

:

-

-

:

ملخص

إن النظام الجبائي لن يكون فعالاً ولو طبق كل هذه الإصلاحات إذا لم يهتم بما ينفقه في سبيل تحقيقها، حيث أن مبدأ الإقتصاد في نفقة التحصيل هو أحد المبادئ الأساسية لفعالية النظام الجبائي.

ومن أجل تحقيق ذلك تم التركيز على إصلاح جميع جوانب النظام الجبائي و المتمثلة في الإدارة الجبائية والموظف الجبائي والتشريع الجبائي .

تعد الإدارة الجبائية الأداة الفاعلة والهامة لتحقيق الأهداف المسطرة لذلك سعت الدولة إلى جعل هذه الأداة تعمل بكفاءة وذلك من خلال إعادة هيكلتها وتبسيط إجراءات العمل بها، كما أن الإهتمام بموظف الضرائب و ذلك عن طريق إختيار أكفاء الموظفين وتدريبهم و تأهيلهم من شأنه أن يزيد من فعالية النظام الجبائية و يقلص من التكاليف التي ينفقها، بالإضافة إلى أن للتشريع الجبائي دوراً هاماً في تفعيل النظام الجبائي وذلك من خلال إختياره لأنواع من الضرائب تدر حصيلة وفيرة للخرينة وفي نفس الوقت لا تكلف الإدارة الجبائية نفقات كبيرة لتحصيلها.

ورغم محاولات الإصلاح للنظام الجبائي تبقى هناك مشاكل و تحديات متعددة تعترضه مثل الفساد الإقتصادي و التهرب الضريبي و الإزدواج الضريبي بالإضافة إلى التحديات العصرية كالنمل الأبيض الضريبي بأنواعه المختلفة جعلت من النظام الجبائي ينفق أموالاً طائلة من أجل محاربتها وهو ما أثر على الفعالية الجبائية .

إن التكلفة الجبائية بإعتبارها نفقات تصرفها الإدارة الجبائية يمكن أن تكون وسيلة إيجابية لتحقيق أكبر إيراد ممكن إذا كانت عند أدنى مستوى لها كما يمكن أن تكون عامل سلبي إذا كانت بنسب كبيرة جدا و بالتالي تمتص معظم الإيرادات التي تم جبايتها.

والجزائر كغيرها من الدول النامية تبلغ تكاليف التحصيل بها نسب مرتفعة مقارنة بدول الأخرى و هو ما يستدعي إعادة النظر في التشريع الجبائي و في جميع ما تنفقه الإدارة الجبائية من وسائل مادية ووثائق .

شكر

الحمد لله حق حمده، وصلواته، وبركاته، ورحمته على رسوله سيدنا محمد النبي الأمي وآله الطاهرين، وصحبه الكرام المختارين.

أحمد الله عز وجل حمدا كثيرا مباركا فيه على توفيقه لإتمام هذا البحث وأعطانا القوة والصبر على تجاوز الصعوبات الكثيرة التي واجهتنا خلال إنجازها.

أتقدم بالشكر الجزيل والثناء الخالص والتقدير إلى الأستاذ الدكتور كمال رزيق على قبوله الإشراف على هذا العمل وما أبداه من صبر جميل ونصح وإرشاد.

كما أتقدم بشكر خاص إلى الوالدة حفظها الله التي دلت لي الكثير من الصعاب.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأخ بن ميلود حبيب الذي ساعدني في طباعة هذا البحث.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأخ داودي يحي رئيس مفتشية الضرائب الصادقية بالأغواط على كل التسهيلات التي قدمها لي.

أشكر جميع من قدم لي يد المساعدة في إنجاز هذا العمل و أخص بالذكر الإخوة بداوي، طاهر، عبد الهادي.

أتقدم بالشكر إلى كل من علمني حرفا طوال مشواري الدراسي وفي مقدمتهم والدي رحمة الله عليه، وإلى كل الأساتذة الذين لهم الفضل فيما وصلت إليه اليوم.

كما لا أنسى أن أشكر كل طاقم كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالبلدية على إعانتهم لي ومعاملتهم الطيبة.

قائمة الجداول

الرقم	الصفحة
01	سبب ونوع الغرامات المفروضة على المكلفين 26
02	مختلف أشكال المتابعة للمكلفين الذين لم يسددوا مستحقاتهم الضريبية 27
03	الأضرار المادية للإدارة الجبائية بالجزائر 55
04	الأضرار البشرية والمادية الخاصة بالموظفين بالجزائر 55
05	مزايا وعيوب الضرائب المباشرة 94
06	الضريبة على الدخل الاجمالي 98
07	كيفية توزيع مداخيل الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) 99
08	مزايا و عيوب الضرائب غير المباشرة 106
09	ألأجال المحددة للتسويات 116
10	مؤشر مدركات الفساد للدول العربية للسنتين 2004،2005 120
11	عدد وتنظيم المفتشيات الجهوية للمصالح الجبائية 166
12	الإختصاص الإقليمي للمفتشية المتخصصة المكلفة بتسيير الجباية المطبقة على الشركات الأجنبية 180
13	نسبة إتمادات وزارة المالية إلى الإيرادات الجبائية العادية 187
14	الإتمادات المخصصة لوزارة المالية 188
15	نسبة إتمادات الإدارة الضريبية إلى الإيرادات الضريبية العادية 189
16	نسبة تكلفة الإدارة الجبائية لبعض الدول 190
17	توزيع الإتمادات على مصالح الإدارة الضريبية 190
18	عدد عمال الإدارة الضريبية و عدد المكلفين للفترة (2000-2003) 192
19	تصنيف موظفي المصالح المركزية حسب الجنس و حسب المستوى الدراسي لسنة 2001 192
20	تصنيف موظفي المصالح اللامركزية حسب الجنس و حسب المستوى الدراسي لسنة 2001 193
21	تكاليف الموارد البشرية بالإدارة الضريبية 195
22	الإتمادات المخصصة للمدرسة الوطنية للضرائب 196

198	تكلفة الوسائل المادية للإدارة الضريبية	23
202	الوثائق المستعملة في النظام الجزافي	24
204	جميع الوثائق المستعملة في النظام الحقيقي	25
207	تكلفة الوثائق الضريبية في النظام الحقيقي لسنة 2006	26
212	عدد الوثائق الجبائية المستعملة بالإدارة الضريبية	27
213	عدد الوثائق الجبائية الخاصة بالنظام الجزافي المطبوعة قبل نظام (IFU)	28

قائمة الأشكال

الصفحة	الرقم
18	01 المكونات المختلفة للكفاءة و الفعالية
46	02 إستخدام النظام الجبائي في إزالة الفجوة الانكماشية
48	03 إستخدام النظام الجبائي في إزالة الفجوة التضخمية
93	04 محددات تطوير النظام الضريبي
107	05 مبدأ الرسم على القيمة المضافة
132	06 منحى لافير
135	07 صور التجارة الالكترونية
149	08 تنظيم مديرية التشريع الجبائي
151	09 تنظيم مديرية العمليات الجبائية
153	10 تنظيم مديرية المنازعات
155	11 تنظيم إدارة الوسائل
156	12 هيكل مديرية التنظيم والإعلام الآلي
158	13 تنظيم مديرية البحث والتحقيق
162	14 تنظيم المديرية العامة للضرائب
164	15 تنظيم المديريات الجهوية والمديريات الولائية
165	16 تنظيم المديريات الجهوية
171	17 تنظيم مديريات الضرائب الولائية ذات الامتداد الهيكلي الواسع DWI
173	18 تنظيم مديريات الضرائب ذات الإمتداد الهيكلي المتوسط
174	19 تنظيم المديريات ذات الإمتداد الهيكلي المحدود D.W.I
177	20 تنظيم مفتشيات الضرائب العادية
182	21 تنظيم مفتشيات الضرائب ذات الطابع الخاص
184	22 تنظيم قباضات الضرائب
186	23 الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب
191	24 توزيع الإعتمادات على مصالح الإدارة الضريبية

193	تصنيف موظفي المصالح المركزية حسب الجنس و المستوى الدراسي	25
193	تصنيف موظفي المصالح اللامركزية حسب الجنس و المستوى الدراسي	26
198	تكلفة الوسائل المادية للإدارة الضريبية	27
201	مراحل تأسيس الضريبة الجزائرية الوحيدة	28
211	دور الدفاتر المحاسبية في تسيير النظام المحاسبي لقباضة الضرائب	29

الفهرس

	ملخص
	شكر
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	الفهرس
10	مقدمة
16	.1
16	.1.1
17	.1.1.1
22	.2.1.1
28	.3.1.1
34	.2.1
34	.1.2.1
39	.2.2.1
43	.3.2.1
49	.3.1
50	.1.3.1
56	.2.3.1
61	.3.3.1
66	.2
66	.1.2
67	.1.1.2
74	.2.1.2

80	.....	.3.1.2	
88	.....	.2.2	
89	.....	.1.2.2	
94	.....	.2.2.2	
105	.....	.3.2.2	
118	.....	.3.2	
119	.....	.1.3.2	
126	.....	.2.3.2	
133	.....	.3.3.2	
145	.....		.3
145	.....	.1.3	
146	.....	.1.1.3	
163	.....	.2.1.3	
168	.....	.3.1.3	
187	.....	.2.3	
187	.....	.1.2.3	
191	.....	.2.2.3	
196	.....	.3.2.3	
198	.....	.3.3	
199	.....	.1.3.3	
207	.....	.2.3.3	
212	.....	.3.3.3	
217	.....	
223	.....	

مقدمة

1. الإشكالية

منذ نهاية الحرب العالمية الثانية والعالم يشهد تطورات حضارية كبيرة، فقد قفزت الصناعة والتجارة على المستوى العالمي قفزة هائلة، فصارت الصناعات الدقيقة و المعلوماتية من الأشياء الضرورية، كما أن الأموال تراكمت بصورة لم يشهد لها العالم مثيلاً من قبل، بل تمركزت في يد شركات ضخمة احتكرت كل شيء و أصبحت في صراع مع دول العالم الثالث التي تفرض قيوداً على حركة رؤوس الأموال، والتي تعاني اقتصادياتها أصلاً من مشاكل جمة.

إن جل المشاكل الاقتصادية التي تعاني منها دول العالم الثالث تتمحور أساساً حول نقص الموارد المالية التي تعتبر العامل الأساسي لتحقيق النمو الاقتصادي.

لذلك انصب اهتمام المفكرين الاقتصاديين ورجال البحث العلمي على إيجاد مصادر تمويلية تتميز بالدوام والاستقرار، والمتفق عليه هو أن وسائل التمويل الخارجية لا تأتي إلا بمنافع ظرفية و زائلة قد تترتب عنها مخاطر كبيرة تجعل من الدولة تتحمل عبئاً ثقيلاً في تسديدها، كما أنها قد تؤدي بالمساس بسيادة الدولة.

والجزائر كغيرها من الدول العالم الثالث حاولت إحداث تنمية اقتصادية ووضع أسس اقتصادية متينة، غير أن الواقع كان غير ذلك، و لم يعرف الاقتصاد الجزائري أي انتعاش وذلك لأن السياسة الاقتصادية والاجتماعية... لم تبين على أسس علمية، مما أدى إلى بلبلة في اقتصاد الوطني و خلق أزمة اقتصادية خانقة (انخفاض سعر البترول، التدهور المستمر لقيمة العملة الوطنية، ثقل المديونية، ضعف إنتاجية القطاع العام الوطني... الخ).

وفي ظل هذه الظروف التي مرت بها الجزائر أصبح من الضروري بعث نمط اقتصادي و اجتماعي جديد والمتمثل في اقتصاد السوق الذي يركز أساساً على المنافسة لتحقيق الربح و انفتاح السوق على الخارج و توسيع مجال الاستثمار الوطني و الأجنبي و منح استقلالية للمؤسسات العمومية و إعطاء فرصة للقطاع الخاص الذي لم يكن يذكر، إلى غير ذلك، وبالتالي كان من الواجب إعادة النظر في كل الجوانب، اقتصادية كانت أو اجتماعية، أو ثقافية، أو سياسية.

وبسبب كل هذا نلاحظ أن الاقتصاد الجزائري منذ 1988 دخل عهد الإصلاحات، محاولاً أخذ ملامح جديدة حتى يصبح خاضعاً إلى قواعد و الدواليب التي يفرضها السوق ويكون مواكباً للتطورات الاقتصادية العالمية.

ومن بين هذه الإصلاحات نذكر إصلاح النظام الجبائي و الذي كان يتميز من قبل بعدم استقراره و بثقل عبئه على المواطن، و بعدم عدالته، و بضعف إدارته، و بعد مواكبته للتطورات الحاصلة على المستويين الوطني و الدولي.

جاءت الإصلاحات و مست نواحي عديدة للنظام الجبائي، فقد اهتمت بإصلاح الجانب التشريعي كما اهتمت بإصلاح الإدارة الجبائية و إعطاء أهمية خاصة لموظف الضرائب .

إن فعالية النظام الجبائي تقيم من خلال فعالية المنظومة التشريعية و كفاءة الإدارة الجبائية، وهذا لا يتم إلا من خلال معرفة ماتنفته الإدارة الجبائية من تكاليف من أجل تحصيل الإيرادات الضريبية، وبالتالي فإن الأنظمة الجبائية المعاصرة تمتاز بجباية إيرادات ضخمة بأقل تكلفة ممكنة، و هنا تبرز الإشكالية الرئيسية التالية :

كيف يمكن المساهمة في تفعيل النظام الجبائي الجزائري من خلال تخفيض التكاليف التي ينفقها؟.

و لدراسة الموضوع من مختلف جوانبه الأساسية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ماذا نقصد بالفعالية الجبائية، و ماهي مؤشراتها و خصائصها؟
- ماذا نعني بالنظام الجبائي و كيف يساهم في رفع مستوى الفعالية؟
- ما هي المشاكل و التحديات المعيقة للفعالية الجبائية؟
- ماذا نقصد بالتكاليف الجبائية و ماهي مكوناتها؟
- ما هي الإجراءات المتخذة لعقلنه التكاليف الجبائية في نظام الجبائي الجزائري؟

2.الفرضيات

ولمعالجة الإشكالية الرئيسية السابقة و الإجابة على الأسئلة الفرعية، تم اقتراح الفرضيات التالية:

- هناك علاقة بين فعالية التشريع الجبائي و الإدارة الجبائية من جهة، و تخفيض التكلفة الجبائية من جهة أخرى.
- إن كل نظام جبائي رغم قدرته على النجاح و تحقيق الأهداف تبقى هناك مشاكل و تحديات تعيق فعاليته.

- إن أي نظام جبائي لا بد له من تكاليف ينفقها من أجل تحقيق الإيرادات اللازمة للخرينة العمومية.
- إن التكلفة الجبائية تعتبر معيار جيد لقياس فعالية النظام الجبائي.

3. أهمية البحث

يستند هذا البحث في أهميته على :

- أهمية التكلفة الجبائية، بحيث أن أي إصلاحات تمس جوانب النظام الجبائي إذا لم تأخذ في الحسبان التكلفة التي يتحملها النظام الجبائي، فإن مصيرها الفشل.
- كذلك تكمن أهمية البحث في معالجة موضوع حساس كالتكلفة الجبائية و التي لها علاقة كبيرة بالجانب الأخلاقي و المتمثل في النزاهة و الحفاظ على أموال الدولة.
- إن التكلفة الجبائية موضوع جديد تفتقر إليه الدراسات الاقتصادية، و تكمن أهميته في إثراء المكتبة الاقتصادية بهذا النوع من البحوث.

4. أهداف البحث

نسعى من خلال معالجة موضوع فعالية نظام الجبائي من خلال التكلفة الجبائية إلى تحقيق الأهداف التالية :

- إبراز الأهمية من معرفة التكاليف التي تنفقها الإدارة الجبائية حتى نستطيع العمل على تخفيضها.
- إبراز المنافع والإيجابيات التي يمكن أن تستفيد منها الإدارة الجبائية من وراء ترشيد التكاليف الجبائية.
- محاولة إعطاء قاعدة بيانات للإدارة الجبائية لأجل معرف جوانب القصور في تحليل التكاليف الجبائية و من ثمة المساعدة في معالجة هذه الجوانب.
- محاولة اعتماد عنصر التكاليف الجبائية كمعيار لقياس الفعالية الجبائية إلى جانب المعايير الأخرى.
- لفت نظر المسؤولين في الإدارة الجبائية و إلى أصحاب القرار إلى الاهتمام بموضوع التكلفة الجبائية.

5. مبررات و دوافع اختيار الموضوع

من جملة المبررات التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع نذكر ما يلي :

- ملاحظة قلة الأعمال و الدراسات في مجال التكاليف الجبائية.
- الرغبة في البحث و الإطلاع على التكاليف التي تنفقها الإدارة الجبائية.

- أهمية الموضوع بالنسبة للنظام الجبائي الجزائري و ما يقدمه من نتائج تخدم الإدارة الجبائية خصوصا.
- اهتمامي بالموضوع كوني متواجد داخل الإدارة الجبائية و على إطلاع بما تنفقه من تكاليف و جميع الظروف المحيطة بهذه التكاليف.

6. المنهج والأدوات المستخدمة في البحث

استعملت الدراسة منهجين، المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، حيث تم استعمال المنهج الوصفي عند التطرق إلى الجوانب النظرية و التي تقتضي إبراز التعاريف و المفاهيم المرتبطة بالدراسة، أما المنهج التحليلي فقد إعتدناه عندما تطرقنا لتحليل مكونات التكلفة الجبائية و عند دراسة تكاليف الوثائق الجبائية في بعض مصالح الإدارة الجبائية.

7. أدوات الدراسة

أما عن أدوات الدراسة فنلخصها فيما يلي :

- المراجع و الوثائق المكتبية و بعض المجلات.
 - الإحصاءات و التقارير المتعلقة بالبحث من طرف الهيئات الوطنية و المنظمات الدولية مثل:
 - * المديرية العامة للضرائب
 - * وزارة التجارة
 - * الديوان الوطني للإحصاء (ONS)
 - * المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي (CNES).
 - الملتقيات الوطنية و بعض المواقع على شبكة الإنترنت .
- كما تم الاعتماد على بعض أدوات التحليل الجبائي خلال تحليلنا للفعالية الجبائية و بعض المؤشرات المستخدمة من قبل الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى الاستعانة بمختلف القوانين المالية و الجبائية و بعض المراسلات و التعليمات الداخلية للإدارة الجبائية.

8. إطار و حدود البحث

لا يتعدى هذا البحث الإطار المخصص له و المتمثل في دراسة التكاليف التي تثقل كاهل النظام الجبائي، و في علاقة هذه التكاليف بالتأثير على الفعالية الجبائية، بالإضافة إلى دراسة تطبيقية حول تكاليف النظام الجبائي الجزائري.

وحددت فترة الدراسة من سنة 2003 إلى سنة 2006 بسبب أن الموضوع يبحث في التكلفة الجبائية بمكوناتها، و التكلفة لها علاقة مباشرة بالأسعار، و الأسعار قابلة للتقلبات بين فترة و أخرى بالإضافة إلى تغير عدد الموظفين و عدد المكلفين من فترة إلى أخرى كذلك، و عليه ارتأينا أن تكون الإحصاءات حديثة حتى تكون التحليلات أدق و مطابقة للواقع.

9. صعوبات الدراسة

وجهتنا عدة صعوبات أثناء بحثنا نذكر منها :

- عدم وجود أي مراجع أو دراسات سابقة عن موضوع تكاليف الإدارة الجبائية .
- صعوبات ميدانية كبيرة من أهمها صعوبة الحصول على الإحصاءات الكاملة لتكاليف المديرية العامة للضرائب.
- نقص فادح في المراجع المتعلقة بالموضوع سواء بالعربية أو بالأجنبية.
- عدم وجود إحصاءات دقيقة عن بعض أنواع التكاليف التي تنفقها الإدارة الجبائية الجزائرية.

10. خطة البحث

لأجل معالجة هذا الموضوع بكل بساطة و وضوح قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول و مقدمة وخاتمة حاولنا من خلالها الإلمام بكل جوانب الموضوع قصد إيجاد الأجوبة الكافية للإشكالات المطروحة، و البرهنة على صحة الفرضيات التي انطلقنا منها للإجابة على الإشكالية الرئيسية.

و يمكن توضيح الخطة فيما يلي :

الفصل الأول: و هو فصل تمهيدي بينا من خلاله بعض المفاهيم المتعلقة بكل من الفعالية الجبائية، و النظام الجبائي و التكلفة الجبائية، و جاء في ثلاثة مباحث، تناولنا في المبحث الأول مفهوم الفعالية الجبائية و المؤشرات التي يجب توافرها في النظام الجبائي الفعال و كذا خصائصها.

أما في المبحث الثاني فقد تم التطرق إلى التعريف بالنظام الجبائي و علاقته بالأنظمة الاقتصادية الأخرى بالإضافة إلى معرفة أهداف النظام الجبائي التي يسعى إلى تحقيقها.

أما في المبحث الثالث فتناولنا مفهوم التكلفة الجبائية و مكوناتها، بالإضافة إلى أهمية دراسة التكلفة الجبائية.

الفصل الثاني: فقد تم تخصيصه للتعرف على دور النظام الجبائي في رفع مستوى الفعالية ومعرفة أهم المشاكل و التحديات التي يمكن أن تعترضه و هذا من خلال ثلاثة مباحث، حيث تعرضنا في المبحث الأول عن أهمية الإدارة الجبائية في خفض التكلفة و رفع مستوى الفاعلية و ذلك من خلال الاهتمام بجوانب الإدارة الجبائية و موظف الضرائب، أما في المبحث الثاني فقد تم التطرق إلى أهمية التشريع الجبائي في عقلنه التكاليف و تعظيم الحصيلة الضريبية و ذلك بإختيار أنواع من الضرائب المباشرة و غير المباشرة بالإضافة إلى إظهار دور القانون الجبائي في ضمان حق كل من المكلف والإدارة الجبائية، أما في المبحث الثالث فقد تم التطرق للمشاكل والتحديات المعيقة للنظام الجبائي.

الفصل الثالث : فقد خصصه للبحث في التكاليف التي تتحملها الإدارة الجبائية الجزائرية و في كيفية ترشيدها من خلال ثلاث مباحث، حيث خصصنا المبحث الأول لدراسة هيكلية و تنظيم الإدارة الجبائية الجزائرية، أما في المبحث الثاني فتم دراسة التكاليف الإجمالية التي تتحملها الإدارة الجبائية والبحث في مكوناتها، أما في المبحث الثالث فتم التعرف على تكلفة الوثائق الجبائية في بعض مصالح الإدارة الجبائية وبعض الاقتراحات لخفض تكلفة هذه الوثائق.

الفصل 1

الفعالية الجبائية، النظام الجبائي، التكلفة الجبائية

نظرا لأن الضرائب تعتبر من أهم مصادر الإيرادات المالية العامة للدولة وذلك بالنظر إلى ضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة، أعطاهما دورا هاما في تحقيق الأهداف المسطرة السياسية والمالية والإقتصادية والإجتماعية والتمويلية، جعل الدولة تركز جل إهتماماتها لتطوير أنظمتها الجبائية حتى تساهم في العصر من جهة وتحقق أكبر إيراد ممكن من جهة أخرى وهذا لا يتم إلا بإنفاق جزء يسير في سبيل جبائيتها وهو ما دفع بالمختصين في الفكر المالي إلى معرفة التكاليف الجبائية والبحث في كيفية التخفيض منها وبالتالي المساعدة في بناء نظام جبائي فعال.

ومن أجل إيجاد ترابط بين أجزاء هذا البحث سنحاول في هذا الفصل معرفة كل من الفعالية الجبائية والنظام الجبائي والتكلفة الجبائية من خلال المباحث الثلاثة التالية:

1.1 . ماهية الفعالية الجبائية

2.1 . النظام الجبائي الأهداف و العلاقة بالأنظمة الإقتصادية

3.1 . التكلفة الجبائية و أهميتها

1.1. الفعالية الجبائية (efficacité fiscal)

تعد الفعالية الجبائية هدفا ووسيلة ، فهي هدف باعتبارها ظاهرة صحية لازمة لأي نظام جبائي يسعى لضمان استمرار تدفق الإيرادات على المدى القصير والمتوسط والطويل ، ووسيلة لكونها الأداة المحققة لبلوغ الأهداف والنتائج المرجوة من أي سياسة جبائية سليمة .

إن جميع الأنظمة الجبائية باختلاف أنواعها وأهدافها ، تحتاج إلى استخدام معايير معينة للحكم على فعاليتها ولا يمكن تحديد معيار واحد فقط للحكم على نجاح نظام جبائي معين أو فشله ، لذلك ولتحديد خصائص ومقومات النظام الجبائي الفعال يجب معرفة معنى الفعالية الجبائية ، ومن أجل ذلك تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية :

1.1.1 . مفهوم الفعالية الجبائية

2.1.1 . مؤشرات الفعالية الجبائية

3.1.1 . خصائص الفعالية الجبائية

1.1.1. مفهوم الفعالية الجبائية

لقد حظيت دراسة الفعالية الجبائية باهتمام كبير من قبل الباحثين و الدارسين في ميدان الجبائية، حيث سعوا من خلال بحوثهم ودراساتهم إلى وضع معايير ومؤشرات لهذه الفعالية بهدف تحسينها ، لذلك سنتطرق أولاً إلى تعريف الفعالية بصفة عامة ثم نقوم بتعريف الفعالية الجبائية.

1.1.1.1. تعريف الفعالية

لقد قام العديد من الباحثين خاصة المختصين في مجال الاقتصاد والإدارة بإعطاء العديد من التعاريف لمفهوم الفعالية يمكن أن ننتقي منها ما يلي:

لقد عرف بارنرد (bernard) الفعالية على أنها " الدرجة التي تستطيع فيها المنظمة تحقيق أهدافها "[1] ص(327).

من هذا التعريف نستنتج أن المنظمة تتسم بالفعالية حينما تستطيع تحقيق أهدافها ، أما إذا فشلت في ذلك فإنها تتصف بعدم الفعالية .

- أما الفار (alvar) فبين أن الفعالية تعني " قدرة المنظمة على البقاء والتكيف والنمو بغض النظر عن الأهداف التي تحققها "[1] ص(327)، وهنا نرى مفهوم آخر للفعالية له علاقة بمتطلبات التكيف البيئي والنمو والبقاء ، فالمنظمة تتعامل في إطار بلوغ أهدافها مع أوساط بيئية غير مستقرة ، مما يعني أن الإمكانية التي تتطلبها في الإستمرار أو الإستقرار تجعل التكيف البيئي وخلق التوازن المتحرك معه، ومن مستلزمات وجودها ، وعليه فإن الفعالية حسب هذا التعريف تكمن في تحقيق ما يلي :

- قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها .
- قدرة المنظمة على التكيف مع البيئة والاستمرار في البقاء.
- قدرة المنظمة على النمو والتطور باستمرار .

ومن هنا يتضح لنا أن الفعالية تتعلق بالسبل الكفيلة باستخدام الموارد البشرية والمادية و المالية والمعلوماتية المتاحة إستخداما قادرا على تحقيق الأهداف والتكيف و النمو والتطور.

- أما إتزيوني « etzioni » فقد عرّف الفعالية بأنها " قدرة المنظمة على تأمين الموارد المتاحة واستخدامها بكفاءة لتحقيق أهداف محددة "[2] ص(29) .

وخلط بعض الباحثين بين مفهوم الفعالية *efficacité* و الكفاءة *compétence* ، غير أن هناك شبه إجماع بين علماء الإدارة على التمييز بين هذين المفهومين ، فبينما يركز مفهوم الفعالية على أسلوب تحقيق الأهداف المؤسسية ، يقيس مفهوم الكفاءة مدى تحقيق المخرجات والمدخلات (تكلفة

الحصول على هذه المخرجات) وقد فرق إتزيوني « etzioni » بين هذين المفهومين ، ويؤكد أنه على الرغم من تلازمهما ، إلا أنه ليس بالضرورة أن تكون المنظمة فعالة وذات كفاءة عالية في آن واحد ، بل إن الكفاءة ربما تحد من مجالات وأنشطة المنظمة ، باعتبارها تركز على التكلفة بينما قد تتطلب الفاعلية عددا أوفر من هذه الأنشطة .

أما جورجي فقد ميز بين مفهومي الكفاءة و الفعالية ، حيث اعتبر الكفاءة داخلية وتقاس بالنسبة إلى الطاقة والنشاط والحيوية القائمة داخل المنظمة مع الأخذ بعين الاعتبار الجانب الإقتصادي المتمثل في تناسب النتائج والموارد المستثمرة ، أما الفاعلية فيرى أنها خارجية بمعنى نوعية الخدمة التي تؤثر في العالم الخارجي والمستهدف في خدمة المنظمة له [3] ص(78).

وعموما فإن الكفاءة تشير إلى العلاقة بين الموارد والنتائج وترتبط بمسألة ما هو مقدار المدخلات من مواد الخام والأموال و الطاقات البشرية اللازمة لتحقيق مستوى معين من المخرجات أو هدف معين .

كما بين العالمان هادج (hodge) وأنتوني (anthony) أن الكفاءة تعني تحقيق أعلى منفعة مقابل التكاليف ، وأن تكون المنظمة كفوة يعني أن تحصل على أعلى ما يمكن من الهدف الذي تسعى لتحقيقه (أعلى نمو ، الموظف الأعلى رضا ، أعلى جودة للمنتج وغيرها) [2] ص(96).
وهكذا يعتبر مفهوم الكفاءة ملازما لمفهوم الفعالية ، ولكن لا يجب أن يستخدم بالتبادل.
قد تكون المنظمة فعالة ولكنها ليست كفوة، أي أنها تحقق أهدافها ولكن بخسارة ، وعدم كفاءة المنظمة تؤثر سلبا على فعاليتها ، فكلما ارتفعت تكاليف تحقيق هدف معين قلت احتمالات قدرة المنظمة على البقاء ، ويمكن إستخدام الفعالية كمقياس بعيد المدى بينما يمكن استخدام الكفاءة كمقياس قصير الأمد [3] ص(96).

ويمكن توضيح مكونات كل من الكفاءة و الفعالية من خلال الشكل التالي :

1	لا تتحقق الأهداف لا تضيع الموارد ولا يساء استخدامها	4	الأهداف تتحقق حسن استخدام الموارد
2	لا تتحقق الأهداف تضيع الموارد سوء استخدام الموارد	3	الأهداف تتحقق سوء استخدام الموارد ضياع الموارد

الشكل رقم (01) : المكونات المختلفة للكفاءة و الفعالية [4] ص(27)

من الشكل السابق يمكن القول أن المنظمة ذات الكفاءة و الفعالية هي التي تستطيع تحقيق أهدافها من خلال الاستخدام الجيد للموارد المتاحة، و الاستخدام الجيد يعني عدم إساءة استخدامها أو الإسراف أو إضاعة هذه الموارد.

وعموما يمكن اعتبار أن مفهوم الفعالية أوسع وأشمل من مفهوم الكفاءة ، ذلك لأن فعالية المنظمة تأخذ في الاعتبار العديد من العوامل الداخلية والخارجية، أما مفهوم الكفاءة فغالبا ما يركز فقط على العمليات الداخلية في المنظمة ، وبالتالي فهي تشير إلى مدى قدرة المنظمة على تخفيض التكاليف ، لذلك فهي تقاس بنسبة المخرجات إلى نسبة المدخلات حسب المعادلة التالية : [5] ص(197)

$$\text{كفاءة المنظمة} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}$$

بحيث كلما إرتفعت هذه النسبة زادت كفاءة العمليات الداخلية في المنظمة ، مع عدم إعتبار هذا مؤشرا قويا على زيادة فعالية المنظمة

2.1.1.1. تعريف الفعالية الجبائية

كما رأينا أن مفهوم الفعالية يتصف بالترابط والتعقد وحتى الآن لا يوجد إتفاق عام بين الكتاب والباحثين حول مفهوم محدد يمكن تعميمه، فذلك الفعالية الجبائية لها تعاريف مختلفة وتراكيب وتعتقدات، إذ لا يمكن أن يتصف أي نظام جبائي بالفعالية إذا لم يحقق النتائج المرجوة منه سواء كانت إجتماعية أو إقتصادية أو مالية، لذلك فإن الفعالية الجبائية تعني عند الكثير بأنها القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة.

- فحسب Annie vallée تعتبر الضريبة الجد فعالة نظريا هي التي لا يمكن تحصيلها والتي لا تشوه هيكل الأسعار النسبية والتي لها أثر الدخل وليس أثر الإحلال [6] ص(80).

إن تحليل أثر الضريبة على الفعالية الاقتصادية مبني على فرضيتين [6] ص(76-77):

. الفرضية الأولى : وهي أن غياب الضريبة عن السوق تجعل هذا الأخير يعمل بطريقة سوية ويتجه إلى التقدير الأمثل للموارد ، بحيث يجب أن يقل تأثير الضريبة على آلية الأسعار حتى لا تتغير شروط التوازن و لا تتأثر قرارات الأعوان الاقتصاديين ، لذلك فحيادية الضريبة مرتبطة بالفعالية الاقتصادية والنظام الجبائي الأمثل هو الذي يقلل من الاختلالات.

. الفرضية الثانية : هي أن الضريبة ليست حيادية بل تستطيع التأثير على قرارات الأعوان الاقتصاديين، وهذا ما يجعل الدولة تتدخل عن طريق فرض الضرائب من أجل المحافظة على توازن السوق وتسوية أي اختلال قد يطرأ عليه ، بهذا المعنى يمكن للضريبة أن تزيد من فعالية النظام الجبائي.

- أما Bernard salanie [7] ص(67-68) فيرى أن الفعالية الجبائية تكمن في التوزيع العادل للإيرادات ، وبالتالي فإن المشكل الذي يقف عائق أمام الفعالية الجبائية هو البحث عن المعدلات

الضريبية التي تجعل الدولة تحصل أكبر قدر ممكن من الإيرادات تمكنها من الوصول إلى الرفاهية التامة للمجتمع .

وهناك من يرى أن المعدل الأمثل للضريبة ينظر إليه من زاويتين [8] ص(161)، فمن الناحية الاقتصادية يعتبر المعدل الضريبي أمثلا عندما يجعل الناتج المحلي الخام في أعلى مستوياته، أما من الناحية المالية فإن المعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الحصيلة الضريبية في أعلى مستوياتها .

كما ظهرت حركة فكرية قوية في الولايات المتحدة الأمريكية تسعى إلى إحلال الضرائب المتعددة بضريبة واحدة نسبية حيث ترى أن الفعالية الجبائية تكمن في فرض ضريبة وحيدة بمعدل نسبي وهذا ما يؤدي بدوره إلى تبسيط النظام الضريبي وجعله أكثر حيادية وتخفيض تكاليفه الإدارية. [8] ص(165).

مما سبق تبين أن الفعالية الجبائية تعني القدرة على النجاح في تحقيق الأهداف المتوخاة. ومع ازدياد الدراسات الخاصة بالفعالية الجبائية نجد أن هناك من حدد ما يقارب ثلاثين معيارا لقياس هذه الفعالية وتحديدها نذكر منها : مردودية الموظف ، الغياب عن أوقات العمل ، التخطيط ووضع الأهداف، التأكيد على التكوين والتدريب، المهارات الإدارية الخاصة، إدارة المعلومات، قيمة الموارد البشرية، نسبة التحصيل ، الإجماع على الهدف الروح المعنوية للعمال ، الإمكانيات المتاحة ، التشريعات المسطرة لتحقيق الأهداف ، خفض التكاليف ...إلخ [5] ص(199).

وهناك من وضع نموذجا يمكن من خلاله تقييم الفعالية الجبائية وهذا النموذج يتكون من أربعة عناصر وهي [5] ص(213) :

- الإستقرار: والذي يمثل استقرار التشريعات والقوانين و هياكل الإدارة الضريبية.
- التكامل : وتعني قدرة الإدارة الضريبية على الربط بين هياكلها وتقادي الصراع بين الموظفين بما توفر لهم من إتصال وعلاقات .
- رغبة العاملين : وتعني إرادتهم في الاستمرار والتفاني في العمل، وهذا يتأتى من خلال إشباع حاجات العاملين .

- التحصيل : وهو النتيجة النهائية التي تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقها .
ونظرا لعدم قدرة الباحثين المختصين على وضع تعريف موحد وجامع لمعنى الفعالية الجبائية ، فإن ذلك أدى إلى ظهور مداخل مختلفة تهدف إلى دراستها وقياسها يمكن أن نجملها فيما يلي :

1.2.1.1.1. مدخل الأهداف [9] ص(226-227): لكي يتضح المغزى من هذا المدخل يجب معرفة

ما هي الأهداف المراد تحقيقها؟

وما الذي تم تحقيقه بالفعل من هذه الأهداف ؟ وماهي النتائج الفعلية التي حققتها مختلف مصالح الإدارة الضريبية ؟ وما هي الحصيلة النهائية التي تم تحقيقها؟، فالفعالية هنا تعني تحقيق الأهداف والوصول إلى النتائج التي تم تحديدها مسبقا ، ومن هنا يمكن القول أن الموظف إذا قام بواجباته وكانت له مرد ودية نقول عنه بأنه فعال ، وإذا حققت الإدارة الجبائية أهدافها وفي مقدمتها الحصيلة الضريبية نقول عنها بأنها فعالة ، ونظرا لتعدد الأهداف وتضاربها في أحيان كثيرة فيما بينها ودرجة أهميتها مما جعل مدخل الأهداف يأخذ مداخل فرعية سنتطرق لها فيما يلي :

- مدخل الهدف السائد : ويعني الهدف الأساسي الأكبر أهمية والذي تم تحديده من طرف الإدارة المركزية للضرائب مثل الحصيلة الضريبية والذي يعتبر كمقياس جيد للفعالية الجبائية.

- مدخل تعدد الأهداف : نلاحظ أن النظام الجبائي يسعى إلى تحقيق عدة أهداف في آن واحد وفي بعض الأحيان تعارضها ، ومن أمثلة ذلك تحقيق حصيلة ضريبية وفيرة و نفس الوقت كسب رضا المكلفين وثقتهم ، وكذلك رضا الموظفين ، وبالتالي لا يمكن إعتبار هدف واحد مقياسا جيدا للفعالية الجبائية ، بل يصبح قياسها بناء على كل الأهداف وحسب أولوية كل هدف وتبعاً للواقع الإقتصادي والإجتماعي السائد .

- مدخل الأهداف الوسيطة : ويعتمد هذا المدخل في قياس الفعالية على بعض المؤشرات التي ترتبط مباشرة بقياسها مثل مؤشرات تسيير الوعاء الضريبي ، ومؤشرات تسيير التحصيل ومؤشرات خاصة بالرقابة والمراجعة و المؤشرات الخاصة بالمنازعات.

- مرحلة الأهداف المرحلية : إن للنظام الجبائي أهداف تنقسم من الناحية الزمنية إلى أهداف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل ، وعليه فإن قياس الفعالية الجبائية يعتمد على تحقيق هذه الأهداف.

2.2.1.1.1.1.1 مدخل تأمين الموارد [2] (94): ويركز هذا المدخل على ما ينفقه النظام الجبائي، فهو يفترض أن يكون فعالا إذا استطاع أن يوفر ما يحتاج إليه من موارد مادية وبشرية مع الإستخدام الأمثل لهذه الموارد وهناك من وجه إنتقادا لهذا المدخل لأنه يركز على الوسائل اللازمة لتحقيق الفعالية ويهمل جوانب أخرى ذات أهمية كبرى في قياس الفعالية مثل التشريع الجبائي والثقافة الجبائية لدى المكلفين.

3.2.1.1.1.1.1 المدخل المالي: يركز هذا المدخل في قياس الفعالية الجبائية على استخدام بعض المؤشرات الكمية نذكر منها [10] (07):

$$\text{معدل تحقيق الحصيلة الضريبية} = \frac{\text{100} \times \text{---}}{\text{---}}$$

$$\text{معدل نمو الإيرادات} = \frac{(n) - (n-1)}{(n-1)} \times 100$$

$$\text{نسبة تغطية النفقات العامة} = 100 \times \frac{\text{---}}{\text{---}}$$

2.1.1. مؤشرات الفعالية الجبائية

نظرا لتعدد التعاريف الخاصة بالفعالية الجبائية وتعدد طرق قياسها ، فلكذلك تعددت المؤشرات والمعايير الخاصة بتقدير الفعالية وذلك حتى يمكن مقارنة النتائج المترتبة عنها بالأهداف المحددة . ومن هذه المؤشرات الهامة التي نستطيع من خلالها إكتشاف ما إذا كان أي نظام جبائي فعال أم لا، نذكر ما اقترحه فيتو تانزي من مؤشرات، يجب توفرها مجتمعة في النظام الجبائي الفعال حتى يستطيع تحقيق سياسة جبائية فعالة وهذه المؤشرات هي :

1.2.1.1. مؤشرات التركيز: وحسب هذا المؤشر فإن الجزء الأكبر من الإيرادات الضريبية يأتي من عدد قليل من الضرائب والمعدلات الضريبية لأن ذلك سوف يخفف من تكاليف الإدارة والتنفيذ فتجنب عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تدر إيرادات محدودة يسهل تقييم آثار تغييرات السياسة الجبائية وتفادي خلق الإنطباع بأن الضرائب مفرطة [8] ص(165).

2.2.1.1. مؤشرات التثنت: يتعلق هذا المؤشر بالبحث عن إمكانية وجود ضرائب قليلة الإيراد ومزعجة وإذا كانت موجودة ، هل عددها قليل؟ هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الجبائي دون أن يكون لحذفه أثر على مردودية النظام [8] ص(165).

وبالنظر إلى النظام الجبائي الجزائري، نلاحظ أن هناك عدة ضرائب قليلة الإيراد ومزعجة، أمثلة على ذلك بعض حقوق التسجيل و الطابع كضريبة الدمغة على اللافتات المضئية ، كما أن الدفع الجزافي (VF) تم تخفيضه ابتداء من سنة 2001 من 6% إلى 5% ، وفي سنة 2002 إلى 4% وفي سنة 2003 إلى 3% وفي سنة 2004 إلى 2% وفي سنة 2005 إلى 1% إلى أن تم إلغائه ابتداء من سنة 2006 (المادة 211 المعدلة بموجب المواد 20 من قانون المالية لسنة 1996 و 4 من ق.م لسنة 2001 و 7 من ق.م. لسنة 2002 و 23 من ق.م لسنة 2003 و 4 من ق.م لسنة 2004 و 11 من ق.م لسنة 2005)، وذلك بسبب أن عبئها يقع على عاتق أرباب العمل وبالتالي فهي تعيق استثمار أموالهم.

كما أنه تم تخفيض الرسم على النشاط المهني (TAP) من 2.55% إلى 2% (المادة 6 من قانون المالية لسنة 2001) وذلك بسبب تشجيع الاستثمار و تخفيض الأعباء .

3.2.1.1. مؤشر التآكل : وحسب هذا المؤشر فإن الأوعية الضريبية الفعلية يجب أن تكون قريبة من الأوعية الممكنة ذلك لأن اتساع الوعاء الضريبي يعمل على زيادة الإيرادات حتى ولو كانت المعدلات منخفضة نسبيا ، أما في حالة إبتعاد الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بسبب كثرة الإعفاءات والأنشطة والقطاعات ، فإن ذلك سيؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي ، وبالتالي انخفاض الحصيلة وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات حتى يتم تعويض الانخفاض وهذا يؤدي إلى التهرب والغش الجبائي [8] ص(166).

ومن المؤشرات التي نستدل بها و تساعدنا في معرفة تآكل الوعاء الضريبي نذكر ما يلي [10]ص(06):

مؤشر المستفيدين من الامتيازات الجبائية = _____

4.2.1.1. مؤشرات تأخر التحصيل : يقتضي هذا المؤشر معرفة ما إذا كانت الضرائب تدفع في وقتها وفي آجالها المحددة أولا، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض من القيمة الحقيقية للحصائد الضريبية بفعل التضخم، كما أن الدولة مرتبطة بنفقات عامة تصرفها من هذه الحصيلة الضريبية من أجل إشباع الحاجات العامة للمواطنين ، و التي يمكن أن تأخذ عدة صور مثل دفع مرتبات الموظفين والمعاشات ، أو منح إعانات ... إلخ وبالتالي إذا تأخر التحصيل فسوف تتعطل جميع المشاريع الحكومية.

لذلك فحسب هذا المؤشر يجب وضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها ، ولذلك لا بد أن يتضمن النظام الجبائي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات [8] (166) ، وبالنسبة للنظام الجبائي الجزائري نلاحظ أن المشرع وضع عدة مؤشرات لمراقبة التصريحات وهي :

أولا : مؤشرات التصريحات الشهرية [10] (04)

$$100 \times \frac{\text{مؤشر التصريحات الشهرية}}{\text{مؤشر التصريحات الشهرية}} = a_1$$

$$100 \times \frac{\text{مؤشر التصريحات الشهرية}}{\text{مؤشر التصريحات الشهرية}} = a_2$$

$$100 \times \frac{\text{مؤشر التصريحات الشهرية}}{\text{مؤشر التصريحات الشهرية}} = a_3$$

ثانيا: مؤشرات التصريحات السنوية

- تصريحات دفعت في آجالها [10] (04):

* بالنسبة للأشخاص المعنويين :

$$100 \times \frac{(IBS)}{(IBS)} = a_4$$

* بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

$$100 \times \frac{(BIC)}{(BIC)} = a_5$$

$$100 \times \frac{(BNC)}{(BNC)} = a_6$$

$$100 \times \frac{(IRG)}{(IRG)} = a_7$$

- تصريحات دفعت بعد الآجال القانونية [10] (05) :

* بالنسبة للأشخاص المعنويين

$$100 \times \frac{(IBS)}{(IBS)} = a_8$$

* بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

$$100 \times \frac{(BIC)}{(BIC)} = a_9$$

$$100 \times \frac{(BNC)}{(BNC)} = a_{10}$$

$$100 \times \frac{(IRG)}{(IRG)} = a_{11}$$

- المصرحين بالخسارة (déclaration déficitaires) :

* بالنسبة للأشخاص المعنويين :

$$100 \times \frac{(IBS)}{(IBS)} = a_{12}$$

*بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

$$100 \times \frac{(BIC)}{(BIC)} = a_{13}$$

$$100 \times \frac{(BNC)}{(BNC)} = a_{14}$$

$$100 \times \frac{(IRG)}{(IRG)} = a_{15}$$

a: رمز لمؤشرات خاصة بالوعاء (assiette)

كما أن المشرع وضع عقوبات صارمة تمس كل من يتماطل في دفع مستحقاته من الضرائب أو يتأخر في التصريح بمداخيله و الجدول التالي يبين بعض هذه العقوبات :

(01) :

[11]

مكان فرض الغرامة	سبب الغرامات	نوع الغرامات	الأساس القانوني
مفتشية الضرائب	عدم التصريح بالنشاط أصلا	30000 دج إذا لم يصرح بالنشاط أصلا	المادة 134 من ق.ض.م
	عدم تقديم التصريحات الشهرية أو الثلاثية	بعد مرور شهر من إرسال (mise en demeure) للمكلف ولم يستجب تفرض عليه ضريبة تلقائية (taxation d'office) + غرامة مالية تقدر بـ 25% من الحقوق الواجبة الدفع	المادة 361 من ق.ض.م
مفتشية الضرائب	دفع التصريحات بعد الأجل المحددة	إذا كانت مدة التأخير أقل من شهر تفرض زيادة (10%) من الحقوق الواجبة الدفع إذا كانت مدة التأخير أكبر من شهر وأقل من شهرين تفرض زيادة (20%) من الحقوق الواجبة الدفع	المادة 322 من ق.ض.م
	تصريحات خاطئة	1. التصريح بأقل من الحقيقة : تفرض : - زيادة (10%) إذا كان مبلغ الحقوق غير المصرح بها أقل من 50.000 دج. - زيادة (15%) إذا كان مبلغ الحقوق غير المصرح بها أكبر من 50,000 وأقل 200.000 دج - زيادة (25%) إذا كان مبلغ الحقوق غير المصرح بها أكبر من 200.000 دج 2. تعمد إخفاء معلومات بطرق تدليسية : *زيادة (100%) إذا كان مبلغ الحقوق غير المصرح بها أقل من 5.000.000 دج *زيادة (200%) إذا كان مبلغ الحقوق غير المصرح بها أقل من 5.000.000 دج	المادة 193 من ق.ض.م المادة 193 الفقرتين 2 ، 3 من ق.ض.م
قباضة الضرائب (الحصيلة)	دفع المستحقات الضريبية بعد الأجل القانونية	تفرض غرامة قدرها 10% من الحقوق الواجبة الدفع مع زيادة 3% على كل شهر تأخير إلى أن تصل إلى 25 %	
	قدم التصريح إلى قباضة بعد الأجل القانونية و هو يحمل عبارة لا شيء (أي لم يحقق ربح)	تفرض غرامة قدرها 500 دج	

كما يمكن أن تأخذ العقوبات أشكال أخرى أشد صرامة يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

جدول رقم (02): يبين مختلف أشكال المتابعة للمكلفين الذين لم يسددوا مستحقاتهم الضريبية [12] ص(48).

السلطات المخولة بتطبيق المتابعة	طبيعة المتابعة
يتخذ قرار الغلق من طرف مدير الضرائب بالولاية بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع.	1- غلق مؤقت للمحل المهني لمدة لا تتجاوز (06) أشهر (المادة 186 من قانون المالية لسنة 2002
بقرار صادر عن الوالي بعد أخذ رأي مدير الضرائب بالولاية يعطي رخصة لقاibus الضرائب	2- حجز تنفيذي (saisie d'exécution)
بقرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية	3- البيع المستعجل للمواد والسلع المحجوزة القابلة للتلف أو التحلل أو تشكل خطرا على المحيط.
بقرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية	4- البيع المنفرد لوحد أو عدة من العناصر المكونة للمحل التجاري المحجوز (المادة 191 من قانون المالية لسنة 2002)
البيع يتم عن طريق الأعدان المكلفين بالمتابعة أو المنخرطين القضائيين أو محافظي بالبيع بالمزايدة	5- البيع العلني للمنقولات أو البيع الإجمالي للمحل التجاري المحجوز.

5.2.1.1. مؤشر التحديد : ويركز هذا المؤشر على اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة مع إمكانية إحلال بعض الضرائب مكان ضرائب أخرى وعلى سبيل المثال نذكر الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي، يمكن إحلالهما بضرريبة واحدة على الثروة بنسب أو معدلات مخفضة وهذا من شأنه أن يحد من الازدواج الضريبي [8] ص(166).

6.2.1.1. مؤشر الموضوعية: بالإعتماد على هذا المؤشر يجب معرفة ما إذا كانت الضرائب تفرض على أوعية يتم قياسها بموضوعية وهذا يسهل للمكلفين التقدير بشكل واضح لإلتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، وهذا يقتضي أن الضريبة الواجب دفعها واضحة المعالم بحيث يكون وعاءها محددة وأجال الدفع محددة، والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للممول، ولأي شخص آخر، وهذا يساعد الممول من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء إستعمال للسلطة من قبل الإدارة الجبائية [8] ص(166)- (167)

7.2.1.1. مؤشر التنفيذ: بالإعتماد على هذا المؤشر يجب معرفة مدى تنفيذ النظام الجبائي بالكامل وبفعالية وكذلك بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومدى كفاءة الإدارة الجبائية والتنشيت من صحة تنفيذها للنظام الجبائي القائم بالإضافة إلى معرفة مدى توافق التشريعات مع الواقع الإجتماعي والإقتصادي ومدى قابليته للتنفيذ [8] ص(167).

8.2.1.1. مؤشر تكلفة التحصيل: هذا المؤشر يدلنا على تطبيق مبدأ الاقتصاد في النفقة أو التحصيل الذي نادى به آدم سميث ، وهذا يجعل تكلفة التحصيل أقل ما يمكن وبالتالي لا ينعكس سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية [8] ص(167).

3.1.1. خصائص الفعالية الجبائية

إن الدراسات والبحوث الميدانية التي أجريت في مجال الفعالية الجبائية أثبتت أن هناك طرقا مختلفة لتحقيق الفعالية الجبائية وأن هناك إختلافات بدرجات مختلفة بين مصالح الإدارة الجبائية الواحدة وبين الأنظمة الجبائية المختلفة، فمثلا النظام الجبائي الذي يثبت نجاحه في بلد معين ليس بالضرورة ناجح في بلد آخر.

إن استخدام الإدارة الجبائية لقوانين تشريعية محكمة ومدروسة بشكل جيد وتستعمل التنسيق المطلوب فيما بين مختلف مصالحها المتخصصة قد يساعد في الوصول إلى الفعالية التي تنشدها ، كما أن إشراك جميع فعاليات هذه الإدارة من الأطارات الكفوة في وضع التصورات المختلفة لما يجب أن تكون عليه السياسة الجبائية في المستقبل من شأنه الزيادة في درجة الفعالية واستمرارها .

يرى الباحثين أن بناء نظام جبائي فعال لا يقتصر على خصائص معينة يمكن أن تعمم على بقية الأنظمة الجبائية الأخرى أو تشتق منها نظرية عامة للفعالية الجبائية ، لأن الأمر هنا يتوقف على خصوصيات كل نظام جبائي وعلى السياسة الجبائية المتبعة، وعلى حسب النظام الاقتصادي السائد في كل بلد ولكن يمكن إستعراض جملة من النقاط يمكن اعتبارها خصائص يتميز بها النظام الجبائي الفعال وهي [5] ص(221) :

- وجود هدف محدد ومتفق عليه، يعرفه جميع الموظفين ويوفر التوجيهات اللازمة للوصول لهذا الهدف .
- تتحدد طرق العمل وتوزيع مراكز القرار حسب هيكل تنظيمي مدروس بناء على معيار موضوعي هو طبيعة الوظيفة الجبائية ومتطلباتها .
- توجد مراكز إتجاه القرارات حيث توجد المعلومات الملائمة ولا ترتبط بالضرورة بمواقع الأشخاص على الهيكل التنظيمي .
- هناك تحفيزات لقاء العمل المنجز مع وجود توازن بين المكافآت المادية والمعنوية .
- النظرة الإيجابية للأفراد وحسن توجيه طاقاتهم .
- تشجيع التعاون بين الأفراد وبين المصالح الجبائية ، والتصدي للنزاع أو التطاحن واتخاذ العلاج السريع .
- القياس الدقيق للإنجازات و التعرف على نواحي القوة والضعف ، وتحليل الأسباب وتطبيق الإجراءات المناسبة

مرونة الضريبة على أرباح الشركات (IBS) = _____ (IBS)

مرونة الرسم على القيمة المضافة (TVA) = _____ (TVA)

3.3.1.1. خاصية الإستقرار: يقال عن الضريبة أنها مستقرة إذا كانت لا تتأثر بالتقلبات الاقتصادية ، فلا تزيد حصيلاتها إذا زاد الإنتاج والمدخيل في حالة الازدهار ، كما أنها لا تنخفض بانخفاض الإنتاج والمدخيل في حالة الأزمة [13] (54).

إن إستقرار الضريبة هو إنعدام تأثيرها بالتقلبات التي تطرأ على مطرحها تحت تأثير التقلبات الاقتصادية. ويقصد بالإستقرار كذلك تجنب التعديلات المستمرة في التشريع، إذ أن التعديلات المستمرة من شأنها أن تؤدي إلى نتائج غير مستحبة بالنسبة لكل من الممول والإدارة الجبائية [14] ص(16).

4.3.1.1. خاصية البساطة: الضريبة البسيطة هي التي يمكن إدارتها بسهولة، ويمكن فهمها وتقبلها من طرف المكلفين وتعمل على شفافية ووضوح النظام الجبائي [6] ص(75). وتعتبر بساطة النظام الجبائي ضرورية لتجنب تعسف إدارة الضرائب وتخفيض حجم التهرب الضريبي واكتساب رضا الممولين [15] ص(94).

أما آدم سميث فقد خلص أثناء البحث عن الشروط العامة لبناء نظام جبائي فعال إلى وضع أربعة قواعد وضح بأنها من الخصائص الأساسية للفعالية الجبائية وهي :

5.3.1.1. قاعدة العدالة: تعتبر قاعدة العدالة أو بمعنى المساواة من القواعد الأساسية بالنسبة لأي نظام جبائي ، ومن أهم أركان القانون الجبائي منذ بداية عهد المجتمعات الانسانية في استعمال الضريبة وتفصيلا لهذا نستعرض ماهيتها بصفة عامة ثم مفهومها المعاصر :

1.5.3.1.1. ماهية العدالة الضريبية: إن قاعدة العدالة تعتبر من القواعد الأساسية بالنسبة لأي نظام ضريبي ومعناها لغويا المساواة ، وهي تعبر أيضا على أهم القيم الواجب مراعاتها ليس فقط في المجال الجبائي وإنما في جميع المجالات.

2.5.3.1.1. مفهوم العدالة الضريبية: قسم علماء المالية العدالة الضريبة إلى إتجاهين رئيسيين هما [16] ص(180-181):

الإتجاه الأول : يتضمن تفسيراً موسعاً لفكرة العدالة الضريبية فيتناول حصيلتها في الإنفاق العام بهدف الحد من الاختلافات الاقتصادية والاجتماعية وذلك بتقدير توزيع عادل للعبء الضريبي ويسمى هذا المفهوم بـ (العدالة بواسطة الضريبة).

الاتجاه الثاني : يتلخص هذا المفهوم فيما قرره " آدم سميث " بمعنى أن العدالة الضريبية تعني المساواة في إسهام جميع المواطنين في تحمل الضرائب بدون استثناء أو تمييز بينهم.

غير أن فكرة المساواة المطلقة في تحمل الضرائب العامة سرعان ما تلاشت، ذلك لأن العدالة الضريبية تقتضي وجوب تناسب مقدار ما يتحمله الفرد من دين الضريبة مع مقدار دخله وانطلاقاً من هذه الفكرة دعا الكثير من علماء المالية العامة في القرنين الثامن والتاسع عشر إلى ضرورة تبني فكرة الضريبة النسبية باعتبار أنها وحدها القادرة على تحقيق العدالة بين الأفراد.

غير أنه اتضح أن العدالة المطلقة والضريبة النسبية تنافي الواقع في تحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين ، فظهر ما يسمى بنظرية التحليل الحدي وما تتضمنه من أن فكرة الضريبة النسبية تجعل التضحية الحدية التي يتحملها صغار المكلفين تفوق بكثير نظيرتها التي يتحملها كبارهم . لذلك قفزت فكرة الضريبة التصاعدية لتكون المعيار العصري للعدالة الضريبية ، ولهذا أصبحت العدالة الضريبية هدفاً أساسياً في المجال الضريبي .

ولكن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية يركز على مبدئين متكاملين هما [16] ص(82-83):
مبدأ العدالة الأفقية ومبدأ العدالة الرأسية .

- مبدأ العدالة الأفقية : ويتمثل هذا المبدأ في ضرورة المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص المتساويين. والسؤال المطروح هنا هو : هل المقصود بالمساواة في المعاملة الضريبية هو المساواة عند صياغة القاعدة القانونية المنظمة للضريبة ؟ أم في تطبيق هذه القاعدة على المكلفين ؟ بمعنى آخر هل يلتزم المشرع الضريبي بمراعاة هذه القاعدة ؟ أو يكفي أن تراعيها الإدارة الضريبية عند التطبيق ؟ بدون شك فإن مراعاة العدالة من قبل المشرع تعد أساساً شرعياً لمراعاتها من قبل الإدارة الجبائية.

- مبدأ العدالة الرأسية: يعني هذا المبدأ وجوب الاختلاف والتمايز في المعاملة الضريبية بين المكلفين الذين يحتلون مراكز قانونية غير متساوية على أن يكون هذا التمايز مبنياً على أسس منطقية حتى لا يكون هناك إخلال بمبدأ المساواة .

يلتزم المشرع في كلتا الحالتين بأن يكون إختلاف المعاملة مرتبطاً بمضمون القواعد القانونية التي أنشأها شريطة ألا يتضمن التفرقة بين المكلفين غير المبررة بسبب الجنس أو الأصل أو العرق أو الدين ،

وفي حدود إجراءات تكون مبررة باختلاف المواقف ، وعندما ينص المشرع على إجراءات من أجل تنمية قطاع ما من الأنشطة المساهمة في المصلحة العامة ما دامت هذه الإجراءات تقوم على معايير موضوعية ومنطقية.

وبهذا يتضح لنا أن كل من مبدأي العدالة يتضمن الآخر ويكمله فالمساواة بين المكلفين المتساويين في المراكز القانونية يتضمن بالضرورة الاختلاف في المعاملة الضريبية بين المكلفين ذوي المراكز القانونية المتباينة كما أن المبدأ الأخير يفقد دلالاته إذا لم يتحقق المبدأ الأول ومن هنا يمكن القول بأن كلا المبدأين يعتبران وجهان لعملة واحدة.

6.3.1.1. قاعدة اليقين (الوضوح والصرحة) : تتمثل هذه القاعدة في أن الضريبة التي يؤديها كل شخص يجب أن تكون معينة وصرحة وغير مفروضة بصورة كيفية، كما أن وقت الجباية وشكلها والمقدار المفروض يجب أن تكون محددة وصرحة ومعلومة عند المكلف وعند كل من يهيمه الأمر [13] ص(50). ولكي يتحقق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية [15] ص(90-91):

- الوضوح في التشريع بمعنى أن النصوص تكون واضحة وسهلة الفهم ولا تحمل أكثر من معنى ولا أن تفسر بطرق مختلفة.

- يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد نماذج سهلة وبسيطة يفهمها عامة الممولين ، وتساعدهم على تفهم النصوص القانونية عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة .

- يجب أن تكون المذكرات التي توضح القوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة ولا تحتاج للاجتهاد.

في هذا الإطار ومن أجل أن يكون وعي بالقوانين الجبائية نجد أن في الجزائر تقوم إدارتها (المديرية العامة للضرائب) بإصدار بصفة مستمرة كتيبات مبسطة حول النظام الضريبي الجزائري ، كما تستعين بالجراند اليومية لنشر كل المستجدات في هذا الصدد، بالإضافة إلى ذلك فإن المديرية العامة للضرائب تنظم أبواب ، مفتوحة حول الجباية كلما استدعت أو اقتضت الحاجة إلى ذلك.

7.3.1.1. قاعدة الملائمة في التحصيل : تتمثل هذه القاعدة في أن كل ضريبة يجب أن تجبى في أنسب وقت وأفضل أسلوب عند المكلف ، بحيث يجتنب إزعاجه ويكون التكليف بطريقة سهلة، و على هذا الأساس تجبى الضريبة على حاصلات الأرض وقت جني المحاصيل والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعد الحصول عليها ، وفي أحسن الأوقات ملائمة للمكلفين بجبايتها [13] ص(50).

وتهدف هذه القاعدة إلى تجنب تعسف الإدارة الجبائية في استعمال سلطتها عند إجراءات التصفية

و التحصيل ، وأن تكون القواعد المطبقة على كل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها . وذلك لتجنب الكثير من المشاكل في حالة مخالفة هذه القاعدة [17] ص(29).
ولتحقيق هذه القاعدة يجب مراعاة الإعتبارات التالية [15] ص(91) :

- يجب أن يتصف النظام الجبائي بالشفافية حتى يسمح للمكلف بتحديد ما يستحق عليه من ضرائب.
- أن تكون الضرائب غير المباشرة متضمنة في سعر السلعة، لذلك يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات ملائمة للممول بحيث يكون قادرا على الدفع لأنه يختار وقت الشراء الذي يناسبه .
- يجب إتباع طريقة التقسيط على فترات تتلائم مع فترات السيولة النقدية المتوفرة لدى الممول وهذا بالنسبة للضرائب المباشرة.
- يجب أن ينظر إلى مديني الضرائب وخاصة المعسرين منهم باهتمام وبحث الأسباب في تراكم الديون الضريبية ومحاولة تسوية وضعيتهم في الأجل الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي.
- بالنسبة للنظام الجبائي في الجزائر نلاحظ أن هناك احترام نسبي لمبدأ الملائمة ، فإذا نظرنا إلى الضرائب على المرتبات و الأجور فإننا نجد أنها تقتطع شهريا حين دفع المرتب ، وهو أفضل وقت لها بالنسبة للموظفين وهم معفيون من إجراءات الدفع حيث المؤسسة المعنية تتكفل بذلك.

أما إذا نظرنا إلى الضريبة على أرباح الشركات مثلا ، فإن تلك الضريبة تدفع بالتقسيط كل ثلاثي مما يخفض وقعها على خزينة المؤسسة أو الإدارة العمومية.

8.3.1.1. قاعدة الاقتصاد في نفقة التحصيل : من الطبيعي أن تحصيل الضرائب يكلف أموالا ، وأية

ضريبة يتم فرضها يجب أن تقيم ليس فقط بمقدار ما تدره ولكن أيضا بالتكاليف التي تنفق من أجل تحصيلها . ويرى سميث أن كل ضريبة ينبغي أن تنظم بحيث لا يزيد ما تأخذه من الممولين (الخاضعين لها) عما يدخل الخزينة العامة إلا بأقل مبلغ ممكن ، أي ينبغي ألا يتحمل الشعب أو المجتمع دافع الضريبة أية أعباء في تحصيلها دون أية ضرورة .

ويرى أيضا سميث أن الضريبة أو نفقات تحصيل الضريبة تزيد أو ترتفع لأسباب وهي [18] ص(532):

- إذا احتاج تحصيلها إلى عدد كبير من الموظفين تستهلك أجورهم جزءا كبيرا من حصيلتها، وهو ما يعني أن تشغيل هؤلاء الموظفين يشكل ضريبة إضافية على الممولين.
- إن عدم الإقتصاد في نفقات التحصيل قد يؤدي إلى إعاقة الصناعة، وعدم تشجيع بعض فروع النشاط التجاري .
- قد تتكبد الإدارة الجبائية خسارة كبيرة بسبب التهرب الضريبي .

• عند إخضاع الممولين لزيارات وفحوصات متكررة لأوعيتهم الضريبية قد يتسبب ذلك في حصول مشاكل كبيرة.

لذلك فإن تحقيق أكبر قدر من البساطة في الهيكل الضريبي من شأنه أن يقلل إلى حد كبير نفقات تحصيل الضريبة فكلما كان الهيكل الضريبي بسيطاً كلما أمكن توفير الكثير من العاملين في المجال الضريبي من محاسبين وقانونيين وعاملين وغير ذلك من الوسائل المادية والبشرية (أوراق ، مطبوعات ... إلخ) ومن أجل التقليل من نفقات التحصيل يجب الأخذ في الاعتبار النقاط التالية [15] ص(93):

- تعيين الموظفين في مصلحة الضرائب يجب أن يكون حسب الحاجة لأن أجور الموظفين تمثل نفقات تجاه خزينة الدولة.

- استعمال تقنيات متطورة مثل أجهزة الإعلام الآلي بغية ربح الوقت وإتقان العمل .

يجب تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها وتحصيلها ، وتجنب فرض الضرائب التي تحتاج نفقات متزايدة .

- حسن استعمال الوثائق الجبائية لأنها تقدم مجاناً للمكلفين وتكلفتها على الإدارة الجبائية.

2.1. مفهوم النظام الجبائي:

إن الضريبة في المفهوم التقليدي كان الهدف منها هو تغذية خزينة الدولة بالإيرادات اللازمة لتغطية النفقات، ولكن مع تغير مفهوم دور الدولة في الحياة الاجتماعية والاقتصادية ، تغير مفهوم الضريبة بحيث أصبحت الآن من الوسائل التي تستخدمها الدولة وفقاً للظروف والحاجات لتحقيق أغراضها الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي فهذه العوامل الاقتصادية دخلت في مفهوم الضريبة، و أضافت مفهوم جديد في دراسة الضرائب، بحيث أصبحت دراسة كل ضريبة مرتبطة بدراسة الضرائب الأخرى ضمن نظام جبائي يتكون من مجموع الضرائب المطبقة فعلاً في بلد ما بطريقة متناسقة ومنسجمة مع النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد، ولتوضيح معنى النظام الجبائي تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية :

1.2.1. ماهية النظام الجبائي

2.2.1. علاقة النظام الجبائي بالأنظمة الاقتصادية

3.2.1. أهداف النظام الجبائي

1.2.1. ماهية النظام الجبائي :

يمكن القول أن النظام الجبائي في أي بلد من البلدان يتعلق بالنظام الاقتصادي والاجتماعي الذي يعتنقه هذا البلد ، وبصورة خاصة بالدور الذي تقوم به الدولة في الميادين الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وحتى السياسية ، فكلما ازداد دور الدولة في هذه الميادين، كلما كانت مضطرة إلى اقتطاع قسم أكبر من الدخل

الوطني عن طريق الضرائب أو الرسوم أو غيرها، ولكن نسبة هذا الاقتطاع ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمقدار الدخل الوطني، وبنصيب كل فرد من هذا الدخل.

فلقد تعددت تعريفات النظام الجبائي عند الإقتصاديين و المختصين في علم المالية نوجز بعضها فيما يلي :

يعرف الأستاذ عطية عبد الواحد النظام الجبائي على أنه " مجموعة من الضرائب المطبقة في لحظة معينة في بلد معين ، بالإضافة إلى الجهاز المسؤول عن ضمان الاقتطاع الضريبي اللازم لتمويل تدخل السلطة العامة

"[18] ص(517).

من هذا التعريف نستنتج أن النظام الجبائي هو :

- مجموعة من الضرائب مهما كان نوعها (سواء على الدخل أو على الاستهلاك...إلخ)
- فترة زمنية معينة بحيث كلما طالت الفترة كلما تغيرت المعطيات وبالتالي تغير النظام الجبائي.
- البلد ، إذ كل بلد له خصوصيات تختلف عن البلدان الأخرى
- الجهاز المسؤول عن ضمان الاقتطاع الضريبي اللازم لتمويل خزينة الدولة ، وهذا الجهاز هو الإدارة الجبائية ، وهي الجهاز الوحيد المخول قانوناً للقيام بذلك.

