

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur  
et de la Recherche Scientifique

Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -

Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -



جامعة البويرة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة أكلي محمد أولحاج  
- البويرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

## دور الرقابة الجبائية في تحسين الإيرادات الضريبية

### دراسة حالة - المركز الجوّاري للضرائب بعين بسام-

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة.

إشراف الأستاذ:

وعيل ميلود.

إعداد الطالبين:

\* زيلاب نجية.

\* حميدي فلة.

#### لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيساً	البويرة	عزوز أحمد
مشرفاً ومقرراً	البويرة	وعيل ميلود
مناقشاً	البويرة	مدحي محمد

السنة الجامعية: 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شكر

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفّقنا لإنجاز هذا العمل،

فهو القائل "لئن شكرتم لأزيدنكم"

ولقول رسول الله صلى الله عليه وسلّم "ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله"

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذ المشرف "وعيل ميلود" لقبوله

الإشراف على هذا العمل وعلى نصائحه وتوجيهاته التي لم ييخل علينا بها.

دون أن ننسى الذي ساعدنا في طباعة هذه المذكرة، وإلى كل الأساتذة الذين أشرفوا على

تعليمنا طوال مشوارنا الدراسي.

إلى كل من ساعدونا ولو بابتسامة صادقة، إلى كل هؤلاء جازاهم الله خيراً

يارب..... لا تدعنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا نصاب باليأس إذا فشلنا.

بل ذكرنا دائماً بأنّ الفشل هو بداية النجاح.

يارب..... علّمنا أنّ التسامح هو أكبر مراتب القوة،

وأنّ حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف.

إذا جرّدتنا من المال أترك لنا نعمة الأمل.... وإذا جرّدتنا من الأمل أترك لنا قوة الصبر

كي نتغلب على الفشل..... وإذا جرّدتنا من نعمة الصحّة أترك لنا نعمة الإيمان.

يارب..... إذا أسأنا إلى الناس أعطينا استجابة الاعتذار، وإذا أسأ إلينا أعطنا شجاعة

العفو.

# إهداء

قال الله تعالى: "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحساناً"

ووصّا بهما الحبيب وخير الأنام محمد صلّى الله عليه وسلّم.

أهديكم سلاماً لو رُفِعَ إلى السماء لكان قمراً منيراً ولو نزل إلى الأرض لكساه سندساً ولو مزج البحر لجعل الملح الأجاج عذباً سلسبيلاً.

إلى مثلي الأعلى وأعز وأغلى ما أملك في الدنيا، فبدونه الحياة ليس لها معنى "والدي" الغالي أطال الله في عمره.

أبي...أبي...أبي.

إلى التي زادني عزماً وإرادة في النجاح إلى نبع حناني "أمي" رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه

أمي...أمي...أمي.

إلى الأستاذ المشرف "وعيل ميلود" لقبوله الإشراف على هذا العمل

وعلى نصائحه وتوجيهاته التي لم ينخل بها علينا.

وإلى جميع إخوتي وزوجاتهم، وأخواتي وأزواجهن وأبنائهم .

إلى صلة الرحم التي يسألني عليها ربي يوم القيامة صغيراً و كبيراً.

إلى صديقاتي اللاتي عشت معهن أحلى أيام حياتي

إلى جميع أساتذتي الأفاضل.

نجية

# إهداء

إلى من أوجب الرحمن برها وطاعتها، وأجزل الثواب لمن رعاها وأحسن عشرتها،

إلى من أعلى الله قدرها ومكاتها، إلى أمي إلى أمي

إليك يا أمـاه.

إلى من ربّاني منذ عهد الصغر، وجعل الله عقوقه إحدى الكبرى.

إلى من أدين له بكل نجاح أصبته بعد الإله، لمن أنا ومالي له

إلى العزيز الغالي، إليك أـبي.

إلى النجوم والكواكب إلى الورود البهية الذين قاسموني حنان الوالدين:

إخوتي وأخواتي.

إلى رموز البراءة والصفاء: إناس، أميمة، سلمى، عبد الرحيم،

آدم، هالا، وئام، يونس، عبد الصمد.

إلى من كان سند لي في دربي وشريك في الحياة إنشاء الله خطيبي محمد وإلى كل عائلته.

إلى جميع صديقاتي في المسار الجامعي: نجية، وردة، ليلي شكرا لوحدكم.

إلى كل من علمني حرفاً وأهداني نصحاً..... شكراً للجميع.

إلى كل من لم يذكر اسمه في السطور فهو في القلب محضور والله الموفق

فلة

الفهرس

شكر

إهداء

الفهرس

قائمة الجداول والأشكال والملاحق.

ملخص الدراسة

مقدمة.....أ-هـ

### الفصل الأول: مدخل إلى الرقابة الجبائية وألياتها

تمهيد ..... 2

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية..... 3

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية..... 3

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية..... 4

المطلب الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية..... 8

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية..... 11

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية..... 11

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية..... 19

المطلب الثالث: حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية..... 23

المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية..... 28

المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات..... 28

30.....	المطلب الثاني: الغرامات والعقوبات الجبائية.....
32.....	المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.....
45.....	خلاصة الفصل.....
<b>الفصل الثاني : الإيرادات الضريبية و طرق تحصيلها</b>	
47.....	تمهيد.....
48.....	المبحث الأول :عموميات وأساسيات الإيرادات.....
48.....	المطلب الأول: تعريف الإيرادات العامة.....
48.....	المطلب الثاني: تطور الإيرادات العامة وتبويبها.....
53.....	المطلب الثالث: تقسيمات الإيرادات العامة.....
56.....	المبحث الثاني: مصادر الإيرادات العامة.....
56.....	المطلب الأول: إيرادات وممتلكات الدولة.....
58.....	المطلب الثاني: الرسوم.....
63.....	المطلب الثالث: الضرائب.....
76.....	المبحث الثالث: طرق تحصيل الإيرادات الضريبية.....
76.....	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي و تحديد سعر الضريبة.....
80.....	المطلب الثاني: تحديد وعاء الضريبة.....
85.....	المطلب الثالث: طرق تحصيل الضريبة.....
87.....	خلاصة الفصل.....

الفصل الثالث: دراسة حالة تطبيقية للمركز الجوارى للضرائب بعين بسام

90.....	تمهيد.....
91.....	المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب.....
91.....	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مديرية الضرائب والمركز الجوارى للضرائب.....
92.....	المطلب الثاني: مهام وأقسام المركز الجوارى للضرائب.....
97.....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمى للمركز الجوارى للضرائب.....
97.....	المبحث الثاني: آلية تحصيل الضريبة.....
97.....	المطلب الأول: تكوين الملف.....
98.....	المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائى معين.....
100.....	المطلب الثالث: تحضير إشعار بالدفع و تحصيل الضرائب.....
102.....	المبحث الثالث: دراسة حالة ميدانية للمركز الجوارى للضرائب بعين بسام.....
102.....	المطلب الأول: المرحلة التحضيرية.....
105.....	المطلب الثاني: إجراءات التحقيق فى الملف الجبائى والإيرادات الضريبية المحصلة.....
109.....	المطلب الثالث: صعوبات الرقابة الجبائية والحلول المقترحة لتحسين الرقابة الجبائية.....
112.....	خلاصة الفصل.....
114.....	خاتمة.....
120.....	المراجع.....
	الملاحق

قائمة الجداول

والأشكال والملاحق

أولاً: قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	عدد الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي	106
02	عدد التصريحات الجبائية IRG	107
03	تطور عدد الخاضعين لـ: IBS	108
04	عدد التصريحات الجبائية IBS	108
05	عدد التصريحات لـ: IFM	109

ثانياً: قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر	05
02	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق	06
03	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمرجعيات	20
	الهيكل التنظيمي للمركز الجوارى للضرائب	97

ثالثاً: قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	طلب المعلومات لتكوين ملف
02	بطاقة مراقبة G50
03	التصريح برقم الاعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة.
04	التصريح برقم الأعمال التكميلي للضريبة الجزافية الوحيدة.
05	إشعار بالدفع للضريبة الجزافية الوحيدة
06	الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.
07	التصريحات الجبائية IRF
08	التصريحات الجبائية IBS

تهدف هذه المذكرة إلى إبراز وفهم دور الرقابة الجبائية في زيادة الحصيلة الضريبية، إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية ، لما لها من أهمية في المساهمة في زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي. حيث قمنا في دراستنا بالقيام بدراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، ومن خلال هذه الدراسة خلصنا إلى أن للرقابة الجبائية دور كبير في المحافظة على إيرادات الخزينة العمومية زيادة الحصيلة الضريبية، لكن هذه الأخيرة تواجه عقبات وأهمها ظاهري التهرب والغش الضريبي إذ أنها لا تستطيع القضاء على هذه الظاهرة لوحدها، لذلك وجب عليها اتخاذ إجراءات وقائية لزيادة ودعم فعالية الرقابة الجبائية.

**الكلمات المفتاحية:** الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية ، الضريبة ، النظام الضريبي، الحصيلة الضريبية.

Cette étude pour objet de déterminer et bien comprendre le rôle de la supervision financière dans l'augmentation de recette fiscales. On considérant cette dernière l'acte le plus important de l'administration fiscale à cause de son rôle dans la participation en l'augmentation des recettes et la limitation de l'évasion fiscale.

On fait une étude d'un cas dans la sous-direction de supervision financière et d'après cette étude on conclue que la supervision financière à un rôle principal dans la préservation des revenus de trésorerie publique et l'augmentation de la recette fiscales mais cette dernière face des obstacles sont surtout les phénomènes de l'évasion et de la fraude fiscale.

La supervision financière ne peut pas élimine ces phénomènes Toute seul, Pour cela elle doit prendre des précautions pour assurer l'augmentation et supporter l'efficacité de la supervision financière

**Mots clés :** supervision financière, taxe, régime fiscale, recette fiscale.

مقدمة

تعتبر الإيرادات العامة عن جميع الأموال النقدية والعينية والمنقولة والعقارية التي تُردُّ إلى الخزينة العامة للدولة وتغطي بنود الإيرادات المالية العامة إزاء ما تقوم به الدولة ومؤسساتها وهيئاتها من إنفاق مالي وخدمات لجميع الأفراد والقطاعات في المجتمع، لكي تقوم الدولة بالإنفاق العام، فلا بدّ أن تتوفر لها الموارد اللازمة لذلك، أي أنّ الوسائل التمويلية وتمثل هذه الأخيرة دخولاً للدولة يطلق عليها الإيرادات العامة.

لكي يتسنى للدولة القيام بوظائفها يجب أن تستخدم بعض الموارد البشرية وغير البشرية الموجودة تحت تصرف الجماعات المحلية، أي تحرر جزء من الموارد بحيث لا يستخدمه الأفراد، كما تستقطع الدولة جزء من القوة الشرائية الموجودة تحت تصرف الأفراد، وقد تخلق الدولة قوة شرائية إضافية إذ أنّ سلطة إصدار النقود تعد اختصاصاً أصيلاً لها.

وإذا كانت الإيرادات المالية العامة تستهدف فقط تغطية بنود النفقات العامة بالنسبة للمالية العامة التقليدية، إلا أنّ هذا المفهوم وهذا الهدف تطور الآن، وامتدّ ليشمل أغراض اقتصادية واجتماعية ومالية، سياسية وتنموية وخاصة بعد أن تطوّرت مصادر الإيرادات المالية العامة وأصبحت تتناول موارد مالية عديدة ومتنوعة منها الإيرادات الضريبية.

تعتبر الإيرادات الضريبية هي الأساس في الإيرادات العامة فدورها لا يقتصر على تغطية أعباء الدولة بل يتعدى ذلك إلى استعمالها كسياسة مالية للتأثير والتحكم في النشاط الاقتصادي والسياسي والاجتماعي، وتمنح هذه الضرائب وفقاً للقانون التصريحي من أجل التنمية خاصة في الدول النامية والتي تسعى إلى تنفيذ برامج الإصلاح لتطور انظمتها الضريبية.

ومع التطور الذي عرفته الدولة من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق فقد احتلت الإيرادات الضريبية مكانة كبيرة، أصبحت اهتمام رجال الفكر المالي سعيهم لإيجاد الحلول للأزمات الاقتصادية، كما تعتبر من أدوات السياسة المالية التي تؤثر بشكل كبير على اقتصاد الدولة ونظراً للأهمية التي تتّصف بها الضريبة وبعبارها من أكبر المصادر التمويلية لأي دولة إلى أنّ استمرارية هذا المفهوم مرتبط بمدى استجابة المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية وهذا ما دفع إلى تبني سياسة محكمة للتصدي لهذه الآفة التي أصبحت ظاهرة عالمية مرتبطة بالضرائب.

ومن هنا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في آن واحد بغية تقويم اعوجاج في تحصيل الضريبة والتخفيف من حدة ظاهري الغش والتهرب الضريبي، نظرا لما تكتسبه هذه الأخيرة من عمل معاكس لجرى السياسة الإصلاحية للجباية في النظام الجزائري وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي وحماية روح المنافسة النزيهة وبالرغم من الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة في سبيل القضاء عليه، إلا أنه ما زال في وتيرة متزايدة ومستمرة وذلك لتكييفه مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة وهو ما يجعل أموال طائلة تتداول من دون اقتطاع ضريبي مما يضعف حصيلة الخزينة العمومية في وقت تسعى فيه الدولة للرفع من موارد الجباية العادية لتغطية نفقاتها المتزايدة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

ومما سبق تتضح لنا معالم الاشكالية التي يمكن حصرها في السؤال الجوهرى التالي:

#### - ما مدى مساهمة الرقابة الجبائية في تفعيل عملية تحسين الإيرادات الضريبية؟

ولتوضيح مختلف جوانب الإشكالية المطروحة نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الرقابة الجبائية، وفيما يتمثل الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية؟
- ما هي آليات التحصيل الضريبي في المركز الجوارى للضرائب، وما مدى فعالية الرقابة الجبائية به؟
- ما معنى الإيرادات الضريبية، وما هي مصادرها وطرق تحصيلها؟
- ما هو دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة؟
- ما هي ضوابط خضوع بعض الملفات إلى الرقابة على الوثائق؟

#### الفرضيات:

- الرقابة الجبائية من أهم الحلول والآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمحاربة الظواهر السيئة مثل التهرب الضريبي.
- تخضع ملفات المكلفين بالضريبة للرقابة على الوثائق في حالة عدم تطابق التصريحات السنوية والشهرية مع المعلومات المتوفرة لدى مصلحة الضرائب.
- يقوم المركز الجوارى للضرائب بإعلام المكلف أن ملفه سيخضع للرقابة عن طريق تبليغه ليقوم بالرد عليه.

- تفترض الدراسة أن طبيعة النظام السياسي والاقتصادي ومدى تطبيق القواعد والتشريعات وتبني الإصلاحات الضريبية للدولة تؤثر على مساهمة الضريبة في تكوين الإيرادات العامة

### دوافع اختيار الموضوع:

#### • دوافع ذاتية:

1. الرغبة الشخصية في الاطلاع على هذا الموضوع و علاقته بالتخصص.
2. الرغبة في دراسة هذا الموضوع دراسة ميدانية من أجل توضيح دور الرقابة الجبائية في تحسين الإيرادات الضريبية.
3. الرغبة و الفضول للتعرف أكثر على العمل و القيام بالدراسات التطبيقية للجانب النظري من الموضوع بغية الحصول على الكفاءة المهنية لتسهيل الانخراط في الحياة العملية المستقبلية.
4. محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من المركز الجوارى للضرائب لأغراض الرقابة الجبائية.

#### • دوافع موضوعية:

1. نقص تطبيق الرقابة الجبائية في المؤسسة.
2. جهل الكثيرين للأهمية البالغة التي تحظى بها الضريبة في الموازنة العامة.
3. الموضوع له علاقة بالواقع المعاشي كونه يمس فئات المجتمع.
4. اهتمام الدولة في الوقت الراهن بإيجاد بدائل للموارد الجبائية البترولية.

### أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة من أجل تغطية نفقاتها، ففي بلادنا الضرائب هي الممول الثاني للخزينة بعد الثروة البترولية.

- بروز الرقابة الجبائية كوسيلة أساسية في مكافحة التهرب الضريبي والتقليل من نزف الأموال.
- للرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الضريبي كونه يعتبر نظام ضريبي يعطي الحركة التامة للمكلف بالضريبة، والذي يعتبر الأساس في تحسين الإيرادات الضريبية ومعرفة الإيرادات المحصلة والطرق التي تتبعها في تحصيل إيراداتها من أجل ضمان السير الحسن للإدارة الجبائية.

تكمن أهمية البحث في تطوير أحد مصادر تمويل الموازنة العامة، وبهذا تبرز أهمية الضريبة بما توفر من إيرادات تمكن قيام الدولة بدورها بشكل يتناسب مع القدرات الحقيقية للمكلفين بالضريبة.

### أهداف البحث:

- توضيح مدى أهمية الرقابة الجبائية في الإدارة الجبائية وفي تحصيل الإيرادات الضريبية.
- دراسة دور الرقابة الجبائية في تحديد سعر وعاء الضريبة.
- إبراز أهم التدابير وإجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي.
- يجب أن يتم تعميق دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة من خلال الحصول على الإيرادات الكافية لتغطية النفقات العامة.
- تحاول هذه الدراسة تشخيص الإطار المفاهيمي، القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.
- محاولة إعطاء حلول عملية لتفعيل الرقابة الجبائية بما يضمن تحسين عملية التحصيل الضريبي.

### منهجية البحث:

من أجل التحقق من صحة الفرضيات التي تسعى إليها الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي ساعدنا على عرض وجمع المعلومات والبيانات التي نحتاجها في عملنا اعتمدنا على المنهج التحليلي الذي يسمح لنا بتفسير هذه المعلومات وتحليل هذه البيانات للحصول على نتائج دقيقة ومرضية.

### تقسيمات الدراسة:

بدأنا البحث بداية شاملة للموضوع وبعدها قسّمنا بحثنا على فصلين نظريين و فصل تطبيقي عاجلنا:

الفصل الأول تحت عنوان **مدخل إلى الرقابة الجبائية وآلياتها** بحيث تناولنا في هذا الفصل ثلاثة مباحث وهي كالآتي: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية، إجراءات وعقوبة الرقابة الجبائية. وجاء الفصل الثاني بعنوان **الإيرادات الضريبية وطرق تحصيلها** والذي تناولنا فيه ثلاثة مباحث كالآتي: عموميات وأساسيات الإيرادات، مصادر الإيرادات العامة، طرق تحصيل الإيرادات الضريبية. أما الفصل الثالث خصصناه **للعمل التطبيقي** والذي يمثل في دراسة حالة تطبيقية للمركز الجوارى للضرائب.

وقسّمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث والتي تبرز فيها ما يلي: دراسة عامة عن المركز الحوارى للضرائب وتمثل فى لحة تاريخية عن المركز وأهم أقسامه ومهامه، والهيكمل التنظيمى، وآليات التحصيل الضريبى، ثم الخاتمة تنطوي ضمنها نتائج الجانب النظرى والتطبيقى، ثم توصيات وآفاق تكون منطلقا للبحوث الأخرى.

الفصل الأول:مدخل إلى

الرقابة الجبائية وآلياتها

## تمهيد:

نظّم المشرع الجزائري جملة من الإجراءات وذلك لتنظيم العلاقة الرابطة بين الإدارة والمكلف بالضريبة وعلى هذا الأساس منحت الإدارة الجبائية صلاحيات وحقوق تحمّلها تقوم بدورها دون عائق وتبقى الرقابة والتحقق الجبائي من أهم المهام التي حوّلت الإدارة الجبائية من أجل القيام بدورها الأساسي المتمثل في وظيفة الرقابة، بدأ من التأكد من صحّة التصريحات ومدى تطابقها مع القوانين الجبائية وبالتالي تصحيح الأخطاء والمجاوزات والمخالفات التي حُدّدت من المكلفين من خلال التحقيق الجبائي وللإدارة الجبائية إطاراً واسع يسمح لها من خلال أعاونها حق التدخّل وفحص المستندات المحاسبية والتحقّق من صحّة المعلومات الواردة فيها وذلك من خلال ممارسة حق الإطّلاع وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول:** الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

**المبحث الثاني:** الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.

**المبحث الثالث:** إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.

إنّ النظام الضريبي الجزائري كباقي الأنظمة المطبّقة في معظم الدول المتقدّمة يقوم على أساس التصريح والتأكّد من مصداقية التصريحات الجبائية من قبل المُكلّفين بالضريبة وذلك نظراً لطبيعة النظام الضريبي الذي يمنح المُكلّف السرية التامة للتصريح بالمدخلات ويتم ذلك وفقاً للأسس والتشريعات الجبائية، التي تنظمها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها.

## المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية الوظيفة الأساسية لقياس الأداء للتأكد من أن الأهداف قد تحقّقت، وإن الخطط وُضعت موضع التنفيذ بالطرق الصحيحة، فالرقابة الحقيقيّة تلك الرقابة التي تستطيع أن تسبق الأحداث فتعمل على التنبيه إلى الانحرافات قبل وقوعها وليتم التنفيذ وفقاً لمقاييس مُقرّرة.

وللرقابة الجبائية عدّة تعاريف نذكر منها:

**التعريف الأول:** هي فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المُكلّفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أصحاب شخصيّة طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحّة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المُكلّف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار، والاستيضاح على كل ما هو مدوّن بالتصريحات والوثائق المرفقة بها ولا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرّح به والمعلومات المُحصّل عليها من مصادر أخرى وبالتالي من مدى التطابق الموجود بينهما، وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** تُعرّف على أنّها التحقّق ممّا إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والمبرمجة بناءً على التعليمات والقواعد المقرّرة، بغرض بيان أوجه النقص والقصور أو الانحراف والخطأ في التطبيق من أجل عدم تكرّر هذه الانحرافات والأخطاء.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> لوحي عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية ونقود، جامعة باتنة، كلية العلم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2004، ص14.

<sup>2</sup> حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للنشر، الأردن، 1998، ص13.

**التعريف الثالث:** أنها العملية التي تسعى من خلالها الإدارة إلى التحقق من أن ما حدث هو الأمر الصحيح والذي يجب أن يحدث، وإذا لم تتحقق هذه النتيجة فينبغي القيام بالتعديلات اللازمة من أجل الوصول إلى تلك النتائج.<sup>1</sup>

**التعريف الرابع:** كما تُعرّف الرقابة الجبائية بأنها مجموعة العمليات المُطبّقة من قبل المختصّين في الإدارة الجبائية هذه الأخير بإمكانها اتخاذ عدّة أشكال في إطار منتظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكيد من احترام القوانين الجبائية بتجنب كل ما ينتج من مخالفات وتجاوزات.<sup>2</sup>

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن أن نستخلص بأن الرقابة الجبائية عبارة عن مجموعة من العمليات والإجراءات إلى مراجعة ومتابعة التصريجات الجبائية للمُكلف بالضريبة، والتحرك السريع للقضاء عليها بفاعلية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

ومن التعاريف السابقة نستنتج أنه يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريجات المكلفين:

- ✓ الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريجات الجبائية من أجل تحديد الوعاء الضريبي.
- ✓ الرقابة الجبائية كوسيلة لاكتشاف العمليات التديسية.

### المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر.

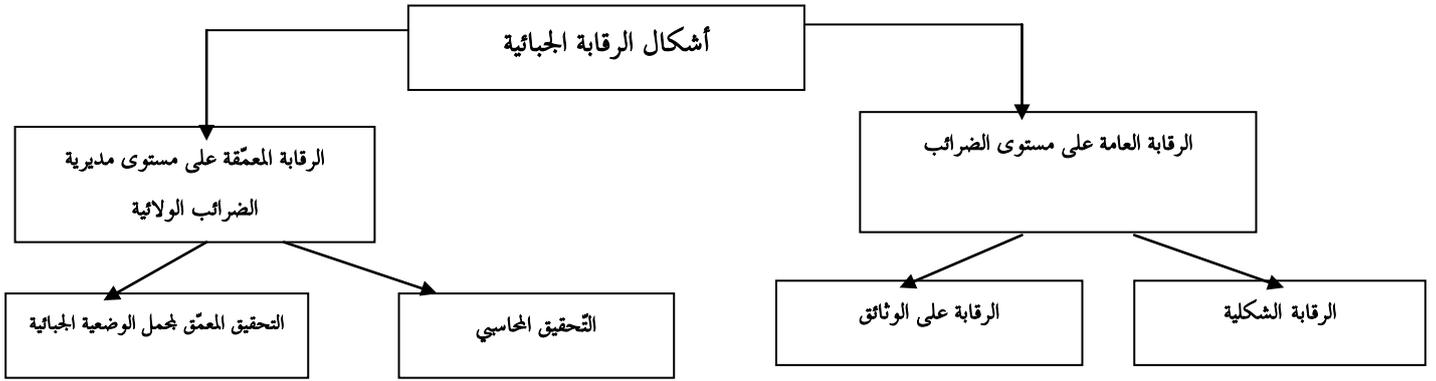
للقابة الجبائية شكلان وعلى الإدارة الجبائية مراعاتهما وهما:

- ✓ الرقابة الداخلية ( العامة).
- ✓ الرقابة الخارجية ( المعمّقة).

<sup>1</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2006، ص32.

<sup>2</sup> مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، دار الآثار للنشر والتوزيع، الجزائر، 2000، ص11.

الشكل رقم (01) : أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: تمّ إعداده بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

أولاً: الرقابة الداخلية (العامة): يُقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب، بناءً على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دورياً وللأهداف المسطرة مسبقاً، وتكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.<sup>1</sup>

1. الرقابة الشكلية: تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح للتصريحات الجبائية الموزعة من طرف المكلفين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وجدّ انتظامية وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرّح بها وتسوية الأخطاء إن وُجدت وتتم أيضاً عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المدوّنة في التصريحات «G50A» و«G50» وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصّلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقائمة الزبائن التي تمتلكها وتهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات وذلك وفقاً للإجراءات التالية:

- المكلف: يجب أن يحتوي كل مكلف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة إقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية.
- النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

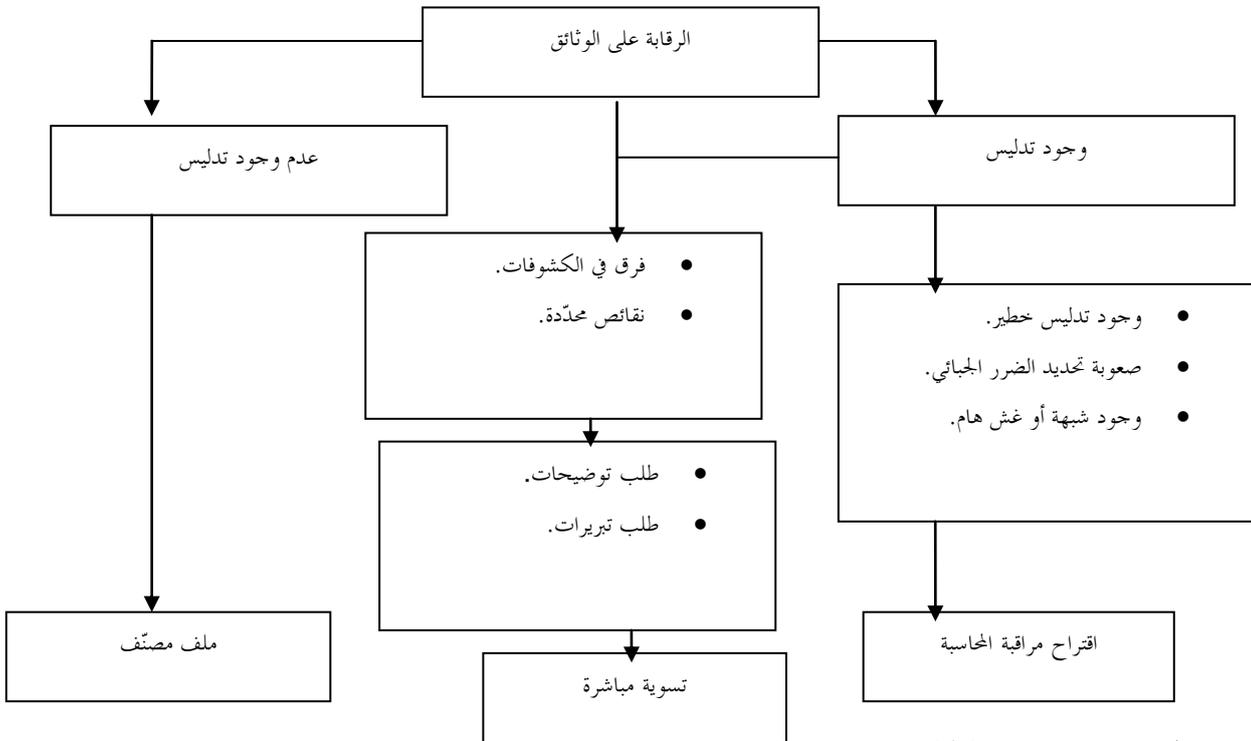
<sup>1</sup> سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 47.

- الأخطاء المادية: التأكد من التصريجات الشهرية والثلاثية في حالتها المحددة، كما يتم أيضا التأكد من أن العمليات الحسابية المدونة في التصريجات لا يوجد فيها أخطاء.<sup>1</sup>

2. الرقابة على الوثائق: هو إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، بعكس الرقابة الشكلية فإن التصريجات على الوثائق يجب أن تكون شاملة، وهذا ما يتطلب لجميع عناصر التصريح الجبائي، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح وكذا جميع المعلومات والبيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية، ويمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر وترتكز أهداف الرقابة على الوثائق في:<sup>2</sup>

- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريجات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة.
- التأكد من المعدلات الضريبية في كل نشاط.

الشكل رقم (02): خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الطالبتين.

<sup>1</sup> حمدي سليمان، المرجع السابق، ص 19.

<sup>2</sup> سهام كردودي، المرجع السابق، ص 51.

ثانيا: الرقابة الخارجية(المعمّقة):

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحّة ومطابقة ما صرّح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع وذلك من الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق الملاحقة، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال وسيلتين هما:<sup>1</sup>

**1. التحقيق المحاسبي:** نصّت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية، يُمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريّات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات إلزاميّة إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يواجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة.<sup>2</sup>

**2. التحقق المعمق في الوضعية الشاملة:** نصّت عليه المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفّر 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 والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لأنماط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عوادي مصطفى وربال النصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، حي المنظمة إجليل، الجزائر، 2011، ص13.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية، قانون الاجراءات الجبائية، المادة 20( قانون رقم 13-08 مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014 )، ص19.

<sup>3</sup> قانون الاجراءات الجبائية، المرجع السابق، المادة 21-12 مؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ص21.

## المطلب الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية

## أولاً: أسباب الرقابة الجبائية

هناك عدّة أسباب ضرورية لإيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة التصريجات الجبائية.

