وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور يحي فارس - المدية-
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية
وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

التحفيزات الجبائية و أثرها في الحد من التهرب و الغش الضريبين في الجزائر

مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
في العلوم التجارية تخصص: علوم مالية

إعداد الطالبة :
- حنيني زكرياء

تحت إشراف الأستاذ :
-أ. د الصادق بوشنافة

السنة الجامعية : ٢٠١٦/٢٠١٧

مقدمة عامة

الفصل الأول :
ماهيـة الضريبة، النظام الضريبي والتحفيزات الجبائية

الفصل الثاني :
التهرب و الغش الضريبيين

الفصل الثالث :
دور التحفيزات الجبائية في الجزائر

الفصل الرابع :
دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية

خاتمة عامة

تمهيـــــد :

تستخدم الدولة عدة أدوات ووسائل بشكل متناسق بهدف تحديد المحاور والخطط السياسية والاقتصادية التي تمكن من التأثير على جميع المتغيرات الاقتصادية سواء بالسلب أو الإيجاب كما أن لها دور كبير في الاقتصاد والتوازن الاقتصادي، وتعتبر السياسة الضريبية جزء لا يتجزأ من السياسة المالية المستخدمة من طرف الدولة، حيث يتم تعبئة الإيرادات وتوزيعها بشكل يتماشى مع أهداف الدولة. و لما كان من الصعب على الفرد الاقتناع بالتخلي عن مبلغ من ماله، سعت الدولة إلى إرضائه ببسط بعض التحريضات الجبائية لتحقيق ما تبتغيه، لذلك لابد من التطرق إلى كل من مفهوم الضريبة، النظام الضريبي والتحفيزات الجبائية لذلك سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- ماهية الضريبة،

- ماهية النظام الضريبي الجزائري و أهم ما عرف من إصلاحات،

- التحفيزات الجبائية.

المبحث الأول: ماهية الضريبة

تقتضي المصلحة العامة للدولة إيجاد المال الكافي لتغطية مختلف الخدمات التي تقدمها، وهذا ضروري لبقاء الدولة كما أن مقتضيات الدولة الحديثة تتطلب إعادة توزيع الثروة بتوفير مختلف الخدمات العمومية وإيجاد المال اللازم للطبقات الاجتماعية السفلى من أفراد هذا المجتمع. لذلك سيتم في هذا المبحث التطرق إلى مفهوم الضريبة وأهدافها وقواعد تحصيلها وكذا أثارها الاقتصادية .

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

تعريف الضريبة،خصائص الضريبة ،المبادئ الأساسية للضريبة و أنواعها كلها عناصر سيتمحور حولها هذا المطلب

الفرع الأول : تعريف الضريبة

تعددت تعاريف الضريبة حسب أراء متنوعة شملت أبرزها ما يلي:

التعريف الأول : "هي اقتطاع مالي نقدي إجباري ونهائي دون مقابل وفقا لقواعد قانونية، تستأديه الدولة من الأفراد حسب قدراتهم التكلفية من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية **".**[١]

التعريف الثاني :" الضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تفرض جبرا بتحويل أموال محصلة وبشكل نهائي وبدون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية **".**[٢]

التعريف الثالث : "فريضة يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة بصورة نهائية مساهمة منه في الأعباء والتكاليف العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة **".**[٣]

بالاعتماد على ما سبق من تعريفات يمكن تعريف الضريبة على أنها : مبلغ مالي يدفع جبراً بصفة نهائية ودون مقابل من أجل المساهمة في تغطية نفقات الدولة.

الفرع الثاني :خصائص الضريبة

يمكن استخلاص مجموعة من خصائص الضريبة نوردها فيما يلي :

١- الضريبة ذات شكل نقدي: أي أنها تتميز بصفتها النقدية حيث تعتبر مساهمة مالية ولا يجوز أن تكون سلعة أو خدمة.

---

[١] خلاصي رضا "جباية الأشخاص المعنويين و الطبيعيين" الجزء الأول دارهومة للطباعة و النشر و التوزيع، ٢٠٠٥، ص ١٢.

[٢] Pierre Beltrame, la fiscalité en finance, hachette, 6éme édition, 1998, p 12.

[٣] سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، ٢٠٠٠، ص ١١.

٢- **ضريبة إجبارية نهائية :** حيث أن المكلف ملزم بتأديتها ليس له أي خيار فيها ولا في كيفية دفعها وموعدها، وفي حال عدم تأديتها تقتطع منه جبراً وهذه الخاصية تميزها عن المساهمات الطوعية التي يتقدم بها الأفراد من تلقاء أنفسهم في مناسبات وطنية معينة.[١]

٣- **تدفع الضريبة بدون مقابل :** يجهل المكلف طبيعة ومقدار المنفعة التي ستعود عليه، فالضريبة تدفع حسب قدرة الشخص أما المنفعة فهي تتناسب غالبا مع حاجات الأفراد وليس مدى مساهمتهم في الضريبة لذا لا تعتبر المنفعة العامة مقابلا.[٢]

٤- **تستخدم الضريبة لتحقيق نفع عام :** تلتزم الدولة باستخدام حصيلة الضريبة لتحقيق منفعة عامة. وتجدر الإشارة هنا إلى تعريف الرسم لأهمية معرفة نقاط اختلافه عن الضريبة حيث يعرف "على أنه مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جيدا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، و يترتب عليها نفع خاص به إلى جانب نفع عام".[٣]

ويمكن التفرقة بينه وبين الضريبة في النقاط التالية:

- الضريبة تفرض دون مقابل مساهمة من الفرد في تكاليف الأعباء العامة في حين أن الرسم يفرض مقابل خدمة خاصة تؤدى لدافع الرسم و تعود عليه بنفع خاص.
- القاعدة العامة في تحديد الضريبة هي القدرة المالية للفرد، أما الرسم فهي القيمة الخدماتية التي يحصل عليها الفرد بصرف النظر عن مقدرته المالية. بينما يلتقي الرسم مع الضريبة في أن كليهما مبلغ نقدي و يجبى جبرا وأن حصيلتهما تستخدم في تغطية النفقات العامة.

الفرع الثالث :المبادئ الأساسية للضريبة

أول من قام بصياغة مجموعة مبادئ متماسكة للضريبة هو الاقتصادي " آدم سميث " فأصبحت تعتبر بمثابة مبادئ دستورية عامة، نفصلها في النقاط التالية: [٤]

١- **مبدأ العدالة:** المقصود به أن يساهم كل أعضاء الجماعة في تحمل الأعباء العامة تبعا للقدرة التكليفية لكل منهم أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل شخص أما في العصر الحديث، فمعظم الدراسات تشير أن الضريبة النسبية تبقى عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة على خلاف

---

[١] خلاصي رضا مرجع سبق ذكره، ص ١٢.

[٢] حسين الصغير دروس في المالية و المحاسبة العمومية " دار النشر المحمدية الحامة الجزائر"، ١٩٩٢، ص ١٠.

[٣] محمد سعد فرهود، مبادئ المالية العامة الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، ١٩٧٩، ص ١٤٠.

[٤] محمد سعد فرهود مرجع سبق ذكره، ص (١٦٢ - ١٦٤).

الضريبة التصاعدية والتي تعتبر أكثر تحقيقا للعدالة، وتقتضي قاعدة العدالة أيضا أن تكون الضريبة عامة على جميع الأشخاص(العمومية، المعنوية والطبيعية) لتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي.

٢- **مبدأ اليقين:** يقصد به تعريف وتحديد الضريبة من حيث الوعاء، النسبة والتحصيل، أي أن الضريبة محددة بشكل واضح و قانوني في أساس حسابها ونسبتها و ميعاد الوفاء بها.

٣- **مبدأ الملائمة** : يقصد به مراعاة ظروف وأحوال المكلفين في مواعيد تحصيل الضريبة وطرقها وإجراءاتها حتى لا تصبح حاجز بين إنتاج ونشاط الأفراد.

٤- **الاقتصاد في النفقات** :أي أن تكون نفقات تحصيل الضريبة في حدود المعقول مع المردود الضريبي ويكون ذلك باختيار الطريقة التي تكلفها اقل ما يمكن من النفقات.

الفرع الرابع : أنواع الضريبة

تصنف الضريبة تبعا لعدة معايير فهناك معيار متعلق بطبيعتها وآخر بمجال التطبيق وآخربالطابع الاقتصادي وكذا معيار متعلق بظروف وضع الوعاء، إضافة إلى المعيار القائم على أساس مادة الضريبة. ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

الجدول ١-١ : تقسيمات الضريبة

معيار التصنيف	أنواع الضرائب		
١- طبيعة الضرائب	- ضرائب مباشرة - ضرائب غير مباشرة		
٢- امتداد مجال التطبيق	- ضرائب حقيقية - ضرائب شخصية	- ضرائب عامة - ضرائب خاصة	- ضرائب موحدة - ضرائب متعددة
٣- معدل الضريبة	- ضرائب قياسية - ضرائب توزيعية	- ضرائب تصاعدية - ضرائب نسبية	
٤- اقتصادي	- ضرائب على رأس المال - ضرائب على الدخل - ضرائب الاستهلاك		
٥- مادة الضريبة	- ضرائب على الأشخاص - ضرائب على الأموال		

المصدر: محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،٢٠٠٤ ص ٦١.

كما يوجد معيار تحمل العبء الضريبي والذي سيتم التطرق إليه بنوع من التفصيل لأهميته، فحسب هذا المعيار تصنف الضرائب إلى نوعين:

١- **الضرائب المباشرة:** هي ضرائب تفرض مباشرة على المال أي أن أساسها أو وعاءها هو مال معين بالذات كالدخل، إذ تنشأ علاقة مباشرة بين المكلف وإدارة الضرائب دون وسيط، هذا النوع من الضرائب له مزايا متعددة وبعض العيوب :

المزايا: تعتبر الضرائب المباشرة الأقرب لتحقيق العدالة كونها تراعي القدرة التكليفية ،كما تتميز الضرائب المباشرة بالثبات النسبي في الحصيلة لأن وعاءها ثابت نسبيا لعدم تأثره بالظروف الخارجية إلا عند حدوث أزمات اقتصادية استثنائية، وهذا ما أدى بتنمية الوعي الضريبي فالمكلف بالضريبة يشعر بعبء الضرائب المباشرة، لهذا فهو على اطلاع دائم ومستمر على سياسة الإنفاق الحكومي والتشريعات الجبائية.

العيوب: يدفع هذا من الضرائب المكلفين إلى التهرب و الغش الضريبيين بسبب علم المكلف بعبئها مما ينجز عنه نقص في الحصيلة ومنه عجز عن تغطية النفقات العامة.

١- **الضرائب غير المباشرة:** هي جزء من سعر البيع يجمعها و يدفعها الملزم بها (المنتج) إلى إدارة الضرائب عوضاً عن من يتحملها فعلا (المستهلك) أي أن المنتج هو من يتولى دفعها. فعند تحديده لسعر المنتوج يكون قد أدمج هذه الضريبة في سعر البيع، و عند شراء المستهلك لهذا المنتوج يكون قد تحمل هذا العبء دون أن تكون له علاقة مباشرة مع إدارة الضرائب، وبالتالي فالمنتج هنا يلعب دور الوسيط وعليه فإن كل عملية استهلاك ينتج عنها دفع للضريبة. هذا النوع من الضرائب له مزايا متعددة وبعض العيوب :

المزايا : تعتبر الضرائب غير المباشرة مورد هام للخزينة العمومية مما يضمن تحقيقها للمنفعة العامة ومن مزاياها نذكر سهولة حسابها و تحصيلها كونها متضمنة في سعر البيع للسلعة، كما أن حصيلتها وفيرة في فترات الإنعاش الاقتصادي على خلاف الضرائب المباشرة.

العيوب : الضرائب غير المباشرة لا تراعي القدرة التكليفية لأنها تدمج مباشرة في السعر هذا ما يكشف عدم عدالة هذه الضرائب، مع ملاحظة أن مراقبتها و تحصيلها تطلب تكاليف هامة.

المطلب الثاني: أهداف الضريبة و تحصيلها

سنقوم في هذا المطلب بالحديث عن الهدف المالي باعتباره الهدف الرئيسي للضريبة، ونعرج بعد ذلك للحديث عن مواعيد تحصيل الضريبة والجهة المختصة بالتحصيل وطرقها، وكذا قواعد الضريبة.

الفرع الأول: أهداف الضريبة

١ - الأهداف المالية: و تتمثل في تغطية الأعباء و النفقات العامة للدولة وقدرتها للوصول إلى تحقيق الموازنة بين الإيرادات والنفقات، و يتجلى هذا الهدف المالي خاصة في الدول النامية التي مازالت تعتمد في مداخيلها وبصورة كبيرة على ما تحصله من ضرائب، هذه الأخيرة تساهم بدرجة كبيرة في توفير الأموال لخزينة الدولة.[١]

٢-الأهداف الاقتصادية: اختلفت بشأن ها ته الأهداف كل من المدرسة التقليدية والمدرسة الحديثة، حيث ترى المدرسة التقليدية أنه لا يمكن للضريبة أن تلعب دورا اقتصاديا باعتبار أن الدولة لا يجب أن تتدخل في النشاط الاقتصادي وأن الضريبة هي أحد الأدوات الاقتصادية التي تتحكم فيها الدولة ولهذا ينادي الاقتصاديون التقليديون بحيادية الضريبة، لكي لا تتدخل الضريبة في توجيه نشاط الأفراد سواء بدفعهم إلى القيام بعمل معين أو الامتناع عنه.أما المدرسة الحديثة فترى في الضريبة أداة مهمة في يد الدولة تتدخل بواسطتها لتحقيق أهداف اقتصادية تعود بالنفع العام على اقتصادها:

- كاستخدامها لتحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة والممكنة.
- استخدامها للإسراع في برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- استخدامها لتشجيع نشاط اقتصادي معين أو لتشجيع الاستثمار.
- لمحاربة التضخم عن طريق زيادة معدلات الضريبة التي تؤدي إلى انخفاض مستوى الدخل ومنه انخفاض الطلب وبالتالي لا يكون زيادة معرض النقدي من حجم المنتجات، و في حالة الانكماش تخفض أسعار الضرائب وتزيد التحفيزات أو الإعفاءات لزيادة الادخار وبالتالي زيادة الاستثمار.[٢]
- دعم الإنتاج المحلي عن طريق تشجيع الصادرات من خلال التخفيضات أو الإعفاءات الجمركية والحد من الاستيراد برفع الرسوم الجمركية.

٣- **الأهداف الاجتماعية** : تتمثل في فرض الضرائب على الأغنياء وتوزيعها على الفقراء، فإعادة توزيع الدخل يحقق العدالة الاجتماعية التي اعتبرها آدم سميث من أهم أركان التنظيم الضريبي[٣]، بالإضافة إلى أهداف اجتماعية أخرى، من بينها تمويل نفقات الخدمات والمساهمة في بناء المرافق العامة

[١] موسى شتوي، عمر دحماني، عمر صغير، الضريبة و دورها في الانتعاش الاقتصادي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير،المركز الجامعي بالمدية، ٢٠٠٢، ص ١٦.

[٢] رمضاني لعلا، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية، حالة الجزائر رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ٢٠٠١- ٢٠٠٢، ص ١٢.

[٣] رمضاني لعلا ،مرجع سبق ذكره، ص ١٢.

كالمستشفيات والمدارس ...الخ. كما تساهم في المحافظة على الصحة العمومية، وذلك عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على السلع التي ينجم عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية والسجائر.[1]

الفرع الثاني: تحصيل الضريبة

يقصد بتحصيل الضريبة كل العمليات التي تؤدي إلى نقل قيمة الضريبة المستحقة على المكلف إلى خزينة الدولة حيث تشمل عملية التحصيل أربعة عناصر مهمة:

١- **مواعيد التحصيل :** مواعيد تحصيل الضرائب محددة مسبقا حتى لا يكون هناك أي تعسف إداري ينجر عنه تهرب أو غش ضريبي، وتختلف مواعيد التحصيل باختلاف نوع الضريبة:

- إذا كان الوعاء الضريبي يتمثل في رأسمال فأن الوقت الملائم لدفع الضريبة يكون عند التنازل عنه سواء بالبيع أو بالوراثة بسبب أن إعادة تقدير رأسمال تكون في هذا الوقت.
- إذا ما الوعاء الضريبي يتمثل في دخل الأفراد أو المؤسسات فإن الوقت الملائم يكون عند حصولهم على هذا الدخل.

٢- **الجهة المختصة في التحصيل**: هي الهيأة أو الجهة التي توكل إليها عملية تحصيل أو جباية الأموال مثلا في الجزائر هناك إدارة الضرائب. ويمكن التمييز بين نوعين في عملية جباية الأموال.[2]

أ- الجباية بواسطة شركة أو فرد : قديما كانت الدولة تقوم بإبرام عقد بينهما و بين مؤسسة أو فرد للقيام في مكانها بتحصيل الأموال لقاء عمولة يحصل عليها الفرد أو مؤسسة مقابل الخدمة المقدمة، هذا النوع واجه عدة انتقادات نذكر منها التعسف وعدم الحياد.

ب- التحصيل بواسطة الدولة: تتولى عملية التحصيل عدة مصالح مختصة موكلة من طرف الدولة ففي الجزائر مثلا وكلت كل من الإدارة أو المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للجمارك.

٣-طرق التحصيل: هناك عدة طرق استعمل منها:

أ- **التوريد المباشر أو الدفع المباشر** : يقوم المكلف بدفع الضرائب المستحقة إلى الإدارة مباشرة.

[1] مجمد عبد المنعم عقرو أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي و الإسلامي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، ١٩٩٩، ص ١٢٣، بالتصرف.

[2] رمضاني لعلا مرجع سبق ذكره، ص ٢٩.

ب- **الأقساط المقدمة :** يقوم المكلف بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبة حسب قيمة الضريبة المستحقة من السنة السابقة، أو الدخل المحتمل ومن ثم يقوم بالتسوية النهائية بعد تحديد مبلغ الضريبة المستحق.

- **الجدول الفردي أو الجماعي "rôle :"**قد تلجأ إدارة الضرائب لتحصيل ضرائب مباشرة عن طريق الجدول الفردي أو الجماعي، حيث يتم إبلاغ المكلف من خلاله بقيمة الضريبة وميعاد دفعها .
- **الحجز من المصدر** "retenue à la source" : تتميز هذه الطريقة بلجوء إدارة الضرائب إلى شخص ثالث يكون في مركز المدين بالنسبة للمكلف بالضريبة، حيث يتم خصم هذه الضريبة ودفعها إلى إدارة الضرائب، و تعتبر هذه الطريقة أكثر ملائمة للإدارة لما تحققه من وفرة حصيلة و قضاء على التهرب الضريبي. كما تتميز بسهولة التحصيل وقلة التكاليف، إلا أنه يغلب على هذه الطريقة إمكانية جهل الشخص الثالث لقوانين الضريبة و أحكامها ما ينجر عنه سوء تقدير قيمة الضريبة التي يتعين استقطاعها و توريدها للخزينة.[1]

٤- قواعد التحصيل: تهدف قواعد التحصيل إلى ضمان حقوق المكلف من جهة وصيانة حقوق الدولة من جهة أخرى. فالضمانات لحماية المكلف هي أن تحترم إدارة الضرائب مواعيد تحصيل الضرائب، وعدم تحصيل ضريبة لم تتحقق فيها الواقعة المنشئة، كما تعطي للمكلف إمكانية الطعن في حالة ما إذا شعر أن قيمة الضريبة غير واقعية.[2]

أما فيما يتعلق بقواعد حماية الدولة فنذكر:[3]

- الضريبة دين بإمتياز يتوجب تحصيله قبل أي دين آخر.
- إمكانية اطلاع إدارة الضرائب على كل الوثائق ومستندات المكلف للوصول إلى تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة.
- متابعة الممتنع عن قيم الضريبة حيث ينص القانون على أن إجراءات المتابعة بعد أن تتبع خطوات متسلسلة قد تصل في الأخير حتى إلى القضاء.
- الضريبة دين واجب التحصيل كاملا دون أن ينتزع حق المكلف في المطالبة بحقه عن طريق المنازعات.

[1] أحمد يونس البطريق، النظم الضريبية، دار الجامعة اللبنانية، ١٩٩٢، ص ٨٠.
[2] رمضاني لعلا، مرجع سبق ذكره، ص ٣١.
[3] ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر و أثره على المؤسسة و التحرير للاستثمار، رسالة ماجيستر الجزائر، ١٩٩٧، ص٤٥.

المطلب الثالث : آثار الضريبة

من خلال هذا المطلب سنلقي الضوء على وقع الضريبة على المتغيرات الاقتصادية من خلال أثرها على الاستهلاك و الادخار، الاستثمار و العمالة.

الفرع الأول : أثر الضريبة على الاستهلاك الكلي و الادخار الكلي

تؤثر الضريبة على الاستهلاك و الادخار من خلال تأثيرها على دخول الأفراد و على المستوى العام للأسعار فارتفاع الضرائب يؤدي إلى تخفيض الدخول و بالتالي تخفيض كل من الاستهلاك و الادخار كما قد يؤدي ارتفاع الأسعار بسبب الضرائب إلى انخفاض الاستهلاك[1].ومن هنا يتضح على أن الضريبة المطبقة على مداخيل المكلفين تؤثر على الاستهلاك وكنتيجة حتمية لهذا التأثير يقوم المكلفون أصحاب الدخول الضعيفة والمتوسطة بالتضحية بجزء من السلع والخدمات الكمالية وبهذا ينخفض مستوى الطلب عليها لتتأثر أسعارها بالسلب.

وبالتالي فإن الضريبة التصاعدية التي تفرض على مدا خيل الأغنياء لا تؤثر على مقدار ما يستهلكونه عكس الفقراء الذين هم أكثر تأثرا بالضرائب غير المباشرة و التي تخفض من استهلاكهم للسلع.

الفرع الثاني : أثر الضريبة على الإنتاج و الإستثمار

ترتبط الضريبة بالزيادة أو النقصان في كمية الإنتاج، أي تأثيرها على الإنتاج يكون سلبا أو إيجابا، ويتضح هذا في أنه إذا فرضت ضريبة مرتفعة فهذا سيؤثر على الكميات المنتجة بسبب الزيادة في تكاليف الإنتاج وبالتالي يؤدي إلى ارتفاع الأسعار.

أما بالنسبة للاستثمار فالضرائب تستخدم كأداة لتوجيه الاستثمارات عن طريق إقرار معاملة ضريبية تتماشى والأهداف المحددة، فكلما زادت الدولة في جلب و تشجيع الاستثمار كلما كان هناك كم لا باس به من الإعفاءات و الامتيازات الضريبية الممنوحة و التي تمثل في الوقت نفسه تضحية آنية من طرف الدولة وهذا بالتنازل على مصادر إيراداتها بفرض الاستفادة لاحقا من الاستثمارات والتي كلما زادت كلما تأثرت ميزانية الدولة بالإيجاب.[2]

[1] وسيلة طالب، الضغط الضريبي و الفعالية الضريبية، حالة الجزائر، مذكرة ماجيستر، جامعة البليدة، نوفمبر ٢٠٠٤، ص ٢٠٣.

[2] وسيلة طالب مرجع سبق ذكره، ص ٢٠٩.

الفرع الثالث : أثر الضريبة على العمالة

يمكن للضريبة أن تؤثر على رغبة و مقدرة الفرد و عزيمته على العمل مما يؤدي إلى تخفيض في الكميات المنتجة من جانب، و من جانب آخر يمكن أن تدفع الفرد للقيام بعمل إضافي لتعويض ما اقتطعته الضريبة من دخله وبهذا تؤثر بالإيجاب على الكميات المنتجة.

و عليه فإن فرض مثل هذه الضريبة على الدخل يؤثر على عائدات و تكاليف كل من العمل و الفراغ، فإن كانت الضريبة ستقتطع ٥٠% من الدخل الفردي فمعنى ذلك ان العمل غير مجدي في حين أن تكلفة وقت الفراغ ليست مرتفعة و بالتالي تصبح أوقات الراحة ذات جاذبية فيدفعه ذلك إلى إنقاص ساعات العمل و زيادة أوقات الفراغ.

الفرع الرابع : أثر الضريبة على توزيع الدخل القومي

حيث أن الكيفية التي يتم بها إنفاق حصيلة الضريبة لها أثرها البالغ على التوزيع الأمثل و ذلك عن طريق القرارات الحكومية المتعلقة بالسياسة الاتفاقية التي تؤدي إلى زيادة الخدمات و المنافع التي يستفيد منها أصحاب الدخول المنخفضة، حيث سوف ترتفع مستويات دخول، حيث يتضح أن تحقيق إعادة توزيع الدخل سيغير التركيب الطبقي للقطاع العائلي، و سوف يؤثر على حجم الإنتاج و الدخل القومي بطريقة أخرى و لكنها غير مباشرة.

المبحث الثاني : ماهية النظام الضريبي الجزائري وأهم إصلاحاته

لقد شهد الاقتصاد الجزائري في نهاية الثمانينات وخلال التسعينات تحولا جوهريا في نتيجة التحول من نظام التخطيط و تدخل الدولة الواسع في النشاط الاقتصادي إلى شكل معدل يتمثل في اقتصاد السوق، و قد كان النظام الضريبي الجزائري انعكاسا للتغيرات الإيديولوجية التي عاصرها منذ نشأته الحديثة في الستينات حيث تبنت الجزائر إصلاحات اقتصادية شكل الإصلاح الضريبي جانبا مهما فيها بغرض تحقيق الكفاءة والعدالة. لذا سنتناول من خلال هذا المبحث النظام الضريبي، ثم أسباب وأهداف الإصلاح الضريبي الجزائري ومجالاته ومضمونه.

المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري.

تتعدد الأنظمة الضريبية وتختلف من بلد لأخر، لذا سنتطرق في هذا المطلب الى النظام الضريبي الجزائري.

الفرع الأول: مفهوم النظام الضريبي

يعد النظام الضريبي مرآة لوضع الدولة وطبيعة المجتمع، إذ انه يتضمن مفهومين أحدهما ضيق و الآخر واسع، فالمفهوم الضيق يتمثل في مجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تساعد في تحصيل الضريبة عبر مختلف مراحلها، أما المفهوم الواسع فيتمثل في تفاعل مجموعة العناصر الإيديولوجية الاقتصادية والفنية التي يؤدي تكاملها إلى كيان ضريبي معين تختلف واجهته من مجتمع متقدم إلى مجتمع متخلف أي أنه النظام الضريبي هو مجموع الضرائب والرسوم التي تلتزم رعايا دولة معينة في زمن محدد بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية. [١]

و عليه فإنه مفهوم النظام الضريبي يتمثل في مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة إضراب نوعية، ضرائب دخل ضرائب ثروة، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية تتلائم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها و تتمثل في مجموعها برامج ضريبة متكاملة، ويتوقف النظام الضريبي على ظروف وخصائص المجتمع ومدى كفاءة أجهزته الإدارية والضريبة بالإضافة إلى مرحلة النمو التي يمر بها المجتمع.

ومنه يمكننا القول أنه النظام الضريبي يستعمل على ثلاث مكونات:[٢]

١-أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة.

٢- وسائل تحقيق الأهداف.

٣- مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية بالإضافة إلى بعض اللوائح التنفيذية التي تشكل في مجموعها طريقة محددة لعمل النظام الضريبي وأجهزته المختلفة.

ويعتبر مستوى كفاءة لإدارة الضريبية الفيصل في إمكانية تطبيق الضريبة وتحقيق أهداف السياسة الضريبية، و عليه فإن تصميم النظام الضريبي يجب أن يكون أكثر مراعاة لاختبار تلك الأنواع من الضرائب حتى تتمكن الجهاز الضريبي المتاح من إدارتها بكفاءة مرتفعة و هذا للأسباب التالية:[٣]

١- أن السياسة الضريبية ما هي إلا جزء من مجموع السياسات الاقتصادية التي تخططها و تنفذها الدولة عن عمد لتحقيق أهداف المجتمع.

٢- أن النظام الضريبي ما هو إلا ترجمة عملية لتلك السياسة الضريبية.

٣- أن تصميم النظام الضريبي هو فن الممكن المستحب و ليس المستحيل الأمثل.

[١] مرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية الاسكندرية، ١٩٩٨، ص٧.

[٢] يونس أحمد البطريق، السعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، بيروت، ٢٠٠٠، ص١١.

[٣] طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري (١٩٩٥ - ١٩٩٩)، رسالة ماجيستر جامعة الجزائر، ٢٠٠١- ٢٠٠٢، ص ٦.

و بذلك فإنه تصميم نظام ضريبي أمثل يقتضي: [1]

١- معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع المعني و كافة أوضاعة الاقتصادية والاجتماعية، السياسية

٢- إحاطة تامة بأهداف و أبعاد السياسة الضريبية التي يسعى المجتمع لتحقيقها .

٣- تفهم عميق للأسس العملية الخاصة بتصميم النظام الضريبة.

٤- إن النظام الضريبي مزيج مركب :فلبنائه يعتمد على وظيفة الفردية ويؤثر في تشكيله و يحدد معالمه العديد من المتغيرات والعوامل الاقتصادية ، الاجتماعية السياسية والإدارية.

٥- يعتبر محك التقييم لأي نظام ضريبي هو مدى مساهمة ضرائبية في تحقيق أهداف السياسة الضريبية والتي بدورها تعكس الرغبة في تحقيق أهداف المجتمع.

٦- لا توجد نسخة واحدة للنظم الضريبية ولا حتى مجموعة محددة من النسخ للنظم الضريبية وإنما كل نظام ضريبي هو نسيج وحده لا ينبغي إن ينقل أو يقلد.

٧- أن اختلاف النظم الضريبية بين الدول قد لا يعني اختلاف السياسات الضريبية لتلك الدول.

الفرع الثاني: بنية و خصائص النظام الضريبي الجزائري[2]

كغيرها من الدول المختلفة، تأثر في الجزائر النظم الضريبية بنفوذ الدولة التي سيطرة عليها، إذا تبنت الجزائر نظاما جبائيا مستمد من النظام الفرنسي وهذا من اجل ضمان موارد مالية، و هو نظام تصريحي ، وتتمثل القوانين التي تحكمه تتمثل في ستة (٦) قوانين هي كالتالي:

١- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

٢- قانون الرسوم على رقم الأعمال.

٣- قانون الطابع.

٤- قانون الضرائب غير المباشرة.

٥- قانون التسجيل.

٦- قانون الإجراءات الجبائية.

و يتميز النظام الجبائي الجزائري بما يلي :

أ **– بالنسبة للوعاء** : تمر عماية تحديد الوعاء بـثلاثة مراحل:

[1] طالبي محمد، مرجع سبق ذكره ص ٦.

[2] طالبي محمد مرجع سبق ذكره، ص ١٢.

١- اختيار أساس فرض الضريبة أي تشخيص المادة التي فرضت عليها الضريبة.

٢- تحديد المادة الخاضعة.

٣- الحدث المنشئ للضريبة.

حيث يشمل الوعاء أنواع الضرائب المختلفة :

- الضريبة الدخل الإجمالي والتي هي تصاعدية بالنسبة للنظام الحقيقي أو نسبية بالنسبة للنظام المبسط.
- الضريبة على أرباح الشركات والتي هي ضريبة نسبية.
- الرسم على القيمة المضافة والتي هي نسبية .

ب- **بالنسبة للتحصيل** : فالضرائب تحصل إما بتقدم المكلف بنفسه أو تقتطع من المصدر مع فرض غرامات في حالة التأخر عن دفعها، ويكون ذلك في شكل نقدي لفائدة الميزانية العامة للدولة أو الجماعات المحلية.

ج - بالنسبة لعملية الرقابة: لا بد من رقابة العمل الضريبي في جميع مراحله من أجل تحقيق الأهداف المسطرة للدولة، فالنظام استعمل لجان رقابة للسهر على تطبيق الخطوات الإستراتيجية للسياسة الضريبية كما تقوم بمراقبة الضرائب و القوانين و محاولة اكتشاف التغيرات الموجودة فيها والمستعملة للتهرب الجبائي كما تحارب ظاهرة الغش الضريبي. حيث تكون الرقابة على المستوى الداخلي بمراقبة الوثائق المحاسبية. أما على المستوى الخارجي فيكون ذلك بالقيام بخرجات ميدانية و التأكد من مضامين التقارير المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة. و حتى تؤدي الرقابة وظيفتها على أكمل وجه يفترض أن يكون لكل نوع من أنواع الضرائب رقابة خاصة به.

د- بالنسبة للمنازعات: تشتمل إدارة الضرائب على مصالح مختصة للمنازعات والطعون، و التي تنطق من عدم رضا المكلف على الضريبة المؤسسة في حقه، وتمر المنازعات بخطوات متسلسلة نلخصها في:

١- المرحلة الإرادية.

٢- مرحلة الطعن أمام اللجان.

٣-المرحلة الطعن أمام الجهات القضائية.

المطلب الثاني: أسباب و أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري

شرعت الجزائر في عملية الإصلاح من أجل مسايرة عملية الانتقال من الاقتصاد المخطط مركزيا إلى اقتصاد السوق و تحقيق رغبتها في الدخول إلى المنظمة العالمية للتجارة، لهذا سنفصل من خلال هذا المطلب أسباب و أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري.

الفرع الأول: أسباب الإصلاح الضريبي الجزائري

لقد تميز هيكل النظام الجزائري القديم بالآتي:[1]

١- تعقد النظام الضريبي كنتيجة للجماع بين الضرائب النوعية، و نظام الضرائب العامة و لكثرة الإعفاءات و النصوص التشريعية.

٢- عدم كفاءة الإدارة الضريبية.

٣- عدم مرونة النظام الضريبي.

٤- تشوه بنية النظام الضريبي بطغيان الجباية البترولية على الجباية العادية.

٥- اختلال هيكل الإيرادات الضريبية، بهيمنة الضرائب غير المباشرة فيه.

٦- الغش والتهرب الضريبيين كنتيجة حتمية للضغط الذي يقع على المكلف بسبب معدلات الضريبة المرتفعة مما يدفعه إلى التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.

٧- عجز النظام الضريبي القديم على مواجهة الندرة بزيادة العرض.

كما يمكن أن نضيف خصائص أخرى تميز بها النظام الضريبي الجزائري القديم كانت سببا في تفكير الدولة في الإصلاح الضريبي الجزائري، نذكر ها فيما يلي :[2]

١- عدم استقرار النظام الضريبي الذي شهد عدة تعديلات من خلال القوانين المالية المتتالية منذ الاستقلال، مما جعل النظام عمى كان فيه المكلف الواحد عدة ملفات جبائية تختلف باختلاف الأنشطة الممارسة .

٢- عدم توازن النظام الضريبي من عدة أوجه مما جعله غير قادر على مسايرة المستجدات.

٣- ضعف الحصيلة الضريبية خاصة العادية منها.

---

[1] بوزيدة حميد، نظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي للفترة (١٩٩٢ - ٢٠٠٤)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ٢٠٠٥-٢٠٠٦، ص ٦٩.

[2] وسيلة طالب، مرجع سبق ذكره، ص ١٢١.

و في الأخير ينبغي الإشارة إلى أسباب متعلقة بفن الاقتطاع الضريبي و هي :

١- عدم العدالة.

٢- عدم الملائمة في التحصيل.

٣- عدم اليقين.

الفرع الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري

الجدير بالذكر هنا، أن الإصلاح الضريبي في الجزائر جاء في إطار الاتجاه العالمي نحو الإصلاح الضريبي الذي يعتمد على:[١]

- توسيع الوعاء الضريبي و تخفيض أسعار الضريبة، عكس ما هو موجود في واقع البلدان النامية التي يتصف أوعيتها بالضيق و أسعار ضرائب بها الارتفاع، و عليه فإن التوسيع المستهدف يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية و تخفيض الضغط الضريبي .

إسهام الضريبة على القيمة المضاعفة ذات الأسعار المنخفضة في إصلاح الضريبة على رقم الأعمال ذات الأسعار المرتفعة والمتعددة.

- إدارة جبائية فعالة : التي يطلب منها أن تظهر بوجه يهتم بالتنظيم والصرامة لتطبيق مختلف التشريعات الجبائية، و هذا عن طريق زيادة تأهيل موظفيها و تجهيزها بالوسائل الحديثة من أجل الرفع من مردوديتها.

- تعزيز مصداقية النظام الضريبي وهذا بالمحافظة على استقراره هذا ما يسمح للمستثمرين باتخاذ قرارات التمويل و الاستثمار على المدى الطويل.

و يمكن إجمال أو تلخيص أهداف الإصلاح الضريبي فيما يلي: [٢]

- تحقيق النمو الاقتصادي عن طريق ترقية الادخار و توجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي، مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات الناجم عن تمدد الضرائب من جهة، و ارتفاع معدلاتها من جهة أخرى.

- خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات لكون هذه الأخيرة تمد من عليها المنتجات البترولية والتي بدورها أصبحت سوقها تتصف بعدم الاستقرار.

---

[١] بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره، ص ٧٠.

[٢] قدي عبد المجيد، النظام الجبائي و تحديات الألفية الثالثة، مقال مقدم في ملتقى الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية ٢٢ ماي ٢٠٠٢.

- إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم.
- تحقيق أهداف اللامركزية للبلاد نظرا لإدراك السلطات بحالة عدم التوازن الجهوي(التباين في الاستفادة من جهود التنمية خاصة بين الشمال والجنوب .
- النهوض بلا جباية المادية من أجل ضمان تمويل نشاطات الدولة.
-التوسيع في استعمال الضريبة التصاعدية التي تعتبر أكثر عدالة من الضريبة النسيبة.
- تبسيط النظام الضريبي قدر الإمكان و جعله مواكب للتمويلات الاقتصادية.
- محاربة الغش و التهرب الضريبيين .

المطلب الثالث: مجالات الإصلاح الضريبي الجزائري ومضمونه

يعتبر الإصلاح الضريبي الجزائري إصلاحا تدريجيا، حيث عرف منعرجات عديدة أهمها إصلاحات سنة ١٩٩١ وإصلاحات سنة ٢٠٠١. سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى عنصرين أساسيين تضمنتهما الإصلاحات، وهما الإصلاحات الضريبية والإصلاحات الهيكلية والتنظيمية لإدارة الضرائب.

الفرع الأول: الإصلاحات والتعديلات الضريبية

ارتكز الإصلاح الضريبي على الجباية العادية و تضمن العناصر التالية:

- تعميم الضريبة الوحيدة على الاتفاق في شكل الضريبة على القيمة المضافة.
- التخلي عن نظام الضرائب النوعية على مداخيل الأشخاص الطبيعيين، باختيار ضريبة وحيدة على الدخل في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي.
- تجميد مبدأ الفصل أو التمييز بين الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و عليه نستطيع القول أنه قد تمخض عن هذا الإصلاح إحداث الضرائب التالية: [١]
- الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.
- الضريبة على الرسم على القيمة المضافة.
- الضريبة الجزائية الوحيدة.

١) الضريبة على الدخل الإجمالي: جاءت لتعوض نظام الضرائب النوعية ذي المعدلات المتعددة الذي كان مفروضا في السابق على مداخيل، و تحسب هذه الضريبة على الدخل وفق نسب تصاعدية بالنسبة للمكلفين التابعين للنظام الحقيقي، وبمعدل تحريري ٢٠ % بالنسبة للمكلفين التابعين للنظام المبسط .

جدول ١-٢ النسب التصاعدية للضريبة على الدخل الإجمالي .

[١] بوزيدة حميد، مرجع سبق ذكره، ص ٧٢.

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
٠ %	لا يتجاوز ١٢٠,٠٠٠ دج
٢٠ %	من ١٢٠,٠٠١ إلى ٣٦٠,٠٠ دج
٣٠ %	من ٣٦٠,٠٠١ إلى ١٤٤٠,٠٠٠ دج
٣٥ %	أكثر من ١٤٤٠,٠٠٠

المصدر: المادة (٠٥) قانون رقم ٠٧-١٢ الصادر في ٣٠ ديسمبر ٢٠٠٧، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد ٨٢ الصادر في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧، ص ٠٥.

٢) **الضريبة على أرباح الشركات:** جاءت الضريبة على أرباح الشركات لتعويض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية السابقة.

و تحسب بنسبة ١٩ % بالنسبة للشركات التي تمارس نشاط إنتاجي ٢٥% بالنسبة للشركات التي تمارس نشاط خدماتي.وهذا بعد ما كانت تحسب بمعدل عام: ٣٠ % .

٣) الرسم على القيمة المضافة:

جاء قانون المالية لسنة ١٩٩١ بإدخال الرسم على القيمة المضافة بدلا للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TVA بدلا لـ: TUGPوTUGPS)

جدول١-٣: تطورت معدلات الرسم على القيمة المضافة

المعدلات / قوانين المالية	المعدل الخاص المخفض	المعدل المخفض	المعدل العادي	المعدل المرتفع
قانون المالية ١٩٩٢	%٧	%١٣	%٢١	%٤٠
قانون المالية ١٩٩٥	%٧	%١٣	%٢١	ملغى
قانون المالية ١٩٩٧	%٧	%١٤	%٢١	----------
قانون المالية ٢٠٠١	%٧	ملغى	%١٧	----------

المصدر: قوانين المالية لسنوات ١٩٩٢، ١٩٩٥، ١٩٩٧، ٢٠٠١

٤)- **الضريبة الجزافية الوحيدة(IFU):** وفقا لقانون المالية حيث أسست ضريبة جزافية وحيدة لتحل محل النظام الجزافي و تعوض كل من الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني، و قد تغير حد رقم أعمال التجار الطبيعيين الخاضعين لـها أكثر من مرة ليصل آخرها إلى ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج حسب التعديلات الحاصلة في قانون المالية ٢٠١١ و تحسب هذه الضريبة وفق معدلين: ٥ % للتجار الذين يمارسون نشاط شراء بيع و١٢ % للتجار الذين يؤدون خدمات.

يشار على انه بالموازاة مع ذلك استحدث نظام جديد يسمى بالنظام المبسط و هو يضم المكلفين الذين يتراوح رقم أعمالهم بين ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج و ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ دج .

الفرع الثاني: الإصلاحات الإدارية و الهيكلية

في إطار تحديث الإدارة الضريبية شرع في الانتقال من نمط إداري أفقي حسب الوظائف (العمليات، التحصيل، المنازعات، الرقابة، والوسائل) نحو نمط إداري عمومي حسب أصناف المكلفين وهذا من خلال إقامة:[١] مراكز الضرائب، مراكز جوارية للضرائب ومديرية المؤسسات الكبرى.

١) مديرية المؤسسات الكبرى: تتكلف هذه المديرية بتسيير الملفات الضريبية للمؤسسات الكبرى كما تعتبر الشباك الوحيد للمؤسسات البترولية وهذا بهدف ضبط إيراداتها الضريبية. وقد شرعت في عملها فعليا في جانفي ٢٠٠٦. وتتكون من خمسة (٠٥) مديريات فرعية وهي :

- جباية قطاع المحروقات.
- التسيير.
- التحصيل.
- المراقبة.
- المنازعات.

٢) مراكز الضرائب CDI : هي مصالح خارجية عملية، تضم الأشخاص المعنويين مهما كان رقم أعمالهم، بالإضافة إلى الأشخاص الطبيعيين الذين يتجاوز رقم أعمالهم مليار سنتيم أي الخاضعين للنظام الحقيقي والنظام المبسط. فهي تتولى تمييز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمهن الحرة، بدلا من المفتشيات والقباضات، وتهدف مراكز الضرائب إلى:[٢]

- توحيد التعامل الضريبي لنفس المكلف من خلال مسير واحد وملف واحد.
- تخفيض عدد المصالح القاعدية و تنسيق الإجراءات.
- تحسين استقبال المكلفين بإنشاء مصلحة الإعلام والاستقبال.
- استغلال شبكة الانترنيت والأنترانات.

وتتكون من أربعة مصالح وهي :

[١] Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettre de la DGI N° 21 Juillet 2005 .

[٢] Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettre de la DG,vos impots , 2003.

- مصلحة الإعلام و استقبال المكلفين.
- مصلحة الرقابة الجبائية.
- مصلحة التحصيل الجبائي.
-مصلحة الإعلام.

٣) مراكز الضرائب الجوارية CPI : تعتمد هذه المراكز على التدخلات في عين المكان، و تكثيف الرقابة، و تضم الأشخاص الطبيعيون الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم سقف مليار سنتيم. بالإضافة إلى مفتشيات متخصصة في تسيير الجباية العقارية، وينظم المركز الجواري للضرائب في ثلاثة (٠٣) مصالح رئيسية و قباضة :

-المصلحة الرئيسية للتسيير.

- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث .

- مصلحة الرئيسية للمنازعات.

- القباضة.

المبحث الثالث : التحفيزات الجبائية

تعد التحفيزات الجبائية من السياسات المالية الحديثة التي تهدف إلى إرساء قواعد اقتصادية بين الدولة وأعوانها الاقتصاديين و إلى جلب رؤوس الأموال الأجنبية و كذا إلى الحد من الغش والتهرب الضريبيين، لذا سنتطرق فيما يلي إلى:

- مفهوم التحفيزات .
- مضمون التحفيزات الجبائية.
- أهداف ومزايا و عيوب التحفيزات الجبائية.

المطلب الأول : مفهوم التحفيزات

نتناول من خلال هذا المطلب كل من :تعريف التحفيزات ،وأنواع التحفيزات

الفرع الأول: تعريف التحفيزات

لتقديم مفهوم شامل يظهر كل جوانب الحوافز، نعرض بعض التعاريف لعدد من الباحثين :

عرف **أحمد طرطار** الحوافز على أنها "وضع تسهيلات و تشجيعات معينة في شكل إمكانات متاحة في بيئة العامل لغرض تحريك دوافعية نحو سلوك معين قصد تحقيق أنشطة محددة شكلا وأسلوبا.[١]
كما عرف الباحث طاهر **محمود كلالدة** التحفيزات على أنها " إحدى الطرق المادية و المعنوية أو كليهما، و التي يتم بواسطتها توجيه وتشجيع الجهود الفردية أو الجماعات باتجاه أهداف التنظيم مقدمة على قناعة ورضا النفس وإشباع الحجات كخطوة مرحلية لتحقيق المراحل المرغوبة و المستهدفة في الأصل ".[٢]

ومما سبق يمكن أن تعرف التحفيزات على أنها : مجموع العوامل المادية والمعنوية التي توفرها الجهة المسؤولة للأفراد من أجل أن تحرك فيهم الدوافع المكبوتة داخلهم وهذا عن طريق تحسين مستوى أدائهم واستقامة سلوكهم و تنمية ولائهم.[٣]

الفرع الثاني :أنواع التحفيزات: يمكن تصنيف الحوافز حسب أربعة معايير:
١- حسب طبيعة الحافز: ينظر هذا التقسيم إلى الحوافز من حيث شكلها أو الطريقة التي تدفع بها.
أ- التحفيزات المادية: هي الحوافز التي تكون في شكل نقدي أو عيني من أجل العمل على زيادة معدلات الإنتاجية في شكل مباشر أو غير مباشر.
ب- المعنوية: هي الحوافز التي تشبع الحاجات الفردية أو الجماعية الذاتية و التي ترتبط بالحالة السلوكية للأفراد والنفسية بهدف رفع معنوياتهم وتحسين الجو المحيط بهم.
٢- حسب أثر الحافز : تنقسم هذا المعيار الحوافز إلى حوافز ايجابية و حوافز سلبية .
أ- الإيجابية: يوصف الحافز بأنه عامل ايجابي عندما يحمل مزايا معينة للفرد و ذلك بمقابلة التوقعات المطلوبة منه أي أداؤه لعمله بالكفاءة المطلوبة و منه فالحوافز الإيجابية تهدف إلى تحسين أداء الأفراد وزيادة إنتاجيتهم لأنها تستند إلى قاعدة سلوكية هامة و هي أن الفرد يميل إلى تكرار السلوك الذي تكون نتائجه ايجابية و عليه فالحافز الإيجابي يساعد على انتشار السلوك الملائم و التعود عليه.[٤]

[١] أحمد طرطار (الترشيد الاقتصادي للطاقات الانتاجية في المؤسسة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ١٩٩٣، ص ٩٠.

[٢] طاهر محمود كلالدة (الاتجاهات الحديثة في القيادة الادارية) ، دار زهران الأردن ١٩٩٧، ص ٢٢١.

[٣] حانيني كريمة، عرايبية هندة نظام الأجور حالة الجزائر، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية، جامعة المدية، ٢٠٠٦، ص ٤٢.

[٤] خالد الهثيمي و آخرون، (أساسيات التنظيم الصناعي)، دار الزهراء للتوزيع و النشر، عمان، ١٩٩٧، ص ٣١٩.

ب- السلبية : يقصد بالحافز السلبية حرمان الفرد من مزايا معينة أو خضوعه لعقاب محدد نتيجة عمل معين غير مرغوب فيه، و تهدف الحوافز السلبية إلى التأثير في سلوك الأفراد من خلال مدخل المعاقبة، الردع والتخويف أي من خلال العمل التأديبي الذي يتمثل في جزاءات مادية كالغرامات والخصم وهذا يعني أن الجانب السلبي للحوافز يعمل على تذكير الأفراد بالعقاب و بالتالي انضباطهم بالابتعاد عن السلوك غير المرغوب فيه و الذي يحمل أثارا سلبية.[1]

لكن الملاحظ أن الحوافز الإيجابية أكثر فعالية من الحوافز السلبية ذلك أن طبيعة الإنسان تميل إلى التشجيع المادي و المعنوي، و ترفض الضغط والإكراه بكافة أنواعه.

٣- حسب المستفيد من التحفيزات : ينظر هذا التقسيم للحوافز حسب من تطبق عليهم.

أ- **الفردية**: و يستخدم هذا النوع من الحوافز في حالة إمكانية إنتاجه.

ب- **الجماعية**: و هي حوافز تنتمي في الأفراد روح العمل كفريق متكامل يبذل الجميع فيه الجهد لتعود

الفائدة على الجميع وتتميز بكونها:

- أن الفرد فيها لا يتحمل المسؤولية الكاملة.

-لا تخرج عن إطار الحوافز المادية أو المعنوية، الإيجابية أو السلبية.

٤- حسب موقع التحفيزات: يظهر هذا القسم للحوافز من حيث اعتبارها حوافز مباشرة أو حوافز غير مباشرة.[2]

أ- **التحفيزات المباشرة :** هي التي يشعر بها الفرد شعورا مباشرا، و تتمثل في الوسائل والأساليب التي تشجع على سرعة الإنجاز و دقة الأداء، كما يمكن أن نأخذ الحوافز المباشرة صفة السلبية .

ب- **التحفيزات غير المباشرة :** و هي تحفيزات بصفة غير مباشرة حيث أنها تضم مجموعة الخدمات التي تقوم بها الجهة المسؤولة لصالح الأفراد من أجل تحضيرهم على تحقيق هدف معين وذلك بتوفير الاطمئنان، الاستقرار والراحة النفسية .

[1] عمر عبد الرحمان عبد الباقي، (إدارة الافراد)، مكتبة عين شمس القاهرة، ١٩٩٦، ص ٢١٤.

[2] حانيني كريمة، عراييية هندة، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٢.

المطلب الثاني : التحفيزات الجبائية، مفهومها، أشكالها وأهدافها

للتحفيزات الجبائية عدة تعاريف وخصائص نستهل بها هذا المطلب وننهيه بأشكال التحفيزات الجبائية

الفرع الأول : تعريف التحريض الضريبي[1]

التعريف الأول: "التحريض الضريبي إجراء خاص غير إجباري لسياسة اقتصادية، بهدف الحصول علة سلوك أو تصرف معين من قبل الأعوان الاقتصاد يبين المستهدفين، و ذلك مقابل الاستفادة من إجراءات تحفيزية و امتيازات معينة".[2]

التعريف الثاني :"هي إلا مساعدات مالية غير مباشرة تمنحها الدولة ضمن سياستها الاقتصادية المنتهجة إلى بعض الأعوان الاقتصاديين والذين يلتزمون فيه بشروط معينة تحددها الدولة، وهي عادة تتمحور في طبيعة النشاط، مكان إقامته أو الإطار القانوني للمستفيد قصد استقطاب رؤوس الأموال غير المستغلة أو المستغلة في مجالات أقل إنتاجا و يختلف حجم التحفيز الجبائي حسب الأهداف المرجو تحقيقها.[3]

التحفيز مصطلح مرادف لكلمات أخرى : التحريض، الحث، الامتياز.

التعريف الثالث :"أو هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التسهيلات ذات الطابع التجهيزي تتخذه الدولة لصالح فئات معينة لتوجيه نشاطهم، فالمؤسسة الخاصة هي المستهدفة بالدرجة الأولى من سياسة التحفيز".[4]

ومنه نستطيع أن نخلص إلى أن التحفيزات الجبائية ما هي إلا مساعدات مالية غير مباشرة تقدمها الدولة للمستثمرين في مجالات معينة و التي تهدف من خلالها إلى تشجيع الاستثمارات في قطاعات معينة، فهي تنازل من الدولة على جزء من إيراداتها الضريبية .

الفرع الثاني : خصائص سياسة التحفيز الجبائي

تتميز سياسات التحفيز الجبائي بمايلي :[5]

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

---

[1] التحفيز الضريبي مصطلح مرادف لكلمات أخرى : التحريض-الحث – الامتياز.

[2] بوزيد حمادة، دور الجباية في التحريض على الاستثمار، مذكرة نهاية الدراسة، معهد المالية القليعة، ١٩٨٩، ص ١٣.

[3] نشيدة معزوز (دور التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار الأجنبي المباشر)، رسالة ماجيستر جامعة البليدة، ٢٠٠٥، ص ٥١.

[4] يحيى لخضر (دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية)، مذكرة ماجيستر جامعة المسيلة، ٢٠٠٧، ص ٢١.

[5] بليل فدوى، دور التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار السياحي في الجزائر، رسالة ماجيستر، ٢٠١١-٢٠١٢، جامعة المدية، ص٤٩.

٢- إجراء هادف: تهدف مختلف التحفيزات الجبائية الممنوحة على شكل إعفاءات تخفيضات و تسهيلات غلى التأثير على القرار الاستثماري باعتباره أساس التنمية الاقتصادية، و ذلك بتحفيز المستثمرين على استثمار أموالهم في القطاعات والأنشطة التي تساعد الدولة إلى ترقيتها و تطويرها.

٣- إجراء له مقاييس : باعتبار التحفيز موجه غلى فئة معينة من المكلفين بالضريبة والتي عليها احترام بعض المقاييس التي يحددها المشروع كتجديد نوعية النشاط، مكان إقامته، والإطار القانوني والتنظيمي للمستفيد، وتعتبر هذه المقاييس شرطا ضروريا للاستفادة من المزايا.

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

٥- السلوك: تهدف الدولة من منح التحفيز إحداث سلوك أو تصرف لم يتم التفكير في القيام به من قبل الأعوان الاقتصاديين.

الفرع الثالث: أشكال التحفيزات الجبائية

تختلف أشكال سياسة التحفيز حسب الهدف منها، وتنقسم إلى ثلاثة (٠٣) أقسام رئيسية:[١]

١- التحفيز الضريبي الخاص بالإستثمار: يجمع الاقتصاديون على أن الاستثمار سواء المحلي أوالأجنبي يعتبر المحرك الأساسي للتنمية لما يحققه من رفع القدرة الإنتاجية للمؤسسات الاقتصادية و من احتياجات المجتمع المتزايد من سلع و خدمات. وهنا تكون التحفيزات التي يتضمنها القانون إما :

- إعفاءات جبائية وهي دائمة أو مؤقتة.
-تخفيضات في معدل الضرائب.
- اعتماد الامتلاك السريع.

٢- التحفيز الضريبي الخاص بالتشغيل : بما أن مشكل التشغيل هو أحد الاهتمامات الكبرى لدول العالم بنوعيها المتقدمة و المتخلفة و بهدف القضاء على ظاهرة البطالة أو التقليص منها فقد سطرت الدول برامج متعددة ولا متناهية للتخفيف هذا المشكل الاجتماعي والتي يعتبر التحفيز الضريبي الموجة للتشغيل أحد أوجهها، حيث تمنح تحفيزات جبائية وتخفيضات للمؤسسات المشغلة أكبر عدد من العمال.

٣- التحفيز الضريبي الخاص بالتصدير: تلعب التحفيزات الجبائية دورا فعالا في تشجيع الصادرات خاصة إذا كانت حصص المصدرين في الأسواق العالمية محتشمة، وذات تجربة محدودة فيكون بحاجة

[١] رمضاني لعلا، مرجع سبق ذكره، ص ٤٢.

ماسة إلى تخفيض العبء الضريبي الذي من شأنه أن يخفض في كلفة المنتوج المصدر، و يمكن أن تكون الحوافز الضريبة في مجال التصدير بـ :

- تخفيض في الضرائب على الدخل .
- تخفيض في الحقوق الجمركية .
- تخفيض في الرسم على القيمة المضافة.

المطلب الثالث : أهداف ومزايا و عيوب سياسة التحفيز الجبائي

السياسة الجبائية واحدة من بين السياسات التي ترمي الى تحقيق أهداف معينة ،وتتمتع بمزايا عديدة تتخللها بعض العيوب كما سيأتي التفصيل فيه

الفرع الأول : أهداف سياسة التحفيز الجبائي

تسعى سياسة التحفيز الجبائي كغيرها من السياسات الاقتصادية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نصنفها في نوعين: إقتصادية و إجتماعية :

١- الأهداف الإقتصادية: تتجسد هذه الأهداف فيما يلي : [١]

أ- تنمية الإستثمار حيث تشجع الحوافز الجبائية تراكم رؤوس الأموال، بتخفيفها للعبء الضريبي، و من ثم حجم التكاليف خاصة أن المشاريع الاستثمارية في سنواتها الأولى لا تحقق أرباحا مهمة.

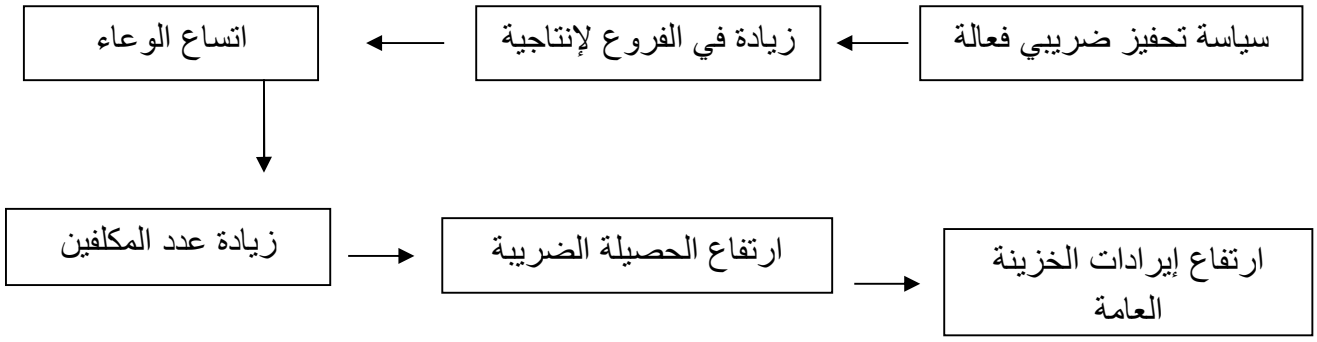
ب- دعم الواردات من السلع الرأسمالية اللازمة ليس فقط للقيام بعملية التنمية الإقتصادية بل لاستمرارها، حيث يتعين على النظام الضريبي تشجيع استيراد هذا النوع من السلع على الاقل في المراحل الأولى من عملية التنمية الاقتصادية، حيث تنعدم فرص إنتاج هذه المنتجات محليا، و يمكن أن يتحقق ذلك من خلال إعفاء السلع الرأسمالية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

ج - تشجيع الصادرات لتحقيق ميزان تجاري موجب من جهة، ولرفع احتياطي الدولة من العملة الصعبة.

د - 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 لإعفاءات إلا أنها، و على المدى المتوسط و الطويل، تؤدي إلى زيادة المشاريع الاستثمارية و بالتالي

[١] بليل فدوى، مرجع سبق ذكره، ص ٥٠.

زيادة الفروع الانتاجية، مما يؤدي إلى توسيع القاعدة الضريبية من حيث زيادة عدد المكلفين وينجر عنها من ارتفاع في الحصيلة الضريبية التي تؤدي إلى زيادة في إيرادات الخزينة العامة، وهو ما يبينه الشكل التالي:



الشكل رقم ١-١ :مخطط يبين آلية عمل السياسة التحفيزية في زيادة موارد الخزينة العامة على المدى الطويل. بليل فدوى , مرجع سبق ذكره , ص٥١

٢- الأهداف الاجتماعية: تتلخص أهم الأهداف الاجتماعية التي يسعى المشرع إلى تحقيقها هي :

أ- 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.

ب- تحقيق التوازن الجهوي من خلال الحوافز الجبائية الموجهة لتحفيز و تشجيع الاستثمار في المناطق المحرومة و التي يراد تنميتها و تطويرها لتقليص الفجوة بينها و بين 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 وهو تقديم الدعم الفعلي للتنمية الاقتصادية و من ورائها التنمية الاجتماعية.

الفرع الثاني: مزايا و عيوب التحفيزات الجبائية

يمكن حصر عيوب التحفيزات الجبائية فيما يلي:

١- ارتفاع نسبة التهرب و الغش الضريبي ما يسبب انخفاض في الحصيلة الضريبية.

٢- التكاليف التي تنجم عن التحفيزات الجبائية: و تشمل هاته التكاليف كل من:[١]

[١] بليل فدوى، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤-٥٥.

أ- تكاليف الإيرادات المفتقدة: منح التحفيزات الجبائية يكلف الدولة فقدان نسبة كبيرة من الإيرادات التي كان من الممكن تحصيلها، و هذا لا يعكس بالضرورة خسارة مالية مادامت الحوافز الجبائية الممنوحة تساهم في إنشاء استثمارات جديدة، تكثيف عمليات التصدير و استحداث مناصب شغل، و بالتالي فهي تخدم التنمية الاقتصادية التي تحاول الدولة تحقيقها.

لكن في حالة ما إذا كانت سياسة التحفيزات الجبائية المنتهجة غير مميزة للأنشطة التي تتطلب فعلا دعما ضريبيا، كمنحها امتيازات جبائية لأنشطة مريحة أو مستقطبة للمستثمرين بطبيعتها حتى في غياب هذه الامتيازات، هنا تتحول التحفيزات الجبائية إلى عبء مالي تتحمله الدولة.

وفي هذا الصدد يشير صندوق النقد الدولي في أحد تقاريره أن حوالي ١٠ % من الإيرادات العامة لبعض الدول تضيع بسبب إجراءات التحفيز الجبائي المقدمة في إطار تشجيع الاستثمار، لهذا يجب على التشريعات الضريبية التي تقرر منح الإعفاءات أو الإجراءات التحفيزية للحث على الاستثمار، أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار المباشرة وغير المباشرة للمشروع الاستثماري، لأن هذا الأخير يمكن ذو أثر ايجابي على المستوى الاقتصادي، و لكن الأثر يكون سلبيا على المستوى الكلي خصوصا من ناحية الإيرادات المفتقدة، و التي بدورها تعتبر دعما للتنمية الاقتصادية.

ب- تكاليف إدارية: يتناسب مبلغ التكاليف الإدارية عكسيا مع مبلغ الإيرادات المفتقدة لأنه يضمن تكلفة متابعة المشاريع بهدف الحد من خسارة هذه الإيرادات و ذلك بضمان أن المشاريع المربحة فقط تكون معنية بالتحفيز، و في مرحلة سابقة فإن تكلفة متابعة المشاريع و التي تهدف إلى التحقيق بأن الأهداف المسطرة و المنبثقة عن التحفيز هي محققة.

ج- تكاليف الفعالية: إن هدف السياسة التحفيزية هو التغيير في الهيكل الإنتاجي للدولة، إلا أن لهذه الأخيرة تأثيرات ثانوية غير مرغوب فيها، فعند منح الحكومة الحوافز الجبائية للاستثمارات في المجال الصناعي يمكن أن يكون لذلك تأثير عكسي على الإنتاج الزراعي، إذ قد يسبب انخفاض في المداخيل الزراعية و الذي بدوره قد يكون سببا للنزوح الريفي إلى المدن، مما قد يزيد من حجم البطالة عموما، لهذا يجب الاختيار بين مزايا و تكاليف هذه التحفيزات المختلفة خاصة أنه في عدة حالات يمكن أن تكون التأثيرات الثانوية سببا رئيسيا في توسيع تكاليف الفعالية الكلية..

٣- تكلفة التوفيق مع التكاليف الأخرى في الميزانية: حيث تلجأ الدولة في مثل هذه الحالات إلى جعل المكلفين يدفعون معدلات ضريبية عالية لتغطية النقص الحاصل في الإيرادات من جراء منح التحفيزات الجبائية أو قد تلجأ إلى طرق أخرى من للتمويل غالبا ما تكون مكلفة[١].

٤- قد تشكل التحفيزات الضريبية تشوهات غير مقصودة في النظام الاقتصادي، كما قد تقلل من الفعالية والإنتاجية.

٥- عدم المساواة في المعاملة الضريبية قد يضعف الشعور بالعدالة من الناحية الجبائية.

٦- الأثر المالي للتحفيزات الجبائية بإمكانه تشجيع الفساد السياسي و سوء التصرفات.

أما عن مزاياها فتتمثل مجملها فيما يلي :[٢]

١- زيادة الأرباح الاستثمارية: يستفيد المستثمرون من معدلات مردودية مرتفعة مما يسمح لهم بإعادة استثمار أرباحهم أكثر.

٢- لها مزايا أخرى في ابتكار و تراكم المعارف.

٣- تؤثر التحفيزات الجبائية من جهة على الحصيلة الإجمالية للضرائب، و على الاهداف الاقتصادية و الاجتماعية للدولة كالتشغيل أو تنمية بعض المناطق.

٤- تعتبر التحفيزات الجبائية مؤشر ايجابي عن إرادة الحكومات في تنمية الاستثمار و تشجيع المستثمرين.

٥- تسهيل حركة رؤوس الأموال حيث يكون معدل الضريبة الفعلي على رؤوس الأموال ضعيف ليتمكن من جذب الاستثمارات الأجنبية و تفادي خروج المحلية خارج الدولة.

٦- المنافسة الضريبية: أن الاختيار بين منح تحفيزات جبائية مشابهة للمنافسة على جذب الاستثمارات أو تضييع تلك الاستثمارات.

---

[١] Andrew Masters ; "Stratégie d'amélioration des systèmes d'incitations fiscales-l'expérience de l'afrique australe " ; Présenté au séminaire de haut niveau sur la réalisation du potentiell d'investissementrentable en Afrique ; Organisé par l'Institut du FMI en coopération avec l'Institut multilatéral d'Afrique ;Tunis, Tunisie, ٢٨ février – ١er mars ٢٠٠٦.
(http://www.imf.org/external/np/seminars/fra/٢٠٠٦/rppia/pdf/master.pdf).

[٢] بليل فدوى، مرجع سبق ذكره، ص ٥٦.

٧- إيرادات جبائية إضافية: إذا اختار المستثمرون الاستثمار في مكان ما يسبب التحفيزات الجبائية الممنوحة لا يكون هناك ضياع في الحصيلة الجبائية بقدر ما له من آثار غير مباشرة أخرى كتوفير فرص العمل و التشغيل .

٨- للتحفيزات أيضا مزايا سياسية حيث تعتبر التكلفة الجبائية أقل وضوحا من تكلفة بعض التدابير التي يستوجب منحها للاستثمارات.

خلاصة الفصل الأول:

تعرفنا في هذا الفصل على الضريبة، مبادئها وأوجه اختلافها عن الرسم. كما عرضنا الهدف المالي، والمتمثل في تغطية الأعباء والنفقات العامة باعتباره الهدف الرئيسي للضريبة ثم حددنا الآثار الاقتصادية لها. ووجدنا أن كل الدول تسعى لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية من خلال تصميم مجموعة من الضرائب في شكل نظام ضريبي، والذي هو ترجمة عملية لسياستها الضريبية. لذلك سعت الجزائر جاهدة لإصلاح نظامها الضريبي حيث قامت في الفترة الأخيرة بتعديلات عديدة بغية الرقي بالواقع الاجتماعي والاقتصادي كما كرست بالموازاة مع ذلك تحفيزات جبائية تزيد من تضحية الفرد والمجتمع، علها تستطيع توظيفها بصفة ناجحة للحد من تفشي ظاهرة التهرب والغش الضريبيين موضوع فصلنا اللاحق.

تمهيـــــد :

بهدف الحد من التهرب و الغش الضريبي عمدت الجزائر منذ إصلاحات سنة ١٩٩٢ إلى إنشاء العديد من الهيئات لتأطير التحفيزات الجبائية (ANDI، ANSEJ، CNAC، ANGEM) و أقدمت على منح العديد من الإعفاءات الضريبية والتخفيضات للمكلفين خاصة في مجال كل من الضرائب على الدخل و الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني وذلك اقتداء بالدول المتقدمة و التي قطعت أشواطا ناجحة في هذا الإطار ،كما عملت السلطات على البحث عن سبل أخرى لمكافحة التهرب والغش الضريبي من خلال سن التشريعات اللازمة في الوقت الملائم و تشديد التدابير لمحاربة هاتين الظاهرتين.

لذلك سنحاول من خلال هذا الفصل الإلمام بمختلف هذه الوسائل في المباحث التالية :

- **أثر التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي ،**
- **أثر الإعفاءات الضريبية و التخفيضات في الحد من التهرب والغش الضريبي ،**
- **الإجراءات الحديثة لمكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر.**

المبحث الأول : دور التحفيزات الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي

تلعب التحفيزات الجبائية المؤطرة في شكل هيئات في الجزائر دورا هاما في الحد من الغش و التهرب الضريبي إلا أنه لا يجب أن تتجاوز هذه التحفيزات حدودا تجعلها مفعولها عكسيا لذا سنتناول من خلال هذا المبحث مختلف التحفيزات الجبائية وجهود الدولة في تأ طيرها، لنتناول في الأخير حدود سياسة التحفيزات الجبائية .

المطلب الأول : التحفيزات الجبائية وفقا للنظام العام والخاص و نظام المناطق الحرة

تم التمييز بين نظام الحوافز الجبائية وفقا لأنظمة مختلفة حسب موقع و أهمية الاستثمار وبالتالي يجب التمييز بين الحوافز وفقا للنظام العام، وفقا للنظام الخاص و وفقا لنظام المناطق الحرة .

الفرع الأول : الحوافز الجبائية وفقا للنظام العام

وهو نظام مطبق في المناطق التي تمتعت بعناية خاصة من طرف الدولة وخاصة فيما يتعلق بالاستثمارات الكبرى و الثقيلة بحيث يضمن الحد الأدنى من الامتيازات التي تمنح للمستثمر عبر مرحلتين: [1]

١ـ الحوافز الجبائية الممنوحة خلال مرحلة انجاز المشروع : تمنح هذه الامتيازات الضريبية خلال مدة الانجاز أي قبل الشروع في عملية الاستغلال وهي :

- الإعفاء من ضريبة نقل الملكية بمقابل بالنسبة لكل المستويات العقارية المنجزة في إطار الاستثمار.
- تطبيق معدل مخفض يقدر بـ ٥ %الخاص بحقوق التسجيل (العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال).
- الإعفاء من الرسم العقاري الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الإستثمار.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة للسلع والخدمات التي توظف مباشرة في انجاز الاستثمار.
- تخفيض الحقوق الجمركية بنسبة ٣ % فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل مباشرة في الإنجاز.

[1] المواد ١٧ و١٨ من المرسوم التشريعي ٩٣/ ١٢المؤرخ في ١٩٩٣/١٠/١٥ والمتممة بالمادة ٠٩ من قانون الإستثمار الصادر في ٢٠٠١/٠٨/٢٠.

٢-الحوافز الجبائية الممنوحة خلال مرحلة الاستغلال : إبتداءًا من تاريخ الشروع في الاستغلال يستفيد المستثمر من تحفيزات أخرى تمتد من سنتين إلى ٥ سنوات كما يلي :

- الإعفاء لمدة ١٠ سنوات من الضريبة على أرباح الشركات ومن الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة و من الرسم على النشاط المهني .
- الإعفاء لمدة ١٠ سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.

الفرع الثاني : الحوافز الجبائية وفقا للنظام الخاص

يطبق النظام الخاص على المناطق الخاصة الواجب ترقيتها ومناطق التنمية الاقتصادية كوسيلة لتحفيز الاستثمار على المستوى المحلي بحيث تمنح التحفيزات وفق هذا النظام عبر مرحلتين :

١-الحوافز الجبائية المقدمة خلال مرحلة انجاز المشروع : تستفيد خلال هذه المرحلة المؤسسات من عدة تحفيزات تضم نفس تحفيزات النظام العام وتحفيزات إضافية تتمثل فيتكفل الدولة جزئيا أو كليا بأشغال أساس البناء ويكون التنازل عن الأراضي الحكومية بأثمان عليها تخفيض إلى حد قيمة الدينار الرمزي.[1] وتم تعزيز ذلك بإضافة :

- الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بمقابل فيما يخص كل المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار.
- تطبيق حق ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة قدرها ٠,٢ % فيما يخص العقود التأسيسية والزيادات في رأس المال.
- تكفل الدولة جزئيا أو كليا بالمصاريف فيما يخص الأشغال المتعلقة بالمنشآت الأساسية الضرورية لإنجاز الاستثمار.
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة للسلع والخدمات التي تدخل مباشرة في الإنجاز .
- تطبيق نسبة مخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة التي تدخل في الإنجاز.

[1] المادة ٢١ من المرسوم التشريعي رقم ٩٣/١٢

٢-الحوافز الجبائية المقدمة من خلال مرحلة الاستغلال : تتمثل هذه الحوافز فيما يلي :[١]

- الإعفاء لمدة تتراوح بين ٥ و ١٠ سنوات من الضريبة على أرباح الشركات، الدفع الجزافي ، الرسم على النشاط الصناعي والتجاري، ومن الرسم العقاري بالنسبة للملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.
- تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات بـ ٥٠ % بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها في المناطق الخاصة بعد انتهاء مدة الإعفاء .
- التكفل الجزئي أو الكلي بمساهمة أرباب العمل للضمان الاجتماعي.
- تطبيق ضريبة على الأرباح المستثمرة ثانية بنسبة ١٦,٥% بالمناطق الخاصة .
- في حالة التصدير يتم الإعفاء من الضريبة على أرباح.

الفرع الثالث : الحوافز الجبائية وفقا لنظام المناطق الحرة

تعرف المناطق الحرة على أنها :"جزء من الإقليم الجغرافي للبلد، يتم فيه إقامة أنشطة ومشاريع صناعية وتجارية موجهة خصيصا للتصدير، وتخضع لنظام و رقابة جمركية خاصة ".[٢] وقد تمّ إنشاؤها بناء على نص المادة ٢٥ و ٣٤ من المرسوم التشريعي ٩٣ ـ ١٢ ، في حين حددت بمقتضى المرسوم التنفيذي ٩٤ ـ٣٢٠ المؤرخ في ١٧ أكتوبر ١٩٩٤ المتعلق بالمناطق الحرة و يستفيد المستثمرون بهذه المناطق من الإعفاء من جميع الضرائب و الرسوم و الاقتطاعات ذات الطابع الجبائي و شبه الجبائي و الجمركي باستثناء الحقوق والرسوم المتعلقة بالسيارات السياحية غير المرتبطة باستغلال المشروع والمساهمات والاشتراكات في النظام القانوني للضمان الاجتماعي.[٣] ويجوز للعمال ذوي الجنسية الأجنبية الذين يتمتعون بصفة غير مقيم اختيار نظام الضمان الاجتماعي غير النظام الجزائري.

ومما سبق من يتبين لنا أن التحفيزات والمتمثلة في الامتيازات الجبائية لها دور هام في تخفيف العبء الضريبي على المكلف و بالتالي الحد من الغش و التهرب الضريبي.

---

[1] توامي أمال، التحفيزات الجبائية للإستثمارات في الجزائر، مذكرة ماجيستير، جامعة الجزائر (٣)، ٢٠١٢/٢٠١١، ص١٢.

[٢] direction generale des impots، guide fiscal des investisseures ،١٩٩٩،edition du sahel،p٢١.

[3] رمضان لعلا ،مرجع سبق ذكره،ص١٤٤.

المطلب الثاني : جهود الدولة في إنشاء الهيئات لتأطير التحفيزات الجبائية

لقد منح الأمر ١-٣ المؤرخ في ٢٠٠١/٠٨/٣٠ المعدل و المتمم بالأمر ٠٦-٠٨ المؤرخ في ٢٠٠٦/٠٧/١٥ المتعلق بتطوير الاستثمار تعديلات هامة في نظام الاستثمار إلى جانب هذا النظام الذي تولت الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و تسييره وضعت عدة أنظمة خاصة موجهة نحو شرائح معينة من الشعب وتتمثل في أنظمة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة ،الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر .

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

تتولى الوكالة الاتصال مع الإدارات و الهيئات المعنية لضمان ترقية الاستثمارات و تطويرها ومتابعتها واستقبال المستثمرين المقيمين وغير المقيمين وإعلامهم 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 وتسير صندوق دعم الاستثمار.[١] يوجد مقر الوكالة في مدينة الجزائر وللوكالة هياكل لامركزية على المستوى المحلي و يمكنها إنشاء مكاتب تمثيل في الخارج[٢] كما أنه ينشأ شباك وحيد ضمن الوكالة يضم الإدارات والهيئات المعنية بالاستثمار وذلك على مستوى الهيكل اللامركزي للوكالة.[٣]

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

١- النظام العام : يستفيد من مزايا هذا النظام على مرحلتين وهما مرحلة الانجاز و مرحلة الإستغلال.
تتمثل التحفيزات في المرحلة الأولى في الإعفاء من حقوق الجمارك من الرسم على القيمة المضافة و من حقوق نقل الملكية. أما المرحلة الثانية فتتمثل تحفيزاتها في الإعفاء من الضريبة على الأرباح و الرسم على النشاط المهني .[٤]

٢ -النظام الخاص : و هو بدوره ينقسم إلى :

أ-النظام الأول : يطبق على الاستثمارات غير المستثناة من الامتيازات والمنجزة في المناطق التي تحتاج إلى إعانة الدولة و يمنح هذا النظام عدة امتيازات يستفاد منها على مرحلة الانجاز و مرحلة الاستغلال.

---

[١] المادة ٢١ من قانون الاستثمار،٢٠٠٧.

[٢] المادة ٢٢ من قانون الاستثمار ،٢٠٠٧.

[٣] المادة ٢٣ من قانون الاستثمار ،٢٠٠٧.

[٤] نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب ،عدد٤٤،ص٢.

تتمثل الامتيازات الممنوحة في إطار مرحلة الانجاز في الإعفاء من حقوق التسجيل ،التكفل الجزئي أو الكلي للدولة لنفقات الانجازات الهيكلية ، الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و الإعفاء من حقوق الجمارك.

أما الامتيازات الممنوحة في إطار مرحلة الاستغلال فتتمثل في الإعفاء لمدة ١٠ عشر سنوات من الضريبة على الأرباح و الرسم على النشاط المهني.[١]

ب- النظام الثاني : يطبق على الاستثمارات التي تمثل أهمية خاصة للاقتصاد الوطني فهو الأخر يمنح الامتيازات على مرحلتين تمنح الامتيازات في المرحلة الأولى لمدة ٥ سنوات و تتمثل في الإعفاء من حقوق التسجيل و الرسم العقاري ،و بالنسبة لمرحلة الاستغلال فتمنح امتيازاتها لمدة عشرة ١٠ سنوات و تتمثل في الإعفاء من الضريبة على الأرباح و الرسم على النشاط المهني .[٢]

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

أنشأت الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب حيث تعمل هذه الوكالة تحت سلطة رئيس الحكومة ويتولى الوزير المكلف بالتشغيل المتابعة العملية لنشاطات الحكومة وتتمتع هذه الوكالة بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي في حين يوجد مقر الوكالة في الجزائر العاصمة و يمكن إنشاء فرع جهوي أو محلي بناء على قرار مجلسها التوجيهي.[٣] وتمنح تحفيزات عديدة تتمثل أهمها في :[٤]

- الإعفاء من الضريبة على الدخل أو على الأرباح و الرسم العقاري و ذلك لمدة ٥ سنوات
- الإعفاء من حقوق التسجيل فيما يخص عقود إنشاء الشركات و حقوق نقل الملكية بالنسبة للعقارات الموجهة للاستثمار .
- الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لاقتناء السلع أو الخدمات الموجهة للاستثمار.
- الاستفادة من النسبة المخفضة فيما يخص حقوق الجمارك.
- إمكانية التنازل عن المحلات الموجهة لنظم الوكالة و المؤجرة في إطار عمليات البيع بإيجار.

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

أسس هذا الصندوق لتمويل المشروعات المصغرة التي ينوي أصحابها إنشاء ها و لكن بشرط أن تتراوح أعمارهم بين ٣٥-٥٠ سنة و أن يكون مسجلين لدى مصالح الوكالة الوطنية للتشغيل منذ ٠٦

[١] نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب ،عدد ٤٤ ،ص٢.
[٢] نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب ،عدد ٤٤ ،ص٢.
[٣] المادة ٠١ من المرسوم التنفيذي رقم ٣٦ – ٢٩٥ المؤرخ في ٠٨ سبتمبر ١٩٩٦.
[٤] نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب ،عدد ٤٤ ،ص٢.

أشهر على الأقل بصفتهم طالبين للعمل.[1] وتستفيد الاستثمارات المحققة من طرف الأشخاص التابعين لنظام الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من مزايا عدة تتجلى في النسبة المخفضة لحقوق الجمارك الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، الإعفاء من حقوق نقل الملكية بالنسبة للعقارات المقتناة في إطار الاستثمار، الإعفاء المؤقت (٣سنوات) من الضريبة على الدخل ،الرسم على النشاط المهني و الرسم العقاري.[2]

الفرع الرابع: الإمتيازات الممنوحة في إطار نظام الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر(ANGEM)

هي وكالة ذات طابع خاص منظمة في شبكة لامركزية موزعة عبر كافة أرجاء الوطن، تقدم قروض مصغرة، وتدعم وترافق المستفدين منه.[3] يستفيد الشباب المستثمر التابع لهذه الوكالة من مزايا تتمثل في :[4]

- إعفاء شامل للضريبة على الدخل لمدة ٥ سنوات .
- قرض بدون فائدة لصالح المشاريع التي لا تفوق تكلفتها ١٠٠,٠٠٠ دج.
- تخفيض في معدل الفائدة بالنسبة للقروض البنكية الممنوحة .
- قرض بدون فائدة في إطار اقتناء مواد أولية ذات تكلفة لا تتجاوز ٣٠,٠٠٠دج.

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

في إطار سياسة ترقية الصادرات خارج المحروقات توسيع المبادلات التجارية والاندماج العالمي وهو الغرض الذي أسست من أجله الوكالة الوطنية لترقية الصادرات الخارجية، الذي سخر ووفر آليات للصادرات خارج المحروقات، ووضعت تحت وصاية وزارة التجارة.[5] وتمنح الإعفاء بالنسبة لعمليات التصدير و في شروط محددة مسبقاً وذلك من: الضريبة على الأرباح،[6] الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة .[7]

[1] المادة ٠١ من المرسوم التنفيذي رقم ١/٠٤ المؤرخ في ٢٠٠٤/٠١/٠٣ المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم ١٨٨/٩٤ المؤرخ في ٢٠٠٤/٠٧/٠٦.
[2] نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب ،عدد ٤٤ ،ص٢.
[3] المادة ٠١ من المرسوم رقم ٠٤-١٤ المؤرخ في ٢٢ جانفي ٢٠٠٤.
[4] نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب ،عدد٤٤ ، ص٢ .
[5] المرسوم التنفيذي رقم ٠٤ – ١٧٤ المؤرخ في ١٢ جوان ٢٠٠٤.
[6] المادة ١٣٨ من قانون الضرائب المباشرة و الضرائب المماثلة المعدل بالمادة ٠٦ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٦.
[7] المواد ١٣ و ٤٢-٢ و ٥٠ من قانون الرسوم على قانون رقم الاعمال

المطلب الثالث : حدود سياسة التحفيزات الجبائية

حتى تؤدي سياسة التحفيزات الجبائية دورها وحتى تحقق أغراضها يجب أن تكون في حدود بحيث لا إفراط فيها ولا تفريط بشكل يحافظ على مصالح الدولة والمكلف في أن واحد، وتتجسد حدود سياسة التحفيز في توازن الميزانية بضغط الجبائي مقبول لدى المكلف بالضريبة.

الفرع الأول : توازن الميزانية

تولد سياسة التحفيزات الضريبية بعض السلبيات خاصة في سنواتها الأولى و ذلك بخفض ايرادات الدولة و هذا ما يترتب عليه عجز في الميزانية العامة بين ايرادات و نفقات الدولة و لتفادي بعض تلك السلبيات يجب قبل وضع برنامج للتحفيزات الضريبية تعويض ذلك النقص الصادر في الايرادات الناتج عن الإعفاءات من مصادر أخرى و حتى يتم استيعاب مفهوم توازن الميزانية نعرج في توضيح ملخص لهذا المفهوم في النقاط التالية :

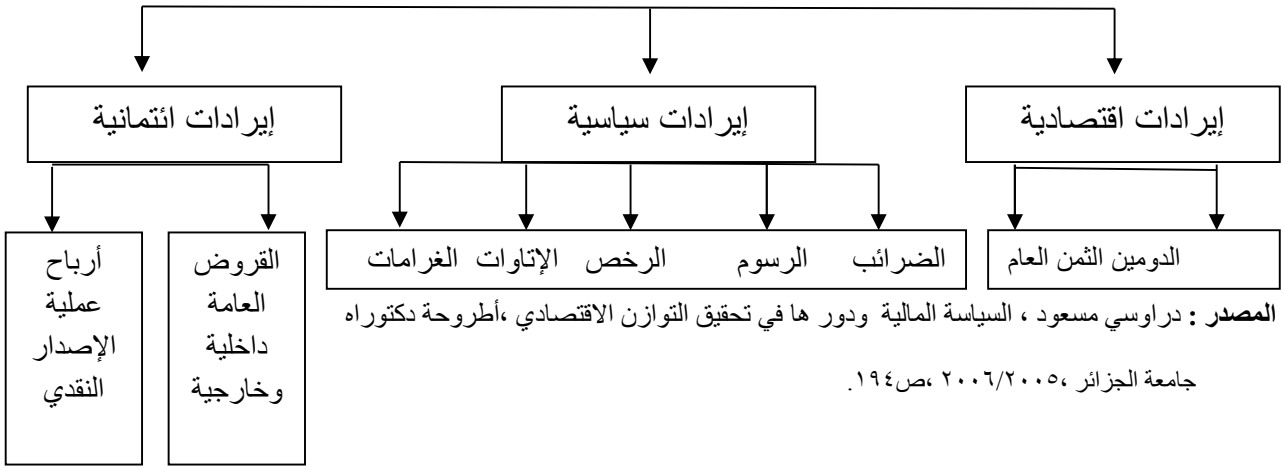
١-**الايرادات العامة** :لكي تقوم الدولة بالإنفاق العام، فلابد أن تتوفر لها الموارد اللازمة لذلك، أي أن الوسائل التمويلية وتمثل هذه الأخيرة دخولا للدولة يطلق عليها الإيرادات العامة. وحتى يتسنى للدولة القيام بوظائفها، يجب أن تستخدم بعض الموارد البشرية وغير البشرية الموجودة تحت تصرف الجماعات، أي تحرر جزء من الموارد بحيث لا يستخدمه الأفراد، كما تستقطع الدولة جزء من القوة الشرائية الموجودة تحت تصرف الأفراد، وقد تخلق الدولة قوة شرائية إضافية إذ أن سلطة إصدار النقود تعد اختصاصا أصيلا لها. ومنه يتضح أن الدولة تحصل على الإيراد العام من خلال عمليتي نقل القوة الشرائية وخلقها، سواء تم داخل الاقتصاد الوطني أو على الصعيد الدولي، وإذا كان الإيراد العام يختلف من حيث المصدر ومن حيث شكله، فإنه يمكن التمييز بين مختلف الإيرادات العامة من حيث عنصر الإجبار في الحصول عليها، ومهما يكن من أمر فإن الإيرادات العامة لا تخرج على أن تكون إما اقتصادية أو سيادية أو ائتمانية كما هو مبين في النقاط التالية :[١]

- الإيرادات الاقتصادية (أملاك الدومين).
- الإيرادات السيادية (الضرائب والرسوم).
- الإيرادات الائتمانية (القروض العامة).

