقتين إما تتبع الثروة وهي بيد المكلف القانوني أي تحت ملكيته، وهنا نكون قد انتهجنا الطريقة المباشرة، وعندها تكون الضريبة المحصلة هي ضريبة مباشرة، وقد نختار الطريقة الثانية وهي تتبع الثروة عند تداولها واستعمالها، أي عندما يقوم المكلف بإنفاق وصرف ثروته فعندها نكون قد اتبعنا الطريقة غير المباشرة، وتكون بالتالي الضريبة المحصلة ضريبة غير مباشرة.

[1] السيد عبد المولى، **مرجعسابق**، ص: 368 .

[2] زينب حسين عوض الله، **مرجعسابق**، ص:68

فمهما كانت الطريقة المتبعة في تحصيل الضريبة فيبقى الوعاء هو الثروة سواء عند مالكها أو عندما يتم تداولها، يبقى أن لكل من الضريبتين في هذه الحالة آثار مختلفة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وأن الدولة تختار الضريبة التي تناسبها للتدخل أكثر في المجالات الاقتصادية ومعالجة الأزمات الاقتصادية والاجتماعية، أو تأخذ بالضريبتين لتحقيق التنمية الاقتصادية وهو الأرجح.

فبالرغم من التفرقة بين النوعين من الضرائب إلا أنهما يعتبران وسيلتان متكاملتان لتتبع عناصر الثروة من دخل و راس المال وان كل نظام ضريبي يقوم بالجمع بينهما إلا أن الاختلاف يكمن في كيفية الجمع بينهما .

**معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة :**

هناك ثلاثة معايير للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة تتمثل في المعيار الإداري، معيار راجعية الضريبة، ومعيار مدى تباث الحصيلة الضريبية[1]:

***المعيار الإداري:**

حسب هذا المعيار تعتبر الضرائب مباشرة إذا تم جبايتها عن طريق جداول اسمية، بمعنى يسجل ضمن هذه الجداول الاسمية أسماء المكلفين، ونوع الضريبة ومقدارها كالضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على ربح العقارات .وتعتبر الضرائب غير مباشرة إذا تم تحصيلها بدون جداول اسمية مدونة بها أسماء المكلفين كالضريبة على المواد الغذائية وكذلك الضرائب على النفقات أو الاستهلاك ، لأن المصالح الضريبية لا تعرف مسبقا من يدفع هذه الضريبة،فمن خلال استعراضنا للمعيار الإداري في التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، يمكننا القول أن هذا المعيار لا يمكن أن يصلح لتحديد طبيعة الضريبة وذلك لاختلاف الهيكل الضريبي لكل دولة وكذا طريقة تحصيل الضريبة من طرف المصالح الضريبية، وبالتالي قد يصلح هذا المعيار لتحديد طبيعة الضريبة في دولة أخرى تعتمد على هيكل ضريبي يتماشى ومفهوم المعيار الإداري.

***معيار راجعية الضريبة:**

يعتمد هذا المعيار في التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في النظر إلى استقرار العبىء الضريبي، أي على من ستستقر الضريبة في النهاية.فإذا استقرت على المكلف القانوني ولم يتمكن من نقلها إلى شخص آخر فنكون أمام ضريبة مباشرة، أما إذا تمكن المكلف القانوني بنقل العبىء الضريبي إلى شخص آخر، واستقرت في النهاية على هذا الأخير فنكون أمام ضريبة غير مباشرة.

وهذا المعيار إن كان مفيدا في بعض الحالات إلا انه يشوبه عدم الدقة والوضوح وقد يؤدي إلى عدم الدقة والوضوح وذلك في ظل الأزمات الاقتصادية التي تحدث من حين لآخر مما تؤدي إلى تحمل

[1] السيد عبد المولى ،مرجعسابق، ص: 244

المكلف القانوني أحيانا وبصفة كلية عبىء الضريبة. وقد يتمكن من نقل العبى الضريبي بصفة جزئية فمهما يكن وفي كلتا الحالتين يمكننا هذا المعيار من الوصول لتحديد طبيعة الضريبة كما حددها علماء الفكر المالي

*** معيار تباث المادة الخاضعة للضريبة:**

وفق هذا المعيار تكون الضريبة مباشرة إذا ما اتصفت المادة المفروضة عليها الضريبة بالثبات والاستمرار النسبيين، وكذا الانتظام، أي أن الضريبة المباشرة تفرض على عناصر لها صفة الدوام أو الثبات أو على الأقل الاستمرار، بينما الضرائب غير المباشرة فلا تفرض الا على وقائع وتصرفات متقطعة إلا أن هذا المعيار أحيانا يجد صعوبة مثله مثل المعيارين السابقين، لأن ذلك مرتبط بمدى تقدم النظام الضريبي المنبثق عن التغيرات الاقتصادية والسياسية وكذا القوانين المنظمة لممارسة مختلف الأعمال التجارية والصناعية ، فهذه الأعمال قد تنطبق عليها المعايير السابقة في تحديد طبيعة الضريبة، وعليه لا يمكن أن نحكم على هذا المعيار بأنه الأحسن في تحديد طبيعة الضريبة، فعلينا أن ننظر إلى طبيعة النظام الاقتصادي لدولة ما، ومن خلاله نحكم على أحد المعايير بأنه هو الأنجع في تحديد نوع الضريبة أكانت مباشرة أو غير مباشرة.

ويمكن أن نخلص من دراسة هذه المعايير إلى أن الضرائب التي تفرض على واقعة وجود عناصر الثروة من دخل ورأس مال تعتبر من قبيل الضرائب المباشرة وان الضرائب التي تفرض على وقائع تمثل إنفاقا أو تداولا لعناصر الثروة تعتبر من قبيل الضرائب غير المباشرة وفي الختام لكل ضريبة مباشرة آو غير مباشرة ايجابيات أو سلبيات.فالضريبة المباشرة حصيلتها ثابتة نسبيا نظرا لعدم تأثرها كثيرا بالأزمات الاقتصادية خلافا للضريبة غير المباشرة التي هي أكثر عرضة للأزمات الاقتصادية من حيث الحصيلة وخاصة أثناء الكساد والركود الاقتصادي، كما أن الضرائب المباشرة تقدم امتيازات للمكلفين الذين يخضعون لها كتقسيط الضريبة على دفعات، بالإضافة للأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلفين وهذه الصفة لا نجدها لدى الضريبة غير المباشرة نظرا لعدم معرفة الإدارة المالية المكلفين بدفع الضريبة غير المباشرة، وهذا ما يثقل كاهل المكلف الاقتصادي إلا أن للضريبة غير المباشرة ميزة أساسية وخاصة في أوقات الرخاء والرواج الاقتصادي بحيث تمد الدولة بالسيولة اللازمة في الوقت المناسب لتمكين الدولة من القيام باستثمارات في مجالات عديدة وتغطية نفقاتها العامة الدائمة والمستمرة وخاصة الفجائية غير المتوقعة أحيانا.

**الفرع الثاني:مناسبة فرض الضريبة( موضوع الضريبة)**

بعد أن بينا أن أول مشكلة تطرح عند تحديد وعاء الضريبة هي اختار المادة الخاضعة للضريبة فبعد تحديد المادة الخاضعة للضريبة يطرح إشكال آخر عن كيفية اختار المناسبة التي يمكن التدخل

عندها لإجبار الأفراد على التنازل عن جزء من الأساس الذي اختير لفرض الضريبة ، حيث يمكن فالضريبة تستطيع أن تفرض على واقعة اكتساب الدخل، أو واقعة اكتساب رأس المال و هذه هي الضرائب المباشرة أو تفرض على واقعة إنفاق الدخل و تداول رأس المال و تدعى بالضرائب غير المباشرة

**1- الضرائب على الدخل:**

الدخل هو كل ثروة قابلة للتقويم النقدي يحصل عليها الممول بصفة دورية من مصدر قابل للبقاء يمكنه من إشباع حاجاته باستهلاكه، دون مساس بماله الأصلي و أصبحت ضرائب الدخل ذات أهمية كبيرة في النظم الضريبية الحديثة نظرا لتعدد مصادرها، فقد يستمد الفرد دخله في العمل وحده أو من رأسماله مثلا : الفرد قد يملك قطعة أرض أو مباني، أو أسهم أو سندات ، وكذلك قد يزاول عملا تجاريا أو صناعيا أو يشغل وظيفة أو يعمل أعمال حرة ، و كل عمل من هذه الأعمال ينتج دخلا يطلق عليه الدخل النوعي أو الفرعي[1] . فيشكل الدخل الوعاء الخاضع للضريبة سواء أكان هذا الدخل حققه شخص طبيعي أم شخص معنوي حيث اختلف الاقتصاديون في تحديد مفهوم الدخل فمنهم من عرفه بالمفهوم الضيق من خلال النظر إلى المصدر الذي يأتي منه حيث يعتبر الدخل الإيراد الدوري و المتكرر والذي يأتي من مصدر محدد خلال فترة محددة .ومنهم من عرفه بالمفهوم الواسع إذ يعرف الدخل بأنه الزيادة في الأصول المكونة لثروة الممول [2] حيث أن الاختلاف بين الاتجاهين يفسر بفكرة المساواة أو العدالة الضريبية وكذلك بالحاجة إلى الحصيلة الضريبية من طرف الدولة ومن هنا نكون بصدد تعريف الدخل من وجهتين[3]: تعريف الدخل من ناحية المنبع أو مصدر الدخل، وتعريفه من ناحية الزيادة الايجابية في ذمة الممول.

**أولا : نظرية المنبع:** تعود هذه النظرية للماليين التقليديين حيث يعتبرالدخل كل مايحصل عليه الممول بصفة دورية ومنتظمة من أموال أو خدمات يمكن تقويمها بالنقود، فحسب هذا التعريف لا يشترط أن

[1] أحمد حمدي العناني ، اقتصاديات المالية العامة و نظام السوق ، دار المعرفة اللبنانية، لبنان 1992، ص : 245

[2] السيد عبد المولى، **مرجعسابق** ، ص: 254

[3] السيد عبد المولى مرجع سابق ص: 253.

يكون الدخل نقودا لكي يخضع للضريبة وإنما يكفي أن يكون قابلا للتقويم بالنقود،كالدخل الذي يحصل عليه مالك المنزل من سكنى منزله، أو كالسلع العينية التي يحصل عليها العمال كجزء من أجورهم وبالتالي يمكن إعطاء تقويما نقديا للسلع العينية في حالة ما إذا كان يجري التعامل على أمثالها في السوق، ويكون ثمنها محددا في السوق أما ي حالة ما إذا تحصل الممول على سلع وخدمات يصعب تقويمها بالنقود أي لا يعرف ثمنها فلا تعتبر دخلا وبالتالي لا تخضع للضريبة.

كما أن هناك شرط ثاني لكي يخضع الدخل للضريبة فهو ا نياتي بصفة متجددة ومنتظمة كلما انتهت المدة الذي يقدر فيها وعلى ذلك فان الإيراد الذي يحصل عليه الشخص بصفة عرضية كجوائز السندات أو ارتفاع قيمة الأصول الرأسمالية نتيجة لارتفاع الأسعار فلا يعتبر دخلا طبقا لهذه النظرية، ولا يلزم أن يحصل الشخص على نفس المقدار المتحصل عليه بل يكفي لتحقق هذا الشرط أن يكون الدخل من طبيعة متجددة و متكررة ، ومثالا على ذلك اجر العامل حتى ولو تعطل عن العمل مدة طويلة . كما يشترط كذلك أن يكون مصدر الدخل دائم و ثابث وهذا الشرط يعتبر في الواقع نتيجة الشرط الثاني إذ لا يتصور تجدد الدخل وانتظامه إلا إذا كان ينجم عن مصدر ثابت ودائم .وتختلف صفة الدوام والثبات تبعا لمصادر الدخل المختلفة وهي العمل و رأس المال و المصدر المختلط من رأس المال و العمل.

ومن ثم فإن الدخل هو الإيراد الذي يتحصل عليه العامل مثلا كالأجور أو الإيراد المتحصل عليه من ممارسة نشاط تجاري أو إيراد ناتج عن كراء عقار أو غير ذلك كما تعتبر الضريبة على الدخل من أهم الضرائب المفروضة في جميع التشريعات الضريبية المعاصرة، وذلك بسبب موردها الكبير، وعلى اعتبار الدخل أفضل مقياس لقدرة المكلف على دفع الضريبة، وأكثر الأساليب المطبقة في فرض الضريبة على الدخل، كما هو الحال في النظام الضريبي الجزائري حيث تفرض ضريبة على الدخل الإجمالي على مختلف فروع الدخل .

ويمكن تقسيم الدخول وفقا لمصدرها إلى ثلاثة أنواع [1]:

* **راس المال:** يمكن أن يكون رأس المال عقارا أو منقولا حيث هذا النوع يتمتع بأكبر قدر من الثبات و الاستقرار إذ أن رأس المال كمصدر للدخل يدوم و لا يتوقف على عمر الفرد كما انه يمكن تجنيب جزء من الدخل الناتج عنه لصيانته وحمايته من الاستهلاك لبقاء بقائه و استمراره لأكبر مدة ممكنة.

* **العمل:** يمكن أن يكون هذا العمل ذهنيا أو يدويا ويتصف هذا بالدورية حتى و إن كان لا يتمتع بنفس درجة الثبات و الاستقرار التي يتمتع بها الدخل الناتج من رأس المال وهذا نظرا لأنه يتوقف على عدة

[1] سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: 154.

عوامل تمثل في قدرة الفرد نفسه على الإنتاج وعلى عمر الإنسان، ولهذا الدخول الناتجة عن العمل تخضع لضريبة اقل من الدخول الناتجة عن رأس المال.

* **رأس المال و العمل:** يمكن أن ينتج الدخل من اشتراك كل من رأس المال و الدخل، كالأرباح الصناعية و التجارية حيث تتصف بدرجة متوسطة من الاستمرار وتكون المعاملة الضريبية وسطية بين معاملة الدخل الناتج عن رأس المال والدخل الناتج عن العمل.

فاختلاف مصدر الدخل من ناحية الدوام والتبات يبرر اختلاف المعاملة الضريبية للدخول الناجمة عن هذه المصادر، فالدخل الناجم عن العمل يجب أن يعامل معاملة ضريبية اخف من تلك التي يخضع لها الدخل الناجم عن رأس المال وينعكس ذلك في اختيار سعر الضريبة وطريقة تحصيله.

**ثانيا: نظرية الزيادة في القيمة الايجابية في ذمة الممول:** أدى اشتراط فكرة الدورية و التبات التي تتطلبها نظرية المنبع إلى التضييق من نطاق الدخل لأنها تؤدي إلى استبعاد المكاسب و الأرباح العرضية عنه لذا يلجا البعض إلى الأخذ بنظرية أكثر اتساعا في تحديد مقصود الدخل وهي نظرية الزيادة في القيمة الايجابية في ذمة الممول، حيث يتحدد الدخل وفقا لهذه النظرية بمقدارالزيادة الايجابية التي تطرأ على ذمة الشخص الطبيعي أو المعنوي خلال فترة معينة من الزمن فما يحصل عليه الفرد خلال فترة معينة من نقود أو منافع أو خدمات يمكن تقويمها بالنقود يعتبر دخلا، سواء تم ذلك بصورة دورية منتظمة أو بصفة عرضية بحتة ، وهنا تكمن نقطة الخلاف بين هذه النظرية و النظرية الأولى التي ترتكز على صفة الدورية كركن من أركان الدخل .

ووفقا لهذه النظرية فان كل زيادة على ذمة الشخص تعد من قبيل الدخول و وجهت لهذه النظرية بعض الانتقادات حيث وسعت من فكرة الدخل لدرجة اعتبار رأس المال كالدخل، فواقع الأمر انه إذا وقعت زيادة ايجابية في ذمة الشخص لها طبيعة رأس المال لا يمكن اعتبار هذه الزيادة من قبيل الدخل فأنصار هذه النظرية أصابوا في اعتبار الإرث و الوصية والهبة و الزيادة في قيمة رأس المال من قبيل الدخول لان هذه العناصر لها طبيعة رأس المال.

كما أن بعض التشريعات الضريبية متأثرة في ذلك بأفكار هذه النظرية، فقد فرضت الضريبة على بعض الدخول العرضية مما يعتبر خروجا عن المفهوم التقليدي للدخل الذي يستلزم توفر صفة الدورية و الانتظام،إلا أن هذا في الواقع يكون بغرض ملاحقة هذه الأوعية وإخضاعها للضريبة ولهذا فان بعض التشريعات الضريبية لا تتقيد بمفهوم محدد للدخل ولكنها قد تضيق أو توسع منه وفقا للأغراض التي تهدف إليها. وهذا ما يفسر إعفاء الإدارة الجبائية لبعض المداخيل ونضرب مثالا على ذلك إعفاء الأعباء العائلة من الضريبة وهذا من اجل تحقيق أغراض اجتماعية إلى جانب غيرها من الإعفاءات الأخرى التي يكون غرضها سواء تحقيق أغراض اجتماعية أو سياسية. كما انه في بعض الأحيان قد

تخضع الإدارة الضريبية في بعض الأحيان الدخول العرضية للضريبة بالرغم من عدم توفر عنصر الدورية بها بناءا على نص قانوني ونضرب مثالا على ذلك الاحتياطي الذي يوزع على الشركاء. ويقصد بهذا إحكام الرقابة على الدخول.

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف الدخل بأنه هو قيمة نقدية آو قيمة عينية تكون قابلة للتقدير النقدي تتحقق بصورة دورية منتظمة من مصدر مستمر وعلى ضوء الصعوبة الموجودة في تعريف الدخل الخاضع للضريبة هناك صعوبة أخرى تتمثل في تحديد الوعاء الضريبي، أي هل تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي أو على الدخل الصافي .

فيقصد بالدخل الإجمالي للممول كل ما يحصل عليه من إيراد دون خصم التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، بينما يقصد بالدخل الصافي الدخل الإجمالي مخصوما منه هذه التكاليف.[1]

وهنا يمكن التفرقة بين نفقات أو تكاليف الدخل من جهة، وبين استعمالات الدخل من جهة أخرى والتي تعد الوجه التي ينفق فيها الدخل سواء كان استهلاك أم استثمار. ولا توجد قاعدة واحدة لجميع أنواع الضرائب التي تفرض على الدخل، فأحيانا تفرض الضرائب بحسب طبيعتها على الدخل الإجمالي كضريبة إيرادات القيم المنقولة التي تفرض على كل ما يحصل عليه المكلف من توزيعات في صورة فوائد أو أرباح دون خصم تكاليف الدخل منها، والبعض الآخر تفرض عليه الضرائب على الدخل الصافي أي بعد خصم التكاليف الواجبة الخصم كضريبة الأرباح التجارة و الصناعية. وتختلف تكاليف الدخل بحسب طبيعة الدخل ذاته أو نوعه أو ظروفه الخاصة، وعادة ما يكون موضوع التكاليف موضع جدال ما بين الإدارة الضريبية والمكلف. فالإدارة الجبائية تسعى لفرض الضريبة على حجم اكبر من الوعاء و المكلف يسعى لزيادة الأعباء من اجل تخفيض الوعاء، بالتالي تخفيض الضرائب الملزم بها. حيث يتدخل القانون لتحديد ماهية التكاليف الواجب خصمها ووضع الحد القانوني لها ومن بين التكاليف الواجب خصمها من الدخل الإجمالي ما يلي:

* **نفقات الاستغلال:** تتمثل هذه النفقات في ثمن المواد الأولية، أجور العمال، إيجار ا لعقارات التي يشغلها المشروع، والآلات و الأدوات، و فوائد القروض المدفوعة المتعلقة مباشرة بالنشاط الاستغلالي لهذا المشروع، ومصروفات الدعاية والإعلان في السقف الذي يسمح به القانون.

[1] الدكتورالسيد عبد المولى، **مرجعسابق**، ص: 261

***نفقات الصيانة:** أي كل نفقات لها علاقة بإصلاح أو استبدال الأجزاء التالفة في الآلات والمباني و المعدات على أن يكون ذلك ناتجا عن الاستعمال العادي لها.

* **نفقات الاستهلاك:**وهي المبالغ التي يقتطعها المشروع من أرباحه بصورة ثابتة كل فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة كمقابل لما يطرأ على الأصول الإنتاجية من قدم أو عطل أو استهلاك و تلك النفقات يستخدمها المشروع لكي يتمكن من إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول القديمة التي قد استهلكت مع مرور الزمن.

إضافة إلى النفقات المذكورة سابقا تعتبر الضرائب التي تتعلق بقيام الشخص بنشاطه الذي نتج عنه دخل يمكن خصمها من الدخل الإجمالي بينما الضرائب المفروضة على الدخل ذاته لا يمكن خصمها من الدخل الإجمالي.

وفي النظام الضريبي الجزائري قد حدد ت التكاليف الواجب خصمها حيث لا تعتبر أعباء قابلة للخصم ما يلي[1]:

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة ك واحدة منها مبلغ 500 دج، والإعانات والتبرعات، عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، ما لم تتجاوز مبلغا سنويا قدره 200.000 دج
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم به والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة
- اهتلاك السيارة السياحية في حدود 1000000 دج
- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة % 10 من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وفي حد أقصاه 000 000 30 دج . وتستفيد كذلك من هذا الخصم، النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى:
- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها ورد الاعتبار لها وتصليحها و تدعيمها وترقيتها.
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،**قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المواد**: 169 -170-171.

- المهرجانات الثقافية المؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي و نشر الثقافة و ترقية اللغتين الوطنيتين.

- تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي ، من النتيجة الجبائية تبعا لمخطط الامتصاص الأصلي.

- يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف، وذلك من أجل تحديد الضريبة.

وتخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10 % من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي 100.000.000 دج، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث .ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك إلى الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.

**انواع الضرائب على الدخل:**

هناك نوعين من الضرائب التي تفرض على الدخل ، فهناك ضرائب تفرض على فروع مختلفة من الدخل بينما هناك ضريبة واحدة تفرض على مجموع الدخل الذي يحصل عليها الفرد من مصادر مختلفة [1] . حيث يسعى المشرع سواء إلى توسيع مفهوم الدخل أو إلى التضييق في مفهومه وهذا بحسب الأهداف الذي يريد تحقيقها .

اولا : **الضرائب النوعية على فروع الدخل:**

تقوم الدولة بفرض ضرائب نوعية على فروع الدخل المختلفة أي على أساس مصدر كل دخل حيث في هذا النوع تتعدد الأوعية الضريبية التي تفرض على أساسها الضريبة . فالشخص الذي يقوم بعدة أنشطة تتعدد الضرائب المفروضة عليه بحسب مصدر كل دخل فتفرض مثلا ضريبة على الدخل الناتج من رأس المال العقاري أو الدخل الناتج من رأس المال المنقول أو الدخل الناتج عن العمل كالأجور أو الدخل الناتج عن العمل و رأس المال كالأرباح التجارية و الصناعية.

ومن مميزات هذا النظام انه تتنوع فيه الأحكام الضريبية المطبقة بحسب مصدر كل دخل و طبيعته ومن حيث أسلوب فرض الضريبة وتقدير الوعاء أو سعر الضريبة بذاتها ويؤخذ على هذا النظام انه يكلف الدولة الكثير من النفقات وتكون عادة حصيلته قليلة بالإضافة إلى عدم استطاعة تطبيق نظام الضريبة التصاعدية لعدم اتساع حجم الأوعية الضريبة زيادة على عدم إمكان تطبيق فكرة شخصية الضريبة ومراعاة ظروف الممول الشخصية .

**ثانيا : الضريبة العامة على الدخل :**

[1] أحمد يونس البطريق، مقدمة في النظم الضريبية ، المكتب المصري الحديث للطباعة و النشر ، مصر ، 1972 ، ص: 127

الضريبة العامة على الدخل هي عبارة عن ضريبة تفرض على مجموع الدخل المتحقق للمكلف من مصادر متعددة فيتم النظر للممول من مصادر متعددة فيتم النظر إلى الممول بصورة شاملة والى إجمالي دخله المحقق من الأنشطة المختلفة التي يمارسها ومصادر ملكيته المتعددة دون تمييز بينها وفي هذه الحالة يمكن معرفة مقدرته التكليفية، عكس تطبيق الضرائب المتعددة على فروع الدخل ووفقا لهذه النظرية إذا كان الشخص له مداخيل من مصادر مختلفة، كمداخيل ايجارية، أو نشاطات تجارية، او مداخيل قيم منقولة فانه يتم جمعها و إخضاعها لضريبة واحدة .

ويتميز هذا النظام بأنه اقدر على تحقيق العدالة الضريبية عكس نظام الضريبة المتعددة فهو يساوي بين الممولين المتساوين في المقدرة التكليفية بغض النظر ما إذا كان الدخل من مصادر متعددة أو من مصدر واحد. بالإضافة انه يتميز بالبساطة، و السهولة، وقلة النفقات، نظرا لعدم تعدد عمليات الربط والتحصيل رغم انه يتطلب قدرا اكبر من الجهد من موظفي الإدارة الجبائية لمراقبة التصريح الخاص بهذا المكلف.بالإضافة إلى ذلك يمكن إدخال الظروف الشخصية للمكلف في الاعتبار التي تستوجب النظر إلى إجمالي الدخل الذي يحققه ومنه مراعاة الحد الأدنى اللازم للمعيشة والإعفاء للأعباء العائلية. كما أن هذا النظام يسمح بتطبيق نظام فرض الضريبة التصاعدية الشيء الذي يساهم بإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات محدودة الدخل .

ويؤخذ على هذا النظام انه يتطلب درجة عالية من الوعي الضريبي لدى الأفراد، لان فرض ضريبة واحدة على الدخل يكون عبؤها ثقيلا عليهم الشيء الذي بدفهم من محاولة التخلص منها وبالتالي تضيع نسبة من الأموال من خزينة الدولة.

كما أن الضريبة العامة على الدخل قد تفرض دخل الأسرة بأكمله بالنسبة للبلدان التي تأخذ بمبدأ وحدة الذمة المالية للزوجين أو تفرض الضريبة على دخل كل فرد بمفرده وهذا بالنسبة للبلدان التي تأخذ بمبدأ استقلال الذمة المالية.

وفي الأخير يمكن القول بان كل نظام له مميزاته و عيوبه، لهذا تلجا كل الأنظمة الضريبية إلى الجمع بين نظام الضرائب المتعددة على فروع الدخل ونظام الضريبة العامة على الدخل.

**2- الضرائب على رأس المال :**

تعتبر الضريبة على ملكية رأس المال، ضريبة استثنائية تفرض أثناء الحروب والأزمات[1]، فيعتبر هذا النوع من الضرائب اقل أهمية واقل حصيلة من الضرائب على الدخل حيث الضريبة على رأس المال تفرض على المال نفسه سواء أنتج أو لم ينتج،وسواء أكان إنتاجه مستمر أم طارئا، وهي إما أن تصيب رأس المال وتؤخذ من دخله إذا كان معدلها منخفضا أو أن تفرض على رأس المال وتقتطع منه إذا كان معدلها عاليا.

[1] حسن عواضة ،المالية العامة، دار الطليعة، 1967 ،الطبعة أولى، مصر، ص 433

وهذه الضريبة تفرض على الأموال التي يمتلكها شخص معين في وقت معين، والتي تمتاز بشيء من الثبات النسبي سواء أكانت مخصصة للاستثمار أم للاستهلاك أم لمجرد الادخار، فالضريبة تفرض على الملكية بهذا المعنى، ولو لم تنتج دخلا كالضريبة على العقارات .ومن أهم أنواع الضريبة على رأس المال ما يلي:

**أولا: الضريبة على واقعة تملك رأس المال:** تفرض الضريبة على رأس المال ذاته بغض النظر عن مصدره سواء حصل عليه صاحبه عن طريق العمل والادخار أو أي طريق آخر . وتعتبر الضريبة على ملكية رأس المال ضريبة استثنائية تفرض أثناء الحروب والأزمات الاقتصادية،

**ثانيا: الضريبة على زيادة رأس المال:** تفرض هذه الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال وليس على رأس المال نفسه وهذا بشرط أن تكون الزيادة في قيمة رأس المال لا تعود إلى مجهود صاحب رأس المال ، بل تكون راجعة إلى ظروف المجتمع كأن تقوم الدولة بأشغال وإصلاحات تؤدي زيادة قيمة العقارات مثلا حيث تفرض ضريبة على هذه الزيادة في رأس المال

**ثالثا: الضريبة على التركات:**هي ضريبة تفرض بمناسبة انتقال المال من المورث إلى ورثته، أو إلى الموصى لهم، وهذه الضريبة بالإضافة إلى كونها مصدرا ماليا لخزينة الدولة ، فإنها تحقق أهدافا اجتماعية حيث تصيب عادة اصحاب رؤوس الاموال الكبيرة ، فهي تفرض قبل توزيع التركة وبالتالي تحد من التفاوت بين الطبقات.

وتتميز ضريبة التركات بأنها غزيرة الحصيلة وأنها تحقق شرطي الاقتصاد في نفقات الجباية والملائمة في الدفع.كذلك تعتبر هذه الضريبة حتمية يتحمل الممول عبئها نهائيا ولا يستطيع نقل عبؤها الضريبي

**3- الضرائب على النفقات:**

تفرض الضريبة على النفقات عندما يقوم الفرد باستخدام دخله أو أمواله في سد حاجاته ورغباته، وهي تفرض إما على نوع معين من هذه النفقات أو على جميع هذه النفقات، ففي الحالة الأولى هناك ضريبة فرعية على النفقات كالضريبة على السكر والضريبة على السجائر، والنوع الثاني الضريبة العامة على النفقات كتلك التي تفرض في مراحل متعددة كالإنتاج والاستهلاك وعمليات الاستيراد والتصدير.

الضريبة على النفقات تفرض على الدخل حين استعماله وذلك عن طريق زيادة أسعار السلع والخدمات المشتراة بمقدار الضريبة المفروضة بما أن معظم هذه الاستعمالات موجهة بالأساس إلى الاستهلاك، إذ يستخدم الأفراد دخولهم في شراء السلع الاستهلاكية ومع أن الضريبة على النفقات هي إحدى الضرائب غير المباشرة الرئيسية والتي تمتاز بسرعة تحصيلها وإن كانت تبتعد بنسبة كبيرة عن العدالة الضريبية، فهي ضريبة تصيب أصحاب الثروات كما تصيب أصحاب الدخول المنخفضة.

وقد أخذت عدة بلدان بهذا الشكل من الضرائب كحالة النظام الضريبي الجزائري حيث يفرض هذا النوع من الضرائب تحت اسم الرسم على القيمة المضافة (TVA) نسبته تختلف حسب طبيعة الخدمة المقدمة أو السلع المشتراة .

**المطلب الثاني :سعر الضريبة :**

سعر الضريبة هو النسبة المئوية التي تطبق على الوعاء الضريبي بعد تحديده ومن ثم تحديد مبلغ الضريبة الواجب دفعه لمصلحة الضرائب، كما يتم تحديد معدل الضريبة وفقا لعدة اعتبارات اقتصادية واجتماعية وقد يكون المعدل ثابتا مهما تغيرالوعاء الخاضع للضريبة. وفي هذه الحالة يطلق عليها بالضريبة النسبية وهي ثبات المعدل مع تغير الوعاء بنفس النسبة التي يتغير بها مبلغ الضريبة، وقد يكون المعدل متصاعدا أي يزداد كلما ارتفع الوعاء وعندها يطلق عليها الضريبة التصاعدية.

**الفرع الأول : الضريبة النسبية:**

تعرف الضريبة النسبية بأنها التي يبقى سعرها ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة لها[1] .وهي تلك الضرائب التي تفرض بنسبة مئوية محددة وثابتة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي،ونضرب مثالا على ذلك معدل الضريبة المفروضة على دخل النشاطات الخاضعة للنظام المبسط في النظام الضريبي الجزائري فالدولة تفرض معدلا نسبته 20 % [2]على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الخاضعين لهذا النظام وكذلك الشأن بالنسبة للمكلفين الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات حيث تفرض عليهم نسبة 25% و 19 % [3]حسب نوعية النشاط الممارس

ويرى الاقتصاديون التقليديون نظرية الضريبة النسبية أنها هي الأفضل وذلك لعدة عناصر تتمثل فيما يلي :

- تعتبر الضريبة النسبية أكثر عدالة من الضريبة التصاعدية نظرا لمعاملتها لكل المكلفين بشكل متساوي ولكن في الحقيقة فهي بعيدة عن العدالة الضريبية، ففرض ضريبة بمعدل واحد على كل الأوعية مهما كانت قيمتها سيؤدي إلى تحويل الثروة بشكل غير مباشر من أصحاب الدخول المنخفضة إلى أصحاب الدخول المرتفعة.

[1] - د/فوزي عبدالمنعم ، المالية العامة و السياسات المالية ،دار النهضة العربية ، بيروت 1972 ، ص : 115

[2] Ministère dés finance, direction générale dés impots,,direction des relation publique et de la communication,le système fiscal algérien, eition 2014 ,p :05.

[3] Le système fiscal algérien, op.cit. p :15.

- اعتبار الضريبة من وجهة نظر التقليديين ثمنا للخدمات المقدمة من طرف الدولة، ومن ثم يكون الثمن الذي يدفع من أجل الحصول على الخدمات واحد، وبصرف النظر عن الكميات المشتراة من الخدمة.

- الضريبة التصاعدية تعتبر وسيلة لعرقلة النشاط الاقتصادي للأفراد وحاجزا لتطور الشعوب وتقليل الادخار، ومن ثم الحد من استثمارات الأفراد.

**الفرع الثاني : الضريبة التصاعدية :**

هي تلك الضرائب التي تفرض بنسبة متزايدة بتزايد الوعاء الضريبي، ففي عصرنا الحديث تعتبر الضريبة التصاعدية هي أكثر عدالة ضريبية من الضريبة النسبية نظرا لأخذها للمقدرة التكليفية للمكلف، ومن خلالها تقليل ذلك التفاوت أو تلك الفجوة الواسعة بين أصحاب الدخول المرتفعة وأصحاب الدخول المنخفضة، هذا جانب من جوانب تفضيل المحدثون للضريبة التصاعدية، بالإضافة لاستنادهم لمبدأ" المنفعة الحدية المتناقصة التي محتواها هو أن المنفعة الحدية للنقود تتناقص كلما ازدادت كمية النقود التي يحوزها الفرد ومن ثم فإن الضريبة تزداد كلما انخفضت تلك المنفعة الحدية لدى الأفراد.

والضريبة التصاعدية تأخذ أشكالا متعددة هي :

-التصاعد بالطبقات.

-التصاعد بالشرائح.

- التصاعد التنازلي

- التصاعد بتقرير الاعفاءات.

**1- التصاعد بالطبقات:**

وفق هذا الشكل يقسم وعاء الضريبة إلى عدة طبقات إجمالية بحيث يخضع وعاء كل طبقة لمعدل متصاعد، فكلما ازداد وعاء طبقة معينة إلا وارتفع معدل الضريبة.

ونصيغ هذا المثال لتوضيح ذلك:

-الطبقة الأولى: (10 %) على الدخل الذي لا يزيد عن 16000 دج

- الطبقة الثانية : (% 15 ) على الدخل الذي يزيد عن 16000 ولا يتجاوز 18000 دج

-الطبقة الثالثة : (% 20 ) على الدخل الذي يزيد عن18000 ولا يتجاوز 25000 دج

-الطبقة الرابعة: (% 25 ) على الدخل الذي يزيد عن 25000 دج.

ويعيب على هذا الأسلوب المتصاعد حسب الطبقات عدم عدالته نسبيا باعتبار أنه كلما ازداد الدخل بدينار واحد، ينتقل مباشرة للطبقة الأخرى التي يخضع دخلها لمعدل مرتفع يكلفه تكاليف أكبر من الأولى.

**2- التصاعد بالشرائح:**

يعتبر أسلوب التصاعد بالشرائح أكثر الأساليب تطبيقا من الناحية العملية حيث يقسم وعاء الضريبة إلى عدة أجزاء يطبق على كل منها معدل خاص، ويتزايد هذا المعدل من جزء إلى جزء أعلى منه، ويمكن ان نلاحظ هذا من خلال عرضنا للجدول رقم (01) الذي يمثل الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الاجمالي

**الجدول رقم (01) : السلم الضريبي المطبق على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين لعام 2008 بالجزائر**

**الوحدة: دج**

| أجزاء الدخل الخاضعة للضريبة | معدل الضريبة |
|---|---|
| لا يتجاوز 120.000 | %0 |
| من 120.001 الى 360.000 | %20 |
| من 360.001 الى 1.440.000 | %30 |
| اكبر من 1.440.000 | %35 |

**المصدر: وزارة المالية المديرية العامة للضرائب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة2013،المادة 104**

وتعتبر الضريبة التصاعدية أكثر الأساليب تطبيقا من الناحية العملية في الأنظمة الضريبية الحديثة وهذا نظرا أن هذا الأسلوب يراعي مبادئ العدالة و الظروف الشخصية لكل مكلف. كما تعتبر وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد ورفع مستوى الطبقات الفقيرة ، كما يعتمد على هذا النوع من الضرائب لمعالجة الأزمات الاقتصادية خاصة في فترات الانكماش، حيث تسمح هذه الضريبة بإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات ذات الدخول المنخفضة، كما استند الكثير من الاقتصاديين الماليين إلى مبدآ المنفعة الحدية المتناقصة على أساس انه كلما زاد حجم الثروة كلما تناقصت المنفعة الحدية لها بمعنى أن التضحية الحدية للإنفاق تتناقص مع ازدياد حجم الثروة .

**3- التصاعد التنازلي[1]:**

ويقصد به بان نبدأ بسعر ضريبة مرتفع مع تخفيضه بالنسبة للدخول المنخفضة بمعنى أن نفرض الضريبة مثلا بنسبة 10 % على الدخول التي تزيد عن 000 10 دج ، و 5% بالنسبة للدخول التي لا تزيد عن 5000 دج ، فبهذا يحدث تزايد ضئيل بالنسبة للضريبة الهدف منه تخفيف العبئ على اصحاب الدخول المحدودة

**4- التصاعد بتقرير الإعفاءات آو الخصم من وعاء الضريبة:**

يقصد بهذا النوع من الضرائب هو فرض الضريبة يسعر محدد سواء بنسبة مئوية آو سعر ثابت من مقدار المادة الخاضعة للضريبة ثم يقرر إعفاءا لأسباب مختلفة كضمان الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف لمختلف الطبقات، و فرض سعر نسبي على باقي الدخل و هذا لتحقيق تصاعدا ضمنيا و بصوررة غير مباشرة، فكلما زاد مقدار الدخل كلما قل حجم الإعفاء بالنسبة لإجمالي الدخل وبالتالي زيادة سعر الضريبة.

يؤدي التصاعد بتقرير الإعفاءات إلى اختلاف السعر الاسمي للضريبة عن السعر الفعلي إلا إذا كان مقدار الدخل مرتفعا فانه في هذه الحالة يتقارب السعر الفعلي من السعر الاسمي للضريبة .

[1] سوزي عدلي ناشد ،مرجعسابق، ص. 204

آما التصاعد عن طريق الخصم من وعاء الضريبة فهو يتحقق بصورة واضحة بالنسبة للخصم المقرر للأعباء العائلية حيث يترتب على هذا الخصم حدوث نوع من التنازل في سعر الضريبة لدرجة يمكن معها إعفاء الدخول الضعيفة جزئيا أو كليا.

**المطلب الثالث: اجراءات ربط الضريبة و تحصيلها:**

**الفرع الاول : ربط الضريبة:**

ربط الضريبة يعني تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف تسديده حيث يستوجب على الإدارة الجبائية التحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على المكلف بالضريبة، وتتمثل هذه الشروط في تحقق الحادثة المنشئة للضريبة مع التأكد من قيمة المادة الخاضعة للضريبة،وتحديد مقدارها وقيمتها مع الانتباه فيما إذا كانت هذه المادة الخاضعة للضريبة تستفد من إعفاءات فتقوم الإدارة الجبائية بعد هذا بتحديد سعر الضريبة فيتم ربط الضريبة وتصبح واجبة التحصيل .

**الفرع الثاني : تحصيل الضريبة:**

يعرف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الصدد.

**قواعد التحصيل الضريبي:**

يتم التحصيل الضريبي وفقا لقواعد قانونية نص عليها المشرع الضريبي وتتمثل في الواقعة المنشئة للضريبة، طرق تحصيل الضريبة، وضمانات تحصيل الضريبة.

1- **الحادثة المنشئة للضريبة:**

نقصد بالواقعة المنشئة للضريبة التصرف الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها و يتحدد هذا وفقا لقانون يتضمن مجموعة القواعد التي يجب العمل بها في حالة كل مكلف إذا ما توفرت فيه شروط خضوعه للضريبة.

وفيما يخص الضرائب المباشرة نجد أن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة مثلا تتمثل الواقعة المنشئة لها في توزيع إيرادات القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه أما في الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية فهي تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمنشأة. و في الضريبة على المرتبات و الأجور فإن الواقعة المنشئة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر.

أما في الضرائب غير المباشرة فيعتبر اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشئة للضريبة على الاستيراد أو التصدير و نقل السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشئة للضريبة على رقم الأعمال، و يعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشئة للضريبة على انتقال الملكية (رسوم التوثق أو التسجيل)

و يشكل تحديد الواقعة المنشئة للضريبة أهمية كبيرة لتحديد شخص المكلف الذي ينشأ في ذمة دين الضريبة، وما إذا كان قد طرأ عليه تغير سواء بالزيادة أو النقصان بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة إذ أن المكلف يلتزم بدفع سعر الضريبة وفقا لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشئة لها.

**2- طرق تحصيل الضريبة:**

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها ما يلي :

* **التحصيل المنظم :** يتم العمل بموجب جداول مهيأة من قبل الإدارة المالية التي تقوم بإعداد الجداول ، وهي عبارة عن قائمة تعين فيها أسماء المكلفين ، ومكان الضريبية، وقواعدها و المستندات التي تتقرر بموجبها الضريبية

* **التحصيل الطوعي :** يتم دون الحاجة إلى صدور جداول، فالمكلف يقوم بنفسه بتوريد الضرائب المستحقة عليه في قباضات الضرائب، فمثلا في النظام الضريبي الجزائري يقوم المكلفون بالضريبة بتسديد ما يستوجب عليهم من الرسم على القيمة المضافة ( TVA) والرسم على النشاط المهني(TAP) كل شهر أو كل ثلاثة أشهر وهذا بحسب النظام الخاضعين إليه.

* التحصيل **بالعودة إلى المنبع :** يقوم الغير بدفع الضريبة إلى الإدارة الجبائية نيابة عن المكلف وأكثر الضريبة حجزا في المنبع هي من الرواتب والأجور، حيث يقوم صاحب العمل سواء كان شخص طبيعي أو شخص معنوي بتوريد الضريبة إلى مصالح التحصيل الضريبة وفق القوانين و القواعد

المنظمة لذلك حيث يتم تسديد هذه الضريبة في الجزائر في التصريح الشهري أو الثلاثي لصاحب المؤسسة .

* **الجباية بطريقة لصق الطابع** :تستوفي الضريبة عن طريق استعمال ورقة مدفوعة القيمة من فئات مختلفة أو إلصاق طوابع خاصة منفصلة.

* **الأقساط المقدمة** : تتبع الإدارة طريقة الأقساط المقدمة من طرف المكلف بالضريبة الذي يقوم بدفع تسبيقات دورية خلال السنة، كما هو الحال بالنسبة للنظام الضريبي الجزائري، فبالنسبة للأشخاص الطبيعيين يتم تسديد تسبيقين متعلقين بالضريبة على الدخل الإجمالي يحدد مبلغ كل تسبيق ب30 %من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي المسددة في السنة الماضية، وكذلك الشأن بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات أين يتم دفع ثلاثة تسبيقات مقدارها يحدد ب 30 % من الضريبة المدفوعة في العام الماضي، تم تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها بحيث يسترد الممول ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة .

**الفرع الثالث: ضمانات تحصيل الضريبة :**

لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب فقد كفل القانون للخزانة العامة العديد من الضمانات و أهم هذه الضمانات[1] :

- تقرير حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى و يكون للخزانة العامة حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل.

- تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة، و يعتبر الحجز هذا حجزا تحفظيا و لا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام لمصلحة الضرائب.

- منح المشرع الموظفين المختصين في مصلحة الضرائب حق الإطلاع على الوثائق الموجودة لدى المكلف أو الغير من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة، بل و يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على

[1] سوزي عدلي ناشد ،مرجع سابق، ص: 212

ملفات أي دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين، و قد وضع المشرع الجزاءات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق الحكومة.

- تقرير قاعدة الدفع ثم الاسترداد و هي 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 استردادها. و الغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية، و مراعاة مصلحة الخزانة العامة و لكن لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن و يتأخرون في دفع دين الضريبة.

**المبحث الثالث: الآثار الاقتصادية للضرائب:**

**المطلب الاول: أثار اقتصادية غير مباشرة :**

يقصد بالآثار الاقتصادية غير المباشرة، المتعلقة بالضريبة، المشاكل المتعلقة بنقل العبىء الضريبي التي تتمثل في استقرار الضريبة وانتشارها والتخلص من العبىء الضريبي كليا وجزئيا والازدواج الضريبي.
و سنتطرق إلى تلك المشكلات في النقاط التالية:

**الفرع الأول: استقرار الضريبة :**

يتمثل استقرار الضريبة في تحديد الشخص الذي يتحمل العبىء الحقيقي لها، فإذا تحمل المكلف القانوني نهائيا قيمة الضريبة، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار المباشر للضريبة، ولا تثير هذه الظاهرة صعوبة لأنها تنتقص من الدخل الحقيقي الصافي لمن يدفعها. أما إذا تمكن المكلف القانوني من نقل عبىء الضريبة إلى شخص آخر، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للضريبة، وهذه الظاهرة تثير العديد من الصعوبات.

فالاستقرار غير المباشر للضريبة يعني أن المشرع، وفقا لقواعد محددة قد حدد الشخص المكلف الذي يتعين عليه أن يتحمل عبىء الضريبة. فهناك علاقة قانونية بين المكلف بدفع الضريبة والخزينة العمومية،إلا أن العبىء النهائي للضريبة،في هذا الإطار يتحدد بواسطة الظروف الاقتصادية المتغيرة ، التي تمكن من نقل عبىء الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف القانوني، بشرط أن تربطه به علاقة اقتصادية، وهذا الأخير قد يتمكن من نقل عبىء الضريبة إلى ثالث وهكذا. ففي هذه الحالة يكون تحمل

عبىء الضريبة غير مباشر، فيظل المكلف القانوني يدفع الضريبة للخزينة العمومية وفقا للعلاقة القانونية بينهما ولكن في النهاية يتحملها شخص آخر هو المكلف الفعلي، و هذا عن طريق العلاقة الاقتصادية بينه و بين المكلف القانوني.

إلا أن عملية نقل عبئ الضريبي بهذا الشكل لا تستمر إلى مالا نهاية، ولكن تنتهي باستقرارها محققة ظاهرة انتشار الضريبة[1].

**الفرع الثاني: انتشار الضريبة:**

يتأثر دخل المكلف بالضريبة النهائي بعبئها بالنقصان بمقدار مادفعه من دين الضريبة، وذلك يؤثر بصورة مباشرة في إنفاقه على الاستهلاك ومنه تتناقص دخول الموردين . و يؤدي ذلك بالتبعية إلى تقليل إنفاقهم عمى الاستهلاك وهذا يمثل إنقاص في دخول من يزودونهم بالسلع الاستهلاكية، وهكذا تنتشر الضريبة بين المكلفين وتؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكهم. إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى مالا نهاية ، ولكن عادة ما تتدخل ظروف وعوامل معينة لتخفف من حدة الانتشار وتؤدي إلى القضاء على فاعليته.