## 1. حرّية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله:

بما أنّ النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخله من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله على شكل تصريجات للإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنّها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وُجدت الرقابة الجبائية تنص المادة 1-18 من قانون الإجراءات الجبائية تُراقب الإدارة الجبائية التصريجات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة.<sup>1</sup>

أي أنّ السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي ولذلك أوجب المشرّع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريجات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

تعدّ الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأنّ المكلف هو من حدّد بنفسه أسس فرض الضريبة، ويصرّح بها للإدارة الجبائية وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحّة هذه التصريجات، بالإضافة إلى ذلك فإنّ الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.<sup>2</sup>

## 2. محاربة التهرب الضريبي:

إنّ عملية مراقبة التصريجات يتم عنها نقص في الوعاء الضريبي وأسباب ذلك قد يكون بغير قصد من المكلف، وهذه الأخيرة تسعى على أنّها تهرب ضريبي من خلال اكتشاف للتدليس تحايل على القانون وأنّ ظاهرة التهرب الضريبي تنتج عنها آثار وخيمة على المجتمع، مالي، اقتصادي، اجتماعي، سياسي، وعليه فإنّ محاربهته تستلزم استعمال آلية الرقابة الجبائية كنظام للرد عنها أو الحد منها على الأقل.

<sup>1</sup> المادة 18 مكرّر، قانون الإجراءات الجبائية، ص9.

<sup>2</sup> كردودي سهام، المرجع السابق، ص49.

ثانيا: مبادئ الرقابة الجبائية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة بمختلف أشكالها وخاصة من التهرب الضريبي بهدف زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية مهامها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

**1. إقامة نظام ضريبي محكم:** يُعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنّها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفّر لديهم خيارات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما أنّ التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي وعدم استقراره، ولذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ تبسيط وتحسين التشريع الضريبي: يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى للمكلفين فهمه ويجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة.
- ✓ تحقيق العدالة الضريبية: يُمكن القول أنّ تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يُساهم في النفقات العامة حسب قدرته التكليفية كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التنوع الأول للدخل، بالإضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.
- ✓ العدالة الأفقية: ويُقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية معاملة ضريبية متساوية.
- ✓ العدالة العمومية: تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

**2. ترقية وتطوير الرقابة:**

إنّ التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعّالة، حيث أنّ تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرّع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية التي يجب توفّرها على مستوى من التطوّر والكفاءة إضافة إلى توفّرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة،

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد نزار، مبادئ المالية العامة، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، دون تاريخ، ص 237.

والتي تُمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظّفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية والضرائب والمراقبة الجبائية إضافة إلى إجراء تربّصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحدّيات التي يشهدها النظام الجبائي، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم.

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة والنظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقّد وعدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية إلى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعّال ويلقي بعينه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي بهم إلى عدم القدرة على التطبيق الجيّد للرقابة الجبائية، وبذلك تُترك الحرية للمتهرّبين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب أو رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية.

## المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعّالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدّد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسندَ للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محدّدة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدّة التزامات وفي المقابل منح لهم ضمانات من أجل حمايتهم من تعسّفات الإدارة والتجاوزات المحتملة.

## المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

لقد وضع المشرّع الجزائري إطاراً قانونياً أوجب من خلاله كل المراقبين الجبائيين بإتباع إجراءات معيّنة، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية من كل التلاعبات والاختلاسات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة، كما حدّد القانون الجبائي مختلف الالتزامات التي يجب على المكلف التقيّد بها، وكذا الضمانات الممنوحة له حتى يتسنى له معرفة جميع حقوقه وواجباته تجاه الإدارة الجبائية

## أولاً: الإدارة الجبائية:

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية في حقوق تسمح لها بالتحقق من صفة التصريحات ومدى مصداقيتها فهي تسمح برقابة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة من صفات تحصيلها وتمثّل فيما يلي:<sup>1</sup>

1. **حق الإطلاع:** هو وسيلة قانونية منحها المشرّع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق.

طبقاً للمادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفّح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها.

وفي إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلّف المشرّع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة الخاصة بالمكلف، كما يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل

<sup>1</sup> المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، ص22.

المؤسسات الذي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم في الحصول على المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهامهم ومن بينهم:

أ. حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات الخاصة: طبقاً للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات والهيئات، أياً كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالشخص المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطالبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.<sup>1</sup>

ب. حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين: طبقاً للمادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العملات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع القيد المنقولة، أن يرسلوا إشعاراً خاصاً للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب، إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيّرهما مؤسساتهم بالجزائر.

كما يمسّ هذا الإلزام خصوصاً البنوك وشركات البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.

يُعاقب على كل مخالفة للأحكام المقاطع السابقة بغرامة جبائية منصوص عليها في المادة 2-192، تطبق بعدد المرات التي لا يتم فيها التصريح بإشعارات الفتح أو الاقفال.<sup>2</sup>

2. حق الرقابة: يُعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدّمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، فهو يمثّل مجموع العمليات المنحزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدّمة بعناصر ومعطيات خارجية بُغية التحقق من صحتها ونزاهتها.

<sup>1</sup> قانون الاجراءات الجبائية، المرجع السابق، المادة 46 مكرّر: ( قانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر، سنة 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ص48.

<sup>2</sup> قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، المادة 51: القانون رقم 16-05 المؤرخ في 31 ديسمبر، 2005، المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ص50.

كما تراقب الإدارة الجبائية التصريجات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة وكذلك يراقب المفتش التصريجات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، حيث للإدارة الجبائية سلطة شرعية تسمح لها مراقبة المكلفين بالضريبة في إطار قواعد منظمة من خلال التحقيق في الوثائق والنتائج المصرح بها عن طريق الرقابة المحاسبية أو الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية.<sup>1</sup>

ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة:

✓ الرقابة في المحاسبة ومعاينة الدفاتر والوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال للتأكد من صحة التصريجات المقدمة.

✓ الرقابة المعمّقة لمجمل الوضعية الجبائية قصد التأكيد على مدى صحة المداخل المصرحة وذلك بمقارنتها بالوضعية الجبائية للمكلف.<sup>2</sup>

3. حق استدراك الأخطاء الإدارية: حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الضريبية لإجراء تعديلات لنفس المدّة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.

نصّت المادة 327 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة يجوز استدراك كل خطأ يُرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأيّ كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى.<sup>3</sup>

4. حق المعاينة: يمكن للإدارة الجبائية الذي أقرته المادة 74 من قانون المالية لسنة 2001 ويكون ذلك بعد أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضٍ مفوض عنه، حيث تعطي الإدارة الجبائية ترخيصاً لأعوانها الذين لهم رتبة مراقب على الأقل القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص

<sup>1</sup> بن عكاشة مصطفى، التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2009-2010، ص 51.

<sup>2</sup> محمد عتاب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر، الجزائر، 2010، ص 86.

<sup>3</sup> المادة 327، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2012، ص 38.

من الوعاء والمراقبة والدفع، ويجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التخفيضات والمعائنات التي تبدو لهم ضرورية في المجالات المهنية للمكلفين بالضريبة، وعملية المعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله الذي يكون قد أعلم مسبقاً بهذه العملية، وبعد انتهاء عملية المعاينة يُحرر محضر يسرد فيه مجريات العمليات وتدوّن فيه المعاينات المسجّلة وهذا حسب نصّ المادة 78 من قانون المالية لسنة 2001، ثمّ تُسلّم نسخة من محضر الجرد على المعني وترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعاينة.<sup>1</sup>

وهذا طبقاً للمادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية من أجل ممارسة حقّها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسيّة، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادي التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملّص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.<sup>2</sup>

**5. حق التقادم:** نصّت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حدّدت الأجل يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدودة (04) سنوات إلا في وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يأتي:

✓ تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها،

✓ القيام بأعمال الرقابة،

✓ قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

**6. حق إجراء البحث:** نصّت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويُقصد به إجراء التحقيق من طرف الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضريبية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يُمارس ابتداءً من الساعة 08 صباحاً إلى 20 مساءً في المجالات ذات الاستعمال المهني، وتتميّز كل عملية تدخل تحرير محضر تدوّن فيه التحريات التي تمّت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجّل فيه جرد الوثائق التي سلّمها المكلف بالضريبة.

<sup>1</sup> سعيدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصّص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009-2010، ص4.

<sup>2</sup> المادة 39، قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، ص43.

## ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة:

يحتاج المكلف بالضريبة إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بمهمة التحقيق وبالتالي يجب خلق توازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية كما يجب على الأعدان المحققين احترام هذه الضمانات، وفي حالة الإخلال بما فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق، ومن أهم هذه الإجراءات:<sup>1</sup>

1. الإعلام المسبق: طبقاً للمادة 20-04 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن الشروع في إجراء أي

تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة وذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته على ان يستفيد من أجل أدنى للتخصير مدته (10) أيام ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار.

2. الاستعانة بمستشار: لقد منح المشرع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، سواء كان محاسباً أو مستشاراً جبائياً، محامياً، وهذا قصد متابعة سير عمليات المراقبة، ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية.

3. تحديد مدة الرقابة: إن مدة التحقيق الجبائي محددة قانونياً.

أ. في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تتجاوز هذه المدة سنة واحدة من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق

ب. أما في التحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من (04) أشهر فيما يخص:

✓ مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

✓ كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

ويمدد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 و 1000.000 دج، عن كل سنة مالية يحقق فيها، ويجب أن لا تتجاوز مدة

<sup>1</sup> محمد عتاب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، المرجع السابق، ص 97.

التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى 09 شهر إلا أن الإدارة الجبائية غير مقيّدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه في حالة:<sup>1</sup>

✓ استعمال مناورات تدليسيّة مثبتة قانوناً.

✓ تقديم المكلف بلضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق.

✓ عدم الردّ أو الردّ المتأخر على طلبات التوضيحات والتبريرات.

4. عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة: بموجب المادة 20-03 من قانون الاجراءات الجبائية والتي تنصّ بعد انتهاء التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معيّنة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم وباستثناء حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسيّة أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية لنفس الضرائب والرسوم وللفترة نفسها.<sup>2</sup>

5. السر المهني: تبعاً لأحكام المادة 65 من قانون الإجراءات والتي تنصّ على الإلتزام بالسر المهني أن يُلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرّض للعقوبات المقرّرة في نفس المادة، كل شخص مدعوا أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.<sup>3</sup>

6. الإشعار بالتقويم: يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وذلك حتّى في غياب التقويمات، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ويجب أن يكون مفصلاً ومعطلاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومما فيه أسباب وطرق التقويم المتّبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوماً وقبل انقضاء أجل الردّ على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

<sup>1</sup> وزارة المالية، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2010، ص 80

<sup>2</sup> قانون الاجراءات الجبائية، المادة 20 مكرّر 3: (قانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012) يتضمّن قانون المالية لسنة 2013، ص 19.

<sup>3</sup> المرجع السابق، المادة 65 (القانون رقم 6-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007)

7. **حق الطعن:** لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يُعدّ حقاً من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، وتلك النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي والتعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية، وهذا ما تناولته المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يعرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الحوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه في أجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ استلام قرار الإدارة.<sup>1</sup>

### ثالثاً: واجبات المكلفين بالضريبة

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الواجبات أحدهما جبائية والأخرى محاسبية

#### 1. الواجبات الجبائية:

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

✓ **التصريحات الجبائية:** هي عبارة عن وثيقة يستعملها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه... إلخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة، لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف وهناك عدّة أنواع من التصريحات الجبائية:<sup>2</sup>

• **التصريح بالوجود:** يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، والذين يخضعون للضريبة الجغرافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات، يتم اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوماً من بدء النشاط حيث يتم التصريح لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط ويجب أن يتضمن المعلومات التالية: الاسم واللقب، العنوان سواء من نفس الوطن أو خارجه.

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية (القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ص71)

<sup>2</sup> قמיד آسيا، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014، ص54.

• **التصريح الشهري:** على كل شخص خاضع للضريبة سواء معني وطبيعي أن يقدم تصريحاً شهرياً وقبل 20 يوم الأولى من كل شهر، إلى قابض الضرائب، فمثلاً يجب اكتتاب التصريح الشهري (سلسلة G50)، يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال الشهر السابق، ومن جهة أخرى تفصيل العمليات الخاصة بالرسم النشاط المهني، والتي تسدد في نفس الوقت مع تقديم هذا الكشف وفي حالة التوقف على النشاط نهائياً أو مؤقتاً فإن الشركة ملزمة بتقديم تصريح في العشر أيام الأولى التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريح.

• **التصريح السنوي:** على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسم المماثلة اكتتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة، وهذا من خلال نموذج "استمارة" تقدمه للإدارة الجبائية وقد خصت المادة 151 الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات "IBS" يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالنسبة للسنة المالية السابقة، إذا سجلت المؤسسة عجزاً، يُقدم التصريح بمبلغ الحجز ضمن نفس الشروط.... إلخ.<sup>1</sup>

حيث يجب أن ترفق هذه التصريحات "الوعاء الضريبي" وثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة.

أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي « IRG » ملزمون أيضاً بملاء تصريح قبل 01 أبريل من كل سنة مالية حيث يتضمن التصريح إجمالي الأرباح والمداخيل المحصلة خلال السنة المالية السابقة كما يجب أن ترفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف ويجب أن تكون هذه التصريحات مصادق عليها من طرف محاسب معتمد، حيث هذا التصريح يسمح للإدارة من معرفة الوضعية الجبائية للمكلف من خلال مقارنة التصريح السنوي والشهري للمكلف، وحتى في عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ فإن المكلف غير معفي من هذا الإلزام.

• **التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة:** وهي في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط المكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل 10 أيام ما يلي:

<sup>1</sup> المادة 181، من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، ص 77.

✓ تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها الضريبة.

✓ تصريح خاص بالمداخيل الصنافية.

**ملاحظة:** هذه التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداءً من تاريخ التوقف عن النشاط، وفي حالة الوفاة لمستغل خاضع للنظام الحقيقي فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل أهل المتوفي من خلال 6 أشهر التي تلي تاريخ الوفاة.<sup>1</sup>

## 2. الواجبات المحاسبية:

يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية والتقيّد بها من خلال مسك محاسبة صحيحة ودقيقة طبقاً لنظام المحاسبة المالية (SCF).

✓ محاسبة تتماشى مع محتوى النظام المحاسبي المالي الساري العمل به.

✓ مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها، وعلى رأسها دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد، ويجب أن يمسك بالکیفية المنصوص عنها قانوناً.<sup>2</sup>

✓ يمسك دفتر الجرد ودفتر اليومية بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقيم الصفحات ويوقع عليهم من قاضي المحكمة، كما يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والسندات المرسلّة والصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.

## المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة المالية

إنّ الاجراءات والقوانين للرقابة الجبائية تعتمد على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخوّل لها قانوناً، وتمارس بطريقة منظّمة وفعالة للوصول إلى تحقيق أهدافها المنشودة والمرتكزة أساساً على مكافحة التهرب الضريبي، فقد حوّل المشرع الجزائري للأعوان هذه الأجهزة في مجموعة من الواجبات والحقوق التي لا بدّ من الاستناد عليها لأداء مهمتهم الرقابية.

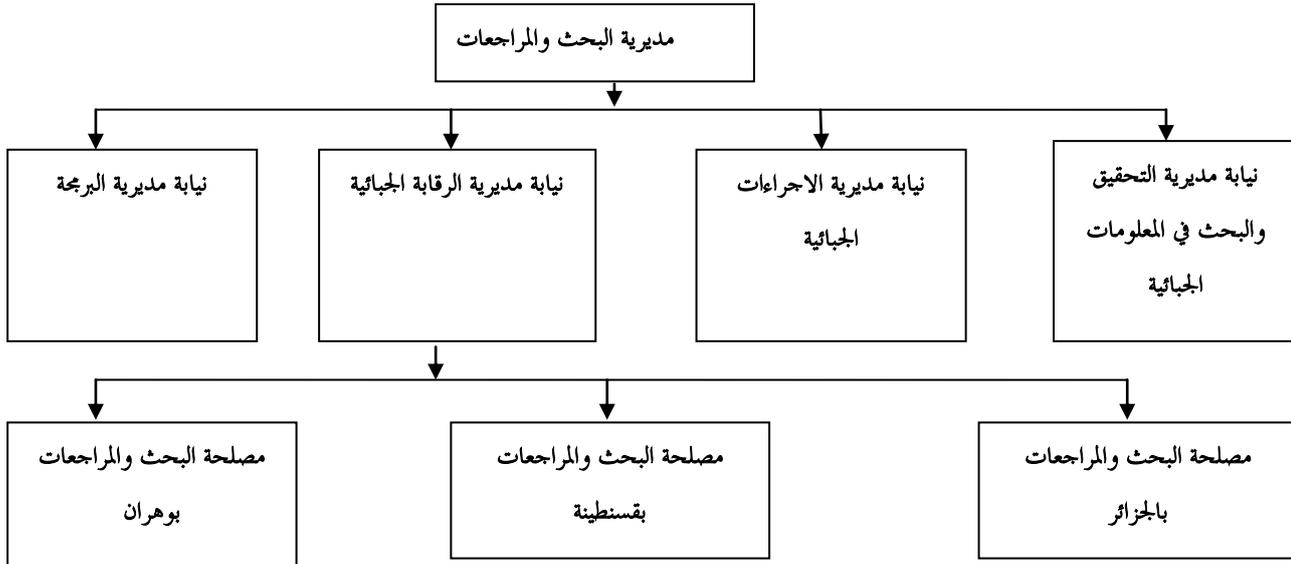
<sup>1</sup> المادة 195، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 98.

<sup>2</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2011-2012، ص 115.

أولاً: أجهزة الرقابة الجبائية:

وتتمثل أجهزة الرقابة الجبائية فيما يلي:

1. مديرية بحث المراجعات(المركزية): أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 الصادر في جويلية 1995 والمتضمن التنظيم الإداري والمركزي لوزارة المالية وقد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي غطائها يمتد على مستوى التراب الوطني، وقد كان الانطلاق الفعلي لنشأة "مديرية الأبحاث و المراجعات" في سبتمبر 1998.<sup>1</sup> وهي تكلف بنفس الأعمال التي تقوم بها مديرية الرقابة الجبائية والمصالح الجبائية بمحاربة التهرب الضريبي، تستند المهام إلى أربعة مديريات فرعية "نيابة مديرية البرمجة- نيابة مديرية الرقابة الجبائية- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية- نيابة مديرية التحقيقات الجبائية- نيابة مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية".
- الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والمراجعات.



المصدر: الجريد الرسمية العدد 75-228 الصادرة في 22 ذو القعدة 1428 الموافق لـ 02 ديسمبر

.2007

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 98-228، المتضمن إنشاء مديرية الأبحاث والمراجعات، الصادر في جويلية 1995.

يتم تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذي يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يكون انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك، وهذا باقتراح الملفات المراد مراقبتها والتحقيق فيها من طرف مفتشيات الضرائب أولاً، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، ثم يصادق على البرامج أو يغير من طرف مديرية البحث والمراجعات واعتماداً على صلاحيات مديرية الأبحاث والمراجعات في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بـ:

أ. الكشف عن التيارات الكبيرة لتهرب الضريبي.

ب. جعل الرقابة الجبائية أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.

ج. إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية بالإضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات، حيث أنها تسند لها مهمة تنفيذ برنامج التحقيق.

في هذه المديرية ثلاث مصالح مختصة في رزمة وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي وتمثل هذه المصالح

في:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.
- مكتب المراقبة الجبائية.

ولقيام هذه المصالح بهذه المهام، فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين الذين يتألفون من:

✓ **نائب المدير:** هو المسؤول عن إعداد البرامج والتحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقاً للقانون، ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوماً بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

✓ **رئيس فرقة البحث والتحقيق:** إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبر لا تقل عن ستة سنوات كمحقق جبائي.

ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولاً عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، أو هو مسؤول أيضاً مع المحققين على القضايا المبرجة لصالح فرقتهم ويتدخل أحياناً عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

- **المحققين:** حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين:

- على الأقل له رتبة مراقب وهذا التزاماً بالتشريع.
- الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.
- بطاقة انتداب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم.
- مراقبة المكلفين بالضريبة في مختلف برامج الرقابة.

ويقوم المراقب بمعالجة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المحقق معه وإفقال عملية التحقيق تحت الإدارة وبحضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم عملية التحقيق في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف رئيس الفرقة تحت طلب من المكلف بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

### 3. مديرية كبريات المؤسسات:

تدعياً لمديرية الأبحاث والمراجعات في مكافحة التهرب الضريبي والتسيير الفعال للرقابة الجبائية وخاصة فيما يخص الشركات الكبرى، تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي في رقم 02-303 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم

التنفيذي رقم 494-2005 المؤرخ في 26/12/2005 الذي يحرر تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، ولكن ما لوحظ هو أنه حتى وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العلمي.<sup>1</sup>

- ✓ الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين في ميدان المحروقات وكذا الشركات التابعة لها.
- ✓ شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يساوي أو يفوق بـ: 100.000.000 دج.
- ✓ الشركات المقيمة في الجزائر العضوية في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة في الجزائر.

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثقة منها تتمثل في:

- ✓ المديرية الفرعية لجباية المحروقات.
- ✓ المديرية الفرعية للتحصيل.
- ✓ المديرية الفرعية للتسيير.
- ✓ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- ✓ المديرية الفرعية للمنازعات.

تكلّف مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، المراقبة، ومنازعات الضرائب والرسوم على عاتق الأشخاص المعنويين والمجمعات المشكلة بقوة القانون مهما كانت صفاتها القانونية والاجتماعية والاقتصادية.

### المطلب الثالث: حقوق والتزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

يتمتع المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية ببعض الحقوق التي منحها لهم القانون كما عليهم التزامات يجب التقيّد والالتزام بها، وسيتم توضيحها كالتالي:

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 02-303، المتضمن لإنشاء مديريات كبريات المؤسسات، المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002.

أولاً: حقوق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: تتمثل في:

1. الإعلام المسبق: لا يمكن الشروع في أي تحقيق في الحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في الحاسبة.<sup>1</sup>
2. الاطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية: قبل الخضوع في عمليات التحقيق يجب إجباراً على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين، حيث يقوم المراقب بمنح هذه الوثيقة مرفوقة بالإشعار بالتحقيق إلى المكلف المراقب في أول يوم لتدخله.<sup>2</sup>
3. إمكانية الاستعانة بمستشار جبائي: تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه، لكن حضوره ليس ضرورياً أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.<sup>3</sup>
4. حق الاطلاع والرّد على نتائج الرقابة الجبائية: من حق المكلف الذي خضع لإجراءات الرقابة الجبائية مهما كان نوعها، أن يطلع على نتائج هذه الرقابة وبشكل مفصّل، وفي هذا الإطار يجوز له إبداء كل الملاحظات والانتقادات التي يراها ضرورية حول هذه النتائج في غضون 40 يوم.<sup>4</sup>

ثانياً: التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية:

يجب على المكلف احترام الالتزامات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو طابع جبائي، حتى يتفادى العقوبات الجبائية وقد ذكرت هذه الالتزامات في المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري والتي نلخصها فيما يلي:<sup>5</sup>

<sup>1</sup>Jean Luis Goepf, La Gestion Du Risque Fiscal, Paris, Edition Galion, 2001, P53

<sup>2</sup> سليمان عنبر، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2011-2012.

<sup>3</sup> سهام كردودي، المرجع السابق، ص 101.

<sup>4</sup> سليمان عنبر، المرجع السابق، ص 85.

<sup>5</sup> المواد 9-10-11-12 من القانون التجاري الجزائري، (ص: 19، 20).

- مسك دفتر اليومية.
- مسك دفتر الجرد.
- حفظ دفاتر المحاسبة والسندات المرسلة.

بالإضافة إلى التزامات أخرى جبائية متعلقة بتنظيم سيرالتحصيلات الجبائية من المكلفين إلى المصالح الجبائية، حيث يجب التقيد التام بالتنظيم والاجراءات التي تفرضها الإدارة الجبائية من خلال التصريحات الضريبية المعتمدة ومواعيد تقديمها.

### 1. الالتزامات ذات الطابع المحاسبي: يجب الحفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في

القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لا سيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والاطلاع والتحقيق لمدة 10 سنوات، والمنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري ( المذكور سابقا)، وهذا ابتداءً من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.<sup>1</sup> أما الدفاتر المحاسبية القانونية والملزمة على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هي:

أ. **دفتر اليومية:** نص القانون التجاري على أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقدم فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم، ومن ثم يجب أن تُقيد في الدفتر جميع العمليات التجارية التي يقوم بها التاجر من بيع أو شراء أو افتراض أو دفع أو قبض للأوراق النقدية أو التجارية أو غير ذلك، ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سبب كافي لإلغاء ورفض محاسبة للمكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

ب. **دفتر الجرد:** إن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل القيام بإنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصيغة القانونية، وأن يخلو من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> قانون الاجراءات الجبائية، المرجع السابق، المادة 12، ص7.

<sup>2</sup> سهام كردودي، المرجع السابق، ص62.

<sup>3</sup> إلياس قلاب ربيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص36.

- **الالتزامات ذات الطابع الجبائي:** وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة. وتنحصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات نذكر منها:
  - **التصريح بالوجود:** يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي أن يقدموا في الشهر الأول من بداية النشاط إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه للإدارة.
  - كما يجب أن يدعم هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانوناً لشهادة الميلاد المستخرجة من المصالح المدنية للبلدية التي يولد فيها الممولون ذوي الجنسية الجزائرية أو الأجنبية وكذا العنوان في الجزائر وخارج الجزائر إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية.<sup>1</sup>
- **التصريح السنوي:** يجب على كل مكلف بالضريبة تقديم الميزانية الجبائية وملاحقها المرفقة، مع التصريح بالمداخيل والأرباح المحققة، من خلال ملئ نماذج واستمارات مقدّمة من طرف الإدارة الجبائية، ويقدم ذلك حتى في فترة التوقف المؤقت لأن الإدارة لم تعفيه من هذا الالتزام، كما يتم إيداع التصريحات السنوية بكل ملحقاتها القانونية ليستخرج الوعاء الخاضع للضريبة وهذا قبل الفاتح من شهر أفريل للسنة الموالية من الدورة المقفلة المعنية بالتصريح.<sup>2</sup>
- **التصريح للرسم على القيمة المضافة:** على كل خاضع للضريبة أن يقدم شهرياً وقبل العشرين يوماً الأولى من الشهر الموالي الذي حقق فيه رقم الأعمال لقبّاضة الضرائب المختلفة المختصة إقليمياً، في حالة التسديد في كل ثلاثي يستحق هذا الرسم قبل 20 من الشهر الموالي للثلاثي الذي حقق فيه رقم الأعمال كشف يبين فيه من جمعة مبلغ العمليات المنجزة، ومن جهة أخرى تفصيلاً بالعمليات الخاصة بالرسم وتسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف.<sup>3</sup>
- **التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة:** في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروضة على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري، أو غير التجاري ووجب على المكلفين بالضريبة أن يُشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل (10) أيام كما هو محدد أو يحيطوه علماً

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 40.

<sup>2</sup> إلياس قلاب ربيح، المرجع السابق، ص 37.

<sup>3</sup> سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص 63.

بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعلياً وذلك عند الاقتضاء اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.<sup>1</sup>

• **وضع رقم التعريف الإحصائي:** نصّ قانون المالية على وضع رقم التعريف الإحصائي وهو يعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة حيث "العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم البطاقة الجبائية تمّ استبدالهما بعبارة "رقم التعريف الإحصائي" لهذا يجب على كلّ الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حرفاً أو تقليدياً، ليشيروا إلى رقم التعريف الإحصائي على كلّ الوثائق المتعلقة بنشاطهم، وفي حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي والتصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق:<sup>2</sup>

- ✓ تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على اقيمة المضافة.
- ✓ تسليم المستخرجات من جدول الضرائب.
- ✓ مختلف التخفيضات، منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم، اكتتاب استحقاقات.

<sup>1</sup> إلياس قلاب ربيح، المرجع السابق، ص37.

<sup>2</sup> سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص99.

## المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية

في إطار تدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي تسعى الدولة الجزائرية إلى عدّة إجراءات تشريعية وتنظيمية، وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى.

## المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات

إنّ مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أنّ مراجعة وتتبع أنشطتهم المختلفة، يتطلّب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارات كالجمارك ومديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مردود أفضل، وذلك من خلال اطلاعها على المعاملات التجارية مع باقي العالم في كل ما يتعلّق بالتصدير والاستيراد التي يقوم بها المكلفون، ومراقبة حركة رؤوس أموالهم، وكذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة والأسعار عن طريق أعوانهم بتدخلاتهم العديدة على التجار والتي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب ومحاوله القضاء عليها وقد تأكّد هذا المبدأ بصفة واضحة في قانون المالية سنة 1997 وبعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات.<sup>1</sup>

وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب، جمارك، تجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على مستوى المركزي والجهوي والمحلي والمكلفة مباشرة بتطبيق برامج مكافحة الغش والتهرب الضريبي والممارسات المشبوهة، غير أنّ نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقيق الشروط التالية:<sup>2</sup>

✓ اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان وأكثرهم وذلك من طرف الإدارات الثلاثة، ويجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة ولا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل.

✓ نظراً للعمل المكثّف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق

<sup>1</sup> قانون المالية 1997، ص 54.

<sup>2</sup> رجال نصر، محاربة ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصّص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة ورقلة، 2007، ص 71.

**أولاً: تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية، تجارية، جمركية):** نظراً لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي وما ينتج عنه من خسائر كبيرة للخبزينة العامة، الذي انعكس سلباً على الاقتصاد الوطني، لا سيما وأنّ الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرّية التجارة ممّا زاد في عدد المستوردين، وقصد زيادة مردودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي، بات من الضروري وضع سياسة تقوم على التنسيق بين الإدارات على المستوى المركزي، الجهوي، وكذا الولائي.

**ثانياً: أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى:** إنّ نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعدّ سبباً يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن وجه ولوضع حد أمام كل هذه الصعوبات ومن أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح وطيد العلاقة بين الإدارات والهيئات الأخرى أمرٌ حتمياً ذلك يرجع إلى أنّ هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن يساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزتهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

إنّ وضع سياسة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلّب التنسيق بين الإدارات المعنية التي يمكن أن تتركز على النقاط التالية:<sup>1</sup>

- ✓ التنسيق في برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة لضرائب الجمارك، تجارة ومصالح الأمن.
- ✓ هذا الإجراء يعدّ ضرورياً خاصةً عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخففة " اقتصاد سرّي " والأشخاص الذين يمارسونها.
- ✓ هذا التدخل المشترك يُمكن أن يُسفر عن نتائج إيجابية انطلاقاً من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن استغلالها بنتيجة مشتركة ومقنعة، التي تلعب دور هام في تشخيص المتهربين الموجودين.
- ✓ التنسيق الثنائي دائماً وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

1. **التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك:** من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر تمدّها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظراً لما لها من

<sup>1</sup> رجال النصر، المرجع السابق، ص73.

إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات كلّ ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخصّ الاسترادات الخاصة بالمكلف.

2. **التنسيق مع مصالح التجارة:** قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلّل من حالات التهرب أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والسعر ومديرية الإحصاءات التي تساعدها في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة، التي تؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع والخدمات.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الغرامات والعقوبات الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة إلى أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي في هذا المجال فرض المشرّع الجزائري عدّة إجراءات عقابية كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة، وزيادة مردوديتها، ويوجد نوعين من العقوبات هما: الغرامات الجبائية والغرامات الجنائية.

**أولاً: الغرامات الجبائية:** تتمثل هذه الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة ويتّضح ذلك كما يلي:<sup>2</sup>

#### - غرامات التأخير

#### 1. الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي:

حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم صاحب التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 40%.

<sup>1</sup> رجال نصر، المرجع السابق، ص72.

<sup>2</sup> ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطب المحمدية، الجزائر، 2004، (ص ص:56،57).

2. غرامات للتأخير في عدم التصريح: يترتب التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانوناً، دفع غرامة مالية قيمتها تتغير حسب مدة التأخير وطبيعة الضريبة المستحقة، فبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات حددت الغرامة المالية كما يلي:

- 10% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد.

- 20% إذا لم تتعد مدة التأخير شهرين.

- 40% إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل 30 يوماً ابتداءً من تاريخ التبليغ، أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، وحسب المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة المعدل حسب قانون المالية لسنة 2000، فإنه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10% وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.

3. الغرامة بسبب النقص في التصريح: حسب الفقرة الأولى للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي غرامة مالية تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يتضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كما يلي:<sup>1</sup>

✓ 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

✓ 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

✓ 40% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 20.000 دج.

ثانياً: العقوبات الجبائية:

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه كل من حاول التخلص أو التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كان كلياً أو جزئياً، فإنه يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 50.000 دج

<sup>1</sup> المادة 193 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، ص15.

و 20.000 دج ويجبس لمدة سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى العقوبات وتشمل الأعمال التدليسيّة على وجه الخصوص ما يلي:<sup>1</sup>

✓ الإغفال عن قصد تسجيل حسابات أو تسجيلات أخرى غير صحيحة أو صورية في كل من السجل اليومي وسجل الجرد.

✓ الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.

✓ استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية

كما تطبّق العقوبات السابقة على الشركاء مرتكبي هذه المخالفات كالمحاسبين المعتمدين أو من لهم دراية بأمور الجباية كالمستشارين الجبائين، أو حتى الوكلاء، أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى الغرامات الجبائية، قد يتعرّض المكلف إلى عقوبات جبائية، كما جاء في المادة 117 التي تنصّ على أنه من تمّص أو حاول التملّص بصفة جزئية أو كلية عن طريق استعماله لطرق تدليسيّة يعاقب بغرامة مالية مبلغها يتراوح من 5.000 إلى 20.000 دج بعقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى العقوبات وتعتبر أعمالاً تدليسيّة على وجه الخصوص فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة هي:

✓ إخفاء المبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم ومن بينها عمليات البيع بدون فواتير.

✓ سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيولة دون تحصيل الضريبة المستحقة .

كما يمكن للإدارة الضريبية اللجوء إلى بعض الطرق الأخرى كأسلوب عقابي أهمها:

✓ منع المكلف من مواولة نشاطه المهني، غلق بعض مقرّاته، توقيف الحساب البنكي وحجز ممتلكاته

**المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.**

تختلف صورة الرقابة الجبائية باختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق، والغرض المراد بلوغه، حيث حوّل المشرع الضريبي للإدارة حق ممارسة التحقيق المعمّق والتحقيق الحاسبي بهدف التأكّد من التصريحات المقدّمة من طرف المكلفين، حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هي:

**1. التحقيق الحاسبي والذي يتعلّق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق.**

<sup>1</sup> نصر مراد، المرجع السابق، (ص ص: 57-58).

2. والتحقيق المصوب في المحاسبة ويهتم بمراقبة ضريبة معينة.
3. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تدعيماً للتحققين السابقين و يخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

وستتطرق لهم بشيء من التفصيل فيما يلي:

### أولاً: التحقيق المحاسبي والجبائي

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات التي يُستهدف منها مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلّف بالضريبة وفحص محاربه (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها طبقاً للمواد 20-01 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلّف بالضريبة على مصادرة الأخطاء التي وقعت في هذه الحالة، يمكنه أن يطلب لاحقاً تخفيض الزيارات، يتجه لهذه ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

✓ يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من المكلّف بالضريبة يوجهه كتابياً وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة.

### 1. إنجاز عملية التحقيق:

لإتمام عملية المراقبة المحاسبية يتعين على الإدارة اتباع عدّة خطوات وهي كالآتي:

أ. **العمليات التحضيرية لعملية التحقيق:** إنَّ أوّل عملية تتم بقيام الأعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيديّة في المكتب، وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقيّة للمكلّف المراقب من خلال مسك الملف الكامل لها، الملف الشخصي، الملف الضريبي والمكون من تصريحاته الخاصة بكل أنواع الضرائب الخاضع لها، ويجب الإشارة

<sup>1</sup> قانون الاجراءات الجبائية، المرجع السابق، 20 مكرّر 1: القانون رقم 13-18 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013 يتضمن قانون المالية سنة 2014، ص18.

إلى أن المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية والمتمثلة في E-31 و K-37 لضمان السير الحسن لعملية التحقيق.

- بيان مقارنة الحسابات الختامية E-31 : « état comparatif des lilans »

E-31 هو طبعة تظم كل الحسابات المرفقة بالإقرارات ويبيّن حركة العقارات واهتلاكها ، حيث يخصص لمعالجة أهم حسابات الميزانية، أصول وخصوم والتصريحات السنوية، يسمح هذا البيان المحقق بمتابعة التغيرات في حساب الاستثمارات، الإهلاكات المطبقة عند توقف الاستثمار كما يسمح بإعطاء لمحة عن الحالة المالية للمؤسسة.

- كشف المحاسبة "k-37" "relève de comptabilité"

k-37 هو طبعة يعرض فيها كيفية فحص حسابات النتائج ويسمح بمتابعة تحركات رقم الأعمال والأعباء، معدلات الربح الإجمالي، القيمة المضافة والربح الصافي لكل نشاط، حيث يتضمن كشف مفصل للأعباء المطروحة لنتائج المؤسسة، وكشف ملخص للتفاصيل والقواعد المفروضة وأهم النتائج المصرح بها.

إنّ عملية التحقيق في المحاسبة تُنجز عبر عدّة مراحل وقواعد محدّدة قانوناً وهذا من أجل ضبط سير إجراءات عملية الرقابة وهي متمثلة في ما يلي:

ب. الإشعار بالتحقيق: يجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بعملية التحقيق وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل تسليم مرفق بميثاق المكلف بالضريبة مع إعطاء المكلف مهلة 10 أيام لتحضير وثائق المحاسبة للتحقيق، حيث يجب أن يحتوي الإشعار على:

✓ الأجل الأدنى وهو 10 أيام لتحضير المكلف للوثائق المحاسبية لعملية التحقيق ابتداءً من تاريخ استلامه الإشعار.

✓ اسم وعنوان المكلف واسم المؤسسة.

✓ تاريخ وساعة بداية عملية التحقيق في عين المكان، وكذلك تاريخ إرسال الإشعار.

✓ الوثائق التي يجب مراجعتها، وكذلك الضرائب والرسوم التي سيتم التحقيق فيها.

✓ السنوات المعنية بالمراقبة وغالباً ما تكون أربع (04) سنوات.

✓ يجب أن تحمل الوثيقة عنوان وختم مصلحة الضرائب وأن توقع من طرف المحققين ورئيس الفرقة، م ع ذكر أسمائهم ورتبهم، ويرسل الإشعار برسالة مسجلة تحمل رقماً معيناً من سجل الإرسال لدى المصلحة وتكون مرفقة بإشعار الاستلام.

ج. سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف: يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل إجراء التحقيق المحاسبي، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح باسم شخص طبيعي (باسم الشركة) أو مفتوح باسم شخص طبيعي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب ... أو الشركاء، كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية والسنوية لهذا الأخير من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانوناً وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد، أو مؤجلة قانوناً وبطريقة غير منتظمة، أو حتى لم تودع أصلاً.

د. المعاينة في عين المكان: تبدأ هذه المرحلة باتصالات بين المحققين والمكلف بالضريبة أو مدير الشركة أو ممثله، فهذا الاتصال مهم بالنسبة لعملية التحقيق حيث تسمح لهم بخلق جو من الثقة المتبادلة، وتسمح أيضاً للإدارة الجبائية بزيارة محل ممارسة نشاط المكلف ومحاورته، ويرتكز المحقق في حوار مع المكلف على مختلف النقاط الملاحظات خلال دراسته للملف الجبائي، ومن هذا الحوار يجمع المحقق بعض المعلومات التي تلزمه لبداية عملية التحقيق.

ه. عملية جمع المعلومات: يقوم المحققون بجمع كامل لمختلف المتعاملين مع المكلف (زبائن-موردين)، ثم محاولة جمع المعلومات عن كامل التعاملات التي تتم بينه وبين هذه الجهات، وتسمح هذه العملية بمعرفة:<sup>1</sup>

- نشاط المؤسسة والهدف منه وعدد فروعها.

- الزبائن والعملاء عددهم، مخطّطهم الجغرافي وطرق الدفع، ومخطط النظام التجاري من توزيع وشراء.

- أسعار الشراء والبيع حالياً، وكذلك دوران المخزون، والأسعار التي يقيّد بها في الدفاتر.

- المستخدمين عددهم، إدارات، موظفين، عمّال، مسؤولين وممثلين .

- العلاقات مع المؤسسات الأخرى.

<sup>1</sup> [www.droit.dz.com](http://www.droit.dz.com) 2018 /03/21 11h.25min

- الوضعية الجبائية للمكلف.

- محاسبة المكلف وطرق تسجيل العمليات ونظام الاتصالات داخل المنشأة.

## 2. المراقبة الفعلية:

أقرّ المشرّع الجبائي أنه يتم التحقيق في محاسبة المكلف بعين المكان، أي بمحل ممارسة المكلف نشاطه، إلا في حالة طلب المكلف غير ذلك ويكون الطلب كتابياً وبعد موافقة مصلحة الضرائب على هذا الطلب، وهنا تبدأ فرقة التدقيق عملها حيث يشرع في عملية المراقبة الفعلية والتأكد من محاسبة الممول شكلاً ومضموناً.

أ. الرقابة الشكلية للمحاسبة (فحص المحاسبة من حيث الشكل): تتمثل هذه المرحلة في اطلاع فرقة التدقيق على الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري والمتمثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد، حيث تقوم الفرقة بإجراء فحص في شكل المحاسبة، ومن أهم الشروط التي يجب توفرها في هذه المحاسبة لكي تكون مقبولة:

ب. محاسبة كاملة ونظامية: تكون المحاسبة المالية كاملة ومنتظمة إذا تضمّنت من الوثائق والدفاتر الإلزامية والمنصوص عليها طبقاً لمواد القانون التجاري (9-10-11-12)

ج. محاسبة صحيحة ودقيقة: هذا الفحص يستلزم تأشيراً حسابياً لجميع أرصدة ومراقبة عمليات الترحيل، والتأثير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة إلى دفتر اليومية عن طريق وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات الدفاتر المساعدة، كدفتر المشتريات، ودفتر الصندوق، وزيادة على ذلك عملية الفحص لميزان المراجعة، حيث أنّ قاعدة القيد المزدوج تفترض وبصفة عامة أنّ مجاميع الأرصدة المدينة تساوي الأرصدة الدائنة، ويمكن ملاحظة هذا عن طريق إعداد ميزان المراجعة.

د. محاسبة مطابقة للواقع: وهذا يستلزم أن يكون بتبرير كل القيود المحاسبية في مبدأها وكميتها بحيث يبرر كل قيد بشكل حالة خاصة، وذلك باستعمال مستندات الإثبات والتي تختلف باختلاف طبيعة العمليات التي يمكن أن تكون شراء، توزيع، خدمات، أو الاستفادة من الخدمات بالإضافة إلى عمليات تسيير المخزونات.

## 3. فحص المحاسبة من حيث المضمون:

يقوم المحقق في هذه المرحلة بقراءة معمّقة للحسابات الرئيسية التالية:

أ. المشتريات: يظهر هذا الحساب مجموعة من المخالفات يمكن تصنيفها إلى مجموعتين:

التضخيم في المشتريات: هدفه تخفيض الربح الإجمالي وبالتالي تخفيض الربح الصافي (التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين - التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير مبررة محاسبياً بفاتورة الشراء... إلخ)

التخفيض في المشتريات: هدفه إخفاء الإيرادات الناتجة عن المبيعات (مشتريات دون فواتير، أخطاء مادية عمدياً - مشتريات تمت بالتجزئة، نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء... إلخ).

ب. المخزونات: يعتمد العون المحقق في فحصه للمخزونات على دفتر الجرد الذي يعتبر أهم وسيلة لمراقبة المخزونات، فيقوم بمقارنة الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي ويدرس عملية دوران مخزونات المكلّف ويتأكد من تسجيل قيمتها نقداً وكماً.

ج. المبيعات: إن مراقبة المبيعات المحققة تسمح بالتحقق من رقم الأعمال كونه إيراداً أساسياً للدولة، فيقوم المحقق بفحص فواتير وسجلات البيع ومقارنتها بحسابات البنك والصندوق وكذلك الموردين.

د. التحقيق في حسابات الميزانية: تمثل عملية التحقيق في التأكد من مطابقة السندات التي تعتبر وسيلة إثبات لكل محاسبة، ومنه معاينة حقيقية للمركز المالي للمكلّف وهذا عن طريق:

- أصول الميزانية: يمكن للمحقق التحقق من وجود جميع الأصول وأن إجراءات عمليات الاهتلاك تتم بطريقة صحيحة وقانونية، كما يتأكد أيضاً من الملكية الدائمة أو المؤقتة لجميع الممتلكات وكذلك قائمة التغيرات في الملكية.

- خصوم الميزانية: هي جميع مصادر الأموال المستحضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، وأنها موجهة من أجل تمويل نشاط المؤسسة.

#### 4. نتائج عمليات التحقيق المحاسبي:

يؤدي التدخل في عين المكان والتحقيق في وضعية المكلّف وكل ما يتعلق بنشاطه، ومراجعة دفاتره شكلاً ومضموناً إلى الحالات التالية:

أ. قبول المحاسبة: حيث يجب على فرقة التدقيق إبلاغ الممول بنتائج التحقيق وتنقسم إلى شطرين:

- **قبول صريح للمحاسبة:** أي أنّ التصريح مقنع بدرجة كبيرة وأنّ المحاسبة منتظمة وصادقة، وبالتالي فالإدارة ملزمة بإشعار المكلف بنتائج التحقيق وهذا دون أية تقويمات من طرف إشعار بغياب التقويم، وهذا حسب المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>
- **ج. قبول نسبي للمحاسبة:** أي أنّ هناك غموض وارتياب وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي، أي أن يكون هناك اتصال بين الممول والمحقق للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف حول هذه الانحرافات، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال وأساس فرض الضريبة ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منع مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.
- **ب. رفض المحاسبة:** لا يمكن لفرقة التحقيق أن ترفض محاسبة المكلف إلا في حالات قد نصّ عليها المشرع الجبائي، وذلك لحماية المكلف من تعسف الإدارة الجبائية وهي موضحة في المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية:
- ✓ عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق للأحكام المواد 09 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق "النظام المالي الخاسبي" وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.<sup>2</sup>
- ✓ عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- ✓ تتضمن المحاسبة أخطاء وإغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.
- ✓ تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائياً إثر رفض المحاسبة، وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.
- **ج. نهاية التحقيق:** تعتبر هذه المرحلة كخلاصة عمل المحقق حيث يرى ضرورة إجراء بعض التعديلات على أسس الضريبة باتباعه الإجراءات العادية للتقويم وهي كالتالي:

<sup>1</sup> قانون الاجراءات الجبائية، المرجع السابق، المادة 42: (القانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ص43.

<sup>2</sup> قانون الاجراءات الجبائية، المرجع السابق، المادة 43: (القانون رقم 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014)، ص43.

- إجراء التقييم الثنائي: يطبق هذا الإجراء على المكلف بالضريبة الذي تقبل محاسبته نسبياً، أي المكلف الذي يلتزم بمحاسبته ويقدم تصريحاته في الآجال القانونية، وبعد عمليات التوضيح والتبرير يكون هذا التقييم نهائي ولا يحق للمكلف بعد ذلك مناقشة المحقق.
- إجراء التقييم الأحادي: هو إجراء تقوم به الإدارة الجبائية دون أي نقاش أو اتصال مع المعني بالضريبة، لأن هذا الأخير لم يوفى بواجبه المحاسبي والجبائي أي عندما ترفض محاسبته، ويطبق هذا الإجراء إذا لم يجيب المكلف على الإشعار الموجه له قبل الفترة المحددة وهي 40 يوم.

### ثانياً: التحقيق المصوب في المحاسبة

يعدُّ التحقيق تحقيقاً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدّة أنواع من الضرائب أو شمل كلّ الفترة الغير المتقدمة، أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقلّ عن سنة جبائية.

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من ق.م.ت لسنة 2008 والمقتن في المادة 20 مكرّر من قانون الإجراءات الجبائية، وهو إجراء مراقبة التحقيق يعني فحص أقل شمولية، أكثر سرعة، وذو نطاق من التحقيق المحاسبي، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب التي تخصّ فترة محدودة قد تقلّ عن سنة محاسبية.<sup>1</sup>

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برامج أولية، بما أنّه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جرّاء التحقيق المصوب، طبقاً للمادة 20 مكرّر من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث نصّت على أنّ ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المقدم عند التحقيق المصوب يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبّقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب ويتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي

<sup>1</sup> المرجع السابق، المادة 22، ص 24.

والمفصلة أدناه، غير أنّ طابع التصويب الذي يميّز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير طبقاً للمادة 20-3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

وعليه نصّت أحكام المادة 20-4 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02).<sup>2</sup>

بالإضافة إلى ذلك بموجب أحكام المادة 20-5 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين 30 يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداءً من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقويم.<sup>3</sup>

علاوة على ذلك لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طالب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسم موضوع التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب (طبقاً للمادة 20-1 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية).<sup>4</sup>

### ثالثاً: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بتعدّد النشاطات وزيادة المداخل وتنوعها جاءت المراقبة المعمّقة لمجمل الوضعية الجبائية التي تتمثل في مجموعة التأكّد من التصريجات على الدخل العام ( المداخل المحقّقة خارج الجزائر- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... إلخ).<sup>5</sup>

حيث لا تتمّ هذه العملية إلا من طرف أعوان الإدارة التي لهم رتبة مفتش على الأقل.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق، المادة 20 مكرر 3، ص 19.

<sup>2</sup> المرجع السابق، المادة 20 مكرر 4، ص 20.

<sup>3</sup> المرجع السابق، المادة 20 مكرر 5، ص 21.

<sup>4</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013، المرجع السابق، ص 13.

<sup>5</sup> نفس المرجع، ص 31.

<sup>6</sup> قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، المادة 20، ص 22.

وكذلك بوجود المكلف بالضريبة وآخرون، المحاسب، المحامي، وكذلك لتسهيل عملية التحقيق في مجمل الوضعية حدّد المشرّع حدود للإدارة الجبائية، كما أنّه منح المكلفين بالضريبة حقوق من شأنها أن تساعد في مزاوله نشاطه بصفة عادية وتمثّل في إعطائه أجل 15 يوماً لتحفيز نفسه للتحقيق بعد أن يستلم إشعار بالتحقيق مرفوقاً بإشعار بالاستلام وكذا ميثاق المكلفين بالضريبة.

### 1. إعداد برامج التحقيق:

يتم التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية بدراسة الوثائق المحصّلة لدى إدارة الضرائب حيث يفحص المحقق تصريحات المكلف ومن خلال هذه الدراسة يحدد ما يملكه المكلف فيقوم:

أ. اختيار الملف: في نهاية كل سنة يقوم كل رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذين تظهر فيهم بعض الشكوك، من خلال الفحص الشكلي للمفاهم حيث ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، وبالتشاور بين هذه الاخيرة و المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، تحدّد القائمة وترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب لإعداد القائمة النهائية للأشخاص الذين سوف يخضعون للرقابة ويتم اختيار الملف انطلاقاً من المعايير التالية:

✓ ظهور عدم نزاهة التصريحات.

✓ وجود نية استعمال طرق تدليسيّة المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للمادة 193.

✓ وجود أموال غير مبرّرة بحوزة المكلف.

✓ ملاحظة الفروقات الكبيرة بين المداخيل المصرّح بها والرخاء والثراء الذي يعيش فيه المكلف وكذلك إنفاقه.

ب. فحص الملف: بعد إعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة، تقوم كل فرقة مكونة من شخصين، تكون لهم رتبة مفتّش كما نصّت المادة 21-2 من قانون الإجراءات الجبائية، بالتوجّه إلى المفتشّيات التي توجد فيها ملفات الأشخاص المحقّق في وضعيهم، حيث يسحب الملف الجبائي الخاص بهم

ويؤخذ إلى المكتب للفحص، وتسمح هذه النظرة بالتعرّف على طبيعة المداخل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي، وكذلك فحص ملف الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف ومستخدميه.<sup>1</sup>

**ج. جمع المعلومات من مصادر خارجية:** عند انتهاء المحقق من فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالموّل، يلجأ إلى أبحاث خارجية باستعمال الحقوق التي منحها له المشرّع، حيث يتّصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مباشرة مع المكلف لأجل الحصول على معلومات توضيحية يعتمد عليها، كما يقوم بفحص الحسابات البنكية للمكلف ولا يجوز للبنك الاعتراض على طلبات المحقق، وكذا مراقبة الأموال المحصّلة من بيع العقارات أو الأموال التي يحصل عليها من الميراث.

## 2. سير عملية التحقيق

بعد انتهاء المحقق من الإجراءات القانونية لعملية التحقيق، وجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات المساعدة من خارج منشأة المكلف، وإن لم تكن تلك المعلومات كافية للمحقق بقوة القانون من طلب تبريرات وتوضيحات من المكلف وذلك من أجل التأكّد من مصداقية التصريحات، ويعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي.

### أ. طلب التبريرات: تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات التالية:

- فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.
- فيما يخص التكاليف التي تمّ خصمها من الدخل الإجمالي: حيث تتوفر لدى إدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمدخيل هامة مقارنة مع تلك المصرّح بها، وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصّصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار، لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التدليس.

**ب. طلب التوضيحات:** تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وتخصّ أي نقطة واردة في التصريح.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق، المادة 21: مكرّر 2، ص 24.

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013، المرجع السابق، ص 32.

## 2. نتائج عملية التحقيق المعمق:

عندما يتوصّل المحقق إلى تشكيل النتائج فإنه يقوم بأحد الإجراءين التاليين:

أ. إجراء التصريح الحضورى: تطبّق نفس التدابير العامة الواردة مسبقاً حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولا سيما فيما يخص الإشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقويمات، تبرير إعادة التقويمات المقترحة ومنح أجل رد إضافي مدته 40 يوم للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقويم المصحح، المناقشة الشفوية الحضورية وفق طلب تحكيم المسؤول الأول لمصلحة التحقيق المادة 21-5 من قانون الاجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

ب. إجراءات التصريح التلقائي: هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة، إذا لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانوناً أو لم يستوعب وضعيته الجبائية، وإذا لم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة، وعليه فإنّ هذه الأخيرة تحدّد تلقائياً القاعدة المناسبة لفرض الضريبة، إنّ القواعد المحدّدة من طرف الإدارة يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة، وتبقى الضمانات المقدّمة للمكلف في حالة التصحيح الحضورى سارية المفعول عند التصحيح التلقائي.<sup>2</sup>

### رابعاً: الرقابة المفاجئة

إذ يمنع القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معائنات مادية قبل الرقابة المعمّقة للوثائق المحاسبية وبالتالي الهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعائنات المادية التي تفقد قيمتها وإن أجّلت والمتمثلة في:

- ✓ معاينة وسائل الانتاج، الجرد المادي للوسائل المنقولة وكذا الوسائل البشرية.
- ✓ معاينة وجود الوثائق المحاسبية، ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها بمجرد قيد المخزون.
- ✓ كشف أسعار البيع المطبّقة من قبل المؤسسة.
- ✓ وهذا كلّ من أجل جمع المحقّق أكبر قدر ممكن من المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو مصرّح به.

<sup>1</sup> المرجع السابق، المادة 21 مكرّر 5، ص 24.

<sup>2</sup> ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013، المرجع السابق، ص 32.

وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة ويسجّل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي ويطلب من المكلف التوقيع عليه إن رفض هذا الأخير التوقيع يتم تبيان ذلك في محضر المعاينة.

حيث تنصّ أحكام المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية على: "في حالة مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر المادية للاستغلال أو لوجود الوثائق المحاسبية أو لوضعها يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة، لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد مرور أجل التحضير المنصوص عليه سابقاً والذي يسمح للمكلف بالضريبة أن يستعين بوكيل من اختياره"، لكن حضور الوكيل ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية لأن تأجيلها يفقدها قيمتها.

## خلاصة الفصل:

تُعَدُّ الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي حُوِّلت للإدارة الجبائية للتأكد من صحّة التصريحات المقدّمة، كما تعتبر أداة قانونية في الإدارة الجبائية تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقوّمها مما ينتج عنه التقليل من ظاهريّ التهرب والغش الضريبي لتزداد بذلك موارد الدولة التي تموّل بها الخزينة، وهذا ما يساعد بدوره في دفع عجلة التنمية ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية عمل المشرّع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة، وكذلك تنظيم هياكل إدارية وأُسند لكل من هذه المصالح مهام تقوم بها، وتتم هذه الإجراءات من بداية سحب ملف المعني، وإعادة تشكيل القاعدة الضريبية إلى غاية كشف الأخطاء، وصولاً إلى نهاية مهمة التحقيق.

الفصل الثاني: الإيرادات

الضريبة وطرق

تحصيلها

تمهيد:

تعبّر الإيرادات العامة عن جميع الأموال النقدية والعينية والمنقولة والعقارية التي ترد إلى الخزينة العامة للدولة وتغطي بنود الإيرادات المالية العامة وإزاء ما تقوم به الدولة ومؤسساتها وهيئاتها من إنفاق مالي وخدمات لجميع الأفراد والقطاعات في المجتمع، ولكي تقوم الدولة بالإنفاق العام فلا بدّ أن تتوفر لها المواد اللازمة لذلك، أي أنّ الوسائل التمويلية وتمثّل هذه الأخيرة دخولاً للدولة يطلق عليها الإيرادات العامة وعليه سنتناول موضوع الإيرادات العامة في النقاط التالية:

المبحث الأول: عموميات وأساسيات الإيرادات.

المبحث الثاني: مصادر الإيرادات العامة.

المبحث الثالث: طرق تحصيل الإيرادات الضريبية.

## المبحث الأول: عموميات وأساسيات الإيرادات.

تمثل الإيرادات العامة الأساس الهام الذي يتم الاستناد إليه في تمويل النفقات العامة التي تؤدي الدولة من خلالها نشاطاتها المالية، وبما يحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها عن طريق مآليتها العامة وسياستها المالية، إضافة إلى دور الإيرادات العامة في تحقيق هذه الأهداف، وفي هذا الباب سيتم تحليل ودراسة أهم جوانب الإيرادات العامة.

## المطلب الأول: تعريف الإيرادات العامة.

**التعريف الأول:** يقصد بها مصادر تمويل النشاط المالي للاقتصاد العام، حيث يتطلب القيام بتغطية النفقات العامة وتدير الموارد المالية اللازمة، وتحصل الدولة على هذه الموارد أساساً على الدخل القومي في حدود المقدرة المالية القومية أو من الخارج عند عدم كفاية هذه الموارد لمواجهة متطلبات الإنفاق العام ولقد تعددت أنواع الإيرادات العامة في العصر الحديث وتنوعت أساليبها واختلفت طبيعتها لأنواع الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** تعرف الإيرادات العامة بأنها الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** هي كأداة مالية، لمجموع الدخل لتي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.<sup>3</sup>

ومن التعاريف السابقة نستنتج تعريف شامل يشمل مفهوم الإيرادات العامة:

تعتبر الإيرادات العامة الوسيلة المالية التي تستطيع الدولة من خلالها تأمين المال اللازم لتغطية نفقاتها العامة، والقيام بالخدمات والوظائف الملقاة على عاتقها، وهي أداة للتأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق أهداف الدولة العامة كون كل إيراد من الإيرادات العامة تحصل عليه الدولة يعني اقتطاع جزء من دخول الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وتأثير ذلك على ثرواتهم وقراراتهم الاقتصادية لذلك اهتم الفكر المالي

<sup>1</sup> محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الثانية، 2008، ص21.

<sup>2</sup> محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص53.

<sup>3</sup> فليح حسين خلف، مبادئ المالية العامة، علم الكتب الحديث، الأردن، 2008، ص201.

بدراسة هذا الموضوع، وقد تعاضم هذا الاهتمام في الوقت الحاضر نتيجة تزايد النفقات العامة للدولة وسعي هذه الخيرة لزيادة وتنمية إيراداتها العامة لتغطية نفقاتها العامة المتزايدة.

