الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة.

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي.

الشعبة : مالية و محاسبة. **التخصص :** تدقيق ومراقبة التسير

دراسة قواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر.

مقدمة من طرف الطالب
حدوش إبراهيم

تحت إشراف الأستاذ:
مخالدي يحي.

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	ازمور رشيد	استاذ مساعد "أ"	مستغانم
مقررا	ميخالدي يحيى	استاذ مساعد "أ"	مستغانم
مناقشا	الشارف بن عطية	استاذ مساعد "أ"	مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2017.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية في الجزائر.

تمهيد:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي .كما أنها تكتسي أهمية بالغة كون أن النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحياً، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالتصريح بمداخليه من تلقاء نفسه.

لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات لازمة لأنها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة بالنظر للأخطاء المرتكبة في إعدادها سواء عن حسن أو سوء نية بغية التملص من دفع الضريبة.

المبحث الأول:عرض الرقابة الجبائية.

المطلب الأول:ماهية الرقابة الجبائية.

للرقابة الجبائية صيغتها العامة و مفهومها الخاص كباقي النظم المتعارف عليها ، فهي تعتبر أداة فعالة في المحافظة على حقوق الخزينة و الحد من التهرب الضريبي.

أولا: مفهوم الرقابة الجبائية.

عرفها(الدكتور عبد المنعم فوزي) على أنها " : فحص التصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة و الخاضعين لها سواء كانوا ذوي شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام و الاستفسار و الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها ، أو يكتفي فقط بدراسة و مراجعة التصريحات [1].

بل عليه أن يقوم بمقارنة ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى بالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما و كذا النظر في الوضعية المالية للمكلف" فالرقابة الجبائية هي مجموعة من الإجراءات و العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات و المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهريب الضريبي.

ثانيا : أهداف الرقابة الجبائية.

يمكن تلخيص أهداف الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الجبائي في النقاط التالية:

1- الهدف القانوني : ويتمثل في التأكد من مدي مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والحرص على سالمتها من خلال التركيز على مبدأ المحاسبة لمعاقبتهم عن أي انحرافات أو مخالفات للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية[1] .

2 - الهدف الإداري : إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما من خلال تقديم المعلومات التي تساهم بشكل كبير في زيادة فعالية الأداء ، و يمكن تحديده في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه للنقائص الموجودة في التشريعات المعمول بها.
- كذلك تساعد في تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء الإدارة الجبائية في معرفة و الإلمام بأسبابها وتقييم أثارها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة مختلف المشاكل.

[1] عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص46.

- المساهمة في إعداد الإحصائيات كحجم التهرب الضريبي وقيمة المبالغ المسترجعة.

3 - الهدف الاجتماعي : ويتمثل في النقاط التالية:

- الكشف عن انحرافات المكلفين بمختلف صورها كتقديم تصريحات مغلوطة أو التقصير في أداء وتحمل الواجبات الجبائية.

- تحقيق العدالة بين المكلفين من خلال وقوفهم على قدام المساواة أمام الضريبة حسب المادة 6 من الدستور الجزائري.

4 - **الهدف المالي و الاقتصادي** : حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة و حمايتها بأي شكل من الأشكال ، وهذا لضمان دخول إرادات أكبر للخزينة العمومية و زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام(حماية أموال الخزينة) .

ثالثا: مظاهر الرقابة الجبائية

يمكن إبراز مظاهر الرقابة الجبائية من خلال ثالثة نقاط أساسية هي:

المظهر القانوني،الاجتماعي و الإنساني ، وذلك كالأتي:

- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء هي مفهوم قانوني بحيث تعتبر السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص ، السهو ، الإغفالات و الأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة لمجابهة التهرب الضريبي مع مراعاة الحقوق الفردية للأشخاص التي يحميها الدستور ذاته ، وبما أن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح فمن الضروري أن تكون الرقابة فعالة و إجبارية و لكنها أيضا مقيدة بضمانات سواءً بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارسة عليهم (دليل الخاضع لعملية التحقيق) .

- الرقابة الجبائية هي نتاج مجتمع ، فمن الصعب قياس التهرب الضريبي الذي يستدعي عدم الخلط بين مفهومي الغش و التجنب الضريبي ، وقد ركزت الإدارة الضريبية على الأشخاص الذين يستخدمون الطرق الغير القانونية للتملص من دفع الضرائب[1].

تكتسي الرقابة الجبائية بعدا إنسانياً لا يجب إهماله ، فبالرغم من المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب.

فإن ما يجب الإشارة إليه هو أن الرقابة الجبائية تقتصر على عدد ضئيل من المكلفين ، إضافة إلى أن المكلف محل الرقابة لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي يجري عليه ، فأغلب تظلمات المكلفين تتركز على القلق و الإرباك الذي يصيبهم اتجاه الإدارة الجبائية إضافةً إلى الشكوك و الشبهات التي تحوم حولها.

و كذا إحساسهم بالضعف اتجاه هذه الإدارة ، فالمكلف لا يجب أن يشعر بالتعسف و الضعف لأنه يملك حقوقا قبالة الإدارة الجبائية، وهذا في كل مرحلة الرقابة سواء أثناء سير العمليات والإجراءات أو عندما يتم التوصل إلى نتائج الرقابة الجبائية.

[1] محمود حسين الوادي ، زكريّاء أحمد عزّام ، الماليّة العامّة والنّظام المالي في الإسلام ، دار المسيرة للنّشر عمّان،الأردن ،2000، ص166.

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية .

و نظرا للعدد المتزايد من التصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين والخاضعين للرقابة الجبائية ،تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية و هي :

-الرقابة الداخلية .

-الرقابة الخارجية.

1- الرقابة الداخلية: و يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب, بناءا على الوثائق التي فبحوزتهم ، و مفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا و لأهداف مسطرة مسبقا ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

1. 1.الرقابة الشكلية:تبدأ الرقابة الشكلية مند استلام المصالح المعنية للتصريحات المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين ، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية ، و تتم مراقبتها بطريقة منتظمة و غير انتقائية، و ذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوية الأخطاء إن وجدت، و تتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و (G50.A) و تلك المذكورة في التصريح السنوي, ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط و بطاقات المعلومات و قوائم العملاء التي تمتلكها ، و تهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات ، و تسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد.

2.1. الرقابة على الوثائق : بخلاف الرقابة الشكلية ،فإن الرقابة على الوثائق انتقائية و غير منتظمة ، و هذا الانتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية ، و إنما يكون على مجمل التصريحات المهنية ، و ذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام و المبالغ المصرح بها ،و تتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبة و تلاؤمها و تجانسها مع المداخيل المصرح بها ،و الوثائق و المعلومات التي في حوزة المصلحة ، و التي يتم استكمالها في حال النقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين.

2. الرقابة الخارجية:

ويقصد بها الرقابة التي تتطلب إجراء و معاينات خارج المكتب, و يتم هذا النوع من الرقابة دائما وفق برمجة سنوية و تكتسي شكلين هما[1]:

1.2 .مراقبة المحاسبة:

نصت المادة 20.1 من قانون الإجراءات الجبائية ، على أنها مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة و الوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة أو للشركة و مواجهتها بالتصريحات المكتتبة و كشوفات الربط الخارجية و بطاقات المعلومات إن وجدت ، و كذا المعاينات الميدانية التي يجريها المحقق ، و هذه الرقابة يمكن أن تكون عامة تركز على مجمل الضرائب و الرسوم أو خاصة بالتركيز على ضريبة أو رسم معين.

[1] المادة22 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

2.2 .المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية:

ونصت عليه المادة 21ـ1 من قانون الإجراءات الجبائية و هي مجمل عمليات البحث و التفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخيل المصرح بها من قبل المكلف مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات و معلومات عنه ، و تتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع إلى[1] :

- مراقبة المحاسبة فيما يخص نشاطه المهني.
- و مراقبة معمقة بصفته شخص طبيعي.

المطلب الثالث: الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية.

يوجد سببا رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين و هما كالتالي:

1. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة النظام التصريحي لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة و ضمان مصداقيتها ، بالإضافة إلى ذالك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

2. الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة للتهرب الضريبي:

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب الضريبي أو تخفيض العبء الضريبي ، لذالك فإن عمليات مكافحة الممارسة التدليسية يعتبر حاليا من أولويات الإدارة الجبائية، و التي تملك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، و ذالك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة و على مختلف أصناف المكلفين و التي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

المبحث الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة ظاهرة التهرب الضريبي ، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي و تنظيمي للرقابة الجبائية ، و أسند للإدارة الجبائية صلاحيات و سلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة ، و كذلك فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الالتزامات ، كما نص في المقابل على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية ، و هذه الأخيرة تمتلك سلطات و صلاحيات حولت لها من طرف المشرع الجبائي من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال و بالتالي مكافحة التهرب الضريبي على أحسن وجه.

المطلب الأول : سلطات الإدارة الجبائية

1. حق الرقابة:

هذا الحق نصت عليه المادة 18من قانون الإجراءات الجبائية ، و خولت لمصالح الإدارة الجبائية بالقيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم ، و مراقبة المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر و تدفع أجور و أتعاب أو مرتبات من

[1] المادة21-1 من نفس القانون.

أي طبيعة كانت ، و حق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب و الرسوم المباشرة و لكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة و التسجيل[1] .

2. حق الإطلاع:

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية ,كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق و الرقابة لدى الإدارات و الهيئات و المؤسسات العمومية و المؤسسات الخاصة و التي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الإطلاع و المعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي و مراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف ، و مجال حق الإطلاع محدد بالمواد 45و 59 من قانون الإجراءات الجبائية ،هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون و على وثائق خاصة لكل منها ،و هذا القانون يحتوي على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي و تحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات و هم الإدارات العمومية (المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية) ،المؤسسات الخاصة ,المؤسسات المالية و السلطات القضائية (المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية).

3. حق المعاينة و الحجز: عندما تكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط لأعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث ،وجمع وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة التهرب الضريبي ، وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله [2].

4. حق إجراء البحث : نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث و يقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي بعمليات خاضعة للرم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات ، و المكلف مطلب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة ، وهذا الحق يمكن أن يمكن أن يمارس إبتداءا من الساعة 08 صباحا إلى الساعة 20 مساءا في المحلات ذات الاستعمال المهني ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت تفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة[3].

5. حق التقادم: نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدد بأربع سنوات ،إلا في حالة وجود مناورات تدليسية ،و هذا بالنسبة لما يلي[4] :

- تأسيس الضرائب و الرسوم وتحصيلها .
- القيام بالإعمال الرقابية .
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي .

[1] المادة18 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

[2] المادة34 و35 من القانون الإجراءات الجبائية.

[3] المادة 33 من نفس القانون.

[4] المادة39 من نفس القانون.

و حق التقادم يمكن أن يعرف أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبة ، انقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات ،لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

المطلب الثاني:حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة.

إن الإصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة التي هي كالتالي:

1. الإعلام المسبق وأجل التحضير:

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة ، من أجل إعلامه ،و هذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة ال جبائية ، وأجل 15يوما في حال المراقبة معمقة كحد أدنى ،و على كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الآجل (بناءا على طلب) ، و هذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للاستغلال و وجود الوثائق المحاسبية للمكلف .

2. الاستعانة بمستشار: يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين من اختياره (محامي، محاسب و مستشار جبائي)، ويمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الفجائية للمعاينة المادية و التي تفقد من قيمتها في حال عدم إجراؤها.

3. استحالة إعادة الرقابة : لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة ،وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ما عدا في حالة الممارسات التدليسية ،بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات و الاقتراحات أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما ،أيضا في حالة غياب التعديلات،و يرسل إشعار أخر بالمراقبة يخص الضرائب و الرسوم التيلم تذكر في الإشعار الأول ،و بصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تم هذه الضرائب و الرسوم.

4. محدودية فترة الرقابة في عين المكان: تحت طائلة بطلان الإجراءات ، فإن مراقبة المحاسبة لا يمكن أن تمتد بعد آجال محددة قانونا ،بحسب النشاطات الممارسة و رقم الأعمال المصرح به والموضح كما يلي :

جدول رقم02-01: شكل يوضح آجال فترة الرقابة في عين المكان

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة محقق فيها(دج)	فترة المراجعة
مؤدي الخدمات	< 1.000.000 دج	4اشهر
	1.000.000 دج<رقم الأعمال <5.000.000	6اشهر
	> 5.000.000 دج	لا تتجاوز سنة
كل المؤسسات الأخرى	< 2.000.000 دج	4اشهر
	2.000.000 دج<رقم الأعمال <10.000.000	6اشهر
	> 10.000.000 دج	لا تتجاوز سنة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المادة 20-05 من قانون الإجراءات الجبائية .

وعلى كل حال، يمكن تتجاوز هذه الآجال عدما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا، وفي كل الحالات الأخرى لا يجب إن تتجاوز فترة المراقبة في عين المكان سنة ، كما يجب أن نشير أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ ابتداء من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى[1]، وتتم أعمال الرقابة في محلات المكلف، ما عدا عند تحرير طلبات من المكلفين بإجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها .

5- الإجراء الاعتراضي (حق الرد) :إن الإجراء الاعتراضي هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من اجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية ، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الإلزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية و إجراء التعديلات ,وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة ب ين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما وكما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.

6- السر المهني: تبعا لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الالتزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 منه "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعوا أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته لتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و حق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به[2].

7- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي: إن تصرفات و سلوكيات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضربة و العقوبات التأخيرية ، على كل حال و بسبب ه ذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين و تحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء ، حيث توجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف ،و خول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية)و استئناف الإجراءات الاعتراضية،وطرق الاستئناف هي :

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء [3].

- اللجوء الودي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي ، ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالاستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة[4].

المطلب الثالث :التزامات المكلف.

من أجل الاستفادة من كل الحقوق و الضمانات التي نص عليها القانون,يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل للالتزامات ذات الطابع الجبائي و المحاسبي، و خصوصا اكتتاب التصريحات الجبائية[5].

[1] ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة2003، ص18.

[2] المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] المادة 70 من نفس القانون.

[4] المادة 93 من نفس القانون.

[5] ميثاق المكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص18.

الالتزامات المحاسبية للمكلف : إن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة و كاملة ومتسلسلة و صحيحة و مقنعة و مؤسسة حسب الطرق التي نص عليها المخطط الوطني المحاسبي بالإضافة إلى ذلك فقد ألزم القانون التجاري التاجر بمسك السجلات المحاسبية التالية[1] :

- سجل اليومية العامة (المادة 09 من القانون التجاري).
- سجل الجرد (المادة 10 من القانون التجاري).
- سجل اليومية العامة و سجل الجرد يجب أن تمسك دون كشط ولا شطب ولا حشو في الهوامش ويجب أن يصادق عليه من قبل قاضي القسم التجاري للمحكمة[2] .

وعلى المكلف أن يحتفظ بكل الوثائق التبريرية المتعلقة بالمشتريات، المبيعات، الصندوق كشوفات البنك والعملات المختلفة لمدة 10 سنوات[3].

2- **الالتزامات الجبائية للمكلف.**

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

2-1- التصريح بالوجود : إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبين باكتتاب تصريح بالوجود في اجل 30 يوما ابتدءا من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة ، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضربة الجزافية الوحيدة[4].

2-2- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم : ألزم القانون المكلفين بان يكتتبوا تصريحا شهريا فصلا صنف (G50) أو صنف (G50.A) بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طرق اقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة و يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة وخمسين ألف 150.000 دج باكتتاب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة الموالية وتسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة أشهر[5].

2-3- التصريح السنوي: على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح صناعية وتجارية، أن يكتتبوا قبل أول افريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة أو في التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة و النموذج يقدم مجانا من الإدارة الجبائية ، ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية صناعية ،حرفية،فلاحية أو لمهن غير تجارية كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في إطار مداخليهم الصنفية .

---

[1] المواد 09-10 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في26-09-1975 المتضمن القانون التجاري ، جريدة رسمية عدد101 سنة 1975.

[2] المادة14 من القانون التجاري.

[3] المادة16 من القانون التجاري.

[4] المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[5] المادة35 من قانون المالية سنة2007، المعدلة للمادة78 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد85 سنة2006 .

أما بالنسبة للمكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب (CDI) مطالبون بالتصريح وتسديد مبلغ فرض ضريبة مؤقت بمعدل 10% من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب عند إيداع التصريح بالأرباح[1].

2-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب من اجل 10 أيام لثما يلي[2]:

- تصريح إجمالي بالمداخيل.
- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

و هاته التصريحات يجب أن تودع في اجل 10 أيام ابتدءا من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي ، فان المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفى خلال ستة أشهر التي تتبع الوفاة.

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

تعد مكافحة الغش الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية ,وهذه المهمة ليست سهلة لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء المتتابعة، وكذلك عمليات التحقيق والبحث عمن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاتصال مع المصالح الأخرى ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن مهيكلة بشكل جيد ، وتقوم الإدارة الجبائية بالمهام المتعلقة بالرقابة الجبائية عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء والتحقيق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم وتنقسم هيكلة الإدارة الجبائية كما يلي :

- المصالح المركزية.
- المصالح اللغير مركزية.

المطلب الأول: المصالح المركزية

تشير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات (DRV)[3]،وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني و تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV) وأربع مديريات فرعية ، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-1998 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم:

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية .
- المديرية الفرعية للبرمجة.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

[1] رحال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2006/ 2007، ص76

[2] المادة195 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في12-07-1998، جريدة رسمية عدد51 سنة1998.

المطلب الثاني:المصالح غير المركزية

وتسمى أيضا المصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية و نقصد بها[1]:

- المديريات الجهوية للضرائب(DRI).
- المديريات الولائية للضرائب(DIW) .
- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.
- مفتشيات الضرائب .
- قباضات الضرائب .
- مديرية كبريات المؤسسات(DGE).

1-المديرية الجهوية للضرائب.

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب إلى 09 وتغطي مجمل القطر الوطني وتنظيمها محدد بالمرسوم رقم 91-60 بتاريخ 23فيفري 1991 (المعدل والمتمم) وهي امتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطات مديريات الضرائب الولائية التي تتبع إقليمها وتضم المديريات الفرعية التالية[2]:

- المديريات الفرعية للتكوين.
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل .
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
- المديرية الفرعية للرقابة.

وهذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص و الأخطاء الملحوظة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات , وهذه الأخيرة تتكون من ثلاث مكاتب هي[3]:

- مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية.
- مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية .
- مكتب مراقبة المنازعات.

2- المديريات الولائية للضرائب

تتركب مديرية الضرائب الولائية من 05 مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل.

[1] المادة02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 ،المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد64، سنة2002.

[2] المادة12 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية، عدد79، سنة1998.

[3] المادة24، من نفس القرار السابق.

حيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ثلاث مكاتب هي[1]:

. مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.

. مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات.

. مكتب المراجعات الجبائية.

حيث يكلف مكتب البحث عن المعلومات الجبائية بما يلي:

- إعداد بطاقية خاصة بالجماعات المحلية و الإدارات و الأجهزة المحلية والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.

- برمجة التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات و إرسالها إلى المكتب بمصلحة مقارنة المعلومات.

- برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختلطة قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات فيالآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات .

- تقييم أنشطة المكتب و المفتشيات فيإطار وتقييم الاقتراحات والآراء التيمن شانها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ويكلف مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات بما يلي:

- تسيير البطاقيات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقيتها.

- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل، وتسليم مستخلص منها ضمن الشروط المنصوص عليها فيالتشريع والتنظيم المعمول بهما.

- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها.

- تنظيم استغلال جداول المكلفين وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول و السندات.

- تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها و مراقبة استعمالها.بينما كلف مكتب المراجعات الجبائية بما يأتي[2]:

_ إحداث و تسيير بطاقية خاصة بالمؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها المركزية .

_ برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة انجاز البرامج في الآجال المحددة.

_ متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها ، على احترام التشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة.

_ السهر على تحصيل الضرائب والروم الناتجة عن المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية .

[1] المادة52 من نفس القرار.

[2] المادة55 من المقرر المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية، عدد79، سنة1998.

_ برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات و الحقوق العقارية والمحلات التجارة و عناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

وتتم هذه المراقبة في حدود إقليم الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب.

3- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.

يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني وهي الجزائر, وهران وقسنطينة وهذه المصالح تقوم بما يلي[1]:

- تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات و المداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة.
- ضمان تسيروسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- دراسة الشكاوي الناجمة عن تحقيق المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري.
- الفصل في الشكاوى المتعلقة بالمراقبات المنجزة.

تقسم المهام بين مصالح الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات على مستوى المديرية الولائية للضرائب بناءا على أهمية رقم أعمال المؤسسات الخاضعة للرقابة أي تلك التي تحقق رقم أعمال سنوي يتجاوز(02) مليون دج بالنسبة لأنشطة الإنتاج أو التجارة و (01) مليون دج بالنسبة لمؤدي الخدمات يتبعون مصالح الأبحاث والمراجعات ، وفي المقابل تلك التي تحقق أرقام أعمال لا تتجاوز الحدود المذكورة يتبعون للمصالح المحلية للأبحاث والمراجعات.

4- المديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات.

تبعا للمادة 26 مكرر من القرار 09بتاريخ 13جانفي 1998 بالإضافة إلى مصالح الأبحاث والمراجعات، تحدث مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV) وتنقسم كالتالي:

4-1- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية.

وتتركب من ثلاث مكاتب هي:

- مكتب التنظيم ودفع البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- مكتب الملفات .
- مكتب الأبحاث والتحقيقات.

وهي مكلفة بـ[2]:

- تحديد العمليات الدائمة لانجازها من قبل المصالح الجبائية من اجل جمع واستعمال وحفظ والرقابة على المعلومة الجبائية .

[1] المادة10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم02-303، المؤرخ في28-09-2002، جريدة رسمية، عدد64، سنة2002.

[2] المادة26 مكرر من القرار009-1998، المؤرخ في 13-01-1998.

- برمجة وإجراء في أي نقطة على مستوى القطر الوطني كل عمليات التحقيق والبحث والمرتبطة بالمراقبات الجبائية الأولى .

2.4- المديرية الفرعية للبرمجة : وتنقسم إلى ثلاث مكاتب هي :

- مكتب برمجة المراقبات المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية ومراقبة الأسعار والتقديرات .
- مكتب برمجة مراقبة المحاسبة.
- مكتب الإحصائيات و التخليصات .

وهذه المصالح مكلفة بـ[1]:

- إعدادالوسائل التي تسمح بضمان أفضل اختيار للمراقبات الجبائية سواءا فيما يخص مراقبة المحاسبة والتقديرات العقارية أو المراقبات المعمقة للوضعية الجبائية.
- ضمان وضع ومتابعة تنفيذ البرامج المسطرة وتعديل الإحصائيات دوريا .
- متابعة نشاط الفرق المكلفة بانجاز برامج الرقابة المسطرة وتقييم المردود.
- السهر على احترام القواعد والإجراءات التي تمخضت من عملات الرقابة .

3-4- المديرية الفرعية للنماذج والإجراءات: وتتركب من ثلاث مكاتب هي:

- مكتب المعايير والغش .
- مكتب الإجراءات والتوثيق .
- مكتب تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي .

وهي مكلفة بـ[2]:

- إعداد المعايير والإجراءات التي يجب أن تستعمل عند تنفيذ عمليات التحقيق في المحاسبة ومراقبة الأسعار والتقديرات والمراقبة الجبائية الشخصية .
- العمل على نمذجة ومجانسة الإجراءات المتخذة في مختلف عمليات الرقابة الممارسة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومصالح الأبحاث والمراجعات .
- تنسيق نشاطات مكافحة التهرب الضريبي والممارسات التدليسية مع الإدارات الأخرى والمؤسسات المكلفة بهذه المهام[3].

5- مفتشة الضرائب: إن إنشاء المفتشيات المتعددة المنصوص عليها في الأمر رقم 91-60 بتاريخ 23فيفري 1991 والذي بدا فيتنفيذه سنة 1994 حيث تنص المادة 12 " تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبة وكشوف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل [4]، وتشكل المفتشية حجر الأساس فيتنفيذ الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة والعنصر الأكثر أهمية وهي تنقسم إلى[5] :

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.

---

[1] نفس المادة السابقة.

[2] المادة27 مكرر من القرار009-1998، المؤرخ في13-01-1998.

[3] المادة26 مكرر05 من نفس القرار.

[4] المادة12 من الأمر91-60 المؤرخ في23-02-1991، جريدة رسمية عدد09 ، سنة1991.

[5] رحال ناصر،مرجع سابق، ص85.

- مصلحة جباية المداخيل الأشخاص الطبعيين.
- مصلحة الجباية العقارية.
- مصلحة التدخلات .

اعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات شهرية ، سنوية و خاصة) وفي حال وجود الخطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناءا على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي وفي كشوفات الربط وبطاقات المعلومات .

6- قباضات الضرائب: تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما[1]:

- قباضة تحصيل الضرائب .
- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

وتهدف هذه القباضات إلى دعم التنسيق مع مصالح الوعاء التحصيل القسري[2].

المطلب الثالث: الهياكل الجديدة المستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي.

بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسير المكلفين بالضريبة ، قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة سواءا على المستوى التشريعي أو التنظيمي .

وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية, الذي انتهجته ، ومن اجل الوصول إلى وضع نظام جبائي فعال ومتكيف مع المحيط الاقتصادي والاجتماعي ، قامت هذه الأخيرة بوضع عدد من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق الإصلاح الجبائي، ووضع مشاريع إنشاء هياكل جديدة ابتدأت منذ سنة 2002 .

أولا: مديرية كبريات المؤسسات.

أنشأتمديرية كبريات المؤسسات(DGE) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 2002 - 303 المؤرخ بتاريخ 28 سبتمبر2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 2005 - 494 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني، والمكلفة بكل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات[3]:

تتكون من 5 مديريات فرعية[4]:

- المديرية الفرعية لجبايتي المحروقات .
- المديرية الفرعية للتسيير.
- المديرية الفرعية للرقابة والقوائم .
- المديرية الفرعية للمنازعات .
- المديرية الفرعية للوسائل,

والمكلفون الخاضعون لهذه المديريات هم[5]:

[1] المادة28 مكرر من القرار009-1998، المؤرخ في13-01-1998.

[2] المادة مكرر من نفس القرار.

[3] المادة3 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم02-303، المؤرخ في28-09-2002،جريدة رسمية، عدد64، سنة2002.

[4] المادة2 من المرسوم التنفيذي2005-494، المؤرخ في 26-12-2005، جريدة رسمية، عدد84، سنة2005.

[5] المادة60 من قانون المالية، سنة2003.

- الأشخاص المعنويون أو تجمعات الأشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون أو فعليا والعاملة في ميدان المحروقات , وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه أحكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 19-08-1986 والمتعلق بأعمال التنقيب والمحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب , وكذا النشاطات الملحقة بها.

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في سنة المالية 100.000.000 دج .

- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال احد أعضائها 100.000.000 دج .

- الشركات المقيمة في الجزائر العضو في التجمعات الأجنبية وكذا الشركات التي ليست لها إقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 156 -1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1- أهداف إنشاء مديرية كبريات المؤسسات:

تتركز القدرة الجبائية الجزائرية في عدد محدود من المؤسسات والتي تعتبر مؤسسات كبرى ، حيث تعد مراقبة احترامها للالتزامات الضريبية أمرا جوهريا بالنسبة للخزنة العمومية (حيث تحوز على ما يقارب 70% من الإيرادات الجبائية) ، ويسمح تجميع ملفات هذه المؤسسات داخل مديرية كبريات المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة للضرائب DGI بسرعة في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية، عن طريق تحسين نجاعتها وفعاليتها في مجال تسيير أهم الملفات الجبائية وكذا متابعتها من اجل التقليل من الغش الضريبي .

1-1- تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي الإدارة الجبائية: إن تجميع المهام الجبائية الأساسية (الإعلام والخدمات- التسيير والمراقبة- التحصيل والمنازعات) تحت سلطة مدير كبريات المؤسسات يعد في ذاته عامل عصرنة،بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية وهو ما يسهل العلاقة بين الإدارة والمؤسسات الكبرى، كما أن مديرة كبريات المؤسسات بصفتها المخاطب الوحيد لهذا النوع من المكلفين،ستتمكن من ضمان تطبيق التشريع الجبائي على متعاملين متحمسين للخلافات حول تفسير التشريع الجبائي و الخلافات الناجمة عن التشتت الجغرافي الحالي للمفتشيات، وتركيز تسيير الملفات المعقدة في مكان واحد، فان مديرية كبريات المؤسسات تساهم بشكل كبير في تحسين كفاءات الأعوان العاملين فيها.و من خلال اعتماد مسعى ديناميكي يسمح بالتعرف على استعلامات المكلفين، فإن مديرية كبريات المؤسسات تعمل على تحسين صلاحية المعلومات المقدمة وبهذا يستخدم بصفة أفضل المتعاملين الاقتصاديين الذين يتبعونها .

