الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية

تخصص التحليل المؤسساتي والتنمية

بعنوان:

# دور عصرنة إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي وتحقيق التنمية في الجزائر

## " دراسة ميدانية على المستوى الوطني من سنة 1998 إلى سنة 2013"


إعداد الطالبة:

قدوري نورة.

تحت إشراف الدكتورة:

غازي نورية


أعضاء لجنة المناقشة:

| | | |
|---|---|---|
| – الدكتور:شعيب بغداد | أستاذ التعليم العالي جامعة تلمسان | رئيسا |
| – الدكتورة: غازي نورية | أستاذة التعليم العالي جامعة تلمسان | مشرفاً |
| – الدكتورة:بوشيخي عائشة | أستاذة التعليم العالي جامعة تلمسان | ممتحناً |
| – الدكتور: بلعربي عبد القادر | استاذ محاضر أ جامعة سعيدة | ممتحناً |

السنة الجامعية: 1436 هـ/1437 هـ – 2015م/2016م.

بسم الله الرحمن الرحيم

## إهـداء:

الى من حبهما يغمر قلبي ودعائهما يسير

دربي، الى أغلى ما أملك في الحياة والدي

العزيزين

محبة.....ووفاء.....وتقديرا

- إلى كل من يحمل لقب" قدوري وإلى إخوتي وأخواتي، وأبناء إخوتي: صلاح الدين، حسين، محمد الصديق.

- إلى كل أحبائي خاصة رئيسة مفتشية الضرائب بالنيابة لدائرة عين الحجر السيدة: فلاح مختارية.

أهدي ثمرة عملي المتواضع واتمنى من الله

العلي القدير أن يوفقني لما يحبه ويرضاه

**نورة**

## شكر وتقدير:

الحمد الله على كل آلائه وله الشكر أن وفقني لما فيه الخير والصلاح فسدد خطاي ليستقيم عملي وعلمي عند هذا النور المبارك فله الحمد في الدنيا والأخرة.

على الاصل نمشي والأصل يدفعنا أن نرد الفضل لأصحابه وأن نسدي الشكر لمستحقيه ممن افادونا ولو بكلمة طيبة.

أولا أتقدم بالشكر الخالص للأستاذة "غازي نورية " التي اشرفت وتابعة هذا العمل وهذا البحث بتوجيهاته ونصائحها.

كما أتقدم بالشكر الجزيل الى استاذتي أعضاء لجنة المناقشة الموقرة كما سألتزم بكل توجيهاتهم وانتقاداتهم العملية والموضوعية.

وإلى الاستاذ الفاضل : بلعربي عبد القادر الذي ساعدني بتوجهاته ونصائحه.

الى كل من كان لي سندا وساهم من قريب أومن بعيد في انجاز هذا العمل.

لكم مني فائق التقدير والاحترام

والحمد الله أولا وأخيرا ودائما.

# مقدمـــــــــــــــة

**مقدمة عامة:**

إن تدخل الدولة في مختلف جوانب الحياة العامة، أدى بها إلى التفكير في إيجاد موارد مالية ثابتة من أجل تحقيق التنمية الاقتصادي، وذلك بالتدخل بواسطة أدوات الضبط الاقتصادي، وتعتبر الضريبة أحد هذه الضوابط الأساسية، لأنها تمثل موردا هاما لتمويل خزينة الدولة، وكان الاهتمام بها ليس فقط لأنها من الموارد المالية لتغطية النفقات العامة، وإنما للدور الهام الذي تؤديه في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية.

