

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Centre Universitaire
Colonel Akli Mohand Oulhadj
Bouira



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
المركز الجامعي
العقيد أكلبي محمد أولحاج
البويرة

معهد العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير

القسم: العلوم الاقتصادية.
التخصص: نفود، مالية وبنوك.

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس

تحت عنوان

جباية الضرائب وإشكالية الغش
والتهرب الضريبي
دراسة حالة مديرية الضرائب
-ولاية البويرة-

تحت إشراف الأستاذ :

قاشي يوسف

من إعداد الطلبة:

*بوفركاس سامية
*جدة صخرية
*زيان ضاوية

السنة الجامعية 2012/2011

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

حِكْمَاء

يارب لا تدعني اصاب بالغرور إذا نجحت،

ولا باليأس إذا فشلت،

فذكرني بأن الفشل هو التجربة التي تسبق النجاح،

وإذا جردتني من المال اترك لي الأمل،

وإذا حرمتني من النجاح اترك لي قوة الصبر حتى أتغلب على الفشل،

وإذا جردتني من الصبر اترك لي نعمة الإيمان.

يارب إذا أسأنا إلى الناس أعطنا شجاعة الاعتذار

يارب إذا نسيناك لا تنسانا

يارب علمنا أن التسامح هو أكبر مراتب القوة

وأن حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف

كلمة شكر

قال الله تعالى: "وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

صدق الله العظيم

وقال الرسول صلى الله عليه وسلم: "لا يشكر الله من لا يشكر الناس"
إلاهي لا يطيب الليل إلا بشكرك... ولا يطيب النهار إلا بطاعتك... ولا تطيب
اللحظات إلا بذكرك... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك... ولا تطيب الجنة إلا
برؤيتك... فتعالى اسمك وتقدس أسماءك

نشكرك ونحمدك ربي حمدا كثيرا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك،
يا خير معين يا من استجاب لدعواتنا نثني عليك الشكر كله ونحمدك يا الله
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة... ونصح الله به الأمة... إلى نبي الهدى
والرحمة ونور العالمين... سيدنا وأشرف المرسلين

محمد بن عبد الله صلى الله عليه وسلم

كما نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذ المشرف
"قاشي يوسف" الذي مد لنا يد العون ولم يبخل علينا النص والإرشاد
كما لا ننسى أن نخص بالذكر الأستاذ المؤطر "جديات محفوظ" الذي
ساعدنا كثيرا في تربصنا بمديرية الضرائب لولاية البويرة
بالرغم من اشتغالاته الكثيرة، فإنه كان دوما يمدنا بالمعلومات والمعطيات
التي نحتاجها فشكرا جزيل لك.

كما نقوم بتوجيه شكرنا لكل من برحمة ميزان وبوسعك رشيد

ولكل من ساعدنا من قريب أو من بعيد

وشكرا

سامية، صخرية، زاوية

إهداء

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده أما بعد:
إلى من أوحانا الرسول بها ثلاثا، وحملتني في بطنها تسعا، إلى القلب الصافي،
إلى المعدن الغالي، إلى الشمعة التي تنير دربي، إلى رمز الحب والحنان والعتاء
وبلسم الشفا "أمي الحنون الغالية"
أمدها الله بالصحة والعافية وحفظها ورعاها وأطال في عمرها.
إلى تاج بيتنا وقرّة أعيننا، إلى من منحنا حبه وحنانه، إلى مصدر فخرنا واعتزازنا
"أبي العزيز" حفظه الله ورعاها وأطال في عمره.
إلى روح أخي الطاهرة "عبدو" الذي لن ولم انساه، فرحمة الله عليك أخي العزيز،
وأسكنك فسيح جنانه.
إلى كل من أخواني: عبد المجيد وبلال حفظهما الله وأنار لهما درب النجاح
إلى كل أفراد عائلتي صغيرا وكبيرا
إلى من أختارني رفيقة الدرب طول الحياة
اليك يا "علي" كل الحب والوفاء
إلى كل من: "صخرية" و "ضاوية" رفيقتاي في مشواري الجامعي وفي مذكرتي،
والى من هم في ذاكرتي وليسوا في مذكرتي

سامية



إهداء

إلى سيد الخاشعين والمتقين وقائد الغر المحجلين وإمام الأنبياء والمرسلين، إلى خير من تضرع
إلى الله ونجاه في السر والعلن سيدنا ومولانا محمد بن عبد الله عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.
إلى الحق الثاني بعد الله ورسوله:

إلى مدرسة الحب والإخلاص، إلى من أحبها وأهواها وليس في القلب سواها إلى من عاشت من أجل
أن تراني في هذا المقام، إلى شمعة حياتي ونور دربي، إلى أول ما نطقته به شفاهي
"أمي الغالية"

إلى تاج الزمان وصدر الحنان، إلى من غرس في قلبي رغبة الطموح، مصدر الأمان والكبرياء،
فلو كان للحب وسام، فأنت بالوسام جدير، ولو استعملت كل أقلام العالم لما كفتني ان أكتب عن
"أبي الحبيب"

"حفظهما الله وأطال في عمرهما"

إلى إخوتي "محمد وزوجته وابنهما إسلام، علي وزوجته، فارس، حسين وعبدو"

إلى من ساندني: أخي السعيد

إلى أختي الزهرة وابنائها "عبد الرؤوف وصبرينة" إلى من اجتمع فيهما شمائل التواصل فكانت

الأخت والصديقة والحبيبة، إلى من زرعت في قلبي الثقة والأمل "أختي سمية"

إلى التي بدأت معي لأعمل، إلى رفيقة الدرب وحبيبة القلب، فاحتلت كل المراتب لأنها كانت

الصديقة، الزميلة والقريبة "خضرة" وأختها "زينة"، إلى من عرفتك معنا معنى الصداقة والوفاء

"زينة"، إلى روح كل من خالي وعمتي رحمهما الله واسكنهما فسيح جنانه

إلى من جمعتني بهم دروب الصداقة والمحبة وجمعني بهم هذا العمل

وشاركتني حلوه ومره، "ضاوية" و"سامية"

إلى من لاقتني بهم القدر وصادقتهم في مشواري

"خديجة، فايزة، نورة، نعيمة، فتية، أمينة، علة، جميلة، فريدة،

شهرة، نصيرة وسماح"

إلى كل من صادفت في حياتي

إلى كل من هو في قلبي ولم يكتبه قلبي

خاتمة



إهداء

إلى رمز الجنان وروضة الجنان، إلى وردة الريحان التي أوصى بها الرحمن،
وقال الجنة تحت أقدام النبي العذنان،

إلى أمي حبيبتي الغالية حفظها الله وأطال عمرها وأزعم عليها

إلى من زرع في نفسي الإيمان العميق وبنى مبادئني

إلى من رسم شخصيتي وعلمني روح المثابرة والإقدام، إلى أول معلم علمني

"أبي العزيز" حفظه الله ورعاه وأطال في عمره

إلى روح جدتي الطاهرة التي لم يقدر لها أن تشهد قطنة ثمرة جهدي

هاته التي بدأتها بدعواتها

إلى سنداي ومسند ظهري، أخوأي محمد وعبد الرزاق وزوجته والصغيرة "وصال"

إلى أخواتي اللاتي قاسمنني الحياة بجلوها ومرها

"فيروز، خديجة وزينب"

وأزواجهن وأبنائهن "زكرياء، خليل، علاء الدين، آية ومهدي"

إلى من كانت مثلي الأعلى ولا تزال، إلى اقرب إنسان،

إلى من أرى فيها روحي،

إليك يا خنساء

إلى التين عرفك معمن معنى الصداقة والوفاء

وتقاسمت معمن جهدي "سامية وصخرية"

إلى كل صديقاتي بكل استثناء



المحتويات

فهرس

كلمة شكر

إهداء

الفهرس

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

مقدمة عامة

أ-ج

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة والنظام الضريبي

02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية الضريبة
03	المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها
05	المطلب الثاني: المبادئ العامة للضريبة وأهدافها
08	المطلب الثالث: تصنيفات الضرائب
20	المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة
20	المطلب الأول: الوعاء الضريبي ومعدل الضريبة
23	المطلب الثاني: ربط الضريبة وتحصيلها
26	المطلب الثالث: الآثار الاقتصادية للضريبة
28	المطلب الرابع: الازدواج الضريبي كمشكل للتنظيم الفني للضريبة
31	المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري
31	المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي ومحدداته
34	المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح
38	المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح
45	خلاصة

الفصل الثاني: إشكالية الغش والتهرب الضريبيين

47	تمهيد
48	المبحث الأول: ماهية الغش والتهرب الضريبي
48	المطلب الأول: مفهوم الغش والتهرب الضريبي

50	المطلب الثاني: التمييز بين الغش والتهرب الضريبي
51	المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي
54	المبحث الثاني: أسباب وآثار الغش والتهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني
54	المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
57	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي
59	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
62	المبحث الثالث: آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي
62	المطلب الأول: الرقابة الجبائية
64	المطلب الثاني: التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة
72	المطلب الثالث: الغرامات والعقوبات الجبائية
78	خلاصة
	الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة
80	تمهيد
81	المبحث الأول: تقديم المديرية وتدرجها
81	المطلب الأول: نشأة المديرية
82	المطلب الثاني: اهم الإداري للمديرية
84	المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية
84	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية
84	المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب
92	المبحث الثالث: دراسة مشروع حالة (حالة الرقابة بشركة بلاط)
91	دراسة حالة تطبيقية
98	خلاصة
100	خاتمة عامة
103	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

الاول

فالمه

الرقم	العنوان	الصفحة
01	السلم الضريبي المطبق على التصاعدية الإجمالية	17
02	السلم الضريبي للتصاعدية بالشرائح	18
03	هيكل النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات الضريبية	35
04	الضريبة على الإرث	43
05	بعض معدلات الاهتلاك	58
06	فواتير سنة 2008	92
07	فواتير سنة 2009	92
08	حساب حقوق الرسم على النشاط المهني TAP	94
09	تحديد الوعاء الضريبي على الدخل الإجمالي للسنوات 2007، 2008، 2009، 2010	95
10	نسبة المشاركة 50%	95
11	الشريك أ: نسبة المشاركة 50%	96
12	جدول الرسوم على المشتريات	96
13	جدول حقوق الرسم على القيمة المضافة	97

فائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
82	الهرم الإداري لمديرية الضرائب	01
83	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب	02

مفحة

يعتمد التقدم الاقتصادي والاجتماعي في البلد على قدرة الحكومة على توليد إيرادات كافية لتوليد برنامجها الإنمائي لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن بين أهم هذه الموارد نجد الموارد الجبائية، والجبائية على انواع وهي: الجبائية البترولية والعادية، وهذه الاخيرة تحتوي على الضرائب بأنواعها والرسوم والحقوق والأتاوي.

وتمثل الضرائب أهم عنصر جبائي وهذا الامر ليس راجعا لكونها إحدى أبرز مصادر الإيرادات العامة فقط ولكن لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية ولأن الواقع أثبت أن معظم الدول النامية اعتمدت الجبائية البترولية ووجدت نفسها امام عائق كبير تمثل في انخفاض أسعار البترول كما هو الحال في الجزائر سنة 1986، مما أدى إلى هشاشة الاقتصاد الوطني والضعف الكبير التي كانت تمارسها المؤسسات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي، كل هذا دفع بالجزائر إلى تكييف اقتصادها من خلال التحول من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، حيث لجأت الجزائر إلى اتخاذ بعض التدابير والتي من ضمنها الإصلاح الضريبي نظرا لما تتركه السياسة الضريبية من اثر على جميع الميادين.

وبالإضافة إلى ما حصل بالجزائر هناك ظاهرة من الظواهر التي تلفت الانتباه عند تحصيل الضرائب المستحقة تجد الدولة صعوبة كبرى في ذلك مما يجعلها تفقد مبالغ مالية هامة نتيجة تهرب المكلفين الضريبية من أداء واجبه كمواطنين عن طريق استغلال الثغرات القانونية وهو ما يطلق عليه التجنب الضريبي، أو عن طريق استعمال طرق تدليسية وهو ما يعرف بالغش الضريبي، الأمر الذي يتطلب من الدولة إيجاد بعض الحلول لمحاربة التهرب الضريبي والحد من آثاره الضارة، وكبح انتشارها مستعملة بذلك عدة طرق لمكافحة هذه الظاهرة.

ومما سبق نتضح لنا معالم الإشكالية التي يمكن صياغتها كما يلي:

- كيف تتعامل الدولة مع إشكالية الغش والتهرب الضريبي عند تحصيلها للضريبة؟

وللإجابة على هذه الإشكالية والإلمام بمختلف جوانب الموضوع نستعين بمجموعة من الأسئلة

الفرعية التالية:

*ماذا نعني بالضريبة وعلى أي أساس يتم تصنيفها وما هي طرق تحصيلها؟

* ماهي دوافع الإصلاح الضريبي في الجزائر وما هي أهم تلك الإصلاحات التي مست النظام الضريبي؟

* ما هي الطرق المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي؟

* كيف تتم محاربة التهرب الضريبي ميدانيا؟

- ولكي نتمكن من الإجابة على هذه التساؤلات قمنا بطرح الفرضيات التالية:

1. الضريبة أهم مورد جبائي لتمويل خزينة الدولة وهي اداة من ادوات السياسة المالية.
2. جاء الإصلاح الضريبي في الجزائر من أجل التغيير نحو الأفضل في تحصيل الضريبة وحسابها بشفافية ومصداقية.
3. استخدمت الدولة عدة إجراءات ردعية لمكافحة التهرب الضريبي.
4. تتم محاربة التهرب الضريبي من طرف الإدارة الضريبية بعدة وسائل أهمها الرقابة الجبائية.

- **دوافع اختيار الموضوع:** هناك دوافع ذاتية واخرى موضوعية:

* **دوافع ذاتية:** تتمثل في ما يلي:

- الرغبة الشخصية للبحث في هذا الموضوع من أجل إثراء رصيدنا المعرفي.
- علاقة الموضوع بالتخصص.
- عدم تطرقنا وتعمقنا بهذا الموضوع أثناء دراستنا الجامعية رغم أهميته.

اما الدوافع الموضوعية فتتمثل فيما يلي:

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وحتمية مكافحتها.
- نوعية الراي العام لدور الضريبة.
- جهل الكثيرين للأهمية البالغة التي تحظى بها الضريبة في الموازنة العامة.

أهداف الموضوع:

- إبراز أهمية الضرائب في توجيه النشاط الاقتصادي.
- توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي التي أصبحت آفة اجتماعية واقتصادية تعاني منها الدولة.

- إظهار دور الدولة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ومحااربة نتائجه من خلال اتباعها عدة طرق وأساليب.

المنهج المتبع:

- عند تناولنا للموضوع سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بجمع المعلومات ثم تحليلها وأخيرا الوصول إلى نتائج.

ومن هنا قمنا بتقسيم الموضوع إلى جانبين:

جانب نظري وهو يحتوي على فصلين:

الفصل الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة والنظام الضريبي.

تناولنا في هذا الفصل ثلاث مباحث، وهي ماهية الضرائب، التنظيم الفني للضريبة، النظام الضريبي الجزائري.

الفصل الثاني: إشكالية الغش والتهرب الضريبي.

الذي تطرقنا خلاله إلى ثلاث مباحث مهي ماهية الغش والتهرب الضريبي، أسباب وآثار

التهرب والغش الضريبي على الاقتصاد الوطني، وآلية مكافحة الغش والتهرب الضريبيين.

أما الجانب التطبيقي يتمثل في الفصل الثالث هو دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة.

الفصل الأول:

مفاهيم عامة حول

الضريبة والنظام الضريبي

تمهيد

تعد الضرائب في عالمنا المعاصر من أهم القضايا المرتبطة بحياة الإنسان سواء من حيث أدائه لها أو من حيث انتفاعه من مواردها في إطار الخدمات العامة المقدمة من قبل الدولة، فالضريبة تعد من أهم الموارد التي تلجأ إليها الدولة لتغطية متطلباتها الاقتصادية وتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة ، ومن هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها موردا يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي .

كما يعتبر النظام الضريبي مرآة عاكسة لوضع الدولة وطبيعة المجتمع، حيث عرفت الضريبة تطورات عديدة في طبيعتها في العالم حتى بالجزائر لهذا عمدنا إلى تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول : ماهية الضرائب .

المبحث الثاني : التنظيم الفني للضريبة .

المبحث الثالث : النظام الضريبي الجزائري .

المبحث الأول : ماهية الضرائب

تعتبر الضرائب مصدرا من مصادر الإيرادات العامة للدولة ، وعرفت أهمية كبيرة في العصر الحديث ، ولا ترجع أهمية هذا المصدر لكبر حجمه المطلق والنسبي إذا ما قورن بغيره من مصادر الإيرادات الأخرى ، فالضرائب من أهم أدوات السياسة المالية العامة التي تستخدمها الدولة للتأثير على النشاط الاقتصادي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية و سنتناول في هذا المبحث تعريف الضريبة وخصائصها وكذا مبادئها وأهدافها .

المطلب الأول : مفهوم الضريبة

الفرع الأول : تعريف الضريبة

للضريبة عدة تعريف فمنها القانونية والاقتصادية وعلى هذا الأساس نذكر منها :

- 1- الضريبة فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها دون مقابل مباشر تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع .¹
 - 2- هي اقتطاع مالي من دخول و ثروات أفراد المجتمع تقوم به الحكومة جبرا من أجل تحقيق الخدمات العامة التي تقدمها الدولة .²
 - 3- ومن أكثر التعاريف القديمة شهرة ما جاء به الفقيه جينز "بأنها استقطاع أو فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا وبشكل نهائي وبدون مقابل مباشر لتغطية الأعباء العامة للمجتمع . وفي تعريف أكثر حداثة للأستاذ كادمن إذ عرفها "بأنها استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن"³ ولعل أشمل تعريف للضريبة يتمثل فيما يلي :
- " الضريبة فريضة نقدية يجبر الأفراد (سواء كانوا أشخاص طبيعية أو اعتبارية) على أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين وفقا لقواعد مقدرة بقصد تحقيق منفعة أو مصلحة عامة " .⁴

1 حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003 ، ص ، 15 .

2 محمود حسين الوادي ، مبادئ المالية العامة ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة ، الأردن ، 2007 ، ص ، 55 .

3 أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008 ، ص ، 124 .

4 عبد الحميد محمد القاضي ، مبادئ المالية العامة ، دار الجامعات المصرية ، مصر ، 1974 ، ص ، 46 .

الفرع الثاني : خصائص الضريبة

لقد تعددت التعاريف التي أوردها الكتاب للضريبة و برغم ذلك التعدد تبقى الخصائص المستقاة من تلك التعاريف واحدة فلا تتعدى أن تكون :

أولا : الضريبة اقتطاع مالي يتم بصورة نقدية

ويقصد بها أنها استقطاع نقدي من ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وبما أنها فريضة نقدية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة النقد ، خلافا للنظم الضريبية السابقة التي كانت تفرض وتحصل في شكل عيني¹.

ثانيا : الضريبة تفرض وتدفع جبرا:

ليس للمكلف الخيار أو الإرادة في أدائها . فهي من أعمال السيادة للدولة فالعلاقة بين المكلف والدولة قانونية وليست علاقة تعاقدية . فالدولة هي التي تحدد الضريبة ووعائها و معدلها و جميع الإدراءات الخاصة بها . وإذا امتنع المكلف عن دفعها يعرض للعقوبات القانونية².

ثالثا : الضريبة تدفع بدون مقابل مباشر :

وهذا يعني أن دافع الضريبة لا يتلقى أي منفعة مباشرة أو محددة تعادل ما يدفعه من الضريبة فقد يحصل دافع الضريبة على عدة منافع غير مباشرة و للفرد الحق في المنفعة المترتبة في الإنفاق العام . وبما أن الفرد عضو في الجماعة فإن أي نفع يعود على الجماعة ككل سيشترك فيه و لذا لا يجوز أن يطالب بمقابل خاص به شخصيا³.

رابعا : الضريبة فريضة عامة :

أي تعتبر التزاما شخصيا يكون شاملا و ينطبق على جميع الأفراد في الدولة سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا حسب التبعية الاقتصادية و ليس حسب التبعية السياسية أو الإقليمية⁴.

1 سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2003 ، ص ، 115 .

2 محمود حسين الوادي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 56 .

3 نفس المرجع ، ص ، 56 .

4 نفس المرجع ، ص ، 56 .

خامسا : الضريبة تدفع بصفة نهائية

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن قيمة القرض .¹

سادسا : الضريبة تهدف إلى تحقيق لنفع العام :

تجبي الضريبة لتحقيق منفعة عامة ، فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين و الدولة ، فمنفعتها عامة .²

المطلب الثاني : المبادئ العامة للضريبة و أهدافها

الفرع الأول : المبادئ العامة للضريبة

ونعني بالمبادئ العامة تلك الأسس و القواعد و الإعتبارات التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة وأهم هذه المبادئ نذكر :

أولا : مبدأ العدالة :

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته ، أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد .³

ثانيا : مبدأ اليقين :

ويرتبط هذا المبدأ بمدى وضوح الضريبة بالنسبة للفرد الملتزم بدفعها . و بالتالي يقتضي هذا المبدأ أن تكون الضريبة واضحة تمام الوضوح أمام المكلف . والهدف من ذلك هو حماية دافع الضريبة من التعسف الممكن حدوثه من موظفي الإدارة الضريبية . فالضريبة يجب أن تكون أمرا تحكيميا ، بل يجب حسابها بصورة مسبقة وتكون معلومة ومحددة لدافع الضريبة بالإضافة إلى معرفة كل الأمور المتعلقة بالضريبة مثل وقت الدفع وأسلوب التحصيل.⁴

1 سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 119 .

2 حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص ، 8 .