### المطلب الثاني: تطور الإيرادات العامة وتبويبها

#### أولاً: تطور الإيرادات العامة<sup>1</sup>

لقد كان مفهوم الإيرادات العامة غير معروف لدى المجتمعات البدائية الأولى، إذ كان القيام بواجب الحراسة والدفاع عن الجماعة هو الوجه الوحيد للحياة المشتركة بين أفراد القبيلة الواحدة. فلم تكن ثمة حاجة إلى الإيرادات العامة ولو لتمويل الحروب ولكن هذا الوضع تطور نتيجة تمرکز السلطة بيد حاكم قوي وفي الأصل كان الحاكم مسؤولاً عن إيجاد الإيرادات اللازمة لتلبية رغباته وقيامه بواجباته. ذلك لأنه السيد المطلق للتصرف بالأموال الموجودة ضمن حدود بلاده، يمنحها حيناً للمقرين والحاشية، ويحتفظ بها عموماً للاستفادة من ريعها وإيراداتها، وكان نتيجة لذلك كل إيراد يأتي من هذه الملكية إنما هو إيراد التاج، ينفقه على تصريف أمور الدولة وتلبية حاجاتها، فلم تعرف الممالك والحضارات القديمة المؤسسات القانونية والسياسية التي تفرق بين شخصية الحاكم وشخصية الدولة، فكانت الملكية العامة، ملكية أميرية تعود لشخص الأمير، وكان مال الحاكم هو مال الدولة وخزينة الدولة هي خزينة الحاكم الخاصة. ولم تساعد هذه النظرة في إيجاد مفهوم للإيرادات العامة يختلف عن إيرادات الحاكم الخاصة. فكانت النظرية الغالبة حين انتشر "نظام الإقطاع في القرون الوسطى" « أن الأرض لله عز وجل يستخلف عليها أولياء الأمر فتكون لهم يوزعون أقاليمها بين أمراء الأجناد عندهم، ويوزع الأمير إقليمه بين تابعيه، والتابع يوزع مقاطعته بين مختاربه، والمختار يوزع كرته بين جماعته وهكذا تجري السلسلة نزولاً حتى تنتهي بالزراع. فيدعى الأعلى متبوعاً والأدنى تابعاً وحقوق المتبوع على التابع أن يلي دعوته للحرب بعدد معين من الجند المجهز، ويفديه بماله وروحه عند الحاجة، ويدفع لخزينته مبالغ معينة من الأموال ومع ضعف عهد الإقطاع توحدت المقاطعات، وعقد اللواء للملك صاحب السلطان المطلق. لكن هذا التطور لم يغير النظرة إلى مفهوم الإيرادات العامة، حتى إن بعض الملوك كانوا يدعون أن أراضي الدولة جميعها ملك لهم يتصرفون بها وفق رغباته. وبقيت الإيرادات العامة تعتمد أساساً على الأملاك العامة، أو ما كان يعرف بأملاك الحاكم الخاصة أو الأملاك. وجد العرب المسلمون في الكتاب والسنة قواعد أساسية تحدد أنواع الإيرادات العامة ومصادرها، كما اقتبسوا ما كان معمولاً به في البلاد المفتوحة، حتى

<sup>1</sup> زينب حسين عوض، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة، مصر، بدون تاريخ، ص 89.

توصلوا إلى تنظيم ديوان الخراج في عهد الخليفة الراشدي عمر بن الخطاب. ولما تطور مفهوم الدولة وعظمت وظائفها وازدادت نفقاتها، لم تعد إيرادات أملاك الحاكم تكفي لتلبية الحاجات العامة المتزايدة. فكان يتوجه إلى الرعية يطلب العون والمساعدة. وكان ذلك في صورة تبرعات اختيارية حين تلمّ بالبلاد نائبة أو حين يتعلق الأمر بالدفاع عن الأمة والذود عن كيانها. ولم تلبث هذه التبرعات الاختيارية الاستثنائية أن صارت فرائض إجبارية ودائمة نتيجة تناقص الإيرادات الإقطاعية من جهة، وعدم استجابة الرعايا لطلبات الحاكم المتزايدة بالتبرع من جهة أخرى، فظهر مفهوم الاقتطاعات العامة مورداً أساسياً للدولة تغطي به نفقاتها وتحقق المنافع العامة، وكان لابد من أن يقابل ذلك تبدل في مفهوم الإيرادات، فلم تعد تلك الإيرادات تأتي من أملاك خاصة للحاكم، وإنما صارت إيرادات مصدرها الرعية توضع تحت تصرف جهة عامة تستخدم امتيازاتها القانونية في إدارتها، فهي بالتالي إيرادات عامة. ويتم توزيع العبء الناجم عنها بين المكلفين توزيعاً عادلاً ووفق مبدأ المساواة. فظهر مفهوم المال العام الذي يختلف عن مال الحاكم الخاص، ونشأت مجموعة من القواعد القانونية تنظم العلاقة المالية للدولة مع الآخرين، على أساس من السلطة والسيادة، فكان لزاماً نتيجة هذا التطور، أن تصبح الإيرادات العامة وسيلة مالية أساسية تستخدمها الدولة لتوفير المال اللازم لتغطية النفقات العامة، وأداة للتأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق أهداف الدولة العامة.<sup>1</sup>

### ثانياً: تبويب الإيرادات العامة في الجزائر:

تواجه عملية تبويب الإيرادات العامة مشاكل تختلف عن تلك التي تخص النفقات العامة حيث يتعذر تبويب الإيرادات وفقاً للأهداف التي تحقّقها، ولذلك تبويب الإيرادات العامة بحسب طرق تحصيلها، وهو ما ينسجم مع التبويب القانوني، وهذا لا يمنع من وجود أنواع أخرى من التبويبات ذات طبيعة اقتصادية.<sup>2</sup>

1. **التبويب القانوني للإيرادات العامة في الجزائر:** يستند معيار التبويب القانوني للإيرادات العامة على أساس استخدام الجماعات العمومية للقوة العمومية من عدمها من خلال آليات تحصيل الإيرادات العامة ومن أجل تحصيل الإيرادات يمكن للدولة والجماعات العمومية أن تتصرّف كشخص طبيعي، وخاصة عندما تستخدم بعض فئات القانون الخاص: بيع، تقويم، تقديم خدمات وغيرها، وفي مثل هذه الحالات تُحصّل الخزينة العمومية الأموال بدون اللجوء إلى القوة العمومية.

<sup>1</sup> زينب حسين عوض، المرجع السابق، ص 89.

<sup>2</sup> لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 43.

ولدى الجماعات العمومية أيضا إمكانية تحصيل الإيرادات بتحريك سلطة القوة العمومية وباللجوء إلى التدابير التي تحتكرها (فقد أمكن من استخدام تقنيات مجهولة من القانون الخاص من أجل تحصيل الإيرادات العامة، مثلما تمّ تحصيل الضرائب بواسطة الدولة عن طريق الإكراه و بدون أي مقابل آتي).

## 2. التبويب المالي للإيرادات العامة:

إنّ هذا المعيار يمثّل قاعدة لبعض التصنيفات العملية، فمن وجهة نظر مالية يمكن التمييز بين نوعين من الإيرادات العامة الأولى نهائية و الثانية مؤقتة.

- أما الإيرادات العامة النهائية: فهي تلك الأموال التي تدخل خزينة الدولة بصفة نهائية ولا تتبعها أي تكلفة مما يجعلها خالية من التزام بالتعويض.
- أما الإيرادات العامة المؤقتة: فهي تلك الأموال ذات الطبيعة المؤقتة التي ينتج عنها تكاليف، وفي غالب الأحيان إجبارية ردّها أو تعويضها، وتسمّى في بعض الحالات موارد الخزينة، وتعتبر موارد حقيقية لأن للدولة إمكانية استعمالها بكل حرية وتحكّم، لكنّها موارد ذات طبيعة مالية واقتصادية تختلف كثيراً عن الموارد الدائمة لأنها محملة بتكاليف دفع فواتر القرض، سندات الدولة أو تعويض سندات الخزينة وسندات التجهيز، إيداع في الصناديق العمومية وغيرها... أحياناً تتواجد هذه الأعباء مع بعضها، وهكذا تلزم سندات الخزينة الدولة بدفع فائدة وبتعويض الأصل، وفي ظروف معيّنة لا توجد سوى أعباء كالفائدة وهي حالات الدخول الثابتة، وأحياناً لا توجد سوى إلزامية التعويض، وهي حالة الإيداع في الحسابات الجارية للبريد أو للخزينة.

إنّ وضعية الجماعات العمومية تجاه موارد الخزينة هذا يمكن مقارنتها بوضعية البنوك تجاه الأموال المودعة لديها من طرف عملائها، حيث يمكن التصرّف فيها بشرط حفظ سيولة كافية في الصندوق لمواجهة التعويضات، وتعتبر وضعية الدولة أحسن من وضعية البنك، لأنها المتحكمة في النظام النقدي، ويمكنها في حالة طلب قوى للتعويض أن تلجأ إلى مؤسسة الإصدار لمساعدتها على تعويض نفقاته الكثيرة غير المتوقعة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> لعمارة جمال، المرجع السابق، ص44.

## 3. التويب الاقتصادي للإيرادات العامة:

يرتبط التويب الاقتصادي للإيرادات العامة بطبيعة الثروات التي تم الاقتطاع منها ومن هذا المنطلق، يفرّق الاقتصاديين في مجال الجباية مثلاً بين الضرائب على الدخل، الضرائب على رأس المال أو على الثروة والضرائب على الاستهلاك أو على النفقة وهو التويب المعتمد في الجزائر قبل إصلاحات سنة 1991.<sup>1</sup>

## أ. تويب الضرائب قبل إصلاحات 1991:

- **الضرائب على الدخل:** تجمع تحت هذا الباب ضرائب المساهمات المباشرة وهي الضريبة على المرتبات والأجور، والضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة على الأرباح غير التجارية، والضريبة التكميلية على الدخل وغيرها، باستثناء الدفع الجزائي على الأجور الذي ينعكس على الأسعار ويؤثر على الاستهلاك.

- **الضرائب على الثروة أو على رأس المال:** يجمع تحت هذا الباب منتج التسجيل والطابع والضرائب على ثروة الأشخاص إما مباشرة (ضرائب التضامن الوطني)، وإما أثناء التحويلات بمناسبة الإجراءات الإجبارية للتسجيل والرسم.

- **ضرائب على الاستهلاك:** يتكوّن هذا الباب من الحقوق الجمركية، الضرائب غير المباشرة، (الكحول، التبغ، الكبريت، وغيرها)، والرسم على رقم الأعمال، إنّ هذه الضرائب المختلفة بالإضافة إلى الدفع الجزائي تنعكس على الأسعار وهذا يعني أن نفقات الاستهلاك هي التي تخضع للضريبة هنا.

## ب. تويب الضرائب بعد إصلاحات 1991:

وقد أحدثت بموجب قانون المالية(1) لسنة 1991 إصلاحات جبائية هامة تمّت بموجبها إعادة تويب الضرائب على الشكل التالي:

- **الضرائب المباشرة:** وتجمع تحت هذا الباب الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور والمرتبات والمعاشات وغيرها، والضريبة على الدخل الإجمالي (حالات أخرى)، والضريبة على أرباح الشركات، والضرائب المباشرة المحصّلة لفائدة الجماعات المحلية وغيرها.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص: 45-46.

- التسجيل والطابع: حقوق التسجيل والطابع هي ضرائب موضوعة على بعض العقود القانونية وعلى كل الوثائق الموجهة للعقود المدنية و القضائية.
  - الرسوم المختلفة على الأعمال: وتجمع تحت هذا الباب: الرسم على القيمة المضافة الداخلية (ومنها الرسم على القيمة المضافة على المنتوجات البترولية، وعلى الفئات الخاضعة الأخرى كعمليات البيع، والأعمال العقارية، والخدمات غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعاً صناعياً وتجارياً أو حرفياً)، والرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد، والرسم الداخلي على الاستهلاك، والرسم على المنتوجات البترولية، والرسم النوعي الإضافي.
  - الضرائب غير المباشرة: هي الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك التي تمس فقط المواد غير الخاضعة للرسم على رقم الأعمال (الذهب، البلاطين، الكحول، الخمر)، كما تعتبر ضرائب غير مباشرة على الاستهلاك، والرسم على رقم الأعمال الذي يفرض على مجمل المواد الاستهلاكية.
- وبالإضافة إلى هذا التبويب الخاص بالضرائب تبويب بنود الإيرادات النهائية المطبقة على الميزانية العامة للدولة.

### المطلب الثالث: تقسيمات الإيرادات العامة

وقد حاول الكتاب تقسيم الإيرادات العامة إلى أقسام متعددة يضم كل منها الإيرادات المتشابهة في الخصائص.

فقد اقترح البعض تقسيم الإيرادات إلى إيرادات شبيهة بإيرادات النشاط الخاص، ومثلها ممتلكات الدولة الخاصة وإيرادات متعلقة بالنشاط العام وليس لها نظير في إيرادات الأفراد ومثلها الرسوم والضرائب والغرامات المالية.

ويعيب هذا التقسيم أن الدولة وهي بصدد إدارة ممتلكاتها الخاصة تتمتع بسلطات عامة لا يتمتع بها الأفراد، وقد تستعمل الدولة هذه السلطات لتضمن أثمان مبيعاتها جزء منها تعتبر ضريبة في الواقع ومن ثم لا يمكن القول بأن إيرادات ممتلكات الدولة تعتبر شبيهة بإيرادات نشاط الأفراد شبيهاً كاملاً.

وقد اتّجه بعض المفكرين الماليين إلى التمييز بين مصادر الإيرادات العامة على أساس عنصر الإيجار، فهناك مصادر إيرادية تقوم على أساس عنصر الإيجار من جانب الدولة في الحصول على الإيراد استناداً إلى سيادتها و يشمل هذا النوع:<sup>1</sup>

1. الضرائب(الرسوم): التي تمثل أهم صورة من صور الإيرادات العامة.
2. الغرامات المالية: التي تفرضها المحاكم وتذهب إلى خزانة الدولة والتي تُفرض لمعاقبة شخص ما بقصد منعه من تكرار القيام بعمل مشابه.
3. التعويضات: وهي المبالغ الواجب دفعها للدولة على سبيل التعويض عن أضرار معينة لحقت بها سواء من أفراد أو هيئات خاصة في الداخل أو من دولة أجنبية ومن أمثلتها التعويضات التي تحصل عليها الدولة عن أضرار الحرب.
4. القروض الاجبارية: وهي القروض التي تلجأ فيها الدولة إلى إجبار الأفراد عن التنازل عن جزء من دخولهم لفترة معينة، مع التزام الدولة بعد انتهاء هذه الفترة برد هذا الجزء إلى الأفراد، وقد تعفي الدولة نفسها، بموجب سلطاتها، من دفع أي فائدة على هذا القرض، مثال ذلك إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم في صورة قروض للدولة.

أمّا مصادر الإيرادات التي ينفي فيها عنصر الإيجار فتشمل:

- أ- الإيراد الذي تحصل عليه الدولة من ملكية خاصة بها، مثال ذلك تأجير الأراضي الزراعية التي تمتلكها الدولة.
- ب- الإيرادات التي تحصل عليها الدولة كمقابل لسلعة أو خدمة تبيعها.
- ج- القروض الاختيارية: التي لا تقوم على عنصر الإيجار، حيث تعرض الدولة على الأفراد إقراضها بمبالغ معينة لمواجهة بعض الإنفاق العام، ولمدة معينة تلتزم الدولة بعد انقضائها، برد قيم القرض بالإضافة إلى فائدة معينة في مواعيد محددة.

وأخيراً فقد اتّجه كثير من الماليين التقليديين إلى التفرقة بين مصادر الإيرادات على أساس مدى دورية وانتظام هذه الإيرادات التي تحصل عليها الدولة، وميّزوا بين الإيرادات العادية وغير العادية فالإيرادات

<sup>1</sup> فتحي أحمد ذياب، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر والطباعة، الأردن، 2013، (ص: 111، 112).

العادية هي تلك التي تحصل عليها الدولة سنوياً بصورة دورية، كإيرادات ممتلكاتها الخاصة والرسوم والضرائب ودورية الإيراد قد ترجع إلى طبيعته (إيرادات الممتلكات والمشروعات العامة) أو النصوص التشريعية (الضرائب والرسوم).

أما الإيرادات غير العادية أو الاستثنائية، فيقصد بها تلك التي تحصل عليها الدولة بصورة غير دورية وغير منتظمة بل تلجأ إليها الدولة من وقت لآخر كالقروض والإصدار النقدي، وبيع جزء من ممتلكات الدولة، وبالرغم من أن هذا التقسيم قد لعب دوراً كبيراً في الفكر المالي القديم، إلا أنه قد فقد الكثير من أهميته في العصر الحالي.

فقد كان القرض قديماً هو اللجوء إلى الموارد غير العادية في ظل الظروف غير العادية والاستثناء كوسيلة تكميلية للإيرادات العادية، ولكن مع تطور دور الدولة وزيادة النفقات العامة واتساعها، وقصور الإيرادات العادية وحدها عن مواجهة تطور النفقات العامة أصبح اللجوء إلى ما يسمّى بالإيرادات غير العادية أمراً عادياً ومتكرراً بالنسبة للدول المقدمة والنامية على السواء. ولذلك فلم يعد لهذا التقسيم أهمية اقتصادية تذكر، وإن كان اللجوء إلى القروض العامة لا بدّ أن يتم في أضيق نطاق ممكن، نظراً لكونه يمثّل عبئاً إضافياً على الأجيال المقبلة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق، (ص: 113، 114).

## المبحث الثاني: مصادر الإيرادات العامة

تعتبر الإيرادات العامة جزءاً أساسياً في المالية العامة التي يجب على الدولة من خلال مجالسها القيام بها، وقد اتّجهت الدولة للمبحث عن مصادر تمويل للموازنة العامة وهذه المصادر تتجدّد وتتنوّع وتختلف، وسنركّز على المصادر التالية:

## المطلب الأول: إيرادات و ممتلكات الدولة

تتمثّل إيرادات و ممتلكات الدولة في:<sup>1</sup>

## أولاً: الدومين

يقصد بالدومين «domaine» الأموال العقارية والمنقولة التي تملكها الدولة والمؤسسات والهيئات العامة ملكية عامة أو خاصة.

إن دومين الدولة كان فيما مضى دوميماً زراعياً بصفة أساسية وأن دخله كان يمثّل جانباً هاماً من الإيرادات الكليّة للدولة، ثم تناقصت أهمية الدومين الزراعي وإيراداته بالنسبة للإيرادات الضريبية حتّى مطلع القرن الحالي.

ثمّ تطوّرت صور أخرى من الدومين وهي الدومين الصناعي، والتجاري، والمالي ثم تطوّرت صور أخرى من الدومين الصناعي والتجاري والمالي وأخذت أهميتها تزداد في تغذية الإيرادات العامة تبعاً لزيادة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية واضطلاعها بجانب كبير من النشاط الإنتاجي حتّى أصبحت تشكّل جانباً هاماً من الإيرادات العامة وإن بقيت الضرائب المصدر الأول في تكوين هذه الإيرادات العامة وإن بقيت الضرائب المصدر الأول في تكوين هذه الإيرادات لا سيما في الاقتصاديات الرأسمالية.

وتعتمد أهمية الدومين كمصدر للإيرادات العامة بهذه البلدان في المستقبل على سير تطور الدولة في مختلف ميادين الانتاج فيها.

أما الاقتصاديات الاشتراكية فإنّ دائرة دومين الدولة تغطّي كل أو معظم فروع الانتاج الزراعي والصناعي والتجاري والمالي وتسهم إيراداته بالجانب الأكبر من الإيرادات العامة.

<sup>1</sup> محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص53.

## ثانياً: أقسام الدومين:

يمكن تقسيم دومين (الأملاك الوطنية) إلى نوعين أساسيين هما: الدومين العام والدومين الخاص.

وفي هذا السياق تنص المادة 18 من الدستور على ما يلي:

"الأملاك الوطنية يحددها القانون، وتتكون من الأملاك العمومية والخاصة التي تملكها كل من الدولة، الولاية، البلدية، يتم تسيير الأملاك الوطنية طبقاً للقانون".

## 1. الدومين العام (الأملاك الوطنية العامة)

يقصد بالدومين العام الأموال التي تمتلكها الدولة (أو الأشخاص المعنوية العامة الأخرى) ملكية عامة وهي تخضع للقانون العام وتُخصّص للنفع العام كالطرق وشواطئ البحر والانهار والموانئ والحدائق العامة.

والأصل أن لا تفرض الدولة رسماً أو مقابلاً للانتفاع به واستعماله إلا في حالات خاصة بهدف تنظيم هذا الانتفاع، وبذلك تظلّ القاعدة العامة هي مجانية الانتفاع بأموال الدومين العام.

وتخضع الأملاك الوطنية العامة لحماية قانونية من الناحية المدنية من حيث عدم إمكانية التصرف فيها والحجز عليها واكتسابها بالتقادم، طبقاً لأحكام المادة 688 من القانون المدني.

كما تخضع لحماية جنائية من حيث تجريم كل اعتداء أو مساس بها وكذا تشديد العقوبة على ذلك، طبقاً لقانون العقوبات.

## 2. الدومين الخاص:

وهو عبارة عن الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة، وتخضع لأحكام القانون الخاص (خاصة أحكام الملكية في القانون المدني) وتُدرّ إيراداً ويمكن تقسيم الدومين الخاص لأنواع ثلاثة: عقاري، تجاري وصناعي، ومالي وصناعي تجاري.

## أ.الدومين العقاري:(ممتلكات الدولة العقارية)

احتلّ الدومين العقاري أهمية تاريخية في العصور الوسطى والمتمثلة بالأراضي الزراعية والغابات، بدأ هذا النوع يفقد أهميته على إثر زوال العهد الإقطاعي، وتوسع الدولة في بيع هذا النوع من الأراضي وترك استغلالها للأفراد، كما قلّت أيضاً نتيجة توسع الأنواع الأخرى التي بدأت تعطي إيرادات أفضل منه.

## ب.الدومين المالي:

يتكون هذا الدومين ممّا تملكه الدولة من أوراق مالية كالأسهم والسندات وفوائد القروض، وغيرها من الفوائد المستحقّة، ويسمى البعض هذا الدومين "بمحافظة الدولة" أي ما تملكه من أوراق مالية ونقدية، وما تحقّقه من أرباح وفوائد.

## 3. الدومين الصناعي والتجاري:

يشمل هذا النوع جميع النشاطات الصناعية التي تقوم بها الدولة في هذه المجالات حيث تمارس الدولة فيه نشاطاً شبيهاً بنشاط الأفراد العاديين والمشروعات الخاصة، بهدف تحقيق الربح أو تقديم خدمة للأفراد مقابل مبالغ غير احتكارية، وقد تقوم الدولة بإدارة الدومين التجاري والصناعي أما بشكل مباشر من قبلها(الاستغلال المباشر régie) أو عن طريق أحد مرافقها، أو أن تمنح امتياز (concession) أو ترخيص لإحدى الشركات الخاصة بأن تقوم ببيع البضائع أو الخدمات لأجل معيّن.

## المطلب الثاني: الرسوم.

## أولاً: تعريف الرسم

التعريف الأول: هو مبلغ نقدي يتم الحصول عليه من شخص معيّن طبيعي أو معنوي مقابل خدمة معيّنة تؤديها له الدول أو مقابل نفع خاص يتحقق له من الخدمة المعيّنة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جهاد سعيد حساوية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، لبنان، 2003 ص75.

**التعريف الثاني:** الرسم هو مبلغ من المال يدفعه المنتفعون إلى الدولة لقاء خدمة معينة ذات نفع عام تؤديها الدولة لهم.<sup>1</sup>

**التعريف الثالث:** يعرف الرسم بأنه مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من المنتفع مقابل خدمة يطلبها ويحصل عليها من الدولة فقد تكون الخدمة على شكل عمل قام به موظف الدولة لإنجاز جواز السفر لمواطن أو حصول المواطن على رخصة سياقة أو قيام المحكمة النظر في المنازعات بين الأفراد.<sup>2</sup>

ومن التعاريف السابقة نستنتج التعريف التالي:

يعرف الرسم بأنه مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أي إحدى هيئاتها العامة جبراً مقابل نفع خاص يحصل عليه ويقترن النفع الخاص بنفع عام يعود على المجتمع.

وتتميز الخدمة التي يؤدي الرسم في مقابلها بقابليتها فنياً واقتصادياً للتجزئة و بانتظام الطلب عليها، وهي قد تكون عملاً يقوم به عامل عام لمصلحة الفرد (كثوثيق عقد، أو قيد دعوة قضائية، أو إثبات تاريخ... الخ) أو امتيازاً خاصاً يمنح لفرد معين ( ك رخصة صيد، أو منح جواز سفر، أو رخصة قيادة سيارة.. الخ) أو تسهلاً من الدولة لمباشرة أحد الأفراد لعمله أو مهنته (كرسوم الأرصفة التي تفرض على مرسى السفن، أو السماح له باستعمال مرفق عام استعمالاً غير عادي يكلف الدولة نفقات إضافية (كمروور سيارات النقل الثقيلة على الطرق) ويتميز الرسم بأربع خصائص ذاتية على النحو التالي:<sup>3</sup>

### 1. الرسم مبلغ نقدي:

وهو في هذا يتفق مع الضريبة واشتراط الصورة النقدية للرسم جاء ليتلاءم مع التطور الحديث في مالية الدولة من حيث اتخاذ نفقاته وإيراداتها الصورة النقدية.

### 2. الرسم يدفع من الأفراد للدولة جبراً:

ويتمثل عنصر الجبر في استقلال الدولة والهيئات العامة الأخرى في وضع نظامه القانوني من حيث تحديد مقداره وطرق تحصيله، ويمكن التفرقة فيما يتعلق بعنصر الجبر أو الإكراه القانوني والإكراه المعنوي، ويقصد

<sup>1</sup> عاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص78.

<sup>2</sup> سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص112.

<sup>3</sup> مصطفى خليل الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص27.

بالأولى حالة ما إذا كان الفرد مجبراً على تلقي خدمة معينة ودفع الرسم المفروض على أدائها في حالة رسوم لتعليم الإلزامي ورسوم التطعيم الإجباري، لكن الغالب أن يكون الإكراه معنوياً أي أن الفرد يطلب من تلقاء ذاته خدمة معينة تقدمها الدولة دون أن يلزمه القانون بهذا وذلك رغبة في صيانة مصالحه أو في الحصول على ميزة معينة ضرورية في تقديره مثل رسوم الدراسة الجامعية أو رخصة القيادة، فالجبر أو الإكراه المقصود هنا إنما يعني إلزام الفرد بدفع الرسم المقرر لخدمة معينة في حالة انتفاعه بها، ويستوي في هذا أن ينتفع بها التزاماً بنص قانون معين أو رغبة في الحصول على هذه الخدمة لاعتقاده في ضرورتها له.

ونتيجة لهذا الطابع الجبري لا يمكن إلا للدولة والهيئات العامة المحلية والمؤسسات العامة الإدارية أن تقرره، كما لا بدّ من الحصول على موافقة ممثلي الشعب لفرض الرسوم، وتستلزم بعض الدول كفرنسا، صدور قانون لتقرير الرسم وتكتفي دول أخرى كمصر بأن يكون تقرير الرسوم في حدود القانون، وهكذا نجد أن عنصر الجبر يقرب الرسم من الضريبة ومع ذلك يبقى متميزاً عنها، وهذا هو جوهر التفرقة بينهما، في أنه يدفع مقابل خدمة خاصة تقدمها السلطة العامة لدافعه.

### 3. الرسم يدفع مقابل خدمة خاصة:

يرتبط الرسم بخدمة خاصة أو برفع محدد يعود على دافعه، وتتميز جميع الخدمات التي تقتضي الدولة رسوماً بمناسبة تقديمها للمواطنين بأنها خدمات عامة ذات طابع خاص، وعلى ذلك يشترط في هذه الخدمات أن تكون قابلة من الناحية الفنية للإنقسام، لكي يمكن "بيعها" للمواطنين، كما تباع السلع العادية ومن هنا فقد ثارت مشكلة التناسب بين ما يدفعه الشخص المستفيد من الخدمة كرسوم وبين الخدمة والمنفعة التي يحصل عليها، والاتجاه الغالب بين الكتاب هو مراعاة التناسب بين نفقة الخدمة المؤداة و بين مبلغ الرسم المقابل بها. ولا يلزم أن يتحقق هذا التناسب بالنسبة إلى كل شخص يستفيد من الخدمة على حدى بل يكفي الانتفاع بها، وتستند هذه القاعدة إلى أن الغرض الأساسي من إنشاء المرافق العامة ليس تحقيق الربح و من ثم لا يتحتم أن يترتب على مباشرة هذه المرافق لنشاطها أن تزيد إيراداتها عن نفقاتها.

على أن هناك بعض الحالات التي يكون فيها مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له حيث يتم ذلك إلى خدمات بعينها، وتستند هذه القاعدة إما إلى الرغبة في تقليل من إقبال الأفراد على طلب الخدمة موضوع الرسم كما هو الحال بالنسبة إلى رسوم الاستحمام في بعض الشواطئ المعينة، وإما إلى الرغبة في الحصول على

إيرادات للخزانة كما هو الحال بالنسبة إلى رسوم التوثيق والشهر إذ زادت عن نفقة المرفق القائم بأداء هذه الخدمة زيادة ملموسة.

#### 4. تحقيق النفع الخاص إلى جانب النفع العام:<sup>1</sup>

وهذا يعني أولاً أن الفرد يدفع الرسم إتما يحصل على نفع خاص به لا يشاركه فيه غيره من الأفراد يتمثل في الخدمة المعنية التي يؤديها له المرفق العام، ويعني ثانياً أن هذه الخدمة تمثل إلى جانب هذا النفع الخاص نفعاً عاماً يعود على المجتمع كوحدة واحدة أو على الاقتصاد القومي في مجموعة ويمكن توضيح ذلك بالمثل التالي، فرسم تسجيل الملكية وإن كانت تعود بالنفع الخاص على طالب الخدمة، إلا أنها في ذات الوقت تحقق نفعاً عاماً للمجتمع بأكمله تتمثل في استقرار المعاملات بين الأفراد من جهة وعدم نشوب أي منازعات تتعلق بهذا الحق من جهة أخرى، كذلك الرسوم القضائية، يلتزم بدفعها المتقاضون مقابل الحصول على خدمة مرفق القضاء، مما يترتب عليها تحقيق نفع خاص يتمثل في حصول كل منهم على حقه وضمن عدم منازعة حد فيه، وفي نفس الوقت يستفيد المجتمع نتيجة استقرار الحقوق وتوفير العدالة بين أفرادها، وينطبق ذات الأمر على كافة المنافع الخاصة التي تعود على الأفراد مقابل دفع الرسوم على التعليم والتطعيم واستخراج رخصة القيادة وغيرها، والتي يقترن فيها النفع الخاص بالنفع العام الذي يعود على المجتمع من نشاط المرافق العامة للتعليم والصحة والأمن..... الخ.

#### رابعا: طرق دفع الرسم

يتم دفع الرسم بعدة طرق نذكر منها:

1. دفع الرسم بالطوابع: يقوم أي شخص طالب الخدمة من الدولة بشراء طوابع بقيمة محددة ويلصقها على معاملة الخدمة التي يريدتها.
2. دفع الرسم بشكل فوري: يقوم الشخص طالب الخدمة بدفع مبلغ من المال المحاسب دوائر الدولة بشكل مباشر ويحصل على وصل مقابل ذلك يبرزه حين حصوله على الخدمة.
3. دفع الرسم للدوائر الحكومية: يدفع مبلغ من الرسم إلى إدارات الدولة بموجب كشف معدة مسبقا محددة فيه أسماء المستفيدين والمبالغ الواجب عليهم دفعها مثل رسوم العقارات.

<sup>1</sup> عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة للنشر، مصر، 2006، ص 66.

