



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية



## الموضوع:

دور التّحقيق المصوب في مكافحة الغش والتّهرب الضريبيين  
- دراسة حالة بمركز الضرائب ولاية بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف :

أ/ قطاف نبيل

إعداد الطالبة:

➤ صولي مريم

...../ 2019	رقم التسجيل
.....	تاريخ الايداع

السنة الجامعية: 2018-2019

# إهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع لي من أحملى اسمه بكل افتخار، أرجو من الله أن يمدني عمرك لتري

شمار قد جان قطفها بعد طول انتظار

أبي الغالي

لي من هي في الحياة حياة، إيك ينخي الحرف حبا وامتنان

لي من علمتني كيف أعيش وانتصر ستبقى كلماتك نجوى أهتدي بها اليوم في الغد ولي الأبد

إيك هي ... وعليك السلام

أمي الغالية

مريم

# شكر وتقدير

الحمد لله بي العالمين حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه

على توفيقني لإتمام هذا العمل المتواضع

كما أقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف

د/ قطاف نبيل

على تفضله للإشراف على هذا العمل من جهة، وعلى ما قدمه لي من نصائح وإرشادات وتوجيهات

من جهة أخرى

كما أتوجه بجزيل الشكر للمدر الولائي لمدرسة الضراب

ولكل من قدم لي يد العون سواء من بعيد أو من قريب

## ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم صورة شاملة من خلال الإطار النظري للتهرب والغش الضريبيين، وتطرقنا إلى أهم الأنواع، الأسباب، الآثار وطرق القياس وكذلك الأساليب المتبعة لمكافحتها والمتمثلة في التحقيق المصوب في المحاسبة الذي يعتبر عملية تفتيش وتحري فعالة في اكتشاف العمليات التدليسية والتلاعبات، الأخطاء والنقائص الجوهرية.

ولإعطاء صورة أوضح للغش والتهرب الضريبيين وكيفية مكافحتها عن طريق التحقيق المصوب تم تدعيم هذا البحث بدراسة حالة واقعية خضعت لهذا التحقيق للإجابة عن الإشكالية المطروحة للدراسة في دور التحقيق المصوب في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين في مركز الضرائب لولاية بسكرة، حيث كانت النتائج مؤيدة للإشكالية المطروحة.

## الكلمات المفتاحية:

الضريبة، التّحقيق الجبائي، التّحقيق المصوب في المحاسبة، الغش الضريبي، التّهرب الضريبي.

## Résumé :

Cette étude vise à présenter une image complète à travers le cadre théorique de l'évasion et de la fraude fiscales, nous avons abordé les types plus importants, les causes, les effets et les méthodes de mesure, ainsi que des méthodes utilisées pour les lutttes, représentées par la vérification ponctuelle de la comptabilité, qui est une inspection et une enquête efficaces sur la détection des transactions, des manipulations, des erreurs et des défauts fondamentaux.

Afin de donner une image plus claire de la fraude et de l'évasion fiscales et de la façon de les combattre par le biais de la vérification ponctuelle, cette recherche a été étayée par une étude de cas factuelle qui a fait l'objet d'une enquête pour répondre au problème de l'étude dans le rôle vérification ponctuelle dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales au centre fiscal de la wilaya de Biskra, Les résultats étaient favorables à la problématique proposée.

**Les Mots Clés** : l'impôt, vérification fiscale, vérification ponctuelle de comptabilité, fraude fiscale, l'évasion fiscale.



# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
III	إهداء
IV	شكر وتقدير
V	ملخص
VI	فهرس المحتويات
VIII	قائمة الجداول والأشكال
IX	قائمة الاختصارات والرموز
X	قائمة الملاحق
أ - ث	مقدمة
<b>41-1</b>	<b>الفصل الأول: الضرائب وطرق التهرب من دفعها</b>
2	تمهيد
<b>3</b>	<b>المبحث الأول: ماهية الضريبة</b>
3	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
4	المطلب الثاني: أهمية وأهداف الضريبة
6	المطلب الثالث: مبادئ ووظائف الضريبة
9	المطلب الرابع: التنظيم الفني للضريبة
<b>16</b>	<b>المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري</b>
16	المطلب الأول: الضرائب المباشرة
29	المطلب الثاني: الرسم على رقم الأعمال
31	المطلب الثالث: مزايا وعيوب الضرائب المباشرة
32	المطلب الرابع: مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة
<b>33</b>	<b>المبحث الثالث: الغش والتهرب الضريبيين</b>
33	المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي والتهرب الضريبي
34	المطلب الثاني: تصنيفات الغش الضريبي وأشكال التهرب الضريبي
36	المطلب الثالث: طرق قياس الغش والتهرب الضريبيين
37	المطلب الرابع: أسباب ونتائج التهرب الضريبي
39	المطلب الخامس: العلاقة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي
41	خلاصة الفصل
<b>65-42</b>	<b>الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للتحقيق الجبائي</b>
43	تمهيد
<b>44</b>	<b>المبحث الأول: عموميات حول التحقيق الجبائي</b>

# فهرس المحتويات

44	المطلب الأول: مفهوم وأهداف التّحقيق الجبائي
45	المطلب الثاني: أشكال التّحقيق الجبائي
49	المطلب الثالث: الإطار القانوني للتّحقيق الجبائي
50	المطلب الرابع: إجراءات عملية التّحقيق الجبائي
<b>53</b>	<b>المبحث الثاني: التّحقيق المصوب في المحاسبة</b>
53	المطلب الأول: تعريف وخصائص التّحقيق المصوب في المحاسبة
54	المطلب الثاني: نطاق التّحقيق المصوب في المحاسبة والأعوان المكلفين للقيام بالتّحقيق
56	المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة
57	المطلب الرابع: حقوق المكلف بالضريبة
<b>59</b>	<b>المبحث الثالث: علاقة التّحقيق المصوب بالغش والتّهرب الضريبيين</b>
59	المطلب الأول: طرق التّهرب الضريبي
60	المطلب الثاني: إجراءات عملية التّحقيق المصوب في المحاسبة
62	المطلب الثالث: وسائل مكافحة الغش والتّهرب الضريبيين
64	المطلب الرابع: فعالية التّحقيق المصوب في محاربة الغش والتّهرب الضريبيين
65	خلاصة الفصل
<b>79-66</b>	<b>الفصل الثالث: دراسة حالة للتّحقيق المصوب بمركز الضرائب لولاية بسكرة</b>
67	تمهيد
<b>68</b>	<b>المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية بسكرة</b>
68	المطلب الأول: مفهوم مركز الضرائب وهيكله التنظيمي
70	المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب
<b>72</b>	<b>المبحث الثاني: دراسة للتّحقيق المصوب في المحاسبة</b>
72	المطلب الأول: التّحضير لعملية التّحقيق المصوب في المحاسبة
72	المطلب الثاني: سير عملية التّحقيق المصوب في المحاسبة
79	خلاصة الفصل
<b>80</b>	<b>الخاتمة</b>
<b>83</b>	<b>المراجع</b>
—	<b>الملاحق</b>

## قائمة الجداول والأشكال

### 1. قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
19	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي	1.1
69	الضرائب والرسوم الخاضعين لها الأشخاص التابعين لمركز الضرائب	1.3
75	رقم الأعمال غير المصرح	2.3
75	رقم الأعمال المفوتر	3.3
76	رقم الأعمال المقبوض	4.3
77	أسس وقواعد فرض الرسم على القيمة المضافة	5.3
77	حقوق وغرامات الرسم على القيمة المضافة	6.3
78	المجموع العام للحقوق والغرامات	7.3

### 2. قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
48	أشكال الرقابة الجبائية	1.2
69	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	1.3

## قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار / الرمز	الدلالة
CS	الرقابة الشكلية Le Contrôle Sommaire
CSP	الرقابة على الوثائق Le Contrôle sur Pièces
IBS	الضريبة على أرباح الشركات
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي
TAP	الرسم على النشاط المهني
TVA	الرسم على القيمة المضافة
VASFE	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة La Vérification Approfondie de Situation Fiscale D'Ensemble
VC	التحقيق في المحاسبة La Vérification de Comptabilité
VP	التحقيق المصوب La Vérification Ponctuelle
ق.إ.ج	قانون الإجراءات الجبائية
ق.ر.ر.أ	قانون الرسوم على رقم الأعمال
ق.ض.غ.م	قانون الضرائب غير المباشرة
ق.ض.م.ر.م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

## قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق 01	Notification de Redressements suite à la Vérification Ponctuelle de Comptabilité
الملحق 02	ممارسة حق الإطلاع
الملحق 03	Fiche de Début de Travaux de Vérification Ponctuelle de Comptabilité
الملحق 04	محضر المعاينة الناتج عن التحقيق المصوب في المحاسبة
الملحق 05	Fiche de Fin Des Travaux de Vérification Ponctuelle de Comptabilité
الملحق 06	التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة
الملحق 07	نتائج التبليغ الأولي

مقدمة

# مقدمة

تعد الرقابة الجبائية وظيفة مهمة للمؤسسات ولمصالح الضرائب، كما أنها تمثل مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي الى التملص والتهرب الضريبي، ولاكتشاف هذه الأخيرة هناك أداة من أدوات الرقابة الجبائية الخارجية الا وهي التحقيق المصوب والذي يستخدم في استهداف ضريبة أو رسم معين بغية تصويب مختلف قواعد الدخل وأرقام الأعمال الخاضعة.

يعد الغش والتهرب الضريبيين ظاهرتين من أخطر الظواهر والمشاكل التي تعاني منها معظم الدول مهما كان مستواها الاقتصادي والذان يعبران عن سلوك المكلف الذي من خلاله يحاول تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية واجبة الدفع، وعدم دفع الضريبة المستحقة عليه جزئياً أو كلياً، لهذا منح المشرع الجبائي لإدارة الجبائية بعض الصلاحيات والمهام المتمثلة في التحقيق الجبائي، والذي يمثل الحل الأمثل لحل هذه المشاكل ومحاولة الحد من مخاطر هذه الظاهرة.

ومن هنا نطرح التساؤل التالي:

**ما هو دور التحقيق المصوب في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين؟**

ويمكن تحليل الإشكالية السابقة الى الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي الأسباب الرئيسية للتهرب والغش الضريبيين؟
- ماهي الآلية الأكثر فعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين؟
- ماهي الإجراءات القانونية المتبعة من طرف الإدارة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

## فرضيات الدراسة

تبعاً لما سبق وكإجابة أولية على التساؤلات المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- التهرب والغش الضريبيين هما الوسيلة التي يلجأ إليها المكلفين لتجنب أداء التزاماتهم الجبائية.
- التحقيق المصوب في المحاسبة آلية أكثر فعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين.
- محاربة التهرب الضريبي يتطلب تضامناً بين الإدارة الجبائية والإدارات العمومية الأخرى.

## أهمية الدراسة

تتجلى أهمية دراسة في:

- أهمية التحقيق المصوب في المحاسبة كونه أحد أشكال الرقابة الجبائية الأكثر فعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبيين.
- وسائل مكافحة الغش والتهرب الضريبيين.

# مقدمة

– كما تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الأسباب والآثار الناتجة عن ظاهرتي الغش والتَّهْرِب الضريبيين.

## أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذه الدراسة تحقيق الأهداف التالية:

- التَّعْرِيف بالتَّحْقِيق المصوَّب ودوره في اكتشاف الغش والتَّهْرِب الضريبيين.
- التَّعْرِيف على الغش الضريبي، أسبابه وطرق مكافحته.
- العلاقة بين التَّحْقِيق المصوَّب والتَّهْرِب والغش الضريبيين.

## منهج الدراسة

تتبع الدراسة المنهج الوصفي التَّحْلِيلِي، حيث في الجانب النَّظْرِي يتم الإِعْتِمَاد على المنهج الوصفي من خلال عرض وشرح مختلف المفاهيم، أما المنهج التَّحْلِيلِي فيتم اعتماده في الجانب الميداني لتحليل مختلف المعطيات.

## صعوبات الدراسة

- لا يخلو عمل من الصعوبات، ومن أبرز الصعوبات التي واجهناها:
- أول صعوبة تلقيناها إيجاد مكان للتَّحْقِيق مع طبيعة موضوعنا؛
- نقص المراجع حول التَّحْقِيق المصوَّب في المحاسبة.

## حدود الدراسة

تتجزهذه الدراسة في الحدود التالية:

- التَّركِيز على التَّحْقِيق المصوَّب وإجراءاته.
- التَّركِيز على الغش والتَّهْرِب الضريبيين.
- التَّركِيز على دور التَّحْقِيق المصوَّب في الحد من الغش والتَّهْرِب الضريبيين.

## الحدود المكانية

تم تحديد الدراسة مكانياً في مركز الضرائب لولاية بسكرة، وسيتم إسقاط الدراسة على مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها، وأشغال الكهرباء والطرق.

أما الحدود الزمانية تتمثل في السنتين التي تعرضت المؤسسة فيهما للتَّحْقِيق (2012-2013).

## دراسات سابقة

– مصطفى عوادي، ضبط نظام التَّصْرِيحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي العربي بن مهدي، أم البواقي (الجزائر)، 2006-2007.



# مقدمة

1- أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002-2003،  
تکمن أهمية هذه الدراسة في محاولة فهم وتقييم التجربة الجزائرية في مجال التهرب الجبائي بهدف  
إرساء قواعد ومماربة هذه الظاهرة والتصدي لها، وفي الأخير توصلت إلى أنه لا يمكن التحكم في  
الضريبة إلا بوجود إدارة جبائية تتمتع بدرجة عالية من الكفاءة.

2- ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مذكرة ماجستير،  
جامعة الجزائر، 2003-2004، تتمثل أهمية هذه الدراسة من خلال تزايد الاهتمام بالأساليب الحديثة  
لمكافحة التهرب الجبائي الذي تعاني منه دول العالم والبحث المتزايد عن الرفع من قدرة الأداء  
الجبائي خصوصاً ما تعلق منها بالجبابة العادية، ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة مايلي:  
- أن بناء أي سياسة ضريبية يجب أن تركز على أسس صلبة ومتينة لمنع أي تصادم بين الأهداف  
الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي نتيجة هشاشة العلاقة بين المكلف والإدارة وعجزها عن إيجاد  
العلاقة المثلى بينهما.

3- نوي نجاه، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر الفترة 1999-2003، مذكرة ماجستير، جامعة  
الجزائر، 2003-2004، تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز معوقات الرقابة الجبائية التي تعمل على  
الحد من كفاءتها بغية تحسينها، وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم بظاهرة  
التهرب الضريبي في الجزائر.

4- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير،  
جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2011-2012، تكمن أهمية هذه الدراسة في مدى فعالية  
الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي ومن النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة هي أن  
التحقيقات الجبائية التي تتم على مستوى مديرية الضرائب الولائية أكثر نجاعة من التحقيقات التي تتم  
على مستوى مفتشية الضرائب، بالإضافة إلى ذلك قدرة الرقابة الجبائية على تشخيص جودة  
المعلومات المحاسبية شكلاً ومضموناً.

5- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 1، 2013-2014،  
تتجلى أهمية هذه الدراسة في المكانة التي تحتلها الرقابة الجبائية لردع المدلسين من خلال الأشكال  
المختلفة للرقابة لمعاينة الأخطاء والنقائص وعدم التزام المكلفين الخاضعين لالتزاماتهم الجبائية،  
وخلصت في الأخير إلى أن الرقابة الجبائية أداة قانونية في الإدارة تسعى من خلالها مراقبة المكلفين  
في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وتقويمها.

# مقدمة

6- سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2014-2015، تكمن أهمية هذه الدراسة في المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، وتوصلت في الأخير أنّ التدقيق الجبائي يؤدي دوراً هاماً في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة وهذا يحتاج إلى الدعم لتحقيق الفعالية والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.

7- العلاوي محمد جمال، زينات السعيد، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري، جامعة أم البواقي (الجزائر)، 2016، تكمن أهمية هذه الدراسة في أنّ التحقيق المصوب كأداة رقابية للإدارة الجبائية واستخدامها للتأكد من صحة أرصدة الرسم القابلة للاسترجاع، وتوصلت في الأخير إلى أنّ التحقيق المصوب أداة تستخدمها الرقابة الجبائية للتأكد من صحة أرصدة (TVA) المطلوبة للاسترجاع.

وحتى نتمكن من الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات الموضوعية قيد الدراسة قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث مباحث كالآتي:

الفصل الأول: خاص بماهية الضرائب وطرق التهرب منها متمثلة في ماهية الضرائب والنظام الجبائي الجزائري، بالإضافة إلى الغش والتهرب الضريبيين.

الفصل الثاني: يتناول هذا الفصل الإطار المفاهيمي للتحقيق الجبائي المتمثل في عموميات حول التحقيق الجبائي، بالإضافة إلى التحقيق المصوب في المحاسبة وعلاقته بالغش والتهرب الضريبيين.

الفصل الثالث: خصص هذا الفصل لإسقاط الدراسة النظرية التي تمت في الفصلين السابقين عن طريق دراسة حالة لشخص طبيعي تعرض للتحقيق المصوب في المحاسبة خلال السنتين 2012 و2013.

## الفصل الأول:

ماهية الضرائب وطرق التهرب من

دفعها

## تمهيد:

تعتبر الضريبة وسيلة مالية لمعالجة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية لأن وظيفتها الأولى البحث عن رؤوس الأموال لتغطية النفقات العمومية المتزايدة بتزايد السكان، حيث أنها عرفت تطورات في طبيعتها عبر التاريخ ، لذا تعتبرها الدولة متغيراً اقتصادياً و تتخذها كأداة للمساهمة في تحقيق الأهداف السياسية و الاجتماعية، كما أنها تمثل التوازن بين مصلحة الدولة و المكلفين على حد سواء، و مع هذا تعاني الدولة من ظاهرتي التهرب و الغش الضريبيين اللذان يعدان من الظواهر الشائعة و الخطيرة و التي تعاني منها معظم الدول مهما كان مستواها الاقتصادي، و اللذان يعبران عن سلوك المكلف الذي من خلاله يحاول تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية واجبة الدفع وعدم دفع الضريبة المستحقة عليه. ومن خلال هذين الاخرين تنتج عنهما آثار سيئة على خزينة الدولة بشكل خاص وعلى الوضع الاقتصادي بشكل عام.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل لأهم الجوانب المتعلقة بالضريبة والتهرب والغش الضريبيين، المقسم الى ثلاث مباحث وهي:

- ماهية الضريبة.
- النظام الجبائي الجزائري.
- التهرب والغش الضريبيين.

## المبحث الأول: ماهية الضريبة

تعتبر الضريبة وسيلة فعالة تعتمد عليها السلطات العمومية في تنفيذ اختياراتها الاقتصادية، وفي هذا الصدد ونظراً لأهميتها في المالية العامة تقوم الهيئات والأجهزة المختصة والمتمثلة في الإدارة الجبائية بأجراء اقتطاعات نقدية تؤدي الى اشتراك جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لتغطية النفقات العامة، وذلك من أجل المصالح العامة لكي تحقق أهدافها في إطار سياسة الاستقرار الاقتصادي للدولة.

## المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

للضريبة عدة تعاريف وخصائص، لذا سنقوم بعرض جملة من مفاهيمها وأهم خصائصها:

## أولاً: مفهوم الضريبة

التعريف الأول: فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.<sup>1</sup>

التعريف الثاني: اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة والجماعات المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية.<sup>2</sup>

التعريف الثالث: الضريبة هي اقتطاع مالي الزامي ونهائي، تحدده الدولة دون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة.<sup>3</sup>

التعريف الرابع: الضريبة خدمة مالية أو تأدية نقدية، تفرض على الأفراد جبراً من السلطة العامة وبصفة نهائية، من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف المحددة من طرف الدولة.<sup>4</sup>

من خلال التعريفات السابقة للضريبة نستنتج مفهوم عام للضريبة، فالضريبة هي مبلغ نقدي تفرضه الدولة جبراً وبصفة نهائية وبدون مقابل من أجل تحقيق مصلحة عامة (أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية).

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، المدخل الى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، عين البنيان، الجزائر، 2010، ص10.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص13.

<sup>3</sup> حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية وتطبيقية)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص8.

<sup>4</sup> رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص39.

ثانياً: خصائص الضريبة<sup>1</sup>

من خلال ما سبق يمكننا تحديد أهم خصائص الضريبة، والتي تتمثل فيمايلي:

- الضريبة اقتطاع مالي: إلا أنه في العصر الحديث تفرض الضريبة في شكل نقدي خلافاً للنظم الضريبية السابقة.
- الضريبة تدفع بصفة إلزامية وإجبارية من قبل الأفراد، وذلك لانفراد الدولة عن طريق القانون الجبائي بتحديد طرق الربط والتحصيل وإجراءات المتابعات والمنازعات.
- تدفع الضريبة بصفة نهائية: أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو ودیعة يستردها صاحبها فيما بعد.
- تدفع الضريبة بدون مقابل: أي أنّ دافع الضريبة لا يعرف مقدار، ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة، وبهذا لا مقابل خاص يعود على دافع الضريبة.
- تُجنى الضريبة لتحقيق منفعة عامة: فهي لا تُحصل لغرض الانفاق على شيء معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة فمنفعتها عامة.

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف الضريبة

للضريبة أهمية كبيرة في البلاد وأهداف مهمة تسعى لتحقيقها من أجل المجتمع، يتمثلان في:

أولاً: أهمية الضريبة<sup>2</sup>

تلعب الضرائب دوراً هاماً في الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للبلد، وتكمن أهميتها فيمايلي:

## 1- أهمية الضرائب المفروضة على المالية العامة:

- تلعب الضريبة دوراً أساسياً في تمويل نفقات الدولة الخاصة بالخدمات العمومية الأساسية: الأمن، الصحة، التعليم... إلخ
- تسمح الضريبة للدولة بممارسة وظائفها من خلال تمويل نشاطاتها وتوفير الموارد المالية الضرورية لها.
- تسهم الضريبة في تمويل البنية التحتية اللازمة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والطرق والمدارس والكليات والجامعات والمستشفيات، والاتصالات السلكية واللاسلكية وغيرها.
- الحكومة تُمول أنشطتها من الموارد العادية أو عن طريق الاقتراض.

<sup>1</sup> حميدة بوزيدة، مرجع سابق، ص8.

<sup>2</sup> رضا خلاصي، مرجع سابق، ص.ص49-52.

2- أهمية فرض الضرائب على المواطنين:

- تُقتطع الضريبة في نهاية الأمر من المواطنين في شكل اقتطاعات من عدة أنواع، في كل الظروف، في كل عمل، في كل نشاط اقتصادي واجتماعي.
- يتحمل المكلف بالضريبة إما كمستخدم للخدمة المجانية أو المدعومة أو كدافع للضرائب، والذي يدفعها ظاهرة أو مخفية أو بغير وعي لذلك.

