الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

People's Democratic Republic Of Algeria

وزارة التعليم العـــــالي والبحث العلـــمي
المركز الجامعي علي كافي -تندوف
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية،
وعلوم التسيير

Ministry of Higher Education And Scientific Research
University Center Of Ali Kafi - Tindouf
Institute of Economic, Commercial and Management Sciences

2021 أفريل 29

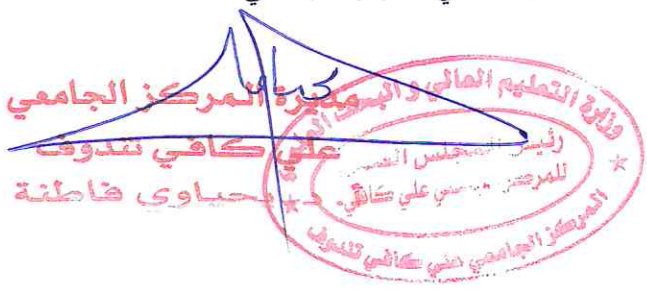
م.ع.م.ع.ا.ت.ع ت رقم 30/2021

مستخرج من محضر المجلس العلمي للمعهد

بناء على محضر المجلس العلمي المنعقد يوم 16 جانفي 2020 تشهد السيدة رئيسة المجلس العلمي للمركز الجامعي علي كافي تندوف بأنه تم المصادقة على المطبوعة البيداغوجية المقدمة من طرف الدكتور بودالي محمد والموسومة ب" **جباية المؤسسة**" موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس شعبة علوم التسيير تخصص إدارة الأعمال للسنة الجامعية 2020/2019.

قدمت هذه الشهادة بطلب من المعني لاستعمالها في ما يخوله القانون.

رئيس المجلس العلمي للمركز الجامعي



الجزائرية الديمقراطية الشعبية

People's Democratic Republic Of Algeria

وزارة التعليم العـــــالي والبحث العلـــمي
المركز الجامعي علي كافي -تندوف
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية،
وعلوم التسيير

Ministry of Higher Education And Scientific Research
University Center Of Ali Kafi - Tindouf
Institute of Economic, Commercial and Management Sciences

مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

جباية المؤسسة

موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم تسيير تخصص إدارة اعمال

من إعداد الدكتور بودالي محمد

العام الدراسي2020/2019

الجزائرية الديمقراطية الشعبية

People's Democratic Republic Of Algeria

وزارة التعليم العـــــالي والبحث العلـــمي
المركز الجامعي علي كافي -تندوف
معهد العلوم الاقتصادية، التجارية،
وعلوم التسيير

Ministry of Higher Education And Scientific Research
University Center Of Ali Kafi - Tindouf
Institute of Economic, Commercial and Management Sciences

مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

جباية المؤسسة

موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم تسيير تخصص إدارة اعمال

من إعداد الدكتور بودالي محمد

العام الدراسي2020/2019

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مراحل طلب المحرر الجبائي	52
02	الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخدمات والأشغال العمومية	113
03	الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة بالنسبة لمعاملات البيع	114
04	شروط الحسم	117

قائمة الجداول

رقم الجدل	عنوان الجدول	الصفحة
01	تبسيط الاجراءات الادارية لفائدة المكلفين	50
02	معدلات حساب الضريبة على الدخل الاجمالي	88
03	توزيع حصيلة الرسم على القيمة الضافة	105
04	العناصر الداخلة في حساب قاعدة الرسم على القيمة المضافة	116

الفهرس

الفصل الأول: عموميات حول الضريبة

مقدمة

المبحث الاول: الضريبة وخصائصها.....08

- تعريف الضريبة
- خصائص الضريبة
- المفاهيم الجبائية المتعلقة بالضريبة
- الفرق بين الضريبة وباقي الاقتطاعات الجبائية

المبحث الثاني: مبادئ الضريبة، أهدافها وتقسيماتها.....15

- مبادئ الضريبة
- أهداف الضريبة
- تقسيمات الضريبة

المبحث الثالث: التهرب الضريبي وأشكاله.....29

- تعريف التهرب الضريبي
- أشكال التهرب الضريبي

المبحث الرابع: اليات محاربة التهرب الضريبي في الجزائر.....**42**

- التدابير التنظيمية لمحاربة التهرب الضريبي
- التدابير لتحفيزية لمحاربة التهرب الضريبي
- لتدابير الردعية لمحاربة التهرب الضريبي

الفصل الثاني: الضرائب والرسوم في النظام الجبائي الجزائري

المبحث الاول: النظام الجبائي و أنظمة الاخضاع الضريبي في التشريع الجزائري.....67

- مفهوم النظام الجبائي ومبادئه

- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة
- النظام الحقيقي

المبحث الثاني: الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات.....82

- مجال التطبيق وخصائصها
- المعدلات والاعفاءات
- احكام مشتركة

المبحث الثالث: الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.....100

- مجال التطبيق وخصائصها
- المعدلات والإعفاءات
- شروط الحسم
- نظام الشراء بالإعفاء
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة

الخاتمة.....120

قائمة المراجع.....121

مقدمة

تعتبر الإيرادات العامة المتأتية أساسا من الضرائب الركيزة الأساسية لتمويل النفقات العامة ولقد كان هدف الضريبة ولزمن طويل يتمثل في الهدف المالي أي تمويل الخزينة العمومية، وهي الفكرة التي نادى بها الكلاسيكيون قبل أن تثبت المدرسة الحديثة دورها في النشاط الاقتصادي وتأثيرها على الجانب الاجتماعي، حيث عرفت الضريبة في بادئ الأمر كوسيلة لتوفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، فكانت تهدف بصفة أساسية إلى تعظيم عائدات الدولة وتمويل خزينتها، مما حصر دورها في الجانب المالي ولقد ظل الاقتصاديون ولوقت طويل لا يرون هدفاً آخرا سوى هذا الهدف المالي، ولكن مع تطور المبادلات التجارية وظهور أنظمة اقتصادية جديدة خرجت الضريبة من هدفها المالي وتوسع دورها ليشمل الجانب الاقتصادي والجانب الاجتماعي.

يعتمد النظام الجبائي المطبق في معظم دول العالم على التصريح بالمداخيل من طرف المكلف بالضريبة، وعلى أساسه تقوم الدولة بفرضها، هذا ما أعطى الفرصة لبعض المكلفين للتملص والتهرب من دفعها، لكن بالمقابل تملك إدارة الضرائب كل الحق في الرقابة والتحري ويمكن لها إعادة تأسيس الوعاء الخاضع بالاعتماد على القرائن والمعلومات التي تتوصل لجمعها عن المكلف.

لقد جاءت هذه المطبوعة شاملة لمقياس جباية المؤسسة ولقد قسمناها الى فصلين، الفصل الاول يحتوي على عموميات حول الضريبة والفصل الثاني يتعلق بالشق الفني للضرائب والرسوم.

الفصل الأول

عموميات حول الضريبة والجباية

إن دراسة الإطار النظري للضريبة يتطلب منا الإحاطة بمختلف جوانبها لذلك فإن هذا الفصل يسعى لتقديم عرضا وافيا عن الضريبة مبرزًا المفاهيم المتعلقة بها، مبادئها، أهدافها ثم مختلف تقسيماتها.

المبحث الأول: الضريبة و خصائصها

يعتبر مصطلح الضريبة أهم مصطلح في قاموس الأدبيات الجبائية ويستمد مفهوم الضريبة من مجموعة من الخصائص التي تتميز بها الضريبة.

1- تعريف الضريبة

اختلفت و تباينت وجهات نظر الباحثين في إعطاء تعريف شامل ودقيق للضريبة بحيث ينظر كل واحد من زاوية محددة، و من أكثر التعاريف شيوعاً نذكر:

التعريف الأول

"الضريبة مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب مقدرتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطات العمومية".[1]

التعريف الثاني

"اقتطاع نقدي تفرضه السلطات على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"[2]

التعريف الثالث

"الضريبة فريضة نقدية تقطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام، من أموال الأفراد جبراً وبصفة نهائية و بدون مقابل"[3]

---

[1] محمود عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة, دار هومة، الجزائر، 2008، ص13.

[2] عادل محمد القطاونة، عدي حسبن عفانة, المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2008,ص4

[3] عاطف صديقي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة, مصر,1977,ص 105

التعريف الرابع

"الضريبة اقتطاع مالي إلزامي ونهائي ودون مقابل، تحدده الدولة بهدف تحقيق أهداف عامة"[4]

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للضريبة كما يلي:

الضريبة هي اقتطاع مالي نهائي وبدون مقابل، تقوم السلطات بتحصيله إجبارياً من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب مقدرتهم على الدفع من أجل تغطية الأعباء العمومية وتمويل التدخلات الاقتصادية للدولة والجماعات المحلية.

2- خصائص الضريبة

من التعاريف السابقة نستخلص مجموعة من الخصائص للضريبة:

2-1 فريضة مالية

أي أن الضريبة تستحق نقداً على العكس مما كان عليه في السابق أين كانت الضريبة تجبى عينياً، حيث أن الشكل النقدي للضريبة يجعلها أقل تكلفة، سهلة التحصيل ومخزن للقيمة لكن هذا لا يعني عدم إمكانية تحصيل الضريبة بطريقة عينية، بل يمكن تحصيلها عينيا في بعض الأحيان مثل حالات الحروب أو في الحالات التي تكون فيها الدولة في فترة انتقالية من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأسمالي، حيث يمكن أن تجبر الدولة الأفراد على دفع الضريبة العينية في صورة التنازل على أملاكهم، لكن يبقى هذا نادر الحدوث إلا في بعض الظروف الاستثنائية.

2-2 فريضة إلزامية

المكلف بالضريبة ملزم بدفعها وليس له الحرية والخيار في ذلك وتستعمل الدولة سلطتها المطلقة في تحديد مقدار الضريبة والأشخاص المكلفون بدفعها فهي تؤخذ بقرار أحادي وتحصل باستعمال الجبر، ويظهر عنصر الجبر بموجب قوانين وأوامر السلطة العمومية كما يظهر من خلال العقوبات والغرامات التي تفرض على كل من يعارض دفع الضريبة؛[5]

---

[4] حميد بوزيدة, **حماية المؤسسات**, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 2005,ص08

[5] محمود عباس محرزي, مرجع سابق, ص15-16

2-3 فريضة بدون مقابل

لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يجني منفعة خاصة جراء دفع الضريبة، لكن هذا لا يعني أن المكلف لا سيستفيد مطلقاً نظير الضريبة المدفوعة، بل يمكن أن يستفيد منها بصفته فرداً من جماعة، بمعنى أن الضريبة تحقق منفعة عامة.

2-4 تفرض وفقا لمقدرة المكلفين بها

من مبادئ الضريبة قاعدة العدالة في الدفع، أي أن الضريبة تفرض حسب القدرة على الدفع فهي تفرض على كل شخص قادر على دفعها وبمعدلات مختلفة تتناسب مع مداخيلهم.

2-5 تفرض بصفة نهائية

عندما تفرض الدولة الضريبة، فإن المكلف بها يجب أن يدفعها ولا يحق له طلب استرجاعها و لا تلتزم الدولة بردها.[6]

2-6 تفرض من قبل الدولة

الضريبة تفرض وتؤسس وتحصل وتوزع من قبل الدولة، فلا يمكن فرضها أو إلغائهاأو تعديلها إلا بقانون يوافق عليه من قبل السلطة التشريعية.[7]

2-7 أداة لتحقيق أهداف الدولة

تقوم الدولة بتحصيل الضريبة من أجل تغطية النفقات العمومية وتمويل التدخلات الاقتصادية والاجتماعية، كما تستخدمها الدولة كأداة من أدوات السياسة الاقتصادية.

3-أهم المصطلحات الجبائية المرتبطة بالضريبة

قد لا يفرق عامة الناس بين المصطلحات الجبائية والشبه الجبائية، وفي ظل غياب تعاريف تشريعية دقيقة، لا يميز الكثيرون بين مفهوم الضريبة و باقي المفاهيم المتعلقة بها كالرسم والإتاوة والغرامة، لذلك ارتأينا أن نتطرق في

---

[6] عادل محمد القطاونة, عدي حسين عفانة, مرجع سابق, ص 05

[7] خالد شحادة الطيب, نادية فريد طافش, الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية, دار الحامد, الأردن, 2008,ص19

هذا المطلب إلى مختلف المصطلحات القريبة لمصطلح الضريبة قصد إزالة اللبس عن بعض المفاهيم وتفريقها عن الضريبة.

3-1- المفاهيم المتعلقة بالضريبة

أ-الرسم

يقصد بالرسم "مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبراً إلى إحدى الهيئات العمومية وذلك للحصول على خدمة خاصة ذات مقابل مزدوج، فهي تحقق في آن واحد نفعاً خاصاً لمن يستفيد منها بالإضافة إلى نفع عام يعود على المجتمع جراء هذا الأداء"[8]

كما يعرف الرسم كذلك على أنه "مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها"[9]

من التعريفين السابقين يمكن استخلاص الخصائص الآتية:

- الرسم يدفع جبراً من قبل المستفيد من الخدمة، و يظهر عنصر الجبر في انفراد الدولة في سن القوانين التي تحدد مبلغ و كيفية دفعه و تحصيله؛

- الرسم يدفع مقابل الحصول على منفعة خاصة ينتفع بها دافع الرسم، و تتجلى المنفعة الخاصة للرسم فجمايلي:[10]

- سعر الرسم يتناسب مع تكلفة أداء الخدمة؛

- المستفيد من الخدمة هو الوحيد الذي يدفع الرسم، فمثلاً المستأجر هو الذي يدفع رسم القمامة و ليس مالك المنزل.

---

[8] زينب حسين عوض الله, مبادئ المالية العامة, الدار الجامعية, مصر, 1998,ص 212

[9] حسين مصطفى حسين, المالية العامة, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1998, ص39

[10] منصور ميلاد يونس, مبادئ المالية العامة, الجامعة المفتوحة, طرابلس, 1997,ص 74

صحيح أن الدافع للرسم هو المستفيد من الخدمة المقدمة، و لكنه ليس المستفيد الوحيد لأن الأموال المدفوعة تستعملها الدولة من أجل تحقيق سياسات تعود بالنفع على المجتمع وعلى الاقتصاد الوطني.

ب- الإتاوة

"هو مبلغ من المال يقدمه أصحاب العقارات للدولة نظير قيام هذه الأخيرة برفع القيمة الرأسمالية لعقاراتهم"[11] عن طريق شق الطرق أو بناء مرافق عامة (سدود، ملاعب، مدارس، جامعات...) ينتج عنها رفع قيمة أراضيهم، مما يدفع الدولة إلى فرض إتاوة على المنتفعين.

ج- الثمن العام

في إطار تحقيق المنفعة العامة للمجتمع تنفرد الدولة بإنتاج بعض السلع وتقديم خدمات بغرض إشباع الحاجات الخاصة والتي لا يستطيع القطاع الخاص توفيرها للمواطنين وتتحصل الدولة على مبلغ من المال نظير بيع هذه المنتجات، ويطلق على هذا المبلغ الثمن العام لتفرقته عن الثمن الخاص.[12]

هـ- الدومين العام

نعني بالدومين العام " مجموع الأموال التي تمتلكها الدولة أو الهيئات العمومية والتي تخضع لأحكام القانون العام، و تخصص لتحقيق منفعة عامة"[13]

ومن خلال هذا التعريف يتبين أن هناك شرطين لإثبات صفة العمومية:[14]

- يجب أن تكون الأموال ملكاً للدولة أو إحدى الهيئات العمومية؛
- أن تهدف لتحقيق منفعة عامة، فلا يجوز للإدارة أن تحقق من ورائها ربحا.

---

[11] عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الفتح للطباعة و النشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 228

[12] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص16

[13] عبد المطلب عبد احميد, مرجع سبق ذكره, ص229

[14] منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، ص 229

و –الدومين الخاص

هو من الإيرادات الهامة للدولة ويتمثل في مجموع الأموال التي تمتلكها الدولة ملكية خاصة و التي تخضع لقواعد القانون العام، و هذه الملكية الخاصة تعطي للدولة حق التصرف فيها بالبيع و التنازل.[15]

و ينقسم الدومين الخاص إلى ثلاثة أنواع:

الدومين العقاري: يدر الدومين العقاري إيرادات متنوعة وتأتي هذه الإيرادات من عدة مكونات نلخصها فيما يلي:

الأراضي: تعتبر الأراضي من الإرادات الهامة لذلك انفردت الدولة بملكيتها في العصور القديمة، لكن حديثاً أصبحت الدولة تتنازل عن الأراضي لفائدة الخواص، وهذا إما لتحقيق سياسة اجتماعية (كالمساكن الاجتماعية) أو بهدف تحقيق سياسة اقتصادية[16] (زيادة الاستثمارات الفلاحية أو الصناعية) لكن رغم هذا مازالت الدولة تجني أموالاً مهمة من هذا المورد.

الغابات : تولي الدولة عناية خاصة بالغابات فتسعى إلى تنميتها و تشجيرها، فبالإضافة إلى الأهمية السياحية لهذا المورد الطبيعي، يمكن استعمال خشبها وبيعه، لذلك تحتفظ الدولة بملكية الغابات، إذ أن التنازل عليها لفائدة القطاع الخاص يجعل الأفراد يستعجلون باستغلال الخشب وقطع الأشجار بطريقة غير عقلانية. مما يستنزف هذه الثروة التي تحتاج إلى وقت طويل للتجديد.

المناجم و المحاجر: تحقق الدولة عائدات معتبرة جراء استغلال الثروة الطبيعية الباطنية من خلال استخراج المعادن المختلفة من المناجم، كما تستفيد من المحاجر ويحدث أن تقوم الدولة في بعض الأحيان بكراء المناجم والمحاجر للقطاع الخاص بمقابل مبالغ مالية.[17]

ح– الدومين التجاري والصناعي

يقصد بالدومين التجاري والصناعي مختلف المشروعات الصناعية والتجارية التي تقوم الدولة بها وتعود أغلبية هذه المشروعات بإيرادات هامة للدولة.[18]

---

[15] عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 130

[16] منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره ص 66

[17] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 152

[18] زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص 97

ط- الدومين المالي

الدومين المالي يعبر عن المحفظة المالية للدولة، والتي تظم الأسهم والسندات والأوراق المالية والتجارية و غيرها من الفوائد المستحقة للدولة و كل ما تحققه من أرباح و فوائد جراء استعمالها.[19] كما يمكن إضافة المؤسسات المالية ومؤسسات الإقراض التي تقوم الدولة بإنشائها وتكتسي ملكية عمومية.[20]

ك- الغرامة

هو مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلف، نتيجة قيامه بمخالفة قانونية أو ارتكابه لعمل يخالف النصوص القانونية الصادرة من الدولة، مثل الغرامة المترتبة عن مخالفات المرور أو غرامات التأخير.[21]

4- الفرق بين الضريبة و مختلف الاقتطاعات الأخرى

قد لا يفرق عامة الناس بين بعض المصطلحات المتعلقة بإيرادات الدولة كالضريبة والرسم والغرامة والاتاوة والدومين، لذلك سوف نبين الفرق بين هذه المصطلحات.

4-1 الضريبة و الرسوم الشبه الجبائية:

الرسوم الشبه الجبائية هي عبارة عن اشتراكات موجهة لضمان تسيير الإدارات العمومية التي تقدم خدمات بالمقابل.

فيحين فإن الضريبة هي اقتطاع إجباري بدون مقابل. [22]

تحصل الضريبة لفائدة الدولة و الجماعات المحلية، أما شبه الجباية فتحصل لفائدة شخص معنوي من القانون العام كالمؤسسات الصناعية و التجارية والجمعيات والهيئات التقنية أو المهنية، كما تحصل شبه الجباية بغرض تحقيق منفعة عامة اقتصادية أو اجتماعية في حين فإن الضريبة يمكنها تمويل أي منفعة للصالح العام وفقا لمبدأ عدم تخصيص الإيرادات.[23]

---

[19] محمد الصغير بعلي، يسرا أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003، ص56

[20] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 159

[21] عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، مرجع سابق، ص 06

[22] Ahmed tissa , Ibrahim hammadou, Fiscalité de l'entreprise, Page bleus internationale , Bouira , Algerie , 2011 , P08

[23] حميد بوزيدة, مرجع سبق ذكره,ص14

4-2 الضريبة و الرسم

تتفق الضريبة مع الرسم في كون كلاهما تدفع بصفة جبرية و نهائية فيحين تختلف الضريبة عن الرسم في كون هذا الأخير يدفع مقابل الحصول على خدمة شخصية كما أن الضريبة تفرض على أساس قدرة المكلف على الدفع، أما الرسم فيفرض بمراعاة تكاليف الخدمة المقدمة، بالإضافة إلى هذا فإن الهدف من فرض الضريبة قد يكون مالي أو اقتصادي أو اجتماعي أما الرسم يفرض من أجل تمويل خزينة الدولة.[24]

4-3 الضريبة و إيرادات الدومين

لا توجد علاقة واضحة بين الضريبة والدومين، فالدومين هو عبارة عن ثمن يدفع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة من طرف الدولة في حين فإن الضريبة هي اقتطاع إجباري يدفع للدولة من دون الحصول على مقابل لكن يحدث في بعض الأحيان أن تقوم الدولة باحتكار بعض السلع بهدف تعظيم إيراداتها حيث تحدد سعر لهذه السلع يفوق ثمنها فيما لو تركت حرة، وبذلك فإن المبلغ الإضافي الذي تحصلت عليه الدولة يمثل ضريبة مستترة.[25]

4-4 الضريبة و الغرامة

الضريبة كما الغرامة تدفعان جبراً للدولة، وتختلف عنها بأن الغاية من الغرامة هو ردع المكلف عن الإتيان ببعض الأعمال والسلوكيات التي تعود بالضرر على المجتمع، أما فرض الضريبة يكون من أجل تحقيق أهداف مالية، اقتصادية أو اجتماعية.

المبحث الثاني: مبادئ الضريبة، أهدافها الضريبة وتقسيماتها

في البداية كان الهدف من الضريبة هو تمويل الخزينة العمومية وتعظيم عائدات الدولة، لكن مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية ساهمت الضريبة في تحقيق التنمية في مختلف المجالات وظهرت أهداف مختلفة لها، ولكن من أجل تحقيق هذه الأهداف يجب أن تحقق الضريبة مجموعة من القواعد أو المبادئ.

---

[24] عبد المنعم فوزي, المالية العامة و السياسة المالية, دار النهظة العربية, بيروت, لبنان, 1995, ص 88

[25] أحمد حلمي مراد، مالية الدولة,WWW.kotobarabia.com ، ص 06

1- مبادئ الضريبة:

1-1 مبدأ البساطة:

نعني بمبدأ البساطة، تبسيط النظام الضريبي وتسهيل الإجراءات والتشريعات الضريبية قصد فهمها وعدم ترك المجال لأي تأويل خاطئ سواء من جانب المكلف أو من جانب القائمين على الإدارة، و الذي من شأنه أن يرفع من التكاليف للإدارة و المكلف في آن واحد من خلال اللجوء إلى استشاريين في الضريبة.[26]

و يكتسي مبدأ البساطة أهمية كبيرة في ظل تطور المبادلات التجارية وتعقدها لذلك تسعى الدول جاهدة من أجل تبسيط وتسهيل الإجراءات والتشريعات المعمول بها في مجال الضريبة قصد تعظيم عائداتها من جهة وتدنئة تكاليف التسيير من جهة أخرى، إذ أن تعقد وصعوبة فهم القوانين الجبائية سيجعل المكلفين بها يحتجون في كل مرة مما يوسع من دائرة النزاعات الجبائية ويخلق نوع من عدم الثقة بين المكلف والإدارة، وقد يؤدي في كثير من الأحيان إلى التهرب الضريبي من جانب المكلف و يرفع من تكاليف الإدارة.

1-2 مبدأ اليقين

يرى آدم سميث أن الضريبة يجب أن تحدد على سبيل اليقين، ونعني باليقين وضوح الضريبة بالنسبة للمكلف الملزم بدفعها، فلا يجب أن يكتنفها أي غموض، بمعنى أن يكون مبلغها وطريقة دفعها وآجالها معلومة ومفهومة لدى المكلف بدفعها، فالضريبة لا يجب أن تكون أمراً تحكمياً بل يجب تحديدها وحسابها بصفة مسبقة وهذا من أجل حماية المكلف من التعسف في التقدير، فلا يجوز أن يحرم المكلف من معرفة قيمة الضريبة، مواعيد دفعها وكذا إجراءات التخلف عن أدائها.[27] ولتحقيق عنصر اليقين يجب أن توفر ما يلي:[28]

- عنصر الوضوح، أي أن تكون نصوص القوانين واضحة و مفهومة؛[29]

---

[26] محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة, عمان، الأردن، 2010، ص54

[27] عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية, لبنان، من دن سنة نشر، ص44.

[28] حسين مصطفى حسين، مرجع سبق ذكره، ص45.

– قيام الإدارة بإعداد نماذج سهلة وبسيطة؛

– وضع منشورات ونشر مقالات تعرف بالقوانين السارية المفعول؛

– أن تكون المذكرات الإيضاحية مفصلة بحيث لا تحتاج إلى بذل مجهود لفهمها.

1-3 مبدأ العدالة

و نعني بمبدأ العدالة مساهمة الفرد من المجتمع في الأعباء الضريبية حسب قدرته النسبية على الدفع، بمعنى أن تتساوى الضريبة المفروضة على الأفراد الذين يحققون نفس الدخل وتختلف بالنسبة للأفراد الذين يحققون دخول مختلفة.[30]

إن مبدأ العدالة يقضي بأن يساهم كل فرد من أفراد المجتمع في النفقات العمومية الضرورية لتسيير المجتمع حسب مقدرة كل واحد منهم، و هذا يعني أن توزع الأعباء العمومية على جميع أفراد المجتمع بصفة عادلة تتناسب مع مداخلهم وأوضاعهم الاقتصادية والاجتماعية، لكن العدالة لا تعني المساواة المطلقة في دفع مبلغ الضريبة، أي لا يجب أن يفهم من مصطلح العدالة أن يطالب المكلفين بدفع نفس المبالغ، وإنما مشاركة كل فرد في الأعباء العمومية للدولة حسب القدرة التكليفية.[31]

مما تقدم يظهر جليا أن مبدأ العدالة يتحقق في الضرائب المباشرة [32] والتي تفرض على الدخل ورأس المال المملوك من قبل المكلف وهي عناصر واضحة ومعلومة وبالتالي فإن فرضها يستند أساساً على معرفة مقدار الدخل من أجل فرض الضريبة، فلا يمكن أن تتساوى الضريبة المفروضة على شخصين لا يملكان نفس الدخل، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فالأمر يختلف تماماً وهذا لأنها تفرض عامة على جميع المكلفين دون التمييز بين مداخيلهم أو ممتلكاتهم مما يمثل عبئاً إضافياً لفئة كبيرة من المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخول المحدودة.[33]

---

[30] محمود حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص 52

[31] علي العربي و عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، جامعة الإسكندرية، مصر، دون سنة نشر، ص08

[33] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص70

1-4 مبدأ الاقتصاد في النفقة

المقصود بالاقتصاد في النفقة الجبائية تدنئة تكاليف تسير الإدارة الضريبية إلى أقل حد ممكن, بمعنى آخر أن تكون تكاليف جباية الضريبة وتحصيلها ضئيلة مقارنة بحصيلتها, فلا خير في ضريبة تكلف الدولة أكثر من إيرادها.[34]

و من أجل تحقيق هذا المبدأ تسعى إدارات الضرائب إلى اختيار أسلوب الجباية والتحصيل الأقل تكلفة، لذلك يجب أن يتم إلغاء الضرائب التي لا تدر مداخيل كبيرة للخزينة لأن كلفة تسيرها سوف تأتي مجمل الإيرادات و المداخيل.

ومهما تكن أهمية مبدأ الاقتصاد في النفقة فإنه ليس من السهل تطبيقه، لأن تحصيل الضريبة لاسيما عندما يتعلق الأمر بمتابعة المتهربين منها يحتاج إلى تسخير طاقات بشرية كفأه مكونة تكويناً عالياً في المحاسبة والقانون، مما يرفع من تكاليف الإدارة ويجعل تحقيق هذا المبدأ صعب المنال. فالمحاسب الذي يسعى إلى القيام بأعمال تدليسيه من أجل إعطاء فرصة للمكلف بالضريبة للتهرب من دفعها، يملك في كثير من الأحيان خبرة وتكويناً أفضل بكثير من مفتش الضرائب المكلف بمراقبة التصريحات الجبائية والتأكد من صحتها، لذلك لزم على الدولة تكوين المفتشين وكذا أعوان الضرائب تكويناً يضاهي ذاك الذي يملكه المحاسبون المكلفون بإعداد التصريحات الشهرية والسنوية.

1-5 مبدأ الملائمة في الدفع

و يقضي بأن تفرض الضريبة في الأوقات التي تناسب المكلف بها، أي أن تأخذ بعين الاعتبار موعد تحقيق الدخل وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف قادرًا و أكثر تقبلا لتحمل عبئ الضريبة.[35]

إن الاهتمام بالملائمة في الدفع وفرض الضريبة في الوقت الذي يساعد المكلف بالضريبة سوف لا يترك أي تأثير نفسي سلبي لدى المكلف بالضريبة مما يدفعه إلى أداء واجبه اتجاه الضريبة بدون إبداء أي مقاومة، لذلك فإن أسلوب دفع الضريبة وتوقيته يجب أن يكون بقدر الإمكان ملائمين و يراعيان ظروف المكلف.[36]

---

[34] حسين مصطفى حسين, مرجع سبق ذكره, ص44

[35] حميد بوزيدة, مرجع سبق ذكره, ص 10

[36] محمود حسين الوادي, مرجع سبق ذكره, ص53

2- أهداف الضريبة

يمكن إيجاز أهداف الضريبة في النقاط الآتية:

2-1 الهدف المالي للضريبة

حسب النظرية الكلاسيكية فإن الهدف الوحيد للضريبة، هو تمويل الخزينة العمومية وهذا يعني أن الهدف المالي يعتبر هدف تقليدي، أما اليوم وفي الفكر الحديث لا يمكن اعتبار الضريبة حيادية لأنه لا يجب إغفال الدور الذي تلعبه في الجانب الاقتصادي.

يرفض مؤيدو فكرة حيادية الضريبة حالياً الشكل التداخلي الذي يراد من خلاله التأثير على الأوضاع الاقتصادية، حيث يرى هؤلاء أن الضريبة إنما هي وسيلة معدة للاقتطاع وليس للتوجيه.[37] بمعنى أنهم يحصرون دور الضريبة في تغذية الخزينة العمومية، فعلى السلطات العمل من أجل اقتطاع الضريبة بهدف تمويل النفقات العمومية، و يستند الهدف التقليدي للضريبة على فكرة تحقيق التوازن في الميزانية العامة أي تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة.

2-2 الهدف الاقتصادي للضريبة

لم يعد دور الضريبة يقتصر فقط على إمداد الخزينة العمومية بإيرادات و إنما أصبحت تستعمل من أجل تحقيق سياسات الدولة الاقتصادية، حيث استخدمت الدولة الضريبة على عدة أوجه.

أ- وسيلة لتشجيع النشاط الاقتصادي

تعتبر الضريبة وسيلة بين أيدي السلطات من أجل التأثير على الأوضاع الاقتصادية، فعند ارتفاع معدلات التضخم تتدخل الدولة من أجل امتصاص الفائض من السيولة قصد التأثير على المعروض من الكتلة النقدية من أجل تخفيض معدلات التضخم، أما في حالة الانكماش أين يقل الطلب الكلي، فإن السلطات يمكن أن تلجأ لخفض معدلات الضرائب وهذا من شأنه تحريك الطلب فينتعش السوق و تتحرك عجلة النشاط الاقتصادي.

---

[37] محمد عباس محرزي, مرجع سبق ذكره, ص197

ب- حماية الصناعات المحلية من المنافسة الخارجية

تلجأ الدولة في بعض الأحيان إلى رفع معدلات الضريبة على السلع المستوردة والتي تشكل تهديداً للصناعات المحلية، وهذا يعمل على رفع سعر هذه المنتجات مما يعطي فرصة لإحلالها بمنتجات محلية، و تؤدي هذه السياسة إلى خلق ظروف منافسة أفضل للمنتجات المصنعة محلياً.