وفي ظل ما يشهده العالم حاليا من تكتلات اقتصادية ،و ظهور المنظمة العالمية للتجارة، وبروز العولمة و المؤسسات المالية العالمية الكبرى ، شهدت المجتمعات المعاصرة، وخاصة الدول النامية عدة إصلاحات على الصعيد الاقتصادي والمالي، ودلك بهدف زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الاقتصادية، وإحداث التوازنات الكبرى ،وخاصة توازن الميزانية العامة للدولة ، وكل هدا لا يتم إلا عن طريق زيادة الإيرادات من الضرائب، ومحاولة ترشيد الإنفاق العمومي عن طريق خلق ضرائب جديدة أو الرفع من معدلات الضريبة وبالتالي زيادة الضغط الضريبي و ارتفاع عبئها على المكلف بها، إلا أنه من المتوقع أن يكون هناك تخلص وتملص من أداء الضريبة لتفادي تحمل العبء الضريبي وذلك بشتى الطرق و الأساليب الممكنة، وهدا ما يطلق عليه التهرب الضريبي، ونظرا للدور الهام الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، يترتب على التهرب الضريبي عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني، تتمثل في ضآلة حصيلة الضرائب لدى الخزينة العمومية وبالتالي عدم كفاية الإيرادات العامة في مواجهة النفقات العامة للدولة، وهدا ما يقلص من أهمية النظام الضريبي ويهدد فعاليته ووجوده في جميع دول العالم ،و بالتالي يعد التهرب الضريبي إحدى مظاهر الانحلال السياسي

والاقتصـادي والاجتمـاعي، ممـا يسـتدعي مكافحتـه والتخفيـف مـن حدتـه بمختلـف الوسائل الممكنة، والدي هو موضوع دراستنا.

**1- إشكالية الدراسة:**

تعتبر الإيرادات الضريبة، والرسوم من بين الإيرادات الهامة التي تستعملها الدولة في تمويل نفقاتها العامة نظرا لما تتميز به من ثبات، واستقرار، ومردودية، ووفرة الحصيلة وتستطيع الدولة التحكم فيها، وهذا عكس الإيرادات الأخرى التي تتميز بعدم الاستقرار، والثبات وتأثرها بالعوامل الخارجية، إلا أن اعتماد الدولة على الإرادات من الضـرائب هـو الأخـر تكتنفـه بعـض الصـعوبات، والمشـاكل مثـل مشـكلة التهـرب الضريبي الأكثر خطورة، والتي استفحلت في السنوات الاخيرة، وما يترتب عنها من أثار سلبية على مالية الدولة وعلى عملية التنمية الاقتصادية، مما يتطلب ويقتضي مكافحـة الظـاهرة، والتخفيـف مـن حـدتها باتخـاذ مختلـف التـدابير والوسـائل الممكنـة سواء كانت وسائل وقائية أو وسائل رقابية، وذلك حتى تستطيع الدولة الاستفادة من المبالغ المالية الضخمة التي تضيع في شكل تهرب ضريبي، والتي أصبحت من أهم انشـغالات المشـرع الجبـائي والإدارة الجبائيـة فـي الجزائـر فـي الآونـة الأخيـرة ومـع بـروز الأزمـة الماليـة العالميـة 2008، وانخفـاض سـعر البتـرول عالميـا باعتبـار الاقتصـاد الجزائري اقتصـاد ريعـي يعتمد علـى المداخيل البترولية، تطلب ذلك اتخاد التدابير اللازمة وبدل الجهود الكافية لعصرنة إدارة الضرائب كوسيلة وقائية لتأمين مصـالح الخزينـة العامـة بشكل أفضـل يمنـع وقـوع الظـاهرة ،و نظـرا لأهميـة وخطـورة حجم هذه الظاهرة فقد أردنا دراستها، وتحليلها من حيث وسائل مكافحتها، والتخفيف من حدتها.

وبنـاء علـى الدراسـات السـابقة التـي كانـت فـي موضـوع مكافحـة التهـرب الضـريبي والتي تمحورت كلها حول تحليل الظاهرة من حيث إبراز أهم الأسباب المؤدية إلى

تفاقمها، وأثارها على تحقيق التنمية الاقتصادية ، واتخاذ الوسائل الرقابية والردعية كآليات أساسية وضرورية لمكافحتها للظاهرة، والمتمثلة في الرقابة الجبائية خاصة، فقد تبنت الإدارة الضريبية استراتيجية خاصة بعصرنتها كوسيلة وقائية تمنع وقوع الظاهرة ،وعلية يمكن طرح الإشكالية التالية :

"**هل عصرنه إدارة الضرائب ستساهم في التخفيف من حدة التهرب الضريبي بالشكل الذي يسمح بزيادة حجم التحصيل الضريبي في الجزائر، ومن ثم تحقيق التنمية الاقتصادية ؟**"

