

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

أثر العلاقة ما بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب على مردودية الضريبة

دراسة ميدانية لمركز الضرائب لولاية مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

مقدمة من طرف الطالبة:

إبراهيمي عمر

الاحول إيمان

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيان العجال	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم
مقررا	إبراهيمي عمر	أستاذ مساعدا	جامعة مستغانم
مناقشا	بشني يوسف	أستاذ محاضرا	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2020/2021

# تشكر

ولأنه لا شكر قبل شكر الله العالي الرزاق الذي منحنا الصحة ووهبنا العقل وهدانا به النور العلم ووقانا من

ظلمات الجهل.

واعترافا بالجميل يسعدنا ويشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى كل من أعاننا في إنجاز هذا العمل المتواضع

، على رأسهم الأستاذ "براهيمي عمر" ، نتقدم لهم بجزيل الشكر.

كما نشكر كل من قدم لنا معروف " لوجه الله ... إلى كل هؤلاء ألف شكر وتقدير وجزاكم الله عنا ألف خير

# إهداء

إلى من كلله الله بالهبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار ..

" أنت أبي العزيز أطل الله في عمرك "

إلى بسمة حياتي و سر وجودي .. إلى معنى الحب و الحنان و التفاني .. إلى من كان دعائها سر نجاحي إلى أعلى الحباب ..

" أنت أُمي الغالية أطل الله في عمرك "

زوجي العزيز وبناتي الاء و انفال وفي الاخير أهدي تحياتي الطيبة الى صديقتي واختي حورية وكل من رافقوني في مشواري

الدراسي و قاموا يساعدي على انجاز هذه المذكرة الاستاذ "ابراهيم عمري"

شكرا جزيلاً

## الفهرس

الإهداء

تشكرات

01	المقدمة العامة
35-07	الفصل الأول: مفاهيم الأساسية حول الضرائب والمكلف وإدارة الضرائب
07	تمهيد
08	المبحث الأول: ماهية الضريبة
08	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
10	المطلب الثاني: قواعد الضريبة وأهدافها
12	المطلب الثالث: تصنيفات الضرائب
16	المبحث الثاني: مكلف بالضريبة
16	المطلب الأول: مفهوم المكلف بالضريبة
17	المطلب الثاني: حقوق و ضمانات المكلف
19	المطلب الثالث: الالتزامات التي تقع على المكلف
24	المبحث الثالث: الإدارة الضريبية
24	المطلب الأول: ماهية الإدارة الضريبية، مقوماتها، و شروط عملها
26	المطلب الثاني: سلطات والتزامات الضريبة
31	المطلب الثالث: مركز الضرائب ومصالحه الرئيسية للتسيير
35	خلاصة الفصل
62-37	الفصل الثاني العلاقة الضريبية والعوامل المؤثرة عليها
37	تمهيد
38	المبحث الأول: مدخل إلى العلاقة الضريبية
38	المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية
42	المطلب الثاني: نظرة المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب و الضرائب
44	المطلب الثالث: تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية
46	المبحث الثاني: التحصيل الضريبي
46	المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي
48	المطلب الثاني: إجراءات التحصيل الضريبي
51	المطلب الثالث: ضمانات التحصيل الضريبي
53	المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على المردودية
53	المطلب الأول: عوامل متعلقة بالمكلف بالضريبة
56	المطلب الثاني: عوامل متعلقة بالنظام الضريبي و الإدارة الضريبية

59	المطلب الثالث : آثار وطرق التهرب الضريبي
62	الخلاصة الفصل
83-64	الفصل الثالث دراسة ميدانية لمركز الضرائب لولاية مستغانم
64	تمهيد
65	المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم
65	المطلب الأول : التعريف والدور الجبائي بمركز الضرائب لولاية مستغانم
67	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم
68	المبحث الثاني : الدراسة الميدانية في طرق الرقابة الجبائية
68	المطلب الأول : المرحلة التحضيرية
72	المطلب الثاني : المرحلة الميدانية
78	المطلب الثالث : المرحلة الختامية
79	المبحث الثالث : تحليل و تفسير النتائج
79	المطلب الأول : التحكم في أدوات التدقيق في إطار الرقابة الجبائية
81	المطلب الثاني : فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية
82	المطلب الثالث : فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في إطار الرقابة الجبائية
85	الخاتمة العامة
88	قائمة المراجع

### قائمة الجداول

الصفحة	الإسم الجداول	رقم
70	حالة مقارنة الميزانيات	01-III
71	كشف المحاسبة	02-III
73	إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم	03-III
74	تسوية الرسم على النشاط المهني	04-III
74	تسوية الرسم على القيمة المضافة	05-III
75	تسوية الرسم المسترجع على المشتريات	06-III
76	تسوية الضريبة على أرباح الشركات	07-III
76	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي	08-III
77	التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية	09-III
78	التقييم النهائي الوضعية الجبائية	10-III
82	نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم	11-III
82	نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب	12-III

### قائمة الأشكال

الصفحة	الإسم شكل	رقم
65	مهام مركز الضرائب	01-III
67	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم	02-III
68	نموذج الدراسة الميدانية	03-III

# المقدمة العامة

لقد احتلت الضرائب بشكل عام مركزا مميزا باعتبارها احدي الأدوات الهامة فالضريبة كانت ولا تزال الوسيلة الرئيسية التي تحقق أهداف الدولة فهي تعتبر من مصادر التمويل الأساسية للأنشطة ونفقات الدولة وتلعب دورا مهما في الاقتصاد الوطني فهي السبب الأساسي لتمويل نفقات الدولة وهي أيضا وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

و انطلاقا من تلك الأهمية تسعى الإدارة الضريبة و التي هي احدي إدارات الدولة إلى تحقيق الهدف الأساسي وهو تطبيق القانون الضريبي و تحقيق أكبر قدر ممكن من الإيرادات للخزينة من خلال تطبيق نصوص القانون الضريبي وتسعي دائما إلى تطوير و استخدام كل الوسائل التي من شأنها مد أواصر التعاون والتعامل والتي تجعل المكلف بالضريبة يقبل على القيام بالتزاماته الضريبية وذلك من خلال تعريف دافعي الضرائب بالحقوق والواجبات القانونية المفروضة عليهم و هذا ما يعرف بالوعي الضريبي.

فالضريبة يمكن تعريفها بأنها أداة مالية يتم بموجبها تحويل الموارد من الاستخدام العام في أداة تقطع جزءا من دخول و ثروات الآخرين وتقوم بتحويله إلى الدولة لتحقيق أغراضها وإشباع الحاجات العامة و قد تعرف بأنها مبلغ من النقود يدفعه الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين جبرا إلى الدولة لتغطية النفقات العامة دون أن يكون هناك مقابل لها.

إذن نلاحظ أن العلاقة الضريبية تتكون عادة من طرفين هما المكلف و الإدارة الضريبية حيث يكون المكلف مطالب و مدين و ملتزم بدفع الضرائب أما الطرف الثاني من هذه العلاقة ألا وهو الإدارة الضريبية فهو الذي يطلب ويفحص ويراقب وينفذ ويمكن القول انه إذا ما وجد الأشخاص في أي نظام فلا بد أن يكون هناك طرف ضعيف و آخر قوي، أو أن يكون هناك تعادل في القوانين، و لكن إذا ما تحددت هذه العلاقة جبرا أو قهرا، فلا بد أن تنفي علاقة التعادل و يصبح أحد الطرفين هو الأقوى و الآخر هو الأضعف و في هذه الحالة نجد إن المكلف هو الطرف الضعيف لأنه يكون دائما ملزما و مطالبا بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه و إذا ما تواني أو أخل بهذا الالتزام فإنه يتعرض للجزاءات والعقوبات حتى يقوم بدفع ما أستحق عليه من ضرائب أما الإدارة الضريبية فهي الطرف الأقوى حيث أنها هي المعينة بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية نظرا لما تمتلكه من حقوق وسلطات حولها لها القانون.

وعليه، ومع توسع نطاق و أنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي وهو العمل على عدم الالتزام بها كليا أو جزئيا أو التهرب من دفعها بعد استحقاقها فهذه الأخيرة أصبحت تهدد اقتصاديات الدول وتحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة مستخدمين في ذلك طرق وأساليب عديدة فهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهدافها و سياساتها الاقتصادية والاجتماعية. لذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتجنيد كل من طاقاتها

وإمكانياتها المالية و البشرية، حيث أن الإدارة تعمل على المراقبة المستمرة من أجل تنمية الوعي الضريبي لدى المكلف و كذلك تحسين العلاقة بينه و بين الإدارة إضافة إلى تبسيط إجراءات التحصيل و ضرورة توفر الكفاءة و الأمانة لدى القرارات الإدارية.

لدراسة العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على المرد ودية لا بد من تعريف كل من المكلف و الإدارة الضريبية و التحصيل الضريبي حيث أن حجم التحصيل يتعلق بنسبة ما تم تحصيله من الضرائب التي تتوقف على طبيعة العلاقة التي تنشأ بين المكلف من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى.

ونلاحظ أن موضوع العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية يحظى بأهمية خاصة لما لهذه العلاقة من تأثير على الخزينة العامة و لأن الموازنة الحكومية تستخدم الأساس النقدي الذي يقوم على قياس ما تم تحصيله فعلا في السنة المالية و ليس ما تم تقديره على المكلفين.

جاء هذا البحث لمحاولة الكشف عن تأثير العلاقة بين المكلف و إدارة الضرائب و أثرها على مرد ودية الضريبة في زيادة المبالغ الضريبية المحصلة و تحقيق الاستقرار الاقتصادي في المجتمع و دفع العجلة الاقتصادية إلى الأمام.

#### - إشكالية البحث:

مما سبق طرحه، و في ظل الظروف و المتغيرات و لتحقيق أهداف الدراسة، فمن بطرح إشكالية دراستنا عن طريق طرح السؤال الجوهرى التالي:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم العلاقة الضريبية ما بين المكلف و الإدارة الضريبية في التأثير على مردودية الخزينة ؟

ويتفرع عن هذا السؤال الجوهرى الأسئلة الجزئية التالية:

- ماهي أسس و قواعد فرض الضريبة ؟
- ماهي حقوق و التزامات المكلف بالضريبة ؟
- ماهي أهم هياكل سلطات و التزامات الإدارة الضريبية ؟
- ماهو واقع العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و حجم المردودية المترتبة على هذه العلاقة ؟

#### - فرضيات البحث:

من أجل الإجابة عن إشكالية هذا البحث قمنا بصياغة الفرضيتين التاليتين:

- إن العلاقة ما بين المكلف و الإدارة متأزمة
- إن تطور أنظمة الإدارة الضريبية و تحسينها يؤثر إيجابا على سلوك المكلف إتجاه الإدارة الضريبية و الضريبة بحد ذاتها.

• أهمية الدراسة:

إن تحديد العلاقة ما بين المكلف و الإدارة الضريبية من أهم الموضوعات الضريبية و أكثرها حساسية و ذلك من خلال معرفة حقوق وواجبات و التزامات كل من المكلف و إدارة الضرائب حيث يقتضي أن نهتم بطرفي العلاقة الضريبية لما لها من تأثير علي المر دودية، بحيث كلما كانت هذه العلاقة واضحة و قائمة على التوازن كلما كانت الحصيلة كبيرة و العكس صحيح.

فالمكلف يري في الإدارة الضريبية دور السلطة أو القوة العمومية الجابية، و يري أنها تغتصبه في أمواله و في حقوقه و في المقابل تري الإدارة الضريبية أن المكلف يخالف القانون من أجل التهرب و تعظيم أرباحه.

كما تعتبر الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية وسيلة لتحقيق غاية مهمة وهي المحافظة على حقوق الخزينة و رعاية مصالحها حتى تنهض بالأعباء الملقاة على عاتقها، كما أنها ضماننة لجمع كل مال الدولة لدي الغير.

أما بالنسبة للمكلف فقد منح له المشرع ضمانات تكفله للحفاظ على حقوقه في حالة استعمال الإدارة لامتيازاتها بطريقة تعسفية.

و من أجل ذلك عملت مدونة الضرائب على تأطير هذه العلاقة و أصبح كل طرف على علم و دراية بحقوقه وواجباته.

• أسباب اختيار البحث:

من البديهي أن كل باحث أراد الخوض في دراسة ما، له أسباب و دوافع تجعله يتمسك بموضوع بحثه منها ما هو ذاتي و منها ما هو موضوعي و من الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع دون غيره هو:

- أن هذا الموضوع يندرج في تخصص الطالب (محاسبة و جباية)
- الميول الشخصي لمواضيع خاصة بالجباية.
- نظرا لأهمية الضرائب في بلادنا و اعتبارها موردا أساسيا للدولة و تعرضها للنهب و السلب بطرق مختلفة.

- أهمية الموضوع باعتبار أن نوعية العلاقة الضريبية تعبر عن مستوى التزام المكلفين تجاهها بأداء ضرائبهم.

- كما أن اختيار الموضوع ليس وليد الصدفة فقد سبق و أن تناولنا مسألة الضرائب أثناء مسار دراستنا الجامعية حيث تم الوقوف من خلالها على أهم جوانب الضريبة.

● أهداف البحث:

إذا كان من أسباب دراسة أي موضوع هو الوصول إلى أهداف معينة، فإن هذه الدراسة دف إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الوصول إلى مفهوم شامل و بسيط عن الضرائب.
- إبراز الآثار الناجمة عن علاقة المكلف و الإدارة الضريبية على مردودية الخزينة.
- محاولة الكشف عن أهم العوامل التي كانت السبب في تأزم العلاقة.
- محاولة تحسين العلاقة بما يضمن تحقيق التوازن بين أهداف الإدارة و المكلفين.

● صعوبات البحث:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا في إنجاز هذا البحث نجد:

- صعوبة الحصول علي المراجع ذات الصلة بالموضوع، وقلتها على مستوى المكتبات الجامعية، وخاصة مكتبة المركز الجامعي.
- صعوبة الحصول على المعلومات و الإحصائيات من مركز الضرائب بتعدد الحجج منها السر المني

● حدود الدراسة:

يمكن تحديد إطار الدراسة من خلال البعدين الزماني و المكاني:

- البعد الزماني و المكاني:

ركزت هذه الدراسة في جانبها الموضوعي على إعطاء مفاهيم حول كل من المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، وتوضيح العلاقة بينهما، من خلال تحسين و توضيح العلاقة الضريبية التي لها أثر فعال على حصيلة الضرائب و مردوديتها حيث كان محل الدراسة مركز الضرائب لولاية مستغانم

أما عن البعد الزماني فقد كانت الدراسة متعلقة بالفترة الزمنية من شهر مارس إلى شهر جوان 2019

- المنهج المتبع:

من أجل الإجابة على الإشكالية و اختيار صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي وذلك باستعراض المفاهيم الأساسية سواء تعلق بالضرية، و المكلف الضريبي و الإدارة الضريبية. و كذلك المنهج الإستقرائي حيث تم استخدام الأسلوب التحليلي لدراسة تطبيقية للبحث و المتمثلة في دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية مستغانم.

الفصل الأول:

مفاهيم الأساسية حول

الضرائب والمكلف وإدارة

الضرائب

## تمهيد

تعد الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة فهي التي تقوم بتوفير الموارد الضرورية التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها و أعبائها خاصة مع التطور السريع الذي يشهده العالم و التغيير المستمر الذي يشهده القانون الضريبي بالإضافة إلى التعقيد، وما يترتب عن ذلك من صعوبة في التفسير و التطبيق، وبالتالي جهل الملزمين في كثير من الأحيان بها لذلك تسعى الإدارة الضريبية لتوعية المكلف و محاولة تبسيطها للقوانين الضريبية و ذلك لضرورة مشاركته في أعباء الدولة و ذلك من خلال دفعه للضرائب المفروضة عليه في الأوقات و الأساليب المحددة قانونا .

من هذا المنطلق و بغية معرفة جوهر هذا النظام ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الضريبة

المبحث الثاني : مكلف بالضريبة

المبحث الثالث: الإدارة الضريبية

## المبحث الأول: ماهية الضريبة

تعتبر الضرائب مصدرا من مصادر الإيرادات العامة للدولة، وهي من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها للتأثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسنتناول في هذا المبحث تعريف الضريبة وقواعدها، أهدافها بالإضافة إلى تصنيفاتها.

## المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها.

## أولا: مفهوم الضريبة

للضريبة عدة تعاريف نذكر منها :

**التعريف الأول:** الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين الاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية وبلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة بتدخل الدولة<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني :** هي اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكلف ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته على الدفع ومساهمته في الأعباء العامة أو لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث :** هي استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن<sup>3</sup>.

**التعريف الرابع :** هي تحويلات إجبارية يتلقاها قطاع الحكومة العامة وتشمل الضرائب على الرسوم التي لا تتناسب على الإطلاق مع تكاليف تقديم الخدمة، ولكن تستبعد المساهمات الإجتماعية والغرامات والجزاءات<sup>4</sup>.

ولعل أشمل تعريف للضريبة يتمثل فيما يلي :

الضريبة فريضة نقدية يجبر الأفراد على أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين وفقا لقواعد مقدرة بقصد تحقيق منفعة أو مصلحة عامة.

<sup>1</sup> خالد شجاد الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن، ص 145 – 146.

<sup>2</sup> محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2007، ص 65.

<sup>3</sup> أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 124.

<sup>4</sup> عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 21.

## ثانيا: خصائص الضريبة

من خلال هذه التعاريف يتضح أن للضريبة خصائص نذكرها فيما يلي :

## 1- الضريبة اقتطاع مالي تتم بصورة نقدية

ويقصد بها أنها استقطاع نقدي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وبما أنها فريضة نقدية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة النقد خلافا للنظم الضريبية السابقة التي كانت تفرض وتحصل في شكل عيني<sup>5</sup>.

## 2- الضريبة تفرض جبرا

أي تدفع بصفة إلزامية إجبارية من قبل الأفراد وذلك للإنفراد الدولة عن طريق القانون الجبائي بتحديد طرق الربط والتحصيل وإجراءات المتابعات والمنازعات<sup>6</sup>.

## 3- الضريبة تدفع بدون مباشر

أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة، وهذا مقابل خاص يعود على دافع الضريبة<sup>7</sup>.

## 4- الضريبة تدفع بصفة نهائية

أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو ودیعة يستردها صاحبها فيما بعد، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم وبدفع أية فوائد عنها لذلك تختلف الضريبة عن القرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المتدين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن قيمة القرض<sup>8</sup>.

## 5- الضريبة فريضة عامة

تكون إلزاما شخصيا يكون شاملا ويطبق على جميع الأفراد الذين تتوفر فيهم شروط فرض الضريبة في الدولة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، حسب التبعية الاقتصادية وليس حسب التبعية السياسية أو الإقليمية<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار جامعة المصرية، مصر، 1974، ص 64

<sup>6</sup> سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 115.

<sup>7</sup> محمود حسين الوداي، مرجع سبق ذكره، ص 75

<sup>8</sup> زينب حسين عوض الله، المبادئ العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1998، ص 120.

<sup>9</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص 8.

## المطلب الثاني: قواعد الضريبة وأهدافها

## أولاً: قواعد الضريبة

ونعني بها تلك الأسس و الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحتي الدولة والمكلفين ومن بين أهم هذه القواعد نذكر :

## 1- قاعدة العدالة

أن يساهم كل فرد في تغطية النفقات العامة ويقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.

## 2- قاعدة اليقين

أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها وميعاد الوفاء بها والهدف من ذلك هو حماية دافع الضريبة من التعسف الممكن حدوثه من موظفين الإدارة الضريبية<sup>10</sup>.

## 3- قاعدة الاقتصاد في النفقات

يعني أن يكون الإنفاق الذي يتم بشكل تكاليف لتحصيل الضرائب بأدنى قدر ممكن وبحيث تكون حصيلته الإيرادات الضريبية التي تدخل في خزينة الدولة أكبر ما يكون، وإلا أصبح فرضها عديم الأهمية عندما تصبح التكاليف الجبائية أكثر من حصيلتها<sup>11</sup>.

## 4- مبدأ الملائمة

يجب أن تحصل كل الضرائب في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة في جباية الضرائب أي يجب أن تكون موعد دفع الضريبة من ممول إلى الخزينة العمومية بتلائم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة.

## 5- قاعدة الثبات

أن لا تتغير حصيلته الضرائب تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية خصوصاً أوقات الكساد وذلك أن حصيلته الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج والعكس في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> فليح حسن خلف، المالية العامة، علم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 180.

<sup>11</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1995، ص 95.

<sup>12</sup> خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 180.

## ثانياً: أهداف الضريبة

تصبوا الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق الاستقرار والتنوع من خلال مجموعة من الأهداف في المجال المالي، الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي.

## 1- الأهداف المالية

يعتبر من الأهداف الرئيسية والهامة للضريبة حيث تمثل مصدر داخلي دائم من إيرادات الدولة لتمويل خزينتها وتضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق العام كتمويل الإنفاق على الخدمات وعلى استثمارات الإدارة الحكومية.

## 2- الأهداف الاقتصادية

يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير مشوب بالتضخم أو الانكماش وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كلياً أو جزئياً.
- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار<sup>13</sup>.

## 3- الأهداف الاجتماعية

- تعمل الضريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية من أهمها:
- تخفيف حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخل والثروات المرتفعة ثم إعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخل المنخفضة.
- المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة على سلع الاستهلاك كالخبز والحليب.

<sup>13</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 12-13

- الحفاظ على الصحة العمومية وذلك بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها

أضرار صحية كالمشروبات الكحولية، والتبغ<sup>14</sup>.

- توجيه سياسة النسل في الدولة ومعالجة أزمة السكن.

#### 4- الأهداف السياسية

تستخدم الضرائب لتحقيق سياسة لحساب طبقة على حساب طبقة أخرى، أو لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو لحد منها وذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات وحتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة معها، كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان، والولايات المتحدة الأمريكية).

#### المطلب الثالث : تصنيفات الضرائب

يمكن تصنيف الضرائب بالاستناد إلى عدة معايير وهي :

##### 1- معياروعاء الضريبة

يقصد بوعاء المادة التي تفرض وتقوم عليها الضريبة بما يقتضي تقسيم وتصنيف الضرائب على أساسه إلى الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

##### 1-1- الضريبة الوحيدة

بمقتضاها لا تفرض إلا ضريبة واحدة على الشخص وهي تتسم بالبساطة والعدالة وسهولة أدائها واقتضاها أي فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر بعد حكم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل<sup>15</sup>.

##### 2-1- الضرائب المتعددة

هي السائدة في النظم التي تأخذ بأكثر من ضريبة سعياً إلى تخفيف عبء كل ضريبة على حدة، لاختلاف مواعيد استحقاقها وهو ما يعمل على ارتفاع حصيلتها وهذه الضرائب، تمس أوعية متعددة وتعدد هذه الضرائب يؤدي إلى قيام كل ضريبة بتصحيح عيوب الضرائب الأخرى وأن المكلف الذي يستطيع التهرب من أحد أنواع الضرائب يقع تحت طائلة أخرى<sup>16</sup>.

##### 2- معيار الواقعة المنشئة للضريبة ومعيار تحمل العبء

<sup>14</sup> زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص 128-129

<sup>15</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 18

<sup>16</sup> عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 36-37.

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة أن الإلتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الإلتزام بالضريبة وطبقا لهذا المعيار<sup>17</sup> نميز بين الضرائب المباشرة المتمثلة في الضرائب على رأس المال والضرائب على الدخل، بينما الضرائب الغير مباشرة تمثلت في معيار تحمل العبء في الضرائب على الاستهلاك وطبقا لمعيار تحمل العبء الضريبي هناك ضرائب مباشرة التي تمثلت في الضرائب على رأس المال والضريبة على الدخل أما الضرائب الغير المباشرة تتمثل في الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول.

## 1-2- الضرائب على رأس المال

ويقصد برأس المال من الناحية القانونية ما يملكه الشخص من أموال وقيم في زمن ما بغض النظر عن طبيعتها: عقارات، أدوات الإنتاج، أسهم.

ولتحديد رأس المال من الناحية الضريبية يجب حصر وبعد جرد تقويم أصول وخصوم المكلف بالضريبة ومن أهم أشكال وصور الضريبة على رأس المال ما يلي<sup>18</sup> :

1-1-2- الضريبة على عملية وواقعية امتلاك رأس المال : كالأسهم، السندات، العقارات.

