



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
أطروحة

مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم

تخصص: علوم تجارية

الرقم التسلسلي.....
رقم التسجيل: DC/17/09

تحت عنوان

التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة

واستراتيجية المكافحة

حالة الجزائر خلال الفترة 2001 - 2011

إعداد الطالب

بلواضح الجيلاني

نوقشت بتاريخ: 2015/03/08

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا	جامعة المسيلة	أستاذ التعليم العالي	1. أ.د. برحومة عبد الحميد
مشرفا ومقررا	جامعة المسيلة	أستاذ التعليم العالي	2. أ.د. سعدي يحيى
ممتحنا	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	3. أ.د. ملياني حكيم
ممتحنا	جامعة البليدة	أستاذ التعليم العالي	4. أ.د. درحمون هلال
ممتحنا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر (أ)	5. د. عزة الأزهر
ممتحنا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر (أ)	6. د. قاسمي السعيد

السنة الجامعية: 2014 - 2015



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
أطروحة
مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم
تخصص: علوم تجارية

الرقم التسلسلي.....
رقم التسجيل: DC/17/09

تحت عنوان

التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة
واستراتيجية المكافحة
حالة الجزائر خلال الفترة 2001 - 2011

إعداد الطالب
بلواضح الجيلاني

نوقشت بتاريخ: 2015/03/08

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا	جامعة المسيلة	أستاذ التعليم العالي	1. أ.د. برحومة عبد الحميد
مشرفا ومقررا	جامعة المسيلة	أستاذ التعليم العالي	2. أ.د. سعدي يحيى
ممتحنا	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	3. أ.د. ملياني حكيم
ممتحنا	جامعة البليدة	أستاذ التعليم العالي	4. أ.د. درحمن هلال
ممتحنا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر (أ)	5. د. عزة الأزهر
ممتحنا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر (أ)	6. د. قاسمي السعيد

السنة الجامعية: 2014-2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى روح أبي الطاهرة رحمه الله و أسكنه فسيح جناته.

إلى والدتي أطل الله في عمرها.

إلى زوجتي التي آزررتني حفصها الله.

إلى زهرتا حياتي أنفال وابتهاال، وإلى ولدي العزيز وقره عيني محمد كرم.

أهدي ثمرة عملي

والله الموفق

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني إلى إتمام هذا العمل، ولا يسعني إلا أن أتقدم بخالص شكري وتقديري إلى الأستاذ الفاضل المشرف الأستاذ الدكتور سعيدي يحيى الذي كان عوناً لي بنصائحه القيمة وتوجيهاته السديدة طيلة مدة إنجاز هذه الأطروحة.

كما أقدم شكري وتقديري إلى الأستاذ الدكتور بوقرة رابح والأستاذ الدكتور عبد الحميد برحومة والدكتور ولهي بوعلام على مساعدتهم وتشجيعهم لي، كما أتقدم إلى كل أعضاء لجنة المناقشة بخالص الاحترام والتقدير لقبولهم قراءة ومناقشة هذه الأطروحة، ولا يفوتني أن أتوجه بعميق الشكر إلى السيد حمصي عبد السلام من المديرية العامة للضرائب على عونه لي، كما أقدم شكري إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إعداد هذه الأطروحة.

الجيلاني بلواضح

الفهرس

الصفحة

العنوان

الإهداء

شكر وتقدير

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة المصطلحات والاختصارات

مقدمة

أ - ب

الفصل الأول

الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

02	تمهيد
03	المبحث الأول: أساسيات حول الضريبة
03	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
06	المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة وأهدافها
11	المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة
18	المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الضريبي
18	المطلب الأول: النظام الضريبي، المفهوم، الأهداف والهيكل
23	المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للنظم الضريبية
25	المطلب الثالث: العوامل المزعة للنظم الضريبية
30	المبحث الثالث: السياسة الضريبية والتشريع الضريبي
30	المطلب الأول: السياسة الضريبية، المفهوم، المرتكزات، مؤشرات الكفاءة والمحددات
34	المطلب الثاني: أهداف وآثار السياسة الضريبية
36	المطلب الثالث: السياسة الضريبية في الدول المتقدمة والدول النامية
39	المطلب الرابع: التشريع الضريبي
43	خلاصة

الفصل الثاني

الإصلاحات الضريبية في الجزائر

45	تمهيد.....
46	المبحث الأول: أسباب وأهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر.....
46	المطلب الأول: التوجه الوطني نحو الإصلاح الضريبي.....
47	المطلب الثاني: أسباب الإصلاح الضريبي.....
49	المطلب الثالث: أهداف الإصلاح الضريبي.....
52	المبحث الثاني: تشخيص الضرائب والرسوم في ظل الإصلاح الضريبي.....
52	المطلب الأول: الإصلاح في مجال الضرائب على المداخيل و الأرباح.....
67	لمطلب الثاني: الإصلاح في مجال الرسوم على رقم الأعمال.....
73	مطلب الثالث: الإصلاح في مجال الضرائب والرسوم الأخرى.....
80	المبحث الثالث: تقييم مردودية النظام الضريبي خلال الفترة (2001-2011).....
80	المطلب الأول: تقييم مردودية النظام الضريبي من حيث الوعاء خلال الفترة (2001-2011).....
85	المطلب الثاني: تقييم مردودية النظام الضريبي من حيث التحصيل خلال الفترة (2001-2011).....
90	المطلب الثالث: تقييم النظام الضريبي من حيث مستوى الضغط الضريبي.....
93	لمطلب الرابع: نمو القطاع الموازي.....
97	خلاصة.....

لفصل الثالث

الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

99	تمهيد.....
100	المبحث الأول: عموميات حول التهرب الضريبي.....
100	المطلب الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي.....
111	المطلب الثاني: التفرقة بين التهرب الضريبي والمفاهيم الموازية الأخرى.....
114	المطلب الثالث: التهرب والتخلص الضريبي من وجهة النظر القانونية والمالية.....
121	المبحث الثاني: صور وأساليب وأسباب التهرب الضريبي.....
121	المطلب الأول: صور التهرب الضريبي والمتدخلين فيه.....
122	المطلب الثاني: أساليب وميادين التهرب الضريبي.....
126	المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي.....
129	المبحث الثالث: آثار وطرق قياس وتقدير حجم التهرب الضريبي.....

129	.....المطلب الأول:آثار التهرب الضريبي
135	.....المطلب الثاني:طريقة تقدير الاقتصاد غير الرسمي
138	.....المطلب الثالث: طريقة تقديرات عدم الالتزام التهرب الضريبي
142	.....خلاصة

الفصل الرابع

واقع التهرب الضريبي في الجزائر

144	.....تمهيد
145	.....المبحث الأول: دراسة التهرب الضريبي في الجزائر
145	.....المطلب الأول: مؤشرات انتشار التهرب الضريبي في العالم
148	.....المطلب الثاني:مؤشرات انتشار التهرب الضريبي في الجزائر
151	.....المطلب الثالث: دراسة إحصائية للتهرب الضريبي
157	.....المطلب الرابع:دراسة اقتصادية للتهرب الضريبي
160	.....المبحث الثاني:أسباب وآثار التهرب الضريبي في الجزائر
160	.....المطلب الأول:الأسباب المتعلقة بالمكلف
161	.....المطلب الثاني:الأسباب المتعلقة بالمنظومة الضريبية والمحاسبية المطبقة في الجزائر
164	.....المطلب الثالث:الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية
166	.....المطلب الرابع:الأسباب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية
168	.....المطلب الخامس: آثار التهرب الضريبي
171	.....المبحث الثالث:مناطق، قطاعات، أساليب ومظاهر التهرب الضريبي في الجزائر
171	.....المطلب الأول: مناطق وقطاعات انتشار التهرب الضريبي
177	.....المطلب الثاني: أساليب وطرق التهرب الضريبي
181	.....المطلب الثالث: مظاهر التهرب الضريبي
183	.....المطلب الرابع: العقوبات والجزاءات المقررة على التهرب الضريبي
189	.....خلاصة

الفصل الخامس

أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

191	.....تمهيد
192	.....المبحث الأول:أساسيات حول آليات الرقابة الضريبية في الجزائر
192	.....المطلب الأول: مفهوم الرقابة الضريبية وأهدافها

193	.....المطلب الثاني:الإطار القانوني للرقابة الضريبية في الجزائر
196	.....المطلب الثالث: أشكال الرقابة الضريبية في الجزائر، مجالات تطبيقها وخصائصها
218	.....المطلب الرابع: نظام البحث عن المعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي
222	.....المطلب الخامس: مراقبة حالة معاينة التلبس الجبائي كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي
223	.....المبحث الثاني:الهيكل الإدارية والتنظيمية المخولة بعملية الرقابة الضريبية في الجزائر
223	.....المطلب الأول:الهيكل الإدارية على المستوى المركزي
227	.....المطلب الثاني:الهيكل الإدارية على المستوى الخارجي
234	.....المبحث الثالث:تقييم فعالية الرقابة الضريبية في الجزائر خلال الفترة(2001-2011)
234	.....المطلب الأول:تقييم فعالية الرقابة العامة
235	.....المطلب الثاني:تقييم فعالية الرقابة المختلطة
236	.....المطلب الثالث:تقييم فعالية الرقابة المعمقة
241	.....المطلب الرابع:تقييم فعالية الرقابة الفئوية
244	.....المطلب الخامس:تقييم فعالية نظام البحث عن المعلومات الضريبية
248	.....خلاصة

الفصل السادس

الإطار الاستراتيجي المقترح لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

250	.....تمهيد
251	.....المبحث الأول: الأهداف الإستراتيجية الكبرى لفعالية النظام الضريبي
251	.....المطلب الأول: إستراتيجية على مستوى التخصيص الأمثل للموارد المتاحة وتحليل بيئة عمل الادارة في الجزائر
253	.....المطلب الثاني: معالجة النقائص على مستوى الوسائل المادية
259	.....المطلب الثالث: معالجة النقائص على مستوى الوسائل البشرية
263	.....المطلب الرابع: معالجة النقائص الأخرى
264	.....المبحث الثاني: إستراتيجية على مستوى المنظومة القانونية والتشريعية
264	.....المطلب الأول: مراجعة التشريعات الضريبية
270	.....المطلب الثاني: إعادة النظر في جزاءات المتهربين وتشديدها
273	.....المطلب الثالث: العمل على إحداث تكييف وانسجام النظام الضريبي مع تطبيق النظام المحاسبي المالي
275	.....المبحث الثالث: إستراتيجية على مستوى المحيط الجبائي
275	.....المطلب الأول: المعالجات الضرورية لتحقيق العدالة والشفافية في المعاملات التجارية
278	.....المطلب الثاني: التنسيق والتعاون الضريبي بين الإدارات العمومية والخاصة
280	.....المطلب الثالث: ترقية العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين

282	.....	خلاصة
283	.....	خاتمة
291	.....	المراجع
303	.....	الملاحق
		ملخص

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
63	المعدلات التصاعدية لضريبة الدخل للأجراء والعمال	(1-2)
64	التخفيضات على فائض القيمة حسب مدة الاحتفاظ	(2-2)
64	المعدلات التصاعدية لحساب ضريبة الدخل الإجمالي	(3-2)
66	التسبيقات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات	(4-2)
76	معدلات الخضوع لحقوق التسجيل	(5-2)
78	حقوق الطابع	(6-2)
81	تطور حصيلة النظام الضريبي الجزائري للفترة (2001-2011)	(7-2)
83	نسبة مساهمة حصيلة النظام الضريبي في مجموع موارد الميزانية العامة خلال الفترة (2001 - 2012).	(8-2)
89	نسبة تغطية النفقات العامة (2001-2011)	(9-2)
92	تطور مستوى الضغط الضريبي في الجزائر للفترة (2001-2011)	(10-2)
94	تطور حجم القطاع الموازي في الجزائر خلال الفترة (2001-2007)	(11-2)
95	تطور معدلات البطالة في الجزائر خلال الفترة (2001-2010)	(12-2)
146	قائمة الواحات الضريبية المنتشرة في العالم	(1-4)
149	إحصائيات مؤشر الثغرة الضريبية في الجزائر للفترة (2001-2011)	(2-4)
154	تطور تكلفة الإعفاءات الضريبية الممنوحة خلال الفترة (2001-2010)	(3-4)
156	حالة المكلفين في بعض الولايات والمبالغ الناتجة عن رقابتهم خلال سنة 2002	(4-4)
158	نسب تغير الإيرادات العامة ونسب تغير الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة (2001-2011)	(5-4)
159	تطور معدل التضخم في الجزائر خلال الفترة (2005-2011)	(6-4)
168	وضعية رصيد الميزانية العامة خلال الفترة (2002-2011)	(7-4)
174	مجموعة من المستوردين تم التحقيق في محاسبتهم سنة 2002	(8-4)
175	دراسة مجموعة من التجار حول وضعيتهم الضريبية لسنتي 2001 و2002	(9-4)
176	الوضعيات الضريبية لمجموعة مختارة من الزبائن لسنتي 2001 و2002	(10-4)
185	العقوبات المقررة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر	(11-4)
197	خصائص ومميزات أشكال الرقابة	(1-5)
211	جدول ميزان الخزينة العامة للمكلف الخاضع لـ: (VASFE).	(2-5)

216	رزمة عمليات البرمجة والتنفيذ للمعاملات العقارية.	(3-5)
231	أنواع مراكز الضرائب حسب عدد الملفات الضريبية.	(4-5)
232	حالة وضعيات تقدم الأشغال لإنجاز مراكز الضرائب	(5-5)
235	تطور مردودية نتائج الرقابة على الوثائق للفترة (2006-2011)	(6-5)
136	تطور مردودية نتائج الرقابة للفرق المختلطة للفترة (2005-2008)	(7-5)
237	تطور مردودية نتائج الرقابة المصوبة للمحاسبة للفترة (2010-2011)	(8-5)
238	تطور مردودية نتائج التحقيق المحاسبي للفترة (2001-2011)	(9-5)
239	تطور مردودية نتائج المعقق للوضعية الضريبية الشاملة للفترة (2001-2011)	(10-5)
240	تطور نسبة عدد الملفات الضريبية غير المراقبة مقارنة بعدد الملفات القابلة للمراقبة (CSP, VC, VP, BM) خلال الفترة (2006-2011)	(11-5)
241	تطور نسبة عدد الملفات الضريبية غير المراقبة مقارنة بعدد الملفات القابلة للمراقبة (VASFE) خلال الفترة (2006-2011).	(12-5)
242	تطور مردودية نتائج التقييمات العقارية للفترة (2001-2011)	(13-5)
243	تطور نسبة مراقبة عقود الإيجار للفترة (2004-2011) بالمديرية الجهوية للضرائب بسطيف	(14-5)
245	تطور نسبة الاستغلال للمعلومات الضريبية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب بسطيف خلال الفترة (2004-2011)	(15-5)
246	تطور نسبة استغلال قوائم الزبائن المستلمة خلال الفترة (2004-2011) بالمديرية الجهوية للضرائب بسطيف	(16-5)
260	تعداد موظفي الإدارة الضريبية حسب المستوى التعليمي سنة 2002	(1-6)
260	تطور عدد مستخدمي الإدارة الضريبية في الجزائر (1964-2011)	(2-6)

فهرس الملاحق

الصفحة	رقم الملحق	عنوان الملحق
304	(01)	تطور حصيلة ميزانية الدولة(2001-2011)
305	(02)	تغيرات السعر المتوسط السنوي للبرميل من النفط بالدولار في الجزائر خلال الفترة(2001-2011).
306	(03)	مكونات رقم التعريف الإحصائي.
307	(04)	نتائج الرقابة الضريبية في الجزائر خلال الفترة(2001-2011).
308	(05)	نتائج رقابة الفرق المختلطة في الجزائر خلال الفترة(2005-2008).
309	(06)	بطاقة اقتراح للتحقيق
314	(07)	بطاقة مقارنة(كشف معلومات)
315	(08)	مكونات رقم التعريف الضريبي
316	(09)	المرسوم التنفيذي رقم 468/05 المحدد لشروط تحرير الفاتورة
320	(10)	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب
321	(11)	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات
322	(12)	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب
323	(13)	قائمة المديريات الجهوية للضرائب
324	(14)	الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق
325	(15)	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب للولاية
326	(16)	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب
327	(17)	الهيكل التنظيمي للمركز الجوازي للضرائب
328	(18)	نتائج تحصيل الحقوق الناتجة عن رقابة المداخيل العقارية خلال الفترة(2009-2011)
329	(19)	الهيكل التنظيمي لمديرية الإعلام والوثائق الجبائية(DIDF)
330	(20)	تكلفة الإعفاءات الضريبية(ANSEJ,ANDI) للفترة(1995-2010)
331	(21)	قائمة الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر

قائمة المصطلحات والمختصرات

E.I	L'environnement Institutionnel	المحيط المؤسسي
F.C	La Faculté Contributive	المقدرة التكاليفية للمكلف
P.F	Le Potentiel Fiscal	قدرة الأداء الضريبي
D.F	La Doctrine Fiscale	الفقه الجبائي
C.N.R.F	Conseil nationale des reforme fiscale	المجلس الوطني للإصلاح الجبائي
E.F	Evasion fiscal	التهرب الضريبي
F.F	Fraude fiscal	الغش الضريبي
S.I	Secteur informel	القطاع الموازي
I.F.U	L'impôt forfaitaire unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
I.R.G	L'impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالي
I.B.S	L'impôt sur les benefices des societes	الضريبة على أرباح الشركات
V.F	Versement forfaitaire	الدفع الجزافي
T.A.P	Taxe sur l'activite professionnelle	الرسم على النشاط المهني
T.F	Taxe fonciere	الرسم العقاري
I.T.S	Impots sur traitement et salaire	الضريبة على المرتبات والأجور
T.V.A	Taxe sur la valeur ajoutee	الرسم على القيمة المضافة
M.F	Manœuvres frauduleuses	مناورات تدليسية
A.R	Absence de redressement	غياب التسوية
C.F	Le contrôle formel	الرقابة الشكلية
C.S.P	Le contrôle Sur pièces	الرقابة على الوثائق
V.A.S.F.E	Vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble	التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة
V.P	Verification ponctuelle	التحقيق المصوب
V.C	Verification de comptabilite	التحقيق المحاسبي
C.EV	Controle des evaluation	رقابة المعاملات العقارية
C.R.F	Controle des revenu fonciere	رقابة المداخل الناتجة عن إيجار العقارات
C.C	Le contrôle catégoriale	الرقابة الفئوية
C.B.M	Le contrôle par les brigades mixte	الرقابة عن طريق الفرق المختلطة
C.A	Le contrôle approfondie	الرقابة المعمقة
C.S	Le contrôle sommaire	الرقابة الفهرسية
V.V.R	La valeur vénale réelle	القيمة التجارية الحقيقية
M.C.R.P	Mise en place du cadre référentiel des prix	إنشاء الإطار المرجعي للأسعار
C.C	Commission de conciliation	لجنة المصالحة
V.G	Verificateur de gestion	المحقق في التسيير
D.R	Le droits de reprise	الحق في الاستدراك
D.V	Le droit de visite	الحق في المعاينة
D.E	Le Droit d'enquête	الحق في التحري

D.C	Le droits de contrôle	الحق في الرقابة
R.L	Redevable légal	المكلف القانوني
R.R	Redevable réel	المكلف الحقيقي
.N.I	Notification initial	تبليغ أولي
D.R	Droit de réponse	حق الرد
N.D	Notification définitive	تبليغ نهائي
C.I	Contrôle inopinée	رقابة مفاجئة
R.C	Rejet de comptabilité	رفض المحاسبة
C.C.V	La charte du contribuable vérifiée	ميثاق المكلفين الخاضعين للتحقيق
C.F	Civisme fiscal	التحضر الجبائي
A.V.C	Avis de vérification de comptabilité	إشعار بالتحقيق المحاسبي
F.C	Facture de complaisance	فاتورة مجاملة
FA.F	Fausses factures	فواتير مزورة
P.V.F.F	Procès-verbal de flagrance fiscale	محضر التلبس الجبائي
D.P	Le droit de préemption	الحق في الشفعة
E.F	Echappatoire fiscale	الثغرة الجبائية
D.I	Double imposition	الازدواج الضريبي
R.F	la reforme fiscale	الإصلاح الجبائي
P.F	Les paradis fiscaux	الجنات الجبائية
B.A	Le blanchiment d'argent	غسيل الأموال
C.B	Contre bande	التهرب
C	Corruption	الرشوة
C.F.I	Les conventions fiscales internationales	الاتفاقيات الجبائية الدولية
I.G.S.F	Inspection general des services fiscaux	المفتشية العامة للمصالح الجبائية
D.G.I	Direction generale des impots	المديرية العامة للضرائب
S.I.F	Systeme d'information fiscal	نظام المعلومات الجبائية
P.P	Période de prescription	فترة التقادم
D.B	Domiciliation bancaire	التوطين البنكي
S.I	Support informatique	مستند معلوماتي
V.E	Voie electronique	طريقة إلكتروني
S.C.F	Systeme comptable financiere	النظام المحاسبي المالي
C.E	Cmmerce electronique	التجارة الإلكترونية
C.CT	Cour des comptes	مجلس المحاسبة
P.F	Police fiscale	الشرطة الجبائية
B.F	Bilan fiscal	الميزانية الجبائية
M.F	Ministere des finance	وزارة المالية
D.R.V	Direction des recherche et verification	مديرية البحث والتدقيقات

مقدمة

تمهيد:

تعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، حيث لم يعد يقتصر دورها على الهدف المالي، بل اتسعت أهدافها لتشمل أهدافا اقتصادية واجتماعية وسياسية في ظل تطور مفهوم ووظيفة الدولة الحديثة، ويأتي في مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وتعجيل عملية التنمية، وإعادة توزيع الدخل، ومعالجة الدورات الاقتصادية، وتشجيع فروع الإنتاج، وتحفيز الادخار والاستثمار وفق أولويات التنمية.

لكي تؤدي الضريبة أهدافها لابد من توافر شرطين أساسيين:

أولهما : توافر تشريع ضريبي سليم وشفاف وعادل تتوافر فيه قواعد الضريبة الجيدة.

ثانيهما : تقبل المكلفين لهذا التشريع وعدم اللجوء إلى التهرب الضريبي بطريقة أو بأخرى، لما ينتج عن هذا التهرب من آثار سيئة في مالية الدولة، ومن زعزعة عدالة النظام الضريبي، والمساس بحصيلة الضريبة، وما ينتج عن ذلك من آثار اقتصادية تؤثر في أوضاع المنتجين وشروط المنافسة فيما بينهم.

من الملاحظ أن المكلف بالضريبة لم يصل إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة، بحيث ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب مقدس، ولذلك فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب المكلفين بدفع الضريبة رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك إما بتفادي الضريبة كليا أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، ومن هنا نشأت ظاهرة التهرب الضريبي.

إن تجارب الشعوب بينت أن كل مكلف سواء في البلدان المتطورة أو النامية يعمل جاهدا للتخلص من العبء الضريبي بكافة السبل.

بالنسبة للجزائر فقد قامت بداية من سنة 1991 بتشريع ضرائب ورسوم جديدة نذكر منها الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، كان الهدف منها مواكبة التحولات الاقتصادية التي شهدتها تلك الفترة وتلتها تعديلات سنوية متتالية إلى اليوم مست النظام الضريبي بقصد الوصول إلى فعاليته، وتحسين مردودية الجباية العادية وتحقيق العدالة والمساواة الضريبية، والانسجام مع التطورات والتحولات الاقتصادية والمالية.

التهرب الضريبي في الجزائر وصل إلى مستويات مرتفعة حيث بلغ سنة 2011 عدد القضايا المراقبة 2234 وبلغ حجم الحقوق والعقوبات المترتبة عنها 26 مليار دج¹، وأخذ أشكالاً ومجالات متعددة مما استدعى من السلطات الضريبية المركزية القيام بإجراءات هامة وتكليف أجهزة خاصة لمكافحته.

اختلف الفقهاء والباحثون في تعريف التهرب الضريبي، إن كنا نؤيد التعريف الشامل بأن التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة، تتمثل في محاولة المكلف التخلص كليا أو جزئيا من العبء الضريبي المكلف به، وذلك من خلال إتباع أساليب أعمال تخالف روح القانون، وقد تصل إلى حد مخالفة نصوصه، وبالتالي عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه كليا أو جزئيا تجاه الخزينة العمومية، مما يؤثر في حصيلتها من الضريبة، وذلك باستخدام طرق ووسائل مشروعة وغير مشروعة.

¹MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, LA LETTRE DE LA DGI N°64/2012.

1- إشكالية البحث:

بالرغم من أهمية ظاهرة التهرب الضريبي إلا أنها لم تحظ بما يتوجب من اهتمام سواء على المستوى التشريعي أو التنفيذي أو الفكري، على الرغم من خطورتها الاقتصادية والاجتماعية والمالية، وعلى الرغم من أن هذه الظاهرة أصبحت في ازدياد مستمر إما بسبب الأخطاء والثغرات القانونية في التشريعات الضريبية أو بسبب أخطاء تنفيذية صادفت هوى في نفس المكلف.

وتختلف مجالات التهرب بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، كما تختلف أسباب التهرب الضريبي بين الدول النامية والمتقدمة تبعا لمستوى الوعي الضريبي، وسلامة التشريع الضريبي وعدالته، ومستوى الدخل القومي وتوزيعه، وتتنوع أسباب التهرب الضريبي، فهناك الأسباب النفسية والسلوكية، والأسباب الاقتصادية، والأسباب التشريعية، والأسباب الفنية و الإدارية.

ولابد من التمييز بين التهرب الضريبي الذي ينطوي على الغش، وبين مجرد تجنب الضريبة، فالتهرب من الضريبة أو الغش الضريبي لا يتحقق إلا باللجوء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها ضياع حقوق الدولة، أما تجنب الضريبة فيتحقق بعدم قيام المكلف بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حدوث الواقعة المنشئة للضريبة. وقد تناول الباحثون أنواع التهرب الضريبي في الضرائب على الدخل، أو الضرائب على رقم الأعمال، أو الضرائب الجمركية، أما المشرعون فوضعوا الأحكام والقوانين لطرق وأساليب قياس ومكافحة التهرب الضريبي والعقوبات اللازمة لهذه الغاية.

نظرا للأهمية البالغة لهذه الظاهرة الاقتصادية، فقد وضع المشرع في يد السلطة الضريبية عدة وسائل وآليات في مجال المراقبة ومكافحة مختلف أشكال التهرب الضريبي، ويتعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، وكذا التحقيق المصوب والبحث عن المعلومات الضريبية، لكن هذه الوسائل تبقى غير كافية وقاصرة للحد من التهرب الضريبي وهو ما يعكس بقاءها من جهة، ويتطلب البحث عن إستراتيجية مكافحة على عدة مستويات من جهة أخرى.

تكمن الإشكالية التي تمت معالجتها من خلال هذا البحث في السؤال الرئيسي التالي:

ما هي إستراتيجية الرفع من مستوى الأداء في مكافحة التهرب الضريبي في ظل التطورات الاقتصادية والمالية؟

وللإجابة على الإشكالية السابقة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي مفاهيم التهرب الضريبي وما هي أسبابه وآثاره وكيف يتم تقديره ؟
- هل الإصلاحات الضريبية المتتالية في الجزائر وصلت إلى تحقيق فعالية النظام الضريبي ؟
- ما هو واقع وحجم التهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة (2001-2011) ؟
- ما مدى فعالية آليات وهياكل الرقابة الضريبية للحد من التهرب الضريبي خلال الفترة (2001-2011) ؟

- ماهي المتطلبات الإستراتيجية والمعالجات الضرورية لتطوير وتحسين آليات وهياكل مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ؟

2- فرضيات البحث:

تتمثل فرضيات الدراسة فيما يلي:

- التهرب الضريبي ظاهرة عالمية ومتعددة الأنواع ومتشعبة الطرق ترتبط أسبابه و آثاره بأبعاد اقتصادية واجتماعية وثقافية.
- التعديلات والتغييرات السنوية المتتالية التي يشهدها النظام الضريبي الجزائري تشكل انعكاسا مباشرا للتطورات الاقتصادية والمالية وعدم بلوغ الفعالية.
- التهرب الضريبي يمس مجالات وميادين متعددة وبمستويات مرتفعة في الجزائر خلال الفترة (2001-2011).
- تتميز الرقابة الضريبية في الجزائر بعدم الفعالية وهو ما يعكس زيادة انتشار التهرب الضريبي خلال الفترة (2001-2011).
- تتطلب إستراتيجية مكافحة التهرب الضريبي تفعيل آليات وهياكل الرقابة.

3- أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من الاعتبارات التالية:

- الدور الذي أصبحت تلعبه الضريبة كأداة لضبط النشاط الاقتصادي والاجتماعي وتوجيهه لتحقيق التنمية.
- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في المجتمع الجزائري مما يتطلب وجود وسائل فعالة لمكافحتها والحد من اتساعها.
- التحولات الاقتصادية العالمية وانعكاساتها على الاقتصاد والنظام الضريبي الجزائري بالخصوص.
- التحولات التي تعرفها الجزائر في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، خاصة تلك المتعلقة بتكثيف القواعد الضريبية مع النظام المحاسبي المالي .

4- أهداف البحث:

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المرفقة لها.
- إبراز الأهمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية للضريبة.
- تحديد أهم الأسباب المؤدية إلى ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، والآثار التي تخلفها من أجل المعالجة الموضوعية لها.
- تعزيز العلاقة والارتباط بين الإدارة الضريبية ومختلف المكلفين بالضريبة ونشر الثقافة الضريبية في المجتمع الجزائري.

- تشخيص وتقييم مدى فعالية آليات وهياكل مكافحة التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، من أجل تحديد النقائص التي تميزها بهدف معالجتها.

5- تحديد إطار البحث:

- الحدود المكانية: الجزائر (الدولة).

- الحدود الزمنية: فترة الدراسة امتدت من سنة 2001 إلى غاية سنة 2011.

6- مبررات ودوافع اختيار موضوع البحث:

يمكن تلخيص مبررات اختيار الموضوع بالعناصر التالية:

- التحولات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري والتي تتطلب الاعتماد أكثر على الموارد الضريبية.
- موضوع الضريبة يشكل أداة فعالة في المجال المالي والاقتصادي والاجتماعي.
- الضريبة تربط الفرد بحكومته و ببقية أفراد المجتمع.
- ارتباط الموضوع ببحثنا لما بعد التدرج، وميلنا إلى البحث في موضوع الجباية بحكم انتماءنا لقطاع الضرائب سابقا.

7- المناهج والأدوات المستخدمة في البحث:

- للإجابة على إشكالية البحث واختبار فرضياته، تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي حسب الحاجة، أما أدوات الدراسة المستخدمة في هذا البحث هي:
- الإحصاءات المتعلقة بالواقع الاقتصادي والضريبي في الجزائر على مدى فترات زمنية.
- القوانين والتشريعات المتعلقة بالجانب الضريبي وشبه الضريبي والتجاري.
- التقارير الرسمية ذات الصلة الصادرة عن الهيئات العمومية الرسمية، أو الهيئات الدولية.

8- الدراسات السابقة لموضوع البحث:

يمكن تلخيص ما توصل إليه الباحث من دراسات تناولت بالتحليل إحدى مكونات هذا البحث، أو أحد جوانبه، أو تقاطعت معه أهمها:

الدراسة الأولى:

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

- معالجة دور الضريبة في ضل الدور المتغير للدولة.

- معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في شكله النظري.
 - معالجة إشكالية التهرب الضريبي مع إبراز خطورته على الاقتصاد الوطني.
 - تحليل واقع التهرب الضريبي في الجزائر بعد الإصلاحات.
- وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:
- أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرار وزيادة حجم التهرب الضريبي.
 - أن التهرب الضريبي في الجزائر هو نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، وأن فعالية هذا النظام تكون من خلال:
 - بساطة النظام الضريبي وتمتعه بالشفافية، والمرونة.
 - تخفيف العبء من خلال استعمال معدلات وأسس ضريبية معتدلة.
 - توفر إدارة ضريبية ذات كفاءة من أجل تسهيل الإجراءات الضريبية، من أجل كسب ثقة المكلفين بالضريبة.

الدراسة الثانية:

- النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي للباحث بوزيدة حميد، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ولقد هدفت الدراسة إلى:
- إبراز الأهمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية للضريبة.
 - تبيان دور السياسة الضريبية في التنمية الاقتصادية.
 - تقييم النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات المختلفة التي تواجهه.
- وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:
- تطور النظام الضريبي الجزائري تعبير عن تحول النظام الاقتصادي وانعكاس مباشر له.
 - مستويات الضغط الضريبي بالجزائر منخفضة.
 - النظام الضريبي الجزائري يواجه تحديات ناتجة عن الإصلاحات الاقتصادية والتهرب الضريبي، والاتحادات الإقليمية والدولية، وضغط المنظمات الدولية.

الدراسة الثالثة:

- تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002) للباحث خلاصي رضا والدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2008.
- ولقد هدفت الدراسة إلى:
- تشخيص وتقييم ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر خلال الفترة 1991-2002.

- البحث عن حلول وسبل لمكافحة ظاهرة الغش الجبائي.
- نشر الوعي الضريبي وإرساء الثقافة الجبائية في المجتمع الجزائري.
- وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:
- أن النظام الجبائي الجزائري الذي وجد خلال الفترة (1991-2002) نظام معقد وغير عادل ولا يستجيب لمبادئ القانون الجبائي.
- الغش الجبائي في الجزائر هو غش بسيط يمكن الحد منه من خلال تفعيل دور الرقابة الجبائية ونظام البحث عن المعلومات الجبائية.
- تسمح الآليات المستعملة في الجزائر لمكافحة ظاهرة التهرب بالكشف عن جزء فقط من الغشاشين وبالتالي فهي غير كافية للحد منها.

الدراسة الرابعة:

التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر للباحث **شارفي ناصر** والدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2011-2012.

ولقد هدفت الدراسة إلى:

- تناول النظام الضريبي والضريبة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية.
 - دراسة ظاهرة التهرب الضريبي والبحث في أسبابها وأنواعها وآثارها.
 - التطرق إلى وسائل مكافحة التهرب الضريبي وآثارها الاقتصادية والنفسية على المكلفين والدولة.
- وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:
- أن النظام الضريبي الأكثر تعقيدا يخلق ويزيد من تقاوم ظاهرة التهرب الضريبي.
 - أن تطبيق القوانين الضريبية أصبح أكثر صعوبة في ظل انتشار التجارة الإلكترونية وتحرير رؤوس الأموال وفتح الأسواق العالمية لكثير من المكلفين.
 - أنه لا توجد هناك استجابة فعالة من طرف السلطات الإدارية والتشريعية والقضائية لمكافحة التهرب الضريبي.

الدراسة الخامسة:

فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) للباحث **بوشري عبد الغني** والدراسة هي عبارة عن مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، سنة 2010-2011.

ولقد هدفت الدراسة إلى:

- دراسة أثر فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- تشخيص وإبراز انعكاسات ظاهرة التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني.

- تقييم دور وطرق وآليات الرقابة الجبائية في الحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي. وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:

- يصعب قياس التهرب الضريبي رغم تعدد مناهج و طرق تقديره.

- يخلف التهرب الضريبي أثارا سلبية على المستوى المالي و الاقتصادي والاجتماعي.

- رغم الجهود المبذولة من طرف الدولة في مجال الرقابة الجبائية إلا أنها لاتزال غير قادرة للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.

الدراسة السادسة:

النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة حالة الجزائر للباحث ولهي بوعلام والدراسة هي عبارة عن رسالة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف، سنة 2011-2012.

ولقد هدفت الدراسة إلى:

- تقييم مسار الإصلاحات الضريبية في الجزائر.
 - إبراز الأسس الموضوعية لترشيد تدخل الدولة من أجل تعبئة المداخيل الضريبية.
 - المساهمة في صياغة نظام ضريبي فعال في ظل الدور الجديد للدولة.
- وقد توصل الباحث إلى نتائج رئيسية أهمها:
- أن الإصلاح الجبائي جاء نتيجة حتمية للتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت بعد الصدمة النفطية.
- تحتل الضرائب غير المباشرة الحصة الكبرى في الإيرادات الضريبية.
- للدولة دور رئيسي في تعبئة الموارد المالية لمواجهة متطلبات التنمية المستدامة.

9- مساهمة البحث:

تعد هذه الدراسة خطوة في مجال تفعيل آليات الرقابة، لأنها قدمت متغيرات أساسية يمكن الاسترشاد بها عند القيام بأية عملية لتفعيل آليات وهياكل مكافحة التهرب الضريبي.

انطلاقا من نتائج الدراسات السابقة، فإن هذه الأطروحة تتناول بالدراسة والتحليل أهم الآليات والهياكل المستخدمة في الرقابة الضريبية ومدى الصعوبات التي تواجهها، إن على المستوى المحلي أو الجهوي أو المركزي، وصولا إلى تبني إستراتيجية لمكافحة التهرب الضريبي من أجل توفير مبالغ مالية مهمة لتمويل الخزينة العمومية.

10- صعوبات البحث:

لقد واجه مسار البحث صعوبات من أهمها:

- قلة الدراسات السابقة ذات الطابع الكلي التي تهتم بالقضايا الضريبية.

- صعوبة الحصول على الإحصائيات، وعدم حداثتها لبعض المتغيرات الأساسية.
- صعوبة متابعة التعديلات المستمرة التي تحدث في قوانين المالية السنوية والتكميلية.

11- خطة البحث:

من أجل الإجابة على إشكالية البحث تم تقسيم البحث إلى ستة فصول كما يلي:

يتناول الفصل الأول الضريبة، مفهومها، نظامها، سياستها وتشريعها، في حين يتضمن الفصل الثاني الإصلاحات الضريبية في الجزائر، بينما يتناول الفصل الثالث الخلفية النظرية للتهرب الضريبي، أما الفصل الرابع فيتطرق إلى دراسة واقع وحجم التهرب الضريبي في الجزائر، في حين يتناول الفصل الخامس أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، أما في الفصل السادس فسيتم فيه عرض الإطار الاستراتيجي المقترح لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.

الفصل الأول

الإطار النظري العام للضريبة

والنظام الضريبي

تمهيد

اقتصرت دور الدولة الكلاسيكية في البداية على إدارة المرافق التقليدية كالأمن، الدفاع، والعدالة، إلا أن هذا الدور الحيادي لم يصمد طويلاً، فامتد دور الدولة وشمل نطاقه كل مجالات الحياة، أدى إلى زيادة اتساع أعبائها المالية في مجال الإنفاق العام لتحقيق الحاجيات الاجتماعية والاقتصادية والثقافية، ولذلك كان على الدولة أن تعمل على تنويع مصادر مالياتها، وأهم تلك المصادر التي تشكل أهم مورد مالي لميزانية الدولة هي الضرائب، والتي أصبحت في العصر الحالي تلعب دوراً أساسياً وهاماً في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

تعد الدولة النظام الضريبي الأكثر بساطة وعصرية وتسهل إجراءاته، حتى يلقى تقبلاً من قبل المكلفين وعدم ترك المجال لحساسية المكلفين الخاضعين للضريبة وزيادة الطاقة الضريبية والإيرادات الضريبية. يتوفر في التطبيق الجيد للقواعد الأساسية للضريبة في إطار تشريع ضريبي واضح وشفاف وعادل قواعد الضريبة الجيدة، حيث يسمح بتوفير موارد مالية كافية لخزينة الدولة من خلال ضمان عدالة ضريبية بين أفراد المجتمع، والمساهمة في تراكم ثروات الدولة وفي التقسيم العادل لهذه الثروات. التعرض لدراسة كل من الضريبة و النظام الضريبي، السياسة والتشريع الضريبي أمر تكتنفه مجموعة من المفاهيم و المسائل يجب التعرض لها والإلمام بها، وهذا ما سيتم عرضه في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: أساسيات حول الضريبة.

المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الضريبي.

المبحث الثالث: السياسة الضريبية والتشريع الضريبي.

المبحث الأول: أساسيات حول الضريبة

تجبر الدولة أفراد المجتمع بالمساهمة في أعبائها العامة عن طريق فرض ضرائب عليهم، وهذا وفقا لنظام فني معين يقوم على مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والتزام أفراد المجتمع بأداء الضريبة، وهذا راجع للأهمية التي تلعبها الضريبة في تحقيق جملة من الأهداف، و لما تثيره هاته الأخيرة من مشكلات فنية واقتصادية، لذلك فإن دراسة الضرائب تتناول جوانب متعددة ومتشعبة ينبغي الإلمام بها.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها.

يتطلب التعريف بالضريبة أن نتناول بالدراسة موضوعات تتمثل في خصائصها من خلال تعريفها ثم تحديد أوجه الاختلاف بينها وبين الإيرادات الأخرى.

الفرع الأول: تعريف الضريبة

بالرغم من تعدد التعاريف العرفية للضريبة، وعلى أساس غياب تعريف لها، فإن الفعل الضريبي الذي يهتم بتحليل وتحويل الحصص المالية، وكون الدولة تصبح مالكة لدين عام اتجاه المكلفين بالضريبة، فإن هذا الفعل يعتبر فعلا اقتصاديا محضا، إلا أن هذا الدين العام يمكن أن يبقى مختلفا عن باقي الديون العمومية الأخرى، وهذا راجع إلى أنه يبقى خاضعا لسلطة المشرع الذي تكون له المهمة الأولى في إنشاء هذا الدين، وفي مقابل ذلك فإن هذا الدين العام لا يكون له مقابل مباشر ومحدد من طرف الدولة إلى ما ترسمه السلطات العامة في تحقيق منافع عامة ومشتركة مثل بناء المدارس والجامعات والمستشفيات والموانئ والمطارات... الخ، وفي هذا الصدد، فإن الجانب المالي للقيام بتحقيق كل هذه المنشآت، والسهر على صيانتها وحسن سيرها يتطلب إنفاق مبالغ مالية معتبرة تكفي لتحقيق هذه المشاريع وهذا ما يكلف الدولة غالبا، ويفرض عليها اللجوء إلى طرق مالية رئيسية تمكنها من تمويل هذه المشاريع، وتكمن هذه الطرق في الاقتطاعات المفروضة على مداخيل المكلفين بالضريبة.

من بين التعاريف التي أعطيت للضريبة يوجد ما يلي:

التعريف الأول: "الضريبة هي استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف تغطية الأعباء

المالية للدولة والهيئات الإقليمية"¹

التعريف الثاني: "الضريبة هي اقتطاع مبلغ من المال يلزم الأفراد بشكل إجباري دفعه للسلطات العامة بدون

مقابل وفقا لقواعد مقررّة من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطات الجهوية"²

التعريف الثالث: "الضريبة هي أداء نقدي يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدراتهم

التكليفية، وبدون مقابل محدد لتغطية الأعباء العمومية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرسومة من

طرف السلطة العمومية"¹

¹ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، الأردن، 2000، ص: 127.

² صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 1992، ص: 109.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

التعريف الرابع: "الضريبة هي 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

ويستنتج من خلال هذه التعاريف أن الضريبة هي اقتطاع مالي نقدي جبري يفرض من طرف الدولة حسب المقدرة المالية التكلفة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، يدفع جبرا للخزينة العامة للدولة، وبصفة نهائية، ودون مقابل مباشر، بقصد تغطية النفقات العامة للدولة.

الفرع الثاني: خصائص ومميزات الضريبة.

من خلال استقراءنا للتعاريف السابقة يتضح أن الضريبة تتميز بعدة خصائص منها:

أولاً- الضريبة فريضة نقدية: تفرض الضريبة في العصر الحديث بصفة أساسية في صورة نقدية، وذلك خلافا للنظم الضريبية القديمة، التي كانت تقتني الضريبة بصورة عينية، كالعشور والخراج.³ يعود فرض الضريبة في شكل نقدي إلى الأسباب التالية:⁴

-كونها تتنافى مع مبدأ العدالة في الضريبة و ذلك عن طريق الاختلاف في التكلفة و الجودة من مكلف إلى آخر.

-تكلف الدولة نفقات باهظة مثل نفقات النقل، التخزين والحراسة.

-عدم تجانس الإيرادات العمومية مع النفقات العمومية.

ثانياً- الضريبة فريضة إجبارية: ويعني ذلك أن الفرد ليس حر في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة بغض النظر عن استعداده ورغبته في الدفع أو لا، أما إذا لجأ إلى التهرب أو الامتناع وقع تحت طائلة العقاب، وحصلت الدولة على حقها بالحجز على أموال المكلف واستخدام طرق التنفيذ الجبرية، لما لدين الضريبة من امتياز على كافة أموال المكلف.⁵

تتفرد الدولة بوضع قوانين الضرائب من حيث تحديد وعائها، سعرها والمكلفين بأدائها وكيفية تحصيلها، دون أن ترجع في ذلك إلى الأشخاص المكلفين بدفعها.

ثالثاً- الضريبة فريضة نهائية: ويعني ذلك أن المكلف الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها إلى الدولة بصفة نهائية، فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك إلا في حالات استثنائية مثل الخطأ في حساب أو تقدير الضريبة، حيث يحق له عندها مطالبة الإدارة الضريبية بردها.

¹ Emmanuel Disle et autres, Gestion fiscale, Tome1, Dunoud, Paris, France, 2005, p:02.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص:13.

³ محمد جفال، المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال، دار الشهاب للطباعة والنشر، الجزائر، 1987، ص: 20.

⁴ المرجع نفسه، ص:20.

⁵ حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 116.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

رابعا- الضريبة فريضة بدون مقابل: يقصد بهذه الخاصية أن المكلف يقوم بدفع الضريبة دون أن يحصل مقابلها على نفع خاص به وهذا لا يعني أنه لا يستفيد منها، بل أنه يستفيد منها بصفته واحد من الجماعة ويكون ذلك عن طريق إنفاق حصيلة الضريبة على المرافق العامة.

خامسا- الضريبة فريضة ذات أهداف: تقوم الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب على مختلف القطاعات العمومية (التعليم، الصحة، الأمن...) وليس بهدف الإنفاق على قطاع معين، محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية، اجتماعية وسياسية.

الفرع الثالث: الفرق بين الضريبة والإيرادات الأخرى.

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى معرفة الفرق بين الضريبة والإيرادات الأخرى المتمثلة في الجباية، الرسم وشبه الجباية، كما يلي:

أولاً- الفرق بين الضريبة والجباية: تعرف الجباية على أنها "مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب، الرسوم، الإتاوات، والمساهمات الاجتماعية"¹ من خلال هذا التعريف والتعاريف السابقة للضريبة، فالجباية تشمل كل أنواع الضرائب والرسوم وجميع الاقتطاعات المالية الأخرى، وبالتالي فالجباية هي أشمل من الضريبة والضريبة ما هي إلا جزء من الجباية.

ثانياً- الفرق بين الضريبة والرسم: إن الرسم هو مبلغ نقدي إلزامي نهائي من النقود، محدد سلفا يدفع لقاء نفع خاص.² مثل رسم البناء، رسم الذبح ورسم الحفلات.

بالرجوع إلى تعريف الضريبة نلاحظ أن كل منهما عبارة عن مبلغ نقدي نهائي محدد سلفا، إلا أنهما يختلفان في النقاط التالية:

- إن الشخص لا يدفع الرسم إلا بمناسبة حصوله على خدمة معينة من طرف الدولة، الأمر الذي يجعله حر في أن يطلب الخدمة أو لا يطلبها، بينما الضريبة تدفع بدون مقابل.
- إذا كان الغرض من الرسم تزويد الخزينة العمومية بالأموال فحسب، فالضريبة أوسع وأشمل، إذ أن الدولة تسعى من وراء فرض الضرائب إلى تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية.

ثالثاً- الفرق بين الضريبة وشبه الجباية: تعتبر الرسوم الشبه الجبائية اقتطاعات تدفع بغرض المصلحة

الاقتصادية أو الاجتماعية لشخصية اعتبارية ينطبق عليها حكم القانون العام أو الخاص، غير الدولة أو المؤسسات العامة أو المؤسسات الإدارية المركزية أو المحلية.³ مثل الرسوم الخاصة بالنشاطات الملوثة للبيئة. تحدد قائمة الرسوم الشبه الجبائية في جدول ملحق بقانون المالية.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية و الضرائب، مرجع سابق، ص: 72.

² محمد جفال، مرجع سابق، ص: 23.

³ صالح الرويلي، مرجع سابق، ص: 133.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

وعليه نلاحظ أن شبه الجباية تحصل بهدف تحقيق منفعة اقتصادية واجتماعية وموجهة لمصالح شخص معنوي من القانون العام أو الخاص غير الدولة والمجموعات المحلية أي أنها موجهة للمؤسسات الصناعية والتجارية أو الاجتماعية، الجمعيات... الخ، بينما الضريبة يمكنها تمويل أي منفعة للمصالح العام، أي غير محددة لجهة معينة و تحصل لمصالح الدولة، إلا أن كلاهما يشكلان فريضة إجبارية مرخص بها بموجب أحكام قانون المالية.

المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة وأهدافها.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى القواعد الأساسية للضريبة العصرية، مع تبيان أهدافها المختلفة كما يلي:

الفرع الأول: القواعد الأساسية للضريبة.

الضريبة العصرية هي ضريبة تدخلية تلعب دورا مهما في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وفي توجيه الاستثمارات الانتاجية وهي قبل كل شيء مورد مالي تعتمد عليه الدولة في تمويل الخزينة العمومية. ولما كان للضريبة كل هذه الأهمية فقد وضع لها قواعد أساسية على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند إعدادها للنظام الضريبي، وجوهر هذه القواعد وردت في كتاب ثروت الأمم لآدم سميث وهي كما يلي:

أولا-قاعدة العدالة: إن الهدف الذي قصده آدم سميث بمبدأ العدالة، هو أن يساهم كل أعضاء الجماعة في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل فرد من الجماعة، إلا أنه وفي الوقت المعاصر انصرف هذا المبدأ إلى الأخذ بنظام الضريبة التصاعدية استنادا إلى ما يحققه الأفراد من أرباح حقيقية.

كما تعني قاعدة العدالة أن يوزع العبء المالي العام على أفراد المجتمع، كل حسب قدرته التكاليفية، ويتطلب هذا ملاءمة الضريبة لفرع وعائها، وتقدير الإعفاءات المناسبة.¹

ثانيا-قاعدة الوضوح واليقين: يقتضي هذا المبدأ أن يكون المكلف بدفع الضريبة على علم ودراية كاملة بميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب حتى يتمكن من معرفة حقوقه وواجباته، وفي هذا الصدد وجب على الدولة إعلام جميع الخاضعين للضريبة بالمعلومات الكافية، وأن شروط الدراية هو أن تعمل على تثبيت واتزان القوانين الضريبية قدر الإمكان، لأن كثرة التعديلات والاضطرابات تثقل عبء المكلف وتفقد الثقة في الإدارة، هذه الثقة التي تلعب دورا هاما في كل الأنظمة الضريبية وانعدامها غالبا ما يدفع المكلف إلى الغش والتهرب الضريبي، إلا أن تطبيقات قاعدة اليقين تبقى نسبية في الدول النامية إذا ما قورنت بأنظمة الدول المتقدمة.

ولتوفير قاعدة اليقين يجب أن يتوفر في التشريعات الضريبية ما يلي:²

¹ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص: 44.

² حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص: 45.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

-الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة جلية، سهلة الأسلوب دون تعقيد وأن لا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وأن لا تحتمل الجملة أكثر من تفسير.

-أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عادة المكلفين، وأن تساعدهم على فهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.

-أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة، بحيث لا تدع مجال للاجتهاد.

ثالثا-قاعدة الملاءمة في الدفع: تقتضي هذه القاعدة ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة ملائمة للمكلف تقاديا لتقل عبئها عليه، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب المفروضة على كسب العمل أو على إيراد القيم المنقولة، كما يقتضي تقسيط الضريبة على دفعات متباعدة* حتى يسهل عليه دفعها بأقل تضحية ممكنة.

رابعا-قاعدة الاقتصاد في نفقات الضريبة: ويعني ذلك وجوب تخفيض نفقات تحصيل الضريبة أقل قدر ممكن، حتى يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف وبين ما يدخل إلى الخزينة العمومية أقل ما يمكن، إذ يجب مراعاة تكاليف الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمسائل الفنية للضريبة (تحديد الوعاء، تحديد سعر الضريبة، تحصيل الضريبة، الرقابة على الضريبة...) فتعدد وكثرة الإجراءات يزيد من نفقات الضريبة وبالتالي ينخفض حجم الإيرادات. إن مراعاة هذه القاعدة تجعل من الضريبة موردا هاما تعتمد عليه الدولة دون أن تفقد جزءا كبيرا منه من أجل تحصيله.

القواعد الضريبية السابقة الذكر تهدف بمجملها على التوفيق بين المصالح التالية:

-مصلحة الدولة وهذا عن طريق ضمان أكبر حصيلة من الضرائب والرسوم.

-مصلحة المكلف بحيث يجب أن لا يؤدي العبء الضريبي بالضرر على المكلف.

-مصلحة المجتمع حيث يتطلب أن لا تعيق الضريبة التنمية والتقدم الاجتماعي والاقتصادي.

ويضيف بعض علماء المالية للقواعد الأربعة السابقة لآدم سميث قواعد أخرى أهمها:¹

خامسا- قاعدة المرونة: ويقصد بها زيادة الحصيلة تبعا لزيادة الدخل والثروة في الدولة، حيث أن الضريبة لا يؤدي زيادة سعرها على انكماش وعائها، فتزيد حصيلتها نتيجة لزيادة سعرها.

سادسا-قاعدة المرونة: ومعناها أن تكون حصيلة الضريبة كبيرة حتى تغني ضرائب قليلة عن ضرائب كثيرة متعددة أي بعد خصم جميع نفقات الضريبة تعود بأكثر حصيلة صافية.

سابعا-قاعدة الملاءمة مع المحيط: وهي أن تتوافق الضريبة مع البيئة المفروضة فيها، وأن تجد قبولا مرضيا اتجاهها من طرف أفراد المجتمع أو المحيط الذي يتم تشريعها وفرضها فيه، وتطبق الضرائب البيئية لتعزيز

* مثل ما هو معمول به في النظام الضريبي الجزائري بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) حيث تسديد مبلغ هذه الضريبة يتم على أقساط كل ثلاثي، مما يساعد المكلف على التكيف مع عبئها.

¹ عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي والضريبي، الجزء الأول، مكتبة الجامعة، الطبعة الثانية، الأردن، 2009، ص:133.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

مبدأ الملوث يدفع، ودمج تكاليف إصلاح الأضرار في سعر المنتج، وخلق الحافز لكل من المنتجين و المستهلكين بتغيير النشاطات المؤثرة سلباً على البيئة، وتحقيق سيطرة أكبر على التلوث، وزيادة العائدات التي يمكن توجيهها إلى تحسين البيئة.¹

ثامناً-قاعدة الحق في الطعن: ويقصد بها إمكانية المكلف للطعن في الضريبة وتخفيض مبلغها في حالات الخطأ أو سوء التقدير من طرف الإدارة الضريبية، في أحد مراحل الضريبة، وهو ما نلاحظه في أي منظومة ضريبية لأي دولة، وقد يتعرض المكلف بالضريبة إلى خطأ أو تجاوز أو سوء تقدير من طرف الإدارة الضريبية في كيفية تحديد وعاء الضريبة أو إجراءات تحصيلها، لذا أعطى المشرع الضريبي الجزائري للمكلف حق الطعن في أحد مراحل فرض وتحصيل الضريبة.

من خلال استقراءنا للقواعد السابقة للضريبة، يمكننا القول أنها كلها لها أهمية كبيرة من الناحيتين الاقتصادية والمالية، لكن ليس لها تأثير من الناحية القانونية الخالصة، فأية فريضة مالية تعتبر ضريبة قانوناً إذا ما توفرت لها القواعد السابقة الذكر، حتى وإن كانت قليلة الحصيلة، ومرتفعة السعر، فمجرد ارتفاع سعر ضريبة ما في وقت ما لا يعني تحولاً في طبيعتها كضريبة، وما يراه بعض الأفراد مرتفعاً قد يراه البعض الآخر مقبولاً، وإذا منحنا الاختيار للمكلفين بدفع الضريبة التي يشاؤون، لما دفعها واحد منهم. كما يمكننا أن نميز بين نوعين من المساوات فالأولى تكون بين جميع أفراد المجتمع حسب مقدرتهم التكاليفية في تحمل الأعباء الضريبية، والثانية تكون بين الأشخاص الخاضعين لنفس الضريبة، فلا يكون أي تمييز بينهم، وهنا لا نستطيع الطعن في قوانين الضرائب المفروضة في بلد ما مستندين في ذلك على عدم عدالتها بين مختلف أفراد المجتمع، وهو أمر يصعب إثباته.

الفرع الثاني: أهداف الضريبة.

تشير غالبية التعريفات الخاصة بالضرائب إلى أن الضريبة ذات هدف مالي فحسب في حين يميل كتاب آخرون إلى جعل الضريبة ذات أهداف وغايات متعددة يمكن حصرها فيما يلي:

أولاً-الأهداف المالية: الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية للخزينة العمومية أحد أهداف الدولة، ومن هنا نشأ قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع وعاء الضريبة، بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الحصول على الضريبة، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتقدمة حيث يرتفع معدل الإيرادات الضريبية إلى الناتج الوطني الإجمالي، وهذا راجع إلى مستوى التطور الاقتصادي السائد في هذه البلدان.²

¹ ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص:30.

² خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2007، ص:152.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

ثانياً-الأهداف الاقتصادية: هناك جملة من الأهداف الاقتصادية للضريبة يمكن تحديد أهمها في النقاط التالية:¹

- تحقيق النمو الاقتصادي، وذلك من خلال عدة آليات أهمها الإعفاء والتخفيض الضريبي الذي يؤدي إلى زيادة الدخل لدى الأفراد والمستثمرين.
- تحقيق الاستقرار والتوازن الاقتصادي ويمكن ذلك عن طريق التأثير على حجم النفقات الكلي سواء بزيادته أو تخفيضه وعادة ما تستخدم الضريبة كأداة لتحقيق التوازن في ميزانية الدولة.
- محاربة الضغط التضخمي والمحافظة على قيمة النقد الوطني، وذلك بزيادة الضرائب فينخفض دخل الأفراد، مما يؤدي إلى تخفيض الطلب الكلي، وتخفيض حدة التضخم.
- تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار، وذلك عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية، قصد توجيه عناصر الإنتاج نحو القطاعات غير المرغوب فيها.
- العمل على حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية، وتشجيعها على التطور والتقدم، وذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات، وإعفاء الصادرات جزئياً أو كلياً قصد تشجيعها.
- المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية، وذلك بزيادة الادخار عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على الاستهلاك غير الضروري.
- التشجيع الاستثماري للمشاريع الاقتصادية المختلفة، وذلك بإعفاء هذه المشاريع كلياً أو جزئياً من الضريبة.

ثالثاً- الأهداف الاجتماعية: تعتبر الضريبة وسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية الهامة، نذكر منها:²

- إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل في المجتمع ، أي عدم تمركز الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع.
- الحد من بعض الظواهر الاجتماعية السيئة السائدة في المجتمع، والتي يجب أن تفرض عليها ضرائب عديدة ومرتفعة بقصد التخلص الجزئي أو الكلي منها، مثل الخمر والسجائر وغيرها.³
- تنظيم النسل وخاصة في المجتمعات التي تعاني من الأزمة السكانية، بحيث يتم فرض ضريبة على كل طفل يولد بعد عدد معين من الاطفال على مستوى المكلف الواحد.
- تحقيق العدالة والمساوات من خلال مساهمة كل فرد في الأعباء والتكاليف العامة للدولة حسب مقدرته المالية، ومن خلال فرض الضريبة على الطبقات الغنية وتخصيص مواردها لزيادة دخول الطبقات الفقيرة، وهذا ما يسمى بإعادة توزيع الدخل الوطني.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص- ص: 40- 55.

² محمد عباس محززي، اقتصاديات الجبائية و الضرائب، مرجع سابق، ص: 34.

³ ياسر صالح الفريجات مرجع سابق، ص: 18.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

رابعاً- الأهداف السياسية: يمكن تحديدها على مستويين داخلي وخارجي، فعلى المستوى الداخلي تمثل الضريبة أداة في يدي القوى المسيطرة سياسياً في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب.¹

أما على المستوى الخارجي فهي أداة من أدوات السياسة الخارجية وذلك عن طريق فرض ضرائب ورسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول، وتخفيضها أو إعفائها على منتجات دول أخرى.

خامساً-الأهداف التكنولوجية: أصبحت الضريبة العصرية تهدف إلى تحقيق التطور والتقدم التكنولوجي، من خلال منح امتيازات ضريبية للمؤسسات التي تقوم بالبحوث العلمية والتقنية الخاصة بالصناعات التي تنشط فيها، حيث يمكنها الاستفادة من تخفيض المصاريف المرصودة للبحث التكنولوجي في إطار تطوير المؤسسة، وكمثال على ذلك نجد أن القيمة القصوى لهذه المصاريف المسموح تخفيضها من الأرباح في النظام الضريبي الجزائري تقدر بمبلغ: 100.000.000 دج سنوياً.

سادساً- الأهداف البيئية: حيث نجد أن الضريبة تهدف إلى حماية البيئة من الصناعات المضرة بها، وذلك بإخضاع هذه الأخيرة إلى ضرائب عالية ومتعددة، وتطبق الضرائب البيئية لتعزيز مبدأ الملوث يدفع، ودمج تكاليف إصلاح الأضرار في سعر المنتج، وخلق الحافز لكل من المنتجين والمستهلكين بتغيير النشاطات المؤثرة سلباً على البيئة، وتحقيق سيطرة أكبر على التلوث، وزيادة العائدات التي يمكن توجيهها إلى تحسين البيئة، وتطبيق الضرائب البيئية في عدد كبير من دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وتقسّم إلى: ضرائب الانبعاثات، ضرائب المستخدمين، وضرائب المنتجات، ومن أمثلة الضرائب البيئية ضرائب الطاقة، ضرائب الموارد الطبيعية، وضرائب التلوث، وتجدر الإشارة إلى تجربة استخدام الضرائب الخضراء في دول الاتحاد الأوروبي ودول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية آثارها الإيجابية.²

سابعاً-أهداف أخرى: تؤدي الضريبة أهداف أخرى عديدة كالمساهمة في ترقية النشاطات الرياضية المختلفة في الدول، ففي الجزائر نجد أن المشرع الضريبي سمح للمكلفين بالضرائب بخضم من الربح المبالغ المخصصة للإشهار الخاص بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، شريطة أن لا تتجاوز هذه المبالغ حد أقصاه: 30.000.000 دج سنوياً، إضافة إلى ذلك تهدف الضريبة إلى المحافظة على التراث الثقافي، ففي الجزائر تمنح امتيازات للمكلفين الذين يساهمون في ترميم التحف الأثرية وتوعية الجمهور وتحسيسه بالتراث التاريخي، وإحياء المناسبات التقليدية المحلية والمهرجانات الثقافية ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين.

ومما سبق يمكننا أن نستنتج أنه وبالرغم من تعدد أهداف الضريبة، إلا أنه يبقى الهدف المالي هو الأهم لما له من دور أساسي في تمويل الخزينة العمومية وخاصة بالنسبة للدول التي تعتمد في تمويل خزنتها عن طريق الضرائب، وبالتالي عدم تحقق الهدف المالي يجعل الدولة في حالة عسر مالي مما يدفعها للاقتراض.

¹ سوزي عدلى ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص- ص: 124 - 125.

² ياسر صالح الفريجات، مرجع سابق، ص: 30.

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة.

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة مختلف الإجراءات والخطوات التي يجب إتباعها من أجل الحصول على مبلغ الضريبة، انطلاقا من وعاء الضريبة وصولا إلى حق المكلف بالظعن في احد مراحل سير الضريبة، وعليه سوف نتطرق في هذا المطلب إلى النقاط التالية:

الفرع الأول: وعاء و أنواع الضريبة.

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى معرفة الوعاء الضريبي، وأنواع الضرائب انطلاقا من معيار الوعاء كما يلي:

أولا- الوعاء الضريبي: يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول... إلخ) حسب الانظمة المحددة لذلك.¹

الوعاء الضريبي هو الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، أي المادة الخاضعة للضريبة أو المجال الخاضع للضريبة، سواء كان نشاطا أو سلعة أو عملا، وبالتالي فإن الوعاء الضريبي يعني العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.²

كما يقصد بوعاء الضريبة من تفرض عليه الضريبة، وقد يكون موضوع الضريبة ما لا أو تصرفا أو نشاطا معيناً، أو حتى شخصا.³

مما سبق يمكننا تعريف الوعاء الضريبي بأنه الأساس الذي يمكن أن تقتطع أو تفرض عليه الضريبة، ويمكن أن تفرض الضريبة على الدخل، أو على رأس المال أو على الدخل و رأس المال معا، أو على الأفراد. إن تحديد الوعاء الضريبي لا يكفي لتنفيذ الضريبة بل لابد من معرفة الأساليب المختلفة لتقدير قيمة هذا الوعاء الضريبي، وطرق تحديد مقدار الضريبة الذي يجب على المكلف دفعه.

إن عملية تقدير المادة الخاضعة للضريبة ليست بالأمر السهل، فهذا يتطلب قدرة الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة وتحديد و تحديدها سعرها للوصول إلى المبلغ الضريبي، وذلك حسب القوانين المعمول بها، وقد اعتمد علماء المالية على أسلوبين رئيسيين للوصول إلى قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وهما أسلوب التقدير بواسطة الإدارة الضريبية وأسلوب التقدير بواسطة المكلفين.

1- التقدير غير المباشر:

وفقا لهذا الأسلوب تقوم الإدارة الضريبية نفسها بتقدير قيمة الوعاء الضريبي، ومن أجل ذلك تستخدم

طريقتين:

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص: 30.

² محمد حمو، و منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص: 37.

³ المرجع نفسه، ص: 134.

أ- طريقة التقدير عن طريق المظاهر الخارجية للمكلف:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف، فيمكن مثلا الاستناد على بعض المظاهر الخارجية للمكلف كقيمة الايجار الذي يدفعه على السكن أو محل نشاطه أو عدد العمال أو عدد السيارات التي يمتلكها... إلخ.¹

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة و البساطة في تحديد المال الخاضع للضريبة، كما تساعد على الحد من التهرب الضريبي، لأن المظاهر الخارجية ليس من السهل إخفاؤها، ومن عيوبها ابتعادها عن العدالة لأنها تقدر بطريقة تقديرية، كما أن التساوي في المظاهر الخارجية، قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة للمكلفين، وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم ودخولهم بالإضافة إلى أنه يمكن تجنب الضريبة باللجوء إلى التقليل من المظاهر الخارجية كأن يعمد المكلفين إلى نسب أملاكهم إلى أبنائهم و أزواجهم... إلخ.

نظرا لهذه العيوب ابتعدت معظم التشريعات الضريبية عن الاخذ بهذه الطريقة وإن اتخذته كوسيلة لمراقبة التهرب الضريبي من قبل أصحاب الدخل المرتفعة.

ب - طريقة التقدير الجزافي:

تبعاً لهذه الطريقة يتم تقدير قيمة الوعاء الضريبي بشكل إجمالي وتقريبي بناء على عدد من القرائن والأدلة التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة، ومثال ذلك التقدير الجزافي لرقم الأعمال الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة.

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة وعدم التعقيد، أما من عيوبها عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق، ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة، لهذا تحاول التشريعات الضريبية الحديثة الابتعاد عن تطبيق هذه الطريقة.

2-التقدير المباشر: حسب هذا الاسلوب يقوم المكلف نفسه أو الغير بتقدير قيمة الوعاء الضريبي

والتصريح به إلى الإدارة الضريبية كما يلي:

أ- طريقة تقدير الوعاء الضريبي بواسطة إقرار المكلف نفسه: حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بحساب

قيمة الوعاء الضريبي كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته الإثباتية والتصريح به إلى الإدارة الضريبية وفقاً لنوعية النظام و التصريح الخاضع له.

ومن عيوب هذه الطريقة إمكانية لجوء المكلف إلى التقليل أو الإخفاء من قيمة الوعاء الضريبي، وذلك بالتهرب جزئياً أو كلياً من الضريبة، ولذلك يخضع القانون الضريبي تصريحات المكلفين إلى رقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها.

وفي هذا المجال يخول القانون الضريبي الجزائري لأعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مفتش على

الأقل²، حق الإطلاع على محاسبة المكلفين، وطلب الكشوف و المعلومات المتعلقة بالوعاء الضريبي الخاصة بالمكلفين الذين هم محل رقابة ضريبية.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص: 31.

2 المادة 37 من قانون رقم (08-21) المؤرخ في: 2008/12/30 المتضمن لقانون المالية لسنة 2009.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

كما يعاب على هذه الطريقة أن الإدارة الضريبية عند اطلاعها على مستندات و دفاتر المكلف من أجل المراقبة قد يعتبره المكلف تدخلا مباشرا في خصوصياته التي لا يرغب أن يطلع عليها أي أحد، ومع ذلك تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق إتباعا في معظم دول العالم.¹

ب- طريقة تقدير الوعاء الضريبي من طرف إقرار الغير: بمقتضى هذه الطريقة تجبر الإدارة الضريبية شخصا آخر غير المكلف بتقدير الوعاء الضريبي للمكلف الأصلي الخاضع للضريبة والتصريح به، والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للمكلف الأصلي بمبالغ تعتبر من ضمن الوعاء الخاضع للضريبة ومثال على ذلك حالة صاحب العمل الذي يقدم تصريحا عن قيمة ما يدفعه للموظفين والعمال، من مرتبات و أجور والمستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لمالك العقار.²

وفي هذا المجال نجد أن المشرع الضريبي الجزائري ألزم سنويا كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بعمليات وفق شروط الجملة، تقديم كشف مفصل إلى إدارة الضرائب عن زبائنهم، فيما يخص أسماء، وألقاب، وعناوين، وأرقام تسجيلهم في السجل التجاري وكذا مبلغ العمليات المحققة مع كل واحد منهم.³

ونظرا لأمية هذا التصريح في تقدير قيمة الوعاء الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي، فقد شدد القانون الضريبي الجزائري على التلاعب بهذه الكشوف، حيث يمكن أن يترتب على الأخطاء أو الإغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن، تطبيق غرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج، كل مرة ثبتت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة، وفي حالة القيام بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة يعاقب المكلف بغرامة جبائية من 5000 دج إلى 50.000 دج.

ثانيا-أنواع الضرائب: تقسم الضرائب من حيث وعائها إلى:

1-نظام الضريبة الوحيدة و نظام الضرائب المتعددة:

أ-نظام الضريبة الوحيدة: ويقصد به أن الدولة تقوم بتحديد وعاء واحد وتكلفة بضرية واحدة تعتمد عليها إيراداتها.

ب- نظام الضرائب المتعددة: يقوم على أساس فرض الدولة لعدد من الضرائب الأساسية، التي يكمل بعضها بعضا، كفرض ضرائب على الدخل أو على تملك الأموال أو على تداولها واستهلاكها، والحقيقة أن أغلب دول العالم اليوم تأخذ بنظام تعدد الضرائب.⁴

1 محمد حمو و منور أوسرير، مرجع سابق، ص:39.

2 حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص:34.

3 المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

4 منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المنشورات الجامعية المفتوحة، الطبعة الأولى، طرابلس، ليبيا، 1991، ص:121.

2- نظام الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

أ- **الضرائب على الأشخاص**: يقصد بها أن يكون الإنسان ذاته هو محل أو وعاء الضريبة وتأخذ هذه الضرائب شكلين هما:¹

- **ضريبة موحدة**: وهي أن يدفع جميع أفراد المجتمع نفس مبلغ الضريبة وتتميز بانخفاضها لكي يتمكن جميع الأفراد من أدائها.

- **ضريبة مدرجة**: هنا يقسم المجتمع إلى طبقات وفقا لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية، وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ من الضريبة يختلف عن الطبقات الأخرى.

ب- **الضرائب على الأموال**: فهي تنصب على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع، وتأخذ أشكالاً عديدة منها:

- **الضرائب على رأس المال**: يقصد بها تلك التي تفرض على كل ما يمتلكه المكلف من أموال منقولة أو غير منقولة، وبغض النظر عن اعتبارات الإنتاجية أو الدخل، أي بصرف النظر عن دورها في العملية الإنتاجية.²

- **الضرائب على الدخل**: هي الضرائب التي تتولد عن واقعة تحقق الدخل، وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي العمل، رأس المال، والعمل ورأس المال معاً.

وللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجر، بينما عائد رأس المال، الفوائد التي تفرض عليها الضريبة على الدخل، ويدر العمل ورأس المال معاً ربحاً تفرض عليه الضريبة على الأرباح.³

ومن أمثلة الضريبة على الدخل نجد الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات.

- **الضرائب على الإنفاق**: هي تلك الضرائب التي تفرض في حالة استعمال الدخل، وإنفاقه على المجالات المختلفة وهذا النوع إما أن يفرض على سلعة بعينها أو يفرض على المراحل التي تمر بها السلعة من إنتاج وبيع واستيراد وتصدير⁴، ومن بين هذه الضرائب نجد الضرائب الجمركية، الضريبة على القيمة المضافة... الخ.

3- نظام الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة: يتكون من نوعين:

أ- **الضرائب المباشرة**: تعتبر الضريبة مباشرة حينما يتولى المكلف بنفسه إيداع المبلغ الضريبي المدين به للخبزينة العمومية⁵، كما أن عبئها يتحمله المكلف بصفة مباشرة، ولا يستطيع نقله إلى طرف آخر.

ب- **الضرائب غير المباشرة**: وهي تلك الضرائب التي تفرض على الأموال، ولكن بمناسبة قيام الأشخاص ببعض التصرفات، وأغلب هذه التصرفات هي الإنفاق، ولهذا تسمى في الفقه الحديث بالضريبة على الإنفاق.¹

كما أن عبئها لا يتحمله المكلف بها ولكن يستطيع نقله إلى طرف آخر حتى وصولها إلى المستهلك الأخير.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص: 132.

² فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص: 68.

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص-ص: 20-21.

⁴ طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص: 66.

⁵ محمد جفال، مرجع سابق، ص: 25.

الفرع الثاني: تحديد سعر الضريبة.

بعد أن تم تحديد وعاء الضريبة لابد من تحديد مقدار الضريبة أو بعبارة أخرى يتطلب الأمر تحديد ما يمكن اقتطاعه من ذلك الوعاء كضريبة وهو ما يعرف بسعر الضريبة والذي يمكن تعريفه بأنه نسبة الضريبة إلى وعائها:²

أولاً-الضريبة النسبية: ويقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت، مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة، ومن أمثلة ذلك الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة...الخ.³

ثانياً-الضريبة التصاعدية: وتعني ارتفاع المعدل مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة وتأخذ الشكلين التاليين:

1-الضريبة التصاعدية الإجمالية: وفقاً لهذه الحالة يتم تقسيم دخول المكلفين إلى عدة طبقات، وترتب هذه الأخيرة تصاعدياً، ثم تفرض الضريبة بمعدل متزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكبر.

2-الضريبة التصاعدية بالشرائح: تجنبا لعيوب طريقة الضريبة التصاعدية الإجمالية، وجد نمط الضريبة التصاعدية بالشرائح، ويتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، ويتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى، ومن أمثلة ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي.

الفرع الثالث: تحصيل الضريبة.

تحصيل الضريبة هو مجموع الإجراءات التي عن طريقها تنقل الضريبة من الذمة المالية للمكلف إلى صناديق الخزينة العمومية.⁴

بعد أن تنتهي الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع، تقوم بتحصيلها لصالح الخزينة العمومية، وتعرف هذه المرحلة بمرحلة التحصيل وتتم بعدة طرق أهمها:

أولاً-التحصيل المباشر: وحسب هذه الطريقة يتم الدفع مباشرة من طرف المكلف نفسه، حيث بعد أن يتم تحديد دين الضريبة بواسطة الجداول العامة والإضافية الفردية والجماعية، تخطر الإدارة الضريبية المكلف بالضريبة بالمبلغ المستحق عليه، وميعاد الدفع إلى قباضة الضرائب المختصة إقليمياً.

ثانياً-التحصيل غير المباشر: حسب هذه الطريقة يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل وقبل تسلمه، أي عند استحقاق الدخل، حيث يكلف القانون جهات معينة كأصحاب الأعمال أو مصالح الدولة أو أي أشخاص آخرين مسؤولية استقطاع الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية خلال فترة زمنية محددة، وتمتاز هذه الطريقة بأنها تتفادى عملية التهرب الضريبي، سواء اتخذ التهرب شكل المماطلة بالدفع أو

¹ حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2001، ص:54.

² عادل العلي، مرجع سابق، ص:151.

³ المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2012.

⁴ Pierre Beltrame, fiscalité en France, édition hachette luire, paris, France, 1993, P: 26.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

التلاعب بقيمة الدخل، حيث لا مصلحة لأصحاب الأعمال في ذلك، ومثال ذلك اقتطاع الضريبة من المصدر على المرتبات والأجور، اقتطاع الضريبة من المصدر على مداخيل القيم المنقولة... الخ.

ثالثا-التحصيل حسب نظام التسبيقات على الحساب: طبقا لهذه الطريقة فان التشريعات الضريبية تنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة مسبقا، حيث تتولى الإدارة الضريبية احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها*، وفي نهاية السنة تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه المكلف من أقساط خلال السنة ومقدار الضريبة المستحقة فعلا، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة أو ترحل الفارق في المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة في السنة الموالية.

رابعا: الدفع عن طريق الجداول الاتفاقية مع المكلف: وفي هذه الحالة عندما تكون حالة المكلف تمر بعسر مالي، تقوم الإدارة الضريبية بمساعدة المكلف في تسديد الضريبة المستحقة عليه، وذلك بمنحه تسهيلات في دفع مبلغ الضريبة، عن طريق السماح له بإمضاء تعهد اتفاقي مع الإدارة الضريبية، بموجبه يستطيع دفع الضريبة على فترات دورية، شهريا أو كل ثلاثة أشهر حسب الحالة، مراعاة لضائقته المالية.

خامسا:التسديد عن طريق محررات رسمية: حسب هذه الطريقة يكون تحصيل الضريبة مثبتا عن طريق وضع الطابع أو الطابع المميزة أو العلامات بدفع الرسوم مثلما أدرجت في الجداول بتعويضها بعلامات مطبوعة بواسطة آلات خاصة سبق للإدارة الضريبية أن وافقت عليها¹، ومثال ذلك شراء طابع الدمغة ولصقها على العقود والشهادات والمحررات... الخ.

الفرع الرابع: الرقابة الضريبية.

ميزة النظام الضريبي الجزائري أنه نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة هو الذي يحدد ويقدر وعاء الضريبة، لكن في بعض الأحيان يقوم المكلف بإخفاء جزئي أو كلي من هذا الوعاء إما عن طريق القصد أو عن طريق جهل التشريعات الضريبية، لذا وجب على المشرع الضريبي الجزائري اتخاذ إجراءات كفيلة من أجل المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، وتتمثل هذه الإجراءات في عمليات الرقابة وسوف نحيط هذا العنصر بشكل من الدراسة والتفصيل في الفصل الخامس.

الفرع الخامس: المنازعات الضريبية.

تمثل المنازعات الضريبية مجموعة الخلافات و الإجراءات المتعلقة بتحديد القانون الواجب التطبيق أو التفسير وهذا ناتج عن تعارض موقفي المكلف والإدارة الضريبية، فقد تتعلق المنازعة الضريبية بتأسيس الضريبة في حد ذاتها أو في تفسير النصوص المتعلقة بها أو بصفة الشخص المطالب بها أو حول القواعد الأساسية

* مثل ما هو معمول به في النظام الضريبي الجزائري بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، حيث تحسب قيمة الدفعة المقدمة مسبقا بنسبة 30% من مقدار الضريبة للنسبة الماضية، ويقدر عدد الدفعات بثلاث دفعات تدفع كما يلي: الدفعة الأولى قبل 21 ماي، الدفعة الثانية قبل 21 جوان، الدفعة الثالثة قبل 21 نوفمبر.

¹ المادة 4 من قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2012

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

لحسابها، وقد يتعدى النزاع هذا الحد أين يهدف إلى رفض الضريبة لعدم شرعية قرار إنشائها، وقد تتصب المنازعة حول استدراك أخطاء في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق مقرر بموجب نص تشريعي أو تنظيمي.¹

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص:172.

المبحث الثاني: مدخل إلى النظام الضريبي.

النظام الضريبي فن يتطلب من الذين يقومون بتطبيقه الإلمام بالعديد من الخلفيات والتخصصات واحتواء العديد من الاعتبارات الإيديولوجية والاجتماعية ودون التفريط في الاعتبارات الاقتصادية والسياسية... الخ. نقص أي نظام ضريبي يدفع المشرع لإعادة النظر فيه وتعويضه بقواعد ضريبية جديدة تكون أكثر بساطة وعصرية وتسهل إجراءات الحساب والدفع للضريبة، حيث يؤدي النظام الضريبي الجديد إلى تغيير عدة معطيات أهمها التأثير على حجم التحصيل، الضغط الضريبي، القطاع الموازي... الخ.

المطلب الأول: النظام الضريبي، المفهوم، الأهداف و الهيكل.

تلجأ الدولة إلى تلبية احتياجاتها مهما كان مستوى تقدمها وطبيعة نظمها الاقتصادية و السياسية إلى إقامة نظام ضريبي يتفق مع ظروف كل منها ويرمي إلى الأهداف التي تسطرها الفلسفة السياسية لتلك الدول.

الفرع الأول: مفهوم النظام الضريبي.

للنظام الضريبي عدة مفاهيم تتمحور عامة حول الإطار العام للسياسة الضريبية المطبقة في حدود جغرافية معينة، من هذه التعاريف ما يلي:

التعريف الأول: يقصد بالنظام الضريبي بمفهومه الواسع على أنه مجموعة من العناصر الإيديولوجية، الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض فتفضي إلى هيكل ضريبي معين، هذا الهيكل تختلف صورته من بلد متقدم اقتصاديا عنه في بلد متخلف اقتصاديا، يعمل هذا الأخير على توجيه القطاعات الاقتصادية للدولة والتأثير في اتجاهات المجتمع سياسيا واقتصاديا.¹

التعريف الثاني: يقصد بالنظام الضريبي بمفهومه الضيق على أنه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل.²

التعريف الثالث: هو مجموعة التشريعات، السياسات و الأجهزة التي تنظم، تخطط، تدبر وتنفذ عمليات تعبئة الاقتطاعات المالية التي يؤديها الأشخاص الطبيعيون والمعنويين للدولة بصورة جبرية ونهائية بدون مقابل خاص ومباشر.³

تعريف الرابع: هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات

¹ Nadji Baccouche, l'environnement fiscale de l'entreprise A l'heur de l'internationalisation de l'économie le cas tunisienne, IACE, SOUSSE, Tunisie 2001, P:87.

² محمد حمو ومنور أوسري، مرجع سابق، ص:51.

³ أحمد عبد العزيز الشراوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 1981، ص:14.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

والقوانين الضريبية الصادرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية صادرة ومذكرات تفسيرية تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة.¹

من التعاريف السابقة يمكننا أن نستنتج بأن النظام الضريبي هو:

-مجموع القوانين والتشريعات الضريبية التي تحدد فلسفة الضريبة المطبقة، إضافة إلى المناشير والتعليمات المفسرة لتلك القوانين والتشريعات.

-مجموع السياسات الضريبية وكل الترتيبات والإجراءات والقرارات والتوجيهات التي تسهل عملية تنفيذ وتحقيق أهداف النظام الضريبي.

-مجموع الهياكل الضريبية المخولة بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها، حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات و التشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات من الإتقان والكمال وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

الفرع الثاني: أهداف النظام الضريبي.

تعد الضريبة بالنسبة للدول أداة للتأثير على المعاملات الاقتصادية، فالهدف الأساسي لأي نظام ضريبي هو زيادة حجم الادخار وبالتالي زيادة حجم الاستثمار وتوفير الظروف الملائمة للتنمية الاقتصادية. كما يؤثر النظام الضريبي تأثيرا مباشرا على القدرة الضريبية، بوضوح أحكامه والسياسة المحكمة لتشريعته التي لا تترك المجال للغموض والتلاعب بنصوصه وبالتالي يؤدي هذا إلى الحفاظ على حد معين من القدرة الضريبية، إن الكفاءة الضريبية تلعب دورا هاما في تقبل الضرائب من قبل المكلفين وعدم ترك المجال لحساسية المساهمين اتجاهها وبالتالي زيادة عدد المساهمين الخاضعين للضريبة وزيادة الطاقة الضريبية والإيرادات الضريبية.²

تتغير أهداف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى حسب خصائص كل دولة، ونستعرض فيما يلي هدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة والدول النامية.

أولا-هدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة: ظلت الضريبة في الدول المتقدمة من خلال النظرية التقليدية، تعتبر كمجرد أداة مالية تمكنها من الحصول على موارد تكفي لتمويل الإنفاق العام الذي كان يستهدف إشباع الحاجات العامة للمجتمع، وكان كيانها الضريبي يهدف إلى محاولة تحقيق كل من وفرة الحصيلة الضريبية والعدالة في توزيع العبء الضريبي بما يتطلبه من اقتصاد في نفقات الضريبة وملائمة لكل من المكلف والإدارة الضريبية ووضوح في النصوص التشريعية المقررة للاستقطاع الضريبي.

¹ بونس أحمد البطريق و سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص:16.

² رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008، ص:25.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

وبعد أزمة الكساد الكبير في سنة 1929 وقفت النظرية التقليدية عاجزة عن تقديم الحل الناجح لهذه الأزمة، مما أفسح المجال للأفكار التي نادى بها الاقتصادي الانكليزي كينز، أن تجد طريقها إلى التطبيق والتي وردت في مؤلفه النظرية العامة في التشغيل والفائدة والنقود سنة 1936 والتي تنص على السماح للدولة بالتدخل في الحياة الاقتصادية، لتحقيق التشغيل الكامل عن طريق التأثير في العناصر المكونة للطلب الفعلي الذي يتكون من الطلب على سلع الاستهلاك والطلب على سلع الاستثمار وهذا ما أدى إلى التدخل الضريبي الذي يقوم على الأسس التالية:¹

- لم يعد تحقيق التوازن المالي أو الحسابي بين النفقات العامة والإيرادات العامة هدفا في حد ذاته، بل أصبح الهدف هو تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي عن طريق رفع أو خفض الطلب الفعلي لتحقيق التشغيل الكامل و الاستقرار الاقتصادي وذلك بالجوء إلى سياسة الموازنة (الاصدار الجديد في أوقات الكساد لتمويل التوسع في الانفاق العام، أو إلى إحداث فائض في الموازنة العامة لمواجهة الموجات التضخمية في أوقات الرواج وبالتالي أصبحت الدولة مسؤولة عن التوازن الاقتصادي و الاجتماعي.

- أصبحت النفقات العامة والإيرادات العامة أداة اقتصادية واجتماعية في يد الدولة تستخدمها في تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الجديدة.

- أصبحت الضريبة أداة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية أكثر من كونها أداة للتمويل فقط، وبالتالي أصبح علم المالية العامة يبحث في تحديد الابعاء العامة وتوزيعها على الأفراد بل أيضا في كيفية استخدام هذا العبء المالي، وآثاره الاقتصادية والاجتماعية.

وبالتالي اتجهت الدول المتقدمة بالضريبة إلى وظائف جديدة استجابة لمقتضيات تطور النظام الرأسمالي وأصبح للضريبة مفهوما معاصرا يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي على نحو معين.

ثانيا- هدف النظام الضريبي في الدول النامية: لقد أوضحت الدراسات الاقتصادية والتجريبية في الدول النامية أنه يتعذر على الدول النامية أن تترك عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية للقطاع الخاص، بل أظهرت تلك الدراسات ضرورة تدخل الدولة وقيامها بدور رئيسي مستخدمة في ذلك أساليبها المباشرة وغير المباشرة، وحل المشكلات والعقبات التي تواجه التنمية الاقتصادية الامر الذي يعني أن تنصب جهود التنمية الاقتصادية على ضرورة السعي الجاد لزيادة الاستثمارات الانتاجية وتمويل خطط التنمية الاقتصادية، لرفع الدخل الحقيقي للفرد وهو ما يلقي بالمسؤولية على الضريبة للقيام بواجبها والعمل على تحقيق أهدافها التي يمكن أن نستعرض أهمها فيما يلي:²

¹ خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص-ص:36-37.

² المرجع نفسه، ص-ص:44-46.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

1- **ضبط الاستهلاك** : إن من أهم ماتعاني منه الدول النامية هو ارتفاع مستوى الاستهلاك الوطني والفردى، وذلك لانخفاض الدخل الوطني والفردى، لذلك يتوجب على الدول النامية أن تعتمد على الضريبة في ضبط الاستهلاك الذي تتميز به الفئات الغنية عن طريق فرض الضرائب التصاعدية والعامّة على الدخل والثروات.

2- **تعبئة المدخرات الوطنية**: تعتمد الدول النامية على الادخار الاجباري الذي تمثل الضريبة أحد بنوده، لزيادة الايرادات العامة للدولة، وتوجيهها لتمويل التنمية الاقتصادية كما تلجأ إلى تعبئة الفائض الاقتصادي وتوجيهه نحو نشاطات التنمية الاقتصادية، أو تجبر الافراد على شراء سندات ذات عائد تصدرها الدولة من خلال صرف جزء من دخولهم.

3- **توجيه النفقات العامة**: تقوم الدول النامية بتوجيه الانفاق العام نحو تكوين الهيكل الاقتصادي الأساسي كإنشاء الطرق العامة والسدود والري والنقل والمواصلات، والصحة والتعليم والثقافة والإسكان والاتصالات، هذه المجالات التي تعتبر ضرورية وأساسية لتحقيق معدل مرتع للتنمية والتطور الاقتصادي والاجتماعي.

يعتبر النظام الضريبي أداة للتدخل والتوجيه الاقتصادي والاجتماعي عن طريق القرارات المباشرة التي تتخذها أجهزة التخطيط، أما الهدف الأساسي الذي تسعى إليه الدول النامية فهو تحقيق معدل تنمية لرفع مستوى الرفاهية الاقتصادية لأفراد المجتمع، وبالتالي توجيه سياسة الدولة بما في ذلك سياستها الضريبية إلى التدخل في توزيع المداخيل وتحقيق الاستقرار الاقتصادي على النحو الذي يحقق معدل تنمية مقبول.

بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك أهداف أخرى مشتركة يهدف إليها النظام الضريبي في كل من الدول المتقدمة والدول النامية منها:¹

- الحد من التفاوت في الدخل بين أفراد المجتمع وذلك تحقيقا للمساواة، حيث تفرض ضريبة مرتفعة على ذوي الدخل العالية وضريبة منخفضة على ذوي الدخل الضعيفة، وبالتالي تحقيق المساواة في توزيع المداخيل.

- تحقيق موارد مالية للدولة مما يمكنها من تأدية الخدمات العامة كالأمن والصحة والتعليم... الخ.

- توجيه الاتجاهات الاجتماعية لدى مواطن الدولة بما يخدم أهدافها.

- تنشيط وتوجيه الفعاليات الاقتصادية في الدولة وذلك بتشجيع بعض الصناعات أو الخدمات أو سلع معينة دون غيرها، بما يحقق الأهداف الاقتصادية للدولة.

- تنظيم الإنتاج الوطني أين تسعى الدولة على الوصول بهذا الأخير إلى أعلى مستوى ممكن دون أن يقع الاقتصاد بمنزلة التضييق المالي أو الركود الاقتصادي، كاستخدام الضريبة كأداة للتخلص من التضخم عن طريق التأثير على القدرة الشرائية لدخل الفرد.

إن تحقق الأهداف السابقة الذكر لن يكون إلا بتوفير هيكل ضريبي جيد والذي يسهر على تطبيق قوانين وإجراءات النظام الضريبي.

¹ رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002)، مرجع سابق، ص: 25.

الفرع الثالث: هيكل النظام الضريبي.

تطوي الصورة المعاصرة للنظام الضريبي بصفة عامة على قيام الدولة بفرض ضرائب متعددة تمكنها من استقطاع جانب من الدخل الوطني الإجمالي (أو الثروة الوطنية أي رأس المال الوطني) بمناسبة إنتاجه وتوزيعه وإنفاقه. ولذلك يعكس هيكل النظام الضريبي الملامح الرئيسية لهيكل الدخل الوطني، الذي يؤثر فيه ويحدد تكوينه. بحيث يسهل التعرف على هذه الملامح الرئيسية للدخل في مجتمع معين بالإطلاع على عناصر الحصيلة الضريبية فيه، فالدول المتقدمة اقتصاديا يحتل فيها القطاع الصناعي مركز الصدارة في هيكلها الاقتصادي، تعتمد اعتمادا رئيسيا على هذا القطاع للحصول على الجانب الأكبر من مواردها الضريبية، بينما تعتمد الدول النامية التي يحتل فيها قطاع تصدير المواد الأولية كالبترول مركز الصدارة في هيكلها الاقتصادي على هذا القطاع لتحقيق الجانب الأكبر من مواردها الضريبية.¹

هناك العديد من العناصر التي تؤثر على تكوين هيكل النظام الضريبي وهي:²

أولا- التاريخ: إن التاريخ له علاقة مباشرة مع هيكل النظام الضريبي لأي بلد ما، فنجد مثلا النظام الضريبي الجزائري مأخوذ من النظام الفرنسي والذي يترجم بتاريخ الاستعمار. نفس الشيء بالنسبة للدول المغاربية أين نجد أن النظام الضريبي مبني أساسا على النظام الضريبي الموروث عن الاستعمار الفرنسي. عكس النظام الضريبي الأنجلو سكسوني والذي اتبعته دول المشرق العربي، عموما هناك علاقة طردية بين النظام الضريبي الموروث عن الاستعمار والمطبق في اقتصاد أي دولة حديثة الاستقلال.

ثانيا- الحالة النفسية للمكلفين أو المزاج الوطني: إن نفسية المكلفين وقابليتهم اتجاه الضريبة لها تأثير كبير على هيكل النظام الضريبي، وهو ما يترجم أن الهيكل الضريبية للدول التي لها حضارة ضريبية ضعيفة تغلب الاقتطاعات غير المباشر (الضرائب والرسوم غير المباشرة والاقتطاعات من المصدر)، فالدول المتقدمة تستعمل نظام ضريبي بسيط وبأداء ضعيف كالضرائب على الاستهلاك.³

ثالثا- كفاءة إدارة الضرائب: إن النظام الضريبي المعد بصفة جيدة والذي تضعه إدارة الضرائب للتطبيق يجب أن يحترم تطبيقه ويتجنب تعسفه الإداري عند القيام بواجباته، هذا الاحترام يؤدي إلى تحسن قيمة مفهوم المعيار الضريبي، فالإعلام الآلي ذو الأداء الفعال، التكوين التقني والمعنوي لأعوان إدارة الضرائب تعتبر ضرورية لنظام ضريبي متطور موضوع في خدمة التنمية الاقتصادية؛ كما أن هيكله المصالح الضريبية تبنى على أسس علمية وحسب أهمية كل مصلحة.

رابعا- هندسة النظام الضريبي: إن هندسة وصياغة تقنيات الإخضاع الضريبي لها تأثير مباشر على هيكل النظام الضريبي، فهذه الهندسة والصياغة تتطلب دراسة مسبقة للإجراءات والانجازات وهذا للتأكد من أن عملية الإخضاع الضريبي يمكن استعمالها بطريقة مرضية، مقبولة وسليمة.

¹ يونس أحمد البطريق و أماني عبد المنعم الأنشاسي، النظم الضريبية، أليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، مصر، 2008، ص:31.

² GABRIEL Ardent, histoire de l'impôts, éd DUNOD, Paris, France, 1989, P:849.

³ رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002)، مرجع سابق، ص:26.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

خامسا-الهيكل الاقتصادي والسياسية والاجتماعية: هناك علاقة متبادلة بين مستوى التطور الاقتصادي والسياسي والاجتماعي وهيكل النظام الضريبي، حيث كلما كان هذا المستوى عالي أدى إلى خلق جو جد ملائم للثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وبالتالي تحقيق الاحترام المتبادل، تجانس هيكل النظام الضريبي مع غيره من الهياكل (النظام المالي، النظام النقدي،...الخ) داخل نفس الدولة.

المطلب الثاني: المبادئ (المعايير) الأساسية للنظم الضريبية.

تبنى إشكالية فعالية النظام الضريبي وتأهيله على عدة أسس ومعايير ومقومات والتي تعتبر دعائم النظام الضريبي في أي نظام اقتصادي، وتتمثل أهم هذه المعايير فيما يلي:

الفرع الأول: معيار العدالة الضريبية.

ويقصد به أن الضريبة تقوم على أساس مقدرة الفرد على دفعها، وأن تفرض الضريبة بنسب متفاوتة وفقا لاختلاف مستويات الدخل، وهنا يجب التركيز على وجود العدالة بصورتها وهما:¹
أولا-العدالة الأفقية: وتعني معاملة ذوي الدخل المتماثلة معاملة متساوية.
ثانيا-العدالة الرأسية: وتعني معاملة ذوي الدخل غير المتماثلة معاملة مختلفة، أي تحميل الأغنياء حصة أكبر في تمويل النفقات العامة.

الفرع الثاني: معيار بساطة واستقرار النظام الضريبي.

ويقصد بهذا المعيار تبسيط وتسهيل إجراءات دفع الضريبة من قبل المكلفين، وإجراءات تحصيل الضريبة من قبل الدولة، إضافة إلى ذلك يجب أن يتسم النظام الضريبي بضوابط وآليات تجعل من الصعب على المكلف التهرب من دفع الضريبة، وأن يتم إدارته بكفاءة عالية، وأن تكون أحكام القوانين الضريبية واضحة ومستقرة ومفهومة من قبل المكلف ودون غموض أو إبهام فيها.²

الفرع الثالث: معيار الكفاءة.

ويمكن أن يتم النظر إليها من زاويتين، هما:³
أولا: أن تحصل أعلى قيمة ممكنة من الضريبة للخرينة العمومية.
ثانيا: أن يعمل النظام الضريبي الكفاء على توجيه الموارد الاقتصادية التوجيه الأمثل حتى تحقق معيار الكفاءة الأمثل.

