وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان

كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية

مذكرة لنيل شهادة الماجستير* نقود- بنوك- مالية *

من إعداد الطالب: ميدونى سيد أحمد

الإصلاح الجبائى فى الجزائر
ودور مصالح المراقبة فى محاربة الغش والتهرب الضريبى
دراسة حالة ولاية تلمسان

لجنة المناقشة:

أ.د طاولى مصطفى	– رئيسا	–أستاذ التعليم العالى
أ.د بن حبيب عبد الرزاق	– مشرفا	-أستاذ التعليم العالى
أ.د بن بوزيان محمد	– مشرفا مساعدا	- أستاذ التعليم العالى
د. جناس مصطفى	– أستاذ محاضر أ	– مناقشا
د. بوثلجة عبد الناصر	- أستاذ محاضر أ	– مناقشا

السنة الجامعية: 2012-2013

مقدمة:

إن الانتقـال إلـى اقتصـاد السـوق يعتبـر عـاملا حاسـما لتغيـير أهـداف السـياسة الاقتصـادية و الماليـة للدولـة، مـن خـلال إحـداث تعـديلات جذريـة فـي الإطـار القـانوني، التشـريعي و التأسيسـي للأنظمة القائمة، وفق معايير تستند على الانفتاح نحو التجارة الخارجية والتحرر الاقتصادي وبـروز نظام جديد ينشأ على الازدواجية بين القطـاع العام والخاص وعن طرق حديثـة لتنويع مصـادر تمويل النشـاط الإقتصـادى، حيـث يتطلـب هـذا الانتقـال وضـع أليـات إصـلاح بنـاءة تمـس جميـع القطاعـات الاقتصادية و إعطاء دور هام للجباية العادية.

وبما أن الضريبة تمثل دورا هاما كمورد لخزينة الدولة باعتبارها أحد الوسائل الهامة فى مجـال السياسة الإقتصادية و الإجتماعيـة، فإنهـا تعبر عن إرادة حقيقيـة للسلطات العموميـة مـن أجـل تقليص الفـوارق الإجتماعيـة بـين أفـراد الشـعب و محاربـة الضـواهر الإقتصـادية المختلفـة مثـل التضـخم و الإنكماش و إعطاء دعم أو كبح الممارسة لنشاط معين، أيضـا أصـبحت الجبايـة العاديـة تلعب دورا هاما فى تمويل ميزانية الدولة و المصدر الرئيسى فى تغطية الإلتزامات .

إن الأهداف العامة التى من أجلها تأسس وتحصل الضريبة، تلزم وجود نصوص قانونية تحدد و توضح جميع التفاصيل من:

*تأسيس الوعاء الضريبى .

*نسبة و طريقة فرض الضريبة.

*موعد إستحقاق الضريبة.

*العقوبات الجبائية فى حالة عدم الإلتزام بالنص التشريعى.

تجعل جميع المكلفين فى خانة واحدة من حيث الحقوق والواجبات و لا يعذر أي شخص طبيعى أو معنوى كان بجهله للقانون وذلك لتجنب محاولات التهرب و الغش الجبائى و الحفاظ علـى مصـالح الخزينة العمومية.

ومن أجل تفادى العجز فى تمويل الإقتصـاد الـوطنى مثل مـا عرفتـه الجزائر سنة 1986 مـن صعوبات هيكلية إثر إنخفاض أسعار البترول، دعت الحاجـة إلـى ضـرورة إصـلاحات جبائيـة عميقـة و إعطـاء أهميـة بالغـة للجبايـة العاديـة لتمويـل المصـالح العموميـة و تحقيـق النمـو الإقتصـادى و الإجتماعى، خاصة مع إلتزامات الجزائر مع الخارج و التوجه الجديد إلى النظام العالمى و الذى

يشدد على أهمية الشفافية و العدالة فى تطبيق الإجراءات الجبائية و ليونتها، حيث يمكن إبراز أهم الأهداف للإصلاح الجبائى من خلال النقاط التالية .

*إيجاد موارد مالية دائمة و متنوعة لتمويل ميزانية الدولة

*التسيير العقلانى فى إعادة توزيع المداخيل حيث يتم بشكل عادل و العمل على حماية القدرة الشرائية للعملة الوطنية

*مراقبة و ضبط الأنشطة الإقتصادية و توجيه التنمية

*تبسيط الإجراءات و تحسين النظام الضريبى بشكل يسهل التحكم فيه بالنسبة إلى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الجبائية

من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة فى برنامج الإصلاح و الوصول إلى مدى الفعاليةو المردودية المطلوبة، تم الفصل بين التكليف الضريبى للأشخاص الطبيعيين و التكليف الضريبى للأشخاص المعنويين، كذلك إعادة تنظيم المصالح الجبائية و إحداث هياكل جديدة لتقريب الإدارة من

المكلف فى إطار تكميلى بين الإصلاح التشريعى والإصلاح الإدارى.

وإبداع نظام ضريبى جديد يعتمد على الطابع التصريحى للمكلف بالضريبة حيث أعطى المشرع الجزائرى للمكلف حرية التصريح بمداخيلهم مدعومة بمجموعة من الضوابط القانونية التى تحكم هذه التصريحات ، من ناحية أخرى تم إعداد برامج و قوانين تبين كيفية متابعة و مراقبة ما يقدمه المكلف من معلومات عن نشاطه ، و ذلك للتحقق من صحتها وملاءمتها للنشاط الممارس ،حتى يتسنى للدولة تحقيق العدالة بين المكلفين و ضمان منافسة نزيهة، أيضا تحقيق تمويل تراكم رأس المال .

على ضوء هذا العرض إرتأينا طرح إشكالية البحث على النحو التالى: إن الإصلاحات الجبائية فى الجزائر لم تعرف نتائج ميدانية إجابية خاصة من الناحية الإحصائية ويبرز هذا من خلال حجم التهرب و الغش الضريبى الحالى ' فأين هى النقائص و أين تكمن الحلول .

من خلال الإشكالية تم طرح مجموعة من التساؤلات :

1- ما مفهوم الضريبة ودورها فى تمويل الإقتصاد.

2- ما أهمية الإصلاح الضريبى و أهمية الجباية العادية

3-ما هي طرق التهرب الضريبى و ماهي آليات تفعيل دور الرقابة الجائية للحد منه.

4- مامدى نجاح الإصلاحات و تلاءم التشريع الجبائى مع التطبيق على أرض الواقع.

فرضيات البحث:

1-جميع السياسات المالية تعطى أهمية بالغة للضريبة، حيث تنظم فى إطار قانونى ومضبوط بإعتبارها الممون الرئيسى لنفقات الدولة و الدور المحورى الذى تقوم به فى تمويل وتنمية الإقتصاد بصفة مستمرة.

2-الأثار السلبية لإنخفاض الجباية البترولية ،عجز الميزانية ،تدهور حجم الاستثمار العمومى ،تضهور الناتج الداخلى الخام ،أدت إلى ضرورة الشروع فى إصلاحات عميقة للمنظومة الجبائية نضرا أن الجزائر كانت تعتمد فى مواردها على الجباية البترولية بصفة كبيرة و حتمية إحلال الجباية العادية محل هذه الأخيرة .

3-كلما كانت الإدارة الجبائية متحكمة أكثر فى اليات الرقابة و فعالة ، تمكنت من تحقيق الأهداف المسطرة ووضع حد للتهرب و الغش الضريبى .

4- أعطت الإصلاحات نتائج إيجابية فى تحفيز الإستثمار وخلق مصادر تمويل جديدة إلا أنه لا بد من عقلنة التحفيزات الجبائية .أيضا مراجة النقائص للإصلاحات السابقة و محاكاة الأنظمة الجبائية المتطورة.

نضرا لتحديات العولمة و الإندماج الدولى أصبح الحديث عن الضريبة و النظم الجبائية أحد مواضيع الساعة، نضرا لدور السياسة المالية و تكاملها مع السياسة الإقتصادية و دفع الإستثمار، حيث من شأن الإصلاحات إعطاء دفع

أسباب إختيار البحث:

نضرا لتحديات العولمة و الإندماج الدولى أصبح الحديث عن الضريبة و النظم الجبائية أحد مواضيع الساعة ،نضرا لدور السياسة المالية و تكاملها مع السياسة الإقتصادية و دفع الإستثمار ،حيث من شأن الإصلاحات إعطاء دفع للإستثمار الخاص و جلب رؤوس الأموال الأجنبية، لهذا تم الخوض فى هذا الموضوع لمعرفة مدى نجاعة وفعالية الإصلاحات الجبائية الأخيرة خاصة بعد الأزمة البترولية و النظام العالمى الجديد و إبراز دور الرقابة الجبائية و إمكانيتها فى الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية .

أيضا التعرف على الواقع العملى والإطلاع على النتائج التى توصلت إليها الجزائر من خلال تحفيزالمؤسسات و الصعوبات التى تعترض الإمتيازات و حسن تطبيقها.

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث فى إبراز أهمية السياسة الضريبية كدور محورى و رائد فى تحقيق التوازنات الإقتصادية، أيضا إبراز النقائص التى تغافلها الإصلاح الجبائى و إعطاء ملخص عن النتائج المتوخاة عن فترة الإصلاحات التى لم تنته ،حيث أن السياسات الضريبية لم تعرف عنصر الثبات بعد نضرا للتقلبات الإقتصادية و الأزمات المتكررة .

أهداف البحث:

إن الأهداف التى من أجلها تم إنجاز هذا البحث يمكن إختصارها فيما يلى :

1-إبراز مسار الإصلاحات الضريبية و مدى إنسجامها مع المحيط الإقتصادى

2-تبيين خطرالتهرب والغش الجبائى و ثقله كظاهرة على الإقتصاد الوطنى

3-إستقراء الواقع الذى تعيشه الجزائر من خلال ضاهرة الغش و التهرب الضريبى،ومدى نجاعة الاليات التى وضعتها السلطات لمتع و كبح الضاهرة .

4-محاولة المقارنة بالأنظمة الناجحة وإستخلاص نتائجها الإيجابية .

خطة البحث:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة و إعطاء نظرة شاملة عن الموضوع فى محاولة للإلمام بكل تفاصيله ،تطلب الأمر التطرق إلى جميع النواحى ،النظرية ، الإجرائية و القانونية و إعطاء نظرة عن الوضعية الميدانية لتطبيق القوانين و مدى ملاءمتها مع الواقع العملى ، على أساس أسلوب وصفى و تحليلى تم من خلاله تقسيم موضوع البحث إلى أربعة فصول بعد المقدمة .

-الفصل الأول: المفهوم النظرى للضريبة و الإصلاح الجبائى

-الفصل الثانى: مفهوم التهرب و الغش الجبائى وأثره على الإقتصاد الوطنى

-الفصل الثالث: ماهية الرقابة الجبائية و محاربة الغش و التهرب الضريبى

-الفصل الرابع: أثر مردود الإصلاحات على الوعاء الجبائى دراسة حالة ولاية تلمسان

تمهيد:

بتطور المجتمعات و العصور تطورت الضريبة و أهدافها، حيث أن تطور دور الدولة و حاجياتها أعطى قفزة نوعية فى الفنيات والأساليب المستخدمة سواء فيما تعلق بفرض الضريبة أو تحصيلها بهدف تمويل الإنفاق العام، كذلك تكريس دور الدولة فى معالجة الأزمات الاجتماعية و السياسية و ضبط الأوضاع الاقتصادية من خلال برامج متكاملة سواء إعفاءات أو تحفيزات ضريبية لدفع التنمية الإقتصادية.

بصورة عامة يمكن القول أن التعريف الإقتصادى للضريبة أنها وسيلة لتمويل ميزانية الدولة أصبح ناقصا ولا يبرز أهميتها فى العالم الإقتصادى كونها عنصرا أساسيا فى الحياة الإقتصادية ككل، متسمة بالثبات والإستقرار أيضا الثبات مقارنة مع الإنعكاسات المترتبة عن التمويل الخارجى و التمويل لنفقات الدولة من خلال الإقتراض المشروط من الهيئات الدولية و التى تشكل عبئا عليها.

و ربما من بين أهم أشكال تدخل الدولة فى الحياة الإقتصادية، صياغة التشريعات الضريبية و برمجة إصلاحات موازية مع الإصلاحات الإقتصادية لدفع عجلة التنمية، تشجيع الإستثمار، تحريك و دفع المؤسسات الإنتاجية، كذلك ترقية الصادرات و جلب رؤوس الأموال، بهدف توازن مالى و إقتصادى.

التعرض لدراسة الضريبة وتطورها تطلب الإلمام بالإطار النظرى لها أيضا تاريخ و برنامج الإصلاح الجبائى فى الجزائر لهذا تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث

1 –مدخل عام حول الضريبة

2-الإصلاح الضريبى فى جانبه التشريعى

3-إصلاح الهيكل الإدارى للإدارة الجبائية

المبحث الأول:مدخل عام حول الضريبة

المطلب الأول :الضريبة و خصائصها

تطور و اختلف مفهوم الضريبة من زمان إلى أخر نظرا لتغير مبرراتها و طبيعتها تزامنا و توافقا مع النظم السائدة فى المجتمعات التى تتباين وتتعارض سياساتها الإقتصادية والإجتماعية حسب خصوصية كل دولة.

يعرفها الأستاذ **بروتابس** من الناحية القانونية على أنها وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعا قانونيا و دستوريا طبقا لقدراتهم التكفلية[1]

كما عرفها الأستاذ **جاستون جوبيز DJESTON DJEBEZS** أنها أداء نقدى تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بهدف تغطية الأعباء العامة [2]

الضريبة هى ما يفرض على المكلف بها بمناسبة قدرتة التساهمية فى تحصيل موارد للدولة من أجل تغطية نفقاتها و التى تكون دون مقابل و بصفة نهائية و إلزامية كما يمكن تعريف الضريبة على أنها إستقطاع سيادى عن طريق

السلطات العمومية لتحقبق أهداف تغطية أعباء للدولة [3]

كما تعرف الضريبة على أنها إقتطاع إجبارى و بدون مقابل و مباشرة تقوم به الدولة إتجاه كل فرد يحقق دخلا و ذلك بهدف الحصول على موارد لتغطية الأعباء العامة و تحقيق الأهداف المسطرة التى تحدد فلسفتها و عقيدتها السياسية.

الضريبة تعبر إقتطاع نقدى ذو سلطة، نهائى دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية، أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية.[4]

بصفة عامة الضريبة هي كل ما يدفعه الشخص أو الجماعة كيف ما كان طابعها القانونى جبرا إلى ميزانية الدولة أو الجماعات و الهيئات المحلية بصورة نهائية مساهمة منه فى تغطية النفقات العامة دون أن يعود عليه بالنفع الخاص.[5]

من خلا التعاريف السابقة للضريبة يمن لنا إستخلاص الخصائص التالية لها و هي:

الفرع الأول: الضريبة فريضة نقدية

منذ نشأة الضريبة و بممر العصور القديمة و الوسطى فالجباية كانت تقدم فى شكل عينى، من خلال إلتزام الأفراد بتسليم أشياء أو جزء من المحصول وذلك نضرا لمحدودية العمل بالنقود حيث أن

---

[1]- يونس أحمد البطريق، مقدمة فى النظم الضريبية، المكتب المصرى الحديث للطباعة و النشر الإسكندرية 1972 ص 26

[2]- أحمد حمدى العنانى، إقتصاديات المالية العامة، دار المعرفة اللبنانية، مصر 1992 ص 261

[3]- أعاد حمود القيسى، المالية العامة و التشريع الجبائى دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الطبعة الثالثة ،الأردن 2000 ص127

[4]- Raymond Muzellec:finances publiques. Edition Dalloz، 8édition، paris، 1993، p 423

[5]- سوزى عدلى ناشد:الوجيز فى المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، ص

المبادلة العينية كانت السائدة . فى العالم المعاصر أضحت أهم خصوصيات الضرائب أنها فريضة نقدية لأن النفقات العامة تتم فى بصورة نقدية لهاذا فالجباية و الإيرادات العامة يجب أن تكون نقدية.

يمكن حصر الأسباب التى دعت ألى فرض الضريبة فى شكل نقدى:

* التنافى مع مبدأ العدالة و ذلك لإختلاف التكلفة و الجودة من مكلف لآخر

*الطابع العينى للضريبة يكلف الدولة مصاريف باهضة للنقل، التخزين .....إلخ

*عدم التجانس الإيرادات العمومية مع النفقات العمومية.

الفرع الثانى:الضريبة إلزام إجبارى

تعتبر فرض الضريبة و جبايتها وظيفة من وظائف الدولة و أعمال السلطة العامة حيث أنها هي المسؤولة عن فرض و جباية الضريبة، و تعتبر الضريبة شكل من أشكال إبراز

سيادة الدولة و الفرد مجبر لا يملك الحرية فى دفعها.[1]

جبر الضريبة يبرز جليا عند إمتناع المكلف عن دفعها حيث تلجأ الدولة إلى التحصيل الجبري لها ويمكن إسناد خصوصية الإلزام فى دفع الضريبة بذلك المقابل اللذى يستفيد منه الفرد من خدمات عامة أي ثمن المشروعات العامة.

الفرع الثالث : تغطية الأعباء و تحقيق النفع العام

لا تفرض الضريبة مقابل نفع خاص لفرد بعينه حيث أن برنامج الدولة هو تحقيق المنفعة العامة و الإنتفاع من البرامج يكون عام دون أخد بعين الإعتبار مشاركة الفرد فى مختلف القطاعات مثل التعليم ،الصحة ،الأمن ...إلخ

لا يقترن دفع الضريبة بخدمة مقابلة و لإلتزام مباشر حيث لا يوجد أية علاقة بين المبالغ المدفوعة من طرف المكلف و مقدار أو طبيعة و الخدمة التى تأديها له الدولة[2]

[1] - Paul –Mari Gaudmet: finances publiques.Tome 1، édition Montchrestien، Paris، 1981، p23

2 – أعمر يحياوى :مساهمة فى دراسة المالية العامة ،دار هومة للطباعة والنشرو التوزيع ،الجزائر ،2003،ص92

إن المدرسة التقليدية عرفت المنفعة العامة على أنها وحسب مضمونها تتمثل في تغطية النفقات العامة ،حيث إقتصروها على الغرض المالى وحده وطبيعة الضريبة كأداة مالية محضة و محايدة .

أما المدرسة الحديثة فترى أن الضريبة أحد المؤثرات فى البنيان الإقتصادى و ذلك لطابعها التحولى حيث أنها تقدير نقدى تقوم من خلاله السلطات بإستخدامها لتحقيق أغراض مالية و كأداة لإعادة توزيع الدخل الوطنى .

فالضريبة تلعب دورا مهما فى تمويل الخزينة العمومية، أيضا تحفيزو تشجيع الإستثمارالوطنى و تحقيق أهداف إقتصادية ،إجتماعية و سيلسية.

الفرع الرابع:الضريبة تدفع بصفة نهائية

الدولة ليست ملزمة برد الضريبة أو قيمتها للمكلفين بها حيث أن الأفراد يقومون بدفعها بصفة نهائية بمناسبة إنتفاعهم من الخدمات التى توفر لهم التى تصفها الدولة لكافة فئات الشعب عن طريق المرافق العانة حيث يتحصل عليها المكلف لكونة عنصرا و فردا من أفراد المجتمع وليس بمناسبة مساهمته الضريبية

المطلب الثانى : مبادئ الضريبة

إن التوفيق بين مصلحة الدولة و النفع العام للمكلفين بالضريبة يتطلب نظاما فعالا تحكمه مجموعة من القواعد الأساسية والتى يقصد بها ،تلك المبادئ و الأسس،التى يتعين على المشرع المالى الإسترشاد بها و مراعاتها فى الدولة [1]و قد ركز الإقتصادى **ادم سميث** على أربعة قواعد يتوجب ضمانها عند التشريع و التنظيم الفنى للضريبة و التى تعتبر من الأسس التقليدية ويمكن حصرها فى ما يلى :

الفرع الأول : قاعدة العدالة و المساواة

من أجل توفير العدالة يجب البدأ عند مرحلة التشريع حيث يتوجب صياغة القوانين الضريبية بشكل يكون فيه توزيع عادل للعبئ الضريبى بين أفراد المجتمع، تكون التقديرات فيها حسب طاقة تحمل كل فئة و كل فرد حسب قدرته ،أيضا دراسة حقيقية لمدى ملاءمة الضريبة لنوع وعائها و إمكانية تقدير إعفاءات مناسبة.

1 – صالح الرويلى إقتصاديات المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الرابعة،الجزائر،1992،ص 109.

قد تطرق المفكر **أدم سميث** إلى قاعدة العدالة بمفهومها الواسع من خلال تحديد مساهمة الفرد أو كل أفراد الجماعة فى تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية،حيث تتمثل هذه المقدرة فى المبلغ الذى يمكن أن يستغنى عنه الفرد مقابل ما توفره الدولة من حماية فالمساهمة فى الاعباء العامة تكون مناسبة للمداخيل،أما عن المقدرة النسبية فى حد ذاتها فقد إعتمد الإقتصادى **بودان** فى تحديدها على ثلاثة معايير و هى الثروة ،الدخل والدخل الصافى [1]

التعريف المعاصر و الحديث لمبدأ العدالة يقوم على أساسين وهما مبدأ العدالة الأفقية و العدالة العمودية ،الأولى يقصد بها معاملة أصحاب الدخل المتساوى و الحالة الإجتماعية و الإقتصادية المتقاربة معاملة واحدة،أما العدالة العمودية تعنى إختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية و إجتماعية مختلفة [2]فالفكر الحديث يرى أن تصاعدية الضريبة تحقق عدالة أكثر

حيث أنها تراعى المقدرة التكليفية للأفراد وأنها تفرض على المادة الخاضعة فكلما زادت المادة زادت الثروة ومن تم زاد مقدار الضريبة .

مفهوم العدالة يتغير بتغير المجتمع و تحقيقها فى بعض الأحيان يعتبر صعبا من الناحية العملية حيث أن الفرد مجبور على دفع الضريبة بمناسبة إستفادته من المصاريف العمومية

الفرع الثاني: مبدأ الوضوح(اليقين)

اليقين هو أن تكون الضريبة واضحة بالنسبة للمكلف بها دون غموض حيث يمكنه حسابها ودفعها بطريقة سهلة تحدد الوعاء الضريبى ،النسبة ،فترة و آجال التسديد ،الشيئ الذى يبين للفرد حقوقه و واجباته .

فالدولة ملزومة بتوفير المعلومات الكافية و توفير الشروط لحسن تأسيس الضريبة و جبايتها كذلك العمل على ضبط

التشريع من أجل سن تنظيمات متزنة لتفادى الإضطرابات وتعزيز الثقة للمكلفين لتفادى التهرب و الغش الضريبى ،فمن الإعتبارات الهامة لتحقيق مبدئ اليقين:[3]

1 – رفعت المحجوب المالية العامة ،دار النهضة العربية ،بيروت ،1979،ص210

2 – ناصر مراد،فعالية النظام الضريبى بين النظرية والتطبيق،دار هومة للطبع،الجزائر،2003 ،ص85

3 – حسين مصطفى حسين ،المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،عنابة ،1992،ص45

*وضوح التشريع ،حيث تكون النصوص واضحة جلية ،سهلة الأسلوب دون تعقيد و أن لا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى و لا تحمل الجملة أكثر من تفسير

*أن تقوم السلطة التى وكل أليها فرض الضريبة و تحصيلها أعداد النماذج السهلة و البسيطة التى يفهما عامة المكلفين ،أيضا مساعدتهم على فهم القانون من خلال المنشورات فى وسائل الأعلام المختلفة

*تفصيل الأعمال التحضيرية للمذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية ، حيث لا تدع مجال للإجتهاد

الفرع الثالث : مبدأ الملائمة فى التحصيل

يقتدى هذا المبدأ تبسيط إجراءات الجباية حيث تكون مواعيد إجراءات و مواعيد الضريبة سهلة وملائمة للمكلف بها، حتى يخفف من ثقلها و عبئها عليه ،فالوقت الأنسب لتحصيلها يمكن أن يكون فترة الحصول على الدخل الخاص به ، فترة كسب العمل أو عند جني الإيرادت كما أنه من أهم إجراءات التبسيط تقسيم الضريبة إلى فترات مناسبة حتى لا يحس المكلف بالثقل و الضغط الضريبى.فحسب **ادم سميث ((تجنى الضريبة فى الأوقات والطرق الأكثر ملائمة للممول))**

أيضا يجب مراعات من خلال المبدأ ذاته الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية موازاة مع تحقيق مبدأ الملائمة من خلال تحقيق و مراعات النقاط التالية:[1]

- بالنسبة للضرائب غير المباشرة ،الممون لا يشعر بوقتها حيث أنها تكون فى الغالب جزءا من الثمن بهذا يكون الوقت الأنسب لهذه الضريبة هو وقت الشراء

- تقسيط الضريبة على فترات يجب أن يتماشى مع الإمكانيات المتاحة وفترة السيولة النقدية المتوفرة عند الممول .

- النظر فى وضعية الأشخاص المدينين ،و بالأخص المعسرين من خلال البحث فى أسباب تراكم الديون الضريبية و عدم سدادها.

[1] - حسين مصطفى حسين ،المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،عنابة ،1992،ص46

الفرع الرابع : مبدأ الإقتصاد فى الجباية

من أجل تخفيض نفقات تحصيل الضريبة يتوجب تنظيم الضريبة حيث أن الأموال الضريبية المستحقة والتى تأخذ من المكلفين لا تزيد عما يحصل للخزينة العمومية إلا بأقل مبلغ ممكن من التكاليف [1] والتقليل من مصاريف التحصيل من عمالة و تشغيل الآليات المختلفة للإدارة الضريبية يخفف العبئ الضريبى وتكلفة جمعها و كلما قلت هذه التكلفة كبر الفرق بين ما يدفعه المكلف و ما يصل إلى الخزينة العمومية

لهذا يجب مراعات ودراسة التكاليف لكل المراحل التى يتم منم خلالها تحديد الأوعية الضريبية، ربطها و وتحصيلها أيضا تقدير التكاليف الناتجة عن عمل الهيئات الرقابية .....إلخ

المطلب الثالث :أهداف الضريبة و الأساس القانونى لفرضها

إن الهدف من تأسيس الضريبة و تحصيلها هو تحقيق برنامج الدولة و تحقيق مجموعة الأهداف المالية ،الإقتصادية و ،الإجتماعية و السياسية

الفرع الأول : الأهداف المالية

أن الهدف الرئيسي لتأسيس الضريبة وفرضها هو هدف مالى بحث و ذلك من أجل تغطية نفقات الدولة و تغطية إلتزاماتها المالية و الأعباء العامة وتسيير شؤون الدولة سواء ميزانيات التجهيز أو التسيير لهذا يعمل المشرعون على تحقيق هذا الهدف التى يمكن حصر أهم شروطه فى العناصر التالية

- سن تنظيمات تعمل من خلالها على مراعات عامل الإنتاجية الضريبية أي الوصول إلى الهدف المادى للضريبة بتحصيل أكبر قدر مادى بعد خصم جميع النفقات.

- الوصول لأكبر نسب المرونة من خلال إختيار نظام متكيف مع الواقع الإقتصادى و الإجتماعى ودراسة تأثيرات الضغط الضريبى وسعر الضريبة لتفادى إنكماش حصيلتها .

- ثبات الضريبة حيث يجب مواجهة التغيرات الإقتصادية و ذلك بدراسة المحيط الإقتصادى و محاولة علاج المشاكل للحفاظ على الحصيلة الضريبية

1 – منسى أسعد عبد المالك ،إقتصاديات المالية العامة ،مطبعة مخيم،1970 ،ص195

الفرع الثانى : الأهداف الإقتصادية من أجل تحقيق الأهداف الإقتصادية للضريبة يتوجب مراعاة و أخد بعين الإعتبار مجموعة من الإجراءات منها [1]

*تفعيل النمو الإقتصادى الدائم من خلا ل إستعمال أليات الضريبة دفع قطاع معين من خلال تحفيزات متمثلة فى إعفاءات أو كبح النشاطات المضرة للإقتصاد يرفع الضريبة و الحواجز الجمركية من خلال الضريبة الجمركية

* مراقبة الإنفاق العام ودراسة المأثرات على التوازن الكلى و تدخل الدولة سواء بزيادة أو خفظ الضريبة من أجل الوصول إلى التوازنات المثالية

* التحكم فى الطلب و العرض الكلى من السلع والخدمات لتفادى التضخم أو الإنكماش و ذلك من

خلال رفع الضريبة عند الطلب المتزايد و تحفيز الإستهلاك بخفض الضريبة فى حالة الإنكماش ومن تم محاربة الضغط التظخمى و الحفاظ على قيمة العملة

* دعم الإستثمار من خلال دفع القطاعات غير المرغوب فيها و تمييزها فى المعاملات الجبائية ، أيضا السعي لتحقيق التوازن الجهوى للإستثمار، كذلك حماية الإقتصاد و الإنتاج المحلى من المنافسة الأجنبية و تحقيق توازن الميزان التجارى بدفع الصادرات و الضغط على الواردات الذى لها أثر سلبى على على المنتوج الوطنى برفع التعريفات و الرسوم الجمركية

* دفع التشغيل الكامل لقوى الإنتاج و تحقيق التوازنات الإقتصادية بين السوق النقدى وسوق السلع و الخدمات

الفرع الثالث:الأهداف السياسية

إن الضريبة تعتبر من بين أدوات رسم السياسة الداخلية و الخارجية من خلال إتفاقيات دولية تتم على أساسها التعامل بالمثل فى الإخضاع الضريبى و خاصة فى ما يتعلق بعمليات التصدير و الإستراد و تكون بارزة كأداة للسياسة الخارجية عن طريق فرض زيادة، تخفيض أو إلغاء ضرائب و رسوم حسب الإتفاقيات و حسب التكتلات الإقتصادية و السياسية.

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ،دار هومة للطباعة والنشر ،الجزائر ، 2003 ،ص 50إلى54.

أما على المستوى الداخلى تقوم الضريبة بدورها برفع الحساسيات بين كافة أطراف المجتمع نمن خلال تكريس و تحقيق مبادئ الضريبة من العدالة و المساواة.

الفرع الرابع :الأهداف الإجتماعية

تهدف الضريبة من الناحية الإجتماعية إلى تكريس دور الدولة كمشرف على المجتمع و ذلك من خلال الدور القمعى للضريبة حيث يكون الهدف الأساسى منها الحد من الإستهلاك للمنتوجات الضارة بالمجتمع مثل التبغ ،المشروبات الكحولية ...إلخ

أيضا للوصول لأهداف التحكم فى النمو الديمغرافى فمثلا فى الدول التى تعرف كثافة سكانية كبيرة مثل الصين الدولة تفرض غرامات كبيرة فى حالة تعدى عدد الأطفال المسموح به ، فى دول أخرى أين يشجع النسل نضرا أن نسبة الكهولة كبير يشجع جبائيا بمناسبة تكثير الأطفال.

التحكم فى مستويات البطالة من خلال إعفاءات جبائية التى تقدم للمستخدم الذى يوفرمناصب شغل إضافية عن طاقته التشغيلية،كذلك إعادة توزيع الدخل الوطنى لفائدة الفئات الفقيرة معدومة الدخل .

إعادة توزيع المداخيل بين فئات المجتمع عن طريق زيادة الضرائب على ذوى الدخل المرتفع بتطبيق مدأ التصاعد الضريبى على مداخيلهم، و بالتالى تقليل حدة التفاوت بين المداخيل و تمويل الخدمات العامة [1].

مجموعة الخصائص، المبادئ وأهداف الضريبة تقوم على أساس قانونى عند فرضها حيث أن إلزاميتها منبثقة من حق المنفعة التى تعود على الأفراد، كذلك يكمن الأساس القانونى فى سيادة الدولة بفرض الضرائب بالتالى يلتزم الأفراد بدفعها مشكلين من خلال ذلك تكامل و تضامن إجتماعى لتغطية النفقات التى تعود عليهم بالفائدة، يمكن شرح مفهوم هذين الإتجاهين من خلال النظريات التالية[2] .

أولا : نظرية المنفعة والعقد المالى

تنبثق هذه النظرية من المدرسة الكلاسيكية التى ترى إلى أن الضريبة هي ذلك الإقتطاع المالى الذى يتخلى عليه الفرد بصفة إلزامية مقابل المنفعة التى توفرها الدولة له و ذلك نتيجة وجود

[1] – باهر محمد عتلم،إقتصاديات المالية العامة دار الكتب المصرية ،القاهرة ،1994،ص 86

2 – سوزى عدلى ناشد،الوجيز فى المالية العامة ،دار الجامعة الجديدة ،الإسكندرية ،2000،ص120 إلى 125

عقد بين الطرفين من خلال، هذا العقد تلتزم الدولة بتوفير الخدمة العامة، مقابل ذلك الفرد يتعهد بدفع جزء من دخله ، إلا أنه فى الواقع العملى يوجد إختلاف فى بنود العقد فى كونه مثلا .

* عقد شراء الخدمة

* عقد تأمين الخدمة

* عقد شراكة بحكم أن الأفراد يعيشون فى شكل مجتمعات هذه الشراكة تكون على شكل شركة مساهمة تكون الدولة فيها مجلس إدارة الشركة

هذه الأفكار التقليدية متأثرة بأفكار التيار الإجتماعى فى القرن السابع عشر و الثامن عشر و التى تميزت بسيادة المبدأ الفردى وإنتشار الحرية أيضا نادى بالحد من تدخل الدولة فى الحياة الإجتماعية و ضرورة وجود علاقة سببية بين الدولة و الأفراد حيث يدفع الفرد للدولة بقدر ما يأخد منها.

ثانيا : نظرية التكافل الإجتماعى

إن الدولة هي الحارس الرسمى للمجتمع من خلال أجهزتها المختلفة لهذا لها الحق بفرض قانون خاص بالضريبة ، تقوم من خلالها بتوفير مجموعة من الخدمات التى يكون الأفراد فى حاجة إليها من خلال مساهمتهم بتموبل الميزانية و الموارد المالية اللازمة لضمان الخدمات

نظرا للدور الهام للضريبة كأداة من أدوات السياسة المالية و أهم الموارد العامة و لضمان الهدف المالى لهذه الآلية أصر الكلاسيك على وجوب توفر شرطين فيها :

* وفرة الضريبة، حيث أن تغطية النفقات الهامة و المتزايدة للدولة تتطلب غزارتها.

* حياد الضريبة، يرى المفكرون الكلاسيكيون بوجوب حياد الضريبة تجاه النشاط الإقتصادى،لتفادى الإختلالات الإقتصادية

إن نظرية التكافل الإجتماعى فى العصر الحديث لا تنكر ما حققته المدرسة الكلاسيكية من أهداف فيما يخص دراسة الضريبة ، لكن تطور الفكر الإقتصادى المعاصر لاحظ و أبرز دورها كمحرك و ضرورى لإحداث أثار إقتصادية بغية الوصول إلى الأهداف السياسية و الإجتماعية و توجيه النشاط الإقتصادى .

المطلب الرابع:التنظيم الفنى للضريبة

إن المراحل التى من خلالها يتم تحديد و تقدير وعاء الضريبة ، حسابها وكذلك تحصيلها تعبر عن أساليب فنية لمختلف الخطوات و الإجراءات الإدارية التى من خلالها تستوفى الدولة الأموال اللازمة لتغطية النفقات و تحقيق أهدافها ، ومن ناحية أخرى التوفيق بين مصالح المكلف و الخزينة على حد سواء .

الفرع الأول:الوعاء الضريبى.

إن التشريع الضريبى يقوم على أساس قوانين تحكم و تحدد المادة الضريبية و بطريقة منظمة ولا يجوز للمشرع الضريبى إختيار أي مادة ما عشوائيا ليشملها بالضريبة [1]من غير أن يراعى الظروف الإقتصادية والإجتماعية للمكلف.

من خلال سن التشريعات الضريبية يجد المشرع نفسه عند عملية تحديد الوعاء أمام ضرورة إختيار المادة الخاضعة للضريبية وكيفية تقديرها ، فيما يخص المادة الخاضعة للضريبة يمكن تقسيمها و حسب موقف المشرع إلى ثلاثة إختيارات وهي كالتالى :

*الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة ومن تم نظام الضريبة الوحيدة و الضرائب المتعددة والتى من خلالها يتم الإختيار بين الضريبة الفعلية أو الضريبة الشخصية

*نظام الضريبة على الأشخاص و الضريبة على الأموال من تم ينظر المشرع إلى الضريبة من الناحية الإقتصادية و يتم الإختيار بين أشكالها، الضريبة على الدخل، الضريبة على رأس المال، الضريبة على الإنفاق.

*نظام الضرائب المباشرة و غير المباشرة

أ- المادة الخاضعة للضريبة .

إن أساس الضريبة هو ما يفترض على الأشخاص أو الأموال ، حيث أن الشخص نفسه يتم اعتباره وعاء للضريبة بحكم أنه ملتزم فى النهاية بدفع الضريبة بمناسبة إقامته حيث يمكن تقيم المادة الضريبية إلى مايلى:

[1] - باهر محمد عتلم، سامى السيد ،إقتصاديات المالية العامة دار الثقافة العربية، القاهرة،1998 ،ص159

1-الضريبة الوحيدة و الضرائب المتعددة:

الضريبة الوحيدة هي الوعاء الواحد و المهم التى تعتمد عليه إيرادات الدولة و هو الحاصل الجبائى الذى تجنيه الدولة لتمويل نفقاتها من خلال ضريبة واحدة أساسية مع وجود بعض الضرائب الثانوية قليلة الأهمية .[1]أما الضرائب المتعددة فهي تمثل مجموعة من الضرائب الأساسية التى يكمل بعضها بعضا

2-الضريبة على الأشخاص و الضريبة على الأموال :

تصنف الضرائب حسب موضوعها و المشرع الضريبى ينضر فى أيها أنجع و أصلح حسب حالة كل بلد سواء ضرائب على الدخل ،على رأس المال أو ضرائب على إنفاق الدخل والتى تنقسم بدورها إلى نوعين ضريبة على الأشخاص أو الموال

2 -1 الضرائب على الأشخاص:

الضرائب على الاشخاص هي الضرائب التى وعاء الضريبة يكون هو الفرد نفسه، حيث يكون هو وعاء الضريبة بحكم إقامته فى الدولة و إنتسابه لها بغض النظر عن إمتلاك الثروة حيث أن الضرائب على الأشخاص تنقسم بدورها إلى قسمين

الأولى تأخد بعين الإعتبار أصحاب الدخول الضعيفة و هي الفئة التى تمثل غالبية المجتمع فتفرض

ضريبة موحدة و التى تتميز بإنخفاض معدلها.

القسم أو الشكل الثانى من الضرائب على الأشخاص هي الضريبة المدرجة و هذه الأخيرة تأخذ بعين الأعتبار طبقات المجتمع و مراكزهم الأجتماعية حيث الضريبة تفرض بأختلاف مداخيلهم وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد.[2]

[1] - منصور ميلاد يونس ،مبادئ المالية العامة،منشورات الجامعة المفتوحة ،طرابلس ،الطبعة الولى 1991،ص121

2 – محمد عباس محرزى،إقتصاديات الجباية و الضرائب،ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثانية،الجزائر 2005،ص175

2-2 الضرائب على الأموال:

*-الضريبة على الدخل و رأس المال:

يمثل الدخل الثروة النقدية المتوفرة عند الفرد أو الثروة القابلة للتقدير النقدى و التى تمثل مصدر دخل دائم أو منتظم ، من تم فالضريبة على الدخل فهى التى تقع بتحقق الدخل الصافى بعد خصم جميع التكاليف و الذى يمثل الزيادة فى ذمة الممول ،بغض النظر عن مصدر الزيادة سواء دورية أو منتظمة أو غير ذلك .[1]

إن مصادر الدخل من ، العمل ،رأس المال ،تمثل وعاء للضريبة سواء على الأجور أو تلك التى تفرض على عائد رأس المال أو الفوائد المحققة من تم تأسيس الضريبة و تحصيلها .

فى تفرقة الضريبة على الدخل و الضريبة على رأس المال نجد أن الضريبة على الدخل تتعلق مباشرة بالثروة حيث تفرض بمعدلات متصاعدة و ضعيفة تأخد بعين الإعتبار الحالة الإقتصادية للخاضع لها،أما الضريبة على راس المال نجد من أهمها الضريبة على التركات و التى تفرض بمناسبة إنتقال رأس المال و التى من أهدافها تشجيع الإستثمارو محاربة الإكتناز.

*الضريبة على أنفاق الدخل :

تفرض الضريبة على الإنفاق بمناسبة إستعمال الدخل و إنفاقه فى المجالات المختلفة حيث يمكن أن يفرض هذا النوع من الضريبة على سلعة معينة فى مرحلتها النهائية للإستهلاك أو عند مختلف مراحل الإنتاج مثل الضريبة على القيمة المضافة أو بمناسبة إنتقال السلعة من بلد إلى أخر مثل الضرائب الجمركية.

رغم أن هذا النوع من الضريبة يساهم بصفة فعالة فى زيادة موارد الدولة إلا أن لها عيوب ووجهت لها مجموعة من الإنتقادات لعدم عدالتها ،حيث تفرض على السلعة الواحدة بمعدل واحد ،بغض النظر عن وضعية المستهلك ووضعيته الإجتماعية ،حيث أنها تمس الإستهلاك الإجمالى للدخل [2].

---

1 – السيد عبد المولى ،المالية العامة ، دار الفكر العربى ،القاهرة،1977،ص 282.

2 – ناصر مراد،فعالية النظام الضريبى وإشكالية التهرب الضريبى ،حالة الجزائر، رسالة دكتراه،جامعة الجزائر،2002،ص140

3-الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

تفرض الضرائب المباشرة على المال مباشرة حيث أن المال الذى يعتبر كدخل محصل ولمدة معينة يكون أساس ووعاء الضريبة يتحمل عبئها المكلف نفسه ولايمكن نقله لشخص اخر مثل القيمة المضافة

بالنسبة للضرائب غير المباشرة فهي تلك التى يتحملها الأشخاص بمناسبة إستعمال المال غالبا فى عملية الإنفاق حيث تعرف فى الإقتصاد الحديث بالضريبة على الإنفاق.[1]

حيث غالبا ما يستحمل أثر هذه الضريبة المستهلك الأخير

ب- تقديرمادة الضريبة:

يوجد عدة طرق لتقدير ثمن الضريبة سواء كان من خلال تقدير حقيقى ،جزافى ،دفع مباشر او حجز عند المنبع كلها تعبر عن طرق مباشرة و أخرى غير مباشرة يمكن ذكر أهمها فى ما يلى

1- التقدير الجزافى :

فى طريقة التقدير الجزافى تقوم الإدارة بتقييم الضريبة بصفة غير مباشرة على أساس قرائن و تشريعات قانونية يحددها المشرع من خلال إتفاق بين المكلف بالضريبة و الإدارة

يمكن للتقدير الجزافى أن يأخد صبغة قانونية ،مثل حالة هامش الربح الذى تحدده بمرجعية رأس المال بحكم أن هامش الربح محدد قانوني، كما يمكن أن تكون عملية التقدير عملية إتفاقية حيث أنة عملية تقديرها تتم عبر فترات تجاوب بين المكلف بالضريبة وممثل الإدارة الجبائية

2-التقدير الحقيقى :

فى حالة التقدير الحقيقى المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريح إلى مصلحة الضرائب يبين فيه كل المعلومات المتعلقة بالمادة الضريبية ،لتسهيل عملية تحديد وتقدير وعاء الضريبة ،إلا أن للإدارة حق مراقبة المعلومات إعادة التحرى لمعرفة صحتها،يعتبر هذا النوع من الضرائب الأكثر إنتشارا و خاصة فى الدول المتقدمة نظرا للوعي الضريبى و تطور نظام المعلومات أيضا دقة و عدالة النظام

1 – حسين الصغير .دروس فى المالية و المحاسبة العمومية،دار المحمدية العامة ،الطبعة الثانية،الجزائر،2001 ص46

3-التقديرالمباشر و الحجز عند المنبع:

تختلف السياسة الضريبية بإختلاف المجتمع و أساليب التحصيل كذلك طبيعة كل ضريبة، يوجد عدة عوامل تأثر على إختيار أسلوب تقدير الضريبة و تحصيلها [1]

- درجة الوعي الضريبى
- درجة التقدم الإقتصادى
- درجة كفاءة الإدارة الضريبية
- درجة التقدم الحضارى

فى هذه المرحلة من تقدير المادة الخاضعة للضريبة تتولى الإدارة الضريبية بنفسها عملية تقدير الضريبة من خلال جمع المعلومات و إعادة إستغلالها و ذلك بمقارنة التصريحات مع المعلومات المجمعة حيث يمكن مقارنة المعلومات مع حجم النشاط الحقيقى من خلال زيارة محل النشاط ،مراقبة النشاط البنكى ،فحص الدفاتر المحاسبية الرسمية ،حيث أن الفرق المعاين يكون عبارة عن مادة إخضاع جديدة غير مصرح بها إضافة إلى الغرامات الجبائية المنجرة عن التصريح الكاذب و محاولة التهرب الضريبى .

فى بعض الحالات يكون التقدير مباشر و من تم الحجز مباشرة عند منبع ونشأة الضريبة منة خلال تصريح المكلف نفسه أو طرف اخر مثل الضريبة على الأجور و المرتبات .

الفرع الثاني: تحديد مقدار الضريبة.

إن الضريبة تقدر بسعر معين يمثل مبلغ الضريبة المقتطع من المادة الخاضعة لها أي نسبة مئوية تقطع من وعاء الضريبة ، حيث يوجد طريقتين لتحديد مقدارها [2]

الطريقة الأولى وتعرف بالطريقة التوزيعية يتم من خلالها قيمة الحصيلة والوفرة لضريبة معينة من طرف السلطات المخول لها بذلك مراعية فى نفس الوقت توزيع العبئ الضريبى على مجموع الأقاليم حسب السلم الهرمى للإدارة حيث يكون نصيب الفرد و ما يدفعه مساوى ومناسب حسب مقدرته التكليفية.

---

[1] - أحمد فريد مصطفى و سمير محمد السيد حسن ،الاقتصاد المالي بين النظرية و التطبيق ،مؤسسة شباب الجامعة ،الإسكندرية ،1989،ص200

2 - مجدى محمود شهاب ،الاقتصاد المالي ،الدار الجامعية ،بيروت1998 ،ص،221

الطريقة الثانية هي الطريقة القياسية ،الضريبة تمثل فيها النسبة المؤوية من الوعاء أو ما تدفعه كل شريحة من شرائح الوعاء الضريبى حيث أن الحصيلة تكون فى صورة تقديرية،إلا أن هذه الطريقة لا يراعا فيها المقدرة التكليفية للأفراد ومن تم فقدان مبدأ العدالة.