وبذلك يمكن تحديد الفرق بين ظاهرة نقل عبىء الضريبة وبين انتشارها في إن نقل عبىء الضريبة يكون ممكنا بالنسبة لبعض الضرائب فقط. أما ظاهرة انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب، لأنه لابد أن يترتب على كل ضريبة بعض الانكماش في الاستهلاك الخاص. إلا أن هذا الأثر قد لا

يمتد إلى كافة السلع الاستهلاكية، كما أنه لا يصيب كل السلع بنفس الدرجة. فأثر الضريبة يتوقف على استهلاك الفرد للسلع المختلفة، ومن مرونة الطلب على كل سلعة يشتريها، واستهلاك السلع ذات الطلب غير المرن لا يتأثر بالضريبة بينما استهلاك ذات الطلب المرن يتأثر بدرجات متفاوتة وفقا لدرجة مرونة كل سلعة[2].

**الفرع الثالث: التخلص من عبئ الضريبة:**

[1] محمد عباس محرزي مرجع سابق ، ص 131

[2] د. محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، دار الجامعة للنشر، 1985، ص :288.

تمثل الضريبة عبئا على المكلف بها، يدفعه لمحاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص منها بصورة جزئية أو كلية وهو موضوعنا سوف نتطرق اليه في الفصول اللاحقة

**الفرع الرابع: الازدواج الضريبي:**

إن الهدف من الضريبة هو جعل كل المكلفين كشركاء في تحمل الأعباء العامة، قد يحدث في بعض الأحيان أن يتعرض وعاء ما إلى عدة ضرائب، أي لأكثر من ضريبة، و هذا ما يعرف بالازدواج الضريبي ، حيث يعني الازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أو ضريبة أخرى مشابهة لها لأكثر من مرة على نفس الشخص ونفس المال، حيث هناك أربعة شروط يجب أن تتوفر في الازدواج الضريبي وهي :

**1 - وحدة الشخص المكلف بالضريبة:**

يجب لتوفير هذا الشرط أن يخضع الشخص نفسه لنفس الضريبة مرتين وهنا يجب أن نفرق بين الازدواج القانوني والازدواج الاقتصادي. ففي حالة تعرض أرباح الشركة التي تتمتع بشخصية معنوية لضريبة، وعند توزيع الأرباح على الشركاء المساهمين تفرض على ربح كل شريك نفس الضريبة فمن الناحية القانونية لا تعتبر ازدواج ضريبي، ولكن من الناحية الاقتصادية تعتبر ازدواج ضريبي باعتبار أن أرباح الشركة هي نفسها الموزعة على الشركاء لأن هذا الشرط لا يشترط تساوي الربح الخاضع للضريبة.

**2 - وحدة الوعاء الخاضع للضريبة**

بمعنى يجب أن يخضع الوعاء نفسه للضريبة مرتين على الأقل، فبخضوع المال مرتين لنفس الضريبة نكون أمام ازدواج ضريبي، أما إذا فرضت مرة ضريبة على مال، ثم فرضت مرة أخرى على مال آخر، فلا نكون أمام ازدواج ضريبي . ومثالا على ذلك آن يدفع المكلف ضريبة عن دخله الناتج عن الثروة العقارية كما يدفع ضريبة عن دخله كموظف، وكذلك عن دخله من مهنة حرة فالبرغم من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله إلا أن شروط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة غير متوفرة ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة احدهما الثروة العقارية والأخر عمله كموظف وأخيرا عمله في مهنة حرة. لهذا لا يمكن القول هنا أننا أمام ازدواج ضريبي، أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص في داخل البلد وخارجها عن مدة معينة وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها فنقول أن هذا الشخص قد تعرض لازدواج ضريبي

**3- وحدة الضريبة المفروضة**

وهو أن تفرض نفس الضريبة على نفس المال أكثر من مرة واحدة وقد تصادفنا أحيانا حالة تتطلب شيئا من التحليل، كأن تفرض الضريبة على رأس مال معين ولكن يتم سدادها من دخل رأس المال، بالرغم من تعرض الدخل لنفس الضريبة، فهنا نلاحظ بأن العبىء الضريبي وقع على الدخل وليس على رأس المال المنتج لذلك الدخل، فهنا نكون أمام ازدواج ضريبي.

**4-وحدة المدة المفروضة عليها الضريبة**

يشترط كذلك لتحقق الازدواج الضريبي لا بد من تعرض الوعاء للضريبة في مدة واحدة، فلا يمكن اعتبار أن هناك ازدواج ضريبي عند تعرض مال معين في سنة معينة وتعرض نفس المال في سنة أخرى.

**أنواع الازدواج الضريبي:**

نظرا لحدوث الازدواج الضريبي سواء على المستوى المحلي أي داخل الدولة نفسها، أو على المستوى الدولي وهو ما يستدعي تقسيم الازدواج الضريبي إلى ازدواج داخلي وازدواج دولي .

* **الازدواج الداخلي:**عندما تتحقق شروطه داخل الدولة الواحدة بفرض نفس الضريبة على نفس الوعاء ويحدث عادة في الدول الرأسمالية كأن تفرض ضريبة على نفس المال من طرف ولايتين من نفس الدولة

* **الازدواج الدولي:** وهذا يحدث عندما تقوم شركة في دولة معينة بالاستثمار أو تنفيذ مشروع في دولة أخرى، فإن الدخل الناجم عن هذا الاستثمار سوف يخضع للضريبة في الدولة التي ينفذ فيها المشروع، ويمكن أن يخضع للضريبة في الدولة التي يكون مقر الشركة الدائم فيها والتي تحمل جنسيتها. كما نشير بأن هذا الازدواج الضريبي قد يكون مقصودا وهذا ما يحدث من الناحية الاقتصادية عندما تكون الدولة أمام نقص في المدخرات اللازمة للقيام بتنمية اقتصادية فيقوم المشرع بسن قوانين بفرض الضريبة مرتين.

ومن اسباب الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو الخارجي رغبة الدولة في توفير الأموال لمواجهة أعباء الدولة العامة، فتقوم بفرض ضريبة أكثر من مرة و خاصة في ظل الانفتاح الاقتصادي والعولمة وحرية انتقال عوامل الإنتاج و توسع استثمارات ونشاطات الشركات، فقد واجه هذا التطور مشكلة الازدواج الضريبي الدولي الذي هو تكرار فرض الضريبة على نفس الدخل في دولتين مختلفتين.

ومن أجل تفادي الازدواج الضريبي الداخلي والذي عادة ما يكون غير مقصود،فيتطلب التنسيق بين مختلف السلطات والتزام الجميع بتطبيق نفس القوانين عند فرض الضريبة وهذا ليس بالصعب نظرا لوجود هناك سلطة عليا بإمكانها مراقبة ذلك والتدخل سريعا.اما اجتناب الازدواج الضريبي الدولي يتم عن طريق بناءا اتفاقيات دولية تنص على أن مكان نشوء الدخل هو الأساس في فرض الضريبة، وهذا يعني أن الضريبة تفرض في الدولة التي يتحقق فيها الدخل على سبيل المثال إذا حققت شركة فرنسية دخلا ما من استثمار أو تنفيذ مشاريع بالجزائر ينبغي أن يخضع هذا الدخل للقانون الضريبي الجزائري .لهذا فقد تم ابرام مجموعة كبيرة من الاتفاقيات الدولية من اجل تجنب الازدواج الضريبي بشرط المعاملة بالمثل خاصة مع اتساع نطاق المعاملات الدولية

**المطلب الثاني : أثار اقتصادية مباشرة**

بعد استقرار عبء الضريبة تنشر الآثار الاقتصادية المباشرة للضريبة حيث سنتطرق لتأثير الضريبة على الاستهلاك ،الادخار، والإنتاج، و التوزيع .

**الفرع الأول: اثر الضريبة على الاستهلاك:**

يتأثر حجم استهلاك الأفراد من سلع و خدمات نظرا لفرض الضريبة حيث يؤثر مبلغ الضريبة المدفوعة على الدخل بالنقصان، خاصة بالنسبة لدوي الدخل المتوسط والمحدود فيلجا الأفراد إلى الاستغناء عن بعض السلع و الخدامات، خاصة الكمالية منها الشيء الذي يؤدي إلى قلة الطلب عليها و تنخفض أثمانها. إلا أن هذه الفكرة ليست صحيحة دائما فدرجة مرونة الطلب على هذه السلعة هو الذي يحدد إمكانية تأثرها بالضريبة. فمثلا لا تتأثر كثير السلع ذات الطلب غير المرن كالسلع الضرورية بالضريبة، كما تتأثر استهلاك السلع الكمالية ذات الطلب المرن، والذي يتأثر بالضريبة هم الأفراد ذوي الدخول المحدودة و المتوسطة حيث تقل استهلاكا تهم خاصة بالنسبة للطلب المرن عند فرض الضريبة. أما الطبقات الغنية لا تتأثر إستهلاكاتهم جراء فرض الضريبة فهم في أغلب الأحيان يدفعون الضريبة من مدخراتهم، كما انه قد يتحدد اثر الضريبة على الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية حيث ينقص الاستهلاك نتيجة تجميد الدولة لحصيلة الضريبة أما إذا قامت الدولة باستخدام هذه السلع في طلب بعض السلع و الخدمات فان الاستهلاك الذي ينقص من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة، يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة.

**الفرع الثاني: اثر الضريبة على الادخار:**

نعلم أن الادخار القومي[1] في الاقتصاديات الرأسمالية المعاصرة يكون من الادخار العام الذي تقوم به الدولة، و الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد، فتلجأ الدولة للادخار العام من أجل القيام بالمشاريع و الاستثمارات، و هذا عن طريق القيام بتمويل المشاريع عن طريق الضريبة ، فيكون اثر الضريبة في الادخار العام بالزيادة عكس الادخار الخاص.

تؤثر الضريبة على حجم الادخار الخاص بإنقاص الدخل لدى الأفراد الشيء الذي يؤدي إلى نقص استهلاكا تهم و ادخار اتهم، إلا أن تأثير الضريبة لا يكون واحدا بالنسبة للدخول المختلفة ففرض الضريبة يدفع الأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم.

يكون الادخار أول ضحايا الضريبة ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة أو رفع سعر الضريبة إلي كانت موجودة من قبل أي أن اثر الضريبة في الادخار يكون سلبيا.

و بصفة عامة تضر الضرائب المباشرة بالادخار أكثر من الضرائب غير المباشرة خاصة بالنسبة للأفراد الذين دخولهم مرتفعة التي تخصص جزء كبير من دخلها للادخار، حيث يؤدي ارتفاع نسب الضريبة بالأفراد إلى التقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة سواء عن طريق تضخيم المصاريف أو عدم التصريح بجزء من رقم الأعمال الشيء الذي يؤدي إلى نقص حصيلة الضريبة. الشيء الذي لا يفيد الادخار الخاص على الأقل بنفس القدر. إذ زيادة المصروفات عادة ما تؤدي إلى زيادة بعض الدخول التي عادة ما تستعمل للاستهلاك و ليس للادخار.

**الفرع الثالث: اثر الضريبة في الإنتاج**

قد تكون للضريبة آثار في الإنتاج القومي منها انكماشية و منها توسعية[2]:

**1- الآثار الانكماشية:**

قد يؤدي فرض الضريبة على المنتجات إلى تخفيض من استهلاكها نتيجة لزيادة ثمنها الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض عملية الإنتاج.

[1] عادل حشيش. مصطفى رشدى شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام (المالية العامة) دار الجامعة للنشر، القاهرة ، 1998، ص: 228

[2] محمد طاقة هدى الغراوي، مرجع سابق ، ص: 124 .

كما قد يؤدي فرض الضرائب على الدخول إلى نقص الادخار و بالتالي نقل رؤوس الأموال الشيء يؤدي إلى انخفاض مستوى الاستثمار، كما أن فرض الضرائب التصاعدية للأرباح تقلل من عملية الاستثمار لعدم دفع مقدار أكبر من الضرائب.

و كذلك ارتفاع مقدار الضرائب على دخول العاملين يؤدي إلى نقص دخولهم الحقيقية الشيء الذي يدفعهم إلى الحد من العمل و هذا ما يقلل إنتاجهم.

**2- الآثار التوسعية:**

تؤدي فرض الضريبة في بعض الحالات بالمنتجين إلى زيادة العمل من أجل تعويض مقدار الضرائب المدفوعة، فيذهب أصحاب المصانع إلى مضاعفة جهودهم و إعادة تنظيم العمل من أجل الزيادة في الإنتاج بنفس النفقات الموجودة فيسعون إلى استغلال أمثل للإمكانيات الموجودة من أجل مضاعفة الإنتاج.

**الفرع الرابع: اثر الضريبة في التوزيع :**

قد يترتب على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل و الثورات بصورة غير عادلة، لصالح الطبقات الغنية على حساب الطبقات الفقيرة، و يحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، باعتبارها اشد عبئا على الطبقات الفقيرة. أما الضرائب المباشرة، فهي تؤثر على الطبقات الغنية و مستوى الادخار .

ومما هو جدير بالذكر، أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبة تؤثر على نمط التوزيع. فإذا أنفقت الدولة الحصيلة في صورة نفقات تحويلية أو ناقلة، بمعنى تحويل الدخول من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أي زيادة في الدخل، بحيث تستفيد منها الطبقات الفقيرة، فان هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخول.

**الفرع الخامس: أثر الضريبة على الاستثمار:**

نعلم أن اللجوء للاستثمار يتوقف على الكفاية الحدية لرأسمال و على سعر الفائدة السائد في السوق فالضرائب توثر على الاستثمار من خلال ما تحدته من تأثير على معدل الأرباح فيلجأ الناس الاستثمار عندما يكون الربح كبيرا و ينقص عندما يقل الربح. فمثلا الضرائب التصاعدية تؤثر على الاستثمار مباشرة حيث تنخفض الاستثمارات نظر لانخفاض الربح المحقق بالنسبة للاستثمارات الجديدة كما تؤثر الضريبة على الاستثمارات من خلال المعاملات الضريبية الموجهة،فالضريبة تستخدم للتأثير على

هيكل الاستثمارات، فمثلا الأشخاص الذين يقومون باستثمارات جديدة تمنح لهم إعفاءات ضريبية هذه الأخيرة تشجع على الاستثمار خاصة بالنسبة للدول النامية.

**خلاصة :**

تعتبر الضريبة أداة مالية في يد الدولة تسمح لها بمواجهة الأعباء التي تواجهها بالإضافة إلى كونها تعتبر وسيلة تدخليه يتم من خلالها معالجة الأزمات الاقتصادية، فحضيت الضريبة باهتمام كبير من طرف كتاب المالية باعتبارها أقدم واهم مصادر الإيرادات العامة، وهذا بجانب أهميتها ودورها في تحقيق السياسة المالية من جهة وما تحدثه من إشكاليات من جهة أخرى. كما هناك أوضاع و إجراءات فنية متعلقة بفرضها تتمثل في اختيار المادة الخاضعة للضريبة مع تحديد سعر الضريبة ، تم في النهاية العمليات التي يتم من خلالها ربط الضريبة و تحصيلها .

وفرض الضريبة قد يواجهه صعوبات وعراقيل من طرف المكلفين بأدائها، وهذا بتهربهم من دفع الضريبة هذا ما سنراه في الفصل الثاني .

# الفصل الثاني

## الغش والتهرب الضريبي كمسبب للرقابة الجبائية

**تمهيد:**

التهرب من دفع الضريبة يعد من أهم المشاكل التي تعاني منها معظم الدول التي يعتمد نظامها الضريبي على التصريح التلقائي للمداخيل، فمنذ أن وجدت الضريبة وجد التهرب الضريبي. فالتهرب الضريبي يخلق للدولة مشاكلا كبيرة إذ قد يكون سببا في كبح النمو الاقتصادي، وهذا بسبب نقص المداخيل الجبائية اللازمة . ولهذا تسعى الدولة الجزائرية لمحاربة هذه الظاهرة من خلال االرقابة الجبائية باعتبارها أول وسيلة تعتمد عليها الدولة للحد من الغش و التهرب الضريبي فمن خلال هذا الفصل سوف نتطرق لتحليل ظاهرة الغش و التهرب الضريبي،مع تبيان الدور التي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة.

**المبحث الأول : تحليل ظاهرة الغش و التهرب الضريبي :**

التهرب الضريبي ظاهرة عالمية لم يسلم منها أي بلد مهما كانت درجة التقدم التي وصل إليها ولكن بنسب متفاوتة، فمن خلال هذا المبحث سوف نقوم بتحديد مفهوم الغش والتهرب الضريبي مع تبيان أهم الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي.

**المطلب الأول : مفهوم الغش والتهرب الضريبي :**

يرتكز مفهوم وطبيعة التهرّب الضريبي على الطريقة التي يتم من خلالها تجنب تسديد المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التهرب الضريبي، ونظرا لوجود تداخل وتشابه كبير ما بين هذين المصطلحين، سوف نقوم بتحليل كل منهما.

**الفرع الاول : مفهوم الغش الضريبي:**

لم تقدم التشريعات الضريبية المعاصرة تعريفا للغش الضريبي و إنما اقتصرت على تعداد صوره وأشكاله تاركة أمر التعريف لفقهاء المالية العامة، لان أي تعريف لا يمكن أن يلم بجميع جوانب الغش الضريبي حيث يرى M BOUVIER أن الغش الضريبي هو كل تصرف مخالف للقانون الضريبي الهدف منه الإفلات من الضريبة كليا أو التخفيض قدر الممكن من قيمتها[1] . كما أن "الغش الضريبي هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق و أساليب مخالفة للقانون و تحمل طابع الغش[2] . وحسب Delahaye Thomas "الغش الضريبي هو مخالفة للقانون الجبائي,[3] . كما يعتبر الغش الضريبي تصرف غير قانوني، يتم من خلاله إخفاء نسبة من الضرائب أو تضخيم نسبة من الأعباء[4] . فمن خلال تحليلنا للتعاريف السابقة يتضح لنا أنها تكتسي طابعا قانونيا، فالغش الضريبي لا يتم إلا بممارسات خارج إطار القانون قد تسمح للمكلف التهرب من الضريبة كليا مثل عدم التصريح

[1] MICHEL BOUVIER,AUTRES , finance publique , ,LG D , paris 2002,p :67.

[2] جامع أحمد، علم المالية، فن المالية العامة، الجزء الأول، دار النشر العربية، القاهرة، 1975 ، ص :244 .

[3] - Delahaye Thomas, Le Choix de la Voie moins imposée, édition Bruylant, Bruxelles, 1977, P : 164.

[4] Jean Jacques neuer, la Fraude Fiscale Internationale, PUF, paris, 2001 , P:.23.

بالنشاط الممارس أو جزئيا وهذا بعدم التصريح بالمداخيل الحقيقية مثل عدم التصريح برقم الأعمال الحقيقي أو تضخيم المصاريف وهذا بالتسجيل المحاسبي لمصاريف شخصية غير متعلقة بالنشاط، أو تسجيل تقييدات محاسبية خاطئة ووهمية تسمح بتخفيض الربح المحقق.

كما أن التشريع الضريبي الجزائري لم يدرج تعريفا للغش الجبائي بل اكتفى فقط بذكر أشكاله في المادة 193-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث تعتبر ممارسات تدليسية ما يلي :

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع، بدون فاتورة.
- تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري .
- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره، من طرف مكّلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

وفي الاخير نستطيع أن نقول بأن الغش الضريبي،هو ممارسة خارج إطار القانون تسمح للمكلف بتجنب الحقوق الواجبة عليه تجاه الخزينة كليا أو جزئيا .

## 1- أشكال الغش الضريبي:

قد يأخذ الغش الضريبي عدة أشكال تتمثل فيما يلي:

**أ -الإخفاء المادي**:

يقصد بالإخفاء المادي مجموع العمليات المادية التي يقوم بها الممول والتي تتمثل في إخفاء السلع المادية مثل المواد،البضائع و المنتجات، و هذا لإعادة بيعها في السوق الموازية بعيدا عن أنظار الإدارة الجبائية . وبالتالي يتخلص من الضريبة الواجبة الأداء تجاه الخزينة ، فقد يلجا المكلف إلى كل الحركات المادية وكل التدابير والمناورات والترتيبات من اجل التخلص من الضريبة[1] ، وقد تتم عملية إخفاء هذه السلع بصفة جزئية أو كلية:

[11].:Camille Rosier, La Fraude Fiscale, PUF , France, 1989,p : 84

*** الإخفاء المادي الجزئي**:

يقوم المكلفين بالضريبة بإخفاء جزء من سلعهم من اجل اجتناب جزء من الضريبة،وعادة ما يكون هذا النوع من الغش عند المكلفين بالضريبة المعروفين لدى الإدارة الجبائية ، و تختلف أشكال الإخفاء المادي الجزئي حسب طبيعة النشاط الممارس وحسب المكلفين بالضريبة وقد تأخذ عدة أشكال تتمثل فيما يلي:

- إخفاء المكلف لجزء من البضاعة المستوردة بهدف التخلص من جزء من الرسوم الجمركية وجزء من الرسم على القيمة المضافة.
- قيام الورثة بإخفاء جزء من التركة للتخلص من دفع الحقوق المفروضة عليها.
-عدم احترام الشروط والمقاييس المعمول بها في عملية الإنتاج
- عدم التصريح بالنشاط الحقيقي للمؤسسة فبعض المكلفين يصرحون بان طبيعة النشاط يتعلق فقط بعمليات موجهة نحو البيع بالتجزئة بينما يتم إخفاء باقي السلع في مستودعات أخرى أين يتم بيعها بالجملة وبالتالي يتخلص المكلف من الضريبة المستوجبة من خلال عمليات البيع بالجملة.

*** الإخفاء المادي الكلي**:

عادة ما يكون هذا النوع من الإخفاء من طرف المكلفين غير المعروفين لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي يتخلص المكلف بالضريبة كليا من دفع ما سيتوجب عليه من الضرائب ، وعادة ما تمارس هذه الأنشطة في مناطق نائية ومنعزلة يصعب على أعوان الإدارة الجبائية الوصول إليها. وبالتالي تمارس هذه الأنشطة بعيدا عن أية رقابة وبحرية تامة ونذكر مثالا على ذلك ورشات الخياطة حيث في هذا النشاط تكثر فيه الحالات و الإجراءات التي يتم من خلالها تجنب الضريبة، فكثير من تجار التجزئة يتعاملون مع ورشات الخياطة التي تعمل في السوق السوداء، و غالبا ما تكون متمركزة في المنازل،فيتخلص ممارسو هذا النشاط من أية رقابة جبائية بحكم تمركزهم.

**ب –الإخفاء المحاسبي**:

تعتبر المحاسبة الوسيلة الأولى التي تلجا إليها الإدارة الجبائية للتأكد من التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة. فالتحقق من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية مع المستندات والوثائق التبريرية أمر ضروري " فيعد إمساك الدفاتر المحاسبية إثبات للعمليات التي تتم في منشأة ما، في دفاتر

حسابات هذه المنشأة و بمقتضى النظام التي تضعه المحاسبة، و ذالك بطريقة منظمة حتى يمكن الرجوع إليها في أي وقت" [1]. لذا يلزم القانون التجاري الجزائري بمسك محاسبة قانونية وكاملة شكلا ومضمونا، كما يستلزم أيضا مسك الدفاتر المحاسبية الإجبارية ويتعلق الأمر بدفتر اليومية و دفتر الجرد[2]، إذ تعد المستندات المحاسبية أساس كل تسجيل[3] .

فيجب أن تمسك هذه الدفاتر بحسب التاريخ و دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع أو نقل في الهامش، و يجب أن ترقم صفحات الدفاتر، وتكون موقعة من طرف القاضي، ويستلزم كذالك الاحتفاظ بالدفاتر المذكورة سابقا، و المراسلات، والوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات. و يلجا المكلفون بالضريبة إلى هذا الشكل من الغش عن طريق عدة طرق تتمثل فيما يلي:

- الغش بواسطة التخفيض في الايرادات.
- الغش بواسطة التضخيم في المصاريف.
- الغش الضريبي بواسطة التخفيض في المصاريف.
- الغش الضريبيي بطريقة التضخيم في المشتريات.
- الغش بطريقة التخفيض في المشتريات.

*** الغش بواسطة التخفيض في الإيرادات:**

يتم هذا النوع من الغش عن طريق عدم التسجيل المحاسبي لكل الإيرادات أو جزء منها فقد يتم تخفيض المداخيل بعدم التسجيل المحاسبي لبعض الفواتير، أو القيام بتحرير فواتير بغير قيمها الحقيقية. كما لا يتم التسجيل المحاسبي للمداخيل المدفوعة نقدا، وتخفى نسبة من المداخيل المدفوعة عن طريق شيك، و هذا عن طريق استعمال شيكين، الشيك الأول يمثل عادة رقم أعمال مصرح به من طرف المكلف، و الشيك الآخر الذي يترك فيه مكان المستفيد فارغا عمدا، يمثل الأتعاب

المكملة التي لا يتم التصريح بها، و تكون مدفوعة لحساب شخص آخر تجهله مصلحة الضرائب[4]. كما لا يتم التسجيل المحاسبي للمداخيل الخاصة بالمعاملات التي تتم مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي نظرا لان المكلفين الخاضعين للنظام الجزافي غير مجبرين على مسك محاسبة قانونية وفق ما

[1] أيوب بغدادي فرج ، أصول و مبادئ المحاسبة و إمساك الدفاتر ، الإسكندرية 1972 ، ص: 2.

[2] القانون التجاري : المادتين :09-10

[3] محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1992، ص:52.

[4] Robert Mathieu , Echec a la dictature fiscale, Edition Albin Michel, Paris, 1992,p :272.

تنص عليه المادة 09 و10 من القانون التجاري، وبالتالي يصعب على الإدارة الجبائية الحصول على كشوف البيان التي تمكن من مراقبة التعاملات ما بين المكلفين .

كما لا يتم التسجيل المحاسبي للإيرادات الاستثنائية الناتجة عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة خارج استغلالها أو نشاطها العادي والتي في الغالب تكون نقدا كالتنازل عن عنصر من عناصر الأصول أو التخفيضات التي تحصل عليها المؤسسة.

*** الغش بطريقة التضخيم في المصاريف:**

الغش الضريبي تصرف غير قانوني، يتم من خلاله إخفاء نسبة من الضرائب أو تضخيم نسبة من الأعباء[1]. فيعتبر تضخيم المصاريف من أهم الطرق التي يلجا إليها المكلف للتهرب من الضريبة ،حيث هناك عدة شرو ط يجب ان تتوفر في التكاليف حتى تكون قابلة للخصم فيجب على المصروف[2]:

– أن يستخدم ا للفائدة المباشرة للمؤسسة، أي استغلالها، ويكون مرتبط بالسير العادي للمؤسسة.

– أن تترجم بنقصان في الأصول الصافية للمؤسسة، أي أن يكون العبء سببا في هذا النقصان، ويشترط أن يكون النقص كبيرا لا طفيفا في الأصول الصافية للمؤسسة.

– أن يكون العبء متعلقا بالسنة المالية التي أُلتزم فيها، و هذا استنادا إلى مبدأ استقلالية السنوات المالية، الذي يقضي بتحميل كل عبء في سنة استحقاقه، دون مراعاة تاريخ دفعه.

– أن يكون العبء حقيقيا و مؤكدا، أي يستلزم تبريره و إثباته من خلال الوثائق و المستندات الرسمية.

ويتم تضخيم المصارييف وفقا لعدة أشكال تتمثل فيما يلي :

– التسجيل المحاسبي لفواتير وهمية

– إدخال مصاريف شخصية غير متعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة كمصاريف الهاتف، مصاريف الكراء، مصاريف الصيانة إلى غيرها من الأعباء التي لا علاقة لها بالنشاط الحقيقي للمؤسسة.

– التسجيل المتكرر لنفس المصاريف، فيقوم المكلف بتسجيل نفس الفاتورة مرتين أو أكثر و هذا لتخفيض الوعاء الخاضع للضريبة.

– التسجيل المحاسبي لأعباء عمال وهميين لا يمارسون أي نشاط حقيقي في المؤسسة فلكي يتم تسجيل أجور المستخدمين يجب توفر شرطين:

[1] Jean Jacques NEUER, la Fraude Fiscale Internationale, PUF 2001 , P.23.
[2] MF/DGI/Le guide du contrôle sur pièces,p :29.

*أن تكون هذه الأجور متعلقة بوظائف موجودة فعلا في المؤسسة و مرتبطة بالنشاط الاستغلالي لها.
* أن تكون هذه الأجور غير مُبالغ فيها.
- عدم إدماج مختلف الغرامات والعقوبات للنتيجة الجبائية.
- التسجيل المحاسبي لمؤونات غير مبررة.
- لتسجيل المحاسبي لاهتلاكات أصول لا علاقة لها بالنشاط العادي للمؤسسة،واستعمال نسب أو معدلا ت اهتلاك مختلفة أو مبالغ فيها
- استعمال طرق اهتلاك مختلفة دون إعلام الإدارة الجبائية ، فيستوجب لاستعمال الاهتلاك المتناقص او المتزايد إعلام الإدارة الجبائية
- تسجيل قسط الاهتلاك على أساس تمن الشراء أو الحيازة مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، و ذلك لتضخيم القيمة الأصلية التي على أساسها تحسب الأقساط السنوية للاهتلاك.

*** الغش الضريبي بواسطة التخفيض في المصاريف:**

قد يكون التحايل الضريبي عن طريق التخفيض في المصاريف ويتم هذا عادة في الأجور المدفوعة للتخلص من اشتراكات الضمان الاجتماعي،والضريبة على الأجور، كما قد يتم هذا أيضا في بعض النشاطات مثلا في نشاط تأدية الخدمات وغالبا ما يصاحب تخفيض المصاريف تخفيض في الإيرادات وهذا للمحافظة على هامش الربح في اطار المهنة الممارسة.

*** الغش الضريبي بطريقة التضخيم في المشتريات:**

تضخيم المشتريات يسمح باسترجاع الرسم على القيمة المضافة على الشراء الذي سيحسم من الرسم على القيمة المضافة الواجب اداؤه تجاه الخزينة ويسمح ايضا بتخفيض الربح، ففي هذا الشكل من الغش قد يقوم المكلف بعدة طرق للتهرب من الضريبة تتمثل فيما يلي :

- عدم التسجيل المحاسبي للتخفيضات الممنوحة من طرف الموردين.

- التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين

- التسجيل المحاسبي لمشتريات وهمية غير مبررة بفاتورة الشراء.

*** الغش بطريقة التخفيض في المشتريات:**

قد يلجا المكلف للتخفيض من قيمة المشتريات وهذا للحفاظ على هامش الربح ما بين المشتترات و المبيعات، فعادة ما يصاحب تخفيض المشتريات تخفيض المبيعات وعادة ما ياخذ التخفيض في المشتريات عدة طرق من بينها[1]:

- عدم التسجيل المحاسبي لبعض المشتريات وعادة ما يكون هذا بالاتفاق ما بين المورد والزبون.
- التسجيل المحاسبي لمشتريات على أنها أعباء .
- تسجيل تخفيضات وهمية محاسبيا بواسطة وثائق ثبوتية مزورة.

**ج-الغش عن طريق التلاعب في الحالات القانونية :** يعني هذا خلق وضعية قانونية ملائمة تسمح بدفع اقل قيمة من الضرائب و يمكن أن يأخذ هذا الشكل من الغش حالتين:

*** التكييف الخاطئ لعملية قانونية:** يعني هذا أن المكلف بالضريبة يقوم بتغيير شكل عملية قانونية حقيقية بشكل أخر يخضع لنظام جبائي اقل إخضاعا وأكثر امتيازا . ونضرب مثالا على ذلك انه قد يقوم المكلف بالضريبة مثلا بشراء استثمارات يتم تسجيلها على أنها أعباء، وبالتالي يسمح هذا الإجراء بتخفيض الربح في السنة الأولى عوض توزيع مبلغ الاستثمار على مدة حياته ، كما انه كذلك يتم هذا النوع من الغش عند توزيع الارباح،فيتهرب المكلف من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي وهذا بتقديم هذه الأرباح في شكل أجور و مكافات مع العلم ان بعض المكافآت معفاة من الضريبة.

*** تركيب عمليات وهمية :** قد يقوم المكلف بتحرير فواتير وهمية تسمح له من دفع اقل قيمة للضرائب فهذه الفواتير قد تسمح باسترجاع الرسم على القيمة المضافة الذي سيحسم من الرسم على القيمة المضافة الواجبة الأداء تجاه الخزينة، كما تسمح بتخفيض الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، وللإشارة يعتبر هذا النوع من الغش أكثر استعمالا.

**الفرع الثاني : مفهوم التهرب الضريبي :**

التهرب الضريبي أو ما يسمى بالغش القانوني هو ممارسة عمل خارج إطار القانون،عمل غير مشروع ويعني هذا انه يفترض تحقق الظاهرة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا سواء من الاستفادة من ثغرات القانون والنقص الذي يعتريه، أو يتم الاستفادة من إعفاء ضريبي منحه المشرع الجبائي لتحقيق أغراض معينة. فكثيرا ما اقترن لفظ التهرب بالغش الضريبي وهذا نظرا

[1] MF/DGI/guide du vérificateur 2001,p :58.

لوجود تشابه كبير ما بين هذين المصطلحين و لهذا ارتأينا إلى تقديم مجموعة من التعاريف للتهرب الضريبي تختلف من باحث إلى آخر:

**التعريف الأول** : التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي و إنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك[1].

**التعريف الثاني:** هو امتناع المكلف من أداء الضريبة بدون مخالفة لقوانين الضرائب ودون أن يتعدى عليها [2].

**التعرييف الثالث:** التهرب الضريبي هو الفن الذي يتم من خلاله تجنب السقوط في حقل القانون الجبائي[3].

**التعريف الرابع:** التهرب الضريبي هو سعي المكلف إلى تخفيض أو التخلص من مستحقاته الجبائية باللجوء إلى وسائل تمكنه من الاستفادة من ؛ الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية.[4]

**التعريف الخامس:**التهرب الضريبي هو وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة، وهو لا ينطوي حتما على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه، لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة.[5]

فمن خلال التعاريف السابقة يمكن القول بان التهرب الضريبي هو تهرب مشروع ، فالمكلف بالضريبة باستطاعته تجنب الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة القانون الجبائي، فقد يتهرب المكلفون من دفع الضريبة عن طريق الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي. فقد تساهم الدولة بطريقة غير مباشرة في التهرب الضريبي في إطار تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، وذلك بتخفيض معدلات الضريبة على الأنشطة المرغوب فيها، مع فرض معدلات ضريبية أخرى على بعض النشاطات التي تود الدولة الحد منها، فيلجا المكلف إلى التوجه للنشاطات التي تسمح له بدفع قيمة اقل للضرائب، فالمكلف بالضريبة يختار النظام الأقل إخضاعا فهو يستخدم حقا من حقوقه الشرعية للتهرب من الضريبة وبالتالي فهو غير مسؤول عن تصرفه السلبي نظرا لأنه لم يتعد على القانون ، رغم أن هذا التصرف ما كان ليدل إلا على نقص وعي المكلف بواجباته لأنه قد يمس بركن من أركان الضريبة المتمثل في ضرورة التضامن الاجتماعي من اجل المساهمة في النفقات العامة.

---

[1] Delahaye Thomas, op.cit. p :164.

[2] حسن مصطفى حسن، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 ص:34.

[3] Jean caude martinez, la fraude fiscale , PUF ,Paris 1984, P:7.

[4] سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية،1994 .ص:25.

[5] دولار علي عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1962 ، ص:120.

كما أن المكلف قد يتجنب الضريبة من خلال فرض ضريبة على تصرف معين كالبيع و الشراء، فالمكلف بالضريبة رغبة منه في عدم دفع الضريبة يمتنع على تحقيق الحادثة المنشئة للضريبة. وبالتالي هذا التصرف يسمح للمكلف بتجنب الضريبة في حدود القانون . فهذا الشكل من التهرب الضريبي المشروع، يعرف بالتجنب الضريبي، فهو يتحقق بامتناع المكلف عن إنشاء التصرف التي تستوجب عليه الضريبة، كالامتناع عن استهلاك أو إنتاج سلعة ما مفروضة عليها ضريبة مرتفعة. ولاشك أن التجنب الضريبي لا يشكل مخالفة للقانون، ولا يعتبر تهربا حقيقيا من الضريبة، وذلك لعدم وجود التجسيد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية.

**الفرع الثالث : الفرق ما بين الغش و التهرب الضريبي:**

من خلال عرضنا لمفهوم الغش و التهرب الضريبي يتضح انه يمكن التمييز ما بين الغش و التهرب الضريبي حيث يمثل الجدول رقم (2) اوجه التشابه و الخلاف ما بين الغش و التهرب الضريبي :

**الجدول رقم(2) : اوجه التشابه والخلاف ما بين الغش و التهرب الضريبي**

| أوجه التشابه | أوجه الإختلاف |
|---|---|
| – كل منهما يسمح بتخفيض العبئ الضريبي<br>– كل منهما ناتج عن نقص الوعي الضريبي<br>– كل منهما يؤدي الى تخفيض المستحقات الجبائية | – لتهرب يتم دون مخالفة القانون الجبائي عكس الغش الضريبي.<br>– الغش الضريبي يعرض فاعله لعقوبات عكس التهرب . |

**المصدر: من اعداد الطالب.**

**المطلب الثاني: واقع التهرب الضريبي في ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية :**

يعيش العالم تحولاتت اقتصادية كبيرة،ففي ظل العولمة الاقتصادية ظهرت طرق جديدة للمعاملات التجارية وهذا بظهور التجارة الالكترونية، و الشركات المتعددة الجنسيات،وبالتالي ظهور طرق جديدة

للتهرب الضريبي، هذا ما سنراه من خلال تطرقنا لواقع التهرب الضريبي في ظل ظهور التجارة الالكترونية و الشركات المتعددة الجنسيات.

**الفرع الأول : واقع التهرب الضريبي في ظل ظهور التجارة الالكترونية :**

التجارة الالكترونية هي مزاولة أنشطة الشراء والبيع عبر الانترنت[1] ، فهي تسمح بإجراء الصفقات التجارية بطريقة الكترونية. فالنشاط الذي يتم بطريقة مادية يسهل مراقبته لكن كيف يتم مراقبة التعاملات التي تتم بطريقة الكترونية فهناك عدة تحديات تواجه الإدارة الضريبية تتمثل في إقليمية الضريبة التي تعد من المبادئ الأساسية التي تعتمد عليها كل دولة، حيث يتم فرض الضريبة من طرف الدولة على الأشخاص المقيمين في حدودها الإقليمية، لكن مع ظهور التجارة الالكترونية تثار مشكلة كبيرة تتمثل في البعد المكاني إذ التجارة الإلكترونية تتيح لعملائها القدرة على إدارة أعمالهم ومعاملاتهم التجارية من أيِّ مكان، كما أن هناك مشكلة أخرى تطرح هو أن هذه المؤسسات ليس لها مقر مادي ملموس، فهناك صعوبة متزايدة في تحديد المؤسسة المستديمة التي تتعامل معها لأغراض الضرائب، ومع غموض الاختصاص الضريبي، سوف يصعب تحديد من يجب عليه دفع الضريبة. إضافة إلى مشكل الازدواج الضريبي، وذلك لأنّ طرفي العلاقة أو العقد عبر الإنترنيت قد يكونا من دولتين مختلفتين، وكل دولة تفرض ضريبة على هذا النشاط ومن هنا ينشأ الازدواج الضريبي[2].

فصعوبة تحديد المكلفين والوعاء الضريبي في التجارة الإلكترونية،يؤدي إلى عدم إخضاعها للضريبة، وهذا نظرا لصعوبة تحديد هوية الأطراف المتعاملة في التجارة الإلكترونية،فلا تستطيع الإدارة الضريبية استكمال الملفات الضريبية التي تقيّد السلطات التشريعية الالتزام بها.كما أن غياب الوثائق المتعامل بها يثير مشكلة أخرى للإدارة الجبائية فمن خلال هذه الصعوبات لا تحقق الضريبة مبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين بالضريبة .

وخلاصة القول نستطيع أن نقول بان التجارة الالكترونية تسمح للمتعاملين بها التهرب من دفع الضريبة وهذا بتحقيق معاملات وصفقات تجارية بعيداً عن أنظار الإدارة الضريبية.

**الفرع الثاني : واقع التهرب الضريبي في ظل ظهور الشركات المتعددة الجنسيات:**

الشركات المتعددة الجنسيات هي عبارة عن شركات تزاول نشاطا إنتاجيا او خدميا أو تمويليا في دول مختلفة من خلال مجموعة من الفروع المستقلة أو غير المستقلة[3]. فهي تفرض نفسها في العالم من خلال استعمال آخر التكنولوجيات المتطورة فهذه الشركات هي عبارة عن مؤسسات ضخمة مكونة

[1] رمضان صديق، الضرائب على التجارة الالكترونية،دار النهضة العربية،بيروت،2001،ص:19.
[2] عبد الفتاح بيومي حجازي،النظام القانوني لحماية التجارة الالكترونية،دار الفكر الجامعي،الاسكندرية 2002،ص:325
[3] جلال الشافعي،العولمة الاقتصادية ، الأثر على الضرائب في مصر،كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد 179،القاهرة2002،ص:32.

من عدة وحدات اقتصادية، تنشط في أكثر من بلدين ، مهما كان شكلها القانوني، وباختلاف نظام اتخاذ القرارات فيها، والذي يسمح لها برسم سياسات متجانسة واستراتيجيات موحدة،حيث أن هذه الوحدات أو الفروع مرتبطة فيما بينها برباط الملكية أو غير ذلك، وبشكل تؤثر كل وحدة على نشاط الوحدات الأخرى.

تفرض الشركات المتعددة الجنسيات عدة مشاكل بالنسبة للسلطات الضريبية المتواجدة فيها حيث كثيرا ما اقترن لفظ التهرب الضريبي الدولي بالشركات المتعددة الجنسيات، فهذه الأخيرة بحكم طبيعة نشاطها المتمثل في إنشاء فروع متعددة لها في دول مختلفة تتباين في أنظمتها الضريبية، فتستفيد من الامتيازات الضريبية بغرض التخفيف من تكاليفها إلى أدنى حد ممكن، و في نفس الوقت تتهرب الشركة الأصل من الضريبة في الدولة الأم إذا كان معدل الضريبة فيها مرتفعا، عن طريق تحويل الأرباح إلى هذه الشركات الفرعية.ومن أهم الطرق التي تستعملها الشركات المتعددة الجنسيات للتهرب من الضريبة ما يلي :

- التهرب الضريبي بآلية أسعار التحويل.
- التهرب الضريبي بأسلوب الجنات الضريبة.

**أ- التهرب الضريبي بالية أسعار التحويل :**

تقوم الشركات المتعددة الجنسيات بعدّة معاملات تجارية داخلياً فيما بينها، أي عمليات الاستيراد والتصدير بين المراكز الرئيسية والشركة الأم من ناحية، والمشروعات التابعة في الخارج من ناحية أخرى، وتكتسب هذه المعاملات التجارية طابعًا خطيراً، لأنها لا تتم من خلال قنوات السوق التقليدية، بل أنها معاملات تجارية داخل شبكة الشركات وتبرز هذه الخطورة في إمكانية تطبيق نظام خاص للأسعار لهذه المعاملات، يختلف عن أسعار السوق خارج هذه الشبكة و يسمى هذا النظام السعري "بأسعار التحويل".حيث تمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، حيث قدمت لها عدة تعاريف من بينها :

التعريف الاول: هي القيمة المخصصة للسلعة أو الخدمة التي يقدمها أحد أقسام الشركة القسم البائع إلى قسم آخر داخل الشركة وهوالقسم المشتري[1]

التعريف الثاني: هو القيمة المحتسبة للمبلغ والخدمات المحولة بين الوحدات التي تجمعها ملكية واحدة، سواء كانت الوحدات محلية أو دولية، وبعد ذلك يتم الفصل بين أسعار التحويل المحلية الخاصة بالأقسام الداخلية، وبين أسعار التحويل الدولية المتعلقة بمبيعات الوحدات الأجنبية[2]

ويتم استخدام اسعار التحويل للتهرب الضريبي بطريقتين[3]:

- التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح.
- التهرب الضريبي أثناء توزيع الأرباح.

**1- التهرب الضريبي قبل توزيع الأرباح:**

يتم استخدام أسعار التحويل سواء بالزيادة أو النقصان من اجل التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة حسب اختلاف معدلات الضرائب بين دولة وأخرى لتستفيد الشركات متعددة الجنسيات من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة والاستفادة من النظام الضريبي الأكثر ملائمة لها من اجل تحقيق مصالحها.

**2- التهرب الضريبي أثناء توزيع الأرباح:**

نظرا للقيود المفروضة على أرباح الشركات متعددة الجنسيات في مختلف الدول، يتم التهرب الضريبي ليس عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، ولكن عن طريق إنشاء شركات وسيطة الشركة الساترة تكون تابعة للشركة متعددة الجنسيات لإخفاء حقيقة التحويلات، وبالتالي ليس من السهل للهيئات الجبائية لمختلف الدول إظهار أ ن التحويلات المنجزة حقيقية نظرا لميزة السرية في المعاملات المالية في الجنات الضريبية التي تحول دون الحصول عل المعلومات، وعليه نقول أن تحويل الأرباح إلى الشركة الأم لن يتم نظرا لارتفاع معدل الضريبة في الدولة الواقعة فيها، وبالتالي تخسر الدولة ذات المعدل الضريبي المرتفع جزءا هاما من إيراداتها الضريبية، بينما الدولة التي يكون فيها معدل الضريبة منخفضا، فإنها ستحصل على جزء هام من الإيرادات الضريبية.

[1] احمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000 ، ص : 175

[2] أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، بدون دار نشر، القاهرة، 2004 ، ص: 7

[3] سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ص :153- 154

**ب- التهرّب الضريبي باسلوب الجنات الضريبية :**

تعتبر الجنات الضريبية من أهم وسائل التحفيز الضريبي التي تستعملها مختلف الدول من أجل جلب الاستثمار الأجنبي، فهي عبارة عن عالم بدون حدود يسمح بتدفقات تجارية ومالية على المستوى الدولي وبحرية تامة، حيث تتميز الجنات الضريبية بانخفاض معدلات الضرائب الموجودة فيها أو انعدامها .ويمكن تعريف الجنات الضريبية بأنها دول ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية على الدخول الأجنبية، مما يؤثر سلبا على إيراداها الضريبية مقارنة بالدول الأخرى. [1]

وتتميز الجنات الضريبية بعدة خصائص تتمثل في :

- انعدام الضرائب أو معدلات ضريبية متدنية.
- مرونة القوانين والتشريعات مثل التشريعات التجارية التي تتميز بالقواعد الحرة.
- معظم الجنات الضريبية ليس لها اتفاقيات جبائية ، وبالتالي امتناعها عن التعاون مع الإدارات الضريبية الأخرى (الأجنبية).
- إمكانية عدم قيام المستثمرين بأنشطة فعلية فيها، فقط للإفلات من الرسوم الباهظة في بلدانهم.
- الاستقرار السياسي والاقتصادي.

