

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

دور الإصلاحات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة

مستغانم

تحت اشراف الأستاذ:

د . بادن عبد القادر

مقدمة من طرف الباحث:

بوعزة بلقندوز

أعضاء لجنة المناقشة:

عن الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	
عبد الحميد بن باديس			رئيسا
عبد الحميد بن باديس	دكتور	بادن عبد القادر	مقررا
عبد الحميد بن باديس			مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2017

شكر وتقدير

*بادئ البدء نشكر الله المعين الذي فتح لنا أبواب رحمته وهدانا لما فيه فلاح وصلاح للبلاد والعباد أن بارك لنا هذا العمل المتواضع ثمرة جهود سنين طوال والصلاة والسلام على رسوله وحبيبه المصطفى محمد صلى الله عليه وسلم.

نتقدم بجزيل الشكر للأستاذ المحترم "بادن عبد القادر" على توجيهاته وتوضيحاته المتواصلة دليل إلتزامه بالمسؤولية وحرصه على العمل الجاد فنعم الأستاذ هو والشرف لي أكثر إن أطرنى فنعم المؤطر هو.

كما نتقدم بجزيل الشكر لكل عمال مؤسسة تربية الدواجن (حجاج) مستغانم

منا أسمى عبارات الشكر والتقدير والإحترام لكافة الأساتذة وخاصة أساتذة تخصص التدقيق المحاسبي

تحياتنا لكل طلبة وطالبات قسم علوم التسيير تخصص مالية مؤسسة مع تمنياتنا لهم بالنجاح والتوفيق.

الصفحة	العنوان	الرقم
14	الضريبة على الدخل الإجمالي	01
24	هيكل النظام الضريبي ما قبل الإصلاحات الضريبية لسنة 1992.	02
33	السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2017.	03
44	أوجه التشابه و إختلاف بين التهرب و التجنب الضريبي	04
75	حساب رقم الاعمال الخاضع لـ TVA . TAP	05
75	إجمالي مستحقات TVA	06
76	إجمالي مستحقات TAP	07
77	الربح الناتج عن رقم الاعمال	08
77	حساب القاعدة الخاضعة للضريبة الاجمالي صنف الارباح الصناعية	09
79	حساب رقم الاعمال الخاضع لـ TVA . TAP	10
79	إجمالي مستحقات TVA	11
80	إجمالي مستحقات TAP	12
80	الربح الناتج عن الرقم الاعمال	13
81	حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الارباح الصناعية	14

الصفحة	العنوان	الرقم
59	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم	1

	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال البيانية
	قائمة الملاحق
02	المقدمة العامة
07	الفصل الأول: الاطار العام لاصلاح الضريبي في الجزائر
07	تمهيد
08	المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الضريبة
08	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وقواعدها
13	المطلب الثاني: أنواع الضرائب وطرق تحصيلها
18	المطلب الثالث : النظام الضريبي والسياسة الضريبية
21	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للإصلاح الضريبي
21	المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي
26	المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي وأهم مجالاته
28	المطلب الثالث : السياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي في الجزائر
30	المبحث الثالث : واقع الإصلاحات الضريبية في الجزائر
30	المطلب الأول: الإصلاح الهيكلي لإدارة الضرائب
32	المطلب الثاني: إصلاح التشريع الضريبي
37	المطلب الثالث : فعالية الإصلاحات الضريبية في الجزائر
39	خلاصة الفصل
41	الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي وأليات مكافحته
41	تمهيد
42	المبحث الأول : واقع التهرب الضريبي في الجزائر

42	المطلب الأول: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي
35	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي
47	المبحث الثاني: أسباب و آثار التهرب الضريبي و طرق إعادة تقديم
47	المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
50	المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي
52	المطلب الثالث: طرق ومناهج إعادة تقدير قواعد الاخضاع الضريبي
55	المبحث الثالث: سبل علاج التهرب الضريبي و آليات مكافحته
55	المطلب الأول: سبل علاج التهرب الضريبي
57	المطلب الثاني: الآليات الرقابية
63	المطلب الثالث: الآليات العقابية
71	خلاصة الفصل
73	الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم
73	تمهيد
74	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.
74	المطلب الأول:مذنة عن مديرية الضرائب لولاية مستغانم
75	المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب
77	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم
82	المبحث الثاني: التحضير لخطوات واجراءات عملية التحقيق المحاسبي ودراسة حالة
82	المطلب الأول: التحضير لخطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي
84	المطلب الثاني:دراسة حالة وفقا للتحقيق المحاسبي
94	خلاصة الفصل
96	- الخاتمة العامة
100	- قائمة المراجع

مقدمة العامة :

تشهد الوضع الاقتصادي السائدة في العالم عدة تغيرات متسارعة تمس الاقتصاد الجزائري، خاصة مع حدوث الازمات المالية، وريعية الاقتصاد الجزائري التي جعلت منه رهينة لسعر النفط، مما أدى إلى حدوث الازمات النفطية سنة 1986، والتي دفعت بوتيرة المديونية إلى الارتفاع، وتطور اليات الفساد الاقتصادي التي تعيق مناخ الحركة الاقتصادية، هذه الخصائص تطلبت القيام باصلاحات عاجلة وشاملة لضمان اندماج الاقتصاد الوطني في الاقتصاد الدولي بصورة ايجابية مستجيبة بذلك للإصلاحات التي تملها الهيئات الدولية على الدول النامية.

زادت عناية الدولة بقطاع الضرائب لكونها موردا كبيرا لتنفيذ السياسة المالية العامة للدولة، وعاملا أساسيا في تحقيق خطط التنمية على شتى المستويات الاقتصادية منها والاجتماعية، فاعتمدت الجزائر في سياستها الاقتصادية على قوانين و اصلاحات مست على وجه الخصوص السياسة الجبائية من خلال اصلاحات سنة 1992، حيث تهدف هذه الإصلاحات بشكل رئيسي إلى تبسيط و عصنة النظام الجبائي نظرا لتعقده في كثرة الضرائب و الرسوم، إضافة إلى العيوب و النقائص التي كان يتميز بها، هذه السلبيات جعلت من الإصلاح ضرورة لا بد منها.

مما لا شك فيه ان التهرب الضريبي يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية، ما يشكل عائقا هاما و أساسيا امام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة، الشيء الذي يضطرها إلى تعويض النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية بفرض ضرائب جديدة، و رفع معدل الضرائب الموجودة، وهذا بدوره يؤثر بالسلب على توزيع الدخل و مبدأ العدالة الضريبية و النمو الاقتصادي.

ونظرا لاهمية الموضوع و كثرة ابعاده، فقد اختلفت الآراء في اسباب التهرب الضريبي، فمنهم من ارجعها إلى وجود ثغرات في التشريعات الاقتصادية التي يقوم المكلف باستغلالها و لا يمكن بذلك فرض اي عقوبة عليه، و منهم من ارجعها إلى ضعف الادارة الضريبية و سوء التسيير فيها، اما الرأي الثالث فله نظرة سيكولوجية للتهرب الضريبي و هي متعلقة بسوء النية المكلف، لذا ياجأ إلى التهرب .

و الجزائر كغيرها من البلدان شهدت فيها هذه الظاهرة انتشارا واسعا و كبيرا نتيجة عدة اسباب ساهمت في ذلك، فكان من واجب الدولة لتحقيق سياستها المالية محاولة القضاء او الحد على الاقل من ظاهرة التهرب الضريبي.

2- الاشكالية

انطلاقا من الابعاد سالف الذكر نتساءل عن :

ما مدى مساهمة الإصلاحات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ؟

حتى تتمكن بالاحاطة بكل جوانب الموضوع، ارتأينا إلى طرح الاسئلة الفرعية التالية :

1. ما المقصود بالنظام الضريبي ؟
 2. ما الاسباب التي دفعت بالدولة الجزائرية للقيام بالاصلاحات الضريبية ؟
 3. فيما تتمثل الاصلاحات ؟
 4. ما المقصود بالتهرب الضريبي ؟
 5. كيف يمكن للاصلاحات الجبائية التقليل من التهرب الضريبي؟
- فرضيات البحث :

تم الاعتماد الفرضيات التالية للاجابة على التساؤلات المطروحة :

1. النظام الضريبي هو الاطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة و المتناسقة، واهم اسباب التي دفعت الى الاصلاحات الضريبية هي عدم استقرار و تعقد النظام الضريبي القديم .
- 2 تمثل اهم الاصلاحات الضريبية في اصلاح القوانين التشريعية الجبائية و الادارة الخاصة بالضرائب.
3. التحرر الاقتصادي لا يساعد في زيادة التهرب الضريبي
4. وجود الاصلاحات جبائية ادى الى الحد من التهرب الضريبي .

دوافع اختيار الموضوع :

- . الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع .
- . الهمية التي تتميز بها الاصلاحات الجبائية .
- . محولة تزويد القواعد و الباحثين ببعض المعارف و المبادئ العلمية في الموضوع .
- . اثناء المكتبة بمراجع تخص مجال الاصلاحات الجبائية .

اهمية البحث :

- ايجاد اجابة عن التساؤلات المطروحة حول دور الاصلاحات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي .
- . تحديد الاسباب الحقيقية التي دفعت بالدولة الجزائرية الى اعتماد اصلاحات جبائية شاملة.
- . تتجلي اهمية هذا البحث في اهمية الضرائب كاحد الادوات الفعالة في تزويد الخزينة الدولة من اجل تغطية نفقاتها، في بلادنا الضرائب هي الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الثروة البترولية.

صعوبات الدراسة :

- . صعوب القيام بالمقابلات مع بعض العاملين في الادارة الجبائية و استخلاص معلومات منهم.
- . نقص بعض المراجع المهمة .

حدود الدراسة :

حتى يتم معالجة الاشكالية المطروحة في هذا الموضوع تم تحديد الاطار العام و حدود البحث كمايلي :

. البعد الموضوعي : يتمثل في دراسة اصلاح النظام الجبائي، و تحليل ظاهرة التهرب الضريبي، ودراسة مدى فعالية الاصلاح الجبائي في الحد من التهرب الضريبي .

البعد المكاني : من خلال دراسة الاصلاحات الجبائية في الجانب النظري للفترة (1992-2017)، و جدد دراسة مكافحة التهرب الضريبي في الجانب التطبيقي للفترة (2012-2015).

الدراسات السابقة :

دراسنتا لموضوع " دور الاصلاحات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي " تعتبر تكملة للدراسات السابقة ذات صلة او القربة من موضوع دراستنا، ونذكر هذه الدراسات مايلي :

1. دراسة "حنان شلغوم العيد2012" البحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، تحت عنوان: "اثر الاصلاح الضريبي في الجزائر و انعكاساته على المؤسسة الاقتصادية" حيث ركزت الدراسة على القدرات الجبائية للمؤسسة، ومعرفة مدى قدرة المصالح الضريبية في التحكم في جباية المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و مدى مواكبة الاصلاحات الضريبية للاصلاحات للاقتصاديات التي اعتمدت عليها الجزائر، وكذا ابراز مساهمة التحفيز الضريبية في تشجيع الاستثمار.

2. دراسة مراد ناصر: " فعالية النظام الضريبي و اشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر"، الدراسة هي عبارة عن اطروحة دكتوراه دولة قدمت بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2002 و قد تمحورت اشكالية البحث حول امكانية تحقيق فعالية النظام الضريبي مع تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي كمؤسسة لعدم فعالية النظام. حيث قام الباحث باستعراض موضوع الضريبة في ظل الدور المتغير للدولة تم تناول بالتحليل دور و اهمية النظام الضريبي في الحياة الاقتصادية بالاضافة الي مقومات و عوائق فعالية هذا النظام كما قام الباحث ايضا بتقييم فعالية النظام الضريبي في سياق الصلاح الضريبي في الجزائر سنة 1988 و قد خلص الى اعتبار عدم فعالية النظام الضريبي كنتيجة لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، مما تطلب معالجتها من جميع الابعادها .

3. فلاح محمد " السياسة الجبائية . الاهداف و الادوات " اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية حالة الجزائر 2005-2006. حيث تعالج هذه الاطروحة موضوع السياسة الجبائية استنادا الى الواقع الجزائري وما افرزه من متناقضات و مشاكل على مستوى الوطني و على مستوى المحلي و هذا بهدف ارساء مقارنة عملية جادة حول اشكالية الجبائية ضمن استراتيجيات الجبائية الاقتصادية العامة للمجتمع من خلال البحث عن اطار نظري للسياسة الجبائية فهذه الدراسة هي محاولة اعداد اسس عملية و عملية للسياسة الجبائية خاصة وان كل الاصلاحات التي مست النظام الجبائي الجزائري لم تسمح باعادة هيكلته، فغالبا ما كان ارتفاع

الايادات الجبائية ناتجا عن تطور الظرف الاقتصادي وليس ناتجا عن فعالية النظام الجبائي، لهذا السبب فانه يظهر من الضروري تبني نهج الاصلاح الجبائي الحقيقي.

المنهج المتبع :

من اجل الصاحة بكل الجوانب موضوع دراستنا، اعتمدنا المنهج الوصفي والمنهج- التحليلي للبحث، فالمنهج الوصفي كان خلال وصف الضريبة و الاصلاحات الجبائية في الجزائر وكذا وصف ظاهرة التهرب الضريبي بالجزائر، والمنهج التحليلي كان في تحليل الاصلاحات الجبائية لابرز اثرها في مكافحة التهرب الضريبي، كما اتبعنا المنهج التاريخي للاصلاحات ابتداء من 1992 الى غاية 2017، و كذلك الفصل الثالث من خلال دراسة تطبيقية للحد من التهرب الضريبي .

لتحقيق اهداف الدراسة ومعالجتها بصورة علمية فقد قمنا بتقسيم هذه الدراسة الى ثلاثة فصول، معنونة كما يلي :

الفصل الاول : الاطار العام للاصلاح الضريبي في الجزائر

الفصل الثاني : واقع التهرب الضريبي وأليات مكافحته.

الفصل الثالث : الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي "دراسة حالة "

. الفصل الاول نتطرق فيه الى ثلاثة مباحث تتضمن مفاهيم عامة حول الضريبة في المبحث الاول، حيث نتناول فيه مفهوم الضريبة وقواعدها، انواع الضرائب وطرق التحصيل، وكذلك تعريف النظام الضريبي و السياسة الضريبة و ادواتها، تم ننتقل الى الاطار المفاهيمي للاصلاح الضريبي في المبحث الثاني من خلال ابراز مفهوم الاصلاح الضريبي، اسباب و مراحل الاصلاح الضريبي، وكذا اهداف الاصلاح الضريبي و السياق الدولي و الجزائري للاصلاح الضريبي في الجزائر، ونختتم هذا الفصل بتحديد واقع الاصلاحات الضريبية في الجزائر في المبحث الثالث من خلال الاصلاح الهيكلي للادارة الضرائب، وكذلك اصلاح التشريع الضريبي وفعالية الاصلاحات الضريبية في الجزائر.

. الفصل الثاني قسمناه الى ثلاثة مباحث تتضمن واقع التهرب الضريبي في الجزائر في المبحث الاول، حيث

نتناول فيه تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تعريف و انواع التهرب الضريبي، وطرق التهرب الضريبي، تم ننتقل الى اسباب و اثار التهرب الضريبي و طرق اعادة تقدير قواعد الاخضاع الجبائي و هذا في المبحث الثاني، اما في المبحث الثالث سنتطرق الى سبل علاج التهرب الضريبي و اليات مكافحته في الجزائر، تحديد وسائل مكافحة التهرب الضريبي، وكذا اليات مكافحة التي تتمثل في اليات الرقابية واليات العقابية .

. الفصل الثالث: تسليط الضوء على الواقع العملي لمجمل التحقيقات الجبائية، وذلك في شكل دراسة حالة عن طريق التحضير لخطوات و اجراءات عملية التحقيق المحاسبي و تطبيقها.

تمهيد الفصل الأول:

إن اعتماد الدولة على الضريبة يكاد يكون اعتمادا كلياً ولا يستثنى من ذلك بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة والتي تتميز بثروات طبيعية تغنيها عن فرض الضرائب. والضريبة هي فن معقد، له تقنياته وأدواته، وللنظام الضريبي أهمية في تحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة، وبالتالي انعكاس ذلك على تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية لهذه الدولة لما له من دور فعال في كل مرحلة من مراحل تطور مفهوم الدولة، شمل هذا الدور توضيح القوانين والتشريعات التي تقوم على أساسها الضريبة التي تعتبر متغيراً اقتصادياً في يد الدولة هذا المتغير الذي يتعرض للعديد من الإصلاحات التي تم من خلالها إدماج عدة ضرائب جديدة يمكن من خلالها تجاوز عقبات اقتصاد السوق والتكيف مع الاقتصاد العالمي الجديد ومتغيراته.

وسنتطرق من خلال هذا الفصل إلى " الإطار العام للإصلاح الضريبي في الجزائر " من خلال ثلاث مباحث كالتالي:

*المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة.

*المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للإصلاح الضريبي

*المبحث الثالث: واقع الإصلاحات الضريبية في الجزائر.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة في العصر الحديث لمعظم الدول، كما تعتبر من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة في إطار سياستها الضريبية للتأثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية، ولهذا أخذت الدراسات المتعلقة بالضريبة مكانة مهمة في دراسات علم المالية العامة.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وقواعدها

إن تعدد تعاريف الضريبة كان نتيجة التطورات العديدة التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية مفهومها وطبيعتها أو خصائصها، فهناك من يعتبرها أنها الثمن الذي تتقاضاه الدولة نظير توفير الحماية والحريّة الفردية، وهناك من يعتبرها أنها إسهام من أفراد المجتمع من أجل الاستعمال العام دون تحقيق منفعة مباشرة لدافع الضريبة والتي كانت نتيجة لنمو روح الجماعة نحو تحمل العبء العام.

1- تطور مفهوم الضريبة

تاريخيا، تطورت الضرائب بتطور أهداف الدولة، ودورها في المجتمع وبذلك فإن هناك صلة بين الهيكل الضريبي للدولة ونظامها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد والمطبق في فترة فرض الضرائب. فالإنسان لا يمكن أن يعيش بمفرده، بل هو مدفوع بطبعه إلى أن يعيش في وسط جماعة ولذلك فالقبيلة قد تكون من أول هذا النوع من التنظيمات حيث لم تكن الحاجة إلى الضريبة لعدم وجود مبررات لها سوى الاشتراك في الدفاع عن القبيلة، وإن كل شخص قادر، يقدم طواعية واختيارا لرئيس القبيلة وقائدها ما يستطيع أن يقدمه من خدمات، سواء أكانت نقدية أم عينية فالرئيس أو القائد يوجه هذه المداخل لمصلحة القبيلة التي قد تكون منحصرة في رد الاعتداء عنها، والمحافظة على كرامتها. وبمرور العصور والأزمان برزت الدولة على مستوى الوجود وكان هدفها في البداية ينحصر في حفظ الأمن، والنظام الداخلي، وحمايتها من الاعتداءات الخارجية مع ترك الأفراد يمارسون مايشاؤون من نشاطات في ظل الحرية الاقتصادية.

إن الدولة ليس بإمكانها القيام بالأمن والنظام والحماية من الاعتداء بدون موارد مالية تمكنها من أداء هذه المهمات الجديدة المنوطة بها. لذلك فقد لجأت للضرائب على الرؤوس، بأن يدفع كل مواطن مبلغا من المال بسبب تبعيته السياسية للدولة، وبالتالي يتضح حياد الضرائب، بحيث لم ينظر إلى تأثيراتها الجانبية. ثم تطور دور الدولة بحيث تعدى دورها المهام التقليدية (الدولة الحارسة الدركي) إلى المسؤولية عن تحقيق الرخاء العام بشكله الأوسع، مما فرض على الدولة مهام أخرى (اقتصادية، اجتماعية وسياسية).¹

¹ - حميد بوزيدة، "حماية المؤسسات-دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة:دراسة نظرية وتطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص 5.

ومهدا أصبحت الضرائب أداة في يد الدولة تستخدمها للتأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن تصور المراحل التي مر بها فرض الضرائب كالآتي:¹

***المرحلة التقليدية البدائية:**

هي مرحلة ما قبل نشوء الدولة بتنظيماتها المعروفة، والتي كانت ممثلة في القبيلة أو العشيرة، وكان الاعتماد على ما يعطيه أفراد هذا المجتمع لقائدهم طواعية واختيارا نقدا، أو عينا ما يساعد على تحسين أوضاع هذا التنظيم.

***المرحلة التقليدية المتطورة:**

أطلق عليها بالتقليدية المتطورة لأنها تشمل على تنظيمات أكثر تطورا من سابقتها كنظام سياسي حيث الدولة هي الأساس في هذا المجال، وليست القبيلة أو العشيرة.

في هذه المرحلة فرضت الضرائب الحيادية المباشرة مثل الضرائب على الأراضي والمواشي والرؤوس والإنتاج الزراعي في البلد...الخ، وعليه فإن الهدف من فرض الضرائب في هذه المرحلة، هو الحصول على موارد مالية بمعنى حيادية الضرائب.

***المرحلة التالية لظهور الدولة:**

مع قيام 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 ففرضت ضرائب على صادراتها و وارداتها.

***مرحلة تدخل الدولة لتحقيق الرفاهية:**

إن الحياض الضريبي وان كان قد ساد نظريا لفترة طويلة من الزمن، إلا أنه من الناحية العملية لا يمكن تحقيقه، فلكل ضريبة آثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية أرادت الدولة ذلك أم لم ترد فللضريبة آثارها على توزيع الدخل والثروات وعلى سلوك المستهلكين والمنتجين وعلى تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية، أو أحجامها (الاستثمار الأجنبي).

ولذلك أصبحت تستخدم الضرائب لا لكونها مورد من الموارد المالية فقط وإنما أيضا لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف، وقد ظهرت هذه المرحلة بعد ظهور المشروعات الكبيرة التي أدت إلى ظهور تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية، مما أدى إلى اللجوء إلى الضرائب المباشرة بشكل أوسع والتقليل ما أمكن من الاعتماد على الضرائب غير المباشرة.

¹ - نفس المرجع، ص، ص: 6-7.

2- تعريف الضريبة

هنالك عدة تعاريف للضريبة، ولكن أكثر هذه التعاريف شيوعا هي أن:

- "الضريبة هي فريضة مالية إلزامية يلتزم الممول بأداؤها إلى الدول لتحقيق نفع عام، فهي تحويل جزء من المال من الاستخدام الخاص إلى الاستخدام العام، بصرف النظر عما يعود على الممول من النفع".¹
- في غياب تشريعي يمكن أن تعرف الضريبة على أنها: "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".²
- "الضريبة هي مبلغ مالي يدفعه الأشخاص بطريقة جبرية إلى السلطات العمومية بغرض تمويل النفقات العامة، ودون أن يعود على دافع الضريبة مقابل دفعها نفع خاص معين".³
- كما تعرف أيضا على أنها: "فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها القومية أو المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة".⁴
- وتعرف أيضا على أنها: "اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".⁵
- "الضريبة هي كل اقتطاع أو منفعة تحصل عليه القوة العمومية بغية إشراك المواطنين في تحمل الأعباء العامة من جهة، ومن جهة أخرى بغية تحقيق سياستها الاجتماعية والاقتصادية والتنموية".⁶
- "الضريبة مبلغ من النقود تجبر الدولة أو الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في المقابل الانتفاعي بخدمة معينة وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة".⁷

نلاحظ أن هذه التعاريف اتفقت على:

- 1- أن الدولة هي المكلفة بفرض الضريبة وتحصيلها.
 - 2- الضريبة تجمعها الدولة جبرا ولا دخل لاختيارات الأفراد في تقديمها.
 - 3- تدفع الضريبة بشكل نهائي ولا يحق المطالبة بها من قبل دافعها.
 - 4- تحقيق منافع عامة ومنافع ذاتية لمحملي الضريبة.
- ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نعطي تعريفا ملخصا ومجملا للضريبة:
- "الضريبة فريضة نقدية يدفعها المكلف بها جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة دون أن يكون هنالك نفع مباشر يعود عليه."

¹ - عدلي البابلي، "المالية العامة والنظم الضريبية"، دار الكتاب الحديث، عمان، الأردن، 2009، ص105.

² - محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2008، ص13.

³ - صبيح تادريس، مدحت محمد العقاد، "مقدمة في علم الاقتصاد"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1983، ص57.

⁴ - حمود القيسي، "المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص126.

⁵ - خالد شحاتة الخطيب، "أسس المالية العامة"، دار وائل، عمان، 2005، ص146.

⁶ - أحمد حمدي العناني، "اقتصاديات المالية العامة ونظم السوق"، دار المعرفة اللبنانية، لبنان، 1992، ص261.

⁷ - زينب حسين عوض الله، "مبادئ المالية العامة"، الدار الجديدة، جامعة الإسكندرية، مصر، يناير 2008، ص118.