والشكل الأتي يبين مصادر الايرادات العامة :

[١] دراوسي مسعود ، السياسة المالية ودور ها في تحقيق التوازن الاقتصادي ،أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر ،٢٠٠٦/٢٠٠٥ ،ص١٧٥.

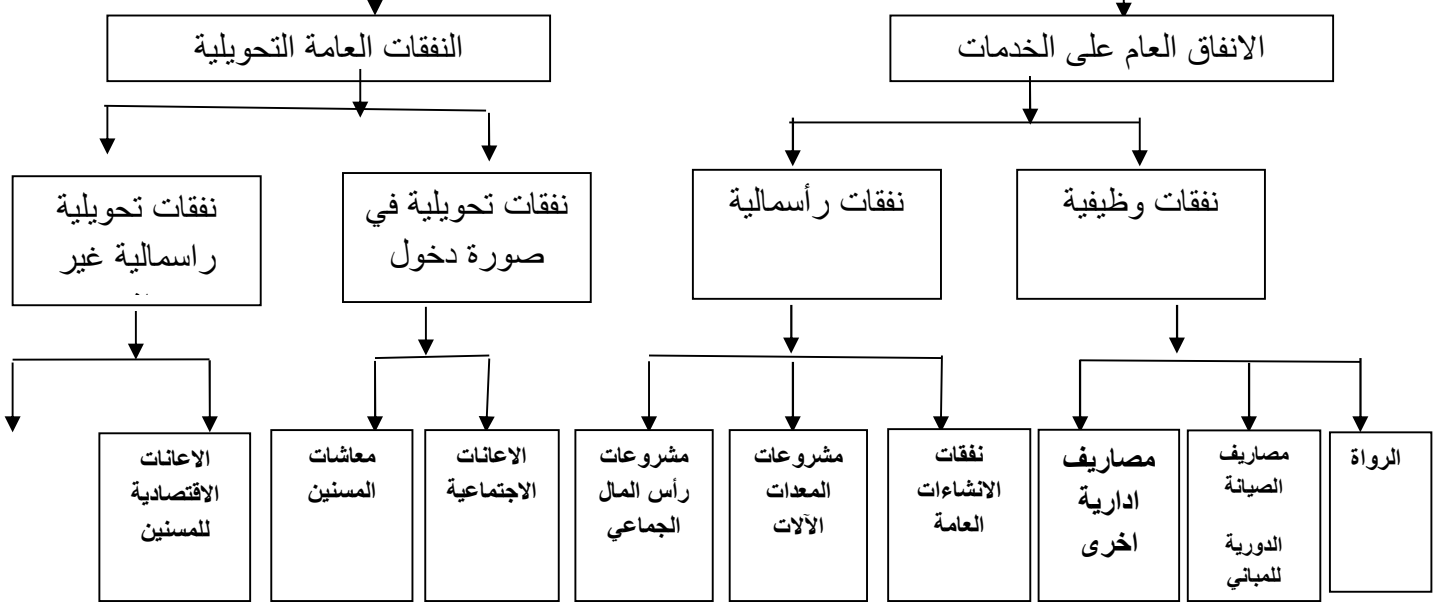
شكل رقم ٠٣ -٠١ : مصادر الايرادات العامة



المصدر : دراوسي مسعود ، السياسة المالية ودور ها في تحقيق التوازن الاقتصادي ،أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر ،٢٠٠٦/٢٠٠٥ ،ص١٩٤.

٢-النفقات العامة: تعكس النفقات العامة دور الدولة وتطوره، فمع تطور دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة إلى الدولة المنتجة تطورت النفقات العامة حيث زاد حجمها وتعددت أنواعها، وأصبحت أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية والسياسية الاقتصادية. ومع تطور طبيعة السياسة المالية من السياسة المالية المحايدة إلى السيادة المالية المتدخلة، تطورت دراسة النفقات العامة وأصبحت تحتل مكانا بارزا في النظرية المالية. وتهدف دراسة النفقات العامة إلى معرفة الأثر الذي تولده في حياة المواطنين الاقتصادية والاجتماعية والاسترشاد بهذا الأثر في وضع قواعد عامة تسير عليها سياسة الإنفاق العام على النحو الذي يحقق أهداف السياسة الاقتصادية للدولة .[١]

شكل رقم ٠٣-٠٢ : تقسيم النفقات العامة



المصدر : محمد عقرو احمد فريد،الاقتصاد المالي و الموضعي و الاسلامي (بين النظرية و التطبيق) مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية ، ١٩٩٩ ،ص ص ٥٧,٥٨.

[١] دراوسي مسعود،مرجع سبق ذكره،ص١٦٠.

٣- مبدأ توازن الميزانية : تعتبر توازن الموازنة من أهم عوامل تحقيق التوازن الاقتصادي العام للاقتصاد الوطني والمحافظة عليه، فإذا لم يتحقق مثل هذا التوازن فإنّ ذلك من شأنه يؤدي إلى عدم توازن اقتصادي ويتكامل التوازن المالي للموازنة العامة (التوازن بين الأصول والخصوم) مع التوازن الاقتصادي لأنّه يفرض تعادلا بين الوسائل المالية المستخدمة في المالية العامة، فعندما يفرض التوازن المالي أي يقوم تعادل بين المنفعة الاقتصادية للقطاع مع مديونيته، وبالتالي مع مديونية الدولة عندما يمول المشروع عن طريق الخزينة العامة فإنّ ذلك يعني على المستوى الاقتصادي العام منع حدوث الخلل بين المنفعة العامة والتكلفة العامة، وعندما يفرض التوازن المالي للموازنة أي يكون المردود المالي لزيادة المنفعة الاقتصادية قادرا على الوفاء بالقروض التي تمّ التمويل بها وأداء خدمة هذه القروض، فهو يفرض بذلك عدم حصول تراجع في الدخل الوطني للبلاد. [١]

الفرع الثاني : الضغط الضريبي الأمثل

إن الضغط الجبائي يتمثل أساسا في النسبة الموجودة بين كتلة الاقتطاعات الضريبية و إجمالي الناتج الوطني و انطلاقا من معرفة هذه النسبة يمكن معرفة حجم الإيرادات الضريبية من جهة و من جهة أخرى معرفة الطاقة الجبائية لأفراد المكلفين و من خلال مساهمتهم في إجمالي الاقتطاعات .

و حتى يكون للجباية دور تحفيزي توجيهي يجب أن يكون معدل الضغط الجبائي مقبولا و يتناسب مع القدرة التحويلية للمكلفين وإذا كان العكس فإنه يشكل عائقا أمام الاستثمار و المستثمرين.

و يصبح دور الضريبة في هذه الحالة يقتصر على الدور التقليدي و هو تمويل الخزينة فقط دون الآخذ بعين الاعتبار الأهداف الاقتصادية التي تخص عملية التنمية.[٢]

وقد تم التحدث عن هذا العنصر بإسهاب في الفصل الثاني .

[١] دراوسي مسعود ،مرجع سبق ذكره،ص١٥٠.
[٢] رمضاني لعلا،مرجع سبق ذكره، ص٥٧.

الفرع الثالث : المحيط السائد و الجنات الضريبية

تعتبر الجنات الضريبية عالما بدون حدود يسمح بتدفقات تجارية ومالية على المستوى الدولي وبحرية تامة، لكن يخلق فرصًا لتهرّب المكلفين غير الأمناء، خاصة إذا توفرت البيئة الملائمة للإغراء مثلما توفره الجنات الضريبية من مرونة في قوانينها الجبائية، التجارية والمالية. وقد عرفت الجنة الضريبية بأنها البلد الذي تنظيماته النقدية والجبائية مرنة ومغرية أكثر من باقي دول العالم، حيث تعمل على جلب رؤوس الأموال الخارجية[١]. ومن خلال تعريفنا للجنة الضريبية يمكننا أن نستخلص بعض الخصائص المميزة لها مثل :

- انعدام الضرائب أو معدلات ضريبية متدنية مع مرونة في القوانين.
- معظم الجنات الضريبية ليس لها اتفاقيات جبائية مع دول أجنبية.
- إمكانية عدم قيام المستثمرين بأنشطة فعلية فيها، فقط للإفلات من الرسوم الباهظة في بلدانهم.
- الاستقرار السياسي والاقتصادي.

ومن هذه الخصائص المميزة للجنات الضريبية يتجلى لنا بأن هذه الأخيرة تفرض عدة تحديات جبائية هامة أمام مختلف الدول، من خلال عرضها للكثير من الإمكانيات للجوء إليها قصد التهرّب من دفع الضرائب المستحقة، وبالتالي فقد فتحت الباب على مصراعيه لمجال التهرّب الضريبي على المستوى الدولي، وبخاصة مع التقنيات والطرق التي توفرها التكنولوجيا الحديثة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى نظرًا للعدد الذي تتزايد به هذه الجنات الضريبية إذ تبلغ ٦٥ جنة على مستوى العالم مثل موناكو، لوكسمبورغ.[٢] ومن بين الوسائل التي توفرها الجنات الضريبية لإمكانية التهرّب نجد السماح بتحويل الإقامة[٣] وإقامة المؤسسات الوهمية.[٤]

وفي الأخير من الضروري إصلاح الرؤية للجنات الضريبية التي تحرم الدول من إيرادات جبائية مهمة وتسمح أيضا بإعادة تدوير الأموال القذرة في الاقتصاد الحقيقي، وهذا من خلال إجراءات عقابية قوية تتخذها الدول الصناعية، إذ قامت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بإعداد دليل إرشادي للتعرف على الجنات الضريبية ومن بين الأساليب التي طرحتها نشر قائمة بالملا ذات الضريبية كخطوة أولى تجاه استئصال عمليات غسيل الأموال والتهرّب الضريبي.[٥]

---

[١] ATTAC-TAXTOBIN ،http//www.membre .lycos.fr/bonnes/tobin/FMI.HTM ،٠٩/٠٩/٢٠٠٣،page١

[٢] ATTAC-TAXTOBIN ،http:OP. Cit ،page١.

[٣] نوي نجاة ،مرجع سبق ذكره،ص٢٠.

[٤] نوي نجاة ، مرجع سبق ذكره ،ص٢٠

[٥] فيتو تازي ،العولمة و النمل الابيض الذي ينخر في بنية الضرائب، مجلة التمويل و التنمية ،العدد١ ،مارس٢٠٠١ ،ص٣٦

المبحث الثاني : دور الاعفاءات والتخفيضات الضريبية في الحد من التهرب والغش الضريبي

قدم المشرع الضريبي إعانات مالية غير مباشرة للمكلفين بهدف الحد من الغش والتهرب الضريبي و خاصة في مجال الضرائب على الدخل المتضمنة لكل من الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي و مجال الرسم على القيمة المضافة و مجال الرسم على النشاط المهني التي تعتبر من أهم مكونات الهيكل الضريبي للشركات ،و بالنظر إلى النتائج الايجابية التي حققتها الدول المتقدمة في استخدامها حاولت الجزائر الاقتداء بها وهو ما سنتطرق إليه من خلال المطالب التالية :

- الإعفاءات و التخفيضات المتعلقة بالضرائب على الدخل.
- الإعفاءات و التخفيضات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.
- الإعفاءات و التخفيضات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني.

المطلب الأول :الإعفاءات والتخفيضات المتعلقة بالضرائب على الدخل

لقد استخدم المشرع الجزائري وعاء ضريبيا شاملا للدخل كأساس انطلاق، لاعتماده على أحكام مشتركة في معالجة الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات بصورة متكاملة.

الفرع الأول : الإعفاءات و التخفيضات المرتبطة بالضريبة على الدخل الإجمالي

١-النظام الضريبي المرجعي للضريبة على الدخل الإجمالي :

أ-القاعدة الضريبية للضريبة على الدخل الإجمالي : تنص المادة (٠١) من قانون الضرائب المباشرة على أنه تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة. ومنه فان القاعدة الضريبية للدخل الإجمالي تتكون من الدخل الصافي الإجمالي.

ب-الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي :لقد حددت المادة (٠٣) و المادة (٠٤) و المادة (٠٧) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي فيما يلي :

- يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كافة مداخيل الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر كما يخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفقتهم مالكين له أو منتفعين به أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقيات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء كانوا أجراء أم لا .
- أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا الأشخاص من جنسية جزائرية أم أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر و ذلك بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.
- يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد المتحصل عليها من الشركات تناسبيا مع حقوقهم و هؤلاء الأشخاص هم :
- الشركاء في شركات الأشخاص .
- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة.
- أعضاء الجمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية و غير محددة فيها.

أما الأشخاص المعفيون من الضريبة على الدخل الإجمالي فهم : [1]

إعفاء مداخيل السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون دوي جنسية أجنبية، عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

– الأشخاص الذين تساوي مداخيل أو تقل عن ١٢٠,٠٠٠ دج.

٢ـ الإعفاءات في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي:

أـالإعفاءات الضريبية على الأرباح الصناعية التجارية : تعتبر أرباحا صناعية و تجارية لتطبيق ضريبة الدخل الأرباح التي يحققا الأشخاص الطبيعيون أو الإعتباريون و الناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية و كذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها و من أهم الإعفاءات الضريبية الخاصة بهذا النوع من الدخل الخاضع للضريبة ما يلي :

[1] المادة ٥٠ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

-الإعفاءات الضريبية المؤقتة : عمد المشرع الضريبي بهدف تشجيع الاستثمار في المناطق الجنوبية و مناطق الهضاب العليا على منح عدة إعفاءات ضريبية ، حيث تستفيد الأنشطة المعلن عن أولويتها في إطار المخططات السنوية و المتعددة السنوات من إعفاء ضريبي لمدة ثلاث (٣) سنوات انطلاقا من تاريخ بداية النشاط ، وترفع مدة الإعفاء إلى ستة (٦) سنوات عندما تمارس هذه الأنشطة في مناطق يجب ترقيتها ، كما تستفيد المداخيل الناجمة عن النشاطات التي يمارسها الأشخاص الطبيعيون في ولايات : اليزي،تندوف، ادرار ، تامنراست،ولديهم موطن جبائي في هذه الولايات ويقيمون بها بصفة دائمة من تخفيض قدره :٥٠% من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي ، وذلك بصفة انتقالية و لمدة خمس (٥) سنوات ابتداء من أول يناير ٢٠٠٥م ، ولا تطبق المزايا السابقة على مداخيل الأشخاص العاملين في قطاع المحروقات ، باستثناء نشاطات توزيع المحروقات البترولية والغازية وتسويقها ، وبغرض تشجيع الاستثمار في الصناعات التقليدية و الحرف الفنية اقر المشرع الضريبي إعفاء ضريبي لمدة عشر (١٠) سنوات للحرفيين التقليدين ، و الحرفيين الذين يمارسون أنشطة الحرف الفنية [١]

-الإعفاءات الضريبية الدائمة : تم الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي بصفة دائمة المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين و المعتمدة قانونا ، بالإضافة الى الايرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية [٢]

ب- الاعفاءات الضريبة على المداخيل الفلاحية: تعتبر الايرادات الفلاحية ، الايرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي ، وتشكل كذلك ايرادات فلاحية الارباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن و النحل ، ومن أهم الإعفاءات الضريبية الممنوحة ضمن هذا النوع من الدخل الخاضع للضريبة ما يلي :

-الإعفاءات الضريبية المؤقتة: تستفيد المداخيل الزراعية المحققة من الأنشطة الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا و أنشطة تربية المواشي في المناطق الجبلية من إعفاء ضريبي لمدة عشر (١٠) سنوات من الضريبة على الدخل الإجمالي.[٣]

-الإعفاءات الضريبية الدائمة : تعفى بصفة دائمة من الضريبة على الدخل الإجمالي الايرادات المتأتية من أنشطة زراعة الحبوب و الخضر و البقول الجافة و التمور.[٤]

---

[١] Aimouche mohand chrif guide l impot sur le revenue global,alger١٩٩٣ ,p٥٩.

[٢] مليكاوي مولود، الانفاق الضريبي في الجزائر بين أفاق التحريض الاستثماري و تحديات التهرب الضريبي من الفترة ١٩٩٢-٢٠٠٨،مذكرة ماجيستير ،جامعة الجزائر ،٢٠٠٩/٢٠١٠ ،ص١٢٥.

[٣] مليكاوي مولود ،مرجع سبق ذكره،ص١٢٦.

[٤] المادة ٠٦ من قانون المالية لسنة ١٩٩٩ المعدلة للمادة ٣٦ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ج-الإعفاءات الضريبية على ريوع رؤوس الأموال المنقولة :تتمثل ريوع رؤوس الأموال المنقولة في ريوع الأسهم و حصص الشركة و الإيرادات الممثالة لها و إيرادات الديون والودائع و الكفالات ،و تعتبر كمداخيل من الكفالات و الديون و الودائع ،الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل و كافة النواتج الأخرى الناجمة عن الديون العقارية الممتازة منها و العادية ،و كذلك الديون المتمثلة في الأسهم و سندات القرض الأخرى القابلة للتداول ،باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض ، بالإضافة إلى الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد و الحسابات الجارية و سندات الصندوق و الكفالات نقدا

-الإعفاءات الضريبية المؤقتة : تم الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي نواتج فائض القيمة التي تنتج عن التنازل عن الأسهم و الأوراق المالية المماثلة لها المسعرة في البورصة ،و كذا حواصل الأسهم أوحصص هيئات توظيف الأموال الجماعية للقيم المنقولة و ذلك لمدة خمسة سنوات ابتداء من سنة ٢٠٠٣ ،كما يتم الإعفاء ولنفس المدة نواتج فائض القيمة التي تنتج عن التنازل عن السندات و الأوراق المالية المماثلة لها المسعرة في البورصة ، أو التي تم تداولها في سوق منظمة لمدة خمسة سنوات كأدنى حد ابتداء من سنة ٢٠٠٣ ،كما تم إعفاء نواتج أسهم صناديق دعم الاستثمارات الخاصة بالتشغيل .[١]

-الإعفاءات الضريبية الدائمة : يعتبر الدخل و الاستثمار في السوق النقدي و السوق المالي من العناصر الأساسية المحركة لشريان الاقتصاد الوطني ، وبغرض تشجيع الاستثمار في هذه المجالات وتكوين مدخرات لتمويل عملية التنمية ، اقر المشرع الضريبي عدة إعفاءات ضريبية ، حيث تم إعفاء الدخل المتولد عن الديون و الودائع و الكفالات[٢] ومن جهة أخرى و بهدف تشجيع الاستثمار المالي وتسهيل اندماج الشركات . كما أعفى المشرع الضريبي من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناجمة عن التسديدات و الاستهلاكات الكلية أو الجزئية التي تقوم بها الشركة الجزائرية و الأجنبية على مبلغ أسهمها أو حصصها في الشركات قبل حلها أو تصفيتها ، عندما لا تصنف هذه المبالغ ضمن الايرادات الموزعة، وفي حالة **توزيع الأرباح أو الاحتياطات أو الأرصدة بمختلف أنواعها في شكل زيادة لرأس المال أو دمج شركات** أو عمليات مماثلة لها ، يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي التخصيص بدون مقابل للأسهم أو حصص الشركة أو فوائض القيمة الناجمة عن هذا التوزيع .[٣]

د-إعفاءات ضريبية عامة: بالإضافة إلى المداخيل السابقة التي تكون الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة ، هناك دخول أخرى تضاف إلى الدخل الإجمالي من اجل إخضاعه للضريبة مثل : فوائض قيم التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية ، ومداخيل إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية ، ومن أهم الإعفاءات الضريبية الخاصة بهذه المداخيل ما يلي :

---

[١] المادة ٢٦ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٤ المعدلة للمادة ٦٣ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٣.

[٢] مليكاوي مولود ،مرجع سبق ذكره ،ص١٢٧.

[٣] المادة ٨٨ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- إعفاء فائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن ملك عقاري تابع لشركة من اجل تصفية ارث شائع موجود ، وكذلك تلك الناتجة عن التنازل عن عقار مبني أو غير مبني من طرف المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر في إطار عقد قرض إيجاري من نوع (Lease-Back)[1]

- إعفاء الإيجار الذي يتم لفائدة الطلبة.
- إعفاء إيجار المحل السكني الذي لا تتجاوز مساحته٨٠م.

الفرع الثاني :الإعفاءات و التخفيضات المرتبطة بالضريبة على أرباح الشركات

١-النظام الضريبي المرجعي للضريبة على أرباح الشركات :

أ-القاعدة الضريبية للضريبة على أرباح الشركات: تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنوية المشار إليهم في المادة ١٣٦ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات .[2]

ويمكن إيجاز الأشخاص المعنويين فيما يلي :[3]

- الشركات مهما كان شكلها و غرضها، باستثناء :
  - ✓ شركات الأشخاص و شركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري ، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
  - ✓ الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركات بالأسهم ، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.
- الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها ، باستثناء الشركات المشار إليها في المادة ١٣٨ من ق .ض.م.ر.م.

ب- المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات : يتمثل المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات في الأرباح المحققة في الجزائر ، على الخصوص: [4]

- الأرباح المحققة في شكل شركات و المحصلة من الممارسة العادية لنشاط ذات طابع صناعي آو تجاري آو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة ،

[1] المادة ٠٤ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٨ ،المعدلة للمادة ٧٧ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

[2] المادة ١٣٥ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[3] المادة ١٣٦ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[4] المادة ١٣٥ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- أرباح الشركات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليس لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه الشركات
- أرباح الشركات التي وان كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين ، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في انجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

٢-الإعفاءات و التخفيضات الممنوحة في مجال الضريبة على أرباح الشركات: لقد وضع المشرع الضريبي بعض الإعفاءات الضريبية في مجال الضريبة على أرباح الشركات لغرض تشجيع الشركات على الاستثمار في مناطق معينة ، وبصفة خاصة مناطق الجنوب الكبير و مناطق الهضاب العليا ، في نشاطات معينة وفق السياسة العمة للاقتصاد ، بالإضافة إلى مراعاة الجانب الاجتماعي لبعض الفئات في المجتمع ، ويمكن تقسيم هذه الإعفاءات إلى إعفاءات مؤقتة و إعفاءات دائمة .

فبغرض تشجيع الاستثمار في المناطق الواجب ترقيتها ، تستفيد النشاطات المعلن عن أولويتها ضمن المخططات التنموية السنوية المتعددة السنوات من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (٠٣) سنوات ، ابتداء من تاريخ دخولها حيز النشاط ، وترفع مدة إعفاء النشاطات المعلن عن أولويتها و التي تمارس في منطقة يجب ترقيتها إلى خمس (٠٥) سنوات انطلاقا من تاريخ بداية النشاط [١]، كما تستفيد من الإعفاء الكامل من الضريبة على أرباح الشركات ولنفس المدة السابقة (٠٣ سنوات) الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر و المستفيد من إعانة" الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "، ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال ، وترفع مدة الإعفاء إلى ستة(٠٦) سنوات إذا كانت النشاطات الممارسة في منطقة يجب ترقيتها ، وعندما يمارس هذا الشباب المستثمر النشاط داخل منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها و التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم و خارج هذه المناطق ، فان الربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي.[٢]

وبهدف تشجيع الاستثمار في القطاع السياحي ، منح المشرع الضريبي عدة إعفاءات ضريبية مشجعة على الاستثمار في هذا القطاع ، حيث تستفيد من إعفاء لمدة عشر(١٠) سنوات الشركات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين باستثناء وكالات السفر وكذا الشركات المختلطة في الاقتصاد و التي تمارس نشاطا في القطاع السياحي.[٣]

وعيا منه بأهمية الاستثمار المالي منح المشرع الضريبي عدة إعفاءات ضريبية محفزة على الاستثمار في القطاع المالي .حيث تستفيد شركات رأس المال المخاطر من الإعفاء من الضريبة على

[١] المادة ١٣٨ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

[٢] المادة ١١ من قانون المالية لسنة ١٩٩٧ المعدلة للمادة ١٣٨-١ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

[٣] المادة ١٣٨ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أرباح الشركات لمدة خمس (٠٥) سنوات ابتداء من تاريخ انطلاق نشاطها [١]بالإضافة إلى ذلك تعفى من الضريبة على أرباح الشركات شركات الرأسمال الاستثماري بالنسبة للمداخيل المحققة من الأرباح و نواتج توظيف الأموال قيم التنازل عن الأسهم و الحصص أما بالنسبة للمداخيل الأخرى التي تحققها شركات الرأسمال الاستثماري تخضع للمعدل المخفض بـ ٥% بعنوان الضريبة على أرباح الشركات،[٢]ما يمكن للمؤسسات المصرفية أو مؤسسات القرض التي تبرم قروضا متوسطة أو طويلة الأمد و كذا الشركات المرخص لها بالقيام بعمليات في مجال القرض العقاري أن تشكل رصيدا معفى بصفة دائمة من الضريبة على أرباح الشركات يخصص لمواجهة الأخطار الخاصة المرتبطة بهذه القروض أو العمليات على أن لا تتجاوز الحصة السنوية لهذا الرصيد ٥% من مبلغ القروض المستعملة على الأمد المتوسط و الطويل و يمكن للشركات التي تمنح قروضا متوسطة الأمد من أجل تسوية المبيعات أو الأشغال التي تقوم بها في الخراج أن تشكل رصيد معفى من الضريبة على أرباح الشركات يوجد لمواجهة الأخطار الخاصة المرتبطة بهذه القروض على أن لا تتجاوز حصة هذا الرصيد في كل سنة مالية ٢% من مبلغ القرض،[٣] ومن أجل تشجيع الاندماج بين الشركات يمنح الإعفاء الضريبي الدائم من الضريبة على أرباح الشركات على فوائض القيم من غير تلك المحققة من السلع التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجانا في الشركة (حصص في رأس المال) عقب اندماج شركات أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة و يطبق نفس النظام عندما تنقل شركة أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة و يطبق نفس النظام عندما تنقل شركة ذات مسؤولية كامل أصولها إلى شركتين أو عدة شركات تم تشكيلها وفق هذه الأشكال.[٤]

كما يستفيد من إعفاء دائم من الضريبة على أرباح الشركات الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي والصناديق الجهوية التابعة له بالنسبة للعمليات المرتبطة بتأمين الأخطار الفلاحية باستثناء عمليات التأمين ذات الطابع التجاري [٥] و في نفس السياق تعفى صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية و التأمين و المحققة مع شركائها فقط و كذلك التعاونيات الفلاحية للتموين و الشراء و كذا الاتحادات المستفيدة من الاعتماد الذي تسلمه المصالح المؤهلة في الوزارة المكلفة بالفلاحة التي تعمل طبقا للأحكام القانونية و التنظيمية التي تحكمها عدا العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء بالإضافة إلى ذلك تعفى

[١] المادة ١٠ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٥ ،المتممة للمادة ١٣٨ مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[٢] الجريدة الرسمية رقم ٤٢ الصادرة بتاريخ ٢٠٠٦/٠٦/٢٥.

[٣] المادة ١٤١من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[٤] المادة ١٤٣ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[٥] المادة ١٣٨ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

الضريبة على أرباح الشركات التعاونية لإنتاج المنتوجات الفلاحية وحفظها و بيعها و كذلك اتحاداتها المعتمدة باستثناء العمليات التالية: [1]

- المبيعات المحققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسساتها الرئيسية .
- عمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو شبه المنتوجات باستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوانات التي يمكن استعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة .
- العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء و التي رخصت بها التعاونيات و اضطرت لقبولها.

أما في مجال الاستثمار الحقيقي فإن المشرع الضريبي منحه أهمية كبيرة ضمن الإنفاق الضريبي الممنوح لغرض تشجيع الاستثمار حيث تعفى دائمة فائض القيمة المحققة من جراء التنازل عن الاستثمارات من الضريبة على أرباح الشركات و ذلك بشكل جزئي حسب حالتين : ففي حالة ما إذا تم التنازل عن الاستثمار في مدة تقل عن ثلاث (٠٣) سنوات (فائض قيمة قصير أجل) ، فإن ٣٠% من هذا الفائض يعفى من الضريبة أما في حالة الاحتفاظ بهذا الاستثمار لمدة تزويد عن ثلاث (٠٣) سنوات (فائض قيمة طويل الأجل) فإن ٦٥% من هذا الفائض يعفى من الضريبة على أرباح الشركات و في حالة قيام المستثمر باكتتاب تعهد بإعادة استثمار فائض القيمة المحققة خلال أجل ثلاث (٠٣) سنوات فإن فائض القيمة لا يدخل ضمن الربح الخاضع للضريبة لسنة تحققها أي أن فائض القيمة في هذه الحالة يستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات. [2]

أما فيما يتعلق بفائض القيمة فإن فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول من طرف المقرض المستأجر لفائدة المقرض المؤجر في إطار عقد القرض من نوع-Lease) (Back أي القرض ألإيجاري لا تحسب ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح الشركات.[3]

و من أجل تشجيع الاستثمار في الصناعات التقليدية و الحرف الفنية و قطاع التصدير قدم المشرع الضريبي إعفاءات ضريبية لهذا القطاعات حيث يستفيد من إعفاء لمدة عشر (١٠) سنوات الحرفيون و كذا الممارسة لتربية الأسماك، كما تعفى من الضريبة على أرباح الشركات عمليات البيع و الخدمات الموجهة للتصدير ما عدا النقل البري و البحري و الجوي و إعادة التأمين و البنوك ولا يمنح هذا الإعفاء إلا للشركات التي تلتزم بإعادة استثمار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات.[4]

---

[1] المادة ١٢ من قانون المالية لسنة١٩٩٧ المعدلة للمادة ١٣٨ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[2] المادة ١٧٢ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[3] المادة ١٠ من قانون المالية٢٠٠٨ ، المتممة للفقرتين ٥،٤ للمادة ١٧٣ من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة .

[4] لمادة ١٠ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٦ ، المعدلة للمادة ١٣٨ من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة

المطلب الثاني : الإعفاءات الضريبية و التخفيضات المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة

سيتم عرض من خلال هذا المطلب كل من النظام المرجعي للرسم على القيمة المضافة و الإعفاءات و التخفيضات المرتبطة بهذا الرسم .

الفرع الأول : النظام المرجعي الخاص بالرسم على القيمة المضافة

١-القاعدة الضريبية للرسم على القيمة المضافة: تم التمييز في هذا الإطار بين نوعين رئيسيين من العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة فهناك عمليات تخضع للرسم على القيمة المضافة بصفة إجبارية وهناك عمليات منحها المشرع الضريبي حرية اختيار الخضوع للرسم على القيمة المضافة من عدمه.

أ-العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة: تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية : [١]

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون.

- العمليات المتعلقة بالإشغال العقارية.

- المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي لأمن المنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة و المستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين

- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة

- التسليمات لعمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم

- التسليمات للملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم .

- عمليات الإيجار و أداء الخدمات و أشغال الخدمات و البحث ،وبصفة عامة جميع العمليات من غير المبيعات و الأشغال العقارية.

- بيوع العقارات أو المحلات التجارية وكذا عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية ، وعمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط

[١] لمادة ٧٠من قانون المالية لسنة ١٩٩٦،المعدلة للمادة ٢ من قانون الرسم على رقم الأعمال .

المهني أو الصناعي أو التجاري إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية كما هو محدد في التشريع المعمول به . و هذا حسب المادة ٧٢ من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

- عمليات المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات . والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب

أو الفضة أو أحجار كريمة طبيعية.وكذا التحف الفنية الأصلية. و هذا حسب نص المادة ٢ من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدلة بالمادة ٢١ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٠.

- أشغال الدراسات والبحوث التي تنجزها الشركات أيا كانت ظروف ممارسة نشاطها إن

تعلق الأمر بشركات رؤوس الأموال على ألا يشارك واحد أو أكثر من الشركاء في الأعمال المنجزة وإلا يكونوا من أهل الصناعة من جهة وألا يستأثروا الشركاء بالقيم الأوفر من الدراسات والبحوث المنجزة عندما تكون الشركة في شكل شركات أشخاص من جهة أخرى.

- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.

- عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى. وكذا نشاطات التجارة المتعددة.

- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

ب- العمليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة: إن الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يمكنهم أن يختاروا وذلك بتصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة وتتمثل هذه العمليات هي : [١]

- أنشطة التصدير والشركات البترولية.

- الأشخاص المكلفين بالرسوم الأخرى والشركات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

٢ -الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة و المجال الإقليمي لها :

أ-الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة: [٢]إن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة هو الواقعة التي يتولد عنها الدين من المكلف بالضريبة اتجاه الإدارة الضريبية ، ويختلف الحدث المنشيء للرسم على القيمة المضافة حسب طبيعة العملية .

[١] المادة ٣ من قانون الرسم على قانون الأعمال .
[٢] المادة ١٤ من قانون الرسم على رقم الاعمال.

- بالنسبة للمبيعات، فأن الحدث المنشئ يكون بالتسليم القانوني أو المادي للبضاعة أو المؤسسات إلي توزع الماء الصالح للشرب ، فإن الحدث المنشئ يتكون من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا.

- أما بالنسبة للأشغال العقارية ،فان الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة يتشكل من قبض الثمن كليا آو جزئيا غير انه فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية و بالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند انتهاء الأشغال بعد الرسم المدفوع عن كل تحصيل ،يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشاة المنجزة وبالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية في الإطار الخاص بنشاطاتهم و يتكون الحدث المنشئ للرسم من التسليم القانوني آو المادي للملك المستفيد حسب نص المادة ١٤ من قانون الرسم على رقم الأعمال .

- أما بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية يتكون الحدث النشء للتسليم.

وفي حالة القيام بعملية لغرض الاستيراد ،فان الحدث المنشئ للرسم يتمثل في قبض المبلغ جزئيا أو كليا وفيم يتعلق بالحفلات و التسليات بمختلف أنواعها يمكن أن يتكون الحدث المنشئ أن تعذر القبض من تسليم التذكرة .

ب-المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة: إن المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة يتمثل في انجاز العملية في الجزائر،وفي هذا الإطار نميز بين العمليات المتعلقة بالبيع ، و العمليات المتعلقة بتأدية الخدمات ، ففي حالة البيع فان الرسم على القيمة المضافة يتم فرضه وفق معيار التسليم بغض النظر عن مكان الاستعمال آو التسديد لقيمة البضاعة، أما في حالة تأدية الخدمات فان المجال الإقليمي للرسم على القيمة المضافة يكون بمكان استعمال الخدمة،وليس مكان تقديم الخدمة ،فعندما تكون الخدمة او الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر آو الدراسات المنجزة قد استعملت آو استغلت في الجزائر ، فان هذه الخدمات خاضعة للرسم على القيمة المضافة في الجزائر .[١]

الفرع الثاني :الإعفاءات الضريبية والتخفيضات المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة

١-الإعفاءات : الإعفاءات الممنوحة لمواد التجهيز والمنتجات والمواد، وكذا الأشغال والخدمات المتعلقة بالبحث والتنقيب عن المحروقات السائلة، والغازية واستغلالها ومبيعاتها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها شركة سونطراك " وكذا تلك المقتنات أو المنجزة لحسابها أو لحساب الشركات البترولية المشتركة معها ومقاولوها من الباطن الذين يعملون في هذا القطاع فقط"

[١] المادة ٧ من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

- العمليات البيع المتعلقة بـ : [1]

أ- المنتوجات التي تتعلق بالرسم على الذبح.

ب- مسالخ الحيوانات الخاضعة للرسم على الربح ، ولكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط .

- عمليات البيع الخاصة بالخبز والدقيق الموظب المستعمل في صنع الخبز، والحبوب المستعملة في صنع السميد وكذا العمليات الخاصة بالسميد ومشتقاته.
- عمليات البيع الخاصة بـ:: [2]
- الحليب و زبدة الحليب غير مركزين وغير الممزوجين بالسكر أو معلمين بمواد أخرى (التعريفة الجمركية رقم ٠١-٠٤)
- الحليب و زبدة الحليب غير مركزين وغير الممزوجين بالسكر أو معلبين بمواد أخرى بما فيها حليب الأطفال (التعريفة الجمركية رقم ٠٢-٠٤).
- عمليات البيع الخاصة بالمواد الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية.
- العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان ، أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين والطلبة بشرط أن لا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح.
- العمليات التي يكون هدفها الوحيد إقامة نصيب تذكارية لشهداء الثورة التحريرية الوطنية ، أو لشرف جيش التحرير الوطني المبرمة مع هيئة عمومية، أو مجموعة مؤسسة بصفة قانونية.
- السيارات السياحية الجديدة التي تفوق سعة أسطوانتها ١٦٠٠سم^3 ، ذات المحرك بمكبس وإيقاد شرارة (بنزين) ، و ٢٠٠٠ سم^3 بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس وإيقاد شرارة (الديزال) ، وكذا السيارات النفعية الجديدة التي يقل وزن حمولتها عن ٣٥٠٠ كغ ، أو يساويها المقتناة كل ٠٥ خمس سنوات من طرف معطوبي حرب التحرير الوطني الذي تتعدى نسبة عطبهم ٦٠ % أو تساويها ، ويستفيد المعطوبون الآخرون الذين تقل نسبة عطبهم ٦٠% من تخفيض في الرسوم المستحقة يساوي نسبة عطبهم.
- السيارات المهيأة خصيصا المقتناة كل خمس سنوات من طرف أشخاص مدنيين مصابين بشلل، أو اللذين بترت أطرافهم السفلى، وكذا بناء الشهداء المعاقين حركيا، أو المعوقين حركيا الحائزين على رخصة سياقة من صنف "و".
- القاعدة المتحركة والعربات المماثلة الخاصة بالعاجزين ، بما فيها تلك المجهزة بمحرك أو آليات أخرى للدفع ، (التعريفة الجمركية ١٣-٨٧) ، والدراجات النارية والدراجات ذات محرك إضافي المهيأة للعاجزين (التعريفة الجمركية رقم ٩٠-٠٠-١٢-٨٧).

---

[1] المادة ٨٨ من قانون الرسم على حجم المعاملات.

[2] بلهادي محمد ،مرجع سبق ذكره ،ص١٥٠.

- إعفاء العمليات المحققة من طرف بنك الجزائر والمرتبطة مباشرة بإصدار النقود ، وكذا المهام الذي يختص بها.
- تعفى السلع المرسلة على سبيل التبرعات للهلال الأحمر الجزائري ، والجمعيات أو مصالح الخدمات ذات الطابع الإنساني المحددة قائمتها عن طريق التنظيم إذا كانت موجهة للتوزيع مجانا على المنكوبين أو المحتاجين ، أو لفئة أخرى من الأشخاص الذين يستحقون المساعدة، أو المستعملة لغايات إنسانية وكذا التبرعات الموجهة على أي شكل للمؤسسة العمومية.
- إعفاء التظاهرات الرياضية أو الثقافية أو الفنية ، بصفة عامة كل العروض المنظمة في إطار الحركات .
- إعفاء مع مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل عمليات الأشغال العقارية ، والخدمات المتعلقة بالمواصلات السلكية واللاسلكية ، وبالمياه والكهرباء والغاز، وتأجير المحلات المؤقتة أو غير المؤقتة المنجزة لحساب البعثات الدبلوماسية ، أو القنصلية أو لصالح أعوانها الدبلوماسيين أو القنصليين ، تستفيد كذلك من هذا الإعفاء مع مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل السلع والمواد المقتناة محليا من طرف البعثات الديبلوماسية أو القنصلية ن أو أعوانها الدبلوماسيين أو القنصليين، وتحدد كيفيات منح هذا الإعفاء ، وكذا الحد الأدنى لسعر الوحدة لهذه المواد بموجب قرار مشترك بين الوزيرين المكلفين بالمالية والشؤون الخارجية.
- تعفى على أساس المعاملة بالمثل :[1]

أ- تسليم المواد المخصصة لتموين السفن الوطنية والأجنبية المجهزة للملاحة ما بين موانئ دولية محددة وطائرات شركات الملاحة الجوية عن أدائها لخدماتها المنجزة على الخطوط الدولية.

ب- أداء الخدمات المقيدة لسد الحاجيات للسفن والطائرات المذكورة أعلاه وحمولتها.

- الخدمات المقيدة لسد الحاجيات السفن وحمولتها : قطر أو جر السفن ، القيادة والإرساء، جر السفن من الموانئ.
- الخدمات المقدمة لسد الحاجات المباشرة للطائرات والنقل الدولي : هبوط ، إقلاع ، خدمات تقنية ...إلخ.
- عقود تأمين الأشخاص كما حددها التشريع المتعلق بالتأمينات.
- عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل شراء أو بناء مساكن فردية .
- عمليات البيع المتعلقة بالجنوب الخاصة بأمراض المعدة.
- عمليات إعادة التامين .

[1] بلهادي محمد ،مرجع سبق ذكره،ص١٥١.

- عقود التامين المتعلقة بالكوارث الطبيعة.
- كما تعفى من الرسم على القيمة المضافة عند تصديرها المنتوجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم على القيمة المضافة ، وذلك وفقا لنفس الشروط والتخفيضات.
- عمليات البيع والصنع التي تتعلق ببضائع ذات مصدر وطني ، والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا.

تعفى من الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد :

- البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية التالية:

الاستيداع والقبول المؤقت ولعبور و المناقلة والإيداع وهذا دون الإخلال بالمادة ١٧٨.

- البضائع التي تستفيد من القبول الاستثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد ١٩٧،٢٠٢،٢١٣ من قانون الجمارك.
- نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تغيير أو تأجيل الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة ن مثلا في حالة بيع الماء فإن الحدث المنشئ يتكون من القبض عوض التسليم.
- تعفى من الرسم على القيمة المضافة ايبليات فصيلة الإبل بما فيها الجمل والناقة.
- العمليات الخاصة Bupro ، " غاز البوتان والبروبان" .
- الفوائد التأخيرية الناجمة عن تنفيذ صفقات عمومية مرهونة لصالح الصندوق ضمان الصفقات العمومية.

٢-التخفيضات : يطبق المعدل المخفض ٠٧% مع الحق في الخصم على : [١]

- السلع والمواد والعمليات والخدمات المذكورة أولا في المادة ٢٣ من قانون الرسم على حجم المعاملات.
- العمليات التي تقدمها المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري للكهرباء والغاز (سونلغاز) المتعلقة بالغاز الطبيعي والطاقة الكهرومنزلية .

[١] المادة ٢٣ من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- العمليات المنجزة من طرف ورشات انجاز السفن (البحرية والجوية) ن وكذا عمليات اقتناء السفن البحرية الواردة تحت رقم ٠١-٨٩، ٠٢-٨٩، ٠٤-٨٩،٠٥-٨٩،٠٦-٨٩، ٠٧-٨٩، ٠٨- ٨٩، من التعريفة الجمركية.
- أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية والتي تنجز لصالحها وكذا عمليات البيع المتعلقة بالجرائد والنشريات والدوريات ونفقات الطباعة.
- إيجار المساكن الاجتماعية المقبوض من طرف الهيئات المكلفة بتسييرها .
- عمليات البناء وإعادة التهيئة وبيع السكنات.
- عمليات ترميم الآثار والأماكن الخاصة بالتراث الثقافي.
- مصنوعات الفضة.
- المهن الطبية.
- الوكلاء بالعمولة والسماسرة.
- خدمة الإقبال على الانترنت.

يطبق المعدل المخفض ٠٧% بدون الحق في الخضم على : [١]

- بائعو الأملاك وما شابهها .
- المستفيدون من الصفقات.
- الوكلاء بالعمولة والسماسرة.
- مستغلوا سيارة الأجرة.
- العروض المسرحية والبالي والحفلات الموسيقية ، والسيرك والعروض ، والمنوعات والألعاب بكل أنواعها.
- المهن الطبية.
- المنتجات المتعلقة بأنشطة الحروف التقليدية التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.
- قيول أويل الثقيل ، والغاز أويل والبوتان والبروبانون خليطها المستهلك في شكل غاز بترول مميع وخاصة كوقود.
- خدمات التعليم والتربية المقدمة من مؤسسات التكوين المعتمدة من طرف الدولة، بما فيها مؤسسات التكوين والتعليم التحضيري.
- الأفرشة الطبية المضادة للقروح.
- عمليات نقل المضادة للقروح.

دليل[١] النظام الجبائي في الجزائر ،مديرية التشريع الجبائي ،المديرية الفرعية للعلاقات العامة و الإعلام ،٢٠٠٦.

