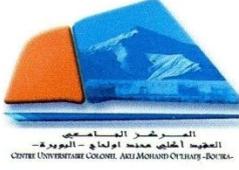


الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

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 أكللي محمد أولحاج

البويرة

معهد العلوم الاقتصادية , التجارية وعلوم التسيير

القسم: العلوم الاقتصادية
التخصص: بنوك و تأمينات

تقرير تربص
لنيل شهادة الليسانس LMD

تحت عنوان

التحصيل الضريبي في الجزائر دراسة حالة في مديرية الضرائب -البويرة-

تحت إشراف الأستاذ:
بلقاسم مصباح

من إعداد الطلبة:
-ولد بزويو فاتح
-مسيلي بلال
-عزوز أسامة



تشكرات

نشكر الله العلي القدير الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع ، وما التوفيق إلا به
نتقدم بأحر التشكرات و خالص العبارات إلى كل من ساعدنا على انجاز هذا العمل
المتواضع من بعدد أو قريب، و لو بكلمة واحدة و نخص بالذكر الأستاذ المحترم
مصباح بلقاسم على مجهوداته التي بذلها معنا و نصائحه القيمة التي أهدانا بها .
إلى كل عمال مديرية الضرائب لولاية البويرة الذين استقبلونا و كانوا معنا عوناً
و سندا و خاصة إلى السيد جديات محفوظ الذي لم يبخل علينا بجهدده و وقته.
إلى كل الأساتذة و الزملاء و الأصدقاء الذين ساعدونا على انجاز هذا العمل و نخص
بالذكر حمزة، فريد، هشام، فؤاد، لخضر، ليلية، زهية، ريمة و آخرون.

شكرا جزيلا



قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	السلم الضريبي المطبق على التصاعديّة الإجماليّة	12
02	السلم الضريبي للتصاعد بالشرائح	12
03	جدول السلم لتصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي	36
04	فواتير بيع لم يتم إحضارها خلال عملية التحقيق لسنة 2008	77
05	فواتير بيع لم يتم إحضارها خلال عملية التحقيق لسنة 2009	78
06	حساب حقوق الرسم على النشاط المهني TVA	79
07	الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي	80
08	الشريك أ: نسبة المساهمة في الشركة 50 %.	81
09	الشريك ب: نسبة المساهمة في الشركة 50 %.	81
10	جدول الرسوم على المشتريات	82
11	جدول حقوق الرسم على القيمة المضافة	83
12	جدول التحصيلات الجبائية على مستوى المديرية	83

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	موقع القباضة بالنسبة لقطاع الضرائب	32
02	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	76

الفهرس

أ	.....	مقدمة عامة
		الفصل الأول: عموميات حول الضريبة.
04	.....	تمهيد
05	.....	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة.
05	.....	المطلب الأول: نشأة الضريبة.
05	.....	المطلب الثاني: مفهوم الضريبة.
06	.....	المطلب الثالث: خصائص الضرائب.
07	.....	المبحث الثاني: تصنيف الضرائب.
07	.....	المطلب الأول: من حيث الوعاء الضريبي.
08	.....	المطلب الثاني: من حيث تحميل العبء الضريبي.
10	.....	المطلب الثالث: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة.
11	.....	المطلب الرابع: من حيث سعر أو معدل الضريبة.
13	.....	المبحث الثالث: قواعد و أهداف فرض الضريبة و طرق تقديرها.
13	.....	المطلب الأول: قواعد فرض الضريبة.
14	.....	المطلب الثاني: أهداف الضريبة.
16	.....	المطلب الثالث: طرق تقدير الضريبة.
20	.....	خاتمة الفصل.
		الفصل الثاني: التحصيل الضريبي في الجزائر و تنظيمه
22	.....	تمهيد
23	.....	المبحث الأول: التحصيل الضريبي
23	.....	المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي

27	المطلب الثاني: قواعد و ضمانات التحصيل الضريبي.....
28	المطلب الثالث: طرق التحصيل الحديثة و الهيئات المكلفة بذلك.....
32	المطلب الرابع: مجالات تطبيق التحصيل الضريبي.....
34	المبحث الثاني: تنظيم عملية اتحصيل الضريبي.....
34	المطلب الأول: الضرائب المحصلة في الجزائر.....
42	المطلب الثاني: الإجراءات العامة للتحصيل.....
43	المطلب الثالث : التحصيل بالقوة " المتابعات".....
46	المطلب الرابع : المنازعات الجبائية.....
48	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثالث : أعمال الغش و التهرب الضريبي و أثرها على التحصيل الضريبي.
50	تمهيد.....
51	المبحث الأول: تحليل ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي.....
51	المطلب الأول : مفهوم الغش و التهرب الضريبي.....
54	المطلب الثاني: أسباب اللجوء إلى أعمال الغش و التهرب الضريبي.....
62	المطلب الثالث: طرق الغش و التهرب الضريبي.....
65	المطلب الرابع: إجراءات مكافحة الغش و التهرب.....
66	المبحث الثاني : اثر الغش و التهرب على عملية التحصيل الضريبي.....
66	المطلب الأول: الآثار المالية.....
67	المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية.....
68	المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية.....
69	المطلب الرابع: الآثار السياسية.....

70	..... خلاصة الفصل
	الفصل الرابع: دراسة حالة
72	..... تمهيد
73	..... المبحث الأول : نبذة حول مديرية الضرائب لولاية البويرة.
73	..... المطلب الأول: نشأة المديرية
76	..... المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية
77	..... المبحث الثاني: تقديم حالة تطبيقية
78	..... المطلب الأول: احتساب الضرائب ، الغرامات ، الاندماجات و الأرباح الخاضعة للضريبة..
80	..... المطلب الثاني: تحديد حقوق : IBS , IRG
81	..... المطلب الثالث: تحديد حقوق TVA و حساب صافي الدفع.
83	..... خلاصة الفصل
85	..... خاتمة عامة

قائمة المراجع

الملاحق

المقدمة العامة

مقدمة عامة

عرفت الضرائب تطورا كبيرا منذ القدم و لقد ارتبط هذا التطور بتطور الدولة و اتساع مهامها و تعدد أدواتها، إذ تعتبر الضرائب من إيرادات الدولة الأساسية، فالدولة و أمام متطلبات مجتمعا المتزايدة عن كثرة حاجاتهم كان من الواجب عليها إتباع هذه الحاجات و تغطية كل هذه المتطلبات، و هذا من خلال توفير موارد مالية لتموينها و لما كانت موارد الدولة الناتجة عن قطاعات إنتاجية غير كافية كان على لزاما على الأفراد المساهمة في تمويل خزينة الدولة و ذلك عن طريق فرض الضرائب و تحصيلها من طرف الأجهزة المكلفة بالتحصيل، فالإضافة إلى كون الضريبة مورد من موارد الدولة الهامة تعتبر كذلك من إيرادات الدولة السيادية التي لا غنى عنها، فالدولة التي لا تتحكم في مواردها الجبائية لا سلطة لها .

و الجزائر كغيرها من الدول النامية سعت بمجرد استقلالها سنة 1962 إلى استعادة مواردها الجبائية و تحصيلها بعدما كانت تحصل من طرف السلطة الاستعمارية كنوع من استرجاع السيادة، و لكن لم تعتمد كمورد أساسي لتمويل خزينة الدولة، إذ كانت تعتمد بالخصوص على الجباية البترولية و لكن و مع ظهور الأزمة البترولية في الثمانينات و انخفاض أسعار البترول كل هذا أدى بالجزائر إلى إعادة سياستها الاقتصادية، و لقد كان قطاع الضرائب التي أعيد النظر فيها إذ تم إدخال إصلاحات جديدة على هذا القطاع بحيث تجعل هذا الأخير أداة مرنة في يد الدولة تستخدمه من اجل تحقيق أهدافها الاقتصادية.

و تكمن أهمية هذا البحث في أهمية قطاع الضرائب بالخصوص تحصيل الضرائب في الجزائر، بحيث تعتبر الضرائب الممول الثاني لخرينة الدولة بعد قطاع المحروقات، إذا قارنا بين (الضرائب و المحروقات) فنجد قطاع الضرائب أكثر استقرار و يمكن التحكم فيه أكثر مقارنة مع قطاع المحروقات الذي يمتاز بعدم الاستقرار نتيجة تأثير أسعار البترول بالأسواق النفطية العالمية.

و تراجع أسباب اختيارنا لهذا البحث إلى عدة أسباب شخصية و موضوعية و التي يمكن تلخيصها فيما يلي :

- 1- شعورنا بأهمية التحصيل الضريبي بالنسبة لخرينة الدولة.
- 2- رغبتنا في التعرف أكثر على هذا القطاع لارتباطه الكبير بمجال دراستنا و كذا ارتباطه الكبير بالحياة الاقتصادية بالأفراد و المؤسسات.
- 3- نقص الدراسات و البحوث المتخصصة في هذا المجال و خصوصا في جامعتنا الحديثة النشأة.

و لتحديد موضوع دراستنا قمنا بوضع الإشكالية :

ما هي أهمية التحصيل الضريبي في الجزائر، و ما مدى تأثيرها بأعمال الغش و التهرب الضريبي ؟

و من خلال هذا السؤال الرئيسية يمكن أن نستخلص مجموعة من الأسئلة الجزئية التالية:

✓ ما مفهوم الضرائب و ما هي أنواعها ؟

✓ ما هي أهمية التحصيل، و ما هي آليات تنظيمه؟

✓ ما مدى تأثير أعمال الغش و التهرب الضريبي على التحصيل؟

للإجابة على ما طرحناه من تساؤلات، و بعد اطلاعنا على بعض الكتب الخاصة بالضرائب قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات نوردها فيما يلي :

✓ هناك أنواع مختلفة من الضرائب متعددة ووحيدة مباشرة و غير مباشرة

✓ تكمن أهمية التحصيل الضريبي في تزويد خزينة الدولة بموارد مالية لتغطية نفقاتها، كما يتم التحصيل بطرق مختلفة و دية و إجبارية.

و قد اتبعنا في هذا البحث الأسلوب الوصفي التحليلي في الجانب النظري و منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي، و هو منهج متبع في الدراسات الخاصة في العلوم الاقتصادية و التجارية، أما بالنسبة للأدوات المستخدمة فقد اعتمدنا على:

✓ البحوث و الدراسات في هذا المجال.

✓ القوانين المتعلقة بالضرائب

✓ المنشورات و السجلات الخاصة بالضرائب.

للإجابة على الإشكالية المطروحة سابقا لزمنا الدراسة تناول الموضوع من خلال أربع فصول تستهل بمقدمة عامة ثم تاليها خاتمة، و يقسم كل فصل من مبحثين إلى ثلاثة مباحث و كل مبحث إلى مطالب و كل مطلب يتضمن فروعا إذا اقتضى الأمر لذلك، و نعرض فيما يلي الفصول الأربعة فيما يلي بشكل مختصر:

الفصل الأول: الضرائب و من خلاله سوف نتعرض إلى مفهوم الضرائب و أنواعها.

الفصل الثاني: " التحصيل الضريبي في الجزائر و تنظيمه" و لقد تعرضنا بالتفصيل إلى التحصيل الضريبي و كذا آليات تنظيمه.

الفصل الثالث: أعمال الغش و التهرب الضريبي و أثرها على التحصيل الضريبي بشكل عام و كذا تأثيرهما على التحصيل الضريبي .

الفصل الرابع: " دراسة حالة تطبيقية " على مستوى مديرية الضرائب بالبويرة.

الفصل الأول

عمومات حول الضرائب

إن توسع نشاط الدولة أدى إلى زيادة نفقاتها فتحتم عليها البحث عن مصادر جديدة لتمويل و تغطية النفقات المتزايدة باستمرار إذ يجب أن تغطي هذه النفقات بموارد مقابلة لها.

و لمواجهة هذه النفقات تسعى الدولة جاهدة إلى اقتطاع الضرائب التي تحصل جبرا من الأشخاص الخاضعين للضريبة .

و من اجل ضمان تنظيم إيرادات ضريبية تلجأ الدولة إلى وضع نظام ضريبي مدعم بتشريعات و قوانين يسير وفقها المكلف بالضريبة و لا يخرج عن نطاقها إذ أن نجاعة النظام الضريبي يضمن للدولة تغطية جزء كبير من هذه النفقات

و هذا ما جعلنا نتناول في هذا الفصل لمحة عامة حول الضرائب لما في ذلك تعريف الضريبة و خصائصها و تصنيفاتها بالإضافة إلى أهداف و طرق تقديمها.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة

تعد الضريبة في عالمنا المعاصر من ألق القضايا بحياة الإنسان سواء من حيث أداءه لها، أو من حيث انتفاعه بمواردها في إطار الخدمات العامة المقدمة من طرف الدولة.

المطلب الأول: نشأة الضريبة.

إن مفهوم الضريبة لم يكن واحد دائما، فعندما لم تكن التجمعات البشرية قد نشأت بعد لم يكن هناك أي نوع من الضرائب و قد تميز هذا العصر بأن هناك اكتفاء ذاتي و ظروف معيشية بسيطة، و عدم وجود أية علاقات مشتركة بين الناس، و بالتالي فإن الفرصة لم تكن مهياة لوجود الضرائب، و لكن مع تطور حياة الإنسان و استقرار الجماعات البشرية ظهرت الحاجة إلى توفر الحماية و الأمن الداخلي و الخارجي لهذه الجماعات، و رافق ذلك ظهور السلطة التي تعهدت بتوفير الأمن والحماية، و بالتالي ظهرت الضرائب لغايات الإنفاق على احتياجات المجتمعات و كانت السلطة هي الجهة المخولة بجمعها و من ذلك نلاحظ أن ظهور الضرائب كان مرفقا لوجود الدولة و استقرار المجتمعات و تطورها، و مع التطور في نواحي الحياة و ظهور احتياجات مختلفة للإنسان اقتصاديا، اجتماعيا و سياسيا، ساهمت الضريبة في تحقيق التنمية في شتى المجالات و ظهرت أهداف مختلفة لها مع سعي دائم من قبل الحكومات في دول العالم لتوفير الأموال الكافية من التحصيلات الضريبية لتأدية الالتزامات¹.

المطلب الثاني: تعريف الضريبة

تتعدد التعريفات التي أوردها الكتاب للضريبة و منها ما يلي:

- تعرف الضريبة على أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصل عليها و بشكل نهائي و بدون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.
- الضريبة هي اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة و جماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية.
- الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في تكاليف و الأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.²

1- عدي عفانة و آخرون ، الجديد في المحاسبة الضريبية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، سنة 2004 ص 03 .

2- محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار شومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر ، الطبعة الثالثة ، سنة 2003 ، ص 13-14.

➤ الضريبة هي استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين وفقاً

لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة, و لتحقيق تدخل الدولة

➤ الضريبة كذلك فريضة تدفع من القطاع الخاص إلى العام و تفرض بشكل مسبقاً بلا مقابل و لتحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية مختلفة.¹

المطلب الثالث: خصائص الضريبة.

1- **الضريبة تمثل اقتطاع نقدي:** و ذلك خلافاً لما كان يسود قديماً حيث كانت الضريبة تفرض علينا و ذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي, و لما ظهر التقدم الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف.

2- **الضريبة ضريبة إجبارية:** أي أن المكلف ليس حراً في دفعها, بل إن السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة و كيفية و موعد دفعها.²

3- **الضريبة تدفع بصفة نهائية:** إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصفة نهائية, بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها.³

4- **الضريبة تفرض من قبل الدولة:** إن الضريبة من حيث المبدأ لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا من قبل السلطة التشريعية, فالإدارة الضريبة تقوم بتنفيذ أحكام القانون فلا تستطيع إلا جباية و تحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة, و لذلك يجب أن تكون أحكام قانون الضريبة ملزمة للدولة, كما هي ملزمة للفرد.

5- **الضريبة تفرض وفقاً لمقدرة المكلفين:** تفرض على كل شخص قادر على الدفع تبعاً لقدراته المالية, فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدراتهم التكلفة على الدفع.

6- **تفرض الضريبة بلا مقابل:** إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل مقابلها على نفع خاص به فهو يدفع الضريبة بصفته عضواً في المجتمع, و ليس معنى ذلك أن دافع الضريبة لا يستفيد منها, بل على العكس من ذلك إنه يستفيد بصفته واحد من الجماعة من إنفاق الموارد الضريبية على المواقف العامة .

1- علي زغدود, المالية العامة, ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , الطبعة الثانية , سنة 2006 , ص 176.

2- عادل فليح العلي , المالية العامة و التشريع المالي الضريبي, دار الحامد للنشر و التوزيع , عمان , الطبعة الأولى سنة 2007 , ص 92.

3- محمد عباس محرري, مرجع سبق ذكره, ص 16.

7- الضريبة أداة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع: حيث كانت في الماضي أداة لتوفير المال لتغطية النفقات العامة.¹

التفرقة بين الرسم و الضريبة

إذا كان الرسم و الضريبة يلتقيان في أنهما فريضتان نقديتان و أنهما أيضا ذاتا طبيعة إلزامية و تساهمان في تمويل المرافق العامة للدولة, فإن جملة من الفروق في حيث يمكن تحديدها كما يأتي:

يختلف الرسم عن الضريبة في أن عنصر المقابل متحقق في الرسم دون الضريبة, فالأخيرة كما عرفناها فريضة مالية بدون مقابل, و عليه يترتب على ذلك أن الرسم يتحدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على دافعه و بصرف النظر عن مركزه المالي أو ظروفه الاجتماعية, في حين تتحدد الضريبة على أساس المقدرة الاقتصادية للمكلف بها.

تهدف الضريبة إلى تحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية فضلا عن هدفها التقليدي و هو تمويل الميزانية العامة للدولة, في حين أن الرسم يرمي إلى تحقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية كلفة الخدمة محل الرسم.

المبحث الثاني: تصنيف الضرائب.

تقوم التصنيفات المختلفة للضرائب على عدة أسس من بينها تحديد كافة الوضعيات و الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة و تحصيلها, على ضوء المبادئ القانونية و الاقتصادية التي يجب مراعاتها كذلك المشاكل التقنية المؤثرة في الإطار ابتداء من تفكير الدولة في فرض ضريبة معينة إلى غاية تسديدها من طرف المكلف بها إلى الخزينة العمومية, و يمكن تصنيف الضرائب بالاستناد إلى عدة معايير:

المطلب الأول: من حيث معيار وعاء الضريبة

الفرع الأول: الضريبة الوحيدة:

و يقصد بالضريبة الوحيدة أن فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر, بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل, و بعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد, وقد لقي هذا النظام الضريبة الوحيدة في الماضي أنصارا كثيرون خاصة عند الطبيعيين الذين نادوا بفرض ضريبة

1- عدى عفانة و آخرون , مرجع سبق ذكره, ص 05.

واحدة على الناتج من الأرض الزراعي, و ذلك باعتقادهم أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة, و تمتاز هذه الطريقة بما يلي:

- سهولة تحصيلها و قلة نفقات جبايتها.¹
- تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف, و كذا مختلف أعبائه.

و يأخذ عليها ما يلي :

- لا تصيب إلا جزءا من الثروة أو مظهرا من مظاهر النشاط الاقتصادي.
- الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين تؤدي إلى إرهاب و عاء الضريبة و تجعل المكلفين يتهربون من دفعها .

الفرع الثاني: الضرائب المتعددة.

يعني نظام الضرائب المتعددة إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب, فحسب هذا النظام تعتمد الدولة على أنواع مختلفة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون, و من ثم تتعدد و تختلف الأوعية الضريبية, و لهذا النوع عدة مزايا.

➤ يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي حيث انه إذا افلح الممول من التهرب من الضريبة الوحيدة و لم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة فإنه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب.

➤ يقلل من العبء الضريبي على المكلفين إذ لا يؤدي إلى إرهاب الممول كما هو الشأن في الضريبة الوحيدة.

و بالرغم من هذه المزايا, يسجل على هذا النوع من الضرائب ما يلي: إن الإفراط بتعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام و إلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي و زيادة نفقات الجباية.²

المطلب الثاني: من حيث تحمل العبء الضريبي.

تنقسم الضرائب من حيث العبء الضريبي إلى ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة.

الفرع الأول: الضرائب مباشرة والضرائب غير المباشرة.

الضرائب المباشرة: هي أن تفرض على الدخل أو رأس المال أو أن تفرض الضريبة المباشرة على وجود الثروة, الدخل و رأس المال تحت يد الممول.

1 - حسين مصطفى حسن, المالية العامة, ديوان المطبوعات الجامعية, بدون طباعة, سنة 2001 م, ص 52.

2- حسين مصطفى حسن , مرجع سبق ذكره, ص 53.

الضرائب غير المباشرة: و هي أن تفرض الضريبة بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة، الدخل و رأس المال، و ليس على ذات وجود الثروة، و منها ما يفرض على الإنفاق أو الاستهلاك أو التداول أو بعض الوقائع كالإستيراد و البضائع.