ومن هذه الخصائص المميزة للجنات الضريبية يتجلى لنا بأنّ هذه الأخيرة تفرض عدّة تحديات جبائية هامة أمام مختلف الدول، من خلال عرضها للكثير من الإمكانيات للجوء إليها قصد التهرّب من دفع الضرائب المستحقة، وبالتالي فقد فتحت الباب لمجال التهرّب الضريبي على المستوى الدولي، وبخاصة مع التقنيات والطرق التي توفرها التكنولوجيا الحديثة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى نظراً للعدد الذي تتزايد به هذه الجنات الضريبية، ومن بين الوسائل التي توفرها الجنات الضريبية لإمكانية التهرّب نجد:

[1] سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص : 23.

**1- تحويل الإقامة:** بحيث أنّ ارتفاع الضرائب في بلد ما سيكون حافزا لدافعي الضرائب لنقل أموالهم للخارج أي إلى دول تفرض سلطاتها المختصة عليها ضرائب منخفضة، وهذا بغية التخلص من خضوعهم في بلدانهم، فيقومون بتحويل مكان إقامتهم إلى الجنات الضريبية لما تمتاز به من انخفاض مستوى الضغط الجبائي[1].

**2- إقامة المؤسسات الوهمية:** و هي مؤسسات واجهة لا غير ، بحيث تستعمل لإخفاء حقيقة التحويلات، وبالتالي ليس من السهل للهيئات الجبائية لمختلف الدول إظهار أنّ التحويلات المنجزة حقيقية أم لا، بسبب الصعوبات التي تواجه الحصول على المعلومات من طرف الجنات الضريبية بسبب انعدام الشفافية

ونظراً لهذه الوسائل المهمة التي تتمتع بها ظاهرة التهرّب الضريبي في ظل الجنات الضريبية، فقد ازدادت أهمية هذه الأخيرة كقنوات للتهرّب، ومما حفز نموها أكثر تدفق المعلومات ا لإلكترونية التي أسهمت في تحرك الأموال والمعلومات بسهولة وبتكلفة يسيرة.

**المطلب الثالث : أسباب وأثار التهرب الضريبي :**

**الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي :**

أسباب التهرب الضريبي كثيرة و متعددة ، فيمكن أن تكون هذه الأسباب متعلقة بالتشريع الضريبي و الإدارة الجبائية ، ويمكن أن تكون هناك أسباب أخرى تؤدي إلى التهرب الضريبي .

**1- اسباب متعلقة بالتشريع الحبائي و الادارة الجبائية**

عادة ما تؤدي كثرة التعديلات والغموض والتعارض الموجود في أحكام نصوص التشريع الضريبي إلى فتح المجال لوجود تأويلات وتفسيرات متضاربة بين الإدارة الضريبية والمكلف، باعتبار أن التغييرات

[1] Rapport de l'OCDE, l'évasion et fraude fiscale internationales, questions de fiscalité internationale, n° 1, OCDE, Paris, 1987, Page 27.

الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التشريع الضريبي تجعل النظام الضريبي أكثر غموضا ، سواء تعلق الأمر بتعديلات تمس أحكام الضرائب أو معدلاتها، الشيء الذي يؤدي بالمكلف إلى عدم الثقة في المشرع الضريبي وفي النصوص و القوانين التي تنظم الضريبة وبالتالي يتهرب قدر المستطاع من الضريبة المستوجبة عليه.

ولهذا تلعب الصياغة القانونية دورا في تشجيع المكلف على التهرب، فبقدر ما تكون هذه الصياغة معقدة يكون القانون الضريبي أقل وضوحا ويترك مجالا أكبر لتدخل الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه بمحاولة التهرب منها، وكذلك بقدر ما تكون الصياغة ضعيفة تكثر في القانون الثغرات مما يدفع المكلف إلى التفتيش عن وسائل للتهرب من خلال هذه الثغرات القانونية[1].

كما أن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، يفتح االمجال أمام المكلف للتهرب الضريبي، و يمكن أن يأخذ هذا التناقض شكلين اثنين[2]:

– الشكل الأول: يطلق عليه التعارض الداخلي للنصوص، وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن نفس القانون الضريبي، ينشأ هذا نتيجة تداخل في صلاحيات هيئات الإدارة الضريبية.

– الشكل الثاني: يطلق عليه التعارض الخارجي للنصوص ويكون هذا ما بين نظامين ضريبيين مختلفين، وهذا ما يقودنا إلى ظاهرة ضريبية تدعى بالازدواج الضريبي ، أي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية .وهذا يحدث نتيجة عدم وجود تنسيق بين القوانين الضريبية لأكثر من دولة وكذا تمسك كل دولة بمبدأ السيادة الضريبية . فالازدواج الضريبي سواء أكان داخليا في نفس البلد أو خارجيا في دولتين مختلفتين يؤدي إلى ارتفاع الضريبة الواجبة وعدم وجود عدالة ضريبية الشيء الذي يكون دافعا للتهرب الضريبي.

كما تلعب الادارة الجبائية دورا هاما في محاربة الغش و التهرب الضريبي، فهي تمثل السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، وبالتالي فإن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل ، الإدارة التي تطبقه ، والتحقق من سلامة ذلك حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى[3].

---

[1] خالد الخطيب، التهرب الضريبي، العدد 02 :، المجلد 16 :، مجلة جامعة دمشق، سوريا، 2000 ، ص :168.

[2] نعيم فهيم حنا، دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، 1997 ، ص1.

[3] ناصر مراد،مرجع سابق ، ص 113

لذا فإن قوة الإدارة الضريبية تسمح بإحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل إيرادات الدولة كاملة، والعكس صحيح أي ضعف الإدارة الجبائية يترتب عنه ضعف في الرقابة ينجر عنه ضياع الكثير من حقوق الدولة إذن في هذه الحالة تكون سببا من أسباب التهرب الضريبي، ويعود ضعف الإدارة الجبائية إلى سببين :

**1-1- محدودية الموارد البشرية ونقص الكفاءة والنزاهة لدى موظفي الإدارة الجبائية**:

تعاني الادارة الجبائية من نقص كبير في اليد العاملة وتعاني ايضا من غياب الكفاءة و النزاهة لدى موظفيها فهناك نوع من عدم التناسب الكمي في العاملين لدى الإدارات الضريبية في الدول النامية، فإما أن يكون العدد كبيرا وفائضا عن الحاجة الحقيقية لعمل الإدارة مما يسبب تضخما في النفقات الوظيفية وبالتالي زيادة تكلفة تحصيل الضرائب، أو أن يكون العدد أقل من حاجة الإدارة ، مما يؤثر سلبا عليها وينجم عن ذلك ضياع للحصيلة الضريبية[1]. فالإدارة الجبائية الجزائرية كغيرها من الإدارات الجبائية للدول النامية تعاني من قلة العدد الكمي للموظفين العاملين فيها وهذا نظرا لتزايد المجتمع الجبائي .

فرقي الإدارة الجبائية لا يتحقق إلا بوجود اليد العاملة الكفيئة فتعاني غالبية الدول النامية من مشكلة ندرة الكفاءة لدى الموظفين و قلة عددهم [2] . حيث تعاني اغلب الدول النامية من انخفاض عدد العمالة الضريبية، بالإضافة إلى انخفاض المستوى العلمي و التكويني لأغلبيتهم الشيء الذي يساهم في زيادة التهرب الضريبي، فكلما ّ تمتع عون الضرائب بمستوى رفيع من العلم والتكوين في مجال التخصص الدقيق، كلما استطاع التحكم والسيطرة على طرق التهرب الضريبي والعكس صحيح .

كما لا يخفى على احد أن ظاهرة الفساد الإداري أخذت أبعادا خطيرة فيعد الفساد الضريبي و الإداري ظاهرة عالمية واسعة الانتشار لم تسلم منه البلدان المتقدمة و لا النامية ولكن بنسب مختلفة ويمكن تعريف الفساد الإداري على انه " عبارة عن مجموعة النشاطات التي تتم داخل الجهاز الإداري الحكومي، والتي تؤدي فعلا إلى انحراف ذلك الجهاز عن هدفه الرسمي لصالح أهداف خاصة، سواء كان ذلك بصفة متجددة أم مستمرة، و سواء كان بأسلوب فردي أم بأسلوب جماعي منتظم"[3]. كما يعرف الفساد الإداري بأنه" ذلك السلوك الذي يسلكه صاحب الخدمة العامة أو الخاصة و الذي يفضي إلى إحداث ضرر في البناء الاقتصادي من خلال هدر الموارد الاقتصادية أو زيادة الأعباء على الموازنة العامة أو خفض كفاءة الأداء الاقتصادي أو سوء توزيع الموارد بقصد تحقيق منافع شخصية ، مادية او غير مادية عينية

[1] يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001 ، ص:141

[2] صباح بعوش ، الضرائب المباشرة في المغرب – الجزء الثاني : الإصلاح ، الدار البيضاء 1987، ص.159 .

[3] مرتضى نوري محمود،الاستراتيجية العامة لمكافحة الفساد المالي و الاداري في العراق، المؤتمر العالمي حول النزاهة أساس الأمن و التنمية، هيئة النزاهة ، العراق ديسمبر 2008،ص 07.

كانت أو نقدية على حساب المصلحة العامة" [1] . فيعتبر الفساد الضريبي أحد أشكال الفساد المالي الذي يهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب دافعي الضرائب من جهة و على حساب الإيرادات الضريبية الموجهة لتمويل الاتفاق من جهة أخرى ،إذ انتشار هذه الظاهرة يعني حتما ضياع جزء من أموال الدولة لا يستهان به . وتعتبر ظاهرة الرشوة من أهم أشكال الفساد الإداري الذي طغى على الإدارة الضريبية بسبب عدم قدرة الكثير من الموظفين على الصمود أمام الإغراءات التي تعرض عليهم من قبل المكلفين كمقابل لمساعدتهم على التهرب الضريبي ، وهو ما يؤدي إلى خسارة الدولة لأموال طائلة. ويعود سبب استفحال ظاهرة الرشوة لدى موظفي الإدارة التنفيذية إلى ضعف الرقابة التي تجريها الإدارة المركزية على عمل الموظفين في الإدارات التنفيذية في مراقبة تجاوز الصلاحيات المخولة لموظفي الإدارة الجبائية إلى جانب تدني الأجور التي يحصل عليها موظفو الإدارة الجبائية .

**1-2 محدودية الإمكانيات المادية:**

تعاني الإدارة الضريبية من نقص في الهياكل الضريبية و الأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لأدائها لمهامها، فالإدارة الضريبية ينقصها التجهيز الحديث كأجهزة الإعلام الآلي الذي أصبح لغة العصر من اجل التكفل الحسن بتسيير ملفات المكلفين من حيث تسهيل عمليات الرقابة عليها من اجل الكشف عن حالات التهرب الضريبي، حيث أن هذه الملفات تعالج بطريقة يدوية مما انعكس سلبا على فعالية الإدارة الضريبية سواء من حيث عدم دقة حصر المكلفين بالضريبة أو من حيث النجاعة في عدم إتاحة الفرص أمام المكلفين للتهرب من الضريبة.

**2- الأسباب الذهنية :**

قد يدفع نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة و يرجع ذلك إلى عدة معتقدات تتمثل فيما يلي :

- يعتقد المكلفين أن هناك سوء استخدام للأموال من طرف الدولة فهذه الأموال تصرف في غير المجالات التي يراها المكلف بالضريبة مناسبة.

[2] الولهي بوعلام ، اثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، أبحاث المؤتمر الدولي حول تقييم اثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل و الاستثماروالنمو الاقتصادي خلال الفترة (2001-2014)،جامعة سطيف، كلية العلوم التجاريةوالاقتصادية وعلوم تسيير.

– اعتقاد الشخص انه يدفع للدولة أموالا كثيرة لا يستفيد منها مباشرة ، فهو يعتبر الضريبة أداة تستعملها الدولة لسرقة ونهب الشعب بطريقة غير مباشرة .

– شعور الفرد بثقل العبء الضريبي، بحيث يعتبر ثقل العبء الضريبي من العوامل المهمة التي تدفع المكلفين إلى التهرب من الضريبة، مما لا شك فيه أن تطور دور الدولة واتساع نشاطاتها في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى زيادة الأعباء المترتبة على الدولة،ولتغطية هذه الأعباء كثيرا ما تجد الدولة نفسها مضطرة لفرض العديد من الضرائب، ورفع المعدلات الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المواطنين وزيادة إحساسهم بثقلها، مما يشجعهم على التملص من أدائها والتفنن في إعطاء الحجج التي تبرر تهربهم من الضريبة[1]

– سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد خسارة شخصية لابد من تخفيضها أو تفاديها كلما سمحت الفرصة بذلك.

– اعتقاد المكلفين بالضريبة بعدم شرعية الضريبة في الإسلام لكونها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر ركن من أركان الإسلام.

– الاعتقاد أنَّ التهرّب من دفع الضريبة لا يعد تصرفًا لا أخلاقيا، وتبريرهم في ذلك أنّ تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادًا إلى الفكرة بان سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت هذه الأخيرة شخصا معنويًا، والمستمدة من قول شارل لامب: "المتهرب من الضريبة هو سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردًا".[2]

**3 الأسباب السياسية والاقتصادية :**

عادة ما يكون انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة، سببًا لانتشار التهرّب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية.[3] فالتهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب ،وزادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود

[1] مهدي محفوظ ،علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي،،دار النهضة العربية،مصر 2005 ، ص:381 .

[2] Bruno Taddel, la fraude fiscale, litec, Paris, 1974, Page: 15.

[3] عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص: 89.

عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم أنّ حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا يراها المكلف ضرورية.

كما تلعب الأسباب الاقتصادية دوراً هاماً في عملية التهرّب، فكلما كانت الحالة الاقتصادية للبلاد والحالة الاقتصادية للمكلف جيدة كلما نقص التهرب الضريبي والعكس صحيح فإذا كانت الحالة الاقتصادية للبلاد والحالة الاقتصادية للمكلف سيئة كلما زاد الميل للتهرب الضريبي. فللوضعية الاقتصادية للمكلف انعكاساً كبيراً في أداء واجبه تجاه الضريبة، فإذا كان المكلف في وضعية مالية جيّدة، فإنّ ميله للتهرّب منْ دفع الضريبة يكون ضعيفاً وهذا نتيجة قدرته على التسديد، أمّا في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإنّ ميوله للتهرّب عنْ الدفع يكون أقوى. فيزداد التهرب الضريبي في فترات الكساد والأزمات الاقتصادية ، وهذا بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساباتهم لارتفاع الأسعار، فيصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة، لذا يكون هذا الشيء دافعا للتهرب الضريبي، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي يقل التهرب الضريبي بسبب كثرة النقود و ارتفاع الدخول وتحسن القدرة الشرائية للأفراد الشيء الذي يمكن المنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف منخفضا.وهذا ما يبيّن لنا أنّ نسبة التهرّب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظراً لارتفاع عوائد الأفراد.

كما أن انتشار القطاع غير الرسمي، و عدم سيطرة الدولة على الأسواق، يكون سببا لزيادة التهرب الضريبي فعدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي دليل على عدم سيطرة الدولة على سوق السلع والخدمات، صحيح أن هذا القطاع يخلق مناصب عمل، و يسد حاجات اجتماعية،

لكنه يفقد التسابق العادل بين المكلفين، و يكون داعيا للتخلص من الواجبات الجبائية، فيرى المؤدي لواجباته بكل شفافية أشخاصا يمارسون نشاطات تجارية غير مصرح بها، و ينافسونه في السوق دون دفع مستحقاتهم تجاه الدولة.

**الفرع الثاني :اثار التهرب الضريبي:**

يؤدي التهرب الضريبي إلى نقص المداخيل التي تحتاجها الدولة لمواجهة أعبائها و نفقاتها الشيء الذي يدفع بالدولة إلى تغطية هذا النقص بتقليص حجم نفقاتها العامة الضرورية لتلبية حاجات المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، وهذا من شانه أن يؤدي إلى خفض مستوى التوظيفات المالية وتدني المستوى المعيشي للأفراد.[1] حيث تعد مشكلة التهرب الضريبي إحدى مظاهر الانحلال السياسي، و الاقتصادي، و الاجتماعي، الذي يترتب عنه نتائجا سيئة"[2] . كما أن الدولة في بعض الأحيان قد تكون مجبرة على فرض ضرائب جديدة لتغطية العجز المستمر في الإيرادات وبالتالي يزداد العبء على المكلفين الذين لا يتهربون من دفع الضريبة وبالتالي لا يتم احترام مبدأ العدالة في توزيع الأعباء الضريبية وينتج عن التهرب الضريبي عدة أثار تتمثل فيما يلي:

**1- الاثار المالية:**

قد ينتج عن التهرب الضريبي آثارا سلبية على خزينة الدولة العمومية فقد يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة وهذا بسبب الاختلال الذي يحدث ما بين الإيرادات والنفقات جراء نقص المداخيل اللازمة التي تحتاجها الدولة، فالتهرب الضريبي يقود إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة، وبالتالي إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة، والتي تعد الوسيلة الوحيدة لإشباع حاجة المجتمع وتحقيق التنمية الاقتصادية[3]. وفي ظل وجود هذا الخلل قد تلجا الدولة للجوء لطرق تمويلية أخرى كالإصدار النقدي الذي قد يؤدي الى انخفاض القدرة الشرائية للمواطن مع زيادة مفرطة في الأسعار دون أن يقابله إنتاج حقيقي أو انخفاض الصادرات مما يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الوطنية.

كما قد تلجا الدولة إلى الاقتراض الذي قد يمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المقترض الشيء الذي يدفع الدولة لفرض ضرائب جديدة قد تزيد من العبء الضريبي على المكلفين ،وعندما لا تكفي سياسة التقشف وإجراءات رفع العبء الضريبي لتغطية العجز المالي تضطر السلطة العامة إلى الاعتماد على مصادر تمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية، فتقود الأولى إلى خلق أزمة

[1] صباح نعوش، مرجع سابق، ص:115

[2] يونس أحمد البطريق، إقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية بيروت 1980، ص 134

[3] صباح نعوش، مرجع سابق،ص:157.

جديدة تتعلق بالتسديد، وتؤدي الثانية إلى ارتفاع الأسعار، فتتعطل عملية التنمية الاقتصادية، وتنخفض الدخول الحقيقية لغالبية الأفراد.[1]

**2- الآثار الاقتصادية**

تعتبر الضريبة الوسيلة المالية التي تستعملها الدولة للتدخل في النشاط الاقتصادي، فالتهرب الضريبي قد يضعف هذا التدخل بسبب النقص في الحصيلة الضريبية مما يؤدي إلى إضعاف التنمية الاقتصادية، وذلك عن طريق التأثير السلبي على الاستثمارات، إذ تحد الدولة من المشاريع الاستثمارية التي تقتضيها أساسيات التنمية، وتكون مضطرة للتقليل من نفقاتها، خاصة المتعلقة بالإعانات والإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية استثمار الأعوان الاقتصاديين، الشيء الذي قد يكون سببا في عرقلة النمو الاقتصادي . كما قد يكون التهرّب الضريبي سببا في كبح أهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة، حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة امتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة، وهذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة والحد من المنافسة النزيهة بين المشروعات، كما تؤدي إلى عرقلة النمو الاقتصادي بشكل عام.

**3- الآثار الاجتماعية:**

التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساوا ة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتهرب منها آخرون.فالتهرّب من دفع الضرائب أصبح يشكل مصدراً من مصادر الظلم الاجتماعي، لأنه عند إدراك الدولة لحجم الإيرادات الضائعة جراء التهرّب الضريبي، تكون الدولة مجبرة على الرفع من قيمة الضرائب أو إضافة ضرائب جديدة ، وبالتالي زيادة الأعباء الضريبة على المكلف الصافي الذي لا يتهرّب[2]، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع . كما قد تكون الضريبة عامل إفساد أخلاقي وهذا بالبحث عن جميع الوسائل للتهرب من دفع الضريبة.

**المبحث الثاني: طرق قياس الغش الضريبي:**

قياس حجم التهرب الضريبي بطريقة دقيقة أمر صعب نظرا للطبيعة الخاصة التي يتميز بها التهرب الضريبي باعتباره تصرفا يتم في في الخفاء وبعيدا عن الأنظار، لكن هناك بعض المناهج التي يتم استعمالها تسمح بإعطاء صورة لنا عن حجم التهرب الضريبي وتتمثل في منهجين، منهج عدم الالتزام الضريبي ومنهج الاقتصاد السرّي.

[1] نفس المرجع، ص:158.

[2] Bruno Taddel , Op.cit., P : 30.

**المطلب الأول: منهج عدم الالتزام الضريبي :**

وفقا لهذه الطريقة يتم الاعتماد على مختلف التصاريح الضريبية التي تبين مدى التزام المكلف بدفع الضريبة، أي بناءا على التقديرات الضريبية أي ما تم تحصيله فعليا من ضرائب و ما كان يجب أن يحصل ، ويتم قياس التهرب الضريبي وفقا لعدة طرق تتمثل فيما يلي :

- منهج نسبة الضريبة الثابتة.
- منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة.
- منهج الضريبة القانونية المحتملة.
-منهج الرقابة الجبائية.

**الفرع الأول: منهج نسبة الضريبة الثابتة**:

يتم قياس حجم التهرّب الضريبي وفقا لهذا المنهج بإجراء الفرق ما بين مجموع الاقتطاعات الضريبة المقدرة ومجموع الاقتطاعات الضريبة المحققة لسنة معينة كما هو موضح في المعادلة التالية:

| |
|---|
| حجم التهرب الضريبي = مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة – مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة |

مع العلم أن مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة يتم حسابها بتحديد سنة تمثيلية يكون فيها التهرّب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام لهذه السنة التمثيلية وفقا للمعادلة التالية:

| |
|---|
| الضريبة التقديرية = الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة × نسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية |

توجه لهذا المنهج عدة انتقادات تتمثل فيما يلي:

– يتم في هذا المنهج قياس حجم التهرب الضريبي الإضافي فقط وليس التهرب الإجمالي الكلي لذلك هو لا يعطي تقدير صحيح لحجم التهرب الضريبي.

– يعتمد هذا المنهج على فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة والناتج المحلي الخام، وهذه الفرضية لا يمكن اعتمادها إلا إذا كانت مرونة الضريبة تساوي الواحد، أي أنَّ التغيّر الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة.[1]

**الفرع الثاني : منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة**:

يرتكز هذا المنهج في تقدير حجم التهرّب الضريبي على الاعتماد على المعلومات والمعطيات الموجودة في التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة خلال فترة الإعفاء الضريبي، ومقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء. ويتم حساب حجم التهرب الضريبي بإجراء الفرق ما بين المداخيل المصرح بها أثناء فترة الإعفاء، و المداخيل المصرح بها قبل فترة الإعفاء.

| |
|---|
| مقدار الغش الضريبي = المداخيل المصرح بها في فترة الإعفاء – المداخيل المصرح بها قبل فترة الاعفاء |

وتكمن حدود هذه الطريقة في أن بعض المكلفين لا يستجيبون للعرض المقدم من طرف الإدارة الجبائية، كما أن الإعفاء الضريبي المتكرر قد يكون سببا في عدم التصريح بالمداخيل في انتظار إعفاءات أخرى.

**الفرع الثالث : منهج الضريبة القانونية المحتملة:**

يرتكز هذا المنهج على اعتبار أرقام الدخل الوطني الرسمي صحيحة، حيث يعتمد عليها كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، ويتم مقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا، حيث يتم تحديد حجم التهرب الضريبي وفقا لهذا المنهج كما هو مبين في المعادلة التالية:

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرّب، مرجع سابق، ص: 303.

حجم التهرب الضريبي= الضريبة القانونية المحتملة – الضريبة المحققة فعلا

وجهت لهذا المنهج عدة انتقادات تتمثل فيما يلي:

- يعتمد هذا النهج على افتراض صحة التقدير الرسمي للدخل الوطني، دون الأخذ بعين الاعتبار المداخيل غير المدرجة في هذا الأخير الناتجة عن الاقتصاد الموازي.

- يسمح هذا المنهج بقياس حجم الالتزام الضريبي أكثر مما يقيس حجم التهرّب الضريبي.

**الفرع الرابع: منهج التحقيقات الضريبية**:

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأولى في يد الإدارة الجبائية تستعملها للتحقق من التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة فحسب Claude Laurent الرقابة الجبائية تمثل الوسيلة التي تمكن الادارة الجبائية من التحقق بأنّ المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة[1].

وهناك نوعن من التحقيقات تقوم بهم الإدارة الجبائية :

**1- التحقيقات المحاسبية:**

التحقيق في المحاسبة هو مجموع العمليات التي تهدف لفحص محاسبة مؤسسة أو شخص معين في عين المكان ، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبة، وفي حالة وجود أخطاء يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التصحيحات الضرورية[2]. فالتحقيق المحاسبي يسمح للإدارة الجبائية بتحديد مقدار الضريبة الواجبة الآداء من طرف المكلفين، في حالة التزامهم بتأدية واجباتهم الجبائية بكل نزاهة، و يحدد مقدار الغش الضريبي انطلاقا من إجراء الفرق بين الأسس الجديدة المشكلة، و الأسس المصرح بها من طرف المكلفين.

[1] Claude Laurent, contrôle fiscale, -la vérification personnelle-, Bayausaine, France, 1995, P : 13.
[2] Daniel RICHER, Les procédures fiscales, PUF, France, 1990, p : 25.

| |
|---|
| مقدار الغش الضريبي= مبالغ الضرائب المعاد تشكيلها– مبالغ الضرائب المصرح بها. |

**2- التحقيقات المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة :**

هي عبارة عن مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة[1].ويقدر حجم التهرب الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين قيمة المبالغ المستخرجة وقيمة المبالغ المستعملة من طرف المكلفين خلال سنة مالية معينة .

| |
|---|
| مقدار الغش الضريبي = قيمة المبالغ المستخرجة – قيمة المبالغ المستعملة |

توجه لهذا المنهج عدة انتقادات حيث أن هذه التحقيقات لا تقيس لنا الحجم الحقيقي للغش الضريبي في وجود القطاع غير الرسمي ، كما ان عمليات التحقيق لا تمس كل المكلفين بالضريبة .

**المطلب الثاني : منهج الاقتصاد السري:**

يعتمد هذا المنهج على تقدير أو تحديد حجم الاقتصاد السري، والذي من خلاله يمكننا حساب وتقدير حجم التهرّب الضريبي، وهذا لأنَّ مجمل النشاطات والمداخيل التي تتم في هذا الاقتصاد لا يتم إخضاعها للضريبة.و يتم تحديد حجم التهرب الضريبي انطلاقا من تحديد حجم الاقتصاد الموازي. ويقصد بالاقتصاد المواز ي مجموع الأنشطة الشرعية التي ينتج عنها معاملات مالية بين الأفراد والتي تتم بعيدا عن السلطات الضريبية، وذلك بغرض التهرب من دفع الضرائب المباشرة وغير المباشرة المستحقة على

[1] Thierry Lambert, vérification fiscale personnelle, économica, Paris, 1984, page : 8.

تلك الأنشطة، أو بغرض البعد عن أعين القانون نظرا لعدم مشروعيتها مثل : تجارة المخدرات[1]. فالاقتصاد غير الرسمي أو الاقتصاد الأسود يتم بعيدا عن أنظار الرقابة الحكومية، ولا تدخل مداخلاته ومخرجاته في الحسابات الوطنية، وهو لا يقتصر فقط على الأنشطة غير المشروعة فقط بل يشمل أيضا الأنشطة المشروعة التي تجلب دخلا لا يتم التصريح به. فيتضح لنا مما سبق أن هناك علاقة بين الاقتصاد السري و التهرّب الضريبي، حيث أنّ وجود الاقتصاد الموازي يؤدي بالضرورة إلى وجود التهرب الضريبي و العكس صحيح ، ويمكن تحديد حجم التهرب الضريبي وفق العلاقة التالية:

حجم التهرّب الضريبي = حجم الاقتصاد السري × المعدل الضريبي المتوسط المفروض

ومن بين أهم الطرق المقترحة والمستعملة في قياس الاقتصاد السري نجد:

- منهج الفروق ما بين الدخل و الانفاق.
-منهج عوامل الانتاج.
-منهج سوق العمل.
-المنهج النقدي.

**الفرع الاول: منهج الفروق ما بين الدخل و الإنفاق:**

وفق هذا المنهج يتم تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي من خلال التفاوت بين إحصاءات الدخل والإنفاق في الحسابات الوطنية أو في البيانات الفر دية، فالأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم قد يخفون جانبا من دخلهم، والذي قد يرجع إلى مولده أصلا من الاقتصاد غير الرسمي، إلا أن هذه الدخول المخفاة ستتحول إلى إنفاق عاجلا أم آجلا لذلك فالفرق بين الدخول المسجلة والإنفاق تعطينا معلومات حول الاقتصاد غير الرسمي

1عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة 2006 ، ص 14

وتكمن نقائص هذه الطريقة في ان :

-الدخل غير المصرح قد يدخر في شكل نقود ولا يتم إنفاقه .
-الناتج الوطني الخام يستند فقط على بيانات المحاسبة الوطنية، دون بيانات المصالح الضريبية.

**الفرع الثاني: منهج عوامل الإنتاج :**

وفق هذا المنهج يتم تقدير النمو في الاقتصاد غير الرسمي من واقع استهلاك الكهرباء، حيث يعتبر استهلاك الكهرباء أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل، فنقوم بطرح معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي، و الفرق بينهما يعود إلى نمو الاقتصاد السري.

وتمكن نقائص هذا المقياس في اعتبار وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج و الناتج الوطني، إذ لا نستطيع تحديد الناتج الوطني انطلاقا من عنصر واحد من عوامل الإنتاج، إذ ليست بالضرورة الزيادة في نمو استهلاك الكهرباء يكون ناجما عن زيادة نمو الاقتصاد السري، فقد يعود ذلك لعوامل أخرى .

**الفرع الثالث:منهج سوق العمل:**

يتم تقدير الاقتصاد غير الرسمي وفق هذا المنهج بتقدير العمالة غير المصرحة عن طريق الاستقصاء ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل ويكمن النقص في هذا المنهج كونه يعتمد فقط على العمل في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العناصر الأخرى كراس المال[1].

**الفرع الرابع: المنهج النقدي :**

تستعمل في هذا المنهج طريقتين :

- طريقة المعدل النقدي الثابت.
- طريقة المعادلة النقدية.

[1]ناصر مراد،فعالية النظام الضريبي و اشكالية التهرب،مرجع سابق ، ص:300.

**1- طريقة المعدل النقدي الثابت :**

يرتكز هذا النهج على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في غياب الإقتصاد السري ، حيث يجب تحديد السنة المرجعية التي على أساسها تتم مقارنة المعدل النقدي للسنة المعتمد عليها التي لم يشاهد فيها الإقتصاد غير الرسمي ، مع المعدل النقدي للسنوات المدروسة، فإذا كان المعدل النقدي للسنوات المدروسة أكبر من المعدل النقدي للسنة المرجعية ، نعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الاقتصاد غير الرسمي،.و يمكن قياس حجم الغش الضريبي وفق العلاقة التالية :

| |
|---|
| ضخامة الغش الضريبي= ضخامة الاقتصاد السري*المعدل الوسطي للإخضاع |

حيث ان:

* ضخامة الاقتصاد السري=(الكتلة النقدية للسنة المدروسة– الكتلة النقدية للسنة الأساس)*سرعة تداول النقود في السنة الأساس.

* سرعة تداول النقود في السنة الأساس=الناتج الوطني الخام/ الكتلة النقدية للسنة الأساس.

وجهت لهذا المنهج عدة انتقادات إذ هذه الطريقة تستند على فرضيات ضعيفة ، فالنسبة النقدية لا تكون ثابتة لمدة طويلة وتتغير من فترة لأخرى، كما أن النتائج المحصلة تكون تابعة للمرحلة المرجعية المحددة، كما أن سرعة دوران النقود في الاقتصاد المشروع قد تختلف عن تلك المتعلقة بالاقتصاد غير الرسمي.

**2- طريقة المعادلة النقد ية :**

يعتمد هذا المنهج على افتراض وجود علاقة مباشرة ما بين الضريبة و الإقتصاد السري، اذ وجود الاقتصاد غير الرسمي دليل على زيادة الضرائب و لقياس حجم التهرب الضريبي نستخدم معادلة طلب العملة مع ادخال متغير ضريبي، ويتم تحديد حجم الغش الضريبي كما هو موضح اسفله.

ضخامة الغش الضريبي=حجم الاقتصاد السري*معدل الاخضاع

حيث ان:

حجم الاقتصاد السري=( مقدار الحيازة على العملة بوجود متغير ضريبي في السنة المدروسة – مقدارالحيازة على العملة بوجود متغير ضريبي في السنة الصفر)*سرعة تداول النقود الشرعية

تكمن نقائص هذ المنهج في افتراض ثبات سرعة النقود الشرعية وهذا شيء غير معقول، كما ان الاعتماد على العملة والاقتصاد الموازي في تحديد مقدار الغش الضريبي غير صحيح حيث نعلم ان التهرب الضريبي يستطيع ان كون بطرق اخرى .

**المبحث الثالث: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية:**

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأولى في يد الدولة تسمح لها من التأكد من التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، فكثيرا ما تتضمن هذه التصريحات اخطاءا قد تكون عمدية أو عفوية تسمح للمكلف بالضريبة التهرب من دفع الضريبة . ولهذا الغرض قام المشرع الضريبي بجعل إطار تشريعيي و تنظيمي يسير خطوات ومراحل سير عمليات المراقبة الجبائية، وهذا ما سنتطرق له في من خلال عرضنا لهذا المبحث.

**المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية:**

**:الفرع الاول: تعريف الرقابة الجبائية:**

تعتبر الرقابة أمر ضروري في كل منظمة، فأي نظام مالي أو إداري إلا ويجب أن تتوفر فيه رقابة فعالة حتى لا يكون ناقصا ، فالرقابة تسمح من " التأكد من أن ما تم انجازه من أنشطة ومهام وأهداف

هو بالضبط ما كان يجب أن يتم بما في ذلك تحديد الانحرافات إن وجدت وأسبابها و طرق علاجها"[1] وحسب فايول " تعتبر الرقابة بأنها الوسيلة التي تسمح من 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".[2] ومعنى الرقابة لا يختلف عنه في النظام الجبائي فتعتبر الرقابة الجبائية بأنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة[3].فتعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لان المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من نزاهة وصدق هذه التصريحات.

كما أن قانون الإجراءات الجبائية عرف الرقابة الجبائية بأنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية من اجل التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، فالإدارة الجبائية تراقب التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم[4].

**الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية:**

تهدف الإدارة الجبائية من خلال الرقابة الجبائية لتحقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي:

**1- الهدف القانوني:**

تسمح الرقابة الجبائية من التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين والأنظمة الضريبية، لذا وحرصًا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرّب من دفع

[1] عبد الغفار حنفي،عبد السلام ابو قحف،تنظيم وادارة الاعمال،المكتب العربي الحديث،الاسكندرية1993 ، ص: 55.

[2] حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، –دراسة تحليلية وتطبيقية–، مكتبة دار الثقافة، الأردن 1998، ص: 13.

[3] Marc LERAY, le contrôle fiscale, édition l'hurmattan, Paris, 1993, P : 16 .

[4] قانون الإجراءات الجبائية ،مرجع سابق، المادة 1/:18

مستحقاتهم الجبائية[1]. فالرقابة الجبائية هي أداة قانونية تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من محتوى الكتابات المحاسبية بما يسمح به القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة[2].

**2- الهدف الإداري:**

تسمح الرقابة الجبائية بتقديم معلومات ضرورية للإدارة الجبائية تقوم باستغلالها واستعمالها بشكل يسمح لها بتحسين أدائها وزيادة فعاليتها . فهي تساعد الإدارة الجبائية في تحديد النقائص والأخطاء التي قد يسمح بإيجاد الحلول واتخاذ القرارات اللازمة لمواجهة هذه النقائص. فالرقابة الجبائية تبين

النقص والخلل الذي يعتري القوانين الضريبية المعمول بها الذي يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.كما تعتبر الرقابة الجبائية طريقة تستعملها الإدارة الجبائية لقياس حجم التهرب الضريبي.

**3- الهدف المالي والاقتصادي:**

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 والجباية[3].

[1] محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 166.
[2] A.HAMINI , l'audit comptable et financier, édition berti ,ALGER 2001 ,p172.
[3] Marc LERAY, op.cit , P :18.

**4-الهدف الاجتماعي** :

تسعى الرقابة الجبائية إلى محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل :السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع، كما تهدف لتحقيق مبدأ العدالة بين المكلفين بالضريبة، وإنشاء تسابق عادل بينم .

**المطلب االثاني : أجهزة الرقابة الجبائية:**

**الفرع الأول: مديرية الأبحاث والتحقيقات :**

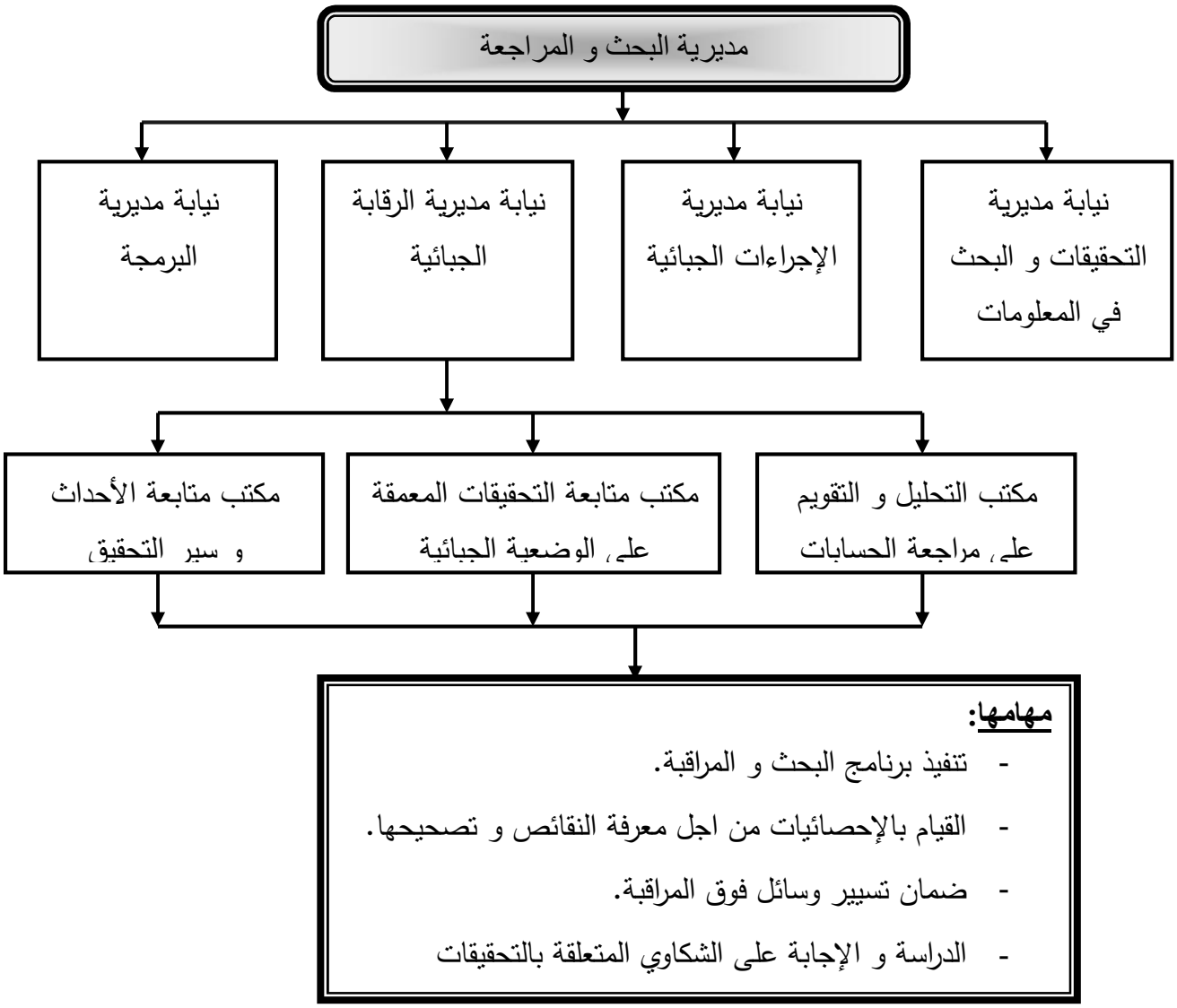
شهدت مديرية البحث و التحقيقات انطلاقتها الفعلية في سبتمبر 1998 حيث تم انشاؤها وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، الذي نص على إنشاء المديرية العامة للضرائب كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، و تنقسم مديرية البحث و التحقيقات إلى ثلاثة مصالح للبحث والتحقيق تتوزع في ثلاثة ولايات الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة ، وأربع مديريات فرعية تتمثل اهدافها في[1]:

- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع، استغلال، الاحتفاظ ومراقبة استعمال المعلومة الجبائية.
- برمجة وتحقيق في الملفات عبر كامل التراب الوطني.
- توجيه، تعاون، وتقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية، المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

ويمكن توضيح تنظيم مديرية البحث و التحقيقات في الشكل رقم (1):

[1]MF/DGI/ Bulletin des services fiscaux , n° 19, , 2000

**الشكل رقم (01) : الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و المراجعة**




**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد على المرسوم النفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 /1998/07

تقوم مديرية البحث و التحقيقات بالموافقة والتعديلات على البرامج المقترحة للمراقبة ، كما تسند البها عمليات المراقبة وتقوم مديرية البحث و التحقيقات ب:

- رفع نوعية التحقيق وجعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الإعتبار حقوق المكلفين بالضريبة
- زيادة مردودية الرقابة الجبائية

- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين المردودية الجبائية العامة.
- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.

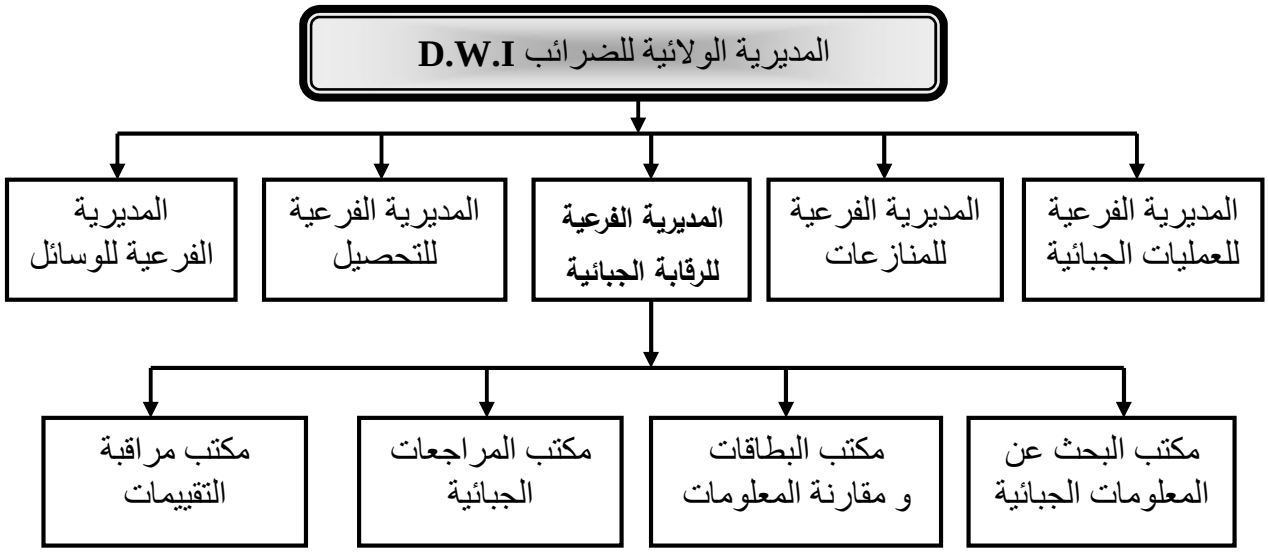
**الفرع الثاني : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:**

إلى جانب مديرية البحث والتحقيقات، تقوم المديرية الولائية للضرائب بالقيام بعملية التحقيقات، و تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس مديريات فرعية منها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تقوم بتسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي.وتتفرع من هذه المديرية أربع مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية .
- مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات.
- مكتب المراقبة الجبائية.
- مكتب مراقبة التقويمات.

والشكل رقم (2) يبين تنظيم المديرية الولائية للضرائب .

**الشكل(02) :الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب**




**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد على المرسوم النفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 /1998/07

وتسند للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية عدة مهام تتمثل في :

- القيام بعملية البرمجة والتحقيق .
- الكشف عن حالات التهرب الضريبي.
- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى االمفتشيات.

**الفرع الثالث: مفتشيات الضرائب :**

تم إنشاؤها تبعا للمرسوم رقم 60-91 بتاريخ 1991/02/23 وتتكون من أربعة مكاتب، مكتب جباية المؤسسات، مكتب جباية المداخيل للأشخاص الطبيعيين، مكتب الجباية العقارية،و مكتب التدخلات. وتتمثل مهام مفتشية الضرائب في:

- مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- القيام بالمراقبة المعمقة للتصريحات (المراقبة الشكلية والمراقبة على الوثائق).
- اختيار الملفات التي ستخضع للمراقبة الخارجية.

- القيام بالتدخلات، وتحرير محاضر المعاينة من اجل التاكد من مصداقية التصريحات.

**الفرع الرابع : مديرية كبريات الشركات** :

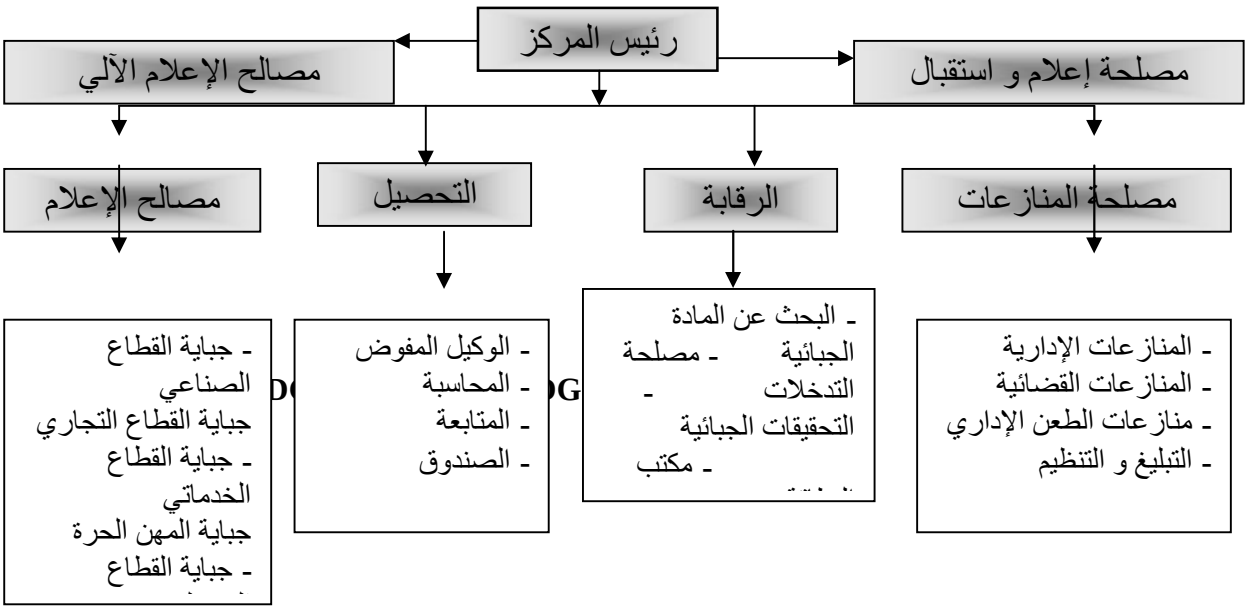
شهدت هذه المديرية انطلاقتها العملية سنة 2006 وهي تتشكل من عدة مصالح جبائية، تقوم بالتسيير الكامل للضريبة المتعلقة بالمؤسسات الكبرى العمومية، و الخاصة، التي يتعدى رقم أعمالها السنوي 100.000.000 دج، المؤسسات الأجنبية، و كذالك المؤسسات العاملة في قطاع المحروقات حيث تقوم المديرية المكلفة بالرقابة ب:

- تنفيذ برامج مراقبة المحاسبة ومتابعتها
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة
- البحث و استغلال المعلومة الجبائية
- انجاز التحقيقات و التحريات
- دراسة سريعة وفعالة للمنازعات.

