

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
المركز الجامعي - ميلة -  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ميدان: العلوم الإقتصادية التجارية و علوم التسيير

شعبة : علوم التسيير

تخصص : مالية

## دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة ميدانية لمفتشية الضرائب لوادي النجاء - ميلة -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الليسانس LMD

تحت إشراف الأستاذ:

عاشوري نعيم

إعداد الطلبة:

- قروم إيمان
- دربوش أحلام
- قشار مفيدة

السنة الجامعية: 2011/2010

# إهداء

الحمد لله حمد العارفين الذي أكرمني بنعمة العلم ومكنني من تحقيق حلمي

• أهدي ثمرة جهدي إلى أعلى ما في الوجود التي قال عنها الرسول صلى الله عليه وسلم أن الجنة

تحت أقدامها "أمي الحبيب" رمز الحنان والعطاء

• إلى المصباح الذي أنار دربنا "أبي العزيز" معلمي وقودتي في الحياة، مثال الشهامة والشرف الذي

ضحى كثيرا من أجلنا

• إلى إخوتي: آسيا، نسيمة، بلال، عنتر

وزوجة أختي أسعدهم الله في حياتهم جميعا

• إلى أساتذتي من المدرسة الإبتدائية إلى الجامعة

• إلى جدي الحبيبة وخالاتي: سامية، ليندة،

وخالتي "يمونة" - رحمها الله -

• إلى عمتي الغالية وعائلتها

• إلى خالي ناصر صاحب العقل الرزين والحكمة

• إلى خالي الحاسن والجميلين أنيس وإيناس

• إلى أجدادي المتوفين وجدي رحمهم الله - أسكنهم الله فسيح جناتهم -

• إلى صديقاتي وأصدقائي: حسنى، سليمة، سلمى، غزلان، أميرة، وسام، مريم، سناء، فاطمة،

إيمان، خديجة، نوال، جهيدة، كريمة، كنزة، محمد، وحسام الدين

• إلى كل من أحبهم من أقارب وأصدقاء وخاصة عائلتي "قشار" و"بومزبر"

• إلى كل من ساهم في إخراج هذا العمل إلى النور

• إلى كل من ساندني في مشواري الدراسي ولو بالدعاء.

## الإهداء

الحمد لكل الحمد لله تبارك وتعالى هو ولي النعمة و مصدر الرحمة و الصلاة و السلام على جميع انبياء الله

ورسله و على خاتمهم محمد صلى الله عليه و سلم و على اله و صحبه

اهدي علمي هذا و ثمرة جهدي الى التي حملتني وهنا على و من الى الشمعة التي احترقت لتبني حياتي  
و كانت مصدر ضيائي و التي فرحت لفرحتي و تأملت للامني الى التي خشعت لدكرها آيات الرحمان الى

اهي الغالية حفصا الله و رعاعا و اتمني لها الشفاء العاجل انشاء الله تعالى

الى الذي ساعدني على تحقيق الامال و الاحلام. الى القلب الذي برحمته رمانني. الى الذي رباني على

مكارم الاخلاق. الى الذي كان سندا طول حياتي..... الى ابي العزيز حفظك الله و رعاعك و ابناك دوما

الى جانبي

الى اخوتي و اخواتي رضا. اميرة . لطفي و المدللة شروق

الى كل الامل و الاقارب خاصة الى التوامين المعتمه بالله . و المعتز بالله

الى كل الاصدقاء و الصديقات الذين ساندوني .

الى كل من يعرفني و الذين يحبونني.

الى طل نجوم على الجزائر

أهدي هذا العمل المتواضع

أهلا



# الإهداء

كل آت قريب ولكل بداية نهاية، ودوام الحال من المحال، ولكل شيء إذا ما تم نقصان، فلا يعز بطيب عيش إنسان إلا إذا تمت الأعمال. حمدا وشكرا لله الذي أتم علينا هذا العمل المتواضع في صحة وعافية، أما بعد: فلا يسعني إلا أن اهدي هذا العمل إلى الوالدين العزيزين اللذان كانا السندين لي في جميع الأحوال والأوقات، وإلى كل العائلة من كبيرهم إلى صغيرهم.

وأخص بالذكر المصباح الصغير يحي

إلى جميع الأهل والأقارب والأصدقاء والصديقات.

إلى كل من ساهم في انجاز هذه المذكرة من قريب أو من بعيد إلى كل أساتذة وعمال معهد العلوم الاقتصادية وكل من يتصفح هذه المذكرة

وإلى جميع من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

إلى كل من يبذل جهد في سبيل العلم.

إيمان

## كلمة شكر وتقدير

أولاً وقبل أي ذكر نتوجه إلى الله عز وجل راضعين أيدينا أن يتقبل منا هذا العمل ويجعله خالصاً لوجهه الكريم ونشكره بعد ذلك على فضله ، انعم علينا بالجهد والفكر حتى تمكننا من انجاز هذا العمل فله الحمد .

ثم نتقدم بخالص الشكر والعرفان إلى كل الذين ساهموا في انضاح فكرة هذا البحث حتى اكتملت معالمه ، ونخص بالذكر الاسناد المحترم : عاشوري نعيم الذي قام بتوجيهنا وارشادنا ، كما نغتنم الفرصة لتتقدم بالشكر الجزيل إلى كافة اساتذة وعمال معهد العلوم الاقتصادية .

كما نتقدم بعمق شكرنا وخالص تقديرنا إلى كل موظفي مقتضية الضرائب بوادي النجاء لولادة مجلة الذين عملوا جاهدين على مساعدتنا على اتمام هذا العمل .

كما نتوجه بالشكر الخالص إلى كل من ساهم في انجاز هذه الدراسة من قريب أو بعيد ولو بالكلمة الطيبة والابتسامة الصادقة .

أحلام - إيمان - مفيضة .

4 ..... مة : دمة

## 5..... الفصل الأول : النظام الضريبي الجزائري

6..... المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الضرائب

6..... المطلب الأول : الضريبة (التعريف و الخصائص)

8..... المطلب الثاني : السند القانوني و القواعد العامة للضريبة

10..... المطلب الثالث : أهداف الضريبة

12..... المبحث الثاني : النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح 1992

12..... المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي

13..... المطلب الثاني :مراحل تطور الهيكل الضريبي الجزائري

16..... المطلب الثالث : تقييم النظام الضريبي الجزائري في ظل الواقع الاقتصادي والاجتماعي

19..... المبحث الثالث : النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاح سنة 1992 م

19..... المطلب الأول : مفهوم الإصلاح الضريبي

22..... المطلب الثاني : أهم التعديلات في ظل الإصلاح لسنة 1992 م

28..... المطلب الثالث : آثار الإصلاحات الجبائية (الضريبة) في الجزائر

## 32..... الفصل الثاني: التهرب الضريبي و الغش الضريبي

33..... المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

33..... المطلب الأول :مفهوم التهرب الضريبي

33..... المطلب الثاني : أشكال التهرب الضريبي

37..... المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي

38..... المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي

38..... المطلب الأول: الأسباب النفسية والخلفية

39..... المطلب الثاني : الأسباب الاقتصادية والسياسية

40..... المطلب الثالث : الاسباب التشريعية والادارية

41..... المبحث الثالث : التهرب الضريبي (مناهج قياسية ، اثاره ، كيفية معالجته)

41..... المطلب الاول : مناهج قياس التهرب الضريبي

44..... المطلب الثاني : اثار التهرب الضريبي

46..... المطلب الثالث : وسائل معالجة التهرب الضريبي في الجزائر

49.....	<b>الفصل الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية</b>
50.....	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
50.....	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
51.....	المطلب الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية
51.....	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية
53.....	المبحث الثاني: أنواع الرقابة الجبائية
53.....	المطلب الأول: الرقابة الشكلية
54.....	المطلب الثاني: الرقابة على الوثائق
54.....	المطلب الثالث: التحقيق الجبائي
61.....	المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
61.....	المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية
63.....	المطلب الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية
64.....	المطلب الثالث: سير الرقابة الجبائية
68.....	<b>الفصل الرابع : دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية المفتشية وادي النجاء...</b>
69.....	المبحث الأول : بطاقة تقنية حول المؤسسات قيد الدراسة
69.....	المطلب الأول : تاريخية الملف الجبائي
71.....	المطلب الثاني : تسيير ملف الرقابة لهذه المؤسسة
74.....	المطلب الثالث : دراسة الوضعية المحاسبية والجبائية بعد الرقابة
76.....	المبحث الثاني : محاولة قياس التهرب الضريبي على ضوء الرقابة الجبائية
76.....	المطلب الأول : قياس التهرب الضريبي بالنسبة لـ IRG و IBS
80.....	المطلب الثاني : قياس التهرب الضريبي بالنسبة لـ TVA
82.....	المطلب الثالث : قياس التهرب الضريبي بالنسبة لـ TAP
84.....	المطلب الرابع : محاولة تقييم السلوك الجبائي للمكلف بعد الرقابة الجبائية
87.....	خاتمة
88.....	قائمة المراجع
	الملاحق

## فهرس الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	23
02	إعادة تشكيل الرسوم على المشتريات القابلة للاسترجاع	69
03	IRG المصرح بها	72
04	IRG بعد الرقابة الجبائية	73
05	IBS المصرح بها	75
06	IBS بعد الرقابة الجبائية	75
07	TVA المصرح بها	76
08	TVA بعد الرقابة الجبائية	76
09	TAP المصرح بها	79
10	TAP بعد الرقابة الجبائية	79
11	النتيجة الجبائية للسنوات من 2002 إلى 2005.	81
12	النتيجة الجبائية الاجمالية للسنوات من 2006 إلى 2009.	81



## فهرس الاشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
32	أنواع التهرب الضريبي	01
55	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	02
58	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات	03
61	إجراءات برمجة الملفات الجبائية للرقابة	04
74	التمثيل البياني لنسب التهرب الضريبي بالنسبة لـ IRG	05
76	التمثيل البياني لنسب التهرب الضريبي بالنسبة لـ IBS	06
78	التمثيل البياني لنسب التهرب الضريبي بالنسبة لـ TVA	07
80	التمثيل البياني لنسب التهرب الضريبي بالنسبة لـ TAP	08

## مقدمة :

من أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل خزينتها هي الضريبة هذه الأخيرة تعتبر من أهم العناصر في مالية الدولة . وأصبحت تعكس الصورة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لها. فهي تؤدي في عالم اليوم دورا أساسيا في تقليص الفوارق بين فئات المجتمع والعمل على تقاربها، كما أصبحت تستعملها الدولة للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي ومعالجة ظاهرتي التضخم والانكماش ، وتفضيل بعض الأنشطة عن الأخرى عند الضرورة .

وعليه ابتداء من 1991 أعطت الدولة أولوية كبيرة للضريبة في قوانين المالية، وهذا لمكانتها وأهميتها في تمويل خزينة الدولة، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دائما أن يجد نظاما جبائيا يتماشى مع التطور الاقتصادي الوطني والدولي وخاصة مع اقتصاد السوق ، بالاعتماد بالخصوص على الضرائب المباشرة باعتبارها المورد الحقيقي وإحدى أسس بناء الأنظمة الضريبية الحالية في مختلف الدول ، نظرا لوفرة حصيلتها التي تتمتع بالثبات النسبي ولانتظام الدوري، غير كونها غير عرضة للتقلبات الاقتصادية، إلا في حدود ضيقة وبيطء، كما أنها تفرض على أوضاع ثابتة الى حد كبير مما يجعلها أكثر مقاومة للازمات الاقتصادية .

وفي ظل التغيرات الجديدة للاقتصاد الوطني عمدت الدولة الجزائرية إلى إجراء تعديلات وإصلاحات قانونية في النصوص المالية وكذا التشريعات الضريبية وذلك من اجل زيادة الفعالية للأنشطة الاقتصادية ومحاولة دفع عجلة التقدم الاقتصادي، كون النظام الجبائي قبل 1991 لم يسمح بتحقيق الأهداف المنشودة (نميزه بالتعقيد، الثقل، تعدد الضرائب والأوعية ...) وهذا بسبب الفراغ الذي عم الهياكل الجبائية، مما أدى لظهور بوادر لعمليات الغش والتهرب الضريبي التي أصبحت تشكل ظاهرة أخذت تتوسع بشكل أثار الكثير من الجدل لدى المعنيين بالأمر أيا كانت مواقعهم ، وهكذا أصبح التهرب الضريبي أصبح يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية، والوفرة المالية، الأمر الذي يستوجب محاربتة باعتماد آليات دقيقة .

وإجراءات صارمة هذا من جهة ،ومن جهة أخرى يتميز النظام الجبائي الجزائري بأنه نظام ذو طابع تصريحي، مما يستوجب رقابة جبائية .

من اجل تخفيف العبء الضريبي يلجئ المكلف ويميل بصفة عامة إلى تخفيض أسس فرض الضريبة مما ينتج عن ذلك تقليص في موارد الخزينة وهذا ما أدى بالمصالح الجبائية إلى القيام بعمليات الرقابة على مختلف مستويات الأنشطة الاقتصادية للحد أو التقليل من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي ، الأمر الذي يستوجب محاربتة بصفة مستمرة ومجرد اكتشافه بسبب النقص في التنمية المعتبرة التي يمكن أن يحدثها هذا الأخير في الخزينة العمومية وبالخصوص بالنسبة للدول السائرة في طريق النمو اد تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي وتكتسب هذه الأخيرة أهمية بالغة نظرا لان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي انه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه ولقد تجسد هذا المفهوم أكثر في الإصلاح الجبائي في تحويل مهام وصلاحيات مكتب الأبحاث والتحقيقات سابقا إلى المديرية الولائية للضرائب وبالضبط إلى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، قصد تقريبها من الممولين وتحقيق الضغط عليها

## إشكالية البحث :

مما سبق فإن إشكالية البحث تتمثل فيما يلي : ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ؟  
ومن خلال هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :  
— ما ماهية التهرب الضريبي؟ ماهي طريقة؟ وما هي مختلف الآثار التي يخلفها ؟  
— ماهي الآليات الممكن الاعتماد عليها للحد من التهرب الضريبي ؟  
— كيف يمكن تفعيل دور الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي ،وماهي الإجراءات التي يمكن اعتمادها في هذا المجال ؟

ماهي النتائج المتوصل إليها من خلال المحاولات الهادفة إلى محاربة ظاهرة التهرب الضريبي ؟

## فرضيات البحث :

- تم القيام بوضع فرضيتين .
- \* كلما كانت الرقابة الجبائية محكمة وفعالة ، كلما تم التحكم أكثر في التهرب والغش الضريبي .
- \* إن الوفرة الضريبية مرتبطة بمدى فعالية الرقابة .

## الهدف من الدراسة :

إن الهدف الرئيسي يتمثل في دراسة وتحديد آليات الرقابة الجبائية التي تسمح من الحد من خطورة الآثار التي تترتب عن ظاهرة التهرب الضريبي من جهة ، ومن جهة أخرى كفيات ومواجهتها والتحكم فيها نظرا للتأثيرات التي تحدثها في التنمية الاقتصادية .

إن أهم الصعوبات التي واجهتنا في انجاز هذا البحث صعوبة التعامل مع النصوص التشريعية التي اختلفت عبر فترات وغياب إحصائيات رسمية ، بالإضافة إلى نقص المراجع في الجامعة

## أسباب اختيار الموضوع :

من بين الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع نذكر :

- الرقابة الجبائية هي من أهم المواضيع التي اهتمت بها الدراسات في الدول المتقدمة .
- إمكانية تقديم الرقابة الجبائية بشيء من الموضوعية في الطرح ، والخروج بنتائج وتوصيات جد هامة ومحددة في هذا الإطار والتي تمس عمليات الغش الجبائي مباشرة عن طريق التحقيق .

## المنهج المستخدم :

للإجابة على إشكالية البحث وفحص صحة الفرضيات قمنا بتطبيق المنهج التحليلي الوصفي والإحصائي وهذا من خلال تقسيم موضوع البحث إلى مقدمة ،أربعة فصول وخاتمة ، الفصل الأول يتناول النظام الضريبي الجزائري حيث يتم فيه إبراز مفاهيم عن الضريبة والنظام الضريبي الجزائري قبل وبعد الإصلاح .  
أما الفصل الثاني فيتناول التهرب الضريبي :مفهومه أشكاله ،أثاره وطرق قياسه وأسبابه، أما الفصل الثالث فيتضمن الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية حيث نتناول فيه ماهية الرقابة الجبائية ،أنواعها والإطار التنظيمي لها ،أما الفصل الرابع فيتم فيه دراسة ملف جبائي تعرض لمختلف أنواع الرقابة الجبائية.

## الفصل الأول : النظام الضريبي الجزائري

تمهيد:

لم تحظ الضريبة لمدة طويلة من الزمن بالاهتمام الكبير باعتبارها أداة من أدوات السياسة الاقتصادية التي تستطيع الدولة من خلالها التأثير على النشاط الاقتصادي و الاجتماعي ، حيث أنها كانت تقوم بوظيفة مالية بحتة. كما أن الجزائر اعتمدت بعد الاستقلال على الجباية البترولية في تمويلها للاقتصاد ، إلا أنه في ظل التحولات الاقتصادية التي طرأت على الاقتصاد الجزائري التي أدت إلى عدم الاستقرار في الوضع الاقتصادي ، مما توجب إعطاء أهمية أكبر للضريبة من خلال تفصيل دورها في الاقتصاد الجزائري ، وهذا ما أدى إلى إجراء إصلاحات عميقة على النظام الضريبي الجزائري يتمشى مع متطلبات المرحلة الجديدة ، ولهذا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضرائب .

المبحث الثاني : النظام الضريبي قبل إصلاح 1992.

المبحث الثالث : النظام الضريبي بعد إصلاح 1992.

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضرائب :

تحتل الضرائب محل الصدارة بين مصادر الإجراءات العامة ، ليس فقط باعتبار ما يمكن أن تغله من موارد مالية و لكن لأهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية ، و لما تثيره من مشكلات فنية و اقتصادية و ما يترتب عليها من آثار اقتصادية و اجتماعية .

### المطلب الأول : الضريبة (التعريف و الخصائص ):

تقوم الدولة بعدة مهام ، ولكي تقوم بها لابد لها من موارد مالية كافية لتغطية حاجاتها ،فكانت الضرائب هي إحدى الموارد التي فرضتها على الأفراد و ذلك لتغذية الخزنة العامة بالموارد اللازمة ،وقد أخذ مفهوم الضريبة يتطور تبعا لتطور الدولة بصورة عامة ، كما تعددت أيضا خصائصها.

### أولا : تعريف الضريبة:

في غياب تعريف تشريعي يمكن أن نعرف الضريبة على أنها : " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة،و بشكل نهائي، ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".(1)

بينما يقدم الأستاذ "فرانسوا ديرييل" تعريفا أدق بقوله : "... الضريبة أداء نقدي ، مطلوب من أعضاء المجموعة ، يحصل جبرا ، بصفة نهائية ، ودون مقابل ".(2)

— كما أن د/حسن عواضة يعرف الضريبة بأنها = "مبلغ من المال تفرضه الدولة و تجبيه من المكلفين بصورة جبرية و نهائية و دون مقابل ، في سبيل تغطية النفقات العمومية أو في سبيل تدخل الدولة فقط ". (3) . إذن فالضريبة تعرف بأنها = "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 ". (4)

---

(1) -محززي محمد عباس: اقتصاديات المالية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2008، ص145 .  
(2)- يجباوي أمير : مساهمة في دراسة المالية العامة : النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ،2005،ص90 .  
(3)-جغلو ف تلجة نوال: محاولة تقييم الضغط الجبائي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعيةPMD للفترة 1996-2000 ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في تسيير المؤسسات ، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة ، الجزائر ، 2002/2001 ،ص160 .  
(4)- محززي محمد عباس،مرجع سابق ،ص 146 .

## ثانيا : خصائص الضريبة :

### 1- الضريبة ذات شكل نقدي :

تطالب الحكومة الأفراد بأن يستلموا جزءا من قوتهم الشرائية من أجل الاستخدام العام ، خلافا لما كان سائدا في السابق عندما كانت الضريبة التزاما عينيا لتقديم مجموعة من السلع أو بعض الخدمات لفترة زمنية مؤقتة (1) . أما في العصر الحديث فقد أصبحت الضرائب تدفع في شكل نقدي ، باعتبار أن كافة المعاملات على مختلف جوانب النشاط الاقتصادي تتم بصورة نقدية .  
و معنى أن الضريبة اقتطاع نقدي أنها تنتقل بصفة نهائية من المكلف بأدائها إلى الدولة . (2).

### 2- الضريبة تدفع بصفة نهائية:

وهذا العنصر يميز الضريبة عن القرض الإجباري، حيث تلتزم الدولة برد المبلغ الذي اقترضته . أما في حالة الضريبة فإن ما يدفع منها في حدود القانون ، لا يرد و لا يدفع عنه أية فائدة ، ومن هنا كان دفع الأفراد للضريبة نهائيا .

### 3- الضريبة تفرض وتدفع جبرا :

ليس للمكلف الخيار أو الإرادة في أدائها، فهي من أعمال السيادة للدولة ، فالعلاقة بين المكلف و الدولة قانونية وليست علاقة تعاقدية ، فالمشروع هو الذي يحدد الضريبة ووعائها ، ومعدلها ، و جميع الإجراءات الخاصة بها ، وإذا امتنع المكلف عن دفعها يعرض للعقوبات القانونية . ويقضي مبدأ الإجبار بأن يقوم باقتطاعها شخص عام وهو الدولة ، أو شخص اعتباري أعطاهم القانون هذا الحق مثل الحكومة المركزية و الإقليمية ، الوحدات الإدارية المحلية ، البلديات و الهيئات التشريعية أحيانا . (3).

### 4- الضريبة بدون مقابل :

وهذا يعني أن دافع الضريبة لا يتلقى أي منفعة مباشرة أو محددة تعادل ما يدفعه من ضريبة ، فقد يحصل دافع الضريبة على عدة منافع غير مباشرة ولكن ليس للفرد الحق في المنفعة المترتبة في الإنفاق العام ، وبما أن الفرد عضو في الجماعة فإن أي نفع يعود على الجماعة ككل يشارك فيه ، ولدى لا يجوز أن يطالب بمقابل خاص به شخصيا .

(1) - محمود حسين الوادي زكريا أحمد العزام : مبادئ المالية العامة الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان، 2007، ص55.

(2)- حسن عوض الله زينب ،مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، كلية الحقوق بالإسكندرية وبيروت ، 1998، ص 122.

(3)- محمود حسين الوادي ، زكريا أحمد العزام ، مرجع سابق ، ص56.

## 5 - غرض الضريبة تحقيق نفع عام :

ذلك أن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة ، بل أنها تحصل على حصيله الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة ، من أجل القيام باستخدامها في أوجه الإنفاق العام الذي يترتب على القيام بها تحقيق منافع عامة للمجتمع ، وبالإضافة إلى هذا فقد أصبحت الضريبة تستخدم في الآونة الراهنة ، حيث تزداد درجات التدخل الاقتصادي و الاجتماعي للدولة في تحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية مختلفة لاشك في نفعها العام .(1)

### المطلب الثاني : السند القانوني و القواعد العامة للضريبة :

تلعب الضرائب دورا مهما عدا عن دورها في تمويل الخزينة العمومية ، وهذا الدور يتمثل في تحفيز الاستثمارات (وظيفة اقتصادية ) و في إعادة توزيع الدخل الوطني (وظيفة اجتماعية )، وهو السند القانوني الذي تعتمد عليه الضريبة ، كما يحكم هذه الضريبة مجموعة من المبادئ والقواعد التي يتعين على المشرع إتباعها .

### أولاً: السند القانوني للضريبة :

عملت نظرية المالية العامة على إيجاد نقطة الارتكاز القانونية ، التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب و التزام المواطنين بأدائها ، و يمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة .(2)

### 1- نظرية المنفعة و العقد الاجتماعي :

لقد حاولت النظرية التقليدية تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة ، و المتمثلة في الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة ، ويرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي ، و أول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو " في القرن الثامن عشر ، ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم بحماية باقي أفراد المجتمع ، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة .

### 2- نظرية التضامن الاجتماعي :

ترتكز هذه النظرية على فكرة أن المواطن يسلم بضرورة وجود الدولة لأسباب سياسية و اجتماعية تعمل على تحقيق مصلحته و إشباع احتياجاته ، و من ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل

(1) - حسن عوض الله زينب ، مرجع سابق ص 123-124.

(2) - محرز محمد عباس ، مرجع سابق ، ص 152 ، 155.

واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه كل بحسب مقدرته التكليفية ، كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العمومية لكافة المواطنين ، ومن الممكن استنفادة بعض الأفراد بالخدمات العمومية رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب ، و عدم انتفاع البعض الآخر بهذه الخدمات و رغم قيامهم بدفع الضرائب للمواطنين المقيمين في الخارج . بالإضافة إلى أن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها ومن ثم إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة . من خلال مجمل الأفكار التي قمنا بذكرها ، يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لسيطرتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب .

### ثانيا : القواعد العامة للضريبة :

يقصد بقواعد الضريبة المبادئ التي يحسن أن يسترشد بها المشرع المالي وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة .

#### 1- قاعدة العدالة :

مضمون هذه القاعدة أنه يجب عند فرض الضرائب على المواطنين مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين المواطنين ، وقد ذهب علماء المالية العامة أول الأمر إلى تصور العدالة على أنها وجوب الأخذ بنسبية الضريبة ، أي أن تكون النسبة المقتطعة من المادة الخاضعة للضريبة واحدة و ذلك مهما بلغ مقدار هذه المادة . أما في العصر الحديث فقد اتجه علماء المالية العامة إلى فكرة تصاعدية الضريبة رغبة في تحقيق عدالة أكثر بالتمييز بين الأفراد بحسب مقدرتهم التكليفية ، و تقضي العدالة هنا بأن تكون الضريبة عامة أي تفرض على جميع الأشخاص و على كافة الأموال ، كما يلتزم المواطنون في الدولة و كذلك المقيمين في خارجها (إذا وجدت لهم أملاك في الدولة ) وكذلك كافة الأجانب القاطنين فيها بدفع الضرائب إلى الدولة .(1)

#### 2- قاعدة اليقين :

مضمون هذه القاعدة أن الضريبة يجب أن تكون محددة بوضوح و بلا تحكم ، و ينصرف ذلك إلى كل ما يتعلق بالضريبة من تحديد للوعاء ، و للسعر ، و ميعاد الوفاء ، وطريقة الدفع ، وتؤدي مراعاة هذه القاعدة إلى علم المكلف بالضبط بالتزاماته قبل الدولة ، و من ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من جانبها ، و لكي يتحقق اليقين يلزم أمرين : أولهما أن تكون التشريعات المالية و الضريبية واضحة بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء أو التباس و ثانيهما أن تجعل الدولة في متناول المكلفين جميع القوانين بما تقرره من ضرائب و ما يتفرع عنها من قرارات و لوائح وتعليمات .(2)

(1)- حسن عوض الله زينب ، مرجع سابق ، ص126-127.