1-2- تحديث الإجراءات: إن إنشاء مديرية كبريات المؤسسات (DGE) هي الخطوة الأولى نحو عصرنة المديرية العامة للضرائب، وتتجسد هذه العصرنة في تنظيم جديد للمهام الجبائية و تبسيط الإجراءات، بحيث أن مديرية كبريات المؤسسات تمثل موقعا نموذجيا لتطوير المناهج و التطبيقات الجديدة .

إن تطوير نظام مدمج لتسير الضرائب ضمن مديرية كبريات المؤسسات يمنح للمستعملين و للمختصين في الإعلام الآلي العاملين بالمديرية العامة للضرائب المعارف والتجربة الضرورية لكي يطبق تدريجيا المخطط التوجيهي المعلوماتي لكافة المصالح الجبائية بدأ بإدخال الإعلام الآلي[1].

[1] رحال ناصر،مرجع سابق، ص88.

3.1 ـ تسير جباية المحروقات: مع البدء في تطبيق قانون المحروقات، و الذي ينظم نشاطات إنتاج المحروقات لاسيما بإحداث وكالة النفط، موازاة مع ذلك فقد تم إنشاء فوري لمديرية الجباية البترولية داخل مديرية كبريات المؤسسات، و المناجم يتم في مديرية كبريات المؤسسات، و سيسمح هذا التغيير بتحسين تسيير الملفات الجبائية للشركات البترولية والشبه البترولية و المنجمية .

2- مهام مديرية كبريات المؤسسات: وتكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية[1] :

2-1- في مجال الوعاء:

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها .
- إعدادوانجاز برامج تدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتقي نتائجها
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وت نفيذ عملية التسجيل والطابع ومعاينة ذلك والمصادقة عليه .
- منح الاعتمادات لصالح المكلفين المستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم على القي مة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به,
- التحقيق في التظلمات و الشكايات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية .
- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شانه تحسين عملها.

2-2- في مجال التحصيل:

–التكفل بالجداول و سندات الإرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.

–المراقبة المسبقة و تصفية حساب التسيير.

–متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على القيمة المضافة .

–التموين بالطوابع و مسك محاسبتها.

–تحليل عمليات التحصيل وتقييمها و ضبط خلاصتها و اقتراح كل تدبر من شأنه تحسين عملها.

ثانيا: مراكز الضرائب .

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب ولها علاقة مباشرة فيم يتعلق بمركز الإحصائيات، و برمجة المراقبة الجبائية والأعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها[2].

1. دور مركز الضرائب :

إن إنشاء مراكز الضرائب(CDI) يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير و مراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال الترقيم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين.

[1] المادة3 من المرسوم التنفيذي رقم02-303، مؤرخ في28-09-2002،جريدة رسمية عدد64، سنة2002.

[2] موقع المديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب، بتاريخ05-06-2018، على الساعة08:07 صباحا.

2. أصناف مراكز الضرائب:

تبعا لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب إلى ثلاث أصناف هي:

-الصنف الأول:لعدد الملفات أكثر من 8.000 ملف.

-الصنف الثاني: لعدد الملفات أكثر من 4.000 إلى 8.000 ملف.

-الصنف الثالث: أقل من 4.000 ملف.

3. صلاحيات مراكز الضرائب:

تختص مراكز الضرائب بمتابعة المكلفين (شركات و أشخاص طبيعيي ن) المتعلقين بالنظام الحقيقي لفرض الضريبة (باستثناء الذي يتبعون مديرية كبريات المؤسسات) و كذلك المهن الحرة [1] ، و الاختصاص الإقليمي يكون على مستوى الولاية ما عدا في التجمعات الحضرية الكبرى أو عدد الملفات يتجاوز 12.000 ملف حيث يتم إنشاء عد مراكز ضرائب، ويمكن لها أن تقوم باستثناء مراكز التسيير تابعة لها بهدف تجنب تعدد مراكز الضرائب صغيرة الحجم في منطقة واحدة.

4. الضرائب المسيرة من قبل مراكز الضرائب:

مراكز الضرائب تسر مجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي على أساس ملف واحد لكل مكلف، جمع كل المعلومات المتعلقة بالمكلف، باستثنا ء الرسم العقار الذي يبقى إلى غاية إنشاء مصالح عقارية مختصة تسير من قبل مفتشيات خاصة ،و في هذا الإطار شرع في إقامة نظام تصريحي ويد و ممركز لمجمل الأعمال لكل المؤسسات لدى المقر أو المركز الرئيسي للمؤسسة و بالنسبة للمكلفين الصغار يرخص لهم بإيداع تصريحاتهم الفصلية بتواريخ محددة لتسهيل استلامها.

ويمكن أن نضيف أن في حالة كون المقر الجبائي لصاحب المؤسسة يقع في خارج اختصاص مركز الضرائب، فإن هذا الأخير يعمل على فرض ضريبة مؤقتة بخصوص الضريبة على أرباح الشركات على أساس نتيجة النشاط أو مسيري الشركات الذي يجب أن يفرض بشكل نهائي من قبل مركز الضرائب لمقر سكن المسير.

ثالثا: المراكز الجوارية للضرائب.

تقوم المراكز الجوارية للضرائب(CDPI) بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية. و بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في تسيير الجباية العقارية، و المعادن النفيسة،الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية و الفلاحية[2].

[1] رحال ناصر، مرجع سابق، ص89.

[2] رحال ناصر، مرجع سابق،ص91 .

ملخص:

يعتبر النظام الضريبي كترجمة عملية للسياسية الضريبية المتبعة، و يخضع اختياره لعوامل البيئة الضريبية المحيطة بما تنطوي عليه من مدى كفاءة أداء الإدارة الجبائية في تطبيق الأحكام و القوانين و ممارسة عملية الرقابة الجبائية في ظل نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين و كذا تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي و يتطلب تحسين فعالية أداء الإدارة الجبائية العمل على تقييمه بنجاعة و بشكل مستمر من خلال استخدام الأدوات المناسبة لذلك انطلاقا من مرحلة التأسيس حتى عملية التحصيل لمختلف الضرائب والرقابة الجبائية عليها، وهو ما سيتم تناوله الحقا من خلال دراسة مؤشرات التسيير كوسيلة فعالة في تقييم فعالية أداء الإدارة الجبائية.

مقدمة

الفصل الأول :

الضريبة وأهميتها في النشاط الاقتصادي.

الفصل الثاني :
قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر.

الفصل الثالث:

الرقابة الجبائية

بالجزائر.

فہرس

قائمة الجداول

قائمة المراجع

خاتمة

مقدمة عامة:

يعتبر موضوع التنمية من أهم المواضيع التي تطرح نفسها بشكل دائم ومستمر للقضاء على ظاهرة التخلف، حيث تبقى دول العالم الثالث ومنها الجزائر في بحث دائم عن مصادر تمويل جديدة ومتجددة لضمان حد ادني من النمو.

وفي ظل هذا الطرح تعاظم الاهتمام بالجباية العادية كبديل للجباية البترولية خاصة لعدم استقرار أسعار البترول والصدمة النفطية في ثمانينيات القرن الماضي .وهذا ما عجل بالسلطات العمومية إلى مباشرة إصلاحات بخصوص المنظومة الجبائية العادية باعتبار أن الضريبية إحدى أدوات الضبط الاقتصادي التي تتدخل بواسطتها لتحقيق أهدافها المالية، الاقتصادية، الاجتماعية وهذا الإصلاح الذي جاء ضمن سياق إصلاحات اقتصادية شاملة أحدثت تغيرات جذرية في منهج الدولة السياسي والاقتصادي والاجتماعي، حيث عملت هاته الإصلاحات الاقتصادية والمالية على تعديل شروط ممارسة المتعاملين الاقتصاديين للنشاط الاقتصادي والمالي.

وقد احتاج هذا الأمر إلى فرض قواعد جبائية جديدة تهدف إلى تحديث و عقلنة الضريبة للوصول إلى شفافية أفضل، مما يتيح رسم استراتيجة مثلى لتأسيس وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة لتمويل عملية التنمية.

ولما كانت الإدارة الضريبية هي الأداة لتنفيذ النظام الضريبي، فالتطرق إليها يثير في الأساس مسألة نجاعة الأداء فيها وكذا الفعالية في المردودية، باعتبارها إحدى الأدوات المميزة من أجل ضمان السيران الحقيقي والفعال لمختلف الوظائف والنشاطات التي تمكن المستخدمين والممولين من ممارسة واجباتهم وحقوقهم على أكمل وجه.

و سعيا للوصول لهذه الفعالية في المردودية و لتكون الإدارة الجبائية فعالة قامت الجزائر بعدة إصلاحات جبائية, إذ فرقت بين التكليف الضريبي للأشخاص الطبيعيين و التكليف الضريبي للأشخاص المعنويين, و ليكون التكامل بين الإصلاح التشريعي و الإصلاح الإداري تقرر بنص قانون المالية 2003 تعيين أو تأسيس مديرية المؤسسات الكبرى « D.G.E» و مراكز الضرائب ,« C.D.I » حيث فرق المشرع بين المؤسسات ذات رقم أعمال كبيرة و أخرى ذات رقم أعمال أقل من سابقتها و هذا كله بهدف التخفيف من وطأة التهرب و الغش الضريبي الذي يهدر أموال خزينة الدولة و تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية.

وقد احتاج هذا الأمر إلى فرض قواعد جبائية جديدة تهدف إلى تحديث و عقلنة الضريبة للوصول إلى شفافية أفضل، مما يتيح رسم إستراتيجية مثلى لتأسيس وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة لتمويل عملية التنمية.

و نظرا لما للموضوع من أهمية ارتأين إلا دراسة موضوع قواعد تأسيس وتحصل الضريبة بالجزائر والتي يقصد بها الإجراءات الجبائية المحددة والمفصلة لفرض وتأسيس الضريبة وتحصيلها ومتابعة أثارها على الهيكل الضريبي تنظيما وتنسيقا ومختلف الصور التقنية للضرائب بمختلف تطوراتها، ومتابعتها، حيث يتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وعلى تفهم متعمق بالأسس والقواعد العلمية لرسم السياسية الضريبية، فالتأسيس للضريبة حتى تحصيلها يبدأ من تفكير الدولة في الضريبة كمشروع إلى غاية تسديدها من طرف المكلف إلى الخزينة العمومية.

مقدمة عامة:

الإشكالية:

✓ ما مدى مساهمة و نجاعة قواعد تأسيس وتحصيل الضريبة في إرساء أداء فعال للمنظومة الجبائية؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هو الإطار النظري المحكم للمنظومة الجبائية؟
- ماذا يقصد بقواعد وإجراءات تأسيس وتحصيل الضرائب؟
- ما هو دور الإدارة الجبائية في عملية اكتشاف و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ؟

الفرضيات:

- إن اعتماد قواعد محكمة ومدروسة لتأسيس وتحصيل الضريبة بالجزائر تساهم بشكل كبير في إرساء أداء فعال للمنظومة الجبائية.
- إن اعتماد إطار نظري مرجعي للمنظومة الجبائية، يدعم فعالية التسيير الجبائي للإدارة الضريبية.
- قواعد تأسيس وتحصيل الضريبة يقصد بها الإجراءات الجبائية المحددة والمفصلة لفرض وتأسيس الضريبة وتحصيلها ومتابعة آثارها على الهيكل الضريبي.
- يكمن دور الإدارة الجبائية في عملية اكتشاف و مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في فرضها رقابة لصيقة على المكلفين فيما يخص الجانب الجبائي.

مبررات اختيار الموضوع:

1. **الجوانب الذاتية:**

الميل إلى الدراسة في موضوع الجباية بحكم القرب من انتمائنا للمنظومة الجبائية بالجزائر،و إلى الهيكل الإداري الأعلى للمديرية الولائية للضرائب.

الاهتمام الخاص بالموضوع.

2. **الجوانب الموضوعية:**

الاهتمام المتزايد لعملية تمويل الخزينة العمومية خارج قطاع المحروقات.

تفشي ظاهرة التهرب الضريبي والبحث عن سبل الحد منها من قبل السلطات المختصة، وهذا على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي.

إضافة إلى قلة الدراسات في هذا الموضوع تجعله مجالا مهما للدراسة والإثراء.

الدراسات السابقة:

✓ **الدراسة الأولى:**

فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، حالة الجزائر للباحث ناصر مراد، والبحث هو عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2002، ولقد هدف البحث إلى:

- معالجة دور الضريبة في ظل الدور المتغير للدولة.
- معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في شكله النظري.
- معالجة إشكالية التهرب الضريبي مع إبراز خطورته على الاقتصاد الوطني.
- تحليل واقع التهرب الضريبي في الجزائر بعد الإصلاحات.

وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:

- أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرار وزيادة حجم التهرب الضريبي.
- أن التهرب الضريبي في الجزائر هو نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، وان فعالية هذا النظام تكون من خلال:

. بساطة النظام الضريبي وتمتعه بالشفافية والمرونة.

. تخفيف العبء من خلال استعمال معدلات وأسس ضريبية معتدلة.

. توفر إدارة ضريبية ذات كفاءة من اجل تسهيل الإجراءات الضريبية ، من اجل كسب ثقة المكلفين بالضريبة.

✓ **الدراسة الثانية:**

النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي للباحث بوزيدة حميد، أطروحة دكتوراه دولة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 2006 ، ولقد هدفت الدراسة إلى:

- إبراز الأهمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية للضريبة.
- تبيان دور السياسة الضريبية في التنمية الاقتصادية.
- تقييم النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات المختلفة التي تواجهه . وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:
- تطور النظام الضريبي الجزائري تعبير عن تحول النظام الاقتصادي وانعكاس مباشر له.
- مستويات الضغط الضريبي بالجزائر منخفضة.
- النظام الضريبي الجزائري يواجه تحديات ناتجة عن الإصلاحات الاقتصادية والتهرب الضريبي ، والاتحادات الإقليمية والدولية ، وضغط المنظمات الدولية.

✓ **الدراسة الثالثة:**

تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002) للباحث خالصي رضا والدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر ، سنة 2008.

ولقد هدفت الدراسة إلى:

- تشخيص وتقييم ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر خلال الفترة1991-2002 .
- البحث عن حلول وسبل لمكافحة التهرب الغش الجبائي.
- نشر الوعي الضريبي وإرساء الثقافة الجبائية في المجتمع الجزائري.

وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:

. أن النظام الجبائي الجزائري الذي وجد خلال الفترة 1991-2002نظام معقد وغير عادل وال يستجيب لمبادئ القانون الجبائي.

. الغش الجبائي في الجزائر هو غش بسيط يمكن الحد منه من خلال تفعيل دور الرقابة الجبائية ونظام البحث عن المعلومة الجبائية.

. تسمح الآليات المستعملة في الجزائر لمكافحة ظاهرة التهرب بالكشف عن جزء فقط من الغشاشين وبالتالي فهي غير كافية للحد منها.

✓ **الدراسة الرابعة:**

التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر للباحث شارفي ناصر والدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة2011-2012.

ولقد هدفت الدراسة إلى:

- تناول النظام الضريبي والضريبية من الناحية الاقتصادية والاجتماعية.
- دراسة التهرب الضريبي والبحث في أسبابها وأنواعها وآثارها.
- التطرق إلى وسائل مكافحة التهرب الضريبي و آثارها الاقتصادية والنفسية على المكلفين والدولة وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:

- أن النظام الضريبي الأكثر تعقيدا يخلق ويزيد من تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي.
- أن تطبيق القوانين الضريبية أصبح أكثر صعوبة في ظل انتشار التجارة الالكترونية وتحرير رؤوس الأموال وفتح الأسواق العالمية لكثير من المكلفين.
- انه لا توجد هناك استجابة فعالة من طرف السلطات الإدارية والتشريعية والقضائية لمكافحة التهرب الضريبي.

✓ **الدراسة الخامسة:**

النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر للباحث ولهي بوعلام والدراسة هي عبارة عن رسالة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة سطيف ، سنة2011-2012 .

ولقد هدفت الدراسة إلى:

- تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر.
- إبراز الأسس الموضوعية لترشيد تدخل الدولة من اجل تعبئة المداخيل الضريبية.
- المساهمة في صياغة نظام ضريبي فعال في ظل الدور الجديد للدولة.

وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:

- أن الإصلاح الجبائي جاء نتيجة حتمية للتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت بعد الصدمة النفطية.
- تحتل الضرائب غير المباشرة الحصة الكبرى في الإيرادات الضريبية.
- للدولة دور رئيسي في تعبة الموارد المالية لمواجهة متطلبات التنمية المستدامة.

✓ **الدراسة السادسة:**

التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة حالة الجزائر 2001-2011والدراسة هي عبارة دكتوراه علوم في العلوم التجارية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، سنة 2014-2015.

ولقد هدفت الدراسة إلى:

- إبراز الأهمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية للضريبة.
- تعزيز العالقة بين الإدارة الضريبية ومختلف المكلفين بالضريبة ونشر الثقافة الضريبية في المجتمع الجزائري.

وقد توصل الباحث إلى :أن ظاهرة التهرب الجبائي هي ظاهرة عالمية و الاقتصاد الوطني غير منظم وانتشار القطاع الموازي بسبب المنافسة الغير شريفة ،حيث لا توجد تقديرات موثقة بشأن حجم التهرب الضريبي في الجزائر مع احتمال أن يكون كبير لعدم فعالية النظام الضريبي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة أساسا في الأهداف المرجوة منها، من خلال ما يلي:

التجاوب مع مساعي الأداة الجبائية لتحقيق أهداف الدولة في زيادة الفعالية في الرقابة والمتابعة الجبائية، ودعم التحصيل الضريبي في الجزائر خارج قطاع المحروقات.

تحاول هذه الدراسة أن تساهم بمناهج لتدعيم المنظومة الجبائية في تقييم ومواجهة تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

أهداف الدراسة:

تحاول الدراسة تشخيص الإطار النظري للمنظومة الجبائية وعلاقتها بالهيكل الاقتصادي للدولة والآليات النظرية لإصلاحها.

كما تحاول تقييم واقع تسيير المنظومة الجبائية بالجزائر، وآفاق تطويرها تجاوبا مع متطلبات البيئة المحلية والدولية .

حدود الدراسة:

تتطرق هذه الدراسة إلى تدعيم الفاعلية وإرساء قواعد التأسيس والتحصيل الضريبي بالجزائر من واقع المجتمع الجبائي، ومختلف طرق التسيير الجبائي للإدارة الجبائية بمختلف مكوناته ومتغيراته.

1. **الحدود المكانية:**

ترتبط باعتماد قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر، حيث تم التطرق إلى المنظومة الجبائية في الجزائر بصفة عامة.

2. **الحدود الزمنية:**

سيتم الاعتماد على المعلومات المتداولة من سنة 2007 إلى غاية سنة2015.

المنهج المتبع:

تتطلب الدراسة وطبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تجاوبا مع طبيعة الموضوع، فسيتم اعتماد المنهج التاريخي في الجانب المتعلق بتطور المنظومة الجبائية وانعكاسها على الهيكل الاقتصادي للدولة، والمنهج الوصفي في الجانب المتعلق بقواعد تأسيس و تحصيل الضريبة و الرقابة الجبائية بالجزائر.

صعوبات البحث:

نظرا لخصوصية الدراسة والمرتبطة بالمنظومة الجبائية في الجزائر، واجهت الباحث بعض الصعوبات تمثلت في:

قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت هذا الموضوع، وخاصة شهادات الماجستير فيما يخص دراسة حالة الجزائر.

صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل إيجراءات البيروقراطية لإدارة الضرائب، وبالخصوص ضعف الجانب المتعلق بالمعالجة الالكترونية للمعلومات.

نقص الكتب باللغة العربية، في هذا المجال.

هيكل البحث:

تبعا لأهداف هذه الدراسة، ولمعالجة الإشكالية المطروحة، واختبار فرضيات البحث، حيث تم تقسيمه إلى : مقدمة وثلاث فصول وخاتمة.

حيث يتناول الفصل الأول عموميات على الضرائب وانعكاساتها على الهيكل الاقتصادي بمختلف مؤثراتها، الدخل والاستهلاك والادخار، بينما خصص الفصل الثاني لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر و كذا التطرق إلى الجانب النظري للتهرب الضريبي.

في حين أن الفصل الثالث خصص لدراسة الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة واكتشاف ظاهرة التهرب الضريبي وتطرقنا فيه أيضا إلى الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية لمكافحة التهرب ثم طرق تنفيذ الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني :قواعد تأسيس وتحصل الضريبة بالجزائر.

تمهيد :

يقصد بقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب الإجراءات الجبائية المحددة والمفصلة لفرض وتأسيس الضريبة وتحصيلها ومتابعة أثارها على الهيكل الضريبي تنظيما وتنسيقا ومختلف الصور التقنية للضرائب بمختلف تطوراتها، ومتابعتها، حيث يتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وعلى تفهم متعمق بالأسس والقواعد العلمية لرسم السياسية الضريبية، فالتأسيس للضريبة حتى تحصيلها يبدأ من تفكير الدولة في الضريبة كمشروع إلى غاية تسديدها من طرف المكلف إلى الخزينة العمومية. وسيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى مجمل قواعد وإجراءات تأسيس وتحصيل الضرائب.

المبحث الأول :إجراءات تأسيس الضريبة في النظام الجبائي الجزائري.

سيتم التركيز على نوعين من الضرائب يتم التفرقة بينهما على أساس الشكل القانوني للمؤسسات أو المكلفين باعتبارهم أشخاصا طبيعيين أو معنويين، وتتمثل هاتين الضريبتين في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS .

المطلب الأول :الضريبة على الدخل الإجمالي.

أولا :تعريف.

لقد تم تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة1991، وقد نصت المادة الأول من الضرائب و الرسوم المماثلة على ما يلي:

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"[1] .

ثانيا :الخصائص الأساسية للضريبة على الدخل الإجمالي.

ويمكن إبرازها كالأتي:

- ضريبة تجبى لفائدة الدولة فقط، باستثناء كل الجماعات العمومية الأخرى.
- ضريبة مباشرة يتحملها بشكل نهائي ومباشر صاحب المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة
- ضريبة عامة ووحيدة تمس جميع المداخيل النوعية المحددة في المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة وهي تفرض مرة واحدة.

[1] قوانين جبائية، المادّة 01، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2015، ص 15.

- تعتبر كضريبة تصاعدية، وذلك لكونها تحسب على أساس جدول متصاعد باستثناء المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المنبع، وتزيد نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي بزيادة حجم الدخل حسب جدول حسابها.
- ضريبة سنوية تفرض على المداخيل المحققة خلال السنة، ويستثنى من ذلك الأجراء الذين يتقاضون أجرا وحيد أين يتم اقتطاعها من مداخليهم الشهرية وفق سلم محدد.
- ضريبة شخصية بما أنها تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلفين بدفعها.
- تعتبر ضريبة تصريحيه، بحيث تعتمد على تصريح المكلفين بدفعها وذلك قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة، وتودع هذه التصريحات لدى مفتشيات الضرائب.

ثالثا : مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي.

تطبق هذه الضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، ما لم تختر هذه الأخيرة الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ويرفق طلب الاختيار هذا بتصريح عن المداخيل ، ولا يمكن العدول أو التراجع عن هذا الاختيار مدي حياة الشركة. فحسب القانون الضريبي الجزائري يخضع لهذا النوع من الضرائب شركات الأشخاص ، الشركات المدنية التي تخضع لنفس نظام شركات الأشخاص سواء كانت إقامتهم الجبائية بالجزائر أو خارجها على أن يكون مصدر دخلهم من ممارسة نشاطاتهم في الجزائر[1].

رابعا :تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي .

حيث تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى " الضريبة على الدخل الإجمالي " وتفرض هاته الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية بالإضافة للأصناف التالية :

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية
- أرباح المهن الغير تجارية.
- عائدات المستثمرات الفلاحة.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمعاشات و الريوع العمرية.

خامسا :تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي.

ويتم وفقا لطريقتين أساسيتين هما:

أ - **طريقة الاقتطاع من المصدر** :وفقا لهذه الطريقة يتم اقتطاعها من الدخل الإجمالي الصافي للمكلف من قبل الهيئة المستخدمة، و بذلك يتم دفعها بطريقة غير مباشرة إلى الإدارة الضريبية، و تساهم هذه الطريقة في

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادّة 07، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،طبعة 2015 ،ص15.

التقليص من حجم التهرب الجبائي ، كما تعتبر محبذة من قبل الإدارات الضريبية كونها غير مكلفة و خالية من التعقيد[1] .

ب - نظام التسبيقات على الحساب :تبعا لهذا النظام تسدد الضريبة على الدخل الإجمالي في شكل دفعات مؤقتة وطوعية خلال السنة المالية، و تتبع هذه الدفعات المؤقتة مباشرة بتسديد الضريبة خلال الشهرين الأولين من السنة الموالية التي يحقق فيها الدخل، و يحدد كل تسبيق بنسبة30% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف .أما فيما يخص معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي فباستثناء المداخيل الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر وفقا لنسبة معينة فأن هذه الضريبة تحسب وفقا لجدول تصاعدي، ويتضمن هذا الجدول شرائح الدخل توافقها معدلات الضرائب المفروضة على كل فئة و ذلك على النحو التالي:

الجدول رقم02-01: معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لفئات الدخل:

قسط الدخل الخاضع للضريبة(دج)	نسبة الضريبة(%)
لا يتجاوز120000	**0**
من120001الى360000	**20**
من360001الى1440000	**30**
أكثر من 1440000	**35**

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ،سنة2015 .

المطلب الثاني :الضريبة على أرباح الشركات.

أولا :تعريف.

تأسست الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر بموجب القانون36 / **90**المؤرخ في1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، حيث نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي:

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات "[2].وقد جاءت هذه الضريبة لتراجع

النقائص التي سبقت مع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارب من خلال تطبيقها على جميع الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي دون التميز بين الشركات و تمكينها من تحقيق هدفين:

- إعادة التنظيم الضريبي من خلال فصل ضرائب الأشخاص الطبيعيين عن ضرائب الأشخاص المعنويين.
- تخفيف العبء الضريبي الذي كانت تعاني منه الشركات وتمكينها من تحقيق النمو.

[1] قوانين جبائيه، القسم الخامس، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة2015، ص43 .

[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 135، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2015، ص50.

ثانيا :الخصائص الأساسية للضريبة على أرباح الشركات.

ويمكن إبرازها كالأتي:

- تعتبر ضريبة وحيدة كونها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة عامة تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز.
- ضريبة سنوية، حيث يتضمن الوعاء الخاص بها الربح السنوي للمؤسسة.
- ضريبة نسبية، من حيث خضوع الربح الضريبي لنسبة ومعدل واحد وليس لجدول تصاعدي، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.
- يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات من خلال التصريح لدى إدارة الضرائب ، وذلك بتقديم الميزانية الجبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة.

ثالثا :مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات.

تنقسم الشركات الخاضعة لضريبة على أرباح الشركات إلى قسمين:

القسم الأول خاضع لهذه الضريبة بصفة إجبارية، بينما القسم الثاني فيخضع لها بصفة اختيارية ويمكن حصر الشركات التي تخضع بصفة إجبارية للضريبة على أرباح الشركات فيما يلي:

أ. كل الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء:شركات الأشخاص و المساهمين بمفهوم القانون التجاري الجزائري إلا إذا اختارت الخضوع لهذه الضريبة ، شريطة أن يكون هذا الاختيار لا رجعة فيه مدى حياة الشركة ويجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة51 1من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب. هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري.

ت. الشركات المدنية غير المكونة على شكل شركات الأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

ث. المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138، وكذا الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12من قانون الضرائب المباشرة[1]أما الشركات التي تخضع اختياريا للضريبة على أرباح الشركات ، فهي تلك الشركات التي تعتبر خاضعة أصلا للضريبة على الدخل الإجمالي إلا إذا اختارت بصفة إرادية الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ، وفي هذه الحالة يجب عليها تقديم طلب الاختيار إلى إدارة الضرائب ويعتبر هذا القرار نهائيا تخضع له الشركة المعنية مدى الحياة ، وتتمثل هذه الشركات أساسا في شركات التضامن ، وكذا الشركات التوصية البسيطة .

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة136، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2015، ص50.

رابعا :تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

يتحدد الوعاء الضريبي من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة ، بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهاية عن عمره المحاسبي. ويتحدد الربح الصافي من الفرق بين قيم الأصول الصافية لدي اختتام الدورة المحاسبية و افتتاحها ، و التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات بعبارة أخرى تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات من خلال الفرق بين النواتج المحققة و الأعباء التي تتحملها المؤسسة[1].

تتمثل النواتج المحقق أساسا فيما يلي:

- مبيعات خلال الدورة (نواتج الاستغلال.)
- النواتج الأخرى المختلفة (نواتج خارج الاستغلال.)
- النواتج الاستثنائية ، كالتنازل عن الاستثمارات.