ج- توجيه الاستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات المرغوب فيها

إذا أرادت الدولة تشجيع قطاع معين، تعمد الى منح مزايا جبائية وإعفاءات للأنشطة التي تنتمي إلى هذا القطاع، لأن تخفيض معدلات الضريبة أو إلغائها يؤدي إلى زيادة عائد الاستثمار.[38]

2-3 الهدف الاجتماعي للضريبة

يمكن تلخيص الأهداف الاجتماعية التي تسعى الدولة لتحقيقها من خلال الضريبة فيما يلي:

أ- إعادة توزيع الدخل

إن أهم هدف اجتماعي للضريبة هو تحقيق العدالة في توزيع الدخل أو الثروة على المجتمع، و من المعروف أن الأموال التي تتحصل عليها الدولة من الضرائب تقوم بإنفاقها على عدة أوجه في الصحة والتعليم والتربية والترفيه وغيرها، و بذلك يكون أصحاب الدخول المتدنية أكثر المستفيدين من هذه الخدمات، باعتبار أن أصحاب الدخول العالية يلجؤون في كثير من الأحيان إلى التعليم الخاص والمستشفيات الخاصة ، فتكون الدولة قد أعادت توزيع الدخل بين أفراد المجتمع وقلصت من الفجوة بين الأغنياء والفقراء وهذا من شأنه القضاء على الضغينة والحقد والكراهية ويزيد من لحمة المجتمع.

ب- التأثير على سلوك الأفراد

حيث تقوم الدولة برفع معدلات الضرائب على السلع التي يؤدي استهلاكها الى الإضرار بسلوكيات المجتمع، أو التي تتنافى مع القيم والمعتقدات الدينية والاجتماعية مثل الخمور والسجائر وبعض السلع الترفيهية، وهذا كمحاولة للتقليل من آثارها السلبية قدر الإمكان.

---

[38] عادل محمد القطاونة, عدي حسين عفانة, مرجع سابق,ص ص8, 9

ج- تنظيم النسل

يمكن استخدام الضريبة كأداة لتوجيه النسل، فتلجأ بعض الدول التي تعاني من كثافة سكانية إلى فرض ضرائب إضافية على الأسر التي تملك عدد معين من الأطفال، فحين تلجأ بلدان أخرى إلى منح إعفاء ضريبي على دخل الأسر عن كل مولود جديد كسياسة لتشجيع النسل.[39]

3-تقسيمات الضرائب ومختلف أنواعها

سنقوم من خلال هذا المطلب بعرض مختلف أنواع الضرائب حسب تصنيفات عديدة، من حيث تعددها ومن حيث استعمالها ومن حيث تحمل العبء الضريبي، وحسب ظروف وضع الضريبة ونختم هذا المطلب بأنواع الضرائب حسب التصنيف الاقتصادي.

3-1. أنواع الضرائب من حيث تعددها

تتفرع الضريبة من حيث عددها إلى نوعين أساسين، الضريبة الوحيدة و الضرائب المتعددة

أ-الضريبة الوحيدة:

تختلف الدول في الاعتماد على الضريبة الوحيدة أو المتعددة، وهي تبحث دائما على النوع الذي يحقق لها عائدات إضافية، فتقوم الدول بالمفاضلة عند القيام بالإجراء الفني للضرائب بين الاعتماد على الضريبة الوحيدة أو الاعتماد على مجموعة من الضرائب تتخذ كل منها وعاء خاص بها."

وتعود فكرة الضريبة الوحيدة إلى الاقتصادي "فوبان" Vauban" الذي اقترح سنة 1907إدراج ضريبة وحيدة أطلق عليها إسم ضريبة العشور على الأراضي والمداخيل المنقولة، عوضاً عن باقي الضرائب التي كانت تفرض في ذلك الزمان ويوصي فوبان بفرض هذه الضريبة عينياً بنسبة العشر على المحاصيل الزراعية وبنفس النسبة على إيرادات المنازل والمصانع وكذلك على دخل العمل، و لقد تبنى الطبيعيون "الفيزيوقراط" فكرة الضريبة الموحدة على الأراضي الزراعية، بما أنهم يؤمنون بأن ملاك الأراضي هم الفئة الوحيدة التي تنتج إيراداً صافيا، فمن غير اللائق أن

[39] نفس المرجع السابق, ص ص8, 9

تفرض الضريبة على مداخيل الطبقات الأخرى باعتبار أن أي ضريبة يتحملها التجار و الصناعيين سوق تؤدي إلى ارتفاع أسعار الخدمات التي يحتاج إليها ملاك الأراضي، مما يعني عبئاً إضافياً تتحمله الطبقة المنتجة.[40]

ب- الضريبة المتعددة

إن الاعتماد على وعاء ضريبي واحد قد يعرض الاقتصاد إلى خطر انخفاض الحصيلة الضريبية، كما أنه من الصعب اختيار الوعاء الضريبي الأوحد الذي يحقق العدالة الضريبية لذلك تلجأ الكثير من البلدان إلى اختيار نظام الضرائب المتعددة، و يقوم هذا النوع على فرض مجموعة من الضرائب مكملة لبعضها البعض كالضرائب على الأموال ثم على تداولها و إنفاقها و من مزايا هذا النوع نذكر:

- التقليل من حدة التهرب الضريبي إذ يستحيل على المكلف التهرب من جميع الضرائب؛
- لا يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة.

و رغم هذه المزايا يعاب على هذا النوع كونه يؤدي إلى تعقد النظام الضريبي و يزيد من تكلفة تحصيل الضرائب.[41]

2-3 من حيث تحمل العبء الضريبي

لقد أثار هذا التقسيم جدلاً بين المفكرين الاقتصاديين، كونهم لم يصلوا بعد إلى إجابات موحدة حول تفريق الضرائب إلى مباشرة و غير مباشرة، فتعذر على الكثير التوصل إلى أساس واضح يفصل بين هذين النوعين

أ-الضرائب المباشرة

هي الضرائب التي تقع على عاتق المكلف بها مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر وكمثال على ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على دخل الشركات، و يتميز هذا النوع بمجموعة من المزايا نوردها فيمايلي:

- انخفاض تكلفة تحصيلها؛

[40] محمد عباس محرزي, مرجع سابق, ص77

[41] حميد بوزيدة, مرجع سابق, ص19

– تعتبر حصيلتها ثابتة نسبياً؛

– تعتبر أكثر تحقيقاً للعدالة كونها تراعي ظروف المكلف بها؛

– تشعر الأفراد بمساهمتهم الفعلية في تحمل أعباء الدولة مما يزرع فيهم الوعي الضريبي و يحفزهم على المشاركة في النشاط السياسي.[42]

ب–الضرائب غير المباشرة

وهي الضريبة التي يستطيع المكلف نقل عبئها إلى غيره، و يمكن أن يكون المشرع قد قصد بها المكلف النهائي، ومثالها الضريبة على المبيعات حيث يدفعها التاجر ويتحملها المستهلك.[43]ويتميز هذا النوع بمايلي:[44]

– سهولة التحصيل؛

– يشكل إيراداً دورياً و مستمراً؛

– يمكن أن يشكل أداة لتحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية باعتبارها تؤثر على المستهلك.

و من عيوب هذا النوع هو أنه كبير التكلفة و لا يراعي القدرة التكليفية للشخص إذ تفرض على الجميع دون استثناء.

3–3 حسب ظروف وضع الضريبة

تنقسم الضريبة حسب هذا التصنيف إلى ضريبة توزيعية وضريبة قياسية وكذا ضريبة نسبية و ضريبة تصاعدية.

أ– الضريبة التوزيعية

تختلف الضريبة التوزيعية عن باقي أنواع الضرائب كونها لا تملك معدل معين يتم على أساسه تحديد الحصيلة الإجمالية للضرائب, و إنما يتم تحديد الحصيلة الإجمالية ثم يتم توزيعها على الأفراد المجتمع بمساعدة أجهزة إدارية, فمثلاً إذا احتاجت الدولة إلى مبلغ معين كضريبة على دخل العقارات, تقوم الدولة بتوزيع هذا المبلغ على الجماعات المحلية التي بدورها توزعه على الأفراد المقيمين بها و الخاضعين لهذا النوع من الضرائب.

---

[42] نفس المرجع السابق, ص21

[43] عادل محمد القطاونة, عدي حسين عفانة, مرجع سابق, ص10

[44] حميد بوزيدة, مرجع سابق,ص22

ب- الضريبة القياسية

على عكس الضريبة التوزيعية, يتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع المادة الخاضعة لها، حيث يقوم المشرع بتحديد معدلها مسبقاً دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية.[45]

ج- الضريبة النسبية

يقصد بها، تلك الضريبة التي تحسب على أساس معدل ثابت مهما تغير حجم المادة الخاضعة للضريبة، ومثال ذلك الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة حيث تحدد الأولى على أساس ثابت من الربح المحقق من طرف الشركات أما الثانية فتحدد على أساس معدل ثابت من رقم الأعمال المحقق خلال السنة المالية.

د- الضريبة التصاعدية

هي التي يزداد معدلها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة ومثال ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي، وتنقسم الضريبة التصاعدية إلى ما يلي:

التصاعدية الإجمالية بالطبقات: حيث يتم تقسيم مداخيل المكلفين إلى طبقات ترتب تصاعديا ثم يفرض على كل طبقة معدل خاص بها يزداد كلما انتقلنا إلى الطبقة الموالية.

التصاعدية بالشرائح: يقسم الدخل إلى شرائح و تفرض الضريبة بمعدلات متزايدة كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى، مع إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، أي مراعاة الأوضاع المعيشية للمكلف بالضريبة.[46]

3-4 التصنيف الاقتصادي للضريبة

تقسم الضريبة حسب هذا التصنيف إلى ضرائب على رأس المال، على الدخل وعلى الإنفاق

أ- الضرائب على الدخل

قد تفرض ضرائب متعددة حسب أنواع الدخل وتسمى الضرائب النوعية، كما قد تفرض ضريبة عامة تشمل كافة أنواع الدخل و تسمى ضريبة عامة على الدخل.

---

[45] محمد عباس محرزي, مرجع سابق,ص ص 80, 81

[46] حميد بوزيدة, ص ص 25-27

الضرائب النوعية على الدخل: يتم معاملة كل نوع من أنواع الدخل معاملة خاصة، بمعنى يتم التفريق بين المداخيل المتأتية من رأس المال وبين المداخيل المتأتية من العمل، كأن تقوم السلطات بفرض معدلات منخفضة على دخل العمل، معدل متوسط على مداخيل المهن الحرة، فيحين تطبق معدلات مرتفعة على دخل رأس المال، و يتميز هذا النوع بعدد من المزايا نوردها فيما يلي:

– يراعي ظروف المكلف بالضريبة مما يحقق العدالة؛

– التفريق في المعدلات المطبقة على كل نوع من أنواع الدخل يمكن استخدامه من أجل تشجيع نشاطات معينة؛

– عدم إعطاء الفرصة للمكلف من أجل التهرب من دفع الضريبة، فإذا تهرب من دفع ضريبة نوعية، لا يمكنه التهرب من باقي الضرائب؛

– أسلوب الضرائب النوعية سهل التسيير مقارنة بالضريبة العامة.

الضريبة العامة على الدخل: تختلف الضريبة العامة على النوع السابق في كونها ضريبة إجمالية على مجموع المداخيل المحققة من قبل المكلف من مختلف نشاطاته, من العمل و من استغلال رأس المال و الممتلكات العقارية والفوائد و الريوع... و يطبق على مجموع هذه المداخيل معدلاً واحداً بعد استبعاد وطرح تكاليف الحصول على هذه المداخيل و من أهم المزايا التي يتمتع بها هذا النوع نذكر:

– توحيد أسلوب تحصيل الضريبة و توحيد معدلاتها يقلل من أخطاء الإدارة؛

– يأخذ هذا النوع تكاليف ونفقات المكلف بعين الاعتبار مثل النفقات العائلية و يصبح بذلك أكثر عدالة من الضرائب النوعية.[47]

رغم أن الضريبة العامة على الدخل تحقق عدة مزايا لعل أبرزها تحقيق العدالة في الأعباء الضريبية و سهولة تحصيلها، إلا أن تحقق الضريبة العامة يستدعي توفر جملة من الشروط نوجزها فيما يلي:[48]

---

[47] يونس أحمد البطريق و آخرون, مرجع سابق, ص ص 30– 32

[48] سيد لطفي عبد الله, محمد مرسي فهمي, الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقاته العلمية, الطبعة الأولى, مكتب لطفي محاسبون استشاريون, مصر, 1999, ص 21

– توفير نظام فعال حول المكلفين بالضريبة على أساس الدخل الصافي أي بعد استبعاد التكاليف الخاصة بكل دخل؛

– أن يؤخذ في الحسبان القدرة التكليفية، بمعنى عدم تجاوز الحد الذي يثقل كاهل المكلف؛

– أن يكون هناك وعي ضريبي لدى المكلفين من أجل التصريح بمداخيلهم.

ب– الضرائب على رأس المال

يعرف رأس المال على أنه "مجموع الأموال التي يمتلكها الشخص في لحظة زمنية معينة، سواء كانت أموال عقارية، مادية، معنوية أو أموال منقولة تنتج دخلاً نقديا أو عينا أو خدمات".[49]

و يقصد بالضرائب على رأس المال، الضرائب التي تفرض على الأموال المنقولة أو غير المنقولة، كالعقارات والأراضي والبنايات وكذا الأسهم والسندات أي كل ما يمتلكه الشخص سواء كانت تدر عائداً أم لا، و من أمثلتها الضرائب المقروضة على الثروة والتركة.[50]

الضرائب على الثروة: هي ضريبة تفرض على الممتلكات التي يحوز عليها الشخص في لحظة زمنية معينة سواء كانت هذه الملكية ناتجة عن شراء عقار أو أرض، أو في حالة انتقالها إليه مثل الهبة و الميراث.[51] و تنقسم الضريبة على الثروة إلى قسمين:

الضريبة التقليدية على الثروة: تفرض بمعدل منخفض بحيث يمكن أن يدفعها المكلف من الدخل دون المساس بالثروة التي حققها, أي أن هذا النوع لا يشكل عبئاً، لأن الهدف من فرضها ليس تحقيق عوائد للخزينة بل تستند إلى أهداف اقتصادية و اجتماعية، كأن ترغب الدولة مثلاً في تخفيف العبء الضريبي على الثروة المتأتية من العمل، لرفع كفاءة استخدام الثروة التي يحوزها الأفراد بمعنى توجيه الثروة إلى الاستثمار في الجانب الذي يحقق عوائد إضافية بدلاً من جعلها مكتنزة على شكل أصول سائلة أو ثابتة لا تدر أي عائد، كما تستخدم الدولة في بعض الأحيان هذا النوع من الضرائب، من أجل معرفة المركز المالي للمكلفين بالضريبة و إحصاء ممتلكاتهم.

---

[49] غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2003، ص 217

[50] حميد بوزيدة, مرجع سابق, ص 20

[51] محمود حسين الوادي, مرجع سابق, ص 61

أ-2 الضرائب الاستثنائية على الثروة: هي ضرائب تفرض بمعدل مرتفع يفوق معدل العائد على الاستثمار، كأن يكون معدلها 5% ومعدل الفائدة 3% وهذا يعني أن المكلف مجبر على إقطاع جزء من الثروة الأصلية من أجل تسديد مبلغ الضريبة، إن فرض الضريبة على الثروة بمعدل مرتفع يجعل أصحابها يعزفون عن الاستثمار و يضطرون إلى تصفية أملاكهم, من أجل دفع الضريبة وهذا من شأنه التأثير المباشر على الاستثمار وتهديد العوائد المستقبلية من الضرائب والرسوم، لذلك تتجنب الكثير من الدول فرص هذا النوع من الضرائب إلا في حالات التضخم.[52]

ج- الضرائب على الإنفاق

هي الضريبة التي تفرض على استعمال الدخل في المجالات المختلفة، فتفرض هذه الضرائب على السلعة نفسها أو تفرض على المراحل التي تمر بها السلعة من إنتاج، بيع استيراد وتصدير.[53] وتصنف الضرائب على الإنفاق ضمن الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض بمناسبة إنفاق الدخل فتدرج ضمن سعر السلعة, بمعنى أن تحصيلها يتم بصورة غير مباشرة و من أهم أنواع هذه الضرائب نجد الضرائب على الاستهلاك و الضرائب الجمركية

الضرائب على الاستهلاك: تفرض هذه الضرائب بمناسبة قيام الفرد بإنفاق دخله للحصول على السلع و الخدمات التي تشبع حاجياته, و تنقسم هذه الضرائب إلى ضرائب نوعية على الاستهلاك, وهي التي تفرض على أنواع معينة من السلع و الخدمات بهدف تمويل الخزينة العمومية, أو من أجل تحقيق أهداف قد تكون اقتصادية أو اجتماعية, مثل الضرائب المفروضة على استهلاك البنزين, السكر, القهوة, دور السينما و الملاهي.[54] أما النوع الثاني فهو الضرائب العامة على الاستهلاك و التي تفرض على جميع السلع و الخدمات التي يستهلكها الأفراد، أي الضريبة على مجموع الإنفاق الاستهلاكي للفرد و من أنواع الضرائب نذكر:

الضريبة على المبيعات: وهي تلك الضريبة التي تفرض على المستهلك عند شرائه للسلع و الخدمات، ويطلق عليها ضريبة البيع بالتجزئة.

الضريبة على المشتريات: تفرض بمناسبة وصول السلعة إلى المستهلك, أي على تجار الجملة و تدفع مرة واحدة عند انتقالها إلى تاجر التجزئة الذي يقوم بنقل عبئها إلى المستهلك النهائي.

---

[52] يونس أحمد البطريق وآخرون, مرجع سابق, ص34

[53] طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 1999، ص 66

[54] محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 111

الرسوم على رقم الأعمال: وهي الضريبة التي تفرض في كل مرة من مرات انتقال السلعة بين مرحلة الإنتاج ومرحلة الاستهلاك.[55]

الضرائب الجمركية: تفرض هذه الضرائب على السلع التي تعبر الحدود الجمركية للوطن، سواء على الصادرات أو الواردات حيث تجني الدول أموالاً مهمة بالعملة الصعبة من هذه الضرائب، وتختلف معدلاتها حسب نوعية السلع، فتختار الدولة معدلات كبيرة بالنسبة للسلع شائعة الاستعمال وغير الضرورية مثل السجائر، و المشروبات الغازية و الشاي، كما تلجأ بعض الدول إلى رفع معدلات الضرائب الجمركية من أجل حماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الخارجية.[56]

مما سبق يتبين أن الضريبة فريضة إلزامية على كل شخص مكلف يستجيب لشروط دفعها تهدف أساسا إلى تمويل الخزينة العمومية إلى جانب عناصر أخرى تؤدي نفس الدور مثل الإتاوة والرسم والدومين التي تشترك مع الضريبة في الهدف المالي، إلا أنها تختلف عنها في بعض النقاط لاسيما في كون الضريبة إجبارية و بدون مقابل، في حين هذه العناصر تدفع بمقابل خدمة تقدمها الدولة للمكلف وقد لا تكون إجبارية في الكثير من الأحيان. بالإضافة إلى هذا تنفرد الضريبة في كونها لا تهدف فقط لتحقيق إيرادات من أجل تغطية أعباء الدولة، بل تتعداه إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، حيث تستخدمها الدولة لتشجيع بعض القطاعات والنشاطات في الصناعة و الزراعة و في السياحة عن طريق تقديم إعفاءات أو تخفيضات على الضرائب المفروضة على هذه الأنشطة من أجل تشجيع الاستثمار بها، كما تستخدمها الدولة من أجل حماية الصناعات المحلية من المنافسة و هذا برفع الضرائب الجمركية على السلع والخدمات المستوردة التي تشكل تهديداً للصناعات المحلية، كما تعتبر وسيلة ناجعة بيد السلطات من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي في فترات الركود والرواج الاقتصاديين، فضلاً عن هذا فإن الضريبة أداة ناجعة لتحقيق الأهداف الاجتماعية مثل إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع عن طريق إلغاء الفوارق بين أصحاب المداخيل العليا وأصحاب المداخيل المتدنية، معالجة بعض الآفات الاجتماعية التي تهدد تماسك المجتمع بالإضافة إلى توجيه سياسة النسل.

لكن لا يمكن للضريبة أن تحقق الأهداف المذكورة أعلاه إلا إذا حققت جملة من المبادئ التي تجعلها فعالة في أداء الدور الذي وجدت من أجله، ومن أهم هذه المبادئ مبدأ البساطة الذي يعني تبسيط النظام الضريبي و تسهيل الإجراءات الضريبية قدر الإمكان حتى لا تصبح الضريبة مبهمة في نظر المكلف بأدائها، مبدأ اليقين و الذي يقضي

---

[55] نفس المرجع السابق, ص 122

[56] يونس أحمد البطريق, مرجع سابق, ص 41

بضرورة وضوح الضريبة بالنسبة للمكلف الملزم بدفعها، مبدأ العدالة وهو أهم مبدأ يجب التفطن إليه حيث يجب توزيع العبء الضريبي بطريقة عادلة بين المكلفين حسب القدرة النسبية على الدفع، بالإضافة إلى المبادئ المذكورة آنفاً هناك مبدأ مهم كذلك وهو مبدأ الملائمة في الدفع بمعنى أن تفرض الضريبة في الوقت الذي يكون المكلف قادراً على الدفع، وأخيراً مبدأ الاقتصاد في النفقة ومفاده أن تكون تكاليف تسير وتحصيل الضريبة ضئيلة مقارنة بحصيلتها لأنه لا خير في ضريبة تكلف الدولة أكثر من إيرادها.

أما فيما يخص أنواع الضرائب فلقد لاحظنا أنه يمكن تقسيمها إلى عدة أصناف حسب العبء الضريبي وحسب ظروف وضع الضريبة وحسب تعددها، و لكن أهم تصنيف يعتمد على المعيار الاقتصادي حيث يقسم الضرائب إلى خطوط عريضة وهي ضرائب على الدخل و على رأس المال و على الثروة.

المبحث الثالث: التهرب الضريبي وأشكاله

1-تعريف التهرب الضريبي:

يعرف التهرب الضريبي على أنه " عدم إقرار المكلف بدفع الضريبة، سواء من خلال تقديم بيانات مضللة، أو من خلال استعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة"[57].

1-1 التهرب الضريبي المشروع:

وهو قيام المكلف بالضريبة بالتحرر من دفعها عن طريق استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة إما بسبب عدم فعالية النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة القوانين، هذا ما يفسح المجال للعديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني ومن أمثلة التهرب الضريبي المشروع لجوء بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم تناول النص القانوني لمثل هذه الأوعية وهي الأسهم[58].

1-2 التهرب الضريبي غير المشروع(الغش الضريبي)

---

[57] محمد خالد المهابني، **التهرب الضريبي وأساليب مكافحته**، جامعة الدول العربية، مصر، 2010، ص11

[58] غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، الأردن، 1998، ص181،

الغش الضريبي يعرف على أنه كل فعل أو عمل ينجز عن سوء نية بهدف مخالفة القوانين الضريبية.[59] **كما يعرف** " هو مخالفة التشريعات الجبائية من أجل التهرب كليا أو جزئيا من دفع الضريبة، أو من أجل استرجاع مبالغ من الضرائب غير مستحقة" [60]ومن أمثلة الغش الضريبي نذكر: [61]

– امتناع المكلف عن التصريح بالنشاط الخاضع للضريبة معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.

– أن يقوم بتقديم تصريح ضريبي مغلوط، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق مع جميع الوثائق والقرائن التي تتوافق مع ما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو يقوم بإرفاق التصريح ببيانات ووثائق غير صحيحة وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداتها متعمدا تخفيض قيمة الضرائب المترتبة عليه.

أما التشريع الجبائي الجزائري فلم يستعمل مصطلح التهرب بل أستعمل مصطلح الغش، حيث يصنف المشرع الجزائري أعمال غش أو تدليس ما يلي:[62]

–عدم التصريح عن ممارسة نشاط ،

–القيام بعمليات شراء وبيع سلع وبضائع دون فاتورة مهما كان مكان حيازتها أو استيداعها أوخزنها؛

– تقديم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لاتتعلق بعمليات حقيقية؛

– نفل تقيدات محاسبية خاطئة أو وهمية في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري؛

– كل مناورة تهدف الى تنظيم إعساره، من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

2– الفرق بين الغش والتهرب

ليس من السهل التفريق بين مصطلحي الغش والتهرب الضريبين، ذلك لأنهما ظاهرتان متداخلتان تنطلقان من نفس المنطلق أي نفس الأسباب، والتي يمكن أن تعود الى المكلف في حد ذاته أو الأسباب التي يكون للإدارة الجبائية دخل فيها، ومهما كان السبب المؤدي لإحدى الظاهرتين فإنهما يؤديان الى نفس الأثار السلبية على الجانب المالي

---

[59] سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، **اقتصاديات الضرائب**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص ص، 18،19

[60] Marc DASSESSE et Pascal MINNE, « Droit fiscal ; Principes généraux et impôts sur les revenus, 4èmme éd., Bruxelles, Bruyant, 1996, p. 69

[61]خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن، 2005، 215.

[62] المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية 2008، ص26

والاقتصادي أو حتى الاجتماعي، وعلى كل، فإن التفريق بين مصطلح الغش والتهرب يستند على معيار وحيد وهو الجانب القانوني أو غير القانوني في تصرف المكلف، والذي يمكن الاحتكام اليه في التفريق بينهما، أي أن مصطلح التهرب يستعمل للدلالة على استعمال طرق احتيالية من طرف المكلف لتجنب دفع الضرائب أو جزء منها سواء بمخالفة القوانين أو دون مخالفتها، لكن غالبا ما يستعمل في الأدبيات الجبائية للدلالة على الاحتيال من دون مخالفة القوانين.[63]

وهذا يعني أن الغش الضريبي هو القيام بأعمال تدليسيه مخالفة للنصوص الجبائية بهدف تخفيض أو الامتناع عن دفع مبلغ الضريبة المفروض أو جزء منه، في حين فإن التهرب أشمل من الغش وينطوي على تجنب مبلغ الضريبة المفروض أو جزء منه سواء بالاستفادة من الثغرات القانونية أو مخالفتها.

3- أنواع التهرب الضريبي

من حيث النطاق ينقسم التهرب الضريبي الى:

3-1 التهرب المحلي

ويتم داخل اقليم بلد المكلف.

3-2 التهرب الدولي

إن التهرب الضريبي الدولي عموماً نوع من أنواع التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج إقليم
البلد، والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فاعليته. لهذا فالمكلف يحاول تخفيض العبء الضريبي بالطرائق المشروعة أغير
المشروعة بنقل سلعه من إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة.[64]

و يتم غالبا ممارسة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات، لذلك يعتبر البعض بأن التهرّب الضريبي الدولي مرادفا للتهرّب الضريبي للشركات دولية النشاط، على اعتبار أن هذه الشركات تمثل أوضح نموذج للتهرّب الضريبي على المستوى الدولي بالنظر إلى طبيعة نشاطتها فروعها المتعددة عبر العالم فعادة ما توجد الشركة الأم في دولة معينة، تعتبر هي المقرّ الاجتماعي للشركة، فتختار هذه الشركات بعص الدول

[63] La fraude fiscale et le contrôle des entreprises au Maroc ; E.N.A : 2004/2007,p08 de site : www.abhaoo.net.ma finance fiscalité.

[64] حبو زهرة، التهرب الدولي ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 27، 2011، ص420.

الأجنبية الأخرى التي تتميز أنظمتها الضريبية بإعفاءات وامتيازات جبائية من أجل إنشاء في هذه الدول شركات تابعة أو وليدة تتباين في أنظمتها الضريبية. فتستفيد من الامتيازات الضريبية و اليد العاملة ذات الكلفة المتدنية و نظام التأمينات بغرض التخفيف من تكاليفها و نفقاتها إلى أقل حدّ ممكن، و في نفس الوقت تتهرب من الضريبة في الدولة الأم (إذا كان معدل الضريبة فيها مرتفعا) عن طريق تحويل الأرباح إلى هذه الشركات الفرعية.[65]

أما من حيث درجة التعقيد فينقسم التهرب الضريبي الى:

الغش البسيط: هو كل فعل يقوم به المكلف عن سوء نية بغرض تفادي تطبيق الضريبة.

الغش المركب : يتم بطرق تدليسييه مع عنصر القصد.

4- أشكال التهرب الضريبي

يمكن أن يأخذ التهرب الضريبي أحد الأشكال الأتية:

4-1الإحلال

يتمثل الإحلال في توجه المكلف أو تغيير نشاطه الى قطاعات تستفيد من المزايا والتحفيزات الجبائية عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى غير معفاة أو لا تستفيد من مزايا، ويتجسد ذلك مثلا في الاستثمار في القطاع الفلاحي، و قد تستهدف الدولة هذه النتيجة تحقيقا لسياسات اقتصادية واجتماعية، فتشجع الحكومة الأفراد للاستثمار في الإنتاج الزراعي أو الصناعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي أو تحقيق سياسة التشغيل، وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المستثمرين في هذه النشاطات[66].

4-2 تضخيم التكاليف

ينص التشريع الجبائي على خصم التكاليف التي تثقل كاهل المكلف شريطة أن تدخل مباشرة في في مصاريف عملية الاستغلال، فمثلا يمكن للمكلف ادراج مصاريف البنزين لسيارة المؤسسة ضمن الأعباء لكن لا يمكن ادراج مصاريف البنزين لسيارته الخاصة ضمن هذه الأعباء، لكن البعض من المكلفين ينتهزون هذا الحق في إدخال مصاريف ليست

[65] محمد عباس محرزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر2005، ص76

[66] جامع أحمد، علم المالية: فن المالية، الجزء الأول، دار النشر العربية، الفاهرة،مصر،1975،ص245

لها علاقة بالنشاط الذي تمارسه المؤسسة أو المبالغة في تضخيم للتكاليف، و ذلك لتخفيض قاعدة حساب الضريبة (الأرباح المحققة) قدر الإمكان.[67]

4-3 العمل خارج القطاع الرسمي

أي مزاولة الأشخاص لنشاطات تجارية دون التصريح على مستوى إدارة الضرائب والعمل خارج القطاع الرسمي وهنا يتهرب المكلف كلية من دفع الضرائب على المداخيل التي يحققها، وهو من أصعب أشكال التهرب لأن الدولة لا تخسر فقط العائدات الجبائية جراء عدم التصريح وإنما تخسر كذلك مبالغ أخرى فالذي لا يصرح بنشاطه لدى إدارة الضرائب لا يصرح كذلك لدى مؤسسات التأمين وكذا لا يصرح بالعمال المشغلين ما يكبد الدولة خسائر مضاعفة.

4-4 التحايل على النصوص التشريعية

حيث يقوم المكلف بالتحايل على القوانين والنصوص التشريعية من أجل الاستفادة من وضعية جبائية معينة كالإعفاء أو التخفيض الضريبي، كأن يقوم مثلا بتغيير عقد كراء لمواطن عادي الى عقد كراء لطالب جامعي من أجل الاستفادة من التخفيض أو الاعفاء من دفع الضريبة على الكراء، أو مثلا قيام المكلف بتسجيل سيارته الخاصة على أنها تابعة للمؤسسة لكي يستفيد من الاهتلاك.

5- أسباب التهرب الضريبي في الجزائر

تنقسم أسباب التهرب الضريبي الى أسباب تشريعية، أسباب إدارية، أسباب اقتصادية وأسباب اجتماعية وفي الجزائر يمكن عد أهم أسباب التهرب الضريبي فيما يلي:

5-1 القصور في النظام الجبائي

غالبا ما يكون القانون السبب الرئيسي لظاهرة التهرب الضريبي، فالمشكل ليس في القوانين والتشريعات في حد ذاتها وإنما في القصور الذي يعتريها، فكلما كانت صيغة التشريعات الجبائية معقدة وغامضة كلما كان الأفراد أكثر استعداد للتهرب من دفع الضرائب المفروضة عليهم، و بالإضافة لتعقد التشريعات يبرز مشكل أخر قد يؤدي الى تفاقم هذه الظاهرة وهو تعدد الضرائب فكلما كان النظام الضريبي يحتوي على عدد أكبر من الضرائب كلما زاد العبء الضريبي على المكلفين ما يزيد من احتمال تهربهم من دفع الضرائب.[68]

ان المتفحص لتشريع الجبائي في الجزائر يجد أنه كان يتميز قبل اصلاحات عام 1992 بعدة خصائص نذكر منها:

---

[67] فلاح محمد ، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، الجزائر،1997، ص55.