## خامساً: تقدير الرسم وفرضه:

تقدير الرسم: تستغل الدول بتحديد قيمة الرسم الذي يفرض على بعض خدمات المرافق العامة إلا أنه ليس من اليسير تحديد قواعد عامة تلتزم بها السلطة العامة (الدولة)، وهي بصدد تقدير الرسم الواجب دفعه، ويمكن أن ندخل في الاعتبار تقدير الرسم قواعد معينة تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

أ. القاعدة الأولى: مراعاة التناسب بين نفقة الخدمة المؤداة وبين الرسم المقابل لها وتستند هذه القاعدة أساساً إلى أن الغرض الأساسي من المرافق العامة هو تقديم الخدمات اللازمة للأفراد وليس تحقيق الربح. أي أن الغرض منها ليس غرضاً مالياً بحتاً، ومن ثم فلا يوجد ما يستوجب أن يكون مقابل الخدمة المتمثل في الرسم أكبر من نفقة الخدمة، ومبرر هذه القاعدة أنه لا يتحتم أن يترتب على مباشرة هذه المرافق لنشاطها أن تزيد إيراداتها على نفقاتها.

ب. القاعدة الثانية: أن يكون مبلغ الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له وليست هذه القاعدة مطلقة، بل تتعلق ببعض أنواع الخدمات كالتعليم الجامعي والخدمات الصحية، ويرجع ذلك إلى أن طبيعة هذه الخدمات تمثل بالإضافة إلى النفع الخاص نفعاً عاماً يعود على المجتمع ككل، ومنه فإن مقتضيات العدالة تستوجب توزيع نفقات هذه المرافق بين الأفراد المنتفعين لها (دافعي الرسوم) وبين المجتمع ككل، عن طريق فرض الرسوم بأنواعها المختلفة، أضف إلى ذلك عن طريق عدم تحصيل مبالغ كبيرة من طالبي هذه الخدمات في صورة رسوم، مما قد يمثل عائقاً في سبيل طلب الأفراد لها، كما هو الحال بالنسبة للخدمات الصحية، بل قد يصل الأصل في كثير من الأحيان إلى أن تقوم الدولة بتقرير الحصول على هذه الخدمات بالجان، أي بدون دفع أي رسوم على الإطلاق كما هو الحال بالنسبة للتطعيم، خاصة ضد مرض شلل الأطفال فالمنفعة العامة هنا تفوق المنفعة الخاصة في الأهمية، وفي حالات أخرى تجعل الدولة طلب هذه الخدمة إلزامياً على المواطنين بتقرير عقوبة خاصة على عدم طلبها كقيد المواليد في السجلات المدنية.

ج. القاعدة الثالثة: أن يكون مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له، ويتعلق هذا الوضع ببعض أنواع الخدمات، ويكون الغرض منها ما تحقق إيراد مالي للخزانة العامة، كما هو الحال بالنسبة لرسوم التوثيق والشهر العقاري، إذا زاد على نفقة المرفق القائم بأداء هذه الخدمة زيادة ملموسة، وإما التقليل من إقبال الأفراد على الخدمة موضوع الرسم، كما هو الحال بالنسبة لرسوم الاستحمام في بعض الشواطئ وقد ثار الجدل بين شرح

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 67.

المالية العامة حول الزيادة في قيمة الرسم والضريبة سواء في الفن المالي أو النظرية العامة للضريبة ولذا فإنّ زيادة قيمة الرسم يمكن تفسيرها في ضوء السياسة المالية التي تحكم تقدير قيمتها والغرض منها، أو الأغراض السياسية والاجتماعية.

وبالرغم من هذه القواعد على تنوعها، فإنّ ذلك لا ينفي أن الغرض من تقرير الرسوم هو غرض مالي بقصد الحصول على إيرادات للخزانة العامة بالإضافة إلى تنظيم سير استخدام المرافق العامة للدولة من جانب الجمهور.

**المطلب الثالث: الضرائب.**

**أولا تعريف الضريبة:**

**التعريف الأول:** هو مبلغ من المال تقتطعه السلطة العامة من الأفراد جبراً وبصفة نهائية دون مقابل وذلك لتحقيق أهداف المجتمع.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** الضريبة مبلغ من النقود تُجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معيّنة وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** في غياب تعريف تشريعي يمكن أن نعرّف الضريبة على أنّها "مساهمة نقدية تُفرض على المكلفين بما حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدّد، نحو تحقيق الأهداف المحدّدة من طرف السلطة العمومية."<sup>3</sup>

**وتعرّف كذلك بأنّها:**

"اقتطاع نقدي، ذو سلطة نهائية، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية(الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية والقانون الذي أعطى النور للضريبة مستمدّة من مصادر عدّة على وجه الخصوص:

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصادية الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 13.

<sup>2</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص 106.

<sup>3</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 238.

الاتفاقيات الدولية الموقعة مع الدول الأجنبية لتفادي الازدواج الضريبي وتسهيل المساعدة الجبائية المتبادلة) لها سلطة أعلى من القانون الداخلي) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الفقه الإداري (مجموع القرارات واللوائح الإدارية) ومجموع الأحكام القضائية الإدارية الصادرة التي لها علاقة بالضرائب وتطبيقاتها.

أما عن أحدث تعريف لضريبة مضمونه هو التالي:

"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".

التعريف الرابع: هي تحويل إجباري يتلقاها قطاع الحكومة العامة وتشمل الضرائب والرسوم التي لا تتناسب على الإطلاق مع تكاليف تقديم الخدمة ولكن تستبعد المساهمات الاجتماعية والغرامات والإجراءات.<sup>1</sup>

ومن هنا نستخلص التعريف الشامل:

هي "فريضة مالية نقدية تؤديها الدولة جبراً من الأفراد دون مقابل بهدف تحويل نفقاتها العامة و تحقيق الأهداف التابعة من مضمون فلسفتها السياسية"

حيث تتمثل فرضيات الضرائب في:<sup>2</sup>

### 1. الصفة النقدية للضرائب:

تعدّ الأساس لأنّ الضرائب العينية لم تعد عملية لصعوبة إدارتها وتنظيمها حيث يتم دفع جميع الالتزامات عن طريق النقود.

### 2. الضريبة فريضة إجبارية:

إنّ فرض الضريبة والعمل على جبايتها يعدّان من أعمال الدولة بناء على ذلك فإنّ للدولة الحق بأن تفرض الضرائب وتقوم بجبايتها جبراً من الأفراد دون الدخول في بعض المناقشات.

<sup>1</sup> عبد الغفور ابراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار الزهران للنشر، الأردن، 2009، ص238.

<sup>2</sup> عبد الغفور ابراهيم أحمد، المرجع السابق، ص239.

### 3. الضريبة فريضة ذات أهداف:

- ومنها أهداف مالية التي تعني تغطية النفقات العامة للدولة التي تحتاج إليها لتسيير مختلف مرافقها العامة.
- ومنها أيضا أهداف اقتصادية واجتماعية حيث ينتج من الضريبة آثار اقتصادية واجتماعية وذلك من خلال الخلفية السياسية والفكرية للدولة التي تهدف إلى تحقيق الغايات الاجتماعية والسياسية والمالية.

### 4. الضريبة فريضة بدون مقابل:

من خصائص الضريبة، أنها تدفع بدون مقابل أو أن دافعها لا يؤديها لغرض الحصول على فائدة خاصة له.

### 5. الضريبة تفرض وفقا لمقدار المكلّفين:

إن الضريبة تطرح على شخص قادر على الدفع تبعاً لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكليفية أي أن يسهم كل أعضاء المجتمع في تحمّل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم النسبية على الدفع.

### 6. الضريبة تفرض من قبل الدولة:

وذلك أن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدّل أو تلغى إلا بالقانون، فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إرادة السلطة العامة لا يحق لها الإجابة وتحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة.

### ثالثا: أهداف الضريبة:

من المؤكد أنّ للضريبة أغراضاً وأهدافاً متعدّدة ومتشعبة، من الناحية التاريخية كان للضريبة إلى بداية القرن العشرين هدف وحيد هو الهدف المالي وبالتالي استخدمت السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة.

وكان على الإيرادات الضريبية في ذلك الوقت أن تبقى في أدنى حدّها، حتى أن المفهوم التقليدي للضريبة يعتمد على الفكرة القائلة "إنّ الضريبة شر لا بدّ منه" وبالتالي نادى هؤلاء بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تُستخدم لأغراض اقتصادية واجتماعية، غير أن مبدأ حياد الضريبة قد اختفى شيئاً فشيئاً وحلّ محله مبدأ "الضريبة التداخلية" حيث اعتبرت للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى أهدافها التالية:

1. **الأهداف المالية للضريبة:** الهدف المالي للضريبة من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية ومن هنا نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي.<sup>1</sup>

2. **الأهداف الاجتماعية للضريبة:** الأهداف الاجتماعية للضريبة متنوعة خصوصاً بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية، وبروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل والحد من استغلال الطبقات العامة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبئ الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل.<sup>2</sup>

فالضريبة العصرية، وسيلة لإعادة توزيع الدخل والثروات والدور الاجتماعي للضريبة، نادى به كل من "جان جاك روسو" في كتابه "العقد الاجتماعي" وألح عليه حتى الأديب الفرنسي "فولتير"، والمفكر الاشتراكي "كارل ماركس" أشار إلى أهمية استعمال الضرائب لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل.

لقد حاولت الدولة في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية و من أهم هذه الغايات ما يلي:<sup>3</sup>

أ. منع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع: ويتم ذلك بطرائق متعددة منها فرض ضريبة على الثروات كما هو مطبق في ألمانيا وفرنسا، و فرض ضرائب عالية على السلع الكمالية، وعن طريق التصاعد في معدّل الضريبة .

ب. توجيه سياسة في الدول: فالدولة الراغبة بتشجيع النسل كبلدان أوروبا والبلدان الاسكندنافية، تستخدم الضرائب في الإكثار من عدد السكان وذلك عن طريق تقسيم الضريبة على الدخل إلى أجزاء متساوية بقدر عدد السكان، وذلك عن طريق تقسيم الضريبة على الدخل إلى أجزاء متساوية بقدر عدد أفراد الأسرة ومعاملة كل جزء مستقل سواء من حيث التصاعد أو من حيث الإعفاء أو في حالة إعفاء بعض الدخل الفردية الناشئة عن العمل من الضريبة بنسبة متصاعدة مع عدد الأولاد ضمن حدود معينة،

<sup>1</sup> محمد عبّاس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص31.

<sup>2</sup> خالد شحادة خطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة 2، الأردن، 2005، ص152.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص153.

بالمقابل الدول الراغبة بتحديد النسل تقوم برفع معدّل الضرائب على الدخول والمعدّل يزداد بازدياد عدد أفراد الأسرة، أولاً تعفى قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة كما هو في كل من الهند والصين.

ج. معالجة أزمة السكن: يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محدّدة مثلاً أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان، فألمانيا بعد الحرب العالمية الثانية، فرضت ضريبة إضافية على العقارات القديمة وخصّصت ثلاثة أرباع إيراداتها لإنشاء مساكن جديدة رخيصة الأجر.

وفرنسا فرضت ضريبة مماثلة حيث فرضت على المساكن غير المشغولة شغلاً كاملاً مثل هذا الأمر دفع أصحاب هذه العقارات إلى تأجيرها أو اشتغالها تفادياً من أداء ضريبة عالية.

د. معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة: الكثير من الظواهر المنتشرة في المجتمع وتسيء إلى الصحة العامة وصحة الأفراد، ومن هذه الظواهر الدخان والكحول، يمكن للسلطات العامة من محاربة هذه الآفات المضرة و ينطبق الأمر على إجازات ألعابه وأرباحه المختلفة.

### 3. الأهداف الاقتصادية:

الأهداف الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والانتاج والادّخار والاستثمار لذلك تقوم الحكومات الضريبية لتوجيه سياستها الاقتصادية وحل الأزمات التي تتعرض لها بتشجيع فروع الانتاج الضرورية ومعالجة الكساد والركود ومحاربة التكتّل والتمركز في بعض القطاعات الانتاجية، وذلك على النحو التالي:<sup>1</sup>

أ. استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية: كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب إما بشكل دائم كما يفعل المشرع الأردني والسوري بإعفاء الإيراد الزراعي من أي ضريبة وكما يفعل المشرع الفرنسي، عندما يعفي جزءاً من إيرادات بعض الصناعات المتطورة من الضريبة.

<sup>1</sup> المرجع السابق، (ص ص: 154، 155).

ولقد لجأ إلى هذا الأسلوب الكثير من حكومات البلدان النامية لتشجيع الاستثمار الصناعي أو السياحي في بلادها، أو بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب رأسمال الأجنبي لديها فتعفي الاستثمار المالي الأجنبي لديها من الضرائب ومثال ذلك سنغافورة وحتى سويسرا.

ب. استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي: الدورات الاقتصادية من رخاء وركود، سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر ومثل هذه الدورات لها تأثير سيء على الاقتصاد الوطني ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض الأنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش، حيث يقلل الشراء والاستهلاك وتتكس المنتجات، تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائها الأولى ورفع الإعفاء الضريبي وزيادة الإعفاءات العائلية، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة وخصوصاً تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين كالخبز والحليب ومشتقاته.

وحتى في فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراد وكبح الإنفاق الخاص، وتخفيض الضرائب على راس المال والادخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة وانخفاض الأسعار وهذه الإجراءات يجب أن تكون ضمن سياسة اقتصادية متكاملة وليست إجراءات ضريبية منعزلة.

ج. استخدام الضريبة لمنع التركز في المشاريع الاقتصادية: الاتجاه إلى التركز الاقتصادي من سمات هذا العنصر وخصوصاً في النظم الرأسمالية وما ظهور الشركات متعددة الجنسية إلا مظهر من مظاهر التركز الاقتصادي، ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التركز، وذلك يتم عن طريق فرض ضرائب خاصة على اندماج الشركات التي تتجه نحو التركز، وذلك عن طريق فرض الضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الانتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل، مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة، ويؤدُّ بالتالي من ظاهرة التركز والتكتل في النشاط.

د. استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار: ويتم ذلك عندما تعفى الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات، أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.<sup>1</sup>

#### رابعاً: القواعد الأساسية للضريبة:

الضريبة العصرية هي ضريبة تداخلية تلعب دوراً مهماً في السياسة الاقتصادية والاجتماعي للدولة، وفي توجيه الاستثمارات الإنتاجية وهي قبل كل شيء مورد تعتمد عليه السلطات في تغذية خزانة الدولة ولما كان للضريبة كل هذه الأهمية، فقد وضع لها ومن فترة طويلة قواعد على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند وضعه للنظام الضريبي.

وهذه القواعد تشكل الأساس التقليدي للضريبة حتى أن بعضهم قد عبّر عنها بأنها "إعلان حقوق المكلفين" وواضع هذه القواعد الاقتصادي الانكليزي "آدم سميث" في كتابه الشهير "ثروة الأمم" وجوهر هذه القواعد ما يلي:<sup>2</sup>

أ. قاعدة العدالة أو المساواة في المقدرة: تنطلق هذه القاعدة من القدرة المالية التكلفة لدافع الضريبة (المكلف في المساهمة في الأعباء العامة، بحيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة في الأعباء العامة متناسبة مع دخولهم، فمن يحصل على دخل وفير يحصل بالمقابل على حماية الدولة له ولدخوله فعليه أن يساهم في نفقات الدولة بقسط أكبر وأوفر، مما يساهم به المكلف الذي لا يحصل إلا على دخل قليل، من لا دخل له يعني من دفع الضريبة، وكتب آدم سميث في هذا الصدد قائلاً: "يجب أن يساهم رعايا كل دولة في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة". ولقد أخذت أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة بفكرة قاعدة العدالة وما تطبيق الضريبة التصاعدي، وإقرار الإعفاءات العائلية الحد الأدنى من الدخل المعفى من الضريبة إلا صوراً لمبدأ العدالة.

<sup>1</sup> جهاد سعيد خصانة، المرجع السابق، (ص ص: 87-88).

<sup>2</sup> حياة بن اسماعيل، تطور إيرادات الموازنة العامة، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2009، ص 15.

ب. قاعدة الوضوح واليقين:<sup>1</sup>

على أية ضريبة مفروضة أن تكون واضحة معلومة حق العلم، من حيث مقدارها وموعد دفعها، وكيفية هذا الدفع، حتى تكون الضريبة بعيدة عن التعسف وعن التجاوز، وبذلك لا يجوز للضريبة أن تكون مبهمة قابلة لتأويلات السلطة الإدارية وتحكمها.

فكل ضريبة لا يعرف المكلّف مقدارها وزمان جبايتها، ومكان دفعها معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسّفية وتؤدي لسوء الاستعمال والاختلاس وإرهاق المكلّفين ويجب عدم دفعها.

ولقد اهتمت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعدة الوضوح واليقين، ونلاحظ من خلال النظم الضريبية المطبقة في كثير من البلدان، أن أي ضريبة يجب أن تكون محدّدة مطارحها وموعد فرضها، وتاريخ وأساليب جبايتها.

## ت. قاعدة الملاءمة:

على الضريبة أن تُجنى في أكثر الأوقات ملاءمة للمكلّف، وبالكيفية الأكثر تيسيراً له ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلّف على دخله أكثر الأوقات ملاءمة لدفع الضريبة، كأن تجنى ضريبة الرواتب والأجور من المكلّفين في أوقات استلام أجورهم، وتُجنى ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية في نهاية الدورة المالية، وعند تحقيق الربح، وتُجنى ضريبة ريع العقارات من المكلّفين بعد دفع بدلات الإيجار.

فقاعدة الملاءمة من أكثر القواعد احتراماً في الأنظمة الضريبية المعاصرة سواء أكانت الضريبة مفروضة على الدخل أم مفروضة على الاستهلاك.<sup>2</sup>

## د. قاعدة الاقتصاد:

المقصود بالاقتصاد هنا، أي الاقتصاد بنفقات الجباية، بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلّفون من ضرائب وما يدخل منها إلى الخزانة العامة في أقل مبلغ ممكن، وهذا الأمر يتطلب الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقاتها وتحصيلها.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 16.

<sup>2</sup> محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، الناشر الدار العلمية الدولية ودار النقافة للنشر والوزيع، الاردن، 2003، ص 21-22.

إن قاعدة الاقتصاد ليس من السهل دوماً تطبيقها فهناك ضرائب يستدعي جمعها جميعاً عدداً كبيراً من العاملين عليها وهذا يتطلب أعباء ونفقات مالية مرتفعة.

### خامساً: أنواع الضرائب

تتمثل أنواع الضرائب فيما يلي:

#### 1. الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة:

استناداً إلى معيار العناصر المتعددة الخاضعة للضريبة يمكن تقسيم النظم الضريبية إلى نوعين من الأنظمة:<sup>1</sup>

أ. أنظمة تتضمن ضريبة تفرض على عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل أن تخضع للضريبة وتسمى هذه الأنظمة الوحيدة ومن أمثلة ذلك الأنظمة الضريبية التي تقتصر فرض الضريبة على الدخل والإنفاق أو الناتج أو ... إلخ وخير مثال على ذلك ما نادى به الطبيعيون بضرورة إلغاء كافة الضرائب المفروضة وفرض ضريبة وحيدة على الناتج الزراعي الصافي، باعتبار أن الأرض الزراعية هي عنصر الانتاج الوحيد المنتج وما عداها من عناصر إنتاجية فهي عقيمة، ففي أواخر القرن التاسع عشر نادى الكاتب الأمريكي "هنري جورج" بفرض ضريبة وحيدة على الزيادة الرأسمالية في قيمة الثروة العقارية من الأراضي، وفي النصف الأول من القرن العشرين نادى الكاتب الفرنسي "شيلية" إلى فرض ضريبة وحيدة على مصادر القوى المحركة من وقود وكهرباء باعتبار أن هذه المصادر شائعة الاستخدام لدى غالبية أفراد المجتمع إن لم يكن جميعهم كما أنها تدخل في إنتاج العديد من السلع والخدمات وبالتالي قيمة الضريبة تمتد لتدخل في أسعار السلع والخدمات المتاحة.

ب. أنظمة تتضمن ضرائب متعددة تفرض على أكثر من عنصر من عناصر الإخضاع الضريبي كالدخل، الثروة والاستهلاك، وفي هذه الحالة تسمى هذه الأنظمة بأنظمة الضرائب المتعددة، حيث يتضمن النظام الضريبي الواحد أكثر من ضريبة مثل ضريبة على الدخل وضريبة أخرى على الثروة وضريبة ثالثة على الإنفاق..... وهكذا.

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الاسكندرية للكتاب، بيروت، 2000، (ص ص: 129، 128)

من خلال التمييز بين كل من أسلوب الضريبة الوحيدة *unified tax unique* وأسلوب الضرائب المتعددة  *multiples taxes* ، يمكن القول:

أن الضرائب الوحيدة كانت الطابع المميّز لأنظمة الضريبة البدائية، إذ كان يقتصر الإخضاع الضريبي على ضريبة الرؤوس *tax lump-sun* التي تلزم كل فرد بدفع قيمة معينة في فترات مختلفة بغض النظر عما يمتلكه من دخل أو ثروة، بينما تتميز الأنظمة الضريبية الحديثة بتعدد صور الإخضاع الضريبي حيث تفرض الضريبة على الأشكال المختلفة من الثروات والدخول.

بالرغم من أن الضريبة الوحيدة قد تتميز بالعديد من المزايا من وجهة نظر مؤيديها كسهولة الربط والتحصيل نتيجة قصر وسهولة الإجراءات الأولية فضلاً عن اختيار العنصر الخاضع للضريبة الوحيدة كالطاقة مثلاً يجعل التهرب الضريبي منها من الأمور الصعبة نتيجة لتعدّد إخماء مصادر الطاقة المستخدمة في الإنتاج.

## 2. الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:<sup>1</sup>

أتضح لنا فيما سبق أن نظام الضريبة الوحيدة يوجه إليه العديد من الانتقادات بعضها يتعلق بالعدالة الضريبية والبعض الآخر يتعلق باعتبارات مالية واقتصادية... إلخ وإزاء هذه الانتقادات فإن كافة النظم الضريبية المعاصرة تعتمد اعتماداً كلياً على أنظمة الضرائب المتعددة لما تتمتع به هذه الأنظمة من مزايا، وإن كان الأمر كذلك فإن السؤال الذي يطرح نفسه ما هو وعاء الضرائب المتعددة هل هو الأشخاص أم الأموال؟

فالضرائب على الأشخاص تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بـ *lump-sun taxes* والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفراد دفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة، وأهم ما تتسم به ضريبة الرؤوس أنها لا تعتمد على مقدار ما يكتسب الممول من دخل أو مقدار ما ينفقه أو مقدار ما يدخره... إلخ بل إنها تعتمد على الوجود الإنساني نفسه، وأي اختلاف في مقدار الضريبة بين أفراد المجتمع تعتمد على معايير أخرى بخلاف الدخل والثروة أو الإنفاق. مثل معيار العمر أو الجنس. فقد يقتصر فرض الضريبة على الذكور دون الإناث، كما يقتصر فرض الضريبة على

<sup>1</sup> يونسى أحمد البطريق، المرسى السيد حجارى، النظم الضريبية، دار الجامعة، طبع- نشر- توزيع، الإسكندرية، 2003، (ص ص: 133، 134).

الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين (20) وأقل من (60) سنة مثلاً، كما قد يتوقف مقدار الضريبة على الحالة الاجتماعية للفرد « marital status » وما إذا كان أعزب أو متزوج.

كما قد يتوقف مقدار الضريبة المستحقة على مكان الإقامة « residence place of » أو نوع عمل الفرد.... إلخ ومثل هذا النوع من الضرائب يستحيل على الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال تجنب الواقعة المنشأة لها: ونظام ضريبة الرؤوس نظام قديم اعتمدت عليه العديد من الدول في مراحل تطورها الأولى لتمويل نفقاتها سواء على مستوى الحكومات المحلية أو الحكومات المركزية، ولكن مع ارتقاء المجتمعات وتطورها ثم التحلي عن هذه الضرائب جزئياً وبدأ الاهتمام بتزايد الضرائب على الأموال والتي تتخذ من أموال الشخص (سواء في صورة دخل أو ثروة) وعاء للضريبة، وفي غالبية الدول إن لم يكن جميعاً تكاد تختفي تماماً ضريبة الرؤوس في الأنظمة الضريبية المعاصرة السائدة ويرجع ذلك لعدد من الأسباب نذكر منها:<sup>1</sup>

- لقد صاحب تطور الدولة في النشاط الاقتصادي وزيادة الأعباء الملقاة على عاتقها أن أصبحت ضريبة الرؤوس غير قادرة عن الوفاء بمتطلبات الإنفاق الحكومي في الدول المعاصرة، وبالتالي أصبحت ضريبة الرؤوس غير قادرة على تحقيق الهدف المالي للنظام الضريبي.
- تطور الأسس العلمية للضريبة، أثبتت بما لا يدع مجالاً للشك أن ضريبة الرؤوس تمتلك من المساوئ ما لا تملكه أي ضريبة أخرى تجافي العدالة الضريبية والاجتماعية معاً، حيث يصعب بل يستحيل أخذ ظروف الممول الشخصية في الحسبان، وبالإضافة إلى ما سبق يصعب الاعتماد عليه بفاعلية في تحقيق أهداف المجتمع المتعددة، وخاصة أنه مع تطور الدولة في النشاط الاقتصادي لم يعد يقتصر دور الضريبة على الهدف المالي فقط، بل أصبحت الضريبة أحد الأدوات الرئيسية التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق النمو الاقتصادي والاستقرار والعدالة.
- مع تقدم المجتمعات وطور رقيها تم النظر إلى الفرد نظرة جديدة أسمى بكثير مما كانت عليه في العصور القديمة، فلم يعد ينظر إلى الوجه الإنساني على أنه مادة خاضعة للضريبة بل أصبح ينظر إليه نظرة مرتقبة فهو الذي يقود المجتمعات إلى التقدم والرقي، كما أن كافة الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية تُسخر أصلاً لخدمته والبحث عن وسائل سعاده ورفيّه وتقدمه ومن هذا المنطلق ولكن الأسباب السابق ذكرها فإن الذي يتعين أن يخضع للضريبة ليس الفرد بوجوده بل ما يمتلكه من مال سواء في شكل دخل أو ثروة أو ما

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 135.

يقوم به من إنفاق، إذن فلا عجب أن نجد كافة النظم الضريبية المعاصرة نوذ أن نشير في عجلة سريعة إلى أثر ضريبة الرؤوس على بعض المتغيرات الاقتصادية مثل: الادّخار والاستهلاك، والاستثمار.

### 3. الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

ويمكن الإشارة إلى المعايير الأساسية التالية:<sup>1</sup>

#### أ. المعيار الإداري:

حيث تُحدّد طبيعة الضريبة بالاستناد إلى موقف الجهة الإدارية التي تقوم بتحصيل الضريبة أو طريقة تحصيل ذلك.

والأمر يختلف بطبيعة الحال من دولة إلى أخرى، لأن النظام الضريبي هو الذي يحدّد طبيعة الضريبة.

#### ب. راجعية الضريبة:

المقصود بهذا المعيار معرفة وتحديد الشخص الذي يقع عليه عبء الضريبة نهائياً، إذ أنه قد تفرض الضريبة على شخص يتمكن من تحويل ونقل عبئها إلى شخص آخر.

الضريبة المباشرة: تقتضي اتحاد الصفتين في الشخص الممول لها: الالتزام القانوني والتسديد الفعلي.

#### ج. ثبات موضوع الضريبة:

تعتبر الضريبة مباشرة، إذا كانت منصبّة ومفروضة على موضوع أو مادة تتميز بالثبات والاستمرار ( ملكية عقار، ممارسة مهنة... إلخ)، أما الضرائب غير المباشرة فإنها تتعلق بوقائع متقطعة وعارضة.

#### • تقدير الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

#### 1. الضرائب المباشرة:<sup>2</sup>

##### أ. المزايا:

- ثابتة ومستقرة ومنتظمة نسبياً.

<sup>1</sup> فتحي أحمد ديات عواد، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 149.

<sup>2</sup> فوزي عطوي، المالية العامة: النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، (ص ص: 84، 83).

● تحقق قاعدة الملاءمة.

● تحقيق العدالة.

ب. العيوب:

● أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة، حيث لا تتأثر بالانتعاش الاقتصادي أو الركود الاقتصادي.

● لا تتصف بصفة العمومية، مما يترتب عنه انخفاض في حصيلتها.

● نظراً لأن الممول يدفعها -عادة- سنوياً، فهي قد تكون مرهقة له، مما يفتح المجال للتهرب الضريبي.

2. الضرائب غير المباشرة:

أ. المزايا:

● سهولة دفعها من طرف الشخص لأنها تختفي في سعر السلعة.

● على خلاف الضريبة المباشرة، فإن الضريبة غير المباشرة تتسم بالمرونة فميزتها أن حصيلتها وفيرة في فترة الانتعاش الاقتصادي.

ب. العيوب:

● ضالة وقلة حصيلتها في وقت الركود الاقتصادي.

● مكلفة من حيث مراقبتها وتحصيلها، خاصة بالنسبة للضريبة على الإنتاج مثلاً.

● عدم التناسب مع المقدرة التكاليفية، فهي عادة تفرض على السلع الضرورية، ولهذا تكون أكثر ثقلًا على الطبقة الفقيرة.

## المبحث الثالث: طرق تحصيل الإيرادات الضريبية

بعد قيام مصلحة الضرائب بربط الضريبة على الممول لتخطره بدين الضريبة ومواعيد الوفاء لهذا الدين تأتي مرحلة التحصيل وفق إجراءات وعمليات من خلال جمع مبالغ الضريبة لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة ومحددة وطرق ملائمة.

**المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي وتحديد سعر الضريبة.**

**أولاً: مفهوم التحصيل الضريبي:**

تعني تحصيل الضريبة مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية وفقاً للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار.

ويقصد بالتحصيل الضريبي أيضاً مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع قوانين والأنظمة الضريبية موضوع التنفيذ وبالتالي إيصال حالات الضرائب إلى خزينة الدولة، قد تُدخل المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تتضمن تحصيل دين الضرائب دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها سواء من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف نفسه، وإذا كان تحصيل عدد كبير من الضرائب يتم عن طريق نظام الالتزام، وبمقتضى هذا النظام يتعهد مثلاً فرداً أو مؤسسة بدفع مقدار الضريبة مقدماً للدولة ثم يتولى عملية التحصيل فيما بعد لحسابه الخاص، بمساعدة السلطات الإدارية، كما يجب أن نشير أنه يتم تحصيل الضريبة بصورة نقدية أو يقوم مقامها من شبكات أو حوالات بريدية أو غيرها أما الصورة العينية فقد اختفت تماماً، فمن الملاحظ أن يتم تحصيل دين الضريبة في صورة عينية كما هو الحال بالنسبة للمجتمعات الزراعية إلا أن هذا الاستثناء من القاعدة العامة يجب عدم التوسع فيه أو القياس عليه.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 203.

