



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



المرجع :/2019

المبدآن: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فروع: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

دور الفرق المختلطة في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة

مذكرة مكتملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (د.م.ل)
تخصص " مالية المؤسسة "

تحت إشراف:

- نعيم عاشوري

إعداد الطلبة:

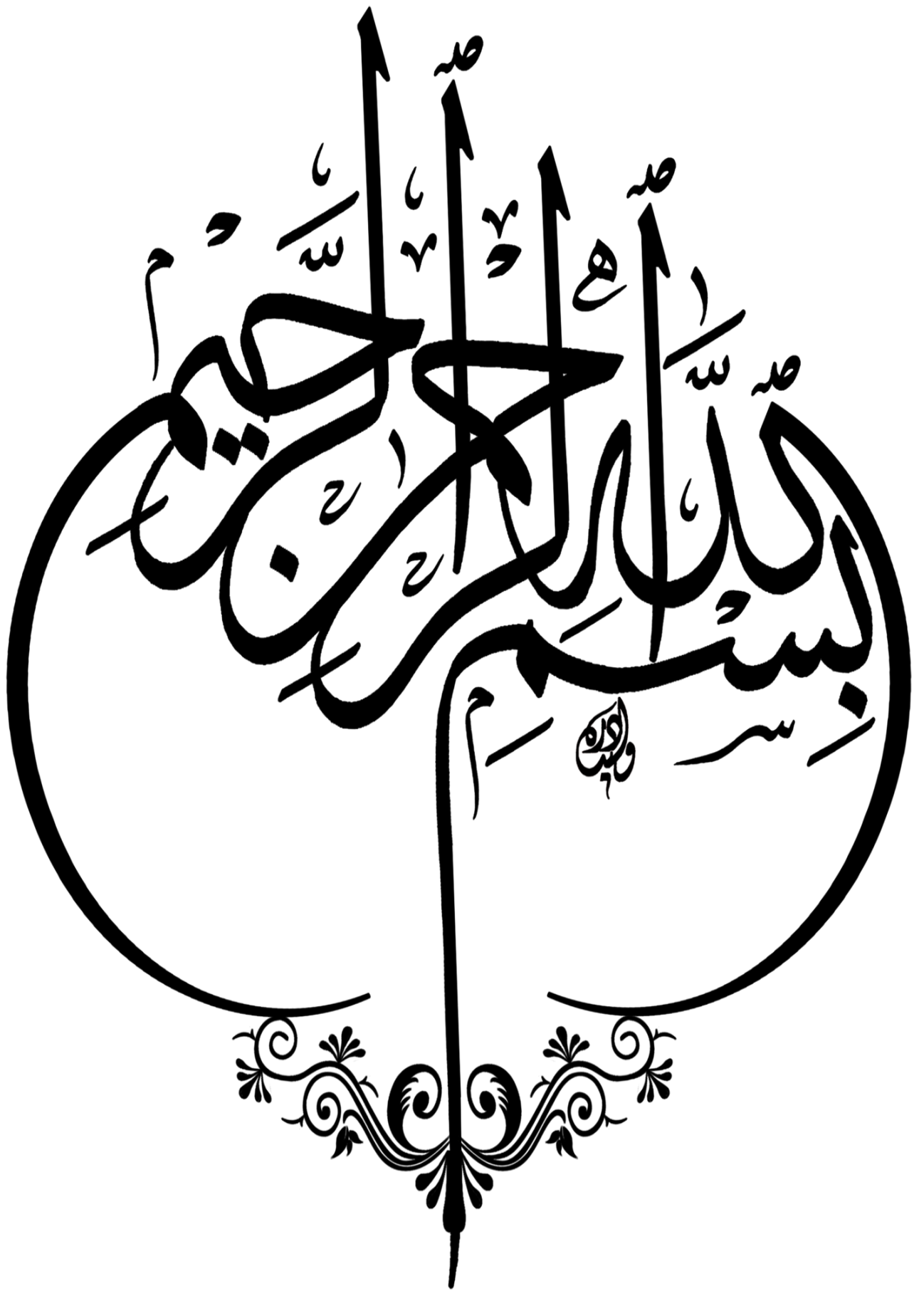
- عواشة بوالنعمة

- دنيا بوتسوع

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	مصباح حراق
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	نعيم عاشوري
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	فايزة بوالعجين

السنة الجامعية 2019/2018



شكر وتقدير

الحمد لله عز وجل الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة والحمد لله على نعمته وتوفيقه لنا في إنجاز هذا البحث المتواضع وإخراجه إلى النور ونسأله عز وجل دوام النجاح والتوفيق .

وتتقدم بحزب الشكر والعرفان مع فائق الاحترام والتقدير إلى الأستاذ الفضيل "عاشوري نعيم" على إشرافه وتبعه لإنجاز هذا البحث وما قدمه لنا من نصائح وتوجيهات قيمة كان لها أثر في إنجاز هذا البحث على ما يرام فبارك الله فيه وجزاه الله خيرا .

كما لا يفوتنا تقديم جزيل الشكر إلى كل الأساتذة في جميع أطوار الدراسة .

وتتقدم بحزب الشكر إلى موظفي مديرية الضرائب لولاية ميله، ونخص بالذكر موظفي المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمديرية الفرعية للتحصيل وعلى الخصوص "اسطمبولي محمد شفيق" و "مزاوي محمد" على المعلومات المقدمة لنا .

كما لا ننسى تقديم الشكر لأعضاء لجنة المناقشة لقبولها مناقشة وتصويب هذا العمل البحثي .

وأخيرا نتقدم بالشكر إلى كل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو بعيد وإلى كل من جاهد من أجل إتمام هذا العمل ورفع راية العلم .



إهداء

لكل طريق بداية وبداية الطريق خطوة، وخطة خطوة على أمل الوصول إلى القمة لكن هذا لن يتحقق إلا برعاية الله وتوفيقه فالحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل، أما بعد:

أهدي ثمرة نجاحي إلى:

من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضا الرحمان، نبع الحنان وهبة الرحمان نور بصري وبصيرتي،

إلى أمي الحبيبة "الزهرة"

إلى الذي علمني مواجهة دروب الحياة وأن أتحدى الصعاب وأعلى إنسان وهبني الله إياه، إلى من ضحى وكافح من أجلي، رمز العطاء أبي الغالي "الربيع"

إلى أمل حياتي ودفئها وحنانها وأجمل شيء في الحياة الدنيا "زوجي العزيز"

إلى من قاسموني حياتي ومرح ومحبة وتذوقت معهم أجمل اللحظات مرها وحلوها إخوتي حفظهم الله "حسام،

رمزي، شيرين، سمير، كنزة والمدلل علي

إلى أحب الناس وأغلاهم جدتي الحبيبة أطال الله عمرها وخالتي شريفة

إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد وبالأخص عائلتي بالنعمة وكحالة

إلى إخوتي وصديقاتي وسندي في الحياة: ياسمينة، نهلة، أميرة، هبة، شهرة

إلى من عملت معي بكد بغية إتمام هذا العمل رفيقتي: "دنيا بوتسوع"

إلى كل من ذكرهم القلب ونساهم القلم وكل من شاركني في لا إله إلا الله محمد رسول الله.

إلى من أنجح هذا العمل المتواضع الذي نسأل الله أن يجعله نفعا يستفيد منه كل طالب علم.

عائشة

إهداء

باسم من سبب الأسباب وخلقنا من تراب وإليه المفر والعقاب، الحمد لله الذي أوصلنا إلى هذه الساعة التي نحن فيها ومن علينا بعبائهم وكرمهم .

إلى كل من طلب العلم مهتديا بقول رسول الله صلى الله عليه وسلم "من أراد الآخرة فعليه بالعلم ومن أراد الدنيا فعليه بالعلم ومن أرادهما معا فعليه بالعلم"

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترب رضاها برضا الرحمن وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق "والدتي أطال الله بعمرها"

إلى الذي أرشدني إلى طريق النور والخير والمثابرة "والدي أدامه الله وبارك في عمره".

إلى من كانوا لي عوناً دائماً إخوتي وأخواتي: صالح، رياض، مليكة، مريم، أخي عادل وزوجته عبلة وأولادهما "آية، محمد، شهد، بيان"

أختي آسيا وزوجها نور الدين وأولادهما "شرف الدين، روان، مؤمن"

إلى كل الأهل والأقارب، وأخص بالذكر عمي راجح الذي اعتبره بمقام والدي.

إلى زملائي الذين تابعت معهم مشواري الجامعي .

إلى زميلاتي وملائي بالعمل .

إلى من شاركت معها البحث زميلتي عواشة .

إلى كل من نسيهم قلبي في هذا المقام . . . إليكم مني سلام .

دنيا

ملخص

تعالج هذه الدراسة الفرقة المختلطة كجهاز مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي التي تعتبر من أهم التحديات والمعوقات التي يواجهها النظام الضريبي في الجزائر، لما لها من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني بشكل عام، وتدهور حصيلة الخزينة العمومية بشكل خاص. إذ تعتبر الرقابة الجبائية من أبرز الوسائل التي تعتمد عليها الدولة في الحد من هذه الظاهرة من خلال الفرقة المختلطة وغيرها من الأجهزة الأخرى من خلال تدخل هذه الأخيرة وقيامها بالتحقيق في التصريحات والتأكد من تطابقها مع التشريعات الجبائية/ الجمركية، والتجارية المعمول بها وهذا لاسترجاع حقوق الخزينة العمومية التي انتهكت من طرف المكلفين.

ومن أجل إرساء مقارنة علمية وعملية جادة حول إشكالية البحث من خلال منهج وصفي تحليلي تم التطرق إلى واقع التهرب الضريبي في ظل النظام الجبائي الجزائري، بالإضافة إلى مختلف آليات الرقابة المنتهجة من أجل مكافحتها، هذا على الصعيد النظري، أما على الصعيد الميداني فقد تم اختبار دور الفرقة في مكافحة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية

النظام الضريبي الجزائري، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة).

Abstract

This study treats the mixed division as an anti-tax evasion tool, which is one of the most important challenges and obstacles faced by the tax system in Algeria, because of the risks it causes on the level of the national economy in general, and the deterioration of the treasury treasury in particular. As the tax control is one of the most important means on which the state depends on limiting this phenomenon through the mixed division and other systems through its intervention and investigation on the statements and ensuring that they are in conformity with the tax / customs and commercial legislation in force in order to restore the rights of the public treasury which were violated by the assignees.

In order to establish a scientific comparison and a serious process on the problem of research through an analytical descriptive approach, the subject of tax evasion was discussed under the Algerian tax system, in addition to the various mechanisms of control granted to combat it, theoretically.

In the practical side, the role of the Task Force in combating tax evasion has been tested

key words

Algerian tax system, tax evasion, tax control, mixed division (taxes, customs, trade).

الفهرس

الصفحة	المحتويات
	بسملة
	شكر وعرفان
	إهداء
	الملخص
III - I	الفهرس
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
VI	شرح المصطلحات
أ- ز	مقدمة
46-2	الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة
3	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
8	المطلب الثاني: أنواع الضرائب
11	المطلب الثالث: الآثار العامة للضرائب في الاقتصاد
13	المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح سنة 1992
13	المطلب الأول: مفهوم وخصائص النظام الضريبي
15	المطلب الثاني: مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح
20	المطلب الثالث: هيكل النظام الجبائي قبل الإصلاح (للفترة 1976 إلى 1991)
28	المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري في ظل إصلاح سنة 1992
28	المطلب الأول: تعريف الإصلاح الضريبي وأهدافه
30	المطلب الثاني: دوافع الإصلاح الضريبي
31	المطلب الثالث: هيكل النظام الضريبي الجزائري
46	خلاصة الفصل
76-48	الفصل الثاني: التهرب الضريبي في ظل الرقابة الجبائية
48	تمهيد

49	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي
49	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
50	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي
54	المطلب الثالث: أسباب وطرق التهرب الضريبي
57	المبحث الثاني: التهرب الضريبي (طرق تقديره ومكافحته وآثاره)
58	المطلب الأول: طرق تقدير الغش الضريبي
61	المطلب الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي
66	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
68	المبحث الثالث: الإطار العام للرقابة الجبائية
68	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية
69	المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية وأهدافها
71	المطلب الثالث: أشكال الرقابة
74	المطلب الرابع: الإطار القانوني لمباشرة الرقابة الجبائية
76	خلاصة الفصل
122-78	الفصل الثالث: دراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة
78	تمهيد
79	المبحث الأول: مدخل عام للفرقة المختلطة
79	المطلب الأول: تقديم مديريات الفرقة المختلطة
88	المطلب الثاني: تأسيس الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)
90	المطلب الثالث: مهام الفرقة المختلطة
93	المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي من خلال تحصيلات مديرية الضرائب لولاية ميلة (2013-2018)
93	المطلب الأول: النسيج الاقتصادي لولاية ميلة عند تاريخ 2018/12/31
95	المطلب الثاني: دراسة تحليلية لحصيلة إجمالي الضرائب للفترة (2013-2018)
97	المطلب الثالث: دراسة تحليلية لبعض أنواع الضرائب خلال الفترة (2013-2018)
103	المبحث الثالث: دراسة حالة الفرقة المختلطة لولاية ميلة.
103	المطلب الأول: دراسة حالة الشركة ذات المسؤولية المحدودة النجمة (تابعة للنظام الحقيقي)
107	المطلب الثاني: دراسة حالة بائعي المجوهرات (تابعة للنظام الجزافي)
117	المطلب الثالث: نتائج عمل الفرقة المختلطة للفترة (2016-2018)
122	خلاصة الفصل

124	خاتمة
128	قائمة المراجع
133	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	حساب الضريبة على الدخل التكميلي ICR.	22
02	تطور الإيرادات الجبائية العادية للسنوات 1976 إلى 1982.	26
03	تطور نسبة الجباية العادية خلال الفترة 1962-1989 .	28-27
04	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل.	39
05	توزيع الضريبة على الأملاك بالنسب.	42
06	تطور عدد التجار في ولاية ميلة في الفترة من 2013 إلى 2018.	93
07	توزيع تجار ميلة حسب القطاعات حتى 2018/12/31.	94
08	المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل بصفة شاملة.	95
09	المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بـ IRG.	97
10	المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بـ IBS.	98
11	المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بـ TVA.	99
12	المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بـ TAP.	100
13	المبالغ المحصلة والمتبقية للتحصيل المتعلقة بـ IFU.	101
14	ملخص قيمة المخزون غير المصرح به.	105
15	ملخص الضرائب الواجبة الدفع بعد التسوية.	106
16	تحصيلات الفرقة المختلطة لسنة 2016 بإحدى مفتشيات الضرائب.	111
17	تحصيلات الفرقة المختلطة لسنة 2017 بإحدى مفتشيات الضرائب.	114
18	تحصيلات الفرقة المختلطة لسنة 2018 بإحدى مفتشيات الضرائب.	117
19	حصيلة الفرقة المختلطة (ضرائب) خلال الفترة (2016-2018).	117
20	توزيع الملفات الخاضعة لتحقيق الفرقة المختلطة حسب نوع النشاط.	119
21	المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلق بتحقيق الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة).	120

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	عملية التهرب الضريبي.	53
02	مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة.	80
03	الهيكل التنظيمي لمفتشية أقسام الجمارك.	86
04	الهيكل التنظيمي لمصالح مديرية التجارة.	87
05	تمثيل بياني لتوزيع النسيج الاقتصادي لولاية ميلة حتى 2018/12/31	94
06	المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل بصفة شاملة.	96
07	تطور الحصيلة الضريبية في ولاية ميلة (2013-2018)	102
08	الحقوق المحصلة والباقية للتحصيل المتعلق بتحقيق الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة).	120

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	محضر الفرقة المختلطة	133
02	استدعاء المكلف	134
03	تقرير اختتام التحقيق	135
04	محضر معاينة	136
05	التصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة G12	137
06	إشعار أولي باقتراح تسوية	138
07	إشعار بالتخلي عن التسوية المخطط لها	139
08	إشعار بالتخلي النهائي عن التسوية	140
09	الدور الفردي	141
10	إشعار بدفع الدور الفردي	142
11	إحصائيات عدد التجار لسنة 2018	143

شرح المصطلحات

الاختصار	الشرح
IRG	الضريبة على الدخل الإجمالي Impôt sur le Retenu Global
IBS	الضريبة على أرباح الشركات Impôt sur les Bénéfices du Société
TVA	الرسم على القيمة المضافة Taxe sur la Valeur Ajouté
TAP	الرسم على النشاط المهني Taxe sur l'Activité Professionnel
IFU	الضريبة الجزافية الوحيدة Impôts Forfaitaire Unique

مقدمة

تعد الجباية العادية الركيزة الأساسية للنظام المالي التي تهدف إلى تحقيق الأغراض المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فهي تتواجد في كل النظم الاقتصادية المعاصرة بأشكال ومضامين مختلفة ومتباينة نسبياً، لكنها تشترك في كونها أداة تمويلية هامة وحيوية، ومصدراً رئيسياً لإيرادات الدولة خاصة منها الدول السائرة في طريق النمو، بحيث تجمع الجباية مختلف الرسوم والضرائب المباشرة وغير المباشرة التي تقتطعها الدولة على العمل، رأس المال أو الاستهلاك للوصول إلى مجتمع أكثر عدالة في توزيع الدخل والثروة.

لهذا عرف النظام الضريبي الجزائري عدة إصلاحات كان آخرها إصلاح 1992، والذي عمل على توسيع القاعدة الضريبية من خلال إدخال ضرائب جديدة، إلى جانب التعديلات التي عرفتها الضرائب السائدة من قبل سواء ما تعلق بالمعدلات أو بالإعفاءات والتخفيضات.

بحيث شدد هذا الإصلاح على أهمية الشفافية والعدالة في تطبيق الإجراءات الجبائية وليونتها، بهدف إيجاد موارد مالية دائمة ومتنوعة لتمويل ميزانية الدولة، من خلال مراقبة وضبط الأنشطة الاقتصادية وتوجيه التنمية.

من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة في برنامج الإصلاح والوصول إلى مدى الفعالية والمردودية المطلوبة، قامت الدولة بوضع ميكانيزمات وآليات الرقابة الضرورية لمكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المختلفة، وتتمثل في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كانت بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) أو غير مشروعة (الغش الضريبي).

ولمعالجة هذه الظاهرة قامت بتحديد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية عن طريق الرقابة الجبائية التي من خلالها يتم كشف كل الإغفال والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف باستخدام أجهزة تحت مسؤولية وزارة المالية، أو بالاشتراك بين وزارتي المالية والتجارة، تمثلت هذه الوسائل في الرقابة الجبائية التي أسندت إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي، رقابة مفتشيات الجمارك، والرقابة التجارية من اختصاص مديرية التجارة، وهذا من خلال التنسيق في المهام فيما بينهم بواسطة "الفرقة المختلطة" التي تكلف بعمليات الرقابة لدى كل شخص سواء طبيعي أو معنوي ينشط ضمن الدورات التجارية، وهذا قصد التأكد من تطابق هذا النشاط أو العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية الجاري العمل بها.

1- إشكالية البحث

من هذا المنطلق ومن خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور الفرقة المختلطة في مكافحة التهرب الضريبي في ظل المهام المتعددة التي تقوم بها؟

يقودنا هذا السؤال المحوري إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التي يمكن صياغتها كما يلي:

- ◀ ما هي أهم معالم الإصلاح الضريبي في الجزائر والسياسات العامة لهذا الإصلاح؟
- ◀ هل يوجد نقص في فعالية التحصيل الضريبي في الجزائر؟
- ◀ هل تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟
- ◀ هل تساهم الفرقة المختلطة في الكشف عن التهرب الضريبي؟

2- فرضيات البحث

بعد طرح التساؤلات السابقة تبادرت إلى أذهانها بعض الفرضيات التي ستكون منطلقا للدراسة وهي على النحو التالي:

- ◀ قامت الجزائر بإصلاح ضريبي شامل سنة 1992 أدرجت فيه ضرائب جديدة، كانت تهدف من خلاله إلى إحلال الجباية العادية مكان الجباية البترولية.
- ◀ هناك نقص في فعالية التحصيل الضريبي بالجزائر.
- ◀ تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.
- ◀ تساهم رقابة الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) في الكشف عن التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة.

3- أسباب اختيار الموضوع

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع لعدة أسباب نذكر منها:

- ◀ الرغبة والميول الشخصي للتعرف على الموضوع.
- ◀ الدور الأساسي والفعال الذي تلعبه الضريبة كونها أداة تمويلية هامة وحيوية ومصدرا رئيسيا لإيرادات الدولة.
- ◀ إلقاء وتبسيط الضوء على إحدى الفرق المهمة والمساهمة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وزيادة الحصيلة الضريبية، والمتمثلة في الفرقة المختلطة.
- ◀ محاولة خلق قيمة مضافة بهذه الدراسة.

4- أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي والتعرف إلى أهم الأساليب والطرق التي يتبعها المكلف للتملص من الضريبة، من خلال إبراز الدور الفعال الذي تقوم به الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة ووضع حدود وقوانين رادعة وصارمة موضع التطبيق، بالإضافة إلى تسخير أهم الوسائل والأجهزة الرقابية لمجابهة هذه الظاهرة الخطيرة.

5- أهداف البحث

يسعى هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

- إبراز أهم محاور الإصلاح الضريبي في الجزائر وأهم نتائجه من خلال استعراض مختلف الضرائب التي جاءت في إصلاح سنة 1992، والتعديلات التي طرأت إلى يومنا هذا.
- محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم التدابير المتخذة من طرف الدولة لمواجهة الظاهرة والقضاء عليها أو التخفيف من حدتها.
- إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وأهم الطرق والإجراءات المتخذة لذلك.

6- المنهج المتبع

قصد الاستجابة لمتطلبات الدراسة والإلمام بجوانب الموضوع، استخدمنا منهجين، المنهج الوصفي لاحتواء البحث على الجانب النظري الذي يتطلب توظيف التعاريف وسرد الأفكار، من خلال عرض بنية النظام الضريبي الجزائري وكذا مختلف المفاهيم الأساسية سواء تلك المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي أو الرقابة الجبائية.

أما المنهج التحليلي فهو لتحليل وتقييم الأداء بتحليل المعطيات للوقوف على أهم الملاحظات والنتائج.

7- الأدوات المستخدمة

حتى نتمكن من الإلمام بحوثيات الموضوع وتحقيق المنهجية المستخدمة تمت الاستعانة بالمصادر التالية:

- الكتب باللغة العربية مختصة في اقتصاديات المالية العامة والتشريع الضريبي.
- الدراسات السابقة المتعلقة بالجانب الضريبي.
- القوانين ومختلف التشريعات (الجرائد الرسمية للجمهورية الجزائرية).
- الملتقيات والمجلات الاقتصادية.

8- حدود الدراسة

يمكن تقسيم حدود بحثنا إلى ثلاثة أجزاء:

- الحد الموضوعي: يتمثل في التعرف على دور الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- الحد الجغرافي: تدور الدراسة حول مديرية الضرائب لولاية ميلة.

« الحد الزمني: بالنسبة لنتائج عمل الفرقة المختلطة فتتعلق بالفترة الزمنية بين 2016-2018 بالنسبة لتحصيلات المديرية الفرعية للتحصيل فتتعلق بالفترة بين 2013 و 2018.

9- خطة الدراسة

من خلال الإشكالية السابقة، ومن أجل تقديم الموضوع بطريقة نموذجية، تحددت خطة معالجة البحث في ثلاثة فصول رئيسية وفقا لما يلي:

الفصل الأول: النظام الضريبي الجزائري.

الفصل الثاني: التهرب الضريبي في ظل الرقابة الجبائية .

الفصل الثالث: دراسة حالة الفرقة المختلطة لولاية ميله.

خلال الفصل الأول تطرقت الدراسة بالاعتماد على مختلف المراجع إلى الجوانب النظرية ذات الصلة بالنظام الضريبي الجزائري، من حيث الجانب المفاهيمي للضرائب، والنظام الضريبي بفترتيه، قبل وبعد الإصلاح (1992) كأحد أهم محاور الإصلاح الاقتصادي في الجزائر من خلال التطرق إلى أهم التعديلات التي جاء بها هذا البرنامج، وذلك باعتماد ثلاث مباحث لكل فصل.

أما الفصل الثاني فخصص لإعطاء المفهوم العام لظاهرة التهرب الضريبي مع توضيح مختلف أنواعه، وكذا أساليب مكافحته، بالإضافة إلى مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية كأداة ووسيلة لمحاربة الظاهرة محل الدراسة.

وتمثل الفصل الثالث والأخير في دراسة ميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله حيث قمنا باستعراض مفهوم ومهام الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) مع إعطاء لمحة عن ميدان التربص، مروراً بواقع التهرب الضريبي على مستوى الولاية وذلك بعرض وتحليل نتائج تحصيلات المديرية الفرعية (2013-2018)، وأخيراً تطرقنا إلى طريقة عمل الفرقة والنتائج المحصلة للفترة ما بين (2016-2018).

10- صعوبات البحث

لا تخلو أي دراسة من الصعوبات والعراقيل أثناء التقاط وتجميع المعلومات أو أثناء تطبيقها عملياً نذكر منها:

« الإجراءات البيروقراطية للإدارة الجبائية، وعدم تقديم الإحصاءات والمعطيات الخاصة بالدراسة والتحجج بالسرية المهنية.

« معظم الدراسات السابقة نسخة طبق الأصل، وبالتالي لا يمكنها الإفادة بشكل يرضي الباحث.

« عامل ضيق الوقت، حيث أنه من الصعب الوصول إلى نتيجة جيدة ومرضية في ظرف سداسي واحد.

11- الدراسات السابقة

كثيرة هي ومتعددة الدراسات التي عالجت موضوع الضرائب في الجزائر من مختلف الجوانب، ولعل أهم هذه الدراسات:

« عبد الهادي مختار: "الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر" وهذا البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان، السنة الجامعية 2015-2016، وتمحورت إشكالية هذا الموضوع في التساؤل التالي: ما مدى مساهمة الإصلاحات الجبائية في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر؟

وقد حاول الباحث من خلال دراسته التطرق إلى أهم مكونات النظام الجبائي الجزائري، وما شمله من إصلاحات هادفة إلى إرساء مبادئ وأسس العدالة الاجتماعية عن طريق تحليل وتقييم أهم الضرائب والرسوم المستحدثة ومدى التزامها بتحقيق العدالة الاجتماعية.

« ميدوني سيد أحمد: "الإصلاح الجبائي في الجزائر ودور مصالح المراقبة في محاربة الغش والتهرب الضريبي" البحث عبارة عن مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية تخصص "تقود، بنوك، مالية" جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2012-2013: تدور إشكالية الموضوع حول أن الإصلاحات الجبائية في الجزائر لم تعرف نتائج ميدانية إيجابية خاصة من الناحية الإحصائية ويبرز هذا من خلال حجم التهرب والنش الضريبي الحالي، فأين هي النقائص، وأين تكمن الحلول؟

تناولت هذه الأطروحة تطور النظام الجبائي وإصلاحه والدور الذي تحتله المراقبة الجبائية لتعزيز الإصلاح بمحاربة شتى أشكال التهرب والغش الضريبي.

« سميرة بوعكاز: "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي" البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2014-2015.

تدور إشكالية الموضوع حول: إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟

وقد حاول الباحث من خلال دراسته اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي بصفته عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبنى على صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة.

وقد تم ذلك وفقا لدراسة تقييمية لنتائج التدقيق بالإضافة إلى دراسة استبائية لتدعيم الإجابة على فرضيات الدراسة.

ركزت جل الدراسات على الإصلاح الضريبي في الجزائر، ودور الرقابة في تخفيف ظاهرة التهرب الضريبي، وجاءت دراستنا هذه مختلفة عن الدراسات السابقة، حيث تناولنا فيه بالتفصيل الفرقة المختلطة، والتي تعتبر من أهم أجهزة الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في الرفع من التحصيل الضريبي، وهدفنا من خلال هذه الدراسة إلى العمل على وضع اقتراحات وتوصيات للجهات المعنية لما لهذا الموضوع من أهمية كبيرة في تنمية الحصيلة الضريبية والتخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الأول

النظام الضريبي الجزائري

تمهيد

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة، بالإضافة إلى مساهمتها في تحقيق كل من الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للدولة.

كما أن الجزائر اعتمدت بعد الاستقلال على الجباية البترولية لتغطية نفقاتها، إلا أنه في ظل التحولات الاقتصادية التي طرأت على الاقتصاد الجزائري والتي أدت إلى عدم الاستقرار في الوضع الاقتصادي، وهو ما أرغم الجزائر للدخول في إصلاحات منها إصلاح النظام الضريبي، والقيام بتغيرات جوهرية عليه بما يتماشى مع متطلبات المرحلة الجديدة والنهوض بالاقتصاد. ولهذا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث
كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة

المبحث الثاني: النظام الضريبي قبل إصلاح سنة 1992.

المبحث الثالث: النظام الضريبي بعد إصلاح سنة 1992.

المبحث الأول: الإطار النظري للضريبة

تحتل الضريبة مكانة الصدارة من بين مصادر الإيرادات العامة باعتبار ما توفره من موارد والدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية واجتماعية، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطور إلى محاور رئيسية للضرائب من خلال التطرق إلى مفهوم وخصائص وأهداف وأنواع الضريبة بالإضافة إلى قواعد الضريبة والآثار الاقتصادية لها.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

للضريبة مفاهيم متعددة سنقوم بالتطرق إلى مفهوم الضريبة وبيان أهم خصائصها.

أولاً: تعريف الضريبة

نجد هناك عدة تعريف للضريبة تختلف باختلاف الباحثين، نذكر منها ما يلي:

« يمكن تعريف الضريبة على أنها فريضة نقدية تفرضها الدولة بصورة إجبارية على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين دون مقابل من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ومن ثم رفع مستوى الرفاهية في المجتمع.¹

« الضريبة هي اقتطاع يدفعه الأفراد جبرا للدولة دون مقابل وبصفة نهائية وفقا لمقدرة الأفراد التكليفية وذلك لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية.²

« الضريبة هي اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكلف ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته على الدفع مساهمة منه في الأعباء العامة أو لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة.³

« الضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.⁴

« الضريبة هي فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه بنفع خاص مقابل دفع الضريبة.⁵

¹ علي خليل، سليمان سوزي: المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2013، ص 173.

² حسين محمد سمحان، محمود حسين الوادي: المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2010، ص 90.

³ محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام: مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط 1، 2007، ص 55.

⁴ محمد عباس، محرز: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2، 2005، ص 175.

⁵ ياسر صالح الفريجات: المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2009، ص 16.

« الضريبة هي مبلغ من المال تقتطعه السلطة العامة من الأفراد جبرا وبصفة نهائية دون مقابل وذلك لتحقيق أهداف المجتمع.¹ »

بناء على التعاريف السابقة يمكن تعريف الضريبة على أنها « فريضة مالية تدفع جبرا وبصفة نهائية وبدون مقابل من أجل المساهمة في تغطية الأعباء العمومية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، تقوم بها الدولة من خلال هيئات تنوب عنها وفقا لقواعد مقررة ». »

ثانيا: خصائص الضريبة

يتضح من التعاريف السابقة أن هناك عدة خصائص والتمثلة في:

- 1- **الضريبة اقتطاع مالي:** تتم بصورة نقدية، الأصل في الضريبة أنها مبلغ من النقود وهذا هو الحال في العصر الحديث خلافا للنظم الضريبية السابقة.²
- 2- **الضريبة تفرض جبرا:** أي أن الضريبة تفرض ويتم تحصيلها بصورة إجبارية ولست اختيارية، يعني ذلك أن الفرد ليس حرا في دفعه للضريبة بل هو مجبر على دفعها للدولة، حيث تحدد الدولة لوحدها من خلال التشريعات نوع الضريبة ومعدلها ووعاءها والمكلف بدفعها وكيفية تحصيلها ووقت التحصيل.³
- 3- **الضريبة تدفع بصورة نهائية:** فلا يجوز للمكلف الذي يدفعها أن يطالب باسترجاعها تحت أي ظرف من الظروف.
- 4- **الضريبة بدون مقابل:** وهذا يعني أن دافع الضريبة لا يتلقى أي منفعة مباشرة أو محددة تعادل ما يدفعه من الضريبة، فقد يحصل دافع الضريبة على عدة منافع غير مباشرة، ولكن ليس للفرد الحق في المنفعة المترتبة في الإنفاق العام، وبما أن الفرد عضو في الجماعة فإن أي نفع يعود على الجماعة ككل، ولذا لا يجوز أن يطالب بمقابل خاص به شخصيا.
- 5- **الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام:** تحصل الدولة على حصيلة الضرائب لتمويل نفقاتها العمومية في مختلف القطاعات (الصحة، التعليم، الأمن...) وليس بغرض الإنفاق على قطاع معين، محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لأغراض اقتصادية، اجتماعية، وسياسية.⁴

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي: اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط 1، 2010، ص 89.

² فليح حسن خلف: المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2008، ص 171.

³ محمود برحمان: المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الجزائر، ط 1، 2015، ص 77.

⁴ محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد غرام، مرجع سبق ذكره، ص ص 55-56.

ثالثاً: القواعد العامة للضريبة

يقصد بالقواعد العامة للضريبة هي مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع اتباعها عند وضع أسس النظام الضريبي في الدولة، وهي تعتبر بمثابة دستور عام ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة وهي ذات فائدة مزدوجة لتحقيق مصلحة الدولة ومصلحة المواطن. وتتمثل هذه القواعد فيما يلي:

1- قاعدة العدالة

يقصد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي كل حسب الدخل الذي يتمتع به مع ضرورة إعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب، وبأن تكون الضريبة عامة تشمل كافة الأفراد بدون استثناء.¹

2- قاعدة اليقين (الوضوح)

يقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة واضحة وقاطعة دون أي غموض أو إبهام، وأن يكون المكلف بالضريبة على علم مسبق بالتزاماته أو موقفه الضريبي لكي تكون له القدرة للدفاع عن حقوقه.²

3- قاعدة الملائمة في التحصيل

يقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها وخاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقته وإجراءاته وذلك لتجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطاتها، وقد نتج عن هذه القاعدة طريقة الاقتطاع من المنبع وهي خاصة بالضريبة على الدخل.³

4- قاعدة الاقتصاد في النفقة

يجب أن تحصل كل ضريبة بطريقة تجعل أقل حجم ممكن من النقود يخرج من أياد الشعب مقارنة بما يجب أن يرد إلى الخزينة العمومية، وهناك علاقة بن قاعدة الاقتصاد بقاعدة الملائمة في التحصيل، فكلما كانت الضريبة أكثر ملائمة في التحصيل أدى ذلك إلى قلة تكاليف تحصيل هذه الضرائب ومن ثم زيادة العائد.⁴

¹ عمر يحيوي: مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، ط 2، 2005، ص 98.

² محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 161.

³ عادل فليح العلي: مالية دولية، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ط 1، ص 239.

⁴ عزمي أحمد، يوسف الخطاب: الضرائب ومحاسبته، دار الإصدار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2010، ص 38.

رابعاً: أهداف الضريبة

تلعب الضريبة عدة أدوار حيث كانت في الماضي تعمل على تمويل نفقات الدولة من خلال قيامها بعدة وظائف، ولكن مع التطور الاقتصادي أصبح للضريبة أهداف أخرى يمكن حصرها فيما يلي:

1- الأهداف المالية

إن الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي.

2- الأهداف الاقتصادية

تعتبر الضريبة أداة لتدخل الدولة في المجال الاقتصادي للتأثير على الواقع الاقتصادي، وتكمن الأهداف الاقتصادية فيما يلي:¹

« العمل على حماية الصناعات الوطنية وتشجيعها على التطور والتقدم وذلك من خلال فرض ضرائب جمركية على السلع التي تقم الدولة باستيرادها، ليقابلها ارتفاع لأسعار تلك السلع، وذلك من أجل الحد من استهلاكها.

« الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي (من خلال السيطرة على كافة المشاكل الاقتصادية التي تواجه الدولة).

« التشجيع الاستثماري للمشاريع الاقتصادية المختلفة (وذلك من خلال إعفاء هذه المشاريع كلياً أو جزئياً من الضريبة).

« استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل.²

¹ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب: المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 138.

² ياسر صالح الفريجات، مرجع سبق ذكره، ص 19.

3- الأهداف الاجتماعية

تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف اجتماعية كالتالي:

أ- **إعادة توزيع الدخل:** وذلك لتقليل الفوارق بين مختلف الشرائح والفئات المكونة للمجتمع وتقليص درجة تركيز الدخل لدى بعض الفئات وإذا ما تم استغلال هذا الهدف بشكل صحيح وفعال فإنه سيعمل على تقليل الفجوة بين أصحاب الدخل العالية وأصحاب الدخل المنخفضة.¹

ب- **توجيه سياسة السكان في الدولة:** هناك بعض الدول تعاني من مشكلة السكان ارتفاعا وانخفاضاً، فمثلاً إذا كانت دولة ترغب في زيادة عدد سكانها تخفض في الضريبة على الدخل كلما زاد عدد الأبناء، والعكس صحيح.²

ج- **معالجة مشكلة السكن:** وذلك باعتماد الدولة على الاستثمار أي إعفاء المستثمرين في قطاع الإسكان من الضرائب كتشجيع لهم في هذا المجال.³

د- **التقليل من المظاهر الاجتماعية السيئة:** كالتدخين، شرب الكحول بفرض ضرائب عليها.⁴

هـ- **مكافحة الفقر:** تستخدم الضريبة في مجال مكافحة الفقر كونها أداة لتوفير دخول إضافية بطريقة لا تجعل الفقر أسوأ ولا النمو الاقتصادي أبطأ.⁵

4- الأهداف الثقافية

تستعمل الضريبة كأداة للمحافظة على التراث الثقافي للمجتمعات وتثمينه سواء بتمويل الصناديق أو البرامج الموضوعية لهذا الغرض أو بتقديم مزايا ضريبية بـ:⁶

◀ إعفاء الدخل الناجمة عن أتعاب الأعمال الفنية، عوائد التأليف والعروض المسرحية من الضرائب على الدخل.