2-1-2- الضريبة على زيادة قيمة رأس المال: وتفرض لأسباب خارجة عن صاحبه لأنها ترجع إلى ظروف أخرى (الأشغال العامة) وتعرف بضريبة التحسين (إتاوة التحسين).

3-1-2- ضريبة التركات: وتقوم على انتقال رأس المال المستوى إلى ورثته أو الموصى لهم وهناك نوعان لضريبة التركات هما :

– الضريبة على مجموعة التركة : وهي تفرض على مجموع التركة الصافي أي بعد خصم ديونها حيث لا تركة إلا بعد تسديد الديون.

– الضريبة على نصيب الوارث : حيث تفرض على نصيب كل واحد من الورثة.

## 2-2- الضرائب على الدخل

والتي تتولد عن واقعة تحقق الدخل ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها أو لخدمة التي يقدمها وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي: العمل، رأس المال أو لعمل ورأس المال معا<sup>19</sup> وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة لضريبة خلال فترة زمنية سواء كانت شهرا أو سنة وهذه الضريبة إما تكون ضريبة نوعية على الرواتب والأجور وكذا الأرباح التجارية والصناعية أو تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها ومصادرها ومن أهم عناصر التشخيص

<sup>17</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>18</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 167-169.

<sup>19</sup> محمود عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003، ص 89.

الضريبي إعفاء حد أدنى من الدخل التي تتناسب مع النفقات الضرورية للمعيشة كما أن هناك إعفاء آخر يقابل الأعباء العائلية ثم إن التصاعد في معدلات الضريبة هو أحد عناصر التشخيص الضريبي<sup>20</sup>.

### 3-2- الضرائب على الاستهلاك

هذه الضرائب من نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة تنشأ بمجرد شراء السلعة، ويقصد بالضرائب على الاستهلاك تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلع الاستهلاكية، وضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك وقد تفرض على جميع أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك، كالرسم الداخلي عليه وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة<sup>21</sup> TVA، وتفرض على أنواع معينة من السلع المستهلكة أو على كافة السلع المستهلكة بغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية أو مالية التي نجد منها:

#### 1-3-2- الضرائب الجمركية

وتفرض على السلع المجردة المستوردة من خارج الدولة ( الواردات) كما قد تفرض على السلع المصدرة إلى الخارج (الصادرات) وعند فرض ضريبة على الواردات لأبد من التمييز بين بعض السلع والبعض الآخر، فلا تفرض الضريبة على السلع الضرورية وإلا فإنه ستندم المساواة في التضحية بين أفراد المجتمع وحين يدفع كل فرد فيه قدراً واحداً من الضريبة سواء كان قادراً أو عاجز وقد تفرض الضرائب الجمركية بقصد تطبيق سياسة الحماية وذلك بهدف تشجيع وحماية الصناعات المحلية الناشئة.

أما الضريبة الجمركية على الصادرات فتلجأ إليها الدولة بقصد إعاقة السلع المحلية عن التصدير أو التخفيف من حجم الصادرات.

وتحقق الضرائب والرسوم الجمركية حصيلة ضخمة للخزينة ومصدراً غيراً عن مصادر إيرادات الدولة<sup>22</sup>.

#### 2-3-2- الضرائب على الإنتاج

تفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها (رسوم الإنتاج) وقد تفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة للمستهلك.

#### 3-3-2- الضريبة على المبيعات

<sup>20</sup> عبد الناصر إبراهيم، نائل الحسن، عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003، ص 17.

<sup>21</sup> حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 21.

<sup>22</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، نائل حسن عدس، مرجع سبق ذكره، ص ص 18-19.

وهي ضريبة غير مباشرة تفرض على السلع الصناعية المستوردة والمصنعة محليا، وعلى مجموعة من الخدمات وتستوفي المرحلة الأولى من تطبيقها من المستورد مباشرة ومن الصانع عند البيع ومن مؤدي الخدمات عند تقديمها، ويستثنى من ذلك السلع المعفاة المنصوص عليها في قائمة الإعفاء، وقد فرضت لتحل محل الضريبة على الاستهلاك.

#### 4-2- الضريبة على التداول

وهي الضريبة التي تفرض عند حصول انتقال شيء من ملكية شخص إلى شخص آخر<sup>23</sup>. وتفرض هذه الضريبة على واقعية انتقال حقوق الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الأموال محلا لها، كقيام الفرد بشراء عقارات أو بعض التصرفات بأمواله المنقولة، فجميع التصرفات القانونية للأفراد من بيع وإيجار وهبات ووصايا والتي تؤدي إلى انتقال الأموال والثروة من شخص إلى آخر لضريبة تسمى بالضريبة على التداول<sup>24</sup>.

ومن الأمثلة على هذه الضرائب، رسوم التسجيل العقاري، والرسوم القضائية ورسوم نقل ملكية السيارات.

اختلفت وجهات النظر في النظر وتكيف هذه الضرائب، فبعضهم وصفها بالرسوم، والبعض الآخر أدخلها في عداد الضرائب بالمعنى الفني للضريبة.

ومهما يكن أمر تكيفها فإن النظام الضريبي للبلد هو الذي يحدد وصفها، فيما إذا كانت تدخل ضمن دائرة الرسوم أو أنها تدخل في فرضها إلى المقدرة المالية للمكلف.

<sup>23</sup> أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره، ص 140.

<sup>24</sup> عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2002، ص 18.

## المبحث الثاني : مكلف بالضريبة

بما أن المكلف يمثل طرفاً أساسياً في المعادلة الضريبية، فمن الضروري تحديد مفهومه وإبرازه، من خلال العلاقة التي تربطه بالطرف الثاني ألا وهو الإدارة الضريبية، والواقع أن تحديد مفهوم المكلف بالضريبة يستلزم التعرف على المفاهيم المختلفة له، بما يشتمل عليه هذا اللفظ من معطيات اجتماعية و قانونية و انطلاقاً من هذا فقد ارتأى لنا تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب حيث يتناول المطلب الأول مفهوم المكلف بالضريبة في حين يتناول المطلب الثاني حقوقه و ضماناته أما المطلب الثالث فيتناول الالتزامات التي تقع عليه.

## المطلب الأول: مفهوم المكلف بالضريبة

الواقع أن تحديد مفهوم المكلف بالضريبة يستلزم التعرف على المفاهيم المختلفة له ، إذ قد يكون هذا الأخير شخصاً طبيعياً وقد يكون شخصاً معنوياً ممثلاً في مؤسسة أو شركة مثلاً، الأمر الذي يؤدي إلى تقسيم المكلفين بالضريبة وفقاً لأسس معينة يحددها المشرع و قد يحددها رقم الأعمال أو الدخل الذي يتمتع به هذا الطرف أي المكلف بالضريبة.

فالمكلف بالضريبة هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب و رسوم و التي يكون تحصيلها مصرح به وفقاً للقانون<sup>25</sup> و بالتالي مهما تنوع المكلفون بالضريبة فإنهم يتفرعون حسب طبيعتهم ووضعهم الاجتماعي أو المهني معتمدين كما سبق الذكر في هذا التنوع على عدة معايير فقد يعتمد على رقم الأعمال أو الدخل أو الضريبة المدفوعة بواسطتهم.

## - التعريف اللغوي

المكلف هو الشخص الذي تجري عليه أحكام القانون في دفع الضرائب و غير ذلك<sup>26</sup>

## - تعريف المكلف بالضريبة من الناحية القانونية

لم يعرف المشرع المكلف بدفع الضريبة تعريفاً دقيقاً بل نجده في كل مرة يقوم بتحديد الأشخاص الخاضعين لكل نوع من أنواع الضرائب و الرسوم بحسب طبيعة النشاط الممارس أو بحجم رقم الأعمال المحقق خلال سنة مالية معينة أو بحسب طبيعة الشخص سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً فمثلاً بالنسبة للضرائب المحصلة لحساب الدولة في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي وخاصة في المادة الثالثة من قانون الضرائب

<sup>25</sup> زعزعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، كلية الحقوق ص 16

<sup>26</sup> معجم الوسيط للمعاني، اللغة العربية المعاصر، ص 2

المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2019 نجد أن المشرع حدد لنا الأشخاص الخاضعين للضريبة علي الدخل الإجمالي حيث نصت المادة: " يخضع لضريبة الدخل علي كافة مدا خيلهم الأشخاص الدين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر...الخ".<sup>27</sup>

#### - التعريف الفقهي للمكلف بالضريبة

في ظل غياب تعريف قانوني محدد و دقيق للمكلف بالضريبة يتوجب علينا البحث في التعريفات الفقهية ورجوعنا إلي الفقه نجد العديد من التعريفات للمكلف بالضريبة نذكر منها ما يلي:

- المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة وهو الذي يحدده المشرع الضريبي كمدن للضريبة.
- كما عرف المكلف بالضريبة بأنه أي شخص يقوم بتزويد سلع و خدمات خاضعة للضريبة بصورة مستقلة، ومنتظمة أثناء ممارسة نشاطه الاقتصادي في أي مكان و أي كان الغرض من هذا النشاط و مهما كانت محصلته، و يدخل في نطاق الضريبة المنتجون، التجار، مقدمو الخدمات، قطاع الزراعة و الأنشطة المهنية و أي شخص يمارس هذه الأنشطة بشكل موسمي يعتبر خاضعا للضريبة<sup>28</sup>
- الشخص الخاضع للضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا يسمي المكلف، الخاضع أو الممول، و معرف لكل ضريبة.

#### المطلب الثاني: حقوق و ضمانات المكلف

في الحقيقة أن دين الضريبة مفروض بحكم القانون، وينشأ بمجرد توافر الواقعة أو الوقائع التي يتطلبها قانون الضريبة، ودون أن يتوقف نشوء ذلك الدين على إرادة كل من الإدارة الضريبية أو إرادة المكلف، وعليه فإن المكلف يتمني أن تكون حقوقه و ضماناته كمواطن مصانة، وفقا لاحترام حرته الفردية، وحقه في الدفاع وفي طريق الطعن وغيرها، وهذا يعني وجوب أن تصدر القوانين الضريبية في ظل أحكام الدستور، و إلا طعن بعدم دستورتيتها.

ومن أهم الحقوق و الضمانات الأساسية للمكلفين نجد:

<sup>27</sup> المادة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2019، ص1.

<sup>28</sup> بلهوشات حمزة، ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر-بسكرة ص 76

**- الحق في الاعتراض**

يعتبر هذا الحق من الحقوق التي أصبحت مقررة من المكلف، و يكون حق المكلف بالاعتراض ضمن مدة زمنية محددة فإن انقضت هذه المدة و لم يتقدم المكلف باعتراضه، أصبح التقدير قطعياً، إلا إذا اقتنع مأمور التقدير بأن التأخير كان لأسباب معقولة<sup>29</sup>.

**- حق اللجوء إلى القضاء**

يحق للمكلف اللجوء إلى القضاء، في حالة تقديم الاعتراض إلى الإدارة الضريبية و لم تقبل بذلك أو لم ترد على اعتراضه، فله تقديم الاعتراض إلى لجان الاستئناف التي يشكلها وزير المالية عادة برئاسة قاضي من الصنف الثاني في الأقل وعضوية اثنين من الموظفين المختصين بالأمر المالية<sup>30</sup>.

**- الحق في الإعلام والإشعار المسبق:**

ألزم المشرع مصالح الإدارة الضريبية بضرورة إعلام المكلف قبل اتخاذ أي إجراء تحقيقي، وهذا لضمان الحق في الإعلام و التحضير للرقابة، و يعتبر هذا الحق من الضمانات الأساسية التي منحت للمكلف بالضريبة.

**- حق الاستعانة بمستشار:**

حتى يتسنى للمكلف بالضريبة الاستعداد للرقابة يجب علي العون المكلف بالعملية أن يقوم بالإشعار بالتحقيق مع منح مهلة للمكلف بالضريبة من أجل تحضير وثائقه و حساباته التي من خلالها يبرر مدا خيله، وقد ألج المشرع علي ضرورة منح مدة معقولة حسب طبيعة الرقابة.

**- ضمان عدم إفشاء أسرار المكلفين:**

حيث منع إفشاء الأسرار التي تتعلق بالمكلف و التي يطلع عليها موظف الضرائب و تكون هذه الأسرار متعلقة بالمستندات و المعلومات و الكشوفات و قرارات التقدير المتعلقة بدخل أي شخص فهي سرية.

**- ضمانات المكلفين أثناء الفحوص والمراجعات**

<sup>29</sup> حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية، مذكرة الماجستير في المنازعات

الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين ، 2008، ص23

<sup>30</sup> سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و تأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الأقتصادي الخليجي العدد 19 سنة 2011، ص13

تقوم الإدارة الضريبية عادة بإجراءات معينة بغرض مراجعة و تدقيق حالات المكلفين الضريبية، وتقوم الإدارة الضريبية بهذه الفحوصات و التدقيقات بغرض التأكد من صحة الإقرارات الضريبية و سلامتها، وهنا تكون الإدارة الضريبية ملزمة بضرورة إبلاغ المكلف بنتائج الفحوصات و التدقيق الذي قامت به، و كذلك تلتزم الإدارة الضريبية بأن تخطر و تبلغ المكلف في أغلب نتائج الفحوصات و التدقيق التي تقوم بها الإدارة الضريبية<sup>31</sup>

#### - ضمانات المكلف أثناء مرحلة إعادة التقويم

من الآثار المترتبة علي ممارسة الإدارة الضريبية لحق الرقابة هو إعادة تقدير الضريبة الواجبة الدفع في الحالات محددة سبق الإشارة إليها سابقا، إلا أنه و نظرا لخطورة هذا الإجراء فقد منحت للمكلف ضمانات أثناء هذه المرحلة.

نستنتج مما سبق أن المشرع منح للمكلف بالضريبة حقوقا عديدة تحميه من تعسف الإدارة الضريبية وذلك نتيجةً للالتزام بواجباته

#### المطلب الثالث: الالتزامات التي تقع علي المكلف

لم يقتصر قانون الضرائب على حقوق و ضمانات المكلف باعتباره احد أطراف العلاقة الضريبية، بل فرض على المكل التزامات قانونية يتوجب عليه القيام بها ومن بين هذه الالتزامات نجد<sup>32</sup>

- عرض شهادة التسجيل في مكان واضح في مكان عملك.
- أن تقوم بالمطالبة و التحصيل للضريبة علي القيمة المضافة علي كل مبيعاتك مثل تاريخ تسجيلك.
- سداد الضريبة المستحقة عن كل شهر بما لا يتجاوز الخامس من الشهر التالي لشهر المحاسبة.
- الاحتفاظ بدفاتر و سجلات محاسبية صحيحة و منظمة.
- تقديم إقرار شهري للمكتب المحلي بما لا يتجاوز الخامس من الشهر التالي لشهر المحاسبة.
- إصدار فواتير بأرقام مسلسلة.
- إعداد و تجهيز كل سجلاتك و دفاترك لتكون في متناول مراجعي الضريبة علي القيمة المضافة من فترة لأخرى.

<sup>31</sup> محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية و ضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة

الاجتهادات للدراسات القانونية و الاقتصادية، المجلد 7 العدد 6 السنة 2018 ص 163

<sup>32</sup> عطا الله السيد، التدريب المحاسبي و المالي، الطبعة الأولى، 2013 دار النشر و التوزيع الأردن- عمان، المملكة الأردنية الهاشمية رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية،

2012، ص 66

وعليه الالتزام بالتصريحات المكتوبة في آجالها القانونية، كي يستفيد من حقوقه، ومن بين هذه التصريحات مايلي:

- **التصريح بالوجود GN°08:** يجب علي كل مكلف بالضريبة، خاضع لضريبة IBS أو IRG، أو الرسم علي القيمة المضافة، يريد أن يبدأ نشاطه، التصريح به خلال مدة لا تتعدى شهرا واحدا في مفتشيه الضرائب التابع لها إقليميا. ويجب أن يتضمن هذا التصريح الاسم و اللقب أو اسم الشركة، العنوان، طبيعة النشاط المهني، شكل النشاط الممارس، تاريخ بداية النشاط، الشكل القانوني للمؤسسة، و طبيعة النشاط الرئيسي<sup>33</sup>.
- **التصريح الشهري GN°50:** يلزم المكلفون بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، و النظام العام للرسم على القيمة المضافة، و أصحاب المهن الحرة، المعنيون بدفع الضرائب، و الرسوم فوريا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، اكتابة تصريحا شهريا، الذي يعد جدول الإشعار الخاص بالدفع. و يجب دفع الحقوق الموجودة في التصريح في قباضة الضرائب التابع لها النشاط إقليميا و هذا في العشرين يوما الأولى التي تلي الشهر التي تصبح فيه الحقوق الجبائية مستحقة.
- **التصريح بالدخل الإجمالي GN°1:** ينبغي علي كل مكلف بالضريبة اكتابة تصريحا سنويا للدخل الإجمالي، و إرساله قبل 30 أفريل من كل سنة إلي مفتشيه الضرائب الذي يتبع لها موطنه الجبائي. و يجب على المكلف بالضريبة أن يصحب تصريحه السنوي GN°1 بقائمة الأشخاص المعترين جبائيا تحت مسؤوليته<sup>34</sup>.
- ❖ **التصريحات الخاصة المهنية:** هناك بعض التصريحات الخاصة المهنية يجب على المكلفين اكتتابها وتمثل في:
- **التصريحات المتعلقة بالأرباح الصناعية و التجارية BIC/IRG:** يقوم باكتتاب هذه التصريحات الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي، و الجزافي، حيث ان المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي هم مجبرون علي اكتابة تصريحا من نوع GN°11 لدي مفتشيه الضرائب الذي يتواجد فيها النشاط قبل 30 ابريل من كل سنة<sup>35</sup>. و يجب أن يرفق التصريح بالميزانية الجبائية، و يستلزم علي المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتابة تصريحا من نوع GN°12 قبل أول فيفري من كل سنة.

<sup>33</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة 2019 ص 64

<sup>34</sup> دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير 2017، ص 24

<sup>35</sup> قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2019 المادة 18، ص 12

- التصريحات المتعلقة بالمرتبات و الأجور GN°29 : يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي، يدفع مرتبات، أجورا، تعويضات، أو علاوات، اكتابة تصريحا من نوع GN°29 لدي مفتشيه الضرائب التابع لها إقليميا قبل أول 30 من كل سنة.
- التصريحات المتعلقة بالضريبة علي أرباح الشركات IBS: يجب على كل شخص معنوي خاضع للضريبة علي أرباح الشركات، و كل شخص طبيعي اختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، أن يكتب تصريحا سنويا من نوع، GN°4 لدي مفتشيه الضرائب قبل 30 افريل من كل سنة في مكان وجود المقر الاجتماعي، أو المقر الرئيسي لنشاطه.
- التصريحات المتعلقة بالرسم العقاري: يمكن ملاحظة نوعين من التصريحات، الأولى متعلقة بالملكيات المبنية و الأخرى متعلقة بالملكيات غير المبنية.
- التصريحات المتعلقة بالرسم العقاري علي الملكيات المبنية: يلزم بهذا التصريح:
  - كل شخص طبيعي أو معنوي، مالكا أو مستعملا لمسكن شخصي لغرض سكني و عليه بتقديم تصريح من نوع GN°31.
  - كل شخص طبيعي أو معنوي، مالكا أو مستعملا لمنزل لغرض سكني موجود في مسكن جماعي، وعليه أن يكتب تصريحا من نوع GN°32.
  - كل شخص طبيعي أو معنوي، مالكا أو مستعملا لمسكن جماعي لغرض سكني، وعليه أن يكتب تصريحا من نوع GN°33.
  - كل شخص طبيعي أو معنوي، مالكا أو مستعملا لمحلات لغرض تجاري، و عليه أن يكتب تصريحا من نوع GN°34
- وكذلك الالتزام بدفع الضريبة وهو التزام وواجب على الممول و هو بالمقابل يضع التزاما على عاتق الإدارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة و تختلف طرق دفع الضريبة من باختلاف الضريبة المطالب بدفعها المكلف بالضريبة، كما أن المشرع وسع من وسائل دفع الضريبة حيث لم تعد تقتصر علي الدفع النقدي فقط وهذا ما سوف نراه فيما يلي.:

## طرق دفع الضريبة

تختلف طرق دفع الضريبة ووقتها من ضريبة إلى أخرى لذلك سوف نتطرق إلي كيفية تسديد أهم الضرائب.

- بالنسبة للضريبة علي أرباح الشركات: تدفع هذه الضريبة علي شكل 3 دفعات على الحساب (تسبيقات) يعادل كل منها 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة، أو بالربح المحقق لآخر فترة لفرض الضريبة، تسدد هذه التسبيقات عن طريق تصريح G50 حسب الأجال التالية: التسبقة الأولى من 20 فبراير إلي 20 مارس، التسبقة الثانية من 20 ماي إلي 20 جوان، التسبقة الثالثة من 20 أكتوبر إلي 20 نوفمبر.

تتم تصفية الرصيد المتبقى من الضريبة من طرف المكلفين بالضريبة ويقومون بأنفسهم بدفع المبلغ المتعلق به أيضا دون إخطار مسبق بعد خصم الأقساط التي سبق 19 دفعها بواسطة جدول إشعار بالدفع في أجل أقصاه 20

من الشهر الذي يلي يوم تسليم التصريح السنوي. إذا تجاوزت التسبيقات المدفوعة مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة للسنة المالية ينتج عن الفرق فائض في الدفع يمكن خصمه من الأقساط المقابلة الخاصة بالتسبيقات<sup>36</sup>.

- بالنسبة للضريبة علي الدخل الإجمالي: تسدد الضريبة علي الدخل الإجمالي وفق عدة طرق وهي:
  - أ- نظام التسبيقات علي الحساب: مهما كان النظام المتبع في تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة سواء النظام الجزافي أو الحقيقي يجب الالتزام بنظام التسبيقات علي الحساب في الدفع و عليه يتم دفع تسبيقات:

التسبيق الأول من 15 فيفري إلي 15 مارس، التسبيق الثاني من 15 ماي إلي 15 جوان.

يسدد الباقي من التصفية في أجل أقصاه اليوم الآخر من الشهر الثاني للشهر الذي يدرج فيه جدول التحصيل، يتم دفع التسبيقات في السنة التي تلي تلك التي حققت فيها الأرباح المتعددة كأساس لدفع الضريبة علي الدخل الإجمالي، حيث مبلغ القسط يساوي 30% من المدفوعات المعنية بالسنة الأخيرة للخضوع الاقتطاع من المصدر: تخضع الرواتب التي تصرف للأجراء للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق إجراء اقتطاع من المصدر حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 ق ض م ر م و يجب أن تكون الاقتطاعات المخصصة

<sup>36</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل الخاضع للضرائب التابع لمركز الضرائب 2019، ص18

للمدفوعات خلال شهر محدد مدفوعة في 20 يوما الأولي من الشهر الموالي لصندوق قابض الضرائب المختلف حيث يرفق المكلف باستمارة التصريح سلسلة G5<sup>37</sup>.

- بالنسبة للرسم علي النشاط المهني:

أ- الدفع الشهري أو الفصلي للرسم علي النشاط المهني : يجب على المكلف تسديد مبلغ الرسم على النشاط المهني عند تسليمه للتصريح، serie GN°50 يتم الدفع التلقائي في توقيت شهري أو فصلي وذلك حسب ما جاء في المواد 357 إلى 361 ق ض م ر م.

ب- نظام التسبيقات علي الحساب : يجوز الترخيص للمكلفين بالضريبة الدين يمارسون مند سنة علي الأقل وبطلب منهم أداء الرسم وفقا لنظام التسبيقات على الحساب. يجب أن يقدم الطلب إلى رئيس المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات بمركز الضرائب قبل 1 أفريل من السنة المعنية، ويكون اختيار هذا النظام صالح مل السنة المالية : إلا إذا حصل تنازل أو توقف فيمدد بالتجديد الضمني.

يكون كل تسديد شهري أو فصلي مساويا حسب الحالة الجزء أو الربع المبلغ الرسم المتعلق بالنشاط الخاضع للضريبة في السنة المالية الأخيرة التي انقضي فيها إيداع التصريح المنصوص عليه في المادة 224 ق ض م ر م يتم التسديد عن طريق جدول إشعاري يحمل عبارة "اختيار نظام التسبيقات علي الحساب" يسدد الرسم من طرف المكلف بالضريبة و تدفع الحقوق المطابقة له بعد خصم التسبيقات المسددة و ذلك من دون سابق إنذار وعلى الأكثر في الشهر الموالي لختم السنة المالية.