## ثانياً: تحديد سعر الضريبة:

يقصد بسعر الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها، وقد عرف النظام الضريبي على مر التاريخ صوراً متعددة لسعر الضريبة، فإما تكون الضريبة توزيعية أو قياسية (تحديدية)، وإما أن تكون الضريبة نسبية أو تصاعدية و سنعرض لكل صورة على النحو التالي:<sup>1</sup>

## 1. الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي لا يحدّد المشرع سعرها مقدماً، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، وفي مرحلة حالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد، مستعيناً بالأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة (المحافظات، مجالس المدن، مجالس القرى) بحسب ما يمتلكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وحيث يمكن معرفة سعر الضريبة وتوضيح ذلك نفترض أنّ الدولة تحتاج إلى مبلغ عشرة ملايين جنيه كضريبة على دخل العقارات المبنية في الدولة، فيقوم المشرع مستعيناً بالأجهزة الإدارية المختصة في أنحاء الجمهورية بتوزيع هذا المبلغ بكل محافظة، مثلاً على الأفراد المقيمين فيها والخاضعين لهذه الضريبة، وهنا فقط في هذه المرحلة يتم معرفة سعر الضريبة، الذي يدفعه الفرد وبين مقدار المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) التي يملكها الفرد.

وقد كانت الضرائب التوزيعية منتشرة في الماضي لعدة اعتبارات لعل أهمها هو عدم حاجتها لإدارة ضريبة على درجة عالية من الكفاءة لتقوم جذورها في تقدير المادة الخاضعة للضريبة في مرحلة أولى، بل كانت تكفي بتحديد حصيلة الضريبة تاركة أمر توزيعها بين المكلفين للسلطات المحلية.

بالرغم من انحسار دور الضرائب التوزيعية في الوقت الحالي، لدرجة اختفائها تماماً إلا أنه يمكن تحديد مزايا هذه الضرائب و عيوبها كما يلي:

تمتاز الضرائب التوزيعية بقدرة الدولة على تقدير حصيلتها منها مقدماً، كما أنها تضمن تحقيق هذه الحصيلة: وتفسير ذلك أن المكلفين بالضريبة التوزيعية يلتزمون بدفعها بالتضامن. فإذا لم يقدم بعضهم بسداد حصته منها التزم الباقون بهذا السداد. بما يرتب مصلحة شخصية ومباشرة لكل مكلف بها في عدم تهرب أحد من المكلفين الآخرين من دفع الضريبة، إذ أن ذلك يعني زيادة العبء على الباقين، ومن ثم فإنّ كل مكلف يمارس نوعاً من الرقابة على غيره مما يقلل من حالات التهرب الضريبي إلى حدّ كبير كما تشرك الدولة مجالس

<sup>1</sup> فتحي أحمد ذياب هواد، المرجع السابق، ص143.

الحكم المحلي في توزيع مبلغ الضريبة الواجب للأعباء العائلية أو لمحدودية دخله، وبذلك يختلف سعرها من مكلف لآخر حسب ظروفه، ويترتب على ذلك اختلاف السعر الاسمي للضريبة عن سعرها الحقيقي وفقاً لظروف كل مكلف على حدى.

بالإضافة إلى ما تقدم، فإن الضريبة القياسية تتمتع بالمرونة إلى حد كبير فمن الممكن رفع سعر الضريبة أو خفضه بحسب التغيرات والتطورات الاقتصادية التي قد تطرأ على دخول المكلفين وثرواتهم، أو سلوكياتهم الاستهلاكية والأفقية، كذلك فإن الضرائب القياسية تتميز بالشمول، فهي تناسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء، وأخيراً فإنها تعبر عن مدى كفاءة الأجهزة الضريبية والمالية في الدولة والعاملين فيها.

وبالرغم مما تقدم، فيؤخذ عليها عدم وجود مصلحة شخصية مباشرة لكل مكلف في عدم تهرب الآخرين من دفعها، حيث لا يمارس المكلفون بالضريبة القياسية رقابة على الغير، ويمكن الرد على ذلك، أن أي نظام مهما كانت درجة دقته وإحكامه لا يمكن أن يكون بمنأى عن النقد، وهذا النقد يمكن بلا قيمة بنشر الوعي الضريبي الواجب اجتماعي واقتصادي يعود على الجميع بالتقدم والرقى، وباعتبار التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف والاعتبار كما هو الشأن في الولايات المتحدة الأمريكية.

## 2. الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:<sup>1</sup>

من الشائع عملياً، أن يأمر المشرع إما بالضريبة النسبية أو الضريبة التصاعدية ويقصد بالضريبة النسبية، النسبة المئوية الثابتة التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، وخير مثال عليها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على إيرادات القيم المنقولة، فتفرض كل منها بسعر ثابت يتراوح ما بين 15% إلى 20% ولا يتغير السعر بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في المادة الخاضعة لها، أما الضريبة التصاعدية فتفرض بأسعار مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة، بحيث يرتفع سعر الضريبة بارتفاع قيمة مادة تحصيله، مما يؤدي إلى نشر نوع من اللامركزية المالية.

إلا أنه يُعاب عليها أنها ضريبة غير عادلة، لأنها توزع على المكلفين على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة وليس على أساس القدرة التكاليفية لكل منهم، وقد يترتب على ذلك أن يدفع أحد

<sup>1</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، (ص: 77، 78)

المكلفين أكثر من الآخر. بمجرد اختلاف محل إقامة كل منهما، وبالرغم من تساوي المقدرة التكلفة ل كليهما أو تساوي دخلهما.

كما أنها تتسم بعدم المرونة، حيث تحدد الدولة ابتداء الحصيلة المطلوبة فيكون من غير المتصور إمكان إدخال تعديلات عليها بالزيادة أو النقصان لمسايرة أي تغييرات اقتصادية. بالإضافة إلى أن نظام الضرائب التوزيعية غير شامل، فلا يتصور تطبيقه إلا بالنسبة للضرائب المباشرة. إذ يكون الشخص المكلف معروفاً مقدماً، وبالتالي يمكن حصر المكلفين على نحو ثابت، وعليه فلا يتصور تطبيقه على الضرائب غير المباشرة، وأخيراً فإن الضرائب التوزيعية تعبر بصورة محددة عن عجز الأجهزة الضريبية في الدولة من حيث معرفة الأشخاص الخاضعين لها، وتحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتطبيق الأسعار الضريبية المختلفة، واتخاذ إجراءات الربط والتحصيل.

وإزاء تلك العيوب، فقد عدلت الدولة في العصر الحديث عن الأخذ بالضرائب التوزيعية واتجهت إلى نظام الضرائب القياسية.

يقصد بالضريبة القياسية، أو كما يفضل تسميتها بالضريبة التحديدية، تلك التي يحدد المشرع سعرها مقدماً دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة محددة، تاركاً أمر تحديدها للظروف الاقتصادية.

ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض سعر معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة، وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدماً الضريبة الواجب دفعها.<sup>1</sup>

وتمتاز الضريبة القياسية بأنها ضريبة عادلة، حيث يكون العبء الضريبي على أساس المقدرة التكلفة لكل مكلف بغض النظر عن محل إقامته، كما أنها تراعي الظروف الشخصية المتعلقة بكل مكلف، ومن ثم يمكن مراعاة ظروفه العائلية بمنحه إعفاء يكون عشرين بالألف ومعدل الضريبة على الدخل مثلاً (10%) عشرة بالمائة ومبلغاً مقطوعاً عن كل وزن أو وحدة من البضاعة أو طول من القماش كما هو الحال في الضرائب الجمركية، ومعدل أو سعر الضريبة يجب أن يحدّد من قبل المشرع في القانون الضريبي، وقد يكون معدل أو سعر الضريبة بصورة ثابتة أو تصاعدية.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 79.

وتطبيقها لذلك فقد قرّرت المحكمة الدستورية العليا في مصر أن السلطة التشريعية تتولى بنفسها تحديد معدل أو سعر الضريبة ويقف نفس الموقف المجلس الدستوري في لبنان عندما قرّر دستورية قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (379) لسنة 2001 كونه قد حدّد لهذه الضريبة معدلاً (سعراً) ثابتاً وموحداً بشكل قاطع و غير قابل للتعديل إلا بموجب القانون.

مما سبق يمكن القول أنّ نص الفقرة (ب) من المادة (06) لسنة 1994 يشوبه عيب عدم الدستورية كون المشرع أعطى مجلس الوزراء صلاحية التدخل في موضوع معدل أو سعر الضريبة الخاصة بأنظمة يصدرها خلافاً بيمادة (111) من الدستور.

### المطلب الثاني: تحديد وعاء الضريبة

يمكن تحديد وعاء الضريبة كما يلي:<sup>1</sup>

#### 1. التحديد الكيفي لوعاء الضريبة:

إنّ الاتجاه الحديث في المالية العامة هو الأخذ بعين الاعتبار بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة، وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية، والتي تطرّقنا إليها سالفاً، فالضريبة الحقيقية تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة أو بالظروف العائلية أو الاجتماعية، فإذا فرضت ضريبة على الدخل الناتج عن ملكية الأرض الزراعية فإنّها تعدّ ضريبة حقيقية، إذا كانت واحدة بالنسبة لجميع الملاك بغض النظر عن ظروفهم الخاصة، فلا فرق بين من يملك هكتار واحد أو أكثر.

ولا تتطلّب الضريبة الحقيقية جهداً كبيراً من جانب الإدارة الضريبية بشنّ تحديدها، كما لا تحتاج إلى إدارة على جانب كبير من الكفاءة، فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها وتمتاز بأنّ حصيلتها غزيرة فهي لا تدخل في حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف بالضريبة، كما أنّها لا تقرر أية إعفاءات وبالرغم ممّا تقدم، فإنّ الضريبة الحقيقية لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة المقدرة للمكلف بالضريبة، كما أنّها غير مرنة فلا يمكن إحداث تغيير في حصيلتها بسهولة.

<sup>1</sup> فتحي أحمد ذياب عواد، المرجع السابق، ص 138.

أما الضريبة الشخصية فهي التي تفرض على الدخل وتؤخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي، والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، فعند تحديد المقدرة التكليفية للشخص، لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه ولكن لا بدّ من الأخذ في الاعتبار عدّة ظروف شخصية تتعلق بذات الشخص الخاضع للضريبة نفسه تتمثل في:

- أ. **المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف بالضريبة:** يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصّص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، وهو ما يطلق عليه **بحد الكفاف**، يختلف هذا الحد من مجتمع إلى آخر، وفي داخل المجتمع من وقت إلى آخر، بالإضافة إلى خصم ما هو لازم بالأعباء العائلية، وتتخذ بعض الدول من ذلك سلاحاً إما لتشجيع النسل أو لفرض عقوبة لغير المتزوجين، ويكون ذلك عادة بالنسبة للدول التي تعاني من الزيادة السكانية.
- ب. **مصدر الدخل:** إنّ شخصية الضريبة تأخذ في اعتبارها مصدر دخل المكلف بالضريبة، فالدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناتج عن رأس المال. ويرجع ذلك إلى أن الدخل الناتج عن العمل قد يتعرض لظروف متعلّقة بشخص العامل نفسه كالمرض أو العجز أو الوفاة، بالإضافة إلى اختلاف مدة استثمار كل منهما، فالدخل المتولد عن رأس المال يبقى مدة أطول من الدخل المتولد عن العمل، وهذا يستوجب معاملة كل منهما معاملة ضريبية مختلفة وفقاً لظروف كل منهما.
- ج. **المركز المالي:** إنّ شخصية الضريبة لكونها تعتدّ بالمركز المالي للمكلف بالضريبة، تميّز في المعاملة بين الدخول المختلفة، من حيث أحجامها وشرائحها بحيث تخضع كل منهما لسعر خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل (الضريبة التصاعديّة) ويقل بانخفاض الدخل وذلك كي تتحقق المساواة في في التضحية بين كافة المكلفين بالضريبة.

## 2. التحديد الكمي لوعاء الضريبة:

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتتمثل في استخدام عدة أسس:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد محرز عباس، المرجع السابق، (ص: 145، 146).

أ. طريقة المظاهر الخارجية: تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية التي تتعلق بالمكلف بالضريبة والتي تكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها، على سبيل المثال تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإجمالية لمنزله أو عدد النوافذ والأبواب أو عدد العمال والآلات المستخدمة وعدد السيارات التي يمتلكها وغيرها من المظاهر الأخرى.

وقد كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الضريبي الفرنسي في القرن التاسع عشر وحتى عام 1925 حيث كانت تفرض الضريبة على الدخل على أساس مظاهر خارجية معينة تتمثل في عدد أبواب ونوافذ المنزل المكلف بالضريبة، استناداً إلى أن منزل المكلف الغني أكثر أبواباً و نوافذ من منزل المكلف الفقير.

ويبدو واضحاً، أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثائق، إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تتناسب مع المجتمعات الحديثة والمتقدمة وبذلك فلا يمكن الاعتماد عليها لتقدير وعاء الضريبة، فهناك بعض المظاهر مخالفة للحقيقة كما أن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة وإنما قد يحقق المكلف خسارة معينة كل سنة، ومع ذلك يلتزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية التي لا تختلف بالطبع خلال هذه السنة، نظراً للثبات النسبي للمظاهر الخارجية، أي أن هذه الطريقة لا تطبق إلا نادراً وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير.

#### ب. طريقة التقدير الجزائي:<sup>1</sup>

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديداً جزافياً استناداً إلى بعض المؤشرات: مثل القيمة التجارية إذ يعد مؤشراً أو دليلاً لتحديد دخل صاحب العقار ورقم الأعمال الذي يُعد دليلاً لمعرفة ربح التاجر وعدد ساعات الطبيب يعدّ دليلاً على دخله، نفس الشيء الحال بالنسبة لأصحاب المهن الحرة.

وإما أن يضع القانون تلك الدلائل وتسمى بالجزاف القانوني، حيث تحدد إدارة الضرائب وعاء الضريبة بصورة جزافية، بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع مثل: أن يعتبر دخل الفلاح مساوياً للقيمة التجارية للأرض الفلاحية التي يستغلها.

وإما أن تحدد هذه القرائن بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة وغالباً ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمية هذه الطريقة بالجزاف

<sup>1</sup> المرجع السابق، (ص ص: 147-148).

الاتفاقي. وتشابه طريقة التقدير الجزائي مع طريقة المظاهر الخارجية، حيث أنّ كلاً منهما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي ومن ثمّ فإنهما يفتقدان الدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة.

وإن كانت طريقة التقدير الجزائي تعد أكثر دقةً لكونها تعتمد على قرائن موضوعية تعبر بصورة أدق عن مقدار الدخل الحقيقي.

ويلجأ المشرع الضريبي إلى استخدام تلك الطريقة في بعض الحالات و يحرصها على حالات خاصة، مثل المكلفين بالضريبة الذين لا يملكون دفاتر محاسبية منتظمة وصادقة، وفي حالة ما إذا كانت تلك الدفاتر تخالف الحقيقة، ومرد ذلك إلاّ أنّها تؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل الحقيقي، بالإضافة إلى إمكانية تطرق الإدارة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

### ج. طريقة التقدير المباشر:

تمثل تلك الطريقة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديد أكثر انضباطاً ودقةً من الطرق سالفة الذكر، إذ أنّها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة، وتتم هذه المعرفة بصورتين: إما بالتصريح وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.

#### 1. التصريح: ويتمثل التصريح في شكلين أساسيين، تصريح المكلف بالضريبة، وتصريح الغير:<sup>1</sup>

أ. **تصريح المكلف بالضريبة:** مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدد القانون ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح.

ولضمان دقة وصحة التصريح، فإنّ الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح وتعديله إذا بني على غش أو خطأ، فقد يلجأ المكلف بالضريبة إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض الضريبة على مبلغ أقل من دخله الحقيقي فيكون للإدارة الحق في ان تلجأ إلى طريقة المظاهر الخارجية أو التقدير الجزائي للوصول إلى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة. وقد تفرض بعض التشريعات جزاءات جنائية أو مالية في حالة تعمد التهرب من الضريبة عن طريق تقديم تصاريح غير صحيحة.

<sup>1</sup> علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 230.

وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية، فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديراً منضبطاً، ومن ثم فإن ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة، ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، فتزداد الحصيلة الضريبية بنفس زيادة الدخل.

ومن الانتقادات التي وجهت لهذه الطريقة تداخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين بالضريبة والإطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من صحة عناصر التصريح، كما أنها تتطلب إدارة ضريبية على جانب كبير من الكفاءة والوعي لتشدّد الرقابة على المكلفين حتى لا يتمكنوا من أن يتهربوا من دفع الضريبة وبالرغم من ذلك، فإن هذه الطريقة تمثل أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، وقد تبنتها العديد من التشريعات الضريبية .

#### ب. تصريح الغير:

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب.

ويشترط أن تكون علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير ومثال ذلك: أن يكون الغير مديناً للمكلف بالضريبة بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كصاحب العمل الذي يقدم تصريحاً إلى إدارة الضرائب بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده و الخاضعة للضريبة على الأجور والمرتبّات، وغالباً ما يتم اقتطاع هذه المبالغ وجمعها لفائدة إدارة الضرائب قبل أن يحصل عليها العامل وتعرف هذه الطريقة بالاقطاع عند المنبع.

ومما هو واضح أن هذه الطريقة تعد أكثر ملاءمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح، فصاحب العمل يكون مجبراً على تقديم تصريح صحيح ومطابق للواقع لتجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة، بالإضافة إلى أن مبلغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي.

وتطبق هذه الطريقة بشأن تحديد وعاء الكثير من الضرائب، فالضريبة على نواتج القيم المنقولة والضريبة على فوائد الديون والتأمينات والضريبة على دخل كراء الملكية العقارية المبنية وغير المبنية (في العلاقة بين المالك

والمستأجر)، أما مميزات هذه الطريقة فقد أخذت بها العديد من التشريعات الضريبية المختلفة لضمان تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

## 2. التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيّد بقوائن أو مظاهر معيّنة و محدّدة، ولذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري.

ويكون للإدارة حرية واسعة في اللجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد سليم لوعاء الضريبة. ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره وسجلاته المحاسبية، وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو امتناعه عن تقديم التصريح الضريبي أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش.

وقد أعطى القانون للمكلف بالضريبة في صحة التقدير وفقاً لقواعد محددة، ومن تبرير عدم تمكنه من تقديم التصريح.

## المطلب الثالث: طرق تحصيل الضريبة

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:<sup>1</sup>

1. الأصل العام، أن يلتزم المكلف بما يدفعها إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته. وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعاً، وتسمى بطريقة التوريد المباشر.

2. قد يتم دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف بها، ويعدّ ذلك استثناء من الأصل العام، وتسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب غير المباشرة، إن كان من المتصور تطبيقها بشأن عدد محدود من الضرائب المباشرة، ومضمونها أن يكلف المشرّع شخصاً آخر (المكلف القانوني) غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العامة، على أن يقوم بتحصيلها فيما يعد من المكلف الفعلي.

ويلجأ المشرّع إلى هذه الطريقة، بالنسبة للضرائب على الدخل وتسمى ( بالحبز عند المنبع ) «retenue a la source» ومقتضاها أن يقوم رب العمل (المكلف القانوني) الذي يدفع الدخل إلى

<sup>1</sup> سعيد علي العبيدي، المرجع السابق، ص 147.

المكلف بخضم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلاً صافياً خالياً من الضريبة. أي أن تحصيل الضريبة يتم عند تولد الدخل وليس عند استلامه.

وتطبق هذه الضريبة عادة على ضرائب كسب العمل ( الأجر والمرتبات والمهايا) والضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

كذلك قد يلجأ المشرع إليها بالنسبة للضرائب على الإنتاج والاستهلاك، كما سلف ذكره، فالضريبة تحصل على المنتج والتاجر أو المستورد الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة.

وأخيراً بالنسبة لضرائب الدمغة، فيتم تحصيلها عن طريق وضع طابع الدمغة على المحررات القانونية، المكلف بنفسه بهذه العملية، حيث يقوم بدفع هذه الطابع ويقوم بائعوها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب.

وغني عن البيان عدم جواز إجراء المقاصة بالنسبة لدين الضريبة مع أي دين للمكلف عن الحكومة، ويرجع ذلك إلى أن الضريبة تعد من الموارد السيادية التي تمس كيان الدولة، ولذلك فإن من الأصح أن يكون لها كيان خاص بعيداً عن العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الدولة والأفراد، بالضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضي حصولها على كافة الإيرادات المقررة في الميزانية لتتمكن من الوفاء بالتزاماتها ونفقاتها العامة، وأخيراً فإن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات طويلة ومعقدة مما يؤدي إلى عدم استقرار المراكز المالية من المكلفين والدولة.

وفيما يتعلق بميعاد التحصيل، فإن القانون يحدد ميعاداً لتحصيل كل ضريبة مراعيًا في ذلك مصلحة الخزانة العامة، من جهة ومصصلحة المكلفين، من جهة أخرى، من حيث الملاءمة وإمكانية تقسيط مبلغ الضريبة.

فبالنسبة للضرائب المباشرة، يحدد المشرع لها فترة معينة من السنة تحصيل فيها، كما هو الحال بالنسبة للضرائب على أرباح المهن غير التجارية والضريبة العامة على الإيراد، حيث يحصل في الأشهر الثلاثة الأولى من السنة الميلادية عن إيرادات السنة السابقة، أما الضريبة على المرتبات والأجور فهي تحصيل مرة واحدة خلال الأشهر الثلاثة الثانية لانتهاؤ السنة المالية للمكلف.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن حصيلتها توزع على مدار العام، وليس لها وقت محدد.

## خلاصة الفصل:

نستنتج من خلال دراستنا للفصل الثاني أنّ الإيرادات الضريبية لها أهمية في تحدي مصادر الإيرادات العامة والمتمثلة في أملاك الدولة والضرائب والرسوم وهي مهمة بالنسبة لتمويل الخزينة العامة. ونأخذ بعين الاعتبار تحديد وعاء الضريبة وكذلك طرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة. وحيث تستعمل الإيرادات العامة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتنتج الإيرادات من الضرائب غير المباشرة و يتم تحصيل الإيرادات الضريبية من طرف وزارة المالية.

الفصل الثالث: دراسة حالة  
تطبيقية للمركز الجوي  
للضرائب بعين بسام

تمهيد:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث الذي تناولنا فيه التطرق إلى مختلف جوانب الرقابة الجبائية وآلياتها وكذلك الإيرادات الضريبية وطرق تحصيلها.

باعتبار الرقابة الجبائية أداة مهمة في تحصيل الإيرادات الضريبية، لذا كان لا بد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي للقيام بدراسة ميدانية بالمركز الجوّاري للضرائب بعين بسام التابعة لمديرية الضرائب بالبويرة وتسهيل الضوء لكل متطلبات البحث.

كما تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

**المبحث الأول:** تقديم عام لمديرية الضرائب.

**المبحث الثاني:** آليات التحصيل الضريبي.

**المبحث الثالث:** دراسة حالة ميدانية – للمركز الجوّاري للضرائب بعين بسام.

## المبحث الأول: تقديم عام لمديرية الضرائب.

نقوم في هذا المبحث بتقديم المؤسسة التي وقع عليها محور الدراسة وهي المركز الجوي للضرائب بعين بسام التابعة للمديرية الولائية للضرائب بالبويرة، التي سنتطرق إلى تعريفها وأهم أقسامها والهيكل التنظيمي لها.

## المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مديرية الضرائب والمركز الجوي للضرائب.

1. تعريف مديرية الضرائب: إدارة الضرائب هي الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام تكتسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي وهي تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريجات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول وهي قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الطابع، قانون التسجيل، وقانون الرسم على حجم المعلومات وقانون الإجراءات الجبائية.

2. تعريف المركز الجوي للضرائب: قبل 1985/01/01 كانت مفتشية عين بسام تعتبر فرع من مفتشية البويرة، وبعد 1986/01/01 انقسمت المفتشية إلى قسمين: مفتشية بئر غبالو ومفتشية عين بسام، كانت المفتشيات على المستوى الوطني مقسمة حسب الاختصاص إلى مفتشيات الضرائب المباشرة، وغير المباشرة، غير أن هذا التقسيم خلق عدّة مشاكل أثّرت سلباً على كل من المكلف والإدارة الجبائية فهو ما جعل وزارة المالية تتخذ قرار يقضي على توحيد المفتشيات ابتداءً من المرسوم التنفيذي الصادر في 13 رمضان 1420 الموافق لـ 19 ديسمبر 1995 والمكمل لقانون إنشاء المفتشيات الضريبية على مستوى البلديات.

وفي 2016/01/21 تم تغيير هذه المفتشيات إلى مركز جوي للضرائب بعين بسام والذي يطبق النظام الحقيقي وتملك مديرية الضرائب للبويرة 5 مراكز جوية للضرائب وهي:

- المركز الجوي للضرائب بعين بسام.
- المركز الجوي للضرائب بالأخضرية.
- المركز الجوي للضرائب بسور الغزلان.
- المركز الجوي للضرائب بمشدالة.
- المركز الجوي للضرائب ببئر غبالو.

ويقوم المركز الجوّاري للضرائب بتسيير المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، إذ يعتبر المحور الجبائي الوحيد لهم، إنّ المركز الجوّاري للضرائب هو مركز ذو اختصاص وبنية موحدة يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين لإتمام واجباتهم الجبائية.

### المطلب الثاني: مهام وأقسام المركز الجوّاري للضرائب.

المركز الجوّاري للضرائب هو المكلف بما يلي:

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي.
- تسيير المستثمرات الفلاحية.
- تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.
- تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء من نشاطهم الخاضع للرسم.
- تسيير المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.
- تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلف بالضريبة التابعين لاختصاصها.
- تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها.
- تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.
- تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها.
- تراقب التصريحات وتنظم التدخلات.
- تدرس الشكاوي وتعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
- تدرس طلبات التخفيض الإداري.
- تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.
  - تنظيم المواعيد وتسييرها.
  - نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوارية للضرائب.
- يتكون المركز الجوارى للضرائب في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين.

### 1. المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكّلف بـ:

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات.
  - المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفتها وكيلًا مفوضًا للمدير الولائي للضرائب.
  - إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات.
- تعمل على تسيير:

### أ. مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية: وتكّلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية واستلام التصريحات التي يحررها المكلفين بالضريبة المتابعون حسب نظام الضريبة الجرافية الوحيدة، وكذا إعداد العقود المتصلة بها.
  - المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.
- ب. مصلحة الجباية الزراعية: وتكّلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للمزارعين والمربيين وكذا استقبال واستغلال التصريحات ومراقبتها الشكلية واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.

### ج. مصلحة جباية المداخيل والممتلكات: وتكّلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل مقر السكن أو الضريبة على الممتلكات أو الأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير ربحية بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي (أجور أو أي جزء من نشاطاتهم يمكن فرض ضريبة عليه).

- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح التسجيل، حسب الحالة في برنامج المراقبة على أساس المستندات أو المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة .

د. مصلحة الجباية العقارية: وتكّلف بـ:

- التكفل بالملفات الجبائية واستغلال تصريحات الأشخاص بعنوان الضرائب أو الرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية.

- المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة لبرنامج المراقبة على أساس المستندات أو على أساس المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة.

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتكّلف بضمن:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب والممتلكات العقارية المتواجد فيه.

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تقييم نشاطات المصالح المعنية.

تعمل على تسيير:

أ. مصلحة البطاقات والمقارنات: وتكّلف بـ:

- تشكيل قاعدة المعطيات ومختلف البطاقات المسوكة والتي تخص الوعاء والمراقبة والتحصيل الضريبي وتسييرها.

- متابعة استعمال المعلومات المستردة وإعداد الوضعيات الإحصائية الدورية وكذا تقييم نشاطات المصلحة، لا سيما التي ترتبط مع مؤشرات التسيير.

ب. مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل في شكل فرق: وتكّلف بـ:

- تشكيل وتسيير فهارس مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة و تحصيلها.

- اقتراح تسجيل أشخاص طبيعيين في برامج مراقبة المداخل.

ج. مصلحة المراقبة: و تكلف بـ:

- دراسة كل الطعون النزاعية أو إعفائية موجهة للمركز الجوارى للضرائب.
- التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.

وتعمل على تسيير:

أ. مصلحة الاحتياجات: و تكلف بـ:

- دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق والضرائب والرسوم المتنازع عليها.
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتياج على أعمال الملاحقات أو الإجراءات المتصلة بها أو إلى المطالبة بأشياء تم حجزها.

ب. مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية: و تكلف بـ:

- دراسة الطعون الخاضعة لاختصاص لجان طعن للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة ولجان الطعن الإعفائي.
- متابعة الطعون والشكاوي التي تقدم أمام الهيئات القضائية وذلك بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب.

ج. مصلحة التبليغ والأمر بالصرف في حدود الاختصاص القانوني للمركز الجوارى للضرائب: و تكلف

بـ:

- تبليغ القرارات المتخذة في مجال مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية للتكفل بها.

4. قباضة: و تكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجري للضريبة.

- مسك محاسبية مطابقة لقواعد المحاسبية العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبية.

تعمل على تسيير:

أ. مصلحة الصندوق.

ب. مصلحة المحاسبية.

ج. مصلحة المتابعات.

تنظم مصلحة المبيعات في شكل فرق.

5. مصلحة الاستقبال والإعلام: وتكّلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضرائب.

6. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل: و تكّلف بـ:

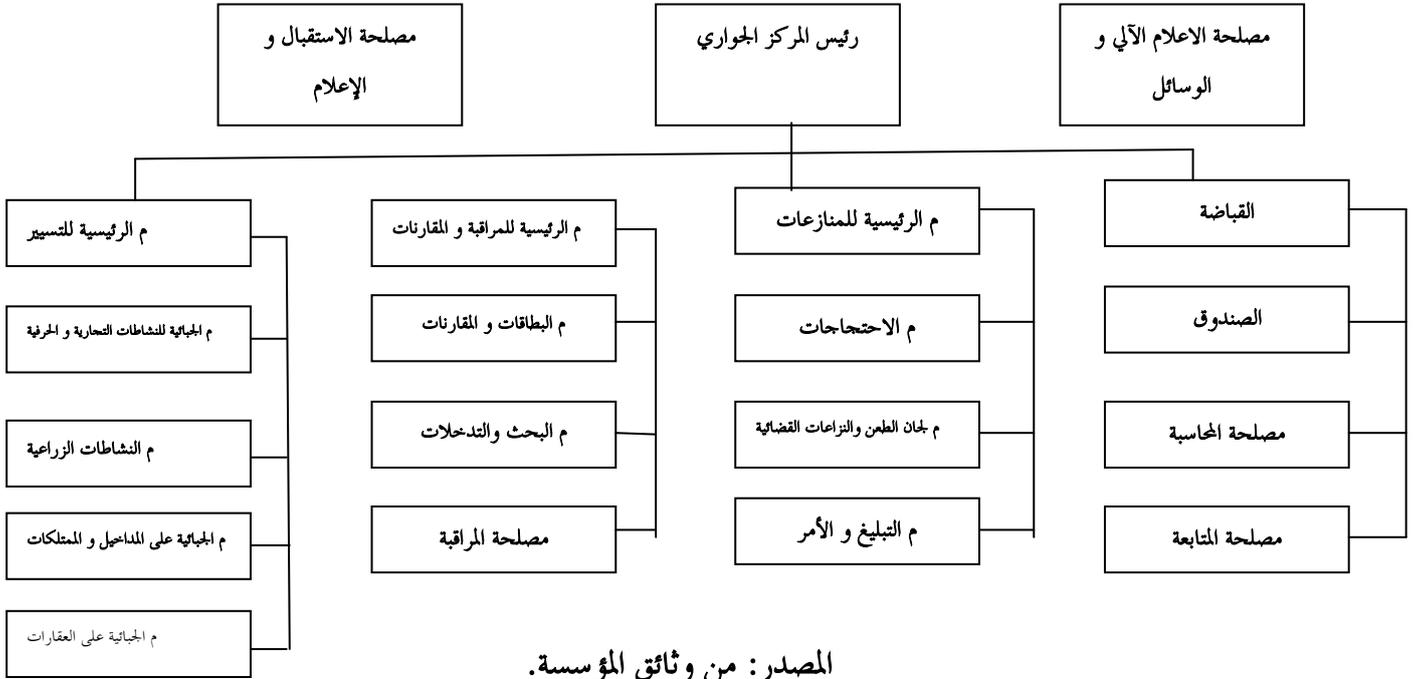
- استغلال التطبيقات المعلوماتية والتأمينات، وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفّل بصيانة التجهيزات.

- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب

يتمثل الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب فيما يلي:



## المبحث الثاني: آلية تحصيل الضريبة

قبل التحدث عن سير آليات تحصيل الضريبة لا بد أن يكون الملف على استعداد وقابلية للدفع كي تكون كذلك لا بد أن يصرّح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة وذلك بامثاله للقواعد والقوانين التي تسيّر مجالات الضريبة وتتولى مفتشية الضرائب هذه المهام.

## المطلب الأول: تكوين الملف

يكون الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون بها نشاطهم و يتضمن الملف ما يلي:

- شهادة الميلاد الأصلية.
- شهادة الإقامة.
- نسخة من عقد الكراء أو الملكية.
- طلب خطي للوضعية الجبائية.
- تقرير المحضر القضائي.
- بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات):
- شهادة الميلاد الأصلية للمسير و شراؤه.
- هيكل المؤسسة.
- عقود الكراء أو الملكية.
- شهادة الإقامة للمسير و شركائه.
- طلب خطي للوضعية الجبائية.
- تقرير المحضر القضائي.

**ملاحظة:** إذا بدأ المكلف نشاط تجاري دون التصريح بالوجود لمدة شهر فتمتلك مصالح مفتشيات الضرائب الحرية في تحديد مبلغ الغرامة المالية حتى تحديد سنوات النشاط.

### المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين.

هناك نوعين من الأنظمة الجبائية في الجزائر، وهما النظام الحقيقي والنظام الجزائي، يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها إذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي أو مستورد أو بائع جملة فإنه يخضع تلقائياً للنظام الحقيقي، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى فيكون تجديد نظام الإخضاع حسب رقم الاعمال المحقق الذي يكون وفقاً لطبيعة النشاط كما لي:

#### 1. النشاط التجاري: إذا تعدى رقم الأعمال المحقق:

فإنّ المكلف سوف يخضع للنظام الحقيقي وفي حالة عدم تحقيق ذلك الرقم سوف يخضع للنظام الجزائي.

#### 2. النشاط الصناعي: إذا تعدى رقم الأعمال المحقق:

سوف يفرض عليه النظام الحقيقي، أما إذا أدنى من ذلك سيخضع مباشرة للنظام الجزائي كي يتم تسجيل المكلف في النظام الجزائي تقوم مفتشية الضرائب ببعض الخطوات ويكون على النحو التالي:

- تقوم المفتشية بإرسال وثيقة سنوية للمكلف تسمى G12 حيث يقوم المكلف بملئها وإعادةها قبل 02/01 من السنة التي تحقق رقم الأعمال، بعدها تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى G08 باقتراح رقم الأعمال له.

وفي حالة رفض المكلف لرقم الأعمال المقترح يقوم بتبرير الرفض وفي نفس الوثيقة يمكن للمفتشية أن تقوم بتخفيض رقم الأعمال الخاضع، إذا اقتنعت بالتبريرات المقدمة من طرف المكلف في الاخير تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى تسمى C09 نهائية تبين خضوع المكلف للنظام الجزائي وتقوم بنسخها في أربعة نسخ:

- النسخة الأولى يتم إدراجه في الملف.
- النسخة الثانية إلى قباضة الضرائب.
- النسخة الثالثة ترسل إلى المكلف.
- النسخة الرابعة ترسل إلى المديرية العامة للضرائب.

و يبقى المكلف تحت هذا النظام مدة سنتين قابل للتجديد إما بنسبة مرتفعة أو منخفضة.

- أما النظام الحقيقي فهو يتعامل مع نسب متغيرة حسب تغير رقم الأعمال المحقق، وهذا النظام يتطلب عملا ميدانيا أكثر أهمية من النظام الجزائي، نظرا لأهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة للنظام الجبائي، كالمؤسسات الكبيرة التي يكون لها رقم الأعمال مرتفع ومتغير

ولكل من النظامين مزايا وعيوب:

#### النظام الحقيقي:

تتميز مزايا هذا النظام في:

- ربح الزبائن.
- استرجاع مجموع الرسم على القيمة المضافة TVA.
- إمكانية التعامل مع المؤسسات الكبيرة.

#### أما عيوبه:

- يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة.
- الدفع يكون شهريا.
- صعوبة تقدير رقم الأعمال الحقيقي.

#### النظام الجبائي:

لهذا النظام مزايا يمكن تحديدها في العبارة التالية:

- لا يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة والدفع يكون فصليا.

#### أما عيوبه:

- رقم الأعمال مفتوح إداريا بالتنسيق مع المكلف.
- في مجمل الأحيان لا يطابق رقم الأعمال المحقق.
- ربح الزبائن.

- مجموع الرسم على القيمة المضافة غير مسترجع.

المطلب الثالث: تحضير إشعار بالدفع وتحصيل الضرائب.

تقوم المفتشية بتحصيل وإرسال الإشعار بالدفع ثم يقوم بالتوجه إلى قباضة، بعد حصوله على هذا يكون سنويا ويخص الضريبة على الدخل IRG والضريبة على أرباح الشركات الإجمالي IBS.

#### • الإشعار الخاص بالـ IBS وIRG:

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا في شهر جانفي من السنة الموالية التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف المكلف الذي يقوم بملأ هذه الوثيقة التي تسمى G01 وإعادتها قبل 04/01 السنة التي تتم فيها تحقيق الدخل.

وإذا تأخر المكلف عن التمديد في الأجل القانوني نفرض عليها غرامة قدرها 10% إذا كان التأخر بشهر يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى 25% بعد الشهر الأول و مهما طالّت مدّة التأخر.

وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى Promotrice مدون عليها الاسم واللقب والرقم الجبائي، مبلغ الدخل، الغرامة، العنوان، تبعث الضريبة G01 إلى المركز الميكانوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على أرباح الشركات، ثم يقوم على وثيقة أخرى تسمى إشعار بالدفع.

بعد التطرق للمراحل التي سبقت عملية التحصيل وكون الملف قابل للتسديد فهذه العملية تحتوي على آليات تحدد سير عملية التحصيل بالتفصيل.

عند وصول الإشعار بالدفع نتيجة المكلف إلى قباضة الضرائب وتقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون مبلغ الضريبة بمختلف طرقات الدفع التي يمكن للمكلف الدفع بها.

1. الدفع نقدا: مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى "وصل الاستلام" QUITTANCE وتكون محتومة بطابع القباضة والتي تثبت الدفع المالي للمكلف وتتضمن هذه

الوثيقة البيانات التالية:

- الرقم الجبائي.

- مبلغ الغرامة.

- نوع الضريبة المدفوعة.

مصدر هذا الوصل هو كتاب يتعامل به أمين الصندوق يسمى H1.

## 2. الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي

عندما تكون طريقة الدفع بشيك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام، يثبت استلام أمين الصندوق لمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون محتوم بطابع القباضة ويأخذ الوصل من كتاب يتعامل به أمين الصندوق مع المكلفين في حالة تسديدهم عن طريق شيك أو وصل بريدي (H2)، ثم يقوم بإرسال الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى (H10) ثم تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي.

## المبحث الثالث: دراسة حالة ميدانية للمركز الجوّاري بعين بسام.

فيما سيأتي سنتناول في دراستنا حالة ميدانية لطرق الرقابة الجبائية المطبق من طرف المركز الجوّاري للضرائب وهي الرقابة على الوثائق وبعدها نقوم بعرض الإجراءات الردعية التي تقوم بها الإدارة الجبائية في حالة اكتشاف أن المكلف بالضريبة وُجد رقم أعمال المصرح بها غير مطابق مع الأشغال المنجزة وبعدها قمنا بعرض صعوبات الرقابة الجبائية واقترح الإجراءات الوقائية للحد من الغش والتهرب الجبائي.

## المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى المراحل التي يقوم بها العون المراقب وتمثل في جلب الملف الجبائي ومراقبته.

المكلف (س.ع) طلب اكتتاب التصريح بالوجود لدى مصلحة الضرائب بتاريخ 2014/03/12 قصد ممارسة نشاط تجارة بالجملة لمواد البناء، بعد إدراج هذا الملف الأخير للتحقيق المحاسبي تم إرسال طلب معلومات للمعني قصد تقديم الوثائق المحاسبية والميزانية السنوي لسنة 2014 التي بقيت دون رد في حين توصلت مصلحة الضرائب إلى الحصول على كشوفات مقبوضات محققة من طرف الخاضع لسنة 2014 تقديرياً: 8782940 دج تم من خلالها إرسال إشعار بالتسوية:

- رقم الأعمال المصرح به: لاشيء
- رقم الأعمال المحقق (مقبوضات): 8782940 دج
- الحقوق والغرامات المترتبة عن هذه التسوية:

## • الرسم على النشاط المهني: TAP

$$\text{الحقوق} = \text{رقم الأعمال المحقق} \times 2\%$$

$$= 8782940 \times 2\% = 175665 \text{ دج}$$

$$\text{الغرامات} = \text{رقم الأعمال المحقق} \times 5\%$$

$$= 8782940 \times 5\% = 429147 \text{ دج}$$

• الرسم على القيمة المضافة: TVA

الحقوق = رقم الاعمال x 17%

$$= 8782940 \times 17\% = 1493100 \text{ دج}$$

الغرامات = الحقوق x 25%

$$= 8782940 \times 25\% = 373275 \text{ دج}$$

• الضريبة على الدخل الإجمالي: IRG

بعد تطبيق معدل هامش الربح الصافي يقدر بـ 10%

- قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي:

القاعدة المصرح بها: لاشيء

القاعدة المعتمدة: 8782940 دج

- حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي (خاضع للنظام المبسط)

- القاعدة المعتمدة x 20%.

$$= 878290 \times 20\% = 175658 \text{ دج}$$

الغرامات = الحقوق x 25%

$$= 175658 \times 25\% = 43914 \text{ دج}$$

بما أن رقم الأعمال لم يتجاوز 30000000 دج والمعني لم يتم بإيداع طلب الحضور للنظام الحقيقي

يحوّل إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة IFM

وفي سنة 2015 قام بإيداع تصريح سنوي لرقم الأعمال بعبارة: لا شيء خلال سنة 2016 أصبح

نظام تصريحي.

لم يتم هذا الأخير بإيداع التصريح الخاص برقم الأعمال التقديري وبرغم مختلف المراسلات

والإعلانات المرسله إليه لم يتم الرد عليها وعاودوا إدراجها إلى المصلحة، خلال سنة 2016 قامت المصلحة

يأجرأ معاينة ميدانية بالتوجه إلى مكان ممارسة النشاط المصرح به من طرف هذا الأخير حسب العنوان المدون على السجل التجاري لم يجد الأعوان أي أثر لممارسة هذا النشاط والمحل مغلق، تم تحرير محضر معاينة بعد تواجد المعني وكذا النشاط الممارس بالعنوان المصرح من خلال هذا تبين أن هذا التاجر وهمي، قامت المصلحة بعدها بتدقيق البحث من خلال طلب المعلومات لدى مختلف الهيئات الإدارية الخاصة والعمومية التي يمكن لهذا التاجر التعامل معها وبعدها وصلت الإدارة الجبائية بأن هذا الأخير يمارس النشاطات التدليسية من خلال القيام بالفوترة لصالح الأخير أي أنه يمارس عملية التهرب الجبائي، قامت المصلحة بإرسال إشعار بالتسوية من خلالها بتسوية هذه الوضعية للمكلف لسنة 2016.

حيث أنه بلغ رقم الأعمال المحقق: 50475560 دج.

الحقوق المترتبة = رقم الأعمال المحقق x 5%

= 50475560 x 5% = 2523778 دج

الغرامات = الحقوق x 25%

= 2523778 x 25% = 630944

لم يتم الرد على هذا الإشعار بالتسوية وعاودوا إدراجه إلى المصلحة بعد انقضاء المدة القانونية المقدرة بـ: 30 يوم من إرسال إشعارات قامت المصلحة بإرسال تقرير إلى مدير الضرائب الولائي من أجل إدراج هذا الأخير في السجل الوطني للمتهربين.

#### ● الإجراءات التمهيدية:

بعد الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف الجبائي كالتالي:

- فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي (شهادة الميلا، شهادة الوجود، نسخة من السجل التجاري، البطاقة الجبائية، عقد الكراء أو الملكية، شهادة الإقامة).
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات المملوءة من طرف المفتشية D29 والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات شهرية G50 المقدمة من طرف المكلف.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق في الملف الجبائي والإيرادات الضريبية المحصلة.

### 1. إجراءات التحقيق في الملف الجبائي:

بعد قيام العون المراقب بالإجراءات الجبائية للمكلف الجبائي تبين أن مسير النشاط التجاري بالجملة لمواد البناء قدّم:

- ميزانية 2014 : لا شيء.

- رقم الأعمال المصرح به في 2014: لا شيء.

- قاعدة الضريبة للدخل الإجمالي المصرح بها في 2014: لا شيء.

- رقم الأعمال لسنة 2015: لا شيء.

- التصريحات السنوية لسنة 2015: لا شيء.

خلال سنة 2016 قامت المصلحة بإجراء معاينة ميدانية بالاتجاه إلى مكان ممارسة النشاط المصرح به : لا يوجد أي أثر لممارسة هذا النشاط والمحل مغلق.

- تحرير محضر معاينة بعد تواجد المعني وكذا النشاط الممارسي: يبين أنه تاجر وهمي

- قيام المصلحة بالتدقيق والبحث من خلال طلب مختلف المعلومات من مختلف الهيئات الإدارية الخاصة والعمومية: توصله إلى: أنه يمارس نشاطات تدليسية من خلال القيام بالفوترة لصالح تجار آخرين.

- بعد القيام بعملية إحصاء كشوفات للمشتريات المحققة: تبين أنه يمارس عملية تهرب جبائي.

- قيام المصلحة بإشعار بالتسوية: لم يتم الرد على هذا الإشعار بالتسوية.

### 2. الإيرادات الضريبية المحصلة:

أولاً: التصريحات الجبائية لـ: IRG المودعة لفترة 2013 إلى سنة 2016:

- المبلغ المحصل بالنسبة لحاصل الضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع من المنبع بلغت 687655.910.54 دج حيث كانت نسبة التحصيل 100%.

- مبلغ الضرائب على الدخل الإجمالي اقتطاع من المصدر بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات بلغت 10.760.398.41 دج، حيث كانت نسبة التحصيل 100%

- مبلغ الضرائب على الدخل الإجمالي عن طريق الجداول بلغت 352.885.617.18 دج حيث كانت نسبة التحصيل 8%.
  - مبلغ الضرائب على الدخل الإجمالي على أرباح صناعية وتجارية 21.279.480.09 دج حيث بلغت نسبة التحصيل 100%.
  - مبلغ الضرائب على الدخل الإجمالي على أرباح غير تجارية بلغت 15.658.380.92 دج ونسبة التحصيل بلغت 100%.
- ومنه كان مبلغ IRG المحقق خلال سنوات ما بين 2013-2016 هي: 10.88.239.787.10 دج.

ومن خلال الجدول التالي نبين عدد الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG حسب طبيعة النشاط (الصناعة، والتجارة والرواتب والأجور) مفصلة حسب كل سنة للفترة (2013-2016)

الجدول رقم (01): عدد الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي

السنوات	2013	2014	2015	2016
الصناعة و التجارة	691	629	643	211
المهن غير التجارية	149	164	115	08
الفلاحة	594	667	665	699
إيجار العقارات المبنية و غير المبنية	1593	1609	1653	1680
رؤوس الأموال المنقولة	40	46	102	73
الرواتب والأجور	473	459	504	507

المصدر : المركز الجوارى للضرائب

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) الذي يعبر عن عدد الخاضعين للضريبة عن الدخل الإجمالي IRG بالنسبة لنشاط الصناعة والتجارة والمهن غير تجارية من سنة 2013 إلى سنة 2015 في انخفاض في عدد الخاضعين وهذا راجع إلى نقص الرقابة الجبائية على المكلفين.

أما بالنسبة لنشاط الفلاحة وإيجار العقارات المبنية وغير المبنية، رؤوس الاموال المنقولة والرواتب و الأجور، نلاحظ أنه من سنة 2013 إلى سنة 2016 كان عدد الخاضعين لـ IRG في تزايد وهذا راجع لحسن سير الرقابة الجبائية على هذه النشاطات.

عدد التصريحات الجبائية المودعة حسب كل سنة للفترة من 2013 إلى 2016 هي:

الجدول رقم (02): عدد التصريحات الجبائية

السنوات	2013	2014	2015	2016
عدد التصريحات	892	1101	1028	458

المصدر: المركز الجوارى للضرائب

نلاحظ من خلال الجدول رقم(04) لعدد التصريحات الجبائية الخاصة بـ IRG أنه في سنة 2013 كانت التصريحات أقل من 2014 في سنة 2015 و 2016 بدأت في الانخفاض مقارنة بسنة 2014.

ثانيا: التصريحات الجبائية IBS في الفترة الممتدة من 2013 إلى 2016:

حيث كان مبلغ التحصيل الحاصل للضريبة على أرباح الشركات المقتطعة من المصدر بلغت 49.062.157.65 دج و بلغت نسبة التحصيل 100%

أما بالنسبة لمبلغ الضريبة على أرباح الشركات عن طريق الجداول بلغ 8.383.683.56 دج ونسبة تحصيلها 6%.

كما تطور عدد الخاضعين على أرباح الشركات موزعين حسب نوع النشاط البناء والأشغال العمومية، التجارية، الخدمات البترولية والمؤسسات المالية المفصلة حسب كل سنة للفترة من 2013- إلى 2016.

الجدول (03): تطور عدد الخاضعين لـ IBS

2016	2015	2014	2013	طبيعة النشاط
226	30	44	40	البناء والأشغال العمومية
3	9	17	20	التجارية
/	6	15	15	الخدمات
/	/	/	/	البتروولية
	/	/	/	البنوك والمؤسسات المالية

المصدر: المركز الجوي للضرائب.

إنّ تطور عدد الخاضعين لـ IBS حسب نشاط البناء و الأشغال العمومية في سنة 2014 زاد عن 2013 بـ 4 خاضعين ومن 2014 إلى غاية 2016 كانت في انخفاض، وبالنسبة للنشاطات التجارية من 2013 إلى 2016 انخفضت، وبالنسبة لقطاع الخدمات من 2013 إلى 2014 لم يتغير تطور الخاضعين لـ IBS ومن سنة 2014 إلى 2016 كانت في انخفاض مستمر.

كما أن عدد التصاريح الجبائية الموزعة لفترة 2013 إلى 2016 هي كالتالي:

الجدول رقم(04): عدد التصاريح الجبائية

2016	2015	2014	2013	السنوات
81	77	62	54	عدد التصاريح

المصدر: المركز الجوي للضرائب

نلاحظ من خلال الجدول أن عدد التصاريح الجبائية الخاصة بـ IBS من 2013 إلى 2016 في تزايد مستمر.

ثالثا: التصاريح الجبائية لـ IFM في الفترة الممتدة ما بين 2013-2016

المبلغ المحصل للضريبة الجزافية الجيدة لسنة 2013 بلغت 36904.081.03 دج وكانت نسبة التحصيل 14%.

أما بالنسبة لسنة 2014 بلغت مبلغ تحصيل 38.371.395.33 دج ونسبة تحصيلها 12%

وفي سنة 2015 بلغ مبلغ تحصيل 50.731.416.55 دج بنسبة 12%

أما بالنسبة لسنة 2016 كان مبلغ التحصيل 48.193.156.46 دج بنسبة 10%.

كما كانت عدد تصريحات الخاصة بالضريبة الجزافية الوحيد مفصلة حسب كل سنة لفترة من 2013 إلى 2016 وذلك كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(05): عدد التصريحات IFM

2016		2015		2014		2013		النشاط
المبلغ المحصل	عدد التصريحات							
21.334.554	1217	67.915.971	939	41.288.500	740	39.568.250	841	الأنشطة التجارية 5%
20.820.552	181	62.878.650	619	51.952.800	321	50.681.080	112	12% بالنسبة لتأدية الخدمات والإنتاج
42.115.111	2298	130.854.337	1558	39.235.300	1051	90.249.330	953	المجموع

المصدر: المركز الجوّاري للضرائب.

نلاحظ أنّ عدد التصريحات IFM بالنسبة للأنشطة التجارية في سنة 2013 أكبر من 2014 وفي سنة 2014 كانت أقل من 2015 وهي في تزايد إلى غاية 2016.

أما بالنسبة لتأدية الخدمات و الإنتاج فهي في تزايد، حيث كانت في 2013 تقدر بـ 953 مصرح في 2016 أصبحت 2298 مصرح.

المطلب الثالث: صعوبات الرقابة الجبائية والحلول المقترحة لتحسين الرقابة الجبائية

لا تخلو أي مهنة من الصعوبات وفي هذا المطلب نقوم بعرض الصعوبات التي تعترض طريق الرقابة الجبائية ومحاولة إعطاء الإجراءات الوقائية لتحسين الرقابة الجبائية.

### أولاً: صعوبات الرقابة الجبائية

- نقص الوعي الضريبي من طرف المكلف بالضريبة من خلال عدم تعاونه مع الإدارة الجبائية بتقديم المعلومات والتصريحات اللازمة.
- عدم وجود إطار مؤهلة للرقابة، إضافة إلى قلة الرواتب و نقص الحوافز المادية من أجل تشجيعهم على بذل مجهودات أكثر.
- عدم وجود مقر ثابت لبعض المكلفين بالضريبة وبالتالي يصعب معاينة الممتلكات.
- اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي وذلك بوجود أنشطة التي تتم في الخفاء بعيداً عن أعين الحكومات وأيضاً المعاملات التجارية بدون فواتير والتعامل نقداً بدون شيكات.
- نقص الإمكانيات و الوسائل المادية حيث تعاني الإدارة الجبائية من ضعف الإمكانيات و الوسائل التي تساعدهم في أداء وظائفهم
- عدم التكامل و التنسيق بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات بحجة السر المهني.

### ثانياً: الحلول المقترحة لتحسين الرقابة الجبائية

- يجب توفير إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التنظيم والتطبيق من خلال التحسين النوعي والكمي لإمكانياتها المادية والبشرية
- الحرص على صياغة قوانين وتوفير إجراءات ضريبية على نحو سليم وبطريقة محكمة لا تترك للمكلف الاستفادة من بعض الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي.
- تسهيل إجراءات العمل على نحو يكفل لها الوقوف على أحد الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي.
- تأطير العمال وجلب الكفاءات وزيادة أجورهم ومنح تحفيزات لهم.
- نشر وتعميم ثقافة جبائية سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة كالصحف والمنشورات أو وسائل الإعلام السمعية و البصرية، لإطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الخاصة بالنظام الجبائي وذلك لتقليل من التهرب الجبائي.
- خلق تعاون بينها وبين الإدارات والهيئات المحلية الأخرى وهذا بالتنسيق فيما بينها بتبادل المعلومات.

- يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى تتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة.
- توقيع اتفاقيات جبائية ما بين الدول الثنائية أو متعددة الأطراف تهتم بتنظيم وتبادل المعلومات عن الممولين الذين يقيمون في بلدانهم الأصلية أولهم نشاطات من الخارج، وهذا سعيا وراء تحديد مراكزهم المالية وتحصيل الضريبة منهم.
- تعميم التعامل بالفواتير.
- القيام بندوات تحسيسية من أجل تقريب الإدارة الجبائية من المواطن وجعله يعي كل الوعي لمختلف الإصلاحات الضريبية وهذا كونه شريك اجتماعي (السكنات الاجتماعية، الصحة، المدارس...الخ).

## خلاصة الفصل:

تُعد الرقابة الجبائية من أهم الأدوات والوسائل التي تقوم بها مديرية الضرائب من أجل المحافظة على أموال الخزينة وزيادة مردودية الضرائب، لذا قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة للمركز الجوّاري للضرائب بعين بسام، حيث تم التركيز على آليات التحصيل الضريبي ودراسة شخص قام بالتهرب الضريبي ومصالحة الضرائب تقوم بعملية التحقيق وفرض غرامات مالية تطبيقاً للقانون.

ومن هنا قمنا بإجراء التحقيق في الملف الجبائي للمكلف واكتشاف الصعوبات التي تواجهها الإدارة الجبائية واقتراح حلول للوقاية وتحسين الرقابة الجبائية، لذا يمكن القول أنّها تساهم بطريقة فعالة في زيادة التحصيل الضريبي.

الخلاصة

من خلال دراستنا للموضوع يتّضح لنا أنّ للرقابة الجبائية دوراً مهماً في تحصيل الإيرادات الضريبية والتي تعدّ الضريبة فريضة نقدية يخضع لها كافة المكلفين سواء كانوا اشخاص طبيعيين أو معنويين وكونها من المصادر المالية التي تلعب دوراً ريادياً في تنفيذ السياسة المالية، وقد تطوّرت أهداف الإيرادات الضريبية في تحصيلها واستعمالها كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية وسياسية.

ولكن بالرغم من زيادة حصيلة الضريبة ومساهمتها في التنمية الاقتصادية يبقى الغش والتهرب الضريبي من بين النقائص التي يعرفها نظام الرقابة الجبائية والذي زادت حدّته مع تفتح الاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي لماله من آثار سلبية وخطيرة التي تعود من تفتّش تلك الظاهرة.

ولقد حاولت وما زالت الإدارة الجبائية تبذل جهوداً معتبرة للحد أو التحقق منها لأنها تمس بالمال العام وبالتالي إلحاق أضرار بالخزينة العامة، ومنه فإنها تكتسي الأداة القانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها ولذا أولت لها السلطات المختصة اهتماماً كبيراً وعملت على تنظيمها بوضع أجهزة خاصة للقيام بها.

كما تم منح مجموع الحقوق والصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيراً لأداء مهامهم الرقابية كحق الاطلاع واستدراك الأخطاء، وبالتالي منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفادياً لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية كحق الإعلام المسبق بالتحقيق والإستعانة بمسّئار من اختيارهم.

ويمكن للرقابة الجبائية أن تأخذ عدة أشكال منها الرقابة العامة والرقابة المعمّقة، فالرقابة العامة تتمثل في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق وتتم على مستوى المركز الجوارى للضرائب، أما الرقابة فتتمثل في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية كون على مستوى مديرية الضرائب.

بالرغم من كل هذه الإجراءات والأجهزة الموضوعية لتحسيس عمل الرقابة الجبائية إلا أنه غير كفيلاً بتحقيق الفعالية في أداء المهام المصوبة إليه وباعتبار أن فعالية نظم الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه وهذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل الوسائل والإجراءات الكفيلة بتحسينها.

إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

1. الرقابة الجبائية لها دور أساسي في القضاء على التهرب الجبائي، وذلك من خلال الحلول المقترحة والآليات التي تعتمد عليها الإدارة حيث انهما تتّصف الضريبة بالعدالة والشفافية والوضوح وهي غير معقّدة مما يؤدي إلى زيادة اكتساب ثقة المكلفين وهذا ما يؤدي إلى تحقيق التهرب الجبائي.

الفرضية الثانية:

2. تخضع ملفات المكلفين بالضريبة للرقابة على الوثائق في حالة عدم تطابق التصريحات السنوية والشهرية للمكلفين مع المعلومات المتوفرة لدى مصلحة الضرائب، فقد تم التوصل إلى صحة هذه الفرضية من خلال ما تطرقنا إليه في الفصل الأول من خلال إطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.

الفرضية الثالثة:

3. يقوم المركز الجوارى للضرائب بإعلام المكلف بالضريبة أنّ ملفه سيخضع للرقابة على صحة هذه الفرضية وذلك من خلال شرح مختلف الإجراءات التي تقوم بها المفتشية قبل الشروع في عملية الرقابة الجبائية.

نتائج الدراسة:

من خلال ما تم التطرق إليه من خلال نظرياً وتطبيقياً هذه الدراسة نستنتج ما يلي:

• النتائج النظرية:

1. إنّ الرقابة الجبائية أداة فعالة للمساهمة في التنمية الاقتصادية للدولة وهذا من خلال المحافظة على أموال الخزينة العامة، من خلال الإجراءات التي تقوم بها الرقابة الجبائية.
2. تلعب الرقابة الجبائية دور هام في الكشف عن التهرب والغش الضريبي حيث يجب توفير الإمكانيات المادية والبرية واستحداثها لتحسين فعاليتها مما يضمن تقديم تصريحات صحيحة.
3. فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على فعالية النظام الجبائي المطبق.
4. تعتبر الضريبة وسيلة فعالة لتحقيق التنمية المحلية.