كما حدد بعض المفكرين سعر الضريبة و مقدارها وفقا لمنهجين [1].

1- **الضريبة النسبية:** و هي التى تمثل النسبة المؤوية الثابتة التى تفرض على المادة الخاضعة للضريبة حيث لا تتغير بتغير الوعاء مثل الضريبة على أرباح الشركات.

2-**الضريبة التصاعدية**:

إن الضريبة التصاعدية تقرض بأشكال مختلفة بإختلاف المادة الخاضعة لها، حيث أن الحصيلة تزداد بنسبة أكبر مع إزدياد قيمة الوعاء الذى يكون مقسم حسب شرائح المجتمع،وبدوره يقسم هذا المنهج من تحديد مقدار الضريبة إلى نوعين.

*الضريبة التصاعدية الإجمالية:

فى هذا الشكل تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى طبقات و مجموعات ،حيث أن سعر الضريبة يرتفع بإرتفاع الدخل و بالتالى تناسب الضريبة ومقدارها مع المجموعة المكافئة كما يوضحه المثال التالى

معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة	الفئة
10	أقل من30000	الأولى
15	30001 إلى 120001	الثانية
20	120001 إلى 240001	الثالثة
30	240001 إلى 720001	الرابعة
40	720001 إلى 1920001	الخامسة
45	أكثر من1920001	السادسة

المادة 09 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة1994

1 - حميد بوزيدة،جباية المؤسسات،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2005،ص20

فحسب المثال فإن المكلف بالضريبة موجب بدفع ها و ذلك حسب الفئة التى ينتمى إليها فإذا كان الفرد يحصل على دخل يساوى 150000 فإنه ينتمى إلى الفئة الثالثة التى تخص الأفراد الذين ينحصر دخلهم بين 120001 و 720001 و البتالى مقدار الضريبة هو 20 من المئة.

*الضريبة التصاعدية بالشرائح:

هذا المنهج فى تحديد مقدار الضريبة أعطى أوليات للفئات التى تعانى من مداخيل متدنية و ذلك من خلال إعفاء الحد الأدنى الضرورى للمعيشة من الضريبة و مراعات أوضاع المكلف الشخصية ،حيث أن سعر الضريبة يرتفع كلما زادت الشريحة إلا أن الزيادة علىالشريحة تخص الدخل الزائد عن دخل الفئة التى قبلها و هذا كما يوضحه المثال التالى.

مقدار الضريبة	مقدار الضريبة المتراكمة	معدل الضريبة	الفرق بين أقساط الدخل	قسط الدخل الخاضع للضريبة	الفئة
3000	-	10	0	أقل من30000	الأولى
16500	(15* 90000) 3000+	15	90000	30001 إلى 120001	الثانية
40500	(20* 120000) 16500+	20	120000	120001 إلى 240001	الثالثة
220500	(30* 600000) 40500+	30	600000	240001 إلى 720001	الرابعة
400500	(40* 1200000) 220500+	40	1200000	720001 إلى 1920001	الخامسة
400500 +مقدار الضريبة للشريحة	(الدخل *45) 400500+	45	الدخل -1920001 =الدخل الخاضع لمعدل 45 من المئة	أكثر من1920001	السادسة

الجدول من إعداد الطالب بناء عن الجدول السابق

الفرع ثالث: تحصيل للضريبة

بعد تحديد المادة الخاضعة للضريبة وتقدير قيمتها تليها مرحلة التحصيل حيث أن الإدارة الجبائية تستعمل كل الطرق القانونية لجمع الضريبة لصالح الخزينة العمومية و من تم نقل الأموال المحصلة من المكلف بالضريبة إلى خزينة الدولة . عن مختلف وسائل الدفع المرخص بها [1] التى تمثل أشكال النقود المختلفة من معدنية ورقية ،الشيكات البنكية أو الحوالات البريدية.....إلخ

إن اجل تحصيل كل ضريبة متعلق بطبيعتها فمثلا الضرائب الجمركية دخول البضاعة أو خروجها من التراب الوطنى،الضريبة على القيمة المضافة بإنتقال المنتوج و الفوترة إلى غير ذلك من الضرائب .

فيما يخص وقت تحصيل الضريبة فيجب أن يكون على النحو الذى لا يثير على الحصيلة الضريبية و توزيعها مع الأخد بعين الإعتبار التقلب فى الإيرادات وضمان توازن ميزانية الدولة على مدار السنة .

فيما يخص طرق تحصيل الضريبة فهي تتم بطرق مختلفة و يمكن ذكر أهمها فيما يلى:

*طريقة التوريد المباشر:من خلال هذه الطريقة يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الدولة من تلقاء نفسه [2]

حيث أنه يدفعها دون مطالبة الإدارة أو الدولة بحقوقها، فى حين أنها قد أعلمته بالقيمة المقدرة و المستحقة و ميعاد الدفع و الجهة المختصة فى تحصيلها

*طريقة الإقتطاع أو الحجز من المنبع: يتم من خلال هذه الطريقة دفع الضريبة من شخص آخر غير المكلف بها يقوم بدور الوسيط فى جمعها (المكلف القانونى) و غالبا ما تكون بطبيعتها ضرائب غير مباشرة تعتبر هذه الطريقة جد فعالة من حيث تزويد إيرادات الخزينة العمومية حيث يتناسب إقتطاعها مع حصول المكلف على الدخل و تكبح محاولات التهرب الضريبى ، أو بمناسبة الفوترة مثل الرسم على القيمة المضافة أو رسوم الإستهلاك المختلفة

[1]- محمد محمد النجار،الإيرادات فى إقتصاديات المالية العامة،دار الكتب القاهرة،ص87
[2] - سوزى عدلى ناشد:الوجيز فى المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 212

الفرع الرابع: المراقبة الجبائية

يعتمد النظام الضريبى المعاصر و المعمول به فى أغلبية الدول على تصريح المكلفين[1]

فالإدارة الجبائية لها الحق فى فحص المعلومات المصرح بها سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة وذلك من خلال عدة أشكال و التى تستعملها فى الوقت المناسب حسب أهميتها، منها الرقابة الشكلية حيث يتم التأكد من كيفية تقديم المعطيات و مضمون المعلومات كذلك الآجال القانونية ومدى إحترامها.

يوجد أيضا الرقابة على الوثائق ،هذه المرحلة من المراقبة تلى المرحلة الشكلية حيث يتم من خلالها مقارنة مختلف المعلومات المتوفرة لدى المصلحة مع تلك المقدمة من المكلف و للإدارة الحق طلب التبريرات اللازمة من المكلف بالضريبة إذا إقتضت الضرورة ذلك.

بالإضافة إلى الشكلين الأولين من الرقابة يوجد الرقابة الميدانية التى من خلالها يقوم أعوان الدولة بالتدخل إلى مكان النشاط لمقارنة ومقاربة التصريحات مثلا معاينة المخزون عل المكلف يدلس ويخفى بعض المشتريات التى يمكن قد يكون إشتراها دون فواتير أيضا مستوى العمالة و التصريح بحالة المستخدمين...إلخ

إن الفحص الدقيق و المفصل للحالة الجبائية للمكلف بالضريبة يستدعى إعتماد الإدارة على مجموعة من وسائل الرقابة [2]

*الحق فى طلب المعلومات: إن هذا الحق يخول للإدارة الجبائية طلب توضيح الحسابات والتصريحات المقدمة و خاصة عند معاينة أخطاء،أيضا للإدارة حق طلب التبريرات الكافية خاصة فيما يتعلق بالأعباء المبهمة بالنسبة للمراقب و قد قام المكلف بدمجها فى حسابات الضريبة مثل أن يقدم المكلف بالتكاليف العائلية و الخاصة كأعباء تابعة للنشاط دون مبرر، حيث للإدارة الحق فى الإخضاع المباشر فى حالة عدم تقديم المكلف تبريرات مقنعة .

*الحق فى الإطلاع : للإدارة و الدولة الحق فى التحرى و الإطلاع على كل المعلومات التى تخص نشاط أو مداخيل الأشخاص الخاضعين للضريبة و هذا مع جميع الهيئات التى يمكن أن يتعامل معها المكلف، من مؤسسات إقتصادية، بنوك، إدارات عمومية وحتى الخواص كذلك متابعة نشاط المكلفين بصفة عادية وحقيقية.

1 - Gauliaume blin .pierre blin، droit fiscal،librairi unibret،pari،2000-2001
2 - philippe colin et autre ،fiscalite et entreprise ،edition vuibert،paris،1994،p222،223

*الحق فى المراقبة : من خلال الحق فى المراقبة يوجد مجموعة من القوانين تخضع إليها هذه الأخيرة حسب القانون الجبائى المعمول به و الذى يضمن الموازنة بين حق المكلف من جهة و حقوق الخزينة من جهة أخرى، حيث أنه إن تم إغفال الشروط أو جزء منها يمكن أن يبطل عملية المراقبة وبالتالى بطلان التسويات المقترحة .

*الحق فى المعاينة و الحجز: بعد إستيفاء جميع مراحل المراقبة القبلية أو البعدية تقوم الإدارة بالتصحيحات و التسويات بخصوص الحقوق اللازمة الدفع كذلك معاقبة المكلف عن عدم تصريحة أو التصريح الكاذب فى حالة عدم توافق ما قدمه من معلومات مع ما توصلت إليه مصالح الضرائب،فى هذه الحالة للإدارة حق تحصيل ما قام بتدليسه المكلف وفى حالة عدم قبوله بإقتراحات وتسويات الإدارة له الحق بالتوجه إلى مرحلة المنازعات سواء الإدارية أو القضائية و التى بإنقضائها وحالة فشله فيها يمكن الحجز على ممتلكاته .

المبحث الثانى:النظام الجبائى الجزائرى.

مثل حالة الدول المغاربية، النظام الجباثى الجزائرى هو وريث النظام الإستعمارى الفرنسى و الذى عرف مجموعة من الإصلاحات من أجل الوصول إلى مستوى من التكامل بين السياسة الجبائية مع السياسة الإقتصادية هذا الأخير مر بمرحلتين أساسيتين ،نظام جبائى بطابع إجتماعى وهو حال النظام السابق و الذى إمتد منذ الإستقلال إلى منتصف الثمانينيات و النظام الحالى و الذى يعتمد فى بنيانة على أساسيات نظام إقتصاد السوق فى محاولة من خلال ذلك الوصول إلى نظام جبائى متطور يتماشى و متجانس مع نظم الدول المتطورة لتحقيق أحسن مستويات المرونة و العدالة

المطلب الأول :هيكل النظام الجبائى الجزائرى.

النظام الجبائى الحالى متكون من مجموع الضرائب، الرسوم، و الجباية المحصلة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين من أجل تمويل ميزانية الدولة، حيث أن النظام الحالى عرف بلورة عميقة و إعادة هيكلة حقيقية و ذلك بإعتماد نظام جبائى متكون من الجباية العادية والجباية البترولية

الفرع الأول : الجباية العادية la fiscalité ordinaire .

هي الجباية ذات الطابع و الحق العام، تعود صلاحياتها إلى مستوى مديرية إدارة الضرائب ، و التى تتميز بالفصل بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.

أ- الضرائب المباشرة les impôts directs.

تعرف الضرائب المباشرة بتلك المجموعة من الضرائب التى تمس مباشرة الأشخاص و ممتلكاتهم والتى تجمع غالبا عن طريق ورد جماعى للإشتراك و التى تذهب مباشرة إلى صندوق الخزينة و التى تحتوى التالية:

أ-1-الضريبة على الدخل الإجمالى l'impôt sur le revenu global

الضريبة على الدخل الإجمالى هي ضريبة إجمالية تصاعدية تخص مجموع المداخيل للأشخاص الطبيعيين، أعضاء الشركات الأشخاص،الشركاء فى الشركات المدنية المهنية،أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية فيها و أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذى تخضع له شركات التضامن تمس الضريبة على الدخل الإجمالى[1]

- مجموع الأرباح الصناعية و التجارية
- الأرباح غير التجارية
- المداخيل الفلاحية
- المداخيل الإجارية الناتجة عن تأجير العقارات
- ريوع رؤوس الأموال المنقولة
- الرواتب و الأجور

إن معدل الضريبة على الدخل الإجمالى يأخد شكله فى جدول تصاعدى ، حسب مجموع الدخل السنوى الخاضع[2]

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة بالدينار
%0	أقل من 120000
%20	120000 إلى 360000
%30	360000 إلى 1440000
%35	ما فوق 1440000

[1] - النظام الجبائى الجزائرى ، سلسلة الدليل الجبائى ،المديرية العامة للضرائب ،ص3 ، طبعة 2011
2 - المادة 104 من قانون الضراب المباشرة والرسوم المماثلة CIDTA

أ-2- الضريبة الجزافية الوحيدة l'impôt forfaitaire unique

الضريبة الجزافية الوحيدة تمثل ضريبة مباشرة تمس النشاط المهنى و الدخل معا حيث تمثل مجموع الضرائب التى كانت تفرض فى النظام الجزافى السابق قبل سنة و 2007 الذى كان يتكون من الرسم على النشاط المهنى ، الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على الدخل الإجمالى ، تطبق الضريبة الجزافية الوحيدة [1]

*على الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاط تجارى رئيسى الشراء و البيع السلع الذين يقل رقم أعمالهم عن 10000000 دج

*الحرفين الذين يمارسون نشاط حرفى تقليدى

*الأشخاص الطبيعيين الذين يقومون بنشاط تقديم خدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوى 10000000

*الأشخاص الطبيعيين الذين يقومون بالنشاطين معا فى الفئات المذكورة سايقا ولا يفوق رقم أعمالهم السنوى 10000000

فيما يخص النسب المطبقة يخضع التجارالذين يقومون بعمليات البيع و الشراء و الحرف التقليدية لمعدل 5 من المئة أما نشاطات تقديم الخدمة تخضع لمعدل 12 من المئة

أ-3-الضريبة على أرباح الشركات impôt sur les bénéfices des sociétés

الضريبة على أرباح الشركات تمس المداخيل السنوية المحققة من طرف الشركات و الأشخاص ذات طابع معنوى و هي كالتالى

*شركات رؤوس الأموال (SPA. SARL)

*شركات الأشخاص والشركات المدنية التى طلبت الإنضمام و الخضوع للضريبة على أرباح الشركات

*المؤسسات العمومية ذات طابع عمومى أو تجارى

*الشركات التعاونية وإتحاداتها

1 - المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

* هيئات التوظيف الجماعى للقيم المنقولة المشكلة و المعتمدة ضمن الأشكال و الشروط المنصوص عليها فى التشريع .

فيما يخص معدل الضريبة على أرباح الشركات فهى محددة حسب طبيعة كل نشاط [1]

*19 من المئة لنشاطات الإنتاج للسلع ،البناء و الأشغال العمومية و النشاطات المتصلة بالسياحة

*25 من المئة بالنسبة للأنشطة التجارية و الخدمات

*25 من المئة بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق فى التجارة أو الخدمات 50 من المئة من رقم الأعمال الإجمالى خارج الرسوم

أ-4 الرسم على النشاط المهنى Taxe Sur L'activité Professionnelle

الرسم على النشاط المهنى يطبق على المبلغ الإجمالى لرقم الأعمال أو مجموع المقبوضات خارج الرسوم هذا يخص المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقى و يمسكون محاسبة منظمة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين يمارسون نشاط تخضع عائداته للضريبة على الدخل الإجمالى فئة الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات و كذلك الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالى فئة الأرباح غير التجارية

مجموع مداخيل الرسم على النشاط المهنى تمثل أهم مصدر للتمويل للجماعات المحلية و التى تأخذ الحاصل الكلى منها .

فيما يخص معدل الرسم فهو محدد ب 2 من المئة و يرفع إلى 3 من المئة فيما يتعلق برقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات عن طريق الأنابيب [2]

أ-5 الرسم العقارى Taxe Foncière

حسب المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة الرسم العقارى يمس جميع الملكيات والمبانى

الموجودة عبر التراب الوطنى ،و يحدد الأساس الخاضع للضريبة حسب طبيعة الملكية مبنية أو غير مبنية أيضا إن كان العقار ذو استعمال، سكنى ، تجارى، صناعى أو فلاحى.

[1] - المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
[2] - المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

أ-6 رسم التطهير taxe d'assainissement

يطبق رسم التطهير فى البلديات والأماكن التى يتم فيها رفع القمامات المنزلية و المخلفة عن النشاطات التجارية أو الصناعية، فيما يخص قيمة الضريبة فهي تأسس وفق مداولات على مستوى المجلس الشعبى البلدى بعد أخذ رأي الوصاية [1]

أ-7الضريبة على الأملاك l'impôt sur le patrimoine

يخضع للضريبة على الأملاك الأشخاص الطبيعيين الذين مقرهم الجبائى فى الجزائر و تمس أموالهم المملوكة داخل وخارج الوطن، فيما يخص الذين ليس لهم مقر جبائى فى الجزائر فالضريبة تمس الأملاك الموجودة فى الوطن فقط.

يخضع للضريبة على الأملاك الملكيات المبنية و الغير مبنية من أراضى، حدائق .....إلخ و الحقوق العينية العقارية من أموال منقولة من سيارات ،سفن النزهة ،خيول السباق ،التحف ....إلخ فيما يخص الأساس الخاضع للضريبة فتفرض على الأملاك 000 000 30 دج و تحدد نسبة الضريبة حسب الجدول التالى [2]

النسبة المؤوية	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة
%0	يقل أو يساوى 000 000 30 دج
% 0.25	من 001 000 30 دج إلى 000 000 36 دج
% 0.5	من 001 000 36 دج إلى 000 000 44 دج
% 0.75	من 001 000 44 دج إلى 000 000 54 دج
% 1	من 001 000 54 دج إلى 000 000 68 دج
% 1.5	يفوق 000 000 68 دج

[1] - المادة 281 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة CIDTA.

[1]-le system fiscal algérien،document de la DGI،2011

[2] - المادة 281 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة CIDTA.

يعفى من هذه الضريبة الأملاك المهنية المستغلة فى النشاط التجارى، الحر فى، الفلاحى، الصناعى أو أي نشاط حر كذلك الحصص و الأسهم فى الشركات

ب- الضرائب غير المباشرة impôts indirects

تعتبر الضرائب غير المباشرة الضريبة التى تمس أكبر قدر من المكلفين حيث أنها تدفع بمناسبة الإستهلاك، و تدفع بصفة غير مباشرة من طرف الأشخاص الذين يريدون إستهلاك الأشياء أو يريدون الإستفادة من خدمة خاضعة للضريبة مثل الإستيراد، الإنتاج، النقل، أيضا عمليات التسجيل و الرهن العقارى...إلخ تشمل هذه الضرائب مايلى

ب-1 الرسم على القيمة المضافة taxe sur la valeur ajoutée

حسب المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال تعتبر خاضعة للرسم على القيمة المضافة

عمليات البيع حسب شروط البيع بالجملة ،العمليات المتعلقة بالنشاط الصناعى ،العمليات التى تنجزها شركات التأمين و البنوك ، بيع الكحول والخمور و المشروبات الأخرى المماثلة، الأشغال العقارية ، عمليات البيع التى تقوم بها المساحات الكبرى و جميع عمليات الإيجار و أداء الخدمات و البحث وكذلك الحفلات الفنية و مراكز التسلية والألعاب التى ينظمها الأشخاص .و المحققة فى الجزائر

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فى ذلك كل المصاريف و الحقوق و الرسوم بإستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته وذلك من خلال معدلين

معدل منخفض 7 % معدل عادى 17 %

ب-2الرسم الداخلى على الإستهلاك taxe intérieure de consommation

يخضع للرسم الداخلى على الإستهلاك الجعة، السيجار، تبغ النشق و المضغ، السجائر، تبغ التدخين و الكبريت يتم حساب الرسم حسب الأساس المعبر عنه بالهكتولتر بالنسبة للجعة، و بالكيلوغرام بالنسبة للمنتوجات التبغية، أما بالنسبة للكبريت يتم حسابه على أساس العلبة تحتوى كل واحدة منها أربعين عودا [1]

1 - المادة 25 من قانون الرسم على رقم الأعمال ،المعدلة حسب قانون المالية 2011

ب-3 الرسم على المنتوجات البترولية taxe sur les produits pétroliers

يطبق الرسم على المنتوجات البترولية على البنزين،غاز أويل ،غاز البترول السائل(وقود) أما عن الرسم المطبق فهو يحسب على أساس الهكتلتر،1 دج للهكتلتر

ب-4 رسم المرور droit de circulation

هذا الرسم يخص منتوجين هما الكحول و الخمور يتحملها تجار الجملة و المودع المحتكر قيما يخص الأساس الخاضع للضريبة فيعبر عنه بالهكتولتر الموجه للإستهلاك وتوجد تعريفة رسم حسب بيان المنتوج[1]

ب-5 رسم الضمان والتعيير droits d'essai et de garantie

يفرض هذا الرسم على المواد و المنتوجات من الذهب، الفضة و البلاتين حيث يتم تحديده حسب الكمية المباعة المعبر عنها بالوزن الهكتوغرام المباع عند حساب حقوق الضمان يتم حسم مالغ الرسم على القيمة المضافة عند شراء أو إقتناء الذهب أو الفضة من مبلغ الضمان ، فما يخص النسب المطبقة فهي كالتالي

*رسم الضمان – الذهب 4000 دج / هكتوغرام

- البلاتين 10000 دج / هكتوغرام

- الفضة 150 دج / هكتوغرام

*رسم التعيير – البلاتين 12 دج عن كل ديكاغرام أو جزء منه

- الذهب 6 دج عن كل ديكاغرام أو جزء منه

- الفضة إلى غاية 400غرام 4 دج عن كل هكتوغرام

ب-6 رسم حقوق التسجيل droits d'enregistrement

تطبق حقوق التسجيل على جميع العقود التى تخضع لإجراءات التسجيل و تخص صفة أساسية العقود الرسمية والقانونية و المتعلقة بنقل الملكية أو نقل الإنتفاع بالأموال العقارية نقل الملكيات عن طريق الوفاة، الهبات، القسمة، التنازل عن أجزاء من الملكية، تأسيس الشركات.....إلخ

1 - المادة 47 من قانون الضرائب غير المباشرة

ب-7 حق الطابع droit de timbre

حق الطابع هو الضريبة التى تفرض على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية و القضائية و جميع الوثائق التى تعتبر كسند قانونى

الفرع الثانى : الجباية البترولية la fiscalité pétrolière

تحدد أحكام القانون 14-86 المؤرخ في 1986-08-19، النظام الجبائي الذي يطبق على أحكام التنقيب عن المحروقات والبحث عنها واستغلالها ونقلها بالأنابيب، وعلى تصنيع الغاز الطبيعي ومعالجة الغازات النفطية المميعة والمستخرجة من الحقول وفصلها عن بعضها البعض .وينبع القانون البترولي في القانون المنجمي العام إلا أنه انفصل عنه تدريجيا نظرا للأهمية المعطاة للنشاطات البترولية من طرف البلدان المنتجة أين تكون هذه النشاطات البترولية مصدر تمويل للتنمية الاقتصادية وكذلك من طرف البلدان المستهلكة حيث يكون البترول مصدر طاقة ومادة أولية لبعض الصناعات، فالقانون المنجمي حدد بصفة عامة وطبق في الجزائر في عهد الاحتلال وقد تم الشروع في إعداد نصوص قانونية خاصة متعلقة بالبحث واستغلال المحروقات في 1963حيث قامت الجزائر ببعض التصحيحات بموجب الاتفاقية الجزائرية الفرنسية المؤرخة في29-07-1965 ولم تأتي هذه التصحيحات بحلول مرضية وفي نص الأمر رقم 22/71 المؤرخ في 1971/04/12 طابقت الجزائر القانون الجبائي البترولي مع القوانين السارية المفعول في الشرق الأوسط، وقد حددت قانون جديد لجلب الشركات الأجنبية للاستثمار في مجال النفط وقد تضمن هذا النص ما يلي:

1-غرضه السيادة الجزائرية على استغلال النفط من جهة والغير قابلة للتجديد من جهة أخرى.

2-إعطاء الفرصة للشركات الأجنبية في إطار شركات مختلطة. وقد تم العمل في هذا الإطار لغاية صدور القانون رقم 86/14 المؤرخ في 1986-08-19 المتعلق بنشاطات البحث ونقل المحروقات بواسطة الأنابيب وهو القانون الذي شجع الشركات الأجنبية على الاستثمار في هذا الميدان أما القانون 02-91 المؤرخ في 04-12-1991 المعدل للقانون السابق، فقد وسع مجال تدخل الشركات الأجنبية في القطاع البترولي.فيما يخص الضرائب الواجبة الدفع حسب المادة 83 من نص القانون 05-07 المؤرخ فى 2007/04/28 المتعلق بالنظام الجبائى المطبق على نشاطات البحث و التنقيب تدفع الرسوم التالية :

أ-الرسم المساحى la taxe superficiare

يأخذ بعين الاعتبار هذا الرسم المساحة الإجمالية المستغلة و مدة العقد و حسب المادة 55 من نفس القانون يحسب هدا الرسم على أساس الإحداثيات الجغرافية و تاريخ سريان مفعول العقد هو تاريخ وصل الدفع

يدفع هدا الرسم سنويا لصالح مديرية كبريات المؤسسات بالدينار الجزائرى أو الدولار الأمريكى حسب سعر الصرف المحدد من طرف بنك الجزائر يوم الدفع [1]

ب-الإتاوة la redevance

تخضع لهدا الرسم و حسب الكمية المستخرجة من المنتوج من خلال كل موقع بحث ، فيما يخص شروط و كيفيات دفع هدا الرسم فهي محددة حسب المادة 26 من القانون 2007/05

ج-الرسم على الدخل البترولى la taxe sur le revenu pétrolier

الرسم على الدخل البترولىTRP و حسب المادة 86 من قانون 07/05 يمثل النسبة من الدخل أو قيمة الإنتاج الصافى من المواد البترولية لكل حقل أو موقع إستغلال منقوص منه التخفيضات المرخصة من القانون

د-الضريبة التكميلية على الدخل l'impôt complémentaire sur le revenu

تطبق هده الضريبة على النواتج المحققة من سونا طراك في إطار عقود البحث و التنقيب للمحروقات الناتج الخاضع لهدا النوع من الضريبة يخص المناطق المستغلة من طرف سونا طراك وحدها و المحقق فعليا فى منطقة النشاط المحددة حسب إحداثيات العقد و دلك بنسبة ضريبة مقدرة ب 30 %كونها شخص مساهم [2].

و-الرسم على الدخل الإستثنائى taxe sur les profits exestionnels

يطبق هدا الرسم على النصيب من المنتجات من المحروقات السائلة و الغاز للشركاء الأجانب لسونا طراك فى إطار عقد الشراكة الموقع بينهم ،تطبيقا لنص القانون 14-86 المؤرخ فى 19-08-86 .

[1]- المادة 84 من القانون 2007/05 المتعلق بالمواد البترولية

[2] - ALLAIN BARRERE -1981-cour d'économie financière .paris. D02/05

المطلب الثانى : خصوصيات النظام الجبائى الجزائرى

الفرع الأول : محدودية الضغط الضريبى

إن نسبة الضغط الضريبى تمثل العلاقة الموجودة بين المقتطعات الضريبية و الناتج الداخلى الخام و الدى يمكن من قياس مرونة الجباية فى بلد ما بالنسبة لحجم الإقتصاد ،فالضغط الضريبى أو مستوى الجباية كما يطلق عليه بالمجلس الإقتصادى والإجتماعى فى فرنسا أو كما يعرفه البعض بمعدل الإقتطاع الإجبارى على الإقتصاد الوطنى [1]يعتبر مؤشرا للتقدير الكلى للضرائب على مستوى الإقتصاد القومى.

كلما كان هدا المؤشر مناسبا كانت الحصيلة الضريبيى كبيرة و غزيرة وكلما خرج المؤشر عن الأرقام القياسية كان هناك ضغط على الناتج الداخلى والإقتصاد ككل، النسبة المثلى تحـــدد بنسبة 25%

حسب المفكر الإقتصادى الأسترالى COLIN – CLARK وهي النسبة النموذجية[2]

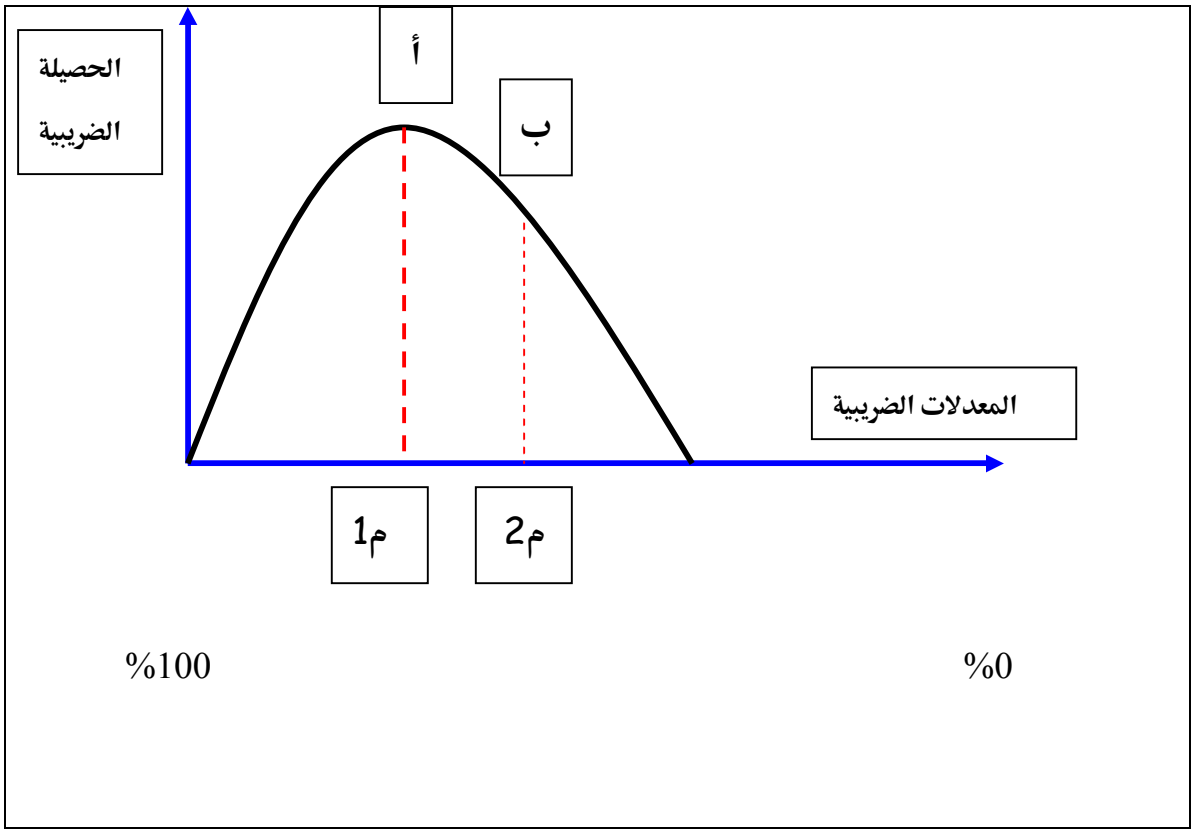
إن التكلفة الجبائية تمثل احد العراقيل التى تكبح النشاط الإقتصادى للإنتاج فى أي بلد .كونها تخفض التحفيز للإستثمار و التشغيل' أيضا تبعث باللجوء إلى سلوكيات يطمح من خلالها الأشخاص أو المؤسسات تجنب الضرائب بشتى الأشكال الممكنة لتقليل هده التكلفة 'حيث أن التكلفة الضريبية المرتفعة و المبالغ فيها قد تؤدى إلى أثار اقتصادية وخيمة على الحصيلة الضريبية بسبب أو إنخفاض الناتج الداخلى الخام . لهذا من الضرورى و مهم الوصول إلى معدل ومقدار مناسب من الضريبة يستطيع المكلف تحملها وعدم التهرب منها وفى نفس الوقت تلبى حاجيات الدولة الرئيسية .لحد اليوم لم تحقق السياسة الضريبية فى الجزائر التوازنات بين الجباية 'نسبتها والمقدرة التكليفية الحقيقية ودلك نضرا لوجود عدة عوامل أساسية التي يصعب تحديد نسبة تدخلها ودورها كمتغيرات سواء الاقتصادية 'الثقافية أو السيكولوجية منها .ويزداد الأمر صعوبة عند تحديد الضغط الجبائى الجزئى و التكلفة الضريبية على مستوى المؤسسة 'نضرا لإختلاف القطاعات و الأنشطة الإقتصادية من جهة و من جهة اخرى إختلاف التكلفة الضريبية بإختلاف قطاع نشاط المؤسسة درس هده الظاهرة للمستوى الجيد والمناسب للضريبة الإقتصادى الأمريكى LAFER حيث وضح العوامل المؤثرة

1 - كمال رزيق 'بوعلام رحمون 'تقييم السياسة الجبائية فى الجزائرائر الملتقى الدولى حول السياسة الإقتصادية وافع و افاق 'كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير جامعة تلمسان ص8

2 - كمال رزيق 'بوعلام رحمون 'تقييم السياسة الجبائية فى الجزائر الملتقى الدولى حول السياسة الإقتصادية وافع و افاق 'كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير جامعة تلمسان ص8

للمستوى الأمثل للضغط الضريبى من خلال منحى قام برسمه فى شكل جرس و الذى سمي بمنحى لافر

الشكل رقم 2 يبين منحى لافر



كاقتصادي ليبرالي ، اعتبر لافر أن الارتفاع السريع لمعدلات الضغط الضريبي .تدفع (تحرض) قطاع العائلات و قطاع الأعمال (المؤسسات) إلى الإنقاص من وقت العمل على حساب الوقت المخصص للراحة...

إذن فمنحنى لافر يثبت – في الحقيقة- بأن كل زيادة في الضغط الضريبي تؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية للدولة، و لكن فقط إلى غاية نقطة تسمى نقطة العتبة و التي بعدها تؤدي أي زيادة في الضغط الضريبي إلى انخفاض في الحصيلة .

حيث يشرح من خلال المنحى السابق.

1- عندما يكون معدل الضريبة في المستوى(م1)، كما في الشكل ، فان الحصيلة الضريبية تكون عند أعظم قيمة لها (أ).

2- إذا تم تجاوز هذا المعدل و انتقلنا من المعدل (م1) إلى المعدل الأكبر (م2)، فان الحصيلة الضريبية تنخفض من .)1)(7ب(إلى) أ.

فيما يخص السياسة الضريبية فى الجزائر فهي تجمع الجباية العادية بالجباية البترولية مما يتطلب علينا التمييز بين معدلات الضغط الضريبي التالية

TPF ORD	TPF PETR	TPF GLOBAL	FISCALT PETRO	FISCALT ORDIN	RECETTE FISCALE	VAB HYDR	PIPIB H.HB	PIB	
15.03%	44.54%	26.67%	720.00	373.16	1093.15	1616.3	2482.5	4098.8	2000
15.77%	58.21%	30.15%	840.60	444.45	1285.10	143.9	2818.1	4262.0	2001
16.06%	62.04%	31.00%	916.40	493.09	1409.49	1477	3069.0	4546.0	2002
16.56%	44.73%	26.55%	836.06	562.88	1398.94	1868.9	3398.3	5267.2	2003
15.85%	37.16%	23.92%	862.20	603.77	1465.97	2319.8	3808.5	6128.3	2004
15.86%	26.81%	20.72%	899.00	664.82	1563.82	3352.9	4191.2	7544.1	2005
16.16%	23.59%	19.55%	916.00	745.57	1661.57	3882.3	4613.3	8495.6	2006
15.08%	23.42%	18.78%	973.00	786.78	1759.77	4154.4	5214.9	9369.3	2007
16.18%	34.30%	24.35%	1715.40	985.84	2701.23	5000.1	6090.3	11090.4	2008
16.79%	60.35%	30.46%	1927.00	1171.70	3098.70	3192.7	6978.0	10170.7	2009
16.48%	36.29%	23.27%	1501.70	1309.37	2811.07	4137.7	7941.6	12078.7	2010

المصدر: إحصائيات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2010.

- معدل الضغط الضريبى الكلى = مجموع مداخيل الجباية

  الناتج الداخلى الخام

- معدل الضغط الضريبى للجباية العادية =مجموع الجباية العادية

  الناتج الداخلى الخام خارج المحروقات

- معدل الضغط الضريبى للجباية البترولية= مجموع الجباية البترولية

  الناتج الداخلى الخام للمحروقات

يبين الجدول التالى تطور الضغط الضريبى من سنة 2000 إلى 2010

المصدر DGPP2010

الجدول تم إعداده من طرف الطالب من خلال الإحصائيات المحصل عليها من المديرية العامة للتنبؤ و السياسات DGPP وزارة المالية 2011

إن دراسة المعطيات فى الجدول السابق و مقارنتها بالمعدل المتوسط للضغط الضريبى لمنطقة الشرق الأوسط و شمال إفريقيا لسنوات 2000 حتى 2010 و التى كانت حوالي 44،17 % .تبين أن بالنسبة للجزائر و التى إنحصرت فى حدود 98،15% إدا ما أخدنا بعين الإعتبار الجباية العادية فقط. يعبر عن مستوى ضعيف للضغط الضريبى و الإعتماد على الجباية البترولية كدلك إنخفاض اللإقتطاعات الضريبية بفعل إنخفاض التكلفة الضريبية للدخل الوطنى وبدلك إنخفاض فى الدخل الفردى نضرا لإنتشار البطالة و الدى يبين النقائص التالية

- نقص النجاعة فى الإدارة الجبائية
- ضعف الناتج المحلى خارج المحروقات
- ميل كبير للتهرب الجبائى ، و الدى يمكن تفسيره من خلال حجم النشاط غير الرسمى الهائل و المقدر ب حوالي 18% من الناتج الداخلى الخام ،
- إنخفاض الوعي الضريبى ،لدى الأفراد المكلفين خاصة ،إذ دهنياتهم الضريبية تسيطر عليها خاصية الإكراه [1]
- ضعف التشريع الضريبى ،و كثرة الثغرات القانونية .

من أجل تحسين مستوى الضغط و تقريبه من المستويات المثالية يتوجب على السلطات الجزائرية تشجيع الإستثمار وتوفير الضروف الملائمة من خلال إزالة القيود الإدارية و البنكية و إنعاش الجهاز الإنتاجى كدلك تطهير وضعية الإقتصاد الموازى و إحصاء النشاطات غير المصرحة من أجل تنظيم الإقتصاد الوطنى

الفرع الثانى :عدم استقرار النظام الضريبي الجزائري

لم يستطع النظام الضريبي الجزائري التخلص من آفة التعديلات المستمرة، مما يؤشر على عدم وضوح الرؤية لدى السلطات الاقتصادية وهيمنة العقلية المالية الرامية إلى البحث عن الموارد

[1] - أحمد بوزيدة مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا عدد 04 ، د.المرسي سيد حجازي، "النظم الضريبية"،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص129.

وهكذا نرى ظهور الكثير من الضرائب الجديدة لاعتبارات ظرفية لكن ريثما تترسخ، فعلى سبيل المثال نشير إلى تأسيس:

-الرسم على الأنشطة الملوثة والخطيرة على البيئة ق.م 1992.

-مساهمة التضامن الوطني ق.م 1994.

-الرسم النوعي الإضافي ق.م 1994.

-الإتاوة على استعمال الماء ق.م 1996

-الرسم على السكن في الولايات الكبرى: الجزائر، قسنطينة، وهران ق.م 97 ومثل هذه الإضافة تعمل شيئا فشيئا على إثقال النظام الضريبي ومنها تعقيده.

فلا يكاد يخلو قانون مالية من تدابير تعديلية في المجال الضريبي، فقانون المالية لسنة 1993 تضمن 45 إجراءا ضريبيا ما بين تعديل، إلغاء و/أو اتمام، قانون المالية لسنة 1995 تضمن 49 إجراءا ضريبيا من نفس الطبيعة السابقة. وقانون المالية التكميلي لسنة 2001 تضمن بدوره 19 إجراء ضريبيا ما بين تعديل، إلغاء و/أو إتمام.

وإلى حد اليوم لاتخلو قوانين المالية عن تشريعات مبهمة يعجز عن فهمها و تنفيدها حتى أعوان الإدارة الجبائية

الفرع الثالث : ضعف العدالة الضريبية

إن النظام الضريبى الجزائرى لم يعرف أبدا العدالة و إبتعد عنها وعن منطق العدالة الضريبية حيث الإقتطاع الضريبى غالبا ما كان نسبى مقتصرا على بعض المداخيل على حساب أخرى ،مثل الضرائب المباشرة والتى غلب عليها الطابع النسبى و الدى كان لا يراعى حجم الدخل مما سبب إجحاف فى حق أصحاب المداخيل الضعيفة بالإضافة إلى عدم مراعات نضرا لإنتشار الضرائب النوعية

كما يبرز ونجد فى النظام الجبائى الجزائرى أن المؤسسات العمومية و الإشتراكية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة [1]

[1] - Athmane KANDIL: Théorie fiscale et développement، Alger SNED، 1970 p. 200.

الفرع الرابع : ضعف الإدارة الضريبية

من بين المميزات النظام الضريبى الجزائرى ضعف الإدارة الجبائية و عدم مسايرتها للتطورات الإقتصادية لتحقيق الأهداف المسطرة الأمر الراجع إلى ضعف المستوى التعليمى للموظفين أيضا إلى إفتقار إدارة الضرائب إلى التقنيات المتطورة و كثرة البيروقراطية .

من ناحية أخرى إنتشار التهرب الضريبى و الرشوة نضرا لكثرة الفراغات فى التشريع الجبائى و قصوره

الفرع الخامس : التبعية للجباية البترولية

من أهم مميزات موارد الدولة تبعيتها لسعرالنفط و السوق العالمى له و التى تهم بصفة خاصة الجباية البترولية التى تمثل المصدر الهام و الأساسى لتمويل نفقات الدولة ،و التى تغطى الجزء الهام للجباية الجزائرية و التى مثلت 77.5% و80.2% من محاصيل الجباية للسنوات 2007-2008 [1]

المطلب الثالث:وضعية النظام الجبائىقبل 1992 و ضرورة إصلاحه

إن النظام الجبائى الدى طبق فى الجزائر مند الإستقلال إلى أواسط السبعينات هو نظام موروث عن الإستعمار رغم بعض التعديلات التى طرءت عليه نظرا إلى الفراغ القانونى و الإدارى الدى أحدثه رحيل الإطارات الفرنسية ، ونقص التجربة الجزائرية.

عمدت الحكومة إلى تجاوز العراقيل و محاولة تمويل الخزينة العمومية بسن مجموعة من القوانين التصحيحية و التى تمثلت فى :

- رفع معدل الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية من 15 %إلى 20%، ومعدلات الضرائب المباشرة (ماعدا الضريبة على مجموع الدخل) من 12 %إلى 15.%
- إنشاء الرسم الوحيد الإجمالى .(TUGP)

- فرض رسم على الأجور المرتفعة التي تفوق 2400 دج. من أجل تحقيق مبدأ العدالة و الشفافية هده التصحيحات أدت إلى زيادات معتبرة فى ميزانية الدولة التى كانت الخزينة بحاجة إليها و قد تطورت العائدات فى السنوات 1963 إلى 1967 كما يبينه الجدول التالى.

1 - إحصائيات DGPP2011.

السنوات	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة	التسجيلات والطوابع	الضرائب المختلفة على رقم الأعمال	المجموع
1963	478	626	75	9.723	4.1903
1964	4.515	6،638	2.92	746	2.1992
1965	545	8،617	64	2.711	1938
1966	696	4،648	9.93	2.752	5.2186
1967	5.749	8،708	2.96	756	5.2300

المصدر: المديرية العامة للضرائب

إلا أن التصحيحات التى قامت بها الدولة عرفت مجموعة من العيوب و المشاكل حين التطبيق وعدم تقبلها من طرف المجتمع لعدم توافقها ومقدرته التكليفية ونقص دواليب الإنتاج حين إذ، حيث أن الجزائر كانت حديثة الإستقلال ،لهدا قامت الحكومة بمجموعة من التعديلات و التى تميزت بطابع التسهيل و تخفيف الضريبة و شملت فى هده الإصلاحات مايلى:

1- محاولة تعويض كل من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (IBIC) والرسم على النشاط المهن والتجاري (TAIC) والرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (TUGPS) بضريبة وحيدة إجمالية، وكذلك رفع معدلات الضرائب على المواد الكمالية وهذا سنة 1977

2- تطبيق ضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، باسم كل مستغل ابتداء من 1975/01/01 على الربح المحقق في كل بلدية تتواجد بها الوحدة الإنتاجية وليس على أساس المؤسسة ككل.

3- إنشاء جدول جديد لحساب الضريبة على الرواتب والأجور سنة 1979 وتم تحديد الحد الأقصى للأجور

4- أنشاء المساهمة الوحيدة الإجمالية بموجب قانون المالية لسنة 1977، وتفرض على المؤسسات العمومية المعفية من الضريبة الفلاحية.

5- إنشاء الضريبة الجزافية والمطبقة على قطاع التسيير الذاتى التى من خلالها تم إدماج الأرباح الفلاحية والرسم على النشاط الفلاحي

6- سنة 1969 ألغاء الرسم العقاري على الأملاك المبنية وهذا من أجل تخفيف العبء على الفلاحين.

7- تم إلغاء الضريبة على القطاع الفلاحي وهذا سنة لعدم مردوديتها1975.

تميزت المرحلة التي مرت بها الجزائر إلى غاية 1982 بنظام يقوم على أساس توازن بين الإيرادات والنفقات فكانت الدولة ترفع الضريبة حسب الأوضاع من ناحية أخرى تعفى بعض الضريبة أو تلغيها كتشجيع لبعض النشاطات الاقتصادية، وتخفيف العبء الضريبي على الممولين، وتبسيط النظام الجبائي

إلا أن الوضعية الإقتصادية للبلاد لم تعرف و لم تصل إلى الأهداف المرجوة ودلك نضرا للأزمة الإقتصادية التى تعرضت لها سنة 1986 لإنخفاض سعر برميل النفط إلى أسعار جد متدنية أثرت سلبا عاى الإقتصاد ككل و ميزانية الدولة،كدلك على الإستثمار القومى ،المديونية الخارجية وتأثير غير مباشر على الناتج الداخلى الخام ، مستوى البطالة و التضخم بحكم أن الحكومة الجزائرية كانت تعتمد بصفة كبيرة على الريع البترولى وبينت من خلال دلك على مدى هشاشة وضعف الإقتصاد الوطنى .