الفرع الثاني: معايير التمييز بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة.

1- المعيار الإداري:

تعتبر الضرائب المباشرة إذا كانت تجبى بموجب جداول اسمية يبين فيها اسم المكلف، أي أن الشخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي، و تعتبر غير مباشرة إذا لم تجب بموجب كشوف وهذا المعيار يختلف حسب الزمان و المكان.

2- معيار نقل عبء الضريبة :

طبقا لهذا المعيار تعتبر الضرائب مباشرة إذا كانت تستقر على دافعها ولا تنتقل إلى غيره كالضريبة على الدخل العام، و الضرائب غير المباشرة إذا استطاع دافعها نقلها إلى غيره و كان دوره كوسيط مثل الضرائب الجمركية.

3- معيار ثبات الوعاء الجامع للضريبة.

فالضرائب المباشرة هي التي تفرض على عناصر تتمتع بالثبات و الاستقرار مثل ثروة معينة أو رفة أو مهمة، أما الضرائب غير المباشرة فتفرض على أفعال عرضية أو تصرفات متقطعة يقوم بها المكلف مثل استيراد السلع أو تسجيل العقود و إنفاق الدخل، و هذا المعيار أفضل المعايير حيث أن الضرائب المباشرة ما يفرض على دخل العمل و رأس المال و غير المباشرة ما يفرض على الإنفاق و التداول.

الفرع الثالث: المقارنة بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة.

1- تمتاز الضرائب غير المباشرة بأنها تمد الخزينة بالإيرادات بسرعة و باستمرار إما المباشرة فتتأخر حصيلتها عادة .

2- تمتاز الضرائب غير المباشرة أنها تصيب جميع فئات المكلفين حتى أصحاب الدخل المنخفضة لأنها تفرض على الاستهلاك أما المباشرة فلا تصيب جميع المكلفين فيعفى منها أصحاب الدخل المنخفضة.

3- الضرائب المباشرة تلاءم الدولة الرأسمالية المتقدمة أما الضرائب غير المباشرة تلاءم الوضع الاقتصادي في الدول المتخلفة.

4- تتسبب الضرائب المباشرة في مضايقة حركة الإنتاج لأنها تتطلب رقابة دقيقة على المنتجين، أما الضرائب المباشرة لا تعيق حركة الإنتاج.

5- جباية الضرائب غير المباشرة أيسر و اقل تكلفة من الضرائب غير المباشرة .
6- تعتبر الضرائب المباشرة أكثر إشعاراً لمكلفين في تحمل الأعباء الضريبية, أما غير المباشرة فتتميز بعدم إشعار الفرد لأنها تدفع من قبل المستوردين و المنتجين و تنقل إلى المستهلك.

7- تعتبر الضرائب المباشرة أكثر عدلاً من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على المكلفين ذوي المقدرة التمويلية.

8- تعتبر الضرائب المباشرة و غير المباشرة بإمكانية زيادة حصيلتها في وقت تدعو الحاجة إلى ذلك مثل الضريبة غير المباشرة على الدخان.

9- يمكن استعمال الضرائب المباشرة و غير المباشرة لتحقيق أغراض اجتماعية و اقتصادية, مثل الحد من استهلاك بعض السلع المستوردة (الضريبة غير المباشرة) أو التقليل من التفاوت في الدخل (مباشرة)¹.

المطلب الثالث: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة.

و يقصد بالواقعة المنشأة للضريبة, أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توفر تلك الظروف الموضوعية و الشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة و تنقسم إلى ما يلي :

الفرع الأول: الضرائب على رأس المال

و التي تنشأ عن واقعة لملك رأس المال, و يقصد بها من الناحية الضريبية مجموع الأموال المنقولة (الأسهم و السندات) و العقارية (المبينة و غير المبينة) التي يملكها الشخص في لحظة معينة و القابلة للتقدير بالنقود, سواء كانت دخلاً أم لا, و من أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة لمناسبة تلك عقار مبني أو غير مبني و بمقابل.

الفرع الثاني: الضرائب على الدخل

و التي تتولد عن واقعة تحقق الدخل و يفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها أو الخدمة التي يقدمها و بذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي: العمل, رأس المال, العمل و رأس المال معاً, و للعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجر بينما عائد رأس المال الفوائد التي تفرض عليها الضريبة على الدخل و يدر العمل و رأس المال معاً ربحاً تفرض عليه الضريبة على الأرباح.

1- فؤاد توفيق ياسين , المحصلة الضريبية, دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع , عمان , الأردن , الطبعة العربية سنة 2005 , ص 13,14.

الفرع الثالث: الضرائب 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 و ضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك كالرسم

الداخلي عن الاستهلاك و قد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة TVA¹.

المطلب الرابع: من حيث سعر أو معدل الضريبة

يعرف معدل الضريبة بأنه مبلغ الضريبة في علاقته لوعاء الضريبة، و يتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على احتياجات من تغطية أعبائها و تنقسم إلى ضريبة نسبية و تصاعدية.

الفرع الأول: الضريبة النسبية

يقصد بالضريبة النسبية تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة و من أمثلة الضريبة النسبية، الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 30 % على قيمة أرباح الشركات، و الرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل 07% أو 17% على رقم الأعمال.

الفرع الثاني: الضريبة التصاعدية

الضريبة التصاعدية تعني ارتفاع المعدل مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة و تأخذ الشكلين التاليين :

1- التصاعدية الإجمالية: وفق هذه الحالة يتم تقسيم دخول الممولين إلى عدة طبقات، و ترتب هذه الطريقة تصاعدياً ثم تفرض الضريبة على النحو التالي:

1- عبد الناصر نور و آخرون، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الطبعة الثانية 2008 ص 17، 18.

الجدول رقم (01) : السلم الضريبي المطبق على التصاعدية الإجمالية:

المعدل	الدخل (وحدة نقدية)
%10	10.000-0
%20	20.000-0
%30	30.000-0
%40	30.000 من أكثر

المصدر : من كتاب حميد بوزيدة, جباية المؤسسات , ص 26.

و منه فإذا كان الدخل قدره 29.000 وحدة نقدية فتخضع الطبقة الثالثة, و عليه تكون الضريبة المستحقة كما يلي:

$$8.700 = 30\% \times 29.000 \text{ وحدة نقدية .}$$

$$\text{الدخل الصافي} = \text{الدخل الإجمالي} - \text{الضريبة} = 29.000 - 8.700 = 20.300 \text{ ون}$$

و على هذا الشكل نرى أن معدل الضريبة يعرف قفزة فجائية قاسية بمجرد ازدياد مقدار الوعاء الضريبي زيادة ضعيفة, بحيث ينتج عنه تفاوتاً كبيراً بين وعاءين متقاربين, و بالتالي يجعل هذا الأسلوب غير عادل.

2- التصاعدية بالشرائح: وجد نوع التصاعدية بالشرائح تجنباً لعيوب التصاعدية الإجمالية, حيث تتضمن التصاعدية بالشرائح إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية, فيتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى, و هذا ما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (02): السلم الضريبي للتصاعد بالشرائح .

المعدل	الدخل (وحدة نقدية)
%0	10.000-0
%10	20.000-10.001
%20	30.000-20.001
%30	40.000-30.001
%40	40.000 من أكثر

المصدر : جباية المؤسسات , حميد بوزيدة , ص 28.

المبحث الثالث: قواعد و أهداف فرض الضريبة و طرق تقديرها.

المطلب الأول: قواعد فرض الضريبة:

من المتفق عليه أن للضريبة أسس أربعة و مبادئ بصورة عامة هدفها التوفيق بين مصلحة الخزينة لتأمين الموارد المالية من جهة و بين مصلحة المواطنين دافعي هذه الضريبة من جهة أخرى و هي العدالة, اليقين, قاعدة الملائمة في الدفع و قاعدة الاقتصاد في النفقات.

1- قاعدة العدالة: يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته , أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد, و تطور مفهوم العدالة بتطور المجتمع و يقصد بها عند آدم سميث بأن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية غير أنه حديثاً أخذت فكرة العدالة منحى آخر في سن القوانين الضريبية, و عليه فلتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد, أصبح يؤخذ عن عمومية الضريبة عند التنظيم الفني للضريبة لمقابلة اعتبارات يراها المشرع ضرورية, فيلجأ لعملية الاختلاف في المعاملة الضريبية.

3- قاعدة اليقين (الوضوح): إن مضمون قاعدة اليقين هو أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث أسس حسابها (وعائها, سعرها) و ميعاد الوفاء بها.¹

4- قاعدة الملائمة في التحصيل: و التي تعني ملائمة الضريبة عند دفعها لظروف دافعيها, حيث يتم فرضها في الوقت و الطريقة التي تناسب و تلائم رغبة الممول و ظروفه بدرجة أكبر, و بحيث يتم فرضها و تحصيلها في الوقت و الطريقة التي تناسب الممول و تتيح إمكانية دفعها من قبله, بحيث تكون أوقات تحصيلها تتناسب مع حصول الممول على دخله أو إيراداته.

5- قاعدة الاقتصاد في النفقات: يعني أن يكون الإنفاق الذي يتم بشكل تكاليف لتحصيل الضرائب بأدنى قدر ممكن, و بحيث تكون حصيلة الإيرادات الضريبية التي تدخل في خزينة الدولة أكبر ما يكون و إلا أصبح فرضها عديم الأهمية عندما تصبح التكاليف الجبائية أكثر من حصيلتها.²

و قد أضاف كتاب المالية المحدثين إضافة للقواعد التي وضعها آدم سميث ما يلي :

6- قاعدة الثبات: و يقصد بها أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية خصوصاً في أوقات الكساد و ذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل و الإنتاج, بينما نجد أن حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضيقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات.

1- حميد بوزيدة , جباية المؤسسات , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر. الطبعة الثانية , سنة 2007 , ص 09-10.

2- فليح حسن خلف, المالية العامة, عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع, الأردن , بدون طبعة, سنة 2008 , ص 180-181.

7- قاعدة المرونة: و يقصد بها أن يكون الدخل مصحوبا من الناحية الزمنية و قدر الإمكان بتغير في الحصيلة الضريبية و في نفس الاتجاه, و بمعنى آخر فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لزيادة معدلاتها مع عدم انكماش وعائها و من إلى انخفاض حصيلتها.¹

المطلب الثاني: أهداف الضريبة

من المؤكد أن للضريبة أغراضا و أهدافا كثيرة, فالضريبة في البداية كان هدفها الأساسي هو الحصول على الإيرادات المالية فحسب, و لكن التطورات الاقتصادية أدت إلى تطور دورها و أصبح للضريبة أهداف أخرى غير الهدف المالي.

1- الأهداف المالية: تهدف الضريبة إلى تحقيق غاية مالية و هي الحصول على الأموال اللازمة لتمويل النفقات العامة , و هذه الغاية تعتبر تقليدية , فالضرائب لدى الفكر التقليدي تقتصر على الغاية المالية, أو بعبارة أخرى النفقات العامة هي التي تستوجب اللجوء إلى الضرائب و هي التي تحدد نطاقها, و يرى الاقتصادي جيز بهذا الخصوص أن العلاقة بين الضريبة و النفقات العامة من القوة بحيث يمكن القول أن الإنفاق العام من أجل الصالح العام هو أساس الضريبة و المحدد لها.²

و الضريبة لدى التقليديين يجب أن تحقق أكبر حصيلة و ذلك بتوافر شروط و هي:

أولاً: الإنتاجية أي أن تأتي بأكثر حصيلة صافية بعد نفقات تحصيلها.

ثانياً: الثبات أي أن حصيلتها لا تتأثر بالتغيرات التي تحدث في مستوى النشاط الاقتصادي.

ثالثاً: المرونة أي أن زيادة سعرها لا يؤدي لانكماش وعائها فالحصيلة تزداد بزيادة السعر.³

فالتقليديون إذن يسلّمون بأن للضرائب غرض واحد و هو الغرض المالي و لا يجوز أن تكون لها أغراض أخرى, و أن ما ينتج عنها ما هو سوى نتيجة لها و ليس غاية مقصودة.

2- الأهداف الاجتماعية: إن التطورات الاقتصادية و الاجتماعية قد جعلت للضريبة أغراضا أخرى غير الغرض المالي و من بينها الغرض الاجتماعي فهي تستخدم كوسيلة هامة في تحقيق جملة من الغايات الاجتماعية منها:

✓ إعادة توزيع الدخل أو الثروة بين أفراد المجتمع للتقليل من الفوارق الاجتماعية, و يتم ذلك بعدة طرق كفرض ضرائب على الثروة كما هو الحال في فرنسا و ألمانيا.⁴

✓ تشجيع النسل في الدول التي ترغب في زيادة عدد سكانها كالدول الأوروبية فقد تلجأ هذه الدول لسن قوانين ضريبية تتضمن تخفيضات ضريبية كما هو الحال بالنسبة لفرنسا و قد لجأت ألمانيا إلى

1- حميد بوزبدة , مرجع سبق ذكره , ص11.

2- عادل فليح العلي, المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي, دار الحامد , الطبعة الأولى , عمان , الأردن , 2007 , ص 93.

3- زينب عوض الله , مبادئ المالية العامة , الدار الجامعية , بيروت , لبنان , ص 126.

4- عادل فليح العلي , مرجع سبق ذكره , ص 94.

التخفيضات الضريبية قصد زيادة عدد سكانها بعد هزيمتها في الحرب العالمية الثانية عدلت عن هذا النظام في عام 1946. و في المقابل قد تستعمل في تحديد النسل, حيث تقوم هذه الدول برفع معدلات الضرائب على الدخل و يزداد هذا المعدل عدد أفراد الأسرة كما هو الحال في الهند و الصين.¹

✓ معالجة أزمة السكن فالضريبة تستخدم كوسيلة للحد من مشكل السكن, و ذلك بإعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة معينة.

✓ كما قد تستعمل الضرائب في تشجيع استهلاك بعض السلع أو محاربة استهلاك سلع أخرى خصوصا تلك السلع المضرة بالصحة كالكحول و التبغ و غيرها فتفرض ضرائب مرتفعة على صنعها و بيعها أو حتى على الأرباح المحققة من إنتاجها.

3- الأهداف الاقتصادية: و هي من أهم أهداف الضريبة في عصرنا, و تتعدد هذه الأهداف التي يمكن للدولة أن تستخدم فيها الضرائب لتحقيقها و منها:

✓ تشجيع أو محاربة بعض أوجه النشاط الاقتصادي, فتستخدم لتشجيع بعض القطاعات الاقتصادية بإعفاءها من الضرائب إما بشكل دائم أو مؤقت, أو حتى بشكل جزئي كما قد يلجأ إلى الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار الأجنبي و ذلك بإعفاء هذا الأخير من الضرائب.

✓ محاربة أو التخفيف من حدة بعض التقلبات الاقتصادية كالركود مثلا, ففي هذه الحالة يقل الشراء و الاستهلاك و تنكدس المنتجات, فتقوم الدولة برفع القدرة الشرائية للأفراد و ذلك بتخفيض معدلات الضريبة على الدخل خصوصا على الدخل المتدنية, و زيادة الإعفاءات الضريبية خصوصا العائلية منها و تخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة خصوصا على استهلاك السلع الضرورية كالخبز و الحليب مثلا.²

و على عكس من ذلك ففي فترات التضخم فإن الدولة ترفع الضرائب على الدخل و حتى السلع قصد تخفيض القدرة الشرائية للأفراد و تخفيض الضرائب على رأس المال لدفع المشاريع الإنتاجية و هذه الإجراءات تتخذ ضمن سياسات اقتصادية متكاملة طبعاً.

✓ منح التمركز الاقتصادي و يكون بفرض بعض الضرائب خصوصا على الشركات التي تنتج للتكتل أو التمركز, حيث تفرض ضرائب على مختلف مراحل إنتاجها, و بالتالي زيادة تكاليف إنتاجها و بالتالي الحد من ظاهرة التمركز و التكتل في النشاط الاقتصادي.

1- نفس المرجع , ص 95.

2- زينب عوض الله , مرجع سبق ذكره, ص 127.

✓ تشجيع الاستثمار و زيادة المدخرات فقد تقوم الدولة مثلا بإعفاء عوائد السندات من الضرائب قصد زيادة الطلب عليها, أو تخفيض الضرائب على الودائع بصناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.¹

أما بالنسبة للدول المتخلفة فهذه الأغراض تنحصر و تتحدد بصفة أساسية في تعبئة الموارد الاقتصادية و توجيهها لخدمة أغراض التنمية الاقتصادية.

4- الأهداف السياسية: قد تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية, فقد تستعمل للحد من التجارة مع بعض الدول أو زيادتها فتخفض من الضرائب الجمركية على الواردات أو الإعفاء

5- منها مثلا, أو رفعها في حالة الرغبة في الحد منها, كما قد تستخدم وسائل أخرى لتحقيق هذه الأغراض.²

المطلب الثالث: طرق تقدير الضريبة

يقصد بتقدير الضريبة المادة الخاضعة للضريبة, بمعنى آخر التي تقتطع منها الضريبة مثل, رقم الأعمال, أرباح, أجور... الخ و هناك طرق مختلفة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة منها:³

1- طريقة المظاهر الخارجية: تتمثل في اعتماد الإدارة الضريبية على بعض المظاهر الخارجية التي تتعلق بالمكلف بالضريبة و التي يكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها على سبيل المثال يعتمد التقدير على عدد العمال, أو الآلات المستخدمة, عدد السيارات التي يمتلكها.

كانت هذه الطريقة مستخدمة في فرنسا حيث كانوا يقدرون عدد الأبواب و النوافذ, استناد إلى أن منزل المكلف الغني أكثر أبوابا من منزل المكلف الفقير.

مزاياها: تتسم بالبساطة و قلة النفقات و لا تلزم المكلف بتقديم أية وثيقة.

عيوبها: هي طريقة غير منضبطة و لا تتناسب المجتمعات الحديثة و المتقدمة و لذلك لا يمكن الاستناد إليها لتقدير وعاء الضريبة, إن هناك بعض الدخول التي لا يوجد بها أي مظاهر خارجية.

كما أنها لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة إذ يمكن أن يحقق خسارة معينة كل سنة و مع ذلك يلزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية تبقى ثابتة و

1- عادل فليح العلي , نفس المرجع السابق , ص 96.

2- زينب عوض الله , مرجع سبق ذكره, ص 128.

3- عباس محمد محرز , نفس المرجع السابق , ص 145-149.

بالتالي هذه الطريقة لا تحقق العدالة الضريبية، و لذلك فهذه الطريقة لا تطبق إلا نادرا أو بصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير.

2- طريقة التقدير الجزافي: تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا استنادا إلى بعض المؤشرات، مثل القيمة الإيجابية، إذ يعد مؤشرا أو دليلا لتحديد دخل صاحب العقار و ساعات عمل الطبيب تعد دليل على دخله و نفس الشيء بالنسبة لأصحاب المهن الحرة. و يميز فيه نوعين

أ- الجزافي القانوني:

✓ و هو أن يضع القانون تلك القرائن و الدلائل، حيث تحدد الإدارة الضريبية و عاء الضريبة بصورة جزافية، بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشروع .

✓ أن يعتبر دخل الفلاح مساويا للقيمة الايجابية للأرض الفلاحية التي يستعملها.

ب- الجزافي الاتفاق:

✓ و هو أن تحدد هذه القرائن و الدلائل بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية و المكلف، وغالبا ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف و الاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله.

✓ أما التقدير الجزافي لا يخضع إليه كل الأشخاص المكلفين بل يخضع له المكلفين الذين يحققون ما يلي :¹

➤ رقم الأعمال يقل عن 1.500.000 دج للذين يمارسون نشاط شراء و بيع .

➤ رقم أعمال يقل عن 800.000 دج سنويا للذين يقومون بخدمات مثل " حلاقة".

مزايا و عيوب طريقة التقدير الجزافي:

✓ لا يعتمد على حقائق حقيقية و تفنقد إلى الدقة و الانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة.

✓ كما أن مشروع يلجأ إلى استخدام هذه الطريقة في بعض الحالات المكلفين بالضريبة الذين لا يملكون دفاتر محاسبة منتظمة.

3- طريقة التقدير المباشر: تعتبر هذه الطريقة أكثر انضباطا و دقة من طرق السالفة الذكر، إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة، و تمر هذه الطريقة بصورتين إما بالتصريح و إما عن طريق التقدير بواسطة الإدارة الضريبية.

أ- التصريح

يتمثل التصريح في شكلين أساسيين: تصريح المكلف بالضريبة، تصريح الغير.

1- محاضرات الأستاذ بوزيد حميد ، مرجع سبق ذكره ، ص 99.

• **تصريح المكلف بالضريبة:** مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بنفسه بتقدير تصريح في موعد يحدده القانون, يتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة مع افتراض أمانة المكلف, باعتباره أقدر شخص يعرف دخله على نحو صحيح. و لضمان صحة و دقة التصريح, فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح و تعديله إذا بني على غش أو خطأ.