وللإجابة على الإشكالية الرئيسة، قمنا بطرح الأسئلة التالية :

1. **ما هو مفهوم الضريبة ،النظام الضريبي، الإدارة الضريبية ،والتحصيل الضريبي ؟**
2. **ما المقصود بالتهرب الضريبي وما أسبابه؟ ماهي طرقه والآثار المترتبة عنه في عملية التنمية الاقتصادية؟،و ما هي وسائل معالجته؟**
3. **ماهي محاور العصرنة لإدارة الضرائب؟**

**2- فرضيات الدراسة :**

حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية موضوعنا قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية1: من شأن عصرنة إدارة الضرائب الإسهام في التخفيف من حدة التهرب الضريبي.
- الفرضية2: تحسين علاقة الإدارة بالمكلفين بالضريبة يؤدي إلى انخفاض نسبة المتهربين من الضريبة وبالتالي زيادة عدد المكلفين.

✍ الفرضية3: مكافحة التهرب الضريبي تؤدي إلى زيادة التحصيل الضريبي الذي يساهم في زيادة إيرادات ميزانية الدولة، وبالتالي تحقيق التنمية الاقتصادية.

**3- أهداف الدراسة :**

يشكل تحسين تسير الضريبة وخدمة المكلف بالضريبية الغاية الرئيسية لجميع أنشطة الإدارة الضريبية ،حيث تساهم هذه الأنشطة في زيادة مرد وديتها وكدا تحقيق عدالة أكثر والتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي ،وبالتالي الحفاظ على موارد الخزينة العامة والمساهمة في تحقيق التنمية، وفي هدا السياق باعتبار إدارة الضرائب الجهاز المكلف أساسا بمهام تعبئة الموارد المالية وتقديم الخدمة العمومية التي تضعها في علاقة مباشرة مع المواطنين والمؤسسات تعين على الإدارة الضريبية في الجزائر التكيف مع التحولات التي يعرفها عالم المال والأعمال وتطور المجتمع الجزائري بصفة عامة، عن طريق عصرتنها من خلال تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة وتعزيز أكثر لظروف تسيير المصالح العمومية، لأن عصرنه النشاط العمومي تعتبر حاليا في نظر السلطات العمومية " **أم لجميع الإصلاحات** " من شانها أن تساهم في التنافسية وإعادة بعث الحسابات العمومية وأن تضمن استمرارية العقود الاجتماعية ،فانه يتعين أن تكون موضوع برنامج مخصص يهدف إلى نقل الإدارة الضريبية إلى إدارة ديناميكية ونشيطة، وعليه فالهدف من هدا البحث هو:

- ❖ إبراز أهمية عصرنة إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي والتي تجعل من الجباية وسيلة هامة لدعم برنامج التنمية و الإنعاش الاقتصادي الذي تبنته الحكومة الجزائرية منذ العشرية الأخيرة ،حيث أصبحت العصرنة تحتل مكانا رئيسيا من بين الورشات الكبرى التي شرعت الإدارة العمومية الجزائرية خلال العشرية الماضية في انجازها.

❖ إبراز أهمية المزج ما بين الوسائل الرقابية والوقائية كاستراتيجية لمنع وقوع الظاهرة خاصة من زاوية تحسين العلاقة ما بين الإدارة والمكلف أساسها تعزيز الثقة المتبادلة.

**4- أهمية الدراسة:**

إن الأهمية التي يكتسيها هذا البحث وخاصة في الآونة الأخيرة، هو التغيرات الاقتصادية العالمية، وانفتاح الدولة على العالم الخارجي، وارتباط الجزائر بالاقتصاد العالمي، مما يوجب على الدولة الاعتماد على إيراداتها الذاتية والمتمثلة في الضرائب خارج المحروقات والتحكم فيها بصفة دائمة، والمحافظة عليها لتحقيق التنمية،وما زاد من أهمية الدراسة التراجع في أسعار المحروقات وما ترتب عنه من عجز في الميزانية العامة وفي الميزان التجاري ....الخ.