أما الأعباء التي يجب خصمها لتحديد الربح الخاضع لهذه الضريبة فتتمثل فيما يلى:

أ. المصاريف العامة لنفقات المستخدمين في الشركة ،مكافآت المسيرين و الشركاء ، العمولات ، إضافة إلى كراء العقارات و مصاريف الاحتفالات و الاستقبالات على أن لا تتعدى نسبة01 % من الربح الصافي للسنة السابقة.
ب. النفقات المالية المختلفة مثل الأتاوى ، مصاريف المساعدة على التنقيب ، من المصاريف المتعلقة بالقروض ، التأمينات.. إلخ
ت. الضرائب و الرسوم الواقعة على كاهل المؤسسة خلال السنة المالية من رسوم عقارية ، رسوم التطهير ، الرسم على النشاط المهني و الدفع الجزافي.
- المصاريف المتعلقة بمختلف الاهتلاكات و المؤونات.
- مختلف الهدايا التي تقدمها المؤسسة باستثناء تلك المتعلقة بالإشهار ، إضافة إلى مختلف الإعلانات و التبرعات و الهبات على أن لا تتجاوز قيمتها 20000 دج[2].

لاعتبار الأعباء السابقة الذكر قابلة للخصم ، يجب أن تتوفر بها الشرط التالية:

- أن تكون التكاليف مرتبطة مباشرة بالتسيير العادي للشركة.
- يجب أن تثبت هذه الأعباء بطرق قانونية ، و أن تكون مبررة بوثائق إثبات.
- يجب أن تكون خاصة فقط بالسنة المالية الجارية ، و أن تكون مسجلة بدفاتر المؤسسة.

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 140، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ،طبعة 2015 ، ص54 .
[2] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المادة141 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ،طبعة 2015 ، ص55.

خامسا :تحصيل الضريبة على أرباح الشركات.

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات عن طريق نظام التسديد التلقائي تدفع بصفة تلقائية لصندوق قابضات الضرائب المختلفة دون إشعار مسبق من قبل هذا الأخير .وتسدد الضريبة المستحقة حسب نظام التسديد التلقائي على ثالثة تسبيقات مؤقتة أو أقساط فصلية متبوعة بتسديد باقي الضريبة.

ث. تسدد هذه الأقساط لدى قباضة الضرائب المختصة في العشرين يوم الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي الذي تصبح فيه الحقوق الجبائية مستحقة، حيث تعادل قيمة كل تسبيق30 %من قيمة الربح الضريبي للسنة الماضية، ليتم بعد ذلك تسوية رصيد التصفية.

ج. فإذا كان موجبا وجب على الشركة المعنية دفعه إلى الإدارة الجبائية قبل 15 أفريل من السنة الموالية، أما إذا كان رصيد التصفية سالبا ففي هذه الحالة وجب على الإدارة الجبائية دفعه للشركة أو إحالته إلى السنة الموالية لحساب الضريبة على أرباح الشركات تطبق الشركة معدلات محددة للضريبة على الأرباح الصافية الخاضعة لهذه الضريبة، وتتألف هذه الأرباح من مجموع أرقام الأعمال التي حققتها الشركة بعد طرح الإعفاءات و النفقات . وقد صنفت مختلف المعدلات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات إلى ثلاثة أصناف:

ح. المعدل العام المحدد بنسبة30 % .

خ. المعدل المخفض، ويخص الأرباح التي يعاد استثمارها بمعدل يقدر ب15 %

د. المعدلات الخاصة المطبقة في حالة الاقتطاع من المصدر وهي : معدل المداخيل الخاصة الناتجة عن ديون الودائع و الكفاءات و المقدرة بنسبة 10 %العائدات الناتجة عن سندات الصناديق مجهولة الأسهم بمعدل30 %. المبالغ التي تقبضها الشركات و التي تقوم بأداء خدمات في إطار صفقات تأدية الخدمات بمعدل 24 % ، معدل08 % بالنسبة للشركات التي تمارس أنشطة الأشغال العمومية بالجزائر .وكذا معدل10 % بالنسبة لشركات النقل البحري الأجنبية والتي تخضع لمبدأ المعاملة بالمثل[1] .

لقد تم التطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم الضريبة وأهم خصائصها، وكذا للقواعد الأساسية والأهداف العامة لها، إضافة إلى أنواع الضرائب وعلى وجه الخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات التي تستخدم في حساب مؤشرات التسيير.

المبحث الثاني :إجراءات تحصيل الضريبة في النظام الجبائي الجزائري.

إن التطرق إلى سير آليات التحصيل الضريبي لا بد أن يكون المكلف على استعداد وقابلية للدفع ولا بد أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة وذلك بامتثاله للقواعد والقوانين التي تسير مجالات الضريبة وتتولى هذه المهام مفتشية الضرائب.

حيث أنه في مجال تحصيل الضرائب، فان قباضة الضرائب تسعى دائما إلى بعث حوار متواصل وتوطيد العلاقة بينها وبين المكلفين، والملاحظ هو أن القباضة تتخذ إجراءات تسهيلية لتحقيق الهدف المرجو منها وهو التحصيل الضريبي، وهذا باتخاذ آليات وإجراءات بغية تحصيل أكبر عدد ممكن من النسب الضريبية، مع مراعاة المكلف لذا يبقى مساهم وفي التزاماته وهذه الإجراءات هي بمثابة إعطاء عدة فرص للمكلفين للقيام بتسديد مستحقاتهم

[1] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المادة150 ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ،طبعة 2015 ، ص60.

قبل اتخاذ الإجراءات الردعية التي غالبا ما تمثل عائقا في سير عملية التحصيل، وما يترتب عنها من إضاعة للوقت، وفي مجمل ما تقوم به القباضة هو تسيير وتحصيل الضرائب والرسوم وفق الآجال المحددة قانونا، وضع مراقبين للضرائب وخبراء يحرصون على أمانة العمليات الجبائية نضرا لأهميتها.

المطلب الأول :تكوين الملف.

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

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

- **ملاحظة** : إذا بدأ المكلف نشاط تجاري دون التصريح بالوجود لمدة شهر فتمتلك مصالح مفتيشيات الضرائب الحرة المطلقة في تحديد مبلغ الغرامة المالية حتى تحديد سنوات النشاط[1] .

المطلب الثاني :إخضاع المكلف لنظام جبائي معين.

هناك نوعين من الأنظمة الجبائية في الجزائر، و هما النظام الحقيقي و النظام الجزافي ، يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها ، إذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي أو مستورد أو بائع جملة فإنه يخضع تلقائيا للنظام الحقيقي، أما بالنسبة للنشاطات الأخرى فيكون تحديد نظام الإخضاع حسب رقم الأعمال المحقق الذي يكون وفقا لطبيعة النشاط.

إذا تعدى رقم الأعمال المحقق30.00000.00سوف يفرض عليه النظام الحقيقي، أما إذا كان أدنى من ذلك سيخضع مباشرة للنظام الجزافي.

[1] صحراوي علي، مظاهر الجباية في الدول النامية،حالة الجزائر، رسالة ماجستير،جامعة الجزائر، سنة 1992، ص35.

لكل نظام خصائصه التي تختلف عن الآخر، و كي يتم تسجيل المكلف في النظام الجزافي تقوم مفتشية الضرائب ببعض الخطوات و تكون على النحو التالي:

- قبل02/01من السنة تقوم المفتشية بإرسال وثيقة سنوية حيث يقوم المكلف بملئها و إعادتها تسمى G12.
- أين تقوم باقتراح رقم الأعمال الذي يلي تحقيق رقم الأعمال ، بعدها تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى تسمىG08 له بمراعاة طبيعة النشاط الممارس ، الموقع... الخ.
- و في حالة رفض المكلف لرقم الأعمال المقترح يقوم بتبرير الرفض في نفس الوثيقة و بها يمكن للمفتشية أن تقوم بتخفيض رقم الأعمال الخاضع ، إذا ما اقتنعت بالتبريرات المقدمة من طرف المكلف في الأخير تقوم المفتشية بإرسال نهائي تبين خضوع المكلف للنظام الجزافي و تقوم بنسخها في أربعة نسخ . وثيقة جبائية أخرى تسمىG09 .

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

و يبقى المكلف تحت هذا النظام مدة سنتين قابل للتجديد إما بنسبة مرتفعة أو منخفضة[1] أما النظام الحقيقي فهو يتعامل مع نسب متغيرة حسب تغير رقم الأعمال المحقق ، وهذا النظام يتطلب عمال ميدانيا أكثر أهمية من النظام الجزافي ، نظرا لأهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة للنظام الجبائي ، كالمؤسسات الكبيرة التي يكون لها رقم الأعمال مرتفع و متغير.

المطلب الثالث :تحضير الإشعار بالدفع و تحصيل الضرائب.

تقوم المفتشية بتحضير و إرسال الإشعار بالدفع المكلف ثم يقوم بالتوجيه على القباضة ، بعد حصوله على هذا الإشعار و يكون سنويا و يخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركاتIBS

1) الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي:

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا ، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من طرف و إعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل .المكلف هو الذي يقوم بملء هذه الوثيقة التي تسمى G 01. إذا تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه غرامة قدرها 10 % إذا كان التأخر بشهر يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى 25 % بعد الشهر الأول ومهما طالت مدة التأخر.

مدون عليها Primatice وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى G01 إلى المركز الاسم و اللقب و الرقم الجبائي ، مبلغ الدخل ، الغرامة ، العنوان.

[1] آلية تحصيل الضرائب،مرجع سابق،ص72.

تبعث المفتشية وثيقة الميكانوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه و حساب الضريبة على الدخل، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى الإشعار بالدفع [1]

2) الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على أرباح الشركات:

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا ، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم

فيها تحقيق الدخل من طرف و إعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل .G 01 المكلف الذي يقوم بملء هذه الوثيقة التي تسمى في حالة التأخر عن الدفع تطبق عليه غرامة التأخر قدرها % 10 إذا كان التأخر شهرا فأقل يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى25 % مهما طالت مدة التأخر.

بعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى تسمى Primatice مدون عليها الاسم و اللقب و الرقم الجبائي ، مبلغ الدخل ، الغرامة ، العنوان .إلى المركز الميكانوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة فيها و حساب الضريبة على أرباح الشركات ، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى الإشعار بالدفع.

تبعث المفتشية وثيقة G 01بعد التطرق للمراحل التي سبقت عملية التحصيل و كون الملف قابل للتسديد فهذه العملية تحتوي على آليات تحدد سير عملية التحصيل بالتفصيل.

يعرف التحصيل بأنه جميع الموارد الجبائية سواء كانت نقدية ، صكوك بريدية أو شيكات بنكية.

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

- **الدفع نقدا:**

مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل الاستلام Quittance و تكون مختومة بطابع القباضة. التي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية:

- الرقم الجبائي.
- مبلغ غرامة التأخر.
- نوع الضريبة المدفوعة.
- مصدر هذا الوصل هو سجل يتعامل به أمين الصندوق يسمى H1 .

- **الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي:**

عندما تكون طريقة الدفع بشيك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام ؛ يثبت استلام أمين الصندوق لشيك بمبلغ الضريبة ، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القباضة و يأخذ الوصل من كتاب يتعامل به أمين الصندوق ثم يقوم بإرسال الشيكات H2 الصندوق مع المكلفين في التي تقوم بتحويلها إلى البنك

[1] آلية تحصيل الضرائب,مرجع سابق,ص73.

المركزي .إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمىH10 بعدما تعرفنا على أهم الضرائب التي يجد فيها الفرد نفسه ملزم بأدائها وخاصة بالأعمال التجارية، الخدماتية و كيفية تحصيلها .يكون المكلف قد أدى ما عليه بالنسبة لقباضة الضرائب المتواجدة بإقليمه لكن هناك ضرائب أخرى لابد وهي في مجملها رسوم تقدم للفرد أدائها و هي لفائدة قباضة البلدية الكائن بها Recette Communal. مقابل تقديم خدمة من طرف مصلحة البلدية ، من أهم هذه الرسوم و آليات تحصيلها:

- الرسم العقاري.
- رسم التطهير.

بعد تصريح الأشخاص بممتلكاتهم لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان إقامتهم يصبح هؤلاء مجبرون على دفع رسم الذي كان يعرف باسم الرسم العقاري TF ورسم التطهير TA. الخاصة بالمساكن و البنايات ، و يعفى بأداء باسم[1] T.A.

هذين الرسمين للأشخاص الذين يقيمون بمساكن تم كرائها من الدولة تقوم المفتشية بإرسال وثيقة تسمى le Rôle . إلى قباضة البلدية و هي عبارة عن كتاب يحتوي على معلومات تخص كل مالك يقدم بالبلدية و تتمثل هذه المعلومات فيما يلي:

- اسم و لقب المالك:..... .
- عنوان المالك: ..... .
- الرقم التسلسلي: ..... .

بالإضافة إلى هذه الوثيقة تقوم بإرسال إشعار بالدفع حيث تقوم قباضة البلدية بدورها إرساله إلى المكلف و هذا العمل يكون على مستوى المفتشية .

تقدم قباضة البلدية للمكلف فترة زمنية تقدر ب 03 أشهر من تاريخ إرسال الإشعار بالدفع لتسديد مستحقاته و في حالة تجاوز هذه المدة تفرض عليه غرامة يصل حدها الأقصى إلى25 % من قيمة المستحقات.

عند وصول الإشعار بالدفع يتجه المكلف إلى قباضة البلدية لتسديد ما عليه من مستحقات ، يقدم المكلف إلى أمين الصندوق الإشعار مع مبلغ الدفع ، في مقابل يقوم أمين الصندوق بتحرير وصلين من دفتر يسمى (دفتر مداخيل الصندوق) ، أحدها يقدمه إلى المساهم بعد المصادقة عليه بختم البلدية و يفسر دليل قيام المكلف بدفع مبلغ الرسوم المستحقة ، أما الوصل الثاني يتركه كمرجع في حالة ضياع وصل المكلف.

في هذا المستوى من سريان تحصيل الضرائب الخاصة بالفرد يكون قد أدى واجباته الضريبية الكاملة و هناك نوع ضريبي يسدده عن طريق الإشعار بالدفع و هي الضرائب المباشرة أي الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات . أما الرسوم التي تتمثل في الرسم على النشاط المهني ، الدفع الجزافي ، الرسم العقاري ، رسم

[1] آلية تحصيل الضرائب،مرجع سابق، ص 32-33.

التطهير يكون دفعها تلقائيا بدون إشعار بالدفع كل 05 أشهر بل بإشعار سنوي و يقوم المكلف بتسديدها تلقائيا خلال كل 03 أشهر.

ما يمكن أن نقوله في آخر مراحل التحصيل الضريبي أن هناك حالات أين نجد آليات أخرى و إجراءات هامة لتسيير و تحصيل المبالغ المالية الجبائية كحالة التهرب الضريبي ، أي عدم دفع المكلف الضريبة أو الرسم المفروض عليه ، أين تتدخل مصلحة المتابعات ضد المكلف الذي لم يسدد مستحقاته في الآجال القانونية و من هذه الإجراءات ما يلي:

أ. **التنبيه** : و هي أول الوثائق التي تقوم بتحريرها مصلحة المتابعة و التي ترسلها إلى المكلف و تحتوي على نوع من ردع و تخويف للمكلف من أجل قيامه بتسديد ما عليه من رسوم و ضرائب الغير مدفوعة ، إن وجد صدى لهذا التنبيه تكون التسوية ،أما إذا كان العكس فنستعمل وثيقة ثانية.

ب. **الإنذار** : و هي ثاني وثيقة ترسلها مصلحة المتابعة في حالة عدم التسديد ، إذ تحدد للمكلف مهلة 08 أيام للاستجابة قبل إرسال وثيقة أكثر أهمية و أخيرة أين يتعرض فيها المكلف إلى إجراءات ردعية على أعلى مستوى و هو الحجز.

ت. **الإشعار بالحجز** : و هو آخر إجراء تقوم به مصلحة المتابعة ، أين تقوم بتكليف محضر قضائي بغلق و حجز ممتلكات المكلف و يكون مؤقت و لمدة 06 أشهر و في حالة عدم الاستجابة في حدود الستة أشهر يكون الحجز نهائيا ، و تقوم مصلحة الضرائب بإعلان عن طريق الملصقات ببيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني و من هنا يظهر لنا مدى أهمية الإنذار والإشعار بالحجز لأنه بمثابة فرض للمكلف لتفاديه الحجز و من جهة أخرى ، محاولة المصالح الضريبية تفادي الحجز بهذه الإجراءات كي لا يعقد الأمر لها أكثر ، في كثير من حالات الحجز، و بما أن الهدف هو تحصيل الأموال لفائدة الخزينة العمومية ، وضعت آليات تتيح فرص عالية لتحصيل تلك المبالغ في ظل الآجال القانونية[1].

ما يمكن أن يعلمه المكلف الذي يجهل أبسط التفاصيل عن العالقة بين المساهمين و مصالح الضرائب هو:

(إذا لم يستدعي المكلف أو يتبع لمدة 04 سنوات من قبل الضرائب فإنه معفى عن تسديد الضرائب المفروضة عليه)

المبحث الثالث :الإجراءات الإجبارية عند رفض تسديد الضريبة في النظام الجبائي الجزائري.

جاء المرسوم رقم 08 بتاريخ 1994/01/22 لضبط شروط التحصيل ولهذا الغرض تم أخذ ترتيبات لتحسين وظيفة قباضة الضرائب وتحرير العمال من بعض الوظائف المتكررة أو الصلاحيات الملزمة .وكذلك بدأ الشروع في عمليات أخرى مثل تحصيل ما تبقى من ضرائب -IRG.IBS في1994، TCA في1995.

[1] آلية تحصيل الضرائب،مرجع سابق،ص34.

المطلب الأول :تطبيق عملية التحصيل الجبري ضد المدنيين الذين لا ينتمون للقطاع العام(القطاع الخاص)

رغم البدء في تطبيق هذه الترتيبات وجب الملاحظة عبر الإحصائيات أن جميع التحصيلات مازالت تشكل من الدفع الفوري للحقوق و التسبيقات على الحساب والقليل من العمليات بالتحصيل الجبري للضرائب والرسوم قد جربت من طرف القابضين وقليلا ما تستعمل للمكلفين خارج القطاع العام للإشعار إلى غير الحائز لهذا الغرض وظفت جميع الوسائل المخولة لإدارة الضرائب، سوف تطبق بنية الإقناع وجلب تدريجيا جميع المكلفين لأداء واجباتهم الجبائية[1] .

أولا :إعلام الجمهور:

أ. **المعلقات والملصقات :هذا التبليغ يكون:**

- على مستوى الوطن :عن طريق البيانات في الجرائد اليومية والأسبوعية.
- على المستوى المحلي :عن طريق الملصقات في الأماكن العمومية.كمقر البلدية...الخ هذا التبليغ يقتصر على تذكير:
  - ضرورة تسديد المكلفين لمستحقاتهم من الضرائب والرسوم في المهلة المحددة بالنسبة للسنة الجارية والسنوات المتبقية.
  - إمكانية جدولة تسديد المستحقات في حدود المعقول مع وجوب احترامه للوقت المحدد له.

في حالة عدم تسديد المستحقات وعدم احترام مهلة الجدولة يحال الشخص للمتابعة الجبائية[2].

ب. **الإشعار بالتسديد:**

كل المكلفين المتأخرين يخبروا بإشعار أخير لتسديد المبلغ المفصل لكل سنة حسب طبيعة الضرائب والرسوم المستحقة وما سيتعرضون إليه إذا لم يقوموا بواجبهم الجبائي[3].

ثانيا: تطبيق عملية القهر:

أ. **اختيار المكلفين :**يتم في بداية الأمر اختيار من 20 إلى30 مكلف وذلك من طرف قباضة الضرائب وهذا كالتالي:

- العملية يجب أن تتم بحضور نائب مدير التحصيل أو رئيس مكتب التحصيل وذلك باختيار:
- 10مكلفين لديهم ديون جبائية أكثر من00.000 5دج
- 15مكلف لديهم ديون جبائية تتراوح ما بين100000 دج و500.000دج.
- 05مكلفين لهم ديون جبائية أقل من100.000 دج.

ويجب الحرص عل أن الضريبة المطالب بتسديدها لا تكون محل منازعات.

[1] آلية تحصيل الضرائب،مرجع سابق،ص37-36.

[2] سعيد عبد العزيز عدنان،النظم الضريبية،الدار الجامعية،بيروت،1985،ص85.

[3] المرجع السابق،ص86.

ب. مرحلة التراضي :يتم استدعاء المكلفين المختارين أول مرة لإخبارهم بطبيعة وتفاصيل الضرائب الملزمين بدفعها، لكي يتم دفعها مباشرة .وفي حالة عدم تمكنهم بسبب صعوبات ماليو واضحة، يمكن اقتراح جدول تسديد معقول مع الدفع المسبق من5 1% إلى20 %من المبلغ المدان .وإمضاء التعهد باحترام الجدول المذكور سابقا.

ومن هنا يسعر القابض على مصالح الخزينة وبذل مجهود لتسهيل تسديد الديون للمدنيين .في حالة عدم تسديد المكلفين لديونهم الجبائية أو رفضهم إمضاء التعهد ، سيدعون مرة أخرى بعد 05 أيام لاطلاعهم مما قد يتعرضون له في حالة المرور إلى أقصى درجات المتابعة ثم يدعون لتسديد ديونهم.

هذه المرحلة من الإجراءات، في حالة رفض المكلفين تكون متبوعة بإرسال رسالة يذكر فيها:

- طرق الإقناع المأخوذة في مرحلة التراضي.
- طبيعة الإجراءات التي سوف تتخذ اتجاهه.
- المصاريف الباهظة التي ستنجم عن هذه العملية.
- التعرض إلى فقدان كل إمكانيات الحصول على أية مسامحة أو التقليل من العقوبة[1].

ت. تطبيق المتابعة:

يعد القابض المؤهل قانونا لتحصيل الضرائب والرسوم عموما حيث يختص وحده بممارسة إجراءات التحصيل الجبري للضريبية ويقوم أعوان المتابعة بتنفيذ هذه الإجراءات وذلك بأمر من القابض وتحت مسؤوليته وبرقابة وصايته ، من خلال الوضعيات الإحصائية الدورية لأجل تحقيق أهداف التحصيل المسطرة من قبل الإدارة المركزية وجعل الخاضعين يتعودون على تسديد ديونهم الجبائية في أوقاتها المحددة قانونيا بصفة منتظمة ونظرا للاعتبارات التالية:

- نسبة 90 ٪ من التحصيل عبارة عن دفعات تلقائية دون التدخل المباشر للقابض.
- غياب المتابعة الجبرية والجادة.
- التراكم المستمر لباقي التحصيل سنة بعد سنة.

حيث قامت الإدارة المركزية بعدة إجراءات نذكر منها:

1- متابعة تحصيل الحصص المهمة من قبل القابض ، المديرية الولائية ، المديرية الجهوية.

2 - تنصيب مصالح المتابعة في جميع القبلضات.

3- خلق لجان تنسيق و الولائية خاصة بالمتابعة.

يعمل أعوان المتابعة ضمن مصلحة داخلية بالقابضة تسمى " مصلحة المتابعة " وتسيير مصالح المتابعة في جميع قبضات التحصيل.

[1] آلية تحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص38.

ث.1. مصالح المتابعة:

أولا: مصلحة القباضة.

ويمثلها القابض وهو المعني بصفة مباشرة في عملية المتابعة و هو كذلك :

- يسهر على انجاز البرنامج العام للمتابعة.
- اهتمام عن قرب بعملية المتابعة.
- المتابعة المباشرة للحصص المهمة.
- متابعة رزنامات الدفع الخاصة بالمدنيين الكبار.

ثانيا : رئيس مصلحة المتابعة ومهامه.

- مشاركة القابض في إعداد وتنفيذ برنامج المتابعة.
- تحضير مفكرات المتابعة للأعوان.
- الأخذ على عاتقه إصدار أوامر المتابعة.

ثالثا : أعوان المتابعة ومهامهم : وهم يضمنون حضور الإدارة الجبائية و يقومون بـ:

- الإجراءات المختلفة للمتابعة من تبليغ ،التنبيه والحجز والبيع.
- القيام بالأعمال المكتبية الأخرى: تحرير الإنذارات، مراقبتها قبل إرسالها، مسك مفكرة المتابعة، تسجيل الملاحظات على مختلف الجداول.
- مشاركة القابض ورئيس مصلحة المتابعة في مرحلة التراضي.

- **الشروط العامة لإجراءات المتابعة:**

وتتكون من الشروط المبدئية والشروط الشكلية أما الشروط المبدئية فيجب توفر فيها:

- وجود الدين.
- دخول وقت استحقاق الدين.
- الإجراءات الشكلية.

أما الشروط الشكلية فيجب توفر فيها:

- الطرق القانونية للتبليغ.

- المعلومات التي تحملها أوامر المتابعة.

عندما لا تأتي المساعي السابقة بنتيجة في مدة 10 أيام فيجب على القابض المرور الى أقصى درجات المتابعة:

1. **إعلان الحجز على الحساب:** يقوم القابض بإعلان الحجز على الحساب الى البنك، الحساب الجاري البريدي أو الخزينة...الخ.

2. **تطبيق الحجز:** في حالة أن الجبر لم يعطي نتيجة في مدة 08أيام فانه يمكن للقابض تطبيق الحجز الذي يجري كما يلي:

- **في مكان النشاط:** تحجز العناصر المادية للمحل التجاري: مخزون المواد الأولية، وسائل نقل...الخ.
- **في مكان السكن:** تحجز كل الأملاك المتاحة: مواد، كهرومنزلية، أثاث...الخ.

الترتيبات القانونية الخاصة بعملية الحجز تحترم بشدة من طرف الأعوان المكلفين بتنفيذها.

ج. بيع الأشياء المحجوزة:

يجب أن تبدأ العملية البيع في المهلة التي يسمح بها القانون ولا يمكن إيقافها في أي حالة من الأحوال، على القابض أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة للحصول على التأشيرة السريعة لورقة البيع، والسماح في مهلة قدرها شهر إبتداءا من تاريخ تطبيقا لحجز بالإعلان عن التاريخ المحدد للبيع العمومي عن طريق الجرائد . عند التاريخ المحدد يتم بيع الأشياء المحجوزة وقيمتها تقدر بأقل ثمن[1].

ثالثا:تحديد و مراقبة العملية.

يجب أن تحدد هذه العملية شهريا لإقناع كل المكلفين بأنها ليست مجرد عمل منفرد أو عملية مؤقتة ، يقوم عبء مسؤولية هذه العملية على عاتق القابضين وعلى مسؤولي إدارة القباضة الولائية التأكيد مما تباع بتحري الكشوفات المرسلة إليهم كل ثالث أشهر. إن المسؤولين المحليين خاصة منهم من المديرية الولائية لا يرضون بالمتابعة فقط بل يجب الشروع بالمراقبة الميدانية وأخذ أسماء المتأخرين لاستدعائهم وإلزامهم على جدولة ديونهم. ويجب إشعار المؤسسات المالية بالإجراءات المتخذة لهذا الغرض لكيلا ينفذوا مستقبلا.

رابعا :التزامات الغير وامتيازات الخزينة في مجال الضرائب المباشرة.

يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل التي تحسب في جميع الأحوال ،اعتبار من إدراج الجدول في التحصيل وذلك على المنقولات والأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة أينما وجدت .لا يجوز أن يرخص قابض الضرائب المختلفة المباشر بمتابعة استعمال أو استغلال الأمالك المنقولة أو العقارية المرتهنة قصد اتخاذها رهينة أو ضمانة للخزينة صاحبة الامتياز، إلا إذا طبقت الأحكام الخاصة الواردة في هذا القانون.

وكما جاء في المادة383 :لا يجوز لأعوان التنفيذ التابعين لكتابة الضبط والموثقين والأعوان المكلفين بالحراسة القضائية وجميع المستأمنين العموميين على الأموال أن يسلموا للورثة والدائنين وغيرهم من الأشخاص الذين لهم الحق في قبض المبالغ المحجوزة المودعة[2]. إلا بعد إثبات أداء الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة المستحقة على الأشخاص الذين حصلت المبالغ المذكورة على عهدتهم.

[1] مرجع سبق ذكره، ص39-38.

[2] المادة 383 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة2015، ص 201.

غير أنه يرخص للأعوان والمستأمنين المذكورين، كلما اقتضت الحاجة لذلك.

المطلب الثاني :الإجراءات الإجبارية لتحصيل الديون الجبائية للمؤسسات المنتمية إلى القطاع العام.

تتلقى الإدارة الجبائية صعوبات كبيرة لتحصيل الدين الجبائي والذي هو مورد جد هام للمؤسسات والمنظمات التابعة للقطاع العام على المستوى الوطني أو المحلي.

إن تفكك البنيان المالي لعدد كبير من المؤسسات والمنظمات، وقلة النتائج المحصل عليها بالوسائل المستعملة لحد الآن من طرف مصالح الضرائب لمحاولة استرجاع الضرائب والرسوم المدينة، أدت الى تفاقم الدين الجبائي للقطاع العمومي سنة تلوى الأخرى.