<sup>37</sup> زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، كلية الحقوق 2012 ص36

## المبحث الثالث: الإدارة الضريبية

تشكل الإدارة الضريبية الجهاز المنفذ للسياسة الضريبية المقررة في التشريع الضريبي للدولة في إطار هذا التنفيذ فإنها تسعى لتحقيق عدة أهداف في مقدمتها تأمين حق الخزينة العامة في تحصيل الإيرادات المالية عن طريق الضرائب، وتعزيز تجاوب المكلفين في العملية الضريبية ومنع التهرب الضريبي و العمل على تطوير التشريعات من خلال أوجه العمل التطبيقية وتبسيط الإجراءات وتحقيق أعباء المكلفين. و انطلاقاً من هذا فقد ارتأى لنا تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب حيث يتناول المطلب الأول ماهية الإدارة الضريبية في حين يتناول المطلب الثاني سلطات و التزامات الضريبة اما المطلب الثالث فيتناول تنظيمات الإدارة الضريبية و هيكلها

المطلب الأول: ماهية الإدارة الضريبية، مقوماتها، وشروط عملها

## مفهوم الإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية جزءاً من الإدارة المالية والتي هي بدورها جزءاً من الإدارة العامة، والإدارة العامة هي (كل جهد أو نشاط جماعي داخل المنظمات العامة يتصل بإتمام أو تنفيذ الأعمال بواسطة الموظفين عن طريق تخطيط وتنظيم وتسيق ورقابة مجهوداتهم وتصرفاتهم من جانب، واستخدام الإمكانيات المادية على الوجه الأمثل من جانب آخر قاصدة بذلك إشباع الحاجات العامة على مقتضى أحكام الدستور والقوانين).

أما الإدارة الضريبية فهي جزءاً من السلطة التنفيذية في الدولة، تتولى تنفيذ وتطبيق القانون الضريبي وهي جهة إدارية تابعة لوزارة المالية، وتختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القانون الضريبي والتحقق من سلامة تطبيقه وذلك حماية المصالح الخزينة من جهة، وحقوق المسؤولين من جهة أخرى، ويحدد القانون الضريبي علاقة الإدارة الضريبية بالممولين، من حيث بيان حقوق وواجبات كل طرف، فالقانون الضريبي يفرض على الممول تقديم إقرار ضريبي عن دخله خلال الفترة المحددة لذلك في القانون، ويتحمل الممول مسؤولية ما جاء في هذا الإقرار من معلومات<sup>38</sup>. كما يجب على الممول أن يدفع الضريبة في المواعيد المحددة لذلك في القانون، وعلى الممول أن يسمح للإدارة الضريبية بالإطلاع على ما تريد من دفاتر و مستندات لغايات تحديد بين الضريبة تحديداً دقيقاً، و غيرها من الالتزامات الأخرى التي يفرضها القانون الضريبي على الممولين، وبالمقابل فإن هناك التزامات على الإدارة الضريبية أهمها عدم التعسف في استعمال السلطات والصلاحيات المقررة لها، وإعطاء الممول الحق في معرفة كيفية تقدير الضريبة وتحديد وعائها، كما يجب إعطاء الممول الحق في الدفاع عن نفسه و إثارة ما يشاء من الدفوع سواء أمام الإدارة الضريبية نفسها أو أمام القضاء الضريبي. و يتمثل التخطيط الضريبي في تحليل الأوضاع السائدة والتنبؤ بالأوضاع المستقبلية وتحديد الأهداف التي يجب

<sup>38</sup> مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، اطروحة لنيل درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006، ص19

تحقيقها في مجال الإدارة الضريبية، ثم رسم السياسات والخطط والبرامج التي تساعد على تحسين الأداء ورفع الكفاءة و تنسيق الأنشطة الإدارية، بينما يهتم التنظيم في مجال الإدارة الضريبية على حصر مهام الإدارة في ظل النظام الضريبي السائد، ثم تشكيل الهيكل التنظيمي لتحديد أفراد الإدارة و تفويض كل فرد السلطات و الصلاحيات التي تمكنه من أداء أعماله على الوجه الأمثل، و يتضمن التوجيه إعداد النماذج المتعلقة بكافة عمليات الإدارة الضريبية و إصدار التعليمات و التفسيرات المتعلقة بها، ثم إيصال كل هذه التوجيهات للمسؤولين و ترغيبهم للعمل بها و الإشراف على تطبيقها قصد ضمان تضافر الجهود وتوحيد المعاملة بين فروع الإدارة الضريبية. و تسمح الرقابة في مجال الإدارة الضريبية بتقييم انجازات الإدارة الضريبية و تسمح الرقابة في مجال الإدارة الضريبية بتقييم انجازات الإدارة و تحديد العقبات التي عرقلت تحقيق أهداف التخطيط الضريبي و العمل على تجنبها واكتشاف الأخطاء و الانحرافات قصد تحليلها و معالجتها بشكل يضمن عدم تكرار في المستقبل.

و يتم تنظيم إدارة الضرائب وفقا لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم و السهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط و تحصيل الضريبة<sup>39</sup>.

نستنتج مم سبق أن النظام الضريبي هو انعكاس لسياسة الدولة المالية و هو أحد وحدات النظام الاقتصادي وتكمن أهمية الإدارة الضريبية في تطبيق أهم السياسات المالية للدولة لذلك تعتبر إيرادات الضرائب عنصر مهم من عناصر موازنة الدولة.

### مقومات نجاح إدارة الضرائب:

يتطلب نجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها توفر عدة مقومات يمكن إجمالها فيما يلي:

- توفر العناصر الفنية و الإدارية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة وذلك من خلال تكوين متخصص في الضرائب، والذي يرفع مستوى تأهيل و تدريب تلك العناصر مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.
- ترقية الحوار بين الإدارة و المكلف لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف.
- يجب على الإدارة الضريبية أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة.

<sup>39</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق ص 114

- وضع نظم رقابة ضريبية فعالة، و التي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات المركبة، مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها.
- القضاء على سلوك الإداري البيروقراطي حيث أن هذا الأخير يثر سلباً على مردودية النظام الضريبي.
- تزويد مختلف الإدارات الضريبية بأجهزة الإعلام الآلي قصد إتقان العمل وسرعة تنفيذه، كما يمكن حصر جميع المكلفين و تحديد ما يستحق عليهم المكلفين وإدارة الضرائب من جهة أخرى.
- إقامة تعاون وثيق بين إدارة الضرائب و مختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة الجمارك و البنوك قصد تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين، و نشير أنذاك ذلك التعاون يجب أن يتحقق بين مختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة مفتشيه الضرائب وإدارة تحصيل الضرائب، حتى يسهل متابعة وضعية المكلفين.

بالإضافة لما سبق ظهرت آراء تنادي بضرورة وجود هيئة تتولى دراسة المشكلات التي تتعرض لها إدارة الضرائب، بالإضافة إلى متابعة و البحث عن إمكانية الاستفادة من البحوث و الدراسات الفنية التي تقوم بها مختلف الدول في الميدان الضريبي.

إن مراعاة المقومات السابقة يساهم في رفع مستوى كفاءة إدارة الضرائب و يضمن نجاح تلك الإدارة في القيام بوظائفها على الوجه الأكمل، مما ينعكس على فعالية النظام الضريبي.

### المطلب الثاني: سلطات والتزامات الضريبة

#### 1. سلطات الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية هي احد أطراف العلاقة الضريبية، وهي التي يقع على عاتقها تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين، وتوريدها للخزانة العامة في مواعيدها المحددة قانوناً، وحتى تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة مهامها والقيام بالواجبات المناطة بها على أكمل وجه لضمان عدم ضياع حق الخزانة العامة للدولة، فقد منح القانون للإدارة الضريبية سلطات وحقوقاً واسعة مثل سلطات الفحص والرقابة، وسلطات تضمن للإدارة الضريبية تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين، وكذلك سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات. و عليه فان دراستنا هذه ستنقسم إلى قسمين: الأول: سلطات الفحص والرقابة، والثاني سلطات ضمان تحصيل الضريبة.

❖ **سلطات الفحص والرقابة :** يمكن القول أن الضرائب تؤسس بناءً على الإقرارات المقدمة من قبل المكلفين، والعدالة الضريبية تتطلب التأكد من صحة المعلومات الواردة في هذا الإقرار، ومن هنا جاء

حق الإدارة الضريبية وسلطتها في فحص وتدقيق وفرض رقابتها على كل عناصر الوعاء الضريبي، وعلى ذلك فان سلطات الإدارة الضريبية في الفحص يتيح لها التمتع بعدة حقوق<sup>40</sup> أهمها:

#### أ- الحق في الإطلاع

يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، بالحصول على المعلومات و الوثائق، مهما كانت وسيلة حفظها، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها المادة من 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري<sup>41</sup>.

و يقصد به أن يكون للإدارة الجبائية الحق في طلب ما تراه ضروريا لفرض الضريبة من دفاتر و أوراق أو مستندات أو محررات أو ملفات، أو وثائق، أو أوراق لدى الجهات الحكومية أو غير الحكومية، و إنها ملزمة بتنفيذ طلب الإدارة الضريبية دون الاحتجاج بالسرية، غير أن هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلاّ عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون و على وثائق خاصة لكل منهم، و هو ذاته القانون الذي احتوى على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي و تحصل من قبل الإدارات العمومية أو المؤسسات أو الهيئة الخاضعة لمراقبة السلطات الإدارية و كذلك المؤسسات الخاصة المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

#### ب- الحق في الايضاح أو التبرير

في الحقيقة إن الايضاح لا يتضمن سوى الشرح والتفسير من جانب المكلف دون اشتراط لتقديم أية مبررات أو مستندات، وقد يكون هذا الاستيضاح شفويا، أو كتابياً.

#### ت- الحق في الفحص الدقيق

هذا الحق يمنح الإدارة الضريبية ويمكنها من التأكد من سلامة وصحة الإقرار الضريبي، وذلك من خلال مقارنة البيانات الواردة في الإقرار الضريبي مع العناصر الخارجية، وقد يكون وفقاً لطبيعة الحال مثل فحص أو تدقيق الحسابات.

#### ث- الحق في تفتيش المسكن

إن مما لا شك فيه أن هذا الحق يعتبر من اخطر حقوق الإدارة الضريبية، حيث أن هذا الحق يعطي الإدارة الضريبية حق تفتيش مسكن المكلف، وهذا يعد بحد ذاته اختراقاً واضحاً للحقوق الدستورية التي يتمتع بها الشخص، والتي كفلتها جميع الدساتير في العالم وبالتالي ينبغي أن يستعمل هذا الحق في أضيق الحدود، وان أعطى القانون الإدارة الضريبية حق دخول وتفتيش مكان عمل المكلف إلا انه لم يرد نص يجيز للإدارة الضريبية

<sup>40</sup> حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية، مرجع سابق، ص 31

<sup>41</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية 2019، ص 25

الحق في دخول مساكن المكلفين وتفتيشها وبالتالي ينبغي أن يكون هذا الحق وإن وجد في بعض البلدان أو الدول في العالم أن يكون تحت رقابة القضاء المباشرة وغير المباشرة وفي أضيق الحدود.

### ❖ سلطات ضمان تحصيل الضريبة

بعد تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلفين، والتأكد من صحة وسلامة البيانات الموجودة في الإقرار الضريبي تقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة لتحصيل المبالغ المقررة، فإذا رفض المكلف تسديد هذه الضرائب فإن الإدارة الضريبية تقوم بفرض مبالغ إضافية كجزاء على هذا التأخير، فإذا رفض المكلف ذلك، تقوم الإدارة الضريبية باستخدام سلطا)ا في هذا الال، حيث أن القانون الضريبي يعطي الإدارة الضريبية سلطات واسعة لضمان حق الخزنة العامة من الضياع، وهذه السلطات تعود لخطورة المهمة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية، وحتى تتمكن من القيام بهذه المهمة على أكمل وجه، وتستطيع أن تصل إلى كل حقوق الخزنة العامة فقد كان لا بد من حقوق وسلطات تتمتع بها إزاء هذه المهمة. ومن أهم هذه الحقوق سلطة توقيع الحجز على أموال المدين، وحق الإدارة في تتبع أموال المدين تحت أي يد استيفاء لدين الضريبة، بالإضافة إلى امتياز دين الضريبة على غيره من الديون<sup>42</sup>.

نستنتج مم سبق انه تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة مهامها و القيام بالواجبات علي أكمل وجه لضمان عدم ضياع حق الخزنة العامة للدولة، و لهذا منح القانون للإدارة الضريبية سلطات و حقوق واسعة مقررة قانونا و ما هذه السلطات إلا حماية أموال الخزينة و مكافحة الغش الضريبي.

### II. التزامات الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية مثلها مثل الإدارات العامة الأخرى في الدولة، بحيث تلتزم بالالتزامات التي يشار إليها في القانون الإداري أو اللوائح والقوانين العامة في الدولة، وهذا ما يعرف بالالتزامات العامة للإدارة الضريبية، وبما أن الإدارة الضريبية هي إدارة متخصصة في تأسيس الضرائب وتحصيلها، فانه يفرض عليها التزامات في هذا المجال.

تعمل الإدارة الجبائية باستمرار على نشر المعلومة الجبائية، وتسعى إلى تعميمها بهدف تحسيس المكلف بالضريبة بحقوقه في مجال الضريبة، وتوعيته وإقناعه بواجباته الضريبية وذلك عن طريق الحملات التكوينية و التحسيسية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، ذلك أن هذه الأخيرة يقع على عاتقها الواجب الإعلامي للمكلفين بالضريبة والعمل على تحسين العلاقة بينها وبينه<sup>43</sup>. ويمكن إيجاز أهم التزامات الإدارة الضريبية فيما يلي:

#### أ- إعلام وتوعية المكلف بالضريبة

<sup>42</sup> حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجبائية، الإسكندرية، مرجع سبق ذكره، ص 21

<sup>43</sup> زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 102-103

لاشك أن فرص نجاح النظام الضريبي تتضاعف كلما ازدادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، واقتناعهم بعدالة الضريبة و أهميتها في تمويل و تنفيذ برامج الحكومة التي تعود بالنفع على اتمع ككل وبالعكس كلما انخفضت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف كلما انعكس ذلك سلبا على التحصيل، لذلك يسعى المشرع إلى إعلام المكلفين بإعطائه نظرة ايجابية اتجاه النظام الضريبي وسلبية اتجاه التهرب الضريبي . ومن أجل فعالية أكبر في الإعلام يجب استعمال كل الوسائل الإعلامية المتاحة، ويتعين ممارسة واجب الإعلام ضمن إطار احترام قواعد كتمان السر المهني لذا يجب على الموظف التعامل مع مستعملي المرفق العام بلباقة و دون ملاحظة، ففي هذا المجال تسهر الإدارة الجبائية على أن يتصف أعوانها بسلوك مثالي عند ممارسة مهامهم الخاصة باستقبال وإعلام الجمهور ، وهو ما يتجسد من خلال الإصلاحات العميقة التي قامت بها على مستوى جميع هيكلها سواء على المستوى المركزي أو المحلي والتي أوكلت لها مهمة استقبال المكلفين وإعلامهم بحقوقهم وواجباتهم<sup>44</sup>

#### ب- نشاطات الإدارة الجبائية في مجال الاتصال

لقد أصبح تطوير الوعي الجبائي تحديا ينبغي على الإدارة الجبائية رفعه لذلك يجب عليها أن تبادر بالانطلاق في أنشطة تحسيسية، من خلال وضع مقاربة جديدة تجعل المكلف بالضريبة في صلب اهتماماتها، وفي صلب كل نشاط ترفع ترفيقته. إن وضع مخطط للاتصال مرفوقا بنظام تقييم أصبح الوسيلة الوحيدة التي من شأنها تحقيق هدف إنشاء إدارة خدماته وبالتالي تطوير الوعي الجبائي، ومن هذه الأنشطة ما يلي<sup>45</sup>:

- تعزيز اللقاءات بالجمعيات والاتحادات المهنية: حيث تسعى المديرية العامة للضرائب من خلال تعزيز مثل هذه اللقاءات، إلى تحسين مستوى الإعلام الجبائي لدى الجمعيات و الاتحادات المهنية التي تمثل اكبر فئة من الخاضعين للضريبة.
- العلاقات مع وسائل الإعلام التي تعتبر وسيطا أساسيا بين الإدارة الجبائية و الجمهور تعتبر وسائل الإعلام بمختلف أنواعها أداة أساسية لنشر المعلومة الجبائية خاصة قوانين المالية أو أية تعديلات تشريعية.
- ترقية وسائل الاتصال الحديثة: أضحي الإعلام عن طريق الانترنت شائع الاستعمال لهذا أنشأت المديرية العامة للضرائب موقع واب خاص بها وأولته اهتماما كبيرا من خلال إثرائه بمعلومات جبائية وتحيينه بعد كل تعديل يمس التشريع الجبائي ونشر كل الوثائق الجبائية المعنية (قوانين الضرائب، مطويات، كتيبات...) توزيع مختلف الوثائق والعمل على جميع المكلفين بالضريبة من خلال هيئاتها سواء على المستوى المركزي أو المستوى المحلي

<sup>44</sup> هاني محمد حسن شيطنة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، أطروحة لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح

الوطنية نابلس فلسطين 2006، ص 2

<sup>45</sup> La lettre de la DGI ministère des finances N°38 février 2009

## ت- لالتزام بالسر الممي

الالتزام بمراعاة سر المهنة هو الواجبة الأخرى لحق الاطلاع ، فقد فرض المشرع على موظفي إدارة الضرائب التزام بالحفاظ على سر المهنة ، و عدم إفشاء أية بيانات أو معلومات علم بها بمقتضى وظيفته و الهدف من ذلك هو حماية الإنسان وخصوصياته.

ويعتبر هذا الالتزام من السلوكيات التي يجب أن يتصف بها موظفي إدارة الضرائب حتى في حالة غياب النصوص القانونية التي تلزمه بذلك، وذلك نتيجة ارتباط المعلومات التي يطلع عليها الموظفين ارتباطا وثيقا بطبيعة الوظيفة التي يؤديها والتي تمس الجوانب الشخصية للمكلف بالضريبة والمتمثلة في ممتلكاته و ثرواته ودخله السنوي . وقد رتب المشرع عقوبات جزائية في حالة الإخلال بهذا الواجب ، غير أنه وحتى لا يتم المساس بالسير الحسن للإدارة الضريبية و مراعاة لضرورات المصلحة العامة، فقد يرد بعض الاستثناءات على هذا الالتزام نص عليها المشرع على سبيل الحصر<sup>46</sup>.

## المطلب الثالث: مركز الضرائب ومصلحة الرئيسية للتسيير

## ❖ تعريف مركز الضرائب لولاية مستغانم

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية ، غير أنه لم يتم تعميمها بعد على كامل التراب الوطني ، واقتصار وجودها على بعض المناطق ، وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل مفتشيات و قباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب.

التنظيم الهيكلي الجديد يقتضي إنشاء مركز ضرائب واحد CDI على مستوى الولاية يقوم بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم سقف 30.000.000 (3 ملايين سنتيم).

بالإضافة إلى مراكز جوارية (CPI) تحل محل المفتشيات على مستوى الدوائر ، حاليا هناك 3 مراكز تعمل وهي المركز الجوارى لمستغانم ، "سيدي علي" و "عين تادلس" والأخرى في طور الإنجاز مثل "ماسرى" و "حاسي مماش" ، حيث تقوم المراكز بتسيير الملفات الصغيرة للمكلفين بالضريبة الذين يقل رقم أعمالهم عن<sup>47</sup> 30.000.000

## ❖ مهام مركز الضرائب

<sup>46</sup> زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مرجع سابق، ص 111

<sup>47</sup> مركز الضرائب ولاية مستغانم CDI

ينشط مركز الضرائب في المجالات الرئيسية الآتية:

في مجال الوعاء :

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجاري
- إصدار ومعاينة والمصادقة على الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض<sup>48</sup>

في مجال التحصيل :

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى .
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية.
- ضبط الكتابات والحسابات ومركزة تسليم القيم.

في مجال الرقابة :

- البحث و تحصيل استغلال المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات .
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

في مجال المنازعات:

- دراسة ومعالجة الشكاوى .
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية .
- تسديد القروض والرسوم .

في مجال الاستقبال والإعلام:

- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة .
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسة وتعديل قوانينها الأساسية .

<sup>48</sup> بلعجال نسييرين ، تيرس عبدالرحمان ، دور الضريبة في تنمية الإقتصادية دراسة حالة في مركز الضرائب لولاية مستغانم ، جامعة عبدالحميد ابن باديس مستغانم (كلية العلوم الإقتصادية) ، 2016/2017 ، ص 61-62

- تنظيم وتسيير المواعيد .
- نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب<sup>49</sup>
- ❖ تنظيم مركز الضرائب :

يسير مركز الضرائب رئيس المركز وهو يتشكل من

- 1- ثلاث مصالح رئيسية :
  - مصلحة الرئيسية لتسيير الملفات .
  - المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث .
  - المصلحة الرئيسية للمنازعات .
- 2- مصلحتين :
  - مصلحة الاستقبال والإعلام .
  - مصلحة الإعلام الألي والوسائل<sup>50</sup>

ثانيا: تقديم المصلحة الرئيسية للتسيير

تعريف المصلحة الرئيسية للتسيير :

هي المصلحة المكلفة بتسيير ومراقبة الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة (الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين) الذين يتبعون النظام الحقيقي والذين يفوق رقم أعمالهم 30.000.000 دج.

تتشكل المصلحة الرئيسية للتسيير من خمسة أقسام وهي كالتالي :

- قسم جباية القطاع الصناعي .
- قسم جباية قطاع البناء والأشغال العمومية .
- قسم جباية القطاع التجاري .
- قسم جباية القطاع الخدمات .
- قسم جباية قطاع المهن الحرة .

لكل قسم من هذه الأقسام مهام ومسؤوليات يقوم بها.

<sup>49</sup> بلعجال نسيرين ، تيرس عبدالرحمان ، المرجع ، ص 63

<sup>50</sup> بلعجال نسيرين ، تيرس عبدالرحمان ، نفس المرجع السابق ، ص 63

- هناك إستثناء للأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 30 مليون دينار جزائري هم الذين أرادوا أن يودعون ملفهم الجبائي في المركز لذا يقومون بتقديم طلب خطي لرئيس المصلحة ويقوم هذا الأخير دائما بالقبول<sup>51</sup>

ثانيا : مهام المصلحة الرئيسية للتسيير :

- تقوم المصلحة الرئيسية للتسيير بالتكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء .
- مراقبة الملفات الجبائية التصريحات الشهرية G50 والتصريحات السنوية (ميزانية) .
- المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفة وكيل مفوضا "للمدير الولائي للضرائب" .
- العمل على اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة على أساس المستندات أو المراجعة المحاسبية .
- إعداد التقارير الدورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى والحرص على إنسجامها.
- كما تعمل على تسيير أقسامها<sup>52</sup>

ثالثا : ظروف العمل داخل المصلحة :

لكل قسم من أقسام المصلحة الرئيسية للتسيير مهام موزعة حسب جدول تنظيمي للمصالح (عن طرف المصالح المركزية) .

فما يميز مصلحة التسيير عن باقي المصالح هي ظروف العمل التي تعتبر جد ممتازة تفاهم كبير بين العمال ورئيس المصلحة ، أما بالنسبة للإتصال الداخلي في المصلحة يكون عن طريق المراسلات بين المصالح المختلفة أي إنتقال المعلومة يكون عن طريق تحرير بطاقة معلومات .

يشرف رئيس المصلحة عن العمل عن طريق النظام المعلوماتي الجديد SAP والذي من خلاله يتم مراقبة جميع الموظفين داخل المصلحة ، كل موظف له كلمة السر داخل النظام المعلوماتي الخاص بالمركز وهذا من أجل ضمان وحسن سير العمل بطريقة جيدة<sup>53</sup> .

<sup>51</sup> مصلحة رئيسية للتسيير ، مركز الضرائب ولاية مستغانم

<sup>52</sup> [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz) تم الاطلاع عليه يوم 2018/03/15 .

<sup>53</sup> المصلحة الرئيسية للتسيير ، مركز الضرائب ولاية مستغانم .