ولكي يتم نجاح أي نظام جبائي يجب احترام عدة حقائق معينة أهمها:

- طبيعة التكوين الاقتصادي للمجتمع
- الهيكل السياسي والإداري
- الأعراف التاريخية
- الهيكل الاقتصادي.

كما يجب أن يحترم الدين السائد في المجتمع حتى يمكن للأفراد أن يستجيبوا للنظام الذي يطبق عليهم.

أما محمد دويدار فقد عرف النظام الجبائي الوضعي بأنه " مجموعة الضرائب التي يفرضها القانون المالي في دولة معينة في فترة زمنية معينة من تاريخ اقتصادها الوطني "[19] ص(113).

وهنا نلاحظ أن النظام الجبائي يتقرر بقواعد قانونية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من النظام القانوني للدولة ، حيث أن الضريبة تفرض بقانون لا ضريبة إلا بنص ، وذلك هو مبدأ شرعية الضريبة وهناك من عرف النظام الجبائي بأنه " مجموعة الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على أراضيتها ورعاياها وفقاً لمجموعة من القواعد والتنظيم الفني، في سبيل الحصول على الأموال اللازمة لتنفيذ أهداف عامة محددة "[20] ص(17).

يتميز هذا التعريف بأنه يبرز العناصر التالية[20] ص(17):

- التبعية الاقتصادية أو الإقليمية الاقتصادية ، أي أن الضريبة تفرض على الدخل أو على الملكية الحاصلين في نطاق الدولة الإقليمي .

• التبعية السياسية أي أن يكون المكلف بالضريبة من رعايا الدولة هذا بالنسبة للدول التي تفرض على رعاياها ضريبة على أرباحهم ومداخيلهم الحاصلة خارج حدودها ، شرط ألا تكون هذه المداخيل خاضعة للضريبة في بلد المنشأ أو أن تحتسب الضرائب المدفوعة خارجا عن فرض الضريبة، بحيث يدفع الفرق فقط في حال كون الضريبة الجديدة أعلى من الضريبة المدفوعة في الخارج عن نفس الوعاء.

• العنصر القانوني، ونعني به التشريع والتنظيم الفني، أي طرق ووسائل العمل والأجهزة المختصة .

• الغاية ، أي الحصول على الأموال من جهة ، وفي سبيل تنفيذ أهداف الدولة الرامية إلى تحقيق سياستها العامة ، سواء كانت سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية أو إنمائية، بما يحقق أهداف الدولة الحديثة.

كما أن هناك من يعرف النظام الجبائي من خلال مفهومين أحدهما ضيق والآخر واسع ، فالمفهوم الضيق يقصد به " مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل" [21] ص(06) .

وحسب هذا التعريف يعبر النظام الجبائي عن جميع الجوانب الفنية التي ينبغي معرفتها وتتبعها منذ البدء في التفكير في فرض الضريبة إلى أن يقوم المكلف بدفع دين الضريبة لخزينة الدولة ، وتتمثل هذه الجوانب الفنية في تحديد نطاق الضريبة وتحديد الوعاء الخاضع لها وكذا تطبيق أسعار الضريبة وأخيرا تحصيلها .

أما المفهوم الواسع للنظام الجبائي فهو " مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكمها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين " [21] ص(06).
وبهذا المعنى الواسع فإن النظام الجبائي يعتبر ترجمة تطبيقية للسياسة الجبائية في المجتمع من أجل تحقيق أهدافها والتي تتمثل في :

- تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل برامج النفقات العامة للدولة
- رفع مستويات الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة والتخفيف من مشكلات عدم الاستقرار الاقتصادي
- تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع.

من كل ما سبق أرى أن المفهوم الشامل الوافي هو ما جاء به الدكتور سعيد عبد العزيز عثمان ، وهو أن النظام الجبائي يتمثل في " مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضرائب نوعية ، ضرائب

دخل ، ضرائب ثروة ، ضرائب موحدة ، ضرائب جمركية ... إلخ) تتلائم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها ، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية ، تسعى لتحقيق أهداف تمثل أهداف السياسة الجبائية بصفة عامة ، وأهداف النظام الجبائي " بصفة خاصة" [22] ص(14).

من هذا التعريف يمكن أن نستنتج ما يلي :

- لكل مجتمع خصائص معينة تختلف عن المجتمعات الأخرى لذلك عند إقامة نظام جبائي يجب أن تكون الصور الفنية للضرائب المكونة لهذا النظام تتلائم وخصائص هذا المجتمع الذي تعمل في نطاقه ، بل وفي بعض الأحيان نلاحظ أن النظام الجبائي يختلف داخل نفس المجتمع من فترة زمنية لأخرى بسبب اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها المجتمع ، وبالتالي إختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها .

- أن طريقة عمل النظام الجبائي تنظمها لوائح وتشريعات صادرة عن السلطات المختصة تقوم بتفسيرها ونصوص ضريبية خاصة تبين كيفية تطبيق هذه القوانين ومن هنا نستنتج أن النظام الجبائي ما هو إلا الجانب التطبيقي للسياسة الضريبية .

- إن النظام الجبائي يتكون من العناصر التالية [21] ص(07):

- أهداف محددة هي في ذاتها أهداف السياسة الضريبية .
- مجموعة الصور الفنية المتكاملة للضريبة والتي تمثل في مجموعها وسائل تحقيق الأهداف.
- مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية ومذكرات تفسيرية تمثل طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الجبائي وأجهزته المختلفة.

من خلال التعاريف السابقة والمختلفة تبين أن النظام الجبائي يقوم على ركنين هامين هما الهدف والوسيلة، فالهدف يتصل بالمبادئ والنظريات العملية ، أما الوسيلة فتعتبر تفصيل لأساليب التطبيق العملي.

1.1.2.1. الهدف

إن أي نظام جبائي إلا ويسعى في الواقع إلى إدراك مجموعة من الأهداف محددة سلفا ، وهي نفسها أهداف السياسة الجبائية التي تحددها الدولة وفق سياستها الاقتصادية ، لذلك نلاحظ أن هذه الأهداف تختلف من دولة لأخرى، حسب النظام الاقتصادي المتبع ، والنظام السياسي والحالة الاجتماعية بصفة عامة ، ففي الدول المتقدمة يصبح هدف النظام الجبائي هو تمويل الخزينة ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين ، ويتخذ التدخل الضريبي صورا عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية أو من خلال إعادة توزيع الدخل حيث

تستقطع الدولة جزء من الدخل والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة أو تقرير إعانات عائلية لفائدة أصحاب الدخل المحدودة ، أما بالنسبة للدول النامية فيهدف النظام الجبائي إلى تشجيع الإدخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الإستهلاكي ودفع عجلة التنمية من خلال التعبئة الاقتصادية [15] ص(19).

2.1.2.1. الوسيلة

إن النظام الجبائي بمبادئه ونظرياته العلمية وأساليبه العملية يركز على مجموعة من الوسائل والتي تعتبر ضرورية لتحقيق الأهداف المرجوة والتي تندرج ضمن عنصرين أحدهما فني والآخر تنظيمي والذان يشكلان معا النظام الجبائي بمفهومه الضيق ويمكن شرح هذين العنصرين فيما يلي [15] ص(19):

1.2.1.2.1.العنصر الفني: ينظر للنظام الجبائي من الناحية الفنية على أنه مجموعة الضرائب المختلفة المطبقة في فترة معينة وفي بلد معين، وتختار الدولة عادة من الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبية غزيرة ، تتصف بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى كتوسيع مجال فرض الضريبة كما هو الحال بالنسبة للرسم على القيمة المضافة وتسعى إلى تحقيق العدالة في توزيع العبئ الضريبي باستعمال الضريبة التصاعدية ، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الضريبي الذي يركز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي.

2.2.1.2.1.العنصر التنظيمي : إن العنصر التنظيمي للنظام الجبائي له أهمية بالغة ، حيث أن تكوين هذا النظام من مجموعة من الضرائب تكون منسجمة ومتكاملة مع بعضها البعض يجعل الحصيلة وفيرة ويبقى على استمرار النظام الجبائي ، ولكن إذا تعقد الكيان الضريبي فإن التنظيمات الإدارية يجب أن تزداد حجما حتى تتكفل بمهمة الإقرار والربط والتحويل.

إن هذا الانسجام وهذا التكامل بين الضرائب يجعل من نقص حصيلة إحداها يجب أن يعوضه إرتفاع في حصيلة ضريبة أخرى، كما أنه في حالة فرض ضريبة على سلعة معينة يجب ألا تترك السلع التي يمكن أن تحل محلها بدون ضريبة، وإلا تحول الإستهلاك نحو هذه السلعة البديلة، وتجنب بذلك المكلفين من دفع الضريبة.

وتظهر جليا أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها أي مراعاة التنسيق الضريبي الذي يعتبر ضروري ويجنب الكيان الضريبي أي تصدع وبالتالي الحفاظ على وحدة الهدف للنظام الجبائي .

2.2.1. علاقة النظام الجبائي بالأنظمة الاقتصادية

إن النظم الجبائية تولد مرتكزة على دعائم اقتصادية معينة و هي إذ تنمو و تتطور إنما تتكيف دائما وفقا للأوضاع السائدة و الظروف المحيطة بها، لذلك يمكن القول أن النظام الاقتصادي السائد يمكن أن يؤثر في النظام الجبائي الملائم و مكوناته، و عموما نستطيع التمييز بين عدة نظم اقتصادية مختلفة كالنظام الاقتصادي الإشتراكي و النظام الاقتصادي الرأسمالي، و من خلال هذا المطلب نحاول معرفة خصائص النظام الجبائي في كل هذه الأنظمة الاقتصادية بالإضافة إلى خصائصه في الدول النامية.

1.2.2.1. خصائص النظام الجبائي في الدول الإشتراكية [22] ص(17-18)

تقوم الدول الإشتراكية على فلسفة جماعية هدفها الأساسي تحقيق المصلحة العامة وليس المصلحة الخاصة وهو ما تبنته الكثير من الدول و تتميز إقتصاديات هذه الدول بالخصائص التالية:

- زيادة الوزن النسبي للإقتصاد العام داخل الإقتصادي القومي بالمقارنة مع الإقتصاد الخاص، بل إن دور القطاع العام في هذه الإقتصاديات يصل إلى أقصاه و بالطبع يتدنى دور القطاع الخاص، وينعكس ذلك في زيادة نسبة ما تنتهجه المشروعات التي تملكها و تديرها الدولة بصورة مباشرة إلى إجمالي الناتج القومي بل تصل هذه النسبة إلى أقصاها في تلك الإقتصاديات.
- تتخذ هذه الإقتصاديات من التخطيط أسلوبا للقيام بكافة الأنشطة الاقتصادية سعيا لتحقيق أهداف المجتمع و التي تعكس المصلحة الجماعية و يتولى إعدادها و تنفيذها جهاز التخطيط، حيث يتم تحديد حجم الموارد الموجهة لكل قطاع من قطاعات الإقتصاد القومي و لكل نشاط من أنشطته ، و تكون أثمان مختلف السلع و الخدمات محددة من قبل جهاز التخطيط و كذلك الأجور.
- يتم إستخدام التخطيط المالي إلى جانب التخطيط العيني، فالخطة المالية هي التعبير المالي عن الخطة العينية .
- يتم توجيه الموارد بين القطاعات والأنشطة المختلفة وفقا لأولويات الخطة وكما يحددها جهاز التخطيط وليس اعتمادا على تفضيلات المستهلكين. وفي ظل الخصائص السابقة التي تتمتع بها الإقتصاديات الإشتراكية تصبح دخول الأفراد صورة من صور النفقات العامة وكل نفقات الأفراد صورة من صور الإيرادات العامة، وبالتالي ينخفض دور الضريبة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والإجتماعية إلى أدنى مستوى ممكن.

ولكن بالرغم بأن كل شيء مخطط و محدد في الاقتصاديات الإستراتيجية، إلا أن النظام الجبائي يبقى له دور و لو محدود في تحقيق أهداف المجتمع داخل هذه الاقتصاديات ويتضح ذلك في مايلي [22] ص(19)- (20):

- يمكن إستخدام الضريبة في هذه المجتمعات كأداة لتعديل أسعار بعض السلع و الخدمات، و بما يسمح بتحقيق التوازن بين الطلب و العرض من تلك السلع وبما يتناسب في نفس الوقت مع تفضيلات المستهلكين و دون الإخلال بتفضيلات المخطط.

- يمكن أن تساهم الضرائب في تحقيق التوازن بين مجموع دخول الأفراد و التي تكون في صورة أجور محددة و قيمة السلع الاستهلاكية المنتجة ذات الأثمان المحددة بحيث تسمح تلك الموازنة بتوفير جزء من الموارد لإشباع الحاجات العامة و إنتاج السلع الاستثمارية المخططة، ويمكن أن تتحقق هذه الموازنة من خلال:

- الاعتماد على الضريبة في امتصاص الجزء الذي يزيد به مجموع الدخل عن مجموع قيمة السلع الاستهلاكية من خلال فرض ضريبة على دخول الأفراد.
- التحديد المباشر للأجور و بما يسمح بتوفير فائض يستخدم في إشباع الحاجات العامة و توفير جزء لإنتاج السلع الاستثمارية.
- التحكم في السلع الاستهلاكية (و التي تتمثل في حاصل ضرب كميات السلع في أثمانها) وهذا بالتحكم في أثمان هذه السلع من خلال فرض ضريبة على بعض أو كل السلع الاستهلاكية.

- عدم إختفاء القطاع الخاص في الإقتصاديات الإستراتيجية القائمة حيث توجد قطاعات تعاونية و قطاعات شبه خاصة في الخدمات الشخصية و المهن الحرفية و المزارع الصغيرة، بل أن الإصلاحات السياسية و الاقتصادية الحديثة في بعض الدول الكبرى قد سمحت بزيادة درجة الحرية الإقتصادية و خلقت المناخ الملائم لإمكانية زيادة دور القطاع الخاص في الإقتصاديات الإستراتيجية، الشيء الذي أعطى للنظام الجبائي دور متزايد في المساهمة في تحقيق أهداف هذه الدول.

- لقد إتجهت غالبية الإقتصاديات المعاصرة نحو إعطاء المزيد من اللامركزية للوحدات و المؤسسات الاقتصادية، حيث تتمتع العديد منها بقدر من الإستقلال و الحرية في إدارة عملياتها و تحديد أثمان منتجاتها هذا التوجه أظهر الحاجة إلى نظام جبائي يسمح بامتصاص جزء من الأرباح المحققة و تحقيق دور توجيهي للموارد الاقتصادية (بصورة غير مباشرة)، و بما يتفق مع اللامركزية الممنوحة لهذه الوحدات و لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية قد يتم إستخدام الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين في الدول الاشتراكية بالرغم من إمكانية التحكم في هذه الدخل.

ومما سبق نجد أن مكونات النظم الجبائية في الدول الإشتراكية تتسم بعدد من الملامح والخصائص نذكر منها [22] ص(21-22):

- إرتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة داخل النظام الجبائي.
- إنخفاض الأهمية النسبية للضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين داخل الهيكل الضريبي السائد في غالبية الدول الإشتراكية.

2.2.2.1. خصائص النظام الجبائي في الدول الرأسمالية :

تقوم الدول الرأسمالية على عدد من الدعائم الأساسية، تتمثل في تدني دور الدولة في النشاط الإقتصادي إلى أدنى حد ممكن أي الحرية بمعناها الواسع (حرية التملك- حرية الاختيار- حرية التعاقد... الخ) و الدافع الفردي هو المحرك للنشاط الإقتصادي و سيادة المنافسة الحرة.

يتمثل الهدف التقليدي للنظام الجبائي في المجتمعات الرأسمالية في تحرير جزء من الموارد الاقتصادية في المجتمع من إشباع الحاجات الخاصة لإشباع الحاجات العامة، لكن مع التطور الاقتصادي لم يعد دور الدولة في تلك المجتمعات قاصرا فقط على إشباع الحاجات العامة بل امتد دور الدولة لتحقيق العديد من الأهداف الإقتصادية و الإجتماعية، و ابتعدت تلك الدول عن استخدام الوسائل المباشرة (لاقتطاع بعض الموارد الاقتصادية بصورة جبرية لإشباع الحاجات العامة، أو القيام بعمليات الإستيلاء و المصادرة لبعض السلع أو القيام بالأنشطة المنافسة للقطاع الخاص.... الخ) في تحقيق أهدافها و أصبحت الوسائل غير المباشرة متمثلة في أدوات السياسة الاقتصادية (ومن بينها السياسية الضريبية) يقع عليها الدور الرئيسي في تحقيق الأهداف الاقتصادية و الإجتماعية التي تسعى تلك المجتمعات إلى تحقيقها، و عموما فإن النظام الجبائي في المجتمعات الرأسمالية يسعى إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية [22] ص(24):

- إعادة توزيع الدخل و الثروات بين أفراد المجتمع و بما يتفق مع إيديولوجيات المجتمع، بالإضافة إلى توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد توزيعا عادلا يرتضيه غالبية أفراد المجتمع.... و تتدخل الدولة في المجتمعات الرأسمالية من خلال نظامها جبائي في تعديل توزيع السوق للدخول و الثروات بقصد تحقيق العدالة الإجتماعية .

- يمارس النظام الجبائي في الدول الرأسمالية دورا هاما في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال ما يتضمنه هذا النظام من حوافز ضريبية مختلفة و أسعار تمييزية للضريبة تسمح بزيادة معدل التراكم الرأسمالي وتوجيه الموارد الاقتصادية في اتجاه الأنشطة الاقتصادية التي تساهم بفاعلية في تحقيق النمو الاقتصادي.

- يمارس النظام الجبائي في المجتمعات الرأسمالية دورا هاما في تحقيق الاستقرار الاقتصادي بهذه المجتمعات والتي تعاني بطبيعتها من ظاهرة التقلبات الاقتصادية التي تؤدي إلى ظاهرة عدم الاستقرار الاقتصادي الذي ينعكس سلبا على معدل النمو الاقتصادي (آثار سلبية)، لهذا ومن أجل تحقيق الإستقرار الإقتصادي عند مستوى معين أو مرتفع من التوظيف والذي يشكل أحد الأهداف العامة، التي تسعى الدول الرأسمالية إلى تحقيقها من خلال نظامها الجبائي المنتهج.

3.2.2.1. خصائص النظام الجبائي في الدول النامية :

تواجه الدول النامية تحديات كبيرة عند محاولتها إقامة نظم جبائية ذات كفاءة، نجد أن معظم العمالة في هذه البلدان تشتغل عادة في مجال الزراعة أو في المشاريع الصغيرة غير الرسمية، ونادرا ما يتناقضون أجورا منتظمة وثابتة فإن إيراداتهم تتسم بالتقلب وكثيرا منهم يتقاضى أجره نقدا (خارج السجلات المحاسبية) مما يؤدي إلى صعوبة حساب الوعاء الضريبي (ضريبة الدخل) كذلك نجد أن العمالة في تلك الدول لا تنفق ما تنقاضه في العادة على شراء إحتياجاتها من المتاجر الكبرى التي تمسك سجلات دقيقة للمبيعات والمخزونات، وهو ما يؤدي إلى تقلص دور الوسائل الحديثة لتعبئة الإيرادات الحكومية مثل ضرائب الدخل و الاستهلاك في تلك الاقتصادات، ويجعل إمكانية تحقيق الحكومة لمستويات ضريبية مرتفعة أمرا مستبعدا بالفعل [23].

و عموما يمكن أن نلم بالخطوط العريضة للأنظمة الجبائية، في البلدان النامية سواء كانت رأسمالية أو اشتراكية عبر النقاط التالية [24] ص(482-483) :

- ضآلة نسبة الضرائب إلى الدخل القومي : وهذا يرجع إلى سبب انخفاض مستوى المعيشة، و ضعف النفقات العمومية نسبيا، و عدم وجود الوسائل المادية لإقامة إدارة ضريبة ذات مستوى و كفاءة عالية.

- ارتفاع حصيلة الضرائب غير مباشرة: و هذا راجع إلى العوامل نفسها (ضعف المداخل الفردية حيث أن ضرائب الدخل لا تعطي إيرادات كبيرة).

و في البلدان التي يسيطر على ثرواتها كبار المتعاملين، هناك صعوبة في فرض ضريبة الدخل نظرا لقوة أصحاب المداخل الكبيرة و نفوذهم في أجهزة الدولة و السياسة، كما أن هناك صعوبات فنية تتعلق بعدم وجود محاسبة منظمة للأفراد و المؤسسات بصفة منظمة.

- الاقتصار على الضرائب الخاصة: ليس من ضريبة تصاعدية على الدخل الإجمالي (ضريبة على دخل العقارات، ضريبة أخرى على المداخل الصناعية و التجارية، و كذلك على الرواتب و الأجور...الخ). كما أنه ليس هناك من ضريبة عامة على النفقات أو على رقم الأعمال. حتى الضرائب المباشرة تطال أحيانا كثيرة السلع الضرورية(البرازيل مثلا: ضرائب على المنتجات الغذائية، المشروبات، علب الكبريت، التبغ،

المنسوجات... الخ ، في بعض الدول العربية: ضرائب على السكر و الشاي... الخ)، مما يثير الكثير من التساؤل حول عدالة هذا النوع من الضرائب.

- إرتفاع حصة الرسوم الجمركية: نلاحظ بأن أكثر البلدان النامية مستوردة أكثر مما هي مصدرة و بالتالي نجد سهولة في فرض الضرائب على الإستيراد، و تكليف السلع المستوردة في أسهل الأمكنة و خاصة على الحدود كما أن هناك ميلا لدى بعض هذه البلدان إلى فرض ضرائب جمركية عالية عند التصدير عندما تكون مصدرة، لتجني أقصى ما يمكن من الربح من مواردها الأولية، وإلى فرض رسوم عالية على الإستيراد لحماية صناعاتها الوطنية.

هذه هي الخصائص الأساسية للأنظمة الجبائية في البلدان النامية ومن الطبيعي أن تؤدي هذه الخصائص إلى ضالة حجم الادخار الحكومي في هذه البلدان .

3.2.1. أهداف النظام الجبائي

إن معيار الحكم على نجاح أي نظام جبائي يتمثل في مدى قدرته على تحقيق أهدافه، لذلك يتعين الوعي بالتضارب الممكن بين الأهداف المختلفة التي قد يسعى النظام الجبائي إلى تحقيقها، هذا الوعي يكون أكثر إلحاحا و أهمية عند إقرار النظام الجبائي في إقتصاد معين.

في النظرية التقليدية للمالية كان هدف الضريبة هو هدف تمويلي فقط و ذلك توافقا مع دور الدولة في ذلك الوقت ، و مع تشعب دور الدولة و تطوره و تدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة تطورت أهداف الضريبة التي أصبحت أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها السياسية و الاقتصادية و الإجتماعية [25] ص(197).

1.3.2.1. الهدف المالي

يقاس نجاح النظام الجبائي بمدى قدرته على تحقيق أكبر حصيله مالية ممكنة تكفل للدولة القيام بأهدافها المتعددة دون أن يكون ذلك على حساب تحقيق الأهداف الاقتصادية و كبح الأنشطة الإنتاجية أو المساس بأصحاب الدخل المحدودة، لان تحقيق الهدف المالي ينبغي أن ينظر إليه دائما في ضوء إعتبارات إقتصادية و اجتماعية متعددة [18] ص(518).

إن النظرية التقليدية تقصر تدخل الدولة على وظائفها الضرورية و لا تسمح لها بالتدخل في غيرها، لذلك كان هدف الضريبة هو تغطية النفقات العمومية فقط و لا يكون للضريبة أي أهداف إقتصادية أو إجتماعية و يعرف هذا المبدأ بمبدأ الحياد الضريبي أي ليس للضريبة أي آثار [26] ص(89).

أما حالياً فيظهر جلياً أنه من غير الممكن الأخذ بمبدأ الحياد الضريبي، لأنه في الواقع من المستحيل إقنطاع عن طريق الجبر الضريبي ربع الناتج الداخلي دون أن تكون هناك إنعكاسات و مضاعفات إقتصادية هامة. فالإقنطاع الضريبي يقلص من القدرة الشرائية للأفراد ، مما يحدث إنعكاسات إقتصادية، و في نفس السياق تزيد هذه الضريبة من أسعار السلع و الخدمات و بالتالي تؤثر في حجم إستهلاكها [25] ص(198).

و لكن النظرية الحديثة تذهب إلى أنه يجب أن يكون الحياد الضريبي نسبياً فقط. بمعنى أن تكون الضريبة محايدة فيما يتعلق بوسائل الإنتاج، لأن الحياد الضريبي في الواقع لا أساس له، فالضريبة يمكن أن تكون لها آثار إقتصادية و اجتماعية و سياسية .

وعموما فإن الهدف المالي يعتبر الأهم لأنه يوفر حصيلة ضريبية غزيرة تغطي احتياجات الدولة و لتحقيق ذلك يجب توفر عدة شروط في الضريبة تتمثل في: الإنتاجية و الثبات و المرونة ، فالضريبة المنتجة هي التي تجلب أكبر حصيلة ممكنة ، و ذلك بتقليل نفقات الجباية ، و استخدام الأوعية الضريبية التي تتميز باتساع نطاقها كالضرائب على السلع واسعة الاستهلاك و تفضيل الضرائب المتعددة على الضريبة الوحيدة ، أما الضريبة الثابتة فهي تلك التي لا تتأثر حصيلتها بالتغيرات التي تحدث في مستوى النشاط الإقتصادي ، لذا استخدمت الضريبة العقارية ، أما الضريبة المرنة فهي تلك التي لا يؤدي زيادة معدلها إلى إنكماش وعاءها فتزيد حصيلتها نتيجة لزيادة معدلها مثل الضرائب على الإستهلاك [15] ص(40).

2.3.2.1. الأهداف الاقتصادية :

تقاس كفاءة النظام الجبائي، بمدى قدرته على تحقيق الآثار المرغوبة في كافة النواحي الاقتصادية مثل المساهمة في توجيه الفائض الاقتصادي نحو الاستثمار، أو تشجيع الإستثمار في المجالات ذات الأولوية، تشجيع الإدخار الإختياري، أو الحد من الإستهلاك، أو المساهمة في ضبط التضخم و غيرها من الأهداف الاقتصادية [18] ص(518).

وهذا يعني أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الإستقرار الإقتصادي، غير مشوب بالتضخم أو الإنكماش، وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الإقتصادي [27] ص(12).

1.2.3.2.1. تحقيق النمو الاقتصادي: يعتبر النمو الاقتصادي من الأهداف الهامة و الأكثر عمومية لأنه يتعلق بارتفاع مستمر للإنتاج و المداخيل و ثروة الأمة و عليه فإن النمو يتحدد عبر تراكم أربعة عوامل رئيسية و هي الرأسمال المادي و التكنولوجي و البشري و العمومي.

إن النمو الاقتصادي الذي يعرف بأنه الزيادة السنوية في نصيب الفرد من الدخل الحقيقي، أو التطور الذي من خلاله ينمو إنتاج المواد و الخدمات عن كل فرد عبر الزمن ، له علاقة بالضريبة لذلك تسعى الدولة إلى إنعاش النمو الاقتصادي ورفع المستوى المعيشي للأفراد و زيادة دخولهم من خلال تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة و الصيغة التالية توضح هذه العلاقة بينهما:

$$\Delta Y = \frac{-C}{1-C} \Delta T \quad \text{حيث أن:}$$

ΔY = تغير الدخل

ΔT = تغير الضرائب

C = الميل الحدي للاستهلاك

هذه الصيغة توضح أن العلاقة بين الضرائب و الدخل هي علاقة عكسية، بحيث كلما خفضت الضرائب زاد الدخل بمقدار $C/1-C$ و هو ما يعرف بالمضاعف الضريبي، و منه نلاحظ إن الدولة تستخدم الضريبة في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال عدة وسائل نذكر منها [14] ص(10):

حماية الإنتاج المحلي زراعيا كان أو صناعيا من المنافسة الأجنبية و ذلك عن طريق فرض رسوم جمركية مرتفعة على الواردات الأجنبية التي تنافس المنتجات المحلية المرغوب حمايتها.

- تشجيع رؤوس الأموال المحلية و الأجنبية على الإسهام في مشروعات التنمية و ذلك عن طريق إعفائها من الضرائب المفروضة أو خفض أسعارها.

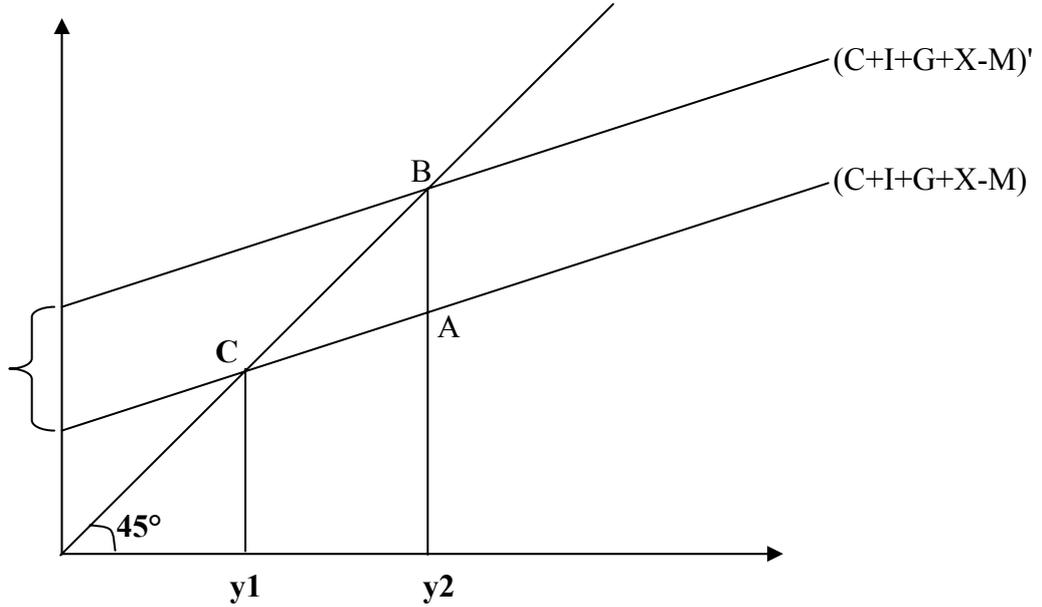
2.2.3.2.1. تحقيق الاستقرار الاقتصادي: إن الاستقرار الاقتصادي مفهوم مركب يتضمن ضرورة

السعي دائما لتحقيق هدفين رئيسيين هما [22] ص(136-137):

- استمرار تشغيل الاقتصاد الوطني عند مستوى التشغيل الكامل للموارد الاقتصادية و من ثم تفادي حدوث كساد اقتصادي.
 - تفادي حدوث ارتفاعات سعرية كبيرة و مستمرة في المستوى العام للأسعار أي تفادي حدوث التضخم.
- إن الاستقرار الاقتصادي لا يعني ثبات الاقتصاد الوطني ثباتا مطلقا عند مستوى معين ، و لكن يسمح بتغيرات في مستوى النشاط الاقتصادي بحيث لا يؤثر ذلك على الاقتصاد الكلي كما أنه لا يعني أن مستوى التشغيل الكامل للموارد الاقتصادية سوف يبلغ نسبة 100% و إنما يسمح بوجود مستوى مقبول من البطالة.

و عموما فإن مفهوم الاستقرار الاقتصادي يتضمن الاستقرار في مستوى الدخل و الأسعار عند مستوى التشغيل الكامل للموارد الاقتصادية و الذي يتحقق عند مستوى مقبول من البطالة و لتحقيق ذلك يستلزم ضرورة تكاتف السياسات الاقتصادية المختلفة حتى يمكن تجنب حدوث فجوات تضخمية أو انكماشية.

و للنظام الجبائي دور كبير في معالجة تلك الفجوات بما يسمح في النهاية بتحقيق الإستقرار الإقتصادي ، و يمكن شرح ذلك من خلال الشكل التالي :



الشكل رقم (02) : استخدام النظام الجبائي في إزالة الفجوة الإنكماشية [22] ص(144)

حيث:

- يمثل خط 45° نقاط التوازن لكل من الدخل الوطني و الإنفاق الوطني.
- تمثل النقطة (y2) الدخل الوطني عند مستوى التوظيف الكامل للموارد الاقتصادية.
- يمثل المنحنى (C+I+G+X-M) منحنى الطلب الكلي.

1.2.2.3.2.1 دور النظام الجبائي في معالجة الفجوة الانكماشية [21] ص(39)

بالاعتماد على النموذج الكنزري فإن المستوى التوازني للدخل الوطني يتحدد عندما يتعادل الطلب الكلي الفعال على السلع و الخدمات مع الدخل الوطني وفق المعادلة التالية :

$$\text{الدخل} = \text{الطلب الكلي الفعال} \quad y = C+I+G+X-M$$

بحيث :

$$y = \text{الدخل الوطني}$$

$$C = \text{الإنفاق الاستهلاكي العائلي}$$

$$I = \text{الإنفاق الاستثماري الخاص}$$

$$G = \text{الإنفاق الحكومي}$$

$$X = \text{الصادرات إلى العالم الخارجي}$$

M = الواردات من العالم الخارجي.

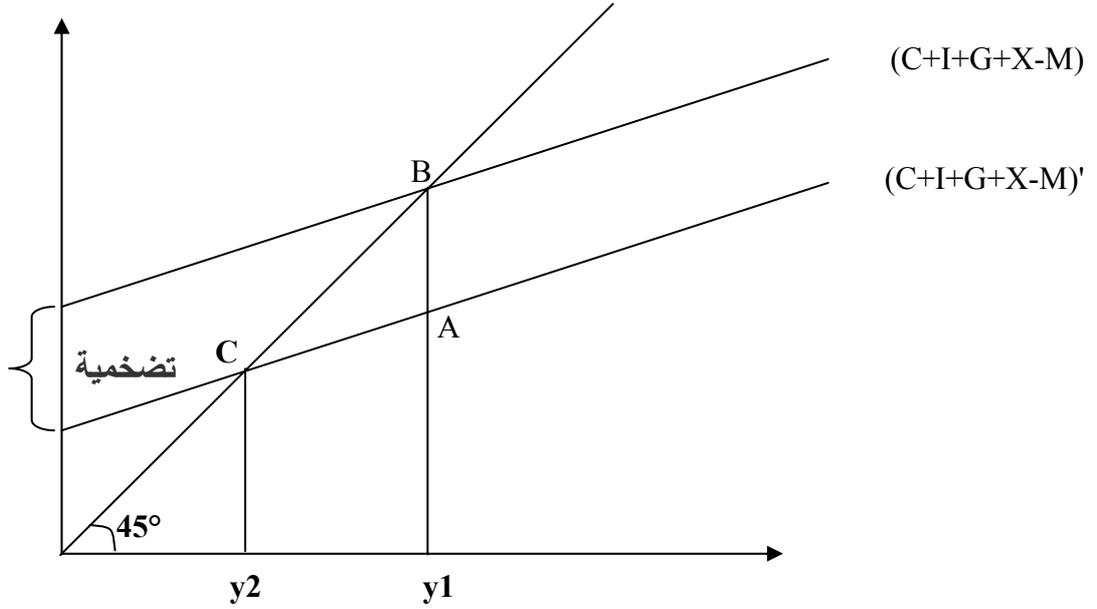
فالمتغيرات (X, G, I, C) ترتبط طرديا بالطلب الكلي الفعال، ومن ثم الدخل الوطني، و بالتالي فزيادة إحداها سوف تؤدي إلى زيادة الطلب الكلي و العكس صحيح. أما المتغير (M) فتربطه علاقة عكسية بالطلب الفعال بحيث أنه كلما زادت قيمة الواردات مع ثبات العوامل الأخرى على حالها، إنخفض الطلب الفعال ومن ثم ينخفض الدخل التوازني والعكس صحيح [22] ص(141). وتظهر الفجوة الانكماشية عندما يكون المستوى التوازني للدخل الوطني أقل من مستو دخل التوظيف الكامل ومن خلال الشكل السابق يتبين أن المستوى التوازني للدخل الوطني $(y1)$ أصغر من دخل التوظيف الكامل $(y2)$ و هو ما يعبر عنه بالفجوة الإنكماشية و التي تمثل بالمسافة AB.

و لإزالة هذه الفجوة الانكماشية نلاحظ أن هناك عدة أدوات ملائمة يستعملها النظام الجبائي تساعد في التأثير على مكونات الطلب الكلي. بحيث تسمح بزياد الطلب الكلي من $(C+I+G+X-M)$ إلى $(C+I+G+X)$ و بالتالي يتحقق توازن الدخل الوطني عند مستوى الدخل $(y1)$ ، هذه الأدوات يمكن تلخيصها فيما يلي :
- زيادة حدود الإعفاء من ضريبة الدخل لجميع أفراد المجتمع و خاصة أصحاب الدخول الضعيفة، و كذلك تخفيض معدل الضريبة على هذه الدخول و هذا يسمح بزيادة الإستهلاك الخاص و هو ما يؤدي إلى زيادة الطلب الكلي و بالتالي المساهمة في معالجة الفجوة الانكماشية .

- تخفيض سعر الضريبة على أرباح المستثمرين و تقديم الحوافز الضريبية الملائمة و هو ما يؤدي إلى زيادة الاستثمار الخاص و الذي بدوره يساعد في معالجة الفجوة الانكماشية .
- زيادة معدل الضريبة الجمركية على السلع و الخدمات المستوردة و هو ما يؤدي إلى انخفاض الطلب المحلي على المنتجات المستوردة.

2.2.2.3.2.1 دور النظام الجبائي في معالجة الفجوة التضخمية [22] ص(143-144)

إن الفجوة التضخمية تظهر في اقتصاد ما عندما يتحقق المستوى التوازني للدخل الوطني عند مستوى أكبر من مستوى التشغيل الكامل للموارد الاقتصادية، و لعلاج هذه الفجوة فإنه يلزم تخفيض الطلب الكلي بالمقدار (BC) أي إنتقال منحنى الطلب الكلي من $(C+I+G+X-M)$ إلى $(C+I+G+X-M)$ و هكذا يتحقق التوازن ، و يمكن توضيح كل هذا من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم(03): استخدام النظام الجبائي في إزالة الفجوة التضخمية [22] ص(144)

- و لإزالة هذه الفجوة التضخمية نلاحظ أن النظام الجبائي يستعمل عدة أدوات أهمها ما يلي :
- زيادة معدل ضريبة الدخل و فرض ضرائب جديدة على الدخل .
 - تخفيض معدل الضريبة على السلع المستوردة.
 - فرض ضرائب غير مباشرة على السلع المصدرة.

و عموما هناك أهداف إقتصادية كثيرة نذكر منها ما يلي [8] (168-170):

- توجيه الاستهلاك.
- توجيه قرارات أرباب العمل.
- زيادة تنافسية المؤسسات.
- تصحيح إخفاقات السوق.

3.3.2.1. الهدف الاجتماعي

- نلاحظ أن الدولة تستخدم الضريبة كأداة لمعالجة الكثير من المشاكل الإجتماعية من أهمها [28] ص(48-50):
- تحقيق سياسة سكانية معينة، بحيث في الدول التي يقل فيها عدد السكان و تريد تشجيع الزيادة السكانية نرى أنها تقوم بتخفيض معدل الضرائب أو تخفيض الضرائب على الدخل كلما زاد عدد أفراد الأسرة، و العكس صحيح بالنسبة للدول ذات الكثافة السكانية الكبيرة و تريد تقليل المواليد لذلك تلجا إلى زيادة معدل الضريبة أو زيادة الضرائب على الدخل كلما زاد عدد أفراد الأسرة.

- إعادة توزيع الدخل و الثروة و منع تكثف الثروات بيد فئة قليلة من المجتمع و ذلك من خلال فرض الضرائب على الثروات، أو تطبيق التصاعد بالضرائب أو زيادة معدل الضرائب على السلع الكمالية، وهكذا يتحمل الأغنياء العبء الأكبر من الضرائب مما يقلل من الدخل المعد للأنفاق، و في نفس الوقت الفقراء لا تصيبهم الضرائب مما يعني إمكانية زيادة الدخل المعد للأنفاق بالنسبة إليهم.
- الحد من الظواهر الاجتماعية السيئة، فتلجأ الدول للحد من انتشار بعض السلع التي لها تأثير سلبي من الناحية الاجتماعية أو منافية للعادات و التقاليد و ذلك بزيادة الضرائب على هذا النوع من السلع كفرض رسوم جمركية مرتفعة على المشروبات الكحولية و التبغ.
- حل مشكلة السكن و في هذا السياق تقوم الدولة بإعفاء المستثمرين في قطاع الإسكان من الضرائب كتشجيع لهم للاستثمار في هذا المجال قصد توفير المساكن للمواطنين.

4.3.2.1. الهدف السياسي

يمكن للضريبة أن تخدم أهداف سياسية معينة، ففي السياسة الخارجية يمكن أن تكون سببا لتقارب الدول عن طريق الإعفاءات الجمركية لتسهيل التجارة مع هذه الدول، و العكس صحيح قد تكون الضريبة كأداة للقصاص على المستوى الدولي، كما يمكن للضريبة إن تخدم أهداف سياسية داخلية مثل توزيع الدخل بين طبقات المجتمع، أو قصد تعزيز السلطة [29] ص(182) .

نظرا لتعدد الأهداف التي ينشدها النظام الجبائي تبيين و في كثير من الأحيان انه ينشأ تعارض بينها، فتحقيق هذه الأهداف المتعددة يحتم على المشرع الجبائي ضرورة مراعاة مصلحة ثلاثة أطراف والعمل على التوفيق بينها و هي: مصلحة الدولة، ومصلحة الفرد، و مصلحة الاقتصاد الوطني [18] ص(519).

- فالدولة: لها الحق في الحصول على إيرادات.
 - و الفرد: له حقوق مقررة على أمواله.
 - و الاقتصاد الوطني: من حقه تحقيق المصلحة العامة .
- لذلك ينبغي على النظام الجبائي أن يصيغ أحكامه بحيث تتلاقى الأطراف الثلاثة من أجل تحقيق المصلحة العامة. و إذا زاد تعارض الأهداف فيما بينها، فإن أغلب الباحثين في المالية العامة أعطوا الأولوية للهدف المالي ذلك لأن الدولة لا تستطيع أن تجد بديلا للضرائب كمورد أساسي لإيراداتها.

3.1. التكلفة الجبائية

في الكثير من الأحيان يتولد عن التنمية الاقتصادية إحتياجات إضافية للإيرادات الضريبية حتى يتسنى تمويل الزيادة في الإنفاق العام .

وهذا أوجب على البلدان زيادة قدرتها على تعبئة الإيرادات لمواجهة هذه الإحتياجات، لذلك فرض عليها الواقع تصميم نظام جبائي فعال تكون فيه الإجراءات الإدارية بسيطة وشفافة، وقادرة على جباية أكبر قدر من الإيرادات بأقل تكلفة ممكنة ، لذلك يجب معرفة ما هي هذه التكاليف ؟ وما هي مكوناتها ؟ حتى يتسنى لنا كيفية تقليلها و تخفيضها بطريقة تعطي للنظام الجبائي فعالية أكبر .

و للإجابة على هذه الأسئلة و غيرها تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية :

1.3.1. مفهوم التكلفة الجبائية

2.3.1. مكونات التكلفة الجبائية

3.3.1. أهمية دراسة التكلفة الجبائية.

1.3.1. مفهوم التكلفة الجبائية

لكي يؤدي النظام الجبائي أهدافه ، يجب تحقيق الكفاية في الأدوات الضريبية و هذا لا يمكن أن يأتي دون توفر الإمكانيات الضرورية المادية والبشرية لتحقيق ذلك ، ولكن كل تلك الإمكانيات تعتبر مصاريف وتكاليف تصرفها وتنفقها الإدارة الجبائية لتحقيق حصيلة ضريبية وفيرة . لذلك يجب أن تكون نفقة الجهاز الإداري المكلف بتحصيل الضرائب عند أدنى مستوى لها فلا تبدد أموالا كبيرة تجعل القدر المتبقى للخزينة العامة قليلا [30] ص(138). وسنحاول تحديد مفهوم التكلفة بصفة عامة ثم مفهوم التكلفة الجبائية.

1.1.3.1. تعريف التكلفة

إن التكلفة لفظة مرنة لها العديد من المعاني التي تختلف طبقا للعديد من الاعتبارات. لقد تم تعريف التكلفة على أنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر (الفترة الحالية) أو في المستقبل (الفترة التالية)، وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في الفترة الحالية فقط فإن التكلفة تتحول إلى مصروف يخص الفترة و يظهر في قائمة الدخل وفقا لمبدأ المقابلة (مقابلة إيرادات الفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات لتحديد صافي الربح أو الخسارة عن هذه الفترة) و إذا ترتب على هذه التضحية منافع في المستقبل (الفترة التالية) فإن التكلفة تتحول إلى أصل يظهر في الميزانية العمومية و يساهم في تحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية [31] ص(11).

ولقد وقع هناك إختلاف في التعاريف للتكاليف و الأعباء بين الاقتصاديين و المحاسبين ، بالإضافة إلى وجود خلط بين المفاهيم (المصاريف ، الأعباء ، التكاليف) لذا فمن الضروري قبل الوصول إلى التكاليف يجب إلقاء نظرة على العناصر الأخرى [32] ص(13-14) .

- المصاريف : المصاريف هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة ، مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود ، و المصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود، ولكن لا يمكن الحصول على النتائج بالفرق بين المصاريف و الإيرادات السائلة إلا في حالة مدة طويلة من حياة المؤسسة نظرا لأن المصاريف و الإيرادات لا تتزامن مع النشاط الإستغلالي للمؤسسة .

- الأعباء: العبي يتقابل مع الناتج الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة و من بين هذه الأعباء إستهلاك البضائع و المواد و اللوازم و مخصصات الإهلاك... إلخ، ففي حين نجد المصاريف تتميز بالصفة المادية و هي سهلة الحساب و تحديد الزمن الذي تصرف فيه ، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية و قابلة للتقييم، إذا فإن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات، إذا فإن هناك فرق في تحقيق المصاريف و تاريخ تسجيل أو تحميل الأعباء.

- التكاليف: إن التكاليف هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتوج مادي معين، أو مجموعة منتجات ، أو خدمة أو مجموعة خدمات ، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية

أما الأستاذ إسماعيل محمد هاشم فيرى أن التكلفة لها معاني كثيرة [33] ص(249-250):

- فبالنسبة لرجال الأعمال نجد أن كلمة التكاليف تشتمل بصفة عامة كل المدفوعات اللازمة لإنتاج معين كالأجور ، و أثمان المواد الخام و فوائد رؤوس الأموال المقترضة ، و بعبارة أخرى فإنها تمثل المدفوعات الفعلية .

- أما بالنسبة للإقتصادي فإن التكاليف تعني كل ما يتعين دفعه للقيام بالعملية الإنتاجية سواء أكانت هذه المبالغ دفعت أصلا أو لم تدفع و بالمعنى الاقتصادي يمكن تعريف التكاليف بأنها التعويض الذي يجب أن تدفعه المؤسسة لأصحاب عوامل الإنتاج إذا أرادت أن يستمر هؤلاء في عرض خدماتهم .

وتبعا للمخطط المحاسبي الفرنسي (plan comptable général) (1982 PCG) فإن التكلفة تمثل قيمة الأعباء المتعلقة بعنصر معرف ضمن شبكة محاسبية [34] ص(05).

أما الباحث عبد المقصود دبيان فيرى أن التكلفة هي "إستنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة إختياريا بهدف الحصول على موارد اقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل و بمعنى آخر هي تضحية مادية إختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل" [35] ص(51).

ومن هذا التعريف يمكن أن نستنتج أركان ثلاثة يجب توفرها حتى يتحقق هذا المفهوم للتكلفة وهي :

- التضحية المادية أو استنفاد المورد الاقتصادية .
- الإختيار في قرار التضحية أو الاستنفاد.
- الهدف أو النية أو الرغبة في الحصول على منفعة مادية أو مورد إقتصادي آخر في الحاضر أو المستقبل ويمكن تصنيف التكاليف من عدة زوايا مختلفة نذكر منها مايلي :
- التصنيف على أساس طريقة قياسها :

وبناء على هذا التصنيف يوجد نوعين من التكاليف [36] ص(10):

- التكلفة النقدية أو المنفقة : وهي التدفقات الخارجة التي دفعت أو يتعهد بدفعها في سبيل الحصول على المنفعة .
- تكلفة الفرصة البديلة : هي العائد الذي كان من الممكن تحقيقه من أفضل بديل تالي (لم يأخذ به) لاستخدام المورد وبعبارة أخرى هي العائد الضائع من عدم استخدام المورد في أفضل بديل آخر ، ويتطلب تحديد تكلفة الفرصة البديلة دراسة كل إستخدام ممكن للمورد محل الدراسة .

- تصنيف التكاليف على أساس وظيفي:

يمكن تقسيم التكاليف على أساس علاقتها بالوظائف الأساسية الثلاثة بالشركة إلى [36] ص(11-12) :

- تكاليف صناعية : وتشمل عناصر التكاليف اللازمة لتصنيع المنتج والتي تتمثل في العناصر التالية :
المواد المباشرة : ويقصد بها المواد التي يصنع منها المنتج وتدخل في تكوينه الرئيسي مثل الخشب بالنسبة للكراسي أو المكاتب ، والحديد بالنسبة للسيارات والقطن أو الصوف أو الحرير بالنسبة لصناعة الملابس الجاهزة والمواد الكيماوية بالنسبة للأدوية.. إلخ.
الأجور المباشرة : وتشمل كل ما يستحق دفعه لعمال الإنتاج الذين يقومون بتحويل المواد الخام إلى منتج أو تجميع الأجزاء لتكوين منتج.
- * التكاليف الصناعية الإضافية : وتضم هذه المجموعة كل عناصر التكاليف الأخرى اللازمة والمساعدة في تحويل الخامات إلى منتج تام والتي لا يمكن تتبعها وإلصاقها بغرض التكلفة بطريقة سهلة وإقتصادية، ومن أمثلة هذه التكاليف :

المواد غير مباشرة : تمثل مواد تشحيم الآلات والمعدات وقطع الغيار... إلخ .

الأجور غير المباشرة : وتشمل كل المبالغ التي تدفع للعمال الذين لا يعملون مباشرة على المنتج مثل

أجور عمال الصيانة وأمناء المخازن ... إلخ .

* تكاليف صناعية أخرى : وتشمل كل المصروفات التي تعتبر لازمة لتشغيل المصنع و لم ترد في المجموعتين السابقتين مثلا : إهلاك الآلات ومباني المصنع وغيرها من المصروفات المماثلة .

• التكاليف البيعية و التوزيعية (التسويقية):

وهي كل التكاليف اللازمة لبيع و تصريف البضاعة و تشمل مصاريف الدعاية و الإعلام وأجور عمال البيع... الخ.

• تكاليف الإدارة العامة : وهي التكاليف اللازمة لإدارة و تسيير شؤون الشركة و تشمل مرتبات المديرين بإدارة شؤون الأفراد والإدارة المالية و القانونية و السكرتارية... إلخ.

- تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية : و تصنف إلى نوعين [31] ص(15) :

- تكاليف الفترة : و نعني بها التكاليف التي يمكن نسبتها بسهولة إلى الفترات الزمنية التي حدثت فيها مثل الإيجار السنوي للمباني، مرتبات المدراء، ومصاريف الإضاءة والهاتف... إلخ وهي تحمل مباشرة على إيرادات الفترة التي حدثت فيها ، و تعتبر تكاليف غير قابلة للتخزين بطبيعتها .
- تكلفة المنتج : و يقصد بها عناصر التكاليف التي يمكن إعرائها بسهولة إلى غرض التكلفة مثل التكاليف الصناعية في المنشأة الصناعية و تكاليف شراء البضاعة في الشركات للتجارية و تعتبر تكاليف قابلة للتخزين

- التصنيف على أساس علاقة مقدار التكاليف بحجم النشاط (سلوك التكلفة): و تصنف حسب هذا التقسيم إلى نوعين [36] ص(14-15) :

- تكاليف متغيرة : وهي التكاليف التي تتغير بالتناسب مع تغير حجم النشاط أي أن هناك علاقة مباشرة بين مبلغ التكلفة و حجم النشاط بحيث يزيد مبلغ التكلفة مع زيادة حجم النشاط و ينقص مع نقص حجم النشاط
- تكاليف ثابتة: هذه التكاليف لا يتغير مقدارها مع تغير حجم النشاط داخل حدود المدى الملائم الذي يقصد به أقصى و أدنى حجم للمخرجات يمكن إنتاجه دون تغيير أو إدخال أية تعديلات على المنشأة .

- تصنيف التكاليف على أساس ملائمتها لعملية اتخاذ القرار :

وبناء على هذا الأساس يتم تصنيف التكاليف إلى نوعين [36] ص(18):

- التكاليف الغارقة : هي النفقات التي حدثت في الماضي و لا يمكن تعديلها أو تغييرها ، لذلك فهذه التكاليف ليست ملائمة لاتخاذ القرارات، و يجب تجاهلها عند اتخاذ القرارات لسببين، الأول أنها حدثت و لا يمكن تعديلها أ و تغييرها و الثاني لأن القرار يتعلق بالمستقبل و ليس بالماضي لذلك فإن المعلومات المتوقع أن تتأثر بالقرار هي التي يجب أخذها في الحسبان .
- التكاليف التفاضلية : هي تكاليف التي تتغير نتيجة إتخاذ قرار معين.

2.1.3.1. تعريف التكلفة الجبائية

من المعروف أن إدارة النظام الجبائي في أي مجتمع من المجتمعات تحتاج إلى موارد اقتصادية مختلفة من أماكن و أوراق ووسائل إتصال ومواصلات وخبرات من العاملين وبالتالي كلما إنخفض حجم هذه الكفاءات من الموارد الاقتصادية اللازمة لإدارة النظام الجبائي كلما أدى ذلك إلى توفر كفاءات وموارد أكثر لزيادة الدخل الوطني وبالتالي تحقيق معدلات أكبر من التنمية الاقتصادية [21] ص(35).

وعليه فإن التكاليف الجبائية " تعرف بأنها نفقات عامة تصرفها الإدارة الجبائية من أجل الحصول على الإيرادات اللازمة لتغطية أعباء الدولة المختلفة [37] ص(23).
وبناء على هذا التعريف يمكننا ملاحظة المميزات التالية للتكلفة الجبائية :

- إن التكاليف الجبائية عبارة عن نفقات عامة، والنفقات العامة كما هو معروف تقتضي توافر العناصر التالية :

- أن الدولة تقوم بالإنفاق على الإدارة الجبائية، وذلك بشراء ما يلزمها من الوسائل وغير الوسائل للقيام بوظائفها المحددة .
- أن هذه التكاليف تسبغ بالصفة العامة أي أن تكون صادرة عن الهيئة العامة وهي الإدارة الجبائية.
- أن هذه التكاليف يقصد بها تحقيق منفعة عامة، ذلك إذا علمنا أن هدف الإدارة الجبائية هو جباية أكبر إيرادات ممكنة وهذه الإيرادات في نهاية الأمر تعود على المواطنين في الإنتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة وإشباع حاجاتهم .

- أن التكاليف الجبائية يمكن أن تصنف إلى عدة تصنيفات وهي :

1.2.1.3.1. تصنيف التكلفة الجبائية من حيث دوريتها [38] ص(49): وتصنف التكاليف الجبائية

من حيث دوريتها إلى تكاليف عادية و تكاليف غير عادية:

- التكاليف الجبائية العادية :

وهي تكاليف يتكرر صرفها دوريا كل فترة زمنية معينة (شهريا مثلا) كمرتبات الموظفين وهي ما يتقاضاه موظفو الإدارة الجبائية في مختلف مصالحها شهريا مقابل تفرغهم لخدمتها وهي تضم ما يلي :

- الأجر الرئيسية
- التعويضات والمنح المختلفة.
- التكاليف الاجتماعية : مثل المنح العائلية والمنح الإختيارية والضمان الاجتماعي والمساهمة في الخدمات الاجتماعية .

وتكرارها هنا لا يعني ثبات مقدارها ، بل تتغير مقاديرها من فترة لأخرى بالزيادة أو بالنقصان ، وتظهر قيمتها كل سنة في الميزانية العامة .

- التكاليف الجبائية غير العادية :

وهي تكاليف تنسم بعدم الدورية وبصورة غير منتظمة مثل تكاليف مواجهة مخلفات الكوارث الطبيعية كالفيضانات والزلازل .

وفي الجزائر كانت حصيلة الأضرار المادية والبشرية التي مست الإدارة الجبائية بسبب زلزال 21 ماي 2003 كانت كما يلي :

الجدول رقم : (03) : يبين الأضرار المادية للإدارة الجبائية بالجزائر [39] .
الوحدة : دج

التكاليف المقدره	العدد	أضرار مادية بمباني الإدارة الجبائية
21.000.000	60	أضرار خفيفة
7.000.00	14	أضرار متوسطة
147.000.000	31	أضرار كبيرة
177.000.000	105	مقرات مرمة

الجدول رقم : (04) : يبين الأضرار البشرية والمادية الخاصة بموظفين الإدارة الجبائية بالجزائر [39] .
الوحدة : دج

العدد	أضرار سكنات الموظفين	العدد	أضرار بشرية (موظفين وأعوان الإدارة الجبائية)
42	أضرار خفيفة	07	موظفين متوفين
79	أضرار متوسطة	144	أقارب موظفين متوفين
242	أضرار كبيرة أو محطة كلية	09	موظفين مصابين
		03	أقارب موظفين مصابين
		03	موظفين وأعوان مفقودين

وبالتالي فهذه التكاليف تعتبر غير عادية لأنها كانت بسبب ظرف طارئ وهو كارثة طبيعية.

2.2.1.3.1. تصنيف التكلفة الجبائية من حيث الأغراض التي ترمي إليها [38] ص(50):

من حيث الأغراض التي ترمي إليها تعتبر التكلفة الجبائية كنفقات عامة تشملها نفقات الوزارة التي تقوم على الإدارة المالية، أي التي تقوم بجباية الإيرادات وتوزيع النفقات والهيئة التي تقوم بذلك هي الإدارة الجبائية .

3.2.1.3.1. تصنيف التكلفة الجبائية من حيث الشكل التي تتخذه [38] ص(52): تتخذ التكلفة

الجبائية أشكالاً مختلفة : فقد تكون عبارة عن دفع مرتبات الموظفين والعاملين بالإدارة الجبائية ، وقد تكون ثمن شراء أدوات ولوازم أو ثمن ترميمات وصيانة مباني الإدارة الجبائية .. إلخ.

2.3.1. مكونات التكلفة الجبائية :

لقد تبين أن الإدارة الجبائية تنفق أموال كثيرة من أجل جباية الإيرادات اللازمة لتمويل ميزانية الدولة، ولذلك يجب أن يراعى عند فرض الضرائب إختيار تلك الأنواع التي يمكن للجهاز الضريبي إدارتها بكفاءة عالية ، وكثيرا ما قيل أن الجهاز الضريبي الكفاء يمكنه أن يحول ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة ، غير أن الجهاز الضريبي غير الكفاء يستطيع أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها [40] ص(28).
ومن المعروف أن إدارة النظام الجبائي في أي مجتمع من المجتمعات تحتاج إلى موارد اقتصادية مختلفة من أماكن وأوراق ووسائل إتصال ومواصلات وخبرات من العاملين تساعد على القيام بوظائفها على أكمل وجه [21] (35)، ومما سبق يمكن تصنيف التكاليف الجبائية إلى صنفين هما :

- الموارد البشرية .

- الموارد المادية

1.2.3.1. الموارد البشرية :

يصعب تحقيق الكفاءة في الإدارة الجبائية دون وجود فئة من العاملين تتمتع بحظ وافر من التعليم والتدريب و دون توفر المال اللازم لدفع أجور مجزية لموظفي الضرائب [23]

لذلك فإن نجاح هذه الإدارة في تحقيق أهدافها يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها ، باعتبار أن العنصر البشري هو المورد الحقيقي ، أما الموارد المادية فتعتبر عوامل مساعدة .
ويتلخص الهدف الرئيسي للإدارة في تكوين قوة عمل مستقرة وفعالة أي مجموعة من القوى البشرية قادرة على العمل وترغب فيه وبالتالي تشكل قوة دفع أساسية لهذه الإدارة في الوقت الحاضر وفي المستقبل [41] ص(12).

ومن هذا الهدف الأساسي نلاحظ أن الإدارة الجبائية تسعى إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

- تكوين قوة عمل مستقرة
- تنمية الموارد البشرية وتطوير أدائها
- تعويض أفراد الموارد البشرية عن جهودهم ماديا و معنويا .
- المحافظة على الموارد البشرية المدربة ذات الكفاءة وتأمين مساهمتها المستمرة في إنجاح أهداف الإدارة

ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هو كيف يمكن قياس تكلفة الموارد البشرية ؟

في واقع الأمر هناك العديد من الطرق لقياس تكلفة الموارد البشرية أو الأصول البشرية نذكر منها [42] :

1.1.2.3.1. طريقة التكلفة التاريخية : ويقصد بها التكلفة التي تنفقها الإدارة الجبائية في سبيل الحصول على الموارد البشرية كإستدعاء وإختيار وتوظيف وتدريب الموظفين والعاملين ، ولكي يتم قياس التكلفة التاريخية الأصلية للموارد البشرية، يجب ترتيبها إلى عنصرين هما :

1.1.1.2.3.1. تكلفة الحصول على العاملين : ويقصد بها المصاريف التي تقوم بصرفها الإدارة الجبائية من أجل الحصول على منصب معين أو وظيفة معينة وهذه التكاليف قد تكون مباشرة أو غير مباشرة وتتكون من العناصر التالية:

- تكلفة الإستقطاب : وهي تكلفة إجتناب أعضاء جدد للإدارة والمتمثلة في، تكلفة الإعلانات، وأتعاب هيئة التوظيف، وتكلفة السفر ومصاريف أخرى .
- تكلفة الإختيار : وهي التكلفة التي تتحملها الإدارة الجبائية من أجل تحديد من يجب أن تمنح له الوظيفة ، كتكاليف المقابلات والإختيارات...إلخ.
- تكلفة التعيين : تتحمل الإدارة الجبائية تكلفة التعيين في سبيل الحصول على عنصر جديد ضمن هذا التنظيم الإداري.

2.1.1.2.3.1. تكلفة التعليم :وهي النفقات التي تصرفها الإدارة الجبائية من أجل تدريب العاملين ، وتشمل على تكاليف مباشرة وغير مباشرة ، مثل تكاليف التأهيل والتدريب والتكوين سواء للمدربين أو المتدربين .

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة في قياس التكلفة ، ولكن ما يعيبها هو أن التكلفة التاريخية لا تعبر عن القيمة الحقيقية للنفقات التي قد تصرفها الإدارة عن الموظفين ، لأن قيمة الفرد خلال فترة زمنية قد تتغير، سواء بالزيادة لاكتساب قدرات جديدة ، أو بالنقصان بسبب تقدم السن، أو المرض ، وكل هذا يؤثر على قيمة الموظف .

2.1.2.3.1. طريقة تكلفة الإحلال :

وتعرف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها الأعباء التي تتحملها الإدارة الجبائية اليوم لتعويض موارد بشرية بدلا من الموجودة الآن مع وجود الأسباب، وتشتمل على نوعين من تكلفة الإحلال و هي :

1.2.1.2.3.1. تكلفة الإحلال الوظيفي :

ويقصد بتكلفة الإحلال الوظيفي بأنها النفقات التي تتحملها الإدارة الجبائية في الوقت الحالي لإحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة، بحيث يكون البديل قادرا على القيام بنفس الأعباء وتقديم نفس الخدمات اللازمة لهذه الوظيفة، وتتكون تكلفة الإحلال الوظيفي من ثلاث عناصر وهي :

- تكلفة الحصول على الأفراد .
- تكلفة التعليم .
- تكلفة ترك العمل

2.2.1.2.3.1. تكلفة الإحلال الشخصي :

وهي تعبر عن التضحية التي تتحملها الإدارة الجبائية في سبيل إحلال شخص محل آخر يكون قادرا على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي .
هذه الطريقة تساعد في عملية تخطيط العنصر البشري بإيجاد تقديرات لنفقات الحصول على عمل لمختلف الوظائف وترشيد عملية إتخاذ القرارات، وهذا يجعلها تضع معايير لتكاليف تجميع وتوظيف وتدريب وتكوين الموظفين ، حيث تستعمل هذه المعايير في مقارنة النتائج الفعلية كما هو مخطط لها من قبل.

3.1.2.3.1. طريقة تكلفة الفرصة البديلة :

وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم الموظفين في الإدارة إلى مجموعتين :

1.3.1.2.3.1. فئة الموظفين الماهرة :

وهي تضم الإطارات والموظفين ذوي المستوى الجامعي والتكوين العالي ، فالإدارة تسعى إلى جلب هذه الفئة لأنها هي التي تمثل تكلفة الفرصة البديلة لذلك العنصر البشري بل تعمل على إيجاد أفضل الظروف الملائمة لاستقطاب هذه الفئة .

2.3.1.2.3.1. فئة الموظفين والعاملين غير المهرة:

وهؤلاء يسهل على الإدارة إستبدالهم بأخرين.

هذه الطريقة لا تهتم إلا بفئة الموظفين ذوي الكفاءة العالية، و هذا ما يعاب عليها لأن الفئة الثانية كذلك تصرف عليها تكاليف مثل نفقات الإستدعاء والتكوين وغيره .

4.1.2.3.1. تكافة العوائد المستقبلية : وباستخدام هذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس

التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمره الوظيفي داخل الإدارة للتمكن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين.

ويعاب على هذه الطريقة أنها لا تأخذ إلا عنصرا واحدا من عناصر التكاليف للوصول إلى قيمة الموارد البشرية، وأهملت عوامل أخرى كثيرة كسن العامل وكفاءته وأقدميته ، وحتى القيمة الحالية للمرتبات والأجور يمكن أن تتغير بتغير الزمن والظروف وبالتالي لا تعبر عن التكلفة الحقيقية للفرد .

5.1.2.3.1. طريقة التكلفة الاقتصادية: ويتم تقييم الأصول البشرية وفقا لمدى مساهمة الفرد في تحقيق

أهداف الإدارة الجبائية أي مرد ودية الموظف.

ومن السلبيات الموجهة لهذه الطريقة أنه لا يمكن حساب تكلفة العنصر البشري بناء على المردودية فقط، ذلك لأن تحقيق الأهداف لا يعتمد على الموظف فقط و قدراته بل هناك مقاييس أخرى مثل القوانين والتشريعات الجبائية و الطبيعية للإدارة الجبائية وحتى إلى الممول نفسه .

2.2.3.1. الموارد المادية :

إن تشعب وظائف الإدارة الجبائية و اختلافها وتعدد اختصاصاتها جعلها في حاجة ماسة إلى موارد مادية ملائمة تستطيع من خلالها تحصيل الإيرادات المقدره حسب الأهداف المسطرة وبالتالي تستطيع تلبية حاجات الدولة المتزايدة وفق السياسة الاقتصادية، لذلك فإن توفير تلك الموارد المادية يعين على السير الحسن للمصالح الجبائية، وفي كل المستويات ويؤدي إلى رفع مستوى الخدمات ، وعند قيامنا بتحليل مكونات تلك الموارد المادية نجد أنها تتكون من عدة عناصر يمكن أن نجملها فيما يلي :

1.2.2.3.1. الوسائل المادية : وتضم الوسائل المادية عدة مكونات و هي :

1.1.2.2.3.1. المقدرات الإدارية :

إن من الأولويات التي تساعد على تنفيذ السياسة الجبائية توفير مقدرات إدارية تلبي احتياجات المصالح الجبائية .

ونقصد بالمقدرات الإدارية تلك الوسائل الدائمة المادية المتحصل عليها أو منشأة بغرض الاستعانة بها، لا لتحويلها أو الاتجار بها ، لذا فهي أموال تتمتع بالدوام .

هذه المقدرات تساعد في تقريب الإدارة الجبائية من المكلف وتسهل له جميع إجراءات التحصيل، لذلك يجب أن تكون وفق مقاييس محددة .

إن تكلفة هذه المقدرات تتألف من قيمة الأراضي مضافا إليها تكاليف البناء الذي تمّ بناءه كمقدرات لمختلف هياكل الإدارة الجبائية بالإضافة إلى تكاليف الصيانة والتجديد لهذه المقدرات .

2.1.2.2.3.1. وسائل النقل :

إن تعدد وظائف الإدارة الجبائية والمتمثلة في البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ، وحصر عدد الممولين وإحصاء المكلفين بالضريبة ، بالإضافة إلى القيام بأعمال المتابعة والرقابة وإلى غير ذلك من الأعمال ، وكان من اللازم توفير وسائل النقل لتسهيل تنقل الأعوان خاصة في الأماكن البعيدة عن المصالح الجبائية ، ويمكن حساب تكلفة وسائل النقل بناء على تكلفة الشراء لهذه الوسائل، بالإضافة إلى تكاليف الصيانة و إستهلاك الوقود.

3.1.2.2.3.1. التجهيزات :

بالإضافة إلى توفير المقدرات الإدارية ووسائل النقل فكذاك يجب توفير التجهيزات اللازمة والتي تساعد وتسهل عمل الموظفين كالمكاتب والكراسي وأجهزة الإعلام الآلي ، والأجهزة الحاسبة بالإضافة إلى اللوازم الأخرى كالأقلام والأوراق وغيرها مما يستهلك دوريا ، بالإضافة إلى مكيفات الهواء خاصة في المناطق الحارة كل هذا يساعد في التسيير الجيد لملفات المكلفين.

كما يجب صيانة كل هذا العتاد والتجهيزات كلما إقتضت الضرورة ذلك، وبالتالي كل هذه التجهيزات تعبر عن نفقات ضخمة تصرفها الإدارة الجبائية متمثلة في نفقات الشراء مضافا إليها تكاليف الصيانة.