**الفرع الخامس: مراكز الضرائب :**

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل المستحدثة حيث تقوم بالتسيير الكامل للضريبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة، و المتوسطة، الخاضعة للنظام الحقيقي، بما فيهم أصحاب المهن الحرة، سيكون عددها حوالي سبعين موزعة على التراب الوطني، يتكون كل مركز من أربعة أ قسام ووحدتان، تكون مسيرة من طرف مسؤول واحد، و هو مدير المركز، تؤمن تحت رعايته مجموع المهام الموكلة للإدارة الجبائية ( التسيير، التحصيل، المراقبة ، والمنازعات) وتسند لمديرية الرقابة نفس المهام التي تقوم بها مديرية الشركات الكبرى، والشكل رقم (03) يبين تنظيم مراكز الضرائب.

**الشكل رقم (3): هيكل مركز الضرائب (CID)**




**المطلب الثالث : الإطار القانوني للإدارة الجبائية:**

التشريع الجبائي ضمن للإدارة الجبائية عدة حقوق كي تؤدي واجباتها، و تمارس نشاطها على أحسن وجه، فهذه الصلاحيات تعد بمثابة السلاح القانوني من أجل القيام بالمراقبة الجبائية.

**الفرع الاول : حقوق الإدارة الجبائية:**

أعطى المشرع الجبائي للإدارة الجبائية عدة حقوق من اجل ممارسة نشاطها على أحسن شكل ومن بين هذه الحقوق ما يلي:

**1- حق المراقبة:**

يعتبر حق المراقبة من أهم الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية حيث يسمح حق المراقبة للإدارة الجبائية، التأكد عن طريق الإجراءات، والتقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي لمعرفة إهمال

المكلف لواجباته وإمكانية إلحاقه الضرر بخزينة.الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي[1]. حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يقوموا بمراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.ويتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها[2] .

**2- حق الاطلاع :**

حق الاطلاع يمكن العون المحقق من معرفة كل المستندات والوثائق المستعملة من طرف المكلف فهو يسمح من الحصول على أكبر قدر من المعلومات التي تفيد في عملية التحقيق ، فهو الحق المخول للإدارة الجبائية لتكيمل النقائص من خلال جلب المعلومات والوثائق التبريرية المتواجدة لدى الآخرين[3]، كما انه يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات.[4]

**3- حق التقادم و الاستدراك:**

خول القانون الضريبي للإدارة الجبائية حق استدراك وتصحيح حالات النسيان والنقائص لمختلف التصريحات الجبائية المكتتبة .ومدة التقادم المحددة قانونيا تقدر ب(4) سنوات الأخيرة، ماعدا عند ملاحظة استعمال طرق تدليسية. و من حق الإدارة الجبائية مراقبة السنوات المتقادمة، إذا كان لها تأثيرعلى السنوات محل المراقبة[5]، حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يقوموا خلال هذه السنوات ب :

-تأسيس الضرائب و الرسوم، و تحصيلها.

-القيام بأعمال الرقابة.

-قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

**4- حق المعاينة :**

خول التشريع الضريبي لأعوان الإدارة الضريبية القيام بكل المعاينات التي تبدو لهم ضرورية وهذا في حالة وجود أدلة على وجود ممارسات تدليسية حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش

[1] Tierry LAMBERT, Contrôle Fiscal .Droit et pratique, Edition PUF, paris 1991, P: 41.

[2] قانون الاجراءات الجبائية،مرجع سابق: المادة:18-1.

[3] Rolland TORREL, Contôle Fiscal, Edition Maxima, Paris 1995, P:.24.

[4] قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق، المادة:45

[5] نفس المرجع، المادتين :39 - 40 .

على الأقل، عند ملاحظة قرائن تدليسية، القيام بمعاينات في كل المحلات، وحجز كل الدعائم المادية التي تبين الحالات الهادفة إلى التهرب من دفع الضريبة[1].

ولا يمكن الشروع في إجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الضريبية المؤهل حيث يقدم هذا الأخير طلب الترخيص للسلطة القضائية، حيث يجب أن يتضمن هذا الطلب مجموعة من المعلومات تتمثل في :

- الاسم أو التسمية الاجتماعية الشخص الطبيعي والمعنوي المعنى بالمعاينة .
- عنوان الاماكن التي ستتم فيها عمليات المعاينة.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل لها،
- أسماء ورتب المعنيين بإجراء هذه المراقبة.

ولا تتم عمليات الحجز والمعاينة، إلا تحت سلطة رئيس المحكمة أو قاضي يفوضه هذا الأخير ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات .للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية. حيث يبلغ الشخص المعني، أو ممثله، أو أي شاغل للأماكن، برخصة إجراء المعاينة. و تقدم هذه الرخصة مقابل إشعار بالاستلام،أوإمضاء على المحضر وفي حالة غياب الشخص المعني، أو ممثله أو شاغل للأماكن، يبلغ المذكورين سابقا بعد المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام. أما في حالة غياب أي شخص عن الأماكن، يطلب ضابط الشرطة القضائية شاهدين اثنين مستقلين عن سلك القضاء والإدارة الجبائية. و في حالة استحالة وجود الشاهدين، يكون ضابط الشرطة في حاجة للاستعانة بمحضر قضائي، و لا تتم عمليات المعاينة، إلا في الأوقات التي حددها المشرع الجبائي، فتتم هذه العمليات بين السادسة صباحا و الثامنة مساءا.و تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك، التي تشكل أعمالا تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية، وتحت إمرته أعوانا يشاركون في عمليات المعاينة، وفي الأخير يتم تحرير محضر يتضمن سريان أعمال المعاينة، ويجب أن يحمل هذا المحضر المعلومات التالية:

- التعريف بالأشخاص الذين حضروا عمليات المعاينة.
- تاريخ وساعة إجراء المعاينة.
- ذكر كل المستندات، والأشياء، التي تم حجزها

[1] نفس المرجع السابق، المادة :34.

**الفرع الثاني : حقوق المكلفين بالضريبة :**

ضمن التشريع الجبائي للمكلف بالضريبة المراقب عدة ضمانات يستوجب على المراقب احترامها، وتطبيقها ومن بينها :

**1- حق الإشعار بالتحقيق واجل التحضير:**

يستلزم على العون المحقق أن يعلم المكلف بالضريبة بالمراقبة التي سيخضع لها عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة الذي سيخضع للمراقبة، مقابل إشعار بالاستلام، حيث لا يمكن إجراء عملية المراقبة دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق[1]، ويجب أن يتضمن هذا الإشعار :

- الإسم واللقب أو المقر الإجتماعي للشركة،
- أنواع الرسوم والضرائب قيد التحقيق،
- السنة والتاريخ وساعة أول تدخل.

وتمنح مدة (10) أيام لتحضير الوثائق المحاسبية في حالة مراقبة المحاسبة، و (15) يوما في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة. ومن حق المكلف بالضريبة طلب تمديد أجل التحضير.

**2- حق الاستعانة بوكيل :**

يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره. فالمكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره، أثناء إجراء عملية المراقبة"[2] . و من حق هذا الوكيل أن يمثل أو يبقى المكلف بالضريبة المراقب أ ثناء فترة التحقيق، فالمراقبة المعمقة للدفاتر المحاسبية، لا تبدأ إلا بمنح مدة معقولة للمكلف بالضريبة، تسمح له بأن يحضر مستشارا[3].

[1] MF,DGI,DLF, charte du contribuable vérifié , édition 2014, p :15.

[2] قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة : 4/20.

[3]Ludovic AYRAULT, Le Contrôle Juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, Edition l'armatan, paris 2004, P.66

**3- حق الالتزام بالسر المهني :**

يلزم بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الضريبي المعمول به، وكل من يخالف ذلك يتعرض للعقوبات بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات[1]. فعلى كل موظف مهما كانت رتبته في السلم الإداري أن يتحلى بمبدأ الالتزام بالسر المهني ويتعرض العون المخالف لمبدأ الالتزام بالسر المهني بالحبس لمدة تتراوح من شهر واحد إلى ستة أشهر،و بغرامة مالية من خمس مائة إلى خمسة آلاف دينار، و قد يتعرض كذالك لعقوبات تأديبية .

كما تنص المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية على التزام ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني عند القيام بإجراءات المعاينة على المكلف.

**4- حق الابلاغ بنتائج التقويم :**

يستلزم على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بنتائج التحقيق سواء تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة وهذا حتى في غياب إعادة التقويم وهذا عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو مسلمة له مع إشعار بالاستلام [2]، وللمكلف الحق في الرد على اقتراحات الإدارة الجبائية وتمنح له مدة لا تقل عن (40) يوم في حالة المراقبة الخارجية، و(30)يوم في حالة المراقبة على الوثائق.

**5- حق الطعن :**

**5-1 حق الطعن النزاعي**: في حالة عدم رضا المكلف بالأسس الجديدة المقترحة يحق للمكلف الطعن في هذه القرارت وتوجه هذه الشكاوى إلى مدير كبريات الشركات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة قبل 31 ديسمبر من السنة

[1] قانون الاجراءات الجبائية،،مرجع سابق، المادة:65.

[2] نفس المرجع ، المادة:5/21

الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى[1] ، ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة .[2]

كما يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار إدارة الضرائب .فيحق للمشتكين أن يلجؤوا إلى لجان الطعن من أجل طلب تصليح الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أوفي حساب الضريبة[3]. ويجب على هذا الطعن أن يرفق بإجابة مدير الضرائب المتعلقة بالرفض الكلي أو الجزئي، يكون هذا الطعن أمام لجنة الطعن المتواجدة على مستوى الدائرة وهذا إذا كان مجموع الحصص المحتج عليها لا تتعدى000 000 2 دج بالنسبة لكل ضريبة ، ويكون الطعن أمام الجنة الطعن المتواجدة على

مستوى الولاية إذا كانت الحقوق المحتج عليها لكل حصة ضريبية تتراوح ما بين000 000 2 دج و 000 000 20 دج، أما الطعن لدى الإدارة المركزية فيكون إذا فاقت الحقوق المحتج عليها لكل حصة ضريبية 000 000 20دج، وتتم دراسة الطعون في أجل ستة ( 06 ) أشهر اعتبارا من تاريخ إيداعها[4]، ما عدا إذا فاقت الحقوق المحتج عليها 000 000 20دج فيمدد الآجل إلى (08) أشهر.

كما يحق للطاعن رفع القضية أمام محكمة القضاء الإداري في مدة تقدر بأربعة أشهر، ابتداءا من اليوم الذي استلم فيه القرار بالرفض، أو انطلاقا من اليوم الذي تنقضي فيه المدة المخصصة لدارسة الطعن في حالة عدم الحصول على إجابته. وفي حالة الحصول على قرار الرفض الكلي أو الجزئي من طرف المحكمة الإدارية يحق للمكلف الطعن أمام مجلس الدولة

[1]نفس المرجع السابق ، المادة:72.
[2]نفس المرجع، المادة:71.
[3] نفس المرجع المادة: 80
[4]نفس المرجع، المادة:76.

كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب الاستفادة من خلال شكواه تأجيل دفع الحقوق المتنازع فيها إلى غاية .صدور قرار الإدارة الضريبية شريطة أن يدفع مبلغ يساوي 20% من هذه الضرائب لدى قابض الضرائب المختص إقليميا[1] .

**5-2 حق الطعن الولائي**:

يمكن للمكلف أن يطلب من الإدارة الجبائية، طلب الإعفاء من بعض الضرائب أو التخفيض منها، أو طلب الإلغاء أو تخفيض الزيادات في الضرائب، والغرامات الجبائية الذي يتعرض لها فيجوز لهم أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة وجودهم في وضعية مالية حرجة تجعلهم في حالة عجز على تسديد ما يستوجب عليهم من طرف الدولة.

**6- حق استحالة المراقبة مرة أخرى:**

لا تستطيع الإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد لنفس الضرائب لنفس السنة ما عدا في حالة وجود دلائل جديدة تثبت أن المكلف قد ارتكب طرقا تدليسية ، ففي حالة القبول الصريح بين العون المحقق والمكلف للأسس الجديدة المقترحة من طرف الإدارة الجبائية سواءا تعلق الأمر بمراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه [2]، إذ لا يحق للإدارة الجبائية إعادة المراقبة مرة أخرى، فمراقبة على مراقبة لا تكون[3].

[1] نفس المرجع، المادة:74.

[2] نفس المرجع السابق، المادة:7/20.

[3] Maurice COZIAN, Précis de Fiscalité des Entreprises, Litec Paris 1993, P:81.

خلاصة:

خلصنا في هذا الفصل إلى أن ظاهرة الغش و التهرب االضريبي ظاهرة خطيرة تعاني منها الدولة الجزائرية على غرار باقي الدول، ويختلف معنى الغش و التهرب الضريبي فالغش الضريبي يتم باستعمال طرق تدليسة عكس التهرب الذي يتم بطريقة شرعية دون مخالفة القانون . ويعود التهرب الضريبي إلى عدة أسباب قد تكون مباشرة متعلقة بتعقد التشريع الضريبي وضعف الإدارة الجبائية، أو تكون أسباب غير مباشرة، ذهنية، اقتصادية، أو اجتماعية. وقد يجلب التهرب الضريبي اثارا متعددة قد تكون مالية، اقتصادية، اجتماعية. أما قياس الغش الضريبي فلا يمكن تحديده بصفة دقيقة إلا أن هناك بعض المناهج المتبعة في ذلك.

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأولى في يد الدولة تسعى من خلالها لمكافحة الغش الضريبي، فمدى نجاح مكافحة الغش الضريبي يتوقف على التنظيم المحكم للرقابة الجبائية، والتكوين الجيد للعاملين فيها، والتطبيق المحكم للقوانين المنصوص عليها، لذا نظم المشرع الرقابة الجبائية وجعل لها إطارا قانونيا و تنظيميا يحكمها ويسيرها،وتختلف أشكال الرقابة المعتمد عليها للتحقق من التصريحات الجبائية المكتتبة هذا ما سنراه من خلال عرضنا للفصل الموالي

# الفصل الثالث

# اشكال الرقابة الجبائية

**تمهيد:**

بعد أن قمنا بتحليل ظاهرة الغش و التهرب الضريبي وتعرفنا على الإطار التنظيمي و القانوني للإدارة الجبائية باعتبارها المسؤول الأول عن محاربة الغش و التهرب الضريبي ، نقوم في هذا الفصل بتبيان أشكال الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية لاكتشاف حالات الغش الضريبي في مختلف هياكلها ولهذا الغرض تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الاول : المراقبة الشكلية و المراقبة على الوثائق.
- المبحث الثاني: مراقبة المحاسبة
- المبحث الثالث: المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

**المبحث الأول : المراقبة الشكلية و المراقبة المعمقة :**

الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق هي رقابة داخلية تتم من طرف عون الضرائب من مكتبه ، فهي عبارة عن " مجموعة الإجراءات التي تقوم بها المصالح المكلفة بالرقابة الجبائية وهذا للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من الغش الضريبي[1] "

وتسعى الرقابة الجبائية من خلال هذا النوع من المراقبة إلى اكتشاف الأخطاء التي يقوم بها المكلفين بالضريبة عند اكتتابهم للتصريحات الجبائية سواء كانت هذه الأخطاء عمدية أو غير عمدية، وبالتالي فهي تحفظ الخزينة من التلاعبات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة.

**المطلب الاول: المراقبة الشكلية:**

تتم الرقابة الشكلية على مستوى مفتشيات الضرائب و مراكز الضرائب وتخص جميع الملفات الجبائية، حيث تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية التي قد يقوم بها المكلف في التصريحات المكتتبة لدى مصالح الضرائب، كما تهدف للتحقق من أن الملف الجبائي كاملا و لا توجد فيه نقائص.

فيسعى عون الضرائب من خلال هذه المراقبة إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة في غالب الأحيان عند اكتتاب المكلفين للتصريحات والتحقق من هوية وعنوان المكلف، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي[2] .

**الفرع الأول: مراقبة الملف الإداري:**

يجب أن يتضمن الملف الجبائي الوثائق الضرورية التالية:

- شهادة التصريح بالوجود.
- السجل التجاري.
- عقد تأسيس الشركة بالنسبة للأشخاص المعنويين.
- عقد الكراء أو أصل الملكية.

[1] Pierre losmir, ler sciences exterieurs de revenus, LGTDE, France, 1997, p :154.

[2] Philippe Colin, La vérification fiscale, Economica Paris, 1979, P :07.

**الفرع الثاني: مراقبة التصريحات الجبائية:**

يجب على عون الضرائب أن يتأكد من وجود كل التصريحات الجبائية المستوجبة على المكلف بالضريبة و انه تم التصريح بها في الآجال القانونية ، كما عليه أن يتحقق بأنه تم التصريح بجميع الضرائب والرسوم الواجبة على المكلف بالضريبة،مع تطبيق المعدلات الصحيحة .

كما يقوم المراقب بمقارنة أرقام الأعمال ، الضرائب ، الرسوم المصرح بها شهريا، مع ما صرح به سنويا، مع الأخذ بعين الاعتبار الحدث المنشئ ل (TAP) و (TVA). ويقوم بإجراء تطابق بين التصريحات الجبائية وكشوفات البيان.

و على المحقق ان يجري تقارب بين عدد العمال المصرح بهم في كشف الأجور (301BIS)، والعمال الموجودين فعلا، خاصة بالنسبة للنشاطات التي تستوجب يدا عاملة كبيرة.

كما يطالب المحقق المكلفين بالضريبة بالتفسيرات والتوضيحات في الحالات التالية :

- تكرر اشارة لا شيء في التصريحات الجبائية.
- غياب وثيقة الاعفاء بالنسبة للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للنشاطات المستفيدة من اعفاءات.
- وجود فوارق في هوامش الربح بالنسبة للسنوات غير المتقادمة .

**المطلب الثاني: المراقبة المعمقة :**

تقوم مفتشيات الضرائب بتسطير برنامج خاص للملفات التي ستخضعها للمراقبة على الوثائق، ويكون انتقاء هذه الملفات تبعا لنتائج المراقبة الشكلية فمن حق الإدارة الجبائية ان تراقب التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم [1]. فتعتبر هذه الرقابة تكملة للراقبة الشكلية حيث يقوم المراقب بفحص جميع التصريحات الضريبية المقدمة من طرف المكلف، ومقارنتها مع كشوفات البيان التي هي في حوزة الإدارة الجبائية .

وتتسم الرقابة على الوثائق بالخصوصيات التالية:[2]

[1] قانون الاجراءا ت الجبائية ، مرجع سابق ،المادة : 18.

[2] MF/DGI/guide du contrôle sur pieces p :05

- مد ة تحقيق قصيرة .
- محدودية السنوات والضرائب والرسوم المعنية بالمراقبة.
- وجوب تحديد النقاط و المناصب التي ستخضع للمراقبة.

**الفرع الأول :الإجراءات الأولية للمراقبة:**

تسير المراقبة على الوثائق وفقا لمنهجية دقيقة، وهذا من اجل التأكد من صراحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة،فالعون المكلف بالمراقبة يجب عليه إعداد بطاقة مراقبة[1]. تسجل فيها كل التصرفات والعقود المتعلقة بهذه المراقبة. حيث تحمل هذه البطاقة مجموعة من معلومات هامة تتمثل في[2]:

- التعريف بالمؤسسة.
- أسباب اختيار الملف للمراقبة.
- مضمون المراقبة.
- النقائص الملاحظة.
- نتائج التحقيق.

**الفرع الثاني: الشروع في المراقبة:**

**1- الفحص الشكلي للملف الجبائي:**

قبل الشروع في الفحص المعمق للمحاسبة، يقوم المراقب بفحص الملف الجبائي من حيث الشكل حيث يجب التأكد من أن الملف الجبائي يتضمن مجموع المعلومات الخاصة بالمكلف كالسجل التجاري، عقد تأسيس الشركة،عقد الكراء و اصل الملكية،التصريح بالوجود فهذه المعطيات تسمح بإعطاء نظرة عن النشاط الممارس ومعدلات الضرائب المطبقة.

يقوم العون المحقق في بداية الأمر بإعداد جداول تلخص المعطيات الموجودة في التصريحات الجبائية من اجل تسهيل عملية المراقبة حيث على المراقب أن يتأكد من نزاهة وصدق التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة من خلال التصريح بجميع الضرائب و الرسوم المستوجبة عليه.

[1] الملحق (1)

[2] Guide du contrôle sur piéce,opcit,p :8.

**2- الفحص المعمق للملف الجبائي:**

**2-1 -مقارنة المعلومات المتحصل عليها مع المعلومات الموجودة في الملف الجبائي** :

حق الإطلاع يسمح لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات[1].فيحق للادارة الجبائية لتكيمل النقائص جلب المعلومات والوثائق التبريرية المتواجدة لدى الآخرين[2] ، حيث تقوم الإدارة الجبائية بمقارنة هذه المعلومات مع التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة ، كأن يتم مقارنة المشتريات الفعلية مع تلك المصرح بها ، او مقارنة المقبوضات المحققة مع ارقام الاعمال المصرح بها .

**2-2 مراقبة مصداقية التصريحات الضريبية**:

في هذه المرحلة يقوم العون المحقق بمجموعة من الإجراءات العملياتية التي تهدف إلى مراقبة مصداقية تصريحات المكلفين، وتشمل هذه المراقبة الضرائب التالية:

***الرسم على القيمة المضافة**:يجب على المحقق أن يتأكد من :

- أن المعدلات المطبقة تتوافق مع النشاطات الممارسة.
- النقل الصحيح لمبلغ الرسم على القيمة المضافة المؤجلة، وطلب التبريرات ان كانت مبالغها هامة.
- أرقام الأعمال المعفاة تكون مبررة بالوثائق التبريرية.
- أن مبلغ الرسم على القيمة المضافة المعفى يكون مبررا بوثيقة إعفاء.

***الرسم على النشاط المهني**: يجب على عون الضرائب ان يتحقق من:

- أن مبلغ الرسم على النشاط المهني المعفى يدخل ضمن إطار النشاط الممارس المعفى ، مع تتبع مدة الإعفاء بالنسبة للنشاطات المستفيدة من الإمتيازات الجبائية.
- التخفيضات الممنوحة المتعلقة بالرسم على النشاط المهني، و من اكتتاب كشف الزبائن [3].

[1] قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق، المادة:45

[2] Rolland TORREL, Contôle Fiscal, Edition Maxima, Paris 1995, P:.24

[3]قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق،المادة:219.

***الضريبة على أرباح الشركات:** يجب على المحقق أن يتأكد من أن:

– دفع الأقساط الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات حيث أن كل قسط يعادل 30 % من الضريبة المدفوعة خلال السنة الماضية فعدم الدفع في الآجال القانونية يستلزم تطبيق زيادة تقدر ب 10 % ويعفى المكلفين من دفع هذه الأقساط في الحالات التالية:[1]

- عندما يكون النشاط الممارس معفى من الضريبة على أرباح الشركات.
- عندما يكون مبلغ الأقساط المدفوعة اكبر من الضريبة الواجبة وهذا بعد إجراء طلب لقابض الضرائب.

– دفع رصيد التسوية في نفس وقت اكتتاب التصريح السنوي مع العلم أن آخر اجل هو 30 افريل.

* **الضريبة على الأجور:** يجب على المحقق ان يقوم ب:

- مراقبة كشوف الأجور المكتتبة بإشارة لا شيء من خلال القيام بتدخلات في عين المكان، لأن وجود اليد العاملة قد يكون ضروريا في بعض النشاطات، كأشغال البناء، المطاعم، وقاعات الحفلات.
- التأكد من المعلومات التي تدخل في حساب الأسس الخاضعة للضريبة الخاصة ب ( IRG/S) .

**3 – مراقبة عناصر الميزانية:**

بعد الانتهاء من فحص التصريحات الجبائية يقوم العون المحقق من مراقبة عناصر الميزانية فعلى المحقق ان يقوم ب :

- التأكد من الوجود الفعلي للاستثمارات.

- التأكد من أن الإهتلاك المسجل يكون محسوبا على القيمة خارج الرسم ، وأن هذه الإستثمارات المهتلكة تبقي مدة خمس سنوات في المؤسسة.

– التأكد من أن المبلغ الموجود في الميزانية(جانب الأصول)، المتعلق بالمخزونات يمثل مجموع المخزون عند عملية الجرد في نهاية السنة، و أن البضاعة، والمواد واللوازم المستهلكة، تكون مقيمة بسعر الشراء(سعر الشراء+ مصاريف الشراء).

- التاكد من أن المنتوج نصف المصنع، والمنتوج تام الصنع، يكون مقيما بسعر تكلفة الإنتاج .

[1] Guide du controe sur pieces ,opcit, P :21.

- التأكد من أن فضلات الإنتاج تكون خاضعة للرسم على القيمة المضافة عند بيعها، و يستلزم أيضا التوجه إلى عين المكان لتحرير محضر بالنسبة للخسائرالكبيرة التي تتحملها المؤسسة.

- مقاربة حساب الزبائن مع كشوفات الزبائن في نهاية السنة.

- مقاربة أرصدة حسابات البنك، البريد، الخزينة، مع الأرصدة الموجودة في الكشوفات البنكية والحسابية

- التأكد من أن القروض تكون مبررة، و أنها تستحق في فترة معقولة ، أما فيما يخص حساب الموردين، يجب مقاربته بحساب المشتريات، والتأكد من التطابق بينهما.

- التاكد من ارقام الاعمال المصرح بها من خلال فحص المشتريات، المخرزونات، هامش الربح بالنسبة للمؤسسات التجارية، اليد العاملة والمشتريات المستهلكة بالنسبة لنشاط تأدية الخدمات، المواد واللوازم المستهلكة، والخدمات، والقيمة المضافة، بالنسبة للنشاطات الإنتاجية.

– التاكد من ان المصاريف تكون مبررة بالوثائق التبريرية وانها تكون متعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

– التأكد من النتيجية الجبائية عن طريق التحقق من أن جميع الأعباء غير القابلة للحسم قد تم إدراجها للنتيجة المحاسبية .

- التاكد من ان كل الايرادات قد أدخلت لتأسيس الربح، و ليس رقم الأعمال فقط مثل التخفيضات المتعلقة بالضرائب، و التنازل على عنصر من الأصول الدائمة،

**المطلب الثالث : الإجراءات النهائية للمراقبة**:

عند الانتهاء من المراقبة يمكن للمراقب أن يقوم ب :

- إرجاع الملف دون أي متابعة.
- طلب التوضيحات والتبريرات من المكلف.

**الفرع الأول : إرجاع الملف دون أي متابعة** : في حالة ما إذا كانت التصريحات المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة صادقة و لا تتضمن اخطاءا يقوم المراقب بإرجاع الملف إلى مكانه أي لا تكون هناك تسوية لوضعية المكلف بالضريبة بسبب غياب نقص أو خطا في محاسبة المكلف.

**الفرع الثاني: طلب التوضيحات والتبريرات من المكلف** : يقوم العون المحقق بطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا في حالة وجود غموض في بعض عناصر ملف المكلف وتمنح له مدة لا يمكن أن تقل

عن ثلاثين ( 30 ) يوما من اجل الرد ، كما يستطيع العون المحقق أن يطلب التوضيحات والتبريرات شفهيا ، وغياب الرد في الأجل القانوني يعد بمثابة قبول ضمني، حيث يلجأ العون المحقق إلى تسوية وضعية ملف المكلف بتحرير إشعار بالتقويم[1] بشكل واضح ودقيق يتضمن النقائص المستخرجة والتصحيحات اللازمة وتمنح للمكلف مدة لاتقل عن 30 يوما للرد، ثم يقوم عون الضرائب بعد فحص رد المكلف بإعداد جداول تتضمن الحقوق الواجبة التحصيل .لترسل الجداول إلى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية للتسجيل، وتحويلها إلى قباضة الضرائب المختصة إقليميا بهدف تحصيل الحقوق المستوجبة.

و في حالة وجود أخطاء وتجاوزات خطيرة في ملف المكلف يتم اقتراح الملف إلى المراجعة الخارجية من اجل مراقبة دقيقة.

**المبحث الثاني: مراقبة المحاسبة:**

يستدعي التحقيق المحاسبي التوجه الى عين المكان من اجل القيام بمجموعة من العمليات التي تهدف الى مراقبة محاسبة المكلف، وهذا من اجل التأكد من نزاهة وصدق التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وتتم هذه المراقبة في عين المكان عكس المراقبة على الوثائق. وقد عرف DANIEL RICHER التحقيق المحاسبي " بأنه مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو فحص شخص معيّن، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية يهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبة، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة"[2]. كما ان القانون الجبائي الجزائري قد عرف التحقيق المحاسبي بأنه" مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة " [3].

فيسعى المحقق من خلال هذه المراقبة الى التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف، وإيجاد الأخطاء والعيوب التي تشوبها واكتشاف حالات الغش الضريبي ، وقد نظم التشريع الضريبي هذه المراقبة في إجراءات وطرق يجب على المحققين اتباعها هذا ما سنراه من خلال عرضنا لهذا المبحث.

[1] الملحق(2)

[2] Daniel RICHER, Les procédures fiscales, PUF, France 1990, page : 25.

[3] قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق، المادة : 1/20.

**المطلب الاول : الإجراءات الأولية للتحقيق المحاسبي:**

**الفرع الاول :تحضير برنامج التحقيق:**

تقوم الادارة الجبائية في كل سنة بتحضير برنامج يتم من خلاله اختيار الملفات التي ستخضع للمراقبة، فتقوم مصالح الوعاء بإرسال الملفات التي ستخضع للمراقبة للمديرية الولائية للضرائب ، هذه الأخيرة تقوم بإعداد قائمة نهائية للملفات التي سيحقق فيها ليتم ارسال القائمة الى المديرية الجهوية للضرائب من أجل فحص القائمة والمصادقة عليها، ثم تقوم المديرية الجهوية للضرائب بإرسال القائمة المقترحة إلى مديرية البحث و التحقيقات، أين تقوم المديرية الفرعية للبرمجة باعداد برنامج التحقيق النهائي .

ويتم اقتراح الملفات التي تخضع للمراقبة وفقا لعدة معايير تتمثل فيما يلي:

- اهمية رقم الاعمال المصرح به فالمؤسسات التي تحقق ارقام اعمال كبيرة تكون اكثر عرضة للمراقبة.

-النشاطات التي تكثر فيها حالات غش كبيرة، مثل نشاط الاستراد ،البيع بالجملة ، اصحاب المهن الحرة

- الملفات الجبائية التي تكثر فيها الأخطاء المحاسبية عند إجراء الرقابة على الوثائق عليها.

**الفرع الثاني: : سحب الملف الجبائي للمكلف :**

يقوم المحقق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف من مصلحة الوعاء، وعليه أن يتأكد من أن هذا الملف يحتوي على كل الوثائق والبيانات ، والتصريحات الجبائية والمراسلات.

ويمكن الإشارة بان الفحص الأولي للملف الجبائي يعطي للمراقب نظرة عن المؤسسة إن كانت تلتزم باداء واجباتها الجبائية في الاجال القانونية أم أنها غير منضبطة في ذلك .

**المطلب الثاني: اجراءات الشروع في المراقبة:**

تتضمن اجراءات الشروع في المراقبة القيام ب:

- ارسال الاشعار بالتحقيق.
- ملا استمارات التحقيق.
- فحص المحاسبة واعادة تشكيل الاسس الجديدة.

**الفرع الاول : إرسال الإشعار بالتحقيق :**

يجب على الادارة الجبائية ان تقوم بابلاغ المكلف بالضريبة عن المراقبة التي سيخضع لها حيث يقوم العون المحقق بإرسال إشعار بالتحقيق للمكلف، يعلمه فيه بعملية خضوعه للرقابة، مع منحه مدّة (10) أيام للتحضير، حيث" لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم له إشعار بالتحقيق، مقابل إشعار بالوصول أو إشعار بالإستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته،على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته (10) أيام إبتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار"[1]. ويجب أن يحمل هذا الإشعار [2] :

- اليوم والساعة لأول تدخل.
- المدة التي ستخضع للتحقيق.
- الحقوق والضرائب والرسوم التي تكون محل المراقبة.
- الوثائق التي ستخضع للفحص.
- الاسم واللقب أو المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة.

[1] قانون الاجراءا ت الجبائية،مرجع سابق: المادة:20.

[2] Guie du verificateur de comptabilité,opcit, ,p :35.

- التذكير بإمكانية الاستعانة بمستشار.

كما يخول القانون للعون المحقق في اطار ممارسة مهامه على احسن وجه حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية التي لا يستطيع تأجيلها ويتعلق الامر ب :

- معاينة للمخزون من خلال القيام بالجرد المادي للمخزون الموجود في تاريخ التدخل
- المعاينة وسائل الإنتاج
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها.
- جرد قيم الصندوق.
- كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

وبعد الانتهاء من هذه المعاينات يقوم المحقق بتحرير محضر المعاينة، يدون فيه النتائج التي توصل اليها ويطلب من المكلف التوقيع على المحضر.

**الفرع الثاني: استمارات التحقيق:**

قبل ان يتم استلام المحاسبة من من طرف المحقق يقوم هذا الاخير يفحص وبشكل مفصل الملف الضريبي وذلك بالاعتماد على إعداد كشوفات لمجموعة من الوثائق من أجل معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة والحكم على مصداقية محاسبة المكلف من عدمها وتتمثل الكشوف التي يعدها المحقق في [1]:

**1- كشف حالة المقارنة للميزانيات (E N$^0$ 31)**

تسجل في هذه الوثيقة ملخص الميزانيات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة خلال السنوات غير المتقادمة بالاضافة الى السنة الخامسة التي تجرى فيها المراقبة فهذه الوثيقة تسمح من ملاحظة التغيرات التي تحصل على اصول و خصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة القروض[2]

[1] Guide du vérificateur de comptabilité,p :31

[2] Ibid, page 33.

**2- إعدادا كشف المحاسبة($KN^{0}37$) :**

تسمح هذه الاستمارة بتقدير تطوّر رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة حيث يتم فيها تسجيل جداول النتائج المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة للسنوات غير المتقادمة.

**3-التحقيقات الخارجية المساعدة:**

من اجل جمع اكثر معلومات عن المؤسسة المحقق في محاسبتها يقوم العون المراقب بطلب المعلومات لدى :

**3-1 الهيئات المالية:** تلزم الهيئات المالية بإطلاع أعوان الإدارة الجبائية على كل العقود، والدفاتر، و السجلات التي تخص المكلفين بالضريبة والتي من شانها أن تفيد في عملية التحقيق وتفرض غرامة مالية تتراوح ما بين خمسة آلاف و خمسين ألف دينار، و عقوبة تأخير قدرها مائة دينار لليوم يبدأ سريانها من أول تاريخ للرفض، و تنتهي بتمكن إدارة الضرائب الحصول على المعلومات التي تريدها على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات، أو تتلفها أثناء المدة القانونية الواجب حفظها فيها و المقدرة بعشرة سنوات[1] .

**3-2 الزبائن:** يلزم القانون في اطار حق الاطلاع زبائن الشركة بتقديم معلومات ضرورية للمحقق وتتمثل في:

- عدد الكميات المشتراة في كل سنة على هذه المؤسسة.
- ثمن هذه المشتريات.
- طريقة التسديد.

**3-3 الممولون:** تفيد كشوفات البيان المتحصل عليها من الممولين من مقارنة المشتريات المصرح بها مع ما هو موجود في هذه الكشوفات حيث يستوجب على الممولين افادة الادارة الجبائية بكل المعلومات الضرورية بذلك والا سوف تتعرض لعقوبات

**3-4 الإدارات العمومية:**تلجا عادة الإدارة الجبائية إلى الإدارات العمومية كإدارة الجمارك لطلب المعلومات الخاصة بعمليات الاستيراد. حيث يحق للإدارة الجبائية الإطلاع لدى إدارات الدولة، والولايات،

[1] قانون الإجراءات الجبائية ،مرجع سابق، المادة: 62

و البلديات، و المؤسسات الخاصة، و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات، و البلديات، و كذالك المؤسسات أو الهيئات. و ليس من حقها الامتناع عن الإدلاء بالمعلومات بذريعة الالتزام بالسر المهني، و إلا فرضت عليها عقوبات[1].

**الفرع الثالث: فحص المحاسبة واعادة تشكيل الاسس الجديدة:**

**1-فحص المحاسبة:**

يقوم المحقق بالتدخل في عين المكان بعد انقضاء الأجل القانوني والمحدد ب(10) أيام من اجل القيام بعمليات المراقبة حيث يتم في هذه الحالة فحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة.ويحق المحققين اخذ هذه الوثائق و المستندات لمراقبتها في المكتب إن طلب المكلف ذلك وهذا في حالة استحالة المراقبة في عين المكان.وفي حالة اخذ هذه الوثائق يجب التوقيع على استلامها. ويتم فحص المحاسبة من حيث الشكل و من حث المضمون.

**1-1 فحص المحاسبة من حيث الشكل:**

قبل القيام بعملية المراقبة يجب على المحقق اولا ان يعلم ان المحاسبة ليست موجهة اساسا للادارة الجبائية بل هي تحقق وظائف اخرى تتمثل فيما يلي:[2]

- تسمح بتوضيح التسيير واتخاذ القرارات المناسبة من طرف المسيرين.
- تعتبر كوسيلة اثبات في حالة النزاع مع الغير.
- تعتبر الحجة على مصداقية التصريحات المكتتبة في حالة المراقبة.

[1] قانون الاجراءات الجبائية،مرجع سابق، المادة: 46.

[2] MF,DGI ,DRV,instruction n 22 du 18/02/2014.

فحص المحاسبة من حيث الشكل هي مرحلة أساسية قبل الشروع في الفحص المعمق فرفض المحاسبة من حيث الشكل لا يستدعي عملية القيام بالفحص المعمق للمحاسبة ، فتتمثل أهداف الرقابة الشكلية في التأكد من مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام التشريعات الضريبية المعمول بها حيث يجب توفر ثلاثة شروط من اجل قبول المحاسبة من حيث الشكل[1]:

- يستلزم أن تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة.
- يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة.
- يجب أن تكون مقنعة.

**1-1 -1 محاسبة كاملة ومنتظمة:**

تعتبر المحاسبة كاملة ومنتظمة إذا كانت ممسوكة وفقا لما جاء به القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي الذي يجبر كل المؤسسات على مسك محاسبة قانونية ومنتظمة، كما تجبر المؤسسات على مسك الدفاتر المحاسبية التي ينص عليها القانون وتتمثل في:[2]

- دفتر اليومية.
- دفتر الجرد.
- الدفتر العام.

* **دفتر اليومية:** تقوم المؤسسة بتسجيل كل الكتابات التي تقوم بها المؤسسة طوال السنة حيث يمكن للمؤسسة ان تدون في هذا السجل فقط الارصدة الشهرية مع استعمال دفاتر مساعدة تبين الارصدة الشهرية. فيتعين على كل شخص طبيعي أومعنوي يحمل صفة التاجر مسك دفتر اليومية يدون فيه عمليات المقاولة يوما بيوم، أويتم مراجعة نتائج هذه العمليات شهريا، ويجب عليه أن يحتفظ بكافة الوثائق التبريرية التي تمكنه من مراجعة العمليات[3].

[1] Guide du vérificateur de comptabilité,OPCIT , p :51.

[2] القانون رقم 07-11مؤرخ في 2007/11/25 المتضمن الظلم المحاسبي المالي.

[3] القانون التجاري : المادة 9.

* **دفتر الجرد:** يتم تسجيل نتائج الميزانية السنوية، وجدول حسابات النتائج حيث يلزم المكلفون بالضريبة بإجراء جرد سنوي لعناصر الأصول والخصوم[1]

* **الدفتر الكبير** [2]: يسجل في هذا الدفتر تفاصيل حركة كل حساب خلال سنة مالية معينة، فهو يسمح بمراقبة حركات كل حساب.

يجب أن تمسك الدفاتر السابقة بحسب التاريخ و دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع أو نقل في الهامش، و يجب أن ترقم صفحات الدفاتر، وتكون موقعة من طرف القاضي، ويستلزم كذالك الإحتفاظ بالدفاتر المذكورة سابقا، و المراسلات، والوثائق التبريرية لمدة عشرة سنوات. كما يجب الاعتماد على المبادىء المحاسبية المعمول بها والتي تتمثل في:

**1- مبدا القيد المزدوج:** يعتبر هذا المبدا من المبادىء الاساسية في المحاسبة، ونقصد به ان تسجيل كل عملية محاسبية يجب ان يتم ما بين حسابين على الاقل.

**2- مبدأ التكلفة التاريخية** :بموجب هذا المبدأ فإن التكلفة هي أفضل أساس لتقديم موجودات المؤسسة. تتضمن التكلفة جميع النفقات و المصروفات التي تكبدتها المؤسسة في الحصول على الأصل حتى أصبح جاهزا، و بذلك فهي تتضمن ثمن الشراء بالإضافة الى جميع المصاريف المتعلقة بشراء من عملة نقل الشحن ووفقا لهدا المبدأ يتم التسجيل المحاسبي لهذا الاستثمار عند الاقتناء قيمة هذا الاستثمار وتبقى هذه القيمة ثابتة بالنسبة للسنوات المقبلة.

**3- مبدأ تحقق الايراد:** وفقا لهذا المبدأ لا بد من وجود واقعة أو حدث يمكن الاعتماد عليه كقرين أو معيارلتحقيق أولاكتساب الايراد وكذلك ليكون بالإمكان الاعتراف بهذه الايرادات بدفاترالمحاسب حيث يمثل الايراد قيمة السلع، المنتجات الخدمات المباعة الى زبائن المؤسسة و الذي يؤدي الى زيادة أصول المؤسسة .

[1] نفس المرجع : المادة 10.

[2] القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 و الموافق ل 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

**4- مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات:** يقوم هذا المبدأ على تحديد ايرادات الفترة المحاسبية و التي هي نسبة مالية و تحديد المصاريف التي ترتبط بتلك الايرادات و تحملها المشروع خلال نفس السنة المالية.

**5- مبدأ الافصاح التام:** وفقا هذا المبدأ يجب أن تظهر القوائم المالية التي تقوم بها المؤسسة جميع الحقائق التي تجعل هذه القوائم تعبر بوضوح عن الوضع المالي الحقيقي للمنشأة، حيث الافصاح السليم للبيانات المالية يسمح باتخاذ القرارات المالية.

**6- مبدأ الثبات و الاستمرارية:** الغرض من انشاء المؤسسة هو الاستمرارية،حيث يجب ان يكون استمرار نشاط الؤسسة لمدة طويلة دون وجود نية لوضع حد لنشاطها في الستقبل القريب.[1]

**7- مبدأ الموضوعية:** نقصد بهذا المبدأ بأن المعلومات و البيانات المحاسبية يجب أن تكون معتمدة على دليل موضوعي ، مثال على ذلك الاثبات الموضوعي للشيكات و كشوفات البنك و الفواتير و غيرها ، فيسمح هذا المبدا بتزويد الجهات المعنية بالبيانات المالية الصادقة و الدقيقة لتكون مفيدة في اتخاذ القرار.

**8- مبدأ الاهمية النسبية (المادية):** و تدعو الاهمية النسبية كلا من المحاسب و مدقق الحسابات الى توجيه اهتمامهم و عنايتهم بشك رئيسي تحو البنود و يمكن الاستفادة من الاهمية النسبية عند اختيار مدقق الحسابات الخارجي عينة التدقيق و كذلك عن الحاجة الى اتخاذ القرار المتعلق بالإفصاح الملائم الذي تحتاجه عند اعداد التقارير المالية السنوية للمنشأة.

**9- مبدأ كيان الوحدة الاقتصادية:** يعني هذه أن نشأة وحدة اقتصادية معناه خلق شخصية معنوية و ان هذه الشخصية تكون مستقلة عن شخصية مالك المشروع و ان تصرفاتهم بأموالهم الخاصة ليس لها تاثير على كيان الوحدة الاقتصادية.

[1] بن ذهيبة تواتي،التسيير المحاسبي و المالي،دار ام الكتاب للنشر و التوزيع،الجزائر 2012،ص:07.

**10- مبدأ استقراريه الوحدة النقدية:** يعتبر هذا المبدأ قيمة وحدة النقود مستقرة و لا تتأثر فيمتها الشرائية بتغيرات الواقع المعاش و عليه تسجل العمليات بقيمته الفعلية التاريخية مما يسمح بجمع عمليات دورات مختلفة بعضها مع البعض.

**11- مبدأ الحيطة و الحذر:** يقصد بالحيطة و الحذر تبني درجة من الحذر فعلى المحاسب أن يكون متحفظا في قياس الربح، و ذلك بعدم اثبات أي ايراد الا بعد تحقيقه بشكل فعلي أما الخسائر فهي العكس تماما فتؤخذ بعين الاعتبار حتي و لو كانت محتملة فقط ، فهذا المبدا يعتبر اساسيا نظرا لوجود المؤسسة في عالم يسوده الغش و التحايل.

**12- مبدا عدم المقاصة:** يعني هذا انه لا يمكن اجراء المقاصة بين عناصر الاصول و عناصر الخصوم في الميزانية، او بين عناصر الاعباء وعناصر المنتوجات في حساب النتائج.

وتلزم المؤسسات على ان تضع تحت تصرف المحقق كل المستندات و الوثائق التبريرية مهما كان نوع النظام المحاسبي الممسوك من طرفها(كلاسيكي،متمركز،بواسطة الاعلام الالي)، حيث يوضح الشكل رقم(04)مختلف الانظمة المحاسبية الممسوكة:

الشكل رقم(04) : مختلف الانظمة المحاسبية الممسوكة.

| | | |
|---|---|---|
| كلاسيكي | الوثائق | تصحيح، تسوية + جرد<br>سجل اليومية موقع و مختوم ← الدفتر العلم ← المزانية ← القوائم المالية |
| متمركز | الوثائق | السجلات الثانوية، سجل اليومية موقع و مختوم ← الدفتر العلم ← الميزانية ← القوائم المالية |
| الاعلام الالي | الوثائق ← الادماج | ادخال المعطيات ← قائمة السجلات، الدفتر العلم ← ادماج ← الميزانية، القوائم المالية ← المركزية الشكلية |

Source : MF/DGI/DRV/instruction n 22/14.

وللتذكير هناك عدة شروط يجب ان تتوفر لمسك المحاسبة بواسطة الاعلام الالي حيث[1]:

- يجب أن يستجيب مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي لمجمل الالتزامات و المبادئ المحاسبية المعمول بها و أحكام هذا المرسوم.

- يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر و محتوى و تحميل كل معلومة و كذا مراجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 110-2009 بتاريخ 2009/04/07 المتضمن كيفيات مسك المحاسبة بواسطة الاعلام الالي

- يجب أن تعرف إصدارات الإعلام الآلي و ترقم و تؤرخ عند إنشائها بواسطة وسائل توفر كل الضمان في مجال الإثبات.

- يطبق طابع عدم الشطب أو تصحيح التسجيلات المفروضة في المحاسبة اليدوية، في المحاسبة الممسوكة عن طريق نظام الإعلام الآلي في شكل إجراءات التصديق لكل الفترة المحاسبية، الذي يمنع كل تعديل أو حذف لتسجيل مصادق عليه.

- يجب على الكيان إعداد ملف يبين الإجراءات و التنظيم المحاسبي بشكل يسمح بفهم نظام المعالجة و مراقبته.

- يجب أن يحتوي البرنامج المعلوماتي للمحاسبة المستعمل على ملف يصف الشكل و الخاصيات التي يمكن طبعها أو توفيرها على شكل الكتروني.

- يجب على الكيان المستعمل للبرنامج المعلوماتي أن يكون لديه تعهد من طرف معهد البرنامج المعلوماتي على مطابقة البرنامج للتعليمات المقررة في هذا المرسوم .

- يجب أن يسمح البرنامج المعلوماتي بإعداد كل الكشوف التي يجب على المؤسسة اعدادها تطبيقا للأحكام القانونية أو التنظيمية و ذلك بشكل آلي و التي ترتكز على المعطيات التي تم ادخالها في البرنامج المعلوماتي للمحاسبة.

- يجب أن يضمن البرنامج المعلوماتي للمحاسبة احترام التوازنات الاساسية للمحاسبة القيد المزدوج سواء من خلال المراقبة المسبقة أو اللاحقة.

- يجب أن ينتج البرنامج المعلوماتي للمحاسبة شهريا على الأقل، يومية ممركزة تجمع من خلال يومية مستعملة، مجاميع كل العمليات المسجلة خلال الشهر، يجب أن تظهر عملية التمركز مجمل مجاميع اليوميات المحاسبية.

- يجب على البرنامج المعلوماتي للمحاسبة قبل كل إقفال للسنة المالية، التذكير بوجوب التصديق على مجموع التسجيلات المسجلة بعد الاقفال، يجب على وظائف البرنامج المعلوماتي أن لا تسمح إلا بفحص التسجيلات أو طبع الكشوف المحاسبية أو إعادة طبعها.

- تطبيقا لمبدأ عدم الشطب في الميزانية، يجب أن يتضمن البرنامج المعلوماتي للمحاسبة إجراء يسمح بإعادة فتح الية لحسابات الاصول و الخصوم و التي يجب أن توافق حسابات ميزانية قفل السنة المالية السابقة مع تفصيل التسجيلات المكونة للرصيد.

- يجب أن يظهر كل كشف ينتجه البرنامج المعلوماتي للمحاسبة المعلومات الخاصة بتعريف الكيان و الكشف و تاريخ طبعه و رقم صفحته و التفصيل و المراجع الخاصة بالعملية، و يظهر أيضا أن الكشف متعلق بطبع مؤقت أو نهائي.

**1-1-2 المحاسبة متسلسلة وصحيحة**: حتى تكون المحاسبة متسلسلة وصحيحة يجب أن تكون مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة، بالإضافة الى تساوي الجانب المدين و الدائن لدفتر الأستاذ، كما يجب ان تتساوى ارصدة الحسابات في الميزانية الختامية و الافتتاحية. ويجب كذلك التحقق من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في دفتر اليومية ومقارنتها مع اليوميات المساعدة كيومية العمليات المختلفة،المشتريات، المبيعات.كما يستلزم على المحقق التأكد من التقييم المحاسبي الصحيح لمختلف الوثائق المحاسبية التي هي بحوزة المؤسسة.

**1-1-3 المحاسبة مقنعة**:حتى تكون المحاسبة مقنعة يجب ان تتوفر على المستندات والوثائق التبريرية الضرورية فهي ضرورية لتحقيق مبدأ الموضوعية وقابلية المقارنة للتحقيق و المراجعة. فتعتبر المستندات المحاسبية أساس كل تسجيل ، فكل تسجيل محاسبي يجب ان يكون مدعما بوثيقة تبريرية، فهي من أهم العناصر في النظام المحاسبي إذ تعد دليل ملموس عن حدوث العمليات الاقتصادية إلى جانب كونها مصدرا للقيود المحاسبية التي يتم تدوينها في الدفاتر كما أنها تعد كدليل إثبات في حالة وجود النزاعات وتتصف المستندات بعدة خصوصيات تتمثل فيما يلي:

- يحوي السند على كل البيانات الضرورية المتعلقة بالعملية مثل التاريخ، القيمة ، نوع العملية....الخ
- وجود رقم متسلسل في المستند حيث يسهل عملية حفظه و توثيقه.
- يتسم السند بالسهولة والبساطة حيث يتمكن كل واحد من فهمه.

ويمكن ان نلاحظ نوعين من المستندات المحاسبية :

***مستندات خارجية:** يتم نشاتها خارج الشركة مثل:

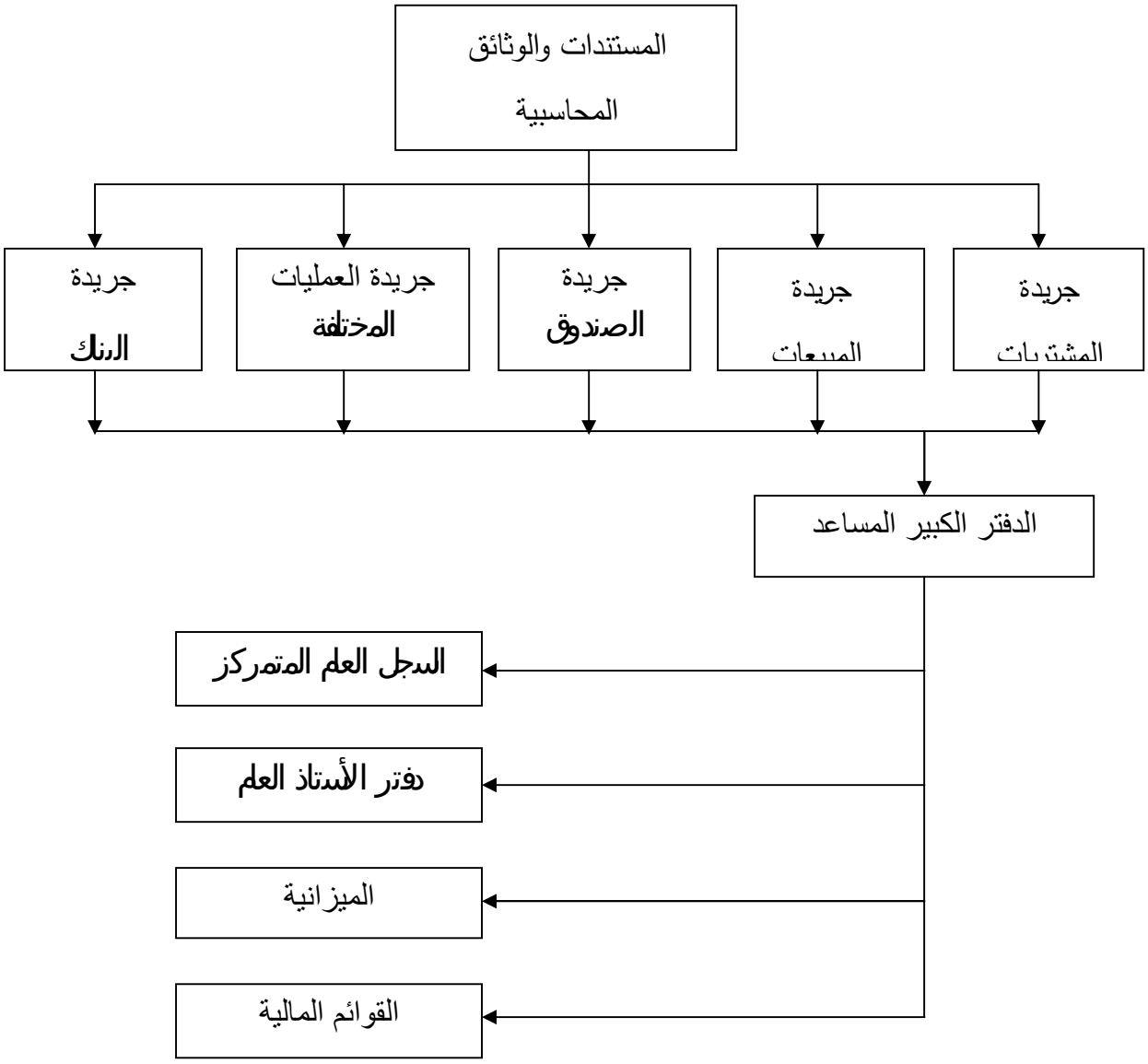
- فاتورة الشراء.
- الشيك البنكي او اشعارت الايداع النقدية لدى البنك.
- فواتير الخدمات الخارجية.

* **مستندات داخلية:** يتم تحريرها داخل المؤسسة مثل:

- فاتورة البيع.
-فاتورة المردودات.
- اذن صرف واستلام نقدية.
-مذكرة الإخراج من المخازن.

اضافة للوثائق و المستندات المذكورة سابقا والتي نص عليها القانون هناك وثائق وعمليات اخرى ضرورية لاعداد القوائم المالية حيث يبين الشكل (05) التنظيم المحاسبي المعتمد لاعداد القوائم المالية وفقا للنظام المتمركز.

الشكل رقم (05):التنظيم المحاسبي المعتمد لاعداد القوائم المالية وفقا للنظام المتمركز




Source :MF/DGI/DRV/Instruction n 22/14.

2-1 **فحص المحاسبة من حيث المضمون**:

بعد الانتهاء من الفحص الشكلي للمحاسبة يقوم المراقب بالفحص المعمق للمحاسبة و يتم هذا من خلال :

- مراقبة عناصر الميزانية.

- مراقبة جدول النتائج.

**1-2-1 مراقبة عناصر الميزانية:** الميزانية هي صورة لوضعية الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ ما حيث تسمح بإظهاروضعية المركز المالي للمؤسسة فهي عبارة "عن جدول يصنف عناصر الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين، فهي عبارة عن تصوير للوضع المالي او الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة" [1]. وتتكون من جانبين الأصول و الخصوم.

**اولا : الاصول :** تشكل الاصول الاموال اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة او المشروع، و تتمثل فيما يلي:

* **التثبيثات :**هي مجموع الوسائل و القيم الثابثة المادية و المعنوية المنقولة و غير المنقولة التي حازتها المؤسسة او انجزتها بنفسها وهذا ليس لغرض البيع او التحويل وإنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة[2].فعلى المحقق ان يقوم بمراقبة كل الوثائق المرتبطة باستثمارات المؤسسة سواء المشتراة منها أو المنشأة، كما ان عليه ايضا ان يتاكد من :[3]

- ✓ الوجود المادي للاستثمارات من اجل اكتشاف حالات التنازل عن الاستثمارات التي لم يتم التصريح بها.
- ✓ عدم التسجيل المحاسبي للاستثمارات التي تمت إعادتها للمورد بعد استعمالها لمدة قصيرة.
- ✓ أن الاستثمارات الموجودة يجب أن تطابق الاستثمارات الموجودة في دفاتر الجرد.
- ✓ التسجيل المحاسبي للاستثمارات بالمبلغ خارج الرسم.
- ✓ نظام الاهتلاكات المطبقة من طرف المكلف، فقد يسعى المكلف لتعظيم قيمة التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة، حيث أن استعمال تقنية الاهتلاك في عملية الغش الضريبي تعتبر من التقنيات التي يصعب على العون المحقق اكتشافها وهذا لمحدودية أو عمومية القدرات التقنية لدى المحققين في هذا المجال، فمن الطرق التي يقوم بها المكلف للتهرب من الضريبة باستعمال تقنية الاهتلاك ما يلي:[4]

- تطبيق معدلات أو نسب اهتلاك مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونيا.
- تطبيق الاهتلاك على عناصر غير قابلة للاهتلاك مثل الاراضي.

[1] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة ، دار السلاسل للنشر و التوزيع،الكويت،1999،ص:215.

[2] شبايكي سعدان،تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1992،ص:40.

[3] Guide du vérificateur , op.cit ,P :65.

[4]IDEM,P :68.

- تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، وذلك لتضخيم القيمة الأصلية التي على أساسها تحسب الأقساط السنوية للاهتلاك.

***المخزونات:** بعد ان تمت عملية مراقبة المخزونات عند القيام بالتدخل الأولي يجب على المراقب أن يقوم ب:[1]

- ✓ التحقق من أن المخزون الأولي للسنة المالية الحالية يساوي المخزون النهائي للسنة الماضية.
- ✓ التأكد من قيمة الجرد من خلال أن الحسابات المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتوافق مع المبالغ المسجلة في بطاقة الجرد سواء من حيث الكميات أو سعر الوحدة.
- ✓ التأكد من أنّ المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتطابق مع المبالغ المسجلة في الفواتير.
- ✓ التحقق من أن التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين والزبائن تتطابق مع دفاتر المؤسسة.
- ✓ فحص الكميات والقيم المسجلة في دفتر الجرد ومقارنته مع الجرد الفعلي ا لحقيقي داخل المخازن لذا يجب أن يقوم المحقق بدراسة تحليلية معمقة لحركة المخزون من حيث مدخلات ومخرجات هذا الأخير، وذلك باستعمال الحساب المادي حسب المعادلة التالية:مخزون أول مدة + المشتريات = مخزون أخر مدة + المبيعات
- ✓ إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجعة على السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط أو الوفاة.

* **الحقوق**: تستتلزم مراقبة الحقوق القيام بالعمليات التالية:

- ✓ مقارنة الرصيد المستخرج من الحسابات البنكية والبريدية لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد.
- ✓ متابعة جميع التسبيقات مع طلب تبريرها، خاصة إذا كانت نقداً.

[1] Guide du vérificateur , op.cit , P :73.

- ✓ مراجعة الصندوق ومجموع المقبوضات نقدًا يومًا بيوم، والتأكد من أنّ رصيد الصندوق موجب.
- ✓ فحص التسبيقات والدفعات على الطلبيات.
- ✓ الفحص المادي الحقيقي لفواتير الاستلام.
- ✓ مراجعة حساب الصندوق من حيث مجموع المقبوضات نقدا، وأن التحصيلات مفوترة من قبل العملاء،وأن رصيد حساب الصندوق موجب.
- ✓ التأكد من حقوق العملة الوطنية ومحاسبتها بالدينار الجزائري، كما عليه أيضا التأكد من مقارنة رصيد البنك المستخرج من المؤسسة ومقارنته مع نظيره في البنك اي القيام بالمقاربة البنكية.

**ثانيا: الخصوم** :هي مجموع مصادر الأموال الموجودة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة، تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة ويتكون جانب الخصوم من صنفين هامين:

* **الأموال الخاصة**:تتضمن الاموال الخاصة وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرّف المؤسسة بصفة دائمة من قبل المالك أو المالكين[1]، فهذا الحساب يحتوي على جل وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة من قبل المساهمين أو الشركاء، ومن الحسابات الي يجب مراقبتها ما يلي:

– **رأس المال الاجتماعي** :يعتبر رأس المال الاجتماعي من أهم الحسابات التي يجب مراقبتها حيث يجب مراقبة التغيرات التي تطرأ على هذا الحساب، من خلال التأكد من أن فائض القيمة في حالة التنازل عن أسهم قد اخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

– **الاحتياطات:** يجب التأكد من أن الاحتياطات و ا لمؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.

– **المؤونات :** العمل على كشف المؤونات غير المبرّرة والتي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف و التأكد من انه قد تم تكوينها من اجل تحقيق هدف معين وبشكل قانوني أو يتم إعادة إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.

***الديون**: يجب على المحقق التأكد من أن القروض حقيقية وان دفعات تسديد القروض لم تدرج ضمن تكاليف المؤسسة.كما يجب على المحقق أيضا التركيز على حساب الموردين من خلال التأكد من صحة

[1] شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، مرجع سابق، ص: 123.

حساب المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع يومية المشتريات ، وكذا في الجانب المدين بمقارنته مع يومية الصندوق او البنك، كما يجب التحقق من التسلسل الصحيح لحساب المورد في خصوم الميزانية مع نفس الحساب في دفتر الأستاذ وكذا ميزان المراجعة.

**1-2-2- فحص جدول النتائج:** يشرع المراقب في فحص حسابات النتائج بعد الانتهاء من مراقبة حسابات الميزانية. وتتمثل حسابات التسيير (الاستغلال) في حسابات المصاريف و المنتوجات حسب النظام المحاسبي المالي .

*** مراقبة التكاليف:**

التكاليف تعد من أهم الطرق التي يلجا اليها المكلف للتهرب من الضريبة لهذا يستلزم على المحقق التاكد من ان :

- ✓ المصاريف ليست شخصية ومتعلقة مباشرة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة .
- ✓ المصاريف حقيقية تكون مبررة بالوثائق التبريرية.
- ✓ القيمة الحقيقية للكمية المستهلكة من البضائع والمواد الاولية .
- ✓ ان الأجور المدفوعة تمثل وظائف موجودة ومرتبطة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة، كما انها لا تكون مبالغ فيها.
- ✓ عدم التسجيل المحاسبي للزيادات و الغرامات لانها تعتبر اعباء غير قابلة للخصم.
- ✓ الضرائب والرسوم المسجلة محاسبيا قد تكون مدفوعة فعلا.

*** مراقبة الايرادات:**

يستلزم على المراقب القيام بالعمليات التالية:

- ✓ التأكد من أن رقم الأعمال قد تم إخضاعه للرسم على القيمة المضافة،
- ✓ التحقق من المبالغ الموجودة في الفواتير و المبالغ المسجلة محاسبيا.
- ✓ مقارنة المبيعات المحققة مع ما تم إخراجه من المخزون.
- ✓ التحقق من التسجيل المحاسبي للايرادات المتنوعة لها من خلال التأكد من أن جميع الإيرادات غير المتأتية من الاستغلال العادي للمؤسسة قد صرح بها.
- ✓ مراقبة هوامش الربح الخام بالنسبة للسنوات غير المتقادمة.

- ✓ التحقق من التسجيل المحاسبي لفوائض القيمة لعنصر من عناصر الأصول المتنازل عنه.
- ✓ مراقبة تطور نسبة القيمة المضافة للاربع سنوات حيث يتم حساب نسبة القيمة المضافة وفقا للعلاقة التالية[1]:

| نسبة القيمة المضافة = القيمة المضافة/ رقم الأعمال (الإنتاج + الخدمات) × 100 |
|---|

**2- إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة:**

طرق إعادة تشكيل رقم الأعمال كثيرة وتختلف من نشاط لآخر:

**2-1 اعادة تشكيل رقم الاعمال انطلاقا من العناصر المادية:**

* **حالة مؤسسة تجارية :** يعتمد المحقق في إعادة تشكيل رقم الأعمال على المخزون والمشتريات حيث الجدول رقم (3) يبين مثالا على اعادة تشكيل رقم الاعمال لمؤسسة تجارية انطلاقا من العناصر المادية:

[1] Guide de vérificateur de comptabilité, Op cit, page 116.

الجدول رقم(03) : اعادة تشكيل رقم الاعمال لمؤسسة تجارية انطلاقا من العناصر المادية

| التعيين | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---|---|---|---|---|
| مخ اول مدة(+) | 5000 | 6500 | 7600 | 8500 |
| المشتريات(+) | 25000 | 39500 | 42600 | 44000 |
| مخ اخر مدة(−) | 1560 | 1740 | 1850 | 1915 |
| المبيعات المشكلة | 28440 | 44260 | 48350 | 50585 |
| المبيعا ت المصرح بها(−)..(01) | 27100 | 36750 | 40000 | 41950 |
| الفرق..(02) | 1340 | 7510 | 8350 | 8635 |
| معامل الاخفاء(02)/(01) | 1,05 | 1.2 | 1.21 | 1.2 |
| رقم الاعمال المصرح به(−) | 9 485 000 | 12 862 500 | 14 000 000 | 14 682 500 |
| رقم الاعمال المشكل(+) | 9 959 250 | 15 435 000 | 16 940 000 | 17 619 000 |
| مقدار الزيادة | 474 250 | 2 572 500 | 2 940 000 | 2 936 500 |

المصدر : الوثائق الداخلية للضرائب

تخضع الزيادة لTVA ,TAP , IBS IRG/RS.

مع العلم ان :

رقم الاعمال المشكل=رقم الاعمال المصرح به* معامل الاخفاء.

مقدار الزيادة=رقم الاعمال المشكل− رقم الاعمال المصرح به.

*** حالة مؤسسة إنتاجية :**

يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال لمؤسسة انتاجية كما هو موضح في الجدول رقم (04) :

الجدول رقم(04) : اعادة تشكيل رقم الاعمال لمؤسسة انتاجية انطلاقا من العناصر المادية

| البيان | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|---|---|---|---|---|
| مخزون اول مدة(+) (الوحدة :كغ) | 124 000 | 127 000 | 129 500 | 131 500 |
| المشريات(+) | 400 000 | 430 000 | 445 000 | 448 000 |
| مخزون اخر مدة(−) | 150 000 | 170 000 | 185 000 | 187 000 |
| الاستهلاك الخام(+) | 374 000 | 387 000 | 389 500 | 392 500 |
| نسبة الضياع 6%(−) | 22 440 | 23 220 | 23 370 | 23 550 |
| الاستهلاك الصافي | 351 560 | 363 780 | 366 130 | 368 950 |
| مخزون اول مدة(انتاج تام الصنع) (+) | 9 000 | 9 600 | 9 750 | 10 150 |
| مخزون اخر مدة(−) (انتاج تام الصنع)(−) | 7 000 | 7 200 | 7 250 | 7 350 |
| المبيعات المصححة(+)...(01) | 353 560 | 366 180 | 368 630 | 371 750 |
| المبيعات المفوترة (−)... (02) | 310 000 | 318 000 | 325 000 | 337 000 |
| الفرق(01)−(02)....(03) | 43 560 | 48 180 | 43 630 | 34 750 |
| معامل الاخفاء(03)//(02)....(04) | 1.14 | 1.15 | 1.13 | 1.10 |
| رقم الاعمال المصرح به(−)...(05) | 3 150 000 | 3 190 000 | 3 220 000 | 3 235 000 |
| رقم الاعمال المصحح(+) (05)*(04) | 3 591 000 | 3 668 500 | 3 638 600 | 3 558 500 |
| مقدار الزيادة | 441 000 | 478 500 | 418 600 | 323 500 |

المصدر : الوثائق الداخلية للضرائب

تخضع الزيادة لTVA, TAP , IBS , IRG/RS

**3−1 إعادة تشكيل رقم الأعمال إنطلاقا من الإيرادات:**

هذه الطريقة تستلزم وجود حساب مالي ويتم تشكيل رقم الاعمال لمؤسسة تمارس نشاط اداء الخدمات كما هو مبين في الجدول رقم (05) :

الجدول رقم(05) : اعادة تشكيل رقم الاعمال انطلاقا من الايرادات

| التعيين | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|---|
| البنك(+) | 71 888 298 | 119 486 935 | 68 131 339 | 10 023 020 |
| الصندوق(+) | 255 349 | 0 | 0 | 0 |
| مجموع المقبوضات(+) | 72 143 647 | 119 486 935 | 68 131 339 | 10 023 020 |
| التحويلات المالية(-) | 26 858 900 | 26 033 921 | 24 839 116 | 970 187 |
| المقبوضات الصافية(+) | 45 284 747 | 93 453 014 | 43 292 223 | 9 052 833 |
| رصيد الزبائن في01/01(-) | 30 889 | 66 434 | 532 868 | 178 382 |
| رصيد الزبائن في 12/31(+) | 66 434 | 532 686 | 178 382 | 16 887 195 |
| تسبيقات الزبائن في 01/01(+) | 12 408 540 | 2 266 195 | 34 668 828 | 43 908 568 |
| تسبيقات الزبائن في 12/31(-) | 2 266 195 | 34 668 828 | 43 903 568 | 25 767 377 |
| رقم الأعمال المشكل(TTC) | 55 462 637 | 61 516 815 | 33 697 997 | 43 902 837 |
| مبلغ الرسم على القيمة المضافة | 7 966 980 | 8 868 970 | 4 801 902 | 1 779 701 |
| رقم الأعمال المشكل(HT) | 46 864 588 | 52 647 845 | 28 896 095 | 42 123 136 |
| رقم الأعمال المصرح به(HT) | 33 203 882 | 52 799 620 | 24 155 609 | 27 364 976 |
| الفرق | 13 660 706 | -151 775 | 4 740 486 | 14 758 160 |

المصدر: الوثائق الداخلية للضرائب.

**1-3 اعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من أعباء الإنتاج :**

يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال، انطلاقا من أعباء الإنتاج من خلال المقارنة بين أرقام الأعمال المصرح بها والأجور المدفوعة، وكذلك من خلال استهلاكها للطاقة الكهربائية وإنتاجها .إذ الفرق الكبير بين السنوات الأربع الأخيرة، يدل على إخفاء رقم الأعمال.

**1-4 إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من النسب:**

يوجد في كثير من المؤسسات علاقة بين العوامل المشكلة لسعر التكلفة حيث يتم تشكيل رقم الأعمال وفقا لهذه الطريقة بمقارنة النسب الثابتة بين مختلف العناصر المكونة لسعر التكلفة بالكمية والقيمة مع تلك المسجلة محاسبيا لاستخراج الكميات التي لم يتم التصريح بها ثم بعد ذلك يتم ضرب كمية المواد الأولية المستعملة مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون الحقيقي الموجود في سعر بيع الوحدة.

هذه الطريقة لا يمكن استعمالها في تجارة التجزئة ، ففي هذا النوع من التجارة يتم استعمال طريقة نسب الاستغلال المتمثلة في مقارنة النسب المحددة انطلاقا من المعطيات المحاسبية مع تلك الناتجة عن فحص الوثائق التبريرية[1].

5-1 **إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا مؤشرات أخرى** [2]:

يملك العون المحقق الحق في استعمال كل الطرق التي يراها مناسبة لإعادة تشكيل رقم الأعمال الحقيقي فهو يستعمل عدة مؤشرات لتحديد رقم الأعمال المخفى.فمثلا في نشاط الفندقة يعتمد المحقق على سجل الشرطة لتحديد عدد الزبائن الذين كانوا متواجدين في هذا الفندق،كما يتم استعمال الكميات المشتراة من المشروبات الغازية و الكحولية لتحديد رقم الأعمال المحقق من طرف المطاعم.

**المطلب الثالث: نتائج التحقيق المحاسبي :**

بعد ان يتم العون المحقق فحص المحاسبة شكلا و مضمونا يقوم باستنتاج إحدى الحالتين التالتين:

- قبول المحاسبة .

- رفض المحاسبة.

**الفرع الاول : قبول المحاسبة:**

يمكن ان ياخذ قبول المحاسبة شكلين:

- قبول تام للمحاسبة.

-قبول نسبي للمحاسبة.

[1]Guide du vérificateur,opcit,p :126.

[2] IDEM , p :128.

**1- قبول تام:** يكون القبول التام للمحاسبة عندما تكون منتظمة من حيث الشكل، و مدعمة بكل الوثائق والمستندات التبريرية اذ لا توجد تقويمات جديدة للاسس الخاضعة للضريبة

**2- قبول نسبي:** يكون قبول المحاسبة نسبيا في حالة وجود بعض الأخطاء والتجاوزات التي لا تفقد المحاسبة مصداقيتها وبالتالي تلجا الإدارة الجبائية إلى الإجراءات التناقضية حيث يعلم المحقق المكلف بالاسس الجديدة الخاضعة للضريبة عن طريق الاشعار بالتقويم الاولي ويمنح للمكلف مهلة (40) يوما من اجل الرد على اقتراحات الادارة الجبائية.

**الفرع الثاني: رفض المحاسبة:**

رفض الحاسبة هو إجراء استثنائي تلجا إليه الإدارة الجبائية من اجل تعديل الوضعية القانونية الاولية للمحاسبة [1]. ويلجا المكلف الى رفض المحاسبة في الحالات التالية[2]:

**1-** مسك الدفاتر ، المستندات و الوثائق التبريرية غير موافق للمادة 9 و 10 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي ويكون هذا عادة ب :

- ✓ عدم مسك الدفاتر المحاسبية او وجود هذه الاخيرة دون ان تكون موقعة و مختومة من طرف القاضي.
- ✓ عدم وضوح ارقام الحسابات ووجود بياض على الدفاتر المحاسبية.
- ✓ غياب كلي أو جزئي للفواتير والوثائق التبريرية أو وجود فواتير غير مطابقة لما ينص عليه القانون .فيستلزم في كل الحالات أن تحمل الوثائق التبريرية بعض المعلومات الضرورية كالتاريخ، طبيعة العملية، اسم الزبون او المورد،الكمية والقيمة.

[1] MF/DGI/DRV/circuaire n 22/14.

[2] قانون الاجراءات الجبائية،مرجع سابق، المادة:43.

**2- المحاسبة تحمل أخطاء و اغفالات خطيرة و متكررة مثل :**

✓ عدم التطابق ما بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية.

✓ غياب التسجيل المحاسبي لبعض فواتير الشراء و البيع.

**الفرع الثالث : اعداد التقرير:**

قبل اعداد التقرير يقوم العون المحقق بابلاغ المكلف بالضريبة عن الاسس الجديدة المقترحة وتمر عملة ابلاغ المكلف بمرحلتين:

**الابلاغ الاولي:** يتم ارسال الاشعار بالتقويم للمكلف يحمل كل الطرق التي ادت الى اعادة تشكيل الاسس الجديدة مع توضيح الضرائب و الرسوم المستوجبة على هذا المكلف ويكون هذا الابلاغ عن طريق رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام .وبعد انتهاء المدة المحددة قانونا والمقدرة (40) يوم يمكن ان نلاحظ حالتين:

- عدم الرد من طرف المكلف وبالتالي القبول الضمني للاسس الجديدة.[1]

- الرد على اقتراحات الادارة الجبائية وبالتالي تقوم الادارة الجبائية بفحص الملاحظات والوثائق التبريرية المقدمة من طرف المكلف.

**الإبلاغ النهائي:** بعد انتهاء المدة القانونية للرد يقوم المراقب بإبلاغ المكلف بالأسس الجديدة النهائية سواء عند الرد او عدم الرد على الإبلاغ الأولي، ويكون هذا عن طريق رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام.ثم يقوم المراقب بعد التبليغ النهائي بإعداد تقرير[2] يتضمن إجراءات سير المراقبة والنتائج المتوصل إليها ثم يقوم باصدار الاوردة.

[1] قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة:60.

[2] الملحق (03)

**المبحث الثالث : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة(VASFE):**

يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أصعب التحقيقات التي تقوم بها الإدارة الجبائية نظرا للخصوصيات التي يتمتع بها. حيث تم إنشاء هذا التحقيق وفقا لقانون المالية 1992 . فهذا التحقيق هو عبارة عن "مجموعة العمليات الهادفة إلى التحقق من نزاهة التصريحات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي"[1]. ويخص هذا النوع من التحقيق الأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص المعنويين حيث "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي "[2] .

وتسعى الإدارة الجبائية من خلال هذا النوع من التحقيق إلى التأكد من الانسجام بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.ويمكن أن يمس هذا النوع من التحقيق الأشخاص الطبيعيين غير المحصين جبائيا وهذا عند وجود أدلة تظهر ان هناك مداخيل تم الحصول عليها بطرق غير شرعية.

**المطلب الأوّل: الإجراءات الأولية للتحقيق:**

يتم التحضير لهذا التحقيق من خلال برنامج يتم تسطيره من طرف الإدارة الجبائية،ويتم اختيار الملفات الجبائية بناءا على عدة معايير تتمثل فيما يلي[3]:

- ✓ وجود فروقات هامة بين المداخيل السنوية المصرح بها والنفقات المستعملة.
- ✓ الحصول على دلائل تجعل التصريحات المقدمة من طرف المكلف مشكوك فيها وهذا عند القيام بالمراقبة المعمقة.
- ✓ ملاحظة استعمال الحساب الجاري للشركاء عند الخضوع للتحقيق المحاسبي.

[1] Tierry LAMBERT, Vérification Fiscale Personnelle, Edition Economica, Paris, 1984,p :8.

[2] قانون الاجراءات الجبائية ،مرجع سابق ،المادة : 21/ 1.

[3] MF/DGI/DRV/ Circulaire N° 135/2000.

- ✓ ظهور صفاة الثراء مثل شراء السيارات الفخمة و العقارات وهذا بالنسبة للاشخاص غير المحصين جبائيا.

تقوم المديرية الولائية للضرائب بإعداد القائمة النهائية للملفات التي سيتم إخضاعها للرقابة وهذا بعد أن يتم المصادقة عليها من طرف الإدارة المركزية.وتتم عملية التحقيق وفقا لعدة خطوات تتمثل في:

- سحب الملف الجبائي.
- ارسال الاشعار بالتحقيق.
- جمع المعلومات.

**الفرع الاول :سحب الملف الجبائي :**

يقوم المحقق بسحب الملف الجبائي للمكلف إن كان محصى جبائيا من طرف مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا من اجل :

- ✓ التعرف بدقة على المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة وعلى الاشخاص الذين تحت كفالته.
- ✓ التأكد من اكتتاب كل التصريحات الخاصة بالدخل الإجمالي ومراقبة تواريخ اكتتابها.
- ✓ التعرف على طبيعة المداخيل المكونة للدخل والذمة المالية للمكلف.
- ✓ التأكد من عدم وجود تجانس ما بين المداخيل المصرح بها والممتلكات التي في حوزة المكلف و نمط المعيشة [1].

**الفرع الثاني:إرسال الإشعار بالتحقيق :**

كما هو الحال في مراقبة المحاسبة، تقوم الإدارة الجبائية بإبلاغ المكلف بالتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE) التي سيخضع لها وهذا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق عن طريق رسالة موصى

[1] Guide du vérificateur ,op.cit. ,p :30.

عليها، أو تسليمه له مقابل إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية،وتمنح له مدة 15 يوم للتحضير[1]. ويجب أن يحمل الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق، و إعلام المكلف بالضريبة بحقه في الاستعانة بمستشار من اختياره على أن لا تتعدى مدة الحقيق سنة واحدة انطلاقا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

ويرفق الاشعار بالتحقيق باستمارة خاصة بالممتلكات من نوع (07 bis) يقوم المكلف من خلالها بالتصريح بالممتلكات التي هي بحوزته، ومن حق المكلف عدم ملا هذه الاستمارة باعتبارها ليست اجبارية .

**الفرع الثالث : جمع المعلومات:**

تشكل المعلومة الجبائية الركيزة الاساسية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للقيام بالتحقيق المعمق، حيث يسعى المحقق لجلب المعلومات الصحيحة عن كل المداخيل التي يحصل عليها الشخص الخاضع للتحقيق، فيقوم العون المحقق بطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا .كما يمكن له أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة .كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.

كما يقوم المحقق باستعمال كشوفات الربط والتأكد من أنها مستغلة بكيفية صحيحة،فتسمح هذه الكشوفات من جلب المعلومات ومقارنتها بالتصريحات المكتتبة من طرف المحقق في وضعيته .

كما يقوم العون المحقق بالتدخل في عين المكان للبحث عن المعلومة الجبائية في حالة ما إذا كانت إجراءات بطاقة المعلومات للمكلف وكشوفات الربط غير كافية لمعرفة الوضعية المالية للمكلف،و يتم اللجوء إلى مصالح البحث عن المعلومة الجبائية التابعة للهياكل المحلية والمركزية.

[1] قانون الاجراءات الجبائية،مرجع سابق، المادة: 21/ 4.

**المطلب الثاني : إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة:**

يقوم المحقق بإعادة تكوين المادة الخاضعة للضربة على الدخل الإجمالي انطلاقا من استغلال المعطيات الخاصة بالوضعية المالية للمكلف وعناصر نمط معيشته وهذا في حالة عدم استطاعتة تقدير المبالغ الحقيقة المحققة من طرف المكلف، ويقوم المحقق لاعادة تشكيل الاسس الجديدة بما يلي:

**الفرع الاول: تقييم العناصر العينية للمكلف :**

يقوم العون المحقق باعادة تشكيل الدخل المحقق من طرف المكلف من خلال تقييم الممتلكات المحددة للذمة المالية للمكلف التي هي في حوزته وهذا في حالة غياب وثائق الاثبات التي تسمح بتحديد المبلغ الحقيقي لها، ويتم تقييم العناصر العينية للمكلف كما هو موضح في الجدولرقم(06):

## الجدول رقم (06): طريقة تقييم العناصر العينية

| بيان العناصر | طريقة التقييم | ملاحظات خلال التقييم |
|---|---|---|
| **A- المنقولات** | مقارنة مبالغ أسعار الفواتير مع طبيعة المواد و خصائصها | وجوب الأخذ بعين الاعتبار سنة و طبيعة و خاصية المواد المحازة. |
| - السيارات | اختلاف التقييم باختلاف حالة السيارة (قديمة أو جديدة) | |
| | - ادا كانت جديدة يجب معرفة السعر من خلال الفاتورة أو وكلاء البيع أو الوثيقة (**D3**) إذا كانت مستوردة | ضرورة معرفة سعر الحيازة في حالة انعدام الفاتورة من وكلاء البيع أو مصالح الجمارك في حالة الاستراد. |
| | - ادا كانت قديمة، يتم إعادة تقييمها بسعر السوق | تخفيض تقديري لسعر الفاتورة من 10% إلى 20% مع الأخذ بعين الاعتبار حالة السيارة و المسافة التي قطعتها (كيلومتريا) |
| - سفن السياحة (النزهة) | سعر الفاتورة أو وثيقة (**D3**) في حالة الاستيراد | وجوب الحصول على معلومات من الملاحة و السفن. |
| **B- العقارات** | | |
| - الحيازة | القيمة الحالية للعقار المدونة في مصالح التسجيل | وجوب استثناء عقارات الميراث و الهبات من خلال فحص العقود. |
| - التنازل | القيمة الحالية للعقار المدونة في مصالح التسجيل | |
| - الانجاز الذاتي | مراقبة مدة و مساحة و كيفية و حالة تقدم الأشغال | ضرورة معرفة اتفاقية الانجاز لمعرفة صاحبه لتسهيل التقييم. |
| - شهرة المحل | المبلغ المعاد تقييمه من طرف إدارة الضرائب | |
| **C- المخزون** | المخزون المعاد تقييمه بالتحقيق المحاسبي من طرف إدارة الضرائب | يؤخذ بالميزان الإجمالي إذا كان المخزون لمؤسسة. |
| **D- أشياء أخرى** | خيول السباق... | |

Source : MF/DGI/DRV/Guide de contrle dés revenus,VASFE ,2002,p :15

تهدف عملية تقييم العناصر المكونة لنمط معيشة المكلف الى تحديد الدخول غير المصرح بها و اخضاعها للضريبة على الدخل الاجمالي .

**الفرع الثاني: تحليل الحسابات المالية:**

تحليل الحسابات المالية يسمح للمحقق بمراقبة حركة المداخيل فتتم مراقبة الكشوفات البنكية مع ما تم التصريح به من طرف المكلف وهذا من اجل تحديد رصيد الميزان النقدي .ثم تتم فيما بعد جمع النتائج المتحصل عليها في ميزان الخزينة.

**2-1 الميزان النقدي Balance d'espèce:**

يسمح الميزان النقدي للمحقق من معرفة المساهمات المالية للمكلف ومقارنتها مع المداخيل المصرح بها خلال فترة زمنية محددة فتتم مقارنة السيولة المتاحة مع السيولة المستعملة.فاذا كان مجموع المبالغ الدائنة الصافية أكبر من المداخيل المعروفة، ما هو دليل الا على وجود مداخيل مجهولة يجب تبريرها اما في حالة العكس أي ان مجموع المبالغ الدائنة الصافية أقل من المداخيل المعروفة، ما دل ذلك الا ان المكلف بحوزته حسابات تجهلها مصلحة الضرائب

**2-2 ميزان الخزينة Balance de Trésorerie :**

يحتوي على جميع التحصيلات والنفقات المحققة من طرف المكلف الخاضع للرقابة وكذا الأشخاص الذين يعيشون معه، حيث يقوم المراقب بإعداد ميزان الخزينة من اجل استخراج الفروقات الموجودة ما بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة.وبالتالي فهو يمكن من تحديد عدم التوازن الذي إن لم يفسّر فهو يشكل الدليل على وجود دخول غير مصرح بها[1].

يتم اللجوء إلى جدول ميزانية الخزينة في حالة ما إذا تمكن العون المحقق من فصل المداخيل الشخصية للمكلف مع مداخيل مؤسسته.وتتمثل المتاحات المستخرجة في كل المبالغ التي تم الحصول عليها خلال فترة معينة.بينما تشمل المتتاحات المستعملة كل المصاريف المستعملة من طرف المكلف.ومن خلال عملية المقارنة بينهما يمكن استخلاص حالتين:

[1] - MAX. Artuso, vérification fiscale de l'entreprise, édition Foucher, Paris, 2000, page 34

**الحالة الاولى** : اذا كانت المتاحات المستخرجة اقل من المتاحات المستعملة، فهذا دليل على وجود مداخيل غير مبررة يطلب العون المراقب من المكلف بتبريرها وفي حالة غياب التبريرات يقوم العون المحقق باخضاع الفارق للضريبة على الدخل الاجمالي.

**الحالة الثانية** : إذا كانت المتاحات المستخرجة اكبر المتاحات المستعملة، فهذا يعني أن أن جميع النفقات التي قام بها المكلف مبررة وبالتالي يقوم العون المحقق بإبلاغ المكلف بذلك إذ لا يتم إعادة تسوية وضعية المكلف

ويمكن ان ياخذ ميزان الخزينة شكلين:

**1- الميزان الخاص:**

يلجا العون المحقق لاستعماله في حالة ما إذا كان من الممكن فصل الخزينة الشخصية عن الخزينة التجارية أو غير التجارية حيث نستطيع فصل الخزينة المتعلقة بالنشاط الممارس المستغل عن الخزينة الخاصة.كما يتم تطبيقه أيضا في حالة إذا أردنا تقديم ميزان المتاحات الخاص بالشركاء و المسيرين الرئيسيين للمؤسسة، وهذا دون زيادة الاقتطاعات والتحصيلات الممارسة من قبل المعني في نشاطه التجاري المستغل [1].ويستعمل الميزان الخاص عندما يمارس المكلف نشاطات تجارية أو غير تجارية بشكل فردي، والتي من الممكن إبعاد الخزينة الخاصة عن الخزينة المتعلقة بنشاطه، وتطبّق أيضا عندما نريد تقديم ميزان المتاحات الخاص.

**2- الميزان الشامل الإجمالي:**

يستعمل هذا الميزان في حالة ما اذا لم يتمكن المحقق من فصل الخزينة الشخصية عن الخزينة التجارية أو غير التجارية للمكلف، أي في حالة صعوبة التفرقة ما بين حركة حساب المؤسسة وحركة

[1] J. P casimir, Les signes extérieure de revenus, Opcit, page 238.

الحساب البنكي للمكلف ويعود هذا عادة بسبب غياب المحاسبة او المسك غير الجيد لها او في حالة التقدير الجزافي للأرباح او المداخيل . فيلجا المحقق لاعداد ميزان الخزينة الاجمالي ليحدد بدقة المتاحات المستعملة والمتاحات المستخرجة كما هو مبين في الجدول رق(07) :

**الجدول رقم (7): الميزان الشامل الإجمالي**

| المداخيل | التكاليف |
|---|---|
| – الأرباح الصناعية و التجارية المقيمة جزافيا<br>– مبيعات العقارات أو المنقولات خلال السنة<br>– الاهتلاكات المأخوذة بعين الاعتبار لتحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة<br>– مخزون أول مدة<br>– الرصيد الصافي الإجمالي أو السلبي لحسابات الحقوق أو الديون في بداية المدة. | – دفع الضرائب المهنية<br>– مشتريات العقارات أو المنقولات خلال السنة<br>– تكاليف حيازة العقارات<br>– الرصيد الصافي الايجابي أو السلبي لحسابات الحقوق أو الديون في بداية المدة.<br>– مخزون نهاية المدة |
| **حسابات الخزينة المهنية (الرصيد الأولي)** | **حسابات الخزينة المهنية (الرصيد النهائي)** |
| – الحسابات البنكية<br>– الحسابات البريدية<br>– حسابات الخزينة العمومية<br>– دفتر التوفير و الاحتياط | – الحسابات البنكية<br>– الحسابات البريدية<br>– حسابات الخزينة العمومية<br>– دفتر التوفير و الاحتياط |

Source : MF/DGI/DRV/Guide de contrle dés revenus,VASFE ,2002,p :22.

**المطلب الثالث : الاجراءات النهائية للتحقيق:**

كما هو الحال في مراقبة المحاسبة هناك اجراءات يقوم بها المحقق وتتمثل فيما يلي:

**الفرع الأول :التبليغ الأولي:**

بعد إتمام عملية المراقبة يقوم المحقق بإبلاغ المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها، إما بوجود تقويمات جديدة او عدم وجود تقويمات جديدة، ففي حالة عدم التوافق ما بين المداخيل المصرحة و المداخيل المستخرجة من طرف المكلف يرسل المحقق الإشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها

مع إشعار بالاستلام للمكلف يبلغه بالأسس الجديدة الخاضعة للضريبة حيث يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا وواضحا وتمنح مدة 40 يوم للرد على التسوية الجديدة للوضعية الجبائية .

**الفرع الثاني : التبليغ النهائي :**

بعد فحص الملاحظات و الدلائل الجديدة المقدمة من طرف المكلف على التقويمات الجديدة المقترحة يقوم المحقق بالتبليغ النهائي بالأسس الجديدة المقترحة وهذا عن طريق ارسال اشعار بالتقويم نهائي عن طريق رسالة موصى عليها او تسليمه له مباشرة مع اشعار بالاستلام.

**الفرع الثالث :إعداد التقرير :**

كما هو الحال في مراقبة المحاسبة يقوم المراقب بإعداد تقرير يتضمن مجريات سير التحقيق ويقوم بإعداد الأوردة ابن يتم تسجيله في سجل المعاينات ويتم إرجاع الملف إلى المفتشية.

خلاصة:

رغم التحديات الصعبة التي تواجهها الادارة الجبائية تسعى هذه الاخيرة للحد من الغش و التهرب الضريبي باستعمال عدة طرق للرقابة فقد تكون هذه الرقابة داخلية من المكتب لا تستدعي التوجه الى عين المكان تدعى بالرقابة على الوثائق، او تكون المراقبة خارجية تتمثل في التحقيق في محاسبة المكلف، او التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة. وللقيام بعمليات المراقبة نظم المشرع الضريبي اجراءات و خطوات تسير عليها التحقيقات سواءا تعلق الامر بالمراقبة الداخلية او الخارجية.

# الفصل الرابع

# الضريبي سبل معالجة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

**تمهيد**:

ضمان المداخيل الجبائية اللازمة يعد أمر ضروري بالنسبة لكل دولة، فلهذا تبحث الدولة الجزائرية على غرار باقي الدول لإيجاد الحلول اللازمة لحفظ خزينتها من التلاعبات التي يلجا إليها الأفراد للتهرب من الضريبة وعدم دفع مستحقاتهم تجاه الدولة، فتعد محاربة الغش والتهرب الضريبي من أولويات الدولة الجزائرية ولهذا تسعى الدولة الجزائرية في العشريتين الأخيرتين لمحاربة هذه الظاهرة من خلال إجراء عدة إصلاحات ضريبية، مع تفعيل عمليات التحقيقات الجبائية، واتخاذ إجراءات أخرى سنتطرق لها في هذا الفصل.