[68] أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي، جامعة الجزائر،2003، ص19

- نظام جبائي معقد يتكون من عدد كبير من الضرائب بلغت تسع ضرائب على الدخل وأربعة على الإنفاق، بالإضافة إلى الاختلاف في معدلات تطبيقها فنجد على سبيل المثال سلم الضريبة على الأجور لعام 1985 ضم عشرون معدلا لكل فئة بمجموع ستون معدلا على مجمل الفئات، وهذا خلق صعوبة في تطبيق هذه المعدلات من جانب إدارة الضرائب وزاد من ثقل العبء الضريبي للمكلفين؛
- وجود تناقض بين الأهداف المرجوة من وراء الضريبة كالهدف المالي والهدف الاقتصادي فالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية كانت تفرض على الوحدات بدل المؤسسات وهذا من شأنه إعاقة إعادة الاستثمار، كون أن هذه الأخيرة تدفع ضرائب كثيرة وهي على المستوى الإجمالي حققت خسارة؛
- أغلب المكلفين بالضريبة كانوا خاضعين للاقتطاع من المنبع وهذا أدى إلى إلغاء إمكانية تحسيس المكلفين بجدوى وأهمية الضريبة كأداة مالية واقتصادية؛
- الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية التي تميزت بها سنوات الثمانينيات والتسعينيات، جعلت النظام الضريبي لا يواكب ويساير المستجدات الجديدة والمرحلة الانتقالية؛[69]
- انخفاض الإيرادات الجبائية خاصة ما تعلق بالضرائب المباشرة نظرا لانخفاض مستوى الدخل لدى الأفراد ونقص الوعي الجبائي لدى المكلفين إضافة إلى عدم كفاءة الإدارة الجبائية؛
- كان النظام الجبائي في هذه المرحلة يعتمد بشكل كبير على الضرائب بصفة أساسية كونها تمتاز بالسهولة في تحصيلها؛
- انتشار ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين وعدم استقرار التشريع ونقصالوعي لدى المكلفين بالضريبة؛[70]

رغم أن المبدأ الأساسي للضريبة هو تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين إلا أن النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح كان يعاني من هذا المشكل وحمل أصحاب الدخول المنخفضة قدرا مرتفعا من الضرائب.

ورغم الاصلاحات التي باشرتها الحكومة في مجال الجباية الا أنه هناك بعض النقائص التي لا تزال تلازم النظام الجبائي خاصة فيما تعلق بالجباية المحلية ومن مظاهر هذه النقائص نذكر:

أ-عدم الفصل بين جباية الدولة والجباية المحلية

---

[69] فريد حداد، الإصلاح الجبائي وأثره على الاستثمار في المؤسسة الإنتاجية، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2000، ص 25

[70] نور الدين قدوري، الإصلاحات الجبائية وأهميتها في جذب الاستثمارات الأجنبية، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1992-2008) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس ، 2009، ص 92

المتفحص لكيفية جباية أموال الجماعات المحلية من الضرائب والرسوم يجد أن هذه العائدات تجبى في أماكن مختلفة، فالرسم على القيمة المضافة مثلا يتم فرضه ومراقبته على مستوى مفتشية الضرائب ويحصل على مستوى قباضة الضرائب ثم يتم تحويل جزء من ايراداته الى حساب الجمعات المحلية على مستوى القابضات ما بين البلديات، أما الرسم العقاري ورسم التطهير فيفرض ويراقب كذلك على مستوى مفتشية الضرائب لكن يتم تحصيله على مستوى قابضات ما بين البلديات، وهناك رسوم أخرى يتم فرضها ومتابعتها على مستوى مفتشية ومراكز الضرائب وتدفع على مستوى قابضات الضرائب وتذهب عوائدها لتمويل الجماعات المحلية.

إن هذا الخلط في فرض ومتابعة وكذا تحصيل الضرائب والرسوم المحلية العائدة الى البلديات والولايات، أضعف بشكل كبير فعالية الجباية المحلية وهذا لسبب بسيط هو أن مراقبة وفرض الضرائب التي تكون عائداتها تابعة للجماعات المحلية على مستوى مفتشية ومراكز الضرائب يجعل أعوان الضرائب يتساهلون في جباية هذه الضرائب ويعتبرونها ضرائب من الدرجة الثانية ان صح التعبير، ويمكن اثبات هذا التوجه عندما نزور مختلف مفتشيات ومراكز الضرائب عبر الوطن أين نجد بأن ادارة الضرائب تهتم بمصلحة جباية المؤسسات وكل ما يتعلق بالضرائب العائدة للدولة مثل الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الاجمالي ولكن في ما يخص مصلحة الرسم العقاري ورسم التطهير نجد أنها متأخرة وتعمل بطريقة تقليدية ولا يعطى لها اهمية كبيرة، ما يجعل ايراداتها ضعيفة، ومن جهة أخرى وفي الكثير من الأحيان يصعب التنسيق بين مفتشية الضرائب التي تتبع اداريا لمديرية الضرائب والقابضات ما بين البلديات التابعة لخزينة الولاية، كما أن مفتشية الضرائب تكون بعيدة عن القابضات ما بين البلديات ما يعزز فكرة ضعف التنسيق بينهما.

ب- عدم منح الاستقلالية للبلديات في تسيير ايراداتها

لا يمكن أن نتوقع تحصيل الضرائب المحلية بصورة فعالة الا من خلال اشراف الجماعات المحلية بنفسها على فرض ومراقبة وتحصيل ضرائبها، فلا يعقل أن تكون هناك هيئة أخرى حريصة على عائدات الضرائب والرسوم أكثر من الجماعات المحلية المعنية بهذه الضرائب، ولقد منح المشرع الحق للبلدية في تسيير نفقاتها، الا انه جردها من الحق في تسيير ايراداتها من الضرائب والرسوم الجبائية وشبه الجبائية. لهذا نناشد السلطات العليا في البلاد بضرورة اعادة هيكلة القابضات ما بين البلديات وانشاء مراكز للجباية المحلية ليس لتحصيل الضرائب والرسوم فحسب وانما كذلك لفرض ومراقبة التصريحات الجبائية ومتابعة المتهربين من دفعها، حيث يصبح الافراد يصرحون بضرائبهم في هذه المراكز.

إن جمع فرض الضرائب وتحصيلها ومتابعتها في مركز واحد يسهل عملية الرقابة، كما يعطي الفرصة لرئيس البلدية وأعضاء المجلس الشعبي البلدي للتعرف عن قرب ومتابعة ايرادات البلدية، ويمكن أن يطلع المجلس الشعبي البلدي على حجم التهرب والمواطنين الذين لا يدفعون ضرائبهم، كما يمكن لهم اقتراح ضرائب جديدة أو تعديلها من أجل تمويل خزينة البلدية.

ج- تعدد الضرائب المحلية وتشتتها

الضرائب والرسوم المحلية كثيرة ومتشتتة، فهناك ضرائب تعود ايراداتها كليا الى الجماعات المحلية وأخرى تذهب بنسبة معينة الى البلدية والولاية وضرائب أخرى تستفيد منها بنسبة أكبر صناديق وهيئات الجماعات المحلية بينما ضرائب أخرى الجزء الكبير منها يذهب الى الدولة والنسبة المتبقية تقسم على الجماعات المحلية.

إن تقليص عدد الضرائب والرسوم المحلية وجمع بعض الضرائب والرسوم في ضريبة وحيدة سوف يفعل من الجباية المحلية ويقلل من حدة التهرب الضريبي.

2-5 ضعف أداء الإدارة الجبائية

تعتبر الادارة الجبائية الهيكل الإداري المكلف بفرض وتحصيل ومراقبة التصريحات الجبائية لذلك فإن أي ضعف في تسيير هذا الهيكل سينجر عنه ضعف التحصيل الجبائي كما يفسح المجال للغش والتهرب الضريبي.

ومن مظاهر القصور في الإدارة الجبائية الجزائرية نذكر:[71]

- عدم إرساء الإدارة الجبائية على الأساليب الحديثة في التسيير مثل روح التسويق، العلاقات العامة، التسيير بالأهداف؛

- ضعف نشر الوعي الجبائي لدى المكلفين و غياب الجهود الفعلية للتعريف بالنظام الجبائي عبر وسائل الاتصال المختلفة لتفادي عدم التحضر الجبائي للمكلفين.

-سيادة الأساليب التقليدية في معالجة الملفات الإدارية، إذ لا زالت أغلب المصالح تعتمد على الطريقة اليدوية البطيئة.

-لم تستطع الإدارة الجبائية اعتماد فكرة الزبونية في علاقتها مع المؤسسات، إذ لازالت ترى في كل مؤسسة خاصة إن لم تكن عمومية محتالا جبائيا محتملا، ومن هنا كانت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك.

[71] عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،1995، ص:250.

يمكن ملاحظة تخلف الإدارة الجبائية من خلال هياكل استقبال المكلفين في مختلف المفتشيات وقابضات الضرائب على المستوى الوطني، وهذا قد يخلق انطباعا سلبيا لدى المكلف بالضريبة لأنه عندما يرى نقص الامكانيات المادية وعدم توفر المكاتب الجيدة والوسائل المتطورة في العمل سوف يستصغر الادارة الجبائية وأعوانها، مما يفقد هذه الأخيرة هيبتها في نفوس المكلفين بالضريبة، هذا من جهة ومن جهة أخرى فان نقص الوسائل والامكانيات المادية من أجهزة للأعلام الألي برامج الحاسوب ومختلف الوسائل الضرورية لأداء العمل سوف يؤدي الى نقص الأداء الوظيفي ويضعف من الرقابة الجبائية الشيء الذي يسهل على المكلفين التهرب من دفع الضرائب.

يعتبر مشكل التكوين كذلك من المشاكل التي تضعف من أداء الإدارة الجبائية، فطبيعة العمل المطلوب من أعوان الضرائب يستوجب تكوين مستمر وفي أعلى المستويات لأن مفتش الضرائب يقوم بمتابعة التصريحات الجبائية ومراقبتها، وفي واقع الأمر فإن هذه التصريحات يقوم بإعدادها محاسب معتمد يكون في كثير من الأحيان متمرس ويجيد الحسابات والتلاعب بها، لذلك ليس من المعقول أن يتفوق مفتش الضرائب عن المحاسب المتمرس ذو الخبرة والكفاءة الا اذا كان يتلقى تكوينا دوريا في مجال المحاسبة، والمتتبع لبرامج التكوين التي تعدها مديرية الضرائب لأعوانها عبر التراب الوطني يجدها قليلة وغير فعالة ما يضعف من أداء الإدارة الجبائية ويمنح الفرصة للغش في التصريح.

من مظاهر القصور في الأداء كذلك نقص العدد في الموارد البشرية الموظفة على مستوى مختلف الادارات الجبائية عبر التراب الوطني، فنجد عدد محدود من أعوان الإدارة الجبائية مكلفين بمتابعة ومراقبة عدد كبير جدا من الملفات الجبائية، فمثلا على مستوى مفتشية من مفتشيات الضرائب لولاية بومرداس يعمل بها 10 أعوان مكلفين بتسيير حوالي 3000 ملف جبائي أي بمعدل 300 ملف لكل عون وهذا عدد كبير جدا وبعيد عن المعايير الدولية، وينتج عن هذا عدم إخضاع بعض المكلفين للرقابة الجبائية لكثرة الملفات فتفقد بذلك الدولة جزء من الحصيلة الضريبية ويجعل المكلفين يتساهلون في التصريح بالمداخيل الفعلية المحققة.

بالإضافة الى القصور في الموارد البشرية، تعاني كذلك هذه الادارة من الفساد الإداري والذي ينخر موارد الخزينة العمومية، فهناك من أعوان الضرائب من يقبض رشاوى نظير التستر عن الغش في التصريح، وهناك منهم من يساعد المكلفين للاستفادة من الثغرات القانونية من أجل التهرب من دفع الضرائب، ويعود السبب في هذا الى الأجور الدنيا التي يتقاضاها أعوان الضرائب فنجد مثلا أعوان المعاينة والذين لديهم أقدمية تفوق 15 سنة عمل لايزالون يتقاضون أقل من 30.000دج أجر صافي في الشهر.

3-5 نقص فعالية نظام المعلومات

تعتمد إدارة الضرائب في البحث عن المادة الخاضعة للضريبة على مجموعة من المصادر والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

التصريح الجبائي: تعتمد الجزائر على غرار العديد من الدول على نظام التصريح التلقائي، أي أن المكلف بالضريبة هو الذي يصرح بالمداخيل التي حققها بينما تحتفظ إدارة الضرائب بحق التحري والرقابة الجبائية من أجل اكتشاف أي غش في هذا التصريح، ويكون بذلك تصريح المكلف جزء من نظام المعلومات الذي تعتمد عليه الإدارة الجبائية.

الحصول على المعلومات من الادارات والمؤسسات: يخول التشريع الجبائي لإدارة الضرائب طلب معلومات من مختلف الادارات العمومية كمصالح الجمارك، مؤسسات التأمين، الإدارات العمومية، المؤسسات المالية بالإضافة الى المؤسسات العمومية والخاصة، ولا يمكن لأي إدارة التحجج والامتناع عن تقديم المعلومات المتعلقة بالمكلفين للإدارة الجبائية تحت طائلة دفع غرامات مالية كما ينص قانون الإجراءات الجبائية.

الحصول على المعلومات من الغير: في بعض الأحيان تتحصل إدارة الضرائب على المعلومة من طرف أفراد المجتمع القربين من المكلف، كالجيران والزبائن أو حتى الموردين، فيحدث أن يكون هناك سوء تفاهم بين المكلف وجيرانه أو زبائنه فيقوم هؤلاء بمراسلة إدارة الضرائب ويمنحونها بعض المعلومات حول نشاط المكلف ومركزه المالي، فتقوم إدارة الضرائب بالمعاينة والتحري وفي حالة اكتشافها صحة المعلومات التي وصلتها تقوم بإعادة تأسيس قاعدة حساب الضريبة وتفرض غرامات على المكلف.

البحث عن المعلومة: تقوم ادارة الضرائب بالبحث عن المعلومة بالقيام بعمليات التحري وتقوم بتحرير محاضر المعاينة سواء أعوان الضرائب الذين ينتمون الى مصلحة التدخلات على مستوى مفتشية الضرائب، كما توجد مديرية فرعية على مستوى مديريات الضرائب الولائية مكلفة بالبحث والتحري وتقوم بالتنقل الى الادارات العمومية للحصول على المعلومات حول المكلف.

إن محاربة التهرب الضريبي يستوجب تفعيل نظام المعلومات من خلال:

رفع التنسيق بين إدارة الضرائب وباقي الادارات العمومية: ويكون رفع التنسيق بتبادل المعلومات وإنشاء شبكة معلوماتية تربط بين إدارة الضرائب وباقي الإدارات: مصالح الجمارك، مؤسسات التأمين، الخزينة الولائية وما بين البلديات، المحاكم، الادارات العمومية.

فمثلا يمكن لإدارة الضرائب الحصول على رقم الأعمال الفعلي المحقق من طرف الأطباء الخواص من مؤسسات التأمين، كما يمكن لها الحصول على أرقام الأعمال التي يحققها المحامون من المحاكم أو مجالس القضاء وهذا بمعرفة عدد القضايا التي تحصل عليها كل محامي.

رفع التنسيق بين الوحدات المشكلة للإدارة الجبائية: ويكون بتفعيل التنسيق بين مفتشيات الضرائب، القابضات و مديريات الضرائب من أجل اكتشاف الغش في التصريح، فنجد مثلا أن المكلف بالضريبة يقوم بدفع الضرائب على مستوى القابضة لكن غياب شبكة معلوماتية بين المفتشية والقابضة يجعل مفتش الضرائب لا يملك أي معلومة تخص التزام أو عدم التزام المكلف بالدفع، مما يؤدي في كثير من الأحيان الى الاخضاع المزدوج للمكلف وهذا يخلق في المكلف احساسا بالظلم مما يقضي على الثقة بين الطرفين.

5-4 عدم إحصاء جميع المكلفين

تعاني معظم الدول من الاقتصاد الموازي، بحيث يعمل الكثير من المكلفين خارج القطاع الرسمي بمعنى أنهم يحققون مداخيل ولا يدفعون الضرائب باعتبار أنهم لا يملكون ملفات جبائية ولم يتم إحصاؤهم ضمن المجتمع الجبائي، وتفقد الدولة جراء العمل خارج القطاع الرسمي أموالا كبيرة، فعلى سبيل المثال" فإن حجم الاقتصاد الموازي كان يمثل بين سنوات 2002 و2003 ما نسبته 43% من الناتج الداخلي الخام في الدول الافريقية، 30% في الدول الأسيوية وحوالي 43% في بلدان أمريكا الوسطى والجنوبية، ويمثل التهرب الضريبي الناتج عن الاقتصاد الموازي في الدول النامية ضعف التهرب الضريبي المسجل في الدول المتقدمة".[72]

في ظل وجود اقتصاد مستتر ومع ما يتضمنه من عمليات التهرب الضريبي فإن النظام الضريبي تقل فعاليته نظرا لعدم وجود مبدأ العدالة الذي هو من سمات النظام الفعال، وبذلك تكون شريحة من أفراد المجتمع تدفع ضرائب ورسوم وشريحة أخرى غير خاضعة، مع الإشارة الى أن الأفراد الذين ينشطون في الاقتصاد الموازي يستفيدون مثلهم مثل باقي المواطنين من كل النفقات العمومية والخدمات التي تقدمها الدولة من تعليم، صحة وباقي المرافق العمومية.

في الجزائر تشير التقارير الى أن الأثر السلبي للاقتصاد الموازي يجعل الايرادات العادية غير قادرة على تمويل3/2 من نفقات تسيير الدولة خارج الأعباء المشتركة. وتشير تقديرات الاتحاد العام للتجار والحرفيين بأن 850.000 من

[72] chiha khemici, La fiscalité comme levier de développement économique dans les pays en développement : Cas de l'Algérie, **Revue Algérienne de la mondialisation et des politiques économiques, N° 03 – 2012, p34**

التجار يمارسون نشاطاتهم خارج القطاع الرسمي كما تم إحصاء أكثر من 700 سوق غير شرعي و100.000 شخص يشتغل في هذه الأسواق على مرأى السلطات.[73]

فالعدالة الاجتماعية تقتضي أن يدفع الضريبة الجميع ويستفيد الجميع كذلك من الخدمات المقدمة من طرف الدولة، ويجب التنويه كذلك الى أن انخفاض الحصيلة الضريبية جراء امتناع البعض عن دفعها أو عملهم خارج القطاع الرسمي سيتم تعويضه برفع العبء الضريبي عن باقي الأشخاص الذين ينشطون بطريقة قانونية.

5-5 الأسباب النفسية

تؤثر الظروف النفسية للأفراد على الوعي الضريبي فزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول وعدم وجود عدالة في توزيع هذا العبء وكذا في إعادة توزيع الدخل كلها أسباب تتأثر بها نفسية الفرد وتجذبه للتهرب من التزاماته الضريبية. ويمكن تقسيم أسباب السلوك النفسي للمكلفين اتجاه الالتزام الضريبي كما يلي:[74]

العدالة: يتولد لدى المكلف نوعين من الشعور بعدم العدالة، عندما يتم إخضاعه بطريقة غير عادلة مقارنة بالأخرين، وعندما لا يستفيد بصورة مرضية من الخدمات العمومية التي تقدمها الدولة.

الاختلاف في شخصية الأفراد: المكلفين المستعدين للتهرب من دفع الضريبة يملكون شخصية أنانية ويتصرفون بطريقة سلبية مع الادارة الجبائية وبالمقابل يوجد أفراد يلتزمون بواجباتهم الضريبية كاملة لأنهم يملكون وعي ايجابي اتجاه مجتمعاتهم.

المعايير الاجتماعية: يتأثر أفراد المجتمع ببعضهم البعض فكلما زاد اعتقاد المكلف بأن التهرب من دفع الضريبة أصبحت ممارسة مألوفة في مجتمعه كلما زاد احتمال عدم التزامه بالواجبات الضريبية.

السخط وعدم الرضا عن السلطة: عدم رضا الأفراد عن السلطات الحكومية بالبلد يولد نوع من عدم الالتزام ويقود الى التهرب الضريبي.

---

[73] بن موسى كمال وبراغ محمد، ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي أسبابه وأثاره، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد الرابع 2013، ص204.

[74] Abdelhamid Hassoune, L'évasion fiscale en Afrique – cas du Maroc : sortes d'évasion et comment la maîtriser ?, Séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public, Centre Africain de Formation et de Recherche Administratives pour le Développement, 29 novembre-01 décembre 2010.

5-6 الأسباب الاقتصادية

تنعكس الوضعية الاقتصادية للمكلف مباشرة على التزامه بدفع ما عليه من ضرائب، فكلما كانت الوضعية المالية للمكلف مريحة كلما كان أكثر التزاما والعكس، إذا كان المكلف يعاني من صعوبات مالية فإنه يحاول تجنب دفع الضرائب، فإذا مر المكلف بأزمة على مستوى تجارته وقلت مداخيله فإنه يلجأ غالبا الى الغش في التصريح، كما أن الوضعية الاقتصادية للبلد تنعكس كذلك على سلوك المكلف ففي فترات الرواج أين يزيد الطلب على السلع والخدمات وتكون التجارة مربحة فإن مبلغ الضرائب لا يشكل هاجسا بالنسبة للمكلف لأنه يمكن أن يحمله للزبائن ويقوم بدفع ما عليه من ضرائب بدون إشكال، أما اذا كان الاقتصاد يعاني من انكماش أو ركود فسوف تقل مداخيل المكلف فيعمد الى اخفاء جزء من المداخيل من أجل تخفيض العبء الضريبي. كما أن محاولة الدولة تنظيم السوق لتغطية النقص في الحجات الضرورية قد يؤدي الى بروز السوق الموازية الأمر الذي يوسع من دائرة التهرب الضريبي.[75]

5-7 الأسباب السياسية

إن عدم الاستقرار والاستقلال السياسي يلعب دورا كبيرا في الغش الضريبي فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من دفع الضريبة.

5-8 الأسباب الاجتماعية والأخلاقية

هناك اعتقاد كبير في الكثير من دول العالم بأن سرقة الدولة عن طريق التهرب من دفع الضرائب لا يعد سرقة، ويقل هذا الاعتقاد في المجتمعات المتقدمة التي تسعى للوفاء بالتزاماتها الضريبية احتراما منها للالتزام الأخلاقي بضرورة المساهمة في تحمل الأعباء المالية، على عكس المجتمعات النامية أين يكثر هذا الاعتقاد[76]، وفي الجزائر نجد الكثير من المكلفين قد يكونون ملتزمين من الناحية الدينية إلا أنهم لايلتزمون بواجباتهم الجبائية لأن لديهم اعتقاد بأن فرض الضرائب هو ظلم وحرام شرعا لأنه عبارة عن أكل أموال الناس بالباطل، وهناك أخرون يرون بأن سرقة الدولة من الحق المواطن على اعتبار أن السرقة عن طريق الغش في التصريح هو وسيلة لاسترجاع حقه المهضوم المتمثل في جزء من الريع النفطي.

---

[75] Chettouhi Amel l'information fiscale coome moyen direct de lutte contre la fraude fiscale,mémoire de 3eme cycle I.E.D.F 1999 ,P19.

[76] خالد عيادة عليمات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 2، 2013

المبحث الرابع: أليات محاربة التهرب الضريبي في الجزائر

سوف نتطرق في هذا المبحث الى أهم التقنيات التقليدية والمستحدثة في التشريع الجبائي الجزائري بهدف محاربة التهرب الضريبي.

تبنت الحكومة الجزائرية مجموعة من التدابير لمحاربة التهرب الضريبي والتي يمكن تقسيمها الى أربع مجموعات: التدابير التحفيزية، التدابير التنظيمية، الرقابة الجبائية وأخيرا التدابير الردعية.

1-التدابير التحفيزية لمحاربة التهرب الضريبي في الجزائر

يعتبر التحفيز الجبائي إجراء غير إلزامي لسياسة اقتصادية تستهدف الحصول من الأعوان الاقتصاديين المستهدفين على سلوك معين يوجه اهتمامهم إلى الاستثمار في ميادين أو مناطق محددة، مقابل الاستفادة من امتياز أو عدة امتيازات.

كما يعرف التحفيز الجبائي على أنه مساعدات مالية مباشرة أو تخفيض في قاعدة حساب الضريبة تقدمه الحكومة ضمن سياستها الاقتصادية والاجتماعية المنتهجة إلى الأعوان الاقتصاديين الذي يلتزمون بمعايير وشروط محددة، قصد توجيههم نحو الأنشطة والقطاعات الاقتصادية التي ترغب الدولة في تشجيعها ودفع عجلة التنمية فيها[77].

1-1 التحفيزات الجبائية في اطار الأمر 03/01 لعام 2001

حسب نص المواد 09 و10 من الأمر 03/01 المؤرخ في 20 أوت 2001 فان المؤسسات التي تم انشاؤها في اطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار تستفيد من صنفين من التحفيزات الجبائية:

أ-النظام العام

تتمثل التحفيزات المقدمة في النظام العام فما يلي:

- الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتجهيزات التي تم اقتناؤها والتي تدخل مباشرة في انجاز المشروع الاستثماري؛

الاعفاء من رسم نقل الملكية بعوض الخاصة بكل العقارات التي تدخل في انجاز الاستثمار؛

- الاعفاء من حقوق التسجيل ورسوم الاشهار العقاري

وبعد تحرير محضر بداية الاستغلال من طرف ادارة الضرائب يستفيد الاستثمار من تحفيزات أخرى تتراوح مدتها بين ثلاث وخمس سنوات وتتمثل فيما يلي:

[77] بلحمري سمية وأخرون، دور التحفيزات الجبائية في تطور الاستثمار ودعم إنشاء ونمو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجنوب، دور المقاولاتية في تحفيز الاستثمار المحلي في ظل التحديات الراهنة المناطق الجنوبية نموذجا، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي تندوف، 11أفريل2016.

– الاعفاء من الضريبة على أرباح الشركات؛

– الاعفاء من الرسم على النشاط المهني؛

– تطبيق النسبة المخفضة في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص التجهيزات المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع.

ويمكن أن ترتفع مدة الاعفاء الى عشر سنوات بالنسبة للاستثمارات القادرة على انشاء 100 منصب شغل عند بداية فترة الاستغلال.[78]

ب. النظام الاستثنائي

علاوة على التحفيزات المقدمة للاستثمارات التي تنجز في المناطق العادية، تستفيد الاستثمارات التي تنجز في المناطق الواجب ترقيتها أو التي يتطلب الاستثمار فيها تدخل الدولة من تحفيزات أخرى و تمديد في زمن التحفيز وهذا ما تنص عليه المادة 11 من الأمر السابق. والتي نلخصها فيما يلي:

– الإعفاء من دفع حقوق نقل الملكية بعوض فيما يخص المقتنيات العقارية التي تتم في إطار الاستثمار؛

– تطبيق معدل مخفض 2 في الآلف على العقود التأسيسية وكذا الزيادة في رأس المال؛

– الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة للمقتنيات من السلع والخدمات التي تتصل مباشرة بالاستثمار سواء كانت مستوردة او محلية؛

– تطبيق المعدل المخفض في مجال الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة والتي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار؛

– إعفاء النشاط الفعلي لمدة عشر سنوات من الضريبة على أرباح الشركات وكذا من الرسم على النشاط المهني؛

– الإعفاء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار لمدة عشر سنوات.

ب– المزايا الموجهة للاستثمارات التي تملك اهمية الخاصة بالنسبة للاقتصاد الوطني

تتحد الاستثمارات ذات الأهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني من طرف المجلس الوطني للاستثمار و تتمثل هذه المزايا فيما يلي:

[78] بودالي محمد وأشاش فؤاد، فعالية التحفيز الضريبي في تنمية المشاريع المقاولاتية دراسة مقارنة بين تونس والجزائر، مجلة مجاميع المعرفة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي تندوف، العدد الخامس، أكتوبر 2017

مرحلة الإنجاز: تقدر مدة الاعفاء بخمس سنوات وتتمثل فيما يلي:

– الإعفاء من الضرائب والرسوم وباقي الاقتطاعات الأخرى المطبقة على المقتنيات من الآلات والمعدات التي تدخل مباشرة في الإنجاز؛

– إعفاء من حقوق التسجيل المتعلقة بنقل الملكية العقارية المخصصة للإنتاج وكذا رسوم الاشهار العقاري؛

– إعفاء الملكيات العقارية المخصصة للإنتاج من الرسم العقاري.

مرحلة الاستغلال: تقدر مدة الإعفاء بعشر سنوات ابتداء من تحرير محضر الاستغلال من طرف ادارة الضرائب وتتمثل فيما يلي:

– اعفاء من الضريبة على ارباح الشركات ومن الرسم على النشاط المهني؛

– يمكن كذلك للمجلس الوطني للاستثمار منح مزايا إضافية طبقا للتشريعات السارية المفعول.[79]

2-1 التحفيز الجبائي لفائدة المؤسسات الصغيرة والمصغرة

تستفيد المؤسسات التابعة للوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب على غرار المؤسسات التي تنتمي الى الوكالة الوطنية للتأمين على البطالة من و كذا المؤسسات التي أنشئت في إطار الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر من عدة مزايا، سواء ما يتعلق بمرحلة الإنجاز أو في مرحلة الشروع في الاستغلال.

أ- المزايا الخاصة بمرحلة الانجاز[80]

يمكن ان نلخص المزايا التي يستفيد منها المستثمرون التابعون لهذه الهيئات عند انجاز مشاريعهم فيما يلي:

– الإعفاء من حقوق نقل الملكية العقارية حسب نص المادة 252 من قانون التسجيل لفائدة الشباب المستثمر؛

– الإعفاء من جميع حقوق التسجيل والعقود التأسيسية للشركات المنجزة من قبل الشباب المستفيد من الدعم ؛

---

[79] بودالي محمد، بن حميدة هشام، أثر التحفيز الجبائي على الاستثمار والتشغيل على مستوى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (دراسة مقارنة بين ولايتي البويرة وبومرداس)، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد السادس،جوان2015.

[80] http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/vos-avantages-fiscaux/56-dispositifs-d-avantages-fiscaux/331-dispositif-de-l-agence-nationale-de-soutien-de-l-emploi-de-jeunes-anse,

– الإعفاء من دفع الرسم على القيمة المضافة على الآلات والمعدات والخدمات التي تدخل مباشرة في انجاز المشروع الاستثماري سواء عند انشاء المشروع أو عند توسيعه، كما تستفيد من رخصة الشراء بالإعفاء السيارات السياحية عندما تشكل الأداة الأساسية للاستثمار؛

– تطبيق المعدل المخفض 5بالمئة على الحقوق الجمركية على المعدات والآلات التي تدخل مباشرة في انجاز المشروع الاستثماري، المستوردة من طرف المستثمرين التابعين لهيئات الدعم؛

ب- المزايا الخاصة بمرحلة الاستغلال

يمكن تلخيص المزايا التي يستفيد منها المستثمرون خلال مرحلة الاستغلال في الآتي:

– الإعفاء من الضريبة على الدخل الاجمالي ومن الضريبة على أرباح الشركات لمدة تصل الى ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ تحرير محضر الاستغلال من طرف مصلحة الضرائب؛

– الإعفاء من الرسم على النشاط المهني لمدة تصل الى ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ تحرير محضر الاستغلال من طرف مصلحة الضرائب؛

– الاعفاء من الرسم العقاري على الملكيات المبنية، فيما يخص البنايات وإضافات البنايات المعدة من طرف الاشخاص الذين استفادوا من دعم الوكالة والموجهة للقيام بالاستثمار المعني؛

وتجدر الإشارة الى أن النشاطات التي يقوم بها المستثمرون الذين استفادوا من دعم الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب، تستفيد من تخفيضات على الضرائب في السنوات الأولى من الاخضاع الضريبي، بمعنى السنوات الثلاث الأولى التي تلي فترة المزايا الجبائية وذلك كما يلي: تخفيض بنسبة 70 بالمئة في السنة الأولى للإخضاع الضريبي، 50 بالمئة في السنة الثانية، وأخيرا 25 بالمئة في السنة الثالثة.