3 نفس المرجع ، ص ، 9 .

4 محمود حسين الوادي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 58 .

ثالثا : مبدأ الإقتصاد في النفقات :

ويقصد بهذا المبدأ أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل و أيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة ، وخاصة في ظل الروتين والإجراءات المعقدة ، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيللة الضريبة ذاتها . ومراعاة هذا المبدأ يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه .¹

رابعا : مبدأ الملاءمة :

ويقصد به أن تجبى الضريبة في الأوقات و الطرق الأكثر ملاءمة للممول . وهذا يعني أن يتلاءم ميعاد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل ، وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر قدرا وأكثر تقبلا لعبء الضريبة .

وفي هذا الإطار، نجد في الجزائر الضريبة المفروضة على المداخيل الأجرية تقتطع ساعة دفع الأجر وبذلك تشكل وقتا ملائما للأجراء .²

خامسا : مبدأ الثبات

يقصد به أن لا تتغير حصيللة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية وخصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيللة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج بينما نجد أن حصيللة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد ، مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤوليتها التي تزداد في هذه الأوقات³ .

سادسا : مبدأ المرونة :

يقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيللة الضريبية وفي نفس الاتجاه ، وبمعنى آخر فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم انخفاض حصيلتها .⁴

1 سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 130 .

2 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 10 .

3 نفس المرجع ، ص ، 10 .

4 نفس المرجع ، ص ، 11 .

الفرع الثاني : أهداف الضريبة

للضريبة أهداف عديدة فمنها مالية ، اقتصادية واجتماعية وأخرى سياسية .

أولا : الأهداف المالية :

ترمي الضرائب إلى تحقيق غاية مالية هي تغطية النفقات العامة للدولة التي تحتاج إليها لتسيير مرافقها العامة و تعد الغاية المالية من الغايات التقليدية للضرائب ولذا كانت الضريبة لدى الفكر التقليدي مسوقة بغاياتها المالية فحسب أو بعبارة أخرى فإن النفقات العامة هي التي تسوق عنده الالتجاء إلى الضريبة وهي التي تحدد في نفس الوقت نطاقها .¹

ثانيا : الأهداف الاقتصادية

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

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو جزئيا .
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض الضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا .

- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها من أجل توسيع الاستثمار.²

ثالثا : الأهداف الاجتماعية :

وتتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء العائلية الكبيرة . كما تستخدم الضريبة أيضا في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية ، كإعفاء الهيئات الجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية من الضرائب أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض

1 عادل فليح العلي ، مالية الدولة ، دار زهران للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008 ، ص ، 226 .

2 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 12 ، 13 .

الفصل الأول _____ مفاهيم عامة حول الضريبة والنظام الضريبي

ضرائب منخفضة السعر على سلع الاستهلاك الضروري كالخبز و فرض ضرائب مرتفعة السعر على السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل المشروبات الكحولية و السجائر.¹

رابعاً : الأهداف السياسية

تستخدم الضرائب لتحقيق سياسية لحساب طبقة على حساب طبقة أخرى ، أو لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو للحد منها وذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية على الواردات وحتى الإعفاء منها أو رفعها في حالة الرغبة من الحد من التجارة معها² . كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان و الولايات المتحدة الأمريكية) .

المطلب الثالث : تصنيفات الضرائب

يمكن تصنيف الضرائب بالاستناد إلى عدة معايير وهي :

الفرع الأول : معيار وعاء الضريبة

حسب هذا المعيار نجد الضريبة الواحدة و المتعددة .

أولاً : الضريبة الواحدة

يقوم نظام الضريبة الواحدة على أساس الوعاء الواحد ، حيث يترى أنصار الضريبة الواحدة أنها تحقق مزايا متعددة ، أهمها :³

- الاقتصاد في نفقات الجباية .
- تحقيق العدالة الضريبية .
- تمكن الممول من معرفة ما يقع عليه من عبء مالي .
- بالإضافة إلى أنها محايدة لا ينتج عنها تدخل في الأوجه المختلفة للنشاط الاقتصادي .

1 سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 136 .

2 زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، مصر ، ص ، 128 .

3 نفس المرجع ، ص ، 133 .

وبالرغم هذه المزايا إلا أنها قد وجهت إليها انتقادات من أبرزها :¹

- أنها لا تصيب إلا جزءا من الثروة أو مظهرا واحدا من مظاهر النشاط الاقتصادي .
- الضريبة الواحدة ثقيلة العبء على المكلفين ، حيث تؤدي إلى إرهاب وعاء الضريبة ، وتجعل المكلفين يتهربون من دفعها .

ثانيا : الضرائب المتعددة :²

يقوم نظام الضرائب المتعددة على أساس بتعدد أوعية الضرائب . ويبرر اللجوء إلى هذا النظام اختلاف مصادر الثروة و تكاليف تحقيق الدخل .
ولهذا النوع من الضرائب عدة مزايا أهمها :

- يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي ، حيث أنه إذا أفلح الممول من التهرب من الضريبة الواحدة ولم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة فإنه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب .

- يقلل من العبء الضريبي على المكلفين إذا لا يؤدي إلى إرهاب الممول كما هو الشأن في الضريبة الواحدة .

وبالرغم من هذه المزايا ، توجد كذلك عيوب لها ، أهمها :

- الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي وزيادة نفقات الجباية .

الفرع الثاني : معيار الواقعة المنشئة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية و الشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة ، وطبقا لهذا المعيار نميز ما يلي :³

1 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 19 .

2 نفس المرجع ، ص ، 19 ، 20 .

3 نفس المرجع ، ص ، 20 .

أولاً : الضرائب على رأس المال :

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال . ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال المنقولة (الأسهم ، السندات) والعقارية (المبنية ، الغير مبنية) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة القابلة للتقدير بالنقود سواء كانت تدر دخلاً أم لا.

وتطبق في كثير من دول العالم وخاصة الدول المتطورة منها مثل بريطانيا و ألمانيا وفرنسا والجزائر في السنوات الأخيرة .¹

ويقدم هذا النوع من الضرائب العديد من الميزات منها :²

- الضريبة على رأس المال تصيب عناصر معطلة من الثروة التي لاتصيبها ضريبة الدخل.
- هي ضريبة تحت أصحاب الثروات على استثمارها و البحث عن مواطن الكسب و الربح.
- تعفي من دفعها ذوي الدخل المحدود.
- تهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية لإعادة توزيع عادل للدخل القومي.
- وبالمقابل وجهت إليها انتقادات منها:³

- كونها تصيب رأس المال فهي تؤدي إلى إنقاص قدرته الإنتاجية.
- تضعف الميل العام للادخار لدى الأفراد لأن مثل هذا الادخار يخضع للضريبة.
- قد تدفع أصحاب رؤوس الأموال إلى ترك البلاد واستثمارها في بلدان أكثر أماناً.

ثانياً : الضرائب على الدخل :

والتي تتولد عن واقعة تحقق الدخل ، ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها أو الخدمة التي يقدمها ، وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية (العمل ، رأس المال ، العمل ورأس المال معا) فللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور بينما عائد رأس المال الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل ، و يدر العمل ورأس المال معا ربحاً تفرض عليه الضريبة على الأرباح .⁴

1 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 20 .

2 خالد شحادة الخطيب ، أسس المالية العامة ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2005 ، ص ، 171 ، 172 .

3 نفس المرجع ، ص ، 172 .

4 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 20 ، 21 .

وهناك شبه إجماع على أن ضريبة الدخل من أهم الضرائب المفروضة في جميع التشريعات الضريبية المعاصرة ، و ذلك بسبب موردها الكبير و على اعتبار الدخل أفضل مقياس لقدرة المكلف على دفع الضريبة وهي بهذا الشكل تحقق مبدأ وفرة الحصيلة والعدالة الضريبية .¹

ثالثا : ضرائب على الاستهلاك :

هذه الضرائب هي نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة . و يقصد بالضرائب على الاستهلاك تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلع الاستهلاكية وضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك كالرسم الداخلي على الاستهلاك وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة.²

ويقال عن هذا النوع من الضرائب بأنها عمياء تصيب الأغنياء كما تصيب الفقراء لكونها تفرض على السلع الواحدة بمعدل واحد بغض النظر عن دخل المستهلكين من حيث ثروتهم و وضعهم العائلي أو من حيث مصدر المال . وقد حاولت الكثير من الدول الحد من ظاهرة عدم عدالة هذه الضريبة وذلك بزيادة معدلات الضريبة على السلع الكمالية، بينما تخفض معدلات الضريبة على السلع ذات الاستعمال الأساسي .

الفرع الثالث : معيار تحمل العبء الضريبي

وفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة كما يلي :

أولا : الضرائب المباشرة :

هي اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات الذي يتم تحصيله بواسطة قوائم إسمية والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وتعتبر ذات مؤشر تمس الملكية ، المهمن الدخل⁴ . و من الأمثلة على ذلك ضريبة الدخل: الضريبة

1 خالد شحادة الخطيب ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 167 .

2 حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره ، ص 21 .

3 خالد شحادة الخطيب ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 174 .

4 محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، الطبعة الثالثة ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 ، ص ، 62 .

الفصل الأول ————— مفاهيم عامة حول الضريبة والنظام الضريبي

على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات يتحملونها مباشرة دون استقطاعهم نقل العبء إلى غيرهم .

وللضرائب المباشرة عدة مزايا منها :¹

- تعتبر ثابتة نسبيا لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه .

- انخفاض نفقات تحصيلها لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى الإدارة الضريبة .

- أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل أوعلى رأس المال وتعتمد على التصاعدية بالشرائح ، وكونها تراعي الاعتبارات والظروف الشخصية للممول تبعا لدخله وأعباءه وديونه .

- تعتبر أكثر إشعارا للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة بسبب دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم وهذا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة و مراقبة الحكومة في اتجاهها للنفقات العامة .

وبالرغم من مزاياها إلا أن لديها عيوب نذكر منها :²

- ثقل عبئها على المكلف لأنه يشعر بها نتيجة لوضوحها .

- يدفع المكلف مبالغ كبيرة في نهاية السنة المالية مما ينتج عنها عدم الملائمة للمكلف .

- لها أثر عكسية على العمل والادخار مثل ضرائب الدخل .

- تتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي .

ثانيا : الضرائب غير المباشرة :

وهي عكس الضريبة المباشرة أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمارك التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار وكذا الرسم الداخلي على الاستهلاك .

1 محمود حسين الوادي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 61 ، 62 .

2 نفس المرجع ، ص ، 62 .

وبذلك فدافع هذه الضرائب (التاجر) يستطيع نقل عبئها إلى المستهلكين . و من الأمثلة لهذه الضرائب غير المباشرة نذكر الحقوق و الرسوم الجمركية على الواردات ، الضريبة على المبيعات والضرائب على الإنتاج .¹

ومن مزايا هذه الضريبة نذكر :²

- تعتبر أكثر ملائمة بالنسبة للمكلف لأنها تكون بنسبة قليلة وحسب حدوث الواقعة .
- مبالغها تكون غير ظاهرة أمام المكلف لأنها تكون ضمن سعر السلعة لذا يكون عبئها على المكلف أقل .

- سرعة جبايتها ووفرة التحصيل لأن تدفق الإيراد منها مستمر للخزينة .

- إمكانية التهرب من دفعها قليل وتتمتع حصيلتها بالاتساع والمرونة .

- تعتبر من الأدوات المهمة في توجيه النشاطات الإنتاجية والاستثمارية في الاقتصاد القومي .

كما أن لهذه الضريبة عيوب أبرزها :³

- تتنافى مع مبدأ المقدره على الدفع حيث لا تميز بين دافعيها ذو دخل مرتفع أو منخفض وبالتالي فهي غير عادلة إلا أن بعض الدول تفرض ضريبة عالية على السلع الكمالية وضريبة أقل على السلع الضرورية .

- تساعد على زيادة قوى التضخم في الاقتصاد لأنها تزيد من سعر السلع .

ثالثا : معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة⁴

1- المعيار القانوني : يقوم هذا المعيار على أساس علاقة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث التحصيل .

فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم اسمية أو

جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها و كان التحصيل يتم كل سنة فالضريبة هنا

1 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 22 .

2 محمود حسين الوادي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 62-63 .

3 نفس المرجع ، ص ، 63 .

4 محمد عباس محرزى ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2008 ، ص ، 173 - 174 .

الفصل الأول — مفاهيم عامة حول الضريبة والنظام الضريبي

مباشرة ، وذلك لأن العلاقة هنا مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة دون أي وسيط . أما إذا كانت الضريبة تفرض دون أية علاقة مباشرة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ، بل يتم فرضها وتحصيلها عند حدوث واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون أي اعتبار لشخص المكلف بالضريبة لعدم معرفة الإدارة الجبائية له فالضريبة هنا ضريبة غير مباشرة .

إلا أن ضريبة إيرادات القيم المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح وفوائد على الأسهم والسندات ، وذلك دون القوائم الإسمية ، فبالرغم من ذلك هي من الضرائب المباشرة .

ولهذا لا يعتبر معيارا منضبطا وجامعا للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة .

2- المعيار الاقتصادي :

يستند هذا المعيار على إمكانية نقل العبء الضريبي من عدمه من شخص المكلف القانوني إلى آخر تربطه به علاقة اقتصادية .

حيث تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل عبأها الضريبي بصورة نهائية ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية . بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه أن ينقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلي .

ونذكر على سبيل المثال : الضريبة على الدخل الإجمالي فهي ضريبة مباشرة لأن من يقوم بدفعها هو ذات الشخص المكلف بها بموجب القانون عن طريق الاقتطاع من المنبع بينما الضرائب الجمركية ضرائب غير مباشرة لأن المستورد يدفع الضريبة ثم ينقل عبئها إلى شخص المستهلك برفع ثمن السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة ، وهنا يختلف من يقوم بدفع الضريبة عن من يتحمل عبئها النهائي .

إلا أنه وجهت لهذا المعيار عدة انتقادات من بينها أن ظاهرة العبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة والتي لا يمكن التأكد منها مستقبلا ، حيث أن الضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأرباح التجارية والصناعية) و التي هي ضريبة مباشرة يمكن للمنتج أن ينتقل عبئها إلى المستهلك في أوقات الرخاء عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة .

ومن هنا يتضح لنا أنه لا يمكن الاعتماد على المعيار الاقتصادي في التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة نظرا لعدم انضباطه في كثير من الحالات .

3- معيار الثبات والاستقرار :

يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة .

فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت مادة الضريبة تتميز بالثبات والاستقرار كالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على الأملاك (الثروة والدخل) . وتكون غير مباشرة إذا كانت مادتها ظرفية ومتقطعة كالاسترداد أو الاستهلاك بعض السلع .

و يعد هذا المعيار أكثر المعايير دقة في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلا أنه في حالة الضريبة على التركات والتي تعد في الأصل ضريبة مباشرة فإنها وفق لهذا المعيار تعد ضريبة غير مباشرة ، إذ أنها تدفع بمناسبة حدث عرضي وهو الوفاة وعلى واقعة عرضية هي انتقال الملكية بالميراث .

بالإضافة إلى المعايير الثلاثة السابقة فقد حاول الاقتصاديون البحث عن معايير أخرى .

فقد استند البعض إلى إمكانية التمييز بينهما على أساس المقدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة فالضرائب المباشرة تراعي الظروف الشخصية للمعني بالضريبة .

و استند البعض الآخر إلى أن الضرائب المباشرة تفرض على الدخل عند الحصول عليه في حين أن الضرائب غير المباشرة على الدخل عند إنفاقه .

ومن هنا يتضح لنا أن النظرية الضريبية والمالية لم تستقر على معيار محدد للتفرقة بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة ، ولذا اعتبر أن هذا التقسيم في ذاته غير مفيد ، وأنه من اللازم الاعتماد على معيار نظري واحد للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب ، ويمكن اللجوء إلى معيار عملي يتلخص في اعتبار الضرائب على الثروة والدخل ضرائب مباشرة ، في حين أن الضرائب على الاستهلاك والتداول هي ضرائب غير مباشرة مع إلحاق الضريبة على التركات بالضرائب المباشرة نظرا لأن إدارة الضرائب تلجأ إلى تقدير المال الخاضع للضريبة (التركة) تقديرا مباشرا .

وتظهر أهمية التمييز بين نوعي الضرائب من وجهة النظر الاقتصادية في ميدان

الفصل الأول مفاهيم عامة حول الضريبة والنظام الضريبي

المحاسبة الوطنية إذ تخصم قيمة الضرائب غير المباشرة وتضاف الإعانات من قيمة الناتج الوطني الصافي مقدارا بثمن السوق للحصول على الدخل الصافي مقدرا بنفقة عناصر الإنتاج .

الفرع الرابع : معيار معدل أو سعر الضريبة

تبعاً لمعيار معدل الضريبة نجد الضريبة النسبية والتصاعدية .

أولاً : الضريبة النسبية

يقصد بالضريبة النسبية النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر ، أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر بـ 25% ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة تزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها .¹

مثال عددي :

الربح 1: 100000 دج

الضريبة على أرباح الشركات : $100000 \times 25\% = 25000$ دج

الربح 2: 150000 دج

الضريبة على أرباح الشركات : $150000 \times 25\% = 37500$ دج

ثانياً : الضريبة التصاعدية

تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها ومن المتصور أن يقسم المشرع وعاء الضريبة إلى عدة شرائح ، على أن تطبق على كل شريحة معدل خاص بها وفقاً للأسلوب التقني المتبع في تطبيق المعدل التصاعدي¹ ، وتأخذ الشكلين التاليين :

1- التصاعدية الإجمالية :

وفق هذه الحالة يتم تقسيم دخول الممولين إلى عدة طبقات و ترتب هذه الأخير

1 محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 82 .

تصاعديا ثم تفرض الضريبة بمعدل متزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكبر¹، وكمثال على ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل على النحو التالي :

الجدول رقم 01 : السلم الضريبي المطبق على التصاعدية الإجمالية .

الدخل (وحدة نقدية) ون	المعدل
100000 - 0	0
200000 - 0	%20
300000 - 0	%30
0 وأكثر من 300000	%40

المصدر : من إعداد الطلبة

مثال : فإذا كان دخل المكلف قدره 290000 وحدة نقدية فيخضع لمعدل الطبقة الثالثة وعليه تكون الضريبة المستحقة $295000 \times 30\% = 88500$ ون.

الدخل الصافي = الدخل الإجمالي - الضريبة = $295000 - 88500 = 206500$ ون.

يعاب على هذا الشكل أن معدل الضريبة يعرف قفزة فجائية قاشية بمجرد ازدياد مقدار الوعاء الضريبي زيادة ضعيفة بحيث ينتج عنه تفاوتاً كبيراً بين وعاءين متقاربين ، وبالتالي يجعل هذا الأسلوب غير عادل .

فلو فرضنا أنه حدث زيادة في دخل المكلف من 295000 ون إلى 305000 ون .

فيخضع لمعدل الضريبة بالطبقة الرابعة وتكون الضريبة المستحقة : $305000 \times 40\%$

$= 122000$ ون فزيادة في الدخل بمقدار $(305000 - 295000) = 10000$ ون أدت إلى

زيادة مقدار الضريبة بـ $(122000 - 88500) = 33500$ أي أن الدخل الصافي يصبح

$305000 - 122000 = 183000$ ون. و هذا فيه إجحاف ، إذ قد يضطر المكلف إلى

عدم التصريح بالزيادة في دخله بمعنى التهرب من الضريبة لأن الدخل الصافي ارتفع بها الدخل

الخام .

1 محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 82 .

2- التصاعدية بالشرائح :

تجنباً لعيوب التصاعدية الإجمالية وجد نمط التصاعدية بالشرائح ويتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية و يتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسبة مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى¹ كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم 02 : السلم الضريبي للتصاعدية بالشرائح

الدخل (وحدة نقدية) ون	المعدل
أقل من 120000	0
120001 - 360000	20%
360001 - 1440000	30%
أكثر من 1440000	35%

المصدر : قانون المالية 2008

مثال : فلو كان لدينا دخل شخص 1000000 ون

الحل : دخل الشخص = 1000000 ون

يطلب حساب الضريبة المستحقة حسب التصاعدية بالشرائح .

وتحسب الضريبة المستحقة وفق الجدول التالي :

الدخل (ون)	طول الشريحة	المعدل	الضريبة على الشريحة
من 0-120000	120000	0	0
120001 - 36000	240000	20%	48000
360001 - 1000000	640000	30%	192000
المجموع	1000000	-	240000

الضريبة المستحقة = 240000 ون

الدخل الصافي = 1000000 - 240000 = 760000 ون

1 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 26 - 27 .

الفصل الأول مفاهيم عامة حول الضريبة والنظام الضريبي

إذا فرضنا زيادة في دخل الشخص إلى 1500000 ون

- يطلب حساب الضريبة المستحقة حسب التصاعدية بالشرائح بعد ارتفاع الدخل

الحل : دخل الشخص الجديد 1500000 ون

الدخل (ون)	طول الشريحة	المعدل	الضريبة على الشريحة
من 0-120000	120000	0	0
120001-36000	240000	20%	48000
360001-1440000	1080000	30%	324000
1440001-	60000	35%	21000
1500000			
المجموع	1500000	-	393000

الضريبة المستحقة = 393000 ون

الدخل الصافي = 1500000 - 393000 = 1107000 ون

زيادة في الدخل بمقدار 500000 ون أدت إلى زيادة مقدار الضريبة بـ (240000-393000)

= 123000 أي أن الدخل الصافي ارتفع بارتفاع الدخل الإجمالي .