3- خصائص الضريبة

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم خصائص الضريبة الذي نستدرجه في مايلي¹:

**** الضريبة اقتطاع نقدي:** الضريبة التزام يفرض أساسا في صورة نقدية خلافا لما كان سائدا في الأنظمة الاقتصادية البدائية حيث كانت تجب عينا سواء بتقديم نصيب من السلع أو تأدية بعض الخدمات لفترة محددة إلا أن التقدم الاقتصادي وسيادة الاقتصاد النقدي أظهرت ما يكشف لنا من صعوبات وعيوب في الجباية العينية كما أن الإكراه على تأدية الخدمات قد أصبح مناف للتنظيم الديمقراطي والأفكار السائدة إلى جانب أن الدولة تقوم بالإنفاق أساسا في شكل نقدي مما يتطلب حصولها على الأموال نقدا، رغم ذلك كانت في الثمانينات بعض الاستثناءات على مبدئها مثل فرض جانب من الضرائب على القطاع الزراعي في الاتحاد السوفييتي في شكل عيني وذلك لتحقيق مساهمة القطاع الزراعي في التنمية ومراقبة النشاط.

**** الضريبة هي اقتطاع نهائي:** إن الدافع للضريبة لا ينتظر استرجاع هذا المبلغ المالي في مدة معينة بل يدخل إلى الدولة بصفة نهائية.

فالقرض مثلا يعود إلى صاحبه أما الضريبة فتدفع إلى مصلحة الضرائب بدون عودة إلى صاحبها إلا في الحالات الاستثنائية (الوفاة- توقف النشاط...).

**** الضريبة ليست مقابل خدمة محددة:** لا يستلم الممول أو المكلف أي مقابل خاص بتعويض لما دفعه ولا يتلقى أية خدمة مقابل ذلك وإنما الدفع المقابل للضريبة يتمثل في الانتفاع بالنفقات العامة التي تستفيد منها الجماعة ويستفيد منها المكلف ما دام عضوا في المجتمع، ولهذا عملت الدساتير والقوانين على تأكيد مبدأ "عدم استخدام الأموال العامة لإشباع حاجات خاصة".

**** الضريبة الإجبارية:** كانت الضريبة تجب بصفة إجبارية في العهود القديمة (العهد الروماني) مستندة إلى إدارة الحاكم الذي كان يفرضها دون اعتبار الأراضي المكلفين لتغطية الأعباء العامة، ويبدو مفهوم الإجبار في انفراد السلطات العامة يوضح النظام القانوني الضريبي بتحديد وعائها وكيفية ربط وطرق تحصيلها دون أن يكون ذلك محل اتفاق خاصة بينها وبين كل ممول على حدى فالضريبة لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى إلا بالقانون، تنص كافة الدساتير على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على ذلك التحول دون تحكم فرد أو سلطة واحدة بفرض الضرائب وتتطلب فكرة التزام استخدام الدولة لطرق التنفيذ الجبرية في استناد حقها دون الإخلال بحقوق الممول.

4- قواعد الضريبة

الضريبة العصرية هي ضريبة تدخلية تلعب دورا مهما في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة وفي توجيه الاستثمارات الإنتاجية وهي قبل كل شيء مورد تعتمد عليه السلطات في تغذية خزانة الدولة. ولما كان

1- رضا خلاصي ، "النظام الجبايي الجزائري الحديث، حياة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزء الأول، الجزائر، الطبعة الثالثة 2012، ص 12، ص 13.

للضريبة كل هذه الأهمية، فقد وضع لها، ومن فترة طويلة، قواعد على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند وضعه للنظام الضريبي¹.

وقد وضع ادم سميث في كتابه ثروة الأمم مجموعة من القواعد يمكن إجمالها أساسا في:²

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

**** قاعدة الوضوح واليقين:** على أية ضريبة مفروضة أن تكون واضحة معلومة حق العلم من حيث مقدارها، وموعد دفعها وكيفية هذا الدفع، حتى تكون الضريبة بعيدة عن التعسف وعن التجاوز وبذلك لا يجوز للضريبة أن تكون مهمة قابلة لتأويلات السلطة الإدارية وتحكمها. فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها وزمان جبايتها ومكان دفعها، معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسفية وتؤدي لسوء الاستعمال والاختلاس وإرهاق المكلفين، ويجب عدم دفعها.

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

**** قاعدة الملاءمة:** على الضريبة أن تجبى في أكثر الأوقات ملائمة للمكلف، وبالكيفية الأكثر تيسيرا له ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، كأن تجبى ضريبة الرواتب والأجور من المكلفين في أوقات استلام أجورهم، وتجبى ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية في نهاية الدورة المالية، وعند تحقيق الربح، وتجبى ضريبة ربح العقارات من المكلفين بعد دفع بدلات الإيجار. فقاعدة الملائمة من أكثر القواعد احتراماً في الأنظمة الضريبية المعاصرة سواء أكانت الضريبة مفروضة على الدخول أم مفروضة على الاستهلاك.

**** قاعدة الاقتصاد:** المقصود بالاقتصاد هنا، أي الاقتصاد بنفقات الجباية بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلفون من ضرائب وما يدخل منها إلى الخزنة العامة في أقل مبلغ ممكن، وهذا الأمر يتطلب فرض الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقاتها وتحصيلها. إن قاعدة الاقتصاد ليس من السهل دوما تطبيقها فهناك ضرائب يستدعي جمعها عددا كبيرا من العاملين عليها وهذا يتطلب أعباء ونفقات مالية مرتفعة.

¹ - خالد شحاتة الخطيب، أحمد زهير شامية، "أسس المالية العامة"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة السادسة، عمان، الأردن، 2016، ص 158.

² - نفس المرجع، ص-ص: 158، 160.

المطلب الثاني: أنواع الضرائب وطرق تحصيلها

1- أنواع الضرائب

تعددت أنواع الضرائب واختلفت صورها الفنية باختلاف المكان والزمان، فالنظم الضريبية لا تقتصر على نوع واحد من هذه الأنواع، بل تحاول المزج فيما بينها للتوصل إلى نظام متلائم مع تحقيق أهداف المجتمع. للضرائب عدة أنواع تكون فضاء متنوع للجباية والنظام الجبائي¹. ويمكن تقسيم الضرائب إلى:

أولا التصنيف من حيث المادة الخاضعة للضريبة: ونعني بها أساس أو محل الضريبة، وقد يكون موضوع الضريبة تصرفا أو نشاطا أو شخصا، وتنقسم الضريبة حسب هذا المعيار إلى مايلي:

****الضريبة الواحدة:** تمتاز نظرية أحادية الضريبة بالبساطة فمؤيدي هذه الفكرة يطرحون فكرة أخذ ضريبة وحيدة مبنية أساسا على قاعدة تم اختيارها بعناية، فبساطة هذا النوع تبرز من خلال نقص القيود، والمراقبات وسهولة التطبيق والتحصيل، أما فيما يخص سلبياتها فهي خيالية لا يمكن في أي حال من الأحوال أن تحقق العدالة الاجتماعية، حيث لا يمكن أن تمس إلا جزء من القدرات التساهمية للمكلف، وبالتالي لا يمكنها أن تحافظ على المردودية الجبائية، كما لها معدلات كبيرة والتي تجعلها صعبة التحمل من طرف المساهمين وهو ما أشار إليه Voltaire في كتابه في القرة 18 م ضريبة وحيدة، ضريبة ظالمة، ويقصد بذلك أن تفرض الضريبة على مصادر الدخل مجتمعة بعد منح صاحبها إعفاء واحد.²

****الضرائب المتعددة:** يعني نظام الضرائب المتعددة إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب فحسب هذا النظام، تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون ومن ثم تتعدد وتختلف الأوعية الضريبية. ويبرر اللجوء إلى هذا النظام، اختلاف مصادر الثروة وتكاليف تحقيق الدخل، على عكس ذلك توجد الضرائب المتعددة في أي نظام جبائي، هذه التعددية تسمح بتعويض نقائص كل ضريبة تأخذ لوحدها. كما ينتج عنها تعدد في المادة الخاضعة وذلك حسب القدرة التساهمية لكل شخص وبالتالي تأخذ الحالة الشخصية للمساهمين.³

****الضريبة على الأموال:** هذا النوع من الضرائب تصيب ما يملكه الأشخاص، وتمتاز بعدالتها، لأنها تفرض على حجم الأموال التي يملكها المكلف، ويعاب عليها صعوبة حصر أموال الشخص لاحتساب الضريبة مما يسهل التهرب منها.

****الضريبة على الأشخاص:** هي تلك الضرائب التي تصيب الشخص بعينه وفي حد ذاته كان هذا النوع من الضرائب يفرض على الأشخاص مقابل وجودهم على أرض الدولة وتمتاز بوفرتها وسهولة جبايتها وتحديد سعرها، غير أنها ليست عادلة لأنها تصيب جميع المواطنين، دون استثناء، كما أنها لا تلاءم مقتضيات الوقت الراهن.

¹- رضا خلاصي، "شذرات النظرية الجبائية"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 124.

²- نفس المرجع السابق، ص: 124 - 125.

³- نفس المرجع، ص: 127 - 128.

ثانيا: التصنيف من حيث تحمل العبء الضريبي: وحسب هذا المعيار نميز بين نوعين من الضرائب هي:
****الضرائب المباشرة:** الضريبة المباشرة تستقر على المكلف ولا يستطيع نقل عبئها، ويتم تحققها بشكل اسمي بموجب جداول تحقق بالمكلفين وتفرض حين حصول المكلف على الدخل أو رأس المال ومنها: الضريبة على دخل الأرباح، الضريبة على المبيعات العقارية، ضريبة ربح رؤوس الأموال المتداولة.¹
****الضرائب غير المباشرة:** وهي عكس الضريبة المباشرة أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، ومن أمثلة ذلك نذكر الرسم على القيمة المضافة، الضرائب الجمركية الرسم على الاستهلاك الرسم على المواد البترولية.²

ثالثا: التصنيف من حيث المعدل: يعرف معدّل الضريبة على أنه مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة، ويتحدد معدّل الضريبة من طرف السلطات العامة بناء على احتياجاتها في تغطية أعبائها وتبعاً لهذا المعيار يمكن تقسيم الضريبة إلى:
****الضريبة النسبية:** هي تلك الضرائب التي يبقى معدّلها ثابت رغم تغير المادة الخاضعة للضريبة ومن أمثلة ذلك نجد الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بنسب ثابتة (في الجزائر يقدر معدّلها في سنة 2015 ب 23٪ بعدما كانت تفرض بمعدّلين هما 19٪ و 25٪).

****الضريبة التصاعدية:** وهي تلك الضرائب التي تفرض بأسعار مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتعتبر هذه الضرائب وسيلة فعالة للتقليل من حدّة التفاوت بين دخول الأفراد وتحقيق المساواة بين المكلفين أمام الأعباء العامة في مجموعها، ونجد هذا التجسيد العملي في الجزائر في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية الخاضعة للنظام الحقيقي وكذا صنف المرتبات والأجور.

الجدول رقم (1-): جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
0%	لا يتعدى 60.000 دج
10%	من 60.001 إلى 180.000 دج
20%	من 180.001 إلى 360.000 دج
30%	من 360.001 إلى 1080.000 دج
35%	من 1080.001 إلى 3.240.000 دج
40%	تفوق 3.240.000 دج

المصدر: محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2004، ص 211.

¹ - نفس المرجع، ص 132.

² - عبيد حمود، "حياة المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 22.

رابعاً: التصنيف من حيث الواقعة المنشئة للضريبة: بحسب هذا المعيار تصنف الضرائب إلى ثلاثة أنواع هي:
****الضريبة على الدخل:** هي ضرائب تفرض على دخل الأشخاص سواء الطبيعيين أو الاعتباريين أي الدخل المتولد من رأس المال فالأشخاص الطبيعيون تفرض على دخولهم، أما الأشخاص الاعتباريين تفرض على الأرباح الموزعة للشركات.¹

هذه الضريبة تتولد عن واقعة تحقق الدخل ويفهم من **الدخل** كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها وبذلك **مصادر الدخل** هي: العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معاً، وللعمل عائد **الأجر** الذي تفرض عليه الضريبة على الأجر، بينما عائد رأس المال هو **الفوائد** والتي تفرض عليها الضريبة على الدخل، ويدر **العمل ورأس المال** معاً **ربحاً** وتفرض عليه الضريبة على الأرباح.
تعريف هكس: يرى أن الدخل هو أقصى ما يمكن أن يستهلكه الفرد خلال فترة زمنية معينة بحيث يمثل القدرة على إشباع حاجاته المادية والمعنوية.²

****الضريبة على الاستهلاك:** ناتجة عن واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة، ويقصد بالضرائب على الاستهلاك تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك، وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك.

****الضريبة على رأس المال:** هي الضريبة التي تنشأ عن واقعة رأس المال ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال المنقولة (الأسهم والسندات) والعقارية (المبينة وغير المبينة) التي يملكها الشخص في لحظة معينة والقابلة للتقدير بالنقود سواء كانت تدر دخلاً أم لا، ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني وبمقابل.³

2- أهداف الضريبة

عندما تفرض الدولة الضرائب فإنها تضع نصب عينها أهداف محددة، وبشكل عام فإن أهم أهداف الضرائب مايلي:⁴
****الهدف المالي:** انه الهدف التقليدي للضريبة، إذ تستعملها الدولة لتمويل خزيتها، وبالتالي تسديد مختلف النفقات التي تقع على عاتقها، حيث أن أهمية الضرائب في تمويل الخزينة العمومية في الجزائر تأتي في المرتبة الثانية بعد الجباية البترولية التي تحتل الصدارة بالرغم من اهتمام الدولة بالضريبة.
****الهدف الاقتصادي:** إن الدولة تعتمد على الضريبة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، فهي أداة يعالج بها التضخم والانكماش، وبالتالي الوصول إلى الاستقرار الاقتصادي، ففي حالة التضخم يرفع معدل الضريبة ويوسع مجال فرضها بغرض امتصاص الكتلة النقدية الزائدة وفي حالة الانكماش يخفض معدل الضريبة

¹- رضا خلاصي، "شذرات النظرية الجبائية"، مرجع سبق ذكره، ص 149.

²- Habib Ayadi, **Drroit fiscal**, CER, Tunis Carthage, 1989, p 123.

³- فراهود محمد سعيد، "مبادئ المالية العامة"، منشورات جامعة دحلب، سوريا، 2000، ص 253.

⁴- رضا خلاصي، "النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين"، مرجع سبق ذكره، ص، ص: 21-22.

ويزيد من الإعفاءات بغرض زيادة الادخار وبالتالي توسيع الاستثمار، كما يمكن للضريبة أن تستعمل التحكم في مجتمعات الاقتصاد الكلي من استثمار، إنتاج، استهلاك، استيراد، تصدير... الخ.

فان أزدادت الدولة أن توفر فرص التشغيل للحد من البطالة تخفض من الضريبة وتزيد من الإعفاءات فتفسح المجال للاستثمار وبالتالي توسع سوق عرض فرص العمل.

**** الهدف الاجتماعي:** يكمن الهدف الاجتماعي لفرض مختلف الاقتطاعات الضريبية في التقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف طبقات المجتمع، ولهذا عمدت الأنظمة الجبائية إلى تحسين طرق فرض الضرائب التي تحمل في طياتها العدالة الاجتماعية فمثلا: التصاعدية بالشرائح تراعي مصالح الدخل المنخفضة وهذا ما يحقق العدالة الاجتماعية، أما الطريقة النسبية تراعي مصالح الدخل المرتفعة وهذا ما يعمق من الفروقات الاجتماعية، فنجد أن الأنظمة الجبائية الحديثة تلجأ إلى التصاعدية بالشرائح خاصة إذا تعلق الأمر بالدخول لتكون أكثر ملاءمة وأكثر عدالة.

**** الهدف السياسي:** إن فرض الضرائب بطريقة تصاعدية يقلل من الفوارق بين الدخل، كذلك يحدد الحد الأقصى للدخول وبذلك يحول المدخرات من أيدي الأفراد إلى الدولة، كما تستعمل الضريبة لحماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية وذلك بفرض ضرائب ورسوم جمركية على السلع المستوردة، كما أن الدولة تستطيع أن تعبر عن موقفها السياسي اتجاه الدول الأخرى، إذ تعمل على فرض رسوم جمركية متنوعة وعالية على سلع الدول المخالفة لها سياسيا وتقوم بالعكس مع سلع الدول الموافقة لها سياسيا.

3- طرق تحصيل الضريبة

تعريف الوعاء الضريبي: يقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة.

تحصيل الضريبة:

يعني تحصيل الضريبة مجموعة الإجراءات والقواعد المتبعة لنقل الضريبة من المكلف بها إلى الخزنة العمومية على أساس الواقعة المنشئة لها. بعد اختيار المادة الخاضعة، تقديرها وحساب مبلغها نصل إلى آخر عملية وهي تحصيل الضريبة، وبالتالي تعبر عن مجموع العمليات التي تستهدف تحويل قيمة الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية. أي انتقال العنصر المالي من الدافع إلى الدولة.¹

وهي المرحلة الأخيرة من مراحل التنظيم الفني للضريبة، في هذه المرحلة يدخل العائد الضريبي إلى خزنة الدولة وفقا للأصول والقواعد المقررة قانونا، حيث يترك للدوائر المالية أمر اتخاذ التدابير والإجراءات القانونية لجمع إيرادات الضرائب، فالتشريع الضريبي يحدد عادة بالإضافة إلى مطروح الضريبة ومعدلها، المدة التي يجب أن تدفع خلالها الضريبة، والمؤيدات والامتيازات التي تتمتع بها الدولة تأميناً لجباية الأموال العامة وهناك أكثر من شكل لجباية الضرائب منها:²

¹- رضا خلاصي، "شذرات النظرية الجبائية"، مرجع سبق ذكره، ص 198.

²- خالد شحاتة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 193.

****التحصيل المنظم:** وبه يتم العمل بموجب جداول مهياً من قبل الإدارة المالية، التي تقوم بإعداد جداول تدعى جداول تحقق، وهي عبارة عن قائمة تبين أسماء المكلفين، ومكان الضريبة ومبلغها ونوعها والمستندات التي تقرر بموجبه الضريبة.

****التحصيل الطوعي:** يتم التحصيل الضريبي وفق هذه الطريقة دون الحاجة إلى صدور جداول تحقق، فالمكلف يقوم بنفسه بتوريد الضرائب المستحقة عليه للدوائر المالية.

****التحصيل بالعودة إلى المنبع:** وبها يقوم الغير بدفع الضريبة إلى الإدارة المالية نيابة عن المكلف وأكثر الضرائب حجزاً من المنبع هي ضريبة الرواتب والأجور، حيث يقوم صاحب العمل سواء كان شخصاً عاماً أو خاصاً بتوريد الضريبة إلى الدوائر المالية وفق القوانين والقواعد المنظمة لذلك.

****الجباية بطريقة لصق الطابع:** حيث تستوفى الضريبة عن طريق استعمال ورقة مدفوعة القيمة من فئات مختلفة أو إلصاق طابع خاصة منفصلة.

المطلب الثالث: النظام الضريبي والسياسة الضريبية

1- تعريف النظام الضريبي

- هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكمها إلى كيان ضريبي معين ذلك الكيان يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف.¹
- وهو أيضا مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل.²
- كما يرى البعض أن النظام الضريبي يتمثل في: "هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محدّدة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها مثله وظروفه المختلفة والتي تمثل بدورها الإطار العام الذي تعمل فيه الضرائب".³
- وبالتالي فإن النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب المطبقة في لحظة معينة، في بلد معين، بالإضافة إلى الجهاز المسؤول عن ضمان الاقتطاع الضريبي اللازم لتمويل تدخل السلطة العامة.

2- تعريف السياسة الضريبية وأدواتها

- يمكن تعريف السياسة الضريبية بأنها "مجموع البرامج الضريبية المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة، مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لاحتداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع".⁴
- كما تعرف أيضا على أنها: "مجموعة البرامج التي تخططها الحكومة وتنفذها عن عمد مستخدمة فيها كافة الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة لاحتداث آثار معينة تجنب آثار أخرى تتلاءم مع أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية".⁵
- السياسة الضريبية هي مجموع التدابير والإجراءات ذات الطابع الضريبي التي تنتهجها الحكومات الوطنية و/أو تحت الوطنية قصد احداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة، سعيا إلى تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.⁶

¹ - يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² - السيد عطية عبد الواحد، "مبادئ واقتصاديات المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 518.

³ - سعيد عبد العزيز عثمان، "النظام الضريبي وأهداف المجتمع، مدخل تحليلي معاصر"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص 193.

⁴ - نفس المرجع، ص 10.

⁵ - يونس أحمد البطريق، المرسي السيد الحجازي، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 23.

⁶ - عبد المجيد قدي، "دراسات في علم الضرائب"، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 109.

أدوات السياسة الضريبية:

تعتمد السياسة الضريبية على مجموعة من الأدوات التي أصبح يعبر عنها في الأدبيات الضريبية بالإنفاق الضريبي وهي عبارة عن تخفيضات تمس المعايير الجبائية النمطية تقدم إلى بعض المكلفين بالضريبة من أجل تحقيق بعض الأهداف المستقبلية، التي يعرفها دليل شفافية المالية العامة الصادر عن صندوق النقد الدولي سنة 2001 على أنها: "تشمل الإعفاءات من الوعاء الضريبي والبدلات المخصصة من الدخل الإجمالي والقيود الضريبية المخصصة من الالتزامات الضريبية وتخفيضات المعدلات وتأجيل دفع الضرائب"¹، والتي تشمل زيادة الوعاء الضريبي وتوسيعه مستقبلا أو تحقيق بعض الأهداف الأخرى غير الهدف المالي منها:

****الإعفاءات والتخفيضات الضريبية: الإعفاء الضريبي** عبارة عن إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة وتكون هذه الإعفاءات دائمة أو مؤقتة، ف الإعفاء الدائم هو إسقاط حق الدولة في مال المكلف طالما بقي سبب الإعفاء قائما، ويتم منح هذا الإعفاء تبعا لأهمية النشاط ومدى تأثيره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية، أما الإعفاء المؤقت فهو إسقاط لحق الدولة في مال المكلف لمدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع (وعادة ما يكون في بداية النشاط).

تعتبر الإعفاءات الضريبية المؤقتة من أكثر النفقات الضريبية استخداما في البلاد النامية لكونها بسيطرة الإدارة، إلا أن لها مجموعة من العيوب من أبرزها:²

- أن إعفاء الأرباح بغض النظر عن مقدارها، يجعل المستثمرين الذين يتوقعون تحقيق أرباح كبرى هم المستفيدون من ذلك؛

- تولد الإعفاءات المؤقتة حافزا قويا على التهرب الضريبي، حيث تستطيع المؤسسات الخاضعة للضرائب الدخول في علاقات اقتصادية مع المؤسسات المعفاة أرباحها من خلال التسعير القائم على التحويلات المتبادلة، مثل دفع سعر مبالغ فيه مقابل السلع المشتراة من الشركة الأخرى، ثم استرداده في صورة مدفوعات مستثناة؛

- هنالك فرصة لتحاييل المستثمرين بالالتفاف على فترة الإعفاء الضريبي المؤقت، وتمديدها. وذلك من خلال تحويل المشروع الاستثماري القائم إلى مشروع جديد، كإغلاق المشروع وإعادة تشغيله باسم مختلف لنفس المالكين؛

- يغلب على الإعفاءات المؤقتة، ذات المدة المحددة، استقطاب المشروعات قصيرة الأجل، التي هي في العادة غير ذات نفع كبير للاقتصاد مقارنة بالمشروعات طويلة الأجل؛

- من الصعوبة ضمان شفافية الإعفاءات المؤقتة، وتحديد تكلفتها على إيرادات الميزانية، خاصة إذا لم تكن المشروعات مطالبة بتقديم تصريحات ضريبية.

ويمكن أن يكون هذا الإعفاء كليا بمعنى إسقاط الحق طوال المدة المعينة كإعفاء المؤسسات العامة في الجنوب الكبير بالجزائر (ولايات أدرار، تندوف، تمنراست، اليزي) من الضريبة على أرباح الشركات الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري لمدة 10 سنوات.

¹ - نفس المرجع، ص 118.

² - نفس المرجع، ص 119، ص 120.