(2)- المرجع نفسه ، ص128.



### 3- قاعدة الملازمة :

بمعنى أن تكون الضرائب المفروضة ملائمة للمكلفين بأن تفرض بشكل يراعي ظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة ، فعلاقة هذه القاعدة بطريقة تقويم الوعاء واضحة من حيث وجوب اختيار الأوعية الممكن تقويمها ، وكذلك بتقويم التحصيل وطريقته كالمخيم عند المنبع ، والمطالبة بدفع الضرائب في الوقت المناسب بدفعها وبدون زيادة أعباء المكلفين ، ولاشك أن تطبيق هذه القاعدة يؤدي إلى تسهيل مهمة جهات التحصيل ، وعدم التهرب من الضرائب بشكل يؤثر على الحصيلة من هذه الضرائب .(1)

### 4- قاعدة الاقتصاد :

يمكن تعريف قاعدة الاقتصاد بأنها مقارنة حصيلة الضرائب بتكاليف تحصيلها ، ففرض ضريبة ما يجب أن تحقق العائد المناسب منها ومن ثمة تتضح علاقة الاقتصاد بالملازمة ، فكلما كانت الضريبة أكثر ملازمة في التحصيل أدى ذلك إلى قلة تكاليف تحصيل مثل هذه الضرائب ، ومن ثمة زيادة العائد .

### 5- قاعدة إمكانية التطبيق :

لكي تكون الضرائب ممكنة التطبيق في مجتمع ما معين يجب أن تكون واضحة للمكلفين لكي تضمن قبولهم ورضاهم عن دفع المستحق عليهم ، وعدم تحقيق ذلك قد يؤدي إلى حدوث بعض المشكلات بين الدولة ومواطنيها والتهرب الضريبي ، ومن ثمة الإخلال بقاعدة العدالة . (2)

### المطلب الثالث : أهداف الضريبة :

لقد انحصر دور الضريبة في الماضي في تمويل نفقات الدولة من خلال قيامها بعدة وظائف والتمثلة أساسا بتقديم خدمات الأمن والاستقرار ، لكن مع التطور الاقتصادي أصبح للضريبة أهداف أخرى وهي الأهداف الاقتصادية والاجتماعية بالإضافة إلى الهدف التقليدي وهو الهدف المالي .

### أولا : الأهداف المالية :

لقد كان ينظر إلى الضريبة بأن هدفها الأساسي الوحيد هو التحصيل المالي ، فهي التعبير المالي عن علاقة الدولة بالفرد ، وتعد اليوم من أهم الوسائل لتغطية النفقات العامة . (3)

(1)- عزمي يوسف خطاب :الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الأولى ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،2010،ص38.

(2) - المرجع نفسه ، ص 39.

(3)- قاسمي محمد ، حمان مصطفى ، بلحاج رضوان : الإصلاح الجبائي و دوره في تمويل الخزينة العمومية ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية ، المركز الجامعي يحي فارس ،المدية ،2007/2008،ص 1.

وهذا ما يتجلى في الدول النامية التي مازالت تعتمد في مداخلها بصورة واضحة على ما تجنيه من حصيللة الضرائب، فالجزائر على غرار بعض الدول النامية، أولت اهتماما كبيرا للضريبة منذ الاستقلال(1)..

### ثانيا : الأهداف الاقتصادية :

ويقصد بها بان الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير المتبوع بالتضخم والانكماش، لذا تسعى الدولة دائما إلى تحقيق التوازن الاقتصادي وتفادي الأزمات الاقتصادية وذلك برفعها أو خفضها حسب الهدف، كما تهدف أيضا إلى تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو جزئيا، كما تهدف إلى حماية الصناعات الوطنية ومعالجة ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد وإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا، و تهدف أيضا إلى تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع دائرة الاستثمار.

### ثالثا : الأهداف الاجتماعية :

و يتمثل الهدف الاجتماعي في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة المحدودة الدخل وعلى سبيل المثال قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الاستهلاكية كالخبز و الحليب ، أو الحفاظ على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية و التبغ . و قد سمحت هذه الإجراءات الضريبية بشكل فعال من تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية ، و ذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل ، و الحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل . و هكذا نجد أن الضريبة أداة من الأدوات التي تلجأ إليها الدولة لتحقيق الرفاهية العامة .(2)

---

(1)- فرقاني نبيلة ، بن سعيدان لبنى : الإصلاحات الجبائية في الجزائر و تأثيرها على الاقتصاد الوطني ، مذكرة نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير ، تخصص مالية ، المركز الجامعي يحيى فارس ، 2007/2008 ص9.  
(2) - محرز محمد عباس ، مرجع سابق ، ص167.

## المبحث الثاني : النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح 1992 :

تحظى دراسة النظم الضريبية بأهمية بالغة من طرف مسؤولي الدولة وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي ودارسي الضرائب والعائدات . فاختلاف النظم الضريبية بين الدول يرجع أساسا إلى اختلاف طبيعة النظم الاقتصادية في تلك الدول :حيث يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام المالي وهذا الأخير يعتبر جزء من النظام الاقتصادي للمجتمع وبالتالي فهناك علاقة متعدية تربط بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي .(1)

### المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي :

يعتبر النظام الضريبي من الأنظمة الحساسة التي يجب على الدولة أن تولي عناية كبيرة بها لما لها من أدور فعالة في جوانب عدة سواء الاقتصادية أو الاجتماعية ،أو السياسية أو المالية ،في هذا الإطار يوجد مفهومين للنظام الضريبي : (2)

### أولاً: المفهوم الضيق :

يتمثل في أن النظام الضريبي هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل مختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها ،وهذا بالتنظيم الفني للضريبة .

### ثانيا :المفهوم الواسع :

المفهوم الواسع للنظام الضريبي يتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية الذي يؤدي تراكمها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين ،في هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية ،ومن ثمة يعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع ،وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال القوانين الضريبية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية .

(1)- حجار مبروكة: أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،جامعة محمد بوضياف ،المسيلة ،2005/2006،ص21.

(2)- عياد احمد ، حلوان مريم :الإصلاح الضريبي ودوره في تشجيع الاستثمار ،مذكرة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير ،تخصص مالية ،المركز الجامعي يحي فارس ،المدية ، 2006/2007،ص23.

## المطلب الثاني: مراحل تطور الهيكل الضريبي الجزائري :-

تنتهج الجزائر سياسة التحصيل الضريبي كمصدر من مصادر تمويل المداخل، حيث مر هذا النظام بعدة مراحل مروراً بالاحتلال الفرنسي إذ أن النظام المطبق آنذاك هو النظام الفرنسي، وقد استمر هذا النظام بعد الاستقلال مع أنه لم يكن يخدم الوضع الاقتصادي الجزائري، لذا رأى المشرع الجزائري ضرورة إيجاد بديل آخر لهذا النظام .

### أولاً: فترة الستينات :

عمدت السلطات في الفترة الاستعمارية إلى سياسة رفع الرسوم الجمركية عن السلع الجمركية، وهذا من أجل ضمان الحماية للاقتصاد الجزائري من المنافسة الأجنبية، ولم يكن رفع هذا النوع من الضرائب وحده الإجراء الذي اتخذته بل لجأت أيضاً إلى استخدام منابع ضريبية أخرى من أجل تغطية حاجيات الإدارة الضريبية، فخلقت عام 1963 الرسم على الأجور المرتفعة، لكن هذا الرسم ألغي بموجب قانون المالية لسنة 1977، كما تم في سنة 1963 إدخال بعض التعديلات على الضرائب غير المباشرة حيث استبدل نظام الرسم الوحيد على الإنتاج القديم، والذي كان ينص على أن هذا الرسم يدفع مرة واحدة بنظام آخر يسمى بنظام الدفع المرحلي، وذلك سعياً من أجل تقليل إمكانية الغش الضريبي. (1)

### ثانياً: فترة السبعينات والثمانينات :

إن أهم ما ميز هذه الفترة هو تخلي الجزائر عن النظام الجبائي السابق، وهذا بموجب قانون 5 جويلية 1973م، وقد أصبح النظام الضريبي الجزائري يحمل في طياته خمس قوانين: (2)

### 1/ قانون الضرائب المباشرة :

#### 1-1- الضرائب على إيرادات الديون والودائع و الكفالات :

هذه الضريبة التي تفرض على المودع تسري منذ قانون المالية لسنة 1975، وهي تعوض الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، والتي تفرض على الفوائد وفوائد الدخل المستحقة، وجميع المنتجات الخاصة الأخرى. (3).

#### 1-2- الرسم العقاري على الملكيات المبنية :

تخضع هذه الضريبة كل الأملاك المبنية (سكنات، عقارات مبنية، مصانع)، إضافة إلى الأراضي المخصصة للبناء والأراضي المخصصة لأهداف تجارية، ومعدل هذا الرسم محدد بـ 40 %.

(1)- قارة ملاك: التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، دراسة ميدانية للمكلفين بدفع الضريبة بولاية قسنطينة، 2002، ص43-44.

(2)- المرجع نفسه، 44.

(3)- شكري يمينة، تنوفاست سعيدة: تطور الإصلاحات الجبائية في الجزائر بين التعديل والإصلاح، مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا في المالية، فرع ضرائب، المعهد الوطني للمالية القليعة، الجزائر، 1994/1995، ص30.

على قيمة الكراء لمسح الأراضي حسب طبيعة الاستغلال عن طريق الملكية أو الكراء (1).

### 1-3- الرسم على فائض القيمة العقاري :

تخضع لهذا الرسم العقارات المبنية أو غير المبنية، أما الملكيات التي لا تخضع لهذا النوع من الرسم تتمثل في : \* شهرة المحل . \* المحلات الحرفية . \* التنازلات المتعلقة بالحقوق الاجتماعية . (2) \_

### 1-4- الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية :

تفرض هذه الضرائب على الشركات مهما كان شكلها، وهي تمس خاصة رقم الأعمال المحقق، أما فيما يخص معدلها فهو : \* 6% بالنسبة للحرفيين . \* 2% بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية والمختلطة . \* الأشخاص المعنويين الآخرين، والشركات ذات المسؤولية المحدودة فإن معدلها العادي هو 38% .

### 1-5- الرسم على النشاط التجاري والصناعي :

حسب المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة، فإن هذا النوع من الرسوم يفرض على كل المكلفين الذين تخضع أنشطتهم إلى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ويقدر معدلها بـ 2,55% وهو يحصل لصالح الجماعات المحلية .

### 1-6- الضريبة على دخول المؤسسات الأجنبية غير المقيمة في الجزائر : هناك نوعان من المؤسسات :

\* النوع الأول هو الذي تكون أنشطته تهدف إما إلى إنشاء عقارات، أو تتعلق بالأشغال العمومية والأعمال الفنية. \* النوع الآخر من الشركات الأجنبية أنشطتها تتمثل في الأنشطة التي تحقق أرباحا غير تجارية : كالكتاب، والمؤلفين والمخترعين، ويطبق عليها معدل يقدر بـ 25% (3).

### 1-7- الضرائب على أرباح المهن غير التجارية :

تفرض هذه الضرائب على أصحاب المهن الحرة الذين لا يملكون صفة التاجر، مثل: المهندسين، المحاسبين، الأطباء،...، وقد حدد معدل هذه الضريبة بـ 25%.

### 1-8- الرسم على المهن والأنشطة غير التجارية : هذا الرسم يفرض على نفس المكلفين بدفع الضرائب

على المهن غير التجارية، وهو رسم سنوي يحصل لصالح الجماعات المحلية، ويقدر معدلها بـ 6,05%

### 1-9- الضرائب على المرتبات والأجور والدفع الجزافي :

أ/ الضرائب على الأجور والرواتب : يحصل هذا النوع من الضرائب بطريقة الحجز من المنبع، ويتم ذلك على أساس سلم سنوي ملحق بقانون الضرائب المباشرة .

ب/ الدفع الجزافي : حسب المواد من 182 إلى 189 من قانون الضرائب المباشرة، والتي تنص على أن

كل شخص طبيعي أو معنوي، الهيئات، المنشآت في الجزائر، أو التي تمارس أنشطة حتى ولو كانت مؤقتة وجب عليها أن تخضع للدفع الجزافي على الأجور والرواتب، يقدر معدل هذا الدفع بـ 6%.

(1)- شكري يمينة، تنوقاست سعيدة، مرجع سابق، ص31.

(2)- قارة ملاك، مرجع سابق، ص46.

(3)- المرجع نفسه، ص47-48.

### 10-1- الضريبة الوحيدة الفلاحية :

تفرض على أنشطة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ،والتي تتمثل في الزراعة والرعي، ويقدر معدلها بقدر بـ4٪. (1)

### 11-1- الضريبة التكميلية على مجموع الدخل :

تطبق هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين المقيمين في الجزائر ،أو الذين لديهم إقامة حالية فيها ،وهي تفرض على كل رب أسرة وذلك بحسب نوعية دخوله الشخصية ،دخول زوجته،أولاده ،وكل الأفراد الذين يتكفل بهم .

### 2- قانون الضرائب غير المباشرة :

يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة مجموع الأحكام القانونية المتعلقة بالدخل المحصل لفائدة الدولة أو الجماعات المحلية، والمتضمن في المصطلح النوعي للضرائب غير المباشرة .(2).  
ومن بين الضرائب غير المباشرة : رسم المرور ، رسم الضمان والتعيير .

#### 1-2- رسم المرور :

المنتجات التي يطبق عليها هي الخمر والكحول ، والأساس الخاضع لهذا الرسم هي الكمية المعبر عنها بالهكتولتر ، أما الأشخاص الخاضعون له هم : تجار الجملة ،المودعون ،والموزعون لهذه المواد .

#### 2-2- رسم الضمان والتعيير :

يطبق على الذهب والبلاتين ،والأساس الخاضع له هو الوزن المعبر عنه بالهكتوغرام ،أما النسب المطبقة فهي كمايلي : أ- بالنسبة لرسم الضمان : \* مصوغات الذهب :4000دج عن كل 1 هكتوغرام .  
\* مصوغات البلاتين :10000دج عن 1هكتوغرام  
ب- بالنسبة لرسم التعيير : البلاتين 12دج ، الذهب 6دج ، الفضة 4دج .

### 3-حقوق التسجيل : (3)

#### أ- الحقوق الثابتة :

تطبق هذه الحقوق بصفة عامة على كل العقود التي لا تتضمن تحويلات الملكية مدى الحياة ،والمدة غير محدودة للقيم المنقولة والقيم غير المنقولة .

#### ب -الحقوق النسبية :

تطبق على كل العقود التي تتضمن تحويلات الملكية ،أو حق الانتفاع مدى الحياة، أو المدة غير المحدودة للقيم المنقولة ،والقيم غير المنقولة .

(1)- قارة ملاك، مرجع سابق ، ص48- 49.

(2)- قانون الضرائب غير المباشرة .

(3)- قارة ملاك ،مرجع سابق ،ص50.

## ج - الحقوق الواجبة الدفع :

- يختلف الدفع حسب طبيعة الحقوق : - إذا كانت حقوق التحويل تمت بمناسبة الوفاة ، فإننا نجد الحقوق المطبقة ، هنا تقسم الحصص إلى شرائح ، وكل شريحة تطبق عليها تعريف معينة .
- إذا كان هناك تبادل في القيم المنقولة فان الحقوق تمثل 10% من قيمة كل حصة في حالة تعادل الحصص .
- في حالة بيع شهرة المحل ، فان الحقوق تمثل 10% على سعر البيع ، و 5% على سعر السلع .

## 4- حقوق الطابع :

- حقوق الطابع هي عبارة عن ضريبة تفرض على بعض الوثائق التي لها علاقة بالعقود المدنية والقضائية ، أما الأشخاص المعنيين بدفعها هم : \* الطرفين الملزمين بإمضاء عقد الاتفاق بينهما .
- \* المقرضين والمقترضين بموجب سند .
- \* العقود المبرمة بين الدول والمواطنين .

## 5- قانون الرسوم على رقم الأعمال :

### 1-5- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج :

- يخضع له رقم الأعمال المحقق في عمليات الإنتاج والبيع ، والتي تتم في الجزائر ولا تستفيد من إعفاء من الرسم ، وكذلك جميع المهن التي تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية ، يقتطع من عائدات الرسم الإجمالية بنسبة 5% لصالح الجماعات المحلية . (1)
- 2-5- الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات : هذا الرسم يفرض على : (2)
- \* الإجراءات وأداء الخدمات التي تضم كل العمليات خارج المبيعات .
- \* الأعمال الاستهلاكية الفورية .
- \* الأعمال التي تقوم بها المؤسسة ، والتي تخص الدراسات والأبحاث ، أما معدله فهو يتراوح بين 5% إلى 50% .

## المطلب الثالث : تقييم النظام الضريبي الجزائري في ظل الواقع الاقتصادي والاجتماعي :

- تعتبر الجباية وسيلة للتنظيم الاقتصادي والاجتماعي ، وأداة تحصيل الضرائب والرسوم لصالح الدولة والجماعات المحلية ، وهذا لم يتحقق لدى النظام الجبائي الجزائري لأنه ورث عدد كبير من الضرائب سواء منها المباشرة وغير المباشرة ، والتي كانت تساعد على الضغط الاستعماري .

(1)- شكري يمينة ، تنوقاست سعيدة ، مرجع سابق ، ص33.

(2)- قارة ملاك ، مرجع سابق ، ص52.

## أولاً : الواقع الاقتصادي والاجتماعي للنظام الضريبي :

ورثت الجزائر النظام الجبائي عن فرنسا ، ولم يتعرض لأي تطوير أو تغيير منذ 1962 بالإضافة إلى أن جميع التحولات والتغيرات التي طرأت على قوانين المالية قبل الإصلاح الضريبي ليست بالمعمقة ، بل العكس أدت هذه الأخيرة إلى تعقد النصوص الجبائية و ميكانيزمات تطبيقها التي لم تتلاءم مع الحقيقة الاقتصادية والاجتماعية للدولة. لم تقم السلطات التشريعية بتحويلات عميقة على مستوى الجباية العادية نتيجة اعتماد المصالح المالية على الجباية البترولية ،لذا اعتبرت الجباية البترولية بمثابة مورد رئيسي لإيرادات الدولة ،لكن هذا الأمر لم يتم نتيجة انخفاض أسعار البترول ، ولم يتنبأ مخطط التنمية ولا برامج الاستيراد لسنة 1986 بخطورة هذا الوضع ، فقد أدى هذا الانخفاض لأسعار البترول إلى نقص الوسائل المالية للاستيراد ،وارتفاع أسعار المواد الغذائية التي تعتبر من الأمور الأولى التي تقوم باستيرادها الجزائر .ولهذا عرف الاقتصاد الوطني تقهقرا وضعفا بسبب عدم تشجيع القطاع الصناعي والزراعي. لذا يمكن القول انه لا يمكن اعتبار المداخيل البترولية كمصدر تمويل على المدى الطويل لان هذه السياسة الاقتصادية للدولة أدت إلى ظهور البطالة والتضخم . (1)

## ثانيا : سلبيات النظام الضريبي :

عرفت أسعار البترول انخفاضا كبيرا خلال أزمة الثمانينات ،حيث مست هذه الأزمة إيرادات الدول النامية مما أدى بالجزائر إلى التوجه والاهتمام أكثر بالجباية العادية ،وقد قامت ببعض الإصلاحات لكن هذه الإصلاحات لم تكن معمقة ،فقد واجهت بعض العراقيل التي وردت في بعض النصوص و الميكانيزمات ،كشفت هذه الصعوبات والعراقيل سلبيات النظام الضريبي القائم ، وسنتطرق لأهم السلبيات التي ميزت النظام الضريبي الجزائري :

### 1- عبء الضريبة وتعقدها :

رغم جميع الإصلاحات التي طرأت على الجباية في السبعينات والثمانينات كالإصلاح الضريبي لسنة 1977 م إلا أن الجباية الجزائرية بقيت متأخرة بالنسبة للتقدم الاقتصادي للدولة،و من أهم الأسباب التي ساهمت في تعقد الضريبة ونقلها .

### 1-1- تعدد الضرائب :

عرف النظام الجزائري بتعدد الضرائب ويمكن ذكر بعض هذه الضرائب :

\*الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية أو المهنية ، \* الضريبة على الاستغلاليات الزراعية.\*  
\*الرسم على النشاط الصناعي والتجاري .

(1)- عياد أحمد ،حلوان مريم ، مرجع سابق ، 25-26.



## 1-2- تكرارية الرسوم :

هذا المشكل موجود خصيصا في الجزائر ،حيث ينجم عن عدم المفاهمة بين المنظم والإدارة الجبائية ،وقد كانت في أغلب الأحيان تفرض على المداخيل من مرتين إلى ثلاث مرات مما ينجم عن ذلك الغش الضريبي ،أو التنازل عن الأنشطة .

## 2- تعدد النصوص الجبائية :

عرفت الجباية البترولية عدة عراقيل ناجمة عن تعدد الضرائب المفروضة ، فمعظمها لم تكن مفروضة من طرف المكلف ،وذلك لاختلاف المعايير التي تظهر نتيجة القوانين المالية ، لذا فإن المواطن المكلف بدفع الضريبة يجد نفسه أمام صعوبات لمتبعة تطور النظام الضريبي .

## 2-1- صعوبة الضرائب غير المباشرة :

هي التي تشمل تعدد الضرائب وتنوعها على المداخيل ، كالضريبة على الثروة والتي يتملص اغلب المكلفين من دفعها ، فتقلل النظام الضريبي أدى إلى ظهور صعوبات والتي بدورها أدت إلى ظهور المديونية . لذا كانت تواجه الإدارة عدة صعوبات في تعدد الضرائب ،أما فيما يخص النقل التقني فهو يخص: \* عدة حالات استثنائية . \* أغلاط المعدلات . \* عدم المساواة بين المكلفين بدفع الضرائب.

## 2-2- صعوبة حساب الضريبة :

لقد تميز النظام الجبائي السابق بتعدد وتقل النظام الضريبي ولا سيما صعوبة الحساب ، فقد مست صعوبة الحساب كلا من الضرائب المباشرة وغير المباشرة : (1)

(أ) **صعوبة الحساب بالنسبة للضرائب غير المباشرة** : تتمثل صعوبة الحساب بالنسبة للضريبة غير المباشرة فيما يلي: \* تعدد الضرائب غير المباشرة .

\* تعدد النصوص القانونية الخاصة بالضرائب غير المباشرة ،والتي أدت إلى نزاعات

بين الإدارة الجبائية والمواطن \*كثرة الإعفاءات الضريبية .

\* كثرة الملفات الجبائية بالنسبة للإدارة الجبائية والمواطن .

\* الحد من قانون الخصم .

( ب ) **صعوبة الحساب بالنسبة للضريبة المباشرة** : تتمثل صعوبة الحساب بالنسبة للضريبة المباشرة فيما يلي : \* تعدد الضرائب المباشرة .

\* تعدد النصوص القانونية الخاصة بالضرائب المباشرة والتي أدت إلى النزاعات بين الإدارة

الجبائية والمواطن

(1) – عياد أحمد ،حلوان مريم ، مرجع سابق ، ص28-29.

\* كثرة الإعفاءات الضريبية .

\* ارتباط الضرائب ببعضها البعض (ضرائب مركبة).

### المبحث الثالث : النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاح سنة 1992 م :

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعا للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية والمالية ، لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية ، ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو الدول النامية .

فقد شهد النظام الضريبي عدة تعديلات منذ الاستقلال ، خاصة في سنة 1992م ، حيث ظهرت معطيات جديدة على المستوى الدولي ، وكذلك المستوى الوطني من خلال توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد مخطط مركزيا نحو اقتصاد السوق ، ويسعى هذا الإصلاح للوصول إلى الفعالية التي هي مؤشر نجاح أي نظام ، ولهذا أصبح النظام الضريبي أداة هامة لتنسيق السياسات الاقتصادية لمختلف الدول ، وللاحاطة بأهم جوانب الإصلاح لابد من معرفة مفهوم الإصلاح ، وأهم دوافعه ، وأهدافه .

#### المطلب الأول : مفهوم الإصلاح الضريبي :

لقد عرف النظام الضريبي الجزائري الذي كان سائدا قبل سنة 1991م عدة تغييرات مما جعله لا يتماشى مع التطورات الاقتصادية الحاصلة في تلك الفترة ، لذا كان من الضروري القيام بإصلاح فوري لهذا النظام . ولقد أتى الإصلاح الضريبي في الجزائر بهدف هيكلة النظام الضريبي في اتجاه الفصل بين الضرائب العائدة للدولة والضرائب العائدة للجماعات المحلية ، والفصل بين الجباية البترولية والجباية العادية ، وقبل التطرق إلى ما أتى به الإصلاح الضريبي سنبرز مفهوم الإصلاح والأهداف التي سعى لتحقيقها .

#### أولا : تعريف الإصلاح الضريبي :

تعني كلمة الإصلاح : التغيير ، أي تغيير وضعية من شكل ومستوى معين إلى شكل ومستوى أحسن ، سواء كان هذا التغيير كلي أو جزئي ، أي انه يمس كل أركان النظام القائم ، أو بعض أركانه فقط ، فالإصلاح الضريبي هو عملية تغيير تمس الإدارة والجباية معا . (1) ، ويمكن تعريفه على انه : إصلاح الهيكل التنظيمي للجهاز المصرفي بغية الوصول إلى ضغط ضريبي منخفض ، وتشجيعا للاستثمارات ، ووضع آليات للتقليل من التهرب الضريبي ، أو هو إبدال نظام ضريبي ذو نقائص بنظام ضريبي يتماشى مع الظروف الراهنة ويعالج تلك النقائص . (2)

(1)- فرقاني نبيلة ، بن سعيدان لبنى ، مرجع سابق ، 25.

(2)- الحاج جبار لعربي عبد الصمد : أثر النسب الضريبية في التحصيل الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في المالية ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص34.

## ثانيا : دوافع الإصلاح الضريبي :

في سنة 1987 أصبح النظام الضريبي الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية بسبب عدم ملائمة للمعطيات الاقتصادية الجديدة ، خاصة بعد توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق الحر . لذلك فان دوافع الإصلاح الضريبي تكمن في نقائص و عيوب النظام الضريبي القديم (1) وأهم أسباب هذا الإصلاح مايلي :

### 1- تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي :

لقد واجهت المؤسسة المالية نظاما ضريبيا معقدا ، نتيجة تنوع الضرائب وتعدد معدلاتها ، بالإضافة إلى اختلاف مواعيد تحصيلها . إن هذه العوامل جعلت النظام الضريبي صعب التطبيق و التحكم فيه ، مما صعب مهمة إدارة الضرائب و المؤسسة معا ، الشيء الذي أدى إلى كثرة المنازعات بينهما .