المبحث الثاني : التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد كافة الأوضاع والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها في ضوء الضوابط الاقتصادية الواجب مراعاتها وكذلك المشكلات الفنية التي تثار في هذا الصدد ابتداء من تفكير الدولة في فرض ضريبة معينة وحتى تمام دفعها من جانب المكلف بها إلى خزانة الدولة .

المطلب الأول : الوعاء الضريبي ومعدل الضريبة

الفرع الأول : الوعاء الضريبي وطرق تقديره

أولاً : تعريف الوعاء الضريبي

1- لغة : الوعاء هو الإناء الذي يحفظ فيه الزاد أو الشيء و بالتالي فإن وعاء الضريبة هو الإناء الذي يحفظ فيه الدخل الخاضع للضريبة بشكلها العام أي قبل إجراء أي استقطاع عليها.¹

2- اصطلاحاً : يقصد بالوعاء الضريبي المادة الخاضعة للضريبة أو المحل الذي يتحمل عبء الضريبة وقد تكون هذه المادة أموالاً (رأس مال ، دخل) أو أشخاصاً.²

و يعرف بأنه الشيء أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة ويوسع البعض من تعريف الوعاء الضريبي ليشمل طريقة توزيع الضريبة بين المادة المفروضة عليها أو بدمج ذلك الوعاء بفكرة المقدرة التكاليفية على اعتبار أن المقدرة التكاليفية هي التي تشكل موضوع الضريبة . ومما تقدم فإن اختيار الوعاء هو نقطة البداية في تنظيم أية ضريبة ، لأن أول عمل يقوم به المشرع عند تنظيمه للضرائب هو اختيار الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة .³

ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي ، ففي المجتمعات الزراعية نجد أن الوعاء قد يكون على الإنتاج الزراعي مباشرة أو اللجوء إلى الضرائب غير

1 عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008 ، ص ، 21 .

2 سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 133 .

3 عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 21-23 .

المباشرة لسهولة فرضها ، بينما في الدول المتقدمة (الصناعية) نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الأفراد من العمل والأرباح المحققة.¹

ثانيا : طرق تقديره

1- التقدير غير المباشر :

1-1 التقدير عن طريق المظاهر الخارجية :

يقدر الوعاء الضريبي هنا على أساس عدد من المظاهر الخارجية ويفترض أنها تعكس أو تبين ثروة أو دخل المكلف كما هو الحال بالنسبة لتقدير دخل الممول على أساس إيجار المنزل الذي يقطن فيه وعدد السيارات التي يملكها... إلخ.²

و قد كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الضريبي الفرنسي في القرن 19 وحتى عام 1925 حيث كانت تفرض الضريبة على الدخل على أساس مظاهر خارجية معينة تتمثل في عدد الأبواب والنوافذ منزل المكلف استنادا إلى أن منزل المكلف الغني أكثر أبوابا و نوافذا من منزل المكلف الفقير.³

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة خصوصا و إذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية .

و يعاب عليها أنها تؤدي إلى فرض الضريبة على أساس قد يبتعد عن الواقع كما أن التساوي في المظاهر الخارجية ، قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة للأشخاص وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم ودخولهم بالإضافة إلى أنه يمكن تجنب الضريبة باللجوء إلى التقليل من المظاهر الخارجية كأن يعتمد الأشخاص إلى نسب أملاكهم إلى أولادهم وزوجاتهم... إلخ.⁴

1 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 30 .

2 المرسي السيد حجازي ، المالية العامة ، الدار الجامعية ، مصر ، ص ، 47 ، 48 .

3 سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 164 .

4 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 31 ، 32 .

1-2 طريقة التقدير الجزافي :

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد المكلفين تحديدا جزافيا استنادا إلى بعض المؤشرات مثل: القيمة الإيجارية إذ يعد مؤشرا أو دليلا لتحديد دخل صاحب العقار ورقم الأعمال الذي يعد دليلا لمعرفة ربح التاجر ، وعد ساعات عمل الطبيب يعد دليلا على دخله .
وإما أن يضع القانون تلك الدلائل وتسمى بالجزاف القانوني حيث تحدد إدارة الضرائب وعاء الضريبة بصورة جزافية بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع مثل : أن يعتبر دخل الفلاح مساويا للقيمة الإيجارية للأرض الفلاحية التي يستغلها .
وإما أن تحدد هذه القرائن بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة وغالبا ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله ، وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي .¹

2- التقدير المباشر :

1-2 التصريح بواسطة الغير :

بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبية شخصا آخر غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة ، والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للممول بمبالغ تعتبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة . و مثال على ذلك صاحب العمل الذي يقدم تصريحا عن قيمة ما يدفعه للموظفين والعمال من رواتب وأجور والمستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لصاحب العقار .²

2-2 التقدير بواسطة الإدارة الضريبية :

يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة ولذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري . و يكون للإدارة حرية واسعة في اللجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد سليم لوعاء الضريبة ، و من هذه الأدلة مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره وسجلاته المحاسبية.³

1 محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، ص ، 146

2 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 33 ، 34 .

3 محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، ص ، 149 .

الفرع الثاني : معدل أو سعر الضريبة

يعرف معدل الضريبة على أنه مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة ويتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على احتياجاتها من تغطية أعبائها¹.
وتقسم الضرائب حسب معدل أو سعر الضريبة إلى :

- ضريبة نسبية مثل : الضرائب على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 25 % والرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل 7% أو 17% على رقم الأعمال .
- ضريبة تصاعدية : وتنقسم بدورها إلى تصاعدية أجمالية وتصاعدية بالشرائح .

المطلب الثاني: ربط الضريبة وتحصيلها

الفرع الأول: ربط الضريبة

يقصد بربط الضريبة دين الضريبة ، أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف دفعه، ولكي تحدد الإدارة الضريبة دين الضريبة يجب عليها أولاً أن تتحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على شخص هذا المكلف بالتحديد، وتتمثل هذه الشروط في تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، حصر المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدارها وقيمتها، النظر فيما إذا كانت هذه المادة ستخضع لأي إعفاءات أو خصومات بناء على ما يقرره المشروع في هذا الصدد ثم بعد تمام كافة المراحل السابقة يتم تحدي سعر الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة، وهنا فقط يتم ربط الضريبة ، وتصبح واجبة التحصيل، ويكون من حق المكلف الطعن بالطريق التي يحددها القانون في قرار الربط، ويمنح الطاعن حق تأجيل دفع الضريبة لحين الفصل في طعنه².

الفرع الثاني: تحصيل الضريبة

أولاً : تعريف تحصيل الضريبة

يطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموعة العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف إلى صناديق الخزينة وعلى ضوء هذا التعريف فإن مرحلة

1 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 25.

2 سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 206 .

التحصيل تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحلها وأن كافة المراحل السابقة إنما كانت تهدف وتمهد إلى هذه المرحلة .¹

ثانياً: طرق تحصيل الضريبة

1- أسلوب الوفاء المباشر:

عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه وميعاد أو مواعيد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها فيقوم الممول مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة في الميعاد أو المواعيد المذكورة ويتضح من ذلك أن الوفاء المباشر قد يتم على دفعة واحدة أو على عدة أقساط، وقد يكون تقسيط دين الضريبة ملزماً بنص القانون فلا خيار للممول أو الإدارة الضريبية فيه، أو قد يمنح القانون الإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط في حدود معينة.

وقد يتم الوفاء المباشر بدين الضريبة عن طريق قيام الممول بلصق طوابع الدمغة فبمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة وفقاً لنوع وقيمة ومساحة المحرر يقوم الممول بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء الأوراق المدموغة ، أو طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات والمحركات... إلخ.²

2- أسلوب الأقساط المقدمة :

وفي ظل هذا الأسلوب يكون لدى الممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية ويكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد بعض المبالغ في صورة أقساط دورية (شهرياً أو كل ثلاثة أشهر) مقدماً تحت حساب الضريبة ثم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة ثم تقوم بعمل التسوية على أساس ما تم دفعه من أقساط أثناء السنة . فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة .

1 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 35 .

2 نفس المرجع ، ص ، 35 .

وقد ترى بعض التشريعات خاصة في الدول المتخلفة والنامية والتي ينخفض فيها درجة الوعي الضريبي عدم ترك حرية الاختيار للممول في اتباع هذا الأسلوب . فتنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع تحديد طريقة احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها ... إلخ .¹

ويمتاز هذا الأسلوب من أسباب التحصيل بالميزات التالية :²

- يخفض من وقع الضريبة على الممول ويجعل أداءها سهلاً وميسوراً بعكس الحال لو انتظر الممول نهاية السنة فيتراكم عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل والتهرب .
- يضمن للخرينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية .

3- أسلوب الحجز من المنبع :

حسب هذه الطريقة يلزم القانون جهة معينة أو شخصاً معيناً بتحصيل الضريبة من الممول وتوريدها إلى الخزينة العامة.³ وتطبق هذه الضريبة عادة على الضرائب كسب العمل (الأجور ، المرتبات) والضريبة على إيرادات القيم المنقولة .⁴

تتميز هذه الطريقة من طرق تحصيل الضريبة بـ :⁵

- سهولة وسرعة التحصيل
- استحالة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة .
- لا يشعر الممول بوقع الضريبة وفي غالب الأحيان يجهل مقدارها .
- انخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخرينة لا يتقاضى في الغالب أجراً نظير ذلك .
- يضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخرينة بصفة مستمرة على مدار السنة .

1 حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003 ، ص ، 111 ، 112 .

2 نفس المرجع ، ص ، 112 .

3 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 37 .

4 نفس المرجع ، ص ، 37 .

5 سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 211 .

وعلى الرغم من هذه المزايا يمكن تسجيل العيوب التالية :¹
- عدم شعور الممول بوقوع الضريبة يجعله لا يهتم بمتابعة ومراقبة النشاط الحكومي فتضعف فيه صفات المواطن الصالح .

- اعتماد هذا الأسلوب على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية ، وقد لا يتوفر فيه الإلمام التام بأحكام القانون الضريبي والكفاءة اللازمة في تطبيقه فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود واللوائح الضريبية مما يفوت على الخزينة العامة بعض إيراداتها أو يتقل عبء الممولين .

المطلب الثالث : الآثار الاقتصادية للضريبة

الفرع الأول : أثر الضرائب في الإستهلاك والإدخار²

من المعروف أن الدخل هو مصدر كل من الاستهلاك والإدخار حيث أن الضرائب لا تتعدى كونها اقتطاعا نقديا من دخول الأفراد فإنها تؤدي إلى نقص المكونات الدخل من الاستهلاك والإدخار ويختلف مدى التأثير باختلاف الفئة التي يقع عليها عبء الضريبة وعلى نوع الضريبة وعلى درجة مرونة عرض السلعة والطلب عليها .
فإذا كان عبء الضريبة يقع على الطبقة الغنية المتميزة بانخفاض ميلها الحدي للإستهلاك و ميلها الحدي للإدخار فإن الضريبة ستؤدي إلى نقص في ادخار تلك الطبقة مقارنة باستهلاكها ، والعكس بالنسبة للطبقة الفقيرة .

الفرع الثاني : أثر الضرائب على الإنتاج³

تؤثر الضريبة في الإستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخول المحدودة والمتوسطة ، وهذا بدوره يؤثر في الإنتاج بالنقصان . كما يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية ، فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار ، وبما أن الضرائب تؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال الإنتاجية فإنه يتأثر بمقدار الربح المحقق ، فإن فرض الضريبة يؤدي إلى تقليل الربح فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها ، أما إذا زاد الربح فإن الطلب يزيد عليها .

1 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 37-38 .

2 نفس المرجع ، ص ، 38 .

3 محمد عباس محرزوي ، اقتصاديات الحياية والضرائب ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 175 .

الفرع الثالث : أثر الضريبة على التوزيع¹

قد يترتب على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروات بصورة غير عادلة لصالح الطبقات الغنية على حساب الطبقات الفقيرة ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة باعتبارها أشد عبئاً على الطبقات الفقيرة ، أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية و مستوى الادخار ، ومما هو جدير بالذكر أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع . فإذا أنفقت الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع . فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في صورة نفقات تحويلية أو ناقلة بمعنى تحويل الدخل من طبقات أخرى دون أي زيادة في الدخل بحيث تستفيد منها الطبقات الفقيرة فإن هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل .

الفرع الرابع : أثر الضريبة على الأسعار²

يترتب على أن الضريبة تقتطع جزء من دخول الأفراد أن يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار هذه السلع بشرط أن لا تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول بمعنى أن تستخدمها الدولة في تسديد قروض خارجية مثلاً ، أو تكوين احتياطي معين فإن تيار الإنفاق النقدي يقل و بالتالي يقل الطلب وتنخفض الأسعار خاصة في فترات التضخم ، أما في فترات الانكماش حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد رغبة منه في تشجيع الإنفاق مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش وزيادة في الطلب الكلي الفعال . أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول ك شراء سلع وخدمات أو دفع رواتب العمال أو المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأسعار .

الفرع الأول : تعريف الازدواج الضريبي وأركانه

أولاً : تعريف الازدواج الضريبي: يعرف الازدواج الضريبي بأنه خضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للشخص نفسه وعن المدة نفسها .³

1 عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر والتوزيع ، العراق، 2007، ص ، 144 .

2 محمد عباس محرز ، اقتصاديات الحباية والضرائب ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 175 .

3 سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 223 .

المطلب الرابع : تعريف الازدواج الضريبي كمشكل للتنظيم الفني الضريبي

و المثال التالي يتحقق فيه الازدواج الضريبي :¹

دخل ممول يخضع لضريبة الدخل أكثر من مرة . ممول من جنسية الدولة (أ) يقيم بالدولة (ب) وله دخل من مصدر الدولة (ج) وأن تحصيل ضريبة الدخل يستند على مصدر الدخل في الدولة (ج) والإقامة في الدولة (ب) وعلى رابطة الجنسية في الدولة (أ) .
ففي هذه الحالة يخضع نفس دخل الممول لضريبة أكثر من دولة نظرا لتعدد الارتباطات بينه وبين هذه الدول وللتنازع بين التشريعات الضريبية المختلفة ، والحل العملي لظاهرة الازدواج الضريبي في هذه الحالة هو الاستناد إلى رابطة مصدر الدخل بمعنى التبعية الاقتصادية في تحصيل الضريبة .

ثانيا : أركان الازدواج الضريبي .

1- وحدة الشخص المكلف بالضريبة :

يشترط لقيام ظاهرة الازدواج أن يكون الشخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة . وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطا بالنسبة للشخص الطبيعي ، إلا أن الآراء قد اختلفت في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص الاعتبارية وخاصة الشركات لكونها أشخاص معنوية ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها . ويمكن تلخيص كافة الآراء التي قيلت في هذا الصدد نظرتين : نظرة قانونية ونظرة اقتصادية . من وجهة النظر القانونية لا يتوفر شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها ، ومن ثم لا يوجد ازدواج ضريبي . أما من وجهة النظر الاقتصادية فهي لا تقف عند التنظيم القانوني بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما ، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي.¹

2- وحدة الضريبة المفروضة :

حتى يتحقق الازدواج الضريبي يجب أن يدفع المكلف بالضريبة على المال نفسه الضريبة نفسها أكثر من مرة أي يدفع من المال نفسه ضريبتين أو أكثر من النوع نفسه . ونقصد بالضرائب من النوع نفسه أن تكون الضريبة من الناحية القانونية واحدة مثال ذلك أن تفرض

1 عادل فليح العلي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 128 .

ضريبة الدخل أكثر من مرة أو الضريبة على رأس المال أكثر من مرة ، فإذا فرضت ضريبة على الدخل وضريبة على رأس المال لا يتحقق الازدواج الضريبي من هذه الناحية لأن الضريبتين مختلفتين ، فالأولى ضريبة على الدخل والأخرى ضريبة على رأس المال . أما من الناحية الاقتصادية نكون أمام ازدواج ضريبي حيث أن الضريبة على رأس المال لا تدفع من رأس المال وإنما من الدخل وبالتالي فإنها تتساوى مع الضرائب على الدخل.¹

3- وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة :

حتى نكون أمام ازدواج ضريبي وبافتراض تحقق الأركان الأخرى يجب أن تفرض الضريبة على المال نفسه أكثر من مرة ، أي لا يكون وعاء الضريبة في هذه المرات واحداً. أما إذا فرضت الضريبة مرة على مال ومرة أخرى على مال آخر فلا نكون أمام حالة ازدواج ضريبي حتى وإن توفرت الشروط الأخرى للازدواج الضريبي. مثال ذلك أن يخضع الشخص نفسه وفي المرة نفسها لأكثر من ضريبة إحداها على دخله والأخرى على ثروته.²

4- وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة :

يشترط أخيراً لتحقيق الازدواج الضريبي ، وحدة الفترة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة . أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف سنة معينة . ثم أما إذا فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في سنة تالية فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة .³

الفرع الثاني : أنواع الازدواج الضريبي⁴

أولاً : من حيث النطاق :

و نجد الازدواج الداخلي والازدواج الدولي

1- الازدواج الداخلي :

ويقصد به ذلك الازدواج الذي يتحقق إذا خضع ممول معين داخل دولة معينة لنفس الضريبة أو لضريبة مشابهة لها أكثر من مرة .

1 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 56 .

2 سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 226 .

3 عادل فليح العلي مرجع سبق ذكره ، ص ، 129 ، 130 .

4 نفس المرجع، ص ، 130 .

2- الازدواج الدولي : ويقصد به ذلك الازدواج الذي يتحقق عندما تفرض دولتان أو أكثر نفس الضريبة على نفس الشخص بالنسبة لنفس الوعاء ، أي تحمل الممول الضريبة مرتين ، أحدهما بالنسبة لما يفرضه قانون الدولة التي يعمل بها من ضرائب على ما تحقق عليها من مداخيل ومرة ثانية بالنسبة للدولة التي ينتمي إليها من ضريبة على نفس هذه المداخيل .

ثانيا : من حيث الاعتراف به

نجد الازدواج الضريبي المقصود والازدواج الضريبي غير المقصود

1- الازدواج الضريبي المقصود : يتحقق الازدواج الضريبي المقصود إذا تعمدت السلطة أو السلطات المالية فرض نفس الضريبة ، أو ضريبة أخرى مشابهة على ممول معين بالنسبة لنفس الوعاء في نفس المدة وهي ضريبة الدخل .

2- الازدواج الضريبي غير المقصود : يتحقق الازدواج الضريبي غير المقصود إذا حدث عن غير عمد أو قصد من المشرع ، والذي يعود إلى عدم التناسق واختلاف القواعد المالية التي تقوم عليها التشريعات الضريبية في الدول المختلفة .

ثالثا : من حيث النوع

نجد الازدواج الاقتصادي والازدواج القانوني

1- الازدواج الاقتصادي: ينتج الازدواج الاقتصادي عندما يتم فرض نفس الضريبة أو ضريبة أخرى مشابهة لها أكثر من مرة على ذات الشخص بالنسبة لنفس الدخل .
مثلا : خضوع أرباح الشركة ذات المسؤولية وخضوع الأرباح الموزعة على الشركاء لنفس الضريبة.

2- الازدواج القانوني :

يحدث الازدواج القانوني نتيجة لصدور قوانين الضرائب في نفس البلد متفرقة ، وقد تكون الضرائب الجديدة متشابهة أو من نفس نوع الضرائب القديمة القائمة .

والازدواج القانوني هو ازدواج مقصود تعمد المشرع حدوثه وذلك لا يمكن تجنب هذا الازدواج في الضريبة وهذا لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية والمالية .

المبحث الثاني : النظام الضريبي الجزائري

لما كان للنظام الضريبي والسياسة الضريبية تأثيرات بالغة الأهمية وبعيدة المدى على المجتمعات من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، فإن فرض الضرائب يجب أن يتم على أساس خطوات متأنية ومرتجة ومدروسة بعناية ، وفي هذا الصدد قمنا بدراسة النظام الضريبي الجزائري وأهم المراحل التي مر بها .

المطلب الأول : مفهوم النظام الضريبي ومحدداته

الفرع الأول : مفهوم النظام الضريبي والسياسة الضريبية

أولا : مفهوم النظام الضريبي

يوجد مفهومان للنظام الضريبي أحدهما ضيق يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل. وثانيهما واسع يتمثل في كافة العناصر الإيدولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكيبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين وفي هذا المعنى الواسع يصبح النظام الضريبي في الواقع صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع ومن أجل تحقيق أهدافها التي تتمثل عادة في تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل برامج النفقات العامة للدولة إضافة إلى رفع مستويات الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة والإسراع بمعدلات التنمية الاقتصادية والتخفيف من مشكلات عدم الاستقرار الاقتصادي وأخيرا تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع.¹

ثانيا : مفهوم السياسة الضريبية

يمكن تعريف السياسة الضريبية بأنها مجموعة البرامج الضريبية المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع.²

1 محمد عباس محزري ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 195 .

2 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 58 - 63 .

الفرع الثاني: محددات النظام الضريبي¹

إن الاختيار بين النظم الضريبية المختلفة اللازمة لتنفيذ السياسة الضريبية المستهدفة يتوقف على عدد من المحددات والمتغيرات منها : النظام الاقتصادي السائد ، النظام السياسي والظروف السياسية السائدة ، ودرجة التقدم التي يمر بها الاقتصاد .

أولاً : النظام الاقتصادي

يؤثر النظام الاقتصادي السائد في بلد ما على قرار اختيار النظام الضريبي الملائم ، وبصفة عامة يمكن التمييز بين النظام الاقتصادي الاشتراكي و النظام الاقتصادي الرأسمالي.