## خلاصة الفصل

من خلال دراسة هذا الفصل المتعلق بالمفاهيم الأساسية حول الضرائب و المكلف و الإدارة الضريبية باعتبارهم أهم الأطراف لنظام ضريبي أمثل تم التطرق من خلال المبحث الأول إلى الإطار النظري للضريبة حيث أنها تحتل مكانة متميزة و أهمية كبيرة في التشريعات المالية، باعتبارها احدي الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية للدولة و من أهم مصادر الإيرادات لتمويل النفقات العامة، و تشكل أداة لتأدية عدة وظائف باعتبار أن الهدف من فرض الضريبة ليس توفير الأموال الدورية للدولة فقط بل أصبحت تؤدي أيضا أهداف أخرى.

أما من خلال المبحث الثاني تم التطرق إلى المكلف بالضريبة بحيث لم يصل إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة والنظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب مقدس، لدى فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب المكلفين بدفع الضرائب رد فعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحه لذلك أعطي المشرع للمكلف بالضريبة حقوق تحميه مقابل الوفاء بالتزاماته.

و في الأخير تم التطرق إلى الإدارة الضريبية باعتبارها من الإدارات ذات المهام الصعبة و المهمة في نفس الوقت، فمهامها صعبة بحيث يناط بها تطبيق القانون الضريبي و القيام بتحصيل الإيرادات التي تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها كما تعتمد على هيكلها و تنظيماتها المختلفة و كل ما لديها من سلطات للوفاء بالتزاماتها اتجاه المكلف.

## الفصل الثاني

# العلاقة الضريبية والعوامل

## المؤثرة عليها

تمهيد:

لم تكن العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف تتمتع بسمعة حسنة على مر العصور، ويعود ذلك لسوء نظرة كل منهما تجاه الآخر، فاذا كان المكلف لا يرى في الإدارة الضريبية إلا أداة جباية وظيفتها تحصيل أكبر قدر ممكن من الضريبة، فإن الإدارة الضريبية ترى ان ما تقوم به ما هو الا واجبا مقدسا باعتبارها تهدف لتحقيق المصلحة العامة للمجتمع دون مراعاة المصلحة الخاصة للمكلف، و لا شك في أن هذه العلاقة تعتبر العنصر الأساسي في سبيل الحصول علي الضريبة كإيراد هام للدولة و ضمان وفرة مردوديتها.

ومن هذا المنطلق و بغية التعرف على واقع هذه العلاقة بينهما تطرقنا إلى تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة

مباحث:

- ❖ المبحث الأول: مدخل إلى العلاقة الضريبية
- ❖ المبحث الثاني: التحصيل الضريبي
- ❖ المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على المردودية

## المبحث الأول: مدخل إلى العلاقة الضريبية

تعتبر العلاقة الضريبية عن الرابط القائم بين المكلف الضريبي و الإدارة الضريبية و التي تمثل بدورها الدولة، حيث يمثلان طرفي العلاقة في حد ذاتها وكل منهما نقيض الثاني، و هذا بسبب تأثر المكلف بالضريبة التي تفرضها عليه الإدارة الضريبية، حيث أنه ينظر دوما أنها إدارة تجني أمواله بطرق تعسفية و دون حصوله على أي مقابل<sup>1</sup>.

وعليه سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى طبيعة العلاقة بينهما و نظرة المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب والى الضرائب بصفة عامة و إلى كيفية تعزيز الثقة بينهما.

## المطلب الأول: طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية

إن العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية هي علاقة قانونية ، وان السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة ، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمنة تحديد وعائها وأسس تقديرها، وكيفية أداءها ، وضوابط تقادمها وغير ذلك مما يتصل ببيان هذه الضريبة، وحيث أن هذه العلاقة علاقة متكافئة، فالمكلف مطالب ، والإدارة الضريبية هي الدائنة والمطلبة والفاحصة والمراقبة والمنفذة ، وحيث أن القانون الضريبي يفرض باعتباره فرع من فروع القانون العام، تغلب عليه اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة باستخدام وسائل السلطة العامة من ناحية ، وبين حماية حقوق الأفراد من ناحية أخرى ، ويترب على ذلك واستنادا إلى مبدأ المقابلة بين الحقوق والواجبات ، منح المكلف بعض الحقوق والضمانات حتى يكون في مأمن من تعسف الإدارة أو تجاوزها في استخدام سلطتها قبله ، أو بعبارة أخرى فكما أن على المكلف التزامات يفرضها القانون الضريبي ، كالتزامه بتقديم الإقرار والتسجيل ودفع الضريبة في مواعيدها وعدم التهرب من دفعها، يجب بنفس الوقت موازنة تلك الالتزامات بإقرار بعض الحقوق ووضع الضوابط اللازمة لاحترام تلك الحقوق<sup>2</sup>.

وقد مرت ذا العلاقة بين الطرفين حسب طبيعتها القانونية من علاقة تعاقدية ثم علاقة تنظيمية وأخيرا إلى علاقة مديونية.

<sup>1</sup> سليمان الفندي، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مجلة جامعة البعث، الد 39 العدد، 44 جامعة دمشق، 2017 ص 61

<sup>2</sup> عادل فليح العلي، حمدي سليمان القبيلات، المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني و المصري، مجلة جامعة تكريت للحقوق السنة الثانية، المجلد 2 الجزء، 2 كانون الأول 2017 ص 03

## I. العلاقة التعاقدية بين الطرفين

لقد اختلف الفقهاء في تحديد العلاقة بين طرفي العلاقة الضريبية ومنهم من كان مؤيداً للنظرية التعاقدية ومعارضاً للنظرية التنظيمية في حين كان البعض الآخر مؤيداً للنظرية التنظيمية ومعارضاً للنظرية التعاقدية. لقد كان الفكر السائد فيما مضى يعتبر رابطة المكلف بالإدارة الضريبية رابطة تعاقدية أي أن المكلف يستمد حقوقه وواجباته من عقد مبرم بينه وبين الإدارة الضريبية<sup>3</sup> فالعقد بصفة عامة هو توافق إدارتين على إنشاء التزامات وروابط قانونية بين طرفين، ولا فرق بين عقود القانون الخاص وعقود القانون العام. بينما العقد في المجال الضريبي يشير إلى اتفاق بين طرفين هما الإدارة الضريبية و المكلف بها، يتم بموجبه تغير سلوك الطرفين على النحو الذي ينطوي على نفع متبادل بينهما.

## • نقد نظرية التعاقد لطرفي العلاقة الضريبية:

إنْتُقدت هذه النظرية لعدم إمكانيتها من تحديد فرع العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، إذ ما كان هذا العقد من عقود القانون الخاص أم القانون العام.

## II. العلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب علاقة تنظيمية

يرى الجانب الآخر من الفقه ، أن العلاقة بين الطرفين يحددها عادة القانون الضريبي و قوانين المالية المتعاقبة، وتحدد أيضا القرارات التي تصدر من الإدارة الضريبية تنفيذاً له، و لا تقوم هذه العلاقة على الاتفاق بين الطرفين، هذا هو الرأي الراجح و الشائع في التطبيقات القضائية، فالقانون هو الذي يحدد حقوق و التزامات كل طرف، و لا دخل للطرفين في تحديدها، و بالتالي لا تعتبر الإدارة الضريبية خصماً أو شريكاً للمكلف. ولقد حظيت هذه العلاقة التنظيمية بالقبول، مقارنة مع العلاقة التعاقدية نظراً لتمييزها بخصائص<sup>4</sup>.

- العمومية: أي أن جميع الأشخاص الذين تتوافر فيهم شروط و حالات واقعية ، يتمتعون بنفس المعاملة الضريبية من حيث الحقوق والواجبات ، وبدون تميز وفقاً لضوابط موضوعية محددة بالقانون، وهو ما ذهب إليه الدستور الجزائري بالمادة 78، حينما نص صراحة أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة<sup>5</sup>.
- القابلية للاستمرار : إن المركز القانوني للمكلف بالضريبة قابل للاستمرار، حتى بعد قيام الإدارة الضريبية بمباشرة سلطتها في ربط وفرض الضريبة، وبعد أداء المكلف بالتزاماته اتجاهها، ذلك لأن المركز القانوني للمكلف بالضريبة مستمد من القانون.
- القابلية للتعديل :إن القوانين الجبائية قابلة للتعديل في أي وقت، و بالنتيجة تعدل المراكز القانونية للمكلف بالضريبة وفي مقابل ذلك، فإن الإدارة الضريبية لها حق التعديل في هذه المراكز، و لكن بتوفر

<sup>3</sup> نشات إدوارد ناشد، كتاب ربط الضريبة على الدخل و أثره في العلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، دط القاهرة، 2008 ص13

<sup>4</sup> زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 83-84

<sup>5</sup> المادة 78 من الدستور الجزائري، الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 8 ديسمبر 1996.

شروط لحماية المكلف بالضريبة باعتباره طرف ضعيف في العلاقة، ومنع التفرقة بين شاغلي المراكز المتماثلة، بناء على اعتبارات شخصية و هذه الشروط هي:

- أن تكون التعديلات عامة و مجردة غير موجهة إلى مكلف بالضريبة معين، و إلا وقع هذا التعديل تحت طائلة البطلان.
- أن يتم التعديل وفقا لمبدأ تدرج القواعد القانونية ، أي بنفس الأداة القانونية التي أنشئت المركز القانوني أو بمستوى أعلى.
- عدم رجعية القواعد القانونية بأثر رجعي إلا إذا نص القانون صراحة

### III. العلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب علاقة مديونية

في حين يتجه الجانب الآخر من الفقه القانوني، إلى القول أن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية علاقة مديونية بين دائن و مدين، لا تختلف عن سائر الالتزامات الأخرى كون القانون الضريبي هو المصدر المباشر أو غير المباشر للالتزامات جميعها، و ذلك دون تمييز بين الالتزام بدفع الضريبة عن أي التزام آخر، بيد أن القانون يرتب على تحقق بعض الأعمال القانونية و المادية أثرا في نشوء الالتزام، في حين يبقى مصدر الالتزام القانون الذي يحدد تلك الأعمال بالذات و يحدد نطاقها و يرسم مداها و يترتب عليها حكمه<sup>6</sup>.

ومنه نستخلص أنه تتكون العلاقة الضريبية عادة من طرفين المكلف والإدارة الضريبية، حيث أن المكلف مطالبا وملتزما بدفع الضرائب أما الطرف الثاني من هذه العلاقة فهو الإدارة الضريبية هي الطرف الذي يطلب ويفحص ويراقب وينفذ ويمكننا القول بأنه إذا وجد أشخاص في أي نظام فلا بد أن يكون هناك طرف ضعيف وطرف آخر قوي.

فالعلاقة بينهما هي علاقة قانونية تنظيمية، تستند من القانون الضريبي، وليست علاقة دائن ومدين كما هو الحال في الحقوق الشخصية.

#### تطور العلاقة الضريبية:

لقد مرت العلاقة الضريبية بتطور المعاملات بينهما ، من معاملة الممول كزبون أو عميل لدى إدارة الضرائب إلى معاملته كشريك معها، و إلى تحولها إلى إدارة خدمات تخدم المكلف بالضريبة.

#### ❖ تطور معاملة المكلف كزبون لدى إدارة الضرائب:

لقد شهدت الإدارة الضريبية إصلاحات عديدة في إطار العصرية و الحداثة، و التي تضم ضمن طياتها تغيير نظرة الإدارة الضريبية إلى المكلف، من مكلف أو مدين بالضريبة إلى زبون (عميل) تسهر على خدمته. فبعدما كانت تعتبر أنه مجبر على تأدية ضرائبه لكونه مكلف قانوني، أصبحت تعتبره زبونا تسعى هذه الإدارة إلى التقرب منه وإزالة غموضه و حسن معاملته، عن طريق تقديم خدمة بجودة عالية تجعله مرتبطا بها.

<sup>6</sup> علي هادي عطية مطر الهلالي، مدي ذاتية الاتبات في المنازعات الضريبية، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، 2011، ص 94

لهذا نجد الإدارة الضريبية قد فتحت عدة قنوات اتصال، و التي بواسطتها يمكن للمكلفين الحصول بطريقة سهلة وسريعة على معلومات واضحة و دقيقة مطابقة لانشغالاتهم، حيث وضعت تحت تصرفهم مصالح متخصصة مكلفة باستقبالهم و تزويدهم بالمعلومات التي يطلبونها، كما نشرت لهم عدة وثائق مجانية (دلائل، كتيبات مطويات، ملخصات، بلاغات... إلخ) و هي معدة خصيصا لمختلف أصناف المكلفين حسب نشاطاتهم، و الى الجمهور عامة، و تتميز بأسلوب واضح ونشيط و هي متاحة على مستوى جميع المصالح وكذا الموقع الالكتروني.

#### ❖ تطور معاملة المكلف كشريك لدى إدارة الضرائب

لقد عملت الإدارة الضريبية الجزائرية منذ عدة سنوات دون توقف، على تطوير خطا الذي يهدف إلى ترسيخ التصور الايجابي في تأسيس الضريبة، حيث تسعى من خلاله إلى جعل المكلف شريكا كاملا، لانجاز مهمتها والمتمثلة في تمويل ميزانية الدولة بمورد الضرائب.

و تمثل هذه الشراكة هدفا استراتيجيا بالنسبة لإدارة الضرائب ، في جعل سلوك المكلف بالضريبة ضمن مقاربة في غاية التمدن، و وضعه في المرتبة اللائقة به ضمن هذه العلاقات الجديدة المتعلقة بالتعاون و التشاور، التي تميز علاقات الإدارة الضريبية بمتعاملها.

#### ❖ تطور الإدارة الضريبية إلى إدارة خدماتية:

تتحول إدارة الضرائب من إدارة ضريبية إلى إدارة الخدمات، إذ تتمثل هذه الخدمة في إعانة المكلف بالضريبة على الوفاء بالتزاماته الضريبية، و ابتعاده عن الوقوع في المخالفات التي تعرضه إلى توقيع العقوبات، إذ أن المكلف بالضريبة يشعره أن الإدارة الضرائب تخدمه، وأن خدمتها تعود عليه بالنفع في هذا الصدد، وهذا يجنبه في المقابل أن يتحمل تكلفة هذه الخدمة بعدم استعانتة بالخبراء و المختصين في الاستفسار عن أمور معقدة، لأن هذه

الخدمات المقدمة إلى المكلف بالضريبة في المواقع يمكن ترجمتها إلى مبالغ نقدية، يمكن توفيرها دون الحاجة إلى ذوي الخبرات<sup>7</sup>.

ومن هنا نستنتج أن الإدارة الضريبية مؤسسة إنتاجية تتمثل مدخلاتها في الموظفين و المعلومات، أما مخرجاتها فهي الإدارات التي تعود إلى صالح الدولة والعدالة التي تتحقق للمكلفين.

#### المطلب الثاني: نظرة المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب والضرائب

في حد ذاتها لم تكن العلاقة بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة على مر العصور تتمتع بسمعة حسنة، و ذلك في معظم اتمعات و ذلك لاختلاف نظرة كل منهما للآخر، وما هو إلا تعبير عن ردود الفعل النفسية من المكلف بالضريبة، اتجاه الإدارة الضريبية و ترجع هذه النظرة أيضا إلى المواجهة التي يجد المكلف بالضريبة نفسه خاضعا لها إزاء الإدارة.

<sup>7</sup> بلعوجة حسينة، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر، أطروحة نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، ص 2016-2017، ص 255-257

### 1. النواحي النفسية والاجتماعية للمكلف بالضريبة اتجاه الضريبة والإدارة الموجهة لها

إن الواقع العملي أثبت أن هناك أسباب أو نواحي نفسية وأخرى اجتماعية، تكتنف المكلف بالضريبة مما تظهر تنافرا في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، وهو ما يؤدي إلى المكلف بالضريبة ينظر إلى الخزينة العمومية كخصم أو كعدو له.

#### 1.1. النواحي النفسية والاجتماعية للمكلف بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب

يقصد بالنواحي النفسية، ذلك الشعور لدى بعض المكلفين بالضريبة بحرمانهم من الاستفادة من استهلاك معين فيؤدي ذلك إلى التقليل من استهلاك بعض الموارد و بالتالي التقليل من الإنفاق من دخلهم. ولعل السبب الرئيسي لهذه النواحي النفسية يرجع إلى أسباب تاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار، فكان الاستعمار الفرنسي مثلا في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة و فرة أموال الأفراد مما انعكس سلبا على المجتمع اتجاه فرض الضرائب أنها اقتطاع مالي دون مقابل بل و هذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حرياتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها على مستوى توزيع العبء الضريبي بالتساوي، فيبدأ المقارنة بين مبلغ الضريبة المخصص له و بين ما يدفعه الآخرون فيحتج لشعوره بالظلم الضريبي<sup>8</sup>.

#### 2.1. مواجهة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب

من المعروف أن هناك علاقة تنجم عن تطبيق الإدارة الضريبية للقواعد القانونية، سواء بتأسيس الضرائب أو تحصيلها و المكلف بالضريبة الذي تطبق عليه هذه القواعد، فيؤدي الأمر إلى مواجهة بينهما، إذ أن المواجهة تتضمن التلاقي بين الإدارة الضريبية إدارة متخصصة و المكلف بالضريبة والذي قد يكون الكثير منهم ممن يجهل هذه القوانين الضريبية أو قد لا يكون على دراية كافية في كيفية التعامل مع الإدارة الضريبية<sup>9</sup>.

و من أهم هذه المواجهات قد نجد:

#### أ. قواعد ثقيلة للإثبات:

يواجه المكلف بالضريبة في علاقاته بالإدارة الضريبية مشكلة قواعد الإثبات الثقيلة التي تفرض عليه ليثبت صحة البيانات التي تطلبها منه الإدارة و التأكد من سلامتها، مثلا إذا لم يقدم المكلف بالضريبة إقراره الضريبي أو قدمه ناقصا فتتولى الإدارة الضريبية فرض ضريبتها على أساس المظاهر و العلامات الخارجية و هنا يكون على المكلف بالضريبة عبء إثبات أن هذا الفرض للضريبة غير مطابق للحقيقة.

#### ب. كثرة القوانين الضريبية:

<sup>8</sup> زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 105-106

<sup>9</sup> نفس المرجع، ص 108

الواقع أن المكلف بالضريبة يفرض عليه أن يعيش وسط مجموعة من القوانين واللوائح الضريبية التي تحتاج منه الشرح والتفسير، و يحدث الأمر كذلك مع تفسيراتها المستمرة، الأمر الذي قد يؤدي بالمكلف بالضريبة إلى إيجاد صعوبة في ملاحقة هذه القوانين و تغييراتها المستمرة بالفهم و التفسير.

#### ت. التعقيدات الضريبية

إن كثرة النصوص القانونية الملزمة بالضريبة قد يؤدي إلى بعض التعقيدات في فهم و فحوى بعض النصوص، فقد نجد مثلاً صعوبة في التفريق بين الضريبة و ما يشاؤها من التزامات أخرى مثل الرسم، و هذا الخلط قد يقع فيه المشرع ذاته.

#### ث. عدم الاستقرار في تطبيق القواعد الضريبية:

إن التعقيدات في النصوص الضريبية و الصياغة السيئة لبعض النصوص و غموضها من جهة أخرى لأسباب واضحة و أساسية في عدم استقرار تطبيق القواعد الضريبية<sup>10</sup>.

نستنتج أنه أهتم علماء النفس على شخصية المكلف بالضريبة و القيم التي يتحلى بها غير أن التركيز على العنصر النفسي وحده غير كافي لإعطاء الانطباع عن شخصية المكلف بالضريبة، و أنه إلى جانب العوامل النفسية هناك عوامل اجتماعية دفعت بالمكلف بالضريبة إلى عدم احترامه لإدارة الضرائب بالإضافة إلى وجود عدة مواجهات تنجم عن تطبيق الإدارة للقواعد القانونية على المكلف مما يدفعه إلى الغش و التهرب الضريبي.

#### المطلب الثالث: تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

تعتبر الثقة بين المكلف والجهات الضريبية جزءاً من الثقة بين الدولة والمواطن، فالمواطن الذي يؤمن بان الإنفاق الحكومي هو إنفاق رشيد وعادل ونزيه، يكون أقرب إلى الالتزام بواجباته الوطنية ومنها الواجبات الضريبية.

#### ❖ وسائل تدعيم الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية:

من أجل تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية يجب إتباع الخطوات الآتية<sup>11</sup>:

#### 1. مكافحة التهرب الضريبي بكافة الوسائل الممكنة:

إن مسؤولية التهرب وتبعاتها تقع على عاتق كل من الإدارة الضريبية، والمكلف، فالإصلاح الضريبي يمكن أن يحد من التهرب الضريبي، فأصدار تشريعات تتسم بالبساطة والوضوح مع معدلات ضريبية مناسبة ومعقولة إضافة إلى تفعيل دور القضاء الضريبي لمواجهة جرائم التهرب الضريبي كلها تعد أمور حاسمة في الحد من هذه الظاهرة إضافة إلى إجراءات الإدارة الضريبية المعتادة مثل توفر الكادر وبمستوى دعم سياسي ومادي ومعنوي

<sup>10</sup> زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 109-110

<sup>11</sup> عباس ناصر سعدون، تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة القادسية، 2016، ص 06

يكفل إشباع الحاجات، وتتوفر نظم معلومات كفاء قادرة على معالجة الكم الكبير من البيانات والمعلومات واعتماد طرق فحص كفوءة.

## 2. العمل على إيجاد جهاز ضريبي منظم ومتفهم وقادر على التطبيق الصحيح للقانون:

تعتبر الإدارة الضريبية مركز الثقل في نظام التحاسب الضريبي والجزء الذي يمكن أن يبعث الحركة في بقية أجزائه بطريقة منضبطة لتحويله إلى نظام عامل وفعال يحقق الأهداف المحددة له، لذلك تبقى الإدارة الضريبية هي الأساس في نجاح أي نظام ضريبي إذ تقع عليها مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي من خلال أجهزتها المختصة فتقوم بفرض الضريبة وتحصيلها، فاعتماد أفضل التشريعات وأتباع أفضل السياسات لا يمكن أن يحقق النتيجة المرغوبة إذا كانت أداة التنفيذ الإدارية عاجزة عن استيعابها وتطبيقها.

## 3. تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال وسائل الإعلام المختلفة<sup>12</sup>:

لكي يتصرف المكلف بإيجابية تجاه الضريبة وبسلبية نحو التهرب الضريبي يجب على الإدارة توعيته، فكثير ما يتم التساؤل هل من الممكن محاربة وفعالية التهرب الضريبي وذلك بتشجيع المكلف على التصريح بضرائبه فإحساس المتهرب بخطر قد يترقبه، يكون له تأثير تربوي في الجانب الاجتماعي، فيدفعه بذلك إلى عدم المجازفة بمكانته الاجتماعية، لذلك يجب على الإدارة تقديم يد المساعدة للمواطنين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة ومن واجبها أن تضع في تصرفهم إرشادات إعلامية وكتيبات لشرح بعض الإجراءات الخاصة بالضريبة وعليه فان توجيه المكلف بالضريبة تأتي كمرحلة ابتدائية منذ بداية تعامله مع الإدارة الضريبية لأن تصرفه لا يخضع لأي حساب علمي وإنما يخضع إلى دوافع نفسية.

## 4. إيجاد جهة تنظم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية:

تشوب العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية حالات الشك وعدم الثقة، مما يولد مشاكل عديدة تعقد عملية التحاسب الضريبي، علما بأن المكلفين دائما ما يشعرون بان الإدارة الضريبية تحاول بشتى السبل اقتطاع جزء من دخلهم الذي بذلوا جهداً في الحصول عليه فضلا عن تعسفها في هذا الاقتطاع، فهم غير مقتنعين بعدالة ما يستحصل منهم، وعلى هذا الأساس تبرز أهمية تنسيق وتنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالشكل الذي يخلق أجواء الثقة والقناعة، ولتنظيم هذه العلاقة يجب أن تكون هناك جهة قادرة على مد جسور الثقة بين طرفي القضية بما ينعكس إيجابا على الحصيلة الضريبية وإيفاء المكلف بالتزاماته.

## 5. مراجعة التشريعات الضريبية:

<sup>12</sup> م.عباس ناصر سعدون، تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 06

يتكون التشريع الضريبي الجيد من مجموعة من الصفات من حيث حسن الصياغة وانسجامه مع الوضع الاقتصادي السائد، فالتشريع المالي الجيد والمنسجم والمترايط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وهذه الأمور تتطلب أيضاً تحسين الإجراءات الإدارية من حيث اختصار إجراءات التحقيق والتحصيل مما يساعد على سرعة تحقيق الضريبة وجبايته.