1-3 المزايا المقدمة للمؤسسات الحرفية التقليدية

في إطار تنمية النشاط الحرفي الوطني تم إرفاق هذا القطاع بمزايا جبائية نوردها فيمايلي:

–تطبيق معدل مخفض 7 بالمئة على النشاطات الحرفية التقليدية عند حساب الرسم على القيمة المضافة؛[81]

– يستفيد الحرفيون التقليديون وكذلك الذين يقومون بنشاط حرفي فني من الإعفاء لمدة 10 سنوات من دفع الضريبة على الدخل الاجمالي.[82]

[81] المادة 23-6 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2010، ص242

[82] المادة 13-2من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2010، ص23

4-1 إعادة جدولة الديون الجبائية

نصت المادة 90 من قانون المالية لسنة 2017 على إجراءات إعادة جدولة الديون الجبائية لفائدة المؤسسات التي تعاني من صعوبات مالية والتي لم تتمكن من تسديد الحقوق الجبائية والغرامات المفروضة عليها، ونعني بهذا الإجراء جميع المؤسسات والشركات دون استثناء، أما فيما يخص الديون المعنية بإعادة الجدولة فهي الضرائب المفروضة والتي تملك طابع نهائي أي يستثنى من هذا الإجراء الديون التي هي محل نزاع جبائي أو طعن لم يتم الفصل فيه، كما يستثنى كذلك الديون الجبائية التي نتجت عن عمليات الغش الجبائي بالإضافة الى المؤسسات والشركات ذات الملاءة المالية (اي التي لا تعاني صعوبات مالية) والمؤسسات التي لم تلتزم بإعادة جدولة ديونها في إطار الإجراء الأول الذي أطلقته مديرية الضرائب والخاص بالفترة(2012-2016).

تحدد مدة جدولة الديون من طرف قابض الضرائب وهذا حسب حجم ومبلغ الدين على أن لا يتجاوز 36 شهرا.[83]

إن ألية إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات جاء كوسيلة للرفع من التحصيل وتمويل خزينة الدولة بالديون الجبائية غير المدفوعة حيث تستفيد المؤسسات المعاد جدولتها من الغاء الغرامات المترتبة عن التأخر في دفع الحقوق، إن هذه التسهيلات من شأنها تخفيض عمليات الغش والتهرب الضريبيين.

يظهر جليا بأن التحفيز الجبائي الذي تبنته الجزائر يهدف الى تحقيق أهداف اقتصادية بدرجة أكبر إلا أن السلطات لم تستخدم التحفيز الجبائي من أجل تحفيف أهداف اقتصادية فحسب، والمتفحص للقوانين والتشريعات الجبائية يجد أن السلطات استخدمت كذلك التحفيز الجبائي من أجل تحقيق أهداف اجتماعية وأهداف ثقافية وهذا من خلال المزايا المقدمة للأجراء من خلال تخفيض أو اعفاء الفئات ذات الدخل المحدود من الضريبة على الأجور، وكذلك تدعيم قطاع السكن الاجتماعي، الجمعيات الخيرية، الصحة العمومية وقطاع الشباب والرياضة وهذا كله لتحقيق أهداف اجتماعية، أما دعم الثقافة فكان من خلال المزايا المقدمة لترقية النشاط الثقافي والبحث العلمي وسوف لن نتطرق لهذه المزايا والتحفيزات لأن موضوعنا ينصب على المزايا والتحفيزات التي تؤثر على التهرب الضريبي.

إن تقديم الحكومة لمزايا وتحفيزات جبائية للمؤسسات خاصة منها المستحدثة في إطار برامج دعم وتشغيل الشباب ستجعل المكلفين أكثر التزاما اتجاه الواجبات الضريبية، فإعفاء بعض الأنشطة من دفع الضرائب والرسوم لمدة معينة لا يعني إعفاؤهم من التصريح الجبائي فهم ملزمون بالتصريح في كل الأحوال، غير أنهم ومخافة فقدانهم لهذه المزايا تحت

[83] DGI, le rééchelonnement des dettes fiscales des entreprises en difficultés financières des facilitation fiscales substantielles, lettre de la DGI N°86 2017

طائلة الاقصاء وارجاع المزايا الجبائية في حالة الغش أو الامتناع عن التصريح، سيجعل هؤلاء المكلفون يلتزمون بالتصريح ولو بجزء من أرقام الأعمال أو الأرباح المحققة خلال كل سنة، وبعد انتهاء فترة المزايا الجبائية تكون لدى ادارة الضرائب قرائن ومعلومات حول الأرباح المحققة من قبل المكلفين في سنوات الاعفاء وعلى أساسها يتم رقابتهم جبائيا.

إن قانون المالية التكميلي لسنة 2011 حدد المبالغ التي يدفعها المكلفين الذين استنفذوا فترة المزايا الجبائية ب 25 % في السنة الأولى التي تلي فترة المزايا، 50% بالنسبة للسنة الثانية 75% في السنة الثالثة و100% في السنة الرابعة أي أن المكلف يدفع المبلغ من الضريبة المفروضة عليه كاملا في العام الرابع الذي يلي فترة المزايا، وبهذا الاجراء تكون الحكومة قد عودت الشباب المستثمر في اطار وكالات دعم وتشغيل الشباب على التصريح وعدم التهرب من دفع الضرائب والرسوم.

غير أن هذا الاجراء لم يصبح عمليا بعد 2015 حيث تم إدراج الشباب المستثمر في اطار وكالات دعم وتشغيل الشباب ضمن نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ويدفعون بذلك المبلغ الأدنى في العام وهو5000دج(Minimum d'imposition).

2-التدابير التنظيمية لمحاربة التهرب الضريبي في الجزائر

لقد بذلت السلطات العمومية في إطار الإصلاحات الجبائية الأخيرة مجهودا من أجل تنظيم الإدارة كما استحدثت بعض التدابير سمحت بصفة أساسية في تسهيل إجراءات تسير الضريبة، ومن أهم هذه التدابير:

2-1إصلاح الإدارة الجبائية:

تشكل عصرنة الهياكل عنصرا مهما في إنجاح الإصلاحات الجبائية الأخرى، فمن الناحية التنظيمية سيساعد هذا في تحسين الخدمة العمومية ويؤدي كذلك إلى تفعيل التنسيق بين مختلف الوحدات المشكلة للإدارة الجبائية، فالإصلاحات الجبائية لا يمكن أن تقتصر فقط على القوانين والتشريعات أو القضاء على المشاكل التقنية التي تعتري النظام الجبائي فحسب، بل الأهم من ذلك هو تنظيم الإدارة وتحديثها في جانبيها الهيكلي والعملي من أجل تقديم خدمة أفضل للمكلف وجعله زبونا للإدارة، مما يخلق جو من الثقة بينه وبين الإدارة .

لقد بدأت الخطوة الأولى في هذا الإصلاح بإنشاء مديرية كبريات المؤسسات، حيث تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات فرعية وهي: المديرية الفرعية للجباية البترولية، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية

للمنازعات، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات، المديرية الفرعية للوسائل، ولقد جاءت مديرية كبريات المؤسسات من أجل تحقيق هدفين أساسيين وهما : تسيير جبائي أمثل وتحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة، ويعتبر تحسين نوعية الخدمة من أولويات برنامج عصرنة الإدارة الجبائية من خلال مرجع نوعية الخدمة والذي يعتبر معيارا جديدا يراعي متطلبات المكلفين بالضريبة من جهة، وتحسين المردودية المالية بالنسبة للشركات والمؤسسات التابعة لها، و تتكفل هذه المديرية باستقبال المكلفين بالضريبة، القيام بعمليات الرقابة الجبائية عمليات التحصيل والوعاء و والمنازعات، الى جانب عمليات أخرى، ومن أجل تحقيق أهدافها سخرت المديرية العامة وسائل تسيير حديثة لم تكن متوفرة في الهياكل الجبائية قبل الإصلاحات.

الخطوة الثانية للإصلاح كانت بإنشاء مراكز الضرائب (CDI) والمراكز الجوارية (CPI)، فيما يخص مراكز الضرائب فقد تم إنشاؤها من أجل تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث أنه والى غاية الثلاثي الأول من سنة 2012 تم فتح اثنتي عشرة مركزا للضرائب، وتتكون هذه المراكز من ثلاث مصالح رئيسية قباضة ومصلحتين ثانويتين على النحو الآتي : مصلحة الرئيسية للتسيير، المصلحة الرئيسية للرقابة، المصلحة الرئيسية للمنازعات، القباضة، مصلحة الاستقبال والاستعلام وأخيرا مصلحة الإعلام الآلي والوسائل .

لقد جاءت مراكز الضرائب من أجل تجميع مختلف الوحدات الأساسية المشكلة للإدارة الجبائية في مركز واحد وهذا الإجراء سوف يقلل من معناة المكلفين ولن يجبرهم في كل مرة للتنقل من مصلحة إلى أخرى، قصد القيام بتصريح ودفع ما عليهم من ضرائب، مما يجنب هؤلاء هاجس السقوط في الغرامات والزيادات الناتجة عن التأخر في دفع الضرائب والرسوم، ومن جهة أخرى فان تجميع مختلف المصالح في مركز واحد سيقلل من الأخطاء التي تقع فيها الإدارة ويجعل الاتصال بين مختلف الوحدات أسهل ما يكون، إلى جانب هذا سيترتب عن تقليص عدد الوحدات والمصالح القاعدية تخفيضا في تكلفة التسيير مما يفعل أكثر النظام الجبائي.

أما المراكز الجهوية (CPI) ، فتمثل كذلك جزءا من برنامج عصرنة الإدارة الجبائية وهي عبارة عن مصلحة من مصالح المديرية العامة للضرائب مكلفة بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)[84]

[84] بودالي محمد، دور المزايا الجبائية في تحفيز انشاء وتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر الواقع وسبل التفعيل، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2016، ص ص 48،49.

2-2 تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة

مرجع نوعية الخدمة عبارة عن طريقة جديدة للتعامل مع المكلفين بالضريبة، ولقد جاء لإرساء ثقافة الاستقبال وتحسين الخدمات المقدمة من طرف أعوان الضرائب الدين يتواجدون في الهياكل الجديدة(مراكز الضرائب، المراكز الجوارية ومديرية كبريات الشركات)، حيث سنت الادارة الجبائية مجموعة من الاجراءات لتحسين خدمة المكلفين، حتى يتم زرع نوع من الثقة بين الادارة والمكلف وجعله أكثر حرصا على التصريح الجدي بالمداخيل المحققة فعلا ودفع ما عليه من ضرائب، ولقد قدمت المديرية العامة للضرائب خمسة عشر تعهدا للمكلفين نلخص أهمها فيما يأتي:

- تتعهد الإدارة الضريبية بإعلام المكلفين في كل مرة بشروط الولوج إلى الخدمات والاستقبال لدى مصالحها؛
- توفير أعوان مؤهلين بغرض استقبال المكلفين؛
- تسهيل الاجراءات وللأشخاص ذوي الحركات المحدودة؛
- استقبال ملائم للأشخاص الذين يعانون من صعوبات؛
- تبسيط الإجراءات الإدارية وهذا من خلال تقليل الوثائق بالنسبة للمكلفين عندما يتقدموا بأي طلب لدى الإدارة؛
- السهر على توفير الرفاهية والراحة في فضاءات الاستقبال؛
- الحرص على مقروئية، وضوح وصحة الأجوبة المقدمة للمكلفين؛
- الرد على البريد التقليدي المرسل في أجل 30 يوما؛
- معالجة البريد الإلكتروني الوارد في ظرف لا يتعدى 03 أيام؛
- الاستقبال الهاتفي حيث تم وضع مصلحة مختصة بالرد على أسئلة المكلفين عبر الهاتف أو توجيههم الى المصالح المعنية؛
- الرد في أجل 20 يوما على كل الشكاوي والاقتراحات؛[85]

[85] بودالي محمد، موسى بوشنب، رقمنة الادارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر، الادارة الجبائية نموذجا، مجلة دراسات جبائية، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري، جامعة البليدة02، العدد 08 جوان 2016

جدول رقم 01 تبسيط الاجراءات الادارية لفائدة المكلفين

الاجراءات الادارية	عدد الوثائق المطلوبة في السابق	عدد الوثائق المطلوبة حاليا
فتح ملف أشخاص طبيعيون	04	09
فتح ملف أشخاص معنويون	06	11
توقيف ملف النشاط	02	07
ملف نظام المزايا الجبائية	03	15
مستخرج من جدول الضرائب	01	03

المصدر : www.mfdgi.gov.dz/.../pdf/demarche

من الجدول أعلاه نلاحظ بأن الاجراءات الادارية المعمول بها في السابق كانت أكثر تعقيدا حيث كان يتطلب من المكلف بالضريبة تقديم من 09 الى 11 وثيقة من أجل فتح ملف جبائي على مستوى مفتشية الضرائب لكن مع استحداث مراكز الضرائب والمراكز الجوارية انخفضت عدد الوثائق المطلوبة الى 04 وثائق بالنسبة للأشخاص الطبيعيين و 06 وثائق بالنسبة للأشخاص المعنويين، فأصبح الشخص الطبيعي يحتاج فقط الى بطاقة الهوية، بطاقة الاقامة، عقد الملكية أو الكراء والسجل التجاري من أجل فتح ملف جبائي، أما بالنسبة لتوقيف ملف النشاط فيحتاج كدلك الى شهادة الوضعية الجبائية وشهادة الشطب من السجل التجاري دون مطالبة المكلف بدفع الديون، ولقد جاءت هدده الاجراءات الجديدة لحل مشكل كبير كان يتخبط فيه المكلفين الراغبين في وضع حد لنشاطاتهم التجارية، وهدا ما يفسر العدد الكبير من المكلفين الدين أوقفوا ملفات نشاطهم أو غيروا طبيعة نشاطهم في الآونة الأخيرة.

3-2 **المحرر الجبائي**

من الإجراءات التنظيمية المستحدثة قصد تفعيل النظام الجبائي الجزائري و سن قوانين جبائية أكثر عدالة تقنية المحرر الجبائي (Le rescrit fiscal)، حيث تعد هذه التقنية جزء من برنامج عصرنه إدارة الضرائب و تحسين نوعية الخدمة و تخفيض العبء الضريبي للمكلفين، والأهم من هذا هو إشراكهم في سن القوانين الجبائية .

إدراج المحرر الجبائي هو من أهم التدابير التي جاء بها قانون المالية لسنة 2012، ومضمونه يتمثل في إعطاء الحق للمكلف بالضريبة من أجل استجواب الإدارة الجبائية على مسألة إزاء نص جبائي، مع تعهد الإدارة بالرد على هذا الاستجواب في مدة لا تتجاوز أربعة أشهر ابتداءا من تاريخ استلامها للطلب .

يسري مفعول المحرر الجبائي على المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات (DGE)،على أن يتم تعميمه لاحقا ليشمل جميع المكلفين.

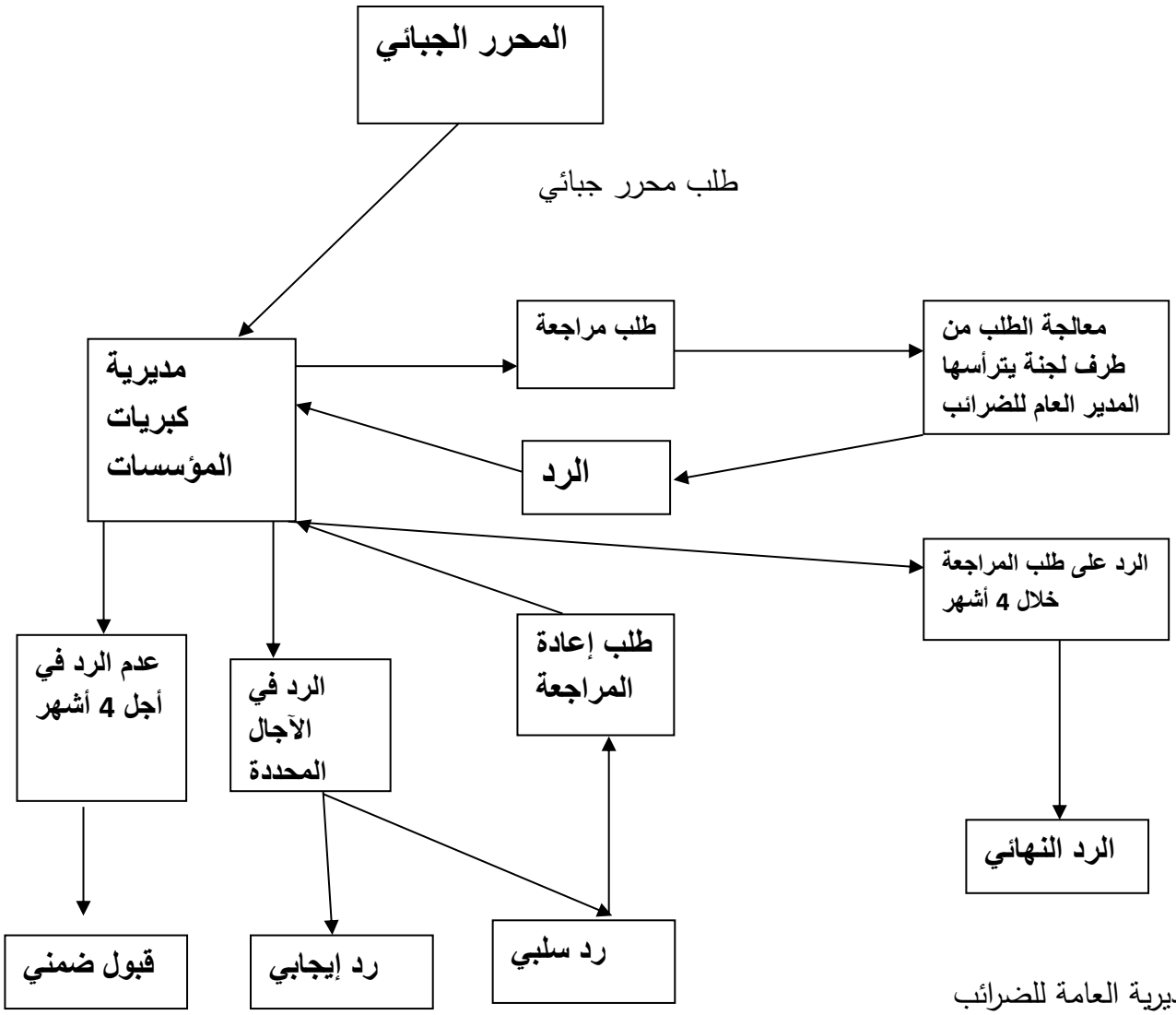
أ-مراحل طلب المحرر الجبائي :

يتم إرسال طلب بواسطة رسالة موصى عليها إلى مديرية كبريات المؤسسات ،و على مستواها يتم معالجة الطلب و يحق للمكلف بالضريبة الذي أرسل الطلب إذا كان الرد لا يستجيب للوضعية الجبائية التي قدمها،أن يعيد تقديم طلب آخر لإعادة مراجعة القرار الذي اتخذته المديرية في أجل لا يتعدى الشهرين من تاريخ الرد ،يتم منح مديرية كبريات المؤسسات أجل أربعة أشهر لإرسال الرد المتخذ للمكلف، في حالة عدم إرسال الرد ،يستفيد المكلف من الوضعية الجبائية التي قام بصياغتها في طلبه.[21]

في انتظار تعميم تقنية المحرر الجبائي لتشمل جميع المكلفين بالضريبة،يعتبر هذا الإجراء بمثابة ضمان لحق المكلف في استجواب الإدارة ،الشيء الذي من شأنه إنشاء مناخ للثقة بين المكلف و الإدارة الجبائية و التقليل من التعسف الإداري و هذا يصب في مصلحة الإدارة الجبائية و المكلف في آن واحد[86].

[86] بودالي محمد، شعباني عبد المجيد، الإصلاح الجبائي كأداة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الاصلاحات الجبائية في الجزائر ودورها في التنمية الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 12-13 ماي، 2014.

شكل رقم (01) : مراحل طلب المحرر الجبائي



المصدر: المديرية العامة للضرائب

2-4 انشاء الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب

في إطار الإجراءات التنظيمية التي تهدف الى عصرنة الإدارة الجبائية وتحسين الخدمات المقدمة للمكلفين، تم وضع موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب، يمكن المكلف بالضريبة من الحصول على مختلف القوانين الجبائية المستحدثة وفقاً للقوانين المالية، حيث يمكن للمكلف معرفة الضرائب والمعدلات الجديدة، حقوقه و واجباته الضريبية عن طريق دليل المكلف بالضريبة، فضلاً عن رسائل المديرية العامة للضرائب والتي تعتبر بمثابة

مناشير للقوانين الجبائية الجديدة، بالإضافة إلى أن هذا الموقع (www.dgi.dz)يسمح للمكلفين بتحميل مختلف الوثائق الخاصة بالتصريحات الجبائية السنوية والشهرية (G50 , G1, G4, G8....) دون أن يتحمل عناء التنقل إلى مختلف مصالح الإدارة الجبائية للحصول على هذه الوثائق.[87]

وبما أن الإعلام الألي يعتبر الوسيلة الأولى والضرورية لرقمنة الإدارة ولهذا الغرض فان مشروع عصرنة الإدارة الجبائية أولى أهمية كبيرة لبرمجة المعلومات الجبائية، حيث تم في هذا الصدد إنشاء مصلحة مستقلة للإعلام الألي في الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب حيث تعتبر هذه المصلحة ضرورية لربط المصالح للضريبة المركزية والمحلية بنظام إعلام آلي (Réseau) من أجل وصول المعلومة في الوقت المناسب، لأن فعالية النظام الضريبي تتوقف الى حد كبير على نظام المعلومات الذي يعتبر العمود الفقري لعمليات الرقابة والتحري، فسواء تعلق الأمر بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة أو محاربة عمليات الغش في التصريح الممارس من قبل المكلفين الخاضعين، يبقى ذلك متوقفا بشكل كبير على نظام المعلومات.

2-5 التصريح الإلكتروني للضرائب والرسوم

نظام التصريح الإلكتروني تم استحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2008 وهو يقتصر حاليا على المكلفين التابعين لمديرية كبريات الشركات، يقدم هذا النظام عدة مزايا للمكلفين نذكر منها:

- هو نظام سهل التطبيق ومجاني؛
- هو نظام مِؤمن؛
- يمكن من متابعة كل العمليات التي تمت بين المكلف وإدارة الضرائب؛
- يحتوي على برنامج ألي لحساب معدلات الضرائب والرسوم فهو يقلل بذلك من الأخطاء في حساب المعدلات والحقوق؛
- التسجيل في خدمة التصريح الإلكتروني تتجدد في كل سنة ضمنيا إلا في حالة إلغائها من أحد الطرفين؛
- يمكن للمكلف إلغاء تسجيله في هذه الخدمة وذلك بتحرير طلب يرسله الى مديرية كبريات الشركات حيث تستغرق عملية الالغاء شهرا واحدا؛

[87] بودالي محمد، شعباني عبد المجيد، نحو حوكمة إلكترونية للنظام الجبائي الجزائري، الملتقى العلمي الدولي حول:جودة الخدمة العمومية في ظل الحوكمة الالكترونية_حالة البلدان العربية، جامعة بومرداس _يومي 29 و30 أكتوبر 2014

- يمكن لإدارة الضرائب إلغاء التسجيل في حالات: التوقف عن النشاط أو عدم احترام قواعد التصريح، ويتم إبلاغ المكلف من طرف الإدارة عن طريق رسالة موصى عليها.

لقد جاء في نص المادة 23 من قانون المالية لسنة 2008، المعدلة و المتممة لأحكام المواد 161-168 من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي: "يتعين على الأشخاص المعنويين و الشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات (DGE)و المنصوص عليهم في المادة 160، اكتتاب و تصريح وتسديد الضرائب المدينين بها عبر الطريق الإلكتروني؛ علاوة على كيفية التصريح و الدفع عن طريق التصريح الشهري (G50) فإن الدفعات الوقتية للضريبة على أرباح الشركات يمكن التصريح بها وتسديدها عبر الطريق الإلكتروني في الآجال و الشروط التي يتم تحديدها عن طريق التنظيم، ويمكن التصريح بالرسم على القيمة المضافة وتسديده عبر الطريق الإلكتروني، وكذلك بالنسبة للرسم على النشاط المهني ورصيد التسوية، والتصريح بأجور العمال"[88]

6-2 تبسيط النظام الجبائي

تبسيط الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU): وهي ضريبة وحيدة سهلة التطبيق، تعتمد على معدلين 5 %بالنسبة لنشاطات البيع والإنتاج و12 % بالنسبة للخدمات، ولقد جاءت لتحل محل النظام الجزافي القديم وتعوض ثلاث ضرائب هي الضريبة على الدخل، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة، لكن تم تعديل اجراءات فرض ودفع هذه الضريبة، حيث تم تمديد أجال اكتتاب تصريح الضريبة الجزافية الوحيدة من الفاتح جانفي الى 30 جوان بدلا من الفاتح فيفري، كما تم اخضاع المكلفين المؤهلين للاستفادة من دعم الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر، للضريبة الجزافية الوحيدة والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج، بالإضافة الى تسهيل اجراءات دفع هذه الضريبة، حيث يمكن للمكلف بالضريبة دفع مبلغ الضريبة اجماليا قبل 30 جوان أو أن يختار دفعها جزئيا على أن يدفع نصف المبلغ قبل 30 جوان على لأن يتم دفع النصف الثاني على شطرين شريطة دفع الشطر الثاني قبل نهاية السنة.[89]

كما تم اتخاذ إجراءات أخرى بهدف تبسيط النظام الجبائي نلخصها فيما يلي:

[88] بودالي محمد، بوشنب موسى، رقمنة الادارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره

[89] DGI, l'impot forfaitaire unique, une simplification significative des procédures, lettre de la DGI , N°84 2017

- تخفيض العبء الضريبي للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على مقسوم الأرباح (الضريبة على الدخل الإجمالي فئة رؤوس الأموال المنقولة)، من خلال تخفيض هذا المعدل بالنسبة للمقيمين من 15%الى 10%؛
- رفع المبلغ المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي من 60,000 دج إلى 120,000 دج وتم إلغاء المعدل الهامشي فوق 40% كما تم مراجعة الشرائح الخاضعة للضريبة، حيث أصبح الجدول يتكون من ثلاث شرائح بدل الخمسة مع تعديل المجالات القصوى والدنيا لهذه الشرائح؛[90]
- تسهيل الإجراءات الجبائية من خلال تأسيس الملف الجبائي الوحيد والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة؛
- تطبيق إجراءات جديدة خاصة باسترداد الرسم على القيمة المضافة وتقليص أجال عملية الاسترداد؛
- إلغاء إلزامية تقديم مستخرج من الجداول مصفى من أجل التوقف عن النشاط واستبداله بشهادة الوضعية الجبائية؛
- مراجعة معدل الضريبة على أرباح الشركات حسب طبيعة النشاط وإلغاء المعدل المخفض حيث أصبح 19 % بالنسبة للأنشطة الخاصة بالأشغال العمومية والبناء وكذا الأنشطة السياحية، 25 % بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات؛[91]

2-7 البطاقة المغناطيسية للتعريفة الجبائية

تسعى السلطات العمومية في كل دول العالم من أجل تعظيم عائدات الخزينة وهذا من خلال توسيع الوعاء الضريبي ليشمل عدد أكبر من المكلفين، ولن يتأتى هذا إلا من خلال إحصاء حقيقي لجميع الأعوان الذين ينشطون في الاقتصاد الوطني، لذلك وجب رقمنة الجميع من أجل إخضاعهم لمختلف الضرائب والرسوم.

في الجزائر تعد التعريفة الجبائية بمثابة بطاقة الهوية للمكلف بالضريبة و لقد تم تأسيسها بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2006، لتحل محل التعريفة الإحصائية التي كانت تهدف لإحصاء عدد المكلفين، في حين أن رقم التعريفة الجبائية جاء لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والمالية للدولة.[92]

---

[90] Ministère de finance, direction générale des impôts, **vos impôts pour 2008**

[91] بودالي محمد، دور المزايا الجبائية في تحفيز انشاء وتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر الواقع وسبل التفعيل، مرجع سابق ص47.

بصفة عامة فان رقم التعريفة الجبائية NIF يحتوي على خمسة عشر رقما بالنسبة للأفراد أي الأشخاص الطبيعيون وعشرون رقما بالنسبة للأشخاص المعنويون أو بالنسبة للهيئات والمؤسسات ذات الطابع الاداري، لقد قامت مصالح الإدارة الجبائية برقمنة التعريفة الجبائية عن طريق بطاقة مغناطيسية ويأتي هذا الإجراء بعدما أحصت المديرية مبالغ ضخمة تم التهرب من دفعها من طرف كبار المستوردين، لذلك فإن إنشاء البطاقة المغناطيسية يعتبر إجراء إلكترونياً يسهل من متابعة التجار وإنشاء شبكة تنسيقية بين إدارة الضرائب، مصالح الجمارك و مصالح السجل التجاري.

إن البطاقة المغناطيسية اقتصرت عند إنشائها سنة 2007 كمرحلة أولى على المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات الشركات، لتمس بعدها المتعاملين في مجال التجارة الخارجية أي المستوردون والمصدرون، حيث تم اخضاعهم إجباريا للتوطين البنكي وللبطاقة المغناطيسية، ثم تم تمديد هذه العملية لتشمل المكلفين المنتمين لنظام المزايا الجبائية والتابعين لهيئات دعم وتشغيل الشباب ANSEJ,CNAC والمكلفين التابعين للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI، وقد تقرر في سنة 2015 توسيع عملية الرقمنة على كافة المكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيون أو معنويون أو خاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة، وحسب إحصائيات مديرية الضرائب فإن 56,99% من المكلفين تم اخضاعهم لهذه العملية ما يمثل حوالي 592.900 مكلفا من أصل1.038.748 مكلفا.

إذن البطاقة المغناطيسية الحاملة لرقم التعريف الجبائي تعتبر أداة تسيير فعالة تشكل المحور الأساسي للدليل الوطني الجبائي وسجلات الضرائب لمجموع المكلفين المكونين للمجتمع الجبائي، حيث تسمح هذه التقنية بما يلي:

- ضمان تحديد تعريفة موحدة ونهائية للمكلفين؛
- تتبع حركة رؤوس الأموال من والى الجزائر؛
- تحديد أصول الملكية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين؛
- التعرف في الوقت المناسب على أي تغير يطرأ على الوضعية القانونية للمكلفين؛
- تعتبر التعريفة الجبائية أداة لتبادل المعلومات بين مختلف المتعاملين والأعوان الاقتصاديين؛
- تسمح بمحاربة عمليات الغش في التصريح الجبائي لأنها تستعمل كعنصر تحديد من قبل الهيئات والمؤسسات الادارية والمصرفية وكذا مؤسسات التأمين[93]

---

[92] Nadia Belache ,L'expérience algérienne en matière de mise en œuvre du numéro d'identification fiscale Séminaire international du CREDAF ,ALGER ,11 au 13 Juin 2007

[93] LE portail Algérien de création d'entreprise en ligne, **le numéro d'identification fiscale**, https://www.jecreemonentreprise.dz

3- تقنيات الرقابة الجبائية لمحاربة التهرب الضريبي في الجزائر

في إطار الاصلاحات الجبائية، قامت السلطات في كل مرة بتطوير الاجراءات العملية لمكافحة التهرب الضريبي، وتتمثل أهم هذه الإجراءات فيما يلي :

3-1 الرقابة على الوثائق :

تتمثل الرقابة على الوثائق في فحص التصريحات الجبائية للمكلفين بالاعتماد على المعلومات الموجودة في هذا الملف، ويمس هذا النوع من الرقابة المكلفين الذين ينتمون إلى النظام الحقيقي دون سواهم، والمجبرين على تقديم محاسبة حسب نص المواد 9 و 11 من القانون التجاري الجزائري .