◀ إعفاء المنجزات والأشغال الفنية من الضريبة على القيمة المضافة بغرض زيادة المقرونية والاهتمام بالفن.

◀ فرض الضريبة على القيمة المضافة على الصادرات من مواد التراث والصناعات التقليدية حماية لها من الهروب نحو الخارج.

5- الأهداف السياسية

تعتبر الضريبة الأداة المالية الرئيسية التي تستخدمها الحكومات لتنفيذ سياساتها العامة والتي تنتج عنها آثار سياسية، فلقد كان للضريبة أثر هام في التاريخ السياسي للمجتمعات والشعوب إذ كانت أحيانا سبب في

¹ عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة: المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2008، ص ص 7-8.

² عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2011، ص 113.

³ عبد الله خبانة: الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، إسكندرية، 2016، ص 126.

⁴ أيمن حداد، عمر بني أرشيد: المحاسبة الضريبية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2010، ص 315.

⁵ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 117.

⁶ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 118.

نشوب بعض الثورات أو قيام بعض الانتفاضات أو تغيير أنظمة الحكم القائمة، كما استخدمت الضريبة في بعض الشعوب كوسيلة للمقاومة ضد المحتل، بامتناع أفراد المجتمع عن دفع الضرائب.

وتستعمل الضرائب لتحقيق هدف سياسي من أجل الضغط على دولة ما كي تفتح سوقها الداخلي بشكل أوسع أو تضيق الاستيراد منها بطريقة غير معلنة فتفرض رسوم جمركية عالية على منتجات تلك الدولة فيعتبر هذا استعمالاً للضريبة لأهداف سياسته.¹

المطلب الثاني: أنواع الضرائب

تصنف الضرائب إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار، وهذه المعايير هي معيار وعاء الضريبة، معيار تحمل عبء الضريبة، معيار الواقعة المنشأة للضريبة، معيار المادة الخاضعة للضريبة، معيار معدل أو سعر الضريبة.

أولاً: تصنيف الضريبة وفقاً لمعيار وعاء الضريبة

وتنقسم الضريبة إلى نوعين:

1- الضريبة الوحيدة

هي تلك الضريبة التي تفرض على مجموع الدخل المتأتية للمكلف من كافة الدخل مثل الرواتب والأجور والإيجارات عن الممتلكات العقارية خلال العام.²

وتتميز الضريبة الموحدة بمراعاتها للقدرة المالية الخاصة بالمكلف أفضل من الضريبة النوعية، ومن مساوئها أنها لا تلائم الاقتصاد المعاصر وكذلك أنها غير عادلة.³

2- الضريبة المتعددة

حيث يتم فرض عدة أنواع من الضرائب مثل فرض ضريبة مبيعات على مبيعات الشركات والمؤسسات، وضريبة دخل على الأرباح الناتجة من الاستثمار، وضريبة مستققات على الأبنية والأراضي وبشكل مستقل في الدولة الواحدة لكل ضريبة عن الأخرى.⁴

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 119.

² أيمن حداد، عمر بني أرشيد، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ صالح الفريجات، مرجع سبق ذكره، ص 21.

⁴ عادل محمد قطاونة، عدي حسين عفانة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

ثانيا: تصنيف الضريبة وفق معيار تحمل عبء الضريبة

يمكن تقسيم الضرائب على أساس تحمل عبء الضريبة إلى نوعين:

1- الضرائب المباشرة: هي التي تقتطع مباشرة من الدخل أو رأس المال المكلف وأشهر أنواعها الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال أو تفرض الضريبة المباشرة على وجود الثروة، الدخل، رأس المال تحت يد الممول.¹

2- الضرائب غير المباشرة: وهي تلك الضرائب التي تفرض على وقائع تمثل إنفاقا أو تداولاً لعناصر الثروة وهي التي لا تفرض على الأشخاص مباشرة.

وبعبارة أخرى هي الضريبة التي تفرض في الأصل على استعمالات الدخل أو أوجه إنفاقه أو تفرض على المال بمناسبة تداوله أو انتقاله من جهة إلى أخرى وتتضمن الضرائب على تداول الأموال، الضرائب على الإنفاق والضرائب الجمركية.²

ثالثا: تصنيف الضرائب وفق معيار الواقعة المنشأة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشأة للضريبة أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توفر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة، وتنقسم وفق هذا المعيار إلى:

1- الضرائب على رأس المال

تفرض هذه الضريبة على صافي رأس المال المملوك للمكلف، سواء كان رأس المال عاملاً أم معطلاً مدراً للدخل أم لا، وهي الضرائب التي تتخذ من رأس مال الأشخاص وعاء لها في لحظة معينة.³

2- الضرائب على الدخل

الدخل وهو تدفقات نقدية وليس قيمة مستهلكة ويعتبر الدخل هو الوعاء الأساسي للضريبة لكونه يمتاز بطبيعة متجددة ومتكررة وينتج عن اعتبار الدخل الوعاء الرئيسي للضريبة وتشكل حصيلة للضرائب على الدخل النسبة الهامة من الحصيلة الكلية للضريبة ويعرف الدخل بأنه إيراد نقدي، يحصل عليه الفرد بصفة دورية أو قابلة للدورية من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار.⁴

¹ أحمد عزمي، يوسف الخطاب، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 103-106.

³ أيمن حداد، عمر بني أرشيد، مرجع سبق ذكره، ص 13.

⁴ عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره، ص 316.

3- الضرائب على الإنفاق (الاستهلاك)

هي الضرائب التي يتم فرضها على الدخل عندما يتصرف به عن طريق إنفاقه أي تفرض عندما يتم إنفاق الدخل على شراء السلع الاستهلاكية، أو عندما يتم إنفاق ما تم ادخاره منه على شراء السلع الاستثمارية ومن بين أهم الضرائب التي نجدها في هذا النوع من الضرائب نذكر:

- ◀ ضرائب على المبيعات؛
- ◀ ضرائب على رقم الأعمال؛
- ◀ ضريبة القيمة المضافة؛
- ◀ الضرائب الجمركية.¹

رابعا: تصنيف الضرائب وفق معيار أساس المادة الخاضعة للضريبة

وتنقسم وفق هذا المعيار إلى نوعين:

1- الضرائب على الأموال

وهي الضرائب التي تفرض على ما يملكه الشخص وليس الشخص في حد ذاته، وهذا الأخير قد يملك دخلا أو رأس مال أو كليهما وبالتالي فإن أساس فرض هذا النوع من الضرائب هو الدخل أو رأس المال.²

2- الضرائب على الأشخاص

هي الضريبة التي تفرض على الأفراد كوجود طبيعي أي تتخذ الأشخاص ذاتهم موضوعا لها، لذا سميت بضريبة الرؤوس أو الفردة، وتنقسم إلى قسمين:

- ◀ الفردة الموحدة (البسيطة) ؛
- ◀ الفردة المندرجة.

وإن هذا النوع من الضرائب لا وجود له في الدولة الحديثة وأصبحت الأموال وحدها هي المادة التي تفرض عليها الضريبة.³

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 104.

² حسين محمد سمحان، محمود حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص 101.

³ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 95.

خامسا: تصنيف الضرائب وفق معيار معدل أو سعر الضريبة

وتنقسم وفق هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

1- الضريبة النسبية

يتوجب وفق هذه الصيغة يتم فرض الضريبة بسعر ثابت مهما تغير حجم الوعاء، أو اختلفت ظروف دافعي الضريبة. أما حصيللة الضريبة فتزداد بنفس النسبة كلما زاد حجم الوعاء.

2- الضريبة التصاعدية

إن الضريبة هنا تفرض بسعر متدرج إلى أعلى، فسرر الضريبة يتغير مع تغير الوعاء الخاضع للضريبة، كما أنه يتغير مع تغير ظروف دافع الضريبة، هذا وإن حصيللة الضريبة تزداد بنسبة أكبر من نسبة الزيادة في حجم الوعاء.¹

3- الضريبة التنازلية

وهي الضرائب التي ينخفض سعرها الفعلي كلما ازدادت قيمة العناصر الخاضعة لها، أي أن العلاقة بين سعر الضريبة ووعائها علاقة عكسية.²

المطلب الثالث: الآثار العامة للضرائب في الاقتصاد

للضريبة آثار على المتغيرات الاقتصادية الكلية مثل حجم الاستهلاك والادخار والإنتاج، وسنتطرق إلى بعض الآثار التي تتركها الضرائب في الاقتصاد.

1- أثر الضريبة على الاستهلاك

بالتأكيد أن فرض الضريبة يؤدي إلى استقطاع جزء من الدخل مما يؤدي إلى الحد من الاستهلاك وبالتالي يخفض الطلب على السلع والخدمات، وإن كان ذلك يتوقف على مرونة الطلب على هذه السلع والخدمات، وبالتالي يقل تأثير فرض الضريبة على السلع الضرورية.

2- أثر الضريبة على الادخار

يؤدي استقطاب جزء من دخول الأفراد، فيؤدي ذلك إلى تخفيض الادخار وإن تأثير الضريبة على الادخارات يتوقف على عدة عوامل من بينها حجم الدخل الفردي، مستوى المعيشة... الخ، كما أن ارتفاع

¹ علي خليل، سليمان سوزي، مرجع سبق ذكره، ص 191.

² نفس المرجع، ص 191.

الضرائب على الدخول الرأسمالية إلى انخفاض الميل للدخار والعكس صحيح، وكذلك ارتفاع الضرائب على التركات يعمل على انخفاض الحافز للدخار... الخ.¹

3- أثر الضريبة على الإنتاج

تؤثر الضرائب على الإنتاج من جوانب مختلفة ويظهر تأثيرها من خلال تأثيرها في المتغيرات الاقتصادية أي من خلال أثرها في الكميات الاقتصادية الكلية (الدخار، الاستهلاك، الاستثمار)، ومن خلال تأثيرها على عناصر الإنتاج (العمل، رؤوس الأموال). فمن خلال استخدامها لتمويل البرامج والأنشطة الاستثمارية من جهة، واستخدامها بوصفها أداة لتوجيه الاقتصاد القومي باتجاه الاستثمارات المرغوبة، ومن خلال الحوافز والإعفاءات والامتيازات، من جهة أخرى تعمل في اتجاه زيادة الإنتاج القومي، كما تعمل الضرائب على حماية الإنتاج المحلي من خلال رفع أسعار الضرائب الجمركية على السلع المستوردة.²

كما تتعدد آثار الضرائب على الإنتاج بشكل مباشر أو غير مباشر، حيث ينصرف الأثر المباشر إلى آثار الضريبة على الميل للاستثمار وعلى العمل بينما تنصرف الآثار غير المباشرة للضريبة على الإنتاج في تأثيرها على الاستهلاك باعتباره المحدد الأساسي للطلب الكلي بجانب الطلب على الاستثمار.³

4- أثر الضريبة في توزيع الدخل

قد ينتج على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل، لصالح الطبقات غير الغنية على حساب الفئات الفقيرة. ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، باعتبارها أشد عبئا على الفئات الفقيرة أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الدخار.

5- أثر الضريبة على الأسعار

يترتب على أن الضريبة تقتطع جزء من دخول الأفراد أن يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد، وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار هذه السلع، يشترط أن لا تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول بمعنى أن تستخدمها الدولة في تسديد قروض خارجية مثلا أو تكوين احتياطي معين، فإن تيار الإنفاق النقدي يقل وبالتالي يقل الطلب وتتنخفض الأسعار خاصة في فترات التضخم، أما في فترات الانكماش، حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد، رغبة منها في تشجيع الإنفاق، مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش و زيادة في الطلب الكلي الفعال.⁴

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 124.

² عادل العلي: المالية العامة والقانون المالي الضريبي، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط 2، 2011، ص 266.

³ محمد البنا: اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ب ب، 2009، ص 151.

⁴ محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص ص 171-172.

6- أثر الضريبة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي: فهي تعمل على تحقيق الاستقرار سواء في حالة التضخم أو الكساد.

أ- في حالة التضخم: يعمل على امتصاص القدرة الشرائية الزائدة من خلال زيادة الضرائب أو فرض ضرائب جديدة.

ب- في حالة الانكماش (الكساد): فهي تقوم في هذه الحالة بزيادة الإنفاق وخفض الضرائب بهدف رفع الطلب الفعلي وبعبارة أخرى العمل على خلق القوة الشرائية بهدف القضاء على الفجوة الانكماشية.¹

المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح 1992

إن تحديد النظام الضريبي يؤثر بشكل كبير في السياسة المالية والتي يكون لها تأثير مباشر على السياسة الاقتصادية الكلية لذا أصبح من الضروري تحديد النظام الضريبي، بطريقة تتناسب والوضع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي لأي دولة، آخذا بعين الاعتبار مراحل تطور هذا الاقتصاد، ومتطلبات التنمية فيه.

بحيث شهد النظام الضريبي الجزائري تطورا واکب تطور الأوضاع السياسية والاقتصادية التي عرفتھا الجزائر، ففي القرن التاسع عشر كانت الجزائر دولة مستعمرة من قبل الاستعمار الفرنسي، وكان النظام الضريبي آنذاك يعكس السيطرة والهيمنة للدولة الاستعمارية، كانت تحول دون قيام الدولة الجزائرية بسن القوانين والتشريعات المالية اللازمة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع الجزائري. وفي هذا السياق سناحاول تسليط الضوء على المراحل التي مر بها النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص النظام الضريبي

يقودنا الحديث عن الضريبة إلى الحديث عن النظام الضريبي الذي يمثل الجانب التطبيقي للسياسة الضريبية، بحيث تختلف النظم الضريبية من بلد لآخر بحسب النظام الاقتصادي السائد فيها وبالتالي تختلف خصائصه هي الأخرى من دولة إلى أخرى.

أولاً: مفهوم النظام الضريبي

لقد تعددت تعاريف النظام الضريبي في معظم الكتب بحيث اتفق علماء المالية العامة على وضع مفهومين أساسيين للنظام الضريبي أولهما واسع والثاني ضيق.

¹ عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص 266.

ويقوم النظام الضريبي بالتحكيم بين مجموعة القضايا الضريبية التي تعكس رغبة الدولة وأهداف السلطات العمومية.¹

المفهوم الضيق: هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة.²

من خلال ما سبق من تعاريف ومفاهيم يمكن إعطاء تعريف شامل للنظام الضريبي، حيث عرف على أنه «مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضرائب (ضرائب نوعية، ضرائب دخل، ضرائب ثروة، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية ..)، تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تحمل بطريقه محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة تسعى لتحقيق أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة.³

ثانيا: خصائص النظام الضريبي

لقد تعرفنا على مفهوم النظام الضريبي من الواسع إلى الضيق نتعرف في ما يلي على مختلف الخصائص الواجب توفرها في النظام الضريبي من أجل تحقيقه للأهداف المرغوبة، وتتمثل هذه الخصائص في ما يلي:⁴

« أن يمتاز النظام الضريبي بقدرته على تحقيق الهدف وبمختلف المكونات المساعدة على بلوغ هذا الهدف، حيث يختلف هدف النظام الضريبي حسب نوع النظام الاقتصادي أي من نظام اقتصادي إلى آخر، فهدف النظام الضريبي وفقا للنظام الرأسمالي يختلف عنه في النظام الاشتراكي، كما أن هدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة يختلف عنه في الدول المتخلفة.

« أن يراعى في النظام الضريبي مقدرة المكلفين على الدفع، وألا يثقل عليهم بعبء الضريبة وبأسعارها المرتفعة، وعدم الإكثار من فرضها ومراعاة الحالات الشخصية للأفراد المكلفين بالضريبة، ولأن إرهاق المكلفين بفرض ضرائب كثيرة وذات أسعار مرتفعة يؤدي إلى التأثير على رأسمال المكلف، وبالتالي نفاذه

¹ عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، ص 67.

² ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص 19.

³ عبد الهادي مختار: الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، سنة 2015/2016، ص 15.

⁴ رحمة نابتي: النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسير، جامعة قسنطينة، 2013/2014، ص 7.

تدرجيا، إلى أن يؤثر ذلك على نشاط المكلف، وقد ينتج عن ذلك إنهاء المشروع وبالتالي عرقلة النمو الاقتصادي.

« أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة بأن يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة، كل حسب قدرته أي أن يساهموا كلهم في أعباء النفقات العامة، كما يجب ألا يخل بقاعدة العدالة لأن الإخلال بها يؤثر على الحياة الاجتماعية.

« أن يتسم النظام الضريبي بالوضوح من أجل استيعاب معالمه، وسهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد، وتخفيض نسبة التهرب الناتجة عن استغلال مختلف الثغرات فيه.

« أن يكون النظام الضريبي مرنا وقابلا لإخضاع نشاط جديد للضريبة أو إعفاء نشاط آخر منها حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة لفترة معينة، ولكن دون أن يؤثر هذا التغيير على جوهر النظام الضريبي بحيث يبقى أساسه قائما.

« توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزانة العامة ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما بهدف السعي إلى تحقيق المصالحة العامة.

المطلب الثاني: مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح

شهد النظام الضريبي منذ الاستعمار الفرنسي إلى غاية 1991 ثلاث مراحل أساسية تتمثل في:¹

أولا: النظام الجبائي خلال فترة ما قبل الاستعمار (العهد العثماني)

إن فترة الحكم في العهد التركي تركت آثارها على النظام المالي الجزائري حيث أن القوانين الجبائية في هذه الفترة كانت مستوحاة من الشريعة الإسلامية مثل: الزكاة والعشور، وفرضها على المحاصيل الزراعية.

وتشمل هذه الضرائب وعاءين، حيث تفرض العشور على المحاصيل الزراعية مع مراعاة طبيعة الأرض والمساحة المزروعة، وهي تمثل الوعاء الأول، أما الوعاء الثاني متمثلا في مختلف أنواع الماشية فكان يخضع للزكاة.

بالإضافة إلى ضرائب أخرى بمسميات عديدة كالخراج وكانت تفرض على الأراضي الفلاحية مقابل السماح باستغلالها للعشائر والقبائل، وكذا الحكار وهي رسم عقاري يفرض على منطقة قسنطينة، ويفرض على الأراضي المملوكة من طرف الأفراد وتسدد نقدا، وإجمالا فالخراج والحكار تعد ضرائب عقارية.

¹ عبد الهادي مختار، مرجع سبق ذكره، ص 88.

ثانيا: النظام الجبائي الجزائري خلال فترة الاستعمار

اتسمت هذه الفترة بتطورات هامة هي الأخرى في التشريع الجبائي الجزائري لاسيما بعد احتلال الجزائر من قبل المستعمر الفرنسي، وقيام مقاومة الأمير عبد القادر للمستعمر والتي كانت من بين بوادر قيام الدولة الجزائرية، لذا سنحاول وبإيجاز استعراض أهم ما ميز هذه المرحلة من تطورات في ما يلي:

1- النظام الجبائي في عهد الأمير عبد القادر

يرجع تطور النظام الجبائي الجزائري في هذه الفترة إلى تطور الأوضاع السياسية في البلاد، ففي سنة 1830 كانت الجزائر دولة مستعمرة تحت الحكم الفرنسي، وتبعاً لذلك ظهرت العديد من المقاومات الشعبية من بينها مقاومة الأمير عبد القادر ضد الاستعمار الفرنسي بداية سنة 1830 والتي دامت قرابة 18 سنة، وكان لزاماً على أفراد المجتمع الجزائري آنذاك مد يد العون لهذه المقاومة، وكانت هذه المقاومة الإعلان الرسمي لقيام الدولة الجزائرية، فما كان على الأمير عبد القادر إلا أن يصدر مجموعة من التشريعات والقوانين الجبائية لتمويل جيش المقاومة ضد الاستعمار، ومن بين أهم هذه التشريعات والضرائب ما سمي آنذاك بالموونة وهي إخضاع ضريبي يفرض على أفراد المجتمع لتمويل نفقات المقاومة، وكانت تسدد عينا ونقدا حسب الاستطاعة، بالإضافة إلى تشريعات جبائية مستوحاة من أحكام الشريعة الإسلامية والتي تمثلت أساساً في الزكاة والتي كانت تفرض بنسب مختلفة حسب الأوعية الضريبية، وكذا الخراج والعشور التي كانت تفرض بنسبة $\frac{1}{10}$ من المحاصيل الفلاحية.¹

2- النظام الجبائي في فترة الاحتلال الفرنسي

اتسم النظام الجبائي في هذه الفترة بسيادة الضرائب غير المباشرة، وخاصة ما تعلق منها بالضرائب الحكومية بالإضافة إلى الضرائب المشرعة في الدين الإسلامي، حيث بقيت التشريعات والقوانين المعمول بها في العهد التركي سارية المفعول، لأن المستعمر الفرنسي رأى فيها ما يحقق أهدافه ومصالحه من وفرة في الحصيلة الضريبية خاصة بعد إلزامية التحصيل النقدي والتقليل من التحصيل العيني (للضريبة).

وأجرت الإدارة الفرنسية سنة 1949 عدة تعديلات ضريبية، أنهت بها القوانين المعمول بها سابقاً والمطابقة للشريعة الإسلامية في العهد التركي لتبدأ مرحلة جديدة تتسم بسيطرة السلطات الفرنسية من خلال نظام ضريبي فرنسي بالجزائر وأهم هذه التعديلات:²

◀ الضريبة على الأملاك المبنية؛

◀ الضريبة على الأرباح والاستغلالات؛

¹ عبد الهادي مختار، مرجع سبق ذكره، ص 89.

² المرجع نفسه.

- ◀ الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية؛
- ◀ الضريبة على المهن الحرة؛
- ◀ الضريبة على المرتبات والأجور؛
- ◀ الرسم البلدي على الملاهي؛
- ◀ الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المملوكة.

ثالثا: النظام الجبائي (الضريبي) ما بعد الاستقلال

مع نهاية الحقبة الاستعمارية و بداية الاستقلال بدأت بوادر ظهور الدولة الحديثة وكانت التطورات في النظام الجبائي غير جوهرية، ما عدا التغيير في بعض المعالم والماسة بالسيادة الوطنية، ويمكن القول أن هذه الفترة اعتمدت على قوانين وتشريعات النظام الجبائي الفرنسي المطبق في الجزائر، والسبب في ذلك راجع إلى تركيبة الاقتصاد الجزائري بعد الاستقلال، وما شهدته من ضعف في الأجهزة الإدارية خاصة الجبائية بسبب رحيل المستوطنين الفرنسيين والمتحكمين في الإدارة، بالإضافة إلى ما عانتته الخزينة العمومية من عجز في السيولة النقدية، وهذا ما أدى إلى تدهور الإيرادات الجبائية، وحتى نلم بهذه الفترة يمكن أن نقسمها كما يلي:

1- النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1962 - 1969

خلال هذه الفترة لجأت الجزائر إلى مسايرة القوانين والتشريعات الضريبية الفرنسية، وسعت إلى البحث عن إيرادات مالية جديدة لإثراء الخزينة العمومية، وكان ذلك باتخاذ العديد من الإجراءات المالية الجديدة، تمثلت في الرفع من التعريفة الجمركية والاعتماد على الضريبة المفروضة على الرواتب والأجور ITS، والضرائب على الرواتب المرتفعة HTS، حيث بلغت نسبة هذه الضرائب 20% في المتوسط من إيرادات الدولة خلال الفترة 1963-1969، أما نسبة حاصل الضرائب الجمركية خلال نفس الفترة فبلغت حوالي 8% في المتوسط من مجموع الإيرادات.

ولتوفير السيولة النقدية وسد العجز في الخزينة العمومية قامت السلطات الجزائرية بفرض الضريبة الوحيدة الإجمالية على الإنتاج TUGP مع الرفع في نسب الضرائب غير المباشرة على السلع الكمالية، وبلغت نسبتها حوالي 22,6% في المتوسط من إجمالي الإيرادات، أما بالنسبة للجباية البترولية فقد انتقل مستواها من 11,9% سنة 1963 إلى 27,9% سنة 1969.¹

¹ نفس المرجع السابق، ص 90.

2- النظام الضريبي الجزائري في فترة التخطيط 1970-1990

إن أهم ما ميز هذه الفترة وهو التغييرات الحاصلة في التشريع الجبائي الجزائري بإصدار مجموعة من الضرائب، وإلغاء ضرائب أخرى، حيث تم الرفع النسبي لنسب الضرائب المطبقة خاصة الضريبة الوحيدة الإجمالية على الإنتاج TUGP وتعديل سلم حساب قيمة الضرائب على الأجور والمرتبات، وتعديل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

وما اتسمت به هذه الفترة هو اعتماد الجزائر على الجباية البترولية، والتي ارتفعت من 24,75% سنة 1970 من مجموع الإيرادات الجبائية الكلية، إلى ما نسبته 64,90% سنة 1980 بسبب ارتفاع أسعار البترول في هذه الفترة، لتتخفف إلى ما نسبته 28,93% سنة 1986 بسبب تدهور أسعار النفط، وعلى عكس الجباية البترولية فقد شهدت الجباية العادية انخفاضا محسوسا إذا انخفضت من 75,25% من مجموع الإيرادات الجبائية لسنة 1970 إلى 35,09% سنة 1980.¹

وعموما أهم ما ميز هذه الفترة من إصلاحات وتعديلات كان ببداية تعيين التشريع الجبائي الجزائري بموجب الأمر رقم 87/75 المؤرخ في 1975/12/03² المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية التالية:

« صدور قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 1976³/12/09، وتشمل على مجموعة من الضرائب والرسوم، ولكل وعاءها ومجال تطبيقها والمعفيون منها ومن أهمها نجد الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، والضريبة على إيرادات الديون والودائع والكفالات والضرائب على أرباح المهن غير التجارية، إلى جانب أحكام مشتركة لمختلف الضرائب النوعية وكذا الضرائب التكميلية على مجموع الدخل والدفع الجزافي وغيرها من الضرائب، كما حدد هذا القانون الضرائب المباشرة المحصلة لفائدة الدولة وتلك المحصلة لفائدة الجماعات المحلية ممثلة في الولاية والبلدية.

« صدور قانون الرسوم على رقم الأعمال بموجب الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 1976/12/09⁴ والذي كان يشمل على الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والذي تحدد فيه هو الآخر الأنشطة وكذا العمليات الخاضعة له، وطرق التحصيل وكيفية دفعه.

« ويشتمل أيضا على الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات والذي يحدد ميدان تطبيقه والأعمال الخاضعة له وطرق التحصيل والإعفاءات.

¹ نفس المرجع، ص 91.

² الأمر رقم 87/75 المؤرخ في 1975/12/30 المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 104، الصادرة بتاريخ 1975/12/30، ص 1419.

³ الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 102، الصادرة بتاريخ 1976/12/22، ص 1432.

⁴ الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 103، الصادرة بتاريخ 1976/12/26، ص 1520.

« وإلى جانب الرسمين السابقين هناك الرسوم الوحيدة الخاصة، كالرسم السنوي الإلزامي المفروض على عقود التأمين والريع العمري والرسم البلدي المفروض على الملاهي.

« صدور قانون الطابع بموجب الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 1976/12/09¹ ورسم الطابع هو الضريبة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية وللمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل ويتضمن الأحكام المتعلقة به، ونجد فيه طابع جواز السفر، وطابع بطاقات التعريف الوطنية والرسوم المتعلقة بقيادة السيارات وبالإجراءات الإدارية وغيرها.

« صدور قانون الضرائب غير المباشرة بموجب الأمر 104/76 المؤرخ في 1976/12/09²، الذي يتضمن مجموع الأحكام القانونية المتعلقة بالدخل المحصل لفائدة الدولة والجماعات المحلية، ويضم قانون الضرائب غير المباشرة مجموعة من الضرائب كالضرائب على الاستهلاك الداخلي وكل ما يتعلق بها من أحكام وقوانين وكذا الرسم النوعي الإضافي لدعم الأسعار ورسم الذبح والرسم الإضافي لرسم الذبح.

« صدور قانون التسجيل بموجب الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 1976/12/09³، وقد وضع هذا القانون الرسوم المطبقة وطرق التسجيل وتحديد القيم الخاضعة للرسم النسبي والرسم التصاعدي، وكذا أجل تسجيل العقود والتصريحات والمصالح المختصة بتسجيل العقود ونقل الملكيات وكذا تحصيل الرسوم والتزامات الخاضعين لبنود هذا القانون.

« صدور قانون الجمارك بموجب القانون رقم 07/79 المؤرخ في 1979/07/21⁴، المتضمن قانون الجمارك، والذي يحدد كيفية فرض الرسوم الجمركية، حيث يفرض الرسم الجمركي على كل السلع والبضائع التي تعبر الحدود الجمركية للدولة عند دخولها أو خروجها سواء برا أو جوا وبحرا، وعليه فإن الواقعة المنشئة للرسم الجمركي تتمثل في اجتياز السلعة أو البضاعة الحدود، ويحدد هذا القانون شروط تطبيقه، والبضائع والسلع الخاضعة للرسم ويحدد أيضا مجال عمل الإدارة الجمركية ويضم مجموعة من الحقوق والرسوم الجمركية المختلفة التي تحصلها إدارة الجمارك، كالرسم الجزافي والرسم على رقم الأعمال وغيرها من الرسوم المختلفة الأخرى.

3- النظام الضريبي الجزائري في الفترة الانتقالية بعد 1991

في هذه الفترة كان لأزمة انهيار أسعار النفط وقعها الكبير على الاقتصاد الجزائري، حيث ظهرت بوادر انهيار الاقتصاد الجزائري بعد انخفاض أسعار النفط، والتي كشفت هشاشة النظام الاقتصادي الجزائري

¹ الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الطابع، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 39، الصادرة بتاريخ 1977/07/15، ص 680.

² الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 70، الصادرة بتاريخ 1977/10/02، ص 980.

³ الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 70، الصادرة بتاريخ 1977/12/18، ص 1212.

⁴ الأمر رقم 07/79 المؤرخ في 1979/07/21، المتضمن قانون الجمارك، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30، الصادرة بتاريخ 1979/07/24، ص 678.

خاصة في ما يتعلق بتحصيل الإيرادات المالية لتمويل الاقتصاد، وما لحقها من تطورات على الساحة السياسية ولعل أهمها انتفاضة أكتوبر 1988 وكذا الاتفاقيات المبرمة مع صندوق النقد الدولي، وقد تعرض الاقتصاد الجزائري كغيره من اقتصاديات الدول النامية لخلل هيكلي في تشكيلة ومستوى الكفاءة الإنتاجية، وهو ما ألزم السلطات الجزائرية مطلع تسعينات القرن الماضي الشروع في إصلاحات اقتصادية عميقة خدمت تغيير النظام الاقتصادي وذلك بالتحول من الاقتصاد المركزي المخطط إلى الاقتصاد الحر.

وفي سياق تبني الجزائر نهج الإصلاحات الاقتصادية فقد انبثقت عنها إصلاحات جبائية والتي تعد جزءا من الإصلاح المالي، وقد كان لإصلاح المنظومة الجبائية في هذه المرحلة أثره البارز في تحصيل الإيرادات اللازمة لتمويل مشاريع الدولة.¹

المطلب الثالث: هيكل النظام الجبائي قبل الإصلاح (للفترة 1976 إلى 1991)

تميز هيكل النظام الجبائي الجزائري للفترة ما بين 1976 إلى 1991 ب بروز مجموعة من الضرائب والرسوم للنظام الجبائي العادي على الرغم من أن الجباية البترولية في الفترة قبل 1986 كانت تتسم بالأهمية في هيكل النظام الجبائي، لقد عرفنا أن سنة 1976 قد شهدت إيجاد أسس النظام الجبائي الجزائري، وأن تغيير هذه القوانين أو تعديلها يتم بمقتضى قوانين المالية السنوية.

أولاً: الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تتمثل في الضرائب النوعية، بحيث كل صنف من أصناف الدخل أو الربح يخضع لضريبة خاصة به كما تفرض ضريبة تكميلية على كل الدخل التي يحققها المكلف تسمى بالضريبة على الدخل التكميلي ونجد من هذا الصنف ما يلي:²

1- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC): وهي اقتطاع سنوي يفرض على الأرباح المحققة من النشاطات الصناعية والتجارية والخدماتية، ولو بصفة حرفية سواء من قبل الأفراد الطبيعيين أو المعنويين، غير أن معدلها يختلف حسب كل صنف.

◀ فقد كان خلال سنة 1981 بالنسبة للأرباح العرفية معدلها (6%).

◀ أما شركات الأشخاص التي يقل رقم أعمالها عن (40000 دج) بمعدل ضريبة (20%).

◀ أما المؤسسات الاشتراكية فيطبق على أرباحها المحققة من نشاط صناعي أو تجاري معدل (60%).

◀ الأرباح التي تصرح بإعادة استثمارها يطبق عليها معدل مخفض قدره (40%)

¹ نفس المرجع السابق، ص 96.

² العياشي عجلان: ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009 حالة ولاية المسيلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، سنة 2005-2006، ص ص 64-70.

أما بالنسبة للأفراد فيتم حساب الضريبة وفقا لجدول تصاعدي حسب المادة 29 من قانون الضرائب لسنة 1987، والتي عدلت بالمادة 15 من قانون المالية لسنة 1990.

2- الضريبة على الأرباح غير التجارية (BNC): تفرض هذه الضريبة على الأرباح المحققة من أنشطة غير تجارية أو صناعية ونظام الإخضاع هو نظام التصريح المراقب، هذه الأرباح هي مداخيل المهن الحرة (كالأطباء، المهندسين، الفنانين، المحامين... الخ)

بحيث تفرض على الأرباح السنوية ضريبة (BNC) بمعدل (25%) منذ جانفي 1981 أما قبل هذا التاريخ فكانت تفرض بمعدل (24%) على المحققين لهذه الأرباح بالنسبة لولايات الشمال ومعدل (11%) بالنسبة لولايات الجنوب.

3- الضرائب على الرواتب والأجور (ITS): وهو اقتطاع من المصدر، ينصب على كتلة المرتبات والأجور والمنح والريوع شهريا، وفقا لجدول حسابي تصاعدي، يشمل الوضعية الاجتماعية والعائلية للمكلف بالضريبة يقوم به صاحب العمل، ليدفع إلى خزينة الدولة بحسب المواد (141 إلى 173) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4- الدفع الجزافي: يتحدد وعاء هذه الضريبة بمبلغ كتلة المرتبات والأجور والمنافع العينية التي يدفعها صاحب العمل وتخضع لمعدل (6%) يكون على عاتق صاحب العمل بالنسبة للمرتبات والأجور، و (3%) بالنسبة للمنح والريوع العمرية بحسب المواد (من 182 إلى 191) من قانون الضرائب المباشرة.

5- الضريبة على إيرادات الديون والودائع والكفالات: تؤسس هذه الضريبة على إيرادات الودائع والكفالات والديون (الفوائد) وجميع المنتجات الأخرى، والديون العقارية الممتازة والعادية، وكذلك الديون الممثلة بالأسهم والسندات العمومية، وسندات القرض القابلة للتداول والودائع والكفالات نقدا والحسابات الجارية بحسب مضمون المواد (35 إلى 51) من قانون الضرائب المباشرة لسنة (1987) يحدد معدل الضريبة بـ (18%).

6- الضريبة التكميلية على مجموع الدخل (ICR): هي ضريبة تكميلية على مجموع الدخل بالنسبة لجميع الأشخاص الذين لهم إقامة معتادة في الجزائر، أما معدل هذه الضريبة فهو يخضع لجدول تصاعدي، وقد عرف تغيرات بين سنة 1981 و 1991 كما يلي:

الجدول رقم 1: حساب الضريبة على الدخل التكميلي ICR

المعدل %	الشريحة دج	المعدل %	الشريحة دج
0	لا يفوق 21 600	0	لا يفوق 13 200
5	30 000 - 21 601	5	30 000 - 13 201
10	60 000 - 30 001	10	50 000 - 30 001
15	90 000 - 60 001	15	70 000 - 50 001
20	120 000 - 90 001	20	90 000 - 70 001
25	160 000 - 120 001	25	130 000 - 90 001
30	200 000 - 160 001	30	170 000 - 130 001
35	260 000 - 200 001	35	210 000 - 170 001
40	330 000 - 260 001	40	250 000 - 210 001
45	400 000 - 330 001	45	330 000 - 250 001
50	500 000 - 400 001	50	أكثر من 330 000
55	أكثر من 500 000		

المصدر: المادة 13 من قانون المالية 1991

المصدر: المادة 42 من قانون المالية 1981

7- الضريبة على المداخل الفلاحية (CUA):¹ رغم أن الضرائب ذات الأوعية الفلاحية كانت تشكل نسبة هامة في بنية النظام الجبائي الجزائري، خلال العهد العثماني، وكذلك خلال فترة الاحتلال، إلا أن تطبيق الثورة الزراعية، قد أعفى المداخل المحققة من الفلاحة منذ سنة (1975) من الضريبة لكن بسبب تدهور إيرادات الدولة، تم إعادة فرض المساهمة الوحيدة الفلاحية وفقا للمادة (22) من قانون المالية لسنة (1986)، وهي ضريبة سنوية وحيدة على المداخل المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، تطبق بمعدل (4%).