نستنتج مما سبق أنه لكي تكون إدارة الضرائب في المستوى المطلوب و تقدم أعمالها على أحسن وجه يجب تدعيم و تكتيف جهود الإعلام كما يجب إنشاء مكاتب مخصصة تتكلف بتوعية المكلفين بالتزاماتهم و حقوقهم وذلك حتى تستطيع ضمان ديمومة حسن العلاقة بينها وبين المكلفين بالضريبة.

## المبحث الثاني: التحصيل الضريبي

يقصد بقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب الإجراءات الجبائية المحددة والمفصلة لفرض وتأسيس الضريبة وتحصيلها ومتابعة آثارها على الهيكل الضريبي تنظيميا وتنسيقا ومختلف الصور التقنية للضرائب بمختلف تطوراتها، ومتابعتها حيث يتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على معرفة كاملة بإيديولوجيات اتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وعلى تفهم متعمق بالأسس والقواعد العلمية لرسم السياسة الضريبية، فالتأسيس للضريبة حتى تحصيلها يبدأ من تفكير الدولة في الضريبة كمشروع إلى غاية تسديدها من طرف المكلف إلى الخزينة العمومية<sup>13</sup>.

وعليه سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى ماهية التحصيل الضريبي وإجراءاته وكذلك ضمانات هذا

## التحصيل

## المطلب الأول: ماهية التحصيل الضريبي

## 1- تعريف التحصيل الضريبي:

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى، الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار<sup>14</sup>. ويعرف بأنه تلك العملية القاضية بإبراء ذمة الأفراد اتجاه الخزينة العمومية وبذلك فهو يعتبر المرحلة المحاسبية التي تلزم المحاسب بالتكفل بسند التحصيل بعد مراقبة شرعية وبعدها تقاضي مبلغ الضريبة المبين في السند ملتزما بـ:

- المبلغ المحدد قانونا في السند.
- تاريخ الاستحقاق.
- العقوبة المترتبة عن عدم التسديد في الأجل المحدد.

نستنتج أن التحصيل الضريبي ما هو إلا مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى حمل مديني الدولة و الجماعات المحلية وهيئاتها و المؤسسات العمومية إلى تسديد ما بذمتهم من ديون بمقتضى القوانين و التنظيمات المعمول بها، ودف ضمان حق الدولة في استيفاء الضريبة اتخذ المشرع الضريبي جملة من الإجراءات قصد منها حث الأفراد وإجبارهم على تسديد ما يستحق عليهم من ديون ضريبية في مواعيدها المحددة.

<sup>13</sup> محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015 ص

<sup>14</sup> مبروكة حجار، محاضرات في القانون الجبائي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص 33

## 2- أهداف التحصيل الضريبي:

تلعب الضرائب دورا هاما في تزويد الخزينة العمومية للدولة التي تقوم بدورها بتزويد المرافق العمومية ومختلف النفقات العامة وتغطيتها وتحقيق توازن اجتماعي واقتصادي، لذلك تهدف الدولة من وراء عملية التحصيل إلى<sup>15</sup>:

- خلق التوازن بين الإيرادات والنفقات العامة.

- الحفاظ على الاقتصاد الوطني بفضل التموين المتواصل لميزانية الدولة.

- فرض الضرائب من أعمال السلطة العامة وبالتالي ضمان تحصيلها.

- تنظيم الدولة وتسيير مرافقها.

- منع التهرب عن طريق مختلف العقوبات.

## 3- أهمية التحصيل:

تكمن أهمية التحصيل فيما يلي<sup>16</sup>:

- تعدد الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة و الجماعات المحلية.

- تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة لسببين، ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها سلفا، كما أنها تجعل جميع

- الخطوات السابقة لها لا قيمة لها في حالة عدم إتمام عملية التحصيل.

- إن الإخفاق في عملية التحصيل ومهما كان سببه يضر بالخزينة العمومية وقد يؤدي حتى إلى العجز في الموازنة.

- عدم لجوء الدول إلى القروض وذلك كون عملية التحصيل تساعد على تحقيق اكتفاءها الذاتي.

- نجاح عملية التحصيل تؤدي إلى لجوء الدولة إلى الاستثمارات التي تحقق تنمية الدول.

## 4- مشاكل التحصيل:

توجد عدة عوامل تعيق فعالية التحصيل الضريبي كما ينعكس سلبا على دور وأهمية الضريبة في المجتمع

لذلك يجب معالجتها وتجنبها قدر الإمكان، و تتمحور هذه العوامل فيما يلي:

<sup>15</sup> خلاف علاء الدين، إجراءات التحصيل الضرائب المباشرة و منازعاتها، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016، ص04.

<sup>16</sup> غيت مسيكة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016، ص18.

## أ. الجمود الضريبي:

يصعب إحداث أي تغيير في النظام سواء يفرض ضرائب جديدة أو إلغاء و تعديل ضرائب قائمة لذلك بشكل الجمود الضريبي كعائق كبير أي إصلاح ضريبي، و يعتبر الجمود الضريبي نتيجة لظاهرة الاعتياد التي تفسر ببطأ الإجراءات الضريبية.

## ب. الازدواج الضريبي:

تعتبر ظاهرة الازدواج الضريبي من الظواهر التي تكتسي اهتماما واسعا على المستوى المحلي والدولي، وهي إحدى المشكلات التي تطرح عند تقرير أي نظام ضريبي.

و يقصد به فرض نفس الضريبة أو ضريبة متشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص، وعن نفس المال ونفس المدة.

نستنتج مما سبق أن عملية التحصيل الضريبي تكتسي أهمية قصوى بالنسبة لمداخل الميزانية العامة حيث تمثل حسب إحصائيات المصدر الثاني التي تعتمد عليه الدولة لتحقيق التوازن بين إيراداتها و نفقاتها و لها أثر مباشر في العلاقة بين المكلف و الإدارة إلا جانب أنه يوجد عدة مشاكل تعيق فعالية التحصيل الضريبي مما ينعكس سلبا على الضريبة.

## المطلب الثاني: إجراءات التحصيل الضريبي

بعد أن يتم احتساب الضريبة المستحقة على المكلف تأتي مرحلة التحصيل و التي تعتبر آخر المراحل الهامة التي بموجبها يتم توريد مقدار الضريبة لخزينة الدولة و هناك عدة طرق يتم بواسطتها تحصيل الضريبة من المكلفين هي<sup>17</sup>:

## I. إجراءات التحصيل الودية:

التحصيل الودي هو إجراء عادي يتضمن استدعاء مباشر للمكلف قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد طبقا للتنظيمات الجاري العمل بها، وذلك بتوجه المعني من تلقاء نفسه إلى إدارة الضرائب ليقوم بدفع الأموال المستحقة عليه بنفسه وذلك في الأجل المحددة<sup>18</sup>

وفي هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة وفق العديد من الطرق و التقنيات يمكن حصرها فيما يلي:

<sup>17</sup> اوفلة ليندة، اثر الضرائب و الرسوم على الوضعية المالية للمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2017، ص10

<sup>18</sup> اغيت مسيكة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص27

**1. طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه:**

القاعدة العامة أن يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الجبائية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته، وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعاً، تقوم هذه الطريقة بدفع عن طريق نظام الجداول الضريبية أو على نظام التسبيقات على الحساب.

**2. الدفع عن طريق شخص آخر**

تقوم هذه الطريقة على دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف بالضريبة و يعد هذه إستثناء عن القاعدة العامة و يسري هذا النوع من الدفع على الضرائب غير المباشرة كالرسم على القيمة المضافة. مضمونها أن يكلف المشرع شخصا (المكلف القانوني أو الوسيط الضريبي) بدفع مبلغ الضريبة للخزينة العمومية، على أن يقوم بتحصيلها من المكلف بالضريبة الفعلي.

**3. طريقة الاقتطاع من المصدر**

يقوم المكلف القانوني باقتطاع الضريبة قبل تسديد المبلغ إلى المستفيد، إذ تعتبر من أهم طرق تحصيل الضرائب. تنطبق هذه الطريقة عادة على المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق الإقتطاع من المصدر الفئات التالية<sup>19</sup>:

- الرواتب و الأجور المدفوعة من طرف المستخدمين.
  - الأرباح غير التجارية.
  - مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.
  - المداخيل المتأتية من تأجير الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني.
- كذلك قد يلجأ إليها بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات و للاقتطاع من المصدر وتعلق:
- المداخيل المحققة من طرف الشركات الأجنبية.
  - داخيل الأموال المنقولة.
  - إيرادات تأجير قاعات الحفلات و الحفلات السوقية و السيرك.
- و مقتضاها ان يقوم المكلف القانوني بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، بحيث يتم تسليم المكلف الفعلي دخلا صافيا من الضريبة.

**II. إجراءات التحصيل الجبرية**

في حالة عدم تسوية الضريبة وديا، تبدأ عملية التحصيل الجبري بوسائل معروفة منها، التنبيه، غلق الحساب البنكي للمدين، الغلق المؤقت للمحل المهني، حجز أموال المدين المنقولة والعقارية، البيع بالمزاد العلني...

<sup>19</sup> خلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد، وهران، 2016، ص 14-15

## 1. التنبيه:

هو إجراء يسمح لقاطب الضرائب المختص من استعمال الإجراءات الردعية، ويوجه هذا الإجراء الوقائي إلى المدينين بالضريبة قبل اللجوء إلى إجراءات مثل: البيع بالمزاد العلني والغلق الإداري، حيث يتضمن هذا الإجراء بعض البيانات وهي: اسم ولقب المدين بالضريبة، سنة فرض الضريبة، نوع الضريبة، العقوبات، وإمضاء قاطب الضرائب.

وفي حالة ما إذا لم تجد هذه الوسيلة نفعاً، يلجأ قاطب الضريبة إلى وسيلة أكثر ردعاً وهي: غلق الحساب البنكي للمدين بالضريبة أو الغلق المؤقت للمحل المهني.

## 2. الحجز:

توجد عدة أشكال للحجز، نعرض أهمها فيما يلي<sup>20</sup>

أ. الحجز التنفيذي *la saisie d'exécution*

هو إجراء يسمح بوضع منقولات المتقاعس عن دفع الضريبة والتي تكون في حوزته أو ملك له تحت يد العدالة قصد بيعها لتصفية الدين الذي هو على عاتقه.

ب. الحجز على التحصيل الزراعي *la saisie brandon* :

وهو إجراء يسمح بوضع ثمار أو مزروعات أو غرس تحت يد العدالة تكون أصلاً ملكاً للمتقاعس عن دفع الضريبة.

ت. الحجز على الأثاث والمبيعات *la saisie foraine* :

وهو إجراء يسمح بحجز الأثاث والمبيعات في الأسواق والمعارض تكون في متناول المتقاعس عن دفع الضريبة بترخيص من قاضي الاستعمالات أو رئيس المحكمة.

ث. الحجز التوقيفي أو الحدي *la saisie arrêt* :

وهو إجراء تنفيذي يساهم فيه ثلاثة أطراف لأنه يخص ثلاثة أشخاص هو الدائن الأصلي من له حق الحجز لدى المدين وله هو الآخر دين على عاتق شخص ثالث و يسمح هذا الإجراء للمدين أن يحصل دينه قصد تبرئة ذمته لدى الدائن الأصلي.

ج. الحجز العقاري للعقارات *la saisie immobilière des immeubles*

هو إجراء يتيح للإدارة الضريبية بأن تطلب من القاضي منحها ترخيص بحجز أملاك عقارية للمتقاعس عن الضريبة قصد تحصيل الديون الجبائية التي هي على عاتقه.

<sup>20</sup> مهوبي مراد، إجراءات تحصيل الضريبة، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 39، سبتمبر، 2014، ص 26

الملاحظ أنه في إطار نشاطها الردعي ضد المتقاعسين عن دفع الضريبة، فإن الإدارة الضريبية مدعوة للجوء إلى الإجراءات القضائية التي تضاف أو تتمم طرق التنفيذ خارج القضاء.

### 3. بيع المحجوزات

من أهم التصرفات القانونية التي ترد على المحل التجاري هي بيعه ولقد عرفت المادة 351 من القانون المدني الجزائري البيع بأنه "عقد يلتزم بمقتضاه البائع أن ينقل للمشتري ملكية شي أو حقا ماليا آخر في مقابل ثمن نقدي"<sup>21</sup> إذ يشترط لانعقاد بيع المحل التجاري توافر الأركان العامة للعقد وهي الرضا والمحل والسبب. فالرضا يكون متى اتفقا إرادتين على البيع والمبيع والثمن، أما محل البيع فيقصد به الشيء المبيع وهو المحل التجاري، فيجب أن يكون مما يجوز التعامل فيه وأن يكون معيناً أو قابلاً للتعيين وأن يكون المبيع مما ينطبق عليه وصف المحل التجاري وبخصوص السبب أو الغرض فيجب أن يكون الغرض من استغلال المحل مشروعاً ولقد نظم المشرع الجزائري أحكام عقد بيع المحل التجاري في المادة 79 من القانون التجاري وما يلها نستنتج مما سبق أنه تلجأ الإدارة الضريبية إلى تحصيل الضريبة بإرادة منفردة، و تتمتع في هذا ال امتيازات السلطة العامة لذلك يبقى التساؤل حول ما إذا كانت إجراءات تحصيل الضريبة الجاري العمل بها سواء تعلق الأمر بإجراءات التحصيل الودية أو إجراءات التحصيل الجبرية تحقق الفعالية المرجوة

### المطلب الثالث: ضمانات التحصيل الضريبي

لقد وضع المشرع مجموعة من الضمانات تتعلق بتحصيل الضريبة وذلك حرصاً على مصلحة الخزينة العمومية وبغية تمكينها من حقها، وهو الحصول على مستحقاتها من الضرائب والتي تعتبر من أهم الإيرادات بالنسبة لها أهمها هي<sup>22</sup>:

- النص على حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً للتحصيل.
- تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة. ويعتبر الحجز هنا حجراً تحفظياً ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب.
- منح المشرع الموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية حق الإطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة. بل ويجوز للنيابة

<sup>21</sup> لأمانة العامة للحكومة، القانون المدني، المادة 351، 2017، ص51

<sup>22</sup> حساوي سليمة، ياحي حنان، الآليات القانونية للتحصيل الجبري للضريبة في ظل قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلف، 2017، ص43

العامة أن تطلعهم على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين. وقد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإلتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق إدارة الضرائب.

- تفرض قاعدة «الدفع ثم الاسترداد»، وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى استردادها، والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية، و مراعاة مصلحة الخزينة العمومية، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون في دفع دين الضريبة.

تعد كافة وسائل محاربة التهرب الضريبي في نفس الوقت ضمانات التحصيل الضريبة. نستنج مما سبق أنه تعمل جميع الدول و دون استثناء على ضمان فرضها و تحصيلها بمختلف الطرق و الوسائل، بداية بالطرق الودية و التي تحدث بمجرد حلول آجال دفع دين الضريبة و في حالة فشل هذه الإجراءات تتوجه الإدارة مباشرة إلى الطرق الجبرية و التي يتصدرها الإنذار و بعدها إشعار الغير مرورا بالحجز بكل أنواعه تم الوصول أخيرا إلى البيع، و حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها فقد حدد القانون للخزينة العمومية عدة ضمانات.

## المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على المردودية

لم تكن العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية دائما تتمتع بسمعة حسنة على مر العصور في معظم المجتمعات، وذلك نظرا لاختلاف نظرة كل منهما للآخر، فالمكلف بالضريبة ينظر دوما للإدارة الضريبية على أنها إدارة تجبي أمواله بطرق تعسفية، رغما عنه و ذلك دون حصوله على أي مقابل مما أدي إلى تآزم العلاقة بينهما حيث يطبعها النفور و الكراهية، وهذه العلاقة تتحكم بها عدة عوامل فهي تأثر علي كلا الطرفين و بالأخص تؤثر على مردودية الضريبة و بالتالي حجم التحصيلات.

وعليه سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى أهم العوامل و التي يمكن تصنيفها إلى عوامل متعلقة بالمكلف الضريبي و عوامل بالنظام الضريبي باعتبارهم الأطراف الأساسية والفاعلة في تحديد مردودية الضريبة

## المطلب الأول: عوامل متعلقة بالمكلف بالضريبة

أثبت الواقع العملي أن هناك عوامل مختلفة الطبيعة تجعل المكلف بالضريبة ينظر للضرائب نظرة سلبية و إلى الخزينة كخصم أو كعدو له وهذا ما يشجعه على تهريبه من أدائها فالظروف المحيطة بأي مجتمع تلعب دورا أساسيا في تشكيل الثقافة السائدة فيه، إضافة إلى طول الفترة الزمنية التي تشكلت فيها تلك الثقافة وقوة العوامل المؤثرة في هذا المجتمعات تتضافر معا لتؤثر في المجتمعات لتشكيل ثقافة ما.

وتتمثل هذه العوامل في عوامل نفسية و عوامل اجتماعية و عوامل إدارية و أخرى قانونية وهي كما يلي:

## ❖ العوامل النفسية: تتمثل هذه العوامل فيما يلي:

## 1. الوعي الضريبي والأخلاقي

الوعي ضرورة من ضرورات المجتمع، بل هو ضرورة أساسية لقيام المجتمعات، ذلك أن المجتمع لا يمكن ان يتقدم إلا إذا تحقق لأفراده الوعي و الإدراك لحاجات النوع الإنساني و ظروفه و إمكانياته، و المجتمع الذي ينعلم فيه الوعي، أما أن يكون مجتمعا بدائيا، أو ان يكون مجتمعا تسوده حالة التفكك بفعل دوافع غير طبيعية.

إن المبادئ الأخلاقية و الثقافية في المجتمع، و الوعي الضريبي لذي المكلف، تعكس مدي التزامه و تطبيقه للمبادئ القانونية في دفع الضريبة، و نقصد بالوعي الضريبي أنه الإدراك الكامل من قبل المكلفين لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع والدولة، وأن يقتنع المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، و هذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطة بترشيد الإنفاق العام، بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة ان الموارد العامة تعود عليه في شكل منافع و خدمات مباشرة و غير مباشرة<sup>23</sup>.

<sup>23</sup> أحمد صالح حسن، حسام حميد سلطان، الإعلان و انعكاساته على زيادة الوعي الضريبي، مجلة الدنانير، الطبعة العاشرة، العراق 2017، ص 443

فكلما كان الوعي الأخلاقي و الضريبي و الإنتمائي مرتفعاً ، كلما كانت نظرة المكلف للضريبة ايجابية، والعكس صحيح كلما كان الوعي الضريبي ضعيفاً كان الباعث النفسي على التهرب من دفع الضريبة قويا و سادت كراهية الضريبة<sup>24</sup> ، فالمكلفون لم يقتنعوا أن الأموال التي تأخذ منهم كضرائب يتم إنفاقها لصالح المجتمع، و انعدام روح التضامن يأتي ذلك نتيجة تدني المستوي الخلفي في بلد من البلدان، فيؤدي إلى ضالة شعورهم بواجباتهم إزاء الدولة و الجماعة. و هذا الشعور لا يمكن فرضه على الأفراد، و إنما يأتي نتيجة التكامل مع الزمن و يتطور من جيل لآخر، و يختلف من مجتمع لآخر حسب الشعوب و الأمم.

## 2. حب الذات و المال

إن الإنسان بطبيعته محب للمال حريص كل الحرص على الاحتفاظ به، و أن هذا الشعور لازم للإنسان مند قديم الزمان و ما صاحبه من فرض الضرائب و جبايتها و ما ا من ظلم ووسائل إكراه و إجبار، مما جعل آدم سميث يقرر " ليس أثقل على الإنسان من ظل جابي الضرائب" مما جعل الإنسان لا يستطيع أن يتخلص كلية من نظراته السلبية و المعادية للضرائب، و منه حب المال و الأناية من العوامل النفسية التي تتعلق بالمكلف نفسه، و يمكن أن تنشأ من خلال الإحساس الذي يخالجه تجاه الضريبة، عن طريق الاهتمام بالملكية الفردية و عدم الاكتراث بالمصلحة العامة، حيث أكد علم النفس الاجتماعي للضريبة، أن هناك ردود فعل قد تنشأ لدى الممول، فتغير سلوكياته و اتجاهاته الاقتصادية<sup>25</sup>. و أيضا من خلال غزيرة التملك لدى المكلف بالضريبة و التي تدفعه إلى الاحتفاظ بأمواله و التمتع بمنافعها عوضا عن التنازل عنها للدولة عن طريق الضريبة، خاصة و أنه متيقنا من أن كافة الخدمات التي ستقدمها الدولة سوف يستفيد منها و يتمتع ا سواء دفع الضريبة أو لم يدفعها، كما أن أنماط التفكير لذي الشعوب تسهم بدورها في تشكيل الظروف النفسية للمكلف ، كما هو الحال في فرنسا و الدول المتأثرة بها و التي تعتقد أن المكلف الذي يسرق الدولة التي تسرقه لا تشكل سرقة، و هو ما تنطوي عليه العبارة الفرنسية الشهيرة "volet le fiscale n'est pas vole" أي ان سرقة الضريبة ليست سرقة<sup>26</sup>.

❖ عوامل اجتماعية: و تتمثل هذه العوامل فيما يلي:

### 1. المستوي المعيشي للأفراد

تتأثر مرد ودية الضريبة بالظروف الاقتصادية التي تسود البلدان فكثرة التقلبات الاقتصادية وارتفاع الأسعار، و تدني معدلات النمو في الاقتصاد الوطني و عدم توفير فرص الاستثمار الجيدة، مع رغبة المواطن في زيادة دخله المتاح من خلال الامتناع عن كل أو بعض الضريبة المستحقة عليه<sup>27</sup> و لذلك يعتبر تغيير السياسات أو الإجراءات

<sup>24</sup> محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم

التسيير، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، 2009-2010، ص 47

<sup>25</sup> مليكاوي مولود، الإنفاق الضريبي في الجزائر بين آفاق التحريض الإستثماري و تحديات التهرب الضريبي من فترة 1992-2008 مذكورة لنيل شهادة الماجستير في علوم

التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009-2010، ص 61

<sup>26</sup> بلعوجة حسينية، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية (العوامل المؤثرة علي سلوك المكلف تجاه الادارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها)، مرجع سبق ذكره، ص 313

<sup>27</sup> طارق حمدي حمدان أبو سنيينة، العوامل المؤثرة في التهرب و التجنب الضريبي و علاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق و المحاسبة و الشكل القانوني للشركة

الصناعية، مذكورة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الادارية و المالية، جامعة الشرق الاوسط، 2008، ص 37

المتعلقة بالاستثمار المستمر دون مبرر و تعقيد هذه الإجراءات عاملا مساعدا على التهرب من دفع الضريبة، لأن الاستقرار الاقتصادي يعتبر عامل مهم لممارسة النشاط الاقتصادي بالنسبة للمواطنين و من الحوافز المهمة، التي تجعل المواطن ليصرح عن دخله الحقيقي و دفع الضريبة المستحقة عليه، ففي وقت الكساد ينخفض متوسط الدخل الفردي وهنا تصبح قدرة المكلف على تسديد الضريبة منخفضة لذا يلجأ إلى مسالك التهرب من دفعها، في حين نلاحظ أن في فترة الازدهار و الرخاء ترتفع المردودية و هذا أمر بديهي لأن دخل المكلف يكون مرتفع و هنالك وفرة في مدخولاته<sup>28</sup>، لذلك عرفت السياسات الضريبية خلال السنوات الأخيرة توجهها نحو رفع مستوى المعيشة من خلال دعم مداخل الطبقات الاجتماعية الضعيفة، و رفع القدرة الشرائية للمواطن، و يأتي هذا التوجه بعد الآثار السلبية للإصلاحات، التي قامت بها السلطات العمومية بداية التسعينات على النواحي الاجتماعية، وكذا بفضل تحسن الوضع المالي للبلاد بعد ارتفاع أسعار البترول، و تتلخص أهم الإجراءات الضريبية التي قامت بها الجزائر لرفع مستوى المعيشة بغية رفع القدرة الشرائية للمواطن، في إعفاء بعض السلع من الرسم على القيمة المضافة وإخضاع السلع الأخرى ذات الاستهلاك الواسع إلى معدل مخفض يقدر ب 07%، و كذا رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، أما فيما يخص رفع مداخل الفئات الاجتماعية الضعيفة، و كذا تلك المدفوعة في إطار الحماية الاجتماعية فقد نصت المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على الإعفاءات التالية:

- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن عشرين ألف دينار جزائري 20 000 دج شهريا و كذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ.
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة.
- التعويضات عن المنطقة الجغرافية.
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة، التعويضات المؤقتة والمنح و الربوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين.
- الربوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة.