2.2.2.3.1. الوثائق الجبائية : تعتبر الوثائق الجبائية وسيلة و أداة إستعلامية تستعمل من طرف الإدارة

أو السلطات العمومية والخاصة من أجل خدمة عمومية بصفة عامة .

إن الإدارة الجبائية و في إطار القيام بمهامها المختلفة تستعين بجملة من الوثائق الجبائية تساعدها في تطبيق السياسة الجبائية و بالتالي الوصول إلى الأهداف المسطرة.

لذلك فإن الوثائق الجبائية تعتبر أداة في حفظ الحقوق وتأكيد إلتزامات الأفراد إتجاه الدولة وبالتالي فهي تتصف بدقة التسجيل والاختلاف في النوع حسب القطاع الموجه إليه فهي تتدخل مباشرة في هيكل النظام الجبائي بصفة عامة [43] ص(2).

هذه الوثائق لها خصائص جد هامة تتمثل فيما يلي [43] ص(06) :

- تعتبر كدليل أساسي على ما قام به المكلف من أعمال خلال ممارسة نشاطه.
- تفصح عن المبلغ الإجمالي المطلوب تحصيله.
- تعتبر الوثائق الجبائية من الوسائل التعليمية والإعلانية في نفس الوقت .
- هي أداة لمتابعة كل عملية وكدليل رسمي وبصفة قانونية .
- تقوم الوثائق الجبائية بخدمة كل من الإدارة والمكلفين.
- تسهل للأشخاص على الإدلاء بأرائهم حول الأنشطة التي قاموا بها.
- تساعد على تنفيذ مخططات الإدارة الجبائية.
- تعمل على زيادة فعالية النظام الجبائي ونظام المراقبة الجبائية خاصة.
- تعتبر أداة لطمأنة الأشخاص على تطبيق القواعد واللوائح وتبين أي تجاوزات لها .
- تعتبر أداة لتقييم الأداء .
- تقدم معلومات مضبوطة وصحيحة .
- تساعد الإدارة الجبائية في القيام بأعمالها سواء من حيث الوعاء أو التحصيل أو الرقابة أو المنازعات.
- ومن أجل تسهيل كل تلك الأعمال وجب على الإدارة الجبائية القيام بطباعة كميات ضخمة من هذه الوثائق وهذا في حد ذاته يعبر عن تكاليف تصرفها الإدارة من أجل تنفيذ وجباية الضرائب .
- وعموما فإن كل ما تصرفه الإدارة الجبائية على الموارد المادية والموارد البشرية يعبر في مجمله عن التكلفة الجبائية.

3.3.1. أهمية دراسة التكلفة الجبائية

تكمن أهمية التكلفة الجبائية في الاهتمام الكبير الذي توليه الدولة لها، ذلك لأنها لاتقيم كتكاليف عادية داخل المؤسسات المختلفة الأخرى، وإنما وفق اعتبارات وقواعد تتبعها، حيث تقوم الإدارة الجبائية بتقدير احتياجاتها من النفقات طبقا لما يعرف بتحضير مشروع النفقات و اعتماده ثم يليه صرف النفقات.

1.3.3.1. تحضير مشروع النفقات الجبائية واعتماده [44] (106) :

ويتم ذلك كما يلي :

- تقوم كل فروع الإدارة الجبائية والمتمثلة في مصالحها الداخلية والخارجية بتقدير مشروع النفقات التي تحتاج إليها في السنة المقبلة .

- تقوم الإدارة الجبائية المركزية بتجميع مشاريع النفقات لجميع فروعها، وتنظمها في وثيقة شاملة وشكل خاص موحد بعد تعديلها والموافقة عليها، ثم تبعثها إلى وزارة المالية التي تعتبر السلطة التنفيذية الأقر على معرفة احتياجات الإقتصاد الوطني وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات والتقديرات الضرورية لها.

- تقوم وزارة المالية بإدماج كل تلك التكاليف الجبائية مع جميع نفقات الهيئات العمومية الأخرى ضمن الميزانية العامة مع الإيرادات المتوقعة ثم تعرض على مجلس الوزراء للموافقة عليها ومناقشتها مرفقة بمذكرة من وزارة المالية تحتوي على بعض الإيضاحات كقنوات الإنفاق المستجدة.

وفي حالة موافقة مجلس الوزارة عليها تصبح جاهزة لعرضها على السلطة التشريعية لاعتمادها.

- تبدأ السلطة التشريعية بمناقشة الميزانية من مختلف جوانبها ومن القواعد العامة التي جرى عليها العرف في معظم الدول أن تبدأ السلطة التشريعية بمناقشة جانب النفقات العامة واعتمادها أولا حتى تتمكن من تقييم برامج الإنفاق على أساس الحاجات العامة وأهمية كل منها دون أن تتأثر أو تتقيد بجانب الإيرادات [45] ص(405).
بعد مناقشة السلطة التشريعية للميزانية ودراستها تقوم باعتمادها وبذلك تكون هذه السلطة قد أعطت موافقتها لمشروع الميزانية وبالتالي قبول تنفيذها ، وهذا ما يعرف بقاعدة أسبقية الاعتماد على التنفيذ [46] ص(96).
بعد المصادقة على مشروع الميزانية يصدر قانون متعلق بها ويتم نشره في الجريدة الرسمية، وبذلك تكون الإدارة الجبائية بفروعها المختلفة قادرة على صرف تلك النفقات مراعية في ذلك الكفاءة الفنية في تنفيذها.

2.3.3.1. صرف التكلفة الجبائية :

ضمانا لقانونية وسلامة إنفاق هذه التكاليف تنص الأنظمة القانونية المالية على وجوب أن يكون هناك أربعة مراحل تمر بها عملية صرف تلك التكاليف وهذا ضمانا لمنع إساءة استعمال مسؤولي الإدارة الجبائية في الإنفاق وهذه المراحل هي :

1.2.3.3.1. الإلتزام بالصرف : وهو العقد الذي يربط بين الدولة والإدارة الجبائية مستحقة النفقة والذي

بموجبه أصبح هناك تصرف قانوني ولد التزاما ماديا في ذمة الدولة اتجاه هذه الإدارة مثل تعيين موظفين أو صيانة مباني لبعض المصالح الإدارة الجبائية ... إلخ.

وهذا كله يتوقف على شرط أن يكون العقد مع الإدارة المركزية الجبائية المخولة قانوناً بعقد الصفقات مع الآخرين، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون هذا الدين في حدود الإعتماد (المخصص لهذه النفقة)، على أن يحاسب الموظف المختص في حالة تجاوزه لحدود الاعتماد المخصص له.

2.2.3.3.1. التحديد لمبلغ الصرف: ونعني به تحديد المبلغ و المقدار الذي يجب أن تصرفه الإدارة الجبائية، وهذا بعد التأكد من ثبوته واستحقاقه وكذلك التثبت من شخصية الدائن مستحق النفقة، وأنه قام بالأعمال والواجبات والالتزامات والوقائع التي كانت سببا في ترتيب دينه على الإدارة الجبائية، وعليه أن يقدم مستنداته وأدلته على قيامه بواجباته تلك.

3.2.3.3.1. الأمر بالصرف: وهو الأمر الذي يصدر صاحب الصلاحية وهو الأمر بالصرف داخل الإدارة الجبائية والمتمثل في المدير العام بالنسبة للمصالح المركزية (وهو الأمر بالصرف الرئيسي) أو مدراء المصالح اللامركزية (وهم الأمرون بالصرف الثانويون)، هذا الأمر يذكر فيه مبلغ الصرف ومقدراه وطبيعته وسببه، وذلك في شكل مذكرة دفع أو حوالة أو شيك على أن يوقع من قبل الأمر بالصرف ومن قبل الموظف الحسابي المسؤول عن تحضير هذا المستند المالي.

وكذلك يجب أن يتضمن أمر الصرف الباب و الفصل والمادة التي يحتسب عليها مبلغ النفقة في الميزانية.

4.2.3.3.1. الصرف الفعلي: ونعني بها القيام بعملية الصرف، و الدفع لمبلغ النفقة أي تسليم الدين المترتب في ذمة الإدارة الجبائية إلى صاحبه الدائن المستحق له، في هذه الحالة تكون الإدارة الجبائية قد قامت بالوفاء الدين المترتب في ذمتها، وبالتالي أخلت مسؤوليتها المالية اتجاه الدائن.

3.3.3.1. الرقابة على التكاليف الجبائية:

إن الرقابة على التكاليف الجبائية باعتبارها جزء من الأموال العمومية، تعني التفتيش و الملاحظة والمتابعة و التحقيق من الأستعمال الحسن للإمكانيات البشرية و المادية و المالية، و كذلك الوثائق والحسابات، واحترام القوانين والمراسيم والتعليمات الموضوعة كمقاييس لعمل المسيرين و معاقبة المخالفين، و لا تقف الرقابة عند هذا الحد أي العلاج بل تتعداه إلى الوقاية، و معنى ذلك أن الهدف من الرقابة ليس فقط تسليط العقوبات على المخالفات و الأخطاء التي قد يرتكبها الموظفون القائمون على تنفيذ هذه التكاليف أو النفقات، بل أيضا تهدف إلى تقديم النصح لهم لتفادي الأخطاء مستقبلا [47].

و من خلال التعريف السابق للرقابة يتضح أنها تشمل على مايلي :

- الفحص : وهو التأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تنفيذها، و ما يتبع ذلك من اللجوء إلى الأدلة و الإثباتات المختلفة، كوسيلة للتأكد من سلامة القياس الكمي و النقدي للعمليات المالية.

- التحقيق : و يقصد به إمكانية الحكم على الحسابات الختامية كتعبير سليم على نتيجة العمليات المالية و الأرصدة و المركز المالي في نهاية مدة معينة.

- التقرير : و هو بلورة نتائج الفحص و التحقيق بصفة شاملة لتسليمها للجهات المختصة.

و موضوع رقابة التسيير هو معرفة درجة تحقيق الأهداف أي رقابة الفعالية، و إذا ما كان إستعمال الوسائل المتاحة بطريقة مثلى مقارنة بالأهداف المحققة نعني بها رقابة المردودية و هي رقابة بعيدة تتم بعد إتخاذ القرارات.

و تكمن أهمية الرقابة على التكاليف الجبائية في نوعية هذه الرقابة بقصد حماية أموال الدولة بصفة عامة لذلك قسمت إلى [45] ص(441):

- الرقابة القبلية : هذه الرقابة تكون سابقة لعملية التنفيذ حيث تمنع وقوع الأخطاء و التجاوزات و تؤكد مطابقة التصرف المالي مع القوانين و الأنظمة المعمول بها و بالتالي فهي رقابة وقائية.

- الرقابة الآنية : و هي الرقابة التي تتزامن مع تنفيذ هذه النفقات و قد يكون الجهاز المكلف بها جزء من الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية كأن يقوم المحاسب العمومي بمراقبة الأمر بالصرف و هي تعتبر رقابة داخلية و الهدف منها هو الوقاية من الوقوع في الأخطاء.

- الرقابة البعيدة أو اللاحقة : و هي رقابة تأتي بعد التنفيذ، و تتم من طرف هيئات قد تكون تابعة للسلطة التنفيذية أو مستقلة عنها و هدف هذا النوع من الرقابة هو التحقيق من التنفيذ و كشف الأخطاء و التجاوزات التي تحصل.

و من النتائج المتحصل عليها في هذا الفصل نذكر مايلي :

- أن الفعالية الجبائية تعني قدرة النظام الجبائي على النجاح في تحقيق الأهداف المسطرة إلا أن رأي الباحثين لم يستقر على تعريف واحد بل تعاده إلى عدة تعريفات و هو ما أدى إلى ظهور مداخل مختلفة تهدف إلى دراستها و قياسها و مؤشرات متعددة لتقديرها و كذلك تعددت خصائصها.

- إن النظام الجبائي بإعتباره مجموعة الضرائب التي يفرضها القانون المالي في دولة معينة في فترة زمنية معينة يختلف من بلد إلى آخر حسب خصوصية كل بلد و حسب الأنظمة الاقتصادية المختلفة بها، و أن لكل نظام جبائي هدف مالي يتمثل في تحقيق حصيلة ضريبية غزيرة تغطي احتياجات الدولة و أهداف اقتصادية تتمثل في تحقيق النمو و الإستقرار الاقتصادي بالإضافة إلى الهدف الإجتماعي و السياسي.

- إن التكاليف الجبائية عبارة عن نفقات عامة تصرفها الإدارة الجبائية من أجل الحصول على الإيرادات اللازمة لتغطية أعباء الدولة المختلفة، و تصنف التكاليف الجبائية إلى تكاليف خاصة بالموارد البشرية و التي تتمثل في الموظفين و العاملين بالإدارة الجبائية و موارد مادية تتمثل في وسائل مادية كالمقرات الإدارية و وسائل النقل و التجهيزات و الوثائق الجبائية التي تستعملها الإدارة الجبائية، و تأتي أهمية دراسة التكلفة الجبائية في معرفة ما تم إنفاقه في سبيل تحقيق الإيرادات الجبائية المختلفة و بالتالي البحث في كيفية التقليل من هذه التكاليف.

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى الفعالية الجبائية و عن النظام الجبائي و عن التكلفة الجبائية و أهميتها من الناحية النظرية، و سنتطرق في الفصل الثاني الى أهمية الإدارة الجبائية و التشريع الجبائي في التقليل من التكلفة و زيادة الفعالية بالإضافة إلى معرفة المشاكل و التحديات التي تعيق الفعالية الجبائية.

الفصل 2

مقومات وعوائق فعالية النظام الجبائي

إن الحكم على أي نظام جبائي بالفعالية والكفاءة لا يتم إلا من خلال مراعاة عاملين رئيسيين أولهما تطور الإدارة الجبائية ومواكبتها للظروف الاقتصادية المعاصرة وهذا لا يتم إلا بتطور عنصرين رئيسيين هما العنصر البشري والعنصر المادي والعامل الآخر ذو الأهمية الكبرى هو العامل التشريعي، فالنظام الجبائي بحاجة إلى تشريعات واضحة ومحددة بحيث تساعد الدولة على إنشاء مناخ قوي للإستثمار وزيادته، وتقديم الإمتيازات والإعفاءات الجبائية، ومع كل الإهتمام بهذين العاملين تظهر في كثير من الأحيان مشاكل تعيق السير الحسن للنظام الجبائي، لهذا سنحاول في هذا الفصل توضيح أهمية الإدارة الجبائية والتشريع الجبائي في رفع مستوى الفعالية الجبائية ومن ثمة التطرق إلى التحديات التي قد تعترضها لذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

1.2. أهمية الإدارة الجبائية في خفض التكلفة ورفع مستوى الفعالية

2.2. أهمية التشريع الجبائي في عقلنة التكاليف وتعظيم الحصيلة .

3.2. المشاكل والتحديات المعيقة للفعالية الجبائية

1.2. أهمية الإدارة الجبائية في خفض التكلفة ورفع مستوى الفعالية:

أكد الكثير من خبراء المالية أن تحصيل الضريبة يجب أن يتم بأسهل الطرق التي لا تكلف الإدارة الجبائية مبالغ كبيرة، ومن أنجع الوسائل لتقليل هذه التكاليف هو الإهتمام بالإدارة الجبائية نفسها، وحتى نستطيع معرفة أهمية هذه الإدارة وآليات عملها حتى نتوصل إلى كيفية مساعدتها على خفض تكلفة جباية الضريبة قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

1.1.2. الأهمية التنظيمية للإدارة الجبائية.

2.1.2. أساليب وآليات تبسيط إجراءات العمل داخل الإدارة الجبائية.

3.1.2. واجبات موظف الضرائب.

1.1.2. الأهمية التنظيمية للإدارة الجبائية:

ليس هناك من شك في أن تحقيق أهداف السياسة الجبائية المثلى لأي مجتمع مرهون بمستوى كفاءة إدارته الجبائية، لذلك فإن الكثير من المختصين أصرروا على أن تسعى الدول النامية إلى تحسين الإدارة الجبائية ورفع كفاءتها والتثبيت من صحة تنفيذها للنظام الجبائي القائم قبل أن تتجه إلى تقييم وتغيير تشريعاتها الضريبية، فقد يغني تحسين الإدارة الجبائية مشقة التغيير الشامل للنظام الجبائي بينما العكس غير صحيح حيث لا يجدي التغيير الشامل للنظام الجبائي في معظم الحالات لو كان العيب يرجع إلى ضعف مستوى الإدارة الجبائية [48] ص(107-108).

إن الإدارة الجبائية بمفهومها العصري تقوم بتنفيذ القوانين الضريبية و تسعى إلى تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة و حقوق الممولين من جهة أخرى، وبحكم تطبيقها للقوانين الجبائية تستلزم لإنجاز مهامها الإحاطة بالكثير من النواحي القانونية، فهي بحكم كونها سلطة عامة تتمتع بكافة الحقوق و الإمتيازات المقررة للسلطات الإدارية العامة.

ولا جدال في أن اختلاف النظم الجبائية من مجتمع لآخر سوف يؤدي إلى اختلافات هامة في تفصيلات العمل بالإدارة الجبائية، فإذا أردنا لنظامنا الجبائي تحقيق الأهداف المرجوة فلا بد من أن ينهض بتنفيذه جهاز كفاء يضمن للممول حسن التعامل معه ويوفر للموظف المناخ الملائم للعمل بكفاءة، وإلا كان الإصلاح والوصول إلى الهدف غير مأمون الجوانب [49] ص(440).

لذلك يجب القيام بتنظيم أمثل للإدارة الجبائية يرسى دعائمه على أسس من الإدارة العلمية و يقيم هيكله على قواعد قانونية و مالية صحيحة ليضمن تحقيق أهداف السياسة الجبائية.

وهذا يدفعنا إلى تحليل وظائف الإدارة الجبائية و شرح أهم الأساليب التي تساعد هذه الإدارة في إنجاز مهامها بكفاءة و فعالية.

تتكون الإدارة الجبائية من إدارة مركزية وأخرى تنفيذية، حيث تتولى الإدارة المركزية وضائف الأبحاث والتخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات و متابعة الشؤون العامة وتنظيم شؤون العاملين وتدريبهم وسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الجبائية بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط و تحصيل الضريبة [48] ص(116).

1.1.1.2. الإدارة المركزية

إن الإدارة المركزية تقوم بعدة وظائف تتمثل فيما يلي:

1.1.1.1.2. الأبحاث و التخطيط [48] ص(119-220)

بعد جمع التقارير الدورية التي تقوم بإعدادها أقسام الإدارات التنفيذية و التي تضم كافة الإحصاءات والبيانات وملاحظات هذه الإدارات حول العقبات والمشاكل التي تعترضها وما تتكلفه من نفقات وما تقترحه من تعديلات سواء في النصوص التشريعية أو في إجراءات سير الأعمال أو في النماذج المستندية المستخدمة، يقوم القسم المختص بالبحوث والتخطيط بتحليل كل تلك البيانات والإحصاءات وإجراء البحوث والدراسات العلمية والميدانية لمعرفة الأوضاع القائمة وأسبابها ومبرراتها و التنبؤ بالإحتمالات والتطورات في المستقبل ومدى تناسقها مع أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، بعد ذلك يقوم هذا القسم بإعداد البرنامج والسياسات والخطط التي تساعد على تذليل العقبات والمشاكل التي تعترض الإدارات التنفيذية و تحسين أدائها و رفع كفاءتها. وعموما فإن التخطيط الضريبي الذي تقوم به الإدارة المركزية يمكن أن يكون طويل الأجل أو قصير الأجل.

1.1.1.1.1.2. تخطيط طويل الأجل

تهدف الإدارة المركزية من خلاله إلى:

- تعديل النظام الجبائي وتطويره ليعكس السياسة الضريبية الملائمة لتحقيق أهداف المجتمع.
- تغيير شامل لأسلوب ونظام العمل بالإدارة الجبائية عن طريق إستخدام أجهزة الإعلام الآلي مثلا رغبة في رفع كفاءتها.

2.1.1.1.1.2. تخطيط قصير الأجل

ومن خلاله تقوم الإدارة المركزية بالخطط التالية:

- العمل على تخفيض نفقات الإدارة و تحسين الأداء و رفع كفاءة الإدارات التنفيذية بصفة عامة و التنسيق بينها.
- العمل على تذليل العقبات و المشاكل و التي تعترض الإدارات التنفيذية.
- مناقشة و إعداد الخطط و السياسات السنوية التي تعدها أقسام التخطيط بالإدارات التنفيذية.

2.1.1.1.2. التوجيه الفني [48] ص(125-127)

إن التوجيه الفني للإدارة المركزية يتمثل في تحقيق الأهداف التالية:

- ضمان تطبيق القوانين الضريبية نصوصاً وروحاً.
- توحيد الإجراءات و المعاملات الضريبية للمكلفين بين الإدارات التنفيذية المختلفة.

و لتحقيق هذه الأهداف فإن قسم التوجيه الفني أو التشريع الجبائي يقوم بالمهام التالية:

- بعد صدور التشريعات الضريبية يقوم بتفسيرها وإعادة كتابتها في صورة مبسطة حتى يتمكن المكلفون بمختلف ثقافتهم من فهمها و تنفيذها ما ألزمهم القانون به من الإجراءات في مواعيدها وإعداد وتصميم النماذج المختلفة التي تستخدم لهذا الغرض، كما يقوم بإصدار المنشورات الداخلية والتعليمات إلى موظفي الإدارات التنفيذية تشرح هذا القانون وتبين الإجراءات التفصيلية التي تتخذ لتنفيذه و توضيح كافة النماذج التي يستخدمها المكلف وتلك التي تستخدمها الإدارة.
- القيام بحملات لتوعية المواطنين على إختلاف ثقافتهم ومستوياتهم لإقناعهم بما يلي:

- عدالة العبء الضريبي الملقى على عاتقهم.
- سلامة السياسة الإنفاقية للدولة.
- كفاءة و موضوعية الإدارة الجبائية.

وهذا باستعمال كافة وسائل الإعلام من صحافة و ندوات و انترنت و غيرها. حتى يقتنع الممول بان ما يدفعه من ضرائب هو في سبيل بناء مجتمع متقدم ينعم فيه الجميع بالسعادة والعيش الرغيد.

3.1.1.1.2. إدارة القوى العاملة [48] ص(135-137)

تقوم القوى العاملة بدور حيوي خلاق في تسيير الإدارة الجبائية، وعليهم وحدهم يتوقف مدى نجاح هذه الإدارة في مهامها وسلامة تنفيذ السياسة الجبائية التي رسمتها الحكومة ومن أجل ذلك فإن الإدارة المركزية عن طريق إدارة القوى العاملة تسعى إلى ضمان سلامة هذا العنصر البشري من خلال المهام الموكلة إليها والمتمثلة في:

- تحديد المواصفات لكل الوظائف المختلفة للإدارة الجبائية وتقدير الحجم الأمثل للقوى العاملة المطلوبة لكل وظيفة و تحديد الواجبات والمسؤوليات المتعلقة بكل منها والقيام بالدراسات اللازمة لتحديد المواصفات العلمية والأخلاقية والذهنية والاجتماعية الواجب توافرها في شاغلي كل وظيفة من وظائف

الإدارة الجبائية، وضمان الصلاحيات وتفويض السلطات اللازمة لكل وظيفة بحيث يتمكن شاغلها من إنجاز عمله على أحسن وجه.

- إختيار أكفاء الموظفين للعمل في الإدارة الجبائية وذلك بإجراء المسابقات والإختبارات للتأكد من صلاحيات الأفراد للعمل بهذه الإدارة والحيلولة دون تدخل أصحاب النفوذ السياسي في التعيينات أو التأثير على نتائج الإختبارات.

- تدريب الموظفين وإعدادهم لممارسة أعمالهم التخصصية كما يجب أن تتضمن برامج التدريب كافة الجوانب العلمية والتطبيقية والسلوكية المتعلقة بمهام الإدارة الجبائية.

- وضع نظام سليم لمتابعة صلاحية الأفراد لوظائفهم وتحديد أسس عادلة للترقية وإجراءات الاستغناء أو النقل لمن تثبت عدم صلاحيته للعمل بالإدارة الجبائية.

4.1.1.1.2. المتابعة والرقابة [48] ص(140-141)

يقوم قسم المتابعة والرقابة بتجميع كل النسخ الخاصة بالبرامج و السياسات و الخطط التي أعدها قسم التخطيط بالإضافة إلى تجميع كافة التعليمات التفسيرية والنماذج واللوائح والسياسات والأنظمة التي أعدها كل من قسمي التوجيه الفني وإدارة القوى العاملة، كذلك تجميع التقارير الدورية الواردة من أقسام المتابعة والرقابة التابعة للإدارات التنفيذية، وبعد عملية التجميع هاته يقوم بالمهام الموكلة إليه والتي تتمثل فيما يلي:

- متابعة تقارير الإدارات التنفيذية و التأكد من صحتها و دقة مطابقتها للواقع.
- تحديد النتائج التي توصلت إليها الإدارات المختلفة و معدلات التنفيذ و مدى مطابقتها للمعدلات المستهدفة في الخطة و مدى التقدم أو التباطؤ الذي حققته كل إدارة مقارنة بالفترة السابقة.

2.1.1.2. الإدارة التنفيذية:

إن الإدارات التنفيذية تعتبر جهات الاتصال الرئيسية مع جماهير المكلفين و بالتالي فإن تقسيم العمل الفني و تنظيمه داخل هذه الإدارات يعتبر من الأمور المهمة في رفع كفاءة الإدارة الجبائية، وعليه فإن وظائف الإدارات التنفيذية يمكن حصرها فيما يلي:

1.2.1.1.2. التخطيط

تتمثل مهمة التخطيط الرئيسية على مستوى الإدارات التنفيذية في وضع خطة عمل سنوية لجميع أقسام هذه الإدارات، حيث يبدأ قسم التخطيط بالإدارات التنفيذية بحصر كافة الأعمال المتأخرة وما كان مستهدفاً ومن ثمة يتم تحديد المطلوب إنجاز هذه السنة وفقاً للخطة الضريبية التي حددتها الإدارة المركزية وهذا يتم من خلال دراسة تفصيلية لأوضاع الحصر والربط والتحصيل وتطوراتها خلال السنوات السابقة وإمكانية تحسينها.

وفي كثير من الأحيان يقع تعارض بين أهداف الخطة العامة التي وضعتها الإدارة المركزية وبين الخطط التي يمكن تطبيقها على مستوى الإدارة التنفيذية مما يستدعي إتخاذ إجراءات مثل زيادة حجم القوى العاملة بالإدارة التنفيذية أو زيادة الإمكانيات أو الوسائل المساعدة [48] ص(153).

2.2.1.1.2. حصر الممولين

إن المقصود بحصر الممولين هو تحديد الأشخاص الخاضعين لكل ضريبة وتدوين أسماءهم في سجلات الإدارة الجبائية ومن أجل ذلك فإن قسم الحصر يستعمل كافة الطرق الممكنة و يستخدم كافة الوسائل والأساليب التي تؤدي إلى الحصول على بيانات تساعد في نجاح عملية الحصر، ومن بين هذه الوسائل الاتصال بالإدارات الحكومية والمؤسسات والبنوك والشركات الصناعية والتجارية... الخ، ومن أجل تسهيل عملية الحصر تلجأ الإدارة التنفيذية إلى استعمال أسلوب الحصر الجغرافي حيث يقسم النطاق الجغرافي لهذه الإدارة إلى تقسيمات فرعية صغيرة وإلى شوارع، وبعد ذلك يتم حصر الممولين من شاغلي كل عقار بكل شارع على الطبيعة. وبعد ذلك يفتح ملف خاص لكل ممول في مصلحة الضرائب وفي مقابل هذا، يعطى الممول بطاقة ضريبية تتضمن معلومات وبيانات جوهرية للتعريف به مثل إسمه وعنوانه والأنشطة التي يمارسها ورقم الملف وتعريفه الإحصائي. بعد ذلك يرسل إلى الممول إقرار يذكره فيه بواجبات والتزامات الضريبية وموعد تقديم التصريحات [50] ص(503-504).

3.2.1.1.2. ربط الضريبة

كذلك من وظائف الإدارة التنفيذية هو ربط الضريبة والمقصود به هو كافة الإجراءات والخطوات التي تتبعها الإدارة التنفيذية منذ استلامها لإقرار الممول حتى يتم تحديد دين الضريبة المستحقة على الممول بصفة نهائية، لذلك فهي تشمل عمليات الفحص والربط والمراجعة وإخطار الممول بالنتيجة.

وعليه فإن الإدارة التنفيذية هي التي تقوم بتقدير الوعاء الضريبي بدون مغالاة أو تقصير، وهي التي تقوم بتحديد مقدار الضريبة.

4.2.1.1.2. تحصيل الضريبة

بعدما تم تحديد دين الضريبة المستحقة على الممول بصفة نهائية تأتي المرحلة الأخيرة وهي مرحلة التحصيل، وهي مرحلة مهمة لأنه يترتب عليها جمع الحصيلة التي تم تقديرها من قبل وإلا تصبح جميع الخطوات السابقة من تحديد الوعاء وربط الضريبة لا قيمة لها طالما أن التحصيل لم يتم [51] ص(78).

ويقصد بتحصيل الضريبة إنتقال مبلغها من ذمة الممول إلى خزينة الدولة [14] ص(52).

و تحصل الضريبة بطرق مختلفة من أهمها:

1.4.2.1.1.2. التحصيل المباشر

بعد ربط الضريبة يقوم قسم التحصيل بالإدارة التنفيذية بإخطاره بدين الضريبة ومواعيد الوفاء بهذا الدين ومقر الإدارة الضريبية المختصة، فيقوم الممول بتوريد الضريبة في الأوقات المحددة، وقد يتم ذلك على قسط واحد أو على عدة أقساط يحددها القانون الضريبي كما يمكن له أن يدفعها نقداً أو بشيكات مصرفية أو بحوالة بريدية إلى خزينة الدولة أو المحصل.

2.4.2.1.1.2. طريقة الأقساط المقدمة

وهنا يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى خزينة الدولة عبر أقساط تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنوياً، وفي نهاية العام تتم التسوية فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة فإن الممول مجبر على تسديد الفرق أما إذا كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة فإن الإدارة التنفيذية تسارع برد المبالغ الزائدة [51] ص(80).

3.4.2.1.1.2. طريقة الحجز من المنبع:

وهي أهم طرق التحصيل حيث تتعدم فرص التهرب الضريبي من قبل الممول لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر أو جهة أخرى (المكلف بتوريد الضريبة)، بالإضافة إلى ذلك فإن هذه الطريقة توفر على مصلحة الضرائب صرف تكاليف هامة لجباية هذه الضريبة، حيث يلتزم المكلف بدفعها لمصلحة التحصيل في الآجال القانونية و دونما مقابل أو أجر.

وفي الجزائر وضع المشرع الجزائري عدة مؤشرات لمراقبة التحصيل و معرفة درجة الفعالية في الإجراءات المتبعة، و من بين هذه المؤشرات نذكر ما يلي [10] ص(07):

معدل تحقيق الأهداف المسطرة: Taux de réalisation des objectifs

$$100 \times \frac{\text{المبالغ المحصل عليها}}{\text{الأهداف المسطرة}} = r_1$$

r: رمز لمؤشرات خاصة بالتحصيل (recouvrement)

- معدل تطور الحصيلة Taux d'évolution

$$100 \times \frac{\text{الحصيلة للسنة (n) - الحصيلة للسنة (n-1)}}{\text{الحصيلة للسنة (n-1)}} = r_2$$

- معدل الجهد المبذول بمصلحة التحصيل Taux d'efforts des services

$$100 \times \frac{\text{Recouvrement sur rôles}}{\text{}} = r_3$$

$$100 \times \frac{\text{}}{\text{}} = r_4$$

5.2.1.1.2. المتابعة والرقابة:

تتخصر مهام المتابعة و الرقابة على مستوى الادارة التنفيذية في الوظائف التالية [10] ص(42):

- البحث واستغلال المعلومات الجبائية.

- متابعة ومراقبة المستفيدين من التحفيزات الجبائية.

- التحقيق في المحاسبة.

- تقييم العقارات.

ولمتابعة فعالية المتابعة و الرقابة تم إحداث مؤشرات يتم بموجبها التعرف على نتائج المتابعة والرقابة

نذكر منها ما يلي [10] ص(09):

$$100 \times \frac{\quad}{\quad} = C_2$$

$$100 \times \frac{\quad}{\quad} = C_5$$

$$100 \times \frac{\quad}{\quad} = C_6$$

$$100 \times \frac{\quad}{\quad} = C_9$$

C: رمز لمؤشرات خاصة بالرقابة (Controle)

2.1.2. أساليب وآليات تبسيط إجراءات العمل داخل الإدارة الجبائية

إن كثيرا من المكلفين عند تعاملهم مع الإدارة الجبائية، يلاحظون بعض المظاهر التي تنبئ عن تعقيد في إجراءات العمل، ومن هذه المظاهر نذكر ما يلي [52] ص(08-11):

- كثرة المراحل والمحطات التي تمر فيها المعاملة الجبائية ابتداءً من تقديم الطلب و التسجيل بإدارة الضرائب إلى غاية دفع المستحقات والأهم من ذلك كثرة التواقيع.

- كثرة السجلات المطلوب الرجوع إليها لتدوين بعض المعلومات أو لأخذ بعض المعلومات منها.

- كثرة الوثائق والمستندات والمدعمات المطلوبة، ففي أحيان كثيرة يتوجه المسؤولون إلى طلب الوثائق والمستندات الكثيرة ظنا منهم أنها تساهم في زيادة درجة الدقة و تعفيهم من المسؤولية، بل إنه في أحيان كثيرة نجد أن الوثائق المطلوبة تختلف من مصلحة إلى أخرى داخل الإدارة الجبائية الواحدة الأمر الذي يجعل المعاملة مزدحمة بالوثائق.

- كثرة التنقل بين المكاتب والطوابق المختلفة، وأحيانا بين البنايات، وقد يصل الأمر إلى ضرورة تنقل المواطن أو المكلف من منطقة إلى أخرى وعدة مرات، ومن السهل على المراقب أن يلاحظ هذه الأمور بسهولة، ويلاحظ آثارها السلبية على المكلف من حيث الجهد والوقت المبذولين في التنقل.

- عدم ملائمة بعض الوثائق أو النماذج المستخدمة في التصريحات حيث أظهرت التجارب العملية التي مر بها الباحثون و الدارسون أن كثير من المكلفين يجدون صعوبة في التعامل مع هذه النماذج وكثرة

المعلومات المزدحمة فيها، مما يتطلب من المكلف أن يستعين بمختصين لتعبئة هذه النماذج، إن قضاء المكلف فترة طويلة لتعبئة هذه النماذج وطلب العون من الآخرين و كثرة الأخطاء التي يقع فيها عند تعبئة هذه النماذج لهي من المظاهر التي تفصح عن تعقيد الإجراءات.

- قلما نجد مواطنا أو مكلفا خارجا من إحدى مصالح الإدارة الجبائية وهو مرتاح وشاكرا لجهود الموظفين و مثنيا على أدائهم بل إن التذمر والتبرم والشكوى هي السمة الغالبة لدى المواطنين عند تعاملهم مع هذه الإدارة.

وينعكس هذا الوضع على درجة الثقة بين المواطن أو المكلف و الإدارة الجبائية وعلى درجة التزامه بالتعليمات الصادرة عن تلك الإدارة، بل يصل الأمر إلى السخرية على ما يصدر من المسؤولين من حديث عن الشفافية والاهتمام بالمكلف والعمل على راحته و تقديم الخدمات له على أكمل وجه، و قد يصل الأمر إلى حد تهرب المواطن المكلف بدفع الضريبة لأنه لا يجد بالمقابل خدمة جيدة ومميزة.

- الاحتكاك بين المواطن والموظف والنقاش الحاد الذي تشوبه عبارات تنبئ عن عدم رضا المواطن، وضيق الموظف بتصرفات المواطنين، و تدني مستوى الثقة والفهم المشترك بين الطرفين، وقد يصل هذا الاحتكاك إلى حد السباب والشتائم كمظهر من مظاهر عدم الرضا.

إن هذه المظاهر التي تدل على تعقيد الإجراءات وصعوبتها وعدم رضا المكلفين عنها، تجعل هؤلاء المكلفين يستعينون بالوساطة والمحسوبية وذوي النفوذ لتسهيل أعمالهم، وقد يصل الأمر إلى اضطرار المكلف لدفع الرشوة لبعض الموظفين لتحقيق مآربهم ببسر وسهولة و دون معاناة. وينعكس هذا كله على تدني نوعية الأداء وفعالية الانجاز.

1.2.1.2. أسباب تعقيد إجراءات العمل

كل هذه المظاهر لها أسباب أدت إلى تفاقمها و زادت من تعقيدها يمكن أن نجملها في النقاط الأربعة التالية[52] ص(12-15):

1.1.2.1.2. أسباب متعلقة بطريقة الأداء

ويندرج ضمن هذا الفرع مجموعة من النقاط وهي:

- سوء توزيع العمل بين الموظفين، و بين مصالح الإدارة الجبائية فهناك موظفون مكلفون بأعمال وواجبات ومهام كثيرة و مهمة، تستدعي منهم أوقات طويلة وجهودا كبيرة بينما نجد هناك موظفين آخرين لا يكلفون إلا بالقليل من الأعمال.

- ضعف قدرة الموظفين على أداء المهام الوظيفية المطلوبة منهم، فقد تكلف موظفا بأداء مهام وظيفية جديدة لم يسبق له أن قام بها أو تعامل معها أو تدرب عليها وبالتالي فإن أداءه لهذه المهام سوف يكون قاصرا على تحقيق الحد الأدنى من الكفاءة.

- ظروف العمل غير المناسبة: ونقصد بظروف العمل هنا الظروف المادية و المعنوية، فظروف العمل المادية هي المتعلقة بالإضاءة والتهوية وملائمة مكتب العمل، أما ظروف العمل غير المادية فهي المتعلقة بطرق الإدارة و الأسلوب القيادي الإشرافي المتبع.

إن هذه الأمور ذات علاقة كبيرة بإجراءات العمل، فكلما زادت سوءا، انعكست بشكل سلبي على الإجراءات و ساهمت في زيادة درجة تعقيدها.

- تدني مستوى استخدام الوسائل التقنية الحديثة و نقصد بها أن الموظف يعتمد على وسائل قديمة، و بسببها يؤدي ذلك إلى بطء إنجاز الخدمات، لذلك فإن استخدام تكنولوجيا المعلومات سوف يساهم في تطوير إجراءات العمل و تسريع عملية الانجاز.

2.1.2.1.2. أسباب متعلقة بعيوب في نظام العمل

من هذه الأسباب نذكر ما يلي:

- سوء التوزيع المكاني للمكاتب والأقسام والإدارات، فتوزيع المكاتب بين الموظفين وبين الإدارات والأقسام بطريقة عشوائية يعكس سلبا على إجراءات العمل ويزيد في تعقيدها.

- المغالاة في الشروط والوثائق المطلوبة في تقديم الخدمات باعتبارها أنها أهداف وهي في الحقيقة وسائل لتحقيق الأهداف.

- وجود مسافات طويلة بين المكاتب التي يشغلها الموظفون العاملون في الإدارة الجبائية و الأقسام المختلفة التابعة لها.

- التشريعات غير المتناسبة والتي لا تساير المستجدات والمخترعات الحديثة، وبخاصة تكنولوجيا المعلومات.

3.1.2.1.2. أسباب متعلقة بضعف إدارة الأداء و تهيئة متطلبات العمل اللازمة

ويمكن أن ندرج تحت هذا الفرع مجموعة من الأسباب هي:

- سوء التنسيق والتعاون بين الموظفين بسبب العلاقات غير الودية وغير التعاونية القائمة على الحسد والشك والريبة.

- عدم توافر المستلزمات الضرورية للعمل، مثل أجهزة الحاسوب والشبكة التي تربط بين الأجهزة أو عدم توافر البرامج الحاسوبية اللازمة، وآلات التصوير والطابع....الخ

- فشل الإدارة في التعرف على حاجات ورغبات المكلفين.

4.1.2.1.2. أسباب متعلقة بإهمال الموظف وتقااعسه عن القيام بالواجبات الموكلة إليه

ويضم هذا الفرع عدة أسباب متعلقة بإهمال الموظف نذكر منها مايلي:

- الغياب المتكرر غير المشروع وغير المنتظم عن مكان العمل. وترك مكان العمل خاليا، مما يؤدي إلى انتظار المكلفين رجوع هذا الموظف إلى مكتبه ليقوم بما عليه من واجبات.

- كثرة زيارات الموظف لزملائه في العمل لتبادل الحديث والأخبار، وكثرة استقباله للزوار من داخل الإدارة وخارجها.

- تأخر الموظف عن الحضور في الموعد المحدد لبداية العمل في الصباح، ومغادرته مكان عمله قبل انتهاء الوقت المحدد للعمل.

- الإهمال في حفظ الأوراق والمستندات والملفات والأوراق الخاصة بمعاملات المكلفين، مما يستدعي من هذا الموظف أوقاتا طويلة في البحث عنها والعثور عليها عند الحاجة.

- كثرة المكالمات الهاتفية التي يتلقاها الموظف من الأهل والمعارف والأصدقاء المتعلقة بأمور عائلية وشخصية خارجة عن المصلحة العامة أو اتصاله بهؤلاء عدة مرات باليوم.

2.2.1.2. الأساليب المقترحة لتحسين نوعية الخدمة

كل الأسباب السابقة تعتبر من أهم دواعي التعقيد في إجراءات العمل، لذلك نرى أنه من الضروري القضاء على هذه المظاهر السلبية وعليه سنقوم باستعراض بعض الأساليب أو الآليات المتاحة لتبسيط إجراءات العمل وتحسين نوعية الخدمة المقدمة، فيما يلي [52] ص(33-35):

1.2.2.1.2. إعادة ترتيب المكاتب

لتصبح في وضع يساعد في إنجاز الخدمات بشكل انسيابي متسلسل بحيث يسهل على الموظفين نقل الأوراق و الوثائق فيما بينهم دون حاجة إلى مراسلين.

إن عملية إعادة ترتيب المكاتب تجعل من اليسير على المواطن إنجاز الخدمة بسرعة و يسر وفي مكان واحد دون الانتقال من غرفة إلى أخرى، ودون حاجة إلى الاستفسار و كثرة السؤال للتعرف على المكاتب المقصودة.

2.2.2.1.2. التقريب المكاني بين مكاتب الموظفين

الحد ما أمكن من بعثرة مكاتب الموظفين المعنيين في إنجاز الخدمة بين طوابق المبنى وأجنحته بحيث يصبح هؤلاء الموظفون متواجدين في مكان واحد، ويؤدي هذا الأمر إلى توفير الراحة للمكلفين والمواطنين بصفة عامة.

3.2.2.1.2. حذف الخطوات غير الضرورية

عند مراجعة إجراءات العمل وتحليلها يتبين أن هناك بعض الإجراءات غير مبررة وغير ضرورية وتشكل عبئا على العمل يتطلب وقتا وجهدا وتكاليف إضافية لا مبرر لها ولا فائدة منها وبالتالي لابد من حذفها و التخلص منها.

إن وجود خطوات غير ضرورية يعود إلى عدة أسباب:

- الخوف من تحمل المسؤوليات و الاعتقاد بأن إضافة خطوات تدقيق ورقابة تساهم في درجة الدقة.
- إيجاد أعمال لموظفين تم تعيينهم زيادة على العدد المطلوب وبالتالي القيام بخلق أعمال لهم غير نافعة وغير ضرورية، وأصبحت هذه الأعمال زيادة على ما هو مطلوب.

4.2.2.1.2. تغيير أسلوب العمل

من الواجب استعمال الأسلوب المتسلسل بالنسبة للإدارة الجبائية، لأن هذا الأسلوب يتماشى مع مبدأ التخصص وتقسيم العمل، وفيه يتم تجزئة وتقسيم عملية إنجاز الخدمة إلى عدد من الخطوات والمراحل بحيث يتولى كل موظف إنجاز خطوة معينة وبذلك تستقل المعاملة من موظف إلى آخر مرورا، بجميع الخطوات منذ الخطوة الأولى وحتى الخطوة الأخيرة وهذا يؤدي إلى سرعة الإنجاز.

5.2.2.1.2. توثيق إجراءات العمل المعتمدة وتقييمها

يجب توضيح جميع الإجراءات المعمول بها داخل الإدارة الجبائية عبر مختلف الوسائل مثل الأدلة واللوحات الإرشادية والانترنت والكتيبات بحيث تكون واضحة ومحددة للموظفين والمكلفين ويستحسن أن يظهر في هذه الوسائل مكان تقديم الخدمات وأنواع الضرائب و الرسوم المكلفين بدفعها و الوثائق و المستندات المطلوبة و كيفية تسديد الضرائب.

6.2.2.1.2. أسلوب الصالة الموحدة

يعتمد هذا الأسلوب للتغلب على مشكلة كبيرة وهي مشكلة التنقل بين مصالح الإدارة الجبائية المختلفة.

هذا الأسلوب له عدة مزايا أهمها:

- تقليل الجهد والتكاليف والأوقات التي يبذلها المكلف خلال تنقله بين مختلف المصالح في أماكن متباعدة.

- يتيح أسلوب الصالة الموحدة إلى إمكانية الاستمرار في تبسيط إجراءات العمل وتحسين نوعية الخدمات المقدمة للمكلف لأن تجميع الموظفين من مختلف مصالح الإدارة الجبائية يتيح للمسؤولين وللموظفين أن يلتمسوا وبشكل عملي وواقعي المشكلات التي تساهم في تعقيد إجراءات العمل ويعملوا معا على تبسيطها وتحسينها من خلال منظور واحد ومكان واحد.

- القضاء على الازدواجية في طلب الوثائق والمستندات وكذلك الحد من تكرار الأعمال غير الضرورية.

- التنافس الإيجابي بين الموظفين في تبسيط إجراءات العمل إضافة إلى تبادل الخبرات المعارف بينهم.

7.2.2.1.2. التحول إلى استخدام الحاسوب في إنجاز الأعمال [52] ص(44)

إن لهذا الاختراع العظيم أثر فعال في سرعة إنجاز الأعمال واختصار الوقت و تقليل الجهود، بالإضافة إلى الدقة في الأداء والفاعلية في الإنجاز بشكل فاق كل تصور.

في الواقع هناك أساليب كثيرة ومتنوعة ولكن الأكيد هو أن هذه الأساليب والإجراءات هي عبارة عن وسائل وليست غايات، وأنه لا يمكن التثبث بها، بل من الضروري العمل على تطوير هذه الإجراءات بين الفينة والأخرى من أجل تلافي العيوب والهفوات، والعمل على تحسينها لتصبح أكثر كفاءة وفعالية، وصولاً إلى الغايات المنشودة، وبناء على ذلك يجب أن تتسم الإجراءات بالسهولة والمرونة

والقابلية للتغيير والتحسين كلما دعت الحاجة إلى ذلك، مواكبة للمستجدات التي تتغير بسرعة، فعملية التحسين والتبسيط هي عملية مستمرة لا تقف عند حد، فالإجراءات التي كانت بالأمس جيدة و نافعة قد تعتبر اليوم معيقة وسيئة، وما يعتبر منها جيدا ومناسبا اليوم قد يكون بالغد بحاجة إلى تعديل وتطوير.

وبالتالي فإن الموظف يخطئ عندما يتمسك بالإجراءات وكأنها مبادئ وقيم راسخة، بل يجب أن ينظر إليها على أنها أساليب وطرق عمل تحتاج إلى التعديل والتطوير مع مرور الزمن وتطور التكنولوجيا، وتسارع المستجدات والمتغيرات.

إن الإدارة الجبائية الجزائرية قامت بإحداث بعض المؤشرات تستدل من خلالها على فعالية الأساليب المطبقة ومدى نجاعة الإدارة في خفض التكاليف التي تنفقها، نذكر منها ما يلي [10] ص(15):

$$100 \times \frac{\text{L}_2}{\text{L}_3} = \text{L}_2$$

$$\text{L}_3 = \text{المجموع السنوي للمكالمات الهاتفية مع الإدارة الجبائية}$$

L: رمز لمؤشرات خاصة بالتنظيم داخل الإدارة الجبائية

3.1.2. واجبات موظف الضرائب:

إن موظف الضرائب هو العنصر الأساسي في الإدارة الجبائية و الذي يقع عليه عبئ تقدير الضريبة و جبايتها.

لذلك فرجل الضرائب يجب أن لا يكون رجلا عاديا، بل لابد من توافر صفات معينة فيه لإتمام العمل الموكل إليه على أكمل وجه وهنا يتعين عدم التسرع في اختيار موظف الضرائب لأنه صلب وجوهر العمل الضريبي، وعموما يجب أن تتوفر فيه الصفات التالية:

- الأمانة والأخلاق القويمة حتى يمكن الثقة به.

- الكفاءة الفنية والدراية بشأن تطبيق الضرائب.

- وفي مجال اختيار وتأهيل موظف الضرائب، فإن الإدارة الجبائية بحاجة إلى رجالا فنيين من ذوي المؤهلات الفنية بجانب المؤهلات المحاسبية والقانونية لذلك فإنه من الضروري إنشاء معاهد للدراسات

الضريبية بها العدد المطلوب من بين خريجي المؤهلات العالية بعد اختبار موضوعي للمقابلة، مع وجوب إجراء تحريات عن الشخص المختار قبل التحاقه بهذا المعهد وتكون الدراسة نظرية وعملية [49] ص(442-443).

- إن موظفي الإدارة الجبائية رغم تكوينهم وتهيئتهم ومهما كانت رتبته في السلم الإداري فإنهم وبحكم تقاليد العمل والضوابط المنظمة لسلوك موظفي الإدارة الجبائية فإنهم مقيدون بالالتزام ببعض الواجبات الأخلاقية والمهنية والتي بفضلها يمكن أن تحدث تغييرات إيجابية في الكيفية التي ينظر بها المواطنون إلى الإدارة الجبائية، وفي نفس الوقت تحسين العلاقة بين الإدارة ومستعمليها، هذه الواجبات يمكن إجمالها في الفرعين التاليين:

- الواجبات المرتبطة بممارسة الوظيفة.

- القواعد العامة لسلوك موظف الإدارة الجبائية.

1.3.1.2. الواجبات المرتبطة بممارسة الوظيفة:

كل عون بالإدارة الجبائية وبمجرد تعيينه يخضع لعدد معين من الالتزامات المرتبطة بصفته كمثل للدولة داخل هذه الإدارة هذه الالتزامات يمكن حصرها فيما يلي:

1.1.3.1.2. الإلتزام بالحياد [53] ص(02)

يتعين على موظف الإدارة الجبائية الإلتزام بالحياد و الإنصاف، عند دراسته لملفات المكلفين بالضريبة، وهذا باعتباره ممثلاً للدولة.

وبناء على ذلك، يتعين على موظفي الإدارة الجبائية الإلتزام بالحياد، خاصة فيما يتعلق بعلاقتهم بالمكلفين. ويترتب عن ذلك، أن الموظف الذي هو عون في خدمة الدولة، ينبغي أن يكون في نفس الوقت في خدمة المكلفين، و بصفة متكافئة، أي دون تفضيل أحدهما على حساب الآخر لذلك، يمنع عليه استغلال وظيفته، قصد تحقيق منافع شخصية له أو لشخص آخر أو للإضرار بالغير.

من أجل ذلك يحظر على عون الضرائب:

- استغلال وظيفته قصد "حماية مكلف بالضريبة"، وتمكينه من الاستفادة من مزايا، بطرق غير مشروعة (كتفادي إدراجه في برنامج التحقيق في وضعيته الجبائية أو الحد بصفة متعمدة من مدى فعالية حملة

مراقبة أو تحقيق...)، حتى ولو لم تكن هذه التصرفات أو السلوكيات قد تمت مقابل مبلغ مالي أو مزايا مادية.

- إخطار مكلف بالضريبة ، مسبقاً، بعملية رقابة مبرمجة أو إفشاء الوجهة التي ستأخذها حملة رقابة جبائية تقررها الإدارة الجبائية.

- التأجيل المتعمد في تحصيل صكوك مسلمة من قبل مكلف بالضريبة بغية تسديد الرسم على القيمة المضافة.. الخ.

- معالجة ملف جبائي خاص ، بأحد أقربائه أو أصدقائه، تسيره المصلحة التي يعمل بها. في هذه الحالة، يمكن للعون أن يطلب من مسؤوله المباشر إعفائه من دراسة أو التكفل شخصياً بهذا الملف.

- استغلال وظيفته من أجل الضغط على مكلف بالضريبة بغية حل نزاع خاص ذي طابع شخصي، وهذا من خلال التعريف بصفته كعون للضرائب، أو من خلال استدعاء مكلف بالضريبة، أو عن طريق أية وسيلة أخرى.

- التدخل في القضايا التي يتكفل بها عون آخر، قصد التأثير في القرار الذي سيتخذ في هذا الشأن، وهو ما يعد شكلاً من أشكال الضغط على هذا العون.

- التدخل في معالجة الملف الخاص به (كما هو الحال بالنسبة لفائض القيمة الناتج عن التنازل عن العقار الذي يملكه العون، أو في مجال حقوق التسجيل عند القيام باقتناء أو تملك عقار أو في حالة الميراث أو الهبة... الخ).

- قبول هدايا ودعوات لتناول الغداء، تأتي من قبل مكلفين بالضريبة، سواء تم ذلك في المطاعم أو في منازلهم أو لدى شخص آخر... الخ إذ لا يمكن لعون الضرائب الذي يمارس وظيفة تتعلق بالخدمة العمومية، أن يبرر، تحت أي شكل من الأشكال، إستلامه لهبات أو هدايا أو إستفادته من مزايا.

2.1.3.1.2. الإلتزام بالنزاهة [53] ص(03-04):

إن من بين المبادئ الأساسية التي تركز عليها الخدمة العمومية، هو ضمان تسيير هذه الأخيرة بصفة دائمة ومستمرة أي بدون انقطاع حيث يعتبر الانقطاع غير المبرر عن تأدية الخدمة العمومية، خطأ جسيماً يرتكبه الموظف.

وعليه، يتعين على عون الضرائب المطالبة بتأدية المهام المنوطة به، بصفة مستمرة، والالتزام بواجب الإخلاص و الولاء للدولة و مؤسساتها، وكذا تنفيذ سياسة الحكومة.

حيث ينبغي ترجمة هذا الولاء و الإخلاص للدولة بالوفاء للدستور و لقوانين الجمهورية سواء كان ذلك داخل أو خارج المصلحة.

لذلك يمنع على عون الضرائب ، منعا باتا:

- اختلاس أموال عمومية أو القيام باقتطاعات مالية مهما كان مبلغها، حتى ولو كانت مؤقتة، وتم ذلك خلال تسليم صك.
 - تمكين الغير من إرشائه.
 - التنازل عن وظائفه مقابل مبلغ مالي.
 - القيام بإجراءات تخفيضات ضريبية غير مؤسسة قانونا، لتمكين مكلف بالضريبة من الاستفادة منها، وهذا على حساب الخزينة العمومية التي كان يفترض فيه الدفاع عن مصالحها.
 - رفض البت في ملف جبائي يستوفي الشروط القانونية و يوجد محل منازعة إدارية، وهو ما يلحق ضرر بالإدارة الجبائية وبمصالح الخزينة العمومية.
 - طلب أو قبول هبات مقدمة من طرف مكلفين بالضريبة، مقابل استشارات أو معلومات قدمت لهم أو على إثر دراسة ملفاتهم.
 - استعمال الأموال والوسائل، باختلاف أنواعها، الموضوعة تحت تصرفه، بمناسبة ممارسة وظائفه، لغايات غير مهنية، (كاستعمال سيارة المصلحة أو الهاتف أو آلة الاستنساخ، أو الأدوات المكتبية... الخ).
 - قبول هبات (نقدية كانت أو عينية) بسبب إبرامه لعقود تتعلق بالصفقات العمومية تتم بين الإدارة الجبائية و المتعاقدين معها، قصد تمكين بعض المشاركين في المناقصات من الظفر بها، وهذا على حساب المشاركين الآخرين.
 - الاستحواذ على أي متاع تملكه الإدارة أو موجود في مخازنها، قصد استعماله لأغراض شخصية.
 - تخريب أو إلحاق الضرر، بصفة متعمدة، بأموال تملكها الإدارة.
- أخيرا، ينبغي على عون الضرائب التحلي بسلوك مثالي، فيما يتعلق باحترام القوانين.

3.1.3.1.2. الإلتزام بإحترام الأنظمة الداخلية للإدارة

الموظف مطالب باحترام الأنظمة الداخلية الإدارية والمتعلقة بقواعد الانضباط العام والملبس والنظافة والأمن [54] ص(24).

4.1.3.1.2. الإلتزام بالسر المهني

يجب على عون الإدارة الجبائية الإلتزام بالسر المهني إذ يمنع عليه إفشاء أو تمكين الغير من الاطلاع على أية وثيقة أو خبر يحوزه أو يطلع عليه بحكم ممارسة وظيفته، إلا إذا اقتضت ضرورات المصلحة ذلك [54] ص(24).

وعليه يمنع على عون الإدارة الجبائية القيام بالأعمال التالية:

- إطلاع الغير على معلومات تخص الوضعية الجبائية لمنافس.
- القيام باستنساخ إشعارات بفرض الضريبة أو وثائق أخرى تتعلق بملف جبائي قصد استعمالها لغايات خارجة عن المصلحة.
- تبليغ أرقام حسابات بنكية تخص مكلفين بالضريبة لأشخاص غير مؤهلين.
- إطلاع الغير على طرق التحقيق التي أوصت بها الإدارة الجبائية.
- إفشاء إحصائيات تعتبرها الإدارة غير قابلة للتبليغ.
- إفشاء الوجهة التي ستأخذها حملة رقابة جبائية.
- التطرق لمراحل عملية التحقيق.

وأخيرا من المفيد الإشارة إلى أن وجوب احترام قاعدة الالتزام بالسر المهني لا يكون فقط تجاه الأشخاص الأجانب عن الإدارة ولكن أيضا إزاء الموظفين الآخرين الذين لا يحق لهم الإطلاع على المعلومات المهنية التي يحتاجونها في إطار مهامهم [54] ص (27-28).

5.1.3.1.2. الإلتزام بتبليغ طلبات الإستعلام الواردة من الجمهور

يتعين ممارسة واجب الإعلام ضمن إطار احترام قواعد كتمان السر المهني، حيث أن مهمة الإعلام التي تتكفل بها الإدارة الجبائية تلزم أعوانها بالرد على مختلف انشغالات واستفسارات المكلفين بالضريبة والمواطنين بصفة عامة، وعليه يتعين على موظف الإدارة الجبائية احترام الإجراءات الخاصة باستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

ويتم إعلام المكلفين بالضريبة من خلال :

- استقباله وإعلامه على مستوى المصالح الجبائية.
- تسليمه وإعلامه عن طريق الهاتف.
- تسليمه الوثائق الجبائية المناسبة (كالكتيبات المطويات، الاستمارات... الخ) [54] ص (28-29).

2.3.1.2. القواعد العامة لسلوك موظف الإدارة الجبائية

بالإضافة إلى السلوك الواجب على الموظف إتباعه عند تأديته لمهامه فإنه يتعين عليه أيضا التقيد بعدة الإلتزامات خارج إطار نشاطه الوظيفي نذكر منها ما يلي :

1.2.3.1.2. واجب التحفظ والحفاظ على الكرامة في الحياة الخاصة

فبالرغم من حرية إبداء الرأي التي يتمتع بها الموظف إلا أنه مقيد ببعض التعليمات ، كونه موظف يعمل في خدمة الإدارة، لذلك يمنع عليه إبداء آرائه السياسية أو الفلسفية داخل الإدارة حيث أن السيادة الوطنية تحتم عليه التحلي بالحياد تجاه المواطنين وعليه ، يتعين على الموظف على سبيل المثال :

- الامتناع عن انتقاد أو إبداء أحكام تقييميه على جانب معين من السياسة الجبائية المعمول بها أمام المكلفين بالضريبة.

- الامتناع عن التفوه بأقوال وأحكام تجريحية في حق الإدارة الجبائية من خلال إعطاء صورة غير صحيحة ومشوهة عن الإدارة الجبائية أو أعوانها.

- تفادي كل سلوك أو تصرف غير مشرف وغير نزيه و مخل بالأداب العامة.

- تفادي كل سلوك أو تصرف سيئ لسمعة الإدارة والذي يمكن أن يترتب عنه متابعات تأديبية كما هو الحال بالنسبة للسرقة أو إخفاء أشياء مسروقة أو الرشوة أو المتاجرة في المخدرات...الخ.

- إحترام تعهداته تجاه الغير في حياته الخاصة.

إن التقيد بواجب التحفظ و الحفاظ على الكرامة يجعل عون الضرائب في مأمن من كل حملة تشويهية [54] ص(30-31).

2.2.3.1.2. إلزام الإستقلالية في الحياة العامة

كل موظف بالإدارة الجبائية له الحق في الاختيار بين مهمته الإدارية المكلف بها أو تولي عهدة انتخابية، حيث لا يمكن الجمع بين الوظيفة العمومية و العهدة الانتخابية، كنائب في المجلس التشريعي أو رئيس لمجلس شعبي بلدي أو ولائي [54] ص(31).

لذلك كان من اللازم على الإدارة الجبائية إعطاء أهمية كبرى للموظف ابتداء من أول يوم تم فيه التعيين إلى طول فترة عمله بهذه الإدارة، و من أجل ذلك وضعت الإدارة الجبائية عدة مؤشرات لمتابعة و مراقبة سلوك العاملين بها نذكر منها ما يلي [10] ص(12-13):

$$100 \times \frac{\quad}{\quad} = RH_1$$

_____ = RH₂

_____ = RH₃

_____ = RH₄

_____ = RH₅

_____ = RH₆

_____ = RH₇

_____ = RH₈

(- -)
_____ = RH₉

$$\frac{\quad}{\quad \times} = RH_{10}$$

$$100 \times \frac{\quad}{\quad \times} = RH_{11}$$

$$100 \times \frac{\quad}{\quad} = RH_{12}$$

$$100 \times \frac{\quad}{\quad} = RH_{13}$$

$$\frac{\quad}{\quad} = RH_{14}$$

$$\frac{\quad}{\quad} = RH_{15}$$

$$\frac{\quad}{\quad} = RH_{16}$$

$$100 \times \frac{\quad}{\quad} = RH_{17}$$

$$100 \times \frac{\quad}{\quad} = RH_{18}$$

(34-91)

$$\frac{\quad}{\quad} = RH_{19}$$

$$100 \times \frac{\quad}{\quad} = RH_{20}$$

RH: رمز لمؤشرات خاصة بالموارد البشرية للإدارة الجبائية.

2.2. أهمية التشريع الجبائي في عقلنة التكاليف وتعظيم الحصيلة:

بعد ما يتم تطوير الإدارة الجبائية وفق مبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ وبعدها يتم تنظيم أمثل لهيكل هذه الإدارة وتقسيمها وفق أساس معين كأساس جغرافي مثلا وبعدها يتم الإعتناء بنوعية القوى العاملة بالإدارة الجبائية وذلك من خلال اختيار أكفاء الموظفين خلقيا وعلميا والسهر على تدريبهم دوريا، وبعد كل هذه الإجراءات وغيرها يأتي دور الإهتمام بالجانب التشريعي للنظام الجبائي والذي يراعى عند تصميمه إختيار أنواع من الضرائب تمكن الجهاز الضريبي من إدارتها بكفاءة عالية لذلك سنحاول في هذا المبحث معرفة دور القانون الجبائي في ضمان حق كل من المكلف والإدارة والتسهيلات المقدمة بالإضافة إلى ذلك نحاول معرفة أنواع الضرائب التي تدر حصيلة وفيرة للخزينة وفي نفس الوقت لا تكلف الإدارة الجبائية نفقات كبيرة , وبالتالي تحقق الفعالية للنظام الجبائي، لذلك سنقسم هذا المبحث للمطالب التالية:

1.2.2. دور القانون الجبائي في ضمان حق الأطراف

2.2.2. أهمية الضرائب المباشرة

3.2.2. أهمية الضرائب غير المباشرة

1.2.2. دور القانون الجبائي في ضمان حق الأطراف

إن القانون الجبائي باعتباره ينظم علاقة الدولة بالأفراد الخاضعين للضريبة ويهتم بدراسة القواعد القانونية الخاصة لكل ضريبة على حدى موضحا في نصوصه الأفكار الخاصة بها من تحديد لوعائها و شروط تطبيقها و ربطها و الجهات التي تطرح أمامها الخلافات التي تثار بشأنها وكيفية الفصل وغير ذلك من الأمور المتعلقة بكل ضريبة، أعطاه أهمية بالغة في تحقيق العدالة بين أفراد المجتمع.

والقانون الجبائي هو فرع من فروع القانون العام الذي ينظم العلاقة بين الهيئات العامة بعضها ببعض أو بينها وبين الأفراد، و بالتالي فالقانون الجبائي ينظم العلاقة بين الإدارة الجبائية وهي هيئة عامة وأفراد المجتمع (ممولي الضرائب المختلفة) [21] ص(47).

والجزائر سعيا منها لتحقيق العدالة والفعالية للنظام الجبائي وقصد المحافظة على حقوق الخزينة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى أنشأت قانون الإجراءات الجبائية في قانون المالية 2002 هذا القانون الذي يندمج ضمن أفاق التوافق والتكيف مع الأوضاع الجديدة وتسهيل الإجراءات التي يلجأ إليها المكلف في علاقته مع الإدارة الجبائية، حيث أتى بحقوق و واجبات للمكلفين و الإدارة على حد سواء .

لقد وضع القانون الجبائي القواعد و الأحكام التي تسمح بمراقبة العناصر الخاضعة للضريبة وصحة تقديرها وتمكن من تحديد الديون الضريبية وتضمن تحصيلها، كما نظم حقوق الإدارة و امتيازاتها ووضع الجزاءات المختلفة لكل من يخالف أحكام قانون الضريبة و لكنه في الوقت نفسه لم يغفل عن حماية الممول وصيانة حقوقه .

لذلك اشتمل القانون الجبائي على ضمانات خاصة تكفل تحديد الضريبة تحديدا دقيقا و تكفل حصيلته سنذكرها في ما يلي [21] ص(86-87):

1.1.2.2. حقوق و إمتيازات الإدارة

لقد رتب قانون الإجراءات الجبائية عدد من الأساليب و الحقوق للوصول إلى المادة الخاضعة لتقدير دين الضريبة بطريقة دقيقة كما فرض التزامات خاصة تكفل للإدارة الجبائية الحفاظ على حقوقها و إستفائها لدينها، يمكن أن نستعرضها في ما يلي :

- حق الإطلاع: أعطى المشرع الضريبي مصلحة الضرائب حق الإطلاع على الدفاتر و الوثائق و الأوراق (الخاصة بالممول) و التي تمكنها من تحديد دين الضريبة تحديدا دقيقا دون أن يحتج الممول بسرية هذه الوثائق لأن المفروض أن مصلحة الضرائب تكون أمينة على ما تضطلع عليه من أسرار، كما وضع القانون الجبائي الجزاءات و العقوبات على كل من يعرقل استخدام مصلحة الضرائب لحق الإطلاع سواء بالامتناع أو بإتلاف الأوراق و المستندات قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق المصلحة في تنفيذ تلك العقوبات [55] ص(33).

- حق التفتيش: منح المشرع الضريبي لموظفي الضرائب حق تفتيش بعض الأماكن التي يزاول فيها الممول نشاطه [55] ص(23).

- سلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة: أعطى المشرع الضريبي سلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة للإدارة الجبائية، سواء تم هذا التقدير بطريقة جزافية أو عن طريق المظاهر الخارجية، كما أعطى المشرع الضريبي لهذه الإدارة حرية كبيرة في تجميع البيانات والأدلة والمعلومات ومناقشة الممول للكشف عن مقدار المادة الخاضعة للضريبة مع العلم أن هذه الحرية ليست من أجل التحكم في الممولين وإنما السعي إلى الإقتراب بأكبر قدر ممكن من حقيقة المادة الخاضعة للضريبة.

- حق توقيع الجزاءات: فرض المشرع جزاءات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون من أجل الوصول لتقدير الوعاء الضريبي و تحديد دين الضريبة بصورة دقيقة و تعويض الخزينة العامة عن الأضرار التي تلحقها من عدم الوفاء بالضريبة في الأوقات المحددة قانونا.

- حق ضمان التحصيل: كفل القانون الجبائي للإدارة عددا من الحقوق والضمانات التي تمكنها من إستقائها لحقها، وقد أعطى لها الحق في إتخاذ عدة إجراءات تحفظية مثل الحجز التنفيذي على أموال الممول بقيمة ما يكون مستحقا من الضرائب دون الإلتجاء إلى القضاء ضمانا لسرعة التحصيل و تجنباً لطول الإجراءات وتعقيدها.

2.1.2.2. حقوق الممول: نظم القانون قواعد تحصيل الضريبة و من أهمها عدم تحصيل الضريبة إلا بتوافر الوقعة المنشئة لها مع تحديد إجراءات ربطها و تحصيلها كما نظم القانون الجبائي كذلك جهات الإختصاص المختلفة التي تفصل بين الممول و الإدارة في حال وجود نزاع حول تقدير أو ربط الضريبة كما يحدد أيضا المواعيد و الإجراءات اللازمة لضمان العدالة و حسن تقدير الوعاء، كما أعطى المشرع الضريبي الحق للممول في التظلم من قرارات التقدير و إبداء إعتراضاته إلى الجهات التي تولت الربط حتى تراجع نفسها.

بالإضافة إلى ذلك تظهر أهمية القانون الجبائي في التسهيلات التي يقدمها للمستثمرين في شكل تحفيزات جبائية.

إن التحفيزات الجبائية هي عبارة عن بعض الامتيازات الجبائية التي تقدمها الدولة لبعض الشركات أو المكلفين الطبيعيين أو بعض القطاعات أو الأنشطة قصد دعمها من أجل الإستثمار وبالتالي فتح المجال أمام خلق مناصب شغل، أو من أجل دعم بعض الأنشطة التقليدية .