الفرع الرابع- معيار المرونة: وهذا المعيار يجعل من النظام الضريبي له القدرة العالية على الاستجابة والمسايرة لكافة الظروف الاقتصادية، أي ما يسمى بسرعة التكيف والتغيير.

¹ ياسر صالح الفريجات، مرجع سابق، ص: 19.

² المرجع نفسه، ص: 20.

³ ياسر صالح الفريجات، مرجع سابق، ص: 20.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

الفرع الخامس - معيار تبني الضريبة للمفهوم الاقتصادي: ويقصد به أن النظام الاقتصادي يؤثر على النظام الضريبي الملائم ومكوناته، حيث تنعكس ملامح وخصائص هذا النظام على قرار اختيار النظام الضريبي الملائم لتحقيق أهداف المجتمع، كما يتم إعداد وتشكيل النظام الضريبي بناء على المعطيات الاقتصادية السائدة في الدولة، وتنمو المؤسسة داخل هذا النظام أين تسهر الضريبة على حماية أدوات الإنتاج قبل أي اعتبار.¹

الفرع السادس - معيار إمكانية مقارنة الضريبة دولياً: إن الوضع التنافسي لاقتصاد ما مع اقتصاديات الدول الأخرى، يجبر المشرع الضريبي على الأخذ بالأنظمة الضريبية لهذه الدول، فالإقتصاد ذو الضريبة الثقيلة وغير العادلة بالنسبة للضريبة الدولية والإقليمية، هو الإقتصاد الذي يقدم امتيازات لمنافسيه ليقهره، فالضريبة الوطنية يجب أن تعد لتكون أكثر امتيازاً لضريبة الدول المتنافسة وخاصة الدول المجاورة، وأن لا تنحصر هذه الضريبة في مقارنة معدلات الإخضاع بل تتعداه للقواعد المحددة للوعاء والمحيط الضريبي ككل، أي يتم تشكيل النظام الضريبي بناء على المعايير الدولية، وعلى الأنظمة الضريبية للدول المجاورة.²

الفرع السابع - معيار المردودية الجيدة للنظام الضريبي: يعتبر توازن المالية العمومية كشرط للنمو المستمر، لذلك وجب على المشرع الضريبي أخذ كل أنواع الضرائب بما في ذلك الضرائب الخفية ومقارنتها بتكلفة جمع الضرائب بالنسبة للدولة، فالمردودية الجيدة لضريبة مكونة للنظام الضريبي تكون ميزة تخص النظام الضريبي ككل، أما الضريبة ذات المردودية الضعيفة فتطرح سؤال حول فرصة الاحتفاظ بها، وعلى هذا الأساس تعمل الدول على إلغاء الضرائب ذات المردودية الضعيفة والتي تشكل ثقلاً إضافياً يتحملة النظام الضريبي.

الفرع الثامن - معيار قيمة المحيط الضريبي: المحيط الضريبي من المكونات الأساسية لقيمة النظام الضريبي وفعاليتها، فيجب أن يتوسع المحيط الضريبي وأن لا يقتصر على عنصر واحد من نظام الإخضاع في المفهوم الضريبي، ولكن أن يمس أيضاً الإطار التشريعي والقانوني لكل الاقطاعات الضريبية الإجبارية، الجهاز الإداري والهيكلي الضريبي والمستشار الضريبي، وبصفة عامة الضمانات التي تسمح بتأمين المكلف ضد كل تعسف أو معالجة ضريبية خاصة.³

انطلاقاً من المعايير والأسس السابقة الذكر يمكننا أن نستنتج أنه لا يمكن تجزئتها، فالضريبة المطبقة بناء على هذه المعايير تسمح بصفة عامة بإعطاء مردودية مالية جيدة باعتبارها تشجع تحسين مبدأ العدالة الضريبية، وتأسيس نظام ضريبي جيد يمكنه منافسة أنظمة ضريبية أخرى، وكذلك تعطي نظاماً ضريبياً سهلاً ومستقراً والذي يدرج الواقع الاقتصادي المشجع لانضمام المكلفين والاحترام العفوي للقوانين الضريبية مع تحسين القدرة والمر دودية الضريبية.

¹ رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002)، مرجع سابق، ص:28.

² المرجع نفسه، ص:28.

³ المرجع نفسه، ص:28.

المطلب الثالث: العوامل المزعجة (المعقدة) للنظم الضريبية.

هناك العديد من العوامل المزعجة للأنظمة الضريبية نذكر منها:

الفرع الأول- التجارة والمعاملات الالكترونية: إن التجارة الالكترونية تعتبر كعامل مزعج للنظام الضريبي حيث تعرف توسعا كبيرا وبالتالي يمكن أن تكون التجارة الالكترونية عن طريق الانترنت في المستقبل القريب أكبر جزء من التجارة الدولية، بالمقابل لا توجد أية إرادة سياسية لإخضاع المعاملات على الانترنت للضريبة على الأقل في المستقبل القريب، ولعل أهم تحد تواجهه السلطات الضريبية يتمثل في انتقال معاملات الورق (فواتير) إلى معاملات افتراضية Transactions Virtuelles، وكذا إمكانية تحميل عن بعد télé charger المواد على الانترنت مباشرة مثل الخبرة والاستشارة الطبية، المالية، الموسيقى والخدمات الترفيهية... الخ، إن هذا لمن شأنه أن يطرح صعوبات كبيرة أمام المراقبة والتسوية مما يوسع من أخطار التهرب الضريبي، وهو ما أشار إليه Daniel Arther laprés حيث كتب يقول "... إلا أن خصوصيات التجارة الالكترونية تواجه صعوبات ميدانية أثناء تطبيق التشريعات الضريبية الحالية، ويخشى أن يصبح هذا الفضاء Cyber space سوقا ضخمة للتهرب الضريبي"¹

ومن أهم المشاكل التي تقف عائقا أمام فرض الضرائب والرسوم على عمليات وصفقات التجارة الالكترونية ما يلي:²

- سهولة التهرب في عوائد التجارة الالكترونية لأنها غير منظورة.
- صعوبة تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت.
- صعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبي للتجارة الالكترونية.
- عدم وجود مستندات يمكن مراجعتها ضريبيا.
- الحرص على حرية التجارة الالكترونية وعدم فرض عوائق لها.
- القصور الحادث في مجال التعاون الدولي الضريبي.
- عدم تطوير الإدارات والكوادر بما يتلاءم مع التجارة الالكترونية.

الفرع الثاني- التجارة ما بين الشركات: تعتبر التجارة بين الشركات كعامل يؤثر على الأنظمة الضريبية في مختلف البلدان، إذ تقوم بعض الشركات بتحويل الأرباح من البلدان ذات الضريبة العالية إلى البلدان التي تكون فيها الضريبة ضعيفة، وغالبا ما تكون السلطات الضريبية عاجزة عن مواجهة هذا المسعى.³

¹ Daniel Arther laprés, quelle fiscalité pour le commerce électronique, [http:// WWW.laprés.Net/Tax.hTml:Mars2003](http://WWW.laprés.Net/Tax.hTml:Mars2003).

² ولهي بوعلام والعباشي عجلان، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثامن، 2008، جامعة سطيف، الجزائر، ص:154.

³ خباية عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2009، ص: 198.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

الفرع الثالث-عدم القدرة على إخضاع الرأسمال المالي للضريبة: يكمن هذا العامل في عدم قدرة الدول أو في عدم إرادتها إخضاع الرأسمال المالي والمداخيل الكبيرة للضريبة.

إن النسب العالية للضريبة في بلد ما تجعل المكلفين يحولون رؤوس أموالهم إلى البلدان التي تكون فيها الضريبة بسيطة أو تحثهم على الإقامة في الخارج. لقد اتسع هذا المشكل في الاتحاد الأوروبي، واضطرت الدول إلى تخفيض نسب الضريبة على الدخل، وعليه فمن الصعوبة بمكان مع العولمة أنه تطبق فعليا ضرائب إجمالية بنسب عالية.

الفرع الرابع- تطور النشاطات الدولية: يعتبر تطور نشاطات الأشخاص الأثرياء خارج بلدانهم التي يقيمون فيها عاملا مؤثرا على الأنظمة الضريبية، تمكنهم هذه النشاطات في الغالب من الإنقاص في التصريح أو عدم التصريح مطلقا بأرباحهم في الخارج للسلطات الضريبية التابعة لبلدانهم. كما أن عدد الذين يستثمرون أموالهم في الخارج حتى يتجنبوا دفع الضرائب يزداد أكثر فأكثر رغم أن اللجنة الأوروبية رفضت هذه التوصية جملة وتفصيلا.

الفرع الخامس-المشتريات في الخارج: إن التطور العجيب للرحلات نحو الخارج في السنوات الأخيرة، مما يسمح للمستهلكين بالشراء حيث تعتبر الرسوم على المبيعات ضعيفة يشكل العامل المؤثر على الأنظمة الضريبية، حيث قام عدد من الدول الصغيرة بتخفيض رسومها الجمركية ورسوم أخرى على بيع المواد الكمالية في فرض الرسوم الجمركية على المواد سهلة الحمل، ويمكن أن نتوقع حدة هذا المشكل في السنوات القادمة، خاصة وأن عدد المسافرين في تزايد مستمر، فهناك الكثير ممن يجتازون الحدود لشراء المواد مثل السجائر والكحول، وحتى السيارات في البلدان حيث تضعف الرسوم.

الفرع السادس- الفساد المالي والإداري: يعرف الفساد المالي والإداري بأنه سوء استخدام السلطة العامة من أجل تحقيق ربح شخصي، كما يمكن القول بأن الرشوة هي ما يقدم لموظف يتخذ إجراءات يستفيد منها الشخص المانح ويضر بالمصلحة العامة أو الجهة التي يعمل فيها¹، فعندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا يؤدي بالبعض إلى تقديم إقرارات ضريبية تبين وعاءا ضريبيا غير حقيقي مما يخل بمبدأ

¹ عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية و التطبيق، مطبعة الانتصار، مصر، 2004، ص:354.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

العدالة الأفقية، في حين لا يستطيع بعض الأمناء للقيام بذلك مما يحرم في نهاية المطاف الخزينة العمومية من إيرادات ضريبية كانت متوقعة.¹

الفرع السابع- التهريب وتبييض الاموال: يقصد بالتهريب مجموع العمليات العابرة للحدود، والتي لا تمر عبر المناطق الخاصة للمراقبة على طول الحدود البرية والبحرية، وتشمل هذه العمليات حركة ونقل كل المنتجات والأشياء التجارية أو غير التجارية، وبصفة عامة جميع الأشياء القابلة للتداول والتملك، إضافة إلى ذلك كل حيوان أو آلة أو مركبة أو أي وسيلة نقل أخرى أستعملت بأي صفة لنقل البضائع المهربة²، وبالتالي فقيمة البضائع المهربة تقع خارج نطاق تطبيق النظام الضريبي وهو ما يعيقه. يقصد بغسيل الاموال العملية التي تركز على إعطاء وجود قانوني، للأموال التي يكون أصلها تدليسي أو غير مشروع (غير قانوني)³، وقد تطورت وانتشرت هذه الظاهرة بسبب:⁴

- غياب رقابة التحويلات المالية.
- غياب إلزامية أصحاب البنوك من مسك دفاتر مالية.
- وجود وسائل نقدية تسهل عملية غسل الأموال.
- غياب أو ضعف هيئات الرقابة البنكية.
- غياب عقوبات صارمة على عمليات غسل الأموال.
- وجود مناطق حرة، كالجنازات الضريبية المتواجدة في بعض الدول كجزر الكاريبي والكسمبورغ وموناكو، الفاتيكان والسويس وهونغ كونغ.
- وجود حسابات بنكية بعملة الدولار.
- غياب إلزامية أصحاب البنوك بإعلام السلطات بعمليات غسل الأموال أو التحويلات المشبوهة.
- نقص المعلومات و الإحصائيات من طرف الهيئات المالية.
- غياب أو ضعف وسائل البحث و التحري حول النشاطات المخالفة للقوانين كالرشوة مثلا.
- الوجود المكثف للعمليات المالية الأجنبية.

¹ ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة- حالة الجزائر-، المؤتمر العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، 2009، جامعة سطيف، الجزائر، ص:19.

² المواد 1 و2 من الامر رقم (05-06) المؤرخ في 23/08/2005 يتعلق بمكافحة التهريب، جريدة رسمية رقم 50 مؤرخة في 28-08-2005.

³ ERIC VERNIER, TECHNIQUES DE BLANCHIMENT ET MOYENS DE LUTE, DUNOD, 2^e EDITION, PARIS, France, 2008, P :43.

⁴ IBID, P :48.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

- غياب مراقبة فروع الشركات متعددة الجنسيات.

تسمع عملية غسل الأموال للمكلف بتغيير الإقامة الضريبية وتحويل أمواله وثرواته إلى مناطق الجناات الضريبية، حيث يبقى النظام الضريبي عاجزا عن مراقبة هذه الأموال ذات المصادر غير القانونية.

الفرع الثامن - الازدواج الضريبي: يعرف الازدواج الضريبي بأنه فرض الضريبة على نفس المكلف بالضريبة أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة. يحقق الازدواج الضريبي على المستويين الداخلي و الخارجي، آثارا ضارة على الاقتصاد الوطني بشكل عام، إذ يمثل عبئا إضافيا على عاتق المكلف بالضريبة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي، مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية، وهذا قد يدفع المكلف بالضريبة إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة، زيادة على ذلك فالازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام حركية رؤوس الاموال من دولة إلى أخرى، مما يسبب عائقا أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية.¹

الفرع التاسع - الضغط الضريبي المرتفع: يعبر الضغط الضريبي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية و الثروة المنتجة المعبر عنها بالنتاج الداخلي الإجمالي، ولقد حدد الاقتصادي الاسترالي كولن كلارك مستوى الضغط الضريبي النموذجي ب: 25%² وبالتالي لما تطبق دولة معينة ضغطا ضريبيا مرتفعا، يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيها مستويات الاقتطاعات الضريبية منخفضة، ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسات الاجنبية التي ستتخلى عن الاستثمار في بلدان أين توجد معدلات ضريبية جد مرتفعة، أما على المستوى الاقتصادي فلدينا فكرة أن "الضريبة تقتل الضريبة" التي قام بشرحها الاقتصادي الامريكى لافير، حيث أوضح أنه لما تقوم الدولة بتجاوز حد أو عتبة معينة من فرض الضرائب والرسوم ، فيصبح ذلك عاملا معرقلا للنظام الضريبي.³

الفرع العاشر - تنامي الجناات الضريبية: لقد شجع النظام العالمي الجديد زيادة ما يسمى بالواحات الضريبية التي تعبأ برؤوس الأموال الهاربة من دفع الضرائب في بلادها، وتشير الإحصائيات إلى أن هناك ما يقارب مائة منظمة في العالم تدير منها المصارف وشركات التأمين وصناديق الاستثمار أموال زبائنها الأثرياء، وتخلصها بانتظام من قبضة الوطن الأم فيما يتعلق بالضرائب والرسوم، ومن أهم ما تمتاز به الجناات الضريبية هو غياب

¹ محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص-ص: 192-200.

² مراد ناصر، تقييم فعالية الاصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد: 2003/9، جامعة الجزائر، ص: 212.

³ محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص-ص: 184-185.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

شفافية النظام و عدم تبادل المعلومات الضريبية، وتنامي الشركات الوهمية، ويأتي في مقدمة تلك المناطق جزر الكيمن الكريبية الخاضعة للتاج البريطاني، ويوجد فيها ما يزيد عن 500 مصرف مسجل. وبناء على احصائيات صندوق النقد الدولي فإن هناك ما يزيد عن 2000 مليار دولار سنظل مهربة عبر هذه المصارف والشبكات بحجة حرية تنقل رأس المال، بل الغريب أن معظمها متواجد في الأراضي الالمانية والبريطانية والامريكية وحتى اليابانية، وبذلك فإن هذه الجنات الضريبية هي من الاسباب المزعزة للأنظمة الضريبية.¹

1 ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة- حالة الجزائر-، مرجع سابق، ص:4.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

المبحث الثالث: السياسة الضريبية والتشريع الضريبي.

حتى يتسنى للنظام الضريبي في أي دولة من تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية والثقافية، فإنه يتطلب رسم سياسة ضريبية معينة.

تعتبر القوانين والتشريعات الضريبية من بين الصلاحيات السيادية للدولة، كما أن تزايد نفقات الدولة، أوجب عليها البحث عن مصادر تغطية هذه النفقات، حيث أخذت الضريبة مكانة متميزة وشكلت لها قواعد وميزة على مستوى القانون المالي المتكون من القانون الضريبي والمالية العمومية.

المطلب الأول: السياسة الضريبية، المفهوم، المرتكزات، مؤشرات الفعالية والمحددات.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم السياسة الضريبية، ومعرفة مرتكزاتها، ومؤشرات فعاليتها إضافة إلى محدداتها كما يلي:

الفرع الأول: مفهوم السياسة الضريبية.

لقد تعددت تعريفات السياسة الضريبية، ومن بين هذه التعاريف نذكر ما يلي:

التعريف الأول: "هي تلك السياسة التي بموجبها تستعمل الحكومة برامج نفقاتها وإيراداتها لإنتاج الآثار

المرغوبة وتجنب الآثار غير المرغوبة على الدخل والإنتاج والتوظيف".¹

التعريف الثاني: "السياسة الضريبية هي فن الاقتطاع بأحسن صيغة ممكنة مبلغ من الضرائب محدد مسبقا

وتمتد عبارة أحسن صيغة ممكنة إلى عدة جوانب منها العدالة الاجتماعية، التجارة الخارجية، التطور التقني... وكذا تنمية الادخار"²

التعريف الثالث: "السياسة الضريبية هي مجموعة التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل

الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي، حسب التوجيهات العامة للاقتصاد من جهة أخرى"³

التعريف الرابع: "هي مجموعة القرارات المتخذة لتأسيس وتنظيم وتطبيق الاقتطاعات الضريبية طبقا لأهداف

السلطات العمومية".⁴

ومما سبق يمكننا استنتاج تعريف شامل للسياسة الضريبية وهو أنها عملية تحديد للإجراءات الضريبية التي

تسمح بتطبيق النظام الضريبي وتسهل عملية دراسة مختلف حقول النشاط الاقتصادي لتحقيق الأهداف المرغوبة

وتجنب الأهداف غير المرغوبة، كما أن للسياسة الضريبية علاقة مباشرة مع باقي السياسات الأخرى، وهي

تسمح بالبحث عن الظواهر الضريبية وتحليل مختلف النشاطات المالية.

¹ السيد عطية عبد الواحد، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص: 20.

² M. LAURE, influence de la fiscalité sur la formation de l'épargne, revue des sciences et législation financières, 1954, P: 290.

³ عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص139.

⁴ CIT, P: 163..Pierre Beltrame, OP

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

ويحدد مفهوم السياسة الضريبية حسب الأهداف التي يمكن أن تحققها حيث تهدف إلى البحث في الطبيعة الضريبية وتحليل أوجه النشاط المالي وانعكاساته على قطاعات الاقتصاد الوطني، كما تهدف إلى تحديد وتكييف هذه المصادر لتحديد الخطط الاقتصادية من جهة، وإلى تحقيق العدالة الاجتماعية بتوزيع الأعباء والاستفادة من جميع الخدمات على السواء من جهة أخرى.

فغياب السياسة الضريبية يعني غياب باقي السياسات، كما أن ضعف أو سوء تشكيلها يؤثر مباشرة على باقي السياسات الأخرى والمتعلقة بتوفير الموارد المالية لتسيير الدولة، وعملية تشكيلها تبنى على عدة اعتبارات كالمستوى الاقتصادي للدولة، عدد سكان المجتمع، درجة تحضر المجتمع، نسيج المؤسسات الاقتصادية... الخ.

الفرع الثاني-مرتكزات السياسة الضريبية: تركز السياسة الضريبية على مجموعة من القواعد أهمها ما يلي:¹
أولاً- إستراتيجية فرض الضريبة: وتعتمد هذه القاعدة على ضمان توليفة سليمة بين مختلف الضرائب وهذا لضمان الاستمرارية على المدى الطويل، فإعداد هذه التوليفة يتم بناء على إستراتيجية يرجى من خلالها الحفاظ على الاستمرارية والديمومة، لضمان على الأقل حد أدنى من الموارد الضريبية، لأن هذه الاستمرارية تتطلب الإلمام والتحكم في الأدوات التقنية الخاصة بالضريبة، مما يسمح بالاستغلال العقلاني والفعال لقدرة الأداء الضريبي.

ثانياً- قدرة الأداء الضريبي: تتحدد قدرة الأداء الضريبي على نطاق واسع من عدم المساواة الموجودة في توزيع الدخل الوطني، وبالتالي فهي تتغير حسب المستوى الفعلي للدخل الحقيقي للفرد والمستوى المعيشي السائد في الدولة، فنسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل الوطني (مجموع الاقتطاعات/ الدخل الوطني) في الدول النامية ضعيفة (تتراوح من 20% إلى 25%) مقارنة بنظيرتها في الدول المتقدمة (تتراوح من 35% إلى 40%)²، والسبب في ذلك يعود لضعف قدرة الأداء الضريبي الناتج عن الفقر المسجل في هذه البلدان من جهة، وعدم الاستغلال الجيد لهذه القدرة من جهة أخرى.

ثالثاً- الهيكل الضريبي: تهدف السياسة الضريبية إلى الأخذ بمبدأ الأفضلية فيما يخص الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وهذا بناء على خصوصيات كل قطاع اقتصادي، فالهيكل الضريبي للدول النامية تهيمن عليه الضرائب غير مباشرة، عكس الدول المتقدمة التي تهيمن عليه الضرائب المباشرة، وهذا يعود أساساً إلى تعدد النشاطات الاقتصادية ونمو حجم المعاملات الخاضعة للضريبة، والتنافس الشريف أما اقتصاديات الدول النامية فبسبب اللامعالية والتنافس غير الشريف فهي تلجأ إلى اقتطاعات ظاهرة وغير ظاهرة، كما تعمل الدول المتقدمة والدول النامية على السواء إلى تهيئة المحيط الضريبي، الذي يعتبر ميداناً لتوليف مجموعة من العلاقات والعوامل الداخلية والخارجية التي من شأنها حل مشكل توازن المعدلات والنسب والجداول بالنسبة لكل نوع من الضرائب والرسوم، وبالتالي فإن الهيكل الضريبي مرتبط بالهيكل الاقتصادي للدولة والذي يعتبر المحدد الحقيقي لإنتاجية الضرائب والرسوم.

¹ رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002)، مرجع سابق، ص:30.

² خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص:41.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

رابعا-المحيط المؤسسي والسياسي : إن استقرار الهيئات السياسية في دولة ما وكذا استمرار السياسات المتبعة من شأنه أن يؤدي إلى استقرار النظام الضريبي وتدعيمه، حيث يؤدي إلى ضمان موارد ثابتة على الأقل في الآجال القصيرة، أما على المدى الطويل يسمح بإعداد استراتيجيات صحيحة مبنية على عوامل ومؤشرات صحيحة، كما يعتبر الاستقرار ضمانا لمواصلة نشاطه بأمان.

الفرع الثالث: مؤشرات فعالية السياسة الضريبية.

إن تبني سياسة ضريبية معينة للتأثير على مجريات الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لا بد أن تكون محل متابعة ومراقبة لتقييم فعاليتها، أو لإحداث التغييرات والتعديلات اللازمة عند بروز انحرافات غير مرغوب فيها، وتوجيهها في الاتجاه المرسوم مسبقا من قبل الدولة. ومن المؤشرات التي يسترشد بها في تقييم فعالية السياسة الضريبية نذكر ما يلي:¹

أولا-مؤشرات تقنية:تتعلق بالجانب الفني أو التنظيمي للضريبة وتتمثل في:²

-مدى التحكم في نفقات التحصيل تحقيقا لمبدأ الاقتصاد في النفقات، لذا يتم تفضيل الضرائب التي لا يترتب عن تحصيلها تكاليف كبيرة، وتقادي الضرائب ذات النفقات العالية.

-سهولة وبساطة الإجراءات التي تحكم المعاملات بين الإدارة الضريبية و المكلفين قبل وعند التحصيل.

-كفاءة موظفي الإدارة الضريبية في أداء مهامهم.

-كفاءة المشرع ورجاحة عقله عند سن القوانين وقدرته على مجابهة ظاهرة التهرب الضريبي والمرونة التي يبيدها عند تسوية المنازعات تحقيقا لمبدأ اليقين، وذلك بأن يكون معدلها ووعائها، وموعد وأسلوب تحصيلها، وكل ما يتصل بها من أحكام واضحا ومعروفا بصورة مسبقة بالنسبة للمكلف.

ثانيا-مؤشرات مالية: تتمثل في القدرة على توفير الموارد المالية للدولة، وبشكل يتناسب مع المقدرة التكلفة للاقتصاد الوطني والمقدرة التكلفة للمكلفين، حتى تتمكن الدولة من مواجهة الحاجات المتزايدة والحد من اللجوء إلى مصادر التمويل الأخرى، وتضمن ديمومة تدفق الإيرادات المالية للخزينة العمومية مما يجنبها التعرض للأزمات والاختناقات المالية.

ثالثا-مؤشرات اقتصادية: تستمد المؤشرات الاقتصادية من استخدام الضريبة كأداة للوصول إلى حالة

الاستقرار الاقتصادي، دون أن يكون هذا الوضع مشوب بالتضخم أو الانكماش، ومن المؤشرات الاقتصادية

لفعالية السياسة الضريبية نورد ما يلي:³

-التخفيف من حدة الضغوط التضخمية والمحافظة على العملة الوطنية، فزيادة حدة الضغوط التضخمية نتيجة زيادة العرض النقدي عن حجم المنتجات ترفع الأسعار، وانخفاض قيمة الصادرات تحدث عجز في ميزان

¹ أحمد عبد العزيز الشرفاوي، مرجع سابق، ص-ص: 12-13.

² غازي حسن عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 103.

³ حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص: 47.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

المدفوعات، وتدهور قيمة العملة الوطنية في سوق الصرف، ويتم معالجة ذلك عن طريق تدخل الحكومة بزيادة العبء الإجمالي للضرائب من خلال اقتطاع جزء من دخول الأفراد، مما يرغمهم على تقييد استهلاكهم، وبالتالي ينقص الطلب الكلي وتنخفض الضغوط التضخمية.

-توجيه عوامل الإنتاج نحو الفروع والمناطق التي ترغب الدولة في تطويرها عن طريق الإعفاءات الضريبية أو بفرض معدلات أقل مقارنة بالفروع والقطاعات الأخرى.

-تحقيق التنمية الاقتصادية، وذلك باستخدام الإيرادات الضريبية في تعبئة الموارد المالية، كتشجيع الادخار بإعفاء الفوائد الناتجة عن الأموال المودعة لدى البنوك من الضرائب وإخضاعها لمعدلات ضريبية أقل.

-القدرة على التقليل من الفوارق في المستويات المعيشية بين مختلف مناطق الدولة، ويتوقف هذا على قدرة السياسة الضريبية في تحقيق التنمية الجهوية، وتوجيه الاستثمارات نحو الوجهة التي تخدم المصلحة الاقتصادية والاجتماعية.

-قدرة وفعالية تدابير وإجراءات السياسة الضريبية على حماية الصناعات والمنتجات المحلية من المنافسة الخارجية، لتضمن تدعيم مكانتها في السوق الداخلية.¹

رابعا- مؤشرات اجتماعية: من المؤشرات الاجتماعية لفعالية السياسة الضريبية ما يلي:²

-القدرة على الحد من التفاوت الكبير بين أفراد المجتمع في الثروات والدخول.

-التخفيف من حدة الضغط الضريبي على ذوي الدخل المحدود.

-تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل والحد من تلك التي تتمتع بها الفئات المرتفعة الدخل.

-المساهمة في تحقيق الرفاهية العامة في الميادين الاجتماعية والثقافية والاقتصادية.

-المساهمة في تهذيب السلوك الاستهلاكي لإفراد المجتمع.

الفرع الرابع: محددات السياسة الضريبية.

هناك جملة من العوامل التي تحد من فعالية السياسة الضريبية نوجزها فيما يلي:³

أولاً- الآجال: يتطلب إدراك حركية الطلب الكلي وقتاً لتحديد التغيير الفعلي الحاصل في مستوى الطلب الكلي، ويعود هذا الفاصل الزمني إلى الوقت الذي يستغرقه الإحصائيون في جمع مختلف الإحصاءات والمعلومات الخاصة بحركية الناتج الوطني. وإذا ما تم تحديد مستوى التغييرات الحاصلة، فإن بنود السياسة الضريبية الأصلية تكون محل تعديلات في حالة فشلها في القيام بالدور الذي كان يرجى منها، هذه التعديلات لا بد أن تأخذ وقتاً لأنه من غير الممكن تغيير مخططات الإنفاق البعيدة مثلاً بين الحين والآخر، وعند الشروع بالعمل بالسياسة المعدلة فإنه لا بد من مرور وقت حتى يتجلى أثر التعديلات على الواقع.

¹ أحمد عبد العزيز الشرفاوي، مرجع سابق، ص: 12-13.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص: 34.

³ DAVID BEGG et autres, Macro économique, 6ème éd, Paris, éd science international, 1994, p: 136.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

ثانياً-عدم التأكد: عند اتخاذ القرار حول نمط وطبيعة الإجراءات التي تمكن السياسة الضريبية من القيام بدورها، تواجه الحكومة مصدرين لعدم التأكد:

-عجز المقررين وعدم إمكانية الجزم والتأكد من القيمة الحقيقية لبعض المجمعات والتأكد على غرار المضاعف، باعتبار أن المجمعات المتوفرة لديهم هي نتاج تقديرات مبنية على معطيات تاريخية سابقة. فالخطأ في تقدير قيمة المضاعف يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة، ويكون ذلك على حساب تحقيق التوازن في الناتج الوطني، وهو ما كان يرجى من التعديلات التي مست لإجراءات الضريبة.

-بما أن السياسة الضريبية تحتاج إلى وقت حتى تعمل عملها. فعلى الحكومة أن تنتبأ بالمستوى الذي سيصل إليه مستوى الطلب الكلي، حتى تكون السياسة الضريبية في قمة فعاليتها. فمثلاً إذا كان في الوقت الحالي حجم الاستثمارات ضعيفاً، وأن شروط تربيته وزيادة حجمه متوفرة. فإنه من غير المجدي تبني سياسة ضريبية توسعية تتضرر على إثرها خزينة الدولة.

-هناك جملة من العوامل الأخرى التي تحد من فعالية السياسة الضريبية نذكر منها:¹

أ-الانفتاح المتزايد للاقتصاديات من شأنه التأثير على قدرة السياسة الضريبية لما تشكله معاملات التجارة الدولية من روافد للتهرب الضريبي، إضافة إلى تنامي ظاهرة تدويل الإنتاج ورؤوس الأموال.

ب-عدم وضوح العلاقة التي تربط نسبة الاقتطاع الضريبي وتعبئة الادخار المحلي لأن معدلات الاقتطاع تعكس فقط الظروف الاقتصادية والاجتماعية وفلسفة الدولة بخصوص العدالة أساساً، مع ما تخلفه إمكانية نقل العبء الضريبي من مشاكل تحد من فعالية الآثار المنتظرة من السياسة الضريبية.

المطلب الثاني: أهداف و آثار السياسة الضريبية.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهداف السياسة الضريبية، إضافة إلى معرفة آثارها على العناصر الاقتصادية (الدخل، الاستهلاك، الادخار، الإنتاج، والاستثمار) كما يلي:

الفرع الأول: أهداف السياسة الضريبية.

تهدف السياسة الضريبية أساساً إلى تمويل النفقات العامة للدولة، لكن مع تطور دور هذه الأخيرة وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بصورة فعالة، تطورت الضريبة وأصبحت أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وتتجلى المحاور الكبرى لأهداف السياسة الضريبية في:²

أولاً-توجيه الاستهلاك: حيث تستعمل الضريبة كأداة للتأثير على السلوك الاستهلاكي لأفراد المجتمع، من خلال تأثيرها على الأسعار النسبية للسلع والخدمات.

ثانياً-زيادة تنافسية المؤسسات: حيث تؤثر السياسة الضريبية في تنافسية المؤسسات من خلال تأثيرها على الأعباء الضريبية للإنتاج (تخفيض معدلات الضرائب والرسوم، منح التخفيضات والإعفاءات

¹ المرسي سيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص: 21.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص: 168-172.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

الضريبة... الخ) فانخفاض الأعباء الضريبية يعمل على تخفيض التكاليف الكلية للإنتاج. ولهذا نجد بعض الدول سعيًا منها لزيادة تنافسية منتجاتها على مستوى الأسواق الخارجية، تقوم بإعفاء المنتجات المصدرة إلى الخارج من الرسوم والحقوق الجمركية.¹

ثالثًا- توجيه قرارات أرباب العمل: تؤثر السياسة الضريبية في قرارات أرباب العمل وذلك فيما يتعلق بالكميات التي يرغبون في إنتاجها، ذلك أن الضرائب يمكن استخدامها للتأثير على حجم ساعات ونوعية العمل، وحجم المدخرات. ويمكن استخدامها لتغيير الهيكل الوظيفي في المجتمع بإعادة توزيع الموارد البشرية بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة.

رابعًا- تصحيح إخفاقات السوق: تعمل سوق المنافسة الكاملة على تخصيص الموارد بشكل جيد، ولهذا نجد الأسواق غير التنافسية عاجزة عن تخصيص كفاء للموارد، وذلك بسبب الآثار الخارجية التي تعمل على تخفيض التكاليف التي يتحملها الأفراد نظير نشاط معين (استهلاك، إنتاج) مقارنةً بالتكاليف التي يتحملها المجتمع ككل، ذلك أن هناك ميلًا نحو انخفاض التكاليف الخاصة، في حين أن التكاليف الاجتماعية ما فتئت تزداد، وتتمثل في تكاليف التلوث الصناعي، الضجيج، تدهور البيئة، التصحر،... الخ. وفي هذا الصدد تستخدم السياسة الضريبية لتصحيح هذه الآثار الخارجية، وذلك برفع التكاليف الضريبية إلى مستوى التكاليف الاجتماعية.

خامسًا- تحقيق الاندماج الاقتصادي: من خلال تنسيق الأنظمة الضريبية بين الدول (تنسيق المعدلات الضريبية، التخفيضات والإعفاءات الممنوحة، إلغاء الازدواج الضريبي، تبادل المعلومات بخصوص مكافحة التهرب الضريبي).

الفرع الثاني: آثار السياسة الضريبية على بعض العناصر الاقتصادية.

تنتج عن تطبيق السياسة الضريبية آثار مختلفة على عناصر الدخل، الاستهلاك، الادخار، الإنتاج، والاستثمار، كما يلي:

أولًا- آثار السياسة الضريبية على الدخل: تساهم السياسة الضريبية في إعادة توزيع الدخل الوطني، ذلك أن الضريبة تقطع من دخول الأفراد وتحول إلى الخزينة العمومية، كما يختلف تأثير السياسة الضريبية من توزيع الدخل الثابتة والمتغيرة من جهة، وإحصاء الدخل الكبيرة من جهة أخرى.

ثانيًا- آثار السياسة الضريبة على الاستهلاك: تعمل السياسة الضريبية على توجيه الاستهلاك عن طريق إنقاص وزيادة القدرة الشرائية للأفراد كما تؤثر بصفة غير مباشرة على كمية السلع والخدمات الاستهلاكية خاصة لذوي الدخل المنخفضة فهي توجه السلوك الاستهلاكي لأفراد المجتمع حسب قدرتهم ولحماية الاقتصاد الوطني.²

1 الجيلاني بلواضح، التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، الجزائر، 2008، ص: 52.

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ط1، مصر، بدون تاريخ نشر، ص: 200.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

ثالثا- آثار السياسة الضريبية على الادخار: إن الادخار هو ذلك الجزء من الدخل الذي لم يستهلك، وهو يتأثر بالسلب أكثر من الإيجاب خاصة مع الدخل، ففي الدول النامية عملية الادخار منخفضة بسبب انخفاض الدخل وقلة مؤسسات الادخار وزيادة عملية الاكتناز الأسري، فالتحفيزات الضريبية المشجعة لادخار الأفراد تتمثل في إعفاء فوائد المدخرات من الضرائب أو التخفيف عنها بإخضاعها لمعدلات ضئيلة.¹

رابعا- آثار السياسة الضريبية على الاستثمار: تؤثر السياسة الضريبية على ميل الاستثمار بطريقة مباشرة، أين زيادة الضرائب المباشرة تؤدي إلى تخفيض الأرباح التي تعتبر عائد للاستثمار ومصدر تراكم رأس المال ومدعم للنمو الاقتصادي، لذا تستعمل الضريبة في التأثير على الاستثمار بتوجيهه وتشجيعه من خلال الإعفاءات الضريبية المؤقتة والدائمة، أما الضرائب غير المباشرة فتستعمل لتخفيض تكاليف الاستثمار وتشجيعه عن طريق الإعفاء أو التخفيض من الضرائب على التجهيزات والأصول التي تدخل مباشرة في الإنتاج كالرسوم على رقم الأعمال والرسوم الجمركية... الخ.²

خامسا: آثار السياسة الضريبية على الإنتاج: تؤثر السياسة الضريبة بشكل مباشر على حجم الإنتاج من خلال تأثيرها على أرباح المنتجين ومن ثم على قدرتهم في الاستمرار بنفس سياسة الإنتاج، كما تؤثر على حجم الإنتاج بشكل غير مباشر من خلال التأثير على حجم الاستهلاك الكلي على طلب بعض السلع.³

المطلب الثالث: السياسة الضريبية في الدول المتقدمة والدول النامية:

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى السياسة الضريبية في الدول المتقدمة والنامية.

الفرع الأول: السياسة الضريبية في الدول المتقدمة.

تتميز السياسة الضريبية في الدول المتقدمة بما يلي:⁴

أولا- ارتفاع نسبة الاقتطاع الضريبي، حيث تتميز الدول المتقدمة بارتفاع نسبة الاقتطاع الضريبي، وهذا راجع إلى ارتفاع الدخل والوعي الضريبي، وفعالية الإدارة الضريبية.

ثانيا- ارتفاع حصة الضرائب المباشرة من مجموع الإيرادات الضريبية، حيث يتميز الهيكل الضريبي في الدول المتقدمة بهيمنة الضرائب المباشرة المفروضة على مداخيل و ثروات الأفراد والمؤسسات، وهذا يفسر ويوضح بأن التقدم الاقتصادي يتبعه تنوع النشاط الاقتصادي، وبذلك تنوع مصادر الدخل، وبالتالي كثرة الأوعية الضريبية واتساعها، ومن ثم زيادة الحصة الضريبية.

¹ محمد أحمد الدوري، التخلف الاقتصادي، دار الجامعة الجديدة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 1987، ص:38.

² رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002)، مرجع سابق، ص:32.

³ شريف رمسيس، الأسس الحديثة لعلم المالية، دار الفكر العربي، الكويت، 1992، ص:275.

⁴ حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم

الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص-ص:12-16.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

ثالثاً-تدني الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة في الهيكل الضريبي بالدول المتقدمة، والمفروضة على الإنفاق كون الدول المتقدمة تستورد المواد الأولية والسلع نصف المصنعة، فليس من مصلحتها زيادة الرسوم الجمركية حتى لا ترتفع تكاليف الإنتاج.

رابعاً- مرونة النظام الضريبي، إذ أن الضرائب المختلفة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة بإمكانها إعطاء حصيلة، وذلك بافتراض ثبات أوعيتها وثبات أسعارها، هاته الحصيلة تتناسب مع التغيرات الحاصلة في الدخل الوطني، أي كلما ارتفع الدخل الوطني بنسبة معينة وتمكن النظام الضريبي أن يعطي زيادة في الحصيلة الضريبية تتعادل على الأقل في نسبتها مع تلك الحاصلة في الدخل الوطني، عندها نقول بأن النظام الضريبي مرن. وما يلاحظ بالدول المتقدمة أن أنظمتها الضريبية تمتاز بالمرونة. ويعود ارتفاع عامل المرونة هذا إلى الأسباب التالية:

-ارتفاع الدخل الوطني، ومهارة اليد العاملة التي تتقاضى أجور مرتفعة، وكذلك إلى تنوع النشاطات وارتفاع الانتاج.

-ارتفاع الوعي الضريبي.

-كفاءة الادارة الضريبية، أي موظفون أكفاء ومحصنون ماديا و معنويا، وأجهزة متطورة لا تدع مجالا وفرصا لإخفاء النشاطات و المداخل من التصريح والتلاعب بها.

الفرع الثاني: بعض ملامح السياسة الضريبية في الدول النامية:

من أهم خصائص الدول النامية أنها دول زراعية، وذات صناعات استخراجية بطبيعتها، أين يحصل الفرد فيها على دخل منخفض وضعيف باستثناء الدول البترولية، ولكنها تختلف فيما بينها من حيث درجة النمو الاقتصادي ومن حيث المشكلات الاقتصادية والمالية التي تواجهها، هذا من وجهة النظر الاقتصادية، أما من وجهة النظر الاجتماعية فتتميز الدول النامية بضعف عدد سكانها وبدرجة الأمية الكبيرة المنتشرة بين أفراد مجتمعاتها، هذه المعطيات تؤثر وتتأثر بالسياسة الضريبية، كما تنعكس بصفة مباشرة على النظم الضريبية القائمة في هذه الدول من جهة، وعلى درجة اختلاف هذه النظم فيما بينها من جهة أخرى.¹

كما تتميز السياسة الضريبية في الدول النامية بعدة خصائص أهمها أنها معقدة لتعقد تشريعاتها الضريبية وعدم استقرارها وغير مرنة مع تطور الهياكل الاقتصادية، لإعدادها في ظروف اقتصادية معينة (يعني أنها ثابتة)، وغير فعالة لضعف مرد وديتها المالية (قلة حجم الأوعية الضريبية)، ومستتبطة من أنظمة الدول التي استعمرتها، وأخيرا غير عادلة وغير شفافة بالنسبة لمختلف المكلفين، وبشكل عام تتميز السياسة الضريبية في الدول النامية بما يلي:²

¹ رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002)، مرجع سابق، ص:33.

² خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص-ص:41-43.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

أولاً-انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل الوطني الإجمالي، بسبب انخفاض هذا الأخير، حيث لا تتجاوز نسبة الاقتطاع الضريبي (20%-25%) من الدخل الوطني الإجمالي، مع إضافة الاقتطاعات شبه الضريبية، وذلك بالمقارنة مع الدول المتقدمة، التي تصل نسبة الاقتطاع الضريبي فيها (35%-40%) مع إضافة الاقتطاعات شبه الضريبية، ويرجع ذلك إلى انخفاض نصيب الدخل الفردي من الدخل الوطني.

ثانياً- تساهم الضرائب المباشرة التي تفرض على الدخل والثروة، بنسبة منخفضة في الإيرادات العامة للدولة، فهي تتراوح ما بين (10%-47%)، بالمقارنة مع الدول المتقدمة. ويعود سبب ذلك لانخفاض الدخل الوطني والفردي، واتساع نطاق القطاع الزراعي وانخفاض الدخل الناتج منه أو إعفائه.

ثالثاً- أمام انخفاض الدخل الوطني في الدول النامية، وانخفاض مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات العامة، تجد الدول النامية نفسها مضطرة إلى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة، التي تعتبر ميزة أساسية تتميز بها تلك الدول، حيث نجد نسبة الضرائب غير المباشرة في الدول النامية بين (60%-70%) من الإيرادات الضريبية، في حين هذه النسبة تتراوح بين (30%-40%)، من إجمالي الضرائب في الدول المتقدمة.

رابعاً- عدم فرض الضرائب على أصحاب المداخل المرتفعة بصفة موافقة لمداخلهم، بسبب التهرب الضريبي ونفوذهم في السلطة وفي الحياة السياسية.

خامساً- اتساع حجم القطاع الموازي وبلوغه لمستويات خطيرة في الدول النامية، حيث تشكو اقتصاديات هذه الدول من القطاع الموازي الذي يصعب تقدير حجمه، إذ المشتغلين بأنشطة القطاع الموازي يبذلون قصارى جهدهم للتستر عليها.

سادساً- تشير الدراسات المالية المختلفة عن الإدارة الضريبية في الدول النامية، إلى أن هذه الدول تعاني من عدم توافر العناصر الإدارية والفنية الكفوءة، القادرة على تحمل مسؤولية تطبيق أحكام وقوانين الضرائب. وتعد هذه السمة من العقبات الأساسية التي تحول دون إمكان تحقيق أهداف السياسة الضريبية بكفاءة عالية.

ويعود ذلك إلى انخفاض كفاءة الجهاز الإداري بشكل عام، وانخفاض مستوى التكوين الأخلاقي للعاملين في الإدارة الضريبية، وضعف الرواتب و الأجور للعاملين في الإدارة بصفة عامة، واستعمال أساليب تقليدية وبسيطة في تطبيق القوانين الضريبية، الأمر الذي يحد من إمكانيات دعم الإدارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة العالية. إضافة إلى ذلك تعاني من انخفاض مستوى الوعي الضريبي، لدى المكلفين بالضريبة، ومحاولة التهرب من دفع الضريبة، الأمر الذي يحول دون تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

سابعاً- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وتعقدها، والتي تتغير وتتطور مع تطور الأنظمة الضريبية في هذه الدول.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

ثامنا-انتشار ظاهرة الفساد المالي و الإداري في الدول النامية، وهوما يؤثر على فعالية السياسة الضريبية في هذه الدول، ويؤدي إلى عدم استكمال القوانين الضابطة ونظم الرقابة الضريبية الجيدة التي تنظم أداء الخدمات والأعمال العامة في القطاعات الاقتصادية المختلفة.

المطلب الرابع: التشريع الضريبي.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مصادر للتشريع الضريبي، إلى جانب التطرق إلى ترجمة وتطبيق القوانين الضريبية كما يلي:

الفرع الأول: مصادر التشريع الضريبي.

للتشريع الضريبي نوعين من المصادر، داخلية وخارجية وهي كما يلي:

أولاً-المصادر الداخلية للتشريع الضريبي.

المصادر الداخلية الاساسية للتشريع الضريبي هي: القانون، الأحكام القضائية، الفقه الضريبي.

1-القانون: دستور أية دولة يتضمن مواد خاصة تتعلق بالقواعد الضريبية، والجزائر كباقي دول العالم لها دستورها وهو دستور 1996، الذي تجد الضريبة مجالها فيه¹، حيث تنص المادة 64 من الدستور"لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. وبالتالي لا تؤسس أو تصفى أو تحصل أية ضريبة خارج القواعد القانونية المرصودة لها.

إضافة إلى ذلك ، وطبقا للقانون رقم:84/17 المؤرخ في: 17 جويلية 1984والمتعلق بقوانين المالية، لا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع ضريبي من خارج إطار قانون المالية، إلا في حالات استثنائية، حيث يمكن أن يتم تحديد كفاءات وضع وتحصيل ضريبة، رسم شبه جبائي أو أي حق ذو طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري.ويتم الأخذ بعين الاعتبار بهذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الجبائية التي يتم دمجها في قانون المالية، هذا الأخير الذي يتم إعداده في شكل مشروع قانون، يقدم للدراسة، بعد أن يصادق عليه من قبل مجلس الوزراء، إلى البرلمان بغرفتيه، يمكن للبرلمان بغرفتيه أن يضيف بعض التعديلات على مشروع قانون المالية عند دراسته له، ثم يقوم بالتصويت عليه في جلسة علنية خلال شهر نوفمبر ليصبح ساري المفعول بعد التوقيع عليه من طرف رئيس الجمهورية قبل الفاتح من شهر جانفي من السنة المرتبط بها.² يتم تطبيق الأحكام الضريبية لقانون المالية من طرف إدارة الضرائب، هذه العملية قد تحدث منازعات، والتي يقوم القاضي بالحكم فيها.

¹ محمد الصغير بعلي، صبري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003، ص: 120.

² محمد عباس محزري، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص-ص:49- 50.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

2- الأحكام القضائية: يأتي الحكم القضائي في المرتبة الثانية من حيث مصادر التشريعات الضريبية حيث

تتدخل المحكمة لحل النزاع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، وينتج عنه اتخاذ قرارات وأحكام لتغيير ودراسة التفسيرات والتبريرات المقدمة من طرف إدارة الضرائب لنص ضريبي، تسمى هذه الأحكام بالاجتهاد القضائي الضريبي، فيتم تطبيق هذه الأحكام من طرف إدارة الضرائب بشكل إجباري حيث تجبر على إدخال التعديلات الضرورية على تفسير موضوع النزاع.¹

عكس ذلك فإن تطبيق الأحكام القضائية الضريبية على المكلف بالضريبة لا يتم تعميمه على باقي المكلفين بالضريبة الآخرين المعنيين بنفس الوضعية.

3- الفقه الضريبي: ويشمل جميع الآراء الصادرة عن المؤلفين والمنظرين والمفسرين للنصوص التشريعية

والتنظيمية، لما تكون هذه الأخيرة أداة لتطبيق القوانين الضريبية والأحكام القانونية والتي تؤثر على المشرع وعلى أحكام وقرارات المحكمة أو السلطة القضائية.

يعتبر الفقه الإداري أكثر صرامة في تفسير النصوص التشريعية وذلك لأنه يأخذ شكل قرارات، مشروعات ونشرات، تعليمات صادرة عن إدارة الضرائب.

ثانيا: المصادر الخارجية للتشريع الضريبي.

تتمثل المصادر الخارجية للتشريع الضريبي في الاتفاقيات الضريبية الدولية، ذلك أن ظهور القانون الضريبي الدولي يعود أساسا لظهور العلاقات الاقتصادية بين الدول وإلى التبادلات الاقتصادية الثنائية، وتعد الاتفاقيات بشكل يسمح لكل دولة بأخذ حقوقها وتحت صيغة ونموذج الأمم المتحدة أو نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. تعتبر الاتفاقيات الضريبية الدولية معاهدات دولية أين موضوعها ضريبي بحت، هذه الاتفاقيات تتميز عن غيرها من الاتفاقيات الدولية بالإجراءات الضريبية فالجزائر مثلا وقعت حوالي 25 اتفاقية ثنائية²، وتعالج الاتفاقيات الضريبية الدولية بالتمييز الحالات التالية:³

1- إلغاء الإخضاع المزدوج: ونعني بذلك أن يتم إخضاع المكلف للضريبة، مرة واحدة، وهذا وفقا للاتفاقيات الضريبية الدولية، والتي تمتاز عادة بدولة المقر الضريبي ودولة المصدر الضريبي، إن هذا الإلغاء يتم بطريقتين، طريقة المسح وتعني أن المداخل أو الممتلكات خاضعة في الدولتين مبدئيا، ولتجنب الإخضاع

¹ محمد عباس محرزوي، مرجع سابق، ص: 50.

² المرجع نفسه، ص: 52.

³ EMMANUEL DISLE ET JACQUES SARAF, DROIT FISCAL MANUEL ET APPLICATION, DUNOD, PARIS, France, 2006, P :10.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

المزدوج يتم مسح الضريبة الواجب دفعها في الخارج على الضريبة في دول الإقامة، وطريقة الإعفاء، وتعني المداخل المقبوضة في الخارج تكون معفية من كل اقتطاع.

2- **مكافحة التهرب الضريبي:** تحدد الاتفاقيات والمعاهدات الدولية قواعد التعاون الدولي بين الدول بهدف مكافحة التهرب الضريبي الدولي، والذي يعتبر سهل التحديد باعتباره مرتبط بالجنات الضريبية، لهذا تنص الاتفاقيات الدولية بصفة عامة، على التعاون في تبادل المعلومات والمساعدة في التحصيل وهي تحدد أيضا الإطار الذي من خلاله تتعاون الدول لضمان تطبيق ميداني صحيح للمعاهدة من خلال ترجمة الإجراءات الغامضة أو غير الدقيقة بمعنى لضمان وعاء ضريبي صحيح.

3- **حماية المكلفين:** تسمح الاتفاقيات الدولية بحماية المكلفين، بتحديد النظام الضريبي المطبق لمعاملة أو عملية تجارية أو لاستثمار محدد، وهي تسمح للمكلفين بالمعرفة المسبقة للنظام الضريبي المطبق وبالتالي الآثار المالية المترتبة على نشاطهم، وهي تتضمن مادة تنص على عدم التفرقة والتي تهدف لحماية المكلفين في الخارج من التمييز ذو الطابع الضريبي والذي يمكن أن يتعرض إليه في الدولة المصدر بسبب جنسيته.

الفرع الثاني: ترجمة القوانين الضريبية.

باعتبار أن ترجمة القوانين بصفة عامة تتم وفق عدة قواعد وكل قانون وطبيعة قواعده الخاصة به، فالقانون الضريبي له قواعد خاصة به، وهي تعتبر عناصر أساسية لترجمته وتتعلق بالواقعية والاستقلالية التي يتمتع بها.

كما أن هذه الترجمة تتم بطريقة واضحة حيث لما يكون النص فيه شك أو يكون فيه غموض فتتم العودة إلى روح القانون (المغزى أو الهدف من طرح القانون) وذلك بعرض الأسباب التي تتبع كل الإجراءات والأحكام التشريعية وهذا لتوضيح وتبسط هذه الإجراءات والأحكام.

تقوم الإدارة الضريبية بنفس الإجراءات عند إعداد التعليمات والمنشورات التطبيقية المتعلقة بالإجراءات والأحكام الضريبية الموجودة في قوانين المالية لكل سنة.

تبنى ترجمة القوانين الضريبية على مبدئين أساسيين هما:¹

1- **مبدأ استقلالية القانون الضريبي:** الاستقلالية هي نتيجة لخصوصية القانون الضريبي والتي تتمثل في

الإمكانية المتاحة لهذا القانون لتعريف مختلف المصطلحات والمفاهيم الخاصة به، وفي حالة تباعد القانون

¹ رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، مرجع سابق، ص-ص: 37-38.

الفصل الأول: الإطار النظري العام للضريبة والنظام الضريبي

الضريبي من القوانين الأخرى يعود إلى تطبيق الأحكام والإجراءات العامة، يطبق هذا القانون القواعد الضريبية الخاصة بتحديد أوعية الإخضاع.

2-واقعية القانون الضريبي: تعرف واقعية القانون الضريبي بحرية عدم اعتماد المعايير الموجودة والاعتماد فقط على الأحداث الحقيقية لتحقيق عملية الإخضاع، أي الاعتماد على الواقعية المبنية على المناهج وطرق تحديد عمليات الإخضاع المسجلة في القانون الضريبي.

الفرع الثالث: تطبيق القوانين الضريبية.

تطبيق الضريبة يمر بمراحل بداية من مرحلة التشريع إلى مرحلة التطبيق والتحصيل والرقابة والمنازعة، وبالتالي هناك مجموعة من القواعد القانونية الخاصة بالضريبة التي يتم تطبيقها، وذلك من خلال عاملين مهمين هما عامل الزمن وعامل المكان.¹

1-تطبيق القوانين الضريبية من حيث الزمان: عند صدور القوانين التشريعية يتم تطبيقها بصفة إلزامية، فعند صدور قانون المالية يتم العمل به ابتداء من أول جانفي من السنة الجديدة بدون تطبيق الأثر الرجعي لهذا القانون، وهذا حسب المادة 64 من الدستور "لا يجوز أن يحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه...الخ".

2-تطبيق القوانين الضريبية من حيث المكان: إن تطبيق القوانين الضريبية من حيث المكان مرتبط بمبدأ الرقعة الجغرافية، وسيادة الدولة، فلكل دولة تشريعها الضريبي والذي تفرضه وتطبقه على رقعتها الجغرافية، فالتشريع الضريبي خاضع لمبدأ الرقعة الجغرافية وحدودها والذي يؤدي تطبيقه على المكلفين في حدود الدولة التي أسسته، وهذا بناء على المداخل المتولدة في هذه الرقعة الجغرافية والثروة الموجودة بها، وهذا مهما كانت أصول المكلفين وجنسياتهم وإقامتهم.

¹ AHMED SAADOUDI, COURS DE DROITS FISCAL, IEDF, kolea, Alger, 1994, P: 93.

خلاصة:

لقد تضمن هذا الفصل عرضاً للإطار العام للضريبة والنظام الضريبي، وقد مكنا هذا العرض من الخروج بالاستنتاجات التالية:

-تعد الضريبة أداة فعالة لتمويل الخزينة العمومية للدولة، لذا يستوجب على هذه الأخيرة أن تنتهج سياسة ضريبية تتلاءم مع الهياكل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية للدولة من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية.

-للوصول إلى مردودية جيدة يستوجب على الدولة بناء سياسة ضريبية عادلة وإعداد تشريع ضريبي فعال وسليم.

-مما سبق نجد أنه وجب على الدول النامية أن تتبع السياسة الضريبية التي تسمح لها بتحديد السياسة المالية الموجهة لتحقيق التنمية الاقتصادية، والجزائر باعتبارها إحدى هذه الدول فقد عمدت إلى إجراء إصلاحات ضريبية عميقة منذ سنة 1991، وهذا تماشياً مع التحولات الاقتصادية والمالية الجديدة، وهذا ما ستوضحه محتويات الفصل الموالي.

الفصل الثاني

الإصلاحات الضريبية في

الجزائر

تمهيد

أدت الأزمة البترولية لسنة 1986 إلى اختلالات في الميزانية العامة للدولة الجزائرية، بسبب أن الجباية البترولية تمثل الحصة الكبرى في تمويل ميزانية الدولة، مما أدى إلى إدراج النظام الضريبي في منطوق الإصلاحات المنتهجة من طرف الدولة الجزائرية والتي تقوم على أساس عقلنة الأداء الاقتصادي وتحرير المؤسسة بإخضاعها إلى منطق السوق الحر.

جاء الإصلاح الضريبي لسنة 1991 بهيكل ضريبي جديد يتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، وهذا سعيا منه إلى الوصول إلى الفعالية الضريبية التي هي مؤشر نجاح أي نظام.

يكون تقييم مردودية النظام الضريبي من خلال عدة مؤشرات أهمها تطور الحصيلة الضريبية وقياس مستوى الضغط الضريبي ومعرفة مدى استقرار النظام الضريبي من حيث التشريع. لمعالجة النقاط السابقة سوف نتعرض إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: أسباب وأهداف الإصلاح الضريبي.

المبحث الثاني: تشخيص الضرائب والرسوم في ظل الإصلاح الضريبي.

المبحث الثالث: تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2001-2011).

المبحث الأول: أسباب وأهداف الإصلاح الضريبي.

في سنة 1987 أصبح النظام الضريبي الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية، بسبب عدم ملاءمته للمعطيات الاقتصادية الجديدة خاصة بعد توجه الاقتصاد الوطني من الاقتصاد الموجه إلى الاقتصاد الحر، وهو ما دفع بالدولة الجزائرية إلى القيام بإصلاحات مست جميع المجالات وخاصة الاقتصادية والضريبية.

المطلب الأول: التوجه الوطني نحو الإصلاح الضريبي.

دفعت الاختلالات التي ميزت الاقتصاد الوطني خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 وتراجع معدلات النمو، وتزايد حجم المديونية الخارجية، بالمسيرين إلى التفكير في إدخال إصلاحات عميقة على الاقتصاد الوطني لإنعاشه، ومراجعة علاقة الدولة بالاقتصاد. وفي هذا السياق كرس دستور 1989 التوجه نحو اقتصاد السوق، وكان هذا التوجه استجابة إلى ضغط الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتنمية) التي تشترط تحرير الاقتصاد وتطبيق نظام اقتصاد السوق.

في ظل الإصلاحات الاقتصادية الجديدة، أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تقوم على

المبادئ الآتية:

أولاً- مبدأ الاستقلالية.

ثانياً- مبدأ المتاجرة.

ثالثاً- مبدأ التنظيم الديمقراطي.

مست الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر العديد من الجوانب والتي تجسدت في المظاهر الآتية:¹

الفرع الأول: تحول علاقة الدولة بالمؤسسات الاقتصادية

تحولت الدولة في ظل الإصلاحات الاقتصادية من مسيرة إلى مالكة لرأس المال المؤسسات عن طريق صناديق المساهمة، لذلك يقتصر مجال تدخلها على التخطيط التوجيهي لتحديد أهداف وقواعد التنمية الشاملة وقصد تحقيق هذه الأهداف تستخدم الدولة أدوات الضبط الاقتصادي المناسبة، والتي تركز على أدوات السياسة النقدية وأدوات السياسة الضريبية، لذلك تزداد أهمية النظام الضريبي الذي يجب أن يتكيف مع إصلاح المؤسسة العمومية، وأن يشكل أداة تشجيع للأنشطة الاقتصادية وتوجيهها.

الفرع الثاني: إصلاح نظام الأسعار

في ظل اقتصاد السوق، تمت مراجعة نظام الأسعار من خلال القانون 89 /12 المؤرخ في 1989/7/5 المتعلق بالأسعار، إضافة إلى الأمر رقم 95/06 المؤرخ في 1995/01/25 الذي بمقتضاه

1 مراد ناصر، الإصلاح الضريبي في الجزائر: للفترة (1992-2003) ، منشورات بغدادية، الجزائر، بدون تاريخ نشر، ص: 15.

تحدد بصفة حرة أسعار السلع والخدمات، اعتمادا على قواعد المنافسة، إلا أن الدولة تتدخل لتقيّد من مبدأ الحرية العامة للأسعار، إذا توفرت بعض الشروط مثل كارثة طبيعية.

الفرع الثالث: علاقة البنك بالمؤسسة

في ظل الإصلاحات الاقتصادية أصبحت طبيعة العلاقة بين البنك والمؤسسة لها صبغة اقتصادية بحتة، لذلك يتعين على المؤسسات تقديم ملفات قروض لدى البنك المتعامل معه الذي يقوم بدراسة تقنية حول جدوى المشاريع المقدمة، وعلى أساس ذلك يتم اختيار المؤسسات لتمويلها، حيث صدر القانون رقم 90/10 المؤرخ في 14/04/1990 والمتعلق بالنقد والقرض.

الفرع الرابع: إصلاح التجارة الخارجية

في ظل الإصلاحات الاقتصادية اعتمدت الدولة برنامج تدريجي هام لتحرير التجارة الخارجية، والذي جسده القانون رقم 88/29 المؤرخ في 19/07/1988 المتعلق بممارسة احتكار الدولة للتجارة الخارجية، حيث منح مرونة أكثر في مجال احتكار الدولة، من خلال تخصيص مبلغ محدد من النقد الأجنبي والائتمان لكل شركة لاستعماله حسب تقديرها الخاص، وفي هذا السياق صدر المرسوم 88/167 المؤرخ في 07/09/1988 المتعلق بشروط برمجة المبادلات الخارجية وإيجاد ميزانيات بالعملة الأجنبية لفائدة المؤسسات العمومية، الذي سمح للمؤسسات الاستفادة من ميزانية بالعملة الصعبة الأجنبية، وتتحدد هذه الميزانية انطلاقا من إيرادات التصدير بالنسبة للمؤسسة وحاجاتها للاستيراد خلال السنة.

المطلب الثاني: أسباب الإصلاح الضريبي.

يمكن حصر أهم أسباب الإصلاحات الضريبية في الجزائر فيما يلي:

الفرع الأول: تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي

يتميز النظام الضريبي لسنة 1975 بتعدد الضرائب وكثرة المعدلات وترتب على ذلك تعقد النظام الضريبي الذي أثر سلبا على المكلفين، كما أنه شكل صعوبة في تسيير الضرائب والرسوم، وصعب من مهمة موظفي المصالح الضريبية، مما أدى إلى كثرة المنازعات بين المكلفين والمصالح الضريبية.¹

الفرع الثاني: ثقل العبء الضريبي

بسبب كثرة الضرائب والرسوم وارتفاع معدلاتها، فمثلا معدل الضريبة على أرباح الشركات 55%، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات 8 معدلات، مما شكل العبء الضريبي ضغطا على المكلفين مما أدى بهم إلى عدم التوازن المالي.

¹ Rapport Final de CNRF, Janvier, 1989, P: 25.

الفرع الثالث: عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار

تعتبر الحوافز الضريبية تقنية يستعملها المشرع الضريبي للتأثير على سلوك المكلفين، فهي تعرف بالتضحية الضريبية بحيث تضحي خزينة الدولة بقدر معين من الاقتطاع الضريبي من أجل حث المكلفين على الاستثمار وتوجيهه نحو الاستثمار المنتج، لكن الحوافز الموجودة في النظام الضريبي لسنة 1975 لم تحقق فعالية في توجيه الاستثمار، حيث أدت تلك الحوافز إلى عدم التوازن في هيكلية الاستثمار وعدم توازن في توزيع الاستثمارات عبر التراب الوطني.¹

الفرع الرابع: ضعف العدالة الضريبية

ويتضح ذلك فيما يلي:²

- اختلاف المعاملة الضريبية بحيث نجد المؤسسات العمومية والاشتراكية تستفيد من مزايا ضريبية عكس المؤسسات الخاصة.
- اختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الجزائرية والمؤسسات الأجنبية.
- إن الضرائب المباشرة يغلب عليها الطابع النسبي وليس التصاعدي، مما يترتب على ذلك إجحاف في حق أصحاب الدخل الضعيفة.
- إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخيل دون الأخرى.
- إن اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة لبعض المكلفين قد يشكل إجحافا في حق مكلفين آخرين.

الفرع الخامس: ضعف الإدارة الضريبية

ويتضح ذلك في العناصر التالية:

- تدني المستوى التعليمي لموظفي المصالح الضريبية.
- تعقد النظام الضريبي صعب من مهمة موظفي المصالح الضريبية.
- افتقار المصالح الضريبية إلى التقنيات المتطورة مثل الإعلام الآلي.
- سوء التنظيم الإداري وانتشار ظاهرتي البيروقراطية والرشوة.

الفرع السادس: انتشار التهرب الضريبي

ساهمت جميع النقائص السابقة في رفع حدة التهرب الضريبي، إضافة إلى نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين، ووجود عدة ثغرات في التشريع الضريبي، هذا الوضع دفع بالمكلفين إلى التهرب من دفع

¹مراد ناصر، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، مرجع سابق، ص: 35.

²المرجع نفسه، ص: 36.

الضريبية¹. وللتخفيف من هذه الأخيرة استوجب على الدولة المبادرة بإصلاحات ضريبية، وهو ما حدث فعلا في سنة 1991.

المطلب الثالث: أهداف الإصلاح الضريبي

تم تسطير بعض الأهداف على مستوى النظام الضريبي تتمثل فيما يلي:²

الفرع الأول: تبسيط النظام الضريبي

تهدف الإصلاحات الضريبية إلى تبسيط النظام الضريبي، سواء في هيكل النظام الضريبي بحيث تم استبدال عدة ضرائب معقدة ومتعددة بضرائب بسيطة وكذا إلغاء عدد من الضرائب غير الضرورية، أو في التشريع الضريبي حيث أصبحت القوانين الضريبية واضحة ومدعمة بتحليلات وتفسيرات من طرف المختصين، ترتب على ذلك أن النظام الضريبي أصبح أكثر شفافية ووضوح وانعكس ذلك إيجابا على الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة.

الفرع الثاني: تخفيف العبء الضريبي

من أهم مساوئ النظام الضريبي لسنة 1975 أنه كان مجحفا في حق المكلفين، وعليه أصبح من الضروري تخفيف العبء الضريبي وذلك عن طريق تخفيض المعدلات الضريبية، إن تخفيف العبء الضريبي يحفز المكلفين بمزاولة وتوسيع نشاطاتهم المختلفة، كما أنه يشجع على تكوين مؤسسات جديدة.

الفرع الثالث: إدارة ضريبية فعالة

من شروط نجاح أي نظام ضريبي وجود إدارة ضريبية فعالة تسهر على تطبيقه ومتابعته، ومن أجل ذلك وضعت خطة طموحة تتمثل فيما يلي:

-رفع عدد الموظفين بالإدارة الضريبية.

-إنشاء مدرسة وطنية للضرائب، لتكوين أعوان وإطارات في المجال الضريبي.

-تعميم استعمال الإعلام الآلي في جميع مصالح الإدارة الضريبية.

-إزالة البيروقراطية وكل العراقيل الموجودة داخل الإدارة الضريبية، مما يؤدي إلى كسب ثقة المكلف بالإدارة الضريبية.

بالإضافة إلى ذلك تعمل المديرية العامة للضرائب إلى التقرب من المكلفين من خلال تنظيم أبواب مفتوحة على إدارة الضرائب كل سنة، بالإضافة إلى طبع كتيبات مختصرة يعرض فيها مختلف الضرائب

¹ المرجع نفسه، ص: 15.

² مراد ناصر، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (1992-2003)، مرجع سابق، ص-ص: 39-40.

بشكل مبسط، بالإضافة إلى استعمال مختلف وسائل الصحافة لتوضيح الضرائب والإعلان عن مستجدات النظام الضريبي، كما تم فتح موقع على شبكة الانترنت باسم المديرية العامة للضرائب، توجد فيه كل القوانين الضريبية الجزائرية وكل الوثائق والتصريحات الضريبية... الخ.

ينعكس وجود إدارة ضريبية فعالة إيجابا على نتائج النظام الضريبي، كما يعمل على تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف.

الفرع الرابع: محاربة التهرب الضريبي.

يعتبر التهرب الضريبي، أحد المشاكل الهامة التي يواجهها النظام الضريبي حيث يؤدي إلى إضعاف مردودية ذلك النظام ونقص في الحصيلة الضريبية، وللتخفيف من هذه الظاهرة الخطيرة قام المشرع الضريبي الجزائري بعدة إجراءات أهمها:

- إنشاء ضرائب بسيطة وواضحة يسهل متابعتها مثل الضريبة الجزافية الوحيدة.
- إجبار المكلفين بمسك دفاتر منظمة يمكن مراقبتها في كل وقت.
- إجبار المكلفين التعامل بالفاتورة وهذه الأخيرة خاضعة بدورها للمراقبة في كل وقت.
- وضع بطاقة ترقيم بواسطة الإعلام الآلي لجميع المكلفين بحيث نجد لكل مكلف رقم ضريبي واحد رغم تعدد أنشطته مما يسهل معرفة كل ما يربطه بالمجال الضريبي.
- إعادة تنظيم الهياكل الضريبية بحيث تم إنشاء مراكز ضرائب، ومراكز جوارية للضرائب، مما يسهل عملية التحكم ومتابعة تسيير الملفات الضريبية.
- ربط بعض الإدارات الأخرى بإدارة الضرائب، فمثلا نجد إدارة الجمارك لها اتصال مستمر بإدارة الضرائب من أجل التنسيق وتبادل المعلومات لمتابعة المكلفين الذين يستوردون السلع والبضائع من الخارج.

- استعمال العبارات الإشهارية لمحاربة التهرب الضريبي مثل العبارات التالية:¹

- ادفعوا ضرائبكم.

- أين تذهب أموال ضرائبكم.

- لماذا تدفع الضرائب.

تعد هذه العبارات البسيطة ذات أهمية بالغة في محاربة التهرب الضريبي حيث تعمل على خلق ثقافة ضريبية لدى المواطن وتساهم في كسب ثقته.

- توسيع تطبيق تقنية الاقتطاع من المصدر بحيث هذه التقنية جد فعالة لمحاربة التهرب الضريبي.

¹مراد ناصر ، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (1992-2003)، مرجع سابق، ص:43.

الفرع الخامس: تحقيق العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي الجزائري، فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة، وتسعى الإصلاحات الضريبية على تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي، ويتضح ذلك من خلال:

- التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين وإخضاع كل طرف منهما إلى معاملة ضريبية خاصة.

- استعمال الضريبة التصاعدية بدلا من الضريبة النسبية، علما بأن الضريبة التصاعدية أكثر عدالة من الضريبة النسبية حيث أنها تراعي مستويات الدخل.
- مراعاة المقدرة التكاليفية للمكلف عن طريق الأخذ بعين الاعتبار ظروفه الشخصية وكذا إعفاء الحد الأدنى للمعيشة.

الفرع السادس: توجيه النشاط الاقتصادي

يهدف النظام الضريبي من خلال الإصلاحات إلى تحقيق ما يلي:¹

- تشجيع الأعوان الاقتصاديين بما فيهم المؤسسات إلى مبادرة الاستثمار وذلك عن طريق منحهم التسهيلات والتحفيزات الضريبية.
- حماية الإنتاج الوطني عن طريق الرسوم الجمركية، حتى تحقق الحماية اللازمة للمنتجات الوطنية، ومن أجل ذلك تم وضع جدول اقتصادي مفصل لجميع الصادرات لتحديد الحقوق الجمركية الملائمة.
- توجيه الاستثمار نحو النشاطات المراد ترقيتها، وذلك وفق السياسة الاقتصادية المنتهجة.

¹ Rapport Final de CNRF, Janvier, 1989, P: 53.

المبحث الثاني: تشخيص الضرائب والرسوم في ظل الإصلاح الضريبي.

تطلب التحول الذي شهدته الجزائر نحو اقتصاد السوق القيام بإصلاحات ضريبية عميقة في طريقة فرض الضريبة على المداخل والإنفاق، حيث تم إدراج ضرائب ورسوم جديدة، ومن أجل تغطية النقائص الموجودة في النظام الضريبي لسنة 1975 كان لابد من صياغة نظام ضريبي جديد يتماشى مع التغيرات الجديدة.

تمثل إصلاح الجباية العادية في سنة 1991 في التسهيل والتبسيط بالنسبة لمكونات النظام الضريبي وإضفاء عليه مزيد من الشفافية، وذلك من خلال الاهتمام بالضرائب التالية: الضريبة على الدخل (IRG)، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، الرسم على النشاط المهني (TAP) و الرسم على القيمة المضافة (TVA) والضريبة الجزافية الوحيدة (IFU).

المطلب الأول: الإصلاح في مجال الضرائب على المداخل والأرباح.

سوف يتم التعرض في هذا المطلب إلى الضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

الفرع الأول: الضريبة الجزافية الوحيدة

تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل، وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني المعمول بهم إلى غاية 2006/12/31¹.

أولاً- مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة: يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:²

- الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ: 10.000.000 دج.
- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية و التجارية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 10.000.000 دج.
- لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في آن واحد أنشطة تنتمي للفئتين المذكورتين في الفقرتين 1 و 2 للضريبة الجزافية الوحيدة إلا إذا لم يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 10.000.000 دج، وتستثنى من النظام الضريبة الجزافية الوحيدة:
- عمليات البيع بالجملة.

¹المادة رقم 02 من قانون رقم 24-06 المؤرخ في: 26-12-2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

²المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية.

- العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون.

- موزعو محطات الوقود.

- المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.

- ورشات البناء.

ثانيا-معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة:يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي :

-معدل 05 % من رقم الأعمال السنوي الإجمالي بالنسبة لأنشطة بيع البضائع والأشياء، وكذا نشاط صناعة الخبز.

-معدل 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى(تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية و التجارية).

ثالثا-الإعفاءات من الضريبة الجزافية الوحيدة: تعفى من الضريبة الجزافية الوحيدة:

-المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة.

-مبالغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية.

-الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.

غير أنهم يبقون ملزمين بدفع الحد الأدنى للضريبة الجزافية الوحيدة والمقدر بمبلغ:5.000دج عن كل سنة مالية.¹

الفرع الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي.

أولا-تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي وخصائصها.

1-تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي: يقصد بالضريبة على الدخل الإجمالي الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل الذي يحققه المكلف بالضريبة من مصادر متعددة، ويعرفها المشرع الجزائري كما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".²

2-خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بالخصائص الأساسية التالية:

-تفرض هذه الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، أي أنها تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف وبالتالي فهي ضريبة شخصية.

-ضريبة سنوية ويعني ذلك أنها تستحق كل سنة على أساس الأرباح أو المداخيل التي حققها المكلف أو تحصل عليها خلال السنة.

¹المادة365مكررمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

²المادة 01 من المرجع نفسه.

ضريبة إجمالية تفرض على الدخل الإجمالي الصافي الذي يتحصل عليه المكلف بعد تخفيض التكاليف المنصوص عليها قانوناً* من الدخل الإجمالي الخام.

تشمل الضريبة على الدخل الإجمالي كل أنواع المداخل، لذلك فهي ليست ضريبة نوعية، فهي تفرض مرة واحدة على مجمل مداخل الشخص الخاضع وبالتالي فهي ضريبة وحيدة.

تعتبر ضريبة تصاعدية، وذلك كونها تحسب على أساس جدول متصاعد باستثناء المداخل الخاضعة للاقتطاع من المصدر.

- ضريبة تصريحية حيث توضع وتحصل هذه الضريبة عن طريق جدول أو قائمة اسمية على أساس التصريحات بالدخول المكتتبه من طرف المكلفين بها، فيتم النظر إلى المكلف بالضريبة بصورة شاملة وإلى إجمالي دخله المتحقق من أنشطته المختلفة ومصادر ملكيته المتعددة دون تمييز بينها، بالتالي يمكن معرفة قدرته التكليفية وحالته المالية التي لا يمكن التعرف عليها بإتباع نظام الضرائب النوعية على فئات الدخل. فالمكلفون بالضريبة على الدخل الإجمالي مجبرون على تقديم تصريح شامل لمداخيلهم سنويا، وذلك كحد أقصى يوم 30 أبريل من كل سنة، تودع التصريحات بالمداخيل لدى مراكز الضرائب المعنية إقليميا.

ثانيا - مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

1- **الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي:** يخضع لضريبة الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركات تناسيبا مع حقوقهم فيها:¹

- الشركاء في شركة 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 ذات مسؤولية محدودة وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.

- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

2- **الأشخاص المعفيين من دفع الضريبة على الدخل الإجمالي:** يعفى من ضريبة الدخل الإجمالي:

- الأشخاص الطبيعيين الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن مبلغ: 120.000 دج.

- السفراء والأعوان الدبلوماسيين و القناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين.

* التكاليف المنصوص عليها قانونا في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هي: فوائد القروض والديون المهنية، واشتراكات منح الشيخوخة، ونفقات الإطعام، وعقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

¹ المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

يمنح القانون الضريبي امتياز ضريبي يتمثل في تخفيض يمس الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة وذلك بنسبة 10 % بحيث لا تخضع هذه النسبة للضريبة، ويطبق هذا التخفيض في حالة التصريح المشترك للزوجين أو الأطفال تحت الكفالة قصد الخضوع المشترك للضريبة على الدخل الإجمالي.

ثالثا- أصناف المداخل والأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المداخل و الأرباح التالية:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.

- أرباح المهن غير التجارية.

- المداخل المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي.

- المداخل العقارية المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

- المرتبات، الأجور والمعاشات والريوع العمرية.

يتم حساب الدخل الصافي للصنف من خلال تطبيق العلاقة التالية :

$$RN=PB-CE$$

حيث: - RN : يمثل الدخل الصافي للصنف.

- PB : يمثل الإيراد الخام للصنف.

- CE : يمثل التكاليف المسددة المتعلقة بالصنف.

ويحدد الدخل الصافي الإجمالي انطلاقا من المجاميع الصافية لكل صنف حسب العلاقة التالية:

$$RNG=\sum RN$$

حيث : - RNG : يمثل الدخل الصافي الإجمالي.

- RN : يمثل الدخل الصافي للصنف.

في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كافي لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز.¹

ويحدد أساس ضريبة الدخل حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي بعد خصم التكاليف التالية:²

- فوائد على الديون المقترضة لأغراض مهنية أو لغرض البناء أو شراء مسكن.

¹المادة 10 من قانون رقم (09-09) المؤرخ في 2009/12/30 المتضمن لقانون المالية لسنة 2010، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

² المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي تدفع بصفة شخصية من قبل المكلف بالضريبة.
-تفقات الإطعام.

-عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر .

1- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.

أ-تعريف الأرباح الصناعية و التجارية والحرفية:

تعتبر أرباحا صناعية وتجارية، لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها، كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل ، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين:¹

- يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها، أو الشراء باسمهم لنفس الممتلكات لإعادة بيعها.

- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، والسعي أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم التنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى الشاري لكل جزء أو قسم.

- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء كان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا.

- يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة و صاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية .

- يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسب هذه الأنشطة طابعا صناعيا.

- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح.

- يقومون بنشاط التجار الصيادين، الربابنة الصيادين، مجهزي السفن، ومستغلي قوارب الصيد.

ب-الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية والحرفية:²

تعفى بصفة دائمة من الضريبة على الدخل الإجمالي:

-أرباح المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.

- مبالغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية.

-المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

- تستفيد مدا خيل الحرفيين التقليديين من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات، وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.

¹ المادة 11 و12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013.

² المادة 13 من المرجع نفسه.

- تستفيد مداخل الأنشطة التي يمارسها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم وتشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

ترفع مدة الإعفاء ب: 06 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يراد ترقيتها.

وتمدد هذه الفترة ب: سنتين 02 عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة، ويترتب على عدم احترام التعهدات المرتبطة بعدد مناصب العمل، سحب اعتماد الإعفاء والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

- تستفيد المداخل العائدة من النشاطات التي يمارسها الأشخاص الطبيعيين في ولايات إليزي وتندوف وأدرار وتمنراست، ولديهم موطن ضريبي في هذه الولايات ويقومون بها بصفة دائمة من تخفيض قدره 50 % من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك بصفة انتقالية ولمدة خمس 05 سنوات ابتداء من أول جانفي 2010، مع الإشارة إلى أن هذه الأحكام لا تطبق على الأشخاص العاملة في قطاع المحروقات باستثناء نشاطات توزيع المنتجات البترولية والغازية وتسويقها.¹

ج- تحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

تستحق الضريبة سنويا على الأرباح الصافية المحققة خلال السنة المنصرمة، ويحدد الربح الصافي بعد خصم التكاليف التي ينفقها المكلف والمرتبطة بمزاولة ومباشرة نشاطه الصناعي أو التجاري أو الحرفي أو المهني من رقم الأعمال السنوي، مع الأخذ في الحسبان الفوائض أو الخسائر الناتجة من التنازلات عن أي عنصر من عناصر التثبيتات أثناء الاستغلال أو في نهايته.²

د- أنماط فرض الضريبة على الدخل الإجمالي:

يتم فرض الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لنمطين هما:

- **النمط المبسط:** يخضع لهذا النمط في تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة المكلفين غير الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة والذين لا يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج ، كما يتعين عليهم تقديم تصريحاً خاصاً (مطبوع من نوع Série G N° 11ter) إلى رئيس مركز الضرائب التابعين له، على الأقل يوم 30 أبريل من كل سنة، يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة والمتعلق بالسنة المالية

¹ المادة 15 من قانون رقم (09-09) المؤرخ في 30/12/2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

² المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

السابقة، كما أنهم ملزمون بتقديم بدلا وعضا عن الوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:¹

-ميزانية ملخصة.

-حساب مبسط للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء.

-جدول الإهلاكات.

-كشف المؤونات.

-جدول تغيرات المخزون.

-النمط الحقيقي: يمكن للمكلف الذي يمكس محاسبة نظامية أن يختار الخضوع لنمط الربح الحقيقي، كما يمكن الإشارة إلى أنه في حالة تجاوز رقم الأعمال للحد المذكور سابقا، فإن النمط الحقيقي يصبح تطبيقه إجباريا، كما يمكن ضمن نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة أن يطلب الخضوع للنظام الحقيقي ولو لم يتعد رقم أعماله الحد المذكور سابقا، شرط أن يمكس محاسبة نظامية مع تقديم كل المستندات والوثائق المبررة لعملياته ولرقم أعماله، كما يتعين على المكلفين الخاضعين لهذا النمط تقديم تصريحاً خاصاً (مطبوع من نوع Series G N° 11) إلى رئيس مركز الضرائب التابعين له، على الأقل يوم 30 أبريل من كل سنة، وعليهم أن يقدموا محاسبتهم عند الاقتضاء، وعند كل طلب لأعوان الإدارة الضريبية.²

ه-التخفيضات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي:³

-يطبق على الربح الناتج من نشاط المخبرة دون سواه تخفيض نسبته 35%.

- يطبق على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني، أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، تخفيض بنسبة 25%، لا يطبق هذا التخفيض على المكلفين الخاضعين للضريبة الجزائرية الوحيدة.

-يطبق على الأرباح المعاد استثمارها خلال السنة المالية الموالية، تخفيض نسبته 30% فيما يخص تحديد الدخل الخاضع لضريبة الدخل، شريطة اكتتاب تعهد بإعادة الاستثمار.

2- أرباح المهن غير التجارية.

أ-تعريف الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:تعتبر الأرباح الناتجة من ممارسة نشاط غير تجاري تلك الأرباح المحققة من طرفي أصحاب المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع

¹المادة 20 مكرر 1 و 20 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

²المواد من 17 إلى 20 من المرجع نفسه.

3 المادة 21 من المرجع نفسه.

أصحابها بصفة التاجر، كالأطباء والبيطريون، المحامون، الموثقون، المستشارون الجبائيون، وخبراء المحاسبة... إلخ، وتحتوي هذه الأرباح أيضا على ما يلي:¹

_ عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون والموسيقيون.

-العائدات التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهاداتهم.

ب- **تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي:** يتكون الربح الواجب أخذه بعين الاعتبار في أساس ضريبة الدخل من الفرق بين الإيرادات الكلية والنفقات الكلية الضرورية المترتبة عن ممارسة المهنة، مع الأخذ في الحسبان الفوائض أو الخسائر الناتجة عن التنازلات عن أي عنصر من عناصر التثبيات المخصصة لممارسة المهنة أثناء الاستغلال أو في نهايته.²

إن النفقات الكلية القابلة للتخفيض تشتمل خاصة على ما يلي:

-إيجار المحلات المهنية.

-الضرائب و الرسوم المهنية التي يتحملها المكلف بصفة نهائية.

-الإهلاكات الحقيقية التي تمت فعلا خلال السنة في حدود تلك الإهلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال، غير أن قاعدة حساب الأقساط السنوية للإهلاك القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة شراء موحدة قدرها: 1.000.000 دج، كما أن هذا السقف لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المكلف، كما أنه في حالة عقد القرض الإيجاري يمكن حساب الإهلاك على أساس يساوي مدة عقد القرض الإيجاري.

ج- **أنماط فرض الضريبة على الدخل الإجمالي:**

يتم فرض الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا لنمطين هما:

-**نمط التصريح المراقب:** يخضع المكلفون بالضريبة الذين يتقاضون أرباحا غير تجارية أو مماثلة لها فيما يخص طريقة تحديد الربح الواجب اعتماده لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي لنمط فرض الضريبة حسب التصريح المراقب، ويتوجب عليهم أن يكتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة، تصريحا خاصا (مطبوع من نوع 13 N° Series G) إلى رئيس مركز الضرائب التابعين له، يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي وتدعيمه بكل وثائق الإثبات اللازمة.

-**نمط الاقتطاع من المصدر:**

تخضع المداخل التي تنتمي إلى صنف الأرباح غير التجارية إلى ضريبة الاقتطاع من المصدر

1 المادة 22 من المرجع نفسه.

2 المادة 23 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

المطبقة على المبالغ الإجمالية المدفوعة إلى أشخاص يوجد مقرهم الضريبي خارج الجزائر، ويتعلق الأمر

بالمبالغ التي يدفعها المدينون المقيمون في الجزائر لصالح مستفيدين غير مقيمين في الجزائر.¹ وتحدد نسبة الاقتطاع من المصدر ب: 24 % على المبالغ المدفوعة للأشخاص المقيمين خارج الجزائر والممارسين لنشاط غير تجاري.

3- المداخل المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي.

أ- **تعريف المداخل الفلاحية:** تعتبر مداخل فلاحية، المداخل المحققة في إطار ممارسة أنشطة فلاحية وتربية المواشي.

ويعتبر كنشاط فلاحي كل استغلال للمستثمرات الفلاحية بما في ذلك الإنتاج الغابي.

ب- **تحديد الربح الخاضع لضريبة الدخل:** يتم تحديد الربح الفلاحي عن طريق الفرق الموجب بين التعريفات المحددة لكل هكتار والتكاليف المأخوذة لكل هكتار حسب نوع المحصول والمساحة المزروعة، حسب العلاقة التالية:

المساحة المزروعة x تكاليف الهكتار) - المداخل الفلاحية الصافية = (معدل سعر الهكتار

أما في حالة تربية الحيوانات فيتعلق الأمر بكل صنف غير أنه لا تعتبر أنشطة تربية الأرانب والدواجن فلاحية إلا إذا كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعته، وكانت لا تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا، ويتم تحديد الربح الفلاحي عن طريق ضرب القيمة التجارية المتوسطة في عدد الرؤوس حسب كل صنف من الحيوانات، بعد تطبيق تخفيض محدد عن طريق التنظيم، حسب العلاقة التالية:

عدد رؤوس الحيوانات حسب الصنف x التخفيض) - المداخل الفلاحية الصافية = (القيمة التجارية المتوسطة

ج- **الإعفاءات الخاصة بالضريبة على المداخل الفلاحية:** تعفى من الضريبة بصفة دائمة المداخل الناتجة من زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، ومداخل الأنشطة المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته. كما تعفى من الضريبة لمدة 10 سنوات المداخل الناتجة من الأنشطة الفلاحية وتربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا، وفي المناطق الجبلية التي تحدد عن طريق التنظيم.²

¹ المادة 33 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية 2013.

² المادة 36 من المرجع نفسه.

يتعين على كل مستثمر فلاحي أو مربي مواشي أن يكتتب تصريحاً خاصاً بإيراداته الفلاحية، ويقدمه إلى مفتش الضرائب بـمكان وجود مستثمرته، قبل أول أبريل من كل سنة.¹

4- المداخل العقارية المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية:

أ- **تعريف المداخل العقارية:** تتمثل المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية في المداخل التالية:²

- من تأجير عقارات أو أجزاء عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية.

- من تأجير المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعنادها إذا لم تكن مدرجة من طرف مكلف في أرباحه الصناعية أو التجارية أو الحرفية أو الفلاحية أو غير التجارية.

ب- **تحديد المداخل العقارية ومعدل الضريبة على الدخل الإجمالي:** يحسب الدخل العقاري على أساس مبلغ الإيجار السنوي دون الحق في التخفيض، وتحدد نسبة الضريبة كما يلي:

- نسبة 07% محررة من الضريبة من الإيجارات السنوية للعقارات ذات الاستعمال السكني، ويعفى من الضريبة الإيجار الذي يتم لفائدة الطلبة.

- نسبة 15% محررة من الضريبة من الإيجارات السنوية للعقارات ذات الاستعمال التجاري أو المهني.

يدفع مبلغ الضريبة إلى قباضة الضرائب في أجل 30 يوماً ابتداءً من تاريخ تقديم العقد إلى إجراءات التسجيل، ويوزع حاصل الضريبة بالتساوي بين ميزانية الدولة و ميزانية البلدية.³

5- **عائدات رؤوس الأموال المنقولة:** تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي عند فرضها على عائدات رؤوس الأموال المنقولة بالخصائص التالية:⁴

- أنها تفرض على الأشخاص الطبيعيين.

- أنها ضريبة تقنطع عادة من المنبع.

- أنها ضريبة غير سنوية، أي تفرض في أي وقت.

- أنها تفرض على الإيراد بمعناه الواسع، وتفرض على بعض الإيرادات العرضية.

وتشتمل عائدات رؤوس الأموال المنقولة على:

أ- **عائدات الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها:**

تتمثل عائدات الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها:

- شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري.

¹المادة 11 من قانون الإجراءات الجبائية 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

²محمد حمو، منور أوسرير، مرجع سابق، ص: 104.

³المواد 42 و 42 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

⁴حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سابق، ص: 36.

-الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

-الشركات المدنية المتخذة شكل شركات أسهم.

-شركات الأشخاص وشركات المساهمة التي اختارت النظام الضريبي لشركات رؤوس الأموال.

ب-عائدات الديون والودائع والكفالات:

تعتبر كمداخل من الديون والودائع والكفالات، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى:

-الديون الرهنية الممتازة منها والعادية، مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة.

-الكفالات نقدا.

-الحسابات الجارية.

-سندات الصندوق.

6- المرتبات، الأجور، المنح والريوع العمرية.

أ-مفهوم الأجر والراتب:يطلق مصطلح الأجر على كل ما يحصل عليه العامل الخاضع لقواعد قانون العمل، مهما كانت طبيعة صاحب العمل شخص طبيعي أو معنوي.بيمنا الراتب هو كل ما يحصل عليه الموظف الخاضع لقواعد الوظيفة العمومية، وهو لا يختلف من حيث المضمون والمحتوى عن مضمون مصطلح الأجر.¹

ب-تحديد المداخل الخاضعة للضريبة:

-تدرج المرتبات والتعويضات والأتعاب و الأجور والمنح و الريوع العمرية في تكوين الدخل، وتعتبر أجور لتأسيس الضريبة:

-المكافآت المدفوعة للشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

-المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير.

-التعويضات والتسديدات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم.

-علاوات المردودية والمكافآت لفترات غير شهرية المدفوعة للمستخدمين.

- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة.

-يعفى من ضريبة الدخل:

-الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في إطار المساعدة بدون مقابل.

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين.

- الأجور والمكافآت المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب.

¹حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سابق، ص:41.

- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم، الذين يقل أجرهم عن: 20.000 دج شهريا، وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم عن نفس المبلغ.
 - التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة.
 - التعويضات عن المنطقة الجغرافية.
 - المنح ذات الطابع العائلي مثل الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة.
 - التعويضات المؤقتة والمنح العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل.
 - منح البطالة والتعويضات المدفوعة من قبل الدولة و الجماعات المحلية في إطار المساعدة والتأمين.
 - الربوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر الجسماني بمقتضى حكم قضائي.
 - معاشات المجاهدين وأرامل وأصول الشهداء.
 - المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية إثر حكم قضائي.
 - تعويضة التسريح.
- ويحدد مبلغ الدخل الخاضع للضريبة بعد خصم:
- المبالغ التي يقطعها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح التقاعد.
 - المساهمات العمالية في التأمينات الاجتماعية.
- تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء أو العمال، وفقا للجدول الشهري التصاعدي التالي:

الجدول رقم (1-2)

المعدلات التصاعدية لضريبة الدخل للأجراء والعمال

معدل الضريبة %	قسط الدخل الشهري الخاضع للضريبة (دج)
0%	أقل أو يساوي مبلغ: 10.000
20%	من 10.001 إلى 30.000
30%	من 30.001 إلى 90.000
35%	أكبر من 90.000

المصدر: المادة 5 من قانون المالية لسنة 2008، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

رابعا- معالجة فوائض القيمة الناتجة من التنازل عن الأملاك التي هي جزء من الاصول المثبتة في إطار نشاط تجاري أو صناعي أو مهني أو فلاحي:

أ- تعريف فائض القيمة: تعتبر فوائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل عن الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة، فوائض القيمة المحققة فعلا من طرف المكلفين الذين يتنازلون في إطار نشاطهم

الفصل الثاني: الإصلاحات الضريبية في الجزائر

الصناعي أو التجاري أو المهني أو الفلاحي، عن الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة، ويساوي فائض القيمة الفرق الإيجابي بين سعر التنازل وسعر التكلفة.

-لا تدخل في مكونات الأساس الخاضع للضريبة فوائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن أملاك تابعة لنشاط المكلف إذا التزم بإعادة استثمارها في أجل لا يتعدى 3سنوات، ابتداء من تاريخ انتهاء السنة التي تحققت فيها.

-لا تدخل في مكونات الأساس الخاضع للضريبة فوائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن أملاك تابعة لنشاط المكلف في إطار عقد القرض الإيجاري.

ب-فائض القيمة الخاضع: يتم الحصول على فائض القيمة الخاضع للضريبة بتطبيق تخفيض على فائض القيمة حسب مدة الاحتفاظ بالملك المتنازل عنه، والمحددة كما يلي:

جدول رقم(2-2)

التخفيضات على فائض القيمة حسب مدة الاحتفاظ

معدل التخفيض	مدة الاحتفاظ بالملك المتنازل عنه
30 %	أقل من 3سنوات.
65 %	أكثر من 3سنوات.

المصدر: المواد172و173من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

خامسا- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي: تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي:

الجدول رقم(2-3)

المعدلات التصاعدية لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي

معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة ب (د ج)
معفى	أقل من 120.000
20 %	من 120001 إلى 360.000
30 %	من 360001 إلى 1.440.000
35 %	أكثر من 1.440.000

المصدر: المادة 104من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

الفرع الثالث: الضريبة على أرباح الشركات.

أولاً- مفهوم وخصائص الضريبة على أرباح الشركات :

1- مفهوم الضريبة على أرباح الشركات: عرفت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الضريبة على أرباح الشركات كما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، وتسمى هذه الضريبة، بالضريبة على أرباح الشركات ".¹

2- خصائص الضريبة على أرباح الشركات: من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات تتميز بخصائص نجملها في ما يلي:

- ضريبة وحيدة : حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

- ضريبة عامة : كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز.

- ضريبة سنوية : حيث يتضمن وعاؤها الربح السنوي للمؤسسة.

- ضريبة نسبية : حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.

- ضريبة تصريحية : يقوم المكلفون بدفع الضريبة على أرباح الشركات بالتصريح لدى مركز الضرائب من خلال تقديم الميزانية الضريبية لمفتش الضرائب على الأقل يوم 30 أبريل من كل سنة.

ثانياً- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات : يأخذ مجال التطبيق الصيغة الإجبارية وكذلك الاختيارية ويتضح ذلك كما يلي:¹

1- الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات: شركات الأموال والتي تضم شركات الأسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات التوصية بالأسهم، المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.

2- الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات: هي شركات تعتبر خاضعة أصلا للضريبة على الدخل الإجمالي إذا اختارت بصفة إرادية الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهنا يجب عليها تقديم طلب الاختيار إلى إدارة الضرائب، ويعتبر قرار الاختيار هذا نهائيا، تخضع له مدى الحياة، تتمثل هذه الشركات أساسا في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة.

ثالثاً - تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات: يتحدد الوعاء الضريبي من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة، وهو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت بما في ذلك التنازل عن عناصر الأملاك التي هي جزء من الأصول المثبتة أثناء الاستغلال أو في نهايته.²

¹ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992 - 2003، مرجع سابق، ص:70 - 71.

² المرجع نفسه، ص - ص:74 - 77.

يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام الدورة وافتتاحها التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات وبذلك يتحدد الربح الخاضع للضريبة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الربح المحاسبي} = \text{رقم الأعمال} - \text{مختلف التكاليف والمصاريف التي تتحملها المؤسسة.}$$

$$\text{الربح الضريبي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الاستردادات} - \text{التخفيضات.}$$

الاستردادات هي عبارة عن تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية، أو أنها تتجاوز الحد الأقصى المحدد من قبل إدارة الضرائب، أما التخفيضات فهي عبارة عن تلك التكاليف التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي، وتعتبرها إدارة الضرائب كتكاليف تطرح من إيرادات المؤسسة، هذه التكاليف تتمثل في خسائر السنوات السابقة إلى غاية السنة الرابعة.

رابعا- معدلات الضريبة على أرباح الشركات: تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة، ويحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:¹

- 19 % بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية.
- ويطبق هذا المعدل كذلك على الأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم الأعمال للأنشطة المذكورة في الفقرة السابقة يساوي أو يفوق 50 % من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم على القيمة المضافة.
- 25 % بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.
- 25 % بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة و الخدمات أكثر من 50 % من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم على القيمة المضافة.

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{الربح الضريبي} \times \text{معدل الضريبة.}$$

خامسا - دفع الضريبة على أرباح الشركات: إن دفع الضريبة على أرباح الشركات يتم على ثلاث تسبيقات مؤقتة ورصيد التصفية ويتضح ذلك في الجدول التالي :

¹ المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2012.

جدول رقم (2-4)

التسيقات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات

التسبيق	قيمة التسبيق	آخر أجل لدفع التسبيق	ملاحظة
التسبيق الأول	ضريبة سنة (ن-1) $\times 30\%$	15 مارس من سنة (ن + 1)	ن: تمثل سنة الاستغلال
التسبيق الثاني	ضريبة سنة (ن-1) $\times 30\%$	15 جوان من سنة (ن + 1)	
التسبيق الثالث	ضريبة سنة (ن-1) $\times 30\%$	15 نوفمبر من سنة (ن + 1)	

المصدر: المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2012، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، (بتصرف).

رصيد التصفية = الضريبة على أرباح الشركات المستحقة - مجموع التسبيقات الثلاثة

الفرع الرابع: ضريبة الدفع الجزافي.

الدفع الجزافي عبارة عن ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والهيئات المقيمة بالجزائر والتي تدفع مرتبات وأجور لمستخدميها، وقد تم تخفيض معدل هذه الضريبة تدريجيا إلى أن تم إلغاؤها سنة 2006 كما يلي: 3% و 2% و 1% لسنوات 2003 و 2004 و 2005 على التوالي.

المطلب الثاني: الإصلاح في مجال الرسوم على رقم الأعمال.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني كما يلي:

الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة.

أولا: مفهوم وخصائص الرسم على القيمة المضافة.

1- مفهوم الرسم على القيمة المضافة: أسس الرسم على القيمة المضافة، بموجب قانون المالية سنة 1991 وقد جاء الرسم لتعويض نظام الرسم على رقم الأعمال الذي كان سائدا من قبل، وكان ممثلا في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات. إن هذا الرسم يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العملية الاقتصادية والتجارية، وتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي و الاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المكلف إلى فائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي.¹

¹ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992 - 2003، مرجع سابق، ص : 84.

ونجد أن الرسم على القيمة المضافة يسري على عمليات الإنتاج في جميع مراحلها غير أنه لا يصيب سوى القيمة المضافة التي تمثل الزيادة في الإنتاج في كل مرحلة.

2- خصائص الرسم على القيمة المضافة: من خلال التعريف السابق يمكن إبراز الخصائص الأساسية للرسم على القيمة المضافة كما يلي:

- يشكل ضريبة على الإنفاق.

- يعد ضريبة قيمية، لكونه يحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة.

- يمثل ضريبة عامة على المنتجات والخدمات.

ثانيا- العمليات الخاضعة والمعفاة من الرسم على القيمة المضافة.

1- العمليات الخاضعة للرسم: إن العمليات الخاضعة للرسم تأخذ الطابع الإلزامي والاختياري ويتضح ذلك كما يلي:¹

أ- العمليات الخاضعة إجباريا: تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون، الأشغال العقارية، المبيعات والتسليمات على حالها الأصلي من منتجات وبضائع خاضعة للرسم والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين، المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، التسليمات لأنفسهم (من الأملاك المنقولة وغير المنقولة لتلبية الاحتياجات الخاصة للخاضعين أو استثماراتهم المختلفة)، عمليات الإيجار أو أداء الخدمات وأشغال الخدمة والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية، بيوع العقارات أو المحلات التجارية والعمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك، العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي وشبه الطبي والبيطري، العمليات المنجزة من طرف البنوك وشركات التأمين، عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة، العمليات الخاصة بالحفلات الفنية والتسلية بمختلف أنواعها، العمليات المتعلقة بخدمات الهاتف والتليكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات

ب- العمليات الخاضعة اختياريًا للرسم على القيمة المضافة: يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا وبناء على تصريح منهم، لاكتساب صفة الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع وخدمات تكون موجهة مباشرة لـ : التصدير، الشركات البترولية، الخاضعين الآخرين لهذا الرسم، المؤسسات التي تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص: 94-95.

2- الإعفاءات والعمليات التي تقع خارج مجال التطبيق :

أ- العمليات التي تقع خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة: أقصى المشرع الجزائري بعض العمليات من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ويتعلق الأمر ب :

-النشاطات الفلاحية: إن جميع النشاطات الفلاحية تقع خارج مجال تطبيق الرسم ونظرا للتشجيع المطلق الذي يتلقاه القطاع الفلاحي من طرف الدولة ما عدا المواد الفلاحية التي تستعمل في الصناعة، وعمليات إعادة البيع بالجملة المرتبطة بالقطاع الفلاحي والتي لها طابع تجاري.

-البيع بالتجزئة: إن تأسيس نظام الضريبة الجزافية الوحيدة قد ألغى خضوع تجار التجزئة للرسم على القيمة المضافة.

ب - الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:

- عمليات التصدير : أعفيت هذه العمليات من الخضوع للرسم على القيمة المضافة بهدف تشجيع وترقية قطاع التصدير وقد وردت بهذا الصدد بعض الاستثناءات تتمثل في:¹
- عمليات التصدير للتحف الفنية والأحجار الكريمة والمعادن النفيسة.
- عمليات تصدير الأشياء الفنية كالكتب العتيقة والأثاث وغيرها.
- عمليات تصدير اللوحات الفنية والزيتية والمائية والمنحوتات الأصلية وغيرها .
- عمليات الاستيراد: تستفيد من الإعفاء بعض البضائع التي وضعت تحت أنظمة موقفة للحقوق الجمركية، كما تستفيد من ذلك البضائع المستوردة في إطار المقايضة.²
- عمليات الشراء بالإعفاء : تعفى بعض النشاطات الاقتصادية التي يولى لها اهتمام خاص بهدف تنميتها، يتعلق الأمر ب :³
- الشركات التي تقوم بالتصدير .
- منتجو السلع المعفاة من دفع الرسم بموجب القانون.
- مقتنيات مواد التجهيز والخدمات التي تدخل مباشرة في تحقيق الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسع، عندما تقوم بها مؤسسات تمارس نشاطات أنجزها الشباب ذو المشاريع المستفيدين من الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.
- عمليات البيع المتعلقة بالمواد الاستهلاكية الأساسية :يتعلق الإعفاء بعمليات البيع لـ:

¹المادة 13 من قانون الرسم على القيمة المضافة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

²المادة 11 من قانون الرسم على القيمة المضافة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

³المادة 42 من المرجع نفسه.

الخبز والفرينة والحليب، بالإضافة إلى عمليات بيع المواد الصيدلانية المنصوص عليها في القانون، تعفى البضائع المستفيدة من الإعفاء من الحقوق الجمركية وفقا للشروط المنصوص عليها في المادتين 197 و 213 من قانون الجمارك، بالإضافة إلى المنتجات والأعمال والخدمات المعفاة، والمحددة قانونيا بقوائم من خلال قوانين المالية.¹

3- تحديد القاعدة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

أ - الحدث المنشئ للرسم : يعبر الحدث المنشئ للرسم عن الواقعة القانونية التي تحدد استحقاق الرسم ، فالحدث المنشئ للرسم يتمثل في:²

- بالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني (الفاتورة) أو التسليم المادي للبضاعة.
- بالنسبة لأشغال المقاوله من قبض الثمن كليا أو جزئيا وفيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية للأشغال يكون الحدث المنشئ للرسم من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.
- بالنسبة للصادرات يكون الحدث المنشئ للرسم بتقديم البضاعة للجمارك.
- أما بالنسبة للواردات فإن الحدث المنشئ للرسم يكون بإدخال البضاعة المستوردة لدى الجمارك.
- بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات والأشغال العقارية فإن الحدث المنشئ للرسم يكون عند التسليم.

ب- وعاء الرسم على القيمة المضافة:يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة، ثمن البضائع والأشغال أو الخدمات بما في ذلك جميع المصاريف والحقوق والرسوم المدفوعة باستثناء الرسم على القيمة المضافة، وهو ما يعرف برقم الأعمال خارج الرسم وهذا الأخير يتكون من:³

- بالنسبة لعمليات البيع من مبلغ المبيعات خارج الرسوم.
- بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المسلمة، بزيادة معدل الفرق عند الاقتضاء بين يدي كل طرف من التبادل.
- كما يخصم من المبلغ الخاضع للرسم على القيمة المضافة وذلك عند فوترتها للزبون ما يلي:

التخفيضات والإتاوات الممنوح وحسم القبض.

الحقوق والطواع الضريبية.

الكفالات المخصصة للأغلفة القابلة للاسترجاع .

مصاريف النقل الذي قام به المدين لتسليم البضائع الخاضعة للرسم .

¹ المادتين 8 و 9 من المرجع نفسه.

² ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992 - 2003، مرجع سابق، ص: 90.

³ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992 - 2003، مرجع سابق، ص: 95.

- بالنسبة للتسليمات للذات من الأموال المنقولة من ثمن البيع بالجملة للمنتجات المماثلة أو من ثمن التكلفة يضاف إليه ربح عادي للمنتج المصنع.
- فيما يخص صفقات الأشغال العقارية المبرمة مع الشركات الأجنبية يتكون من المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية والمحولة إلى الدينار بقيمة الصرف الساري عند تاريخ التوقيع على الصفقة أو العقد أو الملحق الذي تستحق بموجبه هذه المبالغ.
- بالنسبة لعمليات الاستيراد يتكون أساس الرسم من قيمة البضاعة عند عرضها لدى مصلحة الجمارك بما فيها مصاريف التأمين والنقل إضافة إلى الحقوق والرسوم الأخرى باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسها.
- أما قاعدة الرسم المتعلقة بعمليات تقديم الخدمات فتتكون من السعر المدفوع لقاء تلقي الخدمة.
- إذا تم البيع على يد شركة تكون فرعا لشركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو على يد شركة تكون بمثابة (شركة أم) ففي هذه الحالة يؤسس الرسم ليس على ثمن بيع الشركة المدينة للشركة المشترية، وإنما على ثمن البيع المطبق من قبل هذه الأخيرة حتى وإن كانت غير خاضعة للرسم أو معفاة منه.
- ج- استرجاع الرسم: إذا تعذر الحسم الكلي للرسم على القيمة المضافة القابل للخصم وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 29 من قانون الرسم على القيمة المضافة وما يليها، فإنه لا يمكن أن يسدد المتبقي إذا كان ناتجا :¹
- عن عمليات تصدير أو تسليم المواد أو الخدمات التي يجوز شراؤها أو استيرادها بالإعفاء.
- عن التصريح بالسلع الموجودة في المخزون الذي يودعه الأشخاص أو المؤسسات التي تتوقف عن ممارسة النشاط الذي تخضع بمقتضاه للرسم.
- عن حالة حصر أو دمج أو تحويل الشكل القانوني لمؤسسة ما.
- عمليات الشراء بالإعفاء من الرسم: نظام الشراء بالإعفاء نظام يسمح للخاضعين للرسم الذين لا يمكنهم تحمل الرسم المدفوع على المشتريات من المواد والسلع المعفاة من الرسم والتي تكون موجهة للتصدير أو لإنتاج المواد المعفاة قانونا، يستفيد من هذا النظام :²
- الشركات البترولية أو موردوها.
- الأشخاص الذين يقومون بعمليات التصدير.
- منتجو المواد والبضائع المعفية صراحة من قبل القانون، وللاستفادة من هذا النظام يجب أن يكون المستفيد قد تحصل على اعتماد بموجب قرار من المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا.

¹Ministère des finances, DGI, Procédure de remboursement de la TVA, Alger, 2005, p : 05-09.

² حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سابق، ص: 131-132.

- 4- معدلات الرسم على القيمة المضافة وحسابها: يحصل الرسم على القيمة المضافة بمعدلين هما:
- المعدل العادي 17 % .
- المعدل المخفض 07 %.

ذكرت العمليات الخاضعة لمعدل 7 % في المادة 23 من قانون الرسم على القيمة المضافة أما باقي العمليات غير مذكورة في هذه المادة فإنها تخضع لمعدل 17 % . ويفرض الرسم على القيمة المضافة على أساس قاعدة غير متضمنة للرسم فإذا كانت القاعدة تضمنت الرسم من قبل، فيصبح المبلغ المدفوع هو مبلغ الشراء المتضمن للرسم (P.TTC) فلا بد من العودة إلى الأساس خارج إطار الرسم وهذا عن طريق تطبيق معامل التحويل:

$$\text{المعامل} = 100 / (100 + \text{المعدل})$$

الفرع الثاني: الرسم على النشاط المهني.

أولاً- تأسيس الرسم على النشاط المهني: لقد أنشئ الرسم على النشاط المهني في أول جانفي 1996، وقد عوض هذا الرسم النظام السابق الذي كان يحتوي من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير تجاري ، ويحدد معدل الرسم على النشاط المهني ب: 2 % .

ثانياً- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني: يفرض الرسم على النشاط المهني على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاط صناعي أو تجاري أو غير تجاري، وهو يحسب على أساس رقم الأعمال الذي حققه هؤلاء الأشخاص بغض النظر عن نتيجتهم المحققة.

يستحق الرسم بصدد الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح غير التجارية، رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية، أو الضريبة على أرباح الشركات. ويقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات، غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني. بالنسبة

لوححدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية.¹

ثالثاً- تحديد وعاء الرسم على النشاط المهني: يؤسس الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للإيرادات المهنية الخام، أو رقم الأعمال المحقق خلال السنة، خارج الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم، وعلى رقم الأعمال متضمن الرسم على القيمة المضافة عندما

¹ المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

يتعلق الأمر بغير الخاضعين لهذا الرسم. كما يستفيد الخاضعين للرسم على النشاط المهني بتخفيضات بنسب مختلفة موضحة كما يلي :

- تستفيد من تخفيض قدره 30 % العمليات التالية:¹

- مبلغ عمليات البيع بالجملة.

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة المتعلقة بمنتجات يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50 % من الضرائب غير المباشرة.

- يستفيد من تخفيض قدره 50 % مبلغ عمليات البيع بالجملة التي تتعلق بمنتجات يتضمن سعر بيعها على ما يزيد عن 50 % من الضرائب غير مباشرة.

- يستفيد من تخفيض قدره 75 % مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي و الغازوال.

- يستفيد من تخفيض قدره 30 % من رقم الأعمال الخاضع للضريبة، تجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء وذلك لمدة السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط بشرط فرض الضريبة حسب الريح الحقيقي.

رابعا- الإعفاءات من الرسم على النشاط المهني: لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم:²

-مبلغ العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة.

-رقم الأعمال الذي لا يفوق مبلغ ثمانين ألف دينار (80.000دج) إذا تعلق الأمر بمكلفين بالضريبة يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع المواد واللوازم المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، أو لا يفوق خمسون ألف دينار (50.000دج) إذا تعلق الأمر بمكلفين يقدمون خدمات.

-مبلغ عمليات البيع التي تشمل المواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من ميزانية الدولة والمستفيدة من التعويض.

- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة التي تشمل مواد أو سلع موجهة مباشرة للتصدير.

خامسا:حساب الرسم على النشاط المهني:

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2 %.

المطلب الثالث:الإصلاح في مجال الضرائب والرسوم الأخرى.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الرسم العقاري، رسم التطهير والضريبة على الأملاك وحقوق التسجيل والطابع كما يلي:

¹ المادة 219 من المرجع نفسه.

² المادة 220 من المرجع نفسه.

الفرع الأول: الرسم العقاري: يطبق هذا الرسم سنويا على الملكيات المبنية وغير المبنية على مستوى التراب الوطني، باستثناء الملكيات المعفية صراحة، ويحدد هذا الرسم على أساس القاعدة الخاضعة الناتجة عن القيمة الإيجارية للمتر المربع المتعلقة بالملكيات المبنية وغير المبنية.¹

أولا: الرسم العقاري على الملكيات المبنية.

يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، وينتج أساس فرض الرسم من القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للرسم، ويحدد معدل هذا الرسم بـ: 3%، ويتم توزيع مبلغ الرسم العقاري على الملكيات المبنية المحصل كليا على البلدية المعنية.

ثانيا: الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية.

يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، ويستحق بالخصوص على:

- الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير.
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق.
- مناجم الملح والسبخات.
- الأراضي الفلاحية.

وينتج أساس فرض الرسم من القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية غير المبنية، في المساحة الخاضعة للرسم، ويحدد معدل هذا الرسم بـ:

بالنسبة للأراضي المتواجدة في مناطق عمرانية، تحدد نسبة الرسم كما يلي:

5% عند ما تكون مساحة الأراضي اقل من 500م² أو تساويها.

7% عند ما تكون مساحة الأراضي اكبر من 500م² وتقل أو تساوي 1000م²

10% عند ما تفوق مساحة الأراضي 1000م²

3% بالنسبة للأراضي الفلاحية.

ويتم توزيع مبلغ الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية المحصل كليا على البلدية المعنية.

الفرع الثاني: رسم التطهير.

يعرف رسم التطهير بأنه رسم سنوي يطبق على كل الملكيات المبنية الواقعة في بلديات تعمل فيها مصلحة جمع القمامات المنزلية. تعفى من رسم التطهير الملكيات التي لا تستفيد من خدمات المصلحة

¹ ولهي بوعلام، تفعيل تسيير جباية الجماعات المحلية في ظل الدور الجديد للدولة و متطلبات التنمية المحلية، مداخلة في الملتقى الدولي حول التنمية المحلية والحكم الراشد وواقع الاقتصاد الوطني، المركز الجامعي بمعسكر، أيام 26-27 افريل 2005، ص118.

السابقة الذكر، إضافة إلى البنايات التابعة للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات ذات الطابع الإداري و المؤسسات التربوية والعلمية.

يؤسس لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية وذلك على كل الملكيات المبنية، ويؤسس باسم المالك أو المنتفع، ويحدد مبلغ الرسم كما يلي:¹

ما بين 500 دج و 1000 دج على كل محل ذو استعمال سكني.

ما بين 1000 دج و 10.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ماشابهه.

ما بين 5000 دج و 20.000 دج على كل ارض مهياة التخميم والمقطورات.

ما بين 10.000 دج و 100.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي، أو تجاري أو حرفي أو ماشابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

وتحدد الرسوم المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي، بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي وبعد أخذ رأي السلطة الوصية.

ويتم توزيع مبلغ رسم التطهير المحصل كليا على البلدية المعنية.

الفرع الثالث: الضريبة على الأملاك.

يخضع للضريبة على الأملاك :

-الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة في الجزائر أو خارج الجزائر.

-الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر .
يتشكل وعاء الضريبة على الأملاك من القيمة الصافية، في أول جانفي من كل سنة، لمجموع الأملاك والحقوق والقيم الخاضعة للضريبة التي يمتلكها الأشخاص المذكورين سابقا، عندما يفوق مبلغها 30 مليون دينار جزائري، وتحسب على أساس نسب تصاعدية أقصاها 1.5%.

الفرع الرابع: حقوق التسجيل.

حقوق التسجيل هي الضرائب المدفوعة للدولة لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة، وخصوصا العقود الرسمية القضائية المتضمنة للقرارات النهائية للعقود الإدارية، وعقود نقل الملكية وحق الانتفاع بالمنقولات أو العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار وحقوق التأسيس.² تحصل رسوم التسجيل حسب

¹ المادة 263 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

² حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سابق، ص: 171.

الفصل الثاني: الإصلاحات الضريبية في الجزائر

الأسس وتبعا للقواعد المحددة بموجب قانون التسجيل، وتكون رسوم التسجيل ثابتة أو نسبية أو تصاعديّة تبعا لنوع العقود ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم.¹

تتلخص معدلات الخضوع لحقوق التسجيل في الجدول التالي:

الجدول رقم(2-5)

معدلات الخضوع لحقوق التسجيل

معدلات	أساس الخضوع	مجال التطبيق
5%	الثلث المسجل في العقد أو القيمة الحقيقية للملك.	نقل الملكية (بيع العقارات أو المنقولات).
لمدة محددة. 2%	-الثلث الإجمالي للكراء مضافا إليه التكاليف. -رأس المال المتكون من 20مرة من قيمة الثمن والتكاليف السنوية	نقل الانتفاع للأمالك العقارية. أ- إيجارات لمدة محددة. ب- إيجارات لمدة غير محددة.
لمدة غير محددة. 5%	الحصص الصافية العائدة لكل ذي حق.	نقل الملكية عن طريق الوفاة (المواريث).
04 معدلات كالتالي: 20%, 30%, 50%, 10% طبعا للعلاقة التي تربط الوارث بالمتوفى.	قيمة المال الموهوب.	الهبات
1.5%	قيمة الأصول الصافية المقسمة، أي الفرق بين الأصول الإجمالية والديون والأعباء.	القسمة
2.5%	قيمة أحد الأملاك المتبادلة.	مبادلة الأملاك العقارية.
0.5%	القيمة الصافية للحصص. -الثلث المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء، أو القيمة التجارية الحقيقية للملك. قيمة حصص الشركات.	عقود الشركة: -الحصص العادية. -الحصص بعوض. -العقود المتضمنة التنازل عن الأسهم وحصص الشركة.
2.5%		

المصدر: حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص: 172.

¹ سعيد بن عيسى، الجباية، شبه الجباية، الجمارك، أملاك الدولة، بدون دار طبع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003، ص: 83.

الفرع الخامس: حقوق الطابع.

إن رسم الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية و القضائية و كل المحررات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل، ولا توجد استثناءات أخرى إلا الاستثناءات التي نص عليها القانون.

لا يمكن تحصيل أقل من 5 دج في حالة ما إذا كان تطبيق تعريفه رسم الطابع لا ينتج هذا المبلغ. غير أنه تعفى من رسم طابع المخالصات، تلك التي تساوي أو أقل عن 5 دج عندما لا يتعلق الأمر بحساب مسبق أو مخالصة نهائية على مبلغ أكبر. إن رسم الطابع لجميع العقود بين الدولة والمواطنين، يكون على عاتق المواطنين.¹

طبقا لتشريعات النظام الجبائي، فإن المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ملزمون باقتطاع حق الطابع المستحق على زبائنهم الذين يسددون فواتير البيع والأتعاب نقدا²، ودفعه خلال العشرين يوم الأولى من الشهر التالي للشهر الذي حققت فيه تلك الفواتير، إلى خزينة قباضة الضرائب المختلفة ، بواسطة مطبوع (G50).

تحدد حقوق الطابع على النحو الموضح في الجدول التالي:³

¹ سعيد بن عيسى، مرجع سابق، ص:125.

² المادة 100 من قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2012.

³ حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سابق، ص:173.

الجدول رقم (2-6)

حقوق الطابع

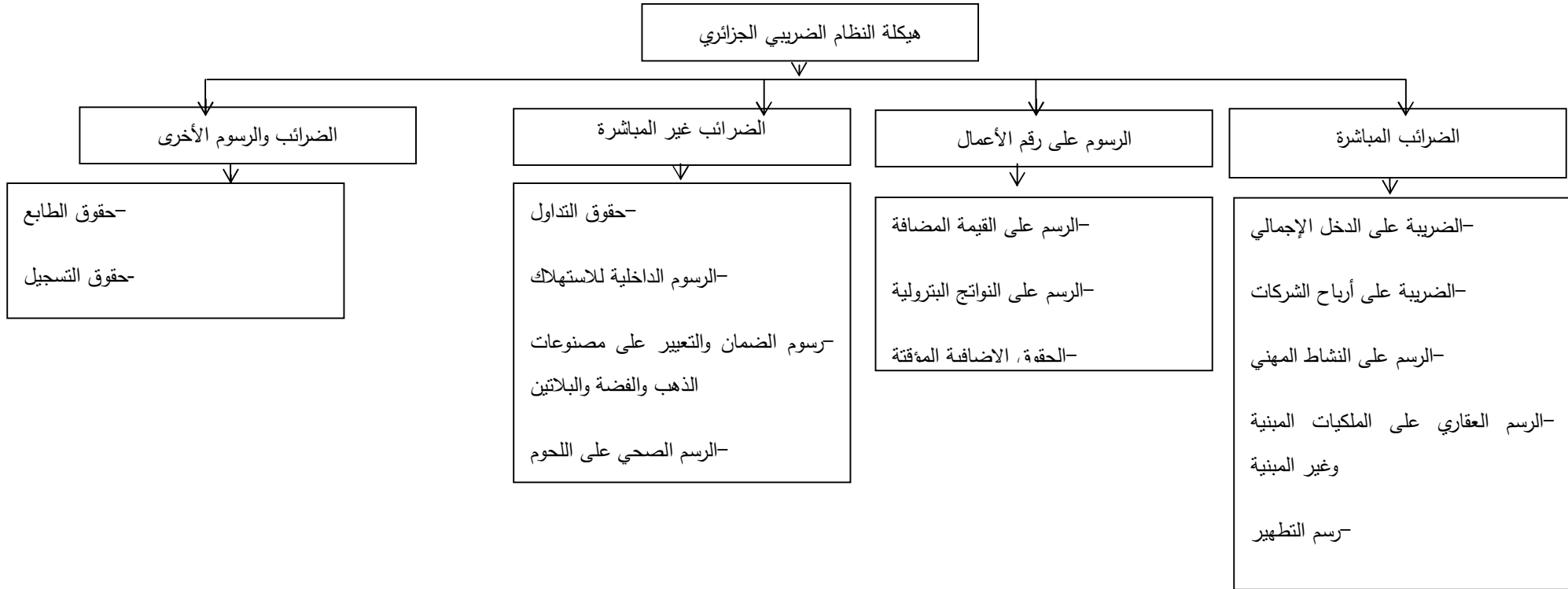
التعريفات	تصنيف حقوق الطابع
40 دج	الطابع الحجمي: -الورق العادي.
60 دج	-ورق السجل.
20 دج	-نصف ورقة من الورق العادي.
1 دج عن كل قسط من 100 دج، أو جزء من القسط 100 دج دون أن يقل المبلغ المستحق عن 5 دج، أو يفوق 2500 دج.	طابع المخالصات: السندات بمختلف أنواعها.
20 دج	-الوثائق التي هي بمثابة إيصال.
20 دج	-الإيصالات التي تثبت إيداعا نقديا تم لدى مؤسسة أو شخص طبيعي.
2000 دج	-جواز السفر.
500 دج	-رخصة الصيد.
100 دج	بطاقة التعريف الوطنية.
100 دج	بطاقة التعريف المغاربية.
0.5 دج عن كل 100 دج	-طابع أعمال التجارة(السفتجة، السندات غير القابلة للتفاوض، السند لأمر)
4000 دج	-طابع السجل التجاري.

المصدر: حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص:173.

وتتكون هيكلية النظام الضريبي الجزائري أساسا من الضرائب على المداخل والأرباح، والرسوم على رقم الأعمال، إضافة إلى بعض الضرائب والرسوم الأخرى، والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (1-2)

هيكلية النظام الضريبي الجزائري لسنة 2013



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القوانين الجبائية 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

المبحث الثالث: تقييم مرد ودية النظام الضريبي خلال الفترة (2001-2011).

بعد أكثر من عشرين سنة على تطبيق الإصلاحات الضريبية في الجزائر، نتساءل على مدى فعالية هذه الإصلاحات ، لذلك سنحاول تقييم مرد ودية النظام الضريبي خلال فترة الدراسة (2001-2011)، وذلك من خلال عدة مؤشرات كما يلي:

المطلب الأول: تقييم مرد ودية النظام الضريبي من حيث التحصيل خلال الفترة (2001-2011).

هدف الإصلاح الضريبي في الجزائر إلى زيادة حجم التحصيل الضريبي خارج المحروقات بمعنى الاعتماد على الجباية العادية التي أهملت منذ الاستقلال إلى غاية الإصلاحات الضريبية، حيث كان النظام الضريبي يتميز بتعدد وارتفاع معدلاته مما أثر بصفة مباشرة على المر دودية الضريبية خلال تلك الفترة بالإضافة إلى ذلك نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين والذين كانوا يستعملون كل الطرق لتجنب دفع واجباتهم الضريبية خاصة مع عدم استقرار النظام الضريبي نتيجة إلغاء أو إدراج ضرائب جديدة دون مراعاة القدرة التكليفية للمكلفين هذه العناصر أدت إلى ضعف مداخيل الجباية العادية. ولمعرفة مدى تحقيق ذلك الهدف نستعرض تطور حصيلة الجباية العادية و الجباية البترولية مع حساب نسبتها إلى إجمالي الإيرادات وذلك خلال الفترة (2001 - 2011) :

جدول رقم (2-7)

تطور حصيلة النظام الضريبي في مجموع موارد الميزانية العامة خلال الفترة (2001 - 2011) الوحدة: مليون دج

2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	السنة البيان
686,41	559,41	462,78	331,83	259,48	240,29	168,37	145,23	125,53	113,77	99,2	الضرائب المباشرة
435,17	297,59	228,97	193,89	158,58	121,84	105,1	96,08	79,79	70,76	62,7	-الضريبة على الدخل الإجمالي
245,87	255,05	229,03	133,47	97,44	118,32	62,64	49,03	45,65	42,87	36,39	-الضريبة على أرباح الشركات
5,37	00	3,46	3,46	3,46	0,13	0,13	0,12	0,09	0,14	0,11	-ضرائب مباشرة أخرى
47,96	39,84	35,96	33,92	28,13	23,54	19,62	19,6	19,27	19	17,02	الطابع والتسجيل
557,68	493,93	472,63	429,78	347,22	334,37	312,34	272,22	235,61	219,13	184,3	الرسوم على رقم الأعمال
1,45	1,33	1,07	1,19	0,88	0,98	0,85	0,68	0,75	0,72	0,44	الضرائب غير المباشرة
1 293,5	1 094,5	972,44	796,72	635,71	599,88	501,18	437,73	381,16	352,62	300,96	حصيلة النظام الضريبي
1 548,53	1 309,37	1 172,44	983,63	786,75	745,56	664,8	603,77	562,88	493,09	444,49	حصيلة الجباية العادية
1 529,4	1 501,7	1 927	1 715,4	973	916	899	862,2	836,06	916,4	840,6	حصيلة الجباية البترولية
3 077,93	2 811,07	3 099,44	2 699,03	1 759,75	1 661,56	1 563,8	1 465,97	1 398,94	1 409,49	1 285,09	المجموع العام للإيرادات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

من خلال الجدول رقم (2-7) يظهر جليا هيمنة الضرائب على الإنفاق في مكونات مجموع حصيلة النظام الضريبي وانخفاض حصيلة الضرائب المباشرة وهو ما يفسر ويوضح إفلات أصحاب الثروات والمداخيل من دفع الضرائب المفروضة عليهم بسبب التهرب الضريبي.

تمثل الضريبة على الدخل الإجمالي العنصر الأساسي الذي يساهم في تطور حجم الضرائب المباشرة حيث بلغت سنة 2002 مبلغ 51.63 مليار دج بعد ما كانت سنة 2001 مبلغ 44.67 مليار دج أي بنسبة نمو 15.58%، أما في سنة 2003 فقد بلغت مبلغ 59.93 مليار دج أي بمعدل نمو قدر بـ: 16.07%، وأستمر هذا النمو حتى سنة 2011 أين وصلت الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأجور مبلغ 380.35 مليار دج أي بمعدل نمو 44.2%، وكان هذا التطور المرتفع نتيجة الاقتطاع من المصدر.

وبخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي على الأصناف الأخرى من المداخيل فلم يكن لها دورا ايجابيا بمعنى الكلمة رغم تزايدها المستمر وذلك راجع إلى ان التصريحات المقدمة من طرف المكلفين لا تعبر في أغلب الأحيان عن حقيقة الأوعية الضريبية بسبب التهرب الضريبي وبالتالي ضعف مرد وديتها.

أما فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات فقد عرفت هي الأخرى نموا جيدا، حيث بلغت سنة 2001 مبلغ 36.39 مليار دج وسنة 2002 مبلغ 42.87 مليار دج أي بمعدل نمو قدر بـ: 17.8%، وبلغت سنتي 2003 و2004 مبلغ 45.65 مليار دج و49.03 مليار على التوالي، واستمر هذا النمو حتى سنة 2006 حيث بلغت 118.32 مليار دج، وهذا لما عرفت بعض المؤسسات العمومية من نمو أو على الأقل استقرارا ماليا يسمح لها بالوفاء بالتزاماتها الضريبية، كما أن القطاع الخاص أخذ ينمو مما سمح له بتحقيق فوائض اقتصادية ومالية مكنته من الالتزام بالوفاء بالتزاماته الضريبية اتجاه الخزينة العمومية.

ثم انخفضت الضريبة على أرباح الشركات سنة 2007 إلى مبلغ 97.44 لتعود إلى النمو حتى سنة 2010 حيث بلغت مبلغ 255.05 مليار دج وكان سبب هذا النمو هو ارتفاع عدد شركات الاستيراد والتصدير، وانخفضت مرة أخرى إلى مبلغ 245.87 مليار دج سنة 2001 وذلك راجع إلى الأزمات الاقتصادية التي مست جميع دول العالم وخاصة الأوروبية منها.

فيما يلي جدول يوضح نسبة مساهمة حصيلة النظام الضريبي في مكونات الإيرادات العامة للدولة الجزائرية خلال الفترة (2001-2011) كما يلي:

جدول رقم (2-8)

نسبة مساهمة حصيلة النظام الضريبي في مجموع موارد الميزانية العامة خلال الفترة (2001 - 2011) الوحدة: %

السنة	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001
الضرائب المباشرة	53,07	51,11	47,59	41,65	40,81	40,06	33,59	33,18	32,93	32,26	32,85
-الضريبة على الدخل الإجمالي	63,4	53,2	49,48	58,43	61,11	50,7	62,43	66,16	63,56	62,19	63,2
-الضريبة على أرباح الشركات	35,82	45,6	49,49	40,22	37,55	49,24	37,21	33,76	36,37	37,68	36,68
-ضرائب مباشرة أخرى	0,78	0	0,74	1,05	1,33	0,05	0,08	0,08	0,07	0,2	0,11
الطابع والتسجيل	3,7	3,64	3,7	4,26	4,42	3,92	3,91	4,48	5,06	5,39	5,65
الرسوم على رقم الأعمال	43,11	45,13	48,6	53,94	54,61	55,74	62,32	59,47	61,81	62,14	61,24
الضرائب غير المباشرة	0,11	0,12	0,11	0,15	0,13	0,16	0,17	0,15	0,2	0,2	0,15
حصيلة النظام الضريبي	42,02	38,93	31,37	29,52	36,12	36,1	32,05	22,75	27,25	25,02	23,42
حصيلة الجباية العادية	50,31	46,58	37,83	36,44	44,71	44,87	42,51	41,18	40,24	34,98	34,59
حصيلة الجباية البترولية	49,69	53,42	62,17	63,56	55,29	55,13	57,49	58,82	59,76	65,02	65,41
المجموع العام للإيرادات	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

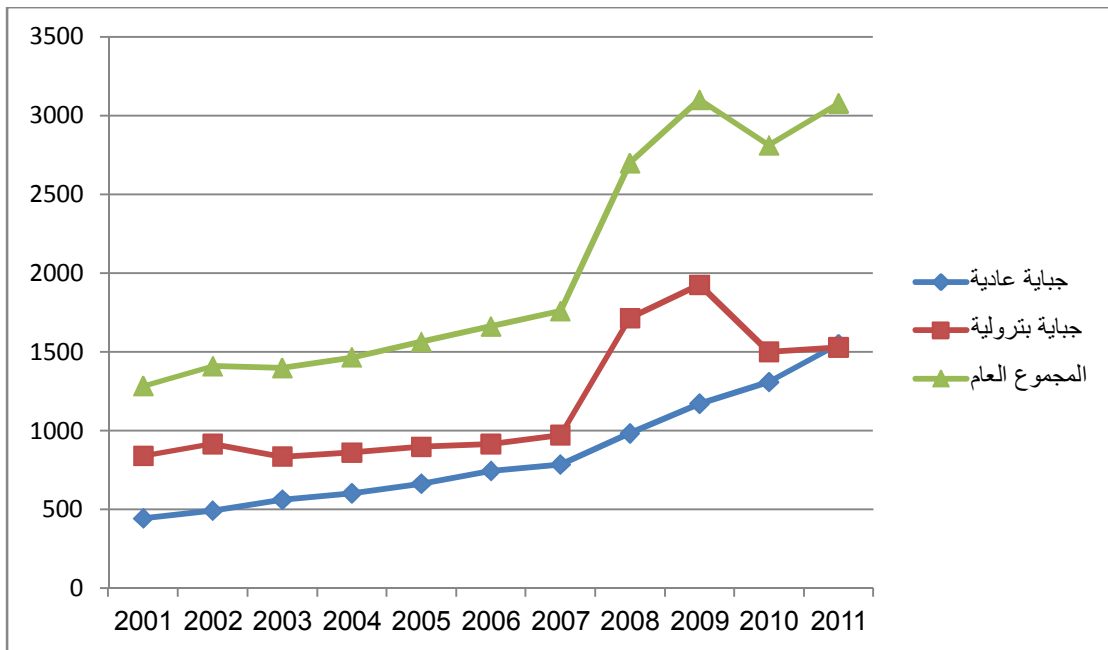
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

نستخلص من خلال الجدول رقم(2-8) أن حصيلة الجباية العادية تعتمد في إيراداتها على نسبة كبيرة من الرسوم على رقم الأعمال والرسوم الجمركية، وتأتي بعدها الضرائب المباشرة ثم حقوق التسجيل والطابع وبعدها الضرائب غير المباشرة، وفي الأخير تعتمد بشكل وبنسبة ضئيلة جدا على النواتج المختلفة للميزانية.¹

أما فيما يخص الإيرادات العامة للميزانية فتعتمد وبشكل كبير على حصيلة الجباية البترولية بالإضافة إلى الجباية العادية كما يظهر تطورهما خلال الفترة(2001-2011) في الشكل الموالي كما يلي:

الشكل رقم(2-2)

تمثيل بياني لتطور حصيلة الجباية العادية والجبائية البترولية في مجموع جباية الدولة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الملحق رقم(01): تطور حصيلة جباية الدولة خلال الفترة(2001-2011)، ص:299.

من خلال التمثيل البياني في الشكل السابق نستنتج أن نسبة مساهمة الجباية البترولية أكبر من نسبة مساهمة الجباية العادية، رغم أن هذه الأخيرة شهدت تطورات من سنة إلى أخرى نتيجة الجهود المبذولة من طرف مختلف مصالح المديرية العامة للضرائب وخاصة مصالح الرقابة الضريبية ونتيجة للإصلاح

¹ انظر الملحق رقم(01): تطور حصيلة جباية الدولة خلال الفترة(2001-2011)، ص: 299.

الضريبي المنتهج، عكس الجباية البترولية التي شهدت تطورا تارة وانخفاضا مرة أخرى بسبب التذبذبات التي شهدتها سعر البترول* وكذلك بسبب الأزمة الاقتصادية التي شهدها العالم سنة 2008.

المطلب الثاني: تقييم مردودية النظام الضريبي من حيث الوعاء خلال الفترة (2001-2011)

إن الإصلاحات الضريبية المدرجة بموجب القانون رقم 36 . 90 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية سنة 1991 وكل قوانين المالية السنوية والتكميلية التي جاءت بعده أعادت صياغة النظام الضريبي بما يتماشى مع الاقتصاد الحر والتطورات الاقتصادية المالية الجديدة .

إن تطبيق الإجراءات التصحيحية قدمت نتائج إيجابية والتي ظهرت مع التعديلات التدريجية للقوانين خلال فترة الدراسة 2001، 2011 وكانت كما يلي:

الفرع الأول: الفترة من سنة 2001 إلى سنة 2006

- جاء قانون المالية لسنة 2001 ب: 28 مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل وإلغاء وتأسيس، حيث جاء بتعديلات في العمليات الخاضعة والمعفاة من الرسم على القيمة المضافة، وتم تأسيس رسم داخلي على الاستهلاك ورسم لصالح ميزانية الدولة يسمى بالرسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها، إضافة إلى ذلك جاء قانون المالية التكميلي لسنة 2001 ب: 15 مادة بين تعديل وإلغاء وتأسيس.

- احتوى قانون المالية لسنة 2002 على 39 مادة بين إلغاء وتعديل وتأسيس، حيث و لأول مرة تم تأسيس قانون للإجراءات الجبائية في الجزائر وهو أحد النقائص التي كانت تميز النظام الضريبي الجزائري، وتم إخضاع المداخل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية وغير المبنية إلى الضريبة على الدخل الإجمالي إلى معدل ثابت محرر من الضريبة على أساس مبلغ الإيجار الخام، كما تم تأسيس رسم على المواد التبغية الموضوعة للاستهلاك في الجزائر ورسم على المنتجات البترولية، وإجراء تعديلات على قانون الرسم على القيمة المضافة، وتم تعريف أعمال الغش الضريبي في هذا القانون بالإضافة إلى تأسيس إجراءات أخرى تخص مكافحة التهرب الضريبي.

- قانون المالية لسنة 2003 جاء ب: 71 مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل وإلغاء وتأسيس، حيث تم تأسيس عقوبات وغرامات مطبقة على المكلفين الذين يستعملون طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة، كما تم تعديل في معدلات الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي، بالإضافة إلى تعديلات تخص الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وحقوق التسجيل والطابع.

- جاء قانون المالية لسنة 2004 ب: 33 مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل وإلغاء وتأسيس، حيث مست هذه المواد الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسم على القيمة المضافة وحقوق التسجيل والطابع،

* أنظر الملحق رقم (02): تغيرات السعر المتوسط السنوي للبرميل بالدولار خلال الفترة (2001-2011)، ص: 300.

وكان محتواها يتضمن التكاليف القابلة للخصم من الربح مثل الاهتلاكات، إضافة إلى مجال المنازعات الضريبية وكذلك إعفاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تنشط في الجنوب من الضرائب والرسوم.

- قانون المالية لسنة 2005 جاء ب:44مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل وإلغاء وتأسيس، حيث مست هذه المواد مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال بما فيه الرسم على القيمة المضافة وحقوق التسجيل، والإجراءات الجبائية، وكانت هذه المواد تتضمن مجال تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومعدل الضريبة على الدخل الإجمالي، وكذلك مجال المنازعات والعمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة والتصريح بالمعلومات المتعلقة بعمليات فورية مبيعات الجملة بهدف مكافحة التهرب الضريبي.

- جاء قانون المالية لسنة 2006 ب: 48مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل وإلغاء وتأسيس، حيث مست هذه المواد مجال الضرائب المباشرة وحقوق التسجيل والطابع والرسوم على رقم الأعمال والإجراءات الجبائية، وكانت تتضمن تعديل في معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي وطريقة الاهتلاكات والإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات، وإجبار الشركات الوطنية والأجنبية المتواجدة في الجزائر بالتصريح بالمعلومات الخاصة بحساباتها البنكية لدى مصالح الضرائب والتي تكون محل معالجة معلوماتية تسمى تسيير بطاقات الحسابات المالية، إضافة إلى تعديل في العمليات المعفاة والخاضعة للرسم على القيمة المضافة، وتعديل في تعريفات الطابع الخاص ببطاقة ترقيم السيارات، وإجراءات أخرى مست مجال المنازعات، وتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006 في مجال الضرائب والرسوم 17مادة بين تعديل وتأسيس، حيث تم تأسيس لدى المديرية العامة للضرائب البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش والمخالفات الخطيرة للتشريعات الضريبية والجمركية والتجارية.

الفرع الثاني: الفترة من سنة 2007 إلى سنة 2011

- قانون المالية لسنة 2007 فقد جاء ب:58مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل وإلغاء وتأسيس، حيث مست مجال الضرائب المباشرة وحقوق التسجيل والرسوم على رقم الأعمال والإجراءات الجبائية، وتضمنت أحداث الضريبة الجزافية الوحيدة تبسيطا للنظام الضريبي الجزائري، ومجال المنازعات والرسم على القيمة المضافة وعقد الاعتماد الإيجار المالي والتكاليف القابلة للخصم من الربح.

- قانون المالية لسنة 2008 فقد جاء ب: 38مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل وإلغاء وتأسيس، حيث مست مجال الضرائب المباشرة وحقوق التسجيل والرسوم على رقم الأعمال والإجراءات الجبائية، وتضمنت تأسيس النظام المبسط للتصريح بالنتائج السنوية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كما تم تعديل معدلات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي والتكاليف القابلة للتخفيض من الربح وطريقة الاهتلاكات والعمليات المعفاة والخاضعة إلى الرسم على القيمة المضافة، والمعاینات والمنازعات في مجال الإجراءات الجبائية، أما قانون المالية التكميلي لسنة 2008 فتضمن 32مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل

والغاء وتأسيس، مست الضرائب المباشرة وغير المباشرة وحقوق الطابع والرسوم على رقم الأعمال، والإجراءات الجبائية حيث تم في هذا الشأن تأسيس أسلوب جديد من التحقيق هو التحقيق المصوب في المحاسبة إضافة إلى طريقة التصريح والتسديد الإلكتروني للضريبة.

- جاء قانون المالية لسنة 2009 ب: 48 مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل وإلغاء وتأسيس، مست مجال الضرائب المباشرة وغير المباشرة وحقوق التسجيل والرسوم على رقم الأعمال والإجراءات الجبائية، وتضمنت تأسيس إلزامية التصريح مسبقا لدى الإدارة الضريبية بتحويلات الأموال إلى الخارج، وعدم إمكانية خصم الرسم على القيمة المضافة المثقل للفواتير المدفوعة نقدا عندما يتجاوز مبلغ الرسم 100.000 دج، وتوسيع التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة إلى الأشخاص غير المحصين جبائيا، إضافة إلى إنشاء مصلحة على مستوى المديرية العامة للضرائب تسمى مصلحة التحريات الجبائية تكلف بالقيام بتحقيقات قصد تحديد مصادر التهرب و الغش الجبائيين، أما قانون المالية التكميلي لسنة 2010 فتضمن 43 مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل وإلغاء وتأسيس، مست الضرائب المباشرة وغير المباشرة وحقوق الطابع والرسوم على رقم الأعمال، حيث تم في هذا الشأن تأسيس شرط إتمام إجراءات التوطين البنكي والجمركي المتصل بعمليات التجارة الخارجية إلا على أساس رقم التعريف الجبائي، وتأسيس رسم على رقم أعمال متعاملي الهاتف النقال.

- بخصوص قانون المالية لسنة 2010 فقد جاء ب: 35 مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل والغاء وتأسيس، مست مجال الضرائب المباشرة وغير المباشرة وحقوق التسجيل والطابع والرسوم على رقم الأعمال والإجراءات الجبائية، وتضمنت تعديل معدلات حساب الضريبة على الدخل الإجمالي والتكاليف القابلة للتخفيض من الربح وطريقة الاهتلاكات طريقة ترحيل العجز، وتحديد مدة التحقيق المصوب في المحاسبة بشهرين في مجال الإجراءات الجبائية، وتم تأسيس رسم في شكل طابع جبائي ورسم على شهادات اعتماد الوكلاء العقاريين ورسم نوعي يطبق عند شراء اليخوت والسفن، أما قانون المالية التكميلي لسنة 2008 فتضمن 31 مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل والغاء وتأسيس، مست الضرائب المباشرة وحقوق الطابع والتسجيل والرسوم على رقم الأعمال، والإجراءات الجبائية حيث تم في هذا الشأن تأسيس غرامة مالية في حالة معاينة التلبس الجبائي.

- أما قانون المالية لسنة 2011 فقد جاء ب: 57 مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل وإلغاء وتأسيس، مست مجال الضرائب المباشرة وحقوق التسجيل والطابع والرسوم على رقم الأعمال والإجراءات الجبائية، وتضمنت إعفاء المداخل من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك، وتعديل في الدفعات المسبقة على الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وكذلك تعديل في العمليات الخاضعة للرسم على القيمة

المضافة والمنازعات، أما قانون المالية التكميلي لسنة 2011 فتضمن 13 مادة تخص المجال الضريبي بين تعديل وإلغاء وتأسيس، مست الضرائب المباشرة وحقوق التسجيل والرسوم على رقم الأعمال.

الفرع الثالث: تقييم عام للنظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاح.

من خلال تتبعنا لمختلف الإصلاحات الضريبية خلال الفترة (2001-2011) يمكننا استخلاص النقاط التالية:

- عرفت الإصلاحات الضريبية في الجزائر كثرة التعديلات في قوانين المالية السنوية والتكميلية، وهذا راجع لنقص في الموارد المالية من جهة، وطبيعة المجتمع الجزائري الذي يتميز بنقص في الثقافة الضريبية من جهة أخرى.

- صعوبة إيجاد أوعية ضريبية جديدة بإمكانها أن ترفع من حصيلة النظام الضريبي، كما أن أهمية الضرائب على الإنفاق مقارنة بالضرائب المباشرة كانت ميزة النظام الضريبي الجزائري.

- يظهر جليا عدم قدرة الإصلاح الضريبي على توسيع القاعدة الضريبية وتنويع مصادر الدخل وصعوبة التحكم في في التهرب الضريبي.

- فحص هيكل إيرادات الضرائب المباشرة تبين ضعف مساهمتها في حصيلة النظام الضريبي، نتيجة لضعف نتائج المؤسسات بسبب التهرب الضريبي من جهة، ولضعف مرد ودية المداخيل ما عدا الضريبة على المرتبات والأجور من جهة أخرى.

- التشكيل التدريجي للنظام الضريبي الجزائري بتخفيض الاعتماد على الجباية البترولية، وذلك بإعادة توجيه النفقات نحو المجالات التي تنهض بالنمو الاقتصادي وتغطية نفقات التسيير بالجباية العادية.

- تأسيس رقم التعريف الإحصائي ^{*}NIS، وذلك بالتنسيق مع المركز الوطني للإحصائيات والمديرية العامة للجمارك.

- تأسيس البطاقة المغناطيسية بالنسبة للمكلفين الممارسين لنشاطات الاستيراد والتصدير.

- ترقية الضرائب المحلية حتى تسمح بالمساهمة بصفة فعالة في خدمة الجماعات المحلية من خلال البحث عن المادة الخاضعة للضريبة والتحصيل.

- تنظيم وتبسيط إجراءات الإخضاع للضرائب والرسوم وإعادة النظر في المعدلات.

- توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

- تأسيس عقوبات وغرامات جديدة تطبق على المكلفين الممارسين للأعمال تدليسية تؤدي بهم إلى التهرب الضريبي.

- تأسيس أساليب مراقبة جديدة، وإعادة النظر في إجراءات المنازعات.

* أنظر الملحق رقم(3): مكونات رقم التعريف الإحصائي، ص: 301.

- محاولة تكيف النظام الضريبي مع تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين والذين كانوا يستعملون كل الوسائل والطرق من أجل تجنب دفع الضرائب والرسوم المكلفين بها، خاصة مع عدم استقرار النظام الضريبي وتغييراته في قوانين المالية السنوية والتكميلية دون مراعاة القدرة التكليفية للمكلفين.
- متابعة نسبة تغطية النفقات العامة يبين ضعفها، كما يبينها الجدول التالي:

الجدول رقم(2-9)

نسبة تغطية النفقات العامة خلال الفترة(2001-2011)

السنوات البيان	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
نسبة التغطية %	104,1	96,68	96,38	95,94	95,6	99,6	97,62	140,28	111,22	90,98	102,8

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

بالنظر إلى الجدول السابق، نلاحظ تسجيل عجز دائم في تغطية النفقات العامة خلال السنوات من 2002 إلى 2007، بعدها تم تسجيل فائض خلال سنتي 2008 و2009 على التوالي ليعود العجز خلال سنة 2010، أما في سنة 2011 فقد تم تحقيق فائض، وهذا العجز ناتج عن قلة الأوعية الضريبية ونفور المكلفين من دفع الضرائب والرسوم الواقعة على عاتقهم.

-تم تأسيس هيكل إداري جديد يتمثل في مراكز الضرائب مراكز جوارية للضرائب على مستوى المجتمعات الجبائية الكبيرة، إضافة إلى تأسيس مديرية جديدة سنة 2006 وهي مديرية كبريات المؤسسات والتي تضم أكثر من 2000 مؤسسة كبيرة، أما على مستوى مراكز الضرائب فتم تنصيب أول مركز ضرائب نموذجي سنة 2009 بالروبية، كما تم تدشين عدة مراكز للضرائب خلال سنة 2011 على مستوى عدة ولايات.¹

الفرع الرابع: إيجابيات وسلبيات النظام الضريبي الجزائري.

من خلال تقييمنا للنظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاح تم استخراج بعض الإيجابيات والسلبيات التي تميز بها كما يلي:

1-إيجابيات النظام الضريبي الجزائري:

-تبسيط جزئي ونسبي للنظام الضريبي من خلال توحيد الملف الضريبي للمكلف، ومن خلال تأسيس نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة.

¹ 2012/60DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, LA LETTRE N° MINISTERE DES FINANCES,

- التخفيض التدريجي للضرائب والرسوم، مثل مراجعة معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وإلغاء الدفع الجزافي، وهذا بهدف تشجيع الاستهلاك ومنه الاستثمار الإنتاجي.

- ترقية الضرائب المحلية وجعل الجماعات المحلية أكثر فعالية وأكثر مسؤولية في إطار البحث عن المادة الضريبية الخاضعة للضريبة والتحويل.

- تفعيل شامل للإيرادات العامة للدولة لتمويل نفقات التسيير بالاعتماد على الإيرادات العادية.

- تسجيل تحسن تدريجي في الإيرادات العادية وتحسين إجراءات التسيير والتحويل الضريبي.

2- سلبيات النظام الضريبي الجزائري:

- أصبح النظام الضريبي يضم عدد كبير من الضرائب والرسوم.

- عدم الاستقرار في النظام الضريبي بسبب كثرة التعديلات والإلغاءات والتأسيس في قوانين المالية والسنوية.

- استمرار اعتماد النظام الضريبي على الضرائب على الإنفاق.

- إهمال الجانب التنظيمي والهيكلية، أين عرفت الإدارة الضريبية إعادة هيكلة عدة مرات مع تداخل في الصلاحيات بين المصالح، دون الاهتمام بالجانب التجهيزي (معدات الإعلام الآلي والنقل... إلخ) وإهمال الجانب البشري.

- عدم الاستقرار وتعقد النظام الضريبي، بسبب تعقد نصوص تشريعاته وعدم وضوحها وهذا نتيجة لتقل النظام ككل.

- النظام الضريبي الجزائري يحفز المداخل العليا من خلال ضغط ضريبي أقل بسبب قلة المعدلات ومنحهم الامتيازات الضريبية.

- رغم تأسيس إجراءات جديدة تخص مجال المراقبة، خاصة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة والتحقق المصوب للمحاسبة، إلا أن التهرب الضريبي في اتساع.

- بالرغم من انتهاج الإصلاح الضريبي إلا أن النظام الضريبي بقي يتميز بالا مرونة والتي لم تمكنه من التأقلم مع كل الأزمات التي تطرأ على المستوى الاقتصادي والاجتماعي، واعتماده على الضرائب على الإنفاق جعله نظاما غير فعال لقلّة الموارد الضريبية وضعف تأثيره على الاقتصاد الوطني، إضافة إلى إهماله للجوانب الإدارية والهيكلية ونقص التأهيل وهو ما أدى إلى افتقاده للحد الأدنى من الامتيازات.

المطلب الثالث: تقييم النظام الضريبي من حيث مستوى الضغط الضريبي: يعرف الضغط الضريبي على المستوى الكلي بأنه " ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب و الرسوم المختلفة، والذي يختلف تبعا

لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة، وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، ويعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني¹ ويعرف على مستوى الأفراد على أنه: "العلاقة التي توضح النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخل المحققة للفرد المكلف بالضريبة"² أما على المستوى المؤسسة فيعرف الضغط الضريبي على أنه مختلف الآثار التي تحدثها الاقتطاعات الضريبية والتي تؤثر على نشاط المؤسسة، أي مدى قدرة المؤسسة على تحمل العبء الضريبي.

ويقاس الضغط الضريبي على المستوى الكلي بالعلاقة التالية:³

$$\text{معدل الضغط الضريبي} = \frac{\text{الإيرادات العامة/الناتج المحلي الإجمالي}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي}}$$

ويحسب هذا المعدل خلال سنة معينة، وهو أحد مؤشرات تقييم مردودية النظام الجبائي، ومدى تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي.

إن العلاقة السابقة تؤثر مباشرة على الادخار الوطني والقدرة التنافسية للمؤسسات فحسب لaffer زيادة معدل الإخضاع يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية إلى حد النقطة القصوى، على العكس زيادة الضغط الضريبي يؤدي إلى تخفيض الإيرادات الضريبية والعكس صحيح، ومنه كلما كانت المعدلات مرتفعة كلما نمت الغش والتهرب الضريبي⁴ ويعتبر الضغط الضريبي من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم مردودية النظام الضريبي من حيث أنه يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني ويعبر الضغط الضريبي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والثروة المنتجة المعبر عنها بالناتج المحلي الإجمالي، ولقد حدد الاقتصادي الاسترالي كولن كلاك مستوى الضغط الضريبي النموذجي بـ: 25% ونظرا لكون جزء كبير من الناتج المحلي الإجمالي الذي يصل أحيانا إلى 35% هو عبارة عن نفط، وأن الجباية البترولية دائما أكبر من 54% من الحصيلة الضريبية، لذلك فإن اعتماد الضغط الضريبي للجباية العادية منسوبا إلى الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات يكون أكثر دلالة⁵، كما يظهر في الجدول التالي:

¹ Alain Barrière, cours d'économie financière, édition Dalloz, paris, 1981, p : 204.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص : 187.

³ مراد ناصر، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (1992 - 2003)، مرجع سابق، ص:111.

⁴ خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002)، مرجع سابق، ص:78.

⁵ ناصر مراد، تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، عدد 2003/09، 2004، الجزائر،

ص-ص: 212-213.

الجدول رقم (2-10)

تطور مستوى الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر خلال الفترة (2001-2011)

الوحدة: مليار دج

السنوات		البيان									
2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	
1548.53	1309.3 7	1172.44	983.63	786.75	745.56	664.8	603.77	562.88	493.09	444.49	حصيلة الجباية العادية
8672.9	10414. 21	6978	6090.3	5314.9	4613.3	4191.2	3808.5	3398.3	3069	2818.1	الداخلي المحلي الناتج
17.85	12.57	16.79	16.15	15.08	16.16	15.86	15.85	16.56	16.6	15.77	معدل الضغط الضريبي %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

نلاحظ في الجدول السابق ضعف مستوى الضغط الضريبي في الجزائر مقارنة مع مستوى الضغط النموذجي المقدر حيث بلغ متوسط الضغط الضريبي خلال الفترة (2001-2011) في الجزائر معدل 15.74%، وبالتالي يمكن اعتبار معدل الضغط الضريبي عبر مختلف السنوات ضعيفا مقارنة بالمعدل الأمثل الذي وضعه كولن كلارك والمحدد ب: 25%، كما يعتبر أقل مما هو سائد في الكثير من الدول، حيث نجده عموما في تونس مقدر ب: 20%، والمغرب 24%، أما في الدول الصناعية الكبرى فإنه يقدر ب: 27%¹، ونفس الشيء إذا نظرنا إلى دول أخرى أين نسجل متوسط ضغط ضريبي يقدر ب: 24% في الأردن، 23% في تركيا، 21% في مصر، 37.5% في ألمانيا، 30% في اليابان و 45.15% في فرنسا.²

من خلال النسب السابقة يمكننا أن نقول أن النتائج المسجلة عموما تبين لنا أن مستوى الضغط الضريبي خارج قطاع المحروقات في الجزائر ما زال ضعيفا بالرغم من تطور حصيللة النظام الضريبي، وهو ما يدل على وجود طاقة ضريبية يمكن إخضاعها للاقتطاع دون الإضرار بالاقتصاد الوطني.

¹ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر خلال الفترة (1992-2003)، مرجع سابق، ص: 112.

²خليل حماد، الهيكل الضريبي في الأقطار العربية، دراسة مقارنة مع الدول الصناعية، مجلة شؤون الأقطار العربية، العدد 87، جوان 1994، ص: 189.

- نستنتج كذلك مما سبق أن مرد ودية النظام الضريبي في ظل الإصلاح لم تتمكن من رفع المقدرة التكلفة للدخل الوطني، كما أنه لا تزال الجباية البترولية هي المساهم الأكبر في زيادة الإيرادات العامة للدولة، ويرجع ذلك إلى عدة عوامل نذكر منها:¹
- عدم قدرة الإدارة الضريبية على تحديد الأوعية الضريبية الأكثر تحصيلًا.
 - انخفاض إنتاجية القطاعات وعدم مساهمتها بنسبة كبيرة في الناتج المحلي الخام خارج المحروقات، مما انعكس سلبًا على مرد ودية الجباية العادية.
 - انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وكذا انخفاض دخل الفرد.
 - ارتفاع نسبة البطالة مما يفوت على الدولة أوعية ضريبية من خلالها يتم رفع الحصيلة الضريبية.
 - ارتفاع نسبة التضخم وبالتالي تدهور قيمة العملة الوطنية، مما يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية لحصيلة النظام الضريبي.

المطلب الرابع : نمو القطاع الموازي.

القطاع الموازي هو مجموع الأنشطة الاقتصادية غير المعلومة لأجهزة الحكومة ولا يتم تسجيلها في حسابات الناتج المحلي الإجمالي، ويتكون هذا القطاع من أنشطة مشروعة غير مسجلة في الحسابات الرسمية مثل الباعة المتجولين وتجارة الأرصفة وأنشطة غير مشروعة كتجارة المخدرات والرشوة مثلاً.² ويعرف A chary القطاع الموازي بأنه كافة الدخول التي كان من المفروض أن تخضع للضريبة لكنها غير معروفة لدى السلطات الضريبية، كما يشمل تقديرات الدخل والإنتاج الذي يتم بعيدا عن السوق الرسمية، ويشمل أيضا كافة الدخول غير المسجلة وكافة الأنشطة التي تمارس بعيدا عن أعين الجهات الرقابية في الدولة، ويمكن التمييز بين نوعين من القطاع الموازي:

الفرع الأول: القطاع الموازي المنتج.

هذا النوع يتكون من مجموعة صغيرة تعمل على إنتاج بعض المواد البسيطة وتعرضها بأسعار جد معقولة، وهذا لسهولة الحصول على عناصر الإنتاج في نظام اقتصادي ضعيف، وعدم تسديد الاقتطاعات الضريبية وشبه الضريبية، ومن إيجابيات القطاع غير الرسمي المنتج أنه يعمل على امتصاص جزء هام من البطالة والتي تكون بصورة غير شرعية.

الفرع الثاني: القطاع الموازي غير المنتج.

¹ حماد محمود، الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية، مجلة العلوم الإنسانية، بحوث اقتصادية، العدد 31، 2009، جامعة الجزائر، ص: 263.

² عبد الفتاح عبد المجيد، الاقتصاد الاجتماعي، مكتبة الجلاء، الطبعة الثانية، مصر، 2003، ص: 532.

يظهر هذا النوع نتيجة سوء توزيع الثروة، وهو يعبر عن حالة من حالات المقاومة ضد احتكار الأنشطة والمنتجات الناتجة عن التشريعات من طرف بعض التنظيمات، ويتمثل هذا القطاع أساسا في بعض الأنشطة نذكر منها:

-الحيازة على المواد النفيسة لاستعمالها كمخزن للقيمة.

-اكتناز الأموال لمواجهة حالات المضاربة على السلع والخدمات.

-شراء العملات الصعبة باعتبارها مصدر لفائض القيمة في السوق.

-تجارة المخدرات وغسيل الأموال ونشاطات السياحة الجنسية.

عرف القطاع الموازي انتشارا كبيرا في الجزائر خاصة خلال العشرية السوداء، وهذا راجع إلى ارتفاع ظاهرة الهجرة الداخلية من الأرياف نحو المدن التي تزايدت حدتها منذ التسعينات، وهذا ما أدى إلى ارتفاع الطلب على العمل في المناطق الحضرية المكتظة بالسكان، بالمقابل لم تستطع برامج التشغيل المسطرة من طرف الدولة أن تستوعب هذا الحجم الكبير من البطالين، وبالتالي تجد طريقها سهلا إلى أنشطة القطاع الموازي، وهو ما ساهم في زيادة ارتفاع حجم التهرب الضريبي في الجزائر، و الجدول الموالي يبين تطور حجم القطاع الموازي ونسبته إلى الناتج المحلي الإجمالي في الجزائر خلال الفترة(2001-2007).

الجدول رقم(2-11)

تطور حجم القطاع الموازي في الجزائر خلال الفترة(2001-2007)

البيان	السنوات	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
الناتج المحلي الإجمالي(مليار دج)		4260.8	4541.9	5266.8	6151.9	7564.7	8512.2	9408.3
نسبة القطاع الموازي إلى الناتج المحلي الإجمالي%		34.4	34.9	35.8	36.6	37.3	37.3	37.1
حجم دخل القطاع الموازي (مليار دج)		1465.71	1585.12	1855.14	2251.59	2821.63	3175.05	3490.47

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

-إحصائيات بنك الجزائر(2001-2007).

-Andreas buehn, and others, new estimates for the shadow economies all over the world, annual meeting of the European public choice society, 2010, p :20.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة متوسط حجم القطاع الموازي إلى الناتج المحلي الإجمالي بين سنتي 2001 و2007 بلغ 36.2%، ويقدر متوسط حجم الدخل الموازي بين سنتي 2001 و2007 مبلغ: 2377.81 مليار دج، وهي نسبة مرتفعة تؤكد تجذر الأنشطة الخفية في الاقتصاد الجزائري، وأنها ممارسات أصبحت عادية يقوم بها الأشخاص علنا ولا يخفونها إلا أمام أعين مصالح رقابية معينة، وهذا كله يحدث في غياب إستراتيجية حكومية فعالة لاحتواء أنشطة القطاع الموازي والاستفادة من القيمة المضافة التي يحدثها في حالة تسجيل هذه الأنشطة، وإخضاع مداخيله للضرائب والرسوم.

كما أن حجم القطاع غير الرسمي أثر بصفة مباشرة على حجم التحصيل الضريبي وخاصة مع تزايد حجم البطالة والناتجة أساسا عن تصفية المؤسسات العمومية، وجموح المتعاملين الاقتصاديين الأجانب والخواص عن الاستثمار وعدم الاستقرار في التشريعات الجزائرية، أدى إلى تزايد اتساع التهرب الضريبي.

الفرع الثالث: تطور معدل البطالة.

رغم تحسن الوضعية الاقتصادية الكلية في الجزائر خلال الفترة (2001-2010)، إلا أنه يلاحظ استمرار الكثير من المشاكل العالقة ومنها بقاء معدلات مرتفعة من البطالة، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (2-12)

تطور معدلات البطالة في الجزائر خلال الفترة (2001-2010)

السنوات البيان	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
معدل البطالة %	27.3	28	23.7	17.7	15.3	12.3	13.8	11.3	10.2	10

المصدر: الديوان الوطني للإحصائيات WWW.ONS.DZ

من خلال الجدول رقم (2-12) نلاحظ انخفاض ملموس لمعدلات البطالة 27.3% سنة 2001 إلى معدل 10%، إلا أن هذه النسبة كما يرى الخبراء لا تعبر عن الواقع الحقيقي لمشكلة البطالة في الجزائر والتي يحس بها المواطنين بالدرجة الأولى، وقد أشار صندوق النقد الدولي في نشرة صدرت عنه يوم 26 جانفي 2011 بأن نسبة البطالة في الجزائر تتجاوز 20%¹، وهذا راجع لارتفاع نسبة الشباب من إجمالي السكان وهو ما يولد ضغوطا كبيرة على سوق العمل، وبارتفاع معدل طلب العمل تحدث فجوة بين ما هو مطلوب

¹ توهامي محمد رضا، تحليل ظاهرة الاقتصاد الخفي وأثره على الاقتصاد الرسمي في الجزائر ووسائل دمج أنشطته المشروعة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، 2011-2012، ص: 91.

وبين ما هو معروض، هذه الفجوة في اليد العاملة تكون نتيجة حتمية للاتجاه نحو القطاعات غير الرسمية وبالتالي اتساع دائرة التهرب الضريبي.

خلاصة الفصل:

جاءت الإصلاحات الضريبية في الجزائر ضمن سياق سياسة الدولة الجزائرية في مسايرة التغيرات التي تحدث في العالم، إضافة إلى اعتبارها أداة لتوحيد المقاييس الدولية، كما مكنت المؤسسات الاقتصادية من التكيف مع متطلبات السوق الحر.

إن الإصلاحات الضريبية في الجزائر خطوة هامة نحو ترشيد ضرائب ورسوم المؤسسة، بحيث تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة أكثر تكيفا مع واقع المؤسسة الاقتصادية مقارنة مع النظام الضريبي الجزائري السابق.

لقد عملت الإصلاحات الضريبية على توسيع الوعاء الضريبي، بحيث أصبحت الضرائب و الرسوم تمس أكبر شريحة ممكنة من المكلفين مع تخفيض معدلاتها، وهو ما يسمى بالتوسع الأفقي للنظام الضريبي، إلا أن نقص العدالة الاجتماعية وكثرة التعديلات التي مست النظام الضريبي الجزائري سنويا أدت إلى تسجيل نقص في الحصيلة والمردودية الضريبية، واتساع القطاع غير الرسمي كقطاع منافس للقطاع الرسمي، هذه العوامل نتج عنها انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا ما ستوضحه محتويات الفصل الموالي.

الفصل الثالث

الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

التهرب الضريبي كلمة واسعة المعنى، وتشمل العديد من الممارسات التي يشكل البعض منها جريمة بالمعنى القانوني، كالغش الجبائي الذي يعني التزوير والتدليس وخيانة الأمانة، بينما ينحصر البعض الآخر في دائرة السلوكيات التي لا تطالها عادة يد القانون، كالتجنب الضريبي القانوني، وسواء شكلت السلوكيات القانونية أو غير القانونية فإنه يجمعها جميعاً أنها تتم لهدف اقتصادي، أي بهدف تحقيق مآرب مالية لمرتكبيها أو لتفويت منافع مشروعة للغير، ويمكن القول أن هذه الظاهرة تؤدي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد مالية هامة، مما يحول عن تحمل أعبائها المختلفة اتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى، ويخلق صعوبات كثيرة في تسطير سياسة الإنفاق العام، ولتضييق الخناق على هذه الظاهرة تسعى الدول لمكافحتها بتجنيد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية و البشرية و إدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، لذلك سنتناول في هذا الفصل التعرف على مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه ونتائجه والمناهج والطرق المستخدمة لقياسه وتقدير حجمه، من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: صور وأساليب وأسباب التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: آثار وطرق قياس وتقدير حجم التهرب الضريبي.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

المبحث الأول: عموميات حول التهرب الضريبي.

إن التطرق إلى التهرب الضريبي يؤدي بنا إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح له، والإحاطة به إضافة إلى معرفة موقف المشرع والفقهاء منه، وعرض أنواعه ومعرفة مختلف الفروقات بينه وبين المفاهيم الموازية التي تتداخل وتتربط معه، ودراسة وجهة النظر القانونية والمالية منه.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع التهرب الضريبي.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مختلف التعاريف التي تناولت موضوع التهرب الضريبي، مع استنتاجنا لتعريف شامل له، والتمييز بينه وبين مجموعة من الظواهر الضريبية التي قد تتشابه معه وتتداخل معه إلى حد يثير الخلط بينهم، وموقف المشرع والفقهاء من تعريف التهرب الضريبي.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.

يجب أن نحدد مضمون لفظة تهرب وأن نقرر المعنى الدقيق له، فالمعنى اللغوي الذي جاء في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب هو: "هرب: فر، وهرب الإنسان أي ساح".

للتهرب الضريبي عدة مصطلحات أهمها: الغش الضريبي، التملص الضريبي، التمرد أو العصيان الضريبي، التجنب الضريبي... إلخ، هذه المصطلحات و غيرها تحد من إمكانية إعطاء تعريف شامل و دقيق للتهرب الضريبي بحيث يتغير هذا التعريف من مؤلف إلى آخر و من تشريع إلى آخر و من اقتصادي ، قانوني إلى ضريبي¹، ولفهم التهرب الضريبي أكثر سوف نعرض التعاريف التالية:

التعريف الأول: "التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة لمصالح الضرائب، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، وبعبارة أخرى إن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو بشكل جزئي"².

التعريف الثاني: "التهرب الضريبي هو تخلص المكلف جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة وقد تكون قبل تحقق الضريبة، وذلك باستخدام بعض الأساليب التي لا تحقق الضريبة، وذلك بالتخلي عن أدائها إلى الخزينة"³.

التعريف الثالث: "التهرب الضريبي يقع عندما يعتمد بعض المكلفين إلى إتباع أساليب الغش والخداع، مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي"¹.

¹ Delahaye Thomas, le choix de la voie moins imposée, édition Bruylant, BRUXELLE, 1977, p : 164.

² المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010، ص:10.

³ جادو محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي وأثارها المالية والاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر، الطبعة الأولى، القاهرة، دار النهضة العربية، 2004، ص: 22.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

التعريف الرابع: "التهرب الضريبي هو عبارة عن التقصير المقصود بدفع الضرائب المستحقة قانوناً".²

التعريف الخامس: "التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون"³

من خلال التعاريف السابقة للتهرب الضريبي، يمكننا أن نستنتج أن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجباته الضريبية بدفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه سواء من خلال تقديم تصريحات مضللة للإدارة الضريبية، أو من خلال استخدام أو استعمال وسائل قانونية أو غير قانونية، للإفلات من دفع الضريبة بشكل كلي أو بشكل جزئي.

سنركز في هذا الفصل على مفهوم التهرب الضريبي الداخلي، ضمن إطار الخلفية النظرية للتهرب الضريبي. وغني عن البيان أن دراسة أية ظاهرة سواء أكانت اقتصادية أم قانونية تنطلق في البداية من وضع تعريف دقيق وواضح لهذه الظاهرة، وبالتالي يمكن أن ننطلق في دراستنا للتهرب الضريبي من خلال الاستناد إلى تعريفه من قبل المشرع ومن قبل الفقهاء.

الفرع الثاني: موقف المشرع من تعريف التهرب الضريبي.

من الجدير بالذكر أن التشريعات الضريبية المختلفة لم تضع تعريفاً دقيقاً ومحدداً للتهرب الضريبي، وإن كانت معظمها قد أوردت مفهومه في نصوصها.

فالمشرع الجزائري في القوانين المختلفة أثر عدم الخوض في تعريف التهرب الضريبي، وإنما اقتصر على ذكر حالات محددة على سبيل الحصر، اعتبرها تشكل تهرباً ضريبياً، وهذا التعداد كان ناقصاً في ظل القانون، حيث نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يقصد بأعمال الغش خاصة:⁴

أولاً: إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

ثانياً: تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند كل طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

ثالثاً: القيام عمداً بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية و دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون

¹ المهايبي محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 1999-2000، ص: 245.

² أحمد نصر أبو العباس، دراسة نقدية لأحكام التهرب الضريبي في قانون الضريبة الموحدة قانونياً وعملياً، المؤتمر الضريبي الثامن، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو، 1997، ص: 14.

³ MARGAIRAZ ANDRE, LA FRAUDE FISCALE ET SES SUCCEDANES COMMENT ON ECHAPPENT A L'IMPOT, EDITION BLONAY, SUISSE, 1988, p :33.

⁴ المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

التجاري.

رابعاً: قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

خامساً: كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

سادساً: ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/أو لايتوفر على محاسبة قانونية غير محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

كما اعتبر قانون الإجراءات الجبائية على وجه الخصوص ، ممارسات تدليسية ما يلي:¹

-ممارسة نشاط غير مصرح به.

-إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع، بدون فاتورة، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيادها.

-تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

-نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، عمداً، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري.

-كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره، من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

لكن المشرع الجزائري لم يورد ضمن الحالات، المعتبرة تهرباً من الضريبة، حالة مهمة جداً وهي حالة عدم تقديم المكلف للتصريح الضريبي أصلاً، والتي يجب أن تعد إحدى حالات التهرب الضريبي، مادام تقديم المكلف للتصريحات الكاذبة أو تقديمه لتصريح يتضمن بيانات غير صحيحة يعتبره القانون إحدى حالات التهرب.

الفرع الثالث: موقف الفقه من تعريف التهرب الضريبي.

انشغل علماء الاقتصاد وفقهاء المالية العامة على مر السنين بمحاولة الوصول إلى وضع تعريف جامع مانع للتهرب الضريبي، حيث إنهم اختلفوا في مجال تعريفهم للتهرب الضريبي، سواء أكان ذلك لدى الفقه الأجنبي أم العربي.

في الفقه الإنجليزي، ظهر مؤخراً اهتمام ملاحظ بظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال عدة دراسات نظرية وتحليلات منهجية، تحاول دراسة هذه الظاهرة ونتائجها وأسبابها.

قد حاول بعض الفقهاء تعريف التهرب الضريبي Tax Evasion، بأنه "المخالفة المتعمدة للقانون بغرض الإفلات من عبء الضريبة"، فهو تعريف يدل على عدم مشروعية التهرب الضريبي. بالرغم من

1المادة36من قانون الإجراءات الجبائية2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

أن أولئك الفقهاء أنفسهم استخدموا مصطلح Tax Fraud للدلالة على الحالات التي يتم فيها التخلص من الضريبة من خلال انتهاك القانون، وذلك باستعمال طرق وأساليب احتيالية، كالتزوير والتدليس على سبيل المثال.¹

في حين أن الفقه المصري اتخذ اتجاهين رئيسيين في تعريف التهرب الضريبي، الاتجاه الأول عرفه تعريفا موسعا، أما الاتجاه الثاني فقد عرفه تعريفا ضيقا.

أولا: التعريف الموسع للتهرب الضريبي.

يعرف أنصار هذا الاتجاه التهرب الضريبي من وجهة نظر اقتصادية، بحيث يشمل صور التخلص من الضريبة بشكل عام:²

- عرفه بعض الفقهاء بأنه ظاهرة يحاول المكلف الذي يجب عليه دفع الضريبة بواسطتها عدم دفع الضريبة كلها أو بعضها.

- كما عرفه آخرون بأنه كل وسيلة يلجأ إليها المكلف في سبيل التخلص من عبء يفترض وقوعه على عاتقه، وبهذا يضيع على الدولة جزءا من حصيلة الضريبة التي تواجه بها أعباءها العامة.

- وفي تعريف ثالث بأنه "وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة، وهو لا ينطوي حتما على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة".

يلاحظ من التعاريف السابقة أنها تنظر إلى التهرب الضريبي من حيث النتيجة المترتبة عليه، ألا وهي ضياع قدر من الحصيلة المالية على الخزينة العمومية للدولة.

ثانيا: التعريف الضيق للتهرب الضريبي.

قام أنصار هذا الاتجاه بوضع ضوابط قانونية لا بد من توافرها لتحديد معنى التهرب الضريبي. حيث عرفه بعض الفقهاء:³

- أنه محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش نحوه.

كما عرفه آخرون بأنه كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقابا.

¹المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص:16.

²المرجع نفسه، ص: 17.

³المرجع نفسه، ص:18.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

وقد عرفه فريق ثالث من الفقهاء بأنه لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أو دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانوناً.

الملاحظ في التعاريف السابقة، أنها تنتظر إلى التهرب الضريبي من حيث الوسيلة المتبعة في تحقيقه، ألا وهي إتباع أساليب وطرق مخالفة للقانون. فهذه التعاريف تنطلق من وجهة نظر قانونية تجريرية بحتة، تجعل التهرب مقصوراً على الحالات التي تتضمن انتهاكاً للقانون.

بعض التعاريف بالغت جداً في التضييق من مفهوم التهرب الضريبي، كتعريفه بأنه قيام المكلف بعمل إيجابي أو سلبي، مستعملاً طريقة أو أكثر من الطرق الاحتمالية المنصوص عليها في القانون على سبيل الحصر بقصد عدم أداء الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً.¹

هذا التعريف يشترط في التهرب الضريبي، ليس فقط أن يشكل جرماً يستوجب المساءلة والعقاب قانوناً، بل ويستلزم بالإضافة إلى ذلك أن تكون الوسائل والأساليب المتبعة في ذلك الجرم منصوص عليها حصراً في القانون.

إن اللبنة الأساسية في وضع تعريف واضح للتهرب الضريبي، تنشأ من خلال تحديد مضمونه الاقتصادي والقانوني.

بالرجوع إلى قواعد اللغة العربية، يلاحظ أن المقصود بكلمة تهرب هو "الفرار من الشيء"، بمعنى الإفلات من وضع معين بواسطة فعل الشخص، وهو ما يؤكد على وقوع المكلف موقع التكاليف الضريبي، لولا أنه استطاع الفرار من هذا التكاليف من خلال تصرف صدر عنه.

أما من الناحية الاقتصادية، فالتهرب الضريبي هو تصرف يترتب عليه نقص في الحصيلة الضريبية، وضياع لمورد مالي مهم جداً من موارد الدولة، وهذه تعتبر نتيجة مشتركة تنتج عن جميع مظاهر التهرب الضريبي.

إذا انتقلنا إلى الناحية القانونية، سنلاحظ أن التهرب الضريبي في رأي معظم فقهاء القانون والمالية العامة، يشكل جرماً قانونياً، أي أنه فعل يتضمن انتهاكاً صريحاً لنص القانون، مع أن معظم هؤلاء الفقهاء أنفسهم، عادوا وقسموا التهرب الضريبي إلى نوعين، تهرب مشروع قد ينظمه المشرع ذاته أو ينجم عن استغلال المكلف لثغرات ونصوص في القانون الضريبي، وآخر غير مشروع ينتج عن استعمال أساليب مخالفة للقانون.

ومن الضروري النظر إلى مفهوم التهرب الضريبي من وجهة نظر اقتصادية واسعة، كونه يشكل ظاهرة اقتصادية ومالية قبل أن يكون جرماً قانونياً. وذلك بالرغم من أن بعض الكتاب والباحثين يرفضون

¹ الخولي مجدي محمد علي، جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1995، ص: 37.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

ذلك، ويؤكدون على وجوب اعتبار التهرب الضريبي مصطلحا قانونيا (وليس اقتصاديا) يراد به التحايل على القانون لإخفاء الأرباح الحقيقية للمكلفين.¹

الرأي المشار إليه ينطبق فقط على مفهوم الغش أو الاحتيال الضريبي، حيث يستخدم المكلف طرقا مخالفة للقانون كالتزوير والتدليس، سواء في مرحلة تحديد وعاء الضريبة أو في مرحلة ربطها.

ونخلص إلى تعريف التهرب الضريبي عموما بأنه: ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة، تتمثل في محاولة المكلف التخلص كليا أو جزئيا من العبء الضريبي المكلف به، وذلك من خلال اتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون وقد تصل إلى حد مخالفة نصوصه.

الفرع الرابع: أنواع التهرب الضريبي.

ينقسم ويتنوع التهرب الضريبي بحسب الزاوية أو المنظور الذي ينظر إليه من خلاله، ويمكن تقسيم التهرب الضريبي كما يلي:

أولا: أنواع التهرب الضريبي وفقا لمشروعته.

1- التهرب الضريبي المشروع:

هو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طريق طبيعي وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة، حيث يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستثنين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع الضريبي. والأمثلة الأكثر شيوعا في التهرب المشروع، عندما يهب الشخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهريا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية، فيمتنع الشخص عن اقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة.²

يفضل بعضهم تسمية هذا النوع من التهرب بالتجنب الضريبي (Avoidance of Tax) لما توحى به عبارة التجنب بالمشروعية، حيث إن المشرع يأذن له، ولما تتضمنه فكرة التهرب والمشروعية من تناقض.

التجنب ظاهرة سليمة أقرتها غالبية الدول، فقها وقضاء، ففي مصر اعترف القضاء بحق المكلف في التمسك بما قد يكون في قانون الضرائب من نقص يستفيد منه المكلف الحاذق حسن النية. ويعبر عنه

¹ الشرييني محمد سعد، جرائم التهرب الضريبي دراسة تطبيقية على جرائم التهرب من الضريبة العامة على المبيعات، رسالة

دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2001، ص: 11.

² المهابني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص: 20.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

آخرون بتهرب النية باعتبار أن نية الشخص هي التخلص من الضريبة وإن كان يتذرع في هذا ببعض الوسائل المشروعة في ذاتها ودون أن يخالف القانون.

ويتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق التجنب بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة وبالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة، وذلك كامتناع الشخص كلياً أو جزئياً عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الاستهلاك، كأن يعلم الفرد أن هناك رسوماً لاستهلاك السجائر سيتحملها لو اشترى هذه السلعة فيمتنع الفرد عن استهلاكها ليتجنب بذلك دفع الضريبة غير المباشرة على استهلاكها. أو أن يمتنع الشخص عن استيراد أو تصدير السلعة التي تفرض عليها الرسوم الجمركية أو يمتنع عن توجيه أمواله أو نشاطه إلى فروع النشاط التي تصيبها الضريبة، ويوجه نشاطه وأمواله إلى فروع النشاط التي لا تصيبها أية ضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، كأن يوجه الشخص ماله وجهه إلى النشاط الزراعي دون النشاط التجاري بسبب عدم خضوع هذا النوع من النشاط إلى أية ضريبة، وبهذا يكون قد تجنب الضرائب كلها أو بعضها.¹

وقد تكون مثل هذه النتائج مقصودة، فقد يسعى المشرع من وراء التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة إلى اجتذاب الأفراد نحو نشاط معين، سعياً وراء تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية، ويتحقق هذا النوع من التهرب أيضاً بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص في استنباط طرق التحايل، مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية. فبسبب عدم دقة النصوص أو عدم إحكام صياغتها أو عدم مواجهتها للحالات كافة قد يتمكن الشخص من تحوير النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها، فقانون ضريبة التركات الذي لا يخضع الهبات لهذه الضريبة قد يدفع الشخص إلى توزيع أمواله على ورثته المحتملين في أثناء حياته عن طريق الهبة، أو يمكن أن يقوم بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع صوري خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته. وقانون ضريبة الدخل الذي لا يخضع له إلا التوزيعات المباشرة قد يدفع الشركات إلى توزيع أرباح غير مباشرة ومستترة، أو أن تنقسم الشركة إلى عدة شركات فرعية تتهرب من الضريبة المفروضة، أو أن تزيد الشركة من نفقاتها العامة بتخفيضها للدخل الخاضع للضريبة، أو بعدم الالتزام بنسب الاستهلاك، أو عدم توريد التصريح الضريبي في الوقت المحدد. وفرض ضريبة الدخل على كل فرد من أفراد الأسرة منفرداً قد يؤدي برب الأسرة إلى توزيع ثروته التي يستمد منها دخله على أعضاء الأسرة تفادياً لمعدلات الضريبة المرتفعة بالنسبة للشرائح العليا.²

يدخل في نطاق التهرب المشروع ما يلجأ إليه بعضهم دون مخالفة القانون من نقل مقرات أنشطتهم أو أموالهم من الدول التابعين لها سياسياً إلى دول أخرى أجنبية تكون فيها المعاملة الضريبية أخف وطأة عليهم. وتستند هذه الحالة إلى مبدأ إقليمية الضريبة، حيث تجد الدولة صعوبات ضخمة في تتبع أوعية

¹المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص: 22.

²المرجع نفسه، ص ص: 20-21.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

الضرائب خارج حدودها، ويختلف موقف المشرع والفقهاء والقضاء في مواجهة التهرب المشروع من بلد إلى آخر، فالرأي السائد فقها وقضاء في فرنسا ومصر هو أن للمكلفين أن ينظموا حياتهم الشخصية والمهنية والاجتماعية بحيث يقللون من التزاماتهم الضريبية ولا وزر عليهم ما داموا في حدود القانون، وعلى الدولة إذا أرادت أن تمنع ذلك أن تقوم بتعديل تشريعها بما يسد الثغرات الموجودة فيه.

ويعتمد المشرع في الولايات المتحدة الأمريكية على نية المكلف، فيفرض عليه غرامة إذا توافر لديه قصد الإساءة إلى الخزينة العمومية، وفي ألمانيا يتخذ المشرع موقفا أكثر تشددا، حيث يقرر جزاءات معينة لمن يسيء استخدام نصوص القانون الضريبي. وفي أوروبا تعتمد الإدارة الضريبية عند انتشار وسيلة التهرب المشروع بصورة واسعة إلى تعديل القانون أو التوسع في الاجتهادات والتفسير بشكل يمنع التهرب، فقد استقر الرأي في أغلب التشريعات الضريبية على أنه لا يشترط في المكلف الخاضع لضريبة الدخل أن يكون تاجرا وفقا لأحكام قانون التجارة، وذلك بغية عدم فتح مجال للتهرب أمام الذين يحققون أرباحا ولا يعدهم قانون التجارة تجارا.

2- التهرب الضريبي غير المشروع¹:

هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة. فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسئوليته أو لجهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك.

وقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها.

من صور التهرب عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو المباعية والخاضعة للضرائب الجمركية أو لضرائب الاستهلاك أو تقدير هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مغايرة للحقيقة، أو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى داخل الحدود الإقليمية للدولة دون أن تمر بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عنها، أو الامتناع عن تقديم البيانات التي يلزم القانون بتقديمها في نطاق ضرائب الدخل وضرائب رأس المال، أو تقديم بيانات غير صحيحة أو غير كاملة وإخفاء بعض المظاهر الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها، وإخفاء بعض عناصر التركة فيما يتعلق بضريبة التركات، وتغيير الوصف القانوني وإجراء استهلاكات لأصول لا أساس لها، أو المبالغة في تقدير الاستهلاكات المسموح بها والمبالغة على غير الحقيقة في تكاليف الدخل، والقيام بإجراء احتياطات صورية، وقيام المنشآت بشراء بعض الأصول غير النافعة لها والتي يقتصر استخدامها على أصحابها ومديريها في أغراضهم الشخصية، وبصفة عامة خصم كثير من

¹المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص-ص: 23-24.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

النفقات التي تعد في حقيقتها استعمالاً للدخل باعتبارها من تكاليفه، وبصفة خاصة فيما يتعلق بمصاريف الانتقال ومصاريف التمثيل وإخفاء التصرفات أو المبادلات التي تستحق الضرائب بمناسبة الإعلان عن قيمتها بشكل مغاير للحقيقة. وفي بعض الأحيان لا يقوم المكلف بالتزاماته القانونية عن إهمال أو جهل، وهو ما يسميه بعضهم بالغش غير الإرادي. فالمكلف الذي ينسى تقديم الإقرار أو يهمل في ذلك يجب أن يعامل معاملة الممتنع عن تقديم البيان، لأنه تصعب التفرقة بين المخالفة الإرادية المقصودة والمخالفة غير الإرادية.

التهرب عند تحصيل الضريبة يكون بالحيلولة دون جبايتها، ويتحقق ذلك للمكلف بإخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتعذر على الإدارة المالية أن تحصل أموالها، وقد يقوم المكلف ببيع ممتلكاته لغيره بيعا صورياً أو حقيقياً مع إخفاء حقيقة هذا المبلغ عن الإدارة المالية، وكذلك لو أنشأ عقوداً صورية أو فتح اعتماداً بالبنوك بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج، إلى غير ذلك من التصرفات التي تتضح فيها النية السيئة للمكلف.

لا شك أن مثل هذه التصرفات يترتب عليها نقص في حصيلة الخزينة مما ينجم عنه خفض إيرادات الدولة فضلاً عن عدم تحقيق العدالة التي ينشدها المشرع في توزيع العبء المالي وبسبب ذلك تعطيل جانب من مشروعات الدولة. أما فيما يتعلق بالتهرب الدولي (والمقصود به هروب رءوس الأموال خارج الدولة) فسوف تكون له خطورته حينما يؤثر في حجم الادخارات والاستثمارات، وفي هذا مساس بالاقتصاد القومي.

مع العلم أن هناك في رأي بعض الفقهاء صعوبة ملموسة في إمكان التفرقة بين نوعي التهرب، المشروع وغير المشروع، وخصوصاً أن كلاهما عمل مرفوض أخلاقياً، وتترتب عليه ذات النتيجة الاقتصادية والمالية، وهي التملص من الضريبة، وضياع مورد مالي على الدولة.

مما سبق نرى أن جميع هذه التعاريف تتفق على أن التهرب الضريبي يتمثل في لجوء المكلفين ضريبياً إلى محاولة التخلص بشتى الطرق والأساليب غير القانونية من أداء ما عليهم من ضرائب جزئياً أو كلياً، ويتم ذلك أساساً بطريقتين: فإما أن يمتنع المكلف عن الإفصاح عن جزء أو كامل الدخل الذي حصل عليه خلال السنة المالية، أو يقوم بالمبالغة في تسجيل النفقات في تلك السنة، بهدف تخفيض حجم الدخل الخاضع للضريبة، للحصول على إعفاء أو تنزيل يسمح به القانون، أي يقوم على استغلال الثغرات القانونية، ويمكن أن يأخذ المكلف بالطريقتين في آن واحد.

لكن ذلك قد يخلق مشكلات عديدة تنجم عنها مشكلات خطيرة على صعيد الإيرادات الضريبية والعدالة الاجتماعية. فقد تكون سبباً في حصول أزمات وتوترات اقتصادية مهمة. وهو ما يدفع الدولة إلى محاولة معالجة الوضع الشاذ الناجم عن تقاضي دفع الضريبة.

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي وفقاً لمعيار الحجم أو المقدار.

ينقسم التهرب الضريبي (بحسب منظور مقدار العبء الضريبي الذي استطاع المكلف أن يتخلص منه) إلى نوعين: التهرب الكلي والتهرب الجزئي.

1- التهرب الضريبي الكلي:

يكون التهرب الضريبي الكلي عندما يستطيع المكلف التخلص من الضريبة بشكل كامل، ولا يسدها إلى الخزينة العمومية للدولة، ويتحقق ذلك إما بإخفاء نشاط المكلف كلية أو بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعية قائمة بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي. ومن أمثلة هذا النوع من التهرب، أن يتمتع الشخص الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل طبقاً لقانون الضريبة العامة على المبيعات عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصة وبالتالي يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماماً، ويكون المكلف قد تخلص من عبء هذه الضريبة بالكامل.

2- التهرب الضريبي الجزئي:

يحصل عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانوناً، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي، وهذا سيؤدي بالضرورة إلى فرض الضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن تفرض عليه، أو من خلال تمكن المكلف من التخلص جزئياً من نوع ما من الضرائب وذلك بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

ثالثاً: أنواع التهرب الضريبي وفقاً للمعيار الإقليمي.

يقسم التهرب الضريبي طبقاً للمعيار الإقليمي (من زاوية حدوثه داخل أو خارج إقليم الدولة إلى نوعين رئيسيين هما: التهرب الداخلي أو الوطني، وهو الذي يقع داخل حدود الدولة، والتهرب الخارجي أو الدولي، وهو الذي يتجاوز حدود الدولة).

1- التهرب الضريبي الداخلي:

يعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة ذاتها، كما أنه أكثر شيوعاً في العالم من التهرب الدولي، بل لا تكاد تخلو منه أية دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها. وهو التهرب الذي يقع داخل حدود الدولة ذاتها.

يمتاز هذا النوع من التهرب بأنه سهل المتابعة والاكتشاف والمكافحة لأن حدوثه داخل إقليم الدولة يجعله خاضعاً للسيادة الإقليمية للدولة، وبالتالي يكون من كامل سلطتها أن تلجأ إلى جميع الوسائل التشريعية والإدارية والفنية التي تحوزها في سبيل مجابهة هذا التهرب الضريبي وكشف ومعاينة المتهربين.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

تعتبر الأمثلة على هذا النوع من التهرب كثيرة للغاية، ومن أهمها وأكثرها انتشارا ممارسة التهرب من الضرائب المباشرة، التي تعتمد غالبا على تقديم إقرارات ضريبية من المكلف إلى الإدارة الضريبية كما في الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية.

2-التهرب الضريبي الخارجي:

هو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول (سواء لحمله جنسية إحداها أو بعضها، أو إقامته على أراضيها، أو ممارسة نشاط اقتصادي فيها) وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية.

من الجدير بالذكر أن ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات الدولية والتجارة الدولية. فقبل انتشار الأسواق الدولية والاتصالات الدولية وظاهرة العولمة الاقتصادية لم تكن ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي معروفة ولم تشغل بال كثير من المفكرين الاقتصاديين.

في إطار التهرب الضريبي الدولي يستفيد المكلف من مبدأ السيادة الضريبية الذي يعني تطبيق الضريبة داخل إقليم الدولة دون أن يكون لها سلطة الامتداد أو تتبع الأموال في الخارج، إلا في أحوال استثنائية محددة في القانون على سبيل الحصر. ولذا فإن المكلف يستطيع أن يستثمر أمواله وأرباحه في دولة أجنبية تفرض سعرا منخفضا للضريبة، أو تقرر امتيازات وإعفاءات معينة لنوع الاستثمار الذي يباشره مستغلا عدم إمكان تتبع استثماراته في دولة أجنبية. وقد يستفيد المكلف أيضا بغرض تخفيف عبئه الضريبي من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي. فهذه الاتفاقيات جانب إيجابي يتمثل في أنها تهدف أساسا إلى تخفيف عبء الضريبة على المكلف ذي النشاط الدولي الذي يمتد خارج حدود إقليم الدولة التي يقيم فيها. فتتظم هذه الاتفاقيات عملية دفع الضريبة بحيث لا يتعين على المكلف نفسه دفع الضريبة ذاتها مرتين أو أكثر. كما أن لها جانبا سلبيا يتمثل في أن المكلف قد يستغل هذه الاتفاقيات ليتهرب من الضريبة، كأن ينقل أرباحه واستثماراته إلى دولة تقرر إعفاءات وامتيازات ضريبية (دولة ذات جنة ضريبية). وبذلك يكون قد تخلص من عبء الضريبة سواء بصورة كلية أو جزئية مستفيدا من هذه الاتفاقيات.