إن المؤسسات التي تشهد إعادة التنظيم والهيكلة وتسديد الديون، لم تعد لتعتبر كمكلفين مثل الآخرين، حيث لا يمكن تطبيق وسائل القهر العادية.

أولا :عملية التحصيل الجبري للديون الجبائية لمؤسسات ومنظمات القطاع العمومي المدينة بتعهد تسديد الدين الجبائي عن طريق السحب الأوتوماتيكي من المداخيل.

يتمثل هذا الإجراء في إمضاء المؤسسة أو المنضمة العمومية المدينة بتعهد تسديد الدين الجبائي عن طريق السحب من الواردات المسجلة في حسابهم البنكي.

يعتبر هذا التعهد كأمر عام من المؤسسة إلى البنك الماسك لحسابها للشروع في السحب ودفعه شهريا بشيك بنكي إلى قابضي الضرائب، الذي حرر الإشعار إلى الغير الحائزATD المرفق للتعهد المذكور أعلاه[1].

ثانيا :مؤسسات ومنظمات القطاع العام المعنية بعملية السحب من الواردات.

هذه العملية مفتوحة لكل المؤسسات والمنظمات العمومية المدينة ببقايا ديون جبائية وكذا الذين استفادوا في بداية تطبيق مرسوم الإجراءات الإجبارية لتحصيل الديون الجبائية للمؤسسات العمومية بجدول تسديد ديونهم الجبائية .

- من جهة مؤسسات ومنظمات القطاع العام المدينين ببقايا جبائية الذين سيسددون بانتظام ديونهم الجبائية والرسوم المندرجة من نشاطاته للسنة الجارية.

الشرط الأول لهذه الفئة الاستفادة من الإجراء الجديد هو التعهد بتسديد كل واجباتهم الجبائية الخاصة بإيداع التصريحات الشهرية(تسديد الضرائب والرسوم حالا ونقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر)السنوية التصريح في سند IBS وتسديد الحقوق الناجمة.
في هذه الحالة يكون السحب من أجل تسديد ما تبقى من الديون بمعدل يتراوح مابين03% إلى05 %من المداخيل المسجلة في الحساب البنكي للمؤسسة أو المنظمة العمومية .

[1] آلية تحصيل الضرائب،مرجع سابق، ص41.

- من جهة أخرى المؤسسات والمنظمات العمومية التي هي في إعادة الهيكلة المالية والتي لا تستطيع تسديد واجباتها الجبائية العادية مثل المذكورة أعاله، ولا تستطيع تسديد ديونها الجبائية المتراكمة في العمليات السابقة.

إضافة إلى عملية تحصيل الديون الجبائية، الهدف الأساسي هو دفع هذه الفئة من المؤسسات أو المنظمات العمومية لواجباتهم الجبائية يطلب منهم إمضاء تعهد واضح للتواصل خلال سنة تأدية واجباتهم الجبائية العادية بصفة منتظمة حسب تدهور حالتهم المالية.

المرحلة التالية تهدف إلى تحديد سنة السحب الذي يتراوح من% 08 إلى12 %والذي من الضروري أن يغطي كل الضرائب والرسوم الناتجة عن النشاط السنوي ...SALAIRE/IRG.TVA وتحرير الباقي.

ومهما يكن معدل السحب فالتصريحات الشهرية لحقوق الدفع الفوري، يجب أن توضع في مهلتها المحددة، وعدم وجود خزينة لا يبرر في أي حال من الأحوال عدم التصريح بالضرائب والرسوم المستحقة[1].

ثالثا :كيفية تطبيق إجراء السحب على المداخيل.

أ- دور قابض الضرائب:

- **العملية الأولى** :تهدف إلى إحصاء الديون الجبائية لكل مؤسسة أو منظمة عمومية مدينة لقباضة الضرائب.

- **العملية الثانية** :تهدف إلى دعوة مسؤولي المؤسسات لمناقشة شروط دفع ديونهم الجبائية، في خلاصة المناقشة يتعهد مسئول المؤسسة العمومية الذي له صلاحياته في التحكم في الحساب البنكي تستخرج كل 03أشهر نسخ للتعهد حيث تبعث واحدة منها إلى البنك الذي يمسك الحساب البنكي للمؤسسة العمومية مرفوقة بإعلان الإشعار إلى غير الحائزATDملخصا لجميع الديون الجبائية التي سوف يتم تحصيلها بهذه العملية.

- **العملية الثالثة:** تهدف إلى فتح ملف باسم المؤسسة العمومية للحفاظ من جهة على المراسلات التي تنشأ من عملية السحب من المداخيل، ومن جهة أخرى بطاقة الحالة الجبائية مفصلة للضرائب والرسوم المستحقة، التحصيلات الناتجة عن عملية الدفع المسحوب وعبارة "توقيف العقوبات"،"عقوبة الوعاء".

ب - واجبات المؤسسات العمومية التي تتعهد بتسديد الديون الجبائية عن طريق السحب الأوتوماتيكي من المداخيل:

وجب على مسؤولي المؤسسة العمومية الاحترام الكلي للتعهد وألا يحاولون فعل أي مناورات للاحتيال على السحب أو إنقاص المبلغ الإجمالي، إلا في الحالة التي تشكل فيها حصة مهملة بالنسبة لرأس المال، فالتحصيلات تجري نقدا ثم تدفع إجباريا إلى الحساب البنكي.

[1] آلية تحصيل الضرائب،مرجع سابق،ص42-41.

الذي هو عرضة للسحب الأوتوماتيكي لتسديد الديون الجبائية على المؤسسة،ولا يمكن كذلك فتح حساب بنكي آخر للهروب من السحب أو تقليصه، وفي خالة الضرورة يفتح حساب بنكي آخر وذلك بإخبار قباضة الضرائب في الحين وفي كل الأحوال فان الساحبون من الحساب البنكي المألوف التعامل معه، وكل عملية تزوير يؤدي إلى إيقاف العملية بعد توجيه الاعذارات العادية الاعتيادية وإصدار إشعار إلى الغير الحائز يتضمن تجميد الحساب البنكي لغاية التسديد الكامل للديون مع تطبيق الغرامات.

ج-مهام البنك:

ينفذ البنك الإشعار إلى غير الحائز بموجب الأحكام القانونية والعملية المتخذة تهدف إلى تسهيل تسيير الحسابات البنكية للمؤسسات العمومية المدينة بالضرائب والرسوم والتي كانت عرضة لعملية التوقيف والتسريح المزعجة.التعهد الممضي من طرف المؤسسة العمومية المدينة يحتوي على إشارة بأمرها لبنكها بالشروع في السحب الأوتوماتيكي والى دفعه دوريا إلى الإدارة الجبائية،ويمكن إن يكون عاجلا(حالة القبض لوضعية العمل أو مذكرة المصالح المرسلة من طرف مؤسسة الأشغال العمومية،العمارات...) أو الشهري للأصناف الأخرى من المؤسسات العمومية.

وفي حالة ما إذا كان المبلغ غير كافي لعملية السحب في أواخر الشهر يكون هذا الأخير من المداخيل الأولى للشهر الموالي[1] .

وفي حالة رفض المؤسسة البنكية تنفيذ الإشعار إلى غاية الحائز الذي بلغت به بصفة منتظمة أما في إطار إجراءات القانون العام أو في حالة الإجراء الخاص الذي تم وضعه،تتعرض إلى إجراءات قانونية من طرف الإدارة الجبائية والتي من الممكن أن تلحق الضرر بسيرها الحسن.

د- مفعول العقوبة وتحصيل التعهد الممضي من طرف المؤسسة العمومية:

1- **عقوبة التحصيل** :المسحوبات من الضرائب والرسوم المستحقة بدون تطبيق عقوبة التحصيل-التأخير.

2- **عقوبة الوعاء** :عند إمضاء التعهد من طرف المؤسسة العمومية يحرر طلب تقليص عقوبات الوعاء مهما كانت طبيعتها،في هذا الصدد تعلن لجنة الطعون في أسرع الآجال لهذه العقوبات بما فيها التي سددت في إطار الإمضاء السابق عند التوقيف الكلي لجدول التسديد.

رابعا : معالجة الحالات الخاصة:

أ- مؤسسات عمومية مدينة بتأخيرات ضريبية ومستفادة من جدول تسديد:

التعليمة الجديدة تطرح كافة المؤسسات والمنظمات العمومية سواء مدينة بتأخيرات ضريبية أو ليس لها القدرة على مواجهة واجباتها الضريبية بصفة منتظمة، ويمكن للذين استفادوا من جدول تسديد الديون ويحترمونه أن يكملوا دفع مستحقاتهم الجبائية على أساس الجدول المتفق عليه.

[1] آلية تحصيل الضرائب،مرجع سابق،ص44-45 .

وفي حالة عدم احترام المؤسسة العمومية للجدول المتفق عليه لمرتين أو ثلاث مرات رغم الإنذارات العاجلة الموجهة لها من طرف إدارة الضرائب يطبق عليها التعليمة الجديدة فورا.

ب- المؤسسات العمومية المدينة بتأخيرات ضريبية التي ترفض تطبيق العملية الجديدة للسحب الأوتوماتيكي من المداخيل:

بعد إرسال ثلاث إنذارات عاجلة من طرف إدارة الضرائب إلى المؤسسة العمومية وفي حالة إصرارها رفض تطبيق هذه العملية فهنا يلزم إدارة الضرائب على إرسال الإشعار إلى غير الحائز إلى كل المؤسسات البنكية أو الإدارات التي تكون بحوزتهم أملاك هذه المؤسسة العمومية ،ويمنع منعا باتا على القابض المكلف عن المشروع في تطبيق العملية الجديدة أن يرفع اليد على أحد إعلانات الإشعار إلى غير الحائز حتى يتم التحصيل الكلي للديون الجبائية[1] .

ج- المؤسسات العمومية المنحلة:

هذه المؤسسات ليست معنية بالعملية الجديدة للتحصيل الإجباري لبقية الضرائب بالسحب الأوتوماتيكي على المداخيل وهذه العملية تدخل ضمن الإطار العام، ويثبت السحب الأوتوماتيكي حسب أحسن النتائج للمؤسسة العمومية أخذا بعين الاعتبار الديون الجبائية.

إن الهدف الأول للسلطات العمومية هو الجلب التدريجي لمجموع المؤسسات والمنظمات العمومية للأعمال المنتظم لواجباتهم الجبائية فيما يخص التصريحات، من المصدر علما أن هذه الضرائب والرسوم تمثل أكثر من 90%من الموارد الجبائية العادية للدولة والجماعات المحلية.

المطلب الثالث: ماهية التهرب الضريبي وأنواعه.

أولا:مفهوم التهرب الضريبي.

هنالك العديد من التعاريف التي وردت بشأنه، منها :

- التهرب الضريبي هو محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها.

- التهرب الضريبي هو قيام المكلف باستغلال الثغرات الموجودة في القوانين الضريبة للتخلص من دفع الضريبة أو باستخدام طرق احتيالية أو تصريحات كاذبة أو عن طريق التدليس[2].

[1] آلية تحصيل الضرائب،مرجع سابق،ص46-45 .

[2] صالح حسن كاظم ، مكافحة التهرب الضريبي ...ضرورة ملحة في الحد من الفساد،بحث منجز من قسم البحوث والدراسات دائرة الشؤون القانونية ،العراق ،2014. ص12-13.

ثانيا:أنواع التهرب الضريبي.

يوجد عدة أنواع نذكر منها:

- **التهرب المشروع:** هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية (قد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعا لإنشاء هذه المؤسسات) والمنصوص عنها في القانون تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة الشركات ذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات.
- **التهرب غير المشروع "الغش الضريبي":** هو تهرب مقصود من طر ف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه،أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب،أو إعداد سجلات وقيود مزيفة،أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.
- **التهرب المحلي:**هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى مثل: التهرب عن طريق الامتناع يسمى" التجنب الضريبي" يؤدي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها.

كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية. أو يرفض استهلاك سجائر حتى يتجنب دفع الضريبة.

- **التهرب الدولي:** وهذه الصورة من صور التهرب إذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الجبائي(المنخفض)[1].

ثالثا: أسباب التهرب الضريبي.

* **الأسباب المباشرة:**

- **الأسباب التشريعية:** لقد زادت في تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات.
- **من ناحية الكفاءة:** من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني.

[1] صالح حسن كاظم،مرجع سبق ذكره، ص14-15.

- **الإمكانيات المادية:** نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثة من قبل الاستعمار.
- **الإجراءات الإدارية:** تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من أجهزة وأعوان إداريين فله يبقى على الإدارة الجبائية استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.

- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.

- تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة.

* **الأسباب غير المباشرة:**

1. **الأسباب النفسية:** الضريبة أداة لاغتصاب وافتقار الشعوب يرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي مثلا في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادر ة ونهب أموال الأفراد مما انعكس سلبا على المجتمع اتجاه فرض الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل بل وهذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.

مثال: شركتين الأولى (SARL) ذات مسؤولية محدودة والثانية شركة تضامن.

نجد الأولى تدفع ضريبة على أرباح الشركات والباقي تقسم على الشركاء والذين يكونون مكلفين بدفع ضريبة على الدخل الإجمالي أيضا مجبرون على دفع الضريبتين معا، أما الثانية فالأرباح تقسم بين الشركاء وكل شريك ملزم بدفع ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي.

بالمقارنة نجد أن الحالة الأولى يحس المكلف بعدم وجود العدالة الضريبية وبالتالي فهو يلجأ إلى محاولة التهرب من أحداهما.

2. **الأسباب الاجتماعية:** يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد وهذا وأن ضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني.
3. **الأسباب السياسية:** وهذا يرمي بالبلاد إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب وهذا لإحساسهم بضعف السلطة العامة عجزها على استغلالها الأمثل للموارد.
4. **الأسباب الاقتصادية:** يعتبر اقتصاد لكل دولة محددا برصيد المعني من القطاع الضريبي فالحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة لها دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي.[1]

[1] علي زغدود ،المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثانية ،الجزائر،2006 ،ص 5 -6.

رابعا: طرق التهرب الضريبي.

1. عن طريق المعاملات المحاسبية: حسب قول (J.C. Martinez):

" تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخم الأعباء القابلة للخصم".

أ - **تخفيض الإيرادات:** تعد الطريقة الأحسن والأكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد ه ذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر العملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من C.A(رقم أعماله) وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون.

ب - **تخفيض التكاليف:** لمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقا للشروط التالية:

- أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة.
- أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
- أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.

هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق.

2. التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية.

أ - **التهرب عن طريق عمليات قانونية:**يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة للوضعية الحقيقية.

ب - **التهرب عن طريق عمليات مادية:** يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي.

- **الإخفاء الجزئي:** يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المحزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

- **الإخفاء الكلي:** يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى " الاقتصاد السري على الشرعي" بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

ت - التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية :

- تصنيف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية.

- توزيع الشركة لأرباحها على المساهمين شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور.[1]

خامسا :أثار التهرب الضريبي.

1. **الآثار الاقتصادية:** وتتلخص الآثار الاقتصادية فيما يلي:

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

مثال: المؤسسات الخاصة حيث نجد أنها تريد الاحتفاظ بأموالها الهائلة دون أن يمسها أي اقتطاع ضريبي.

- إضعاف قدرة الحكومة علي تمويل التنمية جراء ما تلحق الخزينة من خسارة.

- إنهاء الدور التمويلي الذي تلعبه الضريبة من توفير الموارد اللازمة لتنفيذ المشاريع الاستثمارية.

- إضعاف فاعلية الضريبة التي تستخدم كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم.

2. **الآثار المالية:**

الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتوقفة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي هذا إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة.

[1] صالح حسن كاظم، مرجع سبق ذكره ،ص18-19.

3. الآثار الاجتماعية والنفسية (بسيكولوجي):

- عدم المساواة الخاصة التهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذي لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة.

ومن الآثار أيضا:

* تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين.
* تدهور عامل الصدق في المعاملات.
* تعميق الفوارق الاجتماعية[1].

[1] صالح حسن كاظم، المرجع السابق ، ص31-34.

ملخص:

يعتبر النظام الضريبي كترجمة عملية للسياسية الضريبية المتبعة، و يخضع اختياره لعوامل البيئة الضريبية المحيطة بما تنطوي عليه من مدى كفاءة أداء الإدارة الجبائية في تطبيق الأحكام و القوانين و ممارسة عملية الرقابة الجبائية في ظل نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين و كذا تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي و يتطلب تحسين فعالية أداء الإدارة الجبائية العمل على تقييمه بنجاعة و بشكل مستمر من خلال استخدام الأدوات المناسبة لذلك انطلاقا من مرحلة التأسيس حتى عملية التحصيل لمختلف الضرائب والرقابة الجبائية عليها.

الخاتمة:

إن عملية تأسيس وتحصيل مجمل الضرائب والرسوم تتم وفق منظومة جبائية غير قادرة على الوصول إلى الأهداف المسطرة خاصة مع أزمة انهيار أسعار البترول والبحث عن البدائل لذا وجب اعتماد منظومة جبائية تتماشى ووسائل الإدارة الحديثة والواقع الحقيقي للبلاد أخذه بعين الاعتبار لكل المتغيرات والقيم الحقيقية للاقتصاد الوطني ولكي نصل إلى هذا ومن خلال عرضنا لهذا الموضوع والنتائج المتوصل إليها نقترح القيام بعدة سياسات تصحيحية في ظل إستراتيجية متكاملة من أجل خلق وعي ضريبي لدى كافة المكلفين كون الضريبة أدائها يمثل واجب وطني وأخلاقي يقوم على أساس مبدأ التكامل الاجتماعي، إذا فالمجتمع كله معني و مسؤول عن ضمان أداء هذا الواجب ، فهو يساعد على التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي التي تنخر الاقتصاد الوطني.

من خلال هذه الدراسة حاولنا الإحاطة قدر الإمكان بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المطروحة حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

الاستنتاجات النهائية:

1-1- عدم الالتزام بالواجبات الجبائية:

1-1-انعدام الوعي الضريبي : إن انعدام الوعي الضريبي يعود إلى أسباب متعددة كالنظرة السلبية اتجاه الضريبة أو ثقل عبئ الضريبة أو ضعف التشريعات الضريبية وحتما يؤدم انعدام الوعي إلى التأثير السلبي على حصيلة الضريبة.

1-2-عدم وجود ثقافة ضريبية :في ظل غياب ثقافة جبائية واضحة سوف تجد مصالح الإدارة الجبائية صعوبة كبيرة في التعامل مع مختلف المكلفين، وهذا سوف يؤثر سلبا على تقبل المجتمع لفكرة الضرائب.

1-3-غياب عامل الثقة :عدم وجود صدق في إخلاغ لدى الخاضعين في تصريحاتهم الجبائية، وهذا يخلق مشاكل مستقبلية تعرقل عمل الإدارة الجبائية.

1-4-التهرب الضريبي :إن ضعف فعالية النظام الجبائي الجزائري والذم يعود إلى العبء الضريبي على المكلف بالضريبة من خلال المعدلات الضريبية المتعددة ومراجعة نظام الاقتطاع من المصدر لماله من أهمية في مكافحة التهرب الضريبي.

1-5-كثرة التصاريح :إن كثرة التصريحات الجبائية تصعب عمل الإدارة الجبائية في تفعيل حقها في الرقابة الجبائية بجميع أشكالها.

1-6-طبيعة كتابة المصطلحات :إن كتابة بعض المصطلحات الجبائية باللغة الفرنسية يقابلها صعوبة بالغة في فهم معناها ويفقدها قوتها القانونية والغاية منها عند ترجمتها إلى اللغة العربية وكذلك تعقد بعض المصطلحات وعدم بساطتها يخلق حالة عدم وضوح لدى الخاضعين.

1-7- طبيعة الفرد الجزائري :فهو يرى أن الضريبة هي وسيلة تستعملها الدولة لفرض سلطتها عليه كما أنها وسيلة تسعى إلى إفقاره من الناحية المالية.

2-ضعف عملية التحصيل:

2-1-التحصيل الودي :وجود نسبة ضئيلة من الخاضعين يقومون بسداد الضريبة المقررة عليهم والمستحقة في آجالها القانونية.

2-2-التحصيل الإجباري :وذلك باستعمال العقوبات والمتابعات القضائية لتحصيل الضريبة المفروضة والمستحقة على مختلف المكلفين، ونلاحظ أيضا ضعف المتابعة في التحصيل.

3-عدم وجود رقابة جبائية ملائمة :إن غياب نظام فعال للرقابة بمختلف أشكالها يفقد الإدارة الجبائية سرعة اكتشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة لضمان تحصيل الضريبة لفائدة خزينة الدولة.

4-كثرة و تزايد النزاع الجبائي :إن كثرة التصريحات الجبائية وأيضا التحصيلات غير مؤسسة جبائيا تخلق فجوة بين الإدارة الجبائية والخاضعين مما يرهق الإدارة الجبائية ويجعلها تخسر الكثير من الوقت والجهد البشري الموجه لفك مثل هكذا نزاعات.

5-ضعف الإمكانيات المادية و البشرية:

- بطء تعميم التعامل بالإعلام الآلي الذم انعكس بدوره في بطء المعلومة الجبائية.
- نقص التكوين على المستوى الموارد البشرية واقتصار تكوين أعوان الجباية على دورات التأهيل وتحسين المستوى على المستوى المحلي بحيث تعتبر غير مجدية بسبب نقص الإسناد البيداغوجي.
- عدم تبني إستراتيجية واضحة لتكوين المورد البشري بالرغم من وجود مدرسة وطنية للضرائب بالقليعة.

6-العلاقة مع الجمهور :العالقة التي تربط الإدارة الجبائية مع المكلفين نادرة التواصل إعلاميا فنجد أن تبادل المعلومات بين هذين الطرفين تنقصه الكثير من السرعة والدقة في التواصل والاتصال وهذا ما يؤثر سلبا في زيادة وعي ومعرفة المكلفين بكل جديد يخص الإدارة الجبائية.

7-كثرة القوانين وتعديلاتها وإلغائها و تجديدها :فنلاحظ من خلال تتبع مختلف القوانين الجبائية وقوانين المالية إن النظام الجزائري لم يتمكن من تحقيق الاستقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى الخاضعين وأعوان الجباية، فضال عن تعقد ذلك النظام نلاحظ سنويا مجموعة من التعديلات، إلغاء، إضافة ... الخ وهذا ما يعكس عدم ثبات المنظومة القانونية.

8-عدم جدوى سياسة الإعفاءات الجبائية :فهي تعتبر عقيمة في جلب الاستثمارات الوطنية والأجنبية ذات التراكم الرأس مالي ومناصب الشغل ، مثلما يحدث في وكالات:

CNAS, ANJEM, ANSAJ إهمال كلي في المتابعة والرقابة والتوجيه.

9-وجود تفاوتات كثيرة في الإمطلاحات الجديدة :فهي تعتمد على المركزية ومثال ذلك:

مديرية كبريات الشركات ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

11-عدم إقامة نظام مركزي لتبادل المعلومات الجبائية فيما بين المديريات الولائية للضرائب الكترونيا.

عملية إثبات أو نفي الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى:المتعلقة باعتماد إطار نظري مرجعي للمنظومة الجبائية، يدعم فعالية التسيير الجبائي للإدارة الضريبية، فقد تم التوصل إلى صحة هذه الفرضية، من واقع التحليل النظري لمختلف مراحل تطور المنظومة الضريبة بمختلف أشكالها، وتطور أهداف النظام الضريبي، وتوافقه مع مختلف البيئات الاقتصادية حسب الأهداف المرجوة منه، مما يطرح قاعدته النظرية للتنقيح وفق هذه المتطلبات.

بالنسبة للفرضية الثانية: التي تنص على أن الإجراءات الجبائية المحددة والمفصلة لفرض وتأسيس الضريبة وتحصيلها ومتابعة آثارها على الهيكل الضريبي فهي صحيحة وقد تبين هذا من خلال تتبع مراحل تأسيسها و تحصيلها الذي يبدأ من تفكير الدولة في الضريبة كمشروع إلى غاية تسديدها من طرف المكلف للخزينة العمومية .

بالنسبة للفرضية الثالثة: التي تخص دور الرقابة الجبائية في عملية اكتشاف ومكافحة التهرب الضريبي فيمكن القول أنه غير كافي وهذا نظرا للنقائص التي تتضمنها الإدارة الجبائية.

التوصيات:

1. اعتماد تعريف شامل وكلي للمنظومة الجبائية وأهدافها في جميع الأطوار بمختلف المناهج التربوية بداية من الطور الأول(التحضيري)، حيث ننسب جميع الامتيازات الممنوحة للطفل إلى التحصيل الضريبي تمهيدا لتوعية الأجيال بالتحصيل الجبائي وأهمية الالتزام به.
   اعتماد وتفعيل بنية تشاركيه وطنية من الأكاديميين بالجامعات وخبراء المهنة للوصول الى منظومة جبائية قوية ورائدة.
2. فتح المجال لدخول الأموال المهربة بالخارج للانتظام في الاقتصاد الوطني بفرض معدلات حقوق لفترة 3 سنوات ففي السنة الأولى يطبق معدل 03 ٪ والسنة الثانية معدل 04 ٪ والسنة الثالثة معدل 05 ٪.
3. العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتأسيس الضريبة وتحصيلها.
4. ضرورة الإعلان عن عفو ضريبي شامل يسمح للمتهربين وأصحاب النشاطات الغير شرعية بالانتظام إلى الإدارة الجبائية.
5. إعادة بناء نظام جبائي جزائري في إطار إستراتيجية شاملة تأخذ بعين الاعتبار جميع المتغيرات.

6. تجميع كل أحكام الضرائب والرسوم في موسوعة واحدة سنويا حيث يمكن للجميع الاطلاع عليها.
7. تسهيل وتبسيط مجمل التشريعات الخاصة بالاستثمار.
8. الإصلاح الجديد وفي ظل غياب التصريح الالكتروني نقترح تفعيل نظام التصريح الالكتروني أو تفعيل العودة إلى النظام القديم.
9. إعداد هندسة مؤسساتية كفيلة بتخصيص ناجع للموارد وهذا بانفتاح اكبر نحو المبادرات التشاركية بمختلف الصيغ القانونية المحفزة التي من شانها إيجاد بدائل جديدة لقدرات تمويلية مضاعفة.
10. إقامة نظام مركزي لتبادل المعلومات الجبائية فيما بين المديريات الولائية للضرائب الكترونيا.
11. العمل على توفير تكوين نوعي لإطارات الإدارة الجبائية ذو بعد عالمي يساير الاستثمار الأجنبي الموجود بالجزائر.
12. نقترح رفع سقف الضريبة الجزافية الوحيدة إلى100.000.000دج لرقم الأعمال والمحددة قانونا بـ30.000.000دج في قانون المالية 2015 وذلك للأسباب التالية:

- كون فئة المكلفين ضريبيا الخاضعين لهذا الالتزام أكبر ممولي خزينة الدولة.
- تصنيف فئة الخاضعين للضرائب وفق هذا الالتزام يسهل على الإدارة الجبائية حق الرقابة بجميع إشكالها.
- اعتماد جملة التحفيزات الجبائية لهذا الصنف من التصريح المقترح كما يلي:

. اعتماد معدل 05 ٪ مقترح للدفع السنوي.
. اعتماد معدل 06 ٪ مقترح للدفع على أربع دفعات سنويا.
. اعتماد معدل 08 ٪ مقترح دفع سنوي للسنة الموالية.
. بدون تطبيق أي عقوبات.
. تطبق العقوبات الآلية في حالة عدم التسديد في نهاية السنة الموالية في الشهر الأول.

مع اقتراح تطبيق في نهاية السنة الثانية 100٪على الحقوق الواجبة الدفع ومع نهاية السنة الثالثة نطبق 200٪.

وفي السنة الرابعة اقتراح الشطب من السجل التجاري وفي السنة الخامسة السحب الفوري للسجل التجاري والشطب النهائي من ممارسة أم نشاط تجاري أو حرفي.

- يتم تخفيض سقف الضريبة الجزافية الوحيدة بمقدار 20.000.000دج لكل خمس سنوات حتى نصل إلى سقف ثابت بمقدار 50.000.000دج تماشيا مع الاقتراح الأول للوصول إلى مجتمع دافع للضرائب أي تحسين وتطوير درجة الالتزام الطوعي للمكلف بالضريبة.

وكذلك اعتماد الخاضع الضريبي في كلى الحالتين(النظام الحقيقي، النظام الجزافي).

13. الانفتاح على نظم المعلومات المختلفة لوسائل الإعلام لتقريب الإدارة من الجمهور للرفع من درجة الوعي الجبائي.