مزايا طريقة التصريح المقدم من طرف المكلف

تتميز بالعدالة فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا منضبطا, و من جهة يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة فتزداد الحصيلة الضريبية بنفي الدخول.

عيوبها

✓ تدخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين و الاطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من صحة عناصر التصريح .

✓ تتطلب جانب كبير من الكفاءة و الوعي لدى إدارة الضرائب حتى لا يتمكن المكلفين من التهرب الضريبي.

و لكنها تبقى أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة.

• **تصريح الغير:** بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر غير مكلف بالضريبة , تقديم التصريح إلى إدارة الضرائب, و يشترط أن تكون العلاقة القانونية تربط بين المكلف و شخص آخر, مثال ذلك صاحب العمل الذي يقدم تصريحا إلى إدارة الضرائب بالمبالغ المستحقة لديه عنده و الخاضعة على الأجور و المرتبات مما هو ملاحظ أن هذه الطريقة تعد أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة, بل العكس لان صاحب العمل يكون مجبرا على تقديم تصريح صحيح و مطابق للواقع ليتجنب الإجراءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة و في الحقيقة و أن كان يبدو أن الغير هو الذي يلتزم بدفع قيمة الضريبة فالحقيقة أن المكلف قانونيا بالضريبة هو الذي يتحمل الضريبة .

إذ إنها تقتلع من دخله مباشرة أما الغير فيقتصر على اقتطاع الضريبة و توريدها إلى إدارة ضرائب.

مميزاتها:

أخذت بها العديد من التشريعات الضريبية لضمان دقة المادة الخاضعة للضريبة.

التقدير بواسطة الإدارة الضريبية

✓ يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة و محددة.

✓ 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 و سجلاته و عادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة المباشرة في حالة خلف المكلف أو امتناعه عن تقديم التصريح الضريبي أو إذا كان التصريح غير منطبق للواقع أو منطوي على خطأ.

✓ و قد أعطى القانون المكلف بالضريبة حق الطعن في صحة التقدير وفقا لقواعد محددة و من حقه تبرير عدم تمكنه من تقديم التصريح.

الخلاصة:

نستنتج من خلال هذه الدراسة أن الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري يفرض على المكلفين و يدفع بصفة نهائية بحيث لا تهدف إلى تحقيق النفع الخاص بل تحقيق النفع العام، و تطورت أهدافها مع تطور المجتمعات و تراعي عند فرضها مجموعة من القواعد.

الفصل الثاني

التحصيل الضريبي في الجزائر وتنظيمه

تمهيد:

تعتبر عملية التحصيل الضريبي المرحلة الأخيرة التي تصل إليها الضريبة إذ بعد تحديد مفهوم الضريبة و كذا وعائها و طرق تقديرها و بالتالي تحديد دين الضريبة، إذ من خلال التحصيل الضريبي تحقق الضريبة أهم هدف لها المتمثل في الهدف المالي أي توفر موارد مالية دائمة للدولة.

وسنطرق في هذا الفصل بالتفصيل إلى التحصيل الضريبي و كذا تنظيم عملية التحصيل في الجزائر .

المبحث الأول: التحصيل الضريبي:

لقد اهتمت الدولة الجزائرية كثيرا بعملية التحصيل، و يظهر ذلك من خلال الهيئات المختلفة الخاصة بتحصيل الضرائب المنتشرة على التراب الوطني، و لإظهار أهمية التحصيل الضريبي سوف نتطرق له بالدراسة و التحليل من خلال هذا المبحث، بحيث سنوضح مفهوم التحصيل و ما هي وسائله و أهدافه؟ و كذا ما هي قواعد وضمانات التحصيل؟ و ما هي طرق التحصيل و الهيئات المكلفة بذلك؟ و كذا ما هي مجالات تطبيقه؟.

المطلب الأول: مفهوم التحصيل الضريبي، وسائله، أهدافه:

الفرع الأول: مفهوم التحصيل الضريبي:

لقد اهتم الكثير من الباحثين في علم المالية بعمل التحصيل الضريبي لما لها من أهمية، مما دفعهم إلى دراستها و الاهتمام بها، وقد أعطى بعض الباحثين تعاريف للتحصيل الضريبي و التي سنعرضها فيما يلي:

التعريف الأول: مجموع العمليات التي ترمي إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول إلى الخزينة العامة، أي استفتاء الدولة لدين الضريبة¹.

التعريف الثاني: "تحصيل الضريبة يعني مجموع العمليات و الإجراءات التي تقوم بها الإدارة في سبيل وضع القوانين و الأنظمة الضريبية موضع التنفيذ، التحصيل الضريبي هو نقل مبالغها من المكلف بها إلى خزينة الدولة دون تعسف في إجراءاتها الإدارية، بحيث تحد بقدر الإمكان من حساسية الممول اتجاه الضريبة"².

التعريف الثالث: " تحصيل الضريبة هي المرحلة الأخيرة، حيث يدخل العائد الضريبي إلى خزينة الدولة وفق الأصول و القواعد المقررة قانونيا، حيث يترك للدوائر التالية أمر اتخاذ التدابير و الإجراءات القانونية لجمع إيرادات الضرائب"³.

من خلال هذه التعاريف يمكن استخلاص أن التحصيل الضريبي هو مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية و التي تهدف إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول إلى خزينة الدولة، دون تعسف أو تعقيد في الإجراءات الإدارية، و هذا حتى تتجنب الكثير من عمليات الغش و التهرب الضريبي.

1- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، مطبوعات الجامعة المفتوحة، طرابلس 1999 ص 173.

2- بوغاسي كريمة، تاكلت حمودة، مذكرة مراقبة و متابعة عملية التحصيل الضريبي، جامعة الجزائر، 2002، ص 60.

3- احمد بلحاج و آخرون، مذكر التحصيل الضريبي في الجزائر، المدرسة العليا للتجارة، 2002، ص 43.

الفرع الثاني: وسائل التحصيل الضريبي:

من أجل القيام بعملية التحصيل الضريبي تستعمل الإدارة الضريبية وسائل في سندات التحصيل و لا يمكن للإدارة الضريبية مطالبة المكلف بدفع الضريبة إلا إذا توفر لديها سندا قانونيا تجبره - دافع الضريبة - بواسطته بدفع الضريبة.

إذ بموجب المادة 35 من القانون 21/90 الصادر في 15 أوت 1990 المتضمن قانون المحاسبة العمومية فإن القابض لا يمكن أن يجري أي تحصيل للأموال العمومية إلا بمقتضى سند قانوني و مؤسس.

هذه السندات تظهر من أشكال مختلفة تتمثل فيما يلي :

أولاً: الورد العام: le rôle général

هو كشف اسمي للمعنيين بالضرائب و الرسوم (IRG, IBS, T.F...) يحتوي مجموعة من البيانات الأساسية مثل الاسم، اللقب، العنوان الكامل للمعني، طبيعة الضريبة، مجموع الضريبة الواجبة الدفع، و جزء آخر مخصص للإدارة لتسجيل الإيصالات المدفوعة، معلومات أخرى خاصة بالمتابعات مثل: الاستدعاء، الحجز، البيع، الإشعار ATP .

يحرر على مستوى مركز الميكانوغرافيك على شكل مصفوفة انطلاقاً من المعلومات المقدمة من طرف مفتشية الضرائب، تجمع الورد العامة في شكل ورقة نتائج، تمضي من طرف المدير الولائي للضرائب، ثم ترسل إلى القابض من أجل التسجيل في الوثائق المحاسبية.¹

ثانياً: الورد الفردي أو التكميلي: le rôle individuel

في حالة حدوث امتناع عن دفع الضريبة أو حدوث أخطاء يتم تحرير ورد تكميلي يسمى الورد الفردي من طرف مفتشية الضرائب المباشرة، هذا الورد يمكن أن يخص ضريبة واحدة أو أنواع عديدة من الضرائب و كل الورد المحصلة خلال الشهر تجمع على كشف يعرف بـ D41 يحرر من طرف مفتشية الضرائب الخاصة بكل بلدية يمضي من طرف القابض، ثم يرسل إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل المعاينة و التأكد من الملومات، ثم يرسل إلى القابض من أجل التكفل به و تحصيله على مستوى القباضة.²

1- المديرية العامة للضرائب للبويرة.

2 - نفس المصدر السابق.

ثالثا: ملخص حكم: L'extrait de jugement

تسلم من طرف كتاب المحاكم أو المجلس القضائي خلال النطق بالحكم بالإدانة، و يجب أن يكون هذا الحكم نهائي.

هو سند كامل يظهر كل العناصر الأساسية للحكم: الاسم، اللقب، العنوان، نوع المخالفة و مدة الحكم...الخ.

كل ملخصات الحكم المقبولة التي تم تحصيلها تجمع و تسجل في كشف "K4" تسجل من طرف المدير الولائي للضرائب، ترسل للقباض من أجل التحصيل و التسجيل في الدفاتر المحاسبية.¹

رابعا: سندات التعديل: le titre de perception

يصدر من طرف الوزراء أو المسؤولين المفوضين من طرفهم، أي من طرف الوالي أو المدراء التنفيذيين للولاية من أجل أن يكون هناك دفعات على شكل تعويضات، منح...الخ أو إرجاع الأموال المدفوعة بالخطأ.

مثلا: حالة عطلة أمومة عندما تحصل العاملة على أجر عادي و تعويض من طرف الضمان الاجتماعي، ففي هذه الحالة الإدارة تقوم بمطالبة العاملة بإرجاع الأجر المدفوع لها خلال عطلتها، و هذا عن طريق سند التعديل.

هذا السند يحتوي على البيانات التالية: الاسم، اللقب، عنوان المعني، مجموع و سبب الدفع و كذلك المصلحة التي تصدر السند.²

خامسا: التصريح G50: La déclaration

و يعتبر هذا التصريح بمثابة جدول الإشعار الخاص بالدفع، يشمل كل الضرائب و الرسوم المدفوعة فوريا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر الواجبة الأداء من طرف المكلفين بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، و النظام العام بالنسبة للرسم على القيمة المضافة و أصحاب المهن الحرة.

ظهر هذا التصريح الذي يعوض مجموعة من جداول الإشعار الخاصة تبعا للتعديل الجبائي الوارد في قانون المالية لسنة 1995، يجب على المكلفين بالضريبة إيداع هذا التصريح الذي يعد بمثابة جدول الإشعار الخاص بالدفع لدى قباضة الضرائب المختصة في العشرين يوما

1- 2- نفس المصدر السابق.

3- المواد 110، 121، 123، 124، 129 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الأولى التي تلي الشهر الذي تصبح فيه الحقوق الجبائية مستحقة أو الذي تمت فيه حسم الاقتطاعات من المصدر، و دفع في نفس الوقت المبالغ المقابلة.¹

إذا لم يتجاوز المبلغ الذي تم تسديده خلال السنة 50.000.00 بإمكان المكلف بالضريبة أن يقدم تصريحه في السنة الموالية كل ثلاثة أشهر (أقساط)، و أن يقوم بالتسديد في العشرين يوما الأولى التي تلي الفصل المدني.²

الضرائب و الرسوم التي تدفع بواسطة تصريحات G50 تتمثل في: الرسم على النشاط المهني TAP قسط على أرباح الشركات AP/IBS الدفع الجزافي VF ، ضريبة الدخل الإجمالي IRG، الرسم على القيمة المضافة TVA و حقوق الطابع.

هناك نموذج مبسط عن التصريح G50 يسمى G50A الذي تستعمله الإدارات العامة و المكلفين بالضريبة حسب النظام الجزافي.

تجمع تصريحات G50 على وثيقة H₆₁، ثم ترسل من طرف القباضة إلى مفتشية الضرائب على طبعتين، يقوم مفتش الضرائب بالتأكد من صحة المعلومات، ثم يحرر طبعة أخرى تسمى D₃₇ الذي بدوره يرسلها إلى المدير الولائي للمصادقة عليها، ثم ترسل إلى قابض الضرائب من أجل التكفل بها و تحصيلها.

سادسا: النظام الجزافي: Forfaits

ترسل الإدارة الجبائية إلى المكلف الخاضع لنظام التقدير الجزافي تبليغا يبين فيه لكل فترة من فترة السنتين الربح الخاضع للضريبة من جهة، و العناصر المعتمدة لتحديد رقم الأعمال من جهة أخرى، للمعنى بالأمر أجل مدة ثلاثين يوما اعتبارا من تاريخ استلام التبليغ الإدلاء بموافقة أو ملاحظة مع الإشارة إلى الأرقام التي يمكنه قبولها، و في حالة الموافقة أو عدم الإجابة في الأجل المحدد يعتمد التقدير الجزافي محل التبليغ أساس لفرض الضريبة، أما إذا رفض المعني التقدير الجزافي المبلغ له، أو إذا رفضت الإدارة الجبائية الاقتراحات المضادة المقدمة لها من طرف المعني يمكن لهذا الأخير أن يطلب تخفيض الضريبة بتقديم شكوى ضمن شروط محددة.³

في حالة قبول المكلف الاقتراح، يرسل له إشعار على مطبوعات C₉ من اجل الدفع و ميعاد الاستحقاق يكون ثلاثي على أربعة أقسام (31 مارس، 30 جوان، 30 سبتمبر و 31 ديسمبر)

1- المادة 378 من قانون الضرائب المباشرة ، المادة 78 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

2- المادة 16 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

كل سندات الدفع الجرافي على وثيقة واحدة، ثم ترسل إلى القابض من أجل التكفل بها و تحصيلها .

سابعا: التسجيل و الطابع: Enregistrement et Timbre

كل مداخيل التسجيل و الطابع يمكن إظهارها فيما يلي :

1- مداخيل التسجيل: le produits de Enregistrement

أ- نقل الملكية لقاء عوض: mutation a titre onéreux

مثال: عقارات، معدات تجارية، رأس المال، المنقولات و المبادلات.....الخ.

ب- نقل الملكية على شكل هبات: mutation a titre Gracieux

مثال: الهبات، الإرث.....الخ

2- مداخيل الطابع: les produite du Timbre

تفرض على الوثائق الإدارية، السجلات التجارية، الرسم على التنقل عبر الحدود اللافتات الإعلامية، القسائم...الخ.

تتخذ أو تنحر هذه الرسوم في شكل أمر للدفع يعرف بسلسلة رقم 56، التي تحرر من طرف مفتشية الضرائب المباشرة تحتوي على بيانات: الخصم، المجموع الواجب التحصيل.

مجموع الأوامر بالدفع تحصل كل شهر، تثبت على شكل سند التحصيل D37 ثم يرسل إلى مديرية الضرائب المباشرة من أجل الربط و التسجيل.

الفرع الثالث: أهداف التحصيل

كما رأينا سابقا فإنه من أهداف الضريبة الهدف المالي والذي يتحقق من خلال تحصيل الضريبة، إذ عندما تقوم الدولة بتحصيل الضرائب فإنها بذلك تقوم بتأمين إيرادات مالية دائمة لخزينتها، و هذا من أجل تغطية نفقات التسيير و التجهيز، و تحقيق منافع عامة تعود بالفائدة على المواطنين جميعا.

المطلب الثاني: قواعد و ضمانات التحصيل الضريبي

لعملية التحصيل عدة قواعد و ضمانات وضعها المشرع، و هذا من أجل حماية حقوق الدولة و محاربة كل أنواع الغش و التهرب الضريبي، و كذا حماية دافع الضريبة وصياغة حقوقه، و يمكن تقسيم هذه القواعد و الضمانات إلى قسمين رئيسيين هما:

- قواعد و ضمانات من أجل حماية المكلف.
- قواعد و ضمانات من أجل حماية الدولة.

الفرع الأول: قواعد و ضمانات من أجل حماية المكلف

حفاظا لحقوق المكلف نظم المشرع قواعد التحصيل، و على رأسها عدم تحصيل الضريبة إلا بعد تحقق الواقعة المنشئة لها مع تحديد مواعيد التحصيل مسبقا، كما يحق للمكلف إبداء ملاحظته على تقدير إدارة الضرائب و الطعن في تقديراتها إذا لم يتم الاتفاق حول ذلك التقدير سواء لدى مصلحة الطعون أو بعد ذلك لدى القضاء.

الفرع الثالث: قواعد و ضمانات من أجل حماية حقوق الدولة:

- 1- قاعدة الدفع أولا ثم الاعتراض: بحيث على المكلف دفع الضريبة أولا ثم بعد ذلك له حق الاعتراض في صحة فرضها، و إذا تبين فعلا وجود خطأ أو إجحاف في حقه فبإمكانه استرجاع جزء أو كل ما تم دفعه من قبل.
- 2- امتياز دين الضريبة: اعتبر المشرع أن دين الضريبة ممتاز على جميع ديون المكلف بحيث يحق للدولة تحصيل الضريبة قبل أي دين آخر.
- 3- عدم المقاصة في دين الضريبة: بحيث لا يحق للمكلف أن يطالب الجهة المختصة بالتحصيل بالوفاء بدين الضريبة عن طريق المقاصة من حق له بذمة الدولة أي أن الجهة المختصة تستوفي الضريبة كاملة، و للمكلف مطالبة الدولة بحقه، و مميزات هذه القاعدة أن حق الدولة مستحق الأداء بعكس حق المكلف قد يكون موضوع نزاع.
- 4- متابعة الممتنع عن دفع الضريبة: ينص التشريع الضريبي على إجراءات متابعة المكلف الممتنع عن دفع الضريبة، و قد يتم ذلك أمام القضاء، و من بين تلك الإجراءات نجد إلقاء الحجز على ممتلكات المكلف، و طرحها في المزاد العلني، بالإضافة إلى العقوبات الجبائية و المدنية المسلطة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية.¹

المطلب الثالث: طرق التحصيل الحديثة و الهيئات المكلفة بذلك

في الماضي كان يتم تحصيل الضرائب عن طريق الالتزام أي " أن تقوم الدولة بالتنازل عن حق تحصيل الضرائب إلى فرد أو شركة يسمى بالملتزم الذي يقوم بدفع مقدار الضريبة مقدما للدولة، ثم يتولى عملية التحصيل بعد ذلك لحسابه الخاص".²

1- أحمد بلحاج و اخرون ، 2002 ، المرجع السابق ، ص 173.

2- منصور ميلاد يونس ، مرجع سابق ، ص 47.

لكن لهذا النظام عيوب تتمثل في أن الخزينة العامة لا تحصل على كل المبالغ التي يدفعها الممول إلى الملتزم، كما أنه ينقص من سلطة الدولة، كما يمكن أن يقوم الملتزم باستغلال الأفراد و التحكم في حياتهم من أجل تكوين الثروات الضخمة على حساب الممولين.

لكن في العصر الحديث ظهرت طرق حديثة للتحصيل، كما أعطت الدولة اختصاص تحصيل الضرائب إلى إدارات عامة تابعة لها كإدارة الضرائب، و عليه سوف نتطرق في هذا المطلب إلى:

- طرق التحصيل الحديثة.

- الهيئات المكلفة بالتحصيل.

الفرع الأول: طرق التحصيل الحديث

من المفروض أن الممول هو الذي يتقدم بنفسه لدفع الضريبة و الوفاء بحقوق الخزينة غير أن هذه الصورة لا تتحقق في كل الأحوال، الأمر الذي يحتم على الإدارة الجبائية تتبع الممول و اقتطاع الضريبة، حيث يخول لها القانون جملة من الامتيازات لهذا الغرض يتم تحصيل للضرائب بإتباع مجموعة من الطرق تتمثل فيما يلي:

أولاً: أسلوب الحجز من المنبع

تتميز هذه الطريقة في أنها تمكن قسم التحصيل من تحصيل قيمة الدين الضريبي في نفس اللحظة التي يحصل فيها الممول على دخله و على هذا الأساس لا يوجد أي فاصل زمني يتخلل الفترة التي تنقضي بين الحصول على الدخل و بين سداد الضريبة، و طبقاً لهذه الطريقة لا يقوم الممول بنفسه بسداد المبلغ بل تتولى عنه هذه المهمة جهة تقوم بذلك حيث تقطع من دخله قيمة الضريبة لأنه حصل على دخله بعد الاستقطاعات.¹

ثانياً: طريقة الأقسام المقدمة

طبقاً لهذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية بقبول أقساط على مدار السنة يدفعها الممول سواء كان ذلك في صورة مبالغ شهرية أو مبالغ كل ثلاثة أشهر، و يقوم الممول بدفع سواء تلك الأقساط حسب تقديره لما ينبغي أن يكون عليه الدين، و ذلك على أساس ما سبق و سددته عن السنوات السابقة، و هنا تتحدد قيمة كل قسط من هذه الأقساط حسب توقعات و تقدير الممول مما يتطلب ضرورة وعيه و خبرته في تقدير قيمة الضريبة المستحقة عليه، على أن تكون جميع الأقساط المسددة منه على مدار السنة بمثابة مبالغ مدفوعة مقدماً من حساب الضريبة التي

1- 2- احمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر و التوزيع ، الإسكندرية ، 1989، ص 200-201.