يستوي في التهرب الضريبي الدولي أن يكون المكلف شخصا طبيعيا أو معنويا، يمارس نشاطه في عدة دول في الوقت ذاته. والذي يدفع المكلف إلى ترك دولته والانتقال برؤوس أمواله إلى دولة أخرى هو مدى الامتيازات والإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها عند خروجه من دولته إلى دولة أخرى.

خروج المستثمر من دولته إلى دولة أخرى يتم بناء على تخطيط ودراسة مسبقة عن وضع السوق في الخارج والميزات التي قد يحصل عليها والتي من شأنها أن تعظم من أرباحه وتقلل من نفقاته. فاختياره لدولة أجنبية ليستثمر فيها أمواله لا يتم بمحض الصدفة.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

يتم عادة ممارسة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الشركات متعددة الجنسيات، مما دفع العديد من الكتاب الاقتصاديين إلى اعتبار التهرب الضريبي الدولي مرادفا للتهرب الضريبي للشركات متعددة الجنسيات، باعتبار أن هذه الشركات تمثل أوضح نموذج للتهرب الضريبي على المستوى الدولي بالنظر إلى طبيعة نشاطها وما لها من فروع متعددة في دول مختلفة.

أخيرا، لا بد أن نشير إلى أن التهرب الضريبي على المستوى الدولي ذو شقين في حقيقته، أحدهما داخلي والآخر دولي، تبعا لموطن الشركة المتهربة من الضريبة: شركة متعددة الجنسيات موطنها الدولة (أ) ولها شركات تابعة في كل من الدول (ب)، (ج)، (د). فتهرب الشركة الأم (أ) من دفع الضريبة في الدولة (أ) يعد تهربا داخليا بالنسبة لها ودوليا بالنسبة لشركاتها التابعة والعكس صحيح.

المطلب الثاني: التفرقة بين التهرب الضريبي والمفاهيم الموازية الأخرى.

هناك مجموعة من الظواهر الضريبية التي قد تتشابه مع ظاهرة التهرب الضريبي وتتداخل معها إلى حد يثير الخلط بينهم، وقد حاول معظم فقهاء القانون والمالية العامة وعلماء الاقتصاد التمييز بين تلك الظواهر والتهرب الضريبي. ولعل من أهم تلك الظواهر المشابهة هي التجنب الضريبي، والانعكاس الضريبي ونقل عبء الضريبة، واستهلاك الضريبة.

الفرع الأول: التهرب الضريبي والتجنب الضريبي.

في هذا المجال يوجد تمييزا بين مفهومي التجنب الضريبي والتهرب الضريبي، فالتجنب الضريبي على العكس من التهرب الضريبي، وهو عبارة عن قيام المكلف باستغلال الثغرات الموجودة في قانون ضريبة الدخل لتخفيض مقدار الضريبة المستحقة أو التخلص منها نهائيا. وهكذا نجد أن الاختلاف بين المفهومين يكمن في الناحية القانونية، فالتجنب الضريبي يقع ضمن القانون، بينما التهرب الضريبي غير قانوني. أما من الناحية الاقتصادية ف كلا النشاطين له الأثر السلبي نفسه على الإيرادات العامة للدولة وعلى العدالة الضريبية. وهكذا يلاحظ أن التجنب الضريبي يعد أمرا مشروعاً لا يؤاخذ عليه القانون، وقد أقرته الدولة فقها واعترافا بحق المكلف في التمسك بما قد يكون في قانون الضرائب من نقص يستفيد منه المكلف. لأن النفس البشرية تدفع الفرد إلى البحث والعمل على تحقيق أكبر منفعة له بأقل تضحية ممكنة. أما التهرب الضريبي فهو من الجرائم الاقتصادية التي فرضت قوانين الضرائب في العالم كافة عقوبات جنائية ومدنية تجاهها.

الفرع الثاني: التهرب الضريبي والانعكاس الضريبي.

قد يبدو للوهلة الأولى أن مفهوم انعكاس الضريبة قريب من مفهوم التهرب الضريبي، لأنه في الحالتين يسعى المكلف إلى عدم دفع ما يترتب عليه من ضرائب، ففي حال التهرب قد لا يدفع المكلف

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

الضريبة للخرينة العامة، أما في حال الانعكاس فإن المكلف يحاول أن يسترد الضريبة التي دفعها للخرينة العامة من شخص آخر.

إن تجارب الشعوب بينت أن كل مكلف سواء في البلدان المتقدمة أو في البلدان النامية يعمل جاهدا على التخلص من العبء الضريبي بالسبل كافة، فالضريبة التي تصيب العامل مثلا تدفع العامل أن يطالب بزيادة أجره لكي ينقل العبء الضريبي على رب العمل، والتاجر يعكس مثلا الضريبة الجمركية على المستوردات على ثمن السلع المباعة، وصاحب العمل ينقل عبء الضريبة على تكلفة السلع المنتجة، ... إلخ.

نقل العبء الضريبي هذا أطلق عليه في العلوم المالية "انعكاس الضريبة" أي عندما ينقل المكلف عبء ضريبته إلى شخص آخر، وهذا بدوره قد ينقلها إلى شخص ثالث، بحيث يقتصر دور المكلف القانوني، على دور مورد الحصيلة الضريبية للخرينة العامة، بينما الدافع الفعلي للضريبة شخص آخر، حيث إن هناك المكلف القانوني بالضريبة، والمكلف الحقيقي، فالأول تتحقق عليه الضريبة وتحصل منه، والثاني يتحمل دفعها بعد أن تنعكس عليه وتستقر عنده.¹

الفرع الثالث: التهرب الضريبي و نقل العبء الضريبي.

نقل عبء الضريبة هو "عملية اقتصادية يتوصل بواسطتها المكلف بالضريبة إلى نقل عبئها كله أو بعضه إلى شخص آخر، مستعينا في ذلك ببعض القوى الاقتصادية".²

وترجع أهمية تلك الظاهرة إلى أنها تساهم في توزيع العبء الضريبي، وتنتشر آثاره في الاقتصاد الوطني، كما أنها ظاهرة معقدة لأن حدوثها متوقف على توافر مجموعة كبيرة من العوامل والظروف الاقتصادية. ويتخذ نقل العبء الضريبي عادة صورة أو أكثر مما يلي:³

أولاً- النقل الكلي والنقل الجزئي للعبء الضريبي:

يكون النقل كلياً، عندما يقوم المكلف بنقل كامل مبلغ الضريبة إلى شخص آخر. ويكون النقل جزئياً، إذا تم نقل جزء من مبلغ الضريبة فقط من المكلف القانوني إلى المكلف الفعلي.

¹ المهائني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص: 42.

² جمال فوزي، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1982، ص-ص: 40-44.

³ البرعي عزت عبد الحميد، ظاهرة التهرب الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، دراسة نظرية تحليلية، مجلة البحوث

القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، عدد 3، 1992، ص-ص: 15-16.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

ثانياً - النقل إلى الأمام والنقل إلى الوراء للعبء الضريبي:

يكون النقل إلى الأمام هو الغالب، عندما تزداد أسعار السلع أو الخدمات المنتجة أو المستوردة بمقدار مبلغ الضريبة، كأن يقوم المستورد مثلاً بنقل عبء الضريبة الجمركية المفروضة على السلعة التي يستوردها إلى تاجر الجملة، بإضافة مبلغ الضريبة كله أو بعضه على ثمن السلعة، والذي قد ينقل ذاك العبء بدوره إلى تاجر التجزئة أو إلى المستهلك، وهو يكون عادة المكلف الفعلي لتلك الضريبة. ويكون النقل إلى الوراء، عندما يستطيع المكلف القانوني أن ينقل عبئها إلى الوراء إلى شخص آخر سابق له في العملية الاقتصادية، كالمستهلك الذي تفرض عليه ضريبة ما، فيستطيع نقل عبئها إلى الخلف من خلال شرائه للسلع أو الخدمات بسعر أقل من سعرها السابق. وأيضاً أن يتم فرض ضريبة على سلعة معينة، فيستطيع المنتج نقل عبئها إلى العمال من خلال تخفيض أجورهم بقدر الضريبة المفروضة.

ثالثاً - النقل المقصود والنقل غير المقصود للعبء الضريبي:

يكون النقل مقصوداً عندما يقصد المشرع من فرض ضريبة معينة، ألا يتحملها المكلف القانوني وذلك لتحقيق أهداف تكون سياسية أو اقتصادية أو مالية أو اجتماعية بل لكي يقوم بنقل عبئها إلى شخص آخر. ومثال ذلك ضرائب الاستهلاك المفروضة من المشرع على المنتج بقدر يمثل رقم أعماله، مستهدفاً بذلك قيام المنتج بنقل عبء تلك الضريبة إلى المستهلكين، عن طريق رفع سعر السلعة التي ينتجها. في حين يكون النقل غير مقصود، إذا لم يكن هدفاً مرجواً من قبل المشرع، الذي لم يشأ حدوثه أصلاً، لكن المكلف القانوني استطاع نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر.

نقطتا الاختلاف الرئيسيتان بين هذه العملية وبين التهرب الضريبي هما:

أنه في التهرب، تكون المحصلة هي ضياع حصيلة مالية تعادل مبلغ الضريبة المتهرب منها على الخزينة العامة للدولة، بعكس ظاهرة نقل العبء الضريبي، التي لا يعدو أثرها المالي مجرد انتقال الدين الضريبي من شخص إلى آخر، ولكن في النهاية لا تؤثر على الخزينة العامة للدولة، حيث تستوفي حقها في الضريبة، وإن تحمل عبئها في النهاية شخص آخر غير المكلف بها قانوناً.¹

في التهرب، يستخدم المكلف طرقاً متعددة للتخلص من العبء الضريبي تتمثل في الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي وتصل إلى حد انتهاك ومخالفة نصوصه، فهي ظاهرة مرفوضة اقتصادياً وأخلاقياً، وتكون في بعض الأحيان غير مشروعة قانوناً كما في الغش. في حين أن نقل العبء الضريبي هو عملية مشروعة ومقبولة من الناحية الاقتصادية أيضاً، لأنه لا يترتب عليها أية مخالفة للقوانين الضريبية، ولا حتى ضياع موارد مالية على الدولة.

¹المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص: 26.

الفرع الرابع: التهرب الضريبي و استهلاك الضريبة.

إن ظاهرة استهلاك الضريبة تمثل أحد الآثار العامة للضريبة ووسيلة للتخلص من عبئها، حيث يقصد بها "أن يقوم المشتري لمال معين له صفة الدوام، ومفروضة عليه ضريبة سنوية، بتخفيض ثمن هذا المال بمقدار هذه الضريبة أو بمقدار جزء منها، للمدة التي يمكن خلالها لهذا المال الاستمرار بإعطاء الدخل".¹

بدأت هذه الظاهرة في نطاق الضريبة العقارية، ثم امتد تطبيقها ليشمل بقية الضرائب، فقد لوحظ آنذاك أن فرض الضريبة العقارية كان يؤدي إلى إنقاص قيمة العقار الخاضع للضريبة بمقدار يوازي قيمة تلك الضريبة، مما يلحق ضررا بمالك العقار وقت فرضها، ولكنها لا تضر المالك اللاحق لأنه يحصل على العقار بثمن منخفض فهو لا يتحمل تلك الضريبة لأنها تكون قد استهلكت.

ويشترط لإتمام عملية استهلاك الضريبة توافر عدة عوامل:²

أولاً- أن يكون الملك المشتري متصفا بالثبات والاستقرار (كالعقارات والأسهم والسندات)، حيث إن استهلاك الضريبة يتم بالنسبة للمستقبل، وهذا يتطلب أن يكون ذلك المال منتجا لدخل دوري متجدد.

ثانياً- أن تكون الضريبة مفروضة على هذا المال دون سواه أو أنها تصيبه أكثر من سواه، فاستهلاك الضريبة لا يتحقق عندما تفرض ضريبة عامة على جميع أنواع الأموال، لأنها ستؤدي حينئذ إلى تخفيض دخول تلك الأموال. بينما فرض الضريبة على مال محدد يسمح للمشتري باختيار مال آخر، يكون إيراده غير خاضع للضريبة، وهذا يدفع البائع للموافقة على خصم الضريبة من ثمن البيع.

ثالثاً- أن تكون السوق الاقتصادية المحيطة ثابتة (تتمتع بقدر من الاستقرار). فلا يكون ثمن المال المفروضة عليه الضريبة متقلبا بتأثير تقلبات العرض والطلب، لأن هذا التقلب جدير بإخفاء تأثير هذه الظاهرة.

رابعاً- ألا تكون هناك عملية نقل لعبء الضريبة المفروضة على المال، لأنها تمنع من تخفيض قيمة ذلك المال، إذ يستطيع البائع حينئذ استرجاع قيمة الضريبة التي دفعها بنقل عبئها لشخص آخر.

إذن فالاختلاف بين هذه الظاهرة وبين التهرب الضريبي، يتمثل في أن استهلاك الضريبة لا يضيع دخلا على الخزينة العامة للدولة، بعكس التهرب، وذلك لأن مشتري المال يسدد الضريبة فعلا، وإن كان قد استهلكها من خلال تخفيض ثمن شراء المال.

المطلب الثالث: التهرب والتخلص الضريبي من وجهة النظر القانونية والمالية.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

¹ فراهود محمد سعيد، العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، الكويت، العدد 4، 2001، ص:105.

² العزباوي حسن و بكير جلال، أصول المالية العامة في الشريعة الإسلامية والنظم المعاصرة، مطبعة المليجي، القاهرة، بدون سنة

نشر، ص- ص 211-212.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

الفرع الأول: العناصر المكونة للتهرب الضريبي.

تتكون العناصر المكونة للتهرب الضريبي من العنصر القانوني والمادي والمعنوي كما يلي:

أولاً: العنصر القانوني.

يدل على أن المكلف لا يمكن ملاحظته إلا بموجب النص الذي أنشأ الضريبة وحدد العقوبات على المخالفين وفقاً للأحكام والنصوص القانونية. ولا سيما أن القواعد الدستورية تقضي بأنه لا ضريبة بدون نص تشريعي.

ولا يوجد تهرب إلا إذا كان القانون الضريبي هو الذي حدد الوعاء وفرضه على المكلفين، وحدد العقوبات التي تفرض على المكلفين الذين يخالفون أحكامه. لأنهم لم يحترموا الأحكام القانونية التي تضمنها.

ثانياً: العنصر المادي.

لكي يكون هناك تهرب يجب أن يكون المكلف قد أظهر نيته بعدم احترام القانون الضريبي بالفعل الخارجي، فالعنصر المادي يشمل أيضاً قيام المكلف بدفع الضريبة وفقاً للأحكام التي حددها القانون، لكي يتحقق التهرب في حال عدم دفع الضرائب الواجبة عليه قانوناً.

وبعد أن أدرك المشرع أنه يواجه نوعاً خاصاً من المتهربين (الحذرين) لم يعد يكتفي بذكر الأساليب الاحتمالية بل ذهب بعيداً في بعض الأحيان في إمكانية أخرى للاتهام يستطيع من خلالها أن يكتشف أساليب التهرب من الضريبة التي يمكن أن تشتمل على الإهمال أو الإخفاء وذلك كما يلي:

1- التهرب بالإهمال: يمكن أن يأخذ أحد الشكلين التاليين:¹ إهمال التصريح عن الدخل، أو إهمال أحد عناصر الوعاء الضريبي.

أ- إهمال التصريح عن الدخل: حيث يعد تهرباً من الضريبة، والمقصود هنا الامتناع عن التصريح عن حسن نية، إلا أن هذا الإهمال قد يعتبر تصرفاً إجرامياً يهدف إلى التهرب الضريبي، ويجب أن يكون التهرب في هذه الحالة اختيارياً. وبعيداً عن الخطأ المقصود. ومن جهة أخرى يسمح للمكلف بالتخلص من إثبات الضريبة. مثال ذلك حالة المكلف الذي يتجنب التسجيل في السجل التجاري، بينما يعد التسجيل إجبارياً لكل من يمارس التجارة وفق الأحكام القانونية النافذة بهذا الخصوص.

ب- إهمال عنصر الوعاء الضريبي: إن الإهمال يطبق بشكل خاص في نطاق حقوق التسجيل مثلاً (نقل الحيازة في العقارات)، وهذا يعد تهرباً عاماً موصوفاً بنقص التقدير في مادة الضريبة على الدخل والرسم على مجموع المبيعات.

¹ المهابني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص: 36.

2- التهرب بالكتمان:

يقصد بالكتمان إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة، ويجب أن يتجاوز المبلغ المكتوم حدا معيناً يصل إلى عشر المبلغ الخاضع للضريبة ليصار للملاحقة الجزائية. والكتمان الذي يكون عنصراً مادياً للتهرب يمكن أن يكون على شكلين: كتمان مادي وكتمان قانوني.

أ- **الكتمان المادي**: يشتمل على الأرباح وعلى تقدير الأموال حسب الصك الخاضع للتسجيل. والكتمان عن الأرباح من الممكن أن ينتج عنه نقص قيمة الإيرادات كما هو الحال عند البيع بدون فاتورة، أو نقص مخزون البضائع مثل المشتريين بدون فاتورة.

ب- **الكتمان القانوني**: الشكل الثاني من التهرب بالكتمان يكون في اللجوء إلى عقد بقصد تجاوز القانون الضريبي. فقد تتفق الأطراف على إخفاء الدخل الحقيقي، حيث تقوم بإجراء عقد مقنع يشعر أنه عقد صحيح، وعقد آخر مختلف يقصد فيه كتمان التصرف المقنع الذي قد ينعكس في رسم الطابع أو رسم التسجيل أو في الضريبة على الدخل، لذلك يمكن أن يتحقق الكتمان القانوني ليس فقط بالإجراء الحقيقي، بل بتصرف وهمي أيضاً.

ثالثاً: العنصر المعنوي.

الضرورة في العنصر المعنوي أو العمدي (القصد) تتناسب مع الاهتمام في عدم اعتبار تصرفه احتيالياً، أو عندما يكون نتيجة لتصرفات واعية واختيارية. هذا العنصر هو عنصر القصد الذي يسمح بالتمييز بين التهرب والتخلص بخط بسيط.¹

إن وجود أو غياب العنصر المعنوي ليس من السهل إثباته بسبب الصعوبات المتوقعة، والغاية من القصد أو النية تعني الإرادة في ارتكاب الفعل المحرم قانوناً. كذلك عند حس آخر أكثر اقتضاراً للإرادة في الاتجاه نحو الهدف الذي يوصله إلى تجنب الضريبة، وبالتالي يتوجب إيضاح تصرف المكلف المنظور بهدف تجنب الضريبة.

لقد اعتبر بعض الكتاب أن الإرادة مزدوجة: إرادة في التصرف والقيام بالفعل، وإرادة في الضرر، وعد آخرون أن هذا العنصر افتراض لا يعد تدليلاً إلا عندما تكون نتيجة الإرادة الحرة وتكون واعية لعدم شرعية التصرف.

الفرع الثاني: العناصر المكونة للتخلص الضريبي.

خلافاً للتهرب الذي هو تصرف غير شرعي، فإن التخلص الضريبي هو اختيار مسموح به، غير أنه كما في التهرب يقصد منه التصرف الإرادي.

¹المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليبه مكافحته، مرجع سابق، ص: 50.

أولاً: الاختيار المباح.

هو الفعل الذي لا وجود له دون نص يجيز المنع، مثل التصرف الذي يكون واضحاً كما في الاختيار المباح الذي يسمح للمكلف بتجنب الضريبة كلياً أو جزئياً في عدة حالات تسمح بالبت بهذا الاختيار المباح.

وقد ساعد بعض المتخصصين في التشريع الضريبي على التخلص الضريبي، كما هو الحال في التنظيم الفني (التقنية) للإعفاءات، إن الإعفاءات التي يمنحها المشرع في بعض الحالات للشركات تعطي الفرصة أحياناً للتخلص من الضريبة بشكل قانوني. هذه التقنية نمت عند بعض المكلفين في تنظيم ذمتهم المالية حتى يستفيدوا من الإعفاءات. وهذا هو الحال مثلاً بالنسبة للخاضعين للإعفاء من الضريبة العامة على الدخل بسبب توظيف أموالهم كاملة أو ثروتهم في إسناد على الخزينة عندما يكون النظام الضريبي يلائمهم ويناسبهم.

إن التنظيم الفني للضريبة الجزافية اعتبرت أن المراقبة صعبة في إيجاد تنظيم للتخلص الضريبي مسموح به عن طريق المشرع نفسه. وبرهنت هذه التقنية على ضياع الإيرادات الضخمة، كما أن هذه التقنية في التقدير الجزافي أوسع انتشاراً في الدول النامية لاسيما بالنسبة للمكلفين الزراعيين، والمكلفين التجار الذين لا يخضعون لمسك الدفاتر (الأرباح الحقيقية).

ثانياً: التصرف الإرادي.

التهرب أو التخلص هما الأسلوبان اللذان قادا إلى الهدف نفسه، وهو التهرب من الضريبة. ففي الاثنين معا يوجد عنصر مشترك وهو التصرف الإرادي الذي يتميز عن الخطأ. فالتهرب هو إرادة انطلقت لمخالفة النص في القانون، بينما التخلص لم يكن يقصد فيه إلا مخالفة روح القانون.

إن الإرادة بالتهرب من الضريبة هي الدافع الذي ينمو عند المكلفين لإفساد القانون الضريبي بهدف الاستفادة من الثغرات القانونية التي تجعلهم يدفعون أقل ضريبة ممكنة. وإذا كان الدافع هو مخالفة القانون، فالمكلف يعاقب عليه، كما في حالة التهرب الضريبي لأنه تجسيد للإرادة والهدف منها مخالفة النص. أما في حالة التخلص فيوجد الدافع نفسه، ولكن دون أن يعاقب عليه القانون لأنه يصطدم بالنص.

تكون مخالفة روح القانون إذا كانت هذه الإرادة لا تصطدم بالنص فإنها مع ذلك على نقيض من قصد المشرع، كما أن التصرف في هذه المسألة يأخذ شكلاً مختلفاً في حال عدم وجود نص ضريبي كامل. وقد استدعت هذه التصرفات الانتباه في الطرق المستخدمة غالباً في الدول الصناعية الكبرى.

أما في الدول النامية فإن نظام الإعفاء الضريبي الذي يصدر بهدف التشجيع على الادخار أو الاستثمار مثلاً فلم يكن دائماً مصيباً. وبالمقابل سمح للمكلف (الفرد) أو للشركات متعددة الجنسيات بالتخلص من الضريبة مما شكل خسارة للخزينة دون مقابل.

الفرع الثالث: التهرب والتخلص الضريبي من وجهة النظر المالية:

بهدف دراسة العناصر الجوهرية المكونة للتهرب والتخلص الضريبي، من وجهة النظر المالية، يجب التمييز بين التخلص المباح على الصعيد القانوني وبين التهرب غير المباح على هذا الصعيد، لأن الهدف الوحيد هو التهرب من الضريبة. والنتيجة هي نفسها بالنسبة للخرينة العامة حيث تقل الإيرادات الضريبية، وبالتالي تؤثر سلبيًا على إيرادات الميزانية العامة للدولة.

أولاً-التهرب من الضريبة: هناك نوعان من التهرب:

1-تهرب المكلف من الضريبة.

يكون المكلف مهياً أن يسلك طريقين من أجل تجنب الضريبة: التهرب والتخلص.

في التهرب فإنه يخالف التشريع الضريبي، أما في التخلص فإنه على عكس ذلك يحاول أن يستغل الثغرات في نصوص القانون فقط.

هذا السلوك في التهرب من الضريبة لا يقتصر على الدول النامية فقط، بل إنه ظاهرة عامة تعني جميع الدول. وإن هذا السلوك لم يكن من حصة فئة واحدة من المكلفين بل تخص جميع الفئات الميسورة أو المحرومة، (العمال العاديين، والمكلفين من أصحاب المهن والحرف ... إلخ).

من الاستقصاء الجاري في ألمانيا مثلاً نجد أن أحد الحوافز للتهرب والتخلص هو التسامح بالنسبة للمتهربين، بالرغم من أن التهرب من مادة الضريبة اعتبر جريمة يمكن السماح فيها¹. هذا ويبدو أن عدداً كبيراً من المكلفين يسلكون سبيل التهرب الضريبي دون أن يجدوا في تصرفهم هذا أية إساءة للقانون. ويوضح هذا السلوك أن تهرب المكلف من الضريبة بالطرق المشروعة أو غير المشروعة يعتبر عملاً شائعاً وظاهرة عامة في ألمانيا.

2-التهرب من الضريبة من خلال الهبات والإعفاءات:

قد ينشأ التهرب الضريبي بشكل آخر، من خلال تنظيم يجري عن طريق المشرع نفسه. فالهبات الضريبية التي تمنحها الدول النامية للشركات الأجنبية لجذب الاستثمارات وتوظيف رؤوس الأموال، تعد تهرباً من الضريبة بصورة قانونية، ولكن المشرع يقصد منه تشجيع الاستثمار، حيث إن تدخل المشرع بمنح الهبات يضيع على الخزينة العامة للدولة الإيرادات التي كان يتوجب جبايتها في الأحوال العادية.

في هذا المجال فإن سلطة المشرع هي منح التسهيلات والإعفاءات والهبات أو إعطاؤها الحق في منع هذا التهرب القانوني. ومن الممكن أن ندرك الفرق بين هاتين الظاهرتين على النحو التالي:

¹المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص:53.

أ- التهرب المسيطر عليه:

يتوجب اعتماد عدة إجراءات في سياسة الهبات على الضريبة حتى يمكن السيطرة على التهرب القانوني، لاسيما الهبات التي يمنحها المشرع. وتأتي في الدرجة الأولى نسبة الإعفاءات التي يجب ألا تكون مفرطة، وغالبا ما تكون هذه النسبة مرتفعة في الدول النامية فالمستثمر يجد أن الضريبة قاسية ومفرطة عند الانتهاء من مدة الإعفاء الضريبي.

فيستسلم أمام الصعوبات المالية أو يفضل الرحيل من أجل الاستثمار في تحقيق الأرباح من الإعفاءات والتسهيلات.

في جمهورية مصر العربية مثلا كان العديد من مشروعات المناجم ممولة برؤوس أموال أجنبية تستفيد من إعفاءات واسعة، لذلك فإن المستثمرين الأجانب فضلوا الرحيل عن مصر بعد الانتهاء من مدة الإعفاءات. وبالتالي فإنه من المناسب الاعتماد على مبدأ الإعفاءات الانتقائية للمشروعات الإنتاجية التي تخدم أهداف التنمية الاقتصادية، كما أنه من الضروري أن تكون هذه الإعفاءات لفترة مؤقتة، وليست إعفاءات دائمة.

وفق المبدأ الذي أشار إليه (ناكوزيفاتن) M. Ngaosyvathn فإن نظام الإعفاء الضريبي المثالي يجب أن يوحد ثلاث دوائر متتالية للإيرادات الضريبية: الدائرة المركزية المكونة من إيرادات الضرائب المباشرة الناتجة عن النشاط الأصلي للمشروع. والدائرة المتوسطة المكونة من إيرادات الأنشطة في المشروع والمتمثلة في فرض الضريبة على الرواتب والأجور والتعويضات وفرض الرسوم على المستوردات الشخصية، وأخيرا الدائرة الواسعة المكونة من الإيرادات الضريبية الناشئة عن الضرائب غير المباشرة ومن العمل في المشروع لمدة طويلة، مما يساعد على التطور الاقتصادي المنتج ويخلق مصادر ضريبية جديدة.

هذه الحالة في الدول النامية التي نادرا ما نشاهد مشابها لها في الدول المتقدمة التي هي على العكس حيث تسيطر في كثير من الحالات على التهرب الضريبي. في حين نجد أن التهرب الضريبي غير مسيطر عليه، وهو شائع في الدول النامية.

ب- التهرب غير المسيطر عليه:

تنتظر الدول النامية المكاسب الضريبية من الضرائب الزائدة. أما الهبات فليست امتيازات ضريبية من مشروعات الدول الصناعية، بل هي في الحقيقة هبات تسعى من خلالها إلى الاستمرار والبقاء. إذن فالهبات الممنوحة إلى المشروعات الأجنبية غالبا ما تكون في فترتين زمنيتين:

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

الأولى- في مرحلة إنشاء المشروع: حيث تكون الهبات على شكل تخفيض أو إلغاء الضريبة من أجل امتلاك الأراضي والمنشآت أو الأبنية المخصصة لأعمال المشروع أو إعفاء الآلات والمواد الضرورية الأولية اللازمة لعمل هذه المشروعات من الضرائب والرسوم.

الثانية- بعد مرحلة إنشاء المشروع: وتمثل هذه الهبات الامتيازات الضريبية المتمثلة في الإعفاء من الرسوم، مثلا الإعفاء من الرسوم الممنوحة على تصدير المنتجات الجاهزة لهذه المشروعات.

ثانيا- نقص القيمة الضريبية والميزانية العامة:

التهرب من الضريبة كثيرا ما تنتج عنه أضرار بالدولة وهي الأضرار المتمثلة في نقص القيمة وتضخم الموازنة.

1-التهرب: من العسير جدا قياس حجم الأهمية في ظاهرة التهرب من الضريبة، لاسيما ما يتعلق منها بالتهرب، ومن أجل ذلك يجب أن يكون التعقل إلى أبعد حد في تقدير هذه الظاهرة بشكل عام والتهرب بشكل خاص من الضريبة على الدخل.

التهرب الضريبي في الدول النامية أكبر اتساعا وأكثر ضخامة بالمقارنة مع مثيله في الدول المتقدمة. وتظهر الدراسات أن التهرب الضريبي يصل إلى حوالي 90% من الإيرادات التي يتوجب جبايتها.

2-التخلص غير المسيطر عليه:

المقصود بالتخلص غير المسيطر عليه هو الهبات الضريبية الممنوحة بشكل خاص إلى الشركات الأجنبية كأداة ضريبية بهدف أن تلعب دورا في تطوير الاقتصاد. وبعيدا عن بلوغ هذا الهدف فإن هذه الهبات تشكل خسارة للمالية العامة. والتخلص غير المسيطر عليه لأنه يحصل نتيجة إهمال مصادر الموازنة في الدول التي هي بحاجة كبيرة إليها. ويقصد هنا التخلي عن الضريبة التي يعاقب عليها القانون في حال التهرب منها.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

المبحث الثاني: صور وأساليب وأسباب التهرب الضريبي.

تتعدد أشكال التهرب الضريبي حسب نوعية الضريبة، وتختلف أسبابه من أسباب نفسية وسلوكية إلى أسباب اقتصادية أو تشريعية أو فنية أو إدارية، كما أن للتهرب الضريبي أساليب و ميادين متعددة.

المطلب الأول: صور التهرب الضريبي، والمتدخلين فيه.

للتهرب الضريبي عدة صور وعدة متدخلين سوف نتطرق لها فيما يلي:

الفرع الأول: صور التهرب الضريبي.

يتخذ التهرب الضريبي أشكالا وصورا متعددة ومختلفة، وهي صور تختلف من الضرائب المباشرة إلى الضرائب غير المباشرة، وذلك نظرا لاختلاف طبيعة العناصر التي يفرض عليها هذا النوع من الضرائب

أولاً: التهرب في الضرائب المباشرة: يستعمل هذا النوع بصفة عامة من طرف أصحاب المهن الحرة (الأطباء، المحامين، المحاسبين،... الخ) والمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي أو الملزمين بتقديم التصريحات، إذ يصرحون بمبلغ الدخل أو الربح بقيمة أقل من القيمة الحقيقية.¹

كما يقوم أصحاب الشركات عند تحديد وعاء الضريبة على الشركات بتزوير دفاتر الحسابات والميزانية وحسابات النتائج وتضخيم التكاليف وهذا بقصد تخفيض الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات. ومن أهم صور التهرب من الضرائب المباشرة، تقدير الدخل المفروض عليه الضريبة بأقل من حقيقته والمبالغة في تقدير التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة، وإخفاء المظاهر والعلامات الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها، وإخفاء الورثة لجزء من تركة المورث.²

ثانياً: التهرب في الضرائب غير المباشرة: على مستوى الضرائب غير المباشرة فيمكن أن يتخذ التهرب الضريبي الصور التالية: إخفاء السلع المستوردة أو المنتجة أو المباعة، الإعلان عن قيمة السلع بأقل من قيمتها الحقيقية، والتي تكون محلا لفرض الضرائب غير المباشرة.

الفرع الثاني: المتدخلين في التهرب الضريبي.

يضم التهرب الضريبي أشخاص وتصرفات الهدف منها التملص والتخلص من دفع الضريبة، فالمكلف يعتبر العنصر الأساسي في عملية التهرب الضريبي وهو الشخص الذي تقع عليه الضريبة ومطالب بتصفيتها، إلا أن الوصول إلى هذه العملية يمر عبر عدة متدخلين:

¹Phéniphanh Ngaosyath, le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, librairie de jurisprudence ,Bruxelle, 1974, P :38.

² عبد الهادي نجار، مبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص: 211.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

- كل الأعوان المتعلقين بالأعمال (مستشارين جبائيين، خبراء أو أعوان المحاسبة) والذين يساهمون في مسك المحاسبة والذين يعدون أو يساهمون في إعدادا حسابات ووثائق محاسبة خاطئة بهدف إخفاء أو تقليل الوعاء الضريبي.

- الأشخاص المكلفين بإعداد أنظمة الإعلام الآلي التطبيقية الخاصة بمسك المحاسبة والمكلفين بإعداد التصريحات الضريبية والذين يهدفون للتأثير على المحاسبة لتجنب الضريبة.

- المتورطون وهم أشخاص الذين يتدخلون بصفة غير مباشرة في عملية التهرب.

- الأشخاص الذين يقدمون وسائل التهرب، وتتمثل خاصة في عملية إصدار وثائق أو فواتير وهمية والخاصة بعمليات ضريبية خيالية الهدف منها هو التهرب الضريبي.

- الأشخاص الذين يساعدون وهم الأشخاص القريبون من المؤسسات، كالمحاسبين الأجراء الخاضعين لتوجيهات المسؤولين.¹

المطلب الثاني: أساليب وميادين التهرب الضريبي.

أساليب التهرب عديدة كما أن ميادينه مختلفة وسوف نتطرق لكل منهما فيما يلي:

الفرع الأول: أساليب التهرب الضريبي.

في الواقع أن أساليب التهرب الضريبي كثيرة يصعب حصرها خصوصا بعد التطور الحاصل في ميدان التعاملات والمبادلات التجارية، في حين بقيت المصالح الضريبية حبيسة نظام تشريعي غير مساير لهذا التطور، غير أن التهرب الضريبي يتخذ عدة أساليب والتي يستعين بها المكلف للإفلات من التزاماته الضريبية الخاصة بالتصريح والتسديد وهي:

أولاً: الإخفاء المادي.

وهو يسمح بكشف عملية التهرب عن طريق الإخفاء أو عدم التصريح الإرادي للمادة الخاضعة للضريبة من خلال قيام المكلف بإخفاء السلع والمواد عن الإدارة الضريبية، وبذلك يغير أساس مادي خاضع للضريبة، كالامتناع عن تقديم تصريح الأرباح، إخفاء رؤوس الأموال أثناء تحصيل الضريبة، أو إنشاء وحدات إنتاجية صغيرة في مناطق معزولة لا تصلها الإدارة الضريبية... الخ، والهدف من ذلك التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة، ويعتبر من أخطر طرق التهرب بسبب مساهمته في إرساء الاقتصاد السري.

ثانياً: الإخفاء القانوني.

يتمثل في خلق وضعية قانونية مخالفة للحالة الحقيقية أي التظاهر بأن العملية قانونية وهذا التظاهر لا يمكن اعتباره إلا تهرباً اتجاه القانون، فالمكلف بالضريبة يقدم للإدارة الضريبية تصريح لا يتطابق مع

¹GILBERT Tixier, G.Derouin, droit pénal de la fiscalité, éd Dalloz, paris, 1982, P:54.

الفصل الثالث: الخافية النظرية للتهرب الضريبي

الواقع بالتالي فهو يصرح بطريقة غير قانونية، تعتبر الحالة تهربا متعمدا أو تجاوز قانوني وهو خدعة هدفها دفع مبلغ قليل من الضريبة.¹

يتميز المختصين في القانون بين ثلاثة أشكال للإخفاء القانوني:

1- الإخفاء باستخدام عقد وهمي.

يتمثل عادة في عمليات وهمية مع الحفاظ على الجانب القانوني قصد التملص من دفع الضريبة، مثل إعداد فواتير وهمية لا تتطابق مع تغيرات الكمية الحقيقية للسلع (زيادة أو نقصان).

2- الإخفاء باستخدام عقد مزيف.

يحدث التزييف عند ما يكون العقد المقدم إلى الإدارة الضريبية لا يتوافق مع العقد المبرم بين الأطراف، إذا اكتشفت الإدارة الضريبية لهذا النوع من العقود يقودها إلى تسوية العملية من خلال فرض الضريبة على العملية حسب طبيعتها الحقيقية وليس حسب الشكل الخاطئ.

3- الإخفاء باستخدام الأشخاص.

يتعلق بالاستعانة بشخص ما بدلا عن الشخص صاحب العمل أو القيام بتوكيل نيابة عن المكلف الحقيقي الذي يبقى في الكواليس، بينما يظهر الشخص الذي يعير اسمه لاستخدامه في العقد بصفة علانية، تقع الضرائب في هذه الحالة على المكلف صاحب الوثائق ويبقى المتعامل الحقيقي بعيدا عن الأنظار، مع تسجيل أن في أغلب الحالات لا يستطيع المكلف الذي تقع عليه الضرائب تسديدها مما يشكل خسارة مهمة للخزينة العمومية.

ثالثا: الإخفاء المحاسبي.

هذا النوع من الإخفاء ذو طبيعة محاسبية وهو الأكثر تطبيقا من طرف المكلفين، فبالرغم من أن المكلف يخضع لإلزامية مسك محاسبة منظمة ودقيقة وقابلة للفهم وذات بيانات صادقة، وذلك للتأكد من مطابقة الدفاتر والوثائق المحاسبية بوثائق الإثبات المقدمة إلا أنه يقوم بالتلاعب في القيود والتسجيلات المحاسبية بغرض التقليل من مستحقاته الضريبية في التصريح السنوي (الميزانية الجبائية) للمصالح الضريبية، لهذا النوع من التهرب طريقتان:

أولا: الزيادة في الأعباء.

أعطى المشرع الجبائي للمكلف حق خصم الأعباء التي يتحملها فعلا، شرط أن تكون مرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال وفي إطار الحدود المبينة في القانون الجبائي، على العكس من ذلك يلجأ المكلف عمليا دائما على إدخال أعباء إضافية ليس لها علاقة بالنشاط الرئيسي للتخفيض من الضرائب المستحقة على الأرباح أو المداخل، توجد عدة طرق في هذا المجال:²

¹ MAURICE COZIAN, les grands principes de la fiscalité des entreprises, édition LITEC, Paris, 1996, P:23.

² رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي -دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991- 2002، مرجع سابق، ص: 97.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

1- التسجيل المحاسبي لبعض النفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة: هي عملية تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة على أساس أنها أعباء متعلقة بدورة الاستغلال وذلك بغرض تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة وهذه المصاريف يمكن أن تكون تتعلق بالمستغل ومن بينها:

- تسجيل مصاريف صيانة المنزل الشخصي.
- تسجيل مصاريف الرحلات السياحية للمكلف التي ليس لها علاقة بالاستغلال.
- 2- الأعباء العامة غير المبررة:** وهي عبارة عن نفقات ومصاريف مبالغ فيها أو غير مبررة أي غير متعلقة بالنشاط كالمبالغة في تسجيل المكافآت، وقد حددت المادة 169 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعض التكاليف غير القابلة للخصم في تحديد الربح الجبائي كما يلي:
- مختلف التكاليف والأعباء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- المبالغة في تسجيل المكافآت.
- مصاريف الاستقبال بما فيها الإطعام، الفندقية والعروض عندما تتجاوز مبلغاً محددًا من الربح الجبائي للسنة الماضية.

هذه الطريقة تسمح بتضخيم الكتلة الأجرية وتسجيلها في المحاسبة للتخفيض من المستحقات الجبائية.

4- تقنية الاهتلاك: تعتبر الاهتلاكات من تكاليف الاستغلال القابلة للخصم من الربح الجبائي لكن بشروط:

- أن تكون الاستثمارات من الأصول الثابتة للمؤسسة.
- أن لا تتجاوز الاهتلاكات ثمن الاستثمارات.
- أن يكون الاستثمار ملك للمؤسسة.
- اثبات الاستثمارات بفواتير أو عقود وتكون مسجلة في الدفاتر الجردية.
- تحسب الاهتلاكات على أساس ثمن حيازة الاستثمار خارج الرسم على القيمة المضافة¹، ولكن يلجأ بعض المكلفين إلى تضخيم الاهتلاكات على الشكل التالي:
- تطبيق معدلات اهتلاك مرتفعة غير مسموح بها قانونياً.
- حساب الاهتلاكات على أساس ثمن الحيازة داخل الرسم على القيمة المضافة.
- استمرار حساب الاهتلاك لاستثمارات تم التنازل عنها، وعدم استرجاع الرسم على القيمة المضافة.
- حساب الاهتلاك لاستثمار لم يكن موجوداً أصلاً ضمن أصول المؤسسة.

¹ المادة 141 الفقرة 03 والمادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

ثانيا: التخفيضات في النواتج أو الإيرادات.

تخفيض النواتج أو الإيرادات هو شكل كلاسيكي للتهرب الضريبي، حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل بصفة جزئية أو كلية للإيرادات المحققة ومن بين طرق التخفيض في الإيرادات نجد:

- تحليل المبيعات بحيث يقوم بعض المكلفين بعمليات بيع فورية (نقدا) بدون استعمال الفواتير أو الشيك وبالتالي لا يكون أي أثر لعملية البيع وإصدار فواتير المجاملة.
- التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات أين يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل عمليات مردودات وهمية للبضائع وتضخيم في التخفيضات التجارية الممنوحة على حساب المبيعات مع أنه في الحقيقة لم تمنح أي تخفيضات تجارية للزبائن ولم تكن أي عودة أو استرداد للبضائع.¹
- عدم إجراء التسجيلات المحاسبية الاستثنائية الناتجة عن التنازل لعناصر الاستثمارات.

الفرع الثاني: ميادين التهرب الضريبي.

ميادين التهرب الضريبي عديدة نذكر منها:

أولا- قطاع النشاط التجاري: يشمل هذا القطاع بالخصوص كل تجار الجملة والتجزئة والاستيراد والتصدير والخدمات، وكما هو معلوم فإن هذا القطاع يمثل نسبة كبيرة في الجزائر وصلت إلى 69.7% بالنسبة للعدد الإجمالي للمكلفين الموجودين، بينما القطاع الصناعي والحرفي وصل إلى نسبة 30.3% من العدد الإجمالي للمكلفين الموجودين في 2011/12/31.²

ولقد تعاضم التهرب الضريبي في قطاع النشاط التجاري خاصة بعد تخلي الدولة عن الاحتكار في قطاع التجارة الخارجية.

ثانيا- قطاع المهن الحرة: إن قطاع المهن الحرة يشمل بصفة خاصة الأطباء، المحامين، الموثقين، المحضرين القضائيين، المستشارين، المحاسبين، مكاتب الدراسات، مكاتب الخبرة... الخ.

إن التهرب الضريبي في هذا القطاع ما فتئ يزدادا نظرا للأسباب التالية:

- عدد كبير من منتسبي هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة أرقام أعمالهم.

- عدم مسك الكثير منهم الدفاتر والسجلات القانونية.

- عدم استقرار أحكام القانون الضريبي من سنة لأخرى بخصوص هذه الفئة.

- عدم إخضاع هذه الفئة للمراقبة إلا في حالات نادرة.

ثالثا- قطاع الأشغال العمومية: إن هذا القطاع يعرف ارتفاعا كبيرا هو الآخر في مجال التهرب الضريبي، نظرا لكونه مرتبط بالبناء بكل أصنافه، إضافة إلى تعدد الضرائب والرسوم المفروضة على المكلف المنتمي إلى هذا القطاع ويتضح التهرب أساسا في:

- البيع غير الشرعي لمواد البناء.

¹Jacques BRUSON, la fuite devant l'impôt et le contrôle fiscal, édition LITEC, Paris, 1988, P: 133.

² وزارة التجارة، إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري لسنة 2011.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

- استخدام فواتير شراء وهمية مزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات.
رابعاً- قطاع المعاملات العقارية: يعرف هذا القطاع ارتفاعاً ملحوظاً للتهرب بتزايد من سنة لأخرى خصوصاً ما تعلق منه بحقوق التسجيل وذلك نظراً لارتباطه بفئة واسعة من الجمهور من جهة، وضعف إمكانيات الإدارة الضريبية في المتابعة والمراقبة من جهة أخرى.

المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي.

يرجع انتشار التهرب الضريبي إلى تضافر عدة أسباب والتي ترتبط بالمكلف نفسه وطبيعة النظام الضريبي المطبق في البلد، وكذا الظروف الاقتصادية السائدة، إضافة إلى الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية. ويمكن حصر الأسباب الدافعة لوجود وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي بشكل عام في خمس مجموعات رئيسية نتناولها تباعاً كما يلي:
الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف.

غالباً ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

أولاً- **ضعف المستوى الخلقي:** ضعف المستوى الخلقي يحفز المكلفين على التهرب من أداء واجبهم الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة .

ثانياً- **ضعف الوعي الضريبي:** يقصد بالوعي الضريبي " شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تساعد الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء"¹ في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي وذلك يرجع في نظر العديد من المختصين إلى الاعتقادات الخاطئة التالية :

-اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.

-اعتقاد المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي، فهو لا يضر بالآخرين.

-سوء تخصيص النفقات العمومية حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة .

-اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .

¹ محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبداً لله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، بدون دار النشر،

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

ثالثا- **الوضعية المالية السيئة للمكلف:** الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الضريبي لتعويض ما خسره.

الفرع الثاني: الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الضريبي.

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي.

أولا- تعقد النظام الضريبي: وذلك من حيث تنوع وتعدد معدلات الرسوم والضرائب، مع تغير المكلف الخاضع إلى كل نوع من الضرائب في كل مرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يجد المكلف نفسه أمام أعوان ضرائب تنقصهم الكفاءة وبوسائل بدائية.¹

ثانيا- عدم استقرار التشريع الضريبي: إن عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الضريبية.

الفرع الثالث: الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة.

من المسلم به أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد ما يجعل إمكانية التهرب الضريبي قليلة جدا، الشيء الذي يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين بسهولة، غير أنه إذا تأملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتسم بانتشار الاقتصاد الموازي، الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات، إضافة إلى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد، هذه الخصوصية قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الضريبي بشكل واضح.

الفرع الرابع: الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية.

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيفة العمومية، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي الإدارة الضريبية، والتي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة وتندرج ضمن الفساد الاقتصادي، ولازالت الإدارة الضريبية الجزائرية تعاني من قلة الأداء الضريبي وبعيدة كل البعد على المعايير الدولية، ومن أسباب ذلك ما يلي:²

¹ بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مرجع سابق، ص: 27.

² عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية،

جامعة الجزائر، 1995، ص: 250.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، التسيير بالأهداف.... الخ

- غياب الجهود الفعلية للتعريف بالنظام الضريبي عبر وسائل الاتصال المختلفة بغية نشر الوعي الضريبي لتفادي عدم التحضر الجبائي للمكلفين.

- ضعف التكوين في المجال الضريبي، والاعتماد الكلي على مضامين النظام الضريبي الفرنسي دون سواه.
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في معالجة الملفات الإدارية، إذ لا زالت أغلب المصالح تعتمد على الطريقة اليدوية البطيئة .

- لم تستطع الإدارة الضريبية اعتماد فكرة الزبونية في علاقتها مع المؤسسات، إذ لازالت ترى في كل مؤسسة خاصة إن لم تكن عمومية محتالا ضريبيا محتلا، ومن هنا كانت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك.

الفرع الخامس: الأسباب المرتبطة بالتجارة والمعاملات الإلكترونية.

يتطور حجم التجارة الإلكترونية بصورة تفوق توقعات كل الشركات المتخصصة في مجال الدراسات والتحليل وإعداد التنبؤات، الأمر الذي أدى إلى حدوث تفاوت كبير بين الأرقام الصادرة من مؤسسات مختلفة عن نفس الفترة الزمنية ولنفس المنطقة الموضوعية تحت الدراسة.¹

الأدهى من ذلك أصبحت اليوم تصدر عدة مراجعات للتنبؤات بصورة دورية ويحدث تفاوت كبير من إصدار لآخر، ولقد أدى التضارب في الأرقام بين الشركات المتخصصة إلى عدم الاتفاق على رقم محدد للتجارة الإلكترونية، فحسب المعهد الوطني للإحصائيات والدراسات الاقتصادية الفرنسي بلغ حجم مبيعات الشركات الفرنسية عبر شبكة الإنترنت سنة 2012 مبلغ 53 مليار أورو²، ومن أهم المشاكل التي أصبحت تقف عائقا أمام فرض الضرائب والرسوم على عمليات وصفقات التجارة الإلكترونية ما يلي:³

- عدم وجود تعريف دقيق وواضح ومتكامل للتجارة الإلكترونية.
- سهولة التهرب في عوائد التجارة الإلكترونية لأنها غير منظورة .
- عدم القدرة على المتابعة الدقيقة لحجم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت .
- تنوع مجالات الأنشطة التي تتم عبر شبكة المعلومات الدولية والتي تخضع لمفهوم التجارة الإلكترونية الشامل كالتعاملات المالية والمضاربة على الأسهم وما إلى ذلك من أنشطة مالية.
- عدم وجود مستندات يمكن مراجعتها ضريبيا.
- الحرص على حرية التجارة الإلكترونية وعدم فرض عوائق عليها .
- القصور الحادث في مجال التعاون الدولي الضريبي.

¹ محمد عمر الشويرف، التجارة الإلكترونية في ظل النظام التجاري العالمي الجديد، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص:54.

² http://insee.fr/fr/themes/document.asp?ref_id=ip1489 تاريخ الإطلاع 2014/11/12: المعهد الوطني للإحصائيات

³ محمد عمر الشويرف، مرجع سابق، ص-ص:55-56.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

المبحث الثالث: آثار وطرق قياس و تقدير حجم التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي آثار سلبية عديدة، حيث أنه يؤدي إلى تخفيض الإيرادات المالية وبالتالي الإضرار بالخزينة العمومية وما يترتب عليه من عدم قيام الدولة بالإنفاق العام لصالح المجتمع ككل، إضافة إلى ذلك هناك آثار اقتصادية واجتماعية.

ينعكس التهرب الضريبي سلبيا على الاقتصاد الوطني، من الناحية المالية حيث لا يوجد تقدير محدد لمبلغ التهرب فتحديده في الواقع يبقى نظريا تجريديا، فيبدو من الصعوبة أن تقترب الإدارة الضريبية من الحقيقة، وذلك لأمكانية إخفاء الثروة أو لأن المعاملات تأخذ الطابع السري، حيث تتغير التقديرات من حين لآخر، فحسب الاقتصاديين و الأخصائيين في مجال محاربة التهرب الضريبي، يقدره البعض بقيمة لكل سنة وذلك بالطرق التقريبية والبعض الآخر انطلاقا من مجاميع الاقتصاد الكلي وعلى العموم يوجد طريقتين لتقدير حجم التهرب الضريبي وهما: طريقة تقدير الاقتصاد غير الرسمي وتقدير عدم الالتزام الضريبي.

المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي.

تعتبر الضرائب الممول الرئيسي لخزينة الدولة لذلك فان محاولة التملص من دفعها سوف ينقص حتما من دورها التمويلي مما يؤثر سلبا على التنمية الاقتصادية، وتتجسد هذه الآثار في عدة مجالات مختلفة مالية، اقتصادية و اجتماعية.

الضريبة وسيلة لإعادة توزيع وتنظيم الاقتصاد، فالمكلفين المتهربين يشكلون خسارة كبيرة على المجتمع بصفة عامة والتنمية المستدامة بصفة خاصة، فأهمية التهرب الضريبي والآثار الناتجة عنه هي في الحقيقة مؤشرات يجب الأخذ بها لإصلاح الأوضاع على جميع المستويات الاقتصادية، الاجتماعية و المالية.

الفرع الأول: الآثار المالية.

يعتبر القيد المالي من أهم القيود التي تقف في وجه كل إستراتيجية تنموية أو برنامج للإنعاش الاقتصادي، فلا يمكن الحديث عن الأهداف والانجازات دون الحديث عن التمويل.

أمام أهمية الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية باعتبارها المورد الأساسي يأتي التهرب الضريبي للحد من ذلك، فللتهرب الأثر المباشر على الخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، و يترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل.

إن نقص الأموال في الخزينة العمومية يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة¹، فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخل وموارد لتغطية نفقاتها فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي و منه العجز في الميزانية العمومية والتي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، خاصة أمام لجوء

¹رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، مرجع سابق، ص:111.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

الكثير من الدول النامية بدرجة كبيرة إلى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة والمتعلقة بالاستهلاك والإنفاق والتي لا يمكن التحكم فيها باعتبارها غير عادلة، فالفجوات التي تسجلها الميزانية العامة للدولة تعود في أغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب ولسد تلك الفجوات والاختلالات المالية بات من الضروري اللجوء إلى مصادر تمويلية أخرى تكون بالتأكيد ضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من آثار سلبية نذكر منها:

أولاً-الإصدار النقدي:

هو ضخ كمية من النقود (الكتلة النقدية) دون مقابل من السلع في السوق الوطنية و هذا لتعويض العجز المسجل في الميزانية نتيجة نقص الموارد بسبب التهرب الضريبي و ينتج عنه ما يلي:

- 1-ظاهرة التضخم باختلاف أنواعه و ما يترتب عن هذه الظاهرة من تدهور في المستوى المعيشي للمواطنين بانخفاض قدراتهم الشرائية بسبب انتهاج سياسة النقشف بتقليص الإنفاق العام وكذا تأجيل انجاز بعض المشاريع.

2-ارتفاع الأسعار دون ما يقابله من زيادة في الإنتاج.

3-انخفاض الصادرات الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة .

4-اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع وظهور السوق السوداء .

ثانياً-الدين العام:

يؤدي التهرب الضريبي إلى تخفيض الدخل القومي للدولة، ومن ثمة إلى تدهور القدرة الشرائية، إضافة إلى أنه يعمل على تخفيض العملة الوطنية من جهة بسبب اكتتاز الأموال غير المصرح بها وهذا ما يخلق التضخم النقدي، وهنا تجد الدولة نفسها أمام حتمية اللجوء إلى الاقتراض بمختلف مصادره (الداخلية أو الخارجية)، وهذا ما يؤدي إلى نتائج وخيمة تتمثل أساساً في:

1-عبء إضافي على ميزان المدفوعات، وذلك في حالة السداد، وتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض، إلا إذا استخدمت في المشاريع الاستثمارية، فهنا العبء يكون ضعيفاً عليها.¹

2-يستلزم وجوب تدبير الدولة للموارد المالية لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام، مما يقلل من القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا النوع من الإنفاق.²

3-فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سداد ديونها وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن قرضها.

4-الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود اقتصادية لعدم قدرة الدولة على تسديد ديونها.

5-إذا استمدت الدولة ديونها من القروض فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة الطلب في المجتمع بفعل القدرة الشرائية الجديدة، تختلف نتائجها باختلاف مستوى التشغيل السائدة، ففي حالة التشغيل الكامل فإن الزيادة

¹ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 1992، ص:71.

² المرجع نفسه، ص:72.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

تتعرض على السعر (تؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار) أما في حالة الاستخدام غير التام للموارد فتؤدي إلى الزيادة في الإنتاج خاصة أن الجهاز الإنتاجي يتصف بالمرونة مع الأسعار، أما إذا كانت الزيادة في السعر غير مرنة على الجهاز الإنتاجي، وهو وضع الدول المتخلفة يعطي هذا الوضع تواجد موارد عاطلة، إلا أن التمويل عن طريق القروض غالباً ما ينعكس في الأسعار أكثر منه في جهاز الإنتاج، نظراً للجمود الذي يميز جمود الجهاز الإنتاجي في الدول النامية، أما في حالة اعتماد الحكومة على الاقتطاعات الضريبية في تمويل الإنفاق العام، فإن آثار إنفاقها يكون محدوداً على الإنتاج لأنه لا يشكل زيادة في وسائل الدفع، وإنما هو تحويل لجزء من القدرة الشرائية الموجودة بين أيدي الأفراد إلى أيدي أفراد آخرين، وبالتالي فإن حجم الإنفاق الكلي لا يتغير بشكل محسوس، وتبقى فعاليته مقتصرة على جدوى الإنفاق.

6- إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر يهدد اقتصادياتها وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام.

ثالثاً-آثار التهرب الضريبي على التجارة الخارجية:

نتيجة ارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، وذلك من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة وإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة ازدادت قدرة البلد على زيادة الاستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية، و يعمل ذلك على إثراء الخزينة العمومية و لكن تبقى المشكلة في البلدان النامية حيث تعتمد على تصدير المواد الأولية بأسعار منخفضة و تستورد تجهيزات الإنتاج بأسعار مرتفعة، وبالتالي تضطر الدول إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط و تعجيل عملية التنمية الاقتصادية و يبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له بالغ الأثر على المكلف بالضريبة فيما بعد، حيث يؤدي بالدول إلى زيادة سعر الضرائب، و كذلك فإن عرقلة تحصيل الضرائب يؤدي إلى تأثير الإنفاق العام من خلال العجز أو الموارد المالية الأخرى لان ذلك يؤدي إلى حرمان الدولة من القيام بكثير من أوجه الإنفاق العام.

رغم لجوء الدولة إلى الاقتراض أو الدين العام تبقى الضرائب الأداة الأساسية للتكفل بالأعباء العامة و تكتسي أهمية كبيرة في تشكيل مداخل الميزانية.

الفرع الثاني-الآثار الاقتصادية:

كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزاً دون فعالية تدخل الضريبة في الاقتصاد، كما أن الهيكل الضريبي يستطيع بدوره أن يساهم في التأخر الاقتصادي للبلاد¹، فالضريبة هي المورد الأساسي لخدمة الأهداف التنموية لكونها أساسية ترتفع بارتفاع المداخل والمبادلات وتتخفف بانخفاضها، فمن الملاحظ أن الآثار المالية تترتب عنها آثاراً اقتصادية مدمرة التي تضعف

¹Phénipanh Ngaosyvath, op cit,p :05.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

إمكانية الادخار والاستثمار والتقليل من فرص التنمية والإخلال بمبدأ المنافسة فهي تعتبر كمنظم للنشاط الاقتصادي، و يمكن تحليل هذا من خلال العناصر التالية:
أولاً- عرقلة المنافسة:

التهرب الضريبي لا يشجع مجهودات الرفع من الإنتاجية فالمكلف الذي يسعى للرفع من المداخيل بتحسين طرق الإنتاج و تسيير متقن يتردد لذلك في لحظة إدراكه لأكبر السبل التي يمنحها له التهرب الضريبي.¹ حيث أن المؤسسة التي تريد توسيع مشروعاتها وزيادة أرباحها وإنتاجها فإنها لا تتردد في ذلك متى وجدت الفرصة ممكنة، وبالتالي فإن المؤسسة تلجأ إلى التهرب الضريبي للحصول على وسائل تمويلية هائلة كفيلة بتقوية مكانتها في هذه الأسواق وذلك ببيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع أسعار المنافسين لها من المؤسسات الأخرى، بخلاف التي تسدد مستحقاتها كاملة وتوجيه جهودها من أجل تحسين الإنتاجية في جو يسوده التهرب الضريبي، فالتهرب يساهم بشكل مباشر في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي وخلق منافسة غير شريفة بين المؤسسات من خلال التأثير على السير الحسن للسوق المحلي، فهي لا تحفز المجهودات الموجهة لرفع الإنتاجية والقيمة المضافة، ومن الأمثلة الواضحة التي يمكن الاستدلال بها في حالة الجزائر تلك المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية العمومية و المؤسسات الخاصة على التوجه نحو السوق، يعمل أصحاب المؤسسات الخاصة على التوجه نحو التهرب الضريبي الذي يمكنهم من امتلاك رؤوس أموال ضخمة تساعدهم على التوسع في نشاطهم وتلك على حساب المؤسسات العمومية التي لا تملك أي مجال أو فرص للتهرب الضريبي، وهو ما ولد ظهور المنافسة غير الشريفة، غير القانونية وغير الشفافة، وهذا ما يجعل مؤسسات تتحمل ضغطا عاليا على حساب مؤسسات أخرى من خلال تجنب دفع الضرائب والرسوم المفروضة عليها.

ثانيا: فعالية السياسة الضريبية .

السياسة الضريبية هي أداة تستخدمها الدولة لتحقيق برامج محددة في حقل النشاط الاقتصادي و تنفيذ المشاريع التنموية وتطوير الخدمات العامة، فالدولة يمكنها عند الضرورة الرفع في معدلات الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في مردودية الضرائب نتيجة التهرب وهذا الأسلوب له عوارض في الواقع، فالمعدلات المرتفعة تعاقب المكلفين النزهاء الذين يتحملون الأعباء الضريبية وبالتالي تحويل الضغط الضريبي ووقعه عليهم مما يدفعهم ويزيد في رغبتهم للتهرب "فالتهرب يدعو للتهرب"² كما أن الضريبة تؤثر على قدرة العمل والرغبة فيه، ومنه على توزيع المداخيل بفرض ضرائب مرتفعة على المداخيل وإنفاق حصيلتها على الطبقات الفقيرة والمتوسطة مع العلم أن هذه الطبقات تميل أكثر لطلب السلع الاستهلاكية وبذلك فإن استفادتها من حصيلة الضرائب تدفع حتما إلى تجديد وإعادة حركة الدورة

¹A.margairaz, OPCIT,P :51.

²M. laure, distorsion économique d'origine fiscale, édition science, paris, 1996, p :72.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

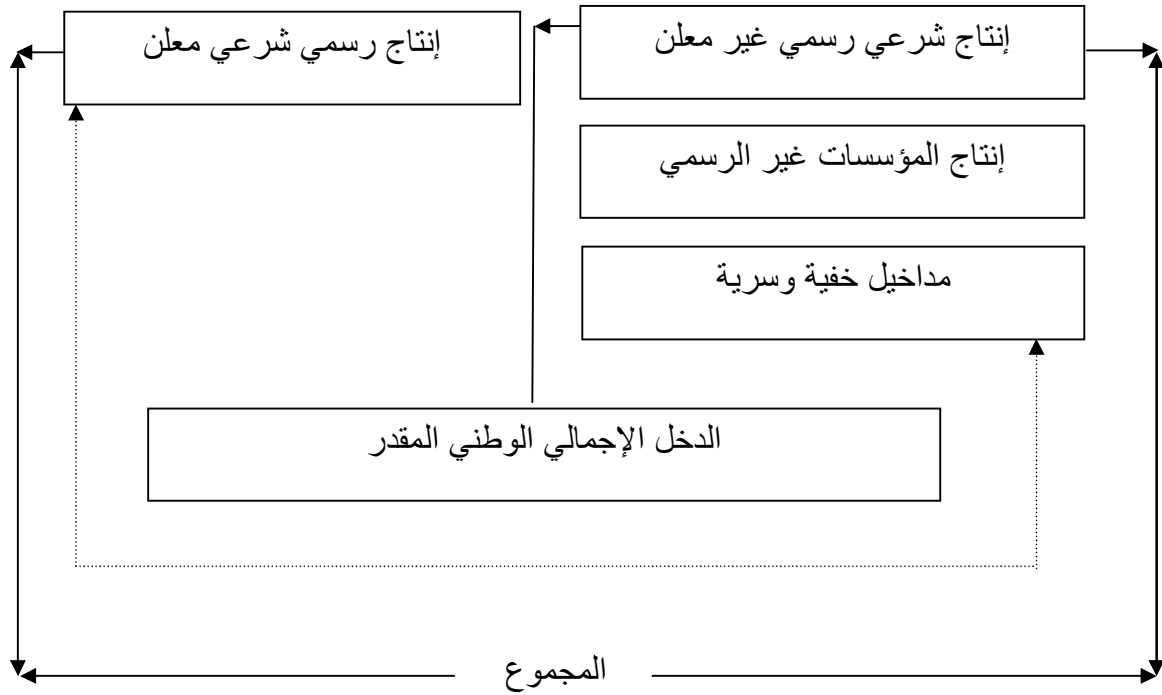
الإنتاجية هذا ما يجعل التهرب عاملا سلبيا يشل عجلة الإنتاج ويخفض من نسبة الأموال الاحتياطية التي تستعملها لاقتناء السلع والقدرة على العمل والإنتاج.

ثالثا: عرقلة النمو الاقتصادي.

يمكن للتهرب الضريبي أن يساهم في تراجع النمو الاقتصادي و ذلك عندما يسمح لنوع من المؤسسات ذات إنتاجية ضعيفة للحفاظ على وجودها رغم منافسة المؤسسات ذات إنتاجية كبيرة، وهذا النوع من المؤسسات يشجع على النمو الاقتصادي السري الذي يخلق مشاكل كثيرة تحول دون السير الحسن للاقتصاد الوطني، و الذي يمثل الإيرادات والمداخيل غير المعلنة أو غير المصرح بها للهيئة الضريبية المعنية و يمكن توضيح الاقتصاد غير الرسمي من خلال المخطط الموالي:

الشكل رقم (3-1)

مخطط بياني للاقتصاد الرسمي و غير الرسمي



Source : Revue finance et développement, l'économie souterraine, article édité par

VITO TANZI FMI Décembre 1983 n : 35

يؤدي التهرب الضريبي إلى اختلال التوازن في النمط الاستهلاكي والقدرة الشرائية لأفراد المجتمع وذلك عن طريق زيادة الضغط على الشرائح المسددة للضريبة وغير قادرة على ذلك كحالة الأجراء، أين تقتطع الضريبة من المصدر.¹

¹ Jhon I.Mikesell, fiscal administration analysis application for the public sector; 6th edition, THOMSON,USA, 2003 p:302.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي والذي يخلق حالة نزيف في المالية العمومية لا يسمح بتكوين ادخار عام لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تتطلبها التنمية وانخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي يتميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة، فالتهرب له أثر كبير على الادخار سواء بالحد منه أو دفعه إلى تحقيق ادخار إجباري عام عوض الادخار الاختياري، وبالتالي وجب على الدول التركيز على الأموال المنهرب فيها و التي يفترض وصولها أو وجودها على مستوى الإدارة الضريبية والتي تساهم في قيام الاقتصاد غير الرسمي.

يعمد التهرب الضريبي من جهة إلى إعاقة النمو الاقتصادي من خلال إعاقة المنافسة التجارية والتي تؤدي بدورها إلى تأخير وعرقلة النمو والتقدم الاقتصادي، وإلى التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي من جهة أخرى.

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية.

يمكن حصر أهم الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي فيما يلي:

أولاً- غياب عنصر الثقة:

التهرب الضريبي قد يكون سببا في فقدان الثقة أثناء المعاملات المالية والتجارية من إبرام الصفقات و العقود وما إلى ذلك من الممارسات القانونية التي تقتضيها مصالح الأفراد، حيث يعلم كل واحد منهم بأن الطرف الآخر يمكنه القيام بتسجيلات خاطئة لأسباب ضريبية وبالتالي فالتهرب الضريبية يساهم في تقهقر أمانة الأعمال.

ثانيا- تثبيت و تعميق الفوارق الاجتماعية:

يزيد التهرب الضريبي من وجود الظلم الاجتماعي فكما تفاقمت هذه الظاهرة كلما نقصت الإيرادات التي تحققها الخزينة العمومية وللاحتفاظ بهامش الأمان، تقوم الدولة بزيادة نسبة الاقتطاعات الضريبية للحصول على إيرادات إضافية من أجل ذلك، المكلفون بالضريبة الذين لا يقومون بعملية التهرب الضريبي يتحملون تكلفة ضريبية أكبر مقارنة بالتي يشاركون بها وهم في أغلب الأحيان أصحاب المداخل الضعيفة الذين لا يستطيعون التهرب من دفع مستحقاتهم المفروضة عليهم ذلك لأنها تقتطع مباشرة من دخلهم (الاقتطاع من المصدر).

كذلك دفع الضرائب غير المباشرة التي تفرض على السلع الاستهلاكية فمن الملاحظ أن المتهربين من الضرائب هم في أغلب الأحيان أفراد يتميزون بمستوى معيشي جيد ويستفيدون بأموالهم لدى السلطات لعدم الوقوع في العقاب الشيء الذي يزيدهم تلاحما، هذه الحالة أو الوضعية تثبت الفوارق بين المكلف "المتهرب" و المكلف "النزيه" و تزيد من حدتها.¹

رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، مرجع سابق، ص:115.¹

ثالثاً: تدهور الحس الجبائي عند المكلف.

انتشار التهرب و الخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس المدني بصفة عامة والحس الضريبي بصفة خاصة فلا يمكن تفضيل النفع العام عن الخاص إذا كان المكلف يقبل مبدئياً إمكانية إنقاص أو تخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع.

التهرب الضريبي هو عامل من عوامل تلاشي واندثار الحس المدني، وهكذا فالتهرب الضريبي يهدم سلطة الدولة وتعود المواطن على العيش بالمخالفة،¹ ففي الواقع أن التهرب يتجلى في التخلي عن المواطنة الجبائية، غير أنه مهما يكن الأثر فهو واحد و التي نلاحظها على جميع المستويات والميادين، الاقتصادي، الاجتماعي والمالي.

المطلب الثاني: طريقة تقدير الاقتصاد غير الرسمي.

يشمل الاقتصاد غير الرسمي مجموع النشاطات والمداخيل غير المصرح بها ضريبياً، وغير مدرجة ضمن الناتج الوطني الخام، لذلك فإن تحديد حجم الاقتصاد غير الرسمي يسمح بحساب وتقدير حجم التهرب الضريبي، ويستند تقدير الاقتصاد غير الرسمي على معطيات الناتج الوطني الخام بالإضافة إلى العمليات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج، ويضم هذا التقدير عدة مناهج من بينها:²

- المنهج النقدي.

- منهج عوامل الإنتاج.

- منهج سوق العمل.

- منهج التفاوت.

الفرع الأول: المنهج النقدي.

نشأ هذا المنهج من محاولات تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي وله ثلاث أشكال:
أولاً- النسبة الثابتة:

هذا الشكل مؤسس على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الاقتصاد غير الرسمي، ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة، وعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة أكبر من السنة المرجعية، نعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الاقتصاد غير الرسمي، ونحدد حجم التهرب الضريبي بضرب حجم الاقتصاد غير الرسمي في المعدل الضريبي المتوسط المفروض، ويمكن توضيح ذلك بالعلاقة التالية:

$$A.E.S.T = \frac{(M_2 - M_1) \times PNB}{M_2}$$

¹G.Rivoli, vive l'impôt, édition seuil, paris,1970,p :64.

² VITOTANZI, l'économie souterraine, finance et développement, PUF, France, 1983, P: 57.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

حيث أن:

A.E.S.T: يمثل حجم الاقتصاد غير الرسمي.

M_1 : الكتلة النقدية للسنة المرجعية.

M_2 : تمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

$\frac{PNB}{M_2}$: تمثل سرعة التداول النقدي خلال السنة المدروسة.

PNB: يمثل الناتج الوطني الإجمالي.

ثم نحدد حجم التهرب الضريبي بتطبيق المعادلة التالية:

$$V.F.F = \frac{[(M_2 - M_2) \times PNB] \times Tm}{M_2}$$

حيث أن:

V.F.F: تمثل حجم التهرب الضريبي.

Tm: تمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

لا يتم تطبيق هذا المنهج لاعتماده على معطيات غير حقيقية، ففي الواقع ليس دوما المعدل النقدي ثابت، كما أن النتائج المحصلة تكون تابعة للمرحلة المرجعية المحددة، بالإضافة إلى أن سرعة التداول النقدي في الاقتصاد غير الرسمي قد تختلف عن تلك الموجودة في الاقتصاد الرسمي.

ثانيا - معادلة العملة:

يستند هذا الشكل على فكرة أن النتيجة المباشرة للضرائب المرتفعة هو الاقتصاد غير الرسمي وما العملة إلا وسيلة لإجراء مثل هذه المعاملات وتخزين الثروة المتراكمة، ويسمح هذا الشكل من قياس أثر التغيرات الضريبية على الاقتصاد غير الرسمي ووضع تقديرات لحيازة العملة، ولحساب حجم الاقتصاد غير الرسمي نلجأ أولاً لاستخراج سرعة التداول النقدي القانونية بقسمة إجمالي الناتج الوطني على نسبة النقود المشروعة وبضرب هذه السرعة في النقود غير المشروعة ثم نحدد حجم الاقتصاد غير الرسمي، ويمكن توضيح ذلك وفق العلاقة التالية:

$$A.E.S.T = \frac{(M_3 - M_2) \times PNB}{M_0}$$

حيث أن:

$(M_3 - M_2)$: تمثل العملة غير الشرعية.

M_0 : تمثل العملة الشرعية.

وبالتالي يحسب حجم التهرب الضريبي بالمعادلة التالية:

$$V.F.F = \frac{[(M_3 - M_2) \times PNB] \times Tm}{M_0}$$

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

تكمن نقائص هذا المنهج في أنه يفترض سرعة التداول النقدي غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية وهذا ليس صحيح دوماً، بالإضافة إلى أنه لا يراعي التهرب الناتج عن توظيف العملة والاقتصاد غير الرسمي فقط، ويهمل الطرق الأخرى للتهرب مثل استغلال الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي مثل ادعاء وجود إعفاءات الضريبية.¹

ثالثاً - فئات العملة.

حسب هذا الشكل فإن التداول النقدي في الاقتصاد غير الرسمي مرتبط بأوراق نقدية معينة، حيث يستند تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي إلى التغيير في عدد هذه الأوراق، ومن عيوب هذا الشكل أنه لا يأخذ بعين الاعتبار الارتفاع النسبي للنمو الحقيقي والتضخم، كما أن زيادة الاقتصاد غير الرسمي لا تستوجب الزيادة في استخدام النقود.

الفرع الثاني: منهج عوامل الإنتاج.

حسب هذا المنهج يتم اختيار عامل إنتاج معين مثل الكهرباء، بافتراض وجود علاقة مباشرة بين عامل الإنتاج والنتاج الوطني وبالاعتماد على حجم المخرجات واستهلاك هذا المدخل (الكهرباء)، يتم تقدير الناتج الوطني الخام، ويقاس حجم الاقتصاد غير الرسمي عن طريق الفرق بين الناتج الوطني المقدر حسب المدخل المالي والناتج الوطني الرسمي.

من عيوب هذا المنهج أنه يفترض وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج والناتج الوطني، إلا أن تغييرات استهلاك تلك العوامل قد لا تعكس بالضرورة ارتفاع الاقتصاد غير الرسمي، بحيث قد ترتفع نسبة استهلاك الكهرباء نتيجة للتبذير مثلاً.

الفرع الثالث: منهج سوق العمل.

حسب هذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصرحة عن طريق الاستقصاء، ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل، وعلى أساس ذلك يتم تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، ومن عيوب هذا المنهج أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال.

الفرع الرابع: منهج التفاوت.

حسب هذا المنهج يتم حساب الناتج الوطني الخام اعتماداً على مصادر الإدارة الضريبية، كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير الضريبية، وبمقارنة الناتجين يتم استخراج الفرق الذي يمثل حجم الناتج المتهرب من الضريبة، ورغم سهولة هذا المنهج إلا أن له عدة نقائص:²

- أن حساب الناتج الوطني الخام يستخرج في كثير من الدول من بيانات المصالح الضريبية.

¹مراد ناصر ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب- دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001- 2002، ص: 299-300.

²مراد ناصر ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب- دراسة حالة الجزائر-، مرجع سابق، ص: 301.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخله المعفي والخاضع للضريبة، بينما الدخل المصرح به لدى المصالح الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة.

مما سبق نلاحظ أن جميع المناهج المقدمة تعمل على تقدير حجم التهرب الضريبي من خلال تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، ونظرا للنقائص التي تعاني منها تلك المناهج، تطلب الأمر البحث على مناهج أخرى لتقدير حجم التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: طريقة تقديرات عدم الالتزام الضريبي.

إضافة إلى المناهج التي تحاول تقدير حجم التهرب الضريبي انطلاقا من تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي، لجأ القائمون على الدراسات التحليلية إلى تحليل التصريحات الضريبية المتفاوتة وفي هذا الإطار سنتطرق لمختلف المناهج المتبعة في ذلك والتي تتلخص فيما يلي:

الفرع الأول: منهج الإعفاءات الضريبية.

من خلال هذا المنهج يتم تقدير حجم التهرب الضريبي بالاعتماد على المعلومات الموجودة في التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف، وفي هذه الحالة ينخفض ميل المكلف للتهرب الضريبي إذا كان يستفيد من إعفاء ضريبي، لذلك يصرح بدخله الحقيقي، وعليه يتم تقدير حجم التهرب الضريبي من خلال فحص التصريحات الضريبية المستلمة خلال فترة الإعفاء.

يكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي وليس الكلي، بحيث في حالة إعفاء شامل لجميع الضرائب والرسوم فإن المكلف يتجنب من أي التزام ضريبي يعكس الإعفاء الجزئي الذي يكون خاضع لجزء معين من الضرائب والرسوم، بالإضافة إلى ذلك يجب نشر الوعي الضريبي بحيث رغم الاستفادة من إعفاء جزئي، قد يتمادى المكلف للتهرب من الضرائب والرسوم الأخرى، وعليه قد يكون التصريح الضريبي غير صحيح، والذي يؤثر حتما على مدى صحة تقدير حجم التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: منهج المراجعات الضريبية الخاصة.

حيث يتم تقدير حجم التهرب الضريبي من واقع استخراج الدخل غير المصرح به الخاضع للضريبة، وهو الدخل المقاس بطرق انتقائية، وفي هذا الصدد كانت برامج المراجعة الجبائية ذات تأثير وفعالية على نحو خاص. وكون هذه البرامج قد صممت خصيصا لقياس مقدار الدخل الخاضع للضريبة وغير المصرح به، وهذا المنهج استخدم من قبل Charles T و clotfelter في الولايات المتحدة الأمريكية.¹

يستخدم هذا المنهج عن طريق قيام الإدارة الضريبية بالكشف عن المداخل التي لا يتم التصريح بها، وذلك من خلال المراجعة الضريبية والتدقيق المكثف لعينة من المكلفين الذين التزموا بتقديم التصريحات الضريبية وذلك وصولا إلى مدى صحة هذه التصريحات.

¹ عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 56-

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

هذه الطريقة تعتمد على أن يقوم كل مكلف بمحض إرادته بتوضيح مركزه المالي والكشف عن مصادر دخله. وذلك كله عن طريق اختيار عينة عشوائية من دافعي الضرائب ثم إخضاع تصريحات هؤلاء المكلفين للفحص الدقيق والمراجعة الضريبية من أجل الوصول إلى نسبة التهرب الضريبي بعد تعميم هذه النتائج على المستوى الوطني.

تكمّن نقائص هذا المنهج في اعتماده على المكلفين المسجلين لدى مصلحة الضرائب وإهمال غير المسجلين مما يؤدي إلى انخفاض تقدير برنامج قياس الالتزام الضريبي للدخل غير المصرح به، إضافة إلى إشكالية الأساس الذي يتم عليه اختيار عينات برنامج المراجعة الضريبية بحيث اختيار مكلف دون آخر قد يؤثر على تقدير حجم التهرب الضريبي.

الفرع الثالث: منهج التفاوت.

تقوم أساساً على مقارنة الدخل الوطني المصرح به في التصريحات الضريبية، والدخل في حسابات الدخل الوطني، وحتى تكون ذات جدوى عمد المحللون إلى اعتماد إحصاءات الدخل الوطني من مصادر أخرى غير المصالح الضريبية، وبعد طرح كل الإعفاءات من الدخل، يقارن مجموعها الفردي في المحاسبة الوطنية بالمجموع الوارد في التصريحات الضريبية للدخل والفارق هو التفاوت وهو المفترض الدخل المتهرب من الاقتطاع الضريبي.

من نقائص هذه الطريقة:

- أن أغلب البلدان تستخرج حسابات الدخل الوطني من البيانات الضريبية.
- أن مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكتسبه الأفراد سواء كان خاضعاً أو غير خاضعاً للضريبة، غير أن الدخل المصرح به في التصريحات الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة فقط.

الفرع الرابع: منهج الضريبة القانونية المحتملة.

يعتمد هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك نتخذ كإساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها (الضريبة القانونية)، وبمقارنة هذه الأخيرة مع حجم الضريبة المحصلة فعلاً (الضريبة الفعلية) نتحصل على حجم التهرب الضريبي¹، ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:

$$INP = PFL - PFR$$

حيث أن:

INP: تمثل الضريبة المتهرب منها.

PFL: تمثل الضريبة القانونية المحتملة.

PFR: تمثل الضريبة المحققة.

1994, ministère des finance, direction générale des impôts, /¹- Bulletin des services Fiscaux, revue N°8 p :8.

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

من بين الانتقادات الموجهة لهذا المنهج ما يلي:

- أن هذا المنهج يهمل الاقتصاد غير الرسمي، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير الرسمي لإجمالي الناتج الوطني.
- يعتمد في تقدير حجم التهرب الضريبي على مبدأ الالتزام الضريبي أكثر من التهرب الضريبي.
- يعتمد التقدير في هذا المنهج على افتراض أن توزيع الدخل يستند إلى استقصاءات الأسرة، ودرجة الثقة فيها.
- يتطلب هذا المنهج التزام ووعي ضريبي عالي جداً، ووجود مصالح ضريبية ذات كفاءة وقدرة على التحصيل، وهذا ليس دوماً متوفراً.

الفرع الخامس: منهج الضريبة الثابتة.

يعتمد مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة كما تبين المعادلة التالية:

$$VFF = POES - POR$$

حيث أن:

VFF = يمثل حجم التهرب الضريبي.

$POES$ = يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة.

POR = يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية.

لإيجاد الضريبة التقديرية نحدد نسبة تمثيلية بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نطبق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة التمثيلية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة، وما يعاب على هذا المنهج أنه:

- يسمح بتقدير حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس التهرب الضريبي الكلي، لذلك يفيد في إبراز مدى تدهور أداء المصالح الضريبة.

- إن فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة وإجمالي الناتج المحلي تكون صحيحة في حالة افتراض أن مرونة الضريبة تكون مساوية للواحد، أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساوياً للتغير النسبي في الضريبة. أما في حالة العكس فإن تقدير حجم التهرب الضريبي يكون خاطئاً.

- تتوقف صحة تقدير التهرب الضريبي على مدى صحة اختيار السنة التمثيلية، فإذا قدمت هذه السنة أرقاماً مرتفعة لإجمالي الناتج المحلي، فإنه سيؤدي إلى تضخيم حجم التهرب الضريبي.

بناءً على ما سبق نستنتج أنه لا توجد طريقة أو منهج كامل وصحيح وصالح في جميع الحالات، حيث أن لكل طريقة أو منهج خصوصياته وظروف تطبيقه، لذلك يجب اختيار المنهج المناسب لتلك الظروف أو الأوضاع. ونشير إلى أن المنهج المتبع في الجزائر لتقدير حجم التهرب الضريبي، لا يعتمد على أي منهج من المناهج السابقة، بل يعتمد على الطرق التقنية المعمول بها خلال عملية المراقبة

الفصل الثالث: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

الضريبية على مستوى مصلحة البحث والمراجعات الجبائية ومختلف المصالح الضريبية (مراكز الضرائب)، بالاعتماد على ما هو محدد في القانون الضريبي.

نظرا لإهمال المناهج السابقة وضعف إمكانيات المصالح الضريبية، فإن تقدير حجم التهرب الضريبي في الجزائر لا يعكس الحجم الحقيقي لهذه الظاهرة، كما أن الأرقام المصرح بها تكون مختلفة من خبر إلى آخر، فالبعض يقدر حجم التهرب الضريبي ما بين 30-50 مليار دج سنويا، وهذا حسب طرق عامة، والبعض الآخر يقدر حجم التهرب الضريبي ما بين 50 و 100 مليار دج سنويا، وذلك حسب معطيات الاقتصاد الكلي.¹

¹ A. BOUDERBALA, la Fraude fiscale, revue mutation N° 07/1994, éditée par la chambre Nationale de commerce, Alger, P:28.

خلاصة :

التهرب الضريبي ظاهرة عالمية لا تعرف الحدود، وبالرغم من أن مفهومه يعتبر مفهوما غير دقيق ومن الصعب الإحاطة به، إلا أننا تناولنا عرض المفاهيم والتعاريف المختلفة التي قدمها الكتاب و الباحثين في مجال المالية العامة، ومعرفة أنواعه وموقف المشرع والفقهاء منه هذا من جهة، ومن جهة أخرى تم تحديد وجهات النظر القانونية والمالية منه.

كذلك فإن للتهرب الضريبي مظاهر وأساليب وميادين متنوعة تختلف من بلد لآخر، إلا أن هدفه الأساسي هو تخفيض أو عدم دفع الضريبة إلى الخزينة العمومية. صعوبة قياس حجم التهرب الضريبي، تجعله يتميز بخطورة كبيرة، بسبب الآثار السلبية المالية والاقتصادية والاجتماعية، التي يولدها للدولة والمجتمع ككل.

لهذا وجب على كل دولة محاولة البحث والكشف و معرفة درجة انتشار التهرب الضريبي سنويا، وذلك من أجل معالجتها وتخفيف حدتها، وهو ما توضحه محتويات الفصل الموالي.

الفصل الرابع

واقع التهرب الضريبي في الجزائر

تمهيد:

تعاني الجزائر من التهرب الضريبي مثلها مثل باقي دول العالم، وتختلف حدود ومظاهر وتقنيات التهرب الضريبي من بلد إلى آخر، ففي الجزائر نجده ينتشر ويتسع بسبب جملة من الأسباب المتعلقة بالجوانب الاقتصادية والنفسية والاجتماعية والسياسية التي يتصف بها المجتمع الجزائري، كما أن تعقد النظام الضريبي الجزائري قد أثر بشكل مباشر في توسعه بالنسبة لجميع القطاعات، وتقنيات مختلفة ومتغيرة حسب أنواع هذه القطاعات، كما أن كل المؤشرات الإحصائية والاقتصادية تبين التوسع الخطير لحجم هذه الظاهرة نتيجة الأسباب السيكولوجية، الأسباب المتعلقة بلا عدالة النظام الضريبي، وكذلك الأسباب الناتجة عن الوضعية الاقتصادية التي آل إليها الاقتصاد الوطني نتيجة لإجراءات التعديل الهيكلي للنظام الاقتصادي والجبائي.

تعتبر المدن الكبرى المناطق الأكثر عرضة لظاهرة التهرب الضريبي، نتيجة الكثافة السكانية المرتفعة وتنامي عدد الأسواق غير الرسمية في هذه المدن، كما أنها مست جميع قطاعات الاقتصاد الوطني وذلك بالاعتماد على تقنيات وسبل كلاسيكية وحديثة مختلفة.

نظرا لما للتهرب من آثار على موارد الدولة والاقتصاد ككل، جعلت جميع التشريعات تحاربه، الشيء الذي نتساءل معه كيف تعامل المشرع الجزائري مع هذه الظاهرة، لكن قبل ذلك لا بد من إعطاء لمحة عن واقع وأسباب هذه الظاهرة، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال التعرض إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: دراسة التهرب الضريبي في الجزائر.

المبحث الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي في الجزائر.

المبحث الثالث: مناطق، قطاعات، أساليب ومظاهر التهرب الضريبي في الجزائر.

المبحث الأول: دراسة التهرب الضريبي في الجزائر.

تقدير أهمية التهرب الضريبي في الجزائر أو في دولة أخرى نامية أو متقدمة يعد من الصعوبة بمكان، لأن طبيعة الظاهرة نفسها تفرض أن تبقى أعمال التهرب الضريبي في الكتمان والسر، كما أن الدراسات والأبحاث التي أجريت في مجال قياس التهرب الضريبي جد قليلة ومن الصعب الوصول إليها أو بالأحرى الحصول عليها. فكرة التهرب الضريبي هي فكرة قديمة حديثة، ويرجع انتشارها في الوقت الحاضر لاسيما على المستوى الدولي إلى الانفتاح الاقتصادي من جهة، وإلى اتساع حجم التجارة الدولية واندماج الاقتصادات المختلفة في الاقتصاد الدولي من جهة أخرى، إذ أن هذين العاملين أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدول، مما دفع المكلفين إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي الذي يتحملونه داخليا وخارجيا.

المطلب الأول: مؤشرات انتشار التهرب الضريبي في العالم.

انتشر واتسع التهرب الضريبي بشكل كبير وسريع في العقدين الماضيين، خاصة مع تطور اقتصاديات دول العالم وانفتاحها اقتصاديا، من خلال منظمة التعريف العامة للتجارة والتعريف الجمركية GATT قبل سنة 1995، والمنظمة العالمية للتجارة OMC بعد سنة 1995، كما أدى ظهور ونمو مناطق التبادل الحر والاتفاقيات التجارية الثنائية إلى زيادة أهمية أشكال وعدد المبادلات التجارية المحلية والدولية والإقليمية، وتظهر الإحصاءات أن نسبة التهرب الضريبي في جمهورية مصر العربية تبلغ بحدود 50% من إجمالي الحصيلة الضريبية، بينما تتراوح نسبته في فرنسا مثلا ما بين 15% إلى 33% من إجمالي الحصيلة الضريبية، وتصل هذه النسبة إلى أكثر من خمسة أضعاف الناتج الضريبي في معظم دول العالم النامية.¹

- أدى اتساع حجم المعاملات التجارية الدولية إلى آثار سلبية أهمها انتشار التهرب الضريبي وذلك بسبب:²
- تجميع الأسواق العالمية وربطهم بالإعلام الآلي مع تسارع حركة رؤوس الأموال، أين عملية واحدة يمكن أن تحرك رؤوس أموال كبيرة من منطقة إلى أخرى.
- تطور حجم المعاملات التجارية الدولية، وتوسع القدرات والتقنيات الإنتاجية للمؤسسات على بعض الدول، صعب من حصر نشاطها ومن معرفة قانونيتها.
- تعقد شبكات التوزيع العالمية للسلع والخدمات والتي تتطلب وجود عدة وسطاء بين الدول.
- توسع حجم التجارة العالمية، وخاصة فيما يتعلق بتجارة الخدمات أين لا تقابلها أسعار مقبولة بحيث أن عملية مراقبتها تكون جد صعبة.
- إنشاء شركات وهمية على شبكات الانترنت.
- التطور السريع للاتصالات، والذي أدى إلى صعوبة مراقبة تنقل رؤوس الأموال والأشخاص بين الدول.

المهايني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص: 71.¹

رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي - دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002 - مرجع سابق، ص: 126.²

- إلغاء الحواجز الجمركية بين كثير من الدول .

- ارتفاع مساهمة القطاع غير الرسمي في الناتج المحلي الخام لدول العالم، خاصة الدول النامية، ففي البلدان النامية بلغت نسبة الناتج المحلي الخام إلى القطاع غير الرسمي خارج الزراعة 26.7% في سنة 1997 في بلدان المغرب العربي و نسبة 37.2 في بلدان أفريقيا الواقعة جنوب الصحراء و نسبة 33.6 % في آسيا و نسبة تتراوح بين 15% و أكثر من 40% في بلدان أمريكا اللاتينية.

-تعمل الشركات المتعددة الجنسيات على تخفيض حجم الاقتطاعات الضريبية التي تمسها من خلال تسريب أرباحها بطرق غير شرعية إلى فروعها المتواجدة في دول العالم المختلفة والتي تمتاز بنظام ضريبي ملائم وأقل إخضاعا وهو ما يعرف بالوحدات الضريبية.

عرف التهرب الضريبي انتشارا وتركيزا كبيرين من خلال ظهور وانتشار الوحدات الضريبية في العالم، التي تشكل دعامة حقيقية مشجعة للتهرب الضريبي¹، خاصة مع تواجده ظاهرة غسل الأموال والتي تعتبر كعملية إعطاء صورة قانونية لأموال مجهولة المصدر، وتحركات رؤوس الأموال والمعاملات التجارية والمالية التي لا تترك أي أثر في هذه المناطق، والجدول التالي يبين قائمة الوحدات الضريبية المنتشرة في العالم:

الجدول رقم (1-4)

قائمة الوحدات الضريبية المنتشرة في العالم

الأندور	جزر الكايمين	كوستريكا	جزر العذراء البريطانية
أنغيلا	قبرص	إرلندا	جيرساي
ليبيريا	مالطة	قريناد	جبل طارق
جزر الكوك	موناكو	قرنيساي	القس كيت ولوفيس
البهاماس	مونسيرات	هونغ كونغ	القس فانس وقرينادين
لوكسمبورغ	نورو	ليشتنشتاين	القس كريستوف ونيافر
البحرين	بنما	أنتيكا وبربيدا	سويسرا
بارباد	الدول المنخفضة	جزر المان	فانوتي
بورميدي	ترك وكايكو	الأنثيل الهولندية	ساركا

SOURCE : Jean pierre Brard, la lutte contre la fraude Fiscale et l'évasion fiscale, Rapport d'information N° 1802, Sans date, P:34.

كما تمتاز مناطق الوحدات الضريبية بعدة خصائص أهمها ما يلي:

- غياب تام للضريبة، أو ضريبة مباشرة منخفضة.
- غياب التعاون مع الدول الأخرى لمحاربة التهرب الضريبي، أو التعاون الدولي الجد محدود.
- حماية السر التجاري، والسر البنكي والاحتفاظ بالسرية لمالكي المؤسسات مع تعاون قضائي جد ضيق.
- إجراءات وشروط جد بسيطة لتكوين وتسيير الشركات.

¹ Jean pierre Brard, la lutte contre la fraude Fiscale et l'évasion fiscale, Rapport d'information N° 1802, Sans date, P:33.

- بساطة إنشاء هياكل اقتصادية بدون شخصية معنوية، خاصة شركات تجارية وخدمية عالمية، والتي تنشط بصيغة وهمية لتبرير تحويلات الأموال لتغطية العمليات التجارية.

- فتح عدة حسابات في مناطق الواحات الضريبية حتى لا يتم عملية إظهار غسل الأموال.

- إنشاء شركات وهمية، أين يتم حجز أموال ضخمة في حساباتها تكون أقل شبهة من الشركات الحقيقية.

- حرية حركة السيولة النقدية.

- قطاع مصرفي وبنكي ومالي جد منظور في هذه المناطق.

- هيكله جد منظورة بالنسبة لقطاع الاتصالات والمواصلات كل هذه الخصائص ساهمت وساعدت وبصفة

مباشرة في انتشار التهرب الضريبي في العالم وزادت من تعقد عملية التحكم فيه ومتابعته وتقدير حجمه عالميا.

الحد من التهرب الضريبي يفرض على دول العالم التعاون والتنسيق الدائم من خلال إبرام الاتفاقيات والمعاهدات الثنائية الضريبية، التي تسمح للإدارات الضريبية بتوسيع الرقابة خارج حدودها الإقليمية، وحصولها على المعلومات الخاصة بنشاطات رعاياها في الدول الأخرى التي تمارس فيها نشاطاتها الخارجية، وبالتالي لا يمكن التهرب من دفع الضرائب المستحقة على مداخيلهم.

انتشار التهرب الضريبي بسبب عدم بلوغ تبادل المعلومات إلى مستوى يسمح بمكافحة فعلية للتهرب خلال العقدين السابقين باعتبار أن أغلب الدول تعطي المعلومات بطريقة منظمة وباستمرار عن العمليات المالية للأجانب المقيمين بها خاصة الشركات الأجنبية، بينما دول أخرى يقتصر تعاونها بتقديم المعلومات بناء على طلب الدول الأخرى، أما النوع الثالث من الدول فهي الدول النامية والتي قد تحرم من الحصول على ما يلزمها من معلومات عن رعاياها في الخارج، رغم ذلك يبقى التبادل الدولي للمعلومات من الوسائل الأساسية لمكافحة التهرب الضريبي، خاصة في شكل اتفاقيات جبائية دولية والتي تسمح بتبادل كل ما من شأنه أن يساعد الإدارات الضريبية من كشف حالات التهرب الضريبي، وعلى وجه الخصوص الحسابات البنكية والتحويلات المالية للشركات العالمية الكبرى، وكل ما يتعلق بمبادلات مع فروعها عبر دول العالم.

الواحات الضريبية وغسيل الأموال وتطور حالات التهرب في المعاملات التجارية أو ما يسمى بالتهرب الضريبي الحديث، هي طرق جديدة للتهرب والتي لا تتوقف ودائمة النمو والاستمرارية عالميا.

المطلب الثاني: مؤشرات انتشار التهرب الضريبي في الجزائر.

الانتشار المتزايد للتهرب الضريبي والحدود التي بلغها في الجزائر بالنسبة لجميع القطاعات وعلى كل المستويات، لم يكن ليتواجد لولا توفر بعض العوامل المحفزة له، والتي كانت صعبة الفهم مما صعب من عملية مكافحته.

الفرع الأول: مؤشر الثغرة الضريبية.