- عمليات نقل المسافرين بالسكة الحديدية.
- أداوت وأجهزة الجبارة، وأجهزة مخصصة لتسهيل السمع للضم والأجهزة الأخرى المقبوضة باليد والمحمولة على الجسد أو المزروعة فيه من اجل تعويض نقض أو عاهة.
- الخدمات العلاجية المقدمة في المحطات الاستشفائية المعدنية ومحطات العلاج بمياه البحر.
- عمليات القرض بضمان المنوع للعائلات.
- مكيفات الهواء التي تشغل عن طريق امتصاص الغاز الطبيعي والغاز البروبان.

المطلب الثالث : أشكال الإعفاءات و التخفيضات في مجال الرسم على النشاط المهني

الفرع الأول : النظام المرجعي الخاص بالرسم على النشاط المهني

١-**مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني :** يستحق الرسم على النشاط المهني على الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما و يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح غير تجارية ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعية الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنوية أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم. [١]

كما يستحق هذا الرسم على رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية و التجارية أو الضريبة على أرباح الشركات غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس الشركة فيما بينها من مجال الرسم على النشاط المهني و ذلك تلاقيا للازدواج الضريبي و بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال و البناء يتكون رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية .

٢-**وعاء الرسم على النشاط المهني:** يؤسس الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للإرادات المهنية الخام أو رقم الأعمال المحقق خلال السنة خارج الرسم على القيمة المضافة (HT) عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم مع مراعاة بعض الاستثناءات التي تنحرف عن هذا الأساس مثل التخفيضات الضريبية الممنوحة لبعض الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب .

و يؤسس الرسم على النشاط المهني باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم الشركة الرئيسية عند الاقتضاء كما يؤسس باسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال الذي تحققه كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفردية أو وحدة من وحداتها بالإضافة إلى ذلك

[١] المادة ٢١٧ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بالمادة ٢٤ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٣.

يؤسس الرسم على النشاط المهني في الشركات مهما كان شكلها على غرار مجمع الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة .[1]

الفرع الثاني : الإعفاءات الضريبية و التخفيضات في مجا ل الرسم على النشاط المهني

١-**الإعفاءات الضريبية في مجال الرسم على النشاط المهني :** أقر المشرع الضريبي الجزائري في مجال الرسم على النشاط المهني عدة إعفاءات ضريبية من أجل تشجيع الاستثمارات الخاصة و توسيعها و تجديدها بالإضافة إلى مراعاة الظروف الاجتماعية لبعض فئات المجتمع ومن أهم الإعفاءات الضريبية المتعلقة بهذا الرسم على النشاط المهني ما يلي :[2]

- الإعفاء من الرسم على النشاط المهني رقم الأعمال الذي لا يتجاوز مبلغه ٨٠٠٠٠ دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع البضائع و الأشياء و اللوازم و السلع أما لأخذها أو لاستهلاكها بعين المكان أو لا يتجاوز ٥٠٠٠٠ دج إذا تعلق الآمر بالمكلفين بالضريبة الآخرين

الذين يقدمون خدمات ومن أجل الاستفادة من هذا الامتياز الضريبي يتعين على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا نشاطهم وحدهم دون مساهمة من أي شخص أخر .

-الإعفاء من الرسم على النشاط المهني مبلغ عمليات البيع التي تشمل المواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة

- تعفى من الرسم على النشاط المهني عمليات البيع للمستهلك التي تتم ضمن شروط البيع بالتجزئة و التي تخص المنتوجات الصيدلانية
- تعفى من الرسم على النشاط المهني عمليات البيع للمستهلك التي تتم ضمن شروط البيع بالتجزئة و التي تخص البنزين الممتاز و البنزين العادي و كذا الغاز
- تعفى من الريم على النشاط المهني عمليات البيع التي تشمل الخبز و كذلك مبلغ عمليات البيع بالتجزئة التي تشمل الدقيق القابل للاختبار و السميد
- يعفى من الرسم على النشاط المهني مبلغ عمليات البيع التي يقوم بها تجار يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع اللحوم الطازجة و المثلجة و المجمدة بالتجزئة .
- تعفى من الرسم على النشاط المهني عمليات البيع بالتجزئة التي تشمل المواد الإستراتيجية كما هو منصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم ٩٦-٣١ المؤرخ في ١٥ يناير ١٩٩٦ و المتعلقة بكيفية تحديد أسعار بعض السلع و الخدمات الإستراتيجية عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة ١٠٪

---

[1] المادة ٢١ من قانون المالية لسنة ١٩٩٦.

[2] مليكاوي مولود ،مرجع سبق ذكره،ص١٤٧،١٤٨.

- يعفى من الرسم على النشاط المهني مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد و السلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير .
- تعفى من الرسم على النشاط المهني العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس التجمع .

٢-التخفيضات في مجال الرسم على النشاط المهني: بالإضافة إلى الإعفاءات الضريبية السابقة أقر المشرع الضريبي أشكال أخرى من الإنفاق الضريبي لصالح الشركات من أجل تحريضها على الاستثمار من خلال منحها تخفيضات ضريبية تختلف تبعا لاختلاف طبيعة و مجال العمليات المنجزة و مدى أهميتها بالنسبة إلى الاقتصاد الوطني و يمكن تفصيل هذه التخفيضات فيما يلي : [١]

- يستفيد من تخفيض نسبته ٣٠ % العمليات التالية :

*مبلغ عمليات البيع بالجملة .
*مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من ٥٠ % من الضرائب غير مباشرة.
*مبلغ عمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المرخص لهم بممارسة النشاطات طبقا للمادة ١٣٨ من قانون النقد و القرض .

- كما يستفيد من تخفيض نسبته ٥٠ % العمليات التالية :

* مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعرها أكثر من ٥٠ % من الضرائب غير المباشرة .
*مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن تكون :
- مصنفة ضمن المواد الإستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي المذكور سابقا .
- معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح ما بين ١٠ % و ٣٠%

- **كما يستفيد من تخفيض بنسبة ٧٥ %** مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و تعتبر كعمليات بيع بالجملة عمليات البيع التي يقوم بها المنتجون أو تجار الجملة للتجار قصد إعادة البيع أو تلك التي تقام بنفس شروط الكمية و الثمن مع المؤسسات العمومية أو الخاصة و المستثمرات أو الجماعات الإقليمية أو الإدارات العمومية .

[١] المادة ٢١٩ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

المبحث الثالث :الإجراءات الحديثة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي في الجزائر

تحرص السلطات الجزائرية إلى مكافحة التهرب و الغش الضريبي من خلال عدة قنوات حيث تعتبر الإجراءات التشريعية التي أتت بها مختلف قوانين المالية قناة مهمة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي لذا سنعرض في هذا المبحث النقاط التالية :

- الأحكام القانونية المثنية عن التهرب و الغش الضريبي بقوانين المالية٢٠٠٦.
- الأحكام القانونية المثنية عن التهرب و الغش بقوانين المالية ٢٠١٢،٢٠١٣،٢٠١٤.
- تدابير مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

المطلب الأول: الأحكام القانونية المثنية عن التهرب والغش الضريبي بقوانين المالية ٢٠٠٦

تم إدخال عبر قوانين المالية قواعد إجبارية تثني الأشخاص عن اللجوء إلى التهرب و الغش الضريبي ومن ابرز و أهم هذه القوانين الإجراءات التشريعية التي أدخلت من طرف قانون المالية ٢٠٠٦ وكذا الإجراءات التشريعية التي أدخلت من طرف قانون المالية ٢٠٠٦ التكميلي.

الفرع الأول : الإجراءات التشريعية الخاصة بقانون المالية ٢٠٠٦

١- **إنشاء رقم تعريف إحصائي :**[1]أصبح كل شخص طبيعي أو معنوي و مختلف الإدارات معروفة برقم إحصائي معين واحد في كل زمان و مكان .هذا الإجراء يجيب على مشكل تعزيز التنسيق مل بين القطاعات للمؤسسات و يستهدف التعريف القانوني للاستعمال الموالي المرجع الوحيد في معالجة المعطيات المتعلقة بالعمليات المحققة من طرف الإدارات السبيل الوحيد لتأدية مهامهم من خلال :

- الطرق أو الكيفيات التطبيقية لتجديد المجلد الخاص بمجتمع أو أفراد الجباية ووضع هدف لقرار ما بين الوزارات لحماية او وصاية مصالح الدولة المدنية
- المصالح الجبائية و المحاسبية و المصالح المهتمة بتسيير السجلات المهنية الرجوع أو العودة إلى رقم تعريف إحصائي.
- الرجوع أو العودة إلى رقم تعريف إحصائي الموجود في القوانين الجبائية معوض لرقم التعريف الجبائي.

[1] المادة ٤١ من قانون المالية ٢٠٠٦.

٢-إنشاء جدول او صحيفة جبائية :[١]في إطار عصرنة تسيير الإدارة الجبائية أنشىء قانون المالية ٢٠٠٦ جدول جبائي مركزي يضم جميع المعلومات للمصدر الداخلي للإدارة الجبائية .هذا الجدول الجبائي يوجه أساسا بهدف الإعادة إلى الأصل من اجل معرفة او اختبار وضعية المكلف من جميع الجوانب المهنية و الخاصة بطريقة مترابطة وغير مشتتة مثل مادة الوعاء الرقابة التحصيل والمنازعات حقوق ورسوم الأقساط. وبذلك فهو أداة مهمة لمحاربة الغش و التهرب.

٣-استثناء أو إلغاء حق تعويض TVA للفواتير المسددة نقدا : [٢]من اجل تحريض الفاعلين الاقتصاديين على استعمال الصك كطريقة تسديد و تعزيز رقابة الإدارة الجبائية على العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة تم إدخال شرط تسديد الفواتير التي تفوق ١٠٠,٠٠٠ دج عن طريق البنك للإستفادة من الحسم.

٤- إلغاء نظام الشراء بالإعفاء للمقتنيات الموجهة للتصدير: نظرا للاختلاسات المتعددة للامتيازات الجبائية من بعض المتعاملين ، خاصة من قبل أصحاب الاستهلاك في السوق الجزائري للمنتجات الموجهة أن تكون معفاة ومن اجل أولائك الذين لديهم إعفاء من الرسم على القيمة المضافة ، قانون المالية ٢٠٠٦عوض نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لاقتناء السلع المواد والخدمات الذين قائمتهم محددة من طرف الوزارة المهتمة بالمالية ،بإمكانية تعويض الرسم على القيمة المضافة بعد الدفع والرقابة للسلع والخدمات.

٥- تشديد عقوبات عدم التصريح تبعا للتبليغ الموصى عليه : تم تشديد العقوبات بسبب عدم التصريح تبعا للتبليغ الموصى عليه فقد رفع قانون المالية ٢٠٠٦ النسبة من ٢٥% إلى ٣٥% معدل الزيادات على حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات ،عندما المكلف لا يقوم بإبلاغ أو إيصال الإدارة الجبائية بالتصريح السنوي في اجل ٣٠ يوم ابتداء من التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام.[٣]

٦- كما تم إنشاء إخضاع حد ادني جزافي بقيمة ٥٠٠٠دج : وذلك لكل من ضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات بهدف إقناع المكلفين بالتعهد أو القيام بواجباتهم التصريحية وتسديد الضريبة،الأحكام التي أدخلت من جانب قانون المالية ٢٠٠٦ إضافة إنشاء حد أدنى جزافي سنوي بقيمة ٥٠٠٠دج فيما يتعلق ضريبة الدخل الإجمالي صنف المداخيل الصناعية التجارية و الأرباح غير التجارية باستثناء النظام الجزافي كذلك فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات.

---

[١] المادة ٤٣ من قانون المالية ٢٠٠٦.

[٢] المادة ٣٠ من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[٣] المادة ١١ من قانون المالية ٢٠٠٦.

هذا الحد الأدنى يجب أن يكون مسدد في مادتي الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات خلال العشرين يوم الأولى للشهر الذي يلي التاريخ القانوني المحدد بإيداع التصريح السنوي .

الفرع الثاني : الاجراءات التشريعية الخاصة بقانون المالية ٢٠٠٦التكميلي

في إطار محاربة التهرب و الغش الضريبي ،أدخل قانون المالية التكميلي ٢٠٠٦ الإجراءات التالية:

١-إنشاء ملف وطني للغشاشين و المدلسين:[١] في إطار محاربة التهرب الضريبي وبغية إعطاء اثر للملف الوطني للمتهربين أنشئ لدى المديرية العامة للضرائب ملف وطني للغشاشين ،مسبب المخالفات الخطيرة للتشريعات و القوانين الجبائية ،التجارية والجمركية.

٢- **العقوبات على مخالفات قواعد الفوترة:** أدخلت عقوبات متنوعة من قبل قانون المالية ٢٠٠٦ بهدف إيقاف أعمال الغش والتهرب على الفواتير.

أ- **العقوبات للمخالفات على قواعد الفوترة** : [٢]قانون المالية ٢٠٠٣ أصدر مرسوم للغرامات الجبائية لحالات لنقص الفوترة أوتقديمها بدون أن يكون مع ذلك عقوباتهم منشورة في الحالات التقصير في القواعد الفوترة، كذلك و بغرض دمج الإجراءات للمكافحة ضد التهرب ، إجراءات جديدة أدخلت منشئة للعقوبات التي تطبق في الحالات التقصير في قواعد الفوترة .

كذلك تأسيس فاتورات خاطئة أو فاتورة مسايرة تعطي الحق في تطبيق غرامة جبائية تساوي٥٠% من قيمة الفاتورات ، ها ته الغرامة الجبائية تطبق بالنسبة للمخالفات الأشخاص الدين يتبعون أسلوب لتحرير فواتير خاطئة .

ب-العقوبة على المخالفات لقواعد الفوترة المعاينة للحق في التحقيق : [٣] العقوبات الموجودة في المادة ٦٥ من قانون المالية ٢٠٠٣ عدلت وتممت كما هو آتي ، تطبيق الغرامات تتراوح بين ٥٠٠٠٠ و دج و١٠٠٠٠٠٠تخزين البضائع ووسائل النقل كذلك الغرامة الجبائية التي تساوي ٥٠ % من قيمة الفواتير الخاطئة وفواتير المسايرة ستصبح من الآن فصاعدا مطبقة في حالة نقص في الفوترة و /أو إنشاء فواتير مسايرة (مخالفة قواعد الفوترة).كذلك كل أشكال المخالفة أو تجاوز في مادة الفوترة (نقص في الفوترة ، فواتير خاطئة ، فواتير مسايرة أو المشاركة) .

[١] المادة ١٣ من قانون المالية ٢٠٠٦.

[٢] المادة ١٧ من قانون المالية ٢٠٠٦.

[٣] المادة ١٢ من قانون المالية ٢٠٠٦.

٣- إنشاء عقوبة لنقص التصريح بالمخزونات: [١] المكلفين المستفيدين من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم من القيمة المضافة ملزمين بإيداع بعد ١٥ جانفي لكل سنة على مستوى المفتشيات بإرفاق حالة مفصلة لمخزونات المنتوجات الخاضعة للإعفاء لهذا الرسم كذلك وذلك بتطبيق غرامة جبائية بـ ١٠٠,٠٠٠ دج.

٤- **إنشاء تصريح بالعناصر المتعلقة بالقيمة الجمركية** :[٢] من اجل تحديد أفضل للعناصر المكونة لقيمة البضائع المستوردة ، و تعزيز عمل السلطات العمومية أسس من اجل عمليات الإستيراد إجبارية إحضار تصريح بالعناصر المكونة للقيمة الجمركية المصرح بها هذا التصريح يجب أن يكون ممضى أو مودع من طرف المستوردين المصرحين بتصريح مفصل إيضاحات و الطرق كذلك للعمليات المتعلقة بإنشاء التصريح و محددة بطريقة قانونية.

المطلب الثاني : الأحكام القانونية المثنية عن التهرب والغش بقوانين المالية ٢٠١٢ ،٢٠١٣، ٢٠١٤

من أهم قوانين المالية التي حملت اجراءات تشريعية لمكافحة التهرب و الغش الضريبي بعد كل من قوانين المالية لسنة ٢٠٠٦ الأساسي والتكميلي، نجد قانون المالية ٢٠١٢ الذي أتى بإجراءات هامة في هذا السياق لذا سنقسم هذا المطلب إلى :

- الإجراءات التشريعية الخاصة بقانون المالية ٢٠١٢.
- الإجراءات التشريعية الخاصة بقوانين المالية ٢٠١٤،٢٠١٣.

الفرع الأول :الإجراءات التشريعية الخاصة بقانون المالية ٢٠١٢

١- **المادة ٠٨ قانون المالية ٢٠١٢:** عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن ٥٠ % و عندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب ١٠٠% . كما تطبق نسبة ١٠٠% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر .

٢- **المادة ١٣ من قانون المالية ٢٠١٢ :** عدلت هذه المادة أحكام المادة ٣٠٣ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المباشرة وحررت كالأتي :

[١] المادة ٩ من قانون المالية التكميلي ٢٠٠٦.

[٢] المادة ١٦ من قانون المالية التكميلي ٢٠٠٦.

فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته جزئيا أو كليا بما يأتي:

- غرامة مالية من ٥٠٠٠٠دج إلى ١٠٠٠٠٠دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها ١٠٠٠٠٠دج.

- حبس من شهريين إلى ستة أشهر و غرامة مالية من ١٠٠٠٠٠ دج إلى ٥٠٠٠٠٠دج ، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ حقوق المتملص منها ١٠٠٠٠٠دج و لا يتجاوز ١٠٠٠٠٠٠دج .

- حبس من ٠٦ أشهر إلى سنتين و غرامة مالية من ٥٠٠٠٠٠دج إلى ٢٠٠٠٠٠٠دج. أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما ما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها ١٠٠٠٠٠٠دج و لا يتجاوز ٥٠٠٠٠٠٠ دج .

- حبس من سنتين إلى خمس سنوات و غرامة مالية من ٢٠٠٠٠٠٠دج إلى ٥٠٠٠٠٠٠دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها ٥٠٠٠٠٠٠دج و لا يتجاوز ١٠٠٠٠٠٠٠دج .

- حبس من خمس سنوات إلى عشرة سنوات و غرامة مالية من ٥٠٠٠٠٠٠دج إلى ١٠٠٠٠٠٠٠دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها ١٠٠٠٠٠٠٠دج .

٣- المادة ٣١ من قانون المالية ٢٠١٢ : وهي تعدل أحكام المادة ٢٠ من قانون الإجراءات الجبائية وحررت كما يلي :

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من ٠٣ أشهر فيما يخص .
- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز ١٠٠٠٠٠٠دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز ٢٠٠٠٠٠٠دج من كل سنة مالية محقق فيها .
- يمدد هذا الآجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي ٥٠٠٠٠٠٠دج و ١٠٠٠٠٠٠٠ بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .
- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى ٠٩ أشهر .

٤- المادة ٣٢ من قانون المالية ٢٠١٢: عدلت أحكام المادة ٢٠من قانون الإجراءات الجبائية وحررت كما يلي : لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان ، في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين .

الفرع الثاني :الإجراءات التشريعية الخاصة بقوانين المالية ٢٠١٣ و ٢٠١٤

١- **المادة ١٤ من قانون المالية ٢٠١٣ :**عدلت أحكام **المادة ٤٢** من قانون الإجراءات الجبائية وحررت كما يلي : إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة على إثر تحقيق في المحاسبة ،فانه بجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة و ذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم كما يتعين الرد على ملاحظات مكلف بالضريبة .

٢- **المادة ٠٢ من قانون المالية ٢٠١٣** : عدلت أحكام المادة ١٩٢ من قانون الضرائب المباشرة وحررت كما يلي : يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة ١٦٩ مكرر من قانون الإجراءات الجبائية خلال اجل قدره ٣٠ يوما ابتداء من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام تطبيق غرامة بمبلغ ٥٠٠٠٠٠دج ، إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح و تعرضت للمراقبة فإنه زيادة على الغرامة سالفة الذكر يتم فرض غرامة إضافية تساوي ٢٥ % من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة .

٣-المادة ٢٦ من قانون المالية ٢٠١٤:عدلت هذه المادة أحكام المادة ٢٠ مكرر من قانون الاجراءت

الجبائية و حررت كما يلي : يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، و يتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

٤-المادة ٣٠ من قانون المالية ٢٠١٤: عدلت و تتمت أحكام المادة ٤٤ من قانون الإجراءات الجبائية كما يأتي : يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى .

وفي حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة ٧٦ من قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من اعذار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام بتسوية وضعيته.

وفي حالة عدم التصريح و عندما يتجاوز الدخل الصافي إجمالي الإعفاء من الضريبة و ذلك حسب المواد ٨٥ إلى ٩٨ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

وإذا لم يرد على طلبات التوضيح و التبرير التي قدمها المفتش أو المحقق .

وعندما لا تقدم المحاسبة إلا في حالة حدوث قوة قاهرة بعد انقضاء اجل ثمانية أيام المنصوص عليه في المادة ٢٠-٩ من قانون الإجراءات الجبائية .

وفي حالة ما إذا تجاوزت النفقات الشخصية الجلية و المداخيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة و لم يتم التصريح بها أو في حالة ما إذا كان الدخل المصرح به بعد طرح الأعباء المنصوص عليها في المادة ٨٥ من قانون الضرائب المباشرة يقل عن إجمالي نفس النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو التي تم إخفاؤها و المداخيل العينية.

وعندما يتعلق الأمر بمؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشأة مهنية في الجزائر خاضعة إلى الضريبة على الدخل أو الضربة على أرباح الشركات تخلفت في الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر .

وفي حالة خلاف مع المفتش أو المحقق لا يمكن المكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على إعفاء من الاشتراك الذي حدد له أو تخفيضه دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها .

المطلب الثالث : تدابير مكافحة الغش والتهرب الضريبي

لقد تم سن عدة تدابير في المجال التشريعي ترمي إلى تحقيق أهداف مسجلة في برنامج الحكومة في مقدمتها تشكيل نظام ضريبي فعال يتماشى ويتوافق مع مؤشرات النظام الضريبي الجيد ،لذا ارتأينا أن يتمحور هذا المطلب حول المحاور التالية :

- تدابير محاربة تحويل المزايا الجبائية و تبسيط النظام الضريبي الجزائري.
- تدابير رامية إلى إحداث انسجام و تكييف جبائي و هادفة لحماية الاقتصاد الوطني.

الفرع الأول : تدابير محاربة تحويل المزايا الجبائية و تبسيط النظام الضريبي الجزائري[1]

١ـ تدابير تشديد المحاربة ضد تحويا المز.ايا الجبائية : حيث تم ذلك بـ :

- تأسيس عقوبات في حالة تحويل المزايا الجبائية الممنوحة للفلاحين تتضمن بدفع الضرائب والرسوم المفروض تسديدها مع تطبيق غرامة قدرها ١٠٠% .
- منع المنشآت و الهيأت العمومية والمؤسسات الخاضعة للقانون الجزائري من التكفل بدفع الضرائب و الرسوم المستحقة في إطار تنفيذ عقد و الواقعة تقع قانونا على عاتق الشريك الأجنبي
- تعليق عملية تصدير نفايات المعادن غير الحديدية
- منع الأشخاص الذين لا يحوزون على رقم التعريف الجبائي من إتمام إجراءات التوطين البنكي والجمركي المتصلة بعمليات التجارة الخارجية .

٢ـ تدابير تسهيل و تبسيط النظام الضريبي الجزائري : وتم ذلك بـ :

- تحديد معدل الضريبة على أرباح الشركات المطبقة على الأرباح الموحدة في حالة ممارسة شركات أعضاء التجمع لأنشطة خاضعة لمعدلات مختلفة من هذه الضريبة
- تحديد معدل الضريبة على أرباح الشركات المطبق في إطار القانون العام و حالة الأنشطة المختلطة و تعريف أنشطة البناء و الأشغال العمومية و كذا أنشطة السياحة الخاضعة لمعدل ١٩ % من الضريبة على أرباح الشركات .
- منح تجمع الشركات بالمفهوم الجبائي الذي اختار نظام الربح الموحد إمكانية خصم الرسم على القيمة المضافة الذي أثقل السلع و الخدمات المقتناة من طرف أو لصالح مختلف شركات الأعضاء .
- إلغاء إلزامية تقديم مستخرج من الجدول المصفى بالنسبة لطلبات شطب السجل التجاري و استبداله بشهادة الوضعية الجبائية .

[1] نشرة شهرية خاصة بالمديرية العامة للضرائب لسنة ٢٠٠٩،ص٠١-٠٨.

الفرع الثاني : تدابير رامية إلى إحداث انسجام و تكييف جبائي و هادفة إلى حماية الاقتصاد الوطني

١-تدابير ترمي إلى إحداث انسجام و تكييف جبائي : حيث تم ذلك بـ :

- تحديد الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة الأجل و التي تمتد على الأقل فترتين محاسبتين أو سنتي تسير على أساس الطريقة المسماة التقييد المحاسبي حسب التقدم في التنفيذ
- تكييف القواعد الجبائية فيما يخص خصم الاهتلاكات و الأرصدة مع تلك التي تم تبينها في النظام المحاسبي و المالي الجديد .
- تحديد أجل أقصى مدته خمس (٠٥) سنوات من أجل إدراج فوائض القيمة المتعلقة بإعادة تقييم التعديلات المتعلقة بالأمر رقم ٠٣-٠١ المؤرخ في ٢٠ أوت ٢٠٠١ المتعلق بتطوير الاستثمار و ذلك بإدماج تدابير جديدة تمس على وجه الخصوص الاستثمار الأجنبي .
- تحديد قواعد مساهمة المؤسسات العمومية في الاستثمارات بالشراكة مع مؤسسات أجنبية أو التثبيتات في النتائج الجبائية و تأسيس مبدأ إلحاق تخفيضات الاهتلاك المترتبة عن عمليات إعادة التقييم في نتائج السنة .

٢- تدابير تهدف لحماية الاقتصاد الوطني:

- تدعيم الإجراءات و الشكليات المتعلقة بممارسة أنشطة التصدير و الاستيراد .
- إلزامية إعادة استثمار المبالغ المتعلقة بالإعفاءات و التخفيضات في مجال كل الضرائب و الرسوم و الحقوق الجمركية و الرسوم الشبه جبائية و غيرها الممنوحة في إطار أنظمة دعم الاستثمار .

الفرع الثاني : مؤشرات فيتو تازي (vito tanzi)للنظام الضريبي الجيد :[١]

١-مؤشرات التمركز: و يقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب و المعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة و التنفيذ. فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب و جداول المعدلات التي تغل إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة و تفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

٢-مؤشر التشتت: و يتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، و إذا كانت موجودة

١ محمد عباس محرزي ،نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي ،أطروحة دكتوراه ،٢٠٠٥/٢٠٠١ ، جامعة الجزائر ،ص:٢٠٤،٢٠٥.

هل عددها قليل.فمثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه أثر على مردودية النظام.

٣-مؤشر التآكل: و يتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا. و إذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة و القطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي.و هذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات و مثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

٤-مؤشر تأخر التحصيل: و يتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها. لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم و لهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحدّ من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

٥-مؤشر التحديد: و يتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي ذات المعدلات المحددة. و هذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى. فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.

٦-مؤشر الموضوعية: و يتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتها الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها. ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دونما غموض أو اعتباطية، بحيث يكون ميعاد الدفع و طريقته و المبلغ المطلوب دفعه واضحا و معلوما للممول أو لأي شخص آخر، و هذا ما يمكن للممول من الدفاع عن حقوقه ضدّ أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية.

٧-مؤشر التنفيذ: و يتعلق الأمر بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل و بفعالية. و هذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات و التنبؤات، و مستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات و قابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي و الاقتصادي.

٨-مؤشر تكلفة التحصيل: و هو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية و النفقة، وهذا يجعل تكلفة التحصيل أقل ما يمكن حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.

خلاصـــــة الفصـــــل الثالـــــث :

من خلال استعراضنا لأهم الامتيازات والإعفاءات الضريبية والتخفيضات الممنوحة من طرف الدولة، يمكن الإقرار بحقيقة أن التحفيزات الجبائية الجزائرية عرفت توسعا ملحوظا حيث شملت مختلف الضرائب و الرسوم ،إلا أننا ركزنا على الضرائب المشكلة للهيكل الأساسي للضريبة والممثلة في الضرائب على الدخل والرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني .

وفي الوقت الذي قدمت فيه الجزائر هذه التنازلات الجبائية عملت على سن تشريعات لمكافحة ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي كأسلوب من شأنه أن يحد من حدتهما،إذ أن قوانين المالية لم تغفل على سن هذه التشريعات على التوالي ،ولكن فعالية ها ته التحفيزات تبقى متوقفة على كيفية و درجة تطبيقها .

تمهيـــــد :

المبالغـــة فـــي الاقتطاعـــات المفروضـــة علـــى المكلـــف بالضـــريبة وعـــدم إنفاقهـــا بالشـــكل المناســـب، مـــن بـــين الأســـباب التـــي جعلـــت المكلـــف يســـتعمل شـــتى الوســـائل والطـــرق بغـــرض واحـــد وهـــو تخفيـــف العـــبء الضـــريبي الواقـــع عليـــه، دون المبـــالاة بمـــا قـــد ينجـــر عـــن ذلـــك مـــن عقوبـــات أو غرامـــات قـــد تنجـــر عـــن ذلـــك ، لـــذلك اتخـــذت الدولـــة إجـــراءات للتخفيـــف مـــن حـــدة التهـــرب والغـــش الضـــريبيين بفـــرض مجموعـــة مـــن الإجـــراءات وقائيـــة الردعيـــة. لـــذلك وبهـــدف فهـــم هـــاتين الظـــاهرتين والمقارنـــة بينهمـــا وتحديـــد ســـبل مكافحتهمـــا ارتأينـــا أن تكـــون مباحـــث الفصـــل الثـــاني مقســـمة علـــى النحـــو التالي:

- **التهرب الضريبي،**
- **الغش الضريبي،**
- **المقارنة بين الغش و التهرب الضريبيين و سبل مكافحتهما.**

المبحث الأول: التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة اكتشفت مؤخرا في المجتمع الحديث ولم يعد يسلم منها أي بلد، حيث أصبح المكلف بالضريبة يعمل على البحث على ثغرات قانونية تمكنه من تجنب دفع الضرائب. ولفهم هذه الظاهرة بالشكل الوافي سوف نتطرق إلى النقاط الآتية :

- مفهوم التهرب الضريبي،
- أشكال وطرق التهرب الضريبي،
- أسباب التهرب الضريبي وتقنيات فرض الضريبة والرقابة.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة تعاريف و عدة مفاهيم تقارب مفهومه ،كما أن للتهرب تصنيفات متنوعة،هذه العناصر سنحاول عرضها من خلال هذا المطلب .

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

" يقصد بالتهرب من الضريبة امتناع المكلف الذي توفرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الحيل والغش وهي مختلفة ومتعددة."[١]

فمصطلح التهرب الضريبي لا زال يكتسيه بعض الغموض حيث في بعض الحالات يعبر عنه بنقص في التقدير المادة الخاضعة للضريبة وهو أقل استخداما و يشمل الفراغات القانونية التي تسمح بالتهرب من الضريبة دون الإخلال بالقانون و هو تهرب مشروع.[٢] ونظرا لوجود تداخل في مفاهيم التهرب الضريبي والغش فإن التهرب الضريبي هو مصطلح يجمع سلوك رفض الضريبة،[٣] وقد عرف **Barilari andré et drape robert** التهرب على انه إجراء يهدف إلى تجنب الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة القانون.[٤] كما عرف **Martinez jean claude** التهرب الضريبي على أنه فن تفادى الوقوع خارج مجال القانون. و حسب **جامع أحمد** فإنه التهرب الضريبي "هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة لنصوص من الترشيح الضريبي."[٥]

---

[١] زينب حسين عوض الله ،مبادئ المالية العامة ،الاسكندرية ،الفتح للطباعة و النشر ،٢٠٠٣،ص١٨٤.

[٢] Georges vedel les cours droits ,institutions financieres paris ,١٩٦٢

[٣] Jean pierre jarnevic , fraude et evasion fiscale ,dgd ,paris,١٩٨٥. ,p٥٣.

[٤] ناصر شارفي ،التهرب الضريبي أثاره وسبل مكافحته "حالة الجزائر " ،أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر ٣، ٢٠١١-٢٠١٢ ،ص٥٤.

[٥] جامع أحمد ، علم المالية ، فن المالية العامة ،الجزء الأول ،الطبعة ٢ ،دار النشر العربية ،القاهرة ،١٩٧٥،ص٢٤٤.

ونختم هاته التعريفات بتعريف **Cartou Louis** الذي عرف التهرب الضريبي على أنه " مجموعة من العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الضريبي الذي يمنحه أحسن وأكثر الامتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجها."[1]

ومهما تعددت التعريفات في الكتابات العربية والأجنبية غير أنها تتفق في النهاية على أن:

التهرب الضريبي هو عبارة عن تملص المكلف من أداء واجبه اتجاه الدولة و المجتمع بصفة أشمل، لأنه يقود إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة للدولة وهذا دون أن يخالف القانون، ومن التعاريف السابقة نجد أن التهرب الضريبي يرتكز على عنصرين أساسين :[2]

العنصر الأول : الشرعية الجبائية وهى أن التهرب الضريبي يتم دون مخالفة أحكام القانون الجبائي المعمول بها، ولكنه غير مقبول لأنه إستغلال للثغرات في القانون من أجل تخفيض مبلغ الضريبة .

العنصر الثاني : مبدأ حرية التسيير الجبائي بمعنى أن المكلف حر في اختيار الوضعية الجبائية الملائمة للوضعية الاقتصادية والمالية له، بحيث تجعله يدفع أقل ما يمكن من الضرائب.

الفرع الثاني : التمييز بين المفاهيم القريبة من مفهوم التهرب الضريبي

١- التجنب الضريبي : من الممكن أن نجد مكلفا ما في وضعية جبائية سلبية، بمعنى أنه لا يقوم بالواقعة المنشئة للضريبة، فلا يقوم بواقعة البيع أو الشراء مثلا فتصرفه هذا سلبي لكنه لا يعاقب قانونيا لأنه حر في تصرفاته، و هذا ما يطلق عليه التجنب الضريبي **(l'évitement fiscale)**، ويختلف عن مفهوم التهرب الضريبي حيث يفترض في هذا الأخير توفر الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات أو ثغرات القانون أو النقص الذي يعتري نصوصه . إلا أن التجنب الضريبي لا يخرج عن إطار التهرب الضريبي فيما لو حمل هذا الأخير على معناه الاقتصادي، لأن التجنب الضريبي وإن كان سلوكا سلبيا يؤدي ولو بطريقة غير مباشرة إلى ضياع مورد هام على الدولة.[3]

٢ - الغلط الضريبي : إن توفر العنصر المادي في ظاهرة التهرب الضريبي دون العنصر المعنوي يقودنا إلى تمييزه عن مفهوم الغلط الضريبي**(L'erreur fiscale)**. ففي حالة الغلط، المكلف له حسن النية لا يقصد بتصرفه ولا تتجه إرادته إلى التخفيف من الأعباء الضريبية كما هو الشأن في الإهمال والسهو. وعليه فإنه ما يميز التهرب عن الغلط هو عنصر الإرادة، ففي الغلط لا يتوفر عنصر الإرادة لدى المكلف ومثل ذلك أن يغفل المكلف عن تقديم هامش أرباحه عن غير قصد في الوقت المناسب أو

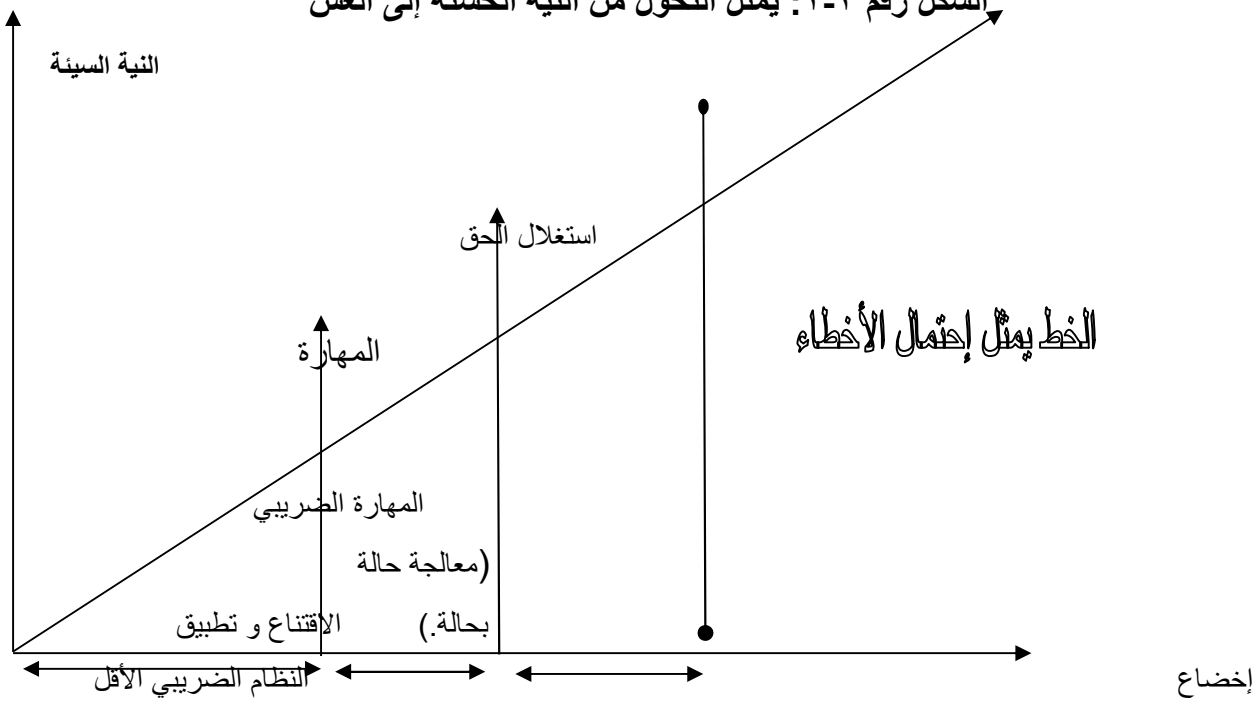
[1] Cartou louis ,droit fiscal international et europeen,2eme edition ,precis dallosz ,paris,1991,p259

[2] كشاوي الياس ،ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني "حالة الجزائر " ،مذكرة ماجيستير ٢٠٠٩-٢٠٠٨ ، ص٥٩.

[3] سوزي عدلي ناشد ،مرجع سبق ذكره ،ص٣٠.

يهمل في تقديم كافة فواتيره التي يحاسب عليها ضريبيا .أما التهرب الضريبي فالمكلف، رغم حسن نيته فإنه تتجه إرادته إلى العمل على التخفيف من أعبائه الضريبية بصفة كلية أو جزئية دون أن يخالف القانون الضريبي المعمول به. كما يمكن أن يتحول التهرب الضريبي إلى الغش الضريبي وفيما يلي شكل يوضح التحول من التهرب الضريبي إلى الغش الضريبي :

الشكل رقم ٢-١: يمثل التحول من النية الحسنة إلى الغش



المصـــدر : ناصر شارفي ،التهرب الضريبي ،أثاره و سبل مكافحته -حالة الجزائر –أطروحة دكتوراه ،٢٠١٢-٢٠١١ ،جامعة الجزائر ٠٣ ،ص٥٦.

الفرع الثالث: تصنيفات الضريبة

يعبر عن التهرب الضريبي بالغش الضريبي المشروع، ويتجلى هذا التهرب في صنفين هما:

١-التهرب الضريبي المقصود من المشرع الجبائى : يلجأ المشرع الجبائى إلى التهرب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتوج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل

هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة البنى التحتية في مناطق المعزولة أو تدعيم لاستثمار الفلاحى والصناعي بالجنوب، إلى غير ذلك.

٢ _ التهرب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائى : ويتمثل هذا النوع في استغلال المكلف لثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية ،فالمكلف بذلك لا ينتهك القانون أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة مثلا إعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معنية، ومن ثم فلا يمكن متابعة ولا معاقبة مرتكبيه، وقد جرى الفقه والقضاء الفرنسي والمصري على منح الشخص الحق في التهرب الضريبي استفادة من عدم إحكام صياغة النصوص القانونية وذلك تمسكا بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الجبائي .

كما قد يصنف التهرب الضريبي أيضاً إلى :

١- تهرب ضريبي محلى أو وطني : وهو تهرب ضريبي مقتصر داخل الحدود لإقليمية للبلد الواحد دون التعدي إلى نظم ضريبة أخرى.

٢- تهرب ضريبي دولي : ومن أشكاله :[١]

أ-التهرب من الوعاء الضريبي : وهى الحالة التي يتم من خلالها التهرب من النظام الضريبي الوطني للخضوع إلى نظام ضريبي آخر أقل إخضاعا، أو يتم التصريح بنسبة من الدخل داخل الوطن ونسبة من الدخل يصرح بها خارج الوطن .

ب- التهرب من إصدار الضريبة: ويكون هذا عن طريق الفرار من البلد الواجب أداء الضريبة فيه حيث يفر المكلفون من البلد الذي تستوجب تأدية الحقوق فيه.

المطلب الثاني: أشكال وطرق التهرب الضريبي

كأي ظاهرة أخرى ،للتهرب الضريبي عدة أشكال و طرق نفصلها فيما يلي :

الفرع الأول:أشكال التهرب الضريبي

بعد التعرض إلى مفهوم التهرب ومختلف المفاهيم القريبة منه وتصنيفاته ونتطرق إلى أشكال التهرب وهى كما يلي :[٢]

١- الامتناع : وهو أبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح ،فإن المكلف يمتنع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة، ومثال ذلك امتناع الشخص عن استهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة، وهذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يهدف إلى دفع

[١] دوداح رضوان ،طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي "حالة الجزائر " ،مذكرة ماجيستير ،جامعة الجزائر ،٢٠٠٥/٢٠٠٦ ،ص٢١.

[٢] رحال نصر،مرجع سبق ذكره، ص ص ٤٦،٤٧..

الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصاديه أو اجتماعيه مختلفة كالحد من استيرادها توفيرا للعملات الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها أو الحد من استهلاكها حفظا للصحة العامة، وطريقة الامتناع هذه بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كليا أو جزئيا ، ويكون عدم دفع كليا عندما يمتنع المكلف من استهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة وأعفته وأعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئيا كان أن يقلل أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد مقرر إخضاعه للضريبة .

٢- الإحلال : يتمثل الإحلال فأن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطه أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل ، ويتجسد ذلك مثلا في الاستثمار في القطاع الفلاحى ،ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقا لأغراض معينه ،وفي هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير أفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب شغل وقضاء على البطالة وفى هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المتهمين بهذا ميدان من الضرائب وغالبا ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعا و تحفيزا لهم، و هذا الإعفاء أو التقليل من الضرائب قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي و الحضاري.

٣- الاستفادة من ثغرات القانون : قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها، وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح، و مثال على ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية .

أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم ولكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح وإصدار أسهم توزع مجانا على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح و تستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلا انه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين .

و ما يستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة و بالتالي عدم تحمله لنصيبه كاملا في الأعباء العامة.

الفرع الثاني : طرق التهرب الضريبي و أساليبه

يستعمل المتهرب عدة أساليب للقيام بعمليات تدليس يمكن حصرها فيما يلي :

١-الإخفاء المحاسبي: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية يتطلب بلوغ مستوى جيد من المؤهلات في مجال تقنيات المحاسبة، فإذا كانت هذه الأخيرة قاعدة للقيام بالتحقيق والمراقبة من قبل المصالح

الجبائية للتأكد من مطابقة التصريحات للدفاتر المحاسبية والأوراق الثبوتية ، فإن الإدارة الضريبة تبحث عن وضع مطابقة للتسجيلات في الدفاتر المحاسبية فيما بينها من جهة، ومطابقة بين هذه التسجيلات والأوراق الثبوتية من جهة أخرى ، وينقسم هذا الشكل إلى قسمين هما :[1]

أ-التهريب بزيادة الأعباء : لقد سمح المشرع الضريبي بخصم الأعباء التي يتحملها المكلف بالضريبة عند القيام بنشاطه ، شرط أن تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بالاستغلال ، وفى الحدود التي وضعها القانون للبعض منها، الأمر الذي دفع بعض من المكلفين بالضريبة إلى استغلال هذا الحق في خصم أعباء ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة أو المبالغة في تقديرها ، وذلك باستعمال الطرق التالية :

-التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية من محاسبة المصاريف العامة.

-الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة (الأجور ومصاريف الخدمات).

-الخطأ المقصود في تطبيق تقنية الإهتلاكات والمؤونات وذلك بتضخيم قيمتهما الأمر الذي يؤدى إلى تخفيض الضريبة على الأرباح.

ب-التهريب بتخفيض النواتج : إن تخفيض النواتج هو شكل من أشكال للتهرب الضريبي ، ويتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للنواتج المحققة، وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة ، يمكن تلخيص أهمها في ما يلي :

-إهمال التقييد المحاسبي للمبيعات باللجوء للبيع نقدا.

-التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بتسجيل العودة الوهمية للبضائع والمنتجات أو المنتج الوهمي للتخفيضات التجارية.

-التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بالبيع بالفرق أو الفوترة الجزئية .

-عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الاستثنائية المحققة عن التنازل عن عناصر الأصول .

٢- الاتفاق مع مكلفين بضريبة الدخل المقطوع: تشمل هذه الفئة صغار التجار والحرفيين وأصحاب المحلات وأصحاب المهن الحرة من أطباء وصيادلة ومهندسين ومحامين ومحاسبين قانونيين، وهم غير مطالبين بتقديم بيانات ضريبية، حيث يقوم مراقب الدخل بزيارتهم ميدانيا. ويتم فرض ضريبة وفق أسس غير علمية مما يخلق تمايزا غير عادل بين المكلفين ويفسح المجال للفساد.

حيث يقوم أصحاب الأعمال في القطاع الخاص بعدم سداد ضريبة دخل الأجور والرواتب عن معظم العاملين لديهم، ونعتبر هنا المتهرب لديه القرار في ذلك، والذي يسعى ليد عاملة أقل كلفة، ومثال على ذلك نعتبر عدم اشتراك العاملين في التأمينات الاجتماعية ، في المؤسسات الخاصة، وهنا يقوم المكلفون بتقديم بيانات خاسرة أو أرباح قليلة لأسباب عديدة، منها تأخير دفع الضريبة ما أمكن ربما لعدة سنوات

[1] قتال عبد العزيز ،أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبيين ،"حالة الجزائر ٢٠٠٣- ٢٠٠٨" ،مذكرة ماجيستير، ٢٠٠٨/٢٠٠٩ ،جامعة المدية ،ص٠٤ .

إلى حين قيام دوائر المالية بمراجعتها وقبولها شكلا ورفض نتائجها وتكليف المكلف وفق مبدأ التقدير، وهذا التأخير يتيح للمكلف استعمال مبلغ الضريبة طيلة مدة التأخير على الرغم من فرض الدوائر المالية لفائدة قدرها ١٠% سنويا عن كامل مدة التأخير ، إذ يلجأ المكلف لإقامة دعوى ضد الدوائر المالية ويحصل على قرار بوقف دفع الفوائد إلى حين الحكم في الدعوى التي يتم تأخيره أيضا إلى حين صدور مرسوم عفو عام لمناسبة ما ، فيشمل مبالغ الفوائد بالعفو.[١]

المطلب الثالث : أسباب التهرب الضريبي و تقنيات فرض الضريبة والرقابة

إن تفشي أي ظاهرة لا يكون إلا نتاج بيئة توفرت فيها الشروط المتاحة لذلك ، و الذي تكون سببا في استفحالها كما أن فرض الضريبة تحوي على تقنيات تتطلب رقابة دقيقة في ذلك ،و عليه سوف نتناول العناصر التالية من خلال هذا المطلب :

- أسباب التهرب الضريبي .
- تقنيات فرض الضريبة و الرقابة

الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي

التهرب الضريبي يعد واحدا من ها ته الظواهر و عليه يمكن سرد هذه الأسباب على النحو التالي:

١- الأسباب النفسية و الاجتماعية : للعوامل النفسية في الواقع دور كبير في التهرب من الضرائب، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث النفسي على التهرب وبالعكس كلما ضعف الوعي الضريبي كان الباعث النفساني على التهرب من الضرائب قويا وملموسا، كما انه من الجلي إذا انخفض وعي الأفراد الضريبي، سادت الكراهية للضريبة واختفت العقوبة المعنوية التي يوقعها الشعور العام على المتهربين.[٢] ويقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع كل فرد مكلف وفهمه أن من واجباته الاجتماعية مقابل التزامه بدفع الضريبة وتحملها يرضى واقتناع ، ومعرفته لقيمتها التي يتعين عليها سدادها إسهاما منه في تمويل الإنفاق العام للدولة ، فإذا تحقق ذلك انعدم التهرب أو يقل إلى ابعد حد .

ويرجع ذلك أيضا من جهة أخرى إلى بعض الحوافز والاعتقادات النفسية الراسخة في الأذهان والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- الاعتقاد السائد بان الضريبة أداة اغتصاب وإفقار للشعوب ليأتي التهرب من دفعها في هذه الحالة وجها من أوجه المقاومة .

- اعتقاد البعض أن تهربهم لا يشكل خسارة لأحد، استنادا إلى فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت هذه الأخيرة شخصا معنويا وان هذه المعاملات لا تؤثر فيه .

---

[١] حميد بوزيدة ،جباية المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجزائرية ،الطبعة ٢، ٢٠٠٧،ص ٤٥-٤٦.

[٢] بن أحمد لخضر،دراسة مقارنة للضريبة و الزكاة،رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر،٢٠٠٠-٢٠٠١ ،ص٩١.

- سيادة الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة ما دامت لا تعتمد على منطلقات عقائدية لتبقى هذه الحجة مهربا للكثير من المكلفين ومبررا لهم للإخلال بالتزاماتهم الجبائية .

٢- الأسباب الاقتصادية : فهي تتعلق بمستوى المعيشة و الوضع الاقتصادي العام و من المفترض أن الوضع الاقتصادي الجيد والانتعاش الاقتصادي ووفرة رؤوس الأموال تؤدي إلى عدم التهرب الضريبي و العكس صحيح. حيث أن فحص الأسباب الاقتصادية سيكون حول نقطتين أساسيتين وهما:

أ- الضغط الضريبي: معدل الضغط الضريبي يمكن تحديده بصفة عامة بالنسبة بين الإيرادات الضريبية و الدخل الخام للدولة وهو ما يعبر عنه بالناتج الداخلي الخام، وهو مفهوم مستخدم من قبل المختصين بمؤشر ضريبي ولكن هذا الاستخدام ليس موحدًا ولذلك يطرح الكثير من الجدال.

وعلى سبيل المثال، الضغط الضريبي يمكن حسابه بطريقة موسعة بإدراج بعض المتغيرات الأخرى كمساهمات الضمان الاجتماعي أو بعض الاقتطاعات الأخرى، مثلا المنتجات المعفية من الضرائب كلية أو جزئيا وحجم الاقتصاد غير الرسمي ومجموع الاقتطاعات الخفية (الرشوة).

و تكون هذه النسبة كليّة، قطاعية أو فردية حيث تحديدها هو كما يلي : [١]

الضّغط الجبائي الكّلي = الاقتطاعات الجبائية /الدّخل الوطني الخام

الضّغط الجبائي القطاعي =الاقتطاعات الجبائية من القطاع / الدّخل القطاعي

الضّغط الجبائي الفردي =الاقتطاعات الجبائية الفردية الكّلية /دّخل الفرد

ونشير في هذا الصّدد إلى الصعوبة الموجودة في تحديد مختلف أصناف الدّخل وخاصة الدّخل الفردي وهذا حتى في الدّول المتقدمة التي تحتوي على أجهزة إحصائية متطورة لذلك سوف نأخذ مفهوم الصّحة النسبية للضّغط الجبائي. كذلك هناك الضّغط الجبائي الحقيقي والوهمي، فالحقيقي يرتبط بالتنظيم الدّاخلي أي بالهيكل الجبائي فمثلا الاقتطاعات الجبائية غير مباشرة ترتبط بالاستهلاك أو الإنفاق والاقتطاعات المباشرة ترتبط بالمداخيل وللحصول على نسب ضغط جبائي حقيقية يجب مقارنة الاقتطاعات غير مباشرة إلى حجم الّنفقات الاستهلاكية والاقتطاعات المباشرة إلى حجم المداخيل كما يلي:

الضّغط الجبائي غير المباشر =الاقتطاعات الجبائية غير مباشرة /حجم الّنفقات الاستهلاكية

الضّغط الجبائي المباشر =الاقتطاعات الجبائية المباشرة /حجم المداخيل المحّققة

أما الضّغط الجبائي الوهمي فهو من خصائص الدّول الريعية و من بينها الجزائر حيث يتكون الهيكل الجبائي الرّسمي من الجباية البترولية و الجباية العادية فإذا قمنا باحتساب الضّغط الجبائي المطبّق بأخذ الجباية أو الرّيع البترولي فإن من شأنه أن يضّخم هذه النسبة و لا يعطينا صورة حقيقية عن حجمها وبالمقابل يرى بعض الخبراء المحاسبين ومستشارين في الضرائب أن الضغط الضريبي في الجزائر كبير و حتى لو كانت المقارنة مع الدول ذات الدخل المرتفع ، حتى أعضاء في صندوق النقد الدولي في

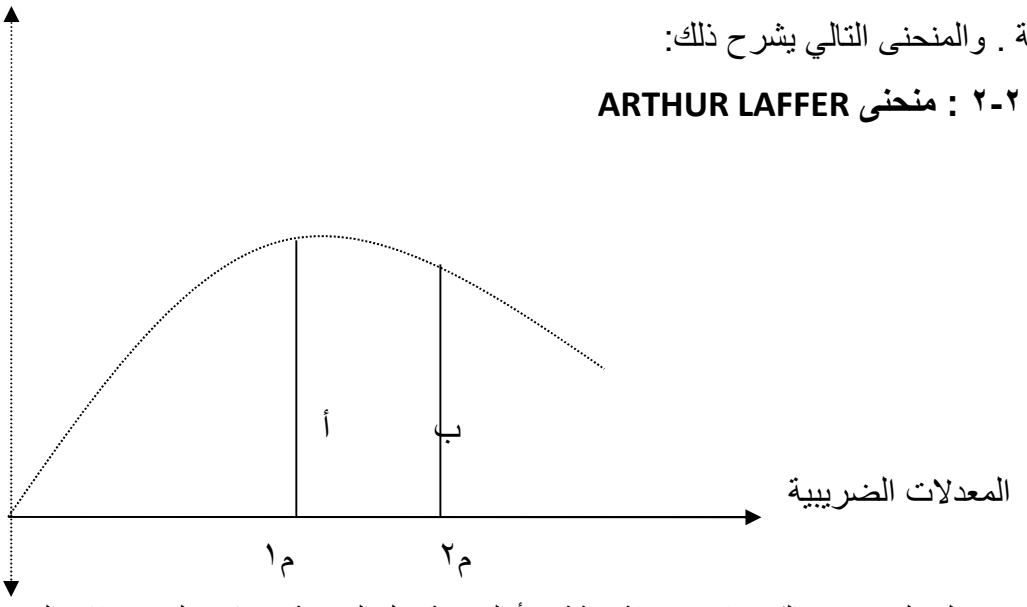
[١] ناصر شارفي ،مرجع سبق ذكره، ص١٠٤.

إطار برامج المساعدة لدول السائرة في طريق النمو يرون أن معدل الضغط الضريبي يعتبر نسبيا مرتفع مقارنة مع دول أخرى لها نفس الهيكل الاقتصادي.

وقد توصل المفكر الأمريكي **Arthur Laffer** إلى أن زيادة الضغط الضريبي تؤدي لتخفيض الموارد الجبائية وأن الارتفاع السريع لمعدلات الضغط الضريبي تدفع بقطاع العائلات والمؤسسات إلى الإنقاص من وقت العمل على حساب الوقت المخصص للراحة.

إذا فمنحنى" **لافر** "يثبت بأن كل زيادة في الضغط الضريبي تؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية للدولة ولكن فقط إلى غاية نقطة العتبة والتي تؤدي بعدها أي زيادة في الضغط الضريبي إلى انخفاض في الحصيلة . والمنحنى التالي يشرح ذلك:

الشكل ٢-٢ : منحنى ARTHUR LAFFER



المصدر : بن علي بلعزوز عبد الكريم قندوز ورقة بحثية مبدأ الضريبة تقتل الضريبة بين ابن خلدون و لافر المعهد الاسلامي للبحوث و التدريب ، نوفمبر ٣-٥-٢٠٠٦ ص١١.

- عندما يكون معدل الضريبة في المستوى م ١ كما هو مبين في الشكل، فإن الحصيلة الضريبية تكون عند أعظم قيمة لها في أ.
- إذا تم تجاوز هذا المعدل انتقلنا من المعدل م ١ إلى المعدل م ٢ فإن الحصيلة الضريبية تنخفض من أ إلى ب.
- ومنه الكثير من الضريبة تقتل الضريبة والدولة ترى أن الحصيلة الضريبية تنخفض وبالتالي ونتيجة لذالك تقوم بتخفيض الإنفاق.

٣- الأسباب الملازمة للنظام الضريبي

أ-تعقد تشريعات الضرائب: التعقيدات في التشريعات تزيد احتمال التهرب، ولو أن فائدة من هذا التعقيد قد يكون في كثير من الأحيان تحقيق وإرضاء الممولين.[1]

ب - المغالاة في تعدد الضرائب : يعتبر تعدد الضرائب يؤدي إلى زيادة تكلفة تحصيل الضريبة بالنسبة للممول ، ويترك ثغرات عديدة يمكن التسلل منها للتهرب من الضريبة ، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وزاد عبؤها كلما كان ذلك سببا للتهرب منها.[2]

ج - ارتفاع نسبة الضريبة : لأن ذلك يزيد من الضغط الضريبي مما يؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي، فزيادة حجم الاقتطاعات الضريبية تؤدي إلى محاولة المكلف التملص من دفع الضريبة.[3]

الفرع الثاني : تقنيات فرض الضريبة و الرقابة[4]

١- تقنية خصم الأعباء : إن تقنية فرض الضريبة القائمة على الخصم المبرر كما هو منصوص عليه في المادة العاشرة (١٠) من قانون الضرائب المباشرة تجعل المكلف يسعى دوما إلى الرفع من نسبة الخصومات بهدف تخفيض أساس الضريبة ، إذ تتلخص هذه الطريقة في كون أنه بإمكان المكلف حين تحديده للدخل الصافي أو الربح الخاضع للضريبة، خصم بعض الأعباء التي تخص نشاطه ، هذه الأعباء تم تحديدها من طرف المشرع إضافة إلى الشروط الواجب توفرها لكي يكون باستطاعة المكلف خصمها، شريطة أن تكون مبررة بشكل قانوني .إذا يطلب من المعني تقديم الوثائق اللازمة لإثبات صحتها و صلتها بنشاط مؤسسته و مدى مشروعيتها ، غير أن النتيجة الحتمية لذلك أن يحاول المكلف دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل و الطرق و مبررا إياها بحجج ووثائق تدعو إلى الشك و الريبة، زيادة على ذلك فإن العدد الهائل لأنواع هذه الأعباء و صعوبة تحديد مدى صحة مبرراتها من طرف العاملين بالإدارة الجبائية ، لعدم إلمامهم الكامل في استعمال طرقه الاحتيالية قصد تسريب بعض المبررات والوثائق التي لا علاقة لها بنشاط مؤسسته حيث أن تنوع الأعباء القابلة للخصم و تعددها يعطي لكل واحد إمكانية التهرب وفقا لوسائله و إمكانياته.

٢-نقص فعالية تقنية الرقابة : إن قيام أغلب التشريعات الجبائية بشأن تحديد مداخيل الأفراد و أرباحهم على أساس التصريحات المكتتبة ، تجعل حصيلة الإيرادات الجبائية متوقفة على نوعية الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية انطلاقا من التحقق من مدى صحة و نزاهة التصريحات. غير أن عملية الرقابة لا تكون على أكمل وجه، و ذات فعالية محدودة في كثير من الأحيان خصوصا بشأن بعض المهن الحرة،

[1] قحطان السيوفي ،إقتصاديات المالية العامة ،دار الطلاس للنشر ،١٩٩٨،ص١٦٢.

[2] عبد المنعم فوزي مرجع سبق ذكره ،ص ص ٢٢٤-٢٢٥ .

[3] قتال عبد العزيز ،مرجع سبق ذكره ،ص٠٩.

[4] بن احمد لخضر ،مرجع سبق ذكره،ص١٠٩.

إذ يصعب تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة نتيجة عدم إمكانية مراقبة هذه الدخول عند الحصول عليها ، حيث لا يمكن مثلا معرفة عدد المرضى الذين يعاودون الطبيب شهريا أو أسبوعيا ، أو عدد القضايا التي يتولى المحامي الدفاع عنها خلال فترة معينة بالرغم من المحاولات العديدة الرامية إلي وضع نظم دقيقة و صارمة لمراقبة هذه الدخول لذلك فالضريبة التي يتم تحصيلها عن طريق التصريحات لا تسمح دائما بإجراء رقابة كافية من طرف الإدارة الجبائية الشيء الذي يجعل الكثير من الدول الأوربية ، من بينها فرنسا و سويسرا و غيرها تلجأ إلى طريقة مكملة لرقابة التصريحات ، المتمثلة في التحقيق أساس المظاهر الخارجية لثروة الأفراد من أجل تبرير إعادة تصحيح المعلومات و الأرقام الخاطئة التي احتوتها التصريحات. لهذا فإن الكثير من الماليين متفقون على الأجراء وأصحاب المعاشات هم أحسن المكلفين و أكثرهم نزاهة ، لا لكونهم يتمتعون بمستوى أعلى من الوعي الضريبي ، و إنما لاستحالة إمكانية التهرب لديهم. و إلى جانب صعوبة مراقبة مداخيل المكلفين في بعض الحالات ، فإن تقنية الرقابة تكون ضمانا بالنسبة للمتهربين ، رغم أنها تقنية جاءت في الأصل كحل لظاهرة التهرب الضريبي فقد يحدث نتيجة لظروف ما أو سبب سوء تنظيم عمل الإدارة الجبائية ، خاصة و أن التباين أصبح واضحا بينما مهامها المتزايدة و محدودية إمكانياتها ، أو سوء برمجة حملات الرقابة التي تجعل من تنظيم التصريح المراقب غير فعال ، لتكون لذلك فرص التهرب في مثل هذه الحالات كبيرة جدا أمام العدد الهائل من الملفات التي تعرض للرقابة بسبب الزيادة المفرطة لعدد المكلفين ، تباعد فترات الرقابة و عدم مسايرتها لهذه الزيادة. يضاف إلى تلك الأسباب بعض الأسباب الإدارية والفنية ومنها :[1]

- الرشوة والتي هي من أهم أسباب الغش والتهرب الضريبي.
- نقص الموارد البشرية والمادية خاصة الإطارات الجامعية في إدارات الضرائب.
- فشل نظام التسيير.

المبحث الثاني : الغش الضريبي

لقد شاع استخدام مصطلح الغش الضريبي جنبا إلى جنب مع مصطلح التهرب الضريبي، و هذا إن دل على شيء فإنما يدل على مدى تشابه الظاهرتين و ارتباطهما من حيث الأسباب خاصة تلك المتعلقة بأخلاق وسلوك الأفراد وكذا انعدام الحس المدني ومن حيث الآثار، لذا ستكون مطالب هذا المبحث مقسمة كالآتي :

- مفهوم الغش الضريبي،
- أشكال الغش الضريبي ومظاهره،

[1] ناصر شارفي ،مرجع سبق ذكره ،ص١٠٩.

- آثار الغش والتهرب الضريبيين.

المطلب الأول : مفهوم الغش الضريبي

نتطرق من خلال هذا المطلب إلى كل من :- تعاريف الغش الضريبي .

- أركان الغش الضريبي .
- تصنيفاته.

الفرع الأول : تعريف الغش الضريبي

يصف **Jean Claude martinez** الغش الضريبي على أنه " تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام القانون ، و هو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع ".[١]

فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة للقانون و بإرادة المكلف للقواعد القانونية الصادرة عن الإدارة الضريبة ، و ذلك عن طريق استخدام طرق غير مشروعة ، فالانتهاك هنا لابد أن يكون إراديا و عمديا .

كما عرف **cecile bazart** الغش الضريبي على أنه " ذلك الفعل أو العمل الذي يتجه إلى التملص **Soustraction** من قاعدة من قواعد القانون الضريبي و بالتالي التخفيض من الضريبة المستحقة ".[٢]

فهو بذلك يربط الغش الضريبي بالتنظيم الفني للضريبة أي تعتمد وجود الأخطاء في التصريحات التي يقدمها المكلف إلى المصلحة الضرائب.

أما **Delahaye thomas** فيقول أن " الغش الضريبي هو مخالفة للقانون الجبائي".[٣]

وحسب المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي (CNES) فإن " الغش الضريبي هو انتهاك بوعي أو بلاوعي للقانون الضريبي، ويحلل هذا الفعل إلى مجموعة التوليفات القانونية والمحاسبية وكل الإجراءات المادية بهدف التملص من الضريبة.[٤]

وحسب **Camielle Rosier** فإن " الغش الضريبي هو استعمال كل التصرفات المادية ، كل الطرق والتشكيلات التي من خلالها يتم التخلص من الضريبة والاقتطاعات".[٥]

ومنه يمكن تبني تعريف شامل وهو أن الغش الضريبي ناتج عن سوء نية ، يحاول من خلالها تغليط الإدارة باستعمال وسائل وطرق مخالفة للقانون بهدف التملص من دفع كل أو جزء من المبلغ الواجب أداؤه لخزينة الدولة.

---

[١] Jean claude martinez,la fraude fiscale,collection'que sais –je ? ' 1ere edition,puf,paris,1984,p6.

[٢] cecile bazart,la fraude fiscale ,modelisation du face a face etat contribuable,these pour le doctorat en sciences economiques ,universite mont pellier,2001,p10.

[٣] dalahye thomas,le choix de la voie moins imposee, edition bruylant,bruxelles,١٩٧٧,p١٦٤.

[٤] A.Ghanes et autre,commission relation de travail,le secteur informel illution et realite,cnes,٢٠٠٣,p١٠٢.

[٥] Andre margairaz, la fraude fiscale et ses succedanes vaudoise lausanne١٩٧٠,p١٨.

الفرع الثاني : أركان الغش الضريبي

يرتكز الغش الضريبي بصفة عامة عل ثلاثة أركان وهي : الركن الشرعي ،الركن المادي، الركن المعنوي.[1]

١-الركن الشرعي: يتكون الركن الشرعي من النصوص القانونية التي توضح أنه فعلا معنيا يعتبر فعلا مخالفا للقانون الضريبي وأن هذا الفعل تطبق عليه عقوبة متعددة. ويتجلى الركن الشرعي في القوانين الضريبية التالية : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل و قانون الطابع، قانون الرسوم على رقم الأعمال، بالإضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية وكذا التعليمات والأمريات التي تصدر عن وزارة المالية.

٢- الركن المادي : يعتبر هذا الركن من أهم أركان فعل التدليس أو الغش الضريبي، فلا يقوم هذا الركن ما لم يستعمل المكلف بالضريبة طرقا تدليسية الهدف منها التملص من الضريبة. من هنا يمكن تحليل هذا الركن إلى عنصريين متكاملين هما:

أ- استعمال الطرق الاحتيالية (التدليسية): لا يقوم الركن المادي لفعل الغش الضريبي ما لم يستعمل المكلف بالضريبة طرقا تدليسية، و قد وصف المشرع الضريبي بعض الأعمال المادية التي اعتبرها طرقا تدليسية أو احتيالية وذلك على سبيل المثال لا الحصر وهي:

- التلاعبات المحاسبية و المتمثلة أساسا في مسك محاسبة ناقصة، غامضة أو مزيفة،
- مسك نوعين من الدفاتر المحاسبية حيث يخفي الصحيحة و الكاملة و يقدم الأخرى المزورة والمتضمنة بعض العمليات دون البعض الآخر،
- المبالغة في تقدير التكاليف و/أو تخفيض الإيرادات بهدف تنظيم عسر المؤسسة،
- تقديم حسابات صورية لتبرير التصريحات الكاذبة،
- البيع و/أو الشراء بدون فواتير، التحصيل بشيك أو نقدا غير مقيد في الدفاتر المحاسبية، وعمليات الجرد المختلفة غير صحيحة.

ب- التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة: لا يكتمل الركن المادي إلا إذا ترتب عن تحايل الممول تخلص أو تملص كلي أو جزئي من الضريبة المستحقة، فالتملص من الضريبة يمثل نتيجة لابد من وقوعها لقيام فعل الغش أو التدليس و التي ترجع إلى استعمال الممول للطرق التدليسية.

٣-الركن المعنوي: يجب أن يتوافر الركن المعنوي لكي يكتمل فعل التدليس و الذي يتمثل في القصد أو النية أي الإرادة في مخالفة القانون و بالتالي فان المكلف بالضريبة سيء النية هدفه الوحيد التملص من دفع الضريبة و هو على وعي و علم بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات أو الامتناع عنها، و هذا ما يحدد طبيعة المخالفة و يميزها عن الأفعال الأخرى كالغلط أو سوء تفسير

[1] كشاوي الياس ،مرجع سبق ذكره،ص٣٦.

القوانين عن حسن النية. كما انه يمكن إثبات قصد الغش سواء بالطابع الإرادي للسهو أو الإخفاء أو عن طريق أهمية الإخفاء وتكراره، أي انه يجب إثبات إرادة و نية المكلف بالضريبة في فعل الغش حتى يتم التكييف القانوني لفعل التدليس تلك إذن هي الأركان الثلاثة التي ينبغي توافرها في فعل التدليس أو الغش الضريبي بحيث ينبني على غياب أحدهما استبعاد لفظ الغش أو التدليس عن هذا الفعل.

الفرع الثالث : تصنيفات الغش الضريبي

يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع حيث نجد عدة تصنيفات للغش الضريبي نذكر منها :

١-الغش البسيط و الغش المعقد :

أ-**الغش البسيط :** يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا، فهو إذا : كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.[١] فيكفي توفر العنصر المادي، والنية السيئة للحكم على المكلف بالضريبة بأنه قد وقع في هذا النوع من الغش .ويجب على الإدارة الجبائية أن تجمع كل المعلومات التي توضح أن النقائص والعيوب الملاحظة تمت بنية سيئة .فبعض المكلفين بالضريبة قد يدفعهم تفكيرهم إلى تخفيض إيراداتهم وهذا من أجل التهرب من دفع الضريبة،كأن يقوموا مثلا بتقديم تصريحات ناقصة، فأحيانا المداخيل المصرح بها لا تعكس النشاط الحقيقي الممارس، وفي بعض الأحيان لا يتم التسجيل المحاسبي لبعض الفواتيرالمتعلقة بعمليات الشراء والبيع ، وتضخم و تخفض المصاريف في حالات أخرى، فتضخيم المصاريف يكون بالتسجيل المحاسبي لمصاريف شخصية غير متعلقة بالنشاط، أو يكون التسجيل المحاسبي المزدوج لنفس الفاتورة ، وتخفيض المصاريف يكون الغرض منه تخفيض رقم الأعمال المحقق و الحفاظ على الهامش الربحي، ويقع هذا خاصة في المؤسسات الخدمية.[٢]

ب- **الغش الضريبي المعقد :** كما يطلق عليه اسم الموصوف أو المؤهل أو المركب حيث أن عدم الشعور بالمسؤولية، أدى ببعض المكلفين بالضريبة إلى خلق إرادة للقيام بطرق تدليسية، تجنبهم الضريبة .فنلاحظ في هذا النوع من الغش، أنه لا تتوفر النية السيئة البسيطة، بل الإرادة للتهرب من الضريبة باستعمال طرق تدليسية فيجب توفر العنصر المادي،والعنصر المعنوي، والعنصر القانوني، للحكم على المكلف بالضريبة أنه استعمل طرقا تد ليسية، فبعض المكلفون بالضريبة لا يهمهم سوى تحقيق الربح، فيقومون بممارسة نشاطات تجارية دون التصريح بها ، فيخوضون في نشاطاتهم ويحققون أرباحا معتبرة لا تكون خاضعة للضريبة، وعند اكتشاف أمرهم من طرف المصالح الجبائية، يتظاهرون

[١] رحال نصر ،مرجع سبق ذكره، ص٤٣ .

[٢] دوداح رضوان ،مرجع سبق ذكره،ص٩.

بعدم معرفتهم القوانين، وعدم درايتهم بواجباتهم الجبائية، وفي وقتنا هذا أصبحت المبادلات التجارية تتم بدون استعمال الفواتير، ومن يقوم باستعمال الفواتير يلقى مقاطعة من طرف التجار، ولم يكتفي الغشاشون بهذا فقط بل ذهبوا أبعد من هذا من خلال تحريرهم لفواتير وهمية ، وتسجيل تقييدات حسابية خاطئة عمدا في الدفاتر المحاسبية.[1] وبالتالي فان الغش الضريبي المؤهل يحتوي على جميع أركان الغش الضريبي، و قد نصت المادة ٣٦ من قانون الإجراءات الجبائية على بعض هذه الممارسات و هي على سبيل المثال لا الحصر كما يلي: [2]

- ممارسة نشاط غير مصرح به،
- انجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع،و ذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيداعها،
- تسليم فواتير أو سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية،
-نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، عمدا،في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري،
-كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

و يمكن إضافة ممارسات أخرى مثل:

-السهو العمدي و الإرادي في التصريحات الضريبية و تقديمها في أوقات غير الأوقات المحددة في القانون الضريبي،
-التخفيض عمدا في المبالغ الضريبية المفروضة،
-تنظيم عسر المؤسسة،
-إعاقة عملية تحصيل الضريبة.

للإشارة فان هذه بعض أشكال الغش الضريبي المؤهل و هي على سبيل المثال لا الحصر، و يتعرض صاحبه إلى عقوبة تتراوح بين الغرامة المالية و الحبس.

٢- الغش الوطني و الدولي : إن هذا التصنيف يعتمد في الأساس على مفهوم السيادة الضريبية أو مبدأ إقليمية القانون الضريبي، فهو وحده المعيار الذي يمكن من خلاله التمييز بين الغش الضريبي الداخلي والغش الضريبي الدولي.

و يقصد بالسيادة الضريبية السلطة التي من حقها فرض الضريبة و تحصيلها و هي سلطة مطلقة لا تخضع لأي تدخل من خارج الدولة. و بالتالي فان مبدأ السيادة الضريبية يرتكز على عنصرين هما:[3]

[1] دوداح رضوان ،مرجع سبق ذكره،ص ص ٩-١٠.

[2] كشاوي الياس ،مرجع سبق ذكره،ص٤٠.

[3] كشاوي الياس ،مرجع سبق ذكره،ص٤١.

- بناء نظام ضريبي مستقل بالنسبة إلى النظام الضريبي المنافس له،
- السلطة المطلقة في تطبيق النظام الضريبي المستقل في الحدود الإقليمية المحددة للدولة.

أ-الغش الوطني المحلي: يمكن تعريفه بأنه كل استعمال لطرق و ممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية. ويمكن كذلك تعريفه بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.

ب- الغش الدولي : يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد و تحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال[1].

ففي الغش الضريبي الدولي يتم مخالف أحكام القانون الضريبي لدولتين أو أكثر، فالشخص المعنوي يقوم بإنشاء مقر اجتماعي خارج حدود الدولة التي يمارس فيها نشاطه و يقوم بعد ذلك بتحويل أرباحه إلى هذا البلد للإفلات من دفع الضريبة،أما الشخص الطبيعي فيعمل على تغيير إقامته إلى بلد آخر غير البلد الذي يقيم فيه أين يحول مداخيل للإفلات من دفع الضرائب.

المطلب الثاني : أشكال الغش الضريبي ومظاهره

تأخذ أشكال الغش الضريبي عدة طرق،منها التحايل المحاسبي ،و العمليات المادية أو القانونية ، و التي تعرف انتشار كبيرا خاصة في بعض المهن و النشاطات لذا سنخصص هذا المطلب للتعرف على كل من أشكال الغش الضريبي و كذا مظاهره.

الفرع الأول: الغش عن طريق التحايل المحاسبي

تعتبر المحاسبة إحدى المنابع الأساسية للمعلومات الخاصة بالحالة المالية للمؤسسة ، لذلك يجبر القانون التجاري الجزائري المكلفين في المادتين ٠٩ و ١٠ بمسك محاسبة قانونية وكاملة ، وتتجسد هذه لإجبارية في وفاء المكلف بالتصريحات التي توضح فيها نتاج نشاطه خلال السنة المالية . مدعما لذلك بالوثائق الثبوتية كالفواتير ، والسجلات المحاسبية (اليومية ، دفتر الجرد ، دفتر الأجور) ، وصولات التسليم ولاستلام ، وصولات الكلبيات ... الخ .

[1] سوزي عدلي ناشد،مرجع سبق ذكره،ص ٢١.

وتعتبر المحاسبة القاعدة الأساسية لإجراء التحقيق من طرف أعوان المصالح الضريبية ، فالتحقيق في المحاسبة يتمثل في مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف ، بمعني التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية مع المستندات الثبوتية .

١-الغش بواسطة تخفيض النواتج أو الإيرادات : و ذلك عن طريق :

أ- البيع بدون فاتورة أو الفوترة الجزئية : وتكون الفوترة الجزئية بتخفيض من قيمة المبيعات وذلك باتفاق بين البائع والزبون فالممول (البائع) يبيع بضاعته أو إنتاجه بسعر منخفض مقارنة بذلك المطبق في السوق .

ب-الفاتورة المزورة أو الوهمية "Fausse Facture": الفاتورة المزورة موجهة أساسا إلى تغطية خدمة أو بيع سلعة موجودة حقيقة لكنها تحتوي على خطأ أو عدة أخطاء سواء على تعريف الشخص الذي يعمل على انجاز العملية، أو أخطاء في نوعية كمية السلعة أو الخدمة المقدمة و تعتبر الفاتورة وهمية إذا كانت نتاجا لعملية وهمية الهدف منها التخفيض من الضريبة المستحقة أو استرجاع الضريبة.

ج- عدم إجراء التحصيل المحاسبي للإيرادات الاستثنائية : حيث تعتبر الإيرادات استثنائية، إدا كانت ناتجة عن عملية خارج استغلال أو نشاط المؤسسة ، وفي غالب لأحيان تجرى هذه التنازلات نقدا ولايتم تقييدها محاسبيا مثل التنازل عن عنصر من عناصر الأصول أو عدم التسجيل فائض القيمة عن عنصر من عناصر الأصول.

٢-الغش الضريبي باستخدام التكاليف : تتعدد طرق الغش الضريبي باستخدام التكاليف ، ومن بين أشكال الغش الضريبي باستخدام التكاليف ما يلي:[١]

أ- تعظيم أو تخفيض المشتريات: حيث التعظيم هدفه التخفيض من الربح الخاضع للضريبة والتخفيض يكون إذا ما عمدت المؤسسة إلى إخفاء جزء من مبيعاتها وتسجيل كل مشترياتها لتخفيض النتيجة،

ب- الأعباء العامة غير المبررة،

ج- تقنية الاهتلاك،

د - استخدام تقنية الاهتلاك فأقساط الاهتلاك هي أعباء قابلة للخصم من النتيجة النهائية للمؤسسة أي من الربح الخاضع للضريبة، لكن المكلف يلجأ لتعظيم قيمة التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة وذلك بإتباع عدة طرق نذكر منها ما يلي :

-إدراج عناصر غير قابلة للاهتلاك ،أو ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة،

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونيا،

- تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة.

[١] كشاوي الياس ،مرجع سبق ذكره،ص٤٩.

الفرع الثاني : الغش الضريبي عن طريق العمليات المادية

يقصد بالعمليات المادية تلك العمليات التي تتعلق بإخفاء الممول للسلع المادية مثل المواد، البضائع و المنتجات، وهذا لإعادة بيعها في السوق الموازية بعيدا عن أية مراقبة من طرف الإدارة بشكل عام وأعوان إدارة الضرائب بشكل خاص ، وهذا ما يساهم في إرساء قواعد الاقتصاد السري ، وقد يفلح الممول في إخفاء السلع بطريقة كلية وقد يخفي جزءا معتبرا منها .

ومن بين الأشكال المستعملة وفق هذه الطريقة نجد :

١ - الإخفاء المادي الجزئي: وهنا المكلف يكون معروف لدى إدارة الضرائب حيث يمكن أن يقوم المكلف بما يلي :[١]

-قيام الورثة بإخفاء جزء من التركة للتخلص من دفع الحقوق المفروضة عليها.

-عدم احترام مقاييس لإنتاج المعمول بها في المصفوفة التقنية للإنتاج .

-إخفاء الممول لجزء من البضاعة المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية .

- التصريح بممارسة نشاط التجارة بالتجزئة لبضائع معينة، وإخفاء الجزء الأكبر منها (من نفس البضائع) في مستودعات أخرى لإعادة بيعها بالجملة دون التصريح بها.

٢ - الإخفاء المدى الكلي: يعتبر هذا النوع من الغش من أخطر لأشكال ممارسة وأوسعها انتشار خاصة في المناطق الريفية والمنعزلة و ما يعرف كذلك بمناطق انعدام القانون، إذا كان المكلف معرفا لدى مصالح الضرائب عندما يكون الإخفاء جزئيا فإن الإخفاء الكلى يكون بعيدا عن أية رقابة ، والنتاج المحصل يتم بيعه في الخفاء دون أن يخضع إلى أية ضريبة .

الفرع الثالث : الغش عن طريق العمليات القانونية

يصنف المختصون في الجباية طريقة الغش باستبدال وضعية قانونية أكثر إخضاعا للضريبة محل أخرى اقل إخضاعا للتملص من الضريبة ، أو خلق وضعية قانونية غير موجودة أصلا للاستفادة من لإعفاءات الجبائية ، من أرقى أشكال الغش وأصعبها اكتشافا من طرف المحققين.[٢]

ويأخذ هذا الشكل من الغش إحدى الطرق التالية :

١- التلاعب في تصنيف الحالات القانونية :وتظهر هذه الطريقة خاصة في جباية حقوق التسجيل أين تمرر مثلا حالة البيع على أساس هبة ، أو عملية توزيع الأرباح على المساهمين في شكل رواتب لتفادى الضريبة على الأرباح أو أن يقوم شخص ما بشراء آلات بغرض مزاولة نشاط معين ، ويحاول إعطاء العملية طابع لأعباء العامة القابلة للخصم ، وهذا لخصم المبلغ بصفة كلية من النتيجة الصافية للسنة الأولى من مزاولة النشاط ، في حين أن الخصم لإجمالي للمبلغ يكون بحسب عدد سنوات الإهتلاك .

[١] كشاوي الياس ،مرجع سبق ذكره،ص٥٤.

[٢] P.M.Gaudement,precis de finances publiques,paris,1971,p236.

٢- تركيب عمليات وهمية : تنتشر هذه الطريقة خاصة عند المكلفين الخاضعين للرسم على رقم الأعمال والرسم على القيمة المضافة أين يستخدم المكلف فواتير وهمية لتبرير معاملات غير موجودة فعلا أومعاملات موجودة حقيقة لكنه يعمل على عدم إخضاعها للرسوم والضرائب وذلك للاستفادة من :

- تعويضات الرسم على القيمة المضافة الذي لم يدفع أصلا للخزينة.
- تخفيف عبء الربح الخاضع للضريبة بما تحمله الفواتير الوهمية من مبالغ ومصاريف وهمية .
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة المسجل في فواتير المزورة .

وينتشر هذا النوع من الغش الضريبي خاصة لدى المؤسسات التي تمارس نشاطها بشكل مؤقت وكذا المؤسسات الصناعية، وكما انه يتمتع بالغطاء القانوني الشيء الذي يصعب من تحديده .وتختلف هذه المظاهر باختلاف النشاطات ، وتتفاوت من فترة لأخرى . فمن الصعب معرفة كل الإجراءات والتقنيات المستعملة لتجنب الضريبة ، لكن نستطيع ذكر لأكثر انتشارا في مختلف المهن الممارسة ، والنشاطات المتبعة مثل :

أ- **نشاط الهندسة :** هذه المهنة الحرة رغم ما يغلب عليها من الطابع الفكري، إلا أنها تنتشر فيها عدة مظاهر،يسعى المهندس من خلالها إلى تخفيض الربح ، والتهرب من دفع الضريبة، ومن مختلف المظاهر الملاحظة في هذا النشاط ، هو التقييم التلقائي المبالغ فيه لبعض المصاريف، غير متعلقة بالنشاط وإخفاء بعض العمولات المقبوضة، وفوق كل هذا نلاحظ أن بعضهم يستفيد من ممتلكات أو أسهم في الشركات العقارية اللذين يعملون لحسابها ، إذ يتم تعويضهم عن العمل بمنحهم مسكن ، أو إدخالهم كشركاء في مؤسساتهم .

ب-المطاعم والمقاهي: ازدادت المطاعم والمقاهي انتشارا نظرا لأهمية المداخيل المتأتية منها، وبازديادها ازدادت التلاعبات الهادفة إلى تجنب الضريبة، فقد يسعى ممارسو هذه المهنة إلى إخفاء مشترياتهم و تخفيض الإيرادات اليومية، حيث يتعين لاكتشاف المداخيل الحقيقية التوجه إلى عين المكان من طرف أعوان الإدارة الجبائية للتأكد من الإيرادات الحقيقية والقيام بمحضر إثبات، كما لا يتم التصريح بكل العمال[١].

ج -المحاسب والخبير المحاسب: الخبير المحاسب يستطيع التحصل على إيرادات بأشكال مختلفة، حيث يمكن له أن يراقب المؤسسات المحاسبية الذي يكون فيها من أهم الشركاء،أما يمكن له الاستفادة من عمولات من خلال تعامله مع مؤسسات تمارس نفس المهنة، آما يستطيع أن يكون محافظ حسابات يعمل فرديا، آما له أن يتلقى مدا خيل من خلال ممارسته لوظيفة التعليم. و من حالات الغش السائدة في هذا النشاط هو القيام بتخفيض أو إخفاء بعض الإيرادات، ويتم هذا بتخفيض المداخيل المدفوعة من طرف

[١] دوداح رضوان ،مرجع سبق ذكره،ص١٣.

الزبائن الخاضعين للنظام الجزافـي ، حيث الخاضعين لهذا النظام لا يستوجب عليهم مسك محاسبة ، فلا يطلبون فاتورة من المحاسب ، فيغتنم هذا الأخير الفرصة ، لا يصرح بهذه المداخيل ، كما يكون هناك تقييم ناقص للمداخيل المتحصل عليها ، فلا يقوم بفوترة إلا لنصف المبلغ المتحصل عليه ، كما يقوم المحاسب بتضخيم المصاريف وهذا بإدماج مصاريف شخصية غير متعلقة بالنشاط ، والتسجيل المتكرر لنفس الفاتورة .

د- المستشار القضائي والجبائي : مظاهر الغش في هذه المهنة هي نفسها التي تظهر عند الخبراء المحاسبين ، ما عدا بعض الحالات الأخرى ن حيث بقوم المستشار القضائي والجنائي بعدم التصريح بالمداخل المدفوعة نقدا ، وتخفي نسبة المداخل المدفوعة عن طريق شيك ، وهذا عن طريق استعمال شيكين ، الشيك لأول يمثل عادة أتعابا مصرحة من طرف المستشار ، وكذلك الزبون ، والشيك لآخر الذي يترك فيه مـكان المستفيد فارغا عمدا ، يمثل لأتعاب المكملة التي لا يتم التصريح بها ، وتكون مدفوعة لحساب شخص آخر تجهله مصلحة الضرائب ، كما لا يتم التصريح من طرف المستشار الجبائي بالمداخيل الخاصة بتعاملاته مع المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي ، فعلى الإدارة الجبائية جمع كل البيانات والمعلومات التي تكون سامحة لاكتشاف التلاعبات ، وإحباط الطرق غير الشرعية الممارسة ، الهادفة لتجنب الضريبة.