**5-الدراسات السابقة :**

هناك العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت موضوع مكافحة التهرب الضريبي لكن عن طريق الوسائل الرقابية والردعية فقط، ونأخذ على سبيل المثال الدراسات التالية:

1/ لابد لزرق ،"ظاهرت التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، حالة ولاية تيارت"، مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير ،جامعة أبي بكر بلقا يد –تلمسان–،2012/2011،أين حاول الطالب من خلال موضوعه إبراز أهم انعكاسات التهرب الضريبي على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، وكيفية مكافحته عن طريق الوسائل الرقابية والردعية.

2/ بوشرى عبد الغني، "فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير،

جامعة أبي بكر بلقا يد –تلمسان–، أين حاولة الطالبة من خلال موضعها إبراز أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

3/ قريش محمد، "دراسة ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي وأثارها على إيرادات الدولة " مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير ،جامعة أبي بكر بلقا يد –تلمسان– ،2009/2008،أين حاول الطالب من خلال موضعه تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ومحاولة إيجاد حلول واقعية لها مقابل وضع بعض الميكانيزمات القانونية للتخفيف من الظاهرة، والمتمثلة في الوسائل الردعية.

4/ بلخوخ عيسى، " الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي " مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر باتنة 2004/2003،أين حاول الطالب من خلال موضوعه إبراز أهمية ومدى فعالية الوسائل الرقابية عن طريق الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

5/ ناصر مراد ،"فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي ،دراسة حالة الجزائر "، أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر،2002/2001، أين حاول الطالب من خلال موضوعه، إبراز أهمية وفعالية النظام الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي .

**6- أسباب اختيار الموضوع :**

- الرغبة الشخصية في الإلمام بموضوع الجباية بشكل عام، وميدان مكافحة التهرب الضريبي بمختلف أنواعه المشروع والغير مشروع.
- الانتشار الواسع والمتفاقم لظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الوطني بصفة عامة.
- نظرا لتعرض الإيرادات من المحروقات للتذبذب وعدم الاستقرار، وضرورة البحث عن بديل لها لتمويل الخزينة العامة للدولة.

- نظرا لقلة الأبحاث في موضوع مكافحة التهرب الضريبي، من حيث الوسائل الوقائية لمنع وقوع الظاهرة أساسا، فأردنا أن نساهم ولو بالقليل في إثراء المعلومات المتعلقة بهده الظاهرة الخطيرة، ونظيف على من سبقنا في الموضوع.

**7- صعوبات الدراسة :**

لا يوجد أي عمل يخلو من الصعوبات والعقبات، ومن أبرز الصعوبات التي واجهتنا في هذا العمل ما يلي :

- صعوبة الحصول على المعلومات من طرف موظفي ومسؤولي المديرية العامة للضرائب بحجة السر المهني.
- قلة الإحصائيات الدقيقة في مجال التهرب الضريبي، سواء من حيث العدد أو المبالغ المالية.

**8- منهج البحث وأدوات الدراسة:**

لتأكيد إشكالية بحثنا استخدمنا المنهج الوصفي الذي يبرز في الجانب النظري من خلال الفصل الأول والمعنون بالإطار النظري للضرائب؛ أين تم التطرق إلى جملة من المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بالضريبة والنظام الضريبية، إدارة الضرائب وكلاً من التنمية الاقتصادية وعلاقتها بالضريبة.

كما يتجلى المنهج الوصفي في الفصل الثاني الموسوم بدراسة ظاهرة التهرب الضريبي أين قمنا بوصف وتوضيح شتى أشكال التهرب الضريبي من خلال إبراز أسبابه، تأثيراته على التنمية الاقتصادية مع سرد أهم الوسائل الممكنة لمكافحته.

أما المنهج التحليلي فيظهر في الدراسة الميدانية على مستوى كل من المديرية العامة للضرائب، والمديرية الجهوية للضرائب، والمديرية الولائية

للضـرائب مـن خـلال تقـديم وتحليـل المعطيـات المحصـل عليهـا مـن هـذه المديريات، كما اعتمدنا على برنامج اكسال EXEL كأداة إحصائية لترجمة البيانـات والأرقـام ثـم إعطـاء التفاسـير المناسـبة لهـذه الجـداول والأشـكال الهندسية.

