جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير
تخصص: تسيير عمومي

الموضوع:

أثر التهرب الضريبي على الخزينة العمومية وأساليب مكافحته
دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية
للفترة 2014 – 2018

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير

تخصص: تسيير عمومي

من إعداد الطالبتين:
- مزاري حفيظة
- لعايب مبروكة

تحت إشراف الأستاذ:
خليل محمد

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
برابح محمد	جامعة المدية	رئيسا
خليل محمد	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
مسعودي يحي	جامعة المدية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2019/2018

شكر وتقدير

"ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"، النمل الآية19.

وعملا بقول النبي صلى الله عليه وسلم(لا يشكر الله من لا يشكر الناس).

فالشكر الأول لصاحب الفضل المنة لحسبي و كفيلي.

و نتقدم بالشكر و الامتنان لأستاذنا المشرف " خليل محمد" على رحاب صدره و توجيهاته الرشيدة و نصائحه السديدة الذي سئل فأجاب و الذي لم يبخل عنا بالتوجيه و النقد حتى يأخذ هذا العمل طابعه العلمي.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ " برابح محمد" الذي كان لنا هو الآخر سندا لنا في هذا العمل.

و لا يفوتني في هذا المقام تقديم الشكر إلى رئيس مفتشية الضرائب مرج الشكير و الأستاذ مولود بحة بمديرية الضرائب لولاية المدية.

و لا ننسى بالذكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع فلهم منا أسمى عبارات الشكر و التقدير.

إهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار ... إلى من علمني العطاء بدون انتظار ... إلى من احمل اسمه بكل افتخار ... أبي الغالي .

إلى التي شاء الله أن تكون أمي الثانية ... زوجة أبي.

إلى من قاسموني رحم أمي، إلى مفخرتي واعتزازي إلى أعز ما املك إخوتي" وريدة،جميلة،إبراهيم، نجية، مولود، جمال، رابح،عواطف، غنية".

إلى من قاسموني صدر أبي، أخوتي الصغار"غانو، كريمو، رؤوف، سليمة".

وإلى كل أفراد العائلة صغيرا وكبيرا.

إلى صديقتي وأختي رفيقتي في هذا العمل حفيظة حفظها الله.

أإلى أعز وأغلى رفيقات عرفتهن طيلة العمر.

إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم صفحتي.

مبروكة

إهداء

إلى الذي جعل نفسه شمعة تحترق لتضيء دربي رمز الكفاح وجسر النجاح ... أبي الغالي.

إلى نبع الحنان، سر السعادة والنجوى، إلى أجمل وأطرب وأخف كلمة على اللسان، ملاكي في الحياة ... أمي الغالية.

إلى من كان عونا لي في حياتي.. أخي فؤاد .

إلى من شاركوني حلو الزمان ومره ... إخوتي وأخواتي" نعيمة، محمد، حورية، مراد، وليد "

إلى زوجي حبيبي توأم روحي الذي طالما كان سندا لي في حياتي اليومية و الدراسية "محمد".

إلى الأخت والصديقة التي شاركتني هذا العمل مبروكة لها كل الحب

إلى الذين أحببتهم وأحبوني صديقاتي التي صنعتهم لي الأيام.

إلى كل الأهل والأقارب وإلى كل من ساعدني

في الإنجاز ولو بكلمة طيبة وأمينة.

حفيظة

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات

شكر وتقدي	
الإهداء	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول والأشكال.	
ملخص	
مقدمة.	أ – هـ
الفصل الأول: الإطار النظري للضريبة والتهرب الضريبي	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية الضريبة	3
المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها.	3
المطلب الثاني: أنواع الضريبة.	6
المطلب الثالث: مبادئ الضريبة وأهدافها.	8
المبحث الثاني: التشخيص التهرب الضريبي.	13
المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي	13
المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي	14
المطلب الثالث: مراحل التهرب الضريبي وأسباب انتشاره	17
المبحث الثالث: أثار ومناهج قياس التهرب الضريبي وسبل علاجه.	21
المطلب الأول: اثر التهرب الضريبي.	21
المطلب الثاني: مناهج قياس التهرب الضريبي	23
المطلب الثالث: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي.	25
خلاصة الفصل الأول	29
الفصل الثاني: آليات ووسائل مكافحة التهرب الضريبي.	

تمهيد	31
المبحث الأول: الآليات الوقائية والرقابية لمكافحة التهرب الضريبي.	32
المطلب الأول: آليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي.	32
المطلب الثاني: الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي.	36
المبحث الثاني: الآليات الردعية لمكافحة التهرب	42
المطلب الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي.	42
المطلب الثاني: العقوبات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي.	46
المطلب الثالث: العقوبات التهديدية والمهنية لمكافحة التهرب الضريبي.	53
المبحث الثالث: الآليات التحفيزية لمكافحة التهرب الضريبي	59
المطلب الأول: تعريف التحفيزات الجبائية وخصائصها.	59
المطلب الثاني: أهداف التحفيزات الجبائية وشروطها.	61
المطلب الثالث: جهود الدولة في إنشاء الهيئات لتأطير التحفيزات الجبائية	65
خلاصة الفصل الثاني	70
الفصل الثالث: دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية" المدية"	
تمهيد	71
المبحث الأول: المبحث الأول:تقديم الهيآت المستقبلة	72
المطلب الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية.	72
المطلب الثاني: تقديم مفتشية الضرائب مرجا شكير	79
المطلب الثالث: تقديم الشباك الوحيد اللامركزي لولاية المدية.	83
المبحث الثاني: نظام الامتيازات الممنوحة للمستثمرين والخطوات المتبعة للاستفادة منها.	86
المطلب الأول: نظام الامتيازات الممنوحة للمستثمرين	86
المطلب الثاني: الخطوات المتبعة للاستفادة من الامتيازات الممنوحة للمستثمرين	89
المبحث الثالث: فعالية التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.	91

المطلب الأول: مرحلة الإنجاز بين وجود الامتيازات الجبائية من عدمها.	91
المطلب الثاني: مرحلة الاستغلال بين وجود الامتيازات الجبائية من عدمها.	98
المطلب الثالث: تحديد الضغط الضريبي.	107
خلاصة الفصل الثالث	111
خاتمة.	113

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الفصل	الصفحة
01	جدول يمثل مهام ومصالح مفتشية الضرائب مرجا الشكير" المدية".	03	82-81
02	جدول يمثل شهادة الشراء للإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لسيارة نفعية.	03	92
03	جدول يمثل شهادة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالتأمينات.	03	93
04	جدول يمثل شهادة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة الخاصة باللوازم الخاصة بكهرباء العمارات.	03	94
05	جدول يمثل الامتيازات التي تحصلت عليها المؤسسة في مرحلة الإنجاز.	03	95
06	جدول يمثل فاتورة السيارة المقتناة دون الاستفادة من الامتيازات .	03	96
07	جدول يمثل فاتورة التأمينات دون الاستفادة من الامتيازات .	03	97
08	جدول يمثل فاتورة لوازم خاصة بكهرباء العمارات دون الاستفادة من الامتيازات الجبائية.	03-	97
09	جدول يمثل الميزانية المختصرة لسنة 2017.	03	98
10	جدول حساب النتائج.	03	99
11	جدول يمثل الرسم على النشاط المهني.	03	101
12	جدول يمثل الرسم على القيمة المضافة.	03	102
13	جدول يمثل ضريبة الدخل الإجمالي للمؤسسة المستفيدة من الامتيازات الخاصة بدورة 2017.	03	103
14	جدول يمثل الرسم على النشاط المهني.	03	105
15	جدول يمثل الرسم على القيمة المضافة.	03	106
16	جدول يمثل ضريبة الدخل الإجمالي لمؤسسة المستفيدة من الامتيازات الجبائية الخاصة بدورة 2017.	03-	107
18	جدول يمثل المقارنة بين الضغط الضريبي الواقع على المكلف المستفيد من الامتيازات الجبائية والضغط الواقع على غير المستفيد خلال مرحلة الاستغلال.	03	109

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الفصل	الصفحة
01	مخطط يمثل أشكال التهرب الضريبي .	01	16
02	مخطط يمثل أشكال الرقابة الجبائية.	02	39
03	مخطط يمثل آلية عمل السياسة التحفيزية في زيادة موارد الخزينة العامة على المدى الطويل.	2	61
04	مخطط يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية "المدية".	03	73
05	مخطط يمثل الهيكل التنظيمي لمفتشي الضرائب "مرجا الشكير".	03	80
06	مخطط يمثل تشكيلة الشباك الوحيد اللامركزي لولاية "المدية".	03	85

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
رقم 01	التكلفة الجبائية للامتيازات الممنوحة	124
رقم 02	شهادة تسجيل الاستثمار	125
رقم 03	BAREME L.R.G	129

الملخص:

تعتبر الضريبة من المداخيل التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق إيراداتها، لذلك وجب على السلطات العمومية تحقيق إيراداتها، و المحافظة عليها من ظاهرة التهرب الضريبي.

فموضوع التهرب الضريبي في الجزائر من الظواهر الخطيرة التي تمس الاقتصاد الوطني مما ينعكس سلبا على الخزينة العمومية و الإنفاق العام، فتهرب المكلفين من دفع الضريبة مرتبط باستخدامهم لطرق احتيالية و أساليب عديد تساعدهم في التملص من دفعها.

وضع المشرع الجزائري عدة آليات تطبق على المكلفين المتملصين من دفع الضرائب و تختلف باختلاف درجة خطورة الفعل المرتكب و الهدف من ذلك هو الحد من هذا المشكل العويص.

من خلال تقييم فعالية التحفيزات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي تم التوصل إلى أن المكلف لن يكون مضطرا للجوء إلى التهرب الضريبي بفضل الإعفاءات المعتبرة الممنوحة، وإن حدث وفعل فإن المشرع قد شدد عقوبة المتهرب المستفيد من الامتيازات الجبائية بعقوبة نسبتها 100 % حسب نص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الكلمات المفتاحية:

- ✓ الضريبة.
- ✓ التهرب الضريبي.
- ✓ الخزينة العمومية.
- ✓ المكلف.
- ✓ الآليات الوقائية و الرقابية.
- ✓ الردعية.
- ✓ الآليات التحفيز.

les mots clés

- ✓ La teax
- ✓ l'évasion fixcale
- ✓ Trésorerie
- ✓ En charge
- ✓ Mécanismes préventifs et de contrôle
- ✓ Mécanismes de dissuasion
- ✓ Mécanismes de Motivation

مقدمة

المقدمة:

تعتبر الضريبة مصدرا هاما و أساسيا في المجال المالي و الاقتصادي خاصة باعتبارها مصدرا ممولا لخزينة الدولة كما تساهم في المحافظة على التوازن الاقتصادي و كذلك تحقيق العدالة في توزيع الدخل و مواجهة النفقات العامة. و من بين الدول التي انتهجت و اتخذت هذه السياسة المالية لتحقيق التوازن نجد الجزائر التي أعطت أهمية كبيرة للضرائب في قوانين مالية و ذلك لما تضمنته من أهمية كبيرة بعدما وجدت نفسها أمام عائق كبير يتمثل في انخفاض في أسعار البترول و تذبذبها و كذلك أمام سياسة التقشف التي نعيشها حيث لجأت إلى الضريبة التي تهدف إلى تحقيق الموارد المالية و تشجيع الصناعات المحلية و خلق قواعد اقتصادية و صناعية و استهلاكية و ذلك للقضاء على التفاوت بين الطبقات.

غير أن من الظواهر التي تلفت الانتباه في هذا المجال و ما لمسناه من طبيعة الأفراد في تمسكهم بحقوقهم والمطالبة بها و التلاعب في أداء واجباتهم الجبائية و هذا ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي أو بتعريف آخر هو سعي الملتزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فيعمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها مستخدمين طرق و أساليب سواء بطريقة مشروعة أو بطريقة غير مشروعة.

أصبح التهرب الضريبي في الآونة الأخيرة أكثر خطورة لا يمس فقط الدولة الجزائرية، و إنما معظم دول العالم خاصة الدول النامية، ولعل تزايد الأرقام و نسب هذه الجريمة التي يشهدها الواقع الجزائري، يستدعي بنا الاهتمام بهذه الظاهرة أكثر و ذلك من خلال تشخيصها و معرفة أسبابها و مناهج قياسها، بالإضافة إلى الآثار المترتبة عنها.

لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي و عدم التوغل أكثر فأكثر تسعى جميع التشريعات الضريبية جاهدة لتبني آليات ووسائل مختلفة من أجل مكافحة هذه الظاهرة المتزايدة، فقد عمد المشرع الجزائري إلى انتهاج وسائل وقائية على مستوى المكلف بالضريبة و على مستوى التشريع الضريبي و الإدارة الجبائية، كما اتبع الأسلوب الرقابي بأشكاله المختلفة.

كما فرض المشرع الجبائي الجزائري جملة من العقوبات و الجزاءات المتنوعة و ذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة من قبل المكلف، فهي تهدف إلى ردع و معاقبة كل من حاول التملص من الضريبة.

موازاة مع مسعى الحد من هذه الظاهرة سارعت الدولة إلى خلق إجراءات جبائية تحريضية من خلال منح امتيازات جبائية لفئات محددة و قطاعات معينة في إطار المشاريع المنجزة بدعم من الهيئات المختلفة التي أنشأتها الدولة.

و على ضوء ما تتقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

– ما مدى تأثير التهرب الضريبي على الخزينة العمومية؟ و فيما تكمن أساليب مكافحته؟

من خلال هذه الإشكالية ارتأينا إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بالتهرب الضريبي؟ و ما هي أسبابه و آثاره؟
- ✓ ما هي الآليات المنتهجة من طرف السلطات الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟
- ✓ ما مدى فعالية كل من الرقابة و التحفيزات الجبائية للتقليص من التهرب الضريبي في الجزائر؟

فرضيات البحث:

تقوم هذه الدراسة على الفرضيات التالية:

- ✓ التهرب الضريبي سلوك يحاول المكلف من خلاله عدم دفع الضريبة المستحقة عليه.
- ✓ للآليات الرقابية دور أساسيا للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ✓ للتحفيزات الجبائية دور فعال في تخفيض العبء الضريبي على المكلف و بالتالي الحد من التهرب الضريبي.

المنهج المتبع:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي المناسب لعرض المفاهيم و المعلومات الخاصة بمجال البحث هذا في الجانب النظري ، أما في الجانب التطبيقي فسوف يتم الاعتماد على المنهج التحليلي للتعليق على النتائج و تحليلها و تفسيرها بغرض التعمق و التفصيل في الدراسة على أرض الواقع، و إسقاط البحث النظري عليها.

الأدوات المستخدمة:

تتمثل هذه الأدوات فيما يلي:

- المراجع المتمثلة في الكتب و المذكرات.
- مختلف القوانين و التشريعات المتعلقة بالضريبة.
- الاتصال المباشر بالهيئات المختصة (مديرية الضرائب، الشباك الوحيد اللامركزي).

أسباب و دوافع اختيار الموضوع:

من أهم أسباب اختيارنا لهذا الموضوع هناك:

أسباب موضوعية:

- ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر التي يشهدها الواقع الجزائري.
- محاولة لفت انتباه المتهربين بأهمية دفع الضريبة و إيصال فكرة لهم على مدى خطورة هذه الظاهرة.
- كونه موضوع يشكل خطورة على الخزينة العمومية.
- لمعرفة الطرق و الأساليب التي تتبعها الدولة الجزائرية في مكافحة هذه الظاهرة.

أسباب ذاتية:

- السعي لتنمية معارفنا حول هذا الموضوع.
- تم الاختيار بحكم التخصص المدروس، و رغبتنا في التعمق أكثر في هذا المجال.
- حب التطلع لمعرفة خبايا هذه الظاهرة من أجل إثراء معارفنا و قدراتنا.

أهمية البحث:

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من تلك الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي و انتشارها بشكل كبير و هذا يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من مورد هام و بالتالي ضرورة تشخيصها و اتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمكافحتها.

أهداف البحث:

تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث في:

- محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و تحديد آثاره و أساليب انتشاره.
- محاولة التعرف على الآليات التي تساعد في مكافحة التهرب الضريبي.
- تقديم نظرة شاملة و عامة حول موضوع البحث.

إبراز الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية للحد من هذه الظاهرة

حدود الدراسة:

بغرض معالجة الإشكالية المقترحة و تحقيق أهدافها، نضع إطارا يحدد دراستنا يتمثل فيما يلي:

الحدود المكانية:

مديرية الضرائب لولاية المدية.

الحدود الزمانية:

تتمثل في الفترة الزمنية الممتدة من (2014-2018.

- **الدراسات السابقة :**

من خلال المسح المكتبي الذي قمنا به، وجدنا عددا من الدراسات التي تطرقت إلى موضوع البحث منها:

- حماني حكيم، أثر فاعلية السياسة الضريبية على النمو الاقتصادي مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2013 .

- باشر إلياس، زقومي مُحَّد، التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العمومية- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية- للفترة (2010-2014) ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية، جامعة المدية، 2015.
- بدوي جمال عملية الرقابة الجبائية على الغش و التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص إدارة مالية، جامعة الجزائر01، 2009.

صعوبات الدراسة:

لا يوجد أي عمل يخلوا من الصعوبات و العقبات، و من بين هذه الصعوبات التي واجهتنا في هذا العمل نجد:

- الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا و بين جمع المعلومات الخاصة بالبحث و بين الدراسة.
- صعوبة الحصول على المعلومات باعتبارها معلومات سرية.
- قلة المراجع التي تتناول التهرب الضريبي.

هيكل البحث:

تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، فصلين منهم يمثلان دراسة نظرية عن كل من التهرب الضريبي وآليات مكافحته، أما بالنسبة للفصل الثالث فقد تطرقنا فيه إلى حالة مديرية الضرائب.

حيث سنتناول في الفصل الأول الإطار النظري للضريبة و التهرب الضريبي و ذلك من خلال تشخيص هذه الظاهرة لمعرفة أهم أسبابها و آثارها.

أما في الفصل الثاني فسنتطرق إلى إبراز أهم آليات مكافحة التهرب الضريبي و المتمثلة في الآليات الوقائية والرقابية، بالإضافة إلى الآليات الردعية والتحفيزية.

وفي ما يخص الفصل الثالث فسنتناول فيه دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية وذلك من خلال التطرق إلى نظام الامتيازات الممنوحة للمستثمرين و كيفية الاستفادة منها، بالإضافة إلى فعالية التحفيزات الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

الفصل الأول

الإطار النظري للضريبة و التهرب الضريبي.

تمهيد:

اعتمد كثير من الدول في تحقيق إيراداتها العامة على المداخيل الضريبية و ذلك نظرا للدور الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي و الاجتماعي و مدى مساهمتها في صياغة السياسة المالية للدولة لذلك وجب على السلطات العمومية المحافظة عليها من ظاهرة التهرب الضريبي .

وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات السلطات العامة، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي و تهدد وجوده ، وتتميز بأنها ظاهرة قديمة بحيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها ظاهرة عالمية إذ نجدها في جميع الدول مع اختلاف مستوياتها، دون استثناء و منها على وجه الخصوص الدول النامية، كذلك يترتب على التهرب الضريبي انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني، مما يستوجب مكافحة هذه الظاهرة و التقليص من حدتها.

و نظرا لتعقد هذه الظاهرة، ارتأينا من خلال هذا الفصل محاولة تحديد العناصر التالية:

- ✓ مفهوم الضريبة.
- ✓ التهرب الضريبي، المفهوم، الأشكال، المراحل، الأسباب.
- ✓ آثار التهرب الضريبي.
- ✓ مناهج قياس التهرب الضريبي.
- ✓ سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الضريبة

تعتبر الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة للدولة لتغطية نفقاتها و تحقيق النمو الاقتصادي، و لقد تطور مفهوم الضريبة تبعا لتطور مفهوم الدولة ووظائفها حيث أصبحت لها أهمية بالغة في تمويل إيرادات ميزانية الدولة و توجيه نشاطها الاقتصادي بالإضافة إلى استخدامها كأداة فعالة في تنفيذ السياسات المالية و الاقتصادية.

المطلب الأول: تعريف الضريبة و خصائصها.

نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الضريبة لغة و اصطلاحا،

الفرع الأول: تعريف الضريبة.

أولا– تعريف الضريبة لغة:

جاء في المعجم الوسيط: الضريبة مؤنث الضريب، ثم بعد أن رمز إلى المعنى الجديد لها قال: هو ما يفرض على الملك والعمل، و الدخل و الدولة، و تختلف باختلاف القوانين و الأحوال... و جمعها ضرائب[1].

ثانيا– تعريف الضريبة اصطلاحا:

1. تعرف الضريبة بأنها اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة على موارد الوحدات المذكورة طبقا لمقدرتها التكليفية.[2]
2. كما تعرف أيضا أنها فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة و تحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية.[3]
3. وتعرف كذلك بأنها اقتطاع نقدي ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية
4. (الدولة و جماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية. [4]
5. كما يمكن أن تعرف الضريبة في إيجاز بأنها عبارة عن "مبلغ من المال تقوم بجبايته الدولة من الأفراد بهدف تحقيق الصالح العام و دون أن يرتبط ذلك بتحقيق نفع خاص لدافع الضريبة[5].

---

[1]-عماد حمدي محمد محمود، الزكاة و الضريبة الأساس العلمي و التطبيق العلمي (دراسة فقهية اقتصادية)، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014،ص28-29

[2]- فتحي أحمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر و التوزيع، عمان، 2013، ص 121.

[3]- عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2007، ص 91.

[4]- محرزي محمد عباس، اقتصادية المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة،الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015، ص 45.

[5]- علي العربي، عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، الكويت، بدون سنة، ص 75.

6. كما تعرف الضريبة بأنها: فريضة إلزامية و ليست عقابية يلزم الأفراد على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبرا و بدون مقابل[1]، و ذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة[2].

و من خلال ما سبق يمكن القول أن الضريبة هي عبارة عن اقتطاع مالي إجباري يقوم بدفعها الأفراد بصفة نهائية و دون مقابل.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة.

مما سبق يمكن استخلاص خصائص الضريبة و المتمثلة في:

أولا– الضريبة اقتطاع نقدي:

تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل لكون أن المعاملات كلها أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة و بما أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات بما في ذلك الضرائب لا بد و أن تحصل كذلك بالنقود[3].

ثانيا– الطابع الإجباري و النهائي للضريبة:

إن الضريبة شكل من أشكال إبراز و إظهار سيادة الدولة فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن طريق السلطة أو الإجبار. و يفهم من لفظ الإجبار، الأمر المتمثل في إجبار المكلف بالضريبة من أدائها عبر طرق إدارية.فالضريبة تفرض بطريقة أحادية (صادرة عن الدولة) و تحصل باستعمال الجبر، حيث يوجد جهاز كامل للجبر و العقوبات مؤلف بهدف إلزام المكلف بالضريبة على الدفع. ففي حالة رفض أو عدم أداء الفرد لواجباته الضريبية ينطلق هذا الجهاز في متابعة هذا المكلف من أجل إجباره على تخليص دينه الضريبي.

إن الضريبة بطابعة السلطوي بالرغم من أنه في بعض الأحيان تسمى بالمساهمة أو الاشتراك. هذه التسميات في الحقيقة ترجع أو تنسب إلى الرضا الجماعي بالضريبة.

[1]- عزيمي أحمد يوسف حطاب، الضرائب و محاسبتها،دار الإعصار للنشر و التوزيع، عمان، 2010،ص 27.
[2]- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، ص 22.
[3]- حمزة بايح، كمال يخلف، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2016، ص 09.

بالفعل. فهذه الأخيرة لا يمكن أن تؤسس أو تحصل إلا عندما يكون القانون المتعلق بها مصوت عليه من قبل البرلمان و الذي يتألف من ممثلي الشعب. أي يجب أن تصدر الضريبة بقانون و ليس بناء على قانون.

بالإضافة إلى ذلك فإن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها. إن قيام المكلف بالضريبة بدفعها دون أن يحصل على منفعة خاصة تعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة. و يدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء و التكاليف العامة .

رغم هذا فالفرد ينتفع بالخدمات التي تضعها الدولة لصالح فئات الشعب عن طريق مرافقها العامة المختلفة، خاصة أن الدولة تستعمل حصيلة الضرائب[1].

ثالثا– الضريبة فريضة بدون مقابل:

من خصائص الضريبة أنها تدفع بدون مقابل أو أن دافعها لا يؤديها لغرض الحصول على فائدة خاصة له.و عليه يدفع الفرد الضريبة بوصفه عضوا في جماعة سياسية معينة تربطه بها روابط عديدة و يجب عليه تحمل نفقاتها العامة و التي تكون لازمة لاستمرار و أنتضام الحياة الجماعية بها. ولا يعني ذلك أن دافع الضريبة لا يستفيد منها.بل على العكس فهو يستفيد منها و لكن بصفته فردا في الجماعة[2].

رابعا– فروض الضريبة تحقق النفع العام:

هنا الدولة لا تلتزم كما ذكرنا بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى غيرها من الإرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في أوجه الإنفاق العام الذي يترتب عليها القيام بها لتحقيق منافع عامة للمجتمع[3].

المطلب الثاني: أنواع الضريبة.

الفرع الأول: الضريبة حسب الوعاء

[1]-المرجع السابق ، ص 16.
[2]- عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص 94.
[3]- كمال بن يخلف، حمزة بايح، المرجع السابق، ص 10.

تنقسم الضرائب حسب الوعاء إلى الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال .

أولا– الضريبة على الأشخاص:

يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة، فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة[1].

و قد عرف التاريخ المالي الضرائب على الأشخاص منذ القدم، فعرفت عند الرومان و عند العرب، كما عرفت مصر حتى أواخر القرن 19 و الجزائر في عهد الاحتلال الفرنسي[2].

و يكون وعاء هذا النوع من الضرائب هو الوجود البشري أي أن الفرد هو موضوعها و تنقسم إلى:

1. ضريبة الفرد البسيطة:

و تفرض بسعر موحد على جميع الأفراد بغض النظر عن السن و الجنس و سبب نظرتها الموحدة لجميع الأفراد فإنها لا تحقق العدالة.

2. ضريبة الفرد المدرجة:

تفرض على الأشخاص بأسعار مختلفة تبعا للجنس أو العمر أو المنزلة الاجتماعية و قد فرضت في ظل النظام المالي الإسلامي على شكل جزية مفروضة على الرجال دون النساء و حاليا لم تعد تستعمل[3].

ثانيا– الضريبة على الأموال.

وهي الضرائب التي يكون وعائها الأموال و تفرض الضرائب على الأموال بطريقتين إما مباشرة أو غير مباشرة.

1. الضرائب المباشر.

يقصد بالضرائب المباشرة تلك الضرائب التي تصيب المال الخاضع للضريبة مباشرة دون وساطة[1].

---

[1]- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة(النفقات العامة-الإيرادات العامة-الميزانية العامة)، منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان، 2016، ص134.

[2]- سبتي وهيبة، دور الضريبة في تمويل الميزانية العامة- مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير- المدية، 2015.

[3]-سوزي عدلي ناشد، نفس المرجع، ص130.

فهي كل اقتطاع قائم مباشر على الأشخاص أو على الممتلكات، و الذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، و التي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية.

2. الضرائب غير المباشرة.

و هي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك من بينها تلك المتعلقة بالضرائب على الإنفاق مثل الرسم على القيمة المضافة، فهي تقع معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة.

و بالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة، من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة مثل الضرائب على الواردات، الصنع، البيع، النقل، حقوق التسجيل، الطابع... الخ.

الفرع الثاني: الضريبة حسب سعرها.

بعد أن بعد أن ينهي المشرع من حل مشكلة الضريبة تطرح أمامه مشكلة معدل الضريبة التي لم تحدد نسبتها، و يتم تحديدها من المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله كضريبة، و يعني معدل الضريبة تلك النسبة المئوية أو المبلغ المحدد الذي تفرضه التشريعات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة، و تكون هذه النسبة ثابتة أو قد تغير كذلك المبلغ الضريبي كما يتحدد معدل الضريبة من قبل السلطات العامة من أجل تغطية أعبائها و تعد عملية تحديد المعدل جد معقدة نظرا لارتباطها بعدة عوامل اقتصادية، اجتماعية و سياسية.

أولا– الضريبة التوزيعية.

[1]- فتحي أحمد دياب، نفس المرجع، ص 153.

يقصد بالضريبة التوزيعية تلك التي لا يحدد المشرع معدلها مسبقا، و لكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، و في مرحلة ثابتة يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على المكلفين بها. بمساعدة الأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة و حينئذ يمكن معرفة معدل الضريبة[1].

الضريبة التوزيعية كانت منتشرة بكثرة في الماضي، لعدم قدرة الإدارة الضريبية على تقدير المادة المفروضة عليها الضريبة تقديرا حقيقيا و غير قادرة على مواجهة المكلفين[2].

ثانيا– الضريبة القياسية.

تطرقنا إليه في ما يتعلق بالضريبة التوزيعية حيث يعمل المشرع على تحديد سعرها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الكلية بصورة دقيقة، تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية.[3]

يتم تحديد الضريبة القياسية بفرض سعر معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية من إجمالي وعاء الضريبة، و إما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة.[4]

المطلب الثالث: مبادئ الضريبة و أهدافها.

الفرع الأول: مبادئ الضريبة

يقصد بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة مجموعة القواعد و المبادئ التي يتعين على المشرع المالي الاسترشاد بها و مراعاتها بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، و هي قواعد ذات فائدة مزدوجة. فهي تحقق مصلحة المكلف، من جهة و مصلحة الخزينة العامة من جهة أخرى. فواقع الأمر إن تلك القواعد تعد بمثابة دستور عام ضمني تخضع له القاعدة القانونية الضريبية، و احترام الدولة لتلك القواعد عند فرض الضريبة أمر حتمي و لا يحق لها الخروج عليها و إلا أعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب و يمثل ظلما بينا للأفراد المكلفين بها.

[1]- محرزي محمد عباس، مرجع سابق، ص 62 –ص 79.
[2]-حماني حكيم، أثر فاعلية السياسة الضريبية على النمو الاقتصادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية،2013، ص23.
[3]- المرجع السابق، ص 23.
[4]- سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 200.

" و يعتبر آدم سميث " أول من نظم تلك القواعد و المبادئ و صاغها في كتابه الأول "ثروة الأمم". و تتلخص هذه القواعد فيما يلي[1]:

أولا– قاعدة العدالة و المساواة.

تعني ضرورة توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع وفقا لمقدرتهم التكليفية أي كل حسب الدخل الذي يتمتع به مع ضرورة إعفاء أصحاب الدخول المنخفضة من أداء الضريبة و الأعباء العائلية بما يتناسب و مستوى المعيشة و تتحقق هذه العدالة بأن تكون الضريبة عامة بحيث تشمل كافة الأموال و الأفراد بدون استثناء و أن يكون عبئ الضريبة واحدا بالنسبة لجميع المكلفين، و أن هذا المطلب يجب أن ينصرف على النظام الضريبي ككل و أنه من الخطأ أن تنتقد هذه الضرائب على حدى لكونها غير عادلة و ذلك لأن الضرائب المتعددة قد تلغي أثر بعضها فتؤدي إلى نظام ضريبي عادل. و يصبح الرظام الضريبي عادل عندما يترتب عليه معاملة ضريبية تؤمن عدالة أغلبية أفراد المجتمع[2].

ثانيا– قاعدة اليقين.

على أية ضريبة مفروضة، أن تكون واضحة معلومة حق العلم من حيث مقدارها، و موعد دفعها، و كيفية هذا الدفع، حتى تكون الضريبة بعيدة عن التعسف و عن التجاوز،و بذلك لا يجوز للضريبة أن تكون أن تكون مبهمة قابلة لتأويلات السلطة الإدارية و تحكمها.

فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها و زمان جبايتها، و مكان دفعها معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسفية و تؤدي لسوء الاستعمال و الاختلاس و إرهاق المكلفين

ولقد اهتمت التشريعات الضريبية العاصرة بقاعدة الوضوح و اليقين، و نلاحظ من خلال النظم الضريبية المطبقة في كثير من البلدان، إن أي ضريبة يجب أن تكون محددة في مطارحها و موعد فرضها، و تاريخ و أساليب جبايتها[3].

ثالثا– قاعدة الملائمة في الدفع.

[1]-المرجع السابق، ص 125.
[2]- محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر و التوزيع،عمان،2006، ص90.
[3]- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر و التوزيع،الطبعة الثالثة، عمان، 2007، ص109.

فإنها تقضي بوجوب تنظيم أحكام الضريبة بما تتلاءم مع أحوال المكلفين، سواء من حيث اختيار وعائها و أسلوب تحديده أو من النواحي المرتبطة بكيفية الجباية و موعدها و إجراءاتها، أي أن ميعاد تحصيل ضريبة ما يجب أن يكون في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله الخاضع للضريبة[1].

رابعا– مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل.

إن هذه القاعدة تؤكد على ضرورة عدم التبذير و الإسراف بتكاليف جباية الضرائب. أي ضرورة اختيار إجراءات و أساليب الجباية التي تتطلب أقل التكاليف حتى لا تستنفذ هذه التكاليف جانبا مهما من حصيلة الضريبة مما يقلل إمكانية الدولة من الاستفادة منها. حيث أن جباية الضرائب تحتاج إلى جهاز متكامل يقوم بهذه المهمة و عليه يجب مراعاة الصنف المثالي من الموظفين. من خلال اعتماد مبدأ النوع و ليس الكم. و العمل على اختصار الإجراءات اللازمة للجباية و تبسيطها اقتصادا للوقت و التكاليف وتعتبر طريقة جباية الضريبة عند المنبع "déduction of tax at the source " من أفضل الطرق التي تحقق الاقتصاد في جباية الضرائب[2].

الفرع الثاني: أهداف الضريبة.

كانت الضريبة في أول الأمر لا تهدف إلا للحصول على موارد مالية تغطي نفقات الدولة العامة، و من ثم فقد كانت محايدة لا يقصد بها إحداث أية آثار اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية.

ولكن نظرا لما تحدثه الضرائب من تغيير في المراكز المالية للمكلفين فقد نبهت الدول إلى ما تحققه الضريبة من آثار اقتصادية و اجتماعية غير مقصودة فبعد انتشار الأفكار العالمية الحديثة نبذت الدول الأفكار التقليدية عن حياد الضريبة و اتخذت الضريبة كوسيلة لتحقيق أهداف اجتماعية و اقتصادية معينة[3].

فالجزم بأن للضريبة هدف أساسي يتمثل في تغطية الأعباء العامة، يتضمن أو يجر إلى ثلاثة اقتراحات:

1. للضريبة هدف مالي: تغطية الأعباء العامة.
2. قد يكون للضريبة أهداف أخرى غير الهدف المالي، حيث يمكن أن تستهدف أغراضا اقتصادية أو اجتماعية.
3. من بين كل الأهداف الضريبية، تمنح الأولوية للهدف المالي[1].

[1]- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2006، ص 158.
[2]-محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سابق، ص91-92.
[3]- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون بلد، بدون سنة، ص178.

و سنتطرق إلى هذه النقاط الثلاثة كما يلي:

أولا– الهدف المالي للضريبة:

يقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع (كبناء السدود و المستشفيات و الجامعات و شق الطرق... الخ)[2].

ثانيا– الأهداف الاقتصادية:

تعد الضريبة أداة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية و ذلك من أجل التأثير على الواقع الاقتصادي و تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و ذلك من خلال التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية و معالجة بعض المشاكل الاقتصادية [3]و تتجلى هذه الأهداف في:

- **محاربة الضغوط التضخمية و المحافظة على النقد الوطني.**

يمر الاقتصاد الوطني بفترات تضخم و فترات انكماش. ففي فترة الانكماش و الركود الاقتصادي تقوم الدولة بتخفيض العبء الضريبي الذي يؤدي إلى ارتفاع أو زيادة الدخول و منه زيادة الادخار و هو ما يؤدي بدوره إلى زيادة الاستثمار. أما في فترات التضخم (الذي يرجع إلى زيادة العرض النقدي على حجم السلع، فترتفع الأسعار و تتدهور قيمة النقد الوطني) فتعمد الدولة إليها برفع نسبتها و التوسع في فرضها و هذا ما يؤدي إلى انخفاض الإنفاق و بالتالي إلى نقص الطلب فتنخفض الأسعار و ترتفع القدرة الشرائية للنقد[4].

- **حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الخارجية .**

و يكون ذلك من حلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على السلع المستوردة بهدف الحد من استيرادها و تشجع الصادرات عن طريق إعفاءها جزئيا أو كليا من الضرائب الجمركية[5].

---

[1]- محرزي محمد عباس، مرجع سابق، ص63.
[2]- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص12.
[3]- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص38.
[4]- المرجع السابق، ص40.
[5]- حمزة بايح، كمال يخلف، مرجع سابق، ص19.

➢ **تشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي.**

عن طريق إعفاء النشاط من الضريبة أو تخفيضها على نسبة النشاط أو إعفاء الموارد الأولية المستوردة[1].

ثالثا– الأهداف الاجتماعية.

التي تتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل.

و على سبيل المثال أن يقرر المشرع الضريبي تحقيق الأعباء الضريبية ذوي الأعباء العائلية الكبيرة. كإعفاء بعض المؤسسات و الجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة من الضرائب. أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض الضرائب منخفضة المعدل على سلع الاستهلاك كالخبز و الحليب أو الحفاظ على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية و التبغ.أو بفرض ضرائب تصاعدية عالية على الدخول و على التركات في نفس الوقت الذي خفضت فيه الضرائب على السلع الضرورية الواسعة الانتشار عكس السلع الكمالية التي فرضت عليها ضرائب مرتفعة.

و قد سمحت هذه الإجراءات الضريبية، بشكل فعال، من تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية و ذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل و الحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل، و قد تم تطبيق هذه السياسة في بعض دول اسكندنافيا و أدّت إلى نفس النتائج. و هكذا نجد أن الضريبة تعتبر أداة من أداة من الأدوات التي تلجأ إليها الدولة لتحقيق الرفاهية العامة[2].

المبحث الثاني: تشخيص التهرب الضريبي.

نظرا لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي بشكل كبير في أغلب دول العالم ارتأينا أنه من الضروري فهم هذه الظاهرة و أسباب حدوثها، لأنها تهدد المصالح الاقتصادية، و الاجتماعية و المالية للدولة. فقمنا بالإلمام بمختلف الطرق التي تؤدي إلى هذه الظاهرة سواء كانت بطرق شرعية أو غير شرعية، و ذلك لتقديم صورة واضحة عن هذه الظاهرة و ذلك لتشخيصها لإيجاد علاجها و التقليص من حدوثها.

[1]- المرجع السابق، ص20.
[2]- محرزي محمد عباس، مرجع سابق، ص167.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

يستطيع المكلف أن يتهرب من أداء الضريبة لصندوق الخزينة بأحد الطريقتين التاليتين :

الأولى: الامتناع عن القيام بالأعمال و النشاطات، سواء ما كان منها في مجال التجارة، أو الصناعة، أو الخدمات، و ذلك لكي لا يحقق إنتاجا ما خاضعا للضريبة. و في المقابل قد يمارس عددا من الأعمال و النشاطات التي لا تدخل في عدد الأوعية الضريبية الخاضعة للتكليف الضريبي، و بذلك يوفر على نفسه مبالغ، أو يحرم الخزينة من مبالغ. كان حقها أن تمثل الجانب الهام من الواردات التي تملأ الخزينة العامة.

الثانية: النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي و التي تهيئ للمكلفين أسباب تفادي أداء ما يستحق عليهم من الضرائب، كما لو وزعت شركات الأموال أجزاء كبيرة من أرباحها على المساهمين بصورة رواتب و أجور و مخصصات لأعضاء مجلس الإدارة، فمن المعلوم أن معدلات الضريبة على أرباح شركات الأموال أعلى من معدلات الضريبة على الرواتب و الأجور و ما إليها[1].

لكي نفهم التهرب الضريبي لا بد لنا أن نحدد مضمون لفظ التهرب، فالمعنى اللغوي الذي جاء في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب هو: فر، و هرب الإنسان أي ساح.

- التهرب الضريبي هو عملية يقوم بها الممول بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه، إما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة، فهي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة و ينجم عنها آثار سلبية على الحصيلة الضريبية[2].

-يمثل التهرب الضريبي تخفيض عبئ الضريبة باستخدام أساليب غير مشروعة، وهو يعكس رغبة مشروعة من الأفراد للانتقال من قطاع الدخل المعلن للسلطات الضريبية إلى قطاع الدخل غير المعلن، و يمكن رصد حجم ظاهرة التهرب الضريبي بدلالة الجزء من الدخل الواجب خضوعه للضريبة و لم يخضع[3].

أما بالنسبة لعلم المالية فهناك من التعاريف التي وردت بشأنه منها:

[1]- فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية و موازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص273-274

[2]- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات- نظم قضايا محاضرة)، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص 153- 154.

[3]- عاطف وليم أندراوس، الاقتصاد المالي العام في ضل التحولات الاقتصادية المعاصرة" تطور الدور الاقتصادي الحكومي" (الضرائب ، الإنفاق العام، الموازنة العامة)، دار الفكر الجامعي ،الإسكندرية، 2010، ص435. [3]

-يعرف التهرب الضريبي على أنه: " محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة و عدم الالتزام القانوني بأدائها ".

-و يعرف أيضا بأنه " تخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة لها "[1].

و نرى أن التعريف الأمثل للتهرب الضريبي هو: " عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية. أو من خلال استخدام وسائل مشروعة للإفلات من دفع الضريبة"[2].

المطلب الثاني : أشكال التهرب الضريبي.

تتلخص أشكال التهرب الضريبي في نوعين اثنين هما: التهرب الضريبي المشروع و التهرب الضريبي غير المشروع.

الفرع الأول: التهرب الضريبي المشروع. (التجنب الضريبي):

يقصد به تخلص الممول من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، أي بالاستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية. وذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، و ذلك في حالة عدم النص القانوني على تناول مثل هذه الأوعية، و هي الأسهم.

و كذلك كإنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عنها في القانون، تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج، و كذلك بإدخال بعض التعديلات على الوقائع، و الأوعية التي تتناولها النصوص القانونية بالضريبة: كتخصيص نوع من الأعلاف، أو رعي الماشية في مناطق معينة، كالمناطق الجبلية و غيرها[1].

[1] - حلواني شعلان، سلاني إسلام، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة 2010-2014،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية،جامعة المدية، 2015،ص12.
[2]- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية،مرجع سابق،ص 215

كما يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي و التي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن المنصوص عنها في القانون، أو التهرب من ضريبة التركات عن طريق توزيع

هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب التركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال الضريبية التركات[2].

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

يسعى المكلف للتهرب من الضريبة بعدة طرق، و منها الإفلات بواسطة الغش الضريبي الذي يعتبر مفهوما واسعا يشمل عدة مجالات.

فالغش بمعناه الواسع هو مصطلح بطبيعة خاصة، حيث يشمل كل الممارسات التي تهدف للتملص من الاقتطاعات الجبائية الإجبارية مهما كانت طبيعتها، سواء كانت ضريبة محلية أو ضريبة على القيمة المضافة أو على الدخل، حيث أن الغش الضريبي يتميز باجتماع العنصر المادي،المتمثل في فعل التملص أو الإفلات من الضريبة و العنصر المعنوي الذي يتمثل في سوء النية أو قصد المكلف التهرب من أداء الضريبة عن طريق الغش بأشكاله المختلفة.

اختلف الفقهاء حول تعريف ظاهرة الغش الضريبي حيث عرفها البعض بأنها جريمة مكتملة العناصر ضد القانون.

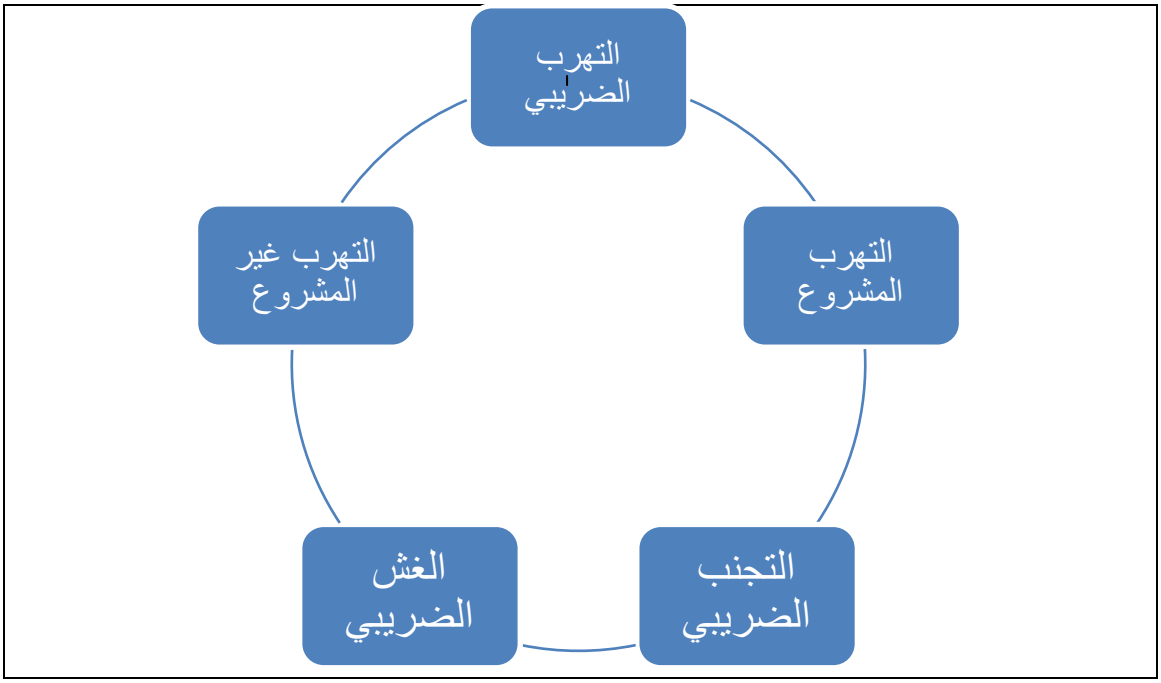
و عرفها LUCION MECHEL بأنها: "خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض الضريبة و تخفيض أساس تقديرها ".

و عرفها CAMILLE ROSCONبأنها: " كل الحركات المادية و العمليات القانونية و المحاسبة و كل الوسائل و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب "[3].

[1]- غازي عناية، المالية العامة العامة و التشريع الضريبي، دار البيادق، عمان ،1998، ص181.
[2]- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات-دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة:دراسة نظرية و تطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص39-40.
[3]-عائشة زوليخة، كريمة دباح، دور الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة الغش الضريبي-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة(2012-2016)،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر إدارة مالية، المدية، 2018،ص3.

كما يعرف بأنه: "تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزءا منها للدولة بمخالفته القانون "[1].

الشكل 01: مخطط يمثل أشكال التهرب الضريبي.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المتوفرة.

المطلب الثالث: مراحل التهرب الضريبي و أسباب انتشاره .

الفرع الأول : مراحل التهرب الضريبي

عادة ما يكون التهرب الضريبي ضمن إحدى المرحلتين التاليتين:

أولا– مرحلة تحديد وعاء الضريبة:

وفي هذه المرحلة قد يلجأ المكلف إلى عدم تقديم كشف التقرير الذاتي أملا منه في أن يتم إهماله من قبل الضريبة .فيسقط اسمه من الأسماء المكلفين الخاضعين للضريبة، أو أن تقدر عليه الضريبة أقل نسبة مستحقة، و يدخل ضمن هذه المرحلة أيضا قيام المكلف بتقديم كشف غير صحيح أو إعطاء معلومات أو بيانات غير صحيحة.

كما أن عدم تقديم الكشف أو تقييمه بيانات أو معلومات غير صحيحة يعتبر جرما يعاقب عليه القانون.

[1]- فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة- ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، بدون ديوان، طرابلس، 2005، ص228.

ثانيا– مرحلة تحصيل الضريبة:

و هنا قد يتم تقديم الكشف أو تقرير الضريبة بالشكل الصحيح إلا أن المكلف يمتنع عن سداد المبالغ المستحقة عليه إما بالمماطلة أو عن طريق تهريب الأموال إلى الخارج، و يعتبر المكلف الذي يمتنع عن دفع الضريبة المستحقة عليه بموجب القانون بحسب المشرع الجزائري[1].

الفرع الثاني: أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

أسباب التهرب الضريبي عديدة و متشعبة و متداخلة في بعضها البعض، و هذا لأن ظاهرة التهرب الجبائي مرتبطة بالكثير من العوامل التي ساعدت على تفشيها و إستفعالها، فلا تعرف حدودا و لا تعترف بالأقاليم، و أسباب هذه الظاهرة ترتبط ببعض الأطراف ذات الصلة بالعملية الجبائية، إضافة إلى عوامل أخرى نوجز كل ذلك في النقاط التالية:

أولا– الأسباب المرتبطة بالمكلفين :

معظم هذه الأسباب يعود إلى بعض الاعتقادات السائدة لدى أغلب المكلفين بالضريبة، و ربما يصل الأمر، إلى غالبية أفراد المجتمع، حيث يتم تداول جملة من الانطباعات السلبية حول الجباية ككل، يمكن حصرها في العناصر التالية:

- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي بدون مقابل.
- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف، يقوم بسرقة الدولة و هي شخص معنوي .
- سوء تخصيص النفقات العمومية، حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة.
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية[2].

[1]- باشر إلياس، زقومي محمد، التهرب الضريبي و آثاره على الخزينة العمومية- دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية المدية للفترة (2010-2014)، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر،تخصص مالية، المدية،2015، ص37.
[2]- حلواني شعلان، مرجع سابق، ص14.

ثانيا– الأسباب المرتبطة بالمصالح الدينية:

تتمثل هذه الأسباب في وجود مجموعة من النقائص و السلبيات التي تشوب تنظيم و عمل المصالح الجبائية و الموظفين الذين يعملون فيها، ومن أهمها:

- ❖ غياب المفاهيم الحديثة في تسيير المصالح الجبائية، مثل روح التسويق للعلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية
- ❖ ضعف التكوين في المجال الضريبي، حيث تفتقر برامج التكوين المتاحة حاليا مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية، التسويق الاجتماعي و العلاقات العامة[1].

ثالثا– الأسباب المرتبطة بالقوانين الجبائية:

ينظم كل العمليات المتعلقة بالجباية. جملة من التشريعات الجبائية، إبتداءا من تحديد الأوعية و المعدلات الجبائية و انتهاء بتحصيلها من المكلفين بها، وما يميز هذه التشريعات بعض العيوب في بعض الجوانب، مما يساهم و بشكل كبير في وجود ظاهرة التهرب الجبائي و انتشارها، و نلخص كل تلك العيوب في النقاط التالية:

1 – تعقد التشريعات و القواعد الضريبية مثل (الإعفاءات، التخفيضات، الإضافات)، و هذا ما يترك مجالا لتأويلات كبيرة ، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة و غير مترابطة، و تحتوي الكثير من الإبهام و التعقيدات و الثغرات، الأمر الذي يترك مجالا للتهرب و الغش الجبائيين[2]،عرفت الجزائر أيضا عدم الاستقرار في قوانينها المالية، و يرجع هذا الأخير بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على القوانين المالية الرئيسية و القوانين المالية التكميلية[3].

2– عدم مرونة النظام الجبائي، و الذي يجب أن يرتبط بالتنمية و طبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية، لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلائم مع الظروف الاقتصادية العامة.

[1]-المرجع السابق، ص14.
[2]- المرجع السابق، ص15.
[3]- بدوي جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش و التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص إدارة مالية، جامعة الجزائر01،2009، ص36.

3- ضعف و عدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين، فإذا قلت احتمالات القبض و انخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة و القبض، سيؤدي هذا في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب[1].

رابعا- الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية :

تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها كل من الدول و المكلف على مستوى انتشار التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين و يمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين:

1 -يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة، و يقل في أوقات و فترات رخائه.

2 -تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الضريبي، حيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي و العكس صحيح[2].

خامسا: الأسباب المرتبطة بالظروف السياسية.

باعتبار أن الضريبة تستعمل غالبا كوسيلة أو أداة في السياسات الاجتماعية، حيث أن الطبقة الاجتماعية التي تتحمل الضريبة تضن أن المستفيد منها هي الطبقة التي تمتلك السلطة العمومية المحصلة في أعراض خاصة و غير مادية (اجتماعية، اقتصادية)، يجعل بعض الطبقات التي تتحمل الضريبة أكثر من غيرها، تشعر بالظلم لعدم الاستخدام الأمثل للنفقات العمومية و ذلك من طرف الحكام.

أما فيما يخص الحالة الجزائرية، فقد تميزت الظروف السياسية التي سادت البلاد.و منذ الاستقلال إلى وقت قريب بما يلي :

1 -الاختيار الإيديولوجي و السياسي الذي اعتمدته السلطات العمومية غداة الاستقلال المتمثل في النظام الاشتراكي، مما كان له أثر مميز في تكوين و بلورة النظام الجبائي الذي لم يضطلع بأدواره، حتى تلك المتعلقة بإعادة توزيع المداخيل.

2 -وجود موارد هامة من المحروقات، جعل السلطات العمومية، تعتبر الموارد الجبائية العادية الثانوية، أدى إلى ظهور نوع من التراخي في صياغة الاقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية ، و محاربة الغش الجبائي، لم

[1]-حلواني شعلان سلاني إسلام، مرجع سابق، ص15.
[2]- المرجع السابق، ص15-16.

تكن من الأولويات الوطنية و مازال هذا الوضع قائما، إضافة إلى أن الوسائل الضرورية لمواجهة الظاهرة لم تكن في متناول المصالح الجبائية[1].

هناك أسباب أخرى لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي نوجزها فيما يلي:

- ✓ ضعف المستوى الخلقي: فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع و عدله، ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة. فضعف المستوى الخلقي للأفراد يحفز على التهرب من أداء الواجب المالي، و منه الضريبة.
- ✓ ضعف مستوى الوعي الضريبي: وهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني بتحمل المسؤولية في أعباء الدولة. و كلما ارتفع المستوى للوعي الضريبي، كلما قلت ظواهر التهرب الضريبي،و هذه مسؤولية الحكومات في الدول. و غالبا ما يلاحظ التخلف في الوعي الضريبي في الدول المختلفة، و التي لم تكتمل أجهزتها و أنظمتها الضريبية و هضمها ، و لم تتضح أهداف وسائل الإعلام في تحقيق العي الضريبي.
- ✓ تخلف التنظيم الهيكلي للنظام الضريبي : وهو ما يلاحظ بالنسبة للدول المتخلفة فعدم اكتمال و تقدم الهياكل التنظيمية لقطاعات النظام الضريبي، يؤدي إلى الجهالة و التعقيد في المعاملات الضريبية مما يتيح الفرص الكافية لتهرب الأفراد من الضرائب.
- ✓ ثقل عبئ الضريبة : و عدم تناسب أسعارها مع القدرات التكليفية للأفراد، وهو سبب هام و مبرر أساسي لتهرب الأفراد من الضريبة[2].

المبحث الثالث: آثار ومناهج قياس التهرب الضريبي و سبل علاجه.

يشكل التهرب الضريبي أحد التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة الاقتصادية والمالية، نظرا لآثاره السلبية المتعددة، و هذا ما يستدعي من السلطات المختصة ضرورة مواجهته، ولكن هذه الأخيرة لا بد من أن تكون لديها صورة مستوفية عن حجم الظاهرة، وذلك لاتخاذ حلول مناسبة ليس لمواجهة التهرب الضريبي فقط، و إنما لدراسة المدى الذي تبلغه هذه الظاهرة، خاصة ما أتاحته التطورات الاقتصادية و التكنولوجية زيادة تفشي الظاهرة بمستويات مذهلة. لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق أولا إلى آثار التهرب الضريبي نعدها إلى مناهج قياس التهرب الضريبي. ثم التطرق إلى سبل علاج هذه الظاهرة.

[1]-المرجع السابق،ص16.
[2]- غازي عناية،مرجع سابق،ص183-184.

المطلب الأول: أثر التهرب الضريبي.

إن لظاهرة التهرب الضريبي آثار سيئة على الوضع المالي و الاقتصادي و الاجتماعي للدولة، فمن خلال تفشي هذه الظاهرة و توسعها تتضاءل حصيلة الدولة من الواردات الضريبية ،الأمر الذي يدفع بالدولة إلى تغطية هذا النقص بتقليص حجم نفقاتها العامة الضرورية لتلبية حاجات المجتمع الاقتصادية و الاجتماعية، و هذا من شأنه أن يؤدي إلى خفض مستوى التوظيفات المالية و تدني المستوى المعيشي للأفراد.

و آثار التهرب من الضرائب لا تتوقف عند هذا الحد، فإذا لم تكن عملية تقليص حجم النفقات العمومية لتغطية العجز الناتج عن التهرب من تأدية الضرائب فقد تضطر الدولة إلى اللجوء غلى زيادة إيراداتها العامة عن طريق فرض ضرائب جديدة و زيادة العبء الضريبي على المواطنين، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة رغبتهم باللجوء إلى كافة الوسائل و الأساليب للتهرب من تأدية الضرائب، كما من شأن فرض ضرائب جديدة أن يجعل العبء الضريبي العام يتراكم على عاتق المواطنين الشرفاء الذين لم يعتادوا على التهرب من الضريبة، أو على عاتق أصحاب الرواتب و الأجور الذين لا يستطيعون ممارسة التهرب بسبب خضوعهم للضريبة عن طريق الحجز من المنبع، مما يسهم في عدم توزيع الأعباء الضريبية توزيعا عادلا على كافة المواطنين القادرين عليها، ومن هذه الآثار[1]:

أولا– الآثار المالية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزء هاما من الموارد المالية، و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و اللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي و الاقتصادي للبلد المعني.

ثانيا– الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب إلى نتائج خطيرة جدا من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي، فمن ناحية يؤدي وجود إمكانيات واسعة للتهرب في إطار نشاط معين إلى اجتذاب الأفراد و الأموال نحوه حتى ولو لم يكن مفيدا بالنسبة للدولة. أي حتى لو كانت الإنتاجية الاجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط التي تتوافر فيها أو تقل

[1]- سلاني إسلام، حلواني شعلان، مرجع سابق، ص19-20.

فيها هذه الإمكانيات، و من ناحية أخرى يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات، فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة و الأفضل تجهيزا أو الأحسن تنظيما، حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب.

ثالثا– الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي غلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها، بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها إلى عدم توزيع العبء الضريبي و تؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل، سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الضريبي.

رابعا– الآثار على فعالية النظام الضريبي.

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي ، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، و يبتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية، الاقتصادية و الاجتماعية، و بالتالي يقلص من أهمية الضريبة، بناءا على ما سبق فإن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر بالاقتصاد الوطني، و لا تسمح للدولة بتنفيذ سياستها المالية لأهدافها التنموية، و نظرا للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة.

المطلب الثاني: مناهج قياس التهرب الضريبي.

من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي، و ذلك لطبيعته السرية حيث لا توجد طرق قياسية دقيقة، إنما بعض المناهج المقترحة على الأقل لتمكننا من أحذ صورة و لو بسيطة عن حجمه.

و من بين هذه المناهج نجد[1]، منهج الاقتصاد السري و منهج عدم الالتزام الضريبي.

الفرع الأول: منهج تقدير الاقتصاد السري.

يعتمد هذا المنهج على تقدير أو تحديد حجم الاقتصاد السري، و الذي من خلاله يمكننا حساب و تقدير حجم التهرب الضريبي، و هذا لأن مجمل النشاطات و المداخيل التي تتم في هذا الاقتصاد لا يتم إخضاعها للضريبة.

و يتضح لنا ذلك من خلال تعريف الباحث الاقتصادي الأمريكي فيتو تانزي للاقتصاد السري على أنه " كافة المداخيل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية، و يرجع حدوث هذا الاقتصاد إلى جملة من الأسباب و التي من بينها:

1 -الضرائب و اشتراكات الضمان الاجتماعي، حيث أن تزايد أعباء هذه المدفوعات تعد القوة الدافعة الرئيسية وراء حجم الاقتصاد السري، و كلما زاد الفرق بين هذه الأخيرة و صافي إيرادات العمل بعد خصم الضرائب زادت الدوافع لدى أصحاب العمل و العاملين على تجنب هذا الفرق و المشاركة في الاقتصاد السري.

2 -إن النشاط الاقتصادي المؤطر من طرف الدولة عن طريق مجموعة من اللوائح الحكومية و القوانين مثل أعباء بعض النشاطات غير القانونية، اشتراطات الترخيص، لوائح سوق العمل، و يمكن لهذه اللوائح أن تؤدي إلى زيادة نمو الاقتصاد السري.

3 -وجود المؤسسات الصغيرة، حيث أن معظم الاقتصاد السري يتكون من منشأة الأعمال الصغيرة و صغار منظمي المشروعات الذين يتهربون من مختلف أشكال الضرائب، بحيث تميل هذه المنشآت إلى تسوية معاملاتها عن طريق النقود السائلة، مما يؤدي إلى سهولة تعظيم الأنشطة الخفية.

و من خلال ما سبق تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الاقتصاد السري و ظاهرة التهرب الضريبي،

[1]- سلمى سيد علي، محمدي نور الدين، فعالية الرقابة الجبائية للتقليص من التهرب الضريبي في الجزائر- دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية المدية للفترة(2010-2014) ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية، المدية،2015،ص19،ص23-24.

حيث أن حدوث احدهما تؤدي بالضرورة إلى حدوث الأخرى و تظهر لنا العلاقة التالية:

حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد السري *المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

الفرع الثاني: منهج تقدير عدم الالتزام الضريبي.

و يشمل هذا المنهج المناهج التالية:

أولا– منهج الضريبة القانونية المحتملة.

حيث يقوم هذا المنهج على التسليم بصحة أرقام الدخل الوطني الرسمي، و تؤخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، و مقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا، و الفارق بينهما بالإيجاب يمثل قيمة التهرب الضريبي.

و يمكن توضيح ذلك وفق ما يلي:

حجم التهرب الضريبي = الضريبة المقدرة – الضريبة المحققة.

ثانيا– منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يستند هذا المنهج إلى معياري الضريبة و الدخل الوطني الخام، و ذلك عن طريق حساب الضريبة التقديرية لسنة الأساس، هذه السنة التي يكون فيها حجم التهرب الضريبي في حده الأدنى بالنسبة للدخل الوطني الخام لسنة قيد الدراسة، و الذي يعرف بالمعدل العام للاقتطاعات الإجبارية، و الذي يحسب كما يلي:

المعدل العام للاقتطاعات الإجبارية = (مج الاقتطاعات الإجبارية المحققة / الدخل الوطني الخام) *100

ثالثا– منهج الإعفاءات الجبائية:

حيث يقدر حجم التهرب الضريبي في هذا المنهج على أساس المعلومات الواردة في تصاريح المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي، ومقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء و قيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: سبل علاج ظاهرة التهرب الضريبي.

قد تكون مكافحة التهرب الضريبي إما على المستوى الوطني في حدود أقاليم الدولة، و إما على المستوى الدولي.

الفرع الأول: مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الوطني.

تتمثل المعالجة المحلية في إجراءات عديدة للحد من انتشار التهرب الضريبي و من هذه الإجراءات نجد[1]:

أولا: مطالبة المكلف بتقديم إقرار ضريبي مؤيد باليمين، بحيث تطبق عليه أحكام العقوبات المتعلقة باليمين الكاذبة علاوة على العقوبات في حالة ثبوت سوء نية المكلف في تقديم بيانات غير صحيحة في إقراره الضريبي.

ثانيا: منح موظفي الإدارة الضريبية حق الإطلاع على كافة المستندات و الوثائق المتعلقة بالمكلفين و التي قد تقيد في التعرف على حقيقة العناصر الضريبية، و التوصل إلى تقدير سليم لأوعية الضرائب و سلامة ربطها.

ثالثا: إجازة قيام الغير بالإدلاء بالبيانات و المعلومات التي قد تتوفر لديه عن العناصر الضريبية للمكلفين، و تقديم الحوافز الأدبية و المادية لكل من يقدم معلومات تفيد الإدارة الضريبية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

رابعا: العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب المختلفة، فضلا عن محاولة صياغة نصوص التشريعات الضريبية بأسلوب يسهل على المكلفين و غيرهم فهمها.

خامسا: التوسع في إتباع أسلوب الحجز في المنبع لتحصيل الجانب الأكبر من الضرائب لما يتيحه هذا الأسلوب من الحد من فرص التهرب.

سادسا: تمكين السلطات العامة من الاستيلاء على البضائع المستوردة بالقيمة التي تتضمنها مستندات الاستيراد المقدمة من قبل المكلف (و التي قد تكون بأقل من القيمة الحقيقية للتخلص من جانب من الضرائب المفروضة على قيمة هذه البضائع).

الفرع الثاني: مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الدولي.

[1]- يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي حجازي، محمد عمر أبو دوح، المالية العامة الضرائب و النفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة، ص148.

تتمثل معالجة التهرب الضريبي على النطاق الدولي في إجراءات عديدة منها[1]:

أولا– الإطلاع على أموال الأفراد في الخارج.

و ذلك بتقديم إقراراتهم المالية عن دخولهم و إيراداتهم المحققة أو الموجودة في الخارج، و إحكام الرقابة على تلك الإقرارات و الإطلاع على ملفات الأفراد و أوراقهم المالية. و كذلك تقديم الإقرارات و البيانات، من قبل المصارف عن دخول الأفراد و أموالهم التي تعمل بها المصارف. أو تتم بواسطته هذه المصارف بخصم الضرائب المستحقة على عملائها و توريدها للخزينة العامة مباشرة.

ثانيا: الاتفاقات الدولية.

لمكافحة التهرب الدولي بصورة فعالة تقتضي تعاونا بين الدول صاحبة الشأن، أي بين الدول التي يتم التهرب منها و الدول التي يتم التهريب إليها، و يتم تنظيم هذا التعاون في الوقت الحاضر بصورة أساسية في إطار الاتفاقات الدولية و المعاهدات الثنائية التي تعقد عادة بين دولتين متجاورتين بغية توسيع سلطة رقابة الضريبة إلى خارج الحدود الإقليمية للدولة و تلتزم الدولتان المعنيتان بموجب هذه الاتفاقيات بأن تتبادل ما لديها من معلومات تفيد في فرض الضرائب المختلفة و تحصيلها و منع التهرب منها، كما تسمح هذه الاتفاقات للدوائر المختصة بالإطلاع على نشاط رعاياها في الدول الأخرى، فتحد بذلك من تهريب الأموال إلى الخارج، وقد يتجاوز ذلك التعاون مجرد تبادل المعلومات إلى المساعدة في الضرائب و تتبع المكلفين المتهربين من الضرائب.

و عادة ما تكون الاتفاقات شاملة التنظيم تجنب الازدواج الضريبي و لمكافحة التهرب الضريبي في الوقت نفسه، و قد اهتمت الأمم المتحدة بموضوع التهرب الضريبي، و اهتمت بصفة خاصة بضرورة عقد الاتفاقات لمحاربة التهرب الدولي من الضرائب، و لتجنب الازدواج الضريبي،كما تم تسهيل عقد الاتفاقيات الدولية من هذا النوع بين الدول عن طريق وضع مشاريع نموذجية لذلك، و مع ذلك يبدو أن مثل هذه الاتفاقيات لم تحقق كل ما يرجى منها، و بالتالي فأثرها محدود، و يرجع ذلك إلى عدة أسباب منها:

1 –تجد بعض الدول مصلحتها الاقتصادية في السمح للأموال الأجنبية بالالتجاء إليها، و من الطبيعي أن ترفض هذه الدول عقد اتفاقيات لمحاربة التهرب مع غيرها من الدول بسبب ما تجنيه من أرباح ضخمة من الأموال

[1]- قتال عبد العزيز، أساليب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة الجزائر- للفترة(2003-2008)، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، المدية، 2009.ص23-24-25.

التي تأوي إليها حتى لا تقف عقبة في وجه رؤوس الأموال الداخلة إليها، و الواقع أن معاهدات مكافحة التهرب الضريبي لا تحقق الغرض منها بصورة فعالة إلّا إذا كان نطاقها واسعا، بحيث تشمل عددا كبيرا من الدول إذ يكفي أن تبقى بعض الدول خارج الاتفاق، حتى يستطيع المتهربون إرسال أموالهم إلى هذه الدول مما يفقد الاتفاق فاعليته، و مع ذلك يلاحظ أن عدد الدول التي يمكن لأصحاب الأموال تهريب أموالهم إليها تهربا من الضرائب في بلادهم يتضاءلون باستمرار بسبب ازدياد الأعباء الضريبية في كل الدول تقريبا.

2 -تنظر كثير من الدول إلى هذه المعاهدات نظرة سيئة، و ترى فيها مساسا بسيادة الدولة و استقلالها الاقتصادي و السياسي، و ذلك في الحالات التي يسمح فيها لكل دولة متعاقدة أن تباشر على أراضي الدولة الأخرى رقابة ضريبية على مواطنيها المقيمين فيها أو على أموالهم. و لذلك تتضمن المعاهدات عادة شرطا يسمح لكل دولة برفض مثل هذه الرقابة في بعض الحالات، و يقلل ذلك من فاعلية هذه المعاهدات.

3 -ترى كثير من الدول أن مثل هذه المعاهدات و الاتفاقات قد تؤدي إلى إفشاء أسرار المكلفين الخاصة أو التجارية أو الصناعية أو المهنية، مما يضر بها و باقتصادها الوطني، لذلك ترفض الدخول طرفا فيها. و قد جرت العادة تفاديا لهذا الاعتراض على النص في اتفاقات مكافحة التهرب أن تكون المعلومات المتبادلة أسرارا لا يجوز إفشاءها لأي شخص أو هيئة، وعلى أنه لا يجوز بأي حال من الأحوال تقديم معلومات من شأنها كشف أسرار متعلقة بالتجارة أو الصناعة أو النشاط التجاري أو المهني أو الأساليب التجارية... الخ، ولا شك أن مثل هذه الشروط تقلل من فاعلية هذه المعاهدات والاتفاقات[1].

[1]- المرجع السابق، ص 25.

خلاصة الفصل:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية ،وهذا قادنا إلى محاولة تحليل وتشخيص وكذا الإلمام بمختلف جوانب هذه الظاهرة.

ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية وهذا راجع إلى اختلاف وجهة النظر التي انطلق منها كل باحث، وتتلخص أشكال التهرب الضريبي في نوعين وهما التهرب المشروع والتهرب غير المشروع،كما أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة ومترابطة فيما بينها، تترجمها تصرفات الممولين، وتؤدي بهم إلى الإفلات والتملص الكلي أو الجزئي من أدائهم لواجباتهم الضريبية، وهذا للجوء إلى طرق وأساليب متنوعة، مما زاد من شدة وحدة هذه الظاهرة لذا أصبح من العسير جدا التحكم فيها غير أنه مهما كانت الوسيلة المعتمدة فإنّ النتيجة واحدة وتتمثل في الآثار السيئة لهذه الظاهرة بتكميمها ومعالجتها، ولكي تقوم بذلك بكفاءة فمن الضروري على الأقل أن تكون لها صورة عن الحجم والمستوى الذي تبلغه، معتمدة في ذلك على بعض الطرق والمناهج القياسية كمنهجي الاقتصاد السري وعدم الالتزام الضريبي لكن بعد دراسة هذه الأخيرة اتضح لنا انعدام وجود منهج متكامل يمكن الاعتماد عليه لقياس حجم التهرب الضريبي من جميع النواحي، بحيث أن لكل منهج حدوده مما يؤدي إلى عدم فعالية الإلمام بالظاهرة.

ولكن هذا الإلمام من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية سواء كانت تحسيسية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة أو ردعية بتخويل مهام ذلك إلى الأجهزة المخصصة كجهاز الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني

آليات ووسائل مكافحة التهرب الضريبي.

تمهيد:

اعتمدت الجزائر في نظامها الجبائي على النظام التصريحي الذي يمنح كامل الحرية للمكلف بالضريبة بتقديم تصريحات مكتتبة بشكل يوافق نشاطه و مداخيله الحقيقية، لكن قد يلجأ المكلفين بالضريبة إلى إخفاء مداخيلهم و تقديم معلومات و تبريرات غير حقيقية أثناء إعدادهم لهذه التصريحات سواء بحسن النية أو بسوء النية للتملص من دفع الضريبة.

لمواجهة هذه الظاهرة و عدم التوغل أكثر فأكثر تسعى جميع التشريعات الضريبية جاهدة لتبني آليات مختلفة من أجل مكافحة هذه الظاهرة المتزايدة و قد عمد المشرع الجزائري إلى انتهاج عدة وسائل لمكافحة هذه الظاهرة، و من بين هذه الوسائل نجد الوسائل الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة، التشريع الضريبي و الإدارة الجبائية، كما اتبع الأسلوب الرقابي بأشكاله المختلفة، كما أعطى المشرع الجزائري أيضا أهمية بالغة للإجراءات الردعية لجريمة التهرب الضريبي من خلال بيان أركان جريمة التهرب الضريبي و آليات التحصيل القصوى مع تحديد نظام العقوبات

المبحث الأول: الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي.

تعد الوقاية أحسن و أنجح أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي، لإحتواءه على مجموعة من الحلول المساعدة على التقليل من هذه الظاهرة، فبهذه الآلية تسعى الدولة للحد من هذه الظاهرة و إلى إتباع إجراءات وقائية تقوم على تحسين فعالية النظام الضريبي، كما أن الرقابة الجبائية تعد جزء من عمل المؤسسة التي تزيد أو تعظم أرباحها، فالرقابة لها دور فعال في تحقيق الأهداف المختلفة فهي تحافظ على أموال الخزينة و تحارب من يختلسها.

و بالتالي سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى الآليات الوقائية في المطلب الأول من خلال الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة أولا، و الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي ثانيا و الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية، أما المطلب الثاني فيتعلق بالآليات الرقابية خلال الرقابة كآلية لمكافحة التهرب الضريبي أولا، و التحقيق الجبائي كآلية لمكافحة التهرب الضريبي .

المطلب الأول: الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

سوف نحاول في هذا المطلب إعطاء مختلف الحلول و الإجراءات الوقائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي قبل مكافحتها لأن هذه الأخيرة قد تكون مكلفة نظرا لما تعاني منها الإدارة الجبائية الجزائرية.

الفرع الأول: الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة

يجب أن تقوم الإدارة الجبائية بتوعية المكلفين بالضريبة، و تفسر لهم مشروعية الدولة في حق تقاضيها. كما تبين لهم أن هذه الضرائب تستخدم لتنمية المشاريع المختلفة و إحساسهم بأن دفع الضريبة التزام قانوني. و تستعين الإدارة الجبائية لنشر الوعي الضريبي على مختلف وسائل الإعلام. و الذي بفضله يتمكن المكلف بالضريبة من إزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية بمعرفة كل مستجدات التشريعات الجبائية من مواقيت إيداع التصريحات، آجال الدفع و طرق الطعن و آجال المنازعات و تحضير المستندات اللازمة عند الرقابة، كما يجب للإدارة الجبائية أن تتولى إقامة مكاتب توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، بالإضافة إلى تسيير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين للوظيفة الموكلة إليهم و يسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال و الاستجابة لمختلف تساؤلات الموظفين.

إذن تكمن أهمية توعية المكلف بالضريبة من تحويله من مكلف معارض للضريبة إلى مكلف ملتزم بأداء الضريبة.

بالإضافة إلى ذلك يجب على الإدارة الجبائية أن تعمل على تحسين علاقاتها بالمكلف حتى تمتص حدة التوتر و الانزعاج الذي تبعثه الضريبة في نفسية المكلف. و كما نعلم أن المكلف الجزائري له نظرة عدوانية و سلبية اتجاه إدارة الضرائب، و الذي يعود لأسباب تاريخية، نفسية، مالية متعلقة به. و من أجل تحويله من خصم عنيد إلى متعاون مطيع يجب على إدارة الضرائب أن تلتزم بما يلي:

أولا– عدم تعسف إدارة الضرائب في استخدام السلطات المخول لها قانونا، ضد المكلف بالضريبة على نحو يضر به. كأن تقوم بالحجز على المكلف بالضريبة دون مبرر قانوني، أو القيام باستدعائه عدة مرات قصد إهدار وقته بحجة طلب توضيحات وتبريرات لتحديد وعاء الضريبة .

ثانيا– احترام الحريات الفردية و الشخصية كحقه في الدفاع عن نفسه وحقه في مقاومة الظلم الذي يقع عليه إثر تطبيق إدارة الضرائب للقانون تطبيقا خاطئا، أو إثر التعدي على حياته الشخصية، و القانون لا يرخص لإدارة الضرائب التدخل في الحياة الشخصية للمكلف بالضريبة.

لإزالة التوتر بين الإدارة و المكلف يجب على الدولة أن تقوم بإنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديريات الولائية للضرائب مهمتها مساعدة المكلفين بتقديم كل الإرشادات والتفسيرات اللازمة عن مختلف الإجراءات والأحكام الجبائية، وشرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، و يجب أن تسير من موظفين مؤهلين من أجل إعطاء إجابات واضحة كافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين[1].

الفرع الثاني: الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي

من أسباب التهرب الضريبي، وجود ثغرات في التشريع الضريبي بالإضافة إلى تعقده، لذلك خير وسيلة لمكافحة هذه الظاهرة هو إعادة صياغة التشريعات الضريبية بطريقة مبسطة وواضحة يفهمها عامة الناس ولا يجب أن تترك القوانين في طياتها مجالا للتأويل والتفسير، ويستحسن في هذا المجال أن يشترك الفقه القانوني والمحاسبي مع

[1] - بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر و آليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، بجاية، 2018، ص 53-54-55.

الفقه الاقتصادي و المالي في إقامة هذه النصوص التشريعية للعمل على سد الثغرات و تصحيح الأخطاء و استكمال النقائص وحسم الخلافات الفقهية عند التطبيق.

كما يجب العمل على توحيد التشريع المالي و نشر كافة القوانين و اللوائح ولا يكون هذا إلاّ بتنسيق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي حتى لا تتضارب اتجاهاتها ولا تتناقص في تفسيراتها. مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع الممولين و دون تفرقة بينهم بحيث يكون المعيار الوحيد هو المقدرة التكلفية، كما أنه يجب التخفيض من حجم الحذف والإضافات والإلغاءات التي تطرأ على قانون الضرائب، وهذا لضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي.

بالإضافة إلى ذلك يجب إدخال نوعا من المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى يمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة و مدى تكييفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

لتبسيط النظام الضريبي الجزائري يجب أن يتسم بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالضريبة الجزافية، والعمل على استقراره بإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى تتضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين و أدائها بالنسبة للمكلفين، يجب مراعاة مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي للحد من التفاوت الطبقي للضريبة، بالإضافة إلى ذلك يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب.

و خير ما فعله المشرع الجزائري أثناء الإصلاحات الضريبية، هو محاولة منه خلال قانون المالية لسنة 2002 وأيضا 2008 تبسيط الإجراءات القانونية الموجودة في القوانين الخمسة(قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسم، قانون الطابع، و قانون التسجيل) بقانون موحد يسمى قانون الإجراءات الجبائية و الذي يحتوى على 179 مادة قانونية إجرائية[1].

الفرع الثالث: الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية

رأينا فيما سبق أنه من بين أسباب التهرب الضريبي ضعف أداء أجهزة الإدارة الضريبية، بحيث مهما بلغت دقة وصياغة أحكام التشريع الضريبي فإنه لا يكفي إذا لم تقم بتطبيقه إدارة ضريبية تتمتع بالكفاءة و النزاهة والخبرة لذلك وجب إصلاح الإدارة الجبائية من جانبين:

[1]- المرجع السابق،ص56-57.

أولا– تحسين الإمكانيات البشرية

بعدما توجهت الجزائر إلى اقتصاد السوق زادت النشاطات الخاصة بتحصيل الضريبة وهذا يستلزم تدعيم الهياكل الجبائية بعدد كاف من الموظفين المتخصصين في مجال الرقابة الجبائية للقضاء على التباين الموجود بين عدد المكلفين بالضريبة و عدد الموظفين الذين يقومون بالرقابة الجبائية، بالإضافة إلى ضرورة انتقاء هؤلاء الموظفين على أسس علمية و عملية وخلقية مع التمتع بسلوك حضاري وأقدمية معقولة وكفاءة متخصصة و مؤكدة.

العمل على رفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية بوضع برنامج تكويني يتماشى مع التغييرات التي يشهدها النظام الضريبي وتنفيذ الخطط المرسومة، مع وضع أسس عادلة للترقية و تسليط أقصى عقوبة للموظفين الذين يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة و منافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.

توفير قدر من الحماية و الأمن اللازمين للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية، مع تحسين الأوضاع المادية و الاجتماعية للعاملين في الإدارة الجبائية قصد غلق منافذ الإغراء المقدمة لهم.

ثانيا– تحسين الإمكانيات المادية

من أجل تحسين الفاعلية في أداء الجهاز الضريبي يجب الاستعانة بالتكنولوجيا الحديثة، كالإعلام الآلي الذي أصبح ضرورة حتمية يفرضها الواقع لتسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية التي عرفت زيادة في عدد المكلفين بالضريبة، فهذا النظام يكتسي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الضريبية عن طريق برمجة علمية لملفات المراقبة و سهولة الكشف عن الوضعيات الاحتيالية في مدة زمنية جد قصيرة. كما يتطلب تسيير جهاز الإعلام الآلي وجود فنيين، يختص بعضهم بترجمة القوانين و التعليمات الضريبية إلى معدلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته، ويختص البعض الآخر على مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة و فضلا على أنه يساعد على تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحة صغيرة، و عدم ضياعها و سرعة الإطلاع عليها و بالتالي تحسين عمليات الرقابة الجبائية.

كما يجب العمل على رفع عدد المقرات الضريبية و التي لا تتجاوب مع متطلبات المصالح الضريبية،مع العلم أن معظمها ضيقة لا تحتوى على أدنى شروط العمل ومعظمها مورثة من الاستعمار فيجب العمل على صيانتها لكي لا تهتلك بسرعة.

تجدر الإشارة في هذا الصدد أن الإدارة الضريبية و ضعت العديد من الإجراءات بهدف الحد من التهرب الضريبي منها:

-ستحداث رقم التعريف الإحصائي و إجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات و الوثائق التي لها علاقة بالنشاط الممارس.

-تسجيل المكلفين المتهربين من دفع الضريبة في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية و الجمركية و التجارية، ويتم إنجازها من طرف المديرية العامة للضرائب، و من ثم ضرورة استبعادهم من المشاركة في أية مناقصة تخص الصفقات العمومية و من عمليات التجارة الخارجية[1].

-إخضاع كل طلب شطب في السجل التجاري إلى تقديم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف مصالح الإدارة الجبائية المختصة خلال 48 ساعة التي تلي تقديم الطلب حتى و لو كان مدينا للخزينة العمومية، لكن في هذه الحالة الأخيرة لا يمكن إعفاءه من المتابعة[2].

المطلب الثاني: الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الرقابة الجبائية أولا و التحقيق الجبائي ثانيا، وذلك لمكافحة التهرب الضريبي.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي

أولا– تعريف الرقابة الجبائية

لتعريف الرقابة الجبائية لابد لنا أن نقدم تعريف بشكل عام للرقابة، ثم نتطرق إلى الرقابة الجبائية بشكل خاص.

[1]- المرجع السابق، ص57-58-59.

[2]- المادة 39 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 و التي جاءت لتعديل نص المادة 66 من الأمر رقم 02-11 من قانون المالية لسنة 2003، بالجريدة الرسمية، عدد 86 الصادرة في 25 ديسمبر 2002. و حررت كما يلي: " يخضع كل طلب شطب من السجل التجاري إلى تقييم شهادة الوضعية الجبائية مسلمة من طرف مصالح الإدارة الجبائية المختصة".

ومن أبرز التعاريف المقدمة للرقابة نجد:

تعريف هنري فاني (Henry Fayol) للرقابة بأنها:" التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها".

كما عرف كل من تيري (Terry) وفيلمر (Fulmer) أنّ الرقابة"تتمثل في القيام بثلاث خطوات:

- وضع المعايير و المقاييس.
- قياس الأداء و مقارنته بالمعايير.
- تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية و الخطط الموضوعة".

" الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة"[1].

كما عرفت الرقابة الجبائية كما يلي:" هي فحص تصريحات و تسجيلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا شخصية طبيعية أو معنوية، و ذلك بصدد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"[2].

ثانيا– أشكال الرقابة الجبائية

نظرا للتعدد المتزايد للتصحيحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين و الخاضعين للرقابة الجبائية، تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية وهما:

- الرقابة الداخلية.
- الرقابة الخارجية.

[1]- كحلة عبد الغاني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية- للفترة (2000- 2010)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد و مالية دولية، المدية ،2012، ص84.
[2]- بن التومي عادل، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية و دورها في تفعيل التحصيل الضريبي – دراسة ميدانية بمفتشية الضرائب الحمادية برج بوعريريج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير أكاديمي،2016،ص08.

/ الرقابة الداخلية

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناءاً على الوثائق التي في حوزتهم ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دورياً و الأهداف مسطرة مسبقاً و يمكن أن تكون رقابة شكلية و رقابة على الوثائق.

أ/ الرقابة الشكلية:(مراقبة التصحيحات) le contrôle forme

تبدأ الرقابة الشكلية منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية و تتم مراقبتها بطريقة منظمة و غير انتقائية و ذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوية الأخطاء إن وجدت و تتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط و بطاقات المعلومات و قوائم العملاء التي تمتلكها، وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات و تسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للرقابة المعمقة فيها بعد[1].

ب/ الرقابة على الوثائق:(Le contrôle Su pièce)

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فإن الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي و شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين، بمقارنتها مع مختلف المعلومات و الوثائق المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي هو بحوزة الإدارة الجبائية، و كذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالمعاملات و الصفقات التي أبرمت بينها و بين المكلف.

و بالتالي فالمراقب الجبائي يقوم بتحليل و تدقيق تام، لكل النقاط المتضمنة في التصريح و دراسة مدى ترابط و تجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة.

وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف.

[1]- سلمي سيد علي، محمدي نور الدين، مرجع سابق،ص47-48.

❖ **طلب المعلومات:**

بموجب المهام و الامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق،يمكنه أن يطلب من المكلف تزويده ببعض المعلومات حول نقاط و أمور احتوتها التصريحات المقدمة، و قد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية و مثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين.

وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بأي عقوبة، وما على الإدارة سوى إدارة إرسال طلب كتابي آخر تطلب فيه التوضيحات.

❖ **طلب التبريرات و التوضيحات:**

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه

عبارة عن رفض للإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعيد طلباً كتابيا لأنه يضفي طابع الإلزامية أكثر، و يجب أن يبين في هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات و التوضيحات، لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات و بين ما تحصلت عليه الإدارة الضريبية من خلال ممارسة حقها في الاتصال، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة و دقيقة.

وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق، لذلك يلجأ إلى الرقابة الخارجية، و منه نستخلص في الأخير أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في اختيار الملفات التي تشكل موضوعاً للرقابة المعمقة[1].

2/ الرقابة الخارجية:(الرقابة بعين المكان)Le contrôle Sur Place

يقصد بها الرقابة التي تتطلب إجراء معينات خارج المكتب و يتم هذا النوع من الرقابة دائما وفق برمجة سنوية وتكتسي ثلاث أشكال هما[2]:

[1]- العثماني مصطفى، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية- حالة الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، 2008، ص 107-108.

[2]- سلمي سيد علي، محمدي نور الدين، مرجع سابق، ص49-50.

أ/ التحقيق المحاسبي:

هو مجموع العمليات التي تستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، و كذا المعاينات المادية التي يجريها المحقق و هذه الرقابة يمكن أن تكون عامة ترتكز على مجمل الضرائب و الرسوم أو خاصة بتركيز على ضريبة أو رسم معين.

ب/ التحقق المصوب في المحاسبة:

هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كافية أو لجزء منها غير متقادمة، و يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة.

ج/ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية:

تضم مجموعة من المعلومات المشكلة للمصلحة التي تقوم بدراستها عن طريق الرقابة المعمقة و التي تتمثل في دراسة الملفات بدقة و بصفة معمقة و بكل موضوعية و مقارنتها مع العناصر الخارجية لكل ملف.

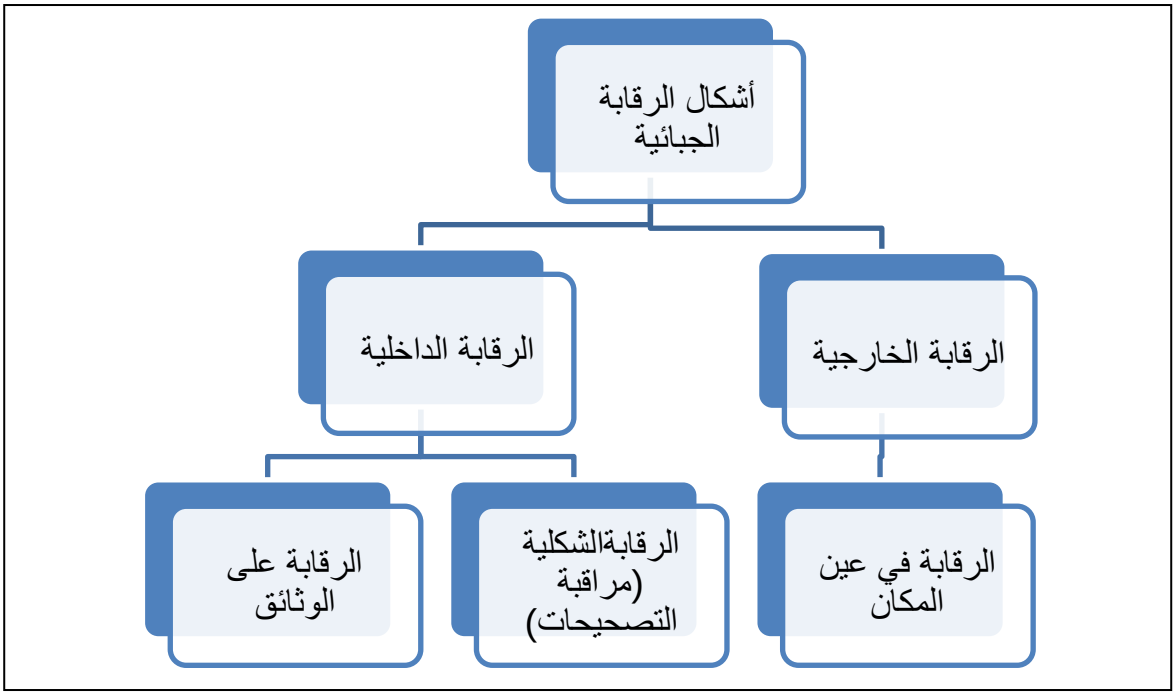
فالرقابة في عين المكان تمارس خارج مكتب الإدارة الجبائية، مما يسمح للأعوان المحققين للتنقل إلى المقرات المهنية للمكلفين، بحيث يهدف هذا الإجراء الميداني إلى التأكد و التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و كذلك الدفاتر المحاسبية و جميع الوثائق الملحقة و مقارنتها مع تلك الموجودة في الميدان ذلك من أجل استدراك التهرب الضريبي.

بحيث يشمل هذا النوع من الرقابة ثلاث (03) أنواع من التحقيقات: نذكر الأشكال الثلاث.

- التحقيق المحاسبي.
-التحقيق المصوب في المحاسبة.
-التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية[1]

[1]- بوكموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص العام للأعمال، بجاية،2017, ص22-23.

الشكل 02: مخطط يمثل أشكال الرقابة الجبائية.



المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المتوفرة.

المبحث الثاني: الآليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي.

إن عدم تحقيق سياسة اقتصادية فعالة و التي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، وجب على السلطات المختصة أن تواجه ظاهرة التهرب الضريبي باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها كذلك لإيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها.

المطلب الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي

على غرار جرائم القانون العام تقوم الجريمة الضريبية على ثلاثة أركان، شرعي و مادي و معنوي، و إذا كان الركن الشرعي يكون في المواد التي تناولت هذه الجريمة فإن الحديث عن الركنين المادي و المعنوي يحتاج إلى تفصيل.

الفرع الأول: الركن المادي.

يقوم الركن المادي على السلوك الإجرامي، و نتيجة جرمية و رابطة سببية بين السلوك و النتيجة، ينبغي التفصيل في هذه العناصر كما يلي:

أولا– السلوك الإجرامي:

يتمثل في الحركات المادية و العمليات القانونية و المحاسبية و المساهمات، و القانون لم يحصر السلوكات الإجرامية للجريمة، فهي أكثر من أن تتحدد، و لكنه ربطها بالغاية التي هي التخلص من كل الضريبة أو بعضها عن طريق الغش و التحايل،و إذا كان القانون لم يحصرها كما تقدم فإننا نورد النماذج التي نص عليها القانون، مع ذكر أمثلة أخرى مع أن السلوك الإجرامي في هذه الجريمة يتطور يوما بعد يوم حيث تدخل إلى الخدمة سلوكات و طرق جديدة لم تستعمل من قبل و المتأمل في السلوكات الواردة في القانون يجد أنه يمكن تصنيفها إلى ثلاثة أصناف، احتيال مادي، و احتيال محاسبي، واحتيال قانوني، كما يمكن أن يكون السلوك الإجرامي خاليا من الاحتيال كالشخص الذي يتمتع من دفع الضريبة المقررة عليه دونما لجوء منه إلى أي سلوك احتيالي[1].

1 –**الاحتيال المادي:** و يكون هذا الاحتيال بالإخفاء المادي للوعاء الضريبي سواء كان نشاطا خاضعا للضريبة، أو سلعا و منتجات خاضعة للضريبة، و جعل ذلك بعيدا عن علم إدارة الضرائب، سواء كان الإخفاء لجميع

[1]- معاشو مليكة، آليات مكافة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جبائي و علوم جنائية، جامعة سعيدة 2015، ص54.

الوعاء الضريبي حيث يتخلص بالكامل من دفع الضريبة أو الجزئي بالتخلص من دفع بعضها فقط، و قد نص المشرع على هذه الصورة في المواد 01/193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و01/533 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 01/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

و من أمثلة الإخفاء الجزئي أن يصرح الخاضع للضريبة بنشاط تجاري يمارسه مع إخفاءه لنشاط آخر كأن يكون له متجران ولا يصرح لإدارة الضرائب إلا بأحدهما فقط، و الكثير من التجار يستعملون محلا صغيرا كواجهة تسمح لهم بالحصول على قاعدة تجارية، فيما تكون لهم محلات أخرى أكبر تخزن فيها السلع، و تسلم للمشترين دون إعلام إدارة الضرائب بذلك.

و من أمثلة الإخفاء الكلي أن يفتتح تاجر دكانا في حي شعبي أو قرية حيث لا تعلم به إدارة الجمارك، و كل سوق موازية غير مسجل صاحبها لدى المصالح المعنية يعتبر عمله من قبيل الإخفاء الكلي، و ذلك الإخفاء يمكنه من التخلص الكلي من العبء الضريبي[1].

2-الاحتيال المحاسبي: ما تأخذه إدارة الضرائب من المكلف مرتبط في شق منه بالحسابات التي يقدمها بنفسه لإدارة الضرائب، حيث يلزم القانون المكلف بالتصريح بالنشاط و بالمداخل في كل سنة مالية مدعما ذلك بالوثائق الثبوتية، كالفواتير و السجلات المحاسبية، دفتر اليومية، دفتر الجرد... الخ، و من خلال المداخل و النفقات المسجلة عنده تخرج النسب المحددة للضريبة، بتشكيل الحسابات على الصورة التي تعفيه من جزء منهم من الضريبة المستحقة، و عادة ما يدور تحايله حول التصريح بتضخيم تكاليف لم يتحملها في الواقع[2]، أو إخفاء أرباح حصلها في الواقع، و قد نصت المادتان 02/193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 02/533 من قانون الضرائب غير المباشرة[3]على الصورة التي تتعلق بتقديم الأوراق غير الصحيحة التي تدعم الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الضرائب و الرسوم.

و من أمثلة الاحتيال المحاسبي المتعلق بتضخيم التكاليف و تضخيم فاتورة الكراء، أو إدراج تكاليف ترميم لم يحدث أصلا، و من أمثلة الاحتيال المتعلق بتخفيض المداخيل أن يبيع المكلف سلعا دون تسجيلها أو بغير فاتورة كما أشارت إلى ذلك المادة 118.

[1]- المرجع السابق، ص55.
[2]- المرجع السابق، ص55.
[3]- قانون 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 الصادر بالجريدة الرسمية العدد 72 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.

و بالإضافة إلى ما تقدم فقد ذكرت المادة 02/118 أنه يعتبر من أعمال التدليس تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، و إما الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبةكالاستفادة غير المشروعة من التخفيضات المطبقة على الأرباح المعاد استثمارها و التي تصل إلى 30% أو التخفيضات المطبقة على الربح المحقق خلال السنتين الأوليتين للنشاط الممارس من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني إذ تخفض بنسبة 25% طبقا للمادة 21 من قانون الضرائب المباشرة .

3- الاحتيال القانوني: و يتناول هذا النوع من الاحتيال تكييف التصرف لدى المكلف من سلوك يقتضي دفع الضريبة إلى سلوك آخر يقتضيها أو يقتضي دفع ضريبة أقل، و مثال ذلك أن يخلع على عقد البيع الفعلي عقد الهبة، فيأخذ ثمن البيع كاملا، و يصرح بأنه هبة لأن التصريح بعقد البيع يقتضي التصريح بالثمن و من ثم تحدد الضريبة، إما للهبة أو شكل آخر، و من أمثلة ذلك الإشهار الوهمي للإفلاس من أجل التهرب من الضريبة، كمن يسجل ممتلكاته باسم أولاده ثم يعلن إفلاسه، وقد أشارت أغلب النصوص الضريبية إلى اعتبار تنظيم الإعسار من طرق الاحتيال و من تلك النصوص المادة 119 من قانون التسجيل و المادة 34 من قانون الطابع. و من أمثلة الاحتيال القانوني أيضا استعمال سجلات بأسماء متوفين أو عديمي الأهلية و قد أدرجت المادة 193/ج ضمن أعمال الغش، القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد غير صحيح أو وهمي في الحسابات التي يتضمنها دفتر اليومية أو الجرد أو الوثائق التي تحل محلها.

ثانيا- النتيجة الجرمية :

وهي التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة ففي نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجد عبارة " التملص من أساس الضرائب و الرسوم المماثلة أو تصفيتها أو دفعها" و نفس العبارة جاءت بها المادتين 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و كذا نص المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بينما أورد نص المادة 119 من قانون التسجيل " التخفيض في الوعاء الضريبي".

و لا فرق بين أن يكون التملص بعدم تقديم الوعاء الضريبي أصلا أو بتقدم وعاء غير صحيح، أو بعدم دفعها بعدى تقديم بيانات صحيحة كما انه لا فرق بين أن يستعمل التهرب إحدى الطرق الاحتيالية أو لا يستعمل منها شيئا فالجريمة تقع، كما لا يشترط أن ينجح الممول في التهرب، فهو يرتكب الجريمة و يعاقب حتى و لو تم اكتشافه

قبل تحقيق النتيجة الجرمية، و حتى لو أبدى استعداده لدفع ما عليه والذي يجب التنبيه إليه هنا هو ضرورة أن تكون هناك علاقة سببية بين التملص و بين إدارة المكلف، فإذا كان التخفيض في قيمة الضريبة ناتجاً عن خطأ من الإدارة فلا يتحمل الممول نتيجة ذلك ولا يرتكب الجريمة، وإذا تداخلت عدة أسباب ساهمت في التملص من الضريبة فالقضاء الجزائري درج على الأخذ بالسبب المباشر و الفوري لحدوث النتيجة.[1]

ثالثا– المحاولة في الجريمة الضريبية:

والمحاولة كما عرفتها المادة 30 من قانون العقوبات هي البدء في تنفيذ أعمال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف أو يجب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إدارة مرتكبها حتى و لو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها.

وعليه يكفي لقيام الجريمة سلوك المكلف إحدى الطرق التي يمكن اعتبارها من قبيل الاحتيال و سواء تحققت النتيجة المتمثلة في التملص من الضريبة أو لم تتحقق لأسباب لا تدخل لإدارة الفاعل فيها، فإن كان العدول بدافع ذاتي منه فلا يعاقب على المحاولة، فإذا أعد تصريحات غير صحيحة عن الثروة ولكنه عدل عن تقديمها و قدم تصريحات فلا تقوم الجريمة، إما إذا كان عدم تحقق التملص يعود لسبب خارج عن إدارته كأن يتم اكتشاف ذلك من طرف إدارة الضرائب فتقع الجريمة، حتى و لو دفع الضريبة المقررة بعد ذلك.

وقد استثنت المادتان 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل من تطبيق نفس الأحكام السابقة على محاولة إخفاء المبالغ المبالغ و المنتوجات الخاضعة للضريبة أو مبلغ 10.000 دج في مجال الضرائب غير المباشرة أو مبلغ 1000 دج فيما يتعلق بحقوق التسجيل[2].

الفرع الثاني: الركن المعنوي.

إنّ جريمة التهرب الضريبي هي جريمة عمدية، يجب توافر القصد فيها سواء لجهة العلم أو الإدارة المنصرفة للتخلص من العبء الضريبي وهو القصد الخاص بهذه الجريمة هذا يلحق العقاب حمل من حرض أو اتفق أو ساعد أي مكلف على التهرب من أداء الضرائب المنصوص عليها في القوانين المراعية الإجراء. فمن هذا الفعل الأصلي

[1]- معاشو مليكة،مرجع سابق، ص56-57.
[2]- المرجع السابق، ص58.

يأخذ الشريك صفته الإجرامية. فإذا ارتبط عمل الشريك على هذا التحول بالفعل الأصلي، يجب أن يكون الشريك قد ساهم في الجريمة عن عمد قصداً الاشتراك فيها.

على أنّ البعض من القانونيين يذهب إلى أنّ مخالفات الخزينة المتعلقة بمسائل الضرائب هي من نوع الجرائم المادية الصرفة ووجودها يستقل تماما عن الغرض الذي أراده الفاعل، كما أنها مستقلة عن الضرر- صغيراً كان أو كبيراً، و الجريمة توحد حتى ولو انتقى القصد الجنائي ولا يتطلب هذا القصد بالنسبة إلى المخالفات، فإن هذا إلاّ أهمية له في جرائم الضرائب، فلا يؤخذ القاضي بحسن هذا بعض الشرائح إلى تسمية الجرائم الضريبية بالجنح المخالفة، لأنها تقترب من الجنح بخطورتها و للعقوبات المتوقعة فيها، تقترب من المخالفة لأنه لا يتطلب فيها قصداً جنائياً، وهذت الرأي لا سند له من القانون وإنما يقوم على أساس افتراضي محض. أما تقدير توافر القصد الجنائي من عدمه فأمره يعود لقاضي الأساس، و بحسب ظروف كل قضية تعرض أمامه[1].

المطلب الثاني: العقوبات الجبائية والجزائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر:

سعياً من طرف القانون لمعاقبة و فرض جزاءات على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي رسم المشرع إطاراً قانونياً يجب على الدولة إتباعه بهدف الحد من هذه الظاهر، و بالتالي عند اكتشاف الأعوان المحققين للمخالفات و الإغفالات وكل الأخطاء الجبائية تطبق عقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة، و تختلف هذه العقوبات من كونها عقوبات جبائية أو جزائية وذلك حسب درجة خطورة و حجم المخالفة المرتكبة.

الفرع الأول: العقوبات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي:

تجد العقوبات الجبائية سندها في القوانين الجبائية، و تختلف هذه الجزاءات من نص لآخر و من مضمون لآخر و لكن جميعها تتفق على فرض الغرامات، و تتمثل في ما يلي:

[1]- المرجع السابق، ص60.

أولا– الغرامات:

اعتبر أغلبية الفقهاء أن الغرامات الجبائية هي ذات طبيعة مزدوجة، على اعتبار أنها تجمع بين صفتي العقوبة و التعويض في نفس الوقت، فهي عقوبة توقع على مرتكبي الجريمة، كما أنها تعتبر تعويض للخزينة العامة عما لحقها من ضرر. و بالعودة إلى المشرع الجزائري نجد أنه أخذ بالطبيعة المختلفة للغرامات الجبائية[1].

إذن وقبل أن نتطرق إلى هذه العقوبات بالتفصيل يجب أولاً التعرف على الأشخاص الخاضعين للجزاء[2]. و ذلك في النقاط التالية:

أ/ المكلف بالضريبة:

والمقصود به كل مدين للخزينة العمومية للدولة بمبالغ متمثلة في الضرائب أو الرسوم و التي تحول المكلف دون تسديدها كلياً أو جزئياً و ذلك عن طريق تعمده تقديم بيانات ناقصة أثناء التصريحات الدورية مما جعل الضريبة تحسب أقل مما يجب قانوناً.

ب/ الشريك:

يتحمل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة في مجال التهرب الضريبي و تطبق عليه العقوبات للفاعل الأصلي و هو المكلف، فارتباط عمل الشريك بالفعل الأصلي المعاقب عليه يكفي لتجريمه و اعتباره موصوف بالعقوبة في القوانين الجبائية.

ج/ الشخص المعنوي:

إنّ كل شخص طبيعي يخضع للمساءلة الجنائية و الجبائية في حالة مخالفته للقانون الجبائي، لكن التساؤل المطروح ، هل الشخص المعنوي يجوز مساءلته جنائياً أو لا؟ وفي هذا الصدد نميز نوعين هما:

– أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة و البلدية و الولاية و المرافق العمومية.

– كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية و التجارية.

[1]- بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص78.
[2]- عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري،مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2015، ص66.

لقد نصت المادة 303-9- من قانون الضرائب المباشرة أنه عند ارتكاب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص تقع عقوبة الحبس و العقوبات الملحقة على كل من المتصرفين و الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، وأضافت نفس المادة أنّ تطبيق الغرامات الجزائية يكون على ممثلين و على الشخص المعنوي نفسه دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها، ونفس الحكم تكرر في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و في المادة 36-4- من قانون الطابع و في المادة 121-4- من قانون التسجيل.

يمكن الإشارة إلى أنّ الغرامات الجبائية تختلف من نص لآخر مضمونا و مقداراً و يتضح ذلك فيما يلي:

1/ بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

أ/ عدم تقديم تصريحا بالوجود و تحدد بمبلغ 30.000 دج[1].

ب/ عدم إمساك الدفاتر المرقمة و المسجلة و تحدد بمبلغ 5.000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية و التقدير الإداري[2].

ج/ عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم و تتراوح الغرامة مابين 1.000 دج و 30.000 دج[3].

2/ بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة:

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

أ/غرامة ثابتة:

تتراوح مابين 5.000 دج و 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الحصة غير المباشرة[4].

[1]-المادة 194-1، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
[2]-المادة 194-3، من نفس القانون.
[3]-المادة 304 من نفس القانون.
[4]- المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة.

ب/ غرامة نسبية:

تساوي مبلغ الحقوق منها على أن لا تقل عن 25.000 دج[1].

أما الأفعال المخالفة للقانون و الخاضعة للغرامة نذكر من بينها:

-رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها و تتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1000 دج و 10.000 دج[2].

- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1.000 دج و 3.000 دج[3].

- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج[4].

3/ بالنسبة لقانون التسجيل:

في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج[5].

بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5000 و 50000 دج[6].

4/ بالنسبة لقانون الطابع.

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج[7]، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10000 دج إلى 100000 دج[8].

5/ بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال

[1]- المادة 524- أ/1 من نفس القانون.
[2]- المادة 538 من نفس القانون.
[3]- المادة 544 من نفس القانون.
[4]- المادة 537 من نفس القانون.
[5]- المادة 120-2 من قانون التسجيل.
[6]- المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.
[7]- المادة 35 من قانون الطابع.
[8]- المادة 37 من نفس القانون.

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2500 دج و في حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1000 دج إلى 5000 دج[1]، كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و 10000 دج[2].

ثانيا– الزيادات.

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير و هي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي تكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبته و فوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة و تطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا و كما أنها تفرض تلقائيا و هي مقررة في حالات معينة نبينها فيما يلي:

- النقص في تقديم التصريح [3].
- التأخير في تقديم التصريح[4].
- عدم التصريح[5].

و نشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5000000 دج) أو ما يعادلها و ترفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ[6].

ثالثا / المصادرة.

بالرجوع إلى نص المادة 15 من قانون العقوبات نجد أن المشرع الجزائري قد عرف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة من أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء. كما أنها تعني نقل ملكية أو أكثر، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته من ضر[1].

[1]- المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
[2]- المادة 122 من نفس القانون.
[3]- المادة 193-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
[4]- المادة 192-1 من نفس القانون.
[5]- المادة 194-3 من نفس القانون.
[6]- المادة 193-2 من نفس القانون.

و كذلك بالرجوع إلى نص المادة 525 من ق ض .غ. م نجد أيضا أن المشرع نص على عقوبة المصادرة كما يلي:

إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 أعلاه، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، و تصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير و غير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و 66 من هذا القانون.

وتعتبر كأشياء أو وسائل التزوير، ليس فقط الأجهزة و الأوعية و الآليات و الأواني غير المصرح بها العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة[2].

كما نصت المادة 531 من ق.ض.غ. م كذلك على استعمال طوابع مزودة أو مزودة أو مستعملة من قبل و كذلك بين التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن تؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209و 210[3].

كما نصت المادة 213 من ق. ض .غ .م على :" إن الأوعية الحاوية للكحول المرسلة من معامل التقطير الكابتة أو المتجولة يجب أن تكون حاملة لأوراق أو بطاقات تشير إلى اسم موطن المرسل إليه و نوع السائل و كميته(الحجم، الدرجة، الكحول الصافي) و ساعة الرفع وأجل النقل[4].

و بالرجوع إلى نص المادة 15 من قانون العقوبات نجدها تنص على الأشياء التي لا تكون غير قابلة للمصادرة:

1 –محل السكن اللازم لإيواء الزوج و أولاد المحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلا، عند معاينة المخالفة و على شرط أن لا يكون هذا المحل مكتسب عن طريق غير مشروع.

2 –الأموال المشار إليها في الفقرات رقم 2 و3 و4 و5 و7 و8 من المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية.

3 –المداخيل الضرورية لمعيشة الزوج و أولاد المحكوم عليه و كذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته[1].

[1]- المادة 15 من قانون العقوبات.
[2]- المادة 525 من نفس القانون الضرائب غير المباشرة.
[3]- المادة 531 من نفس القانون.
[4]- المادة 213 من نفس القانون.

الفرع الثاني:العقوبات الجزائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، و كثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش الضريبي مثل المادة 418 منه، و التي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب و الرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن الاقتصاد الوطني و المادة 42-2 الخاصة بتعريف الشريك و المادة 53و المتعلقة بالظروف المخففة[2]، و أيضا المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على الإكراه البدني و تشير إلى أن العقوبات الجزائية تتفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية و غرامات مالية و إلى عقوبات تبعية و سوف نحلل ذلك فيما يلي:

أولا– العقوبات الأصلية.

تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة و هي تتمثل في الحبس و الغرامة، و الملاحظ في القوانين الجبائية أنها اتفقت جميعها على ما يلي:

- عقوبة الحبس أو غرامة أو بإحدى العقوبتين فقط.
- تحول الجريمة من جنحة إلى جناية و تخضع للمادة 418 من قانون العقوبات التي تنص على السجن لمدة تتراوح ما بين 10 إلى 20 سنة إذا كان الضرر اللاحق بالخزينة العامة نتيجة التملص من الضريبة يتجاوز المبلغ الإجمالي ثلاثة ملايين دينار جزائري[3].
- مضاعفة العقوبات في حالة العود و المحدد بخمس سنوات.
- عدم تطبيق الظروف المخففة فيما يخص العقوبة الجبائية و أبقت على هذا المبدأ فيما يخص العقوبة الجزائية (الحبس و الغرامة) حيث يمكن إفادة المتهم بأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافرت الشروط التالية[4]:

- الجمع بين الغرامات الجزائية و الغرامات الجبائية في جنحة الغش الضريبي,
- تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم و بين هؤلاء الشركات في توقيع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة.

---

[1]- المادة 15 من قانون العقوبات.
[2]- المادة 53 من قانون العقوبات المعدل و المتمم في القانون رقم 82-04 المؤرخ في 1982/02/13.
[3]- المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
[4]- المادة 53 من قانون العقوبات.

ثانيا– العقوبات التكميلية.

نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، و تتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة، المنع من الإقامة، الحرمان من مباشرة بعض الحقوق، المصادرة الجزئية للأموال.
- نشر الحكم و تعليقه و ذلك على نفقة المحكوم عليه، و يكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود[1].
- المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الذي صدر في حقه حكم نهائي لممارسة الغش الضريبي[2]، بالإضافة إلى منع من ممارسة المهنة بالنسبة إلى المستشار الجبائي أو المحاسبين الذين اشتركوا معه، و يعتبر هذا الإجراء من تدابير الأمن الشخصية التي نص عليها قانون العقوبات[3].
- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا[4].
- مصادرة الأشياء موضوع الغش و وسائل التزوير، و قد انفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه .
- المنع من الدخول في الصفقات العمومية.
- "يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمد خمس سنوات، كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي[5].

المطلب الثالث: العقوبات التهديدية و المهنية لمكافحة التهرب الضريبي

أقر المشرع الجزائري من أجل ردع التهرب الضريبي إلى جانب العقوبات الجبائية و الجزائية عقوبات أخرى تتمثل في عقوبات مالية تستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين بالضريبة من أجل الالتزام بواجباتهم الضريبية و هو ما يعرف بالعقوبات التهديدية (الفرع الأول)، و نجد أيضا عقوبات تمس نشاط المكلف، و ذلك بمنعه من مزاولة المهنة... الخ و هو ما يعرف بالعقوبات المهنية (الفرع الثاني).

[1]- المادة 9 من قانون العقوبات.
[2]- المادة 29 من قانون المالية 2004، الجريدة الرسمية، العدد 83، سنة 2003.
[3]- المادة 19 من قانون العقوبات.
[4]- المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.
[5]- المادة 18 من قانون العقوبات.

الفرع الأول: العقوبات التهديدية لمكافحة التهرب الضريبي.

نصت النصوص الجبائية على العقوبات التهديدية تحت اسم التلجئة المالية، و تعتبر وسيلة ضغط على المكلفين بالضريبة و إجباره على تنفيذ التزاماته من طرف الإدارة الجبائية، و هي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء التزاماته الضريبية[1].

يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها 5000 دج إلى 50000 دج، و هذا ما جاءت به نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية[2].

يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك تطبيق تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير تبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض و ينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق.

يتم النطق بالغرامة و التلجئة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تثبت في القضايا المستعجلة، بناء على عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية بدون مصاريف، تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية، و يقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة و التلجئة المالية[3].

وتنص كذلك المادة 538 من قانون الضرائب غير المبشرة على: " أن كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يتوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10000 دج، و يترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي أو تلجئة مالية قدرها 50 دج على الأقل عن كل يوم تأخير يبتدئ من تاريخ المحضر المحرر من أجل إثبات الرفض، و ينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعني بأن الإدارة قد مكنت من الحصول على الوثائق المقررة "[4].

و نلاحظ أن المشرع الجزائري في المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية قد حدد مبلغ التلجئة المالية ب100 دج، أما في المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة فقد حددها في مبلغ 50 دج. و بالتالي نستنتج

[1]- عبد الغفور هلايلي، مرجع سابق، ص91.
[2]- المادة 162 من قانون الإجراءات الجبائية.
[3]- المادة 63 من نفس القانون.
[4]- المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة.

أن المشرع قد أغفل في إلغاء نص المادة 538 من ق. ض. غ. م و نقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية، كما فعل بالنسبة للمادتين 123 من قانون الرسم على رقم الأعمال، و المادة 40 من قانون الطابع، لذلك فإن النص الواجب التطبيق هي أحكام المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

يشترط لغرض الغرامة التهديدية تور عنصرين هما.

- أن يكون التنفيذ عينيا مزال، أي لا يكون التنفيذ العيني مستحيلا نتيجة لقوة قاهرة أو بسبب أجنبي، أي لا حاجة لطلب الحكم بالغرامة التهديدية، أما إذا كان بسبب عدم إمكانية التنفيذ العيني هو إتلاف الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها من قبل المكلف أو بعلمه فهذا لا يوافق التنفيذ .
- أن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير ملائم إلا إذا قام به المكلف شخصيا، أي يكون الامتناع عن تسليم الوثائق و المستندات و عدم تمكين الغدارة من الاضطلاع عليها منه شخصيا.

لم يقم المشرع الجزائري بتوضيح كيفيات حساب الغرامة التهديدية أو بما يسمى التلجئة المالية، بل حدد فقط يوم بداية احتسابها بحيث تثبت بداية الحساب من يوم الامتناع عن تقديم الوثائق و المستندات بمحضر أعوان الضرائب المكلفين بذلك، و ينتهي بوضع الأعوان في سجلات و مستندات المكلف بالضريبة عبارة " تبين أن الإدارة قد مكنت من الحصول أو الإطلاع عليها "[1].

تتولى تطبيق الغرامة التهديدية حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي تثبت في القضايا الإستعجالية على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للطرفين[2].

و لكن عند الاعتماد على نص المادة 63 حرفياً، نلاحظ أنه لا يوجد هناك محاكم إدارية مستقلة بل توجد غرف إدارية مستقلة على مستوى المجالس القضائية التي تختص بالبث في القضايا الإستعجالية الإدارية، و بالتالي فإن طريقة حساب الغرامة التهديدية يبقى غامضاً في حالة إذا لم يستجيب المكلف بالضريبة لمنح الإدارة حق الإطلاع على الوثائق[3].

و كنتيجة لذلك فإن الغرامة التهديدية ذات الطابع المدني ما دام النطق بها يكون من طرف الجهة القضائية بحيث أنه يتم تحصيلها من طرف قابض الضرائب المختص بمجرد تبليغ كتابة ضبط المحكمة الإدارية العريضة

[1]- عبد الغفور هلايلي، مرجع سابق، ص92-93.
[2]- المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.
[3]- عبد الغفور هلايلي، مرجع سابق، ص93.

للأطراف المعنية و السلطة التقديرية تكون للقاضي، و هذا ما جاء في نص المادة 471 من قانون الإجراءات المدنية[1].

و بالتالي فإن الغرامة التهديدية لا يمكن أن تبدأ بالسريان. إلا من يوم حيازة الحكم على القوة التنفيذية وهذا انطلاقا من أنه لا يمكن التنفيذ المالي على المكلف لحمله على تنفيذ حكم في حين هذا الأخير لا يقبل التنفيذ، و في حالة إصدار المكلف الصادر في حقه حكم على رفضه، ترجع إدارة الضرائب إلى محكمة الموضوع مهما كانت الجهة التي قضت بالغرامة التهديدية للمطالبة بتصفيتها عن طريق تحويلها إلى تعويض عن الضرر الذي يمكن أن يكون قد لحق الدائن نتيجة عدم التنفيذ[2].

و قد نصت المادة 175 من القانون المدني على أنه" إذا تم التنفيذ العيني أو أوامر المدين على رفض التنفيذ حدد القاضي مقدار التعويض الذي يلزم به المدين مراعياً في ذلك الضرر الذي أصاب الدائن و ألغت الذي بدا من المدين"[3].

الفرع الثاني: العقوبات المهنية لمكافحة التهرب الضريبي

وقع المشرع الجزائري بالإضافة إلى العقوبات التهديدية عقوبات مهنية على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي، وهي ذات طابع خاص منصوص عليها في قانون المالية لسنة 1997، و التي يهدف من ورائها حماية حقوق الخزينة العامة وردع المكلفين للقيام بالتزاماتهم الضريبية. و العقوبات المهنية تشمل:

أولا– الغلق المؤقت لمقر النشاط المكلف بالضريبة

ويقصد به غلق المحل المهني التابع للمكلف بالضريبة، و تعتبر عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد استفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة، و الهدف من هذه العقوبة هو إجبار المكلف على تسديد دينه للخزينة العامة.

[1]- المادة 471 من قانون الإجراءات الجبائية.
[2]- عبد الغفور هلايلي، مرجع سابق، ص94.
[3]- المادة 175 من الأمر رقم 75-58، المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975، يتضمن القانون المدني المعدل و المتمم.

وينجم عادة عن تصرف المكلف أنه لا يقوم من دفع الدين الواقع عليه، أو لا يقوم بكتابة سجلات الاستحقاق يوافق عليها قابض الضرائب صراحة، فيتخذ القرار ضده و في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ. يقوم العون و المحضر القضائي بتنفيذ قرار التبليغ[1].

و طبقا للفقرة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يتخذ قرار الغلق من طرف المدير المكلف بالمؤسسة الكبرى و مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع و لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر و يبلغ قرار الغلق من طرف عون بالمتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي[2].

ثانيا– التسجيل في بطاقة معلوماتية:

يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، و الجمركي، و هذا ما أوجبته التعليمة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ1997/07/27. تقوم المديرية العامة للضرائب بإنجاز هذه البطاقة و الإشراف عليها، و تتضمن هذه الأخيرة جميع المعلومات المتعلقة بالمتهربين من دفع الضريبة، بحيث أنها تحتوى على: الاسم و اللقب، عنوان المتهربين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخ المخالفة، نوع العقوبة، الديون الضريبية... الخ.

يكون طلب تسجيل المتهربين الجدد ضريبياً عن طريق استمارة، و هذه الاستمارة تقدم فيها كل المعلومات المتحصل عليها الخاصة بالمتهربين من طرف إدارة الضرائب، الجمارك و التجارة، وترسل إلى مديرية التنظيم و الإعلام الآلي على مستوى المديرية العامة للضرائب.

ويجب تسجيل المكلفين ضريبياً وتبليغهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقية، إلاّ أنّ الإلغاء لا يكون إلاّ بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من الإدارات الثلاث التي سبق و أن ذكرناها[3].

[1]- المادة 3/146، من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 39 من قانون رقم 05-16، المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 2005، تضمنت قانون المالية لسنة 2006،ج ر عدد 85 الصادر في 31 ديسمبر سنة 2005.
[2]- المادة 1/146، من قانون الإجراءات الجبائية.
[3]- بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص96.

ثالثا– إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:

أقر المشرع الجزائري على إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية و ذلك في المادة 75من المرسوم الرئاسي 15-275 الذي يتضمن تنظيم الصفقات العمومية. بحيث أنها تنص على:

" يقصى بشكل مؤقت أو نهائي، من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون:

-الذين لا يستوفون واجباتهم.

-المسلحون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش و مرتكبي المخالفة الخطيرة للتشريع و التنظيم في مجال الجبائية و الجمارك و التجارة"[1].

رابعا– سحب التوطين المصرفي:

تخص شهادة التوطين المصرفي المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الاستيلاء، و هي عبارة عن رخص تقدمها البنوك الوطنية للمتعاملين لهم، و ذلك بهدف السماح لهم للقيام بعمليات الاستيراد[2].

نجد أن المشرع الجزائري عمل على مكافحة التهرب الضريبي بحيث أنه أقر بموجب الأمر رقم 05-05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 رسم خاص للتوطين المصرفي و الذي يتم تطبيقه على عمليات الاستيراد بحيث أنه تنص المادة 2 منه على:

"فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعمليات الاستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10.0000 دج.

ويسدد هذا الرسم لدى قابض الضرائب و يترتب عنه منح شهادة و تسليم إيصال عن ذلك،و تحدد كيفيات تطبيق عن طريق التنظيم"[3].

[1]- المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-275، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، الصادر في 31 ديسمبر 2005.

[2]- بوزرورة حيزية،بوزيدي كاهنة، مرجع سابق، ص 97.

[3]- المادة من الأمر رقم 05-05، المؤرخ في 2005/07/25، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005،ج ر عدد 52، سنة 2005، الصادر في 26 يوليو سنة 2005.

خامسا– المنع من مزاولة النشاط التجاري:

يمنع المكلف من مزاولة النشاط التجاري في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، و بالتالي فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاولة المهنة لكل من رجال الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسب، و لكل من له الصفة، حتى إذا كان مسير أو مستخدم و عند الاقتضاء غلق المؤسسة[1].

و يتم كذلك منع الأشخاص من ممارسة هذه المهنة الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي، وهذا ما جاء في المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004 بحيث أنها تنص على:" دون المساس بالأحكام الواردة في نصوص بتهمة الغش الجبائي، من ممارسة النشاط التجاري، حسب مفهوم القانون رقم 90-12 المؤرخ في 18 غشت سنة 1990 و المتعلق بالسجل التجاري المعدل و المتمم"[2].

المبحث الثالث: الآليات التحفيزية لمكافحة التهرب الضريبي

تلعب التحفيزات الجبائية في الجزائر دوراً هاماً في الحد من التهرب الضريبي، إلاّ أنه لا يجب أن تتجاوز هذه التحفيزات حدوداً تجعل مفعولها عكسياً لذا سنتناول من خلال هذا المبحث مفهوم التحفيزات الجبائية و أهدافها و نتناول في الأخير جهود الدولة في تأطيرها.

المطلب الأول: تعريف التحفيزات الجبائية و خصائصها

التحفيز هو مصطلح حديث نسبيا و هو يستعمل عادة للدلالة على الطرق ذات الطابع الإغرائي التي تتخذها السياسة الاقتصادية للنهوض بقطاع معين و سيتم التطرق إليه من خلال :

الفرع الأول: تعريف التحفيزات الجبائية

التعريف الأول:

يمكن تعريف التحفيز الجبائي على أنه تخفيف في معدل الضرائب، القاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية التي تمنح للمستفيد شرط تقييده بعدة مقاييس، فهو يمثل مساعدات مالية غير مباشرة تمح لبعض الأعوان

[1]- المواد 544،306،303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
[2]- المادة 29 من قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر سنة 2003، المتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر ، عدد 85، الصادر في 29 ديسمبر سنة 2003.

الاقتصاديين، و الذين يلتزمون بمعايير و شروط معينة يحددها المشرع و هي عامة تتمحور حول طبيعة النشاط و مكان إقامته و الإطار القانوني للمستفيد[1].

التعريف الثاني:

التحفيز أو التحريض الجبائي هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات و التسهيلات ذات الطابع التحفيزي تتخذه الدولة لصالح فئة معينة لغرض توجيه نشاطهم و المؤسسة الخاصة هي المستهدفة الأولى من هذه الإجراءات[2].

التعريف الثالث:

التحريض الضريبي إجراء خاص غير إجباري لسياسة اقتصادية، بهدف الحصول على سلوك أو تصرف معين من قبل الأعوان الاقتصاديين المستهدفين، و ذلك مقابل الاستفادة من إجراءات تحفيزية و امتيازات معينة[3].

التعريف الرابع:

كما يعرف التحفيز الجبائي بأنه " إجراء خاص غير إجباري لسياسة اقتصادية تستهدف الحصول من الأعوان الاقتصاديين المستهدفين على سلوك معين يوجه اهتمامهم إلى الاستثمار في ميادين أو مناطق لم يفكروا في إقامة استثماراتهم فيها من قبل، مقابل الاستفادة من امتياز أو عدة امتيازات[4].

مما سبق يمكن تعريف التحفيز الجبائي على أنه مساعدات مالية غير مباشرة تمنحها الدولة ضمن سياستها الاقتصادية المنتهجة إلى الأعوان الاقتصاديين الذين يلتزمون بمعايير و شروط محددة قصد توجيههم نحو الأنشطة و القطاعات الاقتصادية التي ترغب الدولة في تشجيعها.

---

[1]- والي صفية، دور التحفيزات الجبائية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، دراسة مقارنة (الجزائر، تونس)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية، 2011، ص24.

[2]- مدان إسلام، إبراهيم بلهواري إسماعيل، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار-دراسة حالة الجزائر- للفترة (2012-2017)، الوكالة الوطنية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد نقدي و بنكي، جامعة المدية،2017، ص57. ANDIلتطوير الاستثمار

[3]- حنيني زكريا، التحفيزات الجبائية وأثرها في الحد من التهرب و الغش الضريبيين في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية، جامعة المدية، 2016، ص 20.

[4]- والي صفية، مرجع سابق، ص24.

الفرع الثاني: خصائص التحفيزات الجبائية.

تتميز سياسات التحفيز الجبائي:

1 -**إجراء اختياري:** أي أن للأعوان الاقتصاديين و المستثمرين خاصة حرية الاختيار بين الاستجابة أو الرفض لما تحتويه سياسة التحفيز الجبائي دون أن يترتب على ذلك أي جزاء.

2 -**إجراء هادف:** تهدف مختلف التحيزات الجبائية الممنوحة على شكل إعفاءات تخفيضات و تسهيلات في التأثير على القرار الاستثماري باعتباره أساس التنمية الاقتصادية، و ذلك بتحفيز المستثمرين على استثمار أموالهم في القطاعات و الأنشطة التي تساعد الدولة إلى ترقيتها و تطويرها[1].

3 -**إجراء له مقاييس:** باعتبار التحفيز موجه إلى فئة من المكلفين بالضريبة و التي عليها احترام بعض المقاييس التي يحددها المشرع كتحديد نوعية النشاط، مكان إقامته و الإطار القانوني و التنظيمي للمستفيد، و تعتبر هذه المقاييس شرطا ضروريا للاستفادة من المزايا[2].

4 -**الوسيلة:** أي أن الوسيلة التي تستخدمها سياسة التحفيز الجبائي لتشجيع و توجيه الأعوان الاقتصاديين إلى القطاعات و الأنشطة المنتجة ذات الأولوية و هي تمنح تسهيلات إعفاءات و امتيازات جبائية و هي الأكثر شيوعا.

5 -**السلوك:** تهدف الدولة من منح التحفيز إحداث سلوك أو تصرف لم يتم التفكير في القيام به من قبل الأعوان الاقتصاديين[3].

المطلب الثاني : أهداف التحفيزات الجبائية و شروطها.

السياسة الجبائية واحدة من بين السياسات التي ترمي إلى تحقيق أهداف معينة، و تتحقق فعالية الحوافز الجبائية بتوفر مجموعة من الشروط.

[1]- حنيني زكريا، مرجع سابق، ص23.
[2]- بليل فدوى، دور التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار السياحي في الجزائر للفترة (2000-2010)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص الاقتصاد و المالية الدولية، جامعة المدية،2011، ص49.
[3]-المرجع السابق، ص23.

الفرع الأول: أهداف التحفيزات الجبائية.

تسعى سياسة التحفيز الجبائي من خلال ما تقدمه من مزايا جبائية إلى تحقيق جملة من الأهداف المتفاوتة من حيث أهميتها و المتنوعة من حيث طبيعتها.

و يمكن تقسيم هذه الأهداف إلى[1]:

- ❖ أهداف اقتصادية.
- ❖ أهداف اجتماعية.

أولا– الأهداف الاقتصادية.

تتجسد الأهداف الاقتصادية لسياسة التحفيز الجبائي في:

1/ تنمية الاستثمار: حيث تشجع الحوافز الجبائية تراكم رؤوس الأموال، بتخفيضها للعبء الضريبي و من ثم حجم التكاليف خاصة أن المشاريع الاستثمارية في سنواتها الأولى لا تحقق أرباحا .

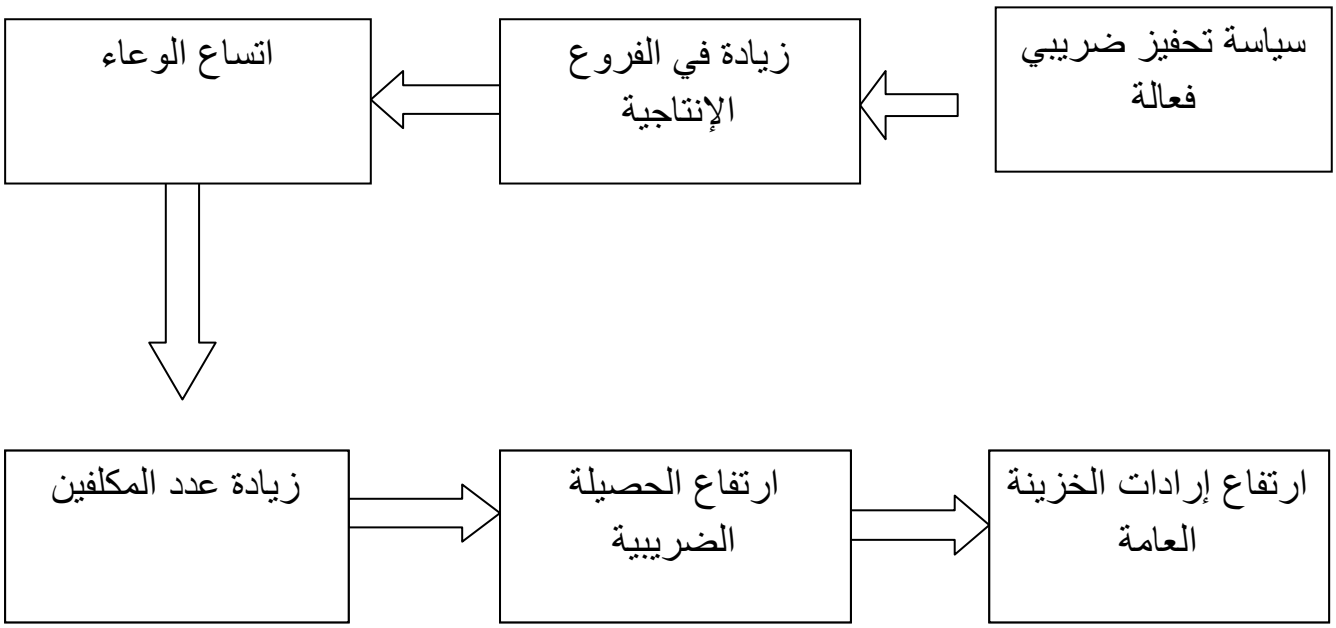
2/ دعم الواردات من السلع الرأسمالية اللازمة ليس فقط للقيام بعملية التنمية الاقتصادية بلا لاستمرارها، حيث يتعين على النظام الضريبي تشجيع استيراد هذا النوع من السلع على الأقل في المراحل الأولى من عملية التنمية الاقتصادية، حيث تنعدم فرص إنتاج هذه المنتجات محليا، و يمكن أن يتحقق ذلك من خلال إعفاء السلع الرأسمالية من الرسوم الجمركية أو تخفيض معدلات الضريبة عليها.

3/ تشجيع الصادرات لتحقيق ميزان تجاري موجب من جهة و لرفع احتياطي الدولة من العملة الصعبة.

4/ توسيع القاعدة الضريبية فالتحفيزات الجبائية الممنوحة للاستثمار في شكل إعفاءات و إن كانت تبدو في ظاهرها خسارة و نقصا في إيرادات ميزانية الدولة، باعتبارها إيرادات لم تحصل نتيجة لتلك الإعفاءات إلا أنها و على المدى المتوسط و الطويل ، تؤدي إلى زيادة المشاريع الاستثمارية و بالتالي زيادة الفروع الإنتاجية، مما يؤدي إلى توسيع القاعدة الضريبية من حيث زيادة عدد المكلفين و ما ينجز عنها من ارتفاع في الحصيلة الضريبية التي تؤدي إلى زيادة في إيرادات الخزينة العامة، و هو ما يبينه الشكل التالي:

[1]- المرجع السابق،ص50-51.

الشكل رقم(03): مخطط يبين آلية عمل السياسة التحفيزية في زيادة موارد الخزينة العامة على المدى الطويل.



المصدر: بليل فدوى، دور التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار السياحي في الجزائر في الفترة 2000-2010،مرجع سبق ذكره، ص 51.

ثانيا– الأهداف الاجتماعية:

تتلخص أهم الأهداف الاجتماعية التي يهدف المشرع إلى تحقيقها في:

1/ توفير مناصب الشغل و القضاء على البطالة، و ذلك من خلال الحوافز الجبائية الموجهة لتشجيع التشغيل، و ذلك بتحفيز المستثمرين على استخدام العنصر البشري بشكل أكبر في العملية الإنتاجية مقارنة بالعوامل الأخرى كرأس المال، و هذا من خلال تخفيف العبء الضريبي فيما يتعلق بالأجور والضمانات الاجتماعية.

2/ تحقيق التوازن الجهوي من خلال الحوافز الجبائية الموجهة لتحفيز و تشجيع الاستثمار في المناطق المحرومة و التي يراد تنميتها و تطويرها لتقليص الفجوة بينها وبين المناطق المنتعشة اقتصاديا، و هذا من أجل القضاء على ظاهرة النزوح الريفي و خلق شروط استقرار السكان.

و انطلاقا من كل هذه الأهداف الجزئية، تحاول سياسة التحفيز الجبائي تحقيق الهدف الأكبر و هو تقديم الدعم الفعلي للتنمية الاقتصادية و من ورائها التنمية الاجتماعية[1].

الفرع الثاني: شروط التحفيز الضريبي .

تتحقق فعالية الحوافز الجبائية لصالح الأنشطة التي تساهم بفعالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، بتوفير مجموعة من الشروط أهمها[2]:

1/ أن يصاحب التخفيض في الأسعار الضريبية على أرباح الأنشطة الاقتصادية المرغوبة لزيادة معدلات الضريبة على أرباح الأنشطة الاقتصادية غير المرغوبة.

2/ أن يكون العبء الضريبي النسبي قبل تخفيض سعر الضريبة على الأنشطة المرغوبة كبيراً نسبياً مما يجعل من تخفيض الضريبة ميزة جبائية فعالة.

3/ أن تصبح العلاقة بين الأرباح النسبية المحققة في الأنشطة الاقتصادية المرغوبة و الأنشطة الاقتصادية غير المرغوبة بعد الضريبة لصالح المجموعة الأولى من الأنشطة و في غير صالح المجموعة الثانية، و بمعنى آخر يتعين أن يصاحب التخفيض في معدلات الضريبة على أرباح الأنشطة الاقتصادية المرغوبة، تغير في الأرباح لصالح تلك الأنشطة.

4/ أن تكون المشروعات أو الفرص الاستثمارية المتاحة في مجال الأنشطة الاقتصادية المرغوبة تحقق نتائج موجبة، أما إذا كانت نتائجها سالبة خاصة في المراحل الأولى فإن الحوافز الضريبية تصبح عديمة أو قليلة الفاعلية في توجيه الاستثمارات باتجاه تلك الأنشطة.

5/ يجب توجيهاته الاستثمارات إلى أنشطة مهمة و المعلن عن أولويتها وفقاً للسياسة الاقتصادية للدولة.

6/ يجب أن تتناسب هاته الامتيازات مع درجة أهمية كل نشاط.

7/ يجب تغطية العبء الناتج عن هاته الامتيازات بالنسبة لامتيازات الدولة، أي موجهة العجز الذي قد يصاحب ميزانية الدولة جراء هاته الامتيازات.

[1] المرجع السابق، ص 51.
[2]- مدان إسلام، إبراهيم بلهواري إسماعيل، مرجع سابق، ص65-66.

8/ اعتبار الضريبة جزء من مناخ استثماري عام تتداخل عناصره وتتشابك إلى حد كبير منها الاستقرار السياسي، استقرار العملة المحلية، إمكانية تحويلها تجارياً نطاق السوق و حجمه، طبيعة النظام المصرفي و المالي القائم، درجة تطور أنظمة الاتصال، مدى توفر الهياكل القاعدية... الخ، حيث توفير هذه العناصر يعمل على تحقيق نتائج إيجابية بالنسبة للمستثمر و بالتالي تحقق الأهداف المنتظرة من هذه السياسة.

9/ تقييم هاته السياسة من خلال بعض المؤشرات منها حجم الاستثمارات و توزيعها الجغرافي، حجم اليد العاملة المستغلة، حجم الصادرات خارج المحروقات... الخ، و هذا لمعرفة مدى تحقيق هاته السياسة للأهداف المرغوب فيها.

10/ صياغة معايير للأهلية بأكبر قدر ممكن من الدقة و التحديد حتى يقتصر منح الامتيازات للمؤسسات المتمتعة بأعلى معايير الجدارة الموضوعة و القابلة للقياس.

11/ تبسيط إجراءات الحصول على الامتيازات الضريبية، و إعلام المؤسسات بأشكال هاته الامتيازات و مدى أهميتها بالنسبة لأنشطتهم.

12/ تأهيل الإدارة الضريبية بحيث ينبغي أن تكون نشطة، ذات كفاءة، نزيهة و عادلة، كما يجب أن تملك عناصر قادرة، مؤهلة، تقوم بواجبها على خير أداء، و تنبها تكاليف الزائدة و ضياع الوقت.

13/ حتمية وجود جهاز تنفيذي قوي لأنّ الأمر لا يتعلق بوجود عمل تشريعي منسجم بقدر ما هو في حالة ماسة و أكيدة إلى الجهاز التنفيذي القوى.

المطلب الثالث: جهود الدولة في إنشاء الهيئات لتأطير التحفيزات الجبائية .

لقد منح الأمر 1-3 المؤرخ 2001/08/30 المعدل و المتمم بالأمر 06-08 المؤرخ في 2006/07/15 المتعلق بتطوير الاستثمار و تسييره و ضعت عدة أنظمة خاصة موجهة نحو شرائح معينة من الشعب و تتمثل في أنظمة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر.

الفرع الأول: الامتيازات الممنوحة في إطار نظام الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار(ANDI) .

تتولى الوكالة الاتصال مع الإدارات و الهيئات المعنية لضمان ترقية الاستثمارات و تطويرها و متابعتها و استقبال المستثمرين المقيمين و غير المقيمين و إعلامهم و مساعدتهم، كما تتولى تسهيل القيام بالشكليات التأسيسية للمؤسسات و تجسيد المشاريع بواسطة خدمات الشابك الوحيد اللامركزي، حيث تمنح المزايا المرتبطة بالاستثمار و تسهر على التأكد من احترام الالتزامات التي تعهد بها المستثمرون خلال مدة الإعفاء و تسيير صندوق دعم الاستثمار[1].

يوجد مقر الوكالة في مدينة الجزائر و للوكالة هياكل لا مركزية على المستوى المحلي و يمكنها إنشاء مكاتب تمثيل في الخارج كما أنه ينشأ شباك وحيد ضمن الوكالة يضم الإدارات و الهيآت المعنية بالاستثمار و ذلك على مستوى الهيكل اللامركزي للوكالة[2].

كما يمنح هذا النظام المزايا للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة حسب نظامين[3]:

1-النظام العام:

يستفيد من مزايا هذا النظام على مرحلتين و هما مرحلة الإنجاز و مرحلة الاستغلال.

تتمثل التحفيزات في المرحلة الأولى في الإعفاء من حقوق الجمارك من الرسم على القيمة المضافة و من حقوق نقل الملكية.

أما في المرحلة الثانية فتتمثل تحفيزاتها في الإعفاء من الضريبة على الأرباح و الرسم على النشاط المهني.

2-النظام الخاص:

وهو بدوره ينقسم إلى:

[1]- المادة 21 من قانون الاستثمار، 2007.
[2]- المادة 23 من قانون الاستثمار، 2007.
[3]-كريمة حنيني، مرجع سابق، ص55-66.

أ/ النظام الأول :

يطبق على الاستثمارات غير المستثناة من الامتيازات و المنجزة في المناطق التي تحتاج إلى إعانة الدولة و يمنح هذا النظام عدة امتيازات يستفاد منها على مرحلة الإنجاز و مرحلة الاستغلال.

- تتمثل الامتيازات الممنوحة في إطار مرحلة الإنجاز في الإعفاء من حقوق التسجيل، التكفل الجزئي أو الكلي للدولة لنفقات الإنجازات الهيكلية، الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و الإعفاء من حقوق الجمارك.
- أما الامتيازات الممنوحة في إطار مرحلة الاستغلال فتتمثل في الإعفاء لمدة 10 (عشرة) سنوات من الضريبة على الأرباح و الرسم على النشاط المهني.

ب/ النظام الثاني:

يطبق على الاستثمارات التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني فهو الآخر يمنح الامتيازات على مرحلتين الإنجاز و الاستغلال.

-تمنح الامتيازات في المرحلة الأولى لمدة 5 (خمسة) سنوات و تتمثل في الإعفاء من حقوق التسجيل و الرسم العقاري.

-أما بالنسبة للمرحلة الثانية فتمنح امتيازاتها لمدة 10(عشرة) سنوات و تتمثل في الإعفاء من الضريبة على الأرباح و الرسم على النشاط المهني.

الفرع الثاني: الامتيازات الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ).

تعمل هذه الوكالة تحت سلطة رئيس الحكومة و يتولى الوزير المكلف بالتشغيل المتابعة العملية لنشاط الحكومة، وتتمتع هذه الوكالة بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي في حين يوجد مقر الوكالة في العاصمة و يمكن إنشاء فرع جهوي أو محلي بناء على قرار مجلسها التوجيهي[1]. و تمنح تحفيزات عديدة تتمثل أهمها في:

- الإعفاء من الضريبة على الدخل أو على الأرباح و الرسم العقاري و ذلك لمدة 5 (خمسة) سنوات.
- الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص عقود إنشاء الشركات و حقوق نقل الملكية.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لاقتناء السلع أو الخدمات الموجهة للاستثمار.

[1]- المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 36-295 المؤرخ في 08 سبتمبر 1996.

- الاستفادة من النسبة المخفضة فيما يخص حقوق الجمارك.
- إمكانية التنازل عن المحلات الموجهة لنظم الوكالة و المؤجرة في إطار عمليات البيع بإيجار[1].

الفرع الثالث: التحفيزات الممنوحة في إطار الصندوق الوطني للتأمين على البطالة(CNAC)

أسس هذا الصندوق لتمويل المشروعات المصغرة التي ينوي أصحابها إنشاءها، لكن بشرط أن تتراوح أعمارهم بين 35-50 سنة و أن يكونوا مسجلين لدى مصالح الوكالة الوطنية للتشغيل منذ06(ستة) أشهر على الأقل بصفتهم طالبين للعمل. و تستفيد الاستثمارات المحققة من طرف الأشخاص التابعين لنظام الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من مزايا عدة تتجلى في النسبة المخففة لحقوق الجمارك، الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، الإعفاء من حقوق نقل الملكية بالنسبة للعقارات المقتناة في إطار الاستثمار، الإعفاء المؤقت 3 (ثلاث) سنوات من الضريبة على الدخل، الرسم على النشاط المهني و الرسم العقاري[2].

الفرع الرابع: الامتيازات الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM) .

هي وكالة ذات طابع خاص منظمة في شبكة لا مركزية موزعة عبر كافة أرجاء الوطن تقدم قروض مصغرة وتدعم و توافق المستفيدين منه، يستفيد الشباب المستثمر التابع لهذه الوكالة من مزايا تتمثل في:

- إعفاء شامل للضريبة على الدخل لمدة 5 (خمسة) سنوات.
- قرض بدون فائدة لصالح المشاريع التي لا تفوق تكاليفها 100.000 دج.
- تخفيض في معدل الفائدة بالنسبة للقروض البنكية الممنوحة.
- قرض بدون فائدة في إطار اقتناء مواد أولية ذات تكلفة لا تتجاوز 30.000 دج[3].

الفرع الخامس: التحفيزات الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لترقية التجارة الخارجية (ALGEX).

في إطار سياسة ترقية الصادرات خارج المحروقات توسيع المبادلات التجارية والاندماج العالمي و هو الغرض الذي أسست من أجله الوكالة الوطنية لترقية الصادرات الخارجية، الذي سخر ووفر آليات للصادرات

[1]- كريمة حنيني، مرجع سابق، ص66.
[2]- المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 04 /01 المؤرخ في 03 /01 /2004 المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 188/94 المؤرخ في2004/07/06.
[3]- كريمة حنيني، مرجع سابق، ص67

خارج المحروقات، ووضعت تحت وصاية وزارة التجارة[1]. وتمنح الإعفاء بالنسبة لعمليات التصدير و في شروط محددة مسبقاً وذلك من:

الضريبة على الأرباح[2]، الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة[3].

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 04-174 المؤرخ في 12 جوان 2004.
[2]- المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل بالمادة 06من قانون المالية لسنة 2006.
[3]- المواد 13و 42 -02 و50 من قانون الرسوم على قانون رقم الأعمال.

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن الدولة وضعت عدة آليات للحد من ظاهرة التهرب الضريبي و تمثلت هذه الآليات في الإجراءات الوقائية التي تقوم على تحسين فعالية النظام الضريبي و الآليات الرقابية التي تعد وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية، إذ تسعى الدولة من خلالها إلى تنظيم و توجيه المكلفين بالضريبة، و العمل على اكتشاف الأخطاء و المخالفات بهدف تصحيحها و تقويمها.

بالإضافة إلى الآليات التحفيزية التي تعتبر بمثابة مساعدات مالية غير مباشرة تقدمها الدولة للمستثمرين بهدف تشجيع الاستثمارات في قطاعات معينة كما أنّ لها دور مهم في تخفيف العبء الضريبي، و في الوقت الذي قدمت فيه الجزائر هذه التنازلات الجبائية عملت على سن جملة من التشريعات لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي كأسلوب من شأنه أن يحد من حدتها.

الفصل الثالث

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية.

تمهيـــد:

من أجل تأكيد دور التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي و تكملة للجانب النظري، ارتأينا التقرب والاحتكاك بكل من الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب و مفتشية الضرائب مرجا شكير بالمدية للاستدلال بأمثلة حية كعينة من المؤسسات الجزائرية، وهذا بمتابعة مسار منح الامتيازات الجبائية ومن ثم المقارنة بين شخص طبيعي مستفيد من الامتيازات الجبائية وأخر غير مستفيد وهذا خلال مرحلة الانجاز، أما في مرحلة الاستغلال فسيتم التفرقة بين شخص معنوي مستفيد من الامتيازات الجبائية وأخر غير مستفيد، وبالتالي نحدد الضغط الجبائي في الحالتين لنتمكن من تحديد فعالية منح الامتيازات الجبائية في الحد من ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي.

لذلك سيتم تقسيم هذا الفصل إلى التالية :

- تقديم الهيآت المستقبلة،
- آليات منح الامتيازات والخطوات العملية المتبعة للاستفادة منها وآثارها،
- فعالية التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي.

المبحث الأول:تقديم الهيآت المستقبلة.

حتى يتسنى لكل راغب في الاستفادة من الامتيازات الجبائية تحقيق مشروعه لا بد من أن يتقرب من الهيآت المعنية و يشرع في القيام بالخطوات اللازمة بدءا من مرحلة الانجاز ووصولا إلى مرحلة الاستغلال، لذلك ارتأينا أن نخصص هذا المبحث للتعرف على كل من :

- مديرية الضرائب لولاية المدية،

- مفتشية الضرائب مرجا شكير بالمدية،

- الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب بالمدية.

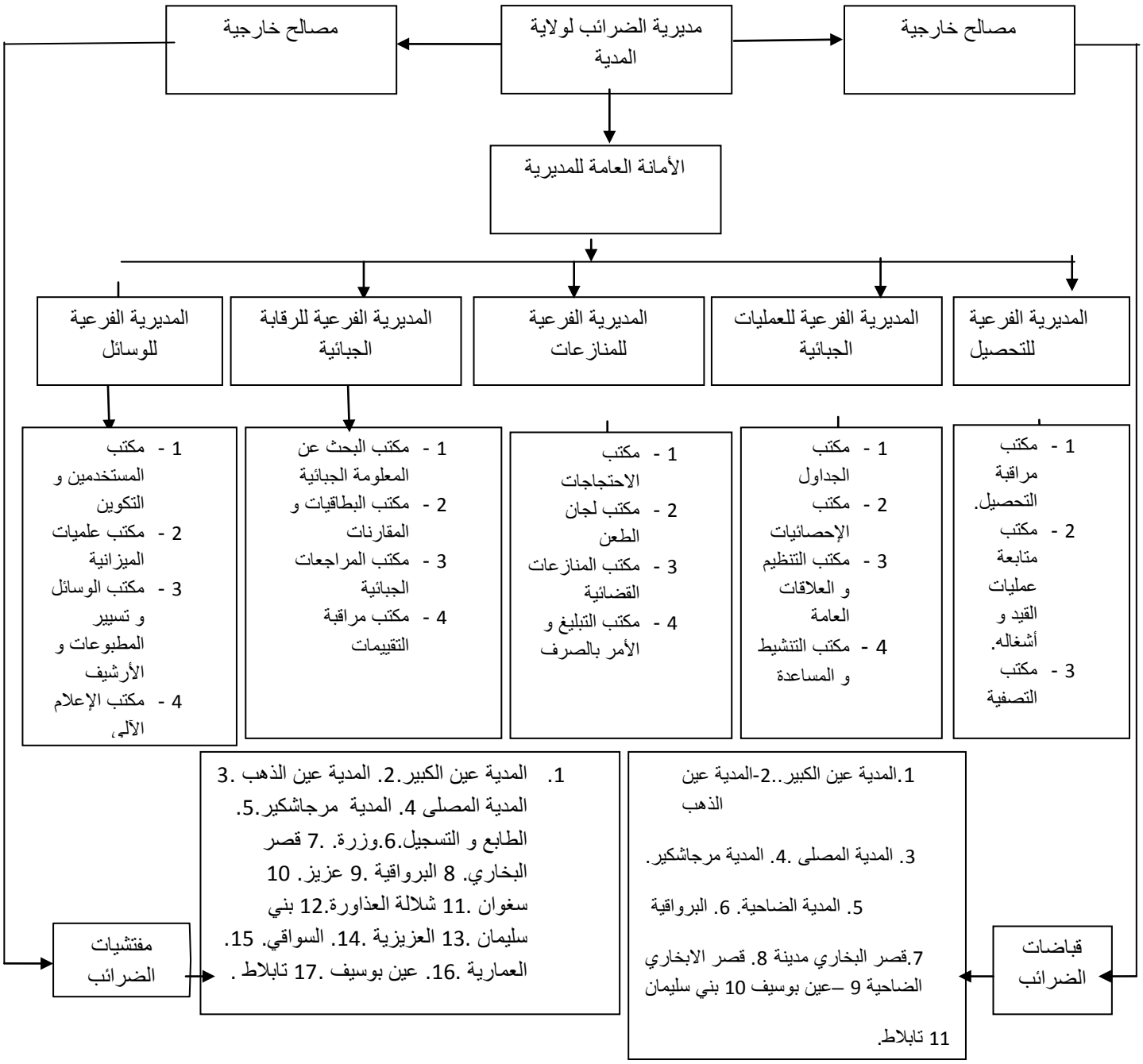
المطلب الأول:تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية.

يمكننا التعرف على مديرية الضرائب لولاية المدية من خلال عرض هيكلها و مهامها .

الفرع الأول :الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية.

تتكون مديرية الضرائب لولاية المدية من خمسة (05) مديريات فرعية ممثلة في سبعة عشرة (17) مكتب ,ومصالح خارجية. و فيما يلي شكل ملخص للمديريات الفرعية و المصالح الخارجية و المشكلة لمديرية الضرائب لولاية المدية :

شكل رقم04 :الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 06/19 المؤرخ في 1991/02/23 .

الفرع الثاني : مهام مديرية الضرائب لولاية المدية

نتعرف على هذه المهام من خلال ذكر مهام كل مديرية فرعية على حدا. فمديرية الضرائب منظمة في خمسة (05) مديريات فرعية :

1-المديرية الفرعية للتحصيل : و تكلف لا سيما بما يلي :

- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و مراقبتها و ومتابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج أو أتاوى.
- متابعة العمليات و القيود المحاسبية و المراقبة الدورية لمصالح التحصيل و تنشيط الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير و تصفية الحسابات و كذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي .
- مراقبة القباضات و مساعدتها قصد تطهير حسابات قباضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها .

و تتكون المديرية الفرعية للتحصيل من ثلاثة (03) مكاتب :

أ -**مكتب مراقبة التحصيل** : و يكلف بما يلي :

- دفع نشاطات التحصيل
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات .
- إعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية و كذا هيئات المعنية .

ب- **مكتب متابعة عمليات القيد و أشغاله** : و يكلف بما يلي :

- متابعة أعمال التأشير و التوقيع على المدفوعات و على شهادات الإلغاء من الجداول و سندات الإيرادات المتكفل بها .
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة .
- التكفل الفعلي بالأوامر و التوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير , بخصوص مهام المراقبة و تنفيذها .
- إعداد و تأشير عمليات و القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين

ج- **مكتب التصفية** : ويكلف بما يلي :

مراقبة التكفل بالجداول العامة و بسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات و مستخرجات الأحكام و القرارات القضائية في مجال الغرامات و العقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية .

- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب و المصادقة عليها .
- مركزة حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة .

التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة و سجل الترحيل و مراقبة كل ذلك.

2- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : و تكلف لاسيما بما يلي :

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها ,كما تكلف بأشغال الإصدار .
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعة هذه الطلبات و مراقبتها .
- متابعة نظم الإعفاء و الامتيازات الجبائية

و تتكون المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من أربعة (04) مكاتب :

أ-مكتب الجداول : و يكلف بما يلي :

- التكفل بالجداول العامة و إصدارها .
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة و سندات التحصيل

ب-مكتب الإحصائيات : و يكلف بما يلي :

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء و التحصيل .
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية و ضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب .

ج -**مكتب التنظيم و العلاقات العامة** : و يكلف بما يلي :

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ودراسة هذه الطلبات مع تسليم هذه الاعتماد .
- متابعة النظم الجبائية الخاصة و الامتيازين .
- نشر المعلومة الجبائية و استقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه.

د- **مكتب التنشيط و المساعدة** : و يكلف بما يلي :

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و كذا بتنشيط المصالح المحلية و مساعدتها قصد تحسين مناهج العمل و انسجامها .
- متابعة و معالجة تقارير التحقيق في التسيير .

3- المديرية الفرعية للمنازعات : و تكلف لا سيما بما يلي :

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية و تبليغ القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة .
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة .

- تشكيل ملفات يدع التظلمات أو طعون الاستئناف و الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية .

و تتكون المديرية الفرعية للمنازعات من أربعة (04) مكاتب :

أ -**مكتب الاحتجاجات** : و يكلف بما يلي :

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة .
- استلام و دراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .

ب- مكتب لجان الطعن : و يكلف بما يلي :

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الاعفائي المختصة

- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة

ج- **مكتب المنازعات القضائية** : و يكلف بما يلي :

- إعداد و تكوين ملفات إيداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزئية المختصة .
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة .

4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية : و تكلف بإعداد برامج البحث و مراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة انجازه، و تتكون المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من أربعة (04) مكاتب :

أ -**مكتب البحث عن المعلومة الجبائية** : و الذي يعمل في شكل فرق ,و يكلف بميلي :

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها .
- تنفيذ برامج التدخلات و البحث و كذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيادة و بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية .

ب- **مكتب البطاقيات و المقارنات** : و يكلف بما يلي :

- تكوين و تسيير مختلف البطاقيات الممسوكة
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب .

ج- **مكتب المراجعات الجبائية** : و الذي يعمل في شكل فرق و يكلف لاسيما بضمان :

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة .
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة
- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقيمية .

د- **مكتب مراقبة التقييمات** : و الذي يعمل في شكل فرق , و يكلف بما يلي :

- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا .

- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التنطيق)
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية .

5- المديرية الفرعية للوسائل :و تكلف لاسيما بما يلي :[1]

- تسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية و تنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشئات التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل .

و تتكون المديرية الفرعية للوسائل من أربعة (04) مكاتب :

أ -**مكتب المستخدمين و التكوين** : و يكلف بما يلي :

- السهر على احترام التشريع و التنظيم الساريين في مجال تسيير الموارد البشرية و التكوين.
- انجاز أعمال ضبط التعداد و ترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية

ب - **مكتب عمليات الميزانية** : و يكلف بما يلي :

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، و ذلك في حدود الاختصاص المخول له .
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب و مراكز الضرائب .
- الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية .

ج -**مكتب الوسائل و تسيير المطبوعات و الأرشيف** : و يكلف بما يلي :

- تسيير الوسائل المنقولة و غير المنقولة و كذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب .

[1]- مديرية الضرائب لولاية المدية .

- تنفيذ التدابير المروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين و الهياكل و العتاد و التجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك .

د **مكتب الإعلام الآلي** : و يكلف بما يلي :

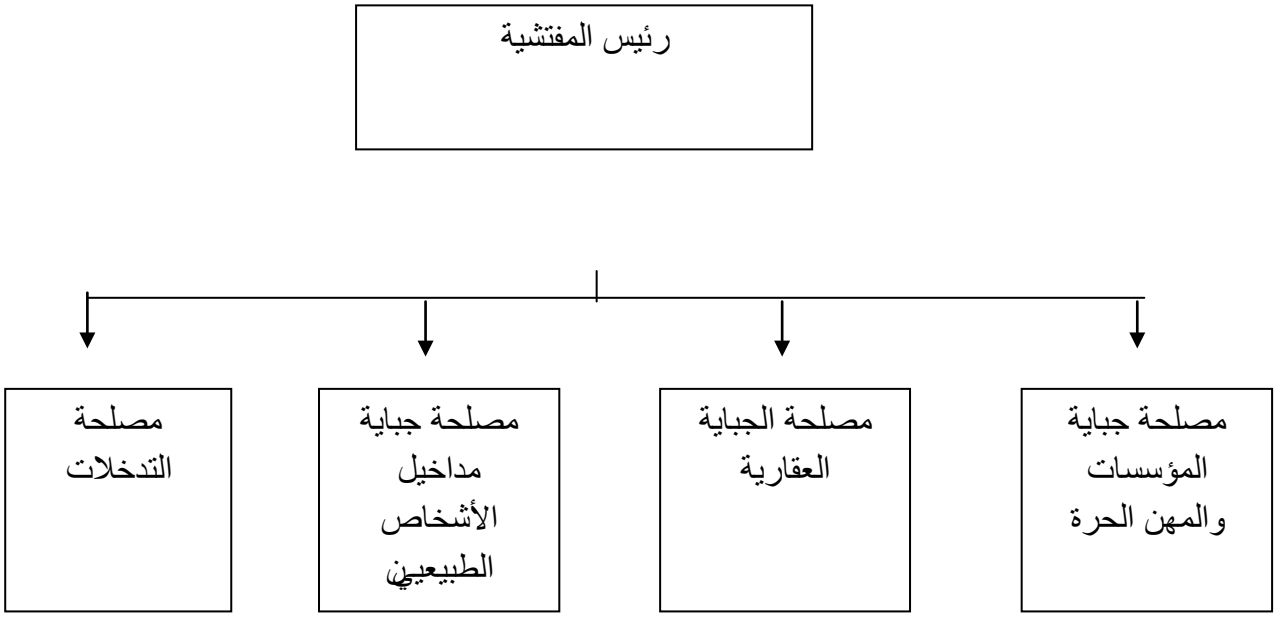
- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي و الجهوي .
- المحافظة في حالة شغل للمنشئات التحتية التكنولوجية و مواردها .
- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الاعفائي المختصة
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل وإخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.

المطلب الثاني : تقديم مفتشية الضرائب مرج شكير المدية

سيتم التعرف على هذه المفتشية كذلك من خلال التطرق إلى هيكلها ومهامها، علما أنها مفتشية من مفتشيات مديرية الضرائب لولاية المدية كما سبق وأن أشرن

الفرع الأول :الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب مرجا شكير المدية

شكل رقم05:الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب مرجا شكير المدية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من مفتشية الضرائب مرجا شكير المدية .

يشار إلى انه هناك مهام مشتركة بين كافة مصالح المفتشية مثل :

- كل مصلحة تعمل على إعداد إحصائيات خاصة بها أما ثلاثية أو سداسية.
- كل مصلحة تقوم بدراسة الشكايات الخاصة بها.
- كل مصلحة تقوم بتسجيل الصادرات و الواردات الخاصة بها في سجلات مشتركة بين كافة مصالح المفتشية.

الفرع الثاني : مهام مصالح مفتشية الضرائب مرج شكير

جدول رقم01: مهام مصالح مفتشية الضرائب مرجا شكير المدية

مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة	يتم على مستوى هذه المصلحة تسيير الملفات الجبائية للتجار المتابعين وفق النظام الحقيقي و النظام المبسط و النظام العام ,بالإضافة إلى دراسة و مراقبة نشاط ذوي المهن الحرة غير التجارية و كذا ملفات المكلفين المستفيدين من الامتيازات الجبائية { ANDI-إضافة إلى المؤسسات المعنوية{ }{ANSEJ –CNAC-ANGEM EURL- ,ويتم كذلك ايداع التصريحات الشهرية التي تحمل علامة{ –لا شئ –و ... SARL التصريحات السنوية ,وفي حالة التأخر أو غياب التصريح يقوم أعوان المصلحة باعذار المكلفين قبل إخضاعهم تلقائيا ,كما يتم مراقبة التصريحات الشهرية و مقارنتها بالتصريح السنوي أو مقارنتها بما يرد للمصلحة من معلومات من خارج المفتشية {بطاقيات المشتريات أو المقبوضات }التي تعدها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وفي حالة إيجاد فروقات تقوم المصلحة بتسوية الوضعية الجبائية للمعنيين .
مصلحة الجباية العقارية	يتم على مستوى هذه المصلحة إحصاء العقارات المبنية و غير المبنية التابعة إقليميا للمفتشية حيث يخضع المالكين سنويا للرسم العقاري الذي يحسب بالاعتماد على المساحة و طبيعة الاستغلال كما يتم أيضا تأسيس ضريبة الدخل الإجمالي صنف المداخيل الايجارية بالإضافة إلى تأسيس الرسم % أو سكني بنسبة 7%حسب نوع المحل تجاري بنسبة 15 العقاري الناتج عن بيع عقار أو اكتسابه و كذا الرسم التطهيري .

مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين	التي{ G1يتم إيداع على مستوى هذه المصلحة التصريحات السنوية الخاصة بالمداخيل} تودع قبل 05/01/من السنة الموالية لسنة النشاط و الخاصة بالمكلفين التابعين للنظام الحقيقي. تقوم المفتشية بإخضاع المكلفين بالاعتماد على سلم ض.د.ا حسب نص المادة 104 من ق.ض.م و المادة 05 من قانون المالية 2008. لطالبيها وهي تعادل كشف الأجرة للإجراء.C20-يتم استخراج شهادة المداخيل -كما يتم تسليم البطاقات الجبائية العادية للمعنيين و الذين مقر سكناهم تابع إقليميا لمفتشية مرج شكير
مصلحة التدخلات	تسطر هذه المصلحة برامج سنوية لجميع الأنظمة متمثلة في تدخلات و إحصائيات و معاينات بهدف مكافحة التهرب و الغش الضريبي فهي تعد واجهة المفتشية في الخارج ,وهي مصلحة تهتم بالتجار الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة حيث يتم إيداع التصريح C8بغرض تحضير وثيقة G12السنوي تشمل تأسيسات سنتين كاملتين وهذا C9ثم أخيرا يتم تثبيت الأسس في وثيقة نهائية بالاعتماد على كل من :-التصريحات السنوية -محاضر المعاينة .-الأنشطة المماثلة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من مفتشية الضرائب مرجا شكير المدية.

المطلب الثالث : تقديم الشباك الوحيد اللامركزي لولاية المدية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى التعرف على الشباك الوحيد اللامركزي و دوره، بالإضافة إلى تشكيلته.

الفرع الأول:المقصود بالشباك الوحيد اللامركزي[1].

الشباك الوحيد غير المركزي هو هيكل محلي من الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار.

أنشئ هذا الشباك على مستوى الولاية، يضم في داخله، علاوة عن إطارات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار نفسها، ممثلين عن الإدارات و الهيئات التي تتدخل في عملية الاستثمار لاسيما الإجراءات المتعلقة بما يلي:

- تأسيس و تسجيل الشركات.
- الموافقات و التراخيص بما في ذلك تراخيص البناء.
- المزايا المتعلقة بالاستثمارات.
- على هذا النحو، هو مكلف باستقبال المستثمرين، استلام ملف تسجيلهم، تسليم شهادات التسجيل ذات الصلة و كذا التكفل بخدمات الإدارات و الهيئات الممثلة داخل مختلف المراكز، و توجيهها للمصالح المعنية و حسن إنهائها.

الفرع الثاني: دور الشباك الوحيد اللامركزي.

يتمثل دور الشباك في:

- تسهيل و تبسيط الإجراءات القانونية لتأسيس المؤسسات و تنفيذ المشاريع الاستثمارية، لهذا الغرض يؤهل ممثلو الإدارات و الهيئات الموجودون على مستوى المراكز، لتسليم كل الوثائق المطلوبة مباشرة على مستواهم، و تقديم كل الخدمات الإدارية المرتبطة بإنجاز الاستثمار وتكوين الشركات.

[1] - الموقع الإلكتروني:www.andi.dz، تاريخ الإطلاع 2019/05/22.

- يكلفون بالتدخل لدى المصالح المركزية و المحلية لإدارتهم أو هيئاتهم الأصلية لتذليل الصعوبات المحتملة التي يواجهها المستثمرون .
- من أجل ضمان فعالية عمل الشباك الوحيد و جعله أداة حقيقية للتبسيط و التسهيل اتجاه المستثمرين، تم إدخال تعديلات بغرض السماح لإنشاء فضاء ضروري لإنجاز و تطوير المشاريع الاستثمارية.
- إن الخدمات المقدمة من طرف الشباك، لم تعد تقتصر على المعلومة البسيطة بل تمتد إلى الانتهاء من جميع الإجراءات المطلوبة، وهذا بفضل التفويض الفعلي للسلطة، اتخاذ القرار و التوقيع الممنوح من طرف الإدارات و الهيئات المعنية، لممثليهم داخل الشباك.

الفرع الثالث: تشكيلة الشباك الوحيد اللامركزي لولاية المدية[1].

استحدث المشرع في المرسوم التنفيذي الجديد رقم 17-100 يتضمن صلاحيات الوكالة أربعة (04) مراكز تابعة لكل شباك، و على رأس كل مركز رئيس، يعين بقرار وزاري يوقع عليه وزير الصناعة و المناجم، و هذه المراكز تكون تحت وصاية مدير الشباك المعين بمرسوم رئاسي، وقد استحدثها المشرع لتقديم تسهيلات أكثر مع تفعيل مهام ممثلو الإدارات و الهيئات العمومية و حددت هذه المراكز في المادة 07 كالتالي:" يضم الشباك الوحيد اللامركزي المنصب على مستوى مقر الولاية"، المراكز الأربعة التالية:

- مركز تسيير المزايا.
- مركز أستيفاء الإجراءات.
- مركز الدعم لإنشاء المؤسسات.
- مركز الترقية الإقليمية.

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 17-100 المؤرخ في 06 جمادي الثانية عام 1438 الموافق ل 05 مارس سنة 2017، يعدل و يتمم المرسوم التنفيذي رقم 06-356 المؤرخ في 16 رمضان 1427 الموافق ل 09 أكتوبر 2016 المتضمن صلاحيات الوكالة لتطوير الاستثمار و تنظيم سيرها، الجريدة الرسمية العدد 16، الصادرة في مارس 2017.

الشكل رقم 06: سنوضح تشكيلة الشباك الوحيد اللامركزي لولاية المدية:



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على منشورات الوكالة الوطنية لتكوير الاستثمار.

المبحث الثاني: نظام الامتيازات الممنوحة للمستثمرين والخطوات المتبعة للاستفادة منها.

المطلب الأول: نظام الامتيازات الممنوحة للمستثمرين:

توجد ثلاث مستويات من المزايا:

أولا– مزايا مشتركة للاستثمارات المؤهلة:

1. المشاريع المنجزة في الشمال:

أ– مرحلة الإنجاز:

- الإعفاء من الحقوق الجمركية، فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في أنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، فيما يخص السلع و الخدمات المستوردة أو المقتناة محليا التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض و الرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار المعني.
- الإعفاء من حقوق التسجيل و الرسم على الإشهار العقاري و مبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية و غير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية، و تطبق هذه المزايا على المدة الدنيا لحق الامتياز الممنوح.
- تخفيض بنسبة 90% من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة خلال فترة إنجاز الاستثمار.
- الإعفاء لمدة عشر(10) سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار، إبتداءا من تاريخ الاقتناء[1].
- الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات و الزيادات في رأسمال.

[1]- الموقع الإلكتروني:www.andi .dz تاريخ الإطلاع2019/05/22.

ب- مرحلة الاستغلال:

لمدة ثلاث (03) سنوات بالنسبة للاستثمارات المحدثة حتى مائة (100) منصب شغل إبتداءا من بدء النشاط و بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر:

- الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات (IBS)
- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني (TAP).
- تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.

2- الاستثمارات المنجزة في الجنوب و الهضاب العليا و المناطق التي تستدعي تنميتها مساهمة خاصة من قبل الدولة:

البلديات التابعة لمناطق الجنوب و الهضاب العليا ،و كذا كل منطقة أخرى تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من الدولة في ولاية المدية هي:

- سانق- سيدي دامد- سيدي زهار

-طا فراوت- عين بوسيف- الكاف لخضر

- شنيغل- دراق- جواب

- قصر البخاري- مفتاح- أم الجليل

- أولاد معرف- العوينات- عين أو قصير

- عزيز- البوعايش- بوغزول

- الشهبونية- شلالة العذاورة.

أ- مرحلة الإنجاز:

✓ الإعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع و الخدمات غير المستثناة من المزايا و التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

- ✓ الإعفاء من دفع حق نقل الملكية بعوض و الرسم على الإشهار العقاري عن كل المقتنيات العقارية إلي تتم في إطار الاستثمار المعني.
- ✓ الإعفاء من حقوق التسجيل و مصاريف الإشهار العقاري و مبالغ الأملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية و غير المبنية الممنوحة و الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية، تطبق هذه المزايا على المدة الدنيا لحق الامتياز.
- ✓ الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار ابتداء من تاريخ الاقتناء.
- ✓ الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص العقود التأسيسية للشركات و الزيادات في رأسمال.
- ✓ التكفل الكلي أو الجزئي من طرف الدولة بنفقات الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار، و ذلك بعد تقييمها من قبل الوكالة.
- ✓ التخفيض من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة، بعنوان منح الأراضي عن طريق الامتياز من أجل إنجاز مشاريع استثمارية.

- بالدينار الرمزي للمتر المربع(م2) خلال فترة عشر (10) سنوات، وترتفع بعد هذه الفترة إلى 50% من مبلغ إتاوة أملاك الدولة بالنسبة للمشاريع الاستثمارية المقامة في المناطق التابعة للهضاب العليا، و كذا المناطق الأخرى التي تتطلب تنميتها مساهمة خاصة من قبل الدولة.

- بالدينار الرمزي للمتر المربع (م2) لفترة خمس عشرة (15) سنة و ترتفع بعد هذه الفترة إلى 50% من مبلغ إتاوة أملاك الدولة بالنسبة للمشاريع الاستثمارية المقامة في ولايات الجنوب الكبير[1].

ب- مرحلة الاستغلال لمدة عشر(10) سنوات :

- ✓ إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات.
- ✓ إعفاء من الرسم على النشاط المهني.
- ✓ تخفيض بنسبة 50% من مبلغ الإتاوة الإيجارية السنوية المحددة من قبل مصالح أملاك الدولة.

ثانيا- مزايا أضافية لفائدة الأنشطة المتميزة و / أو التي تخلق فرص عمل:

[1]- الموقع الإلكتروني www.andi.dz تاريخ الإطلاع 2019/05/15.

يتعلق الأمر في المقام الأول، بالتحفيزات الجبائية و المالية الخاصة المقررة من طرف الأنظمة المعمول بها لصالح النشاطات السياحية، الصناعية و الفلاحية، هذه المزايا لا يمكن جمعها مع تلك المنصوص عليها في منظومة قانون ترقية الاستثمار، و في هذه الحالة يتم التحفيز الأكثر تشجيع .

أما النوع الثاني من المزايا الإضافية، فهو يخص المشاريع التي تخلق أكثر من 100 منصب شغل دائم، و المنجزة في المناطق التي تستدعي التنمية، و تستفيد هذه المشاريع من مدة إعفاء جبائي يقدر ب 5 سنوات على مرحلة الاستغلال[1].

المطلب الثاني: الخطوات المتبعة للاستفادة من الامتيازات الجبائية.

الفرع الأول: إجراءات التسجيل حسب ما نص عليه القانون 16-09 المتعلق بترقية الاستثمار:

نص القانون رقم: 16-09 المؤرخ في 29 شوال عام 1437 الموافق ل 03 غشت سنة 2016 و المتعلق بترقية الاستثمار من خلال ما تطرقت إليه المادة 04 و ما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم: 17-102 المؤرخ في 06 جمادي الثانية عام 1438 الموافق ل 05 مارس سنة 2017 يحدد كيفيات تسجيل الاستثمارات وكذا شكل و نتائج الشهادة المتعلقة به من خلال المواد 02 إلى 07 و التي نصت على أنّ:

- تسجيل الاستثمار هو الإجراء المكتوب الذي يعبر من خلاله المستثمر عن إرادته في إنجاز استثمار في نشاط اقتصادي لإنتاج السلع أو الخدمات و يدخل ضمن مجال تطبيق القانون 16-09.
- يتم تسجيل الاستثمار التي يساوي مبلغها أو يفوق 5.000.000.000 دج أو تلك التي تمثل أهمية خاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني بعد قرار المجلس الوطني للاستثمار.
- يتجسد تسجيل الاستثمار على أساس استمارة، تعتبر بمثابة شهادة تسجيل تقدمها الوكالة وفقاً للأشكال المحددة و التي تحل توقيع المستثمر.
- يتم تسجيل الاستثمار من طرف المستثمر نفسه أو من طرف شخص يمثله من خلال وكالة مصادق عليها وفق النموذج المحدد.
- يتم التسجيل أمام الهيئة اللامركزية للوكالة التي يختارها المستثمر[2].

[1]- الموقع الإلكتروني:www.andi.dz ، مرجع سابق، تاريخ الاطلاع 2019/05/16.
[2]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، الموافق ل 08 مارس 2017 العدد 46.

الفرع الثاني: تسجيل استثمار في حالة إنشاء مشروع .

أولا – مرحلة الإنجاز:

✓ هذه العملية تخص كل شخص طبيعي أو معنوي يرغب في إنشاء شركة خاضعة للقانون الجزائري ، مقيد بسجل تجاري ، و يكون له ملف جبائي يتكون من :

- البطاقة الجبائية
- نسخة من السجل التجاري
- عقد الملكية أو عقد الإيجار
- شهادة الميلاد

✓ كي يستفيد المستثمر من الامتيازات الجبائية المنصوص عليها ، يجب عليه سحب التصريح بالاستثمار من الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI الشباك الوحيد اللامركزي لولاية المدية أو تحميله من الموقع الرسمي للوكالة www.andi.dzوملئه.

✓ يقوم المستثمر بإيداع هذا التصريح (شهادة التسجيل) لدى الشباك الوحيد اللامركزي مرفقا بقوائم تحدد قيمة و كمية السلع و الممتلكات و الخدمات المراد اقتناءها و تتمثل هذه القوائم في فواتير شكلية لهذه المقتنيات.

✓ كما يمكن أيضا استعمال خدمة التصريح عبر الانترنيت أون لاين التي أنجزت لهذا الغرض

✓ ترسل نسخة من هذا التصريح إلى مفتشية الضرائب من طرف الوكالة. و المستثمر بدوره يقدم هذه الشهادة للاستفادة من المزايا

✓ بعد إطلاع و تقييد الشباك للفاتورة الشكلية الخاصة بالمقتنيات و الموافقة عليها يقدم المستثمر هذه الأخيرة إلى مفتشية الضرائب لإعفائه من الرسم على القيمة المضافة TVA .

✓ تقدم المفتشية للمستثمر ترخيص شراء بالإعفاء لاقتناء المواد.

ثانيا– مرحلة الاستغلال:

✓ عند اقتناء المستثمر للعتاد يتوجه إلى مفتشية الضرائب من أجل تحرير محضر معاينة للعتاد و بالتالي الانطلاق في النشاط.

- ✓ توجه المعني مباشرة بعد ذلك إلى الشباك الوحيد اللامركزي للحصول على قرار منح الامتيازات الجبائية لمرحلة الاستغلال .
- ✓ تخضع الإعفاءات المقدمة للمستثمر للمتابعة خلال فترة الإعفاء من طرف الشباك من خلال مرافقة و مساعدة المستثمرين، و كذا جمع المعلومات الإحصائية المختلفة عن تقدم المشروع كما يلزم المستثمر بتقديم المعلومات المطلوبة إلى الشباك حتى يتمكن من القيام بمهمة المتابعة الموكلة له.

المبحث الثالث: فعالية التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب الضريبي خلال مرحلتي الانجاز والاستغلال

سنعرض من خلال هذا المبحث حالة مكلف استفاد من الامتيازات الجبائية و نقارنه بمكلف أخر غير مستفيد من الامتيازات الجبائية في كل من مرحلتي الانجاز والاستغلال، وننهيه بتحديد الضغط الجبائي، وهذا لتأكيد فعالية التحفيزات الجبائية في تخفيف العبء الضريبي على المكلف وبالتالي الحد من التهرب الضريبي.

المطلب الأول : مرحلة الانجاز بين وجود الامتيازات الجبائية من عدمه.

في هذه المرحلة سنقارن بين شخص معنوي غير مستفيد من الامتيازات الجبائية بشخص آخر مستفيد في نفس ظروف الشخص الأول .

الفرع الأول :الأعباء الضريبية المترتبة على عاتق شخص معنوي مستفيد من الامتيازات الجبائية

أولا– معلومات خاصة بالمكلف:

من خلال تربصنا في مفتشية مرجا شكير، تم الإطلاع على ملف لمؤسسة أشغال البناء ، مختصة في مجال كهرباء العمارات، عنوانها في حي مرجا شكير بالمدية، و رقم تعريفها الإحصائي هو:

198626210045xxx، و رقم مادة الإخضاع: 26700 xx xx xx.

2– تحديد الأعباء الضريبية : تكون الأعباء الضريبية للانطلاق في المشروع معدومة، إذ يقتني هذا المستثمر مجموع وسائل نشاطه بتسديدها خارج الرسم أي دون دفع الرسم على القيمة المضافة لذلك تم إعداد شهادة

الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة " F20" بتاريخ2016/01/11 بالاعتماد على الفاتورة الشكلية و فيما يلي جدول ملخص لشهادة الشراء من الإعفاء على الرسم على القيمة المضافة :

جدول رقم02 :شهادة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لسيارة نفعية.

الوحدة: دج .

رقم و تاريخ الفاتورة	وصف العتاد المقتنى	اسم المورد	المبلغ خارج الرسمHT	الرسم على القيمة المضافة TVA
فاتورة شكلية رقم:2016/00127. بتاريخ 2016/01/05	سيارة نفعية من نوع تويوطا Hilux	TOYOTA Algérie	2.98.2905,00 دج	معفي (استفاد بقيمة 507.095.00 دج)

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرجا شكير المدية.

و بتاريخ 2016/01/06 تم استخراج شهادة F20رقم 2016/16 الخاصة بالتأمينات وهي كما يلي :

جدول رقم03: شهادة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالتأمينات.

الوحدة: دج.

رقم و تاريخ الفاتورة	الصفة	اسم المؤمن	المبلغ خارج الرسم HT	الرسم على القيمة المضافة TVA
فاتورة شكلية رقم2016/16 بتاريخ:2016/01/06.	خدمة التأمين من جميع المخاطر لمدة سنة.	CAAT agence de Médéa	100.291.00	معفى استفاد بقيمة (17.049.00 دج)

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرجا شكير المدية.

جدول رقم 04 : شهادة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة الخاصة بلوازم خاصة بكهرباء العمارات.

الوحدة: دج.

رقم و تاريخ الفاتورة	الصفة	اسم المؤمن	المبلغ خارج الرسم HT	المبلغ خارج الرسم HT
فاتورة شكلية رقم: 2016/147. بتاريخ: 2016/01/02.	لوازم خاصة بكهرباء العمارات	**SARL ELCTRO ALGER**	7.958.687.00	معفى إستفاد بقيمة 1.352.976.00

المصدر:من إعداد الطالبتان بالاعتماد على معلومات من ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرج شكير .

بعد تحصل المكلف على شهادة"F20" توجه إلى المورد لاقتناء الاستثمارات(سيارة نفعية ، لوازم خاصة بكهرباء العمارات)، و تحصل على الفواتير التي تم ذكرها في الجداول رقم 03،02،01.

و بالتالي نقول أن المؤسسة تحصلت على الامتيازات التالية في مرحلة الإنجاز:

جدول رقم 05: يمثل الامتيازات التي تحصلت عليها المؤسسة في مرحلة الانجاز.

الوحدة: دج.

التعيين	المبلغ
إعفاء من الرسم على القيمة المضافةTVA بخصوص السيارة النفعية	507.095.00
إعفاء من الرسم على القيمة المضافةTVA بخصوص التأمين	17.049.00
إعفاء من الرسم على القيمة المضافةTVA بخصوص لوازم خاصة بكهرباء العمارات	1.352.976.00
المجموع	1.877.120.00

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرج شكير .

الفرع الثاني :الأعباء الضريبية المترتبة على عاتق شخص طبيعي غير مستفيد من الامتيازات الجبائية

1- وصف العتاد المقتنى : نأخذ نفس الشخص الطبيعي السابق و نبقي على نفس الظروف باستثناء ظرف استفادته من الامتيازات، يتمثل العتاد المقتنى من قبله في:

1 -سيارة نفعية من نوع تويوطا Hilux ،الرقم التسلسلي :74673211111xx، رقم التسجيل: 16-330013-00.

2 -لوازم خاصة بكهرباء العمارات.

2- تحديد الأعباء الضريبية :

جدول رقم06: فاتورة السيارة المقتناة دون الاستفادة من الامتيازات.

الوحدة: دج.

رقم و تاريخ الفاتورة	**المبلغ خارج الرسمHT**	**الرسم على القيمة المضافةTVA17%**	**المبلغ بكامل الرسوم TTC**
فاتورة رقم: 2016/3342516B بتاريخ 2016/12/27	2.982.905,00	507.095,00	3.490.000,00
المجموع	2.982.905 00,	507.095,00	3.490.000,00

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرجا شكير .

جدول رقم 07: فاتورة التأمينات دون الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

الوحدة: دج.

رقم و تاريخ الفاتورة	المبلغ خارج الرسمHT	**الرسم على القيمة المضافة17%TVA**	**المبلغ بكامل الرسومTTC**
فاتورة رقم: 2016/15167 بتاريخ:28/ 2016/12	100.291.00	17.049.00	117.340,00
المجموع	100.291.00	17.049.00	117.340,00

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرجا شكير .

جدول رقم 08: فاتورة لوازم خاصة بكهرباء العمارات دون الاستفادة من الامتيازات الجبائية.

الوحدة: دج.

رقم و تاريخ الفاتورة	المبلغ خارج الرسمHT	المبلغ خارج الرسمHT	**المبلغ بكامل الرسوم TTC**
فاتورة رقم: 2016/135. بتاريخ: 2016/12/20.	7.958.687,00	1.352.976,00	9.311.663,00
المجموع	7.958.687,00	1.352.976,00	9.311.663,00

المصدر:من إعداد الطالبتان بالاعتماد على معلومات من ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرج شكير.

المطلب الثاني: مرحلة الاستغلال بين وجود الامتيازات من عدمه.

سنقوم في هذه المرحلة بدراسة المؤسسة السابقة، في حالة الاستفادة / عدم الاستفادة من الامتيازات الجبائية في مرحلة النشاط.

الفرع الأول : الأعباء الضريبية المترتبة على عاتق شخص طبيعي غير مستفيد من الامتيازات الجبائية .

أولا– تحديد الأعباء الضريبية : قام المعني بإيداع ملف التصريح الجبائي الخاص به و الذي يتمثل في ميزانية سنة 2017 و جدول حسابات النتائج:

جدول رقم 09: الميزانية المختصرة لسنة 2017.

الوحدة: دج .

الأصول	المبلغ	الإهتلاك	الصافي	الخصوم	المبلغ
-الاستثمارات.	4.945.781.00	1.289.718.00	–	– رأس	6.693.029.00
-المخزونات.	**00**	–	–	المال.	3.061.933.00
-الزبائن.	3.172.680.00	–	–	–	
				الموردون.	
المجموع	11.044.681.00	1.289.718.00	9.754.962.00	**المجموع**	9.754.962.00

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على التصريحات السنوية المودعة في مفتشية مرج شكير المدية.

- حساب الصافي:

= مجموع الأصول – مجموع الإهتلاكات .

1.289.718 – 11.044.681=

9.754.962 =

جدول رقم10: جدول حساب النتائج.

الوحدة: دج.

التعيين	المبلغ
– إنتاج مباع.	6.606.363.00
– رقم الأعمال.	6.606.363.00
– القيمة المضافة	2.564.24900.
– أعباء العمال.	216.000.00
– إجمالي فائض الاستغلال.	2.348.249.00
– الإهتلاكات.	1.289.718.00
النتيجة	1.058.531.00

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على التصريحات السنوية المودعة في مفتشية مرج شكير المدية.

– حساب القيمة المضافة:

= رقم الأعمال – مواد و لوازم مستهلكة.

حساب إجمالي فائض الاستغلال:

= القيمة المضافة – الأعباء

- حساب النتيجة:

= إجمالي فائض الاستغلال – الإهتلاكات.

هامش القيمة المضافة= القيمة المضافة / رقم الأعمال.

0.38=

أي أن القيمة المضافة تمثل 38% من رقم الأعمال.

هامش إجمالي فائض الاستغلال= إجمالي فائض الاستغلال / رقم الأعمال.

0.35 =

أي أن إجمالي فائض الاستغلال يمثل 35% من رقم الأعمال.

هامش النتيجة= النتيجة / رقم الأعمال.

0.16 =

أي أن المؤسسة تحقق هامش ربح يقدر ب 16 % من رقم الأعمال.

ثانيا- التصريحات الفورية G50 المودعة:

جدول أرقام الأعمال المصرح بها في التصريحات الشهرية G50 المودعة سنة 2017 .

الجدول رقم11: الرسم على النشاط المهني.

الوحدة: دج .

الأشهر	رقم الأعمال المقبوض المصرح به.	نسبة الرسم على النشاط المهني TAP %	الرسم على النشاط المهنيTAP
- جانفي.	00	2	00
- فيفري.	00	2	00
- مارس.	00	2	00
- آفريل.	710.111.00	2	14.202,22.00
- ماي.	00	2	00
- جوان.	00	2	00
- جويلية.	00	2	00
- أوت.	1.615.067.00	2	32.301,34.00
- سبتمبر.	807.533.00	2	16.150,66.00
- أكتوبر.	00	2	00
- نوفمبر.	00	2	00
- ديسمبر.	807.534.00	2	16.180,68.00
المجموع	3.940.245.00	2	78.805.00

المصدر:من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرجا شكير.

الجدول رقم12 : الرسم على القيمة المضافة:

الوحدة: دج.

الأشهر	رقم الأعمال المقبوض	TVA على المبيعات %19	TVA على المشتريات	TVA المسددة	قرض TVA
- جانفي.	00	00	117.431.00		117.431.00
- فيفري.	00	00	10.113.00		127544.00
- مارس.	00	00	121.012.00		248.556.00
- آفريل.	710.111.00	134.291.00	00		114.265.00
- ماي.	00	00	17.321.00		131.586.00
- جوان.	00	00	210.111.00		341.697.00
- جويلية.	00	00	227.166.00		568.863.00
- أوت.	1.615.067.00	306.862.00	00		262.000.00
- سبتمبر.	807.533.00	153.431.00	00		108.568.00
- أكتوبر.	00	00	00		108.568.00
- نوفمبر.	00	00	00		108.568.00
- ديسمبر.	807.534.00	153.43.001	00	45.492.00	00
المجموع	3.940.245.00	748.648.00	703,154.00	45.492.00	00

المصدر:من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرج شكير.

- حساب TVA المسددة :

= TVAعلى المبيعات – TVA على المشتريات – قرض TVAالسابق.

- مجموع قرضTVA يساوي الصفر لأنه تراكمي.

جدول رقم 13 : ضريبة الدخل الاجمالي للمؤسسة المستفيدة من الامتيازات الخاصة بدورة 2017

الوحدة: دج.

	المبالغ
ربح دورة2017	1.058.531.00
ض.د.ا لسنة 2017	260.599.00

المصدر:من إعداد الطالبتين

النتيجة = 1.068.531 دج.

حسب BAREME "I.R.G"2007/2008، فإنّ الضريبة على الدخل الإجمالي يمكن حسابها على النحو التالي:

1068531-360000= 708531

= 708531×30%

=212559+48000(CUMULE)

= 260559

بما أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي فان ما سيترتب على المكلف من ضرائب ورسوم معتمد بالدرجة الأولى على رقم الأعمال المصرح به، وتتمثل هذه الضرائب والرسوم فيما يلي:

- الرسم على النشاط المهني ، الضريبة على الدخل الإجمالي، و الرسم على القيمة المضافة.

الفرع الثاني : الأعباء الضريبية المترتبة على عاتق شخص طبيعي مستفيد من الامتيازات الجبائية

بعدما قامت المؤسسة باقتناء السيارة النفعية من نوع تويوطا Hilux بتاريخ 2017/01/03، و اللوازم الخاصة بكهرباء العمارات في 2016/12/12، توجه المكلف إلى مفتشية الضرائب بمرج ا شكير بتاريخ 2017/01/11، من أجل تحرير محضر معاينة للسيارة و اللوازم المقتناة و بالتالي الانطلاق في المشروع.

توجه المعني مباشرة بعد ذلك إلى الشباك الوحيد اللامركزي ANDI من أجل الحصول على قرار منح الامتيازات الجبائية لمرحلة الاستغلال.

و تتمثل هذه الامتيازات في الرسم على النشاط المهني و الضريبة على أرباح الشركات. و بما أن المؤسسة موضوع الدراسة خاصة للضريبة على الدخل الإجمالي فإنها لا تستفيد من الإمتيازات إلاّ فيما يخص الرسم على النشاط المهني.

- التصريحات الفورية G50 المودعة:

الجدول رقم14: الرسم على النشاط المهني.

الأشهر	رقم الأعمال المقبوض المصرح به.	الرسم على النشاط المهني TAP
- جانفي.	00	معفى
- فيفري.	00	معفى
- مارس.	00	معفى
- آفريل.	710.111	معفى
- ماي.	00	معفى
- جوان.	00	معفى
- جويلية.	00	معفى
- أوت.	1.615.067	معفى
- سبتمبر.	807.533	معفى
- أكتوبر.	00	معفى
- نوفمبر.	00	معفى
- ديسمبر.	807.534	معفى
المجموع	3.940.245	00

المصدر:من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرج شكير

لجدول رقم15 : الرسم على القيمة المضافة:

الوحدة: دج.

الأشهر	رقم الأعمال المقبوض	TVA على المبيعات %19	TVA على المشتريات	TVA المسددة	قرض TVA
- جانفي.	00	00	117.431		117.431
- فيفري.	00	00	10.113		127544
- مارس.	00	00	121.012		248.556
- آفريل.	710.111	134.291	00		114.265
- ماي.	00	00	17.321		131.586
- جوان.	00	00	210.111		341.697
- جويلية.	00	00	227.166		568.863
- أوت.	1.615.067	306.862	00		262.000
- سبتمبر.	807.533	153.431	00		108.568
- أكتوبر.	00	00	00		108.568
- نوفمبر.	00	00	00		108.568
- ديسمبر.	807.534	153.431	00	45.492	00
المجموع	3.940.245	748.648	703,154	45.492	00

المصدر:من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرج شكير.

حساب TVA المسددة :

= TVAعلى المبيعات – TVA على المشتريات – قرض TVAالسابق .

جدول رقم16: ضريبة الدخل الاجمالي للمؤسسة المستفيدة من الامتيازات الخاصة بدورة 2017

الوحدة : دج

التعيين	**المبالغ**
ربح دور2017	1.058.531.00دج
ض.د.ا لسنة 2017	260.599.00دج

المصدر:من إعداد الطالبتين

المطلب الثالث : تحديد الضغط الضريبي

العبء الضريبي الذي يقع على عاتق المستفيد من الامتيازات الجبائية يختلف عن العبء الذي يتحمله غير المستفيد، وهذا الاختلاف هو الذي يفسر تغير توجه المكلف إلى التهرب الضريبي ، ومن خلال ما تم التطرق إليه سابقا سنقوم بتحديد الضغط الجبائي لمرحلتي الانجاز والاستغلال .

الفرع الأول : تحديد الضغط الضريبي في مرحلة الانجاز

جدول رقم17:المقارنة بين الضغط الضريبي الواقع على المكلف المستفيد من الامتيازات الجبائية والضغط الواقع على غير المستفيد منها خلال مرحلة الانجاز.

الأعباء الضريبية المترتبة	بوجود الامتيازات الجبائية	دون الامتيازات
الرسم على النشاط المهني	/	/
الضريبة على أرباح الشركات	/	/
الضريبة على الدخل الإجمالي	/	/
الرسم على القيمة المضافة	معفى	1.877.120 دج
المجموع	معفى	1.877.120دج

المصدر:من إعداد الطالبتين

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن الشخص العادي قد تحمل أعباء ضريبية متمثلة في الرسم على القيمة المضافة بمبلغ إجمالي قدره 1.877.120دج ، في حين انه لو كان مستفيد من الامتيازات الجبائية لن تترتب على عاتقه أي أعباء ضريبية، و على هذا الأساس فان الشخص المستفيد من الامتيازات الجبائية سيكون الضغط الجبائي عليه منخفض نوعا ما وبالتالي لن يكون مضطرا إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي.

الفرع الثاني : تحديد الضغط الضريبي في مرحلة الاستغلال

جدول رقم 18:المقارنة بين الضغط الضريبي الواقع على المكلف المستفيد من الامتيازات الجبائية والضغط الواقع على غير المستفيد خلال مرحلة الاستغلال

الوحدةدج

الأعباء الضريبية المترتبة	بوجود الامتيازات	دون الامتيازات
الرسم على النشاط المهني	معفى	78.805
الضريبة على الدخل الإجمالي	260.559	260.559
الرسم على القيمة المضافة	45.492	45.492
المجموع	306051	384.856

المصدر:من إعداد الطالبتين

من الجدول أعلاه يتضح لنا جليا أن :

المؤسسة غير المستفيدة من الامتيازات الجبائية تترتب عليها ضرائب ورسوم بقيمة 384.856 دج،وهي تشكل عبء ضريبي ثقيل نوعا ما، خاصة إذا ما دققنا في تاريخ بداية نشاط المؤسسة الذي يظهر لنا حداثة هذا المشروع .

بينما المؤسسة المستفيدة من الامتيازات في هذه المرحلة نجدها معفية من كافة الضرائب والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على الدخل الإجمالي في مرحلة الاستغلال ويمتد هذا الإعفاء كما سبق الذكر إلى ثلاث سنوات، وبالتالي فان المكلف لن يكون مضطرا إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي بفضل الإعفاءات المعتبرة الممنوحة، وإن حدث وفعل فإن المشرع قد شدد عقوبة المتهرب المستفيد من الامتيازات

الجبائية بعقوبة نسبتها 100 % حسب نص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [1].

[1]- المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

خلاصة

بعد تقديم كل من مديرية الضرائب لولاية المدية و مفتشية الضرائب مرج ا شكير بالمدية، وكذا الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بالمدية، و بعد التعمق في آليات منح الامتياز والخطوات العملية المتبعة للاستفادة منها، وتبعا للأمثلة الحقيقية المستدل بها، تم التأكد من فعالية التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب الضريبي حيث أبرزت عملية تحديد الضغط الجبائي عن ثقل العبء الضريبي على غير المستفيد من الامتيازات الجبائية مقارنة بالعبء الضريبي الواقع على عاتق المستفيد منها مما ينجم عنه توجه صاحب العبء الثقيل إلى التهرب الضريبي وهذا ما يبرز دور التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب .

خاتمة

خاتمة :

من خلال دراستنا النظرية و التطبيقية المتمحورة حول أثر التهرب الضريبي على الخزينة العمومية و أساليب مكافحته، تمكنا من معرفة مختلف الجوانب الجوهرية للموضوع و فهمها، حيث تبين لنا في البداية الدور الأساسي الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أنجع وسيلة لتحقيق عدالة اجتماعية بالإضافة إلى أنها مورد هام للخزينة العمومية، مما يجعل التهرب من دفعها يضع حدا لأهم عنصر في مالية الدولة.

فالتهرب الضريبي يهدف إلى تخفيض الضريبة المستحقة على الممول سواء بصفة قانونية تعرف بالتجنب الضريبي، أو عن طريق مخالفة التشريع الضريبي و ذلك بخرق القانون الجبائي، مستعينا في ذلك بعدة طرق احتيالية.

لذلك قامت الدولة بوضع آليات مختلفة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق وضع نصوص محكمة بشأن الضريبة لتفادي الثغرات، إلى جانب ذلك استعملت آليات وقائية و رقابية للتصدي لهذه الظاهرة.

كما أن للتحفيزات الجبائية دور مهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي فهي تخفف العبء الضريبي على المكلف عن طريق الاستفادة من الإعفاءات و الامتيازات الممنوحة له من طرف الإدارة، بالإضافة إلى آليات أخرى استعملتها الدولة للتصدي لهذه الظاهرة.

اختبار الفرضيات:

- التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية. أو من خلال استخدام وسائل مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى التهرب الضريبي سلوك يحاول المكلف من خلاله عدم دفع الضريبة المستحقة عليه

- تعتبر الرقابة الجبائية زيادة عن كونها من بين أهم الإجراءات الوقائية تعتبر كذلك من بين الإجراءات الردعية التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية من خلال مكافحة التهرب الضريبي ، أو على الأقل التخفيف من حدته و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية لآليات الرقابية دور أساسي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي .
- للتحفيزات دور فعال في الحد من التهرب الضريبي حيث أبرزت عملية تحديد الضغط الجبائي ثقل العبء الضريبي على غير المستفيد من الامتيازات الجبائية مقارنة بالعبء الضريبي الواقع على عاتق المستفيد منها مما ينجم عنه توجه صاحب العبء الثقيل إلى التهرب الضريبي وهذا ما يبرز دور التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب .

النتائج:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- عدم وجود ثقافة ضريبية، هذا يجعل من مصالح الإدارة الجبائية تجد صعوبة كبيرة في التعامل مع مختلف المكلفين.
- تمثل الضريبة مورد هام للخزينة العمومية.
- نقص و انعدام الوعي الضريبي و ذلك من خلال النظرة السلبية للضريبة من طرف المكلفين.
- عدم تصريح المكلفين المتهربين بالضريبة للإدارات الجبائية، هذا يقلل من عمل هذه الإدارات.

- أنّ الآليات التي وضعتها الدولة لا تحد من التهرب الضريبي و إنما تقلل منها.
- وجود نظام رقابي غير فعال، هذا يفقد الإدارة الجبائية سرعة اكتشاف المخالفات.
- عدم وجود استقرار للقوانين الجبائية و المالية و كثرتها أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى الخاضعين و أعوان الجباية.

التوصيات و الاقتراحات:

بالرغم من كل المجهودات التي قامت بها الدولة الجزائرية واستعمال مختلف الوسائل و الآليات للحد من ظاهرة التهرب الضريبي سواء على الصعيد الداخلي أو الدولي، إلاّ أنّ هذه المجهودات لم تجدي بل مازالت هذه الظاهرة منتشرة في أوساط المجتمع الجزائري، لذلك سنقوم باقتراح بعض من التوصيات لعلها ستساهم ولو بالقليل في التقليل من آثارها:

- محاولة معرفة الأسباب الحقيقية التي جعلت المكلف يتهرب من أدائها و معالجة هذه الأسباب.
- تطبيق عقوبات صارمة في حق المتهربين ضريبياً.
- تبسيط الإجراءات الرقابية و إضفاء نوع من الاستقرار على القوانين و التشريعات الجبائية لتفادي الثغرات القانونية.
- وضع أجهزة رقابية جدّ فعالة لمراقبة المتهربين.
- توعية المكلفين بالضريبة بأنّ هذه الأخيرة تعود عليهم بالمنفعة.

آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لأثر التهرب الضريبي على الخزينة العمومية و أساليب مكافحته و بدراسة ميدانية على إقليم ولاية المدية، و بعد النتائج التي توصلنا إليها، ظهرت لنا العديد من المواضيع التي يمكن أن تكون أساسا لبحوث لاحقة، كحلقة مكملة لموضوع دراستنا و من بين هذه المواضيع ما يلي:

- الآليات الحديثة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.

- تدابير مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.
- الأحكام القانونية المثنية عن التهرب الضريبي في الجزائر.
- أثر التهرب الضريبي على الميزانية العامة للدولة.
- دور التحفيزات الجبائية في التخفيف من العبء الضريبي.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع و المصادر

أولا: الكتب

1- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007.

2- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الثالثة عمان، 2007.

3- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات – نظم قضايا محاضرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

4- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة(النفقات العامة – الإيرادات العامة – الميزانية العامة)، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2016.

5- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2006.

6- عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي، دار الحامد للنشر و التوزيع، الأردن، بدون سنة.

7- عاطف وليم اندراوس، الاقتصاد المالي العام في ضل التحولات الاقتصادية المعاصرة" تطور الدور الاقتصادي الحكومي" (الضرائب، الإنفاق العام، الموازنة العامة)، دار الفكر الجامعي الإسكندرية، 2010.

8- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، بدون.

9- عزيمي أحمد يوسف حطاب، الضرائب و محاسبتها، دار الأعصار للنشر و التوزيع، عمان 2010.

10- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون بلد، بدون سنة.

11- على العربي، عبد المعطي عباس، إدارة المالية العامة، الكويت، بدون سنة.

12- عماد حميدي مُحَّد محمود، الزكاة و الضريبة الأساس العلمي و التطبيق العلمي (دراسة فقهية اقتصادية) مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.

13- غازي عناية، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار البيادق، عمان، 1998.

14- فاطمة السويسي، المالية العامة موازنة- ضرائب المؤسسة الحديثة للكتاب، بدون دار نشر، طرابلس، 2005.

15- فتحي أحمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر و التوزيع، عمان ، 2013.

16- فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية و موازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003.

17- محرزي مُحَّد عباس، اقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015.

18- مُحَّد طاقة، هدى العزاوي، (اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، 2006.

19- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.

20- يونس أحمد بطريق، حامد عبد المجيد دراز، المرسي حجازي، مُحَّد عمر أبو دوح، المالية العامة الضرائب و النفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة.

ثانيا: المذكرات

1- العثماني مصطفى، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية حالة الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، 2008.

2- باشر إلياس، زقومي مُحَّد، التهرب الضريبي و آثاره على الخزينة العمومية- دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية- للفترة (2010-2014)، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية، جامعة المدية، 2015.

3- بدوي جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش و التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق،تخصص إدارة مالية، جامعة الجزائر 01، 2009.

4- بن التومي عادل، وهاب مباركة، الرقابة الجبائية و دورها في تفعيل التحصيل الضريبي – دراسة ميدانية بمفتشية الضرائب الحمادية برج بوعريريج، مذكر لنيل شهادة الماجستير أكاديمي، 2016.

5- بليل فدوى، دور التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار السياحي في الجزائر للفترة (2000-2010)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص الاقتصاد و المالية الدولية، جامعة المدية، 2011.

6- بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر و آليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة بجاية، 2018.

7 - بوكموش سيليا، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص العام للأعمال، بجاية 2017.

8- حلواني شعلان، سلاني إسلام، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية- للفترة(2010-2014) ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة المدية،2015.

9- حماني حكيم، أثر فاعلية السياسة الضريبية على النمو الاقتصادي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2013.

10- حمزة بايح، كمال يخلف، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية.

11- حنيني زكرياء، التحفيزات الجبائية و أثرها في الحد من التهرب و الغش الضريبيين في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية، جامعة المدية 2016.

12- سبتي وهيبة، دور الضريبة في تمويل الميزانية العامة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة المدية، 2015.

13- سلمى سيد علي ، محمودي نور الدين، فعالية الرقابة الجبائية للتقليص من التهرب الضريبي في الجزائر- دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية- للفترة(2010-2014)، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر،تخصص مالية، جامعة المدية، 2015.

14-عائشة زوليخة، كريمة دباح، دور الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة الغش الضريبي- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية – للفترة (2012-2016) ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص إدارة مالية، جامعة المدية، 2018.

15- عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2015.

16- قتال عبد العزيز، أساليب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي- دراسة حالة الجزائر- للفترة (2003-2008)، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية، 2009.

17- كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ضل الإصلاح الضريبي– دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية- للفترة (2000-2010)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد و مالية دولية، جامعة المدية، 2012.

18- مدان إسلام، إبراهيم بلهواري إسماعيل، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار – دراسة حالة الجزائر- للفترة (2012- 2017)، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد نقدي و بنكي، جامعة المدية، 2017.

19- معاشو مليكة، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جبائي و علوم جنائية، جامعة سعيدة، 2015.

20- والي صفية، دور التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار الأجنبي المباشر- دراسة مقارنة (الجزائر- تونس)، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة المدية، 2011.

ثالثا: القوانين و المراسيم

القوانين:

1- قانون المالية التكميلي لسنة 2009، و التي جاءت لتعديل نص المادة 66 من الأمر رقم 02-11 منى قانون المالية لسنة 2003، بالجريدة الرسمية ، عدد86، الصادرة، في 25 ديسمبر 2002.

2- القانون 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 الصادر بالجريدة الرسمية العدد 72 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة .

3- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4- قانون التسجيل.

5- قانون الإجراءات الجبائية المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 2005.

6-قانون الطابع.

6 قانون الرسم على رقم الأعمال.

7- قانون العقوبات.

8- قانون العقوبات المعدل و المتمم رقم 82- 04 المؤرخ في 1982/02/13.

9- قانون المالية 2004، الجريدة الرسمية، العدد 82 سنة 2003.

10- القانون المدني المعدل و المتمم المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975.

11- قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

12- الجريدة الرسمية .

المراسيم

1- المرسوم الرئاسي 15-275 المتضمن الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، الصادرة في 31 ديسمبر 2005.

2- المرسوم التنفيذي رقم 01/04 المؤرخ في 2004/01/03 المتمم .

3- المرسوم التنفيذي رقم 94/ 188 المؤرخ في 2004/07/03.

المواقع الالكترونية

1- www. Andi. dz

الملاحق

RE UBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE MEDEA
S/DIRECTION DES OPERATIONS FISCALES
BUREAU DES STATISTIQUES

AVANTAGES FISCAUX

COUT DES EXONERATIONS FISCALES ACCORDEES
التكلفة الجبائية للامتيازات الممنوحة

ANNEE	ANDI		ANSEJ		CNAC		ANGEM		TOTAL	
	Nbr de projet (1)	Montant (5)	Nbr de projet (2)	Montant (6)	Nbr de projet (3)	Montant (7)	Nbr de projet (4)	Montant (8)	Nbr de projet (1+2+3+4)	Montant (5+6+7+8)
2014	159	463 538 890	842	347 115 180	543	186 308 741	562	57 335 729	2 106	1 054 298 540
2015	103	445 284 724	577	257 591 898	306	116 965 258	458	42 958 231	1 444	862 800 111
2016	45	251 559 716	89	38 327 107	60	21 166 647	41	2 659 854	235	313 713 324
2017	115	206 792 540	76	22 812 187	33	10 901 696	20	406 755	243	240 913 178
2018	120	137 521 309	52	2 204 861	12	745 657	7	319 130	191	140 790 957

ملحق رقم 01:

الملحق رقم 02 :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة الصناعة و المناجم

الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

الشباك الوحيد اللامركزي لـ.....

شهادة تسجيل الاستثمار

رقم.....تاريخ.....

أنا الموقع أدناه.....مدير الشباك الوحيد اللامركزي للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار على مستوى ولاية.....أشهد أني قمت بتسجيل الاستثمار الموصوف أدناه، بناء على طلب السيد(ة).....المولود(ة) بتاريخ .....في.....

المقيم بـ.....

الحائز بطاقة تعريف/رخصة سياقة رقم..... مسلمة بتاريخ .....من طرف.....المتصرف

بصفة.....

لحساب.....

مؤسسة فردية /شركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة/ شركة ذات مسؤولية محدودة / شركة المساهمة/ شركة تضامن برؤوس أموال وطنية مقيمة أو برؤوس أموال مختلطة، المتوطنة.....المقيدة في السجل التجاري تحت رقم.....بتاريخ .....والحائزة على رقم التعريف الجبائي رقم .....المؤرخة في..... المنشئة لممارسة نشاط أو أنشطة موضوع الرموز.....بين المساهمين الأساسيين / الشركاء:

-اللقب و الاسم.....

- الجنسية:.....

-العنوان.....

-اللقب والاسم:.....

-الجنسية:.....

- العنوان.....

-اللقب والاسم:.....

-الجنسية:.....

- العنوان.....

1- نوع الاستثمار:

أ- ☐ الإنشاء

ب- ☐ التوسع ☐ نوعي ☐ كمي

ج- ☐ إعادة التأهيل

- ☐ الترشيد ☐ التحديث ☐ رفع الإنتاجية

- ☐ استبدال أو تجديد بما يعادل ☐ إعادة تفعيل

2- تعيين ووصف المشروع.....

.....

.....

.....

.....

.....

3- مكان تواجد المشروع:.....

- المقر الاجتماعي:

- مواقع النشاطات:

4- المنتوجات و/ أو الخدمات

المزمعة.....

.....

.....

5-القدرات الاسمية للإنتاج و/ أو الخدمة .....

.....

-مناصب العمل المباشرة المتوقعة (بالإضافة إلى المناصب المتوفرة احتماليا)

7- في حالة التوسع، إعادة التأهيل:

- مناصب العمل للموجودة.....
- مبلغ الاستثمارات الإجمالية الواردة في آخر ميزانية مالية (كيلو دينار): .....

8. مدة الإنجاز المبرمة مع الوكالة (عدد الأشهر): .....

9 المبلغ التقديري للاستثمار[1] (بالكيلو دينار) .....

- منها السلع و الخدمات المستفيدة من المزايا الجبائية،
- السلع و الخدمات غير المستفيدة من المزايا الجبائية،
- المبلغ المحتمل للحصص العينية.

10 . مبلغ الأموال الخاصة [2] (بالكيلو دينار).....

- منها بالدينار
- العملة الصعبة

رد على السؤال لمعرفة ما إذا كان الاستثمار قد سبق له الاستفادة من المزايا سواء بعنوان الاستثمار موضوع هذا تسجيل أو بعنوان استثمار آخر، أجاب المستثمر بـ:

- ☐ نعم
- ☐ لا

ي حالة التأكيد، الإشارة إلى أرقام وتواريخ التسجيل و/أو مقرر منح لمزايا.....

.....

.....

---

[1] المبالغ الواردة في هذا العمود هي تقديرية واستدلالية. مع مراعاة السقف الذي هو من اختصاص المجلس الوطني للاستثمار والمستويات سبيا للقابلية الاستفادة من المزايا بالنسبة للاستثمارات غير استثمارات الإنشاء ، لا يؤثر عدم موافقة مبالغ الإنجاز مع هذه الأخيرة، على قوق المستثمر في المزايا و الحصول على الوثائق أو القيام بالإجراءات المنصوص عليها تطبيقا للقانون رقم 16- 09 المؤرخ في 29 شوال عام 1437 الموافق 3 شت سنة 2016 والمتعلق بترقية الاستثمار.

لا يشكل عدم احترام السقف الأدنى من الأموال الخاصة المحدد في التنظيم المعمول به تطبيقا للمادة 25 من القانون رقم 16- 09 مؤرخ في 29 شوال عام 1437 الموافق 3 غشت سنة 2016 والمتعلق بترقية الاستثمار، سببا للرفض، فيما يتعلق التحويل المذكور في المادة 25 من نفس القانون.

1- آثار هذا التسجيل

خول هذا التسجيل للاستثمار المتعلق به، القابلية الآلية و بقوة القانون، للاستفادة من المزايا المنصوص عليها في القانون رقم 16-09 المؤرخ في 29 شوال عام 1437 الموافق 3 غشت سنة 2016 و المتعلق بترقية الاستثمار، زيادة على مزايا القانون العام و تلك المقررة لفائدة النشاطات الصناعية ذات الأولوية و النشاطات السياحية و النشاطات الفلاحية، و هي:

.....

وضع تنفيذ المزايا لإعداد السجل التجاري و رقم التعريف الجبائي وقائمة السلع والخدمات التي تدخل في إطار الاستثمار المسجل.

يشهد، السيد (ة) ..... تحت طائلة القانون بأن:

- إلا يترخيص طبقا للمادة 29 من القانون رقم 16- 09 المؤرخ في29 شوال عام 1437 الموافق 3 غشت سنة 2016 و المتعلق بترقية الاستثمار، ألا أتنازل عن العتاد المتحصل عليه في ظل النظام الجبائي التفضيلي و لا عن العتاد الموجود في مؤسستي قبل التوسع ، حتى الاستهلاك الكلي،
- أقدم للوكالة و المصالح الجبائية المعنية الكشف السنوي لتقدم مشروعي،
- اعلم الوكالة بالتغيرات في كل العناصر المتعلقة باستثماري، وفقا للتنظيم المعمول به و المتخذ تطبيقا للقانون رقم 16-09 المؤرخ في 29 شوال عام 1437 الموافق 3 غشت سنة 2016 المتعلق بترقية الاستثمار،
- أطلب إعداد محضر معاينة الدخول في الاستغلال من طرف المصالح الجبائية المعنية في أجل أقصاه انقضاء أجال الانجاز الممنوحة لي.

أنا الممضي أسفله، السيد (ة) .....

تصرف باسم.....

صفة.....

.....الشهد بأنه تم إعلامي بمختلف الأحكام المذكورة أعلاه، صرح، تحت طائلة القانون، بأن المعلومات الواردة في هذا التصريح بالاستثمار صحيحة و صادقة.

إطار خاص بالوكالة
اسم و لقب الموقع
.....
إمضاء وختم
.....

حرر بـ ..... في .....

إمضاء مصادق عليه للمستثمر.

BAREME "I.R.G" 2007/2008 à ce jour

Applicable à compter du: 01 Janvier 2008

(Article:104 "C.I.D.T.A" ⟹ Modifié par l'Article: 05 "LF 2008")

REVENU ANNUEL IMPOSABLE EN "D.A"			FRACTION IMPOSABLE	TAUX	MONTANT	
					IMPOSABLE	CUMULE
N'éxcedant pas		120.000	/	0 %	00	00
De 120.001	à	360.000	240.000	20 %	48.000	48.000
De 360.001	à	1.440.000	1.080.000	30 %	324.000	372.000
Supérieure	à	1.440.000	/	35 %	/	/

الملحق رقم 03