8- الضريبة على مداخل المؤسسات الأجنبية: وهي ضريبة تفرض على مؤسسات البناء الأجنبية، التي ليس لها إقامة دائمة في الجزائر، وتؤدي نشاط مؤقت، يتمثل في بناء العمارات أو الأشغال العمومية وبناء

¹ العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره، ص 66.

الجبور، ووعاؤها هو المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحصل عليه خلال السنة، وتفرض بمعدل (6%) حسب المادة (61،62) من قانون المالية 1984.

« الرسوم المماثلة: وتتشكل من مجموعة الرسوم التالية¹

1- الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC): معدله محدد بـ (2,55%) من رقم الأعمال وذلك حسب المادة (26) من قانون المالية 1986، ويسدد شهريا أو فصليا على أرقام الأعمال المحققة من أنشطة صناعية أو تجارية أو خدمية ولو في طابع حرفي، أي كل نشاط تكون أرباحه خاضعة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (Bic).

2- الرسم على النشاط المهن غير التجارية (TANC): يقابل الأنشطة التي تحقق أرباح غير صناعية أو تجارية (مهن حرة) ويخضع لمعدل قدره (6,05%) من أرقام الأعمال المحققة.

3- رسم ثابت يطبق على مداخل البحارة والصيادين: وهو رسم ثابت يطبق على المداخل الناجمة عن نشاط الصيد البحري، على البحارة والصيادين المستغلين للقوارب، ومجهزي السفن، أما الأشخاص الاعتباريون وشركات الأشخاص، فتخضع لضرائب القانون العام، يحدد الرسم كما يلي (حسب المادة 233 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1984):

« 900 دج كل ثلاثة أشهر، بالنسبة لمستقلي قوارب الصيد.

« 2000 دج كل ثلاثة أشهر، بالنسبة للربانية الصيادين.

« أما البحار الصيادين فيخضعون لرسم سنوي قدره 200 دج.

4- الرسم العقاري على الأملاك المبنية وغير المبنية: « وهو رسم يؤسس على الدور والمصانع، وبصفة عامة على جميع الملكيات المبنية»، حسب نصوص المواد (249 إلى 261) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن وعاء الرسم يطبق بمعدل (40%) غير أن هذه النسبة تخفض في مناطق الجنوب والنواحي المحرومة إلى (25%)، إذا كانت الملكية المبنية مأجورة، و (10%) إذا كانت الممتلكات غير مأجورة، وذلك حسب المادة 317 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

5- الرسم التطهيري (TA)²: وهو رسم يسدد لصالح البلديات التي تشتغل بها مصالح رفع القمامة والمزودة بشبكة التطهير، يحدد هذا الرسم بـ 50 دج حسب كل منزل في البلدية التي يقل عدد سكانها عن 50000 نسمة، و 100 دج عن كل مسكن للبلدية التي يفوق عدد سكانها 50000 نسمة وذلك حسب المادة (83) من قانون المالية 1983.

¹ العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره، ص 68.

² العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره، ص 69.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة

وهي الرسوم النوعية التي تتحملها مواد معينة بالنوع والذات (اللحوم، السجائر، المعادن النفيسة، الملاهي، المشروبات الكحولية ... الخ)، فهي تتعلق بمنتجات إما واسعة الاستهلاك أو أنها كمالية، وتوجد في قانون الضرائب غير المباشرة الحقوق والرسوم التالية:

- ◀ رسم الضمان والتعبير على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين؛
- ◀ رسم المرور على الكحول والخمور وغيرها من المشروبات الممائلة؛
- ◀ الرسم على السكر و الغلوكوز المستعملان في صناعة المشروبات؛
- ◀ رسم استعمال أجهزة الاستقبال الإذاعي والتلفزي حيث يتضمن الرسم الثابت، والرسم الخاص، والرسم النسبي. الرسم على الذبح: عند ذبح الماشية من أجل تقديم لحومها للاستهلاك.

ثالثا: الرسوم على رقم الأعمال

هي عبارة عن الضرائب على اتفاق الدخل، وتشمل التعامل والتداول، الواقع على البضائع أو الخدمات، الأمر الذي يجعل منها أقرب إلى الضرائب غير المباشرة، لأن المكلف الفعلي بها هو المستهلك النهائي، أما تاجر الجملة أو التجزئة أو مقدم الخدمة فهم وسطاء فقط، ومن الرسوم على رقم الأعمال بالنظام الجبائي الجزائري نجد:

1- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)¹

الذي أدخل في النظام الجبائي الجزائري عام 1936، ووعاء هذا الرسم تحدده المادة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال حيث يتعلق بعمليات البيع، أشغال المقاولات ... الخ، ومعدلات هذا الرسم هي:

7% المعدل المخفض الخاص، و 10% المعدل المخفض، و 20% المعدل العام، 30% المعدل المزداد ، 40% المعدل المزداد الخاص، و 60% المعدل الممتاز. وفي قانون المالية لسنة 1983 وبحسب المادة 23 منه تم إضافة معدلين هما: 67% يطبق على تبغ التدخين و 77% يطبق على جميع أنواع الجعة.

2- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)²

وعاء هذا الرسم هو الخدمات لذلك فهو غير قابل للخصم أو التخفيض كما هو الحال بالنسبة للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج وتتمثل هذه الأوعية في إيجار العقارات المنقولات عمليات الصرف والبنوك، الوساطة والسمسرة، مسير الأشغال، مقدمو الخدمات الأخرى ... الخ.

أما معدلاته فحسب المادة 15 من قانون المالية 1984 فهي كما يلي:

¹ العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره، ص 70.

² العياشي عجلان، مرجع سبق ذكره، ص 70.

- ◀ (5%) عقود التأمين؛
- ◀ (6%) دعاية وإشهار؛
- ◀ (10%) يطبق على الجمعيات الرياضية؛
- ◀ (20%) يطبق على الحفلات الموسيقية؛
- ◀ (30%) الاستغلال السينمائي؛
- ◀ (40%) الملاهي وقاعات الطرب والرقص.

رابعاً: التسجيل والطابع

سواء تعلق الأمر بالتسجيل أو الطابع، فالتعريفات والنسب وكذلك الوعاء الضريبي، تحددها سنوياً قوانين المالية، فهي إما أن توسع في مجال التطبيق أو تضيقه أو أن يكون محل التعديلات إعفاء بعض العمليات لأسباب اجتماعية واقتصادية، وتحصل رسوم التسجيل حسب الأسس للقواعد المحددة بموجب هذا القانون، وتكون ثابتة أو نسبية أو تصاعدية تبعاً لنوع العقد، ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم.

أما رسم الطابع فهو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية والمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل، ويؤسس طابع خاص لكل نوع من الورق، وأن رسم الطابع لجميع العقود بين الدولة والمواطنين، يكون على عاتق المواطن.

خامساً: الجباية الجمركية

يشمل الإقليم الجمركي نطاق تطبيق هذا القانون، الإقليم الوطني والمياه الداخلية، والمياه الإقليمية، والفضاء الجوي الذي يعلوها، وتطبق القوانين والأنظمة الجمركية تطبيقاً موحداً على كامل الإقليم الجمركي، ووعاء الجمارك هو مدونة التعريف والإحصاء، ومعدلاتها تغيرت العديد من المرات خلال 1979 إلى 1991. وأهم الإيرادات الجبائية لهذه الفترة يمكن ملاحظتها من خلال الجدول أدناه.

الجدول رقم 02: تطور الإيرادات الجبائية العادية للسنوات 1976 إلى 1982.

الوحدة: مليون دج

البيان \ السنة	1976	1977	1978	1979	1981	1982
ضرائب ورسوم مباشرة	2,421	3,204	3,983	5,152	5,482	7.3622
الرسوم على الأعمال	4,213	4,952	6,304	5,901	10,750	118,355
ضرائب غير مباشرة	2,111	2,463	4,207	4,300	4,601	5,446
حقوق التسجيل والطابع	0,165	0,206	0,310	0,457	0,608	0,569
حقوق الجمارك	1,829	2,434	3,210	2,518	4,319	3,967
جباية أخرى	1,239	2,200	1,403	1,585	2,371	4,676
مجموع الجباية العادية	11,978	15,253	19,107	19,456	27,523	33,286
الجباية البترولية	14,237	18,015	17,365	26,516	50,954	41,458
مجموع الإيرادات	26,215	33,479	36,472	46,792	78,477	74,744

المصدر: المديرية العامة للضرائب، نيابة مديرية الإحصائيات، التقرير النهائي للجنة الوطنية للإصلاح الجبائي، 1989،

ص 15.

يتضح من الجدول أن الرسوم غير المباشرة والرسم على رقم الأعمال يشكلان نسبة كبرى خلال سنوات 76 إلى 82، وأن الضرائب المباشرة نسبتها ضئيلة جدا في مجمل الجباية العادية، وهو ما يؤدي إلى انعدام الوعي الجبائي، وبالتالي يدفع إلى التهرب والغش الجبائي، كما يعكس ضعف الحصيلة الجبائية العادية.

ولمعرفة تطور الإيرادات العادية في الجزائر وفقا للهيكل الجبائي لهذه الفترة نتفحص الجدول أدناه.

الجدول رقم 03: تطور نسبة الجباية العادية خلال الفترة 1962-1989 (%)

السنة	الضرائب المباشرة	الضرائب على رأس المال	الضرائب غير المباشرة	المجموع
1962	27	3	70	% 100
1963	25	4	71	% 100
1964	25	4	71	% 100
1965	24	3	73	% 100
1966	29	4	67	% 100
1967	30	6	64	% 100
1968	25	6	69	% 100
1969	27	6	67	% 100
1970	26	5	69	% 100
1971	26	5	69	% 100
1972	25	5	70	% 100
1973	27	5	68	% 100
1974	26	4	70	% 100
1975	19	3	78	% 100
1976	22	4	74	% 100
1977	24	3	73	% 100
1978	22	3	75	% 100
1979	28	3	69	% 100
1980	23	5	72	% 100
1981	21	5	74	% 100
1982	22	5	73	% 100
1983	28	6	66	% 100
1984	30	6	64	% 100

1985	31	8	61	% 100
1986	33	4	63	% 100
1987	34	4	62	% 100
1988	37	5	58	% 100

المصدر: المديرية العامة للضرائب، نيابة مديريةية الإحصائيات، التقرير النهائي للجنة الوطنية للإصلاح الجبائي 1989، ص 24.

يتضح من الجدول مدى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة بنسبة كبيرة خلال كامل الفترة بمبرر السعي لتنظيم الإيرادات وعدم تحمل تكاليف أخرى على تحصيلها وهي نفسها الأسباب التي تؤثر على عدم رشادة النظام الجبائي من خلال تغييب آليات الرشادة والقضاء على التحضر ورفع الوعي الجبائي.

المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري في ظل إصلاح 1992

لقد عرف النظام الضريبي الجزائري الذي كان سائدا قبل 1992 عدة تغيرات مما جعله لا يتماشى مع التطورات الاقتصادية الحاصلة في تلك الفترة، بحيث جاء قانون المالية لسنة 1992 بإصلاحات ضريبية تعتبر امتداد للإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر بالإضافة لذلك أتى الإصلاح الضريبي في الجزائر بهدف هيكلة النظام الضريبي في الجزائر، وقبل التطرق إلى ما أتى به الإصلاح الضريبي سنبرز مفهوم الإصلاح الضريبي وأهدافه ودوافعه.

المطلب الأول: تعريف الإصلاح الضريبي وأهدافه

أولاً: تعريف الإصلاح الضريبي

يمكن تعريف الإصلاح الضريبي على أنه: «التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة والاستجابة لقيود المحيط الجديدة، فالإصلاح الحقيقي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار الخصائص الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الخاصة بكل الدول».

ويمكن تعريفه على أنه: «مجموع التغيرات المتعلقة بالضرائب الحكومية والمحلية بهدف تحسينها».¹

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 249.

وهو إدخال تغييرات نحو الأحسن وهو العمل على سد الفراغات والثغرات القانونية الموجودة بالنظام الجبائي السابق من أجل الرفع من مردوديته ومحاولة زيادة فعاليته بما يدعم الاقتصاد الوطني العام والخاص ويمكننا أن نصطلح عليه بأنه الانتقال من وضعية غير مرغوب فيها إلى وضعية أخرى أحسن تكون مرغوبة.¹

ثانياً: أهداف الإصلاح الضريبي

جاء الإصلاح الضريبي لسنة 1992 لإيجاد نظام ضريبي يتماشى مع التغييرات التي شهدتها الساحة الاقتصادية العالمية، ولعل أهم هذه الأهداف تمثلت فيما يليك

1- الأهداف الاجتماعية

- ◀ التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية، لأن الضريبة التصاعدية أكثر عدالة من الضريبة النسبية حيث أنها تراعي مستويات الدخل.
- ◀ الفصل بين الشخص الطبيعي والمعنوي في المعاملة الضريبية، بحيث يخضع الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل الإجمالي IRG، وفي حين يخضع الشخص المعنوي للضريبة على أرباح الشركات IBS.
- ◀ توسيع الحقل الضريبي بإخضاع العديد من السلع والخدمات لأنواع الاقتطاعات (الرسم على القيمة المضافة TVA)، هذا بالأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية لدافع الضريبة من جهة أخرى، وهذا من خلال تحديد حجم الإعفاءات الواجبة لذلك.²

2- الأهداف الاقتصادية

وتتمثل أساساً في:

- ◀ تحقيق النمو الاقتصادي في هذا المجال كان لابد على الإصلاح الضريبي أن يؤكد على استعمال الضريبة لخدمة أهداف السياسة الاقتصادية، وأن لا يقتصر على الوظيفة المالية وذلك بتخفيف العبء الضريبي على الدخل ومدخلات الإنتاج، لتشجيع الإدخار والاستثمار والإنتاج.
- ◀ توجيه النشاط الاقتصادي فقد سعت الإصلاحات الضريبية إلى التحكم في النشاط الاقتصادي على زيادة الاستثمار، وذلك عن طريق منح الامتيازات الضريبية كاتخاذ سياسة العفاء واستعمال بعض التقنيات المحفزة على عمليات الاستثمار وتوسيع المشاريع.³

¹ سماحي أحمد، عبد الهادي مختار: إصلاح الضريبة على الدخل الإجمالي أحد أهم محاور الإصلاح الجبائي في الجزائر، عبارة عن مقال منشور في مجلة البحوث العلمية في التشريعات الجبائية، العدد 2006/06، ص 03.

² محمود جمام: النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، رسالة دكتوراه، جامعة قسنطينة، 2009-2010، ص 111.

³ عفيف عبد الحميد: فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، رسالة ماجستير تخصص اقتصاد دولي في التسيير، جامعة فرحات عباس، 2013-2014، ص 110.

3- الأهداف المالية

- زيادة الحصيلة الضريبية لكونها مورد أساسي لخزينة الدولة من أجل تغطية النفقات العامة.
- إدخال الرسم على القيمة المضافة مدعما بقواعد تسمح بتنمية الإنتاج والاستثمار، كما يتمتع به هذا الرسم من مزايا كاتساع الوعاء ووفرة وسهولة التحصيل لأن المكلف الحقيقي لا يعسر بتحملة.
- توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض المعدلات لأنها سابقا كانت أوعيتها ضيقة وأسعارها مرتفعة.
- تنمية الجباية العادية لتغطية النفقات العامة تقاديا لصدمات الجباية البترولية غير المستقرة.

4- الأهداف التقنية (الفنية)

- إرساء نظام ضريبي مبسط ومستقر في تشريعاته لجعله نظام عصري قادر على تحقيق أهدافه.
- تحديث الوسائل البشرية والمادية كتأهيل الموظفين، تجهيز وسائل حديثة لشبكة معلوماتية واسعة.
- تحسين شفافية النظام الضريبي بغية الاطلاع الدقيق والشامل لمجمل المداخل والأنشطة الممارسة.¹

المطلب الثاني: دوافع الإصلاح الضريبي

من أبرز دوافع قيام الإصلاح الضريبي في الجزائر ما يلي:

1- تعقد النظام الضريبي وغموضه: ويتجلى ذلك من خلال

- لقد تضمن النظام الضريبي القديم العديد من الضرائب والرسوم مما تسبب ذلك في صعوبة فهمها وتطبيقها من قبل موظفي الإدارة الجبائية.

- كثرة التعديلات المتعلقة بالجانب الفني للنظام الضريبي.²

2- ضعف العدالة الضريبية: ويتضح ذلك من خلال:

- إن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة على بعض المداخل دون الأخرى مما يترتب على ذلك من تهرب ضريبي بحيث المداخل التي تخضع لهذه الطريقة تتعدم فيها فرصة التهرب الضريبي.
- إن الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي، علما أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل وهذا إحجاف في حق الدخل الضعيفة.

- اختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الجزائرية والأجنبية.³

- 3- **ثقل العبء الضريبي:** إن تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها جعل العبء الضريبي ثقيلا على المؤسسة، فهو أحد العوامل التي ساهمت بشكل كبير في عدم التوازن المالي للمؤسسات، خاصة وأن هذه الأخيرة تعتبر البنية الأساسية للاقتصاد الوطني.

¹ لياس قلاب ديبج: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص 7.

² محمود جمام، مرجع سبق ذكره، ص 107.

³ كمال رزيق، سمير عمور: تقييم عملة إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مقال منشور في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 5، الجزائر، ص 326.

4- انتشار الرشوة والتهرب الضريبي: هناك عدة عوامل ساهمت في انتشار الغش الضريبي ومن بين هذه العوامل عدم وجود ثقافة اقتصادية لدى طبقات المجتمع ونقص الوعي بأهمية الضريبة، بالإضافة إلى وجود ثغرات في التشريع الجبائي هذا ما أدى إلى الرشوة والتهرب الضريبي.¹

5- ضعف الإدارة الجبائية: من بين مميزات النظام الضريبي الجزائري ضعف الإدارة الجبائية وعدم مساهمتها للتطورات الاقتصادية لتحقيق الأهداف المسطرة، الأمر الراجع إلى ضعف المستوى التعليمي للموظفين أيضا إلى افتقار إدارة الضرائب إلى التقنيات المتطورة وكثرة البيروقراطية، ومن ناحية أخرى انتشار التهرب الضريبي والرشوة نظرا لكثرة الفراغات في التشريع الجبائي وقصوره.

6- عدم استقرار النظام الضريبي: لم يستطع النظام الضريبي الجزائري التخلص من آفة التعديلات المستمرة، مما يؤثر على عدم وضوح الرؤية لدى السلطات الاقتصادية، وما يلاحظ كذلك حول هذا النظام إنشاء ضرائب ثم إلغائها وزيادة على ذلك كثرة التقلبات في معدلات الضرائب.²

المطلب الثالث: هيكل النظام الضريبي الجزائري

في هذا السياق سنتطرق إلى مختلف الإصلاحات التي سادت النظام الضريبي الجزائري بداية من سنة 1992 إلى غاية الوقت الحالي، وأهم الضرائب التي جاء بها الإصلاح، وعرض أهم الأوعية الضريبية الخاضعة لها وكذا المعدلات المطبقة عليها، ومختلف التغيرات التي طرأت عليها إلى الوقت الحالي.

أولا: أهم التعديلات في ظل الإصلاح لسنة 1992

1- الإصلاح في ميدان الضرائب المباشرة

لقد تم استبدال الضرائب على المداخل، مثل الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية CIB، وغير التجارية CNB، والتكميلية على الدخل الإجمالي IRC، حيث أصبحت هناك ضريبة موحدة وشاملة IRG، بالإضافة إلى ذلك تم استحداث ضريبة جديدة على أرباح الشركات IBS.

أ- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

تعريف

حسب المادة 1 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، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.³

¹ حجار مبروك: أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005-2006، ص 61.

² ميدوني سيد أحمد: الإصلاح الجبائي في الجزائر ودور المراقبة في محاربة الغش والتهرب الضريبي، رسالة ماجستير، تخصص نقود وبنوك مالية، جامعة أبو بكر بالكايد، تلمسان، 2012-2013، ص 38-39.

³ المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.

◀ **خصائص IRG:** من خلال التعريف يمكن استنتاج الخصائص التالية:¹

- **ضريبة شخصية:** حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف.
- **ضريبة تصريحية:** حيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي بجميع مداخله إلى مفتشية الضرائب التابعة لمحل إقامته.
- **ضريبة سنوية:** بحيث تفرض مرة واحدة في السنة.
- **ضريبة وحيدة:** بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة.
- **تفرض على الدخل الإجمالي:** والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانونيا من الدخل الإجمالي الصافي.

◀ **المدخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي**

وفقا للمادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المدخل للأصناف التالية:

- الأرباح المهنية؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية أو غير المبنية المشار إليها في المادة 77.²

ب- الضريبة على أرباح الشركات IBS

◀ **تعريف**

تعرف الضريبة على أرباح الشركات حسب المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات".³

◀ **خصائص IBS**

تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نجعلها فيما يلي:

- **ضريبة وحيدة:** حيث أنها تتعلق بضريبة وحيدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- **ضريبة نسبية:** بحيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.

¹ عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 112.

² المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018.

³ المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

- **ضريبة سنوية:** بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.
- **ضريبة تصريحية:** بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية، وذلك كآخر أجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي سنة الاستغلال.¹

◀ مجال تطبيق IBS

وفقا للمادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تخضع للضريبة على أرباح الشركات:

الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

- ◀ شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة فيه مدى حياة الشركة.
 - ◀ الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وفي هذه الحالة يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151، ولا رجعة فيه مدى حياة الشركة.
 - ◀ هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.
 - ◀ الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.
 - ◀ المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- كما تخضع لهذه الضريبة:

- ◀ الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.
- ◀ الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.²

ثانيا: الإصلاحات في ميدان الضرائب غير المباشرة

ارتكزت أساسا على استبدال الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، والرسم الإجمالي على الخدمات، بالرسم على القيمة المضافة.

¹ ناصر مراد: الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مقال في مجلة الباحث، جامعة البليدة، العدد 2003/02، ص 27.

² المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018.

أ- الرسم على القيمة المضافة

تعريف

هي ضريبة تطبق على المعاملات، حيث تتسم باتساع الوعاء، ويتم حسابها وفق معدل موحد على جميع السلع، وهي بهذا ضريبة عصرية ذات مردودية مرتفعة وغير مباشرة تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الدولة لتحملها للمستهلك النهائي.¹

مجال تطبيق TVA²

تخضع للرسم على القيمة المضافة

1- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
ويطبق هذا الرسم أيا كان:

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

2- عمليات الاستيراد.

ب- الرسم على النشاط المهني TAP

هو رسم يستحق على رقم الأعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الجمالي، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات.³

ج- الرسم العقاري

رسم سنوي على الملكيات العقارية المبنية وغير المبنية على أساس القيمة الإيجارية الجبائية السنوية حسب نوعية المناطق الموجودة فيها، وتوجه حصيلة هذه الضريبة لصالح ميزانية البلديات.⁴

د- رسم التطهير TA

يؤسس لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية، رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية وذلك على كل الملكيات المبنية.⁵

¹ رحمة نابتي، مرجع سبق ذكره، ص 163.

² المادة 1 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2018.

³ المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2018.

⁴ عبد المجيد قدي: النظام الجبائي وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني، ماي 2002، ص 2.

⁵ المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، البلدية، 20-21.

هـ- الضريبة على الأملاك

يخضع للضريبة على الأملاك

« الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر؛

« الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر، بالنسبة لأملكهم الموجودة بالجزائر تقدر شروط الخضوع للضريبة في أول يناير من كل سنة.¹

و- الضريبة الجزافية الوحيدة

تؤسس ضريبة جزافية وحيدة محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتعطى زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني.²

ز- رسوم أخرى

وتكون إما ذات الطابع البيئي (الرسم على المنتجات البترولية، الرسم الإضافي على المنتجات التبغية، الرسم على الأكياس البلاستيكية، الرسم على الأطر المطاطية، الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة .. الخ) أو محلي (رسم الإقامة، الرسم على رخص البناء، رسم الذبح، الرسم على العروض ... الخ).

ثانيا: مرحلة الإصلاح الضريبي للفترة 1993-1998

1- التعديلات الخاصة للفترة 1993-1994

تتمثل التعديلات الخاصة لسنة 1993 فيما يلي:³

« إنشاء تقنية جديدة تتعلق بالرصيد الجبائي بمعدل 30% يطبق على الأرباح الموزعة من طرف الشركات إلى فائدة المساهمين، وهذا من أجل تحقيق أثر الازدواج الضريبي؛

« تأسيس ضريبة تسمى بمساهمة التضامن الوطني تطبق على الدخل الإجمالي حسب جدول متصاعد تمتد إلى 3 سنوات؛

« رفع قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهلاك المالي على السيارات السياحية القابلة للخصم من أرباح الشركات من 3.000.000 دج إلى 5.000.000 دج.

¹ المادة 274 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018.

² المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018.

³ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 130.

أما التعديلات الخاصة بسنة 1994 تتمثل فيما يلي:¹

- ◀ تعديل الجدول التصاعدي لـ IRG وفق ستة شرائح، بحيث الحد الأدنى المعفى من الضرائب لا يتجاوز 30.000 دج بينما أعلى معدل للضريبة يساوي 50% الموافق للدخل الذي يزيد عن 1.920.000 دج؛
- ◀ مراجعة معدل الضريبة المنخفض على الأرباح المعاد استثمارها، وتحديده بـ 33% بدلا من 5%؛
- ◀ تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات إلى 38% بدلا من 42%؛
- ◀ مراجعة معدلات التعريف الجمركية، بحيث أصبحت لا تتجاوز 60%؛
- ◀ تأسيس رسم خاص إضافي يطبق على الأرباح المعاد استثمارها.

2- التعديلات الخاصة للفترة 1995-1996²

تتمثل التعديلات الخاصة لسنة 1995 فيما يلي:

- ◀ إلغاء المعدل المضاف 40% لـ TVA؛
- ◀ توسيع مجال الخصم على القيمة المضافة لقطاع البريد والمواصلات؛
- ◀ وضع إجراءات محفزة لاستثمار المؤسسات في الجنوب؛
- ◀ إخضاع العمليات التي تنجزها البنوك، وشركات التأمين لـ TVA بالمعدل المخفض 13%.

التعديلات الخاصة لسنة 1996 وتتمثل في:

- ◀ تحديد الحد الأقصى للتكاليف غير القابلة للخصم، كالهدايا المختلفة باستثناء التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمتها بالوحدة مبلغ 225 دج؛
- ◀ رفع مبلغ مصاريف الاستقبال، بما فيها الإطعام والفندقة والعروض القابلة للخصم، كذا تم تحديد الربح الجبائي إلى مبلغ 375.000 دج بدلا من 250.000 دج.

3- التعديلات الخاصة للفترة 1997-1998

التعديلات الخاصة لسنة 1997 وتتمثل فيما يلي:

- ◀ يحدد المعدل المخفض لـ TVA بنسبة 14% بدلا من 13%؛
 - ◀ إضافة إلى مجال إخضاع الـ TVA نجد العمليات ذات الطابع الطبي وشبه الطبي والبيطري.
- التعديلات الخاصة لسنة 1998 وتتمثل فيما يلي:

- ◀ تقليص التخفيض الذي يستفيد منه الربح عن نشاط المخبرة فقط إلى 35%؛

¹ فرقاني نبيلة، بن سعيدان لبنى: الإصلاحات الجبائية في الجزائر وتأثيرها على الاقتصاد الوطني، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية، المركز الجامعي بن يحي فارس، المدير، 2008-2009، ص ص 32، 33.

² نفس المرجع السابق، ص ص 36-38.

- ◀ رفع قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهلاك المالي على السيارات السياحية القابلة للخصم من أرباح الشركات إلى 800.000 دج بدلا من 500.000 دج؛
- ◀ تعديل الحد الأقصى للتكاليف غير القابلة للخصم.

ثالثا: مرحلة الإصلاح الضريبي للفترة 1999-2003¹

1- التعديلات الخاصة للفترة 1999-2000

تتمثل التعديلات الخاصة لسنة 1999 فيما يلي

- ◀ تخفيض معدل الرصيد الجبائي إلى 25% من المبالغ المسددة فعلا من قبل الشركة الأم؛
- ◀ تعديل الجدول التصاعدي لـ IRG وفق ستة شرائح؛
- ◀ تخفيض معدل الضريبة للأرباح المعاد استثمارها إلى 25%؛
- ◀ تخفيض معدل IBS إلى 30% بدلا من 38%.

وتتمثل التعديلات الخاصة لسنة 2000 في:

- ◀ إحداث عدة إجراءات لترشيد الرقابة الجبائية؛
- ◀ تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة سواء IBS بصدد IRG.

2- التعديلات الخاصة للفترة 2001، 2002، 2003

تتمثل التعديلات الخاصة بسنة 2001 فيما يلي:

- ◀ توسيع مجال تطبيق TVA كإخضاع التجارة المتعددة وإخضاع أنشطة التجارة بالتجزئة وإخضاع العمليات المنجزة بين وحدات تابعة لنفس المؤسسة؛
- ◀ إدخال مرونة على شروط تسديد TVA؛
- ◀ تخفيض معدل الدفع الجزافي من 6% إلى 5%؛
- ◀ تقليص عدد معدلات TVA إلى معدلين هما 7% و 17%.

وتتمثل التعديلات الخاصة بسنة 2002 فيما يلي:

- ◀ تخفيض معدل الرسم على النشاط المهني من 2,55% إلى 2%؛
- ◀ تخفيض معدل الدفع الجزافي إلى 4%؛
- ◀ يخص الدخل عن إيجار العقارات للاستعمال السكني بمعدل 10%.

¹ فرقاني نبيلة، بن سعيدان لبنى، مرجع نفسه، ص ص 39-40.

تتمثل التعديلات الخاصة بسنة 2003 تتمثل في:

- ◀ إلغاء الازدواج الضريبي، حيث لا تحسب المداخل الناتجة من توزيع عوائد الأسهم التي خضعت للضريبة على أرباح الشركات، سواء في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي أو في وعاء الضريبة على أرباح الشركات؛
- ◀ إخضاع الدخل الناتج عن إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري والمهني للضريبة من خلال الاقتطاع من المصدر بمعدل 15%؛
- ◀ تعديل معدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لعوائد السنوات المجهولة الاسم ب 40%؛
- ◀ تعديل معدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة للمداخل التي يدفعها المدينون في الجزائر إلى المستفيدين جباثيا خارج الجزائر ب 24%؛
- ◀ تخفيض معدل الضريبة على الدفع الجزافي إلى 3% بدلا من 4% .

رابعاً: مرحلة الإصلاح الضريبي للفترة 2004-2008¹

1- التعديلات الخاصة للفترة 2004: تتمثل في:

- ◀ إحداث رسم يدعى الرسم الإشهاري العقاري، بإجراء الإشهار في المحافظات العقارية؛
- ◀ تحديد نسبة منخفضة على القيم المضافة ب 7% ويطبق على العمليات التي تقوم بها مؤسسة الكهرباء والغاز والخدمات العلاجية؛
- ◀ يستفيد من الإعفاء على TVA الصفقات المبرمة مع مؤسسة أجنبية دائمة النشاط في الجزائر؛
- ◀ يؤسس رسم قدره 10% يطبق على الأكياس البلاستيكية المستوردة أو المصنوعة محليا؛
- ◀ تعفى من IBS و IRG نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية كما يحدد معدل منخفض ب 5% من الحقوق الجمركية على التجهيزات المستوردة لإنجاز الاستثمار؛
- ◀ يحصل مبلغ الدفع الجزافي بتطبيق نسبة 2% على مجموع المدفوعات السنوية الخاضعة للضريبة.

2- التعديلات الخاصة بسنة 2005: تتمثل في:

- ◀ تطبيق نسبة دفع تلقائي من 15% محررة من الضريبة على إيرادات كراء قاعات الحفلات؛
- ◀ يؤسس رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد بقيمة 1000,00 دج؛
- ◀ تخضع فوائد القيمة للتنازل الخاص بالعقارات المبنية للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10% محررة من الضريبة؛
- ◀ يحصل على مبلغ الدفع الجزافي بتطبيق 1% على مجموع المدفوعات السنوية الخاضعة للضريبة؛
- ◀ يعفى من TVA رقم الأعمال السنوي عندما لا يتجاوز 200 000 1 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات و 2 500 000 دج بالنسبة للخاضعين للضريبة الآخرين.

¹ بلحاج فراحي، عبد الحكيم بن سالم: الإصلاحات الجبائية في الجزائر في ظل التحديات الاقتصادية، مقال في مجلة دراسات، جامعة بشار، العدد 2003/03، ص 216، 219..

3- التعديلات الخاصة لسنة 2006: وتتمثل أهمها فيما يلي:

- ◀ تحديد قيمة الرسم المتعلقة بالأجهزة المستعملة في الإذاعة والتلفزيون بجدول تصاعدي؛
- ◀ تعفى من TVA القيمة المضافة للعملية المنجزة من طرف مركز تنمية التكنولوجيا المتقدمة؛
- ◀ يحدد الرسم على الطابع المطبق على السيارات حسب النوع والقوة عن طريق جدول تصاعدي وحسب أقساط التأمين؛
- ◀ تعفى من TVA العمليات المتعلقة باستيراد الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية ومختلف المنتجات الخام والمستخدمة في التجهيز والإصلاح؛
- ◀ تستفيد الاستثمارات المنجزة من طرف الأشخاص المستفيدين من إحداث أنشطة من طرف البطالين من تطبيق المعدل المخفض 5%.

4- التعديلات الخاصة بنسبة 2007: تتمثل في:

- ◀ يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم في بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30 000 000 دج عمليات البيع بالجملة؛
- ◀ العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون؛
- ◀ يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة بـ 6% بالنسبة للأنشطة الأخرى المذكورة في الفقرة 2 من المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

5- التعديلات الخاصة بسنة 2008

يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 10000000 دج للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة. وتحسب الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

جدول رقم (04): الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل.

النسبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة دج
0	لا يتجاوز 120 000 دج
20	من 120 000 دج إلى 360 000 دج
30	من 360 001 دج إلى 1 440 000 دج
35	أكثر من 1 440 001 دج

المصدر: قانون المالية 2008/2007 (الجريدة الرسمية/ العدد 82).

لا تدخل في الأساس الخاضع للضريبة فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن ملك عقاري تابع للشركة، والناتج عن التنازل عن عقار مبني أو غير مبني من طرف القروض المستأجر أو المقرض المؤجر في إطار عقد قرض إيجاز من نوع KCAB SAEL.

تستفيد المداخل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من تخفيض نسبي في الضريبة الإجمالية بنسبة 40% وتخفيض قدره 20% يطبق على المرتبات.

خامسا: مرحلة الإصلاح الضريبي للفترة 2009-2011¹

1- التعديلات الخاصة بسنة 2009

◀ تحديد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل وذلك بجمع الأرباح أو المداخل الصافية؛

◀ تستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 5 سنوات بالنسبة للمستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من إعانة الصندوق للقرض المصغر؛

◀ تعفى الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الالتزامات والسندات والأوراق المماثلة لها للخرينة لأجل أقل من 5 سنوات.

2- التعديلات الخاصة لسنة 2010²

◀ إعفاء أنشطة الشباب المستفيدين من إعانة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNEC لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال؛

◀ تمدد مدة الإعفاء إلى 6 سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيةها وتمدد إلى سنتين إذا تعهد المستثمرون بتوظيف 3 عمال على الأقل لمدة غير محددة؛

◀ يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

◀ الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين دينار جزائري (10000000 دج) ؛

◀ الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح التجارية والصناعية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار جزائري؛

◀ لا يخضع الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون في آن واحد الأنشطة للفئتين المذكورتين أعلاه إلا إذا لم يتجاوز سقف عشرة ملايين دينار جزائري؛

◀ التخفيض من 24% إلى 7% حصة الاشتراك في الضمان الاجتماعي التي تقتطع من راتب كل عامل وظف أول مرة منصب عام دائم.

¹ قانون المالية 2009، الجريدة الرسمية/ العدد 74.

² قانون المالية 2010، الجريدة الرسمية/ العدد 78.

3- التعديلات الخاصة لسنة 2011

- ◀ يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض بنسبة 30% فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- ◀ تستفيد نشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر من الإعفاء لمدة 10 سنوات؛
- ◀ المؤسسات السياحية المحدثّة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء وكالات السياحة والسفارات؛
- ◀ وكالات الاقتصاد المختلطة الناشطة في القطاع السياحي؛
- ◀ تستفيد أنشطة الشباب المستثمر من إعفاء لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ ممارسة النشاط وكالات السياحة والسفارات وكذا المؤسسات الفندقية حسب رقم أعمالها بالعملة الصعبة.¹

سادسا: مرحلة الإصلاح الضريبي للفترة 2012-2014

1- التعديلات الخاصة لسنة 2012

- ◀ تخضع المداخل المحققة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لكل من النظام المبسط ونظام التصريح المراقب للضريبة على الدخل الإجمالي في مكان ممارسة النشاط أو المهنة أو عند الاقتضاء في المؤسسة الرئيسية وينطبق نفس الأمر بالنسبة لمداخل الشركات في شركات الأشخاص وشركة المساهمة بمفهوم القانون التجاري وأعضاء الشركة المدنية الخاضعين للنظامين المذكورين أعلاه؛
- ◀ تحديد معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة:
- 5% بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم في بيع البضائع؛
- 12% بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون أنشطة أخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح التجارية والصناعية).²

2- التعديلات الخاصة لسنة 2013³

- ◀ فرض غرامة إضافية تقدر بـ 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة وذلك إضافة إلى الغرامة المقدرة بـ 300000 دج وهذا في حالة عدم احترام المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة؛
- ◀ الإعفاء لمدة 10 سنوات من النشاط الفعلي للضريبة على أرباح الشركات IBS، ومن الرسم على النشاط المهني TAP، وكذلك الإعفاء لمدة 10 سنوات وذلك ابتداء من تاريخ الاقتناء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار؛
- ◀ تحديد نسبة الضريبة على الأملاك.

¹ قانون المالية 2011، الجريدة الرسمية، العدد 80.

² قانون المالية 2012، الجريدة الرسمية، العدد 72.

³ قانون المالية 2013، الجريدة الرسمية، العدد 72.

الجدول رقم (05): توزيع الضريبة على الأملاك بالنسب

النسبة %	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة دج
0	يقل عن 50 000 000 دج
0,25	من 50 000 000 إلى 100 000 000 دج
0,50	من 100 000 001 إلى 200 000 000 دج
0,75	من 200 000 001 إلى 300 000 000 دج
1	من 300 000 001 إلى 400 000 000 دج
1,5	يفوق 400 000 000 دج

المصدر: قانون المالية 2013 (الجريدة الرسمية/ العدد 72)

3- التعديلات الخاصة لسنة 2014: تتمثل في:¹

- ◀ تمديد الإجراءات الجمركية على المواد الأولية والمدخلات المستخدمة في تربية الدواجن بفرض حماية الشعبة والمساهمة في خفض أسعار الدجاج والبيض؛
- ◀ تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها؛
- ◀ تستفيد من الإعفاء من رسم التسجيل الهيئات بين الأحياء الواقعة بين الأصول من الدرجة الأولى وبين الأزواج بعد ما كان 3%؛
- ◀ يكون الرسم على القيمة المضافة TVA المذكور في الفواتير أو البيانات أو في وثائق الاستيراد والمتنقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة قابلا للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية.

سابعا: مرحلة الإصلاح الضريبي للفترة 2015-2017

1- التعديلات الخاصة لسنة 2015: وتتمثل في:

- ◀ تحديد نسبة الضريبة على أرباح الشركات عند 23% بالنسبة لجميع الشركات عوض 19% للشركات الناشطة في إنتاج السلع والمباني والأشغال العمومية والسياحة و 25% للشركات الناشطة في التجارة الخدمات؛
- ◀ إخضاع التجهيزات المستعملة للرسم على القيمة المضافة TVA على هامش الربح بهدف تأطير سوق المنتجات المستعملة كما يقترح أيضا المواد التي تدخل في تربية الدواجن إلى الرسم على القيمة المضافة بنسبة 7% بعد أن كانت معفاة كليا من هذا الرسم سابقا؛

¹ قانون المالية 2014، الجريدة الرسمية، العدد 68.

- ◀ إدراج غرامة جبائية جديدة تساوي أربع مرات الضرائب والحقوق غير المدفوعة وتساوي على الأقل 100000 دج على حيازة أو بيع المواد من المعادن الثمينة المستوردة؛
- ◀ رفع الحقوق الثابتة للتسجيل من 500 دج إلى 1500 دج تطبق على العقود التي لم يتم تحديد تعريفها من أي مادة من رمز التسجيل؛
- ◀ رفع حقوق الطابع في بعض الوثائق الإدارية مثل: الجنسية وشهادة السوابق العدلية وبطاقة التعريف الوطنية؛
- ◀ ينتظر من قانون المالية 2015 وضع الإطار القانوني للصيغة السكنية الجديدة والسكن الترقوي العمومي.
- ◀ توزيع القيمة المضافة حسب القطاعات.¹
- 2- التعديلات الخاصة لسنة 2016²
- ◀ تخصيص 20% من حاصل الرسم على النشاط المهني العائد للبلديات التي لا تشكل دوائر حضرية لولاية الجزائر لفائدة هذه الأخيرة؛
- ◀ إلغاء رسم الإشهار العقاري المقدّر بـ 1% على العمليات المتعلقة بالأموال العقارية التي تتجزأ شركات القطاع الخاص؛
- ◀ تحديد رسم الطابع على جواز السفر المتضمن 50 صفحة بمبلغ 12000 دج؛
- ◀ الرفع في رسم المنتجات البترولية بمبلغ 1 دج بالنسبة للبنزين العادي والممتاز وبدون رصاص، والتخفيض في الرسم على الغاز بمبلغ 1 دج؛
- ◀ الرفع في إتاوة سفن صيد المرجان إلى 150000 دج؛
- ◀ تحديد تسعيرة الإتاوة على المياه المعدنية ومياه الينابيع ومياه إنتاج المشروبات بـ 1 دج؛
- ◀ رفع رسم حرق الغاز إلى 20000 دج؛
- ◀ التنصيص على المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة 7%.
- 3- التعديلات الخاصة بسنة 2017: تتمثل في:³
- ◀ فيما يخص الضريبة الجزافية الوحيدة فإن هذا القانون يمنح لدافعي الضرائب المعنيين إمكانية دفع مستحقاتهم حسب النظام الفعلي وهو إجراء لسنة 2017 التي تكون أثناءها هذه الضريبة؛
- ◀ يسمح الإجراء الثاني لقانون المالية لدافعي الضرائب المندرجين تحت نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بتحصيل الدفع بالتقسيط لهذه الضريبة، يضيف نفس المسؤول؛

¹ قانون المالية 2015، الجريدة الرسمية، العدد 78.

² قانون المالية 2016، الجريدة الرسمية، العدد 77.

³ قانون المالية 2017، الجريدة الرسمية، العدد 76.

- ◀ بإمكانية المكلف بالضريبة التخليص خلال إيداع التصريح بالتوقعات 50% من مبلغ الضريبة الجزائية الموجدة في حين يتم دفع الباقي وفق دفعتين متساويتين (من 1 سبتمبر إلى 15 سبتمبر و من 1 ديسمبر إلى 15 ديسمبر من السنة)؛
- ◀ تحديد مدة أقصاها 36 شهر فيما يخص إعادة جدولة الديون الضريبية للشركات التي تعاني صعوبات وذلك بوضع جدول زمني للدفع من الحد الأدنى للدفع بـ 10% من مبلغ الدين، كما يرافق منح مهلة السداد غرامة التأخير دون الحاجة إلى طلب من طرف دافعي الضرائب؛
- ◀ تعويض الرسم على القيمة المضافة التي ارتفعت بنقطتين وفقا لقانون المالية 2017 سيتم وفقا للمعدل السابق للفواتير المدفوعة قبل 1 جانفي 2017، حيث تم رفع الضريبة على القيمة المضافة بنقطتين في النسبة العادية من 17% إلى 19% بينما ارتفعت نسبة الضريبة على القيمة المضافة المنخفضة من 7% إلى 9%؛
- ◀ لقد تم رفع الضريبة على المواد البترولية بالنسبة للوقود بواحد (1) دج للمازوت و 3 دج بالنسبة للفئات الثلاثة من البنزين (عادي، ممتاز، وبدون رصاص)؛
- ◀ لقد تم رفع نسبة الضريبة المطبقة عن الشحن بالدفع المسبق للهاتف النقال من 5% إلى 7%؛
- ◀ إنشاء ضريبة خاصة على عقود إنتاج أو نشر الاستثمار بالنسبة للمواد الغير مصنعة محليا بـ 10% من القيمة الإجمالية للعقد؛
- ◀ تطبيق حق لطابع خاص بـ "الإجراءات المستعجلة" في إصدار جوازات السفر خلال مدة أقصاها 5 أيام سيخضعون لحق خاص الذي تم تحديد رسوم كالتالي:
- ◀ 25000 دج بالنسبة لجواز بـ 28 صفحة صادرة في آجال لا تتجاوز 5 أيام بناء على طلب المكلف؛
- ◀ 60000 دج لجواز بـ 48 صفحة صدر خلال مدة لا تتجاوز 5 أيام بناء على طلب المواطن؛
- ◀ 10000 دج في حالة ضياع جواز السفر بالنسبة للأفراد المقيمين بانتظام أو المتوجهين نحو الخارج.
- ◀ بعد الإعلان عن الضياع أو التضرر يتم إصدار بطاقة الهوية البيومترية الإلكترونية لا تخضع لحق الطابع، لكن تجديدها يكون بدفع حق الطابع بـ 1000 دج؛
- ◀ يتم الإخضاع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، أرباح رأس المال المتاحة للمباني المبنية وغير المبنية، أرباح رأس المال تصرف للنظر للعقارات المبنية وغير المبنية تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 5%، ضريبة الاستقطاع، كما تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي في هذا النوع أرباح رأس المال:
- ◀ المحققة عند التنازل عن ملكية عقارية مرتبطة بالتعاقد للتنازل عن ملكية العقار؛
- ◀ المحققة عند التنازل على العقار من طرف المستأجر أو المؤجر في عقد الإيجار؛
- ◀ تخص التنازل عن عقارات مبنية وغير مبنية المجمدة والتي عقدت منذ أكثر من عشر سنوات.

ثامنا: مرحلة الإصلاح الضريبي لسنة 2018¹

« مساهمة استثنائية بـ 500 مليار دينار من ميزانية الدولة لفائدة الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية قصد السماح للحكومة بمباشرة سنة 2018 دون خطر انفجار جهاز الحماية الاجتماعية، والذي نجده في دول أخرى يقوم باستثمار أصوله في سندات الخزينة العمومية، أو في بعض الأوراق المالية المضمونة العائد، أو التوجه إلى القطاع البنكي من خلال المشاركة في تمويل القطاع الاقتصادي والمشاركة في عملية التنمية في حين نجد بأن أصبح عبئا على ميزانية الحكومة.

« تطمح الحكومة الجزائرية من خلال قانون المالية لسنة 2018 الحصول على مداخيل مالية بـ 6496,58 مليار دينار (مقابل 5635,5 مليار دينار سنة 2017)، متكونة من 3688,68 مليار دج من الموارد العادية (مقابل 3435,4 مليار دج سنة 2017)، و 2807,91 مليار دج من الجباية النفطية (مقابل 2200,1 مليار دج سنة 2017)، لكن وأمام ندرة الموارد المالية سمح مشروع قانون المالية لوزارة المالية بالشروع في عمليات سيادية لإصدار سندات على المدينين المتوسط والبعيد موجهة للأشخاص المادية والمعنوية للمشاركة في تمويل المنشآت القاعدية أو التجهيزات العمومية التجارية للدولة.

« ضريبة على الثروة التي سيخضع لها الأشخاص الحائزين على ثروة تتجاوز قيمتها 50 مليون دج.
« رفع الرسم على المنتجات البترولية المطبقة على الوقود بـ 5 دج/لتر للبنزين و 2 دج بالنسبة للمازوت.
« الرسم الإضافي على منتجات التبغ فقد حدد هذا الأخير بـ 21 دج للعلبة.
« رسم على التوطين البنكي لعمليات الاستيراد بنسبة 1% من قيمة الاستيراد دون أن تكون القيمة أقل من 100000 دج.

« رفع الرسوم على النشاطات الملوثة والمياه الصناعية المستعملة والزيوت المستعملة والأكياس البلاستيكية.
« كما أقر غرامة في حق شركات إنتاج وتركيب السيارات الثقيلة منها والخفيفة التي تسجل تأخرا في احترام التزاماتها المتعلقة بالتنوع والكمية ونسبة الإدماج الوطنية.

« تشجيع الاستثمارات في إنتاج المصاييح المزودة بصمام ثنائي الأضواء التي تستهلك طاقة أقل سيتم رفع الحقوق الجمركية المطبقة على استيراد هذا النوع من المصاييح إلى 30% مقابل 5% حاليا.
« إعفاء من الرسم على القيمة المضافة عمليات بيع الشعير والذرة وكذا المواد الأخرى الموجهة لتغذية الأغنام.


¹ قانون المالية 2018، الجريدة الرسمية، العدد 76.

خلاصة الفصل

بناء على ما سبق نصل إلى القول أن الضريبة تعد من أهم المداخل للدولة وأهم الركائز في الاقتصاد الوطني للدولة على اعتبار أن نجاح أي نظام ضريبي في العالم مرتبط بمدى مساهمته في الاقتصاد الوطني.

بالنسبة للجزائر فإن الإصلاح الضريبي سنة 1992 جاء لمواكبة الإصلاحات المنتهجة مع نهاية الثمانينات وبداية التسعينات للنهوض بالاستثمار وتوسيع النمو الاقتصادي، ولكنه لم يمكن من تحقيق الاستقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات بالإضافة إلى تعقيدها بالإضافة لكون القوانين المالية السنوية لم تخلو من التعديلات الضريبية إلى يومنا هذا.

ولقد تناولنا في هذا الفصل الإطار النظري للضرائب من حيث المفهوم والخصائص ومبادئ وأهداف وأنواع وآثارها على الاقتصاد. وتناولنا مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح وأهم الضرائب المكونة له ومفهوم الإصلاح الضريبي ودوافعه وهيكله النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاح، ولهذا يجب على الدولة المحافظة على هذا المورد نظرا لأهميته من ظاهرة الغش الضريبي والذي سنتطرق إليه في الفصل الموالي.



الفصل الثاني

التهرب الضريبي في ظل

الرقابة الجبائية

تمهيد

إن تحصيل إيرادات الدولة من ضرائب ورسوم في الجزائر تكتنفه مشكلات عديدة تبدو أساسا في عدم القدرة على إنجاز هذا التحصيل بنسب عالية، أدت إلى هذا الاختلال أسباب عدة تأتي في مقدمتها التهرب الضريبي الذي طفا على السطح في السنوات الأخيرة، وأصبح ظاهرة اقتصادية وسلوكا اجتماعيا يؤثر بشكل كبير على أموال الخزينة خاصة إذا لم يكن هناك أجهزة ردع الأمر الذي يؤدي إلى الاستمرار في نهب أموال الدولة، ولأجل ذلك وجدت أجهزة سميّت بالرقابة الجبائية تعمل على تحقيق الأهداف المسطرة للقضاء على التهرب الضريبي بأنواعه، عن طريق تنفيذ المخطط المرسوم من طرف الأجهزة العليا وتبعا للقوانين الموضوعة لذلك، وسيتم التطرق في هذا الفصل للمباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي (طرق تقديره ومكافحته وآثاره).

المبحث الثالث: ماهية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

إن الموارد العامة للدولة تهم المجتمع برمته وتعني كل فرد فيه لأنها تجمع في صورة ضرائب ورسوم بقصد إنفاقها في وجوه الصرف العام وأداء الخدمات العامة. والتهرب الضريبي يمس بالضرر أو يعرض للخطر كيان الدولة الاقتصادي ويعوق تقدم المجتمع وتطوره في سائر المجالات لأنه يؤدي إلى استنزاف الموارد الجبائية والتي كانت من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العمومية من أجل سد حاجيات الإنفاق العام المتزايد.

وقد تناولنا في هذا المبحث ثلاث مطالب حيث تطرقنا في:

المطلب الأول: إلى مفهوم التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: أسباب وطرق التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف تناولت موضوع التهرب الضريبي نذكر منها:

تعريف 1

يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية، أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.¹

تعريف 2

ويعرف أيضا التهرب من الضريبة بأن يسعى الملتزم بها إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فيعمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها، كما يعرفها البعض الآخر أن يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب مخالفة لقانون الضريبة.²

¹ حميد بوزيدة: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية 5-2007، ص 39.

² علي زغود: المالية العامة، (الطبعة الرابعة)، ديوان المطبوعات الجامعية 10-2011، ص 2.

تعريف 3

هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو استخدام وسائل أخرى للإفلات من دفع الضريبة، ما يشكل كلي أو جزئي.¹

تعريف 4

هو اعتداء غير مباشر على القوانين المنظمة للضريبة باستعمال وسائل معينة تمكن المكلف من عدم دفع جزء أو كل الضريبة.²

تعريف 5

هو سلوك غير مشروع يرتكبه شخص ذي صفة معينة (الممول) بهدف التخلص من أداء الضريبة المستحقة عليه، سواء كان ذلك التخلص كلياً أو جزئياً، وغالباً ما يقع هذا السلوك اللامشروع بطرق احتيالية.³

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن التهرب الضريبي هو:

« امتناع الممول الذي توفرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها مستعينا في ذلك بكافة أنواع الحيل والغش وهي مختلفة ومتعددة، ويراد به أيضاً ما يعمد إليه الأفراد أحياناً من الإفادة مما في قانون الضرائب من ثغرات ينفذون منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة».

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

لقد أدى اتساع ظاهرة التهرب الضريبي وتعمدها إلى تعدد معايير تصنيفها إذ توجد ثلاث تصنيفات هي كالتالي:

1- من حيث شرعيتها اتجاه القانون

1-1- التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

هو تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي، ويقصد به أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، وفي هذا الإطار يمكن التمييز بين ثلاث حالات لذلك التهرب هي:

¹ ياسر صالح الفريجات: المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2009، ص 25.

² شبايكي (جامعة الجزائر)، ملاك قارة (جامعة قسنطينة): التهرب الضريبي دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة، ص 162.

³ صلاح الدين حسن السبسي: موسوعة جرائم الفساد الاقتصادي، الكتاب الثاني اقتصاد الفساد، دار الكتاب الحديث، ط 1، 2012، القاهرة، ص 65.

« تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف، وذلك من خلال بعض السلوكات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة، كالامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تقادي دفعها.

« تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص مثلاً 15% عوضاً عن 30% قصد تشجيع الاستثمار.

« تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، وفي هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال هذه الثغرات، فمثلاً يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية.¹

1-2- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

هو تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي، إما أن يكون من خلال الدفع بجهل الممول بنصوص القانون، أو عدم علمه بالنصوص وبالشرائع التي تلزمه دفع الضريبة، وإما أن يتجه إلى القيام بتصرفات تخالف شفافية التسليم بتطبيق القانون الضريبي، كأن يقوم بتهريب السلع المستوردة حتى لا تخضع للتعريف الجمركية.²

يقصد به أيضاً التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة لنصوص القوانين الضريبية وهو ما يسمى بالغش الضريبي، وتختلف أشكاله باختلاف نوع الضريبة التي يراد التهرب منها، فبالنسبة للضرائب المباشرة يكون التهرب بالامتناع عن تقديم الإقرار المالي عن الثروة والدخول، أو الإنكار بوجود ثروة أو استلام الراتب.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة يكون التهرب في هذه الحالة مثلاً بإنكار ملكية السلع المستوردة أو إخفائها.³

2- من حيث درجة التعقيد: ووفقها يمكن التمييز بين:

1-2- الغش البسيط: وهو يتعلق بعدم انتظام أو نسيان أو عدم دقة بحسن نية أو من دون إرادة صريحة لمخالفة القانون، وهو شائع كنسيان بعض عناصر الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة.

2-2- الغش المصنف: وهو السعي إلى تضليل الإدارة الضريبية سواء بتقديم تصريح خادع، أو الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي.⁴

¹ ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 06-2011، ص 152.

² أحمد عبد السميع علام: المالية العامة، المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط 1، ص 174-175.

³ حسين محمد سمحان، محمود حسين الوادي، إبراهيم خريص، زياد الذبيبة: المالية العامة من منظور إسلامي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، ص 115-116.

⁴ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 218.

3- من حيث النطاق

3-1- التهرب الضريبي الداخلي: وهو الذي يحدث داخل حدود الدولة الواحدة، بحيث يجد الممول نفسه أما السلطات الضريبية لدولته.

3-2- التهرب الضريبي الدولي: يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض)، ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية:

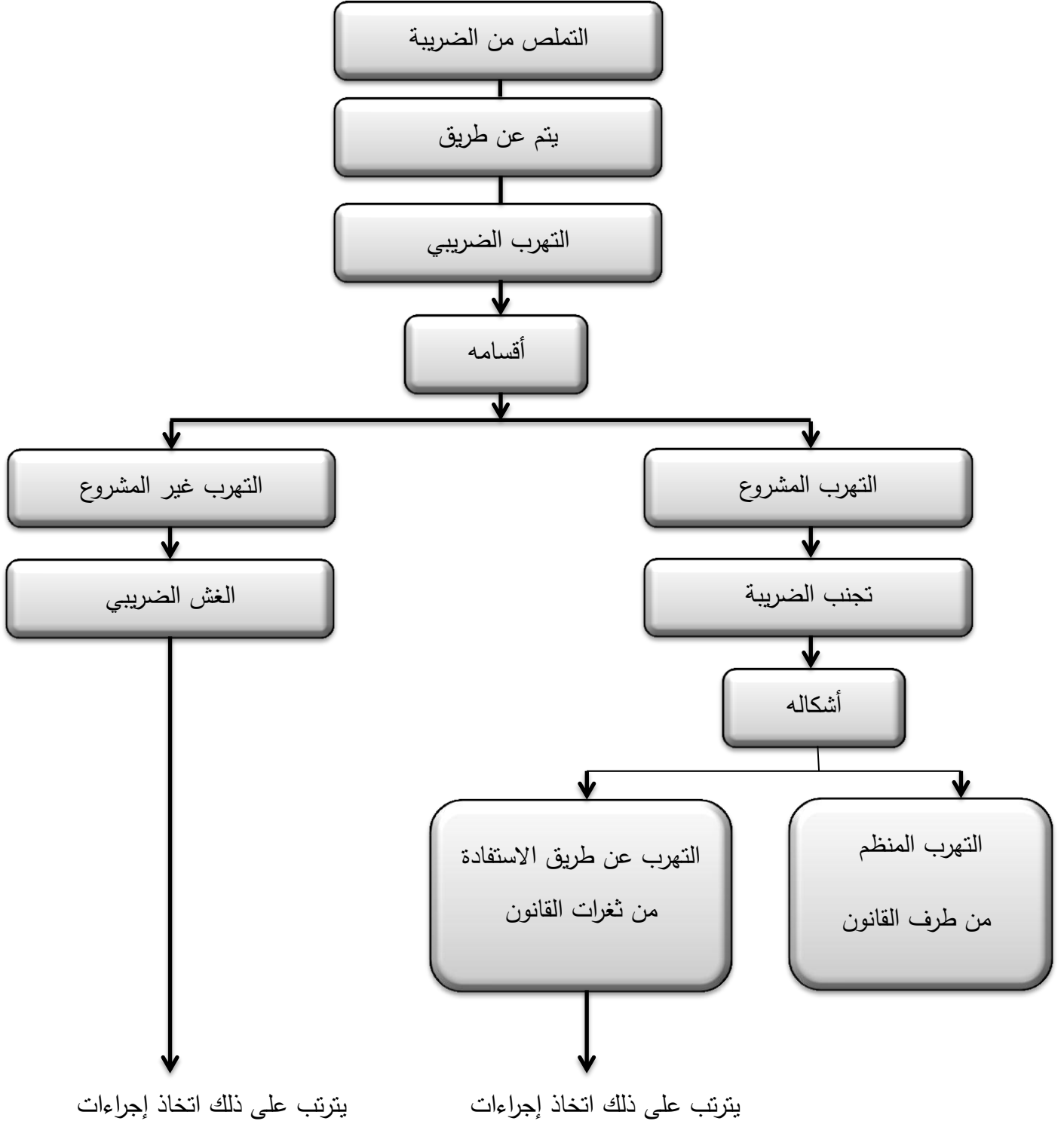
◀ التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير.

◀ المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف) مثلا تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل رواتب وكذا مكافآت لقاء خدمات مقدمة من طرف أشخاص.¹

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-42.

ويوضح الشكل الآتي كيف تتم عملية التهرب الضريبي.

الشكل رقم 01: عملية التهرب الضريبي



يترتب على ذلك اتخاذ إجراءات

إدارية تقوم بها المصالح الإدارية +

إجراءات قضائية على شكل عقوبات

يترتب على ذلك اتخاذ إجراءات

إدارية تقوم بها المصالح الضريبية

المصدر: شبايكي (جامعة الجزائر)، ملاك قارة (جامعة قسنطينة): التهرب الضريبي دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة ، ص

المطلب الثالث: أسباب وطرق التهرب الضريبي

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

إن أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية، والأوضاع الاقتصادية، والاجتماعية والسياسية، ومستوى الوعي العام، وكفاءة الأجهزة، وفعالية الإجراءات إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب إلى مباشرة وغير مباشرة.

1- الأسباب المباشرة

1-1- الأسباب التشريعية: إن الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك إما إلى النقص في التشريع الضريبي، وعدم إحكام صياغته، واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون، يتخلصون من دفع الضريبة، وربما مرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية التي غالبا ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة وتصاغ من قبل أشخاص غير أكفاء، وكذلك عدم اشتراك العاملين في حقل التطبيق في إعداد مشروعات القوانين المالية.

وتعقيد التشريع الضريبي عامل مهم أيضا في التهرب الضريبي، كالإعفاءات والتخفيضات والإضافات التي يتضمنها التشريع الضريبي، والتي تخلق مشاكل للدوائر المالية وتزيد من احتمال التهرب.¹

1-2- الأسباب الإدارية: وتعود هذه الأسباب إلى:

- ◀ العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.
 - ◀ نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية، مما يترتب عليه صعوبة الحصر الدقيق للمكلفين وللأوعية الضريبية.
 - ◀ ضالة المرتبات وغياب المكافأة المحفزة مما يجعل الموظفين يتواطؤون مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشاوي.
 - ◀ صعوبة تقدير الوعاء الضريبي واعتماد إدارة الضرائب على النظام الجزائي الذي يقدر قيمة الضرائب بأقل من القيمة الحقيقية، أو أكثر من قيمتها.²
- 1-3- الأسباب النفسية: هناك عوامل النفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعور بعدم الانتماء ... الخ

بالإضافة إلى:

¹ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب: المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، ط 1، 2013، ص 207.

² حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

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

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

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

« الاعتقاد بأن التهرب عن دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا ومبررهم في ذلك أن تهريبهم لا يشكل خسارة لأحد لأن سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت هذه الأخيرة شخصا معنويا، والمستمدة من قول شال لامب " المتهرب من الضريبة سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شخصا مجردا".¹

2- الأسباب غير المباشرة

2-1- الأسباب الاقتصادية: وأبرزها

« تكاليف الالتزام الضريبي وتعقد العملية الضريبية، فتعقد النظام الضريبي ووجود عدة أنظمة وتدابير ترخيصية أو خاصة يمكن أن يولد فرصا للتهرب، وذلك أن تعقد النظام الضريبي يمكن أن يولد شعورا بعدم العدالة، وبالعشوائية لدى الممولين.

« يؤدي مستوى الاقتطاع المفروض على مداخيل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، إذا كان مرتفعا إلى تحفيز الغش والتهرب الضريبي، وتكون هذه الظاهرة محسوسة أكثر عند ارتفاع المعدل الحدي الضريبي، فكلما كان المدل الحدي مرتفعا كلما سعى الممولون إلى عدم التصريح بجزء من دخلهم.

« هيمنة المؤسسات الصغيرة على النشاط الاقتصادي، لكون هذه الأخيرة تميل في إجراء معاملاتها إلى استخدام النقود السائلة، وتسهل هذه المعاملات الأنشطة الخفية، كما يؤدي تزايد عدد المؤسسات الصغيرة التي تقوم على استخدام النقود السائلة في إتمام المعاملات إلى زيادة الأهمية النسبية للاقتصاد الخفي ومنه الغش الضريبي.

« طبيعة الظرفية الاقتصادية بحيث تمر بمراحل توسع ومراحل تراجع، ففي فترات التوسع يزداد النشاط الاقتصادي وترفع الدخول وبالتالي تقل حساسية الأعوان للضريبة بخلاف فترات التراجع التي تتخفف بها الدخول، ومن ثم عدم قدرة المؤسسات على تحميل الضرائب على المستهلكين، وهو ما يشجع الميل نحو عدم الالتزام الضريبي.²

2-2- الأسباب الأخلاقية: يعتبر المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب الأهم في التهرب من الضريبة، فإذا ضعف هذا المستوى قل الوعي الضريبي لدى الأفراد، وأدى ذلك إلى عدم اهتمامهم بالمصلحة

¹ سمير بوعكاز: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، ص 33.

² عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 218-219.

العامة وقل إحساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة، واعتبارهم أن الضريبة شر لابد منه و ما التزامهم بها إلا خوفا من العقاب ومحاولتهم التهرب منها ليس باعتباره جرما يعاقب عليه القانون بل هو نوع من اللياقة والمهارة، ومما يساعدهم في هذا كله تساهل الرأي العام اتجاه مثل هذه الأنواع من الجرائم.¹

لذلك يصبح من واجب الدولة العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى الأفراد للقيام بواجباتهم تجاه خزينة الدولة، بحيث تتغير نظرة الرأي العام للمتهرب، مما يقلل من التهرب الضريبي.

2-3- الأسباب السياسية: إن سياسة الإنفاق العام للحصيلة الجبائية تلعب دورا هاما في تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، بحيث كلما كان الإنفاق العام شاملا ورشيدا وعادلا، وأحس المكلف بوجود منافع من وراء الضريبة التي يدفعها كلما قل التهرب وازدادت الحيلة الضريبية والعكس صحيح في حالة شعوره بالغياب التام للسلطات العامة من جهة واقتناعه بالتسيير السيء للنفقات العامة.

2-4- الأسباب الاجتماعية: من الأسباب الاجتماعية التي تدفع بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة هي عدم وجود عدالة ضريبية مطبقة على واقع الناس، مما يمنع المكلف من القيام بواجباته الضريبية نتيجة عدم اتفاقه مع القواعد والأنظمة الضريبية.

كما يعد تأثير المحيط الاجتماعي سببا هاما في رسوخ وشيوع ظاهرة التهرب الضريبي وحيث أن المواطن الذي يولد في المجتمع الأصل فيه الغش والتهرب من الالتزامات الجبائية لا ينتهج إلا هذا المنهج.²

الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي

﴿ كتمان النشاط كليا بحيث لا يصل عنه أية معلومات إلى وزارة المالية وبالتالي لا يدفع أية ضرائب على الإطلاق، ويعتبر هذا أكثر الوسائل أمانا ويشمل:

- جميع وكلاء الشركات الأجنبية الذين لا يوثقون وكالاتهم أصلا وهذا واحد من أكثر بنود التهرب.
- عدد كبير من مصانع صغيرة ومكاتب تجارة وورش مقاولات تعمل بدون أي ترخيص.
- المدرسون الذين يقومون بدروس خصوصية في البيوت ولا تعلم بهم وزارة المالية.

﴿ إخفاء أرقام الأعمال في جميع بيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية، وهذا يحدث في النشاطات التي لا تكون الحكومة طرفا منها ولا تكون لها علاقة مباشرة بها.³

﴿ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الضريبية لصالح بعض الفئات من المدنيين.

¹ جهاد سعيد خصاونة: علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، 2010، ص 227.

² بوشیخی عائشة، بوشیخی فاطمة طالبة دكتوراه: أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، جامعة تلمسان، ص 157.

³ أحمد عبد السمیع، مرجع سبق ذكره، ص 179.

« القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات أو القيام بتنفيذ أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح، أو وهمي في دفتر اليومية، ودفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفالها.¹

« تضخيم الأعباء عن طريق تسجيل رواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين وهميين أو لأشخاص حقيقيين لم يقوموا بأي نشاط، أو تضخيم مبالغ أشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية غير تلك التي سجلت لها تلك الأعباء.

« تقنية الاهتلاكات التي يستغلها المكلف ويتلاعب بها من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل الممتلك، أو برفع قيمتها مثلا أو بزيادة اهتلاكات الأصول التي أصبحت خردة أو التي لم يعد لها وجود أصلا مما يساهم في تضخيم التكاليف.

« الممارسات التدليسية بحيث يلجأ المكلف للتهرب من الضريبة إلى مضاربات تدليسية والتي تم تحديدها حسب المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي:

« ممارسة نشاط غير مشروع.

« إنجاز عمليات شراء وبيع بضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها.²

المبحث الثاني: التهرب الضريبي (طرق تقديره ومكافحته وآثاره)

نظرا لآثار السيئة التي تترتب على التهرب الضريبي فإن التشريعات الضريبية تحاول بشتى الوسائل مكافحة هذا التهرب بمختلف الطرق المختلفة وهذا بعد محاولة تقدير حجم التهرب الضريبي بعدة طرق ومن ثم اتباع إجراءات وقائية للحد من الظاهرة قبل مكافحتها لأن هذه الأخيرة تعتبر مكلفة نوعا ما، وإذا لم ينجح الأمر فتلجأ الإدارة الجبائية إلى الطرق المختلفة لمكافحة التهرب الضريبي وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: طرق تقدير الغش الضريبي

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 217.

² سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص ص 158-159.

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

إن عملية تحديد مدى أهمية التهرب الضريبي حسابيا بالأرقام والإحصاءات تعتبر ضرورية، وهذا حتى تتمكن السلطات العمومية من توجيه وتصحيح سياساتها الجبائية، كذلك فإن التقدير المضبوط للظاهرة سواء باستعمال الأسلوب المطلق (المبالغ) أو الأسلوب النسبي (النسب المئوية) يبدو مستحيلا من الناحية العملية لكن التهرب بطبيعته مستور وغير مرئي حتى يمكن قياسه بمعايير محددة والحصول على إحصائيات دقيقة عنه هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن هناك مشاكل حقيقية ذات طابع إحصائي وتقني تطرحها عملية القياس في حد ذاتها (طريقة القياس).¹

1- التقدير عن طريق قدرة الأداء الجبائية

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

- أ- قدرة الأداء الجبائية الفعلية: 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.²
- ب- 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 الحقيقية.

ويمكن توضيح ذلك من خلال العلاقة الآتية:

$$\text{الضرائب غير المدفوعة} = \text{قدرة الأداء الجبائية النظرية} - \text{قدرة الأداء الجبائية الفعلية}$$

ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:

باعتبار هذه الطريقة تعتمد على الإحصائيات المقدمة فإن نتائجها تركز على مدى مصداقية ودقة هذه الإحصائيات إلى جانب مدى فعالية وكفاءة النظام الذي يوفرها.

¹ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 37.

² ميدوني سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 69.

إن التقدير عن طريقة قدرة الأداء الجبائية تعتمد على معطيات وتصريحات للمكلفين المسجلين ولا تأخذ بعين الاعتبار الإيرادات المصرح بها وتهتم هذه الطريقة بتقدير وتحديد قيمة الضرائب غير المدفوعة بدون مراعات إن كانت نتيجة للغش الجبائي أو لعوامل أخرى كنقص فعالية الإدارة الجبائية.¹

2- التقدير عن طريق النسبة الثابتة للاقتطاع

أو عن طريق معامل الضغط الجبائي (الاقتطاعات الجبائية/الدخل الوطني الخام) حيث نلاحظ استعمال جميع من تجمعات المحاسبة الوطنية وهما الاقتطاعات الإجبارية الدخل الوطني الخام ولاستعمال طريقة التقدير نتبع الخطوات التالية:

- ◀ اختيار سلسلة إحصائية زمنية مثل تطور الدخل الوطني الخام والاقتطاعات الإجبارية.
- ◀ تحديد الفترة التي تكون فيها معاملات الضغط الجبائي مستقرة ثم حساب المتوسط الحسابي لها.²
- ◀ تطبيق النسبة المتوسطة على الدخل الوطني الخام للسنة موضوع الدراسة وبذلك نحصل على الاقتطاعات الإجبارية المقدمة كما يلي:

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

ثم مقارنة الاقتطاعات الإجبارية المحققة إلى الاقتطاعات المقدرة بالصيغة.

الاقتطاعات الإجبارية المقدمة - الاقتطاعات الإجبارية المحققة

والفرق الموجب يمثل حجم التهرب الضريبي.³

3- التقدير عن طريق التدقيق الجبائي

نقصد بالتدقيق الجبائي مجموع العمليات التي تهدف إلى إيجاد الفرق بين المداخل الحقيقية والمداخل المصرح بها وبصفة عامة مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات الجبائية ويتخذ التدقيق الجبائي ضمن الإجراءات الجبائية ثلاثة أشكال وهي التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية والتحقيقات الخاصة حيث يمكن استعمال كل شكل في تقدير أهمية التهرب الضريبي كما يلي:⁴

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 69-70.

² سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 38.

³ نفس المرجع، ص 39.

⁴ فلاح محمد: السياسة الجبائية "الأهداف والأدوات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 2005/2006، ص 90.