1- النظام الاشتراكي :

من خلال الملامح الرئيسية لهذه الأنظمة الاقتصادية يتضح لنا أنها تتمتع بالخصائص التالية :

- زيادة الوزن النسبي للاقتصاد العام داخل الاقتصاد القومي مقارنة بالاقتصاد الخاص .
- تتخذ هذه الاقتصاديات من التخطيط أسلوباً للقيام بكافة أنشطتها الاقتصادية سعياً لتحقيق أهداف المجتمع .
- يتم توجيه الموارد بين القطاعات والأنشطة المختلفة وفقاً لأولويات الخطة وكما يحددها جهاز التخطيط وليس اعتماداً على تفضيلات المستهلكين .
- وفي ظل الخصائص السابقة التي تتمتع بها الاقتصاديات الاشتراكية تصبح غالبية دخول الأفراد صورة من صور النفقات العامة ، وبالتالي ينخفض دور الضريبة في تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية إلى أدنى مستوى ممكن ، ويتضح ذلك مما يلي :
- يمكن استخدام الضريبة كأداة لتعديل أسعار بعض السلع و الخدمات .
- يمكن أن تساهم الضرائب في تحقيق التوازن بين مجموع دخول الأفراد .
- نظراً لعدم اختفاء القطاع الخاص في الاقتصاديات الاشتراكية فإن الضريبة تعد الوسيلة الملائمة لمساهمة هذه القطاعات في الأعباء العامة للدولة .
- قد يتم استخدام الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين في الدول الاشتراكية .

1 يونس أحمد البطريق ، المرسي السيد حجازي ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ، ص ، 22 ، 23 .

- ويتضح لنا أن النظم الضريبية التي طبقت في تلك الدول اتسمت بالخصائص التالية :
- ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة داخل النظام الضريبي لغالبية الدول الاشتراكية .
 - انخفاض الأهمية النسبية للضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين داخل الهيكل الضريبي السائد في غالبية الدول الاشتراكية .

2- النظام الرأسمالي :

- في ظل النظام الرأسمالي أصبحت أدوات السياسة الاقتصادية (ومن بينها السياسة الضريبية و النظام الضريبي) يقع عليها الدور الرئيسي في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى تلك المجتمعات إلى تحقيقها . وبصورة أوضح فإن النظام الضريبي في المجتمعات الرأسمالية أصبح في نطاق الفكر الاقتصادي يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية :
- إعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع ، بالإضافة إلى توزيع الأعباء الضريبية توزيعاً عادلاً ترتضيه غالبية أفراد المجتمع .
 - يمارس النظام الضريبي في الدول الرأسمالية دوراً هاماً في تحقيق النمو الاقتصادي وأيضاً الاستقرار الاقتصادي .

ثانياً : النظام السياسي

- يختلف النظام الضريبي وفقاً لاختلاف النظم والظروف السياسية السائدة التي تمر بها الدولة وفقاً لما يلي :
- إذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع يتخذ من حكم الفرد أو الحزب الواحد منهجاً وأسلوباً لإدارته، فيتم صياغة النظام الضريبي بما يسمح بمنح العديد من الإعفاءات والمزايا الضريبية للطبقة الحاكمة .
 - إذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع هو النظام الديمقراطي ، فيتم صياغة النظام الضريبي بما يحقق أهداف المجتمع وليس لصالح فئة أو طبقة حاكمة معينة .
 - إن الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها بالدول الأخرى يمكن أن يؤثر في صياغة النظام الضريبي بما يسمح بتحقيق الأهداف السياسية للدولة .
 - يمكن أن تؤثر الحرب التي تمر بها الدولة على النظام الضريبي السائد ، حيث يصبح يتضمن أنواع جديدة للضرائب تزول بزوال الحرب .

ثالثا : مستوى التقدم الاقتصادي

يختلف النظام الضريبي وفقا لاختلاف مستوى التقدم الاقتصادي والاجتماعي السائد ، فمرحلة النمو الاقتصادي التي يمر بها أي مجتمع من المجتمعات سوف تتعكس دون أدنى شك على النظام الضريبي السائد .

حيث أنه في المراحل الأولى للتنمية الاقتصادية مكون نسبة الضرائب المباشرة إلى الضرائب غير المباشرة مرتفعة نسبيا ، و مع الاستمرار في عملية التنمية الاقتصادية تزداد الأهمية النسبية للضرائب المباشرة . و بصفة عامة يتسم النظام الضريبي في هذه المرحلة بسيادة الضرائب غير المباشرة داخل الهيكل الضريبي ، و مع الاستمرار في عملية التنمية الاقتصادية والوصول إلى مرحلة مرتفعة من النمو الاقتصادي تعكس الأهمية النسبية السابقة للضرائب غير المباشرة وتصبح الغلبة للضرائب المباشرة داخل الهيكل الضريبي .

المطلب الثاني : النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح¹

الفرع الأول : هيكل النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات الضريبية

كان النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات الضريبية التي قامت بها الجزائر سنة 1991 يتضمن الهيكل الذي يوضحه الشكل التالي:

1 سعيد عبد العزيز عثمان ، النظام الضريبي وأهداف المجتمع ، الدار الجامعية ، مصر ، 2008 ، ص ، 9 ، 10 .

الجدول رقم 03 : هيكل النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات الضريبية

الضريبة	المعدل
1- الضرائب المباشرة :	
الضريبة على الأرباح الصناعية	55% لشركات الأموال
	جدول للأشخاص الطبيعيين
الضريبة على الأرباح غير التجارية	25%
الضريبة على الأرباح التكميلية	جدول تصاعدي
الضريبة على إيرادات الديون والودائع والكفالات	18%
المساهمة الوحيدة الفلاحية	4%
الضريبة على الأجور والرواتب	حسب جدول تصاعدي
الضريبة على فائض القيمة	30% للمدة بين 6 و 9 سنوات
	40% للمدة بين 3 و 6 سنوات
	50% أقل من 3 سنوات
الدفع الجزافي	6%
الرسم على النشاط الصناعي والتجار	2.55%
الرسم على النشاط غير التجاري	6.05%
2- الرسوم الممثلة الخاصة :	
الرسم العقاري على الأملاك المبنية	40%
رسم على السيارات السياحية	جدول حسب قوة وعمر السيارة
رسم خاص على تنظيم الحفلات	10%
رسم خاص على ملكية القوارب السياحية	500 دج للقوارب التي طاقتها 492 برميل
	10000 دج للقوارب التي تفوق طاقتها 20 برميل
رسم خاص على الإقامات الثانوية	حسب جدول تصاعدي

<p>10 معدلات تتراوح بين 7% إلى 80% 8 معدلات تتراوح بين 2% إلى 30% حسب جدول يحدد فيه رسم قيمي</p>	<p>3- الضرائب غير المباشرة : أ- الرسم على رقم الأعمال : الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات ب- الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك (الكحول ، التبغ ، الكبريت ، البنزين ، الذهب ، الفضة والبلاستيك)</p>
--	---

المصدر : مراد ناصر ، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003 ، ص ، 22، 23 .

الفرع الثاني : دوافع الإصلاح الضريبي

لقد لجأت الجزائر إلى الإصلاح الضريبي نظرا لوجود أسباب تدفعها لذلك وفي هذا الإطار سنتناول أهم دوافع الإصلاح الضريبي .

أولا : تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي

لقد واجهت المؤسسة نظاما ضريبيا معقدا نتيجة تنوع الضرائب وتعدد معدلاتها بالإضافة إلى اختلاف مواعيد تحصيلها ، إن هذه العوامل جعلت النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه مما صعب مهمة إدارة الضرائب والمؤسسة معا ، كما أدى إلى كثرة المنازعات بينهما .

ثانيا : ثقل العبء الضريبي

يعتبر العبء الضريبي جد ثقيل على المؤسسة بسبب تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها ، فنجد معدل الضريبة على أرباح الشركات يقدر بـ 55% ثم انخفض إلى 50% مع بداية سنة 1989 ، ويعد المعدل مرتفعا بالمقارنة مع المعدلات الضريبية المطبقة في بعض الدول . وفي سنة 1988 أجرى صندوق النقد الدولي دراسة على مختلف الأرباح الضريبية المفروضة على أرباح الشركات لبعض الدول و تبين أن العبء الضريبي مرتفع جدا على الشركات الجزائرية .

ثالثا : نظام ضريبي غير ملائم لمعطيات تلك المرحلة

لقد أصبح النظام الضريبي القديم غير ملائم و لا يتكيف مع المؤسسة خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الوطن وأمام المعطيات الجديدة لاقتصاد السوق.

رابعاً : عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار

تعتبر الحوافز الضريبية تقنية يستعملها المشرع للتأثير على سلوك المكلفين بما فيهم المؤسسات فهي تعرف بالتضحية الضريبية بحيث تضحى خزينة الدولة بقدر معين من الاقتطاع الضريبي من أجل حث المؤسسة على الاستثمار وتوجيهها نحو الاستثمار المنتج . و ذلك لتخفيف الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية ، لكن الحوافز الموجودة في النظام الضريبي السابق لم تحقق تلك الأهداف ، ويتضح ذلك من خلال :

- عدم توازن هيكل قطاع الاستثمار .
- وعدم التوازن الجغرافي للمؤسسات عبر التراب الوطني .

خامساً : ضعف العدالة الضريبية

يتميز النظام الضريبي الجزائري السابق بابتعاده عن العدالة الضريبية ويتضح ذلك من خلال ما يلي¹ :

- إن طريقة الاقتطاع من المصدرة مقتصرة فقط على بعض المداخيل دون الأخرى ، فالمداخيل التي تخضع لطريقة الاقتطاع من المصدر تتعدم فيها فرص التهرب الضريبي بعكس المداخيل الأخرى .
- إن اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد يشكل إجحافاً في حق بعض المكلفين ، فنجد تحصيل الضريبة على الأجور يكون في نهاية كل شهر في حين تحصيل الضريبة على أرباح الشركات يكون عند نهاية السنة في شكل دفعات .
- إن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي ويترتب على ذلك إجحاف في حق الدخول الضعيفة .
- يحتوي على ضرائب نوعية وهذه الأخيرة لا تراعي الوضعية العامة للمكلف .

1 مراد ناصر ، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992 - 2003 ، منشورات البغدادي ، الجزائر ، ص ، 21 - 38.

الفصل الأول _____ مفاهيم عامة حول الضريبة والنظام الضريبي

- اختلاف المعاملة الضريبية بحيث نجد المؤسسات العمومية والاشتراكية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة ، كما نجد اختلاف في المعاملة بين المؤسسات الجزائرية والشركات الأجنبية .

سادسا : ضعف الإدارة الضريبية

يرجع الضعف التي تعاني منه الإدارة الضريبية لوجود عدة أسباب تتمثل فيما يلي :

- الفراغ الذي عرفته الإدارة الضريبية بعد رحيل السلطات الاستعمارية .
- تدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب .
- أن النظام الضريبي المعقد صعب من مهمة موظفي إدارة الضرائب و قد ساهم في ذلك تعدد أنواع الضرائب وغموض النصوص التشريعية الضريبية.
- افتقار إدارة الضرائب إلى التقنيات المتطورة مثل نظام الإعلام الآلي .
- سوء التنظيم الإداري ، وجود البيروقراطية و انتشار الرشوة .

سابعا : انتشار الغش والتهرب الضريبي

إن جميع السلبيات السابقة للنظام الضريبي ساهمت في رفع حدة الغش والتهرب الضريبي فـيمكن اعتباره نتيجة للعوامل السابقة كما يمكن اعتباره سببا هو الآخر للإصلاح الضريبي .

المطلب الثالث : النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات الضريبية¹

الفرع الأول: الجباية العادية

سمح الإصلاح بالبحث عن مصادر جديدة تمكن من تغطية نفقات الدولة المتزايدة حيث أحدثت فيها ضرائب جديدة جاء بها القانون رقم 90 - 36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 و المتضمن في قانون المالية لسنة 1991 .وهي كما يلي :

أولا : الضرائب على الدخل

1- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

1 محمد طالبي ، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ، رسالة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع التحليل المحاسبي ، جامعة الجزائر ، دفعة 2002 ، ص ، 31،36 .

و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافية الإجمالية التالية :

- الأرباح الصناعية و التجارية
- أرباح المهن غير التجارية
- عائدات المستثمرات الفلاحية
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكية المبنية و غير المبنية
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة
- المرتبات و الأجور و المعاشات و الريع العمرية
- أما الأشخاص الخاضعون لها فهم :
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر.
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر الذي يكون عائداتهم من مصدر جزائري .

- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم .

- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يتم تحويل فرض الضريبة عليها في الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية مع البلد الآخر .

كما يخضع لضريبة الدخل بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم :

- الشركاء في شركات الأشخاص .
- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات بإسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية ، و أن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة .
- أعضاء الجمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية و غير محدودة فيها.

أما طريقة حساب هذه الضريبة فتخضع إلى سلم تصاعدي حسب الشرائح .

2- الضريبة على أرباح الشركات IBS :

لقد أقرت المادة 135 من قانون المالية لسنة 1991 بأن تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين ، و تخضع لهذه الضريبة كل من :

- الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء : شركات الأشخاص ، و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري ، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ، و في هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من هذا القانون، و لا رجعة في هذا الاختيار مدة حياة الشركة.

- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات بالأسهم ، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات ، و في هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من هذا القانون مرفق بكشف يبين نتيجة المؤسسة (ربح أو خسارة) قبل 30 أبريل من السنة المالية و لا رجعة في هذا الاختيار مدة حياة الشركة .

- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري .

كما تخضع لهذه الضريبة :

- الشركات التي تتجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من نفس القانون .

ثانيا : ضرائب الإنفاق

1- الرسم على القيمة المضافة TVA:

حيث يخضع لهذه الضريبة وجوبا :

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون الذين عرفتهم المادة 4 من قانون المالية لسنة 1991 .

- الأشغال العقارية .

- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة .
 - المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة و المستوردة و المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
 - التسليمات لأنفسهم .
 - عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم .
 - الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم لأنفسهم لتلبية حاجتهم الخاصة أو احتياجات مستثمراتهم المختلفة على ألا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة طبقا للمادة 09 من نفس القانون .
 - عمليات الإيجار و أداء الخدمات ، و بصفة عامة جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية.
 - بيوع العمارات أو المتاجر التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم و ذلك بصفة اعتيادية أو عرضية ، قصد إعادة بيعها و كذلك العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع هذه الأملاك ، بالإضافة إلى عمليات التقسيم و البيع التي يقوم بها ملاك الأراضي وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به ، باستثناء الأشخاص الذين ينجزون عمارات يكون الغرض الرئيسي منها السكن.
 - المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات ، و المكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة....
 - الأشغال الدراسية و البحوث التي تتجزها الشركات .
 - الحفلات الفنية والألعاب و التسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص .
 - الخدمات المتعلقة بالهاتف و التليكس التي تؤديها إدارة البريد و المواصلات .
 - عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى .
 - عمليات الاستيراد .
- كما يخضع لهذه الضريبة اختياريا الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذي يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم و أن يختاروا بناءا على تصريح منهم يجيز لهم اكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات :
- التصدير .

- الشركات البترولية .

ثالثا : حقوق التسجيل والطابع

1- حقوق التسجيل :

و تمس مجموعة العقود التي تجري عليها عملية تسجيل مثل العقود الرسمية و القضائية المتضمنة القرارات النهائية للعقود الإدارية و عقود نقل الملكية و حق الانتفاع بالمنقولات أو العقارات و التنازل عن حقوق الإيجار، و تأسيس ، تأجيل ، تحويل أو حل الشركات.

2- حقوق الطابع :

و تمس المستندات التي تعني العقود المدنية و القضائية و القسائم ... و قد حدد المشرع قيمة رسم الطابع حسب الحال كالذي جاء في قانون المالية لسنة 1996 وفي المادة 64 بأن تخضع العقود التالية لرسم طابع و يحدد كما يلي :

- شهادات الإيواء أو شهادات الاستقبال 100 دج
- التصريح الأبوي 50 دج
- تأشيرة الوثائق التجارية 500 دج
- تسليم ترجمة الدفتر العائلي 100 دج

3- الضريبة على الإرث :

هذه الضريبة تشمل الإجراءات و البنود التي يتضمنها قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و تحسب هذه الضريبة بناء على سلم تصاعدي بحيث يخضع لها الأشخاص الطبيعيون الذين تتجاوز موروثاتهم الـ 8 ملايين دينار كما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم 04 : الضريبة على الإرث

المعدل	الشريحة
0,5 %	من 800 000 إلى 10 000 000 دج
1 %	من 1000 000 إلى 20 000 000 دج
1,5 %	من 20 000 000 إلى 30 000 000 دج
2 %	من 30 000 000 إلى 50 000 000 دج
2,5 %	أكثر من 50 000 000 دج

المصدر : C.N.E.S.F.A Rapport final p.13

الفرع الثاني : الجباية المحلية

و تشمل الضرائب على النشاط و الضرائب على الملكية .

أولا : الضرائب على النشاط :

1- الرسم على النشاط المهني :

تأسس هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996 ليحل محل الرسم على النشاط الصناعي و التجاري TAIC و الرسم على النشاط الغير تجاري TANC بمعدل 2.55 % حيث يشمل الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو غير تجاري، و يحصل هذا الرسم حسب حالة رقم الأعمال أو الإيرادات الخاصة .

2- الدفع الجزائي : *

و يشمل المبالغ المدفوعة لقاء المرتبات و الأجور و التعويضات و العلاوات ، حيث يقع على عاتق الأشخاص الطبيعيين و المعنويين و الهيئات المقيمة بالجزائر و الممارسة لنشاطها بها .

أما حسابه فيكون وفق المعدلات الآتية :

- 6 % بالنسبة للمرتبات و الأجور و التعويضات بما فيها الإمتيازات العينية .

- 1 % بالنسبة للمعاشات و الريع العمرية .

ثانيا : الضرائب على الملكية

و تتضمن ما يلي :

1- الرسوم العقارية FT :

حيث جاءت المادة 248 من قانون المالية لسنة 1991 بإن يؤسس رسم عقاري سنوي على المنازل و المصانع ، و يخضع لهذا الرسم الأملاك المبنية التالية :

- أراضي البناءات بمختلف أنواعها و الأراضي التابعة و الموالية مباشرة لهذه البناءات .
- الأراضي غير المزروعة و المستعملة ففي إطار تجاري أو صناعي كالورشات و أماكن إيداع البضائع و غيرها.
- منشآت المركبات و كذا كافة المنشآت التجارية أو الصناعية المماثلة للبناءات .

*ألغي سنة 2006 .

الفصل الأول مفاهيم عامة حول الضريبة والنظام الضريبي

- اراضي البناء بما فيها تلك التي تقام عليها بنايات معفية من الرسوم .
- بساتين التسلية و الحظائر و مساحات اللعب الخاصة، عندما تتعدى مساحتها المساحة التي تفرض أنظمة التعمير.

و ينتج أساس فرض الضريبة حسب مساحة العقار المبني أو غير المبني من خلال القيمة الجبائية الإيجارية المحددة بدلالة طبيعة الملكية و مكان تواجدها .

2- رسم التطهير TA :

و قد أسس هذا الرسم بناء على المادة 263 من قانون المالية لسنة 1991 و يكون لفائدة البلديات التي تشتغل بها مصلحة رفع القمامات المنزلية و مجهزة بشبكة قنوات و يخضع لهذا الرسم أصحاب الملك أو حق الإنتفاع ، و يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يدفعه سنويا و تضامنيا مع صاحب الملك .

الخلاصة :

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يظهر لنا بأن الضريبة أوجدتها الظروف الاقتصادية للدولة حيث تعتبر وسيلة ناجحة إذا ما أحسن استعمالها وهذا نظرا للأهداف التي ترمي إلى تحقيقها في جميع المجالات .

فالنظام الضريبي في الجزائر قد عرف عدة مشاكل كانت تؤثر تأثيرا بالغيا في نتائجه لذا عرف إصلاحات في بداية التسعينات جاءت بتحسينات كثيرة وكان أهمها لمكافحة أكبر خطر هو التهرب الضريبي .

الفصل الثاني =
إتكالية العيش
والتهرب الضريبي

تمهيد:

إن سوء العلاقة بين الإدارة الضريبية من جهة و المكلفين بالضرائب من جهة ثانية كان أحد أهم أسباب ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ،فكلاهما وسيلتان إلى تضييع حقوق خزينة الدولة في جانب هام من مواردها العامة ، و ان تكن الوسيلة الأولى أي التهرب لا تشكل مادة جرمية كذلك التي يشكلها الغش الضريبي نظرا لكونه ينطوي على الغش و التزوير و على مخالفة القوانين و الأنظمة الضريبية النافذة .

و في ضوء ما تقدم سوف نقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي :

المبحث الأول : ماهية الغش والتهرب الضريبي .

المبحث الثاني : أسباب و آثار التهرب و الغش الضريبي على الاقتصاد الوطني .

المبحث الثالث : آليات مكافحة الغش و التهرب الضريبي .

المبحث الأول: ماهية الغش و التهرب الضريبي

التهرب من الضريبة يعني تمكن المكلف من التخلص كلياً أو جزئياً من تأدية الضريبة المتوجبة عليه و يمكن لهذا التهرب أن يحصل من خلال اعتماد المكلف أحد المسلكين التاليين و هما: التهرب المشروع المتمثل بتجنب المكلف الخضوع للضريبة و تأديتها دون أن يكون قد ارتكب أية مخالفة للأحكام والأنظمة الضريبية و التهرب غير المشروع الذي يتمثل بنجاح المكلف في الإفلات من تأدية الضريبة المستحقة عليه عبر ممارسة الغش و التزوير و مخالفته الأحكام و القوانين الضريبية المعتمدة .