14. تفعيل الدور الرقابي للدولة بما أنها تتحمل مسؤولية خاصة اتجاه تفعيل آليات الرقابة بصفة عامة والرقابة الجبائية بصفة خاصة، من اجل تحقيق أهدافها المختلفة تماشيا مع مقتضيات الحوكمة وإدارة الحكم الرشيد، فقد لا يحقق الجهاز الضريبي أهدافه في غياب إدارة سياسية حقيقية اتجاه النظام الرقابي العام، ولذلك فان تفعيل آليات الرقابة الجبائية في الجزائر ومعالجة النقائص المسجلة لن يكون ذا جدوى في ظل انحسار الدور الرقابي للدولة.
15. إعادة بعث القيم الحضارية للمجتمع :إن انتشار الفساد والانحرافات والمنكرات المرتبطة به أضحى من أخطر المظاهر التي تهدد الاستقرار الاجتماعي والسياسي وتعيق مسيرة التحولات الاقتصادية لذلك بات من الضروري التفكير الايجابي نحو إنشاء مؤسسة الحسبة كإحدى المؤسسات الرقابية ضمن المنظومة المؤسسية ككل.
16. تفعيل نظام الاتصال والإعلام وذلك عن طريق:

- فتح قنوات تعاون واتصال بين إدارة الضرائب والشركات المختلفة، وان تساعد هذه الإدارة الشركات على التحول إلى النظم الالكترونية حتى يكون للإدارة الدور الفعال في هذا التحول تحت مراقبتها، وذلك لمساعدة هذه الشركات للولوج إلى خدمة الحكومة الالكترونية على غرار دول عديدة.
- يجب أن تشجع الإدارة الضريبية تدفق المعلومات من خلال صفحات الانترنيت والخدمات المعلوماتية الأخرى وربط جميع مراكز المعلومات ومصادرها على شبكة الانترنيت ومن شان هذا الإجراء أن يحقق الشفافية والوضوح.
- تطوير نظام الاتصال الدولي والتنسيق من خلال تتبع كل المؤسسات والأفراد فيما يخص التطوير والتحولات البنكية، سواء أكانت لغرض تجاري أو خاص.

17. دعم تمويل الاستثمار باستخدام الكتلة النقدية المتداولة خارج الهيئات النقدية والمصرفية ولتوفير سيولة نقدية أكثر يجب إنشاء استثمارات جديدة يتم من خلالها خلق مناصب شغل جديدة وهذا ما يستدعي عدم إخضاع مالكيها إلى الضريبة على الدخل الإجمالي.
18. إن نقص الوعي الجبائي منتشر لدى العديد من المستثمرين الشباب الذين يغفلون عن التزاماتهم الجبائية المتنوعة معتقدين أنهم معفيين من دفع الضرائب كليا حيث تجدهم يفاجئون بمستحقات وديون جبائية ناتجة عن الاسترجاع الضريبي والناتج عن عدم التزاماتهم بالتصريحات الجبائية وهذا يعرقل حركة ونشاط الاستثمار.
19. إن عدم إمكانية نشر الوعي الجبائي واطلاع المكلفين على الامتيازات الجبائية الممنوحة وبالنظر إلى أن جل النشاطات الممارسة محصورة في مناطق معينة دون أخرى، يفضل أن تحدد النشاطات والمناطق الواجب تنميتها وكذلك الإعفاءات الخاصة بها.
20. بالنظر إلى عدم مقدرة الإدارة الجبائية على تحصيل مستحقاتها المتعلقة بفترة تفوق 10 سنوات يقترح على المدينين دفع نسبة من هاته المستحقات والسماح لهم بتسوية وضعيتهم الجبائية وإعادة استثمار أموالهم، حيث أن هناك عدد معتبر من هاته التسويات ناتجة عن الفوضى التي شهدتها التجارة الداخلية والفهم الخاطئ لإجراءات الجبائية.

21. إن دراسة وتحليل قانون المالية في شقه المتعلق بالنظام الجزافي يضع عقبات في توضيح التطبيقات المتعلقة بالنشاطات حيث نجد أن تسعيرها مقنن بمراسيم وعلى سبيل المثال مهنة التوثيق حيث أن هذا التطبيق يعيق مبدأ المنافسة في تثبيت الأثمان والمبالغ للأتعاب فنشاط لا يخضع للرسم على القيمة المضافة تكون أتعابه اقل من نشاط يخضع للرسم على القيمة المضافة على نفس نوعية الخدمة فكان من الأولى نشر وعي جبائي لمختلف المتعاملين الاقتصاديين حيث يكون لهذا التطبيق فعاليته حيث نرى أن قطاع الأشغال العمومية أصبح كله يتجه أصحابه إلى وضع طلب للخضوع للنظام الحقيقي كون أن جميع المتعاملين المتقدمين يشترطون على جميع المقاولون تثبيت الرسم على القيمة المضافة على فاتورة جزافية لهذا النوع من النشطات كون المتعاملين ليس لديهم ثقافة جبائية تبين وتوضح لهم أن الرسم على القيمة المضافة الموجود على فواتيرهم سوف تكون لفائدتهم أوال .فلا داعي لاشتراطها على المقاولين وسوف تستفيد منها جيوبكم باعتبار أن وضعية الأشغال سوف تنجز بدون رسم على القيمة المضافة.
22. العمل على تطوير البنوك تماشيا مع الإدارة الحديثة في جمع المعاملات وفتح وكالات قريبة من التجمعات الكبرى.

آفاق الدراسة:

تمهد هاته الدراسة إلى إرساء تقاليد حضارية في تأسيس الضريبة وتحصيلها من خلال منظومة جبائية حضارية مقنعة لكل الفئات الخاضعة للضرائب وتتكيف مع جميع مستجدات المحيط العالمي المعاصر كبديل حقيقي ودائم لتمويل خزينة الدولة، وهذا ما يفتح المجال للدراسات المستقبلية في مجال اعتماد منظومة جبائية تتوافق مع إستراتيجية متكاملة لتوفير هذه البيئة الملائمة التي تتوفر فيها الخصائص السالفة الذكر.

قائمة المراجع:

أولا باللغة العربية:

1/1الكتب:

1. أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة و نظام السوق، دار المعرفة اللبنانية، بيروت، 1992.
2. باهر محمد علتم المالية العامة، مكتبة الآداب،الطبعة الرابعة، القاهرة، 1998.
3. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ الاقتصاد العام ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية.
4. حسين مصطفى حسين ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الثالثة ،بن عكنون،الجزائر ،1995.
5. حمازنة مصطفى وآخرون ، الاقتصاد الأردني المشكلات ، الأفاق ، مركز الدراسات الإستراتيجية ، الأردن ، 1994.
6. حميد بوزيد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
7. رفعت محجوب، المالية العامة، دار الإشعاع، القاهرة، الجزء الثاني، 1971.
8. رمزي زكي، الديون والتنمية والقروض الخارجية وآثارها على البلاد العربية، دار المستقبل العربي، القاهرة، 1985.
9. سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، القاهرة ، 2006.
10. سعيد عبد العزيز عدنان،النظم الضريبية،الدار الجامعية،بيروت،1985.
11. سوزي عدلي ناشد،الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2000.
12. سيد عبد المولى، المالية العامة، النفقات العامة , الميزانية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة،1975 .
13. السيد عبد المولى، المالية العامة، مصادر الإيرادات والميزانية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1975.
14. صقر احمد صقر، النظرية الاقتصادية الكلية، وكالة المطبوعات، الكويت، 1973.
15. عادل أحمد حشيش ،أصول الفن المالي في الاقتصاد العام ،دار النهضة ,بيروت ،لبنان،1974.
16. عبد الحفيظ عبد الله، آثار الحوافز الضريبية على الادخار والاستثمار، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1986.
17. عبد الفتاح العامري، النظرية الضريبية، دار وائل للنشر، عمان، 2007.
18. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
19. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972.
20. علي زغدود ،المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثانية ،الجزائر،2006.

21. غازي عناية، الضريبة و الزكاة دراسة مقارنة، منشورات دار الكتب، الجزائر، 1991.
22. فريد الصلح، السياسة الاقتصادية، مطبعة الفنون، بيروت، 1984.
23. محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهوان :الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق،الطبعة الثانية، المكتبة الوطنية، الأردن، 2003.
24. محمد احمد الدوري، التخلف الاقتصادي، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1987.
25. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر، 2004.
26. محمود حسين الوادي ، زكريّاء أحمد عزّام ، الماليّة العامّة والنّظام المالي في الإسلام ، دار المسيرة للنّشر عمّان،الأردن ،2000.
27. الوليد صالح عبد العزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة العربية، مصر، ،2002.
28. يونس أحمد البطريق،أصول المالية العامة، د ون دار نشر ، الإسكندرية، 2004.
29. يونس احمد بطريق، حامد دراز، النظم الضريبة،الدار الجامعية للطباعة والنشر ،بيروت،1983.
30. يونس محمود عبد الحق، النظم الضريبية المعاصرة، دار الحكمة للنشر والتوزيع، دمشق، سوريا،2006 .

1/ 2 الأطروحات و الرسائل الجامعية:

1. رضا خالصي،تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر للفترة 1993 -2002 ، أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية .والتسيير،جامعة الجزائر، 2007 .
2. عبد القادر بابا ، سياسة الاستثمارات في الجزائر وتحديات التنمية في ظل التطورات العالمية الراهنة، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
3. صحراوي علي، مظاهر الجباية في الدول النامية،حالة الجزائر، رسالة ماجستير،جامعة الجزائر، سنة 1992.
4. رحال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2006/ 2007.

1/ 3 البحوث:

1. حربي عريقات ،واقع مناخ الاستثمار في الوطن العربي ، ورقة بحثية معدة لمؤتمر الوطن العلوم المالية والمصرفية ،جامعة اليرموك ، الأردن، 1988 .
2. صالح حسن كاظم ، مكافحة التهرب الضريبي ...ضرورة ملحة في الحد من الفساد،بحث منجز من قسم البحوث والدراسات دائرة الشؤون القانونية ،العراق ، 2014.

3. المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية، 1993.

4/1 القوانين والتشريعات والتعليمات:

1. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26-09-1975 المتضمن القانون التجاري ، جريدة رسمية عدد101 سنة 1975.

2. الأمر91-60 المؤرخ في23-02-1991، جريدة رسمية عدد09 ، سنة1991.

3. قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد85 سنة2006 .

4. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة2015.

5. قانون المالية سنة2007.

6. القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية، عدد79، سنة1998.

7. المرسوم التنفيذي رقم 02-303 ،المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64، سنة2002.

8. المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في12-07-1998، جريدة رسمية عدد51 سنة1998.

9. المرسوم التنفيذي2005-494، المؤرخ في 26-12-2005، جريدة رسمية، عدد84، سنة2005.

10. مكرر من القرار009-1998، المؤرخ في 13-01-1998.

11. ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2003.

مواقع إنترنت:

موقع المديرية العامة للضرائب، مراكز الضرائب، بتاريخ05-06-2018، على الساعة09:07 صباحا.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية.

Les livres :

1. BERNARD Viny, Fiscalité épargne et développement, Librairie, Armand collin, Paris, 1969.
2. Christian Schoenauer : les fondamentaux de la fiscalité, techniques et applications édition ESKA ; 6eme édition ; paris ; France ; 2006.
3. UN, taxes and fiscal policy in underdeveloped countries, New York ,2000.

الفهرس:

المحتويات

الفهرس.....**III-.I**

فهرس الجداول.....**IV**

مقدمة عامة.....**أ.ب.ج**

الفصل الأول: الضريبة وأهميتها في النشاط الاقتصادي.....01

المبحث الأول:مفاهيم عامة حول الضريبة..... 01

المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم الضريبة..... 01

المطلب الثاني: تعريف الضريبة أهم عناصرها..... 02

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية والأهداف العامة للضريبة..... 03

المبحث الثاني:التصنيفات المختلفة للضرائب..... 05

المطلب الأول: التصنيف على أساس طبيعة الضريبة..... 05

المطلب الثاني: التصنيف على أساس مجال التطبيق..... 10

المطلب الثالث: التصنيف على أساس ظروف وضع الضريبة..... 11

المطلب الرابع: التصنيف الاقتصادي للضريبة..... 12

المبحث الثالث:أهمية الضريبة في النشاط الاقتصادي..... 15

المطلب الأول:علاقة الضريبة بالاستهلاك..... 16

المطلب الثاني: الضريبة و تشجيع الادخار..... 18

المطلب الثالث:الضريبة كموجه للاستثمار..... 21

الفصل الثاني: قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر.....32

المبحث الأول: إجراءات تأسيس وتحصيل الضريبة في النظام الجبائي الجزائري..... 32

المطلب الأول:الضريبة على الدخل الإجمالي..... 32

المطلب الثاني:الضريبة على أرباح الشركات..... 34

المبحث الثاني: إجراءات تحصيل الضريبة في النظام الجبائي الجزائري..... 38

المطلب الأول: تكوين الملف..... 38

المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين..... 39

المطلب الثالث: تحضير الإشعار بالدفع وتحصيل الضرائب..... 40

المبحث الثالث: الإجراءات الإجبارية عند رفض تسديد الضربة في النظام الجبائي الجزائري.....43

المطلب الأول: تطبيق عملة التحصيل الجبري ضد المدينين الذين لا ينتمون للقطاع العام.....43

المطلب الثاني: الإجراءات الإجبارية لتحصيل الديون الجبائية للمؤسسات المنتمية إلى القطاع العام.....47

المطلب الثالث: التهرب الضريبي..... 51

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية في الجزائر.....58

المبحث الأول: عرض الرقابة الجبائية..... ..58

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية. 58

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية..... 60

المطلب الثالث: الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية..... 61

المبحث الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية..... 61

المطلب الأول: سلطات الإدارة الجبائية..... 61

المطلب الثاني: حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية..... 63

المطلب الثالث: التزامات المكلف..... 64

المبحث الثالث: الإطار التنظيمي لرقابة الجبائية..... 66

المطلب الأول: المصالح المركزية..... 66

المطلب الثاني: المصالح الغير مركزية..... 66

المطلب الثالث: الهياكل المستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي.....71

خاتمة عامة.....**77**

المراجع.....84

الفصل الأول: الضريبة و أهميتها في النشاط الاقتصادي.

المبحث الأول:مفاهيم عامة حول الضريبة.

تمهيد:

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي فهي تلعب دورا أساسيا في مجال تجسيد أهداف السياسة المالية للدولة ويتطلب تحقيق تلك الأهداف اختيار نظام ضريبي ملائم يعكس خصائص وملامح النظام الاقتصادي المتبع لتحقيق أهداف المجتمع، ويتم اختيار النظام الضريبي من خلال المعرفة الكاملة بإيديولوجية المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية وكذا أهداف السياسة الضريبية التي يسعى إلى تحقيقها.

ويواجه تحقيق هذه الأهداف استفحال ظاهرة التهرب الجبائي، والتي تشكل تهديدا للمصالح الاقتصادية والاجتماعية والمالية للمجتمع، ما يتطلب توفر جهاز رقابي كفؤ يقوم بمراقبة ومتابعة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثالثة مباحث، يتم من خلالها تناول مفاهيم عامة حول الضريبة، ومختلف تصنيفات الضرائب وأنواعها، إضافة إلى انعكاس الضريبة على الهيكل الاقتصادي.

المطلب الأول :التطور التاريخ لمفهوم الضريبة :

تاريخيا تطورت الضرائب بتطور أهداف الدولة ، و دورها في المجتمع و بذلك فإن هناك صلة بين الهيكل الضريبي للدولة و نظامها الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي السائد ، و المطبق في فترة فرض الضرائب. و على ضوء ما تقدم يمكن تصور المراحل التي مر بها فرض الضرائب كالأتي :

1- المرحلة التقليدية البدائية :و هي مرحلة ما قبل نشوء الدولة بتنظيماتها المعروف، و التي كانت ممثلة في القبيلة أو العشيرة، فقد كان الاعتماد على ما يعطيه أفراد هذا المجتمع لقائدهم طواعية و اختار نقدا أو عينا ما يساعد على تحسين أوضاع هذا التنظيم.

2- المرحلة التقليدية المتطورة : أطلق عليها بالتقليدية المتطورة لأنها تشمل على تنظيمات أكثر تطورا من سابقاتها كنظام سياسي، حيث الدولة هي الأساس ف هذا المجال و ليست القبيلة أو العشيرة. في هذه المرحلة ، فرضت الضرائب على الأراضي، و المواشي و الرؤوس و الإنتاج الزراعي في البلد....إلخ، و عليه فإن الهدف من فرض الضرائب في هذه المرحلة، هو الحصول على موارد مالية بمعنى حيادية الضرائب .

3-المرحلة التالية لظهور الدولة :مع قياس العلاقات الاقتصادية بين الدول لجأت هذه الدول للتخفيف من العبء على مواطنيها من الضرائب المباشرة التي تم فرضها في مرحلة سابقة، إلى فرض ضرائب غير مباشرة لها علاقة بتجارتها الخارجية ففرض ضرائب على صادراتها وواردتها.

4- مرحلة تدخل الدولة لتحقيق الرفاهية : إن الحياة الضريبي و إن كان قد ساد نظريا لفترة طويلة من الزمن، إلا أنه من الناحية العملية و يمكن تحقيقه فلكل ضريبة أثارها الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية أرادت الدولة ذلك أم لم ترد.

فالضريبة أثرها على توزيع الدخل و الثروات و على سلوك المستهلكين و المنتجين و على تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية أو أحجامها و الاستثمار الأجنبي .

و لذلك أصبحت تستخدم الضرائب لا لكونها مورد من الموارد المالية فقط و إنما أيضا لتحقيق ما تصبوا إليه من أهداف، و قد طهرت هذه المرحلة بعد ظهور المشروعات الكبير التي أدت إلى ظهور تطورات اقتصادية و اجتماعية و سياسية، مم أدى إلى اللجوء إلى الضرائب المباشرة بشكل أوسع و التقليل ما أمكن من الاعتماد على الضرائب غير المباشرة[1].

المبحث الأول :مفاهيم عامة حول الضريبة.

تعد الضريبة مورد مالي هام للدولة لتغطية النفقات العمومية، وأداة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، تجسيدا لأهدافها السياسة والمالية وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم وخصائص الضريبة، القواعد والأهداف العامة لها.

المطلب الثاني :تعريف الضريبة وأهم عناصرها.

ليس للضريبة تعريفا تشريعيا (Juridique) خاصا بها، و غالبا ما يتم تعريفها من خلال تحليل عناصره ا و هناك عدة تعاريف متعلقة بالضريبة ، ومن أكثرها شيوعا ما يلي:

- تعرف الضريبة على أنها " :أداء مالي واجب على أفراد معينين، ويتم ذلك عن طريق القوة ، و بشكل نهائي و دون مقابل و ذلك بهدف تغطية الأعباء العامة"[2] .
- كما يعرفها (C.Schoenauer) على أنها " : اقتطاع مالي إجباري مخصص لتغطية الأعباء و المصاريف العامة"[4] .
- كما يعرف DJEBEZSالضريبة على أنها " : كل اقتطاع أو منفعة أيا كان شكلها ، تحصل عليها القوة العمومية بغية إشراك المواطنين(المكلفين) في تحمل الأعباء العامة من جهة و من جهة أخري بغية تحقيق أهداف سياستها الاجتماعيةو الاقتصادية و التنموية.[3]"

مما سبق يمكن إعطاء تلخيص للتعاريف السابقة كالتالي:

الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري دون مقابل لفائدة الدولة، يتم فرضه على المكلفين من أجل تغطية النفقات العامة لها، وكذا تنفيذ السياسات المالية المبرمجة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص عناصر الضريبة و المتمثلة فيما يلي:

- **الضريبة فريضة نقدية :**أي أنها تدفع في شكل نقدي، وذلك استجابة لمقتضيات النظام الاقتصادي وتطلعا لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية.
- **تدفع الضريبة جبرا :**و هذا يعنى أن المكلف بالضريبة ليس له الخيار في دفعها للدولة، بل هو مجبر على ذلك.
- **الضريبة تدفع بصفة نهائية :**إن المكلف يدفع الضريبة بشكل نهائي ، ولكن هذا لا يمنع استرجاع بعض منها في حالة تقديم طعن أو تظلم.

[1] حميد بوزيد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 5-7.

[2] أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة و نظام السوق، دار المعرفة اللبنانية، بيروت، 1992ص126 .

[3] Christian Schoenauer : les fondamentaux de la fiscalité, techniques et applications édition ESKA ; 6eme édition ; paris ; France ; 2006 ; p 10.

- **الضريبة تدفع من دون مقابل مباشر :**إن المكلف الدافع لضريبة لا يتمتع بمقابل مباشر لما دفعه، ولكنه ينتفع من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة [1] .

المطلب الثالث :المبادئ الأساسية والأهداف العامة للضريبة.

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى مجمل القواعد والمبادئ التي تقوم عليها الضريبة، وكذلك مجمل الأهداف العامة المرجوة من اعتمادها على عدة مستويات.

أولا : المبادئ الأساسية للضريبة.

تعنى المبادئ الأساسية للضريبة تلك القواعد والأسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحة المكلفين من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى .ويعتبر أدم سميث أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية وهي العدالة، اليقين، الملائمة في الدفع و الاقتصاد في نفقات التحصيل، ولتزال تعتبر إلى الآن كمبادئ عامة يتم الاسترشاد بها في هذا المجال[2] .و سيتم تناول هذه المبادئ حسب الترتيب الآتي:

1-مبدأ العدالة :ويقصد بها ذلك النظام الذي يوزع الأعباء المالية لضرائب بعدالة بين أفراد المجتمع أي مساهمة الأفراد في النفقات العامة دون تمييز .و بمعنى أخر أن تكون مساهماتهم متناسبة مع مداخليهم باستثناء أصحاب المدخيل الضعيفة ، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة[3].

فمثال الضريبة على الدخل تقوم على أساس تصاعدي كمبدأ لتجسيد العدالة، بمعنى أنه كلما ارتفع الأجر أو الدخل كلما زادت الضريبة.

غير أن هذا المبدأ ينعدم في حالات استثنائية كالإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها بعض الأطراف ، فضلا عما تثيره التصاعدية من قضايا ترتبط بالمعدلات و الحدود التي تحسب عندها الضريبة[4] ، غير أن الضريبة في الحقيقة تتجاوب كليا مع هذا المبدأ خاصة فيما يتعلق بالضريبة غير المباشرة .والتي غالبا ما يتحمل عبئها الفئات أقل دخلا ، على خلاف ما نادى به المفكرون الاقتصاديون أمثال أدم سميث الذي دعا إلى وجوب مشاركة رعايا الدولة في نفقات الحكومة كل حسب الإمكان تبعا لمقدرتهم التكلفية ، أي نسبة دخل كل منهم والذي يتمتع به في حماية الدولة [5].

ويركز مبدأ العدالة على كيفية حساب و تحمل العبء الضريبي، ومع تطور الفكر المالي اختلفت طرق تحديد هذا العبء من الضريبة النسبية إلى الضريبة بمعدل ثابت مهما تغير الدخل .وتبقى مسألة المساواة نسبية تختلف حسب نوع الضريبة المفروضة(مباشرة أو غير مباشرة) .وكذا حسب طريقة تحديد العبء الضريبي.

2 –مبدأ اليقين (الوضوح) :ومعناه أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها و المناسبة التي فرضت على أساسها مع تحديد الوعاء و ميعاد الوفاء بها إضافة إلى طريقة تحصيلها ، أي أن يكون المكلف على دراية بالتزاماته اتجاه الدولة .ويتطلب ذلك إلمام المكلف بالأحكام المتعلقة بالضريبة ، ولا يتحقق ذلك إلا بثبات و استقرار الأحكام الضريبية و التشريعات المتعلقة بها وعدم المغالاة في إحداث التغيرات عليها.

---

[1] CHRITIAN SCHOENAUER; op; cit; P: 11.

[2] عادل أحمد حشيش ،أصول الفن المالي في الاقتصاد العام ،دار النهضة ،بيروت ،لبنان،1974 ،ص311 .

[3] أحمد حمدي الغناني ، مرجع سبق ذكره ، ص263.

[4] غازي عناية، الضريبة و الزكاة دراسة مقارنة، منشورات دار الكتب، الجزائر، 1991 ، ص215 .

[5] حسين مصطفى ،حسين ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الثالثة ،بن عكنون،الجزائر ،1995،ص44 .

و لتحقق مبدأ اليقين لا بد من أن تكون التشريعات المالية و الضريبية واضحة و جلية يفهمها عامة المكلفين بالضريبة دون التباس[1].

وعدم توفر هذا الشرط (التغير المستمر في التشريعات و تعقيدها) قد يؤدي إلى حدوث تعسفات متبادلة سواء من جانب الإدارة الضريبية من خلال زيادة العبء الضريبي ما يؤدي إلى تفشي ظاهرة الرشوة ، أو من جانب المكلفين من خلال التهرب من دفع الضريبة إضافة إلى تقديم بيانات خاطئة.

3-مبدأ الملائمة في الدفع : ويعد هذا المبدأ نقطة هامة يجب أن تتوفر في الضريبة ، وهو ينص على أن تكون أحكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيدها و أساليب تحصيلها ملائمة للمكلف و ذلك لتخفيف وقع دفع الضريبة عليه ، و عليه يجب أن يكون ميعاد دفع الضريبة مباشرة بعد حصول المكلف على الدخل الخاضع لها كأن تجبى الضرائب المفروضة على الاستغلال الزراعي بعد جني و بيع المحصول مباشرة .

كما تلتزم الإدارة الضريبية طبقا لمبدأ الملائمة في الدفع بتقسيط مبلغ الضريبة إذا كان كبير، وذلك حتى يسهل على المكلف دفعه في ظروف ملائمة وبأقل تضحية ممكنة في السيولة المتوفرة لديه و يتوجب على المصالح الضريبية إتباع أسلوب مناسب في عملية التحصيل كاقتطاع الضريبة مباشرة من المنبع (المصدر) كالأجور مثال ، بحيث يحصل صاحب الإيراد مباشرة على دخله الصافي بعد خصم الضريبة ، وذلك ما يجنب المصالح الضريبية الاحتكاك بالمكلف و كذا ضمان عدم تهربه من دفع ما عليه.

4-مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل : و تقضى هذه القاعدة بضرورة تنظيم جباية الضريبية بحيث لا تنتزع من المكلف إلى أقل ما يمكن فوق ما يدخل في النهاية خزينة الدولة أي أن تكون نفقات جبايتها قليلة . و المقصود من هذا المبدأ هو أن الفارق ما يدخل الخزينة العامة من حصيلة الضرائب وبين ما يدفعه المكلفون فعلا يجب أن يكون ضئيلا إلى أقصى حد ممكن ، بمعنى أخر أن تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة بما يتم تحصيله ، فلا فائدة من ضريبة تكلف جبايتها الجزء الأكبر من حصيلتها ، وهذا ما يعني أن الجهاز الحكومي الذي تشكل الإدارة الضريبية أحد أجزائه و الذي يسدد نفقاته و أجور موظفيه مما توفره له إرادات الضرائب وجب عليه استعمال أساليب و تقنيات علمية حديثة كالإعلام آلي و تعيين موظفين أكفاء وذلك ربحا للوقت و المال العام بهدف تخفيف العبء على المكلفين و عدم جرهم للتفكير في التهرب من دفع الضريبة.

هذا بإيجاز تقديم المبادئ الأساسية لتقديم الضريبة التي أعلنها أدم سميث في كتابه " ثروة الأمم " التي ما تزال حتى يومنا هذا تمثل دستورا للضرائب بشكل عام[2].

ثانيا : الأهداف العامة للضريبة.

يمكن حصر الأهداف العامة للضريبة فيما يلي:

- هدف مالي : ويتمثل في تغطية النفقات الخاصة بالدولة أي تحقيق الموازنة العامة ، باعتبار أن الضريبة جزء من إيرادات الدولة التي تقابل نفقاتها و تعمل على تغطيتها.

[1] عادل أحمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص315.

[2] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المقارنة، دار النهضة العربية، بيروت لبنان،1972، ص 96.

- هدف اقتصادي : حيث تستخدم الضريبة كأداة في التقويم الاقتصادي ، ففي حالة التضخم يتم رفع نسب الضرائب بغية امتصاص الكتلة النقدية ، وفي حالة الانكماش يتم تخفيض أسعارها مع زيادة التحفيزات

و الإعفاءات الجبائية لتنشيط الاستثمار[1].

- هدف اجتماعي: باعتبار أن الضريبة يتم فرضها على أصحاب المدخيل المرتفعة ليتم توزيعها على أصحاب المدخيل المنخفضة وهو ما يساعد على زيادة العدالة الاجتماعية.

المبحث الثاني:التصنيفات المختلفة للضرائب.

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتطور مفهوم الضريبة معه في ظل المالية العامة، تعددت أنواع الضرائب واختلفت، وأصبحت النظم الضريبية تشمل أنواعا مختلفة من الضرائب، تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية المرجوة منها، إذ يتطلب نجاح الدولة في اختيار النوع الملائم من الضرائب على مدى فهمها ودراستها لآثار الاقتصادية المحتملة لكافة أنواع الضرائب المزمع استخدامها في هيكلها الضريبي، سنعتمد في دراسة التصنيفات المختلفة للضريبة على الأسس التي تحدد كافة الإجراءات المتعلقة بتأسيس الضريبة وتحصيلها، ويمكن التطرق إلى التصنيفات المختلفة للضرائب كما يلي:

- التصنيف على أساس طبيعة الضرائب.
- التصنيف على أساس مجال التطبيق.
- التصنيف على أساس ظروف وضع الوعاء الضريبي.
- التصنيف على أساس الطابع الاقتصادي للضريبة.