وقد يكون إعفاء جزئي وهو إسقاط جزء من حق الدولة لمدة معينة كإعفاء المؤسسات العامة في الطوق الثاني من الجنوب (ولايات بشار، ورقلة، الوادي، البيض، النعامة، بسكرة، غرداية، الأغواط والجلفة) من 25٪ من الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات تبعا لشكلها القانوني. أما **التخفيضات الضريبية** هي عبارة عن إجراءات ضريبية تسمح بتخفيض بعض أجزاء الدخل عن طريق خصومات يتم إجراؤها على المادة الخاضعة للضريبة. يمكن أن تستند هذه الخصومات إلى نفقات حقيقية أو جزافية، حسب مبلغ يحدده التشريع. وهذا ما يسمح للمكلف بالضريبة بتحقيق وفر ضريبي ناجم عن تغيير المعدل الحدي للإخضاع نحو الانخفاض من جهة، وتقليص حجم المادة الخاضعة للضريبة عندما يكون المعدل تصاعديا أو نسبيا.¹

****نظام الاهتلاك وإمكانية ترحيل الخسائر إلى السنوات اللاحقة:** يعرف **الاهتلاك** على أنه النقص الحاصل في قيمة الاستثمارات أو الأصول الثابتة نتيجة الاستخدام أو مرور الزمن أو الإبداع التكنولوجي، ويعبر عن القسط السنوي من القيمة الكلية للأصل بقسط الاهتلاك ويطرح هذا القسط من الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي يصبح العبء الضريبي أقل مقارنة بحجم الدخل الخاضع للضريبة قبل الاهتلاك. أما عن تقنية ترحيل الخسائر فتشكل هذه التقنية وسيلة لامتناع الآثار الناجمة عن تحقيق خسائر خلال سنة معينة وهذا بتحميلها على السنوات اللاحقة حتى لا يؤدي ذلك إلى تآكل رأس مال المؤسسة. ****التحفيزات الأخرى الممنوحة للاستثمار:** هنالك تحفيزات ضريبية مرتبطة بفترة تأسيس وإنشاء المشروع الاستثماري، وهذه التحفيزات تتمحور حول:

منح إعفاءات أو تخفيضات في رسوم التسجيل والتأسيس للمستثمر، فهذا الأخير عادة ما يقدم طلبات للجهات المختصة وكذا أوراق التأسيس للمشروع ويتم في كثير من الأحيان توثيق هذه الطلبات والوثائق وسداد العديد من الرسوم والغرامات الجبائية، وفي إطار هذا النوع من التحفيز يتم إعفاء المستثمر من سداد الرسوم والضرائب المتعلقة بتوثيق وتسجيل المشروع وكذا مختلف الإجراءات اللازمة على غرار الإعفاء من رسم الشهر وعقود التأسيس² وبعد القيام بتأسيس المشروع الاستثماري تأتي مرحلة التجهيز بالمعدات والأدوات والوسائل اللازمة لبدأ عملية استغلال المشروع، وفي هذه الحالة يتم إعفاء الأصول الرأسمالية والمعدات والأدوات والتراكيبات ووسائل النقل والمواد الأولية اللازمة لتجهيز المشروع الاستثماري، وبدأ عملية التشغيل المستوردة من الضرائب الجمركية، كما يجب أن تمتد الإعفاءات الجمركية إلى كافة ما يستورده المشروع أثناء حياته من مستلزمات إنتاج و مواد وآلات وقطع غيار ووسائل نقل تناسب مع طبيعة المشروع الاستثماري.

ولقد تضمنت مختلف القوانين الاستثمارية في الجزائر هذا النوع من التحفيز الضريبي وذلك من خلال منح المشرع الجزائري للعديد من التحفيزات الضريبية المتعلقة بإنشاء وتأسيس المشروع الاستثماري ناهيك عن التحفيزات الضريبية المرتبطة بعملية التصدير كل هذا سوف نتطرق إليه في الفصل الثاني من هذه المذكرة.

¹ - نفس المرجع، ص 120.

² - مرسي السيد الحجازي، "النظم والقضايا الضريبية المعاصرة"، اليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 258.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للإصلاح الضريبي

لقد أدت العولمة والاندماج المتزايد للاقتصاديات المحلية مع الاقتصاد العالمي إلى إدراك الحكومات أنه لا يمكن النظر إلى أنظمتها الضريبية بصورة منعزلة، فالنمو الضخم للأسواق المالية وحركة الاستثمارات المباشرة الهائلة في العالم، والانفتاح المتزايد في التجارة والمدفوعات، أعطت جميعها قوة دافعة لحركة الإصلاح، فقد بات الإصلاح عنصرا مهما في برامج الإصلاح الاقتصادي والتكيف الهيكلي.

المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي

1- تعريف الإصلاح الضريبي

- يعرف الإصلاح الضريبي بصورة عامة على أنه "عملية تشمل تبسيط للنظام الضريبي القائم من خلال تقليل عدد أسعار الضريبة وجعلها أكثر واقعية وتوسيع الأوعية الضريبية مع استبعاد للفقراء والتخفيف من كاهلهم بشكل يقلل من المصروفات الضريبية ويفعل من النظام الضريبي ويجعله أكثر اتساقا وتناغما مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات الخارجية المتسارعة".¹
- ويعرف أيضا على أنه التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو، ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملا لكل الهيكل الضريبي أو أن يكون هذا الإصلاح جزئيا لنوع معين من الضرائب أو لبعض أحكام الضريبة بعينها وهي عملية تتطلب دراسة متكاملة للنظام الضريبي السائد.
- إن الإصلاح الضريبي لكي ينجح لا بد من أن يتم على مرحلتين هما التخطيط والتنفيذ²، فالتخطيط الضريبي هو من الوسائل التي تستعملها الإدارة الضريبية الناجحة للاستفادة من المزايا القانونية، أما مرحلة التنفيذ فيتم فيها تنفيذ كل الخطط والبرامج التي سبق وأن تم وضعها من قبل الجهات المختصة وتتكفل الإدارة الضريبية بتنفيذها والسهر على السير الجيد للإصلاح.
- ويمكن تعريفه أيضا على أنه "التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة والاستجابة لقيود المحيط الجديدة".³
- ويعرف أيضا "يقصد بالإصلاح الضريبي إصلاح النظام الضريبي في الدولة بشكل يجعله ينسجم مع مجمل السياسة العامة فيها، ومع حاجة الاقتصاد، وذلك من خلال إدخال ضرائب أكثر تطورا والبحث عن آليات

1- بهلولي فيصل، بوضياف سامية، "تجارب الإصلاح الضريبي في دول المغرب العربي، دراسة حالة الجزائر، تونس والمغرب"، مداخلة مقدمة ضمن أشغال الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة، أيام 12، 13 ماي 2014، ص3.

²- نفس المرجع، ص 03.

³- عبد المجيد قدي، "دراسات في علم الضرائب"، مرجع سبق ذكره، ص 249.

ضريبية تضمن العدالة الاجتماعية، وإعادة توزيع الدخل والثروة، وإلغاء أنواع الضرائب التي تشوه الاقتصاد¹.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن الإصلاح الضريبي ما هو إلا مجموعة من التغيرات التي تتعلق بالمجال الضريبي بهدف تحسينها وجعلها أكثر مرونة وملاءمة وهو لا يعتبر عملية سهلة وإنما تحتاج إلى مسار معقد من العمليات والإجراءات يتم دراستها عبر مدة زمنية طويلة نوعاً ما².

2- أسباب الإصلاح الضريبي

تزايدت الحاجة للإسراع بإصلاح النظم الضريبية في ظل المتغيرات العالمية مثل العولمة ومظاهرها الاقتصادية والأزمات الاقتصادية العالمية، فضلاً عن ذلك تعاني الدول النامية العديد من المشكلات في إدارة أنظمتها الضريبية³، وإن أهم دواعي الإصلاح الضريبي يمكن إجمالها في:⁴

**** ضعف الطاقة الضريبية واختلال الجهاز المالي:**

تعاني معظم الدول النامية من ضعف واضح في الطاقة الضريبية، التي تعرف بأنها "أقصى قدر من الإيرادات يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي وتركيبته، دون المساس بالاعتبارات الاجتماعية لدافعي الضرائب".

وتتأثر الطاقة الضريبية بعوامل عديدة مثل: مستوى الدخل القومي، وطريقة توزيعه، وطبيعة الهيكل الاقتصادي القائم، ومدى التفاوت بين طبقات المجتمع، وقد أرجع البعض قصور النظام الضريبي في أداء دوره المالي إلى سوء إدارته، ويظهر ذلك في كثرة المنازعات، وتراكم المتأخرات، وانتشار الأنشطة غير الرسمية. ولعل ما يؤكد تأثير تلك العوامل في الطاقة الضريبية انخفاض معدل الاستقطاع الضريبي في تلك الدول بالمقارنة بالدول المتقدمة، وتأكيداً لذلك بينت بعض الدراسات أن ضرائب الدخل الشخصي في الدول النامية لا تمثل سوى نسبة ضئيلة من الناتج القومي الإجمالي.

**** زيادة الاعتماد على الضرائب غير المباشرة:**

تعتمد الدول النامية على الضرائب غير المباشرة بصفة أساسية، حيث تمثل المورد الأساسي للإيرادات العامة فيها، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها:

- انخفاض معدل الاستقطاع الضريبي الناتج عن انخفاض الناتج القومي وانخفاض نصيب الفرد منه (انخفاض دخول الأفراد)، مما يصعب من إمكانية فرض ضرائب على الدخل من العمل أو غيره.
- ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك، وإنفاق الأفراد الجزء الأكبر من دخولهم على السلع الاستهلاكية.

4- عمار السيد عبد الباسط نصر، "الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم، دراسة مقارنة بأحكام الشريعة الإسلامية"، مكتبة الوفاء القانونية الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2013، ص 27.

² - عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص 249، (بتصرف).

4- محمد عماد عبد الوهاب السنياطي، "الإصلاح الضريبي، مع التطبيق على الإدارة الضريبية، دراسة تحليلية مقارنة"، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية مصر، الطبعة الأولى، 2014، ص 26.

⁴ - نفس المرجع، ص، ص: 27- 32.

- انتشار المشكلات الضريبية الفنية، كمشكلات التعرف على الدخل، فضلا عن صعوبة تحديد أوعية الضرائب لعدم الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية، مما يجعل فرض الضرائب على الإنفاق والاستهلاك أكثر سهولة من فرض ضرائب على الدخل.

**** عدم عدالة الهيكل الضريبي:**

يتسم الهيكل الضريبي في معظم الدول النامية بعدم العدالة، حيث يتحمل أصحاب الدخل الصغيرة والمحدودة عبئا ضريبيا لا يتناسب مع دخولهم، وكثيرا ما تفرض ضرائب الدخل على أصحاب الدخل الصغيرة (غياب العدالة الرأسية)، بالإضافة إلى فرض ضريبة الدخل على المرتبات والأجور دون فوائد رأس المال والدخل من الأعمال الحرة (غياب العدالة الأفقية).

**** ضعف كفاءة الإدارة الضريبية:**

تعد المشكلات المتعلقة بالإدارة الضريبية من أهم المشكلات التي تواجه السياسة الضريبية في الدول النامية، بل إن المشكلات التي تتعلق بالإدارة الضريبية لا تقل في أهميتها المشكلات الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة، حيث أن التنظيم الإداري السيئ يؤدي إلى تعقيد وطول الإجراءات، كما أنه يؤدي إلى كثرة المنازعات الضريبية، وانتشار الظواهر الضريبية السلبية كالتهرب والتجنب الضريبي، يضاف إلى ذلك ضعف كفاءة الإدارة الضريبية قد أدى بالدول النامية إلى تطبيق نظم ضريبية أقل تطورا، فهي لا تتمكن من تطبيق الأساليب الحديثة في ربط وتحصيل الضريبة، ولا تستطيع مسايرة التطورات العالمية في ذلك.

الجدول (- 02): هيكل النظام الضريبي ما قبل الإصلاحات الضريبية لسنة 1992.

المعدل	الضريبة
	1-الضرائب المباشرة
55٪ لشركات الأموال	الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية
25٪	الضريبة على الأرباح غير التجارية
جدول تصاعدي	الضريبة التكميلية على الدخل
18٪	الضريبة على الإيرادات والديون والودائع والكفالات
4٪	المساهمة الوحيدة الفلاحية
جدول تصاعدي	الضريبة على الرواتب والأجور
30٪ للمدة بين 6 و 9 سنوات	الضريبة على فائض القيمة
40٪ للمدة بين 3 و 6 سنوات	
50٪ أقل من 3 سنوات	
6٪	الدفع الجزافي
2.55٪	الرسم على النشاط الصناعي والتجاري
6.05٪	الرسم على النشاط غير التجاري
	2-الرسوم المماثلة الخاصة
40٪	الرسم العقاري على الأملاك المبنية
جدول حسب قوة وعمر السيارة	رسم على السيارات السياحية
10٪	رسم خاص على تنظيم الحفلات
500 دج للقوارب التي طاقتها 492 برميل	رسم على ملكية القوارب السياحية
10000 دج للقوارب التي طاقتها تفوق 20 برميل	
جدول تصاعدي	رسم خاص على الاقامات الثانوية
	3-الضرائب غير المباشرة
	أ-الرسم على رقم الأعمال
10 معدلات تتراوح بين 7٪ إلى 80٪	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
8 معدلات تتراوح بين 2٪ إلى 30٪	الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات
حسب جدول يحدد فيه رسم إضافي	ب-الضرائب غير مباشرة على الاستهلاك
	الكحول، التبغ، الكبريت، البنزين، الذهب
	الفضة، البلاتين

المصدر: ناصر مراد، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، سوريا، لعدد 2،

ص، ص: 22-23.

وبالتالي ومن خلال الجدول نلاحظ أن النظام الضريبي تجسد في تطور المعدلات الضريبية بالإضافة إلى إلغاء بعض الضرائب وإنشاء أخرى جديدة.

3- مراحل الإصلاح الضريبي

- يتم تطبيق الإصلاح الضريبي في أي بلد من البلدان باحترام مجموعة من الخطوات والإجراءات الممكنة تضمينها في مجموعة من المراحل على النحو التالي:¹
- المرحلة الأولى: القيام بتشخيص ضريبي: وهذا ب:
- تحليل الوضعية القائمة قبل الإصلاحات؛
 - تحليل الإمكانيات والقدرات الضريبية؛ وهذا ب:
- * تقدير هوامش الربح الحقيقية المنجزة بالنسبة لكل قطاع وهذا بالتمييز بين مختلف الأعوان المكونة لكل قطاع؛
- * تحديد الضغط الضريبي الحالي؛
- * تقدير الملاءمة بين الضغط الضريبي الحالي والضغط الضريبي المرجو أخذا بعين الاعتبار الأهمية النسبية لهوامش، تنافسية القطاع ومساهمته في الناتج المحلي الخام؛
- * تقييم مدى قدرة الدولة على ضمان التحصيل الضريبي المستهدف.
- المرحلة الثانية: اقتراح الإصلاح الضريبي: ويكون ذلك ب:
- تحديد التدابير القابلة للتنفيذ، ولا بد أن تكون هذه التدابير واضحة وقابلة للتنفيذ؛
 - وضع قيد التنفيذ وحدة للسياسة الضريبية بحيث تكون الإصلاحات الضريبية متوافقة مع البرنامج أو المخطط التنموي للبلاد. وهذا لضمان انسجام الأهداف الاقتصادية والوطنية. ولهذا لا بد من تكوين مجموعة (فريق) أشخاص مكلفين بإعداد سياسة ضريبية للبلاد؛
 - مراجعة الإدارة الضريبية للوقوف على مكامن الخلل فيها؛
 - إقحام الحكومة، إذ لضمان استمرارية عملية الإصلاح من الضروري أن تكون المقترحات المعدة من فرق العمل مقبولة من سلطات البلاد.
- المرحلة الثالثة: تطبيق الإصلاح الضريبي: وهذا ب:
- إقرار واعتماد التدابير المقترحة؛
 - نشر وإعلان آثار الإصلاح؛
 - تكوين الموارد البشرية المعنية بالتطبيق.

¹ - عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص 253، ص 254.

المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي وأهم مجالاته

1- أهداف الإصلاح الضريبي

إن الإصلاحات الضريبية لا تهدف إلا لشيء واحد هو إرساء نظام جبائي فعال، و مبني على ضرائب سهلة النسب، ومقبولة اجتماعيا والتي يمكن أن تجلب قدرا كافيا من المداخيل وتكرس مبدأ العدالة الضريبية.¹

ترتبط أهداف الإصلاح الضريبي بالدوافع التي قادت إليه، إلا أن أهداف الإصلاح الضريبي، عموما هي:²

- السعي إلى زيادة الإيرادات بالقيمة المطلقة وبالنسبة للنواتج المحلي الخام.
- السعي إلى تقليص الدعم الخارجي بطريقة هيكلية.
- زيادة الاستثمارات العمومية.
- زيادة قدرة الدولة على المساهمة في الاستثمارات العمومية.
- زيادة كفاءة وشفافية الإدارة العمومية، خاصة الإدارة الضريبية.
- تنمية الثقافة الاقتصادية والضريبية لدى المجتمع المدني.
- زيادة مساهمة المجتمع المدني في النقاش حول المالية العمومية.

وكمثال على ارتباط أهداف الإصلاح الضريبي بالدوافع التي قادت إليه، نستعرض أهداف الإصلاح الضريبي في الدول الأوروبية في التسعينات من القرن العشرين:

- السعي إلى زيادة حيادية النظم الضريبية الوطنية، بمعنى تقليص التوترات الاقتصادية التي يمكن أن تجعل تخصيص الموارد غير فعال. ويمكن ترجمة هذا الهدف والتعبير عنه بتقليص الاشتراكات الاجتماعية، إصلاح نظام الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين والشركات؛
- تحسين العدالة أو إعادة التوزيع في النظم الضريبية الوطنية انسجاما مع المبادئ في الاتحاد الأوروبي والتي يجب حسنها ألا يخضع العمل لضرائب مرتفعة وألا يتم تخفيض كبير وحاد في الضرائب على رأس المال؛
- العمل على رفع قدرات الإنتاج عن طريق زيادة حوافز العمل والاستثمار؛
- تحسين الجاذبية الدولية للاقتصاديات الوطنية L'attrait، ويتم ذلك بتخفيض معدلات الضرائب على الشركات.

2- مجالات الإصلاح الضريبي

هنالك العديد من القضايا المتعلقة بالإصلاح الضريبي، التي تتطلب المراجعة، وأهم هذه القضايا حسب صندوق النقد الدولي تتمثل في:³

¹ - Rapport fiscal de la commission national de l'évaluation du système fiscale algérienne, CNESFA, Algérie, 1989, p24.

² - عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 252، 253.

³ - بوزيدة حميد، "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004"، أطروحة دكتوراة دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2005-2006، ص 63.

* العمل على تصحيح التشوهات الهيكلية في نظام الضرائب، وكذا زيادة الإيرادات بهدف تخفيض عجز الميزانية، وذلك بالاعتماد على تخفيض عدد أسعار الضرائب على رقم الأعمال.
* إدخال الضريبة على القيمة المضافة، وإقرار ضريبة على أرباح المشروعات وضريبة تصاعدية على الدخل الشخصي ذات وعاء واسع.

كما تكمن أهم مجالات الإصلاح الضريبي فيما يلي:¹

أ/ توسيع الوعاء الضريبي: يتم توسيع الوعاء الضريبي من خلال طريقتين، الأولى هي خلق أدوات جديدة لتشمل أنواع جديدة من الضرائب على الدخل أو السلع الاستهلاكية أو الضرائب البيئية التي يكون الغرض الأساسي منها حماية البيئة أو فرض ضرائب على نشاطات القطاع غير المنظم من خلال مؤشرات خاصة تعكس نوع النشاط فيه ودرجته. أما الطريقة الثانية فهي زيادة كفاءة النظام بما يسمح للوصول إلى شرائح لم تكن تغطي في السابق.

ب/ ترشيد معدل الضريبة: تأتي عملية ترشيد معدل الضريبة بعد توسيع الوعاء الضريبي في الحدود التي يسمح بها الجهاز الإداري للضرائب، وكما هو معروف فإنه كلما زادت معدلات الضريبة زاد مقدار التعقيد الضريبي وزادت معه مشكلتي التهرب والتجنب الضريبيين، لذلك فإن عملية الترشيد تعني بالدرجة الأولى تقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي، وقد دلت التجارب العملية في الدول النامية أن هناك ضغوطا كبيرة للقيام بعملية الترشيد هذه إذا ما زادت تلك المعدلات، ومن أهم متطلبات القيام بعملية الترشيد توافر المعلومات الدقيقة التي تسمح بالتفريق بين الأوعية الفرعية أو الجزئية المختلفة، وتعاني الدول النامية بوجه عام نقصا شديدا في هذه المعلومات مما ينعكس سلبا على هيكل المعدل الضريبي فيها.
ج/ الاتساق بين الأدوات الضريبية: ضرورة النظر إلى النظام الضريبي بأكمله في سياق القيام بعملية الإصلاح، ذلك أن القيام بعملية إصلاح نوع واحد من الضرائب قد تكون على حساب نوع آخر، وعندما يفتقر الإصلاح إلى التنسيق والتتابعية فقد تحدث سلبيات تنعكس على مستوى الإيرادات والكفاءة ومثال ذلك إجراء إصلاح للنظام الضريبي على الواردات قد تكون له آثار سلبية على ضريبة الاستهلاك من السلع والخدمات.

د/ تحسين أداء الجهاز الإداري: دلت التجارب الدولية في هذا المجال على أهمية التناسق بين مستوى الإصلاحات الضريبية من ناحية ومدى فعالية الجهاز الإداري وقدرته على التكيف والتحسين السريع في الأداء من جهة أخرى. بل إن بعضهم أشار إلى أن مقدرة الجهاز الإداري على التصحيح والتكيف السريع تعد العنصر الحاسم في نجاح عملية الإصلاح أو فشلها خصوصا خلال مراحل التنفيذ الأولى.

<http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/>

2- عفيف عبد الحميد، "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2012"، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2013-2014، ص: 107-108، متاحة على الموقع:

<http://www.univ-setif.dz/MMAGISTER/images/facultes/SEG/2014/AFIF%20ABDELHAMID>

المطلب الثالث: السياق الدولي والوطني للإصلاح الضريبي في الجزائر

إن الإصلاح الضريبي الذي تم تبنيه في الجزائر في بداية التسعينات من القرن الماضي وبالضبط سنة 1991 جاء في إطار سياق دولي وآخر وطني.

1- السياق الدولي للإصلاح الضريبي: يمكن إجمال أهم النقاط الأساسية لمجارات التغييرات في:¹

- فشل النظام الاشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي بزعامة الو.م.أ والتي تتحكم في إدارة الاقتصاد العالمي والسياسة الدولية مستعينة في ذلك بالمؤسسات المالية الدولية كصندوق النقد الدولي، وهذا الأمر الذي أجبر الدول التي كانت تتبع النظام الاشتراكي إلى التحول نحو آليات اقتصاد السوق وبالتالي إصلاح أنظمتها السياسية والاقتصادية ومختلف التشريعات.
- إعادة هيكلة الاقتصاد العالمي نتيجة الثورة التكنولوجية بما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة.
- استمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية وهذا ما جعلها تخضع للضغوط فيما يتعلق بشروط الاقتراض من الأسواق المالية الدولية.
- إضافة إلى كل هذا فإن صندوق النقد الدولي وفي المجال الضريبي كان قد قدم توجيهاته إلى الدول النامية بضرورة إصلاح أنظمتها الضريبية من خلال التقيد بالمنهجية المحددة من طرفه والتي كانت محاورها تدور حول:²
- إعداد هياكل ضريبية تتسم بتوسيع نطاق الوعاء الضريبي وترشيد هيكل أسعار الضرائب والحد من المبالغة في درجات التصاعد الضريبي.
- فرض حد أدنى من الضرائب على الأنشطة التي تحول الاعتبار الإدارية في الدول النامية دون احتوائها ضريبيا مثل الأنشطة الزراعية والعقارية.
- بخصوص الضرائب على الدخل الشخصي: تتمحور الشروط في التحول من فرض الضرائب النوعية على الدخل إلى الضريبة الموحدة مع الاعتدال في سعر الضريبة والحد من تزايد درجة التصاعد الضريبي وإلغاء الإعفاءات التي ليس لها مبرر اقتصادي واجتماعي ناهيك عن ربط شرائح الضريبة بمعدلات الأسعار السائدة في الواقع.
- أما بخصوص الضريبة على أرباح الشركات فيقترح صندوق النقد الدولي تحديد أسعار هذه الضريبة بحيث يتقارب معدلها مع المعدل المطبق في الدول المتقدمة، كما يوصي الصندوق بإلغاء الازدواج الضريبي على أرباح الأسهم.

1- العرابي حمزة، البرود أم الخير، "التخفيضات الخاصة بالمعدلات الضريبية في الجزائر TVA-IBS"، مداخلة مقدمة ضمن أشغال المنتدى الدولي الثاني حول: "الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، يومي 12، 13 ماي 2014، ص.03

2- سميرة إبراهيم أيوب، "صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي، دراسة تحليلية تصميمية"، مطبعة سامي، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 109، ص.110.

- في مجال الضرائب غير المباشرة: تتمحور السياسات المقترحة في هذا الإطار حول إعطاء وزن نسبي أكبر لهذه الضرائب على مختلف السلع والخدمات بين مكونات الهيكل الضريبي ويؤكد خبراء الصندوق أن فرض الضريبة على القيمة المضافة يجب أن يمثل عنصرا مهما في برنامج الإصلاح لأنها ترتب توفير إيرادات ضريبية كبيرة.

2- السياق الوطني للإصلاح الضريبي

إن تبني الإصلاح الضريبي في الجزائر لم يتم بمفرده بل أنه جاء ضمن الإطار العام للإصلاحات الاقتصادية التي كانت قد تبنتها الجزائر في تلك الفترة والتي عجلت من وتيرتها الأزمة البترولية لسنة 1986 كما أن جملة هذه الإصلاحات كانت كمرحلة تمهيدية للانتقال من الاقتصاد المخطط الموجه مركزيا إلى تبني آليات اقتصاد السوق، ويمكن تبيان أهم الإصلاحات التي جاء ضمنها الإصلاح الضريبي فيما يلي:¹

- أدخلت الحكومة في أواخر الثمانينات العديد من الإصلاحات المهمة في قطاع الزراعة حيث اتخذت أولى التدابير بقيام الحكومة في عام 1987 بتقسيم حوالي 3500 مزرعة حكومية إلى تعاونيات خاصة ومزارع صغيرة تمتاز بحقوق استغلال طويلة الأجل وأتاح هذا الإجراء زيادات هائلة في الإنتاجية.