3- أهمية الضرائب بالنسبة للمؤسسة:

- الضريبة هي تكلفة على الشركة أو أحد العناصر التي يمكن أن تؤثر على قدرتها التنافسية عندما لا يمكن أن تؤثر على العميل.

ومن هذا المؤسسة مطالبة بالاعتماد على استراتيجية الأمن وترشيدها مع احترام الضريبة.

- الأمن: الالتزام الضريبي والخيار لانتظام الضرائب.

- ترشيد: المعرفة الجيدة للضرائب والاستخدام الأمثل للخيارات والحلول المفيدة للشركة.

4- أهمية الضريبة على الاقتصاد وتظهر أهمية استخدام الضرائب في:

- الضريبة أداة رئيسية لإحداث التغييرات الاقتصادية والاجتماعية وفي كونها تُستخدم لتوجيه الاستثمارات وما تعكسه في معدلات النمو وتحقيق الرفاهية الاقتصادية.
- تعتبر الضريبة وسيلة مهمة لتوجيه الاستهلاك العام والخاص، والحد من الاستهلاك غير الضروري، فهذا النظام أداة عادلة لتوزيع الدخل الوطني بما يتناسب مع الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

ثانياً: أهداف الضريبة<sup>1</sup>

تهدف الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، والتي يمكن تحديدها كمايلي:

- أ- الأهداف المالية: ويقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أنّ الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الانفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الانفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات، وشق الطرق... إلخ)

- ب - الأهداف الاقتصادية: بما أنّ الضريبة تُستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، يمكن ايجاز أهم الأهداف الاقتصادية كالتالي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أ جزئياً.

<sup>1</sup> حميدة بوزيدة، مرجع سابق، ص.ص 11-13.

- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات، ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً.

- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل.

ج - الأهداف الاجتماعية: تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية، من أهمها:

- تخفيف حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة، وذلك باعتماد الدولة في زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة، ثم تقوم بتوزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة.

- جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السكن، وذلك بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض.

د - الأهداف السياسية:

إنّ الضريبة مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول، وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر هنا استعمال الضريبة لأهداف سياسية، كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان والولايات المتحدة الأمريكية).

### المطلب الثالث: مبادئ ووظائف الضريبة

تعددت مبادئ (قواعد) الضريبة، وكذلك عرفت تنوع في الوظائف لتنوع أهدافها

#### أولاً: مبادئ الضريبة<sup>1</sup>

هناك جملة تتحدث عن مبادئ الضريبة نبرزها كما يلي:

#### 1- مبادئ آدم سميث للضريبة:

وضع آدم سميث أربعة مبادئ للضريبة على النحو التالي:

**1-1 مبدأ العدالة:** حسب آدم سميث يجب أن يشترك رعايا الدولة في نفقات الحكومة، كل حسب الإمكان تبعاً لقدرته، أي نسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة.

**1-2 مبدأ اليقين:** ويعني أن تكون الضريبة الملزم بدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين، دون غموض أو تحكم، بحيث يكون ميعاد الدّفع، طريقته، المبلغ الواجب دفعه واضحاً ومعلوماً للممول ولأي شخص، والهدف من ذلك حماية الممول من التّعسف وتعريفه بحجم التزاماته.

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص.ص 37-42.



**1-3 مبدأ الملائمة في التّحصيل:** ويعني ذلك أن تجبى الضرائب في الأوقات وحسب الطرق الأكثر ملاءمة للممول، وهذا بتسهيل الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة واختيار الأوقات الملائمة، وتسهيل إجراءات التّصريح والأساليب التي لا يتضرر منها الممول عند الدّفع.

**1-4 مبدأ الاقتصاد في النفقة:** ويكون ذلك بتطبيق الضريبة وتحصيلها بطريقة تخرج من الممول بأقل مبالغ ممكنة زيادةً على ما يدخل الخزينة العمومية، وهذا بتفضيل الضرائب التي لا تتطلب أعباء كبيرة لتحصيلها، لأنّ أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يتحملها الممول أو تقلل من دخول الخزينة العمومية.

## 2- مبادئ مورييس آليه للضريبة:

وضع المفكر الاقتصادي الفرنسي الحائز على جائزة نوبل في الاقتصاد (1988) مجموعة من المبادئ للضريبة، وهي:

**1-2 مبدأ عدم التمييز:** بحيث يتم تطبيق نفس القواعد على جميع المواطنين.

**2-2 مبدأ الحيادية:** بحيث يجب ألا يتم اعتماد الضرائب التي تمس خيارات الأعوان الاقتصاديين وعليه لا يتم فرض إلاّ الضرائب التي تمس الريع أي الدخل المستقلة عن النشاط الاقتصادي للممولين.

**2-3 مبدأ العشوائية:** بحيث تكون الضرائب بسيطة، واضحة، ومرتبطة بالقرار الديمقراطي.

**2-4 مبدأ عدم شخصية الضريبة:** بحيث يجب أن تحترم الضريبة الأشخاص باعتماد ضرائب غير مشخصة، والتي تقادى الإجراءات الطبيعية التفتيشية في جميع المعلومات الضرورية للإخضاع.

**2-5 مبدأ الشرعية:** إذ لا بد أن يكون كل نشاط محدث للثروة، ومصالح مقيدة حرة من الضريبة.

## ثانياً: وظائف الضريبة<sup>1</sup>

تقوم الضريبة بعدة وظائف، نذكرها:

### 1. الوظيفة المالية:

- **تغطية الوظائف العامة:** وتتمثل المهمة الرئيسية للضريبة في توفير وتغطية النفقات العمومية.

يكون النظام الضريبي في وضع أحسن لتنفيذ أفضل لهذه الوظيفة، لما يكون لديه محدود من الضرائب وبالتالي يؤدي إلى الأداء الجيد.

- **التحكم بين الضرائب والديون:** إذ أنّ الدولة يتم تمويلها من العائدات الصافية (الضرائب، الموارد الطبيعية، الضرائب المفروضة على أرباح الشركات) والديون.

<sup>1</sup> محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2012، ص.ص 165-176.

ويستخدم تمويل الديون لتغطية العجز في الميزانية، لكنّه يؤدي إلى نقلها إلى الأجيال القادمة في صورة النفقات السابقة.

- **عجز الميزانية:** العجز في الميزانية هو زيادة النفقات باستثناء سداد أقساط الدين على الإيرادات، وهو ما يقابل أيضاً الفرق بين الاقتراض الجديد لتمويل الميزانية وتسديد الديون خلال العام.

2. **الوظيفة الاقتصادية:** تأخذ الوظيفة الاقتصادية للضريبة بعداً متزايد الأهمية في تحديد السياسة الجبائية. أيضاً هذه الوظيفة لديها العديد من الجوانب التي لها تأثير مباشر على صحة الاقتصاد، في البلاد وهي:

- اقتطاعات الضرائب، النفقات العامة للاقتصاد؛

- الضرائب كأداة للسياسة الاقتصادية؛

- معدل الضغط الجبائي؛

- تأثير الضرائب على نوعية المنافسة؛

- أثر الضرائب على القدرة التنافسية للمؤسسات؛

- في حاجة المقارنة مع الأنظمة الضريبية في البلدان الأخرى؛

- أثر الضريبة على الأسعار؛

- تأثير تشييط (تعطيل) الضريبة؛

- أثر المردودية الجبائية.

3. **الوظيفة الاجتماعية:** إنّ استقراء الفكر الاقتصادي بمراحله المختلفة عن الدور الاقتصادي للدولة، وبغض النظر عن المقاربات المختلفة باختلاف المداخل التي تنازلت بها المدارس الفكرية الاقتصادية لهذه القضية، فإنّ إظهار دور السيادة المجتمعية من خلال إقامة العدالة، وحفظ وضمان الأمن الاجتماعي، وجباية الضرائب والرسوم، وتوزيع الدخل الوطني لمحاربة الفقر والتخفيف من حدته فإنّ الوظيفة الاجتماعية للضريبة لها جانبان:

أ- التغطية العادلة للأعباء العامة للدولة (شروط ممارسة الحقوق الجبائية للمواطنين):

- مبدأ المساهمة العادلة لتغطية جميع الأعباء الضريبية هو مبدأ دستوري.

- مبدأ المساواة بين المواطنين أمام القانون الجبائي.

وهو يتطلب احترام مبدأ احترام عالمية الضريبة، والتي تترجم المشاركة الجماعية بنفس الشروط والظروف لتمويل النفقات العامة للدولة.

ب. البحث عن التسوية الاجتماعية للضرائب:

إن آليات اقتصاد السوق والتنمية الاقتصادية تسمح بخلق تشوهات، والتي تبرر تدخل الدولة لإجراء التصحيحات التي تقتضيها التوازنات الاجتماعية والتنمية البشرية، أيضاً يجب على الدولة من خلال الجبائية والتحويلات إجراء تصحيحات التّسويات الاجتماعية التي تقتضيها التنمية والبشرية.

#### المطلب الرابع: التنظيم الفني للضريبة

يتمثل التنظيم الفني للضريبة في تحديد الوعاء، سعر الضريبة وكيفية تحصيل الضريبة.

#### أولاً: الوعاء الضريبي<sup>1</sup>

تعني هذه المرحلة تحديد العنصر الاقتصادي الذي تستفيد منه الضريبة، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وتعيين أسلوب الوصول إلى هذا الوعاء وكيفية تقديره.

وتتخذ عملية تحديد العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة وأسلوب الوصول إليه مظهرين أحدهما نظري والآخر فني.

يمكن أن تكون المادة الخاضعة للضريبة ثروة كعقار، منتج أو خدمة، الدخل أو رأس المال، وعليه يمكن تقسيم المادة الخاضعة للضريبة وفق طبيعتها إلى ضريبة على الدخل وضريبة على رأس المال أو ضريبة على الانفاق.

يستند تحديد عناصر الوعاء إلى قاعدتين هما:

- تعدد العناصر: ونعني به التمييز بين الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة.

- تنوع الضرائب: ونعني به الضرائب المباشرة والتي تخضع على الدخل والثروة، وأيضاً الضرائب غير المباشرة أي الضرائب على الانفاق.

#### 1- طرق تحديد أو تقدير المادة الخاضعة للضريبة:

1-1 طريقة الإقرار (الطريقة المباشرة): وتكون من المعني أو المكلف أو الغير، يمكن للغير أن يصرّح بهذا الإقرار.

1-2 الطريقة غير المباشرة: تتم عن طريق بعض المظاهر الخارجية لنشاط الشخص، أي من خلال هذه المظاهر الخارجية يتم تقدير الضريبة.

1-3 طريقة التقدير الجزافي: ويتحدد مقدار المادة الخاضعة للضريبة بناءً على أدلة أو قرائن متوفرة اعتباراً للمقدار الحقيقي؛ وهذا الأسلوب في التقدير سهل نسبياً لذلك يلجأ إليه الكثير من الأنظمة الضريبية.

<sup>1</sup> شعباني لطف، جباية المؤسسة (دروس مع أسئلة وتمارين محلولة)، الطبعة الأولى، دار النشر لخدمات التعليم والتدريب، باب الزوار، الجزائر، 2017، ص.ص 182-189.

– المادة الخاضعة للضريبة هي الشيء أو الموضوع الذي تُطرح على أساسه الضريبة، وبصورة عامة قد يكون مالاً، شخصاً، أو أعمالاً. ويني الوعاء الضريبي على:

أ- اختيار موضوع الضريبة:

– **الضريبة على الأشخاص:** تلك الضريبة التي يكون مُطرحها الشخص ذاته، أي تُفرض على الأشخاص من دون الأخذ بعين الاعتبار مقدرتهم التساهمية، كما لا تراعي الظروف الاجتماعية وهو ما لا يؤهلها لتكون أداة لتوجيه الاقتصاد.

– **الضريبة على رأس المال:** ضريبياً رأس المال هو مجموع الأموال العقارية المنقولة المادية والمعنوية القابلة للتقدير النقدي والتي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، سواء نتيجة لدخل نقدي أو عيني للخدمات أو كانت عاطلة عن الإنتاج، ومُطرح الضريبة في رأس المال هو التغيرات والتعاملات التي تمس هذه الممتلكات.

– **الضريبة على الدخل:** تعتبر الضريبة على الدخل من أهم الضرائب حديثاً، نظراً لمميزاتها التي تتمثل في الدوام والاستمرارية نتيجة تعددها وتنوعها من جهة، ودوريتها وثباتها من جهة أخرى (الأجور والمرتببات، محصول الأرض).

تُفرض الضريبة على الدخل وفق أسلوبين أساسيين هما:

- فرض الضريبة على الدخل الصافي للمكلف بالضريبة.
- فرض كل ضريبة منفصلة لكل شريحة من شرائح الدخل.

– **الضريبة على الانفاق:** وتُدعى الضريبة على الاستهلاك، وتتحقق هذه الضريبة عند شراء أو حيازة الممتلكات والسلع، أي ضريبة تسدد عند إنفاق الدخل.

ب - تحديد المادة الخاضعة للضريبة:

وهو الجزء الذي تفرض عليه الضريبة من المادة أو موضوع أو هدف الضريبة.

إنّ المقدرة التكلفية لا تقتصر على حجم الثروة التي يحوزها المكلف فقط، بل تتعلق بعناصر أخرى ذات طابع شخصي.

– **مصدر الثروة:** نخلق القدرة التساهمية بإظهار مصدر الثروة الذي قد يكون راجع إلى عمل أو رأس المال أو كلاهما معاً، كما تتأثر استمرارية كل مصدر على هذه القدرة.

– **القاعدة التي تمسها الضريبة:** تفرض الضريبة على الدخل الصافي وليس الدخل الخام، أي يكون فرض الضريبة بعد خصم التكاليف.

- الحد الأدنى اللازم للمعيشة: لمواجهة أعباء الحياة الشخصية والاجتماعية يراعى عند القيام بفرض الضريبة الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وذلك بإعفاء جزء من دخل الفرد والذي يعتبر كحد أدنى للإعفاء (في حالة الجزائر الحد الأدنى المعفى من الضريبة هو 1.500 دج كأجرة شهرية و180.000 دج كدخل سنوي).

### ج - تقدير وعاء الضريبة:

بعد اختيار الموضوع وتحديد المادة الخاضعة يتم تقدير الوعاء الضريبي، وحيث تتمثل أنواع الوعاء الضريبي في:

- التقدير الإداري: تتولى إدارة الضرائب تقدير الوعاء الضريبي وفق الطرق التالية:

- التقدير على أساس المظاهر الخارجية: تبنى هذه الطريقة على قيام السلطات المختصة بتقدير الأوعية الضريبية للمكلف استناداً على مؤشرات أو أدلة خارجية يمكن أن تساعد في تقدير ثروته الحقيقية، مثل: السكن، موقعه، الثروة، الدخل... إلخ.
- التقدير الإداري المباشر: تقوم إدارة الضرائب بموجب هذا الأسلوب بتقدير الوعاء المباشر، وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة التي تمكنها من إجراء التقدير بصورة دقيقة، ولا تطبق هذه الفكرة إلا في حالة عدم دقة التقارير الواردة لإدارة الضرائب، وفي حالة تعارض التقارير، وفي حالة امتناع المكلف عن دفع تقريره الضريبي في الآجال المحددة.
- التقدير الجزافي: تقوم إدارة الضرائب بتحديد الأوعية الضريبية اعتماداً على بعض القرائن القانونية التي يحددها المشرع مسبقاً باتخاذ ربح سنة معينة كأساس لتحديد ربح السنة الحالية، إدراج معدل التضخم، القدرة الشرائية، الوضعية الاقتصادية لتحديد رقم الأعمال.

- التصريح المباشر: تعتمد هذه الطريقة في تقدير الوعاء الضريبي لكل مكلف على ما يقدمه هو بنفسه، أو ما يقدمه عنه الغير من إقرارات ومعلومات توضح ما يمتلكه من مادة خاضعة للضرائب. يعتبر الاعتماد على تصريح المكلف في تقدير وعائه الضريبي السبب الأمثل للتقدير العادل، حيث أنّ المكلف هو أدرى الناس بحجم ثروته وبظروفه الشخصية، لكن نجاح هذه الطريقة يحتاج إلى درجة كبيرة من الوعي الضريبي وتوفير رقابة شديدة وكبيرة على من يقدم معلومات خاطئة ومخالفة للواقع.

إنّ الاعتماد على تصريح الغير يساعد على التّحقق من صدق الإقرارات والمعلومات المقدمة من طرف المكلف نفسه.

– **التصريح المراقب:** يخضع لهذه الطريقة المكلفون بالضرائب الذين يتقاضون أرباحاً غير تجارية أو مماثلة لها، وبالنسبة لطريقة تحديد الربح الواجب اعتماده في أساس الضريبة على الدخل الإجمالي، إما لنظام التصريح المباشر للربح الصافي وإما لنظام التقدير الإداري للربح الخاضع للضريبة.

– **تقنية القرار Ruling:** هذه التقنية تطورت في البلدان الأنجلوسكسونية بما في ذلك الولايات المتحدة، وهي اتفاق، عقد مسبق بين دافعي الضرائب والإدارة الضريبية على عدد معين من العمليات على مسألة الإخضاع حسب عملية التقييم لهذه العمليات.

بعد تقديم الملف قد تطلب الشركة النظام الضريبي الذي سيتم تطبيقه عليها، ونتيجةً لهذه الاستشارة المقدمة من طرف الإدارة الضريبية والتي هي القرار (RULING)، أي هو إلزام مسبق من طرف المصالح الضريبية ولفترة محددة والتي هي عموماً أربع (4) سنوات، في الواقع تقنية القرار تقلل من الخطر المرتبط بالقاعدة الضريبية.

### ثانياً: سعر الضريبة - تصفية الضريبة<sup>1</sup>

بعد أن تم تحديد وعاء الضريبة لا بدا من تحديد مقدار الضريبة، أو بعبارة أخرى يتطلب الأمر تحديد ما يمكن استقطاعه من ذلك الوعاء كضريبة وهو ما يعرف بسعر الضريبة، والذي يمكن تعريفه بأنه نسبة ما يدفعه المكلف كضريبة إلى مقدار الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة لها، فإذا كانت ضريبة معينة يعني ذلك أنّ المكلف يدفع عن كل فئة دينار من دخله.

ويمكن تقييم التطور التاريخي لسعر الضريبة إلى مرحلتين هما: الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية.

#### 1- الضريبة التوزيعية:

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك الضريبة التي لا يتحدد سعرها مقدماً، وإنما تقوم السلطة الجبائية بتحديد حصتها الإجمالية، ثم تقوم بتوزيع هذه الحصيلة الإجمالية جغرافياً على أساس نصيب كل إقليم أو ولاية من ولايات البلد من هذه الضريبة، ثم يطلب من كل ولاية تجميع حصتها التي تقررت عليها، وتقوم الإدارات الولائية بدورها بتوزيع هذه الحصاة على المكلفين في محافظتها كل بقدر إمكاناته وظروفه بحيث أنّ الحصيلة الإجمالية للضريبة التوزيعية تكون مساوية لما حُدد لها سلفاً.

#### 2- الضريبة القياسية:

تعرف الضريبة القياسية بأنها تلك الضريبة التي يتحدد ويعرف سعرها مقدماً دون تحديد لحصيلتها النهائية، مثلاً: أنّ سعر الضريبة هو 10%.

<sup>1</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص.ص 189-194.

وتتولى الإدارة الجبائية تحديد هذه الضريبة وتتدخل بشكل مباشر في تحديدها معتمدة على عدة معايير إما على الدخل أو الأنشطة التي يقوم بها الفرد أو عن طريق إقرار الغير.

ويتم ذلك بفرض معدلات ضريبية على المادة الخاضعة وبعده طرق، أهمها:

1-2 الضريبة النسبية: تكون ضريبة نسبية عندما يكون سعرها ثابت، لا يتغير بتغير المادة الخاضعة، أي أن الفرد يتحمل أسعار ضريبية تساوي تلك التي يتحملها فرد آخر. فمهما تغير وعاء الضريبة تظل ثابتة، كما في الضريبة على أرباح الشركات 25% كانت الدخل كبيرة أو صغيرة، ولا تتسم الضرائب النسبية بالعدالة، كما أن هذا السعر يجري تطبيقه على جميع الأرباح سواء كانت صغيرة أم كبيرة، ولذلك يمكن تسميتها بالضريبة ذات السعر الثابت.

2-2 الضريبة التصاعدية: تكون الضريبة تصاعدية إذا زاد سعرها بزيادة المادة الخاضعة للضريبة، أي توزيع الأعباء على مختلف الأشخاص والتي تكون حسب مقدرتهم التكاليفية، وبما أن المقدرة متباينة من شخص لآخر وجب تطبيق أسعار ضريبة متباينة. وللضريبة التصاعدية نوعان:

- التصاعد الإجمالي: تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة طبقات حسب قيمتها، بحيث تطبق كل طبقة معدل واحد متزايد من طبقة إلى أخرى، ومنه يكون معدل تناسبي بالنسبة لكل طبقة من هذه الطبقات، أي يتم تقسيم المادة الخاضعة لعدة طبقات تبدأ الأولى من الصفر حتى حد معين، ثم تبدأ الثانية من هذا الحد إلى حد آخر معين وهكذا.

- التصاعد بالشرائح: تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى شرائح أو أجزاء من الشرائح، وكل شريحة تخضع لسعر أو معدل معين، يزداد هذا الأخير بزيادة القيمة الخاضعة له، يعتبر هذا الأسلوب أكثر الأساليب تطبيقاً وانتشاراً، أي يتم تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح سواء متساوية أو غير متساوية، وتفرض الضريبة على كل شريحة.

3-2 الضريبة التنازلية: هي الضريبة التي يكون سعرها نسبياً، أي ثابتاً عند مستوى معين من وعاء الضريبة كأساس لها، وعندما يأخذ وعاء الضريبة بالزيادة يبدأ سعرها بالتناقص، أي هناك علاقة عكسية بين سعر الضريبة ووعائها، ومثال على ذلك كأن تفرض ضريبة على الأرباح المعاد استثمارها.

### ثالثاً: تحصيل الضريبة

تعني تحصيل الضريبة مجموعة الإجراءات والقواعد المتبعة لنقل الضريبة من المكلف بها إلى الخزينة العمومية على أساس الواقعة المنشئة لها.

بعد اختيار المادة الخاضعة، تقديرها وحساب مبلغها نصل إلى آخر عملية وهي تحصيل الضريبة، والتي تعبر عن مجموع العمليات التي تستهدف تحويل قيمة الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية، أي انتقال العنصر المالي من الدافع إلى الدولة.

تتبع الإدارة الجبائية طرق مختلفة لتحصيل الضريبة بحيث تختار كل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي كل من الاقتصاد في النفقات الجبائية والملائمة في تحديد مواعيد أدائها، بحيث تعمل الأنظمة الضريبية الحديثة على الحد من حساسية المكلف بالضريبة اتجاه التزاماته بها.