**المبحث الأول** : **الإصلاح الضريبي** :

باشرت الدولة الجزائرية منذ سنة 1992 في إصلاحات جبائية عميقة مست هياكلها و أحكامها الجبائية من اجل رفع المر دودية المالية، خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية الذي يشهدها العالم (الانتقال إلى اقتصاد السوق، عقد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، الانخراط المرتقب مع الهيئة العالمية للتجارة ) حيث مرت عملية الإصلاح بمرحلتين، المرحلة الأولى تم فيها إصلاح النظام الجبائي ، والمرحلة الثانية تمت فيها عصرنة وتحديث الإدارة الجبائية.

**المطلب الأول** : **إصلاح النظام الضريبي**:

شهد النظام الضريبي الجزائري مند سنة 1992 عدة إصلاحات، و تعديلات قانونية في النصوص التشريعية الجبائية ، من اجل زيادة مردودية الجباية العادية و إحلالها محل الجباية البترولية. خاصة أن هذه الأخيرة تبقى عرضة للازمات الدورية التي تتعرض لها أسعار البترول، وبالتالي يبقى مردود الجباية البترولية تحدده متغيرات خارجية لا يمكن التحكم فيها، فالجزائر كغيرها من الدول النامية شرعت في إصلاح نظامها الضريبي الذي عان من ضعف و اختلال وضيق في الأوعية الضريبية، حيث أن من أهم الصعوبات التي تلاقيها الإدارة المالية في تقدير بعض أوعية الضرائب، هي ما يشجع المكلف على التهرب الضريبي[1].

**الفرع الأول** : **تحديد النظام الضريبي السابق و أسباب إصلاحه**:

**1- تحديد النظام الضريبي السابق:**

تميز النظام الضريبي السابق بتعدد أنواع الضرائب، واختلاف معدلاتها، و من أهم الضرائب المكونة للنظام الضريبي السابق ما يلي :

*** الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة**:

تعددت الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة، و اختلفت نسبها، و تمثلت الضرائب المباشرة، في الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، التي كانت تفرض على مداخيل النشاطات الصناعية،

[1] **عبد المنعم فوزي** ، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية، **لبنان**، 1971، ص: 225

والتجارية ، المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين و المعنويين. وكانت تحدد نسبتها حسب جدول تصاعدي للشرائح بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، أما الأشخاص المعنويين فاختلفت نسبتها تبعا لنوع الشركة . كما هناك ضريبة نسبتها تابثة كانت تفرض على الأرباح الخاصة بالمهن غير التجارية، وضرائب أخرى كانت تفرض على المرتبات و الأجور ، كالضريبة على الأجور والدفع الجزافي، وهناك كذلك ضريبة كانت تدعى بالضريبة التكميلية على الدخل تمس مداخيل الأشخاص وزوجاتهم وأولادهم، يخضع لها الأشخاص الطبيعيون المقيمين في الجزائر،بالإضافة إلى ضرائب أخرى كالضرائب على الإيرادات ، الديون ، الودائع و الكفالات ، و الضريبة الوحيدة الفلاحية التي كانت تخص المداخيل الفلاحية، و ضريبة أخرى كانت تفرض على المؤسسات الأجنبية .

بينما الرسوم المماثلة ، تمثلت في الرسم على النشاط التجاري و الصناعي (TAIC) الذي كان يفرض على رقم الأعمال خارج الرسم ، بالنسبة للنشاطات الصناعية و التجارية. ورسم اخر يفرض على رقم الأعمال الخاص بالمهن غير التجارية(TANC) كما هناك رسم آخر يدعى بالرسم العقاري يفرض على الملكيات المبنية وغير المبنية. ورسم التطهير ناتج عن عمليات التنظيف التي تقوم بها مصالح البلدية .

*** الضرائب غير المباشرة**:

نص عليها قانون الضرائب غير المباشرة حيث يتضمن هذا القانون أساسا تحديد و تعريف الرسم الداخلي للاستهلاك الذي يمس المواد الخاضعة للضريبة والمواد المستهلكة. وتحدد الرسم الثابت الذي يمس من جهة سعر البيع للمواد المستوردة ، حقوق الجمارك، والذي يمس السوائل، المشروبات الكحولية، التبغ و الكبريت، حقوق ضمان المعادن الذهب، الفضة والبلاتين، و الرسم على الذبح المحصل لفائدة البلديات، من جهة أخرى .

*** حقوق الطابع والتسجيل**:

حقوق الطابع ضريبة تمس بعض الوثائق التي لها علاقة بالعقود المدنية و القضائية ، وهي تمس الأطراف الملتزمة بإمضاء عقود المقرضين و المقترضين، العقود بين الدولة والمواطنين و التي يتحملها المواطنون شخصيا. أما ما تعلق بطريقة الدفع فهي تختلف حسب نوعية الوثيقة سواء تعلق الأمر بالتسجيل أو الطابع، فالتعريفات والنسب وكذلك الوعاء الضريبي تحددها سنويا قوانين المالية، فهي إما أن توسع من مجال التطبيق أو تضييقه، أو أن يكون محل التعديلات إعفاء بعض العمليات لأسباب اجتماعية واقتصادية.

*** الرسوم على رقم الأعمال** :

هي عبارة عن ضرائب على إنفاق الدخل، و تشمل التعامل والتداول الواقع على البضائع أو الخدمات، الأمر الذي يجعل منها أقرب إلى الضرائب غير المباشرة لأن المكلف الفعلي الملزم بدفعها هو المستهلك النهائي، أما تاجر الجملة أو التجزئة أو مقدم الخدمة فهم وسطاء فقط ومن الرسوم على رقم الأعمال في النظام الضريبي الجزائري السابق نجد:

- **الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج**: وعاء هذا الرسم تحدده المادة الأولى سابقا من قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث يتعلق بعمليات البيع، أشغال المقاولات، و معدلات هذا الرسم تختلف حسب طبيعة النشاط.

- **الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات:** وعاء هذا الرسم هو رقم الأعمال الخاص بالخدمات لذلك فهو غير قابل للخصم أو التخفيض كما هو الحال بالنسبة للعقارات المنقولات، عمليات الصرف والبنوك، الوساطة و السمسرة، مسيرو الأشغال، مقدمو الخدمات الأخرى. أما معدلاته فهي تختلف حسب النشاط الممارس

**2- أسباب الإصلاح الضريبي**:

هناك عدة أسباب كانت وراء إجراء الإصلاح الضريبي و تتمثل فيما يلي:

*** الأزمة البترولية**: شهدت أسعار البترول انخفاضا رهيبا سنة 1986 مما نتج عنه اثر سلبي على تمويل الاقتصاد الجزائري الشيء الذي استوجب إجراء الإصلاح الضريبي من اجل رفع مستوى مدا خيل الجباية العادية.

*** عدم استقرار النظام الضريبي:** تميز النظام الضريبي السابق بتعقده و تعدد أنواع الضرائب المشكلة له الشيء الذي لا يتماشى مع المعطيات الجديدة التي يشهدها العالم فعدم استقرار النظام الضريبي يكون سببا في التهرب الضريبي.

*** ضعف التشريع و الإدارة الضريبية:** اتسمت القوانين التشريعية الضريبية بأنها غير واضحة ، غامضة ،لا تسهل عمل الإدارة الجبائية . كما أن الإدارة الجبائية كانت غير مرنة ، مغلقة و غير مجددة، لا تجيب عن تساؤلات و طلبات المؤسسات، لا علاقة لها بتطور المؤسسة، و التطور الاقتصادي. الإمكانيات المادية و البشرية المتوفرة كانت محدودة. مرددوها كان ضعيفا، و ثقلها كان عاملا مساعدا على التهرب الضريبي

* **عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار**: لم تحقق الحوافز الضريبية في النظام الضريبي السابق الأهداف المرجوة من إقامتها ويتجلى ذلك بعدم وجود توازن في قطاع الاستثمار. بالإضافة إلى عدم وجود توازن جغرافي للمؤسسات عبر التراب الوطني[1]

* **ثقل لعبئ الضريبي** :زيادة العبء الضريبي على الشركات من خلال تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، أدى إلى خلق ضغط ضريبي كبير، وهذا لا يسمح للمؤسسات بالرفع من قدرة تنافسها داخليا أو خارجيا .حيث نجد معدل الضريبة على أرباح الشركات الذي يقدر ب % 55 خلال الفترة 1987 - 1988 انخفض إلى % 50مع بداية سنة 1989 ، وهذا يعد معدل مرتفع بالمقارنة مع المعدلات الضريبية المطبقة في بعض الدول فمن خلال الدراسة التي أجراها صندوق النقد الدولي سنة 1988 ، التي تتمحور حول مختلف المعدلات الضريبية المفروضة على أرباح الشركات لبعض الدول، ومن بينها الجزائر أن هناك فارق كبير في المعدل المفروض في الجزائر مقارنة ببعض الدول كما هو موضح في الجدول رقم(8):

**الجدول رقم (8) : معدل الضريبة على أرباح الشركات في بعض الدول سنة1988 .**

| البلدان | الجزائر | المغرب | تونس | مصر | وم امريكية | بريطانيا | تركيا |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| معدل الضريبة | 55% | 49,50% | 38% | 40% | 34% | 35% | 46% |
| | | -5,50% | -17% | -15% | -21% | -20% | -9% |

**المصدر : ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (92–2003) منشورات بغدادي الجزائر، ص :28**

* **ضعف العدالة الضريبية**: عان النظام الضريبي في العديد من الدول النامية من عدم العدالة، حيث يتحمل أصحاب الدخول الصغيرة و المحدودة قدرا كبيرا من الضرائب[2]، و يظهر هذا جليا من خلال المعاملة الضريبية المختلفة للمكلفين بالضريبة و التطبيق المختلف لنسب الضريبة . فمثلا فيما يخص الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي، علما أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل، فهو يفرض بنفس النسبة على جميع مستويات الدخل و هذا لا يخلق عدالة ضريبية بالنسبة

[1] **ناصر مراد،** الاصلاح الضريبي في الجزائر للفترة( 92-2003)، **منشورات بغدادي، الجزائر،** ص: 30

[2] **ناجي التوني ،**سياسات الإصلاح الضريبي ،مجلة جسر التنمية ،المعهد العربي للتخطيط، الكويت 1999، ص: 06

للأشخاص ذوو الدخل الضعيف ؛ و كذلك الشأن بالنسبة لاختلاف مواعيد تحصيل الضريبة فقد يشكل هذا عائقا في حق بعض المكلفين، فنجد تحصيل الضريبة على الأجور يكون في نهاية كل شهر، في حين تحصيل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية يكون عند نهاية السنة في شكل دفعات . كما أن النظام الضريبي قبل الإصلاح يحتوي على ضرائب نوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف، لذا فان هذا الأسلوب لا يعبر عن الـمـقـد ر ة التكلفية الحقيقية للمكلف، و من تم فهي تبتعد عن المقاييس العادلة لفرض الضريبة.

**الفرع الثاني : أهداف الإصلاح الضريبي** :

سعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن إجمالها فيما يلي:
[1]

- تحقيق النمو الاقتصادي عن طريق ترقية الادخار و توجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي، مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات، الناجم عن تعدد الضرائب من جهة و ارتفاع معدلاتها من جهة أخرى.

- خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات، لكون هذه الأخيرة تسيطر عليها المنتجات البترولية في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار.

- عادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم، بالنظر إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الوطني آنذاك.

- المساهمة في تحقيق أهداف جهود اللامركزية السياسية والاقتصادية للبلاد، إدراكا من السلطات بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي، و تباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق وجهات البلاد.

- تحسين شفافية النظام الضريبي الجزائري بتبسيط إجراءاته، ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه، بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الضريبية.

**الفرع الثالث**: **بنية النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح**:

[1] قدي عبد المجيد ،النظام الجبائي و تحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة، جامعة البليدة، 2002.

إن أهم ما جاء به الإصلاح الضريبي من خلال قانون المالية لسنة 1991 ، هو وضع صيغ جديدة للإخضاع الضريبي بإعادة النظر في العناصر الخاضعة و المعدلات الخاصة به، حيث مس التغيير الضرائب المتعددة السابقة بإدخال الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة، فضلا عن تفعيل و عصرنه الجهاز الضريبي، من أجل جعله أكثر تكيفا مع الإصلاحات الاقتصادية المنتهجة مع نهاية الثمانينات، و من أهم الضرائب المكونة للنظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح ما يلي :

**1- الضرائب المباشرة:**

1-1 **الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG ):** تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر بموجب القانون رقم90-36المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 و المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ،و هي من أهم الإصلاحات التي شهدتها الضريبة في الجزائر و اعتبرت كعامل مبسط لضريبة الدخل حيث أنها سمحت ب:

- تبسيط الإجراءات الناتجة عن اندثار نظام الضريبة النوعية.

- تحقيق الفعالية الاقتصادية الناتجة عن تسوية الضريبة لمداخيل الأشخاص الذين يمارسون عدة نشاطات.

- التبسيط و إعطاء الفعالية وهذا بتسيير ملف واحد لكل مكلف، عوض إدارة عدة ملفات ناتجة عن تعدد المداخيل لنفس المكلف.

- اندثار الضريبة التكميلية على الدخل التي عبرت عن ازدواجية الضريبة بالنسبة للمكلف.

و الضريبة على الدخل الاجمالي تفرض على مجموع الدخل الصافي المحقق من طرف المكلف بالضريبة من مصادر متعددة، و يعرفها المشرع الجزائري في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة

على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفق لأحكام المواد من 85 إلى98 ". ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية[1] :

- الأرباح الصناعية التجارية و الحرفية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات و الأجور و المعاشات و الريوع العمرية.

وتطبق هده الضريبية على: [2]:

- الأشخاص الطبيعيون .
- أعضاء شركات الأشخاص.
- الشركاء في الشركات المدنية المهنية.
- أعضاء شركات المساهمة الدين لديهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات ذات الاسم الجماعي.

ويتحدد معدل الضريبة وفقا للجدول التصاعدي السنوي[3]

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،مرجع سابق ، المادة: 2.

[2] MF/DGI/DRPC/, le système fiscal algérien, édition 2014, p : 5.

[3] انظر الجدول رقم 1

**2.1 الضريبة على أرباح الشركات (IBS):**

لقد واجهت الشركات الجزائرية من خلال النظام الضريبي المطبق سابقا، العديد من المشاكل التي أدت إلى كبح التطور الاقتصادي في الجزائر كتعدد النصوص التشريعية وتعقيدها، حذف حق الخصم، تقليص مجال الإعفاءات ، تعدد النسب، التغيير المستمر في القوانين التشريعية الخاصة بالشركات، كل هذه العوامل جعلت النظام الاقتصادي الجزائري متخلفا نسبة إلى الاقتصاديات الأخرى. لهذا و أملا في تطوير الاقتصاد الجزائري، أعيد النظر في ضريبة الشركات بفصل ضرائب الأشخاص الطبيعيين عن ضرائب الأشخاص المعنويين.

جاءت الضريبة على أرباح الشركات لتعويض نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمزج في مجال تطبيقها الشركات الأجنبية مع الشركات الجزائرية، وبالتالي الدخول في اقتصاد السوق من بابه الواسع. لأجل تطوير مجال الاستثمارات، و تخفيف الأعباء التكلفية عن *المستثمرين.*

هذه الضريبة تخضع لها أرباح و مدا خيل شركات رؤوس الأموال و شركات الأشخاص الذين أرادو الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، و الشركات المدنية غير المؤسسة تحت شكل شركات بالأسهم باستثناء تلك التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وكذا المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة له .

و يتشكل أساس فرض الضريبة على أرباح الشركات IBS من ناتج الفرق بين الإيرادات التي حققتها لمؤسسة منقوصا منها الأعباء و التكاليف التي تتحملها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها، و يطبق معدلين[1] :

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة : 150.

* 19 % بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد و البناء و الأشغال العمومية و كذا الأنشطة السياحية. و يطبق هذا المعدل كذلك على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم أعمال الأنشطة المذكورة في الفقرة السابقة يساوي % 50 من رقم الأعمال الإجمالي أو يفوقه.

* 25% بالنسبة للأنشطة التجارية و الخدمات؛ وكذا بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة و الخدمات أكثر من% 50 من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.

**1-3 الرسم على النشاط المهني :( T.A.P)** [1]

هذا الرسم يدفع من طرف الأشخاص الذين يحققون رقم اعمال ،سواء تعلق الامر بشخص طبيعي أو شخص معنوي. و تعود مداخليه للجماعات المحلية و يقدر معدله ب 2% ويتم توزيع مداخيل هذا الرسم كما هو مبين في الجدول رقم (9) .

**الجدول رقم(9) : توزيع مداخيل الرسم على النشاط المهني.**

| الرسم على النشاط المهني | حصة الولاية | حصة البلدية | الصندوق المشترك للجماعات المحلية | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| المعدل العام | 0,59% | 1,30% | 0,11% | 2% |

**المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المادة: 222.**

غير أن هذا المعدل يرفع إلى 3% فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب.

[1] قانون الضرائب المبلشرة والرسوم المماثلة ، مرجعسابق، المادة : 219.

و تستفيد من تخفيض قدره 30 % أرقام الأعمال المحققة من عمليات البيع بالجملة . كما تستفيد من تخفيض يقدر ب 50 %: مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة. و كذا مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية كما يستفيد من تخفيض قدره 75 % مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغاز وال.

**4-1 الرسم العقاري :( TF)** [1]

هذه الضريبة تجبى لحساب البلديات فقط و هي ضريبة تمس العقارات المبنية و غير المبنية و بالتالي فكل ما يتعلق بالمنقولات فهو غير خاضع لهذه الضريبة. ينتج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجازية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للضريبة مع إجراء تخفيض يقدر ب2% على أن لا يتجاوز 40 %.

يحسب الرسم بتطبيق المعدلين المبينين أدناه على الأساس الخاضع للضريبة:

*3 % بالنسبة للملكيات المبنية بأتم معنى الكلمة غير أنه بالنسبة للملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعين و الواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير مشغولة سواء بصفة شخصية و عائلية أو عن طريق الكراء، تخضع لمعدل مضاعف قدره10 % أما الأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية.

* 5 % عندما تقل مساحته أو تساوي 500 م$^2$ .

* 7 % عندما تفوق مساحته 500 م 2 و تقل أو تساوي 1000 م$^2$ .

*10 % **عندما تفوق** مساحته 000 1 **م** $^2$ .

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، المادة: 261

**1-5 رسم التطهير** :[1]

و هو الآخر يجبى لحساب البلديات التي لها مصالح نقل القمامة و التصريف الصحي، فكل مواطن يملك عقار ( سكن، محل تجاري.....إلخ ) و يستفيد من هذه الأشياء فهو خاضع لهذا الرسم أما الذي لا يستفيد من هذه الأشياء فهو معفى.

يؤسس سنويا رسم خاص برفع القمامات المنزلية باسم المالك أ و المنتفع. و يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم سنوي بصفة تضامنية يحدد مبلغ الرسم كما يلي [2] :

* ما بين 500 دج و 1000 دج . على كل محل ذي استعمال سكني.

* ما بين 1000 دج و 10.000 دج . على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه.

* ما بين 5000 دج و 20.000 دج . على كل أرض مهيأة للتخييم و المقطورات.

* ما بين 10.000 دج و 100.000 دج . على كل محل ذي استعمال صناعي، أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

*** الضريبة على الأملاك**: هي ضريبة مفروضة على أملاك الشخص ، حيث تمس الأشخاص الطبيعيين فقط ، و بالتالي الأشخاص المعنوية معفاة ، و من هذه الأملاك ما يلي :

- الأموال المنقولة ( السيارات الفخمة ، سفن النزهة ، الطائرات السياحية ، خيول السباق )

- الأملاك العقارية المبنية ( الفيلات )

[1] نفس المرجع السابق، المادة :266 .

[2] نفس المرجع، المادة :267 .

- الأملاك العقارية غير مبنية ( الأراضي و الحدائق ) .

و الجدول رقم (10) يوضح قيمة الأملاك التي تفرض عليها هذه الضريبة باعتبارها ضريبة تصريحية تصاعدية .

**الجدول رقم (10) : السلم التصاعدي لنسب الضريبة على الاملاك**

| قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج ) | النسبة % |
|---|---|
| يقل عن أو يساوي 000 000 50 دج | 0 |
| من 001 000 50 الى 000 000 100 دج | 0.25 |
| من 001 000 100 الى 000 000 200دج | 0.50 |
| من 001 000 200 الى 000 000 300 دج | 0.75 |
| من 001 000 300 الى 000 000 400 دج | 1 |
| تفوق 000 000 400 دج | 1.5 |

**المصدر: وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة :281**

**2- الرسوم على رقم الأعمال :**

**2-1 الرسم على القيمة المضافة :**

إن وضع نظام الرسم على القيمة المضافة كان يهدف أساسا إلى تبسيط الجباية غير المباشرة عن طريق إلغاء نظام الرسم على رقم الأعمال السائد والمتمثل في (TUGP. TUGPS) الذي طالما اعتبر مخالفا للاقتصاد الحديث، وأيضا إلى جعل الجباية غير المباشرة المحلية مشابهة للجباية غير المباشرة الخارجية وتسهيل نطاق المعاملات والتمكن من إدماج الاقتصاد الجزائري في اقتصاد السوق. لقد أحدث الرسم على القيمة المضافة الكثير من التطور في النظام الضريبي فالبساطة الكبيرة التي يتميز بها هذا الرسم نسبة إلى النظام القديم تبرز مدى فعالية إدارته فقد اعتبر كعامل مصحح لنظام الرسم على رقم

الأعمال على مستوى المؤسسة أو على مستوى الإدارة الضريبية فوضع الرسم على القيمة المضافة كان يهدف أساسا إلى تطوير و إنعاش الاقتصاد الوطني عن طريق خفض تكاليف الاستثمار بتطبيق نظام الاسترجاعات المالية، وأيضا إلى جعل المؤسسات الجزائرية في وضعية تنافسية مع المؤسسات الأجنبية من خلال إعفاء المنتجات المصدرة من الرسم على القيمة المضافة . لكن ورغم كل هذا فان نظام الرسم على رقم الأعمال كغيره من ا لضرائب لم يحض بالنجاح الكامل فلا زال يعاب عليه من بعض الجوانب ويعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة مباشرة حيث أنه كل رفع في ( TVA ) يؤدي إلى زيادة في الأسعار و العكس صحيح و المستهلك الأخير هو الذي يتحمل هذه الضريبة دائما، و يخضع لهذا الرسم :

- ✓ المنتجون.
- ✓ بائعو الجملة.
- ✓ المستوردون.
- ✓ بائعو التجزئة.

أما معدلات الرسم على القيمة المضافة هي[1]:

* معدل مخفض 7% .

* معدل عادي 17% .

**2-2 الرسم الداخلي على الاستهلاك** [2] : يفرض على مجموعة من المواد الاستهلاكية :

1/- الجعة.

2/- السيجار.

[1] وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب، **قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة** :23.

[2] MF /DGI/ Le système fiscal algérien2014 , p : 29.

3/- تبغ للنشق.

4/- السجائر.

5/- تبغ للتدخين.

6/- الكبريت.

يتم حساب الرسم على أساس المعبر عنه بالحجم ( الهيكتولتر ) بالنسبة للجعة بالوزن ( الكيلوغرام ) بالنسبة للمنتوجات التبغية أما بالنسبة للكبريت حسابه على أساس 100 علبة كل منها تحتوي على 40 عودا .ويتم تحديد المواد الخاضعة لهذا الرسم والنسب وفق قوانين و تشريعات ضريبية

**2-3 الرسم على المنتوجات البترولية** [1] **:**

يؤسس لصالح ميزانية الدولة رسم على المنتوجات البترولية والمماثلة لها ، المستور د ة أو المحصل عليها في الجزائر ، لاسيما في مصنع تحت المراقبة الجمركية. و يطبق هذا الرسم على المنتوجات المذكورة في المادة 28 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

**3 – الضرائب غير المباشرة:**

**3-1 حقوق التسجيل :** هو نوع من الأنواع الكبرى للضرائب ، و هي ضريبة مفروضة على بعض العمليات التي تتم في الحياة اليومية و هي متعلقة بما يلي:

[1] ibid , p : 31.

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

و الوثائق المسلمة من طرف السلطات العمومية ....إلخ ، وتحدد نسبة الضريبة وفقا لقوانين و تشريعات النظام الضريبي.

**3-2 حقوق الطابع :** هو نوع من أنواع الضرائب تحصل لصالح الخزينة يخضع لها جميع الكتابات و العقود المكتتبة في الداخل أو المحررة في الخارج ، والمستعملة في الجزائر و تحدد نسبة الضريبة وفقا لقوانين و تشريعات ضريبية.

**المطلب الثاني: عصرنه الإدارة الجبائية :**

تسعى الجزائر كغيرها من الدول في العشرية الأخيرة في إصلاحات اقتصادية عميقة، من اجل تحسين مستوى النمو و تمويل الخزينة العمومية، و بما أن الإدارة الجبائية تلعب دورا محوريا في تحقيق هده الأهداف باشرت الإدارة الجبائية الجزائرية مند سنة 2006 بإصلاحات عميقة مست هياكلها وأحكامها الجبائية بوتيرة متزايدة فتمت إعادة هيكلة الإدارة الجبائية من خلال إعادة تسيير ملفات المكلفين حسب أهميتهم وهذا بإنشاء مديرية الشركات الكبرى، مراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب .

## الفرع الاول: إنشاء مديرية الشركات الكبرى: (DGE)

تم إنشاء مديرية الشركات الكبرى تبعا للمرسوم 02/003 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002[1]،فمنذ نشأتها لم تتوقف مديرية كبريات الشركات عن التقدم سواء من خلال التسيير الدائم لملفات المكلفين بالضريبة المنتمين إليها أو نوعية الخدمة المقدمة لهم، ويرجع هذا التطور الايجابي لأدائها إلى سببين[2]:

- التنظيم الملائم لمصالحها.

- الاعتماد على تجهيزات حديثة.

**1- التنظيم الملائم لمصالحها:** التنظيم التي تسير عليه مديرية كبريات الشركات سمح لها بأداء المهام المتمثلة في التسيير، الرقابة،المنازعات، التحصيل،واستقبال المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها على أحسن وجه، حيث تتسم مديرية كبريات الشركات بالصفات التالية[3]:

**1-1 تسيير ثابث للملفات الجبائية:** يتجسد تسيير الملفات الجبائية بالقيام ببعض المهام والتي تتمثل في :

- التكفل بمهام الوعاء ومتابعة تحصيل الضرائب و الحقوق و الرسوم.

- معالجة الملفات .

- استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

- تنفيذ برنامج هذه الملفات.

شهدت مدييرية الشركات الكبرى تزايد مستمر في عدد الملفات المسيرة من طرفها حيث الجدول رقم (11) يبين تطور عدد الملفات المسيرة من طرفها خلال الفترة (2006-2012):

[1] MF / DGI/ Lettre de la DGI, N° 12/2003, P :1.
[2] MF/DGI/Lettre de la DGI N65/13 p :06.
[3] Idem,p :07.

**الجدول رقم(11) :تطور عدد الملفات المسيرة من طرف**

**مديرية كبريات الشركات للفترة(2006-2012)**

| السنة | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| عدد الملفات | 988 | 1212 | 1406 | 1529 | 1688 | 1835 | 2125 |

**SOURCE : MF/DGI/Lettre de la DGI N65/13**

نلاحظ من الجدول أن عدد الملفات المسيرة من طرف مديرية الشركات الكبرى انتقل من 988 ملفا سنة 2006 إلى 2125 ملفا سنة 2012 وهذا يبين التطور السريع في عدد الملفات المسيرة من طرفها و تمارس هذه المؤسسات عدة أنشطة والجدول رقم (12) والشكل رقم (06) يبين توزيع هذه الملفات حسب نوع النشاط الممارس.

**الجدول رقم(12):توزيع عدد الملفات المسيرة من طرف مديرية كبريات الشركات**

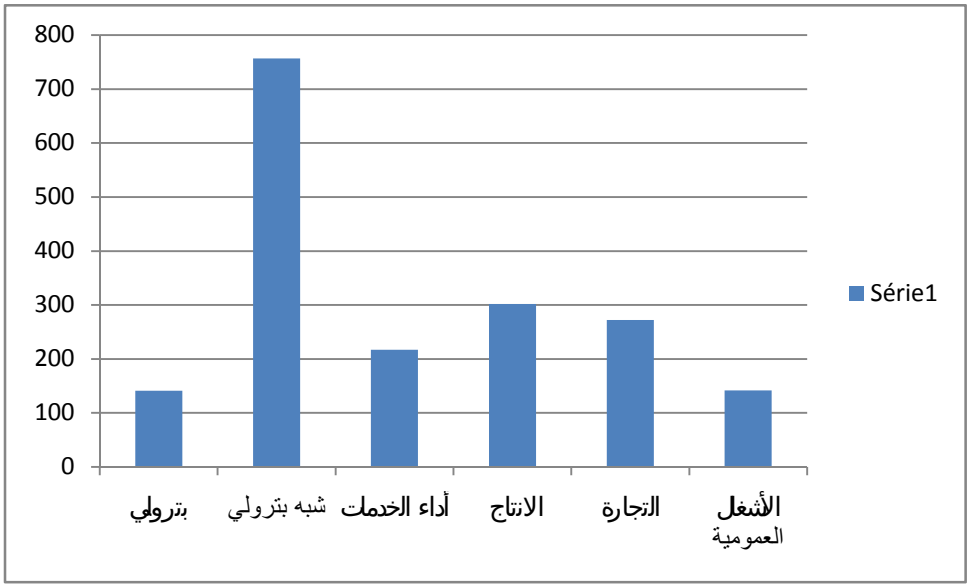
**حسب طبيعة النشاط الممارس.**

| نوع النشاط | الأشغال العمومية | التجارة | الانتاج | أداء الخدمات | شبه بترولي | بترولي |
|---|---|---|---|---|---|---|
| عدد الملفات | 142 | 272 | 302 | 217 | 757 | 141 |

**SOURCE : MF/DGI/Lettre de la DGI N65/13**

**الشكل رقم (06): توزيع عدد الملفات المسيرة من طرف مديرية كبريات الشركات**

**حسب طبيعة النشاط الممارس**




المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعطيات الموجودة في الجدول

نلاحظ من خلال المعطيات الموجودة في الجدول أن عدد المؤسسات التي تمارس النشاط شبه البترولي تحتل اكبر نسبة حيث تقدر ب757 ملفا أي نسبة 42% من إجمالي الملفات المسيرة ، تليها المؤسسات التي تمارس نشاط الإنتاج ب302 ملفا أي ما يقارب 17% من إجمالي الملفات المسيرة، ثم تليها المؤسسات التي تمارس نشاط تجاري حيث تحتل نسبة 15%.بينما النشاطات الأخرى فتتمثل نسبها على التوالي، نشاط أداء الخدمات 12% ، نشاط الأشغال العمومية 8%، بينما الملفات العاملة في قطاع المحروقات فتحتل نسبة 6% رغم أهمية المداخيل المتأتية منها.

**1-2 رقابة جبائية محكمة:** تتواجد في مديرية كبريات الشركات رقابة محكمة حيث تقوم الهيئة المختصة بالرقابة ب:

- تنفيذ برنامج مراجعة المحاسبة و متابعتها.
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة.
- البحث و استغلال المعلومة الجبائة.
- انجاز التحقيقات و التحريات.

**1-3 دراسة سرعة وفعالة للمنازعات:** قصد تحقيق أحسن تكفل بالشكاوى النزاعية تلتزم مديرية كبريات الشركات ب:

- البحث و البث بصفة سريعة وفعالة للشكاوى والطعون التابعة لاختصاصها.
- دراسة ومتابعة كل الملفات النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية المخصصة.

**1-4 تحصيل جبائي متنامي:** قصد ضمان تحصيل جبائي متنامي تتكفل مديرية كبريات الشركات ب:

- مختلف التسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة.
- متابعة وضعة المكلفين في مجال التحصيل.

حققت مديرية كبريات الشركات تطورا معتبرا في مداخيل الجباية العادية مند انطلاقتها العملية في 2006 حيث يمكن ملاحظة هدا التطور من خلال عرضنا للجدول رقم (13) :

**الجدول رقم( 13) : تطور مداخيل الجباية العادية المحققة من طرف**

**مديرية كبريات الشركات للفترة(2006-2012)**

| السنوات | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الجباية العادية(الوحدة مليار دينار) | 265 | 264.7 | 324.37 | 447.92 | 512 | 546,06 | 614,3 |

**Source MF/DGI/ La lettre de la DGI n65/13 p : 06**

من خلال المعطيات الموجودة في الجدول نلاحظ أن المداخيل المحققة من طرف مدرية كبريات الشركات انتقلت من 265 مليار دينار سنة 2006 إلى 614.3 مليار دينار سنة 2012 وهذا يفسر التطور السريع و الايجابي الذي حققته مديرية كبريات الشركات.

**2- الاعتماد على تجهيزات حديثة:** تعتمد مديرية كبريات الشركات على وسائل تسيير حديثة فتوجد بها مصالح استقبال تستجيب للمعايير الدولية كما تعتمد على تجهيزات إعلام ألي حديثة ومتطورة تسمح لها بأداء واجباتها على أحسن وجه بالإضافة على أنها تعتمد على موقع الكتروني يسمح لها بأداء أحسن خدمة لمستعمليها.

**الفرع الثاني: إنشاء مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب:**

مراكز الضرائب تهتم بالتسيير الكامل للضريبة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة، و المتوسطة، الخاضعة للنظام الحقيقي، بما فيهم أصحاب المهن الحرة، فتم إنشاء أول مركز ضريبي نموذجي في ضواحي الروبية بالجزائر العاصمة سنة 2009، ولغاية الثلاثي الأول من سنة 2012 تم فتح 12 مركز ضريبي[1] ، فهذا المشروع يتقدم بصفة تدريجية لكن من المقرر أن يبلغ وتيرة متزايدة خلال السنوات القادمة.

تعتبر المزايا المترتبة عن تجميع الهياكل في مصلحة واحدة كبيرة سواء بالنسبة للمكلف أو بالنسبة للإدارة الجبائية ، فالمكلفين بالضريبة لن يصبحوا متعاملين إلا مع محاور جبائي وحيد حيث لن يتحتم عليهم التنقل ما بن المصالح الضريبية وبالتالي تخفف عليهم الإجراءات الإدارية، أما بالنسبة للإدارة الجبائية فيشكل فتح مركز الضرائب تطورا مميزا لأسباب ثلاثة[2]:

– يترتب عن فتح مراكز الضرائب تقليص عدد المصالح القاعدية وبالتالي تخفيض في تكلفة التسيير.

– تساهم عصرنة إجراءات التسيير المواكبة لاحدات هذه المراكز في زيادة مستوى التحصيل الضريبي.

– تسعى الإدارة الجبائية من خلال إنشاء هذه الضرائب إلى توسيع الوعاء الجبائي و التخفيف من ظاهرة عدم المساواة في توزيع الأعباء الجبائية بين المكلفين بالضريبة.

أما المراكز الجوارية للضرائب فهي تهتم بتسيير ملفات الأشخاص الخاضعين للنظام الجزافي،الأشخاص الذين يحققون مدا خيل مهنية (الضريبة على الدخل الإجمالي التابعة لمكان وجود مسكنه و كذلك الأشخاص الذين يحققون مداخل عقارية. وينحصر عمل المركز الجواري للضرائب في المجالات التالية:

*** في مجال الوعاء:**

- إحصاء الممتلكات و النشاطات و تسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب و كذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات.

- المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها' بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.

[1] MF/DGI/Lettre de la DGI N 66/2013.
[2] MF/DGI/Lettre de la DGI N 54/2012.

- إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات.

*** في مجال التحصيل :**

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية إلي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري المفعول و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضرائب.
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

*** في مجال الرقابة و البحث:**

- تشكيل و مسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجواري للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تقديم نشاطات المصالح المعنية.

*** في مجال المنازعات :**

- دراسة كل الطعون النزاعية أو الولائية الموجهة للمركز الجواري للضرائب والتكفل بإجراءات التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقرر.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.

*** في مجال الإعلام الآلي و الوسائل:**

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها و كذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة و أمن المحلات.

**تنظيم المركز الجواري للضرائب :**

يسير المركز الجواري للضرائب من طرف رئيس المركز و يتكون المركز الجواري للضرائب من :

* ثلاثة مصالح رئيسية :

- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات
- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات.

*- مصلحتين ثانويتين :

- مصلحة الاستقبال و الإعلام
- مصلحة ٱلإعلام الآلي و الوسائل
- قباضة

والشكل رقم (07)يبين تنظيم المراكز الجوارية للضرائب:

**المطلب الثالث: نتائج الإصلاح الضريبي:**

إن إصلاح النظام الضريبي من خلال إدخال ضرائب جديدة، هو محاولة الوصول إلى نظام ضريبي فعال يتجاوب مع الظروف و التحولات التي شهدها الاقتصاد الوطني، وعليه يقودنا الفضول إلى التساؤل عن مدى فعالية الإصلاح الضريبي، بالاقتصار على تحليل تطور الحصيلة الضريبية، وقياس الضغط الضريبي الذي يعكس حقيقة ما يتحمله الاقتصاد الوطني.

**الفرع الأول: زيادة المر دودية المالية:**

لقد كان من بين الأهداف الأساسية التي كان يرمى إليها الإصلاح الضريبي، هو السعي قدر الإمكان نحو تحسين مرد ودية الجباية العادية، و محاولة إحلالها محل الجباية البترولية التي كانت تسيطر بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة و عليه يبرز الجدول رقم (14) تطور المحاصيل الجبائية للفترة (1993-2013).

**الحدول رقم (14) : تطور المحاصيل الجبائية للفترة (1993– 2013 ). الوحدة : مليار دينار.**

| البيان | الجباية العادية | الجباية البترولية | مجموع الجباية | الجباية العادية //مجموع الجباية % | الجباية البترولية/ مجموع الجباية % |
|---|---|---|---|---|---|
| 1993 | 121,45 | 179,21 | 300,66 | 40,39 | 59,6 |
| 1994 | 170,7 | 222,17 | 392,87 | 43,44 | 56,55 |
| 1995 | 244,61 | 336,15 | 580,76 | 42,11 | 57,88 |
| 1996 | 290,62 | 507,84 | 798,46 | 36,39 | 63,6 |
| 1997 | 317,11 | 570,77 | 887,88 | 35,71 | 64,28 |
| 1998 | 342,57 | 378,72 | 721,29 | 47,49 | 52,5 |
| 1999 | 348,75 | 560,12 | 908,87 | 38,37 | 61,62 |
| 2000 | 373,15 | 720 | 1093,15 | 34,13 | 65,86 |
| 2001 | 444,49 | 840,6 | 1285,09 | 34,58 | 65,41 |
| 2002 | 493,09 | 916,4 | 1409,49 | 34,98 | 65,01 |
| 2003 | 562,88 | 836,06 | 1398,94 | 40,23 | 59,76 |
| 2004 | 603,77 | 862,2 | 1465,97 | 41,18 | 58,81 |
| 2005 | 664,79 | 899 | 1563,79 | 42,51 | 57,48 |
| 2006 | 745,56 | 916 | 1661,56 | 44,87 | 55,12 |
| 2007 | 786,75 | 973 | 1759,75 | 44,7 | 55,29 |
| 2008 | 983,63 | 1715,4 | 2699,03 | 36,44 | 63,55 |
| 2009 | 1172,45 | 1927 | 3099,45 | 37,82 | 62,17 |
| 2010 | 1309,37 | 1501,7 | 2811,07 | 46,57 | 53,42 |
| 2011 | 1548,52 | 1529,4 | 3077,92 | 50,31 | 49,68 |
| 2012 | 1944,58 | 1519,04 | 3463,62 | 56,14 | 43,85 |
| 2013 | 2072,09 | 1615,9 | 3687,99 | 56,18 | 43,81 |

**المصدر** : **وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية.**

نلاحظ من المعطيات الموجودة في الجدول أعلاه أن مدا خيل الجباية العادية شهدت تطورا ملحوظا حيث انتقلت من 121.45 مليار دينار سنة 1993 إلى 2072,09 سنة 2013، أي تضاعفت ب 17 مرة خلال عشرين سنة. لكن رغم هذا التحسن إلا أن أعلى نسبة لها مقارنة بالجباية البترولية ما بين 1993 و2010 لم تتعد % 47,49 سنة 1998، و هذا رغم انخفاض أسعار النفط في تلك السنة

أين انخفض سعر برميل البترول من 19.5 دولار سنة 1997 إلى 12.9 دولار سنة 1998، وهذا يفسر المكانة الكبيرة لمدا خيل الجباية البترولية التي هيمنت على الهيكل الضريبي وبلغت حدها الأقصى ب 65,86% سنة 2000 من إجمالي المداخيل الجبائية.

كما يمكن ملاحظة انه ما بين سنة 2011 و 2013 تراجعت المداخيل الجبائية البترولية مع تزايد بسيط لمداخل الجباية العادية و هذا نظرا لنقص الكمية المنتجة من النفط أين شهد قطاع المحروقات نقص في النشاط حيث هذا القطاع شكل تراجعا بمعدل 5.5 % في 2013 مقارنة بسنة 2012 بعد الانخفاض المسجل في 2012 الذي قدر ب 3.4 % . وللتذكير فان إنتاج البترول الخام انخفض من 60.4 مليون طن سنة 2012 إلى 58.2 مليون طن سنة 2013 أي انخفض بمعدل 3.7 %، وكذلك الشأن بالنسبة لإنتاج الغاز الطبيعي أين سجل هذا القطاع تراجعا فانخفض من 132.5 مليار م$^3$ في 2012 إلى 127.2 مليار م $^3$ في 2013 أي انخفاض بمعدل 4.1%. [1]

**الفرع الثاني :تطور الضغط الضريبي في الجزائر:**

يعبر الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع الضريبي مقارنة بالناتج المحلي الخام فهو يعتبر مؤشرا هاما في دراسة وتقييم الأنظمة الضريبية ، لأنه يبرز الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الجبائية، من اجل تحقيق أفضل حصيلة جبائية ممكنة كما أن ارتفاعه فوق مستويات معينة يكون سببا في كبح النشاط الاقتصادي. ولتحديد معدل الضغط الضريبي في الجزائر، سوف نتطرق لتطور الضغط الضريبي الإجمالي للفترة (1993–2013) من خلا ل عرضنا للجدول رقم (15).

[1]ONS , Les compte économiques en volume , N 670/2014, période : ( 2000 - 2013 ).

**الجدول رقم(15) : تطور الضغط الإجمالي في الجزائر للفترة (1993-2013)**

| البيان | مجموع الجباية | الناتج الداخلي الخام الاجمالي | معدل الضغط الاجمالي% |
|---|---|---|---|
| 1993 | 300,66 | 1189,7 | 25,27 |
| 1994 | 392,87 | 1487,4 | 26,41 |
| 1995 | 580,76 | 2005 | 28,96 |
| 1996 | 798,46 | 2570 | 31,06 |
| 1997 | 887,88 | 2771,3 | 32,03 |
| 1998 | 721,29 | 2830,5 | 25,48 |
| 1999 | 908,87 | 3248 | 27,98 |
| 2000 | 1093,15 | 4123,5 | 26,51 |
| 2001 | 1285,09 | 4227,1 | 30,4 |
| 2002 | 1409,49 | 4522,8 | 31,64 |
| 2003 | 1398,94 | 5252,3 | 26,63 |
| 2004 | 1465,97 | 6149,1 | 23,84 |
| 2005 | 1563,79 | 7562 | 20,67 |
| 2006 | 1661,56 | 8501,6 | 19,54 |
| 2007 | 1759,75 | 9352,9 | 18,81 |
| 2008 | 2699,03 | 11043,7 | 24,43 |
| 2009 | 3099,45 | 9968 | 31,09 |
| 2010 | 2811,07 | 11991,6 | 23,44 |
| 2011 | 3077,92 | 14526,6 | 21,18 |
| 2012 | 3463,62 | 16115,4 | 21,49 |
| 2013 | 3687,99 | 16569,3 | 22,25 |

**المصدر :وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب :مديرية العمليات الجبائية**

من خلا ل تحليلنا للمعطيات الموجودة في الجدول أعلاه نلاحظ أن معدل الضغط الضريبي تراوح ما بين 20% و 32 % في معظم السنوات ما عدا في سنة 2006 و 2007 ابن شهد أدنى مستوياته بتحقيقه معدل 19.54 % سنة 2006 و 18.81 سنة 2007 و هذ ا راجع لانخفاض أسعار البترول وانخفاض الإنتاج . و عليه يمكن القول أن مستويات الضغط الضريبي الإجمالي يتأثر طرديا بتغير

مستويات أسعار البترول أي كلما ارتفع سعر البترول و زادت إيرادات الجباية البترولية كلما ارتفع معدل الضغط الضريبي الإجمالي، و العكس صحيح، و ذلك بانخفاض معدل الضغط الضريبي الإجمالي نتيجة انخفاض أسعار البترول. إلا أن معدلات الضغط الضريبي المحققة لا تعكس حقيقة الأمر باعتبار أن جزء كبير من الناتج المحل الخام هو عبارة عن نفط، فالجباية البترولية تحتل جزءا كبيرا من مجموع المداخيل الجبائية أين فاقت نسبتها 53% في اغلب السنوات.ومن هنا فإن اعتماد الضغط الضريبي للجباية العادية منسوبا إلى الناتج المحلي الخام خارج المحروقات يكون أكثر دلالة وتعبيرا وهذا ما سنراه من خلال عرضنا للجدول رقم (16).

**الجدول رقم (16): تطور الضغط االضريبي خارج قطاع المحروقات في الجزائر للفترة (1993-2013)**

| البيان | الجباية العادية | الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات | معدل الضغط الضريبي% |
|---|---|---|---|
| 1993 | 121,45 | 915 | 13,27 |
| 1994 | 170,7 | 1126 | 15,15 |
| 1995 | 244,61 | 1454 | 16,82 |
| 1996 | 290,62 | 1762 | 16,49 |
| 1997 | 317,11 | 1932,3 | 16,41 |
| 1998 | 342,57 | 2192,3 | 15,62 |
| 1999 | 348,75 | 2357,2 | 14,79 |
| 2000 | 373,15 | 2507,2 | 14,88 |
| 2001 | 444,49 | 2783,2 | 15,97 |
| 2002 | 493,09 | 3045,7 | 16,18 |
| 2003 | 562,88 | 3383,4 | 16,63 |
| 2004 | 603,77 | 3829,3 | 15,76 |
| 2005 | 664,79 | 4209,1 | 15,79 |
| 2006 | 745,56 | 4619,4 | 16,13 |
| 2007 | 786,75 | 5263,6 | 14,94 |
| 2008 | 983,63 | 6046,1 | 16,26 |
| 2009 | 1172,45 | 6858,9 | 17,09 |
| 2010 | 1309,37 | 7811,2 | 16,76 |
| 2011 | 1548,52 | 9284,1 | 16,67 |
| 2012 | 1944,58 | 10579,1 | 18,38 |
| 2013 | 2072,09 | 11601,3 | 17,86 |

**المصدر** : **وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية**.

يعبر الضغط الضريبي خارج المحروقات عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية للثروة المنتجة و المعدل الإجمالي المعبر عنها بالناتج المحلي الإجمالي، فمن خلال تحليلنا للمعطيات الموجودة في الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة الضّغط الجبائي الحقيقي متوسطها يقارب 16% وهي معدلات ضعيفة مقارنة بالدّول المتقدمة ففي بعض الدول الصناعية الكبرى يتجاوز معدل الاقتطاع أحيانا 42,5% ولا يقل عن 27%[1]، أو مقارنة بالنسبة المثلى التي وضعها الاقتصادي كولن كلارك والمحددة ب25%[2] .وهذه المعدلات ما هي دليل إلا على ضعف الإدارة الضريبية في إيجاد الأوعية الضريبية الملائمة ذات المرد ودية رغم الإصلاحات الجبائية التي باشرت بها الدولة الجزائرية.