تربط و تحدد سعرها و قيمتها في نهاية العام، و هنا تقوم الإدارة الضريبية بعمل حساب مقاصة تخصم منه المبالغ التي سبق سدادها من تحت حساب الضريبة ثم تقوم بإبلاغ الممول بضرورة سداد المبالغ الزائدة و المستحقة عليه و ذلك إن كان دين الضريبة أكبر من قيمة المبالغ المسددة و في الحالة العكسية فإن الممول يقوم باسترداد المبالغ الزائدة و المتبقية له في هذا المجال.¹

ثالثا: أسلوب السداد المباشر

يقتضي هذا الأسلوب أن يقوم الممول مباشرة بدفع قيمة الضريبة إلى الإدارة كما هو الشأن بالنسبة للدفع الجزافي.

رابعا : طريقة الورد

الورد هو ذلك القرار الإداري الذي تقوم الإدارة الضريبية بإصداره، و ذلك لتحصيل قيمة الدين الضريبي و على هذا الأساس فإن هذا القرار عادة ما يصدر بصدد تحصيل قيمة الضرائب المباشرة بحيث يشمل القرار على تحديد قيمة الضريبة المفروضة على أوعية معينة و ذلك بعد القيام بإجراءات الربط و فحص ملفات المكلفين إلى غير ذلك من إجراءات الربط و هنا يتحدد قيمة الدين المفروض على كل ممول طبقا لحالته، و بعد فحص أوراقه يبلغ الممول بذلك حتى يقوم بالسداد، عادة ما تستخدم هذه الطريقة في تحصيل الضريبة على أرباح المهن الحرة و الإيراد العام وضرائب الشركات و أيضا الضرائب العقارية.

و تتطلب هذه الطريقة درجة عالية من الكفاءة لموظفي الإدارة الضريبية حتى يتمكنوا من الفحص الدقيق لمفاتيح المكلفين و حتى تحدد قيمة الضريبة تحديدا عادلا و دقيقا.²

خامسا: طريقة الطوابع

تعتبر الطوابع إحدى طرق الضرائب غير المباشرة فعلى سبيل المثال نجد أن ضريبة المركبات الخاصة في فرنسا السيارات مثل التاكسي تفرض عليه ضرائب سنويا تتحدد قيمتها حسب السعة اللترية للمحرك و نوع السيارة و عدد الأحصنة إلى غير ذلك و هنا يشتري كل ممول الطابع الذي يتطابق مع حالة سيارته و يلصقها عليها.

و تتميز هذه الطريقة بالسهولة و المرونة و غزارة الحصيلة و الاقتصاد.³

1 - 2- نفس المرجع السابق ، ص 201 ، ص 203
3- المديرية العامة للضرائب.

الفرع الثاني: الهيئات المكلفة بالتحصيل الضريبي

قامت الدولة بإنشاء هيئات تابعة لوزارة المالية متخصصة في تحصيل الضريبة بحيث يقوم المكلف بدفع دين الضريبة دون وجود أي وسيط بينه وبين الدولة، في الجزائر المكلفة بتحصيل الضريبة تتمثل في القباضات المختلفة المنتشرة عبر مختلف الولايات الجزائرية.

تعريف القباضة و أنواعها: يمكن تعريف القباضة بأنها الخلية الأساسية لتحصيل الضرائب و التسيير المالي للبلديات حيث تقوم بتحصيل كل الرسوم و الضرائب لصالح الميزانية العامة للدولة و البلديات التي تقع تحت قطاعها الإقليمي إذ تعتبر المحاسب الثانوي للخزينة العمومية.¹

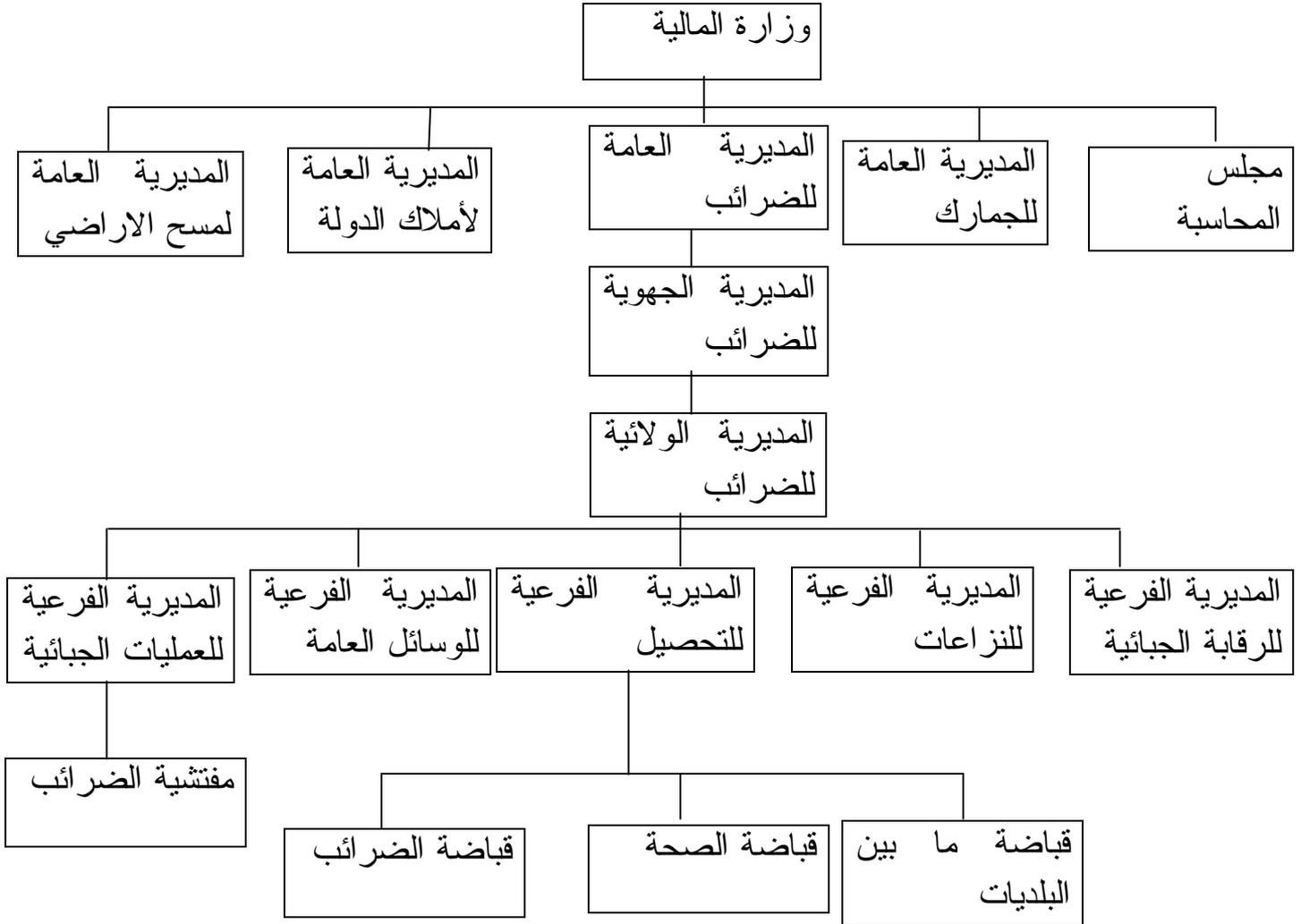
هناك ثلاثة أنواع من القباضات تتمثل فيما يلي:

- 1-قباضة الضرائب.
- 2-قباضة الضرائب ما بين البلديات.
- 3-قباضة الضرائب للقطاع الصحي.

1- المديرية العامة للضرائب.

و يمكن توضيح موقع القباضة ضمن الضرائب في الشكل التالي:

المخطط رقم (1) يبين موقع القباضة بالنسبة لقطاع الضرائب



المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الرابع: مجالاً تطبيق التحصيل الضريبي

بعدما تطرقنا إلى عملية التحصيل التي تتم على مستوى التحصيل الضريبي و جمع مختلف أنواع الضرائب، سنتطرق في هذا المطلب إلى مجال تطبيق التحصيل الضريبي، و الذي يقصد به الجهات المختلفة المستفيدة من توزيع الحصيلة الضريبية و التي تتمثل في الدولة، الولايات البلديات، الصندوق المشترك للجماعات المحلية FccI، مستخدمي الضرائب، مستخدمي الخزينة المستخدمين الآخرين، و الصندوق الوطني للسكن.

و سنتطرق فيما يلي إلى مجالات تطبيق مختلف الحسابات:¹

1- الرسم على القيمة المضافة TVA: رقمها المحاسبي: ح/020 - 500 سطر A
مجال تطبيقها:

✓ الدولة تمنح: 85 %.

✓ الصندوق المشترك للجماعات المحلية تمنح: 10 %.

✓ البلدية تمنح لها: 5 %.

2- الرسم النوعي الإضافي TSA: رقمها المحاسبي: ح/020 - 500 سطر B
مجال تطبيقها:

✓ الدولة تمنح 75 %.

✓ الصندوق المشترك للجماعات المحلية تمنح: 15 % (البحث العلمي).

✓ الصندوق المشترك للجماعات المحلي تمنح: 10 % (ترقية الصادرات).

3- الطوابع المدرجة: Timbres Gradués رقمها المحاسبي : ح/020-500 سطر C
مجال تطبيقها:

✓ الدولة تمنح: 50 %.

✓ الصندوق المشترك للجماعات المحلية تمنح: 50 % (التضامن الوطني).

4- غرامات التحصيل: رقمها المحاسبي: ح/020-500 سطر D
مجال تطبيقها:

✓ الدولة تمنح 40%.

✓ مستخدم الضرائب: 50 %.

✓ مستخدم الخزينة: 08 %.

✓ المستخدمين الآخرين : 02%.

5- Vignettes autos: رقمها المحاسبي ح/520-020 سطر E .
مجال تطبيقها:

✓ الدولة تمنح: 20 %.

✓ الصندوق المشترك للجماعات المحلية تمنح: 80 %.

6- الرسم على النشاط المهني TAP: Postérieurs

رقمها المحاسبي: ح/500-026 سطر A

مجال تطبيقها:

✓ البلدية تمنح: 65.10 % .

✓ الولاية تمنح: 29.41 %.

✓ الصندوق المشترك للجماعات المحلية تمنح: 5.49 %.

7- الضريبة على الصيد: رقمها المحاسبي : ح / 026 - 500 سطر G
مجال تطبيقها:

✓ الدولة تمنح: 50 %.

✓ البلدية تمنح: 50 %.

المبحث الثاني: تنظيم عملية التحصيل الضريبي

تسعى الإدارة الضريبية إلى تحصيل الضرائب بأي طريقة ضمانا لحقوق الخزينة، و تنتج لأجل ذلك مختلف الطرق، و من خلال هذا المبحث نستعرض إلى ذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: الضرائب المحصلة في الجزائر

يضم النظام الجزائري مجموعة من الضرائب التي يتم تحصيلها على مستوى الهيئات المكلفة بالتحصيل و هذه الضرائب تساهم في تمويل الخزينة العمومية و التي تتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

أولاً: تعريفها: تأسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة.¹

ثانياً: وعائها: يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل التالية: الأرباح الصناعية التجارية و الحرفية، أرباح المهن غير التجارية، إيراد الاستثمارات الفلاحية، الدخل على الأموال المنقولة، الرواتب و الأجور، القيمة الزائدة على التنازلات عن الاستثمارات المبنية و غير المبنية.²

ثالثاً: الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة: يخضع لضريبة الدخل كافة مداخل الأشخاص الذين يوجد موطنهم بالجزائر و يخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.³

رابعاً: الإعفاءات:

1- الإعفاءات الدائمة: تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي.

السفراء و الأعوان الدبلوماسيين و القناصلة و الأعوان القنصليين من جنسية أجنبية و ذلك عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين و القنصليين الجزائريين.⁴

2- الإعفاءات المؤقتة: تعفى لمدة 5 سنوات بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي المداخل على المنتجات، السندات، الأسهم وحصص الشراكة الجماعية للقيم المعنوية بهدف تشجيع السوق المالي.

كما اهتم المشرع الجزائري بمبدأ التخفيضات بالنسبة للإجراءات أخذاً بعين الاعتبار الحالة العائلية للأجير و من بين التخفيضات نذكر:

✓ **بالنسبة للعزاب:** 10 % إلا أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 3.600 دج سنوياً أو يفوق 18.000 دج سنوياً (أي ما بين 300 و 1.500 دج شهرياً).

1- المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

2- المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

3- المادة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

4- المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

✓ بالنسبة للمتزوجين: 30 % إلا أنه يقل هذا التخفيض عن 4.800 دج سنويا أو يفوق 18.000 دج سنويا (أي ما بين 400 و 1.500 دج شهريا).¹

خامسا: حسابها: تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للجدول التصاعدي الآتي:

الجدول رقم (03): جدول السلم لتصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي

النسبة %	قسط الدخل السنوي الخاضع للضريبة (دج)
0	لا يتجاوز 60.000
10	من 60.001 إلى 180.000
20	من 180.001 إلى 360.000
30	من 360.001 إلى 1.080.000
35	من 1.080.001 إلى 3.240.000
40	ما فوق 3.240.000

المصدر: القانون 02 - 11 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS

أولا: تعريفها: تأسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين،² المشار إليهم في المادة 135.

ثانيا: الربح الخاضع لهذه الضريبة: يساوي الربح الصافي الذي يخضع للضريبة الفرق بين قيم الأصول الصافية و التكاليف، حيث تتضمن هذه المصاريف التكاليف العامة من أية طبيعة كانت و أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة و نفقات المستخدمين و اليد العاملة... الخ

ثالثا : الشركات الخاضعة لها: يخضع للضريبة على أرباح الشركات، الشركات مهما كان شكلها و غرضها باستثناء:

1- شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، بشرط أن تختار هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

1- المادة 14 من قانون رقم 02-11 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

2- المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- 2- الشركات المدنية التي لم تكن على شكل شركات بالأسهم باستثناء الشركات التي اختارت لخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
- 3- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.¹

رابعاً: معدل الضريبة

1- يحدد معدل الضريبة العام على أرباح الشركات 30 % و تخضع الأرباح التي يعاد استثمارها لمعدل منخفض قدره 15 %.²

2- تحديد نسبة الاقتطاعات من مصدر الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:³

- ✓ 10% من عوائد الديون و الودائع و الكفالات و يمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتماداً ضريبياً يخصم من فرض الضريبة النهائي.
- ✓ 40 من المداخل الناتجة من سندات الصناديق غير الاسمية أو لحملها و تكتسي هذه النسبة طابعاً محرراً.
- ✓ 20 بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات الأجنبية التي لا تملك في الجزائر مقرات مهنية دائمة.

الفرع الثالث: الرسم على القيمة المضافة: TVA

أولاً: تعريف: يعتبر الرسم على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة أو من الضرائب على الاستهلاك، وهو رسم يطلق على القيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية أو التجارية.

الوحيد الذي يتحمل هذا الرسم هو المستهلك، وهذا لأنه متضمن في سعر بعض السلع و الخدمات التي يقتنيها المستهلك في الأخير.

ثانياً: وعاءها: يتحدد الوعاء من مبلغ المبيعات بالنسبة لعملية البيع، أما بالنسبة لعمليات البضائع أو المواد الخاضعة للرسم يتحدد الوعاء بقيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة بزيادة معدل الفرق عند الاقتضاء.

أما فيما يخص التسليمات للذات يتكون الوعاء من الأموال المنقولة من ثمن البيع بالجملة للسلع المماثلة أو بسعر التكلفة مضافاً إليه الربح العادي للمنتوج.

1- المادة 136 من قانون الضريبة المباشرة و الرسوم المماثلة.

2- المادة 150 من قانون الضريبة المباشرة و الرسوم المماثلة.

3- المادة 20 من قانون المالية لسنة 2003 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية .

ثالثا: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

1- العمليات التي تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة: حسب المادة 02 من قانون الرسم على رقم الأعمال:

- ✓ المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- ✓ الأشغال العقارية.
- ✓ المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة .
- ✓ الخدمات المتعلقة بالهاتف و التيلكس التي تؤديها إدارة البريد و المواصلات.
- ✓ العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين و الشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي و شبه الطبي و البيطري.
- ✓ المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي، من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة و المستوردة و المنجز وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

2- العمليات التي تخضع اختاريا للرسم على القيمة المضافة: نصت عليها المادة 03 من قانون الرسم على القيمة المضافة:

- يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناءا على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا المبلغ وخدمات ما يلي:
- ✓ التصدير.
 - ✓ الشركات البترولية.

ربعا: الإعفاءات: لقد أقصي المشرع الجزائري بعض العمليات من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة و التي تتمثل فيما يلي:

- ✓ عمليات البيع المتعلقة بالخبز و الحليب و الزبدة و المنتجات الصيدلانية الواردة في المدون الوطنية و للأدوية و كذا العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان للطلبة.
- ✓ عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات التي تخضع لضريبة غير مباشرة عند الصنع أو التداول أو الاستهلاك
- ✓ عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات و مسالخ الحيوانات و التي تخضع للرسم على الذبح.
- ✓ العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن 100000 دج أو يساويه بالنسبة لمؤسس الخدمات و عن مبلغ 130000 دج لباقي الخاضعين للضريبة.

عند الاستيراد يتم إعفاء:

- ✓ سفن الملاحة و السفن الحربية و كذا آليات الصيد البحري و الطائرات الخاصة بالخطوط الجوية.
- ✓ النقود و الذهب.
- ✓ البضائع المستوردة في إطار المقايضة.
- ✓ البضائع المستوردة من طرف أشخاص البعثة الدبلوماسية و الأشياء الموجهة للمتاحف و المكتبات.

عند التصدير يتم إعفاء كل عمليات التصدير باستثناء عمليات تصدير التحف الفنية، الأحجار الكريمة، المعادن النفيسة بشرط أن يكون التصدير بصفة قانونية.

خامسا: معدلات الرسم على القيمة المضافة

قانون الرسم على القيمة المضافة أدرج معدلين للرسم على القيمة المضافة و هما:

✓ معدل مخفض و يقدر بـ 7%.

✓ المعدل العادي و يقدر بـ 17%.

تحدد قوائم العمليات التي تخضع لكل معدل بموجب قوانين المالية.

الفرع الرابع: حقوق التسجيل و الطابع

أولاً: حقوق التسجيل: و تمس مجموعة العقود التي تجري عليها عملية التسجيل و بالخصوص: العقود القضائية و الرسمية، و عقود نقل الملكية و تحويل أو حل الشركات و تحصل حقوق التسجيل كما يلي:¹

✓ معدل ثابت 500 دج على الأقل.

✓ نسبة 5% عندما يتعلق الأمر بتبادل الأملاك العقارية.

✓ 10% من الحصص أو الأنصبة الشائعة لأملاك عقارية مكتسبة عن طريق بيع العقار الشائع .

✓ يخفض هذا الرسم إلى 7% إذا حصل الشراء من أحد المشتركين في الشيوخ بينما العقود المتعلقة بالمؤسسات فتخضع لرسم بمعدل 1%.

ثانياً: حقوق الطابع: الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية و القضائية و للمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل.²

1- أحمد بلحاج و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص(30).

2- المادة 1 من قانون الطوابع .

يؤسس طابع خاص لكل نوع من الورق ، و يحمل كل طابع بصفة متميزة مبلغه و شعاره .
حقوق الطابع لجميع العقود تكون بين الدولة و المواطنين يتحملها المواطن .

الفرع الخامس: الضرائب المختلفة:

أولاً: الدفع الجزافي: VF يعتبر الدفع الجزافي من الضرائب المباشرة و هو يفرض على الأشخاص المعنويين و الطبيعيين و على الجمعيات و المنظمات التي أنشأت في الجزائر و ناتج هذه الضريبة لصالح الجماعات المحلية(الولاية، الدائرة، البلدية) و الصندوق المشترك للجماعات المحلية .

حسب المادة 208 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فانه تخضع المبالغ المدفوعة لقاء المرتبات و الأجور و التعويضات و العلاوات بما في ذلك الامتيازات عينية للدفع الجزافي و حتى يتم التقليل من العبء الضريبي اتخذ المشرع إجراءات محفزة، و هذا بمنح إعفاءات حيث أعفيت من الدفع الجزافي لمدة 3 سنوات النشاطات المعلن عنها ضمن المخططات التنموية السنوية أو متعدد السنوات، و ترفع مدة هذه الإعفاءات إلى 05 سنوات في حالة ما إذا تمت ممارسة هذا النشاط في مناطق يجب ترقيتها.

كما يعفى من الدفع الجزافي بصفة دائمة :

- ✓ الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل.
- ✓ الأجور المدفوعة في إطار البرامج الرسمية كتشغيل الشباب.
- ✓ العمال المعوقون.
- ✓ التعويضات المرصودة لمصارف التنقل أو المهمة.
- ✓ منح تعويضات ذات الطابع العائلي مثل: منحة الأمومة.
- ✓ منح الدفع الجزافي بـ 4%.

ثانياً: الرسم على النشاط المهني TAP:

حسب المادة 230 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يستحق الرسم بصدد الإيرادات الإجمالية المحققة من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون إضافة إلى إقامتهم المهنية الدائمة بالجزائر، نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل حسب صنف الأرباح غير التجارية.

تنص المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة على: يستحق الرسم على رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون الذين يمارسون نشاطا، و يقصد برقم الأعمال مجمل الإيرادات المحققة على كافة عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها من النشاط.

يعفى من الضريبة على النشاط المهني:

- ✓ رقم الأعمال المحصل عليها من بيع السلع و التي لا يتجاوز 8000 دج.
- ✓ رقم الأعمال المتحصل عليها من بيع الخدمات التي لا تتجاوز 5000 دج.
- ✓ مبلغ عمليات البيع التي تشمل الخبز و الدقيق و الحليب.
- ✓ الهيئات التي تمارس نشاطا فنيا أو مسرحيا.
- ✓ كل نشاط تشغيل الشباب.
- ✓ المبيعات المسجلة في إطار التصدير.

يقدر معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2% يدفع شهريا و فصليا، و لا يأخذ بعين الاعتبار تحقيق الربح أو الخسارة.

ثالثا: الرسم العقاري TF: يمكن التمييز بين نوعين من الرسم العقاري:

1- الرسم العقاري على الأملاك المبنية TFPM: يفرض هذا الرسم على الممتلكات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني.

يخضع لهذا الرسم:

- ✓ المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص أو لتخزين المواد و المنتجات.
- ✓ المنشآت التجارية الكائنة في محيط كل من المطارات، الموانئ، محطات السكك الحديدية و البرية بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات و ورشات الصيانة.
- ✓ أراضي البنايات بجميع أنواعها و القطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها، و لا يمكن الاستغناء عنها.

✓ الأراضي غير المزروعة و المستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي، و أماكن إيداع البضائع و غيرها من الأماكن من نفس النوع سواء كان يشغلها المالك أو غيره بمقابل أو مجانا

تعفى من هذه الضريبة من هذه الضريبة :

- ✓ الملكيات المبنية ذات الطابع العام.
- ✓ البنايات المخصصة للشعائر الدينية و أملاك الوقف.
- ✓ الأراضي الفلاحية.

يحسب الرسم العقاري حسب المساحة و المنطقة.

2- الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية : هذا الرسم ظهر مع الإصلاح الجبائي لسنة 1994 من أجل الحصول على موارد مالية جديدة و إصلاح الجباية العقارية و هي ضريبة على الملكيات غير المبنية، و يخضع لهذه الطريقة : المحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم في الهواء الطلق، مناجم الملح و السبخات، الأراضي الواقعة في قطاعات عمرانية أو قابلة للتعمير.

و تعفى من هذه الضريبة: أملاك الدولة و الولايات و البلديات، أملاك المؤسسات التعليمية أراضي السكك الحديدية، الأراضي الخاضعة للرسم العقاري على أملاك المبنية.

رابعاً : رسم التطهير: يشمل هذا الرسم على نوعين من الرسوم :

1- رسم رفع القمامات المنزلية: يدفع هذا الرسم من طرف صاحب الملك أو المستأجر أو بصفة تضامنية، و هو رسم سنوي.

و يحدد مبلغ هذا الرسم كما يلي :¹

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

✓ ما بين 1000 و 10000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابه.

✓ ما بين 5000 و 20000 دج على كل أرض مهيأة للتخميم و المقطورات.

✓ ما بين 1000 و 100000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابه ينتج كمية النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

2- رسم تصريف المياه غير الصالحة: يحصل من طرف هيئة أو مؤسسة توزيع المياه و التي تحصل و تدفع قيمة هذا الرسم إلى القابض البلدي و تقدر بـ 10 % من قيمة فاتورة الماء

المطلب الثاني: الإجراءات العامة للتحصيل

عندما يتم تحديد دين الضريبة المستحقة على الممول بصفة نهائية و تصبح الضريبة واجبة الأداء يحول الملف للتحصيل، و يقوم قسم التحصيل بإثبات تاريخ استلام الملف أمام اسم الممول بالسجل، و مراجعة حساب الممول لتحديد المبالغ التي يدفعها خلال العام، سواء عن طريق الحجز من المنبع أو الأقساط المقدمة أو السندات و الطوابع الضريبية المستحقة أو ما سددته المكلف من واقع الإقرار عند تقديمه، فإذا كان مجموع المبالغ التي دفعها المكلف خلال العام تزيد عن مقدار الضريبة المستحقة فان على الإدارة الضريبة أن تثبت حسن نواياها

1- المادة 263 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و المعدلة بالمادة 11 من قانون المالية لسنة 2002.

فتسارع برد المبالغ الزائدة قبل أن يتقدم المكلف بطلب الاسترداد، و لا شك أن مثل هذا الإجراء سوف يكون له أكبر الأثر في كسب ثقة المكلف و احترامه للإدارة الضريبية و تحسين العلاقات بينهما، أما إذا كان مجموع المبالغ التي دفعها المكلف خلال العام اقل من الضريبة المستحقة عليه فعلى قسم التحصيل أن يخبر المكلف بسداد المبالغ المستحقة عليه بالكامل، فيثبت ذلك أمام اسمه بالسجل، أو قد يطلب من الإدارة الضريبية إذا ما أجاز المكلف عن أداء الضريبة المستحقة في الموعد المحدد فعلى قسم التحصيل أن يسارع باتخاذ كافة الإجراءات الإدارية و القانونية ضمانا لحقوق الخزينة العمومية، و هنا تبدو أهمية الجزاءات و العقوبات التي نص عليها القانون الضريبي لكل من يتأخر أو يمتنع عن أداء الضريبة المستحقة و الضمانات التي كلفها القانون لجباية أموال الخزينة، فخلو القانون الضريبي من المستحقة و الضمانات التي كلفها القانون لجباية أموال الخزينة، فخلو القانون الضريبي من العقوبات و الجزاءات الصارمة

و الضمانات الفعالة في مثل هذه الحالات قضاء على كل مجهودات الإدارة الضريبية فالمكلف إذا ما تأكد من عدم تعرضه لأي عقوبة إذا ما امتنع عن الدفع فليس لديه أي حافز لسداد ما استحق عليه من ضرائب و المكلف الضريبي الذي يعلم أن التأخر في سداد الضرائب لن يغير من مقدارها سوف يتماطل و يتأخر في الوفاء بدين الضريبة كسبا للوقت و استغلال قرض بدون فائدة.¹

المطلب الثالث: التحصيل بالقوة " المتابعات "

قد يحدث و أن يتأخر أو يمتنع المكلف عن دفع الضريبة في الموعد المحدد و في هذه الحالة أعطى المشرع الجزائي حقا للإدارة الضريبية لمتابعة لمتابعة المكلفين ، و هذا ضمانا لحقوق الخزينة بأي طريقة ، و بكل الوسائل المتاحة التي شرعها القانون و سنستعرض فيها يلي ادارة و مراقبة المتابعات ، و كذا إجراءاتها الأولية و مختلف درجاتها .

الفرع الأول: إدارة مراقبة المتابعات

تتم المتابعات المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بناء على طلب من قابض الضرائب و تحت مسؤوليته و الذي يخضع بدوره لمراقبة المدير الولائي.

و من أجل تحصيل حقوق الخزينة من الضرائب المباشرة يمكن أن يتبع طريقتين الأولى تتمثل في الإقناع: بحيث يجب أن تتم عملية التحصيل في البداية بإتباع طريقة ودية، وهذا بإقناع الممتنع بضرورة الدفع قبل اللجوء إلى الطريقة الثانية المتمثلة في استعمال القوة أو التحصيل الجبري.²

1- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية ، القاهرة ، 1999 ، ص 215.

الفرع الثاني: إجراءات المتابعة الأولية

يتابع المكلف الذي لم يسدد حقوق الخزينة بموجب القوة التنفيذية الوحيدة الممنوحة للجداول من طرف وزير المالية، و قد حدد المشرع الجزائي إجراءات أولية لمتابعة الممتنعين تتمثل فيما يلي:

أولاً: إرسال إنذارات: Remises des avertissement

يتم إرسال إنذارات (التنبيهات) إلى المكلفين المسجلين في سجل الضرائب rôle الذي يحتوي على المبلغ الواجب الدفع، طبيعة الضريبة، تاريخ قرار التحصيل، و أيضاً مكان يوم وساعة الاستقبال ترسل إنذارات عن طريق أعوان المتابعة المحلفين و المرسمين إلى مقر نشاط المكلف.¹

ثانياً: الأمر بالمتابعة Ordre de poursuivre

المحاسب المسؤول عن تحصيل الضرائب هو المؤهل الوحيد الذي يعطي الأمر بإجراء تحصيل بواسطة يذكر في مذكرة خاصة بحالة المكلف و المبالغ المستحقة على المكلف.²

الفرع الثالث: درجات المتابعة المختلفة: les divers degrés de poursuivre

المتابعة المتعلقة بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تشتمل على درجات مختلفة تتمثل في:

le commandement	- التنبيه (الإنذار)
la saisie	- الحجز
la vente	- البيع
la fermeture temporaire des locaux professionnels	- الغلق المؤقت للمحلات

أولاً: التنبيه الرسمي: le commandement

هو أول إجراء في المتابعات الذي يتخذ بعد أول يوم من نهاية اجل الاستحقاق و هو إجراء قضائي يجب أن يتضمن إجبارياً على البيانات الأساسية التالية :

1 - opcit ، p 11.

- ✓ الاسم، اللقب و عنوان المدين.
- ✓ قيد الضريبة.
- ✓ نوع الضريبة.
- ✓ المبلغ الواجب الدفع .

ثانيا: الحجز:

بعد التنبيه الرسمي الذي يرسل إلى مكان إقامة المكلف قصد تسديد ديونه، يأتي الحجز كدرجة ثانية في متابعة الضريبة، و يكون في حالة الحجز أو رفض المكلف تسديد مستحقاته.

ففي حالة وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و في الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها، بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقاibus الضرائب أن يوجه تنبيهها إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل و يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.¹

و تحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الجبائية بقرار من الوزير المكلف بالمالية .

ثالثا: الغلق المؤقت للمحلات:

يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب بناء على تقرير مقدم من طرف المحاسب المتابع، و لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر، و يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر المحضر القضائيان لم يتحرر المكلف المعني من دينه الضريبي أو لم يكتب سجلا لاستحقاق يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في اجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي و العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من اجل رفع اليد بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، الذي يفصل في القضية كما هو في الاستعجال بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعاء قانوني إلا يتوقف الطعن بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.²

رابعا: البيع

يجوز عند الاقتضاء القيام بالبيع المنفرد لواحد أو العديد من العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز بناء على الترخيص المذكور في المادة 186 و يجري البيع بعد 10 أيام من لصاق الإعلانات المتضمنة ببيان لقب كل من صاحب محل التجاري طبيعة عملياته، ووضعته

1- المادة 187 من قانون الإجراءات الجبائية المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

2- المادة (187) من قانون الإجراءات الجبائية المتضمن قانون المالية 2002.

وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل، و مكان و يوم و ساعة فتح المزاد و لقب القابض الذي يباشر البيع و عنوان مكتب القباضة.

كما يمكن لقابض الضرائب المباشر المتابعة أن يجري البيع بالتراضي، بمبلغ يساوي المبلغ المقدر للبيع، وذلك بترخيص من مدير الضرائب بالولاية.¹

المطلب الرابع: المنازعات الجبائية:

في كثير من الأحيان تحدث نزاعات جبائية بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية حول تحديد مقدار الضريبة المفروضة و الإدارة، و القانون الجزائي أعطى للمكلف حق الالتجاء إلى استعمال الطعن و هذا من اجل استرجاع حقه و الحفاظ على مصالحه، و الطعن نزاعي وولائي.

الفرع الأول: الطعن النزاعي:

أولاً: تعريف: يرمي الطعن النزاعي للحصول إما على استرداد أو الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس الضريبة أو حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.²

ثانياً: الإجراءات المتبعة في مجال الطعون الخاصة بالمنازعات:

حتى يتمكن المكلف من تقديم الطعن النزاعي لابد من إتباع الإجراءات التالية:

1- الطعن الإداري:

1- شكوى أولية أمام الإدارة الجبائية:

أ- شكوى أمام الإدارة المركزية

تبت الإدارة المركزية في الشكوى الخاصة بالمنازعات الناتجة عن التحقيقات التي تقوم بها المصلحة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى الوطني و هي مديرية الأبحاث و المراجعات ينبغي على مدير الضرائب بالولاية المختص إقليمياً إبلاغ المكلف بالضريبة بالقرار في اجل قدره ستة أشهر.³

1- المادة (186) من القانون الإجراءات الجبائية المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

2-3- منشورات المديرية العامة للضرائب، المنازعات الجبائية، رقم 10.

ب- شكوى أمام مدير الضرائب بالولاية:

يبث مدير الضرائب بالولاية في الشكوى خلال 4 أشهر الموالية لتاريخ تقديمها، لكن تمتد هذه المدة بشهرين إذا ما تعلق الأمر بشكوى تتجاوز مبالغها الإجمالية للحقوق والعقوبات 10 ملايين دينار إذ يتعين على مدير الضرائب بالولاية اخذ الرأي الموافق للإدارة المركزية.

في حالة رفض الطعن يمكن تقديم طعن آخر أمام اللجنة الولائية خلال اجل شهر واحد ابتداء من تاريخ استلام رأي الطعن على مستوى الدائرة.¹

تقدم الطعون أمام هذه اللجنة عندما يتجاوز مبلغ المساهمة تحت نفس المادة من الجدول 20000 دج ويقل عن 400000 دج.

ج- لجنة الطعن الولائية الخاصة بالضرائب بالضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة: تقدم الطعون أمام هذه اللجنة عندما يتجاوز مبلغ المساهمة المدرج ضمن نفس المادة من الجدول إلى 400000 دج.²

II - الطعن القضائي:

1- الدعوى أمام المحكمة الإدارية:

يمكن رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية، وهذا خلال 04 أشهر ابتداء من تاريخ الإشعار بالرفض.

كما يمكن رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في حالة ما إذا لم يتم إشعار صاحب الشكوى بقرار المدير الولائي للضرائب بعد 04 أشهر الموالية لتاريخ تقديم الاستئناف أمام مجلس الدولة.

الفرع الثاني: الطعن الولائي:

أولاً: تعريف: يقدم هذا الطعن في حالة العوز أو ضيق الحال الذي يتبع له مكان فرض الضريبة و إرفاقها بالإنذار.

ثانياً: تخول سلطة البث في هذا الطلب إلى:

- ✓ المدير الجهوي المختص إقليمياً عندما تتجاوز الحصة الضريبية أو الغرامة 250000 دج .
- ✓ المدير الولائي للضرائب إقليمياً عندما تتجاوز الحصة الضريبية أو الغرامة مبلغ 250000 دج.³

1- 2- 3- نفس المرجع السابق.

الخلاصة

من خلال هذا الفصل عرفنا أهمية التحصيل الضريبي إذ لولا هذه المرحلة لما كانت للضرائب معنى، فما الهدف من فرض الضريبة و تحديد وعائها دون تحصيلها؟

فقد تعرفنا في هذا الفصل للتحصيل الضريبي، و كل ما يتعلق به، وكذا إجراءاته، واهم الضرائب المحصلة في الجزائر.

لكن عملية التحصيل تعاني من بعض المشاكل التي تؤثر على الحصيلة الضريبية و المتمثلة في أعمال الغش و كذا التهرب الضريبي، و سوف نتعرض لهذه المشاكل بالتفصيل من خلال الفصل الموالي.

الفصل الثالث

أعمال العنق و التهرب الضريبي و أثرهما على التحصيل الضريبي

تمهيد:

تطرقنا في الفصل السابق إلى التحصيل الضريبي بالتفصيل، و كيف تحصل الدولة على إيراداتها الجبائية، لكن هناك مشاكل على هذه الحصيلة الضريبية و تقلل من قيمتها و التي تتمثل في ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي، سوف نتطرق لهذه المشكلة بالتحليل في هذا الفصل، و إظهار مدى تأثيرها على التحصيل الضريبي.

المبحث الأول: تحليل ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي:

عندما يحس الفرد بثقل العبء الضريبي، و هذا لأسباب مختلفة يحاول أن يتخلص منها بمختلف الطرق سواء كانت هذه الطريقة شرعية أو غير شرعية، و هنا نطرح مجموعة من الأسئلة: ما مفهوم التهرب الضريبي؟ و ما هي أسبابهما؟ و كذا الطرق المتبعة لذلك؟ و ما هي الإجراءات التي تتخذها الدولة من أجل مكافحة هذه الظاهرة؟ و سنحاول خلال هذا المبحث الإجابة على هذه التساؤلات.

المطلب الأول: مفهوم الغش و التهرب الضريبي:

قد يحدث أن يتهرب المكلف من أداء الضريبة مضيعا بذلك حق الدولة: و هذا ما يعرف بالظاهرة التهرب الضريبي: و يمكن التمييز بين نوعين من التهرب: الأول يتمثل في التهرب المشروع و هو ما يسمى بتجنب الضريبة و الثاني يتمثل في التهرب غير المشروع و الذي يعرف بالغش الضريبي.

الفرع الأول: التهرب المشروع (تجنب الضريبة)

لقد تعددت التعاريف حول التهرب الضريبي، و يمكن إدراج بعضها فيما يلي:

التعريف الأول: يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم.¹

التعريف الثاني: هو تخلص الشخص من أداء الضريبة المفروضة عليه نتيجة لاستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي.²

التعريف الثالث: حسب A Margaraz: يتمثل في الاستعمال الإداري للوضع غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية و الإدارية.³

من خلال هذه التعاريف يمكن الاستنتاج أن التهرب الضريبي هو تخلص المكلف من أداء الضريبة، دون مخالفة القوانين، و هذا نتيجة لاستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، إذ يمكن للمكلف أن يستفيد من الوضعية غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية .

1- زينب حين عوض الله، مرجع سابق، ص 183.

2- منصور ميلاد يونس، 1994، مرجع سابق، ص 180.

3- عزيز مهدية، قطاني نورة، مذكرة الرقابة الجبائية و الإجراءات المتخذة لمحاربة الغش الجبائي، جامعة بومرداس 2002 ، ص 21.

فمثلاً: " قد لا يشير قانون ضريبة التركات على خضوع الهبات للضريبة فيعتمد احد أفراد توزيع أمواله على الورثة عن طريق الهبة ".¹

الفرع الثاني: التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

هناك مجموعة من التعاريف تخص الغش الضريبي ، يمكن عرضها فيما يلي :

التعريف الأول: يتمثل في سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه، مستعينا في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً.²

التعريف الثاني: هو أن يحاول احد الأفراد التخلص من التزامه الضريبي بإتباع أساليب مخالفة للقانون، و متسمة بطابع الغش.³

التعريف الثالث: هو الذي يتضمن مخالفة قوانين الضرائب فتدرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي، و ما تتطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة.⁴

من خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول بأن الغش الضريبي بالرغم من اتفاهه مع التهرب المشروع في الهدف و المتمثل في سعي المكلف للتخلص من أداء الضريبة إلا انه يختلف عنه في الأساليب المستعملة حيث يستعمل المكلف طرق غير مشروعة، و مخالفة للقوانين، و متسمة بطابع الغش و الاحتيال.

مثال عن الغش: يحدث أن يقوم المكلف بإخفاء لجزء من المادة الخاضعة للضريبة بالرغم عن أعين الإدارة أو تقدير ثروته بأقل من قيمتها الحقيقية أو المبالغة في تقدير التكاليف الواجب خصمها أو إخفاء المظاهر الخارجية التي يتخذها المشرع أساس لفرض الضريبة.

الفرع الثالث: مظاهر التهرب الضريبي

يظهر التهرب الضريبي في الأشكال التالية:

أولاً: الامتناع

إذ يتجنب شخص دفع ضريبة ما إذا امتنع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة، ومثال ذلك الامتناع عن استهلاك سلعة ما مفروضة عليها ضريبة إنتاج أو ضريبة جمركية أو ضريبة على رقم الأعمال، و قد تكون هذه النتيجة بذاتها مقصودة من

1- محمود إبراهيم الوالي : علم المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، عنابة ، طبعة 1987، ص 67.

2- منصور ميلاد يونس، 1994، مرجع سابق، ص 181.

3- محمود إبراهيم الوالي، 1987، مرجع سبق ذكره، ص 67.

4- عبد المنعم فوزي، مرجع سابق ، ص 273.

المشرع الذي يستهدف دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصادية و اجتماعية مختلفة، كالجد من استيرادها توفيراً للعملة الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها أو الحد من استهلاكها حفاظاً للصحة العامة.¹

ثانياً: الاحتيال

يتم التهرب عن طريق الاحتيال حيث يقوم المكلف بتعويض وعائه الخاضع للضريبة بوعاء آخر اقل خصوصاً للضريبة أو معفى تماماً.

فيتجنب المكلف دفع الضريبة على وجوه معينة من النشاط الاقتصادي بتوجيه جهوده و أمواله إلى وجود النشاط الأخرى المعفاة أو المفروض عليها ضرائب اقل سعراً، و هنا أيضاً قد يستهدف المشرع هذه النتيجة بذاتها لإغراض معينة.²

ثالثاً: الاستفادة من الثغرات القانونية

يتحقق تجنب الضريبة عن طريق استفادة المكلف من الثغرات القائمة في صياغة القانون، و مثال ذلك حينما لا يخضع التشريع الخاص بضريبة الشركات في بلد ما الهبات لهذه الضريبة فيلجأ الشخص في حياته إلى توزيع أمواله على ورثته عن طريق الهبة تجنباً لضريبة التركات كما قد تلجأ الشركة إلى عدم توزيع جزء من الأرباح على المساهمين و استخدامه لصالحهم سواء في شكل قيامها بسداد ضريبة مستحقة عليهم أو شراء أسهم بقيمة هذا الجزء من الأرباح في شركة أخرى و توزيعها على مساهميها دون مقابل، أو إعفاء هؤلاء المساهمين من الوفاء مما قد يتبقى عليهم من قيمة ما اكتتبوا به من أسهم الشركة و ذلك مع بقاء القيمة الاسمية لهذه الأسهم دون تغيير.³

الفرع الرابع: تحديد عملية الغش

لكي تتحدد عملية الغش لا بد من توفر عنصرين هامين: العنصر المادي و العنصر المعنوي أولاً: **العنصر المادي**: يتمثل في إخلال المكلف بالواجبات الجبائية التي يملئها عليه عملية التشريع الضريبي.⁴

و يظهر العنصر المادي من خلال الطرق التدليسية و التحايل التي يتبعها المكلف من أجل تخفيض العبء الضريبي.

1- 2-زينب حسين، عوض الله، مرجع سابق، ص 183.

3- نفس المرجع ، ص 184.

4- حمودة فضيلة و آخرون، مذكرة الرقابة الجبائية ، جامعة الجزائر ، 2002 ، ص 15.

و قد حددت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، الأعمال التدليسية على وجه الخصوص في الأعمال التالية:¹

1- الإغفال عن قصد تسجيل أو الأمر بالتسجيل حسابات القيام بتسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي و في سجل الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية التي أفلت حساباتها .

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

3- استعمار فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية لا سيما بخصوص وضع الكشف المفصل للزبائن المنصوص عليه في المادة 224.

4- كل من يثبت عليه قيامه عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها المؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة.

ثانيا: العنصر المعنوي (القصد): يعني أن المكلف يتهرب من دفع الضريبة و هو قاصدا التهرب غير المشروع ليحقق بذلك المخالفة و الخرق الصريح للقانون الجبائي لكن يبقى إثبات هذه النية شيئا صعبا بالنسبة لإدارة الجباية، إذ أن هذه الأخيرة تفرض دائما وجود حسن النية لدى المكلف، إلا إذا تم إثبات عكس ذلك، أي قام بإتباع طرق تدليسية المشار إليها سابقا

المطلب الثاني: الأسباب النفسية و الخلقية

غالبا ما تعود أسباب التهرب إلى أسباب نفسية و أخلاقية موروثه من بعض الاعتقادات الخاطئة عن مفهوم الضريبة، إذ يرى البعض أن السبب الرئيسي للتهرب الضريبي يرجع إلى ضعف المستوى الأخلاقي و مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، و هو شيء ملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط و التي تعتبر بلدانا متخلفة عاشت تحت وقع الضغط الاستعماري عكس الشعوب الشمالية، حيث تتخض حدة التهرب.²

فالعامل النفسي له أهمية بالغة في أداء المكلف لواجباته و يتجلى ذلك في مدى اقتناع كل مكلف و التزامه بدفع الضريبة ، و معرفة لقيمتها التي يتعين عليه سدادها إسهاما منه في تمويل الإنفاق العام للدولة .

فالوعي بوجود الدولة و الحس المدني يعدان من بين القوى النفسية الأساسية لكل تنظيم وطني و يجب أخذهما بعين الاعتبار في رسم السياسة المالية و الضريبة.³

1-2- فتيحة لعطاوي، نادية صغير، مذكر التهرب الضريبي و آليات مكافحتها، جامعة الجزائر، 2001، ص18-17
3- زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 185.

ويرجع ضعف الضمير الضريبي لدى الكثير من المكلفين إلى عدة عوامل منها اعتقاد الشخص انه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها و أن الدولة تسيء استعمال الأموال العامة و أنها تضر الجماعة بهذا الشكل.¹

و بمناسبة دراسة الأسباب النفسية للتهرب من الضريبة يجوز لنا التساؤل عن موقف الأفراد من التهرب الضريبي، أي كيف ينظر الأفراد إلى التهرب من الضريبة يذكر بعض الكتاب أن المتهرب من الضرائب إنما هو " سارق شريف " لأنه يسرق إلا الدولة و هي شخص معنوي اعتباري، و يقول الأستاذ "شمولدرز" أن الرأي العام لا يضع التهرب الضريبي موضع السرقة حتى أن الإدارة الضريبية لا تعتبره عملية تمس السمعة الشخصية للفرد، و في استطلاع للرأي العام حول تكليف التهرب من الضريبة اتضح أن 4% من الأفراد يعتبرون بمثابة سارق و 1 % منهم بمثابة خائن لوطنه و 18 % منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات، في حين أن 53% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله، بمعنى آخر أن الغالبية العظمى من الأفراد ترى أن المتهرب لا يضر بالآخرين، كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور.

كما تشير استطلاعات أخرى إلى أن المتهرب يقترف بدون شك خطأ يستوجب العقاب غير أن أي فرد و إن كان نزيها قد يوقع نفسه في هذا الخطأ عندما تتاح له فرصة معينة ، لهذا فان أكثرية الأفراد ترفض توقيع عقوبة الحبس على المتهرب ، و تكفي بان يتحمل غرامة مالية.²

الفرع الثاني: الأسباب الاقتصادية

و يكن التفريق بين الوضعية الاقتصادية للمكلف و الوضعية الاقتصادية للدولة.

أولاً: الوضعية الاقتصادية للمكلف

تتحكم الحالة الاقتصادية للمكلف غالباً في وضعية إزاء الضريبة، أما المكلف الذي تكون حالته جيدة يدفع كامل ما عليه من الضرائب، أما المكلف الذي حالته سيئة و مزرية حيث يشتد به الحال يلجأ إلى الغش محاولاً بذلك إخفاء ما كان يجب عليه دفعه من ضرائب.³

كما يظهر التهرب جلياً عند أوقات الكساد و الأزمات المالية التي تمر بها المشروعات التجارية و الاقتصادية، و ما يترتب عنها من ضعف في المداخيل إذ تصبح حينها الضريبة قاسية، مما يدفع إلى محاولة تجنب أداء ما عليه من ضرائب للخروج من هذه الوضعية المزرية و الحفاظ على مؤسساته خوفاً من إفلاسها، و هذا ما يبين أن التهرب الضريبي في الدول

1- زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 185

2- منصور ميلاد يونس، 1994، مرجع سابق، ص 185.

3- حمودة فضيلة و آخرون ، مرجع سابق ، ص 25.

المتقدمة منخفض مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد، فالوضع الاقتصادي الجيد للمكلف يجعله يدفع كامل ما عليه من ضرائب ورسوم دون محاولة اللجوء إلى الغش بل يذهب إلى أبعد من ذلك محاولا إظهار بأنه ذو سيرة جبائية حسنة.¹

ثانيا: الوضعية الاقتصادية للدولة

يختلف نطاق التهرب الضريبي من دولة لأخرى باختلاف بنيانها الاقتصادية و باختلاف بنيان المداخل فيها ، ففي الدول التي تحتل فيها الزراعة مكانا هاما تزيد نسبة الهرب بصفة عامة حيث تصعب رقابة الدخول الزراعية، وكذلك كلما زادت درجة تركيز النشاط الاقتصادي و بصفة خاصة النشاط الاقتصادي كلما قلت نسبة التهرب الضريبي.²

و من جهة أخرى فلنوعية النشاط السائد علاقة بالتهرب فقد لوحظ انه إذا كانت المهن ذات الأجر هي الأكثر شيوعا في دولة معينة فان ظاهرة التهرب الضريبي تكون قليلة و محدودة الأثر، و بالعكس كلما كانت المهن الحرة (تجارة، صناعة ، محاماة ، عيادات طبية) مهمة كلما زادت أهمية التهرب الضريبي، ففي المهن ذات الأجر يمكن للإدارة الاعتماد على طريقة استقطاع الضريبة عند المنبع، و هذا من اجل التقليل من حالات التهرب في حين انه لا يمكن إتباع هذه الإجراءات في المهن الحرة أين يكثُر فيها حالات التهرب.³

أما فيما يخص الوضعية الاقتصادية العامة فنجد انه كثيرا ما يكون لطبيعة الظروف الاقتصادية الخاصة بفترة معينة تأثيرا بالغا على ظاهرة التهرب ففي فترات الازدهار و الرواج الاقتصادي تزداد مداخيل الأفراد، و مقدرتهم الشرائية مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، و الشيء الذي يمكن المكلف من تحميل العبء الضريبي على زبائنه ، و ذلك بإدماجه في ثمن السلع و الخدمات المقدمة، و بالتالي يقل النقص الضريبي مما يقلل من حالات التهرب لدى المكلف، أما في فترات الركود الاقتصادي أين تعجز العمليات الإنتاجية عن تلبية الحاجات الضرورية التي تتطلبها حياة الأفراد، و سير أنشطتهم، نتيجة نقص أو ندرة السلع و المنتجات تكون الحكومات مجبرة في مثل هذه الحالات على تنظيم السوق من خلال إستيراد ما يلزم من سلع و خدمات لتغطية النقص الحاصل، و في ظل هذه الأوضاع الاقتصادية تظهر ما يعرف بالسوق السوداء أو السوق الموازية أين تفلت السوق الموازية أين تفلت الصفقات المحققة من مراقبة الإدارة الجبائية.

و لتوضيح ما ذكرناه نأخذ على سبيل المثال الأزمة البترولية لسنة 1986 و التي أحدثت انخفاضا في المداخل البترولية ب 54.18 % من ميزانية الدولة مما سبب اضطرابا في

1- فتحة لعطاوي ، نادية صغير ، مرجع سابق ، ص 19.

2- زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 186.

3- منصور ميلاد يونس، 1994 ، مرجع سابق، ص 182.

التجارة المحلية و الخارجية و تقلصت بالتالي الموارد المالية لتمويل المجال الصناعي ،
التجاري و حتى الخدمات مما احدث ركودا في الاقتصاد الوطني .¹

الفرع الثالث: الأسباب التشريعية

بعد الاستقلال عاشت الجزائر فراغا قانونيا في جميع الميادين، بما فيها الميدان المالي و
الجبائي، مما جعل تراث النظام الجبائي الفرنسي من تناقضه مع الأوضاع الجديدة، فقد قامت
الدولة الجزائرية بإحداث تغييرات في تلك التشريعات الموروثة، و تكييفها حتى تتماشى مع
التحولات الجديدة مما أدى إلى عدم استقرار الشيء الذي جعله غامضا.

لذلك فقد كان لزاما العمل على ضبط النظام الجبائي على وتيرة واحدة و شاملة و أن يكون
لهذا النظام الطبيعة التكاملية مع التوجه الاقتصادي، و ذلك بالبحث عن إستراتيجية ضريبية
مثلى تخدم التنمية الاقتصادية، و لا يكون ذلك إلا بجعل النظام الجبائي مرنا و مستقرا، و يسمح
بتحقيق العبء الضريبي، و ذلك عن طريق الإعفاءات و التخفيضات، و تبسيط الإجراءات حتى
لا يلجأ المكلف إلى التهرب الضريبي.

و يمكن تلخيص الأسباب التي تدفع بالمكلف إلى التهرب فيما يلي :

أولا: تعقد النظام الجبائي

يرجع هذا التعقيد إلى حجم النصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب و الرسوم
فهناك خمسة قوانين منفصلة عن بعضها البعض:

✓ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

✓ قانون الرسم على رقم الأعمال.

✓ قانون التسجيل.

✓ قانون الضرائب غير المباشرة.

✓ قانون الطابع.

و قد حاول المشرع الجزائري التخفيف من حدة هذه التعقيدات من خلال ما جاء به في
التعديلات الجبائية التي حملت في طياتها ضرائب جديدة ، عدل البعض منها بموجب القانون
90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 الذي دخل حيز التنفيذ
منذ شهر أفريل 1992.²

1- فتيحة لعطاوي، نادية صغير، مرجع سابق، ص 20.

2- حمودة فضيلة و آخرون ، مرجع سابق ، ص 22.

فقد ادخل الرسم على القيمة المضافة TVA كتعويض للرسوم على حجم المعاملات شاملا بذلك الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) و الرسم الوحيد على تقديم الخدمات (TUGPS) من اجل الوصول إلى شفافية و بساطة اكبر من خلال تخفيض معدلات الاقتطاع من 18 إلى 04 معدلات، و هذا سدا لإمكانيات التسلل منها و التهرب من تأديتها، ثم جاء قانون المالية 1995 المؤرخ في 1994/12/31 للتخفيض من عددها إلى 03 معدلات.

أما فيما يخص الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية (BIC) فقد أدرجت في الضريبة على الدخل الإجمالي، و تم إنشاء ضريبة على أرباح الشركات (IBS)¹.

كما جاء قانون المالية لسنة 1996 بتعديلات حيث تم استبدال الرسم على النشاط الصناعي و التجاري (TAIS) و الرسم على النشاط غير التجارية (TANC) بالرسم على النشاط المهني (TAP).

و كان المشرع من خلال هذه الإصلاحات الجبائية يهدف إلى عقلنة الضريبة و النظام الجبائي و يظهر ذلك من خلال التقليل من الضرائب و إنشاء ضرائب بسيطة وسهلة الفهم من طرف المكلفين و كذا العاملين في تلك الضرائب كما أن هذه التعديلات جاءت مناجل تحقيق عدالة جبائية تلغي كل تجاوز سواء من الناحية الإدارية أو المكلفين.

ثانيا : عدم استقرار التشريعات الجبائية:

يقول A.Margairay أن التغييرات الحالية التي طرأت في مجال التنظيم الجبائي يجعل النظام الجبائي دوما غامضا.

لقد شهد النظام الجبائي الجزائري منذ الاستقلال تغييرات عديدة تبرز في قوانين المالية و القوانين التكميلية لكل سنة، مما أدى إلى تعديلات في قوانين الضرائب أو تحديدها، و هذا ما أدى إلى عدم الاستقرار النظام الجبائي و بالتالي على المكلفين مواكبة هذه التغييرات.²

و لأخذ صورة حية عن هذه التغييرات التي طرأت على القانون الجبائي الجزائري نأخذ على سبيل المثال قانون المالية لسنة 1993 الذي جاء بـ 45 تغييرا بين تعديل و إلغاء و إتمام.

27 منها تخص الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

18 تغييرا بالنسبة إلى القيمة المضافة (TVA).

1 - حمودة فضيلة و آخرون ، مرجع سابق ، ص 22.

2- فتيحة لعطاوي، نادبة صغير ، مرجع ، ص 24.

أما قانون المالية لسنة 1995 فقد احتوى على 49 تغييرا.

19 منها بخصوص الرسم على القيمة المضافة.

30 بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أما بالنسبة لقانون المالية لسنة 1996 فقد احتوى على 97 تغييرا.

37 تغييرا فيها تخص الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

21 تغييرا فيما يخص الرسم على القيمة المضافة.

30 تغييرا فيما يخص حقوق التسجيل و الطابع.

9 تغييرا فيما يخص الضرائب غير المباشرة.

من خلال هذه الأرقام لعدد التغييرات التي حدثت في فترة قصيرة بعد الإصلاحات الأخيرة تبين لنا مدى انعدام الاستقرار في التشريعات الضريبية، مما يجعل المكلفين من جهة لا يواكبون التعديلات المستمرة، و من جهة أخرى فهي تصعب عمل الإدارة الجبائية.

ثالثا: الضغوطات الجبائية

يمكن تعريف الضغط الجبائي بأنه نسبة جملة الضرائب المفروضة على المكلف إلى صافي دخله، أي قدرة المواطن على تحمل الضريبة متوقف على دخله.

و يمكن التمييز بين نوعين من الضغط الجبائي: ضغط جبائي خاص بالنسبة للمكلف، و ضغط جبائي عام بالنسبة للدولة.

1- الضغط الجبائي الخاص (بالنسبة للمكلف)

باعتبار أن الضريبة اقتطاع يقع على المكلف فان هذا الأخير يحس بنوع من الحرمان، مما يزيد في إثارة هذا الإحساس هو الارتفاع الكبير لنسبة الضغط الجبائي، و هذا يدفعه إلى ممارسة الغش .

يمكن تعريف الضغط الجبائي الخاص بأنه الفرق بين مجموع الضرائب الواجبة الدفع من طرف المكلف، و مجموع المداخل، و الذي يمكن أن نعبر عنه بالعلاقة التالية:

الضغط الجبائي الخاص = مجموع الضرائب / مجموع المداخل .

2- الضغط الجبائي العام (بالنسبة للدولة)

يتم تحديد الضغط الضريبي العام بمقارنة بين مجموع الاقتطاعات الإجبارية العامة و الناتج الوطني الخام (PNB) و يمكن التعبير عنه بالعلاقة التالية:

الضغط الجبائي العام = مجموع الاقتطاعات / الناتج الوطني الخام.

و يصعب تحديد المدى الأقصى للضغط الجبائي خاصة مع التغيرات و المستجدات التي تطبع الحياة الاقتصادية.

إن ارتفاع الضغط الجبائي يعد حافزا لتهرب الأفراد من دفع الضريبة و فيما يلي نبرز معدلات الضغط الجبائي في الجزائر و بعض الدول في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: الضغط الجبائي العام

الدول	معدل الضغط
الولايات المتحدة الأمريكية	27.17 %
بلجيكا	43.54 %
فرنسا	43.09 %
اسبانيا	27.33 %
السويد	50.40 %
تونس	26.32 %
اندونيسيا	19.34 %
رومانيا	11.95 %
مصر	27.54 %
الكويت	3.37 %
الجزائر	35.10 %

المصدر: مذكرة " التهرب الضريبي و آليات مكافحته" ص 26.

التعلق على الجدول

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن السويد هي الدولة الأولى من حيث ارتفاع الضغط الجبائي أما فيما يخص الدول النامية فنجد أن الجزائر تحتل المرتبة الأولى من حيث معدل الضغط الضريبي بـ 35.10 % و هي نسبة مرتفعة مقارنة بالدول الأخرى خاصة الدول المجاورة كتونس بـ 26.32 % .

إن الارتفاع في معدل الضغط الضريبي يؤدي حتما إلى اتساع ظاهرة التهرب الضريبي و عليه فإنه من أجل التقليل من ظاهرة التهرب لا بد من العمل على تخفيض هذه النسبة إلى ما دون ذلك، إذ حاول بعض الفقهاء تحديد الضغط الضريبي الأمثل فمنهم من قال انه لا يجب أن يتعدى 20% من دخل المكلف، وهناك من حذ أن لا يتعدى 10 % من الدخل الفردي.

الفرع الرابع: الأسباب الإدارية

ترجع الأسباب الإدارية للتهرب الضريبي إلى عيوب في الإدارة الضريبية هذه العيوب تمس الإدارات الضريبية في الدول النامية و التي يمكن أن نذكرها فيما يلي:

1- صعوبة تقدير وعاء الضريبة: لا شك أن الصعوبات التي تلاقىها الإدارة المالية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي مما يشجع الممول على التهرب و قد و تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو لأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب الضريبي .

2- عدم المساواة في التطبيق: بجدر بنا أن نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي، ثم تجيء صعوبة التطبيق فنقضي 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 بكفاءة الإدارة المالية، و من الثابت أن عدم المساواة في تطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة و تكون من دواعي التهرب منها.

3- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة: فالإجراءات الروتينية المعقدة كثيرا ما تغرس روح الكراهية للضريبة، و هو ما يجب على الإدارة المالية أن تعمل على تسييرها .¹

4- عدم تضمن التشريعات الضريبية لعقوبات قاضية تردع المتهربين عن دفع الضرائب: فمن لا يشعر بواجبه نحو الجماعة، و يسعى للتهرب منه يمكن للقانون ردعه بالنص على العقوبات المناسبة و الرادعة لمثله.²

5- قلة الإمكانيات المادية و البشرية التي تضعف من قدرة الإدارة الجبائية على المراقبة و تنقص من فعاليتها و نجاعتها.

1- عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص 275-176.

2- منصور ميلاد يونس ، 1994 ، مرجع سابق ، ص 183.

المطلب الثالث: طرق الغش و التهرب الضريبي

تتعدد الطرق و الأساليب أمام المكلف للتخلص من دفع الضريبة، حيث يلجأ إلى كل الأساليب التي من شأنها أن تحقق ذلك إما من الناحية المحاسبية أو من الناحية القانونية

الفرع الأول: طرق الغش عن طريق الإخفاء المحاسبي

فيكل نظام تصريحي الحقوق الواجبة الدفع من قبل الممول يتم تحديدها حسب التصريحات المقدمة من طرف هذا الأخير "الممول".

و عليه فان الممول يستعمل كل الوسائل المتاحة و الأساليب المختلفة للتلاعب في هذه التصريحات و من بين هذه الأساليب نجد:

✓ تخفيض الإيرادات

✓ تضخيم التكاليف

أولا : تخفيض الإيرادات

و هي من أكثر الطرق استعمالا للتلاعب بالتصريحات، حيث يلجأ الممول إلى تخفيض وعاء الضريبة، أو التخلص و التهرب من دفعها كليا و يقوم الممول بتخفيض وعاء الضريبة مثلا عند بيعه دون فواتير سواء بيع السلع نقدا أو بصكوك فهذا لا يترك أي دليل للعملية، أو التسجيل المبيعات بقيمة اقل من قيمتها الحقيقية.

كما يحدث التهرب عن طريق عدم تسجيل فوائض القيم الناتجة عن التنازل لعنصر من العناصر الاستثمارية أو التسجيل المحاسبي لتدني القيمة المترتبة عن التنازل و هذا عن طريق بيعها لأحد مسيري المؤسسة بثمن اقل من قيمتها الحقيقية.¹

ثانيا : تضخيم النفقات

و في هذه الطريقة يعمد الممول التضخيم من التكاليف، حيث يسعى بكل الوسائل المتاحة إلى التقليل من المادة الخاضعة للضريبة و من بين هذه الوسائل لدينا:

1- مصاريف عامة غير مبررة:

في هذه الحالة يعمد الممول إلى تسجيل النفقات و المصاريف الخاصة بممتلكي أو مسيري المؤسسة في حساب الأعباء العامة للمؤسسة و ذلك بهدف التقليل من الربح الخاضع للضريبة كإجراء الصيانة على السيارات و تسجيل نفقات الصيانة في الأعباء الخاصة بالمؤسسة.

1- عزيز مهدية ، قطابي نورة ، مرجع سابق ، ص 28.

كذلك عند قيام المؤسسة بترميمات على المباني الصناعية أو التجارية فالممول يستغل ذلك لإجراء ترميمات على مبانيه الخاصة و يسجلها مع ترميمات الحاصلة للمؤسسة، أو شراء الممول لصاحبه الخاص مستلزماً كالأثاث...الخ و تسجيلها في فواتير مشتريات المؤسسة.

2- حسابات الإهلاكات :

في هذه الطريقة يلجا الممول إلى خصم قيمة الإهلاكات من معدات أو استثمارات أخرى و هو في الحقيقة قد تم بيعها أو التنازل عنها.

كما في حالة إنشائه لمؤونته لا فائدة منها و لا علاقة لها بنشاط المؤسسة الخاضعة للإقطاع.

كما قد يتلاعب المكلف في القيمة المتخذة كأساس لحساب الامتلاك محاولاً حسابه بثمن الشراء مضافاً إليه الرسوم (TTC)¹

3- المستخدمين الوهميين:

يعتمد الممول هنا إلى تسجيل المحاسبي لأجور و رواتب عمال وهميين غير موجودين و هذا لتضخيم النفقات و التكاليف التي تؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

الفرع الثاني: الإخفاء المادي

و هنا يقوم الممول بإخفاء كلي أو جزئي لأملكه حتى لا يخضع نهائياً للضريبة.

1- الإخفاء الجزئي: الوسائل الأكثر استعمال هي:

✓ الشراء و البيع بدون فواتير.

✓ عدم احترام معايير الإنتاج المتعارف عليها.

✓ حقوق الميراث فيقوم الورثة بإخفاء جزء من الميراث للتهرب من الحقوق الخاضعة.

2- الإخفاء الكلي:

و هو كثير الانتشار لنقص الرقابة الجبائية، و نقص الإمكانيات المادية و البشرية، مما يدفع بالممول إلى إنشاء وحدات و منشآت صغيرة تكثر خاصة في المناطق المعزولة و ما ينتج عن هذه المصانع يباع دون فواتير أو وثائق كما يكثر هذا النوع في السوق الموازية و في هذه الحالة فان الممول أو المكلف بالضريبة لا يكون معروف لدى الإدارة الجبائية مما يصعب من تحديد و الوصول إليه.²

2-1- عزيز مهدي ، قطابي نورة ، مرجع سابق ، ص 30-31

الفرع الثالث: الإخفاء القانوني

هنا يسعى الممول إلى إيجاد حالات قانونية التي تسمح له من الاستفادة من مزاياهم ليس لهم الحق أساسا في الاستفادة منها، و يأخذ شكلين أساسيين:

- ✓ الغش عن طريق عمليات وهمية.
- ✓ الغش عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية.

أولا: الغش عن طريق عمليات وهمية

و هي الأكثر استعمالا في مجال الرسم على رقم الأعمال (TCA) و يتمثل في إعداد فواتير وهمية و مزيفة من طرف المكلف و سبب انتهاج الممول لهذا الأسلوب إلى كون الرقابة الجبائية تعتمد على تسجيلات محاسبية للوثائق الثبوتية المقدمة و عليه سعى المتهربون إلى تقديم كتابات محاسبية متناسقة يتم تبريرها بفواتير وهمية للاستفادة من حق حسم الرسوم على المشتريات الوهمية.¹

ثانيا: الغش عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية

في هذه الحالة يلجأ الممول إلى تصنيف حالات قانونية في غير محلها كان تصنف حالة خاضعة للضريبة في حالة أخرى أقل إقطاعا.

و يظهر ذلك غالبا في حقوق التسجيل حيث تسجل عملية بيع على أساس أنها هبة أو استعمال معدل منخفض عوضا عن المعدل العادي أو تمرير منتج خاضع للرسم أو منتج معفى.²

المطلب الرابع: إجراءات مكافحة أعمال الغش و التهرب

تختلف وسائل مكافحة التهرب إلى حد كبير تبعا للنظام المالي، كما أنها تختلف هذه الوسائل من ضريبة إلى أخرى و قد تكون هذه الوسائل واقية أو عقابية، و سنعرض أهمها فيما يلي:

1- حق الاطلاع: و بمقتضاه يجوز لموظفي الإدارة المالية الاطلاع على الملفات و الوثائق الخاصة، و الغرض من تقرير هذا الحق هو تمكين جهة الإدارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح، و إثبات المخالفات التي ترتكب تخلصا من الضريبة.

2- تقديم إقرار باليمين: في بعض القوانين كالقانون الفرنسي يلتزم المكلف بتقديم إقرار مؤيد باليمين إذا كان الإقرار غير صحيح تطبق العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة بشرط أن يكون المكلف سيء النية عند تقديمه الإقرار.

1- حمودة فضيلة و آخرون، مرجع سابق، ص 17.

2- نفس المرجع السابق، ص 18.

3- التبليغ بواسطة الغير: في بعض الدول يجيز القانون في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الإدارة المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد في الرقابة على الإقرارات و اكتشاف الغش مع منح مبلغ كمكافأة معينة.

4- الجباية المنبع: و تنحصر هذه الطريقة في أن يتعهد المشرع إلى مدين المكلف بدفع الضريبة، و تجنى بهذه الطريقة عادة الضريبة على أرباح و فوائد الأسهم و السندات، و الضريبة على مرتبات الموظفين إذ تقوم الهيئات المكلفة التي تدفع هذه الدخول بدفع الضريبة و اقتطاعها من الإيراد أي تجنى الضريبة على الدخل قبل وصول الإيراد إلى المالك (فلا يحصل عليه صاحبه) بهذه الطريقة تدفع الضريبة لحساب المكلف بحيث لا يشعر كثيرا بوطأتها.¹

5- تحقيق التجانس بين الضرائب: و عدم المبالغة في تعدد الضرائب و تنمية الوعي المالي و تبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بالربط و التحصيل.

6- توقيع جزاءات على المتهربين: و هذه الجزاءات قد تكون بدنية أو مالية، و ينصح عادة بالتقليل من الجزاءات قدر المستطاع خشية أن يزداد الممول في كرهه للضريبة، أما الجزاءات المالية فقد اختلف الرأي ففي تحديد طبيعتها، هل تعتبر تعويضا للخرينة العمومية عما تسبب به التهرب، أم أنها غرامات جبائية أم أن لها صفة مخالطة من الغرامة و التعويض و يختلف الحل هنا باختلاف التشريعات.²

تلك هي أهم وسائل مكافحة التهرب و يختلف مقدار نجاحها حسب الأحوال، على أن المشرع قد يشعر أحيانا بعجزه على محاربة التهرب.

المبحث الثاني: اثر الغش و التهرب على عملية التحصيل الضريبي

تعتبر الضريبة من أهم موارد خزينة الدولة و التي يمكنها من تغطية نفقاتها العمومية المتزايدة و تحقيق سياستها المالية و كذلك تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية ، و باعتبار الضريبة مورد مالي هام فان التهرب من الضريبة يقلل من الموارد المالية للدولة و يقلل من دخلها في المجال الاقتصادي.

كما أن للتهرب انعكاسات اجتماعية لأنها تبعد عن تحقيق العدالة الاجتماعية و توسيع الهوة بين طبقات المجتمع الواحد.

و يمكن تلخيص أهم آثار التهرب الضريبي فيما يلي:

1- عبد المنعم فوزي ، مرجع سابق ، ص 278.

1- عبد المنعم فوزي ، مرجع سابق، ص 179.

المطلب الأول: الآثار المالية:

إن توجه الدولة المستمر نحو التنمية يحتاج إلى موارد مالية لتغطية نفقاتها خاصة بتراجع مردودية الجباية البترولية التي كانت تغطي نسبة كبيرة من موارد الخزينة ، مما دفع بالدولة إلى اعتمادها على الضريبة لتمويل خزينتها و تحقيق مشاريعها.

أمام هذه الأهمية الكبيرة للضريبة يحد بشكل واضح و ملموس من دورها ليمنع بذلك الموارد المالية الهامة من الدخول إلى خزينة الدولة و يفوت عليها تنفيذ سياستها المالية و أغراضها التنموية من خلال إحداث خلل في سياسة الإنفاق و تعطيل صيرورة مشاريع الخزينة المقررة للسنة المالية.

إن عجز الميزانية يضطر الدول اللجوء لموارد أخرى أكثر خطورة هذا الأخير غالبا ما ترافقه شروط و قيود تقف حائلا دون تحقيق الأهداف المراد بلوغها حيث يقوم الطرف الدائن بحصر استعمال هذه الأموال في مجال غير منتج لمردود مالي معتبر كقطاع الصحة و قطاع التعليم ، و ذلك بقصد منع الدولة من استخدام هذه الأموال لخدمة أهداف التنمية و بالتالي عرقلة مسار هذه الأخيرة، إن اللجوء إلى بعض المصادر الأخرى كالإصدار النقدي يؤدي إلى ظهور موجات التضخم نتيجة عدم وجود مقابل للتكلفة النقدية المصدرة و انخفاض القدرة الشرائية للمواطنين.

كما يدفع التهرب الضريبي الدولة إلى إتباع سياسة التقشف بتقليص الإنفاق العام و ذلك بتأجيل انجاز بعض المشاريع تقليص الإعانات الموجهة للدعم و ترقية الحياة الاقتصادية و الاجتماعية .

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة من الوسائل المالية الهامة التي تؤثر في الاقتصاد و يظهر ذلك من خلال تأثيرها على الادخار، جلب رؤوس الأموال و التحفيز على الاستثمار أي جلب المستثمرين إلى غير ذلك من المتغيرات (الإنتاج، التضخم، الاستهلاك) إلا أن التهرب من أدائها ظاهرة تحول دون تحقيق الدور الذي تسعى الدولة للوصول إليه.

التهرب الضريبي أصبح يشكل خطرا كبيرا نظرا للخسائر التي تحدثها الخزينة مما تجد من مقدرة هذه الأخيرة في التدخل الفعال في الحياة الاقتصادية و يجد من دفع عجلة التنمية.

حيث انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة مضطرة إلى التقليل من نفقاتها خاصة تلك المتعلقة بالإعانات و الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار من خلال تحفيز الأعوان الاقتصاديين على إقامة مشاريع بتكاليف منخفضة لتكون نتيجة ذلك ركودا اقتصادي و ما تميزه هذه الوضعية من مظاهر أهمها ارتفاع معدلات التضخم و البطالة.

و من جهة أخرى نجد أن التهرب الضريبي يكبح المنافسة، هذه الأخيرة التي تعتبر من أهم المحفزات الاقتصادية بحيث تكون المؤسسات المتهربة في درجة امتياز على تلك التي تؤدي واجباتها الجبائية بأمانة مما يسمح لها تحقيق فرص تمويلية واسعة كفيلة بتقوية مكانتها في سوق المنافسة ، و تمكنها من توجيه أموالها لدفع إنتاجيتها و تحسين نوعيتها و هو عكس ما تواجهه المؤسسات في جو لا يسوده الغش.

و ذلك أن المتعامل الذي لديه قابلية أو عنده إمكانيات رفع إنتاجه بطرق متقنة و متحكمة في الإنتاج و التسيير يتردد في اللجوء إلى هذه الوسائل من اللحظة التي يلتمس فيها منفذا له عبر التهرب من الضريبة، كما انه يبتغي التركيز على أن هذه الأموال التي يفرض وصولها ووجودها، على مستوى الإدارة الجبائية الموجودة نقدا يساهم في القيام اقتصاد غير رسمي، ما يعرف بالاقتصاد الخفي.

كما أن التهرب الضريبي يمكن أن يوجه الاقتصاد وجهة غير طبيعية لا تخدم الصالح العام حيث أن معظم النشاطات التي يفضل الأعوان الاقتصاديون الاستثمار فيها، غالبا ما تكون تلك تنتج فرصا و مجالات اكبر للإفلات من الاقتطاعات، هذه الأنشطة نسبة كبيرة منها لا تعود بالنفع العام على الاقتصاد، فبدلا أن توجه طاقات الأمة إلى الميادين و الأنشطة التي تخلق الثروة التي بها عماد كل تقدم و حركة تنموية و يحدث العكس هذا ما يؤدي الإنتاجية من الناحية الكمية و النوعية ، مما يجعل الدولة تلجأ إلى الخارج لاقتناء الموارد الضرورية لتلبية و سد رغبات المواطنين الشيء الذي يخلق المنافسة بين المنتجات المحلية و الخارجية في السوق الداخلية .

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية

إلى جانب الآثار المالية و الاقتصادية يترتب على ظاهرة الغش الضريبي آثار اجتماعية التي من شأنها أن تؤثر على الحصيلة الضريبية .

فظاهرة التهرب الضريبي تحدث نوعا من الظلم الاجتماعي إذ يقول الدكتور عبد المنعم فوزي " انه يضر بالمكلفين الذين قد لا يستطيعون التهرب أو لا يرتضونه، فيتحملون عبء

الضريبة، بينما يفلت منه آخرون، مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع، بل قد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة ا و الى فرض ضرائب جديدة

كي تعوض النقص في الحصيلة الناجم عن التهرب، و في ذلك ما يزيد في العبء دافعي¹ هذا من جهة و من جهة أخرى فان التهرب الضريبي يضر بمصالح المجتمع ، فعندما تحرم

الخزينة العمومية من الأموال نتيجة إتباع طرق الغش و التهرب الضريبي فان هذا يؤدي إلى تعطيل المشاريع ذات المنفعة العامة كالمستشفيات، الطرق و الجسور ... الخ ، و بالتالي حرمان المواطنين مما كانت هذه المشروعات ستؤديه من خدمات نافعة لهم.

كما أن هذه الظاهرة ترتبط بسلوك و أخلاقيات الأفراد فهو يضعف من ثقة الأفراد اتجاه الإدارة الضريبية نتيجة عدم شعورهم بتطبيق مبدأ العدالة الاجتماعية و المساواة.

المطلب الرابع: الآثار السياسية

تمثل الضرائب مظهر من مظاهر السيادة للدولة فالسيادة السياسية لأي دولة تشمل على السيادة الجبائية هي ملك لكل كيان بمقدوره تقرير مصيره بكل حرية دون التعرض لتأثير أي جماعة .

تعتبر السلطة الجبائية احد الامتيازات الهامة كما يمكن تصور سلطة مطلقة تتنازل عن امتيازاتها الجبائية دون أن تفقد سيادتها.

و عندما تكثر عمليات الغش و التهرب الضريبي يؤثر ذلك على الإيرادات العامة للدولة من الضرائب، و بالتالي تصبح غير قادرة على أداء كل مهامها ووظائفها، و هذا يؤدي إلى انعدام ثقة المواطنين فيها، و عدم احترام قوانينها، و بالتالي تقل هيبة الدولة و تصبح غير قادرة على فرض سلطتها على الشعب.

1- عبد المنعم فوزي ، مرجع سابق ، ص 274.

الخلاصة

لقد تعرضنا في هذا الفصل إلى أهم المشاكل التي تواجه عملية التحصيل الضريبي و المتمثلة خصوصا في أعمال الغش و التهرب الضريبي، كما تعرضنا أيضا إلى الأثر السلبي لهذه الأخيرة على عملية التحصيل الضريبي، و كذا كيفية مواجهتها و مكافحتها.

و هكذا نكون قد انهينا الدراسة النظرية في هذا البحث، و سوف نقوم بدراسة حالة في

الفصل الأخير، و هذا من أجل تحليل عملية التحصيل أكثر تفاصيل.

الفصل الرابع

دراسة حالة

تتجلى أهمية الضريبة في ما تحققه من إيرادات للدولة و تحقيق التوازن في الخزينة العمومية، لذلك نرى أن الدولة ممثلة في المصالح الجبائية تسعى إلى الحفاظ على هذا المورد الهام و ذلك من خلال ما تبذله من جهود جامدة من اجل تحصيلها دون أي نقص و خلال هذا الفصل سوف نتعرض إلى ما تقوم به المصالح الجبائية من اجل مكافحة التهرب و المتهربين من الضريبة و كيفية استرجاع موارد الدولة المسلوقة عن طريق الغش و التدليس و ذلك بدراسة ملف لأحد المؤسسات التي لوحظ في محاسبتها نقائص ساهمت في تخفيض الضريبة الواجب دفعها.

المبحث الأول: نبذة حول مديرية الضرائب لولاية البويرة

المطلب الأول: نشأة المديرية

لقد تأسست المديرية بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 23 فيفري 1991 و الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و اختصاصاتها.

تم تنظيم المديرية الجهوية للضرائب وفق القرار المؤرخ في 30 أفريل 1994 و في 12 سبتمبر 1994 و المتضمن تنظيم و اختصاصات مصالح المديرية الجهوية للمدريات الولائية و المفتشيات و قباضات و هذه الإصلاحات الإقليمية تحددت بقرار رقم 484 المؤرخ في 12 جويلية 1998 و الموزعة على المجموعة الإقليمية للولاية و المكونة من 45 بلدية

و المديرية الولائية للضرائب بالبويرة و التي هي منظمة تحت سلطة مديرية الضرائب لولاية سطيف تضم خمس 05 مدريات فرعية :

- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
- ✓ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية
- ✓ المديرية الفرعية للتحصيل
- ✓ المديرية الفرعية للوسائل
- ✓ المديرية للنزاعات الجبائية .

ضف إلى ذلك المصالح الخارجية التي أنشأت عبر الإقليم الولائي الموزعة على الشكل التالي:

- 1- **مصلحة الوعاء الضريبي:** تتكون من عشرة (10) مفتشيات للضرائب و لكل مفتشية رئيس مفتشية.¹
- 2- **قباضات التحصيل:** و المتكونة من ثمانية (08) قباضات للتحصيل و يترأس كل قباضة محصل الضرائب.
- 3- **قبضات التسيير:** و تتكون من خمسة عشرة (15) قباضة تسيير و يترأس كل قباضة محصل تسيير

¹- المصدر : المديرية الولائية للضرائب بالبويرة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية.

- ✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- تتكون من ثلاثة (03) مكاتب
- ✓ مكتب الإحصائيات.
- ✓ مكتب الجداول.
- ✓ مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العامة.

مهامها:

- ✓ مراقبة تسيير الملفات الجبائية على مستوى المفتشيات.
- ✓ مراقبة القيود و إعادة التقييم الضريبي من ناحية الحقوق الضريبية
- ✓ تقوم بتقديم إحصائيات دورية فيما يخص الوعاء و التحصيل.
- ✓ السهر على حسن تطبيق المفتشية للتشريعات الجبائية

2- المديرية الفرعية للتحصيل :

تتكون بدورها من ثلاثة (03) مكاتب هي

- ✓ مكتب مراقبة التحصيل
- ✓ مكتب التصفية
- ✓ مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات المحلية العمومية.

مهامها:

تسيير قبضات الضرائب و مراقبة محاسبتها الشهرية و السنوية ، تقوم بتحليل الإحصائيات الخاصة بالتحصيل المقدمة من طرف القبضات.

3- المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية:

هي الأخرى تتكون من ثلاثة (03) مكاتب

- ✓ مكتب النزاعات
- ✓ مكتب التبليغ و الأمر بالتخفيض.
- ✓ مكتب المنازعات الإدارية و القضائية.

مهامها:

- ✓ دراسة الطعون و الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة
- ✓ استقبال جداول الإلغاء التلقائي التي يعدها رؤساء مفتشيات الضرائب
- ✓ تنفيذ قرارات التخفيض و أسعار الملتزمين بالقرارات المتخذة من طرف المدير.

4- المديرية الفرعية للوسائل :

تتكون من أربعة (04) مكاتب و هي

- ✓ مكتب الوسائل و الإعلام الآلي.
- ✓ مكتب المستخدمين و التكوين.
- ✓ مكتب العمليات و الميزانية.
- ✓ مكتب متابعة المطبوعات.

مهامها:

- ✓ تسيير الملفات الإدارية للموظفين بالمديرية.
- ✓ كل التجهيزات الموجودة في المديرية
- ✓ تقديم برامج الإعلام الآلي التي تساعد على تحسين نشاطات الموظفين المهنية

5- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

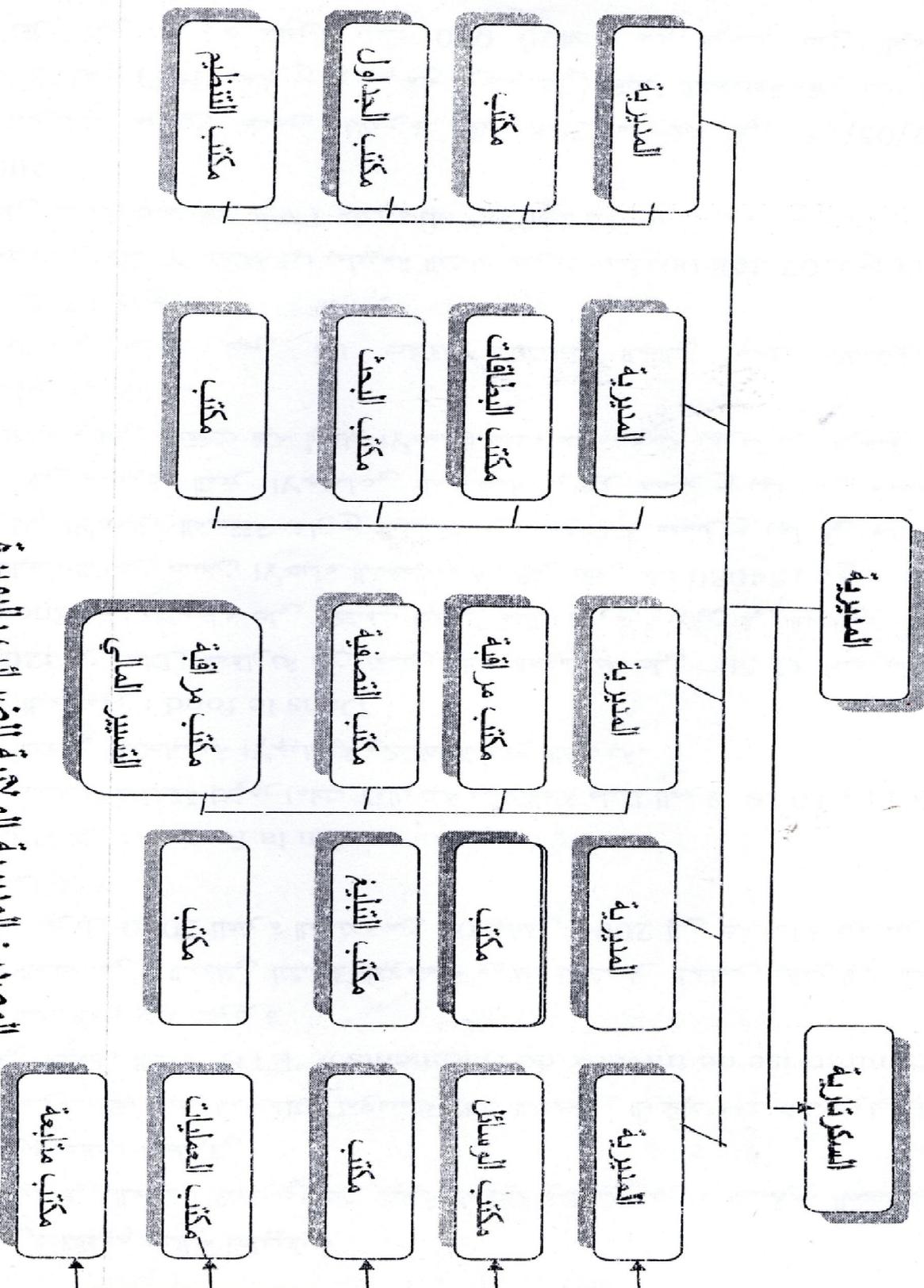
و هي تتكون من ثلاثة (03) مكاتب هي:

- ✓ مكتب البطاقات و مراقبة الملومات
- ✓ مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.
- ✓ مكتب التحقيقات الجبائية .

مهامها:

- ✓ تسيير و تحصيل المعلومات الخاصة بالشركات التي تخضع لمراقبة مدققة في وضعيتهم الجبائية.
- ✓ جمع و البحث عن المعلومات الجبائية.
- ✓ السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة من عمليات المراقبة و تقديم تقارير دورية عن أعمال تحقيق للإدارة المركزية.

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: المديرية الولائية للضرائب بالبويرة

دراسة حالة تطبيقية:

شركة أشخاص لصناعة البلاط

من نوع قرانيطو granito المتواجد بالبويرة.

هذه الشركة التي تتكون من شريكين، و التي تم التحقيق فيها محاسبيا و جبائيا خلال الفترة الممتدة من 01 جانفي 2007 إلى غاية 31 ديسمبر 2010.

لقد تم إخطار الشركة بعملية التحقيق المحاسبي بتاريخ 10 جويلية 2011 بإشعار مرقم تحت 29/ف ت ج/2011 و أثناء عملية التحقيق تم سرد الملاحظات الآتية :

• من حيث الشكل:

- ✓ اليومية المركزية مؤشر عليها بتاريخ 2008/06/19 حيث أن العمليات الحسابية تم تداولها بتاريخ 2007/11/30 .
- ✓ غياب تفصيل المخزونات على دفتر الجرد.

• من حيث المضمون:

- ✓ أعباء مخصومة بطريقة غير قانونية (تخص سنوات أخرى)
- سنة 2007: 60.321 دج ← أعباء متعلقة بسنة 2005.
- سنة 2008: 1.118.419 دج ← أعباء متعلقة بسنة 2007
- ✓ فواتير بيع لم يتم إحضارها خلال عملية التحقيق للسنوات 2008 و 2009 .

الجدول رقم (04) سنة 2008:

رقم الفاتورة	التاريخ	المورد	مبلغ خارج الرسم	TVA	مبلغ مع كل الرسوم
31	/03/15 2008	مزاري إسماعيل	235000	39.950	274.950

الجدول رقم (05) سنة 2009:

رقم	التاريخ	المورد	مبلغ H T	TVA	حقوق الطابع D.T	مبلغ مع كل الرسوم TTC
30	2009/03/22	قايدي قويدر	330.000	56100	2500	388.600
31	2009/03/25	جوهرى جيلالي	330.000	56100	2500	388.600
36	2009/03/26	جوهرى جيلالي	330.000	56100	—	388.600
			895000	152.150	5.000	1.052.150

✓ فاتورة رقم 2007/157 المؤرخة في 2007/11/02 الصادرة من المورد (ش ذ م م ERAMC) غير مدونة في دفاتر المحاسبة و التي تحمل مبلغ 58.740 دج كرسوم على القيمة المضافة .

✓ حساب الرصيد الدائن للأصول غير مبرر بالنسبة للسنوات .

2007 : 2.938.457 دج 2008 : 2.223.886 دج 2009 : 580.870 دج

تبعا لما تم ذكره أنفا فان محاسبتكم المقدمة إلى مصالحنا قد تم الاحتفاظ بها خلال السنوات المحقق فيها 2007، 2008، 2009 و 2010 غير أن 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 TVA 2% : من اجل تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني تم اللجوء إلى الإجراء الآتي: وفقا لعملية سير الإنتاج التي قمنا بها بتاريخ 2011/10/27 و التي حررنا من خلالها محضر رسمي تم إمضاؤه من طرفنا مع المكلف بالضريبة (مسير الشركة محل التحقيق).

عملية الإنتاج التي على العناصر الآتية :

✓ 80 كلف من بودرة الرخام POUDRE DE MARBRE

✓ 50 كلف من الحصى من نوع 03/8.

✓ 50 كلف من الاسمنت الأسود.

← .. ينتج ما يلي : - 7,7 م² من البلاط مع معدل الفضلات و المهملات 12% هذا يستلزم إنتاج نسبة 88% من البلاط صافي ، بتطبيق سعر 235 دج للمتر المربع الواحد.

الجدول رقم(06) حساب حقوق الرسم على النشاط المهني TVA

2010	2009	2008	2007	التعيين
812	903	840	847	مشتريات مستهلكة حصى 25/15 بالطن
812000	903000	840000	478000	مشتريات مستهلكة حصى 25/15 بالكلغ
10.150	11.287	10.500	10.587	عدد النقالة (BRONETTES 80)
78.662	87.474	81.375	82.049	الكمية المنتجة الخامة من البلاط م ² X 7.75
%12	%12	%12	%12	معدل الفضلات و المهملات
69.222	76.977	76.977	72.203	الكمية المنتجة الصافية
235	235	235	235	سعر البيع المطبق
16.267.170	18.089.595	16.828.350	16.967.705	رقم الأعمال المعاد تشكيله
16.022.860	17.525.727	18.868.108	16.022.123	رقم الأعمال المصرح به
244.310	563.868		945.582	الفرق / الفارق
4.886	11.277		18.911	حقوق الرسم على النشاط المهني
				المعدل 2% TAP
%10	%10		%10	معدل الغرامة
488	1127		1891	مبلغ الغرامة
5374	12.404		20.802	الإجمالي الواجب دفعه

ملاحظة: الغرامات المطبقة على (الحقوق الصافية):

نطبق نسبة 10 % ← إذا لم يتعدى مبلغ الضريبة 50.000 دج

نطبق نسبة 15 % ← إذا كان المبلغ يتراوح بين 50.000 و 200.000 دج

نطبق نسبة 25 % ← إذا كان المبلغ يفوق 200.000 دج .

طبقا لأحكام المواد 217 ، 219 و 193 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة .

2- تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

من أجل تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي تم إدماج كل الأعباء التي تم خصمها بطريقة غير قانونية، إلى الأرباح الصافية للسنوات 2007 ، 2008 ، 2009 و 2010.

الجدول رقم (07):

2010	2009	2008	2007	التعيين
1.085.421	1.247.212	1.367.450	1.160.435	الأرباح المصرح بها
				الإدماجات :
244.310	563.868	—————	945.582	رقم الأعمال المعفى
—————	—————	1.118.419	60.324	DISSIMULE
244.310	563.868	1.118.419	1005.906	أعباء أخرى غير مبررة
4.886	11.277	—————	18911	∑ الإدماجات
				تقيض التسلسلي للرسم على
239.424	552.591	1118.419	986995	النشاط المهني TAP
				الربح غير المصرح به
119.712	276.295	559.210	493.498	حصة كل شريك

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

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

الجدول الرقم (08) الشريك أ : نسبة المساهمة 50 %

2010	2009	2008	2007	التعيين
473.158	389.531	683.724	580.217	الربح المصرح به
119712	276.295	559.210	493.498	الربح المدمج
592.870	665.826	1.242.934	1.073.715	الربح المعاد تشكيله
35.913	82.888	167.763	148.049	حقوق الضريبة على الدخل
				الإجمالي IRG
%10	%15	%15	%15	معدل الغرامة
3591	12.433	25.164	22.207	مبلغ الغرامة
39.504	95.321	192.927	170.256	الإجمالي الواجب دفعه

الجدول رقم (09) الشريك ب: نسبة المساهمة في الشركة 50 %.

2010	2009	2008	2007	التعيين
473.158	264.174	683.724	580.217	الربح المصرح به
119712	276.295	559.210	493.498	الربح المدمج
592.870	540.469	1.242.934	1.073.715	الربح المعاد تشكيله
35.913	73.306	167.763	148.049	حقوق الضريبة على الدخل
				الإجمالي IRG
%10	%15	%15	%15	معدل الغرامة
3591	10.995	25.164	22.207	مبلغ الغرامة
39.504	84.301	192.927	170.256	الإجمالي الواجب دفعه

الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور:

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

الرسم على رقم الأعمال.

إن نشاط الشركة المتمثل في صناعة البلاط خاضع إجباريا للرسم على القيمة المضافة بمعدل 17 % و ذلك خلال جميع السنوات المحقق فيها : 2007 ، 2008 ، 2009 ، 2010.

الجدول رقم (10) جدول الرسوم على المشتريات

إن عملية الفرز لفواتير الشراء المقدمة إلى مصالحنا أسفرت على الوضعية التالية :

التعيين	2007	2008	2009	2010
TVA المخصومة على التصريح G50	1.225.028	1368748	2.321.082	1.409.796
الرسوم على المشتريات المعترف بها	1.225.028	1.368.748	2.262.342	1.409.796
الرسوم على المشتريات المعاد ادماجها	—	—	58.740	—

وفقا لأحكام المواد 29، 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل بالمادة 7 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006 من قانون الرسم على القيمة المضافة

الجدول رقم (11) جدول حقوق الرسم على القيمة المضافة

2010	2009	2008	2007	التبين
16.022.86	17.525.72	18.868.10	16.022.12	رقم الأعمال المصرح به
0	7	8	3	رقم الأعمال المعترف به
16.267.17	18.089.59	18.868.10	16.967.70	الفرق
0	5	8	5	الرسم على القيمة المضافة
244.310	563.868		945.582	الحقوق الخامة
%17	%17		%17	الرسوم على المشتريات المعاد
41.532	95.857		160748	إدماجها
	58.740			مجموع الحقوق الصافية
41.532	154.597		160.748	معدل الغرامة
%10	%15		%15	مبلغ الغرامة
4153	23.189		24.112	الإجمالي الواجب دفعه
45.685	177.786		184.860	

الجدول رقم (12) جدول التحصيلات الجبائية على مستوى المديرية

2010	2009	2008	الضريبة
52.790.220	65.315.115	55.125.750	الرسم على القيمة المضافة
71.905.110	77.705.110	75.071.075	الضريبة على الدخل الإجمالي
10.100.735	8.750.155	9.783.444	الرسم على النشاط المهني
74.120.125	72.641.010	77.736.130	الضريبة على أرباح الشركات
11.335.110	12.107.130	10.225.130	الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور

الأختام

الخاتمة العامة

لقد حاولنا من خلال هذا البحث المتواضع إعطاء و لو نظرة بسيطة حول التحصيل الضريبي في الجزائر، الذي من خلاله عرفنا أهمية إيرادات الضريبة في تمويل خزينة الدولة الجزائرية إذ أن لها دور أساسي و فعال في إنعاش و توجيه الاقتصاد الوطن ككل الاستثمار بوجه اخص. و يمكن القول أن الضريبة هي الوسيلة المفضلة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية و تحقيق الأهداف، لا سيما أن حضيت بعناية كبيرة من طرف الحكومة.

خلال دراسة الموضوع عرفنا أن للتحصيل الضريبي دور كبير في تنشيط الاقتصاد الوطني إلا أن هناك قصور في المحصلات الضريبية و السبب راجع لعدة عوامل من بينها الضغط الضريبي و الازدواج الضريبي دون أن نتناسى التهرب و الغش الضريبيين.

فكانت ضرورة الحتمية لوضع وسائل و إجراءات ردية للتقليل من هذه الآفة الاجتماعية . إلا أننا نرى انه حتى يمكن لهذه الإجراءات أن تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة و المرجوة منها يجب أن تحقق التوصيات التالية:

ضرورة تنظيم الإدارة الضريبية تنظيما فعالا يضمن استقلالية ووضوح السلطات و تحديد المسؤوليات تحديدا دقيقا.

تركيز الإدارة الضريبية على مهامها الأساسية منها، المتابعة، التمهيل، التفتيش.

عن طريق إنشاء شبك خاص تعهد إليه عملية القبض اليومي للممولين حسيني النية في مصالح البريد أو أي مصلحة أخرى، إنشاء قسم الأرشيف في مصالح تحديد الوعاء الضريبي.

تدارك الثغرات و التشريعات التي تعطي الفرص للتهرب و الغش الضريبيين من خلالها أو تشكل عبء و ثقل على المكلف الضريبي، مما يضطره إلى التحايل على التشريع الضريبي بذاته.

العمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلف و الموظف الضريبي .

العمل على استقرار التشريع الضريبي و ثباته بشكل يجعله من الوسائل المهمة لمحاربة التهرب الضريبي.

العمل على احترام و تطبيق المبادئ الأساسية، خاصة منها مبدأ العدالة الضريبية أثناء القيام بأي تشريع أو سن للقوانين الضريبية.

ضرورة إنشاء قسم مكافحة التهرب الضريبي الذي يضمن مكافحة نوعية للتهرب و هذا لإبقاء و ضمان حصيلة ضريبية كافية تسمح بتغطية النفقات العمومية.

لقد حاولنا من خلال هذا الموضوع المتمثل في التحصيل الضريبي في الجزائر إعطاء نظرة و لو بسيطة حول هذا التحصيل الضريبي في الجزائر، الذي و رغم الجهود المبذولة إلا أننا تحدثنا عن القليل الذي نرجو أن نكون قد وفقنا فيه رغم أننا لم نلم بجميع جوانبه نظراً لشساعة الموضوع.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

1. احمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر و التوزيع ، الإسكندرية ، 1989.
2. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية ، القاهرة ، 1999 .
3. حسين مصطفى حسن، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طباعة، سنة 2001.
4. حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر. الطبعة الثانية سنة 2007.
5. زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، لبنان ، 126.
6. عادل فليح العلي ، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر و التوزيع عمان الطبعة الأولى سنة 2007.
7. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، سنة 2006.
8. عبد المنع فوزي ، المالية العامة و السياسة المالية ، دار النهضة العربية ، بيروت دون سنة النشر.
9. عبد الناصر نور و آخرون، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة عمان، الطبعة الثانية 2008.
10. عدي عفانة و آخرون ، الجديد في المحاسبة الضريبية ، دار وائل للنشر و التوزيع الطبعة الأولى ، سنة 2004..
11. فؤاد توفيق ياسين ، المحصلة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، الطبعة العربية سنة 2005.
12. فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع، الأردن ، بدون طبعة، سنة 2008
13. محمود إبراهيم الوالي : علم المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، عنابة ، طبعة 1987.
14. محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار شومة للطباعة و النشر و التوزيع الجزائر ، الطبعة الثالثة ، سنة 2003 .
15. محمد عبد المنعم جمال ، موسوعات الاقتصاد الإسلامي ، دار النهضة ، لبنان ، 1975.
16. منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة ، مطبوعات الجامعة المفتوحة ، طرابلس 1999.

المذكرات:

1. احمد بلحاج و آخرون ، مذكر التحصيل الضريبي في الجزائر ، المدرسة العليا للتجارة .2002.
2. حمودة فضيلة و آخرون، مذكرة الرقابة الجبائية ، جامعة الجزائر ، 2002 .
3. عزيز مهديّة، قطاني نورة، مذكرة الرقابة الجبائية و الإجراءات المتخذة لمحاربة الغش الجبائي جامعة بومرداس 2002.
4. فتيحة لعطاوي، نادية صغير، مذكر التهرب الضريبي و آليات مكافحتها، جامعة الجزائر .2001

القوانين و المراسيم:

1. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المباشرة .2002.
2. الإجراءات الجبائية المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
3. قانون المالية لسنة 2002.
4. قانون المالية لسنة 2003.
5. من قانون الطوابع.
6. منشورات المديرية العامة للضرائب، المنازعات الجبائية، رقم 10، 2002.

BIBLIO GRAPHE EN FRANÇAIS :

- 1 - cours de fiscalité, école national des impôts, el koliaa ,2000 .

الملاحق