### 1- طرق تحصيل الضريبة:<sup>1</sup>

تتنوع طرق التحصيل حسب فترة السداد والكيفية التي يتم بها السداد، وعموماً نجد ما يلي:

**1-1 الدفع المباشر:** إنّ القاعدة العامة في تحصيل الضريبة أن يلتزم المكلف بها بدفعها إلى إدارة الضرائب من تلقاء نفسه دون مطالبة من الإدارة بأدائها. إذ يقوم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه إلى المصلحة المختصة (قباضة الضرائب) مباشرة دون المرور بوسيط أو مكلف آخر في الميعاد.

كما تعتمد الإدارة على أسلوب التصريح المباشر أو الذاتي، وهو الأسلوب الأكثر ملائمة للمكلف، وعادةً ما يكون إما شهرياً أو فصلياً، وبالتالي فهو يضمن العدالة بالنسبة للعبء الجبائي على المكلف باعتبار أنه أدري بوضعية السيولة الخاصة به في الأجل القصير وتترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أنّ الالتزام الضريبي يتمثل في جانبين هما: جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرّح به، وهنا الإدارة لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل.

**1-2 الدفع غير المباشر:** ويطلق عليه الحجز من المنبع، حيث يقوم الغير بدفع الضريبة إلى مصلحة التحصيل، وهذا بعد تحصيلها من المكلف بالضريبة. وهي الحالة التي يقوم فيها صاحب العمل بخصم الضريبة من دخل المكلف بها قبل توزيعه بحيث يستلم الشخص المعني دخلاً صافياً من الضريبة.

**1-3 طريقة الوفاء من خلال الجدول الإسمي:** وهو عبارة عن قرار إداري جبائي مفاده؛ توقيع الالتزام بالتسديد على المكلف من سجلات فردية أو جماعية تعدها المصالح الجبائية، سواء خلال فترات سنوية أو أكثر من سنة أو أقل من سنة، وربما تتعلق بتسويات. يحمل الجدول الإسمي كامل البيانات والمعلومات المفصلة عن اسم المكلف وعنوانه، ونشاطه الممارس.

<sup>1</sup> عبد الناصر نور، عليان شريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، الأردن، 2002، ص.ص، 16، 17.



**1-4 الأقساط المقدمة أو التسبيق على الحساب:** عبارة عن تسديد الحقوق الضريبية من خلال تقسيطها إلى دفعات سنوية، وهذه الأقساط محددة المدة والمبلغ.

**1-5 الدمغة والطابع:** من خلال إصاق الطابع الجبائي على المحررات، كما هو الشأن بالنسبة للطابع أو الدمغة... إلخ.

**1-6 أسلوب الرزنامة أو الجدولة الاتفاقية:** هي الطرق التي تساعد المكلف الذي تترتب عليه ديون جبائية تفوق مقدراته التكلفية، لذلك يتقدم للمصالح الجبائية بطلب يبرر فيه عدم قدرته على التسديد الفوري الكامل لهذه الديون والنتيجة في أغلب الأحيان عن عمليات المراقبة أو التفتيش التي تم إجراؤها على دخل المكلف وثروته، لذلك يتم إبرام عقد تسديد مجدول.

**1-7 التحصيل من خلال الاتفاقيات الجبائية الدولية:** لمتابعة كبار المتهربين الدوليين في عمليات تحويل ونقل ثرواتهم من بلد إلى آخر، وهو من الأساليب الحديثة في الأنظمة الجبائية. يكون تنظيم الضريبة مهكل في إطار نظام ضريبي من خلال تجديد الأوعية الضريبية والعمليات الخاضعة لها، تصفية الضريبة وطرقها وأخيراً إجراءات التحصيل. هذا التنظيم يخص كل الضرائب المتواجدة في النظام الضريبي.

## 2- ضمانات التحصيل:<sup>1</sup>

من خلال طرق التحصيل يمكننا أن نلمس بشكل واضح ضمانات التحصيل وقواعدها سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو للخزينة العمومية.

**2-1 بالنسبة للمكلف بالضريبة:** تتضح هذه الضمانات في مدى توافر المبادئ الأساسية للضريبة، ومنها الوضوح واليقين بأن ما فرض عليه من ديون جبائية واضحة من حيث: وعائها، الحدث المنشئ لها وسعرها، وقد تم إبلاغه وإطلاع عليه من حيث: الوعاء، المادة الخاضعة، تطبيق الأسعار، التعريفات القانونية، طرق التصفية، اعلامه بالتوقيت المحدد للتسديد وهو ما يجعل المكلف يكتف وضعيته المالية ومقدرته التكلفية حسب هذه الأمور. وبالتالي كل هذه الأمور تعتبر ضمان لدفع المكلف وتسديد ما عليه من ديون، والعكس كلما كانت هذه الديون غير واضحة وغير مؤكدة من طرف المكلف ولم يبلغ بإجراءاتها كانت بعيدة عن ضمان تسديدها.

**2-2 بالنسبة للخزينة العمومية:** من خلال الطرق الواسعة للتحصيل ومن خلال اعتبار حق الخزينة دين ممتاز ذو أسبقية على كامل الديون الأخرى.

<sup>1</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 203.

**3- معيار التحصيل:<sup>1</sup>**

أي الطريقة التي تتبع للوصول للمادة الخاضعة للضريبة وتحصيلها.

3-1 تعد الضرائب المباشرة إذا حصلت على أساس جدول مبين فيها اسم المكلف والمال الخاضع للضريبة من الضريبة على الدخل.

3-2 أما الضريبة غير المباشرة فهي التي يتم تحصيلها على أساس وقائع أو ممارسة نشاطات اقتصادية معينة، مثل: ضريبة المبيعات، الجمارك، ضريبة الاستهلاك...إلخ.

**المبحث الثاني: النظام الجبائي الجزائري**

بالرغم من توالي التعديلات والإصلاحات على النظام الجبائي منذ فترة الاستقلال إلى نهاية الثمانينات إلا أنها لم تكن كافية، لهذا وجب إعادة النظر في هذه الإصلاحات والتحول الذي عرفته البلاد، خصوصاً في الميدان الاقتصادي والقيام بإصلاحات في النظام الجبائي، حيث مست هذه الإصلاحات التشريع الجبائي والإدارة الجبائية معاً، وهذا يهدف إلى تبسيط النظام الجبائي وجعله يتماشى مع التحول الاقتصادي الذي عرفته البلاد.

**المطلب الأول: الضرائب المباشرة**

تتمثل الضرائب المباشرة والمحصلة لحساب الدولة في:

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي - IRG -

**1- تعريفها:<sup>2</sup>**

حسب المادة الأولى من ق.ض.م.ر.م " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".

وحسب المادة رقم (2) من ق.ض.م.ر.م " يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالية:

- أرباح مهنية؛

- عائدات المستثمرات الفلاحية؛

- الإيرادات المحققة من ايجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛

- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛

<sup>1</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، 204.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019، ص10.

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

## 2- الأشخاص الخاضعون للضريبة:<sup>1</sup>

حسب المادة (3) من ق.ض.م.ر.م " يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. "

## 3- من يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي؟

حسب المادة (5) من ق.ض.م.ر.م " يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.

- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين. "

## 4- مكان فرض الضريبة:<sup>2</sup>

حسب المادة (8) من ق.ض.م.ر.م " إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد تقرر الضريبة في مكان وجود محل الإقامة هذا.

إذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة في الجزائر فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسته الرئيسية.

تضع المداخل المحققة من طرف الشركاء في شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، وأعضاء الشركات المدنية للضريبة على الدخل الإجمالي في مكان ممارسة النشاط أو المهنة أو عند الاقتضاء في المؤسسة الرئيسية.

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي في المكان الذي توجد فيه على مستوى الجزائر مصالحهم الرئيسية، الأشخاص الطبيعيون الذين يتوفرون على إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة أو ممارسة في الجزائر دون أن يوجد بها موطن تكليفهم. "

## 5- الدخل الخاضع للضريبة:<sup>3</sup>

1- حسب المادة (9) من ق.ض.م.ر.م " تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح

التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها. "

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادتين 03 و05، 2019، مرجع سابق، ص10.

<sup>2</sup> نفس مرجع، المادة 08، 2019، ص11.

<sup>3</sup> نفس المرجع، المواد 09 و10 و85، 2019، ص.ص، 11-22.

2- حسب المادة (10) من ق.ض.م.ر.م " - يتكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلاً، بما في ذلك قيمة الأرباح والامتيازات العينية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة على النفقات المخصصة لكسب الدخل والحفاظ عليه.

- يحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكوّن لأساس الضريبة على الدخل نجمع الأرباح أو المداخل الصافية والأعباء.

- يحدد الربح أو الدخل الصافي لكل صنف من أصناف الإيرادات.

3- حسب المادة (85) من ق.ض.م.ر.م " يقرر أساس الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي الذي يتوفر عليه كل مكلف بالضريبة، يحدد هذا الدخل الصافي بالنظر لرؤوس الأموال التي يمتلكها المكلف بالضريبة، والمهن التي يمارسها والمرتببات والأجور والمعاشات والريوع العمرية التي يتقاضاها، وكذا أرباح كل العمليات المربحة التي يقوم بها، بعد خصم التكاليف التالية:

- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة.

- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية.

- نفقات الإطعام.

- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

## 6- الإعفاءات:<sup>1</sup>

حسب المادة (88) من ق.ض.م.ر.م " تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:

- الإيرادات الناجمة عن التسديدات والإهلاكات الكلية أو الجزئية التي تقوم بها الشركات الجزائرية والأجنبية على مبلغ أسهمها أو حصصها في الشركات قبل حلها وتصفيتها عندما لا تصنف هذه المبالغ ضمن الإيرادات الموزعة طبقاً للمادة (49) من نفس القانون.

- في حالة توزيع الأرباح أو الاحتياطات أو الأرصدة بمختلف أنواعها في شكل زيادة لرأس المال أو دمج شركات أو عمليات مماثلة لها، يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي التخصيص بدون مقابل، الأسهم أو حصص الشركة أو فوائض القيمة الناتجة عن هذا التوزيع.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 88، 2019، مرجع سابق، ص22.

**7- تصريحات المكلفين بالضريبة:<sup>1</sup>**

حسب المادة (99) من ق.ض.م.ر.م " يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة أن يكتبوا ويرسلوا على الأكثر يوم 20 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب مباشرةً لمكان إقامتهم تصريحاً بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية.

**8- حساب الضريبة:<sup>2</sup>**

حسب المادة (104) من ق.ض.م.ر.م " تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعاً للجدول التصاعدي الآتي:

**الجدول رقم (01): الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي**

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	- لا يتجاوز 120.000
20%	- من 120.001 إلى 360.000
30%	- من 360.001 إلى 1.440.000
35%	- أكثر 1.440.000

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 104، 2019، مرجع سابق، ص26.

**9- التخفيضات:**

1. تستفيد المداخل المذكورة في المادة (66) من ق.ض.م.ر.م من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية يساوي إلى 40%، غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج سنوياً أو يزيد عن 18.000 دج سنوياً (أي 1.000 دج و1.500 دج شهرياً).

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 99، 2019، مرجع سابق، ص25.

<sup>2</sup> نفس المرجع، المادة 104، 2019، ص26.

2. تستفيد مداخل العمّال المعوقين حركياً أو عقلياً أو المكفوفين أو الصم البكم، وكذا العمّال المتقاعدين التّابعين للنظام العام من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي في حدود 1.000 دج شهرياً، ما يعادل:

- 80% بالنسبة لدخل أكثر من 20.000 دج أو يساويه وأقل من 25.000 دج.
  - 60% بالنسبة لدخل أكثر من 25.000 دج أو يساويه وأقل من 30.000 دج.
  - 30% بالنسبة لدخل أكثر من 30.000 دج أو يساويه وأقل من 35.000 دج.
  - 10% بالنسبة لدخل أكثر من 35.000 دج أو يساويه وأقل من 40.000 دج.
3. يطبق تخفيض 20% على المرتبات المدفوعة بعنوان عقد الخبرة والتكوين.

### 10- الإقتطاعات:<sup>1</sup>

حسب المادة (33) من ق.ض.م.ر.م " تخضع الضريبة على الدخل الإجمالي للاقتطاع من المصدر المحدد معدله في المادة (104)، المداخل التي يدفعها المدينون المقيمون في الجزائر إلى مستفيدين جبايئاً خارج الجزائر:

أ- المبالغ المدفوعة كمكافآت عن نشاط منجز في الجزائر عند ممارسة المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التّاجر، والمستثمرات المدرة للأرباح والتي تعتبر مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح أو المداخل.

ب - ربوع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكّتاب أو المؤلفون الموسيقيون وورثتهم أو الموصى لهم بحقوقهم، وكذا الربوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات الصنع أو طرق أو صيغ الإنتاج أو التنازل عنها والمقبوضة من قبل مخترعين أو بعنوان حقوق التأليف وكذا كل الحواصل المستمدة من الملكية الصناعية أو التّجارية والحقوق المماثلة.

ج - المبالغ المدفوعة كمكافآت عن مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر. (يشمل هذا الاقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة).

د- حسب المادة (54) من ق.ض.م.ر.م " يترتب عن الإيرادات المذكورة في المواد من 45 إلى 48 تطبيق اقتطاع من المصدر، يحدد معدله بموجب المادة 104 من ق.ض.م.ر.م.

هـ - وتخضع كذلك إلى الاقتطاع من المصدر الأرباح الموزعة لصالح الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 33، 2019، مرجع سابق، ص14.

و- تخضع المداخل المنصوص عليها في المواد 1-33 و 2-33 و 54 و 60 و 66 لاقتطاع من المصدر تحدد كفيات دفعه بموجب المواد من 108 إلى 110 و 121 إلى 130 من ق.ض.م.ر.م.:

- تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر المطبق على الحواصل المنصوص عليها في المواد من 46 إلى 48 ب 15% محررة من الضريبة.

يطبق هذا المعدل على الحواصل المقبوضة من طرف أشخاص آخرين غير أولئك المشار إليهم في المقطع 2 من المادة 54 من ق.ض.م.ر.م.، والحواصل المذكورة في المادة 45 من نفس القانون.

- تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر المنصوص عليه في المادة 3-33 من ق.ض.م.ر.م. ب 24%.

- يحدد معدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات بنسبة 10% غير أن هذه النسبة تحدد ب 50% محررة من الضريبة بالنسبة لحواصل السندات غير الاسمية أو لحاملها.

- تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر فيما يتعلق بالفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار للأشخاص وفق النسب الآتية:

• 1% محررة من الضريبة بالنسبة لقسط الفوائد الذي يقل عن خمسين ألف دينار (50.000) أو يعادلها.

• 10% فيما يخص قسط الفوائد الذي يزيد عن خمسين ألف دينار (50.000).

وفما يخص المرتبات والأجور والمنح والريوع العميرية بمفهوم المادة 66 من ق.ض.م.ر.م. يجب الاقتطاع شهرياً من المداخل على أساس الجدول المشار إليه في المادة 104 من نفس القانون.

تطبق نفس طريقة الاقتطاع على المنح والريوع العميرية المدفوعة إلى الأشخاص الذين يوجد موطنهم الجبائي خارج الجزائر.

- تعتبر الأجور والتعويضات والمكافآت والمنح، شهرية مستقلة وتخضع للاقتطاع من مصدر الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10% دون تطبيق التخفيض.

يعتبر هذا الاقتطاع محرراً إلا في حالة الأجور المتأتية من النشاطات الظرفية ذات الطابع الفكري عندما تفوق مبالغها الإجمالية السنوية مليوني دينار (2.000.000) سنوياً.

- يترتب على فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين اخضاع ضريبي بمعدل 15% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي.

ي - تعفى فوائض القيم هذه الضريبة من الضريبة عندما يعاد استثمار مبالغها.

ثانياً: الضريبة على أرباح الشركات - IBS -

### 1- تعريفها:<sup>1</sup>

حسب المادة (135) من ق.ض.م.ر.م " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة الضريبة على أرباح الشركات."

### 2- مجال تطبيق الضريبة:<sup>2</sup>

حسب المادة (136) من ق.ض.م.ر.م " تخضع للضريبة على أرباح الشركات:

- أ- الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:
- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.
- الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.
- ب - المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- ج - كما تخضع لهذه الضريبة:
- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من ق.ض.م.ر.م.
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها، باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من ق.ض.م.ر.م.

### 3- المجال الإقليمي للضريبة:<sup>3</sup>

حسب المادة (137) من ق.ض.م.ر.م " تستحق الضريبة على الأرباح المحققة بالجزائر. تعتبر أرباحاً محققة بالجزائر على الخصوص:

أ- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 135، 2019، مرجع، سابق، ص 32.

<sup>2</sup> نفس المرجع. المادة 136، 2019، ص32.

<sup>3</sup> نفس المرجع، المادة 137، 2019، ص33.



ب - أرباح المؤسسات وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطاً يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

ج إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي يحققه من عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققاً فيها، ما عدا في حالة اثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

#### 4- الأرباح الخاضعة للضريبة:<sup>1</sup>

حسب المادة (139) من ق.ض.م.ر.م" تستحق الضريبة سنوياً على الأرباح خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثني عشر شهراً(12) التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.

إذا امتدت السنة المالية المختمة في السنة المنصرمة إلى أكثر من الاثني عشر (12) شهراً تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية.

في حالة عدم اعداد أية حصيلة خلال سنة ما، تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة ابتداءً من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة، أو من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة المعتبرة، ثم تخفض فيما بعد هذه الأرباح من نتائج الحصيلة التي تضمنتها.

عندما يتم اعداد حواصل متتالية في ظرف سنة واحدة تجمع نتائج هذه الحواصل لتحديد وعاء الضريبة المستحقة بصدد السنة المالية.

وبموجب المادة (140) من ق.ض.م.ر.م فإن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته.

#### 5- نظام فرض الضريبة على الشركات:<sup>2</sup>

حسب المادة (148) من ق.ض.م.ر.م "يخضع الأشخاص المعنويون المشار إليهم في المادة 136 من نفس القانون وجوباً لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق.

يحدد الربح الحقيقي على أساس محاسبة تمسك طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها، ولأحكام المادتين 152 و153 من ق.ض.م.ر.م.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 139، 2019، مرجع سابق، ص35.

<sup>2</sup> نفس المرجع، المادة 148، 2019، ص40.

6- الأشخاص الخاضعون للضريبة \_مكان فرض الضريبة\_:<sup>1</sup>

حسب المادة (149) من ق.ض.م.ر.م " تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين بدلاً من مقر شركتهم أو إقامتهم الرئيسية.

يجب على كل شخص معنوي ليست له إقامة بالجزائر ويحقق فيها مداخيل وفق الواردة في المادة 137 من ق.ض.م.ر.م، أن يعين لدى الإدارة الجبائية ممثلاً عنه يسكن بالجزائر، ومؤهلاً قانوناً بأن يلتزم بالقيام بالإجراءات التي يخضع لها الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات، وأن يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي المعني.

وإذا تعذر ذلك فإنّ الضريبة على أرباح الشركات والغرامات المرتبطة بها عند الاقتضاء يدفعها الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي بيست له إقامة بالجزائر.

7- حساب الضريبة:<sup>2</sup>

أ- تحديد معدل الضريبة على الشركات: كما يلي:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار.

- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

• يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه.

• عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.

ب - تحديد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات:

- 10% بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات، ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه الودائع اعتماداً ضريبياً يخصم من فرض الضريبة النهائي.

- 40% بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعاً محرراً.

- 20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر، يكتسي هذا الاقتطاع طابعاً محرراً.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 149، 2019، مرجع سابق، ص40.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص. ص، 40-41.

– 24% بالنسبة لـ:

- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر.
- الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال راءتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.
- 10% بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على المؤسسات جزائرية للنقل البحري.
- غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عالية أو دنيا تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

#### 8- أحكام مشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات:<sup>1</sup>

##### أ- التكاليف الواجب خصمها:

حسب المادة (168) من ق.ض.م.ر.م " لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو زوج جائز على أسهم في شركة لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح، ولا يمكن أي حال من الأحوال أن يقل التخفيض المشار إليه في المادة 150 من نفس القانون عن الأجر الوطني الأدنى المضمون. "

##### ب - التكاليف غير القابلة للخصم لتحديد الربح الجبائي الصافي:

حسب المادة (169) من ق.ض.م.ر.م " التكاليف التي لا تكون قابلة للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي:

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة لاستغلال.
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع اشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 500 دج، والإعانات والتبرعات ما عدا تلك الممنوحة نقداً أو عيناً لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني ما لم تتجاوز مبلغاً سنوياً قدره واحد مليون دينار (1.000.000 دج).
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعرض باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانوناً والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.
- الأعباء التي تستوفي شروط الخصم والتي تم تسديدها نقداً عندما يفوق مبلغ الفاتورة قيمة ثلاث مئة ألف دينار (300.000 دج) مع احتساب كل الرسوم.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المواد 168 و169 و170، 2019 مرجع سابق، ص44.

## ج - التكاليف القابلة للخصم لتحديد الربح الجبائي الصافي:

حسب المادة (169) من ق.ض.م.ر.م: "

- يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة اثباتها في حدود 10% من رقم الأعمال للسنة المالية للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 د.ج).

- تخضع المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي من النتيجة الجبائية تبعاً لمخطط الامتصاص الأصلي.

• تدعم عملية الامتصاص من خلال التصريح الجبائي السنوي الموافق.

- حسب المادة (170) من نفس القانون يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها اتفاق هذه المصاريف وذلك من أجل تحديد الضريبة.

- حسب المادة (171) من نفس القانون تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الدخل أو الربح في حدود سقف يساوي مئة مليون دينار (100.000.000 د.ج) النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ الرخص بخصمه في إطار هذا البحث.

• ويجب التصريح بالمبالغ المعاد استثمارها للإدارة الجبائية وكذلك الهيئة الوطنية المكلفة برقابة البحث العلمي.

• تحدد أنشطة بحث التطوير في المؤسسة بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالبحث العلمي.

ثالثاً: الرسم على النشاط ال مهني (TAP)

1- مجال التطبيق<sup>1</sup>:

بموجب المادة (217) من ق.ض.م.ر.م " يستحق الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو الضريبة على أرباح الشركات.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 217، 2019، مرجع سابق، ص 56.

غير أنه يستثنى من مجال تطبيق الرسم مداخل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة"

## 2- الحدث المنشئ:<sup>1</sup>

يتشكل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني حسب المادة 221 من ق.ض.م.ر.م.:

" أ- بالنسبة للبيوع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

- غير أنه وفيما يخص الماء الشروب من طرف الهيئات الموزعة فإنّ الحدث المنشئ يتكون من التحصيل الجزئي أو الكلي للثمن.

ب - بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن."