قياس حجم التهرب الضريبي عن طريق الفرق بين الإيراد الخاضع المصروح به من طرف المكلفين (المدخل المحقق) والإيراد التقديري من طرف المصالح الضريبية، وهو مؤشر لقياس كمي لفعالية النظام الضريبي المطبق،

ويقدر حصة الاقتطاعات الضريبية الفعلية على حصة الاقتطاعات الضريبية التقديرية¹، وهو مؤشر يحدد الانحراف بين الإيرادات الفعلية والإيرادات التقديرية، هذا الانحراف يتأثر بدرجة التهرب الضريبي السائد، والجدول التالي يبين إحصائيات مؤشر الثغرة الضريبية للفترة 2001-2011 كما يلي:

رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي - دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002 - مرجع سابق، ص: 129.¹

جدول رقم (4-2)

إحصائيات مؤشر الثغرة الضريبية في الجزائر خلال الفترة (2001 - 2011)

الوحدة: مليون دج

السنوات	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
البيان											
الجباية العادية الفعلية	444.49	493.09	562.88	603.77	664.80	745.56	786.75	983.63	1172.44	1309.37	1548.53
الجباية العادية التقديرية	502.38	541.53	615.39	665.8	736.83	751.92	829.61	953.8	1158.1	1245.7	1520
الفرق	57.89-	48.26-	52.51-	62.03-	72.03-	6.37-	42.86-	30.13	14.34	63.67	28.53

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

من خلال الجدول السابق نستنتج أن الثغرة الموجودة بين الجباية العادية الفعلية والمقدرة سالبة بين سنة 2001 إلى سنة 2007 ومعنى ذلك أن هناك مبالغ من الضرائب والرسوم لم يتم تحصيلها، أما ابتداء من سنة 2008 إلى سنة 2011 فكانت الثغرة موجبة ويعني ذلك تحسن في جانب التحصيل للضرائب والرسوم، ولكن يبقى جانب الوعاء يتضمن جزءا من التهرب الضريبي.

الفرع الثاني: مؤشر معدل الضغط الضريبي.

يعبر الضغط الضريبي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والثروة المنتجة المعبر عنها بالنتائج المحلي الخام¹، ويعتبر الضغط الضريبي من أهم العوامل المساعدة على انتشار التهرب الضريبي، حيث أن الثغرة الضريبية الناتجة عن الأعمال التديسية للمتهربين يتحملها باقي المكلفين الذين مع الوقت وللتقليل من التكلفة الضريبية المطالبين بدفعها يلجؤون لنفس الأعمال التديسية نتيجة لإحساسهم بالاعدالة في تحمل أعباء النفقات العامة للدولة وفي التوزيع السيئ للموارد العامة، من خلال الجدول رقم (2-10) يظهر جليا ضعف مستوى الضغط الضريبي في الجزائر مقارنة مع مستوى الضغط الضريبي النموذجي، حيث بلغ متوسط الضغط الضريبي خلال الفترة (2001-2011) في الجزائر معدل 15.74%، وبالتالي يمكن اعتبار معدل الضغط الضريبي عبر مختلف السنوات ضعيفا مقارنة بالمعدل الامثل الذي وضعه كولن كلارك والمحدد ب: 25%، كما يمكننا أن نقول أن النتائج المسجلة عموما تبين لنا أن مستوى الضغط الضريبي خارج قطاع المحروقات في الجزائر ما زال ضعيفا بالرغم من تطور حصيلة النظام الضريبي، وهو ما يدل على وجود طاقة ضريبية يمكن إخضاعها للاقتطاع دون الاضرار بالاقتصاد الوطني.

نستنتج كذلك مما سبق أن النظام الضريبي في ظل الإصلاح لم يتمكن من رفع المقدرة التكليفية للدخل الوطني، كما أنه لاتزال الجباية البترولية هي المساهم الأكبر في زيادة الإيرادات العامة للدولة، ويرجع ذلك إلى عدة عوامل نذكر منها:²

- عدم قدرة الادارة الضريبية على إيجاد الاوعية الضريبية الملائمة ذات المردودية العالية.
- انخفاض انتاجية القطاعات خارج المحروقات، وعدم مساهمتها بنسبة كبيرة في الناتج المحلي الخام خارج المحروقات، مما انعكس سلبا على مردودية الجباية العادية.
- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وكذا انخفاض دخل الفرد.
- ارتفاع معدل البطالة واتجاهها إلى الاقتصاد غير الرسمي، مما يفوت على الدولة أوعية ضريبية من خلالها يتم رفع الحصيلة الضريبية.
- ارتفاع معدل التضخم وبالتالي تدهور قيمة العملة الوطنية، مما يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية لحصيلة النظام الضريبي.

مراد ناصر ، تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 9، 2003، جامعة الجزائر ، ص:212.¹

حماد محمود، الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية، مجلة العلوم الانسانية، بحوث اقتصادية، العدد 31، 2009، جامعة الجزائر، ص:263.²

الفرع الثالث: مؤشر توسع نشاط القطاع غير الرسمي:

عرفت الجزائر انتشارا واسعا للقطاع غير الرسمي (أنظر الجدول رقم (2-11))، بسبب الهجرة من الأرياف إلى المدن، والتي خلفتها فترة التسعينات نتيجة الظروف اللا أمنية، والتي شجعت توسع ظاهرة التهرب الضريبي، حيث تم تقدير حصة القطاع غير الرسمي بالنسبة لحجم الناتج المحلي الإجمالي بنسبة تتراوح بين 34.4% كحد أدنى سنة 2001 ونسبة 37% خلال سنتي 2005 و2006، ويؤثر القطاع غير الرسمي على الناتج المحلي الإجمالي باعتبار أنه يساهم فيه مباشرة ولكن بدون مردودية مالية، وبالتالي فإن النسبة السابقة الذكر تعتبر جد مرتفعة ومؤثرة على الاقتصاد الوطني من خلال بقائها خارج نطاق السيطرة الضريبية، أي أن لها مردودية ضريبية تساوي الصفر في ميزانية الدولة.

المطلب الثالث: دراسة إحصائية للتهرب الضريبي في الجزائر.

الدراسة الإحصائية لنتائج الرقابة المختلفة تعتبر من الطرق المساعدة في قياس حجم التهرب الضريبي، حيث تسمح هذه الطريقة بتقديم نتائج إحصائية لتطور التهرب الضريبي خلال السنوات والعناصر الأكثر عرضة له والمتأثرة به، وترجم المعلومات الإحصائية المعبرة عن التهرب الضريبي في نتائج الرقابة الضريبية، إحصائيات الفهرس الوطني للمتهربين من الضرائب، وإحصائيات عدد العمال الذين يعملون بشكل غير رسمي، وأخيرا دراسة حالة تخص الوضعية الضريبية لعدد من المكلفين الذين يقومون بعمليات تجارية مهمة.

الفرع الأول: دراسة إحصائية لنتائج الرقابة الضريبية.

الرقابة الضريبية بأنواعها المختلفة هي الأداة التي تستعملها الإدارة الضريبية لتسوية وضعية المكلفين لاسترجاع الحقوق غير المصرح بها، رغم ذلك تبقى الرقابة الضريبية بعيدة عن التهرب الضريبي الكبير والمتعلق بغياب المتهربين وغياب محاسبتهم.

فحص نتائج الرقابة الضريبية في الجزائر منذ سنة 2001م إلى سنة 2011م*، تبين زيادة في عدد الملفات المراقبة من سنة إلى أخرى باستثناء سنتي 2010 و2011 بالنسبة للتحقيق المحاسبي، وسنوات من 2008 إلى 2011 بالنسبة للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة والسبب في ذلك يرجع إلى إعادة هيكلة المديرية المركزية للرقابة الجبائية، أما باقي السنوات فقد شهدت تطورا في عدد الملفات المراقبة مع زيادة في حجم المبالغ الناتجة عن عمليات المراقبة للملفات المبرمجة للتحقيق.

نتج عن عمليات التحقيق المحاسبي متوسط مردودية لكل ملف مراقب كحد أقصى سنة 2006 بمبلغ 33.065.539 دج وكحد أدنى سنة 2004 بمبلغ 4.923.418 دج، أما عمليات التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة فنتج عنها متوسط مردودية لكل ملف مراقب كحد أقصى سنة 2010 بمبلغ 14.889.282 دج وكحد أدنى سنة 2005 بمبلغ 2.864.107 دج*، هذه المردودية تمس الملفات المبرمجة بالنسبة لعدد محدود من المكلفين

* أنظر الملحق رقم (04) نتائج الرقابة الضريبية في الجزائر خلال الفترة (2001-2011)، ص: 302.

* أنظر الملحق رقم (04) نتائج الرقابة الضريبية في الجزائر خلال الفترة (2001-2011)، ص: 302.

الخاضعين للنظام الحقيقي على المستوى الوطني الذين يمكن مراقبتهم، نتائج الرقابة المختلفة لا تعني التحصيل الضريبي وإنما تعني التسوية الضريبية للملفات الضريبية، إضافة إلى أنها تبين وتوضح الانتشار الواسع للتهرب الضريبي في الجزائر.

تم إنشاء الفرق المختلطة للرقابة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 1997/07/27، تكون هذه الفرق بين إدارات كل من الضرائب، الجمارك، التجارة وذلك لمراقبة المكلفين من خلال تسطير برنامج دوري ومتابعته، وقد اسندت إليها مهمة الكشف عن الممارسات الاحتيالية وتعمل هذه الفرق حسب برنامج معتمد من طرف لجان محلية تركز جهودها على التحقيق والبحث عن المعلومات الضريبية، ويتم تنفيذ القضايا وفق قواعد محددة من طرف الإدارات الثلاثة كل حسب تخصصه، كما تكلف على الخصوص بالمراقبة في العمليات التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطات الاستيراد والتصدير وعمليات البيع بالجملة، وبصفة عامة تتدخل هذه الفرق لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية الجاري بها العمل، ويمكن لأعضاء اللجنة الاطلاع على كل المعلومات التي هي بحوزة المصالح الإدارية الثلاثة التي يمثلونها.¹

عملية تقييم التهرب الضريبي من خلال إحصائيات أعمال الفرق المختلطة للرقابة خلال الفترة (2005-2008)** تبين توسع وتزايد التهرب الضريبي من خلال تزايد عدد تدخلات أعوان هذه الفرق والمبالغ المترتبة على المراقبات التي تقوم بها.

الفرع الثاني: دراسة للفهرس الوطني للمتهربين الضريبيين.

تم إنشاء الفهرس الوطني للمتهربين من الضرائب وفقا للتعليمية المشتركة بين وزارة المالية ووزارة التجارة المسجلة تحت رقم 127 والمؤرخة في 1997/07/27، والذي من خلاله يتم تسجيل هذه الفئة من المكلفين ومتابعتها من طرف مصالح كل من المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للجمارك ووزارة التجارة، إضافة إلى أن هذه الفئة تحرم من ممارسة أي نشاط تجاري أو أي تحويل بنكي، كما تتعرض إلى متابعات قضائية وفقا للمادة 418 من القانون الجنائي والتي تعتبر أعمالهم جريمة اقتصادية.

دراسة حالة المسجلين في الفهرس الوطني للمتهربين على مستوى المديرية العامة للضرائب تبين تسجيل 1110 حالة متهرب وهو رقم كبير يبين ويوضح الانتشار الواسع للتهرب الضريبي في الجزائر.

الفرع الثالث: دراسة تقييمية للعمل الموازي: إن الظروف التي عرفها سوق العمل وتزايد البطالة، تسريح العمال نتيجة الإصلاح الاقتصادي، وانتشار ظاهرة الهروب من المناطق غير الآمنة إلى المناطق الآمنة والتي شهدتها البلاد في فترة التسعينات، أدى إلى تزايد الضغط الاجتماعي والجبائي المفروض على أرباب العمل، حيث أدى بهم

بتأسيس الفرق المختلطة للرقابة. المرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 1997/07/27، المتعلق¹

** أنظر الملحق رقم (05) نتائج رقابة الفرق المختلطة في الجزائر خلال الفترة (2005-2008)، ص: 303.

إلى عدم التصريح بمستخدميهم، وبالمقابل قبول هؤلاء المستخدمين العمل بدون أي تصريح للضمان الاجتماعي وبأجر زهيد.

الفرع الرابع: دراسة تقييمية لتكلفة الإعفاءات الضريبية الممنوحة.

تطورت تكلفة الإعفاءات الضريبية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (3-4)

تطور تكلفة الإعفاءات الضريبية الممنوحة خلال الفترة (2010 - 2001)

الوحدة: مليون دج

2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	السنة البيان
78942	65319	72992	33255	36060	32523	34838	39606	22004	29283	TVA
13381	843	6705	1880	5117	12158	3424	5923	4090	7237	IBS
0	0	0	0	43	193	403	1786	803	2365	VF
1344	1158	3978	4421	2946	4826	4754	21920	6965	6249	TAP
1	35	2	8	6	9	11	8	11	29	TF
0	1	12	1	1	8	4	3	5	17	IRGS
93668	67356	83689	39565	44173	49717	43434	69246	33878	45180	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

من خلال معطيات الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

-ارتفاع تكلفة الاعفاءات الضريبية الممنوحة خلال الفترة(2001-2010) بشكل كبير حيث بلغت سنة 2001 مبلغ 42554 مليون دج ثم ارتفعت إلى مبلغ 73182 مليون دج كحد أقصى سنة 2010، وهو رقم هام لو استفادت منه الميزانية العامة للدولة.

-سيطرة الاعفاءات الضريبية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة على إجمالي الإعفاءات الضريبية بالنسبة لبقية الضرائب والرسوم.

-ارتفاع حجم التهرب الضريبي(التجنب الضريبي المشروع) خلال الفترة(2001-2019) بسبب تزايد عدد المشاريع الممنوحة في إطار الامتيازات الضريبية.

الفرع الخامس: دراسة حالات لعدد من المكلفين المتهربين.

دراسة بعض حالات التهرب الضريبي التي مست مجالات مختلفة نذكر منها:¹

حالة أولى- تخص هذه الحالة الوضعية الجبائية لمستوردي الموز، حيث كانت وضعيتهم كما يلي:

فترة التحقيق : من 01-01-2002 إلى 30-11-2002

عدد المستوردين : 40 مستورد.

المبلغ الإجمالي للاستيراد: 5.070 مليون دج

المبلغ غير المصرح به: 4.786 مليون دج

التسويات الضريبية:

رقم الاعمال الإجمالي المستخرج : 5.980 مليون دج

الربح المستخرج : 897 مليون دج

الضرائب والرسوم الناتجة عن التسويات: 1.794 مليون دج

دراسة هذه الحالة تسمح باستخراج نسبة 94% غير مصرح بها من عمليات الاستيراد وهو ما يجعل الخزينة العمومية تخسر ما قيمته 1.79 مليون دج.

أما في المرحلة الثانية وباعتبار أن الدولة لا تتحكم في هذه الكمية من السلع، يأتي دور تجار الجملة الذين يتبعون نفس طريقة المستوردين حيث لا يتم التصريح بقيمة هذه السلع، وهو ما يسبب خسارة مضاعفة للخسارة الأولى للخزينة العمومية.

تأتي المرحلة الثالثة والأخيرة التي تعرف نفس العملية على مستوى تجار التجزئة وعلى مستوى التجار المتدخلين في الأسواق الموازية.

مما سلف يمكن ملاحظة أن التهرب الضريبي على المستوى الأعلى يؤدي إلى قطع الشبكة التجارية من المستوى الأعلى إلى المستويات التي بعده، وهو ما يزيد من اتساع خسارة الخزينة العمومية وخطورة التهرب الضريبي.

¹ RAPPORT CNES, OPCIT, P :53.

حالة ثانية- في هذه الحالة نقدم عدد المكلفين المجهولين في بعض الولايات والمبالغ الناتجة عن التسويات المنجزة لملفات هؤلاء المكلفين خلال سنة 2002 كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(4-4)

حالة المكلفين المجهولين في بعض الولايات والمبالغ الناتجة عن التسويات خلال سنة 2002

مديرية الضرائب للولاية	عدد المكلفين المجهولين	المبالغ الناتجة عن التسويات الضريبية (الوحدة: ألف دج)
أدرار	1	235
بشار	2	102.538
أم البواقي	102	3.459.439
البلدية	2	6.166
البويرة	6	237.775
تيارت	28	206.142
الجزائر (الروبية)	35	1.588.736
الجلفة	18	1.812.033
عين الدفلى	2	786.230
السعيدة	1	13.286
البيض	1	10.141
المدية	4	2.635
مستغانم	3	42.552
ورقلة	33	640.652
الوادي	7	167.928
بومرداس	12	89.802
تسمسيلات	9	3.040
خنشلة	13	59.861
غليزان	17	921.118
المجموع	265	10.150.313

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والتدقيقات.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أهمية المبالغ الناتجة عن التسويات المنجزة لملفات المكلفين المجهولين، إضافة إلى حجم المشتريات وأرقام الأعمال الموجهة إلى تدعيم الأسواق الموازية والمستعملة في عمليات التهرب الضريبي.

المطلب الرابع: دراسة اقتصادية للتهرب الضريبي في الجزائر.

تعتبر المعطيات الاقتصادية إحدى أهم العناصر المعبرة عن وضعية التهرب الضريبي في اقتصاد ما، وباعتبار أن الاقتصاد الجزائري يتميز باقتصاد السوق، تكون المؤشرات الاقتصادية ذات دلالة حقيقية ومعبرة عن حالة الاقتصاد.

الفرع الأول: دراسة الناتج المحلي الإجمالي مع الإيرادات العامة.

الناتج المحلي الإجمالي هو مجموع القيم المضافة في المجتمع، وبالتالي فإن نسب تغيرات الناتج المحلي الإجمالي تتناسب طردياً مع نسب تغيرات مجموع الإيرادات العامة للدولة بحيث تكون نسب التغير متقاربة على العموم، أي لا يكون هناك انحراف كبير بين النسب، والجدول الموالي يبين نسب التغير في الناتج المحلي الإجمالي والإيرادات العامة للدولة.

الجدول رقم(4-5)

نسب تغير الإيرادات العامة ونسب تغير الناتج المحلي الإجمالي

الوحدة: مليون دج

السنوات											البيان
2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	
3077.9	2811	3099	2699	1759.7	1661.5	1563.8	1465.9	1398.9	1409.4	1285	الإيرادات العامة للدولة
/	9.49	9.29 -	14.82	53.37	5.91	6.24	6.67	4.8	0.74 -	9.68	%التغير في الإيرادات
8672.9	10414.21	6978	6090.3	5314.9	4613.3	4191.2	3808.5	3398.3	3069	2818.1	الناتج المحلي الإجمالي
/	16.7-	49.24	14.57	14.58	15.2	10.07	10.04	12.07	10.72	8.9	%التغير في الناتج

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.

بالاستناد إلى معطيات الجدول السابق يمكن دراسة نسب تغيرات الناتج المحلي الإجمالي مع نسب تغيرات الإيرادات العامة للدولة كما يلي:

-خلال السنوات من 2002 إلى 2006 و2009 نلاحظ نسبة التغير في الناتج المحلي الإجمالي أكبر من نسبة التغير في الإيرادات العامة، ويعني ذلك وجود نشاطات غير رسمية تساهم في زيادة الناتج المحلي ولكن ليس لها تأثير على الإيرادات العامة بسبب التهرب الضريبي.

-خلال سنتي 2001 و2008 نلاحظ نسبة التغير في الناتج المحلي الخام أقل من نسبة التغير في الإيرادات العامة، ويعني ذلك أنه يوجد سوء تقدير أو إخفاء أو تخفيض في تصريحات المكلفين بالضريبة وهو ما يترجم وجود التهرب الضريبي، وهو ما تبينه إحصائيات المراقبة الضريبية.

الفرع الثاني: دراسة المؤشرات الاقتصادية الأخرى

-تزايد معدلات البطالة في الجزائر ساهم بشكل كبير في توسع التهرب الضريبي من خلال لجوء الأشخاص إلى العمل الموازي من جهة، وعدم التصريح لدى الهيئات الاجتماعية والقانونية من جهة أخرى، وهو ما أثر على النشاط القانوني بصورة كبيرة، وبالتالي على معدلات النمو وعلى موارد الخزينة العمومية، إن تزايد معدلات البطالة (أنظر الجدول رقم(2-12)) من العوامل المساعدة على اتساع حجم التهرب الضريبي.

-ارتفاع معدل التضخم أدى إلى تدهور القدرة الشرائية للمواطنين، وهو ما جعلهم يلجؤون للبحث عن الحد من هذا التدهور باللجوء إلى طرق تدليسية من كراء للسجلات التجارية، العمل بدون تصريح لدى مصالح الضرائب...إلخ، والجدول التالي يبين تطور معدلات التضخم كما يلي:

الجدول رقم(4-6)

تطور معدل التضخم في الجزائر خلال الفترة(2005-2011).

2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	السنوات البيان
5.2	5.5	5.7	4.9	3.6	2.3	2.3	معدل التضخم %

المصدر: صندوق النقد الدولي، تقرير آفاق الاقتصاد الاقليمي 2010، الموقع الالكتروني: www.imf.org تاريخ الاطلاع: 2011-11-28.

-تدهور معدلات النمو زاد من حدة واتساع التهرب الضريبي خاصة مع إنتهاج برنامج التعديل الهيكلي للاقتصاد الوطني والاجراءات التي تبعتها.

المبحث الثاني: أسباب وآثار التهرب الضريبي في الجزائر.

هناك عدة أسباب وعوامل أدت إلى انتشار التهرب الضريبي في الجزائر، من أهمها الأسباب البسيكولوجية، والأسباب الناتجة عن طبيعة النظام الضريبي والاقتصادي، كما أن لهذه الظاهرة عدة آثار مالية واقتصادية واجتماعية.

المطلب الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة:

يقصد بها الأسباب المتعلقة بالسلوك الشخصي للمواطنين والمكلفين بصفة خاصة، من خلال الخدمات التي تقدمها الدولة مقابل الحقوق المدفوعة، وكذلك من خلال التوزيع العادل للثروات وأعباء الدولة بين مختلف أفراد المجتمع وحسب قدرتهم التكليفية، فأغلب المواطنين الجزائريين يعتقدون أن اشتراكاتهم غير عادلة وأن الاقتطاعات الضريبية المطبقة غير عادلة بين مختلف أفراد المجتمع الجزائري، أي أن هناك نظرة سيئة نحو الضريبة باعتبارها كأداة لاغتصاب أموال الأشخاص، فالفرد والمجتمع يعارضون ويتجنبون دفع الحقوق الضريبية، هذه الفكرة رسخت في ذهنية المجتمع الجزائري انطلاقا من عدة أسباب من بينها:

- إحساس أفراد المجتمع الجزائري بأن الأغنياء وأصحاب رؤوس الأموال هم الأولى بدفع الضرائب غير أن نفوذ هؤلاء الأغنياء يجعلهم يتملصون من دفع هذه الضرائب، وبالتالي تفضيل أشخاص على حساب أشخاص آخرين.
 - الاعتقاد السائد لدى أفراد المجتمع الجزائري بأن الثروة البترولية ملك للجميع، وأن كل فرد له الحق فيها، بينما المستفيد منها هم أصحاب السلطة والنفوذ.
 - إحساس الأجراء بأنهم يدفعون الضريبة مرتين، مرة عند الاقتطاع من المصدر ومرة عند دفعهم للاشتراكات الاجتماعية.
 - إحساس الأفراد بأن الدولة تنفق الضريبة على مشاريع غير مفيدة لهم كالمشاريع الترفيهية مثلا.
- إضافة إلى الأسباب السابقة الذكر هناك بعض الأسباب الأخرى منها العامل الديني للمجتمع الجزائري وكذلك العامل التاريخي له وعامل الأمية.

الفرع الأول: العامل الديني للمجتمع الجزائري: يعتبر الإسلام الديانة الرئيسية للمجتمع الجزائري وبالتالي فالاعتقاد السائد أن الضريبة اقتطاع غير شرعي وهي اقتطاع وضعي، ومنه فهو يرى بأن يدفع الضريبة الربانية (الزكاة) على حساب الضريبة الوضعية، مما يعطي سبب وذريعة للمتهربين بأن لا يدفعون الضريبة الوضعية، كما يرى البعض منهم أن يلتزم بالفرض (أداء الزكاة)، ويهمل الضريبة أي يتهرب من دفعها.

الفرع الثاني: العامل التاريخي للمجتمع الجزائري.

إن العامل الديني من المؤشرات المباشرة لسلوك الفرد الجزائري اتجاه الضريبة، والجزائر كباقي البلدان التي خضعت للاحتلال ابتداء من العهد التركي حيث كانت الضريبة تستعمل كأداة لسلب مملكات الأهالي وكوسيلة لإفقار المواطنين ولتعبئة خزائن الداوي وإرسالها إلى عاصمة الدولة العثمانية خاصة في حالة الحروب، من هذا تولدت أشكالاً وصوراً متعددة لرفض الضريبة والميل إلى التهرب الضريبي كشكل من أشكال المقاومة والاحتجاج.

أما خلال مرحلة الاستعمار الفرنسي استعملت الضريبة كوسيلة إستراتيجية لإفقار الشعب الجزائري ولمنعه من امتلاك وسائل تسمح له بالدفاع عن حقوقه، وبالتالي يضطر إلى بيع أراضيه الخصبة إلى المعمرين القادمين من أوروبا، كل هذه الظروف ساعدت على قيام المكلفين بعمليات التهرب الضريبي كرد فعل طبيعي لعدم قبول الاحتلال الفرنسي، وللأسف فإن هذه النظرة بقيت عند المكلف الجزائري حتى بعد الاستقلال ولكن هذه المرة كتعبير عن رفض سياسة النظام الضريبي الجزائري وسياسات الحكومة.

الفرع الثالث: عامل الأمية: يعتبر عامل الأمية من المؤشرات المهمة التي تساعد على انتشار التهرب الضريبي في الجزائر، وذلك من خلال جهل أفراد المجتمع لأبسط القواعد الضريبية والتجارية وهو ما يعقد لهم تصرفاتهم أمام إدارة الضرائب.

المطلب الثاني: الأسباب المتعلقة بالمنظومة الضريبية والمحاسبية المطبقة في الجزائر.

يتميز النظام الضريبي الجزائري على غرار الأنظمة الضريبية للدول الأخرى بعدة نقائص وسلبيات أدت إلى انتشار التهرب الضريبي من أهمها:¹

الفرع الأول: الأسباب السياسية: وهي أسباب تساعد انتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي المطبق في البلد على مكافحة التهرب الضريبي ويظهر من خلال عاملين أساسين هما:
أولاً- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمده الدولة الجزائرية بعد الاستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الضريبي الجزائري.

ثانياً- وجود موارد بترولية هامة جعلت السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية حصيلة ثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص مكافحة التهرب الضريبي ولم تكن من ضمن أولويات النظام السياسي.

الفرع الثاني: تعقد وعدم استقرار التشريعات الضريبية:

إن تعقد النظام الضريبي الجزائري يرجع إلى العدد الهائل من النصوص القانونية التي تحكم مختلف الضرائب الرسوم، حيث توجد ستة قوانين منفصلة عن بعضها البعض وهي: (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الإجراءات الجبائية).

كما أن عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية تترك مجالاً لتأويلات كثيرة، خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة وغير مستقرة وتحتوي الكثير من الغموض والتعقيد وتتضمن الكثير من الثغرات، الأمر الذي يترك مجالاً واسعاً أمام المكلفين للتهرب، ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحتويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في معدل الضريبة، وهذه التعقيدات تخلق مشاكل

عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، الجزائر، 2010/2011، ص: 1.57

للإدارة الضريبية خصوصا من ناحية تسيير ملفات المكلفين وحل نزاعاتهم مع الإدارة الضريبية وكل ذلك يزيد من التهرب الضريبي.

الفرع الثالث - الخلل في نظام التصريحات الضريبية:

يعتمد النظام الضريبي الجزائري على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم مثل باقي الأنظمة الضريبية الأخرى في العالم، حيث يقوم المكلف بالتصريح بالأسس الضريبية بالإضافة إلى حساب مبلغ الضرائب والرسوم المفروضة عليه ودفعها لدى خزينة الدولة، وتكون له كامل الحرية في ذلك خصوصا مع عدم إمكانية إجراء الرقابة القبليّة على كل تصريحات المكلفين في نفس الوقت والتأكد من مصداقيتها، خصوصا إذا علم المكلف أن التأسيس التلقائي وما يلحقه من عقوبات يكون في صالحه أحيانا هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن تقدير الأساس الخاضع للضريبة بالنسبة للإدارة الضريبية يتم اعتمادا على تصريحات المكلفين والتي يفترض فيها الصدق والحقيقة، وعليها أن تعمل في المقابل على جمع المعلومات والعناصر اللازمة للتأكد من صحتها أو عدم صحتها.

الفرع الرابع: عدم فعالية نظام الرقابة الضريبية.

إن النظام الضريبي الجزائري يعتمد على نظام التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، ولهذا من الضروري على المصالح الضريبية مراقبة صحة ومصداقية هذه التصريحات، وبالتالي فإن حصيلة الضرائب والرسوم الناتجة عن ذلك مرهونة بفعالية الرقابة الضريبية المطبقة، وخصوصا عدم التوافق بين كثرة مهام المصالح الضريبية والوسائل والإمكانات المحدودة، سيكون له تأثير كبير على عملية مراقبة التصريحات الضريبية وبالتالي استفحال ظاهرة التهرب الضريبي أكثر فأكثر.

الفرع الخامس: ظاهرة الرشوة والفساد الإداري.

إن انتشار ظاهرة الرشوة والفساد الإداري بين أعوان الإدارة الضريبية له تأثير كبير على التهرب الضريبي، حيث أن بعض أعوان المصالح الضريبية لا يتورعون في استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشوى، وهذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الضريبية بسبب نقص المراقبة الحكومية وقلة الأجهزة المخصصة لمحاربتها، وهذه الظاهرة ليست ناتجة فقط عن غياب رقابة الدولة وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين، بل قد تنتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه، وكذلك من ضعف المرتبات الممنوحة للموظفين.¹

الفرع السادس: طريقة فرض الضريبة.

إن طريقة فرض الضريبة في النظام الضريبي الجزائري، تعتبر أحد أسباب التهرب الضريبي حيث أنه من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، فإنه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف هامشا كبيرا للتلاعب من أجل تضخيم التكاليف بهدف تخفيض الوعاء الضريبي، وفي الأخير تخفيض الضريبة.

¹ Kandil Athmane, Théorie fiscales et Développement Expérience Algérienne, SNED, Alger, 1970, P: 133.

الفرع السابع: ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الضريبية:

إن عملية البحث عن المادة الضريبية وتحديد الأوعية الضريبية موكلة إلى مصالح البحث عن المعلومات الضريبية بالمديرية العامة للضرائب، وهذه العملية ذات الأهمية الكبيرة تتطلب تحديد دقيق لطريقة العمل وأسلوبه حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها أعوان البحث عن المادة الضريبية، كما أن ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح التجارة وإدارة الضرائب له تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي، فالمستورد عند قيامه بعمليات الاستيراد يلجأ إلى تضليل مصالح الضرائب بشتى الطرق والحيلولة دون وصول المعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك إلى الإدارة الضريبية وبذلك تحدث عملية التهرب بسبب ضعف هذا التنسيق.¹

الفرع الثامن: ضعف التوعية الضريبية.

متابعة ومراقبة المكلفين بالضريبة من طرف الإدارة الضريبية تتطلب توعية مستمرة بالقوانين واللوائح التنظيمية الجديدة، لذا فإن موظفي المصالح الضريبية في حاجة دائمة ومستمرة إلى تكوينات وترقيات ومعلومات دقيقة، لكن في الواقع فإن أغلبية الموظفين لا يملكون إلا بعض النسخ من الجرائد الرسمية وفي بعض الأحيان على قوانين الضرائب.²

أما من ناحية المكلف فالمشكل مطروح أيضا حيث لا يستطيع الحصول على المعلومات الضريبية الصحيحة والمفصلة بطريقة سهلة وواضحة لا تحتل التأويل، خصوصا المقررات واللوائح التنظيمية التي توضح كيفية تطبيق القانون الضريبي بشكل تفصيلي، إذ يحتج أعوان الإدارة الضريبية بالسر المهني بخصوص هاته اللوائح، فيلجأ المكلف إلى الاعتماد على نصوص القانون الضريبي والجرائد الرسمية، بينما يعتمد أعوان المصالح الضريبية على المقررات واللوائح التنظيمية وبالتالي يحدث اختلاف وسوء تأويل لنصوص القانون الضريبي مما يدفع المكلف إلى الوقوع في الخطأ، وقد يفهم هذا الخطأ أحيانا من طرف المصالح الضريبية على أنه تهرب ضريبي.

الفرع التاسع: عدالة النظام الضريبي.

لعدالة النظام الضريبي دور كبير في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الضريبي فإنه سوف يدفع ما عليه من حقوق ضريبية طوعية. يقصد بالعدالة الضريبية هو التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين مختلف فئات المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها إلا لوجود أسباب موضوعية مثل الإعفاء الضريبي لذوي الدخل الضعيفة.³

المطلب الثالث: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية.

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، كما أنها تعتبر الوسيط بين السلطة التشريعية الضريبية والمكلف بالضريبة، وذلك بالسهر على

عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص: 60.¹

نصيرة يحيوي، الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 1998، ص: 73.²

مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب - دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق، ص: 119.³

التنفيذ الأمثل والصارم لنصوص التشريعات الضريبية على المكلف، ولكن لا بد من النظر إلى إمكانيات التطبيق، فليس من المجدي الزيادة في الحصيلة الضريبية بفرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب الحالية إذا كانت تفقر إلى وسائل تنفيذها، حيث تعاني الإدارة الضريبية الجزائرية من قلة الإطارات والموظفين المؤهلين، بالإضافة إلى نقص الخبرة والتأطير الجيد، كما تعاني من قلة الوسائل المادية وتعدد الإجراءات الإدارية والتنظيمية، وهذا ما يتسبب في حدوث خلل ممارسة التهرب الضريبي دون رادع.

قدرة الإدارة الضريبية على التحصيل الأفضل للإيرادات الضريبية وتحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة ترتكز على مستوى كفاءتها وإمكانياتها المادية والبشرية المتوفرة لديها، حيث أن الإدارة الضريبية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكبيرة والمتنوعة من عمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها، إجراءات الرقابة الضريبية، التحصيل و المنازعات، وغيرها، ويظهر ذلك جليا في:

الفرع الأول-محدودية الوسائل البشرية: تتمثل في محدودية الإمكانيات البشرية في ناحيتين أساسيتين هما:¹
-الناحية الكمية(العدد)

-الناحية النوعية(التأهيل والكفاءة)

أولا- الناحية الكمية: ويقصد به عدد الموظفين، حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين أو الملفات المطروحة للتسيير والرقابة، وأي اختلال بينهما يؤدي إلى إحداث مظاهر سلبية أخرى كالتهرب الضريبي.

ثانيا- الناحية النوعية: إن وراثه بعض الدول النامية لإدارة مشلولة من الاستعمار، الأمر الذي استوجب تعويضها بالموظفين القليلي الخبرة والتجربة والتأهيل، وهو ما انعكس سلبا على فعالية النظم الضريبية، غير أن العامل الاستعماري ودوره في توريث إدارة ضريبية قاصرة يبقى عاملا نسبيا، ويبقى العامل الأساسي متمثلا في الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة للقيام بالدور الفعال في الميدان، لذلك فإن عدم توافر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب هي مدعاة للمكلفين إلى التهرب الضريبي.²

وكما أن غياب أو نقص المعارف المهنية والإهمال وقلة الإدراك من طرف الموظفين للنظام المحاسبي المالي(SCF)، تشكل بالنسبة لهم إعاقة كبيرة من ناحية عملية الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية لمؤسسة ما، مما يجعلهم محل سخرية بعض المكلفين الذين يحترفون التهرب الضريبي، أما المؤهلين منهم وبعد تحصيلهم على التكوين الكافي واكتسابهم الخبرة المهنية اللازمة يتركون إدارة الضرائب في اتجاه قطاعات أخرى أكثر مكافأة من

عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 62.¹

يونس أحمد البطريق، حامد مجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1978، ص 2.²

ناحية الأجر أو يمارسون مهنا حرة باعتبارها أكثر مردودية، وبذلك يشكلون درعا واقعيا للمكلفين الذين يلجؤون إليهم بهدف ممارسة التهرب الضريبي.¹

ومن أهم الأسباب المؤدية إلى النقص النوعي والتكوين ما يلي:

- غياب سياسات تكوينية منظمة ومنهجية، وكذلك ضعف المدارس المكونة للإطارات الكفؤة المتخصصة في مجال الضرائب والمحاسبة، بالإضافة إلى انعدام التربصات والدورات التدريبية المسطرة من قبل الإدارة الضريبية، لتمكين الأعوان من الإلمام بمختلف أنواع الضرائب والرسوم، وكذا عمليات التحقيق والتحصيل والمنازعات التابعة لها.
- نقص محفزات الترقية وكذا نظام الأجر، إذ تعد أجور موظفي الإدارة العمومية بوجه عام من بين الأجر الأكثر تدنيا مقارنة بالقطاعات الأخرى، الشيء الذي يدفع بعض الموظفين إلى سلوكات سلبية كالرشوة، مما يطعن في شرف الوظيفة وقديستها ويغيب أهم عامل وهو الإخلاص والتفاني في العمل.
- انخفاض مستوى التكوين الخلفي لدى موظف الإدارة الضريبية بالقدر الذي ينطوي على مخاطر تفوق آثارها مخاطر انخفاض مستوى تأهيلهم وتدريبهم.²

الفرع الثاني: محدودية الوسائل المادية.

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحصيلها بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية بالرقابة يقتضي مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوز مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا، وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية، أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي³، حيث يسمح الإعلام الآلي بمراقبة جميع المكلفين وتحديد كل مصادر الثروة ويساعد موظفي الإدارة الضريبية على تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها، وتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتمالية.⁴

كما أنه يتيح عملية تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحات صغيرة، وعدم ضياعها وسرعة الاطلاع عليها وبالتالي تحسين عمليات الرقابة الضريبية، لذلك عمدت الإدارة الضريبية أمام انتشار التهرب الضريبي على تجهيز مصالحتها بالإعلام الآلي رغم وجود بعض النقائص والتي تتمثل فيما يلي:

- تتحصر مهمة أجهزة الإعلام الآلي على المعلومات التي تحتوي عليها فقط لذلك تتوقف إمكانيته في مكافحة التهرب الضريبي على صحة المعلومات.

محمد فلاح ، الغش الضريبي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 1996-1997، ص: 66.¹
عبد الكريم صادق، يونس احمد البطريق، محمد احمد عبد الله، المالية العامة، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1979،²
ص: 207.

مراد ناصر ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب- دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق، ص: 308.³

نفس المرجع، ص: 308.⁴

يتطلب استخدام جهاز الإعلام الآلي وجود تقنيين يختص بعضهم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته، ويختص البعض الآخر في مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة وبالمكلف.

كما أنه من الضروري توفير وسائل النقل الضرورية ومتطلبات العمل الإداري والمكتبي لأعوان الإدارة الضريبية من أجل التحكم الجيد في ملفات المكلفين، وحصر المعلومات الخاصة بهم في أوقات قياسية من أجل ضمان تحصيل الضرائب والرسوم المفروضة عليهم.

المطلب الرابع: الأسباب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ويمكن دراسة تلك الأسباب من خلال الوضعيات التالية:

الفرع الأول: الوضعية الاقتصادية العامة للجزائر.

إن التغيرات والتحولات الاقتصادية للجزائر، تؤثر بصفة مباشرة على سلوك المستهلك، ففي حالة التوسع الاقتصادي، أي زيادة عدد المعاملات التجارية والكتلة النقدية المتداولة كبيرة لا يلجأ المكلف لعملية التهرب الضريبي بسبب انعكاس التكلفة الضريبية على باقي المكلفين، على العكس في أوقات الانكماش أو الأزمات الاقتصادية يلجأ المكلفون لعدم دفع الضريبة بحيث لا يمكنهم تحميل التكلفة الضريبية على الآخرين.

في الجزائر وبعد الأزمة البترولية سنة 1986، تم تسجيل اختلالات كبيرة في الاقتصاد الجزائري والتي أدت إلى ظهور وبصورة كبيرة ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي، وتشوه قنوات التوزيع والمعاملات التجارية، في هذه الفترة استفاد المتدخلين في الاقتصاد غير الرسمي من هشاشة هيكل الدولة والتطور السريع والمذهل لظاهرة الرشوة والثرء المفاجئ لبعض التجار، من خلال ممارسة نشاطات غير قانونية وأمام أعين الإدارات المعنية، والتي تولدت عنها مداخل مهمة فلتت من مراقبة مصالح الضرائب، في هذه الوضعية الدولة مسؤولة على بقاء نمو وتطور التهرب الضريبي لعدم تمكنها من إدراج المنافسة الشريفة والحررة (شروط شفافية المعاملات التجارية)، ومساهمتها في تكوين المداخل المخفية (ظهور ظاهرة الثراء)، والتي تبعها إلغاء دعم الدولة للسلع الاستهلاكية العامة بموجب اتفاقيات برامج التعديل الهيكلي بداية التسعينيات وإلغاء هوامش الربح المراقبة بالنسبة لكل المنتوجات، ما عدا المنتوجات ذات الاحتياجات الضرورية.¹

إن ارتفاع معدلات التضخم في سنوات التسعينيات وانهيار القدرة الشرائية، وتزايد معدلات البطالة نتيجة للتسريح العمالي حيث وصل لغاية جوان 2002 في حدود 260 313 عامل وذلك بسبب خصخصة كل القطاعات الاقتصادية مع برامج التعديل الهيكلي المطبق منذ بداية التسعينيات، وهو ما ساهم في تنامي القطاع غير الرسمي وتراجع معدلات النمو الاقتصادي وحجم المداخل الوطنية.

رضا خلاصي ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، مرجع سابق، ص:151.¹

الفرع الثاني: الوضعية الاقتصادية للمكلف.

الصعوبات الاقتصادية التي قد يمر بها المكلف غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب الضريبي التي يمارسها، وتزيد هذه الميل كلما كان دخله ضعيفا، وعليه فالضريبة يجب أن تمس المداخيل المخصصة للاستثمارات غير الضرورية حتى تكون مقبولة، لهذا فالمكلف الذي يمر بظروف اقتصادية سيئة سيضطر لاسيما في المشاريع الصغيرة إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعه أمام قسوة الضريبة وخاصة في فترات الركود الاقتصادي والأزمات التي تمر بها المشاريع الاقتصادية.¹

في الجزائر عكس المبادئ النظرية، فحتى المكلفين الذين يمرون بوضعية مريحة يخشون مصالح الضرائب بتصريحاتهم لقواعد وأسس ضعيفة جدا مقارنة بما يحققونه من أرقام أعمال و مداخيل، أكثر من ذلك يقترب تصريح المكلفين العاديين والبسطاء أكثر للواقع من سابقهم وبالتالي يتحملون تكلفة ضريبية أكبر.

المطلب الخامس: آثار التهرب الضريبي في الجزائر

تخلف الممارسات المتعلقة بالتهرب الضريبي آثارا سيئة ونتائج كارثية على الدولة والمجتمع ككل، حيث تؤثر على الحجم المالي، الاقتصادي والاجتماعي للدولة والمواطنين على حد سواء.

الفرع الأول: الآثار المالية.

إن الضريبة لها دور أساسي في تمويل خزينة الدولة بالموارد المالية والتي توجه إلى تغطية النفقات العمومية للدولة، لهذا فإن التملص والامتناع عن أداء الضريبة يؤدي إلى انخفاض هذه الموارد، وبالتالي تحقيق عجز في الميزانية، من أسباب هذا العجز الثغرة المالية التي هي الفرق بين الموارد الحقيقية والمتوقعة والتي تحرم الدولة والجماعات المحلية من مداخيل هامة وضرورية لتسيير البرامج التنموية، فلتحقيق هذه البرامج تضطر الدولة إلى سن إخضاع إضافية وتوسيع حقل الإخضاع، أو باللجوء لموارد مالية أخرى كالقروض الأجنبية، أو الإصدار النقدي، هذه العناصر تضر مباشرة بالاقتصاد الوطني.²

عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص: 71-72.¹

رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، مرجع سابق، ص: 152.²

الجدول رقم (4-7)

وضعية رصيد الميزانية العامة للدولة خلال الفترة (2002-2011).

السنوات	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
الرصيد الميزانية (مليار دج)	52.6	284.2	337.9	1030.6	1186.8	579.3	999.5	570.3-	74.0-	63.5-

المصدر: تقرير بنك الجزائر للسنوات (2002-2011).

نستنتج من خلال الجدول السابق أن خزينة الدولة من سنة 2002 إلى سنة 2008 سجلت فائضا في الميزانية، أما سنوات 2009 و2010 و2011 فقد تم تحقيق عجز في ميزانية الدولة بسبب ارتفاع النفقات العامة، بمعنى أن الرصيد السالب للميزانية يعبر عن ضخامة حجم الانفاق العمومي الذي ما فتئ ينمو من سنة إلى أخرى. إن التعمق في البحث والدراسة يجعلنا نلاحظ أن الخزينة ليست الخاسر والمتضرر الوحيد من عملية التهرب الضريبي، فالقطاع الخاص بدوره يتأثر من خلال المنافسة وخسارة حصص مهمة في السوق لفائدة المؤسسات الأخرى.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية.

إن للضريبة دور اقتصادي هام كونها منظم وأداة للتدخل الاقتصادي للدولة، لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بقواعد المنافسة، وتصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح لها بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، أما بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، ويساهم التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير والنمو الحسن للاقتصاد الوطني.

إن انتشار التهرب الضريبي في الجزائر ترك آثارا جد سلبية من خلال التأثير على ميزانية الدولة، نسبة التضخم المرتفعة خلال فترة الدراسة، تنامي ظاهرة الثراء الفاحش والحيازة على الممتلكات الضخمة وأخيرا تنامي ظاهرة انتشار السوق غير الرسمي نتيجة المنافسة غير الشريفة وتزايد معدلات البطالة المرتفعة، كما ساهم في اختلال التوازنات الاقتصادية وهو ما حملها للتوقيع على برامج التعديل الهيكلي في سنة 1994.

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية.

باعتبار أن الضريبة أداة لإعادة توزيع الثروات وتوزيع التكلفة الضريبية بين أفراد المجتمع، فهي تؤثر على الحياة الاجتماعية للمواطنين وتضر بالتوزيع العادل للتكاليف العمومية، وبالتالي ينتج ظلم حقيقي ولا عدل ضريبي وعدم احترام مبدأ العدالة الاجتماعية، ولقد تم إحصاء سنة 1999 ما نسبته 23 % من المجتمع الجزائري يعيشون تحت عتبة الفقر أي 14 مليون شخص، هذه النسبة ترتفع إلى 40 % في حالة حساب الأشخاص الذين مستوى دخلهم أقل من 2 دولار، كما تم تسجيل في نفس السنة معدل البطالة يقدر بـ: 40.33 % يجد المكلفون النزهاء أنفسهم أكثر تضررا مقارنة بالمكلفين الذين يقومون بعمليات التهرب الضريبي والذي ينشأ لديهم إحساس بالأنانية ورغبة لكي يقومون بالتهرب وهذا لإحساسهم بتحمل تكلفة إضافية وعدم وجود توازن اجتماعي.¹

للتهرب الضريبي آثارا اجتماعية أخرى حيث يضعف التحضر الاجتماعي، يخلق الطبقة بين أفراد المجتمع، يخلق عدم الخضوع للقوانين والعصيان عليها، يحرص المواطنون لمخالفة كل الأنظمة والقوانين والعيش باستمرار في المخالفة والخفاء، وتخفيض مستوى الدخل الوطني ومستوى الدخل الفردي ومعيشة الأفراد، لاينتج مما سبق إلا نقص إشباع حاجات المجتمع، ونقص الإنفاق على البنى التحتية والاجتماعية والثقافية والتربوية. انتشار التهرب الضريبي في الجزائر أدى إلى تراجع القدرة الشرائية للمواطنين وظهور اللامعاشية والتفاوت الاجتماعي، والمحسوبية بين الأفراد وهو ما دفع بالمكلفين إلى التملص وتجنب دفع الضريبة اقتداء بالذين لا يدفعون.

¹ رضا خلاصي ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، مرجع سابق، ص:154.

المبحث الثالث: مناطق، قطاعات، وأساليب ومظاهر التهرب الضريبي في الجزائر.

نتج عن التهرب الضريبي في الجزائر عدة تقنيات مختلفة وأساليب تستعمل كمناهج لهذه الظاهرة، كما مست هذه التقنيات كل المناطق والقطاعات وبمستويات وطرق مختلفة من قطاع إلى آخر، والتي عرفت انتشارا واسعا من منطقة إلى أخرى حسب خصوصيات و مميزات كل منطقة.

المطلب الأول: مناطق وقطاعات انتشار التهرب الضريبي في الجزائر.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية:

الفرع الأول: مناطق انتشار التهرب الضريبي.

عرف انتشار التهرب الضريبي في الجزائر اختلافا من حيث تركيزه في مناطق على حساب مناطق أخرى، وهذا لعدة أسباب، تقسم هذه المناطق إلى ثلاثة و هي:

أولا- مناطق الخطر:

تعتبر المناطق التالية من المناطق التي يفترض فيها وجود ممارسة تهرب ضريبي كبير:¹

- ولاية الجزائر: خاصة بلديات الحراش، بوروية، براقي، بن طلحة، الكاليتوس، واد السمار، الحمير، باب الزوار، و جسر قسنطينة.

- ولاية أم البواقي: عين مليلة و عين الفكرون.

- ولاية معسكر: معسكر، محمدية و فروحة.

- ولاية باتنة: باتنة و بريكة.

- ولاية المدية: المدية، جواب، السواغي، عين بوسيف و قلب القبلي.

- ولاية سطيف: سطيف، العلمة، واد فوده و عين ولمان.

¹ تعليمة الوزير المنتدب للميزانية رقم 259/ و.م.م/2001 المؤرخة في 2001/11/05 / المتعلقة بمكافحة التهرب الجبائي ومساهمة مصالح الدرك الوطني.

- ولاية برج بوعريّيج: برج بوعريّيج.

- ولاية المسيلة: المسيلة.

- ولاية تبسة: تبسة وبئر العاتر.

- ولاية البليدة: البليدة.

- ولاية الجلفة: الجلفة.

من أسباب تركّز عملية التهرب الضريبي في هذه المناطق ما يلي:

تركيز كبير للسكان في المناطق الشمالية والمناطق الكبرى والهجرة من المناطق الريفية والنائية بسبب توفر الظروف الاجتماعية الجيدة من تعليم، سكن، وصحة... الخ.

- نزوح السكان نحو المناطق الآمنة بسبب توفر الأمن وبسبب الوضعية الاجتماعية والمعيشية المزرية.

- انتشار ظاهرة الأمية والبطالة في المناطق الداخلية وهو ما يجعل المكلفين الفطنين يستغلون هذه الوضعية ككراء سجلاتهم التجارية مقابل أجر زهيد.

- قلة وضعف الوسائل المادية والبشرية لقمع ظاهرة التهرب الضريبي في المناطق الداخلية.

- انتشار ظاهرة الإرهاب في أغلب هذه المناطق خلال سنوات التسعينيات مما أدى إلى غياب الدولة و نقشي الظاهرة بصورة كبيرة، باعتبار أن المكلفين بقوا في الميدان وحدهم.

- بعض المناطق حدودية مما سهل عملية التهرب الجمركي وما يتبعه من تهرب ضريبي.

- التمرکز الكبيرة للتجار والأسواق الموازية في هذه المناطق مثلا حالة مدينة العلمة¹، التي سجلت لوحدها في سنة 2000 إحصاء 4700 تاجر و حرفي لا يملكون سجل تجاري، يمارسون نشاطهم في 842 سوق يومي.

ثانيا - مناطق الحذر:

إن الولايات المسجلة في مناطق الحذر هي مناطق وجب الحذر منها حتى لا تتحول إلى مناطق خطر، تمتاز بتركيز أقل نسبيا للتهرب الضريبي بالنسبة لمناطق الخطر وهي تتأثر بها بسبب تقارب الولايات، ولقصر

¹ Rapport CNES, le secteur informel illusions et réalité document annexe, commission relation de travail, juin2004, p :28.

المسافة بينهم مما شجع وزاد من حجم العمليات التجارية وانتشار الأسواق الموازية، خاصة أن هذه الأخيرة تغذي انتشار التهرب الضريبي، من هذه الأسواق التي تم إحصاؤها بالولايات التالية:¹

- ولايات الشرق: جيجل، خنشلة وأم البواقي.

- ولايات الغرب: وهران، عين الدفلة.

- ولايات الوسط: بجاية وبعض بلديات تيزي وزو.

- ولايات الجنوب: ورقلة.

بالإضافة إلى المناطق السابقة المسجلة من طرف وزارة التجارة، يمكن تسجيل الولايات التالية:

- ولايات الشرق: قسنطينة، عنابة، سوق أهراس، الطارف و قالمة.

- ولايات الغرب: الشلف، تيارت، سيدي بلعباس وتلمسان.

- ولايات الوسط: بومرداس، تيبازة و البويرة.

- ولايات الجنوب: الوادي، غرداية و الاغواط.

تتميز هذه المناطق بنقص حجم المعاملات التجارية.

ثانيا- مناطق الأمان:

تتميز هذه المناطق بقلة نسب التهرب الضريبي مقارنة بالمناطق الأخرى وهذا نتيجة للأسباب التالية:

- نقص ومحدودية حجم المعاملات التجارية في هذه المناطق بسبب نقص عدد التجار المسجلين في مركز السجل التجاري.

- قلة نسبة تركيز عدد السكان خاصة في المناطق النائية و الصحراوية.

و تتمثل مناطق الأمان في باقي ولايات الوطن الجزائري وهي:

- ولايات الشرق: سكيكدة، ميلة.

- ولايات الغرب: مستغانم، غليزان، سعيدة، تيسمسيلت وعين تيموشنت.

¹ رضا خلاصي ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، مرجع سابق، ص 156.

- ولايات الوسط: جزء من ولاية الجزائر، جزء من بلديات تيزي وزو.

- ولايات الجنوب: أدرار، بشار، البيض، إليزي، تمنراست، النعامة، تندوف و بسكرة.

الولايات المتواجدة في منطقة الأمان لا تعتبر ولايات مثالية وإنما نسب التهرب الضريبي فيها أقل من مثيلاتها في المناطق السابقة، كما يعتبر هذا التقسيم نسبي ويختلف من أسلوب لآخر ومن نشاط لآخر.

الفرع الثاني: القطاعات الأكثر عرضة للتهرب الضريبي.

إن انتشار التهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2001-2011 مس جميع القطاعات والنشاطات وينسب مختلفة تتغير من قطاع إلى آخر وهذا لكون محاولات التهرب الضريبي لا تعود لمجموعة محددة ومعينة من المكلفين أو الخاضعين وإنما تعود لتوفر الإمكانيات ووسائل التهرب والتي تتغير من قطاع إلى آخر، ويمكن ترتيب هذه القطاعات إلى نوعين:

- النشاطات التي ينعكس فيها التهرب الضريبي في المراحل المتتالية للعملية الإنتاجية والتوزيع مثل (نشاط الاستيراد، نشاطات تجارة الجملة، النشاط الصناعي... الخ)

- النشاطات التي لا توجد فيها شبكة تجارية مثل (تقديم الخدمات، المهن الحرة... الخ)

أولاً- القطاعات الأكثر عرضة للتهرب الضريبي: في هذه الحالة تكون الوضعية خطيرة، وتتمثل القطاعات ذات التأثير الكبير بالتهرب الضريبي في قطاع الاستيراد، قطاع التجارة بالجملة والنشاط الصناعي.

1-قطاع الاستيراد: في سنة 2002، قامت مصالح الضرائب بإجراء تحقيق على عينة من نشاط المستوردين تقدر ب: 12127 مستورد والذي أعطى النتائج التالية:

الجدول (8-4)

مجموعة من المستوردين تم التحقيق في نشاطهم من طرف المديرية العامة للضرائب

مستوردين في طور التسوية	مستورين بالتأشيرة	مستوردين تمت تسويتهم	مستوردين في وضعية غير عادية	مستوردين في وضعية عادية	مستوردين غير موجودين	البيان النسب المئوية
530	1298	2222	3506	3144	269	مجموع المستوردين 12127
4.37	10.70	18.33	28.91	25.92	2.22	النسبة المئوية %
	ملف غير موجود ولم تتم تسويته	ملف غير موجود	ملف مخرب	مستوردين شطبوا ولم تتم تسويتهم	مستوردين شطبوا سجلاتهم وتمت تسويتهم	
	29	9	152	601	367	عدد المستوردين
	0.24	0.08	1.26	4.95	3.02	النسبة المئوية %

Source: ministère des finance, Rapport d'activité de La DGI, Année 2002, Janvier 2003.

- العينة: 12127 مستورد بما يمثل 100%

- مستوردون عاديون: (601 + 3144) = 3745 بما يمثل 30.87%

- مستوردين متهربين: 8382 بما يمثل 69.13%

إن نتائج التحقيق سمحت بتسجيل نسبة تهرب تقدر بـ: 69.13% وهذا نتيجة لسهولة إجراءات الاستيراد وعدم وجود تنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح الضرائب، وعدم وجود محلات لتخزين السلع، كراء السجلات التجارية، ارتفاع معدلات الحقوق الجمركية والبيع بدون فواتير، بالإضافة إلى ذلك فقد تم خلال سنة 2002 إحصاء من بين 35000 مستورد وجود 15000 مستورد بسجل تجاري مؤجر وهو ما يمثل نسبة 42.8% مستورد بدون سجل تجاري.¹

2- قطاع التجارة بالجملة: تم إجراء تحقيق على مستوى مديرية البحث والمراجعات بالمديرية العامة للضرائب، أين تم اختيار عينة تشمل 39 تاجر بالجملة على المستوى الوطني، وتمت دراسة الوضعية الضريبية لزيائتهم خلال السنوات 2001 و 2002 وكانت العينة تتكون من 3853 زبون.

¹ Rapport CNES. Op.cit. P :17.

الجدول (4-9)

دراسة مجموعة من تجار الجملة حول الوضعية الضريبية في بعض النشاطات خلال السنوات 2001 و 2002

عدد الزبائن		عدد تجار الجملة		البيان
2002	2001	بدون وضعية ضريبية	بوضعية ضريبية	
				تجار الجملة
79	114	-	7	مستورد الورق
314	317	-	6	مواد التغذية
411	382	-	-	
22	16	-	3	مواد البناء
436	188	3	-	مواد البناء
280	175	-	10	الاعلام الآلي
584	317	-	5	المواد الصيدلانية
183	35	-	2	نشاطات مختلفة
2309	1544	06	33	المجموع العام

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والتدقيقات.

بعد فحص الوضعيات الضريبية لمجموعة مختارة من الزبائن تم استخراج النتائج التالية:

جدول رقم (4-10)

الوضعيات الضريبية لمجموعة مختارة من الزبائن

نسبة الزبائن المتهربين %		نسبة المشتريات المخفية %		البيان
2002	2001	2002	2001	
				تجار الجملة
71	60	71.16	60.38	مستورد الورق
43	15	71.93	62.34	مواد التغذية
95	94	85.51	73.25	مواد البناء
25	10	14.47	5.93	الإعلام الآلي
44	52	34.26	32.86	المواد الصيدلانية
55.6	44.4	76.93	61.60	المجموع

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والتدقيقات.

إن متابعة نتائج التحقيق تبين المؤشرات المرتفعة للزبائن المتهربين والتي بلغت النسب 44.4% و 55.6% خلال سنتي 2001م و 2002م على التوالي، والتي تمثل 61.60% و 76.93% من رقم الأعمال المخفي الذي نتج عنه ثغرة ضريبية كبيرة، مثلا: نشاطات مواد البناء، سبب ارتفاع المتهربين يعود إلى أهمية المواد و اللوازم المستعملة في قطاع الأشغال العمومية والبناء باعتباره قطاع محفز نتيجة ارتفاع معدلات الأرباح مقارنة بالقطاعات الأخرى، ففي حالة الحصول على المزداد لإنجاز مشاريع عمومية، يقوم المكلفون عادة بالحصول على كميات كبيرة من مواد البناء ذات نوعية عالية وبسهولة وبعدها يغيروا غرضها لاستعمالها بدلا من البناء إلى إعادة بيعها أو بناء مساكن خاصة بهم، كما أن عملية إعادة البيع تكون بدون فواتير، وهذا ما يسمح بتحقيق رقم أعمال خارج نطاق الضريبة، نفس الشيء بالنسبة لتجهيزات البناء، التي يتم الحصول عليها بإعفاء من الضريبة و يتم التنازل عنها بدون التصريح بها.

نفس الحالة بالنسبة لنشاط المواد الصيدلانية ومستوردي الورق، التي عرفت تطور انتشار التهرب الضريبي وهذا بسبب تقديم اعتمادات لمكلفين غير مختصين في المواد الصيدلانية والإعداد المصطنع لمحاسبتهم وذلك بتخفيض الهامش الإجمالي و تضخيم التكاليف.

3- القطاع الصناعي و الإنتاجي:

يعتبر القطاع الصناعي والتجاري من القطاعات الأكثر تأثيرا بالتهرب الضريبي، بسبب توسع وكبر شبكة التوزيع (شراء بالجملة، إنتاج، بيع بالجملة، بيع بنصف الجملة، بيع بالتجزئة) والذي يزيد أكثر من تفاقم حجم التهرب الضريبي هو الامتناع عن استعمال الفاتورة، حيث تباع المنتوجات بدون التصريح لدى مصالح الضرائب، وهذا على مستوى كل الشبكة التجارية وهو (أنظر الشكل رقم(5-4)ص:228) ما يولد خسارة كبيرة للخزينة العمومية. إن البيع بدون فاتورة يزيد من توسع التهرب الضريبي على مستوى التجارة بالتجزئة والتي تمتاز بكبر حجمها، خاصة مع ظهور وانتشار ظاهرة الأسواق الموازية في الجزائر.

ثانيا- القطاعات الأقل عرضة للتهرب الضريبي.

تعتبر هذه القطاعات الأقل عرضة للتهرب الضريبي وذلك لعدم أهمية حجم المعاملات التجارية فيها مقارنة بالفئة الأولى، ومن هذه القطاعات:

1- قطاع الخدمات: يعتبر هذا القطاع أقل عرضة للتهرب الضريبي.

2- المهن الحرة: إن الاتجاه نحو دفع أقل ما يمكن من الضرائب خاصة مع تساهل إدارة الضرائب وعلى كل المستويات جعل أصحاب المهن الحرة يسجلون حضورهم في التهرب الضريبي، حيث أصبح التهرب الضريبي كأحد الحقوق المسجلة لدى أصحاب المهن الحرة لصعوبة تحديد رقم أعمالهم.

المطلب الثاني: أساليب و طرق التهرب الضريبي.

إن التهرب الضريبي يتجسد في الواقع عن طريق استعمال المكلف أساليب وطرق وتقنيات مختلفة بهدف التقليل من الوعاء الضريبي سواء الدخل أو الربح أو حجم رقم الأعمال، وبالتالي التخلص من العبء الضريبي، لذلك سوف نتعرض إلى كيف يتم التهرب الضريبي من طرف المكلف وما هي الأساليب والطرق والإجراءات التي يلجأ إليها لتفادي دفع الضريبة؟ مع العلم أن المكلفين يتقنون ويبتكرون طرق وأساليب عديدة للتهرب الضريبي، وعملية حصر كل الطرق والأساليب حصرا دقيقا وشاملا عملية صعبة للغاية، حيث أن هذا المجال مفتوح للمكلفين لخلق وابتكار كل ما من شأنه أن يؤدي في الأخير إلى التخلص من دفع الضريبة، ويمكن ترتيب أساليب وطرق التهرب الضريبي وفق ثلاثة تصنيفات وهي التلاعب القانوني، التلاعب المادي والمحاسبي.

الفرع الأول: التلاعب القانوني: تعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيما وتتمثل في استغلال القانون أو استغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة وهذا ما يخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، وبذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الالتزام الضريبي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين والمختصين في ابتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكبر ربح، والتلاعب القانوني يأخذ مظهر التلاعب في تكييف وتصنيف الحالات القانونية إلى صورة عمليات وهمية.¹

¹ عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 52.

ينتشر التلاعب القانوني في الجزائر بعدة صور حيث يتم التصريح برقم أعمال بدون فواتير وعدم استعمال الحسابات البنكية والصكوك البريدية، وهو مخالف للمرسوم التنفيذي رقم 95-305 المؤرخ في 1995/10/07 والمتعلق بشكل إعداد الفاتورة في المعاملات التجارية، استعمال فواتير خاطئة لتضخيم المشتريات أو التكاليف للاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة والتي تجعل المكلف في وضعية دائن للخزينة العمومية.

- كما يأخذ التلاعب القانوني شكل إنشاء مؤسسات وهمية بهدف التغطية على مؤسسات حقيقية تابعة لنفس المكلف من خلال إجراء عمليات تجارية وهمية بينهما.

- قيام المكلف بفتح سجل تجاري والحصول على رقم التعريف الجبائي والإحصائي ثم يقوم بعد ذلك بفسخ عقد الإيجار وتشطيب السجل التجاري بمجرد الحصول على الوثائق القانونية وممارسة النشاط التجاري في محلات ضيقة لا تتناسب مع طبيعة نشاطه عدم توفره على أماكن للتخزين مما يصعب عملية المعاينة الميدانية والقانونية للسلع والبضائع.

- استعمال توكيلات في غير محلها، وتحويل امتيازات ضريبية خاصة بمستفيدين من الصندوق الوطني لتدعيم وتشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، وذلك بتحويل هدف الاستثمار الذي تم الاستفادة منه من خلال بيعه أو إيجاره بدلا من الاستثمار فيه.

- كراء السجلات التجارية من طرف أصحاب الأموال حيث يتم استغلال الأشخاص البطالين أو النساء أو الشيوخ وحتى المعوقين والذين يتميزون بالأمية والفقر وذلك باستخراج سجلات باسمهم والقيام بعمليات كبيرة وتحقيق أرباح هائلة وبدون أن تعود بالفائدة عليهم وهذا مقابل أجر زهيد، وفي الأخير يصبح هؤلاء الأشخاص مدانين اتجاه الخزينة العمومية بمبالغ كبيرة لا يستطيعون تسديدها، فخلال سنة 2000 قدر عدد المستوردين 37000 مستورد من بينهم 1500 مستورد قاموا باستئجار سجلات تجارية عن طريق وكالات.

- استخراج سجلات تجارية بمعلومات خاطئة، عن طريق وثائق مزورة.

- حالة التلاعب بحقوق التسجيل والمداخيل العقارية، ثم التصريح الخاطئ للعمليات العقارية و التقليل في المبالغ والأسس الخاضعة، كتسجيل العقود بسعر لم يتم دفعه أو استعمال معدل منخفض بدلا من المعدل الحقيقي أو تسجيل مادة خاضعة بدلا لمادة غير خاضعة، أو توزيع الأرباح على الشركاء في الشركات على شكل أجور لتفادي دفع الضريبة على أرباح الشركات.

الفرع الثاني - التلاعب المادي.

إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة أعوان مصالح الضرائب، وهذا النوع يعد من أخطر أشكال التهرب الضريبي لمساهمته في إرساء دعائم الاقتصاد الموازي.

وقد يكون الإخفاء جزئيا عن طريق التقليل من عبء الضريبة أو كليا وهو ما يجعل المكلف يتملص كليا من دفع الضريبة.

أولاً- التلاعب الكلي.

وهو الأكثر انتشاراً بين الجزائريين المتهربين من الضرائب والذين لا يتم تحديد أماكنهم من طرف المصالح الضريبية وهو يخص نشاطات سرية تسمح بظهور العمل غير المصرح به وانتشاره على مستوى السوق الموازي، وكذلك يشمل المكلفين المتهربين من دفع الضرائب والذين يقومون بمشتريات كبيرة ومع عدة موردين، وهم عادة معروفون لدى مصالح الضرائب ولكنهم مدرجين في الفهرس الوطني للمتهربين من الضرائب ومن أشكال التلاعب الكلي:¹

- عدم التصريح بالوجود.
- عدم التصريح الشهري والسنوي.
- عدم التصريح بكشف الزبائن.
- عدم التصريح بكشف المستخدمين.
- عدم التصريح بالمداخيل.

ثانياً- التلاعب الجزئي.

هو التلاعب في المقادير والكميات المستخدمة في الإنتاج والتصريح بوضعيات غير صحيحة، ويختلف هذا التلاعب من مكلف إلى آخر ومن نشاط إلى آخر، فحالة مصنع الحليب الذي لا يستعمل المقاييس المتفق عليها عادة ما يلجأ أصحاب المصنع إلى الإنقاص من حجم كل علبه، وبالتالي الجزء المخفي من الكمية لا تعلمه مصالح الضرائب، أو كما هو الحال بالنسبة للفضلات المدرجة في سعر التكلفة ويتم التصريح بها كفضلات في محاسبة المؤسسة.

الفرع الثالث- التلاعب المحاسبي:

يقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس الإقرار أي إلزام المكلفين بتقديم تصريحاتهم الخاصة بمداخيلهم وأرقام أعمالهم لمختلف أنشطتهم، ولأنه من البديهي أن معظم البيانات والمعلومات الموجودة في هذه التصريحات تستمد من النظام المحاسبي، والذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تبويب وتسجيل وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها كل مكلف وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج فعلية للنشاط، ومع افتراض جزء من تضامن المكلف اتجاه المصالح الضريبية فإن المكلف يلجأ دوماً لإدخال بعض التغييرات على محاسبته، حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو كليهما معاً، وباعتبار أن المحاسبة أساس للرقابة الجبائية، حيث تقوم مصالح الرقابة بالتأكد من صحة ما جاء في التصريحات المحاسبية لذلك أوجب جل التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة وصادقة، تعطي صورة واضحة على نشاطه، ويكون التلاعب المحاسبي على شكلين:

¹ رضا خلاصي ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، مرجع سابق، ص 164.

أولاً- تضخيم الاعباء والتكاليف المحاسبية والضريبية.

يسمح القانون الضريبي الجزائري بخصم الأعباء المتعلقة مباشرة بالاستغلال، وتخفيض الاعباء من الربح يجب توفر أربعة شروط في العبء حتى لا يكون مرفوض وهي:¹

- تسجيل العبء محاسبياً.
 - أن يعمل العبء على تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة.
 - أن يبرر العبء بوثائق رسمية.
 - أن يكون العبء تابع للسنة الجارية.
- تعتبر عملية تضخيم الأعباء من الطرق المستخدمة عادة من طرف المكلفين الجزائريين محاولة منهم للتهرب الضريبي.

1- الأعباء العامة: تسجل الأعباء العامة بمبالغ كبيرة ومبالغ فيها وخارجة عن نشاط المؤسسة، كتخفيض وتسجيل أعباء شخصية تخص المكلفين أو المسيرين مثل (تسجيل مصاريف إصلاح وصيانة المنزل، مصاريف السيارة الشخصية، مصاريف الهاتف والكهرباء...الخ) في محاسبة المؤسسة، كما يقوم المكلف بتسجيل ملفات لعمال وهميين أي بعبارة أخرى على الوثائق فقط، ويقوم بتسجيل أجورهم ومرتباتهم في المحاسبة لتضخيم الأعباء أو تشغيل عمال معوقين لتجنب دفع الضرائب المتعلقة بهم بسبب إعفائهم من طرف القانون.

2- تقنية الاهتلاك

الاهتلاكات تعني الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة التثبيات بفعل الاستعمال والتقدم وهي عبارة عن أعباء الاستغلال، وتخصم كباقي التكاليف والشروط التالية:

- لا اهتلاك بدون نقص قيمة ولا يمس إلا عناصر التثبيات التابعة للمؤسسة والتي يمكنها أن تكون قابلة للاهتلاك.

- تكون الاستثمارات ملك للمؤسسة.

- يكون الاهتلاك محدد بقيمة الاستثمار.

يستعمل المكلفين في النظام الضريبي الجزائري الاهتلاك للتأثير على الأسس الخاضعة للضريبة من خلال:

- تطبيق معدل يختلف عن المعدل القانوني.

- حساب قسط الاهتلاك من المبلغ الاجمالي وليس من المبلغ خارج الرسم على القيمة المضافة.

¹ المادة 169 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

- خصم الاهتلاك على أساس تثبيبات وهمية أو الاستمرار في حساب اهتلاك استثمارات تم التنازل عنها أو اهتلكت تماما.

3- تسجيل المؤونات: تعتبر المؤونة كتكلفة لمواجهة الأخطار والخسائر المحتملة، فيتم إنشاء مؤونة من سنة إلى أخرى وتضخيم مبالغها بدون توفر شروط الخصم، ففي نهاية السنة لا يتم استرجاع المؤونة بل تكوين مؤونات جديدة.

ثانيا- تخفيض الإيرادات: يعتبر أسلوب التخفيض لبعض الإيرادات، من ضمن الأساليب التي يلجأ إليها المكلف للتخفيض من قيمة الضرائب والرسوم وعادة ما يلجأ إلى:

- عدم تسجيل جزء أو بعض المبيعات وبذلك فلا يلجأ إلى استعمال الحسابات البنكية والبريدية، حيث يتم الدفع نقدا، وبدون استعمال الفواتير.

- تسجيل مردودات بضائع وهمية وتخفيضات مبالغ فيها في المبيعات.

- عدم تسجيل إيرادات ناتجة عن التنازل عن عناصر بعض الأصول.

- تقليل المبالغ المفوترة باستعمال أسعار أقل من أسعار السوق.

- التصريح بهامش إجمالي ضعيف جدا.

- تحويل جزء من المبيعات للاستعمال الشخصي.

- تخفيض جزء من المخزونات لتكوين احتياطي يباع بدون فوترة وبدون التصريح به.

المطلب الثالث: مظاهر التهرب الضريبي في الجزائر.

يمكن النظر إلى مظاهر التهرب الضريبي من خلال الخصائص الضريبية وطبيعة الضرائب والرسوم.

الفرع الأول: حسب خصائص الضريبية.

وتتمثل أساسا في:¹

أولا: الخاصية الضريبية

تسمح بالتمييز بين التهرب الذي يمس تحصيل الضريبة، خاصة إذا علمنا أن التهرب الذي يمس الوعاء الضريبي من الأساليب الأكثر استعمالا وهو يتكون من تخفيض أساس الإخضاع بالتقليل من المداخل والأرباح ورقم الأعمال أو تضخيم التكاليف القابلة للخصم ويكون التهرب عند عملية التحصيل بعدم التسديد للضريبة.

ثانيا: الخاصية المادية

¹ رضا خلاصي ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي - دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002 - مرجع سابق، ص: 167.

وهي التي تفرق بين التهرب من خلال إخفاء المادة محل الضريبة والتهرب من خلال تضخيم التكاليف، وكذلك الفعل والسهو فالتهرب عن طريق الفعل يفرض سلوك متبع مثلا: تسجيل عملية وهمية أما التهرب عن طريق السهو فتتحدد بعدم وجود النية أو القصد كنسيان التصريح بالمقبوضات.

ثالثا: خاصية المجال الإقليمي

وهي التي تميز بين التهرب الضريبي المحلي والدولي، أي التي تكون تابعة لإقليم الدولة والتي تكون خارجة عن مجالها الإقليمي.

رابعا: الخاصية الكمية

تقودنا إلى مقابلة التهرب الضريبي للحرف والمهن الحرة، أين تكون أكثر استعمالا للتهرب الضريبي الموجود في القطاع الصناعي، ويعود هذا إلى أن التهرب على مستوى هذه النشاطات لا يتطلب استثمار رؤوس أموال كبيرة على عكس التهرب الضريبي في المجال الصناعي الذي يبني أساسا على رؤوس أموال واستثمارات كبيرة يصعب التلاعب بها.

خامسا: الخاصية الذاتية

وهي التي تقودنا إلى معرفة الأطراف والأشخاص التي تستعمل التهرب الضريبي وهي الأشخاص الطبيعية والمعنوية.

الفرع الثاني: حسب طبيعة الضريبة.

وتتمثل أساسا في:¹

أولا: بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

وهنا يكون التهرب الضريبي سهلا وذلك بسبب الصعوبة الموضوعية لتحديد مداخيل المكلفين الخاضعين، ويكون التملص من الضريبة باستعمال المخالفات التالية:

- تضخيم الأعباء وخاصة منها القابلة للخصم.
- تقليل الإيرادات.
- اهتلاك الاستثمارات الوهمية أو المتنازل عنها.
- تكوين مؤونات وهمية.

ثانيا- بالنسبة لحقوق التسجيل: وتخص أساس حقوق التسجيل حيث يتم تقليل من السعر المصرح به أو القيمة الحالية.

¹ المرجع نفسه، ص: 168.

ثالثا - بالنسبة للرسم على القيمة المضافة: هناك استعمال لأربعة مظاهر:¹

1- تخفيض رقم الأعمال: يعتبر التقليل من رقم الأعمال الوسيلة الأكثر استعمالا للتهرب الضريبي، فكلما كان رقم الأعمال ضعيف كان مبلغ الرسم على القيمة المضافة قليل، فعند القيام بعملية الشراء يعمل المكلف على استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة فيكون تصريحه لا يوافق مبلغ هذه الأخيرة الواجب دفعه لمصالح الضرائب، في هذه الحالة يكون الخطر نسبي بفرض احتمال أي مراقبة ضريبية أو مراقبة اللجان المختلطة، يظهر هذا أكثر في قطاع الخدمات والمهن الحرة حيث تتميز هذه النشاطات بتصريحات بمداخل ضعيفة في حين مبلغ القيمة المضافة فيها كبير.

2- الحسم التعسفي للرسم غير قابل للاسترجاع: يتم ذلك بتضخيم مبالغ الرسم على القيمة المضافة المسترجعة، والطريقة السهلة تتمثل في إصدار فواتير خاطئة لعمليات الشراء لم تتم أصلا، هذه الطريقة لها إمكانية محدودة، لأن عدد معتبر من الفواتير الخاطئة تنتهي بتفطن وانتباه المصالح الضريبية، وكلما كان عدد الفواتير الخاطئة كبيرا كلما كان خطر المراقبة أكبر.

3- الأخطاء المقصودة: وهنا يمكن للتجار أن يحاولوا إعادة ترتيب معدلات منخفضة لمنتجات ومواد ذات رسم على القيمة المضافة مرتفع، كما يمكن التضخيم بترتيب كمية معتبرة من المبيعات أن توضع كميات كبيرة كاستهلاكات لم تباع مثلا، وبالتالي لا تتم عملية الإخضاع للرسم على القيمة المضافة.

4- التصريحات الخاطئة: بصفة عامة الصادرات غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة، وبالتالي فعملية بيع خاطئة للصادرات يمكن أن تدرج تعويض ضروري من طرف الدولة، وهناك عدة أشكال للتهرب الضريبي:
- شراء بحساب غير مصرح به.

- حسم الرسم على القيمة المضافة المدفوع على فواتير الصادرات من الموردين غير المصرح بهم.

- التصريح بالرسم على القيمة المضافة المدفوعة على مواد خاضعة ولكن مستعملة في قطاعات معفاة.

المطلب الرابع: العقوبات والغرامات والجزاء المقررة لمكافحة التهرب الضريبي في القانون الجزائري.

تقع على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا عقوبات وجزاءات، نصت عليها المادة 303 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث نصت هذه المادة على ما يلي:
يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في اقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي:²

¹ رضا خلاصي ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي - دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002 - مرجع سابق، ص: 168.

² المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج
- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج
- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج
- بالسجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000.000 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج
- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج
نص القانون الجزائري على عدة جزاءات، وغرامات جنائية و عقوبات جنائية باعتبارها أنجع حل على الأقل لتخويف من يطمع بتقليد مثل هؤلاء المتحايلين و مرتكبي المخالفات.
أوجد المشرع الجزائري العقوبات التي تتماشى و نوع المخالفات المرتكبة من طرف المكلفين، وهي تهدف سواء لضمان احترام الواجبات الضريبية، أو الردع و معاقبة كل من يحاول التملص من الضريبة وقد تأخذ هذه الجزاءات والغرامات والعقوبات الأشكال التالية:

- عقوبات جنائية.
- عقوبات جنائية.
- عقوبات إضافية.

الفرع الأول - عقوبات جنائية:

تطبق تلقائيا مباشرة كتعويض لما يسببه المكلف من إخلال في مداخل الخزينة ومخالفة للنظام العام وهي تختلف باختلاف المخالفات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-11)

العقوبات الجبائية المقررة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

بيان العقوبة	بيان المادة	نوع العقوبة
عقوبة جبائية قدرها 30.000 دج على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحاً خلال 30 يوم الأولى من بداية النشاط	المادة 194 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	عقوبة عدم التصريح بالوجود
تفرض تلقائياً غرامة جبائية على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إذا تعلق الأمر بـ: IRG و IBS يضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25% و تخفض هذه النسبة إلى 10% أو إلى 20% ضمن ما هو محدد في المادة 322 من القانون الضرائب المباشرة، إثر تقديم التصريح بعد انقضاء الأجل المحددة.	المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	عقوبة عدم تقديم التصريح السنوي
في حالة رفض المكلف بالضريبة التزامه بحق الاطلاع للأعوان المحققين على الدفاتر و المستندات أو إتلافها قبل مرور عشرة سنوات، يعاقب بغرامة جبائية من 5.000 إلى 50.000 دج و إلزام مالي قدره 100 دج على الأقل عن كل يوم تأخير اعتبار من تاريخ المحضر المعد.	المادتين 62 و 63 من قانون الاجراءات الجبائية	العقوبات المطبقة عند رفض حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات
في حالة أعمال الغش تطبق زيادة قدرها: 100% أو 200% حسب مبلغ الحقوق المنقوصة (أقل أو أكبر من 5.000.000 دج)	المادة 193 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	عقوبة الغش
عندما يصرح المكلف بربح أو دخل ناقص، يضاف مبلغ الحقوق التي تملص منها بنسبة: - 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أقل أو يساوي 50.000 دج. - 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 دج و يقل عن أو يساوي 200.000 دج. - 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يتعدى 200.000 دج.	المادة 193 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.	عقوبة النقص في التصريح
زيادة في مبلغ الحقوق العادية كما يلي: - 10% إذا كانت مدة التأخر لا تتعدى شهر. - 20% إذا كانت مدة التأخر تتجاوز شهر ولا تتعدى شهرين على الاكثر.	المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.	عقوبة التأخير في تقديم التصريح في الأجل المحددة

الفصل الرابع: واقع التهرب الضريبي في الجزائر

<p>- 25% إذا كانت مدة التأخر تتجاوز شهرين. - في حالة الإيداع المتأخر للتصريحات من طرف الأشخاص الذين يستفيدون من إعفاء أو الذين لديهم نتائج سلبية يعرض أصحابها إلى غرامة مالية تقدر ب: - 2.500 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا. - 5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا و يقل عن شهرين. - 10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين.</p>		
<p>- في حالة نقص في التصريح يضاف مبلغ الرسوم المهرية في السنة المالية كما يلي: - 10% إذا كان المبلغ المهرب أقل أو يساوي 50.000 دج. - 15% إذا كان المبلغ المهرب يزيد عن مبلغ 100.000 دج و يقل أو يساوي 200.000 دج. - 25% إذا كان المبلغ المهرب يفوق 200.000 دج. أما في حالة استعمال الغش والتدليس فتطبق غرامة بمعدل 100% على مجمل الحقوق.</p>	<p>المادة 16 من قانون الرسم على القيمة المضافة</p>	<p>عقوبة نقص التصريح في مجال الرسم على القيمة المضافة</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القوانين الجبائية 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

الفرع الثاني - عقوبات جنائية:

حول القانون للإدارة الجبائية فرض عقوبات جنائية عندما يتوفر القصد والعناصر المادية في الغش والتحايل لإتقاص العبء الضريبي، في هذا الصدد تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، على أنه يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً بما يأتي:¹

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج
- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج
- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج
- بالسجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000.000 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج
- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج
- القانون الضريبي الجزائري أقر أن ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين تعد جنائية، لذلك فقد نص القانون الضريبي على بعض الزيادات في المعدلات المطبقة على المرتكبين و تتمثل في:²
- 100% إذا كان المبلغ المتملص منه أقل أو يساوي 500.000 دج.
- 200% إذا زاد هذا المبلغ 500.000 دج عن كل سنة.

أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، فقد يتعرض الذي يستعمل أساليب تدليسية إلى عقوبات كما نصت عليه المادة 117 بقولها أن كل من تملص أو حاول التملص بصفة جزئية أو كلية عن طريق استعمال طرق تدليسية، يعاقب بغرامة مالية مبلغها يتراوح بين 50.000 دج و 3000.000 دج، وبعقوبة السجن من سنة إلى عشر سنوات.

الفرع الثالث - عقوبات إضافية: لقد عمل المشرع الجزائري على وضع عقوبات إضافية بخلاف

العقوبات الجبائية ، هذه العقوبات الاضافية تتمثل في الأساليب و الإجراءات التالية:
- تفويض الصلاحية للمدير الولائي للضرائب للغلق المؤقت للمحلات التجارية والمهنية التابعة للمكلفين المتهربين من دفع المستحقات الجبائية من الضرائب والرسوم المختلفة، بحيث لا تزيد مدة الغلق عن ستة أشهر كما يبلغ هذا الإجراء بمحضر من المحكمة ويسري بعد عشرة أيام، مع إمكانية هذا المكلف رفع دعوى قضائية ضد هذا الإجراء.

¹ المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

² المادة 193فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

- حرمان المكلفون الذين صدرت ضدهم أحكام بالتهرب الضريبي من الدخول إلى المزايدات العلنية والصفقات العمومية، لمدة أقصاها 10 سنوات.
- اشتراط وثيقة الحساب عند أي إجراء، يهدف إلى تغيير أو إلغاء السجل التجاري، وذلك من أجل تصفية الديون الجبائية التي قد تكون على عاتق هذا المكلف.
- تطبيق عقوبات في حالة عدم التصريح بكل معلومة تستعمل في تحديد قيمة الضريبة.

خلاصة:

أجرينا في هذا الفصل دراسة واقعية للتهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة (2001-2011)، فقمنا بتحليل ودراسة المؤشرات والاحصائيات المالية والاقتصادية والاجتماعية المتعلقة بالتهرب الضريبي ووجدنا أن مؤشرات الثغرة الضريبية ونتائج الرقابة الضريبية ومعدل الضغط الضريبي بالإضافة إلى توسع القطاع الموازي وانتشار ظاهرة الرشوة والفساد الإداري، كلها تبين توسع انتشار التهرب الضريبي في الجزائر.

-كانت الاسباب الشخصية والدينية للمكلف وضعف المنظومة القانونية للضريبة والمحاسبية المطبقة في الجزائر، كما أن لضعف التوعية والثقافة الضريبية وضعف الهياكل المادية والبشرية لمصالح الضرائب وراء نقشي وزيادة انتشار التهرب الضريبي.

-الانتشار الواسع للتهرب الضريبي في الجزائر مس كل القطاعات الانتاجية والصناعية والخدمية وقطاع الاستيراد والبيع بالجملة، وكان بطرق قانونية وغير قانونية مما أثر سلبا على الجوانب المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة والمجتمع ككل، وهو ما ترك السلطات الضريبية في الجزائر القيام بتقوية آليات الرقابة الضريبية لمكافحته، وهذا ما تحتويه عناصر الفصل الموالي.

الفصل الخامس

أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة

التهرب الضريبي في الجزائر

تمهيد:

التهرب الضريبي هو داء لكل الأنظمة الضريبية في العالم، وتشتد خطورته في البلدان التي تعتمد بشكل كبير في تمويل ميزانياتها العمومية على الموارد الضريبية لذلك يسعى القانون الضريبي إلى إيجاد الدواء لهذا الداء بتوظيف جميع الوسائل المتاحة لمكافحته، ومنها الرقابة الضريبية، إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الوسائل الأساسية لمكافحته، وتكتسب أهمية كبيرة نظرا لاعتماد النظام الضريبي الجزائري على التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، والتي في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

يعتبر إصلاح الهياكل الإدارية والتنظيمية الخاصة بالإدارة الضريبية أحد الأهداف الأساسية لمنظومة الإصلاح الضريبي في الجزائر، وقد أثبت الواقع العملي أن نجاح الإصلاح الضريبي يتطلب عملية تغيير شاملة في النظم الضريبية والهياكل التنظيمية والإدارية لكل المصالح الضريبية، لذلك سوف نتعرض في هذا الفصل إلى تبيان مفهوم الرقابة الضريبية، أشكالها وإطارها التنظيمي والقانوني وتقييمها، كما نعرض مختلف التطورات التي عرفها الهيكل التنظيمي والإداري للإدارة الضريبية في الجزائر وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: أساسيات حول آليات الرقابة الضريبية في الجزائر.

المبحث الثاني: الهياكل الإدارية والتنظيمية المخولة بعملية الرقابة في الجزائر.

المبحث الثالث: تقييم الرقابة الضريبية في الجزائر.

المبحث الأول: أساسيات حول آليات الرقابة الضريبية في الجزائر.

الرقابة بشكل عام في أي مجتمع تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره للغير، نتيجة لتجاوز المسؤول لسلطته أو تجاوز المحكوم لحقوقه، ومنه فأي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة وفعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا ولا تختلف الرقابة في هذين النظامين عنها في النظام الضريبي، ففي هذا الأخير تعتبر من بين الوسائل المجدية والمستعملة ضمن إطار واضح طبقا لنصوص ومواد قانونية، لأجل الكشف عن مواطن التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الضريبية وأهدافها.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الرقابة الضريبية وخصائصها وذلك من خلال العناصر التالية:

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الضريبية.

للقوف على مفهوم الرقابة الضريبية، رأينا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الضريبية كصورة من صور الرقابة، وسوف نركز على التعاريف التالية:

التعريف الأول: عرف فايول الرقابة بأنها: "التحقيق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹

تعريف ثاني: "الرقابة الضريبية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الضريبي والتحقيق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"²

تعريف ثالث:.. أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الضريبية"³ من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن الرقابة الضريبية هي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة للقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الضريبية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الضريبية أم لا وتصحيح الأخطاء إن وجدت، إضافة إلى ذلك فهي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية قصد التحقيق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب الضريبي.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الضريبية.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى الرقابة الضريبية إلى تحقيقها والممثلة في:

أولا- الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين مع القوانين

حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998،¹ ص: 13.

² AHMED HAMINI, L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIERE, EDITION BERTI, ALGER, 2002, P: 172.

عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص: 223.³

والأنظمة الضريبية، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الضريبية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.¹

ثانيا - الهدف الإداري: تؤدي الرقابة الضريبية دورها للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل كبير وحيوي في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- الرقابة الضريبية تساعد على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الضريبية من المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك.

- تسمح عملية الرقابة الضريبية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

ثالثا - الهدف المالي والاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الضريبية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الضريبية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والضريبة.²

رابعا - الهدف الاجتماعي:

- منع ومحاربة انحرافات المكلفين بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيرهم في أداء وتحمل واجباتهم اتجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الضريبية في الجزائر.

إن الهدف من هذه الحقوق هو حماية أموال الدولة من تلاعب بعض المكلفين والخاضعين للضريبة، ومن ثمة الحيلولة دون القيام بعملية التهرب الضريبي، ولتنظيم الرقابة الضريبية، حدد المشرع الجزائري إطارا قانونيا لتلك العملية من خلاله وضح مختلف صلاحيات وحقوق الإدارة اتجاه المكلفين أثناء أدائها لمهمتها الرقابية، وبالمقابل منح ضمانات للمكلف لحمايته من مختلف أشكال التعسف، لذا سوف نعرض الحقوق التي منحها المشرع للإدارة الضريبية وهي:³

الفرع الأول: حق الإدارة الضريبية في الاطلاع:⁴

يمكن لأعوان الإدارة الضريبية الاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء

محمد حسين الوادي، زكريا احمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000، ص 166.

2 MARC LERAY, LE CONTROLE FISCAL, EDITION LHURMATTAN, PARIS, 1993, P: 16-18.

مراد ناصر ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر ط1، 2004، ص:40.

المواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.⁴

مهمة التحقيق، وتعتبر عملية الاطلاع أداة فعالة في كل عملية مراقبة، وذلك إما لإتمام المعلومات الموجودة لدى الإدارة الضريبية، أو للتأكد من صحة المعلومات المستخرجة من دراسة الملفات ونشر أن حق الاطلاع يمارسه أعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع التزامهم بالسرية المهنية عند أدائهم لمهامهم. كما تختلف طريقة الاطلاع حسب طبيعة الهيئة المعنية، ويتضح ذلك كما يلي:

أولاً- حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية: لا يمكن في أي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولاية والبلديات، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة، أن تدفع بالسرية المهنية أمام أعوان إدارة الضرائب، الذين هم على الأقل من رتبة مراقب ويطلبون منها، الاطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها.

ولتسهيل عملية الاطلاع، يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يوضح فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في أوراق العلاج، كما يجب على السلطة القضائية أن تطلع إدارة الضرائب بكل معلومات يمكن أن تساعد المفتش على كشف حالات التهرب.¹

ثانياً- حق الاطلاع لدى الإدارات الخاصة: يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية، باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تقدم عند كل طلب لأعوان إدارة الضرائب الدفاتر والمستندات الواجب مسكها طبقا للقانون التجاري.²

ثالثاً- حق الاطلاع لدى البنوك: لقد سمح القانون الضريبي لأعوان الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كشوفات وحسابات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنوك وجميع الهيئات المالية، لذلك فإن البنك ملزم إجباريا بتقديم جميع الكشوفات البنكية التي يطلبها المحقق الضريبي.

ولتمكين أعوان الإدارة الضريبية من أداء عملية الاطلاع على أحسن وجه، فرض المشرع عقوبات على كل من يعرقل عمل الإدارة الضريبية لحق الاطلاع سواء بالامتناع أو إتلاف الأوراق والمستندات التجارية وذلك بغرامة جبائية قيمتها تتراوح من 5000 دج إلى 50.000 دج.³

الفرع الثاني: حق الإدارة الضريبية في الاستدراك والاسترجاع :

يتمثل حق استدراك الأخطاء في الإمكانية الممنوحة للإدارة الضريبية لإعادة النظر في فرض الضريبة، وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة، حيث يجوز استدراك كل خطأ يترتب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول الإضافية، وحدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربعة سنوات للقيام بتحصيل جداول الضرائب والرسوم التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب والرسوم.⁴

المادة 46 من المرجع نفسه.¹

المادة 58 من المرجع نفسه.²

المادة 62 من المرجع نفسه.³

المادة 39 و40 من قانون الإجراءات الجبائية 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.⁴

الفرع الثالث: حق الإدارة الضريبية في المعاينة:

من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الضريبية أن تسمح للأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.¹

الفرع الرابع: حق الإدارة الضريبية في إجراء التحري :

يمكن لأعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل أن يقوموا بكل التحقيقات والتحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها، كما يمكنهم طلب تسليم الفواتير والمحاسبة المادية والدفاتر والسجلات والوثائق المهنية التي يمكن أن تكون لها صلة بتأسيس أرقام الأعمال والأرباح.²

الفرع الخامس: حق الإدارة الضريبية في الرقابة :

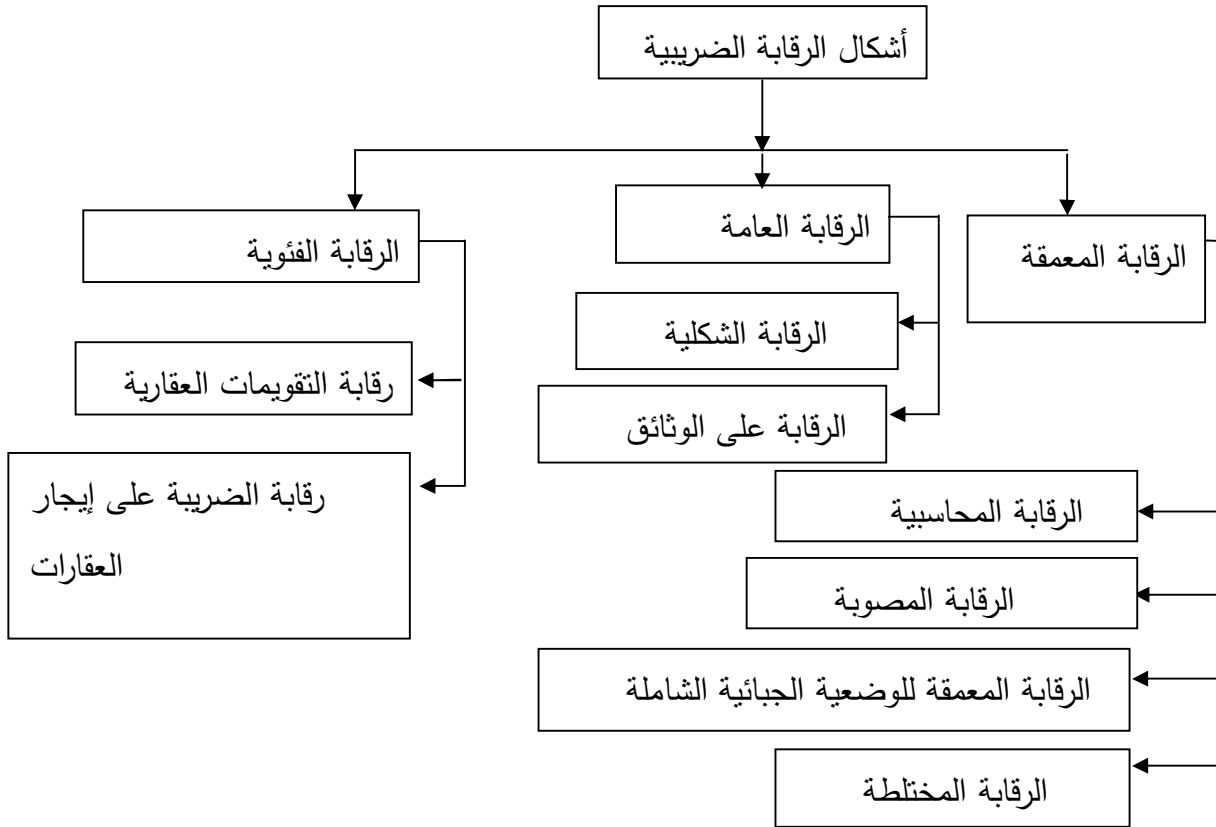
يتمثل حق الرقابة في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية.

المادة 33 من المرجع نفسه.¹

المادة 33 من المرجع نفسه.²

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الضريبية في الجزائر، مجالات تطبيقها وخصائصها.
تأخذ الرقابة الضريبية لتصريحات المكلفين عدة أشكال، مثل ما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم (5-1)



المصدر: قانون الإجراءات الجبائية 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، بتصرف.