### 2- نظام ضريبي غير ملائم لمستجدات المرحلة الراهنة ( الإصلاحات ) :

عرفت الجزائر إصلاحات اقتصادية كبيرة بدأت سنة 1988م ، مما جعل هذا النظام غير ملائم ، وغير قابل للتكييف مع الوضع الاقتصادي الجديد .(2)

### 3- ثقل العبء الضريبي :

تميز النظام الضريبي بارتفاع العبء الضريبي بسبب تعدد الضرائب ، و ارتفاع معدلاتها ، كما أن ثقل العبء الضريبي يمس بالدرجة الأولى المؤسسة ، فهي تتأثر بكثرة الاقتطاعات الضريبية من جهة ، و ارتفاع نسبتها من جهة أخرى ، وبالإضافة إلى أن النظام الضريبي لم يشهد أي استقرار منذ 1977م ، و يرجع ذلك إلى التغييرات التي طرأت عليه في مختلف القوانين المالية من خلال حذف ضرائب و إضافة أخرى ، و الرفع في نسب منها و التخفيض في أخرى .

### 4 الغش و التهرب الجبائي :

إن من أهم العوامل التي أدت إلى رفع حدة الغش و التهرب الضريبي هي :  
أ- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين .

(1)- ناصر مراد :الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادية ، بدون تاريخ ، الجزائر،ص20 .

(2) - حشلفي هاجر ، صخري أمينة ، فعالية الإصلاح الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية ، المركز الجامعي يحي فارس و المدينة ، 2008/2009، ص 41.

ب- وجود عدة ثغرات في التشريع الضريبي، وهذا يدفع المكلفين لاستغلال ذلك النقص من الضريبة وللتخفيض من حدة هذه الظاهرة على الدولة المبادرة بإدخال تقنيات متطورة كنظام الإعلام الآلي و توسيع الرقابة ، وتكثيفها بتشجيع موظفي الضرائب كإضافة علاوة في أجورهم مرتبطة بحجم الأعمال المكتشف من طرفهم. (1)

#### 5 - عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار :

تغير الحوافز الضريبية تقنية يستعملها المشرع للتأثير على سلوك المكلفين بما فيهم المؤسسات ، فهي تعرف بالتضحية الضريبية ، حيث تضحي خزينة الدولة بقدر معين من الاقتطاع الضريبي من أجل حث المؤسسة وتوجيهها نحو الاستثمار المنتج لتحقيق الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية. (2)

#### 6- ضعف مردودية النظام الضريبي : التي بدورها ترجع إلى عدة أسباب منها :

\*انخفاض سعر البترول بعد أزمة 1986م من 40دولار إلى 12دولار للبرميل.

\* قلة إمكانية الإدارة الضريبية .

\* ضعف العدالة الضريبية .

#### ثالثا : أهداف الإصلاح الضريبي:

من أهم الأهداف التي تجسدت في الإصلاحات الجبائية لسنة 1992م مايلي :

- 1-إدارة ضريبية فعالة وذلك من خلال زيادة تأهيل موظفيها وتجهيزها بالوسائل ، وهذا من اجل تحسين أداء ورفع مردوديتها ، مما يسمح بالاطلاع الكامل على مجمل مداخيل الأفراد ،والنشاطات المختلفة.
- 2- توجيه النشاط الاقتصادي ، والتحكم فيه عن طريق ترقية الادخار ، وتوجيهه نحو الاستثمار الأجنبي
- 3- محاربة الغش والتهرب الضريبيين ، وذلك من خلال قيام المشرع الجزائري بإصلاحات ضريبية ذات البعد الإداري والتشريعي ، كإنشاء ضرائب بسيطة و واضحة يسهل متابعتها ، وإجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة يمكن مراقبتها .
- 4- توسيع الوعاء الضريبي وتخفيف العبء الضريبي ، وذلك عن طريق تخفيف المعدلات الضريبية .
- 5- تبسيط النظام الضريبي وتكوين إدارة ضريبية فعالة ،سواء فيما يتعلق بالهيكل أو فيما يتعلق بالتشريع الضريبي.
- 6- الفصل بين الشخص الطبيعي والمعنوي من خلال إخضاع الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل الإجمالي والشخص المعنوي للضريبة على أرباح الشركات . (3).

(1)- ناصر مراد ،مرجع سابق ، ص 39 .

(2)- فرقاني نبيلة ، بن سعيدان لبنى ، مرجع سابق ، ص 27.

(3)- حمو محمد: إستراتيجية الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية،مجلة أصداء ، العربي بن مهدي أم البواقي ،

العدد السادس، جوان 2008، ص 23 .

**المطلب الثاني : أهم التعديلات في ظل الإصلاح لسنة 1992م :**

في هذا السياق سنبلور مختلف الإصلاحات التي سادت النظام الضريبي الجزائري بداية من سنة 1992م إلى غاية 2008م ، واهم الضرائب التي جاء بها الإصلاح ، وعرض أهم الأوعية الضريبية الخاضعة لها ، وكذا المعدلات المطبقة عليها .

**أولا : مرحلة الإصلاح لسنة 1992م : إن أهم الضرائب التي جاء بها الإصلاح كمايلي :**

### **1/ الإصلاحات في ميدان الضرائب المباشرة :**

قد تم استبدال الضرائب على المداخل ، مثل الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية CIB وغير التجارية CNB ، والتكميلية على الدخل الإجمالي ICR ، حيث أصبحت هناك ضريبة موحدة وشاملة IGR ، بالإضافة إلى ذلك تم إحداث ضريبة جديدة على أرباح الشركات IBS. (1)

### **1-1- الضريبة على الدخل الإجمالي : GRI**

تفرض هذه الضريبة على الدخل السنوي للأشخاص الطبيعيين ، وتطبق على الدخل الإجمالي الصافي للإيراد ، ويتكون هذا الدخل من : \* الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية . \* الضريبة على المهن غير التجارية . \* عائدات المزارع . \* إيرادات محققة من إيجار ملكيات مبنية وغير مبنية . \* عائدات رؤوس الأموال المنقولة . \* الرواتب والأجور ، المكفآت والمعاشات .

### **1-2- الضريبة على أرباح الشركات : IBS**

تم تأسيسها بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991م ، وتعتبر هذه الضريبة جديدة ، وتفرض على مداخل الشركات والمؤسسات والأرباح المحققة وفق معدل سنوي ثابت ، على أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبية .

### **2- الإصلاحات في مجال الضرائب غير المباشرة : ... (1)**

ارتكزت أساسا على استبدال الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (PGUT) ، والرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (SPGUT) بالرسم على القيمة المضافة (TVA) .

### **2-1- الرسم على القيمة المضافة : (TVA)**

إن هذا الرسم يمس جميع القطاعات والأنشطة ، ويمس القيمة المضافة بمعنى القيمة الجديدة المكونة ، وحدد قانون المالية لسنة 1992م أربع معدلات هي :

(1)- فرقاني نبيلة ، بن سعيدان لبنى ، مرجع سابق ، ص32-33.

\*المعدل المنخفض الخاص 7% . \*المعدل المنخفض 13% . \*المعدل العادي 21% . \*المعدل المضاعف 40%.

## 2-2- الرسم على الأعمال البنكية والتأمينات :

يخضع هذا الرسم لقاعدة وضع وتحصيل و تنازع عوامل الرسم على القيمة المضافة ،ويطبق على رقم الأعمال يدعى الرسم على الأعمال البنكية والتأمينات . .(1). وتخضع لهذا الرسم العمليات التي تحقق من طرف أعضاء البنوك والتأمينات ، كأعضاء البنوك ن وأعضاء جمعيات التأمينات ، وأعضاء الخصم .

ثانيا : مرحلة الإصلاح الضريبي لسنة 1993م -1998م : ... (2)

### 1/ التعديلات الخاصة لسنة 1993م -1994م :

(أ) التعديلات الخاصة بسنة 1993م : تتمثل فيمايلي :

- \* إنشاء تقنية جديدة تتعلق بالرصيد الجبائي بمعدل 30% يطبق على الأرباح الموزعة من طرف الشركات إلى فائدة المساهمين ، وهذا من أجل تخفيف أثر الازدواج الضريبي .
- \* تأسيس ضريبة جديدة تسمى بمساهمة التضامن الوطني تطبق على الدخل الإجمالي حسب جدول متصاعد تمتد إلى 03 سنوات .
- \* رفع قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهتلاك المالي على السيارات السياحية القابلة للخصم من أرباح الشركات من 3000.000 دج إلى 5000.000 دج .

(ب) - التعديلات الخاصة بسنة 1994م : تتمثل فيمايلي :

- \* تعديل الجدول التصاعدي لـ IGR وفق ستة شرائح ، بحيث الحد الأدنى المعفى من الضرائب لا يتجاوز 30.000 دج بينما أعلى معدل للضريبة يساوي 50% الموافق للدخل الذي يزيد عن 1920.000 دج .
- \* مراجعة معدل الضريبة المخفض على الأرباح المعاد استثمارها ،وتحديده بـ 33% بدلا من 5% .
- \* تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات إلى 38% بدلا من 42% .
- \* مراجعة معدلات التعريف الجمركية ، بحيث أصبحت لا تتجاوز 60% .
- \* تأسيس رسم خاص إضافي يطبق على الأرباح المعاد استثمارها .

(1)- المادة 162 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

(2)- فرقاني نبيلة ، بن سعيدان لبنى ، مرجع سابق ، ص36-37- 38

## 2/ التعديلات الخاصة لسنة 1995م - 1996م:

(أ) - التعديلات الخاصة لسنة 1995م : وتتمثل فيما يلي :

- \* إلغاء المعدل المضاف 40% لـ TVA .
- \* توسيع مجال الخصم على القيمة المضافة لقطاع البريد والمواصلات .
- \* وضع إجراءات محفزة لاستثمار المؤسسات في الجنوب .
- \* إخضاع العمليات التي تنجزها البنوك ، وشركات التأمين لـ TVA بالمعدل المخفض 13% .

(ب) - التعديلات الخاصة لسنة 1996م : وتتمثل في :

- \* تعديل الحد الأقصى للتكاليف غير قابلة للخصم ، كالهدايا المختلفة باستثناء التي لها طابع إشهاري ، ما لم تتجاوز قيمتها بالوحدة مبلغ 225 دج.
- \* رفع مبلغ مصاريف الاستقبال ، بما فيها الإطعام ، و الفنادق والعروض القابلة للخصم، لدى تم تحديد الربح الجبائي إلى مبلغ 375.000 دج بدلا من 250.000 دج.

## 3/ التعديلات الخاصة لسنة 1997م - 1998م :

(أ) التعديلات الخاصة لسنة 1997م : تتمثل في :

- \* يحدد المعدل المخفض لـ TVA بنسبة 14% بدلا من 13%.
- \* إضافة إلى مجال إخضاع الـ TVA نجد العمليات ذات الطابع الطبي وشبه الطبي ، والبيطري .

(ب) التعديلات الخاصة لسنة 1998م : تتمثل فيما يلي :

- \* تقليص التخفيض الذي يستفيد منه الربح عن نشاط المخبزة فقط إلى 35%.
- \* رفع قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهلاك المالي على السيارات السياحية القابلة للخصم من أرباح الشركات إلى 800.000 دج بدلا من 500.000 دج.
- \* تعديل الحد الأقصى للتكاليف غير القابلة للخصم .

ثالثا : مرحلة الإصلاح الضريبي لسنة 1999م - 2003م: (1)

## 1/ التعديلات الخاصة لسنة 1999م - 2000م :

---

(1)- فرقاني نبيلة ، بن سعيدان لبنى ، مرجع سابق ، ص 39-41.

(أ) التعديلات الخاصة لسنة 1999م : تتمثل فيمايلي :

- \* تخفيض معدل الرصيد الجبائي الى 25% من المبالغ المسددة فعلا من قبل الشركة الأم .
- \* تعديل الجدول التصاعدي لـ IRG اوفق ستة شرائح .
- \* تخفيض معدل الضريبة للأرباح المعاد استثمارها إلى 25%.
- \* تخفيض معدل IBS إلى 30% بدلا من 38%.

(ب) التعديلات الخاصة لسنة 2000م : وتتمثل فيمايلي :

- \* إحداث عدة إجراءات لترشيد الرقابة الجبائية .
- \* تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة سواء IBS أو بصدد IRG

2/ التعديلات الخاصة بسنة 2001م-2002م-2003م :

(أ) التعديلات الخاصة بسنة 2001م : تتمثل أهم التعديلات فيمايلي :

- \* توسيع مجال تطبيق TVA ، كإخضاع التجارة المتعددة ، وإخضاع أنشطة التجارة بالتجزئة وإخضاع العمليات المنجزة بين وحدات تابعة لنفس المؤسسة .
- \* إدخال مرونة على شروط تسديد TVA .
- \* تخفيض معدل الدفع الجزافي من 6% إلى 5%.
- \* تقليص عدد معدلات TVA إلى معدلين هما : 7% و 17%.

(ب) التعديلات الخاصة بسنة 2002م : تتمثل أهمها فيمايلي :

- \* تخفيض معدل الرسم على النشاط المهني من 2.55% الى 02%.
- \* تخفيض معدل الدفع الجزافي 04%.
- \* يخص الدخل عن إيجار العقارات للاستعمال السكني بمعدل 10% .

(ج) التعديلات الخاصة بسنة 2003م : تتمثل في:

- \* إلغاء الازدواج الضريبي، حيث لا تحسب المداخل الناتجة من توزيع عوائد الأسهم التي خضعت للضريبة على أرباح الشركات ، سواء في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي ، أو في وعاء الضريبة على أرباح الشركات .
- \* إخضاع الدخل الناتج عن إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري ، أو المهني للضريبة من خلال الاقتطاع من المصدر بمعدل 15%.



- \* تعديل معدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لعوائد السندات المجهولة الاسم بـ40%.
- \* تخفيض معدل الضريبة على الدفع الجزافي إلى 3% بدل 4%.

رابعاً : مرحلة الإصلاح الضريبي لسنة 2004م-2008م :

#### 1/ التعديلات الخاصة بسنة 2004م -2005م : ... (1)

أ) التعديلات الخاصة بسنة 2004م : تتمثل في :

- \* إحداث رسم يدعى بالرسم الإشهاري العقاري ، بإجراء الإشهار في المحافظات العقارية .
- \* يستفيد من الإعفاء على TVA الصفقات المبرمة مع مؤسسة أجنبية ، دائمة النشاط في الجزائر .
- \* يؤسس رسم قدره 10% يطبق على الأكياس البلاستيكية المستوردة ، أو المصنوعة محليا .
- \* تعفى من IBS و IRG نشاطات انجاز المساكن الاجتماعية كما يحدد معدل مخفض بـ5% من الحقوق الجمركية على التجهيزات المستوردة لانجاز الاستثمار .

ب)- التعديلات الخاصة بسنة 2005م : تتمثل فيمايلي :

- \* تطبق نسبة دفع تلقائي بـ 15% محررة من الضريبة على إيرادات كراء قاعات الحفلات .
- \* تخضع فوائض القيمة للتنازل الخاص بالعقارات المبنية للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10% محررة من الضريبة .
- \* يحصل على مبلغ الدفع الجزافي بتطبيق 01% على مجموع المدفوعات السنوية الخاضعة للضريبة
- \* يعفى من TVA رقم الأعمال السنوي عندما لا يتجاوز 1.200.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات ، و2.500.000 دج بالنسبة للخاضعين للضريبة الآخرين .

#### 2/ التعديلات الخاصة بسنة 2006م -2007م-2008م :

أ ) التعديلات الخاصة بسنة 2006م : تتمثل أهمها فيمايلي :

- \* تحديد قيمة الرسم المتعلق بالأجهزة المستعملة في الإذاعة والتلفزيون .
- \* تعفى من TVA القيمة المضافة للعملية المنجزة من طرف مركز تنمية التكنولوجيا المتقدمة .
- \* تعفى من TVA العمليات المتعلقة باستيراد الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية ، ومختلف المنتجات الخام ، والمستخدمه في التجهيز والإصلاح .

(1)- فرقاني نبيلة ، بن سعيدان لبنى ، مرجع سابق ، ص 39-41.

\* تستفيد الاستثمارات المنجزة من طرف الأشخاص المستفيدين من إحداث أنشطة من طرف البطالين من تطبيق المعدل المخفض 05%. ... (1)

(ب) - التعديلات الخاصة بسنة 2007م : تتمثل فيمايلي :

\* يخضع لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة : - الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 3.000.000 دج - عمليات البيع بالجملة . - العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون .

\* يحدد معدل الضريبة الجرافية الوحيدة بـ : - 06% بالنسبة للأنشطة التي تم ذكرها في الفقرة 01 من المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . - 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى المذكورة في الفقرة 02 من المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

( ج ) - التعديلات الخاصة بسنة 2008:

\* يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجرافية الوحيدة ، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 10.000.000 دج للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة . ... (2)  
\* تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي الآتي :

جدول رقم 1: الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الاجمالي

النسبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
00%	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30%	من 360.000 دج إلى 1440.000 دج
35%	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: قانون المالية 2007/2008 ( الجريدة الرسمية العدد 82).

\* لا تدخل في الأساس الخاضع للضريبة فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن ملك عقاري تابع للشركة ، والناتجة عن التنازل على عقار مبني أو غير مبني من طرف المقرض المستأجر ، أو المقرض المؤجر في إطار عقد قرض إيجار من نوع : ( KCAB ESAEL )

\* تستفيد المداخل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من تخفيض نسبي في الضريبة الإجمالية بنسبة 40% وتخفيض قدره 20% يطبق على المرتبات.

(1) - مطبوعات من المديرية العامة للضرائب .

(2) - المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008.

### المطلب الثالث : آثار الإصلاحات الجبائية (الضريبية) في الجزائر :

تتمثل أهم نتائج الإصلاحات الجبائية في الجزائر : في تقييم الحصيلة الجبائية للفترة الممتدة من سنة 1993م إلى سنة 2007م هذا من جهة، ومن جهة أخرى في الآثار الاقتصادية لتلك الإصلاحات التي تنشأ بعد استقرار عبء الضريبة على المكلف بها ، بالرغم من أن عبء الضريبة قد يكون ثقيلًا على المكلف بها إلا أن هذا قد يدفعه إلى زيادة الإنتاج بكافة الطرق الممكنة ، لتعويض الجزء المقطوع من دخولهم .

#### أولاً: آثار الإصلاحات الجبائية على الحصيلة الجبائية : ... (1)

##### 1/ تقييم الحصيلة الجبائية للفترة الممتدة من 1993م-1997م :

لقد حقق النظام الجبائي نتيجة إيجابية تتمثل في الزيادة المعتبرة للإيرادات مقارنة بفترة ما قبل الإصلاحات ، حيث ارتفعت الحصيلة الجبائية من 98,54 مليار دينار سنة 1993م إلى 124,96 مليار دينار سنة 1994م ، ثم ارتفعت إلى 164,6 مليار دينار سنة 1995م ، وفي سنة 1996م انخفضت إلى 21,23 مليار دينار ، أما بين سنة 1996م وسنة 1997م فكانت الزيادة في حدود 13,21% ، حيث بلغت الإيرادات الإجمالية سنة 1997م نسبة 60,93% مكونة من : الرسم على القيمة المضافة ، والرسم الداخلي على الاستهلاك ، الرسم على المنتجات البترولية .

##### 2/ تقييم الحصيلة الجبائية للفترة الممتدة من 1998م-2002م:

بلغت الإيرادات سنة 1998م بـ 262,05 مليار دينار ، أي بمعدل 20,73% ، وهي مكونة من 60,15% رسوم على رقم الأعمال ، و 35,16% ضرائب مباشرة ، و 4,47% حقوق التسجيل والطابع ، و 0,20% للضرائب غير المباشرة ، ومن خلال هذه النسب تظهر لنا نتيجة سلبية فيما يخص تطور حصيلة النظام الجبائي ، حيث أنها انخفضت إلى 256,4 مليار دينار سنة 1999م ، وهذا ناتج عن الانخفاض الذي عرفته الضرائب المباشرة .

أما عن سنة 2001م فزادت حصيلة النظام الضريبي بمعدل 10,9% ، حيث وصلت الحصيلة الإجمالية 300,97 مليار دينار ، أي ما يقارب 184,3 مليار دينار من إيرادات الرسوم على رقم الأعمال .

قدر حاصل الضرائب المباشرة سنة 2002م بـ 7% أما حاصل الرسوم المختلفة فقدر بـ 14% سنة 2002م ، وحاصل الجمارك قدر بـ 7%.

(1)- فرقاني نبيلة، بن سعيدان لبنى ، مرجع سابق ، ص78.

### 3/ تقييم الحصيلة الجبائية للفترة الممتدة من 2003م - 2007م :

قدرت الحصيلة الضريبية المباشرة سنة 2003م بـ 8% ثم ارتفعت إلى 9% في سنة 2004م ، ثم إلى 9,8% سنة 2005م ، وحسب تقارير قوانين المالية لسنتي 2006م و 2007م فإن معدل الزيادة هو 10% سنة 2006م ، و 11,16% سنة 2007 .

-أما حقوق التسجيل والطابع نجده ضعيفا وثابتا نوعا ما ، حيث وصل إلى 1,5% سنة 2005م، وبدأ بالتراجع إلى 1,29% سنة 2006م .

-وبالنسبة لحاصل الرسوم المختلفة على الأعمال فقد ارتفعت إلى 16% سنة 2003م، و وصلت إلى 17% سنة 2004م، إلا انه سجل انخفاضاته سنة 2005م إلى 16,6% ليعود للارتفاع بنسبة معتبرة قدرت بـ 18,17% سنة 2006م ، و 18,6% سنة 2007.

### ثانيا : آثار الإصلاح الضريبي على بعض المؤشرات الاقتصادية :

إن مقدار الضريبة المقتطع من دخل المكلف هو الذي يحدد آثار الضريبة في نشاط الأفراد من حيث الحجم والنوعية .

#### 1/ آثار الإصلاح الضريبي على الإنتاج : (1)

تؤثر الضريبة على أصحاب الدخل المحدودة والمتوسطة ، وهذا يؤثر بدوره في الإنتاج بالنقصان ، ويتأثر أيضا الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية ، فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار ، وكما نعلم فان الضرائب تؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال الإنتاجية ، فإنه يتأثر بمقدار الربح المحقق ، فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى تقليل الربح فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها ، أما إذا زاد الربح فيزيد الطلب عليها . كذلك فان فرض الضريبة يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى قليلة العبء الضريبي ، مما يؤثر على النشاط الاقتصادي .

#### 2/ آثار الإصلاح الضريبي على الاستثمار :

- يلعب الاستثمار دورا بارزا وحقيقيا في أي نظام اقتصادي ، والأسلوب الأكثر عقلانية في الإنعاش الاقتصادي ، ويتجلى بوضوح في الاستثمارات الضخمة المنجزة فضلا عن تلك الاستثمارات الصغيرة ، ويرجع هذا إلى الحاجة الملحة لعملية التنمية السريعة ، وهنا يبرز تدخل الدولة في عملية الاستثمار عن طريق سياسة الضرائب والإعانات والتحفيزات ، فالاستثمارات ذات حساسية عالية لشرائح الضرائب وأساليب التنسيق الضريبي المطبقة بين دوليتين أو أكثر .

(1)- عياد احمد ، حلوان مريم ، مرجع سابق ، ص54.

- وتعتبر الضرائب المباشرة وغير المباشرة احد وسائل جذب ، أو طرد ، أو تحجيم نشاط الاستثمار ، وهذا ما يجعل الإصلاح الضريبي من القضايا الإستراتيجية في ميدان الاستثمار ، وكلما زاد عدد الشركات والاستثمارات الوافدة المباشرة وغير المباشرة كلما زادت الأهمية النسبية لدور الضرائب ، وأساليب إدارتها.

### 3/ آثار الإصلاح الضريبي على التوزيع :

قد ينتج على الضريبة أن يعاد توزيع الثروة ، والدخل بشكل غير عادل لصالح الطبقات الغنية على حساب الفئات الفقيرة ، ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة ، باعتبارها أشد عبئا على الفئات الفقيرة .  
-أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية ، ومستوى الادخار ، ومما هو جدير بالذكر أن الطريقة التي تستخدمها الدولة لتحصيل الضريبة تؤثر على نمط التوزيع ، فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة ، بمعنى تحويل الدخل من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل ، بحيث تستفيد منها الفئات الفقيرة ، فان هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخول.(1)

---

(1)- محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 172-174.

## خلاصة الفصل :

بناء على ما سبق نصل إلى قول أن النظام الضريبي الجزائري لم يتمكن من تحقيق الاستقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات بالإضافة إلى تعقد النظام الضريبي .

- ضمن هذا المجال نلاحظ سنويا صدور تعديلات ضريبية ، فقانون المالية لسنة 2001م تضمن 33 إجراء ضريبيا مابين تعديل وإلغاء ، وإتمام ، وقانون المالية لسنة 2002م تضمن 32 إجراء ضريبيا ، أما قانون المالية لسنة 2003م فتضمن 68 إجراء ضريبي ، إلا أن هذه التعديلات تضمنت بعض الاتجاهات الايجابية للنظام الجبائي والمتمثلة في :

\* تخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات .

\* تخفيض نسبة الاقتطاع العليا للضريبة على الدخل الإجمالي .

\* تخفيض معدل الرسم على القيمة المضافة من 4معدلات عند التأسيس إلى معدلين فقط .

\* إلغاء الدفع الجزافي والرسم على النشاط المهني .

- هذه التعديلات سجلت تقدما ملموسا خلال السنوات الأخيرة خاصة فيما يتعلق بتوسيع القاعدة الضريبية على المحروقات والعمل على محاربة ظاهرة أخذت في الانتشار ، وسوف تؤثر على الاقتصاد الوطني وهي التهرب الضريبي خاصة عند إنشاء الضريبة الجزافية الوحيدة لقانون المالية لسنة 2007م. هذا كله لضمان وتحقيق أكبر للتحصيل الضريبي .

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي و الغش الضريبي

### تمهيد:

لايخلو أي بلد مهما كانت درجة تطوره الاقتصادي من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية الذي يعتبر ظاهرة عالمية ، فهي لا تخص الدول السائرة في طريق النمو فقط دون أخرى ، فهي ملازمة للنظام الضريبي ، وتعد إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية ، والوفرة المالية ، والتي يستوجب محاربتها بصفة مستمرة وبمجرد اكتشافها. ادن فالظاهرة تمس بصورة غيـــــر محدودة البلدان المتطورة، و البلدان السائرة في طريق النمو. ومنه السبعينات ازدادت أهمية ظاهرة التهرب والغش الضريبي بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي ، زيادة عجز الميزانية ، فادا توصلت بعض البلدان المتقدمة في التحكم فيها ، فان الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للبلدان السائرة في طريق النمو تسوء كثيرا بسبب النقص في القيمة ،والتي يمكن إن تحدثها الظاهرة في الخزينة العمومية ، لذلك سوف نتناول في هذا الفصل 3 مباحث مرتبة كالآتي :

**المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.**

**المبحث الثاني: تناولنا فيه أسباب التهرب الضريبي.**

**المبحث الثالث: التهرب الضريبي ( مناهج قياسه، آثاره، كيفية معالجته ).**

## المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي:

تمثل الضريبة عبئاً على المكلف بها ، يدفعه إلى محاولة التخلص منها، إما بنقل عبئها إلى شخص آخر والتخلص من عبئها بصورة خاصة عندما يكون محملاً بالعديد من الضرائب ، أو عندما تكون معدلاتها مرتفعة، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها تخلص مسموح لا يخالف القانون يسمى التجنب الضريبي، وتخلص غير مسموح يسمى الغش الضريبي . وأن من أبرز العوامل التي تكسب ظاهرة التهرب الضريبي خطورة متنامية هي الاتجاه المتزايد نحو العولمة، وسقوط الحواجز التجارية وثورة الاتصالات والمعلومات ، وبالتالي فالمشكل لا يكمن في وجود التهرب الضريبي نفسه بل في إمكانية معرفة المدى الذي يبلغه لاتخاذ كل السبل المتاحة لحصره على الأقل ما دام من المستحيل القضاء عليه نهائياً .

### المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي :

إن الإدارة الضريبية هي إحدى أدوات السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها وضع القوانين الضريبية موضع التطبيق، لذلك عمدت دول العالم المعاصرة إلى تقويم هذه الإدارة بما يضمن حصيلة أكبر من الضرائب ويقلل من حالات التهرب الضريبي ومحاربة هذه الظاهرة السلبية بشتى الوسائل وعليه قدمت تعاريف عدة للتهرب الضريبي أهمها :

— **تعريف 1:** يقصد بالتهرب الضريبي إن تفرض الضريبة على تصرف معين ، كالبيع أو الشراء لكن المكلف بالضريبة رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشأة لها ، فتصرفه ليكون سلبياً اذا لا يقوم بتحقيق واقعة البيع أو الشراء (1) .

— **تعريف 2:** يقصد به عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف ، ويكون ذلك إما جزءاً منها، أو كل الضريبة المفروضة عليه ، ويتم التهرب الضريبي قبل بدا فترة الدفع أو خلالها ، باستخدام وسائل معينة غير مشروعة (2) .

— **تعريف 3:** إن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية ، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، بعبارة أخرى إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما شكل كلي أو جزئي، وبنجع عن ذلك آثار سيئة للخرانة العامة لكونه يقلل حصيلة الضرائب واثار سيئة على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يقبلونه فيتحملون عبئ الضريبة بينما يفلت منه آخرون، مما يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة. (3)

### المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي :

— يتخذ التهرب الضريبي بناء على تعريفه أشكال عدة من أهمها :

— تهرب ضريبي مشروع أو ما يعرف بالتجنب الضريبي وتهرب ضريبي غير مشروع وهو ما يعرف بالغش الضريبي .

(1)- محرزى محمد عباس، مرجع سابق، ص26.

(2)- بوعون يحيى نصيرة: الضرائب الوطنية و الدولية، الجزائر، 2010 ص169

(3)- شحادة الخطيب خالد: شامية أحمد زهير: أسس المالية العامة، الطبعة 2، دار وائل للنشر ، 2005، ص215



أولا :التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي).

#### 1 - تعريفه :

يقصد بالتهرب المشروع هو تجنب المكلف للضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات التشريع الجبائي وهذا النوع يترتب عليه اتحاد إجراءات إدارية موجهة من طرف المصالح الضريبية<sup>(1)</sup>.  
ويقصد أيضا بالتهرب المشروع هو ذلك التهرب الذي لا يتضمن أية مخالفة قانونية وذلك بالاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي ، نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة و بهذا لا يترك المكلف أية مخالفة قانونية، وبالتالي لا يمكن ملاحقته، أو فرض أي عقوبة عليه.(2)

#### 2- أشكال التهرب المشروع (التجنب الضريبي) :

بناء على تعريف القانون الضريبي المشروع، فإن المكلف بالضريبة باستطاعته أن يتهرب من دفع الضريبة باتخاذها شكلين هما :

#### 1-2: التهرب المنظم من طرف القانون :

إن هذا النوع من التهرب يكون مقصودا من جانب المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية ، أو الاجتماعية ، كان تفرض ضريبة الدخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ، ثم تستثني منها أرباح بعض المؤسسات ، أو كان يقوم المشرع بفرض ضريبة على سلع استهلاكية معينة ، لأجل منع استهلاك هذه السلع .

-وفي كل الحالات ، فإن الفرض لا يكون معرضا لدفع أية ضريبة ، طالما لم يتم بالواقعة المنشئة لها .(3)  
2-2: التهرب عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون :

قد يستطيع الأفراد تجنب الضريبة عن طريق استغلال الثغرات القائمة في النص القانوني ، و بهذا لا يترك المكلف أي مخالفة قانونية ، وبالتالي لا يمكن ملاحقته أو فرض أي عقوبة عليه ، ومثال ذلك : التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل عن طريق تجزئة الشركة الكبرى إلى عدة شركات صغيرة ، بحيث مستقلة إحداها عن الأخرى من الناحية القانونية ، أو تخلص الشركات المساهمة من الضريبة على الأرباح عن طريق زيادة النفقات العمومية ، أو تجنب تطبيق المعدلات التصاعدية بتحويل جزء من الأرباح إلى رواتب وأجور .(4)

ثانيا : تهرب ضريبي غير مشروع (غش ضريبي) :

#### 1-تعريفه :

التهرب الضريبي غير المشروع ، أو الغش الضريبي : هو تخلص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه ، من خلال المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية ، لتندرج بذلك تحت كل طرق الغش والاحتيال ، وبالتالي فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون .(5)

(2)-

(1)- محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص 265.

طاقة محمد ، العزاوي هدى : اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة 1، 2007، ص 118.

(3)- قارة ملاك ، مرجع سابق ، ص 66.

(4)- طاقة محمد ، العزاوي هدى ، مرجع سابق ، ص 119.

(5)- بولوخ عيسى : الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2003/2004 ، ص 5.

## 2- أنواع التهرب غير المشروع ( الغش الضريبي ) : (1)

يمكن التمييز بين نوعين من الغش الضريبي هما : الغش العادي (البسيط) والغش الموصوف (المركب)

### 2-1: الغش العادي (البسيط):

هو كل محاولة معتمدة من اجل تضليل الإدارة الجبائية للوصول إلى خضوع اقل للضريبة من خلال تقديم تصريحات ناقصة ، تتضمن بيانات خاطئة بسوء نية أو التأخير في تقديمها نهائيا، كون المكلف بالضريبة واعيا بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به ، وتكون محاولة التضليل هذه دون استعمال عنصر التدليس ، لذلك فانه : >> كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة << .

### 2-2: الغش الموصوف (المركب) :

يعرف على انه كل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بسوء نية من اجل تضليل الدارة الجبائية يعتبر المكلف متهم M.COZIN مستعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة ، وحسب باستعمال طرق تدليسية ليس فقط يهرب من دفع الضريبة ، بل أيضا لمحاولته مسح كل اثر لتهربه لأية رقابة محتملة ، كتقديم فواتير مزورة ،دفاتر مزورة.

### 3- صور التهرب غير المشروع :

من أهم الصور التي يتخذها التهرب غير المشروع نذكر :

### 3-1: بالنسبة للضرائب المباشرة :

يستعمل عادة هذا النوع أصحاب المهن الحرة (أطباء ،مهندسون، محامون ،تجار ) اد يقومون بتقديم إقرارات ناقصة ، وبقيم اقل من قيمها الحقيقية ، كما يقوم أصحاب الشركات والمقاولات عند تحديدهم لوعاء الضريبة على الأرباح التجارية و الفلاحية بتقديم محاسبة مزورة ، ويتم ذلك بتضخيم الأجر، وهذا بغرض تخفيض الأرباح المفروضة عليها الضرائب ، كما قد يتم الغش الضريبي عن طريق إخفاء المظاهر الخارجية التي يلجا المشرع إلى فرض الضريبة عليها ، كقيام المكلف مثلا : بإخفاء جزء كبير من تركته عن المصالح الضريبية .(2)

### 3-2: بالنسبة للضرائب غير المباشرة :

هو قيام الشخص بإخفاء المادة الخاضعة للضريبة ، كما هو الحال بالنسبة للسلع المصدرة أو المستوردة والتي تكون محلا لفرض الضرائب الجمركية ، اوان يقوم صاحب هذه السلع بإعطاء تصريح يتضمن قيمتها ، لكن تكون هذه الأخيرة اقل مما عليه في الواقع .(3)

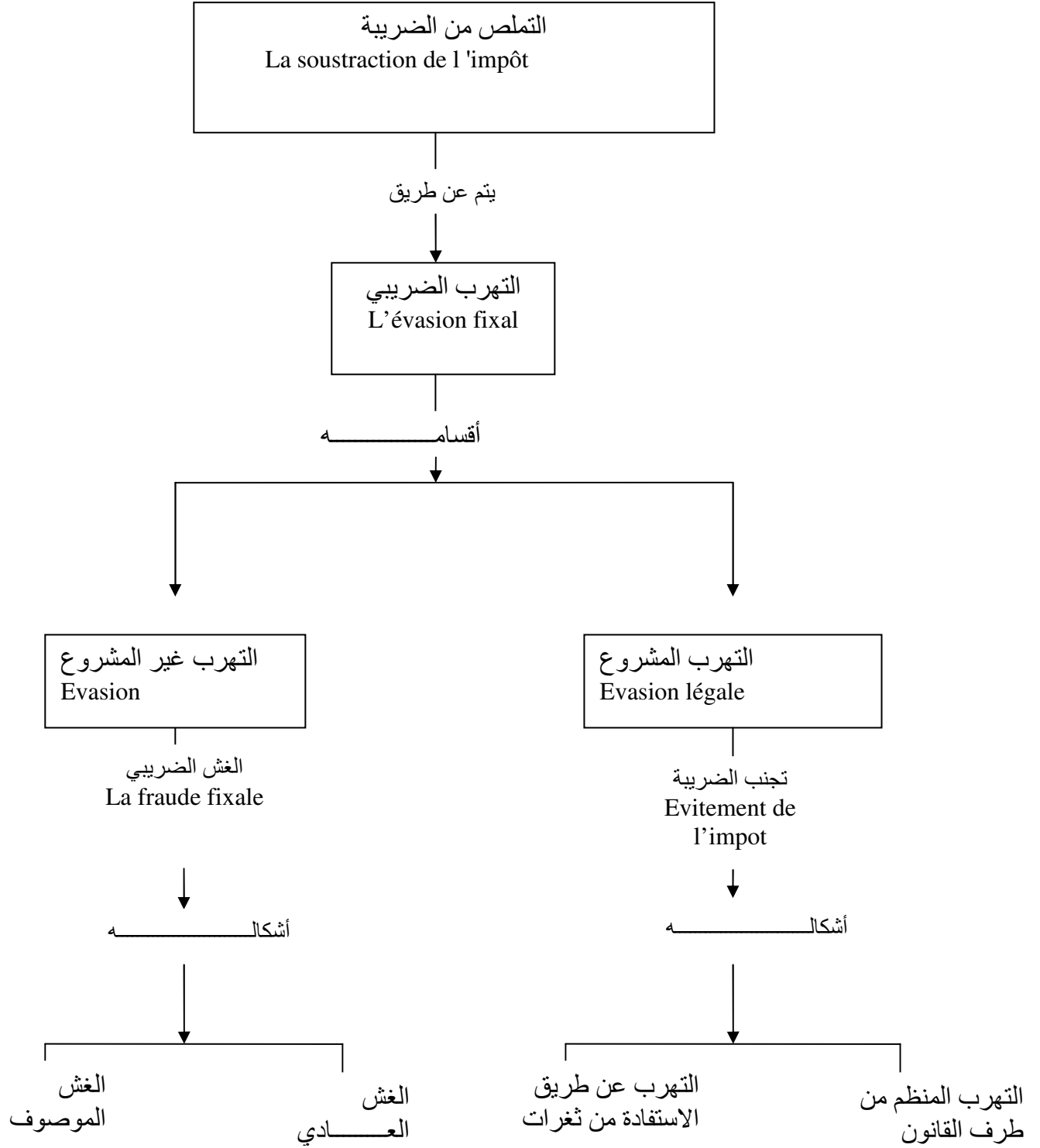
(1)- المرجع نفسه،ص7.

(2)- بولخوخ عيسى ،مرجع سابق، ص9.

(3)- قارة ملاك ، مرجع سابق ، ص67.

وفي الأخير فان التهرب من الضريبة ، سواء كان تجنباً او غشاً ، يحول دون ان تؤدي الضريبة وظيفتها الأساسية إلا وهي تزويد السلطات العمومية بالإجراءات اللازمة لمتابعة مسار التنمية الاقتصادية والسياسية ، والاجتماعية ، ومساعدتها في التأثير ، والتحكم في الأنشطة الاقتصادية .  
وهذا ما يوضحه الشكل التالي :

شكل رقم 1: أنواع التهرب الضريبي



المصدر : قارة ملاك، ص 68.

## المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي:

ليس هناك في الحقيقة إمكانية لحصر كل أشكال التهرب من الضريبة حصرا دقيقا و شاملا ، إذ إن الباب في هذا المجال من مجالات النشاط مفتوحا أمام تفنن ، و اختراع المتهربين فتختلف فئات المكلفين في سعيهم للتخلص من أعباء الضريبة متخذين بذلك عدة طرق حسب كل فئة ، فمنها من يعتمد على التلاعب المحاسبي الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة ، و تخفيض الإيرادات من جهة أخرى ، و منها من يعمل على استغلال الثغرات القانونية ، و المادية من جهة أخرى ، و ذلك من أجل الوصول إلى غاية واحدة ، و هي التملص من الالتزامات الضريبية.

### أولاً: التلاعب المحاسبي:

إن التهرب عن طريق التلاعب يتم بلجوء المكلف إلى تقديم أفرار استنادا إلى دفاتر ، و السجلات و الحسابات مصطنعة مخالفه للدفاتر و السجلات الحقيقية ، و مثال ذلك: اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع، أو توزيع الأرباح على شركاء وهميين ، بقصد التقليل من الإيرادات، و زيادة النفقات أو اللجوء إلى إتلاف و إخفاء الدفاتر و السجلات و المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .(1)

من هذا نخلص إلى أن التلاعب المحاسبي يتم إما بتضخيم التكاليف، أو بتخفيض الإيرادات أو هما معاً.

### 1- تضخيم التكاليف :

إن من ابرز الطرق و أكثرها استعمالا في الغش الضريبي هي تضخيم الأعباء و التكاليف ، و بالتالي تقليص الربح الحقيقي الذي يؤدي بدوره إلى إخفاء جزء كبير من الوعاء الضريبي ، و هي الغاية التي يسعى إليها المكلف ، و إن عملية تضخيم التكاليف تكمن أساسا في ملفات المستخدمين ، و وظائف وهمية و تسجيل نفقات غير مبررة ، و كذا الحساب الخاطئ للاستهلاكيات ، بالإضافة إلا العديد من الأساليب المتنوعة الأخرى . (2)

### 2- تخفيض الإيرادات :

تعتبر طريقة التقلص ، أو التجاهل لبعض الإيرادات في التقيد المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف لتقليص قيمة الضريبة ، حيث انه بذلك يعطي قيمة لأرباحه اقل بكثير مما هي عليه فعلا، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيمة معتبرة

### ثانيا: ثغرات القانون و العمليات المادية: .(3)

يعتبر الغش الضريبي باستخدام ثغرات القانون و العمليات المادية أكثر دقة، و تنظيم حيث يمارس المكلف في الخفاء أنشطة من المفروض قانونيا ان تخضع لضرائب معين، و هذا دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بذلك.

(1)- نوي نجاة:فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003 ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2003/2004،ص9.

(2)-بولخوخ عيسى ،مرجع سابق ،ص11.

(3)- نوي نجاة ،مرجع سابق ، ص9.

## 1/ الغش عن طريق العمليات القانونية (ثغرات القانون) :

و يكون بخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضع القانونية الحقيقية ، بتكليف خاطئ لحالة ما، كتمرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى معفاة أو اقل خضوعا للاقتطاع مثل تسجيل عملية بيع على أساس انه هبة . كما يمكن التهرب على اثر عمليات وهمية كلجوء مؤسسة ما لشراء بضاعة بدون فاتورة بسعر اقل مما هو متداول في السوق، ثم تقوم هذه المؤسسة بإصدار فواتير شراء وهمية بأسعار و تكاليف مضخمة، و القيام بتسديدها وهميا.

## 2/ الغش عن طريق العمليات المادية:

يتم هذا عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية بالإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة للاقتطاع ، فيكون الإخفاء كلي في حالة عدم الإخطار بمزاولة نشاط التجاري ، الصناعي ، أو الحرفي ، أما الإخفاء الجزئي فيكون بإقرار مزاولة نشاط ما ، لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من المخزونات ، أو الممتلكات .

### المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي

إن انتشار أي ظاهرة في مجتمع ما هي إلا انعكاس لمحيط توافرت فيه الشروط الملائمة لذلك والتي ساعدت في نموها واتساعها، والتهرب والغش الضريبي واحد من الظواهر التي تفشت اغلب المجتمعات والتي اقترن وجوده بوجود الضريبة نفسها ، وإذا كان السبب الظاهر للتهرب هو رغبة المكلف في التخلص من عبئ الضريبة وعدم التنازل عنها للدولة، إلا إن دوافع المكلف في تصرفه بهذا الشكل وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته، تتوقف على العديد من الأسباب الخفية والنفسية الاقتصادية والسياسية، الإدارية والتشريعية.

### المطلب الأول: الأسباب النفسية والخفية.

إن خطورة ظاهرة الغش الضريبي ولما لها من آثار فهي تكون نتيجة لعدة أسباب، هذه الأسباب تعمل على خلق وتكوين وعلي لدى الفرد ، ومن ثمة المساهمة في قبول أو رفض الضريبة بحسب الثقافة المكونة لدى الفرد ، ومن أهم هذه الأسباب نجد منها ما هو متعلق بنفسية المكلف، ومنها ما هو متعلق بخلفه.

### – أولاً: الأسباب الخفية .

وهي ضعف الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين ، ويرجع بعض المؤلفين سبب ضعف الوعي الضريبي. عند المكلفين إلى عدة عوامل منها اعتقاد الشخص انه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها ، أو عدم شعوره بم تقدمه له الدولة من خدمات ، وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، وذلك إن دفعها ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة. كذلك اعتقاد الشخص إن الدولة شيء استخدام الأموال العامة وإنها تضر الجماعة بهذا الشكل. (1) . ونضيف إلى ما تقدم إن شعور المكلف بثقل الأعباء الضريبية الملقاة على كاهله يجعله مضطراً إلى البحث عن الثغرات القانونية التي تتيح له مجالات التهرب من الضريبة لا لمدى عدالتها وتوافقها مع القدرة التكلفة الفردية والقومية. (2)

(1) - خطيب خالد: التهرب الضريبي ،مجلة جامعة دمشق ،العدد 2، 2000.

(2)-عطوي فوزي : المالية العامة:النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات اعلى الحقوقية ،بيروت ،لبنان ،2003.

## — ثانيا : الأسباب النفسية .

حيث تلعب العوامل النفسية دورا هاما في عملية التهرب الضريبي ،فكلما زادا الوعي الضريبي والأخلاقي قل التهرب الضريبي و العكس صحيح. (1)

فالوعي الضريبي هو مدى تقبل الفرد للضريبة واقتناعه بأهميتها ودورها الفعال في التنمية الشاملة للبلاد .وباعتبار إن الضريبة اقتطاع يقع على ممتلكات الأفراد دون مقابل فان المكلف يعتقد إن الضريبة أداة إفقار للشعوب ،ويأتي التخلص من دفعها كوجه من أوجه المقاومة لا أكثر ولا اقل. (2)

كم ان المعتقدات النفسية كانت حافزا للتهرب من الضريبة ،منها الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لا نها لا تستند إلى منطلقات عقائدية بعكس التي تعتبر من أركان الإسلام ،كذلك الاعتقاد إن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا أخلاقيا ،وتبريرهم في ذلك إن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا لفكرة "سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت هذه الأخيرة شخصا معنويا " فالوعي بوجود الدولة والحس المدني يعتبر إن من القوى النفسية لكل تضييم وطني ،وبجدر أخذها بعين الاعتبار في رسم السياسات المالية والضريبية. (3)

## المطلب الثاني :الأسباب الاقتصادية والسياسية:

إن أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة لا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية ،ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة ،وفعالية الإجراءات إلا انه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي :

### أولا : الأسباب الاقتصادية :

إن للأسباب الاقتصادية دورا هاما في عملية التهرب ،فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان التهرب الضريبي كبيرا ،والعكس صحيح. كما إن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زادا عبئ الضريبة عليه ،وكلما ساء مركزه المالي والعكس بالعكس ،كذلك يزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء. (4) . فكثيرا ما يكون لطبيعة الضر وف الاقتصادية العامة في فترة معينة التأثير البالغ على ظاهرة التهرب الضريبي ،ففي فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي بسبب كثرة النقود وارتفاع مدا خيل الأفراد وتحسن القدرة الشرائية للأفراد في صور طلبات كثيرة على السلع والخدمات الحالية ، مما يسمح للمنتجين نقل عبئ الضريبة إلى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم ،إما في فترات الركود الاقتصادي أين تعجز الآلة الإنتاجية على تلبية الحاجات الضرورية التي تتطلبها حياة الأفراد وسير أنشطتهم تعمل على انتشار التهرب الضريبي وزيادته بسبب قلة النقود وانخفاض دخول المكلفين ،وتدهور القدرة الشرائية للأفراد ،مما يصعب على المنتجين نقل عبئ الضريبة ، وبالتالي يلجؤون إلى استعمال جميع الطرق والوسائل للتخلص من ثقل الاقتطاع .

(1)- نوي نجاة ،مرجع سابق ،ص4.

(2)- بولخوخ عيسى ،مرجع سابق ،ص 25 .

(3)- نوي نجاة ،مرجع سابق ،ص5.

(4)- حسن عوض الله زينب،مرجع سابق،ص188.

## ثانيا : الأسباب السياسية :

تلعب سياسة الإنفاق العام دورا أساسيا ، فكلما أحسن الحكام في استخدام الأموال العامة كلما قل ميل أعضاء الجماعة نحو التهرب من الضريبة . (1)

كما أن البعض يرى أن استخدام الأموال المحصلة في أغراض خاصة وغير مالية (اجتماعية اقتصادية) يجعل بعض الطبقات التي تتحمل الضريبة أكثر من غيرها تشعر بالظلم لعدم الاستخدام الأحسن للنفقات العمومية وذلك من طرف الحكام . (2)

كما ان انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة ، عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها ، وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية. فكلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب وزادت الشكوى من عدم إنفاق حصيللة الضرائب في المنافع العامة ، أدى ذلك إلى ارتفاع

التهرب الضريبي خاصة إذا شاع بينهم أن حصيللة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوف المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب . (3)

## المطلب الثالث : الأسباب التشريعية والإدارية

لعل من أهم أسباب التهرب مدى ما تتطوي عليه الضرائب من عبء يزيد عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله ، بالإضافة إلى ذلك سببان رئيسيان للتهرب والغش الضريبي ، يتعلق الأول بالتشريع والثاني بالإدارة الضريبية.

## أولا : الأسباب التشريعية

إن الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك إما إلى النقص في التشريع الضريبي وعدم أحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة وربما يرجع إلى عدم ثقة التشريعات الضريبية التي غالبا ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة، وتعقيد التشريع الضريبي عامل مهم أيضا في التهرب الضريبي . (4) كذلك عدم الاستقرار والتغيرات المستمرة التي تجعله غامضا ، والتي تؤدي إلى إنهاك المكلف ، ومن أمثلة هذا التعقيد ما تجوبه قوانين الضرائب من إعفاءات ، تخفيضات وزيادة في المعدلات إضافة إلى هذه الأسباب نجد عدم استقرار التشريعات الراجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين . من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها ، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسة من الضريبة تدفع بهم إلى رفع كل مشروع للإصلاح الضريبي

(1)- حسن عوض الله زينب،مرجع سابق،ص187.

(2)- بولخوخ عيسى ،مرجع سابق ،ص28.

(3) - نوي نجاة ،مرجع سابق ،ص5.

(4)- شحادة الخطيب خالد ،زهير شامية أحمد،مرجع سابق ،ص217.

وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي . كما أن ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي ، إذ أن ارتفاعه يؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي ، حيث أن كل زيادة في حجم الاقتطاعات الضريبية ، ستؤدي إلى التقليل من حجم الدخل الذي يتحصل عليه المكلف ومنه محاولة هذا الأخير التملص من دفع الضريبة والتخفيض من وعائها ، وبالتالي فإن قانون المقاومة للضريبة في نمو . (1)

### ثانيا : الأسباب الإدارية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي ، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل التهرب الضريبي ، كما أنها تعتبر الوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف بالضريبة وذلك بالسهر على التنفيذ الأمثل والصارم للنصوص والتشريعات الجبائية على المكلف ، ولكن لا بد من النظر إلى إمكانيات التطبيق فليس من المجدي الزيادة في الحصيلة الضريبية بفرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب إذا كانت تقتصر إلى وسائل تنفيذها ، فإن ذلك يزيد من الأمر تعقيدا بتعدد الضرائب التي تقلل من الحوافز وتدفع إلى التهرب . (2)

كما أن النقائص الموجودة في الإدارة الضريبية هي التي تحد من كفاءتها ومنه تدفع بالمكلف إلى التهرب ومن أهم هذه النقائص نجد ضعف الوسائل المادية والمالية (النقل ، الرواتب ، الحوافز ) والتي مازالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في القيام بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه ، وكذلك ضعف الإمكانيات البشرية سواء من الجانب الكمي المتمثل في نقص عدد المستخدمين (أعوان الرقابة ) مقارنة مع ارتفاع عدد المكلفين ، أو الجانب النوعي الذي يرجع إلى ضعف التأهيل والكفاءة بسبب نقص المدارس المختصة في تكوين إطارات في التحقيق والرقابة الجبائية.

### المبحث الثالث : التهرب الضريبي (مناهج قياسية ، أثاره ، كيفية معالجته )

إن التهرب الضريبي يخلق أثار هامة ، هذه الآثار جعلت معظم الدول تلجأ إلى قياسه مستخدمة في ذلك مناهج عديدة من أجل معرفة كيفية التعامل معه ، كما انه يستوجب إجراءات صارمة لمحاربتة .

#### المطلب الأول : مناهج قياس التهرب الضريبي

إن السبب الرئيسي لقلق واضعي السياسة الضريبية و مديري الضرائب لا يكمن في وجود التهرب الضريبي ، وإنما في المدى الذي يصل إليه ، لهذا كان قياس حجم التهرب الضريبي مفيدا وضروريا لما يمنحه لواضعي السياسة الجبائية من فكرة شاملة من الممكن تحليل الآثار التي يتركها التهرب الضريبي إلا أن المتفق عليه هو استخدام تقييمين كوسيلة لتقدير التهرب الضريبي .