تختلف الرقابة على الوثائق عن باقي أنواع الرقابة من حيث:

- هي عبارة عن رقابة محدودة في الزمن، أي لفترة قصيرة .
- تحدد بدقة الضرائب و الرسوم التي يتم مراقبتها و كذا الفترة الخاضعة للرقابة .
- تعتبر إجراء مبسط و ليس معقد.

من غير الممكن إخضاع كل الملفات لعملية الرقابة على الوثائق ،لذلك فإن مفتشيه الضرائب تقوم بإعداد كل سنة جدولا يتضمن الملفات المدرجة لمراقبتها و التي تمثل حوالي 20% من مجموع الملفات ،و يحدد القانون نوعية و خصائص الملفات التي يجب إدراجها للمراقبة ،نذكر منها :

- الملفات التي تسجل عجزا مزمنا في محاسبتها.
- الملفات التي تظهر أعباء و تكاليف مبالغ فيها .
- المكلفين الذين ينوون التوقف عن النشاط.
- في حالة وصول معلومات تفيد بعدم صحة التصريحات الجبائية للمكلف .

و تنقسم الرقابة على الوثائق إلى ما يلي :

أ- الرقابة الحسابية:

الهدف من هذه الرقابة هو التأكد من دقة حساب معدلات الضريبة، وكذا الحقوق و المبالغ المسددة و المدونة فوق التصريحات الشهرية (G50).

ب–الرقابة ما بين الفئات :

تتضمن القيام بعملية المقارنة بين التصريحات الشهرية (G50) و رقم الأعمال المدون على الميزانية الختامية، إذ يجب أن يكون هناك تطابق تام بين رقم الأعمال المدون في كلا التصريحين.

ج– رقابة دقة التصريحات:

نعني بهذه الرقابة فحص المعلومات التي صرح بها المكلف في مزانيته السنوية و مقارنتها بالجداول الملحقة بحيث يتم التركيز على المبالغ الهامة فقط، في حالة اكتشاف غش في التصريحات الجبائية يقوم مفتش الضرائب بتحرير تصحيح جبائي يعلم من خلاله المكلف الذي قدم معلومات مغلوطة دفع بالوضعية الجبائية و بالمبالغ و الغرامات الواجبة الدفع. [94]

مثال:

في إطار عملية الرقابة على الوثائق ،قام مفتش الضرائب بفحص ملف مؤسسة تنتمي إلى نظام المهن الحرة BNC تنشط في مجال الاستثمارات القانونية، حيث تبين أن هذه المؤسسة صرحت سنة 2014 برقم أعمال يقدر ب 960000 دج و ربحا يقدر ب 270000 دج ،أظهرت ميزانية المؤسسة التكاليف الآتية :

- مصاريف الهاتف :53000 دج
- مصاريف الكراء :100000 دج
- مصاريف خاصة : 250000 دج
- مصاريف المطعم :62000 دج

بالإضافة إلى مصاريف أخرى.

قام مفتش الضرائب بإرسال وثيقة المعلومات «C2»يطلب من المؤسسة إرسال الوثائق و الفواتير الاثباتية لهذه الأعباء ،بعد عشرون يوما قامت المؤسسة بإرسال الفواتير كما يلي :

[94] Direction des impôts de la wilaya de Boumerdes ,Modalités et procédures de mise en œuvre du contrôle sur pièce RF : guide de contrôle sur pièce ,Note synthèse N°305/Diw 35/SDOF/B1 ,2009.

فاتورة الهاتف 53000 دج، فاتورة تتضمن الإطعام في فندقين بمبلغ إجمالي 62000 دج تحوي على كافة شروط الفاتورة ،فاتورة تتضمن كراء سيارات و أجهزة بمبلغ 100000 دج ،لكن المؤسسة لم تثبت المصاريف الخاصة بأي وثيقة .

<u>الإجراء المتخذ:</u>

يقوم مفتش الضريبة بتحرير تصريح جبائي و يقوم بإدراج مبلغ الفاتورة غير المبررة ضمن الأرباح كما يلي :

الربح المصرح به = 270000 دج .

الربح المخفي (مبلغ الفاتورة غير المبررة) = 250000 دج.

المجموع = 270000 + 250000 = 520000 دج .

الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) = 520000 * 20 % = 104000 دج

104000 – 54000 = 50000 دج

الغرامات = 50000 * 10 % = 5000 دج

إذن المبلغ الإضافي الذي تدفعه المؤسسة هو :55000 دج.

3-2 التحقيق المحاسبي:

من أجل ضمان رقابة فعالة، و التقليل من الغش الضريبي، سن القانون التجاري الجزائري مواد تلزم مسك محاسبة منتظمة و التي تسمح للمحققين اكتشاف أي غش أو تملص من دفع الضريبة.

يسمح القانون لأعوان الإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها و نعني بالتحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بها، ولا يمكن الشروع في إجراء تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة، كما يمكن أن تتم عملية التحقيق في عين المكان أو على مستوى المصلحة.

3-3 حق الاطلاع

يعطي حق الاطلاع ترخيصا لأعوان الإدارة الجبائية بطلب معلومات أو تصفح وثائق تخص أحد المكلفين بالضريبة قصد تأسيس الوعاء الضريبي و مراقبته، و يمكن الحصول على هذه المعلومات سواء من الهيئات العمومية أو من غيرها من المؤسسات الخاصة أو البنوك .

3-4 حق الاطلاع لدى المؤسسات والهيئات العمومية :

لا يحق لمسؤولي الإدارات العمومية و الولايات والبلديات رفض تقديم المعلومات أو أي وثيقة يطلبها أعوان الضرائب عند ممارسة حقهم في الاطلاع، ولا يجوز أن تتحجج الإدارة بالسر المهني و الامتناع عن تقديم الوثائق لأعوان الإدارة الجبائية ،ومن أجل ممارسة الحق المنصوص عليه في هذه المادة يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي كل سنة إدارة الضرائب بكشوف معلومات حول الأطباء و جرحوا الأسنان و كذا القابلات ،تبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب و كذا مقدار المبالغ المسددة من قبل هذه الهيئة إلى المؤمن لهم.

3-5 حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية :

يجب على البنوك و شركة البورصة و المؤسسات القائمة بأعمال الصرف و أصحاب العمولات و كذا الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة ،أن يرسلوا لإدارة الضرائب إشعارا في كل مرة يتم فيه فتح أو إقفال حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر ،كما يمس هذا الالتزام مراكز البرد ،صناديق القرض التعاوني و صناديق الإيداع و الكفالة ،ويجب أن ترسل قوائم الإشعارات في غضون العشرة أيام الأولى من الشهر الذي يلي فتح أو قفل الحسابات

3- 6الحصول على المعلومات من المنتجين و تجار الجملة

يخص هذا الإجراء المنتجون وتجار الجملة ،حيث يلزمهم القانون بتقديم تصريحا بمبيعاتهم كل سنة ،لذلك فهم مجبرون بتقديم جدولا يتضمن معلومات حول جميع الزبائن الذين تعاملوا معهم خلال السنة ،ويستفيد هؤلاء مقابل هذا التصريح من تخفيض على أساس رقم الأعمال بنسبة 30%عند حساب الرسم على النشاط المهني .

و يجب أن يتضمن هذا الجدول المعلومات الآتية:

- رقم التعريف الجبائي للزبون .
- رقم المادة الخاضعة للضريبة .
- اسم و لقب و عنوان الزبون .
- رقم التسجيل في السجل التجاري .
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر .

يترتب على تاجر الجملة أو المنتج الذي يصرح بمعلومات مغلوطة أو ناقصة، دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج و هذا في كل مرة يسجل فيه إغفال الوثائق أو عدم صحتها ،و فضلا عن هذا يفقد الامتياز المتعلق بتخفيض الأساس الخاضع للضريبة المذكور سابقا .[95]

مثال

في سنة 2011 قام السيد محمد تاجر جملة بالتصريح لدى إدارة الضرائب لمكان نشاطه بالأرباح السنوية التي حققها في سنة 2010، كما قام بإيداع جدولا يتضمن معلومات تخص الزبائن الذين تعامل معهم في نفس السنة.

قام مفتش الضرائب بفحص التصريحات و اكتشف بأن السيد محمد قدم معلومات مغلوطة فيما يخص زبون واحد قام بشراء بضائع من السيد محمد بمقدار 200000 دج.

الإجراء المتخذ:

يرسل مفتش الضرائب تصحيحا جبائيا للسيد محمد يبين فيه الغرامات و المبالغ الإضافية التي يجب دفعها نتيجة عن المعلومات المغلوطة في التصريح و يكون ذلك كما يلي :

استرداد الامتياز الجبائي (30% تخفيض على رقم الأعمال عند حساب الرسم على النشاط المهني)

200000 * 30 % * 2 % = 1200 دج

كما يقوم المفتش بفرض عقوبة ب 1000 دج ،و يكون المبلغ الإجمالي :

1200 + 1000 = 2200 دج

[95] بودالي محمد، شعباني مجيد، الإصلاح الجبائي كأداة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره.

3-7حق الزيارة

يسمح لأعوان الادارة الجبائية بالقيام بزيارات على مستوى مواقع المؤسسات، للبحث و الحصول على كل الوثائق والمستندات والأدلة عندما تكون هناك محاولات وأعمال تدليسييه، وهو حق مرتبط بالموافقة المسبقة للقاضي.[96]

3-8التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

تملك إدارة الضرائب الحق في التحقيق مع الأشخاص الطبيعيين عندما تلاحظ بأن المركز المالي لهؤلاء أو ممتلكاتهم لا تتناسب مع تصريحاتهم الجبائية بالنسبة للضريبة على الدخل، حيث تقوم إدارة الضرائب بمقارنة نمط المعيشة(الممتلكات العقارية، السيارات، الذمة المالية....) مع التصريح الجبائي للمعني، وتقوم إدارة الضرائب بهذا التحقيق بعد إعلام المكلف عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق على الأقل قبل 15 يوما من مباشرة التحقيق ويجب على إدارة الضرائب إعلامه بفترة التحقيق وبإمكانية استعانته بمستشار أثناء هذا التحقيق، وعندما يتم تأسيس أو إعادة تأسيس الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل يجب على الإدارة أن تعلم المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق وهذا بشكل مفصل وهذا حتى في غياب إعادة تأسيس الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، يحتفظ المكلف بأجل 40يوما كحد أدنى للرد على رسالة الادارة، وعدم رده في هذه الآجال يعتبر قبول ضمني لنتائج التحقيق.[97] يمكن للإدارة الجبائية إدراج الأشخاص الطبيعيين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية عندما تتحصل على معلومات من إدارة عمومية أو من الغير تبين بأن المكلف يملك ذمة مالية أو ممتلكات معتبرة، فمثلا تصل الى إدارة الضرائب معلومات من مديرية أملاك الدولة بأن المكلف يملك عقار مهم أو منزل فاخر فتقوم الإدارة بمقارنة تصريحات المكلف مع أملاكه.

3-9تقنية التلبس الجبائي

هو نوع من أنواع الرقابة الجبائية يطبق في اطار حق الاطلاع والمعاينة كوسيلة جديدة لردع عمليات الغش الضريبي وتستعمل تقنية التلبس الجبائي في الحالات الأتية:

- الامتناع عن التصريح بنشاط معين لدى الادارة الجبائية؛
- اصدار فواتير ووثائق غير مطابقة للسلع والبضائع أو الخدمات المقدمة؛

---

[96] الدزيري مروان، التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر،2011، ص91.

[97] المادة21 من قانون الإجراءات الجبائية، 2008، ص17

- شراء سلع أو بضائع بدون فواتير؛
- تحويل المزايا الجبائية الى وجهة أخرى غير وجهتها القانونية؛
- ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع الجبائي وكذا الخاص بالعمل؛
- تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الاثباتية؛
- استعمال برامج محاسبة لأغراض الغش.

يقوم أعوان الضرائب عند اكتشاف حالة من حالات الغش بعد تحرير معاينة جنحة التلبس الجبائي بالاطلاع المباشر على الوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين وفي حالة اثبات جنحة التلبس، وبعد موافقة مدير الأبحاث والمراجعات يتم إخضاع المكلف المتلبس لمحضر التلبس الجبائي ويتم التوقيع على المحضر من قبل أعوان الضرائب المؤهلين وكذا المكلف المتلبس.

وبعد اثبات تورط المكلف في التلبس الجبائي يمكن لإدارة الضرائب اتخاذ جملة من الاجراءات يمكن تلخيصها فيما يلي:

– اقصاء المكلف من الحصول على المزايا الجبائية؛

– القيام بعمليات الحجز حيث يمكن أن يتم حجز البضائع أو العقارات المملوكة للمكلف أو حتى الحسابات البنكية أو حتى رؤوس الأموال المنقولة التي بحوزة المكلف المتلبس.

– تسجيل المكلف في البطاقية الوطنية للغشاشين؛

– امكانية القيام برقابة جبائية معمقة وتوسيع عمليات الرقابة الميدانية؛

– تطبيق العقوبات والغرامات المنصوص عليها في المادة194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[98]

3-10 الرقابة الجبائية على أسعار التحويل

نص قانون المالية لسنة 2012و2013 على مراقبة أسعار التحويل للمؤسسات الأجنبية بعدما أصبحت منفذا للغش والتهرب الضريبي، من خلال تحويل الأرباح والاستثمارات والسلع والخدمات باستغلال علاقة الارتباط بين المؤسسة الأم وفروعها الدولية وبتغطية التنافسية الجبائية الدولية مما وفر منفذا لتهريب الأموال باستغلال الفروق القيمية بين أسعار تحويل العملات[99]

[98] DGI, la flagrance fiscale un contrôle fiscal plus efficace, lettre de la DGI, n68 2013

[99] العياشي عجلان وحمريط الهواري، الأليات القانونية والمؤسساتية لمحاربة التهرب الضريبي كأهم منافذ الفساد في المنظومة التشريعية الجزائرية، مجلة دراسات جبائية، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري، جامعة البليدة02، العدد 08 جوان 2016، ص14

4- التدابير الردعية لمحاربة الغش الضريبي

تتمثل الاجراءات العقابية لردع المكلفين الغشاشين بصفة خاصة فيما يلي:

4-1البطاقية الوطنية للغشاشين

لقد تم إنشاء البطاقية الوطنية للغشاشين كإجراء ردعي للأشخاص والمكلفين الذين يثبت تورطهم قي عمليات تدليسيه وانتهكوا أحد النصوص التشريعية سواء التشريعات الجبائية، المصرفية، الجمركية أو التجارية، فالبطاقية الوطنية للغشاشين هي ملف الكتروني يربط إدارة الضرائب، الجمارك، التجارة، المؤسسات المالية ببعضها البعض وتتعاون هذه الادارات من أجل محاربة الغش والتهرب الضريبي، وهذا الملف يحتوي على قاعدة معلومات للمكلفين بالضريبة الذين يثبت أنهم قاموا بالانتهاكات السابقة ويتم إعداده من طرف مصالح وزارة المالية، وزارة التجارة و من طرف بنك الجزائر. يتم تسجيل في البطاقة الوطنية للغشاشين كل الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الذين يثبت ضلوعهم في احدى العمليات الأتية:

- التوقف عن دفع الضرائب المفروضة؛
- عمليات الغش في التصريح الجبائي الجمركي والتجاري،
- تحويل المزايا الجبائية الى وجهة مغايرة؛
- الغش في العمليات المالية والبنكية؛
- التخلف عن الإشهار القانوني؛
- الإضرار بالاقتصاد الوطني؛
- الإضرار بصحة المستهلك.[100]

أما أهم العقوبات والغرامات التي سنها المشرع كإجراءات ردعية فيمكن تلخيص أهمها فيما يلي :[101]

- تطبيق غرامة مالية تتراوح بين 600000 و 2 مليون دج و هذا حسب رقم الأعمال المحقق من طرف المتلبس .

[100] Décret exécutif N°13-84 du 06 février 2013 fixant les modalités d'organisation et de gestion du fichier national des fraudeurs, journal officiel N°09 , 10fevrier 2013

[101] عبد المجيد شعباني، الإصلاح الجبائي كأداة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، محمد بودالي، مرجع سابق

- إخضاع الضريبة بمعدل 15 %على كل عملية تحويل الأموال إلى الخارج (أرباح الشركات الأجنبية).
- استحداث ضريبة خاصة بفوائض القيمة الناتجة عن التنازل على الأسهم و الحصص الاجتماعية لغير المقيمين .
- استحداث مصلحة جديدة مكلفة بالبحث والتحقيق على مستوى الوطن لتحديد مصدر الغش و التهرب الضريبيين بغية حماية الاقتصاد الوطني .
- حرمان العمليات التي تتم نقدا والخاضعة للرسم على النشاط المهني من الاستفادة من امتيازات التخفيض
- إخضاع المستثمرين المستفيدين من الامتيازات الجبائية لعقوبات تصل إلى حد حرمانهم من الامتيازات المقدمة و هذا في حالة :
  - عدم احترامهم لواجبات التصريح .
  - محاولة الغش في التصريح .
  - التنازل على إحدى الاستثمارات قبل الموعد القانوني .
- منع و بصفة نهائية من ممارسة أي نشاط تجاري للأشخاص الذين يثبت تورطهم في الغش أو التهرب الضريبي.
- الشروع الفوري في تخريب السلع و البضائع التي تمت مصادرتها مع إعداد محضر الإثبات (الكحول، التبغ...).
- تطبيق غرامة بنسبة 25 % على الأرباح المحولة مع إعادة إدراجها في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة .
- إلزام الشركات الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات بوجوب إطلاع الإدارة الجبائية بكل الوثائق التي تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المطبقة من طرف هذه الأخيرة .
- الزيادة من الخمس إلى النصف ثمن نقل الملكية الذي يتوجب إيداعه بين أيدي الموثق عند تحرير عقود تتضمن :
  - نقل الملكية بعوض العقارات، حقوق عينية عقارية و قواعد تجارية .
  - فوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة عن عمليات التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين.

الفصل الثاني

الضرائب والرسوم في النظام الجبائي الجزائري

المبحث الأول: النظام الجبائي و أنظمة الاخضاع الضريبي في التشريع الجزائري

قبل التطرق الى انظمة الاخضاع الضريبي نعرج أولا عن مفهوم النظام الجبائي وخصائصه.

1.مفهوم النظام الجبائي

اختلفت وتعددت مفاهيم النظام الجبائي، وسوف نختار فيما يلي أهمها:

التعريف الأول

النظام الجبائي هو " مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع خصائص البيئة التي تعمل ضمن نطاقها، والتي تتمثل في مجموعة من الضرائب المتكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية وما يصاحبها من لوائح تنفيذية و مذكرات تفسيرية تسعى إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية".[102]

التعريف الثاني

"يقصد بالنظام الجبائي مجمل التشريعات والسياسات والأجهزة التي تنظم وتخطط وتدبر وتنفذ

عمليات التعبئة والاقتطاعات المالية التي يؤديها الأفراد الطبيعيون والمعنويون للدولة بصورة جبرية، نهائية وبدون مقابل".[103]

من التعريفين السابقين يمكن استنتاج أن النظام الجبائي يتوقف على:

– نوعية الضرائب المفروضة وحجمها؛

– مدى ملائمة الضرائب للبيئة والمجتمع الجبائيين؛

– مدى توفر إدارة تشريعية قادرة على إرساء قوانين جبائية فعالة وواضحة وتستجيب للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية.

[102] بوعلام ولهي, ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الإقتصادية, مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير,جامعة سطيف ,العدد 12,2012 ,ص 137

[103] هاجر جبار, ساسة خضراوي, تقييم الإصلاحات الجبائية في الجزائر, الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاحات الجبائية و التنمية في الجزائر, جامعة البليدة, 12, 13 ماي,2014

2- النظام الجبائي الفعال

النظام الجبائي الفعال هو ذلك النظام القادر على تحقيق أهدافه بشكل متوازن دون تعارض، أي دون أن يؤثر الهدف الاقتصادي على الهدف المالي، ففي كثير من الأحيان تحتاج السياسة الاقتصادية إلى تقديم إعفاءات و تسهيلات جبائية كلية أو جزئية، لبعض القطاعات من النشاط.

فالنظام الجبائي الفعال هو الذي يستطيع تقديم هذه الإعفاءات دون الإضرار بفوائد الدولة ومع مراعاة الأهداف الاجتماعية، وتقاس فعالية النظام الجبائي بمقارنة الحصيلة التقديرية مع الحصيلة الفعلية للاقتطاعات الضريبية، أي بقسمة حصيلة الاقتطاعات الضريبية الفعلية على حصيلة الاقتطاعات التقديرية، فتكون الفعالية جيدة كلما زاد حاصل القسمة على الواحد الصحيح.[104]

بمعنى أن النظام الجبائي الفعال هو الذي يستطيع التنسيق بين الهدف المالي والهدف الاجتماعي لأن هذه الأهداف تتعارض فيما بينها في معظم الأحيان.

3- محددات النظام الجبائي الفعال

لتقييم أي نظام جبائي يمكن استعمال مجموعة من المؤشرات:

3-1 المؤشرات العامة:

أ- مؤشر التنمية البشرية

يعتمد هذا المؤشر على ثلاث معايير أساسية: معيار التعليم, معيار العمر عند الولادة, معيار الناتج المحلي الخام و تتمثل أهمية هذا كونه يقيس فعالية النظام الجبائي من خلال تحسن و تطور موارد الدولة و مدى تكلفها بمستلزمات و إنشغالات الأفراد و المؤسسات.

ب-مؤشر نمو الإيرادات الضريبية

يهتم هذا المؤشر بمدى ارتفاع الحصيلة الضريبية، حيث يقوم على المقارنة بين عوائد الضرائب المحلية وعوائد الضرائب المركزية قبل وبعد الإصلاح.

[104] فاطنة بوخاري, نصر الدين توات, أثر الإصلاحات الجبائية في دعم الإقتصاد الجزائري, الملتقى الدولي الثاني حول الإصلاحات الجبائية و التنمية الإقتصادية في الجزائر, 12, 13ماي 2014

ج- مؤشر الضغط الضريبي

يعبر الضغط الضريبي على العلاقة بين الإيرادات الضريبية و الناتج المحلي الخام، و بذلك يكون مؤشر كمي مهم لقياس فعالية النظام الجبائي حيث كلما ارتفع هذا المعدل تحصلت الدولة على نسبة أوفر من الموارد الضريبية.[105]

د-مؤشر عدد المكلفين بالضريبة

يركز هذا المؤشر عدد المكلفين بالضريبة الذين يتم إحصاؤهم، باعتبار أن النظام الضريبي الفعال هو القادر على إدماج المتهربين من دفع الضريبة ضمن مجتمع الجبائي الذي يخضع للقانون, أي تحفيز و جذب القطاع الموازي للإنظمام للقطاع الرسمي, فيكون النظام الجبائي فعالاً كلما زاد عدد المكلفين الذين ينشطون بصفة رسمية.

هـ- مؤشر الاستدانة

في الكثير من الأحيان تلجأ السلطات المالية إلى الاستدانة عندما تحقق عجزاً في موازنتها، هذا من شأنه التأثير على استقلالية قراراتها ورهن الأجيال القادمة بالتزامات لم يستفيدوا منها لذلك فمن سمات النظام الجبائي الفعال الاعتماد على التمويل بالضريبة والتقليل من الاستدانة ويحسب معدل الاستدانة بالعلاقة: معدل الاستدانة =حجم الديون/الناتج المحلي الخام.

و-مؤشر فعالية الأداء الضريبي

الضرائب الفعالة هي تلك الضرائب التي تدر إيرادات أكبر وتتمتع بوتيرة نمو متسارع ويسمح تحليل الفعالية الضريبية لبعض أنواع الضرائب باستخراج الضرائب الأكثر فعالية من غيرها.

ز-مؤشر الأثر المالي

يقارن الأثر المالي، بين الزيادة في الإيرادات الضريبية الناتج عن عملية الإصلاح الجبائي وبين الزيادة في الإيرادات الضريبية الناتجة عن عوامل أخرى مثل الظروف الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية.[106]

---

[105] صالح بضياف، زروت رضا، دراسة تحليلية في تقييم الإصلاح الجبائي الجزائري خلال الفترة (1992-2011)، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاحات الجبائية و التنمية الإقتصادية في الجزائر، 12-13 ماي,2014

[106] عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، الأردن,2010،ص260-262

3-2- مؤشرات فيتوتانزي

حدد فيتوتازي مجموعة من المؤشرات لتصميم نظام فعال هي:[107]

أ-مؤشر التركيز

يقصد بهذا المؤشر، الاعتماد على عدد قليل من الضرائب والتي يمكن أن تحقق إيرادات أكبر، أي أن يتميز النظام الضريبي بقلة الضرائب و وفرة الحصيلة، فالاعتماد على ضرائب قليلة حتى وإن ارتفعت معدلاتها سيخلق الانطباع لدى المكلفين بأن الضرائب غير مفرطة من جهة ومن جهة أخرى سيسهل على الإدارة عملية التحصيل.

ب-مؤشر التشتت

و يقضي هذا المؤشر بضرورة التخلي عن الضرائب قليلة الإيراد، فهذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه من أجل تبسيط النظام الجبائي ولأن تكاليف فرض هذه الضرائب تفوق في بعض الأحيان إيراداتها.

ج-مؤشر التأكل

يقصد بمؤشر التأكل مدى قرب الأوعية الضريبية الفعلية من الأوعية الممكنة، فتأكل الوعاء الضريبي الناتج عن منح إعفاءات ضريبية مفرطة للقطاعات والأنشطة، لذلك يجب التفطن عند منح مثل هذه الإعفاءات حيث لا يجب على الدولة رفع المعدلات الضريبية طمعاً في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات مما قد يؤدي إلى التهرب الضريبي.

د-مؤشر تأخر التحصيل

إن التأخر في دفع الضرائب يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للإيرادات، لذلك فإن تفعيل النظام الضريبي يقتضي اتخاذ التدابير والآليات الكفيلة بجعل المكلفين يدفعون ما عليهم من ضرائب في الآجال القانونية.

هـ-مؤشر التحديد

و يتعلق الأمر بالاعتماد على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، حيث يمكن إحلال بعض الضرائب بأخرى، كأن يتم إحلال الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات بضريبة وحيدة على كامل الثروة.

---

[107] عبد المجيد قدي، السياسات الاقتصادية الكلية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص ص 165-167

و-مؤشر الموضوعية

و يعني أن النظام الضريبي يجب أن يكون موضوعيا في تحديد الضرائب، أي أن يتم قياس الوعاء الضريبي بكل موضوعية وشفافية حتى يتمكن المكلفين معرفة التزاماتهم وتقديرها تقديراً صحيحاً بعيدً عن أي غموض، ويصب هذا المؤشر ضمن مبدأ اليقين لآدم سميث والذي يقضي حسبه بأن تكون معدلات الضرائب وآجالها وكيفية دفعها معلومة لدى المكلفين بالضريبة دون غموض أو تحكم، بحيث تكون كل المعلومات التي تهم المكلف متوفرة دون قيود وهذا ما يمكنه من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمالا للسلطة من قبل إدارة الضرائب.

ز- مؤشر التنفيذ

و يقضي هذا المؤشر بتنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، ويتوقف هذا على مستوى تطور الإدارة الضريبية ومدى سلامة التنبؤات ومدى توفر نظام معلوماتي فعال بالإضافة إلى مدى معقولية القوانين والتشريعات وقابليتها للتنفيذ.

ح-مؤشر تكلفة التحصيل

هو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في النفقة، بمعنى أن تكون تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن حتى لا ينعكس ذلك سلبا على الإيرادات الضريبية.

3-3 مؤشرات جوزيف ستجلتز josef stiglitz :

يعد جوزيف ستجلتز خمس مؤشرات لتفعيل النظام الضريبي حازت على القبول العام هي:[108]

أ-مؤشر الكفاءة

يجب على النظام الجبائي أن يكون دائماً ذو كفاءة في تخصيص الموارد، و لا يجب أن يترك أي آثار تشوهها.

ب- مؤشر البساطة الإدارية

و يعني أن يتم تبسيط النظام الجبائي وأن يتم بالسهولة واليسر و تخفيض تكاليف الامتثال الجبائي المرتبطة به.

ج- مؤشر المرونة

و يقضي بأن يستجيب النظام الجبائي لمختلف التغيرات الاقتصادية في الوقت المناسب، أي أن يساير التشريع الجبائي الظروف الاقتصادية ويرتبط هذا بمدى توفر الوسائل والأدوات الذاتية بداخل النظام.

[108] فاتح أحمية, نصيرة يحياوي, تقييم فعالية الإصلاح الجبائي في الجزائر, الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية, جامعة البليدة 12-13 ماي 2014.

د-مؤشر المسؤولية السياسة

و يتعلق بضرورة تحقيق الشفافية، أي أن يكون النظام الجبائي واضح ولا يكتنفه غموض وبما يمكن للمكلف معرفة كل ما يتعلق بالضريبة وطريقة دفعها، معدلاتها، آجالها وكيفية الطعن فيها.

هـ-مؤشر العدالة

أي ضرورة توزيع العبء الضريبي بطريقة عادلة بين المكلفين حسب قدراتهم التساهمية.

و- مرونة النظام الجبائي

نقول عن أي نظام جبائي أنه مرن، عندما تتناسب الزيادة في الدخل الوطني طرداً مع الزيادة في الحصيلة الضريبية، فإذا كانت الزيادة في الحصيلة الضريبية تساوي أو تفوق تلك التي زاد بها الدخل الوطني نقول بأن النظام الضريبي مرن، أما إذا كانت هذه الزيادة أقل من الزيادة في الدخل الوطني فهذا يعني أن النظام الجبائي غير مرن.[109]

5-أركان النظام الجبائي

تختلف هياكل الأنظمة الجبائية من دولة إلى أخرى حسب النظم الاقتصادية المطبقة و حسب الأهداف التي يسعى النظام الجبائي لتحقيقها، و قبل الخوض في هذا العنصر نتطرق أولاً إلى أركان و مقومات النظام الجبائي.

5-1 أركان النظام الجبائي

يرتكز النظام الجبائي على ركنين أساسيين:

الهدف: تتباين الأهداف التي يسعى النظام الجبائي لتحقيقها من بلد إلى آخر حسب النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي المتبع، وتمثل هذه الأهداف نفس تلك التي تسعى السياسة الجبائية لتحقيقها، فقد يكون الهدف ينصب في تمويل الخزينة العمومية وتعظيم إيراداتها، كما قد يكون الهدف توجيه النشاط الاقتصادي أو تشجيع قطاع من قطاعاته الحيوية، ولتحقيق الهدف يتخذ التدخل الجبائي صوراً مختلفة مثل التحفيز الجبائي أو تحقيق العدالة في توزيع الثروة عن طريق اقتطاع أموال من أصحاب المداخيل المرتفعة و إعادة توزيعها على الفئات الأقل دخلاً، هذا بالنسبة للدول المتقدمة.[110] أما بالنسبة لأغلب الدول النامية فالأمر يختلف إذ أن هدف النظام الجبائي هو تشجيع الادخار والاستثمار بفرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الصافي والعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية و تهيئة الظروف

[109] حميد بوزيدة, النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004), أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية, جامعة الجزائر,2006,ص 15

[110] مراد ناصر, فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق, دار هومة, الجزائر, 2003,ص 19

المواتية للتنمية، بغرض زيادة معدلات النمو الاقتصادية وتنفيذ المشاريع المرتبطة بالتنمية دون إغفال أهمية ذلك في تخفيض معدلات التضخم التي تصاحب عادة عمليات التنمية.[111]

الوسيلة: كما أسلفنا فإن المفهوم الضيق للنظام الجبائي يتمثل في مجموعة من القواعد أو الوسائل الفنية و القانونية، لذلك فتحقيق أهدافه يندرج ضمن عنصرين سابقين:

العنصر الفني: نقصد بالعنصر الفني مجموع الضرائب والرسوم المختلفة المطبقة في زمن معين وفي بلد معين، حيث تقوم الدولة باختيار الوسائل الفنية التي تسمح لها بتعظيم الإيرادات والمحافظة على استمراريتها، كتوسيع مجال فرض الضريبة لتشمل عدد كبير من المكلفين، أو إقرار ضريبة تصاعدية من أجل تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الضريبي الذي يرتكز على سيادة الدولة في فرض الضرائب وتحصيلها.