أ- التحقيق في المحاسبة: يمكن تقدير التهرب الضريبي عن طريق مقارنة قواعد الإخضاع المصرح بها بقواعد الإخضاع المعدلة أو المصححة كما يلي:

$$\text{مبلغ التهرب الضريبي} = \text{المبلغ المعدل} - \text{المعدل المصرح به}$$

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

$$\text{مبلغ التهرب الضريبي} = \text{الموجودات المتوفرة} - \text{الموجودات المستعملة}$$

ج- التحقيق الخاص: هذا يستعمل من قبل الولايات المتحدة الأمريكية ويدعى Tax compliance measurement program أو برنامج قياس تكيف الضريبة وبموجبه يتم تحديد الاقتطاعات الواجبة الأداء عن طريق التحقيق الدقيق في التصريحات.

وبعد تحديد مبلغ الاقتطاعات الواجبة الأداء باحترام القوانين الجبائية يمكن حساب درجة الحس الجبائي بالصيغة التالية:

$$\text{درجة الحس الجبائي} = \frac{\text{عدد الممولين الذين لا يصرحون بدقة عن مداخيلهم}}{\text{عدد الممولين الذين يصرحون بدقة عن مداخيلهم}} \times 10$$

$$\text{مبلغ الغش الجبائي} = \text{مبلغ الضرائب الواجب دفعها} \times \text{درجة الحس الجبائي}^1$$

4- التقدير عن طريق تطبيق العفو الجبائي

تنتهج الحكومة سياسة فيها نوع من الترغيب والحث فهي تلجأ إلى إعفاءات ضريبية هدفها دفع الممولين وتشجيعهم على دفع الضرائب والشعور بالحس المدني وروح المسؤولية من خلال التصريح بدخولهم ورقم أعمالهم الحقيقي مقابل إعفائهم من بعض الغرامات والعقوبات الجبائية فالمكلف بالضريبة يحض عادة بإعفاء من الضريبة وإجازة من التعامل مع مصلحة الضرائب لعدد من السنوات.

ولكن وبالرغم من هذه الامتيازات والإعفاءات إلا أن الممولين لا يفضلون الوقوع في حقل الإعفاءات فهم يعتبرون الضريبة مجحفة وظالمة دائماً مرتفعة وبتصريحهم لمداخيلهم الحقيقية باستمرار لمصلحة الضرائب

¹ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 39.

يتوجب عليهم دفع الضريبة بشكل مكشوف ومعروف لدى مصلحة الضرائب ومن هذا تسليط عليهم الرقابة الجبائية في حالة التأخر أو التهرب.

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

ويظهر ذلك من خلال العلاقة التالية:

$$\text{التهرب الضريبي} = \text{تصريحات مقدمة قبل الإعفاء} - \text{التصريحات المقدمة بعد الإعفاء}^1$$

المطلب الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي

إن جريمة التهرب الضريبي في انتشار واسع لذلك لا بد من كبحها وعلى هذا انتهج المشرع مجموعة من الحلول التي قد تساعد في التقليل من هذه الجريمة. سنوضح ذلك في فرعين كالتالي: الفرع الأول على المستوى الوطني، والفرع الثاني على المستوى الدولي.

الفرع الأول: طرف المكافحة على المستوى الوطني

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعالية النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، وذلك بمراعات ما يلي:

1- تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب فضلاً عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل بينما يتعقد التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.²

¹ مبدوني سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 72.

² ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 162.

2- إرساء نظام ضريبي عادل

لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية لابد من مجموعة من السبل والإجراءات منها:

أ- شمولية الضريبة: بحيث تصيب جميع الدخل، حتى لا يشعر المكلف الذي يدفع الضريبة أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع ضريبة.¹

ب- معدل الضريبة: يجب أن يكون معدل الضريبة في حدود المعقول، لأن أي معدل مرتفع يترك آثار سيئة في نفسية دافع الضريبة، وأي ضريبة تأكل مطرحها وتدفع إلى التهرب الضريبي، إن مثل هذه الضريبة رأس المال ولا تصيب الربح الناجم عن رأس المال.

ج- الإعفاءات الضريبية: إن النظام الضريبي يحتوي على إعفاءات فيها محاباة لبعض الفئات على حسابها فئات أخرى، لابد أن يدفع دافع الضريبة للتهرب منها، لذلك على الإعفاءات أن تكون مدروسة بشكل جيد ويستفيد منها أشخاص بحاجة إلى إعفاءات وإلا أدى الأمر إلى تهرب ضريبي من قبل دافعي الضرائب.

د- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة: أي مراعات الحالة الاجتماعية للمكلف، وذلك لتحديد قدرته التكليفية الحقيقية، بعد الأخذ في الحسبان، الحد الأدنى الضروري لنفقات المعيشة، وعدد أفراد أسرته ونمط حياته والأفراد الذين يقومون بإعالتهم.

هـ- تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية: كلما نظم المكلفون نشاطاتهم في دفاتر قانونية وعرفية ساعد الدوائر المالية على تحديد أرباحهم الحقيقية بشكل صحيح، لأن المكلف هو أقدر الناس على معرفة وضعه المالي، وغياب الدفاتر التجارية الممسوكة بشكل منتظم من قبل أغلب المكلفين أحد العوامل الرئيسية في التهرب الضريبي، والذي يحدث أن المكلف الذي ينظم دفاتر محاسبية غالبا ما يقوم بتنظيم نموذجين من الضرائب:

- النموذج الأول: مخصص للدوائر المالية.
- النموذج الثاني: يحتوي على العمليات الفعلية للمكلف.²

3- مراجعة التشريعات الضريبية

للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث حسن الصياغة وانسجامه مع الوضع لاقصادي، فالتشريع المالي الجيد والمنسجم والمتربط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالا للتهرب وعدم المساواة.³

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 220.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير الشامية، مرجع سبق ذكره، ص 221.

³ خالد عيادة عليمات: التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 2، 2013، ص 118.

ثانيا: تحسين الجهاز الإداري الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد للدارة وذلك من خلال:

1- تحسين الإمكانيات البشرية

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلة عدد موظفيها، ونقص كفاءتهم المهنية، وفي ظل هذا الاختلال بين وظائف الإدارة وإمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءة الموظفين، وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- ◀ تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
- ◀ وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
- ◀ فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن، قصد تكوين إطارات ضريبية ورسكلة الأعوان الإداريين.
- ◀ تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- ◀ وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.
- ◀ توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية.¹

2- تحسين الإمكانيات المادية

وذلك بتدعيم الجهاز الضريبي بالآلات الحديثة من حاسوب والأجهزة متطورة وضرورية لسرعة إنجاز العمل وذلك باتباع الأسلوب العصري والحضاري في تنظيم المكاتب واستلام البيانات وإقامة نظام الاستعلامات.²

3- تنظيم الإدارة الضريبية

تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ لامركزية الإدارة، يهدف إلى فسح المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية، وضمان سرعة وفعالية العمل، وبحثا عن فعالية الإدارة الجبائية الجزائرية، اتخذ المشرع الجزائري

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 164.

² خالد عيادة عليجات، مرجع سبق ذكره، ص 118.

بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على المستويين المحلي والمركزي وذلك لتجاوز نقائص التنظيم السابق والتكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة.

إن هذه التعديلات التي سعت إلى إعادة تنظيم الإدارة الضريبية من الناحية الهيكلية تبقى منقوصة الفعالية إن لم يتزامن معها إصلاح شامل للإدارة الضريبية والتي تسعى إلى ما يلي:¹

- ◀ تنظيم سير الإدارات المختلفة مما يضمن سلامة تطبيق التشريعات الضريبية.
- ◀ تنسيق العمل بين مختلف الإدارات على المستوى الوطني لتوحيد المعاملة الضريبية.
- ◀ تحسين وسائل الفحص والمراجعة وتحديد معايير اختيار العينة التي يتم فحصها.
- ◀ تسهيل الإجراءات الإدارية المرتبطة بالمكلف، وتوفير تصريحات ضريبية بسيطة وفي مواعيدها المحددة.
- ◀ تبسيط إجراءات المنازعات وإضفاء شفافية في حل مختلف المنازعات لكسب ثقة المكلف.

ثالثا: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر الموجود بين المكلف والإدارة الجبائية قصد إحداث تجاوب وتصالح بينهما، وقصد تحسين هذه العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية.

1- نشر الوعي الضريبي

وذلك بتنمية الوعي الضريبي عند المكلفين وتعريفهم بضرورة الالتزام الضريبي وهذا يتطلب تعريف الأفراد بواجباتهم الضريبية بوسائل الإعلام المختلفة وتشجيعهم على تنظيم حساباتهم المالية حتى يسهل للإدارة الضريبية محاسبتهم عن إيراداتهم الحقيقية وتعريفهم دائماً وباستمرار بمختلف الإنجازات التي تقوم بها الدولة بفضل أدائهم.²

2- تكوين وإعلام المكلف

يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب منه، باتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة من خلال تثقيفه وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي.³

3- تحسين العلاقات الإنسانية

تشكيل العلاقات الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية تجاه المكلفين وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة،

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 167.

² عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 232.

³ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 168.

ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين.¹

رابعاً: الترابط بين الجهات المختلفة في الدولة:

إن لدى أغلب المكلفين معاملات مختلفة تربطهم بكثير من الوزارات والمصارف والإدارات والهيئات، فيهم يتعاملن مع المصارف عن طريق الحسابات الجارية والقروض والإيداعات كما أن لهم علاقة بالدوائر الجمركية، عند استيراد السلع أو تصديرها، ولهم علاقة بدوائر التسجيل العقاري عند تسجيل عقاراتهم من بيع وشراء أو توثيق العقود.²

خامساً: تحسين الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظراً لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على ما يلي:³

- ◀ تنظيم الإطار القانوني للمراقبة الجبائية؛
- ◀ تعدد أشكال الرقابة الجبائية؛
- ◀ أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية.

سادساً: إعادة النظر في جزاءات المتهربين وتشديدها

إن الجزاء الخفيف غير المتصف بالصرامة والشدة لا يردع المكلف عن التهرب وقد تكون هذه العقوبات المالية والجزائية مع ضرورة مراعاة إمكانية وضع حوافز للمكلفين الأمناء.⁴

الفرع الثاني: طرق مكافحة على المستوى الدولي

وتشمل هذه المعالجة أو المكافحة للتهرب الضريبي اتخاذ إجراءات عديدة نذكر منها:

1- الإطلاع على أموال الأفراد في الخارج: عن طريق تقديم إقراراتهم المالية عن دخولهم وثروتهم الموجودة في الخارج، وكذلك عن طريق تقديم الإقرارات والبيانات من قبل المصارف عن دخول الأفراد وأموالهم التي

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 169.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص ص 221-222.

³ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 169.

⁴ خالد عيادة عليّات، مرجع سبق ذكره، ص 118.

تعمل بها المصارف أو تتم بواسطتها، وأن تقوم المصارف في بعض الأحيان بخصم الضرائب المستحقة على عملائها، وتوريدها للخزينة العامة مباشرة.¹

2- عقد المعاهدات الدولية: من أجل تسهيل حصول الدول على المعلومات المالية لأفرادها، وتحصيل الضرائب المستحقة عليهم واتخاذ الإجراءات اللازمة وفرض العقوبات وتنفيذها ضد المتهربين منها.²

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف، لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يتضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية نذكر منها ما يلي:

أ- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:

1- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى انقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات ضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبزيادة في عدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي وقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

2- إعاقة المنافسة الاقتصادية

يعمل التهرب الضريبي للإخلال بقاعدة المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت ذات إنتاجية ضعيفة، وبذلك هي لا تسعى لتحقيق التقدم الاقتصادي وتحقيق أرباح أكبر.

¹ حسين محمد سمحان، محمود حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص 118.

² جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 235.

3- إعاقة التقدم الاقتصادي

إن الأثر الممثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب عنها التهرب الضريبي، يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.¹

4- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الاقتصادي والتخلف.

5- ظهور أزمة رؤوس الأموال

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتتاب أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة.²

ب- الآثار المالية للتهرب الضريبي

من الآثار المالية للتهرب الضريبي أنه يجعل الدولة عاجزة عن القيام بواجباتها اتجاه مواطنيها على أكمل وجه³، ومن بين هذه الآثار المالية ما يلي:

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

« اختلال توازن ميزانية الدولة.

« ضياع حقوق الخزينة على طبع المزيد من النقود.

« عجز الدولة أمام الأعباء والكوارث الاستثنائية.

« إضعاف الإيرادات العامة.

« ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.⁴

ج- الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، لما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بأكملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من

¹ حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² نفس المرجع، ص 51-52.

³ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 212.

⁴ سميرة بوعكاز، مرجع سبق ذكره، ص 36.

التهرب منها أي عدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضريبة الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة. تصبح الخزينة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.¹

د- الآثار النفسية

التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالإدارة المالية، وتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي.²

المبحث الثالث: الإطار العام للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبيين أو التخفيف على الأقل من حدتها، وغايتها تتمثل في مراقبة والتأكد من مدى صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية

لقد أخذت الرقابة عدة تعاريف نذكر منها:

« الرقابة هي مجموعة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية، المتضمنة صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية.³

« الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تسمح لها بالتأكد من صدق التصريحات لتقويم تصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.⁴

« الرقابة الجبائية تعد الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقويمها وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإن رقابتها حسب الاقتصادي Claudelaurent تمثل الوسيلة التي تمكننا من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة.⁵

¹ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 161.

² أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 212.

³ لابد لرزق: ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في

العلوم الاقتصادية، تخصص تدبير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2011، ص 118.

⁴ ميدوني سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 29.

⁵ لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 19.

◀ الرقابة الجبائية تعتبر الحلقة العملية والتطبيقية للإصلاحات الجبائية الرامية إلى الوقاية من الجريمة قبل حدوثها.¹

ومما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها مجموع الإجراءات المخولة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة ومصادقية ونزاهة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي وكل التهديدات الجبائية.

المطلب الثاني: أسباب قيام الرقابة الجبائية وأهدافها

أولاً: أسباب قيام الرقابة الجبائية

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية الذي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو نفسه من يحدد أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه، وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة لأصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.²

¹ نجيب زروقي: جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2013، ص 43.

² لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 90.

ثانياً: أهداف الرقابة الجبائية

من بين الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة الجبائية ما يلي:

1- الهدف الإداري

تلعب الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

- ◀ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي 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 ومحاولة إيجاد حلول لها.¹

2- الهدف القانوني

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصاً على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.²

3- الهدف المالي والاقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.³

4- الهدف الاجتماعي

على الصعيد الاجتماعي نجد الرقابة الجبائية تهدف لمنع مكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل التلاعب والإهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته، وهذا سعيها منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.⁴

¹ ميدوني سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 90.

² لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 20.

³ ميدوني سيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 91.

⁴ لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 21.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا وطرقا يجب استعمالها في الوقت المناسب لأجل تحقيق الأهداف المرجوة منها. تتمثل أشكال الرقابة الجبائية فيما يلي:

1- الرقابة العامة:

يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة لهذا النوع من الرقابة الجبائية وهما:

أ- الرقابة الشكلية

على ضوء الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية والتي تسمح لها بتحليل محتويات التصريحات المقدمة من طرف المكلف فإنها تقوم أيضا من خلال الرقابة الشكلية بفحص التصريحات كما تقوم أيضا بتصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء ملء المكلفين لهذه التصريحات والمعطيات التي هي في حوزتها فتتأكد الإدارة الجبائية من هوية وعنوان المكلف حتى يكون التصريح مطابقا للقانون، فهذه الرقابة تهدف إلى التصحيح الشكلي، وهي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات من حيث التحقق من مشروعيتها.¹ فهذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

- ◀ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- ◀ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات.
- ◀ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.²

ب- الرقابة على الوثائق

يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية بمراقبة التصريحات السنوية الجبائية على الخصوص بأكثر دقة، حيث يقوم العون المكلف الذي يفترض أن تكون له درجة معينة من المعلومات المحاسبية بتفحص هذه التصريحات ومقارنتها مع المعلومات المتوفرة لدى مفتشية الضرائب.

إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى:

- ◀ اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للريح.
- ◀ معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.
- ◀ مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.

¹ أو هيب بن سالمه ياقوت: الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 63.

² ولهي بوعلام: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، المنعقد أيام 20-21 أكتوبر 2007، ص 07.

◀ إعداد قاعدة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

غير أن أهم ما يعترض فعالية هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة وكثرة تعدد التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى.¹

2- الرقابة المعمقة:

وهنا نميز ثلاثة أنواع من الرقابة والممثل في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

أ- التحقيق المحاسبي

التحقيق المحاسبي عبارة عن " مجموعة عمليات هدفها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة" ومقارنتها بعناصر الاستغلال كما تسمح بتصحيح الأخطاء والنقائص الموجودة على مستوى التصريحات وهي رقابة معمقة تجرى خارج المخازن، وفي هذا الصدد نصت المادة 1/60 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق المحاسبي للمكلف وخوض كل التحقيقات اللازمة لتحديد الوعاء ومراقبة الضريبة، وهكذا انطلاقاً من المعطيات المحاسبية والتي من خلالها يحدد الوعاء الضريبي يخرج التحقيق المحاسبي في إطاره الضيق المتمثل في الاطلاع والفحص الشكلي للملفات المحاسبية ليصل إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق بعين المكان حتى تتأكد الإدارة الجبائية من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية والتي لا بد أن تتطابق مع نصوص القانون التجاري والمخطط الوطني للمحاسبة، فأثناء التحقيق لا بد من إجراء ترتيب إجمالي المخطط المالي والمهني للنشاط المحاسبي الممارس وهذا لضمان التوازن بين ما تحتويه الدفاتر والوثائق المحاسبية وحقيقية وضعية المؤسسة المراقبة وتخضع برمجة التحقيقات وفقاً لمعايير متعددة، من بينها التغطية الجغرافية المتوازنة لمختلف أنحاء الوطن، حجم المؤسسة وأهمية رقم أعمالها، تكرار الأرباح الضعيفة بالنظر إلى نظيراتها وأهمية رقم الأعمال المعفى عنه، وإلى طبيعة النشاط الممارس، افتراض وجود التهرب أو أن المكلف يجلب مداخيل تفوق تلك المصرح بها أو يصرح دوماً بوجود حالات عجز مما يثير الشكوك وكذا عند وجود هوامش الربح المصرح بها من طرف المؤسسات الخاضعة للضريبة أقل من المؤسسات الأخرى المزاولة لنفس النشاط وقد ينصب التحقيقي على الذين لم تقع عليهم رقابة من قبل ويتم هذا التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان إلا إذا رفض ذلك كتابيا المكلف بالضريبة وقبلته المصلحة الجبائية نظراً لحدوث قوة قاهرة ومثبتة من طرفها، ويتم هذا التحقيق في المحاسبة وفق ثلاثة مراحل تتمثل في التحضير للتحقيق والتحقيق وتنتهي بنتائج التحقيق.²

¹ نفس المرجع، ص 7.

² أوهيب بن سالمه ياقوت، مرجع سبق ذكره، ص 64.

ب- الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

إضافة إلى التحقيق المحاسبي الذي تقوم به الإدارة الجبائية هناك نوع آخر من الرقابة شرع العمل به ابتداء من الإصلاحات الأخيرة سنة 1992 والمتمثل في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تكملة للتحقيق في المحاسبات بحيث أن هذا النوع من الرقابة يخص الضريبة على الدخل والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) للأشخاص الطبيعيين، وإن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموع عمليات المراقبة التي تستهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة المالية من جهة أخرى، ومختلف ممتلكات المكلف، ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى التحقيق من مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة والوضعية المالية للأشخاص الطبيعيين من جهة أخرى، إذن فهي تسمح للإدارة الجبائية بالتأكد من المداخل المصرح بها فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح بالتجانس مع عناصر نمط المعيشة، الوضعية المالية، النفقات الاستهلاكية، نمو ثروة المكلفين.¹

3- الرقابة الفئوية (الرقابة على المعاملات العقارية)

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الضريبي في هذا الميدان وهو يخص المعاملات التالية:

- ◀ العقارات المبنية؛
- ◀ العقارات غير المبنية؛
- ◀ مراقبة المداخل العقارية.

وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار أي على قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن الذي يتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذ بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، وهذا يتطلب المتابعة الدقيقة الدائمة لكل المعاملات العقارية، مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.²

¹ نجيب زروقي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص ص 30-31.

4- الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أبريل 1996 وتم التأسيس رسمياً بالمرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 1997/07/27 ومن خلال سنة 1999 عرف الهيكل التسييري للفرق المختلطة تعديلات ناجمة بسبب النقائص مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصريحات التي تجريبها الفرق، لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارة في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.

إن تقييم نشاط الفرق المختلطة يستوقفنا عن النقائص التالية:

- ◀ عدم المتابعة الدقيقة لأنشطة هذه الفرق من قبل المصالح المركزية؛
- ◀ عدم فعالية التنسيق المشترك بين الهيئات الثلاثة المشكلة للفرق؛
- ◀ عدم التأطير الجيد لهذه الفرق؛
- ◀ عدم تحديث المرسوم المنشئ لعمل هذه الفرق.¹

المطلب الرابع: الإطار القانوني لمباشرة الرقابة الجبائية

يسمح القانون للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية في الحقيقة تتمثل في حقوق وصلاحيات تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها وهذا عن طريق العناصر الخاصة للضريبة وبالتالي تحديد مبلغ الضريبة مع ضمان تحصيلها، وإدارة الضرائب عدة حقوق منها ما يلي:

1- حق الاطلاع

الاطلاع وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية بواسطة هذا الحق يمكن لهم الاطلاع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالمكلف بالضريبة الذي هو بصدد التحقيق بحيث تعتبر هذه الوثائق المرجع الرئيسي والمساعد في تمكين أعوان الإدارة الجبائية للقيام بمهمة التحقيق، ومن جهة أخرى فالمشرع الجبائي يبين مجال تطبيق هذا الحق، كما جاء في قانون الإجراءات الجبائية يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها يتصفح الوثائق والمعلومات.²

2- حق الرقابة

هذا الحق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل

¹ نفس المرجع، ص 30.

² المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016.

ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر، وتمتد أيضا حق الرقابة إلى الحقوق غير المباشرة.¹

3- حق المعاينة والحجز

عندما يكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط على أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث وجمع وحجز كل الوثائق والمستندات اللازمة لإثبات ممارسة التهرب الضريبي وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله.²

4- حق إجراء البحث

يقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من 08 صباحا إلى 20 مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.³

5- حق التقادم

6- نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدودة بـ 4 سنوات، ويعرف حق التقادم على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو النقائص أو إعفاءات في التصريحات الجبائية المكتتبه.⁴

¹ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016.

² المادة 34-35 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016.

³ المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016.

⁴ المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2016.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق عرضه في هذا الفصل يتضح لنا أن الرقابة الجبائية وسيلة هامة وأداة فعالة في يد الإدارة الضريبية تستعملها لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، ومراقبة كل من يسعى للتهرب والتملص من دفع ما عليه من ديون لصالح الخزينة العمومية، عن طريق التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف والعمل على كشف كل الأخطاء والمخالفات بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لكون طبيعة النظام الجبائي تصريحي خاضع للرقابة.

ونظرا لأهمية هذه الوسيلة في حماية والحفاظ على موارد الدولة الجبائية، فقد وسع المشرع الجزائري في منح سلطات وامتيازات لصالح الإدارة الجبائية ودعمها بأسس قانونية أثناء اتخاذها لإجراءات الرقابة.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية على مستوى
مديرية الضرائب لولاية ميله

تمهيد

بعد الانتهاء من الجانب النظري للبحث الذي تناولنا فيه مختلف جوانب الضرائب، النظام الضريبي الجزائري قبل وبعد إصلاح 1992، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، باعتبار أن الرقابة الجبائية أداة لمعالجة التهرب من دفع الضرائب ويتفرع عنها جهاز مهم هو الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) تتكون من ثلاثة إدارات ولها دور فعال في مكافحة التهرب الضريبي بصفة معنوية أكثر من مادية وتعزيز الالتزام التطوعي لدى المكلفين لدفع الضرائب وبالتالي الوصول إلى تصريحات جبائية وأصدق بمعلوماتها.

وخصصنا هذا الفصل للقيام بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية ميله بصفة خاصة وكذلك مديرية التجارة ومديرية الجمارك، وسلطن الضوء على متطلبات البحث في المجال التطبيقي الذي يعتبر وسيلة هامة للوصول إلى مدى مساهمة الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) في مكافحة التهرب الضريبي.

ثم قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: مدخل عام للفرقة المختلطة.

المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي من خلال تحصيلات مديرية الضرائب لولاية ميله (2013-2018).

المبحث الثالث: دراسة حالة للفرقة المختلطة لولاية ميله، وتقييم نتائج عملها خلال الفترة (2016-2018).

المبحث الأول: مدخل عام للفرقة المختلطة

نظرا لأهمية عملية الرقابة الجبائية في مجال مكافحة التهرب الضريبي تم اختيار مديرية الضرائب لولاية ميله من أجل أخذ ملفات خاضعة لرقابة الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة).

وعليه سنتقدم في هذا المبحث بعرض مفصل لمديرية الضرائب ومديرية التجارة ومديرية الجمارك، وتأسيس ومهام الفرقة المختلطة بصفة عامة وخاصة.

المطلب الأول: تقديم مديريات الفرقة المختلطة

توجد على مستوى ولاية ميله فرقتين مشتركتين بالتنسيق بين الإدارات الثلاثة (ضرائب، جمارك، تجارة) تقوم كل فرقة بمجموعة من المهام سنحاول إبرازها من خلال التعريف بكل إدارة والمهام الموكلة لها.

أولاً: الفرقة المختلطة من جهة مصالح الضرائب

نحاول بداية إعطاء لمحة عن مديرية الضرائب لولاية ميله.

1- تقديم المديرية الولائية للضرائب

بموجب القرار رقم 484 المؤرخ في 12-07-1998 المحدد للنطاق الإقليمي والتنظيم واختصاص المديريات الجهوية والولائية للضرائب، وهي عبارة عن مؤسسة إدارية تابعة للدولة في المجال المالي، حيث تقوم بتحصيل الضريبة على مستوى الولاية وتجميعها وبعد ذلك تقوم بتوزيعها، وتضم هذه المديرية خمس (05) مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

بالإضافة إلى 11 مفتشية و 09 قباضات، وهي موزعة على مختلف إقليم الولاية.¹

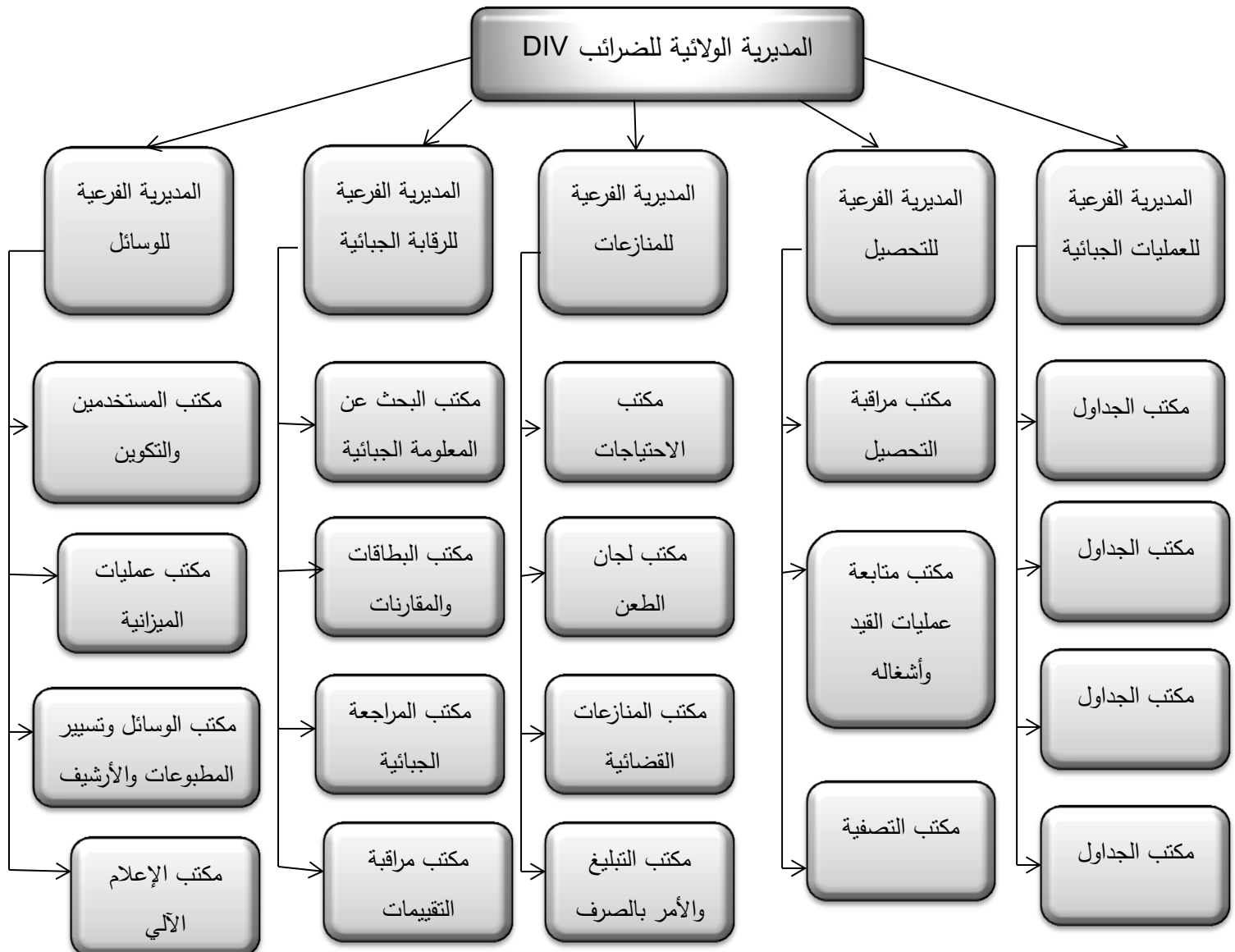
¹ المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23/02/1991، الجريدة الرسمية، العدد 09، 1991، ص 02.

2- الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب

تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18-09-2006، والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21-02-2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، مهيكلة على النحو التالي:

- المديرية الولائية للضرائب؛
- مفتشيات الضرائب؛
- قباضات مختصة؛
- مراكز الضرائب؛
- مراكز جوارية الضرائب.

شكل رقم 02: مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مطبوعات من مديرية الضرائب لولاية ميلة.

3- مهام المديرية الولائية للضرائب لولاية ميله

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمسة مديريات فرعية:

◀ **المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:** وتكلف بما يلي

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

وتتكون هذه المديرية من أربعة (04) مكاتب وهي:

أ- **مكتب الجداول:** ويكلف لا سيما بما يأتي:

- التكفل بالجدول العامة والمصادقة عليها.
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

ب- **مكتب الإحصائيات:** ويكلف بـ:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.
- مركزه المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء الضريبي.
- مركزه الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية.

ج- **مكتب التنظيم والعلاقات العامة:** ويكلف بـ:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.

- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازات.

- نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

د- **مكتب التنشيط والمساعدة:** ويكلف بضمان ما يأتي:¹

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

◀ **مهام المديرية الفرعية للتحصيل:** وتكلف بما يلي:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذا التكفل بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: المادة 60 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، العدد 20، ص ص 17-18.

- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
 - التقسيم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج.
 - مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.¹
- وتتكون هذه المديرية الفرعية من:

- أ- مكتب مراقبة التحصيل: ويكلف بـ:
 - دفع نشاطات التحصيل.
 - المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية وعند إرجاع فائض المدفوعات.
 - إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.
 - ب- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: ويكلف بضمان:
 - متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.
 - المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.
 - التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام مراقبتها وتنفيذها.
 - ضمان إعداد وتأشير عمليات القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.
 - ج- مكتب التصفية: ويكلف بـ:²
 - مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.
 - استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها.
 - مركزه حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة.
 - التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل ومراقبة كل ذلك.
- « مهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتكلف بإعداد برامج ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب تتمثل في:

¹ المادة 65 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، نفس المرجع، ص 18.

² المواد 66، 67، 68 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، نفس المرجع، ص 18..

- أ- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:
- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعنى بوعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
 - تنفيذ برامج التدخلات والبحث، وكذا حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.
- ب- مكتب البطاقات والمقارنات: ويكلف بما يلي:
- تكوين وتسيير مختلف البطاقات المسوكة.
 - التكفل ببطاقات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
 - مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
- ج- مكتب المراجعة الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق ويكلف بضمان ما يأتي:
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة؛
 - تسجيل المكلفين في مختلف برامج المراقبة؛
 - إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.
- د- مكتب مراقبة التقييمات: يعمل في شكل فرق ويكلف بـ:¹
- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
 - المشاركة في أشغال التعيين للمعايير (التطبيق).
- « مهام المديرية الفرعية للمنازعات: وهي مكلفة بما يلي:
- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة؛
 - معالجة طلبات الاسترجاع والدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
 - تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو الطعون الاستئناف والدفع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون هذه المديرية من أربع (04) مكاتب:²

- أ- مكتب الاحتجاجات: ويكلف بـ :
- استلام ودراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء قرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.
 - استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- ب- مكتب لجان الطعن: ويكلف بـ:

¹ المواد من 70-87 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق، ص 18-19.

² المادة 69 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، نفس المرجع، ص 18.

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالح والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة؛
 - تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبة أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.
 - ج- مكتب المنازعات القضائية: ويكلف بـ:
 - إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة؛
 - الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة.
 - د- مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف بـ:
 - تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن؛
 - الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك.
 - ◀ **مهام المديرية الفرعية للوسائل:** وتكلف بـ:¹
 - تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
 - السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها، وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.
- وتتكون هذه المديرية من أربعة (04) مكاتب:
- أ- مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف بـ:
 - السهر على احترام التشريع والتنظيم الساريين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين؛
 - إنجاز أماكن ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.
 - ب- مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بـ:
 - القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ عمليات الميزانية؛
 - تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول به؛
 - تحرير أمر بالصرف فوائد المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب؛
 - الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

¹ المادة 79 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق، ص 19.

ج- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: ويكلف بـ

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

- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

د- مكتب الإعلام الآلي: ويكلف بـ:¹

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيد المحلي والجهوي؛

- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومورده.

كما يجدر الإشارة إلى أن الفرقة المختلطة تنشق عن المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

ثانيا: الفرقة المختلطة من جهة مصالح الجمارك

نحاول بداية إعطاء لمحة عن مفتشية أقسام الجمارك لولاية قسنطينة باعتبار أن العضو الجمارك في الفرقة المختلطة لولاية ميله هو من قسم الجمارك لولاية قسنطينة لعدم وجود قسم للجمارك في ولاية قسنطينة.

1- تقديم مفتشية أقسام الجمارك²

هي عبارة عن هيئة حكومية تسهر عند الاستيراد والتصدير على تطبيق التشريع الخاص بالتجارة الخارجية التشريع الذي يضبط العلاقات المالية مع الخارج ومراقبة ذلك، كما تسهر بكامل أعضائها على تطبيق القوانين واحترام التشريعات التي تضم المبادلات الاقتصادية ومحاربة الغش، وتمارس عملها على طول حدود الولاية وفق الشروط المحددة في القانون، وتشكل المنطقة ما يعرف بالنطاق الجمركي.