(1) - نوي نجاة، مرجع سابق، ص6-7.

(2)- بولخوخ عيسى ،مرجع سابق ،ص21.



## أولاً : تقييم الاقتصاد السري

إن غياب التقديرات لهذه الظاهرة تبقي تقديرات الاقتصاد السري من بين الوسائل الناجعة المستخدمة لتقدير التهرب الضريبي

لما كانت تقديرات الاقتصاد السري تستند إلى بيانات إجمالي الناتج القومي ، فإنها تتضمن بعض المغالاة في الدخل غير المبلغ عنه ، أو الدخل المبلغ عنه بقيمة أقل من قيمته مما يشكل نقصاً في التقدير لا بد من تصحيحه ، ويضم هذا التقييم عدة مناهج من بينها : (1)

### 1- المنهج النقدي :

يقوم هذا المبدأ على افتراض أن النسبة النقدية ثابتة مثل تداول النقود بالنسبة للطلب على الودائع ، وإن سبب تغيرها هو السوق الموازي ، ولهذا نختار الفترة الذهبية التي يكاد ينعدم الغش الضريبي فيها والتي لا يكون موجود فيها الاقتصاد الموازي وتقدر نسبتها النقدية التي تقارن مع الفترة محل الدراسة . أما الانتقاد الموجه لهذا المنهج هو أنه لا يوجد سبب كاف لبقاء النسبة النقدية ثابتة مدة طويلة ، كما أن اختيار الفترة الذهبية لا يقوم على أساس علمي ومنطقي. (2)

### 2-منهج سوق العمل :

نشأ هذا المنهج في إيطاليا في فترة الخمسينات ، يقوم أساساً على استقصاء حجم اليد العاملة غير المعلن عنها ومتوسط إنتاجها ، ومنها حجم الاقتصاد غير المحسوب ما يؤخذ عليه أنه يحسب الدخل مستندا على عامل إنتاجي واحد " القوة العاملة " ، مهماً أهم عامل في الدورة الإنتاجية وهو تحصيل الدخل المتمثل في رؤوس الأموال ، فضلاً عن اعتماده على افتراضات قابلة للنفي بشأن إنتاجية العمل في القطاعين الرسمي وغير الرسمي .

### ثانياً : التقييم بعدم الالتزام الضريبي

تبقى التصاريح و الإقرارات الضريبية البينة الوحيدة عن التزام المكلف بدفع ضريبته أو على الأقل لخضوعه أو عدم خضوعه للاقتطاع الجبائي ، وأمام تقادم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي جنح المحللون إلى قياس هذه الظاهرة انطلاقاً من الدراسات التحليلية للإقرارات الضريبية المتفاوتة حسب المحور المرتكز عليه ، لذلك جاءت مناهجه عديدة ، والتي تلخص فيمايلي :

### 1-المناهج المباشرة :

#### 1-منهج الإعفاءات الخاصة :

يقوم هذا المنهج على أساس الإعفاءات من بعض الغرامات والعقوبات التي تمنحها الحكومة لصالح دافعي الضريبة ، وهذا بغية تشجيعهم للتصريح بدخولهم وأرقام أعمالهم الحقيقية ، وعلى أساس هذه التصريحات تتم عملية المقارنة بين الحالتين ( قبل الإعفاء وبعده ) والفرق الذي يظهر بينهما يعبر عن قيمة التهرب ، وبما أن الإعفاءات لن تكون

(1)- بولوخ عيسى ،مرجع سابق ،ص39

(2)-قارة ملاك ،مرجع سابق ،ص72.

يقوم هذا المنهج على أساس الإعفاءات من بعض الغرامات والعقوبات التي تمنحها الحكومة لصالح دافعي الضريبة ، وهذا بغية تشجيعهم للتصريح بدخولهم وأرقام أعمالهم الحقيقية ، وعلى أساس هذه التصريحات تتم عملية المقارنة بين الحالتين ( قبل الإعفاء وبعده ) والفرق الذي يظهر بينهما يعبر عن قيمة التهرب ، وبما أن الإعفاءات لن تكون بصفة دائمة فإن الدخل الحقيقي للممول الذي يصبح معروفا لدى المصالح الضريبية يتعرض للمتابعة الجبائية في حالة التأخر أو تقديم تصريح مزور .

#### ب-منهج المراجعات الخاصة :

يعتمد هذا المنهج في طريقته على الإقرارات والمراجعات الميدانية المفصلة لدافعي الضريبة في كل منطقة من مناطق البلاد ، وعلى أساس الدخل الوطني تحسب الضريبة التي كان من المفروض أن تتحصل عليها خزينة الدولة لو التزم دافعوا الضريبة بتطبيقها وتنفيذها بدقة . إلا أن هذا المنهج يعاب عليه انه يعتمد فقط على المكلفين المسجلين لدى المصالح الضريبية ويستبعد غير المسجلين .

#### 2-المناهج غير المباشرة : وتنقسم إلى :

##### 1-منهج المدخل المادي :

يقوم هذا المنهج على أساس المبدأ التالي : اختيار مدخل مادي ما وليكن الكهرباء مثلا ، ومع افتراض وجود علاقة ثابتة بينه وبين الناتج الوطني ، حيث يتم تقدير الناتج الوطني اعتمادا على حجم الاخراجات واستهلاك هذا المدخل ثم تتم عملية المقارنة بين الناتج الوطني المقدر والمعلن والفرق بينهما يقاس عليه حجم الغش الضريبي . ما يعاب على هذه الطريقة هو قيامها على افتراض وجود نسبة ثابتة بين الدخل والناتج الوطني ، غير انه يمكن أن تحدث زيادة في الناتج الوطني دون أن تكون هناك زيادة في الدخل وبالتالي لا يمكن القياس عليه في مثل هذه الحالة .

##### ب-منهج التفاوت :

يعتمد هذا المنهج في تقديره للغش الضريبي على حساب الدخل الوطني اعتمادا على مصادر السلطات الضريبية من جهة ، وعلى مصادر غير السلطات الضريبية من جهة أخرى على شرط أن لا تكون لها أية علاقة بها مثل وزارة الصناعة أو التجارة ، ويتم حساب الفرق بين الدخلين الذي ينسب في الأخير إلى دخل المتهرب .

##### ج-منهج الاستقصاء :

يقوم على حساب المداخل الحقيقية لدافعي الضريبة عن طريق الاستقصاء ومقارنتها مع الدخول المصرح بها إلى المصالح الضريبية ، وتكمن صعوبة هذه الطريقة في كيفية اختيار العينة الإحصائية كما أن طبيعة المتهربين تطرح مشكلة الثقة في المعلومات المستقاة لديهم .

#### د-منهج الضريبة القانونية المحتملة :

يتم وفقا لهذا المنهج حساب مقدار الضرائب المتهرب منها اعتمادا على الضرائب القانونية التي كان من المفروض أن تحصل من خلال الدخل الوطني بافتراضه صحيحا ، والضرائب المحصل عليها فعلا ، والفرق بينهما هو مقدار الضرائب المتهرب منها.

#### هـ-العطلة الجبائية :

عندما يقع المكلف في عجز ، تمنح له الإدارة الجبائية فترة بيضاء (العطلة الجبائية ) من اجل استرداد عافيته ، يتم تحديد هذه الفترة من خلال دراسة معمقة لوضعيته . (1)

#### المطلب الثاني : آثار التهرب الضريبي

التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلا دون تحقيق احد الأهداف القاعدية والأساسية للضريبة ، والمتمثل في الهدف المالي ، وكذلك الأهداف الأخرى الاقتصادية والاجتماعية ، كما هو متفق عليه عند اغلب الاقتصاديين والمشرعين للضريبة ، وعلى ضوء ذلك يمكن حصر الآثار السيئة للتهرب الضريبي في المجالات التالية :

المالية، الاقتصادية والاجتماعية ، إضافة إلى آثار نفسية يخلفها .

#### أولا : الآثار المالية

يتسبب الغش الضريبي في خسارة مالية للخزينة العمومية ، والتي تظهر في الفرق بين الإيرادات المتوقعة ، والإيرادات المحققة في الميزانية العامة للدولة ، كما يساهم بشكل كبير في انخفاض قيمة العملة الوطنية ، وذلك نتيجة لتداول أموال مهربة وغير مصرح بها رسميا في السوق النقدي . (2)

ولسد هذه الفجوات و الاختلالات المالية تلجأ الدول إلى البحث عن مصادر أخرى للتمويل ، تكون بالتأكيد ضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من آثار سيئة ومن بين هذه المصادر :

(1)- بولخوخ عيسى ،مرجع سابق ،ص44

(2)- قارة ملاك ،مرجع سابق،ص86

## 1-الإصدار النقدي :

- هو ضخ قدر من النقود (الكتلة النقدية) و يطلق عليه كذلك التمويل بالتضخم ، وينتج عنه مايلي :
- زيادة مفرطة للأسعار دون أن يقابلها زيادة في الإنتاج.
- ظهور التضخم بمختلف أنواعه.
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين و تدهورها .
- انخفاض الصادرات في البلاد الذي يؤدي إلي قصور في الحصول على العملة الصعبة .

## 2- الدين العام

إن اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصدره (داخلي أو خارجي) و مدته ، و طريقة الاكتتاب (عام أو عن طريقة البنك ) يؤدي إلى آثار و خيمة تتمثل في :

- عبء على ميزان المدفوعات، وذلك في حالة السداد ، و تحمل الأجيال المستقبلية أعباء القروض العامة
- استنزاف و وجوب تدبير الدولة للمورد المالي لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام
- تقلص النشاط الإنتاجي نتيجة الاستخدام للأموال أو قرضها للدولة بغية الحصول على فوائد.

## 3- أثره على التجارة الخارجية:

مشكلة البلدان النامية هي اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار منخفضة و استيراد أسعار التجهيزات بأسعار مرتفعة، و بالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص ، ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها فان ذلك يؤثر سلبا على التجارة الخارجية. (1)

## ثانيا : الآثار الاقتصادية :

للجباية تأثير كبير على الأقطاب و المتغيرات الرئيسية للاقتصاد ، ويتجلى بوضوح في التأثير على العناصر الاقتصادية المختلفة : الإنتاج، التضخم ، الاستهلاك ، ...الخ ومن هنا فان التهرب من الضريبة يؤدي إلى إمكانية ضعف الادخار والاستثمار والتقليل من فرص التنمية ، وكبح أهم محفزات الاقتصاد وعلى رأسها المنافسة . (2)

## ثالثا : الآثار الاجتماعية :

لا يقتصر اثر التهرب الضريبي على الناحيتين الاقتصادية والمالية بل يتعداهما إلى النواحي الاجتماعية بترابط لا يمكن فصله ، فالمعروف أن هدف الدولة من فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعيشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع الا ان التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الاجتماعية . (3)

(1)- بولوخ عيسى ،مرجع سابق ،ص31-33.

(2)- المرجع نفسه ،ص34.

(3) -يوعون يحيوي نصيرة ،مرجع السابق ،ص181.

## رابعاً : الآثار النفسية

التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية ، فتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي .(1)

### المطلب الثالث : وسائل معالجة التهرب الضريبي في الجزائر :

لتحقيق أغراض السياسات المالية الحكومية يجب أن تقوم الدولة بمعالجة التهرب الضريبي ، وذلك على النطاقين الدولي والمحلي ، ولقد لجأت هذه الأخيرة إلى عدة إجراءات متمثلة في مايلي :

#### 1\_نشر الوعي الضريبي :

ويتم ذلك بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعيتها حق الدولة في تقاضيها ، ووجوه إنفاقها من خلال أجهزة الإعلام المختلفة ، ليقوم المكلفون بتقديم إقراراتهم في الميعاد وسداد الضريبة في الوقت المحدد، وذلك لان الشعور بالمسؤولية اتجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الاعتبارات الموضوعية والفنية ، بل يستند إلى اكتمال الوعي الضريبي .

#### 2-الرقابة الجبائية :

إن الإدارة الجبائية تتمتع بصلاحيات الرقابة لتصريحات المكلفين بالضريبة ، وذلك لان النظام الجبائي مبني على أساس التصريح العفوي ، ويعتبر حق الرقابة ضمان لتحقيق مبدأ المساواة بين الخاضعين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي وذلك للحفاظ على ضمان المنافسة النزيهة في معاملاتهم . (2)

#### 3-إصلاح التنظيم الهيكلي الضريبي :

وذلك بتدعيم الإدارات المكلفة بجباية الضرائب بإعداد كافية من العاملين الكفوئين وتزويدها بأحدث الوسائل في المحاسبة الضريبية اذ أن مكافحة التهرب الضريبي تعني قبل كل شيء وجود أداة ضريبية عالية الكفاءة . (3)

(1) -شهادة الخطيب خالد ،شامية أحمد زهير،مرجع سابق،ص 223

(2)- قارة ملاك ،مرجع سابق،ص87-88.

(3)- حشلفي هاجر ،صخري أمينة ،مرجع سابق،ص21.

#### 4- تخصص المكافآت :

خاصة بالنسبة للمكافئين الذين يظهرون تعاوناً ضريبياً أكبر مع السلطات ، وذلك تحفيزاً لهم وتشجيعاً لغيرهم للاقتداء بهم .

#### 5- حجز الضريبة عند المنبع :

أي متابعة المشكلات التي يفرزها التشريع والعمل على سد الثغرات التي تظهر أثناء التنفيذ ، فيمكن اللجوء إلى جباية الضريبة من المصدر ، لأن ذلك سيؤدي إلى خصم الضريبة من الإيراد قبل وصوله لصاحبه مع مراعاة أحكام الرقابة على القرارات التي يتقدم بها الأفراد لإدارات الضرائب عند دخولهم .

#### 6- معالجة التهرب الضريبي على النطاق الدولي :

وتتمثل المعالجة الدولية في :

1- الإطلاع على أموال الأفراد في الخارج عن طريق تقديم الأفراد لإقراراتهم المالية عن دخولهم وإيراداتهم المتحققة أو الموجودة في الخارج وأحكام الرقابة على تلك القرارات والإطلاع على ملفاتهم وأوراقهم المالية ، فالمصارف تقوم أحياناً بخصم الضرائب المستحقة على عملائها وتوردها للخزينة العامة مباشرة .

ب- عقد المعاهدات الدولية تسهيلاً لحصول الدولة على المعلومات المالية لأفرادها وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم واتخاذ الإجراءات اللازمة وفرض العقوبات على المتهربين .(1)

7- فرض عقوبات قاسية على من يقترفون الغش الضريبي كان تفرض عقوبات مالية مثل مضاعفة الضريبة أو جزائية كالحكم بالغرامة أو الحبس ، كما أن الأهم من فرض العقوبات هو محاولة اكتشاف التهرب نفسه .(2)

(1)- حشلفي هاجر ، صخري أمينة ، مرجع سابق ، ص 22-23 .

(2)- طاقة محمد ، العزاوي هدى ، مرجع سابق ، ص 119-120 .

## خلاصة الفصل:

بناء على ما سبق ، فان ظاهرة التهرب الضريبي من أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية ، لذا فمن الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية ، وهذا راجع إلى اختلاف وجهة النظر التي انطلق منها كل باحث ، كما إن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة، و مترابطة فيما بينها ، تترجمها تصرفات للممولين ، وتؤدي بهم إلى الإفلات والتملص الكلي أو الجزئي من أدائهم لواجباتهم الضريبية وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ، ومتجددة تتلاءم وتتناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ، وحتميات تفرضها العولمة مما زاد من شدة ، وحدة هذه الظاهرة ، لذا أصبح من العسير جدا التحكم فيها.

غير انه مهما كانت الوسيلة المعتمدة ، فان النتيجة واحدة ، وتتمثل في الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على مستويات عدة منها : الاقتصادية ، المالية والاجتماعية ، وهذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من الآثار السيئة لهذه الظاهرة ومعالجتها ، ولكي تقوم بذلك بكفاءة فمن الضروري على الأقل أن تكون لها صورة عن الحجم ، والمستوى الذي تبلغه ، معتمدة في ذلك على بعض الطرق والمناهج القياسية ، واتخاذ بعض الإجراءات العلاجية سواء كانت تحسيسية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة ، أو ردعية بتحويل مهام ذلك إلى الأجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية ، والذي نتناوله بالتفصيل في الفصل الميداني .

## الفصل الثالث : الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

تمهيد:

إن التهرب الضريبي هو داء جميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتشتد خطورته في البلدان التي تمثل فيها الجباية أهم مورد للخزينة العامة للدولة. لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد الدواء لهذا الداء بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمحاربته، ومنها وسيلة الرقابة الجبائية.

إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحته، وتكتسي أهمية بالغة أكثر، نظرا لأن النظام الجبائي الجزائي نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبة لازمة، لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وصادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

وسنحاول في هذا الفصل تبيان الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية من خلال ثلاث مباحث:

**المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.**

**المبحث الثاني : أنواع الرقابة الجبائية.**

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



## المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

الرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي مجتمع لأنها تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره للخير، نتيجة لتجاوز المسؤول لسلطته أو تجاوز المحكوم لحقوقه، ويترتب على ذلك آثار عدة. فأي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة فعالة و منظمة يعتبر نظاما ناقصا، ولا تختلف الرقابة في هذين النظامين عنها في النظام الجبائي، ففي هذا الأخير تعد من بين الوسائل المجدية المستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

للقوف على مفهوم الرقابة الجبائية رأينا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام، ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

#### أولاً: تعريف الرقابة

لقد عرف فايول الرقابة بأنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة و القواعد المقدره، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها". (1)

#### ثانيا تعريف الرقابة الجبائية

فالرقابة هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة للقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة، فإن رقابتها حسب Claude Laurent تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية، و تصحيح الأخطاء الملاحظة. فبالتالي الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التديسسية التي ترمي للتملص و التهرب من دفع الضريبة وتقويمها . (2)

#### المطلب الثاني: مظاهر الرقابة الجبائية : (3)

إن فعالية أي دولة يمكن تقديرها على ضوء مؤشرات عديدة (قانونية، سياسية، اجتماعية)، لكن تقييم كفاءتها يقوم على مدى استعدادها المسبق على إدخال مختلف النواتج الضريبية إلى الصناديق العامة، وبالتالي السهر على أن لا يتهرب المواطن من دفع التزامات الضريبة، وعلى أساس ذلك دعمت الإدارة الجبائية بأداة الرقابة الجبائية.

(1) - حمو محمد ، منور أوسريز : جباية المؤسسة، الطبعة الأولى: مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009، ص201 .

(2) - نوي نجاه، مرجع سابق، ص35.

(3) - بوالخوخ عيسى، مرجع سابق، ص54-55.

## أولاً: الرقابة الجبائية مفهوم قانوني:

قبل كل شيء تعتبر الرقابة على أنها السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص والأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضرائب على المكلفين بالضريبة. إن هذه السلطة ذات أهمية قصوى وتكتسي قيمة دستورية، فالدولة يخلوا بها إلزامية الرقابة حتى لا يكون هناك تهرب ضريبي، وبحكم المنطق فإن الرقابة الجبائية ترتبط بالإدارة الضريبية، ولقد أراد المشرع أن تكون هذه الرقابة فعالة إجبارية، ولكنها أيضاً مقيدة ومرتبطة بضمانات سواء بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارس عليهم.

## ثانياً: الرقابة الجبائية نتاج مجتمع:

تعتبر الرقابة الجبائية من نتائج المجتمع، حيث من الصعب تقييم ظاهرة التهرب الضريبي والتي لا يجب خلطها مع مفهوم الغش الضريبي، والتي يمكن اعتبارها استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف بالضريبة قصد تخفيض مساهمته الضريبية.

ومهما يكن من أمر فالإدارة الضريبية في السنوات الأخيرة خاصة، ركزت جهودها أكثر من مجال قمع الغش الضريبي.

## ثالثاً: الرقابة الجبائية لها بعد إنساني:

تكتسي الرقابة الجبائية بعد إنساني، والذي لا يجب إهماله، رغم المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة الغش الضريبي، فإن ما يجب الإشارة إليه في معظم الدول هو أن الرقابة الجبائية لا تقتصر إلا على عدد ضئيل من المكلفين ولكنه أمر معاش، فالمكلف محل الرقابة الجبائية لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي أجري عليه. إن أغلب وأهم تظلمات المكلفين بالضريبة تركز على القلق الذي يصيبهم، بالإضافة إلى الإرباك اتجاه الإدارة الضريبية، وبالإضافة أيضاً إلى الشكوك و الشبهات التي تحوم حولهم وكذا إحساسهم بضعف اتجاه الإدارة. فالمكلف بالضريبة لا يجب أن يشعر بالضعف اتجاه الآلة الإدارية بل يمتلك حقوق مقابل الإدارة الجبائية، وهذا في كل مراحل الرقابة سواء أثناء سريان كل العمليات، أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها.

## المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية :

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية، وهذا من خلال تحقيقها لعدة أهداف باعتبارها أداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، ومن هنا يمكننا استخلاص بعض الأهداف والتمثلة في:

## أولاً: الهدف القانوني :

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقتها ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القوانين والأنظمة، لدى وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.(1)

(1)- حمو محمد، منور أوسرير، مرجع سابق، ص 202.

## ثانياً: الهدف الإداري :

- إذ تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:
- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات الصحيحة.
  - تحديد الانحرافات وكشف الخطأ يساعد الغدرة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك.
  - تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي .

## ثالثاً: الهدف المالي و الاقتصادي:

- حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجباية.(1)

## رابعاً: الهدف الإجتماعي:

ويتمثل في:

- منع ومحاربة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمّل واجباته اتجاه المجتمع.
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرسال مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.(2)

---

(1)- نوي نجاة ، مرجع سابق ، ص36.

(2)- حمو محمد ، أوسرير منور ، مرجع سابق ، ص203.

## المبحث الثاني: مختلف أنواع الرقابة الجبائية

نظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين والخاضعة للرقابة الجبائية، تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهما:

○ الرقابة الداخلية وهي الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم، و مفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا، ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

○ الرقابة الخارجية وهي الرقابة التي تتطلب إجراء معاينات خارج المكتب، على مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة وتكتسي شكلين هما: مراقبة المحاسبة، والمراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية.

### المطلب الأول: الرقابة الشكلية :

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وهي نوع من أنواع الرقابة المكتتبية.

الرقابة الشكلية هي رقابة متعلقة بالحقوق النقدية و هي تقاس أساسا على كل تصريح معلن عنه وتقوم بها مفتشية الضرائب، وهذا النوع من الرقابة يخص كل الملزمين بدفع الضريبة والذي يظهر أو يقتطع من الدخل أو في النظام الجزافي أو في التقويم الإداري. (1)

تبدأ الرقابة الشكلية منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسله أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) أو (G50A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي.(2)

فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية.(3) أي أنها لا تعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما تعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات، أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف.(4) كما تهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وتسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد.

(1)-لمقروب فضيلة وآخرون: التهرب الضريبي في الجزائر،مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة، 2009/2010،ص90.

(2)-عوادي مصطفى: الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة مزوار، 2009، ص12.

(3)-حمو محمد،أوسريير منور ، مرجع سابق ، ص203.

(4)-بولخوخ عيسى ،مرجع سابق ،ص57.

## المطلب الثاني: الرقابة على الوثائق :

هي النوع الثاني من الرقابة المكتبية، وهي تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية، وتتم أيضا على مستوى مفتشية الضرائب.

بخلاف الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق انتقائية وغير منتظمة، وهذا الانتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية، وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها وتتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتة وتلاؤمهما وتجانسها مع المداخيل المصرح بها، والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة (1)، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيآت والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها(2)، والتي يتم استكمالها في حالة نقصان المكلفين.

### أولا: طلب المعلومات :

بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي المحقق، يمكنه أن يطلب من المكلفين الإدلاء بمعلومات تخص نقاط أوامر احتوائها التصريحات المقدمة، وتقدم كتابيا أو شفويا.(3) في حالة عدم استجابة المكلف للطلب فإنه يلزم بأية عقوبة وما على الإدارة سوى إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات.

### ثانيا: طلب التوضيحات والتبريرات:

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضفي طابع الإلزامية أكثر، ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات، لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات، و بين ما تحصلت عليه الإدارة الضريبية. لا يجب أن لا تتعدى مدة 30 يوما لتقديم الرد عليها. والهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في إختبار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.(4)

### المطلب الثالث: التحقيق الجبائي :

إن الرقابة بعين المكان تعتبر النوع الثاني من الرقابة الجبائية، وتتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة الإجراءات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية، الذي يندرج ضمنه نوعين من التحقيق، هما التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة، وأيضا من

(1)- عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص13.

(2)- بولخوخ عيسى، مرجع سابق، ص57.

(3)- المرسوم رقم79، المؤرخ في 2001/12/23، الجريدة الرسمية رقم59، 2001.

(4)- حمو محمد، أوسرير منور، مرجع سابق، ص204-205.

خلال التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

#### أولاً: التحقيق المحاسبي:

هو مجموعة من العمليات التي تهدف لدراسة الوثائق المحاسبية للمؤسسة أو المقابلة ومقارنتها بمعطيات واقعية أو مادية حتى تتم مراقبة الإعلانات المسجلة، وضمان تعديلات باسم مرحلة غير مسجلة، هذا النوع من التحقيق يستعمل لهياكل على المستوى المركزي أو المحلي.(1)

ومن ثمة وضع التقويمات الواجبة قبل تقادمها (مدة التقادم 4 سنوات)، ويمس هذا التدقيق جميع الرسوم و الضرائب التي يفرضها التشريع ساري المفعول على النشاط محل التحقيق.(2)

كما نصت المادة 190 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه إذا أثبتت إجراء المراقبة على المكلف بالضريبة المستفيد من الامتيازات الجبائية نقص في التصريح برقم الأعمال والنتائج، فإن الزيادات الناتجة عن ذلك تكون محل استرجاع الحقوق والرسوم.(3)

وطبقاً للفقرة 4 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه: "لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته"، فإنه يجب أن يبين الإشعار ألقاب وأسماء، ورتب المحققين والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى، والوثائق الواجب الإطلاع عليها.(4)

وفي حالة رفض المحاسبة نصت المادة 191 على أنه لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة مراقبة تصريح جبائي أو محاسبة إلا في الحالات التالية:

عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وشروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الإثباتية عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.(5)

#### ثانياً: التحقيق المصوب في المحاسبة: (6)

تنص المادة 20 مكرر على أنه:

1- يمكن لأعضاء الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم

(1) - Guide de verificateur de comptabilité

(2) - عاشوري نعيم، محاضرات غير منشورة في قانون الضرائب، المركز الجامعي ميله 2011/2010.

(3) - المادة 190 مكرر: محدثة بموجب المادة 5 من قانون المالية لسنة 2002.

(4) - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ص 16.

(5) - المادة 191 من قانون الإجراءات الجبائية.

(6) - المادة 20 مكرر: محدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ومعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية 201

2- المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق و نقدي بمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

3- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد باستثناء النقاط المذكورة في الفقرتين 4 و 5 المطبقة في التحقيق العام.

4- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، وذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار، يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشتركة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

5- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين .

6- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

#### ثالثاً: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASF :

يرمى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من مصداقية وصحة التصريح الإجمالي بالمداخل، حيث يتم في مراقبة الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، وبين الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة المكلف.(1)

حيث يعتبر التحقيق من الإصلاحات الجبائية الجديدة التي أدخلت بموجب قانون المالية لسنة 1992، كما نصت عليه المادة 2/60 من قانون الإجراءات الجبائية الجديد فهو امتداد للتحقيق المحاسبي العادي، حيث يقوم المحقق بفحص بعض الوثائق التي لها علاقة بثروة المكلف، كالوثائق الموجودة في مصلحة التسجيل والتي تخص العقارات المبنية وغير المبنية، وجميع الاكتتابات في الأسهم والحصص في الشركات.(2)

وطبقاً للمادة 3/21 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه: " لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداء من تاريخ الاستلام". فإنه يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق، الفترة موضوع التحقيق

(1)- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، ص78.

(2)- أوهيب بن سالمه ياقوت: الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر، 2002/2003، ص68.

التحقيق، و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو. (1) وطبقا للفقرة 4 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق، وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة، و مداخيل الأرصدة في الخارج، كما تمدد هذه الفترة إلى (30) يوما المنصوص في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالأجل الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج، أو متحصل عليها من الخارج. (2)

## 2- مهام مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV): (3)

من أهم صلاحيات (DRV) في إطار البحث و التحقيق الضريبي مايلي:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين المردودية الجبائية العامة، وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي، ولأجل ذلك قامت بوضع إستراتيجية للمراقبة بغية تحقيق بعض الأهداف المساهمة في بلوغ هدفها الرئيسي، ومن بينها:
- رفع نوعية التحقيق و الارتقاء به إلى مستويات أحسن.
- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.
- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخيل الكبيرة.
- تقليص حجم المنازعات التي هي في تزايد مقارنة بالتحقيق.

## ثانيا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمديرية الولائية (S/DCF) : (4)

1- تعريف (S/DCF): هي المديرية الولائية للضرائب المكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، و تتكفل

مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية " بهمة ذلك، إذا تعد الهيئة المختصة بعملية الرقابة، لذا تستند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق.

(1)- المادة 3/21 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2)- الفقرة 4، المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية

(3)- حمو محمد، أوسرير منور ، مرجع سابق، ص 206-207.

(4)- نوي نجاة ، مرجع سابق ، ص 41-45.



2- مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF): إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (S/DCF) مكلفة بمايلي:

البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود، وكل التحريات، والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي.

- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة من خلال التحقيق، وكذا على وصول تقارير التحقيق للإدارة في أحسن الظروف.
- تنفيذ الأعمال ذات الفائدة الجبائية.
- البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي، وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.
- تقييم نتائج التحقيقات على مستوى الولاية.

ثالثا: الهياكل المستحدثة في الإدارة الجبائية

بالإضافة إلى الجهازين السابقين الذكر، فقد استحدثت أجهزة و هياكل جديدة و المتمثلة في:

1. مديرية كبريات المؤسسات (DGE) :

تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها يأتي إنشاء هذه الإدارة بالنظر إلى أهمية إيرادات المكلفين ذوي الطبيعة المعنوية (مؤسسات) مقارنة بذوي الصفة الطبيعية (أشخاص) حيث تقدر الإيرادات التي مصدرها الشركات بنسبة 70 % من الحصيلة الإجمالية.(1)

أ- أهداف إدراج مديرية كبريات المؤسسات DGE:

يهدف إدراجها إلى مايلي:

- التحكم في الإيرادات الجبائية الناتجة عن عدد محدود من المؤسسات الكبرى، والتي يعد الوقوف على مدى احترامها للالتزامات الجبائية الأساسية.
- تسيير ورقابة على قطاع المحروقات.
- عصرنه إجراءات إعدام نظام متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة.
- تبسيط وتحسين الخدمات المقدمة للمكلف من خلال تجميع كافة المهام الجبائية ضمن هيكل وحيد.

ب- مهام مديرية كبريات المؤسسات

تكلف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة، ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق الأشخاص والمجمعات

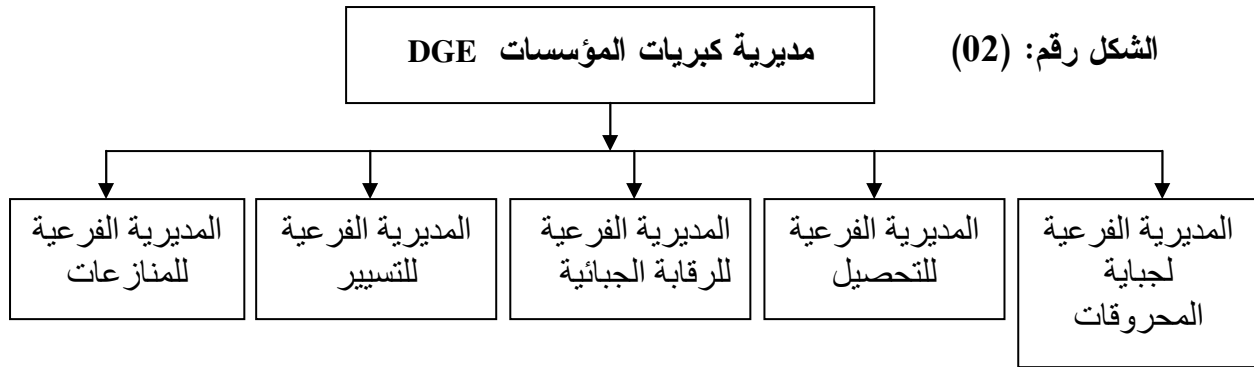
(1)- عبد الله لحرشي حميد، رداية معمر، الملتقى العلمي الدولي: صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية، جامعة بوزياف، 2009، ص 22.

المشكلة بقوة القانون أو فعليا، أو الكيانات مهما كانت صبغتها القانونية ومحل مؤسستها الرئيسي،(1) لذا فهي تهتم بمايلي:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومات الجبائية واستغلالها
- إعداد و إنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات، وتقييمها وضبط خلاصتها، واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

• التحقق في التظلمات ومعالجتها، وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.(2)

ج- الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:



## 2. مراكز الضرائب : (3)

تخصص مراكز الضرائب في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة غير التابعة لـDGE، بالإضافة إلى أشخاص طبيعيين ذوي مهن حرة، أما فيما يخص إقليميتها فهي ترتبط بالمديرية الولائية للضرائب (DIW) إلا إذا تعلق الأمر بمناطق حضرية يفوق فيها عدد الملفات 12000 ملفا، حيث يتم إنشاء مراكز إقليمية أخرى، ومن ناحية الضرائب تتكفل بكل الضرائب التي يخضع لها المكلفون عدا الرسم العقاري الذي يبقى من اختصاص مفتشية الضرائب، في انتظار إنشاء مصالح عقارية مختصة لاحقا.

أ-أصناف مراكز الضرائب: هناك 3 أصناف من مراكز الضرائب حسب عدد الملفات المدروسة

وهي:

**صنف1:** عدد الملفات يفوق 8000 ويقل عن 12000 ملف وعدد الأعوان من 120 حتى 150 عون جبائي.

(1)- حمو محمد ، أوسرير منور ، مرجع سابق ، 209.

(2)- نوي نجاة ، مرجع سابق ، 47.

(3)- لحرشي عبد الله ، ردادية معمر ، مرجع سابق ، 23.

**صنف 2:** يتراوح عدد الملفات بها بين 4000 و 8000 ملف، وعدد الأعوان من 90 حتى 120 عون جبائي.

**صنف 3:** عدد الملفات يقل عن 4000 ملف، وعدد الأعوان من 60 حتى 90 عون جبائي.

**ب- مهام مراكز الضرائب: تتمثل فيما يلي:**

- تحسين التسيير و رقابة المكلفين ذوي الحجم المتوسط، التابعين للنظام الحقيقي وكذا المهن الحرة.
- إيجاد هيئة تعمل على محاورة و نقل انشغالات المكلفين التابعين لها.
- تقليص عدد الخدمات القاعدية.
- عصرنة الإجراءات الجبائية.

### 3. المراكز الجوارية للضرائب:

تقوم المراكز الجوارية للضرائب (CDPI) بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في تسيير الجبائية العقارية، والمعادن النفسية، الكحول، التبغ، وكذا الجبائية المحلية الفلاحية. (1)

### 4. الفرق المختلطة:

تتكون من الضرائب والجمارك والتجارة، هدفها مكافحة التهرب الضريبي وتكون مصلحة الضرائب هي الأهم في الفرق المختلطة لأنها تهتم بالوعاء الضريبي ولها صلاحية في وقف نشاط الشخص المتهرب، وكلما رأت هذه الفرق شخصا متهربا من الضريبة تضعه في صحيفة تجدد كل 3 أشهر تتضمن جميع المتهربين، وتختص بالأشخاص المشتغلين في الاستيراد بأسماء مستعارة. (2)

ولهذا يتعين تقديم كل الدفاتر والوثائق والمستندات للإيرادات والنفقات الواجب مسكها عند كل طلب من طرف أعوان التحقيق، وهكذا كما نص به القانون التجاري: "يجبر القانون التجاري كل المؤسسات أن تحتفظ بكل وثائقها الحق الإطلاع مدة 10 سنوات". (3)

### 2- حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية:

5. بمقتضى المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات

الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك المؤسسات والهيئات أي كان نوعها، والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها. (4)

(1)- عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 49.

(2)- عاشوري نعيم، محاضرات غير منشورة في قانون الضرائب، المركز الجامعي ميله 2010/2011.

(3)- القانون التجاري: المادة 12، ديوان المطبوعات الجامعية، 1984، ص 4.

(4)- المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

### 3- حق الإطلاع لدى الهيئات المالية (البنوك)

تمارس الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى البنوك وجميع الهيئات المالية المماثلة فهذه، الأخيرة ملزمة بتقديم جميع المعلومات لأعوان الإدارة الجبائية حول الكشوفات والحسابات البنكية للمكلف، حركة الإيرادات و النفقات، وهذا في حد ما سطره القانون.(1)

#### ثالثا: حق استدراك الخطأ.

هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تقويمات لنفس المدة، ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد طبقا للمادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ يمكن استدراك الاغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، والأخطاء المسجلة من طرف إدارة الضرائب.

#### رابعا: حق المعاينة.

نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش، ومنه يمكن للإدارة الجبائية" في إطار ممارستها لحق الرقابة، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش.

### المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعتمد عملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا للقيام بذلك، حتى تسير وتمارس بطريقة منظمة وجيدة، وتعزيزا لذلك فقد حول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة مكن الصلاحيات والحقوق التي لا بد من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

#### المطلب الأول: أجهزة الرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية (ميدانية)، أي أجهزة مختصة تستند لها مهمة المراقبة وبواسطتها تنفذ برامج التخطيط الجبائي، والمتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات، وكذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية، بالإضافة إلى هياكل جديدة استحدثت في الإدارة الجبائية تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب، الفرق المختلطة.

(1)- لحرشي عبد الله ، ردادية معمر ، مرجع سابق، 24

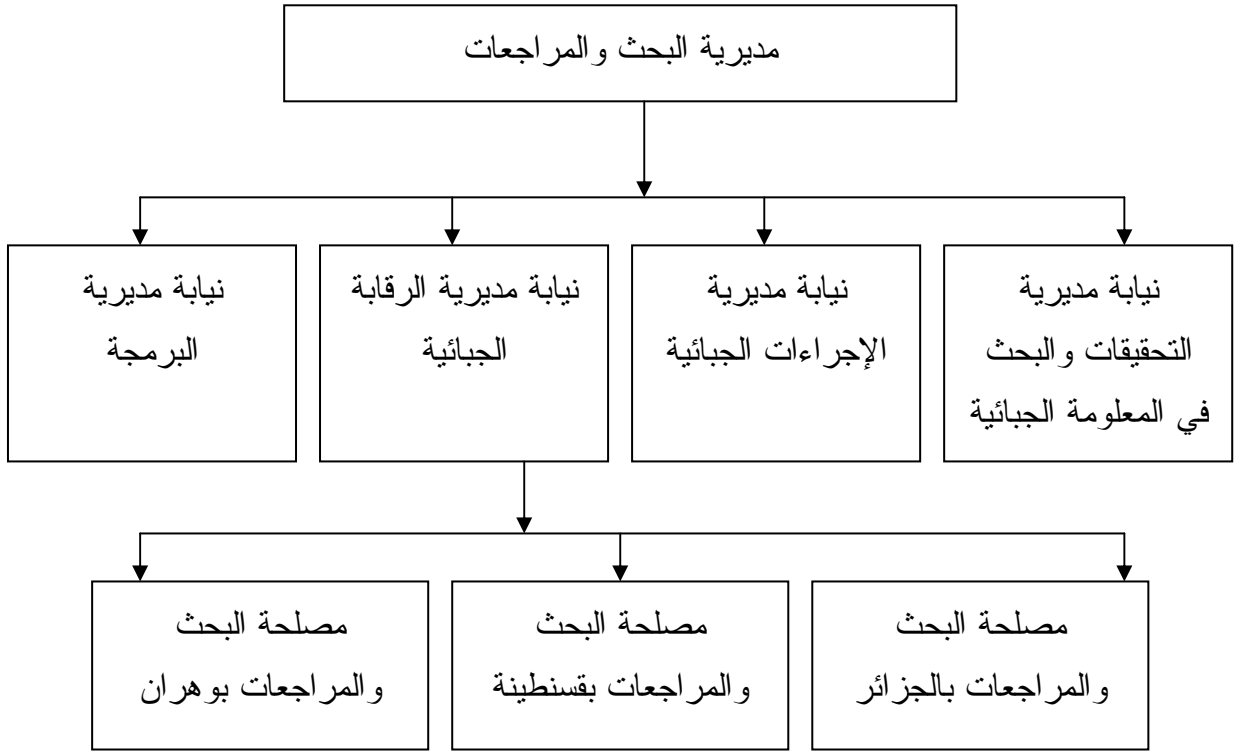
أولاً: مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV):

هي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وقد أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث والمراجعات في سبتمبر 1998. (1)

1- تنظيم مديرية الأبحاث والمراجعات:

2- مديرية البحث والمراجعات مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي، ولكن تقوم بهذه الصلاحيات تسند المهام إلى أربعة مديريات كما يبين في الشكل التالي:

شكل رقم: 03: الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات.



المصدر: المديرية العامة للضرائب

تتعلق المنازعات الجبائية بمجموعة الاختلافات والتناقضات التي تحدث ما بين المكلف والإدارة الجبائية، تحدد المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، تعريف الشكوى التي تصنف ضمن إطار الطعن النزاعي كما يلي: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض

(1)- المرسوم التنفيذي رقم 228/98، المؤرخ في 13-07-1998، جريدة رسمية، عدد 1998، 51.

منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي". (1)

وبمقتضى المادة 73 فإنه يجب أن تكون الشكاوى فردية، غير انه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية. وطبقا للفقرة الرابعة من نص المادة 7 فإنه تحت طائلة عدم القبول يجب أن تتضمن كل شكوى مايلي:

\* ذكر الضريبة المعترض عليها.

\* بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.

\* عرض ملخص لوسائل و استنتاجات الطرف.

\* توقيع صاحبها باليد.

غير أن الإدارة تطلب من المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام بتكملة ملف الشكوى في أجل (30) يوما اعتبارا من تاريخ استلام الرسالة من طرف المعني، وإذا تعذر الرد في أجل الثلاثين (30) يوما أو كان الرد ناقصا، يقوم مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب بتبليغ قرار الرفض بعدم القبول. ويمكن للمكلف بالضريبة إذا رأى ذلك مفيدا الطعن في هذا القرار إما أمام لجنة الطعن أو أمام المحكمة الإدارية. (2)

و المؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحالات.

**المطلب الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية:**

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية تحمي التصرفات التي يمارسها أعوان الرقابة من خلال تأدية واجباتهم، لذا منح المشرع الجزائري عدة حقوق وصلاحيات للإدارة أثناء أدائها لمهمتها الرقابية والمتمثلة فيما يلي:

**أولا: حق الرقابة :**

يمكن لمصالح الجبائية في نطاق المراقبة أو المراجعة المنصوص عليها أن تطلب كل الإرشادات والتوضيحات والمبررات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمطالب بالأداء، ويحق لها أن تضبط الأداء وتصحح وتصحح التصاريح بالاستناد إلى القرائن القانونية أو الفعلية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة. (3)

(1)- المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية

(2)- المادة 1/73 من قانون الإجراءات الجبائية

(3)- مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، منشورات المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية، 2008، ص21.

حيث أن هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية، سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم.(1)

### ثانياً: حق الإطلاع:

يتمثل حق الإطلاع المنصوص عليه بالنسبة للنشاط المالي للمؤسسات البنكية و البريدية المتعلق بفتح الحسابات في الإدلاء إلى مصالح الجباية المختصة عند الطلب كتابيا في أجل أقصاه 30 يوما من تاريخ تبليغ الطلب بأرقام الحسابات المفتوحة لديها خلال الفترة التي لم يشملها التقادم وهوية أصحابها، وكذلك فتح هذه الحسابات إذا تم الفتح خلال الفترة التي لم يشملها التقادم وهوية أصحابها، وكذلك فتح هذه الحسابات إذا تم الفتح خلال الفترة المذكورة وتاريخ غلقها إذا تم خلال نفس الفترة.(2)

#### 1- الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

يمارس حق الإطلاع على المؤسسات الخاصة وذلك مهما كان نظام الضريبة الخاضعة وهذا ما يبينه قانون الإجراءات الجبائية.(3)

#### المطلب الثالث: تسيير الرقابة الجبائية:

لقد أزم القانون المكلفين بالقيام بالتزامات عديدة التي من بينها ضرورة مسك محاسبة، من أجل ضمان فعالية ممارسة المراقبة يجب أن يتم احترام الإجراءات المنصوص عليه في هذا الصدد لذلك فالإدارة الجبائية خصوصا المصالح المكلف بالرقابة (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولاية ) تقوم بإعداد برنامج سنوي للمراقبة و تباشر الأشغال التمهيدية للمراقبة.

#### أولاً: البرمجة: (4)

وتتم على مرحلتين:

#### 1 - اختيار الملفات الخاضعة للرقابة:

حيث يقوم المحقق بمراقبة التصريحات المكتتبه خلال السنة الجارية بالإضافة إلى سنوات غير متقدمة بحسب أهمية مدا خيل المصرح بها.

#### 2 - تحضير البرامج:

قبل نهاية كل سنة، يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية على المكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة بعد دراسة كاملة لكل ملفات المكلفين، وبعد ذلك نرسل القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليميا من أجل دراستها، وتعد مديرية الضرائب الولائية قائمة نهائية والتي تستند إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية من أجل تنفيذها وترسل نسخة إلى المديرية الجهوية

(1) - عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص19.

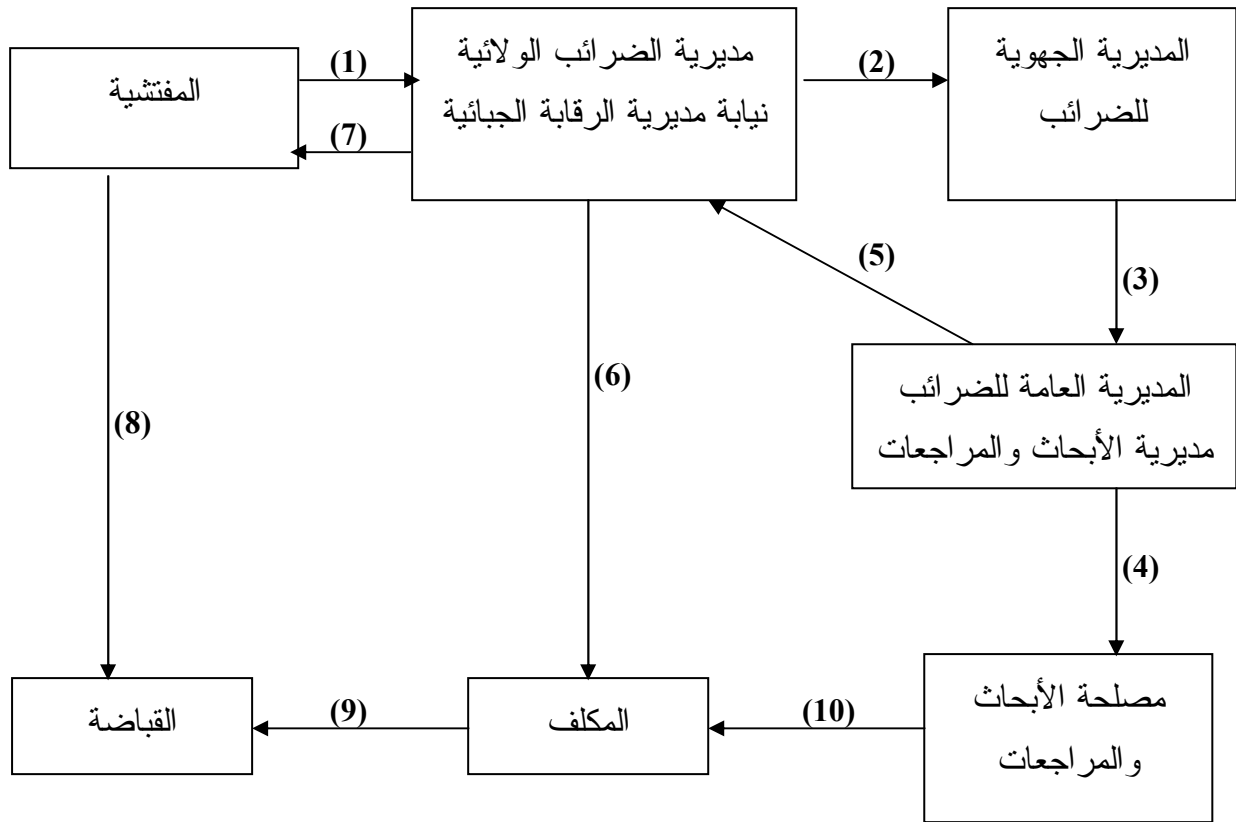
(2) - مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص25.

(3) - القانون رقم 21/01: المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) - عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص80-81.

للضرائب للإعلام، وهي بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية من أجل المصادقة عليها، ويمكن تلخيص إجراءات برمجة المكلفين الذين سيخضعون للرقابة الجبائية في الشكل التالي:

**الشكل رقم: 04 إجراءات برمجة الملفات الجبائية للرقابة.**



المصدر: عوادي مصطفى: الرقابة الجبائية

- 1- اقتراح ملفات المكلفين للمراقبة في المفتشية ثم ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب
- 2- إرسال قائمة برامج المراقبة إلى المديرية الجهوية للضرائب.
- 3- إرسال قائمة برنامج المراقبة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات من أجل الموافقة.
- 4- تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق مصلحة الأبحاث والمراجعات.
- 5- تنفيذ برنامج المراقبة عن طريق المديرية الولائية - المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- 6- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين عن طريق نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- 7- إعداد الجداول (rôles) بعد تقرير المراقبة.
- 8- إرسال الجداول إلى القباضة للحصول.
- 9- تسديد الحقوق و العقوبات من طرف المكلفين.
- 10- تنفيذ المراقبة لدى المكلفين.



## ثانيا: الحقوق المتعلقة بإجراءات التقويم:

علاوة على الحقوق المقررة للمكلف في إطار التحقيق فإن المشرع قد منحه في فترة التقويم ضمانات تمكنه من إعطاء رأيه في ذلك الطعن أمام الجهات المختصة إذا اقتضى الأمر، وتتمثل هذه الحقوق فيما يلي:

### 1- التبليغ بإعادة التقويم:

على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بالأساس الضريبي المتحصل عليه بعد عملية الرقابة حيث يرسل التبليغ بالتقويم محتويا على النتائج الدقيقة للتحقيق مع تبيان الأسباب التي أدت إلى هذا التقويم وإعطاء فرصة للمكلف للنظر فيها والتعرف عليها.(1)

كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصل بكفاية، وأن يكون مبررا بكيفية تسمح بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة.(2)

### 2- حق الرد:

للمكلف أجل 40 يوما ليبيدي بملاحظاته أو موافقته على التقويم وإذا سكت خلال هذه المدة يعتبر ذلك بمثابة قبول، كما له أن يطلب توضيحات واستفسارات وهنا نكون أمام أمرين: إما أن تقبل الإدارة الجبائية هذه الملاحظات وتعديل في التقويمات، وإما تقابلها بالرفض وتعلمه بتبليغ نهائي بذلك. أما في حالة قبول المكلف بنتائج التقويم يصبح التبليغ حينئذ نهائيا.

### 3- حق الطعن:

في حالة تبليغ المكلف برفض ملاحظاته جزئيا أو كليا، للمكلف الحق في الطعن أمام لجان الطعن المحلية والمركزية، وإذا لم يقتنع بما صدر عنها من قرار يمكن له اللجوء إلى المحاكم الإدارية أو بالأحرى الغرفة الإدارية للمحاكم وفي الأخير اللجوء إلى مجلس الدولة.(3)

### ثالثا: المنازعات.

يتم تحديد المنازعات الجبائية بمقتضى القواعد الإجرائية الواجب إتباعها من قبل المكلفين بالضريبة في حالة رفضهم أو الاحتجاج على الضرائب المفروضة عليهم وهذا أمام الإدارة الجبائية وكذا أمام المحاكم المختصة.(4)

(1)- أوهيب بن سالمه ياقوت ، مرجع سابق ،ص73.

(2)- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ،ص80.

(3)- أوهيب بن سالمه ياقوت ، مرجع سابق ،ص73.

(4)- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة ،ص81.

## خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة و كذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية إذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.

ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه العملية، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها وعملها وذلك بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة في ذلك تتمثل في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية، وكذا مديرية البحث والتحقيقات عن طريق مصالحها الجهوية الثلاث، ولتعزيز أجهزة الرقابة أكثر فقد قام بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات، ومن جهة أخرى قام بسن جملة من القوانين التي تعد معلم موحد في نفس الوقت بالنسبة لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بهدف تنظيم العلاقة الرابطة بينهما يجعلها مبنية، لذا عمل على منح جملة من الصلاحيات للأعوان المراقبين تيسيرا لأداء عملهم و في نفس الوقت فرض على المكلف بالضريبة عدة التزامات.

ولكن بالموازاة مع هذا وتناديا لتعسف الإدارة الجبائية، عمل المشرع الجبائي على حماية المكلف بمنحه جملة من الضمانات، سواء تلك المتعلقة بسير التحقيق أو بإجراءات التقويم، ولتوضيح ظاهرة التهرب الضريبي أكثر ودور الرقابة الجبائية في اكتشافه قمنا بدراسة ميدانية في مفتشية الضرائب لأن الواقع العملي هو أحسن وسيلة لإثبات الجانب النظري.

## الفصل الرابع : دراسة ميدانية لدور الرقابة الجبائية بمفتشية وادي النجاء .

### تمهيد:

لأجل إرساء دور الرقابة الجبائية في التقليل من حجم التهرب الضريبي ومكافحته قمنا بالدراسة الميدانية التي اتجهنا فيها إلى مفتشية الضرائب بوادي النجاء لولاية ميلة ، وطلبنا معلومات حول دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، وقمنا بدراسة وتحليل ملف جبائي خاص بالمكلف صاحب مؤسسة أشغال بناء ومقاوله واعتمادا على معطيات الملف قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : بطاقة تقنية حول المؤسسة .

المبحث الثاني : محاولة قياس حجم التهرب الضريبي الخاص بالمكلف بالضريبة ودراسة سلوكه من خلال التصريحات الجبائية المقدمة قبل وبعد الرقابة الجبائية الممارسة عليه .

## المبحث الأول : بطاقة تقنية حول المؤسسات قيد الدراسة :

قمنا بزيارة ميدانية لمفتشية الضرائب بدائرة وادي النجاء بولاية ميله ، التي تأسست في أكتوبر 1988 ، و كانت تنقسم إلى قسمين مستقلين عن بعضها البعض : قسم الضرائب المباشرة و قسم الضرائب الغير مباشرة ، و في سنة 1995 صدر قرار وزاري رقم 95/55 ينص على تنظيم المفتشية و تقسيمها إلى أربعة مصالح و هي : مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين ، مصلحة جباية الأملاك العقارية مصلحة التدخل حيث قمنا بدراسة ملف جبائي تعرض لمختلف أنواع الرقابة الجبائية لمؤسسة الأشغال و البناء لسنوات من 2001 إلى 2007.

### المطلب الأول : تاريخية الملف الجبائي :

صرح السيد X بأنه أسس شركة ذات مسؤولية محدودة من شخص واحد و طلب من مفتشية الضرائب إعداد القانون لأساسي لها طبقا لأحكام الأمر 75/59 المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم بالأمر رقم 27/96 و خاصة أحكام المادة 564 و ما يليها و ذلك كما يلي :

#### أولا : الشكل : الموضوع ، المقر ، التسمية ، المدة :

الشكل : تم بهذا اعقد تأسيس شركة في شكل مؤسسة ذات الشخص الوحيد ، و ذات المسؤولية المحدودة ، و التي تخضع للقوانين و التنظيمات السارية المفعول ، و لهذا القانون الأساسي .

1/ الموضوع : يتمثل موضوع الشركة في : مقولة البناء في جميع الهياكل ، مقولة الأشغال العمومية و التهيئة العمرانية ، مقولة الري و التطهير .

2/ التسمية : تسمى هذه الشركة مؤسسة الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة ، و لا بد أن يتبع اسم الشركة بعبارة الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة مكتوب و بوضوح ، و بأحرف كاملة مع بيان رأس مالها في جميع العقود ، و المذكرات ، و بصفة عامة في كل الوثائق الصادرة من الشركة .

3/ المقر : حدد المقر ببلدية ما ، بولاية ميله ، و يمكن تحويله إلى أي مكان آخر بمجرد قرار من الشريك .

4/ المدة : حددت مدة الشركة بـ 99 سنة ، ابتداء من تاريخ قيدها في السجل التجاري ، ماعدا في حالتي الحل المسبق أو التمديد المنصوص عليها في القانون الأساسي .

#### ثانيا : التقديرات ، رأس المال ، رفع رأس المال و خفضه :

1/ التقديرات : قدم السيد X للشركة مبلغا قدره مائة ألف دينار جزائري ، و تم التقديم بمعاينة الموثق ، حيث أودع بحساب المكتب لدى الخزينة بتاريخ 1998/04/01 بوصل رقم 000/183 و لا يمكن سحب هذا المبلغ إلا بعد إتمام جميع الإجراءات القانونية في حالة ما إذا كانت إحدى الحصص عينية يجب تعيينها و ذكر قيمتها وفقا للمادة 568 من القانون التجاري .

2/ رأس المال : حدد رأس مال الشركة بمبلغ قدره مائة ألف دينار جزائري (100.000 دج ) قسم إلى مائة (100) حصة اجتماعية ، بقيمة اسمية قدرها ألف دينار جزائري (1000 دج ) لكل واحدة سددت قيمتها كاملة من قبل الشريك الوحيد .

السيد x مائة ( 100 ) حصة مرقمة من واحد إلى مائة ( 01 إلى 100 ) جملة حصص الاشتراك المكونة لرأسمال الشركة (100) ، حصة بقيمة مائة ألف دينار جزائري (100.000 دج) .

3/ رفع رأس مال الشركة : يمكن رفع رأس مال الشركة مرة واحدة أو مرات عدة بقرار من الشريك الوحيد ، كما سيأتي بيانه في هذا القانون الأساسي بجميع الأشكال القانونية أي :  
01) بإحداث حصص جديدة توزع تمثيلا لتقدمها حصص نقدية أو عينية .

2) يمكن رفع القيم الاسمية للحصص الموجودة

3) بإدماج الاحتياطات الناتجة عن الأرباح التي لم توزع .

4/ خفض رأس المال : يمكن تخفيض رأس المال عن طريق إنقاص عدد الأسهم أو قيمتها الاسمية دون أن يقل عن مائة دينار جزائري ، وإذا لم تحتم تخفيضه إلى ما أقل عن مائة ألف دينار جزائري ، يجب أن يكون متبوعا في أجل سنة لإعادته إلى المبلغ المنصوص عليه ، ما لم تحول الشركة في نفس الأجل إلى شركة من نوع آخر وفقا للمادة 566 من القانون التجاري .

ثالثا : مقرر منح مزايا الإنجاز :

يعد هذا المقرر لفائدة المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة ، الذي يتمثل نوع الاستثمار فيها بأنه استثمار توسيعي ، ومضمونه انجاز سكنات جماعية و فردية ، وتتمثل المزايا الممنوحة في :

- الحوافز الجبائية وشبه الجبائية و الجمركية المنصوص عليها في القانون العام

- الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع غير المستثناة و المستوردة والتي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار .

- الإعفاء من TVA فيما يخص السلع والخدمات غير المستوردة أو المقتناة محليا و التي تدخل مباشرة في انجاز المؤسسات ، و كذلك الإعفاء من دفع حق نقل الملكية يعوض عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني .

وقد حددت فترة الإنجاز بـ36 شهرا ، و تدخل هذه الفترة حيز التطبيق ابتداء من تاريخ إمضاء هذا المقرر

## المطلب الثاني : تسيير ملف الرقابة لهذه المؤسسة gestion dossier fiscal :

جميع التصريحات الشهرية والسنوية الخاصة بهذه المؤسسة تم إيداعها في الأجل المحددة قانونا ، وتم تعديل المؤسسة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات للسنوات 2003 و 2004 حيث أن المؤسسة لم تخضع للتفتيش والتحقق المحاسبي من قبل وتمتد الفترة المعنية بالتحقيق من 1 جانفي 2002 إلى 31 ديسمبر 2005 . ويتمثل عدد الطلبات في 38 طلبية .

كما لا توجد أي علاقة لهذه المؤسسة مع شركات أو مؤسسات أخرى ، و يتراوح عدد العمال ما بين 7 إلى 30 عاملا ، كما تملك المؤسسة 3 شاحنات ، وسيارة سياحية من نوع Megan  
أولا : دراسة الوضعية المحاسبية و الجبائية للمؤسسة :

عند دراسة الوضعية الجبائية والمحاسبية لمؤسسة أشغال البناء ، وفقا للإشعار بالتفتيش والتحقق الجبائي رقم 06/43 المؤرخ في 15/02/2006 للفترة والممتدة من 2002 إلى 2006 لوحظت النقائص التالية .

1/ نقائص الشكل : بالرجوع إلى دفتر اليومية العامة المرقم و المصادق عليه بتاريخ 10/20 1998 تحت رقم 98/226 ، لوحظ أنه يحتوي على النقائص التالية :

- الورقة رقم 08 توجد آثار كتابية تم مسحها وإعادة طباعتها في مجموع الصفحة ومجموع الرحل .
- الورقة رقم 12 توجد بها آثار كتابية تم مسحها وإعادة كتابتها المجموع المرحل .
- الورقة رقم 16 ، 25 ، 26 توجد بها كتابة مضغوط عليها دفتر الجرد المرقم والمصادق عليه بتاريخ 10/20 1998 تحت رقم 98/226 لا يحتوي على نقائص في الشكل .

### 2-2- نقائص في مضمون المحاسبة :

#### 1-2- حساب رأس المال الاجتماعي :

تم تعديل هذا الحساب خلال دورة 2003 حيث تم تخفيض رأس مال الشركة من 2.427.782 دج إلى 100.000 دج ، وهذا بدون القيام بالإجراءات القانونية اللازمة لزيادة أو تخفيض رأس المال ، وهي محضر الجمعية العام العادية أو الغير عادية ، و ليس رسالة عادية تشرحون فيها أسباب تخفيض أو رفع رأس المال .

#### 2-2- حساب مشتريات المواد واللوازم :

التدقيق في هذا الحساب أدى الى ملاحظة ما يلي :

- دراسة الفواتير المقدمة أدت إلى ملاحظة وجود مردين توجد أسماؤهم ضمن قائمة المتهربين من الضرائب وهم : x ، y ، الفواتير المتعلقة بهؤلاء المردين يتم رفضها .
- وجود مشتريات غير مصرح بها لدى المردين السابقين التالية أسماؤهم في هذا الجدول :

الدورة	المورد	مشتريات الحقيقية	المشتريات المصرح بها	مشتريات الخفية
2003	شركة الاسمنت عين التوتة	3.057.422	2.915.263	142.159
	شركة الاسمنت عين الكبيرة	932.843	774.432	158.411
2004	شركة الاسمنت عين التوتة	3990265	3689.965	300.570
	المجموع	1.785.390	1.713.138	72.252

الفاتورة رقم 48 المؤرخة في 2002/10/31 تم تسجيلها مع المواد واللوازم وهي فاتورة نقل.

### 2-3- حساب الإنتاج المباع :

- غياب عدد من وضعيات الأشغال .

- إعفاء بعض الوضعيات من الرسم على القيمة المضافة بدون تقديم شهادات الإعفاء .

### 2-4- حساب الجاري للشركاء :

تم تعديل هذا الحساب خلال دورة 2003 حيث حول المبلغ 2.941.868 دج من الحساب الاجتماعية وهذا لا يتماشى مع الواقع لكون هذا المبلغ يمثل الأرباح المحققة خلال الدورات السابقة ،وبما أن الأرباح تم استثمارها بنسبة 100 % فهذا المبلغ من الأرجح أن يحول إلى الأموال الاجتماعية .

### 2-5- حساب ديون أخرى :

يظهر هذا الحساب برصيد دائن يقدر بـ 3.000.000 دج وهو يمثل قرض من شخص ، إلا أن هذا القيد

غير مبرر بوثيقة إثبات وقد تم تحصيل هذا القرض عن طريق الصندوق .

- بالإضافة إلى هذه النقائص لوحظ إخفاء أرقام أعمال مفوترة ومحصلة

\* بناء على ما سبق يتم رفض المحاسبة المقدمة وفقا للمادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية ويتم إعادة تشكيل القواعد الخاضعة للضريبة بالطرق الآتية :

### 2-5-1- إعادة تشكيل رقم الأعمال :

أ-1- إعادة تشكيل أرقام الأعمال المفوترة : تم الحصول عليها من وضعيات الأشغال والكشف البنكي

والمعلومات المتحصل عليها من الإدارات المتعاملة معها ،وعليه تصبح الوضعية كما في الملحق رقم 01 ص

1،2 ، 3 .

أ-2- إعادة تشكيل رقم الأعمال المحصلة : تم الحصول عليها من وضعيات الأشغال والكشف البنكي ،  
والمعلومات المتحصل عليها من الإدارات المتعامل معها ، وعليه تصبح الوضعية كما في الملحق رقم 01 ، ص  
6، 4،5 .

ب- الرسم على النشاط المهني ( TAP ) :

بعد إعادة تشكيل أرقام الأعمال المحصلة تصبح القواعد الخاضعة للرسم على النشاط المهني كما يلي :

ب-1- ملخص أرقام الأعمال المحصلة حسب البلديات : الارتفاعات المسجلة في أرقام الأعمال الخاضعة للرسم  
على النشاط المهني وفقا للمادة 217 بمعدل يقدر بـ 2 % وفقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة  
ويوضح هذا في الملحق رقم 01 ص 7

ب-2- عقوبات عدم كفاية التسديد : توضح عقوبات عدم كفاية التسديد للدورات 2002 ، 2004 ، 2005 ،  
حسب مختلف البلديات في الملحق رقم 01 ص 8 .

ج- الرسم على القيمة المضافة :

ج-1- إعادة تشكيل الرسوم على المشتريات القابلة للاسترجاع :

تم الحصول عليها من فواتير الشراء بتطبيق قاعدة تأخير شهر ، مع استبعاد الرسوم المتعلقة بفواتير الموردين  
المتهربين من الضرائب ، الذين تم ذكرهم في أول تبليغ و عليه تصبح الوضعية كما يلي :

الجدول رقم 2

الشهر	2002	2003	2004	2005
جانفي	-	11.078	136.000	43.962
فيفري	-	84.178	-	143.577
مارس	-	187.787	159.405	244.100
أفريل	-	94.822	25.424	101.284
ماي	-	100.246	239.331	378.485
جوان	-	354.983	406.568	808.460
جويلية	-	107.733	630.518	2.414.821
أوت	50.165	462.449	856.365	365.952
سبتمبر	130.866	341.982	159.746	24.856
أكتوبر	6.041	62.016	663.320	24.782
نوفمبر	282.510	96.667	1.556.328	727.757
ديسمبر	326.465	6.432	850.812	741.773
المجموع	796.047	1.912.376	5.683.817	5.546.809

المصدر : خاص بالملف الجبائي



## ج-2- الحقوق المستحقة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة :

تم اعتماد أرقام الأعمال من الرسم على القيمة المضافة ، وفقا لشهادات الإعفاء المقدمة وعليه تصبح الوضعية كما في الملحق رقم 01 ص 9 ، 10 ، 11 .

## د- إعادة تشكيل أرباح الشركات:

تم الحصول عليها بتطبيق معدل ربح صافي يقدر بـ 10% على أرقام الأعمال المفوترة المعترف بها ، وبالتالي تصبح الوضعية كما في الملحق 01 ص 13 .

## هـ - الضريبة على أرباح الشركات:

بعد إعادة تشكيل الأرباح الصافية تصبح الحقوق المستحقة فيما يخص الضريبة على أرباح كما في الملحق 01 ص 11 .

## و- الاقتطاع من المنبع للضريبة على الدخل الإجمالي للشريك :

وفقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة مداخيل رؤوس الأموال المنقولة الناجمة عن توزيع أرباح الشركات خاضعة لاقتطاع من المنبع بمعدل 15% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي ، ودراسة الملف الجبائي أدت إلى ملاحظة أن هذا الاقتطاع لم يتم تسديده خلال جميع الدورات المحقق فيها وبالتالي تصبح الوضعية كما في الملحق رقم 01 ص 12 .

## ي- الضريبة على الدخل الإجمالي أجور و الدفع الجزافي :

مقارنة التصريحات الشهرية G 50 مع دفتر الأجور لم تؤدي إلى ملاحظة أي اختلاف بين القواعد المصرح بها والمعاد تشكيلها ، وبالتالي لا يوجد تعديل فيما يخص هذا النوع من الضرائب .

## ر - حقوق الطابع :

أرقام الأعمال المحققة تم تحصيلها فهي معفية من حقوق الطابع

## ز- تفصيل التعديلات والتقويمات : الملحق رقم 01 ص 13

## 3/ الرد على التقييم الأولي :

من خلال التقييم الأولي لمؤسسة أشغال البناء الذي لوحظ فيه عدة نقائص ، يأتي الرد حول ما جاء في هذا التقييم من طرف صاحب المؤسسة ، وذلك بإبدائه لعدة ملاحظات فيما يخص رقم الأعمال المحصل ، الرسم على القيمة المضافة ، الضريبة على أرباح الشركات الضريبة على الدخل الإجمالي ، الرسم على النشاط المهني ، وهذه الملاحظات مذكورة في الملحق رقم (02) .

## المطلب الثالث : دراسة الوضعية المحاسبية و الجبائية بعد الرقابة :

ردا على الإجابة المؤرخة في 2006/09/07 ، والمتضمنة الرد على التبليغ الأولي المتعلق بالتعديلات الجبائية

المقترحة للدورات 2003 ، 2004 ، 2005 التي يحتج فيها صاحب المؤسسة على النقاط التالية :

(1)- أرقام الأعمال المفوترة

(2)- أرقام الأعمال المحصلة

(3)- الرسم على المشتريات المعترف بها

4- شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة .  
و ردا على هذه الملاحظات تدرج الإجابات التالية :

#### 1/ أرقام الأعمال المفوترة :

\*دورة 2003 يتم تغيير معدل الرسم من 17 % إلى 7 %  
\*دورة 2004 تؤخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات المقدمة  
\*دورة 2005 :تؤخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات المقدمة

#### 2/أرقام الأعمال المحصلة :

يتم تعديل أرقام الأعمال حسب الملاحظات المقدمة بالنسبة لجميع الدورات .  
\* الرسوم على المشتريات المعترف بها : تؤخذ بعين الاعتبار جميع الفواتير المقدمة .

#### 1/ إعادة تشكيل رقم الأعمال :

#### أ / رقم الأعمال المفوترة :

في مؤسسات الأشغال العمومية تشكل الفوترة قاعدة التأسيس في مجال الضرائب المباشرة ، فإعادة تشكيل الفوترة لا تسمح بمراقبة الأرصدة و التسبيقات للزبائن فحسب بل كذلك للمقبوضات و الفوترة المصرح بها .  
ب/ إعادة تشكيل أرقام الأعمال المحصلة :

تم الحصول عليها من وضعيات الأشغال المقدمة ، الكشف البنكي ، والمعلومات المتحصل عليها من الإدارات التي تم التعامل معها ، وعليه تصبح الوضعية كما في الملحق رقم 03 ص 21، 3 .  
جـ/ الرسم على النشاط المهني :

بعد إعادة تشكيل أرقام الأعمال المحصلة تصبح القواعد الخاضعة للرسم على النشاط المهني على الشكل التالي:  
ج-1- ملخص أرقام الأعمال المحصلة حسب البلديات :

الارتفاعات المسجلة في أرقام الأعمال خاضعة للرسم على النشاط المهني وفقا للمادة 207 بمعدل يقدر 2% وفقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة ويوضح هذا في الملحق رقم 03 ص 4 .  
ج-2- عقوبات عدم كفاية التسديد :

توضح عقوبات عدم كفاية التسديد للدورات 2002 ، 2003 ، 2004 ، 2005 ، حسب مختلف البلديات في الملحق رقم 03 ، ص 5 .

#### د- الرسم على القيمة المضافة :

د-1- إعادة تشكيل الرسوم على المشتريات القابلة للاسترجاع : تم الحصول عليها من فواتير الشراء بتطبيق قاعدة تأخير شهر ، مع استبعاد الرسوم المتعلقة بفواتير الموردين المتهربين من الضرائب و الذين تم ذكرهم في أول التبليغ ، و عليه تصبح الوضعية كما في الملحق رقم 02 ، ص 6  
د-2- الحقوق المستحقة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة :

تم إعفاء أرقام الأعمال من الرسم على القيمة المضافة وفقا لشهادات الإعفاء المقدمة ، و عليه تصبح الوضعية كما في الملحق رقم 03 ، ص 6 ، 7 ، 8 .

هـ - إعادة تشكيل أرباح الشركات : تم الحصول عليها لتطبيق معدل ربح صافي يقدر بـ 10 على أرقام الأعمال المفوترة المعترف بها ، و بالتالي تصبح الوضعية كما في الملحق رقم 03 ص 8 .

و- الضريبة على أرباح الشركات :

بعد إعادة تشكيل الأرباح الصافية تصبح الحقوق المستحقة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات كما في الملحق رقم 3 ص 8 ، كما تم تسوية الشكوى المقدمة و المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات المسددة خلال سنة 2004 و ذلك باعتماد الحقوق المسددة ، و إنقاصا من الحقوق المستحقة و سيتم تحرير جدول تخفيض الضريبة بمبلغ 45873 دج .

ي- الاقتطاع من المنبع للضريبة على الدخل الإجمالي للشريك :

وفقا للمادة (104) من قانون الضرائب المباشرة مداخيل رؤوس الأموال المنقولة الناجمة عن توزيع أرباح الشركات الخاضعة لاقتطاع من المنبع بمعدل 15% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي ، و دراسة الملف الجبائي أدت إلى ملاحظة أن هذا الاقتطاع لم يتم تسديده خلال جميع الدورات المحقق فيها ، و بالتالي تصبح الوضعية كما في الملحق رقم 03 ص 8 .

ز- تفصيل التعديلات و التقويمات : و ذلك في الملحق رقم 03 ص 9 .

المبحث الثاني : محاولة قياس التهرب الضريبي على ضوء الرقابة الجبائية :

إن ظاهرة الغش الضريبي تضيي إلزامية التحكم في المادة الجبائية و بالتالي لا بد من القيام بإحصاء شامل و فعال في كافة أنحاء التراب الوطني لهذه الظاهرة ، و ذلك من خلال مقارنة التصريحات المقدمة من قبل المكلف مع النتائج الفعلية التي تتوصل إليها المصالح الجبائية للتوصل إلى نسب التهرب الضريبي لكل من IRG و IVA و IBS و TAP للسنوات 2002 ، 2003 ، 2004 ، 2005 .

المطلب الأول : قياس التهرب الضريبي بالنسبة لـ IRG و IBS :

نعتمد في قياس التهرب الضريبي بالنسبة لـ IRG و IBS على مقارنة IRG و IBS المصرح بها للسنوات 2002 ، 2003 ، 2004 ، 2005 و IRG و IBS بعد الرقابة الجبائية لنفس السنوات ، و استخراج نسب التهرب الضريبي و تحليلها لمعرفة حجم و مقدار التهرب .

أولا : قياس التهرب الضريبي بالنسبة لـ IRG

IRG-1 المصرح بها :

الجدول رقم 03

حقوق	إيادات	قوبات	مجموع الحقوق	
124529	18679	-	143208	2002
217199	54299	-	271498	2003
477823	119455	-	597288	2004
464768	116191	-	580959	2005

المصدر : تقرير التحقيق الجبائي

2- IRG بعد الرقابة الجبائية :

جدول رقم : 04

مجموع الحقوق	العقوبات	الزيادات	الحقوق	
143218	-	18680	124538	2002
278211	-	54442	217769	2003
614698	-	122939	491759	2004
624082	-	124816	499266	2005

المصدر : تقرير التحقيق الجبائي

4- حساب نسبة التهرب الضريبي :

بالاعتماد على معطيات الجدولين يمكن استخدام نسبة التهرب الضريبي و ذلك كما يلي :

أ- بالنسبة لسنة 2002 :

$$249.067 = 124529 + 124538$$

$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{124529}{249067} \times 100\% = 50\%$$

ب- بالنسبة لسنة 2003 :

$$434.968 = 217.199 + 217.769$$

$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{217199}{434968} \times 100\% = 49.93\%$$

ج- بالنسبة لسنة 2004

$$969.582 = 477.823 + 491759$$

$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{477.823}{969.582} \times 100\% = 49.28\%$$

د- بالنسبة لسنة 2005 :

$$964.034 = 464.768 + 499.266$$

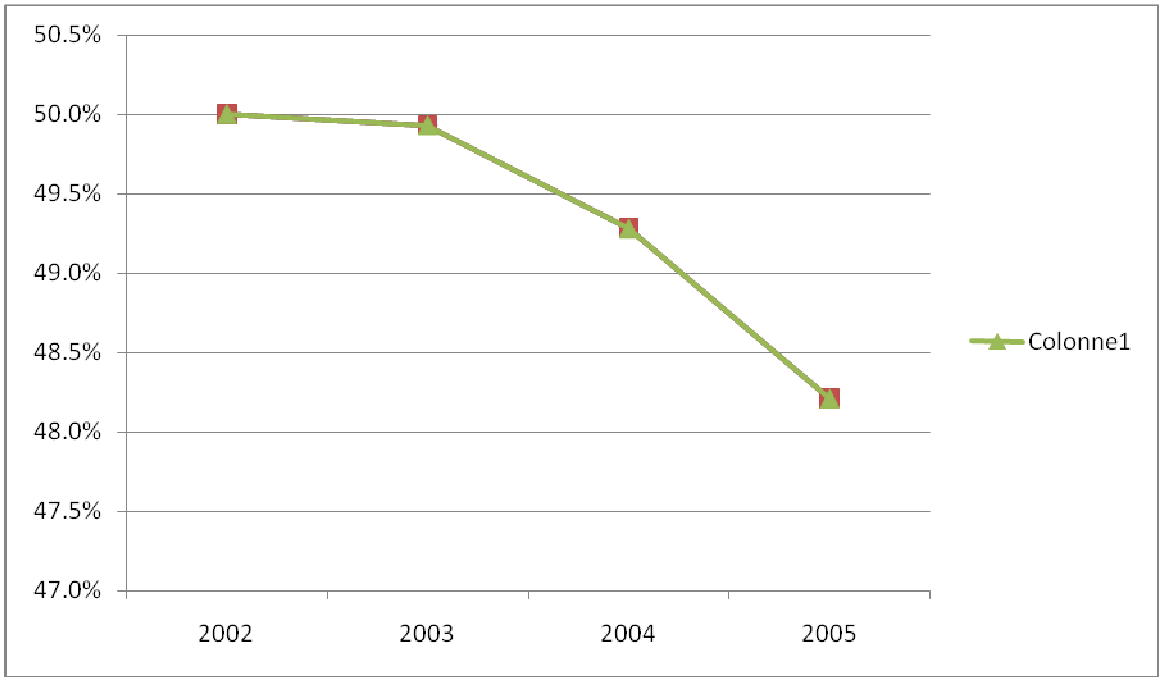
$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{464.768}{964.034} \times 100\% = 48.21\%$$

و يمكن تلخيص هذه النسب في الجدول التالي :

السنوات	2002	2003	2004	2005
نسبة التهرب الضريبي	%50	%49.9	%49.2	%48.2

من معطيات الجدول يمكن تمثيل نسبة التهرب الضريبي كما يلي :  
الشكل رقم : 05

نسبة التهرب الضريبي



السنوات

المصدر : من إعداد الطالبات اعتماد و أعلى المعطيات .