العنصر التنظيمي: يكتسي هذا العنصر أهمية بالغة في النظام الجبائي كونه المسؤول على عمليات الإقرار، الربط والتحصيل، وبسبب تعقد المزيج الضريبي وتشعبه يجب أن يتوفر تنظيم إداري محكم ومؤهل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الجبائي، خاصة عند فرض ضرائب جديدة، أو عند انخفاض حصيلة ضريبة ما، هنا يتدخل التنظيم لإيجاد إيراد ضريبي آخر يعوض النقص الحاصل، كما أنه عندما تفرض ضريبة على سلعة معينة يجب أن لا تترك السلع التي يمكن أن تحل محلها بدون ضريبة وإلا تحول الاستهلاك نحوها وتجنب المكلفين دفع الضريبة.[112]

6.أنظمة الاخضاع الضريبي

وضع المشرع الجبائي الجزائري أنظمة ضريبية لإخضاع المكلفين للضرائب والرسوم المختلفة. يتوقف اختيار النظام المطبق على المكلف من قبل الإدارة الجبائية على عدة شروط واعتبارات منها:

–رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المكلف؛ –طبيعة النشاط الممارس (نوع الدخل الذي يحصل عليه المكلف)؛

–الشكل القانوني للمكلف (شخص طبيعي، شخص معنوي..)

يقصد بنظام الاخضاع الضريبي طريقة تحديد أوعية المكلف الخاضعة للضرائب والرسوم المختلفة، وكذا طريقة

---

[111] محمد حمو, منور أوسر ير, محاضرات في جباية المؤسسة, الشركة الجزائرية, بودواو, الجزائر,2009, ص 53

[112] مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 19.

وآجال التصريح والتسديد. (الشهرية، الفصلية والسنوية)، والالتزامات المحاسبية للمكلف الخاضع لنظام معين. تتمثل هذه الأنظمة في:

أولا: <u>النظام الحقيقي</u>

يقصد باللفظ الحقيقي الوضعية الحقيقية للمؤسسة من حيث الثروة ورقم الأعمال والمداخيل تتبين من خلال مسك الحسابات بصفة منتظمة ومثبتة طبقا للقواعد المقررة في النظام المحاسبي المالي.

يخضع لهذا النظام بشكل إجباري:

-الأشخاص المعنويون؛ الشركات الفردية وشركات الأشخاص وأصحاب الأنشطة التجارية أو الخدمية (خدمات تجارية) الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي (خ.ر.ق.م) 30.000.000 دج. تمنح إمكانية اختيار النظام الحقيقي للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذين يملكون محاسبة منتظمة.

1-التزامات المكلفين الخاضعين:

يلتزم الأشخاص الخاضعون لهذا النظام بما يلي:

1-1. الالتزامات المحاسبية:

- مسك محاسبة منتظمة وفق للنظام المحاسبي المالي (مسك دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، الدفاتر الملحقة)، وإعداد الفواتير مع إظهار الرسم على القيمة المضافة.

-إعداد الميزانية الجبائية؛

1-2 الالتزامات الجبائية على المؤسسات

بالإضافة إلى الالتزامات المحاسبية، فإنه على المؤسسة أن تحترم العديد من الالتزامات الجبائية، كونها خاضعا للضريبة (إيداع التصريحات، تسديد الضريبة)، أو كونها جامعا للضريبة (الاقتطاع من المصدر).

أ-الالتزامات المتعلقة بإيداع التصريحات

التصريح بالوجود: اكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة (وثيقة **G08**)، ويمكن اعتبار تاريخ عمليات الشراء الأولى كتاريخ لبداية النشاط.

التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم: ألزم القانون المكلفين بأن يكتبوا تصريحا شهريا أو فصليا عن طريق وثيقة **G50** أو **A G50** لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا (الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة،) أو عن طريق اقتطاع من المصدر (الضريبة على الدخل الإجمالي رواتب وأجور، مداخيل رؤوس الأموال المنقولة) لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل20 يوما الموالية للشهر أو

الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة. ويجب إرسال كشف رقم الأعمال **G50** وبيانات الممونين إلى الإدارة الجبائية بما فيها الدعامة الالكترونية.

التصريح السنوي: ألزم القانون الجبائي المؤسسات الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح مهنية أن يكتبوا تصريحا بقيمة الأرباح الصافية المحققة خلال السنة السابقة، لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة أو في التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، والنموذج يقدم مجانا من الإدارة الجبائية،

(**G01** بالنسبة **IRG** و **G11** بالنسبة لـ **BNC /IRG**، و **G04** بالنسبة لـ **IBS**) وهذا قبل 30 أفريل الذي يلي تاريخ إقفال الحسابات. بالإضافة إلى هذا فإن التصريح يجب أن يتضمن العناصر أدناه

– رقم التسجيل في السجل التجاري؛

–رقم التعريف الإحصائي الجبائي؛

–أسماء وعناوين كل التقنيين المكلفين بمحاسبة المؤسسة ومراقبة نتائجها من محاسبين وخبراء محاسبين، مع الإشارة إلى انتمائهم أو عدمه إلى موظفي المؤسسة؛ مبلغ رقم الأعمال؛

–حسابات مستخرجة من العمليات المحاسبية للمؤسسة وخاصة ملخص حسابات النتائج ونسخة من الميزانية وكشف عن المصاريف العامة حسب طبيعتها، الاهتلاكات والمؤونات المكونة؛

–النتائج التي تسمح بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة؛

–الالتزام بإعادة الاستثمار إذا لزم الأمر؛

كشف حول المبالغ المدفوعة فيما يخص الرسم على النشاط المهني؛

كشف مفصل حول التسبيقات المدفوعة فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي.

كما أن التصريح السنوي يجب أن يحتوي على الوثائق والمعلومات التالية:

كشف مفصل عن السيارات السياحية المشكلة لأصولها أو الداخلة في المصاريف التي تحملتها خلال الدورة،

كشف عن الأجور والمكافآت المدفوعة إلى الغير، (الأتعاب، وحقوق براءة الاختراع، علامات التسجيل، مصاريف المساعدة التقنية وكل الأجور المدفوعة إلى أشخاص غير موظفين في المؤسسة)

معلومات تخص الشركاء والمساهمين، (أسماء وألقاب وعناوين الشركاء، المبالغ المدفوعة لكل شريك خلال كل دورة بصفتهم مسيرين من رواتب وتعويضات، نسخ من مداولات مجالس الإدارة والمساهمين).

التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي، يتوجب عليه أن يكتتب في أجل 10 أيام تصريحا إجماليا بالمداخيل التي لم تفرض عليها الضريبة، وتصريح خاص بالمداخيل الصنفية، وهذه التصريحات يجب أن تودع في غضون 10 أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط. بالإضافة إلى أسماء وعناوين المالكين الجدد إذا أمكن.

1-3الالتزامات المتعلقة بالتسديد

تختلف الالتزامات باختلاف الضريبة موضوع التسديد:

- الضريبة على أرباح الشركات: 03 تسبيقات مقدمة خلال السنة بتواريخ محددة، بالإضافة إلى رصيد التسوية قبل 30 أفريل من السنة الموالية.
- الضريبة على الدخل الإجمالي: تدفع على شكل تسبيقين 02 مقدمين خلال السنة إضافة إلى رصيد التسوية قبل 30 أفريل من السنة الموالية.
- الرسم على النشاط المهني: يتم تسديده خلال العشرين 20 يوما من الشهر الموالي الذي تحقق فيه رقم الأعمال.
- الرسم العقاري: يتم تسديده في اليوم الأخير من الشهر الذي يلي تحصيل الكشوف.

1-4الالتزامات الجبائية للمؤسسة بصفتها جامعا للضريبة

ويتعلق الأمر بالرسم على القيمة المضافة والاقتطاعات من المصدر

أـ الالتزامات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة:

يلتزم المكلفون الذين ينتمون إلى النظام الحقيقي بما يلي:

إيداع تصريح شهري برقم أعمالهم والرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه؛

مسك محاسبة منتظمة تتضمن دفاتر مرقمة ومؤشرة تسجل فيها يوميا بدون فراغات ولا تشطيبات المبالغ الخاصة بالعمليات المحققة سواء كانت خاضعة للضريبة أو غير خاضعة لها؛

وضع لوحات تعريفية في واجهات البنايات التي يمارسون فيها نشاطهم .أما مؤسسات الأشغال فهم ملزمون بتثبيت لوحة تعريفية خارج موقع الأشغال، إظهار الرسم في الفواتير ووضعية الأشغال، تقديم قائمة بالعمال والموظفين.

ب) الالتزامات الخاصة بالاقتطاع من المصدر:

الالتزامات الخاصة بالمؤسسة التي توظف عمال:كل المؤسسات التي تدفع أجور منح، تعويضات كأتعاب دائمة تقع على عاتقها الالتزامات التالية:

– القيام بحساب وتسديد الاقتطاع من المصدر بالنسبة للضرائب على كل الأجور الخاضعة للضريبة؛

–تسجيل الضريبة على الدخل الإجمالي على دفتر خاص بالأجور مرقم كمؤشر من طرف المحكمة؛

–تقديم كشف الأجر عند دفعه؛

– القيام بالتسديد الدوري للضريبة على الدخل الإجمالي؛

–إيداع تصريح سنوي للأجور والمنح، يلخص هذا التصريح جميع المبالغ المدفوعة للعمال والموظفين (أجور، علاوات، منح، تعويضات) خلال السنة، ويجب أن يتم إيداعه قبل 30 أفريل للسنة الموالية .

1-5 الالتزامات الخاصة بالمؤسسات التي تدفع مبالغ خاضعة للضريبة لأشخاص لا ينتمون إليها

يجب على هذه المؤسسات القيام بما يلي:

– القيام باقتطاع من المصدر عند تسديدها لمبلغ خاضع للضريبة، وأن تقوم بتسديد هذا الاقتطاع إلى إدارة الضرائب خلال العشرين 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الاقتطاع؛

– تقديم وصل مستخرج من دفتر للقسائم موجود على مستوى إدارة الضرائب؛

– إظهار مبلغ الاقتطاعات من المصدر في التصريحات السنوية إلى جانب التسجيلات العادية[113].

ثانيا: نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

كما أسلفنا الضريبة الجزافي الوحيدة هي ضريبة وحيدة سهلة التطبيق، تعتمد على معدلين 5% بالنسبة لنشاطات البيع والإنتاج و12 % بالنسبة للخدمات، ولقد جاءت لتحل محل النظام الجزافي القديم وتعوض ثلاث ضرائب هي الضريبة على الدخل، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة،

1. **مجال التطبيق:**

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة :

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).
- المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع و المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).

[113] DGI, Direction des Relations Publiques et de la Communication, les obligations ; Edition 2017. De cite https://www.mfdgi.gov.dz/.

- المستثمرون الذين يستغلون عدة ورشات او متاجر او دكاكين في أن واحد سواء في نفس المكان او في مناطق مختلفة للممارسة نشاط معين بحيث يتم اعتبار كل محل بمثابة مؤسسة منفصلة في حالة ما ككان رقم الاعمال الكلي المحقق لا يتجاوز سقف (30.000.000 دج) واذا فاقق هذا السقف، يمكن للمكلف بالضريبة المعني اختيار الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي حسب النظام الحقيقي .[114]

2- اختيار النظام الحقيقي :

المكلف بالضريبة مخيرا بين الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أو للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي. على ان يتم الاختيار قبل الفاتح فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق نظام الربح الحقيقي. ويبقى الاختيار ساريا للسنة المذكورة و السنتين المواليتين حيث يكون فيها الاختيار لا رجعة فيه.

يمدد الاختيار ضمنيا على فترة ثلاث (3) سنوات، ويكون لا رجعة فيه طوال هذه الفترة.

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

3-تحديد الضريبة الجزافية الوحيدة :

بداية من سنة 2017 أصبح المكلف بالضريبة يقوم بتقدير أساس الضريبة (رقم الأعمال التقديري) واكتتاب التصريح بصفة تلقائية دون إشعار مسبق من إدارة الضرائب.

إذا كان بحيازة الإدارة الجبائية عناصر تكشف عن نقص في التصريح، فيمكنها إجراء التصحيحات على الأسس المصرح بها

4-إلغاء نظام الضريبة الجزافية الوحيدة :

يمكن أن يلغى الإخضاع للضريبة الجزافية الوحيدة من طرف الإدارة الجبائية، بناء على معلومات مؤسسة قانونا عندما يفوق رقم الأعمال المصحح من طرف الإدارة الجبائية، المبالغ المحددة في المادة 282 مكرر 1 من ق ض م و ر م.[115]

5-معدلات الضريبة :

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

---

[114] المادة282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018.

[115] المادة282 مكرر 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018.

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع
- 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى

فيما يتعلق بمعدل الضريبة المطبق على النشاط المختلط، فإن هذا الأخير يحدد تناسبيا مع رقم الأعمال الموافق لكل نشاط.

6-التخفيضات :

تخفيض لفائدة النشاطات التجارية الصغيرة المنشأة حديثا في المواقع المهيأة من طرف الجماعات المحلية، وهذا لمدة ثلاث (03) سنوات الأولى للخضوع للضريبة وهذا عقب فترة الاعفاء بعنوان السنتين الأوليتين من النشاط التي منحت لهم. يمنح هذا التخفيض كما يلي :

- السنة الأولى من الخضوع للضريبة : تخفيض بـ 70 % ؛
- السنة الثانية من الخضوع للضريبة : تخفيض بـ 50 % ؛
- السنة الثالثة من الخضوع للضريبة : تخفيض بـ 25 % ؛

تخفيض لفائدة أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية، وكذا النفايات الأخرى القابلة للتأهيل، يُمنح كما يلي:

- السنة الثالثة من الخضوع للضريبة : تخفيض بـ 70 % ؛
- السنة الرابعة من الخضوع للضريبة : تخفيض بـ 50 % ؛
- السنة الخامسة من الخضوع للضريبة : تخفيض بـ 25 % ؛

تطبق تخفيضات خاصة على أرقام الأعمال المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة وهي كما يلي :

50 **%** خلال السنتين الأوليتين للنشاط فيما يخص التجار بالتجزئة الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء،

50**%** بالنسبة للنشاطات المقامة في ولايات إليزي ، تندوف ، ادرار و تمنراست ،

70**%** بالنسبة لبيع الخبز العادي و الحليب المبستر الموظب في أكياس،

70**%** بالنسبة لخدمات الهاتف العمومي فيما يخص العمولات التي تشكل رقم أعمالهم.

7-الإعفاءات والاستثناءات :

7-1 الإعفاء الدائم :

- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها ؛

– مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

غير أن هؤلاء يبقون ملزمين بدفع الحد الأدنى من الضريبة المقدر بـ 10.000 دج .

7-2 الإعفاء المؤقت :

– إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال لفائدة الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع المؤهلون للاستفادة من أجهزة الدعم.

تمدد إلى 06 سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم. تمدد هذه المدة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف 3 عمال على الأقل لمدة غير محدودة.

غير أن المستثمرين يبقون مدينين بدفع 50 % من الحد الأدنى للضريبة (5000دج).

– الأنشطة التجارية الصغيرة المنشأة حديثا في المواقع المهيأة من طرف الجماعات المحلية بعنوان السنتين الأوليتين

– أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية وكذا النفايات الأخرى القابلة للتأهيل بعنوان السنتين الأوليتين

8-الالتزامات التصريحية :

إن الالتزامات التصريحية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة هي :

8-1 التصريح بالوجود :

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا تصريح بالوجود **G8** لدى مفتشية الضرائب التابعين لها، خلال الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية النشاط.

8-2 التصريح برقم الأعمال التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة (ج 12):

يتعين على المكلفين بالضريبة اكتتاب تصريح تقديري تحدد الإدارة الجبائية نموذجه وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط في الفترة الممتدة ما بين الأول (01) و الثلاثين (30) من شهر جوان من كل سنة.

فضلا عن ذلك، يتعين عليهم مسك وتقديم، عند كل طلب من طرف الإدارة الجبائية :

– سجل مرقَّم وموقع من طرف المصالح الجبائية، ملخص بكل سنة، يتضمن تفاصيل مشترياتهم، مدعم بالفواتير وكل وثائق الإثبات؛ – سجل مرقَّم وموقع، يتضمن تفاصيل مبيعاتهم. [116]

8-3التصريح التكميلي للضريبة الجزافية الوحيدة (ج 12 مكرر1) :

يتعين على المكلفين بالضريبة المعنيين، اكتتاب تصريح تكميلي في الفترة الممتدة من 20 يناير إلى 15 فبراير من السنة ن+1، ودفع الضريبة المتعلقة بها، في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان السنة ن .

[116] https://www.mfdgi.gov.dz/archive-nov-2019 consulter le 20/03/2019

في حالة إذا ما تجاوز رقم الأعمال المحقق سقف (30.000.000 دج)، فيخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به إلى الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا للمعدل الموافق له. أما المكلفون بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف فرض الضريبة الجزافية الوحيدة، فيتم صبهم في النظام الحقيقي.

في حالة تحقيق رقم أعمال أقل من ذلك المصرح به في السنة ن يقدم المكلف طلب مدعم بتبريرات للادارة الجبائية(حدث استثنائي، تلف السلع، عدم القدرة على ممارسة النشاط خلال تلك الفترة...) يشكل الفارق قرض ضريبي يخصم من مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة للسنة اللاحقة.[117]

8-4 إشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (ج 50 مكرر1) :

يتوجب على المكلفين بالضريبة الذين يوظفون عمال دفع المبالغ المستحقة بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الثلاثي المدني الذي أجريت خلاله الاقتطاعات.

8. دفع الضريبة الجزافية الوحيدة :

حسب المادة 14من قانون المالية لسنة 2017 هناك طريقتين لدفع الضريبة الجزافية الوحيدة على الاختيار، الدفع الجزئي والدفع الكلي ويتعين على المكلفين الذين يختارون الدفع الكلي دفع المبلغ الإجمالي عند ايداع التصريح التقديري (ج12) بين الفاتح و 30 جانفي، كما يتعين على المكلفين اذين اختارو الدفع الجزئي دع 50 من مبلغ القوق عند تصريح (ج12) وتسديد النصف المتبقي على دفعتين 25 من المبلغ الإجمالي السنوي للضريبة بين الفاتح و 15 سبتمبر عن طريق جدول اشعار بالدفع سلسلة (ج50 مكرر)، و 25 المتبقية يتم دفعها بنفس الطريقة بينن الفاتح و 15 ديسمبر. و بالنسبة للمكلفين الجدد فهم ملزمون بالتصريح التقديري ج12 والدفع التلقائي لمبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة بل 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط وتؤدي عدم احترام آجال التصريح واالدفع الى تطبيق الغرامات الجبائية المنصوص عليها قانونيا. [118]

8-5الالتزامات المتعلقة بالتصريح و الدفع الخاصة بالمكلفين بالضريبة الجدد الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة

يتعين على المكلفين بالضريبة الجدد الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب التصريح برقم الأعمال التقديري (ج 12مكرر) قبل 31 ديسمبر من سنة بداية نشاطه

[117] المادة282 مكرر02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018.

[118] المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018

9-الغرامات المطبقة في حالة التأخير في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة

ينجم عن التأخير في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة تطبيق غرامة تأخير قدرها 10% ابتداء من اليوم الأول الذي يلي أخر أجل للدفع. في حالة عدم الدفع في أجل شهر، تطبق غرامة مالية قدرها 3% من كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز هذه الغرامة نسبة 25%.[119]

المبحث الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على ارباح الشركات

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي

1: مفهومها وخصائصها

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب قانون المالية لسنة 1991، لتعوض نظام الضريبة على فروع الدخل وهي ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تطبق على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف.« تتسم هذه الضريبة بأنها: ضريبة مباشرة؛ سنوية؛ وحيدة: تصريحية، ضريبة تصاعدية، ضريبة شخصية

2: الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي

أن يكون شخص طبيعي أو شركة أشخاص؛

- مقيم في الجزائر أو يتحصل على دخل من مصدر جزائري؛
- يمارس أحد النشاطات المشار إليها في المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (نشاط صناعي ، حرفي ، فلاحي ، حر .....).[120]

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي شركات الأشخاص، في حين لا تخضع لها شركات الأموال، وتجدر الإشارة إلى أن المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة يمكن أن يختاروا الخضوع لنظام الضريبة على أرباح الشركات(IBS)، وهذا في حالة شركات الأشخاص، كما أنهم يخضعون إلى الضريبة على الدخل الإجمالي المكلفون الذين ينتمون إلى أحد الأنظمة الضريبية الآتية:

- النظام المبسط؛
- نظام التصريح المراقب؛*

[119] DGI, Direction des Relations Publiques et de la Communication, IMPOT FORFAITAIRE UNIQUE; champ d'application de L'FU, Edition 2017. De cite https://www.mfdgi.gov.dz/.

[120] المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2010، ص19

- الشركاء في شركات الأشخاص وكذا الشركاء المساهمين وأعضاء الشركات المدنية.

3-أصناف الضريبة على الدخل الإجمالي

تنقسم الضريبة على الدخل الإجمالي حسب الأشخاص الخاضعين لها وطبيعة النشاط، إلى ست فئات نوردها فيما يلي:

3-1 فئة الأرباح الصناعية، التجارية والحرفية (IRG BIC)[121]

الأرباح الصناعية والتجارية معرفة في المادة الثانية من القانون التجاري الجزائري وتتمثل في النشاطات الآتية

- نشاطات البيع وإعادة البيع؛
- الأشغال العقارية؛
- النشاطات الخاصة بالتنقيب والمناجم؛
- عمليات الإيجار الخاصة بالمباني؛
- نشاط النقل؛
- عمليات البنوك و التأمينات؛
- أما الأرباح الحرفية فتتمثل في مداخيل الأشغال المتعلقة بالنشاط الحرفي التقليدي.

3-2فئة الأرباح غير التجارية (IRG BNC):[122]

وهي الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرا غير تجاري مثل الأطباء والمحامون، ومحافظي الحسابات ....

3-3فئة الأرباح الفلاحية (IRG agricole)[123]

الأرباح الفلاحية هي تلك المحققة من نشاطات الزراعية وتربية الحيوانات مثل تربية الدواجن والأرانب والمائيات.

---

* تم إلغاء النظامين المبسط و الحقيقي بموجب قانون المالية لسنة 2015، فأصبح الشخص الطبيعي أو المعنوي خاضعا إما للنظام الحقيقي أو الضريبة الجزافية الوحيدة .

[121] المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

[122] المادة 22-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

[123] المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثل

3-4فئة المداخيل العقارية (IRG Foncier)[124]

تتمثل المداخيل العقارية في المداخيل المتأتية من إيجار العقارات المبنية وغير المبنية بكل أنواعها، وتتضمن الأراضي الزراعية، كراء المحلات التجارية والصناعية غير المجهزة إذا لم تكن مدرجة في أرباح المؤسسة التجارية أو الصناعية.

3-5فئة مداخيل رؤوس الأموال المنقولة (IRG RCM)[125]

وتتمثل هذه المداخيل أساسا في الفوائد والكفالات والودائع البنكية، بالإضافة الى عوائد الأسهم والقيم المنقولة والسندات.

3-6 فئة الأجور والمنح والريوع العمرية(IR G salaires) [126]

وتشمل أجور العمال، بما فيها العلاوات والريوع المتأتية من ممارسة نشاط مقابل راتب شهري أو سنوي أو نصف شهري سواء تم الحصول عليه من مؤسسة خاصة أو عمومية.

4- الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي

4-1الإعفاءات المتعلقة بالأشخاص: يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي

-الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الإجمالي السنوي 120.000 دج؛

-السفراء والأعوان الدبلوماسيون وأعوان القنصليات ذوي الجنسية الأجنبية على أساس المعاملة بالمثل.

4-2 الإعفاءات المتعلقة بأصناف المداخيل:

أ- الإعفاءات الخاصة بصنف الأرباح المهنية: يستفيد من الإعفاء الدائم:

- الأشخاص الذين يقل دخلهم الصافي الإجمالي أو يساوي 120.000دج
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

---

[124] المادة 42-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

[125]المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،

[126]المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

– المبالغ المحصلة على شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية أو السينمائية.

- يستفيد من الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.
- يستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات: الأنشطة التي يقوم بها الشباب المقاول في إطار أنظمة "**ENSEJ**" أو "**ANGEM** "أو "**CNAC**"، وهذا ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

تحدد مدة الإعفاء بـــ 06 سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها. وتمدد هذه الفترة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

تحدد بـ10 سنوات عندما تمارس هذه الأنشطة في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب.

ب– الإعفاءات الخاصة بصنف المداخيل الفلاحية

تستفيد من الإعفاء الدائم من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتُّمور، وكذا الإيرادات الناتجة عن النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

وتستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات بداية من تاريخ بدء النشاط:

- الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا؛
- الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في المناطق الجبلية بداية من تاريخ بدء نشاطها.

ج ـ الإعفاءات الخاصة بصنف عائدات رؤوس الأموال المنقولة

هناك أحكام مشتركة بين الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات فيما يتعلق بإعفاء مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، وتتمثل أساسا فيما يلي:

- إعفاء لـ05 سنوات ابتداء من أول جانفي 2014، لمداخيل الأسهم والأوراق المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو مداخيل السندات والأوراق المماثلة لها ذات أقدمية تساوي أو تفوق (5) سنوات مسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو متداولة في سوق منظم، وكذا نواتج الأسهم أو حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة؛
- إعفاء لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من أول جانفي 2014، مداخيل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل

والسندات المماثلة لها للخزينة أو مسجلة في البورصة أو تم تداولها في سوق منظم، بتاريخ استحقاق أدنى بخمس (05) سنوات، تكون صادرة خلال فترة خمس سنوات (05) ابتداء من الفاتح جانفي 2014.

د- إعفاءات صنف الرواتب والأجور والمنح والريوع العمرية

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي؛
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين، التي أنشئ نظامها بمقتضى قانون الجمارك؛
- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم
- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن (20.000 دج) شهريا وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ ؛
- منح مصاريف التنقلات أو المهمة؛ منح أو تعويض المنطقة الجغرافية؛
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل المنح العائلية (600 دج لكل طفل في حدود04 أطفال (بداية من الطفل الخامس تمنح 300 دج فقط)، منحة الأجر الوحيد (1000 دج للزوجة التي لا تعمل)..؛
- المنح المؤقتة والخدمات والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة من قبل الدولة والهيئات تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛
- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة؛
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي، وكذا منح تسريح العمال.

هـ- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات

تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية التي دامت حيازتها لأكثر من عشر 10 سنوات.

5- التخفيضات الممنوحة

تمنح لبعض الأنشطة والمداخيل تخفيضات من الأساس الخاضع أو من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي:

-تخفيض بنسبة 10 % من الدخل الإجمالي الخاضع في حالة الخضوع المشترك بين المكلف وزوجته

- تخفيض بنسبة 35 % يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه،

- تخفيض بنسبة 25 % يطبق على الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء،

- تخفيض 30 % على الأرباح المعاد استثمارها بشرط إعادة استثمارها في الاستثمارات الاهتلاكية، والاحتفاظ بها لمدة لا تقل عن 05 سنوات باستثناء السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط.

- تستفيد المرتبات والأجور من تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية يساوي **40** %، غير أنه لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج سنويا أو يزيد عن 18.000 دج سنويا (أي بين 1000 دج و 1500 دج شهريا) وفضلا عن ذلك تستفيد مداخيل العمال المعاقين حركيا أو عقليا أو المكفوفين أو الصم البكم وكذا العمال المتقاعدين التابعين للنظام العام، من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي في حدود 1000دج شهريا ما يعادل:

.80 **%** بالنسبة لدخل أكثر من 20.000 دج أويساويه وأقل من 25.000دج

.60 **%** بالنسبة لدخل أكثر من 25.000دج أو يساويه وأقل من 30.000دج

.30 **%** بالنسبة لدخل أكثر من30.000 دج أو يساويه وأقل من 35.000 دج

.10 **%** بالنسبة لدخل أكثر من 35.000 دج أو يساويه وأقل من 40.000دج.

- يُطبق تخفيض قدره 20٪ على المرتبات المدفوعة بعنوان عقد الخبرة أو التكوين.

- يستفيد المكتتبون طواعية لعقود تأمين الأشخاص فردي أو جماعي لمدة أدناها 08 سنوات بعنوان الضريبية على الدخل الإجمالي من تخفيض نسبته 02 % من مبلغ المنحة الصافية المدفوعة سنويا في حدود 20.000دج.

- تستفيد الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار للأشخاص من تخفيض50.000 دج.

- تخفيض بنسبة 50 **%** من مبلغ الضريبة ولمدة خمس 05 سنوات، ابتداء من أول جانفي 2015 المداخيل المتأتية من أنشطة ممارسة في ولايات تندوف، أدرار، تمنراست وإليزي (مؤسسات فردية).

- تخفيضات للنشاطات التي يمارسها الشباب المؤهلون للاستفادة من إعانة أجهزة الدعم المذكورة عند نهاية فترة الإعفاءات المنصوص عليها وذلك خلال الثلاث سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي كما يلي:

. السنة الأولى من الإخضاع الضريبي تخفيض قدره 70 %

. السنة الثانية من الإخضاع الضريبي تخفيض قدره 50 %

. السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي تخفيض قدره 25 %

6- تحديد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي وحسابها

يقرر أساس الضريبة على الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي الذي يتوفر عليه المكلف بالضريبة، والذي يخضع بصفة إجبارية **للنظام الحقيقي** عندما يتجاوز رقم أعماله السنوي 30.000.000 دج

يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي الصافية الواجب دفعها من قبل المكلف بـ 04 خطوات:

- الخطوة الأولى: تحديد الدخل الخام الإجمالي وذلك بجمع المداخيل الصافية للأصناف المذكورة سلفا؛[127]

- الخطوة الثانية: تحديد الدخل الصافي الإجمالي، بخصم بعض التكاليف المحددة قانونا مثل: التأمينات الاجتماعية

- الخطوة الثالثة: حساب الضريبة الخام على الدخل الإجمالي الصافي بالاعتماد على الجدول السنوي؛

- الخطوة الرابعة: حساب الضريبة الصافية، وذلك بطرح قيمة القرض الضريبي.

7- مكان فرض الضريبة على الدخل الإجمالي:

يخضع المكلف للضريبة على الدخل الإجمالي في مكان إقامته بالجزائر، وفي حالة تعدد محلات إقامته، يخضع للضريبة في مكان وجود المؤسسة الرئيسية. في حالة شخص غير مقيم بالجزائر، فإن الضريبة تفرض في مكان وجود مصدر دخله بالجزائر (اقتطاع من المصدر).

8- معدلات الضريبة وطريقة تسديدها

يبين الجدول أدناه معدلات حساب الضريبة على لدخل الاجمالي فئتي الارباح المهنية وفئة الاجور والرواتب

جدول رقم 03 معدلات حساب الضريبة على الدخل الاجمالي

قسط الدخل السنوي	المعدل	قسط الدخل الشهري	المعدل
0 ـــــــــــــــــ	% 0	.0	% 0
120.000	% 20	ـــــــــــــــــ	% 20
من 120.001 ـــــ	% 30	10.000	% 30
360.000	% 35	من 10.001 ـــــ	% 35

[127] قانون الضرائب المباشرة والرسوم اللمماثلة2018.