المطلب الأول:التصنيف على أساس طبيعة الضريبة.

أولا :الضريبة المباشرة وغير المباشرة:

وفقا لهذا المعيار يمكن تقسيم الضريبة إلى ضريبة مباشرة وضريبة غير مباشرة، يعتبر هذا التصنيف الأه م على الإطلاق، حيث انه وفقا للنظرية المالية اعتمدت عدة معايير للتفرقة بين الضريبة المباشرة وغير المباشرة إلا أنه لا يوجد معيار حاسم يمكن من التمييز الدقيق بين الضريبتين.

1-المعيار القانوني :يقوم هذا المعيار على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث التحصيل، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناءا على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بالضريبة، فالضريبة تعتبر مباشرة لان العلاقة التي تربط بين المكلف بالضريبة والإدارة مباشرة، بينما الضرائب الغير مباشرة يتم تحصيلها في ظل تصرف اقتصادي معين دون اعتبار للشخص المكلف بالضريبة ولا يربطها اتصال مباشر بالإدارة المالية والممول[2].

يعاب على هذا المعيار كون المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف اسمية أو بدونها، مما يؤثر على وصف الضريبة الغير مباشرة، ومما سبق فالمعيار القانوني، لا يمكن اعتماده وحده للتفرقة بين الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة [3] .

---

[1] Christian SCHOENAUER; op.cit. P : 30.

[2] محمد سعيد فرهود،،ص240.

[3] رفعت محجوب، المالية العامة، دار الإشعاع، القاهرة، الجزء الثاني، 1971، ص5 6.

2-المعيار الاقتصادي: ويعرف تراجعيه عبئ الضريبة أو استقرارها، ويقصد به الشخص الذي يتحمل عبئ الضريبة بصفة آنية [1].فالشخص الذي حدده القانون وقام بتنفيذ ما كلف به، و حصل مبلغ الضريبة المستحقة إلى خزينة الدولة، ثم قام بنقل عبئها إلى شخص آخر يطلق عليه مصطلح المكلف القانوني، أنه لم يتحمل العبء الفعلي للضريبة، بل اقتصر دوره على نقل الضريبة إلى شخص آخر، أما الشخص الذي تحمل فعليا العبء الضريبي ولم يستطع نقلها إلى شخص آخر فيطلق عليه مصطلح المكلف الحقيقي .هذه الجملة المتسلسلة من العمليات التي يتم بموجبها نقل الضريبة من المكلف القانوني إلى المكلف الحقيقي تعرف بعملية نقل العبء الضريبي[2].

وفقا لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية ولا يمكنه التخلص منها، أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه أن ينقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية وهو المكلف الحقيقي وتندرج ضمن تصنيفات هذا المعيار ضرائب الدخل فهي ضرائب مباشرة أن من يقوم بدفعها هو الشخص المكلف بها بموجب القانون، فالمكلف القانوني هو نفسه المكلف الحقيقي، في حين أن الضرائب الجمركية والرسم على القيمة المضافة ضرائب غير مباشرة، أن المكلف القانوني يدفع الضريبة ثم يقوم بنقل عبئها إلى شخص آخر وهو المستهلك، لتحمل أخيرا الضريبة في ثمن السلعة.

من الانتقادات الموجهة إلى هذا المعيار أن ظاهرة العبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة والتي لا يمكن التأكد منها مسبقا، فالضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح التجارية والصناعية هي ضريبة مباشرة، لا يستطيع المنتج أن ينقل عبئها إلى شخص آخر بالرغم من ذلك فإن هذا المنتج يستطيع أن ينقل للمستهلك في أوقات الرخاء الضريبة عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة[3].

و يمكن أن يتم تغيير تصنيف الضرائب من مباشرة وغير مباشرة وفقا لهذا المعيار، وكمثال على ذلك نجد أن ضرائب المبيعات والمتفق على أنها ضرائب غير مباشرة قد تعتبر ضريبة مباشرة وفقا لهذا المعيار إذا لم يقم المنتج بنقل عبئها خشية انخفاض حجم مبيعاته خاصة إذا كان الطلب على المبيعات كثير المرونة .أما إذا كان الطلب على منتوجاته منخفض المرونة حيث تكون المبيعات من المنتجات ضرورية، وقام المنتج بنقل عبء الضريبة من منطقة أخرى وفقا لاختلاف درجة المنافسة، ظروف التكاليف، إذ لا يمكن اعتبار نفس الضريبة في منطقة ما وزمن ما، ضريبة مباشرة، وفي منطقة ما وزمن ما ضريبة غير مباشرة[4] .

3-معيار الثبات والاستقرار :يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة، فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والاستقرار كالضريبة على الدخل، أو الضريبة على الأملاك

[1] السيد عبد المولى، المالية العامة، مصادر الإيرادات والميزانية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة،1975، ص 240.

[2] يونس احمد بطريق، حامد دراز النظم الضريبة،الدار الجامعية للطباعة والنشر ،بيروت،1983، ص 209.

[3] محمد عباس محرزي،اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر، 2004، ص64.

[4] سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشماوي،مرجع سبق ذكره، ص76.

أو الثروة أما الضرائب غير المباشرة فهي تفرض على وقائع خاصة وعلى تصرفات ظرفية ومتقطعة، مثل الضرائب على الاستيراد أو استهلاك بعض السلع[1].

حيث أنه إذا تم فرض ضريبة مباشرة على مال شخص أو دخله أو ثروته، تعتبر ضريبة مباشرة وبالتالي فإن كافة الضرائب التي تفرض على الدخل وثروة الشخص تعتبر ضرائب مباشرة مثل الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ضريبة المرتبات، ضريبة أرباح الشركات ضريبة الثروة، أما إذا تم فرض ضريبة على تصرفات الفرد في ماله بالإنفاق فإنها تعد ضرائب غير مباشرة مثل الضريبة على المبيعات.

نستخلص من مجمل ما سبق أنه بالرغم من تعدد معايير تصنيف الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة إلا أن هذه المعايير يوجه لها العديد من النقائص، فلا يمكن الاعتماد على أي منها بصورة منفردة، ولكن يعتمد الباحثون والمختصون على استخدام الضرائب المباشرة إشارة إلى ضرائب الدخل و ضرائب رأس المال أو الثروة أما الضرائب غير مباشرة فإنها تشمل الضرائب على المبيعات أو المشتريات أو الضرائب على الاستهلاك بالإضافة إلى الضرائب الجمركية.

ثانيا :تقييم تصنيف الضرائب المباشرة وغير مباشرة:

لقد اختلف الباحثون والمختصون حول تقييم الضرائب المباشرة والغير مباشرة من حيث مزاياها وعيوبها وسيتم التطرق فيما يلي لمزايا وسلبيات كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة.كما يلي[2]:

1- تقييم الضرائب المباشرة: لقد نادى جملة من المختصين بإلغاء كافة الضرائب غير المباشرة وقصر الضرائب المفروضة على الضرائب المباشرة فقط وخاصة الضرائب على الأراضيالزراعية باعتبارها هي العنصر الإنتاجي الوحيد المنتج، ومع تطور الدولة في النشاط الاقتصادي وتطور دورها من الحيادية إلى الإيجابية ازدادت حاجة الدولة إلى الأموال، ومن ثمة تنوعت الضرائب المباشرة واتسع نطاقها ليشمل العديد من العناصر من دخل وثروة، ولم يقتصر فرض الضريبة على الهدف المالي فقط بل أصبحت الضريبة أداة مهمة تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ومن وجهة نظر مؤيدي الضرائب المباشرة فإنها تمتع بالعديد من المزايا:

- الضرائب المباشرة تعد أكثر قربا من تحقيق العدالة الاجتماعية بالمقارنة مع الضرائب غير مباشرة ففي ظل الضرائب المباشرة يمكن الأخذ في الحسبان عند فرض الضريبة الظروف الشخصية للممول، مثل مستوى دخله وعدد الأفراد الذين يعيلهم فإذا لم يتعدى دخلهم مستوى معين يمكن تقرير الإعفاء من الضريبة، بل و يمكن زيادة حد الإعفاء كلما زاد عدد أفراد الأسرة والعكس صحيح، بالإضافة إلى ما سبق يمكن فرض الضريبة بشكل تصاعدي حيث يزداد سعر الضريبة كلما زادت مقدرة الممول على الدفع والعكس صحيح، ومما الشك فيه أن إدخال العناصر السابقة في الحسبان عند فرض الضريبة سوف يساهم مساهمة فعالة في تقليل الفوارق الداخلية بين الأفراد و يقلل من حدة التفاوت في الدخل، وبالتالي يحقق المزيد من العدالة في توزيع الدخل، وهذه كلها أمور يصعب أخذها في الحسبان عند فرض الضريبة غير مباشرة.

[1] باهر محمد علتم ،المالية العامة، مكتبة الآداب،الطبعة السابعة ،القاهرة،1998 ،ص128 .

[2] سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشماوي ، الوجع السابق، ص84.

- تتسم الضرائب المباشرة بالثبات النسبي في حصيلتها بالمقارنة بالضريبة غير المباشرة ففي ظل الدورات التجارية من تضخم وكساد فان أوعية الضرائب المباشرة كالأجور والمرتبات، دخول العقارات المبنية، تكون ضعيفة الاستجابة للتغيرات في مؤشرات النشاط الاقتصادي بعكس الحال في حالة الضرائب غير المباشرة التي ترتبط بعلاقات وثيقة بقيمة المبيعات والمشتريات، وقيمة الصادرات والواردات، وكلها أوعية تتأثر بشدة الدورات التجارية، ونظرا لهذه السمة التي تتمتع بها الضرائب المباشرة فإنها تمثل موردا حاليا يمكن أن تعتمد عليه الدولة بصورة شبه مؤكدة في تمويل نفقاتها، بالإضافة إلى ما سبق فان الدولة تستطيع أن تتنبأ بإيراداتها من الضرائب المباشرة بسهولة ويسر نسبيا وبدرجة عالية من الدقة بالمقارنة بالضرائب غير مباشرة، فالسلطات المسؤولية تكون على علم شبه تام بعدد الممولين، مقدار دخولهم، بالإضافة إلى السعر الفعلي والمتوقع للضريبة، بالرغم من المزايا السابقة للضرائب المباشرة إلى أن هناك بعض الأنواع من الضرائب تكون حصيلتها أكثر استجابة للتغير في النشاط الاقتصادي ، حيث تزيد الحصيلة في أوقات الرواج وتنخفض في أوقات الكساد وخير مثال على ذلك ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، حيث تزيد حصيلتها في أوقات الرواج نظرا لزيادة الأرباح المتحققة وتنخفض الحصيلة في أوقات الانكماش بسبب انخفاض معدلات الأرباح المحققة[1].

بالرغم من أن الضرائب المباشرة تمتع بعدد من المزايا بالمقارنة بالضرائب غير مباشرة فان بعضهاالديها جملة من الانتقادات من أهمها[2] :

- عدم مرونة حصيلتها للتغيرات في الأسعار والظروف الاقتصادية السائدة فإذا اتجهت الأسعار للارتفاع وسادت ظروف التضخم النقدي، من المتوقع ألا تزيد حصيلة بعض الضرائب مباشرة و إن زادت فسوف تكون الزيادة ضئيلة لا تتماشى مع التغيرات في مؤشرات النشاط الاقتصادي.

- تتزايد إجراءات التأسيس والتحصيل، كما ترتفع نسبة التهرب الضريبي في نطاق الضرائب المباشرة بالمقارنة بالضرائب غير مباشرة، وحتى يمكن تطبيق نظام الضرائب المباشرة بفاعلية فإن الأمر يستلزم درجة عالية من الكفاءة الإدارية في الجهاز الضريبي يصعب توفرها في الدولة النامية.

- في ظل الضرائب المباشرة توجد علاقة مباشرة بين الممول والسلطات المسؤولية عن التحصيل، ووجود مثل هذه العلاقة يفتح باب التهرب من دفع الضريبة أو جزء منها على الأقل و يتم تحقيق ذلك بشتى الطرق المتاحة كالوساطة والمحسوبية والرشوة، وهذه العيوب يمكن تفادي غالبيتها في نظام الضرائب غير مباشرة.

بالرغم أن الضرائب المباشرة تعتبر أكثر قربا من تحقيق العدالة الاجتماعية بالمقارنة بالضرائب غير مباشرة إلا أنه في واقع الأمر وخاصة في الدول النامية قد يكون له أثر سلبي على العدالة، فأصحاب الدخول الضعيفة وخاصة العمال والموظفين لا تكون لهم المقدرة على التهرب من دفع الضريبة أو على الأقل محاولة تجنبها، فمثلا ضريبة المرتبات تستقطع من المنبع، كما تعتمد على تقديم الإقرار من الغير وليس من الممول نفسه ولهذا يصعب بل يستحيل التهرب منها، أما أصحاب الدخول المرتفعة والذين هم عادة من أصحاب الدخول المتغيرة مثل رجال الأعمال وأصحاب المهن والتجار، فإن فرص التهرب الضريبي تكون لديهم مرتفعة كون أن الضريبة المفروضة على أصحاب الدخول المتغيرة مثل ضريبة الأرباح التجارية والصناعية يتم دفعها

[1] عبد الفتاح العامري، النظرية الضريبية، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص87.

[2] يونس محمود عبد الحق، النظم الضريبية المعاصرة، دار الحكمة للنشر والتوزيع، دمشق، سوريا،2006 ، ص67.

عادة عن طريق إقرارات مقدمة من الممول نفسه وليس من الغير مما يحفزهم على إخفاء العديد من عناصر الوعاء الخاضع للضريبة، ويشجعهم على ذلك عدم كفاءة الجهاز الضريبي.

- يعترض البعض على الضرائب المباشرة التي يكون فيها سعر الضريبة تصاعديا، على أساس أن هذا النظام يسمح باقتطاع جزء كبير من دخول الطبقات الغنية، وهذا الجزء في الواقع يكون على حساب نقص الادخار وليس الاستهلاك، فالطبقات الغنية هي الطبقات المدخرة بل هي التي تقوم بالاستثمار أيضا، ويترتب على ذلك انخفاض حجم الأموال المتاحة للادخار ومن ثم الاستثمار وبالتالي يقل حجم الإنتاج و تنخفض معدلات التنمية الاقتصادية، وكلها أمور غير مرغوب فيها اقتصاديا[1].

2- تقييم الضرائب غير المباشرة:

اعتمدت العديد من الدول على الضرائب غير مباشرة كأحد الوسائل المهمة للحصول على الإيرادات وتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، ويعتبر الفكر التجاري من الأوائل الذين نادوا بإمكانية الاعتماد على الضرائب غير مباشرة وبصفة خاصة الضرائب الجمركية لتحقيق هدف التجاريين وهو تحقيق أكبر فائض ممكن في الميزان التجاري، وفي نطاق هذا الفكر تم تبرير الضريبة الجمركية على السلع المستوردة لحماية وتشجيع الصناعات الوطنية وتقليل المتدفق من الذهب إلى الخارج، كما تم تبرير الضريبة الجمركية على المنتجات المصدرة إذ كانت تلك المنتجات من المواد الخام والسلع الوسيطة، وكان الهدف من وراء ذلك هو توفير هذه المنتجات أمام الصناعات الوطنية بأسعار منخفضة مما يسمح لهذه الصناعات بتخفيض تكاليف إنتاجها وقد ثار جدل كبير بين العديد من الكتاب، فالبعض يرى أن الضرائب تمتلك من المزايا ما يساعد على استخدامها بفاعلية في تحقيق الأهداف ، والبعض الآخر يرى أنهاتمتلك من المساوئ ما يجعل الابتعاد عن استخدامها أمرا مرغوبا فيه الاعتبارات اجتماعية وسياسية وبعضها اقتصادية[2].

يرى العديد من الاقتصاديين أن نظام الضرائب غير المباشرة يمتلك العديد من المزايا مما يجعلها أداة مهمة يمكن الاعتماد عليها في تحقيق أهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وفيما يل:أهم هذه المزايا[3]:

- تعتبر الضرائب غير المباشرة إحدى الأدوات الفعالة التي يمكن أن تعتمد عليها الحكومة في تحقيق التوازن بين العرض والطلب، في أسواق العديد من السلع والخدمات لتأثيرها الفعال والمباشر على الأسعار بالمقارنة بالضرائب المباشرة، فإذا كانت أسواق بعض السلع والخدمات تعاني من ظاهرة وجود فائض طلب موجب فإن التدخل الحكومي من خلال فرض ضريبة غير مباشرة على هذه السلع والخدمات من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع سعرها ومن ثم انكماش المطلوب منها إلى المستوى الذي يتعادل مع المعروض منها، بما يسمح في النهاية بتحقيق التوازن بين العرض والطلب، أما إذا كانت الكمية المعروضة من بعض السلع والخدمات أكبر من الكميات المطلوبة منها، أي يوجد فائض عرض موجب فإن تخفيض معدل الضريبة على هذه المنتجات سوف يساهم بفعالية في تصحيح الاختلال في أسواق هذه المنتجات.

- تعتبر الضرائب غير المباشرة وسيلة ملائمة لتحقيق الهدف المالي، فهي ضريبة كثيرة الحصيلة بالرغم من انخفاض قيمتها، نظرا لكبر و ضخامة حجم وعائها و تنوع العناصر الخاضعة للضريبة.

---

[1] عبد الفتاح العامري،مرجع سبق ذكره، ص110.

[2] يونس محمود عبد الحق، النظم الضريبية المعاصرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت،1983، ص115.

[3] سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشماوي،اقتصاديات الضرائب،الدار الجامعية، القاهرة ، 2006،ص86 .

- إن قيمة الضرائب غير المباشرة تندمج في قيمة السلع والخدمات مما يجعل غالبية المستهلكين لا يشعرون بعبئها ومن ثم لا يكون لها أثر سلبي كبير عند دفعها وبالتالي التقليل من إمكانية التهرب الضريبي.
- إن تطبيق نظام الضرائب غير المباشرة لا يتطلب درجة عالية من الكفاءة في الإدارة الضريبية مقارنة بنظام الضرائب المباشرة، فإجراءات التأسيس والتحصيل تكون أقل تعقيدا بالمقارنة بنفس الإجراءات في

نظام الضرائب المباشرة[1].

المطلب الثاني:التصنيف على أساس مجال التطبيق.

وفقا لهذا التصنيف تتم التفرقة بين الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية، وبين الضرائب الوحيدة والضرائب المتنوعة.

أولا :الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية.

تقوم الضريبة الحقيقية على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة أما الضريبة الشخصية الذاتية فهي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة، فبعض الضرائب تحمل بالضرورة صفة الحقيقية مثل الرسوم على رقم الأعمال، حقوق الجمارك، ضرائب على الاستلاك، الضريبة العقارية، وفق هذا المفهوم تستهدف الضرائب الحقيقية حالة موضوعية مرتبطة بوجود السلعة، مادة أو نشاط معين.
يمكن أن تؤخذ الضريبة الحقيقية شكل من أشكال الضريبة الشخصية لما تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة مثلما هو عليه الحال في الضريبة على الدخل الإجمالي، وبصفة عامة فان معظم التشريعات في العالم تضع في الحسبان الوضعية العائلية للمكلف بالضريبة.
تعرف الضرائب على الأشخاص بأنها الضرائب التي تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال، فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الرؤوس، والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفرادها يتمتع بدفع مبلغ معين من النقود خلال فترات زمنية معينة ومثل هذا النوع من الضرائب يستحيل على الممول أن يتجنب دفعه بعكس الضرائب الحقيقية[2].

إن غالبية الدول تركز في تشريعاتها الضريبية على نمط الضرائب الحقيقية ويرجع ذلك إلى تطور الأسس العلمية للضريبة، حيث أن الضرائب الشخصية وجهت لها عدة انتقادات أكثر من مختلف الضرائب، أنها تناقض العدالة الضريبية والاجتماعية، حيث يصعب أخذ ظروف المكلف الشخصية في الحسبان، ويصعب الاعتماد عليها بفعالية في تحقيق أهدافها الضريبة المتعددة، من حيث النمو الاقتصادي والاستقرار والعدالة.

ثانيا :الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة:

تعتمد جملة من الأنظمة ضريبة تفرض على عنصر واحد فقط من العناصر المحتمل أن تخضع للضريبة وتسمى هذه الأنظمة الوحيدة، ومن أمثلة تلك الأنظمة التي تقتصر على فرض الضريبة على الدخل آو الإنفاق.

[1] سعيد عبد العزيز عثمان ورجب شكري العشماوي،مرجع سبق ذكره،ص87- 88 .
[2] يونس محمود عبد الحق، مرجع سبق ذكره ،ص95.

وتوجد أنظمة تتضمن ضرائب متعددة تفرض على أكثر من عنصر من عناصر الإخضاع الضريبي، وفي هذه الحالة تسمى هذه الأنظمة بأنظمة الضرائب المتعددة حيث يتضمن النظام الضريبي الواحد أكثر من ضريبة مثل الضريبة على الدخل، وضرائب أخرى على الثروات، وضريبة ثالثة على الإنفاق وغيرها[1] .

بالرغم ما قد تتميز به الضريبة الوحيدة من حيث سهولة التحصيل نتيجة عدم طول الإجراءات الإدارية وصعوبة التهرب منها نتيجة تعذر إخفاء الموارد المستخدمة في الإنتاج، وجهت لها عدة انتقادات، حيث يصعب إضفاء الطابع الشخصي على هذه الضريبة، مما يجعل يصعب من إمكانية مراعاة الظروف الشخصية للمكلف سواء من ناحية حجم الدخل، أو الحد الأدنى للمستوى المعيشي[2].

كما يؤدي عدم تعدد العناصر الخاضعة للضريبة الوحيدة واقتصارها على فئات معنية ، إلى عدم مرونة هذه الضريبة من جهة، وانخفاض حصيلتها من جهة أخرى، إضافة إلى محاولة التهرب الضريبي، ويؤدي نجاحهم في ذلك إلى تخلصهم بصفة نهائية من الإسهام بأي نصيب في العبء الضريبي، الأمر الذي يزيد مما تنطوي عليه الضريبة من عدم المساواة بين المكلفين، وذلك بعكس الحال بالنسبة للضرائب المتعددة التي ينخفض عبئها الأمر الذي يزيد من فعالية تحصيلها، ويخفض من محاولة التهرب الضريبي.

المطلب الثالث:التصنيف على أساس ظروف وضع الضريبة.

حسب هذا المعيار يمكن تصنيف الضريبة إلى ضريبة نسبية وضريبة تصاعدية .

أولا :الضريبة النسبية .

هي الضريبة التي تفرض بمعدلات ونسب ثابتة لا تتغير مهما تغير الأساس الخاضع للضريبة، ومثال ذلك الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل ثابت، أما الضريبة التصاعدية فتفرض بمعدلات مختلفة تختلف باختلاف الأساس الخاضع للضريبة كالضريبة على الدخل الإجمالي للأجور.

كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، حيث أنها تمثل عبئا تقليديا على أصحاب الدخل الضعيف، قد لا يشعر به أصحاب الدخل المرتفع كما أن حصيلتها قليلة، ولهذا اتجهت مختلف التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالطريقة التصاعدية، وحصر الضريبة النسبية في مجال ضيق نسبيا.

ثانيا :الضريبة التصاعدية.

وهي التي تفرض بمعدلات متصاعدة كلما زاد الأساس الضريبي، حيث اعتمدت معظم النظم الضريبية المعاصرة على الضريبة التصاعدية نظرا للعديد من المزايا التي تتسم بها هذه الأخيرة من حيث كونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية للمكلف ضريبيا، كما تعتمد كأداة لتقليل التفاوت بين مدخيل الأفراد.

تستخدم لمعالجة الأزمات الاقتصادية، وخاصة في فترات الانكماش، فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخول المنخفضة مما يؤدي إلى ارتفاع الاستلاك الوطني.

تأخذ الضريبة التصاعدية عدة أشكال نذكر منها:

[1] سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب لعشماوي،مرجع سبق ذكره، ص115.

[2] يونس محمود عبد الحق،مرجع سبق ذكره ،ص106.

1-التصاعدية المباشرة: وفيها يتم تقسيم المكلفين بالضريبة إلى طبقات وفقا لمستوى دخلهم ويطبق على كل طبقة معدل ضريبة واحد[1].

2-التصاعدية التصاعدية الجزئية: يقسم دخل المكلف بالضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبة بمعدل معين، بحيث يرتفع المعدل بارتفاع الشرائح إلى الأعلى وكل شريحة تعامل وتعالج بحسب ما يوافقها من معدل[2].

المطلب الرابع:التصنيف الاقتصادي للضريبة.

يضم التصنيف الاقتصادي ثالثة فئات من الضرائب وهي:

- الضرائب على الدخل.
- الضرائب على الثروة.
- الضرائب على الإنفاق.

أولا :الضرائب على الدخل.

إنالضرائب على الدخل تحتل مكانة رئيسية في الأنظمة الضريبية الحديثة، لتضمنها أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة من حيث مختلف عناصر المدخيل من رأس المال سواء كان عقار أو منقولا، وهو يتميز بالثبات والاستقرار إضافة إلى العمل المتمثل في القدرة الذهنية واليدوية للإنسان.

طرحت جملة من التعريفات للدخل، ومن أهمها والتي تندرج ضمن موضوعنا نجد التعريف الاقتصادي للدخل بكونه الزيادة النقدية في قيمة السلع والخدمات التي يستهلكها الشخص خلال فترة زمنية معينة[3].

لتحديد الأساس الخاضع للضريبة الخاص بالدخول يجب التمييز بين:

1-الدخل الإجمالي: يقصد به كل ما يحصل عليه الممول من إيراد نتيجة استغلاله مصدر من مصادرة الثروة.

2-**الدخل الصافي:** القيم النقدية التي تحصل عليها الممول مخصوما منها المبالغ التي يستلزمها استغلال مصدر الدخل، فهذا الدخل يعتبر أكثر دلالة على المقدرة التكلفية للممول، حيث أن قاعدة العدالة تستلزم فرض الضريبة على الدخل الصافي.

إن الأساس الخاضع للضريبة هو الدخل الصافي الذي يتحدد بعد خصم التكاليف من الدخل الإجمالي غير أنه يتوجب التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته، فتكاليف الدخل تمثل كل إنفاق ضروري وألزم للحصول على الدخل كتكاليف الاستغلال أو الصيانة، أما استعمالات الدخل فهو كل إنفاق غير ضروري واستعماله يكون في النفقات الشخصية كالاستثمار في شراء أوراق مالية أو عقارات أو المساهمة في تكوين مؤسسات جديدة.

كثيرا ما يتدخل التشريع الضريبي لتحديد التكاليف والأعباء القابلة للخصم وتحديد الشروط و كيفيات الخصم، وتحديد سقف المبالغ المخصومة حتى لا يكون موضوع تكاليف الدخل محال للنزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

ثانيا :الضرائب على رأس المال.

---

[1] سيد عبد المولى، المالية العامة، النفقات العامة، الميزانية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة،1975 ، ص300.

[2] عبد الفتاح العامري، مرجع سبق ذكره، ص120.

[3] باهر محمد علتم المالية العامة، مكتبة الآداب،الطبعة الرابعة، القاهرة،1998، ص137.

يعرف رأس المال من وجهة النظر الضريبية بأنه مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لدخل .ويمكن تصنيف الضريبة على رأس المال إلى الضريبة على رأس المال وهي تلك التي تفرض على رأس المال المنتج، والضريبة على الثروة والتي تفرض على كل ما يمتلكه من الأموال العقارية أو المنقولة، بغض النظر عن الاعتبارات الإنتاجية أو الدخل[1].

تنقسم ضرائب الثروة إلى العديد من الأنواع وفقا لاختلاف معيار التقسيم نفسه، فقد يسند معيار التقسيم إلى نوعية وطبيعة الثروة المفروض عليها الضريبة، وفي هذه الحالة فإن ضرائب الثروة تنقسم إلى ضرائب العقارات المبنية، ضرائب الأراضي الزراعية، ضرائب التركات، كما قد يعتمد معيار التصنيف على خصائص الضريبة وطبيعتها، واستنادا إلى هذا المعيار الأخير يمكن التمييز بين الأشكال التالية لضرائب الثروة:

1-**ضريبة الثروة التقليدية** :وفقا لهذا الشكل من الضريبة فإن وعاء الضريبة يكون الثروة ذاتها ولكن قيمتها يتم دفعها من عائد الثروة،

2-**الضريبة على الزيادة في قيمة الثروة** :في ظل هذا الشكل من أشكال ضريبة الثروة فإن وعاء الضريبة يتمثل في الزيادة في قيمة الثروة وليس الثروة في حد ذاتها، وقد تكون الزيادة في قيمة الثروة زيادة طارئة وعفوية لا علاقة لها بقيام الدولة بالأعمال العامة من مرافق وطرق، وقد تكون نتيجة لهذه الأعمال[2].