و من جملة التحفيزات الجبائية التي يمنحها القانون الجبائي الجزائري للمستثمرين نذكر ما يلي :

3.1.2.2. الإمتيازات الممنوحة من طرف الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI)

[56] ص (19)

على المكلف الذي يريد الحصول على الامتيازات الجبائية لاستثماره أن يقدم بالإضافة إلى التصريح بالاستثمار طلب الإمتيازات الجبائية من هذه الوكالة، وهذه الأخيرة لها كامل الحق في إعطائه قرار الدعم أو رفضه بعد دراسة المشروع في أجل أقصاه 60 يوماً، ومن بين المستفيدين من الامتيازات نذكر:

شركات تستفيد من كل الامتيازات وهي الشركات التالية:

- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)

- الشركات ذات المسؤولية المحدودة و ذات الشخص الوحيد (EURL)

- شركات الأسهم (Sociétés par Action)

شركات تستفيد من بعض الامتيازات وهي الشركات التي لا تخضع للضريبة على أرباح الشركات

(IBS) مثل:

- شركات تضامن (SNC)

- شركات مساهمة (التي لا تخضع للضريبة على أرباح الشركات)

أما بالنسبة لطبيعة الامتيازات الجبائية فهناك نظامان، نظام عام ونظام خاص.

1.3.1.2.2. إمتيازات النظام العام [56] ص (19-20): في هذا النظام الامتيازات الجبائية

تخص فترة إنشاء هذا الاستثمار أو استغلاله .

1.1.3.1.2.2. إمتيازات متعلقة بفترة إنشاء الإستثمار (création): في خلال هذه الفترة

يستفيد المستثمر من الامتيازات التالية:

- حقوق التسجيل : تمنح إعفاءات تقدر بـ 05 % من أجل الحصول على الأراضي والمحلات التجارية، والمباني... الخ الموجهة للاستثمار، كما تمنح نسبة مخفضة تقدر بـ 05 % في حالة زيادة رأس المال الموجه للاستثمار.

- الرسم العقاري يعفى نهائياً من الرسم العقاري ابتداءً من أول جانفي من السنة التي تلي الحصول على العقار الموجه للاستثمار.

- الرسم على رقم الأعمال : يعفى المستفيد من الرسم على القيمة المضافة في حالة الحصول على معدات أو خدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز المشروع الاستثماري .

أما مدة الاستفادة من الامتيازات تكون لثلاثة سنوات أو أكثر و ذلك بقرار من الوكالة.

2.1.3.1.2.2. إمتيازات متعلقة بفترة إستغلال الإستثمار (Exploitation): بعد انتهاء المستثمر من فترة الإنشاء لهذا المشروع الاستثماري، يستفيد من إعفاء لمدة سنتين إلى خمسة سنوات من الضرائب و الرسوم التالية : TAP ، IBS

2.3.1.2.2. إمتيازات النظام الخاص [56] ص(20-21): في هذا النظام الامتيازات الجبائية تخص نظام المناطق (Les zone) ، و هناك نوعان من المناطق هما :

1.2.3.1.2.2. المناطق المهمة (Les zones spécifiques): وهي المناطق التي تحتاج إلى مساهمة خاصة من طرف الدولة والمؤسسات التي تقوم بمشاريع في هذه المناطق تستفيد من الامتيازات الجبائية التالية:

- لها جميع الامتيازات الممنوحة في النظام العام في فترة الإنشاء.
- في فترة الاستغلال تستفيد كذلك من إعفاء لمدة تتراوح من خمسة إلى عشرة سنوات من IBS،TAP، كما تستفيد من إعفاء من الرسم على العقارات الداخلة في الاستثمار بنفس المدة السابقة .

2.2.3.1.2.2. المناطق الحرة (Les zones franches):المستثمرين الواقعين في هذه المناطق معفيين من هذه الضرائب.

4.1.2.2.الوكالة الوطنية لدعم و تشغيل الشباب (ANSEJ) [57] ص(10): لكي يستفيد الشباب من الامتيازات الجبائية الممنوحة عن طريق هذه الوكالة يجب أن تتوفر شروط معينة هي :

- ان تكون المؤسسة المستفاد منها قرار دعم من هذه الوكالة .
- المستثمر يجب أن يقدم طلب الاستفادة من الامتيازات الجبائية من المديرية العامة للضرائب مرفوعة بقرار دعم من الوكالة .

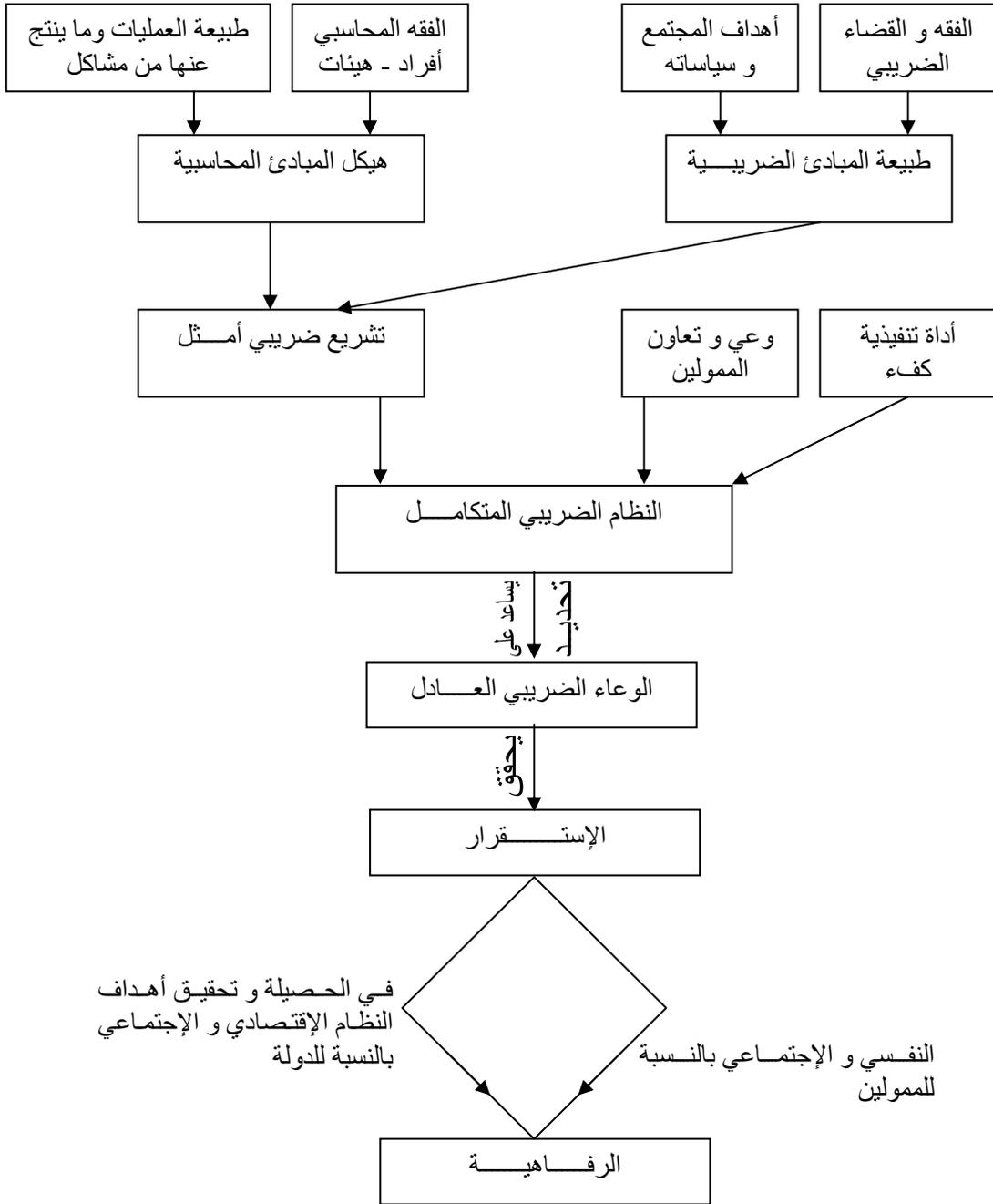
أما الامتيازات المستفاد منها فتتمثل في : إعفاء كلي من IRG ، IBS ، TAP لمدة ثلاثة سنوات ابتداء من بداية المشروع و كذلك إعفاء من الرسم العقاري لمدة ثلاثة سنوات.

- أما فيما يخص حقوق التسجيل فتمنح نسبة مخفضة تقدر بـ 05% على حقوق الملكية بالإضافة إلى إعفاء من جميع الحقوق الأخرى.

- فيما يخص الرسم على القيمة المضافة يستفيد من الشراء بالإعفاء من هذا الرسم من أجل اقتناء المعدات الداخلة في الاستثمار

5.1.2.2.الإمتيازات الخاصة بالأشغال التقليدية والفنية: يستفيد المكلف الذي يمارس نشاط تقليدي أو فني مثل صناعة الزرابي أو أواني تقليدية...الخ، من إعفاء خاص بالضرائب التالية TAP،IRG، الرسم العقاري.

وعموما فإن القانون الجبائي الأمثل يجب أن يأخذ باعتبارات تظم أهداف المجتمع و الفقه و القضاء الضريبي و المحاسبي و طبيعة المبادئ الضريبية و هو ما نلخصه في الشكل التالي :



الشكل رقم (04) : محددات تطوير النظام الضريبي [58] ص(332).

2.2.2. أهمية الضرائب المباشرة:

الضرائب المباشرة هي تلك الضرائب التي تقتطع مباشرة من الدخل الذي يحققه المكلف أو رأس المال الذي يملكه من الثروة وهي تفرض عموماً على عناصر تتمتع نسبياً بالدوام والإستقرار، ولا يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر ولها مميزات وتؤخذ عنها عيوب سنبينها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم : (05) :مزايا وعيوب الضرائب المباشرة[58] ص(09).

العيوب	المميزات	
- بطيئة التحصيل - شعور المكلف بعبئها وبالتالي محاولة التهرب من دفعها - مرونة اقتصادية ضعيفة	-سهولة التحصيل - مردودية ثابتة - معروفة وواضحة بالنسبة للمكلف - مراقبتها سهلة	الضرائب المباشرة

ومن أهم مميزات الضرائب المباشرة هو قلة تكاليف جبايتها فبالرغم من أنها تحصل على أساس جداول منظمة فهي لا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين ولا إلى جهد كبير لأنها تتميز بالبساطة ولان عناصرها واضحة ومعروفة للإدارة الجبائية ولا تحتاج إلى مراقبة كبيرة وتفقيش .
ومن أهم أنواع الضرائب المباشرة في النظام الجبائي الجزائري نذكر ما يلي :

1.2.2.2 الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) :

يفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين ضريبة سنوية تعرف بالضريبة على الدخل الإجمالي، وهي موحدة لأنها تحسب على أساس الدخل الإجمالي الذي يتكون من عدة مداخيل صافية، نوعية مثل المداخيل الفلاحية أو العقارية أو الصناعية أو التجارية.....الخ
يحدد الدخل الصافي لكل صنف بطريقة منفردة حسب قواعد محددة خاصة ، ويتم إعداد دراسة مفصلة لكل صنف[11] ص(03).
ومن بين المداخيل الصافية التي تفرض عليها الضريبة على الدخل الاجمالي نذكر مايلي :

1.1.2.2.2 الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية

وهي تلك الأرباح الناتجة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية....الخ.وتفرض على الأشخاص الذين يزيد دخلهم السنوي عن 3000000دج [59] ص(02). سواء كانوا طبيعيين أو شركات أشخاص أو أعضاء في شركات أخرى , وتحديد الدخل الخاضع للضريبة يشمل المداخيل الصناعية والتجارية والحرفية بعد خصم الأعباء والتمثلة في:
- الأعباء العامة ,كراء الشركة للمباني , مصاريف العمال.
خصم بعض المصاريف المرتبطة بعمليات خارج الجزائر التي تتطلب اعتماد بالتحويل من قبل السلطات المالية المختصة، كما هو الحال بالنسبة للمصاريف المالية الخاصة بالقروض المبرمة خارج الجزائر أو الخاصة بالرخص البراءات أو الاتعاب المسددة بعملة صعبة.

- الإهلاكات المنجزة فعلا في حدود الإهلاكات التنازلي أو التصاعدي أو الخطي المتسارع(نشاط القرض الايجاري) المسموح به ,بمعنى اعتماد المعدل الخطي في بعض الاستثناءات .
- بالنسبة للسيارات السياحية هناك سقف لمبلغ الشراء الذي يتم على أساسه تحديد مبالغ الإهلاك وهو ثمانى مائة ألف دينار ,ماعد السيارات التي تشكل أداة أساسية لنشاط المؤسسة فإنها تخضع لسعر الحيازة الحقيقي في تحديد مبالغ الإهلاك.
- مؤونات الخسائر أو الأعباء عند تحديدها بدقة، وتكون محتملة ومدونة في قيود الدورة وكشف المؤونات وتحت طائلة المراجعة الجبائية، ولا بد من إعادة المؤونات التي تصبح بدون غرض أو غير مطابقة لوجهتها خلال الدورة .
- الضرائب المدفوعة من قبل المؤسسة والتي تم تسديدها خلال الدورة .
- وحدها الضرائب على مداخيل المؤسسة هي التي لا تكون قابلة للخصم .
- قيمة سلع التجهيز, قطع الغيار والمواد المستوردة بدون دفع , والمعفاة من إجراءات مراقبة التجارة الخارجية والصرف وقيمة المنتجات المستوردة في نفس الظروف والموجهة لنشاطات مرخصة من طرف مجلس النقد والقرض، والممارسة من طرف تجار جملة أو وكلاء.
- إلى جانب هذه الأعباء القابلة للخصم، نجد أعباء أخرى لاتعطي الحق في الخصم مثل الغرامات، المحجوزات، العقوبات مهما كانت طبيعتها، والتي تكون على عاتق المؤسسة.
- إن الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي مطالبين باكتتاب قبل الفاتح أفريل من كل سنة تصريح خاص بأرباحهم الجبائية للسنة المقبلة.

2.1.2.2.2. أرباح المهن غير التجارية:

ويقصد بها أرباح المهن الحرة, والدواوين التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر وكل النشاطات التي لا ترتبط بصنف اخر من الأرباح أو العوائد, كما تشمل مصنفات حقوق المؤلف للكتاب والمؤلفين وحقوق المخترعين والخاضعون لها مطالبون بتقديم تصريح خاص قبل الفاتح أفريل من كل سنة وهم خاضعون لنظام التصريح المراقب [60] ص(04).

3.1.2.2.2. المداخيل الزراعية: [61]

الأرباح الزراعية هي تلك الأرباح الناتجة عن النشاطات الزراعية والرعية والنتيجة عن تربية النحل،.... الخ. على أن لا يكون لها طابع صناعي، وتعفى من الضرائب عائداً زراعية الحبوب، الخضر الجافة والتمور.

4.1.2.2.2. المداخل العقارية المبنية وغير المبنية المؤجرة: [11] ص(15)

المداخل المعنية هي تلك المتأتية من تأجير العمارات، والمحلات التجارية والصناعية الفارغة، وتلك التي تنتج عن عقد سلف للاستعمال، وتلك الناتجة عن تأجير ممتلكات غير مبنية من كل الأصناف بما فيها الأراضي الفلاحية.

بعض العائدات العقارية خاضعة للاقتطاع من المصدر ويتعلق الأمر بالعائدات الناتجة من التاجير لهدف غير تجاري للمباني ذات الاستعمال السكني الخاضعة لنسبة 07%، ذات طابع تحريري من الضريبة والعائدات الناتجة من تأجير المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني الخاضعة لاقتطاع 15%.
وتحدد الضريبة بواسطة تصريح خاص مكتتب من قبل المعني بالضريبة قبل الفتح فيفري من كل سنة.

5.1.2.2.2. عائدات رؤوس الأموال المنقولة [62] ص(23)

وهي نوعان:

1.5.1.2.2.2. نواتج الأسهم والحصص الاجتماعية

ويتعلق الأمر بعوائد توزعها شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأشخاص وشركات المساهمة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

وتدرج في خانة العائدات القابلة للتوزيع أرباح الأسهم، ونواتج صناديق التوظيف، القروض والتسيقات للشركاء، المكافآت، الامتيازات والتوزيعات المحجوبة، مكافآت الحضور والنتائج في انتظار التخصيص التي لم توجه للرأس المال الاجتماعي للمؤسسة في حدود ثلاث سنوات. هذه العائدات تمنح عند حلول موعد سدادها اقتطاع من المصدر ب15%، مثل الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين أصحاب الأسهم والمعنويين غير المقيمين والوضعية ستكون مختلفة في حالة وجود اتفاقية جبائية مطبقة.

2.5.1.2.2.2. نواتج الديون الودائع والكفالات

ومن بين ما يشمل هذا الصنف الفوائد والنواتج الأخرى للديون الرهنية، الامتيازات أو دين غير المضمون، السندات، الكفالات النقدية، ودائع المبالغ المالية والحسابات الجارية.

كل هذه الأشياء توجب الخضوع للضريبة بمجرد دفع أو تسجيل حساب دائن أو مدين، يتم هذا الإخضاع من خلال خصم من المصدر بنسبة 10 %، ويصل إلى 50% بالنسبة للأوراق لحاملها.

6.1.2.2.2. الرواتب والأجور، المعاشات والريوع العمرية [11] ص(16)

ويتعلق الأمر إذا بالمرتبات، التعويضات، أجور، معاشات، ريوع عمرية. وتعتبر أيضا المكافآت الممنوحة لأصحاب الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، كأجور و مكافآت الأشخاص الذين يعملون في بيوتهم بصفة شخصية ولحساب الغير، علاوات المر دودية والمنح غير الشهرية والمكافآت الناتجة عن كل نشاط مناسباتي بصفة شخصية.

- نظام فرض الضرائب:

باستثناء المكافآت، التعويضات، العلاوات والمنح غير الشهرية الخاضعة للضريبة من خلال الاقتطاع من المصدر بنسبة 15 %، تكون المداخل الأجرية خاضعة للضريبة وفق مبدأ الاقتطاع من المصدر محررا كليا من الضريبة وتنفذ من قبل المستخدم حسب سلم الضريبة على الدخل الإجمالي التصاعدي الشهري .

7.1.2.2.2. فائض قيمة التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية [11] ص(24-25)

ويتعلق الأمر بالزيادات في القيمة المحققة فعليا من طرف الأشخاص الذين يتنازلون خارج إطار النشاط المهني عن الممتلكات أو أجزاء من الممتلكات المبنية وغير المبنية بالإضافة إلى حقوق عقارية على علاقة بهذه الممتلكات وليست معنية بفوائض القيمة الناتجة عن تنازل على ملك عقاري مرتبط بالتنازل عن ميراث لأغراض تصفية ميراث غير مقسم موجود.

1.7.1.2.2.2. تعريف فائض القيمة الخاضع للضريبة

يتكون من الفارق بين سعر التنازل الذي تخصم منه الاعباء والرسوم المرتبطة وسعر الشراء أو الإنشاء بزيادة 8% لكل سنة كاملة للأخذ بعين الاعتبار لبعض التكاليف والتضخم.

عندما تعتبر الإدارة سعر التنازل غير كافي يمكنها إن تعيد التقييم على أساس القيمة التجارية والحقيقية وهذا يؤدي إلى إعادة تقييم الحقوق العقارية الفعلية.

يستفيد دافع الضريبة من بعض التخفيضات الجرافية التي تختلف حسب تاريخ شراء الملك، مثلا فائض القيمة تنازل تم في مدة تتجاوز 15 سنة يعفى نهائيا، أما العمليات التي تتم في فترة تتراوح

بين 6 و10 سنوات تستفيد من تخفيض قيمته 60% فيما تستفيد العمليات التي تتم في فترة بين سنتين وأربع سنوات من تخفيض قيمته 30 %، أما إذا كانت الفترة تتراوح بين 10 و15 سنة فالتخفيض يصل إلى 80% [62] ص(33).

2.7.1.2.2.2. نظام فرض الضريبة

عندما يحقق المكلف بالضريبة أي فائض قيمة يلزم باكتتاب تصريح خاص لعقد البيع خلال 30 يوماً [11] ص(26). وفي ظرف 10 أيام من تسجيل التصريح، تقوم الإدارة بحساب المبالغ الخاضعة للضريبة وتصبح موضوع مستخرج ضريبة منفرد.

يتكون الدخل الإجمالي من مجموع المداخل الصنفية ويحسب على أساس السلم التصاعدي التالي:

الجدول رقم (06): الضريبة على الدخل الإجمالي [60] ص(06).

النسبة %	أقساط الدخل السنوي الخاضع للضريبة (دج)
0	أقل من 60000
10	من 60001 إلى 180000
20	من 180001 إلى 360000
30	من 360001 إلى 1080000
35	من 1080001 إلى 3240000
40	أكثر من 3240000

2.2.2.2. الضريبة الجزافية الوحيدة (I F U):

وهي ضريبة تم أحداثها محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل و هي تعوض الضريبة على الدخل و الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني [63] ص(04).

ويخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة [63] ص(04):

- الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار (3.000.000) بما في ذلك الحرفيون التقليديون الممارسون لنشاط حرفي فني , وتكون نسبتها 6%.

- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار (3.000.000) وتكون نسبتها 12%.

- لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في آن واحد أنشطة تنتمي لفئتين المذكورتين في الفقرتين 1 و2 للضريبة الجزافية الوحيدة إلا إذا لم يتم تجاوز سقف ثلاثة ملايين دينار (3.000.000) يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام. ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات .
وتكون نسبة توزيع حصيلتها كما يلي:

الجدول رقم (07) : يبين كيفية توزيع مداخل الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) [63] ص(04).

البيان	حصة ميزانية الدولة	حصة ميزانية البلدية	حصة ميزانية الولاية	حصة ميزانية الصندوق المشترك	المجموع
الضريبة الجزافية الوحيدة	%50	%40	%05	%05	%100

3.2.2.2. الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

تخضع الأرباح المحققة من قبل الشركات التي لها شخصية معنوية لضريبة سنوية تعرف

بالضريبة على أرباح الشركات [64] ص(69).

أما شركات الأشخاص و شركات المساهمة و الشركات المدنية غير المؤسسة في شكل شركات أسهم , غير معنية بهذه الضريبة, لكنها يمكن إن تختار التعامل وفق هذا الشكل من الضريبة.

أشكال أخرى مثل هيئات التوظيف الجماعي في القيم المنقولة لا يمكنها اختيار الخضوع لهذا النظام الضريبي .

الأرباح المعنية هي الأرباح أو المداخل المحققة في الجزائر [11] ص(49).

بالنسبة للقانون الداخلي , يجب أن تكون المؤسسة في الجزائر , بمعنى تتوفر على وجود مادي واستقلالية مع إبداء ديمومة، وفي حالة عدم وجود مثل هذه الشروط, يجب أن يمارس النشاط من قبل ممثل بمعنى وجود وكيل حقيقي لحساب الشركة وفي غياب الشركة و الوكيل يجب أن يترجم النشاط بدورة تجارية كاملة، ويشمل الاتفاقيات معايير أخرى و ترتبط أساسا بمفهوم المؤسسة الدائمة، ويحدد

الربح الخاضع للضريبة من النتائج المحاسبية قبل دفع الضرائب المصححة على أساس المؤشرات الضريبية.

1.3.2.2.2. تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة:

الدخل الخاضع للضريبة يمتد من فائض قيم الأصول على المجموع المشكل للخصوم من مستحقات الغير كالإهلاكات والمؤونات المبررة .

1.1.3.2.2.2. النواتج الخاضعة للضريبة [62] ص(16): و هي تظم المبيعات والأشغال

وأداء خدمات وتتكون النواتج من سعر السلع التي تم بيعها، أو الأعمال المنجزة أو الخدمات التي تم تأديتها وتتعلق بحقوق محصلة .

- النواتج المالية: و تتكون من:

* فوائد الديون.

* قروض الدفع المقدمة للزبون ليست معنية لأنها مدرجة في رقم الأعمال، بالمقابل فوائد الودائع البنكية والكفالات النقدية معنية .

* مداخيل القيم المنقولة: وهي مداخيل الأسهم و الحصص الاجتماعية و السندات وأذونات الخزينة.

* النواتج الاستثنائية.

* فائض قيمة التنازل : تحقق عند التنازل عن عناصر أصل عقاري سواء الجاري أو عند نهاية

الاستغلال وهي خاضعة للضريبة سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل.

* فوائض القيمة المعاد استثمارها : عندما يلتزم المكلف بالضريبة بإعادة استثمار الأصول الثابتة قبل

انقضاء مهلة ثلاثة سنوات بدءا من إقفال السنة المالية، مبلغ فائض قيمة مضاف إليه سعر التكلفة

للعناصر المتنازل عنها، فوائض القيمة لاندرج في الربح الخاضع للضريبة للسنة التي تحققت خلالها .

* فوائض قيمة إعادة التقييم يعاد إدماجها في النتائج مبدئيا .

* الإعانات : هناك ثلاثة أنواع من الإعانات تمنحها الدولة أو الهيئات العمومية :

إعانات التجهيز : لا تشملها نتائج العملية عند تاريخ دفعها , عندما تساهم في إنشاء أو شراء أصول ثابتة

قابلة للإهلاك. يجب أن تلحق بالأرباح الخاضعة للضريبة إلى حد بلوغ قيمة الإهلاكات المطبقة على

سعر تكلفة هذه الأصول الثابتة.

تشمل إعانات الاستغلال المنح التعويضية في حالة عدم كفاية السعر

الإعانات الموجهة لتغطية تكاليف الاستغلال : وتعتبر خاضعة للضريبة حسب شروط القانون العام .

إعانات التوازن : التي تمنح تماشيا مع نتائج المؤسسة تعد ضمن النتائج الخاضعة للضريبة خلال السنة

المالية.

2.1.3.2.2.2. الأعباء القابلة للخصم [65] ص(29-30)

لا تكون المصاريف و الأعباء قابلة للخصم إلا إذا كانت متعلقة بالتسيير العادي للشركة فعلية ومبررة ومدرجة في أعباء السنة الجارية وتترجم من خلال نقص في الأصل الصافي، أما المشتريات واستهلاك المواد والسلع (المخزون) يجب أن تكون مدرجة في حسابات المؤسسة بسعر الشراء (سعر الشراء مرتفع بالتكاليف الملحقة ومنخفض بالخصومات).

- الخدمات: تكاليف الخدمات غالبا ما تكون قابلة للخصم مع مراعاة بعض الشروط .

وهكذا المكافآت المدفوعة لغير الأجراء يجب أن تكون مصرح بها في الوثائق الجبائية أسعار كراء المحلات الموجهة مباشرة للاستغلال، وفي نفس الوقت تكاليف الصيانة والتصليح يجب أن تساهم في الحفاظ على الأصول الثابتة وتبقى هياكل المؤسسة على حالها وأن لا تزيد من مستوى حياتها.

- مصاريف المستخدمين: حتى تكون مصاريف المستخدمين قابلة للخصم يجب أن تتناسب مع عمل فعلي غير مبالغ فيه بالنظر إلى أهمية الخدمة التي تمت تأديتها حتى تكون مكافآت المسيرين والشركاء قابلة للخصم يجب أن ينشط هؤلاء في داخل مؤسسات خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، أما الأعباء الاجتماعية واشتراكات الضمان الاجتماعي الملحقة بالمكافآت قابلة للخصم من النتائج.

- الضرائب: الضرائب والرسوم المستحقة على الشركة قابلة للخصم (ضريبة عقارية ملحقة بالعقارات المبنية وغير المبنية الموجودة في الأصل، رسم التطهير، الرسم على النشاط المهني). باستثناء الضريبة على أرباح الشركات نفسها.

الغرامات والعقوبات غير قابلة للخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة.

ونفس الشيء بالنسبة لفوائد التأخير أو ارتفاع الحقوق الحاصلة في حالة نقص أو عدم كفاية التصريح أو الدفع فهي كذلك غير قابلة للخصم.

- الأعباء المالية: هي من حيث المبدأ قابلة للخصم، أما المصاريف المختلفة كأقساط التامين قابلة للخصم عندما تدفع لضمان مختلف الأخطار التي تتعرض لها عناصر الأصول أما الهبات الممنوحة للمؤسسات العلمية أو الجمعيات الخيرية قابلة للخصم في حدود 1% من الربح ويجب أن يصرح بها للإدارة الجبائية.

- الإهلاكات [11] ص(55): الإهلاكات الفعلية قابلة للخصم في حدود الإهلاك المسموح به، بمعنى الإهلاك الخطي وفي بعض الحالات الإهلاك التنازلي أو التصاعدي أو الخطي المتسارع(نشاطات

القرض الإيجاري منذ صدور قانون المالية 2006)، نفس الحد المعمول به بالنسبة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية يطبق على إهتلاكات السيارات السياحية التي تشتريها المؤسسة، إلا إذا كانت السيارة تستعمل في إطار النشاط الأساسي للشركة.

-المؤونات [66] ص(106): حتى تكون الاحتياطات قابلة للخصم يجب إن تستوفي شروطا شكلية وموضوعية، يجب أن تلاحظ الخسائر والأعباء بدقة تكون محتملة وليس فقط متوقعة الحدوث خلال السنة المالية، وتكون المؤونات أيضا مسجلة في المحاسبة ومرحلة في كشف المؤونات الخاص بالوثائق الجبائية.

2.3.2.2.2 حساب الضريبة

إن المعدل العام المطبق على أرباح الشركات محدد بنسبة 25% ونسبة مخفضة قدرها 12.5% مقرر لبعض الأرباح [67] ص(03). وهذه الأرباح هي:

الأرباح المعاد استثمارها خلال الدورة في تحقيق بعض الأصول المنتجة، محددة بقائمة عن طريق التنظيم سواء كانت هذه الاستثمارات منجزة أو غير منجزة في مجال نشاط الشركة.

ومن اجل ذلك تقوم الشركات بالاكنتاب أثناء تصريحاتها السنوية وبالالتزام بإعادة استثمارها خلال السنة المالية التي تعقب تحقيقها، وللإستفادة من النسب المخفضة على الشركات مسك محاسبتها بانتظام وأيضا تحديد بشكل مفصل في التصريح السنوي بالنتائج، الأرباح القابلة للإستفادة من المعدل المخفض وإرفاقها بقائمة الإستثمارات المنجزة مع تحديد طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وأسعار تكلفتها.

أما الأملاك التي تخضع للمعدل المخفض يجب أن تبقى ملكا للشركة لمدة خمس سنوات على الأقل تحت طائلة تطبيق المعدل العادي للضريبة على المبلغ الخاضع للمعدل المخفض , بعد طرح المبلغ للمعدل المخفض الذي كان موضوع العملية , الرسوم الإضافية المستردة سترفع بعقوبة بنسبة 25 %.

كما يوجد عدد من نسب الاقتطاع الضريبي من المصدر بخصوص الضريبة على الأرباح الشركات محددة كالآتي:

10% بالنسبة لفوائد الديون والودائع والكفالات، هذا الاقتطاع يمثل قرض ضريبي يرحل على الضريبة النهائية.

20% بالنسبة للمبالغ المحصلة من الشركات في إطار عقد تسيير يكون خاضعا للضريبة من خلال الاقتطاع من المصدر، الاقتطاع يكون محررا من الضريبة.

3.3.2.2.2. تحديد ودفع الضريبة

1.3.3.2.2.2. إلتزامات الشركات :

هناك التزامات ضريبية وأخرى محاسبية :

- الإلتزامات الضريبية [62] ص(60).: المكلفون بالضريبة ملزمون خلال الـ 30 يوما من بداية نشاطهم باكتتاب لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا التصريح بالوجود.

عند تنازل أو انقطاع الشركة عن النشاط، فإن الضريبة المستحقة على الإرباح غير المحصلة يجب إعدادها مباشرة، أما سحب الاعتماد من طرف مجلس النقد والقرض فهو مماثل للانقطاع عن النشاط، كذلك تحويل شركة أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة إلى شركات أشخاص يعتبر بمثابة انقطاع عن النشاط و المكلف بالضريبة ملزم بتبليغ مفتش الضرائب في مدة لا تتجاوز 10 أيام.

- الإلتزامات المحاسبية : الشركات ملزمة بمسك محاسبتها وفقا للقوانين والتنظيمات الجاري العمل بها وخاصة المخطط المحاسبي الوطني .

المكلفون بالضريبة ملزمون بتقديم الوثائق المحاسبية خلال كل طلب شرعي من إدارة الضرائب.

الكشوفات والسجلات والوثائق والأوراق التي تعمل عليها إدارة الضرائب يجب أن يتم الاحتفاظ بها لمدة 10 سنوات على الأقل.

2.3.3.2.2.2. التصريح ودفع الضريبة

تعد الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين في مقراتهم الإجتماعية أو هيئاتهم الرئيسية.

التصريح السنوي بالنتائج يجب أن يكتب قبل 1 ابريل من كل سنة وإذا كانت الشركة عاجزة، يتم التصريح بقيمة العجز وفق نفس الشروط [11] ص(57).

عجز سنة مالية قابل للترحيل على الأرباح السنوات السابقة إلى غاية السنة المالية الخامسة مدمجة .
تترك حرية ترحيل العجز للشركات لترحيلها على خمس سنوات , خلال الترحيل يجب البدء بأقدم عجز.

4.2.2.2. الرسم على النشاط المهني TAP:

يتم فرض هذا الرسم بمناسبة تحقيق مداخيل إجمالية من طرف المكلفين بالضريبة التي لهم إقامة مهنية دائمة في الجزائر عند ممارسة نشاط تعد أرباحه خاضعة للضريبة الإجمالية على الدخل في صنف الأرباح الصناعية و التجارية.

رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تعد أرباحه خاضعة للضريبة الإجمالية في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

لا تطبق هذه الضريبة على العمليات المنجزة بين وحدات نفس الشركة.

أما بالنسبة لوحدات شركات الأشغال العمومية والبناء، يتكون رقم الأعمال من مبلغ مداخيل السنة [11] ص(84).

1.4.2.2.2. قاعدة حساب الضريبة

يحسب الرسم سنويا على رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة وتستفيد من تخفيض بنسبة:

30%: مبلغ عمليات البيع بالجملة ومبلغ عمليات البيع بالتجزئة المنجزة على المواد التي يضم سعر بيعها أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة.

50%: مبلغ عمليات البيع بالجملة المنجزة على المواد التي يضم سعر بيعها أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة، ومبلغ عمليات البيع بالتجزئة للأدوية المصنفة إستراتيجيا وهامش ربحها بالنسبة لعمليات البيع بالجملة يتراوح بين 10% و 30%.

75%: مبلغ البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والمازوت [11] ص(86).

أما نسبة هذا الرسم فتقدر بـ 2% من رقم الأعمال.

2.4.2.2.2. الأشخاص الخاضعون للضريبة

يحرر الرسم باسم صاحب المداخيل الخاضعة للضريبة في مكان مزاوله المهنة أو حلول موعد السداد للمؤسسات الرئيسية، باسم كل مؤسسة، على أساس رقم الأعمال المحقق من قبل كل هيئاتها أو وحداتها في كل بلدية أو مكان الإقامة.

في الشركات مهما كان شكلها وكذلك جمعيات المساهمة، يحرر الرسم باسم الشركة أو باسم الجمعية.

3.4.2.2.2. التصريح

المكلفون بالضريبة الخاضعون للرسم ملزمون بالاكتتاب سنويا لدى مفتشيه الضرائب المختصة إقليميا في نفس الوقت الذي يقدم فيه تصريح بالنتائج، التصريح برقم أعمال الدورة خاضع للرسم [68].

يجب أن يظهر بوضوح قسط رقم الأعمال المعني بالتخفيض، كما يجب أن يتم إعداد التصريح حسب كل وحدة أو هيئة في بلديات مكان وجودها.

وبخصوص العمليات المنجزة في إطار شروط الجملة، يجب أن تكون واضحة جدا في وضعية تضم بالنسبة لكل زبون المعلومات التالية [11] ص(87).

رقم التعريف الجبائي، الاسم واللقب أو التسمية الاجتماعية، عنوان الزبون، مبلغ عمليات البيع المحققة، رقم القيد في السجل التجاري ومبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.

3.2.2. أهمية الضرائب غير المباشرة

الضرائب غير المباشرة هي تلك الضرائب التي يستطيع المكلف نقل عبئها إلى غيره، و بالتالي فهي لا تتصف بالثبات و الاستقرار لأنها تفرض عليها بعض الوقائع و التصرفات العرضية مثل الضرائب على الإنتاج و الضرائب على الاستهلاك... الخ، و المكلف بالنسبة لهذا النوع من الضرائب يعتبر وسيط فقط بين الإدارة و المستهلك النهائي أو المكلف الحقيقي، و للضرائب غير المباشرة مزايا و عيوب يمكن أن نلخصها في الجدول التالي :

الجدول رقم (08): يبين مزايا و عيوب الضرائب غير المباشرة [27] ص (22-23).

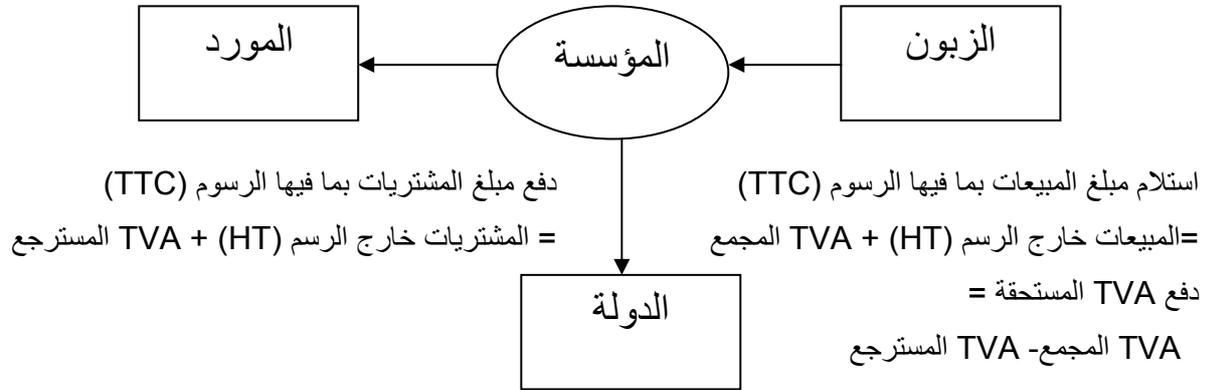
رقم	المزايا	رقم	العيوب
1	عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها و بالتالي فلا يتهرب	1	لا تمييز بين الممولين تبعا لظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمامها قدم المساواة في دفعها دون مراعاة لمرتفع الدخل عن منخفضه.
2	تشكل إرادا دوريا و مستمرا على مدار السنة للخرينة العامة.	2	تتطلب نفقات أكبر لتحويلها لأنها تستلزم و جود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع و التصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها و العمل على منع التهرب منها.
3	تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كإستعمالها في الحد من إستهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية، أو لحماية الصناعات الناشئة.	3	عيوبها في مرونتها، لا سيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها.
4	مرونة حصيلتها، بحيث إنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة تبعا للحالة الاقتصادية فتزداد في فترة الرخاء.		

إن أهم ميزة تمتاز بها الضرائب غير المباشرة هو قلة نفقات جبايتها و ذلك لأنها لا تحتاج إلى جداول إسمية و إقرارات و كشوفات، فالمكلف يؤديها أحيانا بدون أن يشعر بها، إلا أنها تحتاج إلى رقابة كبيرة. و من أهم الضرائب غير المباشرة التي يمتاز بها النظام الجبائي الجزائري نذكر مايلي :

1.3.2.2. الرسم على القيمة المضافة TVA:

الضريبة على القيمة المضافة تعتبر من الضرائب المركبة التي تفرض على الأنفاق العام للإستهلاك، و هي تلك الرسوم المفروضة على رقم الأعمال و هي ضريبة تفرض على جميع الأموال و الخدمات المستهلكة محلية الصنع كانت أم مستوردة، و يتم إستفاء هذه الضريبة في كل مرحلة من المراحل الدورة الاقتصادية (الإنتاج، التوزيع، الإستهلاك) كما تفرض عند الإستيراد، و هكذا حتى و وصولها إلى المستهلك النهائي حيث يقع عبئها عليه ضمن سعر المال أو الخدمة المسلمة إليه [70] ، لذلك فهي

بالنسبة للمكلف لا تعتبر نفقة و لا إيراد و يمكن توضيح مبدأ الرسم على القيمة المضافة من خلال الشكل التالي :



الشكل رقم (05) : مبدأ الرسم على القيمة المضافة [69] ص(23).

و الجدير بالذكر أن الضريبة على القيمة المضافة نشأت للمرة الأولى سنة 1954 في فرنسا بفضل الأستاذ موريس لوريه الذي وضع قواعدها الرئيسية سنة 1953 و كان معدل الضريبة العادي 20% مع زيادات لغاية 23% و 25% أما المعدلات المخفضة فكانت بحدود 6% و 10% [70] . و بدأ تطبيق الرسم على القيمة المضافة في الجزائر ابتداء من تاريخ 01 أفريل 1992 و ذلك بموجب قانون المالية رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 و المتعلق بقانون المالية لسنة 1992 .

1.1.3.2.2. العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

هناك عمليات يعد تطبيق الرسم على القيمة المضافة فيها إلزاميا، و أخرى تخضع بالاختيار :

- العمليات الخاضعة و جوبا: [71] ص(13-14): هذه العمليات تتمثل في المبيعات و التسليمات المنجزة من قبل المنتجين و الأشغال العقارية وبيع العقارات و القواعد التجارية، وعمليات البيع المحققة من تجار الجملة، و تجارة المستوردين، و تسليم المنتجات التي يقوم بها المنتجون لأنفسهم، وعمليات الكراء، و تأدية الخدمات، أشغال الدراسات و البحث، و العمليات المنجزة في إطار ممارسة مهنة حرة، و العمليات المنجزة من طرف البنوك و شركات التأمين.

- العمليات الخاضعة بالإختيار [72] ص(15):هي عمليات توجد من حيث المبدأ خارج حقل تطبيق الرسم على القيمة المضافة، لكن تكون خاضعة بالإختيار و هذا يعني العمليات المنجزة من طرف غير الخاضعين في حدود التي يقومون فيها بالفوترة عند التصدير أو الشركات البترولية، أو الخاضعين الآخرين أو للشركات المستفيدة من نظام الشراء و فق نظام الإعفاء .

2.1.3.2.2. عمليات الحسم المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

إنّ نظام الحسم في الرّسم على القيمة المضافة يرتكز على قاعدة أساسية تتمثل في أنّ الرّسم على القيمة المضافة الذي أثقل عناصر سعر التكلفة لعملية خاضعة لهذا الرّسم قابل للحسم من الرّسم على القيمة المضافة الذي تخضع له هذه العملية.

1.2.1.3.2.2. مجال تطبيق الحقّ في الحسم:

إنّ الأساس القانوني الذي يحدّد مجال تطبيق الحقّ في الحسم، هو ما نصّت عليه المواد: 29-31 - 34 - 35-36-38 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

- السلع و الخدمات التي تمنح الحقّ في الحسم :

إنّ الرّسم المذكور في الفواتير أو البيانات أو وثائق الاستيراد و المثقل للعناصر المكوّنة لسعر تكلفة عملية خاضعة للرّسم على القيمة المضافة؛ قابل للحسم من الرّسم على القيمة المضافة الواجب تطبيقه على هذه العملية، بمعنى أنّ حسم الرّسم على القيمة المضافة يتمّ على عمليات خاضعة لهذا الرسم [71] ص(47).

غير أنّ هذا الحقّ تمّ توسيعه حتّى إلى بعض العمليات غير الخاضعة للرّسم وهي محددة على سبيل المثل عمليات التصدير المعفاة من الرّسم طبقاً لنصّ المادة 13 من قانون الرّسم على رقم الأعمال وعمليات البيع المحققة بالإعفاء بحيث تمنح هذه العمليات استثناء الحقّ في استرجاع الرّسم وذلك طبقاً لأحكام و إجراءات نصّ المادّتين 50 و 50 مكرّر من قانون الرّسم على رقم الأعمال [71] ص(48).

إنّ الحقّ في الحسم مرخّص للمكّلفين الخاضعين لهذا الرّسم، بالإضافة إلى جميع مشترياتهم المثقلة بالرّسم و المتعلقة بالسلع و المواد الأوّليّة و الخدمات و المصاريف العامّة يضاف إلى ذلك السلع القابلة للاستهلاك و المتمثلة في الاستثمارات المنقولة و العقاريّة المشتراة أو المحدثّة مثل التركيبات، المحلات، مستودعات التخزين، الآلات... الخ [71] ص(48-49).

1.1.2.1.3.2.2. تحويل الحق في الحسم

* المؤسسات التي تصرّح برقم أعمالها على مستوى المقر الرئيسي: يجوز للمكلفين بالرّسم الذين يجمعون أرقام أعمالهم على مستوى مقرّهم الرئيسي أن يقوموا بحسم الرّسم الذي أثقل المواد أو الخدمات أو السلع القابلة للاستهلاك المشتراة من قبل وحداتهم أو مؤسساتهم أو إستغلالاتهم أو لحسابهم. [71] ص(47).

* المؤسسات المرتبطة بعقد لإنجاز صفقة: عندما تكون مؤسستان مرتبطتان بعقد لإنجاز صفقة تحتوي على لوازم و أشغال ويقوم فيها ربّ العمل باسمه الخاصّ باستيراد كلّ اللّوازم المنصوص عليها في العقد أو جزء منها أو شرائها محليًا، فإنّ الرّسم على القيمة المضافة المتقل بهذه العناصر يمنح الحقّ في الحسم لفائدة المؤسسة التي أنجزت العمل. [71] ص(48).

* حالة الحصر أو الدّمج أو التّغيير في الشّكل القانوني للمؤسسة : في حالة الحصر أو الدّمج أو تغيير الشّكل القانوني لمؤسسة ما يحول الرّسم على القيمة المضافة أو المبلغ المتبقي منه المدفوع بصدد المواد والبضائع الجديدة التي تحوّل الحقّ في الحسم إلى المؤسسة الجديدة [71] ص(48).

* المؤسسات التي تتخذ وضعيّة تصبح بمقتضاها خاضعة للرّسم على القيمة المضافة: تستفيد المؤسسات التي تتخذ وضعيّة تصبح بمقتضاها خاضعة للرّسم على القيمة المضافة، إمّا وجوبا أو اختياريًا وفق الشّروط المحدّدة في المواد 2-3 من نفس القانون عند تاريخ خضوعها لهذا الرّسم من اعتماد جديد على مخزون المواد الأوّليّة ووسائل التّغليف و المنتجات التي تحوّل الحقّ في الحسم و كذلك السلع القابلة للاستهلاك الجديدة التي لم تستعمل عند تاريخ اتخاذ المكلف هذه الوضعيّة. [71] ص(48).

- شروط تطبيق الحقّ في الحسم : إنّ الموادّ القانونيّة التي حدّدت مجال تطبيق الحقّ في الحسم حدّدت بعض الشّروط التي يجب على المكلف تحقيقها ليتمكّن من تطبيق هذا الحقّ.

* يتمّ حسم الرّسم على القيمة المضافة في الشهر الذي تم فيه التسديد الفعلي للرسم.

يجب الإشارة إلى أن هذا الشرط تم استحداثه بموجب المادة 7 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006.

* يجب أن يدعم كشف رقم الأعمال الذي يتمّ على أساسه الحسم بوثيقة تتضمّن بالنسبة لكلّ مورد على المعلومات التالية:

رقم التعريف الإحصائيّ، اللقب و الاسم أو عنوان الشّركة، العنوان، رقم القيد في السّجل التجاريّ، تاريخ و بيان الفاتورة، مبلغ المشتريات المدفوعة أو الخدمات المستفاد منها، مبلغ الرّسم على القيمة المضافة المسدّد.

- * لا يكون الحسم مقبولا إلا إذا استعملت المواد أو المنتجات أو الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا بعد تحويلها أو بدون ذلك.
- * يشترط على المؤسسات التي تتخذ وضعيّة تصبح بمقتضاها خاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا أو اختياريا من أن تبرّر اعتماد القرض على الرسم على القيمة المضافة من تقديم الفواتير أو البيانات التي تحمل إشارة واضحة إلى الرسم الذي سدده هؤلاء المكلفين.
- * يجب أن تشتري السلع القابلة للاستهلاك في حالة جديدة أو مجدّدة بضمان و أن تخصصّ لإنجاز عمليات خاضعة للرسم أو أن تخصصّ لإنجاز عمليات مخصّصة للتصدير أو لقطاع يستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- * يجب أن تسجل هذه السلع في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة بسعر شرائها أو بسعر تكلفتها.
- * يجب أن يتمّ الاحتفاظ بالسلع القابلة للاستهلاك في ذمّة المؤسسة لمدة خمس سنوات بعد تاريخ شرائها أو إنشائها.
- * يجب أن يتمّ حسم الرسم المثقل بفواتير شراء السلع و الخدمات و الأشياء و اللوازم خلال الأجل القانونيّة المحدّدة بأربع سنوات.

2.1.2.1.3.2.2. السلع و الخدمات و العمليات التي لا تمنح الحقّ في الحسم

بالنظر إلى الأساس القانوني الذي يحدّد مجال تطبيق الحقّ في الحسم وكذا الشّروط الواجب تحقيقها للحصول على هذا الحقّ هناك بعض السلع و العمليات التي يستثنىها القانون من الحقّ في الحسم نذكرها فيما يلي [71] ص(50-51):

- السلع و الخدمات التي لا تمنح الحقّ في الحسم :

- * السلع و الخدمات و الموادّ و العقارات و المحلات غير المستعملة لحاجيات استغلال النّشاط الخاضع لهذا الرّسم.
- * السيّارات السّياحيّة وعربات نقل الأشخاص التي لا تُشكّل الأداة الرّئيسة لاستغلال المؤسسة الخاضعة للرّسم على القيمة المضافة.
- * المنتجات و الخدمات المقدّمة كهدايا أو تبرّعات.
- * الخدمات و قطع الغيار واللوازم المستعملة لتصليح الأملاك المستثناة من الحقّ في الحسم.
- * المواد و السلع و المنتجات المُعاد بيعها ضمن شروط الجملة كما هو محدّد في المادّة 5 من نفس القانون التي لم يلحق كشف قائمة الزبائن المنصوص عليه في المادّة 1-224 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بالتصريح السنوي بالمداخيل.

- العمليّات التي ليس لها الحقّ في تطبيق الحسم :

* العمليّات التي تنجزها الملاهي و قاعات الموسيقى و المراقص و بصفة عامّة كل العمليّات التي تنجزها مؤسّسات الرقص و التي تقدّم فيها مواد الاستهلاك بأسعار مرتفعة.

* بائعو الأملاك و ما شابههم.

* المستفيدون من الصّفقات.

* الوكلاء بالعمولة و السّامسة.

* مستغلو سيارات الأجرة.

* العروض المسرحيّة و البالي و الحفلات الموسيقيّة و السيّرك و العروض و المنوّعات و الألعاب و العروض المسليّة بمختلف أنواعها.

* التظاهرات الرّياضية بكلّ أنواعها.

2.2.1.3.2.2. التّسويات

إنّ الحقّ في حسم الرّسوم القابلة للاسترجاع ليس آلياً أو أوتوماتيكياً أو مطلقاً بحيث أنّه و طبقاً لنصّ المادّة 32 من نفس القانون أنّ الحسم لا يكون قانونياً أو مقبولاً إلاّ بتحويل أو بدون ذلك السلعة أو المنتج أو الخدمة المثقلة بالرّسم في العمليّة الخاضعة للرّسم.

بمعنى آخر فإذا لم يتمّ استعمال السلعة أو المنتج أو الخدمة المشتراة و المثقلة بالرّسم في العمليّة الخاضعة للرّسم سواء بقت على الحال أو لم يتمّ تحويلها في العمليّة الخاضعة للرّسم فإنّه لا يكون من حقّ المكلفين حسم هذه الرّسوم، وإذا تمّ حسم هذه الرّسوم فإنّه يُلزم المكلفون بإعادة دفع هذه الرّسوم إلى الخزينة في آجال محدّدة، و عمليّات إعادة الدّفْع هذه يُطلق عليها التّسويات.

هناك عدّة أحداث تحثّم على المكلف إعادة دفع الرّسم على القيمة المضافة الذي تمّ خصمه و على أساسها يتمّ تقسيم التّسويات إلى خمس تسويات.

- التسوية بتطبيق قاعدة الصدام.
- التسوية بسبب التوقف عن النشاط أو فقدان صفة المكلف.
- التسوية بتطبيق قاعدة النسبة.
- التسوية المتعلقة بالمكلفين جزئياً بالرسم.
- التسوية المتعلقة بسبب عدم إحقاق قائمة كشف الزبائن بالتصريح السنوي بالمداخل.

1.2.2.1.3.2.2. التسوية بتطبيق قاعدة الصدام

تتمثل تطبيق قاعدة الصدام في إنهاء الحق في الحسم أو توقيف عملية الحسم بمعنى آخر إن المشتريات من المواد و السلع والأشياء و الخدمات التي لم تستعمل إما على الحال أو بعد تحويلها في عملية خاضعة للرسم لا تعطي الحق في حسم الرسوم المثقلة بشراء هذه السلع، وإذا تم تطبيق الحسم عن هذه الرسوم فإنه يجب على المكلف إعادة دفع هذه الرسوم إلى الخزينة خلال أجل محدد.

- حالات تلزم إجراء قاعدة الصدام : إن المادة 37 من قانون الرسم على رقم الأعمال حددت ثلاثة أحداث على سبيل الحصر لتطبيق قاعدة الصدام:

a- حالة اختفاء السلعة إلا في حالة القوة القاهرة المثبتة قانوناً.

b- إذا كانت العملية غير خاضعة للرسم فعلاً.

c- إذا اعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية.

a- حالة اختفاء السلعة :

يجب على المكلفين إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المخصوم عن سلع اختفت قبل استعمالها سواء بالتحويل أو بدون ذلك بسبب سرقة أو ضياع أو تلف.

غير أنه لا يتم إجراء أية تسوية إذا كان سبب اختفاء هذه السلع قوة القاهرة مثبتة قانوناً.

يجب الإشارة إلى أن هذا الاستثناء الأخير في عملية التسوية تم استحداثه بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2005.

b - العملية غير خاضعة للضريبة فعلا :

يجب إعادة دفع الرسم على المشتريات المثقل بالسلعة أو الخدمة المخصوص إذا تبين أنّ هذه السلعة أو الخدمة لم تستعمل فعلياً في عملية خاضعة للرسم على القيمة المضافة.
نذكر على سبيل المثال لا الحصر السلع أو الخدمات المستعملة للحاجات الخاصة لصاحب الاستغلال أو السلع و الخدمات المستعملة في عملية معفاة من الرسم.

c- العملية غير مدفوعة بصفة نهائية :

إذا حقق مكلف عملية بيع أو أشغال عقارية أو تقديم خدمة تصبح نهائيا غير قابلة للتسديد، فإنه يجب على المكلف إعادة دفع الفرق بين:
- قيمة الرسم المتعلق ببيع السلعة أو الخدمة أو الأشغال العقارية.
- قيمة الرسم الذي أثقل السلعة أو عناصر سعر تكلفة المنتج أو الأشغال العقارية.
- حالات لا تلزم إجراء تسوية قاعدة الصدام :

طبقاً لنصّ المادة 37 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تمّ تحديد ثلاثة حالات لا يتمّ فيها تطبيق قاعدة الصدام أي الإبقاء على عملية الحسم التي تمّت على الرسوم المثقلة بالسلع أو المنتجات أو الأشياء المشتراة أو الخدمة المحققة بالرغم من أنّ هذه العناصر لم تستعمل في عملية خاضعة للرسم :
- البيع بخسارة :

في حالة تمّت عملية بيع بصفة استثنائية بخسارة فإنه يتمّ الإبقاء على الرسوم المثقلة بالبضاعة المشتراة و التي تمّ خصمها بدون إرجاع مبلغها.
- سلعة أو خدمة تمّ تصديرها :

السلع و الخدمات المصدرّة و المعفاة من دفع الرسم على القيمة المضافة و المثقلة بهذا الرسم الذي تمّ دفعه من خلال عملية الشراء التي سبقت عملية التصدير و الذي تمّ حسمه لا يتمّ إعادة دفعه.

- سلع مسلمة للشركات البترولية أو مستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء :

إنّ الرسم على القيمة المضافة المثقل بالسلع و الخدمات الموجهة للبيع بنظام الشراء بالإعفاء أو مسلمة للشركات البترولية والذي تمّ حسمه لا يتمّ إعادة دفعه.

طبقاً لنصّ المادة 50 من قانون الرسم على رقم الأعمال يستطيع هؤلاء المكلفين استرجاع هذه الرسوم مباشرة من الخزينة.

إن السبب في عدم تطبيق قاعدة الصدام عن الحالات الثلاثة السابقة هو هدف المشرع الجزائري في دعم و تشجيع بعض القطاعات الإستراتيجية في البلاد.

2.2.2.1.3.2.2. التسوية بسبب التوقف عن النشاط أو فقدان صفة المكلف بالرسم

في حالة التوقف النهائي عن النشاط أو فقدان صفة المكلف بدفع الرسم يجب على المكلف إعادة دفع الرسم المثقل بالسلع أو المنتجات أو المواد المتواجدة بالمخازن عند تاريخ التوقف عن النشاط أو تاريخ فقدان صفة المكلف بالرسم والذي تم خصمه.

يتم إجراء هذه التسوية على أساس أن السلع المذكورة أعلاه لن يتم استعمالها في عملية خاضعة للرسم و بالتالي لا تعطى الحق في عملية الحسم. [71] ص(55).

3.2.2.1.3.2.2. التسوية بتطبيق قاعدة النسبة

في حالة تنازل مكلف عن سلعة قابلة للاستهلاك أو في حالة التوقف عن النشاط أو فقدان صفة المكلف خلال المدّة القانونيّة للاحتفاظ بهذه السلعة، يجب على هؤلاء المكلفين إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المثقل بشراء السلعة القابلة للاستهلاك و الذي تم خصمه بنسبة عدد السنوات المدنيّة أو جزء من السنّة المتبقية من المدّة القانونيّة ابتداء من تاريخ شراء أو إنشاء السلعة القابلة للاستهلاك إلى تاريخ التنازل عنها.

غير أنه لا يتم إجراء أيّة تسوية في حالة توقف استعمال السلعة القابلة للاستهلاك بصفة نهائية بسبب قوة قاهرة مثبتة قانونياً، يجب الإشارة أنّ حريق أو سرقة يمكن تفاديه لا يعتبر قوة قاهرة.

إضافة إلى ذلك لا تجرى أيّة تسوية عن عمليات التنازل عن الأملاك من طرف شركات القرض الإيجاري في حالة رفع حق الخيار بالموافقة على الشراء لأجل من طرف المستأجر الدائن.

يجب الإشارة أنّ هذا الاستثناء الأخير من عملية التسوية تمّ استحداثه بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2006.

4.2.2.1.3.2.2. تسوية المكلفون جزئياً بالرسم

المكلفون جزئياً بالرسم هم المكلفون الذين يحققون عمليات جزء منها فقط خاضع للرسم و الجزء المتبقي غير خاضع للرسم.

لتحديد الرّسم على القيمة المضافة الواجب خصمه يجب على هؤلاء المكلفين إعتقاد قاعدة النّسبة في تحديد جزء الرّسم الواجب خصمه من الرّسم الذي تمّ تجميعه.
تحدّد قاعدة النّسبة بالطريقة التّالية:

$$\frac{\text{رقم الأعمال الخاضع للرّسم متضمّن الرّسم} + \text{رقم الأعمال في التّصدير} + \text{متضمّن الرّسم} + \text{رقم الأعمال المحقّق بنظام الشّراء بالإعفاء متضمّن الرّسم}}{\text{مجموع رقم الأعمال الوارد في البسط} + \text{رقم الأعمال المعفى} + \text{رقم الأعمال الذي يقع خارج مجال تطبيق الرسم.}}$$

لا يدخل ضمن عناصر تحديد النسبة لا في البسط و لا في المقام :

- التّسليمات لأنفسهم الخاضعة للرّسم على القيمة المضافة.

- التنازل عن عناصر الأصول.

- التزامات المكلفون جزئياً بالرّسم :

* يلزم المكلفون جزئياً بالرّسم عند نهاية كلّ سنة مدنيّة بتحديد نسبة الحسم الحقيقيّة الناتجة عن العمليات المنجزة خلال السنّة ذاتها قبل العشرين من شهر مارس من السنّة الموالية و العناصر المعتمدة لتقديرها.

* إذا اتضح أنّ النّسبة الحقيقيّة تقلّ بأكثر من خمسة أجزاء من المائة عن النّسبة الأصليّة أو تزيد عنها بأكثر من خمسة أجزاء من المائة فإنّه يجب على المؤسّسات خلال العشرين يوماً من شهر مارس من كلّ سنة بإجراء التّسوية على أساس النّسبة الحقيقيّة و يترتّب عن هذه التّسوية إمّا إعادة دفع المبلغ الزائد عن الرّسم الذي سبق خصمه أو تطبيق خصم إضافي للرّسم الذي تمّ خصمه.

* يجب أن تعتمد النّسبة الحقيقيّة التي تمّ تحديدها أساساً لحساب الحقّ في الحسم عن المواد و الخدمات المكتسبة خلال السنة الجارية.

* تلزم المؤسّسات الجديدة أو الحديثة النشأة أو المؤسّسات التي تتخذ وضعيّة المكلف بالرسم وجوباً أو اختياراً بتحديد نسبة حسم مؤقتة على أساس تقديرات الاستغلال يتم تطبيقها على عمليّات الحسم إلى غاية نهاية السنة الموالية لسنة إنشاء المؤسّسة أو سنة اتخاذها وضعيّة المكلف بالرسم وجوباً أو اختياراً.

يجب على هؤلاء المؤسّسات أن تصرّح بالنسبة المؤقتة خلال إيداعها كشف رقم الأعمال المتعلق

بالشّهر الذي أنشئت فيه المؤسّسة أو اتخذت فيه وضعيّة المكلف بالرّسم.

تعتمد هذه النسبة اعتماداً نهائياً، إذا كانت النسبة المسجلة على مدى الفترة المعتبرة لا تختلف بأكثر من خمسة أجزاء من المائة عن النسبة المؤقتة وذلك عند تاريخ انقضاء الأجل. في حالة العكس يتم تسوية الوضعية على أساس النسبة الحقيقية في خلال العشرين اليوم الأولى من شهر مارس من السنة التالية.

5.2.2.1.3.2.2. تسوية بسبب عدم إلحاق قائمة كشف الزبائن بالتصريح السنوي بالمدخل

يتم إجراء تسوية من قبل المكلفين الذين يحققون عمليات بيع بالجملة كما هو محدد في نص المادة 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال الذين لم يلحقوا كشف قائمة الزبائن المنصوص عليه في المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التصريح نموذج G n°03 بالتصريح السنوي بالمدخل أو الأرباح وذلك بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة الذي تم حسمه على المشتريات و الخدمات المحققة خلال السنة السابقة.

و يمكن تلخيص جميع الأجل المحددة للتسويات من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (09) : الأجل المحددة للتسويات [73].

أنواع التسويات	الأجل المحددة للتسويات
التسوية المتعلقة بتطبيق قاعدة الصدام.	خلال العشرين اليوم الأولى التي تلي الشهر الذي وقع فيه الحدث الذي استوجب تطبيق قاعدة الصدام.
التسوية المتعلقة بتطبيق قاعدة النسبة - التنازل عن السلع القابلة للاستهلاك -	خلال العشرين يوم الأولى التي تلي الشهر الذي وقع فيه التنازل.
التسوية المتعلقة بالتوقف عن النشاط أو فقدان صفة المكلف بالرسم.	خلال العشرين يوم الأولى التي تلي الشهر الذي توقف فيه المكلف عن النشاط أو فقد فيه صفة المكلف بالرسم.
التسوية المتعلقة بالمكلفين جزئياً بالرسم.	خلال العشرين يوم الأولى من شهر مارس من السنة الموالية لسنة النشاط.
التسوية المتعلقة بعدم إلحاق قائمة كشف الزبائن بالتصريح السنوي بالمدخل.	خلال أجل إيداع التصريحات السنوية بالمدخل - قبل أول أفريل من كل سنة -

3.1.3.2.2. قاعدة وعاء الرسم على القيمة المضافة و النسب المطبقة

هناك معدلين لحساب هذا الرسم هما :

- 7% (معدل مخفض) و يطبق على المنتوجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي و الثقافي.

- 17% (معدل عادي) و يطبق على العمليات و الخدمات و المنتوجات غير الخاضعة للمعدل المخفض.

2.3.2.2. الرسم الدخلي على الإستهلاك (TIC)

يطبق هذا الرسم على منتجات استهلاكية معينة مثل الكحول و التبغ و بعض الفواكه و غيرها مما نصت عليه المادة 25 من قانون الرسم على رقم الأعمال حيث توجد قائمة كاملة بالمنتجات، الخاضعة لهذا الرسم و تختلف قيمة الرسم حسب المنتجات، و يستوجب تقديم تصريح شهري يتضمن كميات المنتجات الخاضعة و مقدار الرسم الداخلي على الإستهلاك و فقا للتعريفات المحددة في القانون و بالتزامن مع من دفع الرسم على القيمة المضافة .

3.3.2.2. الرسم على المنتجات البترولية (TPP):

يطبق هذا الرسم على المنتجات البترولية أو المنتجات المماثلة لها المستوردة أو المحصل عليها في الجزائر و تختلف قيمة هذا الرسم حسب التعريفات المحددة في قائمة قانون الرسم على رقم الأعمال، ويتم اكتابته حتى يوم العشرين من كل شهر تزامنا مع البيانات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة في تصريح شهري يتضمن كميات و قيم المواد الخاضعة لهذا الرسم، و من ثمة يتبع هذا التصريح بالدفع التلقائي للرسم المذكور و فقا للتعريفات المحددة [72] ص(24).

4.3.2.2. حقوق التسجيل:

التسجيل هو إجراء منجز من طرف موظف عمومي مكلف بالتسجيل، حسب الإجراءات المختلفة المذكورة في القانون [74] ص(01).

تأخذ هذه الإجراءات عدة أشكال تستطيع الإدارة بموجبها تحصيل رسم كمقابل لتسجيلها نذكرها فيما يلي :

1.4.3.2.2. نقل الملكية عن طريق البيع: والبيع حسب قانون التسجيل هو عقد يترتب على البائع

بموجبه نقل ملكية الشيء للمشتري الذي يلتزم بدفع سعر البيع و يأخذ البيع عدة أنواع :

- بيع العقارات: وتشمل العقارات الأملاك المبنية و غير المبنية لذلك فبيع العقارات يستلزم التسجيل لدى مفتشية التسجيل و الإشهار لدى المحافظة العقارية، و هذا يستوجب دفع حقوق تسجيل بنسبة 5% و رسم الإشهار العقاري بنسبة 1% .

- بيع المنقولات: تخضع جميع المنقولات عند بيعها بعقد، لإجراءات التسجيل و تفرض عليها رسوم بنسبة 2.5% إلا في بعض الحالات تفرض عليها رسوم بنسبة 2% مثل بيع الطائرات و البواخر و السفن المستخدمة في الملاحة البحرية.

- البيع بالمزايدة: يفرض على هذا النوع من البيع رسوم تقدر بـ 1.5% بالنسبة للأموال المنقولة و3% بالنسبة للعقارات .

- بيع القواعد التجارية والزيائن: يخضع هذا النوع من البيع لحقوق تسجيل بنسبة 5% .

2.4.3.2.2. نقل الملكية مجاناً: و هذا النوع من نقل الملكية يمكن أن يكون بسبب وفاة أو هبات بين الأحياء.

- نقل الملكية بالوفاة: و هي تخص الأملاك المتواجدة بالجزائر و هي تخص كل الأملاك المشككة لتركبة المتوفي و المحولة إلى وراثته بعد الوفاة، و تحسب حقوق التسجيل بعد طرح الديون الموروثة بنسبة تقدر بـ 5% للحصة الصافية لكل صاحب حق .

- الهبة بين الأحياء: و هي خاضعة لحق تسجيل نسبته 5% بالإضافة إلى رسم الإشهار العقاري بنسبة 1% و تخفض هذه الحقوق إلى 3% للهبة بين الأصول و الفروع و الأزواج .

3.4.3.2.2. حقوق التسجيل المطبقة على الشركات:

تخضع عقود تأسيس الشركات لرسم قيمته 0.5% من القيمة الإجمالية للحصص المنقولة الثابتة الصافية للشركاء، و في حالة رفع رأس مال الشركة فإن حقوق التسجيل تكون بنسبة 0.5%، كما توجد حقوق تسجيل أخرى في حالة خفض رأس المال أو إهلاكه أو تغيير الصفة القانونية للشركة أو تمديد عمر الشركة أو إدماج الشركة أو حل الشركة، وفي حالة التنازل عن الحقوق الاجتماعية و السندات فبالإضافة إلى تطبيق رسم على فائض القيمة، فإنه يفرض رسم نسبته 2.5% تخص العقود الخاصة بالتنازل عن الأسهم و الحصص الاجتماعية.

3.2. المشاكل والتحديات المعيقة للنظام الجبائي:

رغم الأهمية التي توليها الدول لأنظمتها الجبائية فإنها تسعى جاهدة بين الفينة والأخرى إلى إدخال إصلاحات جديدة عليها من أجل الاستجابة لتأثيرات عديدة اقتصادية وسياسية واجتماعية، ذلك لأن الضريبة تبقى ضرورة يصعب الاستغناء عنها لتفعيل عملية التنمية وتعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد ومن اجل ذلك عمدت هذه الدول إلى الاهتمام بجميع جوانب النظام الجبائي، فقامت بتطوير الجانب التشريعي، ووفرت جميع الوسائل المادية والبشرية ومع كل هذا تبقى هناك عوامل تعيق فعالية النظام الجبائي وتحديات يقف أمامها عاجزا.