إن مداخيل الدولة التى كانت تعتمد على 95% من ميزانيتها على الجباية البترولية موازاة مع إنخفاض الدولار الأمريكى مقابل العملات الأخرى أدى إلى عجز دائم فى الميزانية العامة وزاد الأمر تأزما لضعف فى بنية النظام واليات تطبيقه حيث إنعكس على مردوده وضعف العدالة لسببين رئيسيين[1]

- السبب التشريعى و الدى يعود إلى عدم ملاءمة القانون المستعمل مع مقاييس العدالة التى يرسمها العالم الحديث ، لإن القانون الجبائى الجزائرى كان يعتمد على الضرائب النوعية دون وجود ضريبة موحدة تصاعدية على مجموع المداخيل و إبقاءه مداخيل عديدة خارج نطاق الضريبة وإعتماده التكليف الفردى بدلا من دخل الأسرة من دلك تشكلت الفراغات القانونية التى مكنت من التهرب الضريبى ،أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فكانت مفروضة على عدد محدود من السلع. كل هده الأمور أدت إلى محدودية الحصيلة الضريبية خاصة مع أزمة سعر البترول و تداعيات التظخم النقدى أيضا إرتفاع الأسعار و نقص قيمة الديار الجزائرى فى سوق الصرف .

[1] - حميد بوزيدة ،الضريبة وإنعكاساتها على الإقتصاد الجزائرى خلال الفترة 1988–1996 شهادة ماجستير ،معهد العلوم الإقتصادية الجزائر 1997 ص 97.

- السبب التنفيذى و الدى يعود إلى ضعف تطبيق التشريع نظرا لعدم وجود الوعي الإجتماعى لدى المكلفين بالضريبة بالموازات مع ضعف الإدارة الضريبية فى فرض الإنضباط الضريبى لضعف الصلاحيات المخولة للإدارة نفسها ونقص المعلومات الجبائية المتعلقة بنشاطات المكلفين بالضريبة .

لهذا بدأ النظام الضريبي منذ 1987يعرف مجموعة من الإصلاحات الحقيقية والعميقة ، نظرا للنقائص الجوهرية الموجودة في النظام القديم، الذي كان لا يتماشى أولا يساير المتطلبات الاقتصادية

والاجتماعية، خاصة بعد تحول الاقتصاد الوطني من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق الحر، إضافة إلى مجموعة من العيوب للنظام ككل منها.

*تميز النظام الضريبي القديم بتعدد الضرائب وكثرة المعدلات مما يسبب فى ضعف المراقبة

*وجود صعوبات في تسيير جباية المؤسسة نضرا لعدم وضوحها

*كثرة التغيرات، فمثلا نجد أن الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية متذبذبة في معدلاتها،

، فبعدما كان معدلها 60% سنة 1985أصبح 50 %سنة 1986 ثم انتقل إلى 55% سنة88

وعاد إلى 50 %سنة 1991 ، كل هذه التغيرات جعلت النظام الضريبي يتميز بعدم الاستقرار مأثرا بدلك على الإقتصاد الوطنى ككل .

المطلب الرابع: أهداف الإصلاح الجبائى

إن برنامج التنمية الشاملة و الإصلاحات التى أقرتها الجزائر فى مسعاها لمواكبة برنامج الإصلاح الإقتصادى ككل فى التسعينيات ، تطلب رأية جديدة للنظام الجبائى و إصلاح ضريبي فعال، حيث أن هدا الأخير شهد إصلاحات.

عميقة وجادة نظرا للنقائص والسلبيات التي كانت تميزه ولا تمكنه من أداء مهامه بشكل جيد، تهدف فى محتواها بالدرجة الأولى وبصفة رئيسية إلى إنعاش الاقتصاد الوطني،و تطوير علاقة المؤسسة

بالنظام كله من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية .أيضا ضمان نمو إقتصادى و دلك بدفع وزيادة النشاط الإقتصادى وميكنزمات الإنتاح ومن تم رفع مداخيل المؤسسات ودفع القوى العاملة

و التى بدورها تزيد مستوى الإنتاج و من تم المادة الخاضعة للضريبة ،ومن الأهداف الأساسية لهدا الإصلاح[1]

* ضمان الشفافية و العدالة سواء من ناحية التشريع أو تطبيق التنظيمات على أرض الواقع تجنبا من خلال دلك للتهرب الجبائى ،أيضا ضمان حصيلة توفى بإحتياجات الخزينة العمومية و جعل إرادات الجباية العادية كفيلة بتغطية نفقات الميزانية العمومية لعدم تكرار ما وقع إثر إنهيار مداخيل الجباية البترولية و التجربة السابقة.

*تخفيف العبئ الضريبى على الدخل ومدخلات الإنتاج لتشجيع الإستثمار ، الإنتاج و الإدخار

*تبسيط النظام الضريبى من خلال إلغاء الضرائب المعقدة

*تحقيق العدالة الضريبية من أجل ضمان نجاح ومصداقية النظام لدى المكلفين بالضريبة

*إنشاء إدارة جبائية فعالة تسهر على تطبيق و متابعة النظام الضريبى من خلال إعادة تنظيم الإدارة و رفع كفاءة الموظفين و عصرنة أساليب العمل .

أيضا تحقيق الإستقرار الإقتصادى من خلا ل فعالية السياسة الضريبية و التى تتوقف على [2]

*توفر عناصر نوعية ضمن النظام الضريبى و التى تمكن الدولة من زيادة معدلات الضريبة و توسيع الوعاء الضريبى فى حدود إمكانية تحمل التكلفة الضريبية للمجتمع

* مدى حساسية و مرونة النظام الضريبى ،الحساسية يعنى مدى إستجابة الحصيلة الجبائية للتغيرات الإقتصادية أما المرونة فتمثل إستجابة الحصيلة للتغير فى معدل الضريبة أو التنظيم الفنى لها .

[1] - تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية فى الجزائر،كمال رزيق و أ سميرعمور، مجلة إق شمال إفريقيا عدد15

[2] - ناصر مراد،فعالية النظام الضريبى بين النظرية والتطبيق ،دار هومة للطباعة و النشرو التوزيع ،الجزائر 2003

المبحث الثالث :المحاور الكبرى للإصلاحات الجبائية فى الجزائر ومدى نجاحها

لقد جاء قانون المالية لسنة 1991 م بعدة إصلاحات ضريبية جذرية حيث تعرضت إلى هيكل النظام الضريبي قصد عصرنته وجعله أكثر تكيفا مع الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988 فقد تم تأسيس ضريبتين جديدتين على الدخل هما الضريبة على الدخل الإجمالي والتي تفرض على الأشخاص الطبعيين والضريبة على أرباح الشركات التي تفرض على الأشخاص المعنويين بالإضافة إلى دلك تم تأسيس ضريبة على الانفاق العام تتمثل في الرسم على القيمة المضافة ،إن تأسيس الضرائب الثلاث تمثل صلب الاصلاح الضريبي لسنة 1992 م

المطلب الأول :الضريبة على الدخل الإجمالى

بدأت عملية إصلاح الضرائب المباشرة بموجب المادة 38 من القانون 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، من خلال نص هدا القانون تم وضع حد لنظام الضريبة النوعية و الضريبة التكميلية التى ساد تطبيقها قبل هده الفترة ، حيث أن الضريبة كانت تفرض سابقا على كل هيئة بغض النظر عن مكان تأسيسها أو نشاطها و دلك بصفة سنوية سواء كان النشاط تجاريا أو صناعيا وتم إعادة تصحيح نص القانون بموجب قانون المالية لسنة1992 لتحقيق أهداف الضريبة المعاصرة

- ضريبة وحيدة بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة وحيدة في السنة.

- ضريبة شخصية : حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف

- ضريبة تصريحية ودلك لاعتمادها على تصريح المكلف بالضريبة ودلك قبل الفاتح من افريل من كل سنة إلى مفتشية الضرائب

- ضريبة تصاعدية أي أنها تحسب على أساس جدول تصاعد شرائح الدخل فيرتفع معدل الضريبة بارتفاع شرائح الدخل وسمح الإصلاح أيضا من جهة بالنسبة للأشخاص.

الفرع الأول: الضريبة على الأشخاص الحقيقيين

تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :" تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة

على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة [1] ،وبالتالي فإن الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة سنوية تصريحية وحيدة شاملة تصاعدية وشخصية ، وتخضع لها جميع الدخول الصافية للأشخاص الطبيعيين. تم إنشاء الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 وقد جاء إحداثها لتبسيط النظام الجبائي السبق المتكون من 11 ضريبة ، فالنظام السابق لم يكن يسمح بمراقبة مختلف المداخيل التي يمكن أن يحصل عليها نفس الشخص.

الفرع الثانى:الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل

- - تخضع لضريبة الدخل كافة مداخيل الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخصع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائرى، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.
- يعتبر موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى :

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل .

- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء أكانوا أجراء أم لا . يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر ، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة على مجموع دخلهم.[2] " ،يخضع أيضا لضريبة الدخل سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا ، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض

الضريبة عليها إلى الجزائر، بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.[3]

الفرع الثالث: الإعفاءات

يعفى من ضريبة الدخل :

[1] - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[3] - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.[1]

الفرع الرابع: مكان فرض الضريبة :

إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد ، تقرر الضريبة في مكان وجود محل الإقامة هذا، وإذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة بالجزائر فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسته الرئيسية ، كما يخضع لضريبة الدخل في المكان الذي يوجد فيه على مستوى أجراء مصالحهم الرئيسية الأشخاص الذين يتوفرون على إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة أو ممارسة بالجزائر دون أن يوجد بها موطن تكليفهم.

الفرع الخامس: المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من :

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية
- أرباح المهن غير التجارية
- عائدات المزارع.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية .
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
- فوائض القيمة المترتبة من تنازل بمقابل العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق [2]

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات .

الفرع الأول: مفهوم وخصائص الضريبة على أرباح الشركات.

أ- مفهوم الضريبة على أرباح الشركات:

لقد تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر، بموجب القانون 90 -36 المؤرخ في 31 -12 -1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 حيث نصت المادة 135 من قانون الضرائب

[1] - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] - قانون الضرائب المباشرة لسنة 1992 .

المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي:" تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 و تسمى هذه الضريبة بالضريبة على الأرباح الشركات([1])، و من بين الأهداف الأساسية التي جاء بها الإصلاح الضريبي من خلال فرضه للضريبة على أرباح الشركات ما يلي([2]):

ـ إعادة التنظيم الضريبي من خلال فصل ضرائب الأشخاص الطبيعيين ضرائب الأشخاص المعنويين.

ـ تخفيض العبء الضريبي الذي كانت تعاني منه الشركات، و تمكينها من تحقيق النمو الاقتصادي.

من خلال التعريف السابق بتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية ، تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويين، هذه الأخيرة تخضع إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار حجم رقم الأعمال المحقق([3]).

ب ـخصائص الضريبة على أرباح الشركات:

يمكن حصر خصائص الضريبة على أرباح الشركات فيما يلي:

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

ـ ضريبة عامة: تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.

ـ ضريبة سنوية: يتضمن وعائها الربح السنوي للمؤسسة.

ـ ضريبة نسبية: حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت و ليس لجدول تصاعدي.

ـ ضريبة تصريحية: حيث يقوم المكلف بتقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى إدارة الضرائب ، و ذلك وكآخر أجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي سنة الاستغلال.

[1] أنظر المادة 135 و 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 1991

[2] - ,Revue Mutation,La Chambre De Commerce D Algérie, N2 1994 P 07

3 - Mohamad chérif émouche:.l èssentiel de la fiscalité algérienne,.Hiwarcom,Alger,1993,p 209.

الفرع الثانى: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

هناك شركات تخضع وجوبا للضريبة على أرباح الشركات و توجد شركات تخضع اختياريا لهذا النوع من الضرائب.

أ- الشركات التي تخضع وجوبا للضريبة على أرباح الشركات: تحضع للضريبة على أرباح الشركات بصفة إجبارية الشركات التالية([1]):

- شركات الموال و التي تضم ما يلي:

* شركات الأسهم.

* شركات ذات المسؤولية المحدودة.

* شركات التوصية بالأسهم.

- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.

ب -الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع سمح لها الاختيار في الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات و في هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الإختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة رقم 151 من قانون الضرائب المباشرة لدى مفتشية الضرائب المعنية و يكون هذا الاختيار نهائي، أي لا رجعة فيه مدى حياة الشركة، هذه الشركات تتمثل فيما يلي:

* شركات الأشخاص: و هي تكون في شكل الشركات التالية:

* شركات التضامن و شركات التوصية البسيطة و جمعيات المساهمة.

[1] - ناصر مراد: الإصلاحات الضريبية في الجزائر الفترة 1992 -2003 ، مرجع سابق، ص 72 .

الفرع الثالث: تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات

يتحدد الوعاء الضريبي من خلال تحديد الربح الخاضع للضريبة ، وهو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت التي تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة ، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من الأصول ، أثناء الاستغلال أو في نهايته.([1])

يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كقاعدة لحساب الضريبة على أرباح الشركات، بذلك يتحدد هذا الربح من خلال العلاقة التالية:

الربح الضريبي = النواتج المحققة- الأعباء التي تتحملها المؤسسة.

تتمثل النواتج المحققة في: ([2])

- مبيعات خلال الدورة
- النواتج الأخرى المختلفة.
- النواتج الاستثنائية كالتنازل عن الاستثمارات.

ومن أهم الأعباء التي تتحملها المؤسسات والتي يجب خصمها لتحديد الربح الضريبي ما يلي :

- المصاريف المختلفة والمتمثلة في مختلف الاهتلاكات والمؤونات.
- الضرائب والرسوم التي تتحملها المؤسسة خلال السنة المالية من رسوم التطهير ، رسوم عقارية ، الرسوم على النشاط المهني والدفع الجزافي.
- المصاريف المالية المختلفة مثل: المصاريف المتعلقة بالقروض والتأمينات...الخ.
- المصاريف العامة مثل: نفقات المستخدمين في الشركة ، مكافآت العمولات إضافة إلى كراء العقارات ومصاريف الاحتفالات والاستقبال من إطعام وفندقة على أن لا تتعدى نسبتها 1% من الربح الصافي للسنة السابقة .([3])
- مختلف الهدايا التي تقدمها المؤسسة باستثناء المتعلقة بالإشهار والكفالة الرياضية بالإضافة إلى الإعانات والتبرعات الهبات عدا الممنوحة نقدا أو عينا ذات الطابع الإنساني ما لم تتعدى مبلغا قدره 20.000 دج سنويا.

---

[1] - أنظر : المادة 140 الفقرة1 من قانون الضرائب المباشرة.
[2] - أنظر : المواد 140- 149 من قانون الضرائب المباشرة.
[3] - المادة 19 قانون المالية لسنة 1993.

الفرع الرابع: حساب الضريبة على أرباح الشركات

لقد صنفت المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة مختلف المعدلات الخاصة بالضريبة على مختلف أرباح الشركات إلى ثلاثة أصناف:

أ/ **المعدل العادي** : لقد أدى الإصلاح الضريبي لسنة 1992 إلى تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 50% في شكل IBS ثم خفض إلى 38% وفق المادة 16 من قانون المالية لسنة 1994 وأخيرا تم تخفيضه إلى 30% وفق المادة 14 من قانون المالية لسنة 1999 أجريت كل هذه التخفيضات من أجل تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة وتشجيعها على الاستثمار.

ب/ **المعدل الخفض**: ويخص الأرباح التي يعاد استثمارها حيث حدد هذا المعدل ب 25% من قبل الإصلاحات الضريبية ثم تم تخفيضه إلى 5% سنة 1992، وفي سنة 1995 ارتفع المعدل المخفض إلى 33%، إن ارتفاع معدل الضريبة المخصص للأرباح المعاد استثمارها إلى ذلك المستوى راجع إلى إشكالية التهرب الضريبي بحيث المعدل السابق 5% يشجع التهرب الضريبي ، إذ يصعب على إدارة الضرائب مراقبة تلك العملية.([1])

لكن المعدل المخفض السابق أي 33% شكل عبئا على المؤسسة مما انعكس سلبا على إعادة استثمار أرباحها ، لهذا السبب تم تخفيضه إلى 15% وفقا للمادة 14 من قانون المالية لسنة 1999.

ج/ المعدلات الخاصة : تطبق في حالة الاقتطاع من المصدر على أرباح الشركات ، والجدول التالي يوضح ذلك:

[1] - Rapport de Sid Ahmed Dib: le system fiscal algérien ; ministère de finances ; 1995, p.9

جدول (8) :معدلات الاقتطاع من المصدر الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات.

الدخل الخاضع للاقتطاع من المصدر	معدل الاقتطاع	طبيعة الاقتطاع
مداخيل رؤوس الأموال المنقولة		
الأرباح الموزعة على الأشخاص الطبيعية	%15	محررة من الضريبة
مداخيل الديون، الودائع والكفالات	%10	قرض ضريبي
مداخيل متأتية من سندات مجهولة الاسم أو لحملها	%50	محررة من الضريبة
المبالغ التي تتقاضاها المؤسسات في إطار عقد التسيير	%20	محررة من الضريبة
II –مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنة دائمة بالجزائر		
المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية للأشغال العقارية	%8	محررة من الضريبة
المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية في إطار تأدية الخدمات.	%18	محررة من الضريبة
المبالغ المدفوعة للمخترعين المقيمين بالخارج	%18	محررة من الضريبة
المبالغ المدفوعة لشركات النقل البحري الأجنبية	%10	محررة من الضريبة

المصدر : تم إعداد الجدول بناءا على قوانين المالية

وأخيرا يتم حساب قيمة الضريبة على أرباح الشركات من خلال العلاقة التالية

الضريبة على أرباح الشركات = الربح الضريبي X معدل الضريبة.

الملاحظ أن هذه الضريبة عملت على تخفيف العبء الضريبي على المؤسسات ، وذلك مقارنة مع الضريبة السابقة (IBS)، من خلال تخفيف المعدل الضريبي بالإضافة إلى أن طريقة الدفع عبر أربعة أقساط تعتبر من إحدى العوامل التي خففت الضغط على خزينة المؤسسة.

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة صورة من صور الضرائب النوعية على الإنفاق ، تطبق في كل مرحلة من مراحل الإنتاج ، وتكمن من تحقيق عدة امتيازات للإدارة الضريبية، منها إمكانية التخفيض من التهرب الضريبي . كما يعتبر الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني.([1])

الفرع الأول: مفهوم وخصائص الرسم على القيمة المضافة

أ/ مفهوم الرسم على القيمة المضافة: يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك ، تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر([2]) ، تحصل هذه الضريبة بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم([3])

أسست هذه الضريبة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، والتي جاءت لتعويض نظام الرسم على رقم الأعمال ، الذي كان سائدا من قبل ، والمتمثل في ضريبتين هما:

1-الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGPS: Taxe unique globale sur la production).

2-الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات.(TUGPS: Taxe unique globale sur la présentation de service) .

وذلك نتيجة للمشاكل التي تعرض لها النظام، والذي كان لا يتلاءم مع الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر.

ب- خصائص الرسم على القيمة المضافة : إن اختيار الرسم على القيمة المضاف ة لم يأت بصفة عشوائية ، بل نتيجة الخصائص التي تتمتع بها ومن أهمها ما يلي :

---

[1] - Jean –Luc MATHIEU: La politique fiscal, paris économica, p.74

[2] -وزارة المالية : الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة ، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 11 .

[3] - نفس المرجع .

-إعفاء دخول العائلات من تحملها بصفة تثقل كاهلها، وذلك من خلال تطبيقها بطرق عصرية، وفي بعض الأحيان الإعفاء من تسديدها عندما يتعلق الأمر ببعض

المواد الأساسية أو ذات الاستهلاك الواسع([1]) ، كالمواد الغذائية والخدمات الطبية.

إن توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة التحكم أكثر في النشاط الاقتصادي ،بالإضافة إلى الحصول على موارد إضافية هامة.([2])

- يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض 18 معدل، كما كان سائدا في النظام السابق، و هذا حسب قانون المالية لسنة 2001 ويتم تطبيق المعدلين على أساس رقم الأعمال غير متضمن للرسم HT ، و هذا ما يعمل على تخفيف العبء الضريبي.

- تحفيز المكلفين بدفعها على التقيد بالفواتير، و تقديمها للإدارة الضرائب، بهدف الاستفادة من الخصم، و هذا بما يسهل عملية المراقبة و محاربة التهرب الضريبي.

- يتميز الرسم على القيمة المضافة بالحيادية و الشفافية، وهما خاصيتين تعملان على تدنية تكلفة الاستثمارات، و بالتالي إنعاش النمو الاقتصادي.

- من جانب الميزانية، يظهر الامتياز من اعتماد TVA في سرعة تحصيل الموارد ما دام أن جمع الرسم على القيمة المضافة موكلة لعدد من المكلفين مما يسهل مهمة إدارة الضرائب ([3]).

الفرع الثاني: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

هناك عمليات تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة و أخرى تخضع اختياريا لهذا الرسم.

- العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة: تشمل كل العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري و الحرفي، و تتمثل في ([4]):

---

[1] - Mohamed ACHOUR Introduction de la TVA en algérien ; actes de séminaire par la direction générale des impôts en collaboration avec la FMI de 20-22 octobre1990, koléa,IEDF, p02

[2] - Mohamed cherif AINOUCHE: La fiscalité instrument de développement économique Thèse de Doctorat d'état , université d' Alger,1991,p347.

[3] - محمد عباس محرزي: مرجع سابق، ص 128.

[4] - عبد القادر بوعزة: التأثير الجبائي على اختيار مصادر تمويل المؤسسة- دراسة حالة مؤسسة صيدال - مذكرة ماجستير، الجزائر، 2004، ص 166-167.

* المبيعات و الإستلامات التي يقوم بها المنتجون.

* الأشغال العقارية...

* المبيعات و التسليمات على حالها الأصلي، من منتوجات و بضائع خاضعة للضريبة و المستوردة و المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

* المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.

* التسليمات لأنفسهم (لعمليات التثبيت للقيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون، بالإضافة إلى الأملاك غير تلك المثبتة لتلبية احتياجاتهم الخاصة أو استثماراتهم المختلفة).

* عمليات الإيجار و أداء الخدمات و أشغال الخدمة و البحث و جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية.

* بيوع العقارات و المحلات التجارية و عمليات الوساطة المتعلقة بها.

* العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة التي تقوم بها الأشخاص الطبيعيين و الشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي و البيطري.

* الحفلات و الألعاب و مختلف أنواع التسليمات.

* الخدمات المتعلقة بالهاتف و التلكس التي تؤديها مصالح البريد و المواصلات.

* عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى.

* العمليات المنجزة من قبل البنوك و شركات التأمين.

ـ العمليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة : يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، اعتبارا لقيامهم بتسليمات موجهة ([1]):

* للتصدير.

* للشركات البترولية.

[1] - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 15.

* للخاضعين الآخرين بدفع هذا الرسم.

* للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.

الفرع الثالث: حساب الرسم على القيمة المضافة : يتم حساب الرسم على القيمة المضافة شهريا أو فصليا، و ذلك بإتباع الخطوات التالية ([1]):

- نحسب الرسم المستحق على المبيعات، بضرب المعدل المناسب في رقم الأعمال خارج الرسم.
- نستخرج الرسم القابل للخصم لمختلف المشتريات المحققة، مع احترام المواعيد الزمنية المحددة.
- حساب الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه، وذلك بالفرق بين الرسم المستحق على المبيعات و الرسم القابل للخصم على المشتريات، و في هذه الإطار توجد ثلاث حالات لذلك الفرق هي:

ـ قيمة الرسم المستحق أكبر من قيمة الرسم القابل للخصم: في هذه الحالة يجب على المؤسسة دفع مبلغ الرسم الواجب دفعه في أجل أقصاه العشرين من الشهر الموالي.

ـ قيمة الرسم المستحق يساوي قيمة الرسم القابل للخصم: في هذه الحالة لا تدفع المؤسسة أي مبلغ لأن الرسم المستحق على المبيعات يكون معدوم.

ـ قيمة الرسم المستحق أصغر من قيمة الرسم القابل للخصم: في هذه الحالة للمؤسسة حق اتجاه إدارة الضرائب لذلك فهي لا تدفع أي مبلغ، و يتم تسوية ذلك الحق عن طريق المقاصة للرسم المستحق على مبيعات الأشهر القادمة.

المطلب الرابع: الضرائب الأخرى المختلفة

بالإضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على القيمة المضافة، تخضع المؤسسة وفق الإصلاح الجبائى إلى ضرائب أخرى أهمها ما يلي:

[1] ـ ناصر مراد: مذكرة ماجستير، ص 165 -166.

الفرع الأول: الدفع الجزافي و قد تم الاستغناء عنه في قانون المالية التكميلي لسنة 2005 .

الفرع الثانى: الرسم على النشاط المهني أنشأ الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 بمعدل 2.55% ، و هذا لتعويض كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري TAIC و الرسم على النشاط غير التجاري TANC

1- مجال تطبيق الرسم النشاط المهني: يستحق الرسم على النشاط المهني نتيجة لـ ([1]):

- الإدارات الإجمالية المحققة من طرف المكلفين بالضريبة الذين يملكون محلا مهنيا دائما في الجزائر، و الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي من فئة الأرباح غير التجارية.

- رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي من فئة الأرباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

2- خصائص الرسم على النشاط المهني : من أهم ما يتميز به هذا الرسم ما يلي:

- ضريبة مباشرة تتحملها المؤسسة، و تحسب على رقم الأعمال دون أخذ المبيعات الآجلة بعين الاعتبار.

- رغم ضآلة معدله إلا أنه يعتبر عبء ثقيل على المؤسسة.

- تعتبر ضريبة تدخل في سعر تكلفة المنتوج.

- لا يراعى نتيجة المؤسسة، سواء حققت ربح أو خسارة فهي مطالبة بدفع هذا الرسم.

- يعتبر تكلفة نهائية تتحملها المؤسسة، أي أنه لا يمنح حق الخصم.

- الدفع الشهري أو الفصلي لهذا الرسم، يشكل عبئا على خزينة المؤسسة و درجة سيولتها،

3- معدل الرسم على النشاط المهني : تم تخفيض معدل الرسم على النشاط المهني إلى 2% بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2001.

---

[1] - المادة 217 من قانون الضرائب المباشر ة و الرسوم المماثلة.

و تتمثل التخفيضات المطبقة في ([1]):

- يستفيد من تخفيض 30%:

* مبلغ عمليات البيع بالجملة.

* عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المرخص لهم بممارسة النشاطات طبقا للمادة 183 من قانون النقد و القرض.

* مبلغ عمليات البيع بالتجزئة التي تشمل المواد التي يتضمن مبلغ بيعها بالتجزئة أكثر من 50" من الضرائب الغير مباشرة.

* رقم الأعمال المحقق من طرف تجار التجزئة الذين يملكون صفة عضو في جيش التحرير الوطني أو في المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و كذا أرامل الشهداء.

* يستفيد المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الضريبي حسب الربح الحقيقي من هذا التخفيض المطبق خلال السنتين الأوليتين من مباشرة النشاط فقط.

- يستفيد من تخفيض 50%:

* عمليات البيع بالجملة التي تشمل المواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة ما يزيد عن 50" من الضرائب الغير مباشرة.

* مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية تبعا للشرطين:

- أن تكون مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية، و هذا حسب ما ينص عليه المرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 1996/10/15 .

- أن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة بين 10 و 30%.

* أرقام الأعمال المحققة بين الشركات الأعضاء في نفس المجموعة.

- يستفيد من تخفيض 75":

- عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز، البنزين العادي و المازوت.

[1] - الجزائر ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 219..

الفرع الثالث : الرسم العقاري لقد كان تطبيق الرسم العقاري على العقارات المبنية و هذا حسب ما نصت عليه المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة، يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفية من هذا الرسم صراحة.

لكن في إطار التعديلات التي مست هذا الرسم تم إدخال العقارات غير المبنية و ذلك من حلال نص المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة، يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفية من الضريبة.

يتحمل هذه الضريبة كل مالك للعقار أو مستأجر له سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا.

الفرع الرابع: الرسوم الإيكولوجية وتتكون من الرسوم التالية

1- رسم الحث على عدم تخزين النفايات الصناعية الخاصة أو الخطيرة و يحدد مبلغه بـ: 10500 دح للطن الواحد المخزن؛ و يهدف إلى جعل التخزين أكثر تكلفة من المعالجة.

2- رسم الحث على عدم تخزين النفايات المرتبطة بنشاطات العلاج ب و يقدر مبلغه بـ: 24000 دج للطن الواحد المخزن، و يهدف إلى حث المستشفيات و المستوصفات على القضاء على نفاياتها.

3- الرسم الإضافي على تلوث المناخ ذي المصدر الصناعي على الكميات المتجاوزة للقيم الحدية المنصوص عليها، وهو محدد بالرجوع إلى النسبة القاعدية السنوية المحددة بأحكام القانون 99-1 المؤرخ في 1999/11/23 المتضمن في قانون المالية لسنة 2000 و بمعامل يتراوح مابين 1و5 حسب نسبة تجاوز القيم الحدية.

4- الرسم الإضافي المتعلق بالمياه ذات المصدر الصناعي، و هو محدد بالرجوع إلى النسبة القاعدية السنوية المحددة بأحكام القانون 99- 1 المؤرخ في 1999/11/23 المتضمن في قانون المالية لسنة 2000 و بمعدل يتراوح ما بين 1 و 5 حسب نسبة تجاوز القيم الحدية.

و تخصص أغلب مداخيل الرسوم السابقة الذكر لصالح الصندوق الوطني للبئة و محاربة التلوث (75%)

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تناولنا أهم الجوانب النظرية للضريبة وذلك من خلال إلقاء الضوء على المفاهيم العامة و الخاصة مرورا بمراحل تطورها وصولا إلى الإصلاحات التى عرفها النظام الجبائى سواء التشريعية أو الإدارية ،و هذا مت سيؤدى بنا فى الفصل الثانى إلى دراسة ظاهرتين كثيرا ما تأثران على النظام الجبائى .

تمهيد

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلي جانب مهم من جوانب الإقتصاد والذي يتناول الأزمة المالية التي لطالما عانت منها الجزائر ولا تزال إلي يومنا هذا والتي تشمل الغش والتهرب الجبائي ونحن نسعى جاهدين في هذا الجزء إلي تسليط الضوء عليها والتي تجرنا إلي حصر وتحديد كل الأسباب المؤدية والمساعدة على انتشارها واستفحالها وهذا من جهة و من جهة أخرى سنحاول التطرق إلي مختلف الأثار المدمرة التي يحدثها الغش والتهرب الجبائي مختلف الأصعدة والمستويات(ماليا،اقتصاديا،اجتماعيا) وكذا التعرض إلي أهم الطرق المستعملة لتقييم النزيف المالي المعتبر الذي تلحقه هذه الظاهرة والذي من الصعب جدا تعويضه خاصة في ظل الظروف التي تتخبط فيها البلاد

فظاهرة الغش والتهرب الجبائي تحول دون تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها الضريبة وكذلك فهي تؤثر سلبا على الخزينة العامة للدولة وبالتالي على وتيرة التنمية

ومن خلال هذا الفصل سوف نتعرض لدراسة الضاهرتين وهذا ما يتطلب الإلمام بتعريفهما أيضا الأسباب التى أدت إلى تفشيهما و الاثار المترتبة عنهما لهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث

1- **مفهوم الغش والتهرب الجبائي ومختلف أشكالهما**

2- **أسباب تفشي ظاهرة الغش الجبائي**

3- **الأثار المترتبة عن الغش الجبائي**

المبحث الأول: مفهوم الغش والتهرب الجبائي ومختلف أشكالهما

إن كل ممول للضريبة يبحث بطبيعة الحال وسيلة للتملص من دفع الواجب الضريبي ومن هذا أصبح الغش والتهرب الجبائي ظاهرة منتشرة بشكل واسع تمس كل الدول مهما كانت درجة تطورها وتقدمها فهي تؤدي إلي إختلالات وخسائر في المداخيل السنوية

لذا سنحاول حصر ظاهرتي الغش والتهرب الجبائي من خلال تعريفها والفصل بينهما باعتبارهما ظاهرتين مختلفتين ثم التعرف على طرق تقييم تقدير التهرب الجبائي وذالك من خلال المطالب الأربعة الأتية:

المطلب الأول : تعريف التهرب و الغش الجبائي

الفرع الأول : التهرب الجبائي

لقد عرفه لوسيان مهال " التهرب الجبائي ماهو إلا تحايل على القانون الجبائي بهدف التخص من رفض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع ". [1]

يرى " pavl-marie gaudemet أن التهرب الجبائي شرعي فهو يمثل مجمل الأعمال التي يقوم بها المكلف بالضريبة للتملص من الضريبة دون مخالفة القانون " .[2]

أما Martine فقد عرفه في كتاب la fraude iscalef كمايلي :

"التهرب الجبائي هو تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون بينما Andre Margairaze اعتبر التهرب بأنه " محاولة التلص من الضريبة في القانون."
من خلال هذه التعاريف نستنتج أن المكلف بالضريبة في إطار التهرب الجبائي يسعي إلي لتخفض الكلي أو الجزئي لمبلغها في حدود القانون والتالي لاتفرض عليه أي عقوبة أو ملاحظة قانونية ويتخذ التهرب الجبائي عدة أشكال وصور : تتلخص فيما يلي:

1. التهرب عن طريق الإمتناع

إن الإمتناع هو أبسط أشكال التهرب من الواجب الجبائي فالمكلف من خلاله يمتنع عن أداء أي فعل وامتلاك أي شئ يترتب الخضوع للضرائب وبالتالي " عدم انشاء الواقعة التي يتناولها القانون بالضريبة " ومن أمثلة ذلك " عدم الإمتثال لطريقة إنتاج بعض السلع وفقا للشكل والشروط التي تتناولها ضريبة معينة. "

إلا أ ن هذا أبسط أشكال التهرب من الواجب الجبائي في الحقيقة الأمر لايعد تهربا حقيقا من الضريبة باعتبار أن المكلف لم يقم بأي عمل أو تمليك أي شئ يجبره على دفع الضريبة . [3]

---

[1] - Margairaize (la fraude fiscale et cct succèdans-deuxième Edition 1977p27.
[2] - Gaudmet p.m et molinier j (prècis des finances publiques) parais 1992p34.
[3] - غاري عنابة " الضريبة والزكاة " مشورات دار الكتب , طبعة 1991 الجزائر ص. 250

2 - التهرب عن طريق استقلال ثغرات التشريع الجبائي :

نظرا لتعقد النظام الجبائي وعدم اعتماد الدقة والذكاء في صياغة قوانينة وباعتبار التشريع الجبائي لا يخلوا من النقائص والثغرات فإن المكلف يسعى إلي استقلالها لصالحة من أجل التملص من دفع الضرائب في إطار قانوني لا غبار عليه دون أن يتعرض للعقاب أو المتابعة القانونية مادام لم يخالف القانونية ومن أمثلة على ذلك " قيام المكلف باختيار الإطر القانوني لشركتة بين العمل في إطار شركة ذات المسؤولية المحدودة ، أموال أو شركة أشخاص قصد الإستفادة من الإمتيازات الجبائية والإجتماعية الممنوحة لكل نوع من أنواع الشركات[1] ."

.3 التجنب الجبائي المنظم من طرف المشرع الجبائي:

هذه النوع من التجنب الجبائي يكون منظما وذلك لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية. في هذا المجال يفرض المشرع الضرائب ويعمل على مراعاة هذه الفئة في بعض النقاط تقديرها بالشكل الذي يمكن هذه الفئات من التخلص الكلي أو الجزئي من أدائها كما هو الحال بالنسبة للإعفات الدائمة أو المؤقتة الممنوحة وكذا نظام التقييم الجزافي أين وفي أكثر الأحيان تكون قيمة الضرائب المحددة أقل بكثير من قيمتها الحقيقية.

ومن هذا يتضح لنا التجنب الجبائي المنظم من طرف المشروع الجبائي لا يعتبر تهربا جبائيا و أنما امتيازا ممنوحا من طرف المشرع لفئات معينة من المكلفين.
ففي حال لم تصغ قوانين التشريع الجبائي بدقة وإحكام فتتوسع دائرة إستفلال المكلف لثغراته ونقائصة لصالحة ويزيد من شمولية الظاهرة واستفحالها مما يجعل الخزينة العمومية تتحمل نتيجة منحها لهذا الإمتياز وخسائر معتبرة.

الفرع الثانى: الغش الجبائي

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة ضاربة في القدم ظهرت بظهور الضريبة رغم هذا لم يتوصل الإقتصاديون والخبراء إلي وضع تعريف شامل وموحد ونهائي لهذه الآفة ، هذه الظاهرة التي انتشرت بسرعة مذهلة واستفحلت في اقتصاديات العالم محدثة نزيفا ماليا يصعب تعويضه أو السيطرة عليه فقد اختلفت وتنوعت التعاريف الموضوعة باختلاف أراء ووجهات نظرا لمختصين والخبراء في علم الإقتصاد.

[1] - Tixier .G.etGast.G. (le roit fiscale) èdition.L.D.J.parais 1981p54 2

التعريف1 إن الغش الجبائي حسب لوسيام مهال هو عبارة " مخالفة عمدية للقانون الجبائي وذلك بهدف الإفلات من الخضوع إلي الضريبة وتقليص وعائها."
لقد أجاب MEHI في تعريف الغش الجبائي بقوله " أنه مخالفة عمدية لأحكام القانون الجبائي من طرف المكلف سعيا منه إلي التخلص الجزائي أو الكلي من الضريبة.
التعريف 2 وعرفه رفعت محجوب في كتابه " الإجراءات العامة " وقد كان أكثر وضحا من سابقه في تعريفه للغش الجبائي ، بحيث اعتبر هذا الأخير بأنه " مخالفة نص من نصوص القانون الجبائي ، وقد يتم ذلك إما بمناسبة تحصيل الضريبة ، حينما يقوم الممول بإخفاء أمواله ليفوت على الإدارة المالية استيفاء حقها منه". [1]

التعريف 3 الغش الجبائي حسب: " Camille rosier : هو كل تصرف مادي ، كل العمليات المحاسبية وكل الإجراءات القانونية والمحاولات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره بهدف التخلص من الواجب الجبائي ".[2]

إن هذا التعريف يعتبر اشمل وأعم من التعريفين السابقين بحيث يتضح من خلاله أن الغش الجبائي يمكن أن يتم عن طريق الإخفاء المادي للعناصر المكونة للمادة الخاضعة للضريبة ، أو التلاعب في العمليات المحاسبية (كتضخيم التكاليف أو تدنيه المداخيل) كما يمكن أن يتم عن طرسق استغلال الثغرات المتواجدة في القانون الجبائي أو بمعنى أصع التهر الجبائي ، كل هذا سعيا للتهرب من أداء الواجب الجبائي.

تجدر الإشارة إلي أن القانون الجبائي الجزائري لم يعطي أي تعريف محدد للغش الجبائي بل اكتفى بإعطاء مجموعة من الطرق التدليسية وذلك من خلال الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من خلال هذه التعريفات ورغم اختلافها فهي تشتمل على نقاط مشتركة هي :

- الغش الجبائي عبارة عن مخالفة صريحة نص من النصوص القانون الجبائي.
- الغش الجبائي يتم إما بالخفاء المادى أو المحاسبي.
- الهدف من الغش هو تقليص المبلغ الواجب دفعه للمصالح الجبائية جزئيا أو كليا.

[1] - رفعت محجوب" الإيرادات العامة " دار النهظة العربية للطباعة , بيروت 1968 ,ص 161

[2] - Margairaize (la fraude fiscale et succèdonnès) èdition vaudoise Lausanne 1987p17

وفـــي هـــذا المضـــمار يمكـــن إعطـــاء تعريـــف الغـــش الجبـــائي كمـــايلي:
الغش الجبائي هو إخفاء عن قصد لنشاطات ، ثروات وممتلكات ، إيرادات أو مداخيل هذا الإخفاء يسمح للقائم به بالتخفيض المبلغ الذي كان من المفروض أن يدفعه للإدارة الجبائية مخالف بذلك أحكام القانون الجبائي وبتمعن فبهذا التعريف يتبين لنا إن الغش الجبائي يرتكز على عنصري أساسيين وهما القصد والنية السيئة لاقتراف الغش الجبائي وكذلك العنصر المادي المتمثل في التقلص أساس الإقتطاع الجبائي كما هو حقيقة.

العنصر المادي:

على ضوء هذه الفقرة يظهر لنا بوضوح إن العنصر المادي المتمثل في تخفيض أساس الإقتطاع الجبائي بصورة غير قانونية شرط أساسي لابد من توفيره لإثبات الغش الجبائي أي أن التخفيض القانوني للمبلغ لا يعد تهربا.

حسب Lucien-Mehl العنصر المادي ... أساسي للغش فلا وجود للغش الجبائي إذا كان مبلغ الضريبة أقل من المبلغ الحقيقي ، بفعل تطبيق إدارات قانونية أو اتفاق مع الإدارة الجبائية) تقييم جزافـــي) علـــى أســـاس معلومـــات صـــحيحة مقدمـــة مـــن طـــرف المكلـــف"
نستطيع عرض بعض الصور التي من خلالها العنصر المادي على سبيل الذكر وليس على سبيل الحصر صورة كثيرة ومتعددة وكذلك ومتفاوتة الخطورة:

- تقييم المبالغ فيه لأعباء وتكاليف الإستقلال.
- إخفاء كلي أو جزئي للعمليات المحققة أو المداخيل الناتجة عنها.
- البيع بدون فواتير.
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات على أساس مزورة.
- عدم محاسبة منتظمة لعرقلة أي مراقبة جبائية محتملة ...إلخ

عنصر القصد:

باعتبار الغش الجبائي مخالفة معتمدة لقواعد وأحكام القانون الجبائي فعنصر القصد يوضح ويكشف عن إدارة واعية من المكلف لارتباك لمخالفة إلا أنه وكما هو الحال بالنسبة لأي عنصر معنوي فإظهار نية الغش الجبائي صعبة ومعقدة للغاية ولهذا السبب فإن القانون الجبائي يفرض النية

الحسنة للمكلف ويتوجب على الإدارة الجبائية إظهار العكس وذلك من خلال إسنادها إلي القرائن والوسائل الممكنة.

والممتمعن في الحالات الغش التي ترتكب باستمرار يلاحظ أن هناك حالات لاتحتاج فيها الإدارة الجبائية إلي إثبات سوء نية المكلف لإدانته وتتمثل في أعمال التدليس لدفاتر ووثائق تعتمد عليها الإدارة في عملية المراقبة مثل تقييد فواتير شراء وهمية أو بيع بدون فواتير...إلخ

وحالات أخرى تكون فيها النية السيئة واضحة كل الوضوح كاختلاف المكلف لحجج واهية وغير مقنعة لإثبات النية الحسنة كالإهمال المتكرر للتصريحات والإستمرار في تقديمها للمصالح الجبائية في مواعيد المحددة ، عدم إقلاع المكلف عن العادات السيئة كإهمال التسجيل المحاسبي رغم الإندارات المستمرة ...إلخ.

كما يمكن إثبات قصد الغش " سواء بالطابع الإداري للسهو أو الإخفاء أو عن طريق أهمية الإخفاء وتكرار". [1]

المطلب الثاني : الفرق الجوهري بين الغش والتهرب الجيائيين :

كل ممول يبحث بطبيعة الحال عن الوسيلة للتملص من دفع الواجب الضريبي وهنا نجد أنفسنا أمام ظاهرتي الغش والتهرب الجبائي ، فهما ضمنيا ظاهرتان متشابهتان للغاية لارتباطهما بسلوك وأخلاق الأفراد وكذا درجة امتلاك الحس المدني لديهم ، فمن الصعب الفصل بينهما.

ففي الحقيقة مفهوم التهرب أكثر شمولاً واتساعا من مفهوم الغش الجبائي ، إذ أنه ليس إلا حالة خاصة منه.

وقد استخدمت عدة مفاهيم وعبارات للتعبير عن الغش الجبائي لكن المصطلحات لم تكن دقيقة فخلقت اختلافات زادت من غموضه وتداخل مفهومه مع مفهوم التهرب الجبائي فهما يمتلكان عدة نقاط مشتركة تجعلهما متشابهين ومتداخين للغاية فكلاهما:

يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ماعدا من تصرح ضرائبهم من طرف الغير كالأجراء مثلا.

- لهما هدف مشترك وهو التخلص من دفع الضريبة إما بصفة جزئية أو كلية.

[1] - Massonc.r (la nation l'èvasion fiscale en droit interne français) èdition L.G.D.J parais 1990p14

يتسببان في أثر سلبي على الخزينة العمومية وهو حرمانها من الإيرادات الجبائية.

ولمحاولة إزالة اللبس بينهما نتعرض لتعريف كل منهما على حد Camille Rosier كما يلي "إن الغش الجبائي يخص كل الأعمال المادية والعمليات المحاسبية والتنظيمات القانونية وكل الطرق والتلاعبات التي يلجأ الممول أو أشخاص أخرون بهدف تجنب تطبيق الضرائب."

إما التهرب الجبائي Lucien Mahal كمايلي :" إن التهرب الضريبي ماهو إلا تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع." [1]

ومن خلال هذه التعاريف وغيرها يتبين إما أن الغش الجبائي هو تعد صريح ومباشر على النصوص القانونية وهو يتوفر على العنصرين المادي الملموس الذي يظهر بوضوح إخلال الممول بواجباته القانونية وكذلك المعنوي وهو قصد التهرب من الضريبة قدر المستطاع للتخفيض من أعباءها والتزاماتها.

أما التهرب الجبائي فهو استغلال ذكي ومدروس للثغرات والفراغات القانونية و لإمتيازات النظام الجبائي والتهرب يتوفر على الركن المعنوي لكن المادي غير موجود.

المطلب الثالث :أشكال الغش الجبائي ومختلف صوره :

هناك عدة صور وأشكال للغش الجبائي فهناك من يصنفه حسب مشروعيته إلي تهرب مشروع وتهرب غير مشروع أوحسب درجة خطورته وتعقيده إلي غش بسيط وغش مركب وصولا إلي الحدود الجغرافية فيصنف إلي غش محلي وغش دولي.

الفرع الأول: التهرب المشروع والتهرب غير المشروع

التهرب المشروع : يعتمد المكلف من خلال هذا النوع من الغش على إنقاص المستحقات الحبائية الواجبة عليه دفعها والإحتفاظ بالنتائج لشخصه ، والإدارة الجبائية لا يمكنها أن تر في أمره بإعتباره يقوم بذلك استنادا للقانون من خلال استغلاله للفرغات القانونية الموجودة في التشريع الجبائي ويتبين أن المكلف بالضريبة لم يترك أثر أو دليل مادي يثبت فعلته أويدينه بل العكس فعمله هذا يكسبه الطابع القانوني يحميه من أي شكل العقاب.