**9-خطة البحث :**

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع والإجابة على إشكالية الدراسة، تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول:

- **الفصـل الأول:** وهـو فصـل تمهيـدي يتنـاول تحديـد مختلـف المصـطلحات والمفـاهيم العامـة المتعلقـة بالضـريبة والنظـام الضـريبي والسياسـة الضـريبية، التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال ثلاث مباحث ،حتى يتسنى للقارء أخذ نظـرة شـاملة عـن مفهـوم الضـريبة وعلاقتهـا بتحقيـق التنميـة الاقتصـادية، وبالتالي لا يجد صعوبة في فهم ظاهرة التهرب الضريبي.
- **الفصل الثاني:** يتناول ماهية التهرب الضريبي، بإعطاء المفهوم العام للتهرب الضـريبي مـع توضـيح مختلـف صـوره وأشـكاله، وأسـبابه، وطـرق ممارسـته، والآثـار المترتبـة عنـه وانعكاسـاته علـى التنميـة الاقتصـادية، وأهـم الوسـائل الممكنة لمكافحته من خلال ثلاث مباحث.
- **الفصل الثالث:** وهو موضوع دراستنا ولب موضوعنا، سنتناول فيه واقع التهرب الضريبي في الجزائر واستراتيجية عصرنه إدارة الضرائب لمكافحته كوسيلة وقائية وتقيم مدى الفعالية، من خلال ثلاث مباحث.

# الفصـــــــــل الأول

## الإطار النظري للضرائب

**مقدمة الفصل الأول:**

عرف الإنسان على مر العصور والحضارات القديمة كاليونانية.الرومانية والفرعونية وفي بلاد فارس، والهند والصين الضريبة حيث كانت تدفع في شكل عيني(كتقديم محاصيل زراعية) أوفي شكل عمل السخرة (ساعات عمل)، وشيئا فشيئا مع تطور المجتمعات والأنظمة الاقتصادية وظهور النقود كوسيلة للتبادل محل ما يسمى بالمقايضة le troc أصبحت الضريبة تدفع نقدا وبموافقة السلطات التشريعية(البرلمان).

ونظرا لكون الضريبة هي أقدم المصادر للإيرادات العامة وأهمها على الإطلاق في الوقت المعاصر، فإن جميع الدول تعتمد عليها كمصدر أساسي لتمويل نفقاتها العامة سواء كانت دولا متقدمة أو نامية لكن تتفاوت درجة الاعتماد من دولة إلى أخرى حسب درجة التقدم، والنمو الاقتصادي وحسب درجة الكثافة السكانية وحجم الثروة.

إن الاهتمام بدراسة موضوع الضرائب لا يرجع لكونها أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة فحسب، بل كذلك إلى الدور الفعال الذي تقوم به من اجل تحقيق غايات اقتصادية واجتماعية، وبصفة عامة أهداف السياسة المالية التي تنتهجها الدولة.

وقد تطور مفهوم الضريبة يتطور الفكر الاقتصادي، وبتطور مفهوم المالية العامة وبتطور دور الدولة في المجتمع وانتقالها من "الدولة الدر كي" l'état gendarme التي كانت تنحصر مهمتها في المحافظة على الأمن الداخلي والخارجي والفصل في النزاعات ما بين الأفراد إلى الدولة المتدخلة في النشاط الاقتصادي حيث أصبحت كطرف مثل باقي الأطراف الاقتصادية الأخرى هدفها الربح والاستمرارية.

فالضريبة لم تصبح في العصر الحديث مجرد مصدر تمويل إيرادات الدولة تحقق بها أهدافها التقليدية كما كانت من قبل، بل أخذت دور بارز في توجيه النشاطات الاقتصادية في المجتمعات المعاصرة، بعبارة أخرى أصبح للضريبة مفهوم عصري يقوم على اعتبارها إحدى أهم أدوات السياسة المالية التي مكنت الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية الإنتاجية وتوجه هذه النشاطات للوