المركز الجامعي تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

إصلاح المنظومة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

حالة الجزائر للفترة (2013-2017)

مذكرة تخرج تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية و علوم التسيير و العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة مالية

إعداد الطالبتين:

- عجمي آمال
- بوعقلين إلهام

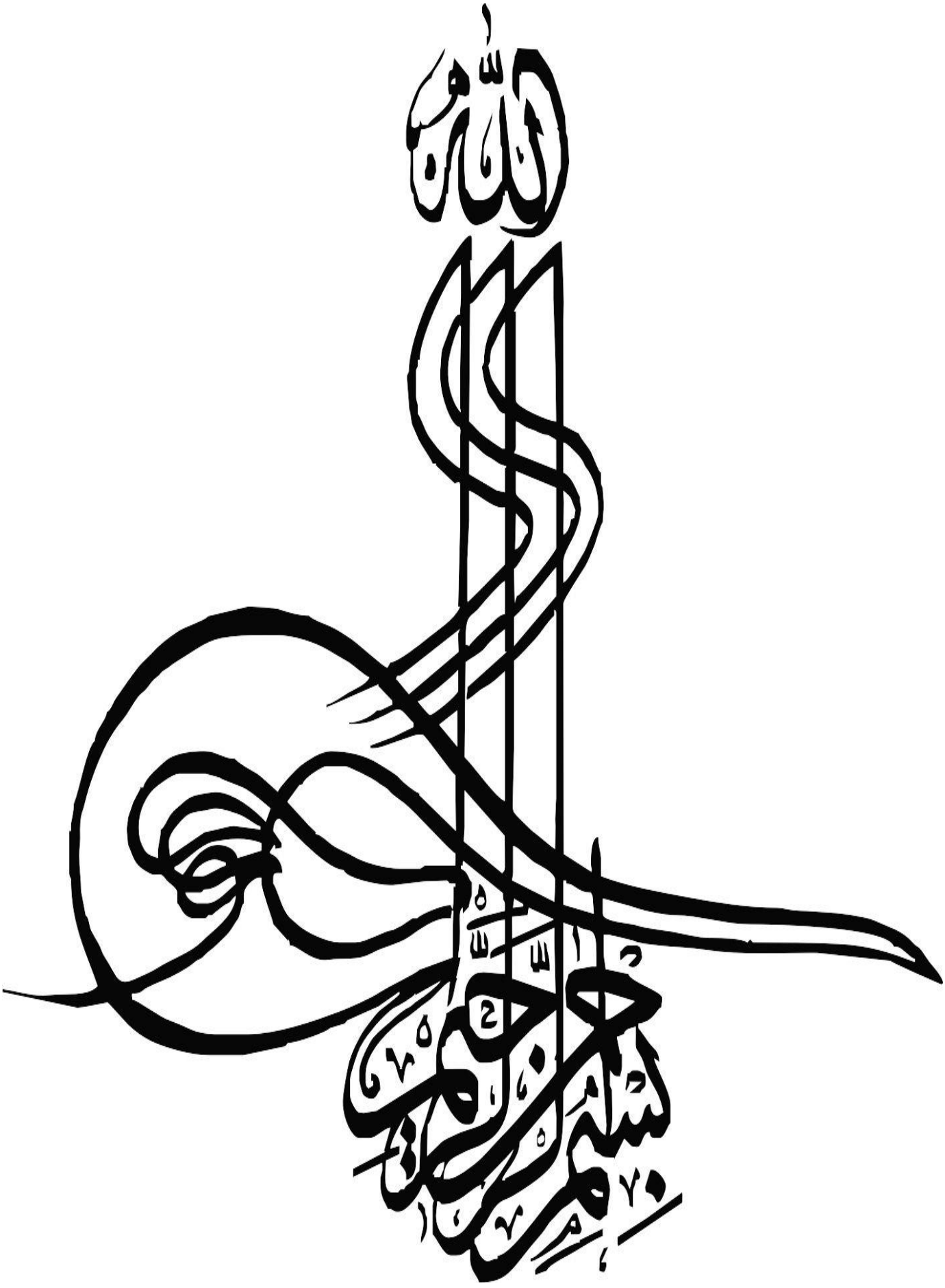
إشراف الدكتور:

- رابحي بو عبد الله

لجنة المناقشة:

الدكتور	**طالم صالح**	**رئيسا**
الدكتور	**رابحي عبد الله**	**مقررا**
الأستاذ	**خيثر الهواري**	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2017/2016


الله
بسم

شكر وتقدير

إن الحمد لله نحمده ونستعينه ونستهديه ونعوذ بالله من شرور أنفسنا وسيئات أعمالنا، من يهده الله فلا مضل له، ومن يضلل فلن تجد له وليا مرشدا، أما بعد:

نحمد الله تعالى الذي جعلنا نوفق لإتمام هذا العمل المتواضع الذي أخلصناه لوجهه الكريم والذي جاء بعد ثمرة جهد ونضال طويل راجين منه تعالى أن يجعله خيرا وسعادة لمن يسلك درب العلم وأن يجعله صدقة جارية في ميزان حسناتنا.

اعترافا منا بالجميل والفضل لأهل الفضل فمن لم يشكر الناس لم يشكر الله وعليه نحاول أن نوجز ما عجز اللسان أن ينطقه .

فأصدق عبارات الشكر الجزيل وأعمق آيات الامتنان وأسمى صفات الاحترام والتقدير

إلى أستاذنا ومرشدنا

الأستاذ : رابحي

كما نتقدم بالشكر إلى هؤلاء الذين نحسبهم شموعا تحترق لتنير لنا درب العلم والمعرفة: أساتذتنا الكرام

إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا البحث بدون إستثناء الشكر لهم جميعا.

" كن عالما، فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم"

إهداء

إلى أمي و أبي أطال الله في عمرهما

إلى إخوتي و أختي فاطمة و كل أصدقاء العمل وزملاء

الدراسة دون استثناء و طلاب الماستر لموسم 2017/2016

إلى صديقتا دربي أسماء و شيدة

إلى صديقتي في العمل إلهام بوعقلين

آمال

إهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله النبي الأمين وعلى أله وصحبه أجمعين إلى يوم الدين.

* إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما
* إلى أخواتي وأخص بالذكر توأم روحي إيمان
* إلى صديقتا دربي صارة وهدى
*إلى عمال وعاملات famili parc
* إلى صديقتي في العمل آمال عجمي

إلهام

ملخص :

تهدف الدراسة الى تسليط الضوء على مشروع قانون المالية والذي يعتمد اساسا على الميزانية العامة للدولة كباقي القوانين الصادرة عن البرلمان طبقا لأحكام الدستور

كما تمثلت دراستنا في الاصلاحات الجبائية كذا في ظاهرة التهرب الضريبي والتي تهدف هذه الاخيرة الى حرمان الخزينة من مبالغ مالية مستحقة على اشخاص مكلفين بالضريبة بموجب نصوص قانونية بوسائل وطرق مختلفة لا حصر لها

حيث توصلنا انه من الضروري تبليغ المكلفين باللوائح التنظيمية الخاصة بالقوانين المالية الجبائية واتخاذ تدابير ضد التهرب الضريبي من أجل تسهيل وتبسيط الاجراءات الجبائية لتعزيز الضمانات للمكلفين بالضريبة

الكلمات المفتاحية : قانون المالية ، الاصلاحات االجبائية ، التهرب الضريبي

Résumé :.

L'étude vise à faire la lumière sur la loi de financement de projets, qui dépend essentiellement du budget général de l'Etat comme toute autre loi émis par le Parlement, conformément aux dispositions de la Constitution

Notre étude a également les réformes fiscales, ainsi que le phénomène de l'évasion fiscale, que celui-ci vise à priver le Trésor des sommes d'argent dues aux personnes chargées de l'impôt en vertu des dispositions légales par des moyens différents et d'innombrables

Où nous sommes arrivés qu'il faut en charge du rapport à la réglementation sur la législation financière et les mesures fiscales contre l'évasion fiscale afin de faciliter et de simplifier les mesures fiscales pour renforcer les garanties pour les contribuables à l'impôt

Mots-clés: loi de finances, les réformes fiscales, l'évasion fiscale.

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
I-01	تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في الفترة 1993- 2009	**20**
I-02	تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في الفترة 2010-2015	**20**
III- 01	توزيع الإعتمادات المفتوحة	**65-64**
III- 02	رخصة البناء (بنايات ذات استعمال سكني)	**77**
III- 03	بيانات ذات استعمال تجاري او صناعي	**77**
III- 04	بيانات ذات استعمال تجاري أو صناعي	**78**
III- 05	البيانات المتعلقة بمعدل رسم الفعالية الطاقوية حسب الصنف الطاقوي	**79**
III- 06	البيانات المتعلقة بمعدل رسم على الأجهزة المصنوعة محليا حسب الصنف الطاقوي	**79**
III- 07	رسم الفعالية الطاقوية للأجهزة التي لاتخضع إلى التنظيم المتعلق بالتصنيف و الرسم الطاقويين	**80**

قائمة الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
01-I	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب بعد الإصلاحات لسنة 1992	14
01-II	كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية	45

الفهرس

الفهرس

شكر

إهداء

ملخص : VIII

قائمة الجداول IX

قائمة الأشكال X

المقدمة العامة:.....أ

الفصل الأول:الإصلاحات الجبائية لقوانين المالية

تمهيد: 2

المبحث الأول : عموميات حول قانون المالية.....3

المطلب الأول : مفهوم قانون المالية 3

المطلب الثاني: أنواع قانون المالية 4

المطلب الثالث : مراحل إعداد قانون المالية 5

المبحث الثاني : الإصلاحات الجبائية في الجزائر قبل و بعد التسعينات.....7

المطلب الثالث : الإصلاحات الجبائية في الجزائر بعد التسعينات.....13

خلاصة الفصل : 23

الفصل الثاني: عموميات حول ظاهرة التهرب الضريبي

تمهيد: 26

المبحث الأول:مفاهيم حول ظاهرة التهرب الضريبي 26

المطلب الأول:تعريف التهرب الضريبي 27

المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي.....27

الفرع الأول: مفهوم التهرب المشروع: (التجنب الضريبي) 27
المطلب الثالث : أسباب التهرب الضريبي 33
المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وآثاره 40
المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي 40
المطلب الثاني : آثار التهرب الضريبي. 46
المطلب الثالث: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي: 47
المبحث الثالث: التهرب الضريبي في الجزائر: 48
المطلب الأول: أسباب ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر. 49
المطلب الثاني: التقنيات المستعملة في التهرب الضريبي في الجزائر 54
المطلب الثالث: مناهج قياس الغش الضريبي. 54
خلاصة الفصل: 58
الفصل الثالث:تحليل الإصلاحات الجبائية لقوانين المالية للفترة (2013-2017)
تمهيد: 61
المبحث الأول : عرض و تحليل قوانين المالية للفترة (2013-2016) 62
المطلب الأول : عرض قوانين المالية للفترة 2013-2016 62
المطلب الثاني : تحليل قوانين المالية للفترة 2013-2016 66
المبحث الثاني : الإجراءات و التدابير المستحدثة بموجب قانون المالية 2017 70
المطلب الأول : الإجراءات و التدابير المستحدثة بموجب قانون المالية 2017 70
خلاصة الفصل : 89
الخاتمة العامة 92
قائمة المراجع 95

قائمة المصادر والمراجع: 96

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

1- توطئة :

إن مشروع قانون المالية يعتمد على الميزانية العامة للدولة التي تعتبر عمل تشريعي كباقي القوانين الصادرة عن البرلمان طبقا لأحكام الدستور ووفقا للنظام الداخلي لمجلس البرلمان ، فهي قانون من الناحية الشكلية والموضوعية ، كما أنها عمل إداري لأنها مجرد تضمينات للنفقات والإيرادات المستقبلية إذ لا تحتوي على قواعد عامة ومجردة، وما هي موافقة البرلمان إلا لإعطاء الموظف المالي صلاحية ممارسة عمله ،إذا فالميزانية المالية هي عمل مختلط (قانوني وإداري) حيث أن أحكام الإيرادات العامة (خاصة الضرائب) هي عمل قانوني تشريعي أما ما يتعلق منها بالنفقات فهو عمل إداري.

إن الدور التدخلي الذي تلعبه الدولة في الوقت الحالي دفعها إلى العمل جاهدا لتحقيق الأهداف المنشودة نظرا لتعدد هذه الأخيرة ، وذلك باستعمال كل الوسائل والأدوات لإشباع الحاجات العامة بكافة أنواعها وتوحيد موارد المجتمع الاقتصادية نحو استخداماتها المثلى وتحقيق معدلات مثلى للتنمية لذا وجب البحث عن وسيلة تمويلية تتسم بصفة الإلزام والديمومة ، هذه الوسيلة ما هي في الواقع إلا الضرائب التي تعتبر موردا هاما للدولة لتمويل نفقاتها العمومية ووسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .... الخ، لكن هذه الأداة مرهونة بمدى التزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية والملحوظ أن هذا الالتزام أو الاستجابة في معظمها تكون نسبية نظرا للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها.

فالتهرب من دفع الضريبة تعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بصفة عامة لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبة التي كان من المفروض الاستفادة منها (خزينة الدولة) وذلك فيما يحقق المنفعة العامة بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة.

إن استفحال الظاهرة استوجب على مختلف الدول ومنها الجزائر السعي جاهدة إلى مكافحة هذا الوباء بشتى الطرق التشريعية والتنظيمية ، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دائما أن يجد نظما جبائيا يتماشى مع التطور الاقتصادي الوطني والدولي وخاصة مع اقتصاد السوق.

وفي ظل التغيرات الجديدة للاقتصاد الوطني عمدت الدولة الجزائرية إلى إجراء تعديلات وإصلاحات قانونية في النصوص المالية وكذا التشريعات الضريبية وذلك من أجل زيادة الفعالية للأنشطة الاقتصادية ومحاولة دفع عجلة التقدم الاقتصادي ، كون النظام الجبائي قبل 1991 لم يسمح بتحقيق الأهداف المنشودة وهذا بسبب الفراغ الذي عم الهياكل الجبائية مما أدى إلى ظهور بوادر لعمليات الغش والتهرب الضريبي.

وكل هذا نتج عند وضع أجهزة مختصة في مكافحة التهرب الضريبي والمتجسد في إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي في سنة 1990 ومختلف مفتشيات الضرائب على المستوى الإقليمي إضافة إلى مديرية البحث والمراجعات التي تقرر إنشاءها في 1898 وتم تعزيز جهاز الرقابة الجبائية بآليات جديدة سنة 2002 وهي مديرية كبريات الشركات.

ولكن الملاحظ أن رغم هذه الجهود المبذولة لمكافحة الظاهرة إلا أن نسبتها في تزايد مستمر فأصبحت تكتسي مناعة أكثر فأكثر من خلال تكيفها مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي.

2- الإشكالية :

من خلال هذا العرض السابق نعرض معالم إشكالية بحثنا التي يمكن صياغتها كما يلي:

ما تأثير الإصلاحات الجبائية لقوانين المالية على ظاهرة التهرب الضريبي ؟

ولذلك نحاول معالجة هذه الإشكالية من خلال طرح بعض الأسئلة الفرعية :

-ما مفهوم الغش الضريبي؟ وما أنواعه؟

-ما مفهوم قوانين المالية؟

-ما هي الإجراءات المتخذة لمحاربة الغش الضريبي؟

-ما هو دور الإصلاحات الجبائية في ذلك؟

3- فرضيات البحث: تبعا لما سبق وكإجابة على هذه التساؤلات قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

-الضريبة أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الأفراد ووسيلة لتوجيه النشاط الاقتصادي ، وكذا تحقيق السياسة المالية للدولة.

-الغش الضريبي هو الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف لتجنب أداة التزامه للضريبة

-الإصلاحات الجبائية من أهم الآليات التي تعتمد عليها لمحاربة هذه الظاهرة.

4- أسباب اختيار الموضوع:

أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع هي:

أسباب موضوعية: لقد اخترنا هذا الموضوع نظرا لاعتبار الضرائب أحد الموارد المالية الداخلية والهامة للدول في تمويل النفقات العامة في توجيه النشاط الاقتصادي.

*ازدياد مظاهر الغش الضريبي مما أصبح يشكل مرضا بالنسبة للاقتصاد الوطني.

*إدراك أهمية ودور التحصيل الضريبي في تمويل ميزانية الجماعات المحلية.

أسباب ذاتية:

-الميول الشخصي للبحث في مواضيع خاصة بالمجال الجبائي.

-تعتبر ظاهرة الغش الضريبي موضوع الساعة في ظل تحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني.

-حب التطلع لمعرفة خبايا هذه الظاهرة من أجل إثراء معارفنا وقدراتنا.

5- أهداف الدراسة:

*معرفة أهم التطورات التي لحقت بالضريبة في الجزائر

*إبراز أهمية التحصيل الضريبي ومدى فعاليته في تحقيق التنمية الاقتصادية.

*غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات الغش الضريبي التي تضر بالاقتصاد الوطني.

أهمية الدراسة: يستمد البحث أهمية من الدور الهام الذي تلعبه الضرائب وتحصلها في تحقيق النفع العام وتأثيرها المباشر على ميزانية الدولة بشكل عام وميزانية الجماعات المحلية بشكل خاص، ونظرا العدم كفاية الموارد الجبائية (الضرائب)، وذلك بالرغم من صدد مصادرها وتنوعها إلى أنهى تبقى غير كافية لتلبية حاجات المجتمع المتزايدة، وهذا ما دفعنا لدراسة التحصيل الضريبي ومساهمته في تمويل ميزانية الجماعات المحلية.

إن أهمية هذه الدراسة تتبع من تلك الآثار السيئة لظاهرة الغش الضريبي التي جعلت أموال طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتلاع وبلك حرمان الخزينة العمومية منها.

6- الصعوبات البحث: لا يوجد أي عمل يخلو من الصعوبات والعقبات أو من الصعوبات التي واجهناها في هذا العمل.

-الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بين وبين جمع المعلومات الخاصة بالبحث وبين الدراسة.

*قلة المراجع التي تناول الغش الضريبي وأن وجدت فهي تتعرض لهذا الموضوع بصفة مختصرة.

*صعوبة الحصول على المعلومات من طرف عمال المديرية.

7- المنهج المستخدم: لتأكيد أو رفض الفرضيات المشار إليها أعلاه من أجل تغطية الموضوع وفقا للإشكالية المطروحة قمنا بإتباع منهج مستند في جوهرة على الوصيف إلى الجانب النظري ومنهج التحليل في الجانب التطبيقي.

8- تقسيمات البحث:

استلزمت الدراسة تناول الموضوع من خلال فصول تستهل بمقدمة ثم تليهم خاتمة حيث قسمناها إلى فصلين نظري وفصل تطبيقي إذ ستعرض في:

الفصل الأول : حول قانون المالية تناولنا فيه مفهوم قانون المالية ، أنواعه و مراحل إعداده ، ثم تطرقنا إلى مفهوم الضريبة و خصائصها و أنواعها كما كان علينا إدراج الإصلاحات الجبائية في الجزائر .

الفصل الثاني:قمنا فيه بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي حيث تطرقنا في البداية إلى تعريف التهرب الضريبي ، أنواعه و أسبابه و طرقه و آثاره و سبل علاجه

الفصل الثالث: لقد خصصناه للجانب التطبيقي الذي قمنا فيه بإسقاط ماتطرقنا إليه في الجانب النظري على مديرية الضرائب تيسمسيلت

أما الخاتمة لقد خصصناها للحديث عن النتائج المتوصل إليها من خلال تحليل هذه الظاهرة .

الفصل الأول

الإصلاحات الجبائية لقوانين المالية

تمهيد:

إن تبني الجزائر تطبيق المعايير الدولية المحاسبية و التقارير المالية، في محاولة ربط المؤسسة الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية ،فقانون النظام المحاسبي المالي يبين بصفة واضحة في توجيهاته ومضمونه عن بعض قوانين النظام الجبائي ، وبالتالي فإذا تم الفصل بين المحاسبة و الجباية ،فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتبارا للقيود الجبائية ،فإن تغيرات كبيرة في النصوص الجبائية تكون ضرورية لمطابقتها مع الأحكام المحاسبية الجديدة.

وسوف تقتصر الدراسة في هذا الفصل على عرض القوانين المالية و الإصلاحات الجبائية التي طرأت عليها في السنوات الأخيرة و بهذه الصفة تكون الدراسة لهذا الفصل بإتباع الخطة التالية :

المبحث الأول : عموميات حول قانون المالية .

المبحث الثاني : الإصلاحات الجبائية في الجزائر قبل و بعد التسعينات .

المبحث الأول : عموميات حول قانون المالية

المطلب الأول : مفهوم قانون المالية

الفرع الأول: تعريف قانون المالية

حسب المادة01 من القانون 84-17 فإن قوانين المالية هي القوانين التي تحدد في إطار التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية المتعددة السنوات والسنوية طبيعة الموارد و الأعباء المالية للدولة ومبلغها وتخصيصها[1].

ويُعرف أيضاً باسم (الموازنة الماليّة العامة)، وهو: مجموعة القواعد التشريعيّة، والقانونية، التي ترتبط مع المالية العامة الخاصة بالدولة، ويُعدّ من الأعمال الإداريّة التي تهتم الحكومات بتطبيقها في جدول دراستها المالية في كل فترة زمنية، من أجل حساب الإيرادات، والمصروفات التي تمت خلال السنة، وبالتالي يجمع القانون المالي بين العمل الإداري، والقانوني من أجل المساهمة في تطبيق أحكامه، وأيضاً يُعرف قانون المالية، بأنّه: مجموعة الطرق التي تساهم في تحقيق التوازن المالي في النظام الاقتصادي عن طريق وضع تقديرات حسابيّة، للنتائج التي يتم التوصل إليها خلال السنة الماليّة الواحدة، ويعتمد على القيام بمجموعة من المهام التالية:

يطبق كافة المهام المحاسبية، للقيود المالية التي تم إعدادها مسبقاً.

يحلل الجداول الماليّة، للحصول على خلاصة لها تحتوي على الإيرادات، والمصاريف التي حدثت خلال الفترة الماليّة.

يساعد في المقارنة بين الخطط المعدة مسبقاً، والتطبيق الواقعيّ لها، مما يساهم في الوصول لإعداد القوائم المحاسبيّة بنتائج متوازنة.

الفرع الثاني: أُسس قانون المالية

لقانون المالية أساسات تساهم في تطبيقه، وصياغته، وهي: الأساس السنوي: هو الأساس الذي يشير إلى المدة الماليّة، وفقاً لأحكام القانون، ويحتوي على كافة الأعباء، والمبالغ الماليّة التي حدثت خلال سنة واحدة تبدأ في شهر كانون الثاني (يناير)، وتنتهي في شهر كانون الأول (ديسمبر). أساس الوحدة: هو توحيد كافة الإيرادات، والالتزامات في جدول مالي واحد، مما يسهل من عملية الرقابة الماليّة على كافة الحركات النقديّة التي حصلت.

[1]- المادة01 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية

الأساس الشموليّ: هو الأساس الذي يحتوي على كافة التفاصيل، التي تتعلّق بالعمليات المحاسبية، ويختلف عن أساس الوحدة؛ لأنّه يفصل كل حساب مالي في جدول خاص به. أساس التوازن: هو التأكد من تساوي القيم الإجماليّة في القوائم المالية، ولا يُعتبر التوازن قد تحقق في حال وجود أي اختلاف بين القيم.

الفرع الثالث: مصادر قانون المالية :تعتمد نصوص قانون المالية على مصادر تشريعية، وقانونية، ومنها:

أ- المصدر الدستوري: هو النصوص القانونيّة المالية، التي توجد في الدستور الخاص بالدولة، وتتضمن كافة الإجراءات الماليّة المتعلقة، بقطاعات العمل العامة، والخاصة، وتحتوي على معلومات حول العُملة الرسمية للدولة، ومعلومات مالية أخرى.

ب- المصدر الضريبي: هو النصوص القانونيّة المالية، التي تحتوي على القواعد الضريبيّة، والرسوم المتعلقة بالضرائب المترتبة على كافة المجالات العملية، ومدى تأثير نسب الضرائب على السلع، والخدمات، والمبالغ الضريبيّة التي يدفعها الأفراد، والمنشآت كافة.

المطلب الثاني: أنواع قانون المالية .

1- قانون المالية السنوي: هو قانون يقر ويرخص لكل سنة مدنية مجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسير المرافق العمومية والمصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذا النفقات بالرأسمال.

يتكون قانون المالية السنوي من جزئين:

الأول: يتضمن الأحكام المتعلقة بتحصيل الموارد العمومية والطرق والوسائل التي تضمن سير المصالح العمومية والمحافظة على التوازنات العمومية المالية الداخلية والخارجية التي أقرها المخطط السنوي للتنمية.

الثاني: يتضمن المبلغ الإجمالي للإعتمادات المطبقة بصدد الموازنة العامة للدولة والموزعة حسب طبيعة النفقة (تسيير-تجهيز) والمبلغ الإجمالي للنفقات بالرأسمال.

2 **- قانون المالية التكميلي**: هو قانون يصدر لغرض تغيير تقديرات الإيرادات أو خلق لإيرادات جديدة أو الترخيص بنفقات جديدة.

3- قانون المالية المعدل: هو تصريح بالمطابقة أي التنفيذ الحقيقي للموازنة حسب المصادقة الأولية والتي تم تعديلها في إطار الحالات الطارئة.

4- قانون ضبط الميزانية: هو الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية وعند الإقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية، والهدف منه ضبط النتائج المالية لكل سنة (فائض أو عجز)ويعتبر أداة أساسية في تقدير بيانات الميزانيات المستقبلية.

يقر قانون ضبط الميزانية حساب نتائج السنة المشتمل على ما يلي:

- الفائض أو العجز الناتج عن الفرق الواضح بين إرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة.
- النتائج المثبتة في تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة.
- نتائج تسير عمليات الخزينة.

يجب أن يكون قانون ضبط الميزانية مرفوقا بما يلي:

- تقرير تفصيلي يبرز شروط تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المعتبرة.
- جدول تنفيذ الإعتمادات المصوت عليها.وبمقتضى قانون ضبط الميزانية تعود للخزينة نتائج السنة المثبتة [1].

المطلب الثالث : مراحل إعداد قانون المالية

توجد مجموعة من المراحل التي يُعتمد عليها إعداد قانون المالية، وتتوزع بناءً على الترتيب التالي:

1- **التحضير:**

تختلف طرق إعداد قانون المالية من دولة على أخرى لكن جرت التقاليد في معظمها إلى إسناد لتحضير إلى للأسباب التالية:

أ- مسؤوليتها في سير المرافق العامة بالإضافة لجبايتها للإيرادات العامة.

ب- مسؤوليتها في تنفيذ قانون المالية.

ج- هي أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية للإقتصاد الوطني.

د- قانون المالية يمثل البرنامج السياسي و الإقتصادي و الإجتماعي للحكومة.

هـ- لو أسند التحضير إلى السلطة التشريعية فإنها لا تحرص على تدابير المال بقدر ما تحرص على إرضاء الناخبين.

يمكن للسلطة السياسية أن تتدخل في صياغة قانون المالية ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

- مساهمة رئيس الجمهورية: وذلك لترأسه مجلس الوزراء وباعتباره القاضي الأول للبلاد.
- مساهمة رئيس الحكومة: نظرا لتوليه ضبط برنامج الحكومة وعرضه على مجلس الوزراء.

[1]- المادة 02 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية

تمر مرحلة التحضير بخطوتين أساسيتين:

- إجراءات تقدير الميزانية العامة (تقدير النفقات والإيرادات العامة).
- إعداد الخطوط الرئيسية للميزانية العامة أي مختلف العناوين التي يتم إعدادها من طرف المديرية العامة للميزانية[1] .

2- **التصويت (الإعتماد)** :

إن اعتماد قانون المالية أمر اختصت به وهو حقها الذي اكتسبته عبر التطور التاريخي ويخضع التصويت لإجراءات دستورية. ويقصد بالإعتماد المصادقة على توقعات الحكومة الخاصة بالإيرادات والنفقات العامة للسنة المقبلة والموافقة عليها.

تكون الميزانية العامة للدولة موضع تصويت إجمالي وفضلا عن ذلك يصوت إجماليا على ما يلي:

أ- نفقات التسيير الموزعة حسب كل دائرة وزارية.

ب- نفقات المخطط السنوي ذات الطابع النهائي الموزعة حسب كل قطاع.

ج- رخص تمويل الاستثمارات المخططة الموزعة حسب كل قطاع.

د- إيرادات ونفقات كل ميزانية ملحقة.

هـ- الحد الأقصى للنفقات المرخص بها حسب الشروط المحددة بموجب هذا القانون بالنسبة لكل صنف من أصناف الحسابات الخاصة للخزينة

3- **التنفيذ:** الفصل الثالث من الباب الخامس من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية

أ- تعريف الميزانية العامة للدولة:

طبقا للمادة 03 من القانون 90-21 فإن الميزانية العامة للدولة هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير و الإستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها. يقع على عاتق السلطة التنفيذية وحدها مسؤولية التنفيذ وتقوم به من خلال الوزارات والهيئات والمؤسسات العامة، حيث يتم صرف النفقات حسب الإعتماد المخصص لكل دائرة وهذا الأخير تهيمن عليه وزارة المالية في جميع الأجهزة والمصالح الحكومية التابعة لها عن طريق من ينوب عنها وجباية الإيرادات وهذا تقوم به الجهات الحكومية المختلفة وصاحبة الإختصاص بتحصيل ما ورد في قانون المالية (بنود الإيرادات العامة).

[1]- الفصل الأول الباب الخامس من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية

- يتم صرف النفقات عن طريق الإلتزام-التصفية-والأمر بالصرف(تحرير الحوالات)-الدفع(التسديد)

- يتم جباية الإيرادات عن طريق الإثبات-التصفية-التحصيل.

ويتولى الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون تنفيذ هذه المهمة وفقا للشروط المحددة في القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية والمعدل بالقانون 88-05[1]

- طريقة التنفيذ:

·بالنسبة لجباية الإيرادات تقوم الجهات الحكومية المختلفة وصاحبة الإختصاص بتحصيل ما ورد في الموازنة (بنود الإيرادات العامة) وهذا طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها ولا يجوز لأي جهة كانت أن تتجاوز صلاحياتها المخولة لها قانونيا والقاعدة هي عدم تخصيص الإيرادات العامة وهي تعني أن تخلط جميع الإيرادات التي تحصلها الخزانة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات العامة للدولة دون التميز بين إيرادا وآخر حسب مصدره.ويتم ذلك عن طريق المراحل التالية:

4- الإثبات : يعد الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي. وبعبارة أخرى يقوم الآمر بالصرف بمعاينة حقوق المؤسسة في ميدان الإيرادات .

-**تصفية الإيرادات** : تسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها. ويتم في هذه العملية إصدار سند التحصيل من الآمر الصرف إلى المحاسب العمومي.

5- التحصيل : يعد الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية، حيث يصدر الآمر بالصرف أوامر الإيرادات ويرسلها للمحاسب العمومي للتحصيل. لكن على المحاسب العمومي التأكد من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة والتأكد من صحة السندات.

- أما عملية صرف النفقات فتهيمن عليه وزارة المالية في جميع الأجهزة والمصالح الحكومية التابعة لها عن طريق من ينوب عنها وتتم عن طريق:

6- الإلتزام : ويعد الإجراء الذي يتم بموجبه لإثبات نشوء الدين.

7- التصفية : وتسمح بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية.

المبحث الثاني : الإصلاحات الجبائية في الجزائر قبل و بعد التسعينات

[1]- الفصل الثاني من الباب الخامس من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية

وجدت الجزائر نفسها بعد الاستقلال في فراغ قانوني هائل في جميع الميادين لاسيما في الميدان المالي الحر الذي جعل السلطات السياسية للدولة تصدر مرسوم مفاده الغاء جميع التشريعات السابقة ولاسيما التى تمس السيادة الوطنية وامن الدولة ، الامر الذي جعل اعتماد الدولة الجزائرية على النصوص الجبائية الفرنسية ساري المفعول الى حين صدور الامر بإلغاء جميع القوانين باستثناء قانون الجمارك.

وعلى الرغم من توالي التعديلات والإصلاحات على النظام الجبائي منذ فترة الاستقلال الى نهاية الثمانينات أي انها لم تكن كافية ولهذا كان من اللازم وبالنظر الى التحول الذي عرفته البلاد خصوصا في الميدان الاقتصادي ، القيام بإصلاحات على النظام الجبائي بحيث مست هذه الاصلاحات التشريع الجبائي والإدارة الجبائية معا، وهذا بهدف تبسيط النظام الجبائي وجعله يتماشى مع التحول الاقتصادي الذي تعرفه البلاد. وللتطرق اكثر للإصلاحات الجبائية سوف نقوم بعرض مكونات النظام الجبائي قبل وبعد الاصلاحات لسنة 1992.

المطلب الأول : الإصلاحات الجبائية في الجزائر قبل التسعينات

الفرع الأول : عرض النظام الجبائي الجزائري

يمكن تعريف النظام الجبائي الجزائري بأنه مجموعة من الضرائب والرسوم التى يلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها كانت مركزية او محلية حيث ان أي نظام ضريبي يهدف الى تحقيق اهداف الدولة التى تم تحديدها وتحقيق هذه الاهداف يكون بإيجاد وسيلة او مجموعة من الوسائل التى تقوم على عنصرين وهما العنصر الفني والعنصر التنظيمي ،حيث ان هذان العنصران معا يشكلان ما اطلقنا عليه النظام الضريبي.

فالإدارة الجبائية الجزائرية اتبعت النظام الجبائي الفرنسي ورغم وجود الصعوبات ، استطاعت الإدارة الجبائية أن تنظم أعمالها طبقا للإطارات التى كانت تعمل في هذا الميدان وعلى حسب الوسائل التى كانت بحوزتها أن تنظم الإدارة الجبائية على المستوى المركزي والولائي.[1]

الفرع الثاني : مكونات النظام الجبائي الجزائري.

[1]– قاشي يوسف ، فعالية النظام الضريبي في الجزائر دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري ، مذكرة ماستير ،كلية العلوم التجارية ، جامعة بومرداس ، الجزائر ،2008-2009 ، ص ص 35 36

تنقسم الجباية الى نوعان الجباية العادية والبترولية حيث ان الجباية العادية تضم العديد من الضرائب والرسوم التى تمس النشاط الاقتصادي والاجتماعي والمتمثلة في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب على راس المال حيث ان الدراسة هنا ستتركز على الجباية العادية وسنقوم بالتطرق اليه

1- الضرائب المباشرة:

أ-الضريبة على الارباح الصناعية والتجارية"BIC" :

تطبق الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية على كل ربح تحققه المؤسسة الصناعية والتجارية ولتحقيق مجال تطبيق ضريبة BIC لا بد من تحديد الدخول والفوائد المنصوص عليها قانونا فتقسم الدخول إلى فئتين:

-دخول حسب الطبيعة.

-دخول حسب الحالة القانونية للمكلف.

بحيث أن الهدف من تحصيل ضريبة BIC هو إظهار حقيقة السير "ايجابي او سلبي" لبعض الوحدات او لوحدات كل المؤسسة ،كما يسمح باظهار الكفاءة بين وحدات نفس المؤسسة او وحدات المؤسسة المنافسة.

ب- الضريبة على الارباح غير تجارية BNC :

يحدد قانون الضرائب المباشرة بان تطبق ضريبة BNC على المكلفين الذين يمارسون مهنة حرة ومقر عملهم الجزائر وذلك بفرض الضريبة على دخول الانشطة التى لا تمارس نشاط تجاري أي المهن الحرة (كالتعليم، المحاسبة...) وكذلك الدخول الآتية من عملية الاشهار.

وتكون هذه الضريبة على الارباح غير تجارية مستحقة سنويا على الأرباح الصافية للسنة التى حققت فيها المداخيل واخيرا تذهب ايرادات الضريبة على النشاط غير التجاري الى الدولة غير ان هناك مداخيل معفاة من الضريبة كالارباح الناتجة عن عمليات البورصة والإدارات المحلية (الدولة، الولاية، البلدية)

ج-الضريبة التكميلية على الدخلICR :

تطبق الضريبة التكميلية على الارباح الصناعية والتجارية فدخل الشخص الذي يكون خاضعا للضريبة على BIC يخضع مرة ثانية لضريبة اخرى تسمى بالضريبة التكميلية على الارباح الصناعية والتجارية. بصفة عامة الربح المصرح به في مجال تطبيق ICR هو نفسه الربح المصرح به في مجال تطبيق. BIC وهي ضريبة شخصية تفرض على مجموع الدخول العائلة باسم الاب بصفته رب العائلة لتعالج بالتالي ما أخطأت فيه الضريبة النوعية ولعلمنا انه يستثنى منها الأجور ويتم حساب هذه الضريبة وفق جدول بنسب متصاعدة.

كما أن دخل الشخص الطبيعي الذي له صفة مشتغل وحيد أو دخول للشركاء الذين يمارسون مهن غير تجارية تطبق على دخولهم في أول مرحلة BNC ثم الضريبة التكميليةICR .

2- الضرائب غير مباشرة والرسوم المماثلة :

أ-الرسم الإجمالي الوحيد على الإنتاجTUGP :

قرر هذا الرسم بتاريخ 31-12-1945 ومنذ هذا التاريخ عدلت طبيعة أصل هذا الرسم يفرض في نهاية الدورة الإنتاجية ،معناه عند المنتج الأخير والتحصيل الإجمالي لهذا الرسم يبرز الفائدة الهامة للإدارة الجبائية لكن العائق الكبير هو تحصيل الإيرادات في وقت طويل ومتأخر لأنه لا بد من انتظار بيع المنتوج إلى المستهلك النهائي ، بعد عبوره لكل مراحل الدورة الإنتاجية ولإزالة هذا العائق تم تغيير نظام TUGP بالمادة 23 من قانون المالية لسنة 1963 بالنظام الداخلي المسمى " المؤجل" الشئ المهم في هذا النظام هو تسديد مبلغ الرسم في كل فترة من الدورة الإنتاجية على القيمة الكلية للمنتوج مع إنقاص قيمة الرسوم المسددة فعلا.

ب-الرسم الوحيد على تأدية الخدمات TUGPS :

وهو رسم يذهب لفائدة البلديات بينما TUGPS تذهب لفائدة الدولة كما أن TUGP تطبق مرة واحدة على المنتوج بينما TUGPS هو رسم متزايد يستقطع عند كل عملية، فكلما كانت الدورة الإنتاجية ذات فترة طويلة كانت الكلفة كبيرة.

كما ان مجال تطبيق هذا الرسم لا يخص فقط قسم الخدمات بل تطبيقه واسع و يخص العمليات التى ليست بخدمات ويطبق كذلك على المبيعات التى تستهلك في نفس مكان الشراء كالمطاعم والمقاهي وعمليات التصليح والخدمات البنكية... الخ[1]

3- الضرائب على راس المال (حقوق الطابع والتسجيل) :

تسمى حقوق التسجيل بصفة عامة كل العقود العمومية او الخاصة المقدمة لمكاتب التسجيل والمتعلقة بنقل الملكية أما بمقابل أو مجانا ، فعملية نقل الملكية تخص بيع العقارات والمنقولات أو التنازل عن الحقوق فيما يخص النقل بمقابل أما النقل المجانى للملكية يخص ملكية الأموال المنقولة أو العقارات التى تمليه نية التبرع بدون مقابل لصالح المستفيدين

اما فيما يخص حقوق الطابع فهي تتكون من:

- طوابع أساسية.

[1]- ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر ، منشورات بغدادي ، الجزائر ، 2003 ، ص ص 47 48 .

•طوابع المخالصة(المبرئة من دين أو التزام).

المطلب الثاني : دوافع وأهداف الإصلاحات في الجزائر

تعتبر الجباية اداة أساسية لإعطاء تقييم كلي للنشاط الاقتصادي ووسيلة قانونية تمكن الدولة من تطبيق سياستها الاقتصادية وتحقيق اهدافها المسطرة لكن الجزائر شهدت عدة مشاكل في المجال الجبائي عرقلت هذا الاخير وانعكست سلبا على الحقيقة الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، فضرورة البحث او التفكير في استراتيجية ضريبية هو اساس اي اصلاح ضريبي واقتصادي للأن هذه الاستراتجية الضريبية هى عصب الاقتصاد الوطني ولقد ترتب على الاصلاح الضريبي الذي شهد تطبيقا تدريجيا له سنة 1992 اصلاح العديد من الضرائب لغرض تحديث الادارة الجبائية والوصول الي السير العقلاني والسير الحسن للمهام ، وعليه سنتعرض الى الاسباب التى ادت الى ظهور الاصلاحات والاهداف التى ترمي اليها الدولة.

أ-**دوافع الاصلاح:**

1**– عدم استقرار النظام الضريبي** : ان النظام الجبائي الجزائرية من سماته الاساسية عدم الاستقرار أي كثرة وتعدد المعدلات واختلاف مواعيد تحصيلها مما جعل هذا النظام غير فعال وصعب التطبيق.

2**– نظام ضريبي غير ملائم**: ان النظام الضريبي والذي كان سائدا الى غاية الاصلاح غير ملائم ولا يتكيف مع الإصلاحات التى شهدتها المؤسسات الاقتصادية في ظل الاصلاحات الهيكلية التى شهدها الاقتصاد الوطني وخاصة بعد توجه الاقتصاد الى اقتصاد السوق.

3**– ضعف العدالة الضريبية**: من أهم المواصفات التى يتسم بها النظام الجبائي قبل الاصلاح هو بعده عن منطق العدالة الضريبية والتى تعتبر معيارا اساسيا لكل نظام جبائي فضعف هذا الاخير كان منحصر في النقاط التالية:

– طريقة الاقتطاع من المنبع المقتصرة على المد اخيل الاجرية فقط جعل امكانية التهرب اكثر حدوثا

– اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد يشكل إجحافا لبعض المكلفين، فتحصيل ضريبة أرباح الصناعية والتجارية يكون في آخر السنة في شكل دفعات.

– أغلبية الضرائب المباشرة تتصف بكونها ضرائب نسبية وليست تصاعدية مما يجعلها غير عادلة وخاصة كونها لا تاخذ بعين الاعتبار مستوى الدخول.

– المعاملة غير موحدة بين المؤسسات الوطنية والاجنبية مما يجعل آليات المنافسة مفقودة.

4**– ضعف الإدارة الضريبية** : تعتبر الإدارة الضريبية الوسيط بين المكلف بالضريبة و النظام الجبائي ، إلا أن هذه الإدارة كانت السبب الرئيسي في عدم فعالية هذا النظام وذلك للأسباب التالية:

- عدم التأهيل وكفاءة الموارد البشرية وكذلك نقص الوسائل المادية.

- عدم استعمال الوسائل الحديثة لمعالجة المعلومات والاحصائيات.

- سوء التنظيم الاداري، وجود البيروقراطية، ضعف دخول الموظفين.

5- انتشار الغش والتهرب الضريبي: هناك عوامل ساعدت في انتشار الغش والتهرب الضريبي ومنها:

- انعدام الوعي الضريبي والذي يعتبر في عدة دول متقدمة من الأسباب الرئيسية في فعالية انظمتها الجبائية.

- وجود عدة تغيرات في التشريع الجبائي، بحيث إن هذا الأخير لا يأخذ بعين الاعتبار في حالات متعددة الجدوى الاقتصادية وتحفيز التنمية[1].

ب-أهداف الإصلاح :

تفاديا لمساوئ النظام السابق جاءت الاصلاحات الجبائية لسنة 1992 حاملة في طياتها أهداف نرجوا من ورائها تحقيق غاية اساسية تتمثل في الانعاش الاقتصادي الوطني ومن اجل هذا فقط سطرت استراتيجية تهدف الى:

1- **تطوير الادارة الضريبية** : وذلك من خلال النقاط التالية:

- رفع عدد الموظفين خاصة من الاطارات الجامعية المؤهلة.

- انشاء معاهد ومدارس مختصة في مجال الجباية.

- استعمال الاعلام الآلي في المصالح الضريبية.

- ازالة العراقيل الموجودة خاصة التعسف الاداري الضريبي مما يقوي الثقة بين الادارة والمكلفين.

2- **تحقيق العدالة الضريبية** : وذلك من خلال تبني ما يلي:

- التميز بين الأشخاص المعنويين والطبيعيين واخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.

- التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية والتى هي اكثر عدالة.

- مراعاة القدرة التكلفية (مستوى الدخل) وذلك بتقدير الاعفاءات اللازمة.

- توسيع نطاق تطبيق مختلف الاقتطاعات.

3- **تنشيط النظام**: وذلك باستبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة لتجميع ضرائب الدخل في ضريبة واحدة وهي ضريبة الدخل الإجمالي (IRG) وكذا استبدال كل من (TUGP) و (TUGPS)ومعدلاتها المختلفة بـ (TVA) .

[1]- عبد المجيد قدي ، النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة ، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري ، جامعة البليدة ، الجزائر ، 2002 ، ص 03 .

4- محاربة الغش الضريبي: وذلك باعتماد اجراءات للتخفيف من ظاهرة:

- إنشاء ضرائب بسيطة وواضحة لتسهيل عملية متابعتها.
- إجبار المكلفين بمسك دفاتر محاسبية للوصول إلى حقيقة الوعاء الضريبي.
- ربط بعض الإدارات الأخرى بإدارة الضرائب من أجل التنسيق وتبادل المعلومات.
- توسيع تقنية الاقتطاع من المصدر للحد من الغش والتهرب الضريبي.

5- توجيه النشاط الاقتصادي: وهي أهم نقطة يصبو إليها النظام الجبائي الجزائري وذلك لتحقيق الاغراض التالية:

- محاولة جلب الأموال الأجنبية في المناطق التى يراد ترقيتها عن طريق الإعفاءات.
- حماية الإنتاج الوطني عن طريق الرسوم الجمركية.
- الدور التحفيزي للضرائب بفضل التسهيلات والتحريض الضريبي مما يزيد من مبادرات الاستثمار[1].

المطلب الثالث : الإصلاحات الجبائية في الجزائر بعد التسعينات

إن إنشاء مديرية جديدة للضرائب أعطى صيغة جديدة للخدمات حيث أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على خمس مديريات بالإضافة إلى المتفشية العامة للخدمات الجبائية ، بحيث كل واحدة منها مختصة في ميدانها و هي على التوالي:

-مديرية الوسائل و التكوين.

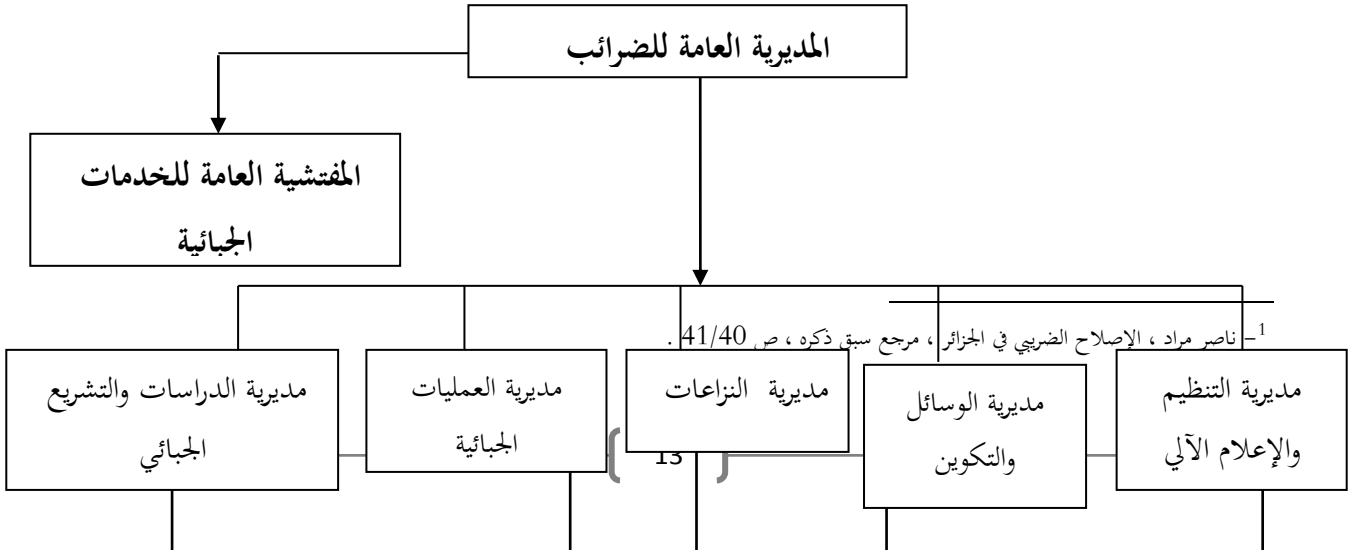
-مديرية الدراسات و التشريع الجبائي.

-مديرية العمليات الجبائية.

-مديرية المنازعات الجبائية.

-مديرية التنظيم و الإعلام الآلي .

الشكل رقم (I-01) الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب بعد الإصلاحات لسنة 1992 :



[1]- ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر ، مرجع سبق ذكره ، ص 41/40 .

- المديرية الفرعية للدراسات الجبائية
- المديرية الفرعية للتشريع الجبائي
- المديرية الفرعية للعلاقات و الإعلام و اللجان

المصدر : مديرية الضرائب تيسمسيلت .

مما سبق نلاحظ بشكل واضح أن المديرية تضم مجموعة مديريات فرعية أي أن المهام مقسمة وبالتالي يصبح عمل كل مديرية متحكم فيه وسهل المراقبة والتطبيق.

❖ **مكونات النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات :**

من أجل مواكبة تغيرات الاقتصادية احاصلة في العالم و هذا بالعمل على دمج بعض الضرائب و تقليل من معدلات بعض الرسوم، و ذلك تماشيا و تزامنا مع التغيرات العالمية هذا من جهة و من جهة أخرى تخفيف العبئ عن المكلفين بجعل النظام الجبائي نظام بسيط بعيد عن كل التعقيدات.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) :

أ- الدخل الخام :هو الدخل الذي يتكون من كل الموارد التي يمكن للمكلف أن يتحصل عليها من مزاولته لمختلف الأنشطة أو من مؤسسة، وفي هذا الإطار لا يؤخذ بعين الاعتبار لا مصاريف الإنتاج أو المصاريف العامة الضرورية من أجل تحقيق دخلها.

ب- أما الدخل الصافي :هو الدخل الخام بعد إنقاص مصاريف الإنتاج والتكاليف الأخرى المتحملة من أجل تحقيق هذا الدخل.

ج- والدخل الخاضع للضريبة :هو الدخل الصافي مع إنقاص التخفيض القاعدي والتكاليف الاجتماعية الأخرى ، تنص المادة رقم(01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي:

"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة."

من هذا التعريف القانوني فإن ضريبة IRG تتصف بالخصائص التالية :

-**سنوية** :ومعنى هذا أن هذه الضريبة من خصائصها هو أنها تفرض مرة واحدة في السنة.

-**وحيدة** :حيث أن الشخص الخاضع لها تجمع له كل المداخيل التي يمكن أن يتحصل عليها من خلال مزاولته لمختلف الأنشطة وبالتالي يكون وعاءا ضريبيا واحدا يخضع لهذه الضريبة.

-**تفرض على الأشخاص الطبيعيين** :حيث أن الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 فرقت بين التكليف الضريبي للأشخاص الطبيعيين وإخضاعهم للضريبة IRG والتكليف الضريبي المعنويين ونعني به الضريبة على أرباح الشركاتIBS .

- **تفرض على الدخل الصافي** :وهو كما سبق وأن عرفناه بأنه الدخل الخام مطروحا منه كل التكاليف الواجب صرفها من أجل احصول على هذا الدخل[1].

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر،تضم ضريبة الدخل الإجمالي سبع فئات من الدخول وهي:

2- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية :

[1]- جلول حروشي، الضغط الضريبي في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسير، الجزائر2001، ص135

تعتبر الأرباح التجارية والصناعية الأرباح المحققة من طرف الشخص الفيزيائي الذي يمارس مهنة تجارية ،صناعية و حرفية، المداخيل الخاضعة للضريبة ،فئة الأرباح الصناعية والتجارية وهي أرباح الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية و كذالك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية.

3- الضريبة على أرباح المهن غير التجارية:

أرباح المهن غير التجارية هي أرباح المهن احرة، حيث أن الشخص الممارس لهذه المهن لا تكون له صفة التاجر أو المستغل، أما الأرباح الخاضعة للضريبة هي أرباح المهن التي تلعب فيها العمليات الفكرية دور هام والمتمثلة في الممارسة الشخصية لعلم أو فن، مثال :أطباء، محامون... الخ.

4- المداخيل الناتجة عن تأجير الأملاك المبنية و غير المبنية:

تعتبر العائدات العقارية عائدات الناشئة عن إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير احاوية لتجهيزاتها غير أنه يشترط أن لا تكون هذه المداخيل ضمن أرباح المؤسسة الصناعية التجارية أو احرفية ذات نشاط زراعي أو مهنة غير تجارية، كما تندرج ضمن قائمة الأرباح الصناعية والتجارية المداخيل الناشئة عن استئجار:

-مناطق النشاط الزراعي.

-محلات النشاط غير التجاري.

كما يتعلق الأمر خاصة بالمداخيل المتأتية من المحلات المستعملة في إطار ممارسة الوظيفة بالنسبة لأصحاب المداخيل غير التجارية:

- استئجار الأملاك غير المبنية المتضمنة للأراضي الزراعية.
- تخضع المداخيل المتأتية من الإيجار المدني للعقارات ذات الاستعمال السكني للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 10 % محررة من الضريبة على أساس مبلغ الإيجار الخام بدون تطبيق التخفيضات.
- تحدد هذه النسبة ب 15 % عندما يتعلق الأمر بإيجارات المحلات التجارية والمهنية و 5 % بالنسبة للإيجارات لصالح الطلبة، يساوي الدخل المستعمل كأساس للضريبة على الدخل الإجمالي لهذه الفئة مبلغ الإيجارات الخاصة السنوية[1] .

5- مدا خيل رؤوس الأموال المنقولة:

يتحدد الدخل الخاضع للضريبة كالآتي:

[1]- علي صحراوي، مظاهر الجباية في الدول النامية وآثارها على الإستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 43 .

5-1- ريوع الأسهم أو حصص الشركات والعائدات المتماثلة والأساس الذي يعتبر بمثابة قاعدة للضريبة على الدخل الإجمالي مكون من مبلغ الخام الإجمالي للمبالغ الموزعة، ونقصد بالمبالغ الموزعة:

-الأرباح والإيرادات التي لا تدرج في الاحتياطات أو في رأس المال.

-المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم.

-القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء.

-المكافآت والامتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها.

-المكافآت المدفوعة للشركاء وأتعاب مجلس إدارة الشركة.

النتائج قيد التخصيص للشركات وأرباح و احتياطات الأشخاص المعنوية الخاضعة على أرباح الشركات والتي أمتنعت عن الخضوع لهذه الضريبة.

-إيرادات الأسواق المنتشرة.

5-2- إيرادات الديون والودائع والكفالات وسندات الصندوق:

-إيرادات الديون والودائع و الكفالات هي الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة حواصل الأخرى.

-ديون العقارية الممتازة والعادية وكذا الديون المماثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القروض الأخرى القابلة لتداول.

-الودائع المالية تحت الطلب أو للأجل محدد.

-الكفالات نقدا.

-الحسابات الجارية.

5-3- فوائد قيمة التنازلات العقارية المنجزة من طرف الخواص:

يتعلق الأمر بالأشخاص الطبيعيين أيا كانت جنسيتهم ومكان إقامتهم الذين يتنازلون عن أملاك عقارية وكذا الحقوق المرتبطة بها والمتعلقة بأملاكهم الخاصة بالمقابل نستثني من ذلك الفئات التالية:

-الأشخاص المعنويين والشركات الخاضعة للضريبة على ارباح الشركات.

-وكذا الأشخاص الطبيعيين المحقوقين لفوائض قيم العقارية في إطار نشاطهم المهني.

-الأملاك الخاضعة للضريبة :الأملاك العقارية المبنية أو غير المبنية أيا كان تخصيصها(بناءات-أراضي...) الحقوق المرتبطة بها.

-فوائض القيمة الخاضعة للضريبة :يتعلق الأمر بفوائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل بمقابل(بيع، نزع الملكية بسبب المنفعة العمومية) عن أملاك عقارية وحقوق مرتبطة بها[1] .

-عملية نقل الملكية الناتجة عن نقل الملكية بسبب الوفاة أو بصفة مجانية بين الأحياء.

-تقييم التركات.

-فوائض القيم المحققة بسبب التنازل عن ملك عقاري غير مستقل عن الميراث تلبية للاحتياجات المتعلقة بتصفية ميراث شائع موجود.

6- المرتبات، الأجور، المنح و الريوع العمرية:

يخضع للضريبة على الدخل اقتطاع من المصدر:

-المكافآت الرئيسية (مرتبات، منح، أجور.)

-المكافآت الملحقة(الزيادة في السعر مقابل خدم....).

-المداخيل المماثلة للأجور مثل : الامتيازات العينية(التغذية، السكن....) ، المكافآت، التعويضات، العلاوات، المنح والريوع العمرية.

7- مدا خيل الإستغلالات الزراعية:

تنص المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن" الإيرادات الفلاحية هي الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي وكذا الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن والنحل والأرانب وإستغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض.

أ- كيفية تحديد دخل الخاضع لـ IRG :

يتم تحديده وفق كل إقليم ويختلف من ولاية إلى أخرى ومن بلدية إلى بلدية أخرى، ويتم تحديده من طرف لجنة ولائية مكونة من ممثل الإدارة الجبائية و ممثل الإدارة المكلف بشؤون الزراعة و ممثل الغرفة الفلاحية، بعد هذا العرض الوجيز للضريبة على الدخل الإجمالي يتضح لنا مايلي:

-تعطى الضريبة على الدخل الإجمالي صورة واضحة عن دخل المكلف وحالته المالية.

-تحقيق الضريبة على الدخل الإجمالي فائدتين بالنسبة للمكلف وبالنسبة للإدارة الضريبة.

يسمح نظام الضريبة على الدخل الإجمالي بتخفيض حجم النصوص الضريبة مما ساعد على استقرار النظام

[1]- جلول حروشي، مرجع سبق ذكره، ص98 .

الضريبة في محتواه القانوني و التنظيمي[1] .

رغم هذه المزايا التي أشرنا إليها يمكن أن نسجل عليها مايلي:

-رغم توسع القاعدة الضريبية لضريبة الدخل الإجمالي إلا أنه لم تستطع أن تمس بعض المداخيل الهامة من حيث احجم والمتعددة من حيث عدد الأشخاص احاصلين عليها.

-عدم تعميمها لإستعمال تقنية الإقطاع من المصدر والتي يراد منها التقليل أو احد من التهرب الضريبي، إن عدم إستعمال هذه التقنية يفقد الخزينة موارد هامة هي في حاجة إليها.

-رغم إعتمادها للنظام الوحيد إلا أننا نجد تعقيدا كبيرا فيما يخص كيفية تطبيق ما يسمى بتقنيات الضريبة لكل نوع من الأنواع المكونة للدخل الإجمالي المتمثلة في تحديد الوعاء، طريقة التقدير، طريقة الدفع مما يبعدها عن مبدأ الشفافية والبساطة و الشكل رقم (04,03) يوضح تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي[2]:

الجدول رقم (I-01) تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في الفترة 1993– 2009 :

الوحدة : %

قسط الدخل الخاضع للضريبة	نسبة الضريبة
لايتجاوز 30000	% 0
30001 إلى 120000	% 15
120001 إلى 240000	% 20
240001 إلى 720000	% 30
720001إلى 192000	% 40
أكبر من 192000	% 50

المصدر :إدارة الضرائب تيسمسيلت

الجدول رقم (I-02) تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في الفترة 2010-2015

[1]- علي الصحرواي، مرجع سبق ذكره، ص 112.

[2]- المادة 102 : معدلة بموجب المادة 05 من القانون المالية لسنة 2010 .

الوحدة: %

قسط الدخل الخاضع للضريبة	نسبة الضريبة
لايتجاوز 120.001	% 0
120.001 إلى 360.001	% 20
360.001 إلى 1.440.000	% 30
أكبر من 1.440.000	% 35

المصدر :إدارة الضرائب تيسمسيلت .

8- الضريبة على أرباح الشركات IBS :

إن النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات لم يفرق بين مؤسسات الاقتصادية الوطنية والخاصة وذلك بفرض الضريبة على أرباح الشركات لمجمل الأرباح والمداخيل المحققة من طرف هذه المؤسسات.

إن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة تخضع لها أرباح ومداخيل المؤسسات الأشخاص المعنوية بدون تمييز بين شكل ومضمون هذه الأخيرة ، كما أنها ضريبة سنوية، تفرض على الأرباح المحققة في الجزائر والتي تخص المكلفين الخاضعين إلزاميا و وجوبا للنظام الحقيقي وبغض النظر عن رقم الأعمال المحقق.

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي ": تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 من نفس القانون وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات."

❖ **مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:**

تخضع الضريبة على أرباح الشركات وجوبا الشركات التالية :شركات الأموال و التي تضم الأصناف التالية : شركات الأسهم ، شركات ذات مسؤولية محدودة ، شركات التوصية بالأسهم[1] .

أ- النسب الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات: فيما يخص النسب الخاصة بهذه الضريبة ومن خلال تفحصنا القوانين المتعاقبة بتشريع هذا الن وع من التكليف

[1]- بليلة محمد لمين، السياسة الضريبية ضمن برامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي :حالة الجزائر ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 1999 ، ص 59.

الضريبة فإنه يمكن إستنتاج ثلاثة أنواع من المعدلات:

-المعدل العادي والمطبق على أرباح الشركات.

-المعدل المخفض والخاص بالأرباح التي يعاد استثمارها.

-المعدلات الخاصة ببعض المداخيل والتي يكون الإقتطاع بشأنها من المصدر.

- حدد قانون المالية لسنة 1991 نسبة الضريبة على أرباح الشركات ب 42 % ونظرا للمستوى الاقتصادي الرديء وعدم قدرة المؤسسات على تحقيق أرباح كبيرة خفض هذا المعدل ليصبح 38 % وهو يمثل المعدل العادي[1] .

حدد قانون المالية لسنة 2015 نسبة الضريبة على أرباح الشركات بـ 23%[2].

ب- الرسم على القيمة المضافة TVA :

نظرا للصعوبات التي كانت تتميز بها TVGP من كيفية التحصيل، تعدد النسب، تعدد الإعفاءات كان لا بد من إستبدال هذه الأخيرة بـ TVA الرسم على القيمة المضافة، نتائج هذه العملية كانت فعالة على المستوى الإداري ، للبلدان المطبقة لها ، تخضع للرسم على القيمة المضافة للعمليات التي تكتسي طابعا صناعيا، أو تجاريا أو حرفيا والتي يقوم بها الأشخاص بصفة إعتبارية أو عرضية تنقسم العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى فئتين[3]:

-العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا.

-العمليات التي عاديا تستثني من مجال تطبيق الضريبة(أو معفاة)

-العمليات التي تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة و تتمثل فيما يلي:

-العمليات المتعلقة بالأملاك المنقولة مثل : الأشغال المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين، المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة، أنشطة تجار التجزئة.

-العمليات المتعلقة بالأملاك العقارية: مثل : الأشغال العقارية، عملية تجزئة الأراضي لأجل البناء، العمليات التي يقوم بها الوسطاء في عمليات الشراء والبيع للأملاك العقارية.

✓ تأدية الخدمات :مثل : عمليات ك راء الأملاك المنقولة و العقارات، أعمال الدراسات والبحث .

[1]- قانون المالية لسنة 1991 .

[2]- قانون المالية لسنة 2015 ، المادة 12 تعدل أحكام المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[3] - La direction générale des impôts en collaboration avec le fond monétaire International, kolea ,p 20,1990

-الأشخاص الخاضعين للرسم TVA :

- المنتجون – تجارة لجملة .
- تجار التجزئة التابعين لنظام الربح احقيقي .
- الشركات الفرعية .

المعدل العادي للرسم على القيمة المضافة هو 17 % و 7%.

-الجباية البترولية:

تلعب الجباية البترولية دورا هاما في تغطية نفقات الدولة و بالتالي لا نستطيع أن نتكلم عن الجباية العادية و دورها في تمويل الميزانية العامة ونهمل جباية المحروقات.

يطبق على المحروقات رسمين أساسيين TIPP , TVA مبلغ TIPP محدد وفقا للكمية وليس تبعا للسعر ، وبالتالي لا قيمة هنا للتغيرات السعرية، أما بالنسبة لـ TVA التي تطبق على السعر خارج الرسم ترتفع بارتفاع حجم المحروقات[1] ، الضريبة المقررة من طرف قانون 91-21 هو دفع:

-ضريبة على النتائج.

-ضريبة على أجور الشركاء الأجانب.

فيما يخص النظام الجبائي الجديد لنظام المحروقات هو تقسيم المساحات المخصصة إلى أربع مناطق A.B.C.D حسب La disponibilité d'infrastructure

- دفع مصاريف الكراء.
- دفع الرسم على الدخل البترولي TRP
-دفع الضريبة (المعدل الأقصى هو 20 % من الإنتاج اليومي.)
-دفع الضريبة التكميلية على الدخل.

[1] - hocine a:l'armonisationdes etats fenancier, annuelle de l'imdf, kolea, fivrier1999, P 63

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا لهدا الفصل يتضح لنا أن الضريبة هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية المهمة والية مساهمة في تحقيق التوازنات الاقتصادية الكلية من خلال التوجيه الأمثل للموارد المالية وتحقيق أهداف المجتمع كما أن النظام الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى ويتأثر بعدة عوامل اقتصادية سياسية و اجتماعية.

والسلبيات التي تميز بها النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات الشاملة كانت عائقا أمام فعالية السياسة الجبائية في تحقيق الأهداف الاقتصادية الكلية, بحيث تميز النظام الضريبي السابق بعدم الاستقرار و ضعف العدالة الضريبية وارتفاع الضغط الضريبي وبعدم ملائمة الإدارة الضريبية , فجاءت الإصلاحات الضريبية لتتجاوز هده السلبيات وتعيد الاستقرار إلى النظام الضريبي , كون أن هدا الأخير يعكس النظام الاقتصادي السياسي السائد في المجتمع , لدلك تمت هده الإصلاحات من خلال استحداث أنواع جديدة من الضرائب هذه الأخيرة تمثلت بالأساس في الدخل الإجمالي IRGوالضريبة على أرباح الشركات IBS والرسم على القيمة المضافة. TVA

كما ان هده الاصلاحات كانت موجهة بشكل أساسي للجباية الغادية من خلال فصلها عن الجباية البترولية وإعادة ميكلة الإدارة الضريبية وتفعيل دور السياسة الضريبية في إطار العدالة الضريبية.

لكن رغم الإصلاحات النتتالية على مستوى النظام الضريبي الجزائري الا انه ما يزال به العديد من النقائص التي تجعله بعيدا عن تحقيق الأهداف المرجوة , الأمر الذي يستوجب إعادة النظر في القواعد التشريعية والعمل على تبسيطها , والسهر على توفير الاستقرار السياسي والاقتصادي , والعمل على تنمية الموارد البشرية من خلال وضع برامج تكوينية بموظفي جهاز الضرائب عامة.

الفصل الثاني

عموميات حول ظاهرة التهرب الضريبي

تمهيد:

تعد الضريبة عبئا على المكلف بها ، بحيث لا يوجد له مقابل مباشر وإنما يدفعها باعتباره عضوا في المجتمع ومساهمة منه في النفقات العامة.

ومن هنا تظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتفادي تحمل العبء الضريبي ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة من البسيطة إلى العادية إلى تلك المعقدة وهذا ما يصطلح عليه ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

فالظاهرة تمس بصورة غير محدودة البلدان المتطورة والبلدان السائرة في طريق النمو حيث أنه منذ السبعينات ازدادت أهمية التهرب الضريبي بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي وزيادة عجز الميزانية فإذا توصلت بعض البلدان المتقدمة في التحكم فيها فإن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للدول السائرة في طريق النمو تسوء كثيرا بسبب النقص في القيمة والتي يمكن أن تحدثها الظاهرة في الخزينة العمومية.

كل هذا سنحاول التطرق إليه في فصلنا حيث تناولنا في المبحث الأول تشخيصا لظاهرة التهرب الضريبي بينما في المبحث الثاني تعرضنا إلى طرق التهرب الضريبي وآثاره وفي المبحث الثالث تناولنا الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي.

المبحث الأول:مفاهيم حول ظاهرة التهرب الضريبي

تعد الضريبة فريضة مالية إلزامية يتم فيها اقتطاع جزءا من الدخول والثروات من طرف الدولة وتحويله إلى خزينتها لاستخدامه لأغراض معينة كتمويل الخدمات المقدمة لمختلف شرائح المجتمع.

لذا فالتطرق لظاهرة الغش والتهرب الضريبيين يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها والإحاطة بها وعرض تصنيفاتها ومختلف المفاهيم الموازية التي تتداخل وتترابط معها وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية :

المطلب الأول:تعريف التهرب الضريبي

تعرف التهرب الضربي لم يتعرض المشرع إلى تعريف التهرب الضريبي بل ترك أمره للفقه وذلك لصعوبة حصر الأساليب المستعملة في ذلك نظرا لتطورها المتواصل .

-فقد عرفه "غالب محمد عرفات" " نه التخلص جزئيا أو كليا من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أدائها للخزانة [1]

- " وعرفه الدكتور "حسن عواضة" و"عبد الرؤوف قطيش"نه تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينعكس عبئها على الغير[2]".

وعرفه محمد أبو نصار و آخرون نه قيام المكلف بعض الأعمال والأفعال المخالفة للقانون والتي من شأا تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه[3]"

من خلال هذه التعاريف نستنتج أن التهرب الضريبي هو تلك الأعمال أو الأفعال المرتكبة من طرف المكلف لضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة.

المطلب الثاني : أنواع التهرب الضريبي

الفرع الأول: مفهوم التهرب المشروع: (التجنب الضريبي)

يقصد بالتجنب الضريبي النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي و التي تهيئ للمكلفين أسباب تفادي أداء ما يستحق عليهم من الضرائب[4] فالمكلف يستفيد من الثغرات القانونية التي لا تعد مخالفة مادام هذا الأخير يتحرك في إطار قانوني كما عبر عنه البعض على أنه:

[1] – سالم محمد الشوابكة: التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، مجلة علمية محكمة ربع سنوية تعنى بنشر الدراسات القانونية و الشرعية، مجلس النشر العلمي، 2 العدد 04 ،السنة 27 ،ديسمبر 2003،مجلس النشر العلمي، ص 263

[2] – حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش– المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم– دارالخلود، 1995 ، ص 291

[3] – محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهوان: الضرائب وحاسبتها بين النظرية والتطبيق، المكتبة الوطنية، ط2 ،2003 ،ص 28

[4] – فوزي عطوي, لمالية العامة ,النظم الضريبية و موازنة الدولة ، الطبعة الأولى ، منشورات حلي الحقوقية . بيروت 2003,ص: 275.

1- تفسير القانون تفسير خاطئا عن قصد حتى يمكن للممول أن يتحمل اقل قدر ممكن من الضرائب.

2- التجنب الضريبي هو النوع الأول للتخلص من الضريبة وهو تخلص مشروع لا يتم خلافا لأحكام قانونية.

3- لتخلص من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم[1]

وبذلك فالتجنب الضريبي هو تلك البراعة التي يستخدمها المكلف للتخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه متفاديا في ذلك أي مخالفة لنصوص التشريعات الجبائية.

ومن أمثلة ذلك:

الضريبة على التركات حيث يقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته رغم أنه مازال على قيد الحياة، في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله للضريبة.

أو لو وزعت شركات الأموال أجزاء كبيرة من أرباحها على المساهمين بصورة رواتب و أجور ومخصصات لأعضاء مجلس الإدارة وبذلك تقل الضريبة حيث أن الضريبة على أرباح الشركات أعلى من الضريبة على الرواتب والأجور.

ملاحظة: إذا كان التهرب من الضريبة بالأسلوب الذي تم ذكره سابقا، يبقى المكلف خارج إطار سوء النية أو فساد القصد لأنه لا توجد نصوص قانونية تشير إلى هذا النوع من التهرب أو تعاقب عليه.

الفرع الثاني:مفهوم التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):

لقد تعددت تعاريف الغش الضريبي ويمكن ذكر بعضها فيما يلي:

التعريف الأول:

يشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة وهذه الصورة تتجلى في تزوير المستندات حينا وعدم دقة القيود حينا آخر، و في مخالفات يمارسها مرتكب الغش الضريبي إزاء القوانين والأنظمة الضريبية[2]

[1] – احمد جامع,المالية العامة(فن العامة) المالية الجزء الأول,القاهرة,دار النهضة العربية1975 ص:244

[2] – عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي ، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر 2006 ص 112.

التعريف الثاني:

الغش الضريبي la fraude fiscale يمثل تصرفا غير مشروعا و يمثل عدم احترام إداري لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع باستخدام طرق احتيالية (تدليسية) من جانب المكلف بقصد التخلص من عبئ الضريبة[1]وبذلك يعتبر الغش الضريبي من أشكال التهرب الجبائي، إذ يعتبر حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي هي حالة التهرب من الضريبة عن طريقة انتهاك القانون قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، كالامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، أو تعمد الكذب في مضمون هذا القرار أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف.

أو تزوير الفواتير أو النسك بمحتوى دفاتر حسابية صورية في مواجهة مصلحة الضرائب .

-التهرب غير المشروع هو الذي يضمن مخالفة القانون,و يندرج تحت هده الصورة كل طرق الغش المالي سواء في تحديد الوعاء أو عند التحصيل [2]

- فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي:

1- **العنصر المادي**: يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية وهوعبارة عن اخلال المكلف بواجباته التي يمليها التشريع الضريبي .

ومن أشكال الاخلال لهذه الواجبات نذكر:

- المبالغة في تقدير الاعباء وتكاليف الاستغلال.
- الاخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها أوالمداخيل الناتجة.

بحيث يعتبر المشرع الجزائري الممارسات التدليسية ما يلي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
- نقل تقيدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباري بمقتضى القانون التجاري.

[1] – زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، المكتبة الاقتصادية، مصر، ص 183.

[2] – حسن العرباوي,جلال كبير,المالية العامة ,جمهورية مصر العربية,1944,ص:43.

وكذلك تعتبر هذه السلوكات والتصرفات تهربا ضريبيا حسب قانون المالية الجزائرية : إخفاء أو محاولة اخفاء من طرف المكلف بالضريبة لمبالغ أو منتجات التي تخضع أساسا للضريبة على القيمة المضافة وخاصة تلك المتعلقة بالمبيعات دون الفواتير.

- اصدار وثائق مزورة أو غير مضبوطة بهدف التخفيض من الضريبة أو محاولة استرجاع مبالغ الضريبة على القيمة المضافة.
- القيام بعمليات بيع أو شراء دون تحرير الفواتير.
- ممارسة نشاط تجاري أو مهني غير مصرح به .
- اصدار فواتير و أدوات صرف لا تمد بصلة بالعمليات الحقيقية.

2- العنصر المعنوي: يستوجب توفر القصد من أجل قيام الغش، أو يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة وهذه المخالفة المعتمدة تكون عن وعي غير أن إظهار نية الغش صعبة لأن القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين وعليه يتوجب من إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الاثبات.

- من خلال ما سبق يمكن استخلاص مفهوم الغش الضريبي الذي هو تخلص المكلف من آداء الضريبة المفروضة عليه من خلال المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية، لتندرج بذلك تحته كل طرق الغش والاحتيال وبالتالي فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون.

الفرع الثالث : أنواع الغش الضريبي وصوره.

لقد حاول المشرع الجبائي الجزائري قمع الظاهرة من خلال النصوص والمواد القانونية عن طريق قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، فالمشرع الجزائري فرق بين المخالفة بصفة عامة للتهرب بالنسبة لجميع الاصناف والمخالفات بصفة خاصة بالنسبة لكل صنف من الضريبة التي يراد التهرب منها سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.

ومنه يمكن القول أن أنواع الغش تختلف بإختلاف الضريبة التي يراد التهرب منها ضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة، جزئيا أو كليا و بالتالي وجب التمييز بين الغش العادي والغش المركب (الموصوف).

1) الغش العادي:

وهو كل تصرف أو حذف بسوء نية من أجل الافلات من الضريبة أي بمعنى هذا الغش يتم عن طريق تظليل الادارة الجبائية وذلك بتقديم تصريحات تتضمن بيانات خاطئة أي محاولة تظليل دون استعمال عنصر التدليس، أي توفر عنصر القصد للتملص الارادي من دفع الضريبة.

أو هو كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخر في تقديمها، إذا فهو كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة[1]

2- الغش المركب :

يعتبر كل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بسوء نية من أجل تضليل الإدارة الجبائية مستعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة، أي هو ذلك الغش الذي يتبع طرق تدليسية من أجل تجسيد إرادة تجنب الضريبة ويتبع المكلف أساليب مختلفة كالاحتيال ومحو كل الآثار وإخفاء الحقيقة وكذا الوقوع في ملجأ من المراقبة المحتملة وهذه في حالة الممول الذي يقدم لإدارة الضرائب محاسبة مزيفة وفواتير كاذبة.

3-التهرب الضريبي الدولي:

يعتبر هذا النوع من أخطر أشكال التهرب الضريبي 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 المنخفض الملائم [2]

إن فكرة التهرب الضريبي ليست فكرة حديثة بل هي قديمة قدم الضريبة، غير أن انتشارها في الوقت الحاضر، خاصة على المستوى الدولي، يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي من جهة وإلى اتساع التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة للاقتصاد العالمي من جهة أخرى، فهذان العاملان قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدول، مما دفع المكلفين إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي الذي يحملونه على الصعيدين الداخلي والخارجي.

[1] – يحياوي نصيرة الغش والتهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر مذكرة ماجيستر جامعة الجزائر 1998،ص:27.

[2] – محمد عباس محرزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي ألمغاربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير فرع نقود و مالية، 2001-2005 ص.102

وإذا كانت القوانين الوطنية قد تمكنت إلى حد كبير من وضع إجراءات لرصد و تتبع ظاهرة التتبع الضريبي الداخلي ومحارة المكلف بالضريبة المتهرب، لما يحمله من خطورة على الإرادات الضريبية للدولة، الوضعية المختلفة بالنسبة للتهرب الضريبي الدولي، إذ تقل الأحكام والقوانين المجعولة لمكافحة هذه الظاهرة رغم خطورتها.

- إن الانشغالات الرئيسية للمشرع لا تكمن في وجود التهرب بل تحديد نطاقه ونظرا لخصوصية التهرب، ويتجلى ذلك في تعدد طبيعة المتهربين وأشكال التهرب الضريبي ويمكن أن يتخذ هذا النوع أحد الأشكال التالية:

أ) التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية:[1]

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

ب)– المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف): يسعى مسيري الشركة للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين أو بمعنى تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافآت الخدمة مقيدة من طرف أشخاص أو مؤسسات وهمية، ومن بين الطرق الأكثر استعمالا انتشارا نجد تكاليف المقر إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم المتواجدة بالخارج على فرع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة أن تحددها بنفسها على رقم أعمال هذا الفرع أو حتى على كل الأرباح الخاضعة للضريبة.

[1] – حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2005 ، ص:41

المطلب الثالث : أسباب التهرب الضريبي

إن انتشار أي ظاهرة في المجتمع عي الانعكاس لمحيط توفرت فيه الشروط الملائمة والتي ساعدت في نموها واتساعها والتهرب الضريبي واحد من الظواهر التي تفشت في أغلب المجتمعات وإلى فترة وجوده بوجود الضريبة نفسها، إذ تعد ظاهرة متعددة الأنواع ومتشبعة الطرق، لا يمكن سن القوانين وتحديد الهياكل للقضاء عليها وإنما يجب الدراسة بعمق لتحديد أسبابها الحقيقية، حيث غالبا ما استعملنا المثل القائل "إذا عرف السبب بطل العجب ".

فيا ترى ما سبب لجوء المكلف لانتهاج هذا الطريق؟

هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع بجل المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية نجد منها:

- رسوخ بعض الأفكار الخاطئة في نظر المكلف بالضريبة، ذلك راجع إلى غياب الوعي الثقافي.
- لعل المشكلة الحقيقية في البلدان النامية خاصة بإجماع فقهاء القانون والمحللين الاقتصاديين هي مشكلة تنظيمية أكثر منها تمويلية كونها تمتلك القدرات الهائلة من النمو الذاتي، ولكن يبقى استغلالها الأمثل والمواكب للمستجدات السياسية الاقتصادية والتنموية العائق الوحيد أمام دفع عجلة التنمية ومن تم يعتبر النظام الجبائي الجانب الهام للدولة باعتباره القاعدة العامة لفرض التشريعات من أجل التنظيم الأحسن، ولكن يترتب عليه سلبيات تتمثل في التعقيد وعدم الاستقرار لنصوصه التشريعية بالإضافة إلى نقص في الامكانيات المادية والبشرية التي تعتمد عليها الإدارة في تأدية المهام القائمة بها.

كل تلك السلبيات والنقائص والتي تعرقل الضريبة يمكن اعتبارها أسباب مباشرة للتهرب الضريبي إضافة إلى تلك الأسباب والعوامل النفسية وكل العوامل المحبطة بالفرد التي تساهم بانتشار الظاهرة وهي:

أولا: الأسباب المباشرة:

وفي هذه الفئة تصنف كل الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي ككل أي أن من أهم أسباب التهرب مدى ما تنطوي عليه الضرائب في عبء يزيد عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحملها بالإضافة إلى ذلك سببان رئيسيان للتهرب، يتعلق الأول بالتشريع والثاني بالإدارة الضريبية[1].

[1] – عبد الكريم صادق بركات، يونس محمد البطريق، محمد عبد الله، المالية العام، الإسكندرية نمو شباب الجامعة، مصر 1979.

1- الأسباب التشريعية:

1-1- تعقد التشريعات الضريبية:

نظرا للأوضاع التي عاشتها مختلف بلدان العالم الثالث بعد الاستقلال، خاصة الفراغ القانوني الذي شمل العديد من المجالات، وأمام اضطرار هذه الدول لاعتماد السياسة الضريبية كأداة لتمويل سياستها التنموية. ارتكزت على تلك النظم والقوانين الضريبية التي خلفها الاستعمار غير أنها لم تصل إلى تحقيق تنمية اقتصادية والأهداف المتوخاة، زد على ذلك بأن هذه الدول اعتمدت في نظمها الضريبية على اقتباس ما في نظم الدول المتقدمة دون مراعاة الاختلاف البيئي.

وإمكانيات التطبيق الميداني حيث أن تعقد تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الجبائي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في : عدم فهمه للنصوص القانونية.

وكذلك تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة وكذلك يرجع هذا التعقيد إلى ما تحتوي عليه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سعر الضريبة[1]

وعليه فإن تعقد القواعد التشريعية الذي يثير العديد من المشاكل التي يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها، والتي تزيد من احتمال التهرب منها وإن التعقيدات، الغموض والتشوهات في الصياغة والتطبيق بدفع إلى زيادة عدد المنازعات وضعف المردودية وتخلق جوا مكهربا بين المكلف والإدارة الجبائية.

1-2- عدم استقرار التشريعات:

إن التغييرات الاقتصادية، السياسية والمالية للبلاد تستدعي تغييرات في التشريعات الضريبية وبالتالي تساعد المكلف على للتهرب[2]إضافة على ذلك حجم النصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب والرسوم حيث في الجزائر هناك خمسة قوانين مختلفة ومنفصلة عن بعضها البعض:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة).
- قانون التسجيل (رسم التسجيل) .
- قانون الضرائب غير المباشرة .
- قانون الطابع (رسم الطابع).

[1] – حميد بوزيدة ، مرجع سابق ذكره، ص 41.

[2] – يونس أحمد البطريق وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 159.

ومن جهة أخرى وبالعودة إلى قوانين المالية لسنوات 1992-1995-1997 وقانون المالية لسنة 2001 نجد أنه كانت معدلات الرسم على القيمة المضافة (TVA) في سنة 1992 مقدرة بـ:

- المعدل المنخفض الخاص: 17 %
- المعدل المنخفض: 13%
- المعدل العادي: 21%
- المعدل المرتفع والمضاعف: 40%

و في سنة 1995 وحسب المادة 48 من الأمر 94 -03 المؤرخ في 1994/12/31 المتضمن لقانون المالية سنة 1995 تم إلغاء المعدل المضاعف والذي كان 40 % مع باقي المعدلات نفسها.

وفي سنة 1997 وحسب المادة 41-42 من قانون المالية 1997 تم رفع المعدل المنخفض إلى 14 % بعدما كان 13 %.

وفي سنة 2001 وحسب المادتين 21-23 من قانون المالية، تم تعديل المعدل المنخفض إلى 7 % والمعدل العادي إلى 17 % و بالتالي يصعب على الخاضع مسايرة هذه التغيرات والتعديلات الكثيرة نتيجة نقص الإعلام

وهذا ما يؤدي به إلى محاولة تجنب الضريبة و تفاديها .

1-3- ثقل الاقتطاع (الضغط الضريبي) :

إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشتد على المكلف فيكون ذلك حافزا للتهرب منها وثابتة أنه كلما ارتفع سعر الضريبة فازداد عبئها كلما كان ذلك مراعاة للتهرب منها.

باعتبار أن حصيلة الضرائب في الدول النامية تكون من الضرائب غير المباشرة لهذا فإنها تتميز بعدم فعالية أسعارها التصاعدية في ضرائبها مما يجعل عبئها تنازليا يشتد وطأة على الفقراء ويخف كلما زاد المول ثراءا.

وهذا ما يتناقض مع متطلبات وتطلعات السياسة الضريبية ويجعلها عاجزة على تعديل أو تغيير هيكل توزيع الدخل الوطني وعليه أن الدخل الضريبي يتحدد إما على أساس نسبة الاقتطاع الضريبي على الدخل الوطني أو على أساس نسبته إلى مجموع الاقتطاعات العامة التي تمثل موارد الدول المختلفة[1].

2-الأسباب الإدارية والفنية:

توجد عدة عوامل إدارية وفنية تؤثر في التهرب، ومن هذه العوامل:

[1] - يونس احمد البطريق وآخرون ، مرجع سبق ذكره ص 183.

2-1 ثقل العبء الضريبي: وقد اشتدت وطأة الضرائب في العصر الحديث بسبب تزايد النفقات العامة من ناحية، وبسبب استخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسة والاجتماعية في معظم الدول من ناحية أخرى.

ويميل المكل إلى التهرب بدرة أكبر كلما زادت وطأة الضرائب، فزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول قد يولد لدى المكلف شعورا بالظلم مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب[1]

2-2 تعقيد النظام الضريبي: حيث تزيد فرص تهرب المكلف كلما زاد النظام الضريبي تعقيدا ، ففي الماضي كلما كان وعاء الضرائب – وبصفة خاصة – يقدر على أساس المظاهر الخارجية ، كانت فرص المكل في التهرب محدودة، حيث كان بإمكان الدوائر المالية أن تراقب هذه المظاهر بسهولة، أما بعدما أصبح تصريح المكلف هو الطريق الأساسي لتقدير قيمة الضرائب زادت فرص التهرب أمام المكلف، وكذلك الأمر فإن طرق تقدير الضريبة تؤدي دوما في التهرب.

ففي الحالات التي يصعب فيها تقدير مطرح للضريبة، تقدر تقديرا جزافيا استنادا لتعليمات لا تستند إلى أي نص (ديكتاتورية الإدارة)، وخصوصا إذا لم يكن للقضاء أي دور يشعر المكلف بعدم صحة الضريبة التي يدفعها مما يدفعه للتهرب منها لعدم اقتناعه بها.

كما أدى استخدام أسلوب التمييز في المعاملة الضريبية تبعا لأوجه النشاط أو أشكال المشروعات و عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين، إلى زيادة فرص التهرب من الضرائب دون الوقوع تحت طائلة القانون.

ويحاول المكلف أيضا التهرب إذا أساءت الإدارة التصرف في تطبيق الضريبة وعاملت المكلفين معاملة مختلفة، مما يشعرهم بالظلم ويضعف الثقة بعدالة الضريبة التي قصدها المشرع في الأصل عندما وضع القانون ، كما يحاول التهرب في حالة ضعف الوعي المسلكي لدى رجال الإدارة التنفيذية و قد يرجع طلك لعدم الكفاية الفنية و الإدارية للإدارية المالية[2]

2-3 نوع الضريبة: حيث تقل فرص التهرب بصفة عامة في نطاق الضرائب غير المباشرة أكثر منه في نطاق الضرائب المباشرة، وبصفة خاصة ضرائب الدخل، وكذلك تختلف ضرائب الدخل فيما بينها اختلافا كبيرا، فمثلا تزيد فرص التهرب.

في نطاق ضرائب المهن غير التجارية عنها في نطاق ضرائب المهن التجارية لأن مراقبة الدخول غير التجارية أصعب بكثير من مراقبة دخول المهن التجارية.

[1] – خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلد جامعة دمشق، المجلد 16 العدد الثاني، كلية الاقتصاد 2000 ص 168 .

[2] – الدكتور فوزي عطوي، مرجع سبق ذكره ، ص 266.

وتزيد فرص التهرب زيادة واضحة في ضريبة الدخل المقطوع عنها في ضريبة الأرباح الحقيقية، لأن المكلفين بضريبة الدخل المقطوع غير ملزمين بمسلك الدفاتر في أغلب الأحيان.

2-4 طرق تحصيل الضريبة: من المؤكد أن استخدام طريقة الحجز عند المنبع قد أدى إلى تقليل فرص التهرب أمام المكلفين، وهناك اتجاه عام نحو التوسع في هذه الطريقة كلما سمحت الظروف الفنية للضريبة بذلك كما أن إجراءات التكليف والجباية تدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة.

3-الأسباب الغير مباشرة:

3-1- الأسباب النفسية (الأخلاقية) :

وهي ضعف الوعي الضريبي والأخلاق المالية عند المكلفين، ويرجع بعض المؤلفين لسبب ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين إلى المعارضة والمخالفة للقوانين، وبشكل عام يرجع ضعف الوعي الضريبي إلى عدة عوامل منها:

أ)- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، و ذلك أن دفعها ليس شرطا للاستفادة من الخدمات العامة.

ب)- اعتقاد الشخص أن الدولة شيء استخدام الأموال العامة وأنها تضر الجماعة بهذا الشكل وقد يكون السبب في ذلك بعض الاعتبارات التاريخية.

ج)- إن التشريع الضريبي في كثير من الدول لا تتوافر فيه الشروط التي تبعث على احترام أي قانون وتضفي عليه الهيبة لأنه يتمتع بخصائص تتنافى مع القيم التي تعطي القانون الاحترام والطاعة والعمومية، وعدم وجود عدالة ضريبية بين المكلفين والتوسع في تفسير الاستثناءات دون نص قانوني، وينتج عن ذلك ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكسا مع الوعي الضريبي والأخلاق المالية.

د)- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء الضريبي نفسه بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي ، قد يؤدي به إلى الاعتقاد بظلمها و يدفعه إلى التهرب منها ، كما تؤدي القدرة المالية و الحالة الاقتصادية العامة للمكلف دورا كبيرا في قوة الباعث النفسي لتهربه من الضريبة ، فهو يسعى متهربا أكثر عندما يكون في حالة مالية صعبة .

– وبشكل عام يختلف الوعي الضريبي عند المكلفين باختلاف الشعوب والأمم، فالمعروف أن المكلف الأنجلوساكسوني أو المكلف في دول أوربا الشمالية هو أقل تهربا من الضريبة من المكلف اللاتيني، حيث يقدم تصريحه إلى الإدارة المالية بأمانة ولا يحاول اللجوء للطرق المكتوبة لتأخير الضريبة أو التهرب منها . و من الطبيعي أن توجد هذه الفروق بين المكلف في الدول النامية في الدول المتقدمة إلى عدة أسباب منها :

– شعور المكلف بضعف الخدمة العامة، فهو لا يجد خدمات مقابلة للضريبة التي يدفعها لذلك يمتنع عن أدائها.

– المحاباة في الضريبة: فالضريبة في البلدان النامية تفرض على الطبقات ذات الدخل المنخفض في حيث تعفى منها الطبقات ذات الدخل المرتفع رغم استفادتها من الخدمات العامة، مما يشعر المكلف بعدم عدالة الضريبة فيمتنع عن أدائها ويحاول التهرب منها.

– سياسة الإنفاق العام في الدول النامية واستخدم الدولة للضريبة في أغراض اجتماعية أو اقتصادية لا تخدم الشريحة الكبرى من المجتمع . مما يشعر المكلفين بالظلم و يدفعهم للتهرب منها.

–عدم توافر الثقة المتبادلة بين السلطة المالية والأفراد بحيث تتخذ لعلاقة بينهما بشكل العداء والخصومة بدلا من علاقة التعاون مما يدفع الفرد للتهرب من الضريبة[1].

3–2– الأسباب السياسية:

إن سياسة الإنفاق العام في الدولة تؤدي دورا أساسيا في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة باستخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة، إذا إن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها تشعر بالظلم مما قد يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم . ولقد دافع بعضهم عن التهرب في هذه الحالات باعتباره الوسيلة الوحيدة المتاحة لمقاومة الظلم الذي يعد تقديره مسالة شخصية بالدرجة الأولى حيث لا توجد معايير موضوعية متفق عليها في هذا الشأن، كما أن عدم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي للدولة يؤدي إلى التهرب من الضرائب، ويساعد عدم الترابط بين أجهزة الدولة وتضارب البلاغات بين الوزارات المختلفة في التهرب الضريبي.

3–3– الأسباب الاجتماعية:

يعتبر ضعف المستوى الخلقي في الجماعات هو السبب المهم في التهرب الضريبي ومن ثم فإن ازدياد الوعي الضريبي ونمو شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة، ونظرة الرأي العام للمتهرب من الضريبة نظرة ازدراء تؤدي إلى

[1] – خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16 العدد الثاني، كلية الاقتصاد 2000، ص 166.

تقليل التهرب من الضريبة وفي الأخير فإن الأسباب الرئيسية للتهرب الضريبي تعود إلى انعدام ثقة المواطن بالنسبة لكل ماله صلة بالإدارة العمومية.

بسبب عجز الدولة على التصدي لمختلف المظاهر الاجتماعية المنحرفة كالرشوة والغنى لا شرعي.

3-4- الأسباب الاقتصادية[1]:

بعد تطرقنا إلى الأسباب السالفة الذكر، يتم تناول الأسباب الاقتصادية التي لها أثر كبير في تفاقم الغش الضريبي حيث يؤدي إلى نتائج خطيرة جدا من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي، فمن الناحية الأولى يؤدي وجود إمكانيات واسعة للتهرب في نطاق نشاط معين إلى اجتذاب الأفراد والأموال نحوه حتى ولو لم يكن مفيدا بالنسبة للدولة، أي حتى ولو كانت الإنتاجية الاجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط الذي لا تتوافر فيها أو تقل هذه الإمكانيات، ومن الناحية الثانية يحتل التهرب الضريبي بشرط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدول والأفضل تجهيز أو الأحسن تنظيما حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار على المشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب .

حيث يلاحظ في الدول النامية أن كثيرا من الممولين وبصفة خاصة صغارهم وأصحاب الأنشطة الصغيرة يشعرون بالظلم نتيجة قيامهم بدفع الضريبة المفروضة عليهم في الوقت الذي يقوم فيه كبار الممولين وأصحاب المشروعات الضخمة التي تدر إيرادات ضخمة بعدم دفع الضرائب التي تتناسب مع حجم إيراداتهم الحقيقية مما يؤدي إلى محاولة صغار الممولين إلى التهرب من الضريبة بالإضافة إلى الوضعية الاقتصادية للدول حيث أن وجود الفوضى و عدم الاستقرار يؤدي على انعدام وجود رقيب أو مسؤول مما يؤدي بظهور مثل هذه التلاعبات بالإضافة إلى مآل الرواتب وغياب المكافآت المحفزة مما يجعل الموظفين يتواطئون مع المكلفين لمساعدتهم على التقرب مقابل رشاوي.

[1] – خالد خطيب ، مرجع سابق ، ص 167.

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وآثاره

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

هناك العديد من الإجراءات والطرق التي يسعى من خلالها المكلف للتهرب من التزاماته للضريبة فمنهم من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد وتضخيم النفقات وهناك من يلجأ لاستغلال النقص أو الإغفال الواقع في القانون الجبائي لصالحهم حيث يعد الإخفاء المحاسبي والثاني يتمثل في الإخفاء القانوني والإخفاء المادي[1].

[1] – سليم العربي ، فريدة سي يوسف ، التهرب الضريبي و إجراءات محاربته ، مذكرة تخرج ليسانس ، جامعة بومرداس 2003-2004 ، ص 41.

1- الإخفاء المحاسبي (التهرب عن طريق عمليات محاسبية) :

هذا النوع الذي قال فيه «J, C, martinez » تتعدد طرق التهرب الضريبي و التي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم[1]

- وتعتبر هذه الطريقة من بين الطرق الأكثر انتشارا في ميدان التهرب الضريبي، أي أن التهرب عن طريق التحايل المحاسبي يكون بلجوء المكلف إلى تقديم أو إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر وسجلات و حسابات مصطنعة مخالفة للحقيقة أو كتوزيع الأرباح على شركاء وهميين اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع بغرض تقليل الإيرادات وزيادة النفقات .

1-1- تضخيم التكاليف:

يسعى المكلف من خلال الرخصة التي يمنحها إياه المشرع الجزائري إلى تضخيم الأعباء القابلة للخصم من الربح الإجمالي، حيث من أبرز مظاهر التهرب وأكثرها شيوعا تلك التي تتجسد في التخفيض من قاعدة الاقتطاع من مبالغ الأرباح ورقم الأعمال أو في الزيادة والتضخيم من تكاليف ونفقات الخصم، إذ يسمح القانون الضريبي بخصم الأعباء المتعلقة مباشرة باستغلال المؤسسة أي أن الخاضع للضريبة يستطيع أن يخصم المصاريف الداخلة في دورة الاستغلال من رقم الأعمال قبل أن يفرض عليه معدل الضريبة، ومن خلال هذه الفكرة فإن بعض المكلفين ينتهزون هذا الحق لخدمة مصالحهم وذلك بالمبالغة في هذه المصاريف.[2]

- لذلك أوجب المشرع أن تستوفي هذه الأعباء و التكاليف شروط معينة وهي:

- أن تكون لها علاقة بالنشاط الممارس في المؤسسة و تتعلق بالسير العادي لها.
- أن تكون أعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
- أن تعمل على تخفيض الأموال الصافية للمؤسسة.

- وتجدر الإشارة إلى أنه هناك عدة طرق لتضخيم التكاليف و الأعباء فهي تكمل أساسا في تسجيل مناصب شغل وهمية، تسجيل أعباء عامة غير مبررة إضافة إلى الاستعمال الخاطئ لقاعدة الامتلاك.

1-2- تخفيض الإيرادات:

---

[1] -Martinez Jean Claud ,la fraude fiscale ,puf ,france,1984,p:18.

[2] - غازي عناية،الزكاة و الضريبة،دار الحياد للعلوم،بيروت،ص:294.

تعد الطريقة الأحسن والأكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا ويتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر العملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من CA (رقم أعماله) وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون .

2- الإخفاء عن طريق العمليات المادية والقانونية: (الإخفاء القانوني المادي) :

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية.

2-1- التهرب عن طريق عمليات قانونية:(الإخفاء القانوني):

يكون بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية، وتعد ارقب تقنية وأكثر تنظيم، حيث يعند المكلف إلى ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة لمشترياته دون فواتير لمبيعاته ، والأمر الأسمى تكون هذه الفواتير بكتابات متناسقة ومتكاملة فيما بينها لدرجة أن لا نجد مجالا للشك ، فالتهرب عن طريق التلاعب بالنصوص التشريعية تتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على اثر عملية وهمية وتكييف خاطئ لحالة ما وبذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات الجبائي حيث أن المكلف يستعين بمستشارين قانونيين و مختصين في ابتكار طرق أكثر مرد ودية بأقل تكلفة و أكبر ربح، فمن بين هذه الطرق نجد:

- التهرب عن طريق عمليات وهمية .
- التكييف الخاطئ لعملية قانونية .

أ- التهرب عن طريق عمليات وهمية : تتمثل فيم يلي :

إعداد فواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقيا للسلع لحساب مؤسسات أخرى، وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم ومن مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتها مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمية المذكورة على الفواتير المزودة التي سلمتها المؤسسة التجارية، وهكذا عندما يكون مبلغ TVA الذي يخصم أكبر من مبلغ TVA الذي يدفع يكون من حق هذه المؤسسات الحصول على تهريب يساوي مبلغ الفرق.

و من أجل أن يكون التهرب في حدود القانون يكفي محاسبة القيود المحاسبية فيما بينها، إضافة إلى التبريرات اللازمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين أسسوا نظاما على كتابات متناسقة فيما بينها والمتعارف عليها باسم "TAXIES" مستمدة اسمها مصطلح "TAXE" أي الرسم وهذا ما يسمح بالاستفادة من

تخفيض TVA الخاص برقم الأعمال، وهذا التخفيض يكون مقدارا بقيمة الرسم على TVA الوهمي المسجل في الفواتير المزورة وكذلك تخفيض الربح الخاضع للضريبة بمقدار ما تحمله هذه الفواتير من مبالغ خيالية وأيضا تصنيف مبيعات خاطئة معفية.

ب– التكييف الخاطئ لعملية قانونية:

وتتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى خاضعة لنظام جبائي أكثر امتيازا، وهذا ما يسمح بعدم آداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الأخرى أي الأولى.

- أو بمعنى آخر تزييف المكلف لحالة ما أو بوضعية قانونية خاضعة أساسا للضريبة إلى وضعية أخرى تجعلها معفاة أو أقل اقتطاع ومن أمثلة هذا النوع:

- توزيع الشركات للأرباح على المساهمين في شكل رواتب و أجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور[1]

- قيام المستفيد من هيبة ما، بتمرير حالته تحت غطاء عملية بيع مقابل ريوع والتي لم تدفع أصلا وذلك هروبا من دفع حقوق التسجيل.

- مقاول يقوم بشراء آلات ومعدات بغرض مزاولة نشاطه فهو يحاول إعطاء العملية طابع المصاريف العامة، لكي يتمكن من الخصم الكلي لثمن الشراء في السنة الأولى باعتبارها مصاريف عامة قابلة للخصم، في حيث كان من الأجدر امتلاك هذه التجهيزات على أساس مدة الاستعمال والتي تدوم عدة سنوات .

- الشركات التي تملك فروعا موجودة في الخارج أو مقرها الرئيسي في الخارج، حيث تتهرب وذلك بتحويل أرباحها بفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعبة بسعر العبور وعدم توزيع مداخليها المجمعة من فروعها، وتعد هذه الطرق من أبرز ما وصل إليها المكلف.

2–2– الإخفاء المادي:

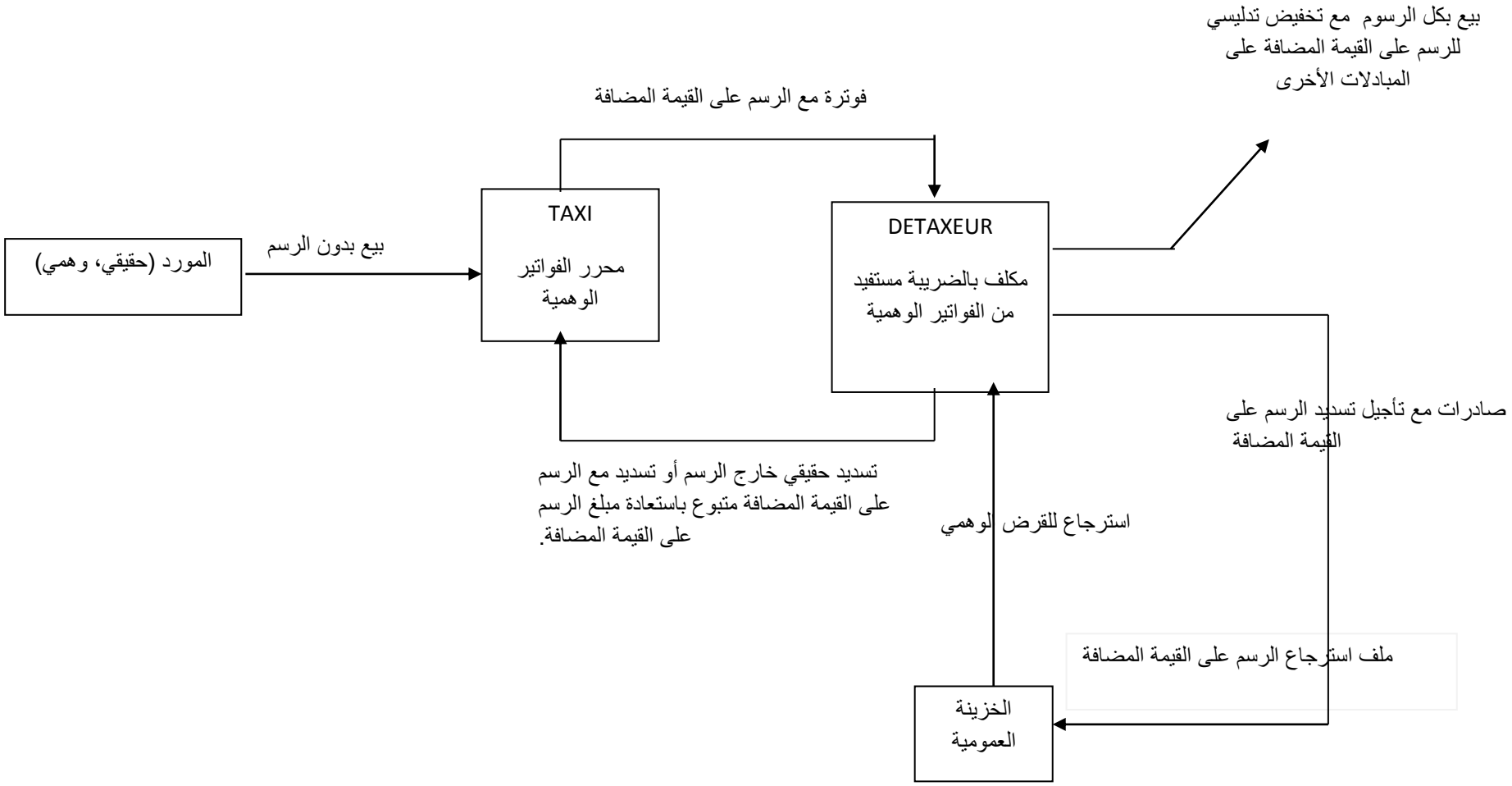
يكون عند تغيير بطريقة غير قانونية واقعة مادية، فيكون الإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة الخاضعة للاقتطاع في حالة عدم الإخطار بمزاولة النشاط التجاري، الصناعي أو الحرفي، فيكون بإقرار مزاولة نشاط ما لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من الممتلكات أو المخزونات وبمعني آخر الإخفاء المادي هو العمل الذي يتم بسرية في السوق السوداء، وهي السوق التي يتم فيها تبادل المواد والسلع

[1]– GOUDEMENT PAUL MARIE, PRECIS DE FINANCE PUBLIQUE, EDITION MONTCHRESTIEN, TOMME 2, PARIS ,1970 , p 313 .

بعيدا عن كل مراقبة من الإدارة حيث تتلقى صعوبات في إخضاع هذه التبادلات للضريبة نظرا لنقص الرقابة الفعالة لمصالحها نتيجة ضعف إمكانياتها البشرية و وسائلها المادية و يمكن تقسيم هذا النوع من التهرب إلى نوعين.

- **الإخفاء الجزئي**: تتمثل هذه التقني في إخفاء المكلف بالضريبة بجزء من أملاكه أو قسم من مواد أولية أو البضاعة تهربا من الضريبة التي تفرض عليها تم يعيد بيعها في السوق الموازية، أي بطريقة غير شرعية.
- **الإخفاء الكلي**: هو كتمان النشاط كليا بحيث لا يظهر أي معلومات للدوائر المالية والإدارة الجبائية، وبالتالي لا يدفع أي ضريبة على الإطلاق و هذا أكثر أشكال التهرب أمانا.

شكل (II–01): كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية



Source : Martinez Jean Claude, op.cit, p :76.

المطلب الثاني : آثار التهرب الضريبي.

يؤدي انتفاخ حصيلة الضرائب إلى الإضرار بالخزينة العامة وقد يؤدي إلى المساس بسير المرافق العامة و بقيام الدولة بوظائفها المختلفة. حيث يشكل التهرب الضريبي احد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظرا لآثاره السلبية المتعددة والتي يمكن تصنيفها في آثار اقتصادية، مالية، اجتماعية.

أولا : الآثار الاقتصادية :

يؤدي التهرب إلى نتائج خطيرة جدا من حيث المساس بإنتاجية الاقتصادي القومي ويكون ذلك في عدة جوانب حيث يعمل التهرب الضريبي على الإخلال بقواعد المنافسة، حيث أن الضريبة المرتفعة التي يبقي إسقاطها على النشاطات الصناعية والتجارية يمكن أن تعطي امتيازا معتبرا للمؤسسة التي تغش بالمقارنة مع تلك التي لا تغش مما يفشل روح المنافسة فهناك من المؤسسات من تلجأ إلى التسيير المحكم والزيادة في الإنتاج لرفع أرباحها وهناك من تلجأ إلى التهرب الضريبي للحصول على وسائل تمويل وبذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار التي تطبقها المؤسسات الأخرى.

أما بالنسبة للاستثمار فإن التهرب الضريبي من آثاره يعمل على التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي لأن نقص إرادات الدول لا يسمح بتكوين ادخار عام. لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بمشاريع استثمارية التي تقتضيها التنمية كما تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي الحضري مما يؤدي إلى صعوبة صنع سياسات اقتصادية ملائمة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي[1].

ثانيا: الآثار المالية:

تتمثل موارد الدولة من حصيلة الجباية العادية والجباية البترولية ، حيث أنه أي تقلب في هذه الحصيلة يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة ، بحيث يفوت عليها جزءا هاما من الموارد المالية التي تكون الدولة في أمس الحاجة إليها لذلك تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها و تعطيل سيرورة المشاريع الاقتصادية و الاجتماعية ، وفي ضل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي الذي يؤدي بدوره إلى ظهور موجات التضخم نتيجة عدم وجود مقابل للتكلفة النقدية المصدرة وانخفاض القدرة الشرائية للمواطنين إضافة إلى هذا فإن التهرب الضريبي يؤدي بالدولة إلى انتهاج سياسة التقشف في تقليص الإنفاق العام وذلك بتأجيل انجاز بعض المشاريع و تقليص الإعانات الموجهة لدعم و ترفيه الحياة الاقتصادية.

[1] – عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي – التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود ، دار الجامعة الجديدة للنشر 2006، ص 164.

ثالثا: الآثار الاجتماعية:

إن ظاهرة التهرب الضريبي ذات آثار بالغة الأهمية في الميدان الاجتماعي لأنها مصدر للشعور بالظلم بالنسبة بالمكلفين النزهاء، أي تقوم بتخفيض قدرة المواطنين في تحقيق كافة رغباتهم و ذلك في الوقت الذي يكون فيه انخفاض على المستوى الاجتماعي حيث أن السلطة العمومية تدرك مستوى الخسارة الضريبية التي ينتجها التهرب الضريبي لذلك تقوم بالرفع بمعدلات الضرائب لزيادة العبء الضريبي على المكلف النزيه.

فأثر هذه الظاهرة يظهر بوضوح في نهاية ذلك وخاصة عندما تسجل الغدارة الجبائية عجزا في تحصيل المحاصيل الجبائية .

ولتعويض هذا النقص تلجأ المصالح الجبائية إلى الرفع من معدلات بعض أنواع وأصناف الضرائب أو إنشاء ضرائب جديدة. مما يؤدي إلى تعميق الفجوة بين مختلف الطبقات الاجتماعية فيقوم المكلفين غير المتهربين إلى إتباع سلوك المتهربين بسبب شعورهم بالغبن وهكذا تشيع روح الغش في الجماعة وتضعف علاقة التضامن بين الأفراد.

المطلب الثالث: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي:

لقد لاحظنا سابقا من خلال المطلب الثاني أن ظاهرة التهرب الضريبي عدة آثار سلبية تحدثها على جميع النواحي: اقتصاديا، اجتماعيا....، لذا يجب على الدول أن تسعى للحد من هذه الظاهرة و ذلك من خلال معالجة حساباتها الرئيسية على الأقل بالاعتماد على وسائل معالجة مرنة و ملائمة ذات طابع وقائي حتى تسمح بالتخفيف منها بالتقليص التدريجي لمسبباتها.

فتكون الوقاية من التهرب الضريبي بتنمية الوعي الأخلاقي وإبقاط الحس الجبائي لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي واجب ن قبل أن يكون إلزاما قرنيا إجباريا ، لأنه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين المواطنين لذا من الضروري نشر وتعميم ثقافة جبائية، سواء بالاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة من الصحف، المنشورات والمجلات الدورية للاطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة في النظام الضريبي وكذا تنظيم دروس في المدارس، المعاهد والجامعات.

ولا ريب في أن اشراع القوانين والأنظمة الضريبية الرشيدة والدقيقة والمبرئة من النواقص والثغرات التي يستطيع أن ينفذ منها الراغبون في الغش أو في التهرب لقضم حقوق الخزينة العامة، هو أسلوب من الأساليب الناجحة في لجم ظاهرة التهرب الضريبي ولكن بشرط أن توضع تلك القوانين والأنظمة بكفاءة وخبرة والخلقية العالية.

ومن بين الوسائل أيضا التي تمكن الدولة التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي وسيلة لتحفيز النشاط الاقتصادي وتوجيه رؤوس الأموال نحو القطاعات الاستثمارية المنتجة. وبالتالي زج جميع قطاعات المجتمع في عمليات التنمية، وخلق فرص عمل جديدة وبالتالي يتحقق الرخاء للأفراد ويقتنع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد محسوسة لكل منهم فيثق في السلطة التي تمثله وهي الدولة.

وبما أن ظاهرة التهرب الضريبي قد اتخذت بعدا عالميا خاصة مع ما وفرته تكنولوجيا المعلومات من سهولة في تداول الأموال و المعلومات و منه زيادة إمكانية التهرب الخارجي أو الدولي وهذا ما يجعل التعاون الدولي ضرورة حتمية لمكافحة والحد من هذه الظاهرة ويكون ذلك باستحداث منظمة دولية للتعاون الجبائي تقوم بإعداد مشروعات نموذجية لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي و ذلك من خلال الخبراء والفنيين المختصين .

لكن هناك عدة صعوبات سواء من الناحية الفنية أو النفسية تحول دون تحقيق ذلك:

- المساس بسرية المعاملات .
- الدول التي تضل خارج نطاق الاتفاقيات تلجأ إليها رؤوس الأموال التي تريد التهرب من الضرائب .
- قد يقبل بعض الممولين الإدلاء بالمعلومات لمصلحة خزينة بلدهم ، و لكنهم يرفضون ذلك من علموا أن هذه المعلومات المفروضة عليهم لمصلحة خزانة دولة أجنبية ، لهذا اهتم الفنيون بأن يوضحوا في الاتفاقيات المبرمة أن تبادل المعلومات يقر على المعلومات التي يسمح بها كل تشريع.

المبحث الثالث: التهرب الضريبي في الجزائر:

إن البحث عن أسباب ظاهرة الغش الضريبي لا يعني إحصاء وتحديد كل الأسباب التي أدت إلى وجود هذه الظاهرة فهي متقاسمة وعديدة وأسبابها تختلف من بلد لآخر نتيجة لاختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها وتعيشها كل دولة وقد يعتقد البعض إن تخفيض الضغط الجبائي وتبسيط النظام الجبائي خاصة للنصوص التشريعية سوف يقابله نقص محسوس للغش الضريبي وهذا الجراء يعتبر ضروريا لكنه ليس كافيا لان سلوك المكلفين اتجاه الضريبة لا يتوقف عند تخفيض معدلات الضريبة وأساليب نظام المراقبة و العقاب فحسب بل يتعداه إلى جوانب أخرى عديدة والتي من بينها الجانب النفسي والاجتماعي للمكلف بالإضافة إلى المحيط الاقتصادي والاجتماعي السائد في البلد.

المطلب الأول: أسباب ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر.

1- الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية والمحاسبية:

يحتوي النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية في الدول الأخرى على نقائص وسلبيات عديدة أدت إلى وجود الغش الضريبي و التي من بينها

أ) الأسباب السياسية:

وهي أسباب تساعد على انتشار الغش الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة ظاهرة الغش الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما:

- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمدته الدولة بعد الاستقلال مما كان له اثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.
- وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة لجبائية العادية ثانوية مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة الغش الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي[1].

ب) تعقد وعدم استقرار التشريعات الجبائية:

ويرجع هذا التعقيد إلى الحجم الهائل للنصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب والرسوم حيث توجد ستة قوانين منفصلة عن بعضها البعض.

كما أن عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة وتحتوي الكثير من الغموض والتعقيد و متضمن لثغرات كثيرة الأمر الذي يترك مجالا واسعا للتهرب والغش الضريبي ومن أمثلة هذا

[1] – يحياوي نصيرة ،مرجع سبق ذكره ،ص: 62.

التعقيد ما تحتويه قوانين الضرائب من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سعر الضريبة وهذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة الجبائية خصوصا من ناحية تسيير ملفات المكلفين وفض المنازعات الجبائية معهم و كل ذلك يزيد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

ج) الخلل في نظام التصريحات الجبائية:

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية الأخرى في العالم على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم حيث يقوم المكلف بالتصريح بالأسس الضريبية والضرائب والرسوم المفروضة عليه بالإضافة إلى المعومات المتعلقة بنشاطه و تكون له كامل الحرية في ذلك خصوصا مع عدم إمكانية إجراء الرقابة الجبائية القبلية على كل تصريحات المكلفين في نفس الوقت والتأكد من مصداقيتها و لا سيما اذا علم المكلف ان التأسيس التلقائي و ما يتبعه من غرامات وعقوبات مالية يكون في صالحه أحيانا ومن جهة أخرى فان تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للإدارة الجبائية يتم اعتمادا على هذه التصريحات والقرارات والتي يفترض فيها الدقة والنزاهة وعليها ان تعمل في المقابل على جمع المعلومات والعناصر اللازمة للتأكد من ذلك واثبات عدم صحة ومطابقة هذه التصريحات للواقع.

د) عدم فاعلية الرقابة على التصريحات الجبائية:

أن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على نظام التصريحات الجبائية ولهذا من الضروري على الإدارة الجبائية أن تراقب صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين وان الحصيلة المتأتية من الضرائب والرسوم مرهون بنوعية الرقابة الجبائية وفعاليتها وأي خلل في المنظومة الجبائية خصوصا عدم التوافق بين كثرة المهام المنقوطة للإدارة الجبائية والوسائل والإمكانيات المحدودة سيكون له تأثير كبير على عملية الرقابة على التصريحات الجبائية وبالتالي استفحال ظاهرة الغش الضريبي أكثر فأكثر.

هـ) ظاهرة الرشوة والفساد الإداري:

أن من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على الغش الضريبي هي ظاهرة الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية حيث إن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يتورعون في استلام الهدايا والهبات من المكلفين والتي هي في الحقيقة رشاوى و هذه الظاهرة المرضية سيطرة على الإدارة الجبائية بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها وهذه الظاهرة ليست ناتجة فقط عن غياب رقابة الدولة و غياب الصرامة في معاقبة الموظفين بل قد تنتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه وكذلك من قلة المرتبات الممنوحة للموظفين.

و) طريقة فرض الضريبة:

ان طريقة فرض الضريبة تعتبر احد أسباب الغش الضريبي حيث أن القانون الجبائي و من اجل تحديد الربح الخاضع للضريبة فانه يسمح بخصم تكاليف متنوعة و متعددة تعطي للمكلف هامشا كبيرا للتلاعب من اجل تخفيض الوعاء الضريبي و بالتالي تخفيض الضريبة المفروضة .

ز) ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية:

إن عملية البحث عن المادة الضريبية و تحديد الأوعية الضريبية موكلة إلى مصالح البحث عن المعلومات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب و هذه العملية ذات أهمية بالغة تتطلب تحديد دقيق لطريقة العمل و أسلوبه حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها الأعوان المحققون في البحث عن المادة الضريبية و الحد من الغش الضريبي و لهم الحرية الكاملة في اختيار ما يرونه مناسبا كما أن ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك و مصالح التجارة و إدارة الضرائب له تأثير كبير على ظاهرة الغش الضريبي فالمستورد عند قيامه بعمليات الاستيراد يلجا إلى تضليل هذه المصالح بشتى الطرق و الحيلولة دون وصول المعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك إلى الدارة الجبائية و بذلك تحدث عملية الغش بسبب ضعف هذا التنسيق .

ح) ضعف التوعية الجبائية:

إن متابعة ومراقبة المكلفين بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية تتطلب توعية مستمرة بالقانون واللوائح التنظيمية الجديدة لذا فان موظفي الدارة الجبائية في حاجة دائمة إلى تكوينات وتربصات ومعلومات دقيقة لكن أغلبية الموظفين لا يمتلكون إلا بعض النماذج من الجرائد الرسمية وفي بعض الأحيان على قانون الضرائب.

أما من ناحية المكلف فالمشكل مطروح أيضا حتى لا يستطيع الحصول على المعلومة الجبائية الصحيحة والمفصلة بطريقة سهلة لا تحتمل التأويل خصوصا المقررات واللوائح التنظيمية التي توضح كيفية تطبيق القانون الجبائي بشكل تفصيلي إذ يحتج أعوان الإدارة الجبائية بالسر المهني بخصوص هته اللوائح فيعتمد المكلف على القانون الجبائي والجرائد الرسمية بينما يعتمد أعوان الدارة الجبائية على المقررات واللوائح التنظيمية وبالتالي يحدث اختلاف وسوء تأويل لنصوص القانون مما يدفع المكلف إلى الوقوع في الخطأ وقد يؤول هذا الخطأ أحيانا من قبل أعوان الإدارة الجبائية على انه غش ضريبي.

2- الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

إن إدارة الضرائب تعتبر الجاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية والوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف، حيث تعمل على تطبيق القانون الجبائي فإذا كانت الإدارة الجبائية ضعيفة فإن عمليات الغش والتهرب

الضريبي ستزداد والعكس صحيح ، ويرجع سبب عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى قلة الإمكانيات البشرية والوسائل المادية وتعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية، حيث تعاني الإدارة الجبائية من قلة الإطارات والموظفين، بالإضافة لنقص الخبرة والتأطير الجيد،وهذا يتسبب في حدوث خلل في عملية الرقابة على التصريحات الجبائية وبالتالي تبقى ممارسة الغش الضريبي دون رادع.

أ) ضعف الإمكانيات البشرية والمادية:

إن الإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة من عمليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها، التحصيل، المنازعات..... وغيرها.

ب) محدودية الإمكانيات البشرية:

تتمثل محدودية الإمكانيات البشرية في نقطتين أساسيتين:

- الجانب الكمي(العددي).
- الجانب النوعي (التأهيل).

-الجانب الكمي:

ويقصد به عدد الموظفين حيث من المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة وأي اختلاف بينهما يؤدي إلى إحداث مظاهر سلبية أخرى.

-الجانب النوعي:

إن غياب أو نقص المعارف المهنية والإهمال وقلة الإدراك من طرف الموظفين للمخطط الوطني المحاسبي، شكل بالنسبة لهم إعاقة كبيرة من ناحية عملية الدراسة المعمقة لوثائق مؤسسة ما.

مما يجعلهم محل سخرية بعض المكلفين الذين يحترفون الغش الضريبي.و عدم توافر العناصر الفنية و الإدارية القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب هي مدعاة للمكلفين إلى التهرب الضريبي.[1]

أما المؤهلين منهم وبعد تحصيلهم على التكوين الكافي واكتسابهم الخبرة المهنية اللازمة يتركون إدارة الضرائب في اتجاه قطاعات أخرى أكثر مكافأة من ناحية الأجر أو يمارسون مهنا حرة باعتبارها أكثر مرد ودية وبذلك يشكلون درعا واقيا للمكلفين الذين يلجؤون إليهم بهدف ممارسة الغش الضريبي.[2]

[1] – أحمد يونس البطريق و اخرون،مرجع سبق ذكره ،ص:106

[2] – فلاح محمد، الغش الضريبي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية (مذكرة ماجستير) ، جامعة الجزائر، 1996-1997،ص:66.

ج) محدودي الإمكانيات المادية:

من أهم الوسائل المادية التي تعاني الإدارة الضريبية الجزائرية من نقص فيها:

أجهزة الإعلام الآلي في وقت أصبح إدخال هذه الأجهزة ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تفسير وتسيير مختلف الأعمال الجبائية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي، حيث يسمح الإعلام الآلي بمراقبة جميع المكلفين وتحديد كل مصادر الثروة وتساعد موظفي الإدارة الجبائية على تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها وتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتيالية.[1]

ولقد عمدت الإدارة الجبائية أمام انتشار ظاهرة الغش الضريبي على تجهيز مصالحها بالإعلام الآلي رغم وجود بعض الحدود والنقائص التي تتمثل في:

-تنحصر مهمة أجهزة الإعلام الآلي على المعلومات التي يحتوي عليها فقط لذلك تتوقف إمكانيتها في مكافحة الغش الضريبي على صحة تلك المعلومات.

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

كما أم من الضروري توفير وسائل النقل الضرورية ومتطلبات العمل الإداري لأعوان الإدارة الجبائية ، بالإضافة إلى تدني أجور موظفي الإدارة الجبائية والأوضاع المادية والاجتماعية المزرية التي يعيشها موظفو الإدارة الجبائية والضغوطات التي يتعرضون لها لاسيما أثناء عمليات المراقبة والتحقيق المحاسبي لها دور كبير في استفحال ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

03- أسباب أخرى[2]:

هذه الأسباب يمكن حصرها حسب رئيس الفدرالية الجزائرية لأرباب العمل فيما يلي:

-السيطرة المفرطة للدولة على حياة الأفراد والمتعاملين الاقتصاديين.

-نقص الثقافة الخاصة بكتم الأسرار المتعلقة بالتعليمات الإدارية الداخلية الخاصة بالممول.

[1] - عوادي مصطفى، ضبط نظام التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي، شهادة ماجستير ، جامعة باتنة 2006-2007.

[2] - قارة ملاك، التهرب الضريبي في الجزائر، دراسة ميدانية للمكلفين بدفع الضريبة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة العلوم الاقتصادية والتسيير، فرع اقتصاد مالي، قسنطينة، 2002-2003.، ص:83.

-ثقافة عدم فرض عقوبات في حالة وقوع أخطاء مهنية.

-وجود معلومات نسبية وليست دقيقة.

-طبيعة العقوبات التي تفرضها رسما، لكنها لا تطبق في الواقع.

-عدم وجود تناسق بين المصالح الضريبية، الجمارك، غرفة التجارة.....الخ.

-محدودية هياكل الاستقبال والتوجيه للمصالح الضريبية، مما يؤدي إلى نقص الحوار المباشر بين المكلف وهذه المصالح، وهذا يستلزم من هذه الأخيرة اللجوء إلى الطلبات الكتابية التي لا يتلقى ردودا عنها إلى بعد مدة زمنية طويلة.

-نظام الضريبة في الجزائر هو نظام تصريحي، مما يجعل للمكلف مجال واسعا للتهرب باستعماله لكل وسائل التصريح الخاطئة.

المطلب الثاني: التقنيات المستعملة في التهرب الضريبي في الجزائر[1]:

وتتم عبر مراحل التالية :

1- قبل فرض الضريبة:

أي عند تكوين الملف الخاص بإنشاء السجل التجاري وتكون التقنية المستعملة كما يلي:

- التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفين، عجزة، ذوي احتياجات خاصة...إلى غير ذلك.

- التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة أو عناوين وهمية.

- التصريح بنشاط معين ومزاولة نشاط آخر.

- التحويل المستمر: إما للتجارة وهذا من ميدان إلى آخر أو من مقر إلى آخر (من منطقة إلى أخرى) وما شجع استعمال هذه التقنية هو عدم وجود تنسيق بين ولاية وأخرى.

2- بعد فرض الضريبة:

وتتمثل هذه التقنيات إما في عدم دفع هذه الضريبة كليا أو دفع جزء منها فقط أو يقوم بتدبير عدم إمكانية التسديد، أو تحرير رزنامة للتسديد الجزئي بنشاط معين ومزاولة نشاط آخر، أو عمل مناورة تهدف إلى تنظيم بمساره من طرف مكلف بالضريبة نتائج لدفع ضرائبه.

المطلب الثالث: مناهج قياس الغش الضريبي.

يتخذ قياس الغش الضريبي عدة مناهج مباشرة وغير مباشرة نذكر من أهمها:

[1] - مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص30.

1- المناهج المباشرة: وتضم:

1-1- منهج الإعفاءات الخاصة: يقوم هذا المنهج على أساس الإعفاءات من بعض الغرامات والعقوبات التي تمنحها الحكومات لصالح دافعي الضرائب، وهذا بغية تشجيعهم للتصريح بدخولهم وأرقام أعمالهم الحقيقية وعلى أساس هذه التصريحات تتم عملية المقارنة بين الحالتين(قبل الإعفاء وبعد الإعفاء) والفرق يظهر بينهما يعبر عن قيمة التهرب، وبما أن الإعفاءات لن تكون بصفة دائمة، فإن الدخل الحقيقي للممول الذي يصبح معروفا لدى المصالح الضريبية يتعرض للمتابعة الجبائية في حالة التأخر أو تقديم رقم مزور. [1]

1-2- منهج المراجعات الخاصة: يعود هذا المنهج في قياس حجم الغش إلى الإدارة الضريبية الأمريكية التي وضعت برنامجا لقياس الالتزام الضريبي عن طريق فحوصات ومراجعات دقيقة للإقرارات الضريبية، والتي يقوم بها مختصون لعينة تتألف من 50.000 مكلف.

والتي تؤخذ عشوائيا من الإقرارات الضريبية المقدمة والتي تصنف حسب مجموعات الدخل المصرح به، ويسمح هذا المنهج بقياس حجم الضريبة التي يتحملها المكلفون، ثم تحديد نسبة مستوى الإلتزام الطوعي أي نسبة الضريبة المقدرة ذاتيا إلى مجموع الإستحقاق الضريبي .

-وتكمن نقائص هذا المنهج في اعتماده على المكلفين المسجلين لدى إدارة الضرائب وإهمال غير المسجلين، مما يؤدي إلى انخفاض تقدير الإلتزام الضريبي للدخل غير المعلن، كما نواجه إشكال حول الأساس الذي يتم عليه اختيار عناصر العينة بحيث إختيار مكلف دون آخر يؤثر على قياس الغش الضريبي[2].

2- المناهج الغير مباشرة:

2-1-منهج عوامل الإنتاج(المدخل المادي):

حسب هذا المنهج نقوم باختيار عامل إنتاج معين مثل: الكهرباء ، وبافتراض وجود علاقة مباشرة بين عامل الإنتاج والناتج الوطني وبالاعتماد على حجم الإخراج واستهلاك هذا المدخل، يتم تقدير الناتج الوطني، ويقاس حجم الاقتصاد السري عن طريق الفرق بين الناتج الوطني المقدر (الاسمي)، حسب المدخل المادي والناتج الوطني الرسمي (الحقيقي)، ولقد وجه لهذا المنهج انتقاد كونه يفترض وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج والناتج الوطني، إلا أن تغيرات استهلاك العوامل قد لا تعكس حتما عن ارتفاع الاقتصاد السري، بحيث قد تزيد نسبة الاستهلاك نتيجة التبذير مثلا.

[1] – قارة ملاك ، مرجع سبق ذكره ، ص70

[2] – مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره، ص44.

2-2- منهج التفاوت:

يعتمد هذا المنهج في تقديره للغش على حساب الدخل الوطني اعتمادا على مصادر السلطات الضريبية من جهة، وعلى مصادر غير السلطات الضريبية من جهة أخرى، على شرط ألا تكون لها أي علاقة بها، مثل وزارة الصناعة أو التجارة ويتم حساب الفرق بين الدخلين الذي ينسب في الأخير إلى دخل المتهرب إلا أنه توجد ثلاث صعوبات هي:[1]

- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الفرد سواء كان خاضعا أو غير خاضعا للضريبة، غير أن الدخل المصرح به في الإقرارات الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة.
- إن حساب الناتج الوطني يستمد من البيانات الضريبية في الكثير من الدول.
- توجد اختلافات في معالجة الاستهلاك، هذه الاختلافات تجعل التقديرين غير قابلين للمقارنة.

2-3- منهج الضريبة القانونية المحتملة:

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك يمكن أخذها كأساس لحساب الضريبة على الدخل التي يفترض تحصيلها، وبمقارنة هذا الأخير مع حجم الضريبة المحصلة فعلا نتحصل على حجم الغش الضريبي[2]

ويمكن توضيح ذلك بالمعادلات التالية:[3]

$$I.N.P = P.F.L - P.F.R$$

حيث أن:

I.N.P: تمثل الضريبة المتهرب منها.

P.F.L: تمثل الضريبة القانونية المحتملة.

P.F.R: تمثل الضريبة المحققة.

وتتمثل الانتقادات التي وجهت لهذا المنهج في العناصر التالية:

[1] - مصطفى عوادي،مرجع سبق ذكره ، ص42.

[2]- bulletin des services fiscaux, revue n°= ,08 éditer par la direction des impôts, Alger , 1994 , p08.

[3] - مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره ، ص43 .

- إن هذا المنهج يهمل الاقتصاد السري، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير الحقيقي الإجمالي الناتج الوطني.
- يعتمد في قياس حجم الغش الضريبي على مبدأ الالتزام الضريبي أكثر من الغش الضريبي.
- يعتمد التقدير في هذا المنهج على افتراض أن توزيع الدخل يستند إلى استقصاءات الأسرة ودرجة الثقة فيها.
- يتطلب هذا المنهج التزام ووعي ضريبي عالي جدا وإدارة جبائية لها درجة عالية من الكفاءة والقدرة على التحصيل، وهذا ليس دوما متوفرا.

2-4- منهج الاستقصاء:

يقوم هذا المنهج بحساب الدخول الحقيقية لدافعي الضريبة، عن طريق الاستقصاء ومقارنتها مع الدخول المصرح به إلى المصالح الضريبية فعلا، وتكمن صعوبة هذا المنهج في كيفية اختيار العينة الإحصائية، كما أن طبيعة المتهربين تطرح مشكلة الثقة في المعلومات المستقاة من عندهم.

2-5- منهج نسبة الضريبة الثابتة:

إن طريقة الحساب في هذا المنهج كالآتي: نختار سنة تمثلية التي يكون فيها التهرب الضريبي أقل بالنسبة للسنوات المراد دراستها في فترة معينة، وتحسب فيها نسبة الضريبة للناتج المحلي الإجمالي على الناتج الإجمالي في السنة المراد دراسة نسبة أو بتقدير الغش الضريبي والفرق بينهما ينسب إلى الغش الضريبي، ومما سبق يكون لدينا:

الضريبة التقديرية (أ) =الناتج المحلي موضع الدراسة/الناتج المحلي لنسبة الضريبة للسنة التمثيلية.

ومنه فإن الضريبة في السنة التمثلية – ضريبة السنة موضع الدراسة(أ) = الغش الضريبي.

2-6- المنهج النقدي:

يقوم هذا المبدأ على افتراض أن النسبة النقدية ثابتة مثل تداول النقود بالنسبة للطلب على الودائع وأن سبب تغيرها هو السوق الموازي، ولهذا نختار الفترة الذهبية التي يكاد ينعدم الغش الضريبي فيها والتي لا يكون موجود فيها الاقتصاد الموازي وتقدر نسبتها النقدية التي تقارن مع الفترة محل الدراسة.

أما الانتقاد الموجه لهذا المنهج هو أنه لا يوجد سبب كاف لبقاء النسبة النقدية ثابتة مدة طويلة، كما أن اختيار الفترة الذهبية لا يقوم على أساس علمي ومنطقي[1]

[1] – قارة ملاك، مرجع سبق ذكره ، ص :72 .

2-7- منهج سوق العمل:

وهذا المنهج قام في إيطاليا في الخمسينات من القرن الماضي حيث لوحظ أن حجم العمل المعلن قد انخفض انخفاضا شديدا يعكس نسبة العمالة غير المعلنة، وفق هذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصرحة عن طريق الاستقصاء، ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل وعلى أساس ذلك يقدر حجم الاقتصاد السري، ويكمن الانتقاد الموجه لهذا المنهج في أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال.[1]

خلاصة الفصل:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيق سياستها الاقتصادية حيث لو هذا ما قادنا إلى محاولة تحليل وتشخيص والإلمام بمختلف جوانب هذه الظاهرة.

ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية وهذا راجع لاختلاف وجهة النظر التي انطلق منها كل باحث هذا من جهة وإلى تعدد أسباب الظاهرة من

[1] - يحياوي نصيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص :55 .

جهة أخرى كما ساهمت التكنولوجيا المعلومات والاتصالات وبعض الحتميات التي تفرضها العولمة إلى زيادة في وتيرة الظاهرة حيث أصبح من العسير جدا التحكم فيها.

غير أن مكافحة التحكم الضريبي ليست بالأمر الهين نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المستعملة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية.

وإذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة الظاهرة إلا أنها تبقى قاصرة و هذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانون.

الفصل الثالث

تحليل الإصلاحات الجبائية لقوانين المالية للفترة (2013-2017)

تمهيد:

كون الضرائب أحد أهم المصادر التمويلية لخزينة الدولة يجب أن تكون هناك إدارة تسيرها وتراقب مسارها حتى يتسنى للحكومة استغلال إراداتها بأكمل وجه. لذا فإن إنشاء المديرية العامة للضرائب سمح بالتخلص من النظام الجبائي الموروث عن الاستعمار الذي تم العمل به لعدة سنوات أدى إلى تعدد المشاكل التي تواجه إدارة الضرائب حيث كانت المصالح الجبائية مكونة من إطارات لا تملك الخبرة الكافية لتسيير مثل هذه الإدارات، كما أن هيكله التنظيمي كان بحاجة إلى المراجعة ليتماشى والتطور الذي شهدته الجزائر في مختلف المجالات

المبحث الأول : عرض و تحليل قوانين المالية للفترة (2013–2016)

المطلب الأول : عرض قوانين المالية للفترة 2013–2016

1–قانون المالية لسنة 2013:[1]

المادة الأولى : مع مراعاة أحكام هذا القانون يواصل في سنة 2013 تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة وكذا كل المداخيل والحواصل الأخرى لصالح الدولة طبقا للقوانين والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

كما يواصل خلال سنة 2013 طبقا للقوانين والأوامر والمراسيم التشريعية والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تحصيل مختلف الحقوق والحواصل والمداخل المخصصة للحسابات الخاصة للخزينة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية والهيئات المؤهلة قانونا.

❖ **أهم نقاط قانون المالية لسنة 2013** :

- السعر المرجعي لبرميل النفط بـ 37 دولارا
- سعر صرف الدولار 76 دينار
- نسبة النمو الإقتصادي المتوقعة % 5
- نسبة التضخم 4%
- انخفاضا بنسبة % 11 للنفقات الإجمالية وارتفاعا بنسبة 10% للمداخيل مقارنة بقانون المالية لسنة2012.
- المداخيل المتوقعة لسنة 2013 فقدرت بحوالي 3820 مليار دج(حوالي 50 مليار دولار)
- ميزانية وزارة الدفاع هي الأكبر بحوالي 11 مليار دولار – الأكبر في أفريقيا–
- الإيرادات الجبائية تقدر 1831.4 مليار دينار
- الجباية البترولية تقدر بـ 1615.9 مليار دينار
- الإيرادات الأخرى تقدر بـ290 مليار دينار

ملاحظات :

1- الجريدة الرسمية العدد 72 المؤرخة في 30 ديسمبر 2012 م

زيادة ميزانية وزارة المجاهدين بـ 30 مليار دينار بالمقارنة مع ميزانية 2012 حيث كانت 191 مليار دينار و اصبحت 221 مليار دينار ؟ نقص في ميزانية الشباب و الرياضة بـ 2 مليار دينار بالمقارنة بـ ميزانية 2012 حيث كانت 36 مليار دينار و اصبحت 34 مليار دينار

2-قانون المالية لسنة 2014 :[1]

المادة الأولى : مع مراعاة أحكام هذا القانون يواصل في سنة 2014 تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة وكذا كل المداخيل والحواصل الأخرى لصالح الدولة و طبقا للقوانين والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

كما يواصل خلال سنة 2014 و طبقا للقوانين والأوامر والمراسيم التشريعية والنصوص التطبيقية الجاري ب.ها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية rتحصيل مختلف الحقوق والحواصل والمداخيل المخصصة للحسابات الخاصة للخزينة و الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية والهيئات المؤهلة قانونا.

تم تأطير نص قانون المالية 2014 على أساس المؤشرات التالية:

-سعر برميل النفط الخام حدد ب37 دولارا كسعر مرجعي جبائي وب90 دولار لسعر السوق.

-سعر الصرف حدد ب80 دج للدولار الامريكي الواحد.

-حجم صادرات المحروقات سيصل إلى 4,57 مليار دولار.

-حجم واردات السلع سيرتفع إلى 50 مليار دولار مقابل 49 مليارد‌ولار في2013

-النمو حدد بـ 5,4% إجماليا و4,5% خارج المحروقات.

-معدل التضخم متوقع في حدود 5,3.%

كما يخصص قانون المالية لسنة 2014 الذي صادق عليه اليوم الاربعاء مجلس الامة ميزانية تسيير بقيمة إجمالية قدرها 4.714.5 مليار دج ويتم توزيع الاعتمادات المفتوحة بموجب هذه الميزانية على كل قطاع وزاري (بالدينار الجزائري) كما يلي:

الجدول رقم (III-01) :توزيع الإعتمادات المفتوحة :

1- الجريدة الرسمية العدد 68 المؤرخة في 31 ديسمبر 2013 م.

الوحدة :مليار دج

البيانات	الإعتمادات
-الدفاع الوطني	955.92مليار دج (حوالي 12 مليار دولار و هي المرتبة الأولى أفريقيا)
-التربية الوطنية	696.8 مليار دج
-الداخلية و الجماعات المحلية	540.7 مليار دج
-الصحة والسكان	365.9 مليار دج
-عمل وتشغيل وضمان اجتماعي	274.3 مليار دج
-التعليم العالي و البحث العلمي	270.7 مليار دج
-المجاهدين	241.2 مليار دج
- الفلاحة والتنمية الريفية	233.2 مليار دج
-التضامن الوطني و الأسرة	135.8 مليار دج
-المالية	87.5 مليار دج
-العدل	72.3 مليار دج
-رئاسة الجمهورية	9.422.733.000 دج
-مصالح الوزارة الأولى	2.712.507.000 دج
-الشؤون الخارجية	30.617.909.000 دج
-الطاقة و المناجم	41.050.228.000 دج
-الموارد المائية	38.922.265.000 دج
-الشؤون الدينية و الأوقاف	24.260.117.000 دج
-التهيئة العمرانية والبيئة	2.405.141.000 دج
-النقل	13.148.714.000 دج
-الأشغال العمومية	19.405.864.000 دج
-الثقافة	25.233.155.000 دج
-التجارة	23.801.125.000 دج
-العلاقات مع البرلمان	277.547.000 دج
-التكوين والتعليم المهنيين	49.491.196.000 دج
-السكن والعمران و المدينة	19.449.647.000 دج

-السياحة و الصناعة التقليدية	3.007.737.000 دج
-الشباب و الرياضة	36.791.134.000 دج
-التنمية الصناعية	4.452.530.000 دج
-بريد و تكنولوجيات اعلام واتصال	3.680.186.000 دج
-صيد بحري و موارد صيدية	2.323.410.000 دج
-الاتصال	18.630.359.000 دج
-المجموع الفرعي	4.243.755.743.000 دج
-التكاليف المشتركة	470.696.623.000 دج
-المجموع العام	4.714.452.366.000 دج

المصدر :الجريدة الرسمية ،العدد 68

3-قانون المالية اسنة 2015 :

المادة الأولى : مع مراعاة أحكام هذا القانون يواصل في سنة 2015 تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة وكذا كل المداخيل والحواصل الأخرى لصالح الدولة طبقا للقوانين والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

كما يواصل خلال سنة 2015 طبقا للقوانين والأوامر والمراسيم التشريعية والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تحصيل مختلف الحقوق والحواصل والمداخيل المخصصة للحسابات الخاصة للخزينة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية والهيئات المؤهلة قانونا[1]

4.قانون المالية لسنة 2016 :

المادة الأولى : مع مراعاة أحكام هذا القانون يواصل في سنة 2016 تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة وكذا كل المداخيل والحواصل الأخرى لصالح الدولة طبقا للقوانين والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

كما يواصل خلال سنة 2016 طبقا للقوانين والأوامر والمراسيم التشريعية والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لتحصيل مختلف الحقوق

[1]- الجريدة الرسمية العدد 78 المؤرخة في 31 ديسمبر 2014 م

والحواصل والمداخيل المخصصة للحسابات الخاصة للخزينة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية والهيئات المؤهلة قانونا[1]

المطلب الثاني : تحليل قوانين المالية للفترة 2013–2016

1–تحليل قانون المالية لسنة 2013:[2]

يتضمن قانون المالية لسنة 2013 الذي وقعه يوم الاربعاء رئيس الجمهورية، عبد العزيز بوتفليقة، عدة إجراءات تشريعية لدعم الاستثمار لا سيما الاعفاء الجبائي و مكافحة الغش الجبائي.

– يقترح القانون الذي خلا من اي ضريبة جديدة اعفاء المجلس الوطني للاستثمار من الاستثمارات التي تقل قيمتها عن 5ر1 مليار دينار مقابل حد ادنى محدد حاليا ب500 مليو ن دينار.

– يقترح تخويل مصالح املاك الدولة لتحديد قيمة الاتاوة السنوية للتنازل و اقرار المزايا المالية التي نص عليها قانون المالية التكميلي لسنة2011 .

– كما ينص على إعفاء عقود التنازل عن الأملاك التابعة للدولة التي تم إعدادها في إطار تسوية الأملاك العقارية الذي يعود الانتفاع فيها للمؤسسات العمومية الاقتصادية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري من حقوق التسجيل و الرسم على الشهر العقاري.

– كما ستستثنى استثمارات شركاء المؤسسات الوطنية من واجب إعادة استثمار حصة الفوائد التي تقابل الاعفاء أو التخفيض الممنوح عندما تكون هذه الفوائد قد أدرجت في أسعار السلع و الخدمات.

– لتشجيع المؤسسات المتوسطة و الصغيرة الجزائرية جاء قانون المالية بتدابير تخص توسيع ضمان "صندوق ضمان قروض استثمارث المؤسسات المتوسطة و الصغيرة لتشمل المؤسسات التي تملك الدولة جزء من رأسمالها."

– من أجل القضاء على البيروقراطية في مجال الاستثمار في السياحة يقترح القانون الحصول بصيغة التراضي على أراضي موجهة للاستثمار السياحي و المتواجدة بمناطق التوسع السياحي مباشرة من قبل الوالي بقرار من طرف لجنة المساعدة على تحديد وترقية الاستثمارات وضبط العقار.

– ستستفيد المؤسسات المختصة في تربية المائيات من جهتها من توسيع مجال نفقات الصندوق الوطني للصيد البحري و تربية المائيات لتمس مساعدات ترقية هذا الفرع و نفس الشيء بالنسبة للصيد البحري.

[1]– الجريدة الرسمية العدد 72 المؤرخة في 31 ديسمبر 2015 م .

[2]– منتدى أخبار الجزائر ،ليلى الجزائرية ،2013/01/06 .

– فيما يتعلق بتبسيط الإجراءات الجبائية و الجمركية قرر قانون المالية 2013 تكريس مبدأ "مركزة" تسديد الرسم على النشاط المهني من قبل الملزمين بالضريبة.

– يقترح في نفس السياق تسهيل اجراءات التصدير بإدخال نظام جمركي يسمح خلال تصدير السلع بالحصول على تعويض كلي أو جزئي على الحقوق و الضرائب التي طبقت على الواردات من مداخيل الانتاج. كما يقر قانون المالية تخفيف إجراءات الجمركة و تأسيس "التصريح التقديري المبسط أو الشامل."

- من أجل تعزيز مكافحة الغش الجبائي سيتم إعادة إدراج العقوبة على غياب ايداع الملفات الخاصة بأسعار التحويل المطبقة و تبني عقوبات تطبق على أي "مخالفة جبائية ."
- و كان المجلس الشعبي الوطني قد وافق لدى مصادقته على نص القانون يوم 11 نوفمبر الماضي على تعديلين فقط من مجموع اربعين تعديلا تم اقتراحها من طرف نواب المجلس.
- يتعلق التعديل الاول برفع قيمة الاملاك المنقولة و غير المنقولة الخاضعة للضريبة على الاملاك الى 50 مليون دج ابتداء من 2013 عوض 30 مليون دج المعمول به في به حاليا.
- يتضمن التعديل الثاني رفع سقف الاعفاء من الحقوق و الرسوم الجمركية و الجبائية لصالح المهاجرين الجزائريين عند عودتهم نهائيا الى الجزائر حيث سيتم اعفاؤهم من دفع الحقوق و الرسوم الجمركية و الجبائية عندما لا تفوق قيمة البضائع بما فيها السيارة 3 ملايين دج بدل 2 مليون دج حاليا.

–كما سيتم رفع هذا السقف الى 2 مليون دج عوض 5ر1 مليون دج بالنسبة للعمال المتمدرسين و الطلبة الذين يتكونون في الخارج.

– من جهة أخرى، يتضمن قانون المالية لسنة 2013 ارتفاعا بنسبة 10 بالمائة في المداخيل و انخفاض بنسبة 11 بالمائة في المصاريف.

وبشأن تأطير الاقتصاد الكلي قدر سعر برميل البترول ب37 دولار بالنسبة للسعر المرجعي و 90 دولار بالنسبة لسعر السوق (نفس الشيء بالنسبة لقانون المالية التكميلي 2012). أما نسبة الصرف فتقدر ب76 دينار بالنسبة ل1 دولار (74 دينار سنة 2012)

– يتوقع ان تصل نسبة النمو الى 5 بالمائة (4ر7 بالمائة سنة 2012) و 5ر3 بالمائة خارج المحروقات. أما نسبة التضخم فقد تبلغ نسبة 4 بالمائة(نفس الشيء بالنسبة لسنة 2012 الى جانب ارتفاع بنسبة 4 بالمائة في حجم صادرات المحروقات الى 61,3 مليار دولار. وكذا ارتفاع بنسبة 2 بالمائة في الواردات الى46 مليار دولار.

- كما يقر القانون إنشاء 52672 منصب شغل في الوظيف العمومي مما يحمل عدد عمالها الى حوالي 2 مليون عامل.

2-تحليل قانون المالية لسنة 2014 :[1]

تقدر النفقات المتوقعة في مشروع قانون المالية 2014 بـ7.656,16 مليار دج مقابل نفقات قدرت بـ 6.879,80 مليار دج في قانون المالية لسنة 2013 مسجلة ارتفاعا قدره 11.28 بالمائة .

تخصص أكثر من 4.714,45مليار دج من هذه النفقات للتسيير مقابل 4.335,60 مليار دج سنة 2013و 2.941.71 مليار دج مقابل 2.544,20 مليار دج سنة 2013 للتجهيز .

يتوقع أن تشهد نفقات التسيير ارتفاعا بنسبة 8,7 بالمائة مقارنة بسنة 2013 في حين تشهد نفقات التجهيز ارتفاعا قدره 15,6 بالمائة .

و فيما يتعلق بنفقات التجهيز خصصت قيمة 2.050,34 مليار دج للاستثمار و891,36 مليار دج للعمليات في رأس المال.

بخصوص الاستثمار توزع القروض كالتالي :

781 مليار دج للمنشآت الاقتصادية و الإدارية و243.80 مليار دج للتربية و التكوين.

236 مليار دج لانجاز المنشآت الاجتماعية-الثقافية.

203 مليار دج للفلاحة و الري.

127 مليار دج لدعم الاستفادة من السكن و29,3 مليار دج لدعم الخدمات الانتاجية.

2 مليار دج للصناعة.

65مليار دج للمخططات البلدية التنموية و 360 مليار دج لمختلف النفقات.

أما العمليات في رأس المال فتتعلق بـ:

-دعم النشاط الاقتصادي (منح حسابات تخصيص خاصة و تخفيض نسب الفوائد) :611.30 ملياردج.

-البرنامج التكميلي لفائدة الولايات: 70 مليار دج.

-اعتمادات لتمويلات طارئة: 160 مليار دج.

تم تسقيف ترخيصات البرنامج إلى 2.744.3 مليار دج مقابل سقف قدر ب2.240.20 مليار دج سنة 2013.

[1]- منتدى التوظيف الإداري ، 2013/12/05 .

تغطي هذه الترخيصات تكلفة إعادة تقييم البرنامج الجاري و تكلفة البرامج الجديدة التي قد يتم إدراجها خلال سنة 2014.

تقدر الموارد العادية ب2.640. مليار دج مقابل 2.204.10 مليار دج سنة2013 .

تقدر الجباية النفطية التي أدرجت في ميزانية سنة 2014 بـ 1.577.70مليار دج (1.615.9مليار دج سنة2013).

يقدر عجز الميزانية المرتقب لسنة 2014 ب3.438 مليار دج (45 مليار دولار) مقابل عجز قدر بـ 3.059.80 مليار دج سنة 2013 .

يتوقع النص نموا قدره 4,5 بالمائة (مقابل 5 بالمائة سنة 2013) و تضخما قدره 3,5 بالمائة (4 بالمائة سنة2013) .

3-تحليل قانون المالية لسنة 2016 :[1]

تكشف المؤشرات المعتمدة في مشروع قانون مالية 2016 وأهم التدابير المتخذة، عن حجم التحديات التي تنتظر الجزائر بداية بالسنة الجديدة، مع اتساع العجز في الميزانية والخزينة وتداعيات الانخفاض الكبير في أسعار النفط، حيث فقد برميل النفط الجزائري سنة 2015 حوالي 43 دولارا مقارنة بالمعدل المسجل في سنة 2014، ويرتقب أن يصل متوسط سعر "صحاري بلند" الجزائري هذه السنة 57 دولارا للبرميل، مقابل 100 دولار العام الذي سبقه وهو مؤشر يبرز لوحده مدى الرهانات التي يتعين على حكومة عبد المالك سلال رفعها في ظل محدودية البدائل المتاحة، في اقتصاد تعرف حصة القطاع الصناعي فيه تراجعا، حيث تمثل حسب تقدير الحكومة 3.2% من الناتج المحلي الخام برسم قانون المالية 2016، في وقت تتوقع الحكومة صادرات محروقات بـ26.370 مليار دولار، مقابل عجز في ميزان المدفوعات بـ30.3 مليار دولار، وعجز في الميزانية والخزينة بأكثر من 53.8 مليار دولار. هذه المؤشرات تستدعي دق ناقوس الخطر، حيث تعبر عن ملامح أزمة وصلنا إليها لغياب استراتيجية تنمية واضحة الملامح خلال العشريتين الماضيتين، رغم توفر موارد مالية قاربت 1000 مليار دولار .

3-1- الحكومة تضطر لتعديل سعر صرف العملة الوطنية أمام الدولار:

اعتمدت الحكومة في مشروع قانون المالية 2016 على سعر صرف معدل يقدر بـ98 دينارا لدولار واحد، بعد أن كان سعر الصرف في 2012 يقدر بـ77.55 دينار لكل دولار. ويتضح أن الحكومة تلجأ إلى تخفيض سعر صرف

[1]- الجريدة اليومية الخبر، العدد 22 ، إعداد حفيظ صواليلي ، 18 ديسمبر 2015 .

الدينار أمام زيادة العجز في الميزانية وميزان المدفوعات، فضلا عن محاولة ضبط الواردات، حيث فقد الدينار حوالي 20% من قيمته أمام الورقة الخضراء.

تبيّن الإحصائيات المعتمدة في عرض قانون مالية 2016، أن مراجعة صرف الدينار الجزائري مقابل الدولار كان معتبرا خلال الفترة الممتدة بين 2012 و2015، وتعدى توقعات قوانين المالية التي اعتمدت على معدل سعر صرف يقدر بحوالي 79 دينارا لكل دولارا في قانون مالية 2015.

واستنادا إلى الأرقام المقدمة، فإن معدل سعر صرف الدينار عام 2012 بلغ 77.55 دينار، بينما بلغ المتوسط عام 2013 حوالي 79.38 دينار، ليرتفع إلى الصرف إلى 80.56 دينار للدولار الواحد عام 2014، ويتضح أن تقلبات صرف الدولار أمام الأورو انعكست على الدينار الجزائري الذي يعتمد على سلة من العملات لتقدير سعر صرفه، ومع ذلك، فإنه عرف أكبر فارق مع الدولار، ولكن انزلاق الدينار ينم أيضا عن توجه حكومي في محاولة لتقليص حجم وقيمة العجز المتنامي ولو حسابيا.

بالمقابل سعت الحكومة، مع قرار اعتماد قروض الاستهلاك، إلى تخفيف الأعباء وإنعاش الطلب المحلي، حيث يتم تحويل الاستدانة إلى الأسر، على غرار ما يتم في الدول الصاعدة والصناعية، أي تفعيل الاستهلاك عن طريق الاستدانة. وهو ما يخفف التزامات الحكومات ويفيدها من حيث تحفيز الطلب الداخلي، وإن كانت مخاطر استدانة الأسر معتبرة.

المبحث الثاني : تحليل و عرض قانون المالية 2017

المطلب الأول : عرض الإجراءات المستحدثة بموجب قانون المالية 2017

ضمن قانون المالية لسنة 2017 عدة تعديلات نتشرف بعرضها:

1- التدابير التي اتخذها المشرع الجبائي لتشجيع الإستثمار :

1-1- اتخذ المشرع الجبائي تدابير تشجع على الاستثمار و تعزيز الإنتاج الوطني تمثلت في عدة امتيازات:

- استفادت مؤسسات الإنتاج التي تنشط في ميادين التجميع و التركيب من نظام جبائي تفضيلي و الذي نص عليه في المادة 88 من قانون المالية 2017 و حتى تستفيد من هذا الامتياز ألزمت هذه المؤسسات زيادتا على الاستثمار في هذا المجال و خلق مناصب عمل على احترام لمعدل الإدماج المنتج النهائي و الذي يحدد بموجب قرار مشترك بين وزارتي المالية و المكلفة بالصناعة

كما تستفيد من هذا النظام الأجزاء و المكونات المستوردة بشكل منفصل من طرف المؤسسات المعنية بهذا الامتياز بشرط أن تمثل جزءا لا يتجزأ من المجموعات الموجهة للصناعات التركيبية

- الإعفاء من الحقوق الجمركية و الرسم على القيمة المضافة لمدة 05 سنوات لكل المكونات و المواد الأولية المستوردة و المقتنات محليا من طرف المتعاملين من الباطن معتمدين من قبل المنتجين بحيث تدخل في إنتاج الأطقم و الأطقم الفرعية الموجهة لمنتجات و تجهيزات الصناعة الميكانيكية و الالكترو كهربائية .

هذه الإعفاءات و كيفية تطبيقها و قائمة المواد المعنية بها تكون بموجب قرار مشترك بين وزارتي المالية و الصناعة طبقا لأحكام المادة 111 من قانون المالية 2017 .

- ثالث امتياز تمثل في تطبيق تخفيض نسبة حقوق الجمركية من 15 الى 05% على المنتجات الموجهة للإنتاج الوطني للزرابي التابعة للتعريفات الجمركية المبينة في المادة 86 من قانون المالية 2017

- رابع امتياز تمثل في تعديل المادة 58 منم قانون المالية 2016 بموجب المادة 80 من قانون المالية 2017 حيث بعدما كان إنشاء مناطق نشاطات على أراضي مملوكة فقط أصبح بإمكان الأشخاص المعنويين الخواص إنشاء و تهيئة و تسيير مناطق نشاطات أو مناطق صناعية أو لوجيستية على أراضي ذات طابع غير فلاحي.

- إما تشكل ملكية لهم يتم إنشاؤها و تهيئتها و تسييرها وفق لدفتر شروط يتم إعداده من قبل الوزارة المكلفة بالاستثمار طبقا للمخطط الوطني لتهيئة الإقليم

- و إما تلك التابعة لأملاك الدولة و التي منحت لهم بالتراضي لمدة 33 سنة على أساس حق الامتياز يتم إنشاؤها و تسييرها و تهيئتها وفقا لدفتر شروط يتم إعداده باشتراك وزارتي المالية و المكلفة بالاستثمار طبقا للمخطط الوطني لتهيئة الإقليم. مع الاستفادة من تخفيض مبلغ الامتياز حسب الموقع الجغرافي .

أ- ولايات الشمال : حددت نسبة التخفيض بـ 95% خلال فترة الانجاز و التي تكون بين 01 سنة إلى غاية 05 سنوات في حين و خلال فترة الاستغلال حددت بـ75% إلى غاية انقضاء مدة الامتياز.

ب- ولايات الهضاب العليا و الجنوب و التي شهدت تنفيذ برنامج الجنوب و الهضاب العليا حيث يكون مبلغ الامتياز بالدينار الرمزي للمتر المربع خلال فترة 10 سنوات و 90% كتخفيض على اتاوت أملاك الدولة بعد انقضاء هذه المدة أي 10 سنوات .

ت- ولايات الجنوب الكبير : مبلغ الامتياز يكون بالدينار الرمزي للمتر المربع خلال فترة 15 سنة و 95 % كتخفيض من مبلغ اتاوت أملاك الدولة بعد انقضاء هذه المدة هذا بالنسبة لمشاريع الاستثمارية المتواجدة بهذه الولايات.

- الامتياز الخامس أصبح بإمكان الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين القيام بعملية استيراد و إنتاج و بيع الكحول الإيثيلي بعد حصولهم على اعتماد مسلم طرف الوزير المكلف بالصناعة و المناجم بعد اكتتابهم لدفتر شروط حيث أن ممارسة هذا النشاط و كيفية الحصول على الاعتماد و بنود دفتر الشروط يكون بموجب قرار صادر عن وزير المكلف بالصناعة و المناجم وفقا للمادة 38 لقانون المالية 2017 .

ملاحظة: الإدارة الجبائية تبقى تحتفظ بحق الرقابة على هذه الأنشطة خصوصا فيما تعلق بحركة المنتجات و جباية الحقوق غير المباشرة

2- تدابير تستهدف التحصيل و توسيع الوعاء الضريبي و ترشيد الإنفاق في الميزانية:

حيث تمثلت هذه التدابير فيما يلي :

2-1- **رفع نسبة الرسم على القيمة المضافة من 07% إلى 09%** : و ذلك بخصوص النسب المخفضة و المطبقة على المنتجات و المواد و الأشغال و العمليات و الخدمات وفق المادة 27 من قانون المالية 2017 .

حالات خاصة :

يصبح البيبرو أي خليط البوتان و البروبان المعفى سابقا من الرسم يخضع اعتبارا من الفاتح من جانفي 2017 لنسبة المخفضة للرسم على القيمة المضافة المقدرة ب 09 % و يتعلق بالمنتج غير الموجه للعائلات ستصبح

خدمة الإقبال على الانترنت التي كانت سابقا خاضعة للنسبة المخفضة الى النسبة العادية ابتداء من 01 جانفي 2017 غير انه يبقى الإقبال على الانترنت الثابت معفى من الرسم على القيمة المضافة الى غاية 2020/12/31

2-2- رفع نسبة الرسم على القيمة المضافة من 17 % إلى 19% بخصوص النسب العادية طبقا للمادة 26 من قانون المالية 2017 :

حيث تخضع المنتجات و العمليات غير المعنية و غير المدرجة في قائمة المستفيدين من المعدل المخفض 09% إلى المعدل 19%

يبدأ سريان مفعول المعدلين الجديدين للرسم على القيمة المضافة على العمليات التي يتأسس فيها الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة ابتداء من الفاتح جانفي 2017 و يكون ذالك كما يلي :

✓ **بالنسبة للمبيعات :**

يكون الحدث المنشئ للرسم من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة و بالتالي تطبق النسب الجديدة للرسم09 %و 19% حسب الحالة على العمليات التي يبدأ تسليمها القانوني أو المادي ابتداء من 2017/01/01

ولكن عندما يتم التسليم للسلع المادية بحيث و كانت عملية الفوترة قبل تاريخ الفاتح من جانفي 2017 تطبق النسب القديمة حسب الحالة إما 07% آو 17% .

✓ **بالنسبة للخدمات:**

إن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة TVA بالنسبة لتقديم الخدمات يكون من تاريخ التحصيل الكلي أو الجزئي للثمن طبقا لإحكام المادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- إذ إن النسب الجديدة للرسم على القيمة المضافة 09% و 19% ستطبق على تحصيلات الخدمات التي تمت ابتداء من 2017/01/01 .
- و عليه فالمعنيون بالنسب الجديدة للرسم على القيمة المضافة 09% و 19% .
- المكلفون بالضريبة الذين قاموا بتأدية خدمات قبل 2016/12/31 و تم خلالها القيام بالفوترة في حين أن التحصيلات لا تكون إلا بعد 2017/01/01
- الخدمات التي تم تحرير فواتيرها قبل 2017/01/01 في حين أن تجسيدها يكون بعد هذا التاريخ.

التسبيقات المدفوعة قبل 2016/12/31 التي يتم دفع الرصيد الخاص بها بعد انتهاء الخدمة أي بعد الفاتح من شهر جانفي 2017 تطبق عليها النسب 07 و 17 % حسب الحالة أما الرصيد فيطبق عليه النسب الجديدة 09 و 19% حسب الحالة مع توضيح ذالك في فاتورة الملخصة .

ومع ذلك، وفقا لمبدأ الديون المكتسبة المنصوص عليها على وجه الخصوص وفق أحكام المادة 177 من قانون الرسم على رقم الأعمال فان النسب التي تكون مطبقة هي 17 و 07 % خلال فترة الثلاثي الأول لسنة 2017 و هذا بالنسبة الخدمات المنفذة المحققة كليا و تم فوترتها قبل الفاتح جانفي 2017 و عقودها منتهية (الخدمة منجزة)

و في المقابل فان التحصيلات الكلية أو الجزئية التي تمت بعد نهاية الفصل الاول لسنة الحالية فان النسب المطبقة هي النسب الجديدة للرسم على القيمة المضافة

حالات خاصة:

✓ **الحالة الأولى:** حالات خدمات الكهرباء و الغاز و المياه الصالحة للشرب

فيما يتعلق بالإستهلاكات المحققة خلال فترة الفصل الأخير لسنة 2016 فان الفواتير المحررة بعد الفاتح من جانفي 2017 ستتضمن النسب السابقة لرسم على القيمة المضافة 07 و 17 % على حسب الحالة و حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال

✓ **الحالة الثانية :**

بالنسبة للخدمات المقدمة من طرف الخاضعين للرسم المقيمين خارج الجزائر ويكون الرسم مصفى أليا و يدفع من طرف المقتني أو المستفيد من تأدية الخدمات (المادة 83 من قانون الرسوم على رقم الأعمال) يجب تطبيق نفس المبدأ المذكور أعلاه

و في حالة تعذر تصفية الرسم على القيمة المضافة الذي آليا عند 2016/12/31 بالنسبة للعقود تقديم الخدمات المتمة سابقا نتيجة تأخير في إصدار شهادات التحويل من طرف المصالح الجبائية المختصة فان معدل الرسم المطبق سيكون الساري بذلك التاريخ .

✓ **بالنسبة للأشغال العقارية:**

طبقا للتشريع الساري المفعول فان الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للأشغال العقارية يكون طبقا لتاريخ القبض الكلي أو الجزئي للثمن و عليه النسب الجديدة 09 و 19% تنطبق على:

أ- عقود مبرمة ابتداءا من 2017/01/01

ب- المقبوضات المحققة الخاصة بالأشغال التي شرع في تنفيذها قبل 2017/01/01 حتى و لو نتج عنها تحرير فواتير وعليه يجب القيام بتعديلات أو أحكام تعديليه على العقود الرئيسية بما و يتناسب مع المعدلين الجديدين للرسم على القيمة المضافة

غير أن المقبوضات التي تكون بعد الفاتح من شهر جانفي 2017 و المتعلقة بالأشغال المنجزة و المسلمة و المفوترة قبل هذا التاريخ بعقود منتهية تكون المعدلات المطبقة 07 % أو 17 % على حسب الحالة

✓ **حالات خاصة متعلقة بصفقات عمومية أو خدمات التي عرفت بداية تنفيذها قبل 2017/01/01**

- فيما يتعلق بالعقود المبرمة إلى غاية 2016/12/31 و قد عرفت بداية تنفيذ الأشغال قبل هذا التاريخ تكون المعدلات المطبقة بنسب القديمة 07% أو 17% على حسب الحالة حتى الانتهاء من الإشغال أو الخدمات
- فيما تعلق بالعقود المبرمة إلى غاية 2016/12/31 و لم تعرف بداية تنفيذ الأشغال قبل هذا التاريخ تكون المعدلات المطبقة بالنسب الجديدة 09% أو 19% على حسب الحالة
- فيما تعلق بالأحكام الإضافية بالنسبة للعقود المبرمة ابتداء من 01 جانفي 2017 و التي تخللتها أثار مالية تطبق عليها المعدلات بالنسب الجديدة 09% أو 19% على حسب الحالة

3- تدابير في مجال الجباية العقارية :

تمثلت هذه التدابير فيما يلي :

إعادة بعث ضريبة إخضاع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن عقارات مبنية أو غير مبنية إلى الضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 05 % محررة من الضريبة (المادة 02 /03 من قانون المالية 2017)

حيث تعتبر فوائض القيمة الناتجة عن تنازل بمقابل لعقارات مبنية او غير مبنية خاضعة للضريبة تلك التي تتم من طرف أشخاص خارج نطاق النشاط المهني.

كما أن المشرع الجبائي الجزائري استثنى فوائض القيمة الناتجة عن تنازل عن عقارات مبنية او غير مبنية تلك التي تمت بمناسبة تصفية ارث شائع موجود أو تلك المحققة من تنازل المقرض مستأجرا أو مؤجرا كان عن عقار في إطار عقد قرض إيجاري ليزباك ((lease back) .

كما تم اعتبار التنازلات بمقابل ذالك الهبات المقدمة للأقارب ما بعد الدرجة الثانية أو غير الأقارب.

كما أيضا بين المشرع كيفية تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة إذ اعتبر ذالك الفارق الايجابي ما بين سعر التنازل و سعر الاقتناء أو قيمة إنشاءه من طرف المتنازل الذي اوجب عليه القانون ان يقوم بتصريحها خلال اجل 30 يوم من تاريخ إبرام عقد البيع عن طريق مطبوعة توفرها الإدارة المعنية أو سحبها الكترونيا من الموقع.

ملاحظة

فيما يخص فوائض القيمة الناتجة عن تنازل بالمقابل عن عقارات مبنية أو غير مبنية التي دامت حيازتها لأكثر من 10 سنوات فإنها معفاة من هذه الضريبة.

- إجراء تحديث للضريبة على المداخيل المتأتية من الإيجار المدني للأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني تمثلت في :

أصبحت المداخيل الناتجة عن إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي خاضعة للضريبة بنسبة 10 % بعدما كانت سابقا 07% .

أصبحت المداخيل المتأتية من إيجار السكنات الجماعية خاضع لنسبة 07% مع إلغاء الإعفاء الخاص بالسكنات الجماعية التي لا تتجاوز مساحتها 80 م2 .

المداخيل المتأتية من إيجار المحلات ذات استعمال التجاري أو المهني خاضعة لنسبة 15% .هذه النسبة تطبق على الإيجارات المجرات من طرف الشركات حتى و لو تعلقت بمحلات ذات طابع استعمال سكني

- تعديل قيمة تعريفات الرسوم الخاصة بوثائق رخص البناء و شهادات المطابقة و ذالك حسب القيمة التجارية للبناية او حسب عدد الحصص وفقا للجداول المبينة في المادة 75 من قانون المالية 2017 .

الجدول رقم(III–02) : رخصة البناء (بنايات ذات استعمال سكني)

الوحدة دج

قيمة البناية (دج)	التعريفية (دج)
إلى غاية 750.000	3.000
إلى غاية 1.000.000	5.000
إلى غاية 1.500.000	7.500
إلى غاية 2.000.000	22.500
إلى غاية 3.000.000	25.500
إلى غاية 5.000.000	37.500
إلى غاية 7.000.000	45.000
إلى غاية 10.000.000	54.000
إلى غاية 15.000.000	60.000
إلى غاية 20.000.000	67.500
ما يفوق 20.000.000	75.000

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

الجدول رقم (III–03) : بيانات ذات إستعمال تجاري او صناعي

الوحدة دج

قيمة البناية (دج)	التعريفية (دج)
إلى غاية 7.000.000	75.000
إلى غاية 10.000.000	90.000
إلى غاية 15.000.000	105.000
إلى غاية 20.000.000	120.000
إلى غاية 25.000.000	135.000
إلى غاية 30.000.000	150.000
إلى غاية 50.000.000	165.000
إلى غاية 70.000.000	180.000
إلى غاية 100.000.000	195.000
مايفوق 100.000.000	225.000

المصدر : مديرية الضرائب تيسمسيلت

الجدول رقم (III–04) : بيانتا ذات إستعمال تجاري أو صناعي

الوحدة : دج

قيمة البناية (دج)	التعريفية (دج)
إلى غاية 7.000.000	**9.000**
إلى غاية 10.000.000	**9.500**
إلى غاية 15.000.000	**11.250**
إلى غاية 20.000.000	**12.750**
إلى غاية 25.000.000	**14.250**
إلى غاية 30.000.000	**15.250**
إلى غاية 50.000.000	**17.250**
إلى غاية 70.000.000	**18.750**
إلى غاية 100.000.000	**22.500**
مايفوق 100.000.000	**30.000**

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

4– الرفع من قيمة الرسوم على المنتجات البترولية :

- أصبح الرسم على البنزين الممتاز 900 دج لكل هيكتولتر بدلا من 600 دج لكل هيكتولتر.
- أصبح الرسم على البنزين العادي 800 دج لكل هيكتولتر بدلا من 500 دج لكل هيكتولتر.
- أصبح الرسم على البنزين الخالي من الرصاص 900 دج لكل هيكتولتر بدلا من 600 لكل هيكتولتر.
- أصبح الرسم على الغازاويل 200 دج لكل هيكتولتر بدلا من 100 دج لكل هيكتولتر.
- أما الرسم على عاز البترول المميع كوقود لم يتغير.

و عليه و نتيجة تغيير من قيمة الرسوم على المنتجات البترولية و تغير قيمة الرسم على القيمة المضافة TVA من 17 % إلى 19 % أدى كنتيجة طبيعية إلى تغير في قيمة سعر بيع الوقود و أصبحت كما يلي:

- ❖ تغير سعر وقود البنزين العادي للتر : من 28.45 دج إلى 32.47 دج.
- ❖ تغير سعر وقود البنزين الممتاز للتر : من 31.42 دج إلى 35.49 دج.
- ❖ تغير سعر وقود البنزين الخالي من الرصاص للتر : من 31.02 دج إلى 35.08 دج.
- ❖ تغير سعر وقود الغاز أويل للتر: من 18.76 دج إلى 20.23 دج.

5- **تأسيس رسم للفعالية الطاقوية:** و يطبق على الأجهزة المشتغلة بالكهرباء و الغاز و المنتجات البترولية التي يعتبر استهلاكها مفراطا بالنظر إلى معايير التحكم بالطاقة و هذا بالنسبة للأجهزة المستوردة و للأجهزة المنتجة محليا طبقا للمواد 70 إلى 73 من قانون المالية 2017

يستحق دفع هذا الرسم عند الجمركة بالنسبة للأجهزة المستوردة و عند خروجها من المصنع بالنسبة للأجهزة المنتجة محليا .

يجب على المستوردين و المنتجين المحليين ذكر البيانات المتعلقة بالخصائص الطاقوية و صنف الطاقة التي تنتمي إليها على الوسم و إلصاقها على الأجهزة و أغلفة تعبئتها .

إن متطلبات التأشير و الوسم هي تلك المنصوص عليها في التنظيم المعمول به و يرخص للمستوردين بإستيراد الأجهزة ذات الأصناف (أ) و (**ب**) و (**ج**) و تخضع لرسم الفعالية الطاقوية حسب الجدول المبين أسفله .

الجدول رقم (III–05) : البيانات المتعلقة بمعدل رسم الفعالية الطاقوية حسب الصنف الطاقوي

الوحدة : %

معدل رسم الفعالية الطاقوية حسب الصنف الطاقوي		
أ	ب	ج
%5	%20	%30

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

ملاحظة : يطبق الرسم المستحق على الأجهزة المستوردة إبتداء من أول سنة 2017، ويطبق على الأجهزة المصنوعة محليا إبتداء من أول يناير سنة 2018.

يطبق هذا الرسم على الأجهزة المصنوعة محليا حسب الصنف وحسب السلم التصاعدي وفقا لمعطيات الجدول الآتي:

الجدول رقم (**III–06**): البيانات النتعلقة بمعدل الرسم على الأجهزة المصنوعة محليا حسب الصنف الطاقوي

الوحدة : %

معدل رسم الفعالية الطاقوية حسب الصنف الطاقوي						
أ	ب	ج	د	هـ	و	ز
%5	%10	%15	%20	%25	%30	%35

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

يطبق رسم الفعالية الطاقوية بنسبة 25% بالنسبة للأجهزة التي تشتغل بالكهرباء و الخاضعة للقواعد الخاصة بالفعالية الطاقوية التي لا تخضع إلى التنظيم المتعلق بالتصنيف و الرسم الطاقويين وفقا للاجهزة المذكورة في الجدول الاتي :

الجدول رقم (III–07) : رسم الفعالية الطاقوية للأجهزة التي لاتخضع إلى التنظيم المتعلق بالتصنيف و الرسم الطاقويين

الوحدة : متر

فئات الأجهزة المنصوص عليها بموجب نص تنظيمي	البند التعريفي البند الفرعي	تعيين المنتوجات
أجهزة إنتاج وتخزين الماء الساخن للإستخدام المنزلي	8516.10 م	سخانات المياه والسخانات الكهربائية باستثناء -مجموعات الصناعات التركيبية وما يسمى مجموعات CKD -وحدات بسعة تزيد عن 80 لترا.
	8403.10م	المراجل ما عدا: مجموعات الصناعات التركيبية وما يسمى مجموعات CKD

المصدر : مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت

ويعفى من هذا الرسم الأجهزة الموجهة للتصدير يدرج رسم الفعالية الطاقوية في الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة و تشمل قواعد الوعاء و التصفية و التحصيل و المنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة رسم الفعالية الطاقوية يخصص ناتج هذا الرسم كالأتي :

- 90% لميزانية الدولة
- 10 % لحساب التخصيص الخاص رقم 131-302 الذي عنوانه الصندوق الوطني لتحكم في الطاقات و الطاقات المتجددة

تحدد كيفيات تطبيق احكام المتعلقة بالرسم الفعالية عند الحاجة بقرار وزاري مشترك

6- **إستحداث بعض رسوم الطوابع :**

أ- فيما يخص طابع جواز السفر فإن المشرع الجبائي الجزائري قام بتأسيس رسم خاص بإجراءات تسريع عملية استخراج جواز السفر البيومتري الالكتروني خلال 05 أيام حددت قيمته بـ :

- ❖ 25.000 دج لدفتر البيومتري يتكون من 28 صفحة.
- ❖ 60.000 دج لدفتر بيومتري يتكون من 48 صفحة.

ب- رسم قدره 10.000 دج في شكل طابع جبائي في حالة ضياع جواز السفر وهذا فضلا عن حق الطابع في استخراج جواز السفر.(المادة 18 من قانون المالية 2017).

ت- تأسيس طابع قدره 1000 دج عند تجديد بطاقة التعريف الوطنية البيومترية جراء الضياع أو الإتلاف.

- منح إمكانية وكالات الإيرادات أو وكالات تسبيق التي يتم إنشاءها من رؤوسا البلديات عملا بأحكام المادة 208 من قانون 10-11 المؤرخ في 22 جوان 2011 تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى و الحقوق و غيرها من الإيرادات التي كان تحصيلها يقع على عاتق خزينة البلدية و تحدد كيفية التطبيق عن طريق التنظيم

تأسيس رسم خاص على عقود الإنتاج آو الإشهار لصالح المنتجات غير المصنعة محليا.

تخضع العقود التي تتضمن إنجاز أو إشهار على كل المنتوجات غير المصنعة محلية لرسم خاصة قدرة 10 % من القيمة الإجمالية للعقد.

في هذا الصدد، يتعين اعتبارا من 1 جانفي 2017 على شركات إنتاج الإشهار القيام باقتطاع نسبة 10% من رقم الأعمال المحقق في العقود المتعلقة بالمنتجات غير المصنعة محليا.

يتعين على مؤسسات البث (المؤسسات السمعية البصرية والصحافة ومؤسسات التوزيع المتخصصة، الملصقات الإشهاري، إلخ..) ابتداء من 1 جانفي 2017، إقتطاع 10 % من رقم الأعمال المحقق في العقود المتعلقة بالمنتجات غير المصنعة محليا، وتعفى من هذا الاقتطاع عقود الإشهار التي تم فيها إثبات دفع الرسم المقدم ب 10% في عقد الإنتاج.

المطلب الثاني : تدابير قانون المالية 2017 لمكافحة الغش و التهرب الضريبي

1- تدابير ضد الغش و التهرب الضريبي

تمثلت هذه التدابير فيما يلي:

1-1- إلزام المؤسسات المقيمة في الجزائر العضوة في التجمعات الأجنبية و المذكورة في المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية أن تمسك محاسبة تحليلية تقدم لأعوان التحقيق عند كل طلب خلال فترة التحقيق طبقا لأحكام المادة 20 و 20 مكرر من نظام الإجراءات الجبائية المعدلة و المتممة للمادة 44 من قانون المالية 2017

1-2- تمديد مدة التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب خلال عملية المراقبة الى 06 أشهر في حالة وجود عملية تحويل غير مباشر للأرباح و ذالك عند توجيه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة و التعاون الإداري والتبادل المعلوماتي إلى الإدارات الجبائية الأخرى (المادة 10 من قانون المالية 2017).

1-3- رفع الغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج عند عدم تقديم أو الإيداع الغير كامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية خلال اجل قدره 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ الذي يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام (المادة 10 من قانون المالية 2017)

إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح و تعرضت للمراقبة فانه زيادتا على الغرامة سالفة الذكر يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2- تدابير اتخذت من اجل تسهيل و تبسيط الإجراءات الجبائية :

2-1- تدابير خاصة بالضريبة الجزافية الوحيدة IFU :

لقد أدرج المشرع الجبائي الجزائري في قانون المالية 2017 تعديلات تتعلق بالالتزامات الجبائية للمكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة تندرج ضمن تبسيط إجراءات التصريح و أجالها و دفع هذه الضريبة تمثلت في النقاط التالية

- **النقطة الأولى:** أجال التصريح بالضريبة الجزافية الوحيدة

✓ يتعين على المكلفين بالضريبة الجزافية الجدد اكتتاب تصريح **G12 BIS** والمنصوص عليه في أحكام المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية و هذا قبل 31 ديسمبر من سنة بداية نشاطهم و دفع هذه الضريبة تلقائيا و هذا خلافا لما كان سابقا في قانون المالية 2016 اذ كان يستوجب عليم تقديم تصريح و دفع الضريبة مباشرة بعد بداية نشاطهم .

✓ يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري **G12** خلال فترة الممتدة بين 01 و 30 جوان من كل سنة و يمكن لهم إجراء تعديل على تصريحاتهم التقديرية شرط أن تتم خلال هذه الفترة أي قبل 30 من شهر جوان .

✓ يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة و الذين حققوا رقم أعمال يتجاوز ذالك المصرح به خلال السنة "**ن**" أن يقوموا باكتتاب تصريح تكميلي **G12 Ter** خلال الفترة الممتدة بين 20 جانفي إلى 15 فيفري من سنة **ن+1** (المادة 13 من قانون المالية 2017) .

- **النقطة الثانية :** كيفيات الدفع للضريبة الجزافية الوحيدة

أ- المكلفين بالضريبة الذين خضعوا لنظام الضريبة الجزافية سنة 2016 إذ يتعين عليهم دفع هذه الضريبة وفق إحدى الحالات التالية:

الدفع الإجمالي للضريبة عند إيداع التصريح التقديري G12 و الذي يستعمل كجدول إشعار بالدفع.

أو الدفع المجزء إذ يمكن للمكلفين بهذه الضريبة تسديد نسبة 50% منها عند إيداع التصريح التقديري و الذي يستعمل أيضا كجدول إشعار بالدفع وإما نسبة 50% المتبقية من هذه الضريبة يتم تسديدها على دفعتين متساويتين (25% لكل دفعة) بحيث يكون اجل الأولى من 01 إلى 15 من شهر سبتمبر و الثانية من 01 إلى 15 ديسمبر بواسطة إشعار بالدفع المجزء للضريبة الجزافية G50 BIS .

ب- المكلفين بالضريبة الجدد يتعين عليهم تسديد هذه الضريبة عن طريق التصريح التقديري G12 BIS والذي يستعمل أيضا كجدول إشعار بالدفع

ت- المكلفين بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتجاوز رقم الأعمال التقديري و تم تصريحه وفق التصريح G12 TER فان الضريبة الجزافية المستحقة تدفع كاملتا تلقائيا عن طريق هذا التصريح الذي يستعمل أيضا كجدول إشعار بالدفع

ملاحظة: يوصى المكلفين بالضريبة عند إيداع تصريحاتهم و دفع الضريبة تقديم هذه تصريحات على نسختين إلى قابض الضرائب المختص الذي يقوم بدوره بإعادة إحداها إلى المعني مؤشر عليا بختم الاستلام

النقطة الثالثة: تأسيس غرامة تأخير على المكلفين بالضريبة الملزمين بدفع الضريبة الجزافية الوحيدة تنجم عن تأخير في تسديدها بنسبة 10% ابتداء من اليوم الأول الذي يلي آخر اجل للدفع و ذالك خلال اجل شهر لترفع بعد ذالك إلى 03% عن كل شهر تأخير إلى أن تصل إلى الحد الأقصى 25% (المادة 15 من قانون المالية 2017).

- **النقطة الرابعة** : في حالة عدم قيام المكلفين بالضريبة بإيداع تصريحاتهم التقديرية و دفع الضريبة تقوم مصالح الضرائب بإعذار المتخلفين من اجل تسوية وضعيتهم الجبائية بحيث ينتج عن هذا الإجراء حالتين :

أ- إما يستجيب المعني و تطبق عليه غرامات وفق ما ذكر سابقا

ب- وإما عدم الاستجابة وفي هذه الحالة المصالح الجبائية تخضع المتخلفين تلقائيا لهذه الضريبة وفق التدابير المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية و 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- **النقطة الخامسة:** تعديل أجال اختيار النظام الحقيقي و كذا مدته.

يجب أن يودع طلب الاختيار لدى مصلحة الوعاء قبل أول فبراير 2017

يسري هذا الاختبار على السنة الحالية والسنتين الواليتين حيث يكون فيها الاختبار لا رجعة فيه وهذا بموجب أحكام المادة 41 من قانون المالية 2017 المتممة والمكملة لأحكام المادة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

غير أنه يتعين على المكلفين بالضريبة الراغبين في التخلي عن هذا الختيار، تبليغ الإدارة الجبائية بذلك قبل أو فبراير من السنة الموالية للفترة التي تمت فيها ممارسة هذا الاختيار أو تم فيها التمديد ضمنيا.

يجدر التذكير بأن المكلفين بالضريبة المعنيون بهذا الاختيار هم الذين يخضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة حيث لا يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج

- **النقطة السادسة** : تجديد في أجال تسديد الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة و ذالك بخصوص ضريبة على الدخل الإجمالي صنف الضريبة على الأجور إذ يستوجب عليهم دفعها خلال فترة 20 يوم الأولى من الشهر الذي يلي الثلاثي المدني الذي أجريت خلاله الاقتطاعات (المادة 07 من قانون المالية 2017) عن طريق نموذج تصريح G50 TER
- **النقطة السابعة** : إن المكلفين بالضريبة المستفيدين في إطار دعم تشغيل الشباب – ANSEJ ANGEM – CNAC و المعفيين من الضريبة الجزافية الوحيدة ملزمين بإيداع تصريحاتهم التقديرية بدون دفع الحقوق الضريبية الناتجة و ما عليهم إلا دفع نسبة 50% من الحد الأدنى للضريبة أي 5000 دج طبقا لأحكام المواد 282 مكرر 6 و 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

كما يجب عليهم إيداع تصريح تكميلي في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك الذي تم تصريحه في التصريح التقديري دون دفع أي حقوق

المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة المستفيدين من دعم في إطار ANSEJ ANGEM – CNAC و الذين قاموا بتشغيل عمال على مستوى مؤسساتهم يستجوب عليهم بعد القيام بعلية الاقتطاع من المصدر دفع حقوق ضريبة على الدخل صنف الدخل على الأجور

و تمدد مدة الإعفاء بسنتين (02)، عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) مستخدمين على الأقل، لمدة غير محدودة.

يترتب على عدم احترام الالتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة، سحب الاعتماد واسترداد الحقوق والرسوم التي كان من المفروض تسديدها عملا بأحكام المواد سالفة الذكر

حالات خاصة :

– المكلفين بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتجاوز 30.000.000 دج في هذه الحالة يخضع الفرق للضريبة الجزافية الوحيدة وفقا للمعدل الموافق للنشاط (05% أو 12 %) ويتم بعد ذلك صبهم إلى النظام الحقيقي مع إعلامهم من طرف مصلحة الضرائب بذلك .

– المكلفين بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال خلال سنة اقل من رقم الأعمال المصرح به ضمن التصريح التقديري G12 نتيجة لأحداث استثنائية ساهمت في عدم قدرتهم على ممارسة نشاطهم او كانت الظروف غير مواتية و بعد تقديم كافة تبريرات المقنعة لمصلحة الضرائب المختصة فان الفرق في الحقوق الضريبية الناتجة تكون بمثابة مداخيل ديون (crédits d'impôts) للمكلفين يتم خصمها من حقوق الواجبة الدفع خلال السنة المقبلة

- التدبير الثاني في تسهيل و تبسيط الإجراءات تمثل في السماح للمكلفين بالضريبة بإدراج الرسم الذي تم إغفال خصمه بالتصريحات اللاحقة و ذالك إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الإغفال و يجب عليهم تسجيله بشكل منفصل عن الرسوم القابلة للخصم المتعلقة بالفترة الجارية موضوع التصريح (المادة 30 من قانون المالية 2017)
- التدبير الثالث في تسهيل و تبسيط الإجراءات تمثل في تحديد تقديم طلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة حسب الحالة لدى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب المختص أقصى اجل في يوم 20 من الشهر الموالي للفصل المدني المعني بالاسترداد المطلوب بعد أن كان محددا ب 12 شهر (المادة 33 و 62 من قانون المالية 2017).
- التدبير الرابع في تسهيل و تبسيط الإجراءات تمثل في تحديد اجل في تقديم الشكوى تتضمن احتجاجا على قرار صادر اثر طلب استرداد قرض الرسم على القيمة المضافة و ذالك قبل انقضاء الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد
- التدبير الخامس في تسهيل و تبسيط الإجراءات تمثل في وقف التقادم الرباعي (04 سنوات) في تحصيل الحقوق متى كان هناك إرجاء قانوني في الدفع و هذا إلى غاية الفصل الطعن النزاعي (المادة 61 من قانون المالية 2017).
- التدبير السادس في تسهيل و تبسيط الإجراءات تمثل في استبدال الشهادات التي كانت تستخرج إجباريا من دفتر ذو أرومة (carnet a souche)من اجل تبرير عمليات البيع أو العمليات المحققة بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بتراخيص يمكن تحميل نموذجها الكترونيا من طرف الخاضع للضريبة المستفيد من الإعفاء أو من شهادة الشراء بالإعفاء ليتم ملأها من طرف مصلحة الوعاء الضريبي المختصة بعد المراقبة اللازمة للوثائق للفاتورة الأولية مع قائمة التجهيزات (المادة 34 من قانون المالية 2017).

- التدبير السابع في تسهيل و تبسيط الإجراءات تمثل في عدم استحقاق غرامات التأخير بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الدفع الالكتروني و تتعرض عملياتهم (عمليات الدفع الالكتروني) المنجزة في الآجال المحددة إلى تأخير خارج إرادة المكلف بالضريبة أو إرادة المؤسسة المالية شريطة أن تتجاوز مدة التأخير 10 أيام تحسب ابتداء من تاريخ الدفع (المادة 68 من قانون المالية 2017)
- التدبير الثامن في تسهيل و تبسيط الإجراءات تمثل في تمكين المكلفين بالضريبة من تسلم مطبوعات التصريحات الجبائية الكترونيا (المادة 67 من قانون المالية 2017)
- لتدبير التاسع في تسهيل و تبسيط الإجراءات تمثل في إعفاء المعاملات التجارية المعدة في شكل الكتروني و التي تعالجها البنوك و المؤسسات المالية من رسم الطابع الحجمي (المادة 22 من قانون المالية 2017) و يحدد كيفية تطبيق هذا الإجراء بموجب قرار صادر عن الوزير المكلف بالمالية

3- تدابير لتعزيز الضمانات للمكلفين بالضريبة :

تمثلت فيما يلي:

أ- تكريس إجراء إعادة جدولت الديون الجبائية للشركات التي تمر بوضعية مالية صعبة و ذالك لمدة لا تتجاوز 36 شهر بحيث يكون منح اجل الدفع مقترنا دائما بإسقاط عقوبات التأخير دون طلب الخاضع بشرط احترام اجل الاستحقاق كما أن هذا الإجراء يطبق على كل الخاضعين للضريبة مهما كان نظامهم الجبائي (المادة 90 من قانون المالية 2017).

ب- إعادة تكييف الإجراءات في تنظيم إرجاء الدفع القانوني بحيث انه ألزم على المكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى أن يقدم كافة الضمانات الحقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها من اجل الحصول على إرجاء الدفع القانوني و في غياب هذه الضمانات يمكن للمكلف بالضريبة المنازع إرجاء دفع القدر المتنازع عليه من خلال دفع مبلغ 30% بدلا من 20% سابقا من الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص

ويتعلق هذا الإجراء بالشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية .

ت- يستثنى من هذا التدبير الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي.

ث- يكون محل إنهاء الإرجاء القانوني الممنوح من قبل السلطة المختصة في حالة ظهور أحداث من شانها تهديد تحصيل الدين الجبائي محل هذا الإرجاء.

ج- يرجئ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30% من الضرائب المتنازع فيها.

ح- تعزيز الضمانات في مسائل المنازعات الخاصة بالشكاوى و المتعلقة بتحصيل الضرائب و موائمتها مع الإجراءات المنصوص عليها في المواد 59/58/57 من قانون المالية 2017 تتمثل في :

- تمديد أجال تقديم الشكاوى التي تكتسي طابع اعتراض على إجراء المتابعة إلى اجل شهرين بدلا من شهر من تاريخ التبليغ الأول لإجراء المتابعة .

- تمديد أجال التقديم الشكاوى التي تكتسي طابع اعتراض على إجراء التحصيل الجبري في اجل شهرين بدلا من شهر من تاريخ تبليغ الإجراء الأول للتحصيل.

و يجب في هذه الشكاوى لقبولها أن تحتوي على:

- معلومات متعلقة بهوية الشاكي
- طبيعة المتابعة موضوع الاعتراض
- أن تكون مرفقة بإجراء المتابعة
- يجب أن تتضمن الأسباب و الوسائل التي تبرر موضوعها
- تحتوي على الإمضاء الخطي للمشتكي

و تقوم الإدارة عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام بدعوة المشتكي إلى تسوية طعنه خلال اجل 08 أيام مع تقديم كل وثيقة إثبات مشار إليها من طرف الشاكي.

- تمديد أجال البت في الشكاوى المنصوص عليها المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية إلى شهرين و تكون ابتداء من تاريخ استلام الإدارة لجواب الشاكي.

- تقوم الإدارة المختصة بتبليغ برد معلل و ذالك عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار باستلام

- تعزيزا للضمانات كذالك تم تمديد أجال رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية إلى 02 شهر و ذالك في حالة ما إذا كان رد الإدارة لم يرضي الشاكي أو في حالة عدم صدور أي قرار و ذالك من تاريخ تبليغ القرار آو انقضاء الأجل المحدد بشهرين

- السماح لقابض الضرائب للقيام بعملية المقاصة لدفع الحقوق , الرسوم أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة من التعويضات أو التخفيضات أو الاسترداد المثبة لصالح هذا الأخير مع شرط تبليغه عن طريق إشعار يحدد فيه طبيعة و قيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون.

و يمكن الطعن في أثار هذه المقاصة وفق الإشكال و الآجال المنصوص عليها في المواد 153 و 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

- تدابير مختلفة :

1- تمديد أجال برنامج الامتثال الجبائي الإرادي إلى غاية 2017/12/31 بعدما كان محددا إلى غاية 2016/12/31

2- تم تعديل توزيع ناتج الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

- بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل :

75% من الناتج يعود لفائدة ميزانية الدولة بعدما كان يقدر بـ 80%

15% من الناتج يعود لفائدة صندوق التضامن و الضمان للجماعات المحلية بعدما كان سابقا مقدرا بـ10%.

10% لفائدة البلديات مباشرة.

- بالنسبة للعمليات التي تنجزها المكاتب الجمركية الحدودية البرية تخصص الحصة العائدة لصندوق التضامن و الضمان للجماعات المحلية مباشرة إلى البلديات التي يقع فيها المكتب

3- تمديد الآجال باشتراكات الضمان الاجتماعي إلى غاية 2016/12/31 التي يمكن فيها للأشخاص الممارسين لنشاط غير مأجور و المستخدمين المدينين من اجل الاستفادة من جدول تسديد للاشتراكات مع الإعفاء من الزيادات و عقوبات التأخير عند دفع أخر قسم مستحق.[1]

[1]- مديرية الضرائب لولاية تيسمسيلت.

خلاصة الفصل :

يجب الإشارة إلى أن قانون المالية التكميلي 2015 أقر إجراءات جديدة متعلقة بالتصريح والتسديد للضريبة الجزافية الوحيدة من طرف الخاضعين أنفسهم.

هذا الإجراء يعرف حاليا تأخر طفيف في الميدان على الرغم من عدة ملتقيات أجريت مع الجمعيات المهنية لشرح التدابير الجديدة .

في سنة 2017 تقرر إعادة الدفع بإصلاحات الجباية المحلية والتي هي في ورشة عمل منذ عدة سنوات.

كما تم كذلك إثارة مشاكل التحصيل للرسوم المحلية لأجل اتخاذ إجراءات جديدة في قانون المالية القادم لغرض تحسين مستوى مصادر الجماعات المحلية والذي يتطلب أيضا من المنتخبين المحليين لعب دور بأكثر نجاعة في البحث عن المنتوج الجبائي وتحصيله فعليا(تعليمة السيد وزير الداخلية والجماعات المحلية- مارس 2016).

وعليه فإنه بهذه الطريقة يمكن للجماعات تحقيق المداخل الجبائية وبالتالي تحقيق التوازن لميزانيتها.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

قانون المالية يلعب دورا هاما في توازن الاقتصاد الوطني باعتباره القناة القانونية الوحيدة التي تستطيع من خلالها أجهزة الدولة أن تصرف الأموال الحكومية في برنامج سياسي لا يمكن تجسيده من خلال هذا القانون المالي السياسي والذي يوفر من كل مؤسسة عمومية الإمكانية اللازمة لتأدي الدورة المعمول بها في هذا البرنامج السياسي المتكامل.

تعتبر الضريبة موردا هاما لتمويل نفقات الدولة خاصة في الفترات الأخيرة بعد الاعتماد على الإيرادات البترولية، وبدخول الجزائر في اقتصاد السوق أصبح من الضروري أن يتفاعل النظام الضريبي مع متطلبات السوق الحر والعولمة الاقتصادية خاصة بعد أن اتضح أن الموارد النفطية والجمركية تتسم بعدم الاستقرار في تحقيق وتوجيه برامجها الإنمائية إذ يمكن اعتبار هذا النوع من الجباية الأداة الناجعة في يد الدولة لاحتواء بعض الظواهر الاقتصادية لتشجيع بعض النشاطات أو الحد من البعض لتغطية الآخر، فالدولة الجزائرية تفكر جليا في البحث عن الموارد المالية الضرورية لتغطية النفقات العامة وكذلك خارج مجال المحروقات ولتحقيق ذلك لا بد أن تفكر في النهوض بالقطاعات الأخرى وجلب الاستثمارات سواء كانت محلية أو دولية بهدف تحقيق إيرادات ضريبية معتبرة حتى توفر مناصب شغل لها مداخيل جبائية هامة واتخاذ آليات فعالة لتحصيلها،إذ تعتمد الدولة على نظام جبائية فعال ويتضاعف نجاح هذه العملية كلما كانت درجة الوعي لدى المكلفين عالية من جهة ومدى فعالية النظام الجبائي من قوانين وإمكانيات من جهة أخرى ويبقى النقص كبير بالرغم من الإصلاحات المعمول بها.

وقد بينت لنا الدراسات الإحصائية التي تم التطرق لها على طول هذا البحث أن التهرب الضريبي بات يشكل نقطة سوداء في الأنظمة الجبائية في مختلف الدول نتيجة ارتفاع حجم الخسائر التي يعكسها والتي تكلف ميزانية ضخمة لسد العجز الحاصل على مستوى مالية الدولة.

ومن هذا المنظور نجد معظم فقهاء القانون الجبائي يتفقون على أن الضرائب أصبحت تشكل وسيلة فعالة وضرورية لتوجيه السياسة الجبائية والاقتصادية للدول وبالتالي فإن التهرب الضريبي يبقى هاجسا أمام السلطات العامة لكونه يستنزف هذه الضرائب التي تشكل ركيزة أساسية لتمويل النفقات وتأهيل الاقتصاد الوطني، ليصبح أكثر تنافسية خاصة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق الخارجية.

إن السياسة الجبائية التي تنتهجها الدولة يمكن أن توفر مؤشرات هامة وأساسية للوكلاء الاقتصاديين وأن يكون لها أثرها الواسع على كثير من جوانب الاقتصاد المتمثلة في أسعار السلع و عوامل الإنتاج وعلة حوافز الادخار والاستثمار و تدفقات رأس المال الأجنبي وفعالية الأسواق.

و إن التحديثات التي تواجه السياسة المريبة هي ظاهرة التهرب الضريبي والتي تكمن خطورتها في تعدد أشكالها واختلاف صورها، والأكثر خطورة هو انتشار طرق التهرب الضريبي بمفهومه في إطار التحايل على النصوص القانونية وانطلاقا من هذا فإن مكافحتها ضرورية بالنسبة للسلطات المختصة لكن لابد من أن تكون لها صورة مستوفية عن حجم الظاهرة لاتخاذ الحلول المناسبة، إلا أنها بقية محدودة وعاجزة عن وقف استفحال هذه الظاهرة خاصة مع ما أتاحته التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والحتميات التي تفرضها العولمة، في تنوع وتطور طرق وأساليبه مما زاد من شدة وحدة ظاهرة التهرب الضريبي.

لكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية سواء كانت تحسيسية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة، أو ردعية بتحويل مهام ذلك إلى أجهزة مختصة .

وبعد القيام بدراسة هذا الموضوع يمكن أن نعرض النتائج المتوصل إليها والتوصيات كما يلي:

1- النتائج:

- توجد قوانين مالية في النظام الجبائي الجزائري مجحفة ولا تتماشى مع الواقع وتؤدي إلى إحداث مشاكل كبيرة للمؤسسات الاقتصادية.

- قلة الوعي الضريبي لدى المكلفين.

- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية، نظرا لآثاره السلبية المتعددة.

- شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي، ويعود ذلك للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التوجه نحو العولمة، سقوط الحواجز التجارية وثورة المعلومات والاتصالات التي أدت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي.

2- التوصيات:

- ضرورة التنسيق المحلي والدولي، بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى من أجل تزويدها بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول الإصلاحات الجبائية لقانون المالية.

- يجب تشكيل لجنة تهتم بتقدير ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا عن طريق إشراك مصالح من إدارة الضرائب، ومصالح الديوان الوطني للإحصائيات بغية تقدير واقعي للظاهرة، لاتخاذ الإجراءات الضرورية.
- إن الجهود التي تبذل في عملية مكافحة التهرب الضريبي يجب ألا تبقى في شكل حملات ظرفية ومؤقتة، ولكن يجب أن تكون تدخلات دائمة وبدون انقطاع في إطار منظم.
- ضرورة تبليغ المكلف باللوائح التنظيمية الخاصة بالقوانين الجبائية المالية وتوزيعها في الوقت المناسب لوضع حد للتأخير في تطبيق القانون ووضع حد للتأويلات والتفسيرات الخاطئة.
- تحكيم أمثل لقضايا التهرب الضريبي.
- دفع المكلفين إلى التعامل بالصكوك المصرفية والفواتير.

3- آفاق الدراسة:

- من دراستنا لهذا الموضوع الهام نأمل أن تكون بداية لأبحاث ودراسات أخرى أكثر تعمقا خاصة وأن الإصلاحات الجبائية للقوانين المالية للحد من التهرب الضريبي مازالت فيها عيوب كثيرة.
- بالإضافة إلى ذلك دراسة العلاقة بين الإدارة والمكلف خصوصا دراسة سلوكه الجبائي وفهم الأساليب والطرق التي يطورها للتملص من الضريبة وتسديدها طواعية.

قائمة المصادر و

المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

المراجع باللغة العربية

I- الكتب:

1. أحمد جامع المالية العامة المالية الجزء الأول القاهرة دار النهضة العربية **1975**
2. أحمد حمدي العنائي اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق دار المعرفة اللبنانية مصر **1992**
3. أحمد يونس البطريق النظم الضريبية الدار الجامعية الايكندرية **1998**
4. حسن العرباوي جلال كبير المالية العامة جمهورية مثر العربية **1944**
5. حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش المالية العامة الموازنة للضرائب والرسوم دار الخلود **1995**
6. حميد بوزيدة جباية المؤسسات ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر **2005**
7. خالد الخطيب التهرب الضريبي مجلد جامعة دمشق المجلد **16**العدد الثاني كلية الاقتصاد **2000**
8. زينب عوض الله مبادئ المالية العامة المكتبة الاقتصادية مصر دون طبعة
9. سوزي عدلي ناشظ الوجيز في المالية العامة الدار الجامعية للنشر الايكندرية **2000**
10. السيد عبد المولى المالية العامة دار الفكر العربي القاهرة **1977**
11. عادل أحمد حشيش أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة أصول الفن المالي للإقتصاد العام دار النهضة العربية للطباعة والنشر القاهرة **1992**
12. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود دار الجامعة الجديدة للنشر **2006**
13. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود دار الجامعة الجديدة للنشر **2006**
14. عبد الرزاق غازي النقاش المالية العامة دار وائل للنشر عمان **1997**
15. عبد الكريم صادق بركات يونس محمد البطريق محمد عبد الله المالية العامة الاسكندرية نمو شباب الجامعة مصر **1979**
16. غازي عنابة الزكاة والضريبة دار الحياد للعلوم بيروت
17. فوزي عبد المنعم المالية العامة والسياسات المالية ظار النهضة العربية بيروت **1972**
18. فوزي عطوي المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة الطبعة الاولى منشورات حلي الحقوقية بيروت **2003**

19. لعناني أحمد حمدي اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق دراسة في إتجاهات الاصلاح المالي والاقتصادي الدار المصرية اللبنانية مصر **1996**

20. محمد أبو نصار محفوظ المشاعلة فراس الشهوان الضرائب وحاسبتها بين النظرية والتطبيق المكتبة الوطنية **2003**

21. محمد عباس محرزي اقتصاديات الجباية والضرائب دار هومة للطباعة النشر والتوزيع الجزئر **2004**.

22. ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر ، منشورات بغدادي ، الجزائر ، 2003 .

II– الرسائل والأطروحات :

1. بليلة محمد لمين السياسة الضريبية ضمن برامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي حالة الجزائر رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 1999

2. جلول الحروشي الضغط الضريبي في الجزائر رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الجزائر 2001

3. سليم العربي فريدة سي يوسف لدالتهرب الضريبي واجراءات محاربته مذكرة تخرج ليسانس جامعة بومرداس 2003-2004

4. علي الصحراوي مظاهر الجباية في الدول النامية وآثارها على الاستثمار الخاص من خلال اجراءات التحريض الجبائي رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2004

5. عوادي مصطفى ضبط نظام التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي شهادة ماجستير جامعة باتنة 2006-2007

6. فلاح محمد الغش الضريبي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية مذكرة ماجستير جامعة الجزائر 1996-1997

7. محمد عباس محرزي نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير فرع نقود ومالية 2001-2005

8. ناصر مراد الاصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على المؤسسة والتحريض الاستثماري مذكرة ماجستير 96/97

9. يحياوي نصيرة الغش والتهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر مذكرة ماجستير جامعة الجزائر 1998

10. واكواك عبد السلام ، فعالية النظام الضريبي في الجزائر دراسة حالة قابضة ولاية الوادي ،مذكرة ماستير كلية العلوم التجارية ، جامعة ورقلة ، الجزائر ،2011- 2012 .

11. قارة ملاك، التهرب الضريبي في الجزائر، دراسة ميدانية للمكلفين بدفع الضريبة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة العلوم الاقتصادية والتسيير، فرع اقتصاد مالي، قسنطينة، 2002-2003.

III- الدوريات والملتقيات:

1. سالم محمد الشوابكة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية مجلة الحقوق مجلة علمية محكمة ربع سنوية تعنى بنشر الدراسات القانونية والشرعية مجلس النشر العلمي 2العدد 4السنة 27ديسمبر 2003مجلس النشر العلمي

2. عبد المجيد قدي ، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة ، الملتقى الوطني الأول حول الإقتصاد الجزائري ، جامعة البليدة ، الجزائر 2002 .

IV- القوانين والتشريعات:

1. الجريدة الرسمية العدد 68المؤرخة في 31ديسمبر 2013
2. الجريدة الرسمية العدد 72المؤرخة في 30ديسمبر 2012
3. الجريدة الرسمية العدد 72الؤرخة في 31ديسمبر 2015
4. الجريدة الرسمية العدد 77المؤرخة في 29ديسمبر 2016
5. الجريدة الرسمية العدد 78المؤرخة في 31ديسمبر 2014
6. قانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية
7. قانون المالية الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991
8. قانون المالية الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2015
9. الجريدة اليومية خبر ، العدد 22 ، إعداد حفيظ صواليلي ، 18 ديسمبر 2015

IIV- الموقع الإلكتروني :

1. http://www.djelfa.info/vb/forumdisplay.php?f=94

المراجع باللغة الفرنسية:

1. la direction général des impôts en collaboration avec le fond monétaire international kol 1999
2. Bulletin des services fiscaux revue n"08éditer par la direction des impôts Alger 1994
3. Fondement Paul marie précis de finance publique édition montchrestien tomme2 Paris 1970
4. hocine a l'armonisationdesétats fenancier annuelle de l'indf février 1999 kolea
5. paul -marie gaudmet finances publiques tome1 édition montchrestien Paris 1981
6. Pierrebeltrame la fiscalité en France hachette livre 6 ème édition Paris 1998
7. Marting Jean Claud ,la fraude fiscale ,puf ,france,1984.