المطلب الأول: ماهية التهرب أو التجنب و الغش الضريبي

الفرع الأول : مفهوم التهرب الضريبي

يقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي و التي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن المنصوص عنها في القانون أو التهرب من ضريبة التركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب التركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته الأموال لضريبة التركات¹ ذلك لأن رسوم انتقال ضريبة التركات أعلى معدلاً من رسوم التسجيل المترتبة على البيع أو الانتقال بين الأحياء .²

و يمكن أن يكون مقصود من قبل المشرع نفسه بهدف تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية و ذلك بفرض ضرائب على جميع النشاطات التجارية والصناعية باستثناء بعض النشاطات المرغوب بتتميتها و تطويرها و ذلك على سبيل تشجيع المواطنين على القيام لهذا النوع من النشاطات .³

1 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 39 ، 40 .

2 فوزي عطوي ، المالية العامة والنظم الضريبية وموازنة الدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، 2003 ، لبنان ، ص ، 274 .

3 مهدي محفوظ ، علم المالية العامة و التشريع المالي الضريبي ، الطبعة الرابعة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، 2005 ، لبنان ، ص ، 378 ، 379 .

الفرع الثاني : مفهوم الغش الضريبي

هو عملية يقوم بها الممول بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه إما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة ، فهي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة و ينجم عنها آثار سلبية على الحصيلة الضريبية و عند اكتشافها يتعرض من يقوم بها للمساءلة القانونية في ضوء ما تقرره القوانين من عقوبات مالية و جنائية لهذا المجال .¹ و بهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الضريبة ، و لتحقيقه يتوفر شرطين هما :²

أولاً : العنصر المادي

و يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية و هو عبارة إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملها التشريع الضريبي و من أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر :

- المبالغة في تقدير الأعباء و تكاليف الاستغلال .
- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية .
- الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها أو المداخل الناتجة عنها .
- عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به (القانون التجاري ، المخطط المحاسبي) و ذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة .

ثانياً : العنصر المعنوي

يقصد به ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة عن قصد أي بنية سيئة و هذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي غير أن إظهار نية الغش صعبة لأن القانون الضريبي يفترض دائماً حسن نية المكلف و عليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار التعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات و هناك حالات لا تحتاج فيها إدارة الضرائب إلى إثبات سوء نية المكلف لإدانته كحالة الأعمال التدليسية و التقصيرية

1 سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب العشماوي ، اقتصاديات الضرائب ، الدار الجامعية ، مصر 2007 ، ص 153، 154.

2 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

الفصل الثاني إشكالية الغش والتهرب الضريبي

التي يكون القانون الضريبي قد ترقبها لعدم مسك الدفاتر المحاسبية أو مسكها مخالفًا للأحكام و القوانين المعمول بها ، أو تسجيل فواتير شراء وهمية .

المطلب الثاني: التمييز بين الغش و التهرب الضريبي

يمكن التمييز بين الغش والتهرب الضريبيين من خلال معرفة أوجه التشابه والاختلاف.

الفرع الأول: أوجه التشابه

بعد تعريف التهرب و الغش الضريبيين يلاحظ أنه من الصعب الفصل بينهما حيث تتشابهان في عدة نقاط تكمن أهمها في :

- أنهما يمارسان من طرف المكلفين سواء كانوا طبيعيين أو معنويين .
- لهما هدف مشترك و هو التخلص من دفع الضريبة إما بصفة كلية أو بصفة جزئية .
- الظاهرتان مرتبطتان بسوء نية المكلفين و انعدام الوعي و عدم بروز مفهوم المواطنة لدى الأفراد .
- يتسببان في آثار سلبية على الخزينة العمومية و ذلك بحرمانها من مبالغ هامة من الإيرادات الجبائية .

الفرع الثاني : أوجه الاختلاف

ومن أهم الفوارق بين الغش و التهرب الضريبي نذكر ما يلي :

- التهرب الضريبي يعتبر أسلوبًا شرعيًا أما الغش الضريبي فهو أسلوب غير شرعي .
- في التهرب الضريبي يسعى المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة دون المساس بالقواعد و النصوص التشريعية من خلال استعمال الثغرات القانونية أما الغش الضريبي فينتهك مخالفة الأحكام و التشريعات الجبائية .
- التهرب الضريبي يتوفر على الركن المعنوي فقط أما بالنسبة للغش الضريبي فيتوفر على العنصر المادي و المعنوي معا (أركان الجريمة) .
- التهرب الضريبي يصعب اكتشافه لأنه يعتمد على الثغرات القانونية أما الغش الضريبي فعملية اكتشافه سهلة .
- التهرب الضريبي لا يعاقب عليه القانون أما الغش الضريبي فيعاقب عليه القانون ماليًا أو جنائيًا .

المطلب الثالث : أنواع التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة تقسيمات نلخصها فيما يلي :

الفرع الأول : من ناحية المشروعية

أولاً : التهرب المشروع

و يتمثل هذا التهرب باستغلال المكلف للنقائص و التشريعات حيث أن استعمال المكلف لهذه الثغرات لا يعد مخالفة أو انتهاك للأحكام الجبائية .

ثانياً:التهرب غير المشروع

إن هذا النوع يختلف عن الأول كونه غير قانوني كالمكلف بالضريبة يلجأ إلى استعمال النصب و الاحتيال و الغش قصد التهرب من دفع الضريبة إلى الخزينة العمومية .

الفرع الثاني : من ناحية الاقليم

أولاً:التهرب المحلي¹

هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الضريبي أو بطرق و أساليب أخرى مثل التهرب عن طريق الامتناع يسمى التجنب الضريبي يؤدي امتناع الفرض عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها كان يرفض استرداد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية أو يرفض استهلاك السجائر حتى يتجنب دفع الضريبة.

ثانياً :التهرب الدولي²

يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض) و يمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية :

1 سليمة العموري ، زهية طهير ، التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة نيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية ، دفعة 2010 ، المركز الجامعي بالبويرة ، ص ، 46 .

2 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 41 ، 42 .

1- التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية

و يكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير ، يستعمل هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي الدولي عادة بين الشركات التي تملك فروعاً في الخارج حيث تقوم بتحويل أرباحها لاتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومه أقل كما يلجأ إلى هذا الشكل الشركات التجارة الدولية لتحويل مركز الضغط من أجل ضبط و تسوية سعر منتجاتها المصنعة في البلد و بيعها في بلد ثاني سعياً منها لتحقيق أقصى نسبة من الأرباح في البلد الذي يكون فيه العبء الحقيقي الجبائي أخف وطأة .

2- المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف)

يسعى مسيروا الشركة للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين أو بمعنى آخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور و رواتب و كذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص أو مؤسسات وهمية و من بين الطرق الأكثر استعمالاً و انتشاراً نجد تكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة في الخارج على فرع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة أن تحددها بنفسها على رقم أعمال هذا الفرع و يمكن لهذه النسبة أن تقوم بامتصاص جزء كبير أو حتى كل الأرباح الخاضعة للضريبة .

الفرع الثالث : من ناحية التقنية¹

أولاً : التهرب التقليدي

إن التهرب التقليدي نجده في التصريحات الخاطئة (وثائق التصريح) خاصة بالجزائر التي تتعلق بتقليص الدخل في جميع أشكاله أو الأخطاء الوظيفية في كتابة الوثائق التصريحية.

ثانياً : التهرب الحديث

ويتجلى في عملية التدقيق و التحقيق التي يقوم بها المحققون أثناء عملية المراقبة إلا أن كل الكتابات و التسجيلات المحاسبية يجب ان تكون مبررة بوثائق محاسبية و المتهربون

1 سليمة العموري ، زهية طاهير ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 47 .

الحديثون يركزون على هذه النقطة حيث يعتمدون في تهربهم على العمليات الصورية (المفترضة) .

الفرع الرابع : من ناحية الشكل¹

أولاً : الغش البسيط

يعرف هذا النوع بأنه كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة ويعتبره المشرع محاولة متعمدة لتضليل الإدارة الجبائية باستعمال عنصر التدليس المتمثل في النقص في التصريح ، التأخر في تقديمه ، عدم تقديمه نهائياً (وهو ما ورد في المادتين 192-193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة) .

ثانياً : الغش المركب

أما هذا النوع فيستعمل فيه المكلف طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب الناتج عن إرادته في ذلك فالغش المركب يجمع كل العناصر التي تتضمن مبادئ الغش و هي نوعين :

- الإخفاء المادي عن طريق استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية .
- الإخفاء القانوني كأن يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية .

المبحث الثاني : أسباب و آثار التهرب و الغش الضريبي على الاقتصاد الوطني

إذا كانت خزينة الدولة هي جيوب مكلفيها بصورة أساسية فبإمكاننا تصور الآثار السلبية التي تنعكس على تلك الخزينة إذا عمد المكلفين أو الرعايا بالتهرب المشروع و الغير مشروع للضرائب و التي تعود أسبابها إلى عوامل عديدة تبعا لاختلاف الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية و التشريعات الضريبية الخاصة بكل دولة و بالتالي للتهرب الضريبي آثار سلبية و ذلك في جميع الميادين .

المطلب الأول : أسباب مباشرة

و تتمثل في تلك العوامل التي تساهم بصفة مباشرة في انتشار ظاهرة التهرب .

أولا : أسباب نفسية

- و تعود بصورة أساسية إلى علاقة الود المفقود بين الدولة و المواطن أو بتعبير اشمل إلى ما بين الادارة المالية و المكلفين من أسباب التشكيك و فقدان المصادقية .
- شعور المكلف بثقل الأعباء الضريبية الملقاة على كاهله يجعله مضطرا إلى البحث عن الثغرات القانونية التي تتيح له مجالات التهرب من الضريبة .¹
- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين و يعود إلى اعتبار الضريبة اقتطاع نقدي مالي دون مقابل و إلى أسباب تاريخية باعتقاد أنها أداة لاغتصاب و إفقار الشعوب حيث يعد التهرب من دفع الضريبة وجه من أوجه المقاومة و كنموذج على ذلك المجتمع الجزائري إبان الاستعمار الفرنسي حينما كانت الضريبة الوسيلة الأكثر نجاعة في تسريح مصادرة الأموال .

ثانيا : أسباب تشريعية

- تعقد تشريعات الضرائب عدم استقرار النظام الضريبي من نشأته أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية و من امثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات و الإعفاءات و التخفيضات و التعديلات التي تزيد من احتمال التهرب .

1 محمد طالبي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 53 ، 54.

الفصل الثاني - إشكالية الغش والتهرب الضريبي

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

- إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف و هذا ما يزيد من شدة التهرب .¹

- الضغط الضريبي : يمكن القول أن الضغط الضريبي من الأسباب الرئيسية التي تدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة نظرا للارتفاع الكبير في معدل الاقتطاع الجبائي و حسب ما يقال هناك وسيلتين أساسيتين تؤدي لزيادة الضغط الضريبي و هما رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إنشاء ضرائب جديدة. كما قد يؤدي إليها كذلك الانخفاض في الأجور ولكن هذه الوسيلة أو الأسلوب يكاد يكون منعدما فننادرا ما يحدث ذلك .

ثالثا : أسباب إدارية

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة و الملفات المعروضة للدراسة .

- نقص عدد الموظفين و نقص كفاءتهم المهنية .

- ضآلة المرتبات و غياب المكافآت المحفزة مما يجعل الموظفين يتواطؤون مع المكلفين بمساعدتهم على التهرب مقابل الرشاوى .

- عدم المساواة في التطبيق و يجدر بنا أن نفرق بين العدالة القانونية و العدالة الفعلية، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ثم تجيء صعوبات التطبيق فتقضي على هذه العدالة ، و لا شك أن الضريبة لا تعتبر عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة ، أي عدالة تقرير الضريبة و عدالة تطبيقها ، و الأخيرة منوطة بكفاية الإدارة المالية و من الثابت أن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة و تكون من دواعي التهرب منها .²

ومن الثابت أن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة وتكون من دواعي التهرب منها .

1 فوزي عطوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 276 ، 277 .

2 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 43 .

الفرع الثاني : أسباب غير مباشرة

أولاً: الأسباب السياسية

إن انعدام الاستقرار السياسي و الاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظائفها و بالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية¹، و كمثل على ذلك نأخذ الجزائر أثناء فترة العشرية السوداء .

حيث تبين الدراسات أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب و زادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة و القطاع العام خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب تذهب للإنفاق على قلة من صفوة المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب و كذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها .²

ثانياً : الأسباب الاقتصادية³

إن للأسباب الاقتصادية دورا هاما في عملية التهرب فكلما كان وضع الممول الاقتصادي متدهور إلى جانب العوامل الاقتصادية المحيطة كلما كان التهرب الضريبي كبير و العكس صحيح .

1- الوضع الاقتصادي للممول :

إن الوضع الاقتصادي للممول أمام الضريبة عادة ما يكون عاملا محددًا للتهرب الضريبي و الممول عادة ما يستطيع أن يحدد هل استفاد من دفع الضريبة المقررة عليه أم لا . فإن استشر الممول انه قد استفاد بالفعل من جراء دفع الضريبة فانه لا بد و أن يبادر دائما إلى سداد الضرائب المقررة عليه و العكس صحيح.

2- الوضعية الاقتصادية العامة:

إن الأوضاع الاقتصادية تلعب هي الأخرى دورا هاما في التهرب الضريبي ففي فترات

1 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 44 .

2 عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، لبنان ، 2003 ، ص ، 225 .

3 السيد عطية عبد الواحد ، مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، مصر ، 2000 ، ص ، 814 ، 815 .

الازدهار والرواج الاقتصادي تزداد مدا خيل الأفراد و مقدرتهم الشرائية مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار حيث يمكن المكلف من تحميل العبء الضريبي لزيائنه بإدماجه في ثمن السلعة و بالتالي يقل ثقل العبء الضريبي عليه مما يقلل من حالات التهرب والعكس صحيح في حالات الركود و الانكماش الاقتصادي .

المطلب الثاني : طرق التهرب الضريبي

الفرع الأول : التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

و ذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر و سجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر و السجلات الحقيقية مثال ذلك اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو توزيع الأرباح على شركاء وهميين بقصد التقليل من الإيرادات و زيادة النفقات أو اللجوء إلى إتلاف أو إخفاء الدفاتر و السجلات و المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة ، و التي اختصرها مارتناز في قوله : " تتعدد طرق التهرب الضريبي و التي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الإيرادات دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم" .¹ ومن هنا يمكن استخلاص منشورين للتحايل المحاسبي .

أولا : تضخيم الأعباء²

1- المستخدمون الوهميون :

يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور و رواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل ، هذه الرواتب و الأجور تسمح بتضخيم الأعباء و بالتالي التقليل من مبالغ الضريبة .

2- النفقات و المصاريف غير المبررة :

لقد سمح المشرع للمكلف بخصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة و لكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة

1 نجاة نوي ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر ، رسالة نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، فرع مالية ونقود ، جامعة الجزائر ، دفعة 2004 ، ص ، 5 .

2 السيد عطية عبد الواحد ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 815 ، 816 .

الفصل الثاني إشكالية الغش والتهرب الضريبي

أي نفقات و مصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسات و ذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال و كمثال على ذلك صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة و تسجيل النفقات باسم المؤسسة .

3- تقنية الإهلاكات :

لقد قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الإهلاك و ذلك حسب نوع الأصول و الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم 05 : بعض معدلات الإهلاك

معدل الإهلاك	مدة الاستخدام بالسنوات	الإستثمارات
1 % ← 2 %	50 ← 100	مباني صناعية
2 % ← 5 %	25 ← 50	مباني إدارية
10 % ← 20 %	10 ← 20	معدات و أدوات
20 % ← 25 %	04 ← 05	معدات نقل
10 %	10 سنوات	تجهيزات أخرى

المصدر : حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 47

بالرغم من هذه المعدلات التي قام المشرع بوضعها إلا أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو برفع قيمتها، كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل و ذلك بحساب ثمن الشراء مضافا إليه الرسم ، ولحساب قيمة الإهلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية :

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) \times \text{معدل الإهلاك}$$

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي : ثمن الشراء خارج الرسم \times معدل الإهلاك

ثانيا : تخفيض الإيرادات

تعد هذه الطريقة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة و أساسها امتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط و يعتمد المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي و ذلك بتفادي الإعلان عن إيراداته الحقيقي.¹

المطلب الثالث : آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية لذلك فإن الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها و ذلك في غياب الفرع الثاني : التهرب عن طريق العمليات المادية و القانونية²

التهرب عن طريق عمليات مادية و قانونية هو النوع الأكثر تنظيما و أرقى تقنية من أسلوب التحايل المحاسبي حيث يعتمد المتهرب لممارسة نشاطه أو عمل يخضع أرباحه لضرائب معينة دون أن تكون للإدارة الجبائية علم بذلك و أن يكون في وضعية قانونية مع إخفاء جزء من مشترياته لتحويلها إلى استعمالات أخرى كبيعها في السوق الموازية أيضا يمكن ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشترياته دون شراء و يتفرع هذا الأسلوب إلى ما يلي :

أولا : التهرب عن طريق العمليات المادية: و هذا عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعية مادية بالإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة الخاضعة للإقتطاع فيكون الإخفاء الكلي في حالة عدم الإخطار بمزاولة النشاط التجاري الصناعي أو الحرفي .

أما الإخفاء الجزئي فيكون بإقرار مزاوله نشاط ما لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من المخزونات أو الممتلكات .

ثانيا : التهرب عن طريق العمليات القانونية

و يكون بخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية بتكليف خاطئ لحالة ما كتمرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع مثلا تسجيل عملية بيع على أساس أنها هبة .

1 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 48 .

2 نجاة نوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 8 ، 9 .

كما يمكن التهرب على اثر عمليات وهمية كلجوء مؤسسة ما لشراء بضاعة بدون فاتورة بسعر أقل مما هو متداول في السوق، ثم تقوم هذه المؤسسة بإصدار فواتير شراء وهمية بأسعار و تكاليف مضخمة و القيام بتسديدها وهميا .

و ذلك في غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة ، وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى:

الفرع الأول : الآثار المالية

من خلال تفشي ظاهرة التهرب الضريبي و توسعها تتضاءل حصيلة الدولة من الإيرادات الضريبية ، الأمر الذي يدفعها إلى تغطية هذا النقص بتقليص حجم نفقاتها العامة الضرورية لتلبية حاجات المجتمع الاقتصادية و الاجتماعية و هذا من شأنه أن يؤدي إلى خفض مستوى التوظيفات المالية و تدني المستوى المعيشي للأفراد .¹

بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية و ذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها والتي تتسبب بدورها بوجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.²

الفرع الثاني : الآثار الاقتصادية

يتفق جميع الاقتصاديين أن الخزينة العمومية عرفت نزيفا ماليا حادا و هذا نتيجة الغش و التهرب الضريبي اللذان يؤثران و بشكل كبير على عمليات الإنتاج و التجارة ، فالتهرب الجبائي يسمح للمكلف بأن يقوم بتخفيض سعر التكلفة و بيع منتجاتها بسعر منخفض مقارنة بأسعار تنافسية في السوق أو حتى بأقل من سعر التكلفة و ذلك دون تأثير على أرباحها و كذا جلب الزبائن بمنح معدلات خصم أكبر من التي يمنحها منافسون آخرون أو زيادة كمية الإنتاج و التحسين من نوعيته مقارنة بالمنتجين الآخرين الذين يقومون بدفع مستحقاتهم الجبائية الأمر الذي يؤدي إلى اشتداد التنافس في غياب الرقابة الصارمة ، و هذا ما خلق نوعا من التشجيع فالمؤسسات أو الأفراد الذين يلجؤون إلى التهرب الجبائي يصبحون المثال الذي تقتاد به المؤسسات الأخرى مما يؤخر تحقيق التنمية أو التقدم الاقتصادي من جهة و من جهة أخرى فان التهرب الجبائي يعطي توجيهها وهميا للنشاط الاقتصادي عندما يصبح الشغل الشاغل للمكلفين

1 مهدي محفوظ ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 379 ، 380 .

2 حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 52 .

هو كيفية التهرب من الضريبة و بذلك فهم يواجهون مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية و ليس الاعتبارات الاقتصادية ، كما قد يؤدي

كذلك إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء أرباحه لتجنب اكتشاف الإدارة الجبائية لإفلاتهم من واجبهم الضريبي فيلجأ إلى الاكتناز إما على شكل نقدي أو على شكل معادن نفيسة كالذهب...أو عن طريق فتح حسابات بنكية في الخارج أو استثمار هذه الأموال في البلدان التي تكون فيها الاقتطاعات الجبائية إما معدومة أو أقل مما هي عليه في البلد المعني.¹

الفرع الثالث : الآثار الاجتماعية²

التهرب من دفع الضريبة أصبح يشكل مصدرا من مصادر الظلم الاجتماعي لأنه عند إدراك الدولة لحجم الإيرادات الضائعة بسبب التهرب الضريبي تعتمد بالكثير من الأحيان إلى الرفع من قيمة الضريبة وبالتالي زيادة الأعباء الضريبية على المكلف النزيه الذي لا يتهرب.

وعندما لا تكفي سياسة النقشف وإجراءات رفع العبء الضريبي لتغطية العجز المالي تضطر السلطة العامة إلى الاعتماد على المصادر التمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية فنقود الأولى إلى خلق أزمة جديدة تتعلق بالتسديد وتؤدي الثانية إلى ارتفاع الأسعار فتتعطل عملية التنمية الاقتصادية و تنخفض الدخول الحقيقية لغالبية الأفراد.

1 لوييزة بدو ، حياة قاري ، الغش الضريبي و آليات مكافحته ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية المركز الجامعي بالبويرة ، دفعة 2011 ، ص ، 45 ، 46 .

2 نجاة نوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 10 .