[1] - Margairaize مرجع سبق ذكره ص27

التهرب غير المشروع : من خلال هذا النوع من التهرب المشروع يعمد المكلف للتخلص من أداء الواجب الجبائي بصفة كلية أوجزئية من خلال تعديه وخرقه لقواعد وأحكام القانون الجبائي عن قصد .[1]

من بين الطرق والسبل التي ينتهجها المكلف في إطار التهرب غير المشروع:

- التلاعب في المحاسبة.
- الإمتناع عن تقديم أي تصريح.
- تقديم تصريحات نلقصة أوغير صحيحة.
- إخفاء المادة الخاضعة للضريبة.
- العمل في الخفاء.

الفرع الثانى: الغش البسيط والغش المركب (الموصوف)

الغش البسيط : هو إغفال مركب بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية للتقلص من قيمة الضرائب الواجب دفعها ويظهر ذلك من خلال تقديم تصاريح تحتوي على معلومات خاطئة أو ناقصة للتقليل من الضريبة على أساسها.

لكن علينا أن نفصل بين الغش البسيط والخطأ ، فالغش البسيط يقوم به المكلف عن قصد ، أما الخطأ فقد يكون نتيجة الإهمال أو السهو صادر دون نية مقصودة للغش وهنا يجب على الإدارة الضريبية أن تثبت تعمد المكلف أو لامن خلال عمله هذا.

الغش المركب (الموصوف) : يتمثل الغش الجبائي الموصوف أو المركب في اعتماد المكلف التدليسية المذكورة في المادة (3.2.1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي توضح وتجسد نية المكلف السيئة بالتهرب من دفع الضريبة وعمله على إخفاء ومسح كل الأثار المادية التي من شأنها أن تكشفه.

[1] - عبد المنعم فوزي " المالية العامة والسياسات المالية " , دار النهضة العربية لبنان ,1972ص18

كما يشمل هذا النوع من الغش الموصوف العمل على عدم الإلتزام بدفع الضريبة عن طريق إخفاء المكلف لنشاطه التجاري والإمتناع عن تقديم أي تصريح للإدارة الجبائية. وارتكاب هذه المخالفات تعرض المكلف إلي العقوبات التي وضعها المشرع لردع مرتكبي الغش الجبائي.

الفرع الثالث:الغش الجبائي المحلي والدولي

الغش الجبائي المحلي : عرفه Margairaize كمايلي :" الغش الجبائي المحلي يحدث داخل الحدود ... والمكلف يجد نفسه دائما أمام السلطات الجبائية لبلده ". [1]

من خلال هذا التعريف يمكن تعريف الغش الجبائي المحلي أنه التملص من دفع الضريبة من طرف المكلف بها بطريقة غير قانونية وذلك داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه.

فهو تابع بطبيعة الحال للإدارة الجبائية لبلده ، هي التي تقوم بمراقبته ومتابعته وكذا معاقبته عند ارتكابه للغش الجبائي.

الغش الجبائي الدولي : يعرف الغش الجبائي الدولي بأنه التهرب من دفع الضرائب داخل البلد وذلك بتحويل المداخيل التي حصلت و البالغ المقتطعة منها على شكل ضرائب من نصيب هذا البلد إلي بلد أخر يتميز بجباية جذابة. ومن هنا فإن المكلفين يعتمدون على مختلف الطرق والسبل للتخلص من الواجب الضريبي للتخفيف من حدته وإلغائه تماما.

ومن بين المنافذ غير القانونية التي يستغلها المكلفون في إطار الغش الجبائي كمايلي:

•تضخم أسعار المشتريات عند الإستراد وذلك برفع سعر تكلفة السلع المستوردة لتحديد سعر شراء عال جدا لها .

•تخفيض أسعار البيع عند التصديرعما هي عليه في الحقيقة أو المبالغة في تقييم الأعباء والتكاليف.

•تحويل المقر الجبائي إلي دولة ضغطها الجبائي منخفض من أجل تجنب نتائج الإقامة الجبائية ...في بلد يتميز بجباية عادية.

•هروب الإستثمارات نحو الجنات الجبائية .

[1] - Margairaiz e مرجع سبق ذكره .

المطلب الرابع : طرق تقدير الغش الجبائي

هناك الكثير من الطرق الملتوية والمعقدة التي ينتهجه المكلفون بالضريبة للتخلص من العبء الضريبي كليا أو جزئيا و التي يصعب كشفها فهي تسعى إلي سوء تقدير الإدارة الجبائية للمادة الخاضعة للضريبة مما يجعل مهمة تقدير الغش الجبائي بكيفية دقيقة وواضحة شبه مستحيل خاصة من نقص فعالية الوسائل

المستعملة لذلك ، لكن وفي المقابل هناك عدة طرق ومناهج وضعت لتقدير هذا النزيف المالي المعتبر، وفيما يلي سنعرض بعض النتائج والطرق.

الفرع الأول :التقدير عن طريق قدرة الأداة الجبائية

إن الإدارة الجبائية الجزائرية تعتمد لتقييم الغش الجبائي في الجزائر على طريقة قدرة الأداء الجبائية و التي تتمثل في مجمل الثروات التي يمتلكها الشخص المعنوي التابع للقانون العام (الدولة ، الولاية ، البلدية) وتنقسم قدرة الأداء الجبائية إلي نوعين هما:

-قدرة الأداء الجبائية النظرية :هي عبارة عن مجمل الإيرادات التي يفترض تحصيلها إذا دفع جميع الممولين كل الضرائب المستحقة عليهم مع إعادة التخفيضات والإعفاءات الجبائية المقدمة ونحصل عليها من خلال ضرب قيمة المادة الخاضعة للضريبة في المعدل المتوسط للضرائب لسنة ما.

-قدرة الأداء الجبائية النظرية : هي عبارة عن مجمل الإيرادات التي تحصلها الدولة ومن خلال ذلك نلاحظ أن الغش الجبائي يتم تقديره من خلال الضرائب التي لم يتم دفعها فعلا ، وذلك عبر الفرق بين قدرة الأداء الجبائية النظرية وقدرة الأداء الجبائية الحقيقة .

ويمكن توضيح ذلك من خلال العلاقة الآتية : [1]

الضرائب غير المدفوعة = قدرة الأداء الجبائية النظرية - قدرة الأداء الجبائية الفعلية

ويعاب على هذه الطريقة مايلي:

باعتبار هذه الطريقة تعتمد على الإحصائيات المقدمة فإن نتائجها ترتكز على مدى مصداقية ودقة هذه الإحصائيات إلي جانب مدى فعالية وكفاءة النظام الذي يوفرها

[1] -عبد العزيز عثمان سعيد، نظم الضريبية،الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 65.

إن التقدير عن طريقة هذه (قدرة الأداء الجبائية) تعتمد على معطيات وتصريحات للمكلين المسجلين ولا تأخذ بعين الإعتبار الإيرادات المصرح بها.

تهتم هذه الطريقة بتقدير وتحديد قيمة الضرائب غير المدفوعة بدون مرعاة إن كانت نتيجة للغش الجبائي أو لعوامل أخرى كنقص فعالية الإدارة الجبائية .

الفرع الثانى: التقدير عن طريق التحقيات الجبائية

تسعى التحقيقات الجبائية إلي مراقبة صحة تصريحات المكلف وكذلك مقارنة بين دخله الحقيقي وذلك الذي صرح به اعتمادا على مختلف الوثائق الثبوتية والمحاسبة... إلخ

1 - **التقدير من خلال التحقيق المحاسبي :** التأكيد من صحة التسجيلات المحاسبية يعمد المحققون إلي التحقق من محايبة المكلف والمعلومات التي تحويها تصريحاته ففي حالة عدم صحة هذه المعلومات يقوم أعوان المحققون بتحديد قيمة الضرائب الواجب دفعها عن طريق التقيم :[1]

مبلغ الغش = المبلغ المقوم – المبلغ الجبائي المصرح به

2**التقدير انطلاقا من التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية** : إن التحقيق يتعدى كونه تحقيقا يمس التسجيلات المحاسبية فقط ، إنما يشمل مقارنة ثروة المكلف ونمط معيشته مع مبلغ دخله الذي صرح به أي العمل على تقدير ومقارنة المتاحات المتوفرة التي تشمل مجموع الموارد المتوفرة لدى المكلف المتاحات المستعملة والتي تمثل مجموع النفقات التي يتحملها خلال فترة التحقيق.

إذا المتاحات المستعملة وأكثر من المتاحات المصرح بها فهنا يظهر لنا وبوضوح أن الفرق بينهما هو مبلغ الغش الجبائي. [2]

مبلغ الغش =المتاحات المستعملة – المتاحات المصرح بها الجبائي

ومن عيوب هذه الطريقة مايلي:

•نقص الوسائل البشرية والمادية الازمة والني تعمتدة عليها الإدارة الجبائية لإجراء التحقيقات على أكمل وجه.

[1] - كراجة عبد الحليم، العبادي هيثم، المحاسبة الضريبية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2000،ص43
[2] - فلاح محمد "الغش الجبائي وتأثيره في التنمية الإقتصادية " رسالة الماجيستير معهد الإقتصاد الجمركي القليعة 1998ص45

•استعمال الدفع النقدي في المعاملات في إطار السوق الموازنة دون المرور على المنشأت المالية يعيق التحقيق ويجعله صعبا ومعقدا للغاية إذا لويكن مستحيل.

•تجدر الإشارة إلي أن الإدارة الجبائية الجزائرية حاولت استعمال هذه الطريقة سنة 1994 إلا أنها فشلت كون النتائج المتوصل إليها كانت بعيدة كل البعد عن حقيقة الوضع .

3 التقدير انطلاقا من التحقيقات الخاصة : تستعمل هذه الطريقة خاصةفي الولايات المتحدة الأمريكية وتدعى في برنامج قياس تكيف الطريقة.

تعتمد هذه الطريقة على تحقيقات دقيقة تجري على عينة من المجتمع الجباءي عشوائيا حيث تمس كل أنحاء البلاد وتمثل عادة 50000 مكلف.

ومن هنا تتم تحديد مبلغ الضرائب التي كان من الواجب على المكلف دفعها في إطار الالتزام بالقانون دون أخطاء أو تلاعب ، هذا من جهة ومن جهة أخرى تحديد درجة الحس المدني.

فهي تمثل عدد الممولين الذين لا يصرحون بدقة من مداخيلهم ، على الممولين الذين يصرحون بدقة عن ماخيلهم. [1]

$$\text{درجة الحس المدني} = \frac{\text{عدد الممولين الذين لايصرحون بدقة عن مداخيلهم}}{\text{عدد الممولين الذين يصرحون بدقة من مداخيلهم}} \times 10$$

مبلغ الغش الجبائي = مبلغ الضرائب الواجب دفعها × درجة الحس المدني . [2]

أهم ما يعاب هذه الطريقة هو كونها تعتمد على المكلفين المعروفين لدى مصلحة الضرائب وتمهل الذين يعملون في الخفاء أي لا يملكون ملفات جبائية لدى الإدارة الجبائية.

الفرع الثالث: التقدير عن طريق تطبيق العفو الجبائي

تنتهج الحكومة سياسة فيها نوع من الترغيب والحث فهي تلجأ إلي إعفاءات ضريبية هدفها دفع الممولين وتشجيعهم على دفع الضرائب والشعور بالحس المدني وروح المسؤولية من خلال

[1] - يحياوي نصيرة رسالة ماجستير " التهرب والغش الجبائي " , ص59
[2] - كراجة عبد الحليم، العبادي هيثم، المحاسبة الضريبية, مرجع سبق ذكره , ص 50.

التصريح بدخولهم ورقم أعمالهم الحقيقي مقابل إعفائهم من بعض الغرامات والعقوبات الجبائية ، فالمكلف بالضريبة يحصى عادة بإعفاء من الضريبة وإجازة من التعامل مع مصلحة الضرائب لعدد من السنوات.

لكن وبالرغم من هذه الامتيازات والإعفاءات إلا أن الممولين لايفضلون الوقوع في الحقل الإعفاءات فهم يعتبرون الضريبة مجحفة وظالمة دائما مرتفعة وبتصريحهم لمداخليهم الحقيقية بإستمرار لمصلحة الضرائب يتوجب عليهم دفع الضريبة بشكل منتظم ويتعذر عليهم التملص أو التهرب من الإدارة الجبائية فدخلهم يصبح مكشوفا ومعروفا لدى مصلحة الضرائب ومن هذا تسليط عليهم الرقابة الجبائية في حالة التأخر أو التهرب

وتطبق هذه الطريقة انطلاقا من التصريحات المقدمة وتتم عملية المقارنة قبل الإعفاءات والتصريحات الحقيقية بعدها والفرق المحصل عليه عن الدول المتهرب بها .

ويظهر ذلك من خلال العلاقة التالية : [1]

التهرب الضريبي = تصريحات مقدمة قبل الإعفاء - تصريحات مقدمة بعد الإعفاء

الفرع الرابع :التقدير عن طريق النسبة الثابتة

تعتمد طريقة النسبة الثابتة في التقديرها لمبلغ الغش الجبائي على تحديد مبلغ الإقتطاعات الإجبارية الفعلية التي يمن الحصول عليها من خلال إحصائيات الإدارة الضرائب إلى جانب مبلغ الإقتطاعات الإجبارية المقدرة والتي يعبر عنها من خلال حاصل ضرب الدخل المحلي الخام في المعدل العام للإقتطاعات الإجبارية الذي يمكن حسابه من خلال المراحل الأتية:

-المرحلة الأولى : تتم حساب معدلات الإقتطاع المتمثلة في نسبة الإقتطاعات الإجبارية (الإيرادات الجبائية) إلي الدخل المحلي لكل سنوات الفترة محل الدراسة.
-المرحلة الثانية : تحديد جزء من الفترة محل الدراسة الذي تكون فيه نسبة الإقتطاعات الجبائية إلى الدخل المحلي الخام تقريبا ثابتة.

[1] - فلاح محمد , مرجع سبق ذكره , ص 46

-المرحلة الثالثة : حساب متوسط معدلات الفترة المتسم بالثبات والذي يمثل المعدل العام للإقتطاعات الإجبارية الذي نضربه في قيمة الدخل المحلي الخام ، لنتحصل على قيمة الإقتطاعات الإجبارية المقدرة .

وبإيجاد قيمة الإقتطاعات الإجبارية المقدرة يمكن تقدير مبلغ الغش الجبائي من خلال العلاقة الأتية:

مبلغ الغس الجبائي = مبلغ الإقتطاعات الإجبارية المقدرة - مبلغ الإقتطاعات الإجبارية الفعلية

المبحث الثاني : أسباب تفشي ظاهرة الغش الجبائي

كل الظواهر مهما اختلفت أنواعها وتأثيرها فوجودها يأتي نتيجة لجملة من الأسباب والدوافع التي أدت إلي ظهورها إلي جانب عوامل ساعدت على انتشارها واستفحالها كما هو الحال بنسبة لظاهرة الغش الجبائي فهي ليست وليدة الصدفة إلا أن تحديد أسباب الغش وتهرب الجبائي ليس أمرا هينا أو بسيطا ،نظرا لما يلفه من غموض ولبس زيادة على عدد المكلفين واختلافهم وتباين نشاطاتهم ومقراتهم مما جعل الأمر أكثر صعوبة ، رغم ذلك هناك بعض الأسباب التي تفهم بوضوح منها ما هو متعلق بالنظام الجبائي وتذبذبه المستمر وتعقيده ومنها ماهو مرتبط بالإدارة الجيائية من حيث إمكانيات المادية والبشرية غير الملائمة لمهامات المتزايدة والمتراكمة وصولا إلي واقع الوضعية الإقتصادية والأحوال المادية التي يتخبط بها المكلف لهذه الأسباب وغريها عملت على تعزيز الباعث النفسي للغش لدى الأفراد.

المطلب الأول : **الأسباب المتعلقة بالوضعية النفسية والإجتماعية والإقتصادية للمكلف :**

عند عرض أهم الأسباب التي ساهمت في بروز وانتشار الغش الجبائي تظهر وبوضوح الأسباب النفسية والإجتماعية التي تمثل في مجملها عناصرالمقاومة النفسية لدى المكلف اتجاها الضريبة نتيجة ضعف الوعي الجبائي عند الأفراد واصطدام مفهوم الزكاة بضريبة نضرا لتطبيق نظام إقتصادي وضعي على مجتمع مسلم إلي جانب الضغط الجبائي النفسي .[1]

1 ضعف الوعي الجبائي : يعتبر ضعف الوعي الجبائي من اهم الدوافع النفسية التي يعتمد عليها المكلف في انتهاجه لسبل الغش الجبائي وذلك باقتناع منه أنه لايرتب فعل يلام عليه ، والوعي الجبائي يتبلور في اقتناع المكلف بأن دفع الضريبة واجب عليه الإلتزام به تجاه المجتمع الذي ينتمي

[1]- عبد المنعم فوزي , مرجع سبق ذكره , ص 226

إليه ويتمتع بخيراته لتحقيق التكافل الإجتماعي والمساهمة في تحمل أعباء الدولة وأن تفاعسه عن أداء هذا الواجب خصم حقوق المجتمع مما يدفعه إلي تحمله بكل ردى وزاهة.

ومن خلال ذلك يظهر أن الوعي الجبائي هو الركيزة الأساسية الإحساس بضرورة أداء الواجب الجبائي وضعفه يدفع المكلف إلي ممارسة الغش الجبائي دون الشعور بالخطأ أو تأنيب الضمير عند الإحساس بالذنب ، فبوجود الوعي الحبائي يكون عامل النفسي علي التهرب ضعيف في حين يكون عكس ذلك في غياب الوعي الجبائي.

2 الضغط الجبائي البسيكولوجي : إن المكلف بالضريبة يشعر بضغط جبائي خانق نتيجة دفعه للضريبة خصوصا عندما ينظر إليها من زاوية الإقتطاع غير المبرر والذي يتخلى من خلاله على أموال طائلة قد تعزز مكانته في السوق وتساهم في مملكته الخاصة ، لذلك يسعى وبكل جهد إلي لتملص من أداء الواجب الضريبي ويسمح لنفسه بالإرتماء في أحضان الغش الجبائي لإلغاء أو تخفيف العبء الذي يثقل كاهله ويزداد باستمرار .[1]

فهل الإحساس بالضغط يبرز فعلا القيام بالغش الجبائي ؟

الجواب هنا يعتمد على الإحساس بثقل العبء الجبائي الذي يدفعه المكلف من خلال الضرائب المباشرة في حين أن العبء الجبائي الذي تحدثه الضرائب غير المباشرة والتي عادة يكون أكبر فإن المكلف لايكاد يشعربه فالضغط الجبائي يشعر به من ليسوا بضحاياه ويجهله من يعانون من جرائه.

فالوضعية الإقتصادية للمكلف تتحكم في سلوكه تجاه الضرائب فهي عموما أهم أسباب لجوء الفرد إلي استعمال الطرق الإحتياجية وامتهان الغش والتهرب ، حيث أن محاولات الغش أكبر كلما كان الدخل أضعف ، بالرغم من خطورة هذه المحاولات إلا أن الفرد يجد نفسه في ظل الظروف المادية الصعبة والمتدهورة فهو يجدها جائرة وقاسية وغير عادلة.

لكن بالمقابل هناك أشخاص أحوالهم المادية ممتازة إلا أنهم يحلون دون أدائهم لواجب الضريبة بدافع الجشع رغم المبالغ الضخمة من الضرائب التي تدفعها هذه الفئة من المكلفين الأغنياء إلا أن نادرا ما تقع في شباك الإدارة الجبائية لانتهاجهم طرق ملتوية للتهرب من مستحقاتهم الجبائية وذلك للجوء إلي استثمار خبراء في تقنيات الجبائية للإستفادة من الثغرات القانونية ولكن تبقى وسائل الدولة محدودة في التحكم في هذه الثغرات.

[1] -عبد المنعم فوزي , مرجع سبق ذكره , ص 228

المطلب الثاني : الأسباب المتعلقة بتعقيد النظام الجبائي : [1]

إن النظام الجبائي الجزائري يقارب معظم الأنظمة الجبائية الحالية للبلدان المتقدمة وهو قائم وفق القواعد العالمية إلا أنه يعاني من نقص في الفعالية نتيجة الفجوة بين هذا النظام وماهو مطبق في ارض الواقع ويظهر ذلك بكل وضوح من خلال الفرق بين نتائج والأهداف التي بإمكانه بلوغها وتلك التي تبقى دون المستوى فالنظام الجبائي الجزائري الذي قال عنه Prtianoفي كتابه Le Maghreb entre les Mythesبقوله " النظام الجبائي الجزائري يشبه القصر المصنوع من الورق"2 المتمعن جيدا في هذا النظام يلاحظ أن سبب هذا الشلل يعود إلي أساب انطلاقا من الإدارة الجبائية التي تعاني من عدة نقائص التي تحد من فعاليتها وكفاءتها فالنتائج في ظل هذه النقائص تكون غير مرجوة إلي جانب الأزمات الإقتصادية التي تضرب بإستمرار وبقوة على الإقتصاد الوطني والأوضاع الإجتماعية المتدهورة كل هذه العوامل ساهمت في تعجيز النظام الجبائي وكذا اعتماد هذا النظام على تصريحات المكلفين كقاعدة لفرض الضرائب.

تعقد النظام الجبائي : من أهم ما يتسم به النظام الجزائري على غرار الدول النامية هو سمة التعقيد وعدم الثبات التي زادت من صعوبة الوضع وجعلت تطبيق الأحكام والنصوص الجبائية امرا غاية في الصعوبة بالموازاة فقد دفعت المكلفين إلي انتهاج سبل الغش وطرق الإحتيال لتضليل الإدارة ومراوغة لتضليل الإدارة الجبائية لمحاولة التقليص من العبء الضريبي إلى أدنى حد أو الإستغناء عن تقديم التصريح لنشاطهم مما ساهم في توسيع نطاق السوق الموازنة في ظل غياب أجهزة الرقابة والردع الجبائية.

لكن هذه الأوضاع لم تأتي من العدم ، لكنها جاءت نتيجة لتعدد وتنوع في الضرائب والرسوم مع اختلاف معدلاتها وطرق حسابها حيث إن كل نوع منها يتطلب تقنية ضريبية في مجال تطبيقه بلإضافة إلي صعوبة تسير العديد منها ومثال ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي التي تضم مجموعة من الضرائب النوعية من بينها الدفع الجزافي والضريبة على النشاط المهني ... إلخ.

بلإضافة إلي ذلك تخصيص لكل نوع من الضرائب قانون خاصا بها والتي تشكل في مجموعها خمس قوانين منفصلة وهي:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1- Thèorie fiscale M l'expèrienne.èdition E.N.A.G.Alger1970p135. Citè par Kendil A

•قانون الضرائب غير المباشرة.

قانون التسجيل.

•قانون الطابع.

•قانون الرسوم على رقم الأعمال.

عدم ثبات النظام الجبائي : بالإضافة إلى التقيد الذي يشمل الهيكل العام للنظام الجبائي فهو يتميز بعدم الثبات والإستقرار ولقد عرف منذ الاستقلال عدة تغيرات وإضافات وتعديلات ...إلخ.

فمنذ استرجاع السيادة الوطنية وبدل إقامة نظام جبائي يأخذ بعين الإعتبار احتياجات الإقتصاد الوطني من موارد مالية من جهة والقدرات التكليفية للمواطن من جهة أخرى ، قام المشرع الجبائي الجزائري بلإحتفاظ بالنظام الجبائي ودرجة النمو الإقتصادي الوطني توالت التعديلات والإلغاءات في الإحكام الجبائية.

ومن خلال هذا نستعرض ما استحدث في قانون المالية لسنة 2007 من تعديلات وتحديثات لمواد القانون الجبائية.[1]

•قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ضم16 تعديل و03 تحديث و08 إلغاء.

•قانون الضرائب غير المباشرة ضم01 تعديلات و01إضافة.

•قانون الرسم على رقم الأعمال 07 تعديلات و12إلغاء.

•قانون التسجيل 01 تعديل .

•قانون الإجراءات الجبائية 01 تحديث و20 تعديل .

ومن خلال هذه التعديلات والتحديثات التي مست وتمس باستمرار القوانين الجبائية يظهر لنا وبوضوح انعدام الإستقرار والثبات ، في كل التغيرات على مستوى النظام الجبائي تجعل استجاب مضمون والتأقلم مع قواعده ونظمه مستتحيلة على المكلفين والموظفين في الإدارة الجبائية على حد سواء فمن الصعب جدا مسايرة كل هذه التغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي باستمرار إذ أن فهم ميكانيزماته وتتبع تطورات والتوعد على مستجداته تتطلب فترة من الزمن فالضرائب توضع وتعدل

[1] - قانون المالية لسنة 2007

وتلغي ، وظل كل هذه الناقضات تتولد لدى المكلفين نوع من الحساسية تدفعهم إلي رفض كل ما هو تغيير أو إصلاح أو تعديل وبالتالي فهم يسعون جاهدين للتملص من الواجب الضريبي من خلال الارتماء في أحضان الغش الجبائي الذي يناسبهم كثيرا في الرقابة الجبائية .

نظام التصريحات : يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظاما تصريحيا كغيره من الأنظمة في العالم وهو يعتمد أساسا على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين لتحديد الوعاء الضريبي وحساب قيمة الضرائب فمن خلال التصريح بالوجود يقوم المكلفون بتوضيح شخصيتهم والنشاط الذي يمارسونه لمصالح الجباية كأول خطوة قبل بداية التعامل معها وتقديم تصريحاتهم الدورية شهريا ، ثلاثيا ، أوسنويا ، لكن النظام لايخلو من التغيرات والنقائص خصوصا في غياب الرقابة الفعالة فقد يحيد عن هدفه المنشود ليكون ميدانا خصبا من محاولات الغش ومراوغة الإدارة الجبائية.

ومن أهم العقبات التي تعترض طريق هذه النظام صعوبة تحديد المادة الخاضعة للضريبة خصوصا عند المهن الحرة كأطباء مثلا لأنه يصعب حصر مداخيلهم نظرا لصعوبة معرفة عدد المرضى المعالجون لديهم وبالتالي يصعب التأكد من مدى مصداقية المعلومات الواردة في التصريحات هذا من جهة ومن جهة أخرى انتهاز بعض المكلفين الفرصة لتقديم التصريحات خاطئة أو غير كاملة أو الإمتناع عن تقديم التصريحات لتأكدهم إن الحل الذي تلجأ إليه الإدارة الجبائية في مثل هده الحالات هو التأسيس التلقائي حيث إن الوعاء الجبائي المحدد تقديريا بمقتضى هذه التقنية سوف يكون أقل مما هو عليه في الحقيقة.

كل ذلك لعلم المكلفين وإدراكهم لمدى المشاكل والصعوبات التي تتخبط بها الإدارة الجبائية بالتالي يسعون ويستغلون هذه الظروف للتقلص من العبء الضريبي.

ومن خلال ذلك نستنتج إن نجاح النظام التصريحي يقوم على ركيزتين ألا وهما :

افتراض احتواء التصريحات على المعلومات الكافية والصحيحة وحول نشاط المكلف ومداخليه من جهة.

وعلى مراقبة صحة محتواها بمطابقتها مع الواقع من جهة أخرى حيث أن إعتماد النظام الجبائي على التصريحات يجعل حصيلة الإيرادات متوقعة على نوعية الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية.

الضغط الجبائي : يعتبر الضغط الجبائي من أهم العوامل المشجعة للغش والتهرب الجبائيين ويتشكل هذا الأخير على مستوى الدولة كذا على مستوى المكلف!

الضغط الجبائي على مستوى الدولة : إن الضغط على مستوى الدولة يختلف معناه عن الضغط الجبائي على مستوى المكلف ، فعلي مستوى البلد يوضح لنا مدى اعتماد الدولة على الإيرادات الجبائية وهو عبارة عن مقارنة بين مجموع الاقتطاعات الإجبارية والناتج الوطني العام ويعبر عنه بالعلاقة التالية : [1]

$$\text{الضغط الجبائي} = \frac{\text{مجموع الإيرادات الجبائية}}{\text{الناتج الداخلي الخام}}$$

ومن خلال هذه النسبة المتحصل عليها يتوضح مدى تدخل الدولة في الميدان الإقتصادي من خلال الإقتطاعات الإلزامية.

الضغط الجبائي على مستوى المكلف : أنه يعبر عن جملة ما يحدثه فرض الضرئب من تأثير على سلوك هذا الأخير في مجالات الاستهلاك ، الادخار والاستثمار يعبر عنه بالعلاقة التالية . [2]

$$\text{الضغط الجبائي للمكلف} = \frac{\text{مجموع الإقتطاعات المفروضة على المكلف}}{\text{المادة الخاضعة للضريبة موضوع الاقتطاع}}$$

تجدر الإشارة هنا إلي أنه لا يمكن حساب النسبة الحقيقية للضغط الجبائي المطبق على المكلف.

إن استطاع تحديد ما يدفعه من مبتلغ على شكل ضرائب مباشر فإنه لن يستطيع معرفة قيمة الضرائب التي يدفعها بصفة غير مباشرة إن لم يكن يجهل وجودها تماما.

المطلب الثالث : أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية:

إن تطور حجم الغش الجبائي يعتمد أساسا على الوسط الذي يوجد به وعلى قدرة هذا الوسط في التحكم به ومن هذا تظهر الإدارة الجبائية باعتبارها أداة التحكم التي تحمي الوسط ولكنها للأسف لم تعرف أي تطور أو تقدم لا من الناحية المادية ولامن الناحية البشرية على الرغم من النمو السريع للسكان [3]

---

[1] - بريش عبد القادر، دراسة اثر الضريبة حالة تسيير المالي للمؤسسة، ماجستير في الإقتصاد، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، 1999،ص 75.

[2] - نفس المرجع السابق، ص 84.

[3] - عبد الكريم صادق بركات " النظم الجبائية " , الدار الجامعية , بيروت ,1986 ,ص 284

الوسائل والإمكانيات المادية : عند التطرق إلي ما تعانيه الإدارة الجبائية في الجزائر من حيث الوسائل والإمكانيات المادية الموضوعة تحت تصرفها فإننا نفتح المجال واسع أمام النقائص والإختلالات التي تعاني منها هذه الأخيرة والتي تشل من حركتها وتنقص من كفاءتها وفعاليتها وذلك على كل المستويات إنطلاقا قباضة الضرائب إلي المديرية العامة للضرائب التي تبقي دون الحد الأدنى الضروري والمطلوب وتشمل العناصر المادية كل من المباني التي تشغلها الإدارة الجبائية.

فإننا نلاحظ أن معظمها من مخلفات الإدارة الإستعمارية ، حيث أنشأت ما قبل الإستقلال بالتالي فهي غير ملائمة ولا تتوفر على أدنى شروط العمل المريح والفعال فمن ناحية المساحة أصبحت هذه المباني لاتكفي لاستجاب العدد المطلوب من الموظفين ولا لاستقبال المكلفين وبالتالي لاتكفل إحترام المكلفين للإدارة الجبائية.

أم من ناحية سلامة البناء فمعظم لبنيات تعد بنيات مهددة بالسقوط وبالتالي فهي تمثل خطرا على حياة المكلفين والعاملين على حد سواء حتي الأثاث الذي تحتويه أغلبه إنتهى عمره الإفتراضي سواء كان خزائن ، كراسي أو مكاتب أما في ما يخص التجهيزات المستعملة فلاحظ إن الوسائل الحديثة لمعالجة المعلومات والإحصائيات شبه غائبة وكذا نقص ملحوظ في وسائل النقل التي يحتاجها الأعوان الذين يقمون بنشاطاتهم خارج الإدارة الجبائية ، فطبيعة عملهم تقتضى الحركة المستمرة والتنقل الدائم كما هو الشأن بالنسبة للعاملين في مصلحة عن المادة الخاضعة للضرئبة مما يضطر الأعوان إلي إستعمال وسائلهم الخاصة للتنقل ، ومن خلال ذلك تتعدد النقائص التي تعاني منها الإدارة الجبائية على على مختلف مستوياتها مما يؤدي إلي تأخر إنجاز العمل واختلاله مما يدفع الممول إلي التملص من واجباته الجبائية وانتهاجه لسبل الغش والتهرب الجبائيين.

الوسائل البشرية : إن الإنفتاح الإقتصادي الذي عرفته البلاد في السنوات الأخيرة قد ساهم بشكل فعال في فتح المجال أمام المبادرات الفردية والإستثمارات الحيوية بمختلف أشكالها وابعادها في شتي الميادين مما قيد تحركات الإدارة الجبائية وجعل مهامها الصعبةو الضخمة وكذا المتزيد أكثر تعقيدا وخطورة نظرا لقلة الإمكانيات البشرية المناسبة لتحكم بهذه الإختلالات خصوصا أما التزايد المستمر لعدد المكلفين سنة بعد سنة وكذا توسع نشاطاتهم وتنوعها ، معدد الموظفين يبقى متواضع أمام المهام الهائلة التي تتحملها الإدارة الجبائية . [1]

1 - نجار فريد، الإصلاح الجبائي و أثره على الاستثمار المؤسسة الإنتاجية، ماجستير، معهد العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، ص 105.

فالسيطرة على الغش الجائي في ظل نظام يعتمد على تصريحات المكلفين يقتضي مراقبة المكلفين مراقبة مستمرة فعالة ودائمة ، لردع الأشخاص الذين ينشطون في الظل ورفع الغطاء عن أفعلهم المشبوهة التي يحاولون من خلالها إستغفال الإدارة الجبائية وتقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة ، وتعتمد هذه المراقبة على شقيها المتكملين المتمثلين في:

•المراقبة على الميزانية المتمثلة في جمع المعلومات الجبائية حول المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

•المراقبة على الوثائق المتمثلة في تحليل ودراسة محتوى التصريحات ولوثائق الأخرى المرافقة لها والمقدمة للمصالح الجبائية ومطابقة ما تحويه من الواقع والحقيقة الملموة.

وهنا يطرح لنا مشكل النقص الفادح في الموظفين بحيث يشكل ذلك حجر عثرة في سبيل بلوغ أهداف المستطرة.

ويسبب ذلك تباعد الفترات لإجراء حمالات المراقبة وكذا زيادة نصيب كل مراقب من الملفات الوجب دراستها وبالتالي صعوبة مطالعته بروية وإتقان والتحقق من المعلومات التي تجريها ، فذلك ليس بأمرالسهل خاصة إذا تطلب الأمر دراسة معمقة للملف ...

تتختلف المدة الضرورية للقيام بها بإختلاف النشاط الإقتصادي المراقب بالإضافة إلي مشكل الكفاءة الذي يطرح نفسه بوضوح فالكفاءة التي يتمتع بها موظفو إدارة الجباية على غرار الإدارة العمومية الأخرى تيقى غير كافية ومحدودة خصوصا في ظل الممارسات المشبوهة والطرق الملتوية والمعقدة التي ينتهجها المكلف لتقليل من العبء الضريبي.

بالنظر المعمق في هذا النقص الملحوض للإطارات والكفاءات لدى مصلحة الضرائب ، يتضح لنا أن المشكل ضارب في القدم وليس وليد اللحظة فالإطارات الفرنسية التي غادرت البلاد في شتى المجالات غداة الإستقلال سبب شلل تام للإدارات ، ككل والإدارة الجبائية كغيرها استخدمت عناصر قليلة الخبرة والتأهيل .وأمام المهام الصعبة المتمثلة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة والرقابة وكذا التلاعبات والغش من طرف المكلف جعلها عاجزة تماما عن السيطرة عن الوضع ، فالقدرات الإدارية غير متسمة بالكفاءة تضع حد لنطاق التداخل الضروري الفعال للإدارة ، وأمام هذه الوقائع فقد اعتمدت الإدارة الجبائية على سياسة جبائية تفتقر الى الكفائة والمهارة وقد ساعدها على ذلك مايلي:

قلة دورات التكوين والبرامج المسطرة من طرف الإدارة الجبائية لموظفيها لتمكينهم من الإلمام بمختلف أنواع الضرائب خاصة مع التغيرات المستمرة في النظام الجبائي والثقافة الجديدة في مادة الجباية في ظل اقتصاد السوق التي لو يستطيعوا لا هضمها ولا استعاب محتواها.

النقص الكبير في المعاهد والمدارس المتخصصة في ميدان الضرائب والجباية سواء على مستوى التعليم العلي من جهة ومن جهة أخرى على مستوى التكوين المهني.
عدم وجود مراقبة للتطورات التي تحدث في مستوى المعيشي للموظفين والتي لاتبررها أجورهم للحد من ظاهرة الرشوة والتواطؤ لموظفي الإدارة مع متهربين هاتيين الظاهرتين اللتان تفشتا في أوساط المصالح الجبائية بشكل واضح.

فمن خلال هذه النقائص التي تطرقنا إليها والتي تجعل الإدارة الجبائية هيكلا ضعيفا لا ، هشا ومليئا بالثغرات يتمكن المكلف من استغلال نقاط قوة وضعف الإدارة الجبائية ويتأقلم معها لتحقيق أهدافه المتمثلة في التهرب من أداء الواجب الجبائي بدون أدني خوف أو تردد.

المطلب الرابع : أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي والفراغات القانونية

إن مختلف التشريعات الضريبية تشمل على أنواع مختلفة من الضرائب ، مما يجعلها في معضم الحالات معقدة نتيجة لاختلاف الطرق التقني لحساب قيمتها أو تقدير وعاءها وكذا إعفاءات وتخفيضات يكون الهدف من تطبيقها ، توزيع العبء الضريبي ، إضافة إلي هذا فإن أغلب الأنظمة الجبائية تطبق أسلوب الضرائب المتعددة ،1 ويتميز هذا الأسلوب باختلاف التشريعات مما يشع المكلف على البحث عن الثغرات القانونية الموجود فيها واستغلاله لصالحه والتي تعتبر بالنسبة للمكلفين من أحسن الطرق المسهلة للتهرب من الإلتزامات الجبائية مقارنة بالطرق الملتوية وغير المشروعة فهي تسمح لهم بالتملص من دفع الضريبة جزائيا أو كليا دون أي مخالفة أو مخاطرة من شأنها أن تلغي الإطار القانوني لنشاطاتهم.

وعلى الرغم من إجتهاد المشرع الجبائي في مجال وضع النصوص الجبائية لتقليل من امكانية التهرب الجبائي فالملاحظ أنها تبقى غير كافية وغير منيعة فهناك جملة من المسببات تساهم في دعم هذه النقائص وتعميق آثارها السلبية منها على سبيل الذكر:

- الغموض وعدم الوضوح الذي يلف بعض النصوص القانونية التي يشغلها المكلف لخدمة مصلحته الخاصة.

•عدم إلمام المشروع الجبائي في بعض الحالات في مختلف المتغيرات الخارجية وإهماله لتأثيراتها عند تقنينه للقواعد الجبائية مما يخلق لمكلفين إمكانية التهرب الجبائي والتقليص من المبالغ الضريبية الواجب دفعها.

•نسيان أوسهو قد يحدث للمشرع الجبائي عند رفعه للقوانين[1].

تعدد أنواع الضرائب واختلاف معدلاتها المطبقة من بين أهم العوامل التي تساعد المكلفين على مراوغة الإدارة الجبائية دون الإعتداء على القوانين.

إلي جانب ذلك هناك علاقة مباشرة للتهرب الضريبي مع حجم العقوبة التي يمكن أن تسلط على المكلف ، حيث إكتشاف المخالفات الجبائية الممكنة ومن هنا فان المكلف يقيس معامل المخاطرة ويحاول قياسه مع حجم الضريبة ومع الغرامة التي يمكن أن تلحق به وبالتالي إذاكان حجم هذه الغرامة التي يمكن أن تلحق به أكبر من المبلغ الذي يعود علية إثر تهربه من الضريبة فإنه لا مجال أمامه وبالتالي يستبعد إمكانية التهرب والعكس صحيح فإذا كان حجم الغرامات التي يمكن أن تلحق به أصغر مما يعود عليه إثر تهربه فإن هذا يشجعه على التهرب . [2]

أي نجد على مستوى التشريع الضريبي فراغ قانوني يشرع التهرب الضريبي ويتمثل في القانون المدني (المادة 211) ومنه يحدد مدة المراجعة بأربع سنوات فإن انقضت هذه المدة فالقانون لا يسمح بالمتابعة ، بالإضافة إلي عامل أخر يتمثل في سياسة الإعفاءات المتبعة والتي تعتبر بدورها ميدانا خصبا للتهرب الجبائي لما تتضمنه من تثغرات يحسن المكلفين استغلالها ، التشريع الجبائي يبسط مجالا واسعا من الإعفاءات والإمتيازات الجبائية الأغراض متنوعة من بينها تشجيع الأفراد على إقامة مشاريع استثمارية حيوية وكذا مساعدة الشباب البطالين على خلق مناصب عمل وإعفاءهم دفع الضرائب جزئيا أوكليا لفترة معينة على الرغم من أن ذلك يتنافى مع الهدف الأساسي بفرض الضريبة والمتمثل في الهدف المالي.

تصدر الإدارة الجبائية جعل هذه الكفاءات والإمتيازات ميدانا خصبا للتهرب المكلفين بدفع الضريبة" بحيث أصبحت الخسارة في الإيرادات الجبائية من جراء هذه السياسة تمثل نزيفا كبيرللخزينة العمومية وذلك لتجاوزها بكثير تلك الخسارة التي كان المشروع بقصد منحها ، لكن

[1] - بساس أحمد " محاضرات الجبائية " لسنة2005 الأغواط

[2] - نجار فريد، الإصلاح الجبائي و أثره على الاستثمار المؤسسة الإنتاجية، ماجستير، معهد العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة سطيف، ص 115.

تجدر الإشارة أن اللوم لا يقع بكامله على الإدارة الجبائية بل تتقاسمه مع التشريع الجبائي بسبب الثغرات التي ينتبه إليها المشرع الجبائي عند وضعه للقوانين والمواد التي تحكم هذه السياسة ."

وهناك مثل واضح على لذلك ويتمثل في الإعفاء عند بداية مزاولة النشاط في فئة الحرفيين إذ أن المشرع فاته أن هناك حرفيين يتقنون أكثر من حرفة واحدة وذلك يمهد لهم الطريق نحو التهرب الجبائي في ظل القانون.

بحيث يزاول الحرفي المكلف بالضريبة حرفة معينة لفترة تقل أو تساوي مدة الإعفائي ثم تغيرها بأخرى ويستفيد من جديد بإعفاء متجدد.

فالثغرة تبدو في هذه الحالة من خلال عدم اقتران الإعفاء بقيد أو من تغيرها مع فرض عقوبات رادعة لذلك.

ومن هنا القوانين والمواد التي تتضم سياسة الإعفاءات تحتاج إلي إعادة النظر والفحص لمحاولة شد الثغرات وغلق المنافذ في المتهربين من الواجب الضريبي.

المبحث الثالث :الأثار المترتبة عن الغش الجبائي

من خلال البحث نحاول تسليط الضوء على الأثار المدمرة وحصر النتائج الوخيمة الناجمة عن النزيف المالي الحاد الذي يسببه الغش الجبائي هذه الظاهرة السلبية التي تنخر وبعمق في الجسد الإقتصاد الوطني وتحول دون تحقيق الأساسية للضريبة والمتمثلة في تزويد الخزينة العامة بالمداخيل والإيرادات التي تسمح لدولة من خلالها بتغطية نفقاتها المتزايدة وباعتبار الغش الجبائي ظاهرة سلبية وخطيرة فهي لا تتوقف عن الجانب المادي فقط بل تمتد لتشمل الجانب الإقتصادي و الإجتماعي .

المطلب الأول: الأثار المترتبة على المستوى المالي

إن الأثر البارزة والمباشرة المترتبة عن التهرب الجبائي من طرف المكلف سواء كان التملص كليا أو جزئيا فيتمثل في نزيف مالي حاد يحرم الخزينة العمومية من مالية هامة حيث تشير تقديرات غير رسمية إلى أن الغش الجبائي يتراوح مابين50 و100 مليار دج في السنة.

كما أنه يلحق ضررا بالغا في الإقتصاد الوطني خصوصا مع التحولات التي تشهدها الآونة الأخيرة وتطلب إمكانيات جبارة وهنا يظهر الأثر السلبي للتهرب والغش الجبائيين حيث يتسبب في شلل الخزينة العامة وخسارتها لإمكانيات ضخمة كفيلة بتغطية العجز المزمن بها وبالتالي فإن هذا العجز الرهيب في وسائل التمويل يجبر الدولة على إنتهاج طرق بديلة للحصول على التمويل مما

يؤدي إلى الوقوع بين فكي الإستدانة الخارجية و التضخم النقدي أو إلى اللجوء إلى بعض الحلول غير المجدية :

- الإصدار النقدي وما يرافقه من تضخم نقدي نتيجة عدم وجود مقابل لهذه الكتلة النقدية الصادرة وانخفاض القدرة الشرائية للمواطن.

- إنتهاج سياسة التقشف بتقليص الإنفاق العام وذلك بتأجيل إنجاز المشاريع التنموية مع تقليص الإعانات

- رفع معدلات الضرائب مما يزيد من حدة وطأة الضرائب على المكلفين ويزيد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين وبهذا تدخل الدولة في حلقة مفرغة وتزيد من صعوبة الوضع.

المطلب الثاني: الأثار المترتبة على المستوى الإقتصادي:

وفقا للتفكير المالي فإن الضريبة يمكن أن تكون هادفة ترمي إلى تحقيق الأهداف الإقتصادية في تخفيض والتوزيع والإستقرار والنمو وذلك من خلال التأثير على الدخل والإدخار والإنتاج .

إعاقة المنافسة:

إن النزيف المالي الحاد الذي يسببه الغش والتهرب الجبائيين يعمل على إعاقة تحقيق منافسة نزيهة و عادلة بحيث الرابح في اللعبة الإقتصادية ليس دوما المسير الجيد و لكن البارع في الغش، فالضريبة المرتفعة التي يتم إسقاطها على النشاطات الصناعية والتجارية يمكنها أن تمنح إمتيازات معتبرة للمؤسسات التي تتملص من دفعها مقارنة مع تلك المؤسسات التي تؤدي واجبها الضريبي بنزاهة و من خلال هذه الممارسات تقل المنافسة ويفتح المجال واسعا للإحتكار، و في غياب الرقابة الصارمة و الفعالة يمكن للمؤسسات الإحتفاظ بأموال ضخمة بعيدا عن الإقتطاعات الضريبية و بالتالي إستعمالها لضرب المنافسة و فرض وجودها في السوق على حساب المؤسسات التي تلتزم بدفع واجبها الضريبي ويظهر ذلك جليا من خلال عدة ممارسات مثل :

بيع منتجات بأسعار منخفضة مقارنة مع منافسيها في السوق دون خسارة .

إستقطاب الزبائن نظرا لمنح معدلات خصم أو زيادة في الكمية او تحسين في النوعية.

زيادة عمالها وكذا شراء آلات جديدة ، وبالتالي توسيع نشاطها.

ومن هنا تصبح المؤسسات المشبوهة قدوة لغيرها فهي تحيد عن أي منافسة شريفة و نزيهة غامضة المصير و تسعى لإنتهاج الغش بكافة الطرق والوسائل سعيا منها لتدعيم فرص البقاء و تحقيق الأرباح خاصة إذا تمتعت المؤسسة بطاقم تسييري محكم .

فتعيق بذلك التقدم الإقتصادي من خلال إحجامها عن محاولة التطوير لأسباب الإنتاج وتحسين النوعية.

التوجيه الوهمي للنشاط الإقتصادي:

بالإضافة إلى أن الغش والتهرب الجبائيين يوجهان النشاطات الإقتصادية توجيها وهمي ويعرقل التقدم الإقتصادي من خلال سيطرته على مسار غير طبيعي لا يتماشى والأهداف التي ترمي إلى تحقيق التنمية والتقدم الإقتصاديين لخلق مصادر للثروة وتكوين القيمة المضافة مما يدفع الأعوان الإقتصاديين إلى التوجه نحو القطاعات التي بها ثغرات تمكنهم من التهرب الضريبي بعيدا عن أي إعتبار اقتصادي وبالتالي يندثر دور الضريبة فهي تنظم الإقتصاد و توجه الطاقات المتوفرة نحو القطاعات الحيوية و الأكثر إنتاجية.

فالغش والتهرب الجبائيين يطمس كل الدوافع و الحوافز التي تدفع العون الإقتصادي لتفضيل قطاع عن آخر ففي الجزائر مثلا نلاحظ أن الأعوان الإقتصاديين يلجئون إلى أنشطة إقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب والغش ولا يأخذون بعين الإعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الإقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لايتوجهون إلى الأنشطة الإقتصادية التي تخنق ثروات إضافية وبذلك فالتهرب والغش الضريبيين أصبح سببا في الركود الإقتصادي والتخلف.

إن الغش والتهرب الضريبيين يعبر عادة عنه بإخفاء المكلف لرقم أعماله الفعلي أو أرباحه الحقيقية فهو يسعى إلى عدم إنفاق هذه الأموال خوفا من احتمال إكتشاف الإدارة الجبائية لهذا التجاوز في حق الإقتصاد وحرمانه من موارد مالية هامة كانت تساعد في عجلة التنمية الإقتصادية وبالتالي فإن الكلف إلى ما يلي:

اكتناز هذه الأموال على شكل نقدي أو على شكل معادن نفيسة .

فتح حسابات بنكية في الخارج ولا سيما في سويسرا أين تمنح البنوك إمتيازات المتمثلة في سرية الرصيد البنكي

أو استثمار الأموال في السوق الموازية التي تعتبر أفضل ستار لمثل هذه التجاوزات بعيدا عن يد الرقابة والمتابعة الجبائية .

استثمارها في البلدان التي تتمتع بتسهيلات جبائية.

المطلب الثالث: الأثار المترتبة على المستوى النفسي و الإجتماعي:

يمكن الإعتماد على الضريبة لتحقيق أهداف غاية في النبل كإعادة توزيع الدخل والثروة بشكل عادل ومنتصف وذلك سعيا للحيلولة دون تكتل الثروة في أقلية من أفراد المجتمع وتدعيم مشاريع السكن والصحة والتعليم...إلخ.

إلا أن الغش والتهرب الجبائيين يحولان دون ذلك فالغش الجبائي يعمل على تثبيت الفوارق الإجتماعية وتعميق الأزمة المالية و الإقتصادية فهو يحمل المكلفين النزهاء أكثر من طاقتهم ويستنزف أموالهم.

كما أنه يسحب عامل الصدق والثقة والأمانة بين المتعاملين ويساعد على تدهور الحس الجبائي لديهم .

1- تعميق الفوارق الإجتماعية:

إن ظاهرة الغش والتهرب الجبائيين تشهد إنتشارا واسعا في أوساط المجتمع وبالتالي فهي تعمل على تعميق الفوارق الإجتماعية وشحن الجو السائد بين الأفراد و المتعاملين بالكراهية والعدوانية وبالتالي فهي تزيد الغني غنا و الفقير فقرا وحرمانا وسخطا، فهو يظلم هذه الفئة أكثر من مرة ، يظلمها من خلال إجبار الدولة على الحد من المرافق العامة و تقديم الخدمات المجانية، ويظلمها عند رفع الدولة من معدلات الضرائب غير المباشرة لتعويض النقص المسجل في مدا خيلها باعتبار هذا النوع من الضرائب يمس كل الأفراد لكنه يؤثر بالدرجة الأولى على الطبقة المتوسطة والفقيرة، ويظلمها مرة أخرى عند انخفاض دخل الفرد نسبة إلى انخفاض الدخل القومي من جراء النزيف المالي الحاد الذي يسببه، وبالتالي إنخفاض القدرة الشرائية والمستوى المعيشي للفئة التي يمثلها ضغيفوا ومتوسطوا الدخل.

إلى جانب كل ذلك فإن الغش والتهرب الجبائيين يتسببان في ظلم كبير متمثل في عدم المساواة بين المكلفين أمام الضرائب فبعضهم يفلت بسهولة من دفع الواجب الضريبي كالتجار وأصحاب المهن الحرة خاصة في ظل النقائص التي تتخبط فيها الإدارة الجبائية وبعضهم يعاني من الضغط

الجبائي الكبير إما لكونهم شرفاء أو لكونهم أجراء فالأجراء هم الخاضعين للضرائب بشكل خارج عن إرادتهم (الإقتطاع من الدخل تلقائيا (فالغش والتهرب الجبائيين يؤديان إلى إختلال التوزيع العادل للأعباء العمومية و التأثير السلبي على مبدأ المساواة بين المكلفين أمام الضرائب الذي يهدف إلى التحديد العادل لمساهمة كل فرد في الأعباء العامة للدولة تبعا لمقدرتهم التكليفية.

2- تدهور عامل الصدق في المعاملات:

إن تدهور الثقة وحتى انعدامها بين المتعاملين هو مرآة حقيقية لواقع التعامل التجاري في ظل الغش والتهرب الجبائيين فهما يتمان في ظروف تسودها اليقظة والحذر لتجنب أي تلاعب من طرف ما يدفع ثمنه الطر الآخر.

كيف يمكن للمصرفي أن يثق في الميزانية المقدمة إليه كميزانية حقيقية قد تكون في مكان الميزانية الرسمية لأغراض جبائية. [1]

كيف يمكن منح قرض لزبون بكل أمان إذا كانت الإدارة الجبائية بإمكانها التدخل في أي وقت وتلقي على عاتقه ديون ثقيلة نتيجة لتهربه من واجبه الجبائي .

3 - تدهور الحس المدني:

يعتبر الحس المدني بصفة عامة والحس الجبائي بصفة خاصة عن انعكاس واضح لظاهرة الغش والتهرب الجبائيين في المجتمع، فالفئات الشريفة التي تؤدي واجبها بنزاهة وشرف سينتهي بها المطاف إلى سلوك طريق الغش والتهرب الجبائيين نظرا لشعورهم بأنهم مصدر إستغلال من طرف النظام الجنائي خصوصا في غياب طرق المكافحة والردع الفعالين إذ أن"الحث عن الغش والتهرب يكون أكبر كلما كانت الضرائب معدلاتها."

فالغش والتهرب الجبائيين من أخطر الأفات التي تصيب الدولة وتمس كل هياكلها ومجالاتها لذلك يجب الإحتياط لهما و محاولة معالجتهما من خلال وضع برامج وقائية من شأنها التخفيف من حدة الظاهرتين.

[1] - حضاوي عبد القادر، تسيير الخطر الجبائي في المؤسسة، حالة شركات الأموال، ماجستير علوم فقتصادية، جامعة الأغواط، ص 86.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى التعريف بمصطلحي الغش والتهرب الجبائيين وأوضحنا الفرق الجوهري بينهما باعتبارهما ظاهرتان منفصلتان وذلك من خلال عرض لمختلف صورهما وأشكالهما وطرق التقدير والتقييم لظاهرة الغش الجبائي.

كما سلطنا الضوء على الأسباب التي أدت إلى وجود الغش والتهرب وانتشارهما الكبير، غلى جانب النتائج الوخيمة التي تسدل ستارها الأسود على مختلف المستويات(المالي، والإقتصادي، والإجتماعي.

محاولين من جلال ذللك معرفة مواطن الخلل في النظام الجبائي الجزائري وإبراز مختلف الثغرات التي تميز التشريع الجبائي و التي ساهمت في تأزم الوضع بشكل واضح.

وسننتقل خلال الفصل الثالث إلى وسائل المكافحة و الردع التي تبرز من خلال الرقابة الجبائية وأهم وسيلة ناجعة وفعالة لكوكونها مرتبطة مباشرة بالمكلف وبالأدلة المادية الملموسة والمبررة المقدمة للإدارة الجبائية في إطار عملية التفتيش والرقابة .

تمهيد:

فى هذا الفصل سوف نتطرق للرقابة الجبائية و التى تعد أحد أهم الإجراءات التى تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة ،من خلال محاربة التهرب الضريبى أو التخفيف على الأقل من حدته .

فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات المدلى بها فى تصريحات المكلفين ،وتسمح بإرساء مبدأ أساسى للإقتطاعات،و المتمثل فى وقوف جميع الممولين غلى قدم المساوات أمام الضريبة .

كما تعتبر الرقابة الجبائية من أنجع الطرق الأساليب لمواجهة الطرق الإحتيالية للغش و التهرب الضريبيان وهذا ما سوف نتظرق إليه من خلال دراستنا لهذا الفصل

من خلال هذا

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية.

إن الرقابة أو التحقيق الجبائي قدمت له عدة تعاريف منها:

أن الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.

و قد عرفها **" فايول "** بأنها: « التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها ».

فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتبية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى الترهب من دفع الضريبة.

المطلب الأول: أهداف و أشكال الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: أهداف الرقابة الجبائية

لقد تعرضنا إلى ما يشير إليه مصطلح الرقابة من ناحية الجباية لكن هل لهذه العملية عرض ترمي إليه؟ سنتعرض إلى أهداف الرقابة الجبائية، فما هي يا ترى؟.

إن لكل عملية نقوم بها غرض و من بين الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة هي:

أ- الهدف المالي و الاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

ب- الهدف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و يمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة و الإلمام بأسبابها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.

- تساعد الرقابة بإعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي.

- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها.

الفرع الثانى: أشكال الرقابة الجبائية.

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال متتابعة و متكاملة و تتمثل في:

أ- الرقابة الشكلية:

تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة، تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات و الملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات و تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

ب- الرقابة على الوثائق:

الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة بمقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزته الإدارة، و كذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف.

فالمراقب يقوم بتحليل و دراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة للوصول لاكتشاف الأخطاء المرتكبة، و في حالة وجود بعض الغموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص المعلومات، و في حالة رفض المكلف للطلب يعيد المحقق كتابة طلب آخر يوضح فيه النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات و توضيحات إذ أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة، لكن إذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية سيلجأ إلى نوع آخر من الرقابة و هي الرقابة الخارجية.

ج- الرقابة في عين المكان:

تعد الرقابة الخارجية أو الرقابة في عين المكان تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية، و هذا بغرض المقارنة بين ما صرح به و ما هو موجود في الواقع و يشمل هذا النوع من الرقابة نوعين من التحقيقات:

- التحقيق المحاسبي و يخص المؤسسات.
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية القانونية « **VASFE** » و يخص الأشخاص الطبيعيين، و سنتطرق إلى هاتين النقطتين لاحقا بتفصيل.

المطلب الثانى : المراجعة الجبائية الداخلية.

الفرع الأول: المراجعة الجبائية.

لقد عرفها " **M. colin** " بأن : « المراجعة الجبائية هي الفحص المحاسبي المطبق من طرف الإدارة الجبائية و هي عبارة عن مراقبة احترام القوانين الجبائية».

« ATIC »الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب المراجعة و الاستشارة عرفتها ب: « أنها تتمثل في إبداء رأي على مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة و طريقة توظيفها، و بالتالي نجد المراجعة بكل أنواعها موضوع المراجعة داخل المؤسسة».

و عليه نقول بأن المراجعة الجبائية هي عملية فحص انتقادي للوضعية الجبائية لإعطاء رأي عن الوضع الجبائي للمؤسسة و جعله أداة لتحسين التسيير الجبائي داخل المؤسسة، و هذا من خلال مراقبة درجة احترام القوانين الجبائية للمؤسسة.

من خلال تعريف المراجعة الجبائية تدفعنا لمعرفة مدى مساهمتها في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة و تحسين للمؤسسة و تحسين التسيير الجبائي داخلها.

إضافة إلى ذلك أنها تسمح بتقييم الخطر الجبائي الذي يعد ضروري و مؤشر للوضعية المالية للمؤسسة و اكتشاف نقاط القوة و الضعف للمؤسسة.

كما أن المراجعة الجبائية تساعد على وضع خطوط عريضة للإستراتيجية الجبائية للمؤسسة.

الفرع الثانى: مهام المراجعة الجبائية.

مهام المراجعة الجبائية تأخذ عدة أشكال تختلف من حيث تطبيقها أو مجالها و تتمثل في:

***: مهام المراجعة الجبائية بالنسبة لشمولية دراسة الضرائب.**

من مهام المراجعة الجبائية أن تقوم بدراسة وضعية المؤسسة اتجاه الضرائب الخاضعة لها لتسوية معاملاتها مع المصالح الضريبية، و تكون هذه الرقابة على نوع واحد من الضرائب أو على عدة أنواع من الضرائب بهدف تقييم وضعيتها من أجل إعطاء أو تحديد نقاط الضعف العائدة لمجال الجباية، و المؤسسة تحتاج لهذه الرقابة لضمان السير الحسن لنشاطها و أعبائها اتجاه المصالح الجبائية.

***: مهام المراجعة الجبائية بالنسبة لتحقيق الأهداف.**

إن المراجعة الجبائية تبحث عن إمكانية تخفيف عبء التكلفة الجبائية و إمكانية تخفيض الخطر الجبائي، و هذا بمحاولة جعل النظام الجبائي متكيف مع أهداف المؤسسة، إضافة إلى إمكانية إعادة النظر في القوائم المالية بإدخال تعديلات عليها.

- تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية
- التأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة
- تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية، و العمل
- على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها.

و لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية، عمل المشرع على تنظيم سيرها و عملها بإسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة في ذلك سنتطرق إليها لاحقا.

المطلب الثالث: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية.

سمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية في الحقيقة تتمثل في حقوق و صلاحيات، تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات و مدى مصداقيتها و قانونيتها و هذا عن طريق مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة و بالتالي تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها.

الفرع الأول: حق الاطلاع و الرقابة للإدارة الجبائية.

أ: حق الاطلاع.

حق الاطلاع وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية بواسطة هذا الحق يمكن لهم الاطلاع على الوثائق و المستندات و الملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة، الذي هو بصدد التحقيق، بحيث تعتبر هذه الوثائق المرجع الرئيسي و المساعد في تمكين أعوان الإدارة الجبائية القيام بمهمة التحقيق، و من جهة أخرى فالمشرع الجبائي بين مجال تطبيق هذا الحق، كما جاء في قانون الإجراءات الجبائية: « يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات(1).

[1]- القانون رقم 21/01: المتضمن لقانون المالية 2002، الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22، المادة 25.

- حق الاطلاع لدى المؤسسات العمومية:

« لا يمكن بأي حال من الأحوال إدارات الدولة و الولايات و البلديات، و المؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات، و كذا المؤسسات أو الهيئات. أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية ، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي تـوجد في حوزتها »([1]).

فمثلا تمارس الإدارة الجبائية حق الاطلاع التلقائي اتجاه الضمان الاجتماعي، و يتعين على هذه الأخيرة موافاة مصالح الإدارة الجبائية سنويا، بكشف فردي عن كل طبيب أو مساعد طبيب تبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبالغ الإجمالية لهذه الأتعاب، كما هي واردة في أوراق العلاج.

و يجب أن تصل الكشوف المعدة قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل 01 أفريل من السنة الموالية([2]).

أما بالنسبة للسلطة القضائية يجب عليها تقديم معلومات تتعلق بالدعاوي المدنية و الجزائية، كما نص عليها القانون : « يجب على السلطات القضائية أن تطلع على الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تحصل عليها و التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال أو في أي مناورة كانت نتائجها الغش و التملص من الضريبة»([3]).

- حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

يمارس حق الاطلاع على المؤسسات الخاصة، و ذلك مهما كان نظام الضريبة الخاضعة له. و هذا ما يبينه قانون الإجراءات الجبائية ([4]).

و لهذا يتعين تقديم كل الدفاتر و الوثائق و المستندات للإيرادات و النفقات الواجب مسكها عند كل طلب من طرف أعوان التحقيق و هكذا كما نص به القانون التجاري : « يجبر القانون التجاري كل المؤسسات أن تحتفظ بكل وثائقها لحق الاطلاع مدة 10 سنوات »([5]).

---

[1]- القانون رقم 21/01 : المتضمن لقانون المالية 2002، الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22، المادة86.
[2]- القانون رقم 21/01 : المتضمن لقانون المالية 2002، الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22، المادة86.
[3]- القانون رقم 21/01 : المتضمن لقانون المالية 2002، الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22، المادة87.
[4]- القانون التجاري: المادة 12 ديوان المطبوعات الجامعية سنة 1984، ص 04.
[5]- القانون رقم 21/01، المادة 93.

– حق الاطلاع لدى البنوك:

تمارس الإدارة الجبائية حق الاطلاع لدى البنوك و جميع الهيئات المالية المماثلة، فهذه الأخيرة ملزمة بتقديم جميع المعلومات لأعوان الإدارة الجبائية حول الكشوفات الحسابات البنكية للمكلف، حركة الإيرادات و النفقات و هذا في حد ما سطره القانون ([1]).

فلا يحق لأعوان المصالح المصرفية تقديم بعض الملفات التي تتعلق بالسر المصرفي و هذا حسب التعليمة المؤرخة في 1992/04/12 من طرف المديرية العامة للضرائب.

- ب حق الرقابة.

إن من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية هو حق الرقابة للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتبية، فالرقابة تسمح للإدارة الجبائية بأن « تتأكد أن جميع المكلفين قد سددوا ما عليهم، و هذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي»([2])

فحق الرقابة هو عبارة عن مجموع العمليات الشكلية و المادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية و المتضمن صحة العمليات و المعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين و الطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية ([3]).

تتم الرقابة عبر ثلاث مراحل متتابعة و متكاملة هي:

*** – الرقابة الشكلية:**

يقوم المكلف بالضريبة بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتبية، و تهدف تدخلاته إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة في غالب الأحيان عند كتابة المكلفين للتصريحات و التحقق من هوية و عنوان المكلف، و كذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي ([4]).

ما يمكن ملاحظته من خلال هذا الشكل من الرقابة هو:

---

[1] -Jean Pierre casimir، Contrôle fiscale et contentieux de l'impôt، éditions la(3) villeguerin، 4eme édition، octobre 1990، paris، p 29.

[2] - Colin Philippe : « La verification Fiscal، edition economica، Paris، 1979 p17،89.

[3] - Colin Philippe. Op . cit.، p 02

[4] - Colin Philippe. Op . cit، p 07- 09

1- الرقابة الشكلية للتصريحات هي أول عملية تنفذ.

2- الرقابة الشكلية تكون سنوية.

3- إن الإدارة الجبائية تنظر إلى الشكل أو الكيفية الذي جاءت به هذه التصريحات، لا تهدف إلى التأكد من صحة هذا الأخير.

*** – الرقابة على الوثائق (المكتبية):**

الرقابة على الوثائق تتمثل في مجموع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب حيث تقوم مصلحة التحقيق «بإجراء فحص نقدي و شامل للتصريحات الجبائية المكتبية من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات و الوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف. و ذلك انطلاقا من ملفاتهم الخاصة المبينة لتطور ذممهم المالية و العناصر المكونة لمسارهم المعيشي»([1]).

فالمحقق يقوم بالتحليل و التدقيق و المقارنة في التصريحات المقدمة من المكلف و دراسة مدى ترابطها و انسجامها من سنة إلى أخرى مستعينا في ذلك بالملف الجبائي للمكلف الذي بحوزة الإدارة الجبائية، و مصادر خارجية مثل: البنوك و الإيرادات و الهيئات و المؤسسات العامة و الخاصة و المتعلقة بالمعاملات أو الصفقات التي أبرمت مع المكلف و بعض الكشوفات،إضافة إلى كل هذا فبإمكان المحقق طلب معلومات و تبريرات أخرى من المكلف حول خصم معين أو توضيحات حول نقطة معينة كالتأكد من صحة مبالغ الرسوم المخصومة T.V.A التحقيق في المعدلات المطبقة، و كما إذا كانت فعلا تلك الخاصة بالعمليات المحققة أو أن هذه الأخيرة قد تم إعفائها ([2]).

1- طلب المعلومات:

بموجب المهام و الامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق، أمكنه الطلب من المكلف بإمداده بمعلومات حول نقاط معيشته التي يشوبها الغموض و الشك. و قد يتخذ هذا الطلب الصفة الشفوية أو الكتابية و هذا الإجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين.

و في حالة عدم استجابة المكلف للطلب فانه لا يتعرض لأي عقوبة، بل تقوم الإدارة الجبائية بإرسال طلب كتابي أخر تطلب فيه توضيحات أخرى.

---

[1]- نهدية محمد، فريح رمضان، " التهرب الضريبي "، شهادة الدراسات العليا في المالية، قليعة، 1998، ص 57.

[2] - Jean Pierre casimir، Contrôle fiscale et contentieux de l'impot، p 33

2- طلب توضيحات و تبريرات:

« عندما يرفض المكلف بالضريبة الرد على الطلب الشفوي أو عندما يرى المفتش أن الرد على هذا الطلب يعتبر رفضا على الرد على جميع المسائل المطلوبة توضيحها، أن جزء منها فان المفتش ملزم بتحديد طلبا كتابيا، غير أن الطلبات المكتوبة يجب أن تبين بوضوح المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرا بشأنها »([1]).

و هذا الطلب لا يجب أن يتعدى 30 يوما من أجل تقديم الرد، في حالة انقضاء المدة دون أي رد فان المفتش يحدد أساس فرض الضريبة و بالتالي تفرض على المكلف ضريبة تلقائية .

الرقابة الخارجية تتمثل في التدخلات المباشرة لأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية، و كذا جميع الوثائق الملحقة و تبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالات التهرب، و هذا بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع و هذا الشكل من التحقيق يتميز بصورتين:

- التحقيق المحاسبي.

- التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية العامة.

الفرع الثانى: التزامات المكلف بالضريبة.

كما أشرنا سابقا أن المشرع الجبائي حدد حقوق و واجبات تمارس من خلالها عملية الرقابة الجبائية لتفادي العقوبات، فيجب على المكلفين بالضريبة الاحترام و الالتزام بواجباتهم الجبائية سواءا ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.

أ- التزامات ذات طابع محاسبي (أو تجاري).

حدد القانون التجاري هذه الالتزامات في العناصر التالية:

تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم »

- دفتر اليومية.

[1]- القانون رقم: 21/01، مرجع سبق ذكره، المادة 59.

- دفتر الجرد.

- حفظ الدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة.

1- دفتر اليومية:

أجبر القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة (09): « كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يعد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر. و كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم » (1).

فدفتر اليومية دفتر موقع و مرقم من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

فهذا الدفتر يقدم عند كل طلب من المصلحة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر قد يشكل سببا كافيا لإلغاء المحاسبة، فيجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقانون و الأنظمة المعمول بها، هذا الدفتر يكون مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتواريخ متتابعة يوما بعد يوم مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل، و يعزز قيد كل عملية مهما كان نوعها و مهما كانت قيمتها بمستند أو بعدة مستندات اتباثية.

2- دفتر الجرد:

كدفتر اليومية يجبر كذلك القانون التجاري بإلزامية مسك دفتر الجرد: و الذي ينص بإجراء الجرد على جميع عناصر الأصول و الخصوم السنوية بصفة مدققة، و الجرد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل انجاز الميزانية الختامية و كذا معرفة وضعية المؤسسة (ربح أو خسارة).

و حتى تحمل هذه الدفاتر (دفتر اليومية و دفتر الجرد) الصيغة القانونية يجب:

- أن تكون مؤشرة من طرف قاضي المحكمة.

- تخلوا من كل فراغ أو بياض.

- يمنع الكتابة في الهوامش، و كذلك الشطب.

---

[1]- القانون التجاري : المادة (09) ديوان المطبوعات الجامعية، 1984، ص04.

3- حفظ دفاتر المحاسبة و سندات المراسلة:

طبقا للقانون التجاري فانه يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة و الصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات ([1]).

لذا كل محاسبة تقدم إلى الإدارة الجبائية يجب أن تتوفر فيها ثلاث قواعد أساسية هي:

- صحة التصريح.
- قانونية.
- مصادقة (مطابقة للكتابات).

ب: التزامات ذات طابع جبائي.

إن مجمل الالتزامات الجبائية التي شرعتها القوانين تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الدولة (الإدارة الجبائية) و الأفراد (المكلفين بالضريبة).

1- تقديم التصريحات:

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بملأ عدد من التصريحات المتمثلة في :

*/ التصريح بالوجود:

- يلزم القانون الجبائي على المكلفين الخاضعين للضريبة و على الشركات أن يقدموا في الثلاثين يوم من بداية نشاطها إلى مفتش الضرائب التابعين له، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه يتضمن مايلي:

- الاسم و اللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي ([2]).

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي للإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تعرف الإدارة مكان مزاولة النشاط و بدايته حتى يتسنى لها مراسلة و حساب الضرائب و تحصيلها.

---

[1]- القانون التجاري، المواد (10- 11- 12): ديوان المطبوعات الجامعية، 1984، ص 04.
[2]- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 183، الطبعة 1992، ص 138.

*** / التصريح السنوي:**

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وجب عليه اكتتاب تصريح بمداخيله و ذلك كل سنة، من خلال نموذج موضوع تحت تصرفه من المصالح الجبائية، و أمثلة على ذلك:

الأشخاص المعنويين أي الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات « **I B S** » ملزمون بملأ و إيداع التصريحات قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، تحتوي على :

* قيمة الأرباح الخاضعة للاقتطاع (الوعاء الضريبي).

* وثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة.

* الأشخاص الطبيعيين أي المكلفون الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي « **I R G** » ملزمون أيضا بملأ تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية.

* نموذج التصريح مقدم من قبل الإدارة الجبائية، تتضمن التصاريح:

- إجمالي الأرباح و المداخيل المحصلة خلال السنة المالية.

- كما يجب أن يرفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف، هذا التصريح يسمح لأعوان الإدارة من معرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة و حث في عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له، فان الإدارة لا تعفيه من هذا الالتزام.

***/ التصريح الشهري للرسم على القيمة المضافة « T V A » :**

على كل خاضع للضريبة أن يقدم شهريا و قبل العشرين يوم الأولى من كل شهر إلى قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا، كشفا يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال السابق، و من جهة أخرى تفصيل بالعمليات الخاصة بالرسم و تسديد الرسم على القيمة المضافة يكون في نفس الوقت مع دفع أو تقديم هذا الكشف، و في حالة التوقف على النشاط نهائيا أو مؤقتا فان الشركة ملزمة بتقديم تصريحا في العشر الأيام التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريح ([1]).

[1]- قانون الرسم على القيمة المضافة، المادة 57، الطبعة 1991، ص55.

***/ التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة:**

في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروض على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري أو غير التجاري، وجب عليها في خلال شهر اكتتاب تصريح بذلك تعلم فيه عن تاريخ تنازلها أو توقفها، و كذا أسماء و ألقاب و عناوين المتنازلين ([1]).

2- وضع رقم التعريف الإحصائي:

نص قانون المالية لسنة 2000 بمجموعة من الإجراءات و التدابير ترمي إلى إجراء أكثر انسجاما منها:

- وضع رقم التعريف الإحصائي: يعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة « حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي و رقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي » ([2]).

فيجب « على كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرا أو تقليديا، أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم» ([3]).

في حالة عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي إلى تعليق([4]).

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تسليم المستخرجات من جدول الضرائب.
- التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 219-01 و 219 مكرر من (ق ض م و ر م).
- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق و الرسوم.
- اكتتاب استحقاقات للدفع.ط

[1]- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 159، الطبعة 1992، ص 104.

[2]- القانون رقم 21/01 ن، مرجع سبق ذكره، المادة (04).
[3]- القانون رقم 21/01 ن، مرجع سبق ذكره، المادة (34).
[4]- القانون رقم 21/01 ن، مرجع سبق ذكره، المادة (35).

الفرع الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

منح المشرع الجبائي بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية حين قيامها بتأدية حقها، و هذا لخلق جو من التفاهم و التراضي بين المكلف و المراقب الجبائي.

أ: ضمانات متعلقة بسير التحقيق.

عند سير التحقيق يستوجب على الأعوان المحققين احترام ضمانات المكلف بالضريبة و الإخلال بها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

1- الإعلام المسبق:

لا يمكن أن تجري عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية و علم مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار مقابل إشعار بالوصول ([1]).

2- الحق في الاستعانة بوكيل أو بمستشار:

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، قصد متابعة سير عمليات المراقبة و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، و هذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بالتقويم ([2]).

3- عدم تجديد التحقيق:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو مجموعة ضرائب أو رسم أو مجموعة رسوم، و فيما عدا الحالات التي أستعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فان الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة.

* و تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية، مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه (40 يوما). في حالة انعدام التقويمات ينتهي التحقيق اثر إبلاغ المكلف بوضعيته.

---

[1]- القانون رقم 21/01/ ن، مرجع سبق ذكره، المادة 60 الفقرة 4، و المادة 60 الفقرة 3.
[2]- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، 2004، ص 18

* إذا ما مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى، فان هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا.

4- تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية أجالا محددة، فهذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة.

و في جميع الحالات الأخرى مدة التحقيق لا تتعدى السنة، و استثناء لما سبق ذكره فان مدة التحقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات الآتية:

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة و غير كاملة، أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير.

- فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق، يتم تحديد مدة التحقيق ابتداءا من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق ([1]).

ب: ضمانات متعلقة بإجراءات التقويم.

يستفيد المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتقويمات، و لكن بشرط الاستيفاء الكامل لمختلف الالتزامات، بحيث أن هذه الضمانات كفيلة بحماية حقوق المكلف أثناء إجراء الإدارة الجبائية للتحقيق الجبائي، يمكن ذكرها فيما يلي:

- الإشعار بالتقويم.
- حق الرد.

أولا- الإشعار بالتقويم:

تعلم الإدارة الجبائية المكلف بالنتائج و ذلك حتى في غياب إعادة التقويم، و هذا بإرسال إشعار بالتقويم في رسالة مسجلة مع وصل الاستلام، و يشترط شرحه و تفصيله بصفة كافية تسمح

[1]- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، ص 20.

للمكلف من تشكيل أسس الضريبة من جديد، مبينا فيه أسباب و طرق التقويم المتبعة، كما تسمح للمكلف بإدلاء بملاحظاته، مع الحق في أن ترسل الإدارة الملاحظات المقدمة من طرف المكلف ([1]).

ج- حق الرد:

يقصد به إمكانية الطعن في نتائج المراقبة بحيث يمنح القانون 40 يوما للرد على اقتراحات الإدارة الجبائية، و خلال هذه المدة للمكلف حق في طلب من الإدارة الاستفسارات اللازمة عن بعض الأمور الغامضة التي يحتويها الإشعار بالتقويم، و يعتبر عدم الرد في حدود هذا الأجل علامة على قبول ضمني ([2]).

أما في حالة وجود منازعة في هذا الشأن بين المحقق و المكلف، يجوز لهذا الأخير تحويل قضيته إلى السلطات العليا الإدارية المتمثلة في: لجان الطعن المحلية، الولائية، المركزية أو على مستوى السلطة القضائية، و لا يمكن للإدارة الجبائية أن تتراجع أو ترفع هذا الحق إلا بعد تحصيل مبلغ الضريبة الجديدة، إضافة إلى إظهار الدليل الكافي ([3]).

المبحث الثانى: التحقيق المحاسبي

تأخذ الرقابة الجبائية شكل جملة من الإجراءات التي تهدف إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من قبل المكلفين، هذه الإجراءات أو الوسائل يعتمد عليها الأعوان الجبائيين لتنفيذ الرقابة و نميز بين وسيلتين هما التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق.

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها ([4]).

المطلب الأول: التحضير للتحقيق المحاسبى.

خلال هذه المرحلة يتم اختيار الملفات المراد البحث و التحقيق فيها، و تعين الهيئة التي تباشر عملية التحقيق المحاسبي، إضافة إلى أعمال تمهيدية تسمح للعون المحقق بأخذ صورة مستوفية عن المكلف المعني بحملة المراقبة.

---

[1]- القانون رقم 21/01/ن، مرجع سبق ذكره، المادة 60 الفقرة 6.
[2]- القانون رقم 21/01/ن، مرجع سبق ذكره، المادة 61 الفقرة 5.
[3]- قانون الضرائب المباشرة، المادة 329 الفقرة 1.
[4]- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، 2004، ص 13.

الفرع الأول: إعداد برامج التحقيق المحاسبى

يتم برمجة و إعداد التحقيقات من قبل المديرية الولائية للضرائب باقتراح من مفتشيات الضرائب، أما تنفيذه فهو من تكليف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المختصة إقليميا بواسطة الأعوان المحققين و حسب الحالة قيد التحقيق.

إن الملف الجبائي يحتوي على بيانات تختلف حسب طبيعة المكلف بالضريبة:

بالنسبة للشخص الطبيعي	بالنسبة للشركة
- الحالة الشخصية - طبيعة النشاط الخاضع للفحص - الوضعية العائلية - مقر السكن - منبع العائدات و التصريحات	- طبيعة نشاطها. - رأس مالها الاجتماعي - عنوان مقرها الرئيسي - وحدتها(فروعها). - اسم المسير و حقه في رأس المال

الفرع الثانى: مقاييس برمجة المكلفين الخاضعين للمحاسبة و طبيعة الملفات

يتم اختيار ملفات التحقيق وفق معايير هي ميكانيزمات نص عليها القانون مثل:

1/ أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الآخر تين.

2/ تكرار الخسارة و الربح الضعيف مقارنة مع النشاط المزاول.

3/ ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط المزاول.

4/ ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط.

5/ تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال و النتائج المصرح بها لمدة (04) سنوات.

6/ ملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي أو محاولة اللجوء للغش الضريبي.

7/ التحسن المعيشي السريع للمعني بالرقابة دون تطابق ذلك مع تصريحاته، و عدم معرفة مصدر العائد.

أ :سير التحقيقات الأولية:

1- سحب الملف:

خول التشريع للعون المحقق أخذ ملف المكلفين المعنيين بالرقابة للاطلاع عليها من مفتشية الضرائب التابع لها هذا الملف، طبعا بعد إظهار وثيقة الأمر بمهمة التحقيق و إمضاء تعهد بالسر المهني و إعادة الملف بعد انتهاء المدة المحددة.

2- استمارات التحقيق:

بعد الاطلاع على الملف يقوم العون المحقق بملأ مجموعة من الوثائق أو الاستمارات التي تساعده للإلمام أكثر بجوانب المهنة الموكلة له، و تتمثل في:

***- كشف للمحاسبة(Relevie de comptabilité) :**

تملأ هذه الاستمارة وفق جدول حسابات النتائج الموجود ضمن التصريح السنوي ل (04) سنوات ما فيه محل المراقبة، و عليه يظهر تطور رقم الأعمال و الأعباء و كذا الربح الصافي لكل سنة.

***- بيان مقارنة الحسابات الخامة «E 31 » (ETAT comptabilité de Bilan)**

يملأ هذا البيان لدراسة التغيرات الحادثة ل (04) سنوات في أصول و خصوم المؤسسة، مثلا: الاهتلاكات، المؤونات، و كذلك فوائد القيمة المحققة.

3: التحقيقات الخارجية المساعدة.

لمعرفة جوانب المراقبة المحيطة بالمكلف، يعمد المحقق إلى إجراء تحقيق خارجي على مستوى:

***/ الممولين:**

يجيز القانون للمحقق اللجوء إلى الممولين لجلب المعلومات الخاصة بالشركة قيد التحقيق و على الممول إفادته بكل الكشوف و الحسابات الخاصة بالمكلف المعني.

***/ الزبائن:**

قد يقدمون زبائن الشركة للمحقق الكثير من المعلومات: كثمن بعض المواد مع الكميات المشتراة من هذه الشركة، مما يساعد المحقق على تحديد سعر البيع و الكميات المقدمة إلى الزبائن.

***/ المحافظات التجارية أو مديرية التجارة و المصالح الأخرى:**

أجاز المشرع للمحقق الاتصال بإدارة البريد و المواصلات لمعرفة الكشوف الحسابية للمؤسسة، كما يلجأ المحقق إلى مديرية التجارة لتحديد ثمن البيع و الشراء للمواد التي تستعملها الشركة.

***/ مصالح الجمارك:**

في حالة شركة تقوم بنشاط الاستيراد و التصدير فجمع المعلومات من طرف المحقق يكون بالاتصال مع إدارة الجمارك.

الفرع الثالث: سير التحقيق وبداية التحقيق.

لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، لكي يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها (10) أيام، كما يستطيع المكلف بالضريبة أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه ([1]).

ملاحظة:

* يحمل الإشعار بالتحقيق: اسم و عنوان المرسل إليه، الفترة المعنية بالتحقيق، الضرائب التي سوف تراقب.

* في حالة غياب المكلف فان المحقق يترك إشعارا بالمرور « **Avis de passage** » ، إلى أن يكون المكلف بمقره ليستلم الإشعار بالتحقيق مرفوقا بميثاق المكلفين.

* يمكن للعون المحقق إجراء رقابة مفاجئة للمعاينة المادية فقط.

* أخيرا يقوم المكلف بتحرير محضر للمعاينة و يسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي، كما يوقع المكلف على هذا المحضر، و إن رفض يتم تبيان ذلك في المحضر.

[1]- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

المطلب الثاني: الفحص المحاسبي.

يمكن للمحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية، نسخ، البرقيات، مستندات الإيرادات و المصاريف...الخ ([1])، و عليه يمكن أن يكون الفحص بدراسة شكل أو مضمون المحاسبة.

الفرع الأول: دراسة المحاسبة من حيث الشكل:

نص القانون التجاري على ضرورة مسك وثائق ضرورية مثل (دفتر اليومية، دفتر الجرد...)، إذن فالمراقبة الشكلية تعتمد على المعاينة المادية التي تعتمد هي الأخرى على هذه الوثائق، و عليه لكي تكون المحاسبة ترجمة صادقة لوضعية المؤسسة يجب أن تكون محاسبة منتظمة، محاسبة مقنعة، و محاسبة صادقة. إضافة إلى كونها:

* يجب أن تكون المحاسبة مفصلة بشكل يسمح بتسجيل و رقابة العمليات المنجزة.

* احترام مبدأ المحاسبة و تمسك الحسابات بالنقود الوطنية (دج).

* تلتزم المؤسسة بتسجيل مجموع القيم المتواجدة داخل الوطن و تلك المتواجدة في الخارج في حسابات خاصة تضاف إلى تلك العمليات المنجزة مع الخارج.

* يجب مسك الدفاتر بعناية و دون تحريف.

الفرع الثانى: دراسة المحاسبة من حيث المضمون.

يعمد العون المحقق على الدراسة المعمقة و الدقيقة للحسابات الرئيسية للميزانية العامة و حسابات التسيير و النتائج.

1- فحص حسابات الميزانية العامة:

تعتبر الميزانية كشف بياني للوضع المالي للوحدة الاقتصادية، و يشتمل هذا البيان على جانبين:

جانب لأصول المؤسسة و جانب لخصومها.

1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 15.

أ- أصول الميزانية:

هي مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكا دائما أو مؤقتا للمؤسسة و عليه إن عمل المحقق يكمن في التحقق من وجود جميع الأصول، و أن مختلف النشاطات التي استعملت المؤسسة أموالها فيها تتمثل في :

1- الاستثمارات. 2- المخزونات. 3- الحقوق.

أ- 1- الاستثمارات:

الاستثمارات هي تلك الوسائل المادية و القيم غير المادية ذات المبالغ الضخمة، التي اشترتها أو أنشأتها المؤسسة لا من أجل بيعها بل لاستخدامها في نشاطها لمدة طويلة. و على المحقق التأكد من:

- الوجود الفعلي و المادي للاستثمارات ملك للمؤسسة عن طريق فحص بطاقات تقييم هذه الاستثمارات.

- التأكد أن هذه الاستثمارات ملك للمؤسسة عن طريق فحص الوثائق الاثباتية لاكتساب (شراء) أو إنشاء العقارات.

- صحة و دقة العمليات الحسابية و القيم الحقيقية للاستثمارات.

- مراقبة معدلات الاهتلاك و مدى قانونيتها، أي مدى تطابقها مع المعدلات المحددة من طرف القانون الجبائي.

أ- 2- المخزونات:

المخزونات تعتبر حسابات الصنف الثالث و هي حاجات عينية مشتراة أو منجزة من طرف المؤسسة بغية بيعها أو استعمالها في الإنتاج، أهمها:

- **البضائع:**

تمثل المواد التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها دون إحداث تغير فيها، فهي تباع على حالتها التي اشترتها بها:

عمل المحقق: هو التأكد من أن المبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبة تنطبق على المبالغ المسجلة في الفواتير.

- **مواد و لوازم:**

هي قيم المواد المشتراة من أجل استهلاكها و تحويلها إلى منتجات مختلفة و ليس بغرض إعادة بيعها.

عمل المحقق: هو التأكد من المبالغ المبينة في الدفاتر مقيدة بتكلفة الشراء، كما هو موضوع في دفاتر الشراء.

- **مخزون خارجي أو لدى الغير:**

تمثل مخزونات المواد التي هي في الأصل ملك للمؤسسة و لم تدخل مخازنها بعد.

دور المحقق هو:

* الاتصال بالموردين لمراقبة صحة ما هو موجود في كشف الفواتير.

* فحص ما إذا كانت التسجيلات المحاسبية الموجودة في دفاتر الموردين تتطابق و التسجيلات المحاسبة الموجودة في دفاتر المؤسسة.

- **مشتريات البضائع :**

محاسبيا هي حساب وسيط و لا يظهر بالميزانية أي يرصد في الأخير([1]).

و يتم تبرير المشتريات في كل من: الفواتير، وصل الاستلام، وصل الاستقبال، وصل الطلبات.

دور المحقق: هو المقارنة بين هذه الوثائق و ماهو مسجل في الدفاتر، إضافة إلى إجراء تحليل معمق لتحركات المخزون انطلاقا من دفتر الجرد، مثل:

* مقارنة المخزونات المحاسبية مع المخزونات الحقيقية (عملية الجرد).

* دراسة البضائع و تسجيل كمية المشتريات.

* دراسة حركة البضائع و تسجيل كل المصاريف الملحقة بقيمة البضائع.

1- بريش يونس مبادئ المحاسبة العامة والتسيير المالى للمؤسسة.رسالة ماجستير .المدرسة العلياللتجارة.1999 . 76

أ- 3- الحقوق:

تمثيل الذمم مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية و المالية بالغير، فالمؤسسة عنصر لا يتجزأ من المحيط، فهي تعمل في وسط تتبادل فيه الأموال و بيع و شراء، تقرض و تقترض.

دور المحقق: هو أن التأكد من أن الأرقام المصرح بها متطابقة مع الحقيقة و هي حقوق فعلية عند الآخرين، و لم تسدد أو تقبض من طرف المؤسسة، مثال:

*** الحقوق على الزبائن :**

يتأكد المحقق من :

- مبالغ المؤونات بدون هدف قد أعيد إدماجها في حساب النواتج.
- الحقوق القابلة للتحصيل يجب التأكد إذا كانت عدم القدرة على الوفاء حقيقية و إذا كانت المؤونة المخصصة غير مفرطة.
- ترابط و تقارب رصيد الحساب العام للزبائن مع كشوف ميزانية الزبائن الخاصة (الفردية).

*** حساب الصندوق :**

دور المحقق هو مراقبة التدفق النقدي لهذا الحساب (دخول و خروج الأموال من و إلى الصندوق)، خلالها يتأكد من أنه لم يكن هناك تخفيض على مستوى الإيرادات و لا توجد هناك زيادة على مستوى النفقات.

و تتم عملية مراقبة الإيرادات بواسطة عمليات البيع المسجلة (تحليل بطاقات خروج السلع من المخازن)، و مراقبة النفقات تكون بواسطة الوثائق الاتباثية المكتوبة سابقا في حساب الصندوق، حيث يسمح ذلك بالتأكد من:

- وجود الوثائق التبريرية للمعارف.

- أن الأعباء متعلقة بنشاط استغلال المؤسسة و ليست متعلقة بأعباء شخصية للمستقبل أو الشريك.

*** حساب البنك و حساب الصكوك البريدية :**

يفحص المحقق بعمق الحسابات البنكية و الحسابات البريدية المفتوحة باسم الكلف أو الشركات، فهو يجري مقارنة الرصيد المستخرج من هذا الحساب لدى المؤسسة مع نظيره المعلن من طرف البنك أو البريد.

*** أوراق القبض :**

دور المحقق: التأكد من أن كل السندات محسوبة بصفة دقيقة.

*** تسبيقات على الحساب :**

هي ضرائب على عائدات القيم المنقولة، و الرسوم المستخرجة حيث يتأكد المحقق من أن العائدات على القيم المنقولة قد صرح بها، أما بالنسبة للرسوم المستخرجة فانه يتحقق إذا كانت المبالغ المحسوبة مطابقة للمبالغ المستخرجة.

ب- خصوم الميزانية:

هي مجموع مصادر الأموال المستحضرة و الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة، تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة، يوجد صنفين هما:

1- الأموال الخاصة.

2- الديون.

ب-1- الأموال الخاصة:

حسب النظام المحاسبى المعمول به تعتبر الأموال الخاصة وسائل التمويل الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة.

*** رأس المال:**

يشمل هذا الحساب مجموعة الحصص التي أحضرها الشركاء عند التأسيس حسب القانون التأسيسي و هو مايسمى : **(Capitale social)**

دور المحقق هو التأكد من:

- الزيادات و التخفيضات الطارئة على رأس المال محققة بصفة قانونية.
- تلك الزيادات قد خضعت لحقوق التسجيل مع تقديم المكلف بالضريبة عقود العمليات المنجزة.
- حالة التنازل يجب التأكد من وجود أو عدم وجود فائض القيمة الخاصة بالتنازل.

* الاحتياطات :

يسجل في هذا الحساب الأرباح التي تركت تحت تصرف المؤسسة و التي لم تضف إلى الأموال الجماعية([1]).

دور المحقق هو:

- الكشف عن صحة الأرباح الخاضعة للرسم المخفض.

- الاحتياطات و المؤونات التي أصبحت بدون هدف أعيد إدماجها في الربح الخاضع للضريبة.

*** نتائج قيد التخصيص :**

هذا الحساب يقدم نتائج النشاط السابق التي لم يتخذ أي قرار من أجل توزيعها، أما دور المحقق فيكمن في مراقبة الأرباح المشكلة في هذا الحساب، و التي توزع في آجال ثلاث سنوات تحتسب من تاريخ غلق النشاط المحقق أو المدمج في الأموال الاجتماعية **(1)**.

*** مؤونة الخسائر و الأعباء :**

هي مبالغ غايتها مواجهة ما قد يحدث من مخاطر مستقبلية و تشمل مؤونات الخسائر المحتملة.

هذه المؤونة التي تحددها الشركة، و كذلك مؤونات الأعباء الواجب توزيعها على عدة سنوات مالية حسب ما حدده النظام المحاسبى.

[1]- عبد القادر زغلول، تسيير المحاسبي المؤسسة، دراسة نهاية تخرج، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، 2008.ص 73.

دور المحقق هو:

- التأكد من أن وضع هذه المؤونات للأخطار المحتملة تم وفق القواعد و الشروط التي ألزم بها قانون الضرائب المباشرة **(CID)** المؤسسة و التي يجب اتباثها.
- العمل على كشف المؤونات غير المبررة و التي تستغلها المؤسسة لتضخيم التكاليف.
- التأكد من أن مؤونات الخسائر و التكاليف بدون هدف أنه تم إعادة إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.

ب-2- الديون:

يتضمن الصنف الخامس « الديون» مجمل التزامات المؤسسة الناجمة من علاقتها مع الغير.

دور المحقق:هو العمل على التأكد من هذه المبالغ المقيدة في هذا الحساب مطابقة للحقيقة و يتكون من حسابات فرعية مثل:

*** ديون الاستثمارات :**

هي مجموعة من الديون تتمثل في القروض المصرفية ، قروض الاستثمار ، قروض أخرى ، حيث أن التحقيق فيما يخص الحسابين الأول و الثانى يكون بواسطة الاتصال بالهيئات المالية أو غير المالية التي منحت القرض (كل قرض له عقد مبين فيه مبلغه و مدته).

أما قروض أخرى فان المحقق يتأكد من أن القروض الممنوحة للمؤسسة ليست وهمية.

*** ديون الموردين :**

يقارب هذا الحساب بحساب المشتريات و في حالة وجود رصيد غير عادي يمكن للمحقق أن يجري تحقيق عن الموردين يتأكد ما إذا كانت عملية الشراء حقيقية أو وهمية.

*** مبالغ مالية محتفظ بها :**

تتكون هذه المبالغ من مجموع الاقتطاعات لحساب الغير و يشمل هذا الحساب الضرائب على الرواتب و الأجور، رسوم مستحقة على المبيعات ، اشتراكات جماعية .

دور المحقق: هو مراقبة الحسابات السابقة، و يتأكد من أن تسديد الضرائب قد تم في وقته المحدد.

*** ديون مالية :**

يسجل في هذا الحساب ديون المؤسسة ذات الطابع المالي، و يشمل:

- **أوراق الدفع :**

هي وسيلة دفع، حيث يلتزم الزبون أمام البائع بدفع مبلغ الورقة التجارية في تاريخ لاحق.

دور المحقق: هو فحص هذا الحساب مع كل حسابات الموردين و حسابات المشتريات.

- **تسبيقات مصرفية :**

هي تسبيقات بنكية تكون بسحوبات مكشوفة تتم بين البنك و صاحب الحساب.

دور المحقق: هو التأكد من صحة هذه التسبيقات بواسطة كشوفات البنك.

2- فحص حسابات التسيير و النتائج:

تدفع المؤسسة نفقات (Charges) و تقبض إيرادات(produits) ، و هذا ناتج عن مزاولة نشاطها العادي أو أنشطتها الثانوية في بعض الأحيان.

تسمى النفقات التي تنجم عن الاستغلال العادي بنفقات الاستغلال (Charges d'exploitation)، و تسمى النفقات الناتجة عن الأنشطة الثانوية بالنفقات خارج الاستغلال (Charges hors exploitation) ، كذلك للإيرادات الناتجة عن الاستغلال العادي بإيرادات الاستغلال (produit d'exploitation) ، و تسمى الإيرادات الناتجة عن الاستغلال غير العادي بإيرادات خارج الاستغلال (produits hors exploitation) **([1])**.

و على المحقق الآن أن يراقب و يتأكد من صحة حسابات الميزانية ثم ينتقل إلى التحقق و التأكد من صحة البيانات المسجلة في حساب التسيير و النتائج، (التسجيل الصحيح و الفعلي لمجموعة الأعباء أي المصاريف التي تقوم المؤسسة بتحملها (دفعها)، و في المقابل تتحصل على إيرادات تكون نتيجة العمليات التي تقوم بها المؤسسة).

[1]- التوني بشير، " المحاسبة العامة للمؤسسة "، دراسة نهاية تخرج، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، 2008.ص 160.

أ- حسابات التكاليف (النفقات):

نعني بالنفقات مجموعة الاستهلاكات، الأعباء، الاهتلاكات و المخصصات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف انجاز مهامها.

يقوم المحقق بفحص بعض الحسابات المهمة من بينها:

1- بضائع مستهلكة :

بالاعتماد على وصل الخروج و معرفة الزبائن الذين تتعامل معهم المؤسسة (عدد الزبائن الذين اشتروا البضائع) يكون دور المحقق هو فحص حقيقة الكمية المباعة.

2- مواد و لوازم مستهلكة :

يفحص المحقق فواتير شراء المواد، ثم يراجع وصل الدخول و وصل الخروج من المخازن و يحصي ما بقي محاسبيا و مقارنة بما يوجد داخل المخازن (الجرد المادي و الحقيقي).

3- نفقات المستخدمين :

يتأكد المحقق من أن كل المبالغ المدفوعة هي فعلا لأشخاص عاملين بالمؤسسة و هذا بمراقبة الكشوفات الشهرية للعمال، مع مراقبة كل مكوناتها (ساعات إضافية، علاوات، عطل مدفوعة).

4- نفقات مالية :

نعني بالنفقات المالية كل الأعباء الناتجة عن الاقتراضات و عمولات البنوك المختلفة و الحسومات المدفوعة، حيث أن المحقق يعمل على التأكد من أن الفوائد المسددة من طرف المؤسسة هي ناجمة فعلا من القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية و هذا بالاتصال مع هذه الأخيرة لموافاتها بكل الشروحات اللازمة ([1]).

[1]- شبايكي سعدان، " تقنيات المحاسبة حسب (PCN) "، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 1997، ص 177.

5- مخصصات الاهتلاك و المؤونات:

5-أ- الاهتلاكات:

يعرف الاهتلاك على أنه التسجيل المحاسبي للخسارة التي تتعرض لها الاستمارات التي تتدهور قيمتها مع الزمن (و قد يكون التدهور عاديا ناتجا عن الاستعمال " آلات الإنتاج " أو بالتقادم مع الزمن "السيارات "، بهدف إظهارها بالميزانية " قيمتها " الصافية.

و هو كذلك طريقة لتوزيع التكاليف: حيث توزع تكلفة الاستثمار القابل للاهتلاك على دورات مدة حياته.

و عليه فالمشرع الجزائري أجاز خصم هذه الأعباء من الربح الخاضع للضريبة، يتحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف و التي تتضمن على الخصوص الاستهلاكات المالية، و التي تمت فعلا في حدود تلك الاستهلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال ([1]).

دور المحقق: يتمثل دور المحقق في التأكد من:

- التدهور يجب أن يكون فعليا على عاتق المؤسسة.
- الاهتلاك يجب أن يحدد بسعر تكلفة الاستثمار.
- الاهتلاك يجب أن يتطابق مع التدهور الذي أصاب العصر المهتلك.
- الاهتلاك يجب أن يقيد في محاسبة المحاسبة المؤسسة.

للإشارة أن هناك ثلاث أنواع من الاهتلاكات:

* اهتلاك خطي.

* اهتلاك تنازلي.

* اهتلاك تصاعدي.

و يلعب الاهتلاك في المؤسسة دورا اقتصاديا و دورا ماليا، يتمثل الدور الاقتصادي في استهلاك متتالي للاستثمار، و يتمثل الدور المالي في عملية إعادة تكوين الأموال المستثمرة في

[1]- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 141، الفقرة 23

الاستثمارات بهدف إعادة تجديدها في نهاية حياتها الإنتاجية، حيث يتم حجز مبالغ سنوية لذلك تبقى تحت تصرف المؤسسة كتمويل ذاتي إلى يوم صرفها.

5-2- المؤونات:

هو اقتطاع من نتائج السنة المالية بغرض تغطية بعض التكاليف أو خسارة لم تقع بعد.

دور المحقق: هو التأكد من أن المؤونة مبررة، فإذا كانت غير مبررة يقوم بإلغائها كليا أو جزئيا و إضافتها إلى الربح الخاضع للضريبة.

ب- حسابات الإيرادات:

تتعامل المؤسسة مع الغير بحكم نشاطها فتدفع نفقات و تقبض إيرادات هذه الأخيرة تشتمل على مبالغ كمقابل للمنتجات و الأعمال و الخدمات المقدمة للغير، إضافة إلى إيرادات متأتية دون مقابل، و إنتاج المؤسسة لذاتها و أسهم الحسابات...الخ، من بين حسابات الإيرادات نذكر:

1/ مبيعات بضاعة و إنتاج مباع

يسجل في مبيعات البضائع و المواد و اللوازم المباعة دون إدخال أي تغير عليها مقيمة بسعر البيع.

دور المحقق: هو تتابع مراحل عملية البيع من مراقبة الوثائق و هي (فاتورة البيع، مذكرة إخراج البضاعة المباعة أو المواد و اللوازم المباعة كبضاعة، التأكد من تسديد الزبون).

أما : فيسجل فيه المنتجات التامة الصنع المباعة بسعر البيع و التي تم إنتاجها داخل المؤسسة باستهلاك المواد و اللوازم الضرورية لذلك ([1]).

2/ إنتاج مخزن :

يسجل في هذا الحساب المنتجات التامة الصنع الداخلة إلى المخازن و الخارجة منها، معبرا عنها بتكلفة الصنع حسب مبدأ الجرد المستمر.

[1]- التوني بشير، " المحاسبة العامة للمؤسسة "، دراسة نهاية تخرج، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، 2008.ص 165.

دور المحقق: يكمن في جرد ما هو داخل المخزن و مقارنته بما هو مصرح به من قبل المؤسسة.

3/ خدمات مقدمة :

هي عبارة عن خدمات تقدمها المؤسسة للغير مقابل قبض ثمن.

دور المحقق: يكمن في مراقبة فاتورة الخدمة و الثمن المقبوض و إجراء مقارنة بينهما.

ج- حساب النتائج :

يتم من خلال هذا الحساب معرفة القيمة المضافة و هامش الربح.

أ- القيمة المضافة :

حيث تمثل الفرق بين الإنتاج الإجمالي و الاستهلاكات و تحسب نسبة القيمة المضافة كمايلي:

$$\textbf{نسبة القيمة المضافة} = \frac{\text{القيمة المضافة} \times 100}{\text{رقم الأعمال (الإنتاج + الخدمات)}}$$

ب- هامش الربح:

و يتم حسابه بالطريقة التالية:

$$\textbf{- هامش الربح الخام للمشتريات} = \frac{\text{الربح الخام} \times 100}{\text{ثمن تكلفة البضاعة المباعة}}$$

$$\textbf{- هامش الربح الخام للمبيعات} = \frac{\text{الربح الخام} \times 100}{\text{المبيعات}}$$

- **النسبة المئوية لنتائج الاستغلال بالنسبة لرقم الأعمال** = الربح الخام × 100 / رقم الأعمال

- **النسبة المئوية للربح الصافي بالنسبة لرقم الأعمال** = النتيجة الصافية للعملية × 100 / رقم الأعمال

أما بخصوص الربح الخام فانه يختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة:

*** مؤسسة ذات طابع تجاري:**

الربح الخام = المبيعات – (المشتريات + تغيرات المخزون).

*** مؤسسة ذات طابع صناعي:**

الربح الخام = (المبيعات + المنتوجات المخزنة) – (مشتريات المواد الأولية + تغيرات المخزون).

*** مؤسسة تأدية الخدمات:**

الربح الخام = رقم الأعمال – الأعباء المباشرة.

المطلب الثالث: نتائج الفحص المحاسبي.

إن معاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه، إضافة إلى مراجعة الحسابات الدفاتر التجارية شكلا و مضمونا، تمكننا من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة و في كلتا الحالتين فعل المحقق إرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة، مبينا له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيس و حساب الضريبة الواجبة.

الفرع الأول: قبول المحاسبة.

تقبل المحاسبة على أساس أن :

* **المحاسبة ذات مصداقية:** أن تكون الاهمالات المسجلة طفيفة و غير خطيرة.

* **المحاسبة قاطعة:** أي مقنعة و مثبتة كونها مدعمة بكل الوثائق و مستندات الإثبات و الدفاتر المساعدة (فواتير، مذكرات...).

* **المحاسبة منتظمة:** أي ملتزمة بتطبيق قواعد المخطط الوطني المحاسبي (PCN)، و كذلك الدفاتر المحاسبة مطبقة بنصوص القانون التجاري، المادتين 9 و 12.

لكن هذا القبول يصنفه العون المحقق حسب درجة المعاينة، فيمكن أن يكون:

أ- قبول صريح (قاطع):

مصداقية، صريحة، قاطعة، و منتظمة و مثبتة، و صادقة، فالخطوة التي يأخذها العون المحقق تكون بإرسال إشعار فورا للمكلف بالضريبة و يعلمه بنتائج التحقيق و هذا دون إجراء أية تقويمات.

ب- قبول نسبي :

يسجل العون المحقق في بعض المعاينات تجاوزات و انحرافات من قبل المكلف هذا الارتياب يجعل المحقق يؤدي خطوة إجراءات التقويم الثنائي « Procédure Contradictoire »

تتضح معالم هذا التقويم ابتداءا من اتصال المحقق الجبائي بالخاضع للضريبة، للنقاش و إبداء الملاحظات حول هذا الارتياب المسجل.

ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال، و يجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم و هذا عن طريق إشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة 40 يوما للرد على هذا التقويم.

ج- رفض المحاسبة:

لقد حدد المشرع الجبائي مختلف الحالات التي يتم من خلالها رفض المحاسبة، و هذا لحماية المكلف بالضريبة من تعسف و تمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة، تتمثل هذه الحالات في([1]):

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبة غير مطابقة لأحكام المواد 9 و 10 من القانون التجاري و لشروط تطبيق المخطط الوطني المحاسبي.

- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية وثائق اثباتية، غير مقنعة.

- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة، خطيرة و متكررة في العمليات الحسابية.

في هذه الحالة فان كل حقوق المكلف بالضريبة تسقط منه و لا يحق له التعقيب على قرار التحقيق، و يصبح خاضعا لنظام فرض الضريبة التلقائية « **La Taxation D'office** » ، و التي هي عبارة عن تقييم إداري للإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة، و هذا دون إشراك المكلف بالضريبة في المناقشة و إبداء ملاحظاته ([2])، مع إلزامية المحقق بإبلاغ المكلف بنتائج التحقيق و ذلك بإرسال إشعاع تقويم أولي مفصل مع منحه 40 يوما للرد.

الفرع الثانى : إعادة تشكيل رقم الأعمال.

عندما ترفض المحاسبة من قبل المحقق، يلجأ هذا الأخير إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة، و طرق هذا التأسيس تكون حسب نوع و نشاط المؤسسة حيث أن المحقق يقوم باختيار الطريقة التي تتناسب مع المعلومات المتحصل عليها حول المؤسسة، من بين هذه الطرق نجد:

[1]- قانون الإجراءات الجبائية الموافقة للمادة 83 من قانون المالية 2002، المادة 43، ص 29.

[2]- المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية الموافقة للمادة 84 من قانون المالية 2002، ص 29.

1/ إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طرق عناصر مادية :

هذه الطريقة تعتبر من أبسط الطرق لدى هي المعتمدة من طرف أغلب المحققين، كما نجد أغلب النشاطات تخضع لهذه الطريقة، ما عدا المهن الحرة و الشركات العمومية.

أ- في حالة مؤسسات تجارية " شراء و بيع " :

* مخزون أول مدة + المشتريات – مخزون آخر مدة = **الاستهلاك المشكل**

* **الفرق** = الاستهلاك المشكل – الاستهلاك المصرح به

* **نسبة الفرق** = الفرق × 100 / الاستهلاك المصرح

* **رقم أعمال الاخفاءات** = رقم الأعمال المصرح به × نسبة الفرق

* **النتيجة (التقويم النهائي)** = رقم الأعمال الاخفاءات – رقم الأعمال المصرح به

ب- في حالة مؤسسات إنتاجية:

* **الاستهلاك المشكل** = مخزون أول مدة + المشتريات – مخزون آخر مدة

* **الاستهلاك الحقيقي (الصافي)** = الاستهلاك المشكل – نسبة الضياع.

* **الفرق (الاخفاءات)** = الاستهلاك الحقيقي – مخزون أول مدة (المنتجات تامة الصنع) + مخزون آخر مدة (المنتجات تامة الصنع).

* **معامل الإخفاء** = الفرق × 100 / البيع المصرح به **([1])**

2 / إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات:

[1] - Guide du Vérificateur de Comptabilité، OP CIT ، page (122-123).

يلجأ المحقق الجبائي في هذه الطريقة إلى استعمال الحساب المالي « **Un Compte Financier** » الذي يوضح الإيرادات المحققة فعليا من طرف المؤسسة موضع التحقيق، و تظهر الفروقات عند مقارنة رقم الأعمال المصرح به مع رقم الأعمال المعاد تأسيسه.

تتطلب هذه الطريقة الحيطة و الحذر لمراجعة الحساب المالي بطلب كل التفسيرات من المكلف بالضريبة. إن إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الإيرادات يكون بالطريقة التالية:

رقم الأعمال المعاد تأسيسه = الصندوق + حساب البنك (الدائن) + تسبيقات الزبون في 10 جانفي – تسبيقات الصندوق في 31 ديسمبر – رصيد الزبون في 01 جانفي + رصيد الزبون في 31 ديسمبر.

3/ إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق الفوترة:

في بعض المؤسسات تعد الفواتير الأساس في مجال الضرائب المباشرة، هذا ما يسمح للتأكد من التسديدات و الفواتير المصرح بها.

4/ إعادة تأسيس رقم الأعمال عن طريق المعدلات:

ليصل المحقق الجبائي إلى إعادة تأسيس رقم الأعمال هذا يجب معطيات محاسبية دقيقة لمعرفة الكميات المخفية، و ذلك بمقارنة العناصر المكونة لسعر المنتجات المصنعة بالكميات الإيراد المحقق فعليا يكون بضرب كميات المواد التي تدخل في المنتوج، بناءا على المخزون الحقيقي في سعر البيع للوحدة.

الفرع الثالث: نهاية التحقيق ([1])

على ضوء كل العمليات التي قام بها المحقق الجبائي و النتيجة التي استخرجها من عمله يدخل في المرحلة النهائية لتحقيقه، و التي تعتبر كخلاصة جهوده تحمل هذه المرحلة إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق و كتابة التقرير النهائي.

[1]- قنبرية نجاة، النظام المحاسبي الجزائري و دوره في تحقيق المحاسبة، دراسة نهاية تخرج، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة،ص120.

: إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق.

تلتزم الإدارة الجبائية بتبليغ المكلف الخاضع للتحقيق عن نتائج المراقبة الجبائية حتى و إن لم يكن هناك تقويم، و يتم هذا الإبلاغ على مرحلتين:

1 - الإبلاغ الأولي:

- يجب أن يكون هذا الإشعار الأولي مفصل جيدا و مصاغ بطريقة تسمح للمكلف من فهمه و تسجيل ملاحظاته.

- يجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصيا مع وصل الاستلام بذلك.

- يحتوي الإبلاغ على الطرق التي استعملت في التقييم و التي أدت إلى تعديل الأسس الضريبية، و قد حدد المشرع الجبائي مدة (40 يوم) لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي.

و الإدارة الجبائية ملزمة على الرد لتوضيح و تفسير حسب طلب المكلف.

2- الإبلاغ النهائي:

يكون الإبلاغ النهائي حسب حالة المكلف عند استلام الإبلاغ الأولي.

أ- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية بعد 40 يوم المحددة:

في هذه الحالة فان الأسس المعدلة تبقى على حالها، و المحققون ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف لأنهم يعتبرونه قبول ضمني من قبل المكلف.

ب- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا:

عند استلام الإدارة الجبائية الرد من قبل المكلف قد تظهر حالتين:

* **الحالة 01:** إما الرد يحمل ملاحظات خاصة بنتائج التحقيق كاعتراضات عن الأسس المعدلة، يقوم المحققون بدراسة هذا التعديل و يقررون قبولها أو رفضها كليا أو جزئيا، في هذه الحالة يجب إعلام المكلف عن طريق الإبلاغ النهائي (بشكل مفصل).

* **الحالة 02:** عندما يكون الرد ايجابي للمكلف (قبول التعديل)، فانه يعد قبولا صريحا و يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه كما لا يمكن الاعتراض عليه من

قبل المكلف بالضريبة (الطعن).

ج- تطبيق التعديلات وفق الأسس الجديدة للضريبة:

هذه العملية تعتبر كنقطة نهاية لأعمال المحقق، أي إصدار الأوامر من طرف المحققين حيث يقومون بحساب الحقوق و الغرامات التي تكون على عبئ المكلف المعني، و تستعمل لهذا الغرض عدة وثائق منها:

* **المصفوفات:** نجد منها:

- مصفوفات خاصة بالضرائب المباشرة ذات الطابع السري.

- مصفوفات تخص الرسوم و الضرائب ذات الطابع غير السري.

- مصفوفات تخص الدفع الجزافي و الضريبة على الدخل الإجمالي.

* **الإخطارات:** تستعمل نماذج منها:

- إخطار يخص الضرائب و الرسوم ذات الطابع السري.

- إخطار يخص الضرائب و الرسوم ذات الطابع غير السري.

كل هذه العناصر تحفظ في الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة.

****: كتابة التقرير النهائي.**

ينهي المحقق مهمته في التحقيق عن طريق كتابة التقرير النهائي الذي يتمثل في ملف يحمل كل المعلومات و الأرقام و المبالغ، و ذلك يكون بتدوين الملاحظات التالية:

- إذا كان الإشعار مرسلا عن طريق البريد أو تم تسليمه للمكلف مباشرة.
- تحديد المدة أو الفترة الإضافية بالنسبة لبداية المراقبة أو الإعراض عنها.
- طبيعة المخالفات المكتشفة و كذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقرة لذلك.

و ليس هذا الملف فحسب بل هناك وثائق أخرى يجب و بشكل إلزامي أن تكون ملحقة أو مرفقة بنسخ لتقرير التحقيق موجهة للمديرية الجهوية للضرائب، و كذا مديرية البحث و التحقيقات **« S R V».**

المبحث الثالث: أشكال أخرى للرقابة

إن الأشكال الأخرى للرقابة تفتقر إلى تقنيات ومهارات مرتفعة إذا ما قورنت بالمراجعة الجبائية للمحاسبة، فإنها بالمقابل تحتاج إلى مستوى معين من الخبرة والالتزام من المراجعين لتحقيق الأهداف المسطرة ، ولتوضيح كل ذلك سيكون الفصل الرابع محل عرض لها على النحو التالي :

1- المراجعة الجبائية المعاملات العقارية .

2- المراجعة الجبائية للوضعية الجبائية الشاملة (VASFE).

المراجعة الجبائية للفرق المختلطة .

المطلب الأول : المراجعة الجبائية للمعاملات العقارية:

سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية:

- تحديد السوق العقاري في الجزائر

-مراجعة أسعار المعاملات العقارية.

- تنفيذ برنامج المراجعة وأهم الطرق والقواعد المستخدمة في التقويم

الفرع الأول: تحديد السوق العقاري في الجزائر.1

إن السوق العقاري في الجزائر كما في الأسواق العقارية الأخرى يتكون من العرض لمختلف العقار قصد بيعه إلى طالبي هذه العقارات، وحيث ما وقع توافق وقع البيع، ويمكن تحديد الغرض والطلب في السوق العقاري في الجزائر كما يلي :

1-العرض في السوق العقارية بالجزائر: إن العرض في هذه السوق يتأتى من:

- ديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI .

- مؤسسة ترقية السكن العائلي OPLF.

- الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط CNEP

- المرقون الخواص

[1] - بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية ، رسالة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة ، 2002، ص 7-8

الإدارات وبعض المؤسسات العمومية

الوكالات العقارية المحلية

الأشخاص العاديون

ويتكون العرض من العقار المبني على شكل سكنات فردية وجماعية ذات النوع الاقتصادي والمسن والترقوي ، إضافة إلى المحلات التجارية والصناعية والمهنية ويتكون كذلك من العقار غير المبني والذي غالبا ما يكون على شكل قطع أرضية معدل البناء على غرار الأراضي المعدة للاستعمال الفلاحي أيضا .

2-الطلب في السوق العقارية بالجزائر: إن الطلب في السوق العقارية بالجزائر يقوم به :

- الأشخاص العاديون أوالأفراد

- المؤسسات الخاصة

-الإدارات العمومية

الفرع الثاني: مراجعة أسعار المعاملات العقارية .

أهداف عملية المراجعة

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان ، للتذكير فإن هذه المراجعة كانت قبل سنة 2000 تتم بناءا على الأثمان المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 93-273 المؤرخ في 1993/11/03 التي كانت تخص تقويم المعاملات التالية:

- العقارات المبنية.
- العقارت الغير مبنية .
- مراقبة المداخيل العقارية .

وقد وجدت الإدارة الجبائية في تطبيق هذا المرسوم نقائص عديدة ، كان أهمها التناقض فتارة يكون التقويم إيجابا ، وتارة أخرى يكون سلبيا هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن السوق العقارية في الجزائر عرفت تطورا ملحوظا، عجزت المصالح الجبائية عن مسايرته ، مما حرم في نهاية المطاف

الخزينة العمومية من مصادر تمويل إضافية ، ولمعالجة هذه الوضعية ارتأت إدارة العدول عن الأثمان المحددة في المرسوم واستبدالها بالقيمة العقارية السوقية (La valeur vénale) وهذا في قانون المالية لسنة 2000. (1)

مفهوم القيمة العقارية: " définition de la valeur vénale " القيمة العقارية هي قيمة العقار في السوق أي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به هذا العقار في السوق.2

إذا فالقيمة العقارية هي الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب ، مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار ، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه.

العناصر المادية للعقار: هي المساحة ، وضعية العقار وقابليته للتوسع ، المواد المستعملة في البناء...إلخ.

العناصر القانونية :

حالة استغلال العقار: مستأجر، غير مستأجر، عقار جماعي أو فردي.

المحيط الاقتصادي: مرتبط بدرجة التطور الاقتصادي للمكان المتواجد فيه العقار.

3-إنشاء الإطار المرجع: "Mise en place du cadre Référentiel" من أجل إنشاء الإطار المرجع ينبغي المتابعة الدائمة عن طريق التسجيل لكل المعاملات العقارية من أجل استخراج القيمة المسيطرة (ذات السيطرة) ، وكل المعلومات ينبغي أن تكتمل انطلاقا من معطيات حقيقية من طرف الوكالات ، المؤسسات ، الدواوين التي تنشط في هذا المجال ، ويمكن حصر هذه المعلومات كالآتي :

- المبيعات المحققة من طرف الهيئات والمؤسسات العمومية أو الخاصة التي تنشط في مجال بناء وبيع الملاك العقارية ، مثل مؤسسة ترقية السكن العائلي EPLF الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط CNEP وديوان التسيير العقاري OPGI المرقين العقاريين الخواص ، إضافة إلى المبيعات الناتجة عن البيع بالمزاد خصوصا من طرف إدارة أملاك الدولة.

---

[1] - المادتين 1 و 2 من قانون المالية لسنة 2000.

[2]- Dictionnaire fiscale, édition groupe- revue judiciaire 2001. p.1057.

- المعاملات المحققة من طرف الخواص، والموجهة أساسا للإدارات والدواوين والهيئات العامة التي يفترض أن تكون أسعارها حقيقية إلى حد ما.

-القيم أو الأثمان المستعملة من طرف الإدارة المكلفة بالعمران، والتهيئة والسكن، على المستوى المحلي(أي ثمن المتر المربع من العقار المبني)، (فردي أو جماعي).

الأثمان المطبقة من طرف الوكالات العقارية المعلن عنه دوريا في الصحافة أو الإشهار الخاص.

أثمان التنازل عن العقارات المطبقة من طرف وكالات التسيير العقاري في البلديات غير المبنية. للإشارة أن هذه المعلومات خاصة بكل مديرية ولائية تسمح لها بإنشاء إطار مرجعي للأثمان المطبقة على كل المعاملات العقارية المحلية.

3-1- مثال توضيحي :

في بداية مقر الولاية الجدول التالي يبين ثمن التنازل عن المتر المربع الواحد (إطار المرجع) لعقار مبني:

الهيئة	عقار فردي		عقار جماعي	
	Standing élève	Standing amélioré	Amélioré	Economique
ديوان التسيير العقاري OPGI	31.346	25.600	18.600	15.000
مؤسسة ترقية السكن العائلي EPLF	37.200	931.000	20.520	16.000
مرقون خواص	41.540	360220	19000	16.900
مرقون آخرون	40.723	33.470	20.770	18.000
أملاك الدولة	35.000	31.000	17.000	15.000
القيمة المتوسطة	37.161 م2	31.458م2	19.178م2	16.180م2
Fourchette V- Max	37.161	31.458	19.178	16.180
Fourchette V – Min	32.300	27.355	16.680	14.107

المصدر : المديرية العامة للضرائب .

Circulaire N° 812 M.F /D.G.I/2000(Bulletin des services Fiscaux 21 Juin (2001)

غير أنه ولترتيب المناطق يجب أن يكون مطابقا للمذكرة رقم 140 1 ، التي حددت المنطقة الواحدة ثم قسمت العقار إلى عدة أصناف بغض النظر عن طبيعته أو كيفية التنازل عنه، (بيع ، هبة ، قسمة، تبادل..)

ويمكن تقسيم المناطق إلى ما يلي :

منطقة سكنية ن مركز المدينة : Zone Résidentiel et centre ville

منطقة الضواحي Zone périphérique

منطقة بعيدة عن المحيط العمراني Zone de grand éloignement بيد أنه في كل منطقة يمكن ترتيب العقار حسب الصنف الذي ينتمي إليه أي :

فيلات، سكنات فردية، شقق موسعة.

شقة نصف جماعية ، شقة من النمط الموسع، شقة من النمط الاجتماعي.

محلات تجارية أو ذات استعمال مهني .

قطع أرض معدة للبناء.

الفرع الثالث : تنفيذ برنامج المراجعة وأهم الطرق والقواعد المستخدمة في التقويم

بعد التعديل الذي حصل في قانون المالية لسنة 2000 أصبحت طرق وقواعد التقويم مفصلة على النحو التالي :

أولا- طريقة سعر المتر المربع:

أ -السكنات الفردية :

-1- الأجزاء غير المبنية: من خلال الأسعار المتداولة في السوق المحلية للعقارات غير المبنية ، وكذا تلك المعتمدة من طرف مصالح الدولة وفيها يتم حساب قيمة العقار على مرحلتين:

*قيمة الأرض : تحسب قيمتها بتطبيق الأسعار الخاصة بالعقارات غير مبنية على المساحة الإجمالية التي تستفيد من تخفيض الازدحام حسب المعامل الآتي:

[1] - Circulaire N° 140 MF/DGI/DOF.du 23.05.95

- المساحة المبنية 40%

- المساحة الكلية

- المساحة الإجمالية

- مواد البناء المستعملة

- أقدمية البناية

مع الإشارة إلى أن مساحة البناية تعرف بأنها مجموع المساحات المختلفة بعد إخضاعها لمعاملات تخفيض خاصة بطبيعة الاستعمال، على أن تحسب قيمتها بتطبيق طريقة ثمن المتر المربع على المساحة المعدلة على النحو التالي:

القيمة الحقيقية للعقار = قيمة البناية + قيمة الأرض

-2- التخفيضات المطبقة :

2-1- تخفيضات مطبقة على السعر وتشمل:

طبيعة العقار	معاملات التخفيض
سطوح مهيأة	0.30
قبو مهيأ	0.50
قبو غير مهيأ	0.25
شقق مهيأة	0.30
شقق غير مهيأة	0.20
ملحقات أخرى	0.50

2-2 تخفيضات التقادم الفوري: إن مبرر هذا التخفيض يرجع اساسا إلى القيمة الحقيقية للعقار ، وقد تكون في بعض الأحيان أقل تكلفة إنجازه، أو أنها تتأثر بموقعه أو بطبيعته.

2-3- تخفيضات خاصة بمواد البناء: يستفيد العقار المبني بواسطة مواد البناء التقليدية من تخفيض قدره 60% يطبق على سعر المتر المربع تبعا للمنطقة المتواجد بها.

2-4 تخفيضات الأقدمية : يستفيد العقار المبني من تخفيض عن كل سنة أقدمية من عمر العقار بنسبة قاعدية قدرها 1% دون أن تتجاوز 60% وتتأثر هذه النسبة بحالة صيانة العقار حسب المعاملات المذكورة في الجدول التالي :

حالة العقار	حالة جيدة جدا	حالة متوسطة	حالة سيئة
المعامل	0.6-0.1	1	

ب- السكنات الجماعية :

طريقة التقويم: وتعتمد على المساحة وتطبق سعر المتر المربع الخاص بمنطقة تواجد العقار.

2-الأسعار : يتم ضبطها حسب الأسعار المتداولة في السوق ، مع الأخذ بعين الاعتبار الحدود القصوى لتكلفة المتر المربع المنصوص عنه بالقرار الوزاري المؤرخ 98/04/11 والتي كانت كالتالي:

- 1600 دج بالنسبة للسكن الاجتماعي

- 18000 دج بالنسبة للسكن الترقوي

3- التخفيضات: يستفيد هذا النوع من العقارات بتخفيض وحيد يتعلق بالأقدمية بنفس الشروط المعتمدة في البناءات الفردية .

ج- طريقة تقويم المحلات التجارية والأراضي الفلاحية:

1-تقويم المحلات التجارية

1-1- التعريف بالمحل : يتكون المحل التجاري من عنصرين أساسيين وهما:

العناصر المادية : وتضم البناية والتجهيزات والبضائع.

العناصر المعنوية : وتضم الزبائن والعلاقة التجارية ، الحق في الإيجار ، أهمية النشاط، ثمن الإيجار ، وجود سكن تابع للمحل التجاري.

1-2- طريقة التقويم :

أ- طريقة المعاملات: وتتمثل في تطبيق معامل خاص بمكان تواجد المحل يتراوح ما بين (20%-30%) مضروبا في قيمة الإيجار السنوي.

ب- الطريقة المعتمدة على الوثائق المحاسبية: وتحسب على متوسط رقم الأعمال المحقق خلال السنوات الثلاث الأخيرة يتم تصحيحه بحساب معامل النشاط، غير أنه يمكن ترجيح الطريقة التالية:

- تحديد قيمة البناية باستعمال سعر وكذا الطريقة المعتمدة في تقويم العقارات السكنية الفردية مع إضافة قيمة السلع والتجهيزات إن وجدت.

تحديد قيمة العناصر المعنوية للمحل، وتتمثل في متوسط رقم الأعمال للسنوات الثلاث الأخيرة مصححة بمعامل النشاط.

تقويم الأراضي الفلاحية : تتحدد قيمة الأراضي الفلاحية بناءا على العناصر التالية:

التكوين الفيزيائي للأرض

درجة الخصوبة

سهولة الاستغلال

توفر مصادر الري.

القرب من الطريق

وهناك طريقتان معتمدتان لتقويم الراضي الفلاحية:

الأولى : حساب سعر الهكتار

الثانية : حساب المردودية

ومن الملاحظ أن الطريقة المعتمدة على أساس حساب المردودية غير مطبقة ونادرة الاستعمال ، ومرد ذلك إلى الطابع الذي يميز معظم المناطق الفلاحية ، إضافة إلى غياب الموضوعية وعدم البيانات حول المردودية الفلاحية خصوصا ما تعلق فيها بجانب الخضر والفواكه .

ثانيا: طريقة التقويم بالمقارنة

وهي الطريقة الوحيدة التي يمكن استعمالها في جميع أنواع العقارات كونها مستمدة من الملاحظات الموضوعية المسجلة في واقع السوق العقاري ، وحتى تكون هذه الطريقة منطقية وموضوعية لا بد من توفر صفة التماثل بين العقارات محل المقارنة، إن طريقة التقويم بالمقارنة تتميز بالإيجابيات التالية:

سرعة عملية التقويم مع الحد الأدنى للأخطاء

سهولة الرقابة مقارنة مع باقي الطرق

المتابعة الدقيقة لتطور السوق العقاري في قطاع ما.

غير أن أهم سلبيات هذه الطريقة ، هو عدم توفر العقارات محل المقارنة نظرا لقلة المعاملات من جهة واللجوء إلى السرية في عدم إظهار السعر الحقيقي من جهة أخرى ن مما قلل من الموضوعية ونتج عنه وجود الكثير من المعاملات خارج دائرة المراجعة.

ثالثا: برمجة ومتابعة تنفيذ المعاملات العقارية المهمة

1-إعداد البرامج : إن برمجة المعاملات المهمة يتم من طرف مصالح الرقابة الجبائية المحلية التي ترتكز على العقارات التالية:

- المحلات التجارية

- سكنات فردية (فيلات)

- قطع أرضية تقع في مناطق سكنية تتجاوز مساحتها 300م2

- شقق ذات مساحة كبيرة تتجاوز مساحتها 100م2 .

- التنازل على الحصص الاجتماعية والأسهم.

2- تنفيذ البرامج:بعد إنجاز البرامج من طرف مصالح الرقابة الجبائية لكل ثلاثي ، يتم تأشيرته من طرف المدير الولائي ويرسل إلى المديرية الجهوية ومن ثم إلى المديرية العامة للضرائب ، وما يمكن ملاحظته في هذا الإطار ن ونظرا لحجم المعاملات الكبير فإن مصالح الرقابة الجبائية على

المستوى المحلي قد لا تستطيع إجراء الرقابة الشاملة على هذا الحجم ككل مما يؤدي إلى فقد الخزينة العامة مبالغ إضافية ، وما يمكن ملاحظته على البرامج المحلية النقائص التالية: 1

- نقائص ناتجة على الاختيار السيئ للقضايا
- غياب الموضوعية في اختيار القضايا.
- غياب الشفافية أحيانا.

هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن التنازل عن الحصص الاجتماعية والأسهم لا زالت خارج دائرة المراجعة مما يفقد الخزينة مبالغ إضافية أخرى. وقصد معالجة هذه النقائص ، وضعت المديرية العامة للضرائب رزنامة سير عمليات البرمجة والتنفيذ على النحو التالي:

كما هو موضح في الجدول :

الفترات	سير عمليات البرمجة والتنفيذ
الفترة الأولى الثلاثي الأول	استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال الفترة تحضير برنامج الثلاثي الثالث متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر
الفترة الثانية الثلاثي الثاني	استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال الفترة تحضير برنامج الثلاثي الرابع متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر
الفترة الثالثة الثلاثي الثالث	استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال الفترة تحضير برنامج الثلاثي الأول من السنة (ن+1) متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر
الفترة الرابعة الثلاثي الرابع	استقبال واستغلال العقود المسجلة خلال الفترة تحضير برنامج الثلاثي الأول من السنة (ن+1) متابعة وتنفيذ البرنامج المسطر

المصدر : المديرية العامة للضرائب ، مديرية البحث والمراجعات.

[1] - Note N° 2418/MF/DGI/DRV/SDNP/b2/du 21/12/2002

3-دور لجنة المصالحة والتوثيق الولائية:

في غياب اتفاق واضح بين المكلف والإدارة الجبائية حول القيمة السوقية للعقار المبلغة له ، تلجأ الإدارة الجبائية إلى إجراء آخر ألا وهو الاحتكام إلى لجنة المصالحة والتوقيف الولائية1

للإشارة أنه إلى غاية 99/12/31، كان دور هذه اللجنة يتمثل في مراقبة مدى احترام الإدارة للنصوص والتخفيضات الممنوحة للمكلف في هذا لإطار ، غير أنه وابتدءا من سنة 2000 أصبح لهذه اللجنة دور يتمثل في تحليل وإبراز ، بل وإعطاء اقتراحات بخصوص القيمة السوقية المعتمدة من طرف الإدارة 2

المطلب الثانى : المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية.

Vérification approfondie de situation Fiscal D'ensemble V.A.S.F.E

المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية هي مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات ما بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف(شخص طبيعي)، وما بين المداخيل المحققة فعلا ، وبالتالي فإن أهداف المراجعة تتمثل في ما يلي :

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.

- مراقبة تجانس هذا الدخول مع صحة الذمة المالية ، ووضعية الخزينة ، عناصر الثراء الخارجية وأعباء أعضاء السكن العائلي.

الفرع الأول: كيفية البرمجة

إن البرنامج التنفيذي لمديرية البحث والمراجعات على مستوى مديرية الضرائب يهدف على تحقيق 5% من عدد الملفات المبرمجة أساسا للمراجعة المحاسبية، وهذه النسبة قابلة للزيادة حسب إمكانية الإدارة.

إن معايير الاختيار للأشخاص الخاضعين لمثل هذه المراجعة المعمقة تتمثل في ما يلي :

الأشخاص الذين بين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بـ (IRG) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة الجلية التي قاموا بها.

---

[1] - المادة01 و 02 و 106 من قانون التسجيل .

[2] - Hachemi achouri,fiscalité immopliière- mémoire de fin d'étude 3eme cycle spécialisé IEDF, 20001

الأشخاص الذين خضعوا للمراجعة المحاسبية ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة .

الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي ، لكن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل على وجود مداخيل مخفية هامة غير مصرح بها.

إن هذه المعايير على سبيل المثال لا للحصر ولذلك تبقى إمكانية البرمجة مطروحة للمدراء الولائيين تبعا لمؤشرات أخرى.1

الفرع الثانى: سير عملية المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة .

1- الضمانات المقدمة للمكلف: تتكون من

أ- الإعلام المسبق(الإشعار بالتحقيق): تسبق عملية المراجعة إرسال إشعار بالتحقيق، مرفق مع ميثاق المكلف بالضريبة وفيه تحدد السنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى الممنوح للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه، أي 15 خمسة عشر يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

ب- الحق في الاستعانة بالمستشار: يجب أن يعلم المكلف بحقه في الاستعانة بمستشار من اختياره.

ج- عدم تجديد التحقيق: إلا في الحالة التي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة .

د- الآجال المحددة: لا يمكن أن تتجاوز هذه المراجعة سنة واحدة ، غير أنه لا يعتد هذا الأجل إلا إذا تبين للإدارة أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة ، أو امتنع عن الرد عن طلبات التوضيحات.

2- المقابلة مع المكلف: في التاريخ المحدد على الإشعار بالتحقيق يستقبل المرجع الجبائي المكلف المراد التحقيق معه ، حيث يبين له حقوقه وواجباته من خلال هذه العملية وعلى أية حال فإن المراجع الجبائي يستطيع في هذه المقابلة أن يتحصل على المعلومات التالية :

- المعلومات الشخصية للمكلف (الهوية، مكان الازدياد....الخ)

[1] - Circulaire N° 35, MF/DGI/du 15/02/2000

- أعضاء المسكن الضريبي (Le Foyer Fiscal) عددهم، ووضعيتهم الاجتماعية.

- مكان الإقامة الرئيسية والثانوية إن وجدت.

- بعض الوسائل النقل، السيارة الشخصية للمكلف، أو لأحد أعضاء المسكن الضريبي. ونشير هنا إلى أن المقابلة مع المكلف تأتي مباشرة بعد أن يطلع المراجع الجبائي على الملف الجبائي للمكلف الخاص بـ (IRG)، وأن هذه المقابلة ما هي في الحقيقة إلا من اجل خلق جو الثقة ولإشاعة روح التعاون بين المراجع والمكلف.

الفرع الثالث: طرق التقدير

1- تحليل الحسابات المالية : إن هذا التحليل يشكل المرحلة التقنية لهذا النوع من المراجعة ، بمراقبة التدفقات المالية بتحليل التجانس الكلي، فالتعاون مع المكلف يكون بهدف الكشف عن المداخيل غير المصرح بها من جهة والمتأنية عن نشاط معروف أو أنشطة غير معروفة ، ومن جهة أخرى المداخيل الآتية من مصادر وسيطة.

وفي هذا الأفق فالمراجع الجبائي يستطيع استعمال طريقتين هما:

- مقارنة الكشوف البنكية مع المداخيل المصرح بها.

- تحديد رصيد الموازنة النقدية للمكلف .

والنتائج المتحصل عليها فيما بعد في موازنة شاملة للخزينة ، والملاحظ أن كلى الطريقتين تعتمدان على تحليل الرصيد الدائن والمدين للبنك.

المطلب الثالث : المراجعة عن طريق الفرق المختلطة(ضرائب- جمارك- تجارة).

نشأة الفرقة :

لقد بدأت فرق البحث المختلفة في العمل ابتداء من شهر أبريل 1996 وتم تأسيسها بالمرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 1997/07/27 [1]

[1]- الجريدة الرسمية رقم 50 ، جويلية 1997.

لكن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص الملاحظة خاصة فيما يتعلق بالدراسات الإحصائية التي تقوم بها ، وارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها هذه الفرق.

لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 المحدد لمهمة الفرق المختلطة بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية ، في حين تبقى التصحيحات الخاصة بالجانب الجبائي من مهمة المفتشيات المختصة.

مهام الفرقة :

إن أهم ما تقوم به الفرقة المختلطة ما يلي :

البحث عن المعلومة الجبائية أيا كانت.

استغلال بطاقية الإنذار

استغلال محاضر إدارة التجارة

استغلال ما ينشر في الصحافة وكل الرسائل التي تحتوي على معلومات مهمة .

مراقبة الامتيازات الجبائية الممنوحة من طرف وكالات دعم الاستثمار أو تشغيل الشباب (الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب).

خلاصة الفصل:

إن تعدد أشكال المراجعة الجبائية من قبل المراجعة الجبائية لحقوق التسجيل أو المراجعة الجبائية الشاملة VASFE أو المراجعة الفهرسية أو مراجعة الفرق المختلطة سيعطي حضورا فعالا للإدارة الجبائية قصد الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

وما يمكن استخلاصه من خلال هذا العرض هو رغم حداثة بعض هذه الآليات مثل (المراجعة الجبائية للفرق المختلطة) إلا أنها حققت بعضا من الأهداف المسطرة لكنها تبقى تفتقد إلى الفعالية المطلوبة وهذا راجع إلى عدة عوامل لعل أهمها:

قلة التشريعات والدلائل التطبيقية خصوصا ما تعلق منها بـ VASFE .

ضعف التأطير وعدم كفاءة بعض المراجعين.

وإذا أردنا تقيما شاملا لعملية المراجعة ينبغي القيام بعملية استنطاق الأرقام وتحليل النتائج والإحصائيات، ومن ثم إجراء عملية التقييم الحقيقية، وهو سوف يكون محل عرض في الفصل الرابع.

تمهيد:

إنطلاقا من الإرتباط المهنى بمديرية الضرائب و المصالح الجبائية بولاية تلمسان ومسار الإصلاحات التى تم إجراءها سوف نتعرض من خلال هذا الفصل لدراسة أثر الإصلاحات على الوعاء الجبائى و مردوده تحليلا و تقييما لإبراز حدود النتائج الميدانية و أفاقها للأجل المنظور 2011 و ذلك من خلال المباحث التالية :

*الهيكل الإداري الجديد للمراقبة الجبائية

*مصادر الوعاء الجبائى وتقييم المردود الجبائى للإصلاحات بولاية تلمسان

*أفاق الإصلاحات بولاية تلمسان بمنظور 2013

المبحث الأول: الهيكل الإداري للمراقبة الجبائية

حتى تمارس عملية الرقابة الجبائية بطريقة منظمة و جيدة تعتمد على مجموعة من الهياكل و الأجهزة المخول لها القيام بالرقابة و تعزيزا لذلك، فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق لأداء مهمتهم الرقابية و نقصد بالأجهزة المخول لها أو المختصة بمهمة المراقبة، و التي بواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي هي تلك المتمثلة في: مديرية الأبحاث و المراجعات، و كذا المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية.

المطلب الأول: مديرية الأبحاث و المراجعات « D R V ».

أنشأت مديرية البحث و المراجعات « D R V » بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، و قد جاءت هذه المديرية لتدعيم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي و التي هي تحت غطائها، و كان الانطلاق الفعلي لنشاط مديرية البحث و المراجعات في سبتمبر 1998.

الفرع الأول: تنظيم مديرية الأبحاث و المراجعات.

مديرية الأبحاث و المراجعات مكلفة بأعمال المخولة لمصالح الجباية و المتمثلة بمحاربة التهرب الضريبي، و لكي تقوم بذلك تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها([1])

- نيابة مديرية البرمجة.
- نيابة مديرية الرقابة الجبائية.
- نيابة مديرية الإجراءات الجبائية.
- نيابة مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية.

و تهتم هذه المديريات ب:

- التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع و مراقبة استعمال المعلومات الجبائية.

- توجيه و تقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية و الجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي و المحلي.

الفرع الثاني: مهام مديرية الأبحاث و المراجعات« D R V ».

طبقا لتعليمة رقم 268، التعديل الجبائي للمديرية العامة للضرائب في 1998/09/15، يتم تحديد و اختيار الكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التحقيق من خلال برنامج مسبق، حيث يتم انتقاء الملفات عن طريق وضع برنامج لذلك أين يتم اقتراح الملفات المراد مراقبتها من طرف مفتشيات الضرائب أولا، ثم نيابة مديرية الرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية، و يصادق على البرنامج أو غيره من طرف مديرية البحث و المراجعة.

و المؤسسات التي تسند مهمة رقابتها إلى مديرية الأبحاث و المراجعات يجب أن يتوفر فيها شرط يتمثل فيما إذا كان: رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة التي هي محل التحقيق يفوق أو يساوي 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، و ب 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى.

[1]- المادة 01 من المرسوم التنفيذي 228/98 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل 13 يوليو 1998

و في إطار البحث و التحقيق و اعتمادا على صلاحيات مديرية البحث و المراجعة فهي مكلفة ب:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للغش و التهرب الجبائي.

- جعل الرقابة أكثر شفافية بالأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.

- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب و تحسين مردودية الجباية العامة.

إن الهدف الرئيسي لمديرية الأبحاث و المراجعات هو الحد و سد منافذ الغش و التهرب الضريبي، و نظرا للحيل التي يستعملها بعض المكلفين للتلاعب بحقوق الخزينة العامة فقد استوجب على مديرية البحث و المراجعات، وضع إستراتيجية للمراقبة و المتمثلة في ([1]):

- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية و المداخيل الكبيرة.

- رفع نوعية التحقيق و الارتقاء به إلى مستوى أحسن.

- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.

و هذا كله من أجل حماية الخزينة من جهة و كذا حقوق و ضمانات الممولين ذوي النية الحسنة من جهة أخرى.

المطلب الثاني: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي و الوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير و تنفيذ برامج التحقيق الجبائي و هذه المصالح تتمثل في ([2]):

[1] -Bulletin des Services fiscaux n°19 ، 2000، p (74-78) .

[2]- المواد 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاصات الإقليمية للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب و صلاحياتها.

1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية: هذا المكتب مكلف بمايلي:

* إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، المؤسسات و الأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة و تحصيلها.

* برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث و القيام بجمع المعلومات و إرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.

* برمجة التدخلات على مستوى المحلي عن طريق الفرق المختلفة قصد البحث عن المادة الجبائية.

* تقييم أنشطة المكتب و المفتشيات في هذا الإطار و تقديم الاقتراحات و الآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

2 - مكتب البطاقيات و مقارنة المعلومات:

يكلف مكتب البطاقيات و مقارنة المعلومات ب :

* تسيير البطاقيات و مساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقيتها.

* استقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب و المصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تصنيفها و توزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.

* تنظيم استغلال جداول الزبائن و سندات التسليم و الوثائق الأخرى، بكيفية تؤدي إلى تعجيل توزيع المعلومات المتضمنة في السندات و الجداول.

* تقديم اقتراحات و آراء رامية إلى تحسين حفظ المعلومات و استغلالها و مراقبة استعمالها.

3- مكتب المراقبة الجبائية:

يقوم هذا المكتب ب :

* تكوين و تسيير ملفات المؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية.

* متابعة و مراقبة عمل فرق المراجعة و التأكد من أنها تقوم بتدخلاتها وفقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما، و حقوق المكلفين الذين خضعوا للمراجعة و المحافظة على مصالح الخزينة.

* تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عملية المراجعة.

و للقيام بهذه المهام السابقة الذكر، توكل مهمة القيام بها للأعوان التالية:

نائب المدير، رئيس فرقة التحقيق، و المحققين، حيث أن لكل عون مهام هي:

أ- نائب المدير:

هو المسؤول عن الإعداد لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة كما يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون، و مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في اطار التحقيق، كما يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التحقيق لدراسة الأعمال المنجزة، إضافة إلى أنه ينقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في ثلاثين (30) يوم بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

ب- رئيس فرقة البحث و التحقيق:

يفرض القانون أن تكون لرئيس الفرقة رتبة مفتش و خبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق، هو المسؤول على النظام العام داخل فرقته.

ج- المحققين:

تسند إليهم مهمة التحقيق و مراقبة النتائج و حسابها و إقفال التحقيق تحت إدارة و حضور رئيس فرقة التحقيقات.

و تتشكل فرقة التحقيق من محققين اثنين:

الأول مكلف بقسم الرسم على القيمة المضافة أي الرقابة و إعادة تأسيس رقم الأعمال من جديد و الآخر مكلف بقسم الضرائب المباشرة أساسا على أعباء الاستغلال.

الفرع الثاني: مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية الأبحاث و المراجعات « D R V »، و في هذا الإطار فهي مكلفة ب:

* دراسة و اقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.

* التقييم للمادة الجبائية و وضع إجراءات مبنية على القياس و الصواب لتحصيل الضريبة.

* البحث و تحليل أسباب التهرب و الغش الضريبي و إيجاد حلول و اقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.

* إجراء دراسات خاصة على مختلف مميزات شعب الأنشطة الاقتصادية.

* تقييم نتائج التحقيقات.

و يمكن الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى الجهازين السابقين : مديرية الأبحاث و المراجعات و المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، قد استحدث جهاز ثالث تدعيما لهما لمكافحة التهرب الضريبي و المتمثل في مديرية كبريات المؤسسات« DGE » ، و هذا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها، و لكن الملاحظ أنه حتى و قتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العملي.

المطلب الثالث :دراسة خاصة بتحقيق محاسبى بالضريبة:

- الشخصية: معنوية (Sarl) .

- النشاط: بيع بالتجزئة لقطع غيار السيارات.

(فترة المراقبة و التحقيق المحاسبي ممتدة من: 2003/07/12 الى غاية 2003/10/11).

- السنوات المعينة أو الدورات المعنية بالتحقيق و المراقبة:

1999 / 2000/ 2001/ 2002 فيما يخص الضرائب و الرسوم التالية:

(الرسم على النشاط المهني TAP / الرسم على القيمة المضافة TVA / الدفع الجزافي VF / الضريبة على الدخل الإجمالي (الأجور) IRGs / حقوق الطوابع D.T).

- التحليل:

بعد القيام بعملية الرقابة الجبائية و التحقيق المحاسبي، و ظهور نتائج هذه العملية، يكون المكلف بالضريبة أمام إحدى الحالتين:

- قبول نتائج التحقيق، و دفع المبلغ المستحق، أو الرفض عن طريق قيامه بعملية الطعن التي يمكن أن تمتد عبر الدائرة أو الولاية و على المستوى المركزي.

- إذن ففي حالة رفض المكلف لنتائج المراقبة يقوم ببعث طلب لمديرية الضرائب و تحديدا لمصلحة النزاعات SDCx ، يبين فيه عدم رضاه عن هذه النتائج، كما هو موضح في هذه الحالة

(ملحق رقم -1-) حيث أن هذا الأخير غير راضي بمختلف المبالغ المهتمة التي تنوي مصلحة الضرائب أن تقتطعها من مداخيله، حيث يبين أنه مفاجئ بوصوله وردين منفردين (Deux roles individuels) يتضح فيهم:

- الورد 1 : 40 % هامش إجمالي من رأس الأعمال المعاد تأسيسه و 30% هامش صافي و هذا مبدئيا.

- الورد 2 : 40% هامش إجمالي و 25 % هامش صافي عوض الورد الأول.

* لكن المكلف يؤكد أن مؤسسته أو نشاطه لا يستطيع أن يحقق أكثر من 20% هامش إجمالي و 5 إلى 6% من هامش الربح الصافي، و يؤكد أن محاسبة مؤسسته كانت موافقة لتصريحاته الجبائية و موافقة للإيرادات المحصلة و المشتريات المصرح بها، و المبرر الوحيد هو أن هامش الربح كان ضئيل و ضعيف، أي أن هذا الأخير يصل إلى 20% كحد أقصى و لا يمكن تجاوزه نتيجة للمنافسة اليومية للأسعار، على هذا الأساس لا يمكن تطبيق أسعار أكبر من أسعار المنافسين و إلا أدى به الأمر إلى إنهاء هذه الشخصية.

- كما يبين عدم إمكانيته دفع مبلغ 2600000 دج (مبلغ الدين الجبائي) و إلا أدى به الحال إلى وضع ميزانيته تحت التصرف (التصفية).

- و في الأخير يأمل أن يلقى طلبه القبول.

* أما رد مديرية الضرائب، مصلحة النزاعات و الشكاوي SDCX، و بعد تحديدها لمختلف النقاط الخاصة بعملية المراقبة و التحقيق (التاريخ، رقم الإشعار المتعلق بالتحقيق، مختلف الضرائب و الرسوم،...). فقد كان لها الشرف بتبليغ المكلف أنها تنوي إعادة النظر في بعض النقاط الخاصة بتحديد الأوعية الضريبية لبعض الرسوم الضرائب.

كما تعلمه أنه بإمكانه تبليغ مصلحة الضرائب بمدى قبوله و ملاحظاته حول عرضها و تقييمها، في أجل أقصاه 40 يوم من وصول الإشعار، كما يمكنه أن يتلقى شروحات شفهية على أن لا يتعدى نفس الأجل (ملحق رقم -2-).

- نتائج التحقيق و المراقبة: (ملحق رقم - 3-).

- بعد القيام بالمراقبة الجبائية و المحاسبية لنشاط المؤسسة الخاصة ببيع قطع غيار السيارات بالتجزئة، يبين الفحص المحاسبي مختلف الملاحظات والأخطاء المدونة كالآتي:

* غياب الدفتر المساعد(Brilland) للصندوق الموضح لمختلف عمليات البيع للأربع دورات المعنية بالتحقيق.

* شطب و إعادة تسجيل الأعباء المرحلة لدفتر الجرد.

* شطب في اليومية العامة.

* عدم احترام الترتيب الزمني لفواتير الأربع دورات المعنية.

* صندوق دائن لسنة 1999 خاص بشهر نوفمبر بمبلغ35، 221092 دج، و كذلك بالنسبة لدورة 2002 شهر جوان بمبلغ99، 182797 دج.

* غياب فواتير البيع لسنة 2000.

* إعادة نفس الأرقام لفواتير البيع.

* غياب التواريخ، رقم و عنوان الزبائن على العديد من فواتير البيع للدورات الأربع.

* دفتر الجرد مصادق و مختوم في 15 جويلية 2003 يحوي تفاصيل جرد

سنة 2001.

* دفتر الجرد: دورة 1999 المخزون في الميزانية مسجل ب 337502. 4 و المحسوب فعليا من طرف مصلحة الضرائب 4365254 دج، أي أن الفرق بقيمة 27558 دج.

* دفتر الجرد: دورة 2000، قيمة المخزون في الميزانية 4069403 و القيمة المتوقف بها في الدفتر 5307556.

* دفتر الجرد: دورة 2001 المخزون مسجل بمبلغ 2814772 في الميزانية و المحسوب فعليا 3289905، إذن الفرق يقدر ب 663792 و القيمة المتوقف بها 2814772.

* دفتر الجرد: دورة 2002 مخزون مسجل بقيمة 3.599.502 في الميزانية و المحسوب فعليا 3289905، إذن الفرق يقدر ب 309597.

●الإجراء المتخذ عقب عملية التحقيق المحاسبي:

- نظرا للأخطاء المبينة أعلاه، فان محاسبة هذه المؤسسة مرفوضة كلية، تبعا للمادة 191 من

ق ض م و ر. م، و على هذا الأساس التصريحات المقدمة من طرف المكلف ستصحح رسميا بتطبيق معدل على الهامش الإجمالي المقدر ب 40% و المطبق على الاستهلاكات المصرح بها.

أ – اعادة تأسيس رقم الأعمال:

* أرقام الأعمال للدورات المحاسبية الأربع سيعاد تأسيسها كالآتي:

البيان	1999	2000	2001	2002
بضاعة مستهلكة	2.061.356	5.259.732	4.407.200	5.480.751
المعامل	40،1	40،1	40،1	40،1
رقم أعمال معاد تأسيسه	2.885.898	7.363.625	6.170.080	7.673.151
رقم أعمال مصرح به	2.473.628	6.311.678	5.509.000	6.576.901
الارتفاع في رقم الأعمال	412.270	1.051.947	661080	1.096.150

ب-الاخضاع الضريبي: (الورد رقم -1-).

1 / الرسم على النشاط المهني « TPA » :

إن الارتفاع المسجل في رقم الأعمال للدورات 2000/1999 و السداسي الأول من سنة 2001/ أما السداسي الثاني من 2001 سيخضع ل 2% (ق. م. ت)، و نفس النسبة أي 2 % لدورة 2002

البيان	1999	2000	2001		2002
الارتفاع في رقم الأعمال			20%	80 %	
(زيادة ر. م)	412270	1051947	132216	528864	1096150
المعدل الضريبي	2،55	2،55	2،55	2 %	2 %
حقوق بسيطة	10513	26825	3371	10577	21923

2 / الرسم على القيمة المضافة« T V A » :

إن الزيـادة أو الارتفـاع المسـجل فـي رقـم الأعمـال للـدورتين 2001 و 2002 سيخضـعان للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17 % كالآتي:

2002	2001	البيان
1.096150	661.080	الارتفاع أو الزيادة في رقم الأعمال
% 17	% 17	المعدل
186345	112384	حقوق بسيطة

ج/ الضريبة على أرباح الشركات« I B S » :

تطبـق بنسـبة 30 % علـى رقـم الأعمـال المعـاد تأسيسـه و بنسـبة 30 % مـن الهـامش لـرقم الأعمال المعاد تأسيسه (الورد -1-).

2002	2001	2000	1999	البيان
7613051	6170080	7363625	2885898	ر. ع المعاد تأسيسه.
2.283.915	1851024	2209087	865769	الربح المقتطع.
325478	362079	284008	143936	الربح المصرح.
1958437	1488945	1925079	721833	الزيادة في الأرباح.
% 30	% 30	% 30	% 30	معدل « I B S »
587531	446683	577524	216550	الحقوق البسيطة.

5/ الضريبة على الدخل الإجمالي« I R G » :

إن ارتفاع الأرباح (زيادة) ستقسم على الشركاء حسب الحصص بعد اقتطاع ضريبة « I B S» كالآتي:

2002	2001	2000	1999	الشرح
1958437	1488945	1925079	721833	الزيادة في الأرباح أو الارتفاع.
587،531	446683	577524	216550	حقوق «I B S ». .
1370906	1042262	1347555	505283	مداخيل صافية للتوزيع.

●الإخضاع الضريبي (الورد رقم -2-) :

- تأخذ مصلحة الضرائب ظاهرة المنافسة كمبرر لتجعل من النسبة على الهامش الصافي من 30 % إلى 25 % للدورات الأربع:

1- إعادة تأسيس رقم الأعمال: (نفس الجدول السابق).

2- الإخضاع:

أ- TAP : نفس الجدول السابق.

ب- TVA : نفس الجدول السابق.

ج - I B S : فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات ستكون نسبة الهامش الصافي المقتطع 25 % من رقم الأعمال المعاد تأسيسه كالآتي :

2002	2001	2000	1999	البيان
7613051	6170080	7363625	2885898	رقم الأعمال المعاد تأسيسه
% 25	% 25	% 25	% 25	الهامش أو نسبة الهامش الصافي.
1903262	1542520	1840906	721474	أرباح مقتطعة.
325478	362079	284008	143936	أرباح مصرح بها.
1577784	1180441	1556898	577538	زيادة أو ارتفاع في الأرباح.
% 30	% 30	% 30	% 30	معدل ال « IBS ».
473352	354132	467069	173261	الحقوق المستحقة.

3 - الضريبة على الدخل الإجمالي «I R G » :

الزيادة أو الارتفاع في الأرباح ستوزع على الشركاء حسب حصصهم و هذا بعد اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات.

البيان	1999	2000	2001	2002
الزيادة أو ارتفاع في الأرباح.	577538	1556898	1180441	1577784
ضريبة ال "I B S".	173261	467069	354132	473.352
مداخيل صافية للتوزيع.	404277	1089829	826309	1104432

●تقرير مديرية الضرائب (ملحق رقم -4-):

- بعد الدراسة و الفحص لمختلف النقاط المشار إليها سابقا و خاصة لهوامش الربح الإجمالية و الصافية، تقرر تحديد نسبتي هاتين الأخيرتين ب 30 % و 20 % على التوالي.

و على هذا الأساس الوضعية الجبائية للمكلف ستكون كالآتي :

أ- إعادة تأسيس رقم الأعمال :

البيان	1999	2000	2001	2002
بضائع مستهلكة.	2061356	5259732	4407200	5480751
المعامل.	1،30	1،30	1،30	1،30
ر.ع معاد تأسيسه.	2679762	6837651	5729360	7124976
ر. ع المصرح به.	2473628	6311678	5509000	6576901
ارتفاع أو الزيادة في رقم الأعمال.	206134	525973	220360	548075

الإخضاع الضريبي:

1 / الرسم على النشاط المهني (TAP):

البيان	1999	2000	2001	2002
الزيـــــــادة أو الارتفاع.	206134	525973	220360	548075
المعدل.	% 2،55	% 2،55	% 2،55	% 2،55
الحقوق.	5256	13412	4407	10961

2/ الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

البيان	2001	2002
الزيادة.	220360	548075
المعدل.	% 17	% 17
الحقوق.	37461	93172

3/ الضريبة على أرباح الشركات (I B S) :

البيان	1999	2000	2001	2002
ر. ع المعاد تأسيسه.	2769762	6837651	5729360	7124976
هامش صافي.	% 20	% 20	% 20	% 20
أرباح مقتطعة.	553952	1367530	1145872	1424995
أرباح مصرح بها.	143936	284008	362079	325478
زيادة في الأرباح.	410016	1.083522	783793	1099517
معدل "I B S".	% 30	% 30	% 30	% 30
الحقوق.	123004	325056	235056	329855

4/ الضريبة على الدخل الإجمالي (I R G) :

البيان	1999	2000	2001	2002
الزيادة في الأرباح.	410016	1083522	783793	1099517
ضريبة "I B S".	123004	325138	235138	329855
مداخيل للتوزيع.	287012	758466	548655	769662

إن طعن المكلف بالضريبة لمختلف الاقتطاعات الضريبية،و بالأخص على الهوامش المطبقة عليه قوبل بالرفض من طرف الإدارة الجبائية للأسباب المذكورة سابقا (رفض المحاسبة الممسوكة)، و على هذا الأساس فقد أخضع إلى 30 % هامش إجمالي من رقم الأعمال المعاد تأسيسه و 20 % هامش صافي. إذن يتبين لنا من خلال دراسة هذه الحالة فعالية الإدارة الجبائية في كشف الثغرات التي يمكن أن يتخذها المكلف للقيام بعمليات التزوير و الغش بهدف تقليل نسبة الإخضاع الضريبي. و من تم المردودية.

المبحث الثانى :مصادر الوعاء الجبائى وتقييم المردود الجبائى للإصلاحات بولاية تلمسان

إن ولاية تلمسان تعد من الأقاليم الجبائية المهمة وعاء وتحصيلا على المستوى الوطنى بالنظر إلى مكونات الإقليم الجبائى من تنوع مصادر الوعاء وإتساع الإقليم .

المطلب الأول:خصائص الإقليم الجبائى

من الخصائص التى تميز مديرية الضرائب لولاية تلمسان الإقتصادية ،التى يمكن إيجازها فى النقاط التالية و التى تعد أساسية :

1/ التنوع بين المصادر الفلاحية و التجارية والخدماتية و الصناعية

2/التكامل و الترابط بين الأوعية الجبائية داخليا و محيطها الأقرب ،مما يوفر لها ديمومة الإيرادات الجباية على مدار السنة .

3/قابلية التطوير و الإستغلال مما يوفر آليات التنمية المستدامة

المطلب الثانى: الهيكل التنظيمى و الإدارى لولاية تلمسان

من ناحية أخرى ونظرا لإتساع الاختصاص الإقليمى للولاية و للتماشى مع طبيعة الإصلاحات عرف الهيكل الإدارى تغيرات عديدة سواء من حيث الهيكل الداخلى للمديرية و المصالح الخارجية للوعاء والتحصيل .

فوفقا للمرسوم 91/60 المؤرخ فى1991/02/23 ' و التعديلات التى أدخلت عليه سنة 1998 تغير الهيكل التنظيمى لمديرية الضرائب لولاية تلمسان و ذلك بإضافة مديريتن فرعيتين حيث أصبحت تتشكل المديرية الولائية من

المديرية الفرعية للوسائل

المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

المديرية الفرعية للمنازعات

المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

المديرية الفرعية للتحصيل

أيضا تضاعف عدد المفتشيات المتعددة إلى 20 مفتشية و قباضات الضرائب المختلفة منذ سنوات 1992 إلى 1998 وصلت 14 قباضة بالإضافة إلى 04 قباضات تسيير و 13 قباضة بين البلديات و الذى يمكن تبيينه من خلال الشكل التالى

من ناحية الطاقم البشرى الذى يقوم بالإشراف على تنظيم المديرية و متابعة أهداف التحصيل الجبائى فقد تميزت بالفتور و الضعف النسبى نظرا لإتساع الإختصاص الإقليمى من جهة ' تضاعف بوتيرة سريعة لحجم و عدد المكلفين بالضريبة و من جهة أخرى محدودية عدد الموظفين وقلة الكفاءات العالية ' أيضا التركيز على العمل الإدارى و التحصيل على حساب العمليات الجبائية المتعلقة بالوعاء و الرقابة الجبائية رغم النقص فى عدد الأعوان مقارنة مع المناصب المالية الفعلية المطلوبة و الجدول التالى يعطى توضيح لهذا التوزيع

جدول يبين توزيع الأعوان وتطور عددهم للفترة 2006 إلى 2012

السنة / البيان	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
العدد الإجمالى	388	405	415	425	430	455	485
مصالح المديرية	65	68	66	66	70	77	76
المفتشيات	149	151	157	162	163	166	142
القباضات	139	149	155	159	156	168	133
الرقابة الجبائية	35	37	37	38	41	44	19
مركز الضرائب	/	/	/	/	/	/	115
النقص فى المناصب	-150	-160	-172	-181	-189	-195	-225

المصدر من إعداد الباحث إعتمادا على تقارير النشاط 2012/2007

من خلال الجدول يلاحظ أن العدد الإجمالى للعمال لم يعرف تطورا بالمقارنة بتطور الأنشطة الإقتصادية والوضع الجديد للمكلفين بالضريبة ، فالنقص فى المناصب بقي يراوح مكانه مع بقاء التركيز على جانب التحصيل دون الإهتمام بالوعاء الجبائى ، من حيث البحث على المادة الجبائية ، الإحصاء و تفعيل الرقابة الجبائية .

أما من حيث الكفاءات ونظرا لدور هذا العنصر فى ترشيد العمل الجبائى فنستعرض المعطيات الخاصة بالمستويات العلمية لأعوان الجباية بالولاية للفترة 2007إلى 2012

	2007	النسبة	2012	النسبة
شهادة الماجستير	02	0.1	02	0.1
شهادة ليسانس	95	0.23	145	0.30
دون الباكلوريا	308	0.76	338	0.69
مجموع العمال	405	100	485	100

الجدول من إعداد الباحث من خلال إحصاء لمجموع الأعوان فى مناصبهم

المطلب الثالث :آليات الهيكلة حسب الفئات و العقد بالأداء

الفرع الأول: آليات الهيكلة حسب الفئات

طبقا للهيكلة الجديدة التى تشمل عليها المصالح الجبائية ، المصالح العملية تتكون مما يلى

*مركز الضرائب :بتلمسان المدينة يسير المركز الملفات المدرجة فى النظام الحقيقى للمكلفين الذين يبلغ رقم أعمالهم أكثر من 3.000.000.00 دج و أقل من 10.000.000.00 دج أيضا الشركات ذات الشخص المعنوى مهمى كانت أرقام أعمالها و المهن الحرة إنطلاقا من كون البطاقة الجبائية تحصى أكثر من 10000 مكلف

*مراكز جوارية للضرائب :تتكلف هذه المراكز و التى هي فى طور الدراسة و الأنجاز لاحقا بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافى وتتوزع على المراكز الحضرية الكبرى و المقترحة فى دوائر مغنية – الرمشى –تلمسان –سبدو.

*المفتشية المختصة فى الجباية العقارية و الفلاحية والمعادن الثمينة : سيتم من خلال هذه المفتشية و نضرا لحجم الأوعية الجبائية للجباية العقارية أو الفلاحية بحسين المردود من الإقتطاعات من المصدر كذلك مراقبة حركة المعادن الثمينة من الذهب و الفضة ....إلخ

الفرع الثانى : آليات العقد بالأداء

كانت البداية و الشروع بالعمل فى تطبيق التحول إلى مؤسسة تقييمية من خلال مؤشرات تسيير إبتداء من سنة 2003 وهذه الأخيرة مرتبطة بعقود للأداء و منها مؤشرات متعلقة بالوعاء و التى يمكن إبراز أهم النتائج المحصل عليها.

لإيضاح معنى المؤشرات تم دراسة عقد بالأداء لسنة 2005/2004

- نتائج مؤشرات الوعاء للفترة 2003 -2004و النتائج المتوقعة لسنة 2005 ،تم إتخاذها على إعتبار أن سنة 2003 هي سنة للتطهير و تصفية لفهرس البطاقات الجبائية وإحصاء حقيقى للمكلفين بالضريبة أيضا إعطاء فرصة و مهلة للطاقم المشرف لإكتساب الكفاءة اللازمة للتحكم بالمؤشرات وتحليل نتائجها حيث أن العقد بالأداء يشمل سنتين حيث من خلال الجدول التالى يمكن إعطاء صورة عن مدى أهميتها فى إنعاش القطاع.

المؤشر	هدف المؤشر	سنة 2003		سنة 2004		سنة 2005	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	/	النسبة
a1	الإلتزام الطوعى G50	3596446974	55	5390381171	66		70
a2	معدل التنشيط و الإنعاشG50	9417 21010	45	21109 27268	77		70
a3	معدل التصرع بدون رقم أعمال G50 néant	12631 25964	49	24006 53903	45		29
a4	IBSالإلتزام الطوعى G4	386 816	47	366 647	57		71
a5	IRGالإلتزام الطوعى السنوى G11	3169 6648	48	3052 5713	53		63
a6	IRGالإلتزام الطوعى السنوى G13	394 551	72	436 668	65		80
a7	IRGالإلتزام الطوعى السنوىG1	17395 26169	66	16636 28329	59		65
a8	IBSالتصريحات المتأخرةG4	78 816	10	80 647	14		5
a9	IRGالتصريحات المتأخرةG11	1056 6648	16	798 5713	14		10
a10	IRGالتصريحات المتأخرةG13	74 551	13	93 668	14		6
a11	IRGالتصريحات المتأخرةG1	3049 23169	12	3405 28329	12		8
a12	IBSالتصريحات المتأخرةG4	115 801	14	114 647	18		12

المصدر : مديرية الضرائب تلمسان ، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية إحصائيات سنة 2005

إن المعطيات المتوفرة فى الجدول تتيح لنا تحليل النتائج و كذلك تقييم الأهداف المسطرة من طرف المديرية الولائية للضرائب تلمسان .

ففيما يتعلق للإلتزام الطوعى لتصريح الشهرى a1 أي إيداع نموذج G50 فعدد الملفات المدرجة بالنظام الحقيقى يمثل نسبة 24 من المئة من مجموع المكلفين من هذه المجموعة المعنية نجد فى سنة 2003 معدل 66 من المئة فقط ملتزمون أما الباقى فيتخلفون عن التصريح الأمر الذى يتطلب من خلال العقد بالأداء تحسين الرمز من خلا الترشيد و رفع الوعي الجبائى و التحسيس بضرورة دفع الضريبة بصفة طوعية.لهذا تم التوقع بوصول بنسبة 70 من المئة سنة 2005.

بالنسبة للمؤشرa2 تمثل مدى قدرة المصالح الجبائية على تعبئة المكلفين،فيما يخص المؤشر a3 فهو نسبة المكلفين الذين لا يصرحون بأرقام أعمالهم و يضعون علامة لا شيء و كلما كبر المعدل بين عن ضعف الإدارة فى المراقبة و المتابعة لهذا كان فى الغقد ضرورة تخفيض المعدل إلى 29 من المئة .

فيما يخص المؤشرات الأخرى فهي تعبر عن التصريحات السنوية لشتى أنواع الدخل و أهمية متابعتها بإعتبارها المداخيل الأغزر تحصيلا.

بصفة عامة هدف العقد بالأداء الدفع برفع نسب التصريحات الطوعية و كبح وتخفيض نسب التصريحات المتأخرة .

* يوجد كذلك مؤشرات تبين مدى فعالية الإدارة فى تحصيل الضرائب المستحقة و كبح التملص من دفع الضريبة

المبحث الثالث : تحليل وتقييم نتائج الإصلاحات الجبائية بولاية تلمسان للفترة (1999-2010)

يرتكز تحليلنا على المعطيات الإحصائية الميدانية ، والمتعلقة بمدى التحكم في حجم الوعاء الجبائي ، من خلال تطور عدد المكلفين بالضريبة ، ومن خلال مدى فعالية الرقابة الجبائية ، بكل أشكالها (الرقابة المعمقة ، التحقيق المحاسبي، إعادة التقويمات العقارية) في جانب الوعاء ، إحصاءً وتأسيسا، كما نتطرق إلى مدى التكفل ، بالإنصاف الجبائي ، من خلال الفصل في التظلمات الجبائية.

المطلب الأول : تحليل الوعاء الجبائي:

في المبحث السابق، قدمنا مصادر الوعاء الجبائي ، ممثلة في قطاعات الإقليم الجبائي الولائي ، والتي يفترض أن تساهم ، بشكل جيد في الرفع من عدد المكلفين بالضريبة ، وذلك بالتركيز على أهم الضرائب ، التي أدخلت مع الإصلاح الجبائي ، ونخص منها:

الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).

الضريبة على أرباح الشركات(IBS).

الرسم على القيمة المضافة (TVA).

أولا : تطور عدد المكلفين بالضريبة وتطور قدرات التكفل الجبائي:

1-تطور عدد المكلفين بالضريبة.

بتفحص إحصائيات المديرية الفرعية للعمليات الجبائية (1) للفترة 1999- 2009 نجد المعطيات حسب الجدول أدناه:

[1]- هذه الإحصائيات مأخوذة من التقرير السنوي للنشاطات وهو وثيقة رسمية وفقا لتعليمة رئيس الحكومة رقم 02-94 بتاريخ 08-06-94 والتعليمة رقم 94/302، لوزير المالية بنفس التاريخ.

تطور عدد المكلفين وفقا لنوع الضريبة للفترة 1999- 2009

السنوات / البيان	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
عدد المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) (جزافي و حقيقي).	23449	23864	24321	23973	25651	26085	26460	27361	28466	32234	32381
المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات (IBS).	366	383	392	396	405	428	542	680	746	816	647
المكلفين الخاضعين لرسم على القيمة المضافة (TVA) "جزافي و حقيقي"	7103	7981	7942	8581	9847	9825	10923	11289	12071	12251	12372
المكلفين الخاضعين لرسم على القيمة المضافة TVA (نظام حقيقي فقط) (TVA-reel)	5301	5353	5390	5403	5411	5437	5478	5831	6047	6450	7230

المصدر : من تنظيم الباحث بالاعتماد على تقارير النشاطات للفترة بين (1999-2009)المديرية الفرعية للعمليات الجبائية مديرية الضرائب بولاية تلمسان

ومن هذا الجدول يلاحظ ، أن عدد المكلفين تطور بين 1999- 2009 بأعداد هائلة ، للخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي فقد كانت الزيادة بنسبة 138%

بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الشركات فقد وصلت الزيادة 480 شركة بين 1999 و2000 والتناقص الملاحظ خلال سنة2009 يعود لعملية تطهير الملفات وتشطيب المكلفين غير الملتزمين بالواجبات الجبائية أو الذين لا يملكون محلات مهنية.

أما فئة الخاضعين للرسم على القيمة المضافة فقد تطورت تطور هائل سواء بالنسبة للنظام الجزافي أو الحقيقي فقد بلغت على التوالي5296و5791 مكلف بين 1999 و2009،وهو ما ينعكس إيجابيا على الإيراد الجبائي،لكن عند فحص الإحصائيات المسجلة لدى مديرية التجارة والمقيدين

بالمركز الوطني للسجل التحاري فقد لوحظ ان العدد الفعلي للمتحصلين على السجلات التجارية بلغ عددهم 39667 تاجرا،في حين أن العدد المصرح والمسجل لدى مصالح المديرية الولائية للضرائب هو 32381 مكلف،أي هناك فرق يقدر ب 7286 وهو الامر الذي دفع لإعادة المراقبة والفحص،فإتضح أن جزء منه يفسر بأن عدد الأنشطة التجارية للشخص الواحد لا يسجل إلا بملف واحد للضريبة على الدخل الإجمالي،لكونها ضريبة إجمالية لكل المداخيل مهما تعددت الأنشطة المماسة.

لكن إتضح أيضا أن عدد هام يقترب من 4000 تاجر لم يتقدمو بالتصريح لدى المصالح الجبائية،ولم يتم إحصائهم ،خاصة بعد إلغاء شهادة الوضعية الجبائية إبتداء من جانفي 2003 ،والتي كانت تطلب كشرط للحصول على القيد في السجل التجاري،وكانت من جهة أخرى تعتبر وسيلة هامة في مراقبة ومتابعة المكلفين الجدد ،ورغم أن المادة 62 من قانون المالية لسنة 1997 تنص بأنه لكن إتضح أيضا أن عدد هام يقترب من 4000 تاجر لم يتقدموا بالتصريح لدى المصالح الجبائية،ولم يتم إحصائهم ،خاصة بعد إلغاء شهادة الوضعية الجبائية إبتداء من جانفي 2003 ،والتي كانت تطلب كشرط للحصول على القيد في السجل التجاري،وكانت من جهة أخرى تعتبر وسيلة هامة في مراقبة ومتابعة المكلفين الجدد 2،ورغم أن المادة 62 من قانون المالية لسنة 1997 تنص بأنه يجب أن يخضع كل طلب شطب او تغيير للسجل التجاري إلى تقديم كشف الضرائب المصفى ،بالإضافة إلى أن مصالح السجل التجاري تشترط على كل قيد في السجل التجاري دفع مبلغ الطابع المقدر ب4000 دج،بعد الحصول على إذن التسديد من مفتشية التسجيل والطابع ،ورغم ان عقد إيجار المحل التجاري يسجل في هذه المفتشية ،لكن لغياب التنسيق والتكامل والفعالية في إستغلال المعلومات ومتابعنها أدت إلى وجود هذا العدد الضخم دون أن يكون لهم ملفات جبائية،رغم إمكانية الحصول على المعلومات من داخل المصالح الجبائية او بالتنسيق بينها وبين مصالح السجل التجاري،ولا يمكت تفسير هذا العجز والقصور في المتابعة لا بغياب آليات الترشيد،ومنها الشفافية والمجتمع المدني والمواطنة الفاعلة ،وتطبق القانون وتجويد الأداء ،وذلك من خلال توفير الشروط المالية والمادية.

تطور قدرات التكفل الجبائي بالمكلفين:

بلغ عدد الأعوان خلال سنة 1999 حوالي 345 عون وكان عدد الملفات الجبائية 23449 ملف وقي عدد الأعوان 355 عون سنة 2009 لما بلغ عدد الملفات 39667 ملفا ، وهو ما أفرز ضغطا كبيرا ،خاصة على المصالح الوعاء والرقابة الجبائية،وأدى إلى عدم التحكم في الوعاء الجبائي الرسمي وعدم القدرة على النكفل بالمكلفين بالجباية ،فضلا على القطاع غير الرسمي أو

النشاطات غير المصرح بها التي تشكل تحدي حقيقي يضاعف من حجم الغش والتهرب الجبائي ،فقد بلغ عدد الملفات الجبائية للعون الواحد من مصالح الوعاء لسنة 2009 حوالي 368 ملف للعون الواحد بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي فقط، بالإضافة بقية الأعمال الأخرى كمراقبة ملفات و تصريحات TAP,TVA المنازعات، الرقابة ....إلخ، في حين نجد أن المعدل العالمي يحدد أقل من 100 ملف لكل عون(1)، مع توفير كل الوسائل و الإمكانيات للقيام بذلك، بالإضافة إلى و جود التنسيق و التكامل بين المصالح " القطاع المالي، الإدارة المحلية الفعالة، التكامل مع المصالح الأمنية و المعلوماتية و أجهزة الجمارك و العدالة "، و هو الأمر المفقود في وضعيتنا الحالية.

3-التأخر الرهيب في تحديد و ضبط عناوين الأحياء و المناطق الحضرية و غيرها، من طرف مصالح الجماعات المحلية سواء كانت البلدية أو الدائرة أو الولاية، حيث يؤثر هذا الأمر على فعالية سير و إيصال المعلومات من طرف البريد بين المصالح الجبائية و المكلفين بالضريبة، فأغلب العناوين المسجلة بالسجل التجاري غير محددة بدقة و غير واضحة و متشابهة لأنها في أغلبها تستخدم الأرقام في تسمية الأحياء و المناطق الحضرية، مما يصعب من الوصول و الاتصال بالمكلفين.

ثانيا- الرقابة الجبائية:

تتنوع الرقابة الجبائية و تتم وفقا للطرق التالية:

1- التدخلات الميدانية: من خلال عمليات الإحصاء و المعاينة في عين المكان و هي من مهام مفتشيات الضرائب حيث توجد على مستوى كل مفتشية مصلحة خاصة بها تسمى مصلحة التدخل.

2- مراقبة المخزونات: و هي رقابة مؤقتة خاصة في أغلبها بتجار الجملة، الإستراد، المنتجون لمراقبة صحة حركة المخزونات، وما ترتب عنها من صحة رقم المبيعات و الهوامش المطبقة لتحقيق الأرباح، ضبط المداخلات الفعلية كالتكاليف، و مراقبة المبلغ المخصومة كرسوم المشتريات بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA.

3- الرقابة الأولية الشكلية على التصريحات الشهرية نماذج G/50 أو النسبة، الميزانية: من خلال التركيز على الهامش الصافي للأرباح أو بعض أقسام التكاليف أو صحة فواتير المواد و المستلزمات المستهلكة أو مدى مطابقة كتلة أجور لأرقام الأعمال المحققة أو التخفيضات المطبقة و

[1]- المعدل العالمي الذي كان مطبق لسنة 1992 بفرنسا يحدد 100 ملف لكل عون جبائي مع الفارق في الوسائل و الإمكانيات، في تونس وصل سنة 1996 إلى 120 ملف لكل عون و في المغرب 125 ملف لكل عون سنة 1995.

مدى توفر شروطها، منها تخفيضات في مبلغ الرسم على النشاط TPA، الإعفاء الجبائي APSI أو ANDI،أسباب و مبررات الخسارة....إلخ.

4- الرقابة المعمقة: و هي تتم من خلال برمجة عدد من الملفات المدرجة بالنظام الحقيق في حدود 25 % من إجمالي الملفات، لمراقبة بعض أقسام الميزانية، أو من خلال مقارنة التصريحات الشهرية G/50 مع السنوية (الميزانية).

5- التحقيق في المحاسبة: و فقا لبرنامج يقترح، عدد من المكلفين، لأسباب تتعلق بكبر رقم الأعمال مع عدم القدرة على المراقبة بالطرق السابقة، أو تحقيق العجز المستمر، الخصم المزمن للرسم على القيمة المضافة، إن برنامج التحقيق في المحاسبة، و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASEF)، يتم اقتراح المكلفين لهذا التحقيق، من قبل المصالح و المفتشيات، و المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، ليتم تحديد القائمة الفعلية من قبل مديرية التحقيق و الأبحاث، بالمديرية العامة للضرائب، و التي تقسم قائمة التحقيق على الفرق الجهوية، و الفرق الولائية، و تعتمد في اختيار الملفات التي تخضع للتحقيق خلال سنتي 2001 و 2009 (1)، وفقا للتوزيع التالي:

- 42 % مستوردون و تجارة الجملة، 12 % تجارة التجزئة، 2 % مهن حرة، 10 % مقدمي الخدمات، 13 % منتجين، 21 % مقاولين، أما التحقيق على مستوى الفرق الجهوية فقد تم إختيار المكلفين وفقا لتوزيع التالي:

- 62 % مستوردون و تجارة الجملة، 18 % منتجين، 10 % مقاولين، 9 % مقدمي الخدمات، 1 % تجارة تجزئة مختلفة(2).

[1]- letre de D.G.I. N° : 04/2002.
[2] - Ibid.

الهيئة المحققة	الملفات	نتائج التحقيق / مليون دج
المديريات الولائية	1433	4.780
مصالح التحقيق الجهوية	263	5.528
المجموع	1693	10.308

Source:la lettre de D.G.I.N°:04/2009.

إن النتائج الرقابة الجبائية بإقليم ولاية تلمسان للفترة 2009/1999 فقد كانت وفقا للمعطيات التالية:

الجدول رقم : تطور الرقابة الجبائية المختلفة ـ لفترة ـ 1999 -2009.

السنوات / البيان	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
عدد قضايا التحقيق المحاسبي ـ مكلف ـ	15	26	23	20	15	17	19	26	28	39	48
النتائج ـ مليون دج	14.5	39.3	66	34	20.6	18.2	19.5	35.8	55.4	43.3	66.2
قضايا إعادة التقويمات العقارية	146	144	222	128	374	194	204	280	293	406	425
النتائج ـ مليون دج	7.6	8.5	8.1	6.3	16.9	7.7	5.1	25.9	26.2	30.7	20.9
الرقابة المعمقة عل مستوى المفتشيات لملفات النظام الحقيقي ـ العدد الكلي للملفات ـ							4950	6188	5867	6450	7230
عدد ملفات المراقبة							724	945	1285	1368	941
النتائج بالمليون دج							497.9	1124	507.8	620.6	590.4

من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير النشاط (2009- 1999 source: Rapport D'activité Des Année.)

بتحليل النتائج و المعطيات بالجدول أعلاه يتضح أن :

هناك تحسن كبير، من سنة 1999إلى 2009، من خلال زيادة عدد القضايا المحقق فيها و ملفات إعادة التقويم العقاري، و كذلك ملفات الجبائية الخاضعة للرقابة المعمقة، و هو ما انعكس إيجابا على النتائج المحققة، من عملية الرقابة المختلفة، حيث ارتفعت نتائج التحقيق المحاسبي أكثر من 300% من سنة 1999 إلى 2009 (14.5 مليون دينار إلى 66.2 مليون دينار جزائري)، و كذلك إعادة التقويمات العقارية من (7.5 مليون دينار) إلى (30.7 مليون دينار) سنة 2008.