يتميز كل نوع من أشكال الرقابة بخصائص ومميزات يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي:

الفصل الخامس: أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

جدول رقم (5-1)

خصائص ومميزات أشكال الرقابة الضريبية

الأجهزة المكلفة بالرقابة	فحص بعض العمليات المحاسبية	فحص كل المحاسبة	كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها	كل الفترة غير المتقدمة	كل الضرائب والرسوم	نوع أو عدة أنواع من الضرائب	التنفيذ بعين المكان	مميزات الرقابة
		x		x	x		x	شكل الرقابة
التحقيق المحاسبي								
التحقيق المصوب في المحاسبة	x		x			x	x	
الرقابة على الوثائق	x		x	x		x		
التحقيق المعمق VASFE				x		x	x	
الرقابة الشكلية			x			x		
الرقابة المشتركة			x			x		
رقابة التقويمات العقارية			x			x		
الرقابة على إيجار العقارات			x			x		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القوانين الجبائية 2013 ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

الفرع الأول: الرقابة العامة:

يتمثل هذا الشكل من الرقابة في فحص الوثائق والتصريحات الموجودة على مستوى مركز الضرائب، وبذلك فإن الأمر يتعلق برقابة على المستندات وتتجزأ داخل المصلحة وعلى مستوى ملف المكلف بالضريبة. أي تنحصر في مكتب العون المكلف بالرقابة، ودون إجراء أبحاث خاصة من طرف رئيس مركز الضرائب، وتجدر الملاحظة أن كل ملف يجب أن يكون موضوع رقابة عامة على الأقل مرة واحدة كل أربعة سنوات وهي مدة التقادم¹، حيث يبقى حق الإدارة في استرجاع حقوقها طيلة هذه المدة.

إلا أن أهمية ومدى هذه الرقابة يمكن أن تتغير وتتسع، لهذا نميز عامة ما بين ما يسمى بالرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.²

أولاً- الرقابة الشكلية:

تتم هذه الرقابة عموماً على مستوى مركز الضرائب التابع لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وتتجزأ كل سنة وفقاً لبرنامج محدد ومسطر من طرف رئيس المركز، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى للرقابة، وهي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى:

- هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدر ما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملء التصريحات أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معابنتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، أي أن العملية لا تعدو أن تكون سوى فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمسجلة في التصريحات (الجمع، الطرح، الترحيل... الخ) مع إجراء تقدير أو مقارنة بين التصريحات والمعلومات التي بحوزة رئيس مركز الضرائب.

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.

- محاولة كشف وحصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات وتكاليف المكلف بالضريبة بتصحيح الأخطاء.

- إعداد قائمة المكلفين المقترحين حسب الحالة، للرقابة على الوثائق أوروبة الفرق المختلطة، أو التحقيق المصوب أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

وفي الواقع أن هذا النوع من الرقابة أحياناً ينجز وأحياناً كثيرة لا ينجز وهذا يعود إلى الأسباب التالية:

- عدم وجود متابعة دقيقة من المصالح المركزية على هذا النوع من الرقابة.

- التظاهر بعدم وجود الوسائل البشرية لإجراء هذا النوع من الرقابة بالرغم من أن هذا لا يتطلب مستوى عالٍ من الكفاءة.

المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2013.¹

عيسى بولوخو، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2004، ص 57.

وبهذا تكون الرقابة الشكلية كمرحلة تمهيدية للرقابة على الوثائق.

ثانيا- الرقابة على الوثائق :

تعتبر الرقابة على الوثائق كتكلمة للرقابة الشكلية حيث تتطلب إظهار الوثائق الثبوتية والسجلات المحاسبية، و يختلف هذا النوع عن الرقابة بعين المكان، حيث ينفذ ويتم داخل مكاتب المصالح الضريبية باللجوء إلى طلبات المعلومات المرسله إلى الأطراف والجهات المتعاملة مع المكلف محل الرقابة.

وتكون هذه الرقابة شاملة وبأكثر دقة وتخص محتوى ومضمون التصريحات المقدمة، وبالتالي فالرقابة على الوثائق هي مجموعة الأعمال المنجزة والتي من خلالها تقوم مراكز الضرائب المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي، وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال، إذ تقارن كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات التي هي بحوزة المصلحة، والتي تتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة على الوثائق، وذلك في إطار حق الاطلاع المخول لها.¹

كما تتطلب هذه الرقابة من العون المكلف بإنجازها أن تكون له دراية ودرجة معينة من المعلومات المحاسبية. كما تسمح هذه الرقابة للمصالح الضريبية بإجراء فحص نقدي للتصريحات المكتتبه من طرف المكلف، واستخراج وتصحيح النقائص المكتشفة، بالإضافة إلى أنه يسمح للمصالح الضريبية باقتراح المكلف للرقابة بعين المكان، في حالة إن كانت النقائص المكتشفة تبين وجود تهرب ضريبي مهم لا يمكن تصحيحه باستعمال الرقابة على الوثائق. وما يمكن إبرازه حول هذا النوع من الرقابة أنه جاء منصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية، حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو اتاوة، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناءا على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.²

إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للريح.
- تحليل المعلومات بربطها بالوضعية المالية للمكلف من سنة لأخرى.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات حقيقية لدى مراكز الضرائب.
- طلب معلومات إضافية من المكلف مع تقديم تبريرات وتوضيحات.
- التأكد من التطبيق السليم للتشريع الضريبي(أساس الضريبة، معدلات الضريبة...الخ).
- في نهاية عملية الرقابة على الوثائق يجب أن يخلص الملف إلى احد الملاحظات التالية:
_ملف يطوى ويرتب أو ملف للتسوية الضريبية من طرف المصلحة.
-ملف ييرمج للتحقيق المصوب.

المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.¹

المادة: 18 الفقرة 1 من المرجع نفسه.²

-ملف يبرمج للتحقيق المحاسبي.

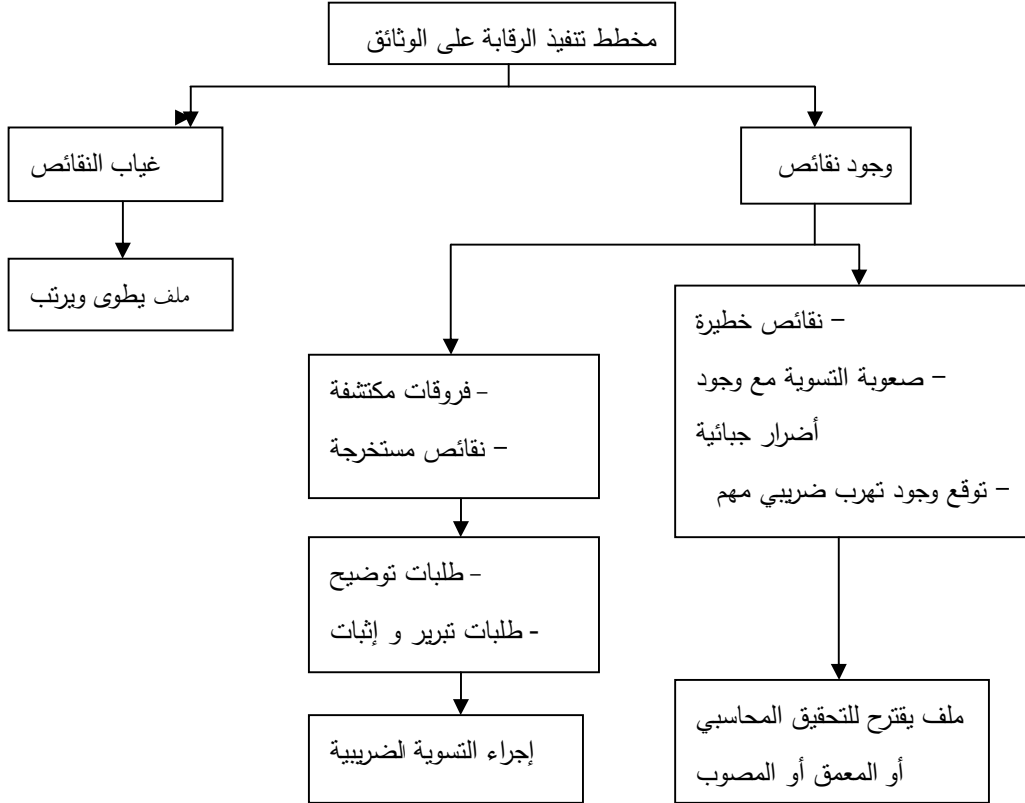
-ملف يبرمج للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

-إعداد قائمة المكلفين المقترحين حسب الحالة، لرقابة الفرق المختلطة، أوالتحقيق المصوب أو

التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

وفيما يلي مخطط توضيحي لعملية تنفيذ الرقابة على الوثائق:

الشكل رقم(5-2)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القوانين الجبائية 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الضريبية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى وإضافة إلى ذلك غياب المتابعة الدقيقة للسلطات الوصية.

الفرع الثاني: الرقابة الضريبية عن طريق الفرق المختلطة .

1-نشأة الفرقة: لقد بدأت فرق المراجعة المختلطة في العمل ابتداء من شهر افريل 1996 وتم تأسيسها بالمرسوم التنفيذي رقم 79/290 المؤرخ في 27/07/1997

2-مهام الفرقة: يجتمع الأعوان المعنيين ضمن الفرق المختلطة (ضرائب- جمارك- تجارة) من أجل تسطير

برنامج العمل بتحديد عدد القضايا التي سجلت ضمن برنامج النشاط المقترح للمراجعة في إطار لجنة التنسيق الولائي، وأهم ما تقوم به الفرقة المختلطة ما يلي:¹

- إعداد وتنفيذ البرنامج الولائي للفرق لكل ثلاثة أشهر خلال السنة، مع العلم أن فترة المراجعة تشمل ثلاثة سنوات.
- التنقل والتدخل لدى مراكز الضرائب، لتسجيل المعلومات المختلفة المتعلقة بالملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين المبرمجين للمراقبة.

- التدخل بعين المكان لدى المكلفين المبرمجين، مع إجراء محاضر لجرد المخزونات والتأكد من وجود المحل التجاري مع تسليم للمكلف استدعاء لجلب:

- التصريحات الضريبية الشهرية G50 .

- فواتير الشراء و فواتير البيع

3-مراجعة المخزون : مراجعة المخزون تكون كما يلي:

المخزون في يوم التدخل+ مبيعات الفترة من 01/01 /ن إلى يوم التدخل- مشتريات الفترة من 01/01 /ن إلى يوم التدخل= المخزون النظري في 31/12 / (ن-1) حيث ن تمثل سنة الاستغلال.

إنه لمن الواضح التأكيد على أن المعاينة المفاجئة التي يقوم بها المراجع الضريبي، تعتبر وسيلة فعالة لتصحيح المخزون.²

- البحث عن المعلومات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة الذين سجلوا ضمن برنامج النشاط المقترح.

- استغلال بطاقيّة الإنذار.

- استغلال محاضر إدارة التجارة.

- استغلال ما ينشر في الصحافة وكل الرسائل التي تحتوي على معلومات هامة.

- مراجعة الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف وكالات دعم الاستثمار أو تشغيل الشباب.

لكن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص المسجلة فيما يتعلق بالدراسات الإحصائية التي تقوم بها هذه الفرق، وارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها هذه الفرق، ولذلك جاء المنشور رقم 293 الصادر بتاريخ 21/06/1999 المحدد لمهمة الفرق المختلطة بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الضريبية والجمركية والتجارية، في حين تبقى التصحيحات الخاصة بالجانب الضريبي من مهمة مراكز الضرائب المختصة إقليمياً إذا ما تعلق الأمر بأخطاء ونقائص من الممكن مراجعتها، أو المديرية الفرعية للرقابة الجبائية إذا ما تعلق الأمر بتسجيل الخاضع للضريبة بالأولوية في بطاقات اقتراح^{*} قائمة برنامج التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة أو التحقيق المصوب في المحاسبة.

الفرع الثالث: الرقابة المعقمة: يتم هذا الشكل من الرقابة بعين المكان من طرف أعوان مؤهلين في

المرسوم التنفيذي رقم 97/290 مؤرخ في 27/07/1997 المتعلق بالفرق المختلطة للرقابة.¹

بوعلام ولهى، أثمرردوية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 42.²

^{*} أنظر الملحق رقم(06) بطاقة اقتراح للتحقيق، ص- ص: 304-308.

التحقيق المحاسبي والضريبي، وفيها يتم التمييز بين ثلاثة أنواع من التحقيق وهي:

أولاً-التحقيق المصوب:¹

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

لا يطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم. ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام.

لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق، على أن يستفيد من فترة مدتها 10 أيام، ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق لتحضير دفاتره المحاسبية ووثائقه الثبوتية.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق المصوب على المعلومات التالية:

- أسماء وألقاب ورتب المحققين.

- الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.

- الرسوم والضرائب المطلوب التحقيق فيها، والسنوات محل التحقيق، المصوب.

- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة المعنية بالتحقيق.

إن ممارسة التحقيق المصوب على ملف المكلف لا تمنع الإدارة الضريبية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تم فيها التحقيق المصوب، مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التسوية من جراء التحقيق المصوب في المحاسبة.

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

2-خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة:

مما سبق نخلص إلى أن التحقيق المصوب للمحاسبة له خصائص معينة وهي أنه:

محدد بنوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم.

يمس كامل الفترة غير المتقدمة أو لجزء منها.

المادة: 22 من الأمر رقم 01/02 المؤرخ في 25/02/2002 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.¹

² CIRCULAIRE N° 01/ MF/DGI/DRV/DU 15/06/2009, RELATIVE A LA VERIFICATION PONCTUELLE.

يشمل مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية.

هو إجراء رقابي مصوب يسمح بتشخيص سريع للمحاسبة، ويعتبر عند الاقتضاء فرصة إضافية للبحث والتحقيق في الوثائق موضوع التحقيق.

3- نطاق التحقيق المصوب في المحاسبة:

يمثل التحقيق المصوب وسيلة جديدة للرقابة، تسمح بالبحث المصوب أو البرمجة ذات الأولوية من خلال: مراقبة نوع أو عدة أنواع من الضرائب، خلال فترة محددة، أقل أو تساوي أربع 4 سنوات. مراقبة قانونية الحسومات المطبقة فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، ومعرفة مصدر الرصيد الدائن للرسم على القيمة المضافة.

مراقبة بنود المحاسبة بوضوح وبانفراد انطلاقاً من التصريح بالنتائج (أعباء الاهتلاكات والمؤونات). مراقبة التصريح بالعجز المتكرر، الامتيازات الجبائية المقبولة، الأرباح المعاد استثمارها،... إلخ. مراقبة استرجاع القرض الضريبي.

4- الضمانات الممنوحة للمكلفين الخاضعين للتحقيق المصوب في المحاسبة:

وفقاً للقواعد والإجراءات المنصوص عليها في مجال الرقابة بعين المكان، المكلف الخاضع للتحقيق المصوب، يجب إعلامه قبل كل شيء بالتحقيق، وفي حالة غياب ذلك، يصبح التحقيق ملغى من الناحية الإجرائية، الإعلام يكون بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق المصوب للمكلف أو للمسيرين القانونيين للمؤسسة موضوع التحقيق، يوضح بدقة ما يلي:

ميزة التحقيق المصوب، تاريخ ساعة أول تدخل بعين المكان.

طبيعة الضرائب و الرسوم و العمليات موضوع التحقيق المصوب.

الفترة غير المتقدمة المعنية بالتحقيق المصوب، يمكن أن تكون أقل من سنة ضريبية.

الحد الأدنى لتحضير الوثائق هو 10 أيام، ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره، خلال فترة التحقيق المصوب في المحاسبة.

اسم ولقب ورتبة الأعوان المحققين.

كما يتمتع المكلف بضمانات أخرى من طرف التشريع الضريبي في مجال الرقابة وهي:

إرسال ميثاق المكلفين الخاضعين للتحقيق المصوب مرفق بإشعار بالتحقيق المصوب.

يتمتع المكلف بأجل الرد قانوناً، في إطار طلبات المعلومات والإثباتات والتوضيحات والتبليغات الموجهة إليه من طرف الإدارة الضريبية.

يحفظ المكلف في حقه في المرافعة، الحضورية الشفوية والكتابية، خلال فترة التحقيق المصوب في المحاسبة.

تبليغ المكلف بنتائج التحقيق المصوب في المحاسبة يكون إجباري حتى في حالة غياب التسوية *Absence de redressement*.

عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق المصوب لنفس العمليات المحقق فيها، باستثناء حالة إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية.

5- سير عملية التحقيق المصوب في المحاسبة:

-التحقيق المصوب يخضع لنفس القواعد المطبقة في ميدان التحقيق المحاسبي، أي يتطلب كل التدخلات بعين المكان، مع استلام المكلف لإشعار بالتحقيق المصوب، تقديم كل الوثائق الإثباتية والتوضيحات الضرورية للسير الحسن لأشغال التحقيق.

-أشغال التحقيق تتم بعين المكان، ما عدا طلبات المكلفين المكتوبة والمقبولة من طرف الإدارة الضريبية، وفي حالة القوة القاهرة.

-تبليغ أولي لنتائج التحقيق، مع وصل استلام، حتى في حالة غياب التسوية.

-يتمتع المكلف بأجل أربعين 40 يوما للرد على التبليغ الأولي بالقبول أو الرفض، مع تقديم جميع الوثائق الثبوتية للنقاط المعترض عنها في حالة الرفض.

للتذكير فإنه في حالة غياب الرد من طرف المكلفين على التبليغ الأولي في الآجال المحددة قانونا يعتبر قبول ضمني للأسس المبلغة للمكلف، في تبليغ الأولي لنتائج التحقيق.

وتجدر الإشارة إلى أنه في الحالات التي لا يمكن حلها عن طريق التحقيق المصوب، يمكن للمحققين إعداد قائمة المكلفين المقترحين حسب الحالة التي تستدعي للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، في برامج التحقيق القادمة.

ثانيا-التحقيق المحاسبي :

يلعب التحقيق المحاسبي دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي، لأنه يتطلب بحث معمق يشمل كل التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلفين، للتأكد من صحتها وذلك بمقارنة العناصر المتوفرة وكذلك المظاهر الخارجية للمكلفين، كما أنه يشمل جميع الضرائب والرسوم، وجميع السنوات غير المتقادمة، وهو يتم بعين المكان، وهو الوسيلة الوحيدة التي تسمح بتحديد صحة العمليات المسجلة في المحاسبة.

1-تعريف التحقيق المحاسبي: هو مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبتهم، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.¹

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في التأكد من صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس علمية وعملية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة التي تعكس مختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية، ولهذا اشترط المشرع الضريبي ضرورة مسك محاسبة قانونية حتى يتم إجراء التحقيق المحاسبي وقد جاء نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية صريحا حيث نص على: "أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"

يعد التحقيق في المحاسبة الوسيلة الأكثر استعمالا في المراقبة الجبائية لاعتمادها على الوثائق المحاسبية الممسوكة

ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ص 13.¹

من طرف المكلفين بالضريبة.

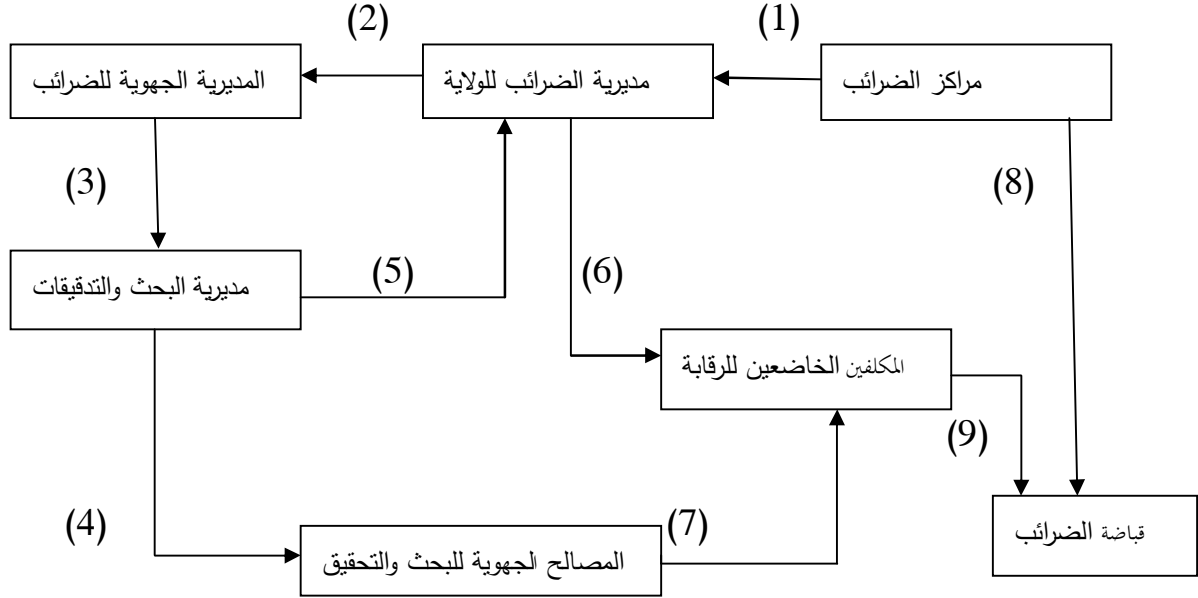
2- مراحل إعداد وتنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي:

إن هذا النوع من التحقيق يسمح باكتشاف التهرب الضريبي ويهدف للقضاء عليه ومحاربتة.

فيما يلي شكل يبين مراحل برمجة وتنفيذ التحقيق المحاسبي:

الشكل رقم (5-3)

مراحل إعداد وتنفيذ آلية الرقابة المعمقة (التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة)



1- اقتراح برنامج التحقيق المحاسبي للمديرية الولائية للضرائب.

2- إرسال برنامج التحقيق المحاسبي إلى المديرية الجهوية للضرائب.

3- إرسال برنامج التحقيق المعمق إلى مديرية البحث والتدقيقات للدراسة والموافقة.

4-5 تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي من طرف المديرية الولائية للضرائب والمصالح الجهوية للتحقيق.

6-7 تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي لدى المكلفين الخاضعين للتحقيق.

8- استخراج جداول التسوية عند نهاية التحقيق المحاسبي.

ويتم التحقيق المحاسبي وفق مرحلتين أساسيتين وهما:

أ-مرحلة إعداد برنامج التحقيق:

تعتبر عملية إعداد برنامج التحقيق المحاسبي الخطوة الأولى لهذا يجب أن تتم وفق خصائص عقلانية وموضوعية. إن قائمة المكلفين الذين يكونون موضوع تحقيق محاسبي بعين المكان يتم ضبطها من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية أخذا بعين الاعتبار اقتراحات رؤساء مراكز الضرائب المتواجدة عبر الولاية، ثم ترسل هذه القائمة إلى مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي التي تقوم بدورها بإعداد القائمة النهائية للبرنامج الجهوي والمحلي للتحقيق المحاسبي، بناء على اقتراحات المديريات الولائية ويتم انتقاء وبرمجة الملفات الواجب مراقبتها والتحقيق فيها بناء على عدة مؤشرات ومعايير أهمها:

- أهمية أرقام الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- التصريح بعجز متكرر أو ربح ضعيف مقارنة بأهمية رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط الممارس.
- ضعف الهامش الإجمالي المصرح به مقارنة بالهامش الحقيقي الذي من المفروض أن يطبق.
- مظاهر الثراء و العلامات الخارجية للمكلف بالضريبة ومقارنتها مع الدخل المصرح به.
- يجب أن يمس برنامج التحقيق المحاسبي كل إقليم الولاية دون استثناء، وأن يمس جميع الإقليم الوطني دون استثناء أي ولاية أو جهة معينة.
- أن برنامج التحقيق المحاسبي يجب أن يمس مختلف القطاعات والنشاطات دون استثناء، وخاصة تلك التي تتميز بالتهرب الضريبي.

ويتم انتقاء وبرمجة الملفات الواجب مراقبتها والتحقيق فيها بناء على عدة مؤشرات أخرى أهمها:¹

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الضريبية.
 - النقص المستمر في الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
 - طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
 - التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
 - التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية للشركة.
- يؤدي التحقيق المحاسبي إلى رقابة بعين المكان والتي يتم من خلالها:²
- انتقال أعوان لا نقل رتبته عن مفتش إلى مكان مزولة المكلف بالضريبة لنشاطه، لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الضريبية.
 - القيام بفحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق المحاسبية التي حررت من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف محاسبه والمتعلقة بالنشاط الذي يمارسه.
- مما سبق يتضح جليا أن التحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من صحة التصريحات الضريبية ومقارنتها مع

¹ NOTE N° 1519,MF, DGI,DRV, DU30/10/2000, CONCERNANT LE PROGRAMME DE VERIFICATION.

² عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص 58.

مصادر خارجية.

ب- **مرحلة تنفيذ برنامج التحقيق:** خلال تنفيذ برنامج التحقيق المحاسبي، يجب الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الإجراءات التي تضمنها القانون رقم 01/21 المؤرخ في 2001/12/22 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 والذي أنشأ قانون الإجراءات الجبائية، هذه الإجراءات من بين ما جاءت به من حقوق تمنح للمكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي وهي:

- إعلام المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي عن طريق إشعار بالتحقيق.
- حق المكلف بالاستعانة بمستشار من اختياره أثناء فترة التحقيق.
- عدم إمكانية تجديد التحقيق بالنسبة لنفس الفترة ونفس الضرائب والرسوم.
- ضمانات متعلقة بالسر المهني.

- **إرسال الإشعار بالتحقيق:** لا يمكن الشروع في أي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً، وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف مع وصل استلام أو يسلم للمكلف بالضريبة يد بيد، مع الإمضاء، ويكون الإشعار مرفقاً بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.

غير أنه في حالة رقابة مفاجئة ترمى إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق عند بداية عملية التحقيق.

ويحتوي الإشعار بالتحقيق على المعلومات التالية:

- أسماء وألقاب ورتب المحققين.

- الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.

- الرسوم والضرائب المطلوب التحقيق فيها.

- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة المعنية بالتحقيق.

- إضافة إلى ذلك تمنح للمكلف فترة تحضير الوثائق المحاسبية، يجب أن لا تتعدى هذه الفترة 10 أيام أو 15 يوم وذلك حسب حالة التحقيق محاسبي أو التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة وذلك ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

بعد مرور فترة 10 أيام ابتداءً من تاريخ استلام إشعار بالتحقيق، وهي فترة تحضير الوثائق المحاسبية، يتم التدخل بعين المكان عن طريق الاتصال المباشر بالمكلف الخاضع للتحقيق، أين تتم المعاينة الحقيقية والميدانية لنشاط المكلف، وطريقة تسييره وموقعه في السوق، مع زيارة ورشات الإنتاج والتخزين، وتحرير محاضر للتنبيات، وعدد العمال، والمخزونات... الخ.

- **مدة التحقيق:** حتى لا يتم إلغاء عملية الرقابة فإن المشرع قد قام بتحديد مدة زمنية بدلالة نوعية النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به.

فالمدة المحددة حسب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 التي تنص على أنه حسب طبيعة النشاط ورقم الأعمال السنوي المصرح به كما يلي: ثلاثة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي

لا يتجاوز 1000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- أما بالنسبة للمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

- ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة سابقا، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز على التوالي 5000 000 دج و 10 000 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة أشهر.

- إجراءات التحقيق المحاسبي: ويأخذ التحقيق في المحاسبة نوعين من الفحص:

- فحص المحاسبة من حيث الشكل: ويتمثل في التأكد من وجود الدفاتر المحاسبية الإلزامية المبينة في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري ومطابقتها للشروط القانونية.

- فحص المحاسبة من حيث المضمون: ويتمثل في فحص كل المعطيات المحاسبية، حسابات الميزانية وحسابات النتائج، وبعدها يتخذ المحقق قرارا بشأن محاسبة المكلف، سواء تعلق الأمر بالرفض أو القبول، بعدها ينتقل إلى إعادة تشكيل الأسس الضريبية باستخدام إحدى الطرق المتعارف عليها حسب نشاط كل مؤسسة.

يمكن توضيح إجراءات التحقيق المحاسبي حسب الشكل التالي:

- التبليغ بنتائج التحقيق: بعد الانتهاء من عملية التحقيق، يجب على الإدارة الضريبية إشعار المكلف بالنتائج المتوصل إليها وإن لم تكن هناك تسويات ضريبية، ويكون هذا التبليغ وفق المراحل التالية:

- تحرير التبليغ الأولي: يحرر المحققين تبليغا أوليا بنتائج التحقيق مع وصل استلام، ويكون هذا التبليغ مفصلا ومعللا بطريقة تسمح للمكلف من تقديم ملاحظاته بالقبول أو الرفض.¹

- حق الرد والظعن: بعد تبليغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج التحقيق، يحق له وفي أجل أربعين يوما ابتداء من تاريخ استلام التبليغ الأولي، أن يقدم ملاحظاته أو يعبر عن قبوله أو رفضه لمختلف التصحيحات الواردة في التبليغ الأولي. وفي هذا الصدد نجد الحالات التالية:

- عدم الرد أو الرد خارج الأجل المحدد: في هذه الحالة يعتبر المكلف قابلا لنتائج التحقيق ضمنا، حيث تقوم فرقة التحقيق بتحرير تبليغا نهائيا مع وصل استلام بنفس نتائج التبليغ الأولي، ويتم إرساله إلى المكلف الخاضع للتحقيق.

- الرد مع قبول نتائج التحقيق: هذه الحالة لا تطرح مشاكل، حيث تقوم فرقة التحقيق بتحرير تبليغا نهائيا مع وصل استلام بنفس نتائج التبليغ الأولي، ويتم إرساله إلى المكلف الخاضع للتحقيق.

- الرد مع رفض نتائج التحقيق: في هذه الحالة يتم عقد جلسة مناقشة تحت إشراف مدير الضرائب للولاية، تضم كل من:

- مدير الضرائب للولاية.

- المكلف الخاضع للتحقيق أو محاسبه أو مستشاره الجبائي أو ممثله القانوني.

¹ GUIDE PRATIQUE DU CONTRIBUABLE, DGI, DLF, EDITION SAHEL, 2004, P: 78.

-المحققين المكلفين بالتحقيق في ملف المكلف الخاضع للتحقيق.

-رئيس فرقة التحقيق المشرف على المحققين.

-نائب مدير الضرائب للولاية المكلف بالرقابة الجبائية.

بعد الاستماع إلى كل أعضاء اللجنة السابقة الذكر ومناقشة ودراسة نقاط محل احتجاج المكلف الخاضع للتحقيق، يتم إعداد محضر بالنتائج المتوصل إليها من طرف اللجنة، وبناء على المحضر السابق الذكر، تقوم فرقة التحقيق بتحرير تبليغا نهائيا مع وصل استلام، الذي يحتوي على الإجابة المبررة والأسباب القانونية لرفض أو قبول احتجاج المكلف، ويتم إرساله إلى المكلف الخاضع للتحقيق.

إذا لم يأتي تطبيق التحقيق المحاسبي على ملف المكلف بنتائج مقبولة ومرضية لمصلحة الإدارة وبالمقابل هناك عناصر ومعلومات يتضمنها ملف المكلف وتعطي نتائج جيدة، وتستدعي اقتراح الملف للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، يتم اقتراح هذا الملف من جديد لمثل هذا النوع من التحقيق.

ثالثا- التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة:¹ تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب الإصلاحات الضريبية لسنة 1991، وهو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي.

يستلزم هذا التحقيق مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد عائلته.²

ويعتمد المحقق في ذلك على مقارنة جميع العناصر المتعلقة بنمط معيشة المكلف وأفراد عائلته، وجمع كل المعلومات المفصلة من المصادر الخارجية يقوم المحقق بإعداد ميزان الخزينة العامة كما يبينه الجدول التالي:

المرسوم التشريعي رقم:91/25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة1992.¹

27.: ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، 2010، ص 2

الجدول رقم (5-2)

جدول ميزان الخزينة العامة للمكلف الخاضع للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

الإيرادات	النفقات
- أرباح رأسمال	- تكاليف الغذاء
- بيع العقارات	- تكاليف الترفيه
- سحب من الحسابات المالية	- تكاليف الألبسة
- مداخيل مقبوضة	- تكاليف مختلفة أخرى
- السيولة في بداية الفترة	- حصص نقدية
- أرباح أخرى	- السيولة في نهاية الفترة

SOURCE: CIRCULAIRE N°135 ,MF,DGI, DU 15/02/2000, CONCERNANT LE VASFE .

يتعلق هذا النوع من التحقيق بالأشخاص الطبيعيين، يقوم المحقق من خلاله بطلب التبريرات والتوضيحات التي يراها أساسية، من أجل إنجاز تقويم جديد للوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا عن طريق التصحيح التلقائي لمجموع المداخيل خلال فترة التحقيق، كما يقوم المحقق بتفحص كل الوثائق الأخرى التي لها علاقة بالذمة المالية للمكلف وأهمها:

- الوثائق والمعلومات الموجودة في مفتشية التسجيل والطابع والخاصة بالعقارات المبينة وغير المبينة التي هي مسجلة باسم المكلف الخاضع للتحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.
- الاكتتاب في الأسهم والسندات وحصص الشركاء.
- عدد السيارات والممتلكات الخاصة.
- القروض الممنوحة للمكلف.
- الوضعية العائلية والمستوى المعيشي لأعضاء المسكن الضريبي.
- مصاريف الأسفار إلى الخارج.

الفرع الرابع: الرقابة الفئوية.

وهي تتعلق بمراقبة تصريحات المكلفين المتعلقة بالمعاملات التي تخص العقارات، ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الفئوية:

أولاً: رقابة التقويمات العقارية :

يعتبر حق التسجيل عملية إدارية تقوم بها مصلحة مختصة على مستوى مراكز الضرائب، وتهدف أساساً إلى تحصيل الرسوم والحقوق الواجبة على العمليات العقارية، بالإضافة إلى تحصيل رسوم وحقوق مفروضة على نقل الملكية العقارية أو المنقولة، وأيضاً العمليات التي تخص حق الانتفاع والتحصيل على العقود التصريحية أو عقود

القسمة أو بتصريح لتزكته.

إجراء التسجيل له هدف ضريبي، بحيث يلتزم الأطراف بدفع الضريبة إجباريا في الآجال المحددة بعد تحديدها حسب طبيعة وأهمية التصرف موضوع العقد. تكون رسوم التسجيل ثابتة أو نسبية أو تصاعدية تبعا لنوع العقود ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم.¹

1- مفهوم رقابة المعاملات العقارية: يقصد برقابة المعاملات العقارية مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة الأثمان أو التقديرات المقدمة من الأطراف²، بخصوص عمليات نقل الملكيات العقارية أو المنقولة.

2- تحديد السوق العقاري في الجزائر: إن السوق العقاري في الجزائر كما في الأسواق العقارية الأخرى يتكون من العرض لمختلف العقار قصد بيعه إلى طالبي هذه العقارات، وحيث ما وقع توافق وقع البيع، ويمكن تحديد العرض والطلب في السوق العقاري في الجزائر كما يلي:³

أ - العرض في السوق العقارية بالجزائر: العرض في السوق العقارية يأتي من:

-ديوان الترقية والتسيير العقاري.

-مؤسسة ترقية السكن العائلي .

-الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط.

-الوكالات العقارية المحلية.

-المرقون العقاريون الخواص.

-الأشخاص العاديون.

يتكون العرض من سكنات فردية أو سكنات جماعية، وتصنف العقارات المبنية في ثلاثة أصناف⁴، صنف من النوع الرفيع أو من النوع الحسن أو من النوع الاقتصادي، ويعتمد التصنيف على:

- المساحة الإجمالية للعقار .

- خاصية موقع العقار وطبيعته.

- طبيعة مواد البناء المستعملة .

- وجود عوامل خاصة مثل (وجود التدفئة المركزية، وجود مرآب، التزويد بالماء...إلخ).

إضافة إلى المحلات التجارية والصناعية والمهنية، ويتكون العرض كذلك من العقار غير المبني والذي غالبا ما يكون على شكل قطع أرضية معدة للبناء، على غرار الأراضي المعدة للاستعمال الفلاحي.⁵

ب- الطلب في السوق العقارية بالجزائر: إن الطلب في السوق العقارية بالجزائر يقوم به:

- الأشخاص العاديون أو الأفراد.

عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص 50.¹

عمر قليمي، الدليل العلمي في التسجيل والطابع، المعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي، الجزائر، 1990، ص 73.²

بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مرجع سابق، ص 56.³

المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم: 93/271 المؤرخ في 10/11/1993 المتعلق بتحديد القيمة التجارية للعقارات.⁴

بوعلام ولهي، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مرجع سابق، ص: 56.⁵

- المؤسسات الخاصة.

- الإدارات العمومية.

- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتعليمي والصحي... الخ.

3- مراقبة أسعار المعاملات العقارية:

أ- أهداف عملية المراقبة: إن مراقبة أسعار المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الآليات في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان، كما أنها تهدف إلى تحسيس مختلف المتعاملين في المجال العقاري إلى التصريح بالأسعار الصحيحة لمبيعاتهم العقارية.

ب- مراقبة أسعار المعاملات العقارية قبل سنة 2000: كانت تتم بناء على الأسعار المحددة في المرسوم التنفيذي رقم: 271 / 93 المؤرخ في 10/11/1993 والتي كانت تخص تقويم المعاملات العقارية التالية:

- العقارات المبنية.

- العقارات غير المبنية.

ج- مراقبة أسعار المعاملات العقارية بعد سنة 2000: لقد وجدت الإدارة الضريبية في تطبيق المرسوم رقم 271 / 93 نقائص عديدة، كان أهمها التناقض فتارة يكون التقويم ايجابيا، وتارة أخرى يكون سلبيا هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن السوق العقارية في الجزائر عرفت تطورا ملحوظا، عجزت المصالح الضريبية عن مسايرته، مما حرم في نهاية المطاف الخزينة العمومية من مصادر تمويل إضافية، ولمعالجة الوضعية ارتأت الإدارة العدول عن تطبيق الأسعار المحددة في المرسوم رقم 271 / 93 واستبدالها بالقيمة التجارية الحقيقية *la valeur vénale* وهذا ما جاء في قانون المالية لسنة 2000.¹

- مفهوم القيمة التجارية الحقيقية: القيمة التجارية الحقيقية هي: " قيمة العقار في السوق أي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به هذا العقار في السوق"²

القيمة التجارية الحقيقية هي الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري، والخاضع لقانون العرض والطلب، مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه.³

- العناصر المادية للعقار: وتتمثل في المساحة، وضعية العقار وقابليته للتوسع، المواد المستعملة في البناء.... الخ.

- العناصر القانونية: وتتمثل في حالة استغلال العقار (مستأجر، غير مستأجر، عقار جماعي أو فردي).

- المحيط الاقتصادي: وهو مرتبط بدرجة التطور الاقتصادي للمكان المتواجد فيه العقار.

من أهم الطرق والقواعد المستخدمة في التقويم للوصول إلى القيمة التجارية الحقيقية بعد التعديل الذي حصل

المادة: 2 من قانون رقم 11/99 المؤرخ في 23/12/1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000.¹

² Dictionnaire fiscale, édition groupe, revue judiciaire, 2001, p: 1057.

بوعلام ولهي، أثمرردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مرجع سابق، ص: 57.³

في قانون المالية لسنة 2000 طريقة إنشاء الإطار المرجعي للأسعار.

من أجل إنشاء الإطار المرجعي للأسعار ينبغي المتابعة الدائمة والمستمرة عن طريق التسجيل لكل المعاملات العقارية من أجل استخراج القيمة التجارية الحقيقية، ينبغي أن تكتمل كل المعلومات انطلاقاً من معطيات حقيقية متحصل عليها من طرف الوكالات العقارية المحلية، المؤسسات و الدواوين التي تنشط في هذا المجال، ويمكن حصر هذه المعلومات فيما يلي:

- المبيعات المحققة من طرف الهيئات والمؤسسات العمومية أو الخاصة التي تنشط في مجال بناء وبيع الأملاك العقارية، مثل مؤسسة ترقية السكن العائلي، الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط، ديوان الترقية والتسيير العقاري، المرقبين العقاريين الخواص، إضافة إلى المبيعات الناتجة عن البيع بالمزاد خصوصاً من طرف إدارة أملاك الدولة.

- المعاملات المحققة من طرف الخواص، والموجهة أساساً للإدارات والدواوين والهيئات العامة التي يفترض أن تكون أسعارها حقيقية إلى حد ما.

- القيم أو الأسعار المستعملة من طرف الإدارة المكلفة بالعمران والتهيئة والسكن على المستوى المحلي (أي ثمن المتر المربع من العقار المبنى) فردي أو جماعي.

- الأسعار المطبقة من طرف الوكالات العقارية المعلن عنها دورياً في الصحافة أو الإشهار الخاص.

- أسعار التنازل عن العقارات المطبقة من طرف وكالات التسيير العقاري في البلديات.

للإشارة فإن هذه المعلومات خاصة بكل مديرية ولأئية للضرائب، حيث تسمح لها بإنشاء إطار مرجعي للأسعار المطبقة على كل المعاملات العقارية المحلية دورياً كل سنتين.

4- إعداد ومتابعة تنفيذ برنامج المعاملات العقارية:

أ- إعداد برنامج المعاملات العقارية: إن برمجة المعاملات المهمة يتم من طرف مصالح الرقابة الضريبية المحلية التي تركز على العقارات التالية:

- المحلات التجارية.

- سكنات فردية (فيلات)

- قطع أرضية تقع في مناطق سكنية تتجاوز مساحتها 200م².

- شقق ذات مساحة كبيرة تتجاوز مساحتها 100م².

- التنازل عن الحصص الاجتماعية والأسهم.

ب- تنفيذ برنامج المعاملات العقارية: بعد إعداد برنامج التقييمات العقارية من طرف مصالح الرقابة الضريبية على مستوى مديرية الضرائب للولاية لكل سداسي، يتم تأشيرته من طرف المدير الولائي للضرائب، ثم يرسل إلى المديرية العامة للضرائب، بعدها يبدأ تنفيذه من طرف فرقة التقييمات العقارية التابعة لمديرية الرقابة الضريبية على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

- الوثائق العامة: المعارف الأساسية (القانون، التقنية المدنية... الخ) ضرورية لأن عملية التقييم تتطور باستمرار، وعليه يجب متابعة هذا التطور من أجل التكيف مع الوضعية المستجدة، وهو ما يحتم وجود الوثائق التقنية

والاقتصادية والقانونية الحديثة، وكذلك ضرورة وجود فهرس عن الوضعية الحقيقية للسوق العقارية المحلية.

-التحضير لعملية التقويم: قبل زيارة الأماكن المعنية بعملية التقويم يجب على العون المكلف بالعملية مراجعة كل الوثائق المتعلقة بها، والهدف من ذلك استكمال المعلومات والوثائق من مخططات مسح وعقود ملكية وغيرها، تسمح بمعرفة العقار من حيث الموقع والمساحة والخصائص، بمعنى تحضير فكرة مسبقة عن موضوع التقويم.

-المعاينة الميدانية: إن زيارة الأماكن المراد تقييمها هي مرحلة جد هامة، ويجب على عون التقويم المكلف بعملية التقويم، مراعاة جميع الجوانب دون إعفاء أي جزء من العقار موضوع التقويم، وجلب جميع العناصر التي تساعد على تحديد القيمة التجارية الحقيقية للعقار.

على العموم فإن عناصر التقييم تختلف باختلاف العقار المراد تقييمه(بناء، أرض صالحة للبناء، أرض فلاحية، مصنع، ...إلخ، وتتحكم فيها عدة معطيات واقعية(نوعية الأرض، طبيعة البناء...إلخ).

ما يمكن ملاحظته حول هذا النوع من الرقابة هو أنه قد لا تستطيع فرقة التقييمات العقارية من إجراء الرقابة لكل المعاملات العقارية السنوية، مما يؤدي إلى فقدان الخزينة العمومية مبالغ إضافية، وما يمكن ملاحظته من نقائص في إعداد برنامج المعاملات العقارية ما يلي:

-نقائص ناتجة على الاختيار السيئ للقضايا.

- غياب الموضوعية في اختيار القضايا.

- غياب الشفافية أحيانا.

هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن التنازل عن الحصص الاجتماعية والأسهم لازالت خارج دائرة المراقبة، حيث لا يتم برمجتها.

قصد معالجة النقائص السابقة، وضعت المديرية العامة للضرائب رزنامة عمليات البرمجة والتنفيذ على النحو التالي:

الجدول رقم (5-3)

رزمة عمليات البرمجة والتنفيذ للمعاملات العقارية على مستوى فرقة التقويمات العقارية

الفترة	سير عمليات البرمجة والتنفيذ
السداسي الأول	- استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال السداسي الأول من السنة ن - تحضير برنامج السداسي الثاني للسنة ن - متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر
السداسي الثاني	- استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال السداسي الثاني من السنة ن - تحضير برنامج السداسي الأول للسنة (ن+1) - متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر

المصدر: بوعلام ولهى، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر، مرجع سابق، ص: 62.

ج- دور لجنة المصالحة والتوفيق الولائية: في حالة غياب اتفاق واضح بين المكلف والإدارة الضريبية حول القيمة التجارية الحقيقية للعقار المبلغة له، تلجأ الإدارة الضريبية إلى إجراء آخر ألا وهو الاحتكام إلى لجنة المصالحة والتوفيق الولائية.¹

المادة: 106 من قانون التسجيل، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013.¹

للإشارة أنه إلى غاية 1999/12/31، كان دور هذه اللجنة يتمثل في مراقبة مدى احترام الإدارة الضريبية للنصوص القانونية والتخفيضات الممنوحة للمكلف في هذا الإطار، غير أنه وابتداء من سنة 2000 أصبح لهذه اللجنة دور يتمثل في تحليل وإبراز بل وإعطاء اقتراحات بخصوص القيمة التجارية الحقيقية للعقار موضوع المراقبة والمعتمدة من طرف الإدارة.

- **أعضاء اللجنة:** تؤسس لدى مديريات الضرائب على مستوى الولايات، لجنة التوفيق تتشكل من الأعضاء التالية:¹

- مدير الضرائب على مستوى الولاية رئيسا.

- مفتش التسجيل.

- مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية.

- قابض الضرائب المختلفة.

- مفتش الضرائب المباشرة.

- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.

- ممثل عن إدارة الولاية.

د- **ممارسة حق الشفعة:** تستطيع إدارة الضرائب أن تستعمل لصالح الخزينة العمومية حق الشفعة على العقارات أو الحقوق العقارية أو المحلات التجارية أو حق الإيجار على العقار كله أو جزء منه والذي ترى فيه بأن ثمن البيع غير كاف.

ثانيا- الرقابة الضريبية للمداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية.

1- **مفهوم الرقابة الضريبية للمداخل العقارية:** يقصد بالرقابة الضريبية للمداخل العقارية مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على المداخل العقارية والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات، بما فيها المعطيات المادية وغير المادية، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.²

2- **المعالجة الضريبية للمداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية:** قبل تاريخ 2002/1/1، كانت المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الربوع العقارية، وتحسب وفقا لجدول الضريبة على الدخل الاجمالي المذكور في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ابتداء من 2002/01/01، أصبحت المداخل العقارية المتأتية من الإيجار الخاص بالعقارات ذات الاستعمال المدني أو التجاري أو المهني، تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل ثابت محرر من الضريبة³، على

المادة 38 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2013، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.¹

² CASIMIR JEAN PIERRE, POUR FAIRE FACE A UN CONTROLE FISCAL, PARIS, EDITION PUF, 1998, P: 258.

المادة 2 و 18 من قانون المالية لسنة 2002، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.³

أساس مبلغ الإيجار الخام، بدون تطبيق أي تخفيضات، غير أنه يشترط ألا تكون هذه المداخل ضمن أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية، أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية.

يتمثل هذا الشكل من الرقابة في فحص التصريحات الموجودة على مستوى مركز الضرائب، وبذلك فإن الأمر يتعلق برقابة على عقود الإيجارات المقدمة من طرف المكلفين، وتتجزأ داخل مصلحة الجباية العقارية على مستوى المراكز الجوارية للضرائب، أي تنحصر في مكتب العون المكلف بالرقابة.

3- أهداف عملية الرقابة: تشكل رقابة المداخل العقارية المتأتية من الإيجار الخاص بالعقارات ذات الاستعمال المدني أو التجاري أو المهني أحد أهم الآليات في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان، كما تهدف إلى تحسيس مختلف المكلفين الذين يحققون مداخل عقارية إلى التصريح بالمبالغ الصحيحة لمداخلهم العقارية الناتجة عن إيجار ملكياتهم المبنية وغير المبنية.

4- كيفية مراقبة المداخل العقارية:¹

مراجعة وتعديل الأسس المصرحة في إطار المداخل العقارية يعتمد على أساس عقد الإيجار للاستعمال المدني أو التجاري، حيث يمكن للإدارة الضريبية زيادة على ذلك أن تعيد تقويم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية أو العقارات غير المبنية والحقوق العينية العقارية طبقا لقيمتها التجارية الحقيقية²، كما يتم تحديدها تبعا للسوق المحلية، انطلاقا من معطيات مختلفة تحددتها مصلحة الجباية العقارية لدى المركز الجوارى للضرائب.

المطلب الرابع: نظام البحث عن المعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي.

هدف النظام الضريبي قائم على أساس ربط وتحصيل الضرائب والرسوم اللازمة لتمويل الخزينة العمومية للدولة، لتحقيق هذا الهدف لابد من وجود نظام معلوماتي فعال يعطي المعلومات اللازمة والدقيقة في الوقت المناسب والمكان الملائم.

تم إدراج حق الاطلاع مع الإصلاح الضريبي لسنة 1992 وتم توسيع صلاحياته بموجب نصوص المواد من 45 إلى 68 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2004، حيث يسمح للإدارة الضريبية بـ:
- المعرفة الدورية للوثائق المحاسبية التي هي إجبارية على المؤسسات والأشخاص.
- جمع المعلومات والبيانات من عند المتعاملين لاستعمالها في إعادة تأسيس الوعاء الضريبي.
- استعمال حق التفتيش وحق الزيارة بهدف انجاز محاضر معاينة للوضعيات الضريبية المختلفة (محاضر الجرد المادي للمخزون، محاضر تجارب الإنتاج... إلخ).

الفرع الأول- تعريف المعلومة الضريبية: المعلومة الجبائية هي كل معلومة باستطاعتها التأثير على وعاء وتحصيل الضريبة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، ونظرا للأهمية التي تكتسبها المعلومة الجبائية في اكتشاف

¹ CIRCULAIRE N° 01/ MF/ MDB/DGI/ DLF/LF 2002 DU 08/05/2002, CONCERNANT LE CONTROLE DES REVENUS DE LOCATION

المادة 2 من قانون رقم 11/99 المؤرخ في 1999/12/23 المتضمن قانون المالية لسنة 2000.

التهرب الضريبي، مما يتطلب أن يولى لها أهمية كبيرة، بتأسيس مراكز مختلفة ومختصة للبحث عنها على جميع المستويات المركزية والجهوية والمحلية.¹

الفرع الثاني-مصادر المعلومات الضريبية:

تتم ممارسة حق الاطلاع من خلال عدة مصادر نذكر أهمها:

- الوثائق المحاسبية الإجبارية المحددة بموجب القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي.
- كشف الزبائن الخاص بزبائن المكلفين مهما كانت طبيعتهم القانونية، التي تسمح بتحديد مبلغ وكمية واسم وعنوان الزبون المتعامل معه.
- التصريح السنوي للأجور والمرتبات الذي يحدد قائمة بأسماء العمال والموظفين التابعين للمكلف أو الهيئة المستخدمة.
- الكشف السنوي لمداخل القيم المنقولة، حيث يلزم كل المكلفين الذين يقومون بتوزيع أرباح أو فوائد ناتجة عن القيم المنقولة، بالتصريح بأسماء المستفيدين من هذه المدخيل.
- الكشف الشهري لعمليات تحويل الأموال إلى الخارج من طرف البنوك والهيئات المالية لحساب زبائنهم.
- البنوك والمراكز البريدية حيث يمكن التقرب منها في أي وقت لسحب كشوفات الحسابات الخاصة بالمكلفين.
- مديريات التجارة حيث يمكن الاستفادة من محاضر مخالقات المكلفين المختلفة المنجزة من طرف مصالح المراقبة.
- المحاسبين العموميين حيث يتم الحصول على كل المعلومات الخاصة بالمتعاملين مع المؤسسات والإدارات والهيئات العمومية.
- مصالح الجمارك حيث يتم الحصول على كل المعلومات الخاصة بالمكلفين المستوردين والمصدرين.
- الولاية والبلدية حيث يتم الحصول على كل المعلومات الخاصة بالمتكاثات من المركبات والعربات والسيارات المسجلة باسم المكلفين.
- المصالح القضائية حيث يتم الحصول على كل المعلومات الخاصة بمستخرجات الأحكام والمكلفين المتعاملين مع هذه المصالح مثلا كالمحامين...إلخ.
- الموثقين حيث يتم الحصول على كل المعلومات المتعلقة بالمكلفين حول مختلف العقود المنجزة لصالح المكلفين.
- الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.
- الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب.
- مصالح أملاك الدولة.

كل هذه المصادر تسمح للمصالح المكلفة بالبحث عن المعلومات الضريبية بتسجيل المعلومات لكل مكلف على بطاقة مقارنة(كشف معلومات)*، وهذه المعلومات يتم استخراجها وانتقالها بين مصالح الضرائب خلال مدة

بتاريخ 10-11-2013، ص:5 WWW.DRDSI.CERIST.DZ كمال رزيق، فضيلي عبد الحليم، نظام المعلومات الجبائي الجزائري، الموقع ¹

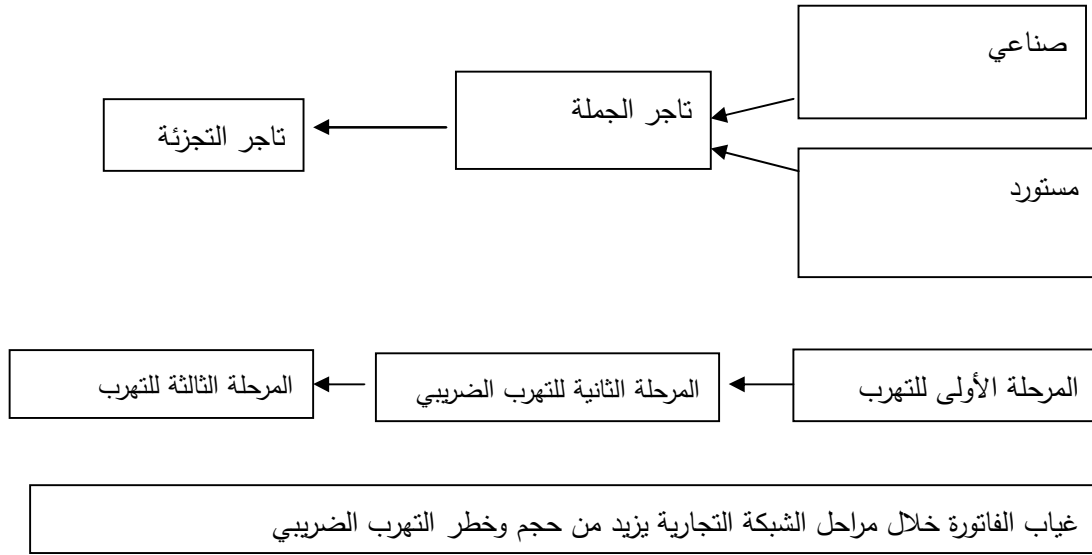
* أنظر الملحق رقم(07) بطاقة مقارنة(كشف معلومات)، ص: 309.

أقصاها أربع سنوات وهي تسمى بفترة التقادم، وفي حالة رفض المكلفين الاستجابة لحق الاطلاع تفرض عليهم عقوبات تتراوح بين 5000 دج و 50000 دج.

- غياب الفاتورة يؤثر على الدورة التجارية ويؤدي إلى تشجيع انتشار الاسواق الموازية وبالتالي انتشار التهرب الضريبي كما يبينه الشكل الموالي.

الشكل رقم (4-5)

مراحل التهرب الضريبي في الشبكة التجارية



المصدر: رضا خلاصي، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002)، مرجع سابق، ص: 210.

الفرع الثالث-أساليب تجميع المعلومات الضريبية:

يتم الحصول على المعلومات الضريبية من المصادر السابقة الذكر بتسطير برنامج سنوي يتعلق بعمليات البحث عن المعلومات الضريبية ويكون من خلال:

-الإحصاء السنوي للأموال حيث يهدف إلى إحصاء كل العقارات المبنية وغير المبنية وكذلك كل النشاطات التجارية والصناعية والمهنية والحرفية.

-إحصاء القطاع الفلاحي حيث يهدف إلى إحصاء الأراضي والنشاطات الفلاحية وإخضاعها للرسم العقاري.

-البحث باستعمال رقم التعريف الضريبي*، الذي أدرج في الجزائر بموجب المادة 110 من قانون المالية لسنة 1992، وهو يسمح بتحديد المكلف من خلال جمع المعلومات الخاصة به وهذا مهما تعددت النشاطات الممارسة من طرفه، وهو ما يسمح بتقييم جيد لوضعيته الضريبية.

* أنظر الملحق رقم (08) مكونات رقم التعريف الضريبي، ص: 310.

-البحث عن طريق مراقبة المعاملات التجارية بين المكلفين من بيع وشراء وتقديم خدمات...إلخ، من خلال مراقبة احترام قانون الفاتورة**، باعتبارها أداة ثبوتية لهذه العمليات.
بعد جمع المعلومات من مصادرها بمختلف الأشكال القانونية المسموح بها، يتم إرسالها إلى المصالح الضريبية المعنية بتجميعها ومعالجتها.

الفرع الرابع-استغلال ومعالجة المعلومات الضريبية:

بعد عملية تجميع المعلومات الضريبية تلجأ المصالح الضريبية إلى مرحلة أساسية في مكافحة التهرب الضريبي وهي المعالجة اليدوية والآلية للمعلومات وتقسيمها حسب كل ولاية، وإرسالها إلى المديرية الولائية للضرائب لاستغلالها .

تسمح عملية استغلال المعلومات الضريبية بـ:

-مراقبة معمقة للملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين بسبب استغلال كل المعلومات الخارجية التي تصل إلى مصالح الضرائب والتي تسمح بتحديد شامل ودقيق للملف وإنجاز كل التسويات الضريبية الضرورية.
-الكشف عن كل الحالات المختلفة للتهرب الضريبي لمختلف النشاطات الممارسة من طرف المكلفين.
-تحديد وتسوية وضعية المكلفين غير المحصنين ضريبيا الذين يصنفون ضمن فئة التهرب الضريبي الكبير.
-تحديد مدى أهمية نشاط المكلف من خلال جمع كل المعلومات الضريبية التي وصلت إلى المصلحة في ملف واحد.

المطلب الخامس: مراقبة حالة معاينة التلبس الجبائي كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

تم تأسيس في قانون المالية التكميلي لسنة2010آلية جديدة وهي عملية تطبيق الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة المعنيين، في حالة معاينة التلبس الجبائي غرامة مالية قدرها 600.000دج، ويرفع هذا المبلغ إلى 1.200.000دج في حالة تجاوز، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي رقم الأعمال أو الإيرادات الخام حد 5.000.000دج المنصوص عليه في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة IFU، وترفع هذه الغرامة المالية إلى مبلغ 2.000.000دج في حالة تجاوز رقم الأعمال أو الإيرادات الخام حد 10.000.000دج .

زيادة على العقوبات السابقة، فإنه يترتب على جنحة التلبس الجبائي إقصاء المكلفين بالضريبة من الاستفادة من الضمانات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية التي تمنحه الحق في الاعتراض وتأجيل دفع الضريبة وتقديم ملاحظاته حول التسويات الجبائية.¹

** أنظر الملحق رقم(09)المرسوم التنفيذي رقم (5-468) المؤرخ في 10/12/2005 الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة ووصل التسليم، ص-311-314.

المادة 7من قانون المالية التكميلي لسنة2010، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.¹

المبحث الثاني: الهياكل الإدارية والتنظيمية المخولة بعملية الرقابة الضريبية في الجزائر.

تنظيم الإدارة الضريبية في الجزائر تم وفقا لمبدأ مركزية التنفيذ حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

المطلب الأول: تطور الهياكل الإدارية المركزية المخولة بعملية الرقابة الضريبية.

الهياكل الإدارية المركزية المخولة بعملية الرقابة الضريبية قمتا بتقسيمها إلى مرحلتين كما يلي: لمعرفة تطور الفرع الأول- مرحلة ما قبل سنة 2007: لأول مرة ظهرت المديرية العامة للضرائب كجهاز مستقل في سنة 1982 وذلك وفق المرسوم رقم 238 المؤرخ في 17 / 07 / 1982 والمتعلق بتنظيم الإدارة الضريبية في وزارة المالية حيث تم إنشاء مديرتين مستقلتين هما: المديرية العامة للضرائب وإدارة أعمال أملاك الدولة والعقار. أصبحت المديرية العامة للضرائب في هذا التنظيم الجديد تضم سبعة مديريات فرعية وهي: مديرية فرعية للدراسات الجبائية، مديرية فرعية للإحصائيات، مديرية فرعية للتشريعات والتنظيم، مديرية فرعية للرقابة الجبائية للمؤسسات، مديرية فرعية للمنازعات، مديرية فرعية للتنظيم ومفتشية المصالح ومديرية فرعية للأبحاث والتحقيقات.

عرفت سنة 1985 لأول مرة ظهور المديريات المركزية من خلال المرسوم رقم 202 المؤرخ في 06-08-1985 المتعلق بتنظيم الإدارة الجبائية في وزارة المالية، تم إنشاء مديرتين مركزيين في الإدارة الجبائية وهي مقسمة إلى:

- مديرية الدراسات والتشريع الجبائي: تتكون من مديرية فرعية للدراسات الجبائية ومديرية فرعية للتشريع والتنظيم.

-مديرية الرقابة الجبائية: تتكون من مديرية فرعية للتحقيقات.

في سنة 1987 تم إنشاء هيكل جديدة تتكون من أربعة مديريات مركزية وهي:

مديرية مركزية للمنازعات، مديرية مركزية للتشريع، مديرية مركزية للوسائل ومديرية مركزية للعمليات الجبائية، هذه الأخيرة كانت تحتوي على مديرية فرعية للتحقيقات الجبائية.

من خلال تطور الهياكل الإدارية المنظمة للإدارة الضريبية قبل إصلاحات سنة 1991، يلاحظ وجود الرقابة الجبائية عبر كل تطور وهذا ما يعبر على عدم إهمال الرقابة كأداة في يد السلطة لمكافحة التهرب الضريبي، كما يعبر عن انتشار التهرب الضريبي في أوساط المجتمع الجزائري.

منذ التسعينات وإلى غاية 1998 كانت مديرية العمليات الجبائية هي الجهة المشرفة على تنظيم وتسيير عملية الرقابة الجبائية، والتي تعتبر ضرورية لمكافحة التهرب الضريبي وهذا بناء على المرسوم التنفيذي رقم 55 المؤرخ في 15/12/1995 والمتضمن هيكل الإدارة الضريبية المركزية.

كانت مديرية العمليات الجبائية حسب القرار رقم 09 المؤرخ في 12/09/1997 المحدد لصلاحيات المديرية العامة للضرائب، هي التي تسهر على تقديم كل الإجراءات التشريعية والتنظيمية والتقنية التي كانت تراها ذات فعالية في تسيير المصالح الداخلية والخارجية التابعة للإدارة الجبائية، كما كانت تجيب عن جميع الاستفسارات المطلوبة من تلك المصالح، وكانت مديرية العمليات الجبائية تتكون من:

أ- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

وهي مكلفة بالتسيير الصارم للمصالح الخارجية المكلفة بالوعاء، التصفية والتحصيل لكل الضرائب ذات الطابع الجبائي وشبه الجبائي.

ب- المديرية الفرعية للتحقيقات الجبائية: هذه المديرية تحدد المعايير والإجراءات والخصائص المحددة لاختيار وإعداد برامج التحقيق المحاسبي والمعمق، وكذلك تسهر على تحسين نتائج استغلال المعلومات الجبائية لتحديد المادة الخاضعة والتي تعتبر كأحدى الوسائل الرئيسية لمكافحة التهرب الضريبي.

ج- المديرية الفرعية للإحصاء والتركيبات:

هدفها تحقيق الثقة والاستعمال الرشيد والفعال للمعطيات والمعلومات الجبائية والتي تعتبر كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي من جهة وتحسين مردودية المصالح الضريبية من جهة أخرى.

تقوم مديرية العمليات الجبائية بالتنسيق مع المديرية المركزية الأخرى للحد من التهرب الضريبي بتوجيه المصالح الخارجية للإدارة الجبائية إلا أن دورها الأساسي يتمثل في الجانب الضريبي الفني وليس الرقابة الجبائية، وهذا ما كان من الأسباب المباشرة لانتشار التهرب الضريبي، والذي تطلب إنشاء مديرية خاصة بالبحث والمراجعات الجبائية في سنة 1998 كمديرية مركزية مستقلة يتمثل دورها في مكافحة وقمع التهرب الضريبي، ولتأهيل الإدارة الجبائية تماشياً مع توجه الاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق، وللتأثير على المتدخلين المهمين بالنسبة لمستويات نشاطاتهم في الميدان التجاري والصناعي والخدماتي وخاصة في النشاطات ذات المستويات المرتفعة من التهرب الضريبي مثل: (الاستيراد، تجارة الجملة والنشاطات ذات المردودية الكبيرة... الخ).¹

تتكون المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية من ثلاث مصالح جهوية (مناطق قسنطينة، الجزائر، وهران

¹ Bulletin des services Fiscaux N°:18, ministère des finance, direction générale des impôts.

(وأربعة مديريات فرعية) (المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية، المديرية الفرعية للبرمجة، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات).

كما تم إعادة هيكلة مديرية العمليات الجبائية إلى ثلاثة مديريات فرعية (المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للضمان والنظام الجبائي الخاص، والمديرية الفرعية للإحصائيات) تقوم المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية بالرقابة الجبائية على المستوى الميداني من خلال البرمجة، كما تقوم بالبحث عن المعلومات الجبائية لدى جميع الهيئات الأخرى التي يمكن أن تكون مصدر للمعلومات الجبائية على المستوى الوطني، وتضع إجراءات ومعايير عمل للحد من التهرب الضريبي من خلال الكشف على الحالات التي تكون مصدرا مهما للتهرب الضريبي.¹

بالإضافة إلى المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية هناك مديريةية التنظيم والإعلام الضريبي التي تضم (المديرية الفرعية للتنظيم والمنهجية، المديرية الفرعية لتطوير نظام الإعلام الآلي، المديرية الفرعية لتطبيق الأنظمة المعلوماتية) من خلال ضمان الترابط بين المصالح الجبائية ومصالح الجمارك و إشراك المركز الوطني للمعلومات والإحصائيات التابع إلى المديرية العامة للجمارك والمديرية العامة للضرائب، بهدف السير الجيد للمعلومات الخاصة بالمستوردين.

الفرع الثاني - مرحلة ما بعد سنة 2007: كان إنشاء المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية في سنة 1998

وتكليفها بدور محاربة التهرب الضريبي لدليل واضح على انتشار التهرب الضريبي، وأدى إلى إعادة هيكلة هذه المديرية² في سنة 2007 بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 07-364 المؤرخ في 28-نوفمبر 2007، للتوجه بالخصوص لمحاربة التهرب الضريبي، حيث أصبحت المديرية المركزية للأبحاث والتدقيقات مكلفة بما يلي:²

-إنجاز وتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديريةية كبريات المؤسسات.

-تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني.

-مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية، ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية.

-متابعة المساعدات الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.

وتتكون المديرية المركزية للأبحاث والتدقيقات من أربعة مديريات فرعية هي:

أ- المديرية الفرعية للأبحاث والتدقيقات الجبائية: تقوم هذه المديرية بالمهام التالية:

-تحديد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية.

-السهر على التطبيق الدائم لحق الاطلاع والتحقيق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها.

المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.¹
(الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب، ص: 10.315 * أنظر الملحق رقم)

المرسوم التنفيذي رقم: 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.²

-البرمجة والقيام في كل منطقة من التراب الوطن، بأي تحر أو تحقيق أو بحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب.

ب- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وهي مكلفة بما يلي:

-متابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي.

-السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة.

-تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها.

ج- المديرية الفرعية للبرمجة: تقوم بما يلي:

-تصور الوسائل التي تسمح بضمان انتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في مجال التحقيق المحاسبي والمصوب والتحقق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ومراقبة المعاملات العقارية والرقابة على الوثائق.

-إعداد برامج التحقيقات المحاسبية ومراقبة المداخل ومتابعة تنفيذها.

د- المديرية الفرعية لمحاربة الغش: تكلف بما يلي:

-تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

-تنسيق وضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة.

-تسيير بطاقةية مقترفي أعمال التهرب الضريبي.

-المبادرة بالأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، والتنسيق مع الإدارات والمؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة.

نلاحظ لأول مرة تم إنشاء مديرية فرعية خاصة بمحاربة الغش والتهرب الضريبي، كما يلاحظ أنه بالإضافة إلى مديرية الأبحاث والتدقيقات هناك مديرية مركزية جديدة للإعلام والوثائق الجبائية والتي تقوم بدورها في الحد من التهرب الضريبي من خلال:

-تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق.

-ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي، والإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي.

-توطيد المعلومات المتعلقة بتكوين ممتلكات ومداخل كل الأشخاص الذين تم ترقيمهم.

وتتكون مديرية الإعلام والوثائق الجبائية من ثلاثة مديريات فرعية هي:

- **المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات وتحليلها:** تكلف بما يلي:

-تطبيق الإجراءات المكتملة لترتيبات جمع المعلومات وإجراءات تبادل المعطيات المعالجة معلوماتيا.

-إنشاء وتحسين البطاقات الوطنية المرتبة بالعناصر المحددة في المادتين 98 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

-إقامة روابط بين رقم التعريف الإحصائي للأشخاص المعنويين ورقم الأشخاص الطبيعيين الحائزين على فوائد.

- **المديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات:** وتكلف بما يلي:

-وضع دوائر الاتصال، احترام المتطلبات الأمنية، مراقبة الدخول لمختلف المواقع، حماية بنوك المعطيات.

- **المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات والوثائق:** وتكلف بما يلي:

-تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام

حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق، ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات، على مستوى استعمال رقم التعريف الإحصائي كمعرف مشترك والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي.

كما أنه تم إنشاء مديرية مركزية جديدة أخرى للإعلام الآلي والتنظيم والتي تقوم بما يلي: تصميم استراتيجية نظام المعلومات والحدود المشتركة وأدوات الاتصال وكذا التحكم في المراجعة الأساسية في مجال تكنولوجيات الإعلام والاتصال وتتكون من ثلاثة مديريات فرعية هي:

-المديرية الفرعية للتنظيم والمناهج.

-المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي.

-المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الإعلام الآلي.

كما تم إنشاء مديرية مركزية جديدة وهي مديرية العلاقات العمومية والاتصال التي تقوم بما يلي: دراسة التدابير المناسبة لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضرائب، والسهر على التطبيق الفعلي للقوانين من طرف جميع المصالح وتتكون من ثلاثة مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال.

- المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي.

- المديرية الفرعية للعرائض الجبائية.

إن متابعة تطو هيكل الإدارة الجبائية المركزية من خلال الإصلاحات الجبائية، يظهر جليا وجود ظاهرة التهرب الضريبي وازدياد انتشارها بحجم كبير أجبر الدولة على إنشاء أجهزة متخصصة في مكافحة والحد من هذه الظاهرة، وهي مديرية الأبحاث والمراجعات (المديرية الفرعية لمحاربة الغش الضريبي) ومديرية الإعلام والوثائق الجبائية مديرية الإعلام والتنظيم (استعمال المعلوماتية) مديرية العلاقات العمومية والاتصال (نشر الثقافة الجبائية) كما أن هذه المصالح المركزية تكملها المفتشية العامة للمصالح الجبائية بمصالحها الجهوية التسعة (9) الموجودة على المستوى الوطني والتي تقوم بتحقيقات دورية عادية وغير عادية للتسيير، كما تقوم بدراسة ملفات المكلفين والمتواجدين على مستوى المصالح الخارجية لتقييمها وتوجيهها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: تطور الهياكل الإدارية للمصالح الخارجية المخولة بعملية الرقابة الضريبية:

تتكون الهياكل الإدارية للمصالح الخارجية للإدارة الضريبية من:

الفرع الأول: مديرية كبريات المؤسسات.

تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 جويلية 2005، المحدد لتنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات*، وقد بدأت في العمل ابتداء من سنة 2006، وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية وهي: (المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية

(الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات، ص: 1.316* أنظر الملحق رقم: 1)

الفرعية للرقابة و البطاقية، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل). وسوف نركز على المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، حيث أنها مكلفة بما يلي:

-تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة و متابعتها.

-اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة.

-البحث عن المعلومة الجبائية، واستغلالها مع انجاز التحقيقات والتحريرات.

كما أنها تضم مكتبين وهما: (مكتب المراجعات و مكتب البطاقيات و المقارنات والتحريرات).

الهيكل الجهوية والمحلية هي امتداد لمستوى الإدارة المركزية، حيث يشمل دورها الأساسي في تفعيل أعمال المصالح الخارجية التابعة لها إقليميا، فهي مكلفة أساسا بتفعيل، تنسيق وتقييم التصحيحات الضرورية للنقائص والسلبات المسجلة خاصة فيما يخص التحقيقات الضريبية وقمع ظاهرة التهرب الضريبي، وهي تتكون مما يلي:

الفرع الثاني: مديرية الضرائب على المستوى الجهوي.

تتكون المديرية الجهوية للضرائب** من أربعة مديريات فرعية وهي: (المديرية الفرعية للتكوين، المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل، المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية و المنازعات). وسوف نركز على المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، حيث أنها مكلفة بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية والقيام بالمهام الموكلة إليها على المستوى الجهوي وذلك في مجال المراقبة والمنازعات، وهي مكونة من ثلاثة مديريات فرعية. كما تشير إلى أن عدد المديريات الجهوية تسعة (09) على المستوى الوطني، وتتشكل كل مديرية جهوية من عدة مديريات ولائية***.

الفرع الثالث: المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات.

في سنة 1998 ومع قرار إنشاء المديرية المركزية للبحث والمراجعات الجبائية، تم إنشاء ثلاثة مصالح خارجية جهوية للتحقيق، وهران، والجزائر، قسنطينة، حيث تقوم بتنفيذ برنامج المراقبة الوطني المرسل من المديرية المركزية للبحث والمراجعات، وهذا البرنامج يخص المكلفين الطبيعيين والمعنويين الذين رقم أعمالهم السنوي تجاوز 10 مليون دج خلال فترة التحقيق، حيث يوزع البرنامج على فرق التحقيق الجهوية التابعة للمصالح الجهوية للتحقيق المختصة إقليميا، وتباشر عملها بجمع المعلومات الجبائية حول كل ملف، وفي حالة اكتشاف حالات غش وتهرب ضريبي فإن هذه الفرق تقوم بتطبيق الإجراءات والجزاء العقابية المحددة في القوانين الجبائية، كما يمكن لهذه المصلحة القيام بتحقيقات جبائية ميدانية بطلب من المديرية المركزية للبحث والمراجعات للمهام ذات التهرب والغش الكبيرين.

هذه المصالح لها اختصاصات وتتدخل على المستوى الوطني، وتنظم المصلحة الجهوية للأبحاث و المراجعات في ثلاثة أقسام وهي: (قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم، وقسم المساعدة على الرقابة، وقسم الوسائل).

(الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب، ص: 12.317** أنظر الملحق رقم:)

*** أنظر الملحق رقم: (13) قائمة المديريات الجهوية للضرائب، ص: 318.

وسوف نركز على قسم المراقبة بصفته المسؤول عن مكافحة التهرب الضريبي، حيث أنه مكلف بما يلي:
- يعمل في شكل فرق لتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها المديرية المركزية للأبحاث والتدقيقات، مع إعداد الإحصائيات المرتبطة بها.

- تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية المتصلة بتنفيذ المراقبة.

- تنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية.

الفرع الرابع: المركز الجهوي للإعلام و الوثائق.

هو امتداد إلى المديرية المركزية للمعلومات و الوثائق الجبائية، يقوم باستغلال تصريحات المكلفين وإعداد بطاقات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهو يساهم بحيوية في البحث عن المادة الجبائية، فهو يجمع المعلومات، يضمن حفظها ونشرها من خلال وضعها تحت طلب الهياكل المستعملة لها، مثل مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، ومديريات الضرائب للولاية، وفرق التحقيق، ومديرية كبريات المؤسسات، فهو يعتبر كبنك معلومات ضريبية خاصة بكل مكلف، وعدد المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق* ثلاثة على المستوى الوطني وهي: وهران، قسنطينة، والجزائر.

الفرع الخامس: المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية.

هي امتداد للمفتشية العامة للمصالح الجبائية وعددها (9) على المستوى الوطني وتدخلها جهوي و وطني، تقوم هذه الأخيرة بتنفيذ برامج المفتشية العامة من خلال مراقبة تسيير الملفات الجبائية، حيث يكلف كل محقق في التسيير بدراسة كل الملفات الجبائية التابعة لمراكز الضرائب المعينة واستخراج النقائص وطلب إجراء التسويات لحالات الغش والتهرب الصغيرة والكبيرة.

الفرع السادس: مديرية الضرائب للولاية.

تم الاعتماد بعد الاستقلال على نفس الهياكل المحلية للعهد الاستعماري بتركيز عمليات الرقابة خاصة على المستوى المركزي من ثلاثة دوائر جهوية هي الجزائر، وهران، قسنطينة، و في سنة 1974 تم تغيير هذا الهيكل بآخر يمتاز باللامركزية الإدارية عن طريق إنشاء مديرية فرعية للضرائب على مستوى كل ولاية في مديرية التنسيق المالي، التي تجمع كل الإدارات المتعلقة بوزارة المالية على المستوى الولائي (الضرائب، الخزينة، أملاك الدولة) ، والتي كانت تهدف لمراقبة العمليات والتنسيق مع المصالح القاعدية لقمع التهرب الضريبي، مع بداية الثمانينات تم إنشاء مديرية فرعية مكلفة بالوعاء الضريبي ومديرية فرعية مكلفة بالتحصيل على مستوى كل ولاية، ومع صدور القرار المؤرخ في 1991/04/11 تم إلغاء هذا التنظيم وتحويل صلاحياته إلى المديريات الولائية للضرائب والتي كان عددها 51 مديرية في 48 ولاية، حيث أن ولاية الجزائر و وهران مكونة من (03) و (2) مديريات للضرائب على التوالي.

(الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام و الوثائق، ص: 319. 14* أنظر الملحق رقم:)

ارتفع عدد المديريات الولائية على المستوى الوطني إلى 54 مديرية ولائية، وذلك بعد إعادة هيكلتها طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 179 المؤرخ في 25/10/1998 (جريدة رسمية رقم 179/1998) بتقسيم ولاية الجزائر إلى ستة (06) مديريات وهي الجزائر وسط، سيدي أحمد، الحراش بئر مراد رايس، الرويبة والشرافة، وتتكون هذه المديريات* من مديريات فرعية وهي: (المنازعات، الرقابة الجبائية، التحصيل، الوسائل، العمليات الجبائية). وسوف نركز على المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بصفتها المسؤولة عن مكافحة التهرب الضريبي، من خلال إعداد وتنفيذ برامج التحقيقات الجبائية الميدانية للمكلفين، وإجراء تحقيقات لبعض النشاطات التي يمكن أن تكون محل للتهرب الضريبي، كما تقوم المديرية الفرعية للرقابة بما يلي:

- حيث أنها مكلفة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها، وتتكون من أربعة مكاتب وهي: (مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب البطاقات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية، مكتب مراقبة التقييمات)

- المساهمة مباشرة في مكافحة التهرب الضريبي من خلال، تسيير وتوزيع وترتيب الفهارس حسب المفتشيات للمعلومات التي تم جمعها أو الحصول عليها.

- استغلال كشوف الزبائن والموردين وبطاقات التشخيص لمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين.

- إنشاء وتسيير فهرس خاص بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تمت برمجتهم في التحقيق المحاسبي والمعق والمصوب.

- تقييم نشاطات مفتشيات الضرائب وإعطائها الاقتراحات والتوصيات من أجل تحسين البحث عن المادة الجبائية الخاضعة والاستغلال الجيد للمعلومات الجبائية المرسله إليها.

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية تساهم هذه المديرية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال (إعطاء الصبغة التنفيذية لجدول الضرائب، التركيز على الإحصائيات وتحليلها لتحسين وتوجيه البحث عن المعلومات الجبائية)

الفرع السابع: مركز الضرائب.

تباعا لاستحداث مديريةية كبريات المؤسسات في سنة 2006، استحدثت المديرية العامة للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 هيكل جديد للضرائب وهو مركز الضرائب، وهو مصلحة خارجية عملياتية ملحقة لمديرية الضرائب للولاية التي تعتبر وصية على المصالح الضريبية على المستوى الولائي، من أهدافه و مهامه:

- تحسين التسيير والرقابة لملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، وكذلك أصحاب المهن الحرة مهما كان نظامهم الضريبي.

- تحديد الإطار الضريبي الموحد لجميع المكلفين التابعين لمركز الضرائب وجميع الضرائب والرسوم الخاضعين لها.

* أنظر الملحق رقم: (15) الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب، ص: 320.

الفصل الخامس: أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

-تخفيض عدد المصالح الأساسية الحالية، وذلك بإنشاء مراكز الضرائب عوضا عن متشيات وقباضات الضرائب.
-تحسين وعصرنة الإجراءات المتعلقة بالضريبة.
تم إنشاء 65 مركز ضرائب على المستوى الوطني، مقسمة حسب عدد الملفات الموجودة لدى كل مركز إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

الجدول رقم(5-4)

أنواع مراكز الضرائب حسب عدد الملفات الضريبية

الفصل الخامس: أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

نوع مركز الضرائب	عدد الملفات المطلوبة	عدد الأعوان المطلوبين
مركز ضرائب من نوع (01)	من 8000 إلى 12000 ملف	من 120 إلى 150 عون ضرائب
مركز ضرائب من نوع (02)	من 4000 إلى 8000 ملف	من 90 إلى 120 عون ضرائب
مركز ضرائب من نوع (03)	أقل من 4000 ملف	من 60 إلى 90 عون ضرائب

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, LA LETTRE N°30/2008. SOURCE :MINISTERE DES FINANCES,

ينظم مركز الضرائب* في ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة للضرائب ومصلحتين ومن مبادئ هيكله مركز الضرائب ما يلي:

-تسيير موحد للملفات الضريبية، وأعوان متعددي مهام التسيير.
-تحصيل ضريبي جبري، تحصيل ضريبي ودي، محاسبة عمومية، ومتعددة صناديق المقبوضات.
-رقابة داخلية على الوثائق، الرقابة عامة والبحث، فرق التحقيق على الوثائق، والرقابة الخارجية الخاصة بمختلف قطاعات النشاط.

يضم مركز الضرائب كل المكلفين من أشخاص طبيعيين ومعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي باستثناء المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، إضافة إلى نشاطات المهن الحرة دون استثناء، ويمارسون نشاطهم داخل اقليم مركز الضرائب التابعين له، كما أن مكان مركز الضرائب يتواجد بمركز كل ولاية، ويضم جميع المكلفين التابعين إقليميا له، وعملية انجاز هذه المراكز تكون تدريجيا على المستوى الوطني، فمثلا المديرية الجهوية للضرائب لناحية الجزائر كانت وضعية انجاز مراكز الضرائب كما يلي:

الجدول رقم: (5-5)

يبين حالة وضعيات تقدم أشغال إنجاز مراكز الضرائب على مستوى المديرية الجهوية للضرائب لناحية الجزائر

مكان المركز	نوع مركز الضرائب	الأراضي المخصصة للبناء	حالة تقدم أشغال الإنجاز	مسير العملية
الروبية	مركز ضرائب من نوع (01) مركز ضرائب من نوع (02)	متوفرة غير متوفرة	في طور الانجاز الدراسة التقنية لم تباشر	المديرية العامة للضرائب
الحراش	مركز ضرائب من نوع (02)	متوفرة	في طور الانجاز	المديرية العامة للضرائب
سيدي امحمد	مركز ضرائب القبة مركز ضرائب نموذجي	متوفرة غير متوفرة	انتهاء الانجاز الدراسة التقنية لم تباشر	المديرية العامة للضرائب

* أنظر الملحق رقم: (16) الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب، ص: 321.

الفصل الخامس: أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

الجزائر مركز	مركز ضرائب من نوع (01)	غير متوفرة	الدراسة التقنية لم تباشر	المديرية العامة للضرائب
الشرافة	مركز ضرائب من نوع (01) مركز ضرائب من نوع (01)	متوفرة غير متوفرة	في طور الانجاز الدراسة التقنية لم تباشر	المديرية العامة للضرائب
بئر مراد رابيس	مركز ضرائب من نوع (01)	متوفرة	في طور الانجاز	المديرية العامة للضرائب

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, LA LETTRE N°30/2008. SOURCE :MINISTERE DES FINANCES,

الفرع الثامن: المركز الجوي للضرائب.

يقوم المركز الجوي للضرائب على نفس مبادئ مركز الضرائب، ويضم كل المكلفين من أشخاص طبيعيين والخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، ويمارسون نشاطهم داخل إقليم المركز الجوي للضرائب التابعين له. وموزعة هذه المراكز عبر إقليم كل ولاية.

ينظم المركز الجوي للضرائب* في ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة للضرائب ومصالحتين.

يتطلب إعداد البرامج السنوية للرقابة من طرف المصالح العليا وجود هيكل ميداني يقوم بتطبيقها، إن المصالح الخارجية القريبة من المكلفين هي القاعدة الأساسية المنوطة بمكافحة التهرب الضريبي وتعتبر مراكز الضرائب الهياكل القاعدية لكل المراقبات ومركز مكافحة المتهربين من الضرائب بسبب :

- استقبالها لكل تصريحات المكلفين.

- علاقاتها المباشرة مع المكلفين.

-تسييرها لملف جبائي وحيد يحتوي على مجموعة من الضرائب والرسوم .

التوسع الذي شهده النسيج الاقتصادي الناتج عن مختلف خطط التنمية الاقتصادية، دفع الدولة الجزائرية إلى اتخاذ تدابير وإصلاحات ضريبية، تهدف إلى عصرنه الإدارة الضريبية، وفي هذا الإطار تم تغيير الهيكل الإداري لسنة 1994 الذي يعتمد على مفتشيات الضرائب المتعددة بهيكل إداري جديد يعتمد على مراكز الضرائب.

* أنظر الملحق رقم: (17) هيكل ينظم المركز الجوي للضرائب، ص: 322.

المبحث الثالث: تقييم فعالية عمليات الرقابة الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2001-2011.

من أجل معرفة مدى نجاعة أي أسلوب من أساليب الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، فإنه يجب الوقوف عند أرقام المردود المالي الناتج عن تطبيقات هذا الأسلوب أو ذلك عن طريق استظهار النتائج وتحليلها باستخدام أدوات التحليل البيانية وغيرها، ومن خلال هذا التقييم سوف نستطيع اكتشاف السلبيات وكيفية تداركها أو تجنبها والايجابيات وكيف يمكن تثمينها.

إذا كانت المعطيات الإحصائية المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب تبقى غير كافية من أجل تقييم حقيقي للرقابة الضريبية بمختلف أساليبها لسنوات ما بعد الإصلاح الضريبي في الجزائر، فإنها بالمقابل تبرز بعض الحقائق والعوالم وهو ما سيتم مناقشته في هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: تقييم فعالية الرقابة الضريبية العامة.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تقييم فعالية الرقابة الشكالية والرقابة على الوثائق كما يلي:

الفرع الأول: تقييم فعالية الرقابة الشكالية.

أمام غياب الأرقام والإحصائيات فإن تقييم هذا الأسلوب من الرقابة سوف ينصب على آلياته ومهامه وأهدافه، ولعل أهم المعوقات التي تقف دون فعالية هذا الأسلوب ما يلي:

- عدم وجود برنامج حقيقي محدد وقابل للتنفيذ مثلما هو معمول به في إطار باقي أساليب الرقابة.
- عدم اهتمام مراكز الضرائب بهذا النوع من الرقابة، حتى وإن حدث ذلك فهو يتم بطريقة عشوائية، كما أنه في أغلب الأحيان فإنه يقوم بإنجاز هذا الأسلوب من الرقابة أعوان ضرائب ليست لهم الخبرة والكفاءة المطلوبة.
- غياب المتابعة من طرف المديرية العامة للضرائب لمثل هذا الأسلوب من الرقابة.

يجب الإشارة إلى أن هذا الأسلوب من الرقابة الضريبية يعتبر المرآة الحقيقية التي تعكس نشاط مصلحة التسيير في مركز الضرائب، والتي تقوم بمعرفة ما يلي:

- إيداع التصريحات في آجالها المحددة قانونيا.
- أهمية المؤسسة من حيث الحجم ورقم الأعمال.
- خضوع أو عدم خضوع المؤسسة للرقابة الضريبية.
- استفادة المؤسسة من الامتيازات الضريبية.

الفرع الثاني-تقييم فعالية الرقابة على الوثائق: بخصوص تطور مردودية نتائج الرقابة على الوثائق خلال الفترة 2001-2011 تكون مفصلة في الجدول التالي كما يلي:

الجدول رقم(5-6)

تطور مردودية نتائج الرقابة على الوثائق للفترة(2006-2011)

الفصل الخامس: أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

البيان السنوات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ الحقوق والعقوبات الناجمة (مليون دج)	متوسط المردودية (مليون دج)
2006	34 081	39 880,13	1 170,16
2007	30 894	33 162,15	1 073,42
2008	32 795	30 015,2	915,24
2009	30 365	28 246,71	930,24
2010	30 029	32 294	1 075,43
2011	27 291	26 224,02	960,9

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

ما يمكن استنتاجه من خلال هذا الجدول هو ارتفاع عدد القضايا المراقبة خلال سنة 2006 مع المبلغ الناتج عن المراقبة.

غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا الأسلوب من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الضرائب المكلفين بإنجازه من جهة، وكثرة التصريحات الواجب مراقبتها وفحصها من جهة أخرى، إضافة إلى غياب المتابعة الدقيقة لإحصائيات الرقابة على الوثائق من طرف المديرية العامة للضرائب.

المطلب الثاني: تقييم فعالية الرقابة الضريبية عن طريق الفرق المختلطة.

بدأت الفرق المختلطة للرقابة نشاطها بداية من شهر أبريل 1996، ووفقا للمرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 27-07-1997 تم تأسيسها رسميا، وقد عرف الهيكل التسيري للفرق المختلطة للرقابة عدة تعديلات بسبب النقائص المسجلة وهو ما أدى إلى ارتفاع عدد المنازعات بسبب التسويات التي نفذتها هذه الفرق، وعلى ذلك جاء المنشور رقم: 293 المؤرخ في: 21-06-1999 بالتدخل لدى المكلفين من أجل الرقابة ومدى احترام التشريعات الضريبية والجمركية والتجارية، في حين يبقى تنفيذ التسويات من مهام مراكز الضرائب.

تطور مردودية نتائج الرقابة الضريبية عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب-جمارك-تجارة) خلال الفترة 2005-2008 تكون مفصلة في الجدول الموالي كما يلي:

الجدول رقم (5-7)

تطور مردودية نتائج الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) للفترة (2001-2002 ومن 2005-2008)

الفصل الخامس: أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

البيان السنوات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ الحقوق والعقوبات النتيجة (مليون دج)	متوسط المردودية (مليون دج)
2001	2036	3373	1.66
2002	1978	3727	1.88
2005	2987	10690	3,57
2006	2245	8148	3,62
2007	2477	7923	3,19
2008	2149	5394	2,51

المصدر: - خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008، ص: 201.
- شارفي ناصر، التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر 3، 2011-2012، ص: 249.

ما يمكن استنتاجه من خلال الجدول السابق هو ارتفاع مردودية نتائج المراقبة للملف الواحد خلال سنة 2006 كحد أقصى، إضافة إلى ارتفاع عدد الملفات المراقبة بالنسبة لسنة 2005.
على العموم فإن تقييم نشاط الفرق المختلطة للرقابة يستوقفنا عند جملة من النقائص:¹
-تذبذب في إعداد وتنفيذ برنامج فرق الرقابة المختلطة نظرا لعدم توفر الوسائل المادية كالمقرات... إلخ.
-غياب المتابعة الدقيقة للإحصائيات الخاصة بالرقابة لأنشطة الفرق المختلطة من طرف المديرية العامة للضرائب.
-عدم فعالية التنسيق المشترك بين الهيئات الثلاثة المشكلة للفرق (ضرائب-تجارة-جمارك).
-عدم التأطير الجيد للفرق المختلطة للرقابة و ضعف الفهم لطريقة تنفيذ هذا النوع من الرقابة.

المطلب الثالث: تقييم فعالية الرقابة المعقدة.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تقييم فعالية الرقابة المصوبة للمحاسبة والتحقق المحاسبي والتحقق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة كما يلي:

الفرع الأول: تقييم فعالية التحقيق المصوب للمحاسبة.

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية، أنشأ قانون المالية التكميلي لسنة 2008 شكل جديد من الرقابة أكثر فعالية والمتمثل في التحقيق المصوب للمحاسبة، هذا الشكل من الرقابة يسمح لأعوان الإدارة الضريبية بإجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير

بوعلام ولهي ، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة -حالة الجزائر-، المؤتمر العلمي حول الأزمة المالية¹ والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة سطيف، 2009.

الفصل الخامس: أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة ضريبية. غير أن تطبيق هذا الأسلوب من الرقابة تأخر إلى سنة 2010، بسبب الغموض في التشريع حيث لم تحدد الجهة التي تقوم بتنفيذه مفتشية الضرائب أو المديرية الفرعية للرقابة للولاية. الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب المتعلقة بالرقابة المصوبة للمحاسبة كانت من خلال الجدول التالي موضحة كما يلي:

الجدول رقم (5-8)

تطور مردودية نتائج الرقابة المصوبة للمحاسبة للفترة (2010-2011)

البيان السنوات	عدد الملفات المراقبة	مبلغ الحقوق والعقوبات الناجمة (مليون دج)	متوسط المردودية (مليون دج)
2010	503	1 189,8	2 365,4
2011	586	1 435	2 448

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

من خلال هذا الجدول يمكن استنتاج ارتفاع عدد الملفات الضريبية المراقبة خلال سنة 2011 مع المبلغ الناتج عن المراقبة، كما أن هذا النوع من الرقابة تأخر تطبيقه حتى سنة 2010 رغم استحداثه بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، بسبب عدم وضوح إجراءاته وطرق برمجته وتنفيذه.

الفرع الثاني: تقييم فعالية التحقيق المحاسبي.

الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب المتعلقة بالتحقيق المحاسبي يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي كما يلي:

الجدول رقم (5-9)

تطور مردودية نتائج التحقيق المحاسبي للفترة (2001-2011)

الفصل الخامس: أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

البيان السنوات	عدد الملفات المراقبة	مبلغ الحقوق والعقوبات الناجمة (مليون دج)	متوسط المردودية (مليون دج)
2001	1 740	12 858,19	7 389,76
2002	1 672	17 016,56	10 177
2003	1 748	15 563,41	8 903,55
2004	2 118	10 427,8	4 923,42
2005	2 217	15 047,3	6 787,23
2006	2 228	73 670,02	33 065,54
2007	2 194	14 037,7	6 398,22
2008	2 374	20 533,84	8 649,47
2009	2 483	74 595,8	30 042,61
2010	1 989	41 503,32	20 866,43
2011	1 444	34 153,56	23 652,53

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

إذا نظرنا إلى الجدول السابق وتبعنا عدد الملفات المبرمجة نستنتج أن هناك ارتفاعا متزايدا في عددها من سنة إلى أخرى لتعرف أكبر مستوى لها سنة 2009 بعدد 2483 قضية مبرمجة ومبلغ 74595 مليون دج كحقوق ناتجة عن الرقابة، أما سنتي 2010 و2011 فقد انخفضت لأسباب سياسية واجتماعية التي شهدها العالم العربي والمتمثلة في الربيع العربي.

الفرع الثالث: تقييم فعالية التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

هذا الأسلوب من الرقابة كانت بداية تنفيذه بصفة رسمية ضمن برنامج التحقيق لسنة 2001 وكان بنسبة 5 % من البرنامج العام للتحقيق، وتبين الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب تطور عدد الملفات المراقبة والنتائج المترتبة عنها في الجدول التالي كما يلي:

الجدول رقم (5-10)

تطور مردودية نتائج التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للفترة (2001-2011)

الفصل الخامس: أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

البيان السنوات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ الحقوق والعقوبات الناجمة (مليون دج)	متوسط المردودية (مليون دج)
2001	99	320 ,21	3,23
2002	165	796 ,14	4,82
2003	223	715 ,57	3,21
2004	238	815 ,35	3,42
2005	258	738 ,94	2,86
2006	278	985 ,85	3,55
2007	438	1 307,27	2,99
2008	357	1 358,15	3,8
2009	381	1 288,45	3,38
2010	396	5 896,15	14,89
2011	204	1 633,13	8

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

نستنتج من خلال هذا الجدول الارتفاع المستمر في عدد القضايا المراقبة من سنة إلى أخرى حتى سنة 2010، ثم انخفاض نتيجة للظروف السياسية والاجتماعية التي مست العالم العربي والمتمثلة في الربيع العربي، أما نتائج التحقيق فهي ترتفع وتنخفض تارة أخرى من سنة إلى أخرى وهذا ناتج لجملة من الأسباب التي تقف دون تطور تطبيق هذا الأسلوب من الرقابة وهي كما يلي:

-ارتباط هذا النوع من الرقابة بالجانب الشخصي للمكلف الخاضع لمثل هذا الأسلوب من الرقابة.

-أنه غير مشروح وغير مفسر بالمنشورات والدلائل التطبيقية والتوضيحية.

-وجود سوق موازية غير رسمية تقوم فيها المبادلات والمعاملات العقارية والتجارية نقدا دون الحاجة إلى الهيئات البنكية والمصرفية والمالية.

-قلة تعامل الهيئات الإدارية الأخرى مثل مصالح ترقيم السيارات والضمان الاجتماعي ومصالح التجارة مع الإدارة الضريبية.