- كما أقدمت الجزائر في عام 1988 على منح الاستقلالية للمؤسسات العمومية من الناحية القانونية والتشغيلية بموجب القانون 01-88 ثم دعمت ذلك بإقرار برنامج في عام 1990 لشطب كمية من الديون المستحقة على المؤسسات العامة التي تراكمت على مدى سنوات سادت فيها الضوابط الحكومية المباشرة واشتمل البرنامج كذلك على إعادة رسملة البنوك التجارية.

- في نفس الوقت تم وضع إطار قانوني وتنظيمي جديد للقطاع المالي والمصرفي في صلب قانون النقد والقرض لعام 1990 الذي أعطى لبنك الجزائر مسؤولية السياسة النقدية والرقابة على الجهاز المصرفي وألغى التمويل المباشر من الخزينة العمومية لاستثمارات المؤسسات العمومية كما منح هذا القانون الحق للخواص والأجانب في إنشاء البنوك الخاصة وألغى تخصيص تعامل كل مؤسسة مع بنك تجاري معني.

- كما توجهت الجزائر في ذات الإطار إلى إصلاح نظام الأسعار بعدما كانت قد منحت للمؤسسات الاقتصادية استقلاليتهما فقد قامت بمراجعة نظام الأسعار بموجب القانون 12-89 المتعلق بالأسعار والذي وضع نوعين من الأسعار: أسعار مقننة تخضع لإدارة الدولة، وأسعار حرة الذي تم تعديله في سنة 1995 بموجب الأمر 06-95 المؤرخ في 25 جانفي 1995 حيث أصبحت الدولة لا تتدخل في الأسعار بل تتحدد هذه الأخيرة بناء على القواعد المنافية.

- كما تم تبني إصلاح التجارة الخارجية من خلال القانون 29-88 الذي منح مرونة أكبر في مجال احتكار الدولة وتم من خلاله تخصيص مبلغ محدد من النقد الأجنبي والائتمان لكل شركة لاستعماله حسب تقديرها الخاص.

1- قاشي يوسف، "فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2008-2009، ص 129، 130، متاحة على الموقع:

المبحث الثالث: واقع الإصلاحات الضريبية في الجزائر

لقد شهد النظام الضريبي عدة تعديلات منذ الاستقلال خاصة بعد 1992 تمثلت في القيام بعملية تغيير جذرية على جميع الهياكل القاعدية للنظام والسياسة الضريبية التي كانت تعتمد عليها السلطات الجزائرية. وذلك من خلال استبدال التشريعات الجبائية القديمة بتشريعات جبائية حديثة وكذا تنظيم الإدارة الجبائية لضمان تحقيق المشروع الإصلاحي.

المطلب الأول: الإصلاح الهيكلي لإدارة الضرائب

عمد المشرع الجزائري من خلال إصلاحات 1992 إلى إعادة التنظيم الإداري وهيكلية الإدارة بالنسبة لمصالحه الداخلية والخارجية حيث استفادت كل ولاية من مديرية ضرائب مستقلة تابعة لها، وأصبح لكل مديرية ولائية مديريات، بمعنى آخر مديريات جهوية تابعة لها مديرية ولائية ومفتشيات وقباضات. وإلى غير ذلك من الإصلاحات التي ساهمت بشكل فعال في تطوّر منحنى إعادة الهيكلة. وتشكل عصنة الهياكل عنصرا مهما بل مصيري من أجل إنجاح الإصلاحات الأخرى للإدارة الجبائية، بالفعل فمن الناحية التنظيمية أصبح في مقدور الإدارة الجبائية الجزائرية أن تتطوّر تدريجيا، فمن تنظيم حسب نوع الضرائب إلى تنظيم حسب نوع الزبائن وهذا قصد تجسيد مبدأ المحاور الجبائي الوحيد، فلقد تم قطع خطوة في تحقيق هذا الإصلاح مع تنصيب¹:

1- مديرية كبريات المؤسسات

تمت في سنة 2006، أول مرحلة بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات مكلفة بتسيير ملفات الشركات الكبرى فتتكفل مديرية كبريات المؤسسات بمهام التسيير، الرقابة، المنازعات والتحصيل وأيضا استقبال المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها. ****تسيير ثابت للملفات الجبائية: يتجسد تسيير الملفات الجبائية بالقيام ببعض المهام مثل التكفل بمهام الوعاء ومتابعة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم ومعالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة وتنفيذ برامج مراجعة هذه الملفات.** ****رقابة جبائية محكمة: يتطلب التحكم في أداء الرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات خصوصا تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها، واقتراح التسجيل في البرامج السنوية للرقابة، البحث واستغلال المعلومة الجبائية وكذا انجاز التحقيقات والتحريات.**

1- عبد الرحمن راوية، "رسالة المديرية العامة للضرائب"، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، العدد رقم 2011/54، ص01.

**دراسة سريعة وفعالة للمنازعات: قصد تحقيق أحسن تكفل بالشكاوى تلتزم مديرية كبريات المؤسسات بالفحص والبت بصفة سريعة وفعالة في الشكاوى والطعون الخاضعة لاختصاصها وكذا دراسة ومتابعة كل الملفات النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية المختصة.

هذا كله من خلال: تجهيزات حديثة تستجيب للمعايير الدولية والترقيم ومن خلال موقع الكتروني جديد www.jibayatic.dz تحت تصرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات يسمح لهم القيام بالتصاريح الجبائية ودفع مستحقاتهم.

2- مراكز الضرائب

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع، تحت إشراف رئيس المركز، كل مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي كانت تتكفل بها المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية.

بهذا الصدد، يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي والنظام المبسط.

المهن الحرة.

المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

والتي سوف نتطرق إليها بصفة تفصيلية من خلال الفصل الثالث.

3- المراكز الجوارية للضرائب

يمثل إنشاء المراكز الجوارية للضرائب المرحلة النهائية لعملية تحديث واسعة للإدارة الجبائية وعليه يتعين على المركز الجوارى للضرائب انتهاج مفهوم جديد يدعم التسيير حسب فئة المكلفين بالضريبة عوض قيامه بإتمام الإجراءات الجبائية في أماكن مختلفة التي تتصف بثقلها وتعقيدها ويمسك حسابات الأشخاص الذين يخضعون للنظام الجزافي في مجال:

الضريبة الجزافية الوحيدة

الضريبة على الدخل الإجمالي مكان الإقامة

رسم التطهير

الرسم العقاري

الضريبة على الأملاك.

المطلب الثاني: إصلاح التشريع الضريبي

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعا للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية والمالية لذلك فهي تطبق خلال مدة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو النامية. أدرج النظام الضريبي الجزائري في منطلق الإصلاحات المنتهجة في بلادنا والتي تقوم على أساس عقلية الأداء الاقتصادي وتحرير المؤسسة بإخضاعها لمنطق السوق الحر، فقد شهد النظام الضريبي عدة تعديلات منذ الاستقلال ولاسيما سنة 1992، حيث ظهرت معطيات جديدة على المستوى الدولي وكذلك على المستوى الوطني من خلال توجه الاقتصاد الوطني من اقتصاد مخطط مركزيا نحو اقتصاد السوق واستمرت هذه التعديلات إلى غاية اليوم من خلال قوانين المالية والتغييرات المصاحبة بظهور كل قانون وهذه التعديلات تمس جوانب عديدة منها الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، وفي سنة 2017 خصت بصفة مباشرة الرسم على القيمة المضافة وهذا ما سوف نتطرق إليه من خلال هذا المطلب.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي:

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 وتنص المادة رقم 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي:

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي." وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98¹ وحسب نص المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2012: يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالية:

- الأرباح الصناعية، والتجارية والحرفية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية كما تنص عليه المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العميرية.²

حسب نص المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2012 يخضع للضريبة على الدخل كافة الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر والأشخاص الذين موطن تكليفهم خارج الجزائر ومصدر عائداتهم جزائري.

¹ - المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2012 ص15.

² - المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2009، ص15.

وتفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين تحت كفالتة وهذا حسب نص المادة 06 من نفس القانون أما وفقا للمادة 07 فيخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركات تناسبيا مع حقوقهم فيها:

- الشركاء في شركات الأشخاص.
 - شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
 - أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.
 - أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيما.
- ويعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي حسب نص المادة 05 من نفس القانون الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيون والقنصليون الجزائريون.
- " لا تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية التي دامت حيازتها لأكثر من 10 سنوات."¹

* حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

وتعد الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة مباشرة وتصاعدية حسب الجدول التالي:²

جدول رقم (ا 03): السلم الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2017.

معدل الضريبة (%)	الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0	لا يتجاوز 120000
20	من 120001 إلى 360000
30	من 360001 إلى 14400000
35	أكثر من 1440000

المصدر: المادة 02 من القانون رقم 14-16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، العدد رقم 77، ص 4.

1- المادة 79 من القانون رقم 14-16، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، مؤرخ في 29 ربيع الأول 1438 الموافق لـ 29 ديسمبر 2016، الجريدة الرسمية رقم 77، ص 5.

²- نفس المرجع، ص 04.

وفضلا عن ذلك، تستفيد مداخيل العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو المكفوفين أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدين من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، في حدود 1000 دج شهريا، ما يعادل:

- 80% بالنسبة لدخل أكثر من 20.000 دج أو يساويه وأقل من 25.000 دج.
- 60% بالنسبة لدخل أكثر من 25.000 دج أو يساويه وأقل من 30.000 دج.
- 30% بالنسبة لدخل أكثر من 30.000 دج أو يساويه وأقل من 35.000 دج.
- 10% بالنسبة لدخل أكثر من 35.000 دج أو يساويه وأقل من 40.000 دج.

يترتب عن فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين، إخضاع ضريبي بمعدل 15% محررة من الضريبة على الدخل الإجمالي. غير أنه، تعفى فوائض القيم هذه من الضريبة عندما يعاد استثمار مبالغها.

ويقصد بإعادة الاستثمار، اكتتاب المبالغ المعادلة لفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية في رأسمال مؤسسة أو عدة مؤسسات والذي يتحقق عن طريق شراء الأسهم أو الحصص الاجتماعية.

ملاحظة:

في حالة إذا ما تجاوز رقم الأعمال المحقق سقف ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)، فيخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به إلى الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا للمعدل الموافق له أما المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف فرض الضريبة الجزافية الوحيدة فيتم صيغهم في نظام الربح الحقيقي¹.

2- الضريبة على أرباح الشركات:

تتمحور أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الضريبي سنة 1992، في وضع المؤسسات العمومية في موضع المؤسسات الخاصة نفسه وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991 حيث تنص المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي:

"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات".

من خلال التعريف نستنتج أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويين، هذه الأخيرة تخضع إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بالحسبان رقم الأعمال المحقق²، ويندرج تأسيس ضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين وهذا التمييز يبرره الاختلاف القانوني الموجود بين الشخص

¹- المادة رقم 13، نفس المرجع السابق، ص 07.

²- Ainouche Mohamed chérif, l'essentiel de la fiscalité algérienne, Alger, HIWARCO M, 1993, P209.

المعنوي والشخص الطبيعي، لذا فان الضريبة على أرباح الشركات تلاءم أكثر شركات الأموال وهي تعمل على عصرنه جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي.¹

- وطبقا لقانون المالية التكميلي لسنة 2006 تفرض الضريبة على أرباح الشركات بمعدل عادي يقدر بـ 25% ومعدل مخفض يقدر بـ 12.5% فيما يتعلق بالأرباح المعاد استثمارها ويتم دفعها خلال ثلاث أقساط وهي:

التسبيق الأول: يدفع قبل 20 مارس.

التسبيق الثاني: يدفع قبل 20 جوان.

التسبيق الثالث: يدفع قبل 20 نوفمبر.

- وحسب قانون المالية لسنة 2015 فقد تم تخفيض المعدل الخاص بالضريبة على أرباح الشركات والمطبق سابقا بمعدل 25% إلى معدل مخفض يقدر بـ 23% وهذا بهدف تشجيع الاستثمار وترقيته.

ويحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء الوكالات السياحية.

26% بالنسبة لأنشطة الأخرى.

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

عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%.²

3- الرسم على القيمة المضافة:

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات وذلك نتيجة المشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملاءمته للإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني.³

فحسب قانون المالية لسنة 2001 يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض 18 معدل كما كان سائدا في النظام السابق فكانت تطبق تلك المعدلات على أساس رقم الأعمال متضمن الرسم ويترتب على ذلك تخفيف العبء الضريبي.

¹ - Ministère de finance, DGI, bulletin de services fiscaux, N 12, 1995, p23.

² - المادة 02 من الأمر رقم 01/15، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المؤرخ في 07 شوال 1436، الموافق لـ 23 يوليو سنة 2015، ص 06.

³ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 187.

ويفرض الرسم على القيمة المضافة على أساس رقم الأعمال خارج الرسم بتطبيق معدل عادي 17٪ ومعدل مخفض قدره 7٪ وهذا قبل صدور قانون المالية لسنة 2017 وبعد صدور هذا الأخير حدد من خلاله المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة ب 9% والمعدل العادي ب 19%¹.

العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم.
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر.
- المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة لها.
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة.
- باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة.
- يقصد بالتجارة المتعددة، عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر فيها الشروط الآتية:

يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة: وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.

يجب أن يكون المحل مهيناً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

- عمليات الإيجار، وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

- الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي أشخاص.

4- الرسم على النشاط المهني:

مجال التطبيق:

- الأشخاص المعنويين الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج.
- الأشخاص الطبيعيين الممارسون لنشاط تخضع عائداته للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية والذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج.

الأساس الخاضع للضريبة:

بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة: رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة.

بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة: رقم الأعمال بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة.

¹- المادة 24، 26 من القانون رقم 16-14، مرجع سبق ذكره، ص 12، 13.

لتحديد الأساس الخاضع للضريبة، يجب الأخذ في الحسبان، التخفيضات المقدرة ب 30%، 50% و 75%، المنصوص عليها في القانون لصالح بعض العمليات.

معدل الإخضاع الضريبي:

يحدد معدل الإخضاع الضريبي للرسم على النشاط المني ب 2%.

يرفع هذا المعدل إلى نسبة 3% فيما يتعلق برقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب. يخفض معدل هذا الرسم إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم ب 2% مع تخفيض بنسبة 25%.

المطلب الثالث: فعالية الإصلاحات الضريبية في الجزائر

بالرغم من الإصلاحات العديدة التي تبنتها الجزائر والتي سعت من خلالها الخروج من قوقعة صعبة بالعمل على إصلاح هيكل النظام الضريبي وكذا إصلاح تشريعه إلا أنها لازالت بالرغم من كل هذه الجهود تعاني من العديد من الاختلالات فقصده تحسين هذه الاختلالات يجب تبني أفكار جديدة تتوافق مع المعايير الدولية وتتلاءم مع الواقع المعيشي للفرد الجزائري من خلال:¹

* تخفيف العبء الضريبي على المكلف من خلال تخفيض معظم المعدلات الضريبية إلا أن ذلك غير كافي بحيث يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية على دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري.

* ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي قصد تحديد ثم معالجة مختلف التغيرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري.

* إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

رغم التعديلات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري إلا أن هنالك العديد من الجوانب تحتاج إلى تعديل متمثلة في:

* إعادة صياغة السلم المتصاعد الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي بشكل يقترب من العدالة الضريبية.

* ضرورة زيادة فعالية مكافحة التهرب من خلال توفير إدارة سياسية قوية لمكافحة التهرب ونشر الوعي الضريبي.

* العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة.

* ضرورة توفير الاستقرار السياسي والاقتصادي إلى جانب تطهير الإدارة من العراقيل والبيروقراطية

والمحسوبية، بالإضافة إلى ذلك يجب توفير بيئة ملائمة للاستثمار من خلال توفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الاستثمار.

1- واكواك عبد السلام، "فعالية النظام الضريبي في الجزائر، دراسة حالة قباضة ولاية الوادي"، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجباية معقدة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص 34، متاحة على الموقع:

<https://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/OUAKOUAK-ABDESSELM.pdf?idmemoire=2369>

- * إعادة النظر في تنظيم نظام الاقتطاع من المصدر، وتوسيع مجال تطبيقه، حيث رغم أهميته في مكافحة التهرب الضريبي إلا أن اقتصاره على بعض المداخل يطرح إشكالا حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغط على سيولة المكلف، حيث أنه لا يراعي الوضعية المالية للمكلف المعني. كما أن مواعيد استحقاقه متقدمة جدا ولا ينتظر إلى نهاية السنة.
- * تحسين الموارد البشرية والتقنية لإدارة الضرائب وتبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه، حتى يسهل على المكلف فهمه ومن ثم احترامه.
- * ضرورة الإعلان عن عفو ضريبي شامل يسمح للمتهربين وأصحاب الأنشطة غير الشرعية من الانتظام لدى إدارة الضرائب وإعادة جدولة الضرائب المترتبة عليهم لصالح النظام الضريبي.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا المبحث يتضح لنا أن الضريبة هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية المهمة وآلية مساهمة في تحقيق التوازنات الاقتصادية الكلية، من خلال التوجيه الأمثل للموارد المالية وتحقيق أهداف المجتمع، كما أن النظام الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى ويتأثر بعدة عوامل سياسية اقتصادية واجتماعية.

وبالتالي من أجل ضمان السير الجيد والحسن للنظام الجبائي كان لابد من إتخاذ عدة إجراءات تصحيحية هيكلية كانت أو تشريعية .

ولكن بالرغم من كل هذا لازالت العوائق قائمة والنقائص تجعل منه بعيدا عن تحقيق الأهداف المرجوة ومن أهم هذه الأهداف هو مكافحة التهرب الضريبي

تمهيد:

بالنظر إلى ظاهرة التهرب الضريبي و إلى ما ينجم عنها من آثار وخيمة على مختلف المستويات فهي تطلب دراسة و اهتمام اكبر من أكبر من أي وقت مضى، فمن جانب النقص الذي يسببه التهرب الضريبي في الموارد وهو ذو آثار بليغة على الاقتصاد الوطني لكبحه لأهم محفز وهو روح المنافسة، وكذا توجيه هذا الأخير الوجهة غير الطبيعية.

وسنتطرق من خلال هذا الفصل إلى " تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و اليات مكافحته" من خلال ثلاث مباحث كتالي :

* المبحث الأول : واقع التهرب الضريبي في الجزائر

* المبحث الثاني : أسباب و آثار التهرب الضريبي و طرق إعادة تقديم

* المبحث الثالث : سبل علاج التهرب الضريبي و آليات مكافحته

المبحث الأول : واقع التهرب الضريبي في الجزائر

يترتب على سوء الإدارة الضريبية العديد من الآثار السلبية التي تمس الضرائب أولا ثم المكلفين بها ثانيا ثم الخزينة العمومية أخيرا ، ومنها ظاهرة التهرب الضريبي التي أصبح من الواجب مكافحتها والتخلص منها وهذا لا يتم عن طريق معرفة طبيعتها وأسبابها والإمام بمختلف الطرق التي من الممكن أن تكون منفذا بغية تكوين صورة بسيطة حول هذه الظاهرة لنتمكن من مكافحة بطريقة فعالة .

لقد قسمنا المبحث إلى الثاني مطالب :

مطلب أول: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

مطلب ثاني : طرق التهرب الضريبي

المطلب الأول : تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

على الرغم من المعنى القوي الذي تحمله الضريبة فيما يخص تمثيلها بمعنى التضامن الاجتماعي والمعنى الإقتصادي والحس الوطني لأفراد، إلا أن بعض المكلفين بها يقومون بالتهرب من دفعها ويقصد به امتناع الأفراد من دفع الضرائب المفروضة عليهم .

1 . طبيعة التهرب الضريبي :

يوجد للتهرب الضريبي عدة تعاريف نأخذ منها على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر :

" التخلّص من الألتزام بدفع الضريبة " ⁽¹⁾. يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلّص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة الضريبة فيعتمد على سلوك احتيالي للتخلّص من عبئها .

ويعرف كذلك على أنه " محاولة الممول التخلّص من الضريبة ، عدم الإلتزام القانوني بأدائها" ⁽²⁾. حيث يسعى الملتمزم بدفع الضريبة إلى التخلّص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة .

كما يعرف التهرب الضريبي بأنه " لجوء الأفراد إلى وسائل غير شرعية لامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونيا " ⁽³⁾.

فالتهرب الضريبي يعني التخلّص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية بإعتبار أن حرّيته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.

¹ حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص39

² طارق الحاج، "المالية العامة" دار صفاء، عمان، 1999، ص84

³ محمد عباس محرز، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون سنة، ص317

2. أنواع التهرب الضريبي :

من خلال تحديد طبيعة الضريبي لا حظنا أنها متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية، وهذا إما بالغش أو التجنب الضريبي ، ونظرا لتداخل وتشابه هذين المصطلحين يجب الفصل بينهما لأنهما ظاهريا يؤديان إلى نفس المعنى ، أما جوهريا فهما غير ذلك و منه يمكن تصنيفها من الماحية الشرعية (القصص) إلى :

✓ **التهرب المشروع (التجنب الضريبي) :** فالتجنب الضريبي يعرفه C.MARTINEZ. بأنه " هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي " ¹

هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة من أعباء الضريبة و عدم الألتزام 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 الإقتصادية و الإجتماعية كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية و التجارية ثم تستثني منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعا لأنشاء هذه المؤسسات). فالتهرب المشروع هو طريق طبيعي يقره القانون مثل أن يعلم فرد أن هناك سلعة ما فرضت عليها ضريبة غير مباشرة سوف يتحملها لو اشترى تلك السلعة ولذلك يمتنع عن شرائها أو قد يرى أن نشاطها ما لا يخضع للضريبة فيما رسه و يستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية و الحيوانية و غيرها وقد يجد ثغرة في التشريع الضريبي ينفذ منها للأبتعاد عن مجال الضريبة وهو ما يطلق عليه التخطيط الضريبي ومن نماذج التهرب المشروع : ⁽²⁾

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة قانونيا و بتخصيص من القامون التجاري.
- يرفض إسترداد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية.
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية .
- إعادة الإستثمار الأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها ، دون القيام فعلا بإعادة استثمارها .
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها.
- تقديم مساعدات و إعانات للغير .
- يرفض استهلاك السجائر حتى يتجنب دفع الضريبة .

¹J.C.MARTINEZ. » la fande fiscal PUE » France.1984.p13

² أبو منصف ،"مدخل للتنظيم الإداري و المالية العامة"، دار المحمدية، الجزائر، دون سنة، ص117

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

- تقديم الهبات، مثل توزيع المالك ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات .

- تواطؤ المشرع مع بعض الشركاء بإعفاء ضريبية .

✓ **التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):** فالغش يعرفه andrèe barilari بأنه : "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ، و نماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات ، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات " (1)

ويتضمن التهرب غير مشروع مخالفة قوانين الضرائب و تندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية من الضريبة كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها ، أو إعلان قيمة بعض عناصر الدخل أو الثروة الخاضعة للضريبة وقد التهرب غير المشروع عند ربط الضريبة بالحيلولة دون حصر مادتها عن طريق عدم تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار فيه غش و تلاعب ومن التهرب غير المشروع مايلي : (2)

- بيع المكلف لممتلكاته بيعا صوريا ، أو إنشاء عقود حقيقية .

- فتح اعتمادات بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج.

- تزوير الوثائق (إعداد سجلات و قيود مزيفة) . (3)

- تقديم تصريح ناقص أو كاذب .

- التهرب على الحدود تجنباً للحوافز الجمركية .

- استعمال النفوذ و المحاباة و استغلال المناصب .

التواطؤ مع الغير في تدمير و حرق الملفات (مقر المؤسسة أو الضرائب) .

ومما يبق يمكن استنباط أهم أوجه التشابه و الاختلاف بين الغش و التجنب الضريبي فيما يلي:

الجدول رقم (4) أوجه التشابه و الاختلاف بين التهرب و التجنب الضريبي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
- كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي .	- التجنب دون مخالفة الجبائي على عكس الغش .
- كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني .	- التجنب الضريبي لا يوقع على المكلف أي عقوبة أو جزاء
- كل منهما ناجم عن سوء النية .	على غرار الغش الضريبي.

(المصدر: إعداد الباحثة)

¹ Andrèe barilari. » lexique fiscal » 2 emme édition.daller.paris.1992.p18
² عيد الناصر نور، و نائل حسن عدس، "الضرائب و محاسبتها" دار المسيرة، عمان، 2008، ص 324
³ علي ز غدود، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 210

المطلب الثاني : طرق التهرب الضريبي

في هذا البحث سنتطرق إلى طرق الغش و إلى أهم الآثار التي تنتج عنها.

الفرع الأول : طرق الغش الضريبي

يأخذ التهرب الجبائي عدة طرق وأساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة لما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية، فما هي الإجراءات والتقنيات التي يلجأ إليها الممول من أجل عدم دفع الضريبة، و البحث في هذا المطلوب نقوم بالإجابة على السؤال السابق .