ولمعرفة هذه العوائق و تلك التحديات تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية :

1.3.2. الفساد الاقتصادي.

2.3.2. المعوقات ذات صلة بالنظام الجبائي.

3.3.2. تحدي النمل الأبيض الضريبي.

1.3.2. الفساد الاقتصادي:

إن الفساد الاقتصادي ليس ظاهرة محلية، وإنما هو ظاهرة عالمية ولكن تختلف من بلد لآخر، وأشد أنواع الفساد ضرراً تقع في الدول النامية، وخاصة تلك التي لم تتضح فيها بعد مؤسسات المجتمع المدني. ويعرف الفساد على أنه سوء استخدام المنصب العام لغايات شخصية وتتضمن قائمة الفساد على سبيل المثال لا الحصر، الرشوة والابتزاز، واستغلال النفوذ والمحسوبية، والاحتيال، والاختلاس، واستغلال (مال التعجيل) وهو المال الذي يدفع لموظفي الحكومة لتعجيل النظر في أمر خاص يقع ضمن نطاق اختصاصهم بقضاء أمر معين [75].

والفساد ليس حكراً على شخص معين أو أشخاص محددين دون غيرهم، وهو ليس مقتصراً على صاحب المنصب أو مكانة معينة، بل أي مواطن. فإذا كان هناك صاحب منصب يقبل أن يتلقى رشوة فإن هناك من يقبل أن يقدمها له، وإذا كان هناك من يسرف في المال العام فإن هناك من يساعده في ذلك و الفساد يستمد قوته من الغموض وعدم الوضوح، فالسرقة والغش والخداع والرشوة وغيرها من تجليات الفساد لا تتم أمام الأعين وفي وضوح النهار وإنما تتم جميعها خلف الستار [76].

إن الفساد مهما كان نوعه سواء كان مالياً أو إدارياً أو سياسياً له انطباع سيئ على وضعية الفقر، ومستوى الأسعار و نجاعة الاستثمار، والإنفاق الحكومي وتوزيع الدخل، ونوعية الخدمات، ووضعية الموارد البشرية والفكرية، وإعانات التنمية، وتكاليف الإنتاج وأعباء الاستغلال، وحسب دراسة ميدانية فإن تخفيض الفساد بنسبة 30% يسمح بالرفع من معدل الاستثمار بـ 4% [77] ص(81).

ومن الآثار المدمرة للفساد على النواحي الاقتصادية نذكر ما يلي [77] ص(18-19):

- التهرب الجبائي من شأنه أن يضعف ميزانية الدولة.
- التهرب الجمركي من شأنه أن يخل مبدأ تنافسية الشركات كما يحرم الدولة من إيرادات مهمة.
- الاختلاس يزيد من اتساع رقعة الاقتصاد الريفي ويطرد النقود خارج دائرة الإنتاج.
- تهريب الأموال يقلل من ثقة المستثمر الأجنبي وحتى المستثمر الوطني.
- تبذير المال العام يثير قلقاً اجتماعياً و يفتح الحوار السياسي على موضوعات تصرف النظر عن موضوعات التنمية وأولويات الإصلاح.
- الفساد التنظيمي يحرم الشركات من كفاءات القيادة والإدارة.
- سوء استخدام الموارد يزيد من تكاليف الإنتاج ومن التكلفة الحدية لرأس المال.

- الفساد يعيق تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و هي المؤسسات المعول عليها في نمو الاقتصاد المعاصر.
- الفساد يشوه تركيبة النفقات العامة ، ويؤدي إلى إضعاف الرقابة على القطاع العام.

ووفقا للمعلومات التي أصدرتها منظمة الشفافية الدولية التي تأسست عام 1993 وهي المنظمة غير الحكومية الرائدة في مجال كبح الفساد وتضم حاليا فروعاً في تسعين دولة وأمانتها العامة في برلين بألمانيا والتي من خلالها حددت النتيجة في مؤشر مدركات الفساد و التي تضم 10 درجات (من الدرجة صفر إلى الدرجة 10) وتعد الدرجة صفر أسوأ حالة و الدرجة 10 أحسن حالة [78] ص(35).

وحسب تعريف مؤشر الفساد المدرك تم ترتيب الدول العربية بحسب مدى وجود فساد مدرك في صفوف موظفي الدولة كما يحددها الجدول التالي :

الجدول رقم(10): مؤشر مدركات الفساد للدول العربية للسنتين 2004،2005. [78] ص(36).

2005			2004		
الترتيب	الدولة	مؤشر الفساد	الترتيب	الدولة	مؤشر الفساد
1	عمان	6.3	1	عمان	6.1
2	الإمارات العربية المتحدة	6.2	2	الإمارات العربية المتحدة	6.1
3	قطر	5.9	3	البحرين	5.8
4	البحرين	5.8	4	الأردن	5.3
5	الأردن	5.7	5	قطر	5.2
6	تونس	4.9	6	تونس	5.0
7	الكويت	4.7	7	الكويت	4.6
8	مصر	3.4	8	المملكة العربية السعودية	3.4
9	المملكة العربية السعودية	3.4	9	سوريا	3.4
10	سوريا	3.4	10	مصر	3.2
11	المغرب	3.2	11	المغرب	3.2
12	لبنان	3.1	12	الجزائر	2.7
13	الجزائر	2.8	13	لبنان	2.7

14	اليمن	2.7	14	ليبيا	2.5
15	فلسطين	2.6	15	فلسطين	2.5
16	ليبيا	2.5	16	اليمن	2.4

ومن تحليلنا لمعطيات الجدول السابق نلاحظ أن مؤشر الفساد بالجزائر بلغ 2.7 و 2.8 درجة للسنتين 2004 و 2005 على التوالي وهذا يدل على أن الفساد مستشري بدرجة عالية بالجزائر وهو ينخر في جميع القطاعات بدون استثناء وما زاد من تفاقم الوضع، وجود نشاطات خفية غير شرعية ولا تخضع لأي نوع من الضرائب و التي تعرف بالاقتصاد الخفي أو الاقتصاد الموازي. ويعرف الاقتصاد الخفي بأنه جميع الأنشطة و المعاملات الاقتصادية المولدة لمدا خيل و التي لا تسجل ضمن الناتج المحلي القومي [79] ص(10).

وفي الجزائر وحسب تقرير المجلس الاقتصادي و الاجتماعي فإن حوالي مليون شخص يعملون في السوق السوداء وهو ما يمثل نسبة 35% من النشاط التجاري [80] ص(97).

كما أكد وزير التجارة السابق السيد نور الدين بوكروح في كلمة أمام نواب المجلس الشعبي الوطني أنه تم إحصاء حوالي 460 سوقا غير شرعية في الجزائر. وهو ما يشكل آفة خطيرة تنخر الاقتصاد الجزائري وهي تنشط في وضح النهار ولها حمايتها وقد تؤدي مكافحتها بشكل مباشر إلى سلسلة من الانعكاسات خاصة على الصعيد الاجتماعي و ذلك بسبب العدد الكبير الذي يعيش منها.

كما استشرى الفساد بكثرة في المؤسسات الضريبية و يتجلى الفساد في هذه المؤسسات من خلال وجوه كثيرة نذكر منها : [76].

1.1.3.2. طبيعة الوسط المحيطة في مجال العمل: وعند الحديث عن الظروف المحيطة في مجال

العمل يجب التركيز على ثلاث أمور بشكل فعال في نشر الفساد .

- تدني أجور العمل التي لا تسمح للموظف أن يعيش حياة كريمة فكثير من الأحيان تكون أجور العمل مزرية مما يعني أن المستخدم يتنقل و بشكل غير مباشر إلى معسكر المكلفين للحصول على قوته و قوت عائلته حيث أن الحاجة القاهرة و ظروف الأسرة هي التي تخلق عند بعض الموظفين دوافع جريمة الفساد .

- نوع الإدارة: و هنا يجب التمييز بين ثلاثة أنواع من الإدارة:

1.1.1.3.2. إدارة الموقف : و هناك تعالج القضايا و مواضيع مختلفة في معظم الأحيان حسب رؤية و قناعة بعض الموظفين و لا يفعل النظام القانوني إلا بشكله العام و هذا النوع من الإدارة يعطي الموظف بحبوحه في التعسف في استخدام السلطة و في نهاية الأمر فإن السواد الأعظم من المواطنين المنهكين من كثرة مطالب الموظفين غير المحددة سلفا يجدوا أنفسهم مجبرين على أن يفتدوا أنفسهم منهم و هكذا فإن هذه المطالب الكثيرة و المتغيرة تفيد على أنها ابتزاز من أجل الرشوة و في هذه الحالة فإن دافعو الضرائب على سبيل المثال يبتزون لا لشيء، إلا ليحصلوا على الخدمة التي هي حق لهم وفقا للقانون.

ومن طرق الإبتزاز على سبيل المثال لا الحصر أن يقوم الموظف المختص بتعطيل إجراءات طلب المصلحة التي تقدم بها المكلف و هو حق مشروع له نص عليه القانون مقابل الحصول على المال و بالتالي تقديم خدمة قانونية و مشرعة له.

2.1.1.3.2. الإدارة المعيارية : و من خصائص هذا النوع من أنواع الإدارة أنها تقوم بتطبيق القواعد القانونية التي تنظم حالات محددة بشكل مفصل و دقيق و ليس الأخذ بعين الاعتبار القواعد العامة التي تحتوي على قيود فقط و في هذه الحالة يوجد مكان للإبتزاز و الرشوة و لكنها تعطي بمبادرة من أجل أن لا يقوم الموظف بإلحاق الضرر بالمكلف حيث أن دفعوا ضرائب الأبرياء ضحية في هذه الحالة حيث يقوم الموظف بإبتزاز المال عن طريق استغلال جهل دافع الضرائب بالتعليمات و القوانين فقد يتهم بعدم دفعه ضريبة حتى عن دخله المعفى من الضريبة

3.1.1.3.2. الإدارة الميكافيلية: "و شعار هذه الإدارة (هو الغاية تبرر الوسيلة) و بالتالي عدم وضع الرجل المناسب في المكان المناسب " و هذا النوع من الإدارة يقوم بتغيب الأنظمة و التعليمات و البلاغات و عدم تفعيلها بهدف حماية مصالحها من الموظفين الشرفاء مثلا المؤسسة أو الدائرة التي تغيب الوصف و التوصيف الوظيفي أو بلاغ يحدد مواصفات معينة لشغل وظيفة معينة بهدف إبعاد أصحاب الكفاءات العملية و العلمية العالية وإقصائهم عن مواقع متقدمة تنسجم مع تخصصاتهم و مؤهلاتهم و خبراتهم إلى مواقع أخرى لا تمت لما سبق بصلة بهدف إحباطهم و تفرغ هذه الدائرة أو تلك من الكفاءات المؤهلة.

- السلوك الاجتماعي: هذا السلوك الذي يقر بأن الفساد في جهاز الدولة هو حالة طبيعية. و في هذا الإطار فإن خير مثال على ذلك ما قاله الرئيس النيجيري شيهو شاغاري عام 1982 من أن المشكلة التي تقلقه أكثر من غيرها من المشاكل هي التردّي الأخلاقي في بلاده. فهناك مشكلة الرشوة و الفساد و فقدان الإخلاص في أداء الواجب و خيانة الأمانة و مثيلات هذه الرذائل.

2.1.3.2. فساد أجهزة مكافحة والتحرري: ويتمثل ذلك في السكوت غير الشرعي عن (التهرب

الضريبي وغير الضريبي) مقابل رشوة المسؤولين عن ذلك و بالتالي يغضون الطرف عن هذه العمليات غير المشروعة و بالتالي فقد ينجم عن هذه الممارسات الفاسدة ما يلي :

- خوف الناس و عزوفهم عن تقديم الإخباريات و التعاون مع أجهزة مكافحة التهرب الضريبي بسبب قناعتهم بأن هذه الأجهزة فاسدة.

- خطر قيام موظفي مكافحة و التحري في حالة نقلهم إلى مواقع أخرى باستخدام أساليب الابتزاز التي تعلموها أثناء عملهم الفاسد.

- الفساد المؤسسي : وهو أخطر أشكال الفساد في المؤسسات الضريبية بشكل عام و يتمثل في تورط مجموعة كاملة من الموظفين في المال غير المشروع من المهربين و المكلفين وتوزيعها على الفاسدين إداريا في المؤسسة التي يعملون بها وهنا نكون أمام عمليات ابتزاز لا أكثر مصحوبة بتهديدات مبطنة باتخاذ إجراءات عنيفة ضد أي موظف يحاول فضح أساليب الفاسدين.

وللحد من مظاهر الفساد في المؤسسات الضريبية نلاحظ أن هناك آليات ناجحة و مطبقة في الدول

المتقدمة نذكر منها : [75].

- اعتماد سياسة التدوير الوظيفي : بحيث لا يبقى الموظف العام أكثر من أربع سنوات في موقعه القيادي ، لأن بقاءه أكثر من ذلك في موقعه يساعده على إيجاد شبكة مصالح هائلة و متينة تمنع إمكانية الإصلاح في ظل هذا الموظف الذي تستند في فسادها من مظنته الحامية [78] ص(36).

- إعادة النظر في أوضاع العاملين في القطاع الحكومي.

- التركيز أثناء التدريب على أخلاقيات الوظيفة العامة و المسؤولية العامة.

- المساءلة و وضع عقوبات صارمة و رادعة للمخالفين.

- إنشاء وحدات رقابية في المؤسسات الحكومية.

- منح الموظفين العموميين الذي يبلغون عن القيام بالأعمال المحظورة من جانب زملائهم أو من جانب الجهات التي تتعامل مع الإدارة الضريبية مكافآت مالية.

- إصلاح نظام الاستخدام و الترقية الوظيفية للأفراد العاملين في القطاع الحكومي على أساس الكفاءة، على أن يتم ذلك وفق معايير عادلة و موضوعية.

- إنشاء هيئة خاصة لمكافحة الفساد تساعد في تطوير أداء القطاع العام بصفة عامة و توضيق نطاق الفساد و ممارساته.

ومن أجل تطبيق كل هذه الآليات و غيرها يجب توفر الإرادة السياسية القوية لمكافحة الفساد أو السيطرة عليه بشكل فعال.

وفي الجزائر تنبه المشرع إلى خطر الفساد فقام بإصدار قانون يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته وهو ما يعرف بقانون 06-01 المؤرخ في 20 فبراير 2006 وهو يهدف إلى:

- دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته.
- تعزيز النزاهة و المسؤولية و الشفافية في تسير القطاعين العام و الخاص.
- تسهيل ودعم التعاون الدولي و المساعدة التقنية من أجل الوقاية من الفساد ومكافحته، بما في ذلك استرداد الموجودات.
- ومن أهم ما جاء به هذا القانون هو إنشاء هيئة وطنية للوقاية من الفساد و مكافحته، وهي هيئة إدارية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي توضع لدى رئيس الجمهورية وهي مكلفة بعدة مهام أهمها [81] ص(10):
- اقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد.
- تقديم توجيهات تخص الوقاية من الفساد لكل شخص أو هيئة عمومية أو خاصة.
- إعداد برامج تسمح بتوعية و تحسيس المواطنين بالآثار الضارة الناجمة عن الفساد.
- جمع واستغلال كل المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد و الوقاية منها، خاصة البحث في التشريع و التنظيم و الإجراءات و الممارسات الإدارية عن عوامل الفساد لأجل تقديم توصيات لإزالتها.
- تقييم دوري للأدوات القانونية و الإجراءات الإدارية الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته، والنظر في مدى فعاليتها.
- تلقي التصريحات بالامتلاكات الخاصة بالموظفين العموميين بصفة دورية و دراسة و استغلال المعلومات الواردة فيها والسهر على حفظها.
- ضمان تنسيق ومتابعة النشاطات و الأعمال المباشرة ميدانيا على أساس التقارير الدورية و المنظمة المدعمة بإحصائيات و تحاليل متصلة بمجال الوقاية من الفساد ومكافحته التي ترد إليها من القطاعات و المتدخلين المعنيين.
- السهر على تعزيز التنسيق ما بين القطاعات و على التعاون مع هيئات مكافحة الفساد على الصعيدين الوطني والدولي.
- الحث على كل نشاط يتعلق بالبحث عن الأعمال المباشرة في مجال الوقاية من الفساد ومكافحته وتقييمها.
- هذه الهيئة مكلفة بتقديم تقرير سنوي يتضمن تقييما للنشاطات ذات الصلة بالوقاية من الفساد ومكافحته وكذا النقائص المعايينة و التوصيات المقترحة عند الاقتضاء [81] ص(11).

كما جاء هذا القانون بعقوبات صارمة للحد من الفساد داخل المؤسسات الضريبية و الإدارة بصفة عامة نذكر منها ما يلي [81] ص(11-13-15):

- رشوة الموظفين العموميين: وحسب ما جاءت به المادة 25 من هذا القانون فإنه يعاقب بالحبس من سنتين (02) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1000000 دج.
- كل من وعد موظفا عموميا بمزية غير مستحقة أو عرضها عليه أو منحه إياها، بشكل مباشر أو غير مباشر ، سواء كان ذلك لصالح الموظف نفسه أو لصالح شخص أو كيان آخر لكي يقوم بأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته.
- كل موظف عمومي طلب أو قبل بشكل مباشر أو غير مباشر، مزية غير مستحقة، سواء لنفسه أو لصالح شخص آخر أو كيان آخر، لأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته.
- اختلاس الممتلكات من قبل موظف عمومي أو استعمالها على نحو غير شرعي: كذلك نصت المادة 29 من هذا القانون، فإنه يعاقب بنفس الفترة و بنفس الغرامة سابقتي الذكر، كل موظف عمومي يختلس أو يتلف أو يبدد أو يحتجز عمدا و بدون وجه حق أو يستعمل على نحو غير شرعي لصالحه أو لصالح شخص أو كيان آخر، أية ممتلكات أو أوراق مالية عمومية أو خاصة أو أي أشياء أخرى ذات قيمة عهد بها إليه بحكم وظائفه أو بسببها.
- الغدر : كما نصت المادة 30 من نفس القانون، بأنه يعاقب بنفس العقوبات السابقة ، كل موظف عمومي يطالب أو يتلقى أو يشترط أو يأمر بتحصيل مبالغ مالية يعلم أنها غير مستحقة الأداء أو يجاوز ما هو مستحق سواء لنفسه أو لصالح الأطراف الذين يقوم بالتحصيل لحسابهم.
- الإعفاء و التخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم: نصت المادة 31 على أنه يعاقب بالحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و بغرامة من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج، كل موظف عمومي يمنح أو يأمر بالاستفادة ، تحت أي شكل من الأشكال، و لأي سبب كان ، و دون ترخيص من القانون، من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم العمومية أو يسلم مجانا محاصيل مؤسسات الدولة.
- تلقي الهدايا: نصت المادة 38 على أنه يعاقب بالحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) و بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج كل موظف عمومي يقبل من شخص هدية أو أية مزية غير مستحقة من شأنها أن تؤثر في سير إجراء ما أو معاملة لها صلة بمهامه.

كذلك يعاقب الشخص مقدم الهدية بنفس العقوبة.

كما جاء بعقوبات كثيرة أخرى للحد من هذه الظاهرة تتعلق بجرائم أخرى مثل استغلال النفوذ، و أخذ فوائد بصفة غير قانونية، و إساءة استغلال الوظيفة... الخ .

2.3.2. معوقات ذات صلة بالنظام الجبائي:

إن الفساد الاقتصادي و ما تركه من آثار سلبية ليس المعيق الوحيد للفعالية الجبائية، بل هناك عوامل مقيدة أخرى سنذكرها في الفروع التالية :

1.2.3.2. التهرب الجبائي:

بسبب الثقة المفقودة بين الإدارة الجبائية من جهة والمكلف الجبائي من جهة أخرى، فإن هذا الأخير يسعى في كثير من الأحيان إلى إيجاد طرق ووسائل للتهرب من دفع مستحقاته الضريبية وهو ما يضيع على خزينة الدولة جانب هام من مواردها العامة " ويقصد بالتهرب الجبائي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الجبائي، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية " [27] ص(39).

أما " A. Margairaz فقد عرف التهرب الجبائي " بمحاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون " [82] ص(25).

وبناءً على ما سبق يمكن أن نميز بين شكلين للتهرب الجبائي هما :

- تهرب جبائي بدون إرتكاب مخالفة قانونية و هو ما يعرف بالتجنب الجبائي.
- تهرب جبائي بانتهاك القانون الجبائي و هو ما يعرف بالغش الجبائي.

1.1.2.3.2. L'évasion fiscale التجنب الجبائي

يستطيع المكلف القانوني أن يتهرب من أداء الضريبة بدون أن يخالف أحكام القانون الجبائي وذلك بإحدى الطرق التالية [83] (273-274) :

- الإمتناع عن القيام بالأعمال و النشاطات، سواء ما كان منها في مجال التجارة، أو الصناعة أو الخدمات، و ذلك لكي يحقق إنتاجاً ما، خاضعاً للضريبة، وفي المقابل قد يمارس عدداً من الأعمال

والنشاطات التي لا تدخل في عداد الأوعية الضريبية الخاضعة للتكليف الضريبي و بذلك يوفر على نفسه مبالغ هامة، ويحرم الخزينة العمومية من هذه الموارد.

- النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الجبائي و التي تهيئ للمكلفين أسباب نفاذي أداء ما يستحق عليهم من الضرائب.

و نبين هنا أن التجنب الجبائي قد ينظمه القانون كما قد ينتج عن إهمال المشرع نفسه و بالتالي يستفيد المكلف من ثغراته، دون أن يقع مسلكه في دائرة العقاب.

2.1.2.3.2. الغش الجبائي La Fraud Fiscal :

هو عبارة عن تهرب من أداء الضريبة بطريقة غير مشروعة (بمخالفة مباشرة للقانون الجبائي، و من أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش و الإحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، و من مصادر الغش الجبائي نذكر ما يلي : [84] ص(8-9).

- عدم تقديم المكلف القانوني تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة معتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، و هنا يكون التهرب كلي.

- إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية دون التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية.

- تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي إلى إدارة الضرائب مخالف للتحقيق حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب، كأن يذكر في تصريحه دخلاً أقل من دخله الحقيقي، أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية.

- المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة و بالتالي تخفيض الضريبة المستحقة.

- إخفاء أو تهريب أموال المكلف بالضريبة حتى لا يدفع قيمة الضريبة بحيث يتعذر على إدارة الضرائب الحصول على مستحقاتها تجاهه.

- هروب المكلف خارج البلاد و بالتالي يصعب على الإدارة الجبائية تحصيل الضريبة المترتبة عليه.

يترك التهرب الجبائي آثار سيئة على الفعالية الجبائية، يمكن أن نلخصها فيما يلي: [14] ص(74).

- الإضرار بالهدف المالي للضريبة، إذ ينقص الحصيلة و بالتالي يجعل الدولة غير قادرة على ممارسة واجباتها تجاه المواطنين على الوجه الأكمل.

- الإخلال بركن العدالة و التضامن بين أفراد المجتمع فالأعباء العامة يتحملها بعض أفراد المجتمع دون البعض الآخر مما يؤدي إلى الشعور بالظلم و إلى محاولة التهرب بالمثل.

- زيادة أعباء الممولين المنضبطين إذ تضطر الدولة لرفع أسعار الضرائب لتعويض النقص في الحصيلة.

و في الجزائر كشفت مصالح الإدارة الجبائية أن ما لا يقل عن 30 % من الشركات الخاصة تعتمد على الأدلاء بتصريحات كاذبة و تمعن في الغش الجبائي للإفلات من الرقابة الجبائية، بحجة المحيط غير المشجع على العمل و المعرقل للاستثمار، مما أدى إلى ضعف مستوى التحصيل الجبائي خارج قطاع المحروقات، كما أن 44 % من المؤسسات لا تصرح بأرباحها في الآجال المحددة قانوناً، فيما تقول أن 17 % من هذه المؤسسات أنها سجلت عجزاً في الأرباح، بالإضافة إلى أن 51 % من التجار الصغار يتهربون من دفع الضرائب و يقدمون تصريحات كاذبة، و حسب تقرير المديرية العامة للضرائب فإن القطاع الخاص بين سنتي 1999 و 2002 زاد بأربعة أضعاف عما كان عليه و أن القيمة المضافة لهذا القطاع تمثل 60 % من الثروة الوطنية حيث بلغ عدد المكلفين حوالي 803767 مكلف يمارسون جميع النشاطات (مقاولات، تجار، حرفيين، خدمات... الخ) منهم 530923 مكلف خاضع للنظام الجزافي، 22317 مؤسسة من ضمنها 19565 شركة ذات مسؤولية محدودة، بالإضافة إلى وجود 35000 مستورد، و مع كل هذا العدد الكبير تبقى الحصيلة الجبائية خارج قطاع المحروقات ضعيفة جداً حيث بلغت 0.6% من الناتج الداخلي الخام فيما يخص الضريبة على الدخل و 1% من PIB فيما يخص الضرائب على الاستهلاك، و بسبب النقص الكبير في الحصيلة الضريبية بدأت المديرية العامة للضرائب بتحقيقات واسعة للتحقق من مصادر الأموال للأثرياء الجدد و الذين ظهر عليهم الاغتناء الفاحش والمشبوہ فجأة و التحقيق معهم حول عمليات التهرب و الغش الجبائي [80] ص(105).

و من أجل محاربة هذه الظاهرة اتخذت السلطات الجزائرية عدة إجراءات نذكر منها ما يلي [80] ص(107-108):

• على المستوى التشريعي : اتخذت عدة إجراءات نذكر منها ما يلي:

- تبرير وجود المحل المهني (عند طريق تحرير محضر معاينة من طرف مصلحة الضرائب أو منفذ).
- كل شخص معاقب بسبب غش جبائي يمنع من الاستفادة من أي صفقة عمومية، أو مناقصة.
- مستخلص للضرائب صافي (*Extrait de role apuré*) إجباري لكل من أراد تغيير النشاط أو شطب السجل التجاري.
- تقديم رقم التعريف الإحصائي إجباري عند كل معاملة تجارية.
- فرض ضرائب لكل الأشخاص المستفيدين من الامتيازات الضريبية و المتورطين في عمليات غش جبائي محقق.
- الاستيراد و التصدير تقتصر على الأشخاص المعنويين.

• على المستوى التنظيمي: أما على المستوى التنظيمي فتم تسجيل النقاط التالية:

- عقد إنفاقات بين المديرية العامة للضرائب و المديرية العامة للجمارك من أجل تبادل و استغلال المعلومات.
- تشكيل فرق مختلطة من المديريات الثلاث (الضرائب، الجمارك، التجارة) على المستوى المركزي و المحلي.
- إنشاء مديرية البحث و التحقيق و ذلك من أجل المساعدة في تطبيق سياسة الحد من ظاهرة التهرب الجبائي.
- غلق إداري للمحلات المهنية.
- تحرير جداول بأسماء كل المتهربين على مستوى مديريات (الضرائب، الجمارك، التجارة).
- تحرير قوائم بأسماء المكلفين غير المعروفين (المحل المهني غير معروف) في متناول كل المديريات الولائية للضرائب.

2.2.3.2. الازدواج الضريبي (La double imposition)

يعرف الازدواج الضريبي بأنه فرض ضريبتين من نوع واحد على الوعاء أو المطرح نفسه، خلال فترة زمنية واحدة و بالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد.

والمواقع أن الازدواج الضريبي يتحقق عندما يكون الوعاء الضريبي ثابتا و متكررا في أوقات منتظمة، و هذا ما يفسر لنا وضوح هذه الظاهرة في الضرائب على الدخل و رأس المال، بينما لا يكون الازدواج ظاهرا بوضوح في الضرائب على النفقات، و ذلك لأن المادة الخاضعة للتكليف تكون عرضة للتبدل و لعدم الثبات [83] ص(251).

ومرد ذلك إلى التنظيم الضريبي المعتمد و الذي قد يؤدي عن قصد أو عن غير قصد، إلى تحقيق الازدواج الضريبي في المجال الداخلي أو المجال الدولي، و يقصد بالازدواج الضريبي الداخلي، ذلك الذي تتحقق شروطه داخل إقليم الدولة الواحدة أيا كان شكل هذه الدولة و تطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص و على نفس الوعاء و عن نفس المدة، أما الازدواج الضريبي الدولي فيقصد به تحقق شروطه بالنسبة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الشخص و نفس الوعاء و عن نفس المدة [85] ص(231-232).

و يعود انتشار الازدواج الضريبي سواء كان داخلي أو دولي إلى عدة أسباب نذكر منها ما يلي [27] ص(57):

- زيادة النفقات العامة نتيجة لازدياد الخدمات التي تقدمها الدولة، الشيء الذي يدفعها إلى زيادة فرض الضرائب لمواجهة هذه النفقات.
- تغطية عجز الميزانية.

- إخفاء الرفع في سعر الضريبة كي لا يتدمر الممول، و اللجوء إلى فرض ضريبة إضافية من نفس النوع بسعر منخفض.

- تمويل ميزانيات الجماعات المحلية.

- الحركة الواسعة لرؤوس الأموال الأجنبية.

- اتساع امتداد الشركات والبنوك على مستوى عدد كبير من الدول، بحيث تزاوّل أعمالها في بلدان مختلفة، و تتداول أوراقها المالية في عدة بورصات في دول مختلفة، مما يؤدي خضوع الدخل الواحد إلى عدة ضرائب من دول مختلفة.

- عدم الانسجام بين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة، بحيث تتفرد كل دولة في تنظيم تشريعها الضريبي بما يحقق لها أهدافها المالية و الاقتصادية بغض النظر عن وجود، أو عدم وجود التضارب بين تشريعها، و التشريعات الضريبية للدول الأخرى.

لكل هذه الأسباب نستنتج أن الأزواج الضريبي يؤثر على فعالية النظام الجبائي و يترك بعض الآثار السيئة و تتمثل فيما يلي [83] ص(246):

- من الناحية الاجتماعية يمس الأزواج بالعدالة الضريبية من خلال تحميل المكلف أكثر من طاقته.

- و من الناحية المالية يؤدي الأزواج إلى التهرب من الضريبة و بالتالي إلى القضاء على حصيلتها.

- أما من الناحية الاقتصادية يدفع الأزواج إلى تهريب رؤوس الأموال الوطنية، و إلى الأحجام عن إقامة مشاريع اقتصادية جديدة، بالإضافة إلى الحد من انتقال رؤوس الأموال.

و بسبب هذه الآثار السلبية التي يخلقها الأزواج الضريبي كان لزاماً على علماء المالية العامة البحث عن الوسائل و الأساليب الكفيلة بمنع الأزواج الضريبي، أو بتفاديه بأقصى ما يمكن.

و من جملة أساليب منع الأزواج الضريبي نذكر ما يلي :

1.2.2.3.2. أساليب منع الأزواج الضريبي الداخلي : تقوم الدولة بمكافحة الأزواج الضريبي

الداخلي عن طريق تنظيم تشريعاتها الداخلية و وضع قواعد خاصة تهدف إلى منعه [17] ص(201).

2.2.2.3.2. أساليب منع الأزواج الضريبي الدولي : أما بالنسبة للأزواج الضريبي الدولي

فإن مكافحته تتم بواسطة : التشريع الداخلي بحيث يستطيع المشرع أن يتخذ من الإجراءات ما يكفل عدم تحقيق الأزواج الضريبي و ذلك عن طريق إقرار قانون يقضي صراحة بإعفاء المكلف عن ضريبة معينة إذا استطاع أن يثبت أنه دفعها إلى خزينة دولة أخرى، رغبة في تشجيع هذه الأموال للاستثمار فيها.

- الاتفاقات الدولية من أجل تيسير العلاقات الاقتصادية الدولية التي يعرقلها مثل هذا الازدواج، قامت بعض الدول بإبرام مجموعة كبيرة من المعاهدات الثنائية و الجماعية كسبيل عملي كفيل بالقضاء على هذه الظاهرة، هذه الاتفاقات تأخذ عادة بمبادئ أساسية تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة كما تأخذ في الحسبان تحديد موطن المكلف الجبائي و المركز القانوني للمؤسسة و بعض أنواع الضرائب [86] ص(276).

3.2.3.2 إرتفاع مستوى الضغط الجبائي

إن الضغط الجبائي هو ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، والذي يختلف تبعاً لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة، وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، و يعبر الضغط الجبائي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني [15] ص(135).

وعموماً يمكن حساب الضغط الجبائي من خلال النسب التالية :

- الضغط الجبائي بالنسبة للفرد و المؤسسة [87] ص(357) و يقيم حسب العلاقات التالية :

$$\text{معدل الضغط الجبائي الفردي} = \frac{\text{الضريبة المفصلة}}{\text{الراتب}} + \frac{\text{الضريبة المفصلة}}{\text{الراتب}}$$

$$\text{معدل الضغط الجبائي للمؤسسات} = \frac{\text{الضريبة المفصلة}}{\text{الراتب}} + \frac{\text{الضريبة المفصلة}}{\text{الراتب}}$$

- الضغط الجبائي الإجمال (الدولة) [08] ص(156): و هو عبارة عن نسبة الاقتطاعات الجبائية إلى بعض المقادير الاقتصادية الهامة و التي تتمثل عادة في : الناتج المحلي الخام، أو الناتج الوطني الخام، أو مجموع الاقتطاعات العمومية (مجموع موارد الدولة).

$$\text{معدل الضغط الجبائي} = \frac{\text{الضريبة المفصلة}}{\text{الراتب}} + \frac{\text{الضريبة المفصلة}}{\text{الراتب}}$$

(PIB)

وكلما كانت هذه النسب كبيرة كلما كان الضغط الجبائي كبير وبالتالي إذا ساوت هذه النسب الواحد الصحيح (01) تصبح الوضعية خطيرة، أما إذا أصبحت مساوية للصفر فمعنى ذلك أن الوضعية مثلى.

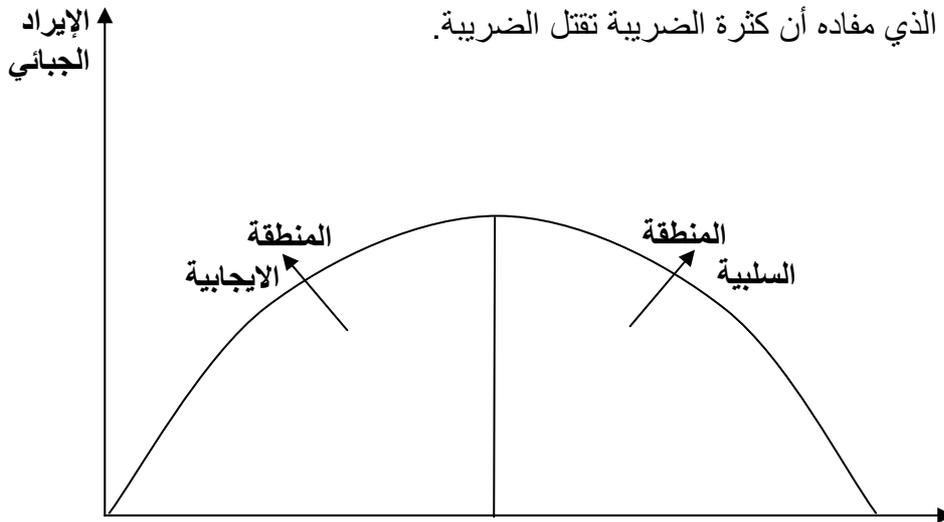
إن إرتفاع مستوى الضغط الجبائي سوف يؤثر سلباً على فعالية النظام الجبائي، لأن ذلك من شأنه دفع المكلفين بالضريبة على العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون مستويات الاقتطاعات منخفضة بشكل محسوس كما يعرقل جذب الاستثمارات الأجنبية.

بالإضافة إلى ذلك فإن وجود معدلات ضرائب مرتفعة تدفع بالمكلفين إلى التهرب و الغش، وهذا بدوره يؤدي إلى ضعف المردودية الجبائية و بالتالي تباطؤ النشاط الإقتصادي بصفة عامة [17] ص(185) . لذلك يجب معرفة الحد الأقصى الذي يمكن إقتطاعه من الدخل الوطني كضرائب دون الإضرار بمستوى الأفراد وبالقدرة الإنتاجية الوطنية ، وأقصى ما يمكن إقتطاعه من دخل الفرد من الضرائب دون أي يؤدي ذلك إلى الإضرار بوجوده أو بمقدرته الإنتاجية، ولا يتم ذلك إلا بمعرفة عدة عوامل أهمها [14] ص(720):

- حجم الدخل الوطني وكيفية توزيع الدخل و الثروة.
- عدد السكان ومعدل النمو السكاني.
- درجة الوعي الجبائي وردود الأفعال النفسية لأفراد المجتمع.
- مدى كفاءة الإدارة الجبائية.
- معرفة مصدر دخل الفرد و تكاليف الحصول عليه.

وبتحديد هذه العوامل نستطيع تحديد ما يعرف بالضغط الجبائي الأمثل وهو حسب الكثير من الإقتصاديين يتراوح ما بين 10% إلى 25% من دخل المكلف وهو مرتفع في الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية بسبب مستوى التطور الاقتصادي.

وفي حالة تعدي الضغط الجبائي لعتبة معينة، فإن ذلك سيعود سلباً على الوارد المالية و على الاقتصاد، وهو ما وضعه الاقتصادي الأمريكي آرثر لافر Arrher Laffer ، في المنحنى المنسوب لاسمه و الذي مفاده أن كثرة الضريبة تقتل الضريبة.



الشكل رقم (06) : منحنى لافر [27] ص(80).

100%
معدل الضريبة

يظهر هذا المنحنى أن رفع المعدل الضريبي يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية إلى حد قمة المنحنى ، و الاستمرار في رفع معدل الضريبة ينزع حافز العمل ، والكسب لدى الممولين مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية وهذا ما تبينه المنطقة السلبية من المنحنى.

ومن أجل الحفاظ على ضغط جبائي أمثل أو حتى منع ارتفاعه بما يسمح بتحقيق إيرادات جبائية وفيرة يجب الإهتمام بالطاقة الضريبية للفرد بحيث لا ينبغي إقتطاع الضريبة من الفرد بما يزيد عن قدرته على دفع الضريبة، وكذلك الإهتمام بالطاقة الضريبية للمجتمع وذلك من خلال ترشيد الإنفاق العام والبحث عن موارد جديدة للتمويل [51] ص(86).

وبالتالي قد يكمن الحل في توسيع القاعدة الضريبة بدلا من رفع معدلات الضرائب أو المغالات في فرض الضرائب.

3.3.2. تحدي النمل الأبيض الضريبي:

إن العولمة و ما أفرزته من تحرر مالي و اقتصادي و إلغاء للقيود على حركة رؤوس الأموال و تطور تكنولوجي مذهل و باهض الثمن، و منافسة كبيرة على الفرص المتاحة، ولدت تعقيدات شتى في الجباية و خلفت آثار سلبية جعلت حصيلة الضرائب تتآكل و تنخفض سنويا.

هذه التعقيدات تتمثل فيما يعرف بالنمل الأبيض الضريبي و الذي سنقوم بإيضاح آثاره في الفرع الأول وكيفية معالجته في الفرع الثاني.

1.3.3.2. آثار النمل الأبيض الضريبي :

إن النمل الضريبي يتفرع إلى ثمانية أنواع و كلها تنخر في بنية النظام الضريبي وهي:

- التجارة الإلكترونية.
- تحدي النقود الإلكترونية.
- التحدي الناشئ عن طبيعة عمل وأدوات الشركات متعددة الجنسيات.
- المراكز المالية خارج الحدود.
- المشتقات المصرفية و صناديق التحوط.
- العجز عن فرض ضرائب على رأس المال المالي.

- نمو الأنشطة الأجنبية.
 - التسوق من الخارج.
- و سنتناول آثار هذه الأنواع فيما يلي:

1.1.3.3.2. تحدى التجارة الإلكترونية

إن التجارة الإلكترونية ما فتئت تنمو و تزدهر خلال فترة زمنية قصيرة، حيث تحولت من مجرد نظريات أكاديمية إلى كيان مهم في الآلاف من المشروعات التجارية حول العالم، فقد جذبت الكثير من أصحاب المشروعات التجارية و المستهلكين لأسباب كثيرة نذكر منها [88] ص(10):

- مساهمة التجارة الإلكترونية في فتح أسواق جديدة.
- زيادة التجارة الإلكترونية من كفاءة النشاط التجاري.
- مساعدة على اتساع رقعة إمكانيات و قدرات التجارة التقليدية.

إن التجارة الإلكترونية عبارة عن تكامل وسائل الاتصال و إدارة البيانات و الإمكانيات الأمنية التي تسهل تبادل المعلومات المتعلقة بعمليات بيع السلع و الخدمات [88] ص(13).

إن تحديد تحديات التجارة الإلكترونية يستدعي معرفة العملية من بدايتها إلى نهايتها بشكل عام لذا فهذا النوع من التجارة في صورته العامة هو عبارة عن طلبات بضاعة أو خدمات يكون فيها الطالب في مكان غير مكان المطلوب منه الخدمة أو البضاعة، و تتم الإجابة بشأن توفر الخدمة أو البضاعة على الخط، و قد يكون الوضع أن تكون البضاعة أو الخدمة معروضة على الخط يتبعها طلب الخدمة أو طلب الشراء من الزبون المتصفح للموقع و على الخط أيضاً، و بالتالي يمثل الموقع المعلوماتي على الشبكة وسيلة العرض المحددة لمحل التعاقد و ثمنه، و العملية التي تتم بهذا الشكل تفرز عدة مشكلات:

أولها : توثق المستخدم أو الزبون من حقيقة وجود الموقع أو البضاعة أو الخدمة.

ثانيها : مشروعية ما يقدم في الموقع من حيث ملكية موده ذات الطبيعة المعنوية (مشكلات الملكية الفكرية).

ثالثها : تحديات حماية المستهلك من أنشطة الاحتيال على الخط و من المواقع الوهمية أو المحتوى غير المشروع للخدمات و المنتجات المعروضة.

رابعها: الضرائب المقدرة على عائدات التجارة الإلكترونية عبر الخط، و معايير حسابها، و مدى إعتبارها قيذا مانعا و حادا من إزدهار التجارة الإلكترونية.

و ما يهمننا هنا هو المشكل الرابع و المتمثل في التحديات الضريبية و هل يتعين فعلا فرض ضرائب على النشاط المالي و التجاري الإلكتروني غير الضرائب المفروضة ؟

و عموما يمكن توضيح الصور التي تأخذها التجارة الإلكترونية من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم (07): صور التجارة الإلكترونية [90].

في الحقيقة هناك عدة تحديات تفرضها التجارة الإلكترونية على النظم الجبائية يمكن إجمالها فيما يلي [89] ص(12):

التحدي الأول: و يتمثل في البعد المكاني للضريبة أو ما يعرف إصطلاحا في التشريع الضريبي لجميع البلدان بإقليمية الضريبة، و هذا التحدي إنما هو ناجم عن أن التجارة الإلكترونية لا تتطلب وجود مكان محدد لممارستها و ما يترتب عن ذلك أن (الربح) الذي ينتج عن العملية التجارية لا ينتمي لأي مكان محدد و هو ما يعني غياب مبدأ الإقليمية الذي يخول للدولة فرض الضرائب بما لها من سيادة على إقليمها.

التحدي الثاني : يتمثل في إختلال واحد من أهم مبادئ السياسة الجبائية و هو العدالة، و يتجلى هذا الإختلال في كون بعض المنتجات التي يتم تداولها عبر التجارة الإلكترونية، مثل المجالات- الأشرطة الصوتية- أشرطة الفيديو- و الكتب تكون في منأى من أي حواجز جمركية أو ضريبية على خلاف

المنتجات المماثلة التي تعبر الحدود بالطريقة التقليدية عبر نقاط العبور الجمركية العادية، وتخضع للضرائب و الرسوم التي يفرضها البلد المستقبل أو المصدر.

التحدي الثالث : و يتمثل في الصعوبات التي تواجه الإدارات الجبائية لإثبات المعاملات التجارية التي تتم إلكترونياً، لأن الشكل التقليدي كان يعتمد على وسائل الإثبات المعمول بها، مثل العقود المبرمة و التي قد تكون موثقة بالفواتير ... إلى غير ذلك من مستندات الإثبات التي تزول في الشكل الجديد للتجارة.

التحدي الرابع : فيتمثل في حجم المعاملات التجارية التي تتم عبر الأنترنت و التي من المفروض إخضاعها للضريبة تحقيقاً لمبدأ المساواة في المعاملة الضريبية غير أن عدم تكيف النظم مع هذا الشكل يجعله لا يتوفر على الآليات اللازمة لإخضاع هذه المعاملات و بالتالي تبقى في منأى من أي ضريبة.

التحدي الخامس: حيث يرى البعض أن الأنترنت يجعل وظيفة الجباية الضريبية صعبة عبر ثلاث طرق مختلفة:

- أنها سوف تزيد سهولة التملص من دفع الضرائب على المبيعات، فعندما يشتري مواطن مثلاً أسطوانة من أحد محلات بيع الأسطوانات الموسيقية فإنه يدفع تلقائياً ضريبة القيمة المضافة أما لو اشتراها عبر شبكة الانترنت فالمرجح أن يتخلص من الضريبة و المفترض أن يدفعها، و من المستحيل على الأجهزة الضريبية اقتفاء أثر المنتجات الرقمية، و غالباً لا يدفع المشترون عبر الانترنت أية ضرائب، بل أنهم يحجمون عن الشراء في حال إلزامهم بدفع ضرائب، و يحقق تهربهم الواقعي من دفع الضرائب، أن ضرائب المبيعات تجبى من البائع عند نقطة البيع.

- كذلك تزيد الانترنت حركة الشركات و تنقلها من أنواع معينة من الأيدي الماهرة، فالأعمال أو الأفراد العاملون على الشبكة يستطيعون الانتقال إلى البلدان المنخفضة الضرائب، كما أنها ستزيد من صعوبة تحديد هوية الأفراد أو الشركات العاملة في الأنشطة القابلة لفرض ضرائب عليها.

- كذلك تزيد الانترنت من الصعوبات التي تواجهها الأجهزة الضريبية و ذلك عن طريق تعطيل قدرة التجار و المصرفيين و غيرهم من الوسطاء الذين يلعبون اليوم دوراً هاماً في جباية الضرائب أو في توفير معلومات التجارة الإلكترونية. و قد شهدت التجارة الإلكترونية نمواً سريعاً للغاية خلال السنوات الأخيرة، و مع مراعاة التباين في أرقام الإحصاءات المتصلة بهذه الأنشطة، فإن أي مثال لأية دراسة إحصائية يظهر تنامياً ملحوظاً، فمثلاً بلغت قيمة التجارة الإلكترونية وفقاً لتقديرات مجلة إيكونوميست ما يزيد على 150 مليار دولار عام 1999 و يتوقع أن تصل إلى ما يزيد على 3 تريليون دولار مع نهاية هذا العام، في وقت تظهر دراسات أخرى أن المتوقع يقارب ضعف هذا الرقم، و يقدر بعض الخبراء أن الولايات المتحدة قد تفقد ما يعادل 4% من إيراداتها من ضريبة المبيعات مع نهاية هذا العام و لا يوجد

توجه سياسي لفرض ضرائب على نشاط الإنترنت على الأقل في الأجل القصير، و ثمة متغيرات عديدة ناجمة عن التجارة الإلكترونية حيث ستواجه سلطات الضرائب تحديات خطيرة أولها التحول من المعاملات الورقية التي سمح لسلطات الضرائب بتعقب آثار هذه المعاملات مثل الفواتير إلى معاملات رقمية، و هناك عدد من المنتجات مثل الصور الفوتوغرافية و الإستشارات الطبية و المالية و الخدمات التعليمية يمكن الحصول عليها مباشرة من خلال الإنترنت و يعني هذا أن هناك صعوبة متزايدة في تحديد المؤسسة التي يتم التعامل معها لأغراض الضرائب، و مع غموض فكرة الإختصاص الضريبي سوف يصعب تحديد من يجب عليه دفع الضريبة أو تحصيل الأموال [91].

2.1.3.3.2. تحدي النقود الإلكترونية

و النقود الإلكترونية سوف تحل بمرور الزمن محل النقود الحقيقية في معاملات الأفراد حيث ستحتوي الرقائق الموجودة في البطاقات الإلكترونية على أرصدة الأفراد و سوف تستخدم في دفع المستحقات و تسوية الحسابات، الأمر الذي سوف يزيد من الصعوبات التي تواجهها السلطات القائمة على الضرائب، و يمكن توفير هذه النقود الإلكترونية إما من خلال نظم يتم تعليلها أو نظم دون تعليل، و في حالة النظام الأول تحتفظ الجهة المصدرة للنقود الإلكترونية بسجل لمراجعة و تتبع العمليات من خلال إمساك سجلات مركزية للمعاملات، و يختلف هذا عن النظم غير المصحوبة بتعليل و التي ليست لها حسابات ممسوكة لدى الجهة المصدرة و لا توجد لها سجلات مركزية للمعاملات، الأمر الذي يشكل مخاطرة في تحصيل كل من ضريبة المبيعات، و تتفاقم هذه المشكلة لو صار ممكنا تسليم المدفوعات بالنقود الإلكترونية عبر الأنترنت كما تتجه التطبيقات الحديثة لفكرة المال الرقمي [91].

3.1.3.3.2. التحدي الناشئ عن طبيعة عمل وأدوات الشركات متعددة الجنسية

و النوع الآخر من التحديات التي تواجه السلطات الضريبية و الجمركية يكمن في المعاملات التجارية داخل الشركات متعددة الجنسية التي تعمل في دول مختلفة، و قد تزايدت أهمية هذه المشكلة مؤخرا نظرا للنمو السريع في التجارة الدولية و لاسيما في المعاملات التجارية داخل الشركات متعددة الجنسية، و يثير هذا النوع من التجارة مشكلات لسلطات الضرائب بسبب إحتمال إساءة إستخدام أسعار التحويل من جانب هذه الشركات بما في ذلك القروض المتبادلة فيما بينها و توزيع المصاريف الثابتة و تحديد قيمة العلامات التجارية و براءات الاختراع، و هناك شواهد على قيام بعض المؤسسات بالتلاعب في الأسعار لنقل الأرباح من اوعية عالية الضريبة الى أوعية أخرى منخفضة الضريبة [91].

4.1.3.3.2. المراكز المالية خارج الحدود

هذا النوع من النمل الأبيض هو المراكز المالية خارج الحدود و الملاذات الضريبية التي زادت أهميتها كقنوات للاستثمارات المالية، و مما حفز نموها تدفق المعلومات الرقمية التي أسهمت في تحرك الأموال و المعلومات بسهولة و بتكلفة يسيرة و في الوقت الحقيقي. و كذا الترتيبات التنظيمية التي وضعها العديد من الدول و تقدر الودائع في هذه الهيئات القانونية مثل شركات الأعمال الدولية و اتحادات شركات إدارة الأموال الخارجية بما يتجاوز 5 تريليون دولار، و ليس معروفا ما يتم الإبلاغ عنه من الأرباح المحققة على هذه المبالغ للسلطات الضريبية. و ترى الأمم المتحدة أن هذه الهيئات غالبا ما تستخدم في غسيل الأموال و التهرب من الضرائب [92] ص(35).

5.1.3.3.2. المشتقات المصرفية وصناديق التحوط

هذا النوع من النمل الأبيض يتمثل في نمو الوسائل المالية و الوكلاء الماليين الجدد لتوجيه المدخرات، مثل المشتقات المصرفية و صناديق التحوط، و بما أن الكثير من هذه الصناديق تتواجد في مراكز مالية خارج الحدود و بالتالي فهي لا تخضع لأي تنظيم و عليه يصعب تحديد المستفيدين الأفراد أو المعاملات أو مجالات الاختصاص.

و من التحديات التي تنشأ عن استخدام الوسائل المالية المعقدة، مثل المشتقات المصرفية إمكانية استخدامها في مخططات التهرب من الضرائب، و ذلك عن طريق استغلال نقاط الغموض و عدم التجانس في معاملتها ضريبيا و تكاد الفروق تتلاشى بين عائد رأس المال و الربح الرأسمالي و الخسارة الرأسمالية، و بين أرباح الأسهم و الفائدة و مع انتشار استخدام المشتقات المصرفية، لم يعد ممكنا فرض ضرائب على عوائد الاستثمارات خارج الحدود عن طريق حجز الضرائب من المنبع [92] ص(35).

6.1.3.3.2. العجز عن فرض ضرائب على رأس المال المالي

النوع السادس من النمل الأبيض هو تزايد عجز الدول أو عزوفها في الغالب عن فرض ضرائب على رأس المال المالي أو على دخل الأفراد من ذوي المهارات العالية و مع نمو كفاءة و تكامل سوق المال الدولية. صار من الأصعب على الدول فرض ضرائب على رأس المال سريع الحركة أو الأفراد من ذوي المهارات الرفيعة بمعدلات أعلى كثيرا عما يفرض في الخارج، إذ أن ارتفاع معدلات الضرائب في بلد ما سيكون حافزا لدافعي الضرائب لنقل أموالهم للخارج إلى دول أخرى تفرض سلطاتها المختصة عليها ضرائب خفيفة، أو ينتقلون للإقامة في الخارج، و قد باتت هذه مشكلة رئيسية دون حل داخل

الإتحاد الأوروبي، و دفعت الدول إما إلى تخفيض أسعار الضرائب الحدية على الأفراد و إما إلى تطبيق ضرائب ثنائية على الدخل و نتيجة لذلك، سيصبح فرض ضرائب شاملة بمعدلات حدية مرتفعة وبصورة فعالة أمرا أكثر صعوبة في ظل عالم يسير في طريق العولمة [92] ص(36).

7.1.3.3.2. تنامي الأنشطة الأجنبية

النوع السابع من النمل الأبيض هو تنامي الأنشطة التي يقوم بها الأفراد من ذوي المهارات الرفيعة خارج الدول التي يقيمون بها. و هذه الأنشطة غالبا ما تسمح لهم بالإبلاغ عن أرباحهم الخارجية بمبالغ أقل من قيمتها الحقيقية. أو عدم إبلاغ سلطاتهم الضريبية الوطنية عنها بالمرّة. و في الوقت ذاته، يقوم عدد متزايد من الأفراد بإستثمار مدخراتهم في الخارج بطرق تسمح لهم بتجنب دفع الضرائب، و رغم أن المفوضية الأوروبية قد سعت إلى إستئصال هذه المشكلة من خلال الدعوة إلى فرض ضرائب دنيا على العوائد الناتجة عن الأصول المالية، إلا أن هذه الدعوة ووجهت بمعارضة قوية من بعض الدول الأوروبية [92] ص(36).

8.1.3.3.2. التسوق من الخارج

النوع الثامن من النمل الأبيض هو الزيادة الهائلة في السفر إلى الخارج خلال السنوات الأخيرة، مما يسمح للمسافرين بالتسوق من أماكن تنخفض فيها الضرائب على المبيعات وقد لجأ الكثير من الدول الصغيرة إلى تخفيض الضرائب غير المباشرة و غيرها من ضرائب المبيعات على السلع الكمالية لجذب المشترين الأجانب و ذلك من شأنه التقليل من درجة الحرية المتاحة للدول لفرض الضرائب غير المباشرة على المنتجات التي يسهل نقلها، و من المرجح أن تتزايد هذه المشكلة حدة خلال السنوات القادمة مع زيادة عدد المسافرين إلى الخارج بغرض شراء بعض السلع كالسيارات من بلدان تكون فيها الضرائب أقل [92] ص(36).

2.3.3.2. معالجة بعض آثار النمل الأبيض الضريبي

إن الآثار السلبية التي تركتها هذه التحديات على تحصيل الضرائب و على توزيع الأعباء و بالتالي الضرر الكبير بالمصالح المالية للدولة، جعل الكثير من الدول تفكر في كيفية التخلص من هذه التحديات و من جملة ما يمكن ذكره ما يلي [89] :

1.2.3.3.2. فرض ضرائب على التجارة الإلكترونية

لقد تم اقتراح عدة أنواع من الضرائب أهمها:

- فرض رسم على المستهلك : من خلال الشركات التي تقدم خدمة الانترنت و مضمون هذه الفكرة هو أن تقوم هذه الشركات بإعداد محاسبة لعملائها تشمل المعاملات التي قاموا بها عبر شبكة الإنترنت، و يمكن فرض ضريبة على قيمة الصفقات المبرمة ثم تقوم هذه الشركات بدفعها لخزينة الدولة على غرار ما يتم بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة، و هذا معناه أن تؤدي هذه الشركات دور المكلف القانوني في نظر إدارة الضرائب.

لكن من العيوب التي واجهت هذا الاقتراح هي الطرق التي ستستعمل لتتبع المعاملات الالكترونية للعملاء والتي تتناقض مع القوانين التي تتضمن سرية المعاملات، بالإضافة إلى أن فرض هذه الضريبة سيؤدي إلى زيادة الأعباء الجبائية التي يتحملها المستهلكون، الأمر الذي سيعيق تطور التكنولوجيا الجديدة للإعلام و الاتصال فضلا على احتمال الوقوع في الازدواج الضريبي.

- فرض رسم على التجهيزات الإلكترونية: و مضمون هذه الفكرة أن يتم فرض رسم على التجهيزات الالكترونية(أجهزة الإعلام الألي) و المجهزة بحيث تتيح الدخول في شبكة الانترنت و ما يتميز به هذا الرسم أنه لا يدفع المؤسسات أو المستعملين إلى الهروب و إعادة التوطن لأن هذا الرسم يعتمد بالأساس على الرابطة المادية التي تتجسد في ربط المستعمل بالشبكة.

- رسم على البريد الإلكتروني E-mail: صدر تقرير عن هيئة الأمم المتحدة بخصوص التنمية يقترح إنشاء ضريبة على البريد الالكتروني من أجل إيجاد نوع من التوازن بين البلدان الغنية و البلدان الفقيرة، و تنطلق هذه الفكرة من المعايير التي خلصت إلى أن استعمال الانترنت محصور في فئة تمثل الأقلية و تتواجد بشكل أساسي في البلدان المتقدمة، و يقترح هذا التقرير معدل متواضع لهذا الرسم لا يتعدى 0.01 دولار على كل مئة رسالة مرسلية عن طريق البريد الإلكتروني E-mail، و تستعمل إيراداته لتمويل عمليات الربط بشبكات الانترنت في البلدان الفقيرة، لكن ينبغي الإشارة إلى أنه إذا كانت هذه الفكرة جادة فان هناك أولويات لهذه البلدان لأن المشاكل الأكثر حدة التي تعاني منها البلدان الفقيرة ليست ربطها بالانترنت في الدرجة الأولى بل توفير الطعام و الماء الصالح للشرب و كذلك تعليم أبنائها.

2.2.3.3.2. فرض ضريبة على وحدات التعداد الإلكتروني

و بسبب الانتقادات التي وجهت إلى الرسوم السابقة تم اقتراح رسم على وحدات التعداد الإلكتروني (Taxe Sur les Bits).

أول من ذكر هذا الرسم هو Arthur Cordell بنادي روما سنة 1994، حيث رأى أن ضريبة Bittax تجد تبريرها من الناحية الاقتصادية في تكنولوجيا الاتصال قد أدت إلى نشوء قيمة مضافة غير

مرئية و التي تضاف على قيمة التكنولوجيا و على المكاسب و ذلك في شكل إنتاجية و كذلك على التوظيف.

وهو يفرض على الانتقال الإلكتروني للمعلومات (انتقال رقمي) و هو لا يفرض إلا على المبادلات التي تتميز بخصائص الارتباط و من ثم فإن الحصاص التليفزيونية و التي تبث عبر الراديو و المحادثات التي تتم عبر خطوط الاتصال ليست معنية بهذا الرسم.

و ما يلاحظ على هذا الرسم أنه شبيه بالرسم المفروض على الإنتاج و الفرق يكمن فقط في أن هذا الرسم لا يستهدف منتج محدد بل وحدة التعداد الإلكتروني و ذلك مهما كانت الوسيلة المستخدمة لنقل هذه الوحدة التي تعبر عن التبادلات المحققة أو الصفقات الدولية المبرمة مثل (المحاضرات عن بعد **Télé conférence** ، البريد الإلكتروني **E-mail** تحويل الملفات، المقاصة بين البنوك إلى غير ذلك من التبادلات التي أصبحت تنجز عبر شبكات الاتصالات الإلكترونية).

أما أساس هذا الرسم فيتم تحديده من خلال عدد وحدات التعداد الإلكتروني و ليس على أساس تكلفة أو قيمة الاتصال في حد ذاته التي هي متغير تابع للمسافة و الزمن، و هذين العاملين لا يمكن أن يكشفوا عن القيمة الحقيقية لعملية الاتصال.

لذلك فقد تم اقتراح معدل لهذا الرسم يقدر بـ 1% ميغابايت (**Mégabit** 1%) أي 0.000001% من وحدة التعداد (**Bit**)، كما أن لهذا الرسم مزايا عديدة منها اتصافه بأنه رسم اجتماعي لأن هدفه نظريا هو تجنب التآكل الذي يصيب الإيرادات الجبائية لأنه سيفرض على القيمة الحقيقية للصفقات المبرمة أي على حجم وحدات التعداد المحولة التي لا يستطيع الرسم على القيمة المضافة بلوغها بسبب أنه يفرض على القيمة الاقتصادية التي لا تعبر و لا تمثل القيمة الحقيقية للمعلومات المحولة لأن سعر الاتصال محدد بوحدات زمنية و يتميز بكونه منخفض لأن التكلفة الحدية لتسليم وحدة إضافية عبر شبكات الانترنت من منتج غير ملموس تقترب من الصفر ثم أنه يضاف إلى مزاياه الحقيقية الازدحام الذي تعرفه شبكة الانترنت لأن فرضه يجعل كل من يتلقى عدد أكبر من المعلومات تكون مساهمته أكبر من غيره.

و مع كل هذه المزايا إلا أنه لم يخل من عدة انتقادات وجهت لهذا الرسم من أهمها [89] :

- ازدياد الأنظمة الجبائية تعقيدا و هو ما يتعارض مع أهداف السياسة الجبائية التي تسعى إلى تبسيط هذه الأنظمة.

- إن تطبيق هذا الرسم و بغرض منع الازدواج الضريبي فان التساؤل الذي يطرح هو ما مصير الرسم على القيمة المضافة و هل سيبقى ساري المفعول على الخدمات التي تتم عبر شبكات الاتصالات الإلكترونية و إذا كان الامر كذلك فهذا يوقع في الازدواج الضريبي و من ثم يختل مبدأ منع الازدواج، أما إذا تم إعفاء هذه الخدمات من الرسم على القيمة المضافة فذلك يعني زيادة تعقيد النظم الضريبية لأن الأمر حينئذ يتمثل في إدخال نظام جديد يتكفل بمحاسبة وحدات القيام على غرار شكل المحاسبة التي تتكفل بتحديد أرقام الأعمال الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، و لا شك أن هذا سيتطلب استثمارات إضافية من أجل اقتناء و تركيب و صيانة أجهزة التعداد الإلكتروني، الأمر الذي قد يؤدي إلى الانصراف عن القيام بهذه الاستثمارات و هو ما ينعكس سلبا على تطوير التكنولوجيا في حد ذاتها بسبب الإحجام عن استخدامها لتجنب الرسم.

- إن رصد تدفق البيانات عبر شبكة الاتصالات يعد في حد ذاته أيضا عمل غير مرغوب فيه لأنه يمثل مساسا بالحريات و بسرية المعاملات ، ثم أن القيام بكل تلك الأعمال إنما ينجر عنه أعباء مالية كبيرة تتحملها الإدارات الجبائية، الأمر الذي يفقد هذا الرسم الجدوى الاقتصادية، أي أن ما ينفق في سبيل فرضه و جبايته قد يتعدى حصيلته و هو ما يمثل إخلالا بأحد المبادئ العامة للضريبة.

- إن الاعتماد على وحدات التعداد الإلكتروني لتقدير حجم الصفقات أو المبادلات قد لا يعطي نتائج دقيقة لأن البضاعة أو الخدمة عبر شبكة اتصال قد لا تستهلك إلا القليل من هذه الوحدات و هو ما يعني انخفاض وعاء الرسم و من ثم انخفاض قيمته في الوقت الذي تكون قيمة هذه البضاعة أو الخدمة عالية جدا، والعكس صحيح.

- أما الجنات الضريبية أو المراكز المالية خارج الحدود و ملاذات الضرائب فيمكن القضاء عليها من خلال إجراءات عقابية تتخذها الدول و خاصة الصناعية منها، وفي هذا الصدد قامت منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي بإعداد دليل إرشادي للتعرف على الجنات الضريبية أكدت فيه على افتقارها إلى الشفافية و عدم توافر أي تبادل فعال للمعلومات بينها و بين السلطات الضريبية الأخرى، و من بين الأساليب التي طرحت نشر قائمة بملاذات الضرائب، من أجل القضاء على عمليات غسل الأموال و التهرب الضريبي [92] ص(36).

- أما صعوبة فرض ضريبة شاملة على كثير من المشتقات المالية أفرز ظهور دعوات تطالب بفرض ضريبة على أساس مقر الإقامة على المعاملات المالية التي تتم خارج الحدود، ويتم وذلك عن طريق حساب خاص للدخل يتم بموجبه تحديد كل عنصر من عناصر المشتق و يعامل ضريبيا بصورة منفصلة قبل تجميع الربط الضريبي الشامل، مع العلم أن هناك من يرى صعوبة تطبيق هذا النهج [92] ص(37).

وعموما وفي مواجهة هذه الأنواع من النمل الأبيض الضريبي و غيرها مما قد يظهر مستقبلا،
وجب على الدول وخاصة التي تفرض معدلات مرتفعة، الاستعداد لما قد يحدث من انخفاض حاد في
إيراداتها الضريبية، وذلك بتحديد طرق حساب الضريبة على الإيرادات في كل الأنشطة بما في ذلك
أنشطة التجارة الالكترونية، و الإدارة الجبائية يقع عليها عبئ وضع قواعد تمكنها من حصر هذه
الأنشطة و التعرف عليها و فرض الضريبة عليها و الأمر يحتاج إلى تنسيق بين حكومات الدول فيما
بينها باتفاقيات تحكم التعامل داخل المعاملات و ليس التدخل في التشريع.

و من النتائج المتوصل إليها في هذا الفصل نذكر ما يلي:

- إن تقسيم الإدارة الجبائية إلى إدارة مركزية و أخرى تنفيذية و تقسيم العمل بينهما كل حسب اختصاصه زاد من كفاءتها و فعاليتها، كما أن تبسيط إجراءات العمل من خلال ترتيب المكاتب و تجميعها وحذف الخطوات غير الضرورية و إدخال تكنولوجيا الاتصال و الإعلام الآلي و الاهتمام بالموظف سوف يقلل من التكاليف التي تنفقها الإدارة الجبائية و بالتالي ستساعد في زيادة فعالية النظام الجبائي.

- إن الاهتمام بالجانب التشريعي بحيث تصبح قواعد التشريع الضريبي سهلة و مفهومة لكل من المكلف و الموظف و طريقة تطبيقها واضحة بحيث لا يوجد خلاف في تطبيقها، كل هذا سوف يؤدي إلى تعامل إيجابي مع المنازعات الضريبية و بالتالي خفض التظلمات، فكلما قلت التظلمات دل ذلك على زيادة الكفاءة و الفعالية .

- بالرغم من اهتمام الدول بأنظمتها الجبائية و عصرتها، نجد أنها تصطدم بعوائق عديدة كالفساد الاقتصادي الذي يستشري بكثرة في دول النامية بالإضافة إلى التهرب الضريبي الذي دفع بالخرينة العامة للدولة إلى خسارة أموال معتبرة، كذلك الازدواج الضريبي يعتبر من المشاكل التي تعترض النظام الجبائي بسبب زيادة النفقات العامة أو تغطية عجز الميزانية أو الحركة الواسعة لرؤوس الأموال و غيرها مما يضرب بمبدأ العدالة الجبائية و يدفع بالمكلفين إلى التهرب.

- إن ارتفاع الضغط الجبائي سوف يدفع بالمكلفين إلى تهريب رؤوس أموالهم نحو دول أخرى تكون الاقتطاعات فيها أقل، لذلك يجب التوسع في القاعدة الضريبية بدل من رفع المعدلات الضريبية.

- إن التطور العلمي و التكنولوجي و تحرير انتقال عناصر عوامل الإنتاج بين مختلف الأقطار ساعد على ظهور تحديات جديدة تمثلت فيما يعرف بالنمل الأبيض الضريبي و الذي يتفرع إلى ثمانية أنواع خطيرة.

لقد تكلمنا عن أهمية الإدارة الجبائية و التشريع الجبائي في التخفيف من التكلفة الجبائية و المساهمة في تفعيل النظام الجبائي كما تكلمنا عن المعوقات التي تعترض هذه الأنظمة الجبائية، وفي الفصل الأخير سنتكلم عن التكاليف التي تتحملها الإدارة الجبائية في الجزائر و تقسيمات هذه التكاليف و سبل تخفيضها .