المبحث الثالث : آليات مكافحة الغش و التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي هي من الظواهر التي تسود الدول النامية كما تسود الدول المتطورة و عليه فإن مسألة مكافحة هذه الظاهرة هي من المسائل العامة التي تهم كل الدول فإذا كانت وسائل مكافحة التهرب تختلف من دولة لأخرى فالجزائر كغيرها من الدول تسعى للحد من هذه الظاهرة و ذلك من خلال معالجة مسبباتها الرئيسية على الأقل بالاعتماد على وسائل معالجة مرنة و ملائمة ذات طابع وقائي ، كما تلجأ في بعض الأحيان إلى إجراءات ردعية . ومن أجل ذلك نقوم بدراسة ما يلي : الرقابة الجبائية ، التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة ، الإجراءات و الحلول الوقائية .

المطلب الأول : الرقابة الجبائية

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

للقوف على مفهوم الرقابة الجبائية رأينا من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة .

أولاً: مفهوم الرقابة

لقد عرف هنري فايول الرقابة بأنها : "التأكد مما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعة و التعليمات الصادرة و المبادئ المحددة و أن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف و الأخطاء بقصد معالجتها و منع تكرار حدوثها و هي تنطبق على كل شيء" ومنه فهي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء و تقييمها و بما ان الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب كلود لوغون: "تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة" ¹.

ثانياً : مفهوم الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية أو التقصيرية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة و تقييمها . ²

1 علي عباس ، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال ، إثراء للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008 ، ص ، 24 .

2 نجاتي نوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 35 .

الفرع الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً و صوراً عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات و التقنيات المنظمة له و التي تتمثل في ثلاث أشكال متتابعة و متكاملة .

أولاً: الرقابة الشكلية¹

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبه و تشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء و النقائص المرتكبة أثناء كتابة و تقديم المكلفين التصريحات التحقق من هوية و عنوان المكلف و كذا مختلف العناصر التي تدخل لتحديد وعاء الضريبة و الغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات و تلك التي تتوفر لدى الإدارة ، و تتم هذه الرقابة سنوياً باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات و لا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات و المعلومات التي تحملها و إنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعطيات أو المعلومات .

ثانياً : الرقابة على الوثائق²

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية يتجلى دور هذه الرقابة في مجموع الأعمال و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتتب التي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف و المعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات و الهيئات و المؤسسات العامة أو الخاصة و المتعلقة بالمعلومات أو الصفقات المبرمة بين المكلف و هذه الهيئات التي تكون في شكل كشوفات للتحريات كمعلومات إضافية و بإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات و التبريرات من المكلف إذا لزم الأمر لاسيما المتعلقة بنمط المعيشة أو بعض الأعباء المخصوصة .

1- طلب المعلومات:

يتسنى للمصلحة الجبائية التي تحقق في تصريحات المكلفين أن تتقدم بطلب المعلومات حول النقاط أو المسائل التي تشوبها غموض و يمكن لهذه الأخيرة ان تكون كتابية أو شفوية

1 نجاه نوي، مرجع سابق، ص ، 37 .

لا تخضع المكلف بالضريبة إلى عقوبة في حالة عدم الرد على هذا الطلب لكن قد تلجأ الإدارة إلى مراسلته من أجل التوضيح أو التبديد.

1- طلب تبريرات و توضيحات:

يستوجب في الطلبات المكتوبة أن تبيّن بوضوح المسائل التي يرى المفتش انه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات من شأنها ،و يحدد المكلف بالضريبة أجلا لا يقل عن 30يوما من أجل تقديم رده و إذا ما انقضت هذه المدة دون أي رد يحدد المفتش أساس فرض الضريبة و في حالة عدم تجاوب هذه الإجراءات مع التساؤلات المطروحة يلجأ المحقق إلى نوع آخر من الرقابة .

ثالثا : الرقابة الميدانية عند مقر المكلف¹

تتم هذه الرقابة خارج مكاتب الإدارة الضريبية و ذلك من خلال التدخلات التي يقوم المراقبون للأمكنة التي تزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطا تهم و هدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للاستغلال داخل مقرات العمل حسب مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها و المسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان .

و تعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة و التحقيق و ذلك بفحص و التعرف على مختلف وسائل الانتاج و طرق استعمالها و درجة تأهيل العمال و المستخدمين لهذه الوسائل ، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الارادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الاخرى كمتابعة استعمال المخلفات الصناعية.

المطلب الثاني : التحقيقات الجبائية و العقوبات المفروضة

تختلف أشكال الرقابة باختلاف الطريقة المستعملة في التحقيق و حسب الهدف المراد الوصول اليه و في هذا الصدد تقوم الادارة الجبائية بعدة تحقيقات قد تنجم عنها عقوبات وذلك للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

1 ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب ، أروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2002، ص، 318

الفرع الأول : التحقيقات الجبائية

تقوم الإدارة الجبائية بنوعين من التحقيقات و هما: التحقيق المحاسبي (VC) ، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) و ذلك بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين .

أولا : التحقيق المحاسبي (VC)

يعد التحقيق المحاسبي أحد وسائل الرقابة الجبائية و يكون بفحص مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة. و قد عرفه DANIEL RICHER بأنه " مجموع العمليات التي لها غرض و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة و دقة التصريحات المكتتبة ، و عند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة " . ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف إلى التأكد من صحة الإقرارات الضريبية المقدمة و صدق المحاسبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة و وثائق الثبوتية .¹ و يتم هذا التحقيق وفق خطوات وهي :²

1- التحضير للتحقيق :

يتمثل هذا الإجراء بسحب العون المحقق ملف المكلف المعني بالضريبة الذي يشمل جميع الوثائق المتعلقة بنشاطه و كذلك كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب و الرسوم الخاضع لها ، ثم يقوم بدراستها للتأكد من أنها كاملة و صحيحة ، مع مسك وثائق ضرورية لسير مهمته على أحسن وجه ومنها:

- بيان مقارن بين ميزانيات المؤسسة (الأصول و الخصوم).
 - بيان محاسبي من خلال جدول حسابات النتائج.
 - رقم الأعمال المعلن عنه ، رقم الأعمال المعفى ، التخفيضات المطبقة و الرسوم المسددة.
- كما يجب التأكد من الدخل الإجمالي المصرح به من طرف المكلف المعني بالمراقبة و كذلك فحص مدى ترابط عناصر المعيشة مع الدخل المصرح به .
- و من أجل إحاطة أكبر بملف المعني يمكن للعون المراقب القيام ببحوث خارجية يمكن أن

1 نجاه نوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 64 .

تتم على عدة مستويات منها:

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

2- التحقيق :

يتم إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه للمكلف و يستفيد من أدنى مدة للتحضير تقدر بـ 15 يوم ابتداء من تاريخ إرسال الإشعار بحيث يبين هذا الإشعار :

- تاريخ ووقت بداية التحقيق.
- مدة التحقيق.
- حقوق الضرائب و الرسوم.
- الوثائق المطع عليها

كما يمكن إجراء رقابة مفاجئة دون إشعار المكلف . ففي حالة الإشعار يقوم المحقق منذ اليوم الأول من انقضاء 15 يوم بالاتصال مع مسيري المؤسسة و يستفسر عن طبيعة العمل و النشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج و التخزين...لأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة لجمععدة معلومات تفيده ، كما يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة (دفتر اليومية، دفتر الجرد). و بعدها يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية، كما يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي في مضمون المحاسبة من بينها حساب المشتريات والمبيعات والمخزونات كونها المصدر الأول للتهرب.

3- نتائج التحقيق :

بعد قيام العون المحقق بالتحقيق يتوصل إلى نتائج مهمة قد تكون مخالفة لتصريحات المكلف و هنا يوجد مجال لإحداث بعض التعديلات في القاعدة الضريبية ، أو قد تكون مطابقة لتصريحات المكلف و في هذه الحالة يعد من الضروري إجراء تعديلات باتباع الإجراءات العادية للتقويم بنوعية : الأحادي و الثنائي.

3-1 التقويم الثنائي :

و يتم عندما يقدم المكلف التصريحات في وقتها المحدد و لكن بعد التحقيق تبين وجود نقائص أو إخفاءات فتقوم الإدارة الجبائية بتصحيح القاعدة الضريبية مع تمكين المكلف من الاستفادة من المشروعات إذا طلب ذلك و الاستماع إلى أقواله و يبدأ الإجراء بإشعاره بالتقويم مع حمايته بقدر معين من الضمانات.

- إعلامه بالطرق المتبعة في إجراء التقويم.

- إمكانية استعانة المكلف بمستشاره القانوني من أجل دراسة الاقتراحات الإدارية و تقديم ملاحظاته.

- يجب استعانة المكلف بتقويم مفصل بصفة كافية تسمح للمعني بتقديم ملاحظاته حيث تمنح له مدة 40 يوما.

3-2 التقويم الأحادي:

ويتم من طرف الإدارة الجبائية فقط و يطبق في حالة ما إذا لم يؤد المكلف واجباته الجبائية و المحاسبية في أوقاتها و هنا تباشر الإدارة هذا التقويم عن طريق الإجراءات الآتية:

- إجراء الفرض الضريبي.

- إجراء التعديل التلقائي.

- إجراء التقديم الفوري.

ثانيا : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE)

VASFE :La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble

لقد تم إدخالها خلال قانون المالية لسنة 1992 (المتمم بالمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة) .

VASFE : تعرف أنها مجموع العمليات الخاصة بالبحث و التقصي من أجل كشف الفروقات ما بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) بالنسبة إلى تلك المحققة فعلا، و لها هدفين رئيسيين هما التحقق من صحة المداخل المصرح بها بالنسبة للضريبة على الدخل و مراقبة تجانس هذا المدخول مع الذمة المالية ، وضعية الخزينة وعناصر الثراء من المسكن العائلي حسب شروط المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة .

و يتم هذا التحقيق وفق خطوات و هي :¹

1- تحضير التحقيق:

يقوم العون المحقق بـ :

- فحص الملف الجبائي للمكلف.

- التحقيق في الوثائق الشخصية كالتصريحات و وثائق الممتلكات و النشاط الممارس.

- فحص ملفات أخرى كفحص ملفات الأشخاص الذين يكونون الموطن الجبائي (الشخص الذي يقيمون معه و يجب كفالتة) .

2- التحقيق:

و يتم في مكتب الإدارة الجبائية في التاريخ المحدد من قبل العون المحقق الا إذا طلب المكلف تأجيل التاريخ فمن المستحب ان يوافق على هذا الطلب.

اللقاء الأول مع المكلف :في هذا التاريخ يستقبل العون المحقق المكلف و يبين له أن VASFE نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية ، كما يجب ان يبين له حقوقه، تقييم العناصر المتوفرة لدى مصلحة التحقيق من عقارات و شهرة المحل التجاري... بسبب غياب وثائق الإثبات أو وجود وثائق لا يمكن الاستعلام منها عن المبلغ الحقيقي للصفقة .²

و بحصول المراقب على مختلف المعلومات و كشوفات الحساب يقوم بفحصها ،تحليلها و مقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات و الأخطاء المرتكبة.³

3- نتيجة التحقيق:

إعادة تكوين المداخل التي بحوزة الشخص تحت التحقيق هي النتيجة المحصل عليها تبعا للتحقيق والاستغلال للمعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية(الخرينة) و عناصر المسار الحياتي. والمداخل المقصودة هنا هي تلك المحققة من طرف المكلف تحت التحقيق و كذا المتعلقة بأولاده و كل الأشخاص الذين يقيمون معه و المعروف أنهم نحت كفالتة أو ما يسمى بمداخل الموطن الجبائي والمحدد بنص المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة وطرق إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة تتغير حسب الحالة المقدمة فيما يلي :

1 محمد طالبي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 107 - 116 .

2 نفس المرجع، ص ، 116 .

3 نجاة نوي ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 84 .

- تقديم موازنة الخزينة.
- اللجوء إلى التقييم التلقائي.
- وضع إجراءات التسعير التلقائي.
والمحدد بنص المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة و طرق إعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة تتغير حسب الحالة المقدمة فيما يلي :

- تقديم موازنة الخزينة.
- اللجوء إلى التقييم التلقائي
- وضع إجراءات التسعير التلقائي
وقبل القيام بأي إعادة تكوين للأسس الخاضعة ، فإن المحققين يجب أن يقوموا بتقييم الممتلكات التي تم حيازتها أو المتنازل عليها أو المكتسبة ، وكذلك بعض النفقات .

4- تبليغ نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) :

بعد تقديم موازنة الخزينة فإن مصلحة التحقيق تشجع في تحضير إقتراحات تبليغ النتائج ، هذه الأخيرة يجب أن تستند أساسا على :

- النقائص المستخرجة عند فحص الملف الجبائي (عدم التصريح - تصريح متأخر عن الآجال المحددة ... إلخ).

- الفروقات الملاحظة بين المداخل المصرح بها و تلك المستخرجة وذلك بتحديد المصدر وطبيعة المعلومة المستغلة.

- النتيجة التأتية خلال التحقيق و التي لها تأثير على طريقة التسوية .

- المنهج ، و طرق التقييم و التسويات المقترحة.

هذه التسويات المقترحة يتم إبلاغها للمكلف كتابيا و بشكل مفصل و دقيق، ثم تمنح له مهلة أربعون (40) يوما للرد على هذه المقترحات ، أما إجابة المكلف فسوف تكون موضوع فحص دقيق للتأكد من صحة التخفيضات التي يمكن أن تقدم له. وفي الأخير يكون هناك التبليغ النهائي من طرف الإدارة حيث تبين للمكلف مجمل التسويات المهمة و سبب إهمالها و تلك المحتفظ بها و بالتالي تظهر له وضعيته النهائية إتجاه كل الضرائب و الرسوم .¹

1 محمد طالبي ، مرجع سبق ذكره ، 127 ، 128 .

الفرع الثاني : الغرامات والعقوبات¹

تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة . إلا أن المبالغة في تلك

العقوبات قد يكون له أثر عكسي . في هذا المجال فرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية على كل من يخالف أحكام القانون الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة وزيادة مردوديتها ، وفي هذا الإطار يوجد نوعين من العقوبات هما :

أولاً : الغرامات الجبائية

تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني ، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة ، ويتضح ذلك كما يلي :

1- الغرامة بسبب التصريح السنوي :

حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، فإنه تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة ، إما يصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات ، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% .

2- الغرامة بسبب التأخير في التصريح :

وهو ما توضحه الفقرة الثانية من المادة 192 : " يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة أو عند إثبات تصريحه الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل 30 يوماً ابتداءً من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع إشعار بالالتزام تفرض ضريبة تلقائياً ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25% .

1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب ، 2011 ، ص ، 98 ، 101 .

3- الغرامة بسبب النقص في التصريح :

حسب الفقرة الأولى للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية قيمتها تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كما يلي :

-10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه .

-15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50000 دج و يقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه .

-25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200000 دج .

ثانيا : العقوبات الجنائية

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات ، نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه كل من حاول التخلص أو التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة التي يخضع لها ، أو تصفيتها سواء كلياً أو جزئياً ، فإنه يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5000 دج و 30000 دج ، ويحبس لمدة سنة إلى 5 سنوات أو بإحدى العقوبتين ، وتشمل الأعمال التدليسية على وجه الخصوص مايلي :

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

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

- إستعمال الفواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية . إجفاء المبالغ أو الحواصل التي يفرض عليها الرسم .

كما تطبق العقوبات السابقة على الشركاء مرتكبي هذه المخالفات كالمحاسبين المعتمدين أو من لهم دراية بأمور الجباية كالمستثمرين الجبايين أو حتى الوكلاء .

أما بالنسبة إلى الرسم على القيمة المضافة فبالإضافة إلى الغرامات الجبائية قد يتعرض المكلف إلى عقوبات جنائية ، كما جاء في المادة 117 التي تنص على أنه من تملص أو حاول التملص بصفة جزئية أو كلية عن طريق استعماله لطرق تدليسية يعاقب بغرامة مالية مبلغها يتراوح بين 5000 دج إلى 20000 دج ، وبعقوبة الحبس لمدة سنة إلى 5 سنوات أو بإحدى

العقوبتين ، وتعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة مايلي :

- إخفاء المبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم ومن بينها عمليات البيع بدون فواتير .
 - تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة قصد الحصول على تخفيض الرسم .
 - سعي المكلف إلى تنظيم عجزه على الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل الضريبة المستحقة .
- كما يمكن للإدارة الضريبية اللجوء إلى بعض الكرق الأخرى كأسلوب عقابي أهمها :
- منع المكلف من مزاوله نشاطه المهني
 - غلق بعض مقراته .
 - توقيف الحساب البنكي وحجز ممتلكاته .

المطلب الثالث : الإجراءات والحلول الوقائية¹

إن الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة التهرب الضريبي وتتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة ومهمة لإرساء الوعي الجبائي لدى المكلفين وفي هذا المجال سنتعرض للعناصر التالية :

- تحسين فعالية النظام الضريبي .
- تحسين الجهاز الإداري الضريبي .
- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف .

الفرع الأول : تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي ، لذلك فإن تحسن فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب وذلك بمراعاة مايلي :

أولا : تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها ، وعليه يجب أن يتسم النظام

1 ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 305 - 312 .

الفصل الثاني إشكالية الغش والتهرب الضريبي

الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي ، ويساهم الإستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل ، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه ، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي .

ثانيا : إرساء نظام ضريبي عادل

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ولمعالجة ذلك الوضع يعمل على إرساء النظام ضريبي عادل وذلك من خلال مراعاة مايلي :

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة .
- شمولية الضريبة .
- اعتدال معدل الضريبة .
- تجنب الإزدواج الضريبي .
- إعفاءات ضريبية مدروسة .

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية .

ثالثا : تحسين التشريع الضريبي

أن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمتربط عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالا للتهرب وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي وعليه يسد منافذ التهرب .

ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الإقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الإقتصادي .

الفرع الثاني : تحسين الجهاز الإداري الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة .

أولا : تحسين الإمكانيات البشرية

تواجه الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها ناتج عن ارتفاع عدد العاملين الإقتصاديين وقلة عدد موظفيها ونقص كفاءتهم المهنية وفي ظل هذا الإختلال بين وظائف الإدارة وإمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين وذلك من خلال :

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب وكذا تحسين الأوضاع المادية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم .
- وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي .
- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة الأعوان الإداريين .
- وضع أسس عادلة للترقية ، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا .
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية . خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين بالمعنيين ، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية .

ثانيا : تحسين الإمكانيات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها ، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية ، مما يقتضي توفر وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر ، في هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة ، والإسراع في حصر وتحليل المعلومات الخاصة بكل مكلف ، 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 الضريبي ، ويكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين

الفصل الثاني إشكالية الغش والتهرب الضريبي

الرقابة الضريبية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية .

وبالرغم من الإهتمام البالغ التي توليه الدولة في هذا المجال يجب الإشارة إلى حدود ونقائص أجهزة الإعلام الآلي والتي تتمثل فيما يلي :

- تنحصر مهمة جهاز الإعلام الآلي على المعلومات التي يحتوي عليها فقط لذلك تتوقف إمكانياته في مكافحة التهرب الضريبي على صحة تلك المعلومات .

- يتطلب استخدام جهاز الإعلام الآلي وجود الفنيين يختص بعضهم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته ويختص البعض الآخر إلى مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة بالمكلف .

- يتطلب تغطية الإدارة الضريبية بنظام الإعلاميات توفر الإعتمادات المالية اللازمة . مما قد يشكل صعوبة للدول النامية .

- يشكل نظام الإعلام الآلي خطورة قد تمس الحرية الشخصية للمواطن ، لذا يجب استخدامه لأغراض ضريبية فقط .

ثالثا : تنظيم الإدارة الضريبية

إن تنظيم الإدارة الضريبية ، وفق مبدأ لامركزية الإدارة ، يهدف إلى فسخ المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية ، وضمان سرعة وفعالية في العمل ويحثا عن فعالية الإدارة الضريبية الجزائرية . اتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على المستويين المحلي والمركزي ، وذلك لتجاوز نقائص التنظيم السابق والتكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة ، وفي هذا المجال تم تحويل الإدارة المركزية إلى مديرية عامة للضرائب ، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي 90 / 190 الصادر في 23 جوان 1990 ، أن تلك التعديلات التي سعت إلى إعادة تنظيم الإدارة الضريبية من الناحية الهيكلية تبقى منقوصة الفعالية إن لم يتزامن معها إصلاح شامل للإدارة الضريبية والتي تسعى إلى مايلي:

- تنظيم سير الإدارات المختلفة بما يضمن سلامة تطبيق التشريعات الضريبية .
- تنسيق العمل بين مختلف الإدارات على المستوى الوطني لتوحيد المعاملة الضريبية .
- تحسين وسائل الفحص والمراجعة وتحديد معايير اختيار العينة التي يتم فحصها .

الفصل الثاني إشكالية الغش والتهرب الضريبي

- تسهيل الإجراءات الإدارية المرتبطة بالمكلف ، وتوفير تصريحات ضريبية بسيطة وفي مواعيدها المحددة .

- تبسيط إجراءات المنازعات وإضفاء شفافية في حل مختلف المنازعات لكسب ثقة المكلف.

الفرع الثالث : تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف و الإدارة الضريبية ، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب . وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة ، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيداً عن العداوة والحساسية موجهة نحو إضفاء روح التعامن والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية . وقصد تحسين تلك العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية :

أولاً : نشر الوعي الضريبي

تعتبر المكلف الطرف المباشر في عملية التهرب ، لذلك يجب تنمية وعيه الضريبي وإقناعه بالواجب الضريبي ومن أجل ذلك يجب اتخاذ الإجراءات التالية :

- القيام بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم حتى يدرك المكلفين بواجباتهم الضريبية ، ومن أجل ذلك تستعمل إدارة الضرائب شتى الطرق مثل الصحافة بأنواعها ، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام الضريبي ومستجداته .

- تحسيس المكلف بأهمية دفع الضريبة كونها تمثل مساهمة في مالية الدولة والتي تخصص للقيام بالخدمات العامة بانتهاج سياسة رشيدة حتى تكسب احترام وثقة المكلف بالضريبة . بالمقابل يجب أن تزرع في نفوس المواطن نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة.

- التعريف بالضريبة وأهدافها من خلال تعميمها في البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطن.

ثانياً : تكوين وإعلام المكلف

يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم وذلك بالتقرب أكثر إليه ، باتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة ، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي .

الفصل الثاني ————— إشكالية الغش والتهرب الضريبي

وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف واللمنشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الضريبي وتفسير الإجراءات الضريبية ، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية ، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى مصالح الإدارة الضريبية توكل لهم مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين ويجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة المكلة إليهم ويسعون ألى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الإستقبال والإستجابة لمختلف تساؤلات المكلفين .

ثالثا : تحسين العلاقات الإنسانية

تشكل العلاقات الإنسانية أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف ، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاه المكلفين ، وتخفيض حدة التوترات التي تحدثها الضريبة ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين .

الخلاصة :

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي ونظرا للإنعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عن التهرب خاصة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية . فإن مختلف الأنظمة الضريبية تعمل على مكافحة هذه الظاهرة للتقليل من حدتها ، وتجنب آثارها وذلك من خلال معالجة أسبابها خاصة ضبط التشريع الضريبي و نشر الوعي الضريبي ، وتحديث مناهج و أساليب العمل الاداري بالإضافة إلى تكثيف الرقابة الجبائية التي تشكل أداة هامة لاكتشاف حالات التهرب ، واسترجاع الموارد المالية التي كانت محل التهرب .

ونظرا لتقشي ظاهرة التهرب الضريبي يجب المزيد من الجهود الرامية إلى مكافحة هذه الظاهرة.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مديرية

الضرائب لولاية البويرة

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الفصلين الاولين إلى الجانب النظري الذي تمثل في دراستنا للضريبة والنظام الضريبي، وكذا إشكالية الغش والتهرب الضريبي أو لتوسيع نطاق هذا الموضوع قمنا بإسقاط هذا الجانب النظري على الواقع بدراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة باعتبارها جزء لا يتجزأ من الهيكل العام للضرائب بحيث يتم جمع المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، وتتم متابعتهم، والسهر على تطبيق القوانين الضريبية حسب التشريع حيث سنستعرض في هذا الفصل مايلي:

- تقديم المديرية الولائية للضرائب مع ذكر مهام كل مكتب من مكاتبها.

- دراسة حالة تطبيقية لأحد المكلفين بالضريبة.

المبحث الأول: تقديم المديرية وتدرجها الإداري.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مطلبين وهما تقديم المديرية من حيث نشأتها وتدرجها الإداري.

المطلب الأول: نشأة المديرية.

قبل سنة 1991 كانت مفتشية التنسيق للمصالح الخارجية لوزارة الاقتصاد "ICSEME" هي من تهتم بالسياسة المالية للبلاد من الناحية الجبائية، لها 05 مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية للوعاء.

- المديرية الفرعية لأملاك الدولة.

- المديرية الفرعية للتحصيل.

- المديرية الفرعية للمسح العقاري.

- بالمديرية الفرعية للمنافسة والأسعار.

وبصدور المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 والمتضمن تنظيم واختصاص المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل والمتمم، تأسست المديريات الولائية للضرائب، فالمديرية الولائية للضرائب بولاية البويرة تضم خمسة مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- المديرية الفرعية للتحصيل.

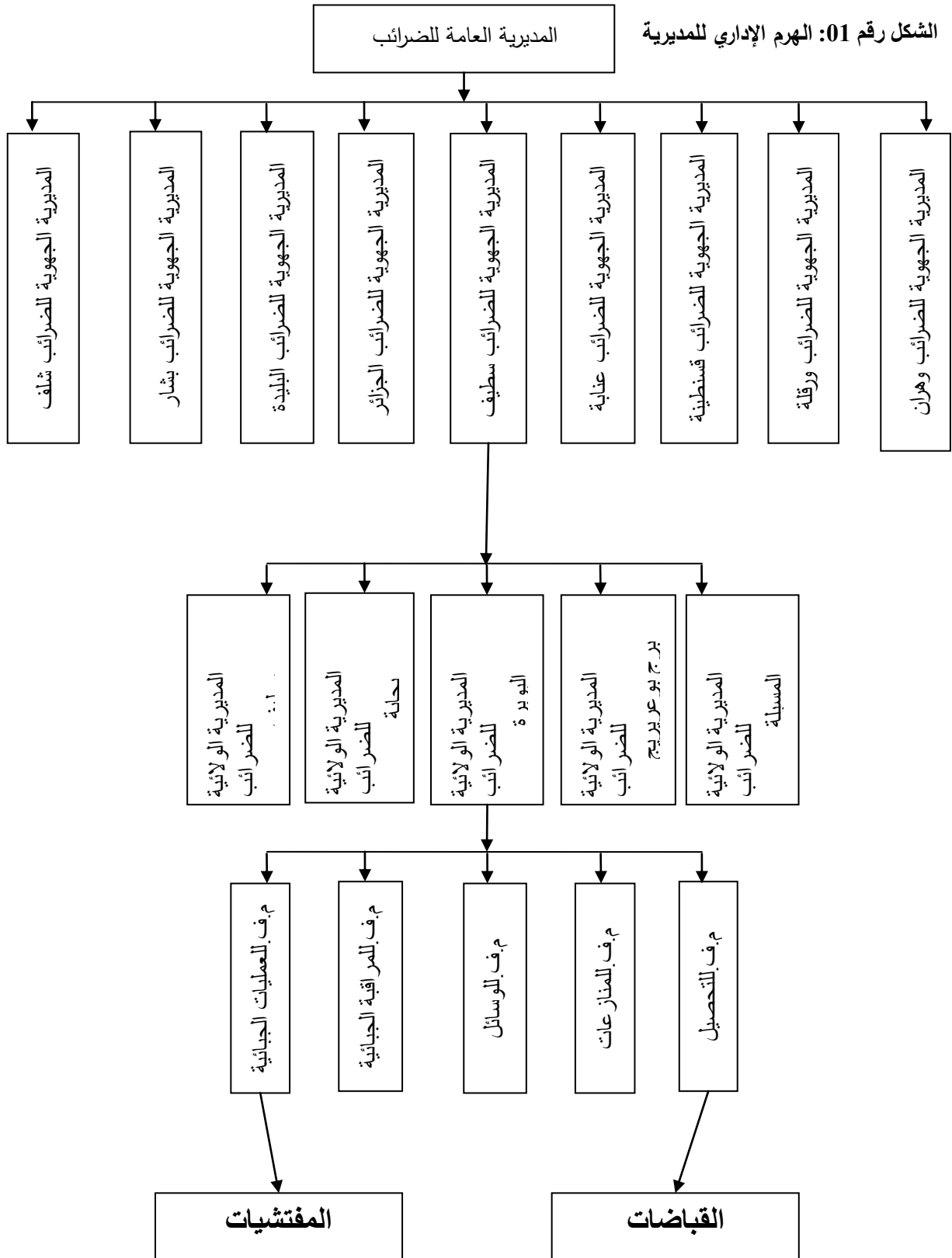
- المديرية الفرعية للوسائل.

- المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية.

تابعة لها 11 مفتشية وهي: مفتشية بويرة شرق، مفتشية بويرة غرب، مفتشية الأخضرية، مفتشية قادية، مفتشية عين بسام، مفتشية ديرة، مفتشية سور الغزلان، مفتشية بشلول، مفتشية بئر غبالو، مفتشية مشدالة، بالإضافة إلى مفتشية التسجيل والطابع.

و23 قباضة منها 08 قباضات للتحصيل و15 قباضة للتسيير.

المطلب الثاني: الهمم الإداري للمديرية العامة للضرائب.

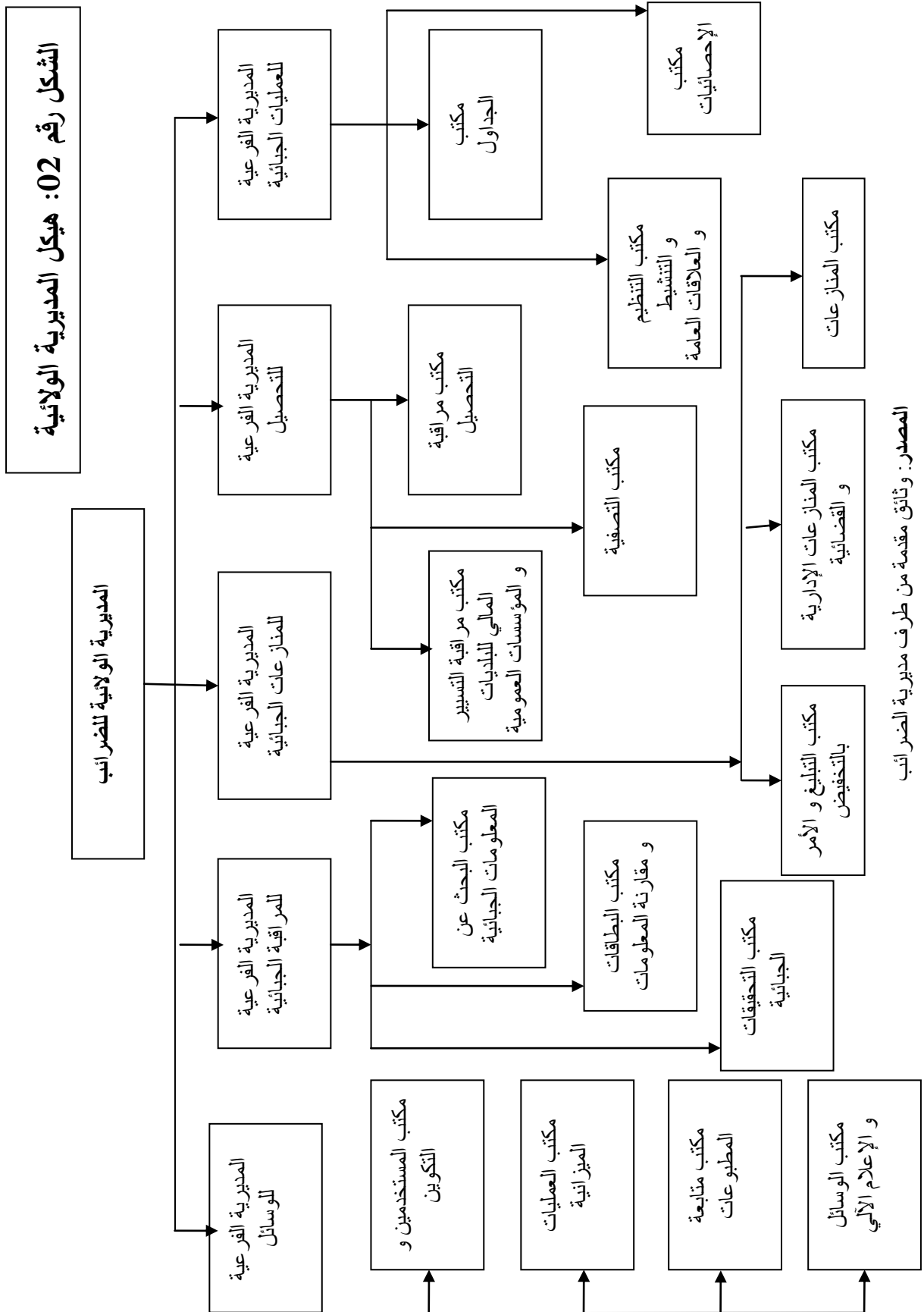


المصدر: وثائق مقدمة من مديرية الضرائب

المبحث الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية ومهامها.

ويضم هذا المبحث مطلبين وهما: هيكل المديرية ومهامها.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية.



المطلب الثاني: مهام المديرية الولائية للضرائب.

تضم المديرية الولائية للضرائب خمس مديريات فرعية:

الفرع 01: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

حسب المادة 40 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق ل 12 جوان

1998 تضم هذه المديرية الفرعية ثلاث مكاتب:

1) مكتب الجداول: يقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- المصادقة على الجداول التي تمت تصفيته من الضرائب والرسوم من طرف مركز الاعلام الألي.

- تحصيل الجداول.

- تسعيرة المطبوعات وسندات التحصيل الإضافية الفردية أو الجماعية المؤسسة من طرف المفتشيات ومصالح التحقيقات المحاسبية.

- مراقبة وإعطاء الجداول التلخيصية ودمها بإشعارات التبليغ المطابقة لها.

- المحافظة وتحسين دفاتر مسح الأراضي.

- استلام وترتيب الجداول العامة.

- إعداد وتسليم نسخ ثانية من الإنذارات.

- تحفير تبليغ الجماعات المحلية بالعناصر الضرورية للقيام بعملية إعداد الميزانيات الأولية.

2) مكتب الإحصائيات: يقوم هذا المكتب بالمهام التالية:

- استلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل وتقديمها للمديرية الجهوية.

- جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة قصد تثبيتها.

- إبلاغ الجماعات المحلية، والهيئات المعنية بالمعلومات الجبائية الضرورية لسير

ميزانيتها.

أما بالنسبة للولايات التي تضم أكثر من مديرية ولائية، فإن عملية تبليغ المعلومات الخاصة بالميزانية تكون من اختصاص المديرية الجهوية، وذلك على أساس المعلومات المقدمة من طرف هذه المديرية.

(3) مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة: يقوم هذا المكتب ب:

- توزيع المناشير والتعليمات والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية والمتعلقة بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي.
- تنسيق أشغال إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين والخاضعين للضريبة حسب النظام الجزافي.
- السهر على احترام آجال إصدار وعاء الضريبة من قبل مفتشيات في مجال الضرائب والرسوم التي تتم معالجتها من طرف مراكز الاعلام الآلي.
- متابعة ومراقبة عمل المفتشيات في ما يخص الرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري الدقيق للمكلفين بالضريبة.
- استقبال، إعلام وتوجيه الجمهور وإعطائهم المعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائي للمكلفين بالضريبة.

الفرع 02: المديرية الفرعية للتحصيل:

حسب المادة 41 من القرار 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق لـ 12 جوان 1998، تضم هذه المديرية ثلاث مكاتب:

(1) مكتب المراقبة والتحصيل: ويقوم هذا المكتب ب:

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية والشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية ومحاصيل البلدية، أي بصفة عامة كل مورد تتكفل بتحصيله قباضة الضرائب وتسجيل النقائص والتاخرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها التصحيح أو الحد من هذه النقائص.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة ووضعية المكلفين بالضريبة المتأخرين في دفع

مستحققاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات القصيرية ضدهم، وكذا اتخاذ التدابير الرامية إلى التصفية السريعة للأقساط الضريبية غير المحصلة.

- السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية، والعملات الأجنبية التي تكفلت بها قباضات الضرائب غير المحصلة على مستوى الولاية.

- اتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة العمومية عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق والسهر على تنفيذ سريع للإشعارات.

- التقسيم الدوري لوضعية التحصيل الذي قامت به كل قبضة بالنسبة لكل الضرائب، والمحاصيل الواجب تحصيلها ومعالجة النقائص المسجلة عند تصفية حالات التأخير المسجل في ممارسة الإجراءات الجبرية وتحديد أسبابها واقتراح التدابير الرامية إلى إدراك الوضعية.

- مراقبة حالة تصفية المحاصيل للخزينة والسجل الخاص بترحيل المبالغ.

(2) مكتب التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العملية: ويقوم هذا المكتب ب:

- مراقبة الميزانية الولائية والميزانيات الإضافية والتراخيص المتعلقة بفتح الاعتمادات المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل بتسييرها المالي قباضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية.

- مراقبة تنفيذ الإيرادات المقدرّة في ميزانية البلديات والمؤسسات العمومية.

- تصفية حسابات التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المقدمة من طرف محصلي الضرائب.

(3) مكتب التصفية: يقوم هذا المكتب ب:

- مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات فيما يتعلق بالغرامات والعقوبات المالية.

- مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل، أو سندات الإيرادات المتعلقة بالديون أو المحاصيل غير الجبائية، والتي يرجع تحصيلها قانونيا لقباضات الضرائب.

- تلقي النتائج المعدة من طرف قباضات الضرائب وإرسالها إلى الإدارة المركزية.

- مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية، والنطق بالإلغاء والقبول خارج مادة التقادم طبقاً للتشريع والتنظيم الجبائين الساري المفعول.

- مراقبة محاضر الجرد المالي من طرف محصلي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

الفرع 03: المديرية الفرعية للمنازعات.

حسب المادة 48 من القرار 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق لـ 12 جوان 1998،

فهذه المديرية تضم ثلاث مكاتب:

1) مكتب الشكاوي: ويقوم هذا المكتب ب:

- تلقي وبث الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الضرائب أو عند التحقيق والمحاسبة ومراقبة الأسعار والتقويمات في مجال التسجيل.

- تلقي ودراسة البث في الطلبات الرامية إلى الإعفاء أو التخفيض في الزيادات والعقوبات، التعويضات، والتأخير.

- تلقي دراسة وبث الطلبات الرامية إلى استعادة الضرائب أو الرسوم أو الحقوق المدفوعة نقدا سواء كانت عن طريق تقديم تصريح أو دفع مسبق أو اقتطاع من المصدر.

- اقتراح التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

2) مكتب المنازعات القضائية ورجال الطعن: ويقوم هذا المكتب ب:

- تلقي ودراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات وعرضها على لجنة المنازعات المختصة.

- تلقي ودراسة طلبات الاحتجاج على الزيادة التي مست الأسعار أو التهريبات المصرح بها في مجال التسجيل وعرضها على لجنة المصلحة قصد البحث والحكم فيها.

- تلقي ودراسة الطلبات المقدمة من طرف محصلي الضرائب والتي قد تكون تصاريح بعدم إمكانية التحصيل أو إلغاء الأقساط الضريبية أو الرسوم الغير ممكن تحصيلها، أو الإعفاء من

المسؤولية، أو التأجيل في دفع أقساط الضرائب والرسوم غير المصفاة في الآجال المقدر قانونيا وعرضها على لجنة الطعن الولائية المختصة قصد البحث والفصل فيها.

الفصل الثالث _____ دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة

- تلقي ودراسة طلبات تخفيض الضرائب المفروضة من طرف المفتشيات إثر التحقيق في المحاسبة أو مراقبة الأسعار أو إعادة التقويم في مادة التسجيل أو إلغاء الزيادة أو الغرامات، أو غرامات التأخير المطبقة وعرضها على لجنة الطعن الولائية المختصة للبحث فيها.
 - الدفاع عن الإدارة الجبائية أمام الهيئات القضائية المختصة في ما يتعلق بالاحتجاجات الخاصة بالضرائب، أو الإجراءات المتعلقة بالإدارة الجبائية.
 - تأسيس الطعون الخاصة بالاستئناف أمام الهيئات القضائية المختصة ضد القرارات والأحكام التي ليست في صالح الإدارة الجبائية، والصادرة عن الغرفة الإدارية والمحاكم الإدارية التي تفصل في المسائل الجبائية.
 - اقتراح التدابير التدابير التي من شأنها تحسين الإجراءات المتلفة بالمنازعات.
- 3) مكتب التبليغ والامر بالتخفيض:** ويقوم هذا المكتب ب:
- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات، وكذا القرارات الصادرة في مجال الطعون.
 - تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن لجان الطعن.
 - تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بقرارات المحكمة التي تبحث في المجال الجبائي وفي إطار الإجراءات المدرجة امام الهيئات القضائية.
 - مراقبة مناشير شهادات الإلغاء والتخفيض المسلمة من طرف المفتشيات في مجال الضرائب غير المباشرة، وحقوق تسجيل الطابع، وبصفة عامة كل إيراد جبائي يتم تأسيس وعائه وتحصيله من طرف المفتشيات وقباضات الضرائب.
 - إعداد وتبليغ جداول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات من المكاتب المعنية.
 - اقتراح التدابير التي من شأنها المساهمة في تحسين الإجراءات الخاصة بالمنازعات.

الفرع 04: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

حسب المادة 52 من القرار 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق لـ 12 جوان 1998، تضم هذه المديرية ثلاث مكاتب.

1 مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: ويقوم هذا المكتب ب:

- إعداد بطاقات خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذي يحتمل ان تتوفر لديهم معلومات يمكن ان تساعد في تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.
- برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص من طرف اللجان والفرق المختلطة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة التحصيل.
- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا المجال وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين طرق البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

3 مكتب البطاقات والمقارنة: ويقوم هذا المكتب ب:

- تسيير البطاقات ومساعدة المفتشيات على تأسيس بطاقاتهم.
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها الخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التصريح والتنظيم الجبائيين الساري المفعول.
- استقبال المعلومات المحصل عليها من طرف المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها على المفتشيات المعينة بغية استغلالها.
- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على تنشيط توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات.

4 مكتب التحقيقات الجبائية: ويقوم هذا المكتب ب:

- إحداث وتسيير البطاقات الخاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل ان يكونوا محل تحقيق أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية، وهذا على اساس المعايير المحددة من الإدارة المركزية.

- برمجة القضايا التي سيتم التحقيق فيها سنويا ومتابعة إنجاز البرامج في آجال محددة.
- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق والسهر على إجراء هذا الفرق لتدخلاتها لإبرام التشريع والتنظيم الساري العمل بهما واحترام حقوق المكلفين بالضريبة الذين تم التحقيق معهم مع المحافظة على مصالح الخزينة.