<sup>28</sup> ميثم لعبي إسماعيل، المالية العامة مقايضات الكفاءة و العدالة (مدخل النظرية الجزئية)، مكتب الهاشمي للكتاب الجامعي، المملكة الأردنية الهاشمية، رقم الإيداع لدي دائرة المكتبة الوطنية، العراق- بغداد- المستنصرية، 2016م، الطبعة الأولى، ص 85-86

- معاشات الهمدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية.
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي و كذا تعويضات التسريح.

## 2. العدالة الاجتماعية

إن العدل فكرة نسبية مجردة تختلف باختلاف الزمان والمكان، و هي فكرة ترتبط ارتباطاً كاملاً بأسلوب الإنسان وطريقة تفكيره عبر العصور، فالعدل في حقيقته ومعناه هو فضيلة و سلوك للإنسان في علاقاته الاجتماعية يجب أن تتحقق و لو لم يكن هناك قانون أو دولة بسبب ظروف قاهرة معينة، و غالباً ما يرتبط مفهوم العدالة بظواهر محددة و من بينها ظاهرة توزيع الدخل و ظاهرة توزيع الثروات و ظاهرة الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية.

يختلف معنى العدالة الاجتماعية من فكر اقتصادي لآخر، وقد يختلف مدلولها داخل الفكر الاقتصادي من فترة زمنية لأخرى، و قد تختلف دلالتها من شخص لآخر فمنهم من رأى بأنها هي التكافل الاجتماعي، ومنهم من يرى بأنها تكافؤ الفرص، و آخرون يرون بأنها عدالة توزيع الدخل و الثروة بين أفراد المجتمع، و فئة أخرى ترى بأنها عدالة إنسانية شاملة لكل جوانب الحياة الإنسانية و مقوماتها المادية و المعنوية.

## المطلب الثاني: عوامل متعلقة بالنظام الضريبي والإدارة الضريبية

ينعكس اثر النظام الضريبي على المكلف بالضريبة، فهذا الأخير يأخذ انطباعه الأول عن الضريبة في بلد معين عندما تقتطع جزءاً من دخله أو ثروته، فينعكس ذلك على التحصيل، فيؤثر في مردودية الضريبة، لذا لا بد لهم من اختيار نظام ضريبي يتوافق مع واقع اتمع من خلال اكتشاف نقاط القوة في هذا النظام و محاولة العمل بها و كذا اكتشاف نقاط الضعف و إيجاد الحلول المناسبة لها، لذا يستوجب مراعاة المتضمنات السلوكية التي ترتبط بعناصره وأطرافه، سواء عند صياغة القوانين و التشريعات الضريبية أو بالنسبة للجهات المرتبطة بالتنفيذ أو المتعلقة بالمولدين الخاضعين للضريبة. ويمكن تلخيص هذه العوامل فيما يلي:

### 1. عدالة النظام الضريبي

من البديهي أن غاية العدالة الضريبية تنصرف إلى تحقيق عدالة النظام الضريبي ككل، و المقصود بعدالة النظام الضريبي هنا أن تتحقق العدالة الضريبية في توزيع الأعباء بين ممولي كل ضريبة على حدة بصورة عادلة، وأن تتحقق في الوقت نفسه العدالة الضريبية في توزيع الأعباء بين ممولي الضرائب جميعها. ذلك لا خلاف بشأنه و لكن المشكلة الأساسية في تحديد مدلول العدالة، فالعدالة اصطلاح لا يخضع رغم العديد من المحاولات للتحليل الاقتصادي البحت.

إن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم حساس و له انعكاسات سياسية، و قد تبلور مبدأ العدالة الضريبية و تأصل ضمن إطار علمي صحيح عندما زاد حجم النفقات العامة، و زادت بالمقابل التكاليف العامة، و أصبح

المكلف يشعر بوطأة الضريبة، فكان لابد من المطالبة بعدالتها، ومفهوم العدالة الضريبية مفهوم نسبي يختلف من طبقة إلى أخرى، من دولة إلى أخرى، فالغني قد يري العدالة بتطبيق ضريبة عامة، أي بتوحيد نسبتها على المكلفين جميعهم، في حين يراها الفقير في المساواة و التضحية، أي بإسهام المكلف بالأعباء العامة للدولة وفق حالته المادية و العائلية، و يختلف مفهوم العدالة بين الدول تبعا للنظام السياسي و الاقتصادي لكل منها، فلا تنظر الدول الرأسمالية للعدالة الضريبية نظرة الدول الاشتراكية<sup>29</sup>.

على الرغم من اختلاف مفهوم العدالة لكن يُتفق على أن العدالة هي أن يتحمل كل مكلف نصيبه في تمويل النفقات العامة الضرائب على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعية و تعمل على إعادة توزيع الدخل والثروات بحيث تقضي نوعا ما على التمايز و التفاوت بين طبقات المجتمع و فئاته، و يرى الدكتور رياض الشيخ أن العدالة في أبسط معانيها مفهوم فلسفي وأخلاقي يختلف في مضمونه و محتواه باختلاف الظروف الاجتماعية و التاريخية. بينما يشير الدكتور سمير عبد العزيز على أن العدالة الضريبية هي توزيع الأعباء الضريبية المراد تحصيلها بين أفراد المجتمع على الإيديولوجية السياسية و الاجتماعية السائد في المجتمع في فترة معينة من الزمن بحيث يمكن القول بأنها النظام العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أفراد المجتمع ممثلا في مجالسة النيابة بعدالتها<sup>30</sup>.

كما أن تقدير وعاء الضريبة على أسس واقعية، مع تحديده بدقة، يعد من المبادئ الأساسية للمحافظة على المال العام من جهة، و بالتالي الالتزام بمبدأ المساواة أمام القانون الضريبي. فتقدير الوعاء بهذه الطريقة يضمن المساهمة في الأعباء العامة، بنسب تأخذ بعين الاعتبار قيمة المال الخاضع للضريبة، فبدون هذا الضابط الذي لا يمكن أن يتحقق إلا بقواعد قانونية واضحة و مستقرة، و بممارسة إدارية شفافة، يمكن أن نتصور فرض أعباء على المكلف، تفتقد للعدل فيما يتعلق بأسس تحديد وعائها الضريبي، فتتحول الضريبة من مساهمة مقبولة، يقتنع بها المكلف و يسدها بمحض إرادته، إلى عقوبة مفروضة يحاول بشتى الوسائل التملص من الخضوع لعقابها.

## 2. وضوح النظام الضريبي ومرونته

إن النظام الضريبي باعتباره أحد الظواهر الاجتماعية، لابد و أن يعكس جميع التطورات الاقتصادية و السياسية ولذلك يتعين أن يكون هذا النظام الضريبي على جانب من المرونة و الوضوح بالقدر الذي يسمح باستمراره كعنصر فعال و متطور من عناصر النظام الاقتصادي.

<sup>29</sup> زياد أحمد علي عرياسي، العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين، 2008، ص 17

فكثرة النصوص القانونية الملمة بالضريبة، قد يؤدي إلى بعض التعقيدات في فهم محتوى بعض النصوص فقد نجد مثلا صعوبة في التفريق بين الضريبة و ما يشابهها من التزامات أخرى مثل الرسم، و هذا الخلط قد يقع فيه المشرع ذاته، فقد ينص على رسم في حين أنه يقصد به ضريبة و العكس صحيح، مثلا من الدول ما تستخدم تعبير الرسوم الجمركية للدلالة على الضرائب الجمركية، فهذه التعقيدات تؤدي بالمكلف إلى السؤال عنها، مما يؤدي به إلى مواجهة مع الإدارة الضريبية<sup>31</sup>.

أما المرونة فتعبر عن مدي استجابة النظام الضريبي للتغيرات الحاصلة في الأوضاع الاقتصادية السائدة، خاصة عند تأثيرها على المادة الخاضعة للضريبة انخفاضا أو ارتفاعا، و هناك مجموعة من المؤشرات يمكن على ضوءها قياس مرونة النظام الضريبي.

### 3. استقرار التشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب من جهة و ممولي الضرائب المختلفة من جهة أخرى، يهدف تمويل الخزينة العمومية، و مما لا شك فيه أن التشريع الجبائي الجزائري قد تأثر كغيره من التشريعات الجبائية في الدول النامية بنفوذ الدولة التي استعمرتها، ذلك أن الجزائر و منذ استقلالها قد تبنت نظاما ضريبيا مستوحى من النظام الضريبي الفرنسي، و باعتبار أن النظام الضريبي الجزائري يعتمد في أساسه على النظام التصريحي، على غرار أغلب الأنظمة العالمية و الذي يختلف عن النظام الاقتراع من المصدر، بحيث أن المكلف بالضريبة يقوم بنفسه بإيداع التصريح، و بالمقابل يمنح المشرع للإدارة الجبائية الحق في مراقبة هذه التصريحات<sup>32</sup>.

إذ تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الجبائي إلى غموض النظام الجبائي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي وبالتالي هذا ما يجعل مسايرة هذه الإجراءات من قبل المكلفين بتطبيقها غاية في الصعوبة.

### المطلب الثالث : آثار وطرق التهرب الضريبي

#### 1. آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الدولة لتمويل نفقاتها و النهوض باقتصادها، و يشكل التهرب الضريبي عائقا أمام التنمية الاقتصادية في جميع الدول باختلاف مستوياتها الاقتصادية، حيث تعد مشكلة التهرب الضريبي إحدى مظاهر الانحلال السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي، و تترتب عنه آثار سلبية في مختلف الميادين<sup>33</sup>.

#### أولا: الآثار المالية .

<sup>31</sup> زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سبق ذكره، ص110

<sup>32</sup> بلعوجة حسينة، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية (العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها) مرجع سبق ذكره، ص 271

<sup>33</sup> يونس أحمد البطريق، اقتصاديات المالية العامة. الدار الجامعية. بيروت. 1980. ص134.

وهي أول الأعراض التي تظهر بحيث أن التهرب الجبائي يحدث نزيفا للمالية العمومية و يتسبب في خسائر معتبرة للخزينة العمومية، وهكذا فإن الدولة تستثمر أقل، كالإنفاق من أجل إنجاز الهياكل القاعدية وأمام هذا الوضع تلجأ إلى طلب المزيد من الذين لا يمكنهم التهرب وتتوقف عن تقديم الإعانات و لإعفاءات الجبائية الموجهة لدعم و ترقية الحياة الاقتصادية و الاجتماعية.

### ثانيا: الآثار الاقتصادية

تعتبر أداة للتحكم في النشاط الاقتصادي من خلال تمويل و توجيه الأنشطة الاقتصادية، ويؤدي التهرب من دفعها إلى إضعاف دور الدولة في المجال الاقتصادي، و يمكن تحليل الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي كما يلي<sup>34</sup>:

#### أ التأثير على المنافسة:

يقود التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة من دفع الضرائب أحسن وضعية من المؤسسات التي تلتزم بأداء واجباها الضريبية و خاصة عندما تكون الضرائب مرتفعة، وذلك عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب غير المتقطعة ومساهماتها في التمويل و مقوية مكانتها في السوق.

#### ب التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى جذب عناصر الإنتاج نحو الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة، حيث يقوم المكلفون باختيار النشاط بناء على اعتبارات جبائية كمعدل الضرائب الخاص بالنشاط، و طريقة التحصيل ودرجة الحساسية اتجاه التهرب الضريبي وتوفر طرق التهرب من دفع الضريبة، ومدى إمكانية الإفلات من قبضة الرقابة الجبائية، وهو ما يوجه النشاط الاقتصادي إلى وجهة قد لا تخدم سياسية الدولة في توظيفها للضريبة.

#### ج التأثير على الصناعة الوطنية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين، مما يدفعهم على زيادة إنفاقهم الاستهلاكي و زيادة إقبالهم على السلع المستوردة و الأجنبية أحيانا، والتي يسعى المشرع في الدول النامية إلى حماية الإنتاج الوطني منها وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة و التنوع، وهو ما كانت تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها، وهو ما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب عليها بما يؤثر على سير تلك المشروعات و يضعف صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.

وفي الأخير يمكن القول أن التهرب الضريبي يؤدي إلى عرقلة مشاريع الدول و الحكومات في التنمية الاقتصادية و النهوض بالبلاد.

<sup>34</sup> بشرى عبد الغاني. فعالية الرقابة الجبائية و أثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود مالية وبنوك. جامعة تلمسان. 2010-2011. ص ص 99-101.

**II. طرق التهرب الضريبي**

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط و مهارة المتهرب ،وقد أدى التفتح و التطور التكنولوجي و زيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور الطرق و الأساليب المتبعة في التهرب الضريبي، ومن أبرز هذه الطرق والأساليب المستعملة في ذلك ما يلي<sup>35</sup>:

**I. التهرب الضريبي عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية:**

و ذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر و سجلات و حسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر و السجلات الحقيقية بهدف التقليل من الإيرادات و زيادة النفقات،ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب:

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع.
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلا.
- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة.
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون.

**II. التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات:**

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

- إخفاء جزء من المخزونات و بيعها سرا في السوق الموازية.
- عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف.

**I. التهرب عن طريق استغلال القانون:**

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

- تسجيل عملية بيع أصل من الأصول على أنها هبة.
- اعتبار عمليات توزيع الأرباح على المساهمين أنها رواتب و أجور.

<sup>35</sup> سليمان عتير . مرجع سبق ذكره. ص ص79- 80.

## الخلاصة الفصل

إن العلاقة التي تجمع المكلف بالضريبة مع الإدارة الضريبية هي علاقة هامة ولا بد أن ننظر نظرة واقعية لهذه العلاقة لأن الإدارة الضريبية في تعاملها مع الموظفين والأفراد هي في حاجة ماسة إلى تحسين هذه العلاقة من أجل تسهيل مهمتها في عملية الجباية دون عناء ولا منازعة، فتسعي جاهدة إلى العمل على راحة المكلفين بالضريبة وتسهيل مهامه و تلطيف العلاقة معهم حتى يشعروا بالرضاء بدفع الضريبة دون أي انعكاسات نفسية أو اجتماعية التي تشكلت من خلال العوامل المحيطة م بحيث يجب أن نهتم بهذه العلاقة لما لها من أهمية كبيرة وتأثير في تحسين العلاقة بين الطرفين وبالتالي لها أثر على مردودية الضريبة، بحيث كلما كانت هذه العلاقة واضحة وقائمة على التوازن كلما كانت الحصيلة الضريبية كبيرة والعكس صحيح.

## الفصل الثالث

دراسة ميدانية لمركز الضرائب

لولاية مستغانم

## تمهيد

بعدما تناولنا في الجانب النظري من البحث موضوع الدراسة، كان لازما علينا أن نجسد ذلك في الواقع، إذ أنه لا يكفي أن نتكلم عن العلاقة ما بين المكلف و الإدارة الضريبية، دون أن نربط ذلك بما يحصل على أرض الواقع.

لدا تطرقنا في هذا الفصل بتقديم ميدانا للدراسة، و المتمثلة في مركز الضرائب لولاية مستغانم، وذلك عبر التعرض لنبده تاريخية، تقديم الهيكل التنظيمي، وكذا التعرف على طرق الرقابية التي تفرضها الإدارة الضريبية على المكلف الضريبي، حيث قد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- ❖ المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم
- ❖ المبحث الثاني : الدراسة الميدانية في طرق الرقابة الجبائية
- ❖ المبحث الثالث : تحليل و تفسير النتائج

## المبحث الأول : تقديم مركز الضرائب لولاية مستغانم

نظرا لأهمية التدقيق المحاسبي في مجال الرقابة الضريبية تم اختيار مركز الضرائب لولاية مستغانم و بالتحديد مكتب الأبحاث و المراجعات.

في هذا المبحث سنتعرف على تنظيم و مهام مركز الضرائب لولاية مستغانم، وذلك من خلال الإطلاع على هيكلها الإداري و التنظيمي، إضافة إلى عرض تنظيم و خصائص و المهام المخولة لمركز الضرائب .

## المطلب الأول : التعريف والدور الضريبي بمركز الضرائب لولاية مستغانم

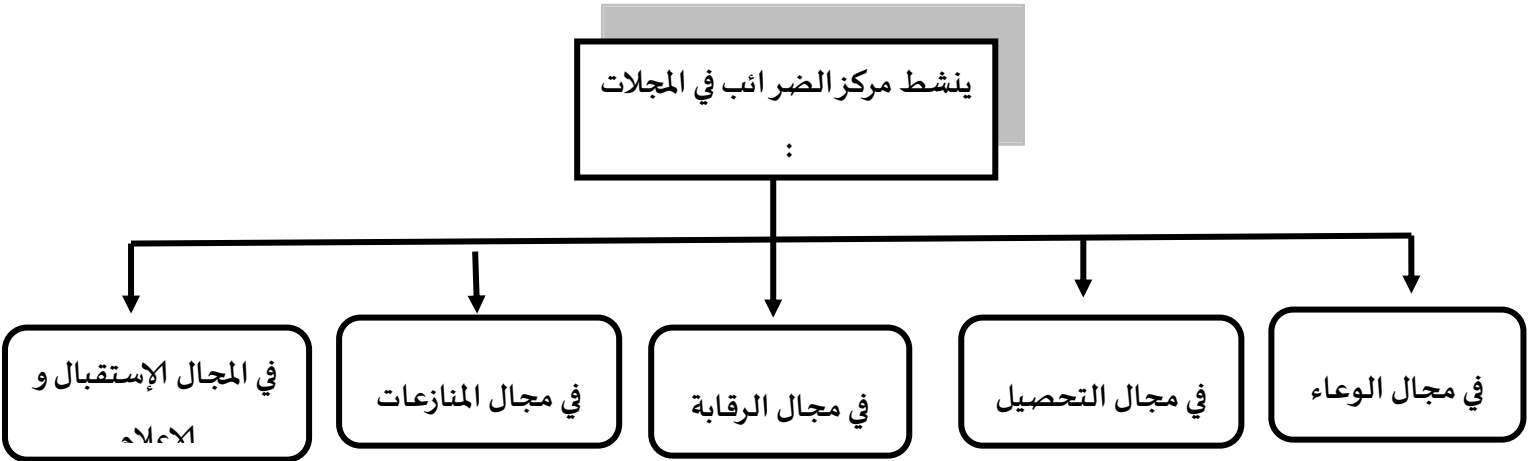
مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير و التحصيل، و المراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القباضات، و مديريات الضرائب الولائية<sup>1</sup>.

بهذا الصدد، يشر مركز الضرائب المحاور الضريبي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين بمجال اختصاصه وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي و النظام المبسط.
- المهن الحرة.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبيرات المؤسسات.

ينشط مركز الضرائب في المجالات الرئيسية الموضح في الشكل التالي :

## الشكل رقم (III-01) مهام مركز الضرائب



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات

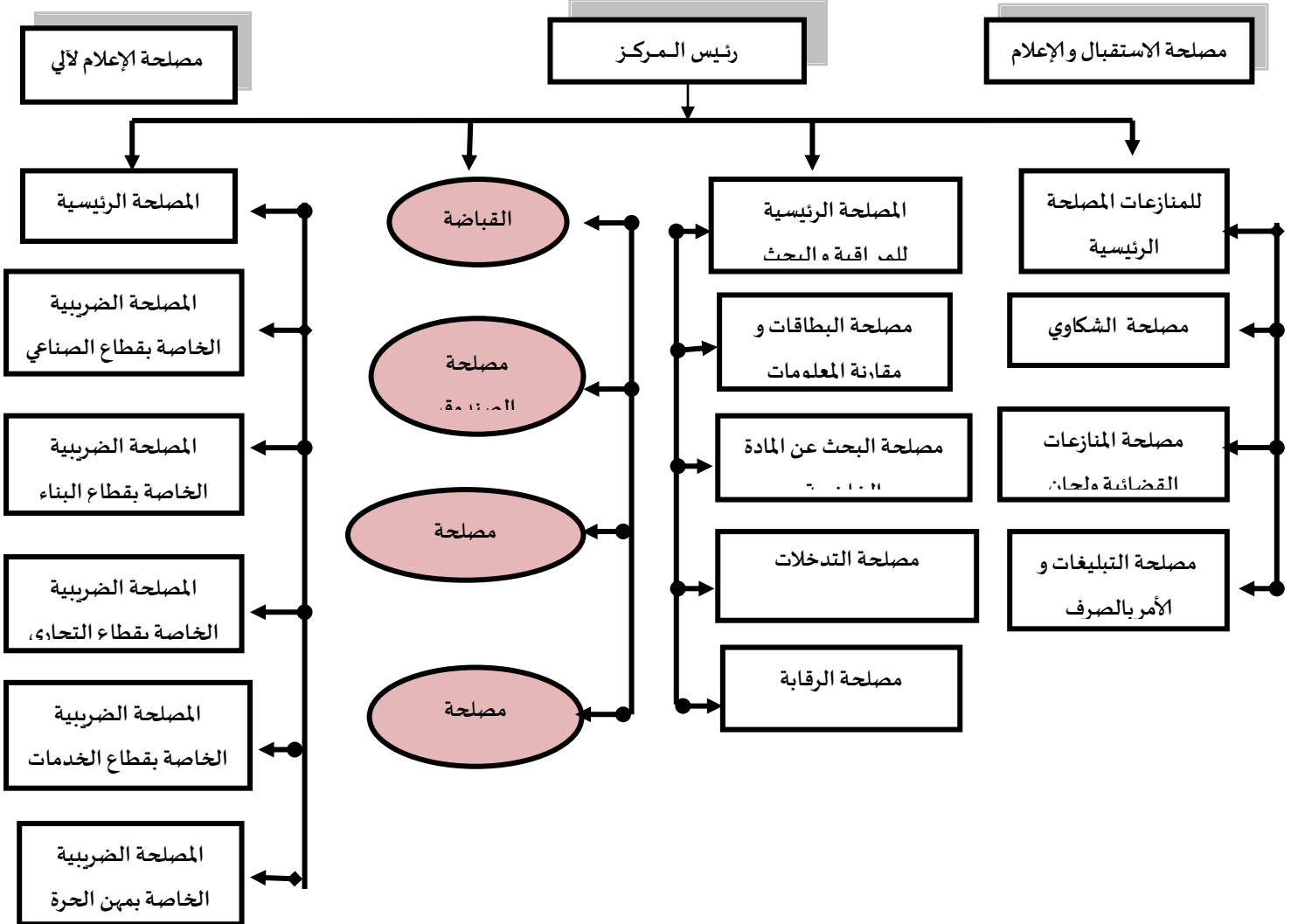
<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، 2017،

- أ. في مجال الوعاء
- يمسك و يسير الملفات الضريبية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
  - مسك و تسيير الملفات الضريبية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الإرباح الصناعية والتجارية و الإرباح الغير التجارية.
  - إصدار و معاينة و المصادقة على الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض.
- ب. في مجال التحصيل
- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصي الضرائب و الرسوم و الأتاوى.
  - التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل و تقدير الأموال النقدية.
  - ضبط الكتابات و الحسابات و مركزة تسليم القيم.
- ت. في مجال الرقابة
- البحث و تحصيل و استغلال المعلومات الضريبية و مراقبة التصريحات.
  - إعداد و انجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.
- ث. في مجال المنازعات
- دراسة و معالجة الشكاوي.
  - متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.
  - تسديد قروض الرسوم.
- ج. في مجال الاستقبال و الإعلام
- ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
  - التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء الضريبي لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل قوانينها الأساسية.
  - تنظيم و تسيير المواعيد.
  - نشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم

إن الإدارة الضريبية لها عدة هياكل مركزية و جهوية و أخرى ولائية وفق قوانين تشريعية و تنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية، و عليه سنعرض الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم.