5. تتم عملية التحصيل الضريبي من طرف أشخاص مؤهلين مخولة قانوناً بذلك، ويتم ذلك وفق طرق وإجراءات تحددها الإدارة الضريبية.
6. إعادة النظر في إجراءات الرقابة الجبائية على النحو الذي يجعلها بسيطة ومرنة ليسهل استيعابها وفهمها من طرف المكلف بالضريبة
7. يمكن أن تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترداد مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية المطلوبة والإمكانيات المادية والبشرية اللازمة.
8. إن الإدارة الجبائية لا تستطيع أن ترفع من مردودية ضرائبها أو بالأحرى أن ترفع من قدراتها على التحصيل الضريبي دون أن تواجه مجموعة العراقيل والصعوبات، فالمشكل في التحصيل الضريبي قد يتسبب فيه الطرفان الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

#### ● النتائج التطبيقية:

1. يجب أن تعمل الإدارة الضريبية على تبسيط الإجراءات المتبعة من طرف المكلف إيجاباً في التحصيل الضريبي.
2. يمكن للتحفيزات المقدمة لأعوان الإدارة الضريبية سواء مادياً أو معنوياً أن ترفع من مردودية عملهم وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم و تحييزهم تجاه الممولين.
3. إن تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلفين بالضريبة من الإجراءات الهامة الواجب اتخاذها للتقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وهو تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها المسطرة.
4. تطوير الإدارة الضريبية من خلال إجراء دورات تكوينية للعمال من اجل التحسين والزيادة في قدراتهم المهنية
5. تشجيع التنسيق بين مختلف الإدارات والهيئات من اجل تبادل المعلومات سواء كانت وطنية او دولية.
6. وضع نظام رقابة إلكتروني فعال يمتاز بدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات على المكلفين المتهربين لمنعهم من اتّباع المخالفات والقوانين الضريبية.
7. تزويد الإدارة باليد العاملة المؤهلة والإطارات الخبيرة القادرة على تسيير أمور الإدارة والمواطن.
8. التواصل الدائم بين الإدارة والمكلف وزيادة الوعي لدى المكلف بأهمية الضريبة.

## الاقتراحات والتوصيات:

من خلال النتائج باستغلالنا للمعلومات التي تلقيناها من دراسة حالة في المركز الجوّاري للضرائب توصلنا إلى التوصيات والاقتراحات التالية:

1. الاهتمام بأوضاع العاملين بالإدارة الجبائية من خلال رفع الأجور ومنح التحفيزات وتسخير الوسائل الحديثة مما يسهل العمل اليومي لجميع العمال لدى مصالح الغدارة.
2. تكثيف وتوسيع عمليات الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وكذا المحافظة على موارد الخزينة العمومية.
3. ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع ومعدلات الضرائب والرسوم.
4. تشجيع المكلفين الذين ثبتت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلاً.
5. صياغة قوانين واضحة وغير معقدة من أجل أن يفهمها الجميع باعتبار أن المكلفين ليس لديهم قدرة علمية مرتفعة أو بدون مستوى
6. العمل على نشر الوعي الضريبي بين المكلفين وذلك من خلال اللقاءات والملتقيات مع الجمعيات والاتحادات المهنية لكسب ثقة المكلف بالضريبة ويكون بإنشاء مصالح مختصة في الإعلام والترشيد الضريبي، ولما لا الوصول إلى الحالة المثلى للمكلف التي اختصرها القاضي الأمريكي **Holms** في قوله " أحب دفع ضرائبي لأنها ثمن الحياة المختصرة"
7. إخضاع المكلفين للرقابة المستمرة.
8. التعاون والتنسيق مع الجهات والمصالح الجبائية الأخرى لتوفير الكثير من الجهد والوقت في استغلال المعلومات.
9. الاهتمام والأخذ بالإجراءات التي تساهم في تحسين النظام الضريبي من خلال تبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضرائب عن طريق صياغة التشريع الضريبي بطريقة سهلة وشفافية تسهل على المكلفين فهمه مع غلق الثغرات والمنافذ التي يمكن للمكلف استغلالها في الغش والتهرب الضريبي.

آفاق الدراسة:

وفي الأخير نأمل من خلال هذا البحث أن يكون منطلقاً لبحوث أخرى في المستقبل مثل:

- تقييم فعالية الإيرادات في ميزانية الجماعات العامة.
- التغيرات التي أحدثتها النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي الجزائري.
- الدور الذي أنشأت من أجله الرقابة الجبائية وهو مكافحة الغش والتهرب الجبائي والتقليل من حدته.
- ترسيخ فكرة أنّ الضريبة تساهم بنسبة كبيرة في الخزينة العمومية وتعود بالنفع العام على الاقتصاد والمجتمع.

المراجع

المراجع:

باللغة العربية :

أولاً: الكتب

1. جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن، 2010.
2. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، 2000.
3. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للنشر، الأردن، 1998.
4. حياة بن اسماعيل، تطور إيرادات الموازنة العامة، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2009.
5. خالد شحادة خطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة 2، الأردن، 2005.
6. زينب حسين عوض، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية، مصر، بدون تاريخ.
7. سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2011.
8. سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
9. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
10. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
11. صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2006.
12. طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
13. عاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
14. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2006.
15. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
16. عبد الغفور ابراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار الزهران للنشر، الأردن، 2009.
17. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
18. عوادي مصطفى وربال النصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، حي المنظمة إجليل، الجزائر، 2011.
19. فتحي أحمد ديات عواد، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.

20. فليح حسين خلف، مبادئ المالية العامة، علم الكتب الحديث، الأردن، 2008.
21. فوزي عطوي، المالية العامة: النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
22. لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
23. محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
24. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، الناشر الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن، 2003.
25. محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الثانية، 2008.
26. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
27. محمد عنّاب، مقومات النظام الجبائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر، الجزائر، 2010.
28. محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
29. مصطفى خليل الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن 2008.
30. مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، دار الآثار للنشر والتوزيع، الجزائر، 2000.
31. ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطب الحمديّة، الجزائر، 2004.
32. وزارة المالية، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2010.
33. يونس أحمد البطريق، المرسى السيد حجارى، النظم الضريبية، دار الجامعية، طبع - نشر - توزيع، الإسكندرية، 2003.

#### ثانيا: المذكرات

1. إلياس قلاب ربيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011.
2. بن عكاشة مصطفى، التحقيق الجبائي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2009-2010.
3. رجال نصر، محاورة ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة ورقلة، 2007.

4. سعدي عبد الحليم، التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009-2010.
  5. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2011-2012.
  6. سليمان عنبر، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر 2011-2012.
  7. قميّد آسيا، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014.
  8. لوحي عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهريب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية ونقود، جامعة باتنة، كلية العلم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2004.
- ثالثا: القوانين والمراسيم:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 11 من قانون المالية لسنة 2012.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 12 من القانون الإجراءات الجبائية.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 18 المكرر(1) قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2013.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 193 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 20 مكرر 1 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2013.
9. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 20، مكرر 3، من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2013.
10. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 22 مكرر 3 من قانون الاجراءات الجبائية 2013.
11. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 22 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2013.
12. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة 2012.
13. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 42 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2013.

14. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 43 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2013.
15. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية 2013.
16. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 46 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2011
17. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 51 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2005.
18. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013.
19. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2007.
20. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، من قانون المالية.
21. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 لسنة 2013.
22. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 22 مكرر 4 من قانون الاجراءات الجبائية 2013.
23. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 22 مكرر 5 من قانون الاجراءات الجبائية 2013.
24. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2013.
25. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 21 مكرر 2 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2013.
26. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 21 مكرر 5 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2013.
27. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رقم 02-2003 المتضمن لإنشاء مديرية كبريات المؤسسات، المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق لـ 28 سبتمبر 2002.
28. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 09-10-11-12- من القانون التجاري الجزائري.
29. المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2013.
30. ميثاق المكلفين بالضريبة، منشورات 2013.
31. وزارة المالية الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية الجامعة للضرائب، 2010.

رابعا: مواقع الانترنت

1. [Www.droit.dz.com](http://Www.droit.dz.com) 2018/03/21 11h.25min.

باللغة الفرنسية

34. Jean Luis Goepp.La Gestion Du Risque Fiscal, Paris, Edition Galion,2001.

# الملاحق

العنوان	الرقم
طلب المعلومات لتكوين ملف	01
بطاقة مراقبة G50	02
التصريح برقم الاعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة.	03
التصريح برقم الأعمال التكميلي للضريبة الجزافية الوحيدة.	04
إشعار بالدفع للضريبة الجزافية الوحيدة	05
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.	06
التصريحات الجبائية IRF	07
التصريحات الجبائية IBS	08





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES  
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

NOTIFICATION DEFINITIVE DE REDRESSEMENTS

STRUCTURE.....

Référence : .....

Accusé de  
Réception.  
N°.....

M. ....

Activité/Profession : .....

Adresse .....

N° d'Article 1.....

N° NIF 1.....

A..... le .....

J'ai l'honneur de vous faire connaître :

- Qu'en l'absence d'une réponse dans le délai imparti à la notification de proposition de redressement N°..... du ....., il a été décidé de maintenir les redressements envisagés à votre rencontre.
- Qu'après examen de votre réponse reçue en date du..... à la notification de proposition de redressement N°..... du ....., par laquelle vous avez émis des observations relatives aux redressements envisagés, il a été décidé :
- D'accepter partiellement les motifs et les justificatifs présentés.
- De maintenir la totalité des redressements envisagés.

Les motifs pour lesquels vos observations et justificatifs n'ont pas été retenus sont explicités au verso.

Je vous informe, par ailleurs, qu'un rôle de régularisation sera établi à votre rencontre, lequel vous ouvrira le droit de réclamation prévu aux articles 70 à 72 du Code des Procédures Fiscales.

Veuillez agréer, Madame / Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

SIGNATURE DU RESPONSABLE



III - رقم الأعمال التقديري III - CHIFFRES D'AFFAIRES PREVISIONNELS			
طبيعة النشاط Nature Activité	رقم الأعمال التقديري CA prévisionnel	المعدل Taux	مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة Montant IFU
عملية الإنتاج و بيع السلع Activité de production et vente de biens		5%	0
نشاطات اخرى Autres activités		12%	0
المجموع Total	0		0

بـ ..... في .....  
A ..... le .....

ختم و إمضاء المكلف بالضريبة  
Cachet et signature du contribuable

طريقة تسديد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة MODE DE PAIEMENT DE L'IFU	
الدفع الإجمالي للضريبة الجزافية الوحيدة Paiement intégrale de l'IFU <input type="checkbox"/>	الدفع المجزء للضريبة الجزافية الوحيدة Paiement fractionné de l'IFU <input type="checkbox"/>
(الدفع الكامل للضريبة الجزافية الوحيدة حالة إيداع التصريح التقديري)  (Paiement total de l'IFU au moment du dépôt de la déclaration prévisionnelle)	50% لجزء الأول حالة إيداع التصريح 50% 1 <sup>ère</sup> tranche au dépôt de la déclaration. ض.ج.و. $\times 50\% = 0$ ..... = IFU X 50%
	25% الجزء الثاني ( من 1 إلى 15 سبتمبر ) : 25% 2 <sup>ème</sup> tranche (du 1 <sup>er</sup> au 15 Septembre) : ض.ج.و. $\times 25\% = 0$ ..... = IFU X 25%
	25% الجزء الثالث ( من 1 إلى 15 ديسمبر ) 25% 3 <sup>ème</sup> tranche (du 1 <sup>er</sup> au 15 Décembre) : ض.ج.و. $\times 25\% = 0$ ..... = IFU X 25%

<input type="checkbox"/> الدفع الكلي لمبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة : <input type="checkbox"/> دفع 50% من مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة : الحد الأدنى للضريبة ( 10.000 دج <input type="checkbox"/> / 5.000 دج <input type="checkbox"/> ) VERSEMENT INTEGRAL DE L'IFU <input type="checkbox"/> / VERSEMENT DE 50% DE L'IFU <input type="checkbox"/> MINIMUM D'IMPOSITION (10.000 DA <input type="checkbox"/> / 5.000 DA <input type="checkbox"/> )
---

رقم القسيمة : .....  
Date : .....  
التاريخ : .....  
ختم و إمضاء القابض :  
Cachet et signature du RECEVEUR :

بـ ..... في .....  
A ..... le .....

ختم و إمضاء المكلف بالضريبة  
Cachet et signature du Contribuable

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS  
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA  
DE : .....

المديرية العامة للضرائب  
مديرية الضرائب لولاية

INSPECTION DE : .....

مقتضية : .....

RECETTE DE : .....

قياسية : .....

COMMUNE DE : .....

بلدية : .....

CPI DE : .....

مركز الضرائب الجوازي : .....

التصريح التكميلي للضريبة الجزائرية الوحيدة لسنة : .....

DECLARATION COMPLEMENTAIRE DE L'IFU AU TITRE DE L'ANNEE : .....

الفترة من: ..... إلى: .....

Période du ..... au .....

(تصريح يودع في الفترة ما بين 20 جانفي و 15 فيفري للسنة ن+1)

(Déclaration à souscrire entre le 20 janvier et le 15 février de l'année N+1)

I - معلومات خاصة بالمكلف بالضريبة

I - IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE

- Nom, Prénom :	الاسم و اللقب :
- Raison sociale :	اسم الشركة :
- Activité exercée :	طبيعة النشاط :
- Autres activités :	نشاطات أخرى :
- Activité exonérée (ANSEJ - CNAC - ANGEM) :	نشاط معفى :
- Adresse du lieu d'exercice de l'activité :	عنوان النشاط :
- Adresse du domicile de l'exploitant :	عنوان إقامة المكلف بالضريبة :
- Numéro NIF :	رقم التعريف الجبائي :
- Numéro du RC :	رقم المسجل التجاري :
- Code d'activité :	رمز النشاط :
- Numéro de la carte d'artisan :	رقم بطاقة الحرفي :
- Numéro d'article d'imposition :	رقم المادة :
- Numéro de téléphone :	رقم الهاتف :
- E-mail :	البريد الإلكتروني :
- Numéro CB / CCP :	رقم الحساب البنكي \ الحساب البريد الجاري :

II - رقم الأعمال التكميلي

II- CHIFFRES D'AFFAIRES COMPLEMENTAIRES

طبيعة النشاط Nature Activité	رقم الأعمال المحقق CA Réalisé	رقم الأعمال التقديري CA Prévisionnel	الفارق Écart	المعدل Taux	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة Montant IFU
عملية الإنتاج و بيع السلع Activité de production et vente de biens			0	5%	0
نشاطات أخرى Autres activités			0	12%	0
المجموع Total	0	0	0		0

ب.....في.....  
A ..... , le .....

ختم و إمضاء المكلف بالضريبة  
Cachet et signature du contribuable

الدفع الكلي لمبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة التكميلي  
VERSEMENT INTEGRAL DE L'IFU COMPLEMENTAIRE

Quittance numéro : ..... : رقم القسيمة  
Date : ..... : التاريخ  
Cachet et signature du RECEVEUR : ..... : ختم و إمضاء القابض

ب.....في.....  
A ..... le .....

ختم و إمضاء المكلف بالضريبة  
Cachet et signature du Contribuable



Série D N° 20 - (2016)

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA

INSPECTION DE

مديرية الضرائب

D

RECETTE DE

ولاية :

ANNEE :

## FICHE DE CONTROLE DES G 50

Désignation :

NIS : NIF : Code Activité : Forme Juridique :

Adresse : Article d'imposition :

Imp. Officielle, Alger

### RAPPELS

MOIS	MISES EN DEMEURE		CONVOICATIONS		REGULARISATIONS					
	N°	Dates	N°	Dates	N° Rôle	Droits Simples	Montant Pénalités	Montant Total	Date d'Emission	Date Recouvrement
01										
02										
03										
04										
05										
06										
07										
08										
09										
10										
11										
12										

2

Période	Retenue à la source IRG (R S)		Timbre sur état		Autres	
	Revenu imposable	Montant à payer	CA imposable	Montant à payer	Base imposable	Montant à payer
Mois Trimestre						
Janvier						
Février						
Mars						
Avril						
Mai						
Juin						
Juillet						
Août						
Septembre						
Octobre						
Novembre						
Décembre						
TOTAUX						
Régularisation						

تصريحات IRG الهودعة لفترة 2013 إلى 2016 - البيانات

نسبة التحصيل	توقيت التحصيلات في نهاية السنة	التحصيلات	الإجماليات	المحقوق المعيارية			التعيين
				المجموع	المحقوق المعيارية للفترة	توافي التحصيل في بداية الفترة	
%100	0,00	687.655.910,54	/	687.655.910,54	687.655.910,54	/	حاصل الصرتب على الدخل الإجمالي لقطاع من المنتج
%100							حاصل الصرتب على الدخل الإجمالي لقطاع →
%100	0,00	10.760.398,41	/	10.760.398,41	10.760.398,41	/	الصرتب على الدخل الإجمالي لقطاع من المصدر بالنسبة لروائد الدين و الروايع و الكفالات
	0,00	/	/	/	/	/	الصرتب على الدخل الإجمالي لقطاع من المصدر للأرباح الموزعة بالنسبة للشركات
%8	3.450.543.605,30	352.885.617,18	148.316.707,03	3.951.745.929,51	574.078.416,00	3.377.667.513,51	الصرتب على الدخل الإجمالي عن طريق الجارون
	0,00	/	/	/	/	/	الصرتب على الدخل الإجمالي لقطاع من المصدر 4% من الجمارك
	0,00	/	/	/	/	/	الصرتب على الدخل الإجمالي لقطاع أخرى من المصدر
	0,00	/	/	/	/	/	الصرتب على الدخل الإجمالي لقطاع أخرى - المناهل العقارية
%100	0,00	21.279.480,09	/	21.279.480,09	21.279.480,09	/	الصرتب على الدخل الإجمالي على الأرباح الصناعية و التجارية BIC
%100	0,00	15.658.380,92	/	15.658.380,92	15.658.380,92	/	الصرتب على الدخل الإجمالي غير التجارية BIC
	3.450.543.605,30	1.088.239.787,10	1.48.316.701,03	4.687.100.099,47	1.309.432.585,92	3.377.667.513,51	المجموع

التصريح البياني ل IBS ل 2013 ال 2016

نسبة التحصيل	بواقي التحصيلات في نهاية المدّة	التحصيلات	الإتاوات	الحقوق المعالمة			التعيين
				المجموع	الحقوق المعالمة للفترة	بواقي التحصيل في بداية الفترة	
%100	0,00	49.062.157,65		49.062.157,65	/		حاصل الضريبة على أرباح الشركات المقطعة من المصدر للمؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية بالجزائر
%6	216.644.892,97	8.383.683,56	11.989.007,13	237.017.583,58	203.985.316,79		حاصل الضريبة على أرباح الشركات المقطعة من المصدر الضريبة على أرباح الشركات عن طريق الجداول
	216.644.892,97	57.445.841,21	11.989.007,13	286.079.741,23	203.985.316,79		حاصل الضريبة على أرباح الشركات اقتطاع 4% من الجمارك الدفع التلقائي ( الأقسط الوقفي) للضريبة على أرباح الشركات المجموع

عدد التصريحات الجبائية المودعة للفترة 2013 إلى 2016 -

المستويات	2013	2014	2015	2016
عدد التصريحات	54	62	77	81

(7)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série G N° 1

رقم التعريف الإحصائي . . . . .

أذكر في الخانة المقابلة حرف ورقم مادة إخضاعك

للضريبة المعد لسنة 200 . . . . .

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

مفتشية

الضريبة على الدخل الإجمالي  
سنة 200 . . . . .

ختم التاريخ  
للمفتش

التصريح بالمداخيل لسنة 200 . . . . .

تصريح ينبغي إرساله قبل  
1 أفريل إلى مفتش إقامتكم .

I - اللقب (1) : . . . . . الأسماء : . . . . .  
(بين الإسم الشائع)

تاريخ ومكان الميلاد : . . . . . الجنسية : . . . . .  
المهنة : . . . . . رقم بطاقة الإقامة (بالنسبة للأجانب) : . . . . .

عنوان الإقامة المعتادة : . . . . . إلى اجانفي . . . . . 200 : . . . . .  
- إلى اجانفي . . . . . 200 : . . . . .  
الرمز البريدي : . . . . . الرمز البريدي : . . . . .  
(في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

(1) بالنسبة للنساء المتزوجات يذكر لقب الأنسة .

II - الحالة العائلية (إلى اجانفي من سنة فرض الضريبة) :  
أعزب 1 متزوج 2 أممل 3 مطلق 4 (ضع علامة X في الخانة الملائمة لحالتك).  
اللقب العائلي والإسم المعتاد للزوج : . . . . . تاريخ ومكان الزواج : . . . . .  
بالنسبة للزوجة أذكر لقب الأنسة : . . . . .  
تاريخ ومكان ميلاد الزوج : . . . . . تاريخ ومكان الطلاق : . . . . .  
رت ! للزوج : . . . . .  
عدد الأطفال الأحياء : . . . . . عدد الأطفال المكفولين : . . . . .

III - طلب فرض الضريبة المشتركة بين الزوج والزوجة :  
أنا الممضي أسفله : . . . . .  
وكذا زوجتي المولودة : . . . . .  
نطلب فرض الضريبة المشتركة من أجل حساب الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 200 . . . . .  
في : . . . . . 200 . . . . .

إمضاء الزوجين

ملحوظة : فرض الضريبة المشتركة يخول الحق في تخفيض 10٪ من الدخل الإجمالي للضريبة .

عدد شخص للمنفش	<b>IV - تفصيل أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة:</b>	
	أ - مداخيل مقبوضة في الجزائر:	
	<b>1) مداخيل عقارية متأتية من إيجارات الملكيات الغير المقتصة؛</b> ( إيجارات الأماكن المؤتة ينبغي التصريح بها في الفقرة 3 أدناه ) عناوين الملكيات:	
	س .	د . ج
	المبلغ الخام للإيجارات ..... (الإيجارات + الأعباء المقبوضة) للجسم:	
	⊖ في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخيل المقبوضة من طرف الزوجة والأطفال تحت الكفالة:	
	<b>2) المداخيل الفلاحية المستخلصة من الإستثمار المباشر:</b> عناوين المستثمرات:	
	..... .....	
	س .	د . ج
	س .	د . ج
	س .	د . ج
	الدخل الجزائري للسنة المدنية	
	⊖ المجموع الواجب تسجيله في التلخيص	
	(⊖) في حالة فرض الضريبة المشتركة .	
	<b>3) أرباح المهن الصناعية والتجارية والحرفية أو المائلة:</b> أ) مداخيل المهن الصناعية والتجارية	
	عناوين المستثمرات	المهن الممارسة
	أنتم: .....	
	الزوجة: ⊖ .....	
	الأطفال الكفولين: .....	
	س .	د . ج
	س .	د . ج
	س .	د . ج
	الربح الحقيقي للسنة المالية .....	
	أو الربح الجزائري: .....	
	العجز: .....	
	⊖ المجموع الواجب تسجيله في التلخيص	

4 أرباح المهن غير التجارية:

عمود خصص للمفتش

عناوين النشاطات

المهن الممارسة

أنتم: .....  
الزوجة (5) .....  
الأطفال المكفولين: .....

أطفالكم المكفولين	الزوجة (5)	أنتم
س د.ج	س د.ج	س د.ج

ربح السنة (نظام التصريح المراقب أو الربح المحدد حسب التقدير الإداري) .....

العجز .....

(5) في حالة فرض الضريبة المشتركة. المجموع الواجب تسجيله في التلخيص

5 مداخيل رؤوس الأموال المقولة:

(1) مداخيل الديون والودائع والكتالات

5 بعد تطبيق تخفيض جزائي قدره 5000,00 د.ج

المبلغ الخام
س د.ج

المجموع الصافي الواجب تسجيله في التلخيص

5 في حالة فرض الضريبة المشتركة، بين المداخيل المقبوضة من طرف الزوجة والأطفال تحت الكفالة.

6 المرتبات والأجور والعلاوات والمداخيل والمكافآت المختلفة:

اسماء وعناوين المستخدمين

(المهن الممارسة)

أنتم: .....  
الزوجة (5) .....  
الأطفال المكفولين: .....

أطفالكم المكفولين	الزوجة (5)	أنتم
س د.ج	س د.ج	س د.ج

المبالغ المقبوضة نقداً .....

الامتيازات العينية (قبل حسم إقتطاعات ض د! من المصدر) .....

(5) في حالة فرض الضريبة المشتركة. المجموع الصافي الواجب تسجيله في التلخيص

7 فوائد القيمة للتنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق المتعلقة بها.

(العمليات المنجزة في إطار آخر غير المهني).

طبيعة وعناوين الأملاك المتنازل عنها: .....

مبلغ فوائد القيمة الخاضعة للضريبة لسنة 200... المصرح به في التصريح (ات) الخاص (ة) (5) .....

(5) في حالة الخضوع للضريبة المشتركة بلغ المداخيل المنجزة من قبل الزوجة والأطفال المكفولين.

ب - مداخيل مقبوضة خارج الجزائر مباشرة أو بصفة غير مباشرة (5)

(الحق كسفاً يبين مبلغ المداخيل حسب الفئة متبوعاً بترتيب الفقرات السابقة). المجموع الواجب تسجيله في التلخيص .....

(5) في حالة الخضوع للضريبة المشتركة بلغ المداخيل المنجزة من قبل الزوجة والأطفال المكفولين.

عمود مخصص للمفتش	V تكاليف تحسم من الدخل الإجمالي الصافي (المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة)	
2) فوائد القروض والديون المقرضة لأغراض مهنية <sup>(1)</sup> وكذا تلك المقرضة لاقتناء أو بناء المساكن :		
الفوائد المدفوعة باستثناء عمليات السديد السنوية	تاريخ وطبيعة العقود	الهيات أو الأشخاص المستفيدون
س . د . ج		..... ..... .....
المجموع الذي يحسم		
(1) باستثناء تلك التي أدت إلى الخصم على مستوى إحدى فئات المداخل المنصوص عليها في الإطارات 1 إلى 7.		
س . د . ج		3) حسمات أخرى مرخص بها قانونياً : (باستثناء التكاليف المحسومة من المداخل الفتوية) - إشتراكات تأمينات الشيخوخة والتأمينات السددة بصفة شخصية - إظهار التأمينات المقرضة من طرف المالك المأجر
س . د . ج	المجموع :	Vi - تلخيص المداخل :
		2) مداخل فلاحية .....
		3) أرباح المهن الصناعية، التجارية، الحرفية .....
		3) مكافآت المميرين والشركاء .....
		4) أرباح المهن غير التجارية .....
		5) مداخل رؤوس الأموال المنقولة .....
		6) المرتبات والأجور .....
		8) المداخل المقبوضة في الخارج .....
		المداخل العقارية
		مجموع المداخل
تكاليف تحسم :		
		2) فوائد القروض والديون .....
		3) حسمات مرخص بها .....
		مجموع التكاليف
الفرق أو الدخل الإجمالي .....		
ب : في :	المبلغ س ، د ، ج	الإقتطاعات من المصدر المبررة التي تخول الحق في الاعتداد الضريبي المحسوم من الضريبة على الدخل الإجمالي السنوي .
الإمضاء		- المرتبات والأجور : .....
		- مداخل رؤوس الأموال المنقولة : .....
		- الأتعاب المدفوعة من طرف الدولة والجماعات المحلية والهيات العمومية والمؤسسات لفائدة الأشخاص التي تمارس نشاطاً تابعاً للمهن الحرة .....
		مجموع الإقتطاعات التي تخصم

## الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

عين بسام في

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
مديرية الضرائب لولاية البويرة  
المركز الجواربي للضرائب عين بسام

إلى السيد : مدير الضرائب لولاية البويرة

الموضوع : معلومات و إحصائيات مجلس البلدية  
المرجع : رسالتكم رقم 633/م.ض.ر/م.م.ج/م.ب.م.ج/2017 المؤرخ في 2017/08/03.

ردا على مراسلتكم المشار إليها في المرجع أعلاه، يشرفني أن أوافيكم بالمعلومات والإحصائيات التالية:

1 - حصيلة عملية الإحصاء العام المتعلقة بالعقارات و النشاطات: RF

السنة	السكنات		النشاطات			المجموع	
	الموجودون	المحصون	المحصون	شخص طبيعي	شخص معنوي	الموجودون	المحصون
2016	6.147	612	5.111	353	05	11.258	970

2- الضريبة على الدخل الإجمالي : المعلومات الإحصائية التالية :

- عدد الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي موزعين حسب طبيعة النشاط ( الصناعة و التجارة، الرواتب و الأجر )  
مفصلة حسب كل سنة للفترة (2013-2016).

السنوات	2013	2014	2015	2016
طبيعة النشاط				
الصناعة و التجارة	691	629	643	211
المهن غير التجارية	149	164	115	08
الزراعية	594	667	665	699
إيجار العقارات المبنية و الغير المبنية	1593	1609	1653	1680
رؤوس الأموال المنقولة	40	46	102	73
الرواتب و الأجر	473	495	504	507

تحديد أهداف التحصيل الجبائي بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي مفصلة حسب كل سنة للفترة من 2013 إلى 2016

- الحقوق المعاعبة، التحصيلات المنجزة، التخفيضات و الإعفاءات و بواقي التحصيل مفصلة حسب كل سنة للفترة من 2013

إلى 2016 ، و ذلك كما هو مبين في الجدول التالي :

3

تفصيل العراقل و الصعوبات في تأسيس و تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي مع ذكر التبريرات و الدلائل الكافية على وجود هذه الصعوبات

- عدد التصريحات الجبائية المودعة حسب كل سنة للفترة من 2013 إلى 2016.

السنوات	2013	2014	2015	2016
عدد التصريحات	892	1101	1028	458

- تحديد مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي مفصل حسب أصناف المداخل وفق الجدول التالي :

أصناف المداخل	2013	2014	2015	2016
الأرباح الصناعية و التجارية	98.829.916	112.055.865	113.752.991	93.219.729
أرباح المهن غير التجارية	7.375.174	6.833.315	6.814.078	1.869.884
الإرادات الفلاحية	9.540.404	14.418.666	5.027.138	3.808.396
المداخل المفترية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و غير المبنية	14.948.821	17.362.315	18.578.821	22.473.518
ربوع رؤوس الأموال المنقولة	461.228	440.246	484.935	1.408.957
المرتبات و الأجور و المنح و الربوع العمرية	155.215.374	184.691.413	219.031.649	181.696.173
المجموع	286.370.917	335.801.820	363.689.612	304.476.657

3 - الضريبة على أرباح الشركات : المعلومات الإحصائية المتعلقة بما يلي :

- تطور عدد الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات موزعين حسب نوع النشاط ( البناء و الأشغال

العمومية، التجارية، الخدمات، البترولية و المؤسسات المالية ) مفصلة حسب كل سنة للفترة من 2013 إلى 2016.

طبيعة النشاط	2013	2014	2015	2016
البناء و الأشغال العمومية	40	44	30	22
التجارية	20	17	9	6
الخدمات	15	15	6	3
البترولية	/	/	/	/
البنوك و المؤسسات المالية	/	/	/	/

- الأهداف المسطرة و التحصيلات الجبائية المحققة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات للسنوات من

2013 إلى 2016

- الحقوق المعاينة، التحصيلات المنجزة، التخفيضات و الإلغاءات و بواقي التحصيل للسنوات من 2013

إلى 2016 ، و ذلك كما هو مبين في الجدول التالي:

6