من 360.001 ـــــ 1.440.000 أكثر من ـــــــــــ 1.440.000		30.000 من 30.001 ـــــ 120.000 أكثر من ـــــــــــ 120.000	

في حالة تجاوز مبلغ الضريبة المستحقة بعنوان السنة المالية المنصرمة **1500دج**، يتعين على المكلفين دفع الضريبة المستحقة وفقا لنظام التسبيقات على الحساب، حيث يساوي مبلغ كل تسبيقة 30 % من الضريبية المدفوعة في السنة الأخيرة.

التسبيقة الأولى بين 20 فيفري و 20 مارس ؛

التسبيقة الثانية بين 20 ماي و 20 جوان ؛

ورصيد التصفية في اليوم الأول من الشهر الثالث الذي يلي شهر إدراج الجدول في التحصيل.

غير أنه لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي عن حد أدنى يساوي 10.000 دج فيما يتعلق بصنف الأرباح المهنية عن كل سنة مالية مهما كانت النتيجة المحققة، وعن حد 5000 دج بالنسبة للنشاطات التي يمارسها الشباب المؤهلون للاستفادة من إعانة أجهزة الدعم المذكورة سابقا وهذا خلال فترة الإعفاءات.

8-1 **المعدلات الخاصة:** تخضع بعض المداخيل إلى الضريبة بنسب معينة أو إلى الاقتطاع من المصدر بشكل مباشر.

أ- **الأرباح غير التجارية:**

- تخضع للاقتطاع من المصدر بنسبة 24 % محررة من الضريبية المداخيل المدفوعة من قبل مدينين مقيمين بالجزائر لمستفيدين لهم موطن جبائي خارج الجزائر والمتمثلة أساسا في:

- المبالغ المدفوعة مقابل نشاط مؤدى بالجزائر في إطار ممارسة مهنة غير تجارية أو مداخيل مماثلة.
- ريوع عائدات المؤلف التي يتقاضاها الكتاب أو المؤلفون الموسيقيون، و ورثتهم والموصى لهم بحقوقهم؛
- ريوع المخترعين من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات صنع أو طرق أو صيغ أو التنازل عنها،
- المبالغ المدفوعة كمكافآت من مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر يشمل هذا الاقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

- تخضع بمعدل 15 ٪ محررة من الضرائب المبالغ المدفوعة في شكل أتعاب أو حقوق تأليف الفنانين الذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر للضريبة على الدخل الإجمالي.

ب-ريوع رؤوس الأموال المنقولة:

- تخضع المداخيل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بنسبة 10%.
- إيرادات سندات الصندوق غير الاسمية لاقتطاع من المصدر بنسبة 50 % يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحرريا.تخضع -إيرادات الديون والودائع والكفالات لاقتطاع من المصدر بنسبة 10.%

-الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار التي يملكها الخواص لاقتطاع من المصدر بنسبة

- 01 % محررة من الضربة على الدخل الإجمالي، تطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن 50.000 دج.
- 10% غير محررة من الضريبة تطبق على قسط الفوائد التي تتجاوز 50.000 دج.

- تخضع بنسبة 15% محررة من الضريبة الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين بالجزائر.
- تخضع المداخيل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار للتشغيل لاقتطاع من المصدر بنسبة:

- 01 % محررة تطبق على المداخيل التي لا تتجاوز 50.000 دج.
- 10 % غير محررة (قرض ضريبي) تطبق على المداخيل التي تتجاوز 50.000 دج.

- 20 % محررة من الضريبة، فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين الغير المقيمين.
- 15 % محررة من الضريبة يتم تطبيقها على فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين.

ج- الرواتب والأجور:

- 10% من دون تطبيق تخفيض بالنسبة إلى علاوات المردودية والمكافأت أو غيرها وكذا استدراكات الرواتب، التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمون
- 15% بالنسبة للمبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري.

-د- المداخيل الإيجارية:

07 % محررة من الضريبة بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي.

10% محررة من الضريبة بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي.

15% محررة من الضريبة بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني، تخضع إيرادات 15 % محررة من الضريبة بالنسبة لكراء قاعات الحفلات وحفلات الأسواق والسيرك

05 % محررة من الضريبة بالنسبة فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية[128]

9-الضريبة على الدخل الإجمال فئة الرواتب والأجور

9-1.مجال التطبيق

تعتبر أجورا لتأسيس الضريبة مايلي :

-المكافآت المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ؛

- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير و هذا مقابل عملهم ؛

- التعويضات و التسديدات و التخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم ؛

- علاوات المردودية و المكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين ؛

- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجرة نشاط التدريس أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة و كذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري.

9-2تحديد الدخل الخاضع للضريبة

لتحديد الدخل الواجب اعتماده لإقرار أساس الضريبة على الدخل يؤخذ في الحسبان مبلغ المرتبات و التعويضات و الأتعاب و الأجور و المعاشات و الريوع العمرية المدفوعة إلى المستفيدين و كذا الامتيازات العينية الممنوحة لهم و فيما يخص الإكراميات و الزيادة في السعر مقابل الخدمات :

إذا دفعت مباشرة للمستخدمين من دون وساطة المستخدم يقدر مبلغا جزافيا بمعدل يكون مقبولا بصفة عامة تبعا لعادات المكان .

و إذا أضيفت إلى اجر ثابت يقوم المستخدم بالاقتطاع و إذا كانت تشكل الأجر الوحيد للمستخدمين باستثناء أي اجر ثابت فانه ينبغي على هؤلاء أن يسحبوا بأنفسهم الضريبة الخاصة بالمبالغ التي دفعت لهم و أن يدفعوا مبلغ هذه الضريبة ضمن الشروط و لأجال المحددة بخصوص الاقتطاعات التي يقوم بها المستخدمون أو المدينون .

و يقصد بالامتيازات العينية التغذية و المسكن و الألبسة و التدفئة و الإنارة التي تقدر من طرف المستخدم حسب القيمة الحقيقة للعناصر المقدمة و الخاصة بكل ثلاثة اشهر أو بكل شهر أو بكل خمسة عشر (15) يوما أو بكل يوم

[128]المديرية العامة للضرائب، الدليل الجبائي للمكلف، 2019، ص ص10-14

أو بكل ساعة حسب الحالة. كما انه يمكن تحديد القيمة الواجب اعتمادها للتغذية بمبلغ 50 دج عن كل و جبة في حالة عدم وجود الإثباتات .

كما لا تدخل الامتيازات العينية المتمثلة في التغذية و المسكن دون سواهما التي يستفيد منها العاملون في المناطق الواجب ترقيتها ضمن أساس الضريبة على الدخل .

كما يحدد مبلغ الدخل الخاضع للضريبة بخصم ما يلي من المبلغ الإجمالي للمبالغ المدفوعة و الامتيازات العينية الممنوحة :

- المبالغ التي يتقاضاها المستخدم لتشكيل معاشات أو منح التقاعد
- المساهمة العمالية في التأمينات الاجتماعية

9-3كيفية حساب الضريبة

- تخضع الرواتب و الأجور المدفوعة من قبل المستخدمين لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا.
- تخضع علاوات المر دودية و المكافآت أو غيرها وكذا استدراكات الرواتب، التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين إلى10 % من دون تطبيق تخفيض.
- تخضع المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري :15%،دون تطبيق تخفيض .يكتسي هذا الاقتطاع طابعا تحريريا من الضريبة على الدخل الإجمالي، إلا في حالة المكافآت الناتجة عن الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري، عندما يتجاوز مبلغها السنوي 2.000.000دج.
- تخضع أجور الموظفين و المؤطرين ذوي الجنسية الأجنبية المشغلين من طرف المؤسسات الأجنبية العاملة في الجزائر إلى 20%،دون الحق في تطبيق تخفيض.[129]

[129] ولهي بوعلام، الضريبة على الأجور والمرتبات وإشكالية التوظيف دراسة تطبيقية – حالة الجزائر–، الملتقى الدولي حول استراتيجية الحكومة للقضاء على البطالة و تحقيق التنمية المستدامة "الذي نظمته: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسييرمخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر جامعة المسيلة 15-16 نوفمبر 2011.

4-9 دفع الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الاجور والراتب وتسديدها

تدفع الاقتطاعات عن طريق وثيقة 50 **G** أو **G50 A** بالنسبة للإدارات العمومية وغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة بصفة عامة، أو **G50 BIS** للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة"، وهذا خلال الـ 20 يوما الأولى من الشهر الموالي لكل شهر بالنسبة للخاضعين للنظام الحقيقي، أو خلال الـ20 يوما الأولى من الشهر الموالي للثلاثي بالنسبة للخاضعين لنظام الضربة اجزافية الوحيدة[130].

ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS) Impôt sur les Bénéfices des Sociétés)

1 .مفهومها

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة وحيدة عامة سنوية مباشرة، نسبية وتصريحية، تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويون، تم استحداثها بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 .جاءت لتعوض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC) السابقة.

2- مجال تطبيقها

2-2 الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:

أ- شركات الأموال وهي: شركات الأسهم SPA ؛، شركات المسؤولية المحدودة SARL ؛ مؤسسات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودةEURL ؛ شركات التوصية بالأسهم .

ب- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري. EPIC

ج- الشركات المدنية المكونة على شكل شركة أسهم.

2-3 الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

أجاز المشرع لبعض الشركات التي تخضع في الأصل للضريبة على الدخل الإجمالي (تفرض على الشركاء)، أن تختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وذلك بتقديم طلب إلى مفتشية الضرائب مع التصريح السنوي. غير أن هذا الاختيار نهائي لا رجعة فيه طوال حياة الشركة. تتمثل هذه الشركات في :

-شركات التضامنSNC ؛ شركات التوصية البسيطة؛ جمعيات المساهمة؛ الشركات المدنية التي لا تكون على شكل شركات أسهم، هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة .الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

ثالثا: المجال الإقليمي للضريبة

[130] المديرية العامة للضرائب، الدليل الجبائي للمكلف، 2019، ص15.

تستحق الضريبة عن الأرباح المحققة بالجزائر . تعتبر أرباح ا محققة بالجزائر على الخصوص:

–الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.

–أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

–أرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية

3. الإعفاءات

تمنح الإعفاءات من الضريبة بصفة دائمة أو مؤقتة وتحدد بموجب قوانين المالية

3–1الإعفاءات الدائمة

تستفيد مجموعة من القطاعات من اعفاءات دائمة وهي:

أ–القطاع الفلاحي :

- – صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط ؛
- – التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد تسلمه المصالح المؤهلة، بإستثناء العمليات مع المستعملين غير الشركاء ؛
- – الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا إتحاداتها المعتمدة، بإستثناء العمليات التالية :
  - مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية ؛
  - عمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو شبه المنتوجات بإستثناء تلك الموجهة لتغدية الإنسان والحيوانات أو يمكن إستعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة ؛
  - عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها ؛
  - العمليات المحقق من طرف تعاونيات الحبوب وإتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب (د.ج.م.ح) بالنسبة لشراء، بيع أو تحويل أو نقل الحبوب؛ كما يطبق هذا الإعفاء بنفس الشيء بالنسبة للعمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج يعدها الديوان أو يرخص بإعدادها ؛
  - المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته

ب–القطاع الاجتماعي :

التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية.

المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا الهياكل التي تتبعها.

ج– العمليات المدرة للعملة الصعبة :

تستفيد من إعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما :

- عمليات البيع الموجهة للتصدير ؛
- تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

لا يمكن أن تستفيد من هذا الإعفاء، قطاعات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك.

يمنح الإعفاء المذكور حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة.

وتتوقف الاستفادة من هذه الأحكام على تقديم المعني إلى المصالح الجبائية المختصة وثيقة تثبت دفعه لهذه الإيرادات لدى بنك متوطن بالجزائر.

د–القطاع الثقافي :مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق والمنظمات الممارسة للنشاط المسرحي.

شركات المجمعات : الأرباح المقبوضة من طرف الشركات بعنوان مساهماتهم في رأس المال وشركات أخرى من نفس التجمع.

2–3 الإعفاءات المؤقتة

وتتمثل في:

النشاطات المؤهلة بأحكام "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"

تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

تحدد مدة الإعفاء بست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها.

وتمدد هذه الفترة بسنتين (2)عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

إن كانت الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" متواجدة في منطقة تستفيد من "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، يتم تمديد مدة الإعفاء بعشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.

الاستثمارات المسيرة من طرف "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة": تستفيد الاستثمارات المنجزة من طرف الأشخاص المؤهلون لنظام الدعم على خلق أنشطة منتجة للسلع والخدمات المنظم من طرف الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء بثلاث (03) سنوات ابتداءا من السنة المالية التي انطلق فيها النشاط.

الاستثمارات المنظمة بموجب الأمر 06-08 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المعدِّل والمتمِّم للأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 : تستفيد الاستثمارات المنظمة بموجب النظام العام الوارد في الأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المعدِّل والمتمِّم للأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار، بعنوان مرحلة الاستغلال من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات، بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر بالنسبة للاستثمارات التي تنشئ إلى غاية مائة (100) منصب شغل.

ويمكن رفع هذه المدة من ثلاث (3) سنوات إلى خمس (5) سنوات بالنسبة للاستثمارات التي تنشئ أكثر من مائة (100) منصب شغل عند انطلاق النشاط.

كما تطبق هذه الأحكام على الاستثمارات المصرح بها لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ابتداء من 26 جويلية 2009.

لا يطبق هذا الشرط المتعلق بإنشاء مناصب الشغل على الاستثمارات المتواجدة في المناطق المستفيدة من إعانة الصندوق الخاص للجنوب والهضاب العليا.

تستفيد الاستثمارات المنظمة بموجب النظام الاستثنائي الوارد في الأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المعدِّل والمتمِّم للأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار، بعنوان مرحلة الاستغلال من الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات، بعد معاينة الشروع في النشاط الذي تعده المصالح الجبائية بطلب من المستثمر.

سوق البورصة : تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة خمس (5) سنوات إبتداءا من أول جانفي 2003، مداخيل وفوائض قيم الأسهم والأوراق المماثلة لها المسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة وكذا نواتج الأسهم أو

حصص هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة. كما يمنح هذا الإعفاء كذلك لمداخيل وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأوراق والسندات والأوراق المماثلة لها للخزينة والمسجلة في التسعيرة الرسمية للبورصة أو تم تداولها في سوق منظم. وكذلك تعفى مداخيل وفوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المماثلة لها المحققة في إطار عملية الإدراج في البورصة.

القطاع السياحي : تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي. لا يمنح هذا الإعفاء إلا للمؤسسات التي تتعهد بإعادة استثمار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات.

– تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة

شركات رأسمال المخاطرة : تستفيد شركات رأسمال المخاطرة من الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس (5) سنوات إبتداءا من تاريخ بداية ممارسة النشاط. وتعفى بشكل مؤقت من الضريبة على أرباح الشركات، العمليات المتضمنة أسهم وحصص الأندية المحترفة في كرة القدم المشكلة في شكل شركة.

يمنح هذا الإعفاء ابتداءا من تاريخ صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2010 إلى غاية 31 ديسمبر 2015.

الشركات المعفاة من مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات :

- شركات الأشخاص وشركات المساهمة التي لم تختار نظام فرض الضريبة على أرباح الشركات ؛
- الشركات المدنية التي لم تتأسس تحت شكل شركات ذات أسهم ؛
- هيئات التوظيف الجماعية للقيم المنقولة ؛
- صندوق دعم الاستثمار من أجل الشغل.[131]

4ـ وعاء الضريبة على أرباح الشركات (الربح الجبائي) وكيفية تحديده

يتمثل وعاء IBS في الربح الصافي للشركة، وهو الفرق بين النواتج والأعباء. يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة (النتيجة الجبائية) عن طريق إجراء تعديلات على النتيجة المحاسبة، وذلك بإجراء التخفيضات الممنوحة قانونا وبإضافة المصاريف التي ترفض إدارة الضرائب اعتبارها أعباء على المؤسسة. أي:

[131] https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014 consulté le 05/05/2019.

الربح الخاضع = الربح المحاسبي المحقق + التعديلات الجبائية.

النتيجة الجبائية (الربح الخاضع للضريبة) = النتيجة المحاسبية + التصحيحات(الاستردادات) – التخفيضات أو

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الأعباء غير القابلة للحسم (الاستردادات) – الأعباء القابلة للحسم (التخفيضات)

تتمثل أهم أعباء المؤسسة في: مشتريات البضاعة والمواد الأولية، مصاريف المستخدمين، الأعباء الاجتماعية، الأتعاب، الضرائب والرسوم المهنية، الإيجارات، الصيانة، التأمين، الأعباء المالية، النقل، الإشهار والدعاية، الاهتلاكات.

حتى يمكن خصم الأعباء المختلفة من إيرادات الشركة يجب أن تتوفر فيها شروط وهي:

- أن تكون مدفوعة في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لمصلحتها ؛
- أن توافق عبئ فعلي وتكون مدعومة بالتبريرات الكافية ؛
- أن تفسر تخفيض في الأصول الصافية ؛
- أن تكون متضمنة في أعباء السنة المالية التي دفعت خلالها ؛

لا يمكن خصم الأعباء إلا من نتائج السنة المالية المرتبطة بها.

5- الأعباء القابلة للحسم (التخفيضات)

تتمثل الأعباء القابلة للحسم في:

5-1الخسائر المرحلة للخمس سنوات السابقة

يعتمد النظام الضريبي الجزائري على سنوية الربح وسنوية الضريبة، الأمر الذي ترتب عليه مبدأ آخر هو مبدأ استقلالية السنوات الضريبية، وهذا يعني أنه لا يجو ز ترحيل خسارة سنة إلى اللسنة التي تليها حفاظًا على رأس مال المشروع الذي يمثل الضمان العام للدائنين ولتمكين المشروع من الاستمرار في مباشرة نشاطه، وبالتالي يستمر كمصدر للمساهمة في النفقات العامة عن طريق ما يدفعه من ضرائب، ولقد سمح المشرع الضريبي استثناء بترحيل الخسارة عندما تتعرض الشركة لخسارة في سنة من السنوات من أرباح السنة أو السنوات التالية على أن لا تتجاوز خمس سنوات.[132]

[132] بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي ،مرجع سبق ذكره،ص76

5-2الجزء غير الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن التنازل على الاستثمارات المهنية بمقابل

والمقدرة ب 30 % في حالة فائض القيمة ناتج عن استثمار متنازل عنه اكتسب منذ 03 سنوات أو أقل، 1أو 65 %في حالة الاستثمار المتنازل عنه اكتسب منذ أكثر من 03 سنوات ؛

5-3المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب

من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10 %من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج)؛

5-4النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها،
- ترميمات التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها؛
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالت ارث التاريخي المادي والمعنوي؛
- إحياء المناسبات التقليدية المحلية؛
- المهرجانات الثقافية المؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين.

5-5مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني

يتم خصمها من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف، وذلك من أجل تحديد الضريبة ؛ [تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمئة 10 %من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي مائة مليون دينار 100.000.000دج، النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث [133].

6-الأعباء غير القابلة للحسم

فإنها تمثل تجاوزاً عن مبالغ الأعباء المسموح بها جبائياً، ومن أمثلها نجد:

-مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال ؛

-الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ **500 دج**

- الإعانات والتبرعات، عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغا سنويا قدره **1.000.000** دج سنويا؛

[133] المواد 169،، 170 و171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

– مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها مصاريف الإطعام والفندقة والعروض، باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

–الغرامات والعقوبات الجبائية والتعويضات نتيجة مخالفة للقانون الجبائي.

–تحديد أساس لا يتجاوز مبلغه **1000.000** دج لحساب اهتلاك السيارات السياحية غير أن سقف 1000.000دج لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية.

7ـ معدلات الضريبة على أرباح الشركات

تتغير هذه المعدلات بقوانين المالية،، حيث تم تعديلها بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015

7–1 القانون العام: يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛

26% بالنسبة للأنشطة الأخرى. .

المعدلات الخاصة: تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

10%بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات ويمثل الاقتطاع قرضا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛

40% بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛

20% محررة من الضريبة بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير (اقتطاع من المصدر).[134]

المبحث الثالث: الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة (TAP et TVA)

أولا الرسم على النشاط المهني TAP

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر ولقد جاء ليعوض(TAICA–TANC) بموجب المادة من 217 الى 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الـ مماثلة ووهي تطبق علـى رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم وعلى رقم ا لاعمال بما فيه الرسم لغير الخاضعين له.

[134] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،2018.

1. مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

يفرض هذا الرسم على جميع الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي أو لضريبة على أرباح الشركات[135] ويستحق الرسم على النشاط المهني بصدد :[136]

الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي في صنف الأرباح غير التجارية شريطة ان يملكون مقرا مهنيا دائما في الجزائر ، ما عدا مداخيل المسيرين الحائزين على الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ؛ وكذا رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطًا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.ن كما يخضع للرسم على النشاط المهني العمليات المستفيدة من نظام فرض الضريبة على هامش الربح التي ينجزها بائعو السلع المنقولة ومشابهها المذكورة في المادة 83 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2-**العناصر المكونة لرقم الأعمال :**

يقصد برقم الأعمال المحقق من قبل المؤسسات التابعة لنظام الضريبة على أرباح الشركات/ أو الضريبة على الدخل الإجمالي / الأرباح الصناعية والتجارية ، مبلغ الإيرادات المحققة من جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط الممارس. غير أنه تستثنى من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها. أما بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكوّن رقم الأعمال من مبلغ مقبوضات السنة المالية. يجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية. فيما يخص المهن الحرة التابعة لنظام الضريبة على الدخل الإجمالي : الإيرادات المهنية بأتم معنى الكلمة (الأتعاب). وبالنسبة للعمليات المستفيدة من نظام فرض الضريبة على نظام هامش الربح فإن الوعاء الضريبي الخاضع للرسم على النشاط المهني يتكون من الفارق، المحسوب بدون رسوم، بين سعر البيع المتضمن كامل الرسوم و سعر الشراء.

3-الأشخاص الخاضعون للضريبة ومكان فرضها

يؤسس الرسم كما يأتي:

- :باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة، حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند

[135] لجناف عبد الرزاق، مطبوعة بيداغوجية بعنوان محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، جامعة الجزائر03، 2018/2017، ص38

[136]

الاقتضاء.

–باسم كل مؤسسة على، أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها

يؤسس الرسم في الشركات، مهما كان شكلها، على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة[137].

4–التصريح بالرسم

يجب على كل مكلف خاضع للرسم سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، ان يكتتب كل سنة على مستوى مفتشية الضرائب التابعة لمكان فرض الضريبة، تصريحا بمبلغ رقم الأعمال المحقق أو الإيرادات المهنية الإجمالية، حسب الحالة، في الفترة الخاضعة للضريبة، وذلك في نفس الوقت الذي تكتتب فيه التصريحات المشار إليها في المواد

11 ،18 و 151* من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تصريحا بمبلغ رقم الأعمال، أو تلك المذكورة في المادة 27 . ويجب أن يبين التصريح بوضوح، الجزء من رقم الأعمال الذي سوف يستفيد من التخفيض عند تطبيق أحكام المادة 219 و فيما يتعلق بالعمليات المنجزة حسب شروط البيع بالجملة ، يجب على الخاضع لهذا للرسم ايداع مع التصريح جدولا يتضمن معلومات عن الزبائن بما في ذلك سند الإعلام الآلي وعن طريق البريد الإلكتروني بـ النسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، ويتضمن المعلومات الآتي عن كل زبون تعاملوا معه:

–رقم التعريف الجبائي؛

–رقم المادة الخاضعة للضريبة؛

الاسم واللقب (الألقاب) أو العنوان التجاري؛

– مبلغ عمليات البيع المنجز خلال السنة المدنية؛

–العنوان الصحيح للزبون؛

–رقم التسجيل في السجل التجاري؛

–مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.[138]

[137] المادة 223 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2018.

[138] المادة 224 من قانون الرسوم على رقم الأعمال،2018.

5-الإعفاءات

يعفى من "الرسم على النشاط المهني":

– رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80.000 د.ج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، 50.000د.ج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات

– رقم الأعمال المحقق من بيع منتجات الاستهلاك الواسع المدعمة بميزانية الدولة؛

– رقم الأعمال المحقق من عمليات التصدير (بيع، نقل، سمسرة)؛

– رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة لبعض المواد الاستراتيجية عندما لا يتجاوز هامش الربح فيها 10%

– رقم الأعمال المحقق من العمليات التي تتم بين المؤسسات التابعة لنفس المجمع؛

– رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والمطاعم...؛

– إعفاء لمدة 03 سنوات من الرسم للأنشطة التي يمارسها الشباب المستفيدون من إعانة ENSEJ، ANGEM، CNAC وترفع هذه المدة إلى 06 سنوات إذا كانت هذه الأنشطة في المناطق الخاصة المحددة قانونا؛

– الإعفاء من "الرسم على النشاط المهني" المنصوص عليه في قانون الاستثمار الجزائري (إعفاء من "الرسم على النشاط المهني" لمدة 03 سنوات بالنسبة للنظام العام، ولمدة 10 سنوات بالنسبة للنظام الإستثنائي).

– الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا؛

6-التخفيضات

يطبق على رقم الأعمال الخاضع لـ "الرسم على النشاط المهني" التخفيضات التالية:

أولا: تخفيض 30% بالنسبة للنشاطات التالية

– رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالجملة بشرط إيداع جدول الزبائن،

– رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة لمنتجات يتضمن سعر بيعها ما يزيد عن 50% من الحقوق غير

المادة 11(تعتبر أرباحا مهنية، لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي حققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنية تجارية ، غبر) 3)تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها)، االمادة18 (يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي على أساس الربح الحقيقي قبل 30 ابريل من كل سنة تصريحا سنويا بالربح المحقق) المادة 51(في حالة اندماج شركتان أو أكثر، لا تعتبر منح اسهم أو حصص من الشركة مجانا، من قبل الشركة الجديدة إلى أعضاء الشركة المساهمة، توزيعا للريوع المنقولة إذا كان للشركات التي ساهمت فى عملية الإدماج، شكل شركات اسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة.)

المباشرة؛

– رقم الأعمال المحقق من طرف تجار التجزئة الذين لديهم صفة أعضاء في جيش التحرير الوطني أو في المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني، وأرامل الشهداء، و ذلك في السنتين الأوليتين من النشاط شرط أن يكون المكلف خاضعا للنظام الحقيقي؛

– عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين وتجار الجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا

ثانيا: تخفيض 50% بالنسبة لـ

– رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالجملة لمنتجات يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على أزيد من 50% من الحقوق غير مباشرة؛

– رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة لبعض الأدوية الإستراتيجية المحددة قانونا (مذكورة في المرسوم التنفيذي 31/96 المؤرخ في 1996/01/15) والتي يتراوح هامش الربح فيها بين 10% و 30%

– مبلغ العمليات المحقق بين الشركات الأعضاء لنفس المجموعة. يُجمع هذا التخفيض مع التخفيضات الأخرى

ثالثا: تخفيض 75% بالنسبة لـ رقم الأعمال المحقق من عمليات البيع بالتجزئة للبنزين العادي والممتاز والمازوت

تخفيض خاص : تمنح تخفيضات على الأنشطة التي ينشئها الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، بعد فترة الإعفاء، كما يلي :

1. السنة الأولى من الإخضاع الضريبي : تخفيض قدره 70% ؛
2. السنة الثانية من الإخضاع الضريبي : تخفيض قدره 50% ؛
3. السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي : تخفيض قدره 25%.

كما تستفيد من هذه التخفيضات للمرحلة المتبقية، النشاطات المذكورة أعلاه التي استفادت من الإعفاء والتي ما زالت مدة استفادتها من التخفيض، دون إمكانية المطالبة باسترداد ما تم دفعه. [139]

7–معدلات احتساب الرسم على النشاط المهني

يؤسس فرض الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة

يتكون الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة بالنسبة للمبيعات، ومن

[139] المادة 219 و 220من قانون الرسوم على رقم الاعمال، 2018

القبض الكلي أو الجزئي للثمن بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات.

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يلي:

* **01 %** بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج؛

***02 %** فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري ، مع تخفيض بنسبة 25 %

***03 %** بالنسبة للنشاطات الخاصة بالنقل عن طريق الأنابيب للمحروقات.

***02 %** بالنسبة للنشاطات الأخرى.

جدو رقم 03 توزيع حصيلة الرسم على القيمة الضافة

معدل الرسم	**ص. الضمان والتضامن للجماعات المحلية**	**البلدية**	**الولاية**
المعدل المخفض 1%	%0.05	%0.66	%0.29
المعدل العام 2%	%0.11	%1.30	%0.59
المعدل الخاص 3%	%0.16	%1.96	%0.88

تدفع نسبة **% 50** من حصة الرسم العائدة للبلديات التي تشكل دوائر حضرية تابعة لولاية الجزائر إلى هذه الأخيرة تدفع نسبة **% 50** من حصة الرسم على النشاط المهني العائدة للبلديات المتبقية التابعة لولاية الجزائر إلى هذه الأخيرة مقابل خدمات غير مأجورة للبلديات المعنية والمسجلة في اتفاقية بين الولاية والبلديات[140]

حيث لا تمنح هذه التخفيضات (30% ، 50% ، 75 %) إلا على رقم الأعمال المحصل بطريقة غير نقدية

8- تسديد الرسم على النشاط المهني

يتم تسديد الرسم على النشاط المهني بالنسبة للمكلفين بالضربة الخاضعين للنظام الحقيقي تبعا لنظام الدفع التلقائي وبصفة شهرية. ويتعين على هؤلاء، تسديد الرسم لدى صندوق محصل الضرائب الذي يتبع له مكان فرض الضريبة، وهذا خلال العشرون 20 يوما الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم خلاله تحقيق رقم الأعمال أو الإيرادات

[140] المادة222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2018

المهنية.

9-الزيادات على الرسم

9-1 الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه

تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات.أو الرسم على النشاط المهني ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% تخفض هذه الزيادة إلى % 10 أو % 20 ضمن الشروط المحددة في المادة 322 .

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة35 %.

يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة" لاشيء "والتصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية:

2.500دج، عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا- .

5.000دج، عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين- .

10.000دج، عندما يتجاوز التأخر شهرين

2. يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أوعند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 180 من ق ض م رم، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.

. في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوما إبتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام، تفرض الضريبة تلقائيا ويضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25 %.

3. يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوما ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام ، تطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج . إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر،يتم فرض غرامة إضافية تساوي % 25 من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة

9-2 الزيادات بسبب نقص في التصريح

1. عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد

وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة

. % 10، إذ ا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه–

. % 15 ، إذ ا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 ويقل عن 200000دج أو يساويه

.. % 25 ، إذ ا كان مبلغ الحقوق المتملص منه ا يفوق 200000دج

2. عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة 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 % 50 وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة ب% 100

تطبق نسبة % 100 كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

10- الغرامات الجبائية

-. يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من ق ض م رم، بدفع غرامة جبائية محددة ب 30000دج.

– يعاقب بغرامة تقدر ب 5.000 دج المكلفين بالضريبة المنتمين للنظام الجزافي أو التقدير الإداري والذين لا يمسكون الدفاتر المرقمة والمسجلة المنصوص عليها في المادتين 12 و15 من ق ض م رم.

– علاوة على فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة **219**، يمكن أن يترتب على الأخطاء أو الإغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن تطبيق غرامة

جبائية من 1000 دج الى 10.000 دج ، كل مرة ثبتت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة

يعاقب بغرامة جبائية من 5.000 دج الى 50.000 دج، كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن، بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة

وتطبق نفس الغرامة عندما يتضمن كشف العمليات المحققة حسب شروط الجملة كما يظهره الجدول المفصل الخاص بالزبائن، انعدام الدقة الذي يحول دون إجراء مراقبة التصريحات الجبائية التي يكتتبها الزبائن.

ثانيا الرسم على القيمة المضافة

بمقتضى قانون المالية لسنة1991 تم إنشاء الرسم على القيمة المضافة **TVA** والرسم على العمليات المصرفية والتأمين .**TOBA** ليعوض نقائص نظام الرسوم على رقم الأعمال السابق (الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج **TUGP** والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات **TUGPS**).