3-**الضريبة الاستثنائية على الثروة** :يعتبر هذا الشكل من أشكال ضرائب الثروة أداة مهمة تعتمد عليها العديد من الأنظمة الضريبية وبصفة خاصة في ظل ظروف معينة كظروف الحرب مثلا، أو هدف تحقيق أهداف معينة تتمتع بدرجة معينة من الضرورة، فمثال عندما يحدث اختلال حاد وفاحش في توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع بحيث أن وجود مثل هذا الاختلال واستمراره قد يقود إلى الاضطرابات الاقتصادية والسياسية، في هذه الحالة فإن الالتجاء إلى الضريبة الاستثنائية لمواجهة هذا الموقف قد يعد من الأمور المرغوب فيها، ويتسم هذا الشكل من الضرائب بعدد من السمات الأساسية هي:

4-**الضريبة على التصرفات في الثروة:** يعتبر هذا الشكل من ضرائب الثروة أحد الأشكال الشائعة الاستخدام في كافة الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ووفقا لهذا الشكل من الضريبة فإن الواقعة المنشئة للضريبة هو التصرف في الثروة سواء أثناء حياة الفرد، أو بعد وفاته عند انتقال الثروة إلى الورثة، ويمكن تصنيفها كما يلي[3] :

أ -**الضريبة على التصرف في الثروة بين الأحياء:** حيث تنتقل الثروة بين فرد وأخر، وعليه تنتهز هذه الفرصة بفرض الضريبة على عمليات انتقال الثروة، لكن يظل الوعاء هو الثروة محل التعامل، وقد يكون الممول القانوني هو البائع ولكن الممول الفعلي هو المشترى، والعكس يمكن أن يتحقق، وقد تقتصر هذه الضريبة على أشكال معينة من الثروة كالثروة العقارية مثلا، كما قد يمتد نطاق هذه الضريبة ليشمل الثروة المنقولة أيضا.

ب -**الضريبة على التركات:** بالرغم من أن الضريبة وفقا لهذا الشكل من أشكال ضريبة الثروة تفرض على عملية انتقال ثروة المتوفى إلى الورثة، إلا أن وعاء الضريبة يمثل قيمة الثروة محل الانتقال.

ثالثا :الضرائب على الإنفاق.

---

[1] باهر محمد علتم، مرجع سبق ذكره، ص104.

[2] يونس محمود عبد الحق،مرجع سبق ذكره، ص120.

[3] سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب لعشماوي،مرجع سبق ذكره، ص98.

تحتل الضرائب على الإنفاق مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة لكثرة حصيلتها إضافة إلى سهولة تحصيلها، وتوافقها مع مفهوم العدالة الضريبية لكل فرد ينفق دخله بالصورة الملائمة له وفي حدود احتياجاته.

1-ضرائب المبيعات: تعتبر ضريبة المبيعات من أهم آليات السياسة الضريبية في ترشيد الاستهلاك، عن طريق توجيه الجزء الأكبر من الزيادة في الدخل إلى الاستثمار، وتقوم ضرائب المبيعات على الواقعة المنشأة لدين الضريبة والمتمثلة في عملية البيع.

وقد لجئت إليها العديد من الدول في مواجهة بعض الأزمات المالية ومتطلبات التنمية الاقتصادية.

أ- ضرائب المبيعات ذات المرحلة الواحدة:وفقا لهذا الشكل من ضرائب المبيعات فإن الضريبة تفرض على رقم المبيعات عند مرحلة معينة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة، فقد تكون مرحلة الإنتاج أو مرحلة التوزيع، ويمكن التمييز بين صور مختلفة لهذه الضريبة.

ب- ضريبة المبيعات عند مستوى التصنيع:وفقا لهذا الشكل من الضريبة فإنها تفرض على المنتجات في مرحلة تصنيعها، ومن ثم فإن المنتجات الأولية والوسيطة يتم استبعادها كلية، إذ يقتصر فرض الضريبة فقط على المنتجات النهائية المصنعة.

في حالات كثيرة عندما يمتد نطاق الضريبة ليشمل جميع المنتجات الوسيطة والنهائية، فإن التشريع يسمح بخصم الضريبة على مستلزمات الإنتاج من الضريبة المستحقة على المنتجات النهائية.

ج- ضريبة مبيعات الجملة:وفقا لهذا الشكل من ضرائب المبيعات فإن وعاء الضريبة يشمل صفقات المبيعات التي تتم بين تجار الجملة وتجار التجزئة، وعليه فإن صفقات المبيعات التي تعقد بين تجار التجزئة والمستهلك النهائي، لا تخضع للضريبة.

د- ضريبة مبيعات التجزئة:اعتمدت ضريبة مبيعات التجزئة لتطبق على صفقات مبيعات التجزئة، أي البيع إلى للمستهلك الأخير أو النهائي.

هـ - ضريبة المبيعات المتعددة المراحل: إذا كان من الصعب التمييز بين الخطوط الفاصلة للمجالات الممكن فرض ضرائب عليها، والحالات التي لا يمكن فيها ذلك بالنسبة لضريبة المبيعات ذات المرحلة الواحدة، فإن الأمر يختلف مع ضريبة المبيعات متعددة المراحل، فالضريبة تفرض على المراحل المتعددة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة، تبدأ من مرحلة إنتاج مواد الخام، وتمتد لتشمل كافة مراحل الإنتاج والتوزيع[1].

ت- ضريبة رقم الأعمال: وتعتبر من أهم ضرائب المبيعات متعددة المراحل، حيث تفرض على رقم الأعمال في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، ما يعني أن نفس المنتج يخضع للضريبة في أكثر مرحلة إنتاجية وتوزيعية.

ث- ضريبة القيمة المضافة: تفرض ضريبة القيمة المضافة على القيم التي تضاف إلى قيمة المنتجات عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، والقيمة المضافة التي تخضع للضريبة هي عبارة عن الفرق بين قيمة منتجاتها وقيمة مستلزمات الإنتاج، وهي تمثل مقدار الدخل الذي توزعه المنشأة على أصحاب عوامل الإنتاج من أجور وفوائد وأرباح وريع اقتصادي، فالضريبة لا تصيب سوى القيمة المضافة التي تمثل الزيادة في قيمة الإنتاج عند كل مرحلة من مراحله.

2-الضرائب الجمركية :تعتبر الضريبة الجمركية إحدى صور الضرائب غير مباشرة وضرائب الإنفاق، حيث أنها تفرض على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية دخولا وخروجا، فإذا كانت الضريبة المفروضة على

[1] عبد الفتاح العامري، مرجع سبق ذكره ، ص130.

السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية خروجا تسمى بضرائب الصادرات، فان الضريبة المفروضة على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية دخولا تسمى ضرائب الواردات.

تتميز الضرائب الجمركية بوفرة الحصيلة الضريبية، بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية، وعدم شعور المكلف بعبئها، والمرونة حيث تتغير الحصيلة الضريبية بتغير الظروف الاقتصادية فتزيد في أوقات الرواج، وتقل في أوقات الانكماش. تقسم الضرائب الجمركية إلى:

أ -**الضرائب النوعية :**هي تلك الضرائب التي تفرض على أساس العدد، أو الوزن، أو نوع السلعة بغض النظر عن قيمتها، فوعاء الضريبة يكون حجم السلعة، أو عددها، أو وزنها، حيث يتميز هذا النوع من الضرائب بالبساطة والسهولة النسبية في الربط والتحصيل، إلا أنه يؤخذ عليها أنها غير عادلة، إذ يكون عبئها أثقل على الأصناف الرخيصة مقارنة مع الأصناف الغالية، وكذا ثبات حصيلتها الضريبية رغم تغير قيمة السلعة الخاضعة لها، مما يستوجب إعادة النظر في مقدارها من وقت أخر وتغييرها بتغير السلعة [1].

ب-**الضريبة القيمية :**هي تلك الأنواع من الضرائب التي تفرض على السلع المصدرة أو المستوردة كنسبة معينة من قيمة السلعة، هذه النسبة قد تختلف من سلعة لأخرى، ولنفس السلعة من فترة زمنية أخرى، وفقا لاختلاف الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها.

المبحث الثالث: الضريبة وأهميتها في النشاط الاقتصادي.

ينتج عن الانخفاض في الدخل القومي بالدول النامية ، انخفاضا في متوسط الدخل الفردي فيها ، ويؤدي هذا إلى انخفاض معدل الادخار والاستثمار ،وارتفاع في الميل الحدي للاستهلاك ، حيث تعيش نسبة كبيرة من السكان على حد الكفاف ، وهذه تشكل مشكلة التي يجب أن تواجهها الضريبة بالدول النامية بهدف إذلالها ومن ثم يجب البحث على ذكر معدل ممكن من تكوين رأس المال دون نضج كهدف لها وترى بعض النظريات أن هناك حتمية لمشاركة رأس المال الأجنبيلتحقيق التنمية في الدول الفقيرة حيث إن انخفاض مستوى الدخل يؤدي إلى انخفاض مستوى الادخار والاستثمار ، بالتالي انخفاض معدل التراكم الرأسمالي الذي يؤدي ثانية إلى انخفاض مستوى الدخل ، فالدول الفقيرة ترزح تحت حلقات مغلقة للفقر ، وذلك لتبرير اعتماد هذه الدول على المدخرات الأجنبية ولكسر هاته الحلقات الخبيثة للفقر، وعندما لا تفي الموارد المحلية المتاحة بتحقيق الاستثمار المطلوب توجد ثالثة احتمالات، تتمثل في قبول معدل اقل للتنمية، أو تعبئة الفائض الاقتصادي الكامن في مختلف قطاعات الاقتصاد القومي، أو اللجوء إلى التمويل الخارجي مثل القروض والمساعدات والاستثمارات الأجنبية لسد فجوة الموارد المحلية[2] .

ونتناول بالتحليل لهذا المبحث، كيف تعمل الضريبة على ضبط الاستهلاك وتشجيع الادخار وتوجيه الاستثمار؟

المطلب الأول :علاقة الضريبة و بالاستهلاك.

يحتل تحقيق أعلى معدل ممكن من تكوين رأس المال مكانة هامة على بقية أهداف الدولة الساعية للنمو وينجر عن ذلك أن تصبح نقطة البدء في السياسة الضريبية لهذه الدولة، هي البحث عن الفائض الاقتصادي

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره ، ص119.

[2] رمزي زكي، الديون والتنمية والقروض الخارجية وآثارها على البلاد العربية، دار المستقبل العربي، القاهرة،1985، ص19.

الناتج في الاقتصاد، والذي يعتبر مفتاحا للتنمية الاقتصادية، ومن ثمة فان تعبئته للتنمية الاقتصادية تعتبر إحدى المهام الرئيسية للسياسة الجبائية.

يتمثل الفائض الاقتصادي في الفرق بين الإنتاج والاستهلاك الذي يتطابق مع الادخار والتراكم الذي يوقف استمرار الحياة وتقدم أي دولة، بما يمكن أن تحققه من فائض اقتصادي بمعنى بما يفيض من إنتاجها عن استهلاكها الضروري.

إن من بين العوامل المؤثرة في الاستهلاك، نجد القاعدة الإنتاجية، والأجور ونمط الاستهلاك ودرجة توافر السلع والخدمات، والأسعار بالإضافة إلى الضرائب.

وتتباين الضرائب التي منها يراد ضبط الاستهلاك بتباين الفئات التي يراد ضبط استهلاكها، لذلك يمكن التمييز بين تأثير الضريبة المباشرة وغير المباشرة في ضبط الاستهلاك.

أولا : اثر الضريبة المباشرة في ضبط الاستهلاك.

تؤثر الضريبة على الاستهلاك بصفة مباشرة في توجيه وتهذيب الاستهلاك عن طريق إنقاص أو زيادة القوة الشرائية للأفراد ، وبصفة غير مباشرة ، عن طريق التأثير في كمية السلع وخدمات الاستهلاك[1].

إن تأثير الضريبة على الاستهلاك يكون من خلال تأثيرها على الدخل ، ذلك إنها تؤدي إلى خفض الدخول النقدية أو رفع أسعار المنتجات ، وهو ما ينعكس في انخفاض الدخول المتاحة.

إن الفرد متى حصل على دخله، فانه يعمل على توزيعه بين الاستهلاك والادخار، فإذا ما فرضت ضريبة على هذا الدخل فأدت إلى إنقاصه كما كان عليه، فان ذلك يؤدي بالممول إلى إعادة توزيع استعمالات دخله.

يتوقف اثر فرض الضريبة على الدخل على نوع الطبقة التي ينتمي إليها الممول كالأتي:

إذا كان من أفراد الطبقات ذات الدخل المرتفع والتي تحرص أولا على الاحتفاظ بمستواها المعيشي ناظرة إلى الادخار كفائض بعد استيفاء كافة حاجاتها الاستهلاكية[2].

إن دفع الضريبة سيتم من جزء من الدخل الذي كان سيوجه إلى الادخار، أي إن فرض الضريبة على هذا النوع من الممولين سيؤدي إلى نقص الادخار وبقاء الاستهلاك على ما كان عليه من قبل الضريبة.

أما ذا كان الممول من أفراد الطبقات الدنيا التي لا يكفي دخلها حاجاتها الضرورية ، فانه لابد وان يدفع الضريبة إذا ما فرضت عليه على حساب إنفاقه الاستهلاكي ، ومن الواضح إن مثل هذا الممول لا يقوم بتخصيص أي جزء من دخله للادخار سواء قبل الضريبة أو بعدها وإذا كان الممول من إفراد الطبقات المتوسطة التي توزع دخلها بين الاستهلاك والادخار بنظرات متفاوتة حسب طبيعة موقعها من طبقات المجتمع والبيئة المحيطة بهم فمنهم من يدخر أقصى ما في وسعه بغية الوصول في الأجل القريب إلى مستوى معيشي معين ، ومنهم من يدخر نسبة من دخله الإجمالي كحد ادني ، وبغض النظر إلى الضريبة ومنهم من يدخر مبلغ محدد بهدف أن يترك لأولاده من بعده ثروة محددة... الخ.

وعما سبق فسيكون دفع الضريبة على حساب نقص الإنفاق الاستهلاكي لأصحاب الطبقتين السابقتين وعلى حساب المدخرات ، دون الإنقاص في الاستهلاك بالنسبة للأغنياء مرتفعي الدخل تؤثر الضرائب المباشرة في ضبط الاستهلاك من خلال الضرائب التصاعدية التي تعمل على التقليل من الاستهلاك المسرف ، وحيث أن تدعيم حافز

[1] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص200 .

[2] حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ الاقتصاد العام ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية، ص234-235 .

الادخار يستوجب إعفاءا ضريبيا لكبار مالكي الفائض الاقتصادي على مدخرات دخولهم فان الأمر يتطلب من السياسة الضريبية أن تكون محكمة التدبير.

بحيث لا تسمح باستثمار هذا الفائض استثمار غير منتج ، كما إن عليها أن تحد من الاستهلاك الترفي المعتاد ممارسته لدى فئة الدول النامية ، وتعمل الضرائب المباشرة التصاعدية على خفض مستوى الاستهلاك لدى الفئات المرتفعة الدخل.

غير أن هاته المعاملة لا تميز بين الفائض الذي يستخدم في الاستثمار المنتج ،وذلك الذي يستخدم في الاستهلاك الترفي.

وفي هذا فان جدوى ضريبة الدخل التصاعدية تكون عند استعمالها في الحد من الاستهلاك الترفي والاستثمار غير المنتج لدى أصحاب المدخيل المرتفعة.

لذا نجد أن الضريبة المباشرة تصطدم بسيطرة أصحاب رؤوس الأموال الذين يعمدون للدفاع على مصالحهم التي قد تتعارض مع فرض هذا النوع من الضرائب وذكر فالمؤتمر السنوي الرابع والأربعين للجمعية R.GOOD الأمريكية للضرائب سنة 1591 ، الشروط الواجب توفرها لضمان نجاح الضرائب على الدخل وحصرها في الشروط الآتية[1]:

* تعميم استعمال النقود في الاقتصاد.
* توفر مستوى مرتفع من الإلمام بالقراءة والكتابة لدى الممولين.
* إمساك دفاتر حسابات منتظمة يتم القيد فيها بأمانة ودقة بحيث يمكن الاعتماد عليها.
* توافر قدر كبير من القبول والاستجابة الاختيارية من جانب الممولين.
* سيادة الديمقراطية السياسية.
* قيام جهاز الإدارة الضريبة وتنفيذها ، يتوفر فيه النزاهة والكفاءة.

تعمل هاته الشروط على شفافية المعاملات ، وزيادة فعالية الإدارة الضريبية.

ثانيا :اثر الضريبة غير المباشرة في ضبط الاستهلاك.

تعمد الدول لفرض ضرائب غير مباشرة على الاستهلاك لتوفير الموارد المالية للخزينة العمومية وان اقتصار فرض الضريبة على السلع الكمالية فقط ، لا يوفر غزارة الحصيلة ومن ثم تعمل الدول على فرض الضريبة على السلع الواسعة الاستهلاك التي يستهلكها ذوي المداخيل المنخفضة يتوقف تأثير الضريبة غير المباشرة في ضبط الاستهلاك ،على درجة مرونة الطلب السعرية فالسلع ذات الطلب المرن يتأثر استهلاكها نتيجة فرض الضرائب أكثر في حدود من السلع ذات الطلب غير المر ن التي لا يستطيع المكلفون الاستغناء عنها إلى ضيقة.

فإذا هدفت الدولة تخفيض الاستهلاك، تقوم بفرض الضريبة على السلع ذات الطلب المرن بينما فرضها على السلع ذات الطلب غير المرن فلن يقلل من استهلاك هذه السلع إلا في حدود ضيقة وحسب درجة مرونة الطلب عليها.

تجدر الإشارة إلى أن السلع الضرورية الكمالية تتباين تبعا لعادات المجتمعات ومستوى معيشتها ومن دولة أخرى، ومن زمن أخر في الدولة الواحدة.

[1] UN, taxes and fiscal policy in underdeveloped countries, New York, P: 20.

تعمل الضرائب غير المباشرة على الواردات، دورا هاما في التخفيض من الاستلاك وزيادة حصيلة إيرادات الدولة بالإضافة إلى ما توفره من عملات صعبة التي كانت تصرف في استيراد هذه السلع الاستهلاكية.

إن الدور الأساسيللضرائب عند فرضها على السلع الواسعة الاستلاك ،هو الحد من الزيادة في الاستلاك لدى الطبقة المنخفضة الدخل ، وهذا ما يقتضي من السياسة الضريبية أن تأخذ في الحسبان ما يلي:

أ - انه لا مبرر لفرض الضريبة من مداخليهم المنخفضة على السلع الضرورية بغرض التحقيق من المساهمة في نفقات التنمية مع اكتفائهم في المساهمة في تمويل الخدمات الضرورية.

ب- إمكانية إخضاع السلع غير الضرورية والسلع الكمالية الشائعة الاستلاك للضرائب المنخفضة كما تجدر الإشارة إلى أن زيادة الضرائب فيما يخص السلع الكمالية بأسعار تميل إلى الارتفاع مع ضرائب منخفضة نسبيا على السلع الواسعة الاستلاك ذات الوعاء الواسع يجعل ضرائب الاستلاك توفر إيرادات ضريبية مرتفعة وتعمل أيضا على إنقاص الاستلاك وبالخصوص الحد من الزيادة في الاستلاك.

وبهذا فان دور الضريبة على السلع الضرورية يهدف إلى جعل الزيادة في الاستلاك اقل من الزيادة في الدخل بفعل الاستثمار السابق، وبذلك تجد الضرائب مبررها في الدول النامية من اجل تعبئتها في التنمية الاقتصادية.

المطلب الثاني :الضريبة وتشجيع الادخار.

تشكل المدخرات الوطنية أساسا مهما لدى الدول النامية من اجل تمويل تنميتها الاقتصادية، ومن ثم فان معدلا من تكوين رأس المال يعد ضروريا للتنمية، سيما وان كانت هذه الخيرة مراحلها الأولى نتيجة لما تحتاجه من مشروعات أساسية.

تعمل الضرائب على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية ، ومن بين هاته الأهداف استخدام حصيلة الضرائب كنوع من الادخار الإجباري في عملية التنمية الاقتصادية ، نظرا لقلة الموارد المالية اللازمة للتنمية ، وكذلك للضريبة دور أساسي في إعادة توزيع الدخل الوطني.

حيث تستعمل الضريبة لتمتد إلى دخول كان من الممكن توجيه جزء منها للادخار، إلى أن هذه الدخول تتسرب معظم فوائضها إلى الاستلاك الكمالي، ولا توجه إلى الاستثماري السليم .حيث تلجأ الدولة إلى الضرائب ليس لاعتبارها موارد مالية لتمويل التنمية ، وإنما لكونها وسيلة لتحسن استغلال الفوائض وتعبئتها في الاقتصاد و لإعادة توزيع الدخل الوطني . تهدف الدول النامية إلى زيادة معدل النمو الاقتصادي وتحقيق التنمية الاقتصادية ويشكل تحقيق أعلى معدل ممكن من رأس المال هدفا أساسيا ، وبهذا تتضح أهمية السياسة الجبائية والمتمثلة في البحث عن الفائض الاقتصادي في الاقتصاد القومي ، وتعبئته لخدمة التنمية، تتوقف طرق تعبئة الفائض الاقتصادي على طبيعة الهيكل الاقتصادي للدول ففي الدول الرأسمالية تعتمد تعبئة الفائض الاقتصادي على الضريبة والادخار الخاص ، وفي الدول النامية فان تعبئة الفائض الاقتصادي يعتمد على الضريبة والادخار الخاص والعمومي .وتعتمد السلطات منطلقات ايديولجية مختلفة حتى ضمن الفكر الواحد ، فمثلا ضمن الفكر الليبرالي هناك الذين يستلهمون آرائهم من الكنزية ، وهناك النقديون وهناك أنصار التوقعات الرشيدة.

فضال عن التباين الواضح بين الفكر الاشتراكي والليبرالي ، وموقع الضريبة لدى مختلف التيارات الفكرية ليس واحدا والنظرة إليها متباينة.... الخ.

ولهذا البد من الأخذ بعين الاعتبار أن الضريبة هي اقتطاع إجباري في مجتمع معين ذي منهج اقتصادي خاص به وهذا ما يجعل هناك تباين في أنواع الضرائب المعتمدة من نظام اقتصادي إلى أخر وتباين من حيث الأهمية النسبية لكل ضريبة ، وتباين في الأهداف المراد تحقيقها عن طريق الضريبة[1] .

وتلجا الدولة في سبيل تشجيع الادخار إلى ضمان منح مزايا للجزء من الدخل الذي يدخر، وقد يتجاوز سلوكها هذا الحد فتعفى الدخل المتولد عن المدخرات إذا أعيد استثماره من الضرائب وبذلك تبدأ عملية تراكم تساعد في الإسراع بعملية التنمية الاقتصادية.

أولا :اثر الضريبة على ادخار الأفراد.

تفرض الدولة ضرائب مرتفعة على الدخول من الاستثمارات غير المرغوب فيها لصالح التنمية قد تساعد على حجز جزء من أرباح الشركات ، دون توزيع ليعاد استثمارها استثمارا إنتاجيا وتفرض على هذا الجزء ضرائب مرتفعة إذا بقى خاملا دون توظيف ولم يعاد استثماره في فترة معينة، أو إذا أعيد استثماره في استثمارات غير مرغوب فيها لصالح التنمية .وعلى هذا يكون الادخار فعالا ومنتجا، إذا وجه لشراء الأسهم والسندات أو استخدم في تمويل الاستثمارات ويلاحظ بالدول النامية ضعف وضآلة الادخار، نظرا لانخفاض الدخل وقلة مؤسسات الادخار وكذلك انخفاض الوعي الاقتصادي والادخاري خاصة، ومحدودية محفزات الادخار إلى جانب تواجد الادخار السلبي بشكل واسع الاكتناز[2] .ويشكل هذا الشكل العقيم للادخار عائقا يعترض هذه الدول.

إن اثر إخضاع أو إعفاء الدخل على حجم الادخار الفردي عند مستوى معين من الدخل المتاح يختلف باختلاف الدافع وراء هذا الادخار.

فإذا كان الهدف من الادخار تأجيل الاستلاك، بمعنى أن هدف الفرد من الادخار هو الحصول على عائد سنوي يوجهه لأغراض الإنفاق الاستهلاكي، وتم تأجيل إنفاق المبلغ المدخر بعد عدد من السنوات في المستقبل يقدرها الفرد بنفسه.

حيث يختلف اثر الضرائب على الادخار، حسب نوعها مباشرة أو غير مباشرة فبالنسبة للضرائب المباشرة فان أثرها كبيرا على حجم الادخار إذ أن الفرد مهما كان دخله يسعى دوما إلى توزيعه بين الاستلاك والادخار.

ومع فرض الضريبة على الدخل يقوم الفرد بإعادة بناء استعمالات دخله حسب تأثر الدخل بالضريبة ، فإذا كان الدخل وفيرا تدفع الضريبة في هذه الحالة من ذلك الجزء الذي كان سيوجهه للادخار ، وإذا كان الدخل منخفضا فان الضريبة ستدفع مقابل انخفاض الاستلاك ومن ثم فان الفرد لا يوجه شيئا للادخار. وعلى ما سبق يمكن أن نخلص بان اثر الضريبة المباشرة يكون كبيرا على ادخار الإفراد ذوي الدخول المحدودة على العكس من أصحاب الدخول المرتفعة.

أما بالنسبة لأثر الضريبة غير المباشرة على الادخار فإنها تخفض من القوة الشرائية للدخل كنتيجة لارتفاع أسعار السلع والخدمات بفعل ارتفاع أسعار الضرائب على الإنفاق كالضريبة على القيمة المضافة، والرسوم الجمركية.

[1] عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص153.

[2] محمد احمد الدوري، التخلف الاقتصادي، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1987،ص24.

وينتج عن هذا أن الزيادة في الضرائب الغير مباشرة يصيب الاستهلاك الضروري لأصحاب الدخول المنخفضة وبالتالي لا يترك لهم فرصة الادخار، وان هذه الضريبة يدفعونها حتما بينما ذوي الدخول المرتفعة فإنهم ينفقون كثيرا لكن مع ذلك يدخرون[1].

و هو ما يجعل الضريبة غير المباشرة في هذه الحالة مشجعة للادخار وعلى هذا تفضل الضرائب غير المباشرة عن المباشرة في تشجيع ادخار الإفراد بالدول النامية.

ثانيا :اثر الضريبة على ادخار المؤسسات.

يعتبر ادخار المؤسسات ذلك الجزء من الأرباح غير الموزعة والمحتفظ بها في شكل احتياطي لتمويل الاستثمارات الجديدة وبهذا يكتسي الادخار أهمية في تكوين رأس مال المؤسسات.

إن زيادة الادخار تعتمد على تشجيع المؤسسات على حجز جزء من أرباحها دون توزيع ، غير انه لا يضمن أن يعاد استثمار الأرباح المحتجزة استثمار إنتاجيا وتتحول المؤسسات في هذه الحالة إلى خزائن للاكتناز لذلك يجب أن يربط الإعفاء بالحجز وإعادة الاستثمار في أوجه النشاط المرغوب فيه والتي تدخل ضمن برامج التنمية . ويعود قيام المؤسسات للادخار لعدة عوامل منها:

* دافع تمويل الاستثمارات وذلك تفضيلا للتمويل الداخلي عن الخارجي.
* دافع الحاجة إلى السيولة.
* الرغبة في التطوير بإعادة استثمار مدخراتها.
* دافع الحيطة والحذر ، نظرا لكون الادخار يشكل ضمانا يوجه للاقتراضات المحتملة.

وفي الواقع فان الادخار يرتبط بعدة عوامل يتمثل أهمها في:

- مبلغ الإرباح المحققة.
- طريقة توزيع الأرباح بعد اقتطاع الضريبة.
- معدل الضريبة على الأرباح.
- طريقة الاهتلاك المستعملة.

وقد يغري إعفاء الأرباح المحتجزة من الضريبة بعض المؤسسات على المبالغة والإفراط في احتجاز الأرباح وعدم توزيعها ، فتحجز ما يزيد عن طاقتها وعن حاجيتها للتوسع ، ويكون ذلك على حساب الاستثمار في وجه استثمار آخر قد تكون أكثر فائدة للاقتصاد ككل ، وعلى هذا يتوجب على التشريعات الضريبية في منحها الإعفاءات إن تحدد وتنظم بدقة وحسب حاجة كل قطاع ، ونشاط اقتصاديين ونوع المشروع خدمة للتنمية الاقتصادية ويمكن الإشارة إلى بعض الأساليب التي تعتمدها الدولة الجزائرية في تشريعها الضريبي لتشجيع مدخرات المؤسسات كالتالي:

أ. حق ترحيل الخسائر إلى الخمس سنوات التالية.

ب. السماح بتطبيق نظام الاهتلاك التنازلي المعجل.

يؤدي نمط الاهتلاك الثابت إلى تمويل الإحلال بقدر أدنى ، مما يلزم بسبب حركة الأسعار والتقدم الفني وقد انتقدت هاته الطريقة في البلاد الصناعية ، وفضل العديد من بلاد السوق الاروبية المشتركة طريقة الاهتلاك

[1] BERNARD Viny, Fiscalité épargne et développement, Librairie, Armand collin, Paris, 1969, P:08

التنازلي المعجل[1].