## 3- حساب الرسم:<sup>2</sup>

حسب المادة(222) من ق.ض.م.ر.م "يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2%.

أ- يخفض معدل الرسم إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة الإنتاج.

- فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري تحدد نسبة الرسم بـ 2% مع تخفيض نسبته 25%.

ب - يتم توزيع ناتج الرسم على النشاط المهني كما يلي:

- حصة البلدية 66%.

- حصة الولاية 26%.

- حصة صندوق الضمان والتضامن للجماعات المحلية 5%.

## 4- الأشخاص الخاضعون للضريبة ومكان فرضها:<sup>3</sup>

حسب المادة (223) من ق.ض.م.ر.م.:

أ- يؤسس الرسم باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء.

- باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من البلديات مكان وجودها.

ب - يؤسس الرسم على الشركات مهما كان شكلها على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة."

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 221، 2019، مرجع سابق، ص58.

<sup>2</sup> نفس المرجع، المادة 222، 2019، ص58.

<sup>3</sup> نفس المرجع، المادة 223، 2019، ص59.

**5- التصريحات<sup>1</sup>:**

حسب المادة (224) من ق.ض.م.ر.م " "

- يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم أن يكتب سنوياً لدى مفتش الضرائب المباشرة التابع لمكان فرض الضريبة تصريحاً بمبلغ رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الإجمالية حسب الحالة في الفترة الخاضعة للضريبة وذلك في نفس الوقت الذي تكتب فيه التصريحات المشار إليها في المواد 151،18،11 من نفس القانون تصريحاً بمبلغ رقم الأعمال. يجب دعم التصريح بجدول بما في ذلك الاعلام الآلي المتضمن المعلومات التالية عن كل زبون:

- رقم التعريف الجبائي؛
- رقم المادة الخاضعة للضريبة؛
- الاسم واللقب (الألقاب) أو العنوان التجاري؛
- العنوان الصحيح للزبون؛
- مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية؛
- رقم التسجيل في السجل التجاري؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوترة.
- يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم تصريح عن كل مؤسسة فرعية أو وحدة يتولون استغلالها في كل بلدية من بلديات مكان إقامتها.
- يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم الوثائق المحاسبية والاثباتات الضرورية لتدقيق التصريح عن كل طلب من مفتش الضرائب.
- يمكن للمؤسسات الخاضعة للإلزامية تقديم كشف قائمة زبائنها وفقاً لأحكام هذه المادة في حالة وجود أخطاء واضحة مرتكبة عند اعداد هذا الكشف المقدم على هامش التصريحات المنصوص عليها في المواد 151،18،11 من نفس القانون، تقديم كشف الزبائن التصحيحي في حدود الأجل المنصوص عليه في المادة 1-151 المنظم لكيفيات اكتتاب التصريح الجبائي التصحيحي.

**6- التخفيضات<sup>2</sup>:**

حسب المادة (219) من ق.ض.م.ر.م " يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخل المهنية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة:

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 224، 2019، مرجع سابق، ص59.

<sup>2</sup> نفس المرجع، المادة 219، 2019، ص57.

أ- يستفيد من تخفيض قدره 30%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، والمتعلقة بمواد يشمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد 50% من الحقوق غير المباشرة.

ب - يستفيد من تخفيض قدره 50%:

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من الحقوق غير المباشرة.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن:

• تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90-31 المؤرخ في 15 يناير 1996.

• أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10 % و 30 %.

ج - يستفيد من تخفيض قدره 75%:

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والغاز والغازوالم.

المطلب الثاني: الرسم على رقم الأعمال

أولاً: الرسم على القيمة المضافة TVA

1- العمليات الخاضعة للضريبة:<sup>1</sup>

حسب المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال " تخضع للرسم على القيمة المضافة:

أ- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

ويطبق هذا الرسم، أيا كان:

• الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

• شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

ب - عمليات الاستيراد.

2- الخاضعين للرسم على القيمة المضافة:<sup>2</sup>

- المنتجون؛

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2019، ص4.

<sup>2</sup> نفس المرجع، المادة 01، 2019، ص5.

- البائعون؛

- المستوردون؛

- البائعون بالتجزئة.

### 3- معدلات الرسم على القيمة المضافة:<sup>1</sup>

أ. بموجب المادة (21) من ق.ر.ر.أ " يحصل الرسم على القيمة المضافة بالمعدل العادي 19%."

ب - وحسب المادة (23) من ق.ر.ر.أ " يحدد المعدل المنخفض للرسم على القيمة المضافة بـ 9%."

### 4- الإعفاءات:<sup>2</sup>

#### 1-4 العمليات التي تتم في الداخل:

حسب المادة (08) من ق.ر.ر.أ " يستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

أ- عمليات البيع المتعلقة بـ:

- المنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم باستثناء اللحوم الحمراء المجمدة.

- أسلحة الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم ولكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط.

- مصنوعات الذهب والفضة والبلاطين الخاضعة لرسم الضمان باستثناء المجوهرات الفاخرة كما هو منصوص عليه بموجب المادة 359 من ق.ض.غ.م.

ب - العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن 30.000.000 دج أو يساويه.

ج -العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من ق.ض.م.ر.م."

#### 2-4 العمليات التي تتم عند الاستيراد:

حسب المادة (10) من ق.ر.ع.ر.أ " تعفى من الرسم على القيمة المضافة عند استيرادها المنتجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم المذكور، وذلك وفقاً لنفس الشروط وبنفس التحفظات."

#### 3-4 العمليات التي تتم عند التصدير:

بموجب المادة (13) من ق.ر.ر.أ " تعفى من الرسم على القيمة المضافة:

أ- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادتين 21 و23، 2019، مرجع سابق، ص13.

<sup>2</sup> نفس المرجع، المواد 08 و10 و13، 2019، ص.ص، 6-10.



ب . عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانوناً.

ثانياً: توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>:

حسب المادة (161) من ق. ر. ر. أ " يوزع ناتج الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

**1- بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل:**

- 75% لفائدة ميزانية الدولة؛

- 10% لفائدة البلديات مباشرة؛

- 15% لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية.

بالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لاختصاص مديريةية المؤسسات الكبرى تدفع حصة البلديات إلى صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية.

**2 - بالنسبة للعمليات المحققة عند الاستيراد:**

- 85% لفائدة ميزانية الدولة؛

- 15% لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية، وتوزع الحصة المخصصة للصندوق المشترك للجماعات المحلية بين الجماعات الإقليمية حسب ضوابط ومعايير التوزيع المحددة عن طريق التنظيم.

وبالنسبة للعمليات التي تنجزها المكاتب الجمركية الحدودية البرية تخصص الحصة العائدة لصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية مباشرةً للبلديات التي يقع فيها المكتب.

**المطلب الثالث: مزايا وعيوب الضرائب المباشرة<sup>2</sup>**

للضرائب والرسوم مزايا وعيوب تتمثل في:

**أولاً: مزايا الضرائب المباشرة**

– تعتبر حصيلتها ثابتة نسبياً، لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبياً، أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه.

– انخفاض نفقات حصيلتها، لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقاً لدى الإدارة الضريبية.

– أكثر تحقيقاً للعدالة من الضريبة غير المباشرة، لأنها تفرض على الدخل أو على التصاعدية بالشرائح، وكونها تراعي الاعتبارات والظروف الشخصية للممول تبعاً لدخله ولأعبائه وديونه.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 161، 2019، مرجع سابق، ص.ص، 38-39.

<sup>2</sup> ربيع ناقة، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر (دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب خلال الفترة 2008-2011)، منكرة ماستر، أم البواقي(الجزائر)، 2013-2014، ص.11.

- تعتبر أكثر اشعاراً للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدول بسبب دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم، وهذا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة ومراقبة الحكومة في اتجاهها للنفقات العامة.

#### ثانياً: عيوب الضرائب المباشرة

- يؤدي وضوحها إلى اشعار الفرد بعبئها وتجعله يقف وجهاً لوجه أمام الخزينة، ممّا يحمله عند ارتفاع سعرها محاولة التهرب منها.

- تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالب.

. لا تصيب جميع المكلفين ولا تنطلق من فكرة العمومية أحياناً للاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية.

- تتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي.

#### المطلب الرابع: مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة<sup>1</sup>

للضرائب غير مباشرة مزايا وعيوب، تتمثل في:

##### أولاً: مزايا الضرائب غير المباشرة

- عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها وبالتالي فلا يتهرب منها.

- تشكل إيراداً دورياً ومستمراً على مدار السنة للخزينة العامة.

- تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كاستعمالها غي الحد من استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية أو لحماية الصناعات الناشئة.

- مرونة حصيلتها، بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة تبعاً للحالة الاقتصادية فتزداد في فترة الرخاء.

##### ثانياً: عيوب الضرائب غير المباشرة

- لا تتميز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة لمرتفع الدخل عن منخفضه.

- تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب منها.

- عيبها في مرونتها، لا سيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها.

<sup>1</sup> ربيع ناقة، مرجع سابق، ص12.

## المبحث الثالث: الغش والتهرب الضريبيين

يعتبر بعض المكلفين بأنّ الضريبة تشكل عبئاً على عائقهم أو اقتطاعاً اجبارياً من ثروتهم لصالح الدولة، لذلك يلجأ المكلفين إلى شتى الطرق للتخلص من دفع الضرائب بصفة جزئية أو كلية، وهذا ما يسمى بظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي.

## المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي والتهرب الضريبي

## أولاً: الغش الضريبي

— يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التّحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خرج إطار القانون، أي أنّها كلها ممارسات غير مشروعة.<sup>1</sup>

- الغش الضريبي هو مخالفة مباشرة وصريحة سواء كانت على وعي أمام القانون الجبائي، وهو يتمثل في مجموعة من الطرق القانونية والمحاسبية، وهي مادية بتجنب دفع الضريبة.<sup>2</sup>

- نستطيع أن نقول هناك غش جبائي إذا تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجز عن سوء نية بهدف المغالطة والمخادعة.<sup>3</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأنّ الغش الضريبي هو كل التصرفات التي تقع عن قصد وعمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير، ومخالفة لأسس القانون الجبائي.

من التعاريف السابقة يمكننا أن نستنتج أنّ الغش يتوفر على عنصرين هما:<sup>4</sup>

العنصر المادي: والمتمثل في إنقاص العنصر الأساسي، أي القيام بكتابات وتسجيلات محاسبية غير صحيحة في اليومية أو دفتر الجرد أو إحدى الدفاتر التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة. (عملية مخالفة القوانين الضريبية)

عنصر القصد (العنصر المعنوي): ومعناه دراية المكلف وعلمه بعدم مشروعية الفعل.

<sup>1</sup> عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة (الجزائر)، 2012، ص93.

<sup>2</sup> وفاء حمومي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي (دراسة حالة بمركز الضرائب)، مذكرة ماستر، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان (الجزائر)، 2015-2016، ص25.

<sup>3</sup> بوعلام ولهي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة (الجزائر)، العدد 08، 2008، ص143.

<sup>4</sup> عبد الرزاق عباس، مرجع سابق، ص95.

ثانياً: التهرب الضريبي<sup>1</sup>

– تعريف Margrairaze-Andrè: التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون.

– تعريف Martinez Jean Claude: التهرب الجبائي هو تقادي الوقوع خارج مجال القانون.

– تعريف Delahayae-Thomas: التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص منها دون أن يخترق القانون الجبائي وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك. من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن:

التهرب الضريبي يعني التّخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون، حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أنّ حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً.

## - الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي:

نميز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي من خلال:

التهرب الضريبي أو ما يعرف بالتجنب الضريبي هو أنّ المكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدلّيسية). أما الغش الضريبي فتتجه فيه إدارة المكلف نحو تحقيق وإسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والاحتيال (انتهاك القانون).

## المطلب الثاني: تصنيفات الغش الضريبي وأشكال التهرب الضريبي

أولاً: تصنيفات الغش الضريبي<sup>2</sup>

يمكن تقسيم الغش الضريبي إلى غش بسيط وآخر موصوف.

**1- غش بسيط أو غش عادي Fraude Simple:**

الغش البسيط هو أن يقوم المكلف بالتصرف عن قصد وسوء نية من أجل التخلص من دفع الضريبة دون اللجوء إلى الطرق الاحتمالية، فهو يمتنع عن القيام ببعض الإجراءات التي ينص عليها القانون الجبائي لعرقلة الإدارة الجبائية في تقديرها للمادة الخاضعة للضريبة والمفروضة عليه.

<sup>1</sup> مصطفى عوادي، ضبط نظام التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي العربي بن مهيدي، أم البواقي (الجزائر)، 2006-2007، ص3.

<sup>2</sup> أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص، ص 13-14.

والأفعال التي تعتبر غشاً تتمثل خاصةً في عدم تقديم المكلف التصريح عن أرباحه، التّأخر في تقديمها أو تقديم تصريح ناقص.

## **2- غش موصوف أو مركب Fraude Complexe:**

حسب M.Cozain تعتبر جريمة الغش موصوفة أو مركبة بالنظر إلى الغش العادي ليس فقط عندما يستعمل المكلف الطرق الاحتمالية للتخلص من الضريبة، وإنما عندما يوم بمسح كل الآثار والأدلة ترقباً لأي رقابة جبائية محتملة، وهذا التصرف تدليسياً كون المكلف بالضريبة يقوم بتنظيم ما يوهم بإعساره أو يضع العراقيل بتصرفات أخرى لإعاقة تحصيل أي ضريبة أو رسم واقع على ذمته.

### **ثانياً: أشكال التهرب الضريبي<sup>1</sup>**

سننتقل إلى معرفة أشكال التهرب الضريبي أي الحالات المعروفة التي تمكن المكلف من تجنب دفع الضريبة:

#### **1- الامتناع:**

وقد عُرّف الامتناع بأنه أبسط طريقة للتهرب الضريبي، أي يمتنع المكلف عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة.

#### **2- الإحلال:**

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في نشاط معين من النشاطات الاقتصادية الخاضعة لفرض ضريبة معينة عليها يعتمد على توجيه وتوظيف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضرائب أقل.

#### **3- الاستفادة من ثغرات القانون:**

قد يحتوي القانون الجبائي أو بالأحرى النصوص الضريبية على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها، وقد تتمثل في عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح وذلك تمسكاً بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الجبائي.

<sup>1</sup> أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص، ص، 14-15.

## المطلب الثالث: طرق قياس الغش والتهرب الضريبيين

من الصعب قياس الغش والتهرب الضريبيين وذلك لإمكانية إخفاء الثروة ولأن أغلب المعاملات الاقتصادية والتجارية تأخذ الطابع السري.

1- طريقة الاقتصاد السري:<sup>1</sup>

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداويل غير المصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين، وغير المدرجة ضمن الحسابات الوطنية، ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد السري، ومن خلاله يتم حساب حجم التهرب كون جميع المداويل والنشاطات الخفية لا يتم إخضاعها للضريبة، وبالتالي فهي لا تدخل في الحسابات الوطنية، ويستند تقدير الاقتصاد السري على معطيات كل من الناتج الوطني الخام والعمليات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج.

ومن أهم مظاهر الاقتصاد السري نجد:

- تنفيذ اللوائح الحومية (القرارات) مثل اصدار الرخص (التراخيص)، وتقسيم الأراضي إلى مناطق، وغير ذلك من اللوائح التي قد تتطوي قيمة اقتصادية كبرى.

- الإشراف على عقود الاستثمارات الحكومية التي قد تتطوي على المحاباة لبعض المناطق دون غيرها.

- اتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب (المراجعة المحاسبية وتحديد الجداول).

- الإشراف على عقود المشتريات الحكومية.

- الإشراف على وسائل الحصول على الخدمات العامة منخفضة الثمن.

- الإشراف على إرساء الأشغال العامة أو عقود المشتريات على المؤسسات التي تحوز العطاءات والهدايا.

2- طريقة الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي:<sup>2</sup>

بحيث لا يصل عنه أي معلومات للوزارة المالية، وبالتالي لا يتم دفع أية ضرائب على الإطلاق، ويعتبر الكتمان أكثر الوسائل أمناً ويساعد على وجود القطاع غير المنظم (اقتصاد الظل) المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص، وبالتالي هي لا تسدد الضريبة وقد تشمل أنشطة صناعية، حرفية.....، وبشكل عام يشمل التهرب كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون أن يُعلم عنه وزارة المالية ولا يترتب عنه أية ضريبة.

<sup>1</sup> غزة ميروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة لمديرية الضرائب)، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2015-2016، ص30.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص31.

ومن أهم مظاهره:

- البيع والشراء بدون فواتير؛
  - تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي؛
  - تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال؛
  - تخصيص الثمن المصرح به لدى الجمارك؛
  - استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات.
- المطلب الرابع: أسباب ونتائج التهرب الضريبي**

#### أولاً: أسباب التهرب الضريبي<sup>1</sup>

إن ظاهرة التهرب الضريبي يختلف نطاقها من بلد لآخر وإذا كان السبب الرئيسي هو رغبة المكلف في عدم دفع الضريبة، إلا أن دافع تصرفاته تتوقف على عدة أسباب من أهمها:

- 1- ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين ويرجع هذا إلى اعتقاد المكلف أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، ويستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة.
- 2- عدم وجود عدالة ضريبية في بعض التشريعات الجبائية وهذا بالتوسيع في تفسير الاستثناءات مما ينتج عن ذلك ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكساً مع الوعي الضريبي.
- 3- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعددها على الوعاء نفسه قد يؤدي بالمكلف إلى الاعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها.
- 4- سياسة الانفاق المنتهجة من طرف الدولة كلما كانت رشيدة قلّ ميل المكلف نحو التهرب الضريبي، أمّا العكس يجعله يشعر بالظلم مما قد يدفعه إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم.
- 5- تؤدي الصياغة القانونية المعقدة للتشريعات دوراً في تشجيع المكلف على التهرب الضريبي.
- 6- طرق تحصيل الضريبة كاستخدام الاقتطاع من المنبع تقلل من فرص التهرب أمام المكلفين.
- 7- مقارنة المكلف بين ما يحصل من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب التهرب الضريبي.
- 8- كلما زادت درجة رضاء المكلف تكررت محاولات التهرب من الضريبة حيث يدفعه رضاءه إلى استثمار الضريبة غير المدفوعة لتعد عليه أرباحاً تزيد عن الغرامة المسلطة عليه.

<sup>1</sup> الياس قلاب ذبيح، دور التدقيق الجبائي في كبح ظاهرة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثلجي، الأغواط (الجزائر)، أيام 20-21 نوفمبر 2013، ص3.

ثانياً: نتائج التهرب الضريبي<sup>1</sup>

يترتب عن التهرب الضريبي آثار ضارة لمالية الخزينة، أهمها:

## 1- الآثار الاقتصادية:

كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، حيث نجد أنّ درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجح الطرق تجد التهرب الضريبي من أنجح الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة.

## 2- الآثار المالية:

- الخسارة في الخزينة العمومية وفقدان حصيلتها المتغيرة من المداخل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية ممّا يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب الضريبي في الخزينة العامة.

- اختلال توازن ميزانية الدولة.

- ضياع حقوق الخزينة على طبع المزيد من النقود.

- عجز الدولة أمام الأعباء والكوارث الاستثنائية.

- إضعاف الإيرادات العامة.

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.

## 3- الآثار الاجتماعية والنفسية (بسيكولوجي):

- عدم المساواة في التهرب الضريبي يخل اخلاصاً كبيراً بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائماً المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة.

- شعور غير القادرين على التهرب بعدم المساواة في دفع الضريبة مما يدفعه للتفكير بالتهرب وما يزيد من حدة عجز الميزانية وتدهور الحس الجبائي لدى المكلف.

- تدهور عامل الصدق في المعاملات.

- تعميق الفوارق الاجتماعية.

<sup>1</sup> سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات)، مذكرة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2014-2015، ص.ص. 35-37.



المطلب الخامس: العلاقة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي<sup>1</sup>

من خلال ما تطرقنا إليه سابقاً، وبمقارنة سريعة يتبين أنّ التهرب الضريبي تكون فيه إدارة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي من أجل تحقيق هذا الهدف بسبل مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي لا يترتب عليه أي عقوبة أو جزاء وبعبارة موجزة ينطوي التهرب على أحد عناصر الغش الضريبي وهو العنصر المادي.

أمّا فيما يخص الغش الضريبي فيتبين أنّه انتهاك مباشر للقانون ويكون إرادياً أو غير إرادي. وهذا التصرف يكون بإرادة المكلف عن قصد للتخفيف من العبء الضريبي باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي.

لذا اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يميز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاثة اتجاهات رئيسية هي:

**الاتجاه الأول:** مفاده أنّ التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي، فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي هو النوع، فالغش وفقاً لهذا الاتجاه يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي وفي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

**الاتجاه الثاني:** مفاده أنّ التهرب الضريبي ما هو إلا شكل للغش الضريبي، فالغش الضريبي وفقاً لهذا الاتجاه وعلى عكس الاتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي هو النوع، فأصحاب هذا الاتجاه يرون أنّ هناك نوعين من الغش: غش على الصعيد الداخلي وغش على الصعيد الدولي. وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي وبذلك وفقاً لهذا الاتجاه لا يوجد تهرب ضريبي داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي، فالتهرب الضريبي وفقاً لهذا الاتجاه دائماً ما يحتوي على عنصر دولي، أما الغش الضريبي فلا يتعدى الحدود الوطنية للدول ويخضع لسيادة الدولة والإدارة الضريبية.

**الاتجاه الثالث:** مضمونه أنّ التهرب الضريبي والغش الضريبي يقوم على أساس فكرة الشرعية، فالتهرب الضريبي يكون شرعياً أو قانونياً، أما الغش فغير شرعي أو قانوني حيث يعترف القانون والقضاء بحق الفرد في اختيار التصرف الذي يمثل خضوعاً أقل للضريبة كونه حقاً مشروعاً وقد يتخذ صورة التحايل الشرعي، حيث يلجأ إلى اتباع إجراءات شرعية لتحقيق عبء الضريبة أو إسقاطه كالاستفادة من ثغرات التشريع أو النقص الذي يعتري نصوصه، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت (لبنان)، 2008، ص13.

المشروع في حين إذا استخدم المكلف حيلةً تدليسيه لتجنب الضريبة انطوى ذلك على السلوك غير المشروع وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي غير المشروع أي يعني الغش الضريبي.

### خلاصة الفصل

خلصنا من خلال هذا الفصل وما تطرقنا إليه أنّ الضريبة مصدر أساسي لإيرادات الدولة وسياسة فعالة في تحقيق الأغراض المالية، الاجتماعية، الاقتصادية.