المطلب الثالث: أثار الغش و التهرب الضريبيين

يوجد إجماع حول الآثار السلبية لهاتين الظاهرتين إلا أن البعض يرى أن هناك عواقب ايجابية محتملة، حيث يرى بعض الباحثين أن التهرب الضريبي يحمل أبعادا إيجابية في الواقع و أمام القهر الضريبي يسمح بتحسين الهامش الخام للتمويل الذاتي، الذي يسمح بالاستثمار و من ثم يساهم بدوره بدرجة كبيرة في جهود الإنتاج في بلد ما، للاستفادة من رفع ميل الحدي للاستهلاك و يساهم في الرفع من طاقة السوق الداخلية و يؤثر بذلك إيجابيا على الاقتصاد بفعل التأثير على الطلب، هذا المخطط النظري يستند إلى وجود عون اقتصادي رشيد و عقلاني، كما أن الاقتصاد غير الرسمي بمرونته الطبيعية وفي وجود أحكام معقدة و مركبة يكون لنا القيمة البديلة للاقتصاد الرسمي، و هذا الأخير يكون لنا عامل إنتاجية ملائم يساهم في خلق فرص العمل (بعض المستخدمين يرفضون توظيف العمال لتجنب التشريع المعقد للعمل). و يشجع الطلب و يسمح بتحفيز الأسعار و المساهمة في إعادة توزيع الدخل)، و هذه حقيقة في الدول النامية أي انه يشكل لنا دفعا قويا للحماية الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و يضمن العيش لطبقة كبيرة من الشعب.[1]

[1] ناصر شارفي ،مرجع سبق ذكره،ص١٣٤.

و لكن كل هذه الحجج لا يمكن أن تخفي الآثار السلبية لهذه الظاهرة، و في الحقيقة أن هذه الآثار الايجابية لا يمكن أن تكون لنا شهادة نبرئ بها هذا السلوك.أما الآثار السلبية للتهرب الضريبي فتصنف كما يلي:

الفرع الأول: الآثار المالية و الاقتصادية للتهرب الضريبي[1]

١-الآثار المالية: ظلت الدول النامية تبحث عن مورد مالي يتميز بالدوام و الاستقرار لسد حاجاتها الماسة إلى الأموال، التي تشكل قضية قائمة بذاتها تطرح في سياق البحث عن الانطلاقة التنموية، يبقى الحديث عن الانجازات في غيابها ضربا من الخيال فجربت بذلك أغلب الوسائل المادية كالاقتراض و المعونات الخارجية، لكن هذا لم يأتي إلا بمنافع ظرفية زائدة، كما يؤدي إلى استغناء عن تعبئة الموارد الداخلية وتكريس التعبئة الخارجية. و ينجر عن ذلك من مخاطر تمس الاستقلال المالي و الاقتصادي.
لذلك بات من الضروري إيجاد وسائل تمويلية تعتمد على الإمكانيات الذاتية، فلم تجد موردا آخر أسهل لها من الضريبة التي تعتمد على مرادها و تحسن استغلالها. إذ تعتبر هذه الأخيرة أفضل وسيلة لخدمة أهداف التنمية،لكونها أساسية ضمن وسائل التموين التي لا غنى عنها .

فزيادة الاحتياجات المالية للدولة من اجل تغطية الإنفاق العام المتزايد أمام تراجع الموارد الجبائية البترولية في العشرية الأخيرة والتي كانت تشكل نسبة كبيرة من ميزانية الدولة واتساع مجال تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية زيادة على العجز المزمن الذي تعاني منه الميزانية السنوية، وفترة التحولات الصعبة التي يمر بها الاقتصاد ، كل هذه المعطيات تدل على أن الضريبة تكتسي طابعا خاصا وأهمية أكثر من أي وقت مضى ، لتوفيرها الموارد المالية اللازمة لعملية التنمية أمام هذه الأهمية المنتوحات من هذه الإدارة المالية ، يأتي التهرب ليجد بشكل واضح وكبير من دورها ليحرم بذلك خزينة الدولة من موارد هامة هي بحاجة ماسة إليها ويفوت عليها تنفيذ سياستها المالية لأهدافها وأغراضها التنموية من خلال إحداث إرباك في سياسة الإنفاق وتعطيل سير مشاريع الخزينة المقررة للسنة المالية .

كما أن التهرب و الغش الضريبي يساهم إلى حد كبير في خفض العملة الوطنية نتيجة لحاجة الدولة إلى الأموال اللازمة، ، أين أصبحت الهياكل المالية مرآة عاكسة للبنيان الاقتصادي والاجتماعي للبلدان ومقياسا لدرجة نموها وازدهارها .

٢- الآثار الاقتصادية : كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة ، فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون فعالية تدخل الجباية ، كما أن النظام الجبائي يستطيع بدوره توطيد وتأصيل التأخر

[1] بن احمد لخضر ،مرجع سبق ذكره،ص١٠١.

الاقتصادي للبلاد. فالأهمية التي توليها آية دولة لظاهرتي التهرب و الغش الضريبين تختلف باختلاف الظروف والحقب ، ففي فترات الأزمات الاقتصادية الحادة ، فان التهرب الضريبي يكون الشغل الشاغل لاهتمامات السلطات العامة نظرا لما يخلقه من آثاره وخيبة على الاقتصاد . فالنقص الذي يسجل في إرادات الدولة بفعل ما سببه التهرب الضريبي لا يسمح بالدرجة الأولى بتكوين ادخار عام ،يمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية ، إذ يحد من قدراتها على إقامة المشاريع الاستثمارية التي تقتضيها أساسيات التنمية ، كما أن انخفاض معدلات لادخار يجعل الدولة مضطرة إلى التقليل من نفقاتها أو حتى – قطعها – في بعض الأحيان خاصة تلك المتعلقة بإعانات والإعفاءات الممنوحة في إطار الترقية بالاستثمار من خلال تحفيز الأعوان الاقتصادية على إقامة مشاريعهم بتكلفات منخفضة ، لتكون نتيجة ذلك ركود اقتصاديا وما تميزه هذه الوضعية من مظاهر أهمها : المعدلات المرتفعة للتضخم والبطالة .

ومن جهة ثانية فان التهرب الضريبي يكبح أهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة حيث تجد المؤسسات المتهربة نفسها في درجة امتياز على تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة ، إذ أن هذه المؤسسات تمكنها التهرب من الإبقاء على إمكانيات تمويلية هائلة كفيلة بتقوية مكانتها في السوق، وتمكنها من توجيه أموالها لرفع إنتاجها وتحسين نوعيته ، عكس ما تواجهه المؤسسات الأخرى من استنزاف لمواردها وتنشيط مجهودها .

كما آن هذه الممارسات من الناحية الاقتصادية تجعل المنتصر ليس دوما من هو أحسن تسييرا وعملا وإنما الأكثر مهارة في التهرب من الالتزامات الجبائية ، لتفسح بذلك المؤسسات النزهية المجال لمن هم أكثر لجوء للتهرب. و يمكن أن يكون التهرب من صنيع المؤسسات المصنفة اقتصاديا – اقل حيوية – وأهمية مما يؤدي إلى إعاقة المؤسسات الأكثر أهمية وبذلك تأخير تطور الاقتصاد " كما أن التهرب الضريبي يمكن أن يوجه الاقتصاد وجهة غير طبيعية لا تخدم الصالح العام لكون مجمل النشاطات التي يرغب الأعوان الاقتصاديون الاستثمار فيها غالبا ما تكون تلك التي توفر فرصا ومجالات اكبر للإفلات من الاقتطاعات بمعني تلك القطاعات التي تنتشر فيها ظاهرة التهرب ، هذه الأنشطة نسبة كبيرة منها لا تعود بالنفع العام على الاقتصاد ، فبدلا من أن توجه طاقات الأمة إلى الميادين والأنشطة التي تخلف الثورة التي هي عماد كل تقدم وحركة تنموية يحدث العكس .

الفرع الثاني : الآثار الاجتماعية للتهرب و الغش الضريبيين

إن التوزيع المتساوي الأعباء الضريبة يقتضي بالضرورة تحديد عادل للجزء الذي يتحمله كل فرد تبعا لمقدرته التكليفية ، بمعنى أن مقدار مساهمة كل فرد في الأعباء العامة للدولة يكون حسب مداخيله وثرواته ، وان يتبع هذا التوزيع من جهة ثانية بسياسة إعادة توزيع للدخل والثروات على مختلف الطبقات الاجتماعية من طرف الدولة لإرساء نوع من التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع ،

لذلك فالتهرب يقضي على مبدأ العدالة أمام الضريبة والذي يعتبر احد القواعد الأساسية لها، من خلال تحويل عبئها على عاتق المكلفين النزهاء بفعل لجوء البعض إلى التملص من أداء ما عليهم من ضرائب لأنه ليس بإمكان كل المكلفين سلوك هذا الطريق ، بسبب تباين الإمكانيات المتاحة لكل واحد والتي تبقى في غير متناول الجميع ، بمعني أن فرص التهرب تتغير بحسب طبيعة المكلفين والإمكانيات المتاحة لهم إذ أن البعض يستطيعون الإخلال بواجباتهم الجبائية بكل سهولة كالتجارة وبعض المهن الحرة ، في حين إن البعض الأخر لا يستطيعون ذلك ، نظرا لطبيعة مداخيلهم والطريقة التي تقتطع بها الضريبة على هذه المداخيل كما هو الحال بالنسبة للأجراء مثلا فنقل عبء الضريبة عن طريق التهرب يجعل المكلفين النزهاء يتحملون أكثر من طاقاتهم لتغطية الأعباء العامة للدولة دون غيرهم ممن يتهربون ، ويظهر ذلك جليا أثناء إعداد الميزانية السنوية ، إذ يأخذ بعين الاعتبار ما قد تسجله الإدارة الجبائية من عجز في تحصيل المداخيل الجبائية نتيجة الخسائر التي يحدثها التهرب فتعمد إلى رفع معدلات بعض الضرائب أو إنشاء ضرائب جديدة لتغطية العجز الحاصل الشيء الذي يزيد من تعميق الهوة بين الطبقات الاجتماعية المختلفة مساهما بذلك في خلق جو من الخداع والضغينة بين أفراد المجتمع. وقد يعمد المكلفون النزهاء أيضا كما يقول بشأن ذلك **M.LAUREM** : أن الحث على التهرب يكون اكبر كلما كانت معدلات الضرائب مرتفعة جدا : تهرب يدعو إلى تهرب كما أن طبيعة الموارد الجبائية لمعظم الدول النامية تتميز في هيكلها بتفاوت كبير لنسب الضرائب المختلفة : أين نجد نسبة كبيرة منها مصدرها الضرائب غير المباشرة ، هذا النوع من الضرائب يفرض على السلع والخدمات الاستهلاكية ، عادة بمعدلات كبيرة لتمس بذلك السواد الأعظم من أفراد المجتمع الذين يمدون بذلك خزانة الدولة بالشطر الأوفر من مواردها الشيء الذي يخلق نوعا من الإحساس بالاستغلال من طرف النظام الجبائي ، هذه الحالة تجعل فقراء المجتمع ومحدودي الدخل يشعرون بأنهم يدفعون بدلا من أصحاب الأموال المكدسة وهو ما ينمي فيهم روح اللامسؤولية ، ويتزايد هذا الشعور بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات ، المتمثلة في التهرب الدائم لأصحاب النفوذ والسلطة من أداء ما عليهم من التزامات جبائية عن طريق استعمالهم لطرق غير شرعية منها الرشوة وما يشبه ذلك مما يزيد في تفكك العلاقات بين الطبقات الاجتماعية .

ويؤدي التهرب الضريبي إلى تقهقر مصداقية وأمانة المعاملات المالية والتجارية بين أفراد المجتمع ، فكيف يمكن للثقة أن تكون بين متعاقدين إذا كان كل طرف يعلم بان شريكه بإمكانه حيازة وثائق وكتابات مزورة من اجل غايات جبائية ؟ - كيف لأحد عند اشتداد حاجته لأموال تلزمه لبدء مشروع استثماري ما أن يحصل على قرض من البنك إذا كان هذا الأخير لا يثق به حين حصوله على الميزانية الرسمية للشخص الذي اقرضه مالا من أن تكون صحيحة أو بالأحرى أنها أعدت من اجل غايات جبائية ؟ كيف

بالإمكان أيضا تقييم درجة أو قدرة أي شخص على الوفاء بالدين عليه إذا كانت الإدارة الجبائية تستطيع في أي وقت أن تثقل عاتقه بأموال لأسباب تخص تهربه من دفع ما عليه من ضرائب .

بمعنى يكون التهرب الضريبي سببا في إحداث نوع من فقدان الثقة أثناء المعاملات التي تقتضيها مصالح الأفراد من إبرام للصفقات والعقود وما إلى ذلك من الممارسات القانوينة ، التي تتطلبها حركية المجتمع .

وباعتبار أن الضريبة وسيلة هامة من وسائل إعادة توزيع الدخل والثروات على مختلف شرائح المجتمع فيكون التهرب حائلا دون ذلك ، إذ يكون له التأثير البالغ في الحياة الاجتماعية للإفراد ، لان الأثر المالي الذي يحدثه التهرب وما ينجر عنه من نقص هام في إرادات الدولة يؤدي بالضرورة إلى تقليص عدد المشاريع الاستثمارية اللازمة لتحسين معيشة الأفراد وما تتطلبه من هياكل قاعدية ذات طابع اجتماعي من مستشفيات ومدارس وما إلى ذلك.

المبحث الثالث :التفرقة بين الغش و التهرب الضريبي و الإجراءات الوقائية والعلاجية لمكافحتهما

رغم إصرار البعض على الخلط بين مفهومي الغش و التهرب الضريبي إلا أنهما في الواقع يختلفان من الناحية القانونية ولما كانت آثارهما سيئة و خطرة على موارد الدولة، وجب التصدي لهاتين الظاهرتين والتخفيف من حدتهما بوضع برنامج ذو طابع وقائي وعلاجي في آن واحد، لذا سنفصل فيما يلي النقاط التالية :

- المقارنة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي،
- الإجراءات الوقائية من الغش و التهرب الضريبيين،
- الإجراءات العلاجية للغش والتهرب الضريبيين.

المطلب الأول : المقارنة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي

ويظهر في هذا الإطار فريقان، أولهما لا يجد أي فرق بين المفهومين و الثاني يركز على الجانب القانوني.

الفرع الأول : تقارب الغش و التهرب الضريبي

هذا الفريق من المنظرين الإقتصاديين الذين لا يجدون فرقا بين الغش و التهرب بسبب أنهما يملكان نفس الآثار الاقتصادية و المالية على الحصيلة الجبائية و بالتالي على خزينة الدولة، وبهذا فإنهم لا يجدون داعيا للتمييز بينهما .

الفرع الثاني : تباعد الغش و التهرب الضريبي

هذا الفريق من الباحثين يؤكد على الجانب القانوني لظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين فرغم أنهما يشتركان في الغاية إلا أنهما يختلفان في الوسيلة. ففي التهرب الضريبي يسعى المكلف لتخفيف العبء الضريبي دون أن يتعدى على القانون مستغلا الثغرات القانونية و بالتالي فإن هذا الشكل يحتوي على العنصر المعنوي : سوء النية ، دون العنصر المادي.[1] و هذا عكس الغش الضريبي الذي يتم بطرق غير قانونية فالمكلف هنا يخالف القانون الجبائي مخالفة صريحة و يمتنع عن الامتثال له، و بالتالي فإن هذا الشكل يتوفر على العنصرين المعنوي و المادي لخرق القانون. وعليه فإن استعمال كليهما يضر بالخزينة ويوحي بنقص الوعي الضريبي لدى المكلفين.

الفرع الثالث : أوجه الفرق و الاختلاف

يمكن تلخيص أوجه الشبه و الاختلاف بين الغش والتهرب الضريبي في الجدول الآتي:

الجدول رقم ٢-١: أوجه التشابه و الاختلاف بين التهرب الضريبي المشروع و غير المشروع.

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
أ- التهرب دون مخالفة القانون الجبائي على عكس الغش. ب- التهرب الضريبي لا يوقع على المكلف أية عقوبة أو جزاء على غرار الغش الضريبي.	أ- كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي. ب- كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني. ج- كل منهما ناجم عن سوء نية.

المصدر : قتال عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص٠٨.

المطلب الثاني : إجراءات الوقاية من الغش و التهرب الضريبي

لسد الطريق أمام الغش و التهرب الضريبيين يمكن اتخاذ إجراءات وقائية بالدرجة الأولى نذكر منها :

الفرع الأول :أحكام التشريع الجبائي

[1] سوزي عدلي ناشد،مرجع سبق ذكره،ص٢١٨.

انطلاقا من الافتراض الذي يقتضي أنه كلما كان الاقتطاع الجبائي مرتفعا ،فإن الإقبال على الغش يكون قويا ، وكذلك إذا كان الاقتطاع مرتفعا فإن من شأن هذا الأمران يجعل العقوبة أكثر تشددا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية ، و خاصة عند ارتكاب فعل غش معين.[1]

وانطلاقا من ميزة عدم الاستقرار التي يتميز بها النظام الجبائي و كذا التعقيد الذي تعرفه القوانين الجبائية الذي يؤدي أحيانا إلى فتح مجالات و أبواب نحو الغش و التهرب الضريبيين وجب إقامة نظام ضريبي بسيط مفهوم الصياغة، محددة المجالات و يتسم بالاستقرار في القوانين البعيدة عن الغموض والتفسيرات الخاطئة و يظهر ذلك من خلال الأوجه التالية:[2]

- مراعاة مقياس العدالة في الإخضاع.
- توسيع مجالات الاقتطاعات الضريبية أي توسيع قاعدة الإخضاع الضريبي.
- تخفيض نسب الاقتطاعات.
- توحيد الوثائق الإدارية و التقليل منها.
- استقرار التشريعات الجبائية التي تعتبر ضمان للمستثمر لمستقبل استثماراته.

الفرع الثاني: تحسين مستوى الإدارة الجبائية

إن كان كل ما يقال على النظام الضريبي و درجة مصداقيته يبقى عبارة عن نظريات جامدة ما لم يوضع حيز التنفيذ و اصطلاح الجهاز الإداري الذي يقوم بتسيير التشريع يكون من خلال مستويين:

١- الوسائل البشرية: باعتبار أن الإدارة الضعيفة لا تقوى إلا على الضعفاء وجب تسيير الموارد البشرية بشكل فعال و ذلك من خلال مراعاة جانب الكفاءة المهنية.

أ- التكوين المتواصل لأعوان الإدارة حين تقف أمام المتهربين الذين قاموا و يقومون بتوظيف أحسن الخبرات و المهارات لصالحهم.

ب- وضع إستراتيجية لتسيير المسار المهني.

٢- الوسائل المادية: التي تعتبر محددا لحجم و طبيعة المهام الإدارة الجبائية و كذا تدخلاتها و من جملة هذه الوسائل ما يلي:

أ- تحسين و تطوير استعمال الشبكات المعلوماتية.

ب- توفير وسائل النقل لتسهيل جمع المعلومات و البيانات.

ج- التكفل بالوضعية الاجتماعية و المادية للموظفين مما يسمح لهم برد كل محاولات الإغراء و الرشوة.

---

[1] فلاح محمد ،السياسة الجبائية (الأهداف و الأدوات)،أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر ،٢٠٠٥/٢٠٠٦ ،ص١٨٣.

[2] فلاح محمد ، السياسة الجبائية (الأهداف و الأدوات)،مرجع سبق ذكره ،ص١٨٥.

الفرع الثالث: دعم التعاون المحلي و الدولي

يتمثل التعاون المحلي في تبادل المعلومات بين مختلف مصالح القمع و جعل حق الإطلاع الممنوح للإدارة الجبائية حقاً مطلقا.

أما على المستوى الدولي فإن إيجاد أو استحداث هيئة دولية للاستعلام المالي و التعاون الجبائي يتكفل بإعداد المشاريع النموذجية لمواجهة ظاهرتي الغش و التهريب الضريبيين على المستوى الدولي.

الفرع الرابع: إيقاظ الحس الجبائي

فنظرا لانعدام فكرة الواجب الضريبي لدى أفراد المجتمع لدرجة أن البعض لا يرى حرجا في تهربه من التزاماته الجبائية أو مساسا بكرامته الخلقية، بل يرى في تصرفه هذا من أدلة الذكاء و البراعة مما يستوجب المباهاة و المفاخرة،[1] لذا فإنه يتعين إيقاظ الوعي و نشر فكرة التضامن الضريبي بين المواطنين جميعا خاصة و أن الغش الضريبي يعتبر مساسا لحق المجتمع و ذلك عن طريق التعميم الثقافة الضريبية بالاستعانة لوسائل الإعلام المختلفة و تباين للمواطنين مصير الإيرادات الضريبية والذي كلما أمكن معاينته في الواقع كلما زاد الحس الجبائي.

أضف إلى ذلك التحفيزات الجبائية التي من شأنها أن تقلص أو تحد من هاتين الظاهرتين وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف. إذ لا يمكن آن يقترب شخص من مكان ما إذا كانت له علاقة مع الأفراد المتواجدين بها لهذا المكان و كذلك هو الحال بالنسبة لإدارة الضرائب حيث أن الموظف يجب أن يعمل على خدمة المواطن و أن تكون الخدمة متفقة مع المبادئ العامة لطبيعة الوظيفة، وذلك تلبية لحاجات المواطن والموظف العمومي يعد الوسيلة القانونية التي لا غنى عنها لخدمة المواطن لأن الموظف لما يتمتع به من سلطات تستلزمها الواجبات التي تقتضيها طبيعة مركزه الوظيفي.[2]

المطلب الثالث: اجراءات مكافحة الغش و التهرب الضريبيين

بعد استنفاذ طرق الوقاية تأتي الإجراءات البعدية المتمثلة في عمليات المكافحة و التي تعتبر الرقابة الجبائية "Le contrôle fiscal" أهم وسيلة لتحقيق هذا و هي من مهام الإدارة الجبائية التي تختص في

[1] هشام علي توحيد،التهرب الضريبي ،قسم البحوث بالمكتب الاستشاري الحديث ،المنصورة ،مصر ،١٩٩٠،ص٢٢.

[2] ناصري عبد القادر ،حميدة جميلة ،أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لبناء ادارة جبائية عصرية و حديثة ،مجلة المالية ،العدد٢،أفريل ٢٠٠٢،ص٢٣.

فرض الاقتطاعات و تحصيلها حيث تأخذ ثلاثة أشكال تستعمل في الوقت المناسب وهي: [1]الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق، الرقابة في عين المكان.

الفرع الأول : الرقابة الشكلية

وتعتبر أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف وتشمل مختلف التوجيهات الهادفة إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم التصريحات من طرف المكلفين و التأكد من كيفية تقديم المعطيات و المعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تضمنه من معلومات و تلك التي تتوفر عليها إدارة الضرائب.

الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق

وتأتي مباشرة بعد الرقابة الشكلية و تتم على مستوى مصلحة التحقيق و تقوم بإجراء فحص مجمل التصريحات الضريبية المقدمة كتابيا و ذلك من خلال مقارنتها بمعلومات مختلفة، والوثائق التي لدى إدارة الضرائب، وهذا انطلاقا من ملفاتهم الخاصة وكذلك مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من طرف بعض الإدارات التي تعاملت مع المكلفين و بالإضافة إلى ذلك و من اجل معلومات إضافية فانه بإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات من طرف المكلف.

الفرع الثالث : الرقابة في عين المكان

هذا النوع من الرقابة يتم خارج مكاتب الإدارة الضريبية و ذلك من خلال المعاينة التي يقوم بها المراقبون التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم و تأتي هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات، وهذا من خلال الفحص الميداني للسجلات والوثائق المحاسبية.

كما يمكن إجراء المعاينة ميدانيا للعناصر المادية للاستغلال داخل محلات العمل، و هذا بغرض مقارنة المعطيات و العناصر المصرح بها و المسجلة في الوثائق مع تلك الموجودة في الميدان.هذه الطريقة أآثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة معمقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة و التحقيق، وذلك فحص مختلف وسائل الإنتاج و طرائق استعمالها،و درجة تأهيل العمال والمستخدمين لهذه الوسائل.

و تستجيب الرقابة الجبائية لثلاثة أهداف أساسية و هي:[2]

[1] جمعي عبد القادر،التهرب الضريبي و أثره على التنمية المحلية ،مذكرة ماجيستير ،جامعة الجزائر،٢٠٠٤/٢٠٠٥،ص٦٤.

[2] فلاح محمد، السياسة الجبائية (الأهداف و الأدوات)،مرجع سبق ذكره،ص ص ١٩١-١٩٢.

١-ضمان تماسك و استمرارية النظام التصريحي بحيث أن معظم الاقتطاعات الجبائية تؤسس على قواعد مصرّح بها وغياب الرقابة يؤدي إلى القضاء السّريع على فلسفة النّظام التصريحي.

٢-تهدف الرّقابة الجبائية إلى ضمان مساواة المواطنين أمام الضريبة و ضمان احترام المنافسة الشّريفة بين المؤسسات.

٣-كما تهدف الرّقابة الجبائية إلى تعبئة المزيد من الموارد الجبائية عن طريق تدارك ما فات الخزينة العمومية من إيرادات إضافية.

وقد لجأ المشرع إلى الغرامات و العقوبات الجبائية كخطوة تلي خطوة التحقيق او الرقابة الجبائية وذلك لتحقيق غرضين :[١]

١- تحقيق مستوى من الانضباط عند المكلفين: فالمكلف حينما يشعر بأنه مقيد بتاريخ معين، و في حالة التأخر عن ذلك التاريخ يعرض إلى عقوبة جبائية أو غرامات التأخر، فما عليه إلا أن ينضبط و يتقدم في الموعد المطلوب.

٢-الحد من ظاهرة التهرب : أما الثانية فان وضع العقوبات و الغرامات يخيف المتهربين، فيرى المكلف بأنه عوض أن يلتزم بمبلغ معين فانه يتعرض لزيادة هذا المبلغ أو مضاعفته في حالة تأخره أو تهربه، و لا مجال له من الخلاص من هذا الالتزام المالي.

فقد نصت المادة ١٩٢ من قانون الضرائب المباشرة على الفرض تلقائي للضريبة على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة" ٤٠ %أما فيما يخص العقوبات الجنائية فبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات نصت المادة ٣٠٣ من ق.ض.م على انه ":كل من حاول التخلص أو التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة التي يخضع لها، أو تصفيتها سواء كليا أو جزئيا، فانه يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين ٥٠٠٠ دج و ٢٠٠٠٠ دج، و يحبس لمدة سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى العقوبتين.

إن الإدارة الجبائية تستعمل هذا النوع من العقوبات من اجل حث المكلف على أداء واجبه و أن لم يستحب، فردعه و تخويفه و هذا جزء بسيط من الوسائل التي في متناول الإدارة إلى جانب أساليب و وسائل أخرى نذكر منها منع المكلف من مزاولة نشاطه المهني و غلق بعض مقراته و كذلك توقيف حسابه البنكي و حجز ممتلكاته، و إن كان البعض من هذه الأساليب يدخل ضمن مصلحة المتابعات، غير انه يعتبر كعقوبات توظفها الإدارة الجبائية في الحالات الاستثنائية السابقة الذكر.

خلاصة الفصل الثاني :

[١] جمعي عبد القادر ،مرجع سبق ذكره،ص٦٥.

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي و المقارنة بينهما وسبل مكافحتهما و لقد توصلنا إلى أن التهرب الضريبي يختلف عن الغش الضريبي من حيث الوسيلة وإن كانا يتفقان في الغاية بالنظر لأثرهما. لذلك سعت الدول للتفكير في إجراءات وقائية وأخرى ردعية لمكافحتهما. هذه الأخيرة تختلف من دولة لأخرى باختلاف حدة الظاهرة التي تهدد الموارد المالية للميزانية العامة للدولة ولأن الوقاية خير من العلاج، يستلزم على الدولة التفكير و التركيز على السبل الوقائية التي من بينها التحفيزات الجبائية والتي ستكون موضوع الفصل الموالي وذلك لمعرفة مدى فعاليتها في الحد من ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

تمهيـــــد :

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 مرج شكير بالمدية للاستدلال بأمثلة حية كعينة من المؤسسات الجزائرية، وهذا بمتابعة مسار منح الإمتيازات 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 الإمتيازات 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 مرج شكير بالمدية،
- الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب بالمدية.

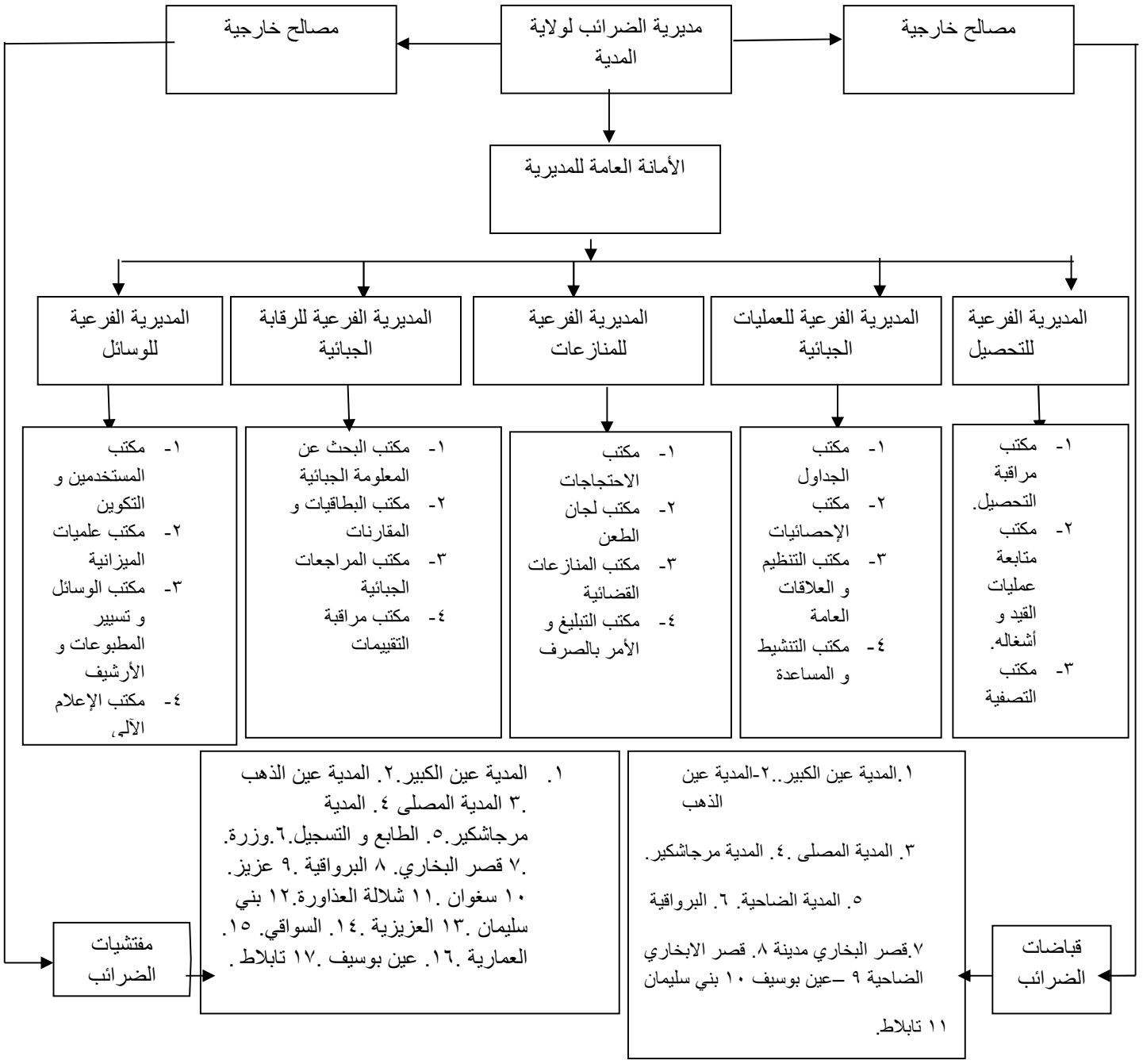
المطلب الأول :تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية

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 (٠٥) مديريات فرعية ممثلة في سبعة عشرة (١٧) مكتب ،ومصالح خارجية. و فيما يلي شكل ملخص للمديريات الفرعية و المصالح الخارجية و المشكلة لمديرية الضرائب لولاية المدية :

شكل رقم٠٤-٠١ :الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم ٠٦/١٩ المؤرخ في ١٩٩١/٠٢/٢٣ .

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 (٠٥) مديريات فرعية :

١-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 (٠٣) 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 .

٢- 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 (٠٤) مكاتب :

أ-مكتب الجداول : و يكلف بما يلي :

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

ب-مكتب الاحصائيات : و يكلف بمايلي :

- 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 الاعتمادات
- متابعة النظم الجبائية الخاصة و الامتيازية
- 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 .

٣- 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 ايدع التظلمات أو طعون الاستئناف و الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية .

و تتكون المديرية الفرعية للمنازعات من أربعة (٠٤) 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 ايداع الشكاوي لدى الهيئات القضائية الجزئية المختصة .
- الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة .

٤- 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 (٠٤) مكاتب :

أ- **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية** : و الذي يعمل في شكل فرق ،و يكلف بمميلي :
- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها .
- تنفيذ برامج التدخلات و البحث و كذا تنفيذ حق الاطلاع 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 الاحصائية 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 .

٥- المديرية الفرعية للوسائل :و تكلف لاسيما بما يلي :[١]

- 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 (٠٤) 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 .
- 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 .

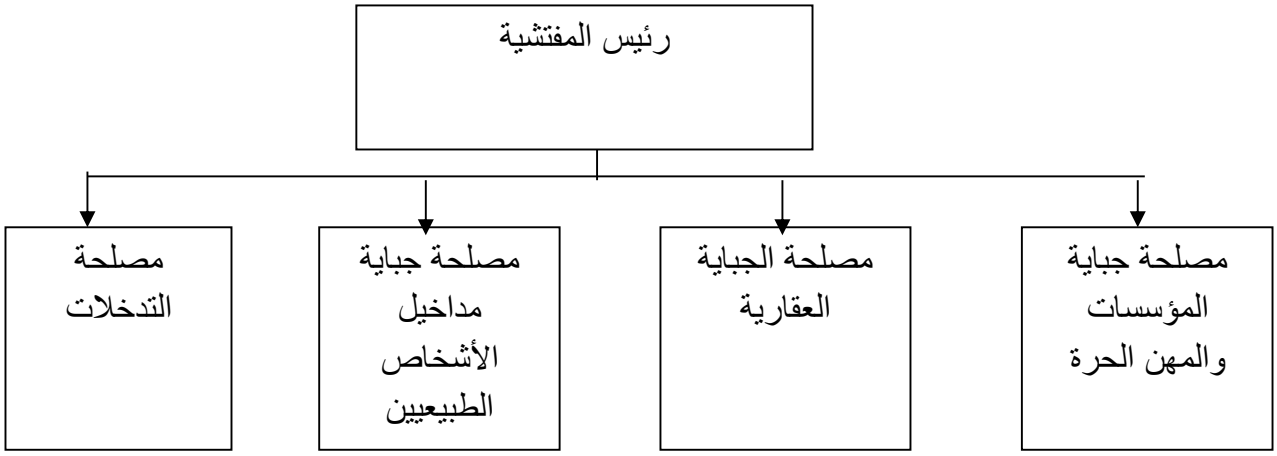
[١] مديرية الضرائب لولاية المدية .

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 أشرنا.

الفرع الأول :الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب مرج شكير المدية

شكل رقم٤-٠٢:الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب مرج شكير المدية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات من مفتشية الضرائب مرج شكير المدية .

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

- كل مصلحة تعمل على اعداد احصائيات خاصة بها اما ثلاثية أو سداسية.
- كل مصلحة تقوم بدراسة االشكايات 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 رقم٠٤-٠١ : مهام مصالح مفتشية الضرائب مرج 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-ANSEJ –CNAC-ANGEM}إضافة إلى المؤسسات المعنوية {... EURL-SARL} ،ويتم كذلك ايداع التصريحات الشهرية التي تحمل علامة –لا شئ –و التصريحات السنوية ،وفي حالة التأخر أو غياب التصريح يقوم أعوان المصلحة باعذار المكلفين قبل اخضاعهم 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 ايجاد 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 الاجمالي صنف المداخيل الايجارية حسب نوع المحل تجاري بنسبة ١٥% أو سكني بنسبة ٧ % بالاضافة الى تاسيس الرسم العقاري الناتج عن بيع عقار أو اكتسابه و كذا الرسم التطهيري .
مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين	يتم ايداع على مستوى هذه المصلحة التصريحات السنوية الخاصة بالمداخيل{G١}التي تودع قبل ٠١/٠٥/من السنة الموالية لسنة النشاط و الخاصة بالمكلفين التابعين للنظام الحقيقي. تقوم المفتشية بإخضاع المكلفين بالاعتماد على سلم ض.د.ا حسب نص المادة ١٠٤ من ق.ض.م و المادة ٠٥ من قانون المالية ٢٠٠٨. -يتم استخراج شهادة المداخيل C٢٠ لطالبيها وهي تعادل كشف الاجرة للاجراء. -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 احصائيات 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 السنوي G١٢بغرض تحضير وثيقة C٨ ثم أخيرا يتم تثبيت الأسس في وثيقة نهائية C٩ تشمل تأسيسات سنتين كاملتين وهذا بالاعتماد على كل من :-التصريحات السنوية -محاضر المعاينة -الأنشطة المماثلة.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات من مفتشية الضرائب مرج شكير المدية.

المطلب الثالث : تقديم الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب

لتقديم الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب بشكل مختصر وواضح في آن واحد سنتناول تنظيم الوكالة ومهامها.

الفرع الأول : تنظيم الوكالة

تسير الوكالة من طرف مجلس التوجيه، ويديرها مدير عام، كما تزود بمجلس مراقبة :

١-مجلس التوجيه: يتكون مجلس التوجيه من :[١]

- ممثل الوزير المكلف بالتشغيل .
- ممثل الوزير المكلف بالداخلية والجماعات المحلية .
- ممثلان عن الوزير المكلف بالمالية .
- ممثل الوزير المكلف بالشؤون الخارجية .
- ممثل الوزير المكلف بالتنمية الريفية .
- ممثل الوزير المكلف بالصيد البحري والموارد الصيدية .
- ممثل الوزير المكلف بالشباب .
- ممثل الوزير المكلف بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة .
- ممثل المحافظة العامة للتخطيط والاستشراف .
- رئيس الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة أو ممثلة .
- المدير العام لوكالة تطوير الاستثمارات ودعمها ومتابعتها أو ممثلة .
- المدير العام للوكالة الوطنية لتثمين نتائج البحث العلمي والتنمية التكنولوجية .
- رئيس الغرفة الوطنية للصناعات التقليدية والحرف أو ممثله .
- رئيس صندوق الكفالة المشتركة لضمان أخطار القروض الممنوح إياها الشباب ذوي المشاريع أو ممثله .
- رئيس الغرفة الوطنية للفلاحة والتنمية أو ممثله .
- رئيس جمعية البنوك والمؤسسات المالية أو ممثله .
- ممثلان عن الجمعيات الشبانية ذات الطابع الوطني والتي لها هدف يشبه هدف الوكالة، ويتولى المدير العام أمانة مجلس التوجيه .

[١] المادة ٩ ، الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد٥٤ الصادرة بتاريخ ١٠سبتمبر ٢٠٠٣،ص٠٧.

يجتمع المجلس كل ثلاثة أشهر على الأقل بدعوة رئيسة [1]، الذي ينتخب من طرف أعضاء المجلس لمدة سنة[2]، ويمكن أن يجتمع المجلس التوجيهي أيضا في إطار دورة غير عادية بطلب من الرئيس أو اقتراح من ثلثي الأعضاء، أو بطلب من الوزير المكلف بالتشغيل، على أن لا يقل أجل الدورات غير العادية عن ثمانية أيام.[3] يكلف مجلس التوجيه بالمداولة وبالمصادقة على ما يأتي :

- برنامج نشاط الوكالة .
- تحديد نفقات تسيير الوكالة وتجهيزها .
- تنظيم الوكالة ونظامها الداخليان .
- القواعد العامة لاستعمال الوسائل المالية الموجودة .
- إنشاء فروع جهوية أو محلية للوكالة .
- اقتناء البنايات واستئجارها ونقل ملكية الحقوق المنقولة أو العقارية وتبادلها .
- تولي المسائل المرتبطة بشروط توظيف مستخدمي الوكالة وتكوينهم .
- إعداد الميزانيات وحسابات النتائج .
- تعيين محافظ الحسابات وتحديد مرتبه .
- إجراء كل التدابير، أو كل برنامج غرضه إشراك الوكالة في تحفيز أجهزة أو مؤسسات تدعم عملها في مجال الاستثمارات التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع أو إنشائها .

٢- لجنة المراقبة : يتكون لجنة المراقبة في الوكالة من ثلاثة أعضاء، يعينهم مجلس التوجيه، وتعين لجنة المراقبة رئيسا لها من ضمن أعضائها للمدة التي تستغرقها مهمتها :

- ممارسة الرقابة اللاحقة لتطبيق قراراتها، لحساب مجلس التوجيه .
- تقديم كل الملاحظات أو التوصيات للمدير العام، التي تبين أحسن الكيفيات لتطبيق البرامج والمشاريع التي شرعت فيها الوكالة .
- الإدلاء برأيها في التقارير الدورية عن المتابعة والتنفيذ والتقيد التي يعدها المدير العام .
- تقديم ملاحظاتها وتوصياتها عن البيانات التقديرية لإيرادات الوكالة إلى مجلس التوجيه وكذلك نفقات برنامج نشاطها، وكذا التقرير السنوي عن تسيير المدير العام .

---

[1] المادة ١٢ ، الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد٥٢ الصادرة بتاريخ ١١ سبتمبر ١٩٩٦ ،ص ١٤.

[2] المادة١٠ ، الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد٥٢ الصادرة بتاريخ ١١ سبتمبر ١٩٩٦ ،ص ١٤.

[3] المادة ١٣ ، الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد٥٢ الصادرة بتاريخ ١١ سبتمبر ١٩٩٦ ،ص ١٤.

- مراقبة وتدقيق الحسابات عن استعمال أموال الوكالة، والإشراف عليها إلى نهايتها بمبادرة منها أو بناءً على قرار مجلس التوجيه .

تجتمع لجنة المراقبة بحضور المدير العام في نهاية كل ثلاثة أشهر، أو بطلب من المدير العام أو عضوين من أعضائها، ويترتب عن اجتماعاته إعداد محاضر ترسل إلى الوزير المكلف بالتشغيل .

الفرع الثاني: مهام الوكالة

تتولى الوكالة ، وبالاتصال مع المؤسسات والهيئات المعنية المهام التالية:[1]

- تدعيم وتقديم الاستشارة، ومرافقة الشباب حاملي المشاريع عند قيامهم بتطبيق مشاريعهم الاستثمارية .
- تسيير تخصصات الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، والمتمثلة في الإعانات المالية وتخفيض في نسبة الفوائد المفروضة على القروض البنكية .
- تزويد الشباب المستثمر بمختلف المعلومات حول الإعانات التي يمنحها الصندوق الوطني لتشغيل الشباب، وبكافة الامتيازات الأخرى التي يحصلون عليها .
- تشجيع كل الأشكال الأخرى من الأعمال والتدابير الرامية إلى ترقية إحداث الأنشطة وتوسيعها.

وتتم مرافقة المنشئ من طرف الوكالة من خلال ما يلي:

- وضع كل المعلومات ذات الطابع الاقتصادي والتقني والتشريعي والتنظيمي تحت تصرف الشباب ذوي المشاريع، والتي ترتبط بنشاط المشروع .
- إحداث بنكا للمشاريع المفيدة اقتصاديا .
- تقديم الاستشارة ويد المساعدة للشباب ذوي المشاريع في مسار التركيب المالي ورصد القروض .
- إقامة علاقات مستمرة مع البنوك والمؤسسات المالية في إطار التركيب المالي للمشروع وتطبيق خطة التمويل ومتابعة إنجاز المشاريع واستغلالها .
- إبرام اتفاقيات مع مختلف الجهات والتي تهدف لإجراء برامج تكوين الشباب ذوي المشاريع لحساب الوكالة .

[1] المادة ٠٦ ، الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد٥٤ الصادرة بتاريخ١٠سبتمبر ٢٠٠٣،ص ص ٠٦-٠٧.

المبحث الثاني:آليات منح الامتيازات الجبائية والخطوات العملية المتبعة للاستفادة منها وآثارها

هناك آليات تنتهجها الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب في منح الامتيازات، وخطوات عملية يتبعها المعني للاستفادة من الامتيازات الجبائية على مستوى المفتشية، وآثار تخلفها هذه الامتيازات تعكسها الإحصائيات ، لذا سوف تتمحور مطالب مبحثنا هذا حول النقاط التالية:

- آليات منح الامتياز بالوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب بالمدية،

- الخطوات العملية المتبعة للاستفادة من الامتيازات الجبائية بمفتشية الضرائب مرج شكير المدية،

- آثار منح الامتيازات الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية.