- برمجة عمليات مراقبة الاسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية، وعناصر المحلات التجارية، والأسهم أو حصص الشركة، وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

الفرع 05: المديرية الفرعية للتسجيل:

حسب المادة 56 من القرار رقم 484 المؤرخ في ربيع الأول 1418 الموافق لـ 12 جوان 1998، تضم هذه المديرية ثلاث مكاتب:

1) مكتب الموظفين والتكوين: ويقوم هذا المكتب ب:

- تسيير الموظفين ومتابعة مهنتهم.
- التنظيم والاستعداد للاجتماعات وتولي أمانة اللجان المتساوية الأعضاء الخاصة بالموظفين.
- المساهمة في إعداد وإنجاح برامج التحسين من المستوى وإعادة تأهيل الأعوان.
- المشاركة في تنظيم الشؤون الاجتماعية للموظفين.
- تطبيق الإجراءات الخاصة بضبط تعداد الموظفين وعقلنة مراكز العمل التي يتم اتخاذها بالتنسيق مع الهياكل المعنية بالمديرية الجهوية.

2) مكتب عمليات الميزانية: ويقوم هذا المكتب ب:

- القيام بعمليات الاتزان والتصفية والأمر بصرف النفقات الخاصة بتجهيز المديرية الولائية للضرائب، وهذا في حدود اختصاصه.
- تقييم احتياجات مصالح المديرية الولائية للضرائب في ما يخص اعتمادات الميزانية واعداد تقرير شامل حول استهلاك هذه الاعتمادات.

(3) مكتب الوسائل:

- اقتناء الاثاث والمعدات واللوازم الضرورية للمكاتب والمواد المتعلقة بالتنظيم والصيانة التي تضمن السير الحسن لمصالح المديرية الولائية للضرائب.
- تحديد وإنجاز أعمال الصيانة والإصلاح والتهيئة اللازمة للمحافظة على البيانات والتجهيزات الخاصة بالمديرية الولائية للضرائب.
- المساهمة في عملية ضبط وتحسين المطبوعات.
- المساهمة في تنفيذ إجراء حفظ الارشيف.
- المساهمة في تنفيذ التدابير المتخذة لضمان الموظفين والهيكل والعتاد والتجهيزات.
- القيام بجرد خاص بالعتاد والأثاث والتموينات غير القابلة للتلف والموضوعة تحت تصرف المديريات الفرعية ومراقبة دفاتر الجرد الموجودة على مستوى مفتشيات وقباضات الضرائب المتواجدة على مستوى الولاية.
- المحافظة على التجهيزات وصيانتها، وتكون مستعملي التطبيقات المعلوماتية بالتنسيق مع المديرية الجهوية.

المبحث الثالث: دراسة الرقابة الجبائية على شركة بلاط.

شركة أشخاص (شركة تضامن) لصناعة البلاط نوع قرانيطو (granitou) المتواجدة بالبويرة. هذه الشركة تتكون من شريكين والتي تم التحقيق فيها محاسبيا وجبايا خلال الفترة الممتدة من 2007/01/01 إلى غاية 2010/12/31، لقد تم إخطار الشركة بعملية التحقيق المحاسبي بتاريخ 10 جويلية 2011 بإشعار مرقم تحت 29/ف ت ج 2011.

وأثناء عملية التحقيق تم سرد الملاحظات التالية:

*** من حيث الشكل:**

- اليومية المركزية مؤشر عليها بتاريخ 19-06-2008 في حين أن العمليات الحسابية تم تدوينها بتاريخ 2007/11/30.

- غياب تفصيل المخزونات على دفتر الجرد.

*** من حيث المضمون:**

- أعباء مخصومة بطريقة غير قانونية (تخص سنوات أخرى).

سنة 2007: 60324 دج --> أعباء متعلقة بسنة 2005.

سنة 2008: 1118419 دج --> اعباء متعلقة بسنة 2007.

فواتير بيع يتم إحضارها خلال عملية التحقيق للسنوات 2008-2009.

الجدول رقم (06): فواتير سنة 2008.

رقم الفاتورة	التاريخ	مبلغ خارج الرسم HT	TVA	المبلغ مع كل الرسوم TTC
31	2008-03-15	235000	39950	274950

الجدول رقم (07): فواتير سنة 2009.

رقم الفاتورة	التاريخ	HT	TVA	حقوق الطابع DT	TTC
30	09-03-22	330000	56100	2500	388600

388600	2500	56100	330000	09-03-25	31
274950	-	39950	235000	09-03-26	36
1052150	5000	152150	895000	-	-

- الفاتورة رقم 157 - 2007 المؤرخة في 02-11-2007 الصادرة من المورد (ش ذ م م E R M C) غير مدونة في دفاتر المحاسبة والتي تحمل مبلغ 58740 دج كرسوم على القيمة المضافة.

- حساب الرصيد الدائن للأصول غير المبررة بالنسبة للسنوات:

- 2007: 2 938457 دج.

- 2008: 2223886 دج.

- 2010: 580870 دج.

تبعاً لما تم ذكره انفاً، أن محاسبتكم المقدمة إلى مصالحنا تم الاحتفاظ بها خلال السنوات المحققة فيها 2007، 2008، 2009، و2010، غير ان النقائص التي تم سردها سوف يتم تصحيحها الجبائي بطريقة الإدماج للأعباء المخصصة بطريقة غير قانونية.

1 تحديد الوعاء الضريبي في مادة الرسم على النشاط المهني:

TAP 2%: من أجل تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني تم اللجوء إلى الإجراء الآتي:

وفقاً لعملية سير الإنتاج التي قمنا بها بتاريخ 27-10-2011، والتي حررنا من خلالها معطى رسمي تم إمضاؤه من طرفنا مع المكلف بالضريبة (مسير الشركة محل التحقيق).

عملية الإنتاج التي احتوت على العناصر الآتية:

- 80 كغ من البودرة الخام. poudre de mambre.

- 50 كغ من الحصى 03/8.

- 50 كغ م الإسمنت الاسود.

- --> ينتج ما يلي: 7.75 م² من البلاط معدل الفضلات والمهملات 12%.

هذا يستلزم إنتاج نسبة 88% من البلاط الصافي.

بتطبيق سعر 235 دج للمتر المربع الواحد.

الجدول رقم (08): حساب حقوق الرسم على النشاط المهني TAP.

2010	2009	2008	2007	التعيين
812	903000	840	847	مشتريات مستهلكة حصى 25/15 بالطن
812000	11287	840000	847000	مشتريات مستهلكة حصى 25/15 بالكغ
10150	87474	10500	10587	عدد النقلات 80
78662	%12	81375	82049	الكمية المنتجة الخاصة من البلاط م ² × 7.75
%12	76977	%12	%12	معدل الفضلات والمهملات
69222	235	71610	72203	الكمية المنتجة الصافية
235	18089595	235	235	سعر البيع المطبق
16267170	17525727	16828350	16967705	رقم الأعمال المعاد تشكيله
16022860	563868	18868108	16022123	رقم الأعمال المصرح به
244310	11277	-	945582	الفرق
4886	%10	-	18911	حقوق الرسم على النشاط الكهني المعدل
%10	1127	-	%10	ب2% TAP
488	12909	-	1891	معدل الغرامة
5374	-	-	20802	مبلغ الغرامة
				الإجمالي الواجب دفعه

ملاحظة: الغرامات المطبقة على الحقوق الصافية:

- تطبيق نسبة 10 إذا لم يتعدى مبلغ الضريبة 50000 دج.
 - تطبيق نسبة 15% إذا كان المبلغ يتراوح بين 50000 دج و 200000 دج.
 - تطبيق 25% إذا كان المبلغ يفوق 200000 دج.
- طبقا لأحكام المواد 217، 219، و 193 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة.

(3) تحديد الوعاء الضريبة على الدخل الإجمالي:

من أجل تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي تم إدماج كل

الفصل الثالث _____ دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة

الأعباء التي تم خصمها بطريقة غير قانونية إلى الأرباح الصافية للسنوات 2007، 2008، 2010.

الجدول رقم (09): تحديد الوعاء الضريبي على الدخل الإجمالي للسنوات 2007، 2008، 2009، 2010.

2010	2009	2008	2007	التعيين
1085425	1247212	1367450	1160435	الأرباح المصرح بها
244310	563868	-	945582	الإدماجات:
-	-	-	60324	-رقم الأعمال المخفي.
				-أعباء أخرى غير مبررة.
244310	563868	-	1005906	∑الإدماجات
4886	11277	-	18911	-التخفيض التسلسلي للرسم على النشاط المهني TAP
239424	552591	1118419	986995	-الربح غير المصرح به
119712	276295	559210	493498	-حصة كل شريك

المواد من : 12 إلى 21، 104، 169 من قانون الضرائب المباشرة.

-القاعدة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بكل شريك في الشركة.

الجدول رقم (10): نسبة المشاركة 50%.

2010	2009	2008	2007	التعيين
473158	389531	683724	580217	الربح المصرح به
119712	276295	559210	493498	الربح المدمج
592870	665826	1242934	1073715	الربح المعاد تشكيله
35913	82888	167763	148049	حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

الفصل الثالث دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة

معدل الغرامة	%15	%15	%15	%10
مبلغ الغرامة	22207	25164	124333	3591
الإجمالي الواجب دفعه	170256	192927	95321	39504

الجدول رقم (11): الشريك أ: نسبة المشاركة 50%.

التعيين	2007	2008	2009	2010
الربح المصرح به	580217	683724	264174	473158
الربح المدمج	493498	559210	276295	119712
الربح المعاد تشكيله	1073715	1242934	540469	592870
حقوق IRG	148049	167763	73306	35913
معدل الغرامة	%15	%15	%15	%10
مبلغ الغرامة	22207	25164	10995	3591
الإجمالي الواجب دفعه	170256	192927	84301	39504

الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور:

فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي على الاجور لم نلاحظ أي شيء وبالتالي فالقواعد الضريبية المصرح بها قد تم الاحتفاظ بها خلال الفترة التي هي محل التحقيق أي من 01-01-2007 إلى غاية 31-12-2010.

الرسوم على رقم الأعمال:

إن نشاط الشركة المتمثل في صناعة البلاط خاضع إجباريا للرسم على القيمة المضافة المعدل 17% وذلك خلال ميع السنوات المحقق فيها 2007، 2008، 2009، 2010.

إلى عملية الفرز لفواتير الشراء المقدمة لمصالحنا أسفرت على الوضعية التالية:

الجدول رقم (12): جدول الرسوم على المشتريات:

التعيين	2007	2008	2009	2010
---------	------	------	------	------

الفصل الثالث _____ دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة

1409769	2321082	1368748	1225028	TVA المخصومة على التصريح
1409796	2132082	1368748	1225028	الرسوم على المشتريات المعترف بها
-	58740	-	-	الرسوم على المشتريات المعاد إدماجها

وفقا لأحكام المواد 29، 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل بالمادة 7 من قانون

المالية التكميلي لسنة 2006 من قانون الرسوم على القيمة المضافة.

الجدول رقم (13): جدول حقوق الرسم على القيمة المضافة.

2010	2009	2008	2007	التعيين
16022860	17525727	18868108	16022123	رقم الأعمال المصرح به
16267170	18089595	18868108	16967705	رقم الأعمال المعترف به
244310	563868	-	945582	الفرق
%17	%17	-	%17	الرسم على القيمة المضافة
41532	95857	-	160748	الحقوق العامة
-	58740	-	-	الرسوم على المشتريات المعاد إدماجها
41532	154597	-	160748	مجموع الحقوق الصافية
%10	%15	-	%15	معدل الغرامة
4153	23189	-	24112	مبلغ الغرامة
45685	177786	-	184860	الإجمالي الواجب دفعه

خلاصة:

بعد دراستنا للجانب التطبيقي الذي تمثل في نشاط مديرية الضرائب لولاية البويرة، وبعد عرضنا لمختلف هياكل المديرية، والمهام التي تقوم بها المديرية الفرعية التابعة لها كما تطرقنا إلى دراسة حالة تطبيقية لإجراءات التحقيق المحاسبي لشخص معنوي (شركة تضامن) يمارس نشاط صناعي يتمثل في صناعة البلاط.

إن دراستنا لهذه الحالة مكنتنا من معرفة كل المراحل التي يمر بها التحقيق المحاسبي في الميدان التطبيقي.

- إرسال الإشعار بالتحقيق.

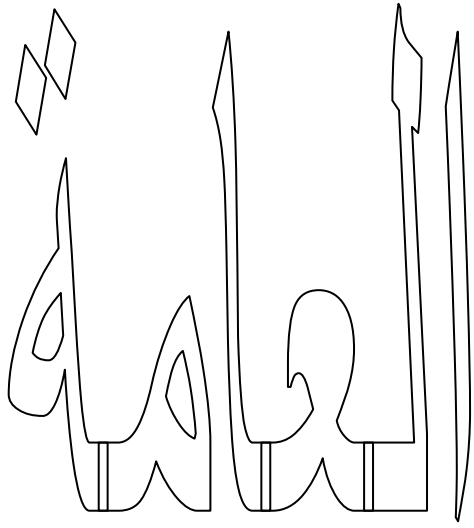
- المعاينة الميدانية إلى مركز مزاولة النشاط من أجل الحصول على المعلومات.

- إعادة تأسيس الأوعية لمختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة المعنية بالأمر.

- إبلاغ نتائج التحقيق من خلال التبليغ الأولي والنهائي.

وفي الأخير نستخلص أنه من الصعب أن نجد حلا يقضي على ظاهرة التهرب الضريبي

بصورة نهائية، لكن بالإمكان التقليل منه بشكل كبير.



إن مجمل ما يمكن قوله ان الضريبة تحظى باهتمام بالغ لدى السلطات المعنية نظرا لدورها الفعال في تمويل إيرادات الدولة لتغطية نفقاتها العامة التي تحتاج إليها مرافقها العامة، إلا أنها تصطدم بظاهرة خطيرة تهدد وظيفتها ودورها والمتمثلة في التهرب والغش الضريبيين، لدى تسعى السلطات المعنية بتحصيلها والتي تتمثل في الإدارة الضريبية للحد من هذه الظاهرة التي باتت تهدد الاقتصاد الوطني ككل إلى اتباع مجموعة من الأساليب والطرق بدءا بالرقابة الجبائية إلى ان تنتهي بالعقوبات والغرامات.

1. اختبار الفرضيات:

على ضوء ما قدمناه في الفرضيات السابقة يتضح لنا:

- أنه في الفرضية الأولى والتي يتضمن محتواها (أن الضريبة اهم مورد جبائي لتمويل الخزينة، وهي أداة من أدوات السياسة المالية)، فتعتبر صحيحة وذلك لأن الضريبة تاتي في المركز الثاني بعد الجباية البترولية.
- والفرضية الثانية التي تنص على (جاء الإصلاح الضريبي في الجزائر من اجل التغيير نحو الأفضل في تحسين الضريبة وحسابها بشفافية ومصادقية)، فصحيح أن الإصلاح الضريبي يتضمن ما جاء في الفرضية اعلاه لكن تطبيقه واقعا وميدانيا يثبت عكس ذلك.
- وبخصوص ما جاء في الفرضية الثالثة (استخدمت الدولة عدت إجراءات ردعية لمكافحة التهرب الضريبي، فهي صحيحة ومتمثل في الغرامات والعقوبات).
- ومن خلال ماجاء في الفرضية الرابعة والمتضمنة ما يلي: (تتم محاربة التهرب الضريبي من طرف الإدارة الضريبية بعدة وسائل أهمها الرقابة الجبائية)، فيمكن القول أنها صحيحة إلى حد ما، وهذا ما لمسناه من خلال تربعنا في مديرية الضرائب لولاية البويرة.

2. النتائج:

ومن خلال دراستنا للموضوع وتعمقنا في جوانبه توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي تمثلت أغلبها فيما يلي:

1. للضريبة اهمية كبرى ليست لكونها مورد مالي يمول نفقات الدولة فحسب بل تتعدى هذه لكونها اداة للتأثير في الاوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.
 2. يمكن للضريبة ان تواجه ظاهرة الازدواج الضريبي وهو ما يزيد العبء الضريبي.
 3. قامت الجزائر بإصلاح ضريبي بداية التسعينات، وذلك بعدما وجدت نفسها تتحول من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، وقد مس هذا الإصلاح عدة جوانب من الضرائب.
 4. إن التفاهم المفقود بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية نتيجة زيادة العبء الضريبي على المكلف قد تكون أهم اسباب انتشار وتوسع ظاهرتي التهرب والغش الضريبي، كما قال ابن خلدون: "كثرة الضرائب تقتل الضريبة".
 5. إن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تسبب تسرب أموال الدولة، فقد تكون بطريقة قانونية عن طريق اختراق الثغرات القانونية، وتسمى بالتهرب الضريبي، كما قد تكون بطرق تدليسية وغير قانونية وتسمى الغش الضريبي.
 6. لمواجهة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين عادة ما تلجأ الدولة المتمثلة في الإدارة الضريبية إلى الرقابة الجبائية.
 7. تعتمد الإدارة الضريبية في الرقابة الجبائية على نوعين الأول يتمثل في التحقيق المحاسبي، والثاني تمثل في التحقيق اعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي ظهر بعد الإصلاح الضريبي.
- ينقسم التحقيق المحاسبي في الميدان التطبيقي إلى:

- إرسال الإشعار بالتحقيق.
- المعاينة الميدانية إلى مركز مزاولة النشاط من أجل الحصول على المعلومات.
- إعادة تأسيس الأوعية لمختلف الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة المعنية بالأمر.
- إبلاغ نتائج التحقيق من خلال التبليغ الأولي والنهائي.

3. الاقتراحات:

من خلال النتائج السابقة يمكن تقديم بعض الاقتراحات ونوجزها في ما يلي:

1. تحسين الموارد والإمكانيات البشرية لإدارة الرقابة الجبائية عن طريق:

- أ. رفع كفاءة أعوان الرقابة الجبائية بتكوين متخصصين في المجال.
- ب. التكوين المستمر لأعوان الرقابة.
- ج. تحسين اوضاع اعوان الرقابة الجبائية برفع أجورهم وتقديم مكافأة تشجيعية لعدم تعرضهم للإعفاءات المؤدية لطمس الحقيقة كالرشوة وتوفير الحماية لهم.
2. تحسين الإمكانيات والوسائل المادية من خلال:
 - أ. إنشاء مقرات عمل جديدة وتقريبها من المكلف وتجهيزها بمختلف التجهيزات الإدارية.
 - ب. إدخال نظام معلوماتية لتسهيل عمل الاعوان.
 - ج. توفير وسائل النقل الضرورية لتسهيل إنجاز المهام الموكلة لأعوان الرقابة.
3. تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وذلك من خلال:
 - أ. توعية وإقناع المواطن في الثقة بمؤسسات الدولة.
 - ب. تحسين أساليب التعامل مع المكلفين، وذلك من خلال تدعيم الإدارات الجبائية بمكاتب للعلاقات العامة.
 - ج. تطهير الإدارة الجبائية من البيروقراطية المحسوبة ومختلف العراقيل الاخرى.
4. إعداد نظام عقوبات صارم على من ثبت عليه مخالفة القانون من طرف المكلف بالضريبة والمحققين معا.

4. آفاق البحث:

من خلال تعرضنا في بحثنا هذا لكل من التهرب الضريبي والرقابة الجبائية على الضريبة للحد من هذه الظاهرة نقوم بفسح المجال للبحث في مواضيع مكملة لهذا البحث والمتمثلة في النزاعات الجبائية والتحصيل الضريبي.

واخيرا نأمل ان نكون قد ألممنا بجميع جوانب الموضوع، وأن تاخذ اقتراحاتنا وتوصياتنا بعين الاعتبار من قبل السلطات المعنية، وكذا تحسين الوضع.

وفي النهاية لا يسعنا إلا أن نقول:

الحمد لله الذي وفقنا في تأدية عملنا هذا وبنعمته تتم الصالحات.

قائمة المراجع

1. الكتب:

1. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
2. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2003.
3. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.
4. خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
5. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، مصر.
6. سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، مصر، 2008.
7. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر 2007.
8. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
9. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000.
10. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، العراق، 2007.
11. عادل فليح العلي، مالية الدولة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
12. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
13. عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، مصر، 1974.
14. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 2003.
15. علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

16. فوزي عطوي، المالية العامة والنظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003 ، لبنان.
17. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2003.
18. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008 .
19. محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة، الأردن، 2007.
20. مراد ناصر، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992 - 2003 ، منشورات البغدادي، الجزائر.
21. المرسي السيد حجازي، المالية العامة، الدار الجامعية، مصر.
22. مهدي محفوظ، علم المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، الطبعة الرابعة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2005، لبنان.
23. يونس أحمد البطريق، المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- أطروحات رسائل ومذكرات:**
24. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
25. محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، رسالة نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل المحاسبي، جامعة الجزائر، دفعة 2002.
26. نجاة نوي، رسالة لنيل رسالة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، دفعة 2004.
27. سليمة العموري، زهية طهير، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة نيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، دفعة 2010، المركز الجامعي بالبويرة.

28. لويزة يدو، حياة قاري، الغش الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية المركز الجامعي بالبويرة، دفعة 2011.

قوانين ومنشورات:

29. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2011.

ثانيا: مواقع الانترنت.

30. http : // www.palmoon.net 25/02/2012 . 09:15

الملاحق

- 1 - جدول مقارنة الميزانيات.
- 2 - جدول حسابات النتائج.
- 3 - طلب المعلومات.
- 4 - بطاقة بداية اشغال التحقيق.
- 5 - إشعار بالتحقيق المحاسبي.
- 6 - استدعاء.
- 7 - وصل استلام.
- 8 - إذار.
- 9 - محضر معاينة.
- 10 بطاقة نهاية اشغال التحقيق.
- 11 تبليغ التصحيح الضريبي تبعا للتحقيق المحاسبي.
- 12 أمر بالدفع الفردي.
- 13 أمر بالتسديد.
- 14 بطاقة تحليل نزاع جبائي.