1. الطريقة المحاسبية :

يلزم القانون الجبائي الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة ، يشيرون فيها إلى جميع المبالغ التي حققه المشروع التجاري أو الصناعي خلال السنة المالية، وتدعم هذه التصريحات بالوثائق التي تثبت ذلك (الفواتير، السجلات المحاسبية...) وهذا في المواعيد المحددة .

بما أن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية ، فالغش الجبائي يمكن أن يكون ذو طبيعة محاسبية فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي تثبت ذلك ، فإن المكلف يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما يقدمه من وثائق مضللة، وتعتبر هذه الطريقة صعبة الغكتشاف من طرف الغدارة الجبائية برغم السهولة التي يلقاها المكلف عند تنفيذها ولهذا النوع من الغش طريقتين وهما :

✓ الغش بزيادة وتضخيم التكاليف.

✓ الغش بتخفيض الإيرادات.⁽¹⁾

1.1: الغش بزيادة التكاليف :

بعد ما سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا و ذلك لاستغلال مؤسسته شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود المعقول (الحدود التي وضعها القانون)، أصبح البعض من الممولين ينتمزون هذا الحق في إدخال مصاريف ليست لها علاقة بالنشاط الذي تقيمه المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف ، وذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة فتعددت الطرق المستعملة في هذا المجال و سوف نتعرض إلى الأكثر استعمالا والمعروفة لدى المصالح الجبائية .⁽¹⁾

2:1: الغش بتخفيض الإيرادات :

¹ فريال بولعناصر، ز عطوط مليكة، مرجع سبق ذكره، ص 18
¹ محمد فلاح، مرجع سبق ذكره، ص 55

إن عملية تخفيض النواتج - الإيرادات - وهو شكل كلاسيكي للغش الجبائي، حيث بمجرد عدم التسجيل الجزئي أو الكلي لبعض الإيرادات يعتبر ذلك غشا ضريبيا.

ويتجسد في هذا عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة فالمحاسب مثلا عند استلامه لمبلغ مقابل أتعابه لا يقوم هذا الأخير بتسجيل المبلغ الكامل الذي تم استلامه من طرف الزبون في السجلات المحاسبية الخاصة به. وهذا بعد الغتفاق الودي الذي يبرمه مع الزبون وكذلك هو الحال بالنسبة للأعمال غير التجارية (المهن الحرة) التي يصرح فيها غالبا بالمداخيل أو الإيرادات المحققة فعلا كالمحامين الذين لا يصرحون بالعدد الحقيقي للملفات المدروسة أو بالنسبة للأطباء الذين يخفون العدد الحقيقي للمرضى المعالجين، وعلى هذا الأساس فالمشروع حتى يدعم الرقابة على الأطباء فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة 309: "...يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب المباشرة على كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، بكشف فردي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في الأوراق العلاج وكذلك مقدار المبلغ المرجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له ..."

إلى جانب هذه الوسيلة هناك وسيلة أخرى يمكن أن تكون محل الغش من طرف المكلف، تتمثل في استبعاد بعض المبيعات، الشيء الذي يسمح بتخفيض قسم كبير من الربح الخاضع للضريبة وهي الوسيلة الأكثر استعمالا من طرف المكلفين وهذا بعدم التسجيل المحاسبي التام لبعض المبيعات، وهذا ما يسمى بالبيع بدون فاتورة أو القيام بعملية أخرى وهي عدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة .

إن كل هذه التقنيات تسمح بإخفاء قسم كبير من رقم الأعمال.⁽²⁾

2. الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية والقانونية :

سنتناول أولا الغش الضريبي الذي يحدث عن طريق العمليات المادية لننقل إلى الغش الجبائي الذي يحدث عن طريق العمليات القانونية

2-1: الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية:

يتمثل في الإخفاء المادي في إخفاء المكلف لأملكه بصفة جزئية أو كلية حتى بعيدة عم كل اقتطاع ضريبي ففي حالة الإخفاء الجزئي، يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية. ولكنه يخفي جزءا من ممتلكاته أو مخزنته أو عدم احترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج، إما عند الإخفاء الكلي فان المكلف يكون غير معروف تماما لدى الإدارة الجبائية ويمارس نشاطه في السوق الموازية. لذلك يصعب على الإدارة تحديده والوصول إليه.

إذن ما نستنتجه من التعريف السابق للغش عن طريق العمليات المادية بأنه يتمثل في إخفاء جزء من البضائع، المواد أو الأرباح التي هي في الواقع تخضع للضريبة أو الإخفاء الكلي، بحيث يكون في سرية من خلال

² فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، مرجع سبق ذكره، ص 50

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

الأسواق السوداء , حيث يتم فيها تبادل السلع والمواد بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية وهذا ما يجعل صعوبات في إخضاع هذه العمليات للضريبة نظرا لتناقص الكبير الموجود في جهازها الرقابي. كما قد يتجسد الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية في عدم احترام مقاييس الانتاج الموضوعية و المسطرة من طرف القانون .⁽¹⁾

2-2: الغش عن طريق العمليات القانونية.

يظهر هذا النوع من الغش الجبائي بإيجاد المكلف لحالات قانونية تسمح له بالاستفادة من بعض المزايا وهي في الأساس ليس له الحق في الاستفادة منها , فالغش الجبائي عن طريق استعمال القانون يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على اثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما. تتمثل الحالة الاولى في الغش عن طريق عمليات وهمية من خلال لجوء المكلفين الى اساليب معقدة وتركيبات قانونية دقيقة بهدف مطابقة الكتابات المحاسبية وكل الوثائق الثبوتية مع الفواتير والايصالات لعمليات وهمية تمكنهم التملص مع دفع الضريبة , حيث أن التحقيق الجبائي يهدف الى التأكد من أن الكتابات الدفاتر المحاسبية مطابقة للتبريرات المقدمة عن طريق وثائق الاثبات ' اما فيما يخص الحالة الثانية , فتتمثل في تطبيق خاطئ لبعض العمليات في محاولة تمرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط اخر معفى من دفع الضريبة , او يخضع للضريبة في اطار امتيازات تسمح له بدفع الضريبة وهذا بأقل من تلك الموجبة فعلا. ومن أمثلة ذلك قيام المكلف بالتخلص من حقوق التسجيل التي تمر بها مرحلة البيع وتصنيفها على شكل هبة بهدف التهرب مع دفع حقوق التسجيل المفروضة او القيام بتوزيع ارباح الشركة على المساهمين في شكل رواتب و اجور بهدف تخفيض معدل الضريبة.⁽²⁾

المبحث الثاني : أسباب و آثار التهرب الضريبي و طرق إعادة تقديم

إن الضريبة تمثل عبئا على المكلف بها ، إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها ، كما أن إحساسه بثقل عبئها وبصورة خاصة ، عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون أسعارها مرتفعة تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها سواء كانت بطريقة شرعية أو بطريقة غير شرعية .

مطلب الاول : اسباب التهرب الضريبي

هناك جملة من الأسباب و العوامل التي تدفع بجل المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية و نجد من بينها :

¹ نفس المرجع، ص51
² نفس المرجع السابق، ص-ص:51-52.

✓ الأسباب المباشرة :

أ. الأسباب التشريعية : لقد زادت في تعقيد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات، وهنا يمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في عيوب التشريع الضريبي في النقاط التالية¹ :

- نظام جبائي معقد وهذا لتعقد التشريع الضريبي (عدم وضوح الصياغة) ووجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل الـدارة المالية و تزايد احتمال التهرب .

- نظام جبائي غير مرن أي أنه مرتبط بالتنمية و طبيعة تطور الأنشطة الإقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلائم مع الظروف الإقتصادية العامة .

- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة و ترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة .

- عدم استقرار التشريعات هذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال القنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام و القواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع لإصلاح الضريبي و بالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي.

- إن ارتفاع نسبة الضريبة و زيادة عبئها ، يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي .

ب- الأسباب الإدارية : عيوب الإدارة هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين و غير أكفاء و قد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي و قد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية⁽²⁾ .

إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تجد كفاءتها ، و من تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي و تتجلى أهم هذه النقائص في :

- ضعف الوسائل المادية و المالية ، النقل، الرواتب، الحوافز و التي مازالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه⁽¹⁾ .

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة و الملفات المعروضة للدراسة.

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي و الذي يكون جزافيا بأكثراً أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنوياً على المكلف و قد يدفعه إلى التهرب.

¹ عبد المنعم فوزي ، "المالية العامة و السياسية المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، 2000، ص225

² طارق الحاج، مرجع سبق ذكره، ص89.

¹ عطية عبد الواحد، "مبادئ اقتصاديات المالية العامة"، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص812

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

- ضعف الإمكانيات المادية ، من خلال نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات و القطاعات قد استفادة من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثة من قبل الاستعمار .

- من ناحية الكفاءة من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني .

- تعقد وكثرة الاجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة .

- نقص التوعية و ضعف العلاقة بين الإدارة و المكلف .

✓ الأسباب غير مباشرة :

أ - **الأسباب النفسية:** هناك العوامل النفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الانتماء .. الخ.

بالإضافة إلى : (2)

- الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة اغتصاب الشعوب وإفقارهم ، فالتهرب من دفعها في هذه الحالة هو نوع من أنواع المقاومة، وبالتالي كان هذا المفهوم حافزا لتنامي الكراهية للضريبة ، لتصبح هذه الأخيرة و كأنها جزء من التكوين الوراثي البشري.

- سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية ، فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك.

- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة ، لأنها تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .

الاعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا و تبررهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى الفكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت هذه الأخيرة شخصا معنويا و المستمدة من قول شارل لامب " المتهرب من الضريبة سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا " .

ب - **الأسباب السياسية :** انعدام الاستقرار السياسي ة الاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها و بالتالي : عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية حيث تبين الدراسات أن التهرب يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب . (1)

² محي محمد مسعد، "العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية"، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 2002، ص.179.

¹ علي زغود، مرجع سابق، ص.213

-زيادة الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة

- عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام ، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوة المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المهريين من دفع الضرائب ، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها .

ت- الأسباب الاقتصادية: إن الأسباب الاقتصادية دورا مهما في عملية التهرب ، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة ، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا و العكس صحيح ، حيث أن الوضعية الاقتصادية للمكلف انعكاسا كبيرا في أداء واجبه تجاه الضريبة إذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة ، فإن ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضعفا وهذا نتيجة قدرته على التسديد، أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإن ميوله للتهرب عن دفع يكون أقوى ، وهذا ما بين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد.

إضافة إلى التقلبات التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني لها تأثير بالغ على ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها بين أفراد المجتمع ، ففي فترات الازدهار والرواج الاقتصادي تزداد مداخيل الافراد ومقدرتهم الشرائية ، مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار ، الشيء الذي يمكن المكلف من تحميل العبء الضريبي لزيائنه، وذلك بإمكانية الخفض في ثمن السلعة ، وبالتالي يقل العبء الضريبي مما يقلل من حالات التهرب لدى المكلف، والعكس صحيح ففي حالة الركود والانكماش الاقتصادي أين تتعطل الموارد الإنتاجية تنخفض نسبة التبادلات الاقتصادية ، فيكون هناك انخفاض في المداخيل، وتعسر في القدرة الشرائية فتتعرض المنتجات للكساد ، ويتحمل المنتجون الخسائر ماداموا لا يستطيعون نقل العبء الضريبي، وبالتالي يلجؤون إلى استعمال جميع الطرق والوسائل والتحايلات للتخلص من ثقل الاقتطاع.⁽¹⁾

مطلب الثاني : أثار التهرب الضريبي

تتمثل اهم اثار التهرب الضريبي في مايلي :

1 - أثار التهرب الضريبي :

¹ محي محمد سعد، مرجع سبق ذكره، ص180.

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

يترتب عن التهرب الضريبي آثار هامة جدا وضارة بمالية الخزينة العامة ونذكر منها ليس على سبيل الحصر بل على سبيل المثال :⁽²⁾

✓ الآثار الاقتصادية :

- كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب التي تقوم بواجباتها، فالمؤسسة التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجح الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجح الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة .
مثال على ذلك : المؤسسات الخاصة حيث نجد أنها تريد الاحتفاظ بأموالها الهائلة دون أن يسها أي اقتطاع ضريبي .

- يخل الغش و التهرب الضريبي من قاعدة حرية المنافسة وذلك لغايات الحماية الضريبية .

✓ الآثار المالية :

- الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب الضريبي في الخزينة العامة .⁽³⁾

- اختلال توازن ميزانية الدولة .

- ضياع حقوق الخزينة على طبع المزيد من النقود .

- عجز الدولة أمام الأعباء والكوارث الاستثنائية .

إضعاف الإيرادات العامة.

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.

✓ الآثار الاجتماعية و النفسية (بيكولوجي) :

- عدم المساوات في التهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة .⁽¹⁾

²RAPPRT.de la direction gènèrale des impots.èlèments pour une politique des lutte contre contre fraude fiscale-dècembre1993.p03

³ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص50

¹ RAPPORT.OP.CITP.06

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

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

- تدهور عامل الصدق في المعاملات .

تعميق الفوارق الاجتماعية .

المطلب الثالث : طرق و منهج إعادة تقدير قواعد الإخضاع الجبائي

من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي ، وذلك لطبيعته السرية ، حيث لا توجد طرق قياسية دقيقة ، إنما بعض المناهج المقترحة على الأقل لتمكننا من أخذ صورة ولو بسيطة عن حجمها .

إن عملية تحديد مدى أهمية التهرب الضريبي حسابيا بالأرقام و الإحصاءات تعتبر ضرورية وهذا حتى تتمكن السلطات العمومية من توجيه و تصحيح سياستها الجبائية، وكذلك فإن تقدير المضبوط للظاهرة سواء استعمال الأسلوب المطلق (المبالغ) أو الأسلوب النسبي (النسبئوية) يبدو مستحيلا من الناحية العملية لكن التهرب بطبيعته مستور و غير مرئي حتى يمكن قياسه بمعايير محددة و الحصول على إحصائيات دقيقة عنه هذا من ناحية و من ناحية أخرى فإن هناك مشاكل حقيقية ذات طابع إحصائي و تقني تطرحها عملية القياس في حد ذاتها (طريقة القياس) .

- التقدير عن طريقة قدرة الأداء الجبائية :

يمكن تعريف قدرة الأداء الجبائية على أنها مجموع الثروات النظرية أو الحقيقية الموجودة في حوزة شخص معنوي تابع للقانون العام (الدولة ، الولاية ، البلدية) ومنه يمكن التمييز بين نوعين لقدرة الأداء الجبائية : قدرة الأداء الجبائية النظرية وهي مبلغ مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها إذا تم دفع كل الاقتطاعات الجبائية من طرف العناصر الجبائية أما النوع الثاني فيتمثل في قدرة الأداء الجبائية الحقيقية وهي مبلغ مجموع الإيرادات التي تم تحصيلها فعلا من قبل الدولة ، الولاية أو البلدية ، وعليه فإن :⁽²⁾

قدرة الأداء الجبائية النظرية = مجموع قواعد الإخضاع × نسبة الاقتطاعات المتوسطة.

وقدرة الأداء الجبائية الحقيقية = مجموع الاقتطاعات المحققة فعلا

و الفرق بين القدرتين يمثل الاقتطاعات غير المدفوعة او الاقتطاعات المغشوشة و نلاحظ ان القدرة النظرية تكون أكبر من القدرة الحقيقية دائما وهو الشرط اللازم لوجود التهرب الجبائي بعدم دفع الاقتطاعات.

²guy houchon « psycho sociologie de la fraude fiscale » facultè de droit de liège 1962.p369

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و أليات مكافحته

- التقدير عن طريق النسبة الثابتة للاقتطاع : أو عن طريق معامل الضغط الجبائي(الاقتطاعات الجبائية/ الدخل الوطني الخام) حيث نلاحظ استعمال تجمعين من تجمعات المحاسبة الوطنية و هما الاقتطاعات الاجبارية و الدخل الوطني الخام و لاستعمال طريقة التقدير تتبع الخطوات التالية:⁽¹⁾

- ✓ اختيار سلسلة احصائية زمنية تمثل تطور الدخل الوطني الخام و الاقتطاعات الاجبارية.
- ✓ تحديد الفترة التي تكون فيها المعاملات الضغط الجبائي مستقرة ثم حساب المتوسط الحسابي لها .
- ✓ تطبيق النسبة المتوسطة على الدخل الوطني الخامة للسنة موضوع الدراسة و بذلك نحصل على الاقتطاعات الاجبارية المقدرة كما يلي:

الاقتطاعات الاجبارية المقدرة=الدخل الوطني الخام×النسبة المتوسطة لمعاملات الضغط الجبائي.

ثم مقارنة الاقتطاعات الاجبارية المحققة الى الاقتطاعات المقدرة بالصيغة.

الاقتطاعات الاجبارية المقدرة – الاقتطاعات الاجبارية المحققة. و الفرق الموجب يمثل حجم التهرب الضريبي.

-التقدير عن طريق التدقيق الجبائي : نقصد بالتدقيق الجبائي مجموعة العمليات التي تهدف الى ايجاد

الفرق بين المداخل الحقيقية المصرح بها و بصفة عامة مجموعة العمليات التي تهدف الى مراقبة صحة التصريحات الجبائية و يتخذ التدقيق الجبائي ضمن الاجراءات الجبائية الثلاثة اشكال و هي التحقيق في المحاسبة , التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية و التحقيقات الخاصة حيث يمكن استعمال كل شكل في تقدير اهمية التهرب الضريبي كمايلي:

التحقيق في المحاسبة: يمكن تقدير اهمية التهرب الجبائي عن طريق مقارنة قواعد الاخضاع المصرح بها بقواعد الاخضاع المعدلة او المصححة كمايلي : مبلغ التهرب الضريبي= المبلغ المعدل – المعدل المصرح به.

التحقيق المعمق الوضعية الجبائية لمجمل : و في اطار هذا التحقيق تقارن الموجودات المتوفرة و هي مجموع الموارد التي توجد في حوزة العنصر الجبائي مع الموجودات المستعملة و التي تمثل مجموعة النفقات التي تحملها خلال الفترة المحقق بشأنها , فإذا كانت الموجودات المستعملة تفوق المتوفرة و هو الوضع الغالب فإن الفرق يعتبر عن التهرب الضريبي.

مبلغ التهرب الضريبي = الموجودات المتوفرة – الموجودات المستعملة.

التحقق الخاص : la vérification spéciale : هذا يستعمل من قبل الولايات المتحدة الامريكية و يدعى Tax

¹T.lalbert. » le contrôle fiscal-principes et pratique « - édition économique –paris 1988.p27

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و أليات مكافحته

Compliance measurement program برنامج قياس تكيف الضريبة و بموجبه يتم تحديد الاقتطاعات الواجبة الاداء عن طريق التحقق الدقيق في التصريحات.⁽¹⁾

و بعد تحديد مبلغ الاقتطاعات الواجبة الاداء باحترام القوانين الجبائية يمكن حساب درجة الحس الجبائي بالصيغة التالية:

و بتعميم تطبيق هذه النسبة على مبلغ الاقتطاعات الواجبة الاداء تحصل على مبلغ التهرب الضريبي .

- **التقدير عن طريق نظام العفو الجبائي:** L'amnistie fiscale و حسب هذه الطريقة فإن التهرب الضريبي يقدر على أساس المعلومات المحتواة في التصريحات الجبائية بحث العناصر الجبائية غير الموجودة في وضعية قانونية حسنة باتجاه الادارة الجبائية تلتزم بالتصريح الحقيقي عن مداخيلها مقابل لإلغاء العقوبات الغرامية الجبائية أو تطبيق نسب اقتطاع ضعيفة و عليه يمكن قياس أهمية التهرب الضريبي بمقارنة المعطيات المصرح بها خلال فترة العفو بتلك المصرح بها قبل دخول نظام العفو حيز التطبيق بحيث الفرق يعبر عن المبلغ التهرب الضريبي.²

كذلك يمكن تحديد نسبة مئوية للمبلغ الذي خرج من نطاق الاقتطاع و تعميمها على العناصر الجبائية من نفس قطاع النشاط أو من نفس فئة الدخل أو من نفس طبيعة الاقتطاع...الخ.

الاقتطاعات الإجبارية المقدرة = الدخل الوطني الخام X النسبة المتوسطة لمعاملات الضغط الجبائي .

ثم مقارنة الاقتطاعات الإجبارية المحققة إلى الاقتطاعات المقدرة بالصيغة .

الاقتطاعات الاجبارية المقدرة - الاقتطاعات الاجبارية المحققة ، والفرق الموجب يمثل حجم التهرب الضريبي.

- التقدير عن طريق التدقيق الجبائي :

نقصد بالتدقيق الجبائي مجموعة العمليات التي تهدف إلى إيجاد الفرق بين المداخيل الحقيقية و المداخيل المصرح بها و بصفة عامة مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات الجبائية و يتخذ التدقيق الجبائي ضمن الاجراءات الجبائية ثلاث أشكال وهي التحقيق في المحاسبة ، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية و التحقيقات الخاصة حيث يمكن استعمال كل شكل في تقدير أهمية التهرب الضريبي كما يلي :⁽¹⁾

التحقيق في المحاسبة: يمكن تقدير أهمية التهرب الجبائي عن طريق مقارنة قواعد الاخضاع المصرح بها بقواعد الاخضاع المعدلة أو المصححة كما يلي : مبلغ التهرب الضريبي = المبلغ المعدل _ المعدل المصرح به .

¹R.AMUSGRAVE. "distribution of tax payments by income groupe-national tax – USA" march 1951-p53
P.STELLA « les amnisties fiscales sont elle a efficaces ? finances et développement » N 04-Dècembre 1989.p38

² 1 فلاح محمد ، " السياسة الجبائية" الأهداف و الأدوات " أطروحة مقدمة لنيل شهادات الدكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة،سنة 2005-2006،ص90.

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و أليات مكافحته

التحقيق المعجم لمجمل الوضعية الجبائية : وفي إطار هذا التحقيق تقارن الموجودات المتوفرة وهي مجموع الموارد التي توجد في حوزة العنصر الجبائي مع الموجودات المستعملة والتي تمثل مجموعة النفقات التي تحملها خلال الفترة المحقق بشأنها، فإذا كانت الموجودات المستعملة تفوق الموجودات المتوفرة وهو الوضع الغالب فإن الفرق يعبر عن التهرب الضريبي

المبحث الثالث : سبل علاج التهرب الضريبي و أليات مكافحته

إن عدم تحقيق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الأثار الضارة الناجمة عن التهرب الضريبي، والتي تنعكس سلبا على اقتصاد الوطني وكذلك الخزينة العمومية، من اجل هذا وجب على السلطات المختصة ان تواجه هذه الظاهرة باتخاذ اجراءات صارمة في مكافحتها، وكذلك ايجاد اساليب منظمة تحت اطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها، ووسائل المكافحة هذه لا تتميز بها الادارة الجبائية ولكن يحدث ذلك بايجادها للمبادئ الاساسية عن طريقها تكون الطوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان.

المطلب الاول : سبل علاج التهرب الضريبي

اهم سبل علاج التهرب الضريبي تتمثل في مايلي :

1) المصالح المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي :

يتم الكشف عن المادة الخاضعة للضريبة من خلال جمع معلومات كل المصادر الخارجية كالشركات و المؤسسات العمومية و وضعت الدولة عدة مصالح رقابية تقوم بعملية كشف مكان التهرب بشتى أنواعه و تسليط العقوبات الصارمة على مرتكبيه لأجل الحد من هذه الظاهرة.⁽²⁾

(أ) **مصلحة البحث و التحقيقات :** هذه المصلحة تابعة إلى المديرية المركزية للبحث و المراجعات و يمكن

أن تحقق و تراقب محاسبة أي ولاية حيث تهتم بمراقبتها للملفات المهمة جدا.

(ب) **الفرقة المختلطة :** تتكون هذه الفرقة من أعضاء إدارة الضرائب، والجمارك، والمنافسة و الأسعار

حيث تقوم هذه الفرقة بمراقبة و كشف كل عمليات الممولين و تزويد المفتشية بالمعلومات الكافية عن الممول التابع لها .

(ج) **المفتشية الجهوية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي :** أنشئت هذه المفتشية وفقا للأمر 95/06

المؤرخ في 25-01-1995 و تعمل على التأكد من امتلاك التجار للسجل التجاري و كذا مراقبة و

متابعة فواتير الشراء و البيع من حيث الشكل و صحة الفاتورة .

(د) **فرق الدركالوطني للطرق :** تقوم هذه الفرقة بمسك كل المتهايلين الذين لا يحملون لفواتير السلع و

كذا الرقم الجبائي الخاص بهم، وذلك بتحريهم محضر لهم يتم إرساله إلى مصلحة الضرائب و كذا

مصالح المنافسة و الأسعار .

² منصور ميلاد يونس "مبادئ المالية العامة"، الجامعة المفتوحة 1994-ص50.