1- مفهوم الرسم على القيمة المضافة

TVA رسم عام على الاستهلاك يطبق على العمليات التي تملك طابع صاعي، تجاري، حرفي او حر في حين فإن العمليات ذات الطابع الفلاحي أو العمليات الخاصة بالخدمات العمومية غر التجارية لا تقع ضمن حقل تطبيق الرسم من جهة أخرى العمليات التي كانت خاضعة في السابق الى الرسم على العمليات البنكية أصبحت خاضعة بموجب القانون ابتداء من 1جانفي 1995 للرسم على القيمة الضافة ،فالرسم على القيمة المضافة هو رسم يقع كليا على عاتق المستهلك النهائي.

إن الشخص الخاضع للرسم على القيمة المضافة يدفع للخزينة الفرق في الرسم الذي تحمله عند اقتنائه للسلع والخدمات ينن الرسم الذي حمله للأخريين فإذا حصل وأن كان الرسم الذي دفعه للموردين أو عند الاستيراد أعلى من الرسم الذي حمله للزبائن فهذا يعني أن الخاضع للرسم يمكن أ يسترد الفرق فإذا سلمنا بأن المبدأ الأساسي للرسم ع القيمة المضافة يستند أساسا على مبدأ الحسم واسترداد الفرق بين الرسم المدفوع والرسم المحمل للزبائن فلابد أن تكون هناك الاستثناءات لهذا المبدأ والتي تنص عليها القوانين الجبائية.

2-خصائص الرسم على القيمة المضافة

يتميز الرسم على القيمة المضافة بمجموعة من الخصائص نوردها فيما يلي:

- هو ضريبة على الاستهلاك حيث يطبق على السلع والخدمات ويقع على عاتق المستهلك النهائي؛
- ضريبة غير مباشرة فهو لا يدفع مباشرة من قبل المستهلك بل هناك وسطاء وهم التجار والمنتجون مكلفون بجمع هذا الرسم ودفعه للخزينة؛
- ضريبة حسب القيمة بمعنى أن قاعدة حساب الرسم على القيمة المضافة يعتمد على قيمة السلعة وليس على كميتها أو نوعيتها؛
- ضريبة حيادية أي أن الرسم على القيمة المضافة حيادي بالنسبة للمنتج والتاجر فهو لا يؤثر على االتي يحققها

المكلف لأنه يتحمله المستهلك انهائي؛

– سهولة التحصيل ووفرته لأن هذا الرسم سهل التطبيق وواسع الوعاء؛

– ضريبة مسترجعة فهذا الرسم يختلف عن غيره كونه قابلا للاسترجاع فنعدما يتعذر على الملف القانوني حسم الرسم يحق له استرجاعه؛

–ضريبة ثابتة فهو يحسب وفا لمعدل ثابت فهو ليس بضربة تصاعدية ويطبق على الجميع بمعدل معين؛

–ضريبة اقليمية وهو يطبق داخل اقليم الدولة أما عمليات التصدير فهي معفاة صرحة منن الرسم.

3– مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

يطبق الرسم على القيمة المضافة على :

– عمليات البيع، الأعمال العقارية، الخدمات من غير تلك الخاضعة لرسوم أخرى التي تكتسي طابع صناعي تجاري أو حرفي ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

– عمليات الاستيراد[141]

4–العمليات والأشخاص الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

يطبق الرسم على القيمة المضافة على العمليات التي تدخل في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي والتي يتم انجازها من طرف المكلف بالضريبة بصفة اعتيادية أو عرضية. يمكن تصنيف العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى صنفين :

4–1العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا

العمليات التي عادة ما تكون مستثناة من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة (أو المعفاة) والتي يمكن أن تصبح مفروضة حسب اختيار الشخص التي يقوم بإنجازها. العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة هي :

أ– العمليات التي تتضمن الأملاك المنقولة

– المبيعات والسليمات التي يقوم بها المنتجون ؛

[141] المادة 01 م فانون الرسوم على رقم الاعمال، 2018

– المبيعات والسليمات وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين ؛

– المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة ؛

– أنشطة التجارة المتعددة.

يقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تحقق على الشروط الآتية:

– يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة، وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع ؛

– يجب أن يكون المحل مهيأ بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية، والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة ؛

عمليات البيع التي تتضمن بيع الكحول والخمور والمشروبات الأخرى المماثلة لها الخاضعة لحق التنقل ؛

المجوهرات الثمينة المستوردة.

ب– العمليات التي تتضمن الأملاك العقارية

– الأشغال العقارية ؛

– عمليات تجزئة الأراضي وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية ؛

– مبيعات العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها ؛

– العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك العقارية أو المحلات التجارية ؛

– عمليات البناء والتهيئة وبيع العقارات ذات الإستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، وكذا عمليات التهيئة وبناء السكنات الاجتماعية.

ج–التسليمات لأنفسهم:

تتضمن التسليمات لأنفسهم ما يلي :

- التثبيتان ؛

– الأملاك غير تلك المثبتة عندما لا تستعمل هذه الأملاك لانجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة طبقا.

د– أداء الخدمات :

تمس العمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة المادية، مثال :

- عمليات إيجار الأملاك المنقولة أو العقارية، أداء الخدمات، أشغال الدراسات والبحث وكذا كل العمليات غير المبيعات والأشغال العقارية ؛
- عمليات نقل الأشخاص والبضائع ؛
- المبيعات الموجهة للاستهلاك في المكان للمنتوجات الغذائية أو المشروبات (المطاعم، بائعي الحلويات، قاعات الشاي، الحانات...الخ) ؛
- الأشغال دون مواد أولية ؛
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات، بما فيها العمليات ذات الطابع الطبي، وشبه الطبي والبيطري ؛
- أداء الخدمات المتعلقة بالإيواء والإطعام المقدمة من طرف مؤسسات العناية، غير تلك المتعلقة بالصحة العمومية
- العروض والألعاب والتسليات ؛
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس ؛
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين ؛
- خدمات التكوين المقدمة من طرف مؤسسات التكوين المعتمدة من طرف الدولة.

المبالغ المتحصل عليها من طرف المؤسسات الأجنبية للرسم على القيمة المضافة، لاسيما تلك التي لا تملك إقامة مهنية دائمة بالجزائر، والتي تنشط في اطار عقد تأدية الخدمات الخاضع للاقتطاع من المصدر بنسبة 24%، وذلك عندما يكون وعاء حساب هذه النسبة استفاد من تخفيض للمعدل أو من التخفيضات (المادة 74 من قانون المالية لسنة 2017).[142]

4-2العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختياريا

يمكن للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، أن يختاروا الخضوع الإرادي للرسم على القيمة المضافة عندما :

- يحققون عمليات تصدير ؛
- يقومون بعمليات التسليم إلى :
- شركات بترولية؛
- المكلفين بالرسم، الآخرين ؛
- مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.[143]

5-الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة

يتكون الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة مما يلي:[144]

5-1بالنسبة للمبيعات

يتكون الحدث المنشئ من التسليم القانوني أو المادي، ونعني بالتسليم القانوني تحرير الفاتورة، أما التسليم المادي فيعني خروج السلعة. يتكون الحدث المنشئ للرسم من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا بالنسبة للمبيعات(عندما يتم تقديم تسبيق يتكون الحدث مباشرة) المحققة في إطار الأسواق العمومية، وفي حال غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحقا بعد أجل عام ابتداء من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

---

[142] المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، 2018

[143] المادة 03 م قانون الرسوم على رقم الاعمال، 2018

[144] المادة 14 من **قانون الرسوم على رقم الأعمال**، 2010

5-2 بالنسبة للأشغال العقارية

يتحدد الحدث المنشئ على الرسم من قبض الثمن كليا أو جزئيا، غير أنه وفيما يخص المؤسسات الأجنبية فإن مبلغ الرسم الذي يصبح واجب الأداء عند انتهاء الأشغال بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشاة المنجزة، أما فيما يخص التسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية فالحدث المنشئ يتكون في هذه الحالة عند التسليم.

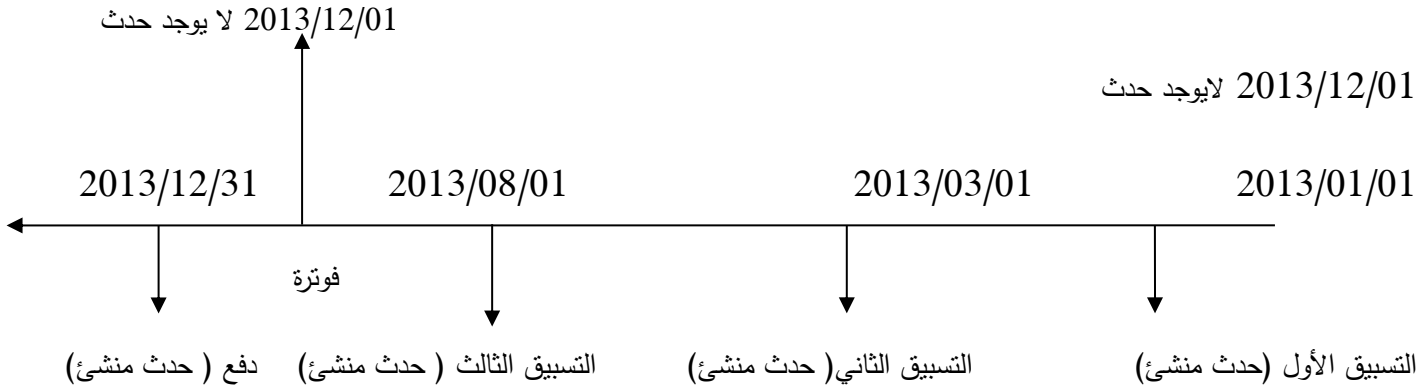
5-3بالنسبة للصادرات و الواردات

يتكون الحدث المنشئ بالنسبة للصادرات عند تقديمها للجمارك، وبالنسبة للواردات فان الحدث المنشئ يتكون عند إدخال البضاعة لدى الجمارك.

5-4 بالنسبة للخدمات

يتكون الحدث المنشئ بالنسبة للخدمات من قبض الثمن جزئيا أو كليا، بالنسبة للحفلات ومباريات كرة القدم وكذا عروض التسلية إن تعذر القبض فإن الحدث يكون بمجرد تسليم التذاكر.

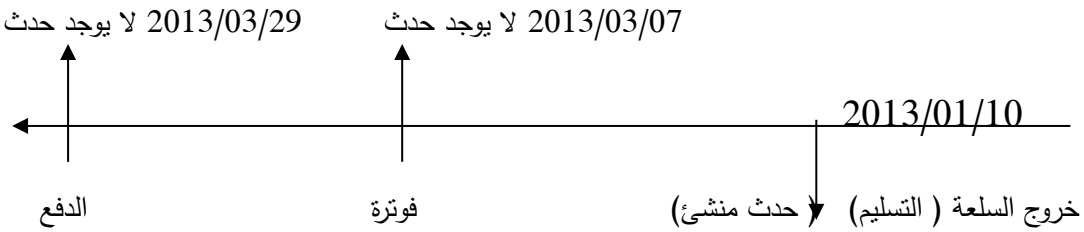
شكل رقم 02: الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخدمات والأشغال العمومية



المصدر: من إعداد الباحث

يمثل الشكل أعلاه تحقق الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة عن دفع جزئي (تسبيق) أو دفع كلي، في حين لا يتحقق الحدث المنشئ عند الفوترة (التسليم القانوني).

شكل رقم 03الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة بالنسبة لعمليات البيع



المصدر: من إعداد الباحث

يتكون الحدث المنشئ بالنسبة لعمليات البيع في واحدة فقط إما عند التسليم المادي (خروج السلعة)، أو عند التسليم القانوني (الفوترة)، بمعنى يتكون الحدث في العملية التي تحدث أولا.

<u>مثال تطبيقي</u>

مؤسسة "وعلي" للأشغال العمومية ستقوم بإنجاز مشروع صيانة بناية ب2000.000 دج لذلك قامت بالعمليات الاتية:

- في2019/02/01 بداية الأشغال
- في 2019/03/09 المؤسسة طلبت 200 كيس من الإسمنت ب300دج للوحدة خارج الرسم
- 2019/03/14 شراء حديد بمبلغ 500.000دج
- 2019/04/06 تسليم السلعة التي طلبت في 2019/03/09
- 2019/05/06 تحصلت المؤسسة على تسبيق يقدر ب600.000دج
- في 2019/06/06 تم دفع الرصيد.

نقوم بحساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع في كل شهر

في 2019/03/09 قامت المؤسسة بطلب السلعة اي لا يوجد حدث منشئ

في2019/03/14 شراء حديد حدث منشئ 500.000*19%= 95.000دج⇐ **TVAشراء**

في2019/04/06 تسليم السلعة حدث منشئ للرسم (200*300) *19%= 11.400دج⇐ **TVAشراء**

في 2019/05/06 تحصلت على تسبيق حدث منشئ (كل الرسوم مدرجة)

(1.19/600.000) * 19% = 95.798دج ⇐ **دفعTVA**

في 2019/06/06 دفع الرصيد حدث منشئ 2000.000−600.000= 1.400.000دج (كل الرسوم مدرجة)

(1.19/1400.000) *19%=223.529دج ⇐ **دفعTVA**

TVA المدفوعة للخزينة =مجموع TVA دفع−مجموعTVA شراء

TVA المدفوعة للخزينة= (95.798+223.529) − (11.400+95.000) =**308.927دج**

معدلات حساب الرسم على القيمة المضافة: [145]

تخضع العمليات التي تقع ضمن حقل تطبيق الرسم ولا تستفيد من الإعفاء إلى معدلين، المعدل المخفض 9 % والمعدل العادي 19% وتتمثل قاعدة حساب الرسم على القيمة المضافة في رقم الأعمال المحقق خلال الشهر الذي تم فيه تحقيقه.

[145] المواد 21، 22 و 23 من **قانون الرسوم على رقم الأعمال**،2018

جدول رقم 04العناصر الداخلة في حساب قاعدة الرسم على القيمة المضافة

عناصر لا تحسب عند تحديد قاعدة الرسم	عناصر تحسب عند تحديد قاعدة الرسم
- التخفيضات في السعر المقدمة من طرف الموردين. - الحسوم والتخفيضات في سعر السلع المعيبة والتي بها خلل. - الأغلفة المسترجعة emballages consignés	- المبالغ الاضافية المحسوبة في سعر السلعة حتى وان كان مبالغ فيها. - المبالغ التي تقع في الحالة الطبيعية على المورد مثل الضرائب والرسوم. - الزيادات المختلفة في سعر السلعة مثل الزيادة التي يتم تحميلها للسلعة بسبب الإسراع في نقل وتسليم السلعة. - تضخيم الفاتورة - مصاريف التامين حتى وان كان الزبونن من يدفع التأمين. - مصاريف النقل - المبالغ المودعة بالأمانة على الأغلفة الضائعة emballages perdus

المصدر: من إعداد الباحث

6-حسم الرسم على القيمة المضافة

حسم الرسم على القيمة المضافة يستند على مبدأ طرح مبلغ الرسم الذي أثقل سعر المواد والسلع والخدمات التي تم اقتناؤها.

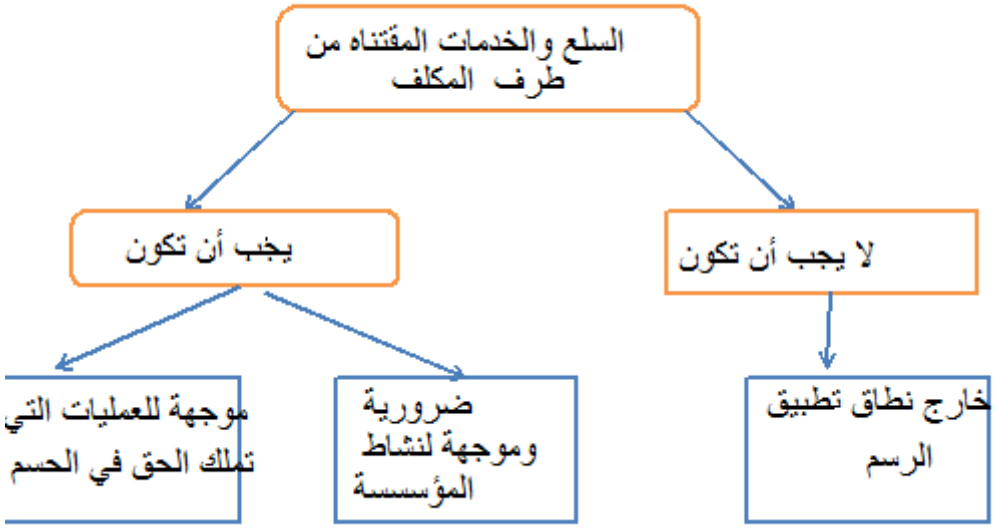
6-1العمليات التي لا تستفيد من حق الحسم

طبقا لأحكام قانون الرسوم على رقم الأعمال ، تستثنى من الحق في الخصم على القيمة المضافة العمليات التالية[146] :

[146] المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة،2019، ص19

- العمليات الواقعة خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة،
- العروض المسرحية و البالي و الحفلات الموسيقية و السيرك و العروض والمنوعات والألعاب و العروض المسلية بمختلف أنواعها،
- بائعو الأملاك وكذا نشاطات التجارة بالتجزئة التابعة للنظام الجزافي،
- المستفيدون من الصفقات،
- الوكلاء بالعمولة و السماسرة،
- مستغلو سيارات لأجرة،
- التظاهرات الرياضية بكل أنواعها،
- العمليات التي تنجزها الملاهي و قاعات الموسيقى و المراقص، بصفة عامة ، كل العمليات التي تنجزها مؤسسات الرقص و التي تقدم فيها مواد للاستهلاك بأسعار مرتفعة.

شكل رقم 04 شروط الحسم



المصدر: من اعداد الباحث

8-فوترة الرسم على القيمة المضافة

تنص المادة 64 من قانون الرسم على رقم الأعمال على اجبارية تسليم فاتورة او وثيقة تحل محلها من قبل كل مدين بالرسم على القيمة المضافة ، يدفع أموالا أو يقدم خدمات إلى مدين آخر ،و يجب أن يدون على هذه الوثيقة او الفاتورة ، مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطالب به على السعر أو المدرج في السعر، و يحسب الرسم على القيمة المضافة بسعر دون الرسوم. يحدد الخاضع للضربة سعر البيع دون الرسوم ، يضاف اليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة المحسوبة وفقا للمعدلات المطبقة على المنتجات.

9-العناصر الواجب تدوينها على الفاتورة

يجب ان يحدد فوق الفاتورة ما يلي:

- الاسم و اللقب (أو عنوان الشركة) و عنوان الممول أو مقدمي الخدمات؛
- تاريخ التسليم؛
- رقم السجل التجاري ورقم الفاتورة،
  رقم التعريف الجبائي؛
- اسم ولقب (أو عنوان الاجتماعي) و العنوان للزبون؛
- المواد و الخدمات المتنازل عنها؛
- كمية المواد المسلمة فعليا أو موضوع الخدمة و عامة ، كل المعطيات المحددة لطبيعة العملية المنجزة؛
- السعر الموحد و السعر الإجمالي دون الرسم؛
- التخفيضات ؛
- معدلات الرسم على القيمة المضافة؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة، و إذا كانت العمليات المفوترة خاضعة لعدة معدلات يجب الإشارة إلى مبلغ الرسم على القيمة المضافة.[147]

10-نظام الشراء بالإعفاء

[147] نفس المرجع السابق، ص42

تستفيد جملة من النشاطات من الاعفاء من دفع الرسم على القيمة المضافة شريطة ان تستوفي مجموعة ممن الشروط التي تنص عليها القوانين الجبائية، فنظام الاعفاء يعني استفادة المؤسسة من اعفاء من دفع الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات الموجهة اما للنشاطات الخاصة بالاستيراد او نشاطات الانتاج المعفاة صراحة من دفع الرسم.

10-1-العمليات المستفادة من نظام الشراء بالإعفاء

- البضائع المستوردة أو المشتريات التي يقوم بها المصدرون و المخصصة إما للتصدير أو لإعادة تصديرها على حالها أو لإدخالها في صناعة السلع المعدة للتصدير و تكوينها أو توضيبها أو تغليفها؛
- المواد و الخدمات و كذا الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات البحث و/أو الاستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات و تمييع الغاز و عزل غازات البترول المميع المقتناة من طرف موردي الشركات و الموجهة لتحويلها بصورة حصرية لأنشطة التنقيب وللبحث عن المحروقات و استغلالها ونقلها بالأنابيب ، و كذا المواد و الخدمات و الأشغال الموجهة لبناء منشئات التكرير .
- مقتنيات التجهيزات و الخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع عندما تقوم بها المؤسسات التي تمارس أنشطة أنجزها المستثمرون الخاضعون لهذا الرسم الذين استفادوا من إعانة وكالات الدعم " ANGEM, CNAC, ANSEJ" .
- المشتريات من المواد الاولية أو العناصر الداخلة في الصنع والتغليف الذي يستعمل في صناعة وتوضيب وتسويق المنتجات المعفية صراحة ممن الرسم على القيمة المضافة والموجهة الى قطاع معفى من دفع الرسم ""مثل الحليب".[148]

11-استرجاع الرسم على القيمة المضافة

عندا يتعذر على المكلف دفع الرسم على القيمة المضافة التي أثقلت المنتجات والخدمات التي قام بشرائها، يمكن أن يستفيد من مبدأ استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

12-حالات استرجاع الرسم على القيم المضافة

[148] المادة42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2018

يمكن للمكلف الخاضع للرسم أن يسترجعه عند القيام بالعميات الأتية:

- العمليات المعفاة من االرسم على القيمة المضافة
- عمليات التصدير
- عمليات تسليم البضائع وأشغال سلع وخدمات إلى قطاع معفى أو مستفيد من نظام الشراء بالإعفاء؛
- عمليات تسويق منتوجات وسلع وخدمات معفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة؛
- التوقف عن النشاط ، غير أنه يجب على المكلف سوية الوضعية الجبائية ،كما يجب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة في حالة التوقف عن النشاط واعادة الخصومات الأولية وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل؛
- تطبيق نسب مختلفة حيث يسمح باسترجاع الرسم في حالة معدلات المختلفة أي وجود فارق في معدل الرسم المطبقة الناتجة بين تطبيق الرسم واقتناء السلع والبضائع القابلة للاهتلاك والخدمات بالتسديد عند وجود فارق في نسب الرسم على القيمة المضافة الناتج عن تطبيق النسبة العادية على اقتناء المواد و البضائع و السلع القابلة للإهتلاك والخدمات والنسبة المطبقة على الأشياء القابلة لفرض الرسم عليها.[149]

الخاتمة

كخلاصة لما سبق فان إصلاح النظام الجبائي في الجزائر جاء نتيجة لدخول الجزائر مرحلة انتقالية أوجبت القيام بإصلاح جميع المناحي الاقتصادية بما فيها النظام الجبائي، حيث كان يتمحور هذا الإصلاح أساسا في عصرنة الهياكل الإدارية وتبسيط النظام الجبائي، وإيجاد ميكانزمات تخفف من حدة التهرب الضريبي، كما أفرز هذا الإصلاح اقتطاعات وضرائب جديدة تتمثل أساسا في:

- الضريبة على أرباح الشركات: وهي ضريبة تفرض على دخول الأشخاص المعنويين والمتمثلة في أرباح الشركات
- الضريبة على الدخل الإجمالي: وتفرض على دخول الأشخاص الطبعيين؛
- الرسم على القيمة المضافة: وهو ضريبة عامة على الإنفاق تطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي التجاري، الحرفي أو الحر ويقع عبؤها على المستهلك النهائي.

[149] المادة 50 من انون الرسوم على رقم الأعمال،2017.

قائمة المراجع

أولا المراجع باللغة العربية

1. الكتب

- محمود عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة, دار هومة، الجزائر، 2008 .
- عادل محمد القطاونة، عدي حسبن عفانة, المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2008.
- الدزيري مروان، التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر،2011.
- عاطف صديقي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة, مصر,1977.
- حميد بوزيدة, جباية المؤسسات, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر,2005.
- خالد شحادة الطيب, نادية فريد طافش, الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية, دار الحامد, الأردن, 2008.
- جامع أحمد، علم المالية: فن المالية، الجزء الأول، دار النشر العربية، الفاهرة،مصر،1975.
- زينب حسين عوض الله, مبادئ المالية العامة, الدار الجامعية, مصر, 1998.
- حسين مصطفى حسين, المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, 1998.
- منصور ميلاد يونس, مبادئ المالية العامة, الجامعة المفتوحة, طرابلس, 1997.
- عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الفتح للطباعة و النشر، الإسكندرية، مصر، 2004.
- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2006.
- محمد الصغير بعلي، يسرا أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003.
- عبد المنعم فوزي, المالية العامة و السياسة المالية, دار النهظة العربية, بيروت, لبنان, 1995.
- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة, عمان، الأردن، 2010.
- عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، الدار الجامعية, لبنان، من دن سنة نشر .
- علي العربي و عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، جامعة الإسكندرية، مصر، دون سنة نشر.

- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، الأردن,2010.,

- عبد المجيد قدي، السياسات الاقتصادية الكلية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

- سيد لطفي عبد الله, محمد مرسي فهمي, الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقاته العلمية, الطبعة الأولى, مكتب لطفي محاسبون استشاريون, مصر, 1999.

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

- محمد حمو, منور أوسر ير, محاضرات في جباية المؤسسة, الشركة الجزائرية بود واو, الجزائر,2009.

- غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2003.

- خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن، 2005، 215.

- طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 1999.

- محمد خالد المهابني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، جامعة الدول العربية، مصر، 2010.

- غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، الأردن، 1998.

- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، مصر، 2007.

2.الاطروحات والرسائل

- محمد عباس محرزي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر2005، ص76

- فلاح محمد ، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، الجزائر،1997.

- أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، رسالة ماجستير في القانون الجنائي، جامعة الجزائر،2003 .

- فريد حداد، الإصلاح الجبائي وأثره على الاستثمار في المؤسسة الإنتاجية، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2000.

- نور الدين قدوري، الإصلاحات الجبائية وأهميتها في جذب الاستثمارات الأجنبية، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (1992-2008) ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس ، 2009 .

- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،1995، ص:250 .

- محمد بودالي ، دور المزايا الجبائية في تحفيز انشاء وتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر الواقع وسبل التفعيل، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2016.

- حميد بوزيدة, النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004), أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية, جامعة الجزائر,2006

3.المقالات العلمية والمداخلات

- بن موسى كمال وبراغ محمد، ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي أسبابه وأثاره، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد الرابع 2013، ص204 .

- العياشي عجلان وحمريط الهواري، الأليات القانونية والمؤسساتية لمحاربة التهرب الضريبي كأهم منافذ الفساد في المنظومة التشريعية الجزائرية، مجلة دراسات جبائية، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري، جامعة البليدة02، العدد 08 جوان 2016.

- حبو زهرة، التهرب الدولي ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 27، 2011، ص420 .

- خالد عيادة عليمات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 2، 2013

- بلحمري سمية وأخرون، دور التحفيزات الجبائية في تطور الاستثمار ودعم إنشاء ونمو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجنوب، دور المقاولاتية في تحفيز الاستثمار المحلي في ظل التحديات الراهنة المناطق الجنوبية نموذجا، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي تندوف، 11أفريل2016.

- هاجر جبار, ساسة خضراوي, تقييم الإصلاحات الجبائية في الجزائر, الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاحات الجبائية و التنمية في الجزائر, جامعة البليدة, 12, 13 ماي,2014

- فاطنة بوخاري, نصر الدين توات, أثر الإصلاحات الجبائية في دعم الإقتصاد الجزائري, الملتقى الدولي الثاني حول الإصلاحات الجبائية و التنمية الإقتصادية في الجزائر, 12, 13ماي 2014

- فاتح أحمية, نصيرة يحياوي, تقييم فعالية الإصلاح الجبائي في الجزائر, الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية, جامعة البليدة 12-13 ماي2014.

- بودالي محمد وأشاش فؤاد، فعالية التحفيز الضريبي في تنمية المشاريع المقاولاتية دراسة مقارنة بين تونس والجزائر، مجلة مجاميع المعرفة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي تندوف، العدد الخامس، أكتوبر2017

- **بودالي محمد، بن حميدة هشام، أثر التحفيز الجبائي على الاستثمار والتشغيل على مستوى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار(دراسة مقارنة بين ولايتي البويرة وبومرداس)، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد السادس،جوان2015 .**

- **محمد بودالي ، موسى بوشنب، رقمنه الادارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر، الادارة الجبائية نموذجا، مجلة دراسات جبائية، مخبر تحديات النظام الضريبي الجزائري، جامعة البليدة02، العدد 08 جوان 2016**

- **محمد بودالي ، شعباني عبد المجيد، الإصلاح الجبائي كأداة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الاصلاحات الجبائية في الجزائر ودورها في التنمية الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 12-13 ماي، 2014.**

- **محمد بودالي ، شعباني عبد المجيد، نحو حوكمة إلكترونية للنظام الجبائي الجزائري، الملتقى العلمي الدولي حول:جودة الخدمة العمومية في ظل الحوكمة الالكترونية_حالة البلدان العربية، جامعة بومرداس _يومي 29 و30 أكتوبر 2014**

4.<u>االقوانين والتشريعات</u>

- قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، 2008.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة2018.
- قانون الرسوم على رقم الاعمال 2018.
- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة.

<u>ثانيا المراجع باللغة الفرنسية</u>

- DGI, l'impôt forfaitaire unique, une simplification significative des procédures, lettre de la DGI , N°84 2017
- Ministère de finance, direction générale des impôts, vos impôts pour 2008
- Nadia Belache ,L'expérience algérienne en matière de mise en œuvre du numéro d'identification fiscale Séminaire international du CREDAF ,ALGER ,11 au 13 Juin 2007LE portail Algérien de création d'entreprise en ligne, le numéro d'identification fiscale, https://www.jecreemonentreprise.dz
- Direction des impôts de la wilaya de Boumerdes ,Modalités et procédures de mise en œuvre du contrôle sur pièce RF : guide de contrôle sur pièce ,Note synthèse N°305/Diw 35/SDOF/B1 ,2009.
- DGI, la flagrance fiscale un contrôle fiscal plus efficace, lettre de la DGI, n68 2013

- Décret exécutif N°13-84 du 06 février 2013 fixant les modalités d'organisation et de gestion du fichier national des fraudeurs, journal officiel N°09 , 10fevrier 2013
- Ahmed tissa , Ibrahim hammadou, Fiscalité de l'entreprise, Page bleus internationale , Bouira , Algerie , 2011.
- DGI, le rééchelonnement des dettes fiscales des entreprises en difficultés financières des facilitation fiscales substantielles, lettre de la DGI N°86 2017
- Marc DASSESSE et Pascal MINNE, « Droit fiscal ; Principes généraux et impôts sur les revenus, 4èmme éd., Bruxelles, Bruyant, 1996.

- La fraude fiscale et le contrôle des entreprises au Maroc ; E.N.A : 2004/2007,p08 de site : www.abhaoo.net.ma finance fiscalité.

- chiha khemici, La fiscalité comme levier de développement économique dans les pays en développement : Cas de l'Algérie, Revue Algérienne de la mondialisation et des politiques économiques, N° 03 – 2012.

- Abdelhamid Hassoune, L'évasion fiscale en Afrique – cas du Maroc : sortes d'évasion et comment la maîtriser ?, Séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public, Centre Africain de Formation et de Recherche Administratives pour le Développement, 29 novembre-01 décembre 2010.

- Chettouhi Amel l'information fiscale coome moyen direct de lutte contre la fraude fiscale, mémoire de 3eme cycle I.E.D.F 1999 ,P19.

ثالثا المواقع الالكترونية

- http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/vos-avantages-fiscaux/56-dispositifs-d-avantages- -
،fiscaux/331-dispositif-de-l-agence-nationale-de-soutien-de-l-emploi-de-jeunes-anse,
-http://www.kotobarabia.com
- http://www.DGI.dz