المطلب الأول: آليات منح الامتياز بالوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب

لكي يستفيد الشباب المنشئ من المزايا الممنوحة لإنشاء مؤسسة صغيرة ينبغي أن يتراوح سنه ما بين ١٩ و ٣٥ سنة، وإذا كان يتراوح سنه مابين ٣٥ و ٤٠ سنة يجب أن يكون هو المسير ويتعهد بإنشاء ثلاث مناصب شغل على الأقل كما ينبغي أن يكون المنشئ ذو شهادة أو خبرة وكفاءة مهنية وأن يقدم نسبة من المبلغ الإجمالي للاستثمار في شكل مساهمة شخصية، ويشترط أيضا أن لا يكون شاغلا لوظيفة مأجورة عند إيداع الملف، وتمر آليات منح الامتيازات بالوكالة عبر مرحلتين : الاستقبال والتوجيه.

الفرع الأول : مرحلة الاستقبال

قبل إيداع الملف من طرف صاحب الفكرة، وعند التحاقه بالوكالة يمر بمرحلة أولية تتمثل في مرحلة ما قبل الاستقبال، وهي عبارة عن اجتماع يضم فريق من المستثمرين المحتملين، والذين يتراوح عددهم ما بين ستة (٠٦) إلى خمسة عشر فردا (١٥) والمكلف بالدراسات، وفي هذه المرحلة تعطي معلومات عامة حول جهاز الوكالة ومختلف الإعانات الممنوحة، لتترك فيما بعد الحرية الكاملة لحاملي الأفكار للتحدث عن أفكار مشاريعهم، وتنتهي هذه المرحلة بانتقال المنشئ إلى مرحلة المقابلة الشخصية، ويتم التحدث مطولا بينه وبين أحد المكلفين بالدراسات عن فكرة المشروع وعن كيفية تشكل الملف .

وفي مرحلة أخيرة يتم إيداع الملف من طرف الشاب المستثمر، والذي يضم بدوره الملفين التاليين:

١-الملف الإداري: ويتكون مما يلي:

- طلب خطي للحصول على الامتيازات يوجه إلى المدير العام للوكالة، ويكون ممضي من طرف الشركاء (نسختين) ن ويوضح نوع التمويل ثنائي أم ثلاثي.
- شهادة ميلاد أصلية وشهادة الإقامة .
- صورة طبق الأصل لبطاقة التعريف الوطنية.
- وثائق تثبت المؤهلات المهنية لصاحب أو أصحاب المشروع(شهادات علمية، شهادات عمل...).
- شهادة عدم الخضوع للضريبة.
- تعهد بخلق ثلاثة مناصب شغل دائمة بما في ذلك صاحب المشروع إذا كان سن المسير يتراوح ما بين ٣٥ و ٤٠ سنة.
- اعتماد أو رخصة أو تصريح بممارسة النشاط عندما يتعلق هذا الأخير بالمهن الحرة.
- شهادة الإعفاء من الخدمة الوطنية بالنسبة للمسير الذي يتراوح سنة ما بين ١٩ و ٢٠ سنة، ولا يشترط ذلك بالنسبة للسنة ما بين ٢٠ و ٤٠ سنة.
- إثبات صفة الشاب العاطل عن العمل من خلال:
  - شهادة عدم الاشتراك في الضمان الاجتماعي للأجراء CNAS.
  - شهادة عدم الاشتراك في الضمان الاجتماعي لغير الأجراء CASNOS .

٢-الملف المالي : ويشمل ما يلي :

- الفاتورة الشكلية للعتاد معفية من الرسوم. وللحصول على هذه الوثيقة يتصل الشاب المستثمر بأحد الموردين الذي قد تساعده الوكالة على الاتصال بهم من خلال توجيهه إلى مجموعة من الموردين المختصين في بيع التجهيزات المعنية بالنشاط و ذلك على سبيل النصح ،كما يمكنه التعرف عليهم من خلال توجهه إلى غرفة التجارة والصناعة في الولاية، والتي لها دور أساسي في المساعدة على بناء علاقات مع الشركاء الوطنيين والأجانب، لذا يمكن أن يتزود المستثمرين أصحاب المشاريع بمختلف المعلومات والمعطيات الضرورية من خلال بعض المجلات والوثائق الدورية التي تصدرها هذه الهيئة ، وزيارة بعض الصالونات والمعارض التي تقوم بتنظيمها، والتي تسمح بالاتصال المباشر مع الموردين ومختلف الأطراف.

يتحصل المستثمر على فاتورة من المورد بالمبلغ الإجمالي للتجهيزات المراد اقتناؤها ، وتكون تلك الفاتورة أولية أو شكلية يمكن أن تتغير فيما بعد من ناحية التجهيزات في حد ذاتها أو المورد أو المبلغ

الإجمالي لها ، فالهدف منها هو المساعدة فقط على حساب القيمة المبدئية للاستثمار وإعداد الهيكل المالي وجدول حسابات النتائج من طرف الوكالة.

- فاتورة شكلية للتأمينات متعددة الأخطار تمنح من طرف أحد شركات التأمين.

يقوم المستثمر الشاب بالتأمين على التجهيزات المراد اقتناها والتي حددت قيمتها الإجمالية في الفواتير الشكلية السابقة، وبالتالي ستكون فاتورة التأمين هذه شكلية ، وتمنح دون مقابل لأن يتم التأمين فعليا .

- كشف التهيئة متضمن الرسوم إن اقتضى الأمر ذلك.

وتقدم كهذه الوثائق أو هذا الملف رفقة الملف الإداري للوكالة، ليتم دراسته من قبل المكلفين بالدراسات، وتنتهي هذه الدراسة بإعداد الدراسة التقنو- اقتصادية والتي تضم إعداد جدول حسابات النتائج، إضافة إلى الميزانيات التقديرية على مدى ثلاث سنوات ، وذلك اعتمادا على برنامج آلي يسمح بحسابها، هذا إضافة إلى تقديم دراسة تشمل كل متغيرات السوق والمحيط (الزبائن والموردين، وسياسة الاتصال والترويج ، والمنافسين...) وعادة لا تتجاوز مهلة هذه الدراسة عشرون (٢٠) يوما تنتهي بمنح المنشئ شهادة التأهيل ، وتبلغ تكلفة هذه الدراسة ١٧٠٠ دج (١٥٠٠ دج منها تمثل حقوق الدراسة التقنو- اقتصادية، و ٢٠٠ دج تمثل مقابل استلام شهادة التأهيل).

وهذا ما يمثل مساعدة كبيرة للشباب المنشئ فإذا ما أخذنا نفس الدراسة والتي تنجز من طرف مكاتب دراسات متخصصة نجد أن الحقوق المدفوعة تتراوح ما بين ٦٠٠٠ إلى ٢٠,٠٠٠ دج، بهذا نلاحظ الفارق الذي يستفيد منه المستثمر، هذا إضافة إلى إطلاع الوكالة على مختلف الزبائن والموردين، مما يساعد المنشئ على إيجادهم واختيار الأحسن منهم.

نشير أيضا إلى أنه في حالة ما إذا رفض تمويل المشروع من طرف البنك لا يمكن استرداد قيمة هذا المبلغ، إما في حالة قبوله فتضاف هذه القيمة إلى مبلغ القرض بدون فائدة الذي تمنحه الوكالة.

الفرع الثاني : مرحلة التجسيد

عند حصول الشباب المستثمر على شهادة التأهيل والدراسة التقنوا- اقتصادية يمر إلى مرحلة التجسيد. في هذه المرحلة يمنح للمنشيء نوعين من الدعم ، والأمر يتعلق بدعم مالي وآخر جبائي وشبه جبائي وهنا سنقتصر على توضيح الدعم المالي باعتبار الامتيازات تم التطرق إليها في الفصل الثالث إذ يمكن للمؤسسة الضغيرة أن تختار بين نمطين من هيكل التمويل ، أحدهما يعرف بالتمويل الثلاثي والآخر بالتمويل الثنائي.

١-هيكل التمويل الثلاثي : حسب تعديلات ٢٠٠٣ أصبح هناك مستويين فقط من الاستثمار، كما أصبح الحد الأقصى له ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج ، وذلك تبعا للتوزيع التالي :

أ-المستوى الأول : قيمة الاستثمار الإجمالية تقل عن ٢٠٠٠,٠٠٠ دج.

جدول ٠٤-٠٢ :المستوى الأول للاستثمار .

قرض بدون فائدة	المساهمة الشخصية	القرض البنكي
%٢٥	%٠٥	%٧٠

المصدر : نشريات الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب

ب-المستوى الثاني :قيمة الاستثمار تتراوح ما بين ٢٠٠٠,٠٠٠ و ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج وتتوزع فيه نسبة مساهمة كل طرف من الأطراف حسب الجدول التالي:

جدول ٠٤-٠٣ : المستوى الثاني للاستثمار.

القرض بدون فائدة	المساهمة الشخصية		القرض البنكي	
	مناطق خاصة	المناطق الأخرى	مناطق خاصة	المناطق الأخرى
%٢٠	%٨	%١٠	%٧٢	%٧٠

المصدر: نشريات الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب

٢-هيكل التمويل الثنائي : حسب التعديلات التي جاءت في سنة ٢٠٠٣ ارتفع مستوى الاستثمار إلى حده الأعلى ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دج وارتفعت نسبة مساهمة الوكالة في شكل قرض بدون فائدة ، وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الجدول التالي :

جدول ٠٤-٠٤ : مستويات التمويل الثنائي.

المستويات	القرض بدون فائدة	المساهمة الشخصية
المستوى الأول: أقل من ١,٠٠٠,٠٠٠ دج	%٢٥	%٧٥
المستوى الثاني : ما بين ١,٠٠٠,٠٠٠ و ٢,٠٠٠,٠٠٠ دج	%٢٠	%٨٠

المصدر : نشريات الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب.

ومن اجل الحصول على القرض بدون فائدة من الوكالة يتجه المستثمر إلى الوكالة نفسها رفقة شهادة التأهيل والدراسة التقنو- اقتصادية ووثائق أخرى لينظر فيما بعد الحصول على الموافقة على التمويل أم رفضه.

المطلب الثاني : الخطوات العملية المتبعة للاستفادة من الامتيازات الجبائية

هناك خطوات عملية يقوم بها الراغب في الاستفادة من الامتيازات الجبائية على مستوى المفتشية خلال مرحلتي الانجاز والاستغلال.

الفرع الأول :الخطوات العملية المتبعة للاستفادة من الامتيازات خلال مرحلة الانجاز

١- الخاصة باقتناء العتاد : يتقدم المعني إلى مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة من اجل إيداع الملف للحصول على مقرر منح المزايا و كذا من اجل استخراج البطاقة الجبائية فيطلب منه إحضار الملف الأتي:

- نسختين من شهادة التأهيل التي منحتها له وكالة ANSEJ.

- شهادة الميلاد وشهادة الإقامة و نسخة من بطاقة التعريف الوطنية.

- نسختين من السجل التجاري أو شهادة الاعتماد أو بطاقة الحرفي حسب النشاط.

- نسختين من عقد الإيجار أو الملكية وإذا كانت شركة يطلب منه القانون الأساسي للشركة .

عندما يودع المعني ملفه ترسل المفتشية طلب رقم التعريف الإحصائي مرفقا بالملف المطلوب إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي بدورها عند استلام الملف تقوم بإعداد البطاقة الجبائية المتضمنة للرقم الإحصائي بعد عملية التحقيق في الملف' و ترسلها إلى المفتشية التي ينتمي إليها مقر سكن المعني أو تقوم بإعداد البطاقة المغناطيسية المتضمنة لرقم التعريف الجبائي والتي تسلم في مفتشية النشاط .

- يتقدم المعني إلى المفتشية التي ينتمي إليها مقر سكناه من اجل الحصول على البطاقة الجبائية و بالتدقيق إلى مصلحة الأشخاص الطبيعيين أو يتقدم إلى مفتشية النشاط لتسلم البطاقة المغناطيسية مرفقا ببطاقة التعريف الوطنية و شهادة الميلاد ١٢ و شهادة الإقامة وهذا من اجل استغلالها لدى البنك والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار حتى يتسنى له الحصول على مقرر منح المزايا .

يتوجه المعني إلى مفتشية النشاط لاستكمال ملفه مرفقا بنسخة من مقرر منح المزايا الخاص بمرحلة الانجاز، دفتر الشروط في حال وجوده، الفاتورة الشكلية للعتاد المراد الاستفادة منه.

كما يودع المعني نفس عناصر الملف أعلاه الثلاثة على مستوى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية مع إضافة طلب الاستفادة من الامتيازات الجبائية كوقاية للملف و التأكد أن كان الملف عبارة عن إنشاء أو توسيع أو قيد ثانوي ، وتتمثل هذه الاستفادة في الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

ترسل المديرية الفرعية للعمليات الجبائية نسخة من الموافقة أو التأكيد على استفادة المعني من الامتيازات المتفق عليها في مقرر منح المزايا و تكون هذه النسخة ممضية من قبل المدير الولائي لمديرية الضرائب للولاية .

تعد مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة شهادة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة f٢٠ للمعني في سجل خاص به ٤ نسخ.

يتقدم المعني إلى المصلحة للحصول على ٣ نسخ من شهادة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة من اجل تسليمها للوكالة أما النسخة الرابعة فتبقى على مستوى المفتشية في السجل الخاص بها.

يقوم المعني بإعلام المفتشية بحصوله على العتاد من اجل أن تحدد المفتشية موعدا للمعاينة الميدانية.

يتم إعداد محضر المعاينة في نسختين نسخة تسلم للمعني وأخرى يحتفظ بها في ملف النشاط.

٢-الخاصة بالتأمين على العتاد : يقوم المعني بالتأمين على العتاد المقتنى لدى شركة التامين المتفق عليها

- يجلب الفاتورة الشكلية للتامين إلى المفتشية بالتحديد إلى مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة.

- تعد المصلحة شهادة الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالتامين على العتاد.

الفرع الثاني : الخطوات العملية المتبعة للاستفادة من الامتيازات خلال مرحلة الاستغلال

- يتم إيداع وثيقة التصريح بالوجود " la declaration d exitence "على مستوى مفتشية النشاط والتي يتم التصريح فيها بتاريخ بداية مرحلة الاستغلال. وللحصول على مقرر منح المزايا لمرحلة الاستغلال من قبل الوكالة يقدم المعني للوكالة نسخة من التصريح بالوجود ونسخة من محضر المعاينة.

وبمجرد حصوله على المقرر يتقدم إلى المفتشية بالوثائق التالية:نسخة من مقرر منح المزايا لوضعها بملف النشاط و نسخة من مقرر منح المزايا لوضعها بملف الضريبة على الدخل الإجمالي.

- طلب الدخول في مرحلة الاستغلال.

في الأخير وبعد انقضاء أو مرور سنوات الاستغلال المحددة في المقرر يوجه ملف نشاط المعني إلى احد الأنظمة حقيقي أو مبسط أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ليصبح المعني مكلفا عاديا ملتزما بكافة الوجبات الجبائي و خاضعا لمختلف الضرائب و الرسوم.

المطلب الثالث: تحليل آثار منح الامتيازات على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية

للتعرف على آثار منح الامتيازات على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية سيتم الاعتماد في هذا المطلب على بعض الإحصائيات التي تعتبر هامة في هذا السياق، حيث سيتم تحليل و دراسة عدد المشاريع المستفيدة من الامتيازات و مبالغها بمختلف الوكالات التابعة لولاية المدية، وكذا تطور التحصيل الضريبي في مختلف المواد بولاية المدية.

الفرع الأول :تطور المشاريع المستفيدة من الامتيازات في مختلف الوكالات التابعة لولاية المدية

نعرض من خلال هذا الفرع تطور عدد المشاريع المستفيدة من الامتيازات و مبالغها في كل من الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب المستثمر والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بالمدية من جهة ، ومن جهة أخرى تطور عدد المشاريع المستفيدة من الامتيازات ومبالغها في كل من الصندوق الوطني للتأمين على البطالة و مؤسسة القرض المصغر للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

١ـ تطور المشاريع بكل من الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب بالمدية:

أـ تطور عدد المشاريع المستفيدة من الامتيازات و مبالغها بالوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب:

يمكن عرض التطور الخاص بالوكالة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم ٠٤ـ٠٥: تطور عدد مشاريع و مبالغ وكالة ANSEJ بولاية المدية

السنوات	*عدد المشاريع*	*مبالغها*
٢٠٠٨	١٧١	٣٢٦٨٧١٠٧
٢٠٠٩	٥٤٧	٩٩١٤٥٣٧٠
٢٠١٠	٦٧٣	١٧٤١٨٥٨٧٦
٢٠١١	١٠٤٩	٣٥٦٢٤١٢٣٤
٢٠١٢	٢٩٢	١٠٦٣٣٥٥٣١
٢٠١٣	١٠٨٨	٣٥٨٣٨٧٦٨٦

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للعمليات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية .

نلاحظ أن عدد المشاريع و كذا المبالغ في تزايد مستمر خاصة السنوات الأخيرة من ٢٠١١ إلى ٢٠١٣.

ب-عدد المشاريع بالوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بالمدية: فيما يلي نعرض التطور الخاص بعدد المشاريع المستفيدة من الامتيازات و مبالغها بالوكالة :

جدول رقم ٠٤-٠٦ : تطور عدد المشاريع و مبالغها بـ ANDI لولاية المدية

السنوات	*عدد المشاريع*	*مبالغها*
٢٠٠٨	٢٥٥	٣٢٦١٦٨٦٨٨
٢٠٠٩	٦٠٥	٥٦٦٤٨٢٨٥٣
٢٠١٠	٤٢١	١٨٨٢٠٠٢٣٧
٢٠١١	١٢١	٨٢١٢٠٦٢٤
٢٠١٢	٢٢	٢٣٧٤٣٠٦٩
٢٠١٣	٩٨	٢٠٢٢٣٨٨٤٠

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للعمليات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية .

نلاحظ أنه في السنوات الأولى تزايدت عدد المشاريع إلا انه ابتداء من ٢٠١١ بدأت عدد المشاريع تتناقص بسبب لجوء المكلفين إلى وكالات أخرى أنشأتها لهم الدولة .

٢- تطور المشاريع بالصندوق الوطني للبطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر:

أ-التطور الخاص بعدد المشاريع المستفيدة من الامتيازات و مبالغها بالصندوق الوطني للبطالة :

وفيما يلي نعرض تطور عدد المشاريع و مبالغها بالوكالة بولاية المدية :

جدول رقم٠٤-٠٧ : تطور عدد المشاريع و مبالغها بالصندوق الوطني للبطالة لولاية المدية

السنوات	*عدد المشاريع*	*مبالغها*
٢٠٠٨	٩٣	١٣٠٦٩٠٧٩
٢٠٠٩	٣٣٥	٥٠٢٠٢٢٢٤
٢٠١٠	٤١٦	٧٦٤٤٣٩٨١
٢٠١١	٨٢٣	٢١٦١٤١٩٩٠
٢٠١٢	١٨٢	٦٢٥٤٧٣٢١
٢٠١٣	٦٧٥	٢١٢٨٦١٦٥٦

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للعمليات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية .

نلاحظ أن عدد المشاريع و كذا المبالغ في تزايد مستمر خاصة السنوات الأخيرة من ٢٠١١ إلى ٢٠١٣.

٣-عدد المشاريع المستفيدة من الامتيازات ومبالغها الخاصة بالوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر:

جدول رقم ٠٤-٠٨: عدد المشاريع و مبالغها لـ ANGEMبولاية المدية لسنة ٢٠١٣

السنة	*عدد المشاريع*	*قيمة المشاريع*
٢٠١٣	٢٨٣	١٩٤٠٩٦٩٠

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للعمليات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية .

أما عن مجموع تطور المشاريع المستفيدة من الامتيازات و مبالغها بكافة الوكالات المذكورة سابقا في ولاية المدية فهي كالأتي :

جدول رقم ٠٤-٠٩: تطور عدد المشاريع و مبالغها بكل وكالات ولاية المدية .

السنوات	*عدد المشاريع*	*مبالغها*
٢٠٠٨	٥١٩	٣٧١٩٢٤٨٧٤
٢٠٠٩	١٤٨٧	٧١٥٨٣٠٤٤٧
٢٠١٠	١٥١٠	٤٣٨٨٣٠٠٩٤
٢٠١١	١٩٩٣	٦٥٤٥٠٣٨٤٨
٢٠١٢	٤٩٦	١٩٢٦٢٥٩٢١
٢٠١٣	٢١٤٥	٨١٠٣٤٧٢٧٧

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للعمليات الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية .

نلاحظ أن عدد المشاريع في تزايد مستمر و كذا المبالغ هذا ما يعكس التوجه المتزايد للمستثمرين إلى هذا النوع من الوكالات بغية استفادتهم من الامتيازات الجبائية الممنوحة والرغبة في تجسيد مشاريعهم في إطارها.

الفرع الثاني : تطور الحصيلة الضريبية في مختلف الضرائب بولاية المدية

سنخصص هذا الفرع لدراسة الإحصائيات المرتبطة بتطور الحصيلة الضريبية في مختلف الضرائب بولاية المدية:

جدول رقم ٠٤-١٠ : تطور الحصيلة الضريبية في مختلف الضرائب بولاية المدية.

السنوات	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢
حصيلة ض.د.ا للأجراء	١٢٢٨٨٤٣٠٠٠	١٣٥٦٩٣٦٠٠٠	١٩٧٣٩٩٦٠٠٠	٣٣٧٨٠٢١٠٠٠	٤٨٣٤٩٩٨٠٠٠
حصيلة ض.د.ا لغير الأجراء	٣٤٦٦٨١٠٠٠	٤٢٢٠٦١٠٠٠	٥٤٩٣٠٩٠٠٠	٦٨٧٦٩٧٠٠٠	٦٠٣٠٣١٠٠٠
حصيلة ض.أ.ش	١٤٩١٤٢٠٠٠	٤٧٦٧٨٧٠٠٠	٣٠٦٧١١٠٠٠	٢٥٩٧٣٧٠٠٠	٢٠٥٨٤٨٠٠٠
حصيلة ر.ق.م	٥٣٢٤٩٥٧٧٠,٢٧	٦٧٦٩١٣٧٨٧,٩٧	٦٥٨٦٥٨٨١٢,٢٢	٦٧١٠٣٢٩١٩,٣٨	١٣٣٣٣٦١٠١٥,٥٢
حصيلة ر.ن.م	٧٩٨٤٦٧٧٦١,١٥	١٠٢١١٩٩٢٥٠	١٠٥٣٩٣٧٨٥٢,٤٦	١٢١٤٤٤٧٠١٧,٥٨	١٠٦٩٩٨٧٨٠٢,٢٨

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إحصائيات المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و مديرية التحصيل بمديرية الضرائب لولاية المدية .

بالنسبة لتطور الحصيلة الضريبية في مادة **الضريبة على الدخل الإجمالي** وبعد استعراضنا لمختلف أشكال الإعفاءات و التخفيضات في مادة الضريبة على الدخل الإجمالي في الفصل السابق يتضح لنا من خلال الجدول وجود ارتفاع مستمر لحصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي للأجراء خاصة من سنة ٢٠١٠ إلى ٢٠١١ والتي عرفت تطورا كبير لاسيما إذا ما علمنا انه ابتداء من سنة ٢٠١١ شرعت الدولة في صب مخلفات الرواتب والأجور للوظيف العمومي. أما حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي لغير الأجراء فهي الأخرى عرفت تطورا ملحوظا وان كانت سنة ٢٠١٢ عرفت هبوطا طفيفا إلا انه لم تلبث هذه الحصيلة إن ترتفع سنة ٢٠١٣، هذا الارتفاع وان تعددت أسبابه فان التحفيزات الجبائية الممنوحة تمثل أحدها.

أما بالنسبة لتطور الحصيلة الضريبية في مادة **الضريبة على أرباح الشركات** نستهل تحليل هذا الجدول بحصيلة سنة ٢٠٠٩ التي عرفت ارتفاعا ملحوظا مقارنة بحصيلة سنة ٢٠٠٨ في هذه المادة،الا أنه ابتداء من هذه السنة ٢٠٠٩ تراجعت هذه الحصيلة حيث انخفضت عبر سنوات ٢٠١٢،٢٠١١،٢٠١٠،انخفاضا متواليا وهذا يرجع إلى تحويل ملفات معظم الشركات إلى مديرية كبريات المؤسسات كونها كانت تحقق أرقام أعمال معتبرة.

أما بالنسبة لحصيلة الضريبية في مادة **الرسم على القيمة المضافة** فهي في تزايد مستمر وبعد ما شرحنا مختلف الإعفاءات في الفصل السابق يتضح لنا مدى مساهمة هذه الإعفاءات في زيادة إيرادات الدولة الضريبية على المدى الطويل بدفع المكلفين إلى التصريح برقم أعمالهم الحقيقي وهذا ما يفسر انخفاض نسبة التهرب والغش الضريبي.

وفي الأخير نلاحظ زيادة حصيلة **الرسم على النشاط المهني** باستثناء السنة الأخيرة التي عرفت انخفاض بسيط مقارنة مع سنة ٢٠١١، ومع ذلك تبقى حصيلتها أكبر من حصيلة سنة ٢٠١٠ وحتى سنة

٢٠٠٩، وهذا يعود إلى المعدل المنخفض لهذه الضريبة (٢%) وكذا المجهودات المبذولة من طرف الدولة في توفير التحفيزات الجبائية مما أدى إلى دفع المكلفين إلى التصريح الكلي برقم الأعمال المحقق.

المبحث الثالث :فعالية التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب و الغش 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 و الغش الضريبي .

المطلب الأول : مرحلة الانجاز بين وجود الامتيازات الجبائية من عدمه

سنقارن في هذه المرحلة بين شخص طبيعي استفاد من الامتيازات الجبائية و آخر عادي في نفس ظروف الشخص الأول و لكنه غير مستفيد من هذه الامتيازات .

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

١- معلومات خاصة بالمكلف :

الاسم : أحمد
المهنة : كراء السيارات
مقر النشاط : طريق الجزائر المدية
عنوان الإقامة حي مرج شكير المدية
رقم التعريف الإحصائي : ١٩٦٢٣٠٢٠٣٥٦٠١
رقم مادة الإخضاع :٢٦٧٠٠-١٢-١٢-٥٠

- المكلف تحصل على قرار منح المزايا من طرف وكالة ANSEJ بتاريخ ٢٠١١/١١/٢٠.

٢- 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 "F٢٠" بتاريخ

٢٠١١/١١/٢٧ بالاعتماد على الفاتورة الشكلية و فيما يلي جدول ملخص لشهادة الشراء من الإعفاء على الرسم على القيمة المضافة :

جدول رقم ٠٤-١١ :شهادة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لثلاث سيارات

رقم و تاريخ الفاتورة	وصف العتاد المقتنى	اسم المورد	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة
فاتورة رقم ٠٠١٣٨بتاريخ ٢٠١١/١٠/١٧	رونو كليو ٢	رنو الجيري RENAULT ALGERIE	٣,١٧٨,٢٠٦ دج	معفي (استفاد بقيمة ٥٤٠,٢٩٥ دج)

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرج شكير المدية

وكانت الفاتورة الشكلية(FACTURE PROFORMAT) المعتمد عليها في إعداد هذه الشهادة والتي تضمنت ثلاث وحدات كانت على النحو الأتي :

جدول رقم ٠٤-١٢ :الفاتورة الشكلية المعتمد عليها في إعداد شهادة الشراء بالإعفاء من TVAللسيارات

الوصف	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ الإجمالي
رونو	٣	١,٠٤٠,١٧١ دج	٣,١٢٠,٥١٣ دج
لواحق	٣	١٩,٢٣١ دج	٥٧,٦٩٣ دج
المبلغ المستحق HT			٣,١٧٨,٢٠٦ دج
TVA			٥٤٠,٢٩٥ دج

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

و بتاريخ ٢٠١١/١٢/١٢ تم استخراج شهادة F٢٠ رقم ٢٠١١/١٤٦ الخاصة بالتأمينات وهي كما يلي :

جدول رقم ٠٤-١٣ : شهادة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالتأمينات

رقم و تاريخ الفاتورة	الصفة	اسم المؤمن	المبلغ خارج الرسم	الرسم على القيمة المضافة

فاتورة شكلية رقم ٢٠١١/٢٧	خدمة التأمين	CAAT	٢٠٥٦١٧,٣٩ + ٨٢٧٦٩,٤٨	معفي (استفاد بقيمة ٣٤٩٥٤,٩٥ + ١٤٠٧٦,٨١
			٢٨٨٣٨٦,٨٧	
				(٤٩٠٢٥,٧٦

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات من ملف نشاط المعني بمفتشية الضرائب مرج شكير المدية

والفاتورة الشكلية رقم ٢٠١١/٢٧ المستخرجتين من شركة التأمين CAAT هي على النحو التالي :

أ-فاتورة ٢٠١١/٢٧:

جدول رقم ٠٤-١٤ :الفاتورة الشكلية للتأمين على السيارات

المؤمن	احمد
المؤمن عليه	٣سيارات CLIO
مبلغ الشراء	٣,٩٣٠,٠٠٠,٠٠
قسط التامين	٢٠٥,٠١٧,٣٩
TVA	٣٤,٩٥٤,٩٥

المصدر:من إعداد الطالب 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

١- وصف العتاد المقتنى : نأخذ نفس الشخص الطبيعي السابق و نبقي على نفس الظروف باستثناء ظرف استفادته من الامتيازات، يتمثل العتاد المقتنى من قبله في ثلاثة سيارات من نوع رونو :

١- سيارة من نوع رونو الرقم التسلسلي ٤٦٦٤٢٥٤٢ رقم التسجيل ١٦-٠٠-١٧٥٠٠.
٢- سيارة من نوع رونو الرقم التسلسلي ٤٦٤٤٧٥٥٠ رقم التسجيل ١٦-٠٠-٥٨٥١٩.
٣- سيارة من نوع رونو الرقم التسلسلي٤٦٧٣٠٠٣٥ رقم التسجيل ١٦-٠٠-٤٨٢-١٨٧.

٢- تحديد الأعباء الضريبية : تكون الفاتورة الإجمالية للمقتنيات على النحو التالي :

جدول رقم ٠٤-١٥ : الفاتورة الإجمالية للسيارات المقتناة دون الاستفادة من الامتيازات

	المبلغ خارج	**الرسم على القيمة**	**المبلغ بكامل الرسوم**

	الرسم	المضافة	
١-ثلاث سيارت	٣,١٧٨,٢٠٦,٠٠	٥٤٠,٢٩٥,٠٠	٣,٧١٨,٥٠١,٠٠
٢-أقساط التأمين	٢٨٨,٣٨٦,٨٧	٤٩,٠٢٥,٧٦	٣٣٧,٤١١,٧٦
المجموع	٣,٤٦٦,٥٩٢,٨٧	٥٨٩,٣٢٠,٧٦	٤,٠٥٥٩١٢,٧٦

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

وبالتالي يكون مبلغ الاستثمار المقتنى بزيادة قدرها ٥٨٩,٣٢٠,٧٦ دج عن حالة نفس الإستثمار مقتنى في إطار الامتيازات الجبائية. أي عليه دفع مبلغ ٤,٠٥٥٩١٢,٧٦ دج لشراء الإستثمار وتأمينه، في حين لو كان المشروع في إطار الإمتيازات الجبائية فإنه كان سيدفع مبلغ ٣,٤٦٦,٥٩٢,٨٧ دج فقط للانطلاق في هذا المشروع.

المطلب الثاني: مرحلة الاستغلال بين وجود الامتيازات من عدمه

ارتأينا في هذه المرحلة دراسة شخص معنوي عادي غير مستفيد من الامتيازات الجبائية وتفصيل ما يترتب عليه من ضرائب و رسوم و مقارنته بشخص آخر في نفس ظروفه مستفيد من الامتيازات الجبائية.

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

١- وصف المؤسسة :

التسمية:SARL B ، نشاطها:مقاولة الأشغال العمومية ، مقرها الاجتماعي:طريق ١٥ ديسمبر المدية

اسم المسير: احمد ،عنوانه : طريق ١٥ ديسمبر المدية.

تاريخ بداية النشاط :٢٠١٢/٠١/٠١

٢- تحديد الأعباء الضريبية : تتلخص الأعباء المصرح بها كما يلي : حيث قام المعني بإيداع تصريحاته الشهرية G٥٠ المبينة في الجدول أدناه:

جدول رقم ٠٤-١٦ :أرقام الأعمال المصرح بها في التصريحات الشهرية المودعة سنة٢٠١٢

الأشهر	رقم الأعمال المصرح به

جانفي	لاشي
فيفري	٧١٢٩٩
مارس	٢٠٩٣٧٠٩
أفريل	٢٨٧٠٤٠٨
ماي	٨٤٧١٧٠
جوان	٣٦٣٧٢٠٢
جويلية	١٧٣٦٥٤٦
اوت	٢٥٢١٢٨٢
سبتمبر	٣٩١١٩٣٧
اكتوبر	٣٧٦٧٢٠٠
نوفمبر	٩٢٩٣٩٧٥
ديسمبر	٨٣٧٢٨٦٧
المجمـــوع	**٣٩١٤٩٥٩٣**

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على التصريحات الشهرية المودعة في مفتشية مرج شكير المدية.

و 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 أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء و الرسم على القيمة المضافة.

أ- **الرسم على النشاط المهني :**

جدول رقم ٠٤-١٧ :الرسم على النشاط المهني المدفوع في التصريحات الفورية لدورة٢٠١٢

الأشهر	رقم الأعمال المصرح به	الرسم على النشاط المهني (TAP)٢ %
جانفيي	لاشيء	/
فيفرييه	٧١٢٩٩	١٤٢٦,٩٨
مارس	٢٠٩٣٧٠٩	٤١٨٧٤,٠٠
أفريل	٢٨٧٠٤٠٨	٥٧٤٠٨,٠٠
ماي	٨٤٧١٧٠	١٦٩٤٣,٤٠
جوان	٣٦٣٧٢٠٢	٧٢٧٤٤,٠٤
جويلية	١٧٣٦٥٤٦	٣٤٧١٠,٩٢
اوت	٢٥٢١٢٨٢	٥٠٤٢٥,٦٤
سبتمبر	٣٩١١٩٣٧	٧٨٢٣٨,٧٤
اكتوبر	٣٧٦٧٢٠٠	٧٥٣٤٤,٠٠
نوفمبر	٩٢٩٣٩٧٥	١٨٥٨٧٩,٥٠

ديسمبر	٨٣٧٢٨٦٧	١٦٧٤٥٧,٣٤
المجموع	٣٩١٢٢٥٩٥	٧٨٢٤٥١,٩٠

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على التصريحات الشهرية المودعة في مفتشية مرج شكير المدية.

ب - **الضريبة على أرباح الشركات"IBS" :** بما أن تاريخ بداية نشاط الشركة كانت في ٢٠١٢/١/١ فليس هناك ربح للسنة السابقة يمكن احتساب على أساسه ض.ا.ش، التشريع الجبائي وضح منفذا حيث رأى حساب ض.أ ش على أساس رأس مال الشركة باعتبار الربح المقدر يمثل ٥ % من رأس مال الشركة.

رأس مال الشركة :١٠٠,٠٠٠,٠٠ دج

الربح :١٠٠,٠٠٠,٠٠ *٥ %= ٥٠,٠٠٠,٠٠ دج

معدل ضريبة أرباح الشركات للشركة الإنتاجية يقدر بـ ١٩ % و عليه فان ضريبة أرباح الشركات لدورة ٢٠١٢ : ٥٠٠٠٠٠*١٩ %=٩,٥٠٠,٠٠ دج

التسبيقات تمثل ٩٠ % من مبلغ ضريبة أرباح الشركات، بالتطبيق العددي نجد :

٩,٥٠٠,٠٠*٩٠% = ٨,٨٥٠,٠٠ دج هذا الأخير يمثل مبلغ التسبيقات الذي سيدفع على ثلاث دفعات متساوية حسب نص المادة ٣٥٦ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كما يبينه الجدول أدناه :

جدول رقم ٠٤-١٨ : تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة خلال دورة ٢٠١٢

	التسبيق الأول	***التسبيق الثاني***	***التسبيق الثالث***
المبالغ	٢,٨٥٠,٠٠ دج	٢,٨٥٠,٠٠ دج	٢,٨٥٠,٠٠ دج
اجال الدفع	٢٠١٢/٠٣/٢٠	٢٠١٢/٠٦/٢٠	٢٠١٢/١١/٢٠

المصدر:من اعداد الطالب بالاعتماد على التصريحات المودعة في مفتشية مرج شكير المدية.

وفي أخر سنة ٢٠١٢ حققت الشوكة ربحا قدره : ١٢٠,٠٠٠,٠٠دج و هذا يعني وجود رصيد يدفع بداية سنة ٢٠١٣ كما تبينه القاعدة التالية :

مبلغ ض.ا.ش – مجموع التسبيقات = الرصيد

يمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي :

جدول رقم٠٤-١٩:حساب الرصيد المتبقي للدفع الخاص بـالضريبة على أرباح الشركات٢٠١٢

	المبالغ
الربح المحقق سنة ٢٠١٢	١٢٠,٠٠٠ دج
معدل ال ض.ا.ش	%١٩

ض.ا.ش لسنة ٢٠١٢	٢٢,٨٠٠ دج
مجموع التسبيقات المسددة خلال دورة ٢٠١٢	٨,٥٥٠ دج
الرصيد المتبقي للدفع قبل ٢٠١٣/٠٤/٣٠	١٤,٢٥٠ دج

المصدر:من إعداد الطالب

نشير إلى أنه لو كانت نتيجة دورة ٢٠١٢ اقل من مجموع التسبيقات فإننا نكون هنا أمام حالة فائض هذا الأخير أما يرحل لسنة أخرى أو يطلب من القابض استرداد الفائض .

ج-الضريبة على الدخل الإجمالي: بعد انعقاد الجمعية العامة للشركة و بعد أن قررت الشركة توزيع ربح سنة ٢٠١٢ ، فان حصص الشركاء سوف تخضع لضريبة الدخل الإجمالي بنسبة ١٠ % حسب نص المادة ١٠٤ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ويمكن توضيح طريقة استخراج مبلغ هذه الضريبة من خلال الجدول التالي :

جدول رقم ٠٤-٢٠ : ضريبة الدخل الإجمالي الخاصة بدورة٢٠١٢

	المبالغ
ربح دورة ٢٠١٢	١٢٠,٠٠٠,٠٠ دج
ض.ا.ش لدورة ٢٠١٢	٢٢,٨٠٠,٠٠ دج
الأساس الخاضع ل ض.د.ا	٩٧,٢٠٠,٠٠=٢٢٨٠٠-١٢٠٠٠٠ دج
معدل ض.د.ا المطبق على حصص الشركاء	%١٠
ض.د.ا لسنة ٢٠١٢	٩,٧٢٠,٠٠ دج

المصدر:من إعداد الطالب

د-الرسم على القيمة المضافة :

جدول رقم ٠٤-٢١ :الرسم على القيمة المضافة لدورة ٢٠١٢

الأشهر	***رقم الأعمال المصرح به***	***TVA على المبيعات***	***TVAعلى المشتريات***	***الرصيد الدائن***
جانفي	لاشيء		١٦٦٢٩	/
فيفري	٧١٢٩٩	١٢١٢٠	١١٣٠٢٩٧	١٦٦٢٩
مارس	٢٠٩٣٧٠٠	٣٥٥٩٢٩	٥٢٩٨١	١١٣٤٨٠٦
أفريل	٢٨٧٠٤٠٠	٤٨٧٩٦٨	١٢٤٧٠٥٧	١٣٠٨٦٨٨
ماي	٨٧٤١٧٠	١٤٨٦٠٩	٤٥١٧٨٦٩	٢٠٦٧٧٧٧
جوان	٣٦٣٧٢٠٢	٦١٨٣٢٤	٢٧٥٠٦	٤٧٥٤٢٢١

جويلية	١٧٣٥٥٤٦	٢٩٥٠٤٢	١١٩٠	٤١٦٣٤٠٣
أوت	٢٥٢١٢٨٢	٤٢٨٦١٨	١٦٢١٦٤٣	٣٨٠٥٥١
سبتمبر	٣٩١١٩٣٧	٦٦٥٠٢٨	٣٩١٤	٥٠٦٢٥٧٧
أكتوبر	٣٧٦٧٢٠٠	٦٤٠٤٢٤	٦٣٢٧٧٥	٤٤٠١٤٦٣
نوفمبر	٩٢٩٣٩٧٥	١٥٧٩٩٧٥	١٠٧٤٦٠٥	٤٣٩٣٨١٤
ديسمبر	٨٣٧٢٨٦٥	١٤٢٣٣٨٧	٢١٣٣٨	٣٨٨٤٤٤
المجموع	٣٩١٤٩٥٩٣			

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على التصريحات الشهرية المودعة في مفتشية مرج شكير المدية.

هذا بالإضافة إلي كل من : الرسم العقاري و الذي يحسب على أساس المساحة والمنطقة حسب نص المادة ٢٦١ من قانون الضرائب المباشرة .

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

١- وصف المؤسسة : لتكن نفس الشركة SARLB بدأت نشاطها في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار و نفس ظروف الشركة العادية وعليه فالالتزامات المترتبة عليها هي كالأتي و هذا بعد منح الشركة مقرر منح مزايا الاستغلال الذي يتضمن نوع و طبيعة الرسوم المعفاة والتي مدتها ثلاث سنوات :

٢- تحديد الأعباء الضريبية : قام المعني بإيداع تصريحاته الشهرية G٥٠ المبينة في الجدول أدناه:

جدول رقم ٠٤-٢٢: أرقام الأعمال المصرح بها في التصريحات الشهرية المودعة سنة٢٠١٢

الأشهر	رقم الأعمال المصرح به
جانفيي	لاشي
فيفرييه	٧١٢٩٩
مارس	٢٠٩٣٧٠٩
أفريل	٢٨٧٠٤٠٨
ماي	٨٤٧١٧٠
جوان	٣٦٣٧٢٠٢
جويلية	١٧٣٦٥٤٦
اوت	٢٥٢١٢٨٢
سبتمبر	٣٩١١٩٣٧
اكتوبر	٣٧٦٧٢٠٠
نوفمبر	٩٢٩٣٩٧٥
ديسمبر	٨٣٧٢٨٦٧

المجمـــوع	**٣٩١٤٩٥٩٣**

المصدر:من إعداد الطالب

أ-الرسم على النشاط المهني :

جدول رقم ٠٤-٢٣ : الرسم على النشاط المهني للشركة المستفيدة من الامتيازات لدورة٢٠١٢

الأشهر	***رقم الأعمال المصرح به***	***الرسم على النشاط المهني (TAP)٢ %***
جانفيي	لاشيء	معفى
فيفري	٧١٢٩٩	معفى
مارس	٢٠٩٣٧٠٩	معفى
أفريل	٢٨٧٠٤٠٨	معفى
ماي	٨٤٧١٧٠	معفى
جوان	٣٦٣٧٢٠٢	معفى
جويلية	١٧٣٦٥٤٦	معفى
اوت	٢٥٢١٢٨٢	معفى
سبتمبر	٣٩١١٩٣٧	معفى
اكتوبر	٣٧٦٧٢٠٠	معفى
نوفمبر	٩٢٩٣٩٧٥	معفى
ديسمبر	٨٣٧٢٨٦٧	معفى
المجموع	٣٩١٢٢٥٩٥	معفى

المصدر:من إعداد الطالب

ب-الضريبة على أرباح الشركات :

جدول رقم ٠٤-٢٤ : تسبيقات ض.أ.ش للشركة المستفيدة من الامتيازات لدورة٢٠١٢

	المبالغ
الربح المحقق سنة ٢٠١٢	١٢٠,٠٠٠ دج
معدل الـ ض.ا.ش	%١٩
ض.ا.ش لسنة ٢٠١٢	معفى
مجموع التسبيقات المسددة خلال دورة ٢٠١٢	معفى
الرصيد المتبقي للدفع بداية سنة ٢٠١٣	معفى

المصدر:من إعداد الطالب

ج-الضريبة على الدخل الإجمالي :

جدول رقم ٠٤-٢٥ : ضريبة الدخل الاجمالي للشركة المستفيدة من الامتيازات الخاصة بدورة ٢٠١٢

	المبالغ
ربح دورة ٢٠١٢	١٢٠٠٠٠
ض.ا.ش لدورة ٢٠١٢	معفى
الأساس الخاضع ل ض.د.ا	معفى
معدل ض.د.ا المطبق على حصص الشركاء	%١٠
ض.د.ا لسنة ٢٠١٢	معفى

المصدر:من إعداد الطالب

د- الرسم على القيمة المضافة : تلتزم الشركة في مادة الرسم على القيمة المضافة بنفس التزامات الشركة العادية ،لأن الإعفاء في هذا الرسم يخص الإنشاء فقط وليس الاستغلال.