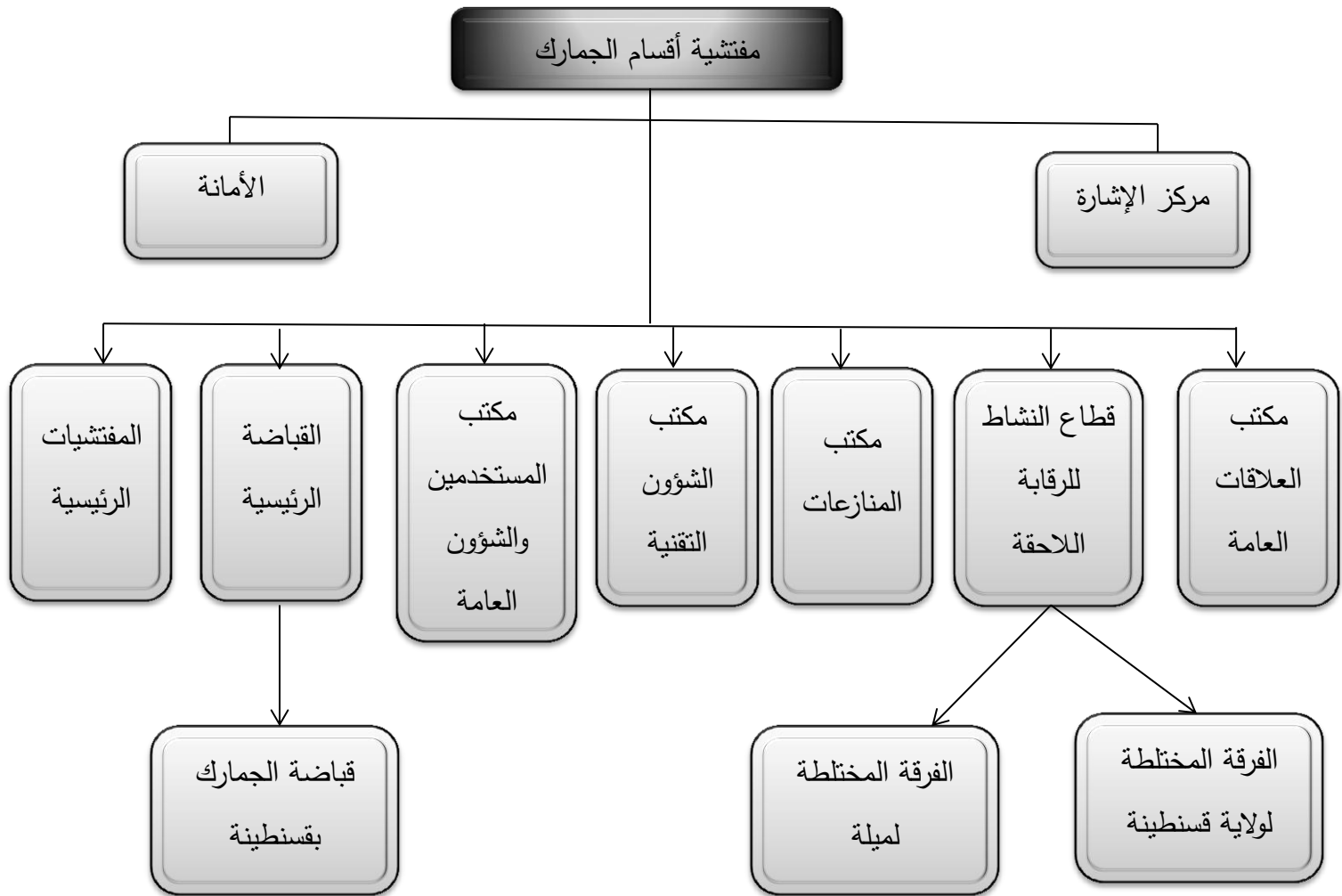
2- الهيكل التنظيمي لمفتشية قسم الجمارك:

الهيكل التنظيمي التالي يبين أقسام مفتشية الجمارك لولاية قسنطينة

¹ المواد من 80-83 من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، مرجع سابق، ص ص 19-20.

² مكتب المستخدمين والشؤون العامة، مفتشية أقسام الجمارك، قسنطينة.

شكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمفتشية أقسام الجمارك



المصدر: مكتب المستخدمين والشؤون العامة، مفتشية أقسام الجمارك، قسنطينة

ثالثا: الفرقة المختلطة من جهة مصالح التجارة:

نحاول بداية إعطاء لمحة عن مديرية التجارة لولاية ميله

1- تقديم مديرية التجارة

تتضمن مديرية التجارة فرق تفتيش يسيروها رؤساء فرق، وتنظم في مصالح عددها خمسة (05) وكل مصلحة تضم على الأكثر ثلاث (03) مكاتب وهو موضحة في الهيكل التنظيمي للمديرية.

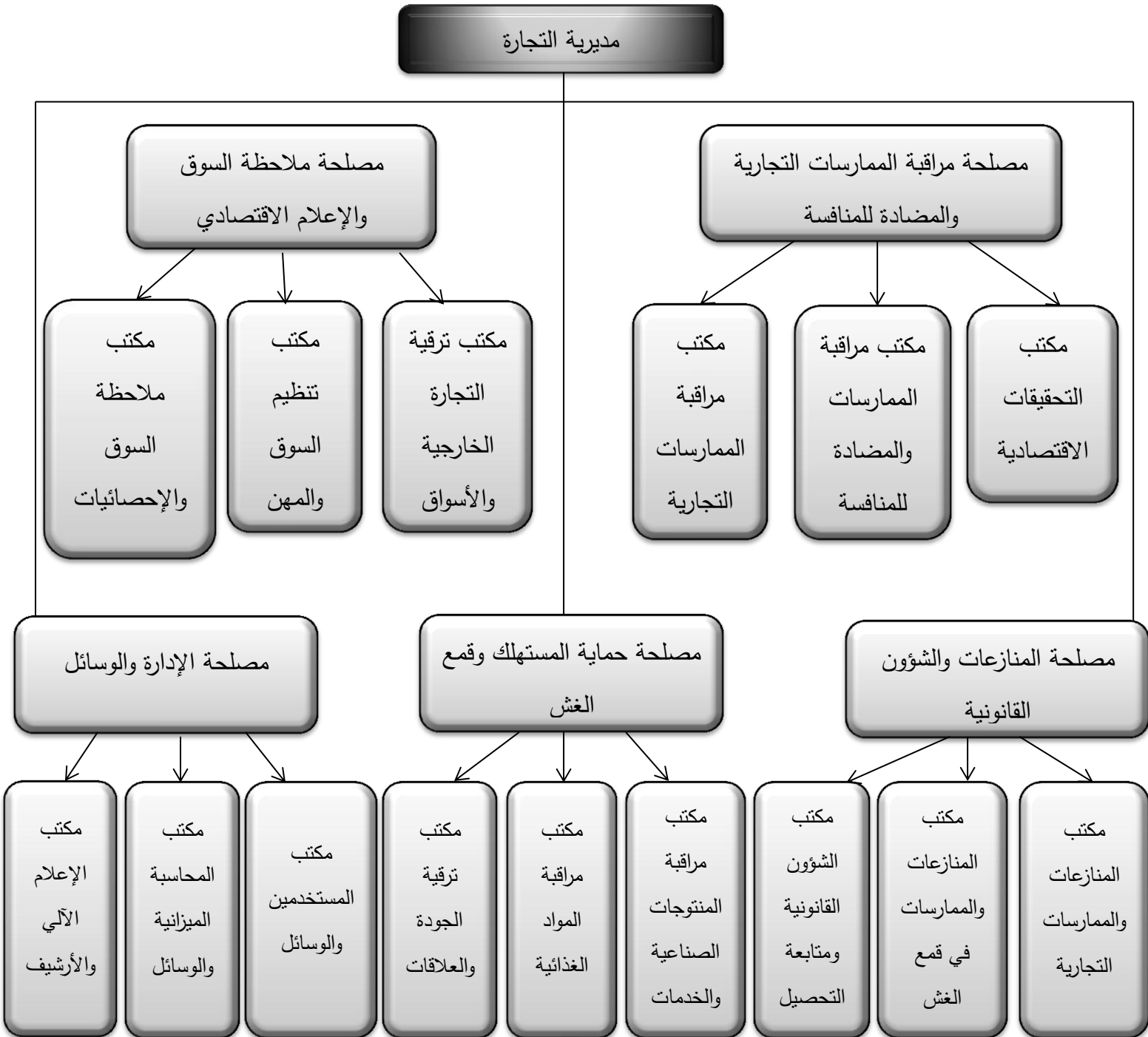
تتمثل مهام المديرية في تنفيذ السياسة الوطنية المقررة في ميدان التجارة الخارجية والمنافسة والجودة وحماية المستهلك وتنظيم النشاطات التجارية والمهن المقننة والرقابة الاقتصادية وقمع الغش، وتكلف بهذه الصفة بما يأتي:

- المساهمة في وضع نظامي إعلامي حول وضعية السوق بالاتصال مع النظام الوطني للإعلام؛
- اقتراح كل التدابير التي تهدف إلى تحسين ظروف نشاء وقامة وممارسة النشاطات التجارية والمهنية؛

- المساعدة في تطوير وتنشيط كل منظمة أو جمعية التي يكون موضوعها ذات صلة بصلاحياتها؛
- وضع حيز التنفيذ كل نظام محدد من طرف الإدارة المركزية في مجال تأطير وترقية الصادات.¹

2- الهيكل التنظيمي لمديرية التجارة

شكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمصالح مديرية التجارة.



المصدر: مكتب شؤون المستخدمين والوسائل، مديرية التجارة، ميلة.

¹ مكتب المستخدمين والوسائل، مديرية التجارة لولاية المسية.

المطلب الثاني: تأسيس الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

تأسست هذه الفرقة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418 الموافق لـ 27 يوليو سنة 1997 يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، انبثقت اللجنة الولائية للتنسيق بين الضرائب والجمارك والتجارة، ومن ثم تأسيس الفرقة المختلطة للرقابة المشتركة تتمثل في ممثلي إدارات الضرائب والجمارك والتجارة، وفيما يلي سيتم التطرق إلى لجنة التنسيق الوزارية واللجنة الولائية للتنسيق والفرقة المختلطة.

1- تأسيس اللجنة الوزارية للتنسيق

تأسست لجنة التنسيق المحلية للفرق المختلطة حسب المادة (02) من المرسوم التنفيذي رقم 97-290 الموافق ليوم 27 جويلية 1997 " لقد تم إنشاء لجنة التنسيق الوزارية تضم أعضاء دائمين وإضافيين من وزارة المالية ووزارة التجارة، حيث تضم وزارة المالية إدارة الضرائب وإدارة الجمارك، ويتمثل أعضاء الوزارات فيما يلي:

- ◀ **وزارة المالية:** عضو الإدارة الجبائية ويتمثل في المدير المركزي الفرعي للعمليات الجبائية، وعضو الإدارة الجمركية في مدير قمع الغش.
 - ◀ **وزارة التجارة:** يتمثل في المفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش.
- وتكون أمانة اللجنة وتسييرها بشكل دائم من طرف إدارة الضرائب، وتتم رئاسة اللجنة بشكل دوري سنوي.

أ- مهام اللجنة الوزارية للتنسيق: تتمثل مهامها فيما يلي:

- تنظيم وتطوير المعلومة وتوزيعها بين مختلف الإدارات (ضرائب، جمارك، تجارة) ؛
- اقتراح طرق وآليات استغلال هذه المعلومة؛
- التنسيق وإعداد أعمال اللجنة ونتائجها.

تجتمع هذه اللجنة على الأقل مرة في كل شهرين في دورة عادية، وتجتمع في دورة استثنائية إذا لزم الأمر، ومن طلب أحد ممثلي هذه الإدارات (ضرائب، جمارك، تجارة)، وينتج عن هذا الاجتماع محضر يحرر ويرسل إلى الوزارات المعنية (وزارة المالية، وزارة التجارة).

2- تأسيس اللجنة الولائية للتنسيق

تبعاً للمادة رقم 07 من المرسوم 97-290 يوم 07 جويلية 1997، تأسست اللجنة الولائية للتنسيق بين الضرائب والجمارك والتجارة " تم إنشاء لجان التنسيق المحلية للولايات" وتبعاً للمادة 08 من نفس المرسوم "تتكون لجنة التنسيق الولائية من أعضاء دائمين وأعضاء إضافيين ويتمثلون فيما يلي:

أ- الأعضاء الدائمين للجنة التنسيق الولائي:

- المدير الولائي للضرائب؛

- المدير الولائي للتجارة؛

- رئيس المصلحة الرقابية اللاحقة للجمارك.

ب-الأعضاء الإضافيين للجنة التنسيق الولائي: يعينون من طرف المدراء العاملين للوزارات السالفة الذكر، ويتم اختيار الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو رتبة تعادلها.

ج- مهام اللجنة الولائية للتنسيق: تتمثل مهامها فيما يلي:

- تضمن إرسال المعلومات وتبادلها بين مصالح الإدارات المعنية على مستوى الولاية؛

- تضبط برنامج الأعمال المشتركة في مجال الرقابة؛

- تسهر على إنجاز برامج التدخل؛

- تطبق الإجراءات المقررة بصفة مشتركة؛

- تعد حصيلة سداد عن أشغالها.

تجتمع هذه اللجنة مرة على الأقل كل شهرين في دورة عادية وتجتمع في دورة غير عادية بطلب من أحد الأعضاء الدائمين، ولا يتم هذا الاجتماع إلا بحضور جميع الأعضاء، وتتم رئاستها بشكل دوري كل سنة، ويترتب عن هذه الاجتماعات إعداد برنامج خاص للتدخلات مدون في محضر موقع من طرف أعضاء اللجنة.

3- تأسيس الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

تأسست الفرقة المختلطة حسب المادة 11 من المرسوم التنفيذي 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997 "تتكون الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) من موظف على الأقل لكل إدارة ويكون برتبة مفتش رئيسي على الأقل وبخبرة لا تقل عن ثلاثة سنوات بالنسبة للضرائب وضابط مراقب بالنسبة للتجارة".

تكلف هذه الفرقة المختلطة بتنفيذ مقررات وبرامج المراقبة التي أعدتها لجان التنسيق وتحدث بمعدل فرقة أو عدة فرق على مستوى كل ولاية بموجب قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة وفي الولاية التي لا توجد بها مديرية الجمارك يعين ممثل مصلحة الجمارك لدى هذه الفرقة المختلطة من بين أعوان الجمارك العاملين في أقرب ولاية أو من بين أعوان الهيكل الجهوي للجمارك التي تنتمي إليه الولاية المعنية.

توضع الفرقة المختلطة للرقابة القانون تحت مسؤولية أقدم عون ذو أعلى رتبة، ويكون تعيين الموظفين لدى الفرقة المختلطة للرقابة من اختصاص المسؤول الولائي لكل إدارة معينة، وخلال الفترة الفاصلة بين

تدخلات الفرقة المختلطة للرقابة، ويلتزم الموظفون الذين تشكل منهم هذه الفرقة بتأدية المهام العادية للإدارات التي ينتمون إليها تبعاً.

المطلب الثالث: مهام الفرقة المختلطة

سننطلق إلى مهام الفرقة بصفة عامة وبصفة خاصة

أولاً: مهام الفرقة المختلطة بصفة عامة

تتدخل الفرقة المختلطة للرقابة بناء على برنامج عمل تضبطه لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة 03 أشهر، يمكن أن يستكمل هذا البرنامج في أي وقت حسب الإجراء نفسه، ويبلغ البرنامج الأولي والبرنامج الإضافي إلى مسؤول الغرفة من طرف رئيس لجنة التنسيق الولائية.

- تكلف هذه الفرقة بتنفيذ مقررات وبرامج المراقبة التي أعدتها لجان التنسيق الولائية؛
- تقوم الفرق المختلطة للرقابة كل ثلاثة أشهر، بتقديم عرض عن مدى إنجاز برامج التدخلات الموكلة إليها إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية؛
- يكلف كل عضو في الفرقة المختلطة للرقابة بإتمام إجراءات الرقابة والتسوية؛
- تتم تدخلات الفرق المختلطة للرقابة، ويتم ضبط نتائج التحريات تبعاً للإجراءات التشريعية والتنظيمية الخاصة بكل إدارة من الإدارات المعنية؛
- تكلف الفرقة المختلطة على الخصوص بعمليات الرقابة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ينجزون عمليات استيراد وتسويق بالجملة والتجزئة ، وبصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية، وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية الجاري العمل بها؛
- وتضمن المصالح الخارجية للإدارة توفير الوسائل المادية ووسائل النقل اللازمة لحسن تنفيذ المهام والأعمال للفرقة المختلطة.

ثانياً: مهام الفرقة المختلطة بصفة خاصة

أ- مهام الفرقة المختلطة (ضرائب)

بدأت الفرقة المختلطة (ضرائب) ضرائب نشاطها بداية من سنة 1997 سنة صدور المرسوم التنفيذي الذي يحدد مهامها.

تضم الفرقة المختلطة عون من مديرية الضرائب برتبة مفتش رئيسي. تتمثل أهم مهامه فيما يلي:

◀ القيام بمجموعة من التحريات حول المتعاملين الاقتصاديين سواء كانوا طبيعيين أو معنويين فيما يخص المخزون (المعينة الفجائية) وفواتير الشراء والبيع وهذا للحد من السوق العشوائي للفواتير (فواتير وهمية) وذلك كما يلي:

• جرد آلات وعتاد الإنتاج؛

• تقييم المواد الأولية؛

• إحصاء لعدد العمال؛

• تقييم الأرضية (مكان العمل).

◀ القيام بجمع المعلومات حول المتعاملين الاقتصاديين المشكوك فيهم فيما يخص التهرب أو التملص من دفع الضرائب، وتسجل في محضر ويرسل إلى مفتشية إقليم الاختصاص للمتابعة والاستغلال.

◀ مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

تعتبر هذه الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) عن تكاثف جهود إدارة الضرائب والجمارك والتجارة لمكافحة الغش الضريبي، لذا يجب أن تتبع أعمال هذه الهيئات من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وأوكلت لها مهام التسوية الجبائية للحقوق عن طريق تسجيل الخاضع للضريبة بالأولوية في برنامج التحقيق في المحاسبة أو في مجمل الوضعية الجبائية المعقدة.

رئاسة لجنة تنسق الفرقة المختلطة (مالية-تجارة) دورية كل سنة بين مدراء القطاعات الثلاثة (ضرائب، جمارك، تجارة).

ب- مهام الفرقة المختلطة (جمارك)

تضم الفرقة المختلطة عون من مفتشية أقسام الجمارك بولاية قسنطينة برتبة ضابط مراقبة تتمثل أهم مهامها فيما يلي:

◀ الرقابة اللاحقة لكامل ملفات المتعاملين الاقتصاديين الذين ينشطون في مجال الاستيراد، للتأكد من التصريحات الجمركية المفصلة (D10) وهو نموذج موحد تملكه مديرية الجمارك.

◀ التحقق من صحة الفواتير EURO01 شهادة تنقل البضاعة الأجنبية.

◀ مراقبة السجلات المحاسبية للمتعاملين الاقتصاديين، ومراقبة الوجهة الحقيقية للسلع المستوردة (مقصد امتياز)، ومختلف الأنظمة الجمركية الاقتصادية الخاضعة لها.

◀ مراقبة عناصر الترسيم الجمركي (القيمة، المنشأ، النوع) للبضاعة المستوردة:

• قيمة البضاعة تعتبر القيمة من أهم العناصر الخاصة بتحديد نسبة الحقوق والرسوم، ويكون الهدف من التصريحات المزورة:

التهرب من الحقوق والرسوم الواجبة الدفع.

تهريب الأموال إلى الخارج

- منشأ البضاعة: يكون هناك تلاعب وتزوير في هذا العنصر وهذا لعدة أسباب منها:
الاستفادة من الإعفاءات الجمركية على حسب الدول المتعامل معها.
الحصول على امتيازات.
- الوضعية التعريفية (النوع): يتم تزوير الوضعية التعريفية للبضاعة بهدف:
دفع مبلغ أقل من المبالغ الواجبة الدفع.
الاستفادة من بعض الامتيازات والإعفاءات الجبائية.

ج- مهام الفرقة المختلطة (تجارة)

تضم الفرقة المختلطة عون من مديرية التجارة رتبة مفتش رئيسي على الأقل وتتمثل مهامه فيما يلي:

﴿ تنفيذ البرنامج المسطر من قبل لجنة التنسيق للفرقة المختلطة (مالية - تجارة)، حيث يتم التدخل لدى المتعاملين الاقتصاديين المبرمجين في خرجات ميدانية لمحاتهم التجارية قصد المعاينة الفعلية لنشاطاتهم، ومن ثم ترك استدعاءات لمسيرى الشركات لإحضار الوثائق للتحقيقات، عند تقديم المتعاملين الاقتصاديين محل التحقيق للوثائق التجارية المطلوبة، تفحص الوثائق من حيث صحة الفواتير، صحة المعاملات التجارية، حركة السلع المنتجة أو المسوقة، وتكون نتائج الفحص والتحقيق إما أن المتعامل ينشط بصفة عادية ومعاملاته التجارية سليمة أو قد ارتكب مخالفات، عندئذ يتم إعلامهم بالمخالفة وتحرر لهم محاضر رسمية.

﴿ التنقل إلى مراكز الضرائب لجمع المعلومات المتعلقة بالملفات الضريبية الخاصة بالمتعاملين الاقتصاديين المبرمجين من خلال:

- معرفة نوعية النشاط الممارس.
- مطابقة نشاطه مع النشاط في سجله التجاري.
- طلب ملف حوله يتضمن: السجل التجاري الأصلي، بطاقة الهوية، شهادة الميلاد، الرقم الجبائي ... الخ.
- عند وصول الملف إصدار وصل حجز الوثائق فور استلامها ثم إرساله إلى المكلف.
- دراسة الملف.
- البحث عن مخالفات.
- ثم إصدار التسوية للمكلف بالضريبة.

المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي من خلال تحصيلات مديرية الضرائب لولاية ميلة (2013-2018)

سنركز في هذا المبحث على القيام بدراسة تحليلية للتحصيلات الإجمالية للضريبة هذا بعد التعرف على النسيج الاقتصادي لولاية ميلة، ثم تحليل التحصيلات الضريبية بصفة شاملة والتحصيلات الضريبية لبعض الأنواع من الضرائب (TVA ، IRG ، IBS ، TAP ، IFU) وتحليل تطورها وهذا لتحليل واقع وحجم التهرب الضريبي على مستوى ولاية ميلة.

المطلب الأول: النسيج الاقتصادي لولاية ميلة عند تاريخ 2018/12/31

قبل التعرض إلى الحصيلة الإجمالية للضريبة وواقع التهرب الضريبي على مستوى ولاية ميلة، سنقوم في هذا المطلب بالتعريف بالنسيج الاقتصادي لولاية ميلة وما طبيعة الأنشطة فيها وأي الأنشطة تحتل النسبة الأكبر.

1- النسيج الاقتصادي

يبين الجدول التالي عدد التجار في ولاية ميلة سواء أشخاص طبيعيين أو معنويين مع تبيان نسبة تطور عددهم من سنة إلى أخرى .

الجدول رقم 06: تطور عدد التجار في ولاية ميلة في الفترة من 2013 إلى 2018

السنوات	شخص طبيعي	نسبة التطور %	شخص معنوي	نسبة التطور %	المجموع	التطور %
2013	33 876	5.78	1 459	5.80	35 335	5.79
2014	35 427	4.58	1 564	7.20	36 991	4.69
2015	36 774	3.80	1 636	4.60	38 410	3.84
2016	38 313	4.17	1 746	6.72	40 059	4.29
2017	40 740	6.33	2 205	26.29	42 945	7.20
2018	41 817	2.64	2 296	4.12	44 113	2.72

المصدر: المركز الوطني للسجل التجاري، ولاية ميلة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه تطور إجمالي الأشخاص المسجلين في السجل التجاري بنوعيهما الطبيعي والمعنوي من سنة إلى أخرى، وقدرت نسبة الزيادة خلال الفترة 2013-2018 بأكثر من 24%.

العدد الجمالي للسجلات التجارية المقيدة على مستوى المركز المحلي للسجل التجاري لولاية ميلة موقوفا عند تاريخ 2018/12/15 يقدر بـ 44 113 مسجل يمكن توضيحه كما يلي:

◀ سجلات الأشخاص الطبيعيين: 41 817 شخصا.

◀ سجلات الأشخاص المعنويين: 2 296 شخصا.

2- توزيع النسيج الاقتصادي حسب القطاعات

يبين الجدول التالي القطاعات الناشطة في ولاية ميلة وعدد التجار في كل نشاط ونسبتهم إلى إجمالي عدد التجار.

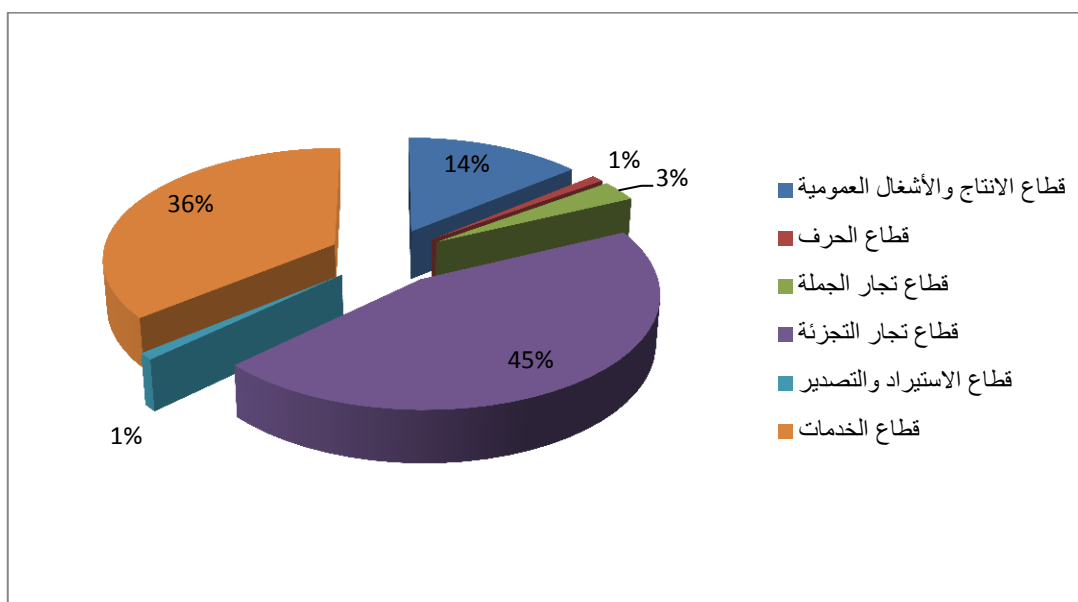
الجدول رقم 07: توزيع تجار ميلة حسب القطاعات حتى 2018/12/31

النسبة %	عدد التجار	القطاع
14	6 338	قطاع الإنتاج والأشغال العمومية
1	175	قطاع الحرف
3	1 419	قطاع تجار الجملة
45	20 034	قطاع تجار التجزئة
1	460	قطاع الاستيراد والتصدير
36	15 687	قطاع الخدمات
100	44 113	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المركز الوطني للسجل التجاري لولاية ميلة

يمكن تمثيل هذه النتائج بالشكل البياني التالي:

الشكل رقم 05: تمثيل بياني لتوزيع النسيج الاقتصادي لولاية ميلة حتى 2018/12/31



المصدر: من إعداد الطلبة.

نلاحظ من خلال الرسم البياني أعلاه أن قطاع التجزئة والخدمات وقطاع الإنتاج والأشغال العمومية على التوالي يمثل 95% من مجموع النسيج الاقتصادي للولاية، في حين تأتي باقي القطاعات في المؤخرة بنسبة ضئيلة جدا تمثل 05% من مجموع النسيج.

المطلب الثاني: دراسة تحليلية لحصيلة إجمالي الضرائب للفترة (2013-2018)

قبل التعرض إلى الحصيلة الضريبية لكل ضريبة على حدى، سنقوم في هذا المطلب بتحليل الحصيلة الضريبية بصفة شاملة ونسبة تطورها خلال سنوات الدراسة كما سنسلط الضوء على حجم التهرب الضريبي بصفة إجمالية.

التحصيلات بصفة إجمالية

الجدول الموالي يبين المبالغ المحصلة والمبالغ الباقية للتحصيل بصفة إجمالية لجميع الضرائب منسوبة إلى إجمالي الحقوق المستحقة على مستوى مديرية التحصيل المتواجدة بمديرية الضرائب لولاية ميله

جدول رقم (08): المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل بصفة شاملة.

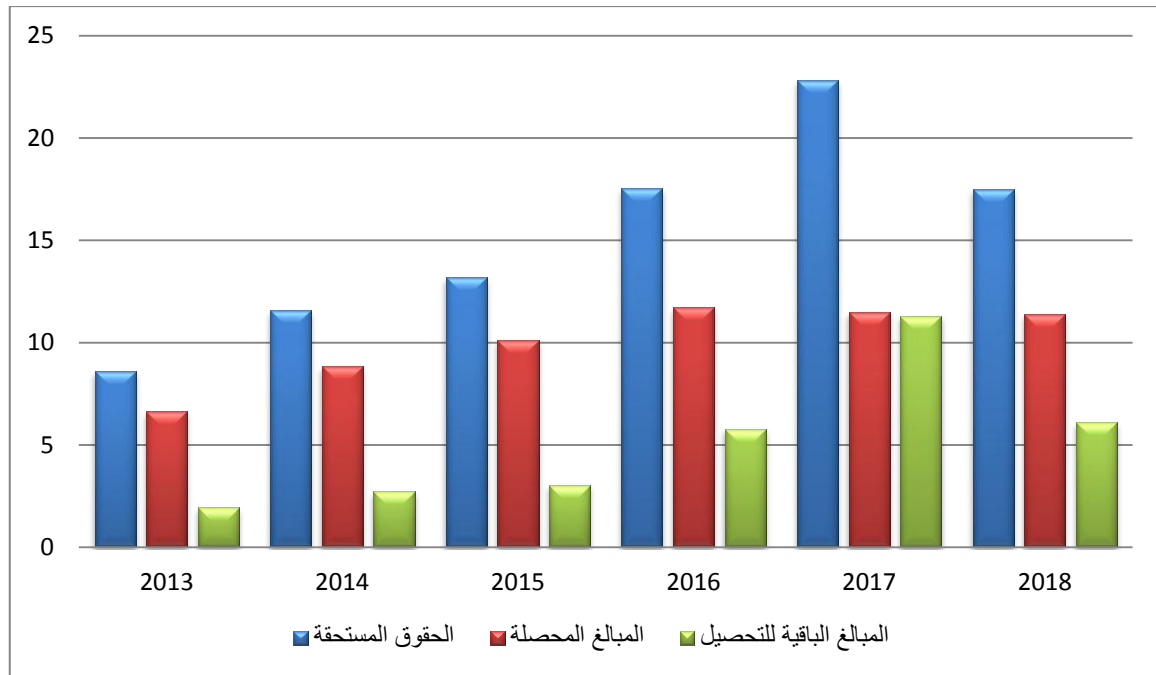
الوحدة: دينار جزائري

السنة	الحقوق المستحقة	المبالغ المحصلة	%	المبالغ الباقية للتحصيل	%	تطور نسبة التحصيل
2013	8 595 141 117	6 647 683 127	77.34	1 947 457 990	22.66	/
2014	11 603 417 099	8 855 589 306	76.31	2 747 827 793	23.26	1.33
2015	13 200 242 049	10 130 862 018	76.74	3 069 380 031	23.96	1.44
2016	17 541 234 035	11 745 579 764	66.95	5 795 654 271	33.05	1.15
2017	22 821 202 074	11 491 151 801	50.35	11 330 050 273	49.65	(0.97)
2018	17 516 792 406	11 398 167 185	65.06	6 118 625 221	34.94	(0.99)

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المديرية الفرعية للتحصيل.

ويمكن تمثيل هذه النتائج بالشكل البياني التالي.

الشكل رقم 06: المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل بصفة شاملة.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ من خلال سنوات الدراسة أن الحقوق المحصلة في تذبذب مستمر مقارنة مع الحقوق المثبتة، ففي سنة 2013 كانت نسبة الحصيلة الجبائية نسبة 77.34% ثم بدأت بالانخفاض تدريجيا بداية سنة 2014 إلى غاية 2017 كما يلي: 76.31% ، 76.74% ، 66.95% ، 50.35% على التوالي، ثم ارتفعت إلى 65.06% خلال سنة 2018.

في حين أن حجم التهرب الضريبي والذي تعبر عنه المبالغ الباقية للتحصيل فقد كان في ارتفاع مستمر ابتداء من سنة 2013 إلى غاية سنة 2017 كما يلي: 1.9 مليار دج (22.66%)، 2.7 مليار دج (23.26%)، 3.06 مليار دج (23.96%)، 5.7 مليار دج (33.05%)، 11.3 مليار دج (49.65%)، ثم انخفضت إلى 6.1 مليار دج (34.94%).

نستنتج مما سبق أنه رغم تطور الحصيلة الجبائية عبر الفترة الزمنية المدروسة وارتفاع نسبة الحصيلة الجبائية خلال هذه الفترة، لكن يبقى هناك نقص في فعالية التحصيل، بالنظر إلى النسب المعتبرة لحجم التهرب الضريبي المتمثل في المبالغ الباقية للتحصيل، ومن واجب الإدارة الجبائية اتخاذ التدابير اللازمة لمواجهة هذه الظاهرة التي تهدد فعالية التحصيل، وتأثيرها على المردودية في السنوات القادمة.

المطلب الثالث: دراسة تحليلية لبعض أنواع الضرائب خلال الفترة (2013-2018)

بعد التعرض للحصيلة الضريبية بصفة شاملة، ننتقل في هذا المطلب إلى الحصيلة الضريبية الخاصة بكل ضريبة في النظام الحقيقي أو في النظام الجزافي، ومدى تطور نسبة حصيلتها خلال سنوات الدراسة ونتطرق إلى حجم التهرب الضريبي على مستوى كل ضريبة على حدة.

أولاً: ضرائب النظام الحقيقي

سنتطرق إلى حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني.

1- تحصيلات الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

الجدول الموالي يبين المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي منسوبة إلى إجمالي الحقوق المستحقة لـ IRG على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله.

جدول رقم (09) : المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بـ IRG

الوحدة: دينار جزائري

السنة	الحقوق المستحقة	المبالغ المحصلة	%	المبالغ الباقية للتحصيل	%	تطور نسبة التحصيل
2013	3 930 928 789	3 846 709 535	97.86	84 219 254	2.14	/
2014	4 927 764 743	4 267 411 764	86.6	660 352 979	13.4	1.10
2015	5 618 303 002	4 880 314 733	86.86	737 988 269	13.14	1.14
2016	7 198 394 016	5 663 745 208	78.68	1 534 648 808	21.32	1.16
2017	7 314 924 472	5 970 375 340	81.62	1 344 549 132	18.38	1.05
2018	6 776 126 214	6 160 578 020	90.92	615 548 194	9.08	1.03

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات في المديرية الفرعية للتحصيل.

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة تحصيل الحقوق المستحقة كادت أن تكون 100% سنة 2013 حيث قدرت نسبة التحصيل 97,86% وهي أعلى قيمة للتحصيل خلال سنوات الدراسة، ثم انخفضت سنة 2014 إلى 86,60% ثم ارتفعت سنة 2015 إلى 86,86% ثم انخفضت سنة 2016 إلى 78,68% وبعدها ارتفعت خلال السنتين 2017، 2018 إلى 81,62 %، 90,92% على التوالي.

أما حجم التهرب الضريبي فقد كانت نسبته منخفضة في هذا النوع من الضرائب حيث كان مبلغه سنة 2013 هي 84 219 254 دج ثم ارتفع خلال السنوات الموالية 2014، 2015، 2016، وبعدها انخفضت سنة 2017 إلى 1 344 549 132 دج وواصل الانخفاض سنة 2018 كانت نسبته 615 548 194 دج، يرجع ارتفاع الـ IRG كونها اقتطاعات مفروضة على عمال الوظيف العمومي.

2- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

الجدول الموالي يبين المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات منسوبة إلى جمالي الحقوق المستحقة لـ IBS على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله

جدول رقم (10) : المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بـ IBS

الوحدة: دينار جزائري

السنة	الحقوق المستحقة	المبالغ المحصلة	%	المبالغ الباقية للتحصيل	%	تطور نسبة التحصيل
2013	203 437 872	199 489 012	98.05	3 948 860	1.95	/
2014	226 910 715	157 084 665	70.10	69 826 050	29.90	(0.78)
2015	705 882 678	656 693 320	93.03	49 189 358	6.97	4.18
2016	1 173 273 440	754 103 830	64.27	419 169 610	35.73	1.14
2017	797 727 136	705 536 177	88.44	92 190 959	11.56	(0.93)
2018	7 311 019 870	6 607 359 099	90.37	703 660 771	9.63	9.36

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المديرية الفرعية للتحصيل

يتضح لنا من خلال الجدول أن نسبة التحصيل للمبالغ المستحقة عالية جدا وهذا دليل على كفاءة. حيث كانت 98,05% سنة 2013 و 70,16% سنة 2014، وبعدها ارتفعت إلى 93,03% سنة 2015، ثم انخفضت إلى 64,44% سنة 2016 وبعدها ارتفعت إلى 88,44% و 90,37% سنتي 2017، 2018 على التوالي، أما حجم التهرب فقد كان ضعيف وشبه منعدم سنة 2013 وثم ارتفع إلى 67 826 050 دج سنة 2014 وبعدها انخفض إلى 49 189 358 دج سنة 2015 ثم ارتفع سنة 2016 وبعدها انخفض سنتي 2017 و 2018 حتى بلغ 70 660 771 دج. وهذا دليل على أن نسبة التهرب منخفضة في هذا النوع من الضرائب، ويرجع ذلك كون المكلفين خاضعين للنظام الحقيقي ما يجعلهم ملزمين بمسك دفاتر محاسبية دقيقة وحقيقية.

3- تحصيلات الرسم على القيمة المضافة (TVA)

الجدول الموالي يبين المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة منسوبة إلى إجمالي الحقوق المستحقة TVA على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة.

جدول رقم (11) : المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بـ TVA

الوحدة: دينار جزائري

السنة	الحقوق المستحقة	المبالغ المحصلة	%	المبالغ الباقية للتحصيل	%	تطور نسبة التحصيل
2013	1 524 880 021	1 134 770 249	74.42	390 109 772	25.58	/
2014	1 599 016 570	1 077 555 365	67.39	521 461 205	32.61	(0.94)
2015	1 867 202 991	1 068 170 515	52.65	799 032 476	47.35	(0.99)
2016	2 588 883 475	1 151 538 220	44.49	1 437 345 255	55.51	1.07
2017	2 669 928 387	893 663 057	33.48	1 776 265 330	66.52	(0.77)
2018	2 769 254 631	1 140 333 972	41.18	1 628 920 659	58.82	1.27

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المديرية الفرعية للتحصيل

من خلال الجدول نلاحظ أن TVA قد شهدت تغيرات في حصيلتها خلال سنوات الدراسة حيث كانت نسبة التحصيل سنة 2013 هي 74,42% ثم بدأت في الانخفاض المتواصل خلال السنوات 2014، 2015، 2016، 2017 كانت نسبها 67,39%، 52,65%، 44,49%، 33,48% ثم ارتفعت إلى 41,18% سنة 2018، أما حجم التهرب الضريبي فقد كان مرتفع قليلا بالمقارنة مع السنوات السابقة حيث كانت قيمته 390 109 722 دج ثم ارتفع إلى 521 461 205 دج، 799 032 476 دج، 1 437 345 255 دج، 1 776 265 330 دج خلال السنوات 2014، 2015، 2016، 2017 ثم انخفض سنة 2018 إلى 1 628 920 659 دج.

4- تحصيلات الرسم على النشاط المهني (TAP)

الجدول الموالي يبين المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل للرسم على النشاط المهني منسوبة إلى إجمالي الحقوق المستحقة لـ TAP على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميلة.

جدول رقم (12) : المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بـ TAP

الوحدة: دينار جزائري

السنة	الحقوق المستحقة	المبالغ المحصلة	%	المبالغ الباقية للتحصيل	%	تطور نسبة التحصيل
2013	1,309,972,367	1,204,505,063	91.95	105,467,304	8.05	/
2014	1,384,362,600	1,220,677,079	88.18	163,685,521	11.82	1.01
2015	1,599,517,327	1,265,673,799	79.13	333,843,528	20.87	1.03
2016	1,753,733,164	1,368,710,786	78.05	385,022,378	21.95	1.08
2017	1,794,332,294	1,234,045,750	68.78	560,286,544	31.22	(0.90)
2018	1,514,676,817	1,069,739,444	70.63	444,937,373	29.37	(0.86)

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المديرية الفرعية للتحصيل

يتضح من خلال الجدول أن الحقوق المحصلة للرسم على النشاط المهني في تناقص حيث قدرت النسب بـ 91,95%، 88,18%، 79,13%، 75,05%، 68,78% سنوات 2013، 2014، 2015، 2016، 2017 ثم ارتفعت إلى 70,63% سنة 2018، أما حجم التهرب الضريبي فقد كانت قيمته سنة 2013 105467304 دج و ثم ارتفع خلال السنوات 2014، 2015، 2016، 2017 بقيم 163685521 دج، 333843528 دج، 3850223786 دج، 560286534 دج على التوالي ثم انخفضت إلى 444937373 دج سنة 2018.

ثانيا: ضرائب النظام الجزائي

سننتقل إلى حصيلة الضريبة الجزائية الوحيدة

تحصيلات الضريبة الجزائية الوحيدة:

الجدول الموالي يبين المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلقة بالضريبة الجزائية الوحيدة منسوبة إلى إجمالي الحقوق المستحقة لـ IFU على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله.

جدول رقم (13) : المبالغ المحصلة والمتبقية للتحصيل المتعلقة بـ IFU

الوحدة: دينار جزائري

السنة	الحقوق المستحقة	المبالغ المحصلة	%	المبالغ الباقية للتحصيل	%	تطور نسبة التحصيل
2013	582,510,150	285,916,531	49.08	296,593,619	50.92	/
2014	684,276,311	259,357,434	37.91	424,918,877	62.09	(0.90)
2015	976,186,846	434,310,762	44.5	541,876,084	55.5	1.67
2016	541,161,044	490,595,274	90.66	50,565,770	9.34	1.12
2017	599,433,488	480,354,289	80.14	119,079,199	19.86	(0.97)
2018	910,288,408	632,599,533	69.5	277,688,875	30.5	(1.31)

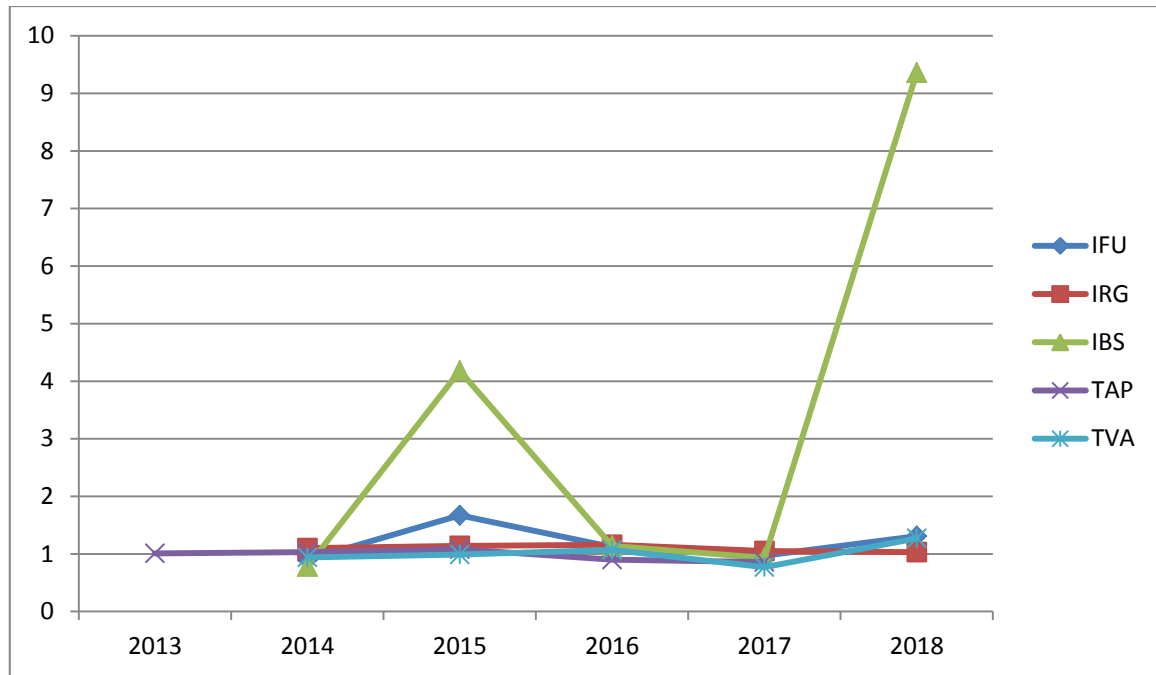
المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المديرية الفرعية للتحصيل

يتضح من خلال الجدول أن هناك تذبذب في الحقوق المحصلة خلال سنوات الدراسة، أما نسبتها فقد كانت نسبتها 49,08% سنة 2013، ثم انخفضت سنة 2014 إلى 37,91% وارتفعت بعدها سنة 2015 إلى 44,50% ثم واصلت في الارتفاع بنسب 90,66% سنة 2016 وبعدها انخفضت سنة 2017 إلى 80,14%، وانخفضت إلى 69,50% سنة 2018.

أما حجم التهرب الضريبي كانت مرتفعة السنوات الأولى قدرت نسبته 296593619 دج سنة 2013 و 424918877 دج سنة 2014 وبعدها 544876084 دج سنة 2015 ثم انخفض بنسبة كبيرة سنة 2016 حتى وصل 50565770 دج، وبعدها ارتفعت السنتين الأخيرتين حتى بلغت 277688875 دج سنة 2018.

من معطيات الجداول السابقة يمكن تمثيل نسبة التطور في التحصيلات الخاصة بـ TVA، IBS، IRG، IFU، TAP.

الشكل رقم (07) : تطور الحصيلة الضريبية في ولاية ميله (2013-2018)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المديرية الفرعية للتحويل

نلاحظ من خلال التمثيل البياني أن أكبر نسبة تطور حققتها الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والتي بلغا 9.36% سنة 2018، في حين حققت تراجع ب 0.78% و 0.93% سنتي 2014، 2017 على التوالي، وهذا يوضح تذبذب وعدم استقرار الحصيلة الجبائية.

في حين أن باقي الضرائب الأخرى فقد كانت نسب التطور والتراجع متقاربة حيث بلغت أكبر نسبة تطور 1.67% بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) سنة 2015، وأقل نسبة تراجع 0.77% بالنسبة للرسم على القيمة المضافة سنة 2017، أما الضريبة الوحيدة التي لم تشهد تراجع في نسب تطور حصيلتها الجبائية هي الضريبة على الدخل الإجمالي حيث احتلت أكثر نسبة تحصيل ثباتا على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله بمتوسط نسبة 87.09% للفترة الممتدة بين 2013-2018، وذلك راجع لكون أغلبية الأفراد لولاية ميله ينشطون في قطاع الوظيف العمومي ونسبة التهرب فيها تكاد تكون معدومة.

المبحث الثالث: التسوية الجبائية لبعض الملفات المعالجة من طرف الفرقة المختلطة لولاية ميلة.

سوف نركز في هذا المبحث على دراسة حالة ميدانية خاضعة للنظام الحقيقي وحالات ميدانية خاضعة للنظام الجزائي لمعرفة الفروقات بين التسوية في كل حالة وتقييم نتائج عمل هذه الفرقة خلال فترة الدراسة، هذا اعتمادا على المعلومات المستقاة من الفرقة المختلطة التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية ميلة.

المطلب الأول: دراسة حالة الشركة ذات المسؤولية المحدودة النجمة (تابعة للنظام الحقيقي)

سننظر أولا إلى إجراءات التسوية التي تقوم بها الفرقة لمراقبة حالة تم إخضاعها للنظام الحقيقي.

1- دور الفرقة المختلطة

بعد اجتماع لجنة التنسيق المحلية ليوم 2018/03/15، والمسؤولة عن تسطير برنامج تدخلات الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)، تم تحرير محضر اجتماع من طرف كتابة اللجنة على جدول الأعمال التالي:

النتائج إلى نتائج المرحلة السابقة لنشاط الفرقة المختلطة.

برمجة 10 متعاملين اقتصاديين للتحقيق

من بين المتعاملين الاقتصاديين المبرمجين " شركة ذات المسؤولية المحدودة النجمة" الناشطة في مجال الاستيراد والتصدير لمواد البناء والكائن مقرها بشارع الحرية، ميلة.

الحائزة على السجل التجاري رقم : /

الرقم الجبائي : /

رقم المادة الضريبية: 43010993118.

برمجت الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) يوم 2018/03/25 للتدخل على مستوى الشركة، بحضور كل من عون الضرائب، عون التجارة، عون الجمارك، عن طريق أمر بمهمة، وبوسيلة نقل تابعة لإحدى القطاعات الثلاثة (ضرائب، جمارك، تجارة).

ملاحظة: يتم التدخل بصفة فجائية دون إخطار المتعامل حتى لا يتم طمس الحقائق أو التلاعب بالوثائق المحاسبية.

قامت الفرقة بمراقبة الوثائق الإدارية والمحاسبية التالية:

- ◀ السجل التجاري.
- ◀ عقد الملكية أو عقد الكراء للقطعة الأرضية التي تمارس عليها النشاط.
- ◀ المخزون.
- ◀ فواتير البيع وفواتير الشراء لسنة 2017.
- ◀ الملف الجمركي D10.
- ◀ الميزانية الجبائية لسنة 2017.
- ◀ التصريحات الجبائية لسنتي 2017، 2018.

كذلك قامت الفرقة بمعينة محل النشاط عن طريق:

- ◀ إحصاء العمال
- ◀ جرد الآلات المستعملة في الإنتاج
- ◀ تقييم العقار المستعمل في النشاط.
- ◀ حساب مخزون المادة الأولية
- ◀ حساب مخزون المادة النهائية

ملاحظة: يتم تسليم إشعار إلى المسير بجلب الملف سالف الذكر إلى أحد القطاعات (ضرائب، جمارك، تجارة) حسب الحاجة.

بعد انتهاء عملية المعاينة قام أعضاء الفرقة بتحرير محضر، تم فيه تدوين المعلومات المتحصل عليها، ونتائج التحقيق في يوم ومكان التدخل، بحيث يتم إمضاء المحضر من طرف أعضاء الفرقة المختلطة.

ملاحظة

عند استلام الملف المطلوب من مسير الشركة والذي يحتوي على الوثائق المطلوبة يتم مراقبتها ومقارنتها مع محضر المعاينة المحرر من طرف أعوان الفرقة ويتم استخراج المخالفات إن وجدت، بحيث يتم تدوينها وإرسالها كمعلومة جبائية إلى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا.

2- دور مفتشية الضرائب:

قامت الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) بإرسال ملف المتعامل الاقتصادي المتمثل في الشركة ذات المسؤولية المحدودة النجمة، إلى المفتشية، حيث قام رئيس هذه الأخيرة بمقارنة المعلومات المدونة على المحضر، بالتصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة (SARL Nedjma).

وبعد المقارنة وجد أن المخزون المدون في المحضر أكبر من المخزون المصرح به في الملف الجبائي للثلاثي الأول لسنة 2018 كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 14: ملخص قيمة المخزون غير المصرح به.

البيان	الفترة	الثلاثي الأول لسنة 2018
المورد		SARL NEDJMA
قيمة المخزون الحقيقي		8 980 000.00
قيمة المخزون المصرح به		5 220 000.00
الفرق		3 760 000.00

المصدر: معطيات مفتشية الضرائب ميلّة.

تم استدعاء المتعامل الاقتصادي من طرف مفتشية الضرائب لتقديم الاستفسارات اللازمة، ولعدم وجود توضيحات ورد عن المخالفة قام رئيس المفتشية بالتسوية اللازمة للفارق كما يلي:

تعيين رقم الأعمال بتطبيق هامش ربح يقدر ب 20%

$$\text{هامش الربح} = 3\,760\,000,00 \times 20\%$$

$$= 752\,000,00 \text{ دج}$$

$$\text{رقم الأعمال غير المصرح به} = 3\,760\,000,00 + 752\,000,00$$

$$= 4\,512\,000,00 \text{ خارج الرسم}$$

حساب الضرائب الواجبة الدفع

حساب قيمة الرسم على النشاط المهني TAP: (2%) حسب نص المواد 217-222 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

$$\text{TAP} = 4\,512\,000,00 \times 2\% = 90\,240,00 \text{ دج}$$

عقوبة التأخير (25%)

$$25\% \times 90\,240,00 = 22\,560,00 \text{ دج.}$$

$$\text{إذن المبلغ الواجب الدفع} = 90\,240,00 + 22\,560,00 = 112\,800,00 \text{ دج}$$

حساب الرسم على القيمة المضافة TVA : (19%)

$$TVA = 4\,512\,000,00 \times 19\% = 857\,280,00 \text{ دج}$$

عقوبة التأخير (25%)

$$857\,280,00 \times 25\% = 214\,320,00 \text{ دج}$$

$$\text{إذن المبلغ الواجب الدفع} = 857\,280,00 + 214\,320,00 = 1\,071\,600,00 \text{ دج.}$$

حساب الضريبة على أرباح الشركات IBS : (26%)

$$IBS = 4\,512\,000,00 \times 26\% = 1\,173\,120,00 \text{ دج.}$$

عقوبة التأخير (25%)

$$1\,173\,120,00 \times 25\% = 293\,280,00 \text{ دج}$$

$$\text{إذن المبلغ الواجب الدفع} = 1\,173\,120,00 + 293\,280,00 = 1\,466\,400,00 \text{ دج.}$$

$$\text{المبلغ الإجمالي للحقوق} = 1\,466\,400,00 + 1\,071\,600,00 + 112\,800,00 =$$

$$= 2\,650\,800,00 \text{ دج.}$$

جدول رقم 15: ملخص الضرائب الواجبة الدفع بعد التسوية

البيان	النسبة	مبلغ الضريبة	غرامة التأخير	المبلغ الواجب الدفع
الرسم على النشاط المهني TAP	2%	90 240.00	22 560.00	112 800.00
الرسم على القيمة المضافة TVA	19%	857 280.00	214 320.00	1 071 600.00
الضريبة على أرباح الشركات IBS	26%	1 173 120.00	293 280.00	1 466 400.00
المجموع				2 650 800.00

المصدر: معطيات مفتشية الضرائب ميله.

أرسلت هذه التسوية في تبليغ أولي (c4 primitive) يتم فيه ذكر:

- سنة المخالفة؛
- نوع المخالفة؛
- قيمة الضريبة وعقوبة التأخير.

كما منح للمكلف بالضريبة (SARL Nedjma) مدة 30 يوما للرد أو الاحتجاج على التسوية الجبائية.

إذا انقضت المدة المحددة ولم تتلق مفتشية الضرائب أي رد من المتعامل الاقتصادي مما أدى برئيس المفتشية بتحرير تبليغ نهائي (c4 définitive) مع الاحتفاظ بالتسوية الأولية، بحيث تم ارسال هذا التبليغ إلى الجهة المعنية (المكلف بالضريبة SARL Nedjma).

في الأخير قام رئيس مفتشية الضرائب بتحرير الورد الفردي رقم 2018/214 والذي يحتوي على نوعية الضرائب وقيمتها وسنواتها مع إدراج عقوبة التأخير كما هو مبين في الجدول السابق.

ملاحظة: يقوم مدير الضرائب للولاية بإمضاء الورد الفردي لإعطائه الصيغة التنفيذية وبأية إجراءات التحصيل عن طريق قباضة الضرائب المختصة إقليميا.

يحتوي الورد الفردي على اسم ولقب المتعامل الاقتصادي المكلف بالضريبة، طبيعة نشاطه، عنوان النشاط، رقم المادة الخاضعة للضريبة، الرقم الجبائي، رقم الورد والسنة، سنوات التسوية، التفصيل لنوعية الضرائب (IBS، TAP، IRG، TVA، IFU...)، غرامة التأخير، كما يحتوي على تاريخ بدء التحصيل وتاريخ الاستحقاق (تاريخ الاستحقاق هو 15 يوما بعد تاريخ بدء التحصيل).

المطلب الثاني: دراسة حالة بائعي المجوهرات (تابعة للنظام الجزافي)

بعد تطرقنا إلى الإجراءات التي تقوم بها الفرقة في مراقبة حالة في النظام الحقيقي سنتعرف على إجراءات التسوية التي تقوم بها في النظام الجزافي.

(سنة 2016)

الحالة 1: بائع المجوهرات السيد/ م.ع

قامت الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) سنة 2016 بتاريخ 19-09-2016 على الساعة 10:45، بمعاينة لمحّل التاجر (م.ع)، لتقييم نشاطه مع المجوهرات، حيث قامت الفرقة بتحرير محضر معاينة بنفس التاريخ محتواه رقم الأعمال المحقق خلال سنة (2016) يقدر بـ: 3 000 000 دج.

غير أن التاجر (م.ع) صرح عبر سلسلة (G12) لنفس السنة برقم أعمال يقدر بـ 1 360 000,00 دج، أي بفارق 1 640 000,00 دج، وهي تسوية للضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) بنسبة 5% حسب المادتين 14 و 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

التسوية: تتم التسوية كما يلي:

رقم الأعمال المقدّر حسب محضر المعاينة: 3 000 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 1 360 000,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 1 640 000,00 دج

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): (5%)

$$82\,000,00 = 5\% \times 1\,640\,000,00 \text{ دج}$$

حساب غرامة التأخير

$$12\,300,00 = 15\% \times 82\,000,00 \text{ دج}$$

ملاحظة: الزيادة المطبقة تكون على الشكل التالي:

$$\geq 50\,000 \text{ دج} : 10\%$$

$$\text{من } 50\,001 \text{ إلى } 200\,000 \text{ دج} : 15\%$$

$$< 200\,000 \text{ دج} : 25\%$$

حسب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

المبلغ الواجب الدفع:

$$94\,300,00 = 12\,300,00 + 82\,000,00 \text{ دج.}$$

ملاحظة: يتم إصدار ورد فردي باسم التاجر أو المكلف بالضريبة بالمبلغ الواجب الدفع (مبلغ التسوية)، وبيعت إلى قبضة الضرائب للتحصيل، كما تبعت نسخة منه للمكلف للإعلام.

الحالة 2: بائع المجوهرات السيد/ ب.ج

بتاريخ 25-09-2016 على الساعة 11:15، قامت الفرقة المختلطة بمعاينة لمحله التاجر (ب.ج)، لتقييم نشاطه، حيث حررت محضر معاينة بنفس التاريخ محتواه رقم الأعمال المحقق خلال سنة (2016) مقدر بـ: 5 000 000 دج.

غير أن التاجر (ب.ج) صرح عبر سلسلة (G12) لنفس السنة برقم أعمال يقدر بـ 3 500 000,00 دج، أي بفارق 1 500 000,00 دج، وهي تسوية للضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) بنسبة 5%

التسوية: تتم التسوية كما يلي:

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 5 000 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 3 500 000,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 1 500 000,00 دج

حساب الضريبة الجزائية الوحيدة (IFU): (5%)

$$75\,000,00 = 5\% \times 1\,500\,000,00 \text{ دج}$$

حساب غرامة التأخير

$$11\,250,00 = 15\% \times 75\,000,00 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب الدفع:

$$86\,250,00 = 11\,250,00 + 75\,000,00 \text{ دج.}$$

الحالة 3: بائع المجوهرات السيد/ س.ي

بتاريخ 2016/10/15 على الساعة 14:00، قامت الفرقة المختلطة بمعاينة لمحل التاجر (س.ي)، لتقييم نشاطه، حيث حررت محضر معاينة بنفس التاريخ محتواه رقم الأعمال المحقق خلال سنة (2016) مقدر بـ: 3 000 000 دج.

في حين أن التاجر (س.ي) لم يقم بأي تصريح في مفتشية الضرائب لرقم الأعمال لنفس السنة

التسوية: في هذه الحالة تتم التسوية كما يلي:

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 3 000 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 (لا يوجد) : 0 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 3 000 000,00 دج

حساب الضريبة الجزائية الوحيدة (IFU): (5%)

$$150\,000,00 = 5\% \times 3\,000\,000,00 \text{ دج}$$

حساب غرامة التأخير

$$37\,500,00 = 25\% \times 150\,000,00 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب الدفع:

$$150\,000,00 + 37\,500,00 = 187\,500,00 \text{ دج.}$$

ملاحظة: تكون الزيادة المطبقة بنسبة (25%) في حالة عدم التصريح النهائي للمكلف برقم الأعمال عبر سلسلة G12.

الحالة 4: بائع المجوهرات السيد/ ب.د.

بتاريخ 20-09-2016 على الساعة 09:30، قامت الفرقة المختلطة بمعاينة لمحل التاجر (ب.د)، لتقييم نشاطه، حيث حررت محضر معاينة بنفس التاريخ محتواه رقم الأعمال المحقق خلال سنة (2016) مقدر بـ: 6 500 000 دج.

غير أن التاجر (ب.د) صرح عبر سلسلة (G12) لنفس السنة برقم أعمال مقدر بـ 2 000 000,00 دج، أي بفارق 4 500 000,00 دج، وهي تسوية للضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) بنسبة 5% التسوية:

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 6 500 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 2 000 000,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 4 500 000,00 دج

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): (5%)

$$4\,500\,000,00 \times 5\% = 225\,000,00 \text{ دج}$$

حساب غرامة التأخير

$$225\,000,00 \times 25\% = 56\,250,00 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب الدفع:

$$225\,000,00 + 56\,250,00 = 281\,250,00 \text{ دج.}$$

الحالة 5: بائع المجوهرات السيد/ ز.ي.

بتاريخ 23-10-2016 على الساعة 11:15، قامت الفرقة المختلطة بمعاينة لمحل التاجر (ز.ي)، لتقييم نشاطه، حيث حررت محضر معاينة بنفس التاريخ محتواه رقم الأعمال المحقق خلال سنة (2016) مقدر بـ: 4 500 000 دج.

كما أن التاجر (ز.ي) صرح عبر سلسلة (G12) لنفس السنة برقم أعمال مقدر بـ 4 500 000,00 دج. في هذه الحالة لا توجد تسوية لأن رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة يساوي رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة (G12).

جدول رقم 16: تحصيلات الفرقة المختلطة لسنة 2016 بإحدى مفتشيات الضرائب

السنة	الحالة	رقم الأعمال المقدر من طرف الفرقة المختلطة	رقم الأعمال المصرح به	مبلغ التسوية	الضريبة الواجبة الدفع IFU
2016	1	3 000 000	1 360 000	1 640 000	94 300
2016	2	5 000 000	3 500 000	1 500 000	86 250
2016	3	3 000 000	0	3 000 000	187 500
2016	4	6 500 000	2 000 000	4 500 000	281 250
2016	5	4 500 000	4 500 000	0	0
				المجموع	649 300

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المديرية الفرعية للرقابة.

سنة 2017:

الحالة الأولى بائع المجوهرات (السيد: ب.د)

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 1 200 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 1 000 000,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 200 000,00 دج

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): (5%)

$$10\,000,00 = 5\% \times 200\,000,00 \text{ دج}$$

حساب غرامة التأخير

$$1\,000,00 = 10\% \times 10\,000,00 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب الدفع:

$$11\,000,00 = 1\,000,00 + 10\,000,00 \text{ دج.}$$

الحالة الثانية: بائع المجوهرات (السيد: م.ع)

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 2 500 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 1 500 000,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 1 000 000,00 دج

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): (5%)

$$50\,000,00 = 5\% \times 1\,000\,000,00 \text{ دج}$$

حساب غرامة التأخير

$$5\,000,00 = 10\% \times 50\,000,00 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب الدفع:

$$55\,000,00 = 5\,000,00 + 50\,000,00 \text{ دج.}$$

الحالة الثالثة: بائع المجوهرات (السيد: و.ه)

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 5 000 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 2 300 000,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 2 700 000,00 دج

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): (5%)

$$135\,000,00 = 5\% \times 2\,700\,000,00 \text{ دج}$$

حساب غرامة التأخير

$$20\,250,00 = 15\% \times 135\,000,00 \text{ دج}$$

إذن المبلغ الواجب الدفع:

$$155\,250,00 = 20\,250,00 + 135\,000,00 \text{ دج.}$$

الحالة الرابعة: بائع المجوهرات (السيد: ع.خ)

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 5 500 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 3 800 000,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 1 700 000,00 دج

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): (5%)

$$85\,000,00 = 5\% \times 1\,700\,000,00 \text{ دج}$$

حساب غرامة التأخير

$$12\,750,00 = 15\% \times 85\,000,00 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب الدفع:

$$97\,750,00 = 12\,750,00 + 85\,000,00 \text{ دج.}$$

الحالة الخامسة: بائع المجوهرات (السيد: ح.أ.)

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 3 500 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 0,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 3 500 000,00 دج

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): (5%)

$$175\,000,00 = 5\% \times 3\,500\,000,00 \text{ دج}$$

حساب غرامة التأخير

$$43\,750,00 = 25\% \times 175\,000,00 \text{ دج}$$

المبلغ الواجب الدفع:

$$218\,750,00 = 43\,750,00 + 175\,000,00 \text{ دج.}$$

جدول رقم 17: تحصيلات الفرقة المختلطة لسنة 2017 بإحدى مفتشيات الضرائب

السنة	الحالة	رقم الأعمال المقدر من طرف الفرقة المختلطة	رقم الأعمال المصرح به	مبلغ التسوية	الضريبة الواجبة الدفع IFU
2017	1	1 200 000	1 000 000	200 000	11 000
2017	2	2 500 000	1 500 000	1 000 000	55 000
2017	3	5 000 000	2 300 000	2 700 000	155 250
2017	4	5 500 000	3 800 000	1 700 000	97 750
2017	5	3 500 000	0	3 500 000	218 750
				المجموع	537 750

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المديرية الفرعية للرقابة.

سنة 2018

الحالة الأولى: بائع المجوهرات (السيد: س.ش.)

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 7 500 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 5 000 000,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 2 500 000,00 دج

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): (5%)

$$125\,000,00 = 5\% \times 2\,500\,000,00 \text{ دج}$$

حساب غرامة التأخير

$$18\,750,00 = 15\% \times 125\,000,00 \text{ دج}$$

إذن المبلغ الواجب الدفع:

$$143\,750,00 = 18\,750,00 + 125\,000,00 \text{ دج.}$$

الحالة الثانية: بائع المجوهرات (السيد: ض.ب.)

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 1 500 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 800 000,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 700 000,00 دج

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): (5%)

$$35\,000,00 = 5\% \times 700\,000,00 \text{ دج}$$

حساب غرامة التأخير

$$3\,500,00 = 10\% \times 35\,000,00 \text{ دج}$$

إذن المبلغ الواجب الدفع:

$$38\,500,00 = 3\,500,00 + 35\,000,00 \text{ دج.}$$

الحالة الثالثة: بائع المجوهرات (السيد: ي.ف)

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 4 000 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 2 800 000,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 1 200 000,00 دج

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): (5%)

$$60\,000,00 = 5\% \times 1\,200\,000,00 \text{ دج}$$

حساب غرامة التأخير

$$9\,000,00 = 15\% \times 60\,000,00 \text{ دج}$$

إذن المبلغ الواجب الدفع:

$$69\,000,00 = 9\,000,00 + 60\,000,00 \text{ دج.}$$

الحالة الرابعة: بائع المجوهرات (السيد: ع.م)

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 6 000 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 3 500 000,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 2 500 000,00 دج

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): (5%)

$$125\,000,00 \text{ دج} = 5\% \times 2\,500\,000,00$$

حساب غرامة التأخير

$$18\,750,00 \text{ دج} = 15\% \times 125\,000,00$$

إذن المبلغ الواجب الدفع:

$$143\,750,00 \text{ دج} = 18\,750,00 + 125\,000,00$$

الحالة الخامسة: بائع المجوهرات (السيد: ه.د.)

رقم الأعمال المقدر حسب محضر المعاينة: 6 800 000,00 دج

رقم الأعمال المصرح به عبر سلسلة G12 : 4 000 000,00 دج

رقم الأعمال المتبقي للتسوية (الفارق) : 2 800 000,00 دج

حساب الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): (5%)

$$140\,000,00 \text{ دج} = 5\% \times 2\,800\,000,00$$

حساب غرامة التأخير

$$21\,000,00 \text{ دج} = 15\% \times 140\,000,00$$

إذن المبلغ الواجب الدفع:

$$161\,000,00 \text{ دج} = 21\,000,00 + 140\,000,00$$

جدول رقم 18: تحصيلات الفرقة المختلطة لسنة 2018 بإحدى مفتشيات الضرائب

السنة	الحالة	رقم الأعمال المقدر من طرف الفرقة المختلطة	رقم الأعمال المصرح به	مبلغ التسوية	الضريبة الواجبة الدفع IFU
2018	1	7 500 000	5 000 000	2 500 000	143 750
2018	2	1 500 000	800 000	700 000	38 500
2018	3	4 000 000	2 800 000	1 200 000	69 000
2018	4	6 000 000	3 500 000	2 500 000	143 750
2018	5	6 800 000	4 000 000	2 800 000	161 000
				المجموع	556 000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المديرية الفرعية للرقابة.

المطلب الثالث: نتائج عمل الفرقة المختلطة للفترة (2016-2018)

بعد التطرق إلى دراسة حالة ميدانية لعمل الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) خاضعة للنظام الحقيقي وحالات خاضعة للنظام الجزافي سنتطرق في هذا المطلب إلى تقييم حصيلة الفرقة كل إدارة على مدى سنوات الدراسة، وتوزيع الملفات الخاضعة للرقابة الفرقة المختلطة حسب طبيعة النشاطات، وفي الأخير مدى فعاليتها في تحصيل مستحقاتها ومكافحة التهرب الضريبي.

أولاً: نتائج عمل الفرقة المختلطة (ضرائب)

حققت الفرقة المختلطة لولاية ميله الحصيلة التالية:

الجدول رقم (19) : حصيلة الفرقة المختلطة (ضرائب) خلال الفترة (2016-2018)

السنوات البيان	2016	2017	2018
عدد الفرق المختلطة	1	1	2
عدد الملفات المبرمجة	28	110	80
عدد الملفات المنفذة	8 حالات	50 حالة	40 حالة
قيمة الورود	18 689 200	7 921 700	6 500 031

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات مديرية الضرائب بولاية ميله.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ أن عدد الملفات المبرمجة الخاضعة لتحقيق من طرف الفرقة المختلطة منخفض (28 ملف) سنة 2016 بالرغم من كون عدد الملفات المنفذة (08) ملفات، إلا أنه نسبة الورد في هذا العام كانت أعلى نسبة، أما في سنة 2017 كان عدد الملفات المبرمجة 110، وهي أعلى نسبة في سنوات الثلاثة وكان عدد الملفات المنفذة هو (50) ملف وانخفاض مردودية الورد إلى 7921700 دج، أما في سنة 2018 تم برمجة (80) ملف وتقلص عدد الحالات المنفذة إلى (40) ملف وانخفاض قيمة الورد إلى 6500031 دج كما تجد الإشارة إلى أنه أصبح عدد الفرق المختلطة في هذا العام فرقتين (02).

وعلى العموم ما يمكن استنتاجه من خلال معطيات الجدول أن قيمة الورد تتخفف من سنة إلى أخرى وهذا دليل على أنه:

- هناك تأطير جيد لهذه الفرقة.
- برمجة عدد غير محدود من المتعاملين الاقتصاديين.
- إن تقييم الفرقة المختلطة يستوقفنا على مجموعة من النقائص أيضا:
- غياب إحصائيات المديرية الولائية للضرائب بميلة المتعلقة بالرقابة لأنشطة الفرقة المشتركة.
- عدم كفاية الحوافز المادية لهذه الفرقة.
- عدم تجديد المرسوم التنفيذي (290/97 المؤرخ في 27-07-1997) الذي يحدد عمل الفرقة المشتركة وصلاحياتها.

ثانيا: نوعية نشاط الملفات الخاضعة لتحقيق الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

الجدول التالي يوضح توزيع عدد الملفات الخاضعة لتحقيق الفرقة المختلطة حسب نوع وطبيعة النشاطات الممارسة في ولاية ميله خلال سنوات الدراسة (2016-2018)

جدول رقم (20) : توزيع الملفات الخاضعة لتحقيق الفرقة المختلطة حسب نوع النشاط.

البيان السنوات	نوع النشاط	عدد الملفات
2016	بائعي الجملة للتبغ	0
	منتجين	10
	مستوردين	12
	خدمات	/
	بائعي المجوهرات (ذهب)	6
2017	بائعي الجملة للتبغ	/
	منتجين	9
	مستوردين	15
	خدمات	/
	بائعي المجوهرات (ذهب)	86
2018	بائعي الجملة للتبغ	22
	منتجين	8
	مستوردين	12
	خدمات	/
	بائعي المجوهرات (ذهب)	38

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

من خلال الجدول أعلاه وبإلقاءنا نظرة على نوعية النشاطات المحقق فيها خلال سنوات الدراسة نلاحظ أن النسبة الأكبر من الملفات المعروضة للرقابة هي لبائعي المجوهرات خلال السنوات الأخيرة إذ تمثل 94,6% سنة 2017 من مجموع الأنشطة الأخرى، وما نسبته 30,4% سنة 2018 وما نسبته 16,8% سنة 2016 أي كانت النسبة منخفضة في هذه السنة لتوزع النسبة الباقية على مختلف الأنشطة الأخرى مثل بائعي الجملة للتبغ والمنتجين والمستوردين، أما الخدمات فقد انعدمت نسبتها خلال سنوات الدراسة.

من خلال المعطيات السابقة يتضح جليا توجه المكلفين بالضريبة إلى نشاط بيع المجوهرات على حساب الأنشطة الأخرى خاصة منها الإنتاجية والخدمات وهذا راجع إلى انعدام الفكر الاستثماري، وهذا النشاط غير

استثماري ومن جهة أخرى يعتبر هذا القطاع من الأنشطة التي يصعب تقدير رقم الأعمال ولهذا نجد تركيز عمل هذه الفرقة على هذا النشاط لكثرة الملفات التي تحمل نشاط بيع المجوهرات وسهولة التهرب الضريبي فيه.

ثالثا: مجموع الحقوق المحصلة بولاية ميلة والناجمة عن تحقيق الفرقة المختلطة

يبين الجدول التالي الحقوق المستحقة والباقية للتحصيل من طرف الفرقة المختلطة خلال سنوات الدراسة المنسوبة لإجمالي الحقوق المستحقة بمديرية الضرائب لولاية ميلة.

جدول رقم (21) : المبالغ المحصلة والباقية للتحصيل المتعلق بتحقيق الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة).

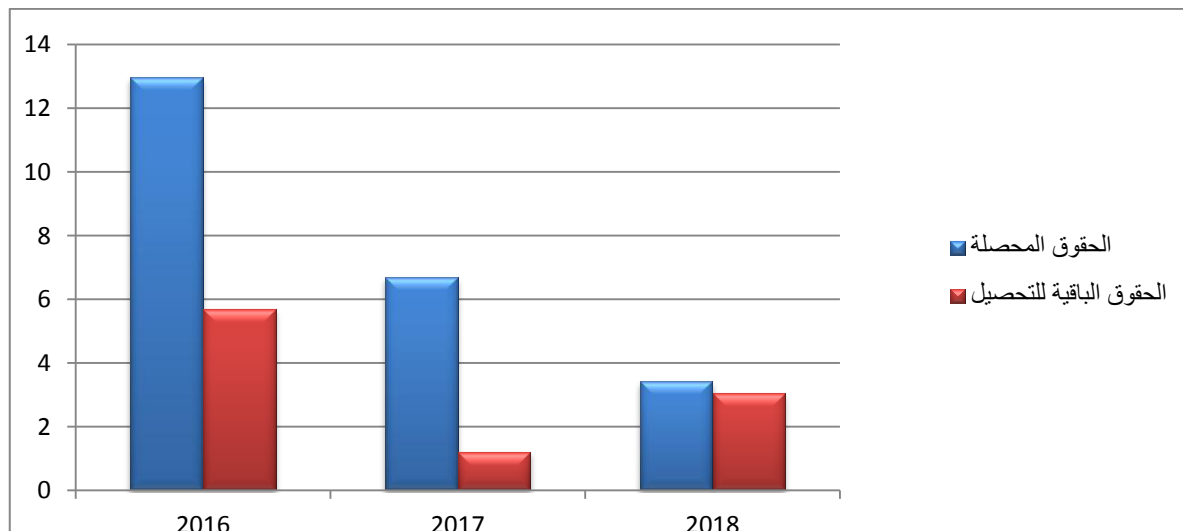
نسبة الحقوق غير المحصلة	نسبة الحقوق المحصلة	المبالغ الباقية للتحصيل	المبالغ المحصلة	الحقوق المستحقة	السنوات
%30.55	%67.45	5 709 200	12 980 000	18 689 200	2016
%15.34	%84.66	1 215 000	6 706 700	7 921 700	2017
%47.08	%58.92	3 060 031	3 440 000	6 500 031	2018

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المديرية الفرعية للرقابة.

ويمكن تمثيل هذه النتائج بالشكل البياني التالي

الشكل رقم (08) : الحقوق المحصلة والباقية للتحصيل المتعلق بتحقيق الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة).

الوحدة: مليون دينار جزائري



من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أنه في سنة 2016 كانت الحقوق المحصلة تمثل 69,45% وفي سنة 2016 كانت 84,66% وهي نسب لا بأس بها بما تفوق النصف وهذا يدل على أن التسويات الجبائية خلال هاتين السنتين كانت معقولة ومقبولة نوعا ما بشكل مقبول من طرف المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية من طرف الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)، بينما سجلنا انخفاضا نوعا ما في سنة 2018 بنسبة 52,92% وهذا راجع إلى أنه ربما هناك تهرب من أداء الضرائب.

كما أن التحصيلات التي قامت بها الفرقة المختلطة على مستوى الولاية هي نسبة مساهمتها في مكافحة التهرب الضريبي ومن خلال الجدول حيث ساهمت في سنة 2016 بمبلغ 12709200 دج كتحصيل وهي قضاء على التهرب، وفي سنة 2017 بقيمة 6706700 دج أما سنة 2018 فكانت القيمة 3440000 دج رغم كون المبالغ الضئيلة بالمقارنة مع الحصيلة الإجمالية على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله إلا أنها تقوم بدورها بشكل جيد وللفرقة دور معنوي أيضا في مكافحة التهرب يمكن استخلاصه في النقاط التالية:

◀ خلق الرهبة والتخوف من الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) مما يدفعهم إلا القيام بالتصريحات الصحيحة؛

◀ دورها الأساسي هو الكشف عن المتهربين بالإضافة إلى دور التحصيل وإضافة أسمائهم في بطاقة المتهربين؛

◀ القيام بالتحقيق والرقابة والتأكد من المعلومات دورها المهم أكبر من مهمة التحصيل.

ومن معوقات عمل الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) والحد من دورها:

◀ التغيير المستمر لأعضاء الفرقة وعددها؛

◀ برمجية متعاملين غير ناشطين مما يؤثر على فعالية البرمجة والتحقيق؛

◀ التعليمات الصادرة من مديرية الضرائب التي تحدد نشاط الفرقة؛

◀ الفرقة لا تملك مكتب خاص بها لمزاولة نشاطها.

خلاصة الفصل

تناولنا في دراستنا للفصل الثالث والمتمثل في الدراسة التطبيقية التي كانت بمديرية الضرائب لولاية ميله، ومديرية التجارة، ومديرية الجمارك لولاية قسنطينة، تقديمًا عامًا لمختلف المديرات وهيكلها التنظيمي ومهام كل مكتب وكل مصلحة تنتمي إليها، وبعد ذلك تطرقنا إلى تأسيس الفرقة المختلطة ومهامها بصفة عامة وبصفة خاصة.

كما تناولنا في المبحث الثاني واقع التهرب الضريبي على مستوى ولاية ميله من خلال تقييم التحصيلات الإجمالية على مستوى مديرية التحصيل والتي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتحليلها وتفسيرها.

وبعد ذلك تطرقنا إلى استعراض دراسة ملفات خاضعة لرقابة الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، باعتبارها هيئة مختصة بالرقابة الجبائية وجهاز لمكافحة التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله، حيث تم اختيار هاته الملفات على أساس معايير معينة كنوع النظام التي خضعت له وأنواع المخالفات وهذا بهدف التوصل إلى نتائج مميزة تفيد الدراسة الميدانية للمبحث وتساعدنا في الإجابة على الإشكالية المطروحة.

وأخيرا قمنا بتقييم عمل هذه الفرقة من خلال تحصيلاتها الإجمالية لتبيان دورها وبعد اختبار الفرضيات المقترحة من خلال النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية، يمكننا القول أن الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) وعند قيامها بعملها بشكل سليم قادرة على مكافحة التهرب الضريبي بشكل جيد وهذا وفقا للحصيلة الضريبية واكتشاف ثغرات التهرب التي انتهكت من طرف المتهربين من الضريبة.

خاتمة

بعد التطرق لكل المفاهيم المرتبطة بالموضوع من أهمية الضريبة في كونها مصدرا أساسيا دائما للإيرادات العامة للدولة التي تواجه بها نفقاتها العامة، إلى الإطار الذي تنشط فيه تلك الضريبة ما يسمى بالنظام الضريبي تطرقنا إلى الإصلاحات والتعديلات الجذرية للنظام الضريبي الجزائري وما يميزه من تعقيد وكثرة الضرائب وتعدد الأوعية الضريبية التي أدت إلى ظهور التهرب الضريبي. يؤثر هذا الأخير سلبا على الحصيلة الضريبية ويشكل عائقا أمام التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة، وتعتبر مكافحته ليست بالأمر السهل وهذا راجع إلى الأوجه والأشكال التي يتخذها والتقنيات المنتهجة والحيل المستعملة من طرف المكلفين للتخلص من دفع الضرائب.

لقد أرسى المشرع الجزائري أجهزة ووسائل تساعد على مكافحة هذه الظاهرة تتمثل في الرقابة الجبائية التي أسندت إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، إذ تعتبر هذه الأخيرة من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الضريبية لكي تتأكد من صحة ونزاهة ودقة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين باعتبار أن المشرع الجزائري منح المكلفين الحرية النسبية بتقديم تصريحاتهم هذا ما نص عليه المشرع بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية.

تتمكن الإدارة الجبائية من خلال الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) بتطبيق الرقابة واستيفاء مستحقاتها من المكلفين وتصحيح الأخطاء والمخالفات والتجاوزات التي يكتشفونها وهذا للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

بالإضافة إلى كل ما سبق وبعد التعرض للدراسة التطبيقية يتضح لنا دور الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) في اكتشاف جل المخالفات والأخطاء المسجلة سهوا أو عمدا ونتائجها تؤدي إلى القضاء على جزء من التهرب الضريبي وزيادة التحصيلات الجبائية.

بعد معالجتنا لمختلف جوانب البحث بشقيه النظري والتطبيقي توصلنا إلى نتائج باختيار الفرضيات المقترحة.

نتائج اختبار الفرضيات

« إثبات صحة الفرضية الأولى بأن أهم محاور الإصلاح الضريبي سنة 1992، فقد ارتكز مضمونها بالدرجة الأولى على تأسيس ثلاث ضرائب جديدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، كما كان يهدف إلى إحلال الجبائية العادية مكان الجبائية البترولية.

« إثبات صحة الفرضية الثانية بأن هناك نقص في فعالية التحصيل الضريبي بالجزائر ذلك بحكم أن ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد إحدى مظاهر الانحلال السياسي والاقتصادي والاجتماعي، يترتب عليها آثار سلبية على التحصيل الضريبي وبالتالي حرمان الدولة من القيام بالكثير من أوجه الإنفاق العام.

« إثبات صحة الفرضية الثالثة باعتبار الرقابة الجبائية من أهم الوسائل المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية للحد من ظاهرتي التهرب والغش الضريبي وقد خول لها المشرع كافة الصلاحيات للقيام بمهامها.

◀ إثبات صحة الفرضية الرابعة إذ تساهم الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) في مكافحة التهرب الضريبي من خلال رقابتها على التصريحات بما تعطيه من نتائج إيجابية من خلال الكشف عن حالات التملص أو التهرب من دفع الضريبة، من خلال الدراسة الميدانية على مستوى مديرية الضرائب لولاية ميله.

نتائج الدراسة

- ◀ انعدام الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.
- ◀ منح المشرع الجزائري المكلف بالضريبة مجموعة من الحقوق بالمقابل حق الرقابة الممنوح للإدارة الجبائية.
- ◀ تعقد النظام الضريبي الجزائري نتيجة لكثرة الضرائب المفروضة على المكلفين من جهة ومن خلال زيادة معدلات الضرائب من جهة أخرى.
- ◀ التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة الضريبية ومن ثم السياسة المالية والاقتصادية.
- ◀ عدم استخدام تقنيات جديدة أو برمجيات تساعد في الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي.
- ◀ تعتبر المبالغ المتملص من دفعها موردا هاما للخزينة العمومية للدولة.
- ◀ الرقابة الجبائية تضمن المساواة بين المكلفين بالضريبة من خلال تطبيق العقوبات المنصوص عليها قانونيا في كل حالة من حالات التملص من دفع الضريبة.
- ◀ حصر مهام الرقابة في مديرية فرعية واحدة بوسائل مادية وبشرية محدودة.
- ◀ تؤدي الرقابة الجبائية إلى الكشف عن التهرب الضريبي الممارس من طرف المكلفين بالضريبة بهدف التملص من دفع الضريبة اللازمة باستعمال طرق تدليسية وإخفاء الوثائق والمعلومات التي تساعد إدارة الضرائب في ممارسة الرقابة.
- ◀ إن فعالية الرقابة ترتبط بتكاثف جهود جماعية تساهم فيها كل مصالح وإدارات الدولة.
- ◀ عدم التجديد في المراسيم المحددة لأعمال الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة).
- ◀ الفرقة المختلطة جهاز مهم من أجهزة الرقابة الجبائية وتجمع بين ثلاث إدارات مما يعطيها أهمية كبيرة في مجال مكافحة التهرب الضريبي وقمع الغش الضريبي.

التوصيات والاقتراحات

- ◀ عصنة الإدارة الجبائية من خلال تطوير وإجراء تعديلات على الهياكل والأجهزة القديمة وخلق هياكل متخصصة تتولى متابعة الشؤون الضريبية وتسهيل التحصيل.
- ◀ اختلاق تدابير متنوعة للحد من التهرب الضريبي، والتأكيد على دور وأهمية العقوبات الممنوحة.

- ◀ خلق قنوات اتصال بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ومحاولة نشر الوعي الضريبي لتغيير معتقدات الأفراد حول الضرائب.
- ◀ ضرورة تحديد معايير واضحة وشفافة وموضوعية لانتقاء المكلفين الذين يتم إخضاعهم للرقابة.
- ◀ وضع نظام معلوماتي مركزي وطني يعمل على تجميع المعلومات الضرورية الخاصة بالمكلف وتوزيعها على المصالح الخاصة بهدف تضيق مساحة التهرب الضريبي وكذا إعداد برمجيات للاستقصاء عن المعلومة الجبائية للمكلف بالضريبة.
- ◀ ضرورة الاهتمام بالعمال وتحفيزهم من أجل الحد من ظاهرة السرقة والرشوة التي تعاني منها الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى جراء دورات تكوينية لهم لتنمية قدراتهم ومواكبة التقدم.
- ◀ بناء نظام رقابي فعال يأخذ على عاتقه الحفاظ على حقوق المكلف والسلطة المالية على حد سواء.
- ◀ تبسيط إجراءات فرض الضريبة مع منح تسهيلات للمكلفين بها، كمراجعة وإجراء تعديلات على قوانين الضرائب بأنواعها وإعادة النظر في النسب المفروضة على الأرباح والمداخل وتقييمها بشكل عادل يرضي المكلف بدفعها.

آفاق الدراسة

- على الرغم من دراستنا لهذا الموضوع بجانبه النظري والتطبيقي إلا أنه لا يمكن الإلمام بكل ما يحيط بظاهرة التهرب الضريبي والأجهزة التي يمكن أن نستخدمها للكشف عنه ومكافحته، ففي هذه الدراسة ركزنا على جهاز مهم هو الفرقة المختلطة التي تتكون من ثلاثة إدارات (الضرائب، الجمارك والتجارة) التي من شأنها أن تعطي فعالية أكبر للرقابة الجبائية من خلال إلمامها بإدارات مختلفة، إلا أنه في اعتقادنا لا تزال هناك بعض النقاط تعتبر غامضة ويمكن أن تعالج في بحوث مستقبلية يمكن من خلالها إيجاد طرق لاكتشاف ومكافحة التهرب الضريبي، وهذا ما سنطرحه كإشكاليات لمواضيع لاحقة تحت عناوين:
- ◀ دور مصالح المتابعة بقباضة الضرائب في زيادة الحصيلة الضريبية باستخدام طريقة التحصيل الودي والجبري.
 - ◀ مساهمة فرقة التفتيش والتحقيق الجبائي في الكشف عن مدى صحة التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة والآثار المترتبة عن ذلك.

قائمة المراجع

1- الكتب

- ◀ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب: المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- ◀ أحمد عبد السميع علام: المالية العامة، المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ط 1.
- ◀ أيمن حداد، عمر بني أرشيد: المحاسبة الضريبية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2010.
- ◀ جهاد سعيد خصاونة: علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، 2010.
- ◀ حسين محمد سمحان، محمود حسين الوادي: المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2010.
- ◀ حسين محمد سمحان، محمود حسين الوادي، إبراهيم خريص، زياد الذبيبة: المالية العامة من منظور إسلامي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2010.
- ◀ صلاح الدين حسن السيسي: موسوعة جرائم الفساد الاقتصادي، الكتاب الثاني اقتصاد الفساد، دار الكتاب الحديث، ط 1، 2012، القاهرة.
- ◀ عادل العلي: المالية العامة والقانون المالي الضريبي، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط 2، 2011.
- ◀ عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة: المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2008.
- ◀ عبد الله خبانة: الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، إسكندرية، 2016.
- ◀ عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2011.
- ◀ عزمي أحمد، يوسف الخطاب: الضرائب ومحاسبتها، دار الإعمار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2010.
- ◀ علي خليل، سليمان سوزي: المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2013.
- ◀ عمر يحيوي: مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، ط 2، 2005، عادل فليح العلي: مالية دولية، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2008 .
- ◀ فليح حسن خلف: المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2008.
- ◀ محمد البنا: اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ب ب، 2009.
- ◀ محمد طاقة، هدى العزاوي: اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط 1، 2010.
- ◀ محمد عباس، محرز: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2، 2005.
- ◀ محمود برحمان: المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الجزائر، ط 1، 2015.

◀ محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام: مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط 1، 2007.

◀ ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.

◀ ياسر صالح الفريجات: المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1.

2- المذكرات

◀ أوهيب بن سالمه ياقوت: الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر، 2003/2002.

◀ بوشخي عائشة، بوشخي فاطمة طالبة دكتوراه: أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، جامعة تلمسان.

◀ حجار مبروكة: أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006-2005.

◀ رحمة نابتي: النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2014/2013.

◀ سميرة بوعكاز: مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة.

◀ شبايكي (جامعة الجزائر)، ملاك قارة (جامعة قسنطينة): التهرب الضريبي دراسة ميدانية في ولاية قسنطينة.

◀ عبد الهادي مختار: الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، سنة 2016/2015.

◀ عفيف عبد الحميد: فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، رسالة ماجستير تخصص اقتصاد دولي في التسيير، جامعة فرحات عباس، 2014-2013.

◀ العياشي عجلان: ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009 حالة ولاية المسيلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، سنة 2006-2005.

◀ فرقاني نبيلة، بن سعيدان لبنى: الإصلاحات الجبائية في الجزائر وتأثيرها على الاقتصاد الوطني، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية، المركز الجامعي بن يحي فارس، المدير، 2009-2008.

◀ فلاح محمد: السياسة الجبائية "الأهداف والأدوات"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 2006/2005.

◀ لابلد لرزق: ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011/2012.

◀ لياس قلاب ديبج: مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.

◀ محمود جمام: النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، رسالة دكتوراه، جامعة قسنطينة، 2009-2010، ص 111.

◀ ميدوني سيد أحمد: الإصلاح الجبائي في الجزائر ودور المراقبة في محاربة الغش والتهرب الضريبي، رسالة ماجستير، تخصص نقود وبنوك مالية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013.

◀ نجيب زروقي: جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2013.

3- المنشورات الجامعية

◀ بلحاج فراحي، عبد الحكيم بن سالم: الإصلاحات الجبائية في الجزائر في ظل التحديات الاقتصادية، مقال في مجلة دراسات، جامعة بشار، العدد 2003/03.

◀ حميدة بوزيد: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية 5-2007.

◀ خالد عيادة عليما: التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 2، 2013.

◀ سماحي أحمد، عبد الهادي مختار: إصلاح الضريبة على الدخل الإجمالي أحد أهم محاور الإصلاح الجبائي في الجزائر، عبارة عن مقال منشور في مجلة البحوث العلمية في التشريعات الجبائية، العدد 2006/06.

◀ عبد المجيد قدي: النظام الجبائي وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول، جامعة سعد دحلب، البليدة، 21 ماي 2002.

◀ علي زغدود: المالية العامة، (الطبعة الرابعة)، ديوان المطبوعات الجامعية 10-2011.

◀ كمال رزيق، سمير عمور: تقييم عملة إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مقال منشور في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 5، الجزائر.

◀ ناصر مراد: الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مقال في مجلة الباحث، جامعة البليدة، العدد 2003/02.

◀ ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 06-2011.

◀ ولهي بوعلام: نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، - حالة الجزائر، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف، المنعقد أيام 20-21 أكتوبر 2007.

4-القوانين والتشريعات

- ◀ الإجراءات الجبائية لسنة 2016.
- ◀ الأمر رقم 87/75 المؤرخ في 1975/12/30 المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 104، الصادرة بتاريخ 1975/12/30.
- ◀ الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 102، الصادرة بتاريخ 1976/12/22.
- ◀ الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 103، الصادرة بتاريخ 1976/12/26.
- ◀ الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الطابع، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 39، الصادرة بتاريخ 1977/07/15.
- ◀ الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 70، الصادرة بتاريخ 1977/10/02.
- ◀ الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 70، الصادرة بتاريخ 1977/12/18.
- ◀ الأمر رقم 07/79 المؤرخ في 1979/07/21، المتضمن قانون الجمارك، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30، الصادرة بتاريخ 1979/07/24.
- ◀ قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2018.
- ◀ قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة، 2018
- ◀ قانون المالية 2009، الجريدة الرسمية/ العدد 74.
- ◀ قانون المالية 2010، الجريدة الرسمية/ العدد 78.
- ◀ قانون المالية 2011، الجريدة الرسمية، العدد 80.
- ◀ قانون المالية 2012، الجريدة الرسمية، العدد 72.
- ◀ قانون المالية 2013، الجريدة الرسمية، العدد 72.
- ◀ قانون المالية 2014، الجريدة الرسمية، العدد 68.
- ◀ قانون المالية 2015، الجريدة الرسمية، العدد 78.
- ◀ قانون المالية 2016، الجريدة الرسمية، العدد 77.
- ◀ قانون المالية 2017، الجريدة الرسمية، العدد 76.
- ◀ قانون المالية 2018، الجريدة الرسمية، العدد 68.
- ◀ القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/21، العدد 20.
- ◀ المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23، الجريدة الرسمية، العدد 09، 1991.

ملحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التجارة

مديرية التجارة لولاية ميلسة

مصلحة مراقبة الممارسات التجارية

والمضادة للمنافسة

محضر رسمي

محضر رقم :

عام و

يوم الساعة

بناء على طلب السيد وزير التجارة

نحن الموقعون أسفله

حاملوا مهامنا، نشهد أننا يوم

على الساعة قد تقدمنا إلى المحل التجاري

المستغل من طرف

المسير من طرف

اللقب الاسم

المولود يوم ب ولاية

ابن و

ب.ت.و رقم في

س.ت رقم في

العنوان التجاري

العنوان الشخصي

الحالة العائلية

عدد الأولاد

رقم الأعمال

حيث لاحظنا ما يلي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التجارة

مديرية التجارة لولاية ميلة

الفرقة المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة)

ميلة، 02/04/2004

إستدعاء

بهذهني أن أدعوكم لتحويل إلى مكاتب مديرية التجارة لولاية ميلة الكائن بتحصيص بى شحوب طريق رغااية

بلدية ميلة يوم على الساعة مرفقا بالسجل التجاري و بطاقة التعريف الوطنية و الوثائق

شالسة :

1-

2-

3-

في حالة عدم الاستجابة إلى هذا الاستدعاء أحيطكم علما أنه ستتخذ ضدكم الإجراءات القانونية و ذلك طبقا

لقانون رقم 02/04 المؤرخ في 23 جوان 2004 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية المعدل والمتمم.

العمون

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التجارة

مديرية التجارة لولاية ميلة

مصلحة مراقبة الممارسات التجارية والمضادة للمنافسة

إسم الشركة :

إسم المسير :

النشاط : إستيراد وتصدير السكر ، الشاي ، البن ، الكاكاو

العنوان : رقم 45 تخصيص 384 حصة بلدية تاجنانت ولاية ميلة

المخالفة المسجلة : - تحرير فواتير غير مطابقة

تقرير إختتام التحقيق

عام ألفين و ثمانية عشر و في اليوم الثامن عشر من شهر نوفمبر على الساعة التاسعة نحن الموقعون أسفله السادة/ جوامي عبد اللطيف و دفوس نبيل و مزاهي محمد وحيرش مروان أعضاء الفرقة المختلطة (ضرائب, جمارك, تجارة) ، حاملوا مهامنا نشهد أننا بتاريخ 2018/06/25 على الساعة الحادية عشر والنصف قمنا بفتح تحقيق حول التعامل الاقتصادي المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة موري فود للإستيراد والتصدير الممارس لنشاط إستيراد وتصدير السكر ، الشاي ، البن ، الكاكاو الكائن مقرها رقم 45 تخصيص 384 حصة بلدية تاجنانت ولاية ميلة ، الحامل للسجل التجاري رقم 14 ب 0323848 - 43/00 الصادر بتاريخ 2015/12/14 والرقم الجبائي 001443089000448 المولود بتاريخ 1974/10/01 ببلدية تاجنانت ولاية ميلة ابن السعيد و قوميدي جغمومة .

في إطار التحقيقات المتخصصة قمنا نحن الفرقة المذكورة أعلاه بمهمة رسمية عبر إقليم بلدية تاجنانت وهذا للتحقيق في مدى شفافية الممارسات التجارية للمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة موري فود للإستيراد والتصدير مسيرة من طرف السيد معمري مراد الممارسة لنشاط لنشاط إستيراد وتصدير السكر ، الشاي ، البن ، الكاكاو الكائن مقرها رقم 45 تخصيص 384 حصة بلدية تاجنانت ولاية ميلة .

وبعد الكشف عن مهامنا وهويتنا للمسير أين شرعنا في عملية المراقبة و التحقيق في مخزون المؤسسة لمختلف أنواع الشاي أين تركنا له إستدعاء للحضور إلى مقر المديرية مرفوقا بالوثائق التجارية المتمثلة في: السجل التجاري، بطاقة الهوية ، شهادة الميلاد، القانون الأساسي للشركة ، عقد الملكية أو عقد الإيجار ، الرقم الجبائي ، فواتير الشراء

Série O n° 19

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المديرية العامة للضرائب

رقم التعريف الجبائي :

رقم المادة:

مديرية الضرائب لولاية _____

مقتشية الضرائب لـ _____

رمز مقتشية : _____

محضر معاينة

(1) _____

المواد 52 و 5-224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المعادلة.

المواد 52 و 73 من قانون المالية لسنة 2002

في اليوم _____ من عام _____
و على الساعة _____ (2) نحن الممضين أسفله (3) :

الحائزين اليمين و الحاملين لبطاقات انتدابنا، تقدمنا عند (4) :

الممثل من طرف (5) :

للقيام بمعاينة ميدانية.

قد عاينا ماييلي :

و عند نهاية تدخلنا، قمنا بنقل هذا المحضر في اليوم و الشهر المذكورين أعلاه و دعونا السيد :
لإمضائه معنا و الذي قبل رفض (6) و صرح بمايلي :

و بطلب منه، سلمناه نسخة من هذا المحضر مقابل و صل استلام .

إمضاء الأعوان.

إمضاء المعني.

(1) موضوع المعاينة المادية :
(2) تكتب السنة و الشهر و اليوم و الساعة بالأحرف كاملة،
(3) اسم و لقب و رتبة العون :
(4) الاسم و اللقب أو العنوان الاجتماعي و عنوان المكلف بالضريبة :
(5) اسم و لقب و رتبة الممثل :
(6) تكتب العبارة غير الملائمة

ملحق رقم 05: التصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزائرية الوحيدة G12

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE		Série G12
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE :	المديرية العامة للضرائب مديرية الضرائب لولاية	
INSPECTION DE :	مفتشية :	
RECETTE DE :	قياضة :	
COMMUNE DE :	بلدية :	
CPI DE :	مركز الضرائب الجوّاري :	
التصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزائرية الوحيدة لسنة : DECLARATION PREVISIONNELLE DE L'IFU AU TITRE DE L'ANNEE : الفترة من : إلى : Période du au (تصريح يودع في الفترة الممتدة ما بين 1 إلى 30 جوان للسنة) (Déclaration à souscrire entre le 1 ^{er} et le 30 juin de l'année)		
I - معلومات خاصة بالمكلف بالضريبة I - IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE		
- Nom, Prénom :	الاسم و اللقب :	
- Raison sociale :	اسم الشركة :	
- Activité exercée :	طبيعة النشاط :	
- Autres activités :	نشاطات أخرى :	
- Activité exonérée (ANSE) - CNAC - ANGEM) :	نشاط معفى :	
- Adresse du lieu d'exercice de l'activité :	عنوان النشاط :	
- Adresse du domicile de l'exploitant :	عنوان إقامة المكلف بالضريبة :	
- Numéro NIF :	رقم التعريف الجبائي :	
- Numéro du RC :	رقم السجل التجاري :	
- Code d'activité :	رمز النشاط :	
- Numéro de la carte d'artisan :	رقم بطاقة الحرفي :	
- Numéro d'article d'imposition :	رقم المادة :	
- Numéro de téléphone :	رقم الهاتف :	
- E-mail :	البريد الإلكتروني :	
- Numéro CB / CCP :	رقم الحساب البنكي الحساب البريد الجاري :	
II - الأجر II- SALAIRES		
- Nombre de personnes employées * :	عدد الأشخاص الموظفين * :	
- Montant des salaires versés * :	مبلغ الأجر المدفوعة * :	
- Montant des charges sociales versées * :	مبلغ الأعباء الاجتماعية لمدفوعة * :	
* Ces informations doivent concerner l'année N-1		
* هذه المعلومات يجب أن تتعلق بالسنة N-1		

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICA ALGERIENNE DE DEMOCRATIE ET POPULAIRE

Série C n° 4
إشعار أولي

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

NOTIFICATION DE PROPOSITION DE REDRESSEMENTS

STRUCTURE:

Référence :

Accuse de
Réception
N°

M:

Activité / Profession:

Adresse:

N° d'Article: N° NIF:

A le

J'ai l'honneur de vous faire connaître que conformément aux dispositions de l'article 19 du Code des Procédures Fiscales, l'administration fiscale envisage d'apporter des rectifications à vos déclarations et aux éléments servant de base pour le calcul des impôts, droits et taxes marqués d'une croix ci-dessous, au titre de(s) l'exercice(s) repris ci-après :

Imp. Officielle, Alger (2018)

Nature des impôts, droits et taxes à régulariser	Exercice(s) concerné(s)
IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL (IRG) :	
IRG: Bénéfices professionnels	
IRG: Revenus de la location des propriétés bâties et non bâties	
IRG: Revenus des Capitaux Mobiliers	
IRG: Traitement, salaires, pensions et rentes viagères	
IRG: Plus values de cession à titre onéreux des immeubles bâtis ou non bâtis et des droits y afférents	
IRG: Revenus agricoles	
IRG: Retenue à la source entreprise étrangère non installée	
IRG: Autres retenues à la source	
IMPOT SUR LES BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS (IBS) :	
IBS: Régime général	
IBS: Retenue à la source sur les revenus des capitaux mobiliers	
IBS: Retenue à la source opérée sur les revenus des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation permanente en Algérie	
TAXE SUR L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE (TAP) :	
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (TVA) :	
IMPOT FORAINTAIRE UNIQUE (IFU) :	
TAXES FONCIÈRES :	
IMPOT SUR LE PATRIMOINE (ISP) :	
AUTRES IMPÔTS ET TAXES (à préciser) :	

Vous disposez d'un délai de trente (30) jours pour me faire parvenir votre acceptation ou vos observations aux redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai équivaut à une acceptation tacite (Article 19 du CPF).

Vous pouvez vous faire assister par un conseil de votre choix (Article 19 du CPF).

Veuillez agréer, Madame/ Monsieur l'expression de ma considération distinguée.

SIGNATURE DU RESPONSABLE

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE		Série C n°4 Ter
MINISTERE DES FINANCES DIRECTION GENERALE DES IMPOTS		NOTIFICATION D'ABANDON DES REDRESSEMENTS ENVISAGES
STRUCTURE.....		M.
Référence	Accusé de Réception. N°	Activité/Profession :
		Adresse
	
N° d'Article [.....]		N° NIF [.....]
A..... le		
<p>J'ai l'honneur de vous faire connaître qu'après examen de votre réponse reçue en date du..... à la notification de proposition de redressement N°..... du, par laquelle vous avez émis des observations relatives aux redressements envisagés, il a été décidé d'abandonner en totalité les redressements envisagés.</p> <p>Les motifs pour lesquels les redressements envisagés sont abandonnés sont explicités au verso.</p> <p>Veuillez agréer, Madame / Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.</p>		
Signature du responsable		

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE		Série C n°4 Bis
MINISTRE DES FINANCES DIRECTION GENERALE DES IMPOTS	NOTIFICATION DEFINITIVE DE REDRESSEMENTS	
STRUCTURE Référence	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 60px; margin: 0 auto;"> Accusé de Réception. N° </div>	M. Activité/Profession Adresse
N° d'Article	N° NIF	
A..... le		
J'ai l'honneur de vous faire connaître :		
<div style="display: flex; flex-direction: column; gap: 10px;"> <div> <input type="radio"/> Qu'en l'absence d'une réponse dans le délai imparti à la notification de proposition de redressement N° du, il a été décidé de maintenir les redressements envisagés à votre rencontre. <div style="border-bottom: 1px solid black; width: 200px; margin-top: 5px;"></div> </div> <div> <input type="radio"/> Que compte tenu de votre acceptation formelle reçue en date du, il a été décidé de maintenir définitivement les redressements envisagés dans la notification de proposition de redressements N° du <div style="border-bottom: 1px solid black; width: 200px; margin-top: 5px;"></div> </div> <div> <input type="radio"/> Qu'après examen de votre réponse reçue en date du à la notification de proposition de redressement N° du, par laquelle vous avez émis des observations relatives aux redressements envisagés, il a été décidé : </div> <div style="display: flex; gap: 10px;"> <div> <input type="checkbox"/> D'accepter partiellement les motifs et les justificatifs présentés. </div> <div> <input type="checkbox"/> De maintenir la totalité des redressements envisagés. </div> </div> </div>		
Les motifs pour lesquels vos observations et justificatifs n'ont pas été retenus sont explicités au verso.		
Je vous informe, par ailleurs, qu'un rôle de régularisation sera établi à votre rencontre, lequel peut être contesté dans le cadre d'une réclamation contentieuse, en application des articles 70 à 72 et 172 du Code des Procédures Fiscales.		
Veuillez agréer, Madame / Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.		
SIGNATURE DU RESPONSABLE		

ROLE INDIVIDUEL

Année :

مديرية الضرائب لولاية

M. (nom et prénom - Raison sociale) السيد (اللقب، الاسم، اسم الشركة)
Activité ou Profession : النشاط أو المهنة
Adresse : العنوان
Article d'Imposition : رقم المادة
Numéro d'Identification Statistique : رقم التعريف الإحصائي
Numéro d'Identification Fiscale : رقم التعريف الفعلي

RECETTE DES IMPOTS

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		T.V.A. déductibles	MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)			Taux	Montant	
IRG												
Impôts et Amendes (VF-IRG) à I.B.S.												
Impôt Forfaitaire												
Impôt sur l'Activité Professionnelle												
Impôt sur la Valeur Ajoutée												
Intégration TVA/achats												

AVIS A PALESTINE

Série D - n° 17

CODE
ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECOURS

DATE D'EXPIRIBILITE:

RECETTE DES IMPOTS

(Cachet, 1990)

 Springer

Conclusions and Discussion:

Adams:

Article 2. Composition :

Overview of the "Introduction" section

— *On the Nature and Extent of the Problem*

(Les bases impossibles et les droits tout arrêtés et données)

Les bases imposables et les droits sont indiqués en dollars					
DIFFÉRENTIELS TAXES DROITS ou Produits à Exempter	BASE imposable (A)	BASE imposable (B)	MONTANT revenuement (C)	Taux	Montant des droits à payer
IRG					
Impôts et Aides (F. 100)					
IBS					
Vente de Forêt					
Location d'Activité Portée à l'acte					
Location d'Activité Portée à l'acte					
Location d'Activité Portée à l'acte					



Centre National du Registre du Commerce

Répartition des actifs par Commune et Secteur d'activité

Commerçant actif de la wilaya de : MILA

Au : 15/12/2018



Commune	Proportion à l'ETPH			Pro. Actifs			Code Gros			Code Moyen			Code Services		
	PP	PM	PP	PP	PM	PP	PP	PM	PP	PP	PM	PP	PP	PM	PP
MILA	952	104	30	1	160	48	6	44	3561	41	2721	151	7430	389	
FERDJOUA	363	40	8	1	67	12	1	11	2038	11	1099	40	3576	115	
CHELGHOUH LAID	533	196	20	0	402	60	4	100	2198	43	1800	142	4957	541	
Oued ATHMENIA	276	76	7	0	46	13	2	22	793	5	761	46	1885	162	
AIN MELLOUK	106	27	3	0	11	0	0	2	187	2	196	4	508	35	
TELERGHMA	331	65	13	1	74	26	10	33	1609	13	1068	38	3103	176	
Oued SEGUEN	71	31	5	0	18	4	5	7	174	2	184	6	457	50	
TADJENANET	434	125	19	0	76	48	6	158	1691	23	1120	66	3346	420	
BENYAHIA ABDERRAHMANE	6	8	0	0	2	3	1	2	73	0	92	1	174	14	
Oued ENDOJA	152	12	3	0	28	1	3	0	555	3	384	7	1125	23	
AHMED RACHEDI	116	4	2	0	9	2	0	1	281	0	248	3	656	10	
OULED KHALOUF	25	4	0	0	4	3	0	0	182	3	137	3	348	13	
TIBERGUEUT	59	5	1	0	6	1	0	0	124	0	105	3	295	9	
BOUHATEM	153	2	4	0	14	1	1	0	275	0	319	5	766	8	
ROUACHED	235	13	3	1	27	3	0	4	635	2	372	7	1272	30	
TESSALA LEMATAI	70	3	6	0	6	0	0	0	241	0	173	4	496	7	
GRAREM GOUGA	417	49	14	1	60	13	6	13	1305	9	1202	60	3004	145	
SIDI MEROUANE	120	4	4	0	13	4	2	6	493	0	450	5	1082	19	
TASSADANE HADDADA	73	1	0	0	9	0	0	0	231	1	204	6	517	8	
DERRAH BOUSSELAH	21	1	0	0	4	0	0	0	109	0	113	0	247	1	
MINAR ZARZA	63	0	1	0	11	0	0	0	388	0	204	2	687	2	
AMIRA ARRAS	112	6	1	0	6	2	0	1	232	0	188	2	539	11	
TERRAI BAINEM	276	4	4	0	28	2	0	1	528	0	335	4	1171	11	
HAMALA	42	3	2	0	11	1	0	0	159	0	207	4	421	8	
AIN TINE	70	10	2	0	5	3	0	2	136	0	160	6	573	21	
EL MECHIRA	39	6	1	0	5	2	1	0	179	2	139	1	363	13	
SIDI KHELIFA	23	2	0	0	3	0	0	0	42	0	68	2	137	4	
ZEGHAIA	107	8	7	0	23	2	0	3	464	3	333	5	934	21	



Centre National du Registre du Commerce



Répartition des actifs par Commune et Secteur d'activité

Commerçant actif de la wilaya de : MILA

Au : 15/12/2018

Le : 24/12/2018



Commune	Prod. Indus S1/S11/P1		Prod. Artis		C. de Gros		Imp. / Exp.		C. de Détail		P. de Services		Total	
ELAYADI BARBES	24	0	1	0	6	0	0	0	78	0	59	0	168	0
AIN BEIDA HARRICHE	110	8	4	0	17	1	1	1	418	0	290	3	840	13
YAHIA BENIGUECHA	56	7	3	0	7	0	0	0	212	1	130	7	408	15
CHIGARA	57	1	2	0	6	0	0	0	279	0	191	1	535	2
Total	5511	827	170	5	1164	255	49	411	19870	164	15053	634	41817	2296