-عدم وصول المعلومات المطلوبة من خارج الولاية محل السكن الرئيسي للمكلف، وهو ما يفسر عدم تعاون المصالح الضريبية فيما بينها.

للقوف على فعالية مختلف أساليب الرقابة (الرقابة على الوثائق، الرقابة المختلطة، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب)نورد الجدول التالي يبين عدد الملفات الضريبية التي يمكن مراقبتها وعدد الملفات التي تمت مراقبتها خلال الفترة 2006-2011 كما يلي:

الجدول رقم(5-11)

تطور نسبة عدد الملفات الضريبية غير المراقبة مقارنة بعدد الملفات القابلة للمراقبة المتعلقة بآليات الرقابة (الرقابة على الوثائق، الرقابة المختلطة، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب) للفترة(2006-2011)

البيان السنوات	عدد الملفات القابلة للمراقبة	نسبة عدد الملفات غير المراقبة %	عدد الملفات المراقبة	مبلغ الحقوق والعقوبات الناجمة(مليون دج)	متوسط المردودية (مليون دج)
2006	1102408	99,96	38554	121698	3.16
2007	1179928	99,70	35565	55122	1.55
2008	1213839	99,96	37318	55942	1.5
2009	1351177	99,75	32848	102841	3.13
2010	1407449	99,97	32521	74985	2.3
2011	1492098	99,98	29321	61811	2.11

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

-إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري.

نستنتج من خلال الجدول السابق أن آليات المراقبة(الرقابة على الوثائق، الرقابة المختلطة، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب) المستعملة من طرف المديرية العامة للضرائب خلال الفترة(2006-2011)لا تستطيع التحكم في عدد الملفات الضريبية المسجلة لدى المركز الوطني للسجل التجاري والتي يمكن مراقبتها، حيث أن هذه الآليات تمس عدد جد محدود من هذه الملفات بنسبة متوسطة مقدرة ب: 2.70 % وبتحقيق مردودية متوسطة لكل ملف مراقب تقدر ب: 2.3مليون دج، تبقى نسبة 97.30% تمثل عدد كبير من المتهمين المحتملين، وهو ما يستدعي تشخيص النقائص الخاصة بهذه الآليات وما يعكس عدم الفعالية في المراقبة الضريبية، هنا نتساءل ماذا تكون النتائج لو ارتفعت نسبة المراقبة لهذه الآليات؟

فيما يخص تقييم فعالية مردودية آلية الرقابة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة نورد الجدول التالي الذي يبين عدد الملفات الضريبية التي يمكن مراقبتها وعدد الملفات التي تمت مراقبتها خلال الفترة2006-2011 كما يلي:

الجدول رقم (5-12)

تطور نسبة عدد الملفات الضريبية غير المراقبة مقارنة بعدد الملفات القابلة للمراقبة ونتائج المراقبة المتعلقة بآلية الرقابة المعمقة للوضع الجبائية الشاملة للفترة (2006-2011)

البيان السنوات	عدد الملفات القابلة للمراقبة	نسبة عدد الملفات غير المراقبة %	عدد الملفات المراقبة	مبلغ الحقوق والعقوبات الناجمة (مليون دج)	متوسط المردودية (مليون دج)
2006	1003394	99,99	278	985,85	3,55
2007	1074800	99,99	438	1 307,27	2,99
2008	1104611	99,99	357	1 358,15	3,8
2009	1230524	99,99	381	1 288,45	3,38
2010	1282609	99,99	396	5 896,15	14,89
2011	1364030	99,99	204	1 633,13	8

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
-إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري.

نستنتج من خلال الجدول السابق أن آلية المراقبة المعمقة للوضع الجبائية الشاملة المستعملة من طرف المديرية العامة للضرائب خلال الفترة (2006-2011) لا تستطيع التحكم في عدد الملفات الضريبية المسجلة لدى المركز الوطني للسجل التجاري والتي يمكن مراقبتها، حيث أن هذه الآلية تمس عدد جد محدود من هذه الملفات بنسبة متوسطة مقدرة ب: 0.030% ويتحقق مردودية متوسطة لكل ملف مراقب تقدر ب: 6.1 مليون دج، تبقى نسبة 99,97% تمثل عدد كبير من المتهربين المحتملين، وهو ما يستدعي تشخيص النقائص الخاصة بهذه الآلية وما يعكس عدم الفعالية في المراقبة الضريبية، هنا نتساءل ماذا تكون النتائج لو ارتفعت نسبة المراقبة لهذه الآلية؟

المطلب الرابع: تقييم فعالية الرقابة الفنية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تقييم فعالية آلية رقابة التقويمات العقارية ورقابة المداخل العقارية كما يلي:

الفرع الأول: تقييم فعالية رقابة التقويمات العقارية.

تبين الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب خلال الفترة (2001-2011) تطور عدد الملفات الضريبية المراقبة، وكذا الحقوق والعقوبات الناتجة المترتبة في الجدول الموالي كما يلي:

الجدول رقم (5-13)

تطور مردودية نتائج رقابة التقويمات العقارية للفترة (2001-2011)

البيان السنوات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ الحقوق والعقوبات الناجمة (مليون دج)	متوسط المردودية (مليون دج)
2001	21 745	1 793,18	82 464
2002	22 022	1 996,09	90 641
2003	24 968	1 813,37	72 628
2004	31 787	2 375,84	74 742
2005	34 378	2 546,04	74 060
2006	31 323	2 487,12	79 402
2007	33 177	2 747,56	82 815
2008	36 108	3 626,85	100 445
2009	31 962	3 443,52	107 738
2010	30 568	3 859,28	126 252
2011	31 644	4 354,2	137 600

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

الجدول السابق يبرز أن عدد المعاملات العقارية المراقبة في ارتفاع مستمر من سنة 2001 حتى سنة 2005 ليعود في الانخفاض سنة 2006 ثم ارتفع سنة 2008 إلى حد أقصى قدره 36108 ملف مراقب، وبخصوص متوسط مردودية نتائج رقابة المعاملات العقارية فقد قدرت بمبلغ: 94160.6 دج لكل ملف مراقب. مما سبق نستنتج أن هناك تذبذبا في عدد القضايا والنتائج المراقبة، وتفسيره راجع إلى العوامل التالية:

- أن كثير من المعاملات العقارية لا زالت ترتب وفق صيغ التراضي والهبات وأحيانا أخرى يتم إخفاؤها أو اللجوء إلى العقود العرفية، الأمر الذي أدى إلى غياب آليات التعامل في السوق العقارية بطرق مضبوطة ومدروسة.
- من حيث البرمجة والمتابعة من طرف المصالح المكلفة بتنفيذ هذه المراقبة تتم بصورة آلية فقط قصد ضبط برنامج المراقبة دون معرفة فيما إذا كانت عقود ذات أهمية أو لا.
- غياب التنسيق بين مفتشية التسجيل والطابع والمصالح المكلفة بالمراقبة فيما يتعلق بمحاضر المعاينة الميدانية للعقار، وهو ما أدى إلى عدم السير الحسن والفعال لعملية المراقبة.

الفصل الخامس: أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

- عدم التكفل الحقيقي بالجانب المادي للمراقبين هذا من جهة، ومن جهة أخرى معالجة الكم الهائل من عقود المعاملات العقارية يتم بصورة يدوية وبطيئة، ضف إلى ذلك غياب التكوين والتدريب للمحققين المكلفين بمراقبة المعاملات العقارية وقلة عددهم.

- غياب المتابعة والتقييم من طرف المديرية العامة للضرائب لمثل هذا الأسلوب من الرقابة.

الفرع الثاني - تقييم فعالية رقابة المداخل العقارية (المديرية الجهوية للضرائب بسطيف نموذجا):

بدأ تطبيق هذا الأسلوب من المراقبة بداية من سنة 2001، ويتم تنفيذه على مستوى مصالح الوعاء بالمديريات الولائية للضرائب وبعض المراكز الجوارية للضرائب المستحدثة من طرف المديرية العامة للضرائب التابعة لمكان تواجد العقارات المبنية أو غير المبنية المؤجرة، وفيما يلي جدول يبين الإحصائيات الخاصة بهذا النوع من الرقابة على مستوى المديرية الجهوية للضرائب بسطيف كما يلي:

الجدول رقم (5-14)

تطور نسبة مراقبة عقود الإيجار للفترة (2004-2011) بالمديرية الجهوية للضرائب بسطيف

نسبة المراقبة (%)	عدد عقود الإيجار المراقبة	عدد العقود المبرمجة للمراقبة	عدد عقود الإيجار القابلة للمراقبة	البيان / السنوات
54,00	6 119	11 331	16 103	2004
61,70	9 920	16 078	18 615	2005
63,14	9 538	15 107	20 932	2006
77,04	9 639	12 312	18 973	2007
64,00	10078	15 747	22 499	2008
63,44	17 148	27 031	30 840	2009
52,25	11 792	22 569	24 540	2010
58,75	14 535	24 742	27 297	2011

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير الأنشطة من 2004 إلى 2011، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المديرية الجهوية للضرائب بسطيف.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متوسط نسبة مراقبة المداخل العقارية تقدر بـ: 61,79 % أما النسبة الباقية فهي لا تخضع للمراقبة، وهو ما يعني أن عدد كبير من عقود الإيجار لا تتم مراقبته، مما قد يؤدي إلى حدوث تهرب ضريبي.

بشكل عام فإن أهم المعوقات التي تقف دون فعالية هذا الأسلوب من الرقابة ما يلي:

- عدم وجود برنامج حقيقي محدد وقابل للتنفيذ مثلما هو معمول به في إطار باقي آليات الرقابة.
- عدم اهتمام مصالح الضرائب بهذا النوع من الرقابة، حتى وإن حدث ذلك فهو يتم بطريقة عشوائية، كما أنه في أغلب الأحيان من يقوم بإنجاز هذا النوع من الرقابة هم أعوان ليست لهم الخبرة والكفاءة المطلوبة لهذا النوع من الرقابة.
- غياب المتابعة والتقييم من طرف المديرية العامة للضرائب لهذا النوع من الرقابة.
- بالنظر إلى نتائج تحصيل الحقوق الناتجة عن رقابة المداخل العقارية*، يظهر جليا تزايد التهرب الضريبي في مثل هذا النوع من النشاطات العقارية، مما يستدعي التركيز على ضرورة تفعيل رقابتها.

المطلب الخامس- تقييم فعالية نظام البحث عن المعلومات الضريبية(المديرية الجهوية للضرائب بسطيف نموذجاً):

عملية تقييم نظام المعلومات الضريبية في الجزائر يسمح بإظهار عدم إعطاء الإدارة الضريبية أهمية كبيرة لهذه الآلية في مكافحة التهرب الضريبي، والدليل على ذلك إهمالها منذ تاريخ إنشائها لمتابعة عملية استغلال المعلومات الضريبية، وعدم تأسيسها لإحصائيات خاصة بعمليات البحث عن معلومات الضريبية حسب العدد المنجز والعدد المستغل والناتج عنه تسويات ضريبية وطبيعة النشاطات، وفيما يلي جدول يبين تطور نسبة الاستغلال للمعلومات الضريبية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب بسطيف خلال الفترة (2004-2011).

أنظر الملحق رقم(18) نتائج تحصيل الحقوق الناتجة عن رقابة المداخل العقارية خلال الفترة(2009-2011)، ص: 323.*

الجدول رقم (5-15)

تطور نسبة الاستغلال للمعلومات الضريبية على مستوى المديرية الجهوية للضرائب بسطيف خلال الفترة (2004-2011)

النسبة الاستغلال (%)	عدد المعلومات المستغلة	عدد المعلومات المستلمة	البيان السنوات
93,09	129 189	138 772	2004
82,34	18 214	22 121	2005
83,02	106 631	128 430	2006
92,14	19 709	21 391	2007
91,72	120 327	131 192	2008
86,85	152 190	175 233	2009
93,40	143 774	153 938	2010
94,30	166 883	176 979	2011

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير الأنشطة من 2004 إلى 2011، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المديرية الجهوية للضرائب بسطيف.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متوسط نسبة الاستغلال للمعلومات الضريبية تقدر ب: 89,60%، الأمر الذي قد يجعل بعض المكلفين يفلتون من التسويات الضريبية بسبب غياب المعلومات الضريبية المتعلقة بملفاتهم، التي يفترض أن كلها موجودة بحوزة المصلحة ومستغلة 100% .

الجدول رقم (5-16)

تطور نسبة استغلال قوائم الزبائن المستلمة خلال الفترة (2004-2011)

البيان السنوات	قائمة الزبائن المستلمة	قائمة الزبائن المستغلة	نسبة الاستغلال (%)
2004	4 569	3 305	72,34
2005	360	355	98,61
2006	4 402	3 073	69,81
2007	1 507	741	49,17
2008	3 387	2 397	70,77
2009	4 022	2 567	63,82
2010	3 629	1 751	48,25
2011	4 195	1 698	40,48

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير الأنشطة من 2004 إلى 2011، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المديرية الجهوية للضرائب بسطيف.

يلاحظ من خلال الجدول السابق أن نسبة استغلال قوائم الزبائن شهدت انخفاضا من سنة إلى أخرى ابتداء من سنة 2008 إلى سنة 2011 على التوالي كما يلي: 70,77% ، 63,82% ، 48,25% ، 40,48% ، وهو ما يعني أن عدد كبير من قوائم الزبائن لا يتم استغلاله، وبالتالي ضعف فعالية نظام المعلومات الضريبي يؤدي إلى عدم فعالية الرقابة الضريبية للملفات.

يمكن تقديم بعض الملاحظات حول هذا النظام كما يلي:

- تبقى عملية الإحصاء السنوي للأموال والنشاطات التجارية والصناعية والمهنية والحرفية تشوبه كثير من النقائص، نظرا لتفشي ظاهرة غياب عقود ملكية العقارات المبنية وغير المبنية في المجتمع الجزائري، إضافة إلى المعاملات العقارية غير الرسمية التي يلجأ إليها معظم الأفراد.
- يجد حق الاطلاع محدوديته بالنسبة للحرفيين والمؤسسات الخاصة والجمعيات ذات الهدف غير الربحي التي تعتبر غير مجبرة للإجابة على طلبات الإدارة الضريبية.
- تبقى عملية الإحصاء للقطاع الفلاحي والنشاطات الفلاحية تشوبه كثير من النقائص نظرا لاتساعه وانتشاره بعيدا عن المناطق الحضرية مما يصعب من عمليات إحصائه.
- من العوائق التي تحول دون فعالية البحث عن المعلومات الضريبية هو غياب الفاتورة في المعاملات بين المكلفين وخاصة في الأسواق الموازية، وصعوبة جمع المعلومات الضريبية من الأماكن التي لا تظهر مباشرة كهدف للتهرب الضريبي كقاعات الحفلات والفنادق... الخ.

خلاصة:

يعد نظام الرقابة الضريبية ونظام البحث عن المعلومات الضريبية من أهم الأدوات التي خولت للإدارة الضريبية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الضريبية.

تعتبر الرقابة والبحث عن المعلومات وسيلتين قانونيتين في يد الإدارة تسعى من خلالهما إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة، بهدف تصحيحها وتقويمها. ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه العملية، فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها وعملها وذلك بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة في ذلك، تتمثل في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية، وكذا مديرية البحث والتحقيقات عن طريق مصالحها الجهوية الثلاث، ولتعزيز أجهزة الرقابة أكثر فقد قام بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات هذا من جهة، ومراكز الضرائب من جهة أخرى.

من خلال تقييم فعالية مختلف نتائج آليات الرقابة المختلفة المستعملة من طرف المديرية العامة للضرائب والبحث عن المعلومات الضريبية، حيث تسعى من خلالهما السلطات الضريبية إلى اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها، استنتجنا أن الرقابة الضريبية والبحث عن المعلومات الضريبية غير كافية للكشف عن كل حالات التهرب، بسبب النقائص التي ميزتها والسلبيات التي ميزت النظام الضريبي الجزائري على مستويات متعددة مما يستدعي معالجتها، وهو ما سنتطرق له في الفصل الموالي.

الفصل السادس

الإطار الاستراتيجي المقترح لمكافحة
التهرب الضريبي في الجزائر

تمهيد

تزايد التهرب الضريبي في الجزائر يعني وجود صعوبة في محاربتة والتقليل منه، نظرا لتعقده من جهة، و من جهة أخرى النفاص المقابلة للحد منه والتي يتميز بها النظام الضريبي الجزائري، كعدم كفاءة وكفاية الموارد البشرية المتخصصة في الجباية والمحاسبة وعدم فعالية الرقابة الضريبية، ونقص الوعي الضريبي.... الخ.

كل الدلائل أظهرت عدم فعالية سياسة مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، فقد بقيت ظاهرة التهرب من الضريبة مستمرة.

نتساءل لماذا لا نبحث عن حل آخر من الممكن أن يقودنا إلى أخذ طريق نحاول من خلاله التغلب على مصدر الألم، وأن يكون باستطاعتنا أن نصل إليه؟
تشخيص المرض الآن أثبت أنه بات من الضروري مضاعفة العمل المباشر للقضاء على عدم الكفاية المادية، والعمل لفترة زمنية طويلة لتغيير سلوك المكلفين.

تتطلب معالجة التهرب الضريبي من معرفة أسباب عدم فعالية النظام الضريبي، هذا الفصل يتعرض إلى اقتراح تبني استراتيجية فاعلة لمعالجة التهرب الضريبي على أساس نظرة شاملة على المدى البعيد مع استغلال كل الفرص المتاحة، والخيارات، والتهديدات، لتحقيق الأهداف المرجوة من تلك الاستراتيجية، لذلك فإن استراتيجية مكافحة التهرب الضريبي على المدى البعيد لابد أن تصبو إلى تحقيق الفعالية في النظام الضريبي، مع استغلال كل الفرص في بيئة عمل النظام الضريبي للدولة، لذلك سيتم في هذا الفصل بلورة مختلف الافكار التي سترسم الاستراتيجية المقترحة لمكافحة التهرب الضريبي وتفعيل آليات وهياكل الرقابة الضريبية، بالتركيز على العناصر الأساسية التي تلعب دورا أساسيا ومهما في مراحل الضريبة والتنظيم الفني لها، انطلاقا من المباحث التالية:

المبحث الأول: الاهداف الاستراتيجية الكبرى للنظام الضريبي.

المبحث الثاني: استراتيجية على مستوى المنظومة القانونية و التشريعية.

المبحث الثالث: استراتيجية على مستوى المحيط الجبائي.

المبحث الأول: الاهداف الاستراتيجية الكبرى لفعالية النظام الضريبي.

الهدف الرئيسي لأي نظام ضريبي هو التحصيل النهائي للضريبة وتمويل الخزينة العمومية للدولة، بالتالي لا يمكن أن يتحقق ذلك إلا في ظل تبني استراتيجية على أساس رؤية شاملة على المدى البعيد، تقوم هذه الاستراتيجية على الاستغلال الإيجابي لكل الفرص المتاحة، واعتماد الخيارات الصحيحة، ومقاومة وتجنب التهديدات.

المطلب الأول: استراتيجية على مستوى التخصيص الأمثل للموارد المتاحة وتحليل بيئة عمل الإدارة الضريبية في الجزائر.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الفروع التالية:

الفرع الأول: التخصيص الأمثل للموارد المتاحة في المجتمع.

يمتلك المجتمع في لحظة معينة حجما معيناً من الموارد ذلك الحجم يستدعي توجيهه وتوزيعه وتخصيصه بكفاءة مثلى على أوجه الانتاج المختلفة للسلع والخدمات التي تلبى الحاجيات الأساسية للمجتمع عن طريق الدور التوجيهي والتحفيزي للدولة في القطاع العام والخاص.¹

يكون التخصيص الأمثل للموارد المتاحة في المجتمع بمايلي:

-التوزيع العادل للثروات والدخول

-تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي

الفرع الثاني: الاستغلال الأمثل للعناصر المؤثرة في بيئة النظام الضريبي.

يقصد بالبيئة الضريبية كل ما يحيط بالإدارة والنظام الضريبي من متغيرات وعوامل تؤثر فيهما، وتكون قريبة منهما وعلى اتصال منتظم معهما.² نجد أن أهمية تشخيص البيئة الضريبية يكمن في تعظيم الاستفادة ما أمكن من المزايا التي توفرها هاته الأخيرة، ومواجهة الأخطار التي تفرزها.

لايمكن لإي سياسة ضريبية أن تحقق الأهداف المنوطة بها إلا من خلال الإدارة الضريبية المكلفة التي تتموقع ضمن بيئة عمل محيطية بها ضمن مجال تحدد فيه نقاط القوة، ونقاط الضعف، مع ضرورة تحديد الفرص المتاحة، والتهديدات التي تقابلها، وإذا أردنا أن نعطي تصورا وافيا لبيئة عمل الإدارة الضريبية في الجزائر، يمكن تلخيص ذلك في الشكل الموالي:

¹ صالح صالحي، السياسة النقدية والمالية في إطار نظام المشاركة في الاقتصاد الإسلامي، دار الوفاء، مصر، 2001، ص: 91.

² حسن علي الزعبي، نظم المعلومات الاستراتيجية - مدخل استراتيجي -، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2005، ص: 108.

الشكل رقم(6-1)

تحليل بيئة عمل الإدارة الضريبية في الجزائر

<p>نقاط الضعف:</p> <ul style="list-style-type: none">-انعدام الاستراتيجية الوطنية الشاملة.-عدم الاستقرار التشريعي.-عدم وجود برامج واضحة لتأهيل الموارد البشرية.-انعدام الخدمات الالكترونية في معظم	<p>نقاط القوة:</p> <ul style="list-style-type: none">-وجود إدارة لتنفيذ الاصلاحات الضريبية.-توفر الموارد المالية.-وجود قنوات اتصال عمودية وأفقية.-وجود رؤية نحو المزيد من الافصاح والشفافية(النظام المحاسبي المالي).
<p>التحديات:</p> <ul style="list-style-type: none">-ارتفاع النفقات العامة.-تحديات دولية وعوامل اقتصادية خارجية.	<p>الفرص:</p> <ul style="list-style-type: none">-الاستقرار السياسي والامني.-استقرار الاقتصاد الكلي.

المصدر: بوعلام ولهي ، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة -حالة الجزائر-، مرجع سابق، ص: 255.

تعود المهمة الاساسية لمكافحة التهرب الضريبي إلى إدارة الضرائب، باعتبارها الجهاز الاساسي الذي يسهر على وضع النظام الضريبي، وبالتالي ففعالية النظام الضريبي تستمد من فعالية هذه الإدارة، وعلى هذا الاساس تكون عملية تأهيل الإدارة الضريبية على مستوى الوسائل المادية والبشرية حتمية ضرورية، من خلال معالجة النقائص التي تميزها.

المطلب الثاني: معالجة النقائص على مستوى الوسائل المادية.

من خلال عرض تطور الهيكل المركزي للإدارة الضريبية في الفصل السابق، فإنه رغم تطور النسيج الاقتصادي في الجزائر* إلا أن الهياكل الادارية المخصصة لمكافحة التهرب الضريبي لا تزال ناقصة، ضف إلى ذلك أن الهياكل الادارية الحالية والمستحدثة من طرف الادارة الضريبية على كل المستويات (المركزي، الجهوي، المحلي) قاصرة على الحد من التهرب الضريبي للأسباب التالية:

- تسجيل تأخر في إنجاز مراكز الضرائب على المستوى الوطني هذا من جهة، ومن جهة أخرى في حالة إتمام إنجازها سوف تطرح مشاكل أمام أعوان الضرائب في عملية تجميعهم في مركز واحد، بعد ما كانوا موزعين على مستوى مناطق مختلفة من كل ولاية، وبالتالي يطرح مشكل النقل والسكن لهؤلاء الاعوان، كما أن عمليات الرقابة للملفات الضريبية تطرح مشكلة الاختصاص بين المصلحة الرئيسية للمراقبة على مستوى مركز الضرائب ومكتب المراجعات الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة لمديرية الضرائب للولائية.

- عدم وجود دليل المحقق في المحاسبة المعتمد على النظام المحاسبي المالي الجديد حيث أن أعوان الرقابة حاليا يعتمدون في المراقبة على دليل المحقق القديم المعتمد على المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1976، بالتالي تطرح مشكلة كيفية إعادة تأسيس أسس فرض الضرائب والرسوم، فالمكلفين يمسون محاسبتهم وفقا لنظام المحاسبة المالية بينما يعتمد المحقق في عملية المراقبة على دليل التحقيق في المحاسبة القديم.

- تتميز المصالح الضريبية باستعمال ممارسات يدوية في تسيير ملفات المكلفين ومتابعتها ومراقبتها (نقص في تآلية الادارة الضريبية) هذا من جهة، ومن جهة أخرى في حالة توفر أجهزة الاعلام الآلي فإن أعوان الضرائب غير مؤهلين للعمل عليها، ونجد هذه الاجهزة تستعمل فقط لكتابة المراسلات الإدارية، هذه الحالة تصعب من دقة متابعة وتسيير الملفات والمعلومات الضريبية الخاصة بالمكلفين، حيث أن استعمال المعلوماتية في تسيير الملفات والمعلومات الضريبية يضمن الحركية الدائمة والسريعة والمستمرة في التسيير الجيد.

من أجل معالجة هذه النقائص نقترح ما يلي:

- تأسيس مديرية مركزية مخصصة بصفة كلية لمتابعة ومعالجة حالات التهرب المنتشرة في المجتمع الجبائي على المستوى الوطني والدولي.

- تطبيق المعلوماتية في الإدارة الضريبية (الإدارة الضريبية الالكترونية) من خلال:

الفرع الاول: الإدارة الضريبية الالكترونية.

* يقصد به مجموع المؤسسات الخاضعة للتصريح الضريبي، حسب الإحصاء الاقتصادي الذي أنجزه الديوان الوطني للإحصاء سنة 2012 : القطاع الخاص يمثل 98% من النسيج الاقتصادي الجزائري أي بـ 316 915 مؤسسة من المجموع فيما يتقاسم الباقي القطاع العمومي والمؤسسات المختلطة والأجنبية (جريدة الاجواء الوطنية بتاريخ 11-08-2012)

الإدارة الإلكترونية هي قدرة القطاعات الحكومية المختلفة على توفير الخدمات الحكومية التقليدية للمواطنين وإنجاز المعاملات عبر شبكة الانترنت بسرعة ودقة متناهية وبتكاليف ومجهود أقل ومن خلال موقع واحد على شبكة الانترنت، وقد اعتمدت بعض مصالح الضرائب في الدول على وسائل الاتصال المتطورة لتحسين خدماتها الضريبية وتحصيل الضريبة من خلال هذه الشبكة، وهذا الأسلوب من الإدارة وفر الوقت والجهد لتبليغ المكلفين بالضرائب وكيفية تحصيلها والوثائق والمستندات التي يمكن تزويد الإدارة بها، ولمعرفة طريقة احتساب الضريبة أو الرسم، كل هذه العمليات تدار في الصفحة الإلكترونية الخاصة بإدارة الضرائب على شبكة الانترنت.¹

أولاً: مزايا تطبيق الإدارة الإلكترونية.

هناك عدة مزايا لتطبيق الإدارة الإلكترونية نذكر منها:²

-الارتفاع بجودة الخدمات العامة من خلال رفع مستوى الخدمات الحكومية وتبسيط الإجراءات وتنظيمها.
-تقديم الخدمات على مدار الساعة.

-يمكن للقطاعات الحكومية أن تعدل وتطور المعلومات والأنظمة الخاصة بالخدمات التي تقدمها بشكل فوري، الأمر الذي سيساهم في توفير معلومات دقيقة وحديثة للمستخدمين بشكل آلي. كما هو الحال في تسديد الضرائب والرسوم حيث يتم الكترونياً من خلال البنوك مع زيادة قدرات الربط والتوصيل بحيث تصل هذه الخدمات إلى كافة المناطق وبشكل فوري.

ثانياً: متطلبات التحول إلى الإدارة الإلكترونية.

من خلال المزايا التي ذكرناها سابقاً للإدارة الإلكترونية، نحتاج، إلى تحول شامل في جميع مفاهيم الإدارة وبما يتناسب مع عمل الإدارة الكترونياً وهذا يتطلب الأمور التالية:³

-تفعيل التواصل بين المؤسسات الحكومية والمواطنين بحيث يتم توفير المعلومات بشكل مباشر.

-تحديث جميع الوثائق والمعلومات والنماذج الحكومية مباشرة.

-حل جميع المشكلات الخاصة بالتعديلات وتوفير وسائلها التقنية والتنظيمية فجميع المبادلات التي تتعامل بالنقود يجب وضعها على الانترنت، مثل تسديد الضرائب والرسوم المختلفة مباشرة على الانترنت، مما يتطلب ذلك الحماية الكافية لهذه المواقع.

-ضرورة التوعية الاجتماعية بثقافة الإدارة الإلكترونية لكونها عمل متكامل من القيم والأهداف والوسائل

¹ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2013، ص:74.

² المرجع نفسه، ص:75.

³ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص:76.

والنظم التقنية، ومن هنا نحتاج إلى وعي الجمهور بطبيعة هذا العمل وكيفية التعامل معه.

- الحاجة إلى وجود تشريعات تسهل عمل هذه الإدارة منها (المعاملات الالكترونية، الموثق الالكتروني، الاعتراف بحجية الدفاتر والسجلات الالكترونية...إلخ).

ثالثا: تأسيس بطاقة التعريف الضريبية المغناطيسية.

يعتبر إصدار البطاقة الضريبية (السجل الضريبي) إحدى الوسائل التي تسعى إلى الحد من عدد حالات التهرب التي لم تتوقف عن الازدياد، لأن كثيرا من المكلفين يترددون في اللجوء إلى التهرب عندما يشعرون بأنهم سيجدون سهولة في تطبيق التهرب عن طريق موظفي الخزينة العمومية . لهذه البطاقة عدة فوائد، فهي تلزم المكلفين بدفع ضرائبهم في بداية التاريخ الذي يبلغون به، حيث إنهم اعلّموا بذلك ولا يمكنهم الإفلات من الإدارة الضريبية، التي يسمح لها بالتدخل قبل تنفيذ مخالفة التهرب، مما يؤدي بالمتهربين على التخلي عن فعل التهرب، بعد التكاليف الرسمي بالوفاء بل يسمح للإدارة الضريبية أيضا بالتحقق من المتهربين وإحالتهم إلى الملاحقة القضائية.¹

تفرض البطاقة الضريبية على المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات والضريبة الجزافية الوحيدة. والمكلفون ملزمون بالحصول على البطاقة التي تصدرها المديرية العامة للضرائب. يأخذ المكلف رقما مسلسلا* يتطابق لدى المصلحة التي تدير ملفه الجبائي. تتألف البطاقة من المعلومات التالية: اسم ولقب المكلف، عنوانه، حالته القانونية، طبيعة النشاط الذي يمارسه، الضرائب والرسوم التي يخضع لها، مركز الضرائب الذي يخضع له، تاريخ تقديم آخر تصريح ومجموع الضرائب المدفوعة، ووضعية الديون الضريبية في حالة وجودها، جميع هذه المعلومات يجب أن ترد على البطاقة، وفي حالة أي نقص تعتبر البطاقة غير صالحة.

ضرورة المصالح الإدارية والشركات أن تطلب في جميع معاملاتها مع المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات والضريبة الجزافية الوحيدة، تقديم بطاقتهم الضريبية والقيام بالتسجيل على طلب المكلف للمعلومات التي دونت على البطاقة.

الفرع الثاني - استراتيجية عصنة الإدارة الضريبية.

تقوم استراتيجية عصنة الإدارة الضريبية على أساس تأسيس نظام دائرة المعلومات الضريبية المجمعة، تحليلها وتأهيلها وتحويلها بأكثر يقين ومصدافية وبسرعة إلى الجهات والمصالح المعنية، تعتمد على قاعدة وطنية من المعلومات الضريبية تركز على الفرص التي تمنحها التكنولوجيات الجديدة للإعلام والإتصال.

¹ المهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص: 348.

* أنظر الملحق رقم(08) مكونات رقم التعريف الضريبي، ص: 310.

متابعة تقييم مخطط برنامج تطوير جميع المؤسسات التي تكون مصدر معلومات جبائية، أيضا من هذا المنطلق تم انشاء مديرية الاعلام والوثائق الجبائية* التي تقوم بتجميع المعلومات الجبائية وتحويلها بفضل البحث والمعالجة والتعريف بمكان المكلف إلى كل الجهات المعنية التابعة إلى المديرية العامة للضرائب لاستغلالها في ربط وعاء وتحصيل الضريبة، بالتالي تكون دورة المعلومة الجبائية (البحث، التسجيل، التجميع، المعالجة، الحفظ، التوزيع، الاستغلال)، تهدف هذه الاستراتيجية إلى:

-محاربة التهرب الضريبي.

-محاربة الاقتصاد غير الرسمي.

- محاربة ومعالجة الثغرات والمعوقات التي تمس مراحل انتقال المعلومات الجبائية.

-التعاون مع باقي المؤسسات بهدف ضمان أحسن لسير الاقتصاد الوطني.

تكلف مديرية الاعلام والوثائق الضريبية بما يلي:¹

-تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق.

-ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والاحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي.

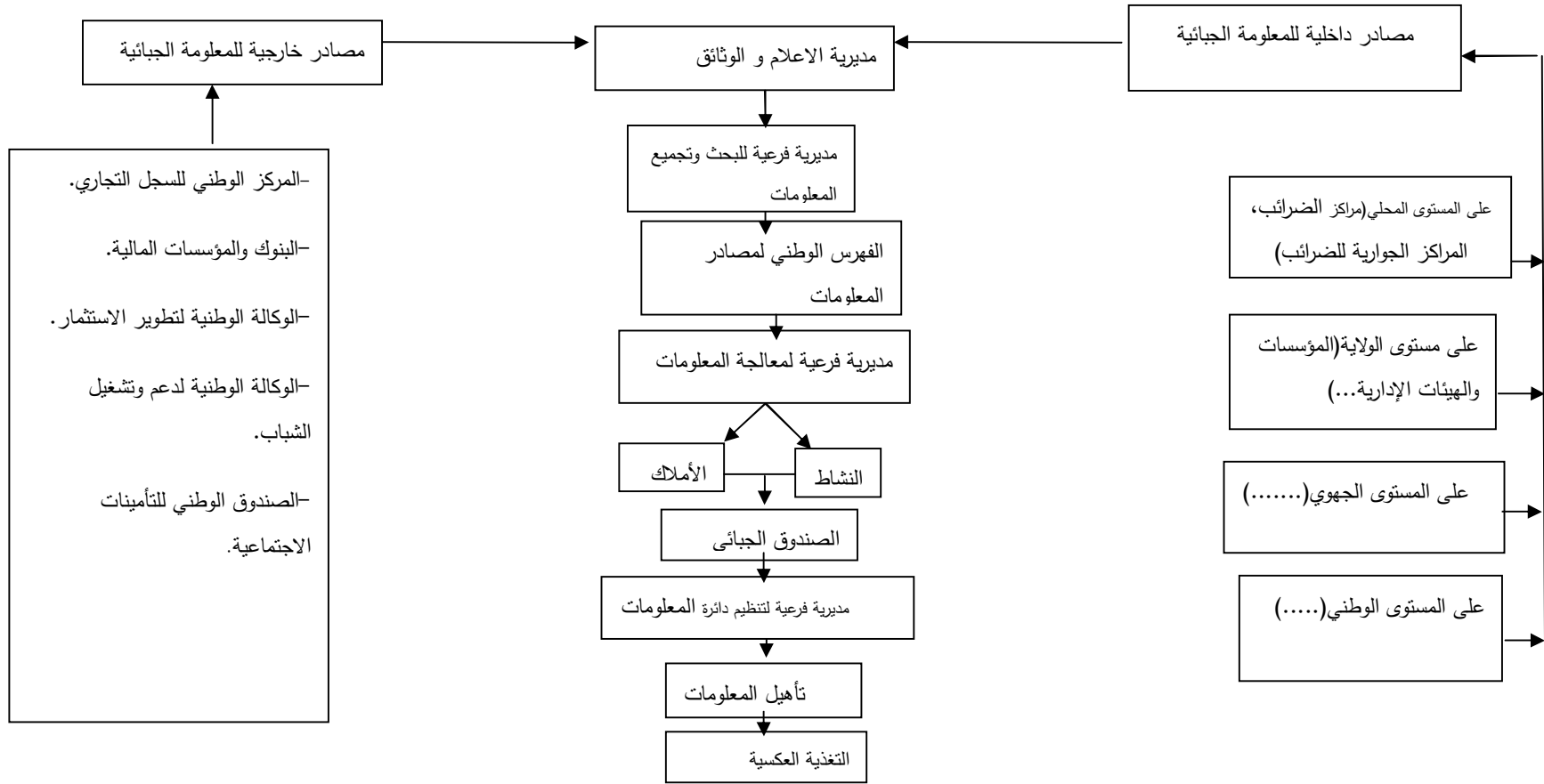
يكون مخطط تنقل المعلومات الضريبية كما يبينه الشكل الموالي:

* انظر الملحق رقم(19) الهيكل التنظيمي لمديرية الإعلام والوثائق الجبائية(DIDF) ، ص: 324.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في: 28-11-2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.

الشكل رقم (6-2)

مخطط تنقل المعلومة الضريبية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: المرسوم التنفيذي رقم 364/07 مؤرخ في 28-11-2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية والقرار الوزاري المشترك مؤرخ في 21-02-2009 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية.

الفرع الثالث- استخدام تكنولوجيا المعلومات:

تمتلك تكنولوجيا المعلومات خاصية التمكين، للمكلفين ولإدارة الضرائب على حد سواء تماشياً مع التطورات العلمية والعالمية المتسارعة، وهذا من شأنه ان ينقل المعطيات الحالية من وضعية إلى وضعية أخرى كما يوضحه الجدول التالي:

الشكل رقم (6-3)

أهداف استخدام تكنولوجيا المعلومات في إدارة الضرائب

من	إلى
- استخدام الملفات الورقية	- استخدام ملفات حاسوبية
- هرمية السلطة	- قوة شبكية
- القوة المسيطرة من خلال اخفاء المعلومات	- التمكين من خلال تقاسم المعلومات
- التوجه بالنفقات	- التوجه بالإنتاج
- الاشتغال بالدفعة	- الاشتغال بالخط
- بطء في الوصول	- سرعة في الوصول
- تأخر الاستجابة	- سرعة الاستجابة
- إدخال البيانات يدويا	- إدخال البيانات إلكترونيا
- وقت أكبر لعمل روتيني مكرر	- وقت أكبر لعمل ابتكاري

المصدر: بتصريف عن: نعمة عباس الخفاجين وصلاح الدين الهيثي، تحليل أسس الإدارة العامة، دار اليازوري للطباعة والنشر، الأردن، 2009، ص:148.

من المعلوم أن إدخال تكنولوجيا الاعلام والاتصال وتعزيز استخداماتها في إدارة الضرائب ستسمح بإنشاء فضاء اتصال مستقل عن التموّج المادي وبتيح توفر المعلومات في أي وقت، وفي أي مكان.

الفرع الرابع: مدى إمكانية خصخصة الإدارة الضريبية.

تضع الإدارة الضريبية السياسة الضريبية موضع التطبيق العملي وبكافة السبل الممكنة لمساعدة الدولة في تحقيق أهدافها، فهدف الدولة من تشريع الضرائب والرسوم هي المصلحة العامة، وتوخي العدالة من جمعها، فالإدارة الضريبية تعتبر من المرافق الدستورية التي تعمل على تحصيل الضريبة وتنفيذ القانون الضريبي الذي يرتكز أساسا على مبدأ وهو تأسيس الضرائب من خصائص سيادة الدولة، حيث أنها صادرة من الدولة وإرادتها المنفردة، والقول بخصخصة الإدارة الضريبية يتناقض ومفهوم السيادة الضريبية، وعليه فخصخصة الإدارة الضريبية لايعني نقل أو التنازل عن السيادة الضريبية للدولة إلى القطاع الخاص وإنما تكليف القطاع الخاص ببعض وظائف الإدارة الضريبية ولحساب الإدارة وفي ظل رقابتها وإشرافها وذلك من خلال الاعتماد على خبراء فنيين معتمدين لدى الإدارة بإعداد التصريحات الضريبية وطبع وتوزيع واستلام هذه النماذج والبيانات الضريبية وتقدير مقدار الضريبة المستحقة على المكلف وكذلك تحصيلها لقاء عمولة وفقا لأسلوب الإقتطاع من المنبع، وفحص ومراجعة التصريحات الضريبية قبل اعتمادها من طرف المصالح الضريبية في ربط الضريبة، تقييم الأصول المالية والعينية تمهيدا لربط الضريبة عليها، وتحصيل المتأخرات الضريبية بالتفويض لقاء عمولة أو بالبيع بأسعار معينة.¹

المطلب الثالث: معالجة النقائص على مستوى الموارد البشرية.

- تشتكي الإدارة الضريبية من نقص كمي ونوعي في الموارد البشرية المخصصة لإدارة مصالحها باعتبار أن العنصر البشري يحتل جانبا أساسيا ومهما لأنه يتطلب مهارات فنية وتقنية عالية في الميدان الضريبي والمحاسبي، خاصة عملية التحكم في تفسير وتحويل النصوص القانونية الضريبية التي تصدر سنويا من خلال قوانين المالية، على غرار قوانين الضرائب والرسوم المختلفة التي تكون هيكله النظام الضريبي الجزائري.

¹ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، صص: 72-74.

الجدول رقم(6-1)

تعداد موظفي الادارة الضريبية حسب المستوى التعليمي سنة 2002

المستوى التعليمي	البيان	ذكور	إناث	المجموع	%
ماجستير		58	6	64	0,30
جامعي		3 007	2 078	5 085	23,30
ثانوي		7 415	2 296	9 711	44,50
مستوى آخر		5 603	1 361	6 964	31,90
العدد الاجمالي		16 083	5 741	21 824	100

SOURCE :MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, LA LETTRE N°8/2002.

الجدول رقم(6-2)

تطور عدد مستخدمي الادارة الضريبية في الجزائر (1964-2011)

السنوات	1964	1974	1984	1993	2003	2011
عدد الموظفين	4.084	7.105	11.147	17.584	23.008	20.015

SOURCE: MINISTERE DES FINANCES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, LA LETTRE N°61/2012.

من خلال الجدولين رقم(6-1)و(6-2) نستنتج تسجيل نقص في عدد أعوان مصالح الضرائب، وذلك مقارنة بتسيير ومراقبة العدد الاجمالي للنسيج الاقتصادي الجزائري، ففي سنة 2002 كان عدد الملفات الضريبية الموجهة لكل عون ضرائب 1383 ملف¹، مما يزيد من صعوبة التحكم في تسيير الملفات الضريبية. يلاحظ أن نسبة الاطارات الجامعية ضعيفة في هيكله الموارد البشرية لإدارة الضرائب حيث تمثل نسبة 23,3%، مما يبين اعتماد إدارة الضرائب على سياسة لا تعطي للإطارات الجامعية دور مهم في منظومتها البشرية، وهو ما انعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي الجزائري، اضافة إلى تعقد الملفات الضريبية للمكلفين نتيجة التغييرات التي تحدث سنويا في التشريعات الضريبية من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية، وبالمقابل وسائل بشرية ضعيفة الكفاءة والمهارة الفنية والعدد وهو ما نتج عنه رداءة تسيير المصالح الضريبية.

¹ خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي دراسة حالة الجزائر للفترة 1991-2002، مرجع سابق، ص:227.

- غياب وعدم ادراك أعوان الادارة الضريبية للمعارف المختلفة في المجال الجبائي والمحاسبي وجعل التشريعات الضريبية.

- عدم المبادرة لاعتماد وتطبيق سياسة ترسيخ أخلاقيات المهنة وضعف المرتبات والاجور وهو ما أدى إلى انتشار ظاهر الرشوة والفساد الاداري في وسط أعوان المصالح الضريبية.

- نقص في التكوين والدورات التدريبية، والمهارة الفنية المتخصصة في المحاسبة والجبائية، رغم إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 339/94 المؤرخ في 25 اكتوبر 1994، وكانت مهمتها الاساسية هي ضمان تكوين وتدريب مستخدمي الادارة الضريبية وتجديد معلوماتهم وتحسين مستواهم في المجال المحاسبي والضريبي، إلا أنها لم تحقق الغرض المطلوب بسبب ضعف في برامج وفترات التكوين والتدريب أمام غياب الخبرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى غياب كلي لتكوين أعوان متخصصين في مكافحة التهرب الضريبي.

من أجل معالجة النقائص السابقة نقترح ما يلي:

الفرع الأول- رفع المستوى من الناحية الفنية والإدارية.

الواقع العملي يثبت بما لا يدع مجالاً للشك، أن التشريع الضريبي لا يحقق أهدافه المرجوة منه، ما لم يسند بتطبيقه وتنفيذه إلى إدارة ضريبية تتسم بالكفاءة والفعالية، كما يتطلب تأسيس إدارة ضريبية على مستوى عال من الكفاءة والخبرة وحسن التعامل، وهذا قد يتم من خلال التحفيز المادي أو المعنوي لعناصر الإدارة الضريبية. أو أن يتم تأسيس إدارة ضريبية قوية من خلال منح الإدارة الضريبية حق الاطلاع على الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، وهذا قد يساعد في تقصي وضعه المالي الصادق، ومن ثم يسمح بربط الضريبة عليه بالشكل الصحيح.

لعلاج الصعوبات التي تعرفها الإدارة الضريبية، يجب التوسع في زيادة عدد الأشخاص في المصالح الضريبية، حيث أن الدراسات أظهرت عدم التكيف بين العمل في هذه المصالح وبين عدد الموظفين الذين يتحملون عبء هذا العمل، وهذا ما يفسر التأخير واستحالة القدرة على العمل تجاه تعدد حالات التهرب التي لا تتوقف عن التكاثر من جهة وتزايد عدد الملفات الضريبية.

كما أن الصعوبات في الإدارة الضريبية متوافرة أيضا في عدم الكفاءة لدى العاملين في هذه المصالح، ولهذا السبب يجب إعادة النظر في الدورات التدريبية لموظفي المصالح الضريبية، لأن التشريع الضريبي هو عالم معقد يتغير باستمرار، وأيضا يجب أن تكون الدورات التدريبية متطورة، وتأخذ في حسابها الحالة الواقعية الملموسة للتهرب الضريبي، وذلك من أجل إعداد الموظفين القادرين على مواجهة حيل المتهربين، كما يجب أيضا إعطاء الرواتب المناسبة واللائقة لموظفي هذه المصالح حتى لا يكونوا معرضين للرشوة والفساد.

الفرع الثاني - الدور الذي تلعبه الشرطة في المجال الضريبي.

الشرطة تلعب بطريقة غير مباشرة دورا هاما في مكافحة التهرب الضريبي، حيث تقوم بتحمل الأعباء الملقاة على عاتقها في مراقبة عدد من المهن والنشاطات التجارية، كما في حالات مراقبة الفوترة والتجار المجهولين، والبائعين المتجولين ... إلخ، وأيضا في إحصاء المكلفين والزامهم بأن تكون المعلومات والبيانات المصرح بها من طرفهم مطابقة للواقع وصادقة.

كما أن الشرطة تلعب دورا مباشرا أيضا في نطاق سياسة الحكم المسبق ضد التهرب، وذلك بتدخلها في هذا المجال، حيث أن الكثير من المكلفين السيئين يمتنعون عن التهرب عندما يشعرون ويقتنعون بوجود أشخاص يقومون بمراقبتهم وبإمكانهم الكشف عن تملصهم من دفع الضرائب المفروضة عليهم، لكن عدم وجود الشرطة في النطاق الضريبي يدفع المكلفين إلى عدم تقديم أية معلومات إلى مصلحة الضرائب عندما يتأكدون من عدم وجود تلك الرقابة عليهم.

هذا الدور للشرطة الضريبية هو دور وقائي، أما الشرطة القضائية فإنها تقوم بالملاحقة والإجراءات المتممة لها وتحدد الأسباب وحالات التهرب الضريبي.¹

-إعادة النظر في الدور الذي تلعبه المعاهد والمدارس المتخصصة والجامعات في تكوين وتدريب الموارد البشرية الكفؤة والمتخصصة في المجال الضريبي والمحاسبي وتقوية برنامجها التكويني الموجه لمستخدميها.
-الاهتمام بالتدريب العملي، بحيث لا يكون مكتبيا، بل يجب أن يكون التدريب عمليا، بحيث يناط بالعاملين الفنيين القدامى تدريب العاملين الجدد.

-رفع كفاءة العاملين في الإدارة الضريبية، حتى يمكنهم مواجهة الحالات الجديدة للتهرب، ويمكنهم تنفيذ الخطط المرسومة، مع ضرورة مراعاة حسن الاختيار من الناحيتين السلوكية والعلمية، بالإضافة إلى الخبرة العملية.

الفرع الثالث: تأسيس دليل أخلاقيات المهنة.

ترسيخ أخلاقيات المهنة عن طريق إعداد (دليل أخلاقيات المهنة) ووضعه حيز التنفيذ الفعلي، هذا الدليل يتضمن مجموعة من الواجبات والقواعد السلوكية لكل موظف ينتمي إلى المديرية العامة للضرائب مهما كانت رتبته، إضافة إلى رفع المرتبات والاجور وتحسين الخدمات الاجتماعية (التحفيز المادي والمعنوي) الخاصة بمستخدمي المصالح الضريبية (إعادة النظر في القانون الاساسي لموظفي الادارة الضريبية)

تكون الغاية المرجوة من إعداد دليل أخلاقيات المهنة ما يلي:

-مساعدة أعوان الضرائب على إثبات سلوكهم الاخلاقي.

-تحقيق حماية للمكلفين ضد تجاوزات بعض أعوان الضرائب أثناء تأدية مهامهم.

¹ المهائني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص-ص: 351-352.

- تبني تصرفات حسنة من طرف أعوان الضرائب يعكس صورة حسنة وتحقيق جودة ونزاهة الإدارة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة.

- إظهار حالات النزاع التي يمكن أن يتعرض لها أعوان الضرائب سواء من طرف المكلفين أو من طرف مسؤوليهم (توفير الحماية الداخلية والخارجية)، وبالتالي تحقيق وتشجيع روح الانتماء.

المطلب الرابع: معالجة النقائص الأخرى

تتميز المصالح الضريبية في الجزائر على كل المستويات (المركزي، الجهوي، المحلي) بنقص في بعض الوسائل المادية الأخرى التي ساهمت في زيادة ضعفها وعدم قيامها بدورها الرقابي على أحسن حال، منها ما يلي:

- نقص في توفير الوسائل المادية الأخرى كوسائل النقل، المعدات والأجهزة المكتبية، وأجهزة الإعلام الآلي، والبرامج المعلوماتية الخاصة بتسيير الملفات الضريبية، وضعف وعدم فهم التقنيات الخاصة بإعداد الإحصائيات الضريبية ومعالجتها.

من أجل معالجة النقائص السابقة نقترح ما يلي:

يتحقق تحسين المصالح الإدارية الضريبية عن طريق الاهتمام بالأمر التالية:

- تدعيم المصالح الضريبية بالآلات الحديثة من حاسوب وأجهزة متطورة وضرورة لسرعة إنجاز الأعمال، وذلك باتباع الأسلوب العصري الحديث في تنظيم المكاتب وتسلم البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري (كالإنترنت، الهاتف النقال...)

- تدعيم المصالح الضريبية بوسائل النقل باعتبارها وسيلة هامة وأساسية لتنتقل أعوان الضرائب إلى الميدان لإنجاز واتمام عمليات التدخل المتعلقة بالمعاينات والرقابة والبحث عن المعلومات الجبائية... إلخ.

- تنظيم ملتقيات تعميمية من المديرية العامة للضرائب بهدف توفير مطبوعات خاصة بإنجاز الإحصائيات الضريبية وشرح وتوضيح كيفية إعدادها وإنجازها حتى تكون دقيقة وصحيحة وغير عشوائية.

- يجب تزويد موظفي المصالح الضريبية بالأدوات المكتبية الحديثة، وذلك من أجل طبيعة العمل في هذه المصالح، ولاسيما تجهيزها بالحاسبات الإلكترونية للمعلومات (المعلوماتية)، والآلات الحاسبة التي تنظم وتسهل العمل بصورة آلية لموظفي الإدارة الضريبية.

- استخدام الطرق التقنية الحديثة في الإدارة الضريبية والعمل بها يسمح لها بالارتباط والاتصال مع مختلف المصالح الأخرى مما يسمح لها بمراقبة المكلفين بشكل أفضل.

المبحث الثاني: استراتيجية على مستوى المنظومة القانونية والتشريعية.

يعتبر مضمون وشكل المنظومة القانونية والتشريعية صلب ومحتوى النظام الضريبي السائد في أي دولة، وبالتالي فأى نقص فيه سيؤدي حتما إلى زعزحته وعدم فعاليته، والنظام الضريبي الجزائري منذ مباشرة الإصلاحات الضريبية لسنة 1991 إلى يومنا هذا وهو في تغيير مستمر بحجة الإصلاحات، فالملاحظ سنويا هناك تغييرات كثيرة تمس قطاع الجباية الضريبية، مما يصعب على المستعملين لهذه التشريعات متابعتها ومسايرتها، من ناحية لتعقدها وارتباطها ببعضها البعض، ومن ناحية أخرى لانشغال أعوان مصالح الضرائب بالأعمال اليومية المتعلقة بتسيير الملفات الضريبية إن لم نقل غياب الاطلاع على هذه التشريعات، وعليه سوف نتعرض في هذا المبحث إلى النقائص التي ميزت المنظومة القانونية والتشريعية في المجال الضريبي والمحاسبي ومحاولة معالجتها من خلال ما يلي:

المطلب الأول: نقائص في مجال التشريع.

يلعب التشريع بصفة عامة والتشريع الضريبي بصفة خاصة دور مهم جدا في تأطير النظام الضريبي، كما يستمد التشريع الضريبي الجزائري محتواه من النظام الضريبي الفرنسي فضلا عن التعديلات السنوية والتكميلية إلى غاية اليوم، وهو ما ميز هذا التشريع بعدم الاستقرار والتعقد، وعدم العدالة، الغموض وعدم الموضوعية، وهذا بسبب كثرة وتعدد التعديلات* في النصوص على مستوى المعدلات، مجال التطبيق، الإعفاءات...إلخ، نظرا لاحتياجات الميزانية العمومية للموارد المالية والظروف الاقتصادية والاجتماعية الظرفية من جهة، ومن جهة أخرى لتعقد الإجراءات الضريبية واستعمال معدلات بعيدة عن الواقع وعن المقدرة التكاليفية للمكلفين بالضريبة، والتي تعتبر تعسفية بالنسبة لهم مع نقص في الاطار التشريعي والقانوني لبعض الإجراءات الضريبية وهذا أمام غياب قانون موحد للإجراءات الجبائية**، كمثل على ذلك الفراغ القانوني الذي مس جباية عمليات الاستيراد والتصدير والذي أتاح للعديد من الأشخاص غير المحترفين إلى التوجه إلى هذا النشاط(وصل عدد المستوردين سنة 2002 إلى 35000 مستورد)¹.

عدم موضوعية النظام الضريبي والغموض لا يسمح للمكلف بأداء واجباته وحقوقه الضريبية بكل شفافية، كل هذا ولد صعوبة في فهم وتطبيق النصوص الضريبية ليترجم بغموض الإجراءات، خاصة ما تعلق بقانون الرسوم على رقم الاعمال، الرقابة الجبائية (مثلا تم إنشاء نوع جديد من التحقيق يدعى بالتحقيق المصوب بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، ونظرا لغموض النص القانوني حدث خلاف بين من يقوم بتنفيذ هذا التحقيق مفتشيات الضرائب أو المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للولاية.

* سنويا تغييرات كثيرة ومختلفة تمس القوانين الضريبية (أنظر تقييم النظام الضريبي من حيث الوعاء ص-ص:93-96 من هذا البحث).

** تم اصدار قانون الإجراءات الجبائية لأول مرة سنة 2002 بموجب المادة:40 من قانون المالية لسنة2002.

¹ خلاصي رضا، تحليل ظاهرة العش الجبائي دراسة حالة الجزائر للفترة 1991-2002، مرجع سابق، ص: 230.

ولدت النقائص صعوبة فهم النظام والاجراءات الضريبية سواء من طرف أعوان الضرائب أو المكلفين، بل على العكس أصبح يستعمل التشريع الضريبي بغرض التهرب الضريبي وكمثال على ذلك اتجاه بعض المكلفين إلى ممارسة النشاطات التي تتميز بإعفاءات ضريبية مثل الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب، والصندوق الوطني للتأمين على البطالة، والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار...إلخ.

كان لعدم استقرار النصوص التشريعية الضريبية الأثر السلبي على عمليات المراقبة الضريبية في الوقت المناسب، حيث أن استقرار النصوص التشريعية يساهم ايجابيا في مكافحة التهرب الضريبي. ويتميز النظام الضريبي الجزائري بالنقائص التالية:

-عدم التأثير على حجم الضرائب المباشرة والذي بقي منخفضا رغم تركيز الاصلاحات الضريبية عليه.
-زيادة عدد المكلفين الذين يمارسون نشاطات ذات امتيازات ضريبية أو ذات معدلات إخضاع ضريبي منخفضة.

-المعالجة الضريبية والتشريع لا يفرقان بين الضرائب على رأس المال والعمل والانتاج.
- عدم احترام تطبيق إجراءات التنظيم الفني للضرائب والرسوم.
-محدودية تطبيق حق الإعلام والاطلاع والرقابة.
-اللاعادلة في التشريع بين مختلف النشاطات التجارية فأغلبها خاضعة للنظام العام.
-عدم احترام أعوان الضرائب لتطبيق الاجراءات والعقوبات الردعية على المكلفين المتهربين من رفع الدعاوي القضائية وغلق المحل التجاري، السجن...إلخ.
من أجل معالجة النقائص السابقة نقتراح ما يلي:

الفرع الاول: مراجعة التشريعات الضريبية.

يتمتع التشريع الضريبي الجيد بمجموعة من الصفات، من حيث حسن الصيغة وانسجامه مع الوضع الاقتصادي، كما أن التشريع المالي الجيد، المنسجم والمترايط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك للمكلفين مجالا للتهرب وعدم المساواة بينهم، هذا الأمر يتطلب أيضا تحسين الإجراءات الإدارية من حيث اختصار إجراءات التنظيم الفني للضريبة(تحديد الوعاء، حساب الضريبة، الرقابة، التحصيل، المنازعة...إلخ)، مما يساعد على سرعة تحقق الضريبة وجبايتها، وبالتالي يتحقق عنصر الملاءمة فلا تطول الإجراءات وتتعدد، بحيث تترك مجالا للمكلف للتهرب من الضريبة.

للمشرع الضريبي دور في تمكين المكلف من الإفلات من التزاماته الضريبية، انطلاقا من هذه الفكرة يستطيع المشرع ذاته مكافحة التهرب الضريبي بمختلف أنواعه ومنع المكلفين من اللجوء إليه أو على الأقل التقليل من حجمه، ويمكن أن يتم ذلك من خلال الوسائل التالية:¹

أولا-العمل على استقرار النظام الضريبي.

¹ المهائني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، مرجع سابق، ص-ص: 328-329.

استقرار القوانين الضريبية يخفف عبء الضريبة على المكلفين، ويضفي على التزامهم نوعا من القناعة والرضا والاستقرار.

ثانيا-مراعاة المبادئ العامة في فرض الضرائب والرسوم.

بقدر احترام المشرع لقواعد العدالة والعمومية والمساواة في الضرائب والرسوم التي يفرضها، يكون احترام المكلفين للقانون والالتزام بتسديد هذه الضرائب والرسوم، لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية لا بد من مجموعة من السبل والإجراءات منها:

1-شمولية الضريبة: بحيث تصيب جميع الدخول، حتى لا يشعر المكلف الذي يدفع الضريبة أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع ضريبة.

2-معدل الضريبة: لا بد أن يكون معدل الضريبة في حدود المعقول، لأن أي معدل مرتفع يترك آثارا سيئة في نفسية دافع الضريبة ويدفعه إلى التهرب من دفعها.

3-الإعفاءات الضريبية: أي نظام ضريبي يحتوي على إعفاءات فيها محاباة لبعض الفئات على حساب فئات أخرى، يدفع دافع الضريبة للتهرب منها، لذلك على الإعفاءات أن تكون مدروسة بشكل جيد ويستفيد منها أشخاص بحاجة إلى إعفاءات، وإلا أدى الأمر إلى تهرب ضريبي من قبل دافعي الضرائب.

4-الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة: أي مراعاة الحالة الاجتماعية للمكلف، وذلك لتحديد قدرته التكليفية الحقيقية، بعد الأخذ في الحسبان الحد الأدنى الضروري لنفقات المعيشة، وعدد أفراد أسرته ونمط حياته والأفراد الذين يقوم بإعالتهم.

ثالثا-ضرورة العمل على تحقيق التنسيق التشريعي.

سواء بين نصوص التشريع الضريبي¹، أو بينها وبين نصوص التشريعات الأخرى(القانون التجاري، قانون النقد والقرض...إلخ، فالتشريع الضريبي الذي تكون نصوصه التشريعية تتميز بالتنسيق حيث يأخذ تشريعه من خلال النظر إلى التشريعات المختلفة يكون تشريع متناسق وغير متناقض مع القوانين الأخرى.

رابعا-الإصلاح الواقعي للنظام الضريبي.

عدم الكفاية المادية أمر يتعلق بالادارة الضريبية التي تساعد على التهرب الضريبي من خلال النظام القانوني والنظام الإداري، هنا يجب أن يضاعف العمل لنصل إلى الإصلاح الحقيقي للنظام الضريبي، وإعادة تنظيم الإدارة الضريبية.

يجب أن تكون بعض الشروط واضحة في الإصلاح الضريبي، أي يجب أن تكون لها أهداف دقيقة بالنسبة للتشخيص الحالي.

¹ مثلا توحيد فترة التقادم بأربعة سنوات في مجال كل الضرائب والرسوم.

1- الشروط الواقعية للإصلاح الضريبي:

منذ البدء في الإصلاحات الضريبية في الجزائر سنة 1991 لم تتوقف عن التعديل سنويا، وفي بعض الحالات مرتين كل سنة أي في قوانين المالية السنوية والتكميلية تارة أخرى.

من حيث عدم فعالية هذه الإصلاحات، فالإصلاح الحقيقي يجب أن يأخذ في حسابه بعض الشروط:
- يجب أن يسبق الإصلاح تحليل أو دراسة تنتقد النظام الضريبي الحالي بلا توقف وبمختلف المراحل: تصنيف الإعلان والاتصال المباشر مع الأشخاص المعنيين (المكلفين بالضرائب والرسوم). وتحليل الاقتراحات، مناقشة المشروع، إعادة النظر في المشروع قبل إقراره بشكل نهائي.

- الصفة المستعجلة في الإصلاح يجب أن لا تكون غير مبررة، ويجب أن تعهد هذه المهمة إلى أية هيئة (المجلس الوطني للجبائية^{*}) أو منظمة متخصصة أو أحد الأشخاص أو الخبراء المعترف بخبرتهم ومعرفتهم، كما يجب أن يعهد بتحمل عبء تنظيم مشروع الإصلاح الضريبي إلى لجنة تعينها الحكومة أو تختار من بين أعضاء المجلس الشعبي الوطني، على أن يكونوا جديرين ومتخصصين في الموضوع، كذلك فإن الخبراء المهنيين والأخصائيين بالقانون الضريبي، والممثلين لموظفي الإدارة الضريبية وأيضا للمكلفين.

- يجب أن تكون الإصلاحات إجمالية، وتمس جميع جوانب النظام الضريبي، وأن اقتضى الأمر فيجب تغييرها أو تعديلها، كذلك على السلطات المركزية أن تتجنب التعديلات المتواصلة التي تقلق المكلفين.

2- أهداف الإصلاح:

يجب أن يسعى الإصلاح إلى حل المشكلات والنقص أو العيب في النصوص، وأن يحدث تغييرات جوهرية في النظام الضريبي الساري العمل به.

- **نقائص في النصوص التشريعية:** يتصف التشريع الضريبي في الجزائر بالغموض والتناقض، وهما اللذان يلحقا الضرر بالخزينة العمومية ويزيدان من فرص التهرب الضريبي، الأمر الذي يدعونا إلى التساؤل: لماذا لا يعاد النظر في عدد من النصوص؟ وهو أمر مستعجل لتجنب الثغرات التي تكلف الخزينة ثمنا باهظا.
يلاحظ في الجزائر أنه لا يوجد قانون ضريبي واحد، بل هناك قوانين متعددة للضرائب والرسوم (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الاعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الاجراءات الجبائية)، والتشريع الضريبي في الجزائر يتألف من نصوص متشابهة ومفصلة عن النصوص الأخرى: كقانون الضريبة على الدخل الاجمالي، وقانون الرسم على القيمة المضافة ... إلخ. وهذا يفسر بعض التناقضات في النصوص المختلفة.

^{*} في سنة 2012 تم تأسيس المجلس الوطني للجبائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 430-12 المؤرخ في 22-12-2012.

إعادة توحيد هذه النصوص في كتاب واحد أو قانون واحد على غرار القانون الموجود في فرنسا مثلاً، حيث يتيح تجنب كل التناقضات بين النصوص أو بين القانون نفسه.

يجب أن يحمل الإصلاح كذلك في جوهره الأفضل ليتوافق النظام الضريبي مع الواقع الجزائري، ولاسيما مع مضمون النصوص حيث ينتشر التهرب الضريبي، يمكن أن تأخذ الإجراءات المرسومة بعين الاعتبار الجوانب التالية:

- التبسيط في النظام الضريبي، لأن جزءاً كبيراً من المكلفين ليس لديهم الأهلية والقدرة لفهم الآلية الضريبية المعقدة، كما يجب تأسيس ضريبة واحدة¹ وإلغاء الأزواج الضريبي عن الضرائب الإضافية مثلاً.

- لتحديد إمكانية التهرب الضريبي في الجزائر، يجب إعادة النظر في القوانين الاستثمارية التي أعطت الامتيازات المفرطة إلى أصحاب رؤوس الأموال، وقد أظهرت الدراسات أن هذه الامتيازات الضريبية* مكلفة للخزينة العمومية وليست مبررة، إذ أنها لم تكن العنصر الوحيد في اختيار أصحاب رؤوس الأموال لمكان ونوع الاستثمار.

يجب أيضاً إلغاء الإعفاءات المتعددة التي تضر بالنظام الضريبي ووضع شروط صارمة لمنح الامتيازات الضريبية إلى المكلفين، لأنه غالباً ما تكون هذه الإجراءات مشوهة وتخدم فقط المصالح الخاصة للمكلفين الذين تتقصم أحياناً الغيرة الوطنية فيندعم الحس الوطني لديهم.

- الاستعانة ببعض التقنيات الفنية الضريبية التي تشهد لها فاعليتها، وذلك في وضع النظام الضريبي، كما هو الحال مثلاً في تقنية الرسم على القيمة المضافة وتقنية الاقتطاع من المصدر التي قللت من بعض حالات التهرب، هذه التقنيات مطبقة اليوم في جميع الدول المتقدمة .

- فيما يخص التدابير المتعلقة بالعقوبات فإنه يجب توضيح المخالفات بدقة واختيار العقوبات الملائمة، كما يجب إعادة النظر في إجراءات ملاحقة المتهربين لأنها طويلة ومعقدة، إضافة إلى ذلك زيادة العقوبات الجزائية لأنها هي وحدها العقوبات التي ترهب وتخيف المتهربين وتشديد العقوبات لأعمال التهرب التي بقيت بدون عقاب، في حين أنه لا يجب الاكتفاء بهذا بل من المفروض تطبيقها، بالتالي إعطاء القوة للقوانين.

الفرع الثاني: نقائص في مجال الرقابة

-تمثل الرقابة الضريبية الأداة الرئيسية لاسترجاع الإدارة الضريبية لحقوقها المغفلة من طرف المكلفين، إلا أنها تعاني من جملة من النقائص يمكن تلخيصها فيما يلي:

¹ كما هو الحال في تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب قانون رقم 06-24 المؤرخ في: 26/12/2006 المتضمن لقانون المالية لسنة 2007.

* أنظر الملحق رقم(20)تطور تكلفة الاعفاءات الضريبية لـ (ANDI و ANSEJ) للفترة(1995-2010)، ص: 325.

- عملية إدراج بعض المكلفين الخاضعين للرقابة لا تعتمد على أسس حقيقية بسبب ارتكاب أخطاء في تطبيق معايير الاختيار لبرنامج التحقيق، بحيث يخضع للرقابة المكلفين الذين لديهم سلوك ضريبي حسن مع الادارة الضريبية(برمجة غير عادلة).
 - عدم وصول المعلومات المطلوبة للمحققين في الوقت المناسب إن لم نقول عدم وصولها نهائيا في بعض الاحيان، حيث لا تجيب الجهات المختلفة على طلبات المحققين دون تعرضها لعقوبات، مما يعكس عدم فعالية الرقابة الضريبية.
 - برمجة مؤسسات انتاجية مولدة لمناصب عمل على حساب المؤسسات الاخرى المتهربة من الضرائب مثل مؤسسات الاستيراد والتصدير.
 - عدم كفاية عدد المحققين الذي نتج عنه عدم اكمال تنفيذ برامج مختلف أشكال الرقابة وتأخرها، مع ضعف عامل الاحتراف لدى أعوان الرقابة، حيث أن عمليات الرقابة تتطلب تقنيات ومعارف والمام بمختلف التقنيات المحاسبية والجبائية.
 - غياب تدعيم مختلف فرق أشكال الرقابة بأنماط وطرائق التصحيحات للوضعيات الضريبية المختلفة، مع الغياب الكلي للدورات التدريبية والملتقيات بين مختلف الاعوان والاطارات المتخصصة في مجال الرقابة الضريبية.
 - تعقد الاجراءات الادارية والتنظيمية المتعلقة بالتنظيم الفني للضريبة من ربط وحساب وتحصيل ومراقبة الضريبة...إلخ.
 - اللاعادلة في برامج مختلف أشكال الرقابة حيث أن إعداد وضبط برامج مختلف أشكال المراقبة تحكمها دوافع ذاتية مما يجعل إدارة الضرائب تمارس نوعا من اللاعادلة على المكلفين وهو ما يؤدي إلى تدمير المكلفين ومحاولتهم التهرب من دفع الضرائب الخاضعين لها.
- من أجل معالجة النقائص السابقة نقترح ما يلي:
- تأسيس فهرس وطني للمكلفين الخاضعين للرقابة ومتابعته، مما يساعد في عملية إعداد برنامج الرقابة على أسس ومعايير سليمة ومحددة، بحيث يخضع للرقابة المكلفين الذين لديهم سلوك ضريبي سيئ مع الادارة الضريبية(برمجة عادلة).
 - تشديد العقوبات على الاشخاص والمؤسسات التي لا تتعاون مع المصالح الضريبية، بالاجابة على المعلومات المطلوبة من طرف مصالح الرقابة المختلفة، هذه الاجابات لابد أن تكون تتميز بالدقة وتتكون من المعلومات المطلوبة كاملة وبسرعة، ويكون ذلك في إطار حق الاطلاع الذي يمنحه المشرع للادارة الضريبية.
 - لابد أن تحتوي برامج الرقابة المختلفة على أشخاص ومؤسسات ممارسة فعلا للتهرب الضريبي، وهو ما يضيف على هذا البرنامج الفعالية في الاعداد.

- العمل على زيادة عدد المحققين والمراقبين في مختلف المصالح الضريبية، مما يساعد على تنفيذ مختلف برامج المراقبة في الوقت المناسب، مع تزويدهم بمختلف التقنيات والمعارف المختلفة في المجال المحاسبي والجبائي.

- تدعيم مختلف فرق أشكال الرقابة بأنماط وطرائق التصحيحات للوضعيات الضريبية المختلفة، مع تسطير دورات تدريبية وملتقيات مستمرة لمختلف الاعوان والاطارات المتخصصة في مجال الرقابة الضريبية.

- تبسيط الاجراءات الادارية والتنظيمية المتعلقة بالتنظيم الفني للضريبة من ربط وحساب وتحصيل ومراقبة الضريبة...إلخ.

- تحقيق العدالة في برامج مختلف أشكال الرقابة، عن طريق ضبطها وإعدادها من طرف السلطات الضريبية المركزية.

المطلب الثاني: إعادة النظر في عقوبات وجزاءات المتهربين وتشيدها.

لم تتجح أية دولة من دول العالم في منع التهرب الضريبي كليا بالرغم من جميع الإجراءات المتخذة من قبلها لمكافحة، لذلك تضطر هذه الدول إلى توقيع عقوبات على المتهربين المخالفين للقانون، والواقع أن تأسيس هذه الجزاءات والعقوبات قد يفيد في منع التهرب، ذلك أن القيام بتطبيقها قد يؤدي إلى امتناع بعضهم عن التهرب الضريبي، وأعلى الأمل يجعل بعضهم يتردد في الإقدام عليه، والعقوبات هي طريقة رادعة تمنع التهرب الضريبي بشرط أن تطبق بصرامة، وقد تكون هذه العقوبات مالية أو جزائية.

الفرع الأول-العقوبات المالية :

العقوبات المالية هي الأكثر شيوعا ويترك تطبيقها وفرضها في بعض الأحيان للإدارة الضريبية، وتتمثل العقوبات المالية في الغرامات الضريبية والإضافات ومضاعفة الضريبة، فالمكلفون الذين يسجلون في الدفاتر المحاسبية عمليات غير صحيحة أو غير كاملة أو يقدمون إثباتا لهذه العمليات بوثائق أو معلومات خاطئة تبين عدم صحتها، يجب أن يعاقبوا بالعقوبات المناسبة، ويعد في حكم العمليات غير الصحيحة أو غير الكاملة كل سهو في القيد أو خطأ يقصد من ورائه تهريب أو إخفاء كل المبالغ الخاضعة للضريبة أو بعضها من وعاء الضريبة، أو تقديم كل وثيقة أو مستند يتحقق عدم صحته ومن شأنه تثبيت محاولة ترمي لإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة إذا ثبت عدم وجود النية للتهرب من وعاء الضريبة ولم يكن نقص التكاليف ناشئا عن اختلاف في التقدير، فمن حق مصالح الضرائب عدم تطبيق العقوبة، أما إذا استعمل المكلف طرقا احتيالية بغية التهرب من الضريبة، كأن يستعمل أساليب احتيالية في إخفاء بعض أوجه نشاطه، أو قدم وثائق ومستندات مزورة تأييدا لقبوده أو عمد إلى القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية، أو مسك نوعين من الدفاتر، أحدهما دفاتر صحيحة تبين حقيقة العمليات التي باشرها وثانيهما دفاتر مزيفة تبين بعض تلك العمليات دون بعضها الآخر، وعمد إلى إخفاء الدفاتر الأولى عن مصالح الضرائب وتقديم التصريح السنوي

من واقع الدفاتر المزيفة، أو تضخيم المشتريات أو المصروفات ... إلخ، يكلف بغرامة تتناسب ونوع التهرب الضريبي.

الفرع الثاني-العقوبات الجزائية:

إضافة إلى العقوبات المالية هناك العقوبات الجزائية مثل عقوبة السجن لمن يحاول إخفاء وعاء الضريبة، وتطبق عادة في التهرب غير المشروع، والعقوبات الجزائية لا يمكن تقريرها إلا بواسطة المحاكم، حيث تلجأ بعض التشريعات إلى تأسيس بعض العقوبات الجنائية البدنية في حالات التهرب الخطيرة التي تصاحبها أعمال احتيالية، وينصح بعضهم عادة بالتقليل من اللجوء إلى الجزاءات البدنية خشية ازدياد كره المكلف للضريبة.

الفرع الثالث - عقوبات إضافية.

عمل المشرع الجزائري على وضع عقوبات وإجراءات إضافية بخلاف العقوبات السابقة، وتتمثل فيما يلي:

- تفويض الصلاحيات إلى مدير الضرائب للولاية للغلق المؤقت والحجز والبيع للمحلات التجارية والمهنية التابعة للمكلفين المتهربين من دفع المستحقات الجبائية من الضرائب والرسوم المختلفة، بحيث لا تزيد مدة الغلق عن ستة أشهر كما يبلغ هذا الإجراء بمحضر قضائي من المحكمة ويسري بعد عشرة أيام، مع إمكانية هذا المكلف رفع دعوى قضائية ضد هذا الإجراء، الهدف من هذا الإجراء هو توجيه ودفع المكلفين المتهربين لتسديد ديونهم الضريبية، علما أن تطبيق هذا الإجراء يكون بعد نفاذ كل محاولات التحصيل¹، علما أن هذا الإجراء تطبيقه يبقى جد محدود.

- حرمان المكلفين الذين صدرت ضدهم أحكام بالتهرب الضريبي من الدخول إلى المزادات العلنية و الصفقات العمومية، لمدة أقصاها 10 سنوات.²

- تسجيل المكلفين المتهربين في قائمة الفهرس الوطني للمتهربين، الذي تم تأسيسه سنة 1997³، وتم العمل به بصفة رسمية سنة 2006 وهو يربط بين إدارة الضرائب، الجمارك، والتجارة، والهدف من هذا الفهرس هو إحصاء وضبط عدد المتهربين ومتابعتهم.

- تستطيع إدارة الضرائب المتمثلة في مصلحة التسجيل أن تستعمل لصالح الخزينة العمومية حق الشفعة على العقارات أو الحقوق العقارية أو المحلات التجارية والذي ترى فيه بان ثمن البيع غير كاف⁴، وهو يعبر عن تسوية حقوق إدارة الضرائب الناتج عن الفرق بين السعر المصرح به والسعر الحقيقي للممتلكات، والهدف

¹ INSTRUCTION N°167/1995DU :02-06-1995/DGI/MF, RELATIVE A LA FERMETURE TEMPORAIRE DES LOCAUX COMMERCIAUX.

² المادة 62 من قانون المالية لسنة 1997، جريدة رسمية رقم 85 مؤرخة في: 30-12-1996.

³ NOTE N°127/1997DU24-08-1997/DGI/MF,RELATIVE A LA MISE EN PLACE DE FICHER FRAUDEUR.

⁴ المادة 38 مكرراً من قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013.

منه هو مكافحة التهرب الضريبي، مع العلم أن هذا الاجراء تم تأسيسه سنة 1997، مع العلم أن تطبيق ومتابعة هذا الاجراء ميدانيا ضئيل جدا.

-إلغاء شهادة التوطين البنكي من المكلفين المستوردين الذين ليس لهم مقرات أو محلات تجارية أو الذين لهم عناوين تجارية خاطئة، وهو إجراء يهدف إلى منع هؤلاء المكلفين من القيام بعمليات استيراد جديدة، وبالتالي مكافحة التهرب الضريبي.

-تم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على دعوى قضائية من طرف مدير الضرائب للولاية¹، فيما يخص حالات التهرب الضريبي كتقديم فواتير مزورة، تنظيم حالة العسر المالي للتهرب من دفع الديون الجبائية أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية، إخفاء لرقم أعمالهم، عدم تسديد الضرائب والرسوم المقتطعة من المصدر، كل هذه الاعمال تستدعي رفع دعوى قضائية ومتابعتها²، عملية تطبيق هذا الاجراء في الميدان ضعيفة مقارنة بحجم العمليات الخاضعة له بسبب تردد مديريات الضرائب للولاية عن تطبيقه.

-من أجل معالجة النقائص السابقة نقتراح ما يلي:

الجزء الخفيف غير المتصف بالصرامة والشدة، لا يردع المكلفين عن التهرب الضريبي، مع ضرورة مراعاة إمكانية وضع حوافز للمكلفين الأمناء.

بقيت عقوبة التهرب الضريبي تابعة للسياسة العقابية والملاحقة الجنائية، وتختلف هذه السياسة من دولة إلى أخرى، فقد قدرت السياسة العقابية الأعمال القابلة للملاحقة القضائية وفقا للأسباب التي أدت إليها، وفرضت العقوبات الملائمة والمناسبة لكل مخالفة.

العقوبة هي التي تفرض على الأعمال المحظورة بالقانون ولها عاملان مهمان هما: عامل معنوي يتمثل في الإجراء، حيث يعطي الارتياح والقبول لدى المكلفين من الناحية المعنوية، وعامل نفعي يتركز على الوقاية، ومرتكبي مخالفة التهرب الضريبي هم الذين يلاحقون أمام المحاكم الجزائية على أثر طلب الملاحقة المقدم من طرف المديريات الولائية للضرائب.

ضرورة تحديد مسؤولية الملاحقة والمتابعة لحالات التهرب، وهذا لتحقيق فاعلية الإجراءات الخاصة برفع الدعوى القضائية من طرف الادارة الضريبية، ووضعها بالتالي في مكان صحيح مما يعطي هذه الإجراءات أثرها الردعي، وتبقى مسؤولية السلطات الجبائية المركزية المتابعة المستمرة حتى نهاية الفصل في الدعاوي المرفوعة من طرف المديريات الولائية للضرائب.

بصورة عامة نجد سيطرة الصفة المالية على العقوبات المنصوص عليها في نصوص التشريع الضريبي الجزائري لم تستطع أن تلعب دور الترهيب لتقوم بردع الأفراد للقيام بالتهرب.

¹ المادة 106فقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013.

² INSTRUCTION N°442/1996DU06-04-1996/DGI/MF, RELATIVE AUX DEPOTS DE PLAINTE.

العقوبات غالبا ما كانت ضعيفة، حيث نص التشريع الضريبي الجزائري على عقوبات مالية جزائية وإضافية وهي في أغلبها تسيطر عليها الصفة المالية.

منع المكلفين المتهربين من مزاوله نشاطاتهم التجارية مؤقتا أو نهائيا، ومنعهم من السفر أو نقل أموالهم خارج الوطن إذا امتنعوا عن تسديد ديونهم الجبائية المستحقة عليهم في مواعيدها القانونية، أو قدموا بيانات غير صحيحة بقصد التهرب.

التطبيق الفعلي لحق الادارة الضريبية في رفع الدعوى ضد المتهربين وحق الشفاعة، وتأسيس عقوبات وغرامات مالية على الاشخاص المعاونين أو المشتركين في حالات التهرب الضريبي.

تأسيس عقوبات على المكلفين في حالة تحويل المزايا الجبائية الممنوحة للفلاحين تتضمن دفع الضرائب والرسوم المفروضة تسديدها مع تطبيق غرامة 100%.

منع المؤسسات والهيئات العمومية و المنشآت الخاضعة للقانون الجزائري من التكفل بدفع الضرائب والرسوم المستحقة في إطار تنفيذ عقد، والواقعة تقع قانونا على عاتق الشريك الاجنبي.

منع الاشخاص الذين لا يحوزون على رقم التعريف الجبائي من إتمام إجراءات التوطين البنكي والجمركي المتصلة بعمليات التجارة الخارجية.

المطلب الثالث: العمل على إحداث تكييف وانسجام بين قوعد النظام الضريبي و النظام المحاسبي المالي .

لإثبات التصريحات الضريبية ألزم المشرع اللجوء إلى المحاسبين الماليين، وهو ما أحدث بعض المشكلات في الجزائر وذلك بسبب اشتراك عدد من المحاسبين في عمليات التهرب الضريبي، وهذا ناتج عن عدم تنظيم مهنة المحاسبة بشكل جيد، فهي تمارس بشكل شبه فوضوي، حيث دور المحاسبين محدد بإعداد التصريحات الضريبية، حيث هذه المرحلة تتميز بفقدان الثقة بين المصلحة الضريبية والمكلفين، وذلك بسبب لجوء المحاسبين إلى لعب دور الوسيط بين موظفي المصالح الضريبية والمكلفين، وتمثيل المكلفين أمام هذه المصالح.

ذهب بعض المحاسبين بعيدا باستشاراتهم للمتهربين، حيث كانوا شركاء للمكلفين في عمليات التهرب الضريبي، وذلك بتحريرهم لتصريحات ليست مطابقة للواقع وسمحوا كذلك للمكلفين بتجنب الضريبة كليا أو جزئيا.

لذلك نرى بأن يتدخل المشرع بوضع قواعد وأسس الممارسة لهذه المهنة وفرض عقوبات جزائية ومالية على بعض الحالات التي تثبت أن المحاسب كان شريكا في عملية التهرب الضريبي.

ضف إلى ذلك التدخل لتنظيم الممارسة لمهنة المحاسبة ضمن حدود القانون الذي ينص على أنه يجب تقديم التصريحات الضريبية بواسطة أحد المحاسبين المعتمدين أو محافظي الحسابات أو خبراء المحاسبة المسجلين في الجدول الوطني للمحاسبين، ولكي يدرج المحاسب في هذا الجدول يجب أن تتوفر فيه عدة

شروط محددة بالقانون وهي أن يكون المحاسب مسئولاً ومتضامناً مع المتهرب إذا ساعده على التهرب أو تجنب الضريبة.

يجب على المكلف أن يرفق بالتصريح السنوي صورة عن التقرير المحرر من طرف المراجع بما ظهر له من ملاحظات، لإضفاء الصحة والمصدقية على هذه التصريحات.

العمل على إحداث تكييف وانسجام بين قواعد النظام الضريبي فيما يخص خصم الاهتلاكات والارصدة مع تلك التي تم تبنيها في النظام المحاسبي المالي، وإلزام المؤسسات تبني التعاريف الواردة في النظام المحاسبي المالي بشرط مطابقتها للقواعد الضريبية الواردة في النظام الضريبي، تحديد أجل أقصى مدته خمس سنوات من أجل إدراج فوائض القيمة المتعلقة بإعادة تقييم التثبيات في النتائج الجبائية، وتأسيس مبدأ تخفيضات الاهتلاك المترتبة عن عمليات إعادة التقييم في نتائج السنة... إلخ من التدابير التي ترمي إلى تحقيق الانسجام بين النظامين الضريبي والمحاسبي.

اشتراك المحاسبين في المسؤولية، فطالما أن المحاسب القانوني بالأصل هو وكيل عن المكلفين الأفراد، وعن المساهمين في الشركات، فهو يعمل لصالح موكله، غير أن هذه الصفة يجب أن لا تجعله يغفل صالح الخزينة العمومية، بل يجب أن يكون متعاوناً مع الإدارة الضريبية، فإذا ما اشتراك المحاسب القانوني في المسؤولية فسيؤدي إلى اطمئنان الإدارة الضريبية لإقرارات المكلفين المحررة من طرف المحاسب القانوني، وهذا ما يجب أن يتجه إليه المشرع الضريبي الجزائري.

تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر المحاسبية، فكلما نظم المكلفون نشاطهم في دفاتر قانونية، ساعد ذلك إدارة الضرائب على تحديد أرباحهم الحقيقية بشكل صحيح، لأن المكلف هو أقدر الناس على معرفة وضعه المالي، وغياب الدفاتر المحاسبية الممسوكة بشكل منظم من طرف أغلب المكلفين هو أحد العوامل الرئيسية في التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: استراتيجية على مستوى المحيط الضريبي.

يقصد بالمحيط الضريبي العناصر أو العوامل الاجتماعية والانسانية التي تساعد على فهم ومعرفة كل الجوانب المتعلقة بالضريبة من مرحلة ما قبل التأسيس إلى ما بعد التحصيل، وذلك بتقوية العلاقة بين الادارة الضريبية والمكلفين، والوصول إلى بناء علاقة قوية وتعاون تسيير في اتجاه واحد ومصالحة واحدة هي مصلحة المجتمع، وسوف نعرض في هذا المبحث تشخيص بعض النقائص المسجلة على مستوى المحيط الضريبي ومحاولة معالجتها، انطلاقا من المطالب التالية:

المطلب الاول: المعالجات الضرورية لتحقيق العدالة والشفافية في المعاملات التجارية.

تتميز السوق التجارية في الجزائر بضعف ونقص التعامل بالفاتورة بين المتعاملين، وهذا ما يبين خرق وانتهاك المكلفين الخاضعين للقانون الخاص بالفاتورة، وبالتالي تقع كل هذه المعاملات خارج مجال وعاء الضريبة وعلى هذا الاساس تعتبر هذه المعاملات جميعها المغذي الاساسي للاقتصاد الموازي، فهي بقدر ما هي سهلة بالنسبة للمتعاملين من جهة، فهي من جهة أخرى صعبة بالنسبة للمصالح الضريبية إذ لا يمكنها تحديد قيمتها ومراقبتها وتأسيس وتحصيل الضريبة منها، ومنه تقويت الفرصة للخزينة العمومية بالاستفادة من موارد مالية اضافية.

تتميز المعاملات التجارية بعدم تطبيق الاجراءات القانونية لعرض السلع والمنتجات واشهارها، وما زاد من توسع المعاملات غير المفوترة هو غياب استعمال وثائق الدفع المصرفية والبنكية. توسع انتشار المعاملات التجارية غير المفوترة بشكل كبير غدى ورشات ومحلات ذات نشاطات هامة وكبيرة وبالمقابل غير مسجلة لدى مصالح الضرائب وبعيدة عن المراقبة والتحصيل الضريبي، بسبب عدم اخضاعها من طرف هذه المصالح، كما جعل أسعار سلع ومنتجات هذه المعاملات منخفضة بسبب انعدام التكلفة الضريبية، وهو ما خلق نوع من اللامعادلة الضريبية بين المكلفين، كما نسجل نقص في قانون الصفقات حيث لم يصدر إلا في سنة 2010 لتنظيم الصفقات.

لمعالجة النقائص السابقة يتطلب:

التطبيق الفعلي لقانون الفوترة في المعاملات التجارية ومعاقبة المتعاملين الذين لا يحوزون على فواتير البيع والشراء لنشاطاتهم التجارية، وتشجيع استعمال وسائل الدفع المصرفية والبنكية في تنفيذ المعاملات التجارية بين المكلفين.

- المعالجات الضرورية لنشر الثقافة والوعي الضريبي

الثقافة بمفهومها العام تعبر عن التكوين والتقدم الفكري الذي يتحصل عليه الشخص أو الجماعات الانسانية بصفة عامة.¹

¹ شبل بدران وفاروق محفوظ، أسس التربية، دار المعرفة الجامعية، الازرطة، 1998، ص:90.

الثقافة الضريبية هي مجموعة المعارف الأساسية والمشاركة الموجودة في المجتمع سواء على مستوى الفرد أو الجماعة والمتعلقة بالضرائب فتؤدي إلى وجود الوعي الضريبي (الحضارة الضريبية). أما الوعي الضريبي فهو سلوك يتصف به الشخص، فيشمل مظاهر الأفعال والأفكار لتقبل دفع الضرائب اختياريا باقتطاع جزء من أمواله لصالح الخزينة العمومية، بسبب إدراكه بمدى أهمية الانتفاع الذي يعود عليه من جراء ذلك.

المعرفة التي يمتلكها أفراد المجتمع المتعلقة بالضرائب تؤدي إلى سلوك الدفع التلقائي للضريبة دون تحصيلها بالقوة وتجنب المناورات التديسية. فالثقافة الضريبية تشمل مظاهر الأفعال والأفكار التي يعبر عنها الفرد بقبوله للاقتطاع الممارس على ذمته المالية دون مقاومة.

نجد في الجزائر أن الثقافة الضريبية شبه منعدمة بسبب غياب الإحساس بالوعي والتحضر الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي وانتشار ثقافة الفساد الضريبي الذي يعتبر من أهم محفزات ارتكاب مخالفات متعددة للتهرب من دفع الضرائب، إضافة إلى ذلك جهل الكثير من المكلفين وأفراد المجتمع ككل للدور الهام الذي تلعبه الضريبة في تمويل الخزينة العمومية وتحقيق التنمية الاقتصادية والرفاهية والتطور لجميع أفراد المجتمع ككل.

تتعدد أوجه غياب الوعي الضريبي بتعدد تصرفات الفرد الراض للضريبة، فتبدأ بعدم تقبل ذهنية الضريبة، وقد تصل إلى درجة الاعتداء على أعوان الضرائب، كما أن وجود الزكاة كفريضة إلهية شرعية في الدين الإسلامي يؤدي إلى ترسيخ فكرة لا فائدة من الضريبة، بالإضافة إلى المعاملة غير اللائقة التي يتعرض لها المكلفون من طرف أعوان إدارة الضرائب، والاعتقاد السائد في المجتمع الجزائري بأن سرقة الدولة حلال باعتبارها شخص معنوي، الإحساس السائد في المجتمع بأن أصحاب النفوذ لا يدفعون الضريبة وإنما تقع على عاتق الفقراء وغياب العدالة في توزيع موارد الدولة على أفراد المجتمع.

تتم المعالجات الضرورية لنشر الثقافة والوعي الضريبي بما يلي:

يتم نشر الوعي الضريبي بتعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعيتها وحقوق الدولة في تقاضيها، ووجوه إنفاقها من خلال أجهزة الإعلام المختلفة، ولا يكتفى بإذاعة نشرات تذكيرية بالصحف، ليقوم المكلفون بتقديم تصريحاتهم في مواعيدها القانونية، وتسديد الضرائب والرسوم المكلفين بها في الوقت المحدد قانونيا، وذلك لأن الشعور بالمسئولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الاعتبارات الموضوعية والفنية وحدها، بل يستند إلى اكتمال الوعي الضريبي، وتمتع أفراد المجتمع بروح الانتماء السليم إلى الوطن، فأى نظام ضريبي ليس نظاما جامدا، بل هو نظام اجتماعي اقتصادي سياسي يستمد كيانه ومضمونه من روح المجتمع وعقليته.

الوعي الضريبي هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة أو الرسم المترتب عليه، وهذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات العمومية بترشيد الإنفاق العام، بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أو الرسم أن الموارد العامة إنما تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة، ويتطلب الوعي الضريبي أن لا يكون التهرب الضريبي موضع تأييد الرأي العام ومحل رضائه، لأن مثل هذا الأمر يدفع المكلفين إلى تقليد بعضهم البعض في التهرب الضريبي.

الفرع الأول: العمل لفترة طويلة لتغيير سلوك المكلفين نحو الضريبة.

غالبا ما يقصد بالعمل لفترة طويلة أن السلطات العمومية لم تفكر في وضع برامج لمكافحة التهرب الضريبي، حيث إنها في غياب عن معالجة هذه الظاهرة، وهذا الغياب هو الذي أوصل البلاد إلى ما وصلت إليه من توسع في استخدام وسائل التهرب الضريبي.

هذه الأعمال كانت بفضل السلوك الشخصي والعادات والتقاليد والعقليات المختلفة، ولهذا السبب تقيدت في سياسة العمل لأجل طويل ومستمر، ولتغيير سلوك المكلفين نحو الضريبة يجب أن تتغير التصورات التي لديهم عن الضريبة، إضافة إلى استخدام وسائل تخدم عملية التغيير.

أولاً: تغيير التصورات نحو الضريبة.

في هذا المجال هناك عاملان مختلفان يتم أحدهما الآخر، ويجب أن يسيرا في آن واحد: رد الاعتبار إلى الضريبة وإعادة التهرب المعاقب عليه.

1- رد الاعتبار للضريبة:

أشار أحد الكتاب إلى أن: "التشريع الضريبي هو القطاع الذي يتميز بالمعارضة" ففي جميع الدول، تتسم الضريبة بعدم شعبيتها، لأنها تحرم المكلف جزءا من ثروته المالية، بل إن الضريبة في الدول النامية تحمل بالإضافة إلى أنها غير شعبية صعوبات كثيرة، بفعل الشعور الشائع بالظلم الموجود في النظام الضريبي، والاعتقاد بعدم منفعتهم، وبأنه لا يدفع إلا من طرف الأكثر فقرا، ومن أجل خدمة المصالح الخاصة لفئة معينة تتمتع بالامتيازات، كما أن العلاقة بين المكلفين وموظفي المصالح الضريبية سيئة، وذلك بسبب سوء الاستقبال، وغياب وعدم وجود مصلحة خاصة للاستعلامات وأخذ المعلومات الكافية عن كيفية الدفع وإعطاء التسهيلات وعدم الانتظار، ويعود ذلك أيضا إلى أن الضريبة يتم تقديرها بطريقة جزافية، هذه التصورات عن الضريبة المقررة تكون لدى عدد كبير من المكلفين المقاومين للضريبة.

2- عدم قبول التهرب الضريبي:

لا يكفي السعي إلى رد الاعتبار إلى الضريبة والقبول بها، بل يجب أن يكون هناك عمل متمم، لكي لا تجد الضريبة المقاومة، باعتبارها عملا ضارا من غير المفروض أن يكون مقبولا، بل على العكس يجب أن

يكون التهرب مذموماً ومعاقباً عليه: إذ إن التهرب هو اختلاس للخزينة، مثله مثل جميع الاختلاسات الأخرى، والتخلص هو انعدام الشعور الوطني، مثله مثل كل عمل يلحق الضرر بالأمة. إذا يجب مكافحة الابتذال في التهرب والتخلص الضريبي، حيث إن الكثير من المكلفين يتقاعسون إلى درجة الاعتزاز بأنهم تهربوا أو أنهم يتجنبون دفع الضريبة، ويعتبرون ذلك علامة نكاه ودهاء أو إعلاء اجتماعي.

ثانياً: الوسائل التي تخدم عملية تغيير السلوك.

ينبغي نشر هذه الأهداف والأفكار في المدارس ووسائل الإعلام للمساعدة على تغيير سلوك المكلفين، وتحقيق الإنجازات بالمصالح العمومية .

1-المدارس ووسائل الإعلام:

يجب أولاً تعميم الوعي الضريبي على المدارس وأن يكون إلزامياً ولاسيما في الوسط الريفي حيث توجد نسبة مرتفعة من الأميين، ذلك أن ظاهرة الجهل تساعد على التهرب الضريبي، بينما يساعد الوعي الضريبي على مقاومة التهرب.

كما أن المدرسة تلعب دوراً مباشراً في هذا السياق لتغيير التصورات عن الضريبة بتكرار الحديث عن منافع الضريبة في مختلف المناسبات من أجل مصلحة الأمة والوطن، وتوضيح الخسارة التي يتحملها المواطنون عند رفضهم الدفع للضرائب أو الرسوم.

المدرسة هي الوسيط الأكثر ملاءمة لتعليم الأطفال الاحترام الإلزامي للضرائب والقوانين الضريبية، ثم أن أطفال اليوم هم مكلفو الغد.

الوسائل الإعلامية مثل الراديو أو المذياع، والتلفزيون، والصحف والمجلات... إلخ، كلها يمكن أن تساهم في الإحاطة بهذا الموضوع بأن تقوم بالتذكير والتكرار عن منافع الضريبة وأخطار التهرب وإظهار حالات التهرب، وأيضاً بإعلان الأحكام الصادرة عن المحاكم بخصوص المتهربين.