الشكل رقم (III-02) الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات

### المبحث الثاني: الدراسة الميدانية في طرق الرقابة الضريبية

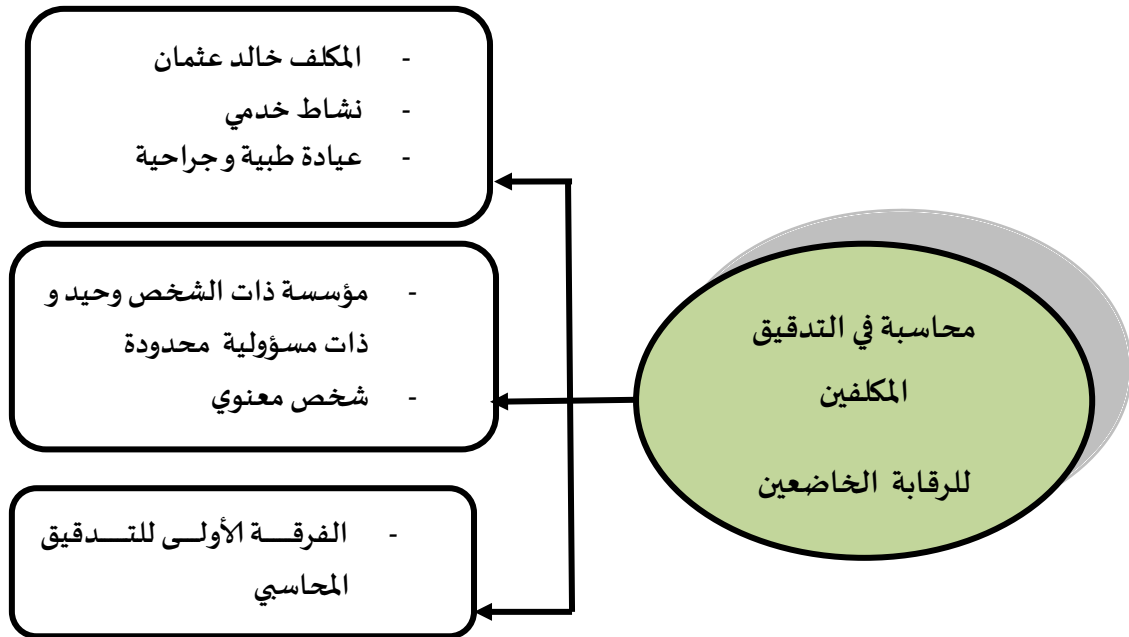
انتقلنا إلى مديرية الضرائب لولاية مستغانم و بالتحديد لمكتب الأبحاث و المراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الضريبية بقصد إجراء دراسة حالة عن موضوع البحث و هذا بغرض الإجابة على إشكالية البحث و اختبار الفرضيات الموضوعية من طرفنا، تم اختيار ملف ضريبي خاضع للرقابة الضريبية و بالأخص التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة.

#### المطلب الأول: المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، و التي تنحصر في جلب الملف الضريبي الموجود على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها و دراسته.

و الشكل التالي يوضح نموذج الدراسة الميدانية للبحث:

#### الشكل (III-03) نموذج الدراسة الميدانية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملف الضريبي للمكلف الخاضع للرقابة الضريبية.

#### 1. التعرف على الهوية الضريبية للمكلف

المكلف السيد خالد عثمان المعني بعملية التدقيق المحاسبي يمثل صاحب مؤسسة ذات شخص وحيد و ذات مسؤولية محدودة EURL رأسمالها الاجتماعي بلغ 2.616.000 دج و الكائن مقرها بولاية مستغانم، و تمارس نشاط خدمي يتمثل في عيادة طبية و جراحية، والتي تم إنشائها 2005/03/22

يخضع هذا النوع من النشاط الخدمي إلى كل من:

- الرسم على النشاط الميني TAP .
- الرسم على القيمة المضافة TAV.
- الضريبة على أرباح الشركات IBS.
- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.

في حين السنوات المعنية بالتدقيق و التي لم يمسهما التقادم هي 2015 -- 2016 - 2017 - 2018 ، والقضية منجزة من الفرقة الأولى.

### 1.1. الإجراءات التمهيدية

بعد الإطلاع على الهوية الضريبية للمكلف السيد خالد عثمان قام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية:

- إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم 09-149 الصادر بتاريخ 2019/03/17 إلى المكلف السيد خالد عثمان و مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الضريبية و تم التسليم إلى المسير شخصيا، مع إعلامه بالمدة التي يمنحها القانون و هي عشرة (10) أيام لتحضير الدفاتر و الوثائق المحاسبية اللازمة، و بإمكانه الاستعانة بوكيل من اختياره.
  - سحب الملف الضريبي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحبو هذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات و الوثائق الموجودة فيه أحسن استغلال.
  - فحص مختلف الوثائق و التصريحات التي تضمنها الملف الضريبي ، و الاطلاع على مواعيد اکتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية و لواحقها.
  - نقل مباشر لأصول و خصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة التي تعتبر استمارات تخص الإدارة الضريبية المملوءة من طرف المفتشية و التي تعتبر وثيقة تليخيصية- G50 فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية للتصريحات المقدمة.
- مرورا بالإجراءات التمهيدية أعلاه تم الحصول على الجدولين التاليين (الحالة المقارنة للميزانيات و كشف المحاسبة) و المتعلقة بالمكلف المعني بالتدقيق و التي من خلالها نستطيع معرفة مختلف حسابات الميزانية و حسابات التسير و النتائج للسنوات المعنية بالتدقيق من أجل مقارنتها لاكتشاف النقائص و التجاوزات التي يمكن أن تحدث من طرف المكلف.

## الجدول رقم (III-01) حالة مقارنة الميزانيات (الوحدة (دج)

العناصر	من 2015/01/01 إلى 2015/12/31	من 2016/01/01 إلى 2016/12/31	من 2017/01/01 إلى 2017/12/31	من 2018/01/01 إلى 2018/12/31
الأصول:				
المباني	7.285.886	7.544.829	7.464.833	7.124.015
معدات وأدوات	7.285.886	1.949.789	1.63.076	4.364.343
معدات النقل	2	2	2	2
تجهيزات أخرى	193.648	186.276	136.487	95.695
استثمارات قيد التنفيذ	0	3.866.896	3.866.896	0
المخزونات	0	0	153.136	754.872
مدينو الاستثمارات	67.500	67.500	67.500	67.500
حساب جاري للشركاء	19.748	142.675	278.796	278.796
ديون الزبائن	4.117	4.292	4.292	4.292
تسبيقات الاستغلال	816.546	1.786.095	1.630.620	1.669.139
النقديات	10.494.640	7.089.757	7.916.863	9.240.154
حساب الخصوم المدينة	14.168	14.186	14.168	14.168
<b>إجمالي الأصول</b>	<b>21.060.801</b>	<b>22.652.261</b>	<b>23.172.699</b>	<b>23.612.976</b>
الخصوم:				
راس مال الاجتماعي	2.616.000	2.616.000	2.616.000	2.616.000
احتياطات قانونية	0	271.238	271.238	271.238
احتياطات أخرى	0	1.985.825	1.985.825	1.985.825
فائض القيمة الناتج عن التنازل	0	4.375.000	4.375.000	4.375.000
فائض القيمة من إعادة التقدير	4.285.596	4.375.000	4.375.000	4.375.000
نتائج رهن التخصيص	1.282.438	0	421.772	485.558
قروض أخرى	20.000	20.000	20.000	20.000
حساب جاري للشركاء	691.574	691.574	691.574	0
ديون الموردين	77.343	64.176	346.772	557.510
ضرائب ورسوم مستحقة	193.902	1.485.346	1.480.182	1.839.513
تسبيقات بنكية	3.057.086	4.321.832	2.078.138	4.536.812
ديون استغلال أخرى	2.071.480	2.113.947	2.078.138	2.275.844
نتيجة الدورة ربح	6.756.409	921.774	63.787	364.107
<b>إجمالي الخصوم</b>	<b>21.060.801</b>	<b>22.652.261</b>	<b>23.172.669</b>	<b>23.612.976</b>

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم، سنة 2019.

الجدول رقم (III-02) كشف المحاسبة (الوحدة (دج)

من 2018/01/01 إلى 2018/12/31	من 2017/01/01 إلى 2017/12/31	من 2016/01/01 إلى 2016/12/31	من 2015/01/01 إلى 2015/12/31	
-	741.800	2.708.800	5.434.300	دائن مدين الربح الخام(دائن-مدين)(1) النسبة الخامة = الربح الخام * 100/المبيعات
-	741.800	2.708.800	3.014.329	
-	-	-	2.419.971	
-	-	-	%44.53	
-	-	-	-	القيمة المضافة دائن مدين الربح الخام(دائن-مدين) (2) النسبة الخامة = القيمة المضافة * 100/الإنتاج م
-	-	-	-	
6.1314.000	3.412.900	4.913.268	8.317.410	
6.314.000	3.421.900	4.193.268	8.225.617	
3.680.885	2.432.515	3.567.957	6.314.000	
%58.29	71.08%	%71.61	%84.39	
2633.115	989.385	1.345.311	1.288.331	
3.680.885	2.432.515	3.567.957	6.937.286	
%58.29	71.08%	%71.61	%84.39	
3.680.885	2.432.515	3.567.986	9.357.257	
-	-	-	-	نتيجة الاستغلال دائن مدين الرصيد نتيجة الإستغلال أعباء أخرى إجمالي الدائن الرصيد نتيجة الإستغلال أعباء أخرى إجمالي المدين أعباء غير قابلة للتخفيض الربح الصافي (دائن-مدين) نسبة صافية=الربح الصافي*100/رقم الأعمال
-	-	14.154	32.138	
3.680.885	2.432.515	3.582.112	9.389.395	
1.663427	1781.557	2.249.382	1.542.400	
122.855	90.611	162.061	295.508	
-	51.940	84.240	77.415	
5.160	4.122	57.015	105.053	
1.523.239	440.498	550.884	696.452	
3.314.681	2.368.728	3.103.582	2.7116.828	
3.66.204	63.787	478.530	6.672.567	
-	-	-	223.717	
366.204	63.787	478.530	6.896.284	
-	-	-	223.717	
2.097	-	56.756	130.875	
2.097	-	421.774	92.842	
2.097	-	42.601	7.353	
3.66.204	63.787	464.375	6.772.762	
5.79	1.86	6.09	49.58	

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية

مستغانم ، سنة 2019

## المطلب الثاني : المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيديّة و جمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه التي دامت حوالي أربع 04 أشهر من الفحص و التدقيق في الملف الضريبي للمكلف السيد خالد عثمان من جهة و من الدفاتر و الوثائق المحاسبية من جهة أخرى ، و التي أفرزت عدة تجاوزات نلخصها فيما يلي:

## 1. التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم 348/16 الصادر بتاريخ 2019/02/05 و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج الأولية التي تحصى عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة تعرض الأحداث كالتالي:

- بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة انتقل العون المدقق إلى مقر المكلف يثبت من حيث الشكل وخاصة بتقديم الدفاتر المحاسبية التي كانت إيجابية بمطابقتها للنصوص القانونية ، أما من حيث مضمون المحاسبة فقد تم كشف عدة نقائص و تجاوزات في كل سنوات و من أهمها نجد :

- ✓ الدفاتر الخاصة بالمرضى المقبولين لإجراء عمليات جراحية و المقدم من طرف المكلف غير مؤشر من الجهة المختصة وهذا مايفقده المصدقية .
- ✓ خطأ بعدم تصريح الإيرادات المتعلقة برقم الأعمال الخاضع للرسم القيمة المضافة بنسبة 7% .
- ✓ عدم التصريح الفعلي للإيرادات المحققة و المتعلقة بالعمليات الجراحية مع إغفال الإيواء و الإطعام الخاصة بالمرضى .
- ✓ التقليل في التصريح بالأرباح المحققة وهذا باستعمال التضخيم في الأعباء .

## ❖ بالنسبة لسنة 2015 :

- ✓ وجود مرضى أجريت لهم عمليات جراحية و غير مسجلين في السجل القانوني ويتعلق الأمر بالإتفاقية المبرمة مع موظفي التربية للولاية .
- ✓ تسجيل مشتريات قارورات الدم بمبلغ 1150.000 دج لكن حسب وصل الشراء بلغت 1.500 دج
- ✓ مشتريات مواد البناء بفاتورتين رقم 768-05 بقيمة 108.900 دج و 776-05 بقيمة 637.445 دج فتم تحميلها ضمن مواد المستهلكة دون ظهور أي تغيير في حساب المباني .

## ❖ بالنسبة لسنة 2016 :

- ✓ عدم التسجيل المحاسبي للتحويلات المالية الخاصة بالحساب البنكي و تسجيل مشتريات دون سند قانوني .
- ✓ الاستثمارات قيد التنفيذ بقيمة 3.866.896 دج تتعلق بمشروع قيد الإنجاز ، لكن وجدنا أن المكلف اقتنى تجهيزات تامة الصنع لا تحتاج الانتظار لكي ترحل إلى حساب التجهيزات الاجتماعية .

✓ الفاتورة المقدمة رقم 06-16 المتعلقة باقتناء التجهيزات الجراحية والتي لا تتطابق مع الشروط القانونية التي تحدد صيغ تحرير الفاتورة ، وهذا بوجود نقائص مهمة كالهوية الضريبية للمورد وعدم تقييدها محاسبيا .

❖ بالنسبة لسنة 2017:

✓ الاختلاف في أرصدة حساب الرسوم المسترجعة في محاسبة المكلف وفي التصريحات الشهرية 50 .G

✓ عدم التصريح ببعض الإيرادات بعملية الولادة العادية و الولادة القيصرية مع إغفال بعض العمليات الجراحية و الإيرادات المتعلقة بالإيواء و الإطعام .

❖ لسنة بالنسبة 2018 :

✓ تباين في التصريح برقم الأعمال السنوي في الميزانية و التصريحات G50 بفارق 3.092.00 دج  
✓ تقديم فاتورة شراء أدوية من صيدلية بختم و إمضاء صيدلية أخرى مع وجود نقائص في الهوية الضريبية .

و بعد كل هذه التجاوزات و الاغفالات على مستوى الكشوفات ، يرى العون المدقق برفض محاسبة المكلف طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الضريبية ، كما يتم تسوية الوضعية عن طريق إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون .

● إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم

حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة يتم إعادة تقدير رقم الأعمال عن طريق الإيرادات الصافية المحققة من نشاطات العيادة و هذا بالاعتماد على عدة مصادر كمديرية الصحة ، سجل الموالي ، تصريحات و توضيحات المكلف أو عن طريق الحوار التفاوضي بين العون المدقق و المكلف .

الجدول رقم (03-III) : إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم (الوحدة دج)

2018		2017		2016		2015		التعيين
السعر	العدد	السعر	العدد	السعر	العدد	السعر	العدد	
7.000	160	8700	178	9.400	203	9.400	330	عمليات الولادة العادية
1.200	54	1.200	154	1.200	14	1.200	19	عمليات الختان
200	50	200	233	150	180	150	180	فحص طبي عام
500	280	500	120	300	1000	300	1000	فحص طبي خاص
5.000	184	4.000	146	2.000	200	2.000	485	الإطعام للمرضى
1.000	160	1.000	178	1.000	203	1.000	330	إطعام الحوامل
3.864.000		3.358.000		6.26.368		11.785.990		العمليات الجراحية
1.350.000		-		-		-		خدمات التحاليل الطبية

رقم الأعمال محقق	16.537.790	9.120.368	5.959.400	7.628.800
------------------	------------	-----------	-----------	-----------

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم ، سنة 2019.

#### أ. تسوية الرسم على النشاط المهني

بعد تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة .

#### الجدول رقم (III-04) : تسوية الرسم على النشاط المهني (الوحدة(دج)

التعيين	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المحقق	16.537.790	9.120.386	5.959.400	7.628.800
رقم الأعمال المصرح به	13.571.710	7.622.068	4.163.700	3.222.000
فرق رقم الأعمال الخاضع	2.966.080	1.498.300	1.795.700	4.406.800
الرسم على النشاط المهني 2%	59.321	29.966	35.914	88.136
العقوبات المفروضة	8.898	2.996	3.591	13.220
مجموع الحقوق و العقوبات	68.219	32.962	39.505	101.356

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم ، سنة 2019 .

#### ب. تسوية الرسم على القيمة المضافة

حسب المادتين 1-22 و 1-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال و النشاط الممارس من طرف المكلف يخضع رقم الأعمال المتعلق بنشاط العيادات الطبية إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدلين : 9 % للفحوصات الطبية ، أما المعدل 19 % متعلق بالإيواء و الإطعام .

#### الجدول رقم (III-05) : تسوية الرسم على القيمة المضافة (الوحدة(دج)

التعيين	2015	2016	2017	2018
رقم الأرقام المحقق	16.537.790	9.120.368	5.959.400	7.628.800
رقم الأرقام المصرح به	8.317.400	4.913.257	3.421.900	3.232.000
فرق رقم الأعمال الخاضع	8.400.390	4.207.111	2.537.500	4.396.800
الرسم على قيمة المضافة	441.477	182.197	164.225	388.576
العقوبات المفروضة	110.369	27.329	24.633	97.144
مجموع الحقوق و العقوبات	551.846	209.526	188.858	485.720

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم 2019 سنة

## ت. تسوية الرسم المسترجع على المشتريات

حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد ان المكلف الحق في إسترجاع الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون، و عليه تبين وجود عدة تجاوزات من طرف المكلف ، بالنسبة لسنة 2015 الرسم المسترجع خاص بفاتورتي شراء و موادبناء ، أما الدورة 2016 الرسم المسترجع يتعلق بمشتريات غير مصرح بها الخاصة بالعتاد الطبي مع عدم وجود وثائق تثبت صحة وجود مشروع للبناء داخل العيادة .

الجدول رقم (III-06) تسوية الرسم المسترجع على المشتريات (الوحدة(دج)

التعيين	2015	2016	2017	2018
الرسم على المشتريات المعترف به	247.502	869.944	-	--
الرسم على المشتريات المصرح به	180.340	212.571	-	-
الرسم المسترجع على المشتريات	67.162	657.373	-	-
العقوبات المفروضة	10.074	164.343	-	-
مجموع الحقوق و العقوبات	77.236	821.716	-	-

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم 2019 سنة

## • تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب

تم تحديد رقم الأعمال تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بناء على رقم الأعمال المحقق و هذا بفرض معدل هامش ربح صافي وسطي يقدره العون المدقق في النشاطات الخدمية 30% وعلى هذا أساس الربح المقدر يخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات و للضريبة على دخل الإجمالي بالنسبة للأرباح الموزعة على الشركاء والتي تعتبر اقتطاع من المصدر .

## أ. تسوية الضريبة على أرباح الشركات

حسب المادة 150 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجد أن معدل الضريبة على ارباح الشركات IBS في سنة 2015 بنسبة 30 % أما السنوات الموالية بنسبة 25 %.

الجدول رقم (III-07) تسوية الضريبة على أرباح الشركات (الوحدة(دج)

التعيين	2015	2016	2017	2018
الأرباح الخاضعة للضريبة	6.772.762	2.736.110	1.787.820	2.288.640
الأرباح المصرح بها	6.772.762	464.375	63.787	366.204

1.922.436	1.724.033	2.271.735	-	فرق الأرباح الخاضعة
480.609	431.008	567.933	-	الضريبة على ارباح
120.152	107.752	141.983	-	الشركات
				العقوبات المفروضة
600.761	538.760	709.916	-	مجموع الحقوق و العقوبات

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم سنة 2019 .

#### ب. تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

بعد إقطاع الضريبة على الأرباح الشركات يعتبر الباقي موزع على الشركاء ليخضع للضريبة على الدخل الإجمالي و تقتطع من المصدر بنسبة 15 % للسنتين 2015 ، 2016 وبنسبة 10 % للسنتين 2017 ، 2018 ،

#### الجدول رقم (III-08) تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي (الوحدة:دج)

التعيين	2015	2016	2017	2018
الأرباح الموزعة والخاضعة	-	1.703802	1.293.025	1.441.827
الضريبة على الدخل الإجمالي	-	255.570	129.302	144.182
العقوبات المفروضة	-	63.892	19.395	21.627
مجموع الحقوق و العقوبات	-	319.462	148.697	165.809

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم سنة 2019 .

#### ● التقييم الأولي لتسوية الوضعية الضريبية

بناءً على إعادة تشكيل رقم الأعمال و تحديد الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب و الرسوم تم إعداد تقييم أولي عن مختلف الضرائب و الرسوم لكل سنة مدقق فيها و الملخصة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (III-09) التقييم الأولي لتسوية الوضعية الضريبية (الوحدة:دج)

التعيين	2015	2016	2017	2018	المجموع
الرسم على النشاط المهني	59.321	29.966	35.914	88.136	213.337
الرسم على القيمة المضافة	441.477	182.197	164.225	388.567	1.176.475
الرسم المسترجع على المشتريات	67.162	657.373	-	-	724.535
الضريبة على أرباح الشركات	-	567.933	431008	480.609	1.479.550
الضريبة على الدخل الإجمالي	-	255.570	129.302	144.182	529.054

4.122.951	1.101.503	760.449	1.693.039	567.960	مجموع الحقوق المطلوبة
937.398	252.143	155.371	400.543	129.341	مجموع العقوبات المفروضة
5.060.349	1353.646	915.820	2.093.582	697.301	مجموع الضرائب والرسوم

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم سنة 2019

## 2. رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي

بعد استلام التبليغ الأولي رقم 348/16 الصادر بتاريخ 2019/02/05 من طرف العون المدقق، قام المكلف بإرسال رد عن التقييم الأولي و هذا بتاريخ 2019/03/12 و المرفق ببعض الوثائق التبريرية و الذي يعبر فيه عن عدم رضاه بالتسوية الضريبية مدعما احتجاجه لبعض النقاط التالية أبرزها:

- عدم التسجيل المحاسبي لتحويلات مالية من حساب المسير إلى حساب المؤسسة يتعلق بسلفة مقدمة.
- تسجيل مشتريات دون فواتير قد تم تسويتها من طرف الصيدلية .
- قامت المؤسسة بتسديد بعض المصاريف الخاصة بالمسير لكن تم تسويتها بالحساب الجاري له .
- الإختلاف في أرصدة حساب الرسوم المسترجعة بين محاسبة المكلف و التصريحات المكتتبة G50
- تقديم فاتورة شراء أدوية من صيدلية بختم و إمضاء صيدلية أخرى يرجع إلى تنظيم الداخلي للمورد.

## 3. التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي رقم 4/ 486 الصادر بالتاريخ 2019/04/02 و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج المتوصل إليها، كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي و استغلال المعلومات المطلوبة من المتعاملين فكانت التعديلات المرتبطة بالنقاط المثارة في رد المكلف كالتالي:

- بالنسبة لفواتير مواد البناء احتفظت الفرقة المدققة باسترجاع الرسم على المشتريات لعدم تقديم وضعية أشغال تبين إنجاز أو إعادة تهيئة العيادة، إضافة إلى ذلك حساب المباني لم يطرأ عليه أي تغيير .
- فيما يخص الاستثمارات قيد التنفيذ بقيمة 3.866.896 دج استفادت المؤسسة من الرسوم على المشتريات حسب التصريحات 2016 دون تقديم فاتورة مع عدم تقديم وضعية أشغال تبين إنجاز المشروع .
- فيما يتعلق بتحديد الأرباح الخاضعة للضرائب قرر العون المدقق الاعتماد على هامش 20% بدلا من 30% المطبق سابقا .