**المبحث الثاني : تفعيل عمليات المراقبة الجبائية:**

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة التي تحقق مبدأ المساواة أمام الضريبة تجاه الأشخاص الذين لا يوفون بالتزاماتهم الجبائية كما أنها تضمن التوازن في ظروف ممارسة المنافسة من جهة ،ومن جهة أخرى الحرص على استقرار المالية العامة، حيث تم اتخاذ عدة تدابير على المستويين القانوني والتطبيقي ، ونفس الأمر ينطبق على تأسيس إجراء التحقيق وكذا حق المعاينة بترخيص من القضاء .

قامت الإدارة الجبائية بتأسيس تقنيات جديدة للرقابة الجبائية من اجل تقوية وسائل مكافحة كل أشكال التهرب الضريبي، فضلا عن إنشاء شكل جديد للتحقيق خاص بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، أسست الإدارة الجبائية التحقيق المصوب في المحاسبة كما أحدثت النظام ألمعلوماتي الجبائي من اجل إعطاء فعالية اكبر للرقابة الجبائية.

**المطلب الاول : تكثيف وتنويع عمليات التحقيقات الجبائية:**

[1] قدي عبد المجيد، النظام الجبائي و تحديات الألفية **الثالثة، مرجع سابق**.

[2] ATHMANE KANDIL : Théorie fiscale et développement – SNED, Alget 1970 p :16

تسعى الإدارة الجبائية إلى تكثيف و تنويع عمليات التحقيقات الجبائية بجميع أنواعها حيث سنتطرق لمختلف عمليات الرقابة التي قامت بها مع تحليل و تقييم نتائجها .

**الفرع الاول : التحقيق المحاسبي :**

التحقيق في المحاسبة هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة مع إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها. و يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله الإدارة الجبائية، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة.

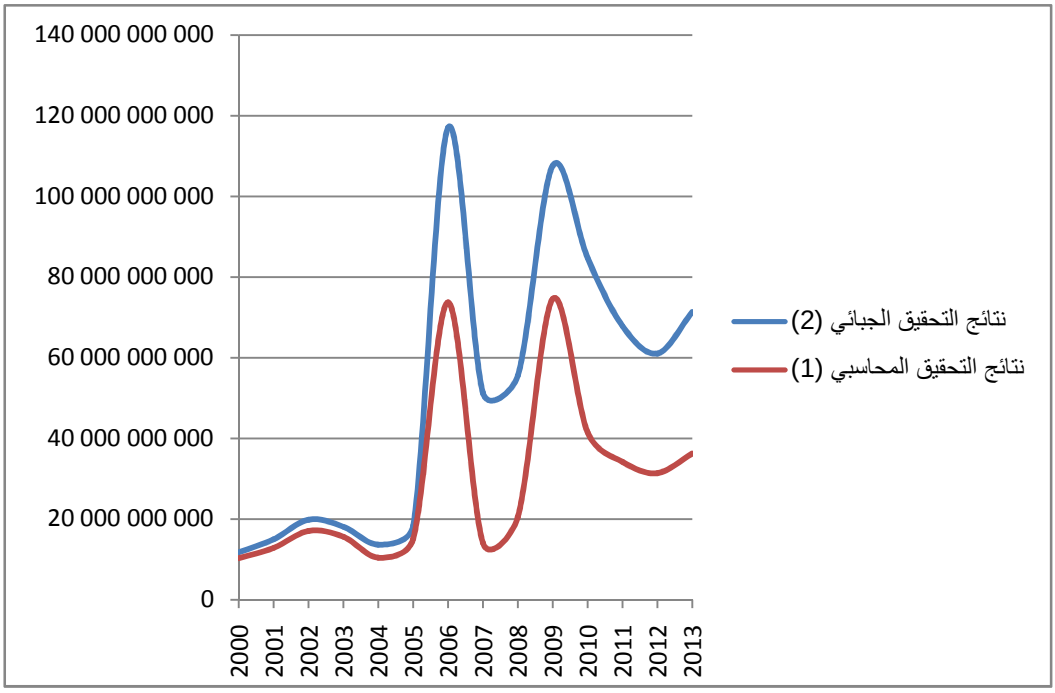
تحتل مراقبة المحاسبة دورا هاما في استرجاع المبالغ الضائعة حيث اهتمت بها الادارة الجبائية و كثفت من عمليات التحقيقات المحاسبية، و يمكن تلخيص معطيات عمل ونتائج التحقيق الجبائي للفترة(2000–2013) في الجدول رقم (17) :

**الجدول رقم (17) : تطور نتائج التحقيق في المحاسبة للفترة (2000-2013)**

| البيان | عدد الملفات المراقبة | نتائج التحقيق المحاسبي (1) | نتائج التحقيق الجبائي (2) | النسبة %(1)/ (2) |
|---|---|---|---|---|
| 2000 | 1 696 | 10 308 592 184 | 11 723 483 638 | 87,93 |
| 2001 | 1 740 | 12 858 195 730 | 14 971 584 903 | 85,88 |
| 2002 | 1 672 | 17 016 564 862 | 19 808 797 169 | 85,9 |
| 2003 | 1 748 | 15 563 409 103 | 18 092 348 840 | 86,02 |
| 2004 | 2 118 | 10 427 799 232 | 13 618 990 031 | 76,56 |
| 2005 | 2 217 | 15 047 297 648 | 18 332 280 348 | 82,08 |
| 2006 | 2 228 | 73 670 021 141 | 117 023 127 871 | 62,95 |
| 2007 | 2 194 | 14 037 698 534 | 51 254 679 617 | 27,38 |
| 2008 | 2 374 | 20 533 836 095 | 55 534 037 806 | 36,97 |
| 2009 | 2 483 | 74 595 800 023 | 107 574 493 721 | 69,34 |
| 2010 | 1 989 | 41 503 322 158 | 84 742 536 358 | 48,97 |
| 2011 | 1 444 | 34 153 564 965 | 67 799 900 630 | 50,37 |
| 2012 | 1 682 | 31 359 523 794 | 61 008 463 554 | 51,4 |
| 2013 | 1 809 | 36 255 037 286 | 71 326 354 986 | 50,82 |

**المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و المراقبة، نيابة مديرية البرمجة.**

**الشكل رقم (8) : تطور نتائج التحقيق المحاسبي للفترة ( 2000–2013)**




**المصدر : من إعداد الطالب بناءا على المعطيات الموجودة في الجدول.**

من خلال المعطيات الموجودة في الجدول والمنحنى يمكن ملاحظة ما يلي:

- تعتبر مراقبة المحاسبة الوسيلة الأولى في يد الرقابة الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي حيث تساهم بنسبة عالية في استدراك الحقوق الضائعة من خلال عمليات التهرب الضريبي أين فاقت نسبتها 50 % من إجمالي المبالغ المسترجعة من عمليات التحقيق في معظم السنوات ما عدا في سنة2007 ، 2008 و 2010 .

- التزايد المستمر لعدد الملفات الخاضعة للرقابة حيث تزايدت من 1696 ملفا سنة 2000 إلى 2483 سنة 2009، وهذا دليل على محاولة إخضاع اغلب الملفات لعمليات التحقيق في المحاسبة.

- تزايد المبالغ المسترجعة من خلال عمليات مراقبة المحاسبة من 10.3 مليار دينار سنة 2000 إلى 74.59 مليار دينار سنة 2009 الشيء الذي انعكس بالإيجاب على إجمالي المداخيل الجبائية حيث سجلت تزايدا في المبالغ المسترجعة الإجمالية أين حققت 107.57 مليار دينار سنة 2009 مقارنة بسنة

2000 أين حققت 11.72 مليار دينار، وهذا دليل على زيادة و فعالية الرقابة الجبائية من جهة وزيادة التهرب الضريبي من جهة أخرى.

- خلال سنة 2010 حققت المديرية العامة للضرائب 84.74 مليار دينار من مختلف عمليات التحقيقات الجبائية فقد سجلت تراجعا بمعدل 26 % مقارنة بسنة 2009 أين حققت 107.57 مليار دينار ،وهذا النقص راجع إلى نقص مداخيل مراقبة المحاسبة أين تم استرجاع 41.5 مليار دينار مقابل 74.59 مليار دينار سنة 2009 وهذا راجع لنقص عدد الملفات المراقبة أين سجلت هذه الأخيرة تراجعا مقارنة ب2009 يقدر ب494 قضية.

- نلاحظ انه في سنة 2011 سمحت الرقابة الجبائية باسترجاع قرابة 68 مليار دينار مقابل تقريبا 85 مليار دينار سنة 2010 أي سجلت تراجعا بنسبة 25% بالمائة وهذا التراجع ناتج عن نقص عدد القضايا المنجزة في مراقبة المحاسبة حيث تراجع عددها إلى 1444 قضية منجزة سنة 2011 بعدما كان عددها 1989 قضية سنة 2010، الشئ الذي نتج عنه تراجع عدد المبالغ المسترجعة من مراقبة المحاسبة من 41.5 مليار دينار سنة 2010 إلى 34.15 مليار دينار سنة 2011.

- خلال سنة 2012 حصلت المديرية العامة للضرائب ما يقارب 61 مليار دينار مقابل 68 مليار دينار سنة 2011 من إجمالي التحقيقات الجبائية أي سجلت تراجعا بنسبة 11 %. وشهدت كذلك المبالغ المسترجعة من مراقبة المحاسبة تراجعا هي الأخرى حيث تراجعت من 34.15 مليار دينار سنة 2011 إلى 31.35 مليار دينار سنة 2012 رغم تزايد عدد القضايا المنجزة، حيث تزايدت من 1444 قضية منجزة سنة 2011 إلى 1682 قضية سنة 2012.

- قامت المديرية العامة للضرائب سنة 2013 بأكثر من 59000 معاينة منها 1809 تخص مراقبة المحاسبة وسمحت باسترجاع أكثر من 71.32 مليار دينار من الحقوق و الغرامات أي تسجيل زيادة قدرها 17 % مقارنة ب 2012 أين سجلت إيرادات تقدر ب 61 مليار دينار، ومن بين 71.32 مليار

دينار المحققة 36.25 مليار دينار تخص مراقبة المحاسبة التي سجلت تزايدا بنسبة 15 % مقارنة ب 2012 أين حققت 31.35 مليار دينار.

**الفرع الثاني: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :**

تخص هذه المراقبة الأشخاص الطبيعيين سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر آو خارج الجزائر حيث يسمح هذا التحقيق من التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، كما يمكن القيام بهذا التحقيق عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا حيث يمكن تلخيص معطيات التحقيق الجبائي في الوضعية الجبائية الشاملة للفترة (2001–2013) من خلال الجدول رقم (18) :

**الجدول رقم (18) : نتائج التحقيق الجبائي في الوضعية الجبائية الشاملة للفترة( 2001– 2013).**

| البيان | عدد القضايا المنجزة | نتائج التحقيق الجبائي في الوضعية الجبائية الشاملة(1) | مجموع نتائج التحقيق الجبائي(2) | النسبة %(1)/ (2) |
|---|---|---|---|---|
| 2001 | 99 | 320 209 419 | 14 971 584 903 | 2,1 |
| 2002 | 165 | 796 142 215 | 19 808 797 169 | 4 |
| 2003 | 223 | 715 571 893 | 18 092 348 840 | 3,9 |
| 2004 | 238 | 815 354 504 | 13 618 990 031 | 6 |
| 2005 | 258 | 738 939 601 | 18 332 280 348 | 4,03 |
| 2006 | 278 | 985 853 319 | 117 023 127 871 | 0,8 |
| 2007 | 438 | 1 307 265 625 | 51 254 679 617 | 2,55 |
| 2008 | 357 | 1 358 151 502 | 55 534 037 806 | 2,4 |
| 2009 | 381 | 1 288 454 301 | 107 574 493 721 | 1,19 |
| 2010 | 396 | 5 896 155 780 | 84 742 536 358 | 6,95 |
| 2011 | 204 | 1 633 126 160 | 67 799 900 630 | 2,4 |
| 2012 | 18 | 99 802 319 | 61 008 463 554 | 0,2 |
| 2013 | 299 | 1 507 555 995 | 71 326 354 986 | 2,1 |

**المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و المراقبة ،نيابة مديرية البرمجة.**

من خلال المعطيات الموجودة في الجدول يمكن ملاحظة ما يلي:

- نقص عدد الملفات المراقبة مقارنة بالتحقيق المحاسبي، وهذا نظرا لصعوبة إجراء هذه المراقبة كما لا تمثل المبالغ المسترجعة من هذه المراقبة إلا نسبة ضئيلة من إجمالي المبالغ المسترجعة لكن رغم هذا سمحت هذه المراقبة باسترجاع بعض الأموال الضائعة من خلال عمليات التهرب الضريبي وخير دليل على ذلك تزايد المداخيل المسترجعة من 320 مليون دينار سنة 2001 إلى 5.89 مليار دينار سنة 2010، كما تزايدت عدد القضايا المنجزة من 99 قضية سنة 2001 إلى 396 قضية سنة 2010.

- خلال سنة 2011 حققت المديرية العامة للضرائب ما يقارب 1.63 مليار دينار من خلال هذه المراقبة أي سجلت تراجعا بنسبة 61 % مقارنة بسنة 2010، وهذا التراجع الملاحظ راجع إلى نقص عدد القضايا المنجزة حيث تناقصت من 396 قضية سنة 2010 إلى 204 قضية سنة 2011

- شهدت سنة 2012 أدنى مستويات المبالغ المسترجعة منذ 2001 سنة أين سجلت ما يقارب 99.8 مليون دينار، كما أن عدد القضايا المنجزة لم تتعد 18 قضية منجزة وهذا دليل على صعوبة اختيار الأشخاص الذين سيخضعون للمراقبة، و لم تمثل المبالغ المسترجعة إلا نسبة 0.2 بالمائة من المبالغ المسترجعة الإجمالية.

- سمحت المراقبة الجبائية المعمقة خلال سنة 2013 باسترجاع ما يقارب 1.5 مليار دينار حيث سجلت تحسنا مقارنة بسنة 2012 أين حققت 99.8 ملون دينار ، كما أن عدد القضايا المنجزة تزايد من 18 قضية سنة 2012 إلى 299 قضية سنة 2013 .

**الفرع الثالث: المراقبة على الوثائق:**

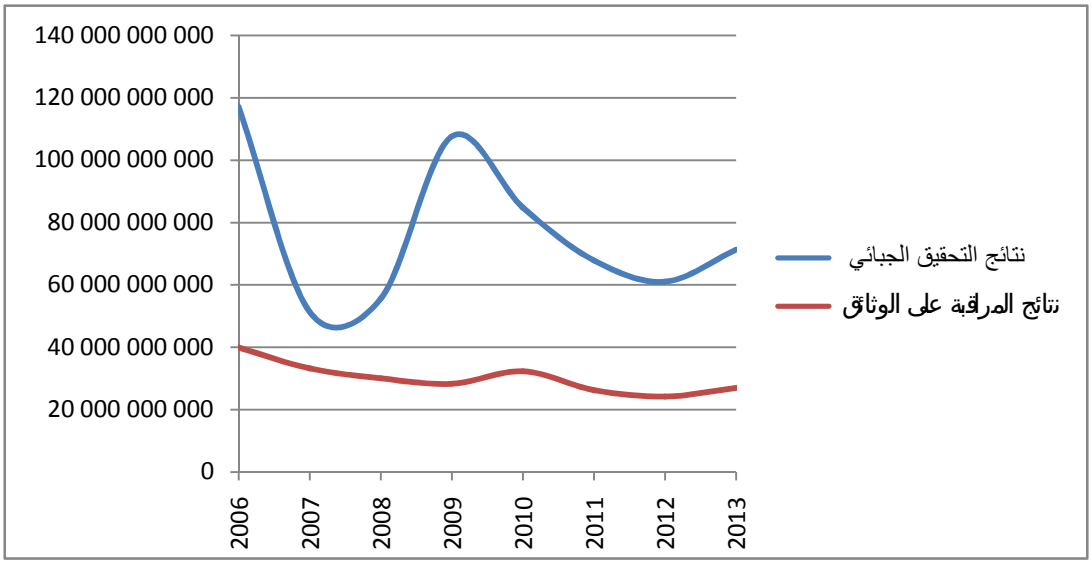
تتم عمليات المراقبة على الوثائق على مستوى المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب أي على مستوى مفتشيات الضرائب أو مراكز الضرائب، حيث تتلخص نتائج هذا ا التحقيق للفترة(2006–2013) في الجدول رقم (19):

**الجدول رقم (19) : نتائج المراقبة على الوثائق للفترة (2006–2013).**

| االبيان | عدد القضايا المنجزة | نتائج المراقبة على الوثائق (1) | نتائج التحقيق الجبائي (2) | النسبة %(1)/ (2) |
|---|---|---|---|---|
| 2006 | 34081 | 39 880 134 427 | 117 023 127 871 | 34 |
| 2007 | 30894 | 33 162 154 643 | 51 254 679 617 | 64 |
| 2008 | 32795 | 30 015 195 068 | 55 534 037 806 | 54 |
| 2009 | 30365 | 28 246 714 392 | 107 574 493 721 | 26 |
| 2010 | 30029 | 32 293 982 830 | 84 742 536 358 | 38 |
| 2011 | 27291 | 26 224 016 076 | 67 799 900 630 | 38 |
| 2012 | 28672 | 24 161 201 346 | 61 008 463 554 | 39,6 |
| 2013 | 27932 | 26 953 101 474 | 71 326 354 986 | 37,7 |

**المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و المراقبة ،نيابة مديرية البرمجة.**

**الشكل رقم (09): تطور نتائج المراقبة على الوثائق للفترة (2006–2013).**




**المصدر: من إعداد الطالب بناءا على المعطيات الموجودة في الجدول رقم (18).**

من خلال المعطيات الموجودة في الجدول والمنحنى نلاحظ أن عمليات المراقبة على الوثائق تخص نسبة كبيرة من الملفات الجبائية متوسطها يقارب 275 30 ملفا جبائيا في كل سنة ما بين أشخاص طبيعيين و معنويين ، لكن رغم هذا تحتل المبالغ المسترجعة نسبة كبيرة من إجمالي المداخيل المسترجعة حيث بلغت نسبة 64 % سنة 2007 و54 % سنة 2008 .

- سمحت المراقبة على الوثائق باسترجاع 39.88 مليار دينار سنة 2006 من خلال إجراء 34081 مراقبة، وحققت هذه المداخيل تراجعا خلال سنة 2007 بنسبة 20 % أين تم استرجاع 33.16 مليار دينار، كما أن القضايا المنجزة هي الأخرى عرفت تراجعا مقارنة بسنة 2006 أين تم انجاز 30894 قضية.

- خلال سنة 2008 و 2009 تراجعت المداخيل المحققة من خلال هذه المراقبة أين تم استرجاع ما يقارب 30.01 مليار دينار سنة 2008 و 28.24 مليار دينار سنة 2009، أي تراجع مداخيل سنة 2008 بنسبة 10 % مقارنة بسنة 2007، وتراجع مداخيل 2009 بنسبة 6 % مقارنة بمداخيل 2008 كما أن القضايا المنجزة هي الأخرى عرفت تراجعا ما بين 2008 و2009 من 32785 قضية إلى 30365 قضية.

- خلال سنة 2010 تمكنت مصالح المراقبة من استرجاع ما يقارب 32.29 مليار دينار أي زيادة بنسبة 14 % مقارنة بسنة 2009 رغم أن عدد القضايا المنجزة خلال سنة 2010 كان بالتقريب نفس القضايا المنجزة خلال سنة 2009.

- خلال سنة 2011 و 2012 سمحت عملية المراقبة على الوثائق باسترجاع 26.22 مليار دينار سنة 2011 و 24.16 مليار دينار سنة 2012، أي سجلت سنة 2011 تراجعا بنسبة 23 % مقارنة بسنة 2010 ، وعرفت كذلك تراجعا ما بين سنة 2012 و 2011 بنسبة 8 %، كما أن عدد الملفات المراقبة تراجع من 30029 ملفا سنة 2010 إلى 27291 ملفا سنة 2011 وعرف زيادة نسبية بسيطة مقارنة ب 2012 تقدر ب5 %.

- خلال سنة 2013 تمكنت المديرية العامة للضرائب من استرجاع ما يقارب 26.95 مليار دينار من المراقبة على الوثائق أي سجلت تزايدا مقارنة بسنة 2012 قدر ب 11 % رغم أن عدد الملفات المراقبة عرف تراجعا ب 740 ملفا مقارنة بنفس السنة .

**الفرع الرابع: التحقيق المصوب:**

رغم حداثة هذه المراقبة حيث تم إنشاؤها بموجب قانون المالية 2010 إلا أنها سمحت للإدارة الجبائية باسترجاع بعض أموال الدولة المتهرب منها حيث أهم المعطيات المتوفرة على مستوى المديرية العامة للضرائب ملخصة في الجدول رقم (20):

**الجدول رقم(20): تطور نتائج التحقيق المصوب للفترة (2010-2013)**

| البيان | عدد الملفات المراقبة | نتائج المراقبة المصوبة(1) | نتائج التحقيق الجبائي(02) | النسبة %(1)/ (2) |
|---|---|---|---|---|
| 2010 | 503 | 1 189 796 240 | 84 742 536 358 | 1,4 |
| 2011 | 586 | 1 434 994 181 | 67 799 900 630 | 2,1 |
| 2012 | 561 | 1 201 532 318 | 61 008 463 554 | 1,96 |
| 2013 | 571 | 1 954 585 861 | 71 326 354 986 | 2,74 |

**المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و المراقبة ،نيابة مديرية البرمجة.**

من خلال المعطيات الموجودة في الجدول نلاحظ أن نسبة المداخيل المسترجعة من خلال التحقيق المصوب تزايدت من 1.18 مليار دينار سنة 2010 إلى 1.43 مليار سنة 2011 أي حققت زيادة بنسبة 21 %. كما أن عدد الملفات المراقبة تزايد هو الأخر من 503 ملفا سنة 2010 إلى 586 ملفا سنة 2011، كما انه في سنة 2012 سمح هذا التحقيق من استرجاع 1.2 مليار دينار أي شهدت المداخيل المحققة تراجعا بنسبة 19 % مقارنة بسنة 2011 وهذا راجع لنقص القضايا المنجزة أين تناقصت من 586 قضية سنة 2011 إلى 561 قضية سنة 2012.

- خلال سنة 2013 شهدت المداخيل المسترجعة من خلال هذا التحقيق أعلى مستوياتها منذ نشأة هذا التحقيق أين سجلت ما يقارب 1.95 مليار دينار أي حققت تزايدا مقارنة ب 2012 يقدر ب 62 %.

**الفرع الخامس: مراقبة التقييمات :**

تمس مراقبة التقييمات أساسا المناقصات العقارية حيث تتلخص نتائج عمليات مراقبة التقييمات في الجدول رقم (21):

**الجدول رقم(21): تطور نتائج مراقبة التقييمات للفترة (2000–2013)**

| االبيان | عدد القضايا المنجزة | نتائج مراقبة التقييمات (1) | نتائج التحقيق الجبائي الاجمالي(2) | النسبة %(1)/ (2) |
|---|---|---|---|---|
| 2 000 | 17 560 | 1 414 891 454 | 11 723 483 638 | 12,06 |
| 2 001 | 21 745 | 1 793 179 754 | 14 971 584 903 | 11,97 |
| 2 002 | 22 022 | 1 996 090 092 | 19 808 797 169 | 10,07 |
| 2 003 | 24 968 | 1 813 367 844 | 18 092 348 840 | 10,02 |
| 2 004 | 31 787 | 2 375 836 295 | 13 618 990 031 | 17,44 |
| 2 005 | 34 378 | 2 546 043 099 | 18 332 280 348 | 13,88 |
| 2 006 | 31 323 | 2 487 118 984 | 117 023 127 871 | 2,12 |
| 2 007 | 33 177 | 2 747 560 815 | 51 254 679 617 | 5,36 |
| 2 008 | 36 108 | 3 626 855 141 | 55 534 037 806 | 6,53 |
| 2 009 | 31 962 | 3 443 525 005 | 107 574 493 721 | 3,2 |
| 2 010 | 30 568 | 3 859 279 350 | 84 742 536 358 | 4,55 |
| 2 011 | 31 644 | 4 354 199 248 | 67 799 900 630 | 6,42 |
| 2 012 | 29 744 | 4 186 407 777 | 61 008 463 554 | 6,8 |
| 2 013 | 28 395 | 4 656 074 370 | 71 326 354 986 | 6,52 |

**المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و المراقبة ،نيابة مديرية البرمجة.**

من خلا ل المعطيات الموجودة في الجدول نلاحظ أن هذا التحقيق لا يمثل نسبة كبيرة من إجمالي المداخيل الجبائية حيث اعلي نسبة حققت لا تتجاوز 17.44 % من مجموع المداخيل وهذا سنة2004 لكن سمح هذا التحقيق من استرجاع 1.41 مليار دينار سنة 2001 ليعرف تزايدا في معظم السنوات ماعدا في سنة 2003 أين شهدت المداخيل المسترجعة تراجعا بنسبة 10 % مقارنة بسنة 2002، وكذلك سنة 2006 أين حققت مصالح المراقبة 2.48 مليار دينار مقابل 2.54 مليار دينار سنة 2005 أي تراجعا بنسبة 2 %.

– خلال سنة 2007 و2008 شهدت المداخيل المسترجعة زيادة بنسبة 10 % خلال سنة 2007 أين تم تحقيق مبلغ 2.74 مليار دينار مقابل 2.48 مليار دينار سنة 2006 ،وكذلك الأمر بالنسبة لسنة 2008 أين تم تحقيق 3.62 مليار دينارا‌ي زيادة قدرها 32 % مقارنة بسنة 2007.

– خلال سنة 2009 سجلت المداخيل المسترجعة ما يقارب 3.44 مليار دينار اي تراجعا نسبيا ب5 % لتعرف المداخيل المسترجعة تزايدا خلال سنة 2010 و 2011 ، تم تتراجع خلال سنة 2012 أين سجلت 4.18 مليار دينار مقابل 4.35 مليار دينار خلال سنة2011، أي عرفت تناقصا بنسبة 5 %، لتعرف المبالغ المسترجعة تزايدا بنسبة 11 % خلال سنة 2013 أين تم استرجاع ما يقارب 4.65 مليار دينار.

**المطلب الثاني :تفعيل نظام المعلومات الجبائي :**

يعتبر النظام المعلوماتي قاعدة رئيسية تعتمد عليها الإدارة الجبائية للقيام بمهامها على أحسن وجه لذا كان من الضروري على الإدارة الجبائية إحداث نظام معلوماتي يهدف إلى إرساء إدارة إلكترونية تكرس استعمال التكنولوجيات الحديثة للإعلام و الاتصال كأداة عمل و تقارب بين الإدارة الجبائية و محيطها حتى يكون نشاطها آلي و غير مادي من اجل إعطائها أكثر فعالية فمن خلال هذا المطلب سوف نتطرق لمفهوم نظام المعلومات الجبائي وما هي وتوجهاته.

**الفرع الأول : مفهوم نظام المعلومات الجبائي :**

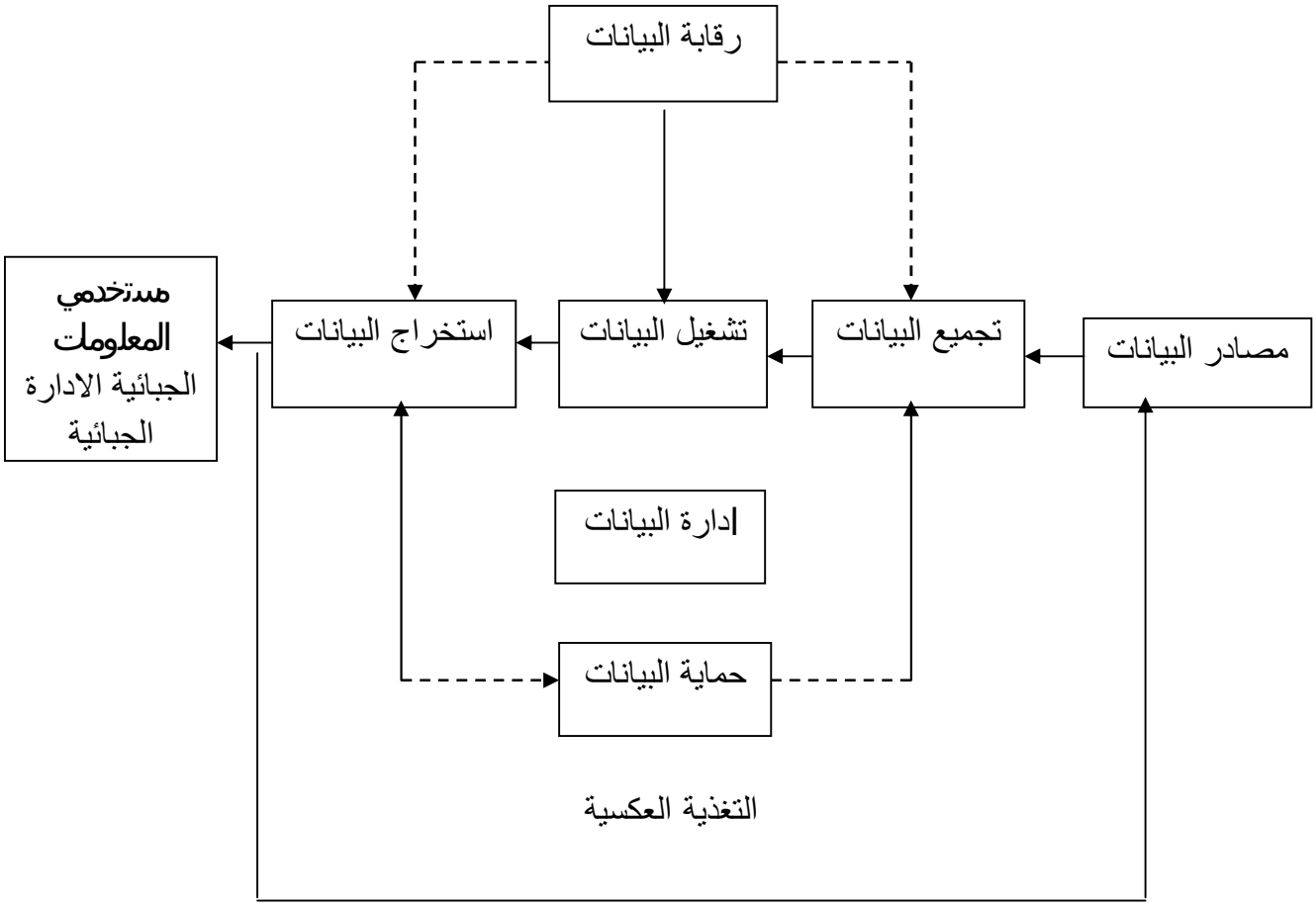
يعتبر نظام المعلومات الجبائي بمثابة الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للقيام بالمهام الموكلة إليها و المتمثلة في التخطيط التنظيم و الرقابة. فنظام المعلومات هو عبارة عن إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد البشرية و المادية لتحويل البيانات (هي حقائق أولية و أرقام) و هي المدخلات إلى مخرجات و هي المعلومات لتحقيق أهداف مسطرة.[1]

ويتكون نظام المعلومات الجبائي من معطيات و بيانات يتحصل عليها من مصادر متعددة يقوم بتحويلها إلى معلومات جبائية تستفيد منها الإدارة الجبائية للقيام بمهامها.

[1] كمال رزيق، فضيلي عبد الحليم ، نظام المعلومات الجبائي الجزائري، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة 2005، ص: 2 .

**مهام نظام المعلومات الجبائي:** يقوم نظام المعلومات بعدة وظائف كما هو موضح في الشكل رقم (10) :

**الشكل رقم (10): مصادر نظام المعلومات الجبائي.**




**المصدر**: كمال رزيق ، فضيلي عبد الحليم، **نظام المعلومات الجبائي الجزائري ، المركز الوطني للاعلام الالي و العلمي**، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة 2005، ص: 3.

**1- تجميع البيانات:** تجميع البيانات يتم بعدة خطوات تتمثل في:

- جذب البيانات وتسجيلها
- التأكد من صدق البيانات و تصنيفها إلى أقسام رئيسية.
- نقل المعلومات الجبائية إلى مكان استعمالها و تشغيلها.

**2- إدارة البيانات الجبائية :** تسيير البيانات الجبائية يتم عن طريق عدة خطوات تتمثل في :

- تخزين البيانات الجبائية وهذا من خلال وضعها في ملفات .

- تعديل البيانات المخزونة و التي تعكس الأحداث و العمليات و القرارات المتخذة حديثا.

- استخراج البيانات الجبائية المخزنة من اجل تحويلها إلى معلومات جبائية لمستخدمي المعلومات الممثلة في الإدارة الجبائية.

**3- الوقاية وحماية البيانات:** حماية بيانات نظام المعلومات الجبائي من التلاعب و التأكد من دقتها أمر ضروري لذا تستعمل عدة أساليب للقيام بهذا كعمليات التسوية' التحقق و غيرها

**4- إنتاج المعلومات الجبائية:** و هي وظيفة تسمح بوضع المعلومات الجبائية في يد المستخدمين و هذا من خلال إعداد تقارير تحلل و تفسر البيانات الجبائية بصورة واضحة تفيد الإدارة الجبائية مع ضمان وصولها للإدارة الجبائية في الآجال المناسبة.ومن اجل تفعيل دور الإدارة الجبائية الجزائرية كان من الضروري الاهتمام بتطوير نظام المعلومات الجبائي ، فيعتبر إحداث النظام المعلوماتي الجبائي من المشاريع الأكثر طموحا التي سطرتها الإدارة الجبائية حيث يهدف هذا البرنامج إلى وضع إدارة إلكترونية تعتمد على التكنولوجيات الحديثة للإعلام و الاتصال كأداة عمل و تقارب بين الإدارة الجبائية و محيطها.و عليه يساهم الاستعمال المشترك للإعلام الآلي و الإلكترونيك و الاتصال بشكل مباشر في جعل نشاط الإدارة الجبائية آلي وغير مادي .فتحقيق هذا الهدف حتما يتطلب وضع شبكة معلوماتية يتم من خلالها جعل الخدمات الخاصة بالإدارة في متناول المكلفين بالضريبة.بمعنى آخر يتعلق الأمر بوضع قنوات اتصال متميزة بين الإدارة و محيطها مرتكزة حول المفاهيم الجديدة للتكنولوجيات الجديدة للإعلام و الاتصال.

يسمح الاستثمار في تكنولوجيات الإعلام و الاتصال بصفته أداة قاعدية من أجل تعزيز التنافس بتحقيق أكيد للربح في الإنتاج يخفض التكاليف و إعادة تمركز و تقريب المصالح و كذا معرفة أفضل للمحيط الذي يسهل حتما عملية اتخاذ القرار، و إعادة تمركز و تقريب المصالح و كذا معرفة أفضل للمحيط الذي يسهل حتما عملية اتخاذ القرار.

أما فيما يخص الأهداف يمنح النظام المعلوماتي لمستعملي الإدارة مجموعة من الخدمات غير مادية و التي غايتها زيادة تقريب الإدارة من مستعمليها. كما هناك أهداف أخرى متوخاة من وضع هذا النظام تتمثل فيما يلي[1] :

[1]MF/DGI/, la lettre de la DGI , numéro spécial, p : 01.

- تسهيل كل العمليات و الإجراءات اللازمة للمكلف بالضريبة و هذا من خلال إتباع أسهل الطرق عبر شبكة الانترنت بالاستناد إلى المعلومات الجبائية.
- زيادة الخدمات الجبائية المسخرة من جراء تجسيدات الإدارة المركزية و الوحدات التابعة لها .
- وضع أدوات فعالة مسخرة للعمال و هذا بتشكيل أساليب و طرق تسيير جديدة تقوم على أساس برمجة الملفات الجبائية
- تقدير الأرباح و العوائد الجبائية وهذا بتطوير الآداءت للضريبة المجمعة.
- يسمح لإدارة الضرائب أن تكون مفيدة بشكل جيدو فعالة إن تحقق مثل هذا المشروع.
- تطوير فرص جديدة في جمع المعلومات الجبائية
- تسهيل تداول المعلومات على النطاق الداخلي.

النظام المعلوماتي الجبائي يتضمن مجموعة مختلفة من المعلومات الجبائية مصادرها مختلفة ويهدف هذا النظام إلى تركيز وتنظيم وتسيير وتحليل المعطيات الجبائية وتحيينها، و يمر نظام المعلومات الجبائي على مرحلتين [1]:

- **الخطوة الأولى: النظام المعلوماتي المؤقت:**

يهدف هذا النظام إلى وضع مشاريع شبكات مواقع الكترونية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية وذلك من أجل تطبيق سريع يشمل المستوى ألتسييري لنظام الإعلام الآلي المركز على المحيط العملي لهما

- **الخطوة الثانية النظام المعلوماتي الهادف :**

يرتكز هذا النظام أساسا على الأهداف التالية:

- تغطية شاملة و كاملة لمختلف الحاجات (طلبات) المديرية العامة للضرائب.
- نظام على المستوى السلطة التشريعية التي تعمل على تحديث و عصرنه المديرية العامة للضرائب بالخصوص جانب الإجراءات التنسيقية و العمل على عدم اللجوء إلى أدوات تطبيقية.
- استثمار مقدر (معياري) دائم.
- دمج النظام المؤقت في النظام المعلوماتي الهادف ستنطلق بشكل مباشر ابتداء من مباشرة هذا الأخير أي عند الاستثمار المعياري الدائم .

والنظام المعلوماتي الهادف يجب أن يأخذ بعين الاعتبار الإجراءات الجبائية التالية [1] :

[1] Lettre de la DGI, numéro spécial 2008 , op.cit. p : 04.

1- يجب أن يحتوي النظام المعلوماتي على التطبيق الأمثل و الجيد للمعايير الضريبية في أي وقت كان (حسب التغييرات) .

2- الأخذ بعين الاعتبار مراكز الاتصالات و التي بدورها تنشط من خلال ما يلي [2] :

- التطور التكنولوجي المحقق حتى يومنا هذا، حيث كل الإدارات المعدلة (المهيكلة) لها علاقة تجاه مراكز الاتصالات و الذي يكون له انعكاسات بالفائدة على المكلف بالضريبة و المديرية العامة للضرائب . حيث يستفيد المكلف بالضريبة من مجال مفتوح و سريع عن بعد،كما تستفيد المديرية العامة للضرائب من تخفيض الضغط على مراكز مصالح الهواتف الذي كان يشكل بعض العراقيل على مستوى العمال، و تسهيل المهام، والقضاء على صعوبة تحقيق و تطبيق الإجراءات عبر الهاتف و زيادة مرد ودية المراكز المكلفة بضمان :

* كل المعلومات
* كل الأفكار الخاصة بالإجراءات المطبقة هاتفيا
* المعومات المتعلقة بملف الضريبة (مجال مؤمن)
* تتطلب مجال مسموح و أي تغيير في ملفات المكلفين بالضريبة.

3- إجراءات التبادل : هي علاقة أوتوماتكية بين إدارة الضرائب و مختلف الإدارات مع الأخذ بعين الاعتبار التبادلات الأوتوماتكية التي هي عامل فعال في التطوير. و هذه المهمة يجب أن تكون مؤمنة من طرف مديرية المعلومات و المستندات فهي تخص رقم التسجيل التسلسلي لرقم التعريفة الجمركية، و تبيان بطاقة رقم التسجيل الجبائي وكذلك معرفة المادة الخاضعة و إنشاء الجدول الوطني كمصدر للاستعلامات.

4- الإجراءات عبر الخطوط الهاتفية و المجالات المفتوحة : إن التطور التكنولوجي يساهم في تنظيم الاتصال ما بين الإدارة و المستخدمين خاصة استعمال خدمة شبكة الانترنت مع الأخذ بعين الاعتبار الإجراءات المعمول بها غير الجبائية عبر خدمة الهاتف، و التي تقدم مرد ودية في عامل التطور و العصرنة للإدارة الجبائية.

[1] Lettre de la DGI, numéro spécial , op.cit, P : 04
[2] IBID, P :05.

إن المجال المفتوح و الإجراءات المطبقة عبر خدمة الهاتف التي تتضمن التصريحات العامة عبر الهاتف تسمح بالتقدم مباشر عبر الخط المفتوح للاستعلام عن الحساب الجبائي و العمليات الخاصة و تسديد المبالغ المستحقة على المباشر.

5- تحليل التصريحات : إن التحليل يسمح بتغيير تصريح كتابي مرقم متضمن معلومات أساسية بالرقم للتصفية و التسديد هذه الحلول تفيد في التخفيض من عدد التصريحات المأخوذة المدة ( مستحقة الأجل) و كذلك التسجيل الاليكتروني للتصريحات.

6- برمجة ملفات : إن برمجة الملفات تتطلب تحليلا دقيقا لها بعد أن دراستها و التي تخص المكلف بالضريبة إذ أن هذا التحليل يتطلب بدوره الأخذ بعين الاعتبار نظام تسيير إلكتروني للملفات و تحليل قاعدة معلومات و نظام التسجيل والأرشيف.

7- النظام الفعال في الرقابة و الحد من الغش الجبائي: يهدف هذا النظام إلى مساعدة هيئات برامج المراقبة و تسيير دراسة المعلومات المسجلة من طرف المكلف بالضريبة من جراء الرقابة، و تطبيق هذا النظام ينطوي علي خاصيتين هما كالأتي:

- المساعدة على انتقاء الملفات للرقابة: هيئة الإحصائيات و انتقاء السيمات مع توفير عامل الخطر.
- النظام الفعال للمساعدة في رقابة الملف بالكامل حيث يتم انتقاء معلومات من ملف ما يستوجب مساهمته في عملية الرقابة.

**الفرع الثاني: توجهات نظام المعلومات الجبائي في الجزائر:**

أسند مشروع نظام المعلومات الجبائي إلى الشركة الاسبانية Indra حيث تضمنت تدخلات خبيري الشركة الاسبانية السيدة بالسكي (PALSKY ) والسيد أرتورو (ARTORO) خلال الملتقى الذي تم تنظيمه بتاريخ 08/04/ 2014 [1] بمقر المديرية العامة للضرائب حول وضع حيز تطبيق إدارة إلكترونية مؤسسة على استخدام تقنيات جديدة للإعلام و الاتصال و التي تسمح بتكييف جميع أساليب العمل مع العمل مع أفضل الممارسات العالمية تلبية لإستراتيجية المؤسسات لمواجهة العولمة.

تبرز هذه الأداة التكنولوجية الجديدة باعتبارها داعمة للتطور التي تضمن سهولة و سرعة الوصول إلى المعلومات في قاعدة موحدة لتسيير قاعدة المعطيات عبر قنوات متعددة و تأمين تسيير تدفق المعلومات.

قصد مواجهة هذا النوع من التحدي يتطلب وضع وتنفيذ هذا البرنامج المعلوماتي استجابة لاحتياجات كل المواطنين من جهة من أجل تبسيط و مرونة الخدمات و من جهة أخرى تلبية لمتطلبات المصالح بهدف

[1] MF/DGI/, la lettre de la DGI ,Numéro spécial, séminaire sur le système d'information ,avril 2014.

التحكم في الوظائف و ضمان شفافية و فعالية و سرعة الأداء و كذا الرفع من مستوى القيم المهنية و نوعية الخدمة المؤداة.

بين التحول من نظام معلوماتي كلاسيكي إلى نظام معلوماتي متطور تظهرالابتكارات المقدمة في السوق المعلوماتية و بالأخص إدارة المحتوى و طرق الوصول و كذا تأمين المعلومات[1].

**فيما يخص إدارة المحتوى:** يتجه نظام المعلومات إلى:

- الحصول على معلومات إلكترونية مهيكلة في تنوعها بدءا من إنشائها إلى غاية توثيقها.
- وصول أفضل للبيانات و المعلومات.
- بحث سهل و سريع في إطار تعاوني.
- تسيير دورية حياة المعلومات التي قاربت إلى نهايتها (المحافظة عليها و تبادلها إرسالها أو تخريبها).
- حماية الملكية اللامادية لتجنب التسربات المحتملة.

**فيما يخص تأمين المحتوى يتجه هذا النظام إلى :**

– حماية الهوية و المعطيات من خلال اعتماد أساليب مصادق عليها لبناء الثقة المتبادلة و كذا سرية المعلومات الشخصية.

– تسيير المعارف و توضيح المسؤوليات.

– تسيير المخاطر من خلال تعزيز مستوى تأمين المعلومات.

و مع ذلك يبقى التحدي الأكبر هو النجاح في الإبقاء على نظام المعلومات في حالة تشغيل دائم مهما كانت الظروف غير المتوقعة.

**المبحث الثالث : الإجراءات الأخرى :**

هناك عدة إجراءات تم اتخاذها من طرف الدولة الجزائرية من أجل مكافحة الغش الضريبي و من بينها:

**المطلب الأول : تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة :**

[1] La lettre de la DGI,numéro spcial 2014,p :05.

في إطار تحقيق مبدأ التحسين المستمر للخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة، وفي ظل الإصلاحات القاعدية التي تشهدها الإدارة الجبائية، قامت المديرية العامة للضرائب باتخاذ عدة إجراءات تهدف لكسب ثقة المستعملين والتوجه نحو إدارة جبائية عالمية،وفي هذا الخصوص وبالاعتماد على التجارب العالمية تسعى الإدارة الجبائية إلى تحسين العلاقة بينها و بين مستعمليها من خلال تحسين استقبال الجمهور وتحسين الممارسات الإدارية.

## الفرع الاول : تحسين استقبال المكلفين بالضريبة:

في ظل التغيرات العالمية التي تشهدها المجتمعات أصبحت متطلبات المجتمع الجزائري اتجاه الإدارة الجبائية في تزايد مستمر ومن اجل تلبية الطلبات المتزايدة لهؤلاء المستعملين قامت المديرية العامة للضرائب بوضع برنامج جديد يتمثل في وضع تنظيم و إجراءات يرتكزان على مفهوم الخدمة المقدمة إلى المستعمل. فيشكل تحسين استقبال الجمهور بلا شك مطلبا ينبغي لعصرنه الإدارة الجبائية أن تستجيب له من اجل تسهيل إجراءات المكلفين بالضريبة أولا، و أيضا لإعطاء صورة حسنة للإدارة الجبائية،حيث قامت المديرية العامة للضرائب في بداية الأمر بإنشاء تنظيم جديد لتسيير الضريبة يرتكز على الزبائن الجدد و هذا بإنشاء هياكل جديدة أكثر ملائمة، يتعلق الأمر بمديرية كبريات الشركات، مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب.بالإضافة إلى إنشاء مديرية العلاقات العمومية و الاتصال من اجل التكفل بتطوير إستراتيجية جديدة للاتصال تهدف إلى تحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بإدراج جانب النوعية من اجل إعطاء ديناميكية جديدة للتقدم وتنمية الوعي الجبائي. وتهدف الإدارة الجبائية من خلال القيام بهذه الأعمال ل[1]:

- ✓ تحسين صورة الإدارة الجبائية من خلال الاستقبال الفعال.
- ✓ إنشاء قيمة للمكلفين و الإدارة الجبائية.
- ✓ إعلام و تكوين المستخدمين فيما يخص متطلبات و أهداف هذا الجانب.