2-تحقيق الإنجازات في المصالح العمومية:

يمكننا إقناع المكلفين بفائدة الضريبة عن طريق الإنجازات الملموسة، وخاصة في القيام بإنشاء الطرقات، وإصلاح الأراضي وتجهيتها للزراعة، وإقامة المنشآت الرياضية، وإنشاء الحدائق والمستشفيات والجامعات... إلخ، إن هذه الإنجازات في المصالح العمومية هي التي تترك المكلف ليحكم عليها كما تشعر جميع فئات الشعب بهذه الفوائد التي هي من حاصلات الضرائب والرسوم.

المطلب الثاني: التنسيق والتعاون الضريبي بين الإدارات العمومية والخاصة.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى العناصر التالية كما يلي:

الفرع الأول: تعزيز وتدعيم الترابط والتعاون والتنسيق بين الجهات المختلفة في الدولة.

لدى أغلب المكلفين معاملات مختلفة تربطهم بكثير من الوزارات والمصارف، والإدارات والهيئات، فهم يتعاملون مع المصارف عن طريق الحسابات الجارية والقروض والإيداعات... إلخ. كما أن لهم علاقة بالمصالح الجمركية، عند استيراد السلع أو تصديرها، ولهم علاقة بمصالح أملاك الدولة والمحافظات العقارية عند تسجيل عقود عقاراتهم من بيع وشراء أو توثيق عقود، ومصالح الضمان الاجتماعي ومصالح التأمين... إلخ. جميع هذه البيانات في المصارف ومصالح الجمارك والمصالح العقارية ومصالح الضمان الاجتماعي، من العوامل التي تساعد الإدارة الضريبية على معرفة المركز الحقيقي للمكلف، والوقوف على حجم نشاطه، مما يساعد كثيرا على التعرف على المكلف المتهرب الذي لا يقدم تصريحا صحيحا عن نشاطه، لذلك على التشريع الضريبي أن يسمح للمصالح الضريبية بالحصول على هذه البيانات بشكل دوري ومنظم من الجهات المعنية.

الفرع الثاني: الاستفادة من التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي.

نتيجة لخطورة التهرب الضريبي الدولي، فهناك العديد من المحاولات الدولية والأساليب المقترحة لمكافحة هذا التهرب، ومن تلك الإجراءات نذكر:

- عقدا لاتفاقيات دولية* الثنائية ومتعددة الأطراف، والتي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع المكلفين من التهرب، بحيث تتعهد كل دولة طرف في المعاهدة بتقديم المعلومات والمساعدات اللازمة في جباية الضرائب التي تفرضها أي من الدول الأطراف على مكلفيها، وملاحقتهم خارج أقاليمها وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم.

- أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف ببيان الأموال التي يمتلكها وأوجه النشاط التي يباشرها في الخارج والتي تدر دخلا خاضعا للضريبة، تحت طائلة الخضوع لعقوبات صارمة.

- إلزام الهيئات والمصارف الوطنية التي تقوم بتوزيع إيرادات أجنبية على المقيمين في الدولة بأن تحجز مبالغ الضريبة المستحقة على هؤلاء وتوريدها للإدارة الضريبية قبل توزيعها عليهم (أي بواسطة اقتطاعها من المنبع).

- ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخولها عبر حدود الدول، ومراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية وفروع الشركات متعددة الجنسيات العاملة في إقليم كل دولة.

المطلب الثالث: ترقية العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

* أنظر الملحق رقم (21): قائمة الاتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر، ص: 326.

سوف نطرق في هذا المطلب إلى ما يلي:

الفرع الأول: معالجة الديون وعقوبات المتراكمة على المكلفين.

يعتبر العبء الضريبي من بين التكاليف التي تعيق تطور وتوسع النشاطات الممارسة من طرف المكلفين وخاصة إذا تراكمت سنة بعد أخرى وعجز المكلف عن سدادها.

الديون ترهق كاهل المكلف وتزيد من تدمره وهروبه بشتى الطرق من تسديدها، كما تقع حجرة عثرة أمام مزاوله ومتابعة نشاطاته لصعوبة تسديدها بسبب كبر حجمها وتزايد العقوبات المترتبة عليها من جهة، وضعف الامكانيات المالية للمكلف من جهة أخرى، هذه الوضعية نتجت عن مرحلة سابقة تتميز بغياب الثقافة والوعي الضريبي في أوساط المكلفين، كما أن أعوان الضرائب لا يقدمون أبسط المفاهيم والشروحات حول مختلف الضرائب التي يخضع لها المكلف بالضريبة.

لمعالجة الديون والعقوبات المتراكمة والمستحقة على المكلفين، يمكن فتح المجال أمام المكلفين لتمديد آجال الدفع للحقوق العادية إضافة إلى منح امتيازات للمكلفين بإلغاء عقوبات الوعاء والتحصيل في حالة التسديد الكلي للحقوق العادية فوراً، مع إعلام المكلفين بشكل واضح في مختلف وسائل الاعلام، هذه الاجراءات تحفز المكلفين بسديد الديون الضريبية المستحقة عليهم ومنه تمويل الخزينة العمومية بموارد مالية اضافية من جهة، وتزيد من ثقة المكلفين في المصالح الضريبية وتساعد على بناء علاقة تعاون بين الطرفين ويحفزهم على تسديد أي دين ضريبي جديد.

الفرع الثاني: معالجة تنامي انتشار ظاهرة أنشطة الاقتصاد الموازي.

يقصد بالاقتصاد الموازي مجموع الدخول غير المسجلة وأنه يتولد من كل الانشطة التي لا يدفع عنها ضرائب¹، ويعرف تانزي الاقتصاد الموازي بأنه مجموع الدخول غير المبلغة إلى سلطات الضرائب، أو مجموع الدخول غير الواردة في الحسابات القومية.² أثرت ظاهرة تنامي الاقتصاد الموازي في المجتمع الجزائري بصفة مباشرة على التحكم في الاوعية الضريبية والتحصيل الضريبي، خاصة مع تزايد حجم البطالة.

يمكن مكافحة التهرب الضريبي والوقاية منه بمحاربة الاسواق الموازية وذلك بإنشاء أسواق جوارية وأماكن لمزاوله نشاطي تجارة الجملة والتجزئة عبر تراب وفضاءات كل بلدية ويكون ذلك بتوفير أماكن ومحلات في المدن الجديدة بجوار العمران، بما يراعي توافر المستهلكين والامن والصحة وتسهيل عملية الوصول إلى هذه الاسواق الجوارية، من خلال مشروعات الدولة وبتسهيلات وفترات سداد طويلة وهذا مثل

¹ جابر محمد عبد الجواد، قياس الآثار الاقتصادية الكلية للاقتصاد الخفي في مصر، رسالة دكتوراه، قسم الاقتصاد والتجارة، جامعة حلوان، مصر، 2003، ص:6.

² محمد ابراهيم طه السقا، الاقتصاد الخفي في مصر، مكتبة النهضة العربية، 1996، ص:13.

البرنامج الذي وفر محلات تجارية وحرفية للشباب في كل ربوع الوطن أو ما يسمى بمحلات الرئيس، إلا أنه ما يعاب على هذا البرنامج عملية اختيار الأماكن الملائمة والمناسبة والشروط المطلوبة وهو ما نتج عنه بناء محلات في أماكن نائية وبعيدة عن العمران والمستهلكين وبالتالي عدم فعالية وملاءمة هذه المحلات لاستمرارية النشاط، ولذلك يتطلب من السلطات المحلية مراجعة عملية اختيار الأماكن المخصصة لبناء هذه المحلات بما يحقق مردودية استقطاب جمهور المستهلكين من ناحية، واستقطاب الشباب الممارس لأنشطة الأسواق الموازية من ناحية أخرى، ونشير إلى أن إنشاء هذه الأسواق تكون له مردودية مالية بالنسبة للبلديات حيث تستفيد من المداخل الإيجارية للمحلات من جهة، والتخفيف من حدة بطالة الشباب باستقطاب عدد من البطالين وتوفير لهم العمل من خلال هذه المحلات من جهة أخرى.

يتم تنظيم هذه الأسواق وإنشاؤها حسب أصناف النشاطات من الجملة إلى التجزئة، وتقسيمها إلى وحدات وتوزيعها على المستفيدين بمنح كل شاب محل على حسب نوعية وحجم نشاطه، بحيث يصبح يمارس نشاطه في محيط وبيئة أفضل من البيئة الأولى (الأسواق الموازية)، وعليه أن يدفع فقط إلى البلدية مبلغ الإيجار ولا بد أن يكون هذا الأخير معقولا وفي المتناول، وبهذا تستطيع السلطات المحلية إحصاء وتسجيل هؤولائي الممارسين لنشاطات الأسواق الموازية وادماجهم في الأسواق النظامية.

يتطلب من مصالح الضرائب معاملة هؤولائي الممارسين للنشاطات التجارية والحرفية في الأسواق الجوارية معاملة ضريبية خاصة، خصوصا في الخمس السنوات الأولى حيث يفرض عليهم تسديد اشتراك سنوي أدنى يكون في متناولهم تسديده.

خلاصة:

- لتفعيل النظام الضريبي الجزائري و منه تفعيل آليات وهياكل الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي من الضروري تبني استراتيجية على أساس رؤية شاملة على المدى البعيد، تقوم على:
- استغلال كل الفرص المتاحة واعتماد الخيارات الصحيحة ومجابهة التهديدات.
 - التخصيص الامثل للموارد المتاحة للمجتمع الجزائري.
 - تأسيس نظام معلوماتي يرتكز على التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال.
 - تأسيس الشرطة الضريبية.
 - تأسيس السجل الالكتروني ، والبطاقة المغناطيسية.
 - البحث في مدى إمكانية خصخصة الادارة الضريبية.
 - مراجعة التشريعات الضريبية بما يحقق الاستقرار والعدالة والتنسيق التشريعي.
 - تشديد العقوبات على المتهربين من الضرائب.
 - العمل على زيادة عدد أعوان الادارة الضريبية والمحققين بصفة خاصة.
 - العمل على إحداث تكييف بين قواعد النظام الضريبي وقواعد النظام المحاسبي المالي.
 - العمل لفترة طويلة لتغيير سلوك المكلفين نحو الضريبة.
 - نشر الوعي والثقافة الضريبية في المجتمع الجزائري.
 - معالجة وإدماج أنشطة الاقتصاد الموازي.

خاتمة

اهتم البحث بموضوع التهرب الضريبي وآليات مكافحته مع دراسة وتحليل واقع هذه الظاهرة في الجزائر خلال الفترة (2001-2011)، وتم من خلاله تسليط الضوء على أحد المواضيع الهامة المتعلقة بإستراتيجية مكافحة التهرب الضريبي لتحسين وزيادة المورد المالية اللازمة لتمويل الخزينة العمومية وتحقيق التنمية الاقتصادية، مع تبني اقتراح الحلول الإستراتيجية لتفعيل النظام الضريبي.

أولاً- نتائج اختبار الفرضيات:

وضع الباحث في مقدمة البحث خمسة فرضيات، وقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

1. بخصوص الفرضية الأولى التي مفادها أن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية ومتعددة الأنواع ومنتشرة الطرق ترتبط أسبابها و آثارها بأبعاد اقتصادية واجتماعية وثقافية، فقد تحققت لأن هذه الظاهرة منتشرة في جميع دول العالم بما فيها الدول المتقدمة والنامية، كما أن لها أشكال متنوعة وتتم بطرق مختلفة، وأسبابها وآثارها مرتبطة بالحالة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية السائدة في المجتمع، وهي تضر بالاقتصاد الوطني.
2. بخصوص الفرضية الثانية التي تنص على أن التعديلات والتغييرات السنوية المتتالية والمستمرة التي يشهدها النظام الضريبي الجزائري تشكل انعكاسا مباشرا للتطورات الاقتصادية والمالية وعدم بلوغ الفعالية، قد تحققت أيضا من خلال تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي و أثره على النظام الضريبي، واتساع انتشار ظاهرة الاقتصاد الموازي في المجتمع الجزائري، وتحرير النشاطات والتجارة الخارجية والاندماج في السوق العالمي.
3. بخصوص الفرضية الثالثة التي مفادها على أن التهرب الضريبي يمس مجالات وميادين متعددة وبمستويات مرتفعة في الجزائر خلال الفترة (2001-2011)، فتحققت حيث تبين لنا من خلال دراسة وتحليل هذه الظاهرة أنها منتشرة في جميع القطاعات والنشاطات المختلفة وبأساليب متعددة كالتلاعب القانوني والمادي والمحاسبي، كما أن نتائج الرقابة الضريبية تعكس ارتفاع حجمها.
4. بخصوص الفرضية الرابعة التي تنص على أن الرقابة الضريبية في الجزائر تتميز بعدم الفعالية وهو ما يعكس زيادة انتشار التهرب الضريبي خلال الفترة (2001-2011)، فقد تحققت ذلك لأن مختلف الآليات والهياكل المخولة بالرقابة غير فعالة وغير كافية لكشف كل حالات التهرب الضريبي، بسبب النقائص والسلبيات التي تميزها.
5. بخصوص الفرضية الخامسة التي مفادها أن إستراتيجية مكافحة التهرب الضريبي تتطلب تفعيل آليات وهياكل الرقابة ، فقد تحققت من خلال ضرورة معالجة النقائص التي تميزها.

ثانيا - نتائج البحث:

توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج التي نشير إلى أهمها في الآتي:

- 1- التهرب الضريبي يعد ظاهرة عالمية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني، لما يفقده من مبالغ مالية مهمة يمكن أن تساهم في تمويل الخزينة العمومية، وتغطية النفقات العمومية لتحقيق التنمية الاقتصادية.
- 2- دراسة وتحليل حصيلة النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2001-2011) بينت ضعف نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في الحصيلة الإجمالية، وهو ما يعكس انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.
- 3- نذكر أنه لا توجد تقديرات موثوقة بشأن حجم التهرب الضريبي في الجزائر ولكن يحتمل أن يكون كبير جدا، وهو نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي.
- 4- عدم تنظيم الاقتصاد الوطني أدى إلى انتشار القطاع الموازي وبالتالي التهرب الضريبي بسبب المنافسة غير الشريفة بين المكلفين الملتزمين أمام المصالح الضريبية والمكلفين المتهربين.
- 5- تميز النظام الضريبي خلال الفترة (2001-2011) بعدم الاستقرار في نصوص قوانين الضرائب والرسوم، بسبب كثرة التغييرات المستمرة لمواده بين التأسيس والإلغاء والتعديل وهو ما عقد وصعب من فهمه سواء من طرف أعوان الضرائب أو المكلفين بالضريبة.
- 6- التهرب الضريبي في الجزائر هو تهرب على المستوى الوطني والدولي، هذا الأخير استدعى من السلطات الجزائرية تأسيس خلية الاستعلام المالي سنة 2002 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-127 المؤرخ في 07-04-2002، والهدف من هذه الخلية محاربة تبييض الأموال.
- 7- مس التهرب الضريبي مجالات مختلفة وبطرق متعددة، وكان للعشيرة السوداء أثر كبير في زيادة انتشار التهرب الضريبي، وترسيخ ثقافة التهرب في المجتمع الجزائري وغياب الوعي الضريبي.
- 8- تخلي المصالح الضريبية (مدراء الضرائب للولاية) عن تطبيق حقوق الإدارة في رفع الدعوى ضد المتهربين، واستعمال حق الشفاعة فيما يخص حقوق التسجيل، وحق الحجز فيما يخص تحصيل الضرائب والرسوم.
- 9- رغم وجود هياكل إدارية وآليات وتدابير تشريعية وقانونية في مجال الرقابة موجهة لمكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لا تزال قاصرة للحد من التهرب الضريبي، لأنها تتميز بعدم الفعالية حيث يبقى جزء معتبر من المكلفين المتهربين لا يمكنها الكشف عنه.
- 10- عدم وجود هيكل ضريبي متخصص في مكافحة التهرب الضريبي، وتأخر في إنجاز الهياكل الجديدة المستحدثة المتمثلة في مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

- 11- نقص في العدد الكمي والنوعي لموظفي المصالح الضريبية، واستعمال معدات وأدوات وطرائق عمل تقليدية.
- 12- ضعف التعاون والتنسيق بين الإدارات والمصالح العمومية الإدارية والمالية والأمنية لمكافحة التهرب الضريبي.
- 13- غياب مبدأ الشفافية في المعاملات التجارية، نتيجة ضعف تطبيق قانون الفاتورة وتأخر في صدور قانون الصفقات.
- 14- عدم وجود انسجام بين قواعد النظام المحاسبي وقواعد النظام الضريبي.
- 15- إخفاق الامتيازات الجبائية الممنوحة للمكلفين في تحقيق التوازن الجهوي، بل على العكس أدت إلى اتساع انتشار التهرب الضريبي، وتحمل الخزينة العمومية لتكلفة ضريبية كبيرة.³³²
- 16- لا توجد في الواقع الجزائري استجابة فعلية من طرف السلطات الإدارية والتشريعية والقضائية والأمنية لمكافحة التهرب الضريبي، على مستوى واسع ومستمر، بالمقابل توجد بعض الممارسات الروتينية من طرف مصالح الرقابة الضريبية لا تفي لوحدها بالغرض المطلوب وبالتالي تبقى قاصرة للحد من التهرب الضريبي.

ثالثا - الاقتراحات:

فضلا عن الاقتراحات العملية المدرجة في فصول البحث وبالخصوص في الفصل السادس، فإنه يجدر بنا الدعوة إلى تبني هذه الاقتراحات التي نعتقد أنها من الأهمية بمكان في بلورة إستراتيجية عامة لتفعيل آليات وهياكل مكافحة التهرب الضريبي من أهمها:

- 1- تقع على الدولة الجزائرية مسؤولية خاصة بتفعيل آليات المراقبة بصفة عامة والضريبية بصفة خاصة، من أجل أن تتحقق أهداف مختلف البرامج والسياسات، فقد لا تحقق الإدارة الضريبية أهدافها في غياب إرادة سياسية حقيقية نحو النظام الرقابي العام، لذلك فإن تفعيل آليات المراقبة الضريبية ومعالجة النقائص المسجلة لن يكون ذا جدوى إلا بتفعيل الدور الرقابي لمختلف الأجهزة والهيكل المخولة بعملية الرقابة وتقوية الحس الحضاري والقيم الإسلامية في المجتمع.
- 2- الإسراع في إتمام مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وتزويدها بالأجهزة الحديثة والمتطورة للمعلومات والاتصال وتعميم استعمالها على مختلف المصالح الضريبية، بما يحقق التواصل الشامل والسريع لبناء علاقة مترابطة بين المنظمات والهيئات المهنية والمكلفين، لتعريفهم بحقوقهم والتزاماتهم نحو الإدارة الضريبية، وتأسيس وتطبيق التصريح الإلكتروني.

³³² انظر الملحق رقم (20) تكلفة الإعفاءات الضريبية، ص: 325.

3- المعالجة السريعة والعادلة للمنازعات الضريبية على مختلف مستوياتها، وتأسيس المحكمة الجبائية، وتكوين قضاة متخصصين في المجال المحاسبي والضريبي والتجاري والمالي، بما يساعد على المعالجة السريعة والصحيحة لكل منازعات المكلفين.

4- تطبيق الإدارة الضريبية الالكترونية من خلال:

- تأسيس بطاقة التعريف الضريبية المغناطيسية.
- تأسيس بنك للمعلومات الضريبية بهدف تحديد هوية المتهربين من الضرائب، وتحقيق التنسيق بين مخلف المصالح الضريبية المركزية والجهوية والمحلية.

5- تأسيس نظام دائرة المعلومات المجمع، تحليلها وتأهيلها وتحويلها بأكثر يقين ومصادقية وبسرعة إلى الجهات والمصالح المعنية.

6- تأسيس الشرطة في المجال الضريبي.

7- الاهتمام بالتدريب العملي، بحيث لا يكون مكتئبا، بل يجب أن يكون التدريب عمليا، بحيث يناط بالعاملين الفنيين القدامى تدريب العاملين الجدد.

8- إعادة النظر في المنظومة القانونية والتشريعية، من خلال مسايرة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، وإلغاء التناقضات بين قواعد النظام المحاسبي المالي وقواعد النظام الضريبي.

9- ضرورة تأسيس مجلس وطني للحماية يتكون من إطارات عليا وخبراء جامعيين ذوي خبرة في المجال الجبائي والمحاسبي والقانوني والاقتصادي والاجتماعي، يكلف بمهمة تشخيص ومراجعة النقائص والثغرات التي تتضمنها قوانين الضرائب والرسوم ومعالجتها.

10- اعتماد إصلاح ضريبي مبني على الواقع الاقتصادي والاجتماعي، ويعيد على كل التعقيدات ويتم ذلك من خلال:

- العمل على استقرار النظام الضريبي.
- مراعاة المبادئ العامة في فرض الضرائب والرسوم.
- العمل على تحقيق التنسيق التشريعي.
- إعادة النظر في عقوبات وجزاءات المتهربين وتشيدها.
- إعادة النظر في طريقة الاقتطاع من المصدر للضرائب والرسوم وتوسيع مجال تطبيقها، باعتبارها تقنية فعالة للحد من التهرب الضريبي.

11- تفعيل مردودية الرقابة الضريبية، توسيعها، تعميمها، تقوية أنواعها وتركيزها في القطاعات التي تتميز بتهرب ضريبي مرتفع عن طريق:

- توسيع وتعميم الرقابة الضريبية بحيث تشمل كل فئات النشاطات التجارية والصناعية ومقدمي الخدمات.
- متابعة وتقييم كل نوع من آليات الرقابة الضريبية من مرحلة البرمجة إلى مرحلة التحصيل والمنازعة.

- إلزامية إجراء المعاينة الميدانية المفاجئة لكل الأنشطة الخاضعة للرقابة الضريبية.
- تخفيض أو إلغاء عقوبات الوعاء المتعلقة بعمليات الرقابة في حالة قبول المكلف لنتائج الرقابة و دفع كل الحقوق العادية المترتبة عن عمليات الرقابة.
- تزويد مختلف المصالح المكلفة بعمليات الرقابة بعدد كافي من أعوان الرقابة المتخصصين وذوي الخبرة والكفاءة، مع توفير وتسخير كل الوسائل المادية ووضعها تحت تصرفهم.
- توحيد طرق وتقنيات إعادة تأسيس أسس فرض الضرائب والرسوم، الخاصة بالنشاطات الخاضعة للرقابة، بالتنسيق وتبادل المعلومات بين مختلف مصالح الرقابة(تأسيس دليل ومرجع موحد يشرح ويوضح مختلف طرائق وتقنيات الرقابة لكل نوع من آليات الرقابة).
- تأسيس طريقة موضوعية ومحددة ومنهجية لعمليات اختيار القضايا الخاضعة للرقابة، وتأسيس فهرس وطني للقضايا الخاضعة لكل نوع من الرقابة(الفهرس يحمل معلومات حول الاسم، المبلغ الناتج عن الرقابة، المبلغ المدفوع...الخ).
- 12- التطبيق الفعلي لقانون الفاتورة في المعاملات التجارية ومعاينة المتعاملين الذين لا يحوزون على فواتير البيع والشراء لنشاطاتهم التجارية، وتشجيع استعمال وسائل الدفع المصرفية والبنكية في تنفيذ المعاملات التجارية بين المكلفين.
- 13- ضرورة العمل المستمر ولفترة طويلة، لنشر الوعي والثقافة الضريبية في المجتمع الجزائري بهدف تغيير سلوك المكلفين نحو الضريبة، باستخدام وسائل مختلفة نذكر منها:
 - الصحافة
 - إصدار دليل المكلف الخاضع للرقابة يشتمل على كافة أنواع الرقابة الضريبية.
 - تأسيس مكاتب للإرشاد الضريبي.
- 14- تنظيم ملتقيات بصفة دورية حول الضريبة، قوانين المالية والميزانية العمومية للدولة والتهرب الضريبي...إلخ.
 - إدراج الضريبة والثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية في المدارس والثانويات والجامعات ومعاهد ومراكز التكوين.
 - ضرورة تأسيس مجلات في المدارس العليا والجامعات، متخصصة في مجالات المحاسبة والجبائية والمالية.
- 15- تدعيم وتقوية التعاون والتنسيق المستمر والدائم بين مصالح الضرائب ومختلف الإدارات العمومية.
- 16- ضرورة اللجوء إلى التعاون الدولي وإبرام الاتفاقيات الضريبية الدولية لمكافحة التهرب الضريبي، بهدف الاستفادة من التجارب الدولية وتبادل المعلومات وطرق مكافحة.

17- العمل على تجاوز المنهج التقليدي المعتمد أساسا على استعمال آليات الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي وتبني منهج حديث، يعتمد على وضع برنامج حكومي يتضمن قرارات وإجراءات صارمة نذكر منها:

- ترقية آليات الرقابة الحالية بتطويرها والقضاء على النقائص التي تحد من فعاليتها.
 - إعادة النظر في العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي وتشيدها مع التطبيق الصارم لهذه العقوبات والمتابعة المستمرة والدائمة لها.
 - إعادة النظر في قانون الفاتورة، وتعميم استعمال الشيكات في التبادلات والمعاملات التجارية والمالية بين المكلفين، مع التطبيق الصارم لهذا القانون وتشديد العقوبات للمخالفين له.
 - وضع إجراءات وقرارات صارمة للحد من الرشوة والفساد الإداري.
 - إنجاز أسواق جوارية قانونية بهدف القضاء على الأسواق الموازية.
- 18- ترقية العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

19- البحث في مدى إمكانية خصصة الإدارة الضريبية بتكليف القطاع الخاص ببعض وظائف الإدارة الضريبية ولحساب الإدارة وفي ظل رقابتها وإشرافها وذلك من خلال الاعتماد على خبراء فنيين معتمدين لدى الإدارة بإعداد التصريحات الضريبية وطبع وتوزيع واستلام هذه النماذج وتقدير مقدار الضريبة المستحقة وكذلك تحصيلها لقاء عمولة وفقا لأسلوب الاقتطاع من المنبع، وفحص ومراجعة التصريحات الضريبية قبل اعتمادها من طرف المصالح الضريبية في ربط الضريبة.

رابعا- آفاق الدراسة:

لقد تناولت هذه الدراسة موضوع التهرب الضريبي وإستراتيجية مكافحته بالاستناد إلى حالة الجزائر وذلك على المستوى الكلي، وبعد الوقوف على النتائج وتقديم الاقتراحات، نأمل أن تكون منطلقا لدراسات أخرى في المستقبل للإجابة على بعض القضايا التي لا تزال مطروحة من بينها إشكالية تطبيق النظام الضريبي في ظل زيادة وتوسع نشاط المعاملات والتجارة الإلكترونية ودور التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال في تفعيل النظام الضريبي.

لا يسعنا في النهاية إلا أن نسأل الله عز وجل أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته، والله الموفق وهو يهدي إلى السبيل.

المراجع

1- قائمة المراجع باللغة العربية

1/1-الكتب :

1. أحمد عبد العزيز الشرفاوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 1981.
2. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، الأردن، 2000.
3. بوحوش عمار، دليل الباحث في المنهجية وكتابة الرسائل الجامعية، المؤسسة الوطنية للكتاب، الطبعة الثانية، الجزائر، 1990.
4. جادو محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي وأثارها المالية والاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر، الطبعة الأولى، القاهرة، دار النهضة العربية، 2004.
5. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 2000.
6. حسن علي الزغبى، نظم المعلومات الإستراتيجية- مدخل استراتيجي-، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2005.
7. حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2001.
8. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
9. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 1992.
10. حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.

11. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
12. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007.
13. خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2007.
14. خبايا عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2009.
15. سعيد بن عيسى، الجباية شبه الجباية الجمارك أملاك الدولة، بدون دار طبع، الطبعة الاولى، الجزائر، 2003.
16. سوزي عدلى ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
17. السيد عطية عبد الواحد، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
18. شبل بدران وفاروق محفوظ، أسس التربية، دار المعرفة الجامعية، الازاريطه، 1998.
19. شريف رمسيس، الأسس الحديثة لعلم المالية، دار الفكر العربي، الكويت، 1992.
20. صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 1992.
21. صالح صالحي، السياسة النقدية والمالية في إطار نظام المشاركة في الاقتصاد الاسلامي، دار الوفاء، مصر، 2001.
22. طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
23. عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي والضريبي، الجزء الأول، مكتبة الجامعة، الطبعة الثانية، الأردن، 2009.
24. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.

25. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2013.
26. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2006.
27. عبد الفتاح عبد المجيد، الاقتصاد الاجتماعي، الطبعة الثانية، مصر، مكتبة الجلاء، ، 2003.
28. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
29. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، طبعة 1، الإسكندرية، مصر، بدون تاريخ نشر.
30. عبد الهادي نجار، مبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988.
31. العزايوي حسن و بكير جلال، أصول المالية العامة في الشريعة الإسلامية والنظم المعاصرة، مطبعة المليجي، القاهرة، بدون سنة نشر.
32. عمر قليمي، الدليل العلمي في التسجيل والطابع، المعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي، الجزائر، 1990.
33. عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية و التطبيق، مطبعة الانتصار، مصر، 2004.
34. غازي حسن عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2003.
35. فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.
36. محمد إبراهيم طه السقا، الاقتصاد الخفي في مصر، مكتبة النهضة العربية، 1996.
37. محمد أحمد الدوري، التخلف الاقتصادي، دار الجامعة الجديدة، الطبعة الثانية، ، الإسكندرية، مصر، 1987.
38. محمد الصغير بعلي، صبري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003.

39. محمد جفال، المبادئ الأساسية للرسوم على رقم الأعمال، دار الشهاب للطباعة والنشر، الجزائر، 1987.
40. محمد حمو و منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009.
41. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2003.
42. محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبدا لله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، بدون دار النشر.
43. محمد عمر الشويرف، التجارة الإلكترونية في ظل النظام التجاري العالمي الجديد، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
44. محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر، عمان، 2000.
45. المرسي سيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
46. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المنشورات الجامعية المفتوحة، الطبعة الأولى، طرابلس، ليبيا، 1991.
47. المهابني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010.
48. المهابني محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 1999-2000.
49. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر: للفترة (1992-2003) ، منشورات بغدادي،الجزائر، بدون تاريخ نشر.
50. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر ط1، 2004.

51. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
52. نعمة عباس الخفاجين وصلاح الدين الهيثي، تحليل أسس الإدارة العامة، دار اليازوري للطباعة والنشر، الأردن، 2009.
53. ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
54. يونس أحمد البطريق و أماني عبد المنعم الأنشاطي، النظم الضريبية، أليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، مصر، 2008.
55. يونس أحمد البطريق و سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 2/1- الأطروحات والرسائل الجامعية:**
56. بلواضح الجيلاني، التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، الجزائر، 2008.
57. توهامي محمد رضا، تحليل ظاهرة الاقتصاد الخفي وأثره على الاقتصاد الرسمي في الجزائر ووسائل دمج أنشطته المشروعة، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، 2011-2012.
58. جابر محمد عبد الجواد، قياس الآثار الاقتصادية الكلية للاقتصاد الخفي في مصر، رسالة دكتوراه، قسم الاقتصاد والتجارة، جامعة حلوان، مصر، 2003.
59. حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.
60. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008.

61. الخولي مجدي محمد علي، جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة، القاهرة، 1995.
62. شارفي ناصر، التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر 3، 2011-2012.
63. الشربيني محمد سعد، جرائم التهرب الضريبي دراسة تطبيقية على جرائم التهرب من الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2001.
64. شمس جمال فوزي، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1982.
65. عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995.
66. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2003 / 2004، ص 50.
67. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب - دراسة حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001 - 2002.
68. ولهي بوعلام، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي - حالة الجزائر - رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
69. ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة - حالة الجزائر -، رسالة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012.
- 3/1 - البحوث:

70. أحمد نصر أبو العباس، دراسة نقدية لأحكام التهرب الضريبي في قانون الضريبة الموحدة قانونيا وعمليا، المؤتمر الضريبي الثامن، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو، 1997.
71. البرعي عزت عبد الحميد، ظاهرة التهرب الضريبي بين الإطار النظري والواقع التطبيقي، دراسة نظرية تحليلية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، عدد 3، 1992.
72. ولهي بوعلام ، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة- حالة الجزائر-، المؤتمر العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 2009، جامعة سطيف، الجزائر.
73. حماد محمود، الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية، مجلة العلوم الانسانية، بحوث اقتصادية، العدد 31، 2009، جامعة الجزائر.
74. خليل حماد، الهيكل الضريبي في الأقطار العربية، دراسة مقارنة مع الدول الصناعية، مجلة شؤون الأقطار العربية، العدد 87، جوان 1994.
75. 75-فرهود محمد سعيد، العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، الكويت، العدد 4، 2001.
76. ناصر مراد، تقييم فعالية الاصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد:2003/9، جامعة الجزائر.
77. ناصر مراد، تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، عدد 2003/09، 2004، جامعة الجزائر.
78. ولهي بوعلام، تفعيل تسيير جباية الجماعات المحلية في ظل الدور الجديد للدولة و متطلبات التنمية المحلية، مداخلة في الملتقى الدولي حول التنمية المحلية والحكم الراشد وواقع الاقتصاد الوطني، المركز الجامعي بمعسكر، أيام 26-27 افريل 2005.
79. ولهي بوعلام وعجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثامن، 2008، جامعة سطيف، الجزائر.

80. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات، 2010.
81. قانون رقم 06-24 المؤرخ في: 26-12-2006 المتضمن لقانون المالية لسنة 2007.
82. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013.
83. قانون رقم (09-09) المؤرخ في 30/12/2009 المتضمن لقانون المالية لسنة 2010.
84. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية 2013.
85. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية 2005.
86. قانون رقم (08-21) المؤرخ في: 30/12/2008 المتضمن لقانون المالية لسنة 2009.
87. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2012.
88. قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2012
89. الأمر رقم (06-05) المؤرخ في 23/08/2005 يتعلق بمكافحة التهريب، جريدة رسمية رقم 50 مؤرخة في 28-08-2005.
90. المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.
91. المرسوم التنفيذي رقم: 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية.
92. قانون المالية لسنة 1997، جريدة رسمية رقم 85 مؤرخة في: 30-12-1996.
93. المرسوم التنفيذي رقم 430-12 المؤرخ في 22-12-2012. المتعلق بتأسيس المجلس الوطني للجباية
94. قانون رقم 21/01 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
95. قانون التسجيل، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2010.

96. قانون رقم 11/99 المؤرخ في 23/12/1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000.
97. المرسوم التنفيذي رقم: 93/271 المؤرخ في 10/11/1993 المتعلق بطرق تقييم الممتلكات العقارية.
98. المرسوم التشريعي رقم: 91/25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992.
99. الأمر رقم 01/02 المؤرخ في 25/02/2002 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008.
100. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013.
101. المرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 27/07/1997 المتعلق بتأسيس الفرق المختلطة للرقابة (ضرائب-جمارك-تجارة)
102. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2009.
103. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم: 50 مؤرخة في 30-07-1997.
104. القوانين الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2013 .
105. المادة 7 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
106. المذكرة رقم 52/م/م ع ض/ المؤرخة في 22/02/1994، المتعلقة ببرنامج التحقيق.
107. تعليمة الوزير المنتدب للميزانية رقم 259/ و. م. م/م/م المؤرخة في 05/11/2001، المتعلقة بمكافحة التهرب الجبائي ومساهمة مصالح الدرك الوطني.

5/1- التقارير:

108. إحصائيات بنك الجزائر التقارير السنوية (2001-2007).
109. تقرير بنك الجزائر للسنوات (2002-2011).
110. إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري (2001-2011).
111. إحصائيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الفترة (2001-2011).

112. تقارير الأنشطة من 2004 إلى 2011، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المديرية الجهوية للضرائب سطيف.

2- قائمة المرجع باللغة الأجنبية

2/1-les ouvrages:

- 113.A. Hamini, l'audit comptable et financière, édition berti, alger, 2001.
- 114.Alain barrère, cours d'économie financière, paris, dalloz, 1981.
- 115.Bruron jacques, la fuite devant l'impôt et le contrôle fiscal, édition litec, paris, 1988.
- 116.Casmir jean pierre, pour faire face a un contrôle fiscal, paris, édition puf, 1998.
- 117.David begg et autres, macro économique, 6ème éd, paris, éd science international, 1994.
- 118.Emmanuel disle et jacques saraf, droit fiscal manuel et application, dunod, paris, france, 2006.
- 119.Emmanuel disle et autres, gestion fiscale, tome1, dunoud, paris, france, 2005.
- 120.Eric vernier, techniques de blanchiment et moyens de lute, dunod, 2e edition, paris, france, 2008.
- 121.G.rivoli, vive l'impôt, éd seuil, paris,1970.
- 122.G.tixier, g.derouin, droit pénal de la fiscalité, éd dalloz, paris, 1982.
- 123.Gabriel ardent, histoire de l'impôts, éd dunod, paris, france, 1989.
- 124.Jhon l.mikesell, fiscal administration analysis application for the public sector; 6th edition, thomson,usa, 2003.
- 125.Maurice cozian, les grands principes de la fiscalité des entreprise, édition litec, paris, 1996.
- 126.M.laure, distorsion économique d'origine fiscale, éd science, paris, 1996.
- 127.Marc leray, le contrôle fiscale, édition lhurmattan, paris, 1993.
- 128.Margairaz andre, la fraude fiscales et ses succédanées comment on échappe a l'impôt, édition blonay, suisse, 1988.
- 129.Nadji baccouche, l'environnement fiscale de l'entreprise a l'heur de l'internationalisation de l'économie le cas tunisienne, iace, sousse, tunisie 2001.
- 130.Phéniphanh ngaosyath, le rôle de l'impot dans les pays en voie de développement, librairie de jurisprudence ,bruxelle, 1974.
- 131.Pierre beltrame, fiscalité en france, édition hachette luire, paris, france, 1993.
- 132.Thomas. Delahuye, le choix de la voie les mois iomposée, éd maison, bruxelles, 1977.

133.Vito tanzi, l'économie souterraine, finance et développement, puf, france, 1983.

2/2-les revues:

134.Revue finance et développement, l'économie souterraine, article édité par vito tanzi, fmi, décembre, 1983.

135.Dictionnaire fiscale, édition groupe, revue judiciaire, 2001.

136.Ahmed saadoudi, cours de droit fiscal, iedf, kolea, alger, 1994.

137.A. Bouderbala, la fraud fiscale, revue mutation n° 07, éditée par la chambre nationale de commerce, alger, 1994.

138.Andreas buehn, and others, new estimates for the shadow economies allover the world, annual meeting of the european public choice society, 2010.

2/3-les lettres:

139.Ministère des finance, direction générale des impôts, la lettre de la dgi n°64/2012.

140.Ministère des finance, direction générale des impôts, la lettre de la dgi n°60/2012.

141.Ministère des finance, direction générale des impôts, la lettre de la dgi n°08/2002.

142.Ministère des finance, direction générale des impôts, la lettre de la dgi n°30/2008.

143. Ministère des finance, direction générale des impôts, la lettre de la dgi n°61/2012.

144.Les rapports:

145.Rapport final de cnrf, janvier, 1989.

146.Rapport d'activité de la dgi, année 2002, janvier 2003.

2/5-les notes et circulaires:

147.Note n° 1519,mf, dgi,drv, du30/10/2000.

148.Instruction n°167/1995du02-06-1995/dgi/mf, relative a la fermeture temporaire des locaux commerciaux .

149.Circulaire n° 01/ mf/ mdb/dgi/ dlf/lf 2002 du 08/05/2002

150.Circulaire n° 01/ mf/dgi/drv/du 15/06/2009.

151.Bulletin des services fiscaux, revue n°8 édité par la direction générale des impôts, alger; 1994

152.Bulletin des services fiscaux n°:18, dgi, mf.

153.Instruction n°442/1996du06-04-1996/dgi/mf, relative aux dépôts de plainte .

154.Guide pratique du contribuable, dgi, dlf, édition sahel, 2004.

155.Ministère des finances, dgi, procédure de remboursement de la tva, alger, 2005.

156.Note n°127/1997du24-08-1997/dgi/mf, relative a la mise en place de fichier fraudeur.

157.Circulaire n°135 ,mf,dgi, du 15/02/2000.

2/6-les sites d'internet:

158. -2013-11-10: تاريخ الاطلاع: كمال رزيق، فضيلي عبد الحليم، نظام المعلومات الجبائي الجزائري، تاريخ الاطلاع: 2013-11-10
www.drdsi.cerist.dz

159.Www.ons.dz الديوان الوطني للإحصائيات

160.Http://insee.fr/fr/themes/document.asp :2014/11/12 تاريخ الإطلاع

161.-www.mf.dgi.gov.dz

162.Www.cnrc.dz

163. Daniel arther laprés, quelle fiscalité pour le commerce électronique, http/
www.laprés.net/tax. Html:2010 تاريخ الاطلاع: جانفي 2010

164. صندوق النقد الدولي، تقرير آفاق الاقتصاد الاقليمي 2010، الموقع
تاريخ الاطلاع: 2011-11-28 www.imf.org الالكتروني:

الملاحق

Evolution des Recouvrements Affectés au Budget de l'Etat

(DGI, DOUANE et DOMAINE)

PRODUITS	En Milliards de DA											
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Impôts Directs	82,34	99,20	113,77	125,53	145,23	168,37	240,29	259,48	331,83	462,78	559,41	686,41
Dont:												
IRG: Salaires	34,31	44,67	51,63	59,93	74,88	82,77	94,96	122,67	151,91	180,43	239,30	380,35
IRG: Non Salariés	15,72	18,03	19,13	19,86	21,20	22,83	26,88	35,91	41,98	48,54	58,27	54,82
IBS	32,19	36,39	42,87	45,65	49,03	62,64	118,32	97,44	133,47	229,03	255,05	245,87
Enregistrement et Timbre	16,21	17,02	19,00	19,27	19,60	19,62	23,54	28,13	33,92	35,96	39,84	47,96
Taxes/Chiffre d'Affaires	172,15	184,30	219,13	235,61	272,22	312,34	334,37	347,22	429,78	472,63	493,93	557,68
Dont:												
TVA/ Produits Pétroliers	11,18	10,50	10,30	10,02	9,28	9,41	7,12	12,97	10,89	9,77	9,09	6,76
TVA/ Intérieure	48,24	54,23	66,91	68,97	83,16	95,30	114,48	123,95	154,57	189,98	190,88	205,18
TVA/Importation	56,93	61,69	79,53	93,28	117,79	135,08	137,61	170,47	221,88	234,79	252,09	293,80
S/TOTAL TSA + TVA	120,24	130,41	156,74	172,28	210,23	239,79	259,21	307,39	387,34	434,54	452,06	505,74
TIC: Intérieure	24,99	25,68	32,52	32,59	30,05	33,75	34,43	34,68	37,36	35,26	36,69	43,09
Dont : Tabac	22,78	23,17	23,87	24,39	22,93	24,24	24,74	23,37	21,35	22,24	26,10	30,11
Taxe/Produits Pétroliers	26,92	28,21	29,86	30,75	31,94	38,80	40,60	4,10	0,40	0,72	0,42	0,36
*Autres Taxes (lubri., pneum.,...)						0,13	0,13	1,05	4,68	2,11	4,76	8,49
S/TOTAL TIC+TPP	51,91	53,89	62,38	63,34	61,99	72,55	75,16	39,83	42,44	38,09	41,87	51,94
Contributions Indirectes	0,54	0,44	0,72	0,75	0,68	0,85	0,98	0,88	1,19	1,07	1,33	1,45
Droits de Douanes	90,38	104,30	128,46	143,38	137,02	143,36	113,40	132,65	163,93	172,47	183,56	222,19
Produits Divers Budget	4,93	4,11	4,15	3,91	3,86	4,31	4,57	4,88	5,93	8,00	12,66	9,10
* DGI	3,34	2,57	2,30	2,11	2,23	2,85	3,56	4,01	4,99	6,20	6,52	7,56
* Douanes	1,59	1,55	1,85	1,80	1,63	1,46	1,01	0,87	0,94	1,80	6,14	1,54
Produits des Domaines	6,60	35,12	7,87	34,44	25,16	15,95	28,41	13,51	17,05	19,53	18,65	23,74
TOTAL FISCALITE ORDINAIRE	373,15	444,49	493,09	562,88	603,77	664,80	745,56	786,75	983,63	1 172,44	1 309,37	1 548,53
Fiscalité Pétrolière	720,00	840,60	916,40	836,06	862,20	899,00	916,00	973,00	1 715,40	1 927,00	1 501,70	1 529,40
TOTAL FISCALITE D'ETAT	1093,15	1285,09	1409,49	1398,94	1465,97	1 563,80	1 661,56	1 759,75	2 699,03	3 099,44	2 811,07	3 077,93

الملحق رقم(02) تغيرات السعر المتوسط السنوي للبرميل من النفط بالدولار في الجزائر خلال الفترة(2001-2011)

(2011)

السنوات	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
السعر المتوسط السنوي للبرميل بالدولار	24.75	24.95	29.15	38.67	54.26	64.95	69.33	98.75	65.25	79.94	110.36

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب

ملحق رقم (4) نتائج الرقابة الضريبية في الجزائر خلال الفترة (2001-2011)

exercices	V.C		V.A.S.F.E		C.S.P	
	Nbr de Doss Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Moy	Nbr de Doss Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Moy
2000	1 696	10 308 582 184	6 078 179	-	-	-
2001	1 740	12 858 195 730	7 388 768	99	320 209 419	3 234 439
2002	1 672	17 016 564 862	10 177 371	165	796 142 215	4 825 104
2003	1 748	15 563 409 103	8 903 552	223	715 571 893	3 208 843
2004	2 118	10 427 789 232	4 923 418	238	815 354 504	3 425 859
2005	2 217	15 047 297 648	6 787 234	258	738 939 601	2 864 107
2006	2 228	73 670 021 141	33 065 539	278	985 853 319	3 546 235
2007	2 194	14 037 688 534	6 398 222	438	1 307 265 625	2 984 625
2008	2 374	20 533 836 095	8 649 468	357	1 358 151 502	3 804 346
2009	2 483	74 595 800 023	30 042 610	381	1 288 454 301	3 381 770
2010	1 989	41 503 322 158	20 866 426	396	5 896 155 780	14 889 282
2011	1 444	34 153 564 965	23 652 053	204	1 633 126 160	8 005 520
TOTAL	23 903	339 716 101 676	14 212 279	3 037	15 855 224 319	5 220 686

exercices	V.P		C.E.V		Moy	
	Nbr de Doss Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Moy	Nbr de Doss Vérifiés	Droits et Pénalités Rappelées	Moy
2000	-	-	-	17 560	1 414 891 454	80 575
2001	-	-	-	21 745	1 793 179 754	82 464
2002	-	-	-	22 022	1 996 090 092	90 641
2003	-	-	-	24 968	1 813 367 844	72 628
2004	-	-	-	31 787	2 375 836 295	74 742
2005	-	-	-	34 378	2 546 043 099	74 060
2006	-	-	-	31 323	2 487 118 984	79 402
2007	-	-	-	33 177	2 747 560 815	82 815
2008	-	-	-	36 108	3 626 855 141	100 445
2009	-	-	-	31 962	3 443 525 005	107 738
2010	503	1 189 796 240	2 365 400	30 568	3 859 279 350	126 252
2011	586	1 434 994 181	2 448 796	31 644	4 354 199 248	137 600
TOTAL	1 089	2 624 790 421	2 410 276	347 242	32 457 947 081	93 474

الملحق رقم(05):

مردودية نتائج الرقابة عن طريق الفرق المختلطة(ضرائب، جمارك، تجارة) للفترة(2005-2008)

البيان السنوات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ الحقوق والعقوبات الناجمة(مليون دج)	متوسط المردودية (مليون دج)
2001	2036	3373	1.66
2002	1978	3727	1.88
2005	2987	10690	3,57
2006	2245	8148	3,62
2007	2477	7923	3,19
2008	2149	5394	2,51

المصدر: خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008، ص:201، وشارفي ناصر، التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر 3، 2011-2012، ص:249.

V. Données relatives aux dirigeants/associés : (contrôle corrélé)

Nom		Prénom	
Informations sur dirigeant /associé Analyse corrélée et cohérence globale			
Nom		Prénom	
Informations sur dirigeant /associé Analyse corrélée et cohérence globale			

VI. Situation déclarative entreprise

Années					Observations
Respect des obligations déclaratives					
Précompte	Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	
Bénéfices	Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	
Régularisations					

VII. Contrôles antérieurs : oui non

Service vérificateur	
Périodes vérifiées	
Résultats financiers	
Observations	

VIII. Origine proposition :

Service	
Suite à contrôle sur pièces	
Axe de programmation	
Lettre de dénonciation	
Exploitation de fichiers	
Autre	

IV. Données comptables entreprise par type d'activité

Sommes exprimées en K DA		Années				Observations Incohérences
Achat-Revente ⇕	①Vente de marchandises					
	②Marchandises revendues					
	Marge brute (①-②)					
	Coefficient marge brute (①/②)					
	Résultat fiscal déclaré					
	Prélèvement ou apport					
	Déficit reportable					
Production ⇕	①Production vendue					
	②Matières et fournitures consommées					
	Bénéfice brut (①-②)					
	Coefficient de bénéfice brut (①/②)					
	Résultat fiscal déclaré					
	Prélèvement ou apport					
	Déficit reportable					
PS et Travaux Immob ⇕	① Chiffre d'affaires / Recettes professionnelles					
	②Frais de personnel					
	Ratio frais personnel/CA (①/②)					
	Résultat fiscal déclaré					
	Prélèvement ou apport					
	Déficit reportable					
Régimes fiscaux de faveur						
Opération de promotion immobilière (superficie développée hors oeuvre du programme) :					<input type="checkbox"/>	M2

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

.....000.....

MINISTERE DES FINANCES Direction Générale des Impôts		FICHE DE PROPOSITION DE VERIFICATION	
Direction à l'origine de la programmation		<input type="checkbox"/>	VASFE
VERIFICATION DE COMPTABILITE			
Service programmeur		<input type="checkbox"/>	Vérification Générale
		<input type="checkbox"/>	V P
Affaire suivie DG : Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	Profil Pénal: Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/>	Précisions si « autre » VP	

I. Numéro d'opération :

CF					
Nature Mission	Année proposition	Direction	Code direction	Code inspection	N° d'ordre

II. Identification du contribuable ou de l'entreprise :

Forme juridique :		Dénomination	
Activité principale		Code Activité	
Identifiant fiscal Code NIF			
Adresse			
Code Postal		Commune	

II. Eléments d'information sur le contribuable ou l'entreprise :

Régime T.V.A		Type d'activité	
Catégorie bénéfices		Régime déclaratif	
Chiffre d'affaires		Année de référence	Catégorie entreprise
Total actif brut		Nombre de salariés :	
Date de création de l'entreprise		Situation particulière	

III. Dirigeant(s) / associé(s) :

Nom		Prénom	
Date de naissance		Lieu de naissance	
Identifiant fiscal		Situation de famille	
% de détention capital		Associé <input type="checkbox"/>	Dirigeant <input type="checkbox"/>
Adresse			
Code Postal		Commune	
Nom		Prénom	
Date de naissance		Lieu de naissance	
Identifiant fiscal		Situation de famille	
% de détention capital		Associé <input type="checkbox"/>	Dirigeant <input type="checkbox"/>
Adresse			
Code Postal		Commune	

X. Avis et décision :

Avis du chef de service :

Motivation de l'avis :

Date :

Nom et grade du signataire :

Signature :

Décision ou proposition de la direction à l'origine de la programmation :

Transmise : Oui Non

Motivation de l'avis :

Date :

Nom et grade du signataire :

Signature :

Décision du service attributaire :

Retenue : Oui Non

Motivation de l'avis :

Date :

Nom et grade du signataire :

Signature :

Affaire suivie DG :

OBSERVATIONS :

Date :

Nom et grade du signataire :

Signature :

IX. Motifs programmation :

Environnement du dossier

Sortie terrain (moyens d'exploitation)

Discordances ou anomalies présumées relevées

Résultat :

TVA et précompte :

Synthèse des motifs de programmation :

<i>Codes motifs programmation</i>				
1 <input type="checkbox"/>	2 <input type="checkbox"/>	3 <input type="checkbox"/>	4 <input type="checkbox"/>	5 <input type="checkbox"/>
Discordances C.A / T.V.A	Charges excessives	Evolution / incohérences	Affaire coordonnée	Renseignements extérieurs
6 <input type="checkbox"/>	7 <input type="checkbox"/>	8 <input type="checkbox"/>	9 <input type="checkbox"/>	10 <input type="checkbox"/>
Suspicion CA dissimulé	Axe programmation	Droit d'enquête	Minoration actif / Majoration passif	Société ou Gérant à risque

ملحق رقم (7) بطاقة مقارنة (كشف معلومات)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
ORIGINE

ADMINISTRATION DES IMPOTS

DESTINATION

BULLETIN DE RECOUPEMENTS
CONCERNANT

WILAYA

WILAYA

N° d'identification Statistique :

COMMUNE

Nom :

Adresse :

INSPECTION

Renseignements recueillis

Nom Fournisseur :

Activité :

Adresse :

N° d'identification Statistique :

N° d'enregistrement de
l'inspection ou direction de Wilaya
D'EXPLOITATION

N° d'enregistrement de
l'inspection ou direction de Wilaya
EMETTEUR

Renseignements recueillis		Suite, donnée ou observations
A	Le	
N° RC. / N° Article :		
à :		
Achats effectués en :		
Montant :		
sommes perçues :		
Motif :		
Autres renseignements :		

ENAG - ULC - Algérie (2009)

II – Institution du Numéro d'Identification fiscale : Structure du NIF

N.I.F préconisé par la D.G.I pour la tenue du Répertoire National de la Population Fiscale

Le matricule comprend 15 positions numériques :

1) Personnes Physiques :

A) - Personnes physiques nées en Algérie

[]	[][][]	[][][][]	[][][][][]	[][]
Code de Sexe	Année de naissance	Lieu de naissance	N° de l'acte de naissance	clé de contrôle
(1)	(3)	(4)	(5)	(2)

B) - Personnes physiques nées à l'étranger

[]	[][][]	9 [][][][]	[][][][][]	[][]
Code sexe	Année de naissance	9 plus code pays de naissance	N° de l'acte de naissance	clé de contrôle
(1)	(3)	(4)	(5)	(2)

2) Personnes morales

- Consistance du matricule de l'entreprise mère : 15 positions

[0]	[][][]	[][]	[][][][][][]	[][]
Code personne morale	Année de reématisation au CNRC	code territoire de la wilaya	numéro d'inscription du RC	clé de contrôle
(1)	(3)	(2)	(7)	(2)

- Le matricule des éventuelles unités de l'entreprise -mère (unité de production, dépôt de vente etc ...) est composé du matricule de l'entreprise -mère suivi d'un numéro d'ordre à 3 positions .

ملحق رقم (8) مكونات رقم التعريف الضريبي

الفصل الثاني سند التحويل

المادة 12 : عندما يقوم العون الاقتصادي بنقل سلعه باتجاه وحداته للتخزين، والتحويل والتعبئة و/أو التسويق بدون أن تتم عملية تجارية، فإنه يجب أن يبرر حركة هذه المنتوجات بواسطة سند للتحويل.

المادة 13 : يجب أن يرفق سند التحويل المؤرخ والمرقم بالسلع أثناء تحويلها ويقدم عند أول طلب له من ضباط الشرطة القضائية وأعووان الرقابة المؤهلين.

ويجب أن يتضمن البيانات الآتية المتصلة بالعون الاقتصادي :

- الاسم واللقب والتسمية أو العنوان التجاري ،
- العنوان ورقم الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني، عند الاقتضاء،
- رقم السجل التجاري،
- طبيعة السلع المحولة وكميتها،
- عنوان المكان الذي حولت منه السلع والمكان الذي حولت إليه،
- توقيع العون الاقتصادي وختمه الندي،
- اسم ولقب المسلّم أو الناقل وكل الوثائق التي تثبت صفته.

الفصل الثالث

وصل التسليم والفاتورة الإجمالية

المادة 14 : يقبل استعمال وصل التسليم بدل الفاتورة في العمليات التجارية المكررة والمنظمة عند بيع سلع إلى نفس الزبون.

تحرر فاتورة إجمالية للعمليات المنجزة طبقا لأحكام المادة 17 أدناه.

المادة 15 : يجب أن يحتوي وصل التسليم، زيادة على رقم وتاريخ المقرر الذي يسمح باستعمال وصل التسليم المذكور في المادة 16 أدناه، الاسم واللقب ورقم بطاقة تعريف المسلّم أو الناقل وكذا البيانات المذكورة في المادتين 3 و4 (الفقرة الأولى) أعلاه.

ويخضع إلى نفس شروط الصلاحية المنصوص عليها في أحكام المادة 10 أعلاه.

المادة 16 : يمنح الأعوان الاقتصاديون صراحة رخصة استعمال وصل التسليم بموجب مقرر من الإدارة المكلفة بالتجارة.

المادة 7 : يجب أن تذكر تكاليف النقل صراحة على هامش الفاتورة إذا لم تكن مفوترة على حدة أو لا تشكل عنصرا من عناصر سعر الوحدة.

المادة 8 : يجب أن تذكر صراحة في الفاتورة الزيادات في السعر، لا سيما الفوائد المستحقة عند البيع بالأجل والتكاليف التي تشكل عبء استغلال للبائع كأجور الوسطاء والعمولات والسمسرة وأقساط التأمين عندما يدفعها البائع وتكون مفوترة على المشتري.

المادة 9 : يجب أن تسجل على الفاتورة المبالغ المقبوضة على سبيل إيداع الرزم القابل للاسترجاع وكذلك التكاليف المدفوعة لحساب الغير، عندما تكون غير مفوترة في فاتورة منفصلة.

المادة 10 : يجب أن تكون الفاتورة واضحة ولا تحتوي على أي لطفة أو شطب أو حشو.

تعتبر الفاتورة قانونية إذا حررت استنادا إلى دفتر أرومات يدعى دفتر الفواتير مهما يكن شكله، أو في شكل غير مادي باللجوء إلى وسيلة الإعلام الآلي.

دفتر الفواتير هو دفتر أرومات يضم سلسلة متواصلة وتسلسلية من الفواتير التي يجب أن تحتوي على المعلومات المنصوص عليها في المادتين 3 و4 أعلاه أثناء إنجاز الصفقة.

ولا يمكن أن يشرع في استعمال دفتر الفواتير الجديد إلا بعد أن يستكمل الدفتر الأول كلية.

ويجب أن تتضمن الفاتورة الملغاة قانونا عبارة "فاتورة ملغاة" تسجل بوضوح بطول خط زاوية الفاتورة.

المادة 11 : استثناء لأحكام هذا المرسوم، يسمح بتحرير الفاتورة وإرسالها عن طريق النقل الإلكتروني الذي يتمثل في نظام إرسال الفواتير المتضمن مجموع التجهيزات والأنظمة المعلوماتية التي تسمح لشخص أو لأكثر بتبادل الفواتير عن بعد.

يجب أن يتم استعمال الأسلوب المذكور أعلاه في الفقرة السابقة وفق الكيفيات والإجراءات المحددة بقرار مشترك بين الوزراء المكلفين بالتجارة والمالية وبالواصلات السلكية واللاسلكية.

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 12 من القانون رقم 04 - 02 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004 والمذكور أعلاه، يحدد هذا المرسوم شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك .

الفصل الأول الفاتورة

المادة 2 : يجب أن يكون كل بيع سلع أو تأدية خدمات بين الأعوان الاقتصاديين موضوع فاتورة. ويتعين على البائع تسليمها ويتعين على المشتري طلبها منه ويجب أن تسلّم بمجرد إجراء البيع أو تأدية الخدمات.

يجب على البائع في علاقاته مع المستهلك تسليم الفاتورة إذا طلبها منه.

المادة 3 : يجب أن تحتوي الفاتورة على البيانات المتعلقة بالاعوان الاقتصادي الآتية :

(1) بيانات تتعلق بالبائع :

- اسم الشخص الطبيعي ولقبه،
- تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري،
- العنوان ورقما الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني ، عند الاقتضاء،
- الشكل القانوني للاعوان الاقتصادي وطبيعة النشاط،

- رأسمال الشركة ، عند الاقتضاء،

- رقم السجل التجاري،

- رقم التعريف الإحصائي،

- طريقة الدفع وتاريخ تسديد الفاتورة،

- تاريخ تحرير الفاتورة ورقم تسلسلها،

- تسمية السلع المباعة وكميتها و/أو تأدية الخدمات المنجزة،

- سعر الوحدة دون الرسوم للسلع المباعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة،

- السعر الإجمالي دون احتساب الرسوم للسلع المباعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة،

- طبيعة الرسوم و/أو الحقوق و/أو المساهمات ونسبها المستحقة ، حسب طبيعة السلع المباعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة. ولا يذكر الرسم على القيمة المضافة إذا كان المشتري معفى منه،

- السعر الإجمالي مع احتساب كل الرسوم، محررا بالأرقام والأحرف.

(2) بيانات تتعلق بالمشتري :

- اسم الشخص الطبيعي ولقبه،

- تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري،

- الشكل القانوني وطبيعة النشاط،

- العنوان ورقما الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني، عند الاقتضاء،

- رقم السجل التجاري،

- رقم التعريف الإحصائي.

يجب أن تحتوي الفاتورة على اسم المشتري ولقبه وعنوانه إذا كان مستهلكا.

المادة 4 : يجب أن تحتوي الفاتورة على الختم الندي وتوقيع البائع إلا إذا حررت عن طريق النقل الإلكتروني كما تنص عليه أحكام المادة 11 أدناه، مع العلم أنه لا يمكن استعمال هذه الطريقة الأخيرة إذا كان الأمر يتعلق بتسوية النفقات العمومية .

غير أن الأعوان الاقتصاديين الذين يمارسون نشاطات ذات مصلحة عمومية ويحررون عددا مهما من الفواتير يستحيل فيها عملها مراعاة الإلزام المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة، يرخّص لهم بالاحتفاظ بشكل الفاتورة التي يستعملونها.

المادة 5 : يشتمل السعر الإجمالي مع احتساب كل الرسوم ، عند الاقتضاء، على جميع التخفيضات أو الانتقاعات أو الانتقاصات الممنوحة للمشتري والتي تحدد مبالغها عند البيع و/أو تأدية الخدمات مهما يكن تاريخ دفعها.

المادة 6 : يقصد في مفهوم أحكام المادة 5 أعلاه، بما يأتي :

تخفيض : كل تنزيل في السعر يمنحه البائع، لا سيما نظرا لأهمية كمية السلع المطلوبة أو المشتراة و/أو للنوعية أو لخصوصيات مهنة المشتري أو مؤدي الخدمات.

انتقاع : كل تنزيل في السعر يمنحه البائع من أجل تعويض تأخير في التسليم و/أو عيب في نوعية السلعة أو عدم مطابقة تأدية خدمات.

انتقاص : كل تنزيل تجاري يمنحه البائع لمكافأة وفاء مشتر. ويحسب على أساس رقم الأعمال دون احتساب الرسوم، المنجز مع هذا الأخير خلال مدة معينة.

مرسوم تنفيذي رقم 05 - 468 مؤرخ في 8 ذي القعدة عام 1426 الموافق 10 ديسمبر سنة 2005، يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك.

إن رئيس الحكومة،

- بناء على تقرير وزير التجارة،

- وبناء على الدستور، لاسيما المادتان 85-4 و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 والمتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 والمتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 والمتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 والمتعلق بالحسبة العمومية، المعدل والمتمم، لاسيما المادة 63 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 90-36 المؤرخ في 13 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 31 ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991، لاسيما المادة 64 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 04 - 02 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، لاسيما المادة 12 منه،

- وبمقتضى القانون رقم 04 - 08 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1425 الموافق 14 غشت سنة 2004 والمتعلق بشروط ممارسة النشاطات التجارية،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 04 - 136 المؤرخ في 29 صفر عام 1425 الموافق 19 أبريل سنة 2004 والمتضمن تعيين رئيس الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 05 - 161 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1426 الموافق أول مايو سنة 2005 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95 - 305 المؤرخ في 12 جمادى الأولى عام 1416 الموافق 7 أكتوبر سنة 1995 الذي يحدد كيفيات تحرير الفاتورة،

المادة 25: يمكن أن يعتمد الوزير المكلف بحماية المستهلك وقمع الغش هيئات وطنية أو أجنبية للتفتيش أو الإشهاد على المطابقة معتمدة طبقا لأحكام القانون رقم 04 - 04 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004 والمذكور أعلاه للتحقق من مطابقة المنتوجات المستوردة قبل الإرسال أو في إطار مساعدة المفتشيات الحدودية.

يحدد الوزير المكلف بحماية المستهلك وقمع الغش بقرار، كيفيات تسليم الاعتماد وسحبه.

المادة 26: يمكن ألا تخضع المنتوجات المستوردة التي خضعت لتفتيش من هيئة معتمدة مشفوعة بشهادة مطابقة المتطلبات الخاصة إلى المراقبة بالعين المجردة أو إلى اقتطاع العينات على يد مصالح المفتشيات الحدودية.

وفي هذه الحالة، يجب أن ترفق شهادات المطابقة بالملف المذكور في المادة 3 من هذا المرسوم.

المادة 27: تراعى سرية المعلومات المتعلقة بالمنتوجات المستوردة الناتجة عن عمليات التفتيش أو المقدمة في هذا الإطار، مثلها مثل المنتوجات الوطنية وبطريقة تسمح بحفظ المصالح التجارية المشروعة.

المادة 28: يحدد الوزير المكلف بحماية المستهلك وقمع الغش بقرار نماذج ومحتوى الوثائق المنصوص عليها في المواد 3 و9 و10 و11 و15 من هذا المرسوم.

المادة 29: تُلغى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 96-354 المؤرخ في 6 جمادى الثانية عام 1417 الموافق 19 أكتوبر سنة 1996، المعدل والمتمم والمذكور أعلاه.

المادة 30: تدخل أحكام هذا المرسوم حيز التنفيذ بعد ستة (6) أشهر من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

المادة 31: ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 8 ذي القعدة عام 1426 الموافق 10 ديسمبر سنة 2005.

أحمد أويحيى

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 4-85 و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 01-20 المؤرخ في 27 رمضان عام 1422 الموافق 12 ديسمبر سنة 2001 والمتعلق بتهيئة الإقليم وتنميته المستدامة،

- وبمقتضى القانون رقم 03-10 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق 19 يوليو سنة 2003 والمتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة،

- وبمقتضى القانون رقم 04-03 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004 والمتعلق بحماية المناطق الجبلية في إطار التنمية المستدامة،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 04-136 المؤرخ في 29 صفر عام 1425 الموافق 19 أبريل سنة 2004 والمتضمن تعيين رئيس الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 05-161 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1426 الموافق أول مايو سنة 2005 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 01-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1421 الموافق 7 يناير سنة 2001 الذي يحدد صلاحيات وزير تهيئة الإقليم والبيئة،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقاً لأحكام المادة 5 من القانون رقم 04-03 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004 والمذكور أعلاه، يحدد هذا المرسوم الدراسات والاستشارات المسبقة اللازم إجراؤها وكذا مجموع الشروط والكيفيات والإجراءات التي من شأنها أن تسمح بما يأتي :

- تحديد البلديات المصنفة كمناطق جبلية،

- تصنيف المناطق الجبلية حسب الصنف الذي تنتمي إليه طبقاً لأحكام المادة 2 من القانون رقم 04-03 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004 والمذكور أعلاه،

- التمييز بين المناطق الجبلية من حيث الكثافة السكانية وكذا خصوصيات كل منطقة،

- جمع هذه المناطق الجبلية في كتل جبلية.

المادة 17 : يجب أن تقيّد على الفاتورة الإجمالية المذكورة في المادة 14 (الفقرة 2) أعلاه، المبيعات التي أنجزها البائع مع كل زبون خلال فترة شهر واحد والتي كانت محل وصولات التسليم طبقاً للشروط المنصوص عليها في المواد من 14 إلى 16 أعلاه.

وتحرّر مباشرة بعد انقضاء المدة الشهرية المذكورة آنفاً.

يجب أن تتضمن الفاتورة الإجمالية البيانات الإجمالية المنصوص عليها في المادتين 3 و 4 (الفقرة الأولى) أعلاه، وكذلك أرقام وتواريخ وصولات التسليم المحررة.

المادة 18 : يعاقب على كل خرق للقواعد المحددة بموجب هذا المرسوم، طبقاً لأحكام القانون رقم 04-02 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004 والمذكور أعلاه.

المادة 19 : تدخل أحكام هذا المرسوم حيز التنفيذ بعد ستة (6) أشهر من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

المادة 20 : تلغى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 95-305 المؤرخ في 12 جمادى الأولى عام 1416 الموافق 7 أكتوبر سنة 1995 الذي يحدد كيفيات تحرير الفاتورة.

المادة 21 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 8 ذي القعدة عام 1426 الموافق 10 ديسمبر سنة 2005.

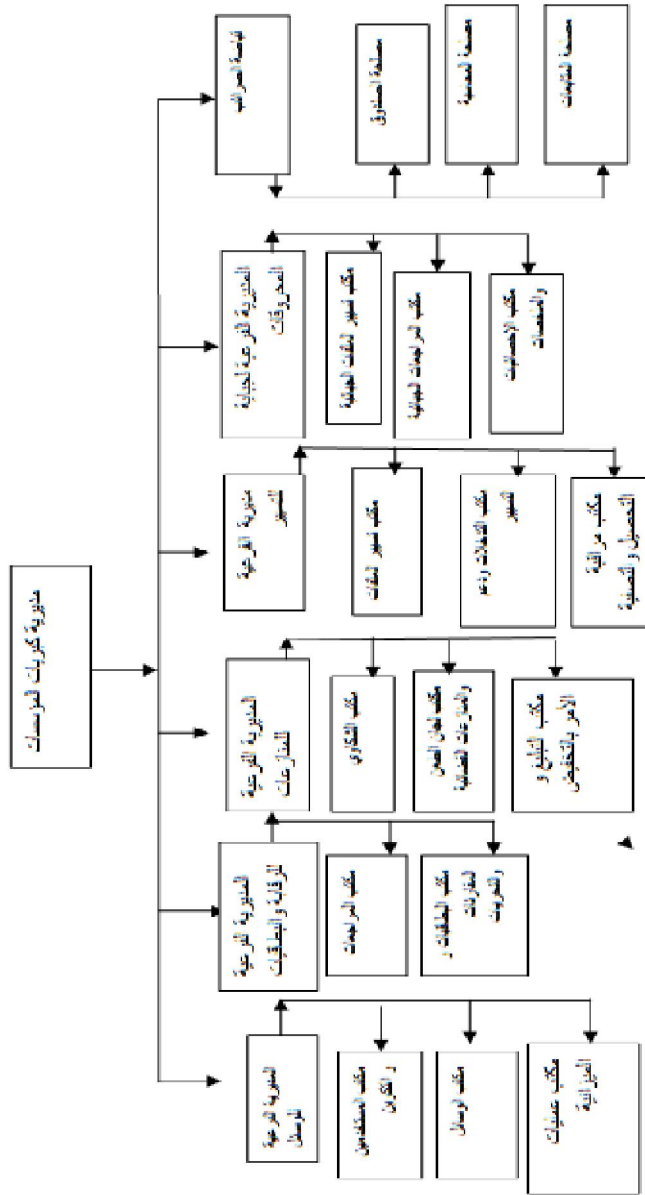
أحمد أويحيى

مرسوم تنفيذي رقم 05-469 مؤرخ في 8 ذي القعدة عام 1426 الموافق 10 ديسمبر سنة 2005، يحدد الدراسات والاستشارات المسبقة اللازم إجراؤها وكذا مجموع الشروط والكيفيات والإجراءات التي من شأنها أن تسمح بتحديد المناطق الجبلية وتصنيفها وجمعها في كتل جبلية.

إن رئيس الحكومة،

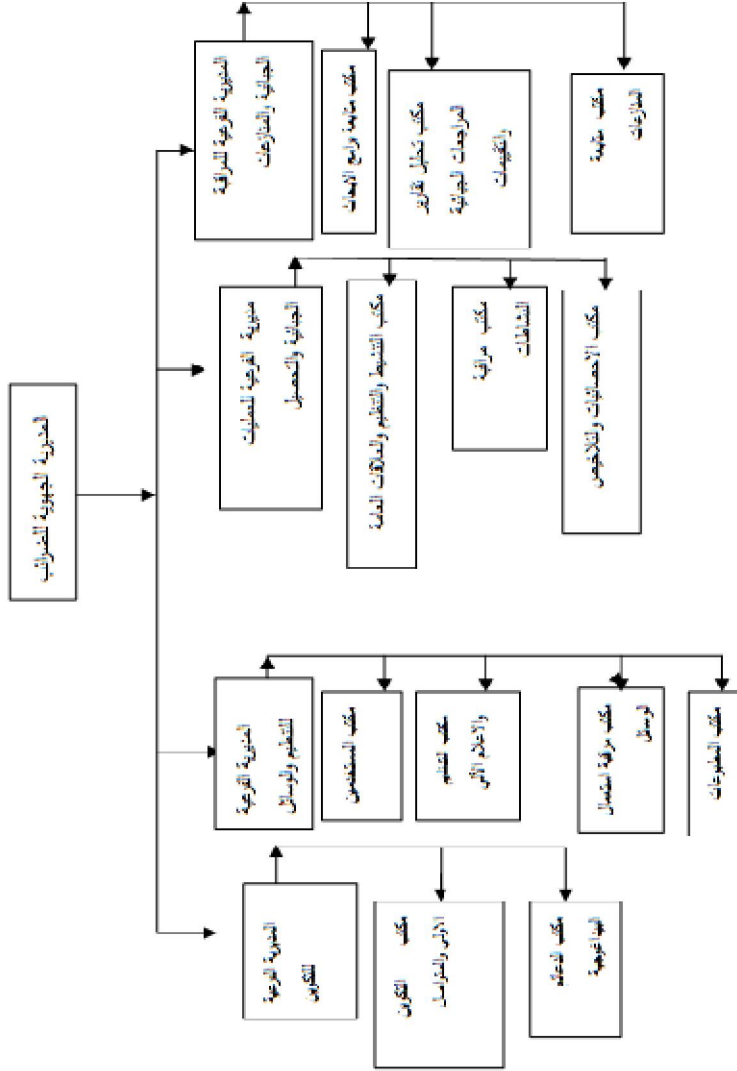
- بناء على تقرير وزير التهيئة العمرانية والبيئة،

المحقق رقم (11): مديرية كيريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الحرية الرسمية رقم (20/2009) مورجة في 29-03-2009

الملحق رقم: (12) الهيكل التنظيمي للجمعية الجهوية للضرائب.

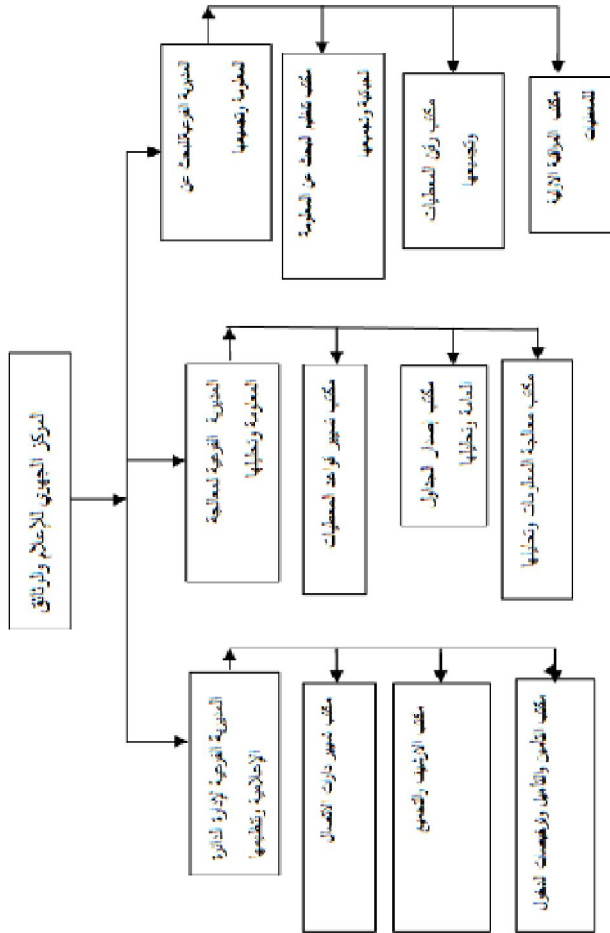


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجريدة الرسمية رقم (20/2009) مؤرخة في 29-03-2009.

المديرية الجهوية	المديريات الولائية للضرائب
محافظة الجزائر الكبرى	-الجزائر الوسطى، بئر مراد رايس، الشارقة، سيدي أمحمد، الحراش، رويبة.
البلدية	-البلدية، المدية، تيبازة، تيزي وزو، بومرداس الجلفة.
وهران	-وهران غرب، وهران شرق، سيدي بلعباس، معسكر، سعيدة، عين تموشنت.
قسنطينة	-قسنطينة، باتنة، خنشلة، ميله، جيجل، بسكرة.
سطيف	-سطيف، البويرة، المسيلة، برج بوعريرج، بجاية.
ورقلة	-ورقلة، الأغواط، الوادي، تامنغست، إليزي، غرداية.
الشلف	-الشلف، مستغانم، عين الدفلى، تيارت، تيسمسيلت، غليزان.
بشار	-بشار، تندوف، النعامة، البيض، أدرار.

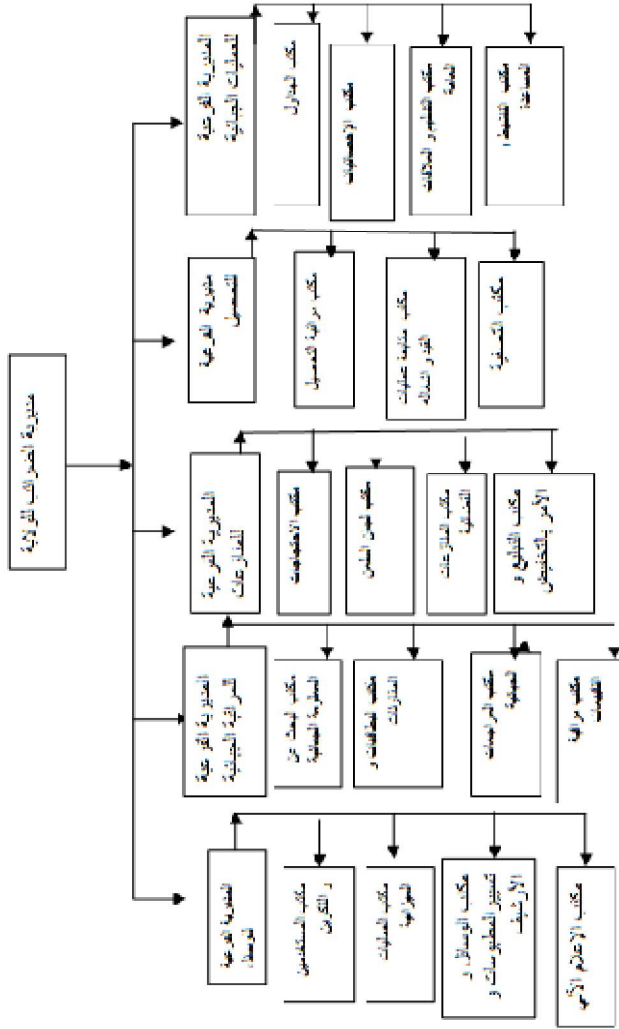
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجريدة الرسمية رقم: 1998/79 المتعلقة بتحديد قائمة المديريات الجهوية للضرائب على المستوى الوطني.

الملحق رقم (14) الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجريدة الرسمية رقم (20/2009) مؤرخة في 29-03-2009.

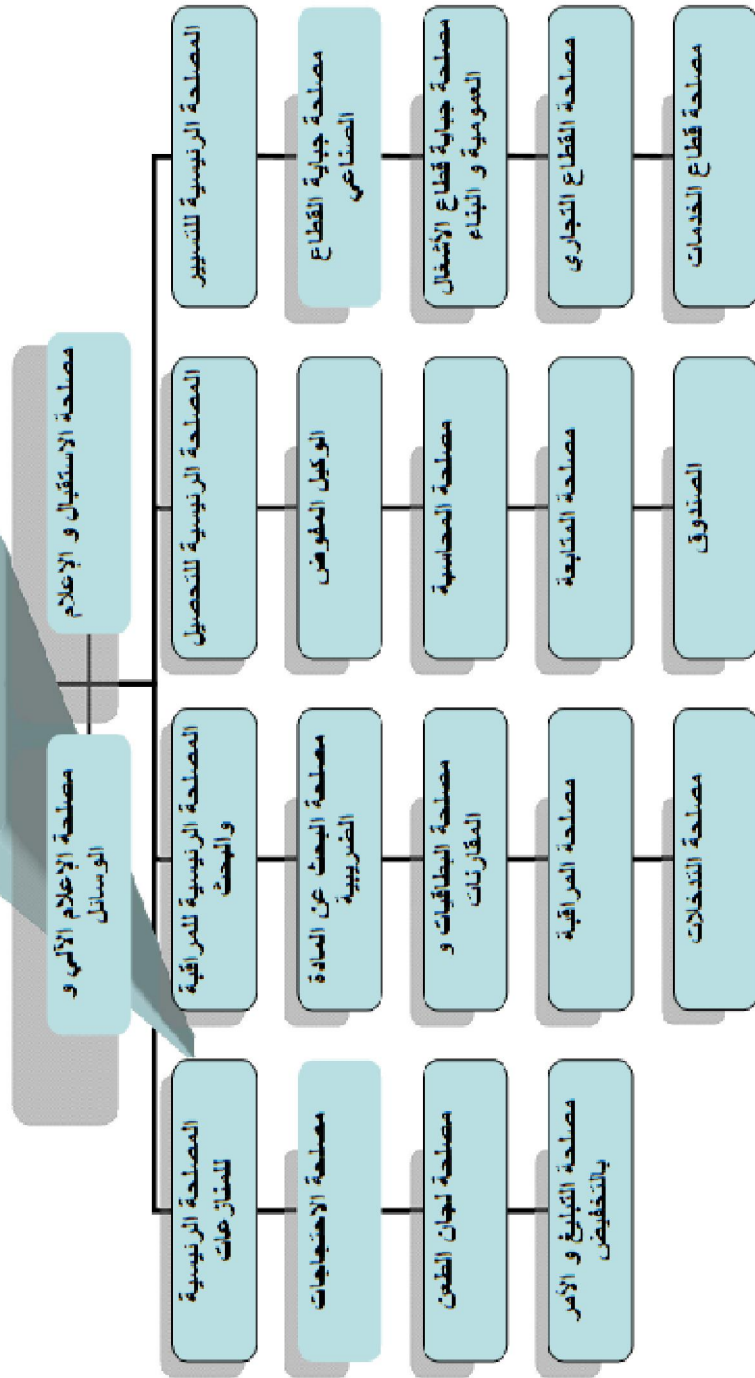
المحلق رقم: (15) هيكل مديرية الضرائب للولاية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجريدة الرسمية رقم (2009/20) المؤرخة في 29-03-2009.

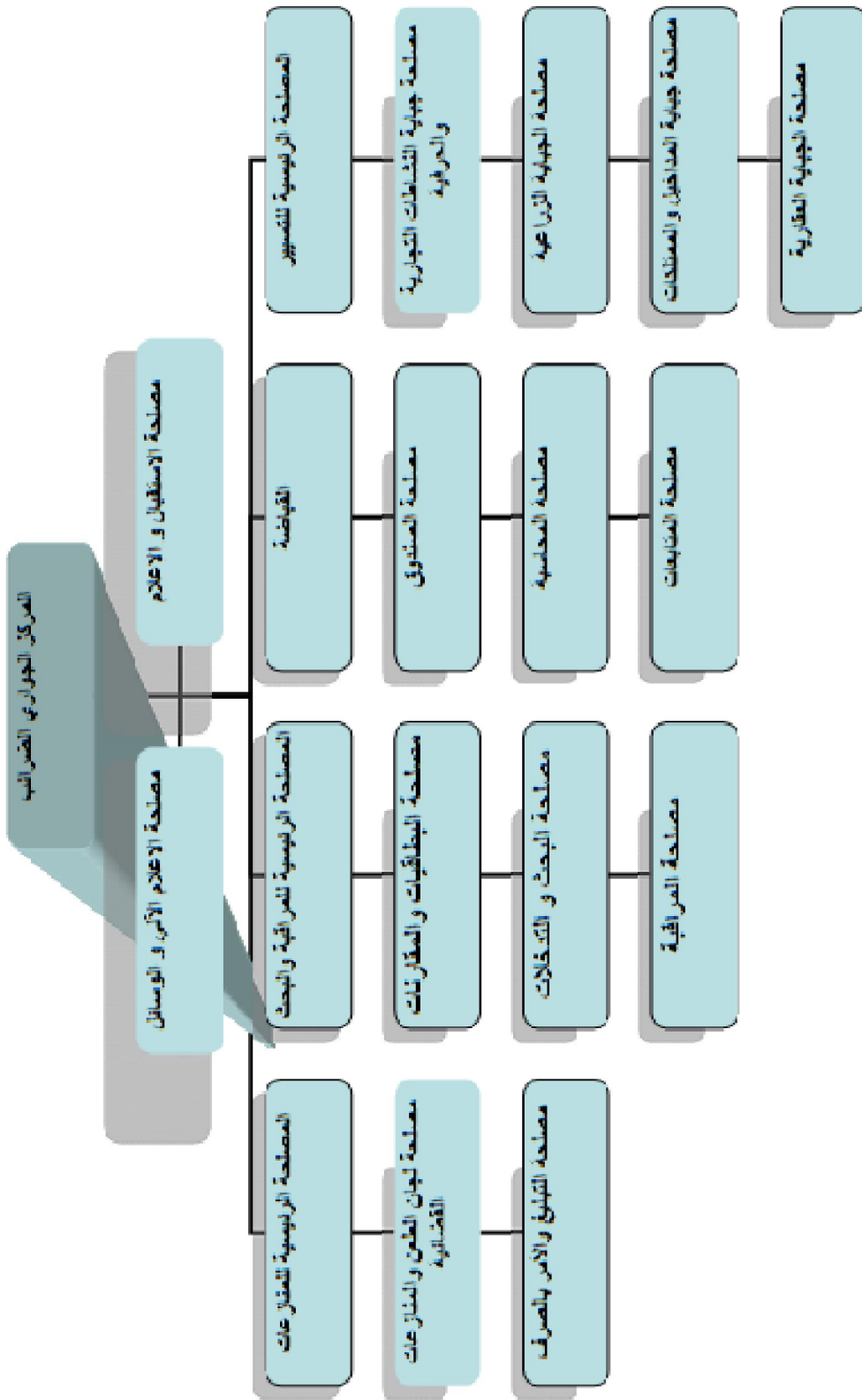
الملحق رقم (16) الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب

مركز الضرائب



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على البريدة الرسمية رقم: 2009/20 المؤرخة في 2009/03/29.

الملحق رقم (17) الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب الجوارى



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجريدة الرسمية رقم: 20/09/2009 المؤرخة في 2009/03/29.

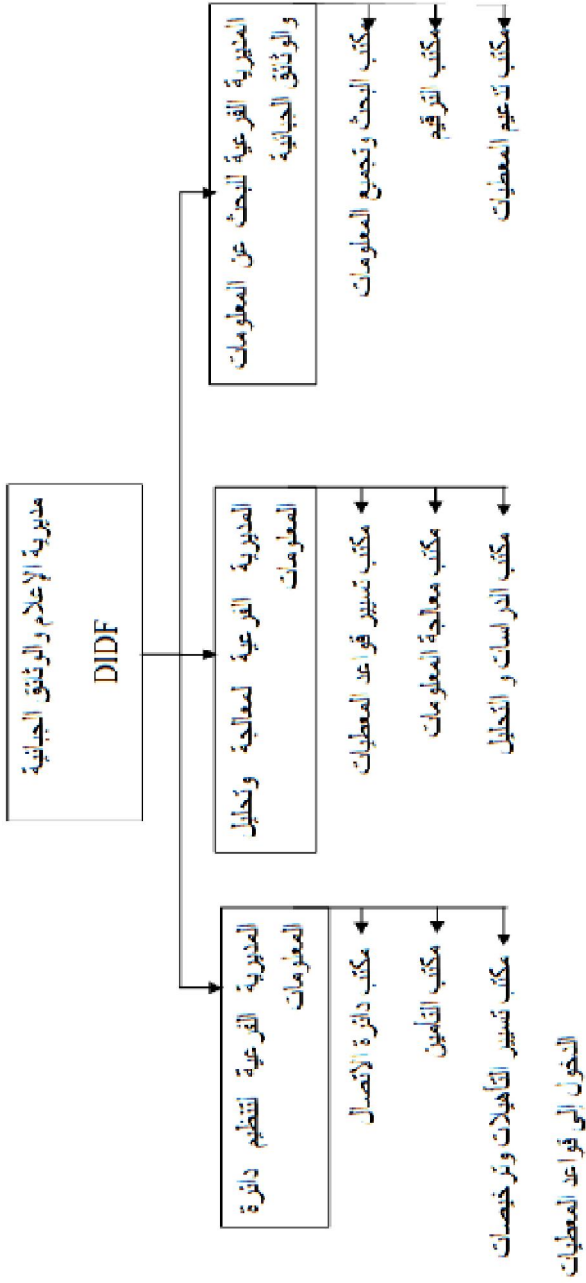
Recouvrement sur l'IRG des Revenus Fonciers

En DA

Prdouits et Taxes	2009	2010	2011	2012
Produit de l'IRG Revenus Fonciers	3 057 576 479	4 109 217 628	4 870 425 164	5 424 995 722

ملحق رقم (18) نتائج تحصيل الحقوق الناتجة عن رقابة المدائيل العقارية خلال الفترة (2009-2011)

الملحق رقم (19) الهيكل التنظيمي لمديرية الإعلام والوثائق الجبائية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على LA LETTRE DE LA DGI N°29/2007, MINISTERE DES FINANCES

EVOLUTION DES COUTS DES EXONERATIONS FISCALES.

1995/2010

ANDI/ANSEJ

En Millions de DA

ANNEE	TVA/F	IBS	VF	TAP	TF	ERGS	TOTAL
1995	151	27	41	304	1	0	524
1996	1 889	1 592	119	614	1	1	4 216
1997	1 718	1 062	163	727	4	1	3 675
1998	4 957	2 080	200	1 417	3	1	8 658
1999 (1)	19 647	5 120	1 476	4 483	19	31	30 776
2000	22 312	3 651	1 028	5 437	18	11	32 457
2001	29 283	7 237	2 365	6 249	29	17	45 180
2002	22 004	4 090	803	6 965	11	5	33 878
2003	39 606	5 923	1 786	21 920	8	3	69 246
2004	34 838	3 424	403	4 754	11	4	43 434
2005	32 523	12 158	193	4 826	9	8	49 717
2006	36 060	5 117	43	2 946	6	1	44 173
2007	33 255	1 880	0	4 421	8	1	39 565
2008	72 992	6 705	0	3 978	2	12	83 689
2009	65 319	843	0	1 158	35	1	67 356
2010	78 942	13 381	0	1 344	1	0	93 668

(1) les Montants concernant les avantages ANSEJ sont compris dans les avantages ANDI;

رقم الجريدة الرسمية	تاريخ التوقيع	الدولة
N° 26/2000	28-04-1998	افريقيا الجنوبية
N° 33/2008	12-11-2007	المانيا
N° 38/2005	17-06-2003	النمسا
N° 50/2003	11-06-2000	البحرين
N° 82/2002	15-12-1991	بلجيكا
N° 01/2005	25-10-1998	بلغاريا
N° 08/2010	08-02-2009	البوسنا
N° 68/2000	22-02-1999	كندا
N° 40/2007	06-11-2006	الصين
N° 44/2006	24-11-2001	كوريا الجنوبية
N° 23/2003	17-02-2001	مصر
N° 26/2003	24-04-2001	الامارات العربية المتحدة
N° 45/2005	07-10-2002	اسبانيا
N° 24/2002	17-10-1999	فرنسا
N° 61/1997	28-04-1995	اندونيسيا
N° 35/1991	03-02-1991	ايطاليا
N° 32/2009	12-08-2008	ايران
N° 79/2000	16-09-1997	الاردين
N° 66/2008	31-05-2006	الكويت
N° 35/2006	26-03-2002	لبنان
N° 24/2005	02-12-2003	البرتغال
N° 10/2003	09-04-2000	سلطنة عمان
N° 70/2010	03-07-2008	قطر
N° 37/1995	28-06-1994	رومانيا
N° 21/2006	10-03-2006	روسيا
N° 04/2008	03-06-2006	سويسرا
N° 19/2001	14-09-1997	سوريا
N° 65/1994	02-08-1994	تركيا
N° 27/2004	14-12-2002	اوكرانيا
N° 06/1991	23-07-1990	دول المغرب العربي
N° 16/2005	29-01-2002	اليمن

SOURCE : LA LETTRE DE LA DGI N° 53/2011.

الملخص

قدمت هذه الدراسة مراجعة شاملة للأسس النظرية والدراسات والأبحاث المتعلقة بمفهوم الضريبة والتهرب الضريبي، أنواعه المختلفة وخصائصه، وكذا الآليات المتبعة لمكافحة هذه الظاهرة في الدول المتقدمة والنامية وكذا بعض الدول العربية.

كما قامت هذه الدراسة بعرض وتحليل مسار الإصلاحات الضريبية في الجزائر خاصة خلال الفترة 2001-2011 ودورها في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي من خلال التطرق لمختلف القوانين والتشريعات الصادرة والمتعلقة بهذه الظاهرة والتي تميزت بعدم الاستقرار في نصوص قوانين الضرائب والرسوم، بسبب كثرة التغييرات المستمرة لمواده بين التأسيس والإلغاء والتعديل. كما تم التطرق لمختلف الهيئات المخولة بعملية الرقابة، وصولاً إلى تحديد إستراتيجية مكافحة التهرب الضريبي لتحسين وزيادة الموارد المالية اللازمة لتمويل الخزينة العمومية وتحقيق التنمية الإقتصادية، مع تبني اقتراح الحلول الإستراتيجية لتفعيل النظام الضريبي.

لقد تم التوصل إلى أنه بالرغم من وجود وعي بخطورة وأثار هذه الظاهرة على الخزينة العمومية والإقتصاد الوطني ككل بالإضافة إلى وجود هياكل إدارية وآليات وتدبير تشريعية وقانونية في مجال الرقابة موجهة لمكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لا تزال قاصرة عن معالجة هذه الظاهرة نظراً لعدة أسباب من أهمها النقص في الموارد البشرية سواء من حيث الكم أو التخصص وكذا ضعف التعاون والتنسيق بين الإدارات والمصالح العمومية الإدارية والمالية والأمنية، بالإضافة إلى غياب الشفافية في المعاملات التجارية.

في الأخير وبعد التعرف على حجم هذه الظاهرة في الجزائر وكذا مختلف الآليات المتبعة لمكافحتها والحد منها تم تقديم بعض الإقتراحات العملية لمعالجة بعض النقائص التي تم تحديدها من خلال هذه الدراسة.

الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي، التهرب الضريبي، آليات الرقابة الضريبية، الفعالية الضريبية.

Résumé

Cette étude présente un survol des fondements théoriques et des études de recherches relatives à la notion de taxe et l'évasion fiscale, de ses divers types et propriétés, ainsi que des mécanismes de lutte contre ce phénomène dans les pays développés et en développement ainsi que certains pays arabes.

Notre étude a également introduit l'analyse des réformes fiscales en Algérie au cours de la période 2001-2011 et leur rôle dans la lutte contre la fraude fiscale par le biais des différentes lois et législation liés à ce phénomène. Cette période s'est caractérisée par l'instabilité dans les textes des lois des impôts et taxes, en raison des nombreux changements dans ses statuts constitutifs et l'annulation et la modification de certains articles. En plus, cette étude a adressé les différents organismes chargés d'assurer le processus de contrôle, afin de définir la stratégie de lutte contre la fraude fiscale pour améliorer et accroître les ressources financières nécessaires pour financer le Trésor public et le développement économique, par l'adoption des solutions stratégiques nécessaires à l'activation du système fiscal.

Notre étude aboutit à la conclusion que, malgré la prise de conscience de la gravité et des effets de ce phénomène sur le Trésor public et sur l'économie nationale dans son ensemble et l'existence de structures administratives, des mécanismes et des mesures législatives et des mesures juridiques en matière de contrôle pour lutter contre la fraude fiscale, mais ils demeurent insuffisants pour éradiquer ce phénomène suite à plusieurs raisons, notamment le manque de ressources humaines tant en termes de quantité ou de qualification, ainsi que la faiblesse de la coopération et la coordination entre les administrations et les institutions publiques, administratifs, financières et sécuritaires, ainsi que le manque de transparence dans les transactions commerciales.

Enfin, après l'identification de l'ampleur de ce phénomène en Algérie ainsi que les divers mécanismes de contrôle adoptés, quelques propositions opérationnelles sont avancées pour répondre à certaines des lacunes qui ont été identifiées par le biais de cette étude.

Mots clés : *Le Régime Fiscal - L'Evasion Fiscale - les Mécanismes de Contrôle Fiscal - L'Efficacité Fiscale.*

Abstract

This study provides a comprehensive review of the theoretical background and research studies related to the concept of tax and tax evasion, its various types and characteristics, as well as the mechanisms to combat the phenomenon in developed, developing countries and some Arab countries.

This study has also introduced the analysis of fiscal reforms in Algeria during the period 2001-2011 and their role in combating tax evasion through addressing the various laws and legislation concerning this phenomenon. This period is characterized by the instability in the texts of the laws of taxes and duties, because of the many ongoing changes to its articles, and the cancellation and amendment of certain articles. In addition, this study addressed agencies entrusted with ensuring the control process, in order to define the strategy to combat tax evasion, and to improve and increase the financial resources to finance the Public Treasury and the economic development, through the adoption of the strategic solutions necessary for the activation of the tax system.

Our study concludes that, despite the awareness of the severity and effects of this phenomenon on the Public Treasury and the national economy, and the existence of administrative structures, mechanisms and legislation and legal measures fighting against tax evasion, but these measures remain insufficient to eradicate this phenomenon due to several reasons such as the lack in human resources both in terms of quantity and qualification, as well as the weakness of cooperation and coordination between administrations and the public administrative, financial and security institutions, , as well as the lack of transparency in business transactions.

Finally, after the identification of the magnitude of this phenomenon in Algeria as well as the various control mechanisms adopted, some operational proposals are advanced to address some of the shortcomings that have been identified through this study.

Keywords : *Fiscal Regime - Tax Evasion - Fiscal Control Mechanisms – Tax Efficiency.*