ومن خلال تبسيط النظم الجبائي الجزائري الذي يعتمد على تصريح يقوم به المكلف بالضريبة كنه يحمل تسهيلات للمكلف بدفع الضريبة للقيام بممارسات وأفعال تؤدي إلى تصريحات غير حقيقية حول الوعاء.

وكون الضريبة تشكل عبء على المكلف بدفعها يلجأ هذا الأخير للتخلص منها بشتى الطرق سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، ألا وهي التهرب والغش الضريبيين، حيث يعودان هذان الأخيران لعدة أسباب والسبب الرئيسي هو رغبة المكلفين في عدم دفعها، وهذا ما يؤدي إلى نتائج وخيمة تضر بخزينة الدولة منها مالية، اقتصادية، اجتماعية.

وللحد من هذين الظاهرتين كونهما من أخطر الظواهر التي تنهك الاقتصاد بصفة عامة والنظام الضريبي بصفة خاصة.

ولمجاوبة مثل هذه الظواهر فإنّ المشرع الجبائي أنشأ مجموعة من المصالح الجبائية تقوم بالعديد من المهام في هذا الإطار وعلى رأسها التحقيق الجبائي، وهذا ما سنعالجه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للتحقيق الجبائي

## تمهيد:

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، بحيث أن كل مكلف بالضريبة ملزم بالتصريح بمدخله وأرباحه ورقم أعماله المحقق، قد يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى الغش والتهرب الضريبيين المستعملان من أجل الإفلات من واجب دفع الضريبة وذلك عن طريق الإخفاء للمداخل وتقديم معلومات وتبريرات غير حقيقية والقيام بنشاطات غير مسموح بها وإجراء عمليات بيع وشراء دون فاتورة وإدراج كتابات غير صحيحة في المحاسبة.

ولمحاربة هاتين الظاهرتين نص المشرع على عدة تدابير أهمها التحقيق الجبائي في تصريحات المكلفين بالضريبة ومحاسبتهم. وخلال عملية الرقابة الجبائية قد تثار عدة نزاعات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية التحقيق، كون هذا الأخير يتم وفق إجراءات وتقنيات خاصة رسمها المشرع لإدارة الضرائب إضافة إلى جملة من الحقوق والصلاحيات وذلك مقابل الضمانات المخولة للمكلفين بالضريبة والواجبات الملقاة على عاتقهم.

وعليه ومن خلال ما سبق ذكره سيتم التطرق في هذا الفصل إلى أهم الجوانب المتعلقة بالتحقيق الجبائي وطرق محاربة الغش والتهرب الضريبيين من خلال هذا التحقيق، لذا سنقسم الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: عموميات حول التحقيق الجبائي
- المبحث الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة
- المبحث الثالث: علاقة التحقيق المصوب بالغش والتهرب الضريبيين

## المبحث الأول: عموميات حول التحقيق الجبائي

في النظام الجبائي الجزائري تتولى مصالح الرقابة الجبائية مهمة مراقبة صحة التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة إليها، وهذا لغرض كشف حالات الغش والتهرب الضريبيين، وقد يكون هذا التحقيق إما موجزاً أو معمقاً، وذلك بغية تحقيق جملة من الأهداف.

## المطلب الأول: مفهوم وأهداف التحقيق الجبائي

سننتظر في هذا المطلب إلى مفهوم وأهداف التحقيق الجبائي

## أولاً: مفهوم التحقيق الجبائي

يمكن تعريف التحقيق الجبائي بأنه مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي التحقيق الجبائي ما هو إلا مجموعة الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع، والتي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة.<sup>1</sup>

## ثانياً: أهداف التحقيق الجبائي

للتحقيق الجبائي أهداف عامة وأهداف خاصة، نذكرها:

1- الأهداف العامة:<sup>2</sup>

يمكن تقسيم الأهداف إلى ثلاث نقاط:

1-1 قمع التملص الجبائي: يجب أن تعمل الرقابة الجبائية على اكتشاف الأشخاص المتهربين، ومنه فكل شخص سواء كان طبعياً أو معنوي إذا ما تحقق دخل أو ربح عليه دفع الضريبة. وفي حالة عدم الانتظام تقوم الرقابة الجبائية بتعديل وضعيته.

1-2 قمع التهرب الضريبي: بهدف الوصول إلى مكاسب جبائية يلجأ المكلفون بالضريبة إلى أعمال غير شرعية، وبالقيام بتصريحات كاذبة بغرض تخفيض القاعدة الخاضعة للضريبة، ولهذا فالرقابة تعمل في هذا الإطار على تقويم هؤلاء الأشخاص أو المكلفين بفضل حق الرقابة الممنوح للإدارة الجبائية.

1-3 حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة: هذا الهدف يشكل مؤشر لنجاح أو فشل الإدارة الجبائية في تحقيق المهمة التي أسندت إليها.

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 19.

<sup>2</sup> Bouaziz Mourad, Role de l'information fiscal dans la realization des objectifs de controle fiscal, IEDF, p 10.

2- الأهداف الخاصة:<sup>1</sup>

وضعت الإدارة الجبائية الجزائرية عدد معين من الأهداف المهنية الخاصة والمتمثلة في:

1-2 التأكد من إيداع التصريحات الجبائية، ولتحقيق هذا الهدف تستعمل وسائل مختلفة:

أ- سواء عن طريق تدخل مصالح الرقابة، والتي تعمل في هذا المستوى على:

- اكتشاف الأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة ولا يصرحون بها ودعوتهم إلى تعديل وضعيتهم.

- ملاحقة المكلفين بالضريبة الذين لا يودعون تصريحاتهم الجبائية في الأجل القانونية.

ب - سواء عن طريق معرفة وتمييز المكلفين بالضريبة عن طريق الاتصال بمختلف الهيئات والمؤسسات.

2-2 التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين، وذلك بتطبيق نوعين من

الرقابة:

أ- التحقيق في الوثائق والمستندات المحاسبية.

ب - التحقيق على أساس المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي، مثل: مداخيل الأموال المنقولة، المداخيل العقارية... الخ.

2-3 ضمان متابعة المكاسب الجبائية: قدر التشريع الجبائي الجزائري عدد معين من المكاسب

الجبائية والمالية في إطار ترقية الاستثمارات.

**المطلب الثاني: أشكال التحقيق الجبائي**

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة صور وأشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وجمع

المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة، ويتم استعمال هذه الأشكال

حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقق معه، معنوي أو طبيعي، وتتمثل هذه الأشكال كالتالي:

**أولاً: الرقابة الموجزة:<sup>2</sup>**

هناك نوعين من الرقابة الموجزة، تتمثل في:

<sup>1</sup>Belarbi Mencef, **Technique de verification de comptabilité**, IEDF (kolea); p04.

<sup>2</sup> Tabli Abdelhak, Yacini Hakim, **Le controle fiscal outil de lutte contre la fraude**, diplome de master, université Abderrahmane Mira, Béjaia (Algérie), 2012-2013,p.p, 06.08

**1- الرقابة الشكلية CS - Le contrôle sommaire**

يطبق هذا النوع من الرقابة سنوياً، ويقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة والمكتشفة غير الاطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يشكل عمل تحضيرى للمراقبة على الوثائق.

**2- الرقابة على الوثائق CSP - Le Contrôle sur pièces**

تهتم هذه الرقابة بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصاً شاملاً وانتقادياً، إذ يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات والعاجزين عن الوفاء منهم بالاعتماد على المعلومات والتبريرات الشفوية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية (يراقب المفتش التصريحات ويطلب التبريرات). تجرى الرقابة على الوثائق في مكاتب الإدارة الجبائية وهي مرفقة بمجموعة التحقيقات المتعلقة بفحص نقدي للتصريحات بمساعدة المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة والمنقاة من قبل، حسب معايير موضوعة من طرف إدارة الضرائب.

**ثانياً: الرقابة المعمقة<sup>1</sup>**

بخلاف الرقابة على الوثائق تتمثل الرقابة المعمقة (الرقابة في عين المكان) في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة الاقرارات المصرح بها، وفي حالة اكتشاف تهرب أو غش جبائي من طرف المكلفين تكون الرقابة في عين المكان على ثلاث أشكال تتمثل في:

**1- التحقيق في المحاسبة VC - La Vérification de Comptabilité**

ويتعلق الأمر بالتحقيق في عين المكان في الوثائق المحاسبية لمؤسسة أو شركة مع مقارنتها مع بعض المعطيات القانونية أو المادية، وهذا قصد مراقبة التصريحات المتعلقة بسنوات مالية مغلقة من أجل البحث عن الاختلالات الداخلية والخارجية واستنباط انعكاساتها في المجال الجبائي. ويمس هذا الشكل من الرقابة بصفة عامة بمجموع القدرات غير المتقدمة، وينترتب عنه فحص منظم ومنهجي للضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة.

**2- التحقيق المصوب VP - La Vérification Ponctuelle**

هو تحقيق يسمح للأعوان المحققين بفحص محاسبة خاصة بضريبة أو عدة ضرائب وتمس كل أو جزء من الفترة غير المتقدمة أو مجموعة العمليات أو معطيات محاسبية تتعلق بفترة تقل عن سنة جبائية.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، 2019، ص.ص، 24-26.

لا يمكن خلال هذا التحقيق مطالبة المكلفين بالضريبة إلا بوثائق تبريرية بسيطة مثل: الفواتير والعقود ووصلات الطلب والتسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق. لا يمكن أن يؤدي هذا التحقيق في أي حال من الأحوال إلى فحص معمق وصارم لمجموع المحاسبة.

يخضع التحقيق المصوب لنفس القواعد المطبقة في حالة التحقيق العام.

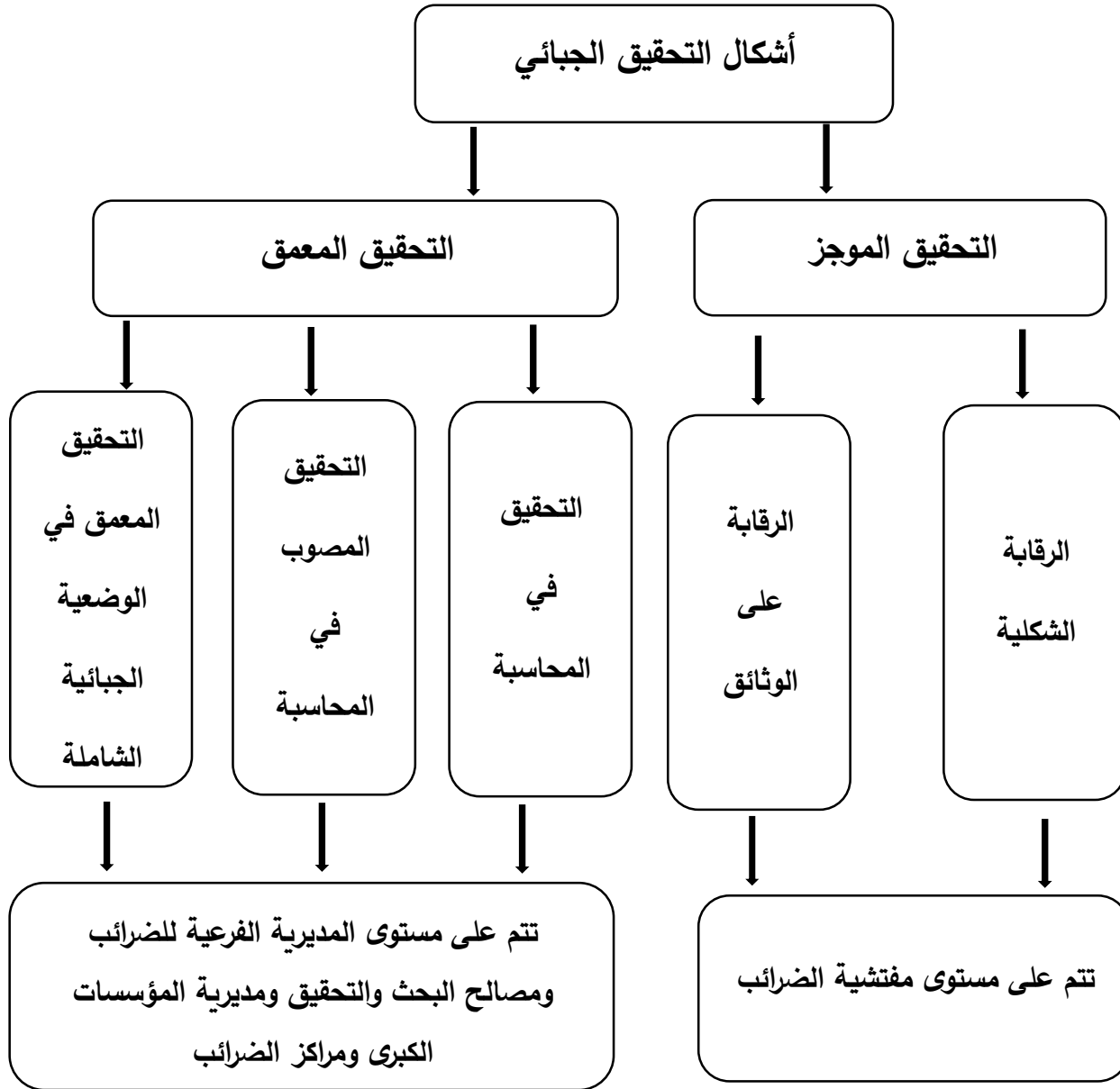
يجدر التوضيح في هذا الشأن أنّ ممارسة تحقيق مصوب لا يحرم الإدارة الجبائية من إمكانية القيام في وقت لاحق بتحقيق معمق في المحاسبة بما في ذلك الفترة التي تم التحقيق فيها، غير أنّه يجب في هذه الحالة الأخذ في الحسبان الحقوق المطالب بها نتيجة لعمليات إعادة التقييم التي تم إجراؤها على إثر التحقيق المصوب.

### 3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة La Vérification Approfondie de .VASFE - Situation Fiscale D'Ensemble

يشكل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أداة يسمح للإدارة الجبائية من خلالها ممارسة الرقابة على تصريحات الدخل للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة. وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرّح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. الشكل التالي يوضح أشكال التحقيق الجبائي:



الشكل رقم (1.2): أشكال التحقيق الجبائي



المصدر: قلي أسماء، تفعيل الرقابة الجبائية والتجارية عن طريق الفرقة المشتركة، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة (الجزائر)، 2014-2015، ص10.

## المطلب الثالث: الإطار القانوني للتحقيق الجبائي

منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية جملة من الصلاحيات متناسبة مع عملية قيامها بالرقابة الجبائية، نستعرضها كما يلي:<sup>1</sup>

## أولاً: الحق في الرقابة

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، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدوداً فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضاً إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.

## ثانياً: الحق في الاطلاع

الحق في الاطلاع يعني يجوز لموظفي إدارة الضرائب الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة لتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.

## ثالثاً: الحق في المعاينة والحجز

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، حيث يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة وبترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً بناءً على طلب مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أو ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.

## رابعاً: الحق في استدراك الأخطاء

الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية مدد بأربعة السنوات الأخيرة، حيث يعرف هذا الحق على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبه، وانقضاء هذا الأجل لا يعد عائقاً

<sup>1</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2011-2012، ص.ص، 83-85.

أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بهذا الحق.

**المطلب الرابع: إجراءات عملية التحقيق الجبائي**

**أولاً: انجاز عمليات التحقيق**

تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب اتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

### 1- الاشعار بالتحقيق<sup>1</sup>:

لا يمكن اجراء تحقيق في المحاسبة قبل اعلامكم مسبقاً من خلال إرسال أو استلام مع اشعار بالوصول بالتحقيق مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته، وأنكم تتوفرون على أجل أدنى لتحضير أنفسكم مدته عشرة (10) أيام، اعتباراً من تاريخ استلام هذا الاشعار.

– يجب أن يحدد الاشعار بالتحقيق تاريخ وتوقيت أول تدخل والفترة موضوع التحقيق والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعينة والوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يبين صراحة، تحت طائلة بطلان الاجراء أنه يمكنكم الاستعانة خلال عملية الرقابة بمستشار تختارونه بأنفسكم.

### 2- الاستعانة بمستشار<sup>2</sup>:

يحق لكم الاستعانة خلال التحقيق بمستشار تختارونه بأنفسكم قبل انطلاق عمليات المراقبة، يتم اشعاركم بهذه الامكانية تحت طائلة بطلان عملية التحقيق حيث ينص الاشعار بالتحقيق على هذه الامكانية.

### 3- مدى التحقيق<sup>3</sup>:

يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية، نسخ البرقيات، مستندات الإيرادات والمصاريف... إلخ، التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية التصريحات الجبائية. ينجز التحقيق مهما كانت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، 2019 مرجع سابق، ص24.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص24.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيقات، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، ص09.

**4- الامتناع عن تقديم المحاسبة<sup>1</sup>:**

يثبت عدم تقديم المحاسبة الامتناع عن تقديمها في محضر، يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة، يلزم المحقق في حالة رفض المكلف بالضريبة التأشير أو التوقيع ذكر ذلك في المحضر، وهذا بعد اشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية (08) أيام.

**5- نهاية أشغال التحقيق في عين المكان<sup>2</sup>:**

ينبغي على العون المحقق بموجب أحكام المواد 20-05 و20 مكرر 04 من قانون الإجراءات الجبائية معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشير، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير.

**ثانياً: نتائج التحقيق<sup>3</sup>**

عندما تثبت الإدارة الجبائية أنّ هناك نقائص، أخطاء، اغفالات أو إخفاء في العناصر التي تقوم على أساس الضريبة، تقوم:

- إمّا بالتصحيح باتباع الإجراءات التناقضية لفرض أساس الضريبة (تصحيح حضوري).
- وإمّا بفرض الضريبة المحددة بصفة تلقائية.

**1- الإجراء الحضوري:**

يستوجب على المحقق اشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستلام أو يسلم له مع اشعار بالاستلام، كما ينبغي على المحقق اعلام المكلف بالضريبة المحقق معه بنتائج المراقبة بواسطة رسالة حتى في حالة انعدام التقييم. يطبق الاجراء الحضوري في حالة رفض المحاسبة وفق الشروط المذكورة في المادة 43 من ق.إ. ج عقب التحقيق فيها.

وعليه فإنّ رفض المحاسبة يوجب الإدارة الجبائية بما يلي:

- اثبات الطابع غير المقنع للمحاسبة.
  - اشعار المكلف بالضريبة المحقق معه بالأسس الضريبية المتأتية (بنتائج التحقيق).
  - الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة المحقق معه.
- عند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون مفصلة ومبررة.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، ص10.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص10.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص.ص، 10-12.

وإذا أبرزت هذه المراسلة سبباً رئيسياً جديداً بإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الأشعار الأولى فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوماً للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته.

وهذا الأشعار بإعادة التقويم:

- يوقف التقادم، وفق شروط معينة.

- يفتح أجل أربعين (40) يوم للمكلف بالضريبة لكي يفحص النتائج الأولية لإعادة التقويم والإبلاغ عن إجابته.

تمكن هذه الإجراءات المكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات أن يطلب من الإدارة:

- توضيحات تفصيلية وتكميلية تمكنه قبول التعديلات على دراية.

- مدى تأثير قبوله فيما يخص التزاماته الضريبية بصفة عامة.

في حالة القبول تدرج جداول التحصيل، تخصم الحقوق الواجب خصمها تلقائياً دون طلب مسبق من المكلف بالضريبة وتصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة، ما عدا حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق.

## 2- التصحيح التلقائي:

يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:

1-1 رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعاينة سواء من قبله أو بواسطة تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت، بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم.

1-2 عندما لا يضع المكلف بالضريبة في الأجال المحددة قانونياً التصريح الخاص بالمداخيل (الأرباح المهنية أو التصريح الخاص بالضريبة على أرباح الشركات أو التصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة) بعد على الأقل شهراً من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.

1-3 عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية (08) أيام من انذاره إلا في حالة حدوث قوة قاهرة.

1-4 في حالة ما تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة والمعروفة ومداخيله العينية على المجموع المعفى ولم يقدم تصريحاً بذلك.

1-5 كل مكلف بالضريبة امتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والاثباتات الواجب تقديمها.

1-6 كل شركة أو مؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر، خاضعة للضريبة على الدخل على أرباح الشركات امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر.

1-7 عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المواد 66-67-69 من ق. ر. ر. أ الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.

1-8 كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه ويزيد دخله الصافي المحدد وفقاً للمواد من 85 إلى 98 من ق. ض. م. ر. م على المجموع المعفى من الضريبة.

### المبحث الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية أنشأ قانون المالية التكميلي لسنة 2008 شكل جديد من الرقابة الأكثر فعالية والمتمثل في التحقيق المصوب، هذا الشكل من الرقابة يسمح لأعوان الإدارة الجبائية بإجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة ضريبية.

#### المطلب الأول: تعريف وخصائص التحقيق المصوب في المحاسبة

لقد تم التطرق إلى تعريف موجز في المبحث الأول إلى التحقيق المصوب في المحاسبة، وبالتالي سنقوم بشرح التحقيق المصوب في المحاسبة وذكر ما يتميز به.

#### أولاً: تعريف التحقيق المصوب في المحاسبة

- التحقيق المصوب هو إجراء رقابي على ضريبة معينة أو بعض الضرائب لجزء من فترة أو فترة كاملة لم يمسهما التقادم.<sup>1</sup>

- التحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي مصوب، أقل شمولاً، سريع وأقل بعداً من التحقيق المحاسبي، هو مدخل لفحص الوثائق الثبوتية والمحاسبية لفئة من الضرائب والرسوم ولمدة محددة يمكن أن تقل عن السنة المحاسبية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> لعلاوي محمد جمال، زينات السعيد، التدقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة (TVA) القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري (دراسة تطبيقية على الفارق في معدل الرسم (TVA) لنشاط الأشغال العمومية والبناء)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، أم البواقي (الجزائر)، العدد السادس، ديسمبر 2016، ص185.

<sup>2</sup> Circulaire N°01/MF/DGI/DRV/Du 2009, Relative à La Vérification Ponctuelle, P 02.

ثانياً: خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة<sup>1</sup>

للتحقيق المصوب خصائص معينة تتمثل في:

- محدد بنوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم.
- يمس كامل الفترة غير المتقدمة أو لجزء منها.
- يشمل مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية.
- إجراء رقابي مصوب يسمح بتشخيص سريع للمحاسبة، ويعتبر عند الاقتضاء فرصة إضافية للبحث والتحقيق في الوثائق موضوع التحقيق.

**المطلب الثاني: نطاق التحقيق المصوب في المحاسبة والأعوان المكلفين للقيام**

### بالتحقيق

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى نطاق التحقيق المصوب في المحاسبة والأعوان المكلفين للقيام بهذا التحقيق.