وبعد عرض كل هذه الملاحظات و التعديلات يتم تصحيح التسوية الضريبية بناء على عدة تغييرات على مستوى رقم الأعمال الخاضع و الأرباح المستخرجة منها ، ليكن التقييم النهائي على النحو التالي :

الجدول رقم (10-III) التقييم النهائي للوضعية الضريبية (الوحدة:دج)

التعيين	2015	2016	2017	2018	المجموع
الرسم على النشاط المبي	47.289	18.670	28.126	81.840	175.925

1.010.233	352.040	132.967	134.861	390.365	الرسم على القيمة المضافة
724.535	-	-	657.373	67.162	الرسم المسترجع على المشتريات
848.390	274.150	262.555	311.685	-	الضريبة على أرباح الشركات
301.269	82.245	78.766	140.258	-	ضريبة على الدخل الإجمالي
3.060.352	790.275	502.414	1.262.847	504.816	مجموع الحقوق المطلوبة
709.287	189.384	108.086	299.424	112.393	مجموع العقوبات
3.769.639	979.695	610.500	1.562.271	617.209	مجموع الضرائب والرسوم

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم سنة 2019

### المطلب الثالث: المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة العمل المنجز للتدقيق في المحاسبة رقم 2019/02 و المتضمن كل التفاصيل و الأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية صدور الجداول الخاصة بالتسوية الضريبية لإرسالها لقابضة الضرائب من أجل تحصيلها و التقرير النهائي المتعلق بعملية التدقيق المحاسبي يتضمن التفاصيل التالية:

- تقرير التدقيق في المحاسبة رقم 02/16 الصادر بتاريخ 2019/06/22 المنجز من طرف فرقة التدقيق الأولى التابعة لمركز الضرائب لولاية مستغانم.
- عموميات عن الهوية الضريبية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الضريبية و للتدقيق المحاسبي.
- إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية مثل: الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، رد المكلف، التبليغ النهائي و العمل التلخيصي.
- إنهاء عملية التدقيق كانت بموافقة رئيس فرقة التدقيق و نائب المدير المكلف بالرقابة الضريبية على حسن إجراء عملية التدقيق و عدم خرقها لأية تجاوزات من طرف العون المدقق .
- النظام المحاسبي يعالج باستعمال الإعلام الآلي، مع وجود كل دفاتر المحاسبية و السجلات المساعدة .
- معلومات مهمة مستخرجة من الملف الضريبي و تخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المفتشية، تم رفض محاسبة المكلف من حيث المضمون بسبب افتقارها لمصادقية و صحة التسجيلات المحاسبية .
- الأرباح الخاضعة للضريبة تمت بتطبيق هامش ربح صافي بنسبة 30% ثم عدل ليصبح 20%.
- معدل الرسم على القيمة المضافة 9% للعمليات الجراحية و معدل 19% لإيرادات الإيواء .
- تسوية الرسوم المسترجعة على المشتريات و المتعلقة بالدورتين 2015 و 2016 بقيمة 724.535 .
- تمت أبحاث خارجية و ميدانية لمختلف المتعاملين، كالبنوك، مديرية الصحة، مصالح الحالة المدنية .
- رقم الأعمال المدقق فيه بلغ في التقييم الأولي 39.246.358 دج، التقييم النهائي 37.375.758 دج.
- النتائج المتوصل مدونة في الورد الفردي المسلم نسخة منه لقابض الضرائب من أجل التحصيل

## المبحث الثالث : تحليل و تفسير النتائج

بعد عرض الدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة حالة تطبيقية لنشاط خدمي عيادة طبية وجراحية التي تم اختيارها من مجموع الملفات الضريبية الموجودة في مركز الضرائب لولاية مستغانم ، و التي تم من خلالها التوصل إلى أهم النتائج التي سنستعرضها وفقا للفرضيات المتبناة من طرفنا حسب الدراسة التطبيقية:

## المطلب الأول : التحكم في أدوات التدقيق في إطار الرقابة الضريبية

## 1. دور دليل المدقق في إطار الرقابة الضريبية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إتباع الأعوان المدققين لخطوات و إجراءات عملية التدقيق وفقا لدليل المدقق في المحاسبة و هذا تفاديا لوقوع أي خطأ ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن إرسال و تبليغ الإشعارات سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع إشعار بالتسليم ، و هذا ما لمسناه في الدراسة التطبيقية للبحث :
- ✓ تسليم الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الضريبية و هذا من أجل التهيئة و التحضير لهذه العملية في آجال قانونية حددت ب (10) أيام.
- ✓ تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني و المعبر عن نتائج التقييم الأولي و للمكلف الحق في الرد عليها بتوضيحات و تبريرات في آجال حددها القانون بأربعين (40) يوما.
- بعد انقضاء مدة 40 يوما من استلام الإشعار بالتبليغ النهائي ، و لم ترد المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة ارتأت بحفظ التقويم الأولي كالتالي ، و أن عدم الرد يعتبر قبول ضمني للمكلف بالضريبة.
- تم التبليغ النهائي عن عملية التدقيق في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الضريبية للمكلف المعني.
- قيام العون المدقق بالتحقق من الهوية الضريبية للمكلف الخاضع للرقابة الضريبية لتحديد مختلف الضرائب و الرسوم التي تعتبر محل التدقيق وفقا لطبيعة النشاط الممارس و الشكل القانوني للمكلف :
- ✓ دراسة حالة التطبيقية ، المكلف خالد عثمان يمثل صاحب مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة EURL تمارس نشاط خدمي يتمثل في عيادة طبية و جراحية وتخضع إلى الضرائب و الرسوم التالية : الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TAV، الضريبة على أرباح الشركات IBS و الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلق بالأرباح الموزعة على الشركاء IRG.
- الحرص على تطبيق حق الإطلاع و المعاينة ساعدت الأعوان المدققين على كشف الأخطاء و التجاوزات التي ارتكبتها المكلف بالضريبة عن قصد أو دون قصد ، و طلب معلومات عديدة من كل الأطراف.

## 2. تعيين القوانين الضريبية في إطار الرقابة الضريبية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الإطلاع الدائم على القوانين الضريبية و خاصة منها قانون الإجراءات الضريبية مع كل المستجدات المتعلقة
- بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو كل المراسلات و التعليمات الصادرة من طرف مركز الضرائب و خاصة ما يتعلق منها بمكتب الأبحاث و المراجعات، توصلنا إلى ما يلي:
- ✓ حسب المادتين 1-22 و 1-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال و حسب النشاط الخدمي الممارس من طرف المكلف يخضع رقم الأعمال إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدلين 9% الفحوصات الطبية و العمليات الجراحية، ومعدل 19% متعلق بخدمات الإيواء .
- ✓ حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن للمكلف الحق في استرجاع الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون، وعليه تمت التسوية الضريبية فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة المسترجع من المشتريات بسبب كشف مناورات تدليسية.
- ✓ تم تحديد معدل هامش الربح الصافي بعد تعديله 20% من رقم الأعمال، وتخضع هذه الأرباح للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 30% للدورة 2015 أما السنوات الموالية تخضع لمعدل 25%، في حين الأرباح الموزعة على الشركاء تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي واقتطاع من المصدر بمعدل نسبي 15% للسنتين 2015 و 2016 ومعدل نسبي 10% للسنتين 2017 و 2018.
- طبقاً لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الضريبية، ثم قبول محاسبة المكلف شكلاً وكانت مستوفية الشروط القانونية، إلا أن مضمونها تم رفضه بسبب وجود عدة تناقضات وتجاوزات في المعالجة المحاسبية والتي مست المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مما تفقدها المصادقية المطلوبة.
- 3. المبادئ المحاسبية في إطار الرقابة الضريبية
- بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية :
- هناك عدة مبادئ و فروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها و هذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء و التجاوزات، أما النتائج المتوصل إليها والتي تعتبر تجاوزات محاسبية تم كشفها من خلال الدراسة التطبيقية .
- لوحظ في الدراسة الميدانية بعض الحسابات لم تحترم مبدأ الإسناد السليم من جهة ، كما تم تحميل الدورة بأعباء متعلقة بدورتين، وهذا دون الالتزام بمبدأ الاستقلالية الدورات المحاسبية، أما حساب حصص الإهلاكات المعاد تقييمها تعتبر حصص تكميلية للسنوات الماضية التي حملت على الدورة الواحدة، وهذا يعتبر كذلك خلل في المبدأ المحاسبي و تضخيم لأعباء بهدف تقليل من الأرباح .

## المطلب الثاني: فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الضريبية

## 1. فحص الدفاتر المحاسبية في إطار الرقابة الضريبية

بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة قام الأعوان المدققين بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و هذا بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية القانونية و مدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وعليه تم التوصل إلى أنه تم قبول محاسبة المكلف من حيث الشكل وكانت مستوفية للشروط القانونية .

## 2. فحص الوثائق الختامية في إطار الرقابة الضريبية

قام الأعوان المدققين في الدراسة الميدانية بفحص الوثائق الختامية المتمثلة في الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج ، و التي على أساس تلك الوثائق تم نقلهم على استثمارات خاصة بالإدارة الضريبية والتي تعتبر قاعدة بيانات أساسية لتحديد التجاوزات و الأخطاء التي يمكن حدوثها عن طريق المقارنة بين السنوات المدقق فيها ( 2015 - 2016 - 2017 - 2018 ).

## 3. فحص الوثائق الإثباتية في إطار الرقابة الضريبية

لوحظ في دراسة الحالة الميدانية أن فحص المحاسبة من حيث الشكل رغم قبول البعض منها إلا أنها تفتقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة منها فواتير البيع و الشراء التي لم تحترم الشروط القانونية المحددة لكيفية تحرير فاتورة رسمية ، و من خلال الدراسة الميدانية لوحظ غياب فاتورة تقديم الخدمة نظرا لطبيعة المتعاملين لا يكتسبون صفة التاجر ، وعليه تم إعادة تقدير رقم الأعمال عن طريق الحصول على معلومات من مصادر مختلفة تثبت حقيقة الإيرادات ، كما لوحظ وجود فواتير شراء يشوبها الغموض ، كالفاتورة المتعلقة باقتناء عتاد طبي بقيمة 3.866.896 دج خارج الرسم التي تعتبر ضمن القائمة الخاصة بالأرباح مع غياب إثباتات مبررة حول ديون الموردین و القروض الأخرى بمبالغ جد معتبرة .

## المطلب الثالث : فحص محاسبة المكلف من حيث المضمون في إطار الرقابة الضريبية

بعد قيام فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و التي على إثرها تم قبول محاسبة المكلف إلا أن مضمونها تم تصحيحه بسبب أنها تفتقد للمصداقية مع افتقارها للإثباتات اللازمة كالفواتير مع وجود تجاوزات في المعالجة المحاسبية لعدة حسابات و التي لم تحترم المبادئ المحاسبية ، و عليه تم إجراء تسوية الوضعية الضريبية للمكلف بالضريبة بناء على إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع استخراج الأرباح لتأسيس القاعدة المنشئة للضريبة طبقا لأحكام المادة 44 من قانون الإجراءات الضريبية.

## 1. رقم الأعمال الخدمي في إطار الرقابة الضريبية

عند إعادة تقدير رقم أعمال النشاط الخدمي للمكلف كانت النتائج كالتالي:

تم إعادة تقدير رقم الأعمال بعد رفض محاسبة المكلف على أساس الإيرادات الصافية المحققة من نشاطات العيادة المختلفة بأسعار حددها المكلف حسب تصريحاته ، كما تم معاينة تناقض واضح بين رقم الأعمال المصرح به و رقم الأعمال المقدر مما يفسر مدى مبالغة المكلف في القيام بالتجاوزات ، فكانت نتائج رقم الأعمال خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (III-11) نتائج رقم الأعمال الخاضع للرسوم الوحدة(دج)

السنوات المدقق فيها	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال الخاضع	15.936.190	8.555.568	5.570.000	7.314.000
رقم الأعمال المصرح	13.571.710	7.622.068	4.163.700	3.222.0000
فرق رقم الأعمال الخاضع	2.364.480	933.500	1.406.300	4.092.000

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم سنة 2019

- يتم تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب المباشرة وهذا حسب سلطته التقديرية و إطلاع على الوضعية المكلف باستخدام هامش الربح وسطي بنسبة 30 تم تعديله في التقييم النهائي ليصبح بنسبة 20 وهذا مراعاة الخدمات الإنسانية ، علما أن هذه الأرباح المحققة لكل دورة تخضع للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 30 للدورة 2015 و 25 للسنوات الموالية ، أما الأرباح الموزعة على الشركاء تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي ، وهذا لكون ملف شخص معنوي ، فكانت نتائج الأرباح الخاضعة خلال السنوات المدقق فيها ملخصة في الجدول التالي :

الجدول رقم (III-12) نتائج الأرباح الخاضعة للضرائب الوحدة(دج)

السنوات المدقق فيها	2015	2016	2017	2018
الأرباح الخاضعة للضرائب	6.772.762	1.711.110	1.114.000	1.462.800
الأرباح المصرح بها	6.772.762	464.370	63.780	366.200
فرق الأرباح الخاضعة	-	1.246.740	1.050.220	1.096.600

المصدر: ملف التدقيق في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مديرية الضرائب لولاية مستغانم سنة 2019

## الخاتمة العامة :

تعتبر الجباية العامة موردا هاما لتمويل نفقات الدولة خاصة في الفترات الأخيرة بعد انخفاض الإيرادات البترولية , و بدخول الجزائر في اقتصاد السوق أصبح من الضروري أن يتفاعل النظام الضريبي مع متطلبات السوق الحر و العولمة الاقتصادية خاصة بعد أن إتضح أن الموارد النفطية و الجمركية تنسم بعدم الاستقرار فلا بد من التحكم الأمثل في الجباية العادية , حيث تعتبر الأساس الذي ترتكز عليه البلدان المصنعة في تحقيق و توجيه برامجها الإنمائية إذ يمكن اعتبار هذا النوع من الجباية الأداة الناجعة في يد الدولة لاحتواء بعض الظواهر الاقتصادية , لتشجيع بعض النشاطات أو الحد من البعض الآخر , فالدولة الجزائرية تفكر جليا في البحث عن الموارد المالية الضرورية لتغطية النفقات العامة و ذلك خارج مجال المحروقات ولتحقيق ذلك لابد عليها أن تفكر في النهوض بالقطاعات الأخرى و جلب الاستثمارات سواء كانت محلية أو دولية بهدف تحقيق إيرادات ضريبية معتبرة حتى توفير مناصب شغل يوفر لها مداخيل جبائية هامة و اتخاذ آليات فعالة لتحصيلها و للتوفيق في تحصيل هذه المبالغ تعتمد الدولة على نظام جبائي فعال و يتضاعف نجاح هذه العملية كلما كانت درجة الوعي لدى المكلفين عالية من جهة و مدى فعالية النظام الجبائي من قوانين و إمكانيات من جهة أخرى و هنا يكمن النقص الكبير بالرغم من إصلاحات فلا يوجد تغيير محسوس يذكر و هنا يكمن الإشكال و جوهر نجاح العمليات التحصيلية .

الخاتمة العامة

من خلال دراستنا لموضوع أثر العلاقة ما بين المكلفين بالضريبة و إدارة الضرائب على مردودية الضريبة، يمكن القول بأنه تحتل الضرائب مكانة متميزة و أهي كبيرة في التشريعات المالية لمالها من نتائج إيجابية لا يستهان بها في دعم الخزينة العمومية باعتبارها إحدى الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية للدولة بالإضافة إلى ما تحققه من أهداف في مختلف المجالات، كما وتعتبر الضرائب في كثير من دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة لتحقيق تنمية شاملة في مختلف الأصعدة و المجالات.

و انطلاقا من تلك الأهمية تسعى الإدارة الضريبية في كونها الأداة التي ترتكز عليها الدولة في تطبيق إحدى أهم السياسات المالية للدولة على تحقيق الأهداف التي تؤمن للمواطن عيشا كريما في ظل نظام سليم، ذلك أن حياة المواطن الإيجابية تحقق بنجاح الدولة في تطبيق السياسات الاقتصادية فقد أوكلت مهمة إدارة الضرائب على تحصيل الإيرادات المالية عن طريق الضرائب و تعزيز تجاوب المكلفين في العملية الضريبية و منع التهرب الضريبي وذلك من أجل ضمان أكبر للحصيلة الضريبية فالمشرع أعطى أهمية بالغة للتحصيل الضريبي، حيث نجد أغلبية الدول تعمل على جمع كل أموالها لدى الغير، ومن هنا يمكن القول بأن التحصيل الضريبي مجموعة الإجراءات التي تهدف من ورائها الدولة لنقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى إدارة الضرائب و التي بدورها تتكفل بنقله إلى خزينة العمومية.

أما بخصوص العلاقة الضريبية، تقف على حجم المجهودات المبذولة من طرف الدولة في محاولة تحسين العلاقة بين الطرفين و تغيير تلك النظرة السيئة إلى الضريبة فإنه يمكن القول إنه لا يمكن حجب حقيقة الصراع الذي يطبع العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف ويرجع هذا الصراع إلى عدة أسباب منها ما يتعلق بالقانون بحد ذاته و منها ما يعود إلى عقلية المواطن الذي ترفض أي التزام من الدولة، بحيث أنه يشعر بأن أموال الضرائب التي يتم تحصيلها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة.

و الواقع أن هذه الوضعية طرحت على الساحة عدة تساؤلات حول الحلول الواجب اتخاذها لتحقيق بيئة ضريبية مناسبة تمكن من تحسين العلاقة ما بين المكلف و إدارة الضرائب، لذلك يجب إعلام المكلف بكافة حقوقه والتزاماته الضريبية. وإطلاعهم على فائدة الوفاء بالتزاماته الضريبية، وإطلاعهم على كيفية صرف المداخل.

فضرورة التركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة لها أهمية بالغة في مكافحة التهرب من دفع لضريبة و ذلك من خلال الأيام الدراسية و الحملات التحسيسية على مستوى كل البلديات ووسائل الإعلام المختلفة بالإضافة إلى عدم إغفال فكرة تكريس الوعي الجبائي لماله من دول إقناع المكلف بشرعية المقرر الجبائي وكذا وقوف المشرع على العيوب و الثغرات الموجودة في النصوص الجبائية والتي تفرزها الممارسة و التطبيق وفي هذا السياق باشرت الجزائر بحملة من الإصلاحات لنظامها الجبائي و يمكن القول أن الثورة المعلوماتية الهائلة

التي حدثت في العالم أدت إلى ظهور مصطلح جديد يكمن في الإدارة الالكترونية و التي ساهمت بشكل كبير في زيادة مردودية الخزينة العمومية.

نتائج اختبار الفرضيات:

إن الحكم على صحة الفرضيات أو عدمها يتضح من خلال ما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى: ومن الدراسة تبين لنا أن العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية غير متأزمة و في تحسن ملحوظ وهذا ما ينفي الفرضية الأولى أما الفرضية الثانية "إن تطور أنظمة الإدارة الضريبية و تحسينها، يؤثر إيجابا على سلوك المكلف اتجاه الإدارة الضريبية و الضريبة" هذه الفرضية صحيحة وقمنا بتأكيد صحتها من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها، وخلصنا من خلالها أن النظام الدفع و التصريح الجديد الذي جاءت به مديرية الضرائب أدى إلى زيادة المردودية الضريبية و لو بنسب قليلة و ينتظر منه مستقبلا نتائج جيدة في مجال التحصيل الضريبي.

تم التوصل من خلال هذا البحث إلى النتائج الموالية:

- الضريبة هي أهم مورد مالي تستخدمه الدولة في تغطية نفقادات المتزايدة من أجل تحقيق أغراضها السياسية والاقتصادية والاجتماعية و الثقافية... الخ.
- العلاقة الحسنة بين المكلف و الإدارة الضريبية تزيد من المردودية و العلاقة السيئة تنقص المردودية.
- عدم اقتناع المكلف بوجود عدالة ضريبية ووجود منافع اجتماعية تنجز عن تسديدهم للضرائب، هذا الإحساس جعله يجتهد في تفادي دفع الضريبة و بالتالي نقص المردودية
- إن نظرة المكلف بالضريبة ماهو إلا انعكاس للعوامل والسياسات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والإدارية المنتهجة من طرف الدولة.
- عصرنة النظام الجبائي يدعم التواصل بين الإدارة الجبائية و المكلفين.

أما بخصوص توصيات البحث يمكن اقتراح ما يلي:

- نشر الوعي الضريبي باستعمال عدة طرق كالصحافة، إقامة مكاتب الإرشاد الضريبي و كذلك تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي و مستجداته، و تبسيط الإجراءات و تسهيلها تحفيزا للدفع في الوقت المناسب.
- ترقية الحوار بين الإدارة و المكلف لتحسين العلاقة بينهما.
- تجسيد العدالة الضريبية في الواقع.
- تعميم الإدارة الالكترونية للنظام الجبائي فيما يخص الدفع عن بعد، فمند الإرساء القانوني لهذا النظام لا يزال يقتصر على مديرية كبريات المؤسسات و بعض المديريات فقط في انتظار تعميمه على باقي المكلفين بالضريبة

# قائمة المراجع

## المراجع باللغة العربية

## ❖ الكتب

- نشأت إدوارد ناشد، كتاب ربط الضريبة على الدخل و أثره في العلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، دط القاهرة، 2008
- عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار جامعة المصرية، مصر ، 1974
- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان ، 2003
- ميثم لعيبي إسماعيل، المالية العامة مقايضات الكفاءة و العدالة (مدخل النظرية الجزئية)، مكتب الهاشمي للكتاب الجامعي ، المملكة الأردنية الهاشمية، رقم الإيداع لدي دائرة المكتبة الوطنية، العراق- بغداد- المستنصرية، 2016م، الطبعة الأولى
- يونس أحمد البطريق. اقتصاديات المالية العامة. الدار الجامعية. بيروت. 1980.
- خالد شحاد الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الأردن
- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2007
- أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011

## ❖ الرسائل الجامعية

- بلعوجة حسينة، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر، أطروحة نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، ص 2016-2017
- عباس ناصر سعدون، تعزيز الثقة بين المكلف و الإدارة الضريبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة القادسية، 2016
- محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم تخصص علوم اقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015
- مبروكة حجار، محاضرات في القانون الجبائي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018
- خلاف علاء الدين، إجراءات التحصيل الضرائب المباشرة و منازعاتها، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 08 ماي، 1945قالمة، 2016

- غيت مسيكة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2016
- اوفاة ليندة، اثر الضرائب و الرسوم على الوضعية المالية للمؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2017
- خلف حسناء، منازعات التحصيل الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد، وهران، 2016
- حساوي سليمة، يحي حنان، الآليات القانونية للتحصيل الجبري للضريبة في ظل قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلف، 2017
- محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية(دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، 2010-2009
- مليكاوي مولود، الإنفاق الضريبي في الجزائر بين آفاق التحريض الإستثماري و تحديات التهرب الضريبي من فترة، 1992-2008 مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2009
- طارق حمدي حمدان أبو سنيينة، العوامل المؤثرة في التهرب و التجنب الضريبي و علاقتها بالشكل القانوني لمكتب التدقيق و المحاسبة و الشكل القانوني للشركة الصناعية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الادارية و المالية، جامعة الشرق الاوسط، 2008
- زياد أحمد علي عرياسي، العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين، 2008
- بشرى عبد الغاني.فعالية الرقابة الجبائية و آثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009.مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود مالية وبنوك.جامعة تلمسان.2010- 2011
- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، كلية الحقوق
- بلهوشات حمزة، ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر-بسكرة
- حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية، مذكرة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين، 2008

- مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الادارة الضريبية، دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني، اطروحة لنيل درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006

#### ❖ المجالات

- سليمان الفندي، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مجلة جامعة البعث، الد 39 العدد، 44 جامعة دمشق، 2017
- عادل فليح العلي، حمدي سليمان القبيلات، المبادئ القانونية لحقوق المكلف بالضريبة في القانون الأردني و المصري، مجلة جامعة تكريت للحقوق السنة الثانية، المجلد 2 الجزء، 2 كانون الأول 2017
- علي هادي عطية مطر الهلالي، مدي ذاتية الاتبات في المنازعات الضريبية، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، 2011
- أحمد صالح حسن، حسام حميد سلطان، الإعلان و انعكاساته على زيادة الوعي الضريبي، مجلة الدنانير، الطبعة العاشرة، العراق 2017
- سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و تأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الأقتصادي الخليجي العدد 19 سنة 2011
- محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية و ضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة

تهدف هذه الدراسة إلى كشف عن الرابط القائم بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية و أثره على مردودية الضريبية، و الذي يمثل بدوره الدولة، هذه العلاقة الضريبية لم تتمتع بسمعة حسنة على مر العصور في معظم المجتمعات وهذا بسبب تأثير المكلف بالضريبة التي تفرضها عليه الإدارة الضريبية، حيث ينظر دوما أنها إدارة تحبي أمواله بطرق تعسفية دون حصوله على أي مقابل، مما يولد لديه رد فعل متمثل في سلوك إيجابي (الالتزام) أو سلبي (التهرب) تجاهها، حيث أن هذا السلوك تتحكم فيه عدة عوامل طبيعية مختلفة.

من خلال بحثنا حاولنا تشخيص أهم المفاهيم الأساسية حول الضريبة و المكلف و الإدارة الضريبية و أهم العوامل التي من شأنها تأثير على نظرة المكلف و سلوكه اتجاه الإدارة الضريبية.

**الكلمات المفتاحية:** العلاقة الضريبية، المكلف بالضريبة، إدارة الضرائب، التهرب

### Abstract

Cette étude vise à révéler le lien entre le contribuable et l'administration fiscale et son impact sur la déclaration d'impôt, qui à son tour représente l'État. Où on voit toujours que c'est une administration qui aime son argent de manière arbitraire sans rien obtenir en retour, qui génère une réaction représentée par un comportement positif (engagement) ou négatif (évasion) à son égard, car ce comportement est contrôlé par plusieurs facteurs naturels différents.

Grâce à nos recherches, nous avons essayé de diagnostiquer les concepts de base les plus importants concernant la fiscalité, le contribuable et l'administration fiscale, et les facteurs les plus importants qui affecteraient la vision et le comportement du contribuable envers l'administration fiscale.

**Mots-clés :** relation fiscale, contribuable, administration fiscale, fraude