الفصل 3

دراسة تكاليف الإدارة الجبائية الجزائرية و سبل ترشيدها

منذ الانطلاقة الأولى للإصلاحات التي بدأت سنة 1992 و الجزائر تسعى جاهدة إلى تطوير نظامها الجبائي و ذلك بالاهتمام بمختلف أركانه الثلاثة المتمثلة في التشريع، الممول، موظف الضرائب، إلا أنه في السنوات الأخيرة بدأت الدولة تهتم بموضوع التكاليف التي تتحملها إدارة الضرائب، و هذا لمسناه من خلال تفحصنا للمرسلات العديدة من المديرية العامة للضرائب إلى مختلف مصالحها المركزية و اللامركزية و التي يتمحور موضوعها أساسا حول عدم تبذير الوثائق الجبائية و الكهرباء و الماء، و المحافظة على سلامة أجهزة و معدات الإدارة، و أمن مخازن الوثائق و الأرشيف إلى غير ذلك، و هذا ما دفعنا للبحث على التكاليف التي يتحملها النظام الجبائي الجزائري و معرفة مكوناتها و دراسة مدى عبئها على الإدارة الجبائية و تأثيرها على الحصيلة الضريبية و إيجاد السبل للتقليص منها أو ترشيدها و من أجل ذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

1.3. هيكلة و تنظيم الإدارة الجبائية الجزائرية

2.3. تقييم تكاليف الإدارة الجبائية بالجزائر

3.3. تكلفة الوثائق الجبائية و سبل تخفيضها

1.3. هيكلة و تنظيم الإدارة الجبائية الجزائرية

إن الإدارة الجبائية والتي هي فرع من فروع الإدارة المالية في الدولة تعتبر أهم إدارة تتكفل بجباية الأموال ، وذلك عن طريق تنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة و حقوق الممولين من جهة أخرى فهي تقوم بإصدار التعليمات التفسيرية وإعداد النماذج المستندية و فحص إقرارات الممولين والطعن فيها وتعديلها والتوصل إلى اتفاق مع الممول واتخاذ إجراءات المنازعات الضريبية وتحصيل الضرائب أو إسقاطها

ومتابعة حالات التهرب الضريبي و اقتراح التعديلات في النصوص التشريعية أو تغيير النظام الضريبي بأكمله... الخ .

وفي إطار القيام بمعرفة ما هو حجم ما تنفقه الإدارة الجبائية حتى تستطيع القيام بكل ذلك كان لزاما علينا معرفة الهيكل التنظيمي لهذه الإدارة، حتى يتسنى لنا تقدير هذه التكاليف وعليه تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية :

1.1.3. تنظيم الإدارة الجبائية المركزية .

2.1.3. الهيكل التنظيمي للإدارة الجهوية للضرائب .

3.1.3. الهيكل التنظيمي للإدارة الولائية للضرائب.

1.1.3. تنظيم الإدارة الجبائية المركزية

تتمثل الإدارة الجبائية المركزية في المديرية العامة للضرائب والتي تعتبر إحدى المديريات العامة الإحدى عشر التابعة لوزارة المالية وتأتي في قمة هرم الجهاز الجبائي الجزائري.

تم إنشاء المديرية العامة للضرائب بناء على المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23 جوان 1990 [93] ص(860-861)، وتتكون من المديريات التالية :

- مديرية التشريع الجبائي.

- مديرية العمليات الجبائية.

- مديرية المنازعات.

- مديرية التنظيم والإعلام الآلي.

- مديرية البحث والتحقيق.

- مديرية إدارة الوسائل.

بالإضافة إلى كل هذه المديريات هناك كذلك :

- المفتشية العامة للمصالح الجبائية.

- اللجنة الوزارية المشتركة (ضرائب ، جمارك ، تجارة).

-المدرسة الوطنية للضرائب .

وسنتكلم عن كل هذه المديرية وتنظيماتها بشيء من التفصيل :

1.1.1.3. مديرية التشريع الجبائي DLF [94]: تتكون هذه المديرية من أربعة

مديريات فرعية وهي :

1.1.1.1.3. المديرية الفرعية للدراسات الجبائية والوثائقية : وتتكون هذه المديرية

الفرعية من أربعة مكاتب وهي :

- مكتب حساب ومعالجة المعطيات والتحليل .
- مكتب الدراسات للضريبة على الدخل ورأس المال .
- مكتب الدراسات للضريبة على الإنفاق .
- مكتب الدراسات الجبائية البترولية .

2.1.1.1.3. المديرية الفرعية للتشريع الجبائي : تتكون المديرية الفرعية للتشريع

الجبائي من ثلاث مكاتب وهي :

- مكتب التشريع الجبائي.
- مكتب التنظيم الجبائي.
- مكتب الأنظمة الجبائية الخاصة.

3.1.1.1.3. المديرية الفرعية للعلاقات العامة : تتكون هذه المديرية من أربعة مكاتب

وهي :

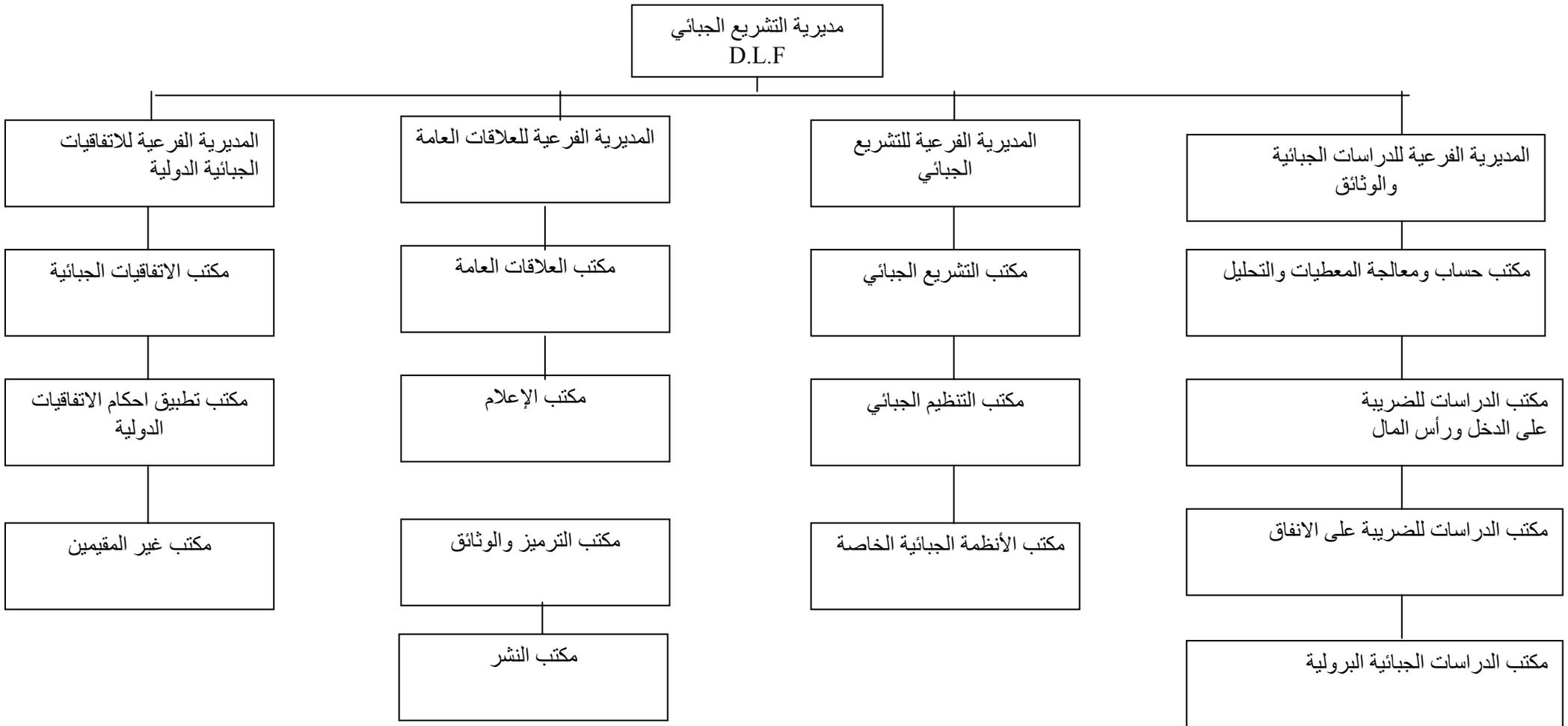
- مكتب العلاقات العامة .
- مكتب الإعلام .
- مكتب الترميز والتوثيق .
- مكتب النشر .

4.1.1.1.3. المديرية الفرعية للاتفاقيات الجبائية الدولية : وتتكون من ثلاث مكاتب

وهي :

- مكتب الاتفاقيات الجبائية .

- مكتب تطبيق أحكام الاتفاقيات الدولية.
 - مكتب غير المقيمين.
- والشكل التالي يوضح تقسيم مديرية التشريع الجبائي :



الشكل رقم (08) : يبين تنظيم مديرية التشريع الجبائي [95]

2.1.1.3. مديرية العمليات الجبائية DOF [94] : وتتكون مما يلي :

1.2.1.1.3. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : وتتفرع هذه المديرية إلى أربعة مكاتب

وهي :

- مكتب الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :

- مكتب التسجيل والطابع

- مكتب الضرائب غير المباشرة والرسم على رقم الأعمال

- مكتب التحصيل

2.2.1.1.3. المديرية الفرعية للضمان والأنظمة الجبائية الخاصة [94] : وتتكون هذه

المديرية الفرعية من أربعة مكاتب و هي :

- مكتب الضمان

- مكتب الجباية البترولية

- مكتب الأنظمة الجبائية الخاصة

- مكتب الامتيازات الجبائية

3.2.1.1.3. المديرية الفرعية للإحصاء و التراخيص [94] : وتتكون هذه المديرية

الفرعية من أربعة مكاتب و هي :

- مكتب جمع و معالجة المعلومات الجبائية

- مكتب التحاليل و التوقعات الجبائية و شبه الجبائية

- مكتب متابعة المعاينات و التحصيل

- مكتب البطاقية (أو الفهرسة)

4.2.1.1.3. مصلحة الكحول [96] ص(116) : و هي عبارة عن شركة تابعة للدولة

تقوم ببيع و شراء الكحول أما المراقبة التجارية لهذه الشركة فتقوم بها مصلحة الكحول و يسير

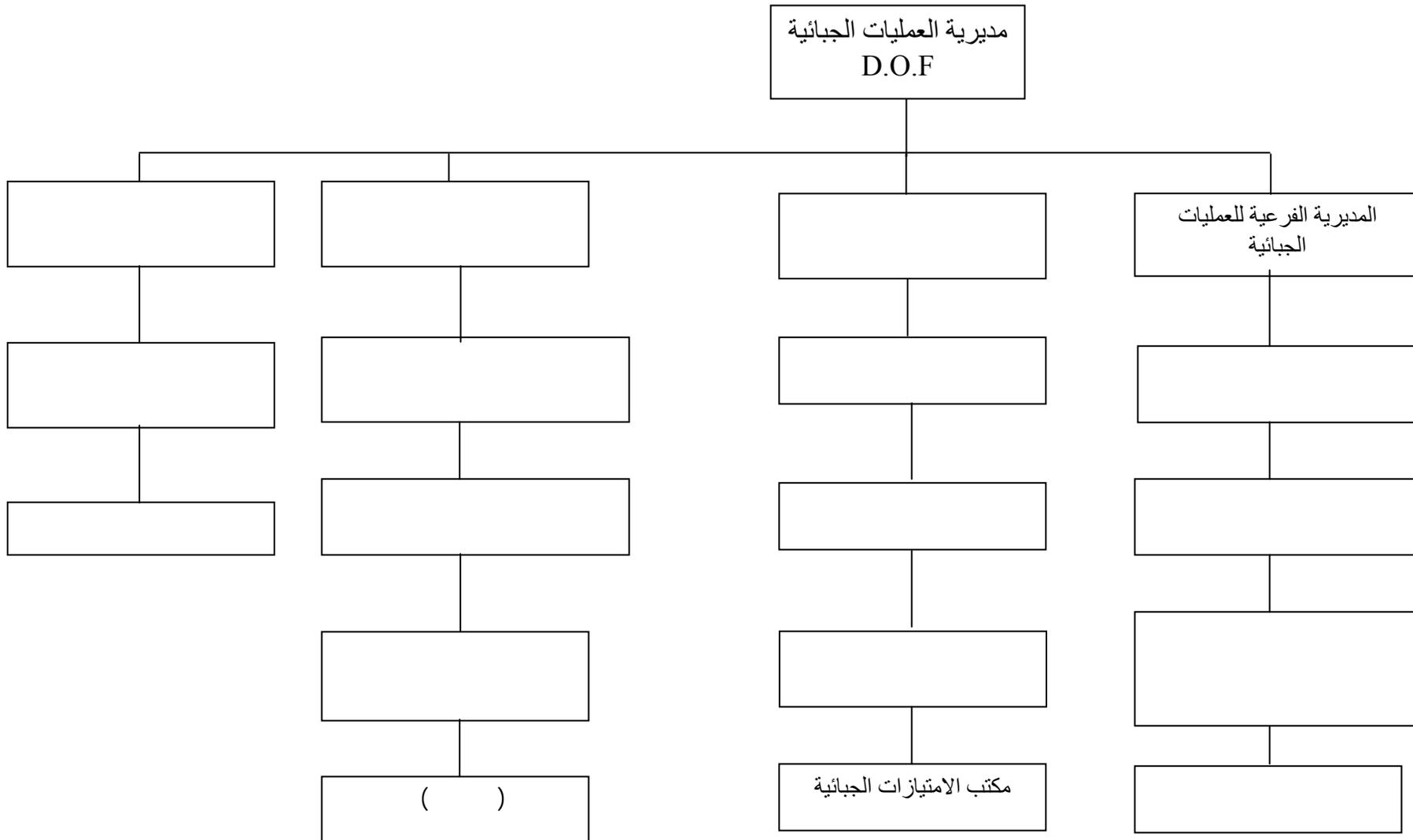
هذه المصلحة رئيس تساعده في التسيير اللجنة المديرية لمصلحة الكحول و التي تتكون من مدير

مكلف بالضرائب أو ممثله ومدير مكلف بالميزانية أو ممثله، وممثل عن وزير الفلاحة، و

تتكون مصلحة الكحول من مصلحتين هما : - مصلحة الأمر بالصرف

- مصلحة المحاسبة

و يمكن تلخيص كل ذلك في الشكل التالي :



3.1.1.3. مديرية المنازعات DC [94] :

و تتكون هذه المديرية من أربع مديريات فرعية و هي :

1.3.1.1.3. المديرية الفرعية لمنازعات الضرائب على الدخل : و تتكون من ثلاث

مكاتب و هي :

- مكتب منازعات الوعاء للضرائب المباشرة و الرسوم الماثلة .
- مكتب منازعات التسجيل و الجباية العقارية
- مكتب منازعات التحصيل للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

2.3.1.1.3. المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة : و تتكون من

مكتبين هما:

- مكتب منازعات الوعاء للرسم على القيمة المضافة و الضرائب غير المباشرة
- مكتب منازعات التحصيل و الاسترجاع للرسم على القيمة المضافة

3.3.1.1.3. المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية و القضائية : و تتكون من ثلاث

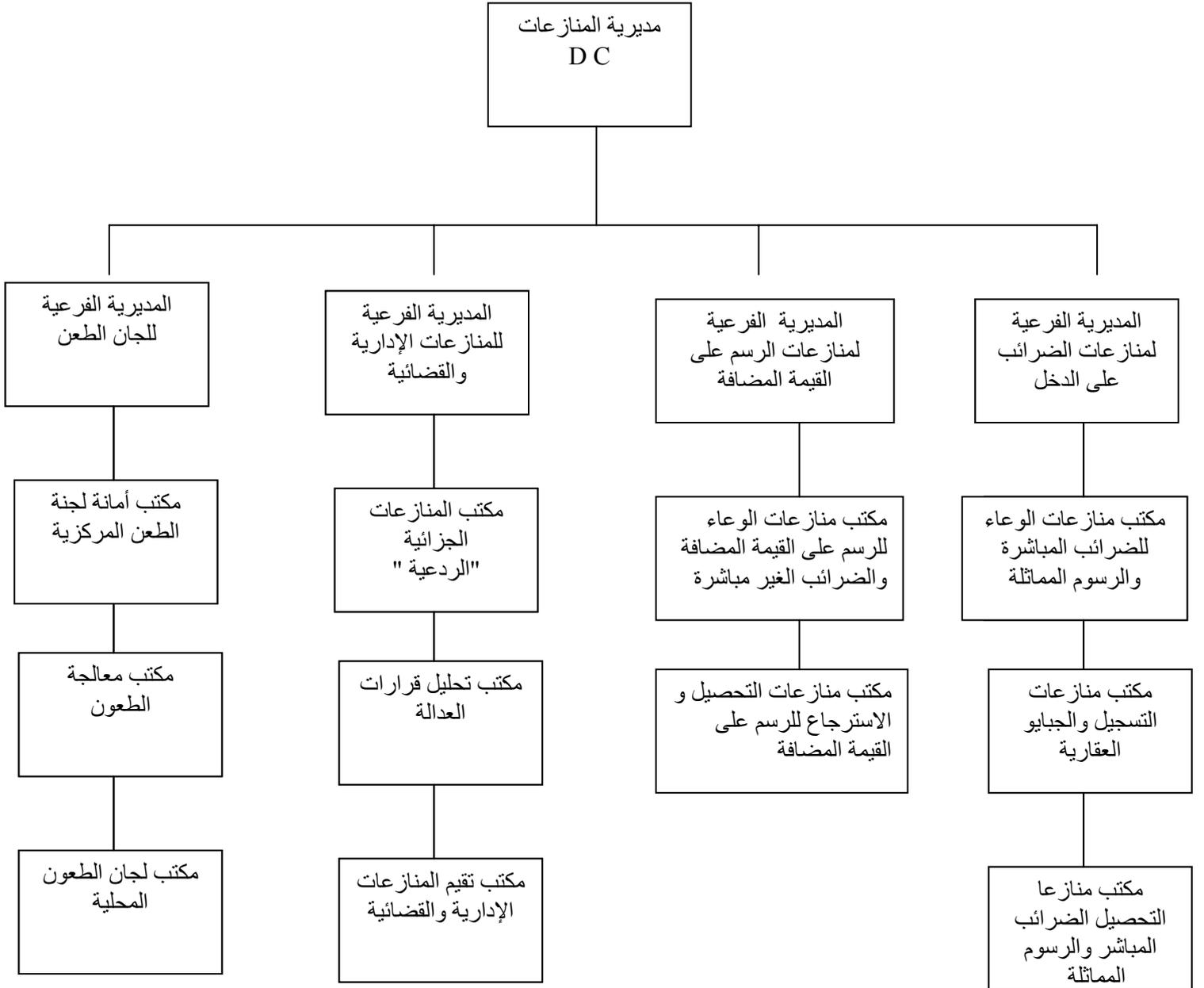
مكاتب :

- مكتب المنازعات الجزائية .
- مكتب تحليل قرارات العدالة .
- مكتب تقييم المنازعات الإدارية و القضائية

4.3.1.1.3. المديرية الفرعية للجان الطعن : و تنفرع إلى ثلاث مكاتب :

- مكتب أمانة لجنة الطعن المركزية .
- مكتب معالجة الطعون .
- مكتب معالجة الطعون المحلية .

و يمكن إيضاح مديرية المنازعات و ما يحتويه من مديريات فرعية و مكاتب من خلال الشكل التالي :



الشكل رقم (10) : تنظيم مديرية المنازعات [95]

4.1.1.3 مديرية إدارة الوسائل DAM [94] :

تشمل مديرية إدارة الوسائل على أربعة مديريات فرعية و هي :

1.4.1.1.3 المديرية الفرعية للمستخدمين : تتفرع إلى أربعة مكاتب و هي :

- مكتب المستخدمين و المسار المهني
- مكتب التنظيم و المنازعات
- مكتب البطاقية و المستخدمين
- مكتب الخدمات الإجتماعية

2.4.1.1.3 المديرية الفرعية لعمليات الميزانية : و تشمل بدورها على أربعة مكاتب

و هي :

- مكتب إدارة القروض
- مكتب التجهيزات
- مكتب الدفع
- مكتب مراقبة التسيير

3.4.1.1.3 المديرية الفرعية للتكوين و إعادة التدريب : و تتكون من ثلاثة مكاتب:

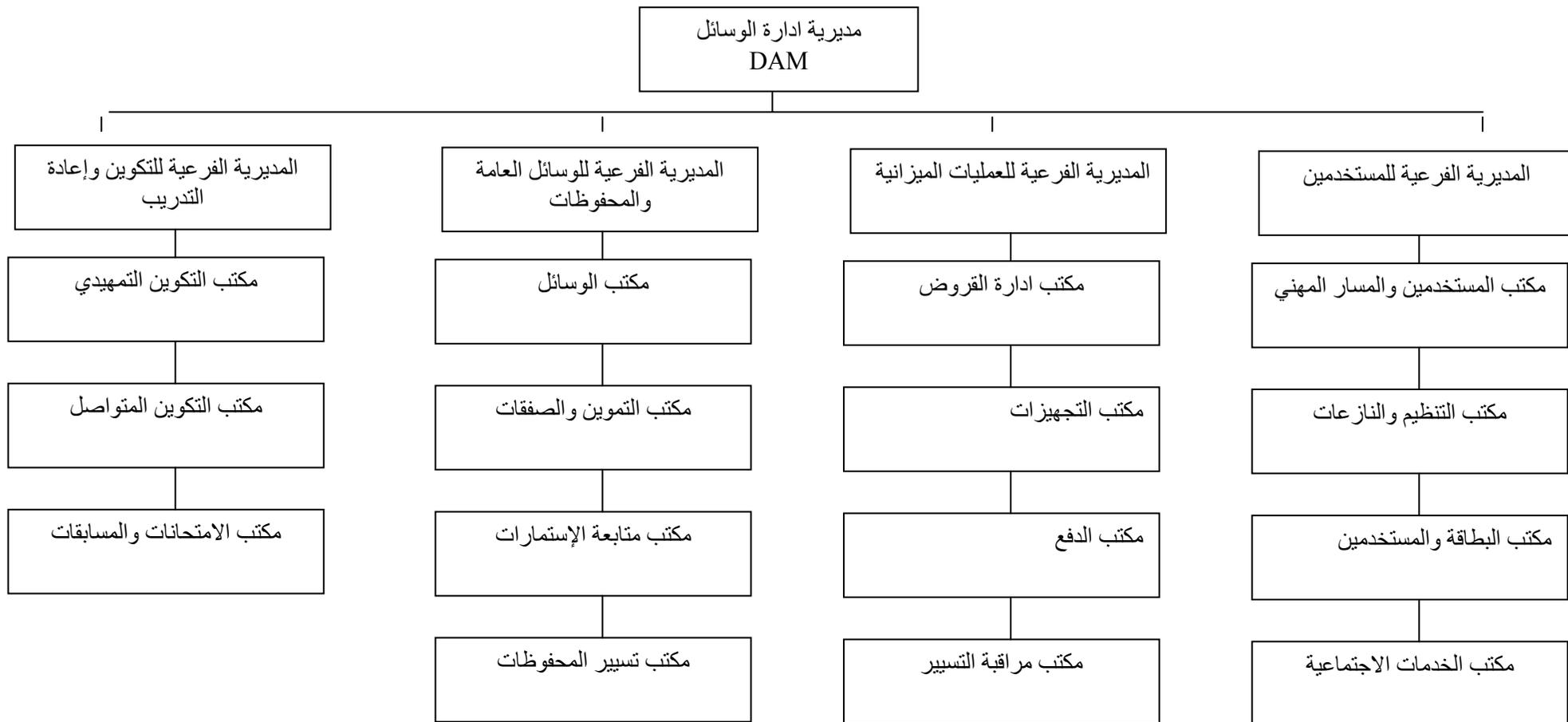
- مكتب التكوين التمهيدي
- مكتب التكوين المتواصل
- مكتب الامتحانات و المسابقات

4.4.1.1.3 المديرية الفرعية للوسائل العامة و المحفوظات : و تتكون من أربعة

مكاتب:

- مكتب الوسائل
- مكتب التمويل و الصفقات
- مكتب متابعة الاستثمارات
- مكتب تسيير المحفوظات

و يمكن توضيح هيكله مديرية إدارة الوسائل من خلال الشكل التالي :



الشكل رقم (11) : يوضح تنظيم إدارة الوسائل [95]

5.1.1.3. مديرية التنظيم و الإعلام الآلي: و تضم ثلاث مديريات و هي :

1.5.1.1.3. المديرية الفرعية للتنظيم و المناهج : و تتكون من ثلاث مكاتب :

- مكتب تنظيم المصالح.
- مكتب الإجراءات و الإستثمارات .
- مكتب الدراسات و التقييم .

2.5.1.1.3. المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي : و تنفرع إلى ثلاث مكاتب

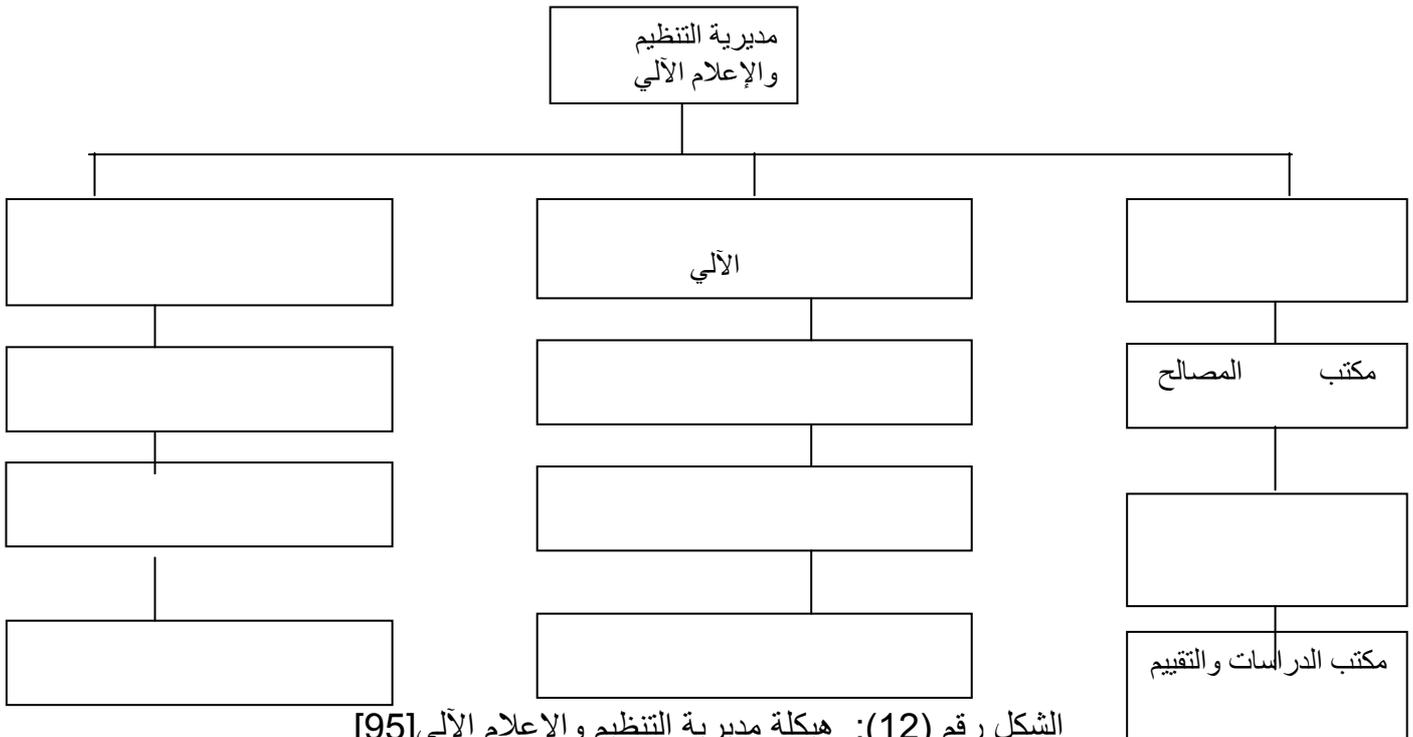
وهي :

- مكتب الدراسات و التخطيط .
- مكتب تطوير و صيانة التطبيقات .
- مكتب منهجية و توثيق الإعلام الآلي .

3.5.1.1.3. المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الإعلام الآلي : و تشمل ثلاث مكاتب :

- مكتب تسيير المراكز الجهوية .
- مكتب تطبيقات الإعلام الآلي .
- مكتب المساعدة التقنية و الصيانة.

و يمكن إيضاح الهيكل التنظيمي لهذه المديرية من خلال الشكل التالي :



الشكل رقم (12): هيكل مديرية التنظيم والإعلام الآلي [95]

6.1.1.3. مديرية البحث و التحقيق DRV [97]

تتكون هذه المديرية من أربعة مديريات فرعية :

1.6.1.1.3. المديرية الفرعية للتحقيقات و البحث في المعلومات الجبائية : و تشمل

ثلاث مكاتب و هي:

- مكتب التنظيم و البحث في المادة الخاضعة للضريبة
- مكتب البطاقية.
- مكتب البحث و التحري .

2.6.1.1.3. المديرية الفرعية للبرمجة : و تتفرع إلى ثلاث مكاتب و هي :

- مكتب برمجة التحقيقات المحاسبية .
- مكتب برمجة التحقيقات المحاسبية المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية و مراقبة الأسعار و التقييمات .
- مكتب الإحصائيات و التلاخيص .

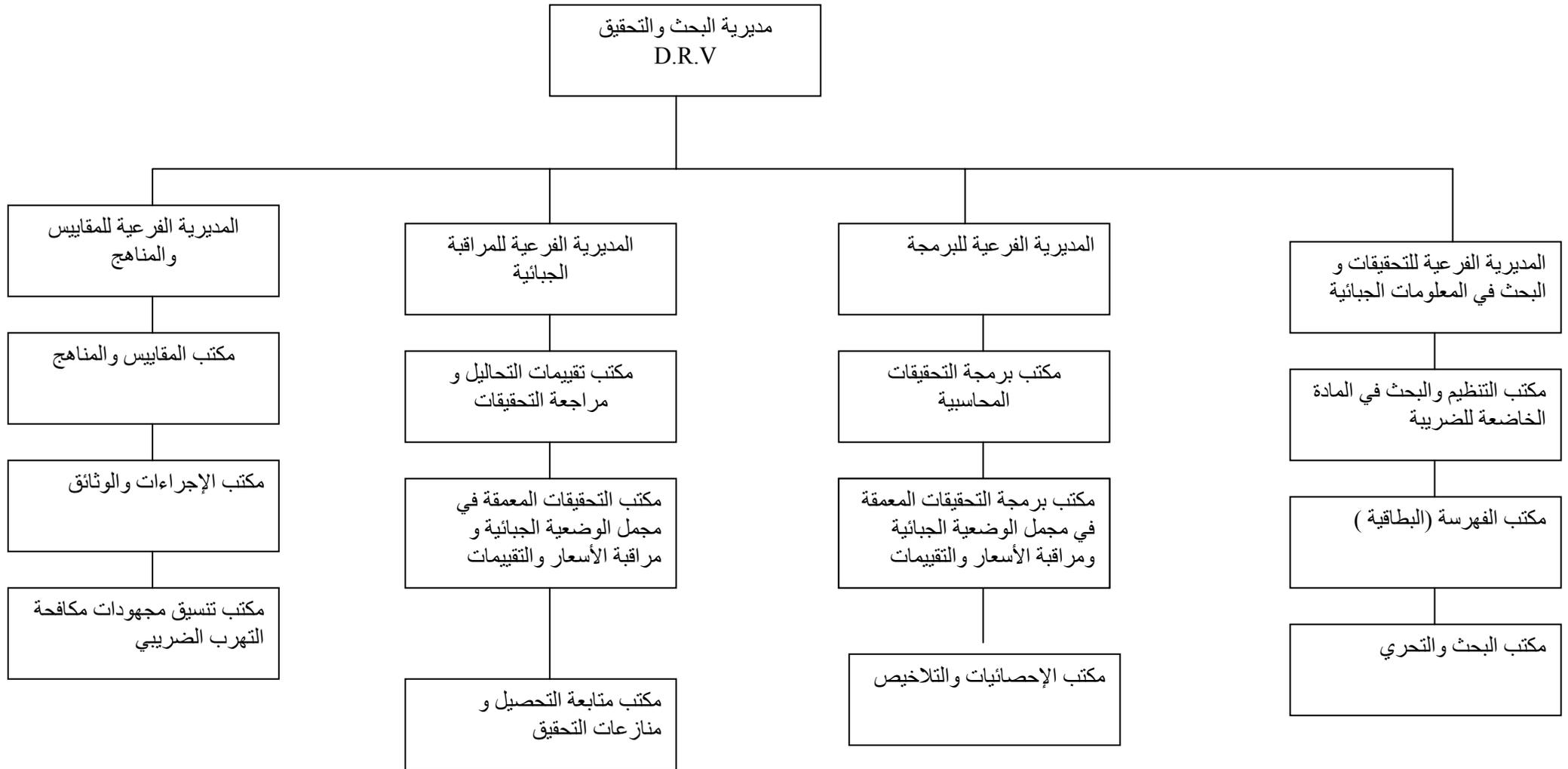
3.6.1.1.3. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية : و تتكون من ثلاث مكاتب و هي :

- مكتب تقييمات التحاليل و مراجعة التحقيقات .
- مكتب التحقيقات المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية و مراقبة الأسعار و التقييمات
- مكتب متابعة التحصيل و منازعات التحقيق.

4.6.1.1.3. المديرية الفرعية للمقاييس و المناهج : و تضم بدورها ثلاث مكاتب و هي:

- مكتب المقاييس و المناهج .
- مكتب الإجراءات و الوثائق.
- مكتب تنسيق مجهودات مكافحة التهرب الضريبي.

و الشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و التحقيق :



الشكل رقم (13) : تنظيم مديرية البحث والتحقيق [95]

7.1.1.3. المفتشية العامة للمصالح الجبائية : I.G.S.F

وتضم المديرية العامة للضرائب زيادة على المفتشية العامة للمصالح الجبائية مديرين اثنين (02) للدراسات يكلفان بمساعدة المدير العام للضرائب في ممارسة مهامه. ولقد تم إحداث المفتشية العامة للمصالح الجبائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 55-95 في مادته الخامسة [98] ص (12) غير أن تنظيمها جاء بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-230 والصادر بتاريخ 13 يوليو 1998 والذي يحدد تنظيم وصلاحيات المفتشية العامة للمصالح الجبائية.

ويسير المفتشية العامة للمصالح الجبائية مفتش عام يوضع تحت سلطة المدير العام للضرائب ويساعده ثمانية مفتشين (08) وثمانية مكلفين بالتفتيش [99] ص (14). تنفرع المفتشية العامة للمصالح الجبائية إلى خمسة عناصر (5) وهي :

العنصر الأول : مكلف بالتوثيق : ويشرف عنه مفتش مساعد بمكلفين (02) بالتفتيش .

العنصر الثاني : مكلف بالتفتيش والمراقبة في الوعاء الضريبي ويشرف عنه مفتش مساعد بمكلفين (02) بالتفتيش .

العنصر الثالث: مكلف بالتفتيش والمراقبة في التحصيل الضريبي ، ويشرف عنه مفتش مساعد بمكلفين بالتفتيش .

العنصر الرابع : مكلف بالمراقبة واستعمال الوسائل ويشرف عنه مفتش مساعد مكلف بالتفتيش

العنصر الخامس :مكلف بالتحقيقات الإدارية ويشرف عنه مفتش مساعد بمكلف (01) بالتفتيش وللمفتشية العامة للمصالح الجبائية مفتشيات جهوية للمصالح الجبائية.

8.1.1.3. لجنة التنسيق الوزارية المشتركة

تم إنشاء لجنة تنسق وزارية مشتركة (الضرائب ، والجمارك ، والتجارة) وتشكل هذه اللجنة الوزارية المشتركة من أعضاء دائمين وأعضاء إضافيين وتسمى "اللجنة الوزارية المشتركة" [100] ص (12).

و تتشكل اللجنة الوزارية المشتركة من الأعضاء الدائمين الآتي ذكرهم :

- مدير العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب .
- مدير مكافحة الغش بالمديرية العامة للجمارك

- المفتش المركزي للتحقيقات و قمع الغش .

و أما فيما يخص أعضاء إضافيين فيتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالمالية و الوزير المكلف بالتجارة، هؤلاء الموظفين لهم على الأقل رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية أو رتبة تعادلها، و يتولى رئاسة اللجنة الوزارية المشتركة لمدة سنة بالتناوب ممثل كل مصلحة من مصالح الإدارة المركزية التي تتشكل منها تبعا للترتيب التالي : الضرائب، الجمارك، التجارة. و تتولى كتابة اللجنة الوزارية المشتركة، بصفة دائمة، مصالح مديرية العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب. و تؤسس لجان التنسيق بين الضرائب و الجمارك و التجارة على مستوى كل ولاية .

9.1.1.3. المدرسة الوطنية للضرائب ENI :

تم إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 94-339 المؤرخ في 25 أكتوبر 1994 [101] ص(06)، المعدل و المتمم بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 98 – 229 المؤرخ في 13 يوليو 1998 [102] ص(13).

يشمل تنظيم المدرسة الوطنية للضرائب على ثلاث مديريات فرعية و ملحقة كما يلي [103] ص(19):

- المديرية الفرعية للشؤون البيداغوجية .
- المديرية الفرعية للتدريب .
- المديرية الفرعية للإدارة و المالية
- الملحقات

1.9.1.1.3. المديرية الفرعية للشؤون البيداغوجية : و تضم ثلاث دوائر و هي :

- دائرة التمدريس .
- دائرة الدراسات و البرامج .
- دائرة البحث .

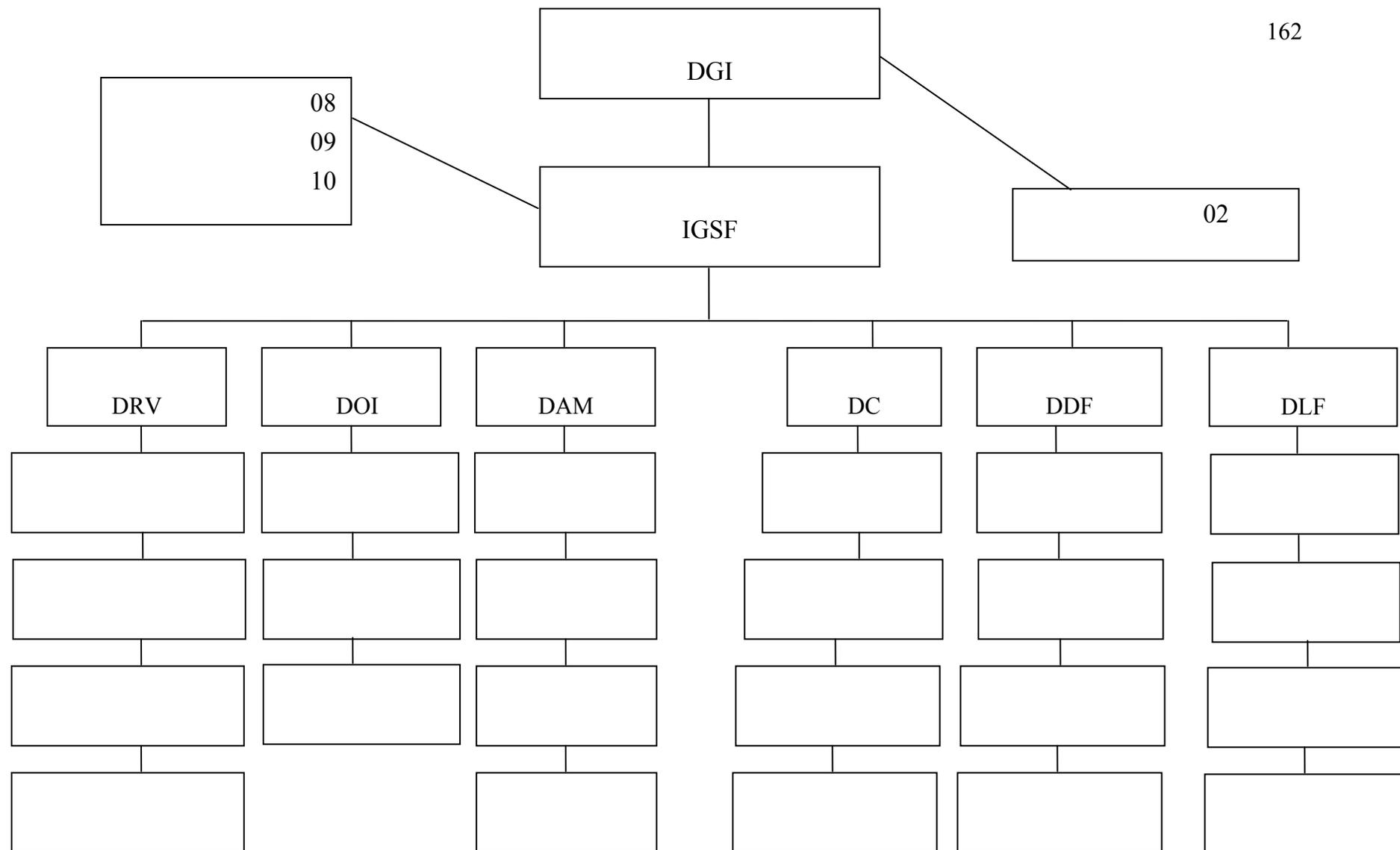
2.9.1.1.3. المديرية الفرعية للتدريب : و تضم دائرتين هما :

- دائرة التكوين المتواصل.
- دائرة التدريبات التطبيقية.

3.9.1.1.3. المديرية الفرعية للإدارة و المالية : و تضم ثلاث دوائر هي :

- دائرة الموظفين .
- دائرة الميزانية و المحاسبة.
- دائرة الوسائل العامة .

و يمكن تلخيص كلما قيل عن الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب في الشكل التالي:



الشكل رقم (14): تنظيم المديرية العامة للضرائب [95]

2.1.3. الهيكل التنظيمي للإدارة الجهوية للضرائب D.R.I

تتكون الإدارة الجبائية على المستوى الجهوي من مديريات جهوية للضرائب، ومفتشيات ومصالح جهوية للضرائب، وسندرس الهيكل التنظيمي لكل هذه الإدارات فيما يلي:

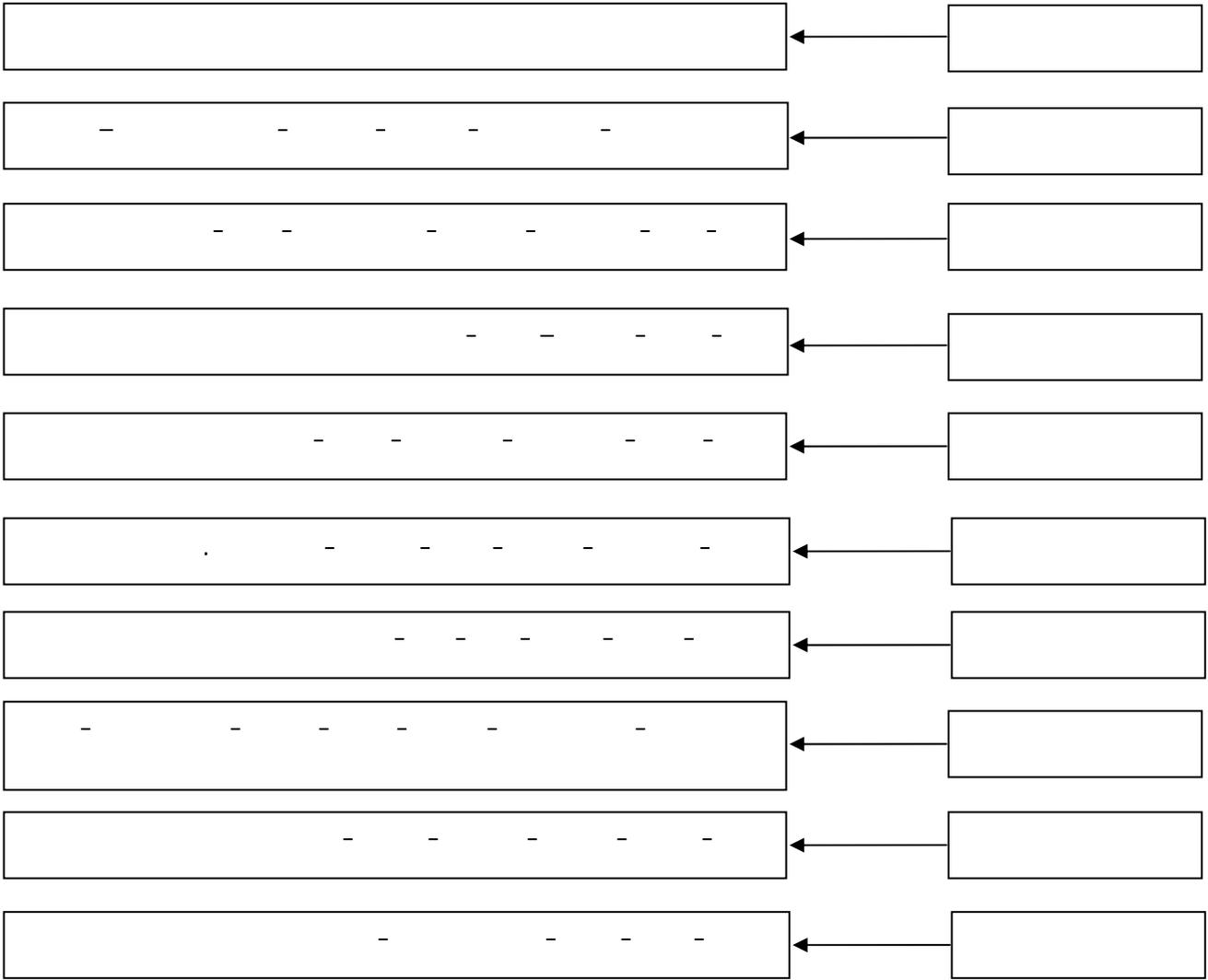
1.2.1.3. هيكل المديريات الجهوية للضرائب:

لقد تم إنشاء المديريات الجهوية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991 [104] ص(352-353)، والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية.

حيث تم استحداث تسعة (09) مديريات جهوية تتكفل بالتنسيق بين المديريات الولائية والمديرية العامة للضرائب وهي موزعة على التراب الوطني كما يلي:

- المديرية الجهوية للضرائب ببشار، المديرية الجهوية للضرائب بالبلدية، المديرية الجهوية للضرائب بمحافظة الجزائر الكبرى سابقا، المديرية الجهوية للضرائب بسطيف، المديرية الجهوية للضرائب بعنابة، المديرية الجهوية للضرائب بقسنطينة، المديرية الجهوية للضرائب بورقلة، المديرية الجهوية للضرائب بوهران، المديرية الجهوية للضرائب بالشلف [105] ص(12).

- وكل مديرية جهوية تضم عدد من المديريات الولائية للضرائب بحيث تم تجميع كل المديريات الولائية في تسعة (09) مديريات جهوية، والشكل التالي يوضح هذا التنظيم الهيكلي:



الشكل رقم (15): تنظيم المديرية الجهوية والمديريات الولائية [105]

وتتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربعة مديريات فرعية وهي: [104]

- المديرية الفرعية للتكوين.

- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

- المديرية الفرعية للرقابة.

هذه المديرية الفرعية المكونة للمديرية الجهوية للضرائب تنقسم بدورها إلى مكاتب.

1.1.2.1.3. المديرية الفرعية للتكوين: تشمل المديرية الفرعية للتكوين على مكاتبين:

- مكتب التكوين الأساسي.

- مكتب الدعائم البيداغوجية.

2.1.2.1.3. المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل:

وتنقسم المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل إلى ثلاثة مكاتب:

- مكتب المستخدمين.

- مكتب التنظيم والإعلام الآلي.
- مكتب مراقبة استعمال الوسائل.

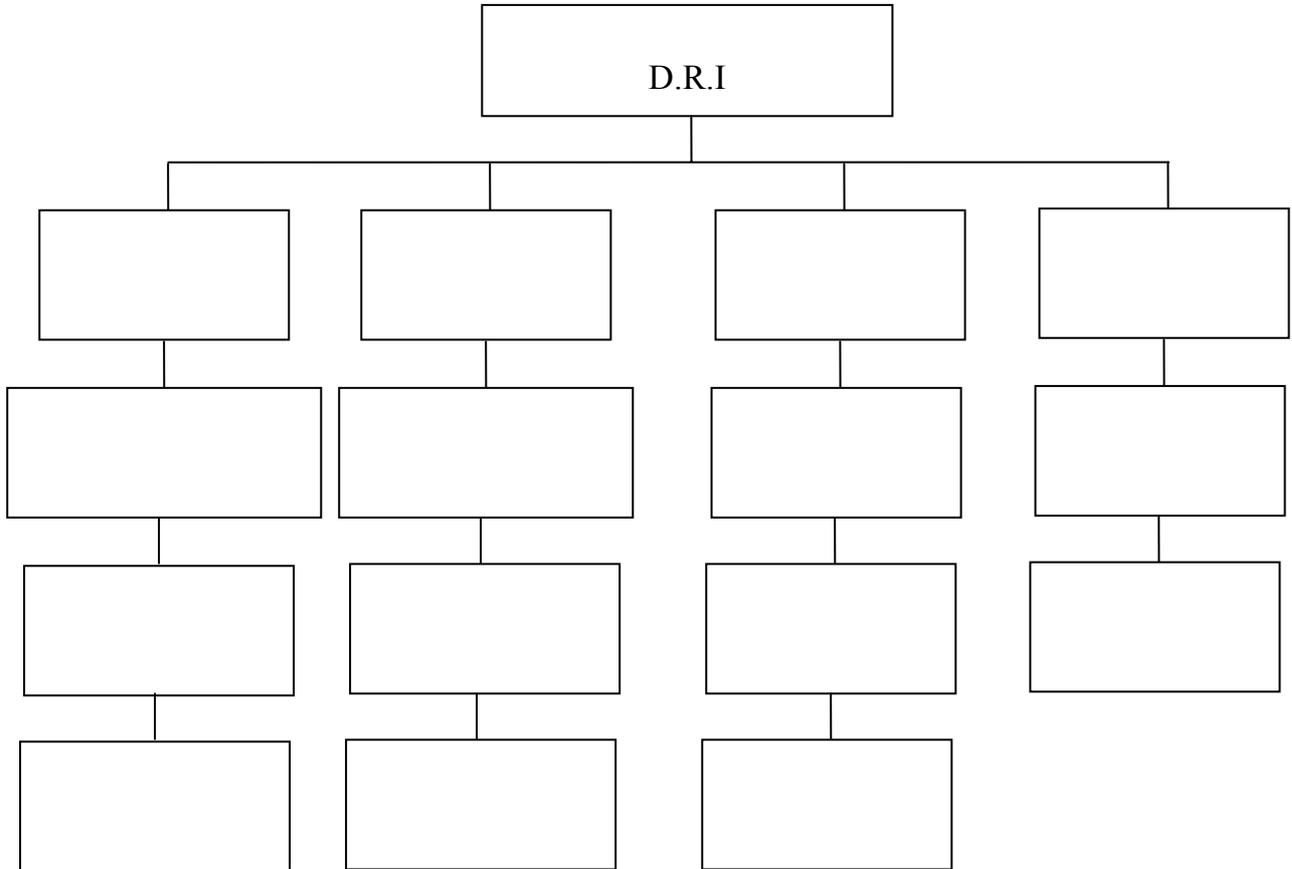
3.1.2.1.3. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

- تحتوي المديرية الفرعية للعمليات الجبائية على ثلاثة مكاتب:
- مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العمومية.
 - مكتب مراقبة الأنشطة والتراخيص.
 - مكتب الإحصائيات.

4.1.2.1.3. المديرية الفرعية للرقابة:

- إن المديرية الفرعية للرقابة مكونة من ثلاثة مكاتب:
- مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية.
 - مكتب مراقبة المنازعات.
 - مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية.

والشكل التالي يوضح تنظيم وهيكله الإداري والمديرية الفرعية المكونة لها ومكاتبها:



الشكل رقم (16) : تنظيم المديرية الجبائية [104]

2.2.1.3. الهيكل التنظيمي للمفتشيات والمصالح والمراكز الجهوية للضرائب

سنتناول في هذا الفرع تنظيم وهيكله المفتشيات الجهوية للضرائب، ومصالح ومراكز جهوية أخرى مثل مصالح البحث والتحقيق الجهوية، والمراكز الجهوية للإعلام الآلي، والمستودعات الجهوية لمصلحة الكحول.

وبناء على ما تقدم سنقسم هذا الفرع إلى أربعة فقرات:

1.2.2.1.3. المفتشيات الجهوية للمصالح الجبائية [99]:

تتكون المفتشية العامة للمصالح الجبائية من: مفتشيات جهوية للمصالح الجبائية، توضع تحت سلطة المفتش العام للمصالح الجبائية.

وتتدخل هذه المفتشيات الجهوية على مستوى مجموع الولايات.

ويسير المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية مفتش جهوي يساعده رؤساء فرق ومحققون في التسيير، وتشكل المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية من: فرق التحقيق في التسيير، يسيرها رؤساء فرق تتكون من محققين في التسيير وعددها تسعة مفتشيات جهوية موزعة على التراب الوطني كما يلي [106]:

الشلف، بشار، البلدية، محافظة الجزائر الكبرى سابقا، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة وهران، وفق اختصاص إقليمي محدد.

ويمكن إيضاح ذلك من خلال الجدول التالي الذي يحدد عدد وتنظيم المفتشيات الجهوية للمصالح الجبائية على مستوى التراب الوطني:

الجدول رقم (11) : يحدد عدد وتنظيم المفتشيات الجهوية للمصالح الجبائية [106]

مقر المفتشيات الجهوية للمصالح الجبائية	المفتشيات الجهوية للمصالح الجبائية	رؤساء فرق التحقيق في التسيير	محققون في التسيير
الشلف	01	03	30
بشار	01	03	10
البلدية	01	03	35
محافظة الجزائر الكبرى	01	03	33
سطيف	01	03	30
عنابة	01	03	32
قسنطينة	01	03	34
ورقلة	01	03	20
وهران	01	03	36
العدد	09	27	260

2.2.2.1.3. مصالـح البـحث والتـحقيق S.R.V :

إن مصالـح البـحث والتـحقيق الجـهوية S.R.V هي عبارة عن مصالـح جهوية تابعة لمديرية البحث والتـحقيق المركزية، والتي أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228-98 الصادر بتاريخ 13 يوليو 1998، إذ أنشأت ثلاثة مصالـح جهوية للبحث والتـحقيق على مستوى ولاية الجزائر، وهران وقسنطينة، وهذا بعد تنصيب مديرية البحث والتـحقيق مباشرة، بحيث المصالـح الجـهوية للبحث والتـحقيق الثلاثة تشرف على كامل التراب الوطني، إذ قسم الاختصاصيون الإقليميون بين ثلاثة مصالـح جهوية للبحث والتـحقيق كما يلي:

- مصلحة البحث والتـحقيق الجـهوية لقسنطينة، تشرف على الجهة الشرقية للوطن.
- مصلحة البحث والتـحقيق الجـهوية للجزائر، تشرف على جهة الوسط للوطن.
- مصلحة البحث والتـحقيق لوهران، تشرف على الجهة الغربية للوطن.

ويتأس مصلحة البحث والتـحقيق الجـهوية رئيس مصلحة برتبة مفتش رئيسي للضرائب وتخضع المفتشية الجـهوية للبحث والتـحقيق لسلطة مدير مديرية البحث والتـحقيق الموجودة على مستوى المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية [107].

3.2.2.1.3. المراكز الجـهوية للإعلام الآلي:

إبتداء من سنة 1994 تم إنشاء ثلاثة مراكز جهوية للإعلام الآلي وهي:

- المركز الجهوي للإعلام الآلي بالجزائر.
- المركز الجهوي للإعلام الآلي بوهران.
- المركز الجهوي للإعلام الآلي بقسنطينة.

وتعمل هذه المراكز اعتمادا على الإطارات الوطنية، لكن دون فعالية كبيرة وتنظيم داخلي رسمي إذ لم يصدر أي تنظيم جبائي من طرف المديرية العامة للضرائب ينظم هذه المراكز إلى يومنا هذا.

تنظم المراكز الجـهوية للإعلام الآلي في خمسة مكاتب على الأكثر، وتحدد صلاحيات المركز الجهوي للإعلام الآلي عن طريق قرار يصدر من وزير المالية.

ويتأس المركز الجهوي للإعلام الآلي رئيس مركز، ويتم تعيينه بموجب مرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من وزير المالية.

4.2.2.1.3. المستودعات الجهوية لمصلحة الكحول:

نضم المشرع الجزائري مصلحة الكحول بموجب المرسوم التنفيذي رقم 62-140 المؤرخ في 20 ديسمبر عام 1962 [96] ص(116) .

إذ تعتبر مصلحة الكحول عبارة عن شركة تجارية تابعة للدولة تقوم باستيراد الكحول بكل أنواعها الطبية والعادية لتقوم ببيعها للمؤسسات العمومية والخاصة، ويتم وضع هذه المواد المستوردة في مستودعات جهوية بحيث يوجد مستودع لمصلحة الكحول على مستوى ولاية الجزائر، ومستودع آخر على مستوى ولاية وهران، غير أن المشرع الجزائري لم ينظم هذه المستودعات، وتصنف هذه المستودعات كمصالح جهوية للإدارة الجبائية.

3.1.3. الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية الولائية:

إن الإدارة الجبائية بالإضافة إلى تقسيمها إلى إدارة جبائية مركزية وإدارة جبائية جهوية هناك أيضا تقسيم آخر وهو إدارة جبائية ولائية والتي تتكون بدورها من:

- مديريات جبائية ولائية.
- لجان التنسيق الولائية والفرق المختلطة.

بالإضافة إلى إدارة جبائية محلية والتي تتمثل في: مفتشيات الضرائب وقباضات الضرائب وكل من هاته المفتشيات والقباضات تنقسم إلى أنواع.

بالإضافة إلى كل هذا هناك مصالح خارجية أخرى تم إحداثها مؤخرا وهي:

- مديرية كبريات المؤسسات DGE.
- مراكز الضرائب CDI.

وستنكلم عن كل هذه التقسيمات بشيء من التفصيل.

1.3.1.3. تنظيم الإدارة الجبائية الولائية :

تنقسم الإدارة الجبائية الولائية إلى مديريات ولائية للضرائب ذات الامتداد الهيكلي الواسع وكذلك ذات الامتداد الهيكلي المتوسط والمحدود بالإضافة إلى لجان التنسيق الولائية والفرق المختلطة.

لقد تم إنشاء المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 [104] المعدل والمتمم بالقرار الصادر بتاريخ 16 أكتوبر 1995 [108] ص(15).

كما تم تنظيمها بموجب القرار الصادر بتاريخ 1998/07/12 [105] والمعدل والمتمم بتاريخ 1999/10/10 [109] ص(10)، حيث أصبحت بكل ولاية من ولايات القطر الجزائري مديرية واحدة للضرائب باستثناء ولايتي الجزائر وهران، إذ خصهما المشرع بتنظيم خاص على اعتبار كثافة النشاط التجاري الممارس في إقليم الولايتين، وبذلك يكون مجموع المديرية الولائية للضرائب على المستوى الوطني (53) ثلاثة وخمسون مديرية.

وما يجب الإشارة إليه في هذا الصدد، هو أنه تنظيم المديرية الولائية يخضع لمقياس النشاط التجاري، إذ تمثل المديرية الولائية التي يكثر بها النشاط التجاري بخمسة (5) مديريات فرعية تضم سبعة عشرة (17) مكتبا، في حين تمثل المديرية التي يقل فيها النشاط التجاري نوعا ما بثلاثة مديريات فرعية، تضم اثنتا عشر (12) مكتبا، على أن تمثل المديرية الولائية الواقعة في المناطق النائية الصحراوية بمديرتين فرعيتين تضم ثمانية (8) مكاتب.

1.1.3.1.3. هيكلية المديرية الولائية للضرائب ذات الامتداد الهيكلي الواسع :

لقد نص المشرع على تنظيم وتكوين المديرية الولائية في الفصل الثاني من القرار الصادر بتاريخ 1998/07/12 والمعدل والمتمم بالقرار الصادر بتاريخ 1999/10/10 حيث لاحظ المشرع أهمية المديرية الولائية وذلك حسب أهمية الولاية.

بحيث صنف مديريات الضرائب الآتية ضمن المديرية ذات الامتداد الهيكلي الواسع.

وتضم المديرية الولائية للضرائب في كل من محافظة الجزائر الكبرى سابقا، ولايات الشلف، باتنة، بجاية، البليدة، البويرة، تبسة، تلمسان، تيارت، عنابة، قسنطينة، المدية، مستغانم، المسيلة، معسكر، ورقلة، وهران، بومرداس، تيبازة، الأغواط، غرداية، برج بوعريش وبسكرة خمس (5) مديريات فرعية وهي: [108]

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية للتحويل.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
- المديرية الفرعية للوسائل.

1.1.1.3.1.3. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

تتكون المديرية الفرعية للعمليات الجبائية من أربعة مكاتب وهي: [109]

- مكتب الجداول.
- مكتب الإحصائيات.
- مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العمومية.
- مكتب التسجيل والطابع.

2.1.1.3.1.3. المديرية الفرعية للتحصيل: [108]

تتكون المديرية الفرعية للتحصيل من ثلاثة مكاتب.

- مكتب مراقبة التحصيل.
- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية.
- مكتب التصفية.

3.1.1.3.1.3. المديرية الفرعية للمنازعات: [108]

وتتضمن المديرية الفرعية للمنازعات ثلاثة مكاتب:

- مكتب الشكاوي.
- مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن.
- مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض.

4.1.1.3.1.3. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: [108]

وتتضمن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ثلاثة مكاتب:

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.
- مكتب المراجعات الجبائية.

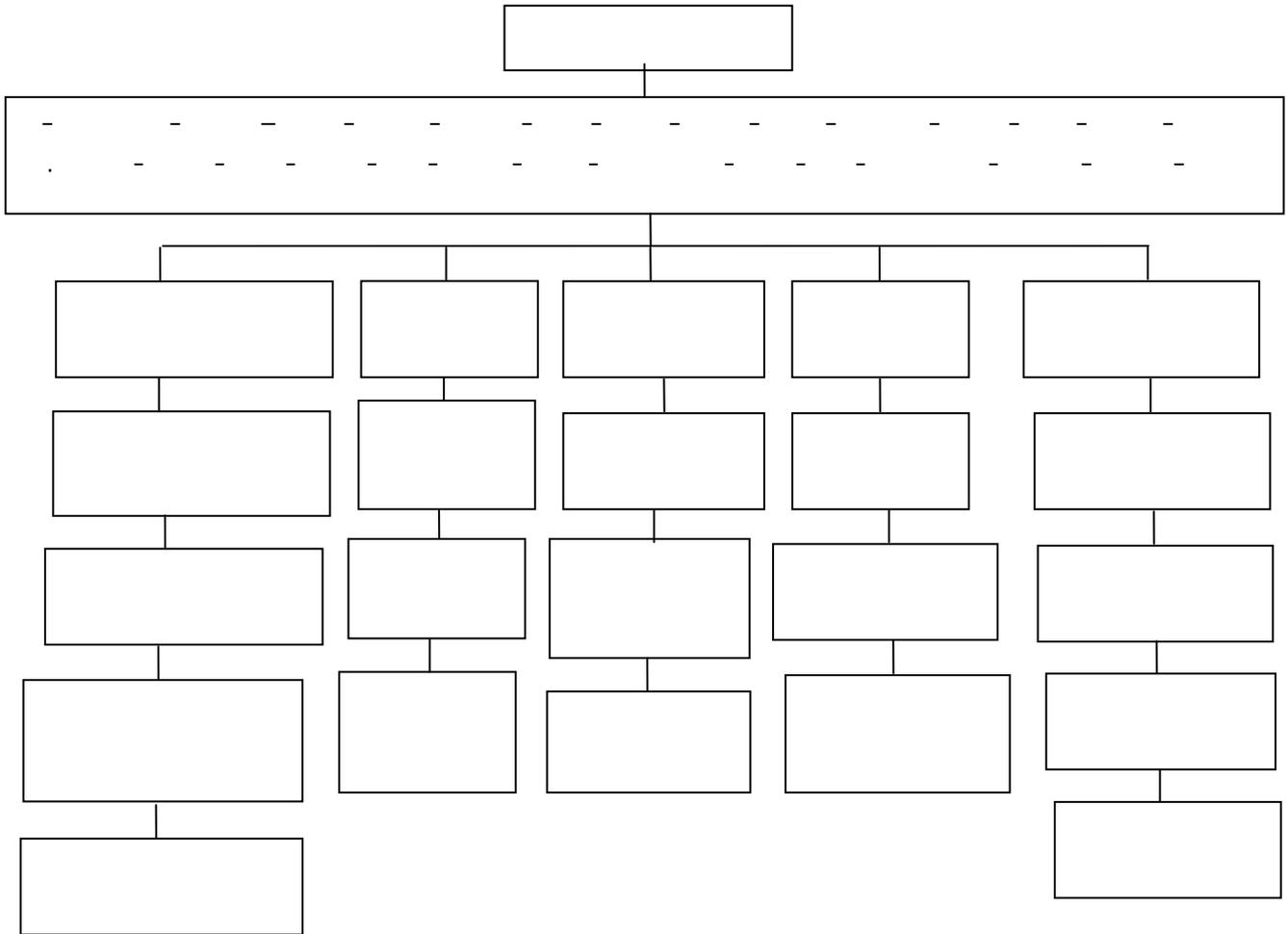
5.1.1.3.1.3. المديرية الفرعية للوسائل: [108]

وتتضمن المديرية الفرعية للوسائل أربعة مكاتب:

- مكتب المستخدمين والتكوين.
- مكتب عمليات الميزانية.
- مكتب الوسائل والإعلام الآلي.
- مكتب متابعة المطبوعات.

والشكل التالي يوضح تنظيم وهيكلية المديرية الولائية للضرائب التي تمتاز بأهمية النشاط

التجاري.



الشكل رقم (17) : تنظيم مديريات الضرائب الولائية ذات الامتداد الهيكلي الواسع DWI [108]-

[110]

2.1.3.1.3. هيكلة المديرية الولائية للضرائب ذات الامتداد الهيكلي المتوسط والمحدود :

1.2.1.3.1.3. المديرية الولائية ذات النشاط المتوسط:

وقد نظمت المديرية الولائية الأقل أهمية والتي تتسم بنشاط تجاري متوسط في ثلاثة مديريات فرعية.

وتتواجد المديرية الولائية للضرائب في كل من ولايات: أدرار، أم البواقي، الوادي بشار، الجلفة، سعيدة، قالمة، البيض، الطارف، سوق أهراس، ميله، عين الدفلى، تيسمسيلت خنشلة، النعامة، عين تموشنت، غليزان، وهي تنفرع إلى ثلاثة مديريات فرعية وهي: [108]

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.

- المديرية الفرعية للمنازعات والوقاية الجبائية.

- المديرية الفرعية للوسائل:

وهذه المديرية الفرعية تنقسم بدورها إلى مكاتب كما يلي:

1.1.2.1.3.1.3. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل:

وتضم المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل خمسة مكاتب: [109]

- مكتب الجداول والإحصائيات.

- مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العمومية.

- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية والتصفية .

- مكتب مراقبة التحصيل.

- مكتب التسجيل والطابع .

2.1.2.1.3.1.3. المديرية الفرعية للمنازعات و الرقابة الجبائية :

وتضم المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية أربعة مكاتب وهي: [108]

- مكتب الاحتجاجات.

- مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن.

- مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض.

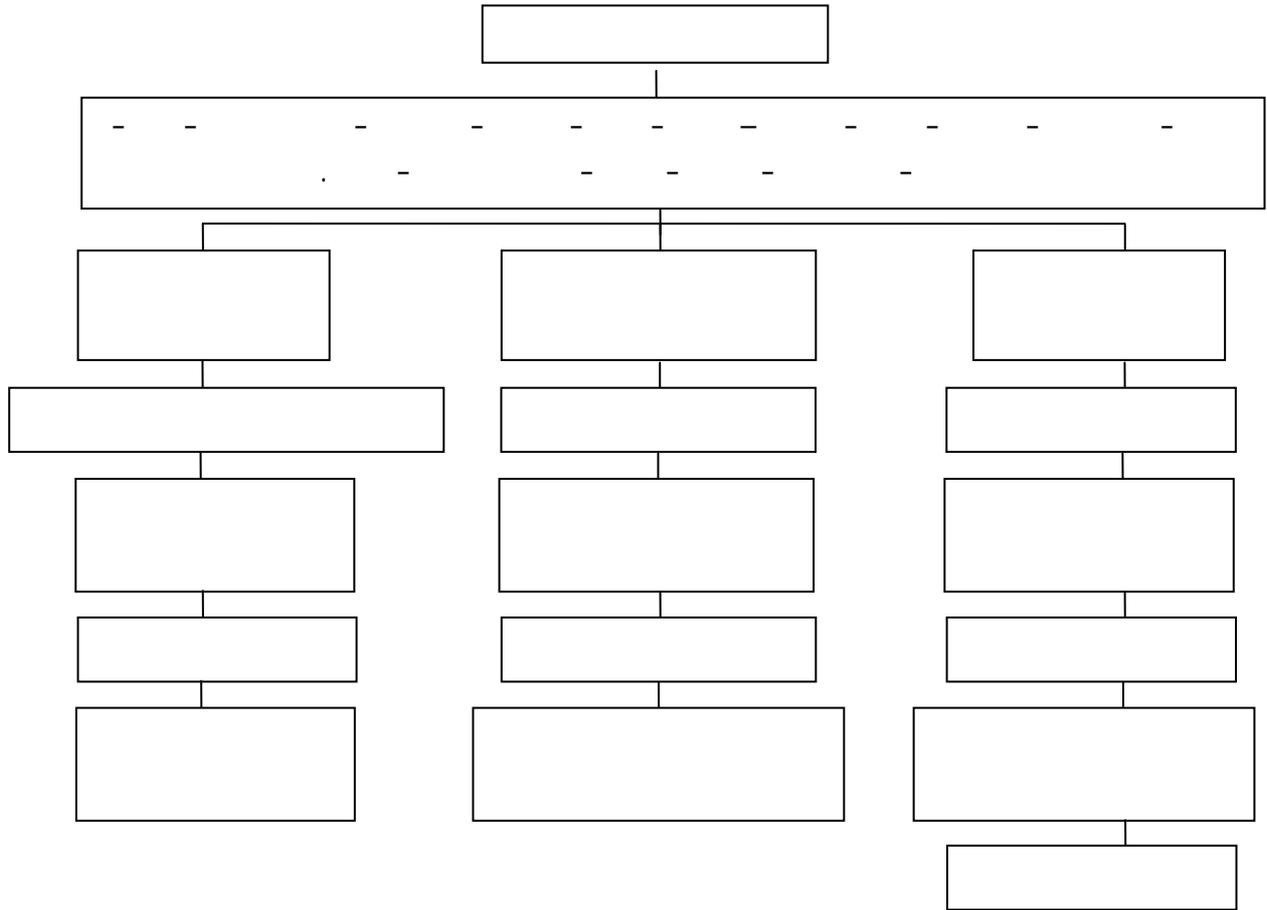
- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات.