جدول رقم ٠٤-٢٦ :الرسم على القيمة المضافة للشركة المستفيدة من الامتيازات لدورة ٢٠١٢

الأشهر	***رقم الأعمال المصرح به***	***TVA على المبيعات***	***TVAعلى المشتريات***	***الرصيد الدائن***
جانفي	لاشيء		١٦٦٢٩	/
فيفري	٧١٢٩٩	١٢١٢٠	١١٣٠٢٩٧	١٦٦٢٩

مارس	٢٠٩٣٧٠٠	٣٥٥٩٢٩	٥٢٩٨١	١١٣٤٨٠٦
أفريل	٢٨٧٠٤٠٠	٤٨٧٩٦٨	١٢٤٧٠٥٧	١٣٠٨٦٨٨
ماي	٨٧٤١٧٠	١٤٨٦٠٩	٤٥١٧٨٦٩	٢٠٦٧٧٧٧
جوان	٣٦٣٧٢٠٢	٦١٨٣٢٤	٢٧٥٠٦	٤٧٥٤٢٢١
جويلية	١٧٣٥٥٤٦	٢٩٥٠٤٢	١١٩٠	٤١٦٣٤٠٣
أوت	٢٥٢١٢٨٢	٤٢٨٦١٨	١٦٢١٦٤٣	٣٨٠٥٥١
سبتمبر	٣٩١١٩٣٧	٦٦٥٠٢٨	٣٩١٤	٥٠٦٢٥٧٧
أكتوبر	٣٧٦٧٢٠٠	٦٤٠٤٢٤	٦٣٢٧٧٥	٤٤٠١٤٦٣
نوفمبر	٩٢٩٣٩٧٥	١٥٧٩٩٧٥	١٠٧٤٦٠٥	٤٣٩٣٨١٤
ديسمبر	٨٣٧٢٨٦٥	١٤٢٣٣٨٧	٢١٣٣٨	٣٨٨٤٤٤
المجموع	٣٩١٤٩٥٩٣			

المصدر: من إعداد الطالب

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 والغش الضريبي بين الحالتين، لذلك ومن خلال ما تم التطرق إليه سابقا سنقوم بتحديد الضغط الجبائي لمرحلتي الانجاز والاستغلال .

الفرع الأول : تحديد الضغط الضريبي في مرحلة الانجاز

جدول رقم ٠٤-٢٧ :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 الاجمالي	/	/
الرسم على القيمة المضافة	معفى	٨١١,٤٠٩,٧٦ دج
المجموع	معفى	٨١١,٤٠٩,٧٦ دج

المصدر:من إعداد الطالب

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن الشخص العادي قد تحمل أعباء ضريبية متمثلة في الرسم على القيمة المضافة بمبلغ إجمالي قدره ٨١١,٤٠٩,٧٦، 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 و الغش الضريبي.

الفرع الثاني : تحديد الضغط الضريبي في مرحلة الاستغلال

جدول رقم ٠٤-٢٨:المقارنة بين الضغط الضريبي الواقع على المكلف المستفيد من الامتيازات الجبائية والضغط الواقع على غير المستفيد خلال مرحلة الاستغلال

الأعباء الضريبية المترتبة	بوجود الامتيازات في إطار	دون الامتيازات
الرسم على النشاط المهني	معفى	٧٨٢٤٥١,٩٠
الضريبة على أرباح الشركات	معفى	٢٢٨٠٠
الضريبة على الدخل الاجمالي	معفى	٩٧٢٠
الرسم على القيمة المضافة	رصيد دائن	رصيد دائن
المجموع	/	٨١٤٩٧١,٩٠

المصدر:من إعداد الطالب

من الجدول أعلاه يتضح لنا جليا أن :

الشركة غير المستفيدة من الامتيازات الجبائية تترتب عليها ضرائب ورسوم بقيمة ٨١٤,٩٧١,٩٠ دج وهي تشكل عبء ضريبي ثقيل نوعا ما، خاصة إذا ما دققنا في تاريخ بداية نشاط الشركة الذي يظهر لنا حداثة هذا المشروع .

بينما الشركة المستفيدة من الامتيازات في هذه المرحلة نجدها معفية من كافة الضرائب والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة في مرحلة الاستغلال ويمتد هذا الإعفاء كما سبق الذكر إلى ثلاث

سنوات، وبالتالي فان المكلف لن يكون مضطرا إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي أو الغش بفضل الإعفاءات المعتبرة الممنوحة، وإن حدث وفعل فإن المشرع قد شدد عقوبة المتهرب المستفيد من الامتيازات الجبائية بعقوبة نسبتها ١٠٠ % حسب نص المادة ١٩٢ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

خلاصة الفصل الرابع :

بعد تقديم كل من مديرية الضرائب لولاية المدية ومفتشية الضرائب مرج شكير بالمدية، وكذا الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب 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 والغش 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 و الغش الضريبي وهذا ما يبرز دور التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي.

المحتويات

- قائمة الأشكال
- قائمة الجداول
- مقدمة عامة
- **الفصل الأول: مـاهيــة الضريبة،النظام الضريبي ،والتحفيزات الجبائية**
- تمهيد.....ص٠١

المبحث الأول :ماهية الضريبة.....ص٠٢

المطلب الأول:مفهوم الضريبة.....ص٠٢
المطلب الثاني :أهداف و تحصيل الضريبة.....ص٠٥
المطلب الثالث : الآثار الاقتصادية للضريبة.....ص٠٩

المبحث الثاني : ماهية النظام الضريبي الجزائري و أهم ما عرف من إصلاحات.....ص١٠

المطلب الأول :النظام الضريبي الجزائري.....ص١٠
المطلب الثاني :أسباب و أهداف الإصلاح الضريبي الجزائري.....ص١٤
المطلب الثالث :مجالات الإصلاح الضريبي الجزائري و مضامينه.....ص١٦

المبحث الثالث :التحفيزات الجبائية.....ص١٩

المطلب الأول : مفهوم التحفيزات ص١٩
المطلب الثا ني :التحفيزات الجبائية.....ص٢٢
المطلب الثالث :أهداف ومزايا وعيوب التحفيزات الجبائية.....ص٢٤

خلاصة الفصل الاول :.....ص٢٩

الفصل الثاني :التهرب والغش الضريبيين

- تمهيد :.....ص٣٠

المبحث الأول :التهرب الضريبي.....ص٣١

المطلب الأول :مفهوم التهرب الضريبي.....ص٣١
المطلب الثاني :أشكال وطرق التهرب الضريبي ص٣٤
المطلب الثالث :أسباب التهرب الضريبي وطرق فرض الضريبة و تقنيات الرقابة.....ص٣٧

المبحث الثاني : الغش الضريبي.....ص٤١

المطلب الأول :مفهوم الغش الضريبي.....ص٤٢
المطلب الثاني :أشكال الغش الضريبي و مظاهره.....ص٤٦
المطلب الثالث :آثار الغش و التهرب الضريبيين.....ص٥٠

المبحث الثالث : التفرقة بين الغش و التهرب الضريبي و الإجراءات الوقائية و العلاجية لمكافحتهما.....ص٥٤

المطلب الأول :المقارنة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي ص٥٤
المطلب الثاني : الإجراءات الوقائية من الغش و التهرب الضريبيين.....ص٥٦
المطلب الثالث : الإجراءات العلاجية للغش و التهرب الضريبيين.....ص٥٨

- خلاصة الفصل الثاني ص٦٠

الفصل الثالث :دور التحفيزات الجبائية في الجزائر

تمهيد.....ص٦١

المبحث الأول :أثر التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي ص٦٢

المطلب الأول:التحفيزات الجبائية وفقا للنظام العام والخاص و نظام المناطق الحرة.....ص٦٢
المطلب الثاني :الهيئات المنشأة المؤطرة للتحفيزات الجبائية ص٦٥
المطلب الثالث : حدود سياسة التحفيزات الجبائية ص٦٨

المبحث الثاني : أثر الاعفاءات الضريبية و التخفيضات في الحد من التهرب و الغش الضريبي ص٧٢
المطلب الأول :الاعفاءات و التخفيضات المتعلقة بالضرائب على الدخل ص٧٢
المطلب الثاني :الاعفاءات و التخفيضات المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة ص٨٠
المطلب الثالث :أشكال الاعفاءات و التخفيضات في مجال الرسم على النشاط المهني ...ص٨٧

المبحث الثالث :الاجراءات الحديثة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ص٩٠
المطلب الأول : الاحكام القانونية المثنية عن التهرب و الغش الضريبي في قوانين المالية ٢٠٠٦.....ص٩٠
المطلب الثا ني :الاحكام القانونية المثنية عن الغش و التهرب الضريبي بقوانين المالية ٢٠١٢-٢٠١٣-٢٠١٤.....ص٩٣
المطلب الثالث : تدابير مكافحة الغش الضريبي ص٩٦

خلاصة الفصل الثالث :.....ص١٠١

الفصل الرابع :دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية

- تمهيد.....ص١٠٢

المبحث الأول :تقديم الهيئات المستقبلة ص١٠٣

المطلب الأول:تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية ص١٠٣
المطلب الثاني :تقديم مفتشية الضرائب مرج شكير المدية ص١٠٩
المطلب الثالث : تقديم الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب ص١١١

المبحث الثاني : أليات منح الامتيازات و الخطوات المتبعة للإستفادة منها و أثارها ص١١٤

المطلب الأول :أليات منح الامتياز بالوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب ص١١٤
المطلب الثاني :الخطوات العملية المتبعة للإستفادة من الامتيازات الجبائية
بمفتشية الضرائب ص١١٨
المطلب الثالث :تحليل أثار منح الامتيازات على مستوى مديرية الضرائب
لولاية المدية ص١٢٠

المبحث الثالث :فعالية التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي خلال مرحلتي
الانجاز و الاستغلال ص١٢٤

المطلب الأول : مرحلة الانجاز بين وجود الامتيازات الجبائية من عدمه ص١٢٤
المطلب الثا ني : مرحلة الاستغلال بين وجود الامتيازات الجبائية من عدمه ص١٢٧
المطلب الثالث :تحديد الضغط الجبائي ص١٣٤

خلاصة الفصل الرابع :.....ص١٣٦

خاتمة عامة:.....ص١٣٧

مقـــدمـــــة عـــامـــة :

لقد عاشت و لازالت تعيش معظم البلدان النامية في العقود الأخيرة إصلاحات واسعة بغية الرقي بالجانب الاقتصادي و الاجتماعي و كذا معالجة الظواهر و المشكلات المتفشية و التي عرقلت تحقيق برامجها و أهدافها ، و باعتبار الإصلاح المالي بداية انطلاق أية عملية إصلاح اقتصادي و اجتماعي خاصة على صعيد الموارد و التي في مقدمتها الموارد الضريبية صار تطوير النظام الضريبي بشقيه التشريعي و الهيكلي ضرورة حتمية لابد منها .

و لقد و اكبت الجزائر هذه السيرورة حيث شهد النظام الضريبي الجزائري تغيرات عدة منذ الاستقلال كان أهمها إصلاح سنة ١٩٩١ و الذي عمدت الجزائر وضعه حيز التنفيذ ابتداء من أ فريل ١٩٩٢ و هذا بعدما كشفت الأزمة النفطية لسنة ١٩٨٦ عن الإختلالات و الفراغات القانونية التي عرفها النظام قبل ١٩٩١ ،و بعد استفحال ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي و اللتان و إن كانتا ذاتا بعد عالمي لا مناص منهما إلا أن حدتهما و مستوياتهما فاقت المقبول بالجزائر ،لذا و موازاة مع مسعى الحد من هاتين الظاهرتين 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 مثل الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) و الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) و كذا منح إعفاءات و تخفيضات لمجموعات محددة من المكلفين أو لنشطات معينة تكون مطابقة للمواصفات و الشروط المحددة قانونا و على ضوء ما تقدم يمكن طرح الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية الآتية:

الإشكالية الرئيسية:

إلى أي مدى قد تؤثر التحفيزات الجبائية في الحد من ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي في الجزائر ؟

التساؤلات الفرعية :

- ماهي بنية النظام الضريبي الجزائري و خصوصياته ؟و ماهي أسباب و أهداف الإصلاحات التي شهدها ؟

- ماذا نعني بالتهرب الضريبي، و ما المقصود بالغش الضريبي، و هل هناك معايير للتمييز بينهما ؟ و فيما تتمثل آثارهما ؟

- ما هو واقع التحفيزات الجبائية في الجزائر من امتيازات و إعفاءات و تخفيضات ؟

- هل العبء الضريبي الذي يقع على عاتق المستفيد من الامتيازات الجبائية يضاهي العبء الضريبي الذي يقع على عاتق غير المستفيد ؟

فرضيـــات البحـــث :

تقوم ها ته الدراسة على اختبار الفرضيات التالية :

- النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي تميز بكثرة التعديلات و عدم الاستقرار، أما الإصلاحات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري فقد جاءت بالدرجة الأولى من أجل استخدام الضريبة كأداة لإعادة توزيع الدخل و وسيلة للتنظيم الاقتصادي و آلية لـردع ظاهرتـــي الغـش و التهرب الضريبي.

- تقييم ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي تصيب النظام الضريبي و عائق يحول أمام أهداف السياسة الضريبية حيث تتعدد الأسباب و تتنوع اثأر التهرب و الغش الضريبي بتعدد الاختصاصات و تنوع الجوانب التي تصيبها (مالية ،اقتصادية ،قانونية ،اجتماعية) .

- شهدت التحفيزات الجبائية في العقد الأخير بالجزائر تطورا ملفتا للانتباه لاسيما الامتيازات الممنوحة في إطار مختلف، و قد كانت من أهم العوامل التي ساهمت في الحد من ظاهرتـي الغـــش و التهرب الضريبي ،كما أن اللجوء إلى الوسائل التشريعية في قوانين المالية من شأنه أن يساهم في حصر الظاهرتين و التقليل من أثارهما .

- العبء الضريبي الذي يقع على عاتق المستفيد من الامتيازات الجبائية اخف بكثير من العبء الضريبي الذي يقع على عاتق غير المستفيد منها .

أهميـــة البحـــث :

تكمن أهمية هذا البحث في إبراز الدور الذي لعبته التحفيزات الجبائية من امتيازات و إعفاءات و تخفيضات في النظام الجبائي الجزائري في تخفيف العبء الضريبي على المكلف ،و من ثم توفير مناخ تغيب أو تنقص فيه علامات التهرب الضريبي و الغش ، و بالتالي ترشيد السياسة الضريبية لتحقيق غايات و أهداف لا طالما سعت إلى تحقيقها الدولة .

أسبـــاب اختيـــار الموضـــوع :

الرغبة الشخصية في الإلمام بموضوع التحفيزات الجبائية وتشخيص ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي، و من جهة أخرى افتقار معظم الدراسات لمعالجة الدور الهام للتحفيزات الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي إضافة إلى غياب الدراسة التطبيقية و الميدانية لهذا الموضوع .

مجـــال و حـــدود البحـــث : ترتكز دراستنا على النظام الضريبي الجزائري بالخصوص، مع تسليط الضوء على الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الأنظمة الخاصة و الإعفاءات والتخفيضات ،أما في دراسة حالة فقد تم التقرب من مفتشية الضرائب مرج شكير بمديرية الضرائب لولاية المدية ، كعينة تعكس واقع التحفيزات بكامل التراب الوطني مع تعزيز الدراسة بأمثلة حية ملموسة وأرقام حقيقية.

الدراســـات السابقـــة للموضـــــوع :

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع التهرب و الغش الضريبي ولكن بشكل مستقل عن التحفيزات الجبائية،هذه الأخيرة كذلك موضوع تم تناوله في جوانب مختلفة منها المتعلقة بدورها في جلب الاستثمارات و دورها في التنمية الاقتصادية ،إلى غير ذلك من الجوانب ،لكن الموضوع على نحو ما سندرسه و المرتبط بدور التحفيزات الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبي حسب اطلاعنا تندر الدراسات حوله، ومن بين الدراسات التي تشترك مع موضوعنا هذا في بعض المحاور نذكر :

- بلهادي محمد ،النفقات الجبائية مع التطرق إلى حالة الجزائر،مذكرة ماجيستير ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،٢٠٠٧،وقد اهتم في هذه الدراسة بالتجربة الدولية في تطبيق النفقات الجبائية ،فرنسا ،كندا ،الولايات المتحدة الأمريكية،كما قام بتوضيح أثر النفقات الجبائية في الجزائر على بعض المتغيرات الاقتصادية الكلية مثل :الادخار ،الاستثمار،التشغيل ،الناتج المحلي الخام ،الصادرات خارج المحروقات،إلا أن هذه الدراسة استدلت بتجربة دول متقدمة و متطورة تسبق الجزائر التي تنتمي إلى دول العالم الثالث في كافة المجالات خاصة الاقتصادية منها هذا من جهة ،ومن جهة أخرى تفتقر هذه الدراسة للجانب التطبيقي .

- توامي آمال ،التحفيزات الجبائية للاستثمارات في الجزائر،مذكرة ماجيستير،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر٣ ،٢٠١١/٢٠١٢.

وقد اهتمت في هذه الدراسة بالسياسة التحفيزية المطبقة في الجزائر مع تقييم فعاليتها وانعكاساتها على واقع الاستثمار الكلي واستثمار القطاع الخاص في الجزائر/بليل فدوى ، دور التحفيزات الجبائية فى جلب الاستثمار السياحي في الجزائر ،رسالة ماجستير ،جامعة المدية ، ٢٠١٢/٢٠١١، وقد خصصت هذه المذكرة للتعمق في التحفيزات الجبائية الجزائرية وفعاليتها في جلب الاستثمار السياحي ، وهما دراستين نظريتين تفتقدان الى الاستدلال بالامثلة الحية التطبيقية،بينما ستركز دراستنا على ابراز دور التحفيزات

الجبائية الجزائرية في الحد من التهرب و الغش الضريبي،وقد دعمت هذه الدراسة بدراسة حالة للاستدلال أكثر.

- قتال عبد العزيز ،أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبيين ،"حالة الجزائر ٢٠٠٣- ٢٠٠٨" ،مذكرة ماجيستير ،جامعة المدية،٢٠٠٨/٢٠٠٩ ،وقد ركزت هذه المذكرة على الرقابة الجبائية كوسيلة للحد من الغش و التهرب الضريبيين دون أن تشير الى دور التحفيزات الجبائية في الحد من الظاهرتين و الذي سيكون موضوع بحثنا .

صعـــوبـــــة الدراســـــة :

- غياب إحصائيات رسمية معتمدة من قبل الديوان الوطني للإحصائيات و الهيئات المختصة .

- صعوبة الحصول على المعلومات .

المنهـــــج المتبـــــع :

تم الاعتماد في معالجة البحث على المنهج الوصفي لاسيما في تحديد المفاهيم المرتبطة بالضريبة ، النظام الضريبي و التحفيزات الجبائية ،مع انتهاج المنهج التاريخي حيث ما تطلب الأمر ،كما قمنا بتحليل ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي وتحليل بعض التطورات لبيانات الامتيازات الجبائية أي اعتماد المنهج التحليلي و أخيرا و في دراسة الحالة حاولنا انتهاج منهج الاستقراء .

خطـــــة البحـــــث :

انطلاقا مما اقتضت اليه معالجة الموضوع ومما توفر لدينا من معلومات قسم البحث إلى أربعة فصول على النحو الأتي :

يتناول الفصل الأول مدخل للموضوع من خلال تناول مفاهيم كل من الضريبة ، أهدافها ،النظام الضريبي الجزائري ، دوافع الإصلاح الضريبي ، التحفيزات الجبائية مزاياها و عيوبها

أما الفصل الثاني فيتطرق الى تشخيص و تحليل ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي و تقديم معايير التمييز بينهما و سبل مكافحتهما.

و يتناول الفصل الثالث مختلف الهيئات التي أنشأتها الدولة و ما توفره من مزايا للمكلفين، بالإضافة إلى ذكر مجموع الإعفاءات و التخفيضات المتضمنة في الضرائب المكونة للهيكل الضريبي الأساسي للمؤسسة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي،الضريبة على أرباح الشركات،الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني ودورها في الحد من التهرب و الغش الضريبي مع سرد مختلف التدابير التي اتخذها التشريع للحد من هاتين الظاهرتين عبر قوانين المالية.

وأخيرا وفي الفصل الرابع و الأخير المتمثل في دراسة الحلة وبعد تقديم كل من مفتشية الضرائب المدية مرج شكير و الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب ANSEJ ،وبعد التطرق الى بعض الاحصائيات،سيتم اخذ حالة مكلف متمثل في شخص طبيعي مستفيد من الامتيازات الجبائية خلال مرحلة الانجاز و مقارنته بأخر في نفس ظروفه ولكنه غير مستفيد من الامتيازات مع حساب حقوق الرسم على القيمة المضافة لكل منهما .كما سيتم اخذ حالة مكلف متمثل في شخص معنوي عادي غير مستفيد من أية امتيازات وحساب ما سيترتب من ضرائب ورسوم ثم نقارنه مع شخص معنوي أخر في نفس ظروفه إلا انه مستفيد من الامتيازات الجبائية خلال مرحلة الاستغلال و حساب ما سيترتب عليه من ضرائب ورسوم، مع تحديد الضغط الجبائي لكلتا الحالتين ،علما بان كل البيانات فعلية .

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
١-١	مخطط يبين آلية عمل السياسة التحفيزية في زيادة موارد الخزينة العامة على المدى الطويل	٢٥
١-٢	يمثل التحول من النية الحسنة إلى الغش	٣٣
٢-٢	منحنى ART HUR LAFFER	٣٩
١-٣	مصادر الايرادات العامة	٦٩
٢-٣	تقسيم النفقات العامة	٦٩
١-٤	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	١٠٤
٢-٤	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب مرج شكير	١٠٩

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
١-١	تقسيمات الضريبة	٠٤
١-٢	النسب التصاعدية للضريبة على الدخل الإجمالي	١٧
١-٣	تطورات معدلات الرسم على القيمة المضافة المالية	١٧
١-٢	أوجه التشابه و الاختلاف بين التهرب الضريبي المشروع و غير المشروع.	٥٥
٤-١	مهام مصالح مفتشية الضرائب مرج شكير المدية	١١٠
٤-٢	مستوى أول للإستثمار	١١٧
٤-٣	مستوى اني للإستثمار	١١٧
٤-٤	مستويات التمويل الثنائي	١١٧
٤-٥	تطور عدد مشاريع ومبالغ وكالة ANSEJ بولاية المدية	١٢٠
٤-٦	تطور عدد مشاريع ومبالغها بوكالة ANDI بولاية المدية	١٢١
٤-٧	تطور عدد مشاريع ومبالغها بوكالة CNACبولاية المدية	١٢١
٤-٨	عدد المشاريع و مبالغها بوكالة ANGMلولاية المدية لسنة ٢٠١٣	١٢٢
٤-٩	تطور عدد المشاريع ومبالغها بكل وكالات ولاية المدية	١٢٢
٤-١٠	تطور الحصيلة الضريبية في مختلف الضرائب لولاية المدية	١٢٣
٤-١١	شهادة الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة لـ ثلاث سيارات	١٢٥
٤-١٢	الفاتورة الشكلية المعتمد عليها في إعداد شهادة الشراء بالإعفاء من TVAللسيارات	١٢٥
٤-١٣	شهادة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالتأمينات	١٢٥
٤-١٤	الفاتورة الشكلية للتأمين على السيارات	١٢٦
٤-١٥	الفاتورة الإجمالية للسيارات المقتناة دون الاستفادة من الامتيازات	١٢٦
٤-١٦	أرقام الأعمال المصرح بها في التصريحات الشهرية المودعة سنة٢٠١٢	١٢٧
٤-١٧	الرسم على النشاط المهني المدفوع في التصريحات الفورية لدورة٢٠١٢	١٢٨
٤-١٨	تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات المدفوعة خلال دورة ٢٠١٢	١٢٩
٤-١٩	حساب الرصيد المتبقي للدفع الخاص بـالضريبة على أرباح الشركات٢٠١٢	١٢٩
٤-٢٠	ضريبة الدخل الإجمالي الخاصة بدورة٢٠١٢	١٣٠
٤-٢١	الرسم على القيمة المضافة لدورة ٢٠١٢	١٣٠

قائمة الجداول

٤-٢٢	أرقام الأعمال المصرح بها في التصريحات الشهرية المودعة سنة٢٠١٢	١٣١
٤-٢٣	الرسم على النشاط المهني للشركة المستفيدة من الامتيازات لدورة٢٠١٢	١٣٢
٤-٢٤	تسبيقات ض.أ.ش للشركة المستفيدة من الامتيازات لدورة٢٠١٢	١٣٢
٤-٢٥	ضريبة الدخل الاجمالي للشركة المستفيدة من الامتيازات الخاصة بدورة ٢٠١٢	١٣٣
٤-٢٦	الرسم على القيمة المضافة للشركة المستفيدة من الامتيازات لدورة ٢٠١٢	١٣٣
٤-٢٧	المقارنة بين الضغط الضريبي الواقع على المكلف المستفيد من الامتيازات الجبائية والضغط الواقع على غير المستفيد منها خلال مرحلة الانجاز.	١٣٤
٤-٢٨	لمقارنة بين الضغط الضريبي الواقع على المكلف المستفيد من الامتيازات الجبائية والضغط الواقع على غير المستفيد خلال مرحلة الاستغلال	١٣٥

قائمة المـــراجـــــع

I. الكتـــــب :

أ- **باللغة العربية :**

١. خلاصي رضا ،جباية لأشخاص المعوقين والطبعين ، الجزل لأول ، دار هرمة للطباعة والنشر والتوزيع ٢٠٠٥.
٢. سوزى عدلى ناشد ، الوجيز في المالية العامة ، الدار الجامعية للنشر ٢٠٠٠.
٣. حسين الصغير ،ودروس في المالية والمحاسبة العمومية ، دار نشر المحمدية العامة ، الجزائر ١٩٩٢.
٤. محمد فرهود ، مبادئ المالية العامة ،الجزء لأول ، منشورات باسمة حلب .١٩٧٩.
٥. محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هرمة للطباعة والنضر والتوزيع .٢٠٠٤.
٦. محمد عبد المنجم عقر ، أحمد فريد مصطفى ، لاقتصاد المالية الوطني ولإسلامي ، مؤسسة شباب الجامعة لإسكندرية .١٩٩٩.
٧. أحمد يونس البطريق ، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ١٩٩٨.
٨. مرسي ، النظم الضريبة بين النظرية والتطبيق ،الدار الجامعية ، ١٩٩٨.
٩. أحمد طرطار الترشيد لإقتصادى للطاقات الإنتاجية في المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ١٩٩٣.
١٠. طاهر محمود كلالة ، لاتجاهات الحديثة فى القيادة لإدارة ، دار زهران لأردن ، ١٩٩٧
١١. خالد الهيثم وآخرون ،أساسيات التنظيم الصناعي ، دار الزهراء للتوزيع والنشر عمان ١٩٩٧.
١٢. عمر عبد الرحمان عبد الباقي ، إدارة الأفراد مكتبة عين شمس القاهرة ، ١٩٩٦.
١٣. زينب حسين عوض الله ،مبادئ المالية العامة ،الاسكندرية ،الفتح للطباعة و النشر ،٢٠٠٣..
١٤. جامع أحمد ، علم المالية ، فن المالية العامة ،الجزء الأول ،الطبعة ٢ ،دار النشر العربية ،القاهرة ،١٩٧٥.
١٥. حميد بوزيدة ،جباية المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجزائرية ،الطبعة ٢، ٢٠٠٧.
١٦. قحطان السيوفي ،إقتصاديات المالية العامة ،دار الطلاس للنشر ،١٩٩٨.
١٧. هشام علي توحيد،التهرب الضريبي ،قسم البحوث بالمكتب الاستشاري الحديث ،المنصورة ،مصر ،١٩٩٠.
١٨. فيتو تازي ،العولمة و النمل الابيض الذي ينخر في بنية الضرائب، مجلة التمويل و التنمية العدد١ ،مارس٢٠٠١

ب- **باللغة الفرنسية**

١. Pierre Beltrame *la fiscalité en finance* hachette ٦ éme édition, ١٩٩٨.

٢. Cartou louis ,droit fiscal international et europeen,٢eme edition ,precis dallosz ,paris,١٩٩١

٣. Jean claude martinez,la fraude fiscale,collection'que sais – je ? ' ١ere edition,puf,paris,١٩٨٤.

٤. dalahye thomas,le choix de la voie moins imposee, edition bruylant,bruxelles,١٩٧٧.

٥. P.M.Gaudement,precis de finances publiques,paris,١٩٧١.

٦. Jean pierre jarnevic , fraude et evasion fiscale ,dgd ,paris,١٩٨٥ .

٧. A.ghanes et autres ,commission relations de travail ,"le secteur **informel illution et** realite "cnes ,٢٠٠٣.

٨. Andre margairaz, la fraude fiscale et ses succedanes vaudoise lausanne١٩٧٠.

٩. C.LOPEZ, N.STOLOWY, et autre, La facturation de complaisance dans les entreprises, L'Harmattan, CRDE Paris, ٢٠٠١ .

II. أطروحات دكتوراه :

أ- باللغة العربية :

١. بوزيدة حميد ، النظام الضريبي الجزائري وتحديات لإصلاح الاقتصادي للفترة (١٩٩٢-٢٠٠٤) أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ٢٠٠٥/٢٠٠٦.

٢. ناصر شارفي ،التهرب الضريبي أثاره وسبل مكافحته "حالة الجزائر " ،أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر ٣، ٢٠١١-٢٠١٢ .

٣. فلاح محمد ،السياسة الجبائية (الأهداف و الأدوات)،أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر ،٢٠٠٥/٢٠٠٦.

٤. دراوسي مسعود ، السياسة المالية ودور ها في تحقيق التوازن الاقتصادي ،أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر ،٢٠٠٥/٢٠٠٦ ..
٥. محمد عباس محرزي ،نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي ،أطروحة دكتوراه ،٢٠٠١/٢٠٠٥ ، جامعة الجزائر.

ب – باللغة الفرنسية :

١.cecile bazart,la fraude fiscale ,modelisation du face a face etat contribuable,these pour le doctorat en sciences economiques ,universite mont -pellier,2001.

III. مذكرات ماجيستير :

١. رمضاني لعلا ، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار ، في ظل لإصلاحات لاقتصاديه -حالة الجزائر- رسالة ماجستير فى العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر .٢٠٠١/ ٢٠٠٢.
٢. ناصر مراد ،لإصلاح الضريبي فى الجزائر وأثره على المؤسسة والتحريض ولاستثمار ، رسالة ماجستير ، الجزائر ، ١٩٩٧.
٣. وسيلة طالب ، الضغط الضريبي والفعالية الضريبية ، حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير ، جامعة البليدة ، نوفمبر ٢٠٠٤.
٤. طالب محمد ، الرقابة الجبائيه في النظام الجبائى الجزائري (١٩٩٥-١٩٩٩)رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، ٢٠٠١/٢٠٠٢.
٥. نشيده معزوز ، دور التحفيزات الجبائية فى جلب الاستثمار الاجنبى المباشر .رسالة ماجستير ، جامعة البليدة ، ٢٠٠٥.
٦. بليل فدوى ، دور التحفيزات الجبائية فى جلب الاستثمار السياحي في الجزائر ،رسالة ماجستير ،جامعة المدية ، ٢٠١١/٢٠١٢.
٧. يحي لخضر ، دور الامتيازات الضريبة فى دعم القدرة التنافسية للمؤسسات لاقتصادية .مذكرة ماجستير ،المسيلة ،٢٠٠٧.
٨. كشاوي الياس ،ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني "حالة الجزائر " ،مذكرة ماجيستير ٢٠٠٩-٢٠٠٨ .
٩. رحال نصر ،محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة "حالة ولاية الوادي " ،مذكرة ماجستير ،جامعة ورقلة ،٢٠٠٦/٢٠٠٧ .
١٠. دوداح رضوان ،طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي "حالة الجزائر " ،مذكرة ماجيستير،جامعة الجزائر ،٢٠٠٥/٢٠٠٦ .

١١. قتال عبد العزيز ،أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبيين ،"حالة الجزائر ٢٠٠٣- ٢٠٠٨" ،مذكرة ماجيستير ،٢٠٠٨/٢٠٠٩ ،جامعة المدية .

١٢. جمعي عبد القادر،التهرب الصريبي و أثره على التنمية المحلية ،مذكرة ماجيستير ،جامعة الجزائر،٢٠٠٤/٢٠٠٥.

١٣. ١)بن أحمد لخضر،دراسة مقارنة للضريبة و الزكاة،رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر،٢٠٠٠-٢٠٠١ .

١٤- توامي أمال، التحفيزات الجبائية للإستثمارات في الجزائر، مذكرة ماجيستير، جامعة الجزائر (٣)، ٢٠١١/٢٠١٢.

١٥ - مليكاوي مولود، الانفاق الضريبي في الجزائر بين أفاق التحريض الاستثماري و تحديات التهرب الضريبي من الفترة ١٩٩٢-٢٠٠٨،مذكرة ماجيستير ،جامعة الجزائر ،٢٠١٠

١٦ – بلهادي محمد ،النفقات الجبائية مع التطرق الى حالة الجزائر ،مذكرة ماجيستيرفي علوم التسيير ،السنة الجامعية ٢٠٠٦/٢٠٠٧ .

IV. المداخلات المقدمة فى الملتقيات

١. قدي عبد المجيد ، النظام الجبائي و تحديات الألفية الثالثة ، مقال مقدم في ملتقى الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة ، جامعة البليدة ، كلية العلوم الإقتصادية ، ٢١-٢٢ ماي ٢٠٠٢.

V. المجـــلات

أ- باللغة العربية

١. منصوري زين ، (واقع و آفاق سياسة الإستثمار في الجزائر) مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا ، عدد ٢ .

٢. ناصري عبد القادر ،حميدة جميلة ،أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية و حديثة ،مجلة المالية ،العدد٢،أفريل ٢٠٠٢.

٣. الجريدة الرسمية رقم ٤٢ الصادرة بتاريخ ٢٠٠٦/٠٦/٢٥.

٤. دليل النظام الجبائي في الجزائر ،مديرية التشريع الجبائي ،المديرية الفرعية للعلاقات العامة و الإعلام ،٢٠٠٦.

٥. نشرة شهرية خاصة بالمديرية العامة للضرائب لسنة ٢٠٠٩،ص٠١-٠٨.

ب- بالغة الفرنسية

١. Ministère des finances directions générale des impôts, la lettre de la DGI N° ٢١ juillet ٢٠٠٥.

٢. Ministère des finances directions générale des impôts, la lettre de la DGI pour ٢٠٠٣.

٣. direction generale des impots، guide fiscal des investisseures ،١٩٩٩،edition du sahel.

٤. Aimouche mohand chrif guide l impot sur le revenue global,alger1993 .

VI. مذكرات ليسانس

١. موسى شتوي ، عمر دحماني ، محمد صغير ، الضريبة و دورها في الإنعاش الإقتصادي ، مذكرة ليساانس ، المركز الجامعي بالمدية ٢٠٠٢.

٢. حانيني كريمة ، عرايبية هندة ، نظام الأجور - حالة الجزائر- مذكرة ليسانس ، المركز الجامعي بالمدية ، ٢٠٠٦.

VII. مراجع أخرى :

١- مصالح مديرية الضرائب لولاية المدية ، قوانين المالية لسنوات متعددة .

٢- المواد ١٧ و١٨ من المرسوم التشريعي ٩٣/ ١٢المؤرخ في ١٩٩٣/١٠/١٥ والمتممة بالمادة ٠٩ من قانون الإستثمار الصادر في ٢٠٠١/٠٨/٢٠.

٣- المادة ٢١ من المرسوم التشريعي رقم ١٢/٩٣.

٤- المادة ٢١ من قانون الاستثمار،٢٠٠٧.

٥- المادة ٢٢ من قانون الاستثمار ،٢٠٠٧.

٦- المادة ٢٣ من قانون الاستثمار ،٢٠٠٧.

٧- نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب ،عدد٤٤.

٨- المادة ٠١ من المرسوم التنفيذي رقم ٣٦ – ٢٩٥ المؤرخ في ٠٨ سبتمبر ١٩٩٦.

٩- المادة ٠١ من المرسوم التنفيذي رقم ١/٠٤ ال مؤرخ في ٢٠٠٤/٠١/٠٣ المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم ١٨٨/٩٤ المؤرخ في ٢٠٠٤/٠٧/٠٦.

١٠-المادة ٠١ من المرسوم رقم ٠٤-١٤ المؤرخ في ٢٢ جانفي ٢٠٠٤.

١١-المرسوم التنفيذي رقم ٠٤ – ١٧٤ المؤرخ في ١٢ جوان ٢٠٠٤.

١٢-المادة ١٣٨ من قانون الضرائب المباشرة و الضرائب المماثلة المعدل بالمادة ٠٦ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٦.

١٣- المواد ١٣ و ٤٢-٢ و ٥٠ من قانون الرسوم على قانون رقم الاعمال

١٤- المادة ٠٥ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

١٥- المادة ٢٦ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٤ المعدلة للمادة ٦٣ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٣

١٦- المادة ٨٨ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

١٧- المادة ٠٤ من قانون المالية لسنة ٢٠٠٨.،المعدلة للمادة ٧٧ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

١٨- المادة ١٣٥و١٣٦و١٣٧و١٣٨ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

VIII. مواقع الانترنيت:

١- ATTAC-TAXTOBIN ،http//www.membre .lycos.fr/bonnes/tobin/FMI.HTM ،٠٩/٠٩/٢٠٠٣،page١

الخـــــاتمـــــة العامـــــة :

أمام المحددات التي تقف عائقا يحول دون أداء الضريبة دورها الهام ،و التي تعد ظاهرتي الغش و التهرب الضريبي من أخطرها ، سعت الدولة إلى الحد من أثار هاتين الظاهرتين من هلال السياسات المنتهجة و التي تعتبر سياسة التحفيزات الجبائية من أبرزها فقد حضيت باهتمام واسع من قبل السلطات بغية تحقيق الأهداف المرجوة .

إذ أن ما تعرضه هذه التحفيزات من امتيازات و إعفاءات و تخفيضات يساهم بقسط لا بأس به في جاذبية المكلفين نحو تصريح تلقائي حقيقي من مداخيل و أرباح محققة دون أن تشوبه آية نقائص .

إلا انه و حتى يتسنى لهاته التحفيزات تحقيق فعاليتها ، لابد أن تكون قد خففت العبء الضريبي على المكلف من جهة و استغلت في الإطار المحدد لها من جهة أخرى .

نتـــــائـــــج الدراســـــــة :

- كل ما تستخرجه إدارات الضرائب من حقوق ضرائب و رسوم للمكلف معتمد على ما يودعه من تصريحات أما فيما يخص عدم استقراره فلا نجد تقريبا أي قانون من قوانين المالية يخلو من تعديل ضريبي ،كما أن الإصلاحات الهيكلية الإدارية، و التشريعية جاءت لتحقيق أهداف اقتصادية كما احتوت على وسائل ردعية لتقليص من ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي خاصة فيما يتعلق بتفعيل الرقابة الجبائية وتشديد العقوبات و قد نجحت إلى حد ما في تحقيق أهدافها .

- كلا من مفهوم التهرب و الغش الضريبي يصب في مجرى واحد و هو التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية سواء كان بطرق شرعية أو غير شرعية يعاقب عليها القانون.

كما خلصنا الى أن الأسباب التي تؤدي الى التهرب والغش الضريبيين تتعلق بظروف المكلف و الظروف الاقتصادية للبلد و بالإدارة الجبائية كذلك أما الآثار فهي تمس جميع النواحي و في مقدمتها نواحي المالية .

- التحفيزات عامل مهم يحد من ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي و التشريع وسيلة مهمة لمحاصرة هؤلاء الغشاشين أو المتهربين.

- المقارنة التي قمنا بها في دراسة الحالة بين مايترتب من أعباء ضريبية على المستفيد من الامتيازات الجبائية وغير المستفيد خلال كل من مرحلة الانجاز و مرحلة الاستغلال على

مستوى مفتشية الضرائب مرج شكير ،المدية ،اثبتت فعلا أن العبء الضريبي الثقيل الذي يقع على غير المستفيد من الامتيازات الجبائية هو الذي ينجم عنه التهرب و الغش الضريبي.

-فعالية الإصلاحات الضريبية مرتبطة بإدارة كفؤة و فعالة .

-التحفيزات الجبائية إجراء اختياري ، هادف ، و له مقاييس .

- لم يعط التشريع الجزائري تعريف دقيق للتهرب الضريبي و الغش ، و اكتفى فقط بذكر أشكال الغش في المادة ٣٦ منة قانون الإجراءات الجبائية و المادة ١٩٣-١ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

-يختلف التهرب الضريبي عن الغش في المفهوم و لكنهما يتفقان في الآثار

-الإحصائيات المتعلقة بالتهرب و الغش الضريبي في الجزائر منعدمة أو متكتم عنها ، لذا فان الحلول الناجعة لمعالجة أو مكافحة هذه الظاهرة لن تكون بقدر حجم الظاهرة .

-اتخذت السلطات و لازالت تتخذ إجراءات وقائية و علاجية لا متناهية بهدف مكافحة هاتين الظاهرتين .

-التحفيزات الجبائية الممنوحة في الجزائر أصبحت تعرف أرقاما ضخمة يجب تشديد مراقبة عليها كما أنها أضحت أداة مهمة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي .

-لن تفي التحفيزات الجبائية بغرضها ما لم تحظ بمراقبة و متابعة توجهاتها .

-لقد سخرت الدولة جهودا عظمى لتوفير المناخ المناسب للمكلف من اجل ممارسة نشاطه في إطار الهيئات المختصة .

-مافتئت الدولة أن تشدد العقوبات في معظم قوانين المالية ضد كل مدلس ما يعكس حرصها الشديد على الحفاظ على خزينتها .

-كلما ثقل الضغط الجبائي على المكلف كلما زاد التهرب و الغش الضريبي ،و كلما استفاد المكلف من امتيازات جبائية كلما تقلص الضغط الجبائي الواقع عليه و نقص التهرب و الغش الضريبي .

المقترحـــــــــات :

-التحفيزات الجبائية تتطلب متابعة منتظمة و مراقبة مستمرة ،لذلك لا يجب ترك أي منفذ للمستفيد منها للجوء الى التهرب الضريبي أو الغش، فبقدر ما يمنح من تحفيزات بقدر مايجب أن يشدد عليه في العقوبات في حالة لجوئه الى التهرب أو الغش.

- يجب على الجزائر نشر الثقافة الجبائية و الوعي الضريبي في أوساط المكلفين بغية تفادي الآثار السلبية للتهرب و الغش الضريبي .

-يجب على أعوان الإدارة الجبائية السعي إلى تبسيط الإجراءات الجبائية للمكلفين و العمل بأمانة لإنجاح مخططات الدولة .

- تشكيل لجنة مختلطة من اجل محاصرة كل محاولة تهرب أو غش مع توفير نظام معلومات يربط مختلف الإدارات و نقصد بذلك الجمارك، التجارة ، و البنوك، و لا يتم ذلك إلا بإرادة سياسية قوية.إعادة الاعتبار إلى أهمية الجباية العادية، و بتقليل الاعتماد على الجباية البترولية، و التي تعتمد أساسا على أسواق البترول و التي يحكمها العرض و الطلب على غرار ما يحدث الآن لأسعار البترول و التي تتهاوى من يوم لأخر.

- الحرص على توفير مرجع إحصائي للباحثين يحتوي أرقام حقيقية في الميدان الضريبي بصفة خاصة حتى يتمكنوا من تشخيص مختلف الظواهر.

- حبذا لو يكون لدى أعوان إدارات الضرائب اطلاع على المراجع من دراسات و بحوث يستندون إليها في حياتهم العملية .