**أولاً: نطاق التحقيق المصوب في المحاسبة<sup>2</sup>**

يمثل التحقيق المصوب وسيلة جديدة للرقابة، تسمح بالبحث المصوب أو البرمجة ذات الأولوية من خلال:

- مراقبة نوع أو عدة أنواع من الضرائب، خلال فترة محددة، وأقل أو تساوي أربع (04) سنوات.
- مراقبة قانونية للحسومات المطبقة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، ومعرفة مصدر الرصيد الدائن للرسم على القيمة المضافة.
- مراقبة بنود المحاسبة بوضوح وبانفراد انطلاقاً من التصريح بالنتائج (أعباء الإهلاكات والمؤونات).
- مراقبة التصريح بالعجز المتكرر، الامتيازات الجبائية المقبولة، الأرباح المعاد استثمارها...إلخ.
- مراقبة استرجاع القرض الضريبي.

**ثانياً: الأعوان المكلفين للقيام بالتحقيق**

لقد حولت الإدارة الجبائية مهمة التحقيق إلى أشخاص معينين لهم ميزات خاصة، وهم أعوان التحقيق تطبيقاً للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 والصادر في الجريدة الرسمية رقم 09 المؤرخة في 27 فيفري 1991، وكذا القرار الصادر في 30 أبريل 1991 المتضمن مصلحة الأبحاث والمراجعات (SRV)، وكيفية تنظيمها، تتمثل في:

<sup>1</sup> بلواضح الجيلاني، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، موجهة إلى الطلبة الجامعيين والمهتمين بالمحاسبة والجبائية، المسيلة (الجزائر)، 2015-2016، ص، ص؛ 65-66.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص66.

**1- تشكيل فرق التحقيق<sup>1</sup>:**

" تتكون فرق التحقيق من محققين، كل واحد منهم يخضع لسلطة رئيس مكتب التحقيقات الذي يختار من بين أحسن المفتشين خبرة".

تكلف فرق التحقيق الجبائي بالقيام بمهمتين أو أربع مهام في التحقيق الواحد تحت إشراف ومسؤولية رئيس الفرقة المختار من بين الأعوان الأكثر خبرة وكفاءة في الميدان.

**2- رئيس فرق التحقيق<sup>2</sup>:**

يتم اختياره من بين المفتشين الرئيسيين والمفتشين المركزيين، ويستثنى من ذلك الولايات التي لا يتواجد فيها مترشحين من ذوي الرتبة السالفة الذكر، إلا أن القانون ينص على أن يكون رئيس فرقة التحقيق له رتبة مفتش، كما سبق القول، وخبرة لا تقل عن ست (06) سنوات كمحقق جبائي. ويتمثل دوره الرئيسي في:

- تنظيم فرق التحقيق، والسهر على الحضور الفعلي لكل أعوان التحقيق، وكذلك التدخلات في عين المكان ومناقشة نتائج المراقبة.

- القيام بإمضاء التحقيقات والأشعارات وتقارير التحقيقات، وكذلك يقوم بإنجاز الإحصائيات المرتبطة بكل الأعمال المنجزة من طرف إدارته، ووضعها دورياً تحت إشراف نيابة مديرية الرقابة الجبائية.

**3- المحقق<sup>3</sup>:**

المحقق الذي تستند إليه مهام التدخل، هو المكلف بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها مع إرسال القويمات.

كذلك من مهامه:

- التدخل بعين المكان؛

- إنجاز التحقيق بالنسبة للمؤسسات وأصحاب المهن الحرة.

**4- نائب المدير<sup>4</sup>:**

زيادةً على المهام المخولة لهم وضمان السير الحسن لعملية التحقيق الجبائي، يعد نائب المدير المسؤول عن إعداد أحسن الشروط الممكنة لبرنامج التحقيق الممنوح للمصلحة.

ومن مهامه:

- يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي عن طريق التأشير الجبائية على إشعار وقرار المحقق.

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 90-60، المؤرخ في 23 فيفري 1991، المتعلق بفرق التحقيق.

<sup>2</sup> معلم أحمد إبراهيم، مايدي أحمد، تقنيات التحقيق الجبائي، مكررة نهاية الدراسة المدرسة العليا للتجارة، دفعة جوان 2002، ص 25.

<sup>3</sup> نفس المرجع.

<sup>4</sup> نفس المرجع.



- يحرص نائب المدير وبصفته ممثلاً للإدارة على ضمان إجراء التحقيق وفقاً للقانون، ومدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة في هذا الإطار.

### المطلب الثالث: واجبات المكلف بالضريبة

نص المشرع على الالتزامات التي يجب على المكلف اتباعها، وذلك لتسهيل مهمة الإدارة الجبائية أثناء قيامها بعملية التحقيق، ومن أجل الاستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل الواجبات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي وخصوصاً اكتتاب التصريحات الجبائية.

#### أولاً: الالتزامات المحاسبية<sup>1</sup>

1. إنَّ المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة طبقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.  
2- تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 151 من ق. ض. م. ر. م تسجيل الاستثمارات التي تعدها وتقدمها للإدارة.

#### ثانياً: الالتزامات الجبائية<sup>2</sup>

على المكلفين أن يكتتبوا في الآجال القانونية من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي، وهي:

#### 1- التصريح بالوجود:

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليمياً، وذلك في آجال 30 يوم من بداية النشاط مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية والذي يحتوي على: اسم ولقب المكلف؛ طبيعة النشاط؛ العنوان؛ تاريخ بداية النشاط.  
لأنَّ هذا التصريح له أهمية لكونه يعطي للإدارة الجبائية معلومات كافية عن ميلاد المكلف بالضريبة الجديد.

#### 2- التصريح السنوي:

يجب على المكلف بالضريبة تقديم ميزانية وملحقاتها المرفقة مع التصريح للمداخل والأرباح السنوية المحققة من خلال ملء نماذج واستمارات مقدمة من طرف الإدارة الجبائية ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفي من هذا الالتزام، كما يتم إيداع تصريحات سنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء للضريبة قبل 30 أبريل.

<sup>1</sup> Ministère des Finances, DGI, DRPC, Centre Des Impots, Les Obligations, alger, edition 2017.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري، الوادي (الجزائر)، 2011، صص؛ .24-23

**3- التصريح الشهري أو الفصلي للضرائب والرسوم:**

ألزم القانون المكلفين أن يكتبوا تصريحاً شهرياً أو فصلياً صنف (G50) أو (G50A) الضرائب والرسوم المدفوعة نقداً عن طريق الاقتطاع من المصدر لدى قبضة الضرائب التي يتبعونها قبل العشرين (20) يوماً الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة.

**4- التصريح بالتنازل:**

في حالة التنازل أو التوقف (الكلي أو الجزئي) عن النشاط للمكلف الخاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل 10 أيام على ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي تفرض عليها ضريبة.
- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

وهاته التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداءً من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط.

**المطلب الرابع: حقوق المكلف بالضريبة**

إنّ الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطاهها المشرع الجبائي للمكلفين الخاضعين لهذه الرقابة والتي تتمثل فيما يلي:

**1- الإعلام المسبق وأجل التحضير:<sup>1</sup>**

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل الأشعار بالاستلام من المكلف مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامهم، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال تحقيق محاسبي أو تحقيق مصوب، وأجل 15 يوم في حال تحقيق معمم.

**2- الاستعانة بمستشار:<sup>2</sup>**

لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، خلال القيام بعمليات التحقيق من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم (اجتماع قبل التبليغ النهائي) وكذلك أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكم من أول مسؤول للمصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق.

<sup>1</sup> غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي (دراسة حالة للمديرية الولائية للضرائب)، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي (الجزائر)، 2014-2015، ص21.

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، 2017، مرجع سابق، ص14.

3 - عدم إعادة الرقابة:<sup>1</sup>

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة والخاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، أو الفواتير أو المذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة.

تعتبر المراجعة منتهية تماماً إذا تم تحديد مبالغ التقييمات بصفة نهائية مع اصدار جدول التسوية، مثلاً لو عبر المكلف صراحة عن قبول نتائج التحقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه أربعين (40) يوماً.

في حالة انعدام إعادة التقييمات ينتهي التحقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته.

4 - محدودية فترة الرقابة في عين المكان:<sup>2</sup>

حيث تنص المادة 20-4 من ق.إ. ج على أنه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

يمكن أن تتجاوز هذه الأجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الأجال المحددة قانوناً، وتتم أعمال الرقابة في محلات المكلف ماعدا عند تحرير طلبات المكلفين بإجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها.

5- السر المهني:<sup>3</sup>

تنص المادة 65 من ق.إ. ج على ما يلي:

يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.

<sup>1</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، مرجع سابق، ص14.

<sup>2</sup> غضبان خديجة، مرجع سابق، ص22.

<sup>3</sup> نفس المرجع.

## المبحث الثالث: علاقة التحقيق المصوب بالغش والتهرب الضريبيين

يتخذ التحقيق الجبائي عدة أشكال، ومن أهم هذه الأشكال التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية التحقيق المصوب، كونه أكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش والتهرب الضريبيين، وذلك باستخدام عدة إجراءات.

## المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

يسعى المكلف دوماً إلى تطوير أساليب التهرب الضريبي وإيجاد ثغرات أرقى وأدهى ليفلت من الاقتطاع الضريبي، وليبقى بعيداً عن أنظار المراقبة، لذا فقد تنوعت طرق التهرب الضريبي واختلفت باختلاف النشاط الممارس وبشكل عام، نذكرها:

أولاً: التهرب عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية<sup>1</sup>

وذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استناداً إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب:

- اصطناع أو تغيير فواتير البيع أو الشراء؛
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلاً؛
- التناسي المعتمد لبعض المبيعات التي تتم يدأ بيد أي دون تحرير فواتير، ويتم التسديد نقداً؛
- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة؛
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.

ثانياً: التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات<sup>2</sup>

يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء المتعمد لبعض الممتلكات، مثل المخزونات، وهذا الإخفاء قد يكون كلي أو جزئي، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من طرق التهرب الضريبي ما يلي:

- إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سراً في السوق الموازية؛
- عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف.

<sup>1</sup> سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2008-2009، ص 82.

<sup>2</sup> سليمان عتير، مرجع سابق، ص 80.

ثالثاً: التهرب عن طريق استغلال القانون<sup>1</sup>

ويتم ذلك باستغلال الامتيازات القانونية الممنوحة لبعض العمليات والنشاطات، حيث يقوم بعض المكلفين بإدراج جزء من أنشطتهم ضمن الأنشطة المعفية أو التي لها إعفاء جزئي، ومن الأمثلة الحية عن ذلك:

- تسجيل عملية بيع الأصل من الأصول على أنها هبة؛

- اعتبار عمليات توزيع الأرباح على المساهمين أنها رواتب وأجور.

## المطلب الثاني: إجراءات عملية التحقيق المصوب في المحاسبة

يتم التحقيق المصوب في المحاسبة عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد وعن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية، حيث تتمثل هذه الإجراءات المتبعة في عملية التحقيق ما يلي:

– حسب المادة 20-02 يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام.<sup>2</sup>

## أولاً: إرسال إشعار بالتحقيق

- لا يمكن الشروع في اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك سابقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته.<sup>3</sup>

- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق توضيح خاصة التحقيق المصوب يجب التعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها.<sup>4</sup>

ثانياً: حق الاستعانة بمستشار<sup>5</sup>

يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره، ويكون هذا الأخير على دراية بالجباية فيتعين مكلف به.

<sup>1</sup> سليمان عتير، مرجع سابق، ص80.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2019، ص13.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص13.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص14.

<sup>5</sup> Ministère Des Finances, DGI, DRPC, Centre Des Impots, **Procedures De Controle De L'Impots**, Alger, edition 2017, p03.

## ثالثاً: مدة التحقيق

- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.<sup>1</sup>
- يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه للتأشيرة، وتمدد مدة التحقيق في عين المكان وفي الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 01 من ق.إ. ج للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح.<sup>2</sup>
- يمكن تمديد هذا الأجل ستة (06) أشهر، عندما توجه الإدارات الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.<sup>3</sup>
- يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين (30) يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.<sup>4</sup>

رابعاً: نتيجة التحقيق<sup>5</sup>

## 1- الاجراء التناقضي لإعادة التقويم:

- يتعين وجوباً إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق في المحاسبة، عن طريق الإشعار بإعادة التقويم وهذا حتى في حالة غياب إعادة تقييم أو في حالة رفض المحاسبة.
- للمكلف بالضريبة أجل ثلاثين (30) يوماً في إطار التحقيق المصوب ليرسل ملاحظاته أو قبوله لها:

- في حالة القبول الصريح، يصبح أساس الفرض محدداً نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيها.
- في حالة تقديم ملاحظات ترفضها الإدارة، فإنه ينبغي عليها أن تعلمه بذلك من خلال مراسلة مفصلة ومبررة.
- إذا أبرزت هذه المراسلة سبباً جديداً لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوماً للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته.
- يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق.

<sup>1</sup>Procedures De Controle De L'impots, Ibid,P05

<sup>2</sup> قانون الإجراءات الجبائية، 2019، مرجع سابق، ص14.

<sup>3</sup> قانون الإجراءات الجبائية، 2019، مرجع سابق، ص14.

<sup>4</sup> نفس المرجع.

<sup>5</sup> Procedures De Controle De L'impots, Ibid, P07.

## 2- رفض المحاسبة :

لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:  
- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

## 3- اجراء فرض الضريبة تلقائياً:

- يمكن أن تلجأ الإدارة في بعض الحالات إلى التحديد التلقائي للضريبة، ويتم ذلك على وجه الخصوص عندما:

- يتعرض المكلف بالضريبة إلى إجراء الرقابة الجبائية سواء بسبب فعله أو بسبب تدخل أو حضور الغير الذي يقوم بالاعتراض وعرقلة إجراءات متابعة عمليات الرقابة.
- لم يتم المكلف بالضريبة بالإيداع في الأجل المحددة التصريح الخاص بالمدخيل (الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة على الأرباح غير التجارية) أو التصريح المتعلق بالضريبة على أرباح الشركات أو التصريحات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة.
- لم يقدم المكلف بالضريبة محاسبته أو كانت محاسبته محل رفض.

## المطلب الثالث: وسائل مكافحة الغش والتهرب الضريبيين

إنّ وسائل مكافحة الغش والتهرب الضريبيين تنطلق أساساً من الأسباب التي أدت إلى ظهورها، وهذا الإطار سنعرض العناصر الأساسية التالية:

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي<sup>1</sup>

- إنّ تحسين فعالية النظام الضريبي يمر عبر اتباع الخطوات التالية:
- تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة برط وتحصيل الضرائب؛
  - ضمان قدر أكبر من الشفافية في فرض الضرائب خصوصاً ما تعلق منها بالنظام الجزافي؛
  - تحسين التشريع الضريبي وصياغته بأسلوب سهل مما يمكن من فهمه بكل يسر من طرف المكلفين؛
  - إرساء نظام ضريبي عادل.

<sup>1</sup> عتاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم (الجزائر)، 2017-2018، ص44.

ثانياً: تحسين الجهاز الإداري الضريبي<sup>1</sup>

إنّ وجود جهاز إداري ضريبي كفاء وعصري، من شأنه أن يكون وسيلة فعالة للحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين، لأنّ الجهاز الضريبي غير الكفاء باستطاعته تحويل ضريبة موضوعية وعادلة إلى ضريبة سيئة، ولذلك فإنّ تحسين هذا الجهاز يجب مراعاة ما يلي:

- تدعيم الإدارة الضريبية بإطارات متخصصة وكفؤة؛
- وضع نظام تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي؛
- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم؛
- توفير مقرات مجهزة بالوسائل الضرورية للعمل خصوصاً ما تعلق منها بجانب الاعلام الآلي للتجاوب مع مقتضيات كل مرحلة.

ثالثاً: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف<sup>2</sup>

إنّ تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جواً من التوتر في العلاقة بينهما، لذا يربط المكلف نظرتي للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير أو بموظف ما، كما يمكن أن نفسر التهرب الضريبي أساسه التاريخي والنفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلفي لدى موظفي الإدارة في انعدام اللباقة في تعاملهم مع المكلفين، ولتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد تحسين صورتها، وتضم المصلحة ما يلي:

- 1- الاستقبال الهاتفي:** وذلك للاتصال في أي وقت حول أي استفسار ضمن فريق ذو كفاءة عالية، حيث تهدف الخدمة إلى:
  - تمكين المكلف من الاتصال بالإدارة في أي وقت؛
  - تجنب المكلف للتنقل؛
  - تجنب الاكتظاظ في مكاتب الإدارة.
- 2- الاستقبال الشخصي:** وذلك بوضع مكتب الاستقبال في مدخل المبنى الخاص بالإدارة يسيره عونين برتبة مراقب لتوجيه المكلفين، مع مسك سجل الشكاوى.

<sup>1</sup> عتاب تواتية، مرجع سابق، ص 44.

<sup>2</sup> طرشى إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)، 2014-2015، ص 27.



رابعاً: تحسين الرقابة الجبائية<sup>1</sup>

تجدر الإشارة أن إدارة الرقابة الجبائية وضعت العديد من الإجراءات قصد مكافحة التهرب والغش الضريبين، أهمها:

- استحداث رقم التعريف الإحصائي وإجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات؛
- ضرورة إبعاد المكلفين المتهربين من أية مناقصة تحت الصفقات العمومية؛
- إجبار المكلفين بتصفية ديونهم الجبائية قبل أي طلب للشطب من السجل التجاري؛
- فرض عقوبات صارمة على المكلفين المتهربين بدءاً بالعقوبات المالية والمتابعة القضائية.

خامساً: الاستفادة من التعاون الدولي في مكافحة التهرب<sup>2</sup>

- يشمل دور التعاون الدولي في مكافحة التهرب الجبائي في إجراءات عديدة منها:
- الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج وذلك من خلال بحثهم على تقديم تصريحاتهم المتعلقة بالمدخيل والإيرادات المحققة في الخارج؛
- عقود الاتفاقيات الدولية الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية خصوصاً ما تعلق منها بالحسابات الجارية المفتوحة لدى البنوك وذلك تسهياً لتحصيل الضرائب المستحقة وفرض العقوبات.

## المطلب الرابع: فعالية التحقيق المصوب في محاربة الغش والتهرب الضريبين

- يقتصر التحقيق المصوب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كافي من الثقة وتقليص فترة التحقيق.<sup>3</sup>
- باعتبار التحقيق المصوب أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل تعمقاً من التحقيق المحاسبي، إذ أنّ خاصية الانتظام والتصويب لهذا التحقيق تمكن مراقبي الإدارة الجبائية من اكتشاف التهرب فور وقوعه أو التصريح لدى الإدارة الجبائية، وبالتالي يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال ثم إصدار الجداول الإضافية الناتجة من إعادة التقييم وإرسالها إلى المكلف مباشرةً لدفعها إلى قبضة الضرائب التي يتبعها.<sup>4</sup>

- إنّ ما يميز هذا التحقيق خاصة الدقة في الرقابة مع الحفاظ على الحوار التقابلي الشفهي والكتابي في طيلة فترة الرقابة المصوبة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> غزة مبروك، مرجع سابق، ص28.

<sup>2</sup> ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص35.

<sup>3</sup> بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 1، 2013-2014، ص53.

<sup>4</sup> سولم سفيان، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر (صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها)، 2015/06/20، ص5. راجع الموقع

الإلكتروني للمقال <http://www.univ-soukahrass.dz/eprints/2015-620-73445.pdf>

<sup>5</sup> ربيع ناقة، مرجع سابق، ص64.

## خلاصة الفصل

خلصنا في هذا الفصل إلى تعريف عملية التحقيق الجبائي بأنها مجموعة الإجراءات التي تسمح بالتأكد من صحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين بالضريبة، وله عدة أشكال منها الموجز ومنها المعمق.

ومن بين التحقيق المعمق، التحقيق المصوب في المحاسبة الذي يعتبر الأكثر فعالية في اكتشاف الغش والتهرب الضريبيين فور وقوعهما.

كما تطرقنا أيضاً إلى إبراز جملة من حقوق المكلفين بالضريبة التي يتمتعون بها من أجل حمايتهم من أي تعسف أو تجاوز قد يصدر من أعوان التحقيق، مع التزامهم بمجموعة من الواجبات المحاسبية وأخرى جبائية.

وفي الأخير قمنا بإيجاز طرق للتهرب الضريبي والغش الضريبي التي يلجأ إليهما المكلفون بالضريبة من أجل التحايل على الإدارة الجبائية والتخلص من دفع الحقوق المستحقة، مع إبراز أهم الوسائل لمكافحةها.

الفصل الثالث:

دراسة حالة للتّحقيق المصوب بمركز

الضرائب بسكرة

**تمهيد:**

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث، والذي من خلاله تم التّطرق فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالنظام الجبائي، الغش والتّهرب الضريبيين والتّحقيق الجبائي بمختلف أشكاله. في هذا الفصل اخترنا شكل من أشكال التّحقيق الجبائي المتبع في الكشف عن التّهرب والغش الضريبيين، وهو التّحقيق المصوب في المحاسبة لأنّ موضوع بحثنا يتمثل في دور التّحقيق المصوب في مكافحة الغش والتّهرب الضريبيين، وعلى هذا الأساس سنقوم بدراسة حالة لإسقاط هذا الجانب على أرض الواقع.