وأسندت مهام تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين لمديرية العلاقات العمومية و الاتصال وفي هذا الصدد تقوم هذه الأخيرة بعدة نشاطات تتمثل فيما يلي:[2]

[1] MF/DGI/Lettre e la DGI N 66/13,p :06
[2] MF/DGI/La lettre de la DGI N52/11 ,p :07

* **تعديل التدبير التنظيمي الذي يحكم العلاقات بين الإدارة الجبائية و مستعمليها:** وهذا بادخال معايير جودة الاستقبال حيث أعدت هذه المديرية معايير جودة عالمية لتحسين العلاقة بين الإدارة و المكلفين.

* **زيادة عدد المهمات الرقابية من اجل معالجة اختلالات التسيير** : قامت مديرية العلاقات العامة و الاتصال بتكثيف المهمات الرقابية من اجل توعية إطارات و موظفي المصالح القاعدية على ضرورة اتخاذ إجراءات ملموسة ترمي إلى تحسين تدابير الاستقبال. و قد تم إعداد محاضر لهذه المهمات و إرسالها إلى المدراء الولائيين. وتلخص هذه المحاضر النقائص و اختلالات التسيير الملاحظة إضافة إلى التدابير الفورية الواجب اتخاذها لتحسين خدمات الاستقبال على مستوى هياكل المديريات الولائية للضرائب.وتتمثل الإجراءات الواجب اتخاذها من اجل معالجة النقائص الملاحظة ما يلي:

– استغلال القنوات الأخرى من الاتصال عن بعد عن طريق إنشاء خطوط هاتفية مخصصة للمكلفين بالضريبة.

– إنشاء مكتب استقبال حيث تلقت المصالح القاعدية تعليمات بإنشاء مكتب استقبال على مستوى هياكلها لضمان استقبال و إعلام المستعملين.

– فتح المكاتب و استقبال الجمهور يوميا.

– إصلاح طريقة الاستقبال بالمواعيد حيث تلقى الموظفين المكلفين بالاستقبال و الإعلام على مستوى مكاتب الاستقبال تعليمات ببرمجة، بناءا على طلب المكلفين، مواعيد لمقابلة المسئولين المكلفين بالوعاء، التحصيل و التحقيق.

– اختصار مدة الرد على طلبات المواطنين وفي هذا الصدد تلقت المصالح تعليمات من اجل الرد على المكلفين بالضريبة في آجال زمنية مقبولة.

* **تنظيم هياكل الاستقبال على مستوى الهياكل الجديدة :** تم تجهيز الهياكل الجديدة الفاعلة للمديرية العامة للضرائب مديرية كبريات الشركات، مركز ضرائب رويبة و 19 مراكز ضرائب أخرى موزعة عبر عدة ولايات سيتم إطلاقها قريبا بمصلحة مكلفة خصيصا بالاستقبال و تعمل وفق معايير موحدة.

* **تنظيم لقاءات مع الجمعيات و الاتحادات المهنية:** توسيع نطاق الحوار من اجل تقريب الإدارة الجبائية من مستعمليها. فتشكل اللقاءات مع الجمعيات المهنية فرصة لإعلامها بالجهود التي تبذلها الإدارة الضريبية في مجال تبسيط الضريبة و أفاق تطوير و تنظيم الإجراءات. و في المقابل يتم دعوة هذه الجمعيات إلى المشاركة بصورة اكبر، بوصفها شريكا في تحسين الحس الجبائي.

**الفرع الثاني :تحسين الممارسات الإدارية:**

في إطار تحسين الممارسات الإدارية تم تنظيم أنشطة تعليمية لصالح إطارات و موظفي الإدارة الجبائية حيث يرتكز المنهج الجديد للإدارة الجبائية حول العناصر التالية:[1]

- شرط القيام بالممارسة الكاملة لمهام الخدمة العمومية مع واجب التكفل بالمتطلبات القانونية للمكلفين بالضريبة.
- تطوير منطق الحوار عوض التصادم مع المكلفين بالضريبة عن طريق تأسيس علاقات بين الطرفين مبنية على الثقة و الاحترام.
- استباق تطلعات المكلفين بالضريبة بالمبادرة في إجراء لقاءات مع الجمعيات المهنية.

وفي هذا الإطار قامت مديرية العلاقات العامة و الاتصال بعدة أنشطة تتمثل فيما يلي:[2]

1- تنظيم مؤتمرات تتعلق بالجوانب الأخلاقية المهنية: تم نشر دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب الأول مرة سنة2001، و تم تحيينه في سنة 2010، و هو يتضمن مجموعة من الواجبات و القواعد السلوكية لكل موظف ينتمي إلى المديرية العامة للضرائب و هذا مهما كانت رتبته. يسترجع الدليل أهم القواعد المعيارية، بعد تكييفها و التي هي موجودة في النصوص التشريعية. و تسعى المديرية العامة للضرائب من خلال إنشاء هذا الدليل إلى تكوين عون مهني و مسئول، قادر على رفع التحديات ومواجهة التغيرات التي تشهدها الإدارة الجبائية.

فمن خلال القواعد الموجودة في دليل أخلاقيات المهنة و تلك المرجوة في طائفة التعليمات الإدارية فان الغاية الأساسية التي تسعى المديرية العامة للضرائب الوصول إليها تتلخص في[3]:

- مساعدة العون على إثبات سلوكه الأخلاقي المأخوذ من أساسيات و معايير الخدمة العمومية.
- تحقيق حماية الجمهور ضد تجاوزات الأعوان بتهيئة سلوك مهني مسؤول و مصلحة ذات جودة
- إيصال صورة لائقة بالإدارة الجبائية للجمهور و تحسين العلاقات ما بين المكلفين بالضريبة الإدارة الجبائية و هذا بحث الأعوان على تبني تصرف حسن.

[1] MF/DGI/La lettre de la DGI N49/11 ,p :06
[2] Lettre e la DGI N 52/11,p :06.
[3] Lettre de la DGI N49/11,p :07.

- إعلام الأعوان بواجباتهم لتفادي كل التجاوزات لتحقيق نزاهة الإدارة الجبائية.
- استدراك حالات النزاع التي يمكن أن يتعرض لها الأعوان، سواء تعلق الأمر بنزاع داخلي أو خارجي الذي يمكن أن يحصل مع الجمهور.
- إثارة تكيف جميع أعوان الإدارة الجبائية و تشجيع روح الانتماء لرفع التحديات

2- عرض خلال مؤتمرات نشر قوانين المالية المنظمة على المستوى الجهوي للمحاور الرئيسية للنهج الجديد للنوعية بغية الزيادة من فعالية تدابير استقبال الجمهور بجميع أشكاله.

3- تسليم المكلفين بالضريبة الوثائق الأساسية (المطبوعات، الميثاق المكلف بالضريبة) فضلا عن وثائق معلومات عامة تسعى لتحسين فهم التشريع الجبائي.

4- إعلام المكلفين بالضريبة بجميع التزاماتهم الجبائية.

5- نشر البلاغات الصحفية.

6- ترقية الاتصال عن بعد من اجل موقع الكتروني متميز بهدف زيادة معدل استخدام قناة الانترنيت و تمكين الأفراد و المؤسسات من الحصول على المعلومات الجبائية التي تهمهم، فثم إثراء الموقع الكتروني المديرية العامة للضرائب كما يلي:

*إدخال فقرات جديدة تهم المستعملين و المهنيين و الأفراد.

* تحسين الخدمة الالكترونية وهذا بتحديد موقع الكتروني تابع لمديرية كبريات الشركات يسمح لمستخدميه الحصول السريع و السهل على المعلومة الجبائية ويستطيع من خلاله تحميل المطبوعات الجبائية وكذا الحصول على الإجابة على التساؤلات، كما تم وضع موقع الكتروني جديد (www.jibayatic.dz)

يسمح للمكلفين القيام بالتصاريح الجبائية ودفع مستحقاتهم عبر الانترنيت

* إعداد وثائق جبائية موجهة للجمهور متوفرة على الموقع الالكتروني (البريد الالكتروني، معارض أسئلة).

7- إدراج جانب النوعية ضمن إستراتيجيتها والاهتمام الكبير بمرجعية نوعية الخدمة قصد إنشاء ديناميكية جديدة للتقدم وتنمية الوعي الجبائي، وفي هذا الصدد يعتبر التدقيق في نوعية الخدمة وسيلة متابعة تهدف إلى التحقق من مدى احترام التزامات نوعية الخدمة، من اجل تحديد النقائص واتخاذ الإجراءات اللازمة ويتم تقييم نوعية الخدمة حسب المعايير العالمية من خلال[1]:

- المكالمات السرية للتدقيق في الاستقبال الهاتفي.
- المعاينة المادية للتدقيق في الاستقبال الشخصي.
- دراسة البريد للتدقيق في التكفل بالبريد الوارد .
- سبر الآراء لمعرفة مدى رضا المكلفين بالضريبة.

**المطلب الثاني : تبسيط النظام الجبائي:**

تبسيط الإجراءات الجبائية يكون وقاية لتجنب الغش الضريبي، و من الإجراءات المتخذة من طرف الدولة الجزائرية لتبسيط الإجراءات الجبائية تم إنشاء نظامين يهدفان لتخفيف العبئ على المكلفين بالضريبة، يتعلق الأمر بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة ، والنظام الجبائي المبسط[2].

**الفرع الأول: إنشاء نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:**[3]

مند سنة 2007 يخضع الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاط التجارة بالتجزئة، أو يقدمون خدمات تصنف أرباحها ضمن فئة الأرباح التجارية الصناعية والحرفية(BIC) ، أو نشاطا مختلطا (تجارة

[1] Lettre e la DGI N 66/13,opcit,p :07
[2] MF/DGI/Lettre de la DGI N65/2013,p :02
[3] Ibid, p : 02.

بالتجزئة + تقديم خدمات) الدين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عتبة عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج) لنظام "الظريبة الجزافية الوحيدة" ، حيث تحدد نسبة الضريبة ب:

* 5% بالنسبة لنشاطات الشراء و البيع.

*12% بالنسبة لنشاط تأدية الخدمات، و النشاطات الأخرى.

**الفرع الثاني: انشاء النظام الجبائي المبسط:**

انشأ طبقا لقانون المالية 2008 ، حيث يخضع لهذا النظام الأشخاص غير الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، والدين لا يتعدى رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج، اين يلتزم التابعون لهذا النظام بإعداد ميزانية مختصرة ، و يخضعون لضريبة تقدر ب20% من الربح الصافي تسدد عن طريق تسبيقين ،الأول ما بين 20فيفري و20 مارس ،والثاني ما بين 20 ماي و 20 جوان ،مع دفع رصيد التسوية قبل 30 افريل من كل سنة .

**المطلب الثالث: الاجراءات الاخرى:**

**الفرع الاول: إجبارية الاستعانة بمحافظ الحسابات:**

**1- تعريف محافظ الحسابات:**

محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1]

[1] القانون رقم 10-01 الموافق ل 2010/07/29 ،المتعلق بمهنة الخبير الحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة 22

فهو شخص مستقل بعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات و يصادق على شرعية و قانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية و المعايير الدولية المعمول بها. ويتصف محافظ الحسابات بعدة صفاة من بينها:

*** الاستقلالية و الموضوعية:**

حتى يتسنى للمراجع إصدار حكم عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراجعة أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية و موضوعية الحكم حيث يمنع محافظ الحسابات من:

- مراقبة الشركات التي يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات.
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى هيئة يراقب حساباتها.
- أن يشغل منصب مأجور في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاثة(03) سنوات بعد و كالته

و لا يمكن لمحافظ الحسابات أثناء وكالته أن يقوم ب:

- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل المسيرين.
- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير و لو بصفة مؤقتة.
- مهام التنظيم و الإشراف على محاسبي المؤسسة المراقبة.

*** النزاهة و الأمانة:**

يستلزم على محافظ الحسابات أن يكون أمينا و نزيها في عمله و أن يعطي هذا العمل حقه الوافي و أن يقوم بالعمل بوحي من ضميره و يبذل أقصى طاقته العلمية و الفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، و أن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة و أمانة دون تحريف أو تمويه و لا يضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها و الحقائق التي يعتقد في صحتها و أن لا يجامل أحدا فيما بيديه من أراء

**2- مهام محافظ الحسابات :**

تتفرع المهام إلى مهام عادية و مهام خاصة و هي على النحو التالي[1]:

*** المهام العادية:**

[1] نفس المرجع السابق، المادة:23

– يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و هي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة و كذا الوضع بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركة و الهيئات المنصوص عليها.

– يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها القائمون بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

– يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة العامة بكل نقص قد يكتشفه و اطلع عليه و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.

– يترتب عن المهمة اعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظامية و صحة الوثائق السنوية أو رفض القوائم المالية.

*** المهام الخاصة:**

– إخبار الجمعية العامة في حالة عدم انتظام ودقة الحسابات.

– في حالة اكتشاف أية جنحة عليه إخبار السلطة المعنية.

– فحص حصص المساهمين.

– إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة.

– دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك.

– التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء امتيازات، الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال و تغيير أسباب و شروط تغيير رأس المال.

**3– مسؤوليات محافظ الحسابات:**

يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاث أنواع من المسئوليات و هي:

– المسؤولية المدنية.

– المسؤولية الجزائية.

– المسؤولية التأديبية.

### 3-1 المسؤولية المدنية:

تنشأ نتيجة إهمال محافظ الحسابات لمهامه و واجباته و ، فهو مسئول أمام المؤسسة التي هو بصدد مراجعتها و أمام الغير من المستخدمين للقوائم المالية، و يمكن القول أنه مسئول مدنيا اتجاه طرفين:

* مسؤولية تعاقدية اتجاه المؤسسة: و هذا بعد إمضاء العقد الذي بينهما أي ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بين المراجع و العميل و تنفيذ جميع بنوده بالكامل بالإضافة إلى كونه مسئولا في ممارسته المهنية حسب المادة 61 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات ، و المحاسب المعتمد.

* مسؤولية اتجاه الغير: يعد محافظ الحسابات مسئولا اتجاه المساهمين، الشركاء، البنوك، الدائنين... الخ و في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال و تقصير منه اتجاه الغير يتعرض محافظ الحسابات للمحاكمة بالرغم من عدم وجود عقد بينه و بين هذا الطرف المستخدم للقوائم المالية.

### 3-2 المسؤولية الجزائية:

هي التي يتعدى الضرر نطاق شخص طبيعي أو معنوي ليلحق الضرر بالمجتمع ككل. حيث يمكن أن يتعرض فيها محافظ الحسابات إلى غرامة مالية أو السجن أو كليهما.

### 3-3 المسؤولية التأديبية:

و تتمثل في مخالفة محافظ الحسابات لآداب و قواعد و أخلاقيات السلوك المهني مما يؤدي إلى تعرضه للمسؤولية التأديبية و العقوبات المنجرة علنها تتمثل في الانذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، أو الشطب من الجدول.

فتلزم الشركات والمؤسسات الاستعانة بمحافظي الحسابات المعتمدين فيتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث ( 03 )سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي

الحسابات، كما يتم تعيينهم أو تعويضهم في حالة وجود مانع بأمر من رئيس المحكمة المختصة في مقر الشركة ذات المسؤولية المحدودة، ويعاقب المسيرون في حالة عدم تنصيب محافظي الحسابات بغرامة من 100.000ج إلى 1.000.000 دج[1] .ففي حالة وجود حالات غش كبيرة يستلزم على محافظ الحسابات إخبار وكيل الجمهورية .

**الفرع الثاني: تأسيس رسم التوطين المصرفي:**

يلزم المستوردون بدفع رسم يقدر ب 10000 دج خاص بالتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد. يتم تسدده في قباضة الضرائب حيث جاء هذا الإجراء وفقا لتعليمة وزير المالية تحت رقم 004 المؤرخة في 2005/08/10، وهذا من اجل منع أي توطين ووقف أي عملية جمركية للسلع المستوردة من طرف المستوردين المقصيين من عمليات الاستيراد. فالهدف من هذا الإجراء ليس تحصيل الرسم ذاته، بل المساهمة في تتبع ومراقبة عمليات الاستيراد التي يقوم بها المكلفون من أجل الحد من عمليات الغش الضريبي من خلال عدم منح شهادة التوطين المصرفي للغشاشين ليتم إقصائهم من ممارسة نشاط الاستيراد الذي يعد من اكبر ميادين الغش والتهرب الضريبي. و تتم عملية تسليم شهادة التوطين بعد التحقق وتسوية الوضعية الضريبية للمكلفين وذلك من خلال[1] :

- منع تسليم شهادة التوطين البنكي للذي لا يملك متعاملها الرقم التعريفي الذي أصبح مرجعا مشتركا بالنسبة للبطاقيات التي تمسكها مؤسسات أخرى مما يسهل تبادل المعلومات بين المتدخلين في مجال رقابة وتنظيم التجارة الخارجية.

- تأليف بطاقية المستوردين تدون فيها على الخصوص قائمة المستوردين الذين ارتكبوا مخالفات في حق التشريع الجمركي أو الضريبي، مع العلم أن هذه البطاقية تزود بمعلومات ترد من إدارتي الجمارك

[1] وزارة المالية، نشرة اخبار المالية، العدد 17، فيفري 2009 ، ص: 6

والضرائب، ولذلك فان الموافقة على تسليم شهادة التوطين البنكي لعمليات استيراد البضائع يجب أن تتوقف لزوما على الاطلاع المسبق على البطاقية من اجل التمكن من معرفة حالة هذا المستورد إزاء التنظيم

الجمركي والضريبي، وبعد التحقق من الوضعية الجبائية للمكلف، يتم طلب إجراء نزع أسمائهم من البطاقية الوطنية للغشاشين، حيث سمحت هذه العملية بإعطاء فرصة لتطهير وتحيين هذه البطاقية وتوقيف أو الحد من تزايد الغش الضريبي

**الفرع الثالث: تطبيق إجراءات التلبس الجبائي:**

في إطار منح للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية في محاربة الغش و التهرب الضريبين، تم إنشاء إجراء التلبس الجبائي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواده 07 و 18 وتتم تعزيزه بالمادة 12 من قانون المالية لسنة 2013.حيث يسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية من التدخل ومعاينة ووقف عملية غش ضريبي جارية وهذا قبل انقضاء اجل الالتزامات الجبائية، وهذا في حالة وجود قرائن واضحة تدل على ممارسات غير شرعية،و يتم معاينة حالة الغش الضريبي وتحرير محضر التلبس الجبائي وهذا بعد موافقة الإدارة المركزية.وتتمثل حالات جنحة التلبس الجبائي في:[1]

– ممارسة نشاط دون التصريح به لدى المصالح الجبائية.

– إصدار فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع و الخدمات التي تم تسليمها فعلا.

– ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير،وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها.

– تقديم وثائق و مستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الاثباثية وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش.

[1] MF/DGI/La lettre de la DGI N68/13 ,P :06.

-ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل.

- تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة.

**خلاصة**

خلصنا في هذا الفصل إلى أن هناك إرادة كبيرة من الدولة الجزائرية للوقوف أمام هذه الظاهرة رغم أن هذا جاء متأخرا بعض الوقت وهذا يرجع لسببين عدم حصول الإدارة الجبائية على ظرف مالي يسمح لها بالتغيير و العشرية السوداء التي عاشتها الجزائر، وتفرغ الدولة الجزائرية لإعادة الأمن و الاستقرار. لكن رغم هذا خاضت الدولة الجزائرية في إصلاحات عميقة مست هياكلها وأحكامها الجبائية مع تفعيل عمليات التحقيقات الجبائية بإحداث نظام معلوماتي جبائي يعتمد على إدارة الكترونية تستغل أخر التكنولوجيات المتطورة إلى جانب اتخاذ عدة إجراءات أخرى تهدف إلى تحسين الخدمات المقدمة للمكلف بالضريبة من جهة وإعطاء فعالية للإدارة الجبائية من جهة أخرى.

# خاتمة

د

أولا : ملخص عام:

تحتل نظرية الضريبة مكانا خاصا في علم المالية العامة لا لكونها تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة فقط، بل للدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية. فالضريبة في الوقت الحاضر تعد الأداة المالية التي تثير الكثير من الأبحاث والدراسات القانونية والاقتصادية باعتبارها وسيلة فعالة لمعالجة الأزمات الاقتصادية.

و للضريبة أساس قانوني وقواعد تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني لها، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق ما بين مصلحة الدولة والمكلفين بأدائها.كما أن فرض الضريبة يهدف إلى تحقيق أغراض متعددة تختلف باختلاف طبيعة النظام الاقتصادي و الاجتماعي وكذلك باختلاف مرحلة النمو التي يعرفها الاقتصاد ، وفرض الضريبة يتم عن طريق تحديد أوضاع و إجراءات فنية متعلقة بها من اختيار للمادة الخاضعة للضريبة مع تحديد سعرها ثم إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها و قد ينتج عنها أثارا اقتصادية قد تكون مباشرة و غير مباشرة.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تواجه فرض الضريبة فالتهرب الضريبي يخلق للدولة مشاكلا كبيرة ويفقدها ملايير الدينارات سنويا إن لم نقل يوميا. وتختلف طريقة التهرب الضريبي من طرف المكلف بأدائها ،فقد تكون طريقة التهرب بطريقة شرعية يغتنم فيها المكلف الفجوات الموجودة في التشريع الجبائي أو تتم بطريقة غير شرعية (الغش الجبائي) يستعمل فيها المكلف طرقا تدليسية مختلفة.

ويلجا المكلف بالضريبة للتهرب الضريبي لعدة أسباب فقد تكون هذه الأسباب مباشرة متعلقة بضعف الإدارة الجبائية و تعقدالنظام الضريبي، أو تكون غير مباشرة ذهنية، اقتصادية أو اجتماعية، كما أن ظاهرة التهرب الضريبي يعتمد في قياسها على عدة مناهج لكن المناهج المستعملة قاصرة عن تقدير حجم التهرب الضريبي خصوصا في ظل ظهور التجارة الالكترونية، وتعدد الشركات المتعددة الجنسيات، والتطورات الكبيرة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، الشيء الذي زاد في تنوّع وتطوّر طرق وأساليب التهرب الضريبي

الرقابة الجبائية تكتسي أهمية بالغة نظرًا لكون النظام الضريبي الجزائري يعتمد على التصريح التلقائي للمداخيل ، فهي تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة تصريحات المكلفين والتاكد من انهم التزموا بكل واجباتهم الجبائية، وهذا من من خلال اكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة و تصحيحها.ويتم ذلك من خلال اجراء نوعين من المراقبة قد تكون هذه المراقبة من المكتب وتدعى بالمراقبة الداخلية او تتم خارج المكتب وتدعى بالمراقبة الخارجية يتم من خلالها التحقيق في المحاسبة

او التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، كما عاني الرقابة الجبائية من عدة نقائص بشرية ومادية تتمثل على التوالي في نقص اليد العاملة و التاهيل العلمي لدى موظفي الادارة الجبائية و غياب الهياكل الجديدة والتكنولوجيا المتطورة.

الرقابة الجبائية تبقى عاجزة لوحدها في محاربة التهرب الضريبي لذا كان لابد من تدعيم الرقابة الجبائية. فكان الإصلاح الضريبي لسنة 1991 أول إجراء تم من خلاله إدخال ضرائب جديدة حلت الضرائب المتعددة التي كانت موجودة، وهذا بغرض تبسيط النظام الجبائي المعقد الذي كان سائدا،لكن رغم هذا لم يحقق الاصلاح الضريبي هدفه الذي كان متمثلا في احلال الجباية العادية مكان الجباية البترولية وهذا ما تبين لنا من خلال النائج المحصلة. فقامت الدولة الجزائرية بعدها باصلاحات سميت باصلاحات الجيل الثاني تم من خلالها اجراء تعديلات هيكلية مست قواعدها واحكامها الجبائية بوتيرة متزايدة من خلال تقسيم المكلفين تبعا لاهميتهم وهذا بتحديث و عصرنة الادارة الجبائية بانشاء مديرية الشركات الكبرى، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، كما تم اتخاذ عدة اجراءات من اجل تفعيل و تقوية الرقابة الجبائية، وهذا بالقيام بمشروع احداث نظام معلومات جبائي فعال تعتمد عليه الادارة الجبائية في اداء جميع المهام الموكلة اليها مع ضمان تقديم احسن خدمة للمكلف بالضريبة، بالاضافة الى اتخاذ إجراءات أخرى ، الهدف منها تبسيط النظام الجبائي وتقوية إطار مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

**ثانيا**: **اختبار الفرضيات**:

قمنا في المقدمة العامة من هذ االبحث بصياغة أربع فرضيات سوف نحكم على صحتها من عدمه كالتالي :

– الفرضية الأولى قلنا أن الضريبة تلعب دورا هاما في تحقيق أهداف الدولة فتبين ذلك من خلال دراستنا للفصل الأول حيث رأينا أن الضريبة في العصر الحديث بالإضافة إلى كونها تعد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة أصبحت أداة في يد الدولة تستعملها لتحقيق أغراض السياسة المالية فأصبحت الضريبة تعتبر كوسيلة لتحقيق الإنعاش الاقتصادي و أداة لمعالجة دورات الركود والتضخم النقدي و وسيلة فعالة في توجيه النشاط الاقتصادي.

–اما الفرضية الثانية تمثلت في زيادة وتنوع اشكال و طرق التهرب الضريبي خاصة في ظل العولمة الاقتصادية ، فقد تحقق ذلك وهذا من خلال تحليلنا لهذه الظاهرة في الفصل الثاني حيث راينا ان اشكال الغش و التهرب الضريبي تختلف و تتعدد اساليبها خاصة في ظل ظهور التجارة الالكترونية وتعدد الشركات المتعددة الجنسيات..

– في الفرضيسة الثالثة قلنا ان الاطار القانوني و التنظيمي الي تعتمد عليه الرقابة الجبائية كاف لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، فتبين لنا صحة ذلك من خلال دراستنا للفصل الثاني و الثالث، حيث حدد المشرع الجبائي الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية باعتبارها الوسيلة الاولى في يد الدولة الجزائرية لمطاردة المتملصين، وهذا من خلال تنظيم عمليات التحقيق و ارساء قواعد عامة تسير عليها عمليات الرقابة .

–أما الفرضية الرابعة تمثلت في كون الرقابة الجبائية غير كافية لوحدها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي فتبين لنا صحة ذلك من خلال دراستنا للفصل الرابع أين تبين أن النتائج المحققة من طرف الرقابة الجبائية ضعيفة، و أن الرقابة الجبائية لا تستطيع لوحدها مواجهة الغش الضريبي بل يجب تفعيل الهياكل المساعدة للرقابة واتخاذ عدة إجراءات أخرى مع تفعيل نظام المعلومات الجبائي.

**ثالثا**: **النتائج**:

- تعد الضريبة من اهم مصادر الايرادات العامة للدولة كما تلعب دورا هاما في تحقيق اغراض السياسة المالية.
- يعتبر التهرّب الضريبي أحد أهم المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية، وهو شبح مخيف يهدد الاقتصاد الجزائري.
- تعرف ظاهرة التهرّب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي خاصة في ظل التغيرات الاخيرة التي يشهدها العالم في ظل ظهور التجارة الالكترونية و تعدد الشركات المتعددة الجنسيات التي توحي على ظهور طرق جديدة للتهرب الضريبي يصعب مراقبتها .
- إن تقدير حجم ظاهرة التهرب والغش الضريبي من الدواعي الأساسية لمعرفة الأسباب الحقيقية للظاهرة ، فالإحصائيات الموجودة تتعلق فقط بالمبالغ المسترجعة للقضايا المنجزة من طرف فرق الرقابة وهي لا تعطي

صورة حقيقية لحجم التهرب الضريبي، فمكلفون كثيرون لا يخضعون للرقابة ويسمح لهم مبدأ التقادم بالتخلص من المراقبة في السنوات المتقادمة.

- تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأولى في يد الدولة الجزائرية تسعى من خلالها لمكافحة الغش و التهرب الضريبي حيث لها إطار تنظيمي و قانوني ينظم ويسير عمليات التحقيقات الجبائية.
- تبقى عمليات التحقيق الجبائي محدودة الفعالية باعتبار أن معظم المكلفين لا يخضعون للمراقبة .
- يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية "VASFE" من اصعب التحقيقات التي يقوم بها المراقبون نظرا لحساسيته من قبل المكلفين بالضريبة، اذ يعتبرونه تدخلا في أمورهم الشخصية.
- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين باداء الضريبة اذ يعتبر المكلفون الادارة الجبائية ادارة قوة تفرض وجودها .
- غياب التنسيق ما بين الادارة التشريعية و الادارات التتنفيذيية اذ يجد المكلفون بالضريبة انفسهم امام عدة متكلمين باسم الادارة الجبائية تختلف تفسيراتهم للقوانين الجبائية.
- تعاني الادارة الجبائية من ضعف في الامكانيات البشرية وهذا بنقص عدد العمال مقارنة بتزايد النشطات التجارية الممارسة ، و غياب اليد العاملة الكفيئة القادرة على مواجهة طرق التهرب الضريبي، كما ان الامكانيات المادية محدودة، فغياب الهياكل والتكنولوجيا المتطورة يبدو واضحا في الادارة الجبائية.
- لا تستطيع الرقابة الجبائية لوحدها مكافحة هذه الظاهرة فتبسيط النظام الجبائي و إعادة هيكلة الإدارة الضريبية وتفعيل نظام المعلومات الجبائي، واتخاذ عدة إجراءات أخرى قانونية و تطبيقية أمر ضروري لإعطاء فعالية اكبر لها.

**رابعا** : **الاقتراحات** :

من خلال النتائج السابقة، يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التالية:

- تحول الادارة الجبائية من ادارة قوة الى ادارة خدمات وهذا بتحسين العلاقة بين المكلف والادارة الجبائية اذ يجب اعتبار المكلف بالضريبة كشريك للادارة الجبائية او كزبون تقدم له احسن خدمة.
- اشراك المكلفين بالضريبة في صياغة القوانين الجبائية .

- نشر الوعي الضريبي بين المكلفين باداء الضريبة حتى تكون لديهم ثقافة جبائية تكون دافعا لهم لاداء واجباتهم الجبائية بكل نزاهة، وهذا من خلال القيام بملتقيات والاستعانة بوسائل الاعلام المرئية و السمعية
- ضرورة خلق تنسيق بين السلطة التشريعية والتنفيذية واشراك هذه الاخيرة في صياغة القوانين باعتبار أنَّ هذه الأخيرة هي موجودة في الميدان التطبيقي .
- خلق ادارة الكترونية تسمح بتقديم احسن خدمة للمكلفين بادائها وتكون سامحة في نفس الوقت باتمام جميع المهام الموكلة للادارة الجبائية.
- تعميم عمليات التحقيقات الجبائيةعلى جميع المكلفين بالضريبة .
- الاعتماد على نظام معلوماتي جبائي فعال .
- تبسيط النظام الجبائي وهذا بتعميم نظام الضريبة الجزافية الوحيدة على الاشخاص المعنويين الذين لا يحققون ارقام اعمال كبيرة فهذا الاجراء يسمح للادارة الجبائية بالاهتمام اكثر بالمكلفين الاكثر اهمية جبائية و يسهل الامر بالنسبة للمكلفين الاقل اهمية جبائية من خلال اعفائهم من التصريحات الشهرية ومن مسك محاسبة قانونية.
- الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره عنصرا اساسيا في رقي الادارة الجبائية وهذا من خلال التكوين المستمر لأعوان الرقابة في جميع المجالات مع تحسين وضعيتهم الاجتماعية وهذا برفع الاجور ، وتقديم مكافآت تشجيعية بقدر المردود المحقق، وكذا توفير اكثر حماية لضمان التادية الحسنة للمهام الموكلة اليهم مع ضمان عملية النقل من اجل اداء مهامهم.
- القضاء على الفساد الاداري والرشوة و البيروقراطية.
- تحسين الإمكانيات والوسائل المادية وهذا بانشاء هياكل عمل ومعدات مكتب جديدة، واجهزة اعلام الي متطورة
- تطوير القاعدة التكنولوجية في البلاد من خلال انشاء مراكزبحث في هذا المجال واستغلالها احسن

استغلال من اجل اعطاء فعالية اكبر للرقابة الجبائية.

**خامسا**: **افاق الدراسة**:

من خلال دراستنا لطرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي في الجزائر واستخلاصنا للنتائج المذكورة سابقا تبينت لنا بعض المواضع التي نراها مكملة لبحثنا هذا و هي :

-هل اصلاحات الجيل الثاني كفيلة بزيادة المردودية المالية وبمحاربة التهرب الضريبي.

-هل تنظيم المكلفين بالضريبة تبعا لاهميتهم هو الحل للحد من التهرب الضريبي.

وفي النهاية نسأل الله عز وجل أنْ نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع.

-

**- المراجع باللغة العربية :**

**أ- الكتب :**


1- جهاد سعيد خصاونة ،علم المالية العامة و التشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن 2010.

2- محمد خليل أبو زلطة، زياد عبد الكريم القاضي، مدخل التجارة الالكترونية ،مكتبة المجتمع العربي، الطبعة العربية الأولى، عمان، 2009 .

3- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2008.

4- افليح حسن خلف، المالية العامة، الطبعة الأولى،دار وائل للنشر، الأردن،2008 .

5- محمد طاقة ،هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، الأردن، 2007 .

6- سعيد عبد العزيز،عثمان كري،رجب لعشماوي ، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية،الإسكندرية، 2007.

7- نسرين عبد الحميد نبيه ،الاقتصاد الخفي دار الوفاء للطباعة و النشر ،الإسكندرية ،2007.

8- محمد خليل أبو زلطة،زياد عبد الكريم القاضي،مدخل التجارة الالكترونية، مكتبة المجتمع العربي، الطبعة العربية الأولى،عمان،2007.

9- محمد خالد المهايني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة و التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 2006 .

10- عبد الحكيم الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الحديدية الإسكندرية،2006 .

11- محمد بوزيدة ،جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

12- طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2005.

13- مهدي محفوظ ،علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الدار الجامعية،مصر 2005 .

14- علي زغدود ، المالية العامة ، الساحة المركزية، بن عكنون 2005.

15- مرسي السيد حجازي،النظم والقضايا الضريبية المعاصرة،دار الكبر لتكنولوجيا المعلومات، الاسكندرية2004.

16- يونس أحمد البطريق، المرسي السيد حجازي،النظم الضريبية ، الدار الجامعية، مصر2004 .

17- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة ، الجزائر، 2004.

18- أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، بدون دار نشر، القاهرة،2004

19- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة للنشر،الجزائر، 2003.

20- عبد الفتاح بيومي حجازي،النظام القانوني لحماية التجارة الالكترونية،دار الفكر الجامعي،الإسكندرية 2002.

21- جلال الشافعي،العولمة الاقتصادية ، الأثر على الضرائب في مصر، داركتاب الأهرام الاقتصادي، العدد 179،القاهرة2002.

22-رمضان صديق، الضرائب على التجارة الالكترونية،دار النهضة العربية،بيروت،2001.

23- يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001 .

24 - رمضان صديق، الضرائب على التجارة الالكترونية،دار النهضة العربية،بيروت،2001.

25- محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000.

26- محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000

27-احمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000 .

28- عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000

29- سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة ، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية 2000

30- منصور احمد البديوي، محمد رشيد الجمال،دراسات في المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية الاسكندرية،2000.

31- طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن ،1999.

32- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة ، دار السلاسل للنشر و التوزيع،الكويت،1999

33- عادل حشيش. مصطفى رشدى شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام (المالية العامة) دار الجامعة للنشر، القاهرة ، 1998.

34- حمدي سليمان، سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن 1998.

35- صباح بعوش ، الضرائب المباشرة في المغرب، الجزء الثاني، الإصلاح، مطبعة إفريقيا الشرق، الدار البيضاء المغرب، 1997.

36- أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار الزهرة للنشر و التوزيع، الأردن، 1997.

37- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وآثاره على اقتصاديات الدول النامية، ديوان المطبوعات الجامعية، الإسكندرية،1994 .

38 - نواصرمحمد فتحي، طيبي نور الدين، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر1994

39-عبدالغفارحنفي،عبدالسلام بو قحف،تنظيم وإدارة الأعمال،المكتب العربي الحديث،الإسكندرية،1993.

40- محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون 1992.

41- أحمد حمدي العناني ، اقتصاديات المالية العامة و نظام السوق ، دار المعرفة اللبنانية، لبنان، 1992.
42- عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، منشورات جامعة دمشق، 1988.
43- صالح الرويلي ،اقتصاديات المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1988.
44- عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية للنشر، بيروت،1987.
45- صباح بعوش ، الضرائب المباشرة في المغرب ، الجزء الثاني : الإصلاح ، الدار البيضاء 1987.
46- محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، دار الجامعة للنشر،مصر، 1985.
47- حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية ، بيروت، 1983.
48- يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1980.
49- جامع أحمد، علم المالية، فن المالية العامة، الجزء الأول، دار النشر العربية، القاهرة،1975 .
50- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة ، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، 1978.
51- أيوب بغدادي فرج ، أصول و مبادئ المحاسبة و إمساك الدفاتر ، الإسكندرية 1972.
52- أحمد يونس البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة و النشر،مصر، 1972.
53- فوزي عبدالمنعم ، المالية العامة و السياسات المالية ،دار النهضة العربية ، بيروت، 1972.
54- د ولار علي عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1962 .
55- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (1992-2003)،الجزائر، بدون سنة نشر.
56- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، بدون سنة نشر .

**ب- الاطروحات :**

57- حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (92-2006) أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2006.
58- خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة(1991-2008) ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2007 .
59- قدي عبد االمجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة (88-95) ، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع النقود المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1995.
60-ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2002 .

61- حراق مصباح، تكييف النظام الجبائي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،الجزائر،2010 .
62- فلاح محمد , السياسة الجبائية الأهداف و الأدوات ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدّكتوراه في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،الجزائر،2006

**ج - الملتقيات:**

63- قدي عبد المجيد ،النظام الجبائي و تحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 20-21 ماي 2002.
64- كمال رزيق، فضيلي عبد الحليم ، نظام المعلومات الجبائي الجزائري،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة ماي 2005.
65- عبد الباسط جراد، أثر الضرائب على الاستثمارات ،المؤتمر الدولي السابع للإتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونين ، القاهرة ، سبتمبر ، 2007.
66- بن لوصيف زين الدين، دور الجباية المحلية في تنمية البلديات بالجزائر، مداخلات الملتقى الوطني حول السياسية الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، ماي 2003.
67- بوخاوة إسماعيل، دومي سمراء، الإصلاح الضريبي وقف معتقدات صندوق النقد الدولي ، مداخلات الملتقى الوطني حول السياسية الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، ماي2003 .
68- سعيدة بوسعدة، الحوافز الضريبية ودورها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر للجزائر، الملتقى الوطني حول السياسية الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، ماي2003 .
69- عبد المجيد قدي، رابح شريط، الإصلاح الضريبي في الجزائر، السياق والمضمون، الملتقى الوطني حول أساسيات الجباية .في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، ماي،2003 .
70- كمال زريق، فارس سيدور، تقييم إصلاح النظام الجبائي ، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، ماي2003 .
71-نعيم فهيم حنا، دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر،1997
72- مرتضى نوري محمود، الإستراتيجية العامة لمكافحة الفساد المالي و الإداري في العراق، المؤتمر العالمي حول النزاهة أساس الأمن و التنمية، هيئة النزاهة ، العراق ديسمبر 2008.

73- على كساب، شروط نجاح الضرائب، مداخلات الملتقى الوطني حول السياسية الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، ماي2003 .
74-الولهي بوعلام ، اثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، أبحاث المؤتمر الدولي حول تقييم أثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل و الاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة (2001-2014)،جامعة سطيف، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم تسيير.

د- **المجلات :**

75- ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، دراسات اقتصادية دورية محكمة فصلية تصدر عن مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، العدد 14 ، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، جانفي2010 .
76- ناصر مراد، إجراءات مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، البليدة 2009.
77- حماد محمود، الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية، مجلة العلوم الإنسانية، بحوث اقتصادية ، جامعة الجزائر 2009.
78- محمد عباس محرزي, التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي, مجلة اقتصاديات شمال افرقيا, العدد, 02 كلية العلوم الإنسانية و العلوم الاجتماعية, جامع الشلف 2005
79- ناصر مراد، تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 09، جامعة .الجزائر،2003 .
80- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، العدد 02 :، المجلد 16 :، مجلة جامعة دمشق، سوريا، 2000 .

**هـ - الدوريات:**

81- الدليل الجبائي للمهن الحرة 2010.
82- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب 2010.
83- ميثاق المكلفيين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية 2010.

**د- القوانين و التشريعات:**

**1 - القوانين:**

84 - قانون الضرائب المباشرة.
85 - قانون الضرائب غير المباشرة.
86 - قانون الرسم على رقم الأعمال.

87 – قانون التسجيل.

88 – القانون التجاري.

89– قانون الاجراءات الجبائية.

90– القانون رقم 10–01 الموافق ل 2010/07/29 ،المتعلق بمهنة الخبير الحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

91– القانون رقم 07–11مؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي

**2 – المراسيم:**

92 - المرسوم التنفيذي رقم 3– 94 المؤرخ في 2003/04/28

93– المرسوم التنفيذي رقم 40–003 المؤرخ في 2003/01/19.

94– المرسوم التنفيذي رقم 02–003 المؤرخ في 2002/09/28.

95– المرسوم التنفيذي رقم 228–98 المؤرخ في 1998/07/12.

96– المرسوم التنفيذي رقم 290–97 المؤرخ في 1997/07/12.

97– المرسوم التنفيذي رقم 9–93 المؤرخ في 1993/07/3

98 – المرسوم التنفيذي رقم 210–92 المؤرخ في 1992/05/29.

99– المرسوم التنفيذي رقم 60–91 المؤرخ في 1991/02/23.

**2– المراجع باللغة الفرنسية :**

**A - Ouvrages**

100- André margairez, la Fraude Fiscale et ses Succédanés ,Vaudoise Lausanne 1970.

101- Benoît PIGE, la Comptabilité est un outil d'information, Edition EMS paris 2002

102- Claude LAURENT, Contrôle Fiscale - La Vérification Personnelle, Edition Comptable malsherbes. 1995

103–xavier greff ,,edith Archambault les Economies non officielle ,edition La découverte, Paris 1984.

104- Emmanuel GROUY-CHANEL, Autres, l'Impôt, Edition Dalloz 2002.

105- Jean Mark GASTELLU, Fiscalité Développement et Mondialisation, Edition Maisonneuve et Larousse, Paris 1999.

106- Jean Jacques NEUER, Fraude Fiscale Internationale, PUF , paris 2001.

107- Jean Claude MARTINEZ, La Fraude Fiscale, PUF,paris 1984.

108- Jean DELPIERRE, CH Cardyn, Frauder au payer les Impôts, Bruxelles 1962.

109- Lucien MEHEL, Sciences et Techniques Fiscales, PUF, Paris 1959.

110- Ludovic AYRAULT, Le Contrôle Juridictionnel de la Régularité de la Procédure d'imposition, L'Harmattan Edition 2004.

111- Maurice COZIAN, M Chadefaux, Exercice de Fiscalités des Entreprises, Litec Librairie, Paris 2001.

112 - P. Loïc : finances publique, édition Cujas, paris ,1989.

113- Daniel RICHER, Les procédures fiscales, PUF, France 1990.

114- Maurice COZIAN, Précis de la Fiscalité des Entreprises, Litec Edition, Paris 1993/94.

115- Philippe COLLIN, gilles GERVAISE, Martini ROSSITTI, Fiscalité et Entreprise, Librairie Vuibert, Paris 1994.

116- Robert MATTHIEU, Echec à la Dictature Fiscale, Edition Albin Michel, Paris, 1991.

117- Rolland TORREL, Contrôle Fiscal, Edition Maxima, Paris 1995.

118- Thierry LAMBERT, Contrôle Fiscal - Droit et Pratique, Edition PUF, Paris 1991.

119- Thierry LAMBERT, Vérification Fiscale Personnelle , Edition Economica, Paris 1984. 1970-

120- MICHEL BOUVIER,AUTRES , finance publique , ,LG D , paris 2002.

121-Delahaye Thomas, Le Choix de la Voie moins imposée, édition Bruylant, Bruxelles, 1977.

## B- Rapport :

122-Ocde model tax convention on income .and capital condensed .version 2000

123-Ocde, manuel de mise en ouvre des dispositions concernant l'échange de Renseignement a des fins fiscales, modules sur contrôles fiscaux a l'étranger, 2006.

124-Oecd (1987), supra note 49, at 24. As will be explored in chapter 5, section

125-Oecd( 1995) guidelines, *supra* note 64, at ii-2 para. 2.5

126 -organisation de coopération et de développement économiques, gestion du risque d'indiscipline fiscale : utilisation des programmes de contrôles aléatoires, centre de politique et d'administration fiscales, 2004.
127- ONS, Les compte économiques en volume,N 670/2014, période (2000-2013).

**c-Guide :**

128- Guide du vérificateur de comptabilité , 2001.

129- Guide de contrle dés revenus,VASFE ,2002.

130- Guide de contrôle sur pièce, 2003.

131- Guide Comptable et Fiscal des amortissements, 2004.

132- République Française Guide du rédacteur au contentieux.

133- Guide pratique de la TVA, 2014.

134- Guide fiscal de jeune promoteur 2014.

135- Fiscalité directe, Impôt sur le bénéfice des sociétés 2000.

136- Lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, 2003.

136- Calendrier fiscal, 2014.

**d -Lois et notes :**

**Lois :**

137- Loi de finance 2006

138- Loi de finance 2007

139- Loi de finance 2008.

140- Loi de finance 2009.

141- Loi de finance 2010.

142- Loi de finance 2011.

143- Loi de finance 2012.

144- Loi de finance 2013.

**2- Note :**

145- Note N° 38 du 08/08/2005

146- Note N° 631/MF/DGIDu 14 novembre 2005( Portant Institution du Répertoire Nationale de la Population Fiscale –Institution du Numéro d'identification Fiscal).

147- Note N° 173/MF/DGI/DOF/SP VF/B3 Du 29 mai 1997 (constitution du fichier des Fraudeurs).

148 - Note N° 3163/MF/DGI/DRV/ 2001 du 29 octobre 2001.

**3-lettre :**

149- Lettre de la DGI N° 65/ 2013.

150- Lettre de la DGI N 66/13.

151- Lettre de la DGI N54/12

152- Lettre de la DGI , numéro spécial,2008.

**E-Site** :

153- www.Impôt-dz.org.

154- www.Le hredgi @finances-algéria-org.

155-www.ub-arabsgate.com/archive/

156-www.ALCHAD-jo/?NEWS=72703

157-www.ALMLGNN.com/modulaPHP

158-www.mascenter.com/tp9_copy(108)htm

159-www.minfin.fgov.portail/fr/dlu/dlu2ppt.pdf

160-www.regar.com /mesp ?p886/

161-www.tsa-algérie.com.

162- www.credaf.org.