3.1.2.1.3.1.3. المديرية الفرعية للوسائل: وتضم المديرية الفرعية للوسائل أربعة مكاتب وهي:

[109]

- مكتب المستخدمين والتكوين.
- مكتب عمليات الميزانية.
- مكتب الوسائل.
- مكتب تسيير المطبوعات.

والشكل التالي يوضح تنظيم وهيكله مديريات الضرائب ذات النشاط المتوسط.

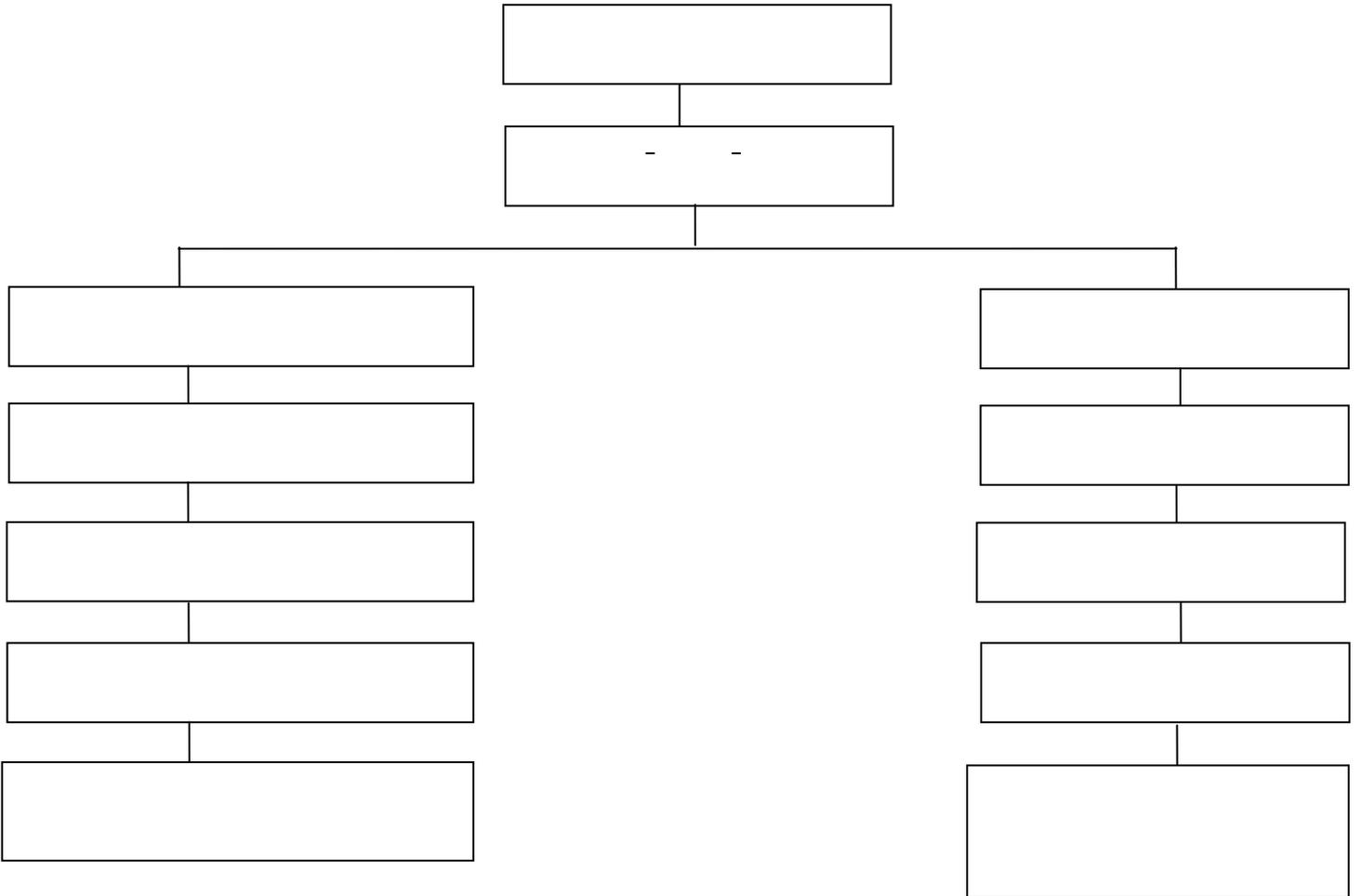


الشكل رقم (18) : تنظيم مديريات الضرائب ذات الإمتداد الهيكلي المتوسط [108-110]

2.2.1.3.1.3. المديرية الولائية ذات النشاط المحدود :

لقد تم تنظيم وهيكله المديرية الولائية للضرائب الواقعة في المناطق الصحراوية في مديريتين فرعيتين نظرا لقلّة النشاط التجاري فيهما وتضم مديرية الضرائب في كل من ولايات: تامنغست، إيليزي وتندوف مديريتين فرعيتين وهما: المديرية الفرعية للوسائل والعمليات الجبائية والمديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، وتقسم كل من هاتين المديريتين الفرعيتين إلى مكاتب: [108]

- المديرية الفرعية للوسائل والعمليات الجبائية:
 - وتتكون المديرية الفرعية للوسائل والعمليات الجبائية من أربعة مكاتب:
 - مكتب المستخدمين.
 - مكتب عمليات الميزانية والوسائل.
 - مكتب العمليات الجبائية.
 - مكتب مراقبة التحصيل والتسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية والتصفية.
 - المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية:
 - و تنفرع إلى أربعة مكاتب وهي:
 - مكتب الإحتجاجات.
 - مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن.
 - مكتب التبليغ والأمر بالتخفيض.
 - مكتب البحث عن المعلومات الجبائية ومراقبة التقويمات.
- والشكل التالي يوضح تنظيم وهيكله الإداري للولايات الولائية ذات النشاط المحدود :



2.3.1.3. هيكلة لجان التنسيق الولائية والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة.

1.2.3.1.3. لجان التنسيق الولائية: [100]

تم إنشاء لجان التنسيق الولائية بين الضرائب والجمارك والتجارة على مستوى كل ولاية وتشكل هذه اللجان الولائية من أعضاء دائمين وأعضاء إضافيين.

1.1.2.3.1.3. الأعضاء الدائمون: وهما:

- مدير الضرائب بالولاية.
- رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس قسم الجمارك بالولاية.
- مدير المنافسة والأسعار بالولاية.

2.1.2.3.1.3. الأعضاء الإضافيين:

يقوم المدير العام للضرائب والمدير العام للجمارك والمفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش كل فيما يخصه، بتعيين الأعضاء الإضافيين الذين يتم إختيارهم من بين الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو رتبة تعادلها، وتتجمع لجنة التنسيق الولائية مرة واحدة على الأقل كل شهرين ويمكنها أن تجتمع في جلسة غير عادية بناء على طلب صريح من أحد أعضائها الثلاثة الدائمين.

ولا يمكن أن ينعقد إجتماع اللجنة إلا بحضور كل أعضائها الدائمين أو الإضافيين، ويتم تولي رئاسة لجنة التنسيق الولائية وكتابتها ولمدة سنة وبالتناوب ممثل كل مصلحة من المصالح الثلاثة تبعا للترتيب الآتي: الضرائب، الجمارك، التجارة.

2.2.3.1.3. الفرق المختلطة للرقابة: [100]

تم إنشاء فرق مختلطة للرقابة المشتركة، تتشكل من ممثلي إدارات الضرائب والجمارك والتجارة، وتدعى "فرق مختلطة للرقابة بين الضرائب والجمارك والتجارة".

وتكلف هذه الفرق المختلطة بتنفيذ مقررات وبرنامج المراقبة التي أعدتها لجان التنسيق وتحديث الفرق المختلطة للرقابة بمعدل فرقة أو عدة فرق على مستوى كل ولاية.

وتتشكل هذه الفرق المختلطة للرقابة من موظفين يتم إختيارهم من بين تعداد الإدارات الثلاثة المعنية الذين لهم على الأقل رتبة مفتش رئيسي وثلاث (3) سنوات من الأقدمية في المصلحة. توضع الفرق المختلطة للرقابة بقوة القانون تحت مسؤولية أقدم عون ذي أعلى رتبة. ويكون تعيين الموظفين لدى الفرقة المختلطة للرقابة من إختصاص المسؤول الولائي لكل إدارة معينة.

وتتدخل الفرق المختلطة للرقابة بناءا على برنامج عمل تطبقة لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة أشهر.

3.3.1.3. هيكلة الإدارة الجبائية المحلية :

تنقسم الإدارة المحلية إلى: مفتشيات الضرائب وهي المفتشيات العادية (المختلطة) والمفتشيات ذات الطابع الخاص، وكذلك تنقسم إلى قباضات الضرائب والتي تنقسم بدورها إلى قباضات التحصيل وقباضات تسيير مخازن الطابع.

1.3.3.1.3. تنظيم وهيكله مفتشيات الضرائب :

إن مفتشيات الضرائب هي عبارة عن هيكل تقني للإدارة الجبائية وتنقسم إلى نوعين المفتشيات العادية "المختلفة"، والمفتشيات ذات الطابع الخاص، بحيث تتكفل الأولى بالضرائب العادية، في حين تتكفل الثانية بالضرائب ذات الطابع الخاص.

1.1.3.3.1.3. المفتشيات العادية :

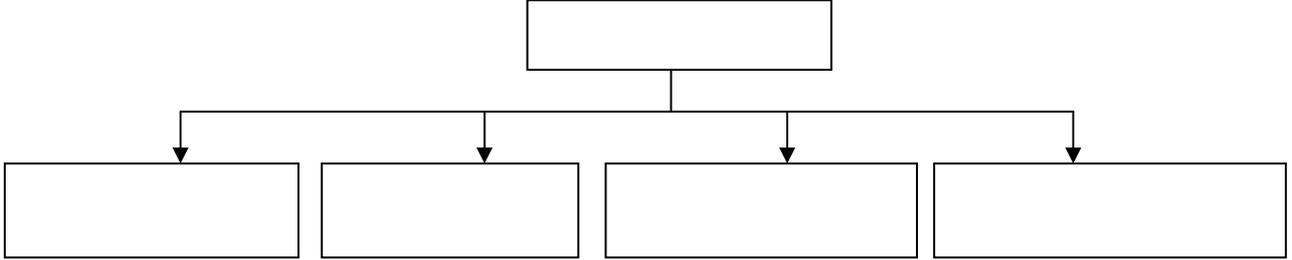
تم تنظيم المفتشيات العادية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الصادر بتاريخ 1991/02/23 [104] والمعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-155 الصادر بتاريخ 16 ماي 1998 [110] ص(17)، والذي يحدد تنظيم وإختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية.

وتتكون مفتشية الضرائب العادية من أربعة مصالح لها رئيس مصلحة وهي:

- مصلحة مكلفة بجباية المؤسسات والمهن الحرة.
- مصلحة مكلفة بجباية مدا خيل الأشخاص الطبيعية.
- مصلحة مكلفة بجباية العقارات.
- مصلحة مكلفة بالتدخلات.

وتكون هذه المصالح الأربعة تحت إشراف رئيس المفتشية، والذي يقوم بالتنسيق بين هذه المصالح الأربعة.

ويمكن توضيح كل هذا من خلال الشكل التالي الذي يبين تنظيم مفتشية الضرائب العادية :



الشكل رقم (20) : يبين تنظيم مفتشيات الضرائب العادية [110]

2.1.3.3.1.3. المفتشيات ذات الطابع الخاص:

إن مفتشيات الضرائب ذات الطابع الخاص وهي عبارة عن هياكل تقنية، على غرار المفتشيات العادية لكنها ذات طابع خاص بحيث تم إنشاؤها إثر الإصلاحات التي مست الإدارة الجبائية ككل.

وهذه الهياكل التقنية ذات الطابع الخاص التي تم استحداثها في الإصلاحات العميقة لعصرنة الإدارة الجبائية، وتتمثل في ثمانية مفتشيات وهي:

- مفتشية الضمان "وعاء".
- مفتشية الضمان "تحقيق ومراقبة".
- مفتشية الطابع والتسجيل.
- مفتشية البطاقية والمواريث.
- مفتشية الضرائب المتخصصة المكلفة بتسيير الجباية المطبقة على المؤسسات المالية.
- مفتشية الضرائب المتخصصة المكلفة بتسيير الجباية المطبقة على الشركات الأجنبية.
- مفتشية الضرائب المتخصصة المكلفة بتسيير الجباية المطبقة على قطاع المحروقات.
- مفتشية الضرائب المتخصصة المكلفة بتسيير الجباية المطبقة على قطاع الصحافة المكتوبة والمسموعة والمرئية.

وسنتناول هيكله وتنظيمه هاته المفتشيات ذات الطابع الخاص فيما يلي:

1.2.1.3.3.1.3. مفتشية الضمان "وعاء":

تم إستحداث مفتشية الضمان "وعاء" بموجب القرار المؤرخ في 9 سبتمبر 1998 والمعدل والمتمم بالقرار الصادر بتاريخ 2002/02/02 [111]

وتتكون مفتشية الضمان "وعاء" من مصلحة واحدة تحت إشراف رئيس المفتشية، أما فيما يخص توزيع مفتشيات الضمان "وعاء" على مستوى التراب الوطني فإنها تتواجد على مستوى مديرية الضرائب بالجزائر الوسطى ومديريات الضرائب لولايات البليدة، تيزي وزو غرداية، وهران غرب، تلمسان، سيدي بلعباس، الشلف، بشار، قسنطينة، عنابة، سطيف، باتنة وقالمة.

2.2.1.3.3.1.3. مفتشيات الضمان "تحقيق ومراقبة":

تم إستحداث مفتشيات الضمان "تحقيق و مراقبة" بمقتضى القرار المؤرخ في 9 سبتمبر 1998 المعدل و المتمم بالقرار الصادر بتاريخ 23 فبراير سنة 2002 و تتكون مفتشية الضمان "تحقيق و مراقبة" من مصلحة واحدة يشرف عليها رئيس المفتشية .

وقد تم توزيع مفتشيات الضمان "تحقيق ومراقبة" على مستوى التراب الوطني على مديريات الضرائب الولائية كما يلي [112] ص(10):

توجد على مستوى مديريات الضرائب بسيدي أحمد، وبئر مراد رايس ، مديريات الضرائب لولاية البليدة ، تيزوزو، غرداية ، الحلفة ، وهران غرب ، وهران شرق،معسكر ،وتلمسان ، سيدي بلعباس ، مستغانم ، بشار ، الشلف ، قسنطينة ، عنابة، سطيف ، باتنة ، قالمة ، سكيكدة ، تبسة ، برج بوعريج .

3.2.1.3.3.1.3. مفتشية التسجيل والطابع :

وقد تم إنشاء مفتشيات التسجيل و الطابع بمقتضى القرار المؤرخ في 14 جويلية 1999 [113] ص(16) إذ نص هذا القرار على إنشاء مفتشية للتسجيل و الطابع ضمن مديريات الضرائب و التي تشرف على تغطية كل النطاق الإقليمي للمديرية الولائية للضرائب التابعة لها.

إلا أن هذا القرار إستثنى كل من ولاية سعيدة، تامنغست، إيليزي، أدرار، والبيض النعامية، وتندوف من إحداث مفتشيات على مستوى كل ولاية، ونص على إبقائها مؤقتا من إختصاص مفتشية الضرائب المتعددة الصلاحيات المختصة إقليميا، وهذا نظرا لشساعة مساحة الولايات المذكورة أنفا وبعد بعض الدوائر البلديات من مقر الولاية.

وتتكون مفتشية التسجيل والطابع من مكاتبين وهما:

- مكتب التسجيل.
- مكتب الطابع.

ويترأس مفتشية التسجيل والطابع رئيس المفتشية الذي يقوم بالتنسيق والإشراف على هذه الأخيرة . إلا أن في بعض الولايات تتكون مفتشية التسجيل والطابع من ثلاثة مكاتب وذلك بزيادة مكتب البطاقة والمواريث الذي سنتكلم عليه عند كلامنا عن مفتشية البطاقة والمواريث بحيث أن مفتشيات التسجيل والطابع تختلف من ولاية إلى أخرى ومن منطقة إلى أخرى نظرا لإتساعها الجغرافي وعدد الموثقين الموجودين على مستوى الولاية .

4.2.1.3.3.1.3.1.3 مفتشية البطاقة والمواريث [113]:

تم إحداث مفتشيات المواريث والبطاقية بموجب قرار صادر بتاريخ 14 جويلية 1999 وهي توجد في ثلاث ولايات وهم ولاية الجزائر ، وهران وقسنطينة أما باقي الولايات فإن مفتشية البطاقية والمواريث , هي عبارة عن مكتب من المكاتب التي تتكون منها مفتشية التسجيل والطابع . أما في الولايات التي لم تنشأ لديها مفتشيات التسجيل والطابع فإن مفتشية البطاقية والمواريث . سُنِّدَتْ لديها , وبقيت هذه الأخيرة تابعة مؤقتا لإختصاص مفتشية الضرائب المتعددة الصلاحيات المختصة إقليميا , على غرار مفتشية الطابع والتسجيل وهذه الولايات هي : ولاية السعيدة , تامنغست , إيليزي , أدرار , البيض , النعامة , تندوف . وتتكون مفتشية البطاقية والمواريث من مكاتبين رئيسيين وهما :

- مكتب التركات.
- مكتب البطاقية.

ويترأس مفتشية البطاقية والمواريث رئيس المفتشية الذي يقوم بالإشراف على سير عملها وينسق بين مصالحها .

أما المفتشيات الأخرى والتي تم إستحداثها بموجب القرار الصادر بتاريخ : 22 ماي سنة 1999 [114] ص(07), ولكنها لم تدخل حيز التطبيق إلى حد الآن و هي :

5.2.1.3.3.1.3.1.3 مفتشية الضرائب المتخصصة المكلفة بتسيير الجباية المطبقة على

المؤسسات المالية: فتم إحداثها في كل من :

- مديرية الضرائب بسيدي محمد .
- المديرية الولائية للضرائب وهران غرب .

- المديرية الولائية للضرائب بقسنطينة .

وكل مديرية من هذه المديریات الثلاث يدخل في اختصاصها الإقليمي مديريات ضرائب أخرى .

6.2.1.3.3.1.3. مفتشية الضرائب المتخصصة المكلفة بتسيير الجباية المطبقة على

الشركات الأجنبية فتم إحداثها في كل من المديریات التالية :

- المديرية الولائية للضرائب بالجزائر الوسطى .

-المديرية الولائية للضرائب وهران غرب .

- المديرية الولائية للضرائب بقسنطينة

-المديرية الولائية للضرائب بورقلة .

وكل مديرية من هذه المديریات يدخل ضمن اختصاصها الإقليمي مديريات أخرى وفق ما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (12) : الإختصاص الإقليمي للمفتشية المتخصصة المكلفة بتسيير الجباية المطبقة على الشركات الأجنبية[114] ص(09)

الاختصاص الإقليمي	المديرية الولائية للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب بمحافظة الجزائر الكبرى . المديرية الجهوية للضرائب بالبلدية . المديرية الجهوية للضرائب بالشلف .	الجزائر الوسطى
المديرية الجهوية للضرائب بوهران .	وهران غرب
المديرية الجهوية للضرائب بعنابة . المديرية الجهوية للضرائب بقسنطينة . المديرية الجهوية للضرائب بسطيف .	قسنطينة
المديرية الجهوية للضرائب بورقلة .	ورقلة

7.2.1.3.3.1.3. مفتشية الضرائب المتخصصة المكلفة بتسيير الجباية المطبقة على قطاع

المحروقات، فتم إحداثها في كل من المديریات الولائية التالية [114]:

- المديرية الولائية للضرائب ببئر مراد رايس .

- المديرية الولائية للضرائب وهران غرب .

- المديرية الولائية للضرائب بسكيكدة .

- المديرية الولائية للضرائب بورقلة .

وكل مديرية من هاته المديریات يدخل ضمن إختصاصها الإقليمي مديريات ضرائب أخرى.

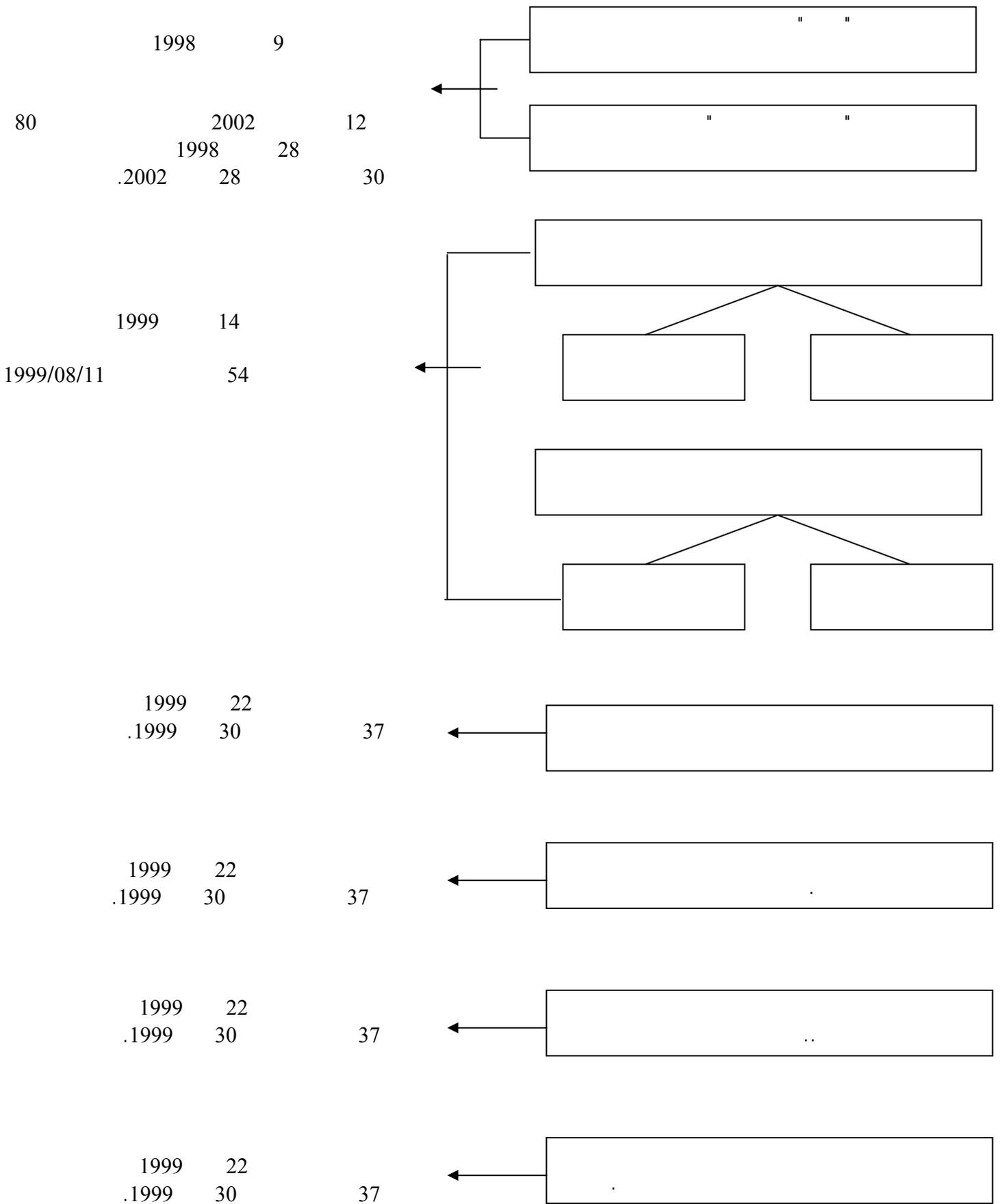
8.2.1.3.3.1.3. مفتشيات الضرائب المتخصصة المكلفة بتسيير الجباية المطبقة على

قطاع الصحافة :المكتوبة و المسموعة و المرئية، فقد تم إحداثها ضمن مديريات الضرائب التالي

: [114]

- مديرية الضرائب بسيدي محمد
- المديرية الولائية للضرائب وهران غرب
- المديرية الولائية للضرائب قسنطينة

و كل مديرية من هاته المديريات يدخل ضمن إختصاصها الإقليمي مديريات ضرائب أخرى.
و للفهم أكثر تم إيضاح تنظيم مفتشيات الضرائب ذات الطابع الخاص من خلال الشكل التالي :



الشكل رقم (21) : تنظيم مفتشيات الضرائب ذات الطابع الخاص [115]

2.3.3.1.3. تنظيم وهيكله قباضات الضرائب :

لقد تم تنظيم قباضات الضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 [104] والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 98-155 الصادر بتاريخ 16 ماي 1998 [110].

وهذه القباضات كانت تنقسم إلى ثلاث أنواع وهي :

- قباضات الضرائب المختلفة وتسمى قباضات التحصيل.

- قباضات التسيير والمكلفة بتسيير مالية البلديات والمستشفيات.

- قباضات الطابع وتسمى قباضات المكلفة بتسيير مخازن الطابع.

أما النوع الثاني الخاص بقباضات التسيير المكلفة بتسيير مالية البلديات والمستشفيات فلم تعد من المصالح الخارجية التابعة للمديرية العامة للضرائب حيث أصبحت تعرف بإسم الخزائن البلدية وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الإستشفائية الجامعية و هي الآن ضمن المصالح الخارجية التابعة للخزينة [116].

لذلك فهي لا تهمنا في دراستنا هذه وبالتالي ندرس النوعين الآخرين فقط .

1.2.3.3.1.3. قباضات الضرائب المختلفة (قباضات التحصيل) :

وهي مكلفة بتحصيل الضرائب المختلفة وتشمل قباضات التحصل هذه على مصلحتين وهما :

- مصلحة المحاسبة .

- مصلحة المتابعة .

ولكل مصلحة من هاتين المصلحتين رئيس مصلحة ويتأصل القباضة قابض الضرائب الذي يقوم بالتنسيق والإشراف على القباضة .

2.2.3.3.1.3. قباضات الطابع :

تم تنظيم قباضات الطابع بناء على القرار الصادر بتاريخ 09 سبتمبر

1998 [111] وتسمى "قباضات الضرائب المكلفة بتسيير مخازن الطابع" .

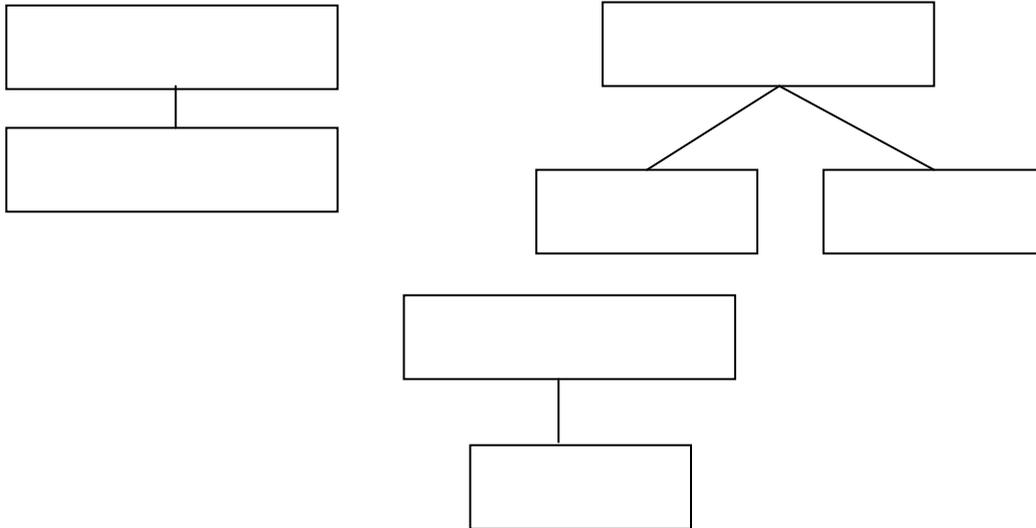
وتنقسم قباضات الطابع هذه إلى قباضة الطابع المركزية والمتواجدة على مستوى مديرية الضرائب بالجزائر الوسطى وقباضات الطابع الجهوية والموجودة على مستوى مديريات الضرائب كل من وهران غرب ، وقسنطينة وعنابة والبليدة وسطيف والشلف و بشار وورقلة .

وتتكون قباضات الضرائب المكلفة بتسيير مخازن الطابع من مصلحة واحدة وهي :
- مصلحة المحاسبة .

وتصنف قباضات الضرائب إلى أربعة أصناف بموجب القرار المؤرخ في 18 نوفمبر 1997 [103] وذلك بالاعتماد على عدد المكلفين وأهمية الإيرادات الواجب تحصيلها وعدد إجراءات المتابعة المبلغة وهذه الأصناف الأربعة هي كالتالي :

- قباضات الضرائب خارج الصنف .
- قباضات الضرائب الصنف الأول .
- قباضات الضرائب الصنف الثاني .
- قباضات الضرائب الصنف الثالث .

و الشكل التالي يبين تنظيم قباضات الضرائب :



الشكل رقم (22) : تنظيم قباضات الضرائب [103]

4.3.1.3. هيكله وتنظيم مديريه كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب:

دائما وفي إطار إستراتيجية العصرية المتبعة من طرف المديرية العامة للضرائب تم إنشاء مديرية كبريات الشركات ومراكز الضرائب .

1.4.3.1.3. مديرية كبريات الشركات DGE:

تم إنشاء مديرية كبريات الشركات على مستوى الجزائر العاصمة على أن تؤسس فيما بعد مديرتين جهويتين في كل من ولايتي وهران وقسنطينة وبصفتها مصلحة خارجية مكلفة بتسيير العمليات الجبائية للمؤسسات الكبرى (أشخاص معنوية) فهي توضع وفقا للتسلسل الإداري تحت سلطة المدير العام للضرائب .

تتكون مديرية كبريات الشركات من ضمن (05) مديريات فرعية [117] ص(04)وهي:

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات .
- المديرية الفرعية للتحصل .
- المديرية الفرعية للتسيير .
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .
- المديرية الفرعية للمنازعات.

وكل مديرية من هاته المديريات الفرعية لها مكاتب وكل مكتب يتفرع إلى مصالح . أما الشركات التي تتكفل بتسييرها فهي خاصة بـ:

- الاشخاص المعنوية أو مجتمعات الأشخاص المعنوية المشكلة بقوة القانون العاملة في قطاع المحروقات أو الشركات التابعة لها .
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي إختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة الجبائية (100) مليون دينار جزائري .
- مجتمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها (100) مائة مليون دينار جزائر .
- الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في المجتمعات الاجنبية وكذا الشركات التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر .

2.4.3.1.3 مراكز الضرائب CDI [117] ص(04):

في إطار إعادة تنظيم المصالح الخارجية تم إحداث مركز للضرائب والذي له علاقة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب .

إن مراكز الضرائب هذه تهدف إلى التفرقة في التسيير بحيث تجمع كل المكلفين بالضرائب الخاضعين للنظام الحقيقي ما عدا المكلفين التابعين إلى مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى المكلفين المصنفين ضمن الأعمال الحرة .

كذلك تهدف إلى جمع الأعمال الضريبية لنفس المكلف بحيث يكون لكل مكلف ملف واحد بجمع تحديد الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات وعموما يتم تصنيف مراكز الضرائب تبعا لأهميتها من حيث عدد الملفات إلى ثلاثة أنواع وهي :

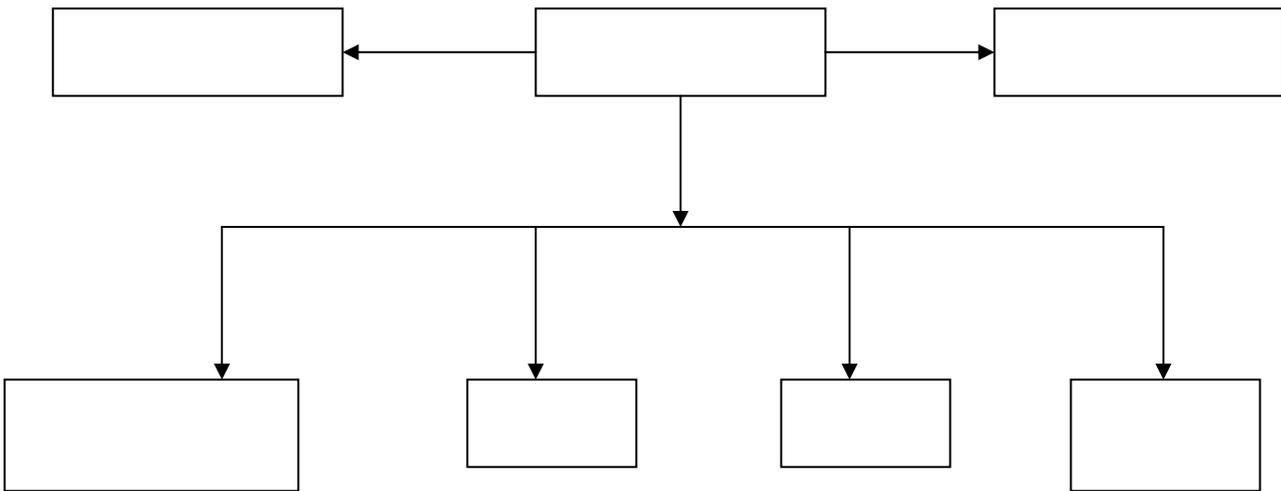
النوع الأول : عدد الملفات أكثر من 8000 ملف

النوع الثاني : عدد الملفات يتراوح بين 4000 و 8000 ملف .

النوع الثالث : عدد الملفات يقل عن 4000 ملف .

وإلى حد الآن يوجد مركز ضريبي واحد وهو المتواجد بمديرية الضرائب لسيدي أمحمد .

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب من خلال الشكل التالي :



الشكل رقم (23) :الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب [117] ص(04)

2.3. تقييم تكاليف الإدارة الجبائية في الجزائر:

لقد تكلمنا بإسهاب عن هيكلية الإدارة الجبائية و تقسيماتها و بينا أنها تنقسم إلى إدارة مركزية و مصالح خارجية جهوية و ولائية و من أجل دراسة التكاليف التي تنفقها الإدارة الجبائية على جميع مصالحها قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية :

1.2.3. تحليل التكلفة الإجمالية للإدارة الجبائية.

2.2.3. تكلفة الموارد البشرية بالإدارة الجبائية.

3.2.3. تكلفة الوسائل المادية للإدارة الجبائية.

1.2.3. تحليل التكلفة الإجمالية للإدارة الجبائية :

إن المبدأ الذي نادى به آدم سميث حول النفقة في التحصيل، أعطى للبحث عن التكلفة التي تنفقها الإدارة الجبائية أهمية كبرى، حيث بمعرفة هذه التكاليف نستطيع السيطرة عليها أو التقليل منها، لذلك سنحاول أولاً معرفة نسبة تكلفة تحصيل الضرائب و الرسوم إلى الإيرادات الجبائية العادية باستعمال الإعتمادات المخصصة لوزارة المالية ثم نركز على الإدارة الضريبية، لذلك سنستعين بالجدول التالي :

الجدول رقم (13): يوضح نسبة إعتمادات وزارة المالية إلى الإيرادات الجبائية العادية. [126]

الوحدة 10³ دج

2006	2005	2004	2003	
52474294	53510650	25887895	23578981	الإعتمادات المخصصة لوزارة المالية(1)
767294000	736830000	665800000	639380000	الإيرادات الجبائية العادية (2)
6,83	7,26	3,89	3,69	نسبة (1) \ (2)

من خلال معطيات هذا الجدول نلاحظ أن الإدارة الجبائية تنفق في المتوسط حوالي 5.41 دج في مقابل 100 دج إيرادات محصلة لصالح الخزينة، هذه النسبة تعتبر معقولة بالنظر إلى إمكانات الإدارة الجبائية الجزائرية و بنية الاقتصاد الوطني الجزائري بصفة عامة و لكن في واقع الأمر تبين مدى ضعف كفاءة هذه الإدارة.

في حقيقة الأمر إن الإعتمادات المخصصة لوزارة المالية هي ليست مخصصة للإدارة الضريبية فقط، وإنما لفروع متعددة مثل الإدارة المركزية و المديرية العامة للمحاسبة و المديرية العامة للجمارك و المديرية العامة لأموال الدولة... الخ و هو ما نبينه من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (14): الإعتمادات المخصصة لوزارة المالية [126]:

الوحدة : دج

2006	2005	2004	2003	
5738414000	7651040000	3914600000	1767735000	الاعتمادات المخصصة للإدارة المركزية (الفرع (1))
8522998000	778969000	2423126000	2345938000	الاعتمادات المخصصة للمديرية العامة للمحاسبة (2)
10100702000	9972763000	4883752000	4778854000	الاعتمادات المخصصة للمديرية العامة للجمارك (3)
17398436000	16851445000	9580478000	9762211000	الاعتمادات المخصصة للمديرية العامة للضرائب (4)
6609392000	7074921000	3481090000	3490667000	الاعتمادات المخصصة للمديرية العامة للإملاك الوطنية (5)
3615252000	3670721000	1398975000	1230288000	الاعتمادات المخصصة للمديرية العامة للميزانية (6)
489100000	500070000	205874000	203288000	الاعتمادات المخصصة للمفتشية العامة للمالية (7)
52474294000	53510650000	25887895000	23578981000	المجموع الكلي للإعتمادات المخصصة لوزارة المالية
33,16	31,50	37,01	41,40	نسبة اعتماد إدارة الضرائب من مجموع الإعتمادات (%)

ما نلاحظه من خلال بيانات هذا الجدول أن للمديرية العامة للضرائب النصيب الأكبر من مجموع الإعتمادات المخصصة لوزارة المالية، حيث بلغ متوسط نسبة الاعتماد المخصص لها من مجموع الإعتمادات حوالي 35,77% خلال الفترة (2003-2006)، و هذا يدل على أهمية الإدارة الجبائية بالنسبة للدولة و التعويل عليها في تحقيق أكبر إيرادات ممكنة.

إن استخدام إعتمادات ميزانية التسيير لوزارة المالية كمؤشر لحساب تكاليف تحصيل الضرائب يعتبر غير دقيق لأن هذه الإعتمادات تغطي فروع كثيرة خارج إدارة الضرائب، لذلك سنركز على التكاليف التي تنفقها إدارة الضرائب.

إن تعداد هياكل الإدارة الضريبية عبر كامل التراب الوطني يمكن أن نجمله في ما يلي :

- المصالح المركزية : تتكون المديرية العامة للضرائب من :

(06) ستة مديريات مركزية DC.

(01) المفتشية العامة للمصالح الجبائية IGSF.

(01) المدرسة الوطنية للضرائب ENI .

- المصالح الخارجية : وتتكون المصالح الخارجية للإدارة الجبائية مما يلي :

(09) تسع مديريات جهوية DRI .

(01) مديرية كبيريات الشركات DGE .

(01) مركز ضرائب واحد CDI.

(09) تسعة مفتشيات جهوية للمصالح الجبائية IRSF.

(03) ثلاث مراكز للاعلام الآلي CI.

(03) ثلاث مخابر.

(01) مصلحة واحدة للكحول DA .

(471) قباضات التحصيل RCD.

(09) تسع قباضات للطابع .

(741) مفتشيات الضرائب

كل هذه الهياكل خصصت لها الدولة إعتمادات ضخمة من أجل تحقيق أكبر إيراد ممكن إلا أن السؤال الذي يطرح نفسه هو هل هذه الإعتمادات المخصصة للإدارة الضريبية تعتبر أقل تكلفة يمكن صرفها من أجل تحقيق الإيرادات الضريبية المسطرة أم تعتبر إعتمادات مبالغ فيها؟.

باستعمال مؤشر تكلفة التحصيل و الذي يعبر عنه بنسبة الإيرادات الضريبية العادية على مجموع تكاليف الإدارة الضريبية يمكن أن نأخذ فكرة أدق عن تكلفة التحصيل الضريبي لذلك سننعمد على الإيرادات الضريبية العادية المحصلة من قبل الإدارة الضريبية فقط (نستثني الإيرادات المحصلة من قبل إدارة الجمارك و مديرية الأملاك الوطنية و غيرها) و الإعتمادات المخصصة للإدارة الضريبية فقط وهو ما سنبينه في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): يوضح نسبة إعتمادات الإدارة الضريبية إلى الإيرادات الضريبية العادية [126]
الوحدة : 10³ دج

2006	2005	2004	2003	
17398436	16851445	9580478	9762211	الإعتمادات المخصصة للإدارة الضريبية (1)
637471000	576850000	511990000	494050000	الإيرادات الضريبية العادية (2)
36,64	34,23	53,44	50,61	نسبة (2) \ (1)

نلاحظ من خلال بيانات هذا الجدول أن متوسط النسبة بين الإيرادات الضريبية و نفقات الإدارة الضريبية بلغ 43.73 % خلال الفترة (2006-2003) أي أن النفقات تمثل 2,29 % من إجمالي الحصيلة الضريبية، و هذه النسبة تعتبر مقبولة نوعا ما.
وحتى نكون أدق في الحكم على معقوليتها أم لا ، يجب مقارنة هذا المؤشر مع نفس المؤشر لأنظمة جبائية أخرى، و هو ما نلاحظه في الجدول التالي :

الجدول رقم (16): نسبة تكلفة الإدارة الجبائية لبعض الدول [118].

الأنظمة الجبائية	نسبة تكلفة الإدارة الضريبية (%)
الجزائر	2.29
فرنسا	1.6
ايرلندا	0.83
السويد	0.52
الولايات المتحدة الأمريكية	0.50

من خلال هذا الجدول نستنتج أن النظام الجبائي الجزائري يعتبر الأعلى من حيث التكلفة التي تنفقها الإدارة الجبائية فمثلاً هي تنفق أربعة أضعاف ما تنفقه الإدارة الجبائية الأمريكية أو السويدية و ضعفين و نصف ما تنفقه الإدارة الجبائية الإيرلندية مع العلم أن الإيرادات المحصلة بهذه الدول أكبر بكثير من الإيرادات الجبائية الجزائرية و التي تمثل الجباية البترولية النصيب الأكبر فيها .

و عند التفصيل أكثر عن مكونات التكلفة بالإدارة الضريبية نجد أنها تتكون من :

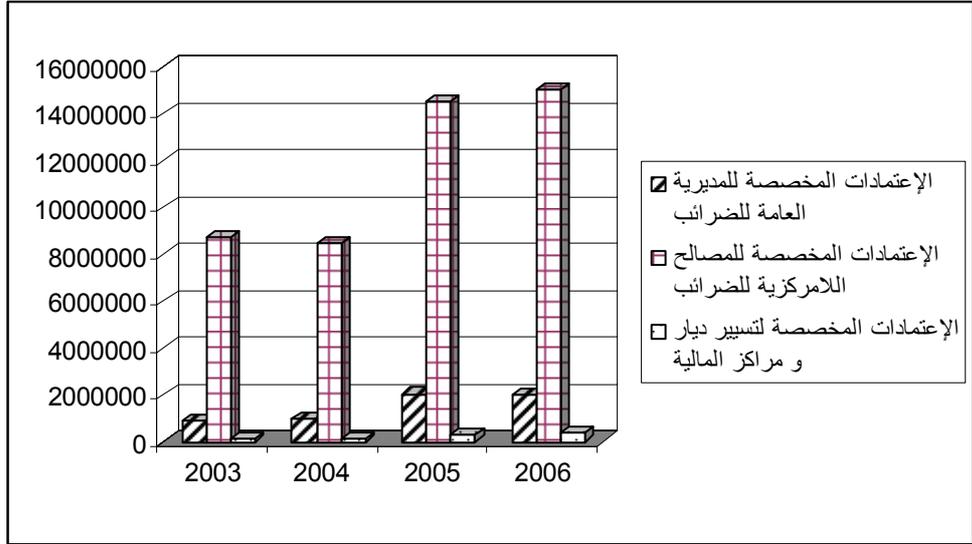
- تكاليف خاصة بالمديرية العامة للضرائب .
- تكاليف خاصة بالمصالح اللامركزية للضرائب .
- تكاليف خاصة بتسيير ديار و مراكز المالية .

و هو ما سنوضحه في الجدول التالي :

الجدول رقم (17) : يوضح توزيع الإعتمادات على مصالحي الإدارة الضريبية [126]

الوحدة : 10³ دج

2006	2005	2004	2003	
1990012	2041910	950346	923596	الإعتمادات المخصصة للمديرية العامة للضرائب
15014382	14483215	8481409	8709443	الإعتمادات المخصصة للمصالح اللامركزية للضرائب
394042	326320	148723	129172	الإعتمادات المخصصة لتسيير ديار و مراكز المالية
17398436	16851445	9580478	9762211	المجموع الكلي للإعتمادات



الشكل رقم (24) : يوضح توزيع الإعتمادات على مصالحي الإدارة الضريبية [126]

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن النصيب الأكبر من الإعتمادات إستفادت منه المصالح اللامركزية للضرائب و السبب أن 90 % من هياكل الإدارة الضريبية هي من المصالح اللامركزية و بالتالي فإن النصيب الأكبر من موظفي الإدارة الضريبية يعملون بها ، كما أن الجزء الأكبر من الوثائق الجبائية يستهلك بها بسبب إحتكاكها مباشرة بالمواطن .

إن كل مصلحة من هذه المصالح تتفرع بها التكاليف إلى :

- تكاليف خاصة بالموارد البشرية .
- تكاليف خاصة بالوسائل المادية .

و هو ما نحاول شرحه بالتفصيل في المطالب التالية .

2.2.3. تحليل تكاليف الموارد البشرية بإدارة الضرائب:

تسعى المديرية العامة للضرائب إلى تقدير الاحتياجات المستقبلية لكل أنواع و مستويات القوة العاملة بها و كذا إمكانية تطويرها، فهي تسعى إلى تطبيق النصوص التشريعية و التنظيمية الصادرة للموظفين و تقوم بإنجاز خطة التسيير التقديرية للموارد البشرية و التأكد من حسن تنفيذها، لذلك فقد حضي تخطيط القوى العاملة بأهمية كبرى من طرف الإدارة الضريبية، حيث اتخذته سبيلا لتحقيق الاستخدام الكامل لطاقتها البشرية، لذلك سنسلط الضوء على حجم هذه الطاقة البشرية و على الإمكانيات المخصصة لها و معرفة ما إذا كانت النفقات الخاصة بالموارد البشرية معقولة أم لا منذ بداية الإصلاحات سنة 1991 و

الإدارة الضريبية تطور مواردها البشرية كما و نوعاً تماشياً مع زيادة عدد المكلفين و مساهمة التحولات الاقتصادية المعاصرة لذلك سنحاول التعرف على مكونات الموارد البشرية من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (18): عدد عمال الإدارة الضريبية و عدد المكلفين للفترة (2000-2003). [126]

2003	2002	2001	2000	
23008	22935	21824	21908	عدد الأعوان
1072348	1049664	1203792	996186	عدد المكلفين

فإذا أخذنا سنة 2001 مثلاً لتحليل الموارد البشرية بها نجد أن عدد الموظفين في مجمله يقدر بـ 21824 موظف مقسمين إلى: 1045 موظف بالمصالح المركزية : 20779 موظف بالمصالح اللامركزية (الجهوية و الولائية)

و بالإعتماد على مستويات الموظفين يتضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (19) : تصنيف موظفي المصالح المركزية حسب الجنس و حسب المستوى الدراسي لسنة

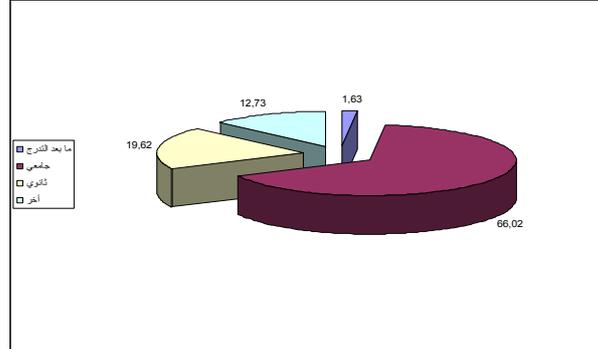
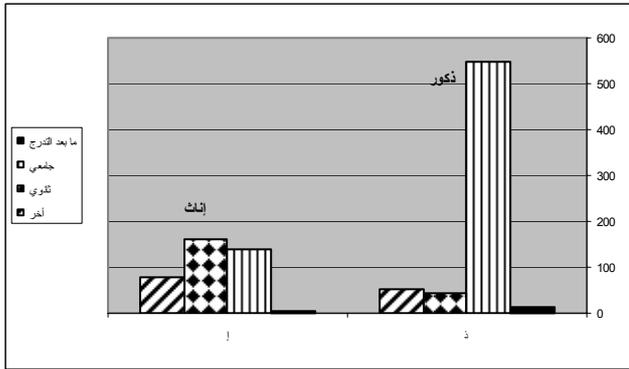
2001 [119] ص (04)

المصالح المركزية						المستوى
المجموع الكلي		النسبة (%)		العدد		
%	ذ + إ	إ	ذ	إ	ذ	
1.63	17	1.56	1.67	6	11	ما بعد التدرج
66.02	690	36.36	83.33	140	550	جامعي
19.62	205	41.56	6.81	160	45	ثانوي
12.73	133	20.52	8.19	79	54	أخر
100	1045	100	100	385	660	المجموع الكلي

الجدول رقم (20): تصنيف موظفي المصالح اللامركزية حسب الجنس و حسب المستوى الدراسي لسنة

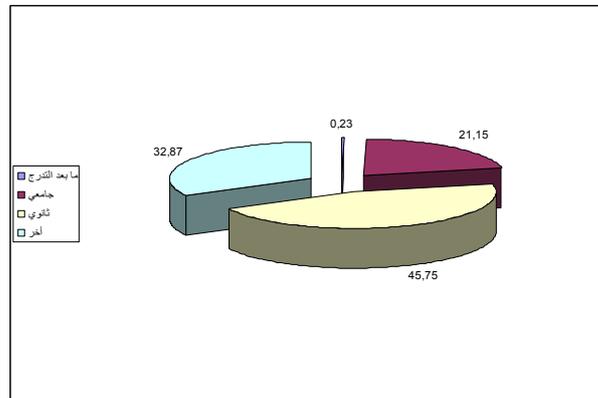
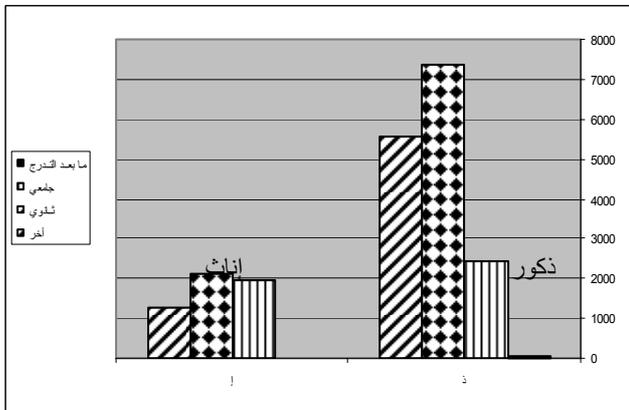
2001[119] ص(04)

المصالح اللامركزية						
المستوى	العدد		النسبة (%)		المجموع الكلي	
	إ	ذ	إ	ذ	إ + ذ	%
ما بعد التدرج	0	47	0.00	0.31	47	0.23
جامعي	193	2457	36.1	15.9	4395	21.1
ثانوي	213	7370	39.8	47.7	9506	45.7
أخر	128	5549	23.9	35.9	6831	32.8
المجموع الكلي	535	1542	100	100	2077	100



الشكل رقم (25) : يبين تصنيف موظفي المصالح المركزية حسب الجنس و المستوى الدراسي [126]

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن المستوى الدراسي الجامعي هي النسبة الأعلى بالنسبة لموظفي المصالح المركزية للإدارة الضريبية و هذا يساعد في تطوير النظام الضريبي.



الشكل رقم (26) يبين تصنيف موظفي المصالح اللامركزية حسب الجنس و المستوى الدراسي [126]

ما نلاحظه من خلال هذه الأشكال أن المستوى الدراسي ضعيف نوعا ما بالنسبة للمصالح اللامركزية حيث لا يمثل المستوى ما بعد التدرج سوى 0.23% من عدد الموظفين في حين المستوى الجمعي يمثل 21.15% و هي نسبة ضعيفة نوعا ما, فإذا ما أردنا تطوير النظام الضريبي يجب الإعتماد على كفاءة الموظفين و تلك لا تأتي إلا من خلال توظيف أصحاب الشهادات العليا في المقام الأول .

و من جملة ما تتفقه الإدارة الضريبية على مواردها البشرية نذكر ما يلي :

1.2.2.3. دخل الموظفين : و هو يتكون من :

- مرتبات العمل : و هي المقابل المالي (النقدي) الذي يتلقاه الموظف نتيجة لقيامه بأعباء وظيفته و هي تتكون :
 - الأجور الرئيسية.
 - التعويضات و المنح المختلفة.
 - الموظفون المناوبون و المياومون الأجور و لواحقها .
- المعاشات و المنح : و هي تتكون من :
 - ربيع حوادث العمل.
 - معاش الخدمة و الأضرار الجسدية .
- التكاليف الإجتماعية : و تتكون من
 - المنح العائلية.
 - المنح الإختيارية.
 - الضمان الإجتماعي.
 - المساهمة في الخدمة الإجتماعية.

2.2.2.3. نفقات مختلفة : و هي تتمثل أساسا في :

- الدفع الجزافي و الذي تم إلغائه بموجب قانون المالية لسنة 2006 .
 - المؤتمرات و الملتقيات التي تنظمها مديرية الضرائب من فترة لآخرى قصى الإطلاع على كل جديد في المجال الجبائي، و لتبادل الآراء
 - النشاط التربوي و الثقافي : و هي تتمثل أساسا في نفقات التكوين و المنح و تعويضات التدريب .
- و يمكن أن نوضح أكثر نفقات المديرية العامة للضرائب على مواردها البشرية في الجدول التالي :

الجدول رقم (21) : تكاليف الموارد البشرية بالإدارة الضريبية [126]

الوحدة : 10³ دج

2006	2005	2004	2003	
11434684	11021902	6486064	6625089	مرتبات العمل
1350	2286	1143	1115	المعاشات و المنح
3397418	3175831	188994	182342	التكاليف الإجتماعية
14000	14000	7000	8500	المؤتمرات و الملتقيات
150000	140000	70000	60000	المنح – تعويضات التدريب – نفقات التكوين
/	89716	99923	22317	الدفع الجزافي
14997452	14443735	8554073	8741294	مجموع تكلفة الموارد البشرية (1)
17398436	16851445	9580478	9762211	المجموع الكلي لتكلفة الإدارة الضريبية (2)
86.20	85.71	89.29	89.54	نسبة (1) \ (2) %

من خلال بيانات هذا الجدول نستطيع أن نقدم الملاحظات التالية :

- إن متوسط نسبة التكلفة الخاصة بالموارد البشرية تساوي 87.69% و هي نسبة مرتفعة جدا، إذا علمنا أن جزء من هذه النسبة مخصص كنفقات للتكوين و عقد المؤتمرات و الملتقيات و مع ذلك نجد أن مستوى الموظف مازال ضعيفا و مردوديته مازالت أضعف.
- نلاحظ إن انخفاض مبلغ الدفع الجزافي يرجع في الأساس إلى إنخفاض معدله من 3% لسنة 2003 إلى 2% لسنة 2004 إلى 1% لسنة 2005 ، إلى أن تم إلغائه لسنة 2006 بموجب قانون المالية لسنة 2006 .

- أما فيما يخص التكوين فقد خصصت له مبالغ معتبرة حيث تم تكوين حوالي 3647 موظف لسنة 2004 و 8593 موظف 2005 [120] ص(03) ، كما تم تكوين 446 إطار (رؤساء مفتيشيات و قابضي ضرائب) في مجال التنظيم السلوكي (Mangement comportemental)، كما تم إرسال ثمان (08) موظفين للتكوين بالخارج أربعة منهم تكوين قصير الأجل و أربعة تكوين طويل الأجل [121] ص(05) و عموما تم تكوين 19504 موظف ما بين سنتي 2000 و 2004، بمعدل 3900 موظف سنويا [122] ص(08) ، النصيب الأكبر من هذا التكوين تم بالمدرسة الوطنية للضرائب هذه المدرسة التي خصصت لها الدولة إعتمادات خاصة يمكن أن نبينها فيما يلي :

الجدول رقم (22) : الإعتمادات المخصصة للمدرسة الوطنية للضرائب [126]

الوحدة : 10³ دج

2006	2005	2004	2003	
49444	109444	59400	60000	الإعتمادات المخصصة للمدرسة الوطنية للضرائب(1)
17398436	16851445	9580478	9762211	الإعتمادات المخصصة للإدارة الضريبية (2)
0.28	0.65	0.62	0.62	نسبة (1) \ (2) %

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن متوسط النسبة بين الإعتمادات المخصصة للمدرسة الوطنية للضرائب و مجموع الإعتمادات المخصصة للإدارة الضريبية هو 0.54% و هي نسبة ضعيفة جدا إذا ما قورنت بأنظمة جبائية مشابهة حيث تصل نسبة التكلفة المخصصة للتكوين من 5% إلى 6% [122] ص(08) و هذا يدل على ضعف التكوين لدى موظفي الإدارة الضريبية.

3.2.3. تحليل تكلفة الوسائل المادية لإدارة الضرائب:

تقوم الإدارة الضريبية دوريا بتجهيز مصالحها المركزية و اللامركزية بالمعدات و الأثاث اللازم لإحتياجاتها، كما تقوم بتسيير و صيانة المعدات و الأثاث و العقارات التابعة لها، بالإضافة إلى تسيير المخازن و الأرشيف و المحافظة عليه و القيام بعمليات الطباعة و نسخ الإستمارات و الوثائق الجبائية و ضمان التوزيع و النقل، و من أجل القيام بكل هذا فإن الإدارة الضريبية مكلفة بمايلي [10] ص(62):

1.3.2.3. تسيير الوسائل المادية : في سبيل تسيير الوسائل المادية فإن الإدارة الضريبية تقوم بـ:

- تحديد إحتياجات جميع المصالح من الوسائل المادية .
- تحديد الموردين أو أصحاب الخدمات الذين يتم التعامل معهم.
- فتح سجلات خاصة بالموردين و أصحاب الخدمات.
- تحديد عقلاني للإحتياجات مقارنة بالإعتماد الممنوح.

2.3.2.3. تسيير حظيرة السيارات: و يتم ذلك عن طريق فتح سجلات لجميع معدات النقل حسب

كل مصلحة توضح فيه المعلومات التالية:

- نوع معدات النقل
- معدات نقل نفعية أو سياحية

- مكان معدات النقل

- الصيانة

- تقدير الأعباء

إن المتابعة الصارمة لتسيير حظيرة السيارات و صيانة معدات النقل بانتظام يعتبر مؤشر جيد للتسيير.

3.3.2.3. تسيير الوثائق الجبائية : و يكون ذلك بإتباع الآتي :

- تحديد عقلاني للإحتياجات و ذلك بقيام جميع المصالح بتقديم الطلبات للوثائق المطلوبة مع الأخذ بعين الإعتبار مخزون الوثائق الموجود عند هذه المصالح .

- تحسين شروط التكفل بالوثائق و ذلك بتوفير أمن المكان و سلامته .

4.3.2.3. تسيير الأرشيف : و يتم ذلك بوجود قاعة ملائمة للأرشيف مع فتح سجل لتسيير ملفات هذا الأرشيف.

5.3.2.3. في مجال العلاقات العامة : بالنسبة للعلاقات العامة بين المصالح الجبائية مع بعضها من

جهة و بين إدارة الضرائب و المواطن فإن الإدارة تقوم بمايلي :

- توفير جميع القوانين الجبائية في جميع مصالح الإدارة الضريبية

- فتح سجل خاص بالشكاوي.

- فتح سجل خاص بالزوار.

- تقديم و إستعمال شارات (BADGE) من قبل الزوار.

- توزيع التعليمات التفسيرية على جميع أعوان الإدارة الضريبية.

و من أجل القيام بكل هذا و غيره من الأعمال الخاصة بجباية الضرائب و الرسوم، خصصت لها الدولة

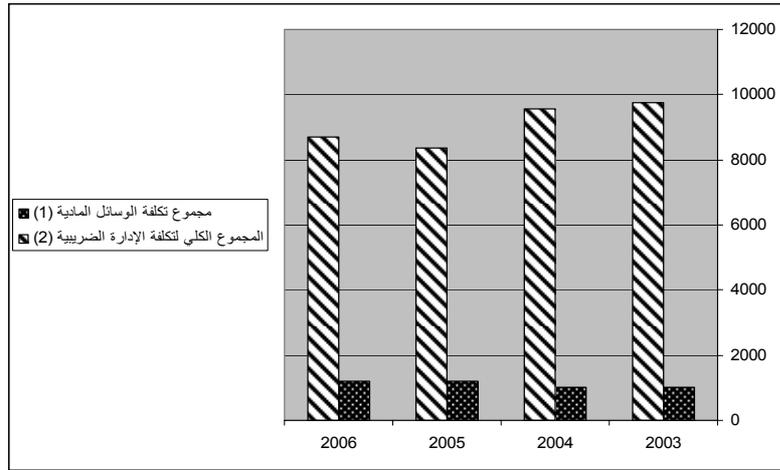
إعتمادات للتكفل بهذه الوسائل و المحافظة على تمويل المكاتب دوريا، و الجدول التالي يبين التكاليف

التي تصرفها الإدارة الضريبية على الوسائل المادية :

الجدول رقم (23): يبين تكلفة الوسائل المادية للإدارة الضريبية [126]

الوحدة 10³دج

2006	2005	2004	2003	الوسائل المادية
2052064	2094010	892905	893157	الأدوات و تسيير المصالح
348920	313700	133500	127760	أشغال الصيانة
2400984	2407710	1026405	1020917	مجموع تكلفة الوسائل المادية (1)
17398436	16851445	9580478	9762211	المجموع الكلي لتكلفة الإدارة الضريبية (2)
13.799	14.287	10.713	10.457	النسبة (1) \ (2)



الشكل رقم (27): تكلفة الوسائل المادية للإدارة الضريبية [126]

من خلال بيانات هذا الجدول نلاحظ أن متوسط النسبة لتكلفة الوسائل المادية من المجموع الكلي لتكلفة الإدارة الضريبية هو 12.31 % و هي نسبة معقولة نوعا ما لأن أشغال الصيانة زادت بسبب الأضرار المادية التي تعرضت لها مقرات الإدارة الضريبية بفعل زلزال 21 ماي 2003 بيومرداس، أما الأدوات و تسيير المصالح فنجد أنها تتكون من : تسديد النفقات، الأدوات و الأثاث، اللوازم، التكاليف الملحقة، الألبسة، حظيرة السيارات، الإيجار، النفقات القضائية، نفقات الخبرة.

3.3. تكلفة الوثائق الجبائية وسبل تخفيضها:

تعتبر الوثائق الجبائية من الوسائل المادية التي تنفقها الإدارة الجبائية، و تكمن أهمية هذه الوثائق في كونها العصب الرئيسي الذي تركز عليه الإدارة الجبائية، فجميع المصالح المركزية و اللامركزية التابعة لها تعتمد في ممارسة وظائفها على الوثائق الجبائية، بل إنها لن تستطيع ممارسة هذه الوظائف بدون هذه الوثائق.

و نظرا لصعوبة دراسة تكلفة الوثائق الجبائية في جميع مصالح الإدارة الجبائية سنركز على دراستها في بعض المصالح فقط، لذلك سنحاول معرفة تكلفة هذه الوثائق في كل من المفتشيات و القبضات، و محاولة إيجاد السبل للحد من تكلفة هذه الوثائق من خلال المطالب التالية :

1.3.3. تكلفة الوثائق الجبائية بمفتشيات الضرائب

2.3.3. تكلفة الوثائق الجبائية بقبضات الضرائب

3.3.3. إقتراحات لخفض تكلفة الوثائق الجبائية

1.3.3. تكلفة الوثائق بمفتشيات الضرائب

يبلغ عدد مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني حوالي 741 مفتشية بعدد موظفين يقدر بـ

6791 موظف أي ما يمثل نسبة 32.68% من مجموع موظفي الإدارة الجبائية ككل. [117]

ص(06)

و قد خصصت الدولة إتمادات ضخمة لهذه المفتشيات من أجل تغطية كل نفقاتها المتمثلة في الأدوات و اللوازم و الأثاث و الأجور... الخ، و قد تكلمنا على كل هذه الإتمادات من قبل، لذلك سوف نتكلم في هذا المطلب عن النفقة التي تنفقها المفتشية على كل مكلف مسجل لديها، و عليه يجب أولاً شرح الخطوات العملية التي تقوم بها المفتشية منذ تسجيل أي شخص إلى غاية دفعه للضرائب المستحقة عليه.

لذلك فكل شخص طبيعي أو معنوي يمارس نشاط عليه أن يتصل بمفتشية الضرائب التابع لها إقليميا للتصريح بهذا النشاط في اجل لا يتعدى ثلاثون يوماً، و عليه تطلب منه المفتشية ملفا كاملا يتكون من :

- طلب خطي.
- شهادة ميلاد.
- نسخة من بطاقة التعريف.
- نسخة من سجل التجاري.
- عقد الإيجار أو الملكية الخاص بالمحل أو مقر الشركة.
- البطاقة الرمادية في حالة النقل.
- تصريح من مديرية النقل في حالة سيارة أجرة.
- العقد التأسيسي في حالة شخصية معنوية.

بعد تكوين هذا الملف و تسليمه للمفتشية، تقوم هذه الأخيرة بفتح ملف كامل للمعني على مستواها بعد إعطائه رقم مادة و رقم تعريف إحصائي ثم يوجه في بداية السنة إلى أحد النظامين، النظام الجزافي أو الحقيقي حسب نوع النشاط و قيمة رقم الأعمال و الصفة القانونية للمكلف.

1.1.3.3. النظام الجزافي [123] ص(01):

إذا كان المكلف يخضع للنظام الجزافي، فإن الإدارة ترسل له وثيقة من نوع (Cn°08) (نظام الضريبة الجزافية الوحيدة) و هو عبارة عن تبليغ موصى عليه مع إشعار بالاستلام يتضمن اقتراح إعتداد الأسس الضريبية المحددة للسنتين القادمتين و فيها نجد رقم الأعمال المصرح به و رقم العمال المقترح و معدل الضريبة الجزافية الوحيدة و مبلغ الضريبة و مبلغ القسط الثلاثي، و بعد وصول هذه الوثيقة إلى المكلف يمنح له ثلاثون يوماً إبتداءً من تاريخ استلام هذه الوثيقة لإبداء ملاحظاته و هنا يكون بين ثلاث حالات :

- الحالة الأولى : المكلف لا يرد على هذا الاقتراح خلال هذه المدة، و هذا يعني أن الاقتراح مقبول و يتم تنفيذه.

- الحالة الثانية : المكلف يوافق على هذا الاقتراح خلال هذه المدة و بالتالي يؤخذ به كأساس لفرض الضريبة.

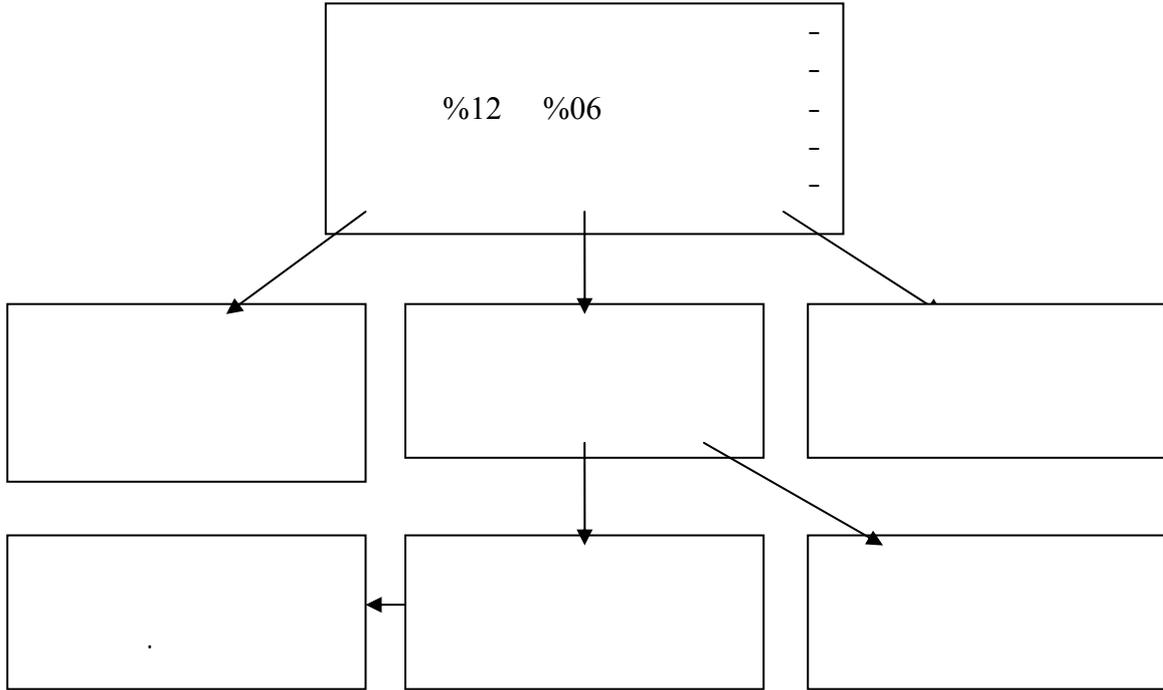
- الحالة الثالثة : المكلف لا يوافق على الاقتراح خلال هذه المدة بل يقترح أسس أخرى و هنا المفتشية تأخذ بأحد أمرين :

* الأمر الأول : و هو أن المفتشية تقبل هذا الاقتراح الجديد من المكلف و يعتبر هذا التقدير الجزافي ساري المفعول.