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

- (هـ) **مكتب المراجعات الجبائية** : يقوم هذا المكتب بالمراجعة والمراقبة المعمقة للوضعية الجبائية للممولين ، وذلك بالتحقيق في المحاسبة والتفتيش المعمق لمجمل الوضعية الجبائية
- (و) **مكتب البحث عن المعلومات الجبائية** : أنشأ هذا المكتب وفقا للتعليمة رقم 930 للمديرية العامة ب14 أفريل 1994 قصد البحث و التفتيش .
- (ز) **مفتشية الضرائب** : تقوم هذه المفتشية بمراقبة و مراجعة كل حسابات الممولين المشكوك فيهم بتدخل مصلحة التدخلات المتواجدة على مستوى كل مفتشية بالبحث و جمع المعلومات عن المادة الخاضعة و تثبيتها.
- مصالح وزارة التجارة.
 - مديرية المنافسة و الأسعار.
 - المفتشيات الجهوية .
 - الجمارك .

(2) – وسائل مكافحة التهرب الضريبي :

إذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل أخلاقية و سياسية و اقتصادية و فنية فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي و ذلك على النحو التالي :¹

- أ. **تنمية الوعي الأخلاقي** : إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب ينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي و الاحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاما قانونيا ، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع .
- ب. **ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة عند التهرب الضريبي** : من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة أو توجد عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية و الرادعة على التهرب الضريبي .
- ج. **من الناحية الفنية** : ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر الكافية و المدربة تدريباً كافياً للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على حدث الأساليب و الوسائل الفنية المستخدمة في الحق الضريبي كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الإطلاع على ما يردون الإطلاع عليه من الوثائق و الأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

¹ عتاب فريد " الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في القضاء على التهرب الضريبي "، شهادة 2001/2000D.R.U.A، ص10-11.

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

د. من الناحية السياسية: ينبغي أن تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل بحيث لا يكون شديد الوطأة على بعض الطبقات وسهلا و ميسورا على طبقات أخرى .

كذلك يجب ضمان الاستقرار السياسي و العمل على عدم كثرة التعديلات الضريبية و ذلك حتى يتحقق الاستقرار في النظام الضريبي و كذلك للعاملين فيه .

ف. من الناحية الإقتصادية : ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبة إلى الأوجه المفيدة للمجتمع و عليها كذلك أن يشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد المحسوسة لكل منهم .

المطلب الثاني: الآليات الرقابية

كما سبق و أن ذكرنا فإن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح، ولتتأكد الإدارة الضريبية من صحة التصريحات المقدمة لها من المكلفين فهي تمارس حق الرقابة الجبائية كوسيلة لحمايتها من التهرب الضريبي، وتتمثل العملية في فحص الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلفين سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين و مقارنتها مع ما هو مسطر من طرف المصلحة .

الرقابة و التحقيق الجبائي

سنتناول في بادئ الأمر الرقابة الجبائية في الفرع الأول ، أما في الفرع الثاني فسنتناول التحقيق المحاسبي.

الفرع الأول : الرقابة الجبائية

فالرقابة هي السلطة الخولة للإدارة بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة⁽¹⁾ فالهدف ليس فرض الجزاءات بقدر ما هي عمل إداري يهدف للتحقيق من صحة الأداء و تقويته في حال اعوجاجه، فهي أداة مستخدمة من طرف الإدارة وفقا لقوانين محددة تعمل على إثبات صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و من التملص من دفعها و من كل التجاوزات الجبائية المهدة للإقتصاد، وذلك بمتابعة التصريحات وفق مراحل مختلفة تتمثل في :

أولا : الرقابة الداخلية

ويقصد بها تلك الرقابة التي يقوم بها الأعوان في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم و تنقسم إلى رقابة شكلية على الوثائق .

¹ المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية.

1 - الرقابة الشكلية⁽¹⁾

نكون أمام رقابة شكلية عند استلام المصالح المعنية للتصريحات المرسله أو المودعة من قبل المكلفين، سواء أكانت هذه التصريحات شخصية أو مهنية، حيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوية الأخطاء إن وجدت، تتم المقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و (G50A) و تلك المذكورة في التصريح السنوي، وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها، تمهيدا لبرمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد .

ثانيا : الرقابة على الوثائق

و تعتبر كثاني إجرام تقوم به الادارة الضريبية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة على مستوى مكاتبها بعد أن تطلب من المكلف إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقوم لاحقا الأعوان بفحص التصريحات فحفا دقيقا و القيام بمقارنتها بالمعلومات التي تحوزها عن المكلف ضمن ملفه الجبائي⁽²⁾، وكذلك مختلف المؤسسات و الهيئات التي تتعامل مع المكلف.³

ولنوضح الصورة أكثر نعود للمثال السابق الخاص بأصحاب المهن الغير تجارية من قبيل الأطباء، فمصالح الضمان الاجتماعي ملزمة بتقديم جميع كشوف الفحوص التي قام بها الطبيب بالاضافة مجمل مبالغ الأتعاب .

إن الإدارة الجبائية تمارس حق الرقابة في مجال واسع على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة تاجر بناء على طلب هاته الأخيرة يجب عليها أن تقدم كل وثيقة من شأنها أن تساهم في عملية الرقابة التي يقوم بها المفتش و الذي بإمكانه أيضا أن يستدعي المكلفين من أجل تقديم توضيحات شفوية في حالة الغموض، وفي حالة رفضهم الطلب أساسا أو الإجابة عنه يعيد المفتش و تبليغ طلبه كتابيا على أن يحتوي على ما يراه ضروري لإزالة الغموض مع تبليغ المكلف بأنه له أجل 30 يوم للإجابة .

الفرع الثاني : التحقيق الجبائي

هو من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل وجه آخر للوقاية و لكن على المستوى الخارجي، أي بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف و ينقسم إلى :

أولا : التحقيق في المحاسبة

¹ عواد مصطفى و زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، ط2، مكتبة بن موسى السعيد الوادي، 2010/2011، ص12

² عواد مصطفى و زين يونس، المرجع نفسه، ص12

³ Thierry Lamulle. droit fiscal. loi de finances 2002 et collectif budgétaire 2002 inclus. gualino. 2002/2003 .p197.

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

ويقصد به جميع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين وفحص محاسبتها و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها⁽¹⁾

واستثناءا قد نصت المادة 113 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه(يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان، ماعدا إذا تم تقديم الكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانونا من طرف المصلحة ، لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري و الجبائي مسكها أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة من جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل الذين يقوم بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بعملية المراقبة .

و يتمثل هذا الإجراء بسحب ملف هذا الأخير الذي يشمل على جميع الوثائق و المعلومات المتعلقة بنشاطه و كذلك التصريحات الخاصة بجميع الضرائب و الرسوم الخاضعة لها و بعد جمع كل الوثائق و المعلومات التي يستوفيا ملف المكلف يقوم المحقق بدراستها ذلك للتأكد من أنها كاملة و صحيحة مع مسك و ثائق ضرورية لسير مهمته على أحسن وجه منها :

- بيان مقارن بين ميزانيات المؤسسة (الأصول و الخصوم).
- بيان محاسبي من خلال جدول حسابات النتائج .
- رقم الأعمال المعلن عنه ، رقم الأعمال المعفى ، التخفيضات المطبقة و الرسوم المسددة كما يجب التأكد من :الدخل الإجمالي المصرح به من طرف المكلف المعني بالرقابة و كذلك فحص مدى ترابط عناصر المعيشة مع الدخل المصرح به.

ومن أجل الإحاطة الكبرى بملف المعني بالمراقبة يمكن لعو المراقب القيام ببحوث خارجية التي يمكن أن تتم على عدة مستويات منها :

- البنوك و المصارف من أجل مراقبة حركة الأرصدة.
- مصالح الجمارك فيما يخص المؤسسات المصدرة و المستوردة .
- الإدارات العمومية.
- الزبائن.⁽²⁾

بعد إتمام المحقق كل هذه الأعمال السالفة الذكر، يأتي إلام المكلف بالضريبة كأخر خطوة وهذا بإرسال إشعار بالتحقيقات من أجل الشروع في التحقيق المحاسبي الدقيق ، كما يمكن القيام بزيارة مفاجئة في حالة الدراسة المسبقة للمكلف التي أظهرت تشويها خطيرة للمكلف أو علم المحقق بوجود محاسبة خفية حيث

¹ سهام كرودي : الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، ص 67

² آيت بلقاسم لامية، آليات و إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي(مذكرة الماستر)، جامعة أكلي محند و الحاج ، البويرة 2013/2014، ص 36

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

يخشى المحقق إخفاءها من طرف المكلف إذا تم إعلامه وكذلك في حالة رغبة الإدارة الجبائية إجراء جرد حقيقي للمخزون ، فهذه الزيارة المفاجئة لا يمكن أن تتم إلا بحضور مدير المؤسسة شخصيا وفي الأوقات المخصصة للعمل، على أن يتم إشعار المكلف بذلك مسبقا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له و أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ إرسال الإشعار.⁽¹⁾

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ما يلي :

- تاريخ ووقت بداية التحقيق والتحقيق.
- مدة التحقيق .
- الحقوق ، الضرائب ، الرسوم وكذا الوثائق التي يطلع عليها.

يمكن إجراء رقابة مفاجئة دون إشعار المكلف، وذلك من أجل المعاينة الحقيقية وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بدية التحقيق فغياب الإشعار بالتحقيق يلغي تماما إجراء التحقيق باستثناء (الزيارة المفاجئة) التي يسلم الإشعار وقت الزيارة يقوم المحقق منذ اليوم الأول من انقضاء المدة المحددة ب 10 أيام بالاتصال مع مسيري المؤسسة بعين المكان و يستفسر عن طبيعة العمل و النشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج ، التخزين⁽²⁾ ، المحلات المهنية التي تسمح بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع المعلومات المتعلقة بـ :

- النشاط الرئيسي و الثانوي للمؤسسة .
- سعر التكلفة، أسعار البيع.
- وسائل الإنتاج المستعملة.
- زبائن المؤسسة ومورديها .
- صلة المؤسسة مع الفروع الأخرى، الشركة الأم وفروعها.

بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة ، ذلك بأنها تلم جميع الوثائق و المستندات القانونية

التي ينص هلمها القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 و المتمثلة في دفتر اليومية حسب المادة 09، دفتر الجرد حسب المادة 10.

زيادة على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي في مضمون من بينها حساب المشتريات و المبيعات و

¹ بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر

و التوزيع، الجزائر، 2011، ص24

² المرجع نفسه : ص25

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

المخزونات كونها المصدر الأول والأساسي للتهرب وعلى هذا فإنه من الضروري على المحقق مراجعة هذه الحسابات الثلاثة .

وبعد قيام العون المحقق بالتحقيق يتوصل إلى نتائج قد تكون مخالفة لتصريحات المكلف وهنا يوجد مجال بعض التعديلات في القاعدة الضريبية أو قد تكون هذه النتيجة مطابقة لتصريح المكلف وفي هذه الحالة يعد من الضروري إجراء تعديلات بإتباع الإجراءات العادية للتقويم بنوعيه الأحادي و الثنائي .

. ثانيا : التحقيق المصوب في المحاسبة :

هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم إستحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2010 ، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و الرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية .

حيث يخضع التحقيق المصوب في المحاسبية لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي و المكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي ، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير.⁽¹⁾

. ثالثا : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

أنشئ هذا الإجراء بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 ليشمل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا⁽²⁾ ، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة .

فهو مجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به و الدخل الحقيقي⁽³⁾

فالهدف منه البحث و التحقق من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها و الحالة المالية المكونة لنمط معيشتة حسب نص المادتين 6 و 98 من ق.ض.م.و.م.، ولا يتم اللجوء إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا في حالة وجود أنشطة أو مداخيل متملص منها .

ونظرا لطبيعة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يمكن لأي شخص القيام به فقط حدد قانون الإجراءات الجبائية أن القيام به لا يكون إلا من عون إداري برتبة مفتش على الأقل، ففيما يتعلق بـ IRG للشخص الطبيعي أوجب القانون فيه عنصر إعلام المكلف لتحضير محاسبته في أجل 15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام مع الإشارة إلى حقه في الاستعانة بمستشار، كما أنه و تحت طائلة البطلان أن يمتد التحقيق لفترة تفوق سنة واحدة من تاريخ الاستلام ، كما يمدد فترة السنة أعلاه بأجل يمنح عند الضرورة للمكلف وبناء

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، 2015، ص13
² المادة 1/21 من ق.إ.ج المعدلة بموجب المادة 38 من ق.م لسنة 2009، والمادة 34 من ق.م لسنة 2012، والمادة 13 من ق.م لسنة 2013
³ سهام كرودي المادة 2/21 من ق.إ.ج.

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

على طلبه بإجراء عمليات التوضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج ، كذلك يمكن أن تمتد بـ 30 يوم المذكورة في المادة 19 الممنوحة للمكلف من أجل الرد.

كذلك تمتد المدة للإدارة من أجل الحصول على كشوفات الحسابات عندما لا يستطيع تقديمها في أجل 30 يوم ابتداء من طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما تكون للمكلف المحقق معه مداخل من / أو متحصل عليها من الخارج⁽¹⁾ ، كما تمتد مدة السنة أعلاه إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي .

وفي نهاية التحقيق يستدعي المفتش المحقق المكلف بالضريبة من أجل الحضور إلى أشغال اختتام التحقيق ، ويصرح بالفرق بين الدخل المصرح به و الدخل الحقيقي، فيعاد تقييم الضريبة حسب الإجراءات العادية لذلك شأنه شأن وسائل التحقيق الأخرى .

وللمكلف الحق في أن تعلمه الإدارة عند إعادة التقييم بالنتائج المتحصل عليها وله أجل 40 يوم للرد عليها وفي غضون ذلك له أن يطلب الشروحات أو التفسيرات من الإدارة أو العون لكي تساعده في الرد ، فإذا رفض طلبه فعلى العون أن يعلم المكلف كتابيا بعدم قبولها.⁽²⁾

2 - التنسيق بين الإدارات

لقد أدى التوسع الضريبي ببعض المتعاملين انتحال أساليب وطرق جديدة للتخلص من دفع التزاماتهم الجبائية ، هذا ما زاد في توسيع حلقة التهرب و أصبحت الإدارة الجبائية غير قادرة و حدها على مجابهة هذه الآفة، مما استوجب وضع سياسة منسجمة لمحاربة هذا المرض تقوم على التنسيق بين الإدارات (الضرائب، الجمارك، التجارة، البنوك) وهي ما تعرف بلجان التنسيق و التي بدورها تقوم بتكوين فرق مختلطة تعمل على مستوى كل ولاية ولهذا فإن أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل ، يتمتعون بصلاحيات الوقوف أمام كل أوجه، و أساليب التهرب مستعنيين في ذلك بالمعلومات التي تحوزها الإدارات الأخرى التي يمنع عليها الإحتجاج بالسر المهني .

الفرع الأول : التنسيق بين الإدارة الضريبية و إدارة الجمارك

وذلك بتقديم طلب إليها بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء أكانت مؤسسة خاصة أو عامة من أجل معرفة قيمة السلع (المصدرة أو المستوردة) وقارنتها بتلك المصرح بها لتبين الفروقات إن وجدت و ذلك لما لها من إمكانية استقصاء للمعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال و التحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية ، باعتبارها حلقة وصل بين الداخل و الخارج ، كما تلزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيراد الخاصة بالمكلف.

الفرع الثاني : التنسيق بين الإدارة الجبائية و إدارة البنوك

¹ زرقون نور الدين، محاضرة أقيمت على طلبة السنة أولى ماستر قانون عام للأعمال، جامعة ورقلة، 2013/2014
² المرجع نفسه.

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

بموجب التعليم الصادر بتاريخ 12 أبريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبه إدارة الضرائب و المتعلقة والتي تخص كشوفات المكلفين و حركة رؤوس الأموال ، فهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة و ماتحتويه الكشوفات البنكية.⁽¹⁾

لذلك فالبنوك بإعتبارها مؤسسات مالية فهي ملزمة بصفة خاصة بصفة خاصة بنص المادة 51 من ق.إ.ج بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إبداع أو السندات أو القيم أو الأموال...أو أي حسابات أخرى تسيورها مؤسساتهم بالجزائر.

الفرع الثالث : التنسيق بين الإدارة الجبائية و مصالح التجارية

ويتجلى ذلك من خلال ثمن البيع و الشراء للموارد التي تستعملها المؤسسة أو شركة قيد التحقيق ، كما لمفتش الضرائب أن يطلع على محاضرة الضبط المراسلة من قبل المصلحة إلى المكلف وذلك بخصوص المخالفات المتعلقة ب : البيع و الشراء دون فاتورة و كذا الزيادة في الأسعار بشكل مخالف للقانون .⁽²⁾

الفرع الرابع : التنسيق بين الإدارة الجبائية و الجهات القضائية

فعلى الجهات القضائية إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة و عليها أن تطبق العقوبات المناسبة لمبالغ المتملص منها من أجل ردع المتهرب و عدم عودته للفعل مرة أخرى لذلك تحول السلطات القضائية كل المعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية للإدارة الضرائب

المطلب الثالث الأليات العقلية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبية هذا ما نلاحظه في التعديلات الأخيرة في قوانين المالية و مثال ذلك التعديل الأخير لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وهذا بمضاعفة العقوبات المالية على المتهربين، وهذا إن دل على شيء فإن يدل على مساندة المشرع الجزائري للأوضاع الاقتصادية و محاولة منه التوفيق أو الربط الجزاءات و التهريب الضريبي هذا بالتعديل المتواصل للجزاءات المالية.

(1)-العقوبات الجبائية :

تتخذ صور الغرامات الجبائية و المصادر التي توقع على المتملص منها بغض النظر عن الضريبة الواجبة الدفع ، تختلف العقوبات من نص لآخر مضمونا و مقدارا و إن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات .

الفرع الأول : في مجال قانون الضرائب المباشرة و الرسوم الممثلة :

¹ عباس عبد الرزاق:مرجع سابق،ص72

² المرجع نفسه:ص73

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

"إن أول غرامات قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريحات بالوجود في آجاله المحددة بتطبيق غرامات مالية محددة بـ : 30.000 دج تلقائيا وبطريقة مباشرة لمخالفات الإجراءات الجبائية طبقا للمادة 1/194 من وبموجب المادة 192 تفرض تلقائيا وبطريقة مباشرة لمخالفة الاجراءات الجبائية طبقا للمادة 1/194 من , وبموجب المادة 192 تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة , اما بصدد الضريبة على و إما على أرباح الشركات بمضاعفة المبلغ المفروض بنسبة 25 % لتخفف هذه الزيادة الى 10 % او 20 % ما هو محدد من المادة 322 إثر تقديم التصريح بعد انقضاء الآجال المحددة.

عندما يكون تصريح المكلف ناقص أو غير صحيح فيما يتعلق بالعناصر التي تعتمد عليها الادارة لتحديد وعاء الضريبة , يزداد مبلغ الحقوق المتملص منها كالاتي:

- نسبة 10 % إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو يقل عن 50.000 دج.

- نسبة 15 % إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50.000 دج عن 200.000 دج أو يساويه.

- نسبة 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

- وفي حالة محاولة استعمال مناورات و طرق تدليسية تطبق زيادات تقدر بـ :

- نسبة 100% إذا مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5.000.000 دج.

- نسبة 200 % إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أكثر من 5.000.000 دج .

أما المادة 304 من هذا القانون فتعاقب بغرامة تتراوح من 10.000 دجالي 30.000 دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين معاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم.

وفي حالة غلق المحل لأسباب تهدف لمنع الرقابة تحدد الغرامة بـ 50.000 دج وتضاعف 03 مرات في حالة إجراء معانيتين متتاليتين وكان المحل مغلق.

كما عاقبت المادة 306 عن المشاركة في اعداد او استعمال معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل او خبير بصفة اعم كل شخص او شركة تتمثل تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية او في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة قدرها :

1.000 دج عن المخالفة الاولى المثبتة عليه , 2.000 دج في الثانية , 3.000 دج في الثالثة وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج على كل مخافة جديدة دون ان يستوجب ذلك التمييز فيما اذا ارتكبت من شخص واحد او لدى عدة مكلفين اما التعقب أو بالتزامن .

ويلزم بالتضامن كل المخلفات وزبونه بدفع الغرامة.⁽¹⁾

¹ بوعون يحيوي نصيرة:مرجع سابق،ص179-180

الفرع الثاني : في مجال الضرائب غير مباشرة

في مجال ميز المشرع بين نوعين من العقوبات الجبائية , عقوبات ثابتة و عقوبات نسبية.

أولاً :العقوبات الثابتة⁽²⁾

وذلك بنص المادة 325 حيث يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة بغرامة من 5.000 دج الى 25.000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 524 الى 527 من القانون.

ثانياً : عقوبات نسبية⁽³⁾

ففي حلة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج. هذا في الحالة العادية أما في حالة استعمال طرق احتيالية و مهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش و كذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 2/530 المتعلقة بأنواع الكحول الغير . كما تحدد الغرامة بضعف الحقوق و أن لا تقل عن 50.0000 دج .أما المادة 537 فتعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المكلفين غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة من 10.000 دج إلى 100.000 دج. وعند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها، تعاقب المادة 537 بغرامة من 1.000 دج إلى 10.000 دج.

في حين المادة 544 تعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال و ثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات المقررة في المادة 306 السابقة الذكر. وحسب المادة 545 أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهنة رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى برتبة مسير أو مستخدم، المقررة في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في اعداد موازنات و جرد و حسابات و وثائق مزورة من أي نوع ، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم يعاقب بغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج وفي حالة التملص فلغرامة تساوي 03 أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5.000 دج حسب المادة 456.

الفرع الثالث : في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال

جاءت المادة 114 لتعاقب على من يخالف الأحكام القانونية و النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة تتراوح بين 500 إلى 2.500 دج وفي حالة الطرق التدليسية يحدد المبلغ من 1.00 إلى 5.00 دج.

وفي حالة عدم وضوح الهوية المنصوص عليها في المادة 60⁽¹⁾ من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب: 1.000 دج وكل مخالفة للإلتزامات المنصوص عليها في المادة 61² من هذا القانون تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 5.000 دج.

² المادة 523 من ق.ض.غ.م، معدلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2003.

³ المادة 524 من ق.ض.غ.م، معدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2003 و المادة 41 من ق.م لسنة 2015.

¹ المادة 60 من ق.ر.ر.أ تنص على "الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذين يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا، لوحة تحمل اسمهم و لقبهم، أو عنوان المؤسسة و طبيعة نشاطهم مالم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات"

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

إذا تبين بعد التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو أن الخصم طبق في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 النسب التالي:

✓ 10٪ إذا كان مبلغ لرسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج.

✓ 15٪ إذا كان مبلغ لرسوم المتملص منها أكثر من 20.000 دج

وفي حالة الطرق التدليسية تطبق نسبة 100٪ على مجمل الرسوم المتملص منها .

أما المادة 122 عاقبت على من يجعل الأعوان في وضع يستحيل عليهم القيام بوظائفهم بغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج.

الفرع الرابع : في مجال قانون الطابع

04 إن كل مناورة غايتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة ، عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها .

غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا تقل عن 10.000 دج حسب المادة 33 من ق.ط أما المادة 2/35 من ق.ط حددت الغرامة في حالة التملص من الرسوم بخمس مرات هذه الرسوم ولا تقل عن 2.000 دج والمادة 37 كذلك نصت على من يجعل الأعوان المؤهلين في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم بغرامة تتراوح بين 10.000 إلى 100.000 دج.

والمادة 90 جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير قابلة للتداول بغرامة بين 500 و 50.000 دج.

والمادة 91 التي نصت على أن تطبق الغرامة في المادة 90 بالتضامن على المكتتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد 77 إلى 86 من القانون .

في حين المادة 106 جاء فيها أن كل مخالفة لأحكام المواد⁽¹⁾ 101.100.19 يعقب عليها بغرامة تقدر بـ:

- ✓ 10٪ إذا كان مبلغ لرسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج.
- ✓ نسبة 15٪ إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 50.000 وأقل أو يساوي 200.000 دج.
- ✓ نسبة 25٪ إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 200.000 دج.

وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق الغرامة بنسبة 100٪ على كل الحقوق المتملص منها وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات و إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع ، والحد الأدنى للغرامة هو 500 دج.

الفرع الخامس : في مجال قانون التسجيل

² المادة 61 من ق.ر.ر.أ تنص على "الأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغال عقارية وضع لوحات إخبارية طول مدة النشاط تبرز اسمهم و لقبهم، عنوان الشركة أو المقاول، طباعة الأشغال... إلخ

1 - المادة 19 من ق.ط متعلقة بالأخيرة في دفع الرسوم الغفلة في الأجل المحددة قانونا.

- المادة 100 من ق.ط متعلقة بخضوع السندات بمختلف أنواعها لرسم الطابع.

- المادة 101 من ق.ط متعلقة بإستحقاق الرسم لكل عقد أو إيصال أو مخالفة أو إبرام.

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و أليات مكافحته

تنص المادة 49 على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة لشروط المادة 48 تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة و العقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ما عدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم و العقوبات عند الاقتضاء و يكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح بين 1.000 إلى 10.000 دج .

أما المادة 120 نصت على العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها ، فإن الغرامة المطبقة تكون مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5.000 دج.

الفرع السادس : في مجال قانون الإجراءات الجبائية

نصت المادة 62 منه على أنه يعاقب بغرامة من 5.000 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها .

كما المادة 45 من القانون 21 04⁽²⁾ نصت على أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين كاشفا بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 1/224 من ق.ض.م تطبق عليهم غرامة تقدر بـ 30.000 إلى 400.000 دج كما تطبق الغرامة في حالة تقديم المعلومات غير صحيحة في كشف الزبائن

2- العقوبات المهنية

رغبة من المشرع في دعم و حماية حقوق الخزينة العمومية جاء بموجب قانون المالية لسنة 1997 ببعض الاجراءات و الاساليب لتعزيز الجهاز الردي و هي عبارة عن عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة و التي تتمثل في :

أولا: الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف

وهو عقوبة تلجأ لها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه .

ففي حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي، فقد نص عليه المشرع في المادة 146 من ق.إ.ج⁽¹⁾، بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب مع تبليغ المكلف من طرف المتابعة أو المحضر القضائي و أن لا تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر.

وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بعريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليميا إلا أن الطعن لا يوقف التنفيذ.

² القانون 21/04 المؤرخ في 2004/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2005
¹ المادة 146 ق.إ.ج عدلت بموجب القانون رقم 16/05 المؤرخ في 2005/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2006

ثانيا : تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقة معلوماتية

وهذا بموجب التعلية بين المشتركة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 يتم وضع معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي و التجاري.⁽²⁾

كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث (الجمارك، الضرائب، التجارة).

ثالثا : سحب التوطين المصرفي للمستوردين

وهي عبارة عن رخصة تقدم لهم من البنوك الوطنية التي يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الاستيراد ومن أجل محاربة التهرب أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد بموجب الأمر 05/05³ كما جاءت التعلية الوزارية رقم 04 تحدد كيفية تطبيق الرسم و سحب التوطين المصرفي.

رابعا : إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية

جاءت المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236/10 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين :

- ✓ لا يستوفون واجباتهم الجبائية و الشبه الجبائية.
- ✓ المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.

3-العقوبات الجزائية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبية، لكن و لتوقيع الجزاء على المتهرب لا بد أولا من الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 43 من الدستور بأنه لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم.⁽¹⁾

هذا ما نلاحظه في تعديلات قوانين المالية، وهذا بتشديد العقوبات الجبائية على المتهربين و كثيرا ما ترجع القوانين الجبائية إلى الإحالة لنصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب⁽²⁾ فالعقوبات

² طورش بتاتة: مرجع سابق، ص186

³ الأمر 05/05 المؤرخ في 07/2005/25 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، نص في المادة 02 منه على " فكل طلب بفتح ملف توظيف مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم قدره 10.000 دج. ويسدد هذا الرسم لدى قابضي الضرائب و يترتب عنه منح شهادة و تسليم إيصال عم ذلك، و تحدد كيفية تطبيق هذا المادة عن طريق التنظيم

¹ برحمانى محفوظ: مرجع سابق، ص319.

² سنية أحمد يوسف: الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2004، ص129.

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و آليات مكافحته

المنصوص عليها في تقسم إلى عقوبات أصلية تحوي على عقوبات سالبة للحرية و غرامات مالية و أخرى تبعية سنينها فيما يأتي :

الفرع الأول : العقوبات الأصلية

وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة و تتراوح بين الحبس و الغرامة إلا أن القانون 11/02⁽³⁾ في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303⁴ من ق.ض.م عدلت في العقوبات حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار و عاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كلياً أو جزئياً كما يلي :

- (1) غرامة مالية من 50.00 إلى 100.00 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج
- (2) الحبس من شهرين إلى 6 أشهر و غرامة مالية من 1000 000 إلى 500 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100 000 ولا يتجاوز 1000 000 دج .
- (3) الحبي من ستة أشهر إلى سنتين و بغرامة مالية من 500 000 دج إلى 2,000,000 دج أو بإحدى العقوبتين ، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.
- (4) الحبس من سنتين إلى 5 سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 إلى 5.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج
- (5) الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات و بغرامة مالية من 5.000.000 إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج

ونجد ق.ر.ر.أ في المادة 117 أحال العقوبات طبقاً للمادة 303 من ق.ض.م عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية.

في حين أن المواد 532 من ق.ض.م و المادة 119 من ق.ت المادة 34 من ق.ط لم يطرأ عليها أي تعديل لتتماشى بذلك مع العقوبات في المادة 303 من ق.ض.م بعد تعديلها.

كما أن المادة 530 من ق.ض.غ نصت على عقوبة الحبس من 06 أيام إلى 06 أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة ، تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية .

كما جاءت المواد من 034 إلى 408 من ق.ض.م و المادة 122 من ق.ر.ر.أ و المادة 536 من ق.ض.غ.م نصت على أنه في حالة الاعتراض الجماعي على فرض الضريبة و الذي يترتب عليه المساس بالسير الحسن للإقتصاد الوطني أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من ق.ع¹

³ القانون 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

⁴ المادة 303 من ق.ض.م.ر.م :معدلة بموجب المادة 28 من ق.م لسنة 2003 و المادة 13 من م لسنة 2012.

1 ألغيت بالقانون رقم 09/01 المؤرخ في 26 يونيو 2001 (ج.ر. رقم 34 ص 19).
- عوضت بالأمر رقم 47/75 المؤرخ في 17 يونيو 1975 (ج.ر. رقم 53 ص 758) و حررت كما يلي :
"يعد مرتكباً لجريمة التخريب الاقتصادي و يعاقب بالسجن المؤقت من 10 إلى 20 سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمداً شغباً من شأنه أن يعرقل الأجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني أو يخفض من قدرة إنتاج الوسائل الاقتصادية".

الفصل الثاني : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و أليات مكافحته

أيضا نجد المادة 129 من ق.ر.ر.أ تعاقب على مخالفة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب بغرامة جزائية تتراوح من 1.000 إلى 10000 دج وتقابلها في ق.ض.غ.م المادة 545 إلا أنها نصت عليها كمخالفة جبائية هذا في الحالة العادية أما في حالة العود كما عرفته المادة 131 من ق.ر.ر.أ " يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون ،يرتكب في غضون أجل(05) سنوات بعد الحكم بالإدانة" فليقام العود يجب أن يكون صادرا من محكمة جزائية بعقوبة أصلية ويترتب عنه وجوب مضاعفة العقوبات الجبائية و الجزائية و حددت مدته ب(05) سنوات وأجمعت على ذلك كل القوانين الجبائية.

ولا يمكن بأي حال من الأحوال للقاضي العمل بنص المادة 53 من ق.ع لأن القوانين الجبائية نصت صراحة على ذلك لأن العقوبة الجبائية هدفها تعويض الخزينة العمومية عن الأضرار التي لحقتها من جراء التهرب ،ولكن يمكن للقاضي أن يستعين بها فيما يخص العقوبات الجزائية فهي جزاء لمخالفة الأحكام ويجوز تخفيضها حسب الظروف المخففة السلطة التقديرية للقاضي.

لكن تجدر الإشارة إلى أن العقوبة السالبة للحرية وإن كانت ذات طابع ردعي إلا أن المصلحة الواجب حمايتها هي الضريبة كإقتطاع مالي يغذي الخزينة العمومية ،فحبس المكلف المتهرب إنما هو حبس لمصدر من مصادر تغذية الخزينة ،بل وقد يضر الخزينة بشكل أكبر عن طريق إقامته في المؤسسات العقابية من خلال نفقات معيشتة.²

الفرع الثاني : العقوبات التكميلية

وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 3/303 من ق.ض.م و المادة 130 من ق.ر.ر.أ و المادة 3/546 من ق.ض.غ.م بنصها "....دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى مثل (المنع من ممارسة مهنة،العزل من الوظيفة ،غلق المؤسسةإلخ) أما فيما يخص النصوص التي تناولت العقوبات التكميلية في القوانين الجبائية لا سيما المادة 3/306 من ق.ض.م.م و المادة 455 من ق.ض.غ.م و المادة 128 من ق.ر.ر.أ بخصوص العود بالنسبة لرجال الأعمال و الخبراء و المحاسبين تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاولة المهنة أو المنع من ممارسة النشاط التجاري وعند الاقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة . إلا أنه وبتفحصنا لجميع المواد السابقة الخاصة بالعقوبات التكميلية في حالة العود نجد أنها لم تحدد مدة معينة للعقوبة لذا و باستقراءنا للمواد نجد أنها تنص على المنع النهائي بالإضافة إلى نشر و تعليق الحكم.

² طالب نور الشرع : الجريمة الضريبية ،دار وائل للنشر، ط1، 2008، ص217

خلاصة الفصل

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياساتها الاقتصادية ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية وهذا راع إلى اختلاف التي انطلق منها كل باحث، كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة ومرتبطة فيما بينها ، تترجمها تصرفات الممولين، وتؤدي بهم إلى الإفلات والتملص الكلي أو الجزئي من أداءهم لواتجباتهم الضريبية، وهذا باللجوء إلى طريق وأساليب متنوعة ومتخذة تتلاءم وتناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيات المعلومات والاتصالات وحتميات تفرضها العولمة، مما زاد من شسيدة هذه الظاهرة على مستويات عدة منها الاقتصادية، المالية، والاجتماعية.

رغم الجهود المبذولة من قبل الدولة من خلال إصلاح النظام الضريبي والحد من الآثار السيئة لهذيه الظاهرة بتكميمها ومعالجتها إلا أن هذه الظاهرة في ازدياد.

ولكن هذا لا يمنع من اتخاذ اجراءات العلاجية سواء كانت تحسيسية بتصحيح الاسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة أو ردعية بتحويل مهام ذلك إلى الاجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية.

الفصل الثالث: دراسة الحالة

تمهيد:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث، والذي تناولنا فيه التهرب الضريبي، و درو الاصلاحات الضريبية في مكافحة من هذه الظاهر.

وكنموذج للدراسة تم اختيار مصلحة من المصالح الجبائية المتنوعة، حيث وقع الاختيار على مديرية الضرائب لولاية مستغانم باعتبارها الهيئة الجبائية العليا على مستوى الولاية، حيث أحد الهياكل الجبائية الرئيسية والمحورية في النظام الجبائي الجزائري حسب الهيكل التنظيمي الساري المفعول حاليا، وهذا لارتباطها واتصالها المباشر بالمتكلمين الخاضعين، ومن هنا فهي تلعب دورا مهما في بسط وتنفيذ كل التشريعات الجبائية المتخذة على مستوى المستويات العليا للنظام الجبائي.

وما مديرية الضرائب لولاية مستغانم إلا حلقة من حلقات النظام الجبائي الجزائري تمارس عملها ونشاطها ضمن الحدود الإقليمية للولاية، ولأن موضوع البحث هو دور الاصلاحات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، سنحاول التعريف بطريقة الرقابة الجبائي ألا وهي عملية التحضير لخطوات واجراءات التحقيق في المحاسبي، وكذلك دراسة حالة .

وقد تم تقسيم هذا الفصل من الدراسة إلى ما يلي:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم.

المبحث الثاني: التحضير لخطوات واجراءات عملية التحقيق المحاسبي ودراسة حالة

الفصل الثالث: دراسة الحالة

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم

المطلب الأول: نبذة عن مديرية الضرائب لولاية مستغانم

إن المديرية الولائية للضرائب هي عبارة على مؤسسة مالية تهتم بتحصيل وجباية مختلف الضرائب والرسوم، وتعتبر وسيط بين الدولة والمدنيين بالضريبة.

تم بناء دار المالية سنة 1997، وقام السيد وزير التجارة والمالية بتدشينها في 19 رجب 1419 هـ الموافق ل 09 نوفمبر 1998، حيث كانت تتواجد في المركز المالي بوسط المدينة وتحتوي دار المالية على ثلاثة فروع:

- الفرع الأول: أملاك الدولة.

- الفرع الثاني: الضرائب.

- الفرع الثالث: مسح الأراضي.

إن المديرية الولائية لمستغانم تشرف على 14 مفتشية تختص بتأسيس كل الرسوم والضرائب، 04 منها متواجدة في مستغانم و09 الأخرى تتواجد بضواحي الولاية والوحدة الباقية متكلفة بالتسجيل والطبع. ويمكن لنا ذكر 14 مفتشية متواجدة بمستغانم وهي كالاتي:

أولا/ المفتشيات الموجودة في وسط المدينة:

- مفتشية حي العقيد عميروش.

- مفتشية حي المطمر.

- مفتشية حي تيجديت.

- مفتشية العقيد لطفي.

ثانيا/ المفتشيات الموجودة بضواحي الولاية:

- مفتشية عين النويصي.

- مفتشية عين تادلس.

- مفتشية خير الدين.

- مفتشية بوقيراط.

- مفتشية سيدي علي.

- مفتشية سيدي لخضر.

- مفتشية عشعاشة.

- مفتشية حاسي مماش.

- مفتشية ماسرة.

كما توجد 20 قباضة بولاية مستغانم:

-09 منها مكلفة بتحصيل مختلف الضرائب والرسوم.

-09 منها مكلفة بتسيير أموال البلديات (مداخيلها).

-01 مكلفة بتسيير المستشفيات.

الفصل الثالث: دراسة الحالة

- 01مكلفة بتسيير البلديات وتحصيل الضرائب والرسوم وهي قباضة مختلفة تتواجد بعشعاشة.

المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب

هي مكلفة بالقيام بالمهام التالية:¹

- ضمان ممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول وقوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها وتقييم النتائج وإعداد الحصيلة الدورية.
- تحليل وتقويم عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها دوريا، وإعداد تلخيص عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- إصدار الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وإعطاء الإذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية لذلك.
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكوين رصيد وثائقي للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة وأعلى صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.

¹ <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-externes/246-2014-05-28-14-16-02>
consulté le 09/03/2017 à 18:26

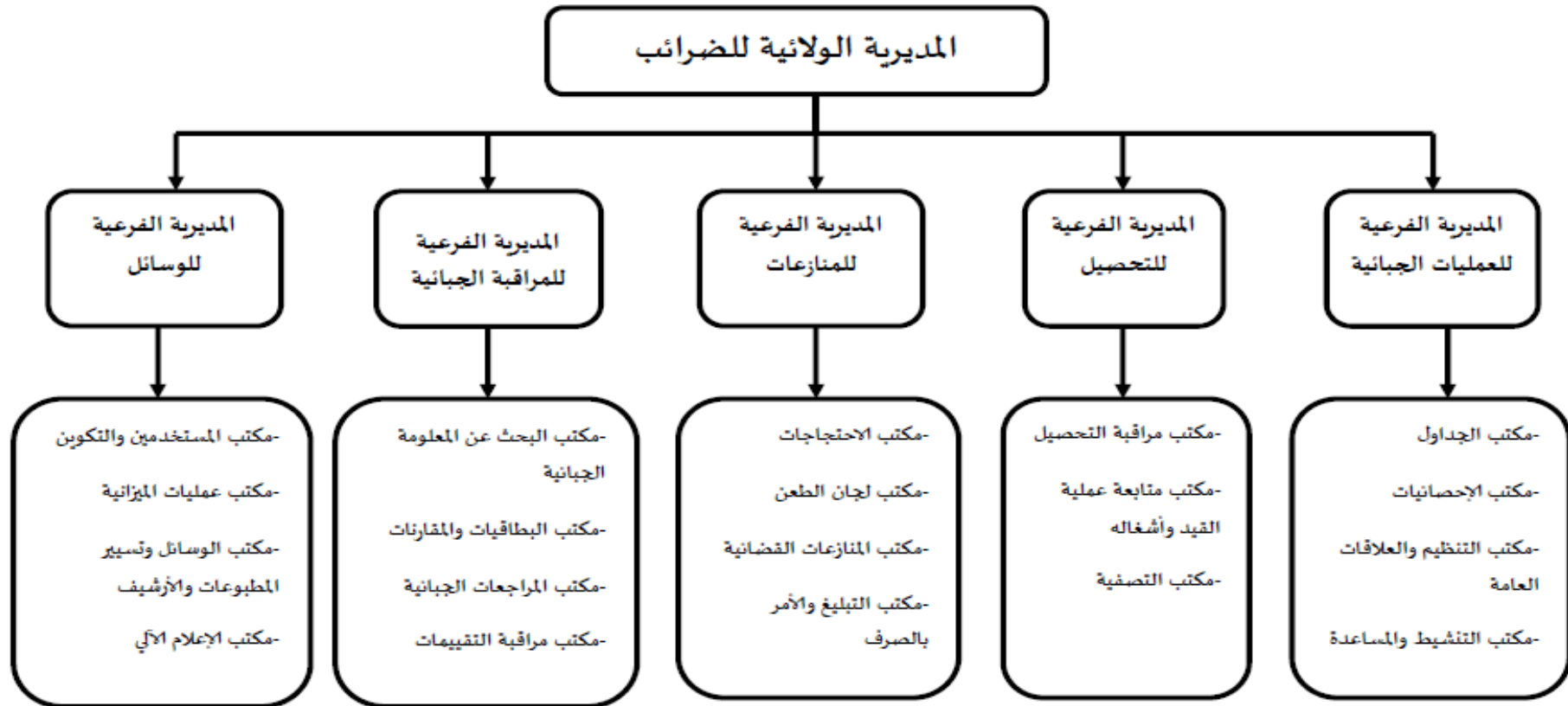
الفصل الثالث: دراسة الحالة

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

الفصل الثالث: دراسة الحالة

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم

الشكل 3-1: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات المديرية الولائية للضرائب.

الفصل الثالث: دراسة الحالة

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:

أولاً/ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية وتكلف ب:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
 - التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
 - متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
 - تعمل هذه المديرية على تسيير:
 - مكتب الجداول: ويكلف ب:
 - التكفل بالجدول العامة والتصديق عليها.
 - التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.
 - 1-مكتب الإحصائيات: ويكلف ب:
 - استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.
 - التركيز على المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل.
 - التركيز على الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.
 - 2-مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ويكلف ب:
 - استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
 - متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازية.
 - نشر المعلومة الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.
 - 3-مكتب التنشيط والمساعدة، ويكلف لاسيما، بضمان ما يأتي:
 - التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناخ العمل وانسجامها.
 - متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها
- ثانياً/ المديرية الفرعية للتحصيل وتكلف ب:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى.
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.

الفصل الثالث: دراسة الحالة

- التقييم الدوري لوضع التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها. تعمل هذه المديرية على تسيير:

1-مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف ب:

- دفع نشاطات التحصيل.

- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند إرجاع فائض المدفوعات.

- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

2-مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويكلف بضمن:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.

- المراقبة الدورية لوضع الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.

- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها.

- ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3-مكتب التصفية: ويكلف بضمن:

- مراقبة التكفل بالجدول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات

الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.

- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها؛

- التركيز على حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة،

- التكفل بجدول القبول في الإجراء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل

الترحيل، ومراقبة كل ذلك.

ثالثا/ المديرية الفرعية للمنازعات: وتكلف بضمن:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.

- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.

- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

تعمل هذه المديرية على تسيير:

1-مكتب الاحتجاجات: ويكلف ب:

الفصل الثالث: دراسة الحالة

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2- مكتب لجان الطعن: ويكلف ب:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.

- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

3- مكتب المنازعات القضائية: ويكلف ب:

- إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة.

- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

4- مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف ب:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.

رابعاً/ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتكلف ب:

- بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

تعمل هذه المديرية على تسيير:

1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.

- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2- مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف ب:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة.

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.

- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

الفصل الثالث: دراسة الحالة

3-مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضممان:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4-مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.

- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق).

- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

خامساً/ المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف ب:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.

- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات

المعلوماتية في حالة تشغيل.

تعمل هذه المديرية على تسيير:

1-مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف ب:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.

- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في

المديرية الجهوية.

2-مكتب عمليات الميزانية: ويكلف ب:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية.

- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له.

- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص

الضرائب محل النزاع، الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.

- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

3-مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: ويكلف ب:

- تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية

للضرائب تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد

تقارير دورية عن ذلك.

4-مكتب الإعلام الآلي: ويكلف ب:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي.

الفصل الثالث: دراسة الحالة

- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

المبحث الثاني : دراسة وفق التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية .

وفي هذا الاخير كان مكان، حيث تقوم باحداث و تسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات، و الأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل ان يكونوا محل مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية .
برمجة عمليات مراقبة الاسعار المصروح بها عند إبرام عقود البيع متعلقة بالعقارات و الحقوق العقارية و المحلات التجارية و الاسهم أو الحصص الشركة، وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل، و سوف نتطرق في هذا المبحث .

– المطلب الاول : التحضير لخطوات و اجراءات عملية التحقيق المحاسبي

يتم دراسة هذه الحالة التي تختص بعملية التحقيق المحاسبي باعتبارها وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية، و مكافحة التهرب الضريبي، و قد ارتأينا ان تكون هذه الدراسة تقنية و مختصرة نظرا لتطرقنا للجانب النظري و القانوني لعملية التحقيق المحاسبي .

أولا : التحضير للتحقيق

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة في عملية المراقبة الجبائية، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث و التحقيق فيها استنادا الى جميع الهياكل الادارة الجبائية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية بناء على القدرات و الامكانيات البشرية و المادية التي يتمتع بها اعوان الادارة الجبائية ، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مفتشية الضرائب التابع لها، و يقوم ببعض الاعمال التمهيدية في المكتب و ذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف و التأكد من نظامية التصريحات من خلال مراقبة مايلي :

. اهمية رقم الاعمال المصروح به خلال السنتين الاخيرتين.

. دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة و الضرائب على رقم الاعمال و مختلف الضرائب و الرسوم الاخرى .

. الاتصال بالجهات الخارجية و التي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الاطلاع من اجل جلب المعلومات التي تساعد المراقب في عملية التحقيق .

. تكرار الخسارة في النتائج و الربح الضعيف مقارنة مع رقم المصروح به و طبيعة النشاط المزاوول.

. استعمال الطرق التدليسية و ملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي .

. انجاز كشف المحاسبة للسنوات المعنية بالمراقبة.

الفصل الثالث: دراسة الحالة

ثانيا :ارسال الاشعار والاجراءات الاولية لعملية التحقيق .

اسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات) المتكون من (04) اعضاء على راسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف مع العلم ان قطاع الملف يمتاز بكثرة التهرب الضريبي، كما تم التعرف على نشاط المؤسسة والضرائب بمختلف انواعها .

1. ارسال الاشعار بالتحقيق :

وهو عبارة عن وثيقة تعلم بواسطتها الادارة المكلف بانه سيخضع لعملية الرقابة والتحقيق الجبائي حيث يشارفية الى الضرائب و الرسوم المعنية بالتحقيق وكذا الفترة (اي السنوات) المعنية كما يشارفي الاشعار ببعض الحقوق الممنوحة للمكلف كإمكانية الاستعانة بمستشار ومنه مدة 10 ايام بعد استلام الاشعار بالتحقيق لتحضير الوثائق و الدفاتر المحاسبية .

قام اعوان الادارة الجبائية بتسليم الاشعار بالتحقيق الى المكلف والمعنى بالرقابة، حيث ارفق هذا الاشعار بميثاق المكلفين بالضريبة، يمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي من اختيار هذا الاشعار:

. السيد ***** مقال في اشغال البناء مقرها *****

. السجل التجاري :*****

. الرقم الجبائي :*****

تاريخ ارسال الاشعار **/**/*****

. السنوات الاربعة المعنية بالتحقيق 2016/2015/2013/2012

الضرائب التي يمسه التحقيق :

. الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل 17% اول 7% وذلك حسب كل عملية

. الرسم على النشاط المهني (TAP) بمعدل 2%

. الضريبة على الدخل الاجمالي (حسب السلم التصاعدي)

2. الاجراءات التمهيديّة للتحقيق

بعد تسليم الاعوان المحققين الاشعار قاموا ببعض الاجراءات الاولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على احسن وجه وتجسدت الاجراءات في مايلي :

1-2. سحب و دراسة الملف الجبائي :

اد يمثل المصدر الاول بالنسبة للمحقق ، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن كل التصريحاته وكل اتصالات و المراسلات الموجهة اليه وتجدر الحالة الى ان الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة .

2-2. تحضير استمارة التحقيق :

الفصل الثالث: دراسة الحالة

استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة العون المحقق يملأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسب قبل استلامها، واهمية راس مال الشركة، وتطوراته وجميع الامكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في :

1-2-2 اعداد حالة المقارنة للميزانيات .

هذه الوثيقة تحتوي على اسطر و اعمدة تسجل عليها مختلف الاصول و الخصوم لمختلف السنوات الاربعة قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في اصول و خصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات المؤونات حركة العقارات وكذا فوائض القيمة المحققة.

2-2-2 اعداد كشف المحاسبة

يعد هذا الكشف انطلاقا من جدول الحسابات و النتائج لـ 4 سنوات المحقق فيها و يضم لوائح حسابات النتائج، كما يسمح من متابعة الاعمال و الاعباء و المعدلات الربح الاجمالي و القيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية.

ثالثا: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق

بعد قيام المراقب بالاعمال اتلضورية لاجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بانتقال الى عين المكان و ذلك بعد اعلان المكلف عن طريق الاشعار بالتحقيق، و بعد انقضاء المدة المحددة يتم التقرب من مقر عمل المكلف لاجراء بعض المعاينات المادية التي قد تفقد قيمتها ان اجلت و المتمثلة في :
. استفسر عن طبيعة العمل و النشاط الممارس مع زيارة اماكن الانتاج، التخزين، المحلات المهنية التي تسمح له باخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة .

. النشاط الرئيسي و الثانوي للمؤسسة.

. وسائل الانتاج المستعملة .

. زبائن المؤسسة و مورديها .

بالاضافة الى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة، ذلك بانها تلم جميع الوثائق و المستندات القانونية التي ينص عليها القانون التجاري في المواد من 09 الى 10 و المتمثلة في دفتر اليومية حسب المادة 09، دفتر الجرد حسب المادة 10، و اليوميات المساعدة (البنك، الصندوق، المبيعات، المشتريات، المصاريف..... الخ).

اذا كانت لا تتوفر له محاسبة او غيابها يقوم المحقق بمحضر غياب الوثائق المحاسبية ، و اذا توفرت تكون على شكل شهادة تبرئة للمكلف.

على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة.

الفصل الثالث: دراسة الحالة

يجب التطرق الى دراسة الموضوعية اى في مضمون المحاسبة، يقوم المحقق الجبائي في هذه الحالة ولتكد من جودة المعلومات اتمحاسبية المصرح بها من طرف المكلف، يرتكز على معلومات المحاسبية التي لها تاثير على تكوين الربح الخام او القيمة المضافة، التي تتمثل في الغالب في المشتريات المخزونات والاشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما يلي نعرض بعض من العمليات التي يمكن ان تتضمن بعض الاخطاء و ثغرات :

. فواتير الشراء غير مسجلة محاسبيا .

. تقييم المخزونات باقل من سعرها الحقيقي رغم ان الكميات حقيقية .

. البيع بتحير الفواتير مع التحقيق في قيمتها .

. التاكيد من الوجود المادي للتثبيات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية ام لا .

. فحص اهتلاكات التثبيات و التاكيد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية و الجبائية .

. التكد من موضوعية مختلف المؤونات و الاهتلاكات التي تم تكوينها .

. استرجاع الرسم على القيمة المضافة من خلال فواتير لا علاقة لها بالنشاط .

تبعا للتشريع المعمول به قام المراقب بمراسلة المؤسسة رسميا لطلب التوضيحات و تقديم التبريرات اللازمة حول نقاط التي تم استخلاصها من عملية التحقيق.

تلقي المراقب بعض التوضيحات و التبريرات من المكلف ، الا ان هذا لم يكن كافي امام المراقب من اجل تبرير كل التلاعبات و الاخطاء التي تم الكشف عنها من طرف المراقب و هذا قبل الفترة المحددة قانونا ب 30 يوما

- المطلب الثاني: دراسة حالة وفقا للتحقيق المحاسبي

أ.الاجراءات التحضيرية :الإجراءات التحضيرية هي اولى الاشغال التي يقوم بها العون قبل أن يبدأ عمله، و التي تنحصر في الحصول على معلومات اللازمة عن حالة المكلف الخاضع للرقابة، وإنطلاقا من هذه الخلفية يبدأ العون اتصالاته بالمكلف و تزويد بالمعلومات و التوضيحات المعتمدة من مختلف المصادر.

التعرف على الهوية الجبائية للمكلف : المكلف المعنى بعملية التدقيق المحاسبية يمثل صاحب مؤسسة أشغال البناء، أما خصوصيات هذا النوع من النشاط يخضع إلى الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الدخل الاجمالي، في حين السنوات المعنية هي : 2012، 2013، 2014، 2015، و القضية منجزة من طرف الخاصة بالتحقيق في المحاسبة .

ب. الإجراءات التمهيدية :

بعد الاصلاح على هوية الجبائية للمكلف، العون بالإجراءات التمهيدية التالية :

. ارسال اشعار بالتدقيق في المحاسبة الى المكلف ، و مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية، و تم تسليم الى المسير شخصا .

الفصل الثالث: دراسة الحالة

- . سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسير للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب، وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات و الوثائق الموجودة فيه احسن ما يرام.
- . فحص مختلف الوثائق والتصريحات الجبائية التي يتضمنها الملف الجبائي، والاصلاح على مواعيد اکتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية و لواحقتها .
- . نقل مباشر لاصول و خصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات، وكشف المحاسبة التي تعتبر استثمارات تخص الادارة الجبائية.
- . فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية (G20) المملوءة من طرف المفتشية، والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف، خاصة منها متابعة رقم الاعمال الخاضع للضريبة، ورقم الاعمال المعفى مع الرسوم المتعلقة (TVA .TAP).
- ج . العيوب المكتشفة : ان عملية الفحص و مراقبة محاسبة مؤسستكم للسنوات (2012.2013.2014.2015)، اظهرت النقائص التالية :
- 2012 .
- . رقم اعمال غير مصرح بهفي الكشف البنكي بقيمة (800000دج).
- . رقم اعمال غير مصرح به استنادا للمعلومات المتحصل عليها من ادارة الاشغال العمومية (6000000دج).
- 2013 .
- . وجود رقم اعمال بقيمة (205000دج) في حساب بنك الفلاحة و التنمية الريفية غير مصرح به.
- . وجود تحويلات بقيمة (1000000دج) غير مبررة .
- 2014 .
- . وجود فرق بين رقم الاعمال بين التصريح السنوي و التصريح الشهري بقيمة (2000000دج)، حيث في الميزانية المحاسبية صرح بقيمة (32000000دج)، اما في وثيقة (G20) صرح بقيمة (30000000دج).
- . رقم الاعمال غير المصرح به استنادا للمعلومات المتحصل عليها من مؤسسة الاشغال و البناء بقيمة (12000000دج).
- 2015 .
- . وجود فرق بين الكشف البنكي بقيمة (2000000دج)، حيث يوجد في الكشف البنكي بقيمة (6000000دج)، و مصرح به بقيمة (4000000دج).
- د . اجراءات التقييم : لقد تم تصحيح وضعيتهم الجبائية للسنوات (2012، 2013، 2014، 2015)، بالاعتماد على معلومات المستخرجة من الحساب البنكي وكذا المعلومات الواردة من مختلف الهيئات العامة و الخاصة .

الفصل الثالث: دراسة الحالة

جدول رقم 05: حساب رقم الاعمال الخاضع لـ (TVA .TAP):

الفرق	رقم الاعمال قبل التحقيق	رقم الاعمال بعد التحقيق	السنة التعيين
5 811 966	4 000 000	9 118 966	2012
1 068 376	11 000 000	12 860 376	2013
12 256 410	30 000 000	42 652 410	2014
1 709 402	32 500 000	34 902 402	2015

. حساب الفرق في رقم الاعمال :

$$5\ 811\ 966 = 1.17 / 6\ 800\ 000 : 2012$$

$$12\ 256\ 410 = (1.17 / 1\ 200\ 000) + 2\ 000\ 000 : 2014$$

. رقم الاعمال بعد التحقيق :

$$9\ 811\ 966 = 5\ 811\ 966 + 4\ 000\ 000 : 2012$$

جدول رقم 06 : اجمالي المستحقات (TVA):

2015	2014	2013	2012	
34 209 402	42 256 410	12 068 376	9 811 966	رقم الاعمال الخاضع لرسم على القيمة المضافة بعد التحقيق
32 500 000	30 000 000	11 000 000	4 000 000	رقم الاعمال الخاضع لرسم على القيمة المضافة
1 709 402	12 256 410	1 068 376	5 841 966	الفرق الخاضع للرسم على القيمة المضافة
%17	%17	%17	%17	معدل الرسم
290 598	2 083 590	181 624	993 134	الحقوق الصافية
%25	%25	%15	%25	الغرامة
726 500	520 898	27 243	248 284	القيمة
363 248	2 604 488	208 867	1 241 418	المجموع

: 2012*

الفصل الثالث: دراسة الحالة

. الحقوق الصافية : $993\,134 = 0.17 \times 5\,841\,966$

. قيمة الغرامة : $248\,284 = 0.25 \times 993\,134$

. المجموع : $1\,241\,418 = 248\,284 + 993\,134$

* ملاحظة : اذا كان المبلغ المطبق عليه الغرامة :

. اقل من 50000 دج، فان معدل الغرامة المطبق (10) من المبلغ .

. ما بين 50 000 و 200 000، فان معدل الغرامة المطبق (15) من المبلغ .

. اكثر من 200 000 ، فان معدل الغرامة المطبق (25) من المبلغ .

تطبيق هذه النسب على (IRG.TVA.TAP.) .

جدول رقم 07: اجمالي المستحقات (TAP) :

2015	2014	2013	2012	
34 209 402	41 025 642	12 068 376	9 811 966	رقم الاعمال الخاضع لرسم على النشاط المهي بعد التحقيق
32 500 000	30 000 000	11 000 000	4 000 000	رقم الاعمال الخاضع لرسم على النشاط المهي قبل التحقيق
1 709 402	12 256 410	1 068 376	5 841 966	الفرق الخاضع للرسم على النشاط المهي
%02	% 02	% 02	% 02	معدل الرسم
34 188	245 128	21 368	116 839	الحقوق الصافية
%10	% 25	%10	%25	الغرامة
3 411	61 282	2 137	29 210	القيمة
37607	306410	23505	146049	المجموع

. حساب الضريبة على الدخل الاجمالي :

المصاريف :

الفصل الثالث: دراسة الحالة

: 2012

. مصاريف الكهرباء والغاز بعنوان غير عنوان المحل التجاري بقيمة (578400 دج).
. مصاريف المستخدمين الخاصة بالتصريح السنوي لـ (CASNOS) غير مبررة بقيمة (16300000 دج).

:2013

. عدم وجود الوثيقة المبررة لتصريح الثلاثي الثالث (CNAS) بقيمة (499700 دج).
. عدم وجود فاتورة شراء رقم (2013،2586) بمبلغ خارج الرسم للمورد (X).

: 2014

. وجود فاتورة شراء اسمنت مقيدة باسم مختلف عن اسم المؤسسة بقيمة (1200000) خارج الرسم .
. تكرار تقييد فاتورة شراء رقم (50) بقيمة (15000000) خارج الرسم .

:2015

. عدم وجود الوثيقة المبررة للتصريح الثلاثي الاول (CACOBATH) بقيمة (178600 دج).
. اهتلاك غير مبرر بقيمة (5400000 دج) لعدم وجود فاتورة اشهار.

جدول رقم 08: الربح الناتج عن رقم الاعمال

2015	2014	2013	2012	
1709402	10256410	1068376	5811966	الفرق في الاعمال رقم
% 13	%13	% 13	%13	معدل الربح الناتج عن رقم الاعمال
222222	1333333	138888	755555	الربح الناتج عن رقم الاعمال

جدول رقم 09: حساب القاعدة الخاضعة للضريبة الاجمالي صنف الارباح الصناعية

1900000	1904000	2076000	1089600	القاعدة الخاضعة للضريبة المصرح بها
55786	270000	241977	168784	التكاليف غير مبررة
222222	1333333	138888	755555	الربح الناتج عن فرق رقم الاعمال

الفصل الثالث: دراسة الحالة

2178008	3507333	2429885	2013939	القاعدة الخاضعة للضريبة بعد التحقيق
278008	1603333	353885	924339	الفروق في القاعدة الخاضعة
630303	1095567	718459	402787	الحقوق الاجمالية واجبة الدفع بعد التحقيق
533000	534400	594600	217920	الحقوق الاجمالية الواجبة الدفع قبل التحقيق
97303	561167	123859	184867	الحقوق الصافية
%15	%15	%15	%15	نسبة الغرامة
14595	140292	18578	27730	مبلغ الغرامة
111898	701459	142437	212597	المجموع المستحق

. العمليات الحسابية :

2012: الحقوق الاجمالية واجبة الدفع بعد الضريبة $402787 = 0.2 \times 2013939$

2013: الحقوق الاجمالية واجبة الدفع بعد الضريبة $718459 = 37200 + (0.35 \times 1440000) - 2429885$

التصريحات الجبائية :

2012

. تم قبول ملاحظات الخاصة بالخطأ في الاسم من طرف الادارة الاشغال العمومية بمبلغ (6000000)، وذلك

استنادا للتبرير المتحصل عليه حيث يوجد تشابه في الاسماء، ولا يخص هذه المؤسسة بل يخص مؤسسة

اخرى .

2013

تم قبول ملاحظات الخاصة بتبرير مبلغ (1000000) كقرض بنكي .

2014

بدون تغيير لعدم تقديم التبريرات اللازمة.

2015

بدون تغيير لعدم تقديم التبريرات اللازمة

الفصل الثالث: دراسة الحالة

هـ اجراءات التقييم : لقد تم قبول ملاحظات، وسيتم تصحيح الوضعية الجبائية للسنوات (2012، 2013)،
بالاعتماد على التبريرات المقدمة .

جدول رقم 10: حساب رقم الاعمال الخاضع لـ (TYA.TAP)

الفرق	رقم الاعمال قبل التحقيق	رقم الاعمال بعد التحقيق	
683761	4000000	4683761	2012
213675	11000000	11213675	2013
12256410	30000000	42256410	2014
1709402	32500000	34209402	2015

683761 = 1.17/800000 :2012 .

213675 = 1.17/250000 :2013 .

جدول رقم 11: اجمالي المستحقات (TVA)

2015	2014	2013	2012	
34209402	42256410	11213675	4683761	رقم الاعمال الخاضع لرسم على القيمة المضافة بعد التحقيق
325000000	30000000	11000000		رقم الاعمال الخاضع لرسم على القيمة

الفصل الثالث: دراسة الحالة

			4000000	المضافة قبل التحقيق
1709402	12256410	213675	683761	الفرق الخاضع للرسم على القيمة المضافة
%17	%17	%17	%17	معدل الرسم
290598	2083590	36325	116239	الحقوق الصافية
%25	%25	%10	%15	الغرامة
726500	520898	3633	17436	القيمة
363248	260488	39958	1333675	المجموع

جدول رقم 12: اجمالي مستحقات (TAP)

2015	2014	2013	2012	
34209402	42256410	11213675	4683761	رقم الاعمال الخاضع لرسم على النشاط المهني بعد التحقيق
32500000	30000000	11000000	4000000	رقم الاعمال الخاضع لرسم على النشاط المهني قبل التحقيق
1709402	12256410	213675	683761	الفرق الخاضع للرسم على النشاط المهني
%02	%02	%02	%02	معدل الرسم
34188	245128	4274	13675	الحقوق الصافية
%10	%25	%10	%10	الغرامة
3411	61282	427	1368	القيمة
37607	306410	4701	15043	المجموع

. المصاريف المبررة :

2012: تم قبول ملاحظات بتقديم الوثائق المبررة الخاصة بمصاريف المستخدمين بقيمة (16300000 دج).

2013: تم قبول ملاحظات بتقديم الوثيقة المبررة لتصريح الثلاثي الثالث (CNAS) بقيمة (499700 دج).

2014: بدون تغيير لعدم تقديم التبريرات اللازمة.

2015: تم قبول ملاحظات بتقديم الوثيقة المبررة لتصريح الثلاثي الاول (CACOBAHT) بقيمة (178600 دج).

الفصل الثالث: دراسة الحالة

و منه مصاريف الغير المبررة هي :

2012: مصاريف الكهرباء بقيمة (578400)

2013: مشتريات بقيمة (210000)

2014: فاتورة شراء باسم مختلف بقيمة (120000) و تكرار تقيد فاتورة شراء بقيمة (150000).

2015: اهتلاك بقيمة (54000) .

جدول رقم 13: الربح الناتج عن الرقم الاعمال

2015	2014	2013	2012	
1709402	10256410	2136675	683761	الفرقي رقم الاعمال
%13	%13	%13	%13	معدل الربح عن رقم الاعمال
222222	1333333	27778	88889	الربح الناتج عن رقم الاعمال

جدول رقم 14: حساب القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي صنف الارباح الصناعية

1900000	1904000	2076000	1089600	القاعدة الخاضعة للضريبة المصرح بها
54000	270000	210000	5784	التكاليف غير المبررة
222222	1333333	27778	88889	الربح الناتج عن الفرق رقم الاعمال
2176222	3507333	2312778	1184273	القاعدة الخاضعة للضريبة بعد التحقيق
276222	1603333	237778	64673	الفروق في القاعدة الخاضعة
632678	1095567	677222	236855	الحقوق الاجمالية الواجبة الدفع بعد التحقيق
533000	534400	594600	217920	الحقوق الواجبة الدفع قبل التحقيق
99678	561167	83222	18935	الحقوق الصافية
%15	%25	%15	%10	نسبة الغرامة
14952	140292	12483	1893	مبلغ الغرامة
114630	701459	9505	20828	المجموع المستحق

خلاصة

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى مدى فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي في الجزائر باعتبارها طريقة المتهجة لدى الادارة الضريبية، ويهدف الى التاكيد من مدى صحة التصريحاته واسترجاع المبالغ المتهرب منها، الا ان هذه المبالغ تعتبر قليلة مقارنة بحجم التهرب الضريبي اللامحدد، للحد من هذه الظاهرة و عليه فان الادارة الجبائية وعلى راسها المديرية الرقابة الجبائية تساهم في القضاء على هذه الظاهرة و الحد منها .

يتضح من خلال تقييم فعالية الرقابية الجبائية وجود عدة تحديات و مشاكل يعاني منها نظام الرقابة الجبائية في الجزائر و تقف عائقا لادون تحقيق اهدافه، من خلال ضعف اهمية الرقابة الجبائية و عدم فعالية النظام الضريبي و نقص ايضا الوعاء الضريبي و غياب الضمير عند المكلف بالضريبة . ترتكز الرقابة الجبائية على مجموعة من الاجراءات القانونية و العملية تنظم تدخل مراقبي الادارة الجبائية و تضمن حقوق المكلفين بالضريبة و يؤدي مخالفتها و عدم الالتزام بها بطلان عملية الرقابة الجبائية و النتائج المترتبة عنها .

خاتمة عامة :

بعد دراستنا وتحليلنا لموضوع " دور الاصلاحات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي"، لاحظنا الاهمية التي تكتسبها الضرائب في بناء اقتصاد الدولة، باعتبارها اداة التمويل مختلف الصفقات والاحتياجات الاقتصادية ورمزا للسيادة والسلطة ومصدرا رئيسيا لايرادات الدولة، حيث ان الجزائر اعتمدت الى انتهاج جملة من الاصلاحات الجبائية والتي من شأنها تفيل اكثر للادارة الجبائية وذلك عن طريق المراقبة الجبائية، الا ان هذا الاخير تصادفه الكثير من العقبات والصعوبات التي تعيق العون كون ان النظام الجبائي الجزائري لويهياً الادارة الجبائية للتقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات على اعتبار ان اي تحول اقتصادي يتطلب عدد هائل من الاطارات المكونة تكويناً سليماً بالاضافة على توفير الوسائل الحديثة لادارة عصرية، تمكنها من اكتشاف الاخطاء والتلاعبات من جانب المكلفين بالضريبة في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة. ومنه فان الادارة الجبائية ومن خلال مصالحها المتمثلة في الرقابة الجبائية لا يمكن تجسيدها على الارض الواقع من خلال الصعوبات التي تواجهها من طرف المكلفين وانما هي تسهر على التقليل من هذه الظاهرة التهرب الضريبي، والتي تعمل الدولة على تحقيقها من اجل الحد من هذه الظاهرة وتكمل فعالية الادارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي عندما تكشف حالة التهرب وتقوم بالاجراءات اللازمة مع المكلف ومن تصريحاته وضمير المكلف يسوى وضعيته الجبائية ومنه الحد من هذه الظاهرة .

اختبار الفرضيات.

* بالنسبة للفرضية الاولى نثبت صحتها، ذلك لان النظام الضريبي هو الاطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة فيشكل السياسة الضريبية لمجموعة الضرائب، حيث يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام المالي، و تعود اسباب اصلاحه الى العيوب والنقائص التي شكلت عائقا امام تحقيق التنمية الاقتصادية وتمثل هذه النقائص اساسا في التعقد النظام الضريبي السابق وعدم استقراره مما ادى الى عدم فعاليته.

* بالنسبة للفرضية الثانية نثبت صحتها حيث تمثل القوانين التشريعية الجبائية اهم الاصلاحات الضريبية وذلك من خلال احداث ضرائب جديدة متمثلة اساسا في ثلاث انواع هي ضريبة على ارباح الشركات، والضريبة على الدخل الاجمالي، والضريبة على القيمة المضافة ، بالاضافة الى اصلاح الذي تم على مستوى الضريبة و اصلاح الجبائية البترولية.

* الفرضية الثالثة ننفي صحتها لان التحرر الاقتصادي من خلال انفتاح الجزائر على السوق الحرزاد من انتشار التهرب الضريبي لان النظام الجبائي يتاثر بالمحيط الذي يتواجد فيه .

* الفرضية الرابعة ننفي صحتها لان التهرب الضريبي لا يزال قائما من خلال الاحصائيات المقدمة في كل السنة عن حجم التهرب .

عرض استنتاجات الدراسة

- يمكن ان تؤدي الاصلاحات الجبائية دورا هاما من خلال الادارة الجبائية في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، الا هذا يحتاج الكثير من الدعم لتحقيق الفعالية و الجودة المطلوبة وتوفير الامكانيات المادية والبشرية اللازمة، كما تسمح مؤشرات الاداء بتقييم حجم التهرب الضريبي وتحديد فئة المكلفين الملتزمين ضريبيا.
- وكذلك يمكن للتحفيزات المقدمة للاعوان الادارة الضريبية سواء مادي او معنوي ان ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تاثير خارجي قد يخل باستقلاليتهم وتحيزهم ازاء الممولين.
- تاخذ الجبائية العادية مكانة ثانوية مقارنة بالريع البترولي، مما ادى الى عدم وضوح هيكل النظام الجبائي، فالسلطات ليست قادرة لحد الساعة على تحديد معالم بناء هيكل النظام الجبائي فعال، و ببذلك فان القرارات الجبائية المتخذة من الحين الى الاخر ما هي الا اجرتاءات لتسيير ظرف معين تفقد محتواها لمجرد زوال الذي انجزت عنه.
- شملت الاصلاحات التي جاءت بها الجزائر سنة 1992 جانبين اساسيين هما : الجانب التشريعي والمنمحل في اقرار تشريعات جديدة، و جانب التنظيمي الموجه اساسا لبناء دارة جبائية حديثة، وتعتبر هذه الاصلاحات خطوة اساسية للانتقال لاقتصاد الحر.
- بالرغم من تطور الايجابي الذي حققه الاصلاح الضريبي، و الجهود المبذولة من طرف الدولة الا انها لم تبلغ بعد الهدف الاستراتيجي في احلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية، هذه الاخيرة التي بقيت هي المورد الاساسي للايرادات الدولة..
- يشكل التهرب الضريبي احد اهم التحديات التي تقف امام التطبيق الفعال للسياسة المالية و الاقتصادية، نظرا لاثاره السلبية المتعددة.
- التوصيات**
- بالنظر الى النتائج المتوصل اليها ، ارتائنا ان نضع بعض الاقتراحات التالية :
- * يجب ان يكون التشريع الجبائي مكيفا وفق منهجية علمية أي بناء القرارات الجبائية على دراسات مسبقة للفعالية مع مراعاة قلاق عول=امل وهي :
- توسيع قاعدة الاخضاع الضريبي
- الحد من منح المزايا الجبائية خاصة وان معيار الجبائي لا يحدد بمفرده وبنسبة كبيرة طبيعة المناخ الاقتصادي .
- التخفيض من نسبة الاقتطاع الضريبي وتجنب تراكم الاقتطاع على نفس القاعدة الاخضاع وبذلك يمكن الحفاظ على تجدد وتكاثر المادة الخاضعة وفق ظروف ملائمة.
- * زيادة تاهيل وتدريب الاعوان والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني.

* العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، عن طريق القيام بحملات اعلامية في جميع مستويات .

* تحسين العلاقة بين الادارة و المكلفين ،

* ضرورة اتناء سياسة اقتصادية واضحة، وابتعاد عن عدم استقرار القوانين، ويجب ان ينبثق الاصلاح الجبائي بقوانين جبائية مستقرة قدر الامكان من خلال التقليل من التعديلات المتكررة، هذه الاخيرة التي تصعب على المكلفين وكذلك عدم الالتزام بها واستغلالها للتهرب والتحايل .

* سد الفراغات القانونية امام المكلف والاخذ بعين الاعتبار لمبادئ و اسس الضرائب

* تشجيع التنسيق بين مختلف الايادات والهيئات من اجل تبادل المعلومات

* زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي وزيادة عدد مراقبين ذوى الخبرة والكفاءة المختصين لاكتشاف التهرب.

* وضع نظم الرقابة فعالة ، تمتاز بالدقة والسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقدير عقوبات شديدة على المتهربين .

أفاق الدراسة

بعد دراستنا لموضوع " دور الاصلاحات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي" ومحاولتنا للامام بكل الجوانب الموضوع الا اننا ندرك ان هذا البحث كغيره من البحوث لا يخلو من القصور والنقص، وبذلك يكون انطلاقا لبحوث جديدة ونذكر منها :

- دور الاصلاحات الجبائية في تنظيم الادارة الضريبة في الجزائر

- فعالية الاصلاحات الجبائية في عملية التحصيل الضريبي

- دور التحفيزات الجبائية في استقطاب الاستثمار.

نأمل في نهاية البحث ان يكون قد وفقنا في معالجة الموضوع، والقصور منا والكمال لله عزوجل.