كما يمتاز الاهتلاك التنازلي بالنسبة للبلاد النامية بصفة خاصة بكونه ينمي إمكانيات التمويل الذاتي للمشروعات ، بتحريرها الظروف المضادة لتوسيع كبير إذا كانت هذه البلاد لا تتمتع بسوق مالي واسع النشاط.

ت. المعدل التفضيلي للأرباح غير الموزعة،أي السماح للمشروعات التي تنوي القيام باستثمارات في المستقبل أن تجني في سبيل الاحتياط40 % من إجمالي الأرباح الصافية معفاة من الضريبة على الأرباح بغرض تمويل المشروعات،أو بإخضاع جزء من الأرباح التي سيعاد استثماراها والىمعدل مخفض كما معمول به من طرف النظام الضريبي الجزائري فيما يخص أرباح الشركات بفرضه ضريبة على أرباح الشركات بمعدل23 % ويخفض هذا السعر إلى10 % بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها بشروط معينة [2].

د المعاملة الضريبية الخاصة بفوائض القيم المهنية الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات.

ثالثا : الضريبة كموجه للاستثمار العمومي.

يقصد به فائض الإيرادات العامة عن النفقات العمومية، ومادامت الإيرادات العامة تتكون أساسا من الاقتطاعات الضريبية فان الادخار الموازي يتغير بتغير الاقتطاعات الضريبية على الإفراد والمؤسسات.

يرتبط تمويل الاستثمارات العمومية بحجم الادخار العمومي ، والموارد المالية الأخرى من قروض وإعانات كما توضحه العلاقة التالية:

الاستثمار العمومي = الادخار العمومي + الإعانات + القروض.

الادخار العمومي= الإيرادات الضريبية - النفقات الجارية.

وتكمن أهمية الادخار الموازيي في توجيهه إلى تكوين رأس المال ، وان فعالية الادخار الموزاني تكون لما يوجه لتمويل الاستثمارات ، كما أن المغالاة في الاقتطاعات الضريبية بهدف زيادة الادخار ، تترتب عليه آثار سلبية على ادخار الأفراد والمؤسسات [3].

وعلى العموم فان سياسة التوسع في الادخار الموازني من خلال ضغط الضريبة على حساب الادخار الخاص سوءا أفراد أو مؤسسات قد يخفض من الاستثمار الخاص وقد يشكل خطرا على النشاط الاقتصادي وقد يعقد الدور التدخلي للضريبة في الحياة الاقتصادية أمام حيادية الدولة في النشاطات الاقتصادية[2].

المطلب الثالث :الضريبة كموجه للاستثمار الخاص.

لقد شغل الاستثمار حيزا كبيرا من اهتمام الاقتصاديين والمنشغلين بقضايا التنمية والنمو على مر العصور فالسياسات الاقتصادية تسعى إلى زيادة فرص الاستثمار والتحفيز عليه، فعلى حجمه ونوعه ومجاله تتوقف أهميته والتي تتجلى في الهدف المنتظر ضمن الخطة التنموية للدولة من توازن جهوي وتوفير لمناصب الشغل وخلق وتعظيم الثروة ... الخ.

يلعب الاستثمار دورا هاما في اقتصاديات الدول النامية التي تواجه الكثير من المشاكل التي تعيق جهودها في سبيل رفع معدلات النمو وتحقيق التنمية بها، ولذلك تسعى الدول إلى تهيئة مناخ استثماراها ومنح التسهيلات

---

[1] عبد الحفيظ عبد الله، آثار الحوافز الضريبية على الادخار والاستثمار، دار الثقافة العربية، القاهرة،1986، ص17.

[2] المادة 150معدلة بموجب المواد 16 من ق .م.لسنة 1997 ، 14 و 15من ق. م لسنة1999 و10 من ق م لسنة 2001،20 من ق م لسنة 2003، و2 من ق م ت لسنة 2006 و5 من ق م لسنة 2008 و7 من ق م ت لسنة 2009 و7 من ق م لسنة2014 و12 من ق م لسنة2015.

[3] Bernard veny, fiscalite épargne et développement, Paris, 1969, P:08.

والمزايا والضمانات المتعددة لجذب الاستثمارات إليها لتشارك في عملية التنمية بها، وذلك بتوجيهها رؤوس الأموال المحلية أو الأجنبية للاستثمار في القطاعات المراد النهوض بها ، وتنميتها التي تعتبر ذات أهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني.

يفهم من الاستثمار بأنه " استعمال رأس المال سعيا لتحقيق الربح مثل :إنشاء المصانع، فندق...الخ.

كما يفهم من الاستثمار بأنه " تيار من الإنفاق على السلع والخدمات الإنتاجية بما يترتب عليه إضافة رأسمالية صافية إلى رصيد رأس المال في المجتمع[1].

واستنادا إلى هذا المفهوم للاستثمار فان مفهوم الاستثمار الخاص يتمثل في التيار من الإنفاق على السلع والخدمات الإنتاجية يترتب عليه إضافة صافية إلى رصيد رأس المال المجتمع بشرط أن يكون هذا الإنفاق من قبل وحدات إنتاجية مملوكة ملكية خاصة تسمح لها باتخاذ قرار الاستثمار بما يحقق أقصى حجم من الأرباح أو أقصى حجم صافي من الثروة[2].

ويفهم من سياسة توجيه الاستثمار " بالسياسة التي تنتهجها الدولة بهدف تحويل النشاط الاقتصادي الاستثماري في الاتجاهات المرغوب في ترقيتها والتوسع فيها ، لتشجيع الاستثمار في الأنشطة السياحية أو الصيد البحري بغرض استغلال الثروات المحلية المتاحة أو النهوض بالمناطق المحرومة والنائية بمنحها تسهيلات مالية ومزايا ضريبية لاستقطاب رؤوس الأموال[3] .

أولا :أهداف وأساليب توجيه الاستثمار.

أهداف توجيه الاستثمار تهدف الدولة من خلال توجيهها للاستثمار في قطاع أو منطقة معينة، إلى خلق مجموعة من الأهداف المسطرة من قبلها، والتي تتماشى وظروفها الاقتصادية والاجتماعية.

ويمكن إجمال الأهداف من توجيه الاستثمار فيما يلي:

*تشجيع الأنشطة ذات النفع والأهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني.

* خلق أشكال جديدة للاستثمار.
* تشجيع الاستثمارات التي تعمل على إحداث مناصب شغل.
* تشجيع الاستثمارات نحو المناطق المحرومة.
* تشجيع الاستثمارات نحو النشاطات ذات الأولوية في المخطط الوطني للتنمية.
* خلق التوازن الجهوي والقطاعي والنهوض ببعض المناطق.
* استغلالالموارد الطبيعية والبشرية والمالية المتاحة.
* تحسين الظروف المعيشية للأفراد بالوصول إلى الاستقرار الاجتماعي.
* توجيه الادخار نحو الاستثمار.

وهناك عدة أساليب تؤدي إلى تحقيق الأهداف المنشودة لتوجيه الاستثمار ، ويمكن ذكر أهمها في:

- الإقناع.
- المنفعة الشخصية.

[1] حمازنة مصطفى وآخرون ، الاقتصاد الأردني المشكلات ، الأفاق ، مركز الدراسات الإستراتيجية ، الأردن ، 1994، ص409 .

[2] صقر احمد صقر، النظرية الاقتصادية الكلية، وكالة المطبوعات، الكويت، 1973، ص229.

[3] فريد الصلح، السياسة الاقتصادية، مطبعة الفنون، بيروت، 1984، ص81.

فبالنسبة للإقناع فهو يشمل مساندة سائر مقررات السلطة التي تضع بين يديها وحدها وسائل التدخل في الاقتصاد ومن أشكال هذا الأسلوب [1].

حمل المواطنين على الاكتتاب الذي لا يكون مغريا في حالة التضخم التي ترافق عادة أوقات الحروب والأزمات ومن ثم يترتب على السلطة إقناع المستثمرين رجال المال بان القرار إلى اتخذته للاستثمار في مجال معين أو في منطقة معينة ليس قرار اعتباريا ، بل هو مبني على دراسة يكون الهدف منها تحقيق الأهداف المرجوة لكل من المستثمرين والدولة.

بالإضافة للضمانات التي تمنحها لهذا القطاع وتوفير مناخ الاستثمار الملائم والمشجع لاتخاذ قرار الاستثمار.

ويمكن أن تقنع الدولة المستثمر كان تنتهج أسلوب عقد المؤتمرات واللقاءات للترويج للاستثمار في بلادها.

أما فيما يخص المنفعة الشخصية، فيشمل هذا الأسلوب مجموعة من التدابير الاقتصادية الغرض منها تحويل النشاط الاقتصادي في الاتجاهات المرغوبة، وذلك عن طريق منح بعض المنافع، أو بالعكس في حالة الحد من بعض النشاطات غير المرغوب فيها.

وفي هذا يقتضي في عمل الدولة في سياستها الاقتصادية الرامية إلى تعزيز المنفعة الشخصية أن تسلك السبل التالية:

* **التسهيلات التمويلية :** تتمثل في تقديم سلفيات من الأموال العامة للأعمال الاقتصادية وتبسيط عمليات الحصول على الموارد المالية ، أي تقديم امتيازات مالية لتخفيض نسبة الفائدة المتداولة في السوق المالية بمعنى أن تتحمل الخزينة العمومية الفرق بين هذه النسبة والنسبة المعمول بها في السوق ، بالإضافة إلى الإعانات التي تمنح دون أن يترتب عليها دفع لفوائد آو خضوع للضرائب.

* **مراقبة العملات الأجنبية :** في هذا الجانب نجد إن الدولة بإمكانها تشجيع المصدرين من خلال منحهم حرية التصرف بنسبة معينة من العملات العائدة من عمليات التصدير.

* **الضمانات :** تعتبر الضمانات من الإجراءات الهامة المستخدمة في توجيه الاستثمار والتي تظهر في المجال بين القانوني والمالي ، كحرية تنقل الأشخاص ، وحق الملكية ، وحق الامتياز ، وحرية تمويل رؤوس الأموال...الخ

* **السياسة الجمركية:** تستعمل السياسة الجمركية في توجيه الاستثمار وذلك من خلال ما تمنحه التشريعات الجمركية من إعفاءات كلية أو جزئية من الحقوق والرسوم الجمركية ،لئأن تمنح فرصة استيراد معدات الإنتاج الضرورية للمشروع دون إخضاعها للحقوق والرسوم الجمركية ، وهذا الأسلوب يعتبر ركيزة أساسية ترتكز حولها التشريعات الجمركية الحديثة للحث على الاستثمار.

* **السياسة الضريبية:** تشكل الضريبة وسيلة أساسية للعمل الاقتصادي والاجتماعي وفي هذا وبغية توجيه الاستثمار ، تعمل التشريعات الجبائية على منح مزايا جبائية لجلب الأفراد المستثمرين للنشاطات ذات الأهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني.

وتشمل هذه المزايا الجبائية مجموعة من التدابير المتمثلة في الإعفاءات والتخفيضات في الضرائب والرسوم لتشجيع أعمال، أو منشآت محددة بالذات إذا كان وجودها من متطلبات التعجيل بالتنمية إذا إن خفض الضريبة على المشروعات المتعلقة بالتنمية يؤدي إلى زيادة الإيرادات الصافية المتوقعة ، كما إن إعفاء المواد الأولية والآلات المستوردة يساعد أيضا على تشجيع الاستثمار.

[1] فريد الصلح، مرجع سبق ذكره، ص08.

تجدر الإشارة هنا، بان الإعفاء من الضرائب لتوجيه وتحفيز الاستثمار يجمع في مضمونه الهدف المالي والهدف الاقتصادي، على عكس ما يبدو من أن الإعفاء بين تفضيل الهدف المالي على حساب الهدف الاقتصادي.

ولإبراز ذلك نجد أن الإعفاء الضريبي إذ تعارض مع الهدف المالي للضريبة في المراحل الأولى من جراء خفض الحصيلة الضريبية اللازمة إلى الخزينة العمومية، إلا إن إعفاء بعض المشروعات من الضرائب يؤدي إلى نهوض وإنعاش صناعات أخرى قد تكون متكاملة معها .أو تتمتع بما حققته المشروعات الأولى من وفرات.

كذلك قد يؤدي الإعفاء الضريبي إلى قدر كبير من الحماية للصناعة الوطنية، ذلك إن التضحية بالحصيلة الضريبية يشكل الدعامة اللائمة للصناعة الناشئة ، أي المصلحة العاجلة يقابلها مصلحة آجلة تبرز من خلال إنعاش المشروعات ونمو الصناعات الناشئة الوطنية بما يحقق أرابحا كبيرة تمثل وعاءا ضريبيا هاما، بالإضافة إلى نجاح هذه المشروعات يرتبط بارتفاع حجم التشغيل الذي بدوره يؤدي إلى إدخال دخول جديدة وزيادة دخول منخفضة مما يزيد من حجم القوة الشرائية ، ويرفع من حصيلة الرواتب والأجور.

ثانيا : العوامل المحددة لقرار الاستثمار الخاص.

يعتبر قرار الاستثمار من اخطر القرارات التي يتعرض لها متخذي القرار، ذلك لارتباطه بعملية المفاضلة بين المشروعات الاستثمارية وما يتعلق بها من فرصة استثمارية متاحة [1].يتحدد حجم الاستثمار الخاص الوطني والأجنبي بالعوامل الاقتصادية وغير الاقتصادية التي تؤثر بدورها في الرغبة والقدرة على الاستثمار ومن بين هاته العوامل نذكر:

*الأرباح الصافية المتوقعة.

*التقدم التكنولوجي وتوفر الخبرات الفنية والإدارية.

*حجم السوق الفعلي والمحتمل والمتغيرات التسويقية.

*المناخ الاستثماري.

أ - النسبة للأرباح الصافية المتوقعة :فيتطلب القرار الاستثمار القيام بتقديرات مرتبطة بأرباح وتكاليف الفرص الاستثمارية المتاحة محل الاختيار، ذلك أن المشروع الاستثماري يتطلب إنفاقا ماليا لتحقيق عوائد مستقبلية ، أو مجرد فكرة أو اقتراح باستثمار أموال محددة في فرصة استثمارية لتحقيق عوائد اقتصادية واجتماعية.

فقد يكون المشروع شركة جديدة أو مصنع حديد ، أو إضافة خط إنتاج جديد بهدف زيادة الإنتاج أو إنتاج منتج جديد وعلى هذا فان المشروع الاستثماري له بداية ونهاية ، حيث يبدأ بفكرة وينتهي بقرار قبول أو رفض ، على أن تقدير التكلفة اللازمة لاستمرار النشاط تتوقف على الاتجاهات المختلفة لتغيرات الأسعار في المستقبل ، والتي تتوقف بدورها على العديد من المتغيرات الاقتصادية التي يصعب التحكم فيها ، والتنبؤ بسلوكها أحيانا وبمعرفة النفقات الرأسمالية التي يتطلبها الاستثمار المتاح ، والإيرادات والتكاليف المرتبطة بتنفيذه يمكن حساب الأرباح الصافية المتوقعة لكل استثمار.

ونظرا للتباين في العمر الإنتاجي المتوقع للاستثمار المتاح، وتباين أسلوب تدفق الأرباح الصافية المتوقعة واتجاه تغير هذه الأخيرة لبعض الاستثمارات نحو التركيز في السنوات الأولى من عمرها الإنتاجي وللبعض الآخر في السنوات الأخيرة فسوف يتوقف الاختيار بين الاستثمارات المتاحة ، ليس على أساس مجموع الأرباح الصافية

المتوقعة فحسب ، و إنما على أساس معدل الخصم الذي يمكن استعماله في خصم تلك الإيرادات بالإضافة إلى طريقة اتخاذ قرار الاستثمار الخاص طريقة فترة الاسترداد ، صافي القيمة الحالية ، معدل العائد الداخلي... الخ[1] ويمكن الإشارة إلى أن متخذي قرار الاستثمار يواجه حالات متعددة أساسية عند صناعة القرار وهي:

1- حالة التأكد : والتي يستطيع فيها متخذ القرار في حالة ما إذا كان هدفه تعويض الربحية اختيار البديل الذي يحقق له اكبر عائد من بين البدائل المتاحة ، وذلك بعد دراستها بدقة متناهية أما إذا كان هدفه تخفيض التكلفة فقراره هنا هو اختيار البديل الذي يتحقق بأقل تكلفة ممكنة ، وكل ذلك في ضوء نتائج كل بديل[2] .

* عدم توفر الأموال اللازمة لاقتناء التكنولوجيا الجديدة بالإضافة إلى التكنولوجيا الجديدة يتم استيرادها.
* عدم توفر الخبرات الفنية والإدارية والقادرة على استيعاب التكنولوجيا.

ب- المتغيرات التسويقية:وهذه تتعلق بظروف العرض والطلب والمنافسة وحجم الطلب المتوقع والتغيرات المتوقعة في الأسعار والتكنولوجيا الجديدة....الخ.

ج - المناخ الاستثماري: على المستثمر أن يراعي مجموعة من العوامل المؤثرة على الاستثمار كالعامل السياسي والاقتصادي ، والاجتماعي ليتجنب المخاطرة بأمواله ويعتبر توفر مناخ استثمار ملائم من أهم العوامل التي يرغب المستثمر في تواجدها سواء كان المستثمر في المجال الصناعي أو الخدمي ، أو الزراعي مما يدل على أهمية المناخ الاستثماري ينظر لمناخ الاستثمار من وجهات نظر متعددة ، منها وجهة نظر الدولة المضيفة والتي تقيس أثار هذا الاستثمار من فوائد وتكاليف ، وبالتالي تعمل على تجنب التكاليف وزيادة الفوائد ويعتبر هنا بسلوك ترغبه الدولة المستثمرة.

كما هناك وجهة نظر المستثمر الذي يسعى إلى مناخ استثماري مناسب لاستثماراته دون الدخول في مشاكل مع الدولة المضيفة للاستثمار، كما يجد المستثمر في نفس الوقت إن السياسة الاقتصادية والسياسة الاجتماعية عامل مؤثر في أداء هاته الاستثمارات لوظيفتها وتؤثر على نشاطها[3].

مفهوم المناخ الاستثماري :يوجد أكثر من تعريف للمناخ الاستثماري فقد عرف المناخ الاستثماري بأنه مجموعة الظروف والسياسات، والمؤسسات الاقتصادية والسياسية التي تؤثر في ثقة المستثمر وتقنعه بتوجيه استثماراته في بلد آخر.

2- حالة عدم التأكد :يعتمد متخذ القرار على خبرته وخبرة المتخصصين وذلك بسبب عدم موضوعية المعلومات والبيانات التي بين يديه وأيضا عدم وجود حقائق يستند عليها وبثقة في صناعة قراره الأمر الذي يجعل من الصعب معرفة عوائد كل بديل.

حالات المخاطرة :حيث يواجه متخذ القرار الاستثماري بحالات يستطيع فيها تحديد العوائد من كل بديل من البدائل المتاحة باحتمال نسبي معين فقط ذلك انه يواجه مخاطر لا تمكنه من دقة التنبؤ بالعوائد الكلية المحتملة من كل بديل على حدة.

---

[1] وهيب عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص13.

[2] المرجع السابق، ص14.

[3] حربي عريقات ،واقع مناخ الاستثمار في الوطن العربي ، ورقة بحثية معدة لمؤتمر الوطن العلوم المالية والمصرفية ،جامعة اليرموك ، الأردن، 1988 .

ومما سبق يمكن القول بان قرار الاستثمار تكمن خطورته من كونه قرار غير متكرر ويحدث لمرة واحدة وان أي خطا في اتخاذه سيتحمله المستثمر، ومن ثم ينبغي أن تسبق هذا القرار القيام بدراسة لجدوى المشروعات الاستثمارية بدقة.

- **التقدم التكنولوجي :** توفير الخبرات الفنية والإدارية لذا يعتبر التقدم التكنولوجي في مجال إنتاجي معين أو نشاط اقتصادي ما عاملا هاما يخلق فرص استثمارية جديدة ونجاح القائمة منها ذلك إن التقدم التكنولوجي وما يوفره من طرق إنتاجية جديدة وإنتاج سلع جديدة فتح أسواق جديدة وزيادة كفاءة طرق الإنتاج المستعملة ،...الخ.

وسيعمل على زيادة الأرباح التي تزيد من إمكانية المستثمر على التوسع في حجم الاستثمارات القائمة والقيام باستثمارات جديدة مما يزيد من حجم النشاط الاقتصادي.

ومن نتائج التقدم التكنولوجي خلق الظروف المناسبة لنمو الإنتاج ، وانخفاض تكاليفه الفعلية وبذلك التأثير على النتائج النهائية لها وإعادة ترتيبها داخل نطاق اختيارات المستثمر فبعض الاستثمارات التي كانت غير مقبولة اقتصاديا في ظروف معينة قد تصبح مقبولة اقتصاديا مع حدوث التقدم التكنولوجي والعكس غير انه من ناحية أخرى فان حدوث التقدم التكنولوجي في صناعات معينة بمعدلات سريعة نسبيا ، وفي فترات زمنية قصيرة نسبيا قد يمثل عائقا أمام الاستثمار الخاص على توجيه أمواله في اتجاه تلك الأنشطة والصناعات وبصفة خاصة في الدول النامية وذلك مرده للأسباب التالية:

كما ورد في تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية لعام 1993بأنه": مجمل الأوضاع القانونية والاقتصادية والاجتماعية التي تكون البيئة التي يتم فيها الاستثمار ومكونات هاته البيئة متغيرة ومتداخلة إلى حد كبير"[1].

يتكون مناخ الاستثمار من مجموعة من عوامل تحدد مدى ملائمة البيئة السياسية والاقتصادية والاستثمارية والتشريعية في القطر ودرجة جاذبيته لاستقطاب وتوطين الاستثمار وتحقيق معدلات تبادلات تجارية متزايدة في الأسواق المفتوحة ترفع بدورها معدل النمو الاقتصادي وتدفعه نحو الاستدامة التنموية التي تصل إلى الازدهار وارتفاع مستوى المعيشة كما يفهم من مناخ الاستثمار بأنه " ينصرف إلى مجموعة سياسات الاستثمار وهو الذي يعكس سياسات الاستثمار، بالمعنى الواسع ويتضمن كل السياسات والمؤشرات والأدوات التي تؤثر بطريق مباشر أو غير مباشرة على القرارات الاستثمارية [2]"

من التعاريف السابقة، يمكن إن نستنتج بان المناخ الاستثماري هو مجموعة من الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يتوجب على المستثمر مراعاتها والتي تشكل في مجملها بالبيئة التي يتم فيها الاستثمار والتي تؤثر بطريقة أو بأخرى في اتخاذ المستثمر لقراراته.

ويمكن ذكر بعض هاته الظروف في الموقع الجغرافي، والأطر القانونية والتنظيمية التي تنظم سير الاقتصاد كالضرائب، المستوى العلمي والفني وتقاليد المجتمع المراد الاستثمار فيه وشفافية القوانين التي تنظم الاستثمار والاستقرار السياسي والأمني.... الخ.

العناصر المحفزة للاستثمار:

[1] المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية، 1993.

[2] الوليد صالح عبد العزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة العربية، مصر، 2002، ص37 .

إن مجرد توفر فوائض نقدية أو مدخرات، لدى الأفراد والمؤسسات، لا يكفي لكي تنشط حركة الاستثمار بل يجب أن يرافق ذلك توفر مجموعة من العوامل التي تخلق حافز لدى من لديهم مدخرات لتحويلها إلى استثمارات نذكر منها:

- توفر درجة عالية من " الوعي الاستثماري " لدى الأفراد والمؤسسات. أن مثل هذا الوعي يجعل المدخرين يشعرون بالحس الاستثماري، الذي يجعلهم يقدرون الإيرادات المترتبة عن توظيف مدخراتهم في شراء الأصول المنتجة،وليس مجرد تجميدها في شكل أوراق بنكية، ربما تتناقص قيمتها الشرائية في المستقبل ، بفعل عامل التضخم والأزمات المالية المحتملة.

- ينبغي توفير المناخ الاجتماعي والسياسي الملائم لعمليات الاستثمار، وذلك بتوفير الحد الأدنى من الأمان، الذي يشجع المدخرين على تقبل المخاطرة المصاحبة للاستثمار، ومن أهم عوامل توفير المناخ المناسب للاستثمار، خلق قوانين وتشريعات، تنظم وتشجع عمليات الاستثمار وتحفز وتحمي حقوق المستثمرين، سواء كانوا محليين أو أجانب، وتنظم المعاملات في الأسواق المالية[1].

وينجر عن توفير جو الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، جعل الطمأنينة، وعدم الخوف في نفوس المدخرين والمستثمرين.

- من دوافع الاستثمار، توفر سوق مالي كفؤ وفعال، يوفر المكان والزمان المناسبين، يعطي للمدخرين فرصة في استثمار أموالهم، وللمقترضين في الحصول على تلك الأموال .وبصفة عامة يعطي فرص الاستثمار لكل واحد منهم في اختيار المجال المناسب، من حيث أداة الاستثمار، والتكلفة والمخاطرة. وما يميز السوق المالي، من حيث الكفاءة في توفير صفة الديناميكية، وسرعة الاستجابة للأحداث.وتوسيع هذا السوق، والتسهيلات المناسب وقنوات الاتصال النشطة، بالإضافة إلى التقنين الخاص بهذه المعاملات المالية في مجال الاستثمار[2].

وقد أوصت دراسة قام بها معهد التخطيط العربي بما يلي:

* يجب إن يلعب الاستثمار العربي والأجنبي دورا هاما في نقل التكنولوجيا بجوانبها المختلفة، معارف، وخبرات أجنبية وتدريب..الخ.

* بالنسبة لاستثمارات القطاع العام والخاص يلزم عدم استيراد التكنولوجيا والتي تتوفر مثلها محليا، أو تتوفر على اقل في مدى زمني اقل من سنة ، أما بالنسبة لتكنولوجيا الاستثمار العربي والأجنبي فيجب أن تكون جديدة ومتطورة ومرتفعة التكلفة، بحيث لا يقدر على اقتنائها الاقتصاد الوطني وبالتالي تضمن تطور الاقتصاد الوطني ككل.

* يجب مراعاة كل أبعاد التكنولوجيا المختلفة من حيث اختيار العمليات التكنولوجية المناسبة، واحتياجات الشغل، وخصائص المواد الخام المحلية، وآثارها المختلفة على الصحة العامة، التغذية، التلوث، الجودة[3].

ومما سبق يمكن القول بان استقطاب رأس المال وخلق مناطق جذب يجب توفير الاستقرار السياسي يعتبر شرط أساسي لضمان جذب المستثمر المحلي والأجنبي.

---

[1] عبد القادر بابا ، سياسة الاستثمارات في الجزائر وتحديات التنمية في ظل التطورات العالمية الراهنة، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ، ص37.

[2] المرجع السابق، ص38 .

[3] رجب إبراهيم إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص20.

للاستثمار في البلد المضيف وبذلك زيادة الاستثمارات وتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية ذلك لكون الاستثمار المحرك الرئيسي للاقتصاد.

ويتحقق الاستقرار السياسي باستقرار نظام الحكم ، وعدم تغييره من فترة أخرى ، بفعل قيام الثورات والانقلابات بالإضافة إلى ضرورة تعاون أفراد الشعب مع الحكومة نتيجة رضائهم عنها ، وكذا وجود حكومة وطنية وكل هاته الظروف من شانها أن تعطي صورة وانطباعا حسن عن الدولة المضيفة.

خلاصة:

يعتبر النظام الضريبي كترجمة عملية للسياسية الضريبية المتبعة، ويخضع اختياره لعوامل البيئة الضريبية المحيطة بما تنطوي عليه من مدى كفاءة أداء الإدارة الجبائية في تطبيق الأحكام والقوانين وممارسة عملية الرقابة الجبائية في ظل نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين وكذا تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي ويتطلب تحسين فعالية أداء الإدارة الجبائية العمل على تقييمه بنجاعة وبشكل مستمر من خلال استخدام الأدوات المناسبة لذلك، تستخدم الضريبة من اجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية كاستخدام حصيلتها في عملية التنمية الاقتصادية نظرا لقلة الموارد المالية اللازمة للتنمية.

لذا نجد للضريبة دورا أساسيا في عملية إعادة توزيع الدخل الوطني، حيث تستعمل الضريبة لتمتد إلى دخول كان من الممكن توجيه جزء منها للادخار، إلا أن هذه الدخول تتسرب إلى معظم فوائضها إلى الاستلاك، ولا توجه إلى الوجه الاستثماري السليم .تصطدم الضريبة المباشرة بسيطرة أصحاب رؤوس الأموال الذين يعمدون للدفاع على مصالحهم التي قد تتعارض مع فرض هذا النوع من الضرائب .تتوقف سبل تعبئة الفائض الاقتصادي للدول، ففي الدول الرأسمالية تعتمد تعبئة الفائض الاقتصادي على الضريبة والادخار الخاص، وفي الدول النامية فان تعبئة الفائض الاقتصادي يعتمد على الضريبة والادخار الخاص والعمومي.

قائمة الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
01	معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لفئات الدخل	34
02	آجال فترة الرقابة في عين المكان	63