* الأمر الثاني : المفتشية لا تقبل هذا الاقتراح الجديد من المكلف، لذلك تبقى على الإقتراح القديم، و في هذه الحالة المكلف و بعد تقدير أسس فرض الضريبة عليه يستطيع أن يطلب تخفيض الضريبة عن طريق شكوى تقدم إلى مصلحة المنازعات.

و ستتضح كل هذه الخطوات من خلال الشكل التالي :

المفتشية ترسل إلى المكلف إخطار بالتقييم لرقم الأعمال يحتوي على :



شكل رقم (28): مراحل تأسيس الضريبة الجزافية الوحيدة [123] ص(01)

بعد الموافقة على أسس الضريبة الجزافية الوحيدة تحرر المفتشية و وثيقة من نوع (Cn°09) (نظام الضريبة الجزافية الوحيدة) لمدة سنتين و هي من أربع نسخ، و هكذا يقوم المكلف بدفع مستحقاته الضريبية كل ثلاثي و لمدة سنتين.

بعد كل هذه الخطوات لمكلف خاضع للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة من بداية التسجيل إلى غاية دفع المستحقات، نحاول الآن معرفة كم كلف مفتشية الضرائب كل هذه الخطوات و ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (24) : الوثائق المستعملة في النظام الجزافي [126]

رقم السلسلة	بيان الوثيقة	تكلفة الوحدة
	I - عند التسجيل :	
C1	ملف جبائي موحد	5.91
C1C	ملف جبائي للأشخاص الطبيعيين	5.91
C1K	ملف خاص بالمعلومات السنوية	4.34
C1L	ملف جزئي للمنازعات	4.34
C1M	ملف جزئي خاص بالمكلف	4.34
C1N	ملف جزئي خاص بالمعلومات الثابتة	4.34
D1	كشف تأسيس الضرائب	2.01
	II- التصريحات السنوية :	
G1	التصريح بالمداهيل	2.01
G12	التصريح برقم الأعمال (نظام الضريبة الجزافية الوحيدة)	1.91
	III- عند تأسيس النظام الضريبة الجزافية الوحيدة	
C8	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (إخطار بالتقييم لرقم الأعمال	1.98
C9	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة (إشعار بالتبليغ النهائي)	1.34
	المجموع	38.42

من خلال هذا الجدول نلاحظ ان كل مكلف خاضع للنظام الجزافي يكلف مفتشية الضرائب وحدها ما يقارب 38.42 دينار جزائري كتكلفة للوثائق فإذا علمنا أن عدد الخاضعين للنظام الجزافي يقدر بحوالي 819958 مكلف فإن القيمة الإجمالية لتكلفة الوثائق الجبائية تساوي 31502786 دج و هو ما يعادل 0.36% من إجمالي التكلفة المخصصة لسنة 2006.

2.1.3.3. النظام الحقيقي :

إذا كان المكلف يخضع للنظام الحقيقي فهو مجبر على التصريح بجميع مداخله عن طريق تصريحات شهرية أو فصلية من نوع G50 أو G50A حسب نوع النشاط، و عند إنتهاء السنة المالية المكلفون مجبرون على تقديم مايلي :

- ميزانية جبائية (G2) قبل 30 أفريل من السنة المقبلة تحتوي على رقم الأعمال و جميع التكاليف القابلة للخصم بالإضافة إلى الربح الإجمالي الخاضع للضريبة و هي تتكون من ستة عشر (16) ورقة هي عبرة عن الأصول و الخصوم و جدول حسابات النتائج و عدة ملاحق.
- كشف تفصلي بالعملاء من نوع G3 في حالة تجار الجملة حتى يمكنهم الإستفادة من التخفيض.
- وثيقة التصريح بالمرتبات و الأجور المختلفة من نوع G29.
- تصريح خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي (G1) لكل المساهمين بالنسبة للشركات المساهمة و شركات الأشخاص و شركات الأموال و كذلك الأشخاص الطبيعيين.

و كل هذه التصريحات تسلم للمكلفين من طرف مفتشيات الضرائب.

المفتشية على مستواها تقوم بفتح بطاقة لمراقبة التصريحات الشهرية و الفصلية لكل مكلف من نوع D29 و في حالة عدم التصريح ترسل له المفتشية وثيقة من نوع C6 (mise en demeure).

- في حالة مراجعة التصريحات الفصلية و السنوية، قد تجد المفتشية بعض الاختلاف بينهما، أو قد ترفض بعض التكاليف غير الواقعية، أو قد ترددها بعض المعلومات عن رقم أعمال قام بإخفائه المكلف مما يضطرها إلى القيام بعملية تسوية لفرض ضرائب ورسوم على الجزء الذي تم إخفائه من رقم الأعمال، أو تم دمجها من التكاليف المرفوضة، و هنا ترسل له الإدارة تبليغ بالتسوية (C4) (Notification de redressement) ، و المكلف له الحق في تقديم التبريرات عن هذه التسويات في أجل ثلاثون يوماً فإذا مرت هذه المدة بدون أن يجيب، أو تبريراته لم تكن قانونية أو مقنعة، تقوم المفتشية بتسوية وضعيته الجبائية باستعمال بعض الجداول (Rôles) من نوع D37 و D37A و التي عن طريقها يقوم المكلف بدفع هذه الضرائب.

- تقوم المفتشية بإرسال مذكرة ربط D3 الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي إلى مفتشية إقامة المكلف .

- إذا كان المكلف مستفيد من الامتيازات الجبائية فإن المفتشية تسلم للمعني شهادة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة من نوع F20 أو F21 أو F22 حسب نوع الإمتياز في حالة شرائه لمعدات تدخل في إطار نشاطه، أو في حالة تقديم خدمات لقطاع معفي من الرسم على القيمة المضافة قانوناً

إن المفتشية تنفق على كل مكلف خاضع للنظام الحقيقي بغض النظر عن صفته القانونية (طبيعي أو معنوي) و بغض النظر عن نشاطه من الوثائق مانبينه في الجدول التالي :

الجدول رقم (25): يوضح جميع الوثائق المستعملة في النظام الحقيقي [126]

رقم السلسلة	بيان الوثيقة	تكلفة الوثيقة الواحدة	رقم السلسلة	بيان الوثيقة	تكلفة الوثيقة الواحدة
	III - التصريح الشهري أو الفصلي أو السنوي			I - عند التسجيل :	
G1	التصريح بالمدخل	2,01	5,91	ملف جبائي موحد	C1
G2	الميزانية الجبائية	13,41	5,91	ملف خاص بجباية شركات الأموال	C1A
G3	كشف تفصلي بعملاء	3,07	5,92	ملف خاص بالمؤسسات الفردية	C1B
G3BIS	كشف تفصلي بالعملاء وثيقة داخلية	3,07	5,92	ملف خاص بجباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين	C1C
G11	التصريح بالريح الحقيقي و رقم الأعمال الخاص بالشخص الطبيعي	0,95	4,34	ملف جزئي خاص بـ IRG و IBS	C1D
G4	التصريح برقم الأعمال و IBS	1,71	4,34	ملف جزئي خاص بـ TAP	C1E
G50	التصريح بالضرائب الشهرية أو الفصلية TVA ، TAP	2,27	4,34	ملف جزئي خاص بالتسبيقات	C1F
G50A	التصريح بالضرائب TAP	1,33	4,34	ملف جزئي خاص بالإقتطاع من المصدر	C1G
G29	التصريح بالرواتب و الأجور الوثيقة الخارجية	2,37	4,34	ملف جزئي خاص بـ TVA	C1H
G29BI S	التصريح بالرواتب و الأجور الوثيقة الداخلية	2,38	4,34	ملف خاص بالتصريحات السنوية	C1K
F20	شهادات الشراء بالإعفاء	3,79	4,34	ملف جزئي خاص بالعلاقة مع المكلف	C1M
F21	شهادة الإعفاء من TVA	3,88	4,34	ملف جزئي خاص بالمعلومات الثابتة الخاصة بالمكلف	C1N
F22	شهادات شراء بإعفاء من TVA	4,04	2,01	كشف بتأسيس الضرائب	D1
				II - عند بداية النشاط	
			0,88	التصريح ببداية النشاط	G8
			4,38	بطاقة مراقبة التصريحات G50	D29

رقم السلسلة	بيان الوثيقة	تكلفة الوثيقة الواحدة
	V - عند التسوية	
D37	إشعار فردي بدفع الضرائب	2,57
D37A	جدول فردي	2,57
D3	مذكرة ربط خاصة بـ IRG ، IBS	1,20
D27	إنذار بدفع الضرائب	0,95
C4	إشعار بتسوية الضرائب	1,49
C6	إنذار	1,22

من الجدول نستطيع تحديد ما تنفقه المفتشية على كل مكلف خاضع للنظام الحقيقي كما يلي :

1.2.1.3.3. عند التسجيل

- إذا كان الشخص معنوي فإن الوثائق المستعملة عند التسجيل بمفتشية الضرائب تكون تكلفتها كما يلي :

$$+ C1L + C1K + C1H + C1G + C1F + C1E + C1D + (C1B \text{ أو } C1A) + C1 \\ D1 + C1N + C1M = 50,88 \text{ دج}$$

- إذا كان الشخص طبيعي فإن تكلفة تسجيله بمفتشية الضرائب تكون كما يلي :

$$44,22 = D1 + C1N + C1M + C1L + C1K + C1H + C1E + C1D + C1C + C1 \\ \text{دج.}$$

2.2.1.3.3. عند بداية النشاط

بالنسبة للشخص المعنوي أو الطبيعي تكون تكلفة المكلف الواحد كما يلي :

$$5.26 \text{ دج} = G8 + D29$$

3.2.1.3.3. عند التصريحات

- التصريحات الشهرية : بالنسبة للشخص المعنوي أو الطبيعي تكون تكلفة المكلف الواحد كما يلي :

* إذا كان الشخص خاضع للرسم على القيمة المضافة فإنه يصرح في وثيقة من نوع G50 تكلفتها تساوي 2.27 دج

* إذا كان الشخص غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فإنه يصرح في وثيقة من نوع G50A تكلفتها تساوي 1,33 دج

تسلم للمكلف ووثقتين إثنين من نوع G50 أو G50A عن كل شهر يصرح به، أي يستلم المكلف حوالي أربعة و عشرون (24) وثيقة طيلة السنة.

- التصريحات السنوية :

* بالنسبة للأشخاص المعنويين تكون تكلفة المكلف الواحد من التصريحات السنوية كما يلي :

$$21,88 \text{ دج} = G29BIS + G29 + G4 + G2 + G1$$

* بالنسبة للأشخاص الطبيعيين تكون تكلفة المكلف الواحد من التصريحات السنوية كما يلي :

$$21,12 \text{ دج.} = G29BIS + G29 + G11 + G2 + G1$$

4.2.1.3.3. عند فرض الضرائب و الرسوم

فإن الوثائق المستعملة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين تكون تكلفتهم بالنسبة للمكلف الواحد كما

يلي: $9,05 = D3 + D37A + D37 + C4 + C6$ دج.

إذا كل مكلف تنفق عنه مفتشية الضرائب من الوثائق مايلي :

- بالنسبة للشخص المعنوي : تكون التكلفة من أول تسجيله إلى غاية تأسيس الضرائب كما يلي :

* إذا كان خاضع للرسم على القيمة المضافة : تكون التكلفة الإجمالية للمكلف الواحد كما يلي :

$$105,26 = 21,88 + (12 \times 2,27) + 5,26 + 50,88 \text{ دج}$$

* إذا كان غير خاضع للرسم على القيمة المضافة : تكون التكلفة الإجمالية للمكلف الواحد كما يلي :

$$93,58 = 21,88 + (12 \times 1,33) + 5,26 + 50,88 \text{ دج}$$

* تجار الجملة : تكون التكلفة الإجمالية للمكلف الواحد كما يلي :

$$111,04 = 3,07 + 3,07 + 21,88 + (12 \times 2,27) + 5,26 + 50,88 \text{ دج}$$

- بالنسبة للشخص الطبيعي : تكون التكلفة من أول تسجيله إلى غاية تأسيس الضرائب كما يلي :

* إذا كان خاضع للرسم على القيمة المضافة : تكون التكلفة الإجمالية للمكلف الواحد كما يلي :

$$97,84 = 21,12 + (12 \times 2,27) + 5,26 + 44,22 \text{ دج}$$

* إذا كان غير خاضع للرسم على القيمة المضافة : تكون التكلفة الإجمالية للمكلف الواحد كما يلي :

$$86,56 = 21,12 + (12 \times 1,33) + 5,26 + 44,22 \text{ دج}$$

* تجار الجملة : تكون التكلفة الإجمالية للمكلف الواحد كما يلي :

$$100,91 = 3,07 + 21,12 + (12 \times 2,27) + 5,26 + 44,22$$

و بمعرفة ما تنفقه مفتشية الضرائب على كل مكلف خاضع للنظام الحقيقي نستطيع تحديد التكلفة

الإجمالية للوثائق التي تصرفها مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني و هو ما نوضحه في

الجدول التالي :

الجدول رقم (26) : يوضح تكلفة الوثائق الجبائية في النظام الحقيقي لسنة 2006[126]

التكلفة الإجمالية		التكلفة الخاصة بالمكلف الواحد		عدد المكلفين		النشاط
طبيعيين	معنويين	طبيعيين	معنويين	طبيعيين	معنويين	
13104004	3725362	97,84	105,26	133933	35392	إنتاج صناعي
/	158521,56	/	105,26	/	1506	إنتاج حرفي
4091901	1133829,20	100,91	111,04	40550	10178	تجارة بالجملة
/	2334140,5	/	105,26	/	22175	إستيراد
/	724867,74	/	93,98	/	7713	تجارة بالتجزئة
/	3538420,1	/	105,26	/	33616	خدمات
17195905	11615140	/	/	174483	110580	المجموع

من خلال هذا الجدول نلاحظ ما تنفقه مفتشيات الضرائب عبر كامل تراب الوطني من الوثائق على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي هو ما يقارب 28.811.044 دج، و عليه فإن مجموع تكلفة الوثائق في النظامين الجزافي و الحقيقي تقدر بـ 60.313.830 و هو ما يعادل 0,69% من مجموع تكاليف الإدارة الضريبية و هي تعتبر نسبة مقبولة بالنظر إلى الإمكانيات البسيطة لهذه الإدارة و الوعي الجبائي لدى المواطن.

بالإضافة إلى الوثائق المستعملة في النظام الجزافي و الحقيقي هناك وثائق أخرى يطول شرحها لذلك سنذكرها بإيجاز فيما يلي [124] :

- بالنسبة لمفتشيات الضمان فإنها تستعمل حوالي واحد و عشرون وثيقة (21) في إطار نشاطها العادي
- بالنسبة لمفتشيات التسجيل و الطابع، فإنها تستعمل ما يقارب من سبعة و ثلاثون وثيقة (37).
- بالنسبة للإحصاءات المختلفة الشهرية و الفصلية و السنوية فإن المفتشية تستعمل ما يربو عن سبعة و عشرون وثيقة (27) تستعمل في جمع المعلومات الجبائية و إحصاءها و تبويبها و إرسالها إلى مديرية الضرائب.
- كما أن هناك أكثر من ثمانية و عشرون وثيقة (28) خاصة بجباية العقارات و القطاع الفلاحي و الأعمال الحرة.

2.3.3. تكلفة الوثائق بقياضات الضرائب :

يبلغ عدد قباضات الضرائب على كامل التراب الوطني كما ذكرنا في المبحث السابق حوالي 471 قباضة تحصيل و 09 قباضات خاصة (قباضات الطابع) و يشتغل في هذه القباضات كلها حوالي 4867

موظف أي ما يمثل بالتقريب 23.32 % من مجموع موظفي الإدارة الجبائية [117-118] ص(06) وقد تطرقنا الى أهم النفقات التي تحتاجها القباضات عندما تكلمنا على مجمل تكاليف الإدارة الجبائية، لذلك نتكلم هنا عن الوثائق التي تستعملها و التي تعتبر قيمتها جزء من النفقات التي تصرفها الإدارة الجبائية.

و عليه يجب معرفة سير القباضة حتى نستطيع تحديد دور هذه الوثائق وأهميتها .

1.2.3.3. مهام قباضات التحصيل :

يرتكز السير الجيد لقباضات التحصيل على دور كل من :

1.1.2.3.3. دور قابض الضرائب : و تتمثل مهامه أساسا في تحصيل الضرائب، حقوق كانت أو عائدات التي تخص مجموع الهيئات العامة باستثناء بعض الرسوم التي تخص الجمارك و أملاك الدولة بالإضافة إلى تحصيل الغرامات القضائية .

2.1.2.3.3. دور مكتب المتابعة : يعتبر هذا المكتب الرئة النابضة لقباضة الضرائب حيث يشرف على جميع المسائل التي تخص المتابعة :

- يقوم بجرد جميع جداول الضريبة الفردية و الجماعية.
- يقوم بفتح ملفات خاصة لكل مكلف بالضريبة.
- يقوم بإستقبال المكلفين بالضريبة و الذين لهم ديون لم تسدد بعد و يشرف على تنظيم. الدفعات المقسطة بعد عقد إتفاق ممضي مع السيد القابض
- يقوم بدورات ميدانية وذلك لحث أصحاب المؤسسات و المحالات التجارية و المكلفين بصفة عامة لإقناعهم بضرورة اللجوء إلى قباضة الضرائب من أجل تسوية وضعياتهم
- يشرف أساسا على إصدار شهادات الصفاء من الضرائب (Extrait de rôle) .
- في نهاية كل يوم يقوم هذا المكتب بشطب جميع الخاضعين للضريبة الذين قاموا في نفس اليوم بدفع مستحقاتهم الضريبية و ذلك بشطبهم من جداول الضريبة سواء الفردية أو الجماعية
- يقوم هذا المكتب بإصدار الحالات الجبائية للمؤسسات العمومية أو الوطنية أو الخاصة و ذلك بحصر جميع الديون و بيانها للهيئة المعنية

3.1.2.3.3. دور مكتب المعاينة : يقوم هذا المكتب باستلام جميع سندات التحصيل و الجداول

الضريبية من مصالح المديرية و ذلك بفرزها و تسجيلها في سجلات خاصة معدة لهذا الغرض و تنظيمها و بالتالي المتابعة الجادة من أجل تحصيل جميع المبالغ المسجلة.

4.1.2.3.3. الصندوق : يقوم مكتب الصندوق بجباية الضرائب و الرسوم المختلفة و الغرامات باستعمال عدة دفاتر حسب نوع التحصيل .

5.1.2.3.3. دور مصلحة المحاسبة : تقوم بتسجيل الإيرادات مرتبة برقم الحساب و باسمها بعد تجميعها وفرزها و ذلك في دفاتر خاصة حسب نوع الضريبة و التحصيل.

6.1.2.3.3. دور مصلحة الغرامات القضائية : بعد استلام الشهادات القضائية تقوم هذه المصلحة بجمعها و تسجيلها و معاينتها، ثم تقوم بإرسال إنذارات تحتوي على مجموع الغرامات و تكاليف الحكم من أجل دفعها في أجل ثمانية أيام ابتداء من تاريخ الوصول (تاريخ البريد) و إذا لم يتم التسديد تتخذ ضده الإجراءات أخرى.

2.2.3.3. مختلف الدفاتر المحاسبية والوثائق :

تستعمل قباضة الضرائب عدة دفاتر محاسبية نذكرها فيما يلي [124] :

- الدفتر الفرعي للصندوق إيرادات (H N°:01) (JACR) : في هذا الدفتر الفرعي نسجل جميع الإيرادات المتحصل عليها نقداً و مجموع هذا الدفتر يمثل الجانب الدائن لحساب 100.002 : النقدية عند المحاسبين الثانويين أما الجانب المدين المقابل له فيمثل مجموع إيرادات الضرائب و الرسوم الأخرى لذلك نجد في هذا الدفتر عشرة أعمدة تمثل الجانب الدائن.

- الدفتر الفرعي للبنك إيرادات (H N°: 02) (JABR) : و يسجل فيه جميع الإيرادات المتحصل عليها بالشيكات البنكية و مجموع هذا الدفتر يمثل الجانب الدائن للحساب 110.005 : تسوية الضرائب بشيك بنكي، أما الجانب المدين المقابل له فيمثل له مجموع إيرادات الضرائب و الرسوم الأخرى و يحتوي على عشرة أعمدة .

- الدفتر الفرعي للحساب البريدي الجاري إيرادات : (H N° 03) (JACCPR) : و يسجل في هذا الدفتر جميع الإيرادات المتحصل عليها بواسطة شيك بريدي و ذلك بتسجيلها في حسابها الخاص بالجانب المدين و مجموع هذا الجانب يقابله الجانب الدائن للحساب 520.002 شيك بريدي لمحصولي الضرائب

- الدفتر الفرعي للصندوق نفقات (HN°05) (JACD) : و في هذا دفتر نسجل كل ما تم دفعه نقداً من الصندوق و مجموع هذا الدفتر يمثل الجانب المدين من حساب 100.002 أما الجانب الدائن المقابل له فيمثل الجانب الذي تم استلام المبلغ له و هو يتكون من سبعة أعمدة .

- الدفتر الفرعي للحساب البريدي نفقات (H N°06) (JACCPD) : و يسجل فيه كل ما تم دفعه بواسطة الحساب الجاري البريدي و مجموع هذا الدفتر يمثل الجانب المدين للحساب 520.002، أم الجانب الدائن فيحتوي على عدة أعمدة منها عمود يحتوي على نفقات قابضي الضرائب و الآخر خاص بالعمليات التي يقوم بها مركز الصكوك البريدية للتأكد من الرصيد الموجود في دفاتر القابض

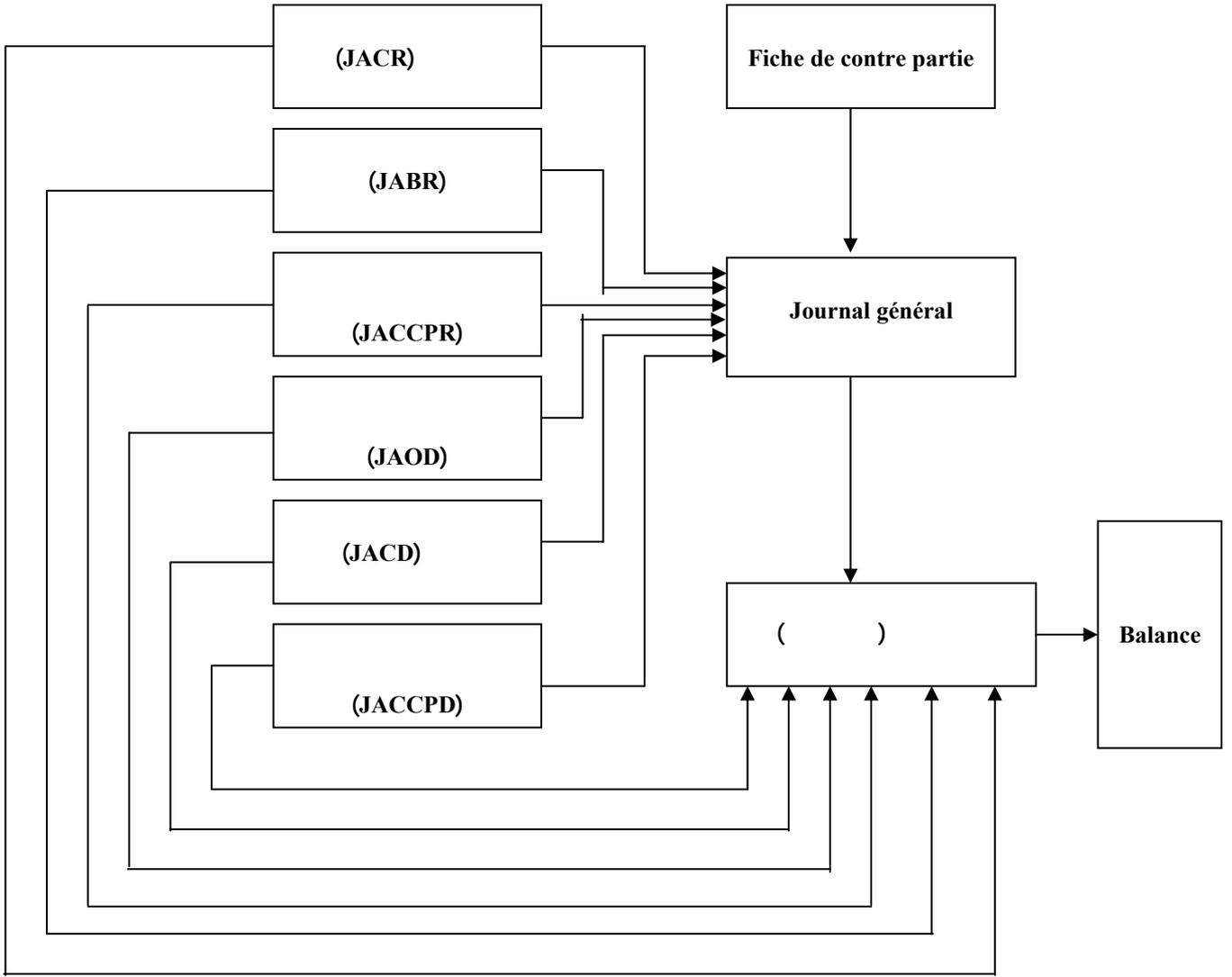
- الدفتر الفرعي للعمليات المختلفة (H N°04) (JAOD) : و يستعمل لتسجيل العمليات الداخلية لقباضة الضرائب كعمليات تقسيم الإيرادات و العمليات التي تتم بين قابض الضرائب و أمين الخزينة و يحتوي على عدة حسابات في الجانب المدين و الدائن.

- الدفتر العام (HN°08) (Journal générale) : في هذا الدفتر نسجل كل مجاميع الدفاتر الفرعية التي تم استعمالها في الفترة المعنية و يستعمل يومياً.

- الدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ (H N°09, H N°10) (Grand livre générale) : و في هذا دفتر تسجل كل العمليات المحاسبية التي تم تحقيقها في القباضة و ترتيبها حسب نوعها و حسابها و ينقسم إلى نوعان هما :

- دفتر الحسابات المؤقتة (H N°09).
- دفتر الحسابات النهائية (H N°10).

و للشرح أكثر لدور هذه الدفاتر بقباضة الضرائب قمنا برسم المخطط التالي:



الشكل رقم (29) : دور الدفاتر المحاسبية في تسيير النظام المحاسبي لقباضة الضرائب [126]

و بالإضافة إلى كل هذه الدفاتر هناك وثائق أخرى كثيرة يصعب ذكرها كلها، لذلك سنكتفي بإحصائها

فيما يلي [124] :

- مصلحة المتابعة تستعمل إلى ما يقرب من سبعة و ثلاثون (037) وثيقة
 - مصلحة المحاسبة و تستعمل إلى ما يقارب من خمسون وثيقة (50)
 - مصلحة الغرامات القضائية و تستعمل ما يقارب من أربعة عشر وثيقة (14)
- وكل هذه الوثائق تعبر عن تكاليف ضخمة تنفق على قباضات الضرائب .

3.3.3. إقتراحات لخفض تكلفة الوثائق الجبائية :

لاحظنا أن الإدارة الضريبية تنفق من الوثائق الجبائية الشيء الكثير و هو مازاد في تكاليف التحصيل، حيث بلغ عدد الوثائق في جميع مصالح الإدارة الضريبية المركزية و اللامركزية حوالي 482 وثيقة، سنبينها حسب كل مصلحة أو ضريبة أو رسم من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (27): عدد الوثائق الجبائية المستعملة بالإدارة الضريبية [124]

السلسلة	المصلحة، الضريبة، الرسم	عدد الوثائق الجبائية
A	المصلحة العامة	06
B	عمليات الميزانية	13
C	ملفات جبائية	40
D	وعاء و إصدارات الضرائب المباشرة	32
F	الرسم على القيمة المضافة	05
G	وثائق يستعملها المكلف	32
H	محاسبة الخزينة الخاصة بقاضي الضرائب	64
I	منازعات الوعاء و التحصيل	52
K	مصلحة الغرامات	15
Ma	ضرائب غير مباشرة - كحول	30
Mcp	ضرائب غير مباشرة - محاسبة المواد	05
Mg	ضرائب غير مباشرة - ضمان	21
Ms	الرسم على الحفلات	01
Mt	ضرائب غير مباشرة - تبغ	17
N	التسجيل و الطابع	36
O	التحقيق في المحاسبة	26
P	التحقيق في التسيير	19
R	المتابعة	35
S	الإحصاءات- وثائق خاصة بالإعلام الآلي	33
المجموع		482

ما نلاحظه من خلال بيانات هذا الجدول أن عدد الوثائق كبير جداً بل إن هناك وثائق تقوم الإدارة بطبعتها و لكن لا تستعمل في الكثير من المصالح كما أن تكلفة هذه الوثائق كبيرة جداً إلى درجة أن تكلفة الوثائق المستعملة في مصلحة الوعاء فقط بلغت خلال ثلاثة سنوات الأخيرة ما يقارب 88.700 مليون دينار جزائري بما فيها الرسم، لذلك و من أجل خفض تكلفة الوثائق يجب القيام بما يلي :

1.3.3.3. استقرار التشريع الضريبي : إن استقرار التشريع الضريبي يقلل من تكلفة هذه الوثائق، حيث لا تضطر الإدارة الجبائية إلى تغيير هذه الوثائق من فترة لأخرى تماشياً مع تغيير القوانين و

التشريعات، وبالتالي خسارة المخزون السابق من هذه الوثائق و الذي يقدر بملايين الدينارات.بالإضافة إلى تكلفة طبع الوثائق الجديدة .

نأخذ على سبيل المثال النظام الجرافي الذي تم تغييره إلى نظام الضريبة الجرافية الوحيدة (IFU)، حسب قانون المالية لسنة 2007 [63] ، و بسبب هذا التغيير في النظام الجرافي تم تعديل الوثائق المستعملة في النظام الجرافي حيث كانت الوثائق الأولى بها الرسوم التالية TAP ، TVA ، IRG ، وعندما عدلت أصبحت بها الضريبة الجرافية الوحيدة بمعدلين هما 06% ، و 12% ، و هذا أدى إلى إتلاف الوثائق السابقة و التي تبلغ تكلفتها حسب ما نبينه في الجدول التالي :

الجدول رقم (28) : عدد الوثائق الجبائية الخاصة بالنظام الجرافي المطبوعة قبل نظام (IFU) [126]

رقم السلسلة	اسم الوثيقة	عدد الوثائق المطبوعة		العدد الكلي للوثائق	سعر الوحدة للوثيقة	التكلفة الإجمالية
		مخزون سنة 2005	مطبوعات سنة 2006			
		الوحدة : دج				
C8	نظام ض.ج.و و إخطار بالتقييم لرقم الأعمال	755000	645000	1400000	1.98	2772000
C9	نظام ض.ج.و إشعار بالتبليغ النهائي	197000	186000	38300	133.81	5124923
G12	التصريح برقم الأعمال (نظام ض.ج.و)	505000	534000	1039000	1.91	1984490
	المجموع	1279700	1197600	2477300	/	9881413

بتصفح بيانات هذا الجدول نلاحظ أن تغيير النظام الجرافي إلى الضريبة الجرافية الوحيدة أدى إلى رمي 2477300 وثيقة جبائية في سلة المهملات، و هذا كلف الإدارة الجبائية خسارة مقدارها 9881413.00 دج.

ما حصل للنظام الجرافي وقع كذلك للمهن الحرة عندما طبق نظام التصريح المراقب على كل أصحاب المهن الحرة طبقا لأحكام المادة 04 من قانون المالية لسنة 2004 [125] ص(23) ، حيث كانت الوثيقة المستعملة في التصريحات قبل هذا القانون هي من نوع G14، و بعد هذا القانون تم تغييرها إلى وثيقة من نوع G13 ، و بهذا الإجراء خسرت الإدارة الجبائية آلاف الوثائق، وكلفتها طباعة و وثائق أخرى تقدر بملايين الدينارات، و غير ذلك كثير.

لذا فإن استقرار التشريع و القوانين الجبائية أمر مهم في توفير أموال كثيرة و يزيد من فعالية النظام الجبائي، و أي تغيير في هذه التشريعات يجب أن تكون بعد دراسة علمية و بمشاركة أهل الاختصاص في الميدان.

2.3.3.3. القضاء على التبذير: الموظف في الكثير من المصالح الجبائية يستهلك كمية كبيرة من الوثائق أثناء ممارسته لوظيفته بسبب كثرة الأخطاء و عدم التركيز و ضعف مستوى التكوين، لذلك و من أجل القضاء على التبذير نقترح مايلي :

- تكوين الموظفين تكوينا سليما يساعد في تقليص الأخطاء.

- فتح بطاقة لكل موظف يدون فيها مسؤوله المباشر ماتم القيام به طيلة اليوم من أعمال و ما تم استهلاكه من وثائق، و بذلك تتحدد مسؤولية كل موظف .

- تنظيم الوثائق في مكان صالح لتخزينها و تتوفر به مقاييس الأمن و السلامة و له قفل مفتاحه بيد المسؤول المباشر، و هو من يقوم بتوزيع هذه الوثائق على الموظفين عند الحاجة.

- فتح سجل للوثائق الجبائية بكل مصلحة يدون فيه عدد الوثائق التي تم وصولها للمصلحة، و ما تم إستهلاكه، و المخزون الباقي، حتى تتم مراقبة هذه الوثائق بدقة.

3.3.3.3. تخفيض تكاليف وثائق محاسبة الخزينة الخاصة بقابضي الضرائب: في تعامل

قابض الضرائب مع الخزينة العمومية و بعض مكاتب الإدارة الضريبية يستعمل عدة وثائق هي :

• وثائق شهرية : القابض مطالب كل شهر بمايلي :

- أن يرسل إلى الخزينة الولائية ميزان الحسابات (Balance des comptes) (H N°11)

- أن يرسل إلى مكتب مراقبة التحصيل بيان مفصل يثبت تحصيل رسم الشركات الملوثة للبيئة.

- أن يرسل كذلك بيان يثبت نسبة التحصيل الشهري (Etat comparatif des recouvrement).

- أن يرسل كذلك بيان يثبت قسيمة السيارات.

• وثائق كل ثلاثة أشهر : القابض يرسل :

- وثيقة تثبت وضعية المعاينة و الألغاء (situation des constatations et d'annulation)

(S N°33) ترسل إلى مكتب الإحصاء.

- حوصلة تدرج شطب الجداول الضريبية (Bilan d'étape émargement) ترسل إلى مكتب مراقبة التحصيل.

- ديون المؤسسات العمومية و المحلية و الشركات (Dettes fiscales des entreprises) ترسل إلى مكتب مراقبة التحصيل.

- إنجازات التسجيل و الطابع : ترسل إلى مكتب مراقبة التحصيل.

- ميزان الحسابات (Balance des comptes) يرسل إلى مكتب الإحصاء

• وثائق سنوية :يقوم القابض بإرسال ما يلي :

- حساب تسيير الخزينة.

- نسبة تحصيل الضرائب غير المباشرة (Etat I N°8) .

- الباقي للغرامات القضائية (Amende judiciaire) (K 97).

- نسبة تحصيل الضرائب المباشرة (H N° 12) .

- بيان يثبت الباقي للتحصيل للرسم على القيمة المضافة (Reste a recouvré TVA)

- بيان يثبت الباقي للتحصيل للضريبة على الدخل الإجمالي (Reste a recouvré IRG)

- بيان يثبت الباقي للتحصيل للضريبة على أرباح الشركات (Reste a recouvré IBS)

هذه الوثائق هي في حقيقة الأمر عبارة عن إحصاءات ترسل إلى الخزينة العمومية أو إلى بعض مكاتب الإدارة الضريبية، و بالتالي ما دامت العلاقة الإدارية تتم بين مصالح نفس الإدارة أو بين إدارة الضرائب و الخزينة العمومية تابعة لنفس الوزارة، فإنه يمكن إقامة شبكة إعلام آلي (Réseau Administratif) و تنفادي طبع كل تلك الوثائق الجبائية المقدرة بالآلاف و بالتالي نقل من تكلفة التحصيل.

و من النتائج المتوصل إليها في هذا الفصل نذكر ما يلي:

- إن الإدارة الجبائية الجزائرية تتكون من مصالح مركزية و أخرى لامركزية تتفرع بدورها إلى مصالح جهوية و أخرى ولائية، و تم تقسيمها وفقا لهذا الأسلوب حتى يتسنى للمسؤولين السيطرة على حسن تسييرها و تنظيمها و بالتالي فعالية جباية الإيرادات.

- إن التكاليف الجبائية التي تنفقها الدولة على الإدارة الجبائية تتمثل أساسا في تكاليف تنفق على مواردها البشرية و التي تتكون من مرتبات العمل و هي تضم الأجور الرئيسية و التعويضات و المنح المختلفة و أجور الموظفون المناوبون، و المعاشات، و التكاليف المختلفة، بالإضافة إلى نفقات أخرى كنفقات تنظيم الملتقيات و المؤتمرات، بالإضافة إلى نفقات التكوين بما فيها نفقات المدرسة الوطنية للضرائب.

- تكاليف تنفق على الوسائل المادية التي تستخدمها الإدارة الجبائية و التي تتكون من الأدوات و تسيير المصالح و هي تضم الأدوات و التآثيث و اللوازم، و الألبسة، و حظيرة السيارات، و إيجار المباني الإدارية، و النفقات القضائية و نفقات الخبرة، بالإضافة إلى أشغال الصيانة، كما توصلنا إلى نسبة التكلفة في النظام الجبائي الجزائري مرتفعة مقارنة بدول أخرى و هذا في حد ذاته يستدعي الحد منها حتى لا تؤثر على فعالية النظام الجبائي.

- إن الإدارة الجبائية تستهلك من الوثائق الشيء الكثير و هو ما يمثل عبئ كبير يضاف إلى تكلفة الوسائل المادية و الموارد البشرية على الإدارة، فقد بلغت تكلفة المكلف الواحد من الوثائق الخاضع للنظام الجزافي حوالي 38.42 دج و هو ما جعل مفتشيات الضرائب بأكملها تنفق على النظام الجزافي وحده ما يقدر بـ 31.50 مليون دينار جزائري، أما النظام الحقيقي فقد بلغت تكلفته ما يقدر بـ 28.81 مليون دينار جزائري و هي مبالغ مرتفعة إذا علمنا أنه في استطاعة الإدارة التخفيض من هذه التكلفة، أما قباضات الضرائب فهي تنفق مبالغ ضخمة كذلك على دفاتر محاسبية مختلفة ووثائق إحصائية كثيرة.

- من أجل خفض تكلفة الوثائق الجبائية تم إقتراح عدة إجراءات مثل العمل على استقرار التشريع الضريبي، و القضاء على التبذير، و العمل على تخفيض محاسبة الخزينة الخاصة بقباضي الضرائب.

الخاتمة

1. ملخص

بعد معالجتنا لمختلف جوانب هذا البحث ومحاولتنا دراسة فعالية النظام الجبائي من خلال التكلفة الجبائية مع التركيز لحالة النظام الجبائي الجزائري، سعينا إلى معالجة الإشكالية المطروحة عبر ثلاثة فصول، انطلاقا من الفرضيات المشار إليها في المقدمة، و بدءا باستعراض مفاهيم حول الفعالية الجبائية و أهم مؤشراتها و خصائص النظام الجبائي الفعال، وإبراز مفهوم النظام الجبائي علاقته بالأنظمة الاقتصادية، بالإضافة إلى الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ثم التطرق إلى مفهوم التكلفة الجبائية ومعرفة مكوناتها وإظهار الأهمية من دراستها، بعد ذلك تم إبراز دور الإدارة الجبائية في خفض التكلفة والمساهمة في رفع مستوى الفعالية و ذلك بالعمل على تبسيط الإجراءات، والإهتمام بالموظف الضريبي، كما تطرقنا إلى إظهار دور التشريع الجبائي في عقلنة التكاليف، بعدها تم ذكر أهم المشاكل والتحديات المعيقة للنظام الجبائي، بعدها تم إسقاط مجمل الدراسة النظرية عن التكلفة الجبائية في الفصلين الأولين على النظام الجبائي الجزائري، حيث تم التطرق إلى سرد لجميع هياكل الإدارة الجبائية و بمختلف مصالحها عبر كامل تراب الوطني، ثم قمنا بتحليل جميع مكونات التكاليف الجبائية الخاصة بالنظام الجبائي الجزائري، بحيث تم إستعمال الجداول الإحصائية في التحليل و الإستعانة بالمراسلات والمناسير الخاصة بالإدارة الجبائية.

أما عن نتائج البحث فسنقوم باختبار الفرضيات المقدمة مسبقا، و عرض النتائج المتوصل إليها، ثم نحاول تقديم توصيات و مقترحات، و أخيرا سنقدم آفاق البحث.

2. نتائج إختبار الفرضيات

- تنص الفرضية الأولى على أن هناك علاقة بين فعالية التشريعات الجبائية و الإدارة الجبائية من جهة، وتخفيض التكلفة الجبائية من جهة أخرى، حيث رأينا أن إصلاح الإدارة الجبائية من خلال ترتيب مكاتبها و تقريب مصالحها باستعمال الصالة الموحدة و إدخال تكنولوجيا الاتصال سيقفل من التكاليف التي تنفقها، كما أن الإهتمام بالموظف و تكوينه و تحسيسه بمسؤولية الحفاظ على أجهزة الإدارة و معداتها و عدم تبذير الوثائق الجبائية، بالإضافة إلى التشريع الجبائي فإن إختيار أفضل أنواع الضرائب و التي لا

تحتاج إلى أموال كبيرة من أجل جبايتها لبساطتها و سهولة رقيبتها، كل هذا سيساهم في تخفيض التكلفة الجبائية و بالتالي سيؤدي إلى زيادة فعالية النظام الجبائي، و هذا ما يدعونا إلى قبول صحة الفرضية الأولى .

- أما بخصوص الفرضية الثانية و المتعلقة بوجود مشاكل و تحديات تعيق فعالية النظام الجبائي، فقد أثبت البحث صحتها من خلال ما تم تجسيده في المبحث الثالث من الفصل الثاني، حيث تم ذكر أهم المشاكل و المتمثلة في الفساد و ما يخلفه من آثار مدمرة على الاقتصاد الوطني عامة و على الأنظمة الجبائية خاصة، بالإضافة إلى التهرب الجبائي و الازدواج الضريبي و ارتفاع مستوى الضغط الجبائي، بالإضافة إلى كل هذا فقد ولدت العولمة و التطور التكنولوجي تعقيدات أخرى تمثلت أساسا في تحدي النمل الأبيض الضريبي و ما خلفه من آثار على بنية النظام الجبائي.

- أما فيما يخص الفرضية الثالثة، فقد وضح البحث أن النظام الجبائي و في سبيل تحقيق أهدافه المختلفة و المتمثلة في تمويل الخزينة العامة و توجيه النشاط الإقتصادي نحو اتجاه معين حسب السياسة الضريبية المسطرة، مجبر على دفع التكاليف من أجل تحقيق ذلك تمثلت أساسا في أجور و تكوين الموظفين و تكاليف الوسائل المادية بمختلف أنواعها، و هذا ما يدعونا إلى قبول صحة الفرضية الثالثة

- تستطيع الإدارة الجبائية قياس تكلفة مصالحتها كلها المركزية و اللامركزية، حيث تستطيع تحديد تكلفة الموارد البشرية الخاصة بها و تكلفة الوسائل المادية التي تنفقها، بالإضافة إلى معرفتها بالإيرادات التي حصلتها لمدة سنة، و عليه تستطيع تحديد نسبة تغطية هذه النفقات من الإيرادات المحصلة، فإذا كانت هذه النسبة ضعيفة حكما على فعالية النظام الجبائي على الأقل من الجانب المالي، لأن هناك جوانب أخرى تتحكم في قياس الفعالية مثل التشريع الجبائي و الثقافة الجبائية لدى المكلفين، و بالتالي نقبل صحة هذه الفرضية قبولاً نسبياً.

3. النتائج المتوصل إليها

بعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب هذا البحث من خلال فصوله الثلاثة و بالاعتماد على الفرضيات المقدمة توصلنا إلى النتائج التالية :

- إن بناء نظام جبائي فعال لا يقتصر على خصائص معينة يمكن أن تعمم على جميع الأنظمة الجبائية المختلفة الأخرى، أو تشتق منها نظرية عامة للفعالية الجبائية، لأن كل نظام جبائي له خصوصياته حسب النظام الاقتصادي السائد في كل بلد و بالتالي إذا حقق النظام الجبائي جميع أهدافه و في مقدمتها الحصيلة الضريبية نستطيع القول أنه فعال.

- إن الضريبة أهداف متعددة تساعد في معرفة مدى نجاح نظام الضريبي ككل، فلها دور مالي يتمثل في تحقيق أكبر حصيلة ضريبية ممكنة تكفل للدولة القيام بمشاريعها المسطرة، كما لها هدف اقتصادي تعمل من خلاله الدولة على توجيه الفائض الاقتصادي نحو الاستثمار، و تشجيع الاستثمار في المجالات ذات الأهمية كما تعمل على تحقيق النمو و الاستقرار الاقتصادي، بالإضافة إلى الهدف الاجتماعي و المتمثل في الحد من الظواهر الاجتماعية السيئة و منع تكتل الثروات بيدي فئة قليلة من المجتمع، أو تحقيق سياسة سكانية معينة، بالإضافة إلى أهداف سياسية تخدم النظام القائم.

- إن الإدارة الجبائية تعتبر أهم ركن يساهم في تطوير و تفعيل النظام الجبائي ككل، فتحديث هذه الإدارة يعني جعلها تؤدي العمل بكفاءة و هذا بحد ذاته سيساهم في تخفيف التكلفة التي تنفقها و بالتالي رفع مستوى الفعالية.

- العنصر الآخر الذي يعتبر ذو أهمية كبرى هو العنصر البشري فتحديث هذا العنصر عن طريق تطبيق أفضل الإجراءات العصرية في التوظيف و التدريب سيزيد من فعالية النظام الجبائي ويساهم في تخفيض التكلفة.

- إن الاهتمام بالجانب التشريعي عن طريق تأسيس قانون جبائي يكون ملائم لمقاييس العدالة التي يرسمها العلم الجبائي الحديث، و يتم ذلك من خلال اعتماد قانون يختار الضرائب التي تكون اقتصادية و توفر حصيلة ضريبية كبيرة من جهة و لا تحتاج إلى نفقات كبيرة عند تحصيلها.

- لا يوجد نظام جبائي لا يخلو من مشاكل تعترضه سواء في البلدان النامية أو المتقدمة و لكن بدرجات متفاوتة، و الفساد الاقتصادي أعظمها درجة، حيث بلغ الفساد في الجزائر درجة عالية حسب مؤشر مدركات الفساد بسبب تفشي ظاهرة الرشوة و تفشي ما يعرف بالاقتصاد الخفي وهو ما أضعف النظام الجبائي و ساعد على التهرب الضريبي، بالإضافة إلى الازدواج الضريبي الذي يمس بالعدالة الجبائية، ودون أن ننسى أثر الضغط الجبائي على تهريب رؤوس أموال، و كل هذه المشاكل ستؤثر سلبا على فعالية النظام الجبائي و هو ما يدفع الدولة إلى توسيع صلاحيات الإدارة الجبائية لتقوية الرقابة و هذا بدوره يزيد من التكاليف التي تتحملها الإدارة الجبائية.

- لقد أفرزت العولمة و التقدم التكنولوجي تحديات جديدة للنظام الجبائي جعلته عاجزا عن تحقيق أهدافه، و من جملة هذه التحديات ما يعرف بالنمل الأبيض الضريبي و ما يتفرع عنه من أنواع و في مقدمتها تحدي التجارة الإلكترونية و التي تركت آثار سلبية على تحصيل الضرائب و بالتالي الضرر الكبير بالمصالح المالية للدولة.

- إن التكاليف التي تنفقها الإدارة الجبائية الجزائرية مرتفعة نسبيا إذا ما قورنت بدول أخرى، هذه التكاليف تنفق على المديرية العامة للضرائب و المصالح اللامركزية التابعة لها كما تنفق على تسيير ديار و مراكز المالية.

- إن التكاليف المخصصة للموارد البشرية تعتبر مرتفعة نسبيا و مع ذلك تبقى مرد ودية الموظف ضعيفة بسبب ضعف التكوين.

- تنفق الإدارة الجبائية أموال كبيرة على الوثائق الجبائية مع الكثير من التبذير بسبب الإهمال و تغيير التشريعات الضريبية.

4.التوصيات والإقتراحات

اعتمادا على النتائج المتوصل إليه يمكن اقتراح بعض التوصيات و التي نرى أنها تفيد النظام الجبائي الجزائري في تخفيض التكاليف و تساهم في رفع فعاليته :

- إدخال محاسبة تحليلية مبسطة إلى الإدارة الجبائية و التي تعتبر أداة فعالة لمعالجة المعلومات المتحصل عليها و التي تمكن من حساب مختلف التكاليف بدقة فائقة، فهي تملك معلومات عن تكلفة شراء اللوازم و التجهيزات و المعدات الخاصة بالإدارة، كما تملك معلومات عن تكلفة استهلاك المواد و اللوازم كاستهلاك الوقود الخاص بسيارات النقل التابعة للمصالح الجبائية، كما تملك معلومات عن تكاليف طبع الوثائق الجبائية المستخدمة، و تستطيع تحديد قيمة المخزون الباقي بكل سهولة بالإضافة إلى معلوماتها حول تكاليف الموظفين من أجور و مصاريف التكوين و التدريب و إقامة الملتقيات و الندوات إلى غير ذلك من التكاليف، وبالتالي تستطيع تحديد تكلفة الإدارة الجبائية سنويا حتى يسهل مقارنتها بالإيرادات المحصلة و اتخاذ التدابير اللازمة لذلك.

- إجبار الهيئات و المؤسسات التابعة للدولة على التصريح و دفع مستحقاتها عن طريق شبكت الإنترنت مباشرة إلى الإدارة الجبائية و تشجيع هذه التقنية لكل المكلفين الآخرين، و بذلك نستطيع توفير الجهد و الوقت و التكلفة.

- العمل على تطوير الإدارة الجبائية و ذلك بتحديثها و تعميم استعمال الإعلام الآلي في جميع خطوات تحصيل الضريبة منذ تسجيل المكلف إلى غاية دفعه للضريبة و ذلك باستخدام برامج تساعد في كيفية حساب الضرائب و الرسوم و استخراج الأوراد التي بموجبها يدفع مستحقاته و بذلك توفر الإدارة تكلفة مالية كبيرة كانت عبئ على الإدارة.

- إعادة النظر في بعض الوثائق الجبائية، بحيث هناك وثائق جبائية كثير متشابهة و تؤدي نفس الوظيفة.
- نقترح إخراج جميع قباضات الضرائب من سلطة المديرية العامة للضرائب و ضمها إلى سلطة الخزينة العمومية لأنه لا يعقل أن يكون الأمر بالصرف و المحاسب العمومي من نفس المؤسسة أو تحت سلطته، و بهذه الطريقة نستطيع توفير تكاليف ضخمة تصرفها الإدارة الجبائية على هذه القباضات.
- بالنسبة للرسم على النشاط المهني (TAP) نقترح على كل الأشخاص (طبيعيين و معنويين) الذين حققوا رقم أعمال مع القطاع العام أو الخاص أن يكون دفع هذا الرسم عن طريق الاقتطاع من المصدر (Retenu à la source) و بهذه الطريقة نوفر الكثير من التصريحات و الوثائق المستخدمة في كل من المفتشيات و القباضات.
- العمل على استقرار التشريع الضريبي بحيث لا يتم تغييره إلا للضرورة و باستشارة الخبراء الميدانيين حتى لا تضطر الإدارة الجبائية إلى تغيير طرق العمل مما يستدعي دفع تكاليف إضافية لتكوين الموظفين من أجل فهم هذا التغيير و تغيير الوثائق الجبائية كذلك .
- السعي إلى أن تكون النسبة الأكبر من الموظفين ذات مستوى عالي و ذلك بإتباع سياسة في التعيين تكون بعيدة كل البعد عن الاعتبار الإقليمية أو الطائفية أو العرقية أو العائلية أو أي ولاءات سياسية مع العمل على إحلال و إبدال القيادات التقليدية للإدارة الجبائية بإطارات عالية التكوين و الكفاءة مع عدم التوسع في التعيينات الاستثنائية والامتيازات.
- الاستعمال الأمثل لمعدات و تجهيزات الإدارة و يبدأ ذلك من أول يوم يتم فيه إبرام عقود التزود بالتجهيزات و عقود العمل، بحيث يجب على الإدارة الجبائية بإستعمال كفاءات أعوانها أن تقوم باختيار أفضل الأسعار و أحسن النوعيات للتجهيزات و الخدمات المقدمة من الموردين.
- العمل على التسيير الحسن للأموال العمومية المخصصة للإدارة الجبائية و ترشيد استعمالها و ذلك من خلال تشديد الرقابة على دقة العمليات المالية و الحسابية التي تمت أثناء صرف هذه الأموال و مدى شرعيتها.
- القضاء على عوامل التبذير، ففي مجال المستخدمين مثلاً أثر التبذير هو زيادة عدد العمال على الاحتياجات و خلق وظائف غير مبررة، كما تظهر آثار التبذير في الاستعمال المفرط للسيارات الإدارية خاصة خارج أوقات العمل و كذلك استعمال الهاتف لأغراض شخصية .

بعد معالجتنا لموضوع فعالية النظام الجبائي من خلال التكلفة الجبائية وما إستخلصناه من نتائج يمكن أن نقترح مواضيع نراها امتدادا لهذا البحث وهي:

- الثغرات الجبائية وآثارها على إيرادات ميزانية الدولة،

- دور أملاك الدولة في تعبئة الإيرادات العامة ،

- دراسة تكاليف النظام الجمركي وسبل ترشيدها.

قائمة المراجع

- 01- خليل محمد حسن الشماع وخضير كاظم حمود ، نظرية المنظمة ، دار المسيرة للنشر ، عمان ، الأردن 2005 الطبعة الثانية.
- 02- حسين حريم ، إدارة المنظمات منظور كلي ، الطبعة الأولى سنة 2003 ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.
- 03- عالية خلف ، أخوارشيدة ، المساءلة و الفاعلية ، في الإدارة التربوية ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان الأردن، 2006.
- 04- عبد الغفار حنفي، عبد السلام أبو قحف، تنظيم إدارة الأعمال، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1993.
- 05- صالح بن نوار ، فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية سنة 2006 ، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة ، جامعة منتوري ، قسنطينة الجزائر.
- 06- Annie vallée , les systèmes fiscaux , Editions du seuil , France, 2000
- 07- Bernard salanie , théorie économique de la fiscalité , édition economica, France, 2002
- 08- عبد المجيد قدي ، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية ، دراسة تحليلية تقييمية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية، الجزائر 2005.
- 09- عبد السلام أبو قحف ، اقتصاديات الأعمال والاستثمار الدولي ، الدار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، مصر، 2003
- 10- La DGI, Instruction générale n° 2, MF /DG du 26 Avril 2003, dispositif d'évaluation des performances des services extérieurs.

11- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

12- Calendrier fiscal , la DGI direction de la législation fiscale 2004.

13- إدوار جميل ، موسوعة عالم التجارة وإدارة الأعمال ، الضرائب والاقتصاد والمراسلات التجارية ، إديتورقريس (edito greps) بدون سنة نشر .

14- حسن محمد كمال ، أساسيات الضرائب ، بدون دار نشر، 1982.

15- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة ، الجزائر.

16- إبراهيم عبد العزيز النجار ، موسوعة ضريبة المبيعات ، الدار الجامعية ، مصر، 2004.

17 - محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومة الجزائر ، 2003.

18- عطية عبد الواحد ، مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر، 2000.

19- محمد دويدار ، نظرية الضريبة والنظام الضريبي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الاسكندرية ، مصر، 1999.

20- عبد الأمير شمس الدين ، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، بيروت لبنان، 1987.

21- المرسي السيد حجازي ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، مصر، 1998.

22- سعيد عبد العزيز عثمان ، النظم الضريبية (مدخل نظري وتطبيقي) ، الدار الجامعية، مصر، 2000.

23 - فيتوتانزي و هاول زي، البلدان النامية و السياسة الضريبية، الموقع www.imf.org تاريخ البحث: 2005/03/19.

24- حسن عواضة ، المالية العامة (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية ، بيروت، لبنان، سنة 1983.

25- محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

26- باهر محمد عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مركز التعليم المفتوح ، القاهرة، مصر، 1998.

27- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

28- طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1999.

29- محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي(الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، مصر، بدون سنة نشر.

30- حمدي أحمد العناني ، اقتصاديات المالية العامة في ظل نظم المشروعات الخاصة، الدار المصرية اللبنانية ، مصر، 1987.

31- ناصر نور الدين عبد اللطيف ، أنظمة قياس التكاليف ، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر ، 2003.

32- ناصر دادي عدون ، المحاسب التحليلية ، دار المحمدية العامة الجزائر، 1999.

33- إسماعيل محمد هاشم ، مبادئ الاقتصاد التحليلي ، دار النهضة العربية ، بيروت، لبنان، 1978.

34-Abdellah Boughaba , comptabilité analytique d'exploitation , tome 1, Berti éditions, Tipaza, Algérie, 1991

35- عبد المقصود دبيان، أساسيات محاسبة التكاليف ، دار المعرفة الجامعية ، مصر، 1999.

36- منصور البديوي ورشيد جمال ، في نظم قياس التكلفة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر، 2006.

37 - يسري أبو العلا، محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم، عنابه، الجزائر، 2003.

38- عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان.

39- La lettre de la DGI n° :14/2003.

40- خليل عواد أبو حشيش ، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2004.

41- كامل بربر ، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي ، الطبعة الأولى ، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، بيروت ، لبنان، 1997.

42- نوال بن عمارة ، وصديقي مسعود ، محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية من 9 إلى 10 مارس 2004، جامعة ورقلة، الجزائر.

43- تاتو فتحي وعمار محمد أمين ، الوثائق الجبائية ، مذكرة ليسانس في علوم التسيير ، تخصص مالية ، جامعة سعد دحلب بالبلدية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2003.

44- حسن الصغير ، دروس في المالية والمحاسبة العمومية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 2001.

45- عبد الكريم صادق بركات ، يونس أحمد البطريق ، حامد عبد المجيد الدراز ، المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت، لبنان، 1986.

46- محمود إبراهيم الوالي ، علم المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1987.

47- صرامة عبد الوحيد، الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، 08-09 مارس 2005، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة.

48- حامد عبد المجيد الدراز، التظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 1994.

49- محمود السيد الناغي، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على أرباح شركات الأموال مكتبة الجلاء الجديدة المنصورة، مصر، 1994.

50- مصطفى رشدي شيحة، ضرائب الدخل المباشر، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 1998.

51- المرسي السيد حجازي ، مبادئ الاقتصاد العام ، الدار الجامعية، بيروت ، لبنان، 2000.

52- أسامة جرادات، تبسيط إجراءات العمل، الأساليب و الآليات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2005.

53- Instruction n°01 du: 23 juillet 2001, rappel des règles générales relatives aux obligations, aux comportements et aux responsabilités des agents de l'administration fiscale.

54- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب المؤرخ في : 30 جانفي 2001.

55- محيوت.بي، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005.

56- Guide fiscale des investisseurs, direction générale des impôts, Alger print, 1996.

57- Guide fiscale du jeune promoteur d'investissements, imp alger print, 2004.

58- Emmanuel d'Isle, jacques saraf, fiscalité, dunod édition , 2001/2002

59- Instruction générale n°001, MF/DGI/DG/07 du 09/01/2007 Relative à l'impôt forfaitaire unique.

60- الجريدة الرسمية عدد 86 الصادرة بتاريخ 2002/12/25، قانون المالية 2003.

61- مديرية التشريع الجبائي، مطوية مدا خيل الاستغلالات الزراعية رقم 04 لسنة 2005.

62- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مطبعة عين البنيان الجزائر، 2004.

63- الجريدة الرسمية عدد 85 الصادرة بتاريخ 2006/12/27.

64- ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر لفترة 1992 – 2003 منشورات بغدادية بدون سنة نشر.

65- Direction Générale des impôts, le guide du contrôle sur pièces drv 2003.

66- Guide du vérificateur de comptabilité, Revue éditée par La DGI, Edition 2001.

- 67- الجريدة الرسمية عدد 47 الصادرة بتاريخ 19 يوليو 2006، قانون المالية التكميلي لسنة 2006.
- 68- المديرية العامة للضرائب، المطوية رقم 11، واجبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالتصريحات، سنة 2004.
- 69- Sylvie Messier, Analyse comptable des Opérations courantes, ellipses édition, 2001, Paris
- 70 - الضريبة على القيمة المضافة الموقع : www.ar.wikipedia.org/wiki تاريخ البحث 2007/04/:11
- 71- قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- 72- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مطبعة عين البنيان الجزائر، 2004.
- 73- الملتقى الجهوي لرؤساء المصالح لمفتشيات الضرائب، المتعلقة بعملية الحسم في قانون الرسم على القيمة المضافة من 06 ماي 2007 إلى غاية 08 ماي 2007، بورقلة.
- 74- Direction Générale des impôts, Direction des opération fiscale, cours d'enregistrement, 1en partie, juillet 1994.
- 75- زياد عربية ابن علي، الفساد ، أشكاله أسبابه ودوافعه آثار مكافحته.الموقع www.alnazaha.net/ar/node/223 ، تاريخ البحث: 2007/01/03.
- 76 - صخر عبد الله الجنيدي، أشكال وآليات الفساد في المؤسسات الضريبية، الموقع WWW.diwanalarab.com/spip.php. تاريخ البحث 2007/01/02.
- 77- بشير مصيطفي، الفساد الاقتصادي مدخل إلى المفهوم و التجليات، مجلة دراسات اقتصادية، العدد السادس ، دار الخلدونية للنشر والتوزيع ، الجزائر، سنة 2005.
- 78- عبد الرزاق ضيفي، الفساد المالي فيروس بلا حدود الأسباب وطرق العلاج مجلة العلم و الإيمان، العدد الخامس، جانفي 2007.
- 79- محمد إبراهيم السقا، الاقتصاد الخفي في مصر ، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، مصر، 1996.

80- Conseil National Economique et social, Rapport sur le secteur informel illusions et Réalités le : 17/07/2004.

81- قانون رقم 06-01، الصادر بتاريخ 20 فبراير 2006، متعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته، المادة 20، الديوان الوطني للأشغال التربوية الجزائر.

82- A. Margairaz. La fraud fiscal et ses succédanés, comment en échappe a l'impôt, Blonay, 1987

83- فوزي عطوى، المالية العامة، النظم الضريبية و موازنة الدولة، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان.2003.

84- ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر الطبعة الأولى، سنة 2004.

85- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة : منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، سنة 2003.

86- Elisabet virole, Alain senanedesh, Fiscalité Manuel pratique, Editions, d'organisation, paris, 1999 / 2000

87- Pierre Bletrame, Lucien Mehl, Technique, Politique et institutions Fiscales comparées, PUF, France 1997

88- كويك نوتس، التجارة الالكترونية، دار الفاروق للنشر، مصر ، 2004.

89- مرازقة صالح، التجارة الالكترونية و إشكالية إخضاعها للضرائب ، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة مابين 11 و 12 ماي 2003.

90 - يونس عرب، التجارة الالكترونية الموقع: www.arablaw.org/E.commerce.htm، تاريخ البحث: 2007/03/26.

91- يونس عرب ، العقود الالكترونية، أنظمة الدفع و السداد، الموقع : www.arablaw.org تاريخ البحث : 2007/02/07.

92- فيتو تانزي ، العولمة و النمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب، مجلة التمويل و التنمية، صندوق النقد الدولي، المجلد 38، العدد 1 مارس 2001.

93- المرسوم التنفيذي رقم 90 – 190 المؤرخ في 23 يونيو عام 1990 ، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد، الجريدة الرسمية عدد 26 المؤرخة في 27 يونيو 1990.

94- Ministère des finance , arrêté n° : 09 du : 12/01/1997, fixant les attributions de la direction générale des impots.

95 - المديرية العامة للضرائب على الموقع [www. impots – dz. org](http://www.impots-dz.org) تاريخ البحث 2006/05/20

96- Décret n ° 62 -140 du 20/12/1962, portant organisation administrative et Financière du service des alcools, JO n° 10 du 28/12/1962 .

97- arrêté n° 309 du 13 juillet 1999 direction générale des impôts.

98- المرسوم التنفيذي رقم 95 – 55 المؤرخ في 15 فبراير 1995، المحدد لتنظيم الإدارة المركزية، الجريدة الرسمية عدد 15 الصادرة بتاريخ 19 مارس 1995 .

99- المرسوم التنفيذي رقم 98 – 230 المؤرخ في 13 يوليو 1998، المحدد لصلاحيات المتفشية العامة للمصالح الجبائية، الجريدة الرسمية عدد 51 الصادرة بتاريخ 15 يوليو 1998.

100 - المرسوم التنفيذي رقم 97 – 290 المؤرخ في 27 يوليو 1997، و يتضمن تأسيس لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و وزارة التجارة، الجريدة الرسمية عدد 50 الصادرة بتاريخ 30 يوليو 1997.

101- المرسوم التنفيذي رقم 94-339 المؤرخ في 25 أكتوبر 1994 و الذي يتضمن إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب الجريدة الرسمية عدد 72 الصادرة بتاريخ 06 نوفمبر 1994.

102- المرسوم التنفيذي رقم 98-229 المؤرخ في 13 يوليو 1998 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي عدد 94 – 339 و المتضمن إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب ، الجريدة الرسمية عدد 15 الصادرة بتاريخ 25 يوليو 1998.

103- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 29 نوفمبر 1997 و الذي يتضمن التنظيم الإداري للمدرسة الوطنية للضرائب، الجريدة الرسمية عدد 16 الصادرة بتاريخ 22 مارس 1998.

104- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فبراير 1991، والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها، الجريدة الرسمية عدد 09 المؤرخة في 27 فيفري 1991.

105- القرار المؤرخ في 12 يوليو 1998، والذي يحدد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحتها، الجريدة الرسمية عدد 79 المؤرخة في 25 أكتوبر 1998.

106- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 16 ديسمبر 1998، والذي يحدد عدد المفتشيات الجهوية للمصالح الجبائية ورؤساء فرق التحقيق والمحققين في التسيير، الجريدة الرسمية عدد 1 المؤرخة في 6 يناير 1999.

107- Ministère des Finances, Direction générale des impôts, Fixant les fonctionnement et l' attribution de la direction de recherche et de vérification, document sans référence, non publie (document interne).

108 - القرار الصادر بتاريخ 16 أكتوبر 1995 الذي يحدد التنظيم والإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب، الجريدة الرسمية عدد 12 المؤرخة في 14 فبراير 1996.

109- القرار الصادر بتاريخ 10 أكتوبر 1999 الذي يحدد الإختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحتها، الجريدة الرسمية عدد 93 المؤرخة في 26 ديسمبر 1999.

110- المرسوم التنفيذي رقم 98-155 المؤرخ في 16 مايو 1998، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري من عام 1991، والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، الجريدة الرسمية عدد 31 الصادرة في 17 مايو 1998.

111- القرار الصادر بتاريخ 9 سبتمبر عام 1998 الذي يتضمن إحداث وتحديد إختصاصات قباضات الطابع، الجريدة الرسمية عدد 80 المؤرخة في 28 أكتوبر 1998.

112- القرار المؤرخ في 22 فيفري 2002 ، يعدل القرار المؤرخ في 09 سبتمبر 1998 ، و الذي يتضمن إحداث مفتشيات الضمان و تحديد اختصاصها الإقليمي، الجريدة الرسمية عدد 30، الصادرة بتاريخ 28 أبريل 2002 .

113- القرار المؤرخ في 14 جويلية 1999 يتضمن إحداث مفتشيات التسجيل و الطابع و مفتشيات البطاقية و الموارد، الجريدة الرسمية عدد 54 الصادرة بتاريخ 11 أوت 1999.

114- القرار الصادر بتاريخ 22 ماي 1999 ، والمتضمن إحداث مفتشيات ذات طابع خاص، الجريدة الرسمية عدد 37 المؤرخة في 30 ماي 1999.

115- مربيعي محفوظ، تنظيم و إختصاصات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير فرع إدارة مالية، كلية الحقوق، 2003، مذكرة غير منشورة .

116- Arrêté du 07 septembre 2005 Fixant l'organisation et les attributions des trésoreries communales, trésoreries des secteurs sanitaires et des centres hospitalo-universitaires, jo, n° 33 du : 21/05/2006.

117- La lettre de la DGI , n°10/2002 du 18/09/2002.

118- www.ifrap.org/3-abusfiscaux/coutdgi.html la DGI triche sur les coûts réels du contrôle, date de consultation : 15/01/2007.

119- La lettre de la DGI n° 8 /juin 2002.

120- La lettre de la DGI, n°20 / Avril 2005.

121- La lettre de la DGI, n° 24 / mars 2006.

122- La lettre de la DGI, Numéro Spécial, Avril 2006.

123- Code de Procédures fiscales, janvier 2002.

124- La DGI, Direction de L'organisation et de l'informatique, Instruction N°198 du 26/03/2006.

125- الدليل الجبائي للمهن الحرة، مطبعة عين البنيان الجزائر، 2004.

126- جداول و أشكال من إعداد الطالب.