النتائج الهامة المحققة، على مستوى مصالح المفتشيات ، حيث بمراقبة نسبة تقارب (25 %) من العدد الإجمالي السنوي للملفات الجبائية،المدرجة في النظام الحقيقي، أعطت نتائج هامة وصلت إلى 1.1 مليار دج سنة 2006، لكن الجانب الثاني الذي يتضح من الجدول أن نسبة الرقابة الجبائية ضئيلة جدا، فبرمجت (15 ملف) من أصل (7103 ملف) لسنة 2009،يعتبر عدد ضئيل جدا، و نفس الملاحظة خلال 2009/2006 و هذا راجع لنقص الأعوان، و انعدام التأطير الكافي، و المتحكم في تقنيات المحاسبة، و الإجراءات الجبائية، و هو ما أدى إلى استفحال الغش و التهرب الجبائيين، في أشكال و مظهر عديدة منها:

-التزوير في الفوترة، عدم التصريح بالنشاط و حقيقة الأرقام المحققة فعلا، انعدام المحل التجاري، عدم تسديد الحقوق الجبائية، الإخفاء في أرقام المشتريات أو المبيعات، عدم مطابقة النشاط للقيد في السجل التجاري، ممارسة النشاط من خلال الوكالة أو ما يسمى بتأجير السجلات التجارية، حيث تم إحصاء 134 مكلف متهرب جبائي لسنة 2002 بولاية تلمسان و تم إدراجهم ضمن القائمة الوطنية للمتهربين جبائيا Liste Des Fraudeur التي تحوي 11475 متهرب جبائي(1).

فيما يخص المنازعات، إن هذا الجانب قد عرف تأخرا كبيرا جدا، في التكفل بها ، و عدم التقيد بالوقت القانوني المحدد، للفصل في الشكوى خلال مدة لا تتجاوز أربعة أشهر، حيث وصلت المدة إلى حدود غير معقولة، فمن الباقي خلال سنة 2009 نجد 31 شكوى تعود إلى سنة 2007 أي تجاوزت السنتين.

و من خلال هذه النتائج، يبرز تأثير انعدام التأطير الكفء، و الفعال في التكفل بالمنازعات الجبائية، بشكل أفضل، حيث لم يتعدي عدد الأعوان 10، منهم (4) لهم مستوى جامعي، و هو الأمر الذي رتب ضغط كبير، على لجان (الدائرة و الولاية)، مما نتج عنه تأخير دراسة الطعون في وقتها

[1]- liste des fraudeurs diskette 2004.

المحدد قانونا، فمثلا نجد عدد كبير من الطعون، أمام لجنة الدائرة و لجنة الولاية، تم تسجيلها لسنوات 2005 ، 2006 ، 2007، و بقيت إلى سنة 2009.

المطلب الثاني : تقييم النتائج المحققة للفترة (1999-2009):

سوف نستخدم مجموعة من المعايير منها:

الفرع الأول:المعيار المالي الذي يحدد لنا مدى فعالية الوظيفة التمويلية للنظام الجبائي، على مستوى الإقليم الجبائي للولاية من خلال مؤشرات كثيرة أهمها:

1-تطور الحصيلة الجبائية للفترة (1999-2009)

2-بنية و هيكل الأوعية الجبائية في هذه الحصيلة بالتركيز على :

-الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

-الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

-الرسم على القيمة المضافة (TVA)

-الجباية الفلاحية

-الجباية البيئية

3-المساهمة في تمويل الجماعات المحلية و الولاية

المعيار الاقتصادي : فنركز على الوظيفة التدخلية، من خلال الامتياز الجبائي في الحث على الاستثمار بالولاية.

أولا تقييم النتائج المحققة للنظام الجبائي خلال الفترة (1999-2009) باستخدام المعيار المالي و مؤشراته.

السنوات / البيـان	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
المبالغ الكلية المحصلة	1279	1739.7	2066	2152.9	2517	2519	3085.9	2871.7	3464.7	3888.9	3890
نسبة التطور السنوي%	/	36	19	4	14	0.01	23	7-	21	12.2	0.1
باقي التحصيل	238	/	411	/	4884	/	8081	8456	10072	11709	13229

المصدر :إحصائيات مديرية الضرائب تلمسان

أولا: **تقييم تطور الحصيلة الجبائية**

عرفت الحصيلة الجبائية للفترة المدروسة تطورات هامة نلخصها في الجدول التالي:

تطور الحصيلة الجبائية لولاية تلمسان 1999-2009

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد

-Rapport d'activité, des années (1999-2009)

-Statistiques (Model)S35-(94-2004)

-Statistiques (model) H12-(94-2004)

من الجدول نلاحظ النتائج التالية:

هناك تحسن و تطور في مستوى الحصيلة الكلية، حيث حققت تطورا كبيرا بين سنتي 1999 و 2009 وصلت إلى نسبة زيادة قدرها 36% ثم تضاعفت إلى 300 % بين سنة 1999-2009.

و رغم ذلك، فإن هذا التطور لا يعكس التحكم في الوعاء الجبائي، بمقارنة الاقتطاعات التي تم تأسيسها بالحصيلة الفعلية، فضلا عن ما هو خارج الدورة الجبائية الرسمية.

-المبالغ غير المحصلة تجاوزت معدل (40%) من المبالغ المحصلة فعلا لكامل الفترة من 1999 إلى 2009، حيث بلغ حجم الديون الجبائية غير المحصلة 13.2 مليار دج، في مقابل تحصيل 28.7 مليار دج لنفس الفترة، و هو ما يؤكد أن هناك قصور كبيير في عملية التحصيل،و عدم التنسيق و التكامل في عملية الاقتطاعات، التي تؤسسها مصالح الوعاء و التحصيلات التي تقوم بها مصالح التحصيل، رغم استفادتها من العدد الأكبر من الأعوان، لكن ذلك لم ينعكس في تحسين التحصيل.

-إن حجم المنازعات الجبائية، غير المتكفل بها ترتب عنها، مبالغ هامة غير محصلة، و كلما كانت فترة الفصل في النزاعات طويلة، أدت إلى انعدام الثقة، و بالتالي زيادة حجم الديون غير المحصلة.

-حجم هذه الديون غير المحصلة، يؤشر على عدم فاعلية مصالح الوعاء الجبائي، و الرقابة الجبائية في استغلال المعلومات، في وقتها المحدد و معالجة الغش مبكرا، فتأسيس مبالغ كبيرة بشكل متأخر، نتيجة عدم الكشف عن مصادر الغش و التهرب في وقتها، فإن هذا التأسيس سيرفع من حجم الديون غير المحصلة.

-من تحليل الحصص الهامة (أكثر من مليون دج للحصة)، من هذه الديون غير المحصلة اتضح أن 12 حصة لمكلفين خواص و واحد و عشرون (21) حصة للمكلفين عموميين، (شركات عمومية حلت أو في طريق الحل)([1])، و أن الحصص الناتجة عن الغش و التهرب الجبائيين بلغت 60% ، من حجم الديون غير المحصلة، حيث تم متابعتهم من خلال دعوى الغش و التهرب الجبائي.

ثانيا: بنية و هيكل الأوعية الجبائية في هذه الحصيلة المحققة

أ-مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

إن الضريبة على الأجور تساهم مساهمة فعالة في هذه الحصيلة، حيث وصلت إلى نسبة 47% سنة 1999 و 36 % سنة 2001، و 38 % سنة 2005، و 88 % سنة 2009، أما بقية الأصناف الأخرى لضريبة الدخل فلم تتجاوز 11 % سنة 2009 كأفضل نسبة .

ب-مساهمة الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

بلغت حصيلة الضريبة على أرباح الشركات سنة 1999 مبلغ (5.8 1مليون دج)، أما سنة 2002 فقد تطورت إلى (18.0مليون دج، و سنة 2004) و وصلت إلى (19 مليون دج)و سنة 2007 وصلت إلى (26.1 مليون دج)، أما سنة 2009 فقد بلغت (37 مليون دج).

و أهم ما يستنتج من مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، و الضريبة على أرباح الشركات (IBS) في الحصيلة الكلية المحققة للفترة (99-2009) أنها كانت ضعيفة و ذلك راجع إلى ضعف المداخيل للأنشطة الممارسة، و إلى الضعف الكبير في عملية التحصيل، حيث المبالغ التي تم تأسيسها عن طريق الورود الفردية، أو الجماعية من طرف مصالح الوعاء، و المفتشيات و مصالح

[1]- المديرية العامة للضرائب

الرقابة الجبائية، لم يتم التكفل بتحصيلها كلية من طرف مصالح التحصيل خاصة خلال سنوات 2000 إلى 2009.

غير أن عجز مصالح الوعاء و الرقابة، في كشف الأوعية الفعلية لدخول الأفراد و ثرواتهم، يتأكد من خلال المضاربات في العقار، كمثل شراء المنازل القديمة بمبالغ ضخمة تصل إلى (20 مليون دج)، ثم تهدم و يعاد بناؤها من جديد، و بشكل عصري مما يدل، على أن هناك أوعية كبيرة جدا غير متحكم فيها، داخل الدورة الجبائية الرسمية.

و عموما فإن نفس الخصائص التي عرفناها في مساهمات الضرائب المباشرة، على مستوى الحصيلة الوطنية " الإيرادات الجبائية العادية"، يتميز بها الإقليم الجبائي بولاية تلمسان.

ج-الرسم على القيمة المضافة: أما مساهمات الرسم على القيمة المضافة (TVA)، فقد عرفت تحسن و تطور هائل خلال الفترة 1999 إلى 2009 ، حيث كانت مساهمتها بنسبة 26 % خلال 1999، و تطورت إلى 38 % سنة 2009 من مجمل الحصيلة.

د- مساهمة الجباية البيئية:

رغم وجود مديرية قائمة بذاتها لمصالح البيئة، إلا أن انعدام تفعيل أساليب التنسيق و التكامل، من حيث تأسيس الرسوم البيئية المتمثلة في السوم على النشاطات الملوثة والخطيرة و غيرها، فإن عدد المكلفين بهذه الرسوم، قد بلغ (1195) مكلف سنة (1999) ، و سنة 2002 ارتفع العدد إلى (2848) مكلف، غير أن عملية تحصيل حقوق الجباية البيئية للفترة (1999-2004)، لم تتجاوز (5.3) مليون دينار جزائري ، إن حجم الديون غير المحصلة، من هذه الرسوم للفترة (1999-2004) بلغت 4.5 مليون دج.

كما لوحظ عدم تفعيل الرقابة البيئية، و توفير أماكن و تجهيزات القيام بعمليات حرق و إتلاف النفايات الخطيرة و التي تتحقق من ورائها إيرادات جبائية هامة، فعلى سبيل المثال فإن الرسوم على النفايات الطبية، تقدر بـ 24000 دج للطن الواحد، لكن في واقع الأمر، لم تتمكن مديرية البيئة من القيام بهذه العملية، و إخضاع عدد يقارب 290 صيدلية بالولاية، و التي قدمت مخزوناتها من المواد الفاسدة، و بكميات مهمة منذ سنة 2002 إلى 2009، و هو ما نجم عنه التخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي لهذه الفئة نتيجة خصم تكاليف المواد الفاسدة من أرباحها حسب ما ينص عليه القانون، و من جهة أخرى عدم تأسيس و تحصيل الرسوم على المواد الطبية و الشبه الطبية، و كل ذلك يفقد الوعاء الجبائي مبالغ هامة، إن الجباية البيئية و أوعيتها و إيراداتها هامة تدخل في ميزانية

حساب البيئة، و الجماعات المحلية، لذلك لابد من تفعيل الهياكل المختصة بالبيئة لتعمل في وضع ترابط و تكامل مع بقية المصالح لتحسين التأسيس، و التحكم في الوعاء الفعلي لهذه الرسوم و تنشيط عملية الرقابة، و تحسين التحصيل للرفع من المردود الجبائي.

ثالثا :**المساهمة في تمويل الجماعات المحلية:**

وفقا للنصوص التنظيمية و الجبائية ، فإن مصالح الجماعات المحلية "البلديات" و الولاية تحدد سنويا التقديرات الجبائية المتوقعة لإدراجها في تأسيس الإيرادات العامة، والتي تعتبر كأهداف يجب تحقيقها من قبل المصالح الجبائية.

أ)-مساهمة الجباية في تمويل البلديات: و بتفحص المعطيات التقديرية و الفعلية لناتج الجباية للفترة 2002 إلى 2005 نجد.

حصة الجماعات المحلية "البلديات" من ناتج الجباية للفترة 2006-2009

الوحدة دج

السنوات / البيـــان	2006	2007	2008	2009
التقديرات المقترحة لناتج الجباية	487.889.152	478.976.036	475.186.254	560.638.968
المبالغ الفعليـة المحصلـة	579.394.928	499.337.413	598.098.551	*385.819.803
نسبة تحقيق الأهـداف	% 119	%104	% 126	* % 69

المصدر:تقرير الحصيلة الجبائية للبلديات، المديرية الولائية للضرائب * بتاريخ 2010/08/31.

و يلاحظ من الجدول أن مساهمة الجباية في تمويل الجماعات المحلية "البلديات" كانت تتجاوز التقديرات المتوقعة سنويا بنسبة وصلت خلال سنة 2008 إلى 126% و إلى غاية الثمانية أشهر الأولى من سنة 2009 تم تحصيل نسبة تقارب (70%) من التوقعات.

ب-مساهمة الجباية في تمويل الولاية:

أما حصة الولاية من ناتج الجباية لنفس الفترة، فقد كانت حسب المعطيات أدناه

الجدول رقم: حصة الولاية من ناتج الجباية للفترة 2006-2009

السنوات / البيـــان	2006	2007	2008	2009
التقديرات المقترحة	154.378.571	159.308.925	175.784.720	228.452.500
المبالغ المحصلــة فعلا	204.033.744	175.478.184	226.098.617	152.726.062*
نسبة تحقيق الأهــداف	% 132	%110	%129	* % 67

المصدر:تقرير الحصيلة الجبائية للولاية، مديرية الضرائب سنة 2006 *إلى غاية 2009/08/31

يبرز الجدول أن الأهداف التقديرية التي تحددها مصالح الولاية يتم تحقيقها و بنتائج أكبر حيث تـم تجاوزهـا بنسـبة 32 % خـلال 2006 و 10 % خـلال 2007، و 29 % خـلال 2008، كمـا أن الفترة الممتدة من جانفي إلى 31 أوت 2009 تم فيها تحقيق نسبة 67 % من الأهداف التقديرية، و هي مؤشرات جيدة في مساهمة الجباية في تمويل الجماعات المحلية.

ج-مساهمة الجباية في تغطية نفقات التسيير بالولاية و أسباب قصورها: و بتفحص الميزانيات الإضافية التي تعدها مديرية الإدارة المحلية –مكتب ميزانية الولاية- نتعرف أكثر على نسبة مساهمة الجباية في إيرادات قسم التسيير للفترة 2003 إلى 2009 حسب المعطيات التالية:

الجدول يبين مساهمة الجباية في إيرادات قسم التسيير للولاية للفترة 2003-2009

السنوات / البيـــان	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
الإرادات الكلية لقسم التسيير	2311	2350	2414	2597	3090	3042	3600
ناتج الجبايــة	504	514	531	530.4	525	678	684
نسبة المساهمة	21	21	22	20.4	17	22	19

المصدر: مديرية الإدارة المحلية لولاية تلمسان، تقارير الميزانيات الإضافية و النهائية للفترة (2003-2009)

*تقديرية و إلى غاية 2009/08/31 تم تحقيق 70 % منها.

يتضح من الجدول أن نسبة مساهمة الجباية في الإيرادات المحلية للولاية تتطور من سنة إلى أخرى، حيث وصلت سنة (2004 إلى 26 % من مجمل الإيرادات، انخفضت هذه النسبة خلال

الفترة 2006-2009، و ذلك راجع لانخفاض معدل كل من الرسم المهني (TAP)و الدفع الجزافي (VF) الذي تناقص سنويا حيث كان بمعدل (6%) سنة 2000 ثم وصل إلى 1% سنة 2005، و كذلك إلى عدم فعالية المصالح المحلية في تحصيل حقوق الرسم العقاري و التطهيري (TF و TA)، رغم وجود مصالح مختصة بإحصاء السكن و السكان لكنها لا تتكامل مع المصالح الجبائية في ضبط الوعاء الحقيقي لهذا الرسم و لا تساعد في التأسيس السليم لهذا المورد من خلال تقديم المساعدة المتمثلة في صحة المعلومات المتعلقة بالعناوين الصحيحة للمكلفين و المساهمة الفعلية، و سنة الاكتساب و هي معطيات أساسية لضبط الحصيلة الهائلة لهذا المورد، لكن كل ذلك غير معمول به حاليا، بل أن ما تؤسسه مصالح الوعاء، لا يتم تحصيله كليا، حيث من غير المعقول أن ولاية ينمو فيها السكن سنويا بالآلاف في حين أن عدد الخاضعين للرسم العقاري لسنة 2004 بلغ (51.175) مكلف فقط و نفس الملاحظة على عدد المحلات التجارية، حيث لا تحصي المصالح الجبائية إلا (4071)محل تجاري في حين أن عدد التجار بلغ (39667) تاجر، و هو ما يدل على أن المصالح المحلية لا تهتم إطلاقا بتفعيل هذا المورد الهام من إيراداتها، و كدليل صحة هذه النتيجة أن عدد المداولات التي تلقتها المصالح الجبائية من المجالس البلدية لم تتعدى 14 مداولة خلال 2003 في حين أن هذه المداولات، تعتبر شرطا أساسيا، لإنجاز الورد العام لحقوق الرسم التطهيري حسب قانون المالية 2002، إنه من الرشادة و المعقولية لتحسين إيرادات البلديات أن تستغل المعطيات التي تملكها و تفعلها قبل أن تبحث عن موارد أخرى خاصة و أن هذه الموارد في متناولها بل و تملك قوائم إسمية بكل المكلفين "كقوائم توزيع السكن، منح رخص البناء، الإحصاء الذي تقوم به خلال فترات متقاربة"، و عملية التحصيل لا تكلف سوى اشتراط إحضار كشف جبائي مصفى عند تقديم أي طلب لأي خدمة من خدمات الجماعات المحلية.

الفرع الثانى : التقييم وفقا للمعيار الاقتصادي

و نقتصر في التقييم وفقا هذا المؤشر على الوظيفة التحفيزية للاستثمار، حيث تم تسجيل المعطيات التالية:

-إن الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار وكالة دعم و تنشيط الاستثمار (-APSI- ANDI) خلال سنة 1999 شملت (264) مشروع معتمد منها (167) مشروع تم الشروع في إنجازه، وأما سنة 2000 فتم اعتماد 146 مشروعا و قد تم الانطلاقة في إنجاز 128 مشروعا و كانت تكلفة الإعفاءات الجبائية قد بلغت 36.8 مليون دج.

أما سنة 2001 فإن عدد المشاريع التي تم اعتمادها بلغت (105) مشروعا، و تم إنجاز 83 منها بتكلفة إعفاء جبائي 16.9 مليون دج.

أما سنة 2002 فتم إنجاز 50 مشروعا بتكلفة إعفاء جبائي تقدر بـ 15.9 مليون دج

أما جانب الامتياز في إطار تشغيل الشباب (ANSEJ) فقد بلغت المشاريع المسجلة لسنة 2003 عدد 1768 مشروعا على مستوى إقليم الولاية، تتمثل في أنشطة الخدمات و الحرف و بعض الصناعات البسيطة..إلخ، و بتفحص المعطيات المتوفرة لدى الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب لولاية تلمسان للفترة (99- 2005) "حيث نجد أن نسبة المشاريع الفلاحية قد بلغت 140 مشروعا و الخدمات خاصة النقل 435 مشروعا، و المشاريع الصناعية 50 مشروعا، و الحرفية 170 مشروعا، و المهن الحرة 19 مشروعا، و قد بلغ إجمالي الإعانة المقدمة من طرف الوكالة لنفس الفترة مبلغ 1854 مليون دج"، ما يلاحظ عن هذه المشاريع عدم وجود رؤية مستقبلية في توجيه و ترشيد هذه الأنشطة بما يحقق نتائج أفضل لترقية هذه النشاطات، و من ثم تحسين الوعاء الجبائي، و يلاحظ كذلك أن نسبة مهمة من هذه المشاريع يتم تحويلها إلى القطاع التجاري، و هو ما يدفع إلى ضرورة التنسيق بين مصالح البنوك، وكالة تشغيل الشباب و المصالح الجبائية حتى نضمن تحقيق أهداف الوظيفة التحفيزية للنظام الجبائي و نحارب طرق الغش و التهرب الجبائي و نضمن توسيع الوعاء و تحسين الإيرادات الجبائية بالآفاق المستقبلية.

الفرع الثالث:المعيار التنظيمي و الاجتماعي إن عدم تفعيل آليات الحوار و الترابط و تأسيس أساليب تسيير المعلومات و الحصول عليها من طرف المصالح الجبائية من خلال ضرورة تفعيل مهام مكتب التنشيط و العلاقات العامة و تأكيد مبادئ شفافية العمل الجبائي من خلال تقنيات الاتصال بفئات المكلفين بكل الطرق الحديثة، لأن هذه الآليات ضرورية لرفع الوعي الجبائي للمكلفين، كما أن تجويد الخدمات العامة و التكفل بالانشغالات في وقتها المحدد دعائم أساسية لترشيد الأعمال، و هذا الأمر ممكن التحقيق من خلال توفير الإمكانيات المادية و البشرية و الاهتمام بالعون الجبائي و المكلف الجبائي و تطبيق القانون بشكل عادل مع ضمان تنشيط و مراقبة المصالح الجبائية على كل المستويات.

خلاصة الفصل :

إن الإصلاحات المتخذة كان لها أثر إيجابي على الوعاء و التحصيل الجبائيين إلا أنه نضرا لنقص الكفاءات و عدم مواكبة الإدارة الجبائية مع المحيط العالمى و خاصة ما يتعلق بالمعلوماتية و إنشاء شبكة اتصالات داخلية تحول دون تحقيق النتائج و الأهداف المرجوة ،أيضا إستفحال ضاهرة التهرب الضريبى التى لم يستطيع المسؤولون عن التشريع الجبائى إلى حد الآن وضع آليات للحد من إستفحالها .

إن الهدف من الدراسة كان النظر فى وضعية النظام الجبائى الجزائرى وما تمثله الجباية العادية فى تمويل الخزينة العمومية كبديل للجباية البترولية ، أيضا النظر فى مدى سعي الدولة الجزائرية وعزمها بالنهوض بهذا القطاع الحساس فى ظل سياسة معول عليها للإصلاح التشريعى ،التنظيمى و إصلاح للهيكل البشرى الذى يقوم بتسيير وتطبيق التشريعات و القوانين الضريبية

من ناحية أخرى تحليل نتائج الإصلاحات المتخدة وتسليط الضوء على الرقابة الجبائية كآلية لكبح الغش و التهرب الضريبى ،ومتابعة ما يدفعه المكلف بالضريبة بصفة طوعية و الباقى المطلوب منه و الذى يعمل على التملص و التهرب منه بطريقة تحايلية مخالفة للقوانين

إنه من الملاحظ و كنتيجة للدراسة أن الدولة الجزائرية عمدت إلى تفعيل مجموعة كبيرة من الإصلاحات وإرساء ترسانة تشريعية جديدة لتسهيل النظام الضريبى الذى كان جد معقد وتفعيل دور الجباية العادية التى أبرزت أهميتها خاصة بعد الأزمة البترولية وإنهيار الإقتصاد الوطنى سنوات 1986 بسبب التبعية للجباية البترولية. لكن إلى حد الآن لم يصل البرنامج المسطر للإصلاحات الجبائية إلى الأهداف المرجوة حيث لا تزال الجباية البترولية مسيطرة على تمويل الخزينة العمومية و ميزانية الدولة بنسبة تفوق 70 من المئة ،أيضا مستويات التهرب و الغش الضريبى لا زالت متزايدة خاصة مع التكنلوجيات المتطورة ووجود غياب للدولة فى هياكل التفتيش و المراقبة.

إن النظام الجبائى الجزائرى تتماثل بنيته مع الأنظمة الجبائية العالمية من خلال إدخال الضريبة على الدخل الإجمالى،الضريبة على أرباح الشركات ، الرسم على القيمة المضافة و ذلك بالتنسيق مع صندوق النقد الدولى، إلا أن كثرة التغييرات سواء كان إلغاء ، تعديل أو إستحداث للضريبة بغية توسيع أو تضييق الوعاء الجبائى يؤكد و يعبر عن عدم إستقرار الإصلاحات و تعثرها أيضا عدم مقاربتها مع الواقع الإقتصادى و الإجتماعى للجزائر.حيث تميزت هذه الأخيرة بغياب البعد الإستراتيجى فى التحليل و المتابعة وإنعدام التشخيص الدقيق للوضعية الإقتصادية ،بإستمرار السياسات التبذيرية و الإجتماعية من إعفاءات ، تغيير معدلات الإخضاع، وزيادة الضغط الجبائى على المداخيل من مصدر العمل الإقتطاع من المصدر

إن التكلفة الباهظة للإصلاحات لم تصل الجزائر إلى الأهداف المرجوة منها بسبب عدم وجود معايير فعالة للأداء فى إدارة السياسة الجبائية الحالية و ضعف الرقابة الجبائية التى لم تتمكن من إستيعاب التحديات و الرهانات التى تفرضها التحولات الدولية ،فى محاربة الفساد المالى و الإقتصادى و الذى من صوره الغش و التهرب الضريبى كتحدى للنظام ،خاصة مع تطور تحديات التجارة الإلكترونية و تأثير الإندماج فى التجمعات الإقليمية و الدولية

فلإعطاء دفع للإصلاح النظام الجبائى كان لا بد من تقييم و إستخلاص بعض التوصيات و إعطاء إقتراحات ، التى سوف نبرز أهمها من خلال النقاط التالية

1- لابد من تفعيل الرقابة بشتى أشكالها كأداة لايمكن تحقيقها وتجسيدها على أرض الواقع إلا من خلال معالجة السلبيات و الصعوبات و النقائص التى تحيط بهذه الأداة سواء من المحيط الداخلى أو الخارجى لأجل الوصول إلى الأهداف المنشودة منها

2- عدم الإعتماد على الحلول المستوردة من المؤسسات الدولية ، وتأهيل محيط البيئة الجبائية الوطنية

3 – تقيم الإصلاحات المطبقة و النظر لأسباب قصورها ، ووضع إستراتجية متكاملة ،مستشرفة لتطلعات و آفاق الإقتصاد الوطنى

4 – التركيز على العامل البشرى الذى يمثل نواة الإصلاحات وإدخاله فى جوهرها من حيث الإهتمام المادى و المعنوى ، وحماية حقوق الموظف فى ظل عدالة تضمن الحقوق خاصة من حيث الدخل وتلزم بالواجبات و العقوبة الصارمة فى حالة الخيانة

5 - توفير الوسائل المادية و البشرية للجهاز ، خاصة الطاقم البشرى أصحاب المستويات العلمية لضمان نتائج حسنة

6 – تفعيل دور المحفزات الجبائية و متابعة المشاريع المستفيدة منها ،أيضا توسيع القاعدة الجبائية بدلا من تكريس الإعتماد على الإقتطاع من المنبع و الضرائب غير المباشرة سعيا إلى إنشاء قنواة للإنتاج التى تخلق الثروة و التى بدورها تخلق الضريبة

7 - ضمان الحوار و التنسيق بين مصالح المديرية من جهة و المصالح الخارجية من جهة أخرى ، للوصول إلى قاعدة صلبة وبنك للمعلومات يفوت الفرصة للمكلف للتهرب من الضريبة

8 – إنشاء قضاء متخصص يحمى من خلاله عون الإدارة و مصالح الخزينة العمومية

9 – إحداث التوازن بين كل الفئات و القطاعات فى المجتمع ، من خلا تخفيف العبئ الضريبى على ذوى الدخل المحدود بغية تحقيق العدالة الإجتماعية

أفاق البحث :

تناولت هذه الأطروحة تطور النظام الجبائى و إصلاحة و الدور الذى تحتله المراقبة الجبائية لتعزيز الإصلاح بمحاربة شتى أشكال التهرب و الغش الضريبى ، مكتملة بدراسة حالة لولاية تلمسان بالأرقام و تحليل للنتائج على المستوى المحلى و تأثير الإصلاحات على الإيرادات العامة و ختاما يمكن القول أن هذا البحث لم يكن شاملا نظرا لإتساع التشريع الجبائى و كثرة و عدم ثبات الإصلاحات ، كذلك تطور ظاهرة الغش الجبائى و التى أضحت مرضا مزمنا يلزم متابعته بالمسكنات والتى يمكن توفرها إلا بالدور الرشيد و الفعال للهيكل الإدارى المشرف على الرقابة الجبائية .لهذا يمكن من خلال القراءة الإشتشراف بأفاق نذكر منها بحوث أخرى .

- تقييم أداء هياكل المراقبة الجبائية و دورها فى التحصيل الجبائى
- تحليل ظاهرتي الغش و التهرب الضريبى و أسباب نشأتهما
- تكامل السياسة الضريبية مع السياسات الإقتصادية فى ظل الإصلاح الإقتصادى

أولا : الكتب

- يونس أحمد البطريق، مقدمة فى النظم الضريبية، المكتب المصرى الحديث للطباعة و النشر الإسكندرية 1972

- أحمد حمدى العنانى، إقتصاديات المالية العامة، دار المعرفة اللبنانية، مصر 1992

- أعاد حمود القيسى، المالية العامة و التشريع الجبائى دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الطبعة الثالثة ،الأردن 2000

- سوزى عدلى ناشد:الوجيز فى المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية2000

- أعمر يحياوى :مساهمة فى دراسة المالية العامة ،دار هومة للطباعة والنشرو التوزيع ،الجزائر ،2003

- صالح الرويلى إقتصاديات المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الرابعة،الجزائر،1992

- رفعت المحجوب المالية العامة ،دار النهضة العربية ،بيروت ،1979

- ناصر مراد،فعالية النظام الضريبى بين النظرية والتطبيق،دار هومة للطبع،الجزائر،2003

- حسين مصطفى حسين ،المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،عنابة ،1992

- منسى أسعد عبد المالك ،إقتصاديات المالية العامة ،مطبعة مخيم،1970

- باهر محمد عثلم،إقتصاديات المالية العامة دار الكتب المصرية ،القاهرة ،1994

- منصور ميلاد يوتس ،مبادئ المالية العامة،منشورات الجامعة المفتوحة ،طرابلس ،الطبعة الولى 1991

- محمد عباس محرزى،إقنصاديات الجباية و الضرائب،ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثانية،الجزائر 2005

- السيد عبد المولى ،المالية العامة ، دار الفكر العربى ،القاهرة،1977

- حسين الصغير .دروس فى المالية و المحاسبة العمومية،دار المحمدية العامة ،الطبعة الثانية،الجزائر،2001

- أحمد فريد مصطفى و سمير محمد السيد حسن ،الاقتصاد المالي بين النظرية و التطبيق ،مؤسسة شباب الجامعة ،الإسكندرية ،1989

- مجدى محمود شهاب ،الاقتصاد المالي ،الدار الجامعية ،بيروت1998

- حميد بوزيدة،جباية المؤسسات،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر

- عبد الكريم صادق بركات " النظم الجبائية " , الدار الجامعية , بيروت ,1986

- محمد محمد النجار،الإيرادات فى إقتصاديات المالية العامة،دار الكتب القاهرة

- رفعت محجوب" الإيرادات العامة " دار النهظة العربية للطباعة , بيروت 1968 - عبد المنعم فوزي " المالية العامة والسياسات المالية "دار النهضة العربية لبنان ,1972

- د.المرسي سيد حجازي، "النظم الضريبية"،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997

ثانيا:الأطروحات:

نهدية محمد، " التهرب الضريبي "، شهادة الدراسات العليا في المالية، قليعة

- ناصر مراد،فعالية النظام الضريبى وإشكالية التهرب الضريبى ،حالة الجزائر، رسالة دكتراه،جامعة الجزائر،2002

- حميد بوزيدة ،الضريبة وإنعكاساتها على الإقتصاد الجزائرى خلال الفترة 1988-1996 شهادة ماجستير ،معهد العلوم الإقتصادية الجزائر 1997

- فلاح محمد "الغش الجبائي وتأثيره في التنمية الإقتصادية " رسالة الماجيستير معهد الإقتصاد الجمركي القليعة 1998

- يحياوي نصيرة رسالة ماجستير فى العلوم الإقتصادية " التهرب والغش الجبائي " جامعة الجزائر2004

-كراجة عبد الحليم، العبادي هيثم، المحاسبة الضريبية، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2000،

- بلوفي عبد الحكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية ، رسالة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة ، 2002

- عبد القادر زغلول، تسيير المحاسبي المؤسسة، دراسة نهاية تخرج، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، 2008.

- بريش يونس. مبادئ المحاسبة العامة والتسيير المالى للمؤسسة.رسالة ماجستير .المدرسة العلياللتجارة.1999

ثالثا: الكتب باللغة الإجنبية

-GAULIAUME BLIN .PIERRE BLIN، droit fiscal،LIBRAIRI UNIBRET،PARI،2000-2001
-PHILIPPE COLIN ET AUTRE ،FISCALITE ET ENTREPRISE ،EDITION VUIBERT،PARIS،1994
-Gaudmet p.m et molinier j (prècis des finances publiques) parais 1992
Dr Mohamed Abbas Maherzi.cite.op - - BARRERE -1981-
cour d'économie financière .paris. D02/05
Athmane KANDIL: Théorie fiscale et développemen. Alger SNED.1970
- Margairaize (la fraude fiscale et cct succèdans-deuxième Edition 1977
-Raymond Muzellec. finances publiques. Edition Dalloz. 8 édition. paris 1993
- Mari Gaudmet- Montchrestien Paul. finances publiques. édition Paris1981.
-Tixier .G.etGast.G. (le roit fiscale) èdition.L.D.J.parais 1981
Massonc.r (la nation l'èvasion fiscale en droit interne français) èdition L.G.D.J parais 1990
-Jean Pierre casimir، Contrôle fiscale et contentieux de l'impôt، éditions la(3) villeguerin، 4eme édition، octobre 1990، paris
- Colin Philippe : « La vérification Fiscale، édition economica، paris،1979
- Mohamad chérif émouche:.l èssentiel de la fiscalité algérienne,.Hiwarcom,Alger
-Jean Pierre casimir، Contrôle fiscale et contentieux de l'impôt، éditions la(3) villeguerin، 4eme édition، octobre 1990، paris

رابعا :المواد و القوانين

- المادة 104 من قانون الضراب المباشرة والرسوم المماثلة CIDTA

- المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- المادة 281 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة CIDTA

-المادة 25 من قانون الرسم على رقم الأعمال ،المعدلة حسب قانون المالية 2011

- المادة 47 من قانون الضرائب غير المباشرة

-المادة 84 من القانون 2007/05 المتعلق بالمواد البترولية

- قانون المالية لسنة 2007

- المادة 01 من المرسوم التنفيذي 228/98 المؤرخ في 19 ربيع الأول الموافق ل 13 يوليو 1998

- القانون رقم 21/01: المتضمن لقانون المالية 2002، الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22، المادة 25.

- القانون رقم 21/01 : المتضمن لقانون المالية 2002، الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22، المادة86.

- القانون رقم 21/01 : المتضمن لقانون المالية 2002، الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22، المادة86.

- القانون رقم 21/01 : المتضمن لقانون المالية 2002، الصادر بالجريدة الرسمية في 2002/12/22، المادة87.

- القانون التجاري: المادة 12 ديوان المطبوعات الجامعية سنة 1984، ص 04.

- القانون رقم: 21/01، مرجع سبق ذكره، المادة 59.

-القانون رقم 21/01/ن، مرجع سبق ذكره، المادة 60 الفقرة 6.

- القانون رقم 21/01/ن، مرجع سبق ذكره، المادة 61 الفقرة 5.

- قانون الضرائب المباشرة، المادة 329 الفقرة 1.

- المواد 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاصات الإقليمية للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب و صلاحياتها

- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، 2004

خامسا: المجلات والمنشورات

- النظام الجبائى الجزائرى ، سلسلة الدليل الجبائى ،المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2011

- le system fiscal algérien،document de la DGI،2011

- كمال رزيق ،بوعلام رحمون ،تقييم السياسة الجبائية فى الجزائر ائر الملتقى الدولى حول السياسة الإقتصادية واقع و آفاق ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية والتسيير جامعة تلمسان

- أحمد بوزيدة مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا عدد 04 ،

-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب

DGPP2011

- كمال رزيق و أ سمير عمور، مجلة إق شمال إفريقيا عدد

تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية فى الجزائر

- غاري عنابة " الضريبة والزكاة " مشورات دار الكتب , طبعة 1991 الجزائر
- بساس أحمد " محاضرات الجبائية " لسنة2005 الأغواط

liste des fraudeurs diskette 2004-

مقدمة..... 1

الفصل الأول: المفهوم النظرى للضريبة و الإصلاح الجبائى..... 5

المبحث الأول:مدخل عام حول الضريبة..... 5

المطلب الأول :الضريبة و خصائصها :..... 5

الفرع الأول: الضريبة فريضة نقدية..... 6

الفرع الثانى:الضريبة إلزام إجبارى..... 7

الفرع الثالث : تغطية الأعباء و تحقيق النفع العام..... 7

الفرع الرابع:الضريبة تدفع بصفة نهائية..... 8

المطلب الثانى : مبادئ الضريبة..... 8

الفرع الأول : قاعدة العدالة و المساواة..... 8

الفرع الثاني: مبدأ الوضوح(اليقين)..... 9

الفرع الثالث : مبدأ الملائمة فى التحصيل..... 10

الفرع الرابع : مبدأ الإقتصاد فى الجباية..... 11

المطلب الثالث :أهداف الضريبة و الأساس القانونى لفرضها..... 11

الفرع الأول : الأهداف المالية..... 11

الفرع الثانى : الأهداف الإقتصادية..... 12

الفرع الثالث:الأهداف السياسية..... 12

الفرع الرابع :الأهداف الإجتماعية 13

أولا : نظرية المنفعة والعقد المالى 13

ثانيا : نظرية التكافل الإجتماعى 14

المطلب الرابع:التنظيم الفنى للضريبة..... 15

الفرع الأول:الوعاء الضريبى..... 15

الفرع الثاني: تحديد مقدار الضريبة..... 19

الفرع ثالث: تحصيل للضريبة..... 22
الفرع الرابع: المراقبة الجبائية:..... 23
المبحث الثانى:النظام الجبائى الجزائرى..... 24
المطلب الأول :هيكل النظام الجبائى الجزائرى 24
الفرع الأول : الجباية العادية. la fiscalité ordinaire 24
أ –الضرائب المباشرة impôts indirects..... 25
ب– الضرائب غير المباشرة impôts indirects..... 29
الفرع الثانى : الجباية البترولية la fiscalité pétrolière 31
أ–الرسم المساحى la taxe superficiare 32
ب–الإتاوة la redevance 32
ج–الرسم على الدخل البترولى la taxe sur le revenu pétrolier..... 32
د–الضريبة التكميلية على الدخل l'impôt complémentaire sur le revenu..... 32
و–الرسم على الدخل الإستثنائى taxe sur les profits exestionnels..... 32
المطلب الثانى : خصوصيات النظام الجبائى الجزائرى 33
الفرع الأول : محدودية الضغط الضريبى..... 33
الفرع الثانى :عدم استقرار النظام الضريبي الجزائري..... 36
الفرع الثالث : ضعف العدالة الضريبية 37
الفرع الرابع : ضعف الإدارة الضريبية 38
الفرع الخامس : التبعية للجباية البترولية 38
المطلب الثالث:وضعية النظام الجبائىقبل 1992 و ضرورة إصلاحه..... 38
المطلب الرابع: أهداف الإصلاح الجبائى 41

المبحث الثالث :المحاور الكبرى للإصلاحات الجبائية فى الجزائر ومدى نجاحها..... 43
المطلب الأول :الضريبة على الدخل الإجمالى..... 43
الفرع الأول: الضريبة على الأشخاص الحقيقيين..... 43
الفرع الثانى:الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل..... 44
الفرع الثالث: الإعفاءات 44
الفرع الرابع: مكان فرض الضريبة..... 45
الفرع الخامس: المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي..... 45
المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات..... 45
الفرع الأول: مفهوم وخصائص الضريبة على أرباح الشركات..... 45
الفرع الثانى: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:..... 47
أــ الشركات التي تخضع وجوبا للضريبة على أرباح الشركات..... 47
ب ــ الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:..... 47
الفرع الثالث: تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات..... 48
الفرع الرابع: حساب الضريبة على أرباح الشركات..... 49
المطلب الثالث : الرسم على القيمة المضافة..... 51
الفرع الأول : مفهوم وخصائص الرسم على القيمة المضافة..... 51
الفرع الثانى : مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة 52
الفرع الثالث : حساب الرسم على القيمة المضافة..... 54
المطلب الرابع: الضرائب الأخرى المختلفة..... 54
الفرع الأول: الدفع الجزافي..... 55
الفرع الثانى: الرسم على النشاط المهني..... 55

الفرع الثالث : الرسم العقاري..... 57
الفرع الرابع: الرسوم الإيكولوجية:..... 57
الفصل الثانى:الغش والتهرب الضريبى وأثره على الإقتصاد الوطنى..... 59
المبحث الأول: مفهوم الغش والتهرب الجبائي ومختلف أشكالهما..... 59
المطلب الأول : تعريف التهرب و الغش الجبائي..... 60
التهرب الجبائي الفرع الأول:..... 60
الفرع الثانى: الغش الجبائي..... 61
المطلب الثاني : الفرق الجوهري بين الغش والتهرب الجيائيين..... 64
المطلب الثالث :أشكال الغش الجبائي ومختلف صوره..... 65
المطلب الثالث :أشكال الغش الجبائي ومختلف صوره..... 65
الفرع الأول: التهرب المشروع والتهرب غير المشروع..... 65
الفرع الثانى: الغش البسيط والغش المركب (الموصوف)..... 66
الفرع الثالث:الغش الجبائي المحلي والدولي..... 67
المطلب الرابع : طرق تقدير الغش الجبائي..... 68
الفرع الأول :التقدير عن طريق قدرة الأداة الجبائية..... 68
الفرع الثانى: التقدير عن طريق التحقيات الجبائية..... 69
الفرع الثالث: التقدير عن طريق تطبيق العفو الجبائي..... 70
الفرع الرابع :التقدير عن طريق النسبة الثابتة..... 71
المبحث الثاني : أسباب تفشي ظاهرة الغش الجبائي..... 72
المطلب الأول : الأسباب المتعلقة بالوضعية النفسية والإجتماعية والإقتصادية للمكلف..... 72
المطلب الثاني : الأسباب المتعلقة بتعقيد النظام الجبائي..... 74

المطلب الثالث : أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية..... 77
المطلب الرابع : أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي والفراغات القانونية..... 80
المبحث الثالث :الأثار المترتبة عن الغش الجبائي..... 82
المطلب الأول: الأثار المترتبة على المستوى المالي..... 82
المطلب الثاني: الأثار المترتبة على المستوى الإقتصادي:..... 83
المطلب الثالث: الأثار المترتبة على المستوى النفسي و الإجتماعي..... 85
الفصل الثالث:ماهية الرقابة الجبائية و محاربة الغش و التهرب الضريبى..... 88
المبحث الأول ماهية الرقابة الجبائية..... 88
المطلب الأول: أهداف و أشكال الرقابة الجبائية..... 89
الفرع الأول: أهداف الرقابة الجبائية..... 89
الفرع الثانى: أشكال الرقابة الجبائية..... 89
المطلب الثانى : المراجعة الجبائية الداخلية..... 90
الفرع الأول: المراجعة الجبائية..... 90
الفرع الثانى: مهام المراجعة الجبائية..... 91
المطلب الثالث: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية..... 92
الفرع الأول: حق الاطلاع و الرقابة للإدارة الجبائية..... 92
الفرع الثانى التزامات المكلف بالضريبة..... 96
الفرع الثالث الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة..... 101
التحقيق المحاسبي المبحث الثانى..... 103
المطلب الأول التحضير للتحقيق المحاسبى..... 103
الفرع الأول: إعداد برامج التحقيق المحاسبى..... 104

الفرع الثانى: مقاييس برمجة المكلفين الخاضعين للمحاسبة و طبيعة الملفات..... 104
الفرع الثالث: سير التحقيق وبداية التحقيق..... 106
المطلب الثانى: الفحص المحاسبي..... 107
الفرع الأول: دراسة المحاسبة من حيث الشكل..... 107
الفرع الثانى: دراسة المحاسبة من حيث المضمون..... 107
المطلب الثالث: نتائج الفحص المحاسبي..... 119
الفرع الأول: قبول المحاسبة..... 120
الفرع الثانى: إعادة تشكيل رقم الأعمال..... 121
الفرع الثالث: نهاية التحقيق..... 123
المبحث الثالث: أشكال أخرى للرقابة..... 126
المطلب الأول : المراجعة الجبائية للمعاملات العقارية..... 126
الفرع الأول: تحديد السوق العقاري في الجزائر..... 126
الفرع الثاني: مراجعة أسعار المعاملات العقارية 127
الفرع الثالث: تنفيذ برنامج المراجعة وأهم الطرق والقواعد المستخدمة في التقويم..... 130
المطلب الثانى : المراجعة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية..... 136
الفرع الأول :كيفية البرمجة..... 136
الفرع الثانى : سير عملية المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الشاملة 137
الفرع الثالث : طرق التقدير 138
المطلب الثالث : المراجعة عن طريق الفرق المختلطة ضرائب- جمارك- تجارة..... 138
الفصل الرابع: دراسة حالة ولاية تلمسان فى مجال محاربة الغش و التهرب الضريبى ومراقبة التصريحات..... 141
المبحث الأول :الهيكل الإداري الجديد للمراقبة الجبائية..... 141

مديرية الأبحاث و المراجعات المطلب الأول:..... 141
الفرع الأول: تنظيم مديرية الأبحاث و المراجعة..... 142
الفرع الثانى : مهام مديرية الأبحاث و المراجعة 142
المطلب الثانى: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية..... 143
المطلب الثالث :دراسة خاصة بتحقيق محاسبى بالضريبة بولاية تلمسان : 146
المبحث الثانى :مصادر الوعاء الجبائى وتقييم المردود الجبائى للإصلاحات بولاية تلمسان..... 154
المطلب الأول:خصائص الإقليم الجبائى والهيكل الإدارى لولاية تلمسان 154
المطلب الثانى : الهيكل التنظيمى و الإدارى لولاية تلمسان..... 155
المطلب الثالث :آليات الهيكلة حسب الفئات و العقد بالأداء..... 157
الفرع الأول : اليت الهيكلة حسب الفئات..... 157
الفرع الثانى : اليات العقد بالاداء..... 157
المبحث الثالث:تحليل و تقييم نتائج الإصلاحات الجبائية بولاية تلمسان..... 159
المطلب الأول : تحليل الوعاء الجبائي..... 160
المطلب الثاني : تقييم النتائج المحققة للفترة (1999–2009):..... 167
الخاتمة..... 176
قائمة المصادر والمراجع 179
الفهرس