التحليل :

من خلال التمثيل البياني لنسب التهرب الضريبي بالنسبة لـ IRG نلاحظ أن نسبة التهرب الضريبي في انخفاض مستمر حيث كانت مرتفعة في سنة 2002 و قدرت بـ 50 % ، ثم بدأت في الانخفاض حيث قدرت في سنة 2003 بـ 49.93 % ، و سجلت أدنى قيمة للتهرب في سنة 2005 حيث بلغت 48.21 % ، و هذا الانخفاض في نسبة التهرب الضريبي راجع إلى فعالية الرقابة الجبائية .

ثانيا : قياس التهرب الضريبي بالنسبة لـ IBS :

IBS/1 المصرح بها :

الجدول رقم 05

مجموع الحقوق	العقوبات	الزيادات	الحقوق	
20209	-	1837	18372	2002
283856	-	56771	227085	2003
631938	-	126387	505551	2004
299938	-	39122	260816	2005

المصدر : تقرير التحقيق الجبائي

IBS /2 بعد الرقابة الجبائية :

جدول رقم 06

مجموع الحقوق	العقوبات	الزيادات	الحقوق	
20209	-	1837	18372	2002
285960	-	57192	228768	2003
-	-	-	-	2004
177821	-	23194	154627	2005

المصدر : تقرير التحقيق الجبائي

3- حساب نسبة التهرب الضريبي :

بالاعتماد على معطيات الجدولين يمكن استخراج نسبة التهرب الضريبي كما يلي :

أ- بالنسبة لسنة 2002 : لا يوجد تهرب ضريبي

ب- بالنسبة لسنة 2003 :

$$455835=228768+227085$$

$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{227085}{455835} \times 100\% = 49.81\%$$

ج- بالنسبة لسنة 2004 : لا يوجد تهرب ضريبي

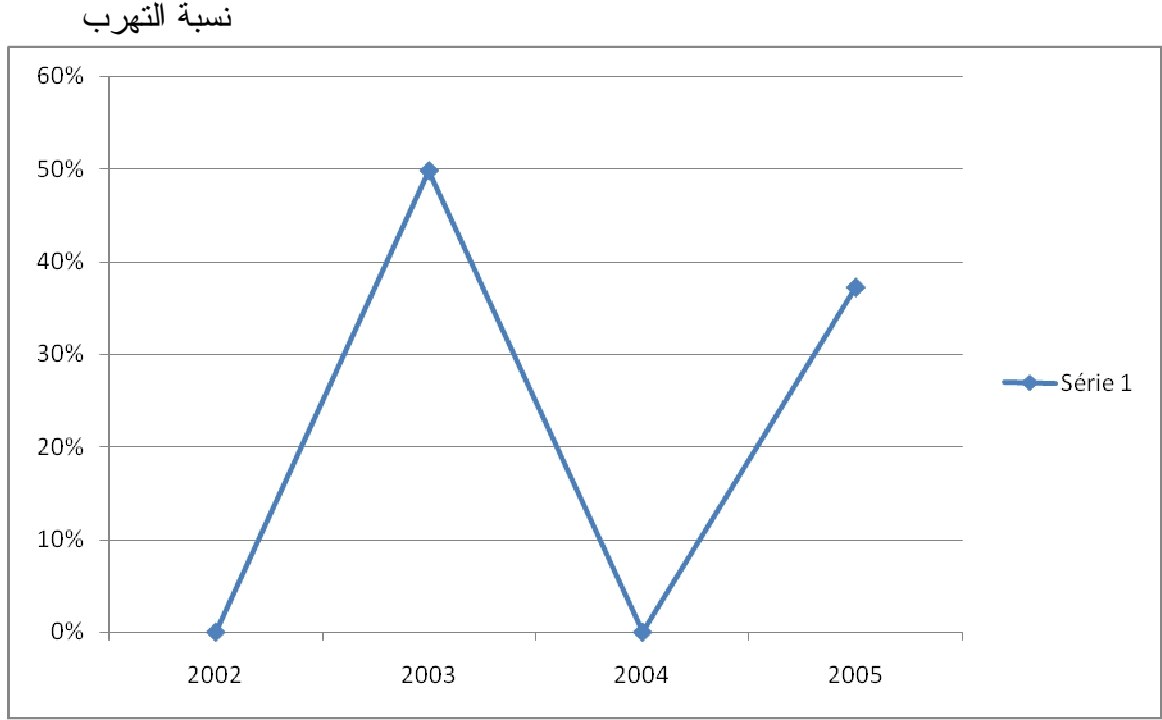
د- بالنسبة لسنة 2005 :

$$415443=154627+260816$$

$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{154627}{415443} \times 100\% = 37.21\%$$

السنوات	2002	2003	2004	2005
نسبة التهرب	-	%49.81	-	%37.21

شكل رقم 06:



السنوات

المصدر : إعداد الطالبات اعتمادا على المعطيات

التحليل :

من خلال التمثيل البياني لنسب التهرب الضريبي بالنسبة لـ IBS نلاحظ أن نسبة التهرب الضريبي سنة 2002 منعدمة ، ثم ترتفع سنة 2003 ة تصل إلى أقصى حد لها حيث تقدر بـ %49.81 لتتخفض سنة 2004 و تنعدم ، و سجلت قيمة التهرب الضريبي سنة 2005 ،انخفاض حيث قدرت %37.21 و هذا الانخفاض راجع إلى فعالية الرقابة الجبائية

المطلب الثاني : قياس التهرب الضريبي بالنسبة لـ TVA:

لقياس التهرب الضريبي لـ TVA نقوم بمقارنة TVA المصرح بها و TVA بعد الرقابة للسنوات من 2002 إلى 2005 و استخراج نسب التهرب الضريبي و تحليلها .

أولاً : TVA المصرح بها

جدول رقم : 07

مجموع الحقوق	العقوبات	الزيادات	الحقوق	
294.351	-	85.870	235.481	2002
960.041	-	192.008	768.033	2003
1.964.912	-	392.982	1.571.930	2004
1.399.370	-	279.874	1.119.496	2005

المصدر : تقرير التحقيق الجبائي

ثانياً : TVA بعد الرقابة الجبائية :

جدول رقم : 08

مجموع الحقوق	العقوبات	الزيادات	الحقوق	
294.351	-	58.870	235.481	2002
621.066	-	124.213	496.835	2003
30.575	-	2.779	27.796	2004
-	-	-	-	2005

المصدر : تقرير التحقيق الجبائي

ثالثاً : حساب نسب التهرب الضريبي :

بالاعتماد على معطيات الجدولين يمكننا استخراج نسب التهرب الضريبي للرسم على القيمة المضافة كما يلي

1- بالنسبة لسنة 2002 : لا يوجد تهرب ضريبي

2- بالنسبة لسنة 2003 :

$$1264886 = 496853 + 768033$$

$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{496835}{1264886} \times 100\% = 39.28\%$$

3- بالنسبة لسنة 2004 :

$$1599726 = 27796 + 1571930$$

$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{27796}{1599726} \times 100\% = 1.73\%$$

4- بالنسبة لسنة 2005 : لا يوجد تهرب ضريبي

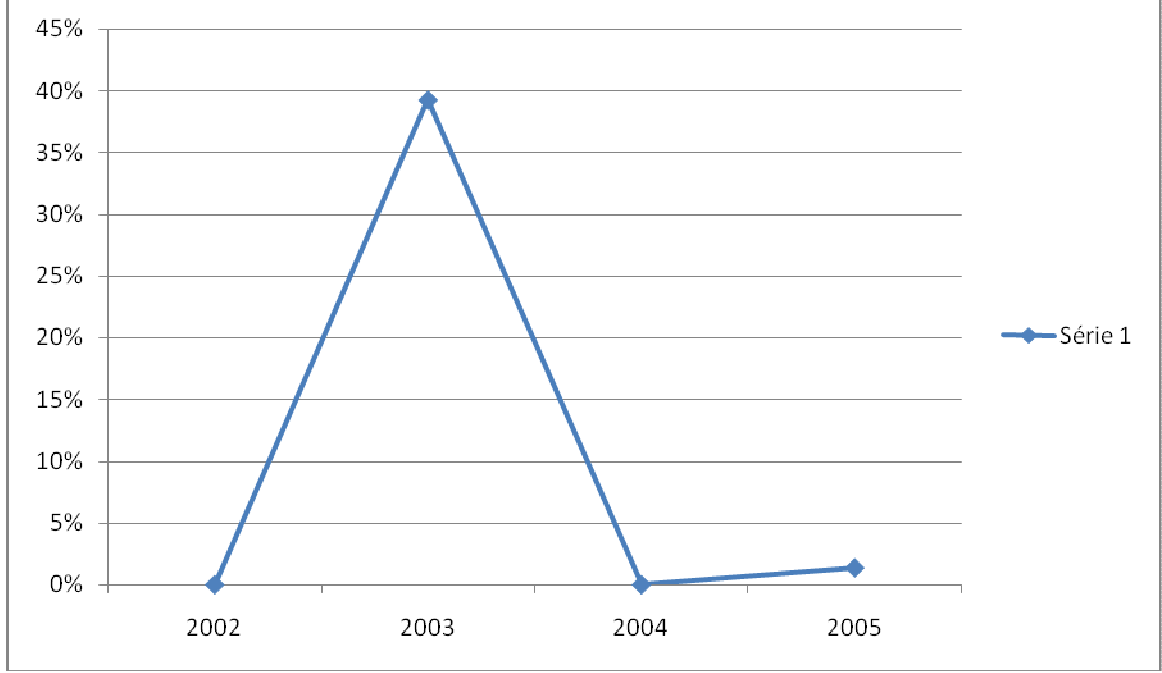


رابعاً : التمثيل البياني لنسب التهرب الضريبي

السنوات	2002	2003	2004	2005
نسبة التهرب	%0	%39.2	%1.37	%0

الشكل رقم 07 :

نسب التهرب



السنوات

المصدر: إعداد الطالبات

التحليل :

من خلال المنحنى البياني لنسب التهرب الضريبي الخاصة بالرسم على القيمة المضافة نلاحظ أنه في سنة 2002 كانت منعدمة أي لم يسجل تهرب ضريبي ، لكن في سنة 2003 ارتفعت نسبة التهرب الضريبي ارتفاعاً ملحوظاً حيث قدرت بـ 39.28% ، ثم انخفضت انخفاضاً كبيراً في سنة 2004 و قدرت بـ 1.73% ، و بقيت في الانخفاض حتى انعدمت في سنة 2005 .

المطلب الثالث : قياس التهرب الضريبي بالنسبة لـ TAP :

بالاعتماد على مقارنة TAP المصرح بها أيضاً للسنوات 2002 ، 2003 ، 2004 ، 2005 و TAP بعد الرقابة الجبائية يمكننا استخراج قيمة الفرق بينهما و لهذا الأجل معرفة نسبة التهرب الضريبي و تمثيلها بيانياً و تحليلها

أولاً : الرسم على النشاط المهني المصرح بها :

جدول رقم :09

المجموع الحقوق	تقوبات	إيادات	حقوق	
168.831	13708	18028	137.095	2002
108.767	17058	17058	170.603	2003
461544	33583	43345	355.867	2004
246.120	17648	22942	205.220	2005

المصدر : تقرير التحقيق الجبائي

ثانياً : الرسم على النشاط المهني بعد الرقابة الجبائية

جدول رقم :10

المجموع الحقوق	تقوبات	إيادات	حقوق	
168.831	13708	18028	137.095	2002
185.570	15462	15562	154.646	2003
402.597	32690	39957	326.948	2004
147.187	12264	12309	122.659	2005

المصدر : تقرير التحقيق الجبائي

ثالثاً: حساب نسبة التهرب الضريبي :

بالاعتماد على معطيات الجدولين نحسب نسبة التهرب الضريبي كما يلي :

1- بالنسبة لسنة 2002 : لا يوجد تهرب ضريبي

2- بالنسبة لسنة 2003

$$325249=170603+154646$$

$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{154646}{325249} \times 100\% = 47.54\%$$

3- بالنسبة لسنة 2004

$$662815=335867+326948$$

$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{326948}{662815} \times 100\% = 49.32\%$$

د- بالنسبة لسنة 2005 :

$$327879=205220+122659$$

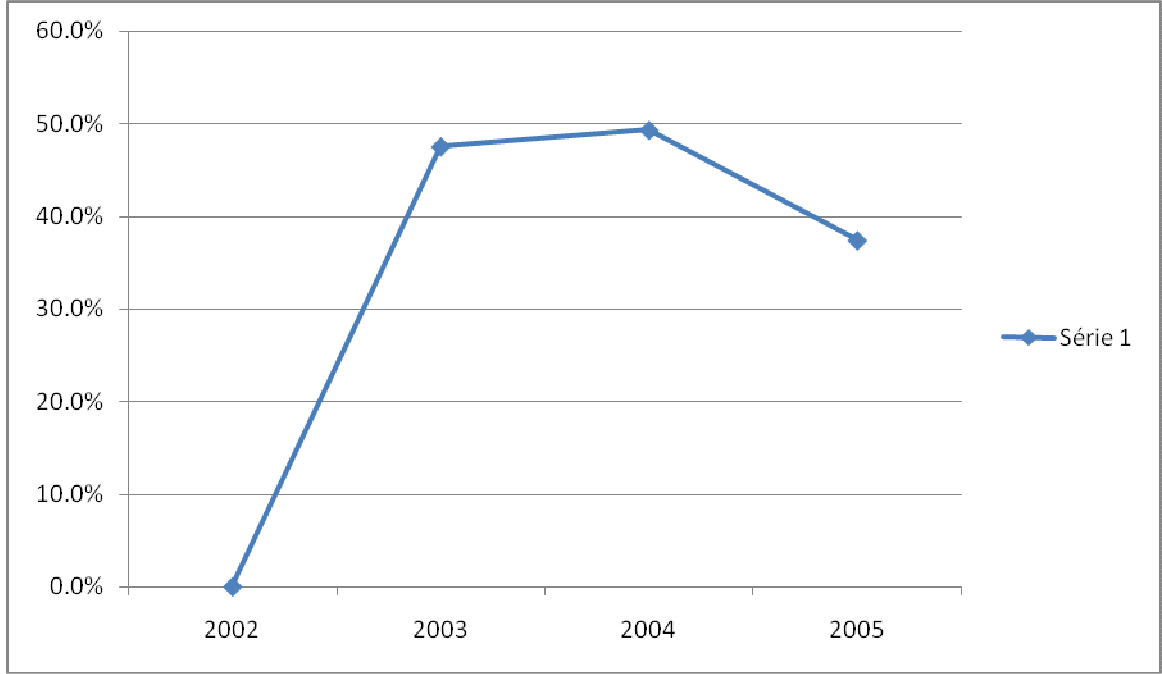
$$\text{نسبة التهرب الضريبي} = \frac{122659}{327879} \times 100\% = 37.40\%$$

السنوات	2002	2003	2004	2005
نسبة التهرب	%0	%47.5	%49.32	%37.4

من معطيات الجدول يمكن تمثيل نسبة التهرب الضريبي كما يلي :

شكل رقم 08 :

نسبة التهرب



السنوات

التحليل :

من خلال التمثيل البياني انسب التهرب الضريبي بالنسبة لـ TAP نلاحظ أن نسبة التهرب الضريبي ارتفعت من 0% إلى غاية 49.32% من سنة 2002 إلى 2004 ثم انخفضت بين سنتي 2004 و 2005 من 49.32% إلى 37.40% و هذا دليل على فعالية الرقابة الجبائية .

**المطلب الرابع : محاولة تقييم السلوك الجبائي للمكلف بعد الرقابة الجبائية .**

تشكل فعالية الرقابة الجبائية مؤشرا هاما للحكم على مدى نجاح الرقابة الجبائية في تحقيق الأهداف المراد بلوغها ، ولتحديد مدى فعاليتها و نجاعتها يجب الوقوف على النتائج المحققة عند تطبيق برامجها وذلك بتقييم السلوك المكلف الجبائي .

**أولا : تقييم مدى فعالية الرقابة الجبائية :**

لأجل تقييم مردودية فعالية الرقابة الجبائية يجب إجراء المقارنة بين النتيجة الجبائية الإجمالية للسنوات من 2002 إلى 2005 ككل IRG و TVA و TAP و IBS مع النتيجة الجبائية الإجمالية لكل من السنوات 2006 ، 2007 ، 2008 ، 2009 .

1-النتيجة الجبائية الإجمالية للسنوات من 2002 إلى 2005 :

ويمكن تلخيصها في الجدول التالي :

جدول رقم :11

النتيجة الجبائية	المعدل	مجموع الحقوق	
199.999.8	15 %	1.333.332	IRG
120.530.1	30%	401.767	IBS
129.222.1	17%	760.130	TVA
14827.68	2%	741.384	TAP
464.579.68	المجموع		

المصدر : من إعداد الطالبات

2-النتيجة الجبائية الإجمالية للسنوات 2006 . 2007.2008.2009

ويمكن تلخيصها في الجدول التالي :

جدول رقم : 12

السنوات	2006	2007	2008	2009
النتيجة الجبائية	1.638.685	6.209.793	4.250.993	7.916.850

المصدر : من إعداد الطالبات

من خلال المقارنة بين النتيجة الجبائية الإجمالية لمجموع الحقوق مع النتيجة الجبائية الإجمالية لكل من 2006 . 2007.2008.2009، نلاحظ ان النتيجة الجبائية لمجموع الحقوق اقل من النتيجة الجبائية للسنوات 2006 إلى 2009 وهذا ما يدل على أن المكلف قد عدل من سلوكه وذلك بعد ممارسة الرقابة الجبائية عليه وهو ما يشير إلى مدى فعالية الرقابة الجبائية في التقليل من حجم التهرب الضريبي لدى المكلف .

## خلاصة الفصل :

- على ضوء زيارتنا لمفتشية الضرائب بوادي النجاء والتي قمنا خلالها بدراسة ملف جبائي المتعلق بسلوك المكلف قبل وبعد ممارسة الرقابة الجبائية عليه ، خلصنا إلى النتائج التالية :
- قبل ممارسة الرقابة الجبائية على المكلف استنتجنا انه كان متهرب من الضرائب فحاولنا قياس حجم التهرب الضريبي بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي .
  - وبعد ممارسة الرقابة الجبائية عليه خلصنا إلى أن المكلف قد عدل من سلوكه وهذا يدل على أن الرقابة الجبائية أدت إلى التقليل من حدة التهرب الضريبي والتأثير على سلوك المكلف .
  - بهذا نثبت الفرضية القائلة إن الرقابة الجبائية كلما كانت محكمة وذات فعالية كلما تم التحكم أكثر في التهرب والغش الضريبي .
  - من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات والاقتراحات كمايلي :
  - حتى تكون الرقابة الجبائية أكثر فعالية في الأداء وتحقيق مردودية نسبية مقبولة لابد من توفر مقومات ضرورية كمية ونوعية ، وبتوفرها نصل إلى تحقيق الأهداف المرجوة .
  - تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من الإجراءات الهامة الواجب اتخاذها للتقليل والحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتحقيق الفعالية المطلوبة للرقابة الجبائية .

## الخاتمة العامة :

بعد تسليطنا الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي اتضح لنا أن محاربتها ليس بالأمر السهل ، وذلك راجع إلى تعقد الظاهرة واحتواءها على أشكال وطرق احتيالية يصعب إحصاؤها وكشفها هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فإن تطور الأنشطة الاقتصادية واتساع ظاهرة المشاريع خاصة منها في القطاع الخاص أدى اتساع ظاهرة التهرب والغش الضريبي ، الذي اتخذ أشكالا و أبعادا خطيرة .

ولقد حاولنا من خلال هذا العمل ابرز بعض طرق التحقيق الجبائي ، رغم أن الغش الجبائي أصبح ثقافة لدى المكلفين بالضريبة الدين أصبحوا يطورون أساليبه ، كلما تطورت الأحداث والقوانين ، ورغم أن الدولة الجزائرية عمدت إلى انتهاج جملة من السبل التي من شأنها تفعيل اكبر لجهاز الرقابة الجبائية ، إلا أن الرقابة الجبائية تصادفها الكثير من العقاب والصعوبات ، وذلك كون أن الانتقال من نظام قديم إلى نظام جديد كان له الأثر الواضح سواء على المكلفين أو على الأعوان المحققين .ومن أهم الصعوبات التي تعيق العون المحقق هذا الانتقال المفاجئ لكون أن النظام الجبائي الجزائري لم يهبأ الإدارة الجبائية للتأقلم مع النصوص الجديدة والتعليقات على اعتبار أن أي تحول اقتصادي يتطلب توفير عدد هائل من الاطارات المكونة تكوينا سليما ، بالإضافة إلى توفير الوسائل الحديثة لإدارة عصرية .

وعلى ضوء ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية :

- يشكل التهرب الضريبي احد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية ، نظرا لأثاره السلبية المتعددة .
- شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي ويعود ذلك لآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة ، وسقوط الحواجز التجارية ، وثورة المعلومات والاتصالات التي أدت إلى ابرز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي .
- من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي ، وذلك لطبيعته السرية ، حتى المناهج المقترحة في عملية التقدير اتضح عجزها نتيجة النقائص التي تعرفها من جهة ، ومن جهة أخرى لتطور طرق وأنواع التهرب الضريبي .
- إن للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة وتحمي المكلفين بالضريبة ، ويؤدي عدم الالتزام بها إلى بطلان الرقابة الجبائية .
- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي نظرا لعدم تطابقها مع مؤشرات الجودة و الفعالية ، إضافة إلى النتائج التي حققتها ، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية المالية إلا أنها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة .
- إن المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الجبائية كالبرمجة القليلة لملفات التحقيق مقارنة بعدد المكلفين وضعف الإمكانيات البشرية في غياب العناصر المؤهلة ، والقدرة على القيام بما أوكل إليها بدرجة عالية من الجودة ، وكذا النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام بالمهام على أحسن وجه، وفي أوقاتها المحددة من شأنها إضعاف مردوديتها من خلال النتائج السابقة يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التالية :

- تأكيد الحضور الدائم للإدارة في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات التحقيق المتكررة للكشف عن الممارسات غير المعلنة ، والكشف عن مصادر العائدات ، وذلك بنشر أعوانها في كل أنحاء البلديات والدوائر ، وهذا قصد الإحصاء .
  - ضرورة التنسيق المحلي والدولي بين إدارة الضرائب ، ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاطات المكلفين .
  - التطور المستمر للبحث عن طريق التدخلات وتوفير كل الوسائل التي تساعد على امتلاك المعلومات ذات الأهمية الجبائية .
  - ضرورة وجود إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة ، كما أن عمليات الرقابة يجب أن تشمل جميع المتعاملين بدون استثناء .
  - تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال :
    - \* إنشاء مقرات عمل جديدة ، وصيانة القديمة منها وتجهيزها بمختلف التجهيزات الإدارية من مكاتب ، كراسي ...
    - \* إدخال نظام المعلوماتية لتسهيل عمل الأعوان الجبائيين .
    - \* توفير وسائل النقل الضرورية لانجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة خاصة في المناطق البعيدة .
- ولا يسعنا في النهاية إلا أن نسال الله عز وجل أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته .
- تم بحمد الله

## قائمة المراجع:

### أولا: المراجع باللغة العربية

#### I-الكتب:

- 1- بوعون يحيوي نصيرة: الضرائب الوطنية والدولية، الجزائر، 2010.
- 2- حسن عوض الله زينب: مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، كلية الحقوق بالإسكندرية وبيروت، 1998.
- 3- حسين الوادي محمود، زكريا أحمد العزام: مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع عمان، 2007.
- 4- حمو محمد، أوسرير منور: جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009.
- 5- شحادة الخطيب خالد، شامية أحمد زهير: أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، 2005.
- 6- طاقة محمد، العزاوي هودي: إقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، 2007.
- 7- عزمي يوسف خطاب: الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010.
- 8- عطوي فوزي: المالية العامة: النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلي الحقوقية، بيروت، 2003.
- 9- محرزي محمد عباس: إقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2008.



10- ناصر مراد مراد: الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992 - 2003، منشورات بغداد، بدون تاريخ، الجزائر.

11- يحيوي عمر: مساهمة في دراسة المالية العامة: النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005 .

## II--الرسائل والأطروحات:

1- الحاج جبار، العربي عبد الصمد: أثر النسب الضريبية في التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في المالية، جامعة الجزائر 2002.

2- أوهيب بن سالمة ياقوت: الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، في القانون الجبائي والعلوم الجبائية، جامعة الجزائر، 2002/2003.

3- بولخوخ عيسى: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004 .

4- جغلاف ثلجة نوال: محاولة تقييم الضغط الجبائي بالمؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO، لفترة 1996-2000، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في تسيير المؤسسات، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2001-2002.

5- حجارة مبروكة: أثر النسب الضريبية على استراتيجية الإستثمار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2005-2006 .

6- حشلفي 0هاجر، صخري أمينة: فعالية الإصلاح الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم الإقتصادية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية 2008 - 2009.

7- شكري يمينة، تنوقاست سعيدة: تطور الإصلاحات الجبائية في الجزائر بين التعديل والإصلاح، مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا في المالية، فرع ضرائب، المعهد الوطني للمالية-القليعة، الجزائر، 1994-1995 .

8- فرقاني نبيلة، بن سعيدان لبنى: الإصلاحات الجبائية في الجزائر وتأثيرها على الاقتصاد الوطني، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص مالية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية 2007-2008 .

9- قارة ملاك: التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، دراسة ميدانية للمكلفين بدفع الضريبة بولاية قسنطينة، 2002 .

10- لمقورب فضيلة وآخرون: التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، 2009-2010.

11- نوي نجاة: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 2003-2004.

### **III-الدوريات والملتقيات :**

-حمو محمد: إستراتيجية الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية،مجلة

أصداء،لعربي بن مهدي أم البواقي ،العدد06 ،جوان2008.

- مجلة شحادة الخطيب خالد : التهرب الضريبي ،جامعة دمشق ،العدد 2، 2000.

- مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية، منشآت المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية 2008.

- عبد الله لحرشي حميد ، ردادية معمر، الملتقى العلمي الدولي :صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية ، جامعة بوضياف ، 2009 .

### **IV- التشريعات والقوانين :**

1- المادة 190 مكرر. محدثة بموجب المادة "5" من قانون المالية لسنة 2002.

- 2- المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 3- المادة 191 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 4- المادة 20 مكرر محدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 و المعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010.
- 5- المرسوم رقم 79، المؤرخ في 23-12-2001 الجريدة الرسمية عدد 59-2001.
- 6- المرسوم التنفيذي رقم 98/228 المؤرخ في 13-07-1998 الجريدة الرسمية عدد 51-1998.
- 7- الدليل التطبيقي للمكاف بالضريبة.
- 8- عاشوري نعيم، محاضرات غير منشورة في قانون الضرائب المركز الجامعي ميله 2010-2011.

ثانيا : المرجع باللغة الأجنبية:

- Guide de vérificateur de comptabilité.