وعليه تم تقسيم الفصل إلى مبحثين وهي كالتالي:

- المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية بسكرة
- المبحث الثاني: دراسة حالة في التّحقيق المصوب في المحاسبة

## المبحث الأول: تقديم مركز الضرائب لولاية بسكرة

المطلب الأول: مفهوم مركز الضرائب وهيكله التنظيمي

المقصود بمركز الضرائب:

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل المهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حالياً المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية.<sup>1</sup>

- الأشخاص التابعين لمراكز الضرائب:<sup>2</sup>

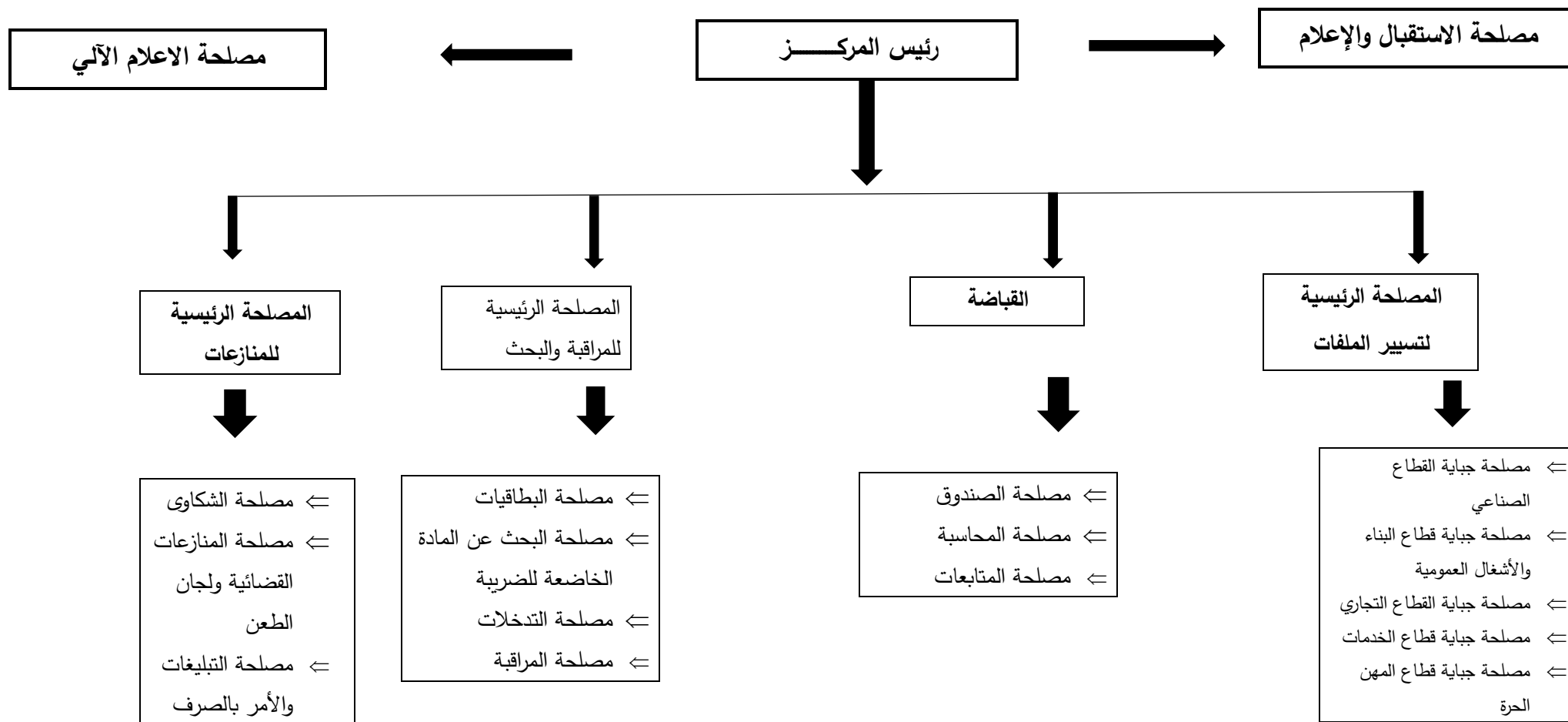
يتبع لمجال اختصاص مراكز الضرائب:

- ✓ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي والتي رقم أعمالها السنوي يفوق 30.000.000 دج.
- ✓ المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي يفوق رقم أعمالها 30.000.000 دج
- ✓ المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي والتي تختار الخضوع للضريبة حسب النظام الحقيقي.

<sup>1</sup> نشرة حول تنظيم ومهام، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، الجزائر، 2017، ص1.

<sup>2</sup> نشرة حول مجال صلاحيات الأشخاص والضرائب المعنيين، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، الجزائر، 2017، ص3.

الشكل رقم (1.3): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية بسكرة



المطلب الثاني: مهام مركز الضرائب

تتمثل مهام مركز الضرائب في تسيير الوعاء الضريبي وتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم التالية:<sup>1</sup>

- الضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأرباح المهنية؛
- الضريبة على أرباح الشركات؛
- الرسم على القيمة المضافة؛
- الرسم الداخلي على الاستهلاك؛
- رسم المرور على الكحول؛
- الرسم على النشاط المهني؛
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور والمرتبات والمكافآت؛
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء؛
- حقوق الطابع.

الجدول التالي يمثل مختلف الضرائب والرسوم التي يخضعون لها الأشخاص التابعين لمركز الضرائب:

الجدول رقم (1.3): الضرائب والرسوم الخاضعين لها الأشخاص التابعين لمركز الضرائب

مؤسسة فردية خاضعة للنظام الحقيقي	شركة غير تابعة لمديرية كبريات المؤسسات ورقم أعمالها يفوق 30.000.000 دج
1/ الضريبة على الدخل الإجمالي عند تحقيق دخل يتعلق بفئة الأرباح المهنية؛	1/ بالنسبة لشركات الأموال (الشركة ذات المسؤولية المحدودة، شركات ذات الأسهم، شركة التوصية ذات أسهم...):
2/ الرسم على النشاط المهني؛	- الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة؛
3/ الرسم على القيمة المضافة.	- الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة؛
	- الضريبة على الدخل الإجمالي فئة المرتبات والأجور على مداخل مسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة؛
	2/ بالنسبة للمؤسسات الأحادية ذات المسؤولية المحدودة:
	- الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة؛
	- الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة؛
	- الضريبة على الدخل الإجمالي فئة المرتبات والأجور على مداخل مسير المؤسسة الأحادية ذات المسؤولية المحدودة.

<sup>1</sup> نشرة حول صلاحيات الأشخاص والضرائب المعنيين، 2017، مرجع سابق، ص.ص، 3-4.

3/ بالنسبة لشركات الأشخاص (شركة التضامن، شركة المساهمة، شركة التوصية البسيطة):  
 - الضريبة على الدخل الإجمالي فئة المرتبات والأجور؛  
 - الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نشرة حول صلاحيات الأشخاص والضرائب المعنيين، 2017، مرجع سابق، ص4.

- ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:<sup>1</sup>

**أولاً: في مجال الوعاء :**

- يمك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

**ثانياً: في مجال التحصيل:**

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛

- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية؛

- ضبط الكتابات وتسجيل مركزة تسليم القيم.

**ثالثاً: في مجال الرقابة:**

- البحث واستغلال المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات؛

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

**رابعاً: في مجال المنازعات:**

- دراسة ومعالجة الشكاوى؛

- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛

- استرداد قروض الرسوم على القيمة المضافة.

**خامساً: في مجال الاستقبال والإعلام:**

- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛

- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية؛

<sup>1</sup> نشرة حول تنظيم ومهام، 2017، مرجع سابق، ص.ص، 02-01.



- تنظيم وتسيير المواعيد؛

- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

### المطلب الثالث: مصالح مركز الضرائب

يضم مركز الضرائب ثلاث مصالح رئيسة وقباضة ومصلحتين، وهي كالتالي:

#### 1. المصالح الرئيسية:<sup>1</sup>

1-1 المصلحة الرئيسية للتسيير، وتتكفل بما يلي:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية

ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات؛

- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلاً

مفوضاً للمدير الولائي للضرائب؛

- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات؛

- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح

الأخرى مع الحرص على انسجامها.

تضم هذه المصلحة الرئيسية خمسة (05) مصالح وهي:

• المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي؛

• المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية؛

• المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري؛

• المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات؛

• المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

1-2 المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث، وتتكفل بما يلي:

. إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها؛

- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات

لتصريحات المكلفين التابعين لمركز الضرائب مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية.

وتضم هذه المصلحة الرئيسية أربعة (04) مصالح وهي:

• مصلحة البطاقات والمقارنات؛

• مصلحة البحث عن المادة الضريبية؛

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، العدد 20، المواد 89 و90 و91، 2009، ص.ص، 20-21.

• مصلحة التدخلات؛

• مصلحة المراقبة.

3-1 المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكف بما يلي:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
  - متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.
- وتضم هذه المصلحة الرئيسية ثلاثة (03) مصالح تتمثل في:

• مصلحة الشكاوى؛

• مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية؛

• مصلحة التبليغات والأمر بالصرف.

2. القباضة، وتكف بما يلي:<sup>1</sup>

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛

. مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

وتضم القباضة ثلاثة (03) مصالح تتمثل في:

• مصلحة الصندوق؛

• مصلحة المحاسبة؛

• مصلحة المتابعات.

3. مصلحة الاستقبال والإعلام، تحت سلطة رئيس المركز وتكف بما يلي:<sup>2</sup>

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحياتها، المادة 99، 2009، مرجع سابق، ص22.

<sup>2</sup> نفس المرجع، المادة 100.

4. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف بما يلي:<sup>1</sup>

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكلف بصيانة التجهيزات؛
- الاشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

**المبحث الثاني: دراسة حالة للتحقيق المصوب في المحاسبة**

بعد التطرق إلى جميع إجراءات التحقيق المصوب في المحاسبة في الفصل الثاني، سيتم تطبيقها على حالة تخص شخص طبيعي وذلك وفقاً لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة.

**المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق المصوب في المحاسبة**

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف الخاضع للتحقيق وكذلك أهم إجراءات هذا التحقيق.

**أولاً: التعريف بطبيعة ونوع نشاط المكلف محل التحقيق**

المكلف المعني شخص طبيعي في شكل مؤسسة (مقاولة)، طبيعة ونوع نشاط المكلف المعني يتمثل في مقاولة الأشغال العمومية، ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها هذه المقاولة، نذكر منها:

✓ أشغال البناء في مختلف مراحلها؛

✓ أشغال الكهرباء والطرق.

**ثانياً: إجراءات عملية التحقيق المصوب في المحاسبة**

تمت برمجة نشاط المكلف في التحقيق المصوب في المحاسبة ضمن برنامج سنة 2016.

**- إرسال الإشعار بالتحقيق:**

قبل البدء في عملية التحقيق تم إرسال الإشعار بالتحقيق للمكلف رقم 02/2016/ف02 بتاريخ 2016.05.09 مرفقاً بميثاق المكلف بالضريبة، ويحتوي هذا الإشعار على الضرائب محل التحقيق المصوب ألا وهي الرسم على القيمة المضافة، للفترة الممتدة من 2012/01/01 إلى غاية 2013/12/31. (راجع الملحق رقم 01).

**المطلب الثاني: سير عملية التحقيق المصوب في المحاسبة****- معاينة وتحديد النقائص المتعلقة بالحالة**

بعد معاينة الوثائق المحاسبية المقدمة والتصريحات الشهرية والسنوية المودعة لدى مفتشية الضرائب، تمت معاينة النقائص التالية: (راجع الملحق رقم 02)

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلحاياتها، المادة 101، 2009، مرجع سابق، ص22.

1/ وجود مقبوضات بالكشف البنكي لحساب المؤسسة المفتوح لدى بنك الفلاحة والتنمية الريفية وكالة بسكرة بمبلغ إجمالي قدره بكل الرسوم 11.811.00 دج، غير مصرحة ولم يتم تبريرها.

2/ من خلال غياب جدول المخزون آخر المدة لسنة 2012 و 2013، ومن خلال تصفح فواتير الشراء للسنوات سابقة الذكر ومقارنتها بوضعيات الأشغال المنجزة للسنوات محل التحقيق اتضح أنّ هناك مشتريات من المواد الأولية غير المستعملة في المشاريع المنجزة بالصفقات المقدمة حسب كل نوع من الأسلاك الشيء الذي يجعل المصلحة تعتبرها مشتريات غير مصرحة يطبق عليها هامش ربح خام قدره 1.20%.

3/ عدم تبرير الفرق بين مبلغ الصفقة والمبلغ الإجمالي لوضعيات أشغال المشروع المنجز الخاص 840/20 مسكن اجتماعي بمبلغ خارج الرسم قدره 326.938.00 دج.

– بعد تحديد النقائص ومعاينتها سيتم تحديد رقم الأعمال من خلال التحريات التي أجريت (راجع الملحق رقم 03)، وعليه فإنّ الوضعية الجبائية للمؤسسة تكون كما يلي:  
تحديد رقم الأعمال:

أ- تحديد رقم الأعمال غير المصرّح الناتج عن المشتريات غير المستعملة:  
وعليه تكون الوضعية الجبائية كما يلي:  
بالنسبة لسنة 2012:

المواد الأولية غير المستعملة - مخزون آخر المدة = المشتريات غير المستعملة

$$= 738.169.00 - 1.044.525.5$$

306.356.50 دج

بالنسبة لسنة 2013:

المواد الأولية غير المستعملة - مخزون آخر المدة = المشتريات غير المستعملة

$$= 266.744.00 - 772.592.24$$

505.848.24 دج

وعليه يكون رقم الأعمال كما يلي:

الجدول رقم (2.3): جدول رقم الأعمال غير المصرح الوحدة: دج

2013	2012	السنوات البيان
505.848.24	306.356.50	البضاعة غير المستهلكة
1.20	1.20	هامش الربح الخام
<b>607.017.89</b>	<b>367.627.80</b>	رقم الأعمال غير المصرح

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمؤسسة، مركز الضرائب، بسكرة، 2016.

**ملاحظة:** الفرق في المشتريات غير المستعملة والبضاعة غير المستهلكة هو أنها اعتبرت كبضاعة مبيعة غير مصرح بها.

#### ب - تحديد رقم الأعمال المفوتر المحقق:

تم تحديد رقم الأعمال المفوتر المحقق بناءً على الفواتير ووضعيات الأشغال المقدمة من طرف المؤسسة واستغلال جميع المعلومات الواردة إلى المصلحة من مختلف الهيئات والمؤسسات العمومية منها والخاصة، وكذلك الكشوف البنكية لكل السنوات محل التحقيق 2012-2013.

#### ج - تحديد رقم الأعمال المقبوض المحقق:

تم تحديد رقم الأعمال المقبوض بناءً على الكشوف البنكية لحساب المؤسسة المفتوحة لدى بنك الفلاحة والتنمية الريفية وكالة بسكرة واستغلال المعلومات الواردة إلى المصلحة لكل السنوات محل التحقيق 2012-2013.

وعليه يكون رقم الأعمال كما يلي:

جدول رقم (3.3): جدول تحديد رقم الأعمال المفوتر الوحدة: دج

2013	2012	السنوات البيان
3.985.121.00	4.880.689.00	رقم الأعمال المفوتر المحقق
3.028.280.00	4.513.062.00	رقم الأعمال المفوتر المصرح
<b>956.841.00</b>	<b>367.627.00</b>	الزيادات

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمؤسسة، مركز الضرائب، بسكرة، 2016.

#### ملاحظة:

- الزيادة في رقم الأعمال المفوتر لسنة 2012 عبارة عن رقم الأعمال الناتج عن مشتريات من المواد الأولية غير المستعملة وغير المصرحة بقيمة قدرها **367.627.80** دج.

- الزيادة في رقم الأعمال المفوتر لسنة 2013 عبارة عن رقم الأعمال الناتج عن المشتريات من المواد الأولية غير المستعملة وغير المصرحة بقيمة قدرها **607.017.80** دج، بالإضافة إلى الفرق الناتج بين مبلغ الصفقات ووضعيات الأشغال المنجزة بمبلغ قدره **349.824.14** دج ليصبح رقم الأعمال غير المصرح هو **956.841.00** دج.

الجدول رقم (4.3): جدول رقم الأعمال المقبوض  
الوحدة: دج

البيان	السنوات	2012	2013
رقم الأعمال المقبوض المحقق		7.164.529.35	2.813.892.76
رقم الأعمال المقبوض المصرح		6.796.901.00	2.196.780.00
الزيادات		367.628.35	617.112.76

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمؤسسة، مركز الضرائب، بسكرة، 2016.

### ملاحظة:

- الزيادة في رقم الأعمال المقبوض لسنة 2012 عبارة عن رقم الأعمال الناتج عن مشتريات من المواد الأولية غير المستعملة وغير المصرحة بقيمة قدرها **367.627.80** دج.
- الزيادة في رقم الأعمال المقبوض لسنة 2013 عبارة عن مقبوضات بالكشف البنكي لحساب المؤسسة المفتوح لدى بنك الفلاحة والتنمية الريفية وكالة بسكرة غير المبررة وغير المصرحة، وهي:

- المبلغ الظاهر بالكشف البنكي بتاريخ 2013/11/04 بقيمة **9.471.00** دج بكامل الرسوم.

- المبلغ الظاهر بالكشف البنكي بتاريخ 2013/11/04 بقيمة **2.340.00** دج بكامل الرسوم.

- الزيادة في رقم الأعمال المقبوض لسنة 2013 عبارة عن رقم الأعمال الناتج عن مشتريات من المواد الأولية غير المستعملة وغير المصرحة بقيمة قدرها **607.017.80** دج.
- جدول تحديد أسس وقواعد فرض الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (5.3): جدول أسس وقواعد فرض TVA  
الوحدة: دج

البيان		السنوات	
		2012	2013
رقم الأعمال المحقق		معدل 17%	معدل 07%
رقم الأعمال المصرح		معدل 17%	معدل 07%
		4.304.895.00	2.081.795.00
		2.859.634.00	732.097.00
		4.304.895.00	2.081.795.00
		2.492.106.00	114.985.00

/	/	/	/	رقم الأعمال المغموم
لا شيء	617.112.00	لا شيء	367.628.00	الزيادات

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمؤسسة، مركز الضرائب، بسكرة، 2016.

- جدول حساب الحقوق والغرامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (6.3): جدول حقوق وغرامات الرسم على القيمة المضافة الوحدة: دج

2013		2012		السنة
معدل 07%	معدل 17%	معدل 07%	معدل 17%	البيان
145.732.00	124.456.00	301.342.00	486.138.00	الحقوق المستحقة
145.732.00	19.547.00	301.342.00	423.641.00	الحقوق المدفوعة (المصرحة) وفق G50
لا شيء	104.909.00	لا شيء	62.497.00	الحقوق المغفلة
/	/	/	/	دمج الرسوم
	104.909.00		62.497.00	مجموع الحقوق المغفلة
	15.736.00		9.374.00	غرامات الوعاء
	120.645.00		71.871.00	مجموع الحقوق والغرامات

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة للمؤسسة، مركز الضرائب، بسكرة، 2016.

وعليه يلزم على المؤسسة دفع غرامة الوعاء للسنتين 2012 و 2013 المقدرة بـ 25.110.00 دج. (راجع الملحق رقم 04)

طريقة حساب الغرامة:

بالنسبة لحساب غرامات الوعاء حسب المادة 193 من ق. ض.م. ر.م، فهي تحسب كما يلي:

- إذا كان مبلغ الحقوق المغفلة تساوي 50.000 دج أو أقل يطبق معدل 10%.

- إذا كان مبلغ الحقوق المغفلة أكبر من 50.000 دج ويساوي 200.000 دج أو أقل يطبق معدل 15%.

- إذا كان مبلغ الحقوق المغفلة أكبر من 200.000 دج يطبق معدل 25%.

وفي هذه الحالة تطبق معدل 15%:

غرامة الوعاء = الحقوق المغفلة \* المعدل

غرامة الوعاء بالنسبة لسنة 2012:

9.374.00 دج

$$= 0.15 * 62.497.00$$

غرامة الوعاء بالنسبة لسنة 2013:

15.736.00 دج

$$= 0.15 * 104.909.00$$

ومما سبق سيكون مجموع الحقوق والغرامات مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (7.3): الجدول العام للحقوق والغرامات الوحدة: دج

البيان	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق والغرامات
الرسم على القيمة المضافة	167.406.00	25.110.00	192.516.00

المصدر: وثائق التبليغ الأولي لنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة، مركز الضرائب، بسكرة، 2016.

بالنسبة للمبالغ المدونة في الجدول تحصلنا عليها من خلال تقدير قيمة الحقوق والغرامات كمايلي:  
بالنسبة للحقوق:

الحقوق = مجموع الحقوق المغفلة للسنتين 2012 و 2013.

$$104.909.00 + 62.497.00 =$$

$$167.406.00 =$$

بالنسبة للغرامات:

الغرامات = مجموع غرامات الوعاء للسنتين 2012 و 2013

$$15.736.00 + 9.374.00 =$$

$$25.110.00 =$$

وعليه فإن مجموع المبلغ المستحق بالنسبة للرسم على القيمة المضافة هو:

المجموع = الحقوق + الغرامات

$$25.110.00 + 167.406.00 = 192.516.00$$

خلاصة:

من خلال دراستنا الميدانية بمركز الضرائب لاحظنا أن المحققين توصلوا إلى:

1. لقد تم التركيز على حساب البضاعة غير المستهلكة (المشتريات من المواد الأولية غير

المستعملة) التي كان يوجد بها تلاعب خلال السنتين 2012 و 2013، بمعنى أن هناك ثغرات



- في البضاعة المستهلكة لهذا لا يمكن الاعتماد عليها في تقدير الرسم على القيمة المضافة المفروضة على المكلف، ولهذا يجب إعادة تقديرها من أجل حساب الرسم على القيمة المضافة.
2. تم حساب البضاعة غير المستهلكة والمطبق عليها هامش إجمالي بمعدل 20% من أجل حساب الربح الخام، والذي من خلاله يتم حساب رقم الأعمال غير المصرح بههدف حساب الضريبة المصرح بها والضريبة المحققة، من أجل إيجاد الفرق بينهما وفرض غرامة على مبلغ الزيادة.
3. تم تطبيق هامش إجمالي بمعدل 20% على المشتريات غير المصرح بها والتي أُعتبرت كبضاعة مباعه وبناءً على وضعية الأشغال المنجزة والكشوفات البنكية تم إضافة رقم الأعمال الخاص بالمشتريات غير المصرح بها الذي اعتبر كرقم أعمال غير مصرح به.

## خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على حالة خضعت للتحقيق المصوب في المحاسبة، والتي تمثلت في دراسة حالة مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها وأشغال الكهرباء والطرق، التي أُدرجت ضمن برنامج 2016 بتصويب الرسم على القيمة المضافة للتحقيق إلى اكتشاف جملة من النقائص والتلاعبات التي أدت إلى التهرب الضريبي.

ومن خلال دراستنا اكتشفنا أنّ هناك تلاعبات في قيمة المشتريات التي لم يصرّح بها المكلّف، ولتصحيح العديد من الأخطاء والنقائص تم حساب قيمة المشتريات غير المستهلكة من أجل الحصول على رقم الأعمال غير المصرّح، بهدف إضافة مبلغ الزيادة إلى رقم الأعمال المصرّح به من خلال الفرق بين رقم الأعمال المصرّح به ورقم الأعمال المحقق، لاستخراج الحقوق والغرامات الناتجة عن رقم الأعمال غير المصرّح.

الخطاتمة

## الخاتمة

عالجت هذه الدراسة كيفية مكافحة ومحاربة أخطر ظاهرتين تعاني منهما معظم دول العالم المتمثلتين في الغش والتَّهْرِب الضريبيين، مع معرفة أسبابهما للقضاء عليهما عن طريق أحدث آلية رقابية فعالة في مكافحتهما هي التَّحْقِيق المصوب في المحاسبة كونه عملية تفتيش وتحري فعالة في اكتشاف العمليات التدليسية والتلاعبات، حيث تمثلت إشكالية الدراسة في: ما هو دور التَّحْقِيق المصوب في مكافحة الغش والتَّهْرِب الضريبيين؟ وللإجابة عن التساؤل تناولنا دراسة تطبيقية تمت على مستوى مركز الضرائب لولاية بسكرة من خلال دراسة حالة في التَّحْقِيق المصوب.

### أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

- إنَّ السبب الرئيسي للتَّهْرِب الضريبي رغبة المكلف بعدم دفع الضريبة وإن دافع تصرفاته تتوقف على عدة أسباب منها ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين ويرجع هذا إلى اعتقاد المكلف أنَّه يدفع للدولة أكثر ممَّا يأخذ منها ويستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتَّى مع عدم دفع الضريبة، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى بأنَّ التَّهْرِب والغش الضريبيين هما الوسيلة التي يلجأ إليها المكلفين لتجنب أداء التزاماتهم الجبائية.

- بما أنَّ التَّحْقِيق المصوب في المحاسبة يكون على مجموعة من المعلومات المحاسبية التي تقل مدتها عن سنة، ويتم التَّحْقِيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب بهدف السعي لتصحيح الأخطاء والنقائص، وكونه أقل إلزاماً بالنسبة للمكلف بالضريبة ولاعتباره أيضاً أداة رقابية فعالة في قدرته على اكتشاف الأخطاء والثغرات الجوهرية للمعلومات، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية بأنَّ التَّحْقِيق المصوب في المحاسبة أكثر فعالية في مكافحة الغش والتَّهْرِب الضريبيين.

- إنَّ تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جواً من التوتر في العلاقة بينهما، لذا يربط المكلف نظريته للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير أو بموظف ما، ولتحسين هذه العلاقة قامت الإدارة الجبائية بالتنسيق التام بينها وبين الإدارات العمومية الأخرى، لأنَّ هذا يلعب دوراً فعالاً في تبادل المعلومات وجمعها واستغلالها لتعزيز استراتيجيات مكافحة التَّهْرِب الضريبي، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة بأنَّ محاربة التَّهْرِب الضريبي يتطلب تضامناً بين الإدارة الجبائية والإدارات العمومية الأخرى.

### ثانياً: نتائج الدراسة

بعد الانتهاء من الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- من بين أسباب التَّهْرِب والغش الضريبيين ضعف وغياب الوعي الجبائي لمعظم المكلفين.

## الخاتمة

- التحقيق الجبائي يساهم في التأكيد من مدى جودة ومصداقية التصريحات الجبائية المقدمة من قبل المكلفين الخاضعين.

- يلعب التحقيق المصوب في المحاسبة دوراً هاماً في اكتشاف الغش والتهرب الضريبيين واسترداد المبالغ لخزينة الدولة.

- يترتب على ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين عدة آثار منها المالية، الاقتصادية والاجتماعية يجب مكافحتها.

- الغش والتهرب الضريبيين ظاهرتين عالميتين تؤثران على النمو الاقتصادي للدول.

- تعتمد المصالح الجبائية في تحديد وحساب مختلف الضرائب والرسوم الواجب تسديدها من طرف المكلفين على عناصر ومعطيات تم الحصول عليها من خلال المعلومات التي تتضمنها تصريحاتهم.

### ثالثاً: الاقتراحات والتوصيات

- العمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

- ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم.

- ضرورة إعادة النظر في معدلات بعض الضرائب والرسوم التي تشكل ضغطاً ضريبياً.

- ضرورة التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى من أجل معرفة كل المعلومات التي تخص المكلفين والتي من خلالها أن تساعد في الحد من الغش والتهرب الضريبيين.

### رابعاً: آفاق الدراسة

بعد دراستنا لموضوع الغش والتهرب الضريبيين وكيفية مكافحتها من خلال التحقيق المصوب في المحاسبة، وبعد التوصل إلى النتائج السابقة، نأمل أن تكون هذه الدراسة مقدمة لبحوث مستقبلية في هذا المجال مثل: مساهمة التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة مظاهر الفساد الاقتصادي، التحقيق المصوب آلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، أثر التحقيق المصوب في المحاسبة على مصداقية التصريحات الجبائية.

المراجع

# المراجع

## أولاً: المراجع باللّغة العربية

### أ- الكتب

1. حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية وتطبيقية)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007.
2. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
3. عبد الرزاق عباس، التّحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة (الجزائر)، 2012.
4. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
5. لطفي شعباني، جباية المؤسسة، (دروس مع أسئلة وتمارين محلولة)، دار النشر لخدمات التعليم والتدريب، باب الزّوار، الجزائر، 2017.
6. محمّد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
7. محمّد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2012.
8. محمّد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر IICTS، عين البنيان، الجزائر، 2010.
9. مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري، الوادي، الجزائر، 2011.
10. ناشد سوزي عدلي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولية وأثاره على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.
11. نور عبد الناصر، عليان شريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، الأردن، 2002.

### ب - الرسائل والأطروحات

12. إبراهيم طرشي، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)، 2014-2015.
13. أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 1، 2013-2014.

## المراجع

14. أحمد إبراهيم معلم، أحمد مايدي، تقنيات التّحقيق الجبائي، مذكرة نهاية المدرسة العليا للتجارة، دفعة جوان 2002.
15. أسماء قلي، تفعيل الرقابة الجبائية والتجارية عن طريق الفرقة المشتركة، مذكرة ماستر، جامعة محمّد بوضياف، المسيلة (الجزائر)، 2014-2015.
16. بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التّهرب الجبائي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
17. تواتية عطاب، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التّهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم (الجزائر)، 2017-2018.
18. خديجة غضبان، التّحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة الشّهد حمّة لخضر، الوادي (الجزائر)، 2014-2015.
19. ربيع ناقة، تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مذكرة ماستر، أم البواقي (الجزائر)، 2013-2014.
20. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة محمّد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2011-2012.
21. سميرة بوغكاز، مساهمة فعالية التّدقيق الجبائي في الحد من التّهرب الضريبي، مذكرة دكتوراه، جامعة محمّد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2014-2015.
22. سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة محمّد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2008-2009.
23. مبروك غزة، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التّهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة محمّد خيضر، بسكرة (الجزائر)، 2015-2016.
24. مصطفى عوادي، ضبط نظام التّصريحات الجبائية لتقليل من الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي (الجزائر)، 2006-2007.
25. وفاء حمومي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التّهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان (الجزائر)، 2015-2016.
26. ياقوت أوهيب بن سالمّة، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002-2003.

ج - المقالات والملتقيات:



## المراجع

27. بوعلام ولهي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المسيلة (الجزائر)، العدد 08، 2008.
28. سفيان سولم، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر (صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها)،  
<http://www.univ-soukahrass.dz/eprints/2015-620-73445.pdf> .2015/06/20
29. محمد جمال لعلاوي، السعيد زنات، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة القيمة المضافة TVA القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري (دراسة تطبيقية على الفارق في معدل الرسم TVA لنشاط ن الأشغال العمومية والبناء)، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، أم البواقي (الجزائر)، العدد السادس، ديسمبر 2016.
30. الياس قلاب ذبيح، دور التحقيق الجبائي في كبح ظاهرة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي، الأغواط (الجزائر)، أيام 20-21 نوفمبر 2013.

### د - المحاضرات:

31. الجيلاني بلواضح، محاضرات في مقياس الرقابة الجبائية، موجهة إلى طلبة الجامعيين والمهتمين بالمحاسبة والجباية، المسيلة (الجزائر)، 2015-2016.

### هـ - منشورات:

32. نشرة حول تنظيم ومهام، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، الجزائر، 2017.
33. نشرة حول مجال صلاحيات الأشخاص والضرائب المعنيين، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب، الجزائر، 2017.

### و - القوانين والمراسيم:

34. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، تحديد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، العدد 20، 2009.
35. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019.
36. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب غير المباشرة، 2019.

## المراجع

37. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على رقم الأعمال، 2019.
38. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، 2019.
39. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضريبة التابع لمراكز الضرائب، 2019.
40. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017.
41. المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991، المتعلق بفرق التّحقيق.

### ثانياً: المراجع باللّغة الأجنبية

#### **a. Les Mémoires :**

42. Abelhak Talbi, Hakim Yacini, le control fiscal outil de lutte contre la fraude fiscale, diplôme de master, université Abderrahmane Mira, Béjaia (Algerie), 2012-2013.
43. Mencef Belarbi, Technique de vérification de la comptabilité, IEDF (Kolea).
44. Mourad Bouaziz, Role de L'information Fiscale dans la réalisation des objectifs de contrôle fiscal, IEDF (Kolea).

#### **b. Les Editions**

45. Circulaire N01/ MF/DGI/DRV/Du 2009, Relative à La Vérification Ponctuelle.
46. Ministère des finances, DGI, DRPC, Centre des impots, les obligations, Alger, 2017.
47. Ministère des finances, DGI, DRPC, Centre des impots, procedures de contrôle de l'impôt, Alger, 2017.

الملاحق

**République Algérienne Démocratique et Populaire**

Ministère des Finances  
Direction Générale des Impôts  
Direction Régionale des Impôts de Constantine  
Direction des Impôts de Wilaya de BISKRA  
Centre des impôts biskra  
Service principal du contrôle et de la recherche

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة  
المديرية الولائية للضرائب بسكرة  
مركز الضرائب بسكرة  
المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث

***Notification de Redressements suite  
à la Vérification ponctuelle de Comptabilité***

N°: /DIW/CDI/SPCR/SC/BV/M2/2016 م و ض ا م ض ا م ر م ب ا م ا م ا ف ت ا م / 1 / 2016 رقم:

السيد:  
.....  
مؤسسة اشغال البناء في مختلف مراحل  
مؤسسة اشغال الكهرباء  
.....

**BISKRA Le:**

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N°: **02 P/2016 du 09/05/2016** vous avez fait l'objet d'une vérification ponctuelle de comptabilité du **01/01/2012** au **31/12/2013** au titre de l'exercice **2012/2013** se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

- الرسم على القيمة المضافة.

En conséquence, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'Administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de trente (30) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part ( Art20 Bis -5 du code des procédures fiscales ).

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20 -6 du code des procédures Fiscales).

La présente notification comporte **05** feuillet (s), y compris celui-ci.

Veillez agréer, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

**Le Chef de Brigade**

**Nom et Grade de Vérificateur**

الملحق رقم (02):

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

بسكرة في:.....

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة  
المديرية الولائية للضرائب  
مركز الضرائب بسكرة  
المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث

رقم: /م و ض/م ض/م رم ب/ف ت/م 1 / 2016

إلى السيد: .....

.....

.....

الموضوع : ممارسة حق الاطلاع.  
المرجع : المواد 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

في إطار ممارسة حق الاطلاع المعترف به لمصالح الإدارة  
الجبائية و وفقا لنصوص المواد المذكورة أعلاه ، و حتى يتسنى لنا القيام  
بعملية التحقيق المصوب في المحاسبة ، يشرفنا أن نطلب منكم موافقتنا  
بالمعلومات التالية في أقرب الأجل : جميع الكشوف البنكية المفتوحة لدى مصالحكم  
الخاصة بالسيد:

.....

.....

خلال السنوات : - - 2012 و 2013 و 2014

تقبلوا منا سيدي فائق التقدير و الاحترام.

محقق الضرائب



وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة  
المديرية الولائية للضرائب  
مركز الضرائب بسكرة  
المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

## محضر المعاينة الناتج عن التحقيق المصوب في المحاسبة

إن التحقيق المصوب في المحاسبة الذي أجري على نشاط السيد: .....  
مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحل + مؤسسة أشغال الكهرباء.....  
وبناء على الإعلان عن التحقيق رقم: .... / م وض / م. ض / م ر م ب / ف ت / م 1 / 2016 المؤرخ في:  
..... والذي أسفر عن وجود ما يلي:

01 - وجود مقبوضات بالكشف البنكي لحسابكم المفتوح لدى بنك الفلاحة والتنمية  
الريفية وكالة بسكرة بمبلغ إجمالي قدره بكل الرسوم 11.811.00 د.ج. غير  
مصرحة ولم يتم تبريرها من خلال الرد على طلب التوضيحات.

02- في غياب جدول المخزون آخر المدة لسنة 2012 و 2013 المطلوب منكم من  
خلال طلب التوضيحات المسلم لكم بتاريخ 2016/06/06 ومن خلال تصفح فواتير  
الشراء للسنوات 2012 و 2013 ومقارنتها بوضعيات الأشغال المنجزة للسنوات  
محل التحقيق اتضح بان هناك مشتريات من المواد الاولية غير المستعملة في  
المشاريع المنجزة بالصفقات المقدمة حسب كل نوع من الاسلاك الشئ الذي يجعل  
المصلحة تعتبرها مشتريات غير مصرحة يطبق عليها هامش ربح خام قدره 1.20 %

03- عدم تبرير الفرق بين مبلغ الصفقة والمبلغ الاجمالي لوضعيات اشغال المشروع  
المنجز الخاص ب 840/20 مسكن اجتماعي الموضحة بالجدول المرسل لكم ضمن  
طلب التوضيحات رقم 105 المسلم لكم بتاريخ 2016/06/06 بمبلغ خارج الرسم  
قدره 326.938.00 دج

وحتى يتسنى لنا تحديد الأسس الخاضعة، لنا الشرف أن نطلب من سيادتكم تقديم كل التوضيحات  
اللازمة والمتعلقة بالنقائص المستخلصة والمذكورة أعلاه: (1)

تقبلوا منا سيدي فائق الشكر والتقدير.

حرر بسكرة في: -----

المحقق

رئيس الفرقة (أ)

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE**

Ministère des Finances  
Direction Générale des Impôts  
Direction Régionale des Impôts de Constantine.  
Direction des Impôts de Wilaya de Biskra  
Centre des impôts de Biskra  
Service principal du contrôle et de la recherche  
Service de contrôle

***Fiche de fin des Travaux de  
Vérification Ponctuelle de comptabilité***

رقم.....م/ و ض / م ض / م ر م ب / م م / ف ت / م / 1 / 2016.

BISKRA Le .....

Numéro de l’Affaire .....

N° d’article d’imposition **0701000000**

Numéro de l’Identifiant fiscal **19810000000000**

Nom et Prénom ou Raison .....

Activité .....

Adresse : .....

Avis de vérification Ponctuelle de comptabilité N° ..... du .....

Date de fin des travaux sur place : ...../.....

Date notification des résultats de la vérification : .....

Date de notification de la position définitive de l’Administration : .....

Lu et approuvé :

**Chef service principal du contrôle et de la recherche**

**LeVérificateur**



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

بسكررة في .....

وزارة المالية  
المديرية الولائية للضرائب بسكررة  
مركز الضرائب بسكررة  
المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث  
مصلحة المراقبة

رقم .... / م وض / م ض / م ر م ب / م / م ف / ت / م / 1 / 2016

إلى السيد / .....  
مؤسسة اشغال البناء في مختلف مراحلها  
+ مؤسسة اشغال الكهرباء والطرق  
.....

الموضوع: التبليغ النهائي لنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة  
المرجع: التبليغ الأولي لنتائج التحقيق رقم: ..... / م وض / م ض / م ر م ب / م / م ف / ت / م / 1 / 2016  
بتاريخ .....

سيدي

إضافة إلى تبليغنا الأولي المذكور في المرجع أعلاه، يشرفنا أن نعلمكم  
بالأسس النهائية لفرض الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة  
المتعلقة بالسنوات محل التحقيق للسنوات 2012-2013

تقبلوا سيدي فائق الاحترام والتقدير

محقق الضرائب

رئيس الفرقة



مديرية الضرائب لولاية بسكرة - مركز الضرائب بسكرة  
إعلان عن التحقيق المصوب رقم : ..... / م و ض / م ر ب / م م / م / 1 / 2016 بتاريخ..... الخاص  
بالسيد: .....

تبلغ رقم : ..... / م و ض / م ر ب / م م / م / 1 / 2016 بتاريخ..... عدد الصفحات 05

و بالرغم من النقائص المشار إليها سابقا فإن محاسبتكم تبقى مقبولة و ان الطريقة المتبعة في عملية التحقيق هي الطريقة التحوارية و عليه فإن وضعيتكم الجبائية تكون كما يلي :

### اولا // تحديد رقم الاعمال

#### أ- تحديد رقم الاعمال غير المصرح الناتج عن مشتريات غير مستعملة :

- في غياب جدول المخزون اخر المدة لسنة 2012 و 2013 المطلوب منكم من خلال طلب التوضيحات المسلم لكم بتاريخ 2016/06/06 و من خلال تصفح فواتير الشراء للسنوات 2012 و 2013 ومقارنتها بوضعيات الأشغال المنجزة للسنوات محل التحقيق اتضح بان هناك مشتريات من المواد الاولية غير مستعملة في المشاريع المنجزة بالصفقات المقدمة حسب كل نوع من الاسلاك الكهربائية الشئ الذي يجعل المصلحة تعتبرها مشتريات غير مصرحة يطبق عليها هامش ربح خام قدره 1.20 % لتكون وضعيتكم الجبائية وفق مايلي :

سنة 2012 :

المواد الاولية غير المستعملة - مخزون اخر المدة = المشتريات غير المستعملة  
1.044.525.5 - 738.169.00 = 306.356.50 دج

سنة 2013 :

المواد الاولية غير المستعملة - مخزون اخر المدة = المشتريات غير المستعملة  
772.592.24 - 266744.00 = 505.848.24 دج

و عليه يكون رقم الاعمال كما يلي :

البيان	السنوات	2012	2013
البضاعة المستهلكة		306.356.50	505.848.24
هامش الربح الخام		1.20	1.20
رقم الأعمال غير المصرح		367.627.80	607.017.89

#### ب - تحديد رقم الاعمال المفوتر المحقق : تم تحديد رقم الأعمال المفوتر المحقق بناء على الفواتير

ووضعيات الأشغال المقدمة من طرفكم و استغلال جميع المعلومات الواردة الى المصلحة من مختلف الهيئات و المؤسسات العمومية منها و الخاصة + الكشوف البنكية و هذا لكل السنوات محل التحقيق 2013-2012

مديرية الضرائب لولاية بسكرة – مركز الضرائب بسكرة  
إعلان عن التحقيق المصوب رقم : ..... / م و ض / م ر ب / م / م / م / 1 / 2016 بتاريخ..... الخاص  
بالسيد: .....

تبليغ رقم : ..... / م و ض / م ر ب / م / م / م / 1 / 2016 بتاريخ..... عدد الصفحات 05

**ج - تحديد رقم الاعمال المقبوض المحقق :** تم تحديد رقم الاعمال المقبوض بناء على الكشوف  
البنكية لحساباتكم المفتوحة لدى بنك الفلاحة والتنمية الريفية وكالة بسكرة واستغلال المعلومات  
الواردة الى المصلحة و هذا لكل السنوات محل التحقيق 2012-2013 .

### 01 – جداول تحديد الاسس الخاضعة

#### ا - جدول رقم الاعمال المفوتر

التعيين	السنوات	2012	2013
رقم الأعمال المفوتر المحقق		4.880.689.00	3.985.121.00
رقم الأعمال المفوتر المصرح		4.513.062.00	3.028.280.00
الزيادات		367.627.00	956.841.00

ملاحظة :

- الزيادة في رقم الاعمال المفوتر لسنة 2012 عبارة عن رقم الاعمال الناتج عن مشتريات من المواد الاولية غير المستعملة و غير المصرحة بقيمة قدرها 367.627.80 دج .
- و الزيادة في رقم الاعمال المفوتر لسنة 2013 عبارة عن رقم الاعمال الناتج عن مشتريات من المواد الاولية غير المستعملة و غير المصرحة بقيمة قدرها 607.017.80 بالاضافة الى الفرق الناتج بين مبلغ الصفقات ووضعيات الاشغال المنجزة بمبلغ قدره 349.824.14 دج ليصبح رقم الاعمال غير المصرح هو 956.841.00 دج .

#### ب جدول رقم الاعمال المقبوض

التعيين	السنوات	2012	2013
رقم الأعمال المقبوض المحقق		7.164.529.35	2.813.892.76
رقم الأعمال المقبوض المصرح		6.796.901.00	2.196.780.00
الزيادات		367.628.35	617.112.76

ملاحظة :

- \* الزيادة في رقم الاعمال المقبوض لسنة 2012 عبارة عن رقم الاعمال الناتج عن مشتريات من المواد الاولية غير المستعملة و غير المصرحة بقيمة قدرها 367.627.80 دج .
- الزيادة في رقم الأعمال لسنة 2013 هي عبارة عن مقبوضات بالكشف البنكي لحسابكم المفتوح لدى بنك الفلاحة والتنمية الريفية وكالة بسكرة غير مبررة و غير مصرحة و هي :  
المبلغ الظاهر بالكشف البنكي بتاريخ 2013/11/04 بقيمة 9.471.00 دج بكامل الرسوم.  
و المبلغ الظاهر بالكشف البنكي بتاريخ 2013/11/04 بقيمة 2.340.00 دج بكامل الرسوم
- الزيادة في رقم الاعمال المقبوض لسنة 2013 عبارة عن رقم الاعمال الناتج عن مشتريات من المواد الاولية غير المستعملة و غير المصرحة بقيمة قدرها 607.017.80 دج

مديرية الضرائب لولاية بسكرة – مركز الضرائب بسكرة  
إعلان عن التحقيق المصوب رقم : ..... / م و ض / م ر ب / م / م / 1 / 2016 بتاريخ..... الخاص  
بالسيد: .....

تبلغ رقم : ..... / م و ض / م ر ب / م / م / 1 / 2016 بتاريخ..... عدد الصفحات 05

**02 : جدول تحديد أسس و قواعد فرض الرسم على القيمة المضافة :**

2013		2012		السنة	البيان
بمعدل 07 %	بمعدل 17 %	بمعدل 07 %	بمعدل 17 %		
2.081.795.00	732.097.00	4.304.895.00	2.859.634.00		رقم الأعمال المحقق
2.081.795.00	114.985.00	4.304.895.00	2.492.006.00		رقم الأعمال المصرح
/	/	/	/		رقم الأعمال المغرم
لا شيء	617.112.00	لا شيء	367.628.00		الزيادات

**03 : جدول حساب الحقوق والغرامات الخاص بالرسم على القيمة المضافة :**

2013		2012		السنة	البيان
بمعدل 07 %	بمعدل 17 %	بمعدل 07 %	بمعدل 17 %		
145.732.00	124.456.00	301.342.00	486.138.00		الحقوق المستحقة
145.732.00	19.547.00	301.343.00	423.641.00		الحقوق المدفوعة (المصرحة) وفق G50
لا شيء	104.909.00	لا شيء	62.497.00		الحقوق المغفلة
/	/	/	/		دمج الرسوم
	104.909.00		62.497.00		مجموع الحقوق المغفلة
	15.736.00		9.374.00		غرامات الوعاء
	120.645.00		71.871.00		مجموع الحقوق والغرامات

**الجدول العام للحقوق والغرامات**

البيان	الحقوق	الغرامات	مجموع الحقوق والغرامات
الرسم على القيمة المضافة	167.406.00	25.110.00	192.516.00

**ملاحظة :** لديكم إمكانية طلب التحكيم في ردمك من رئيس مركز الضرائب في المسائل المتعلقة بالوقائع أو بالقانون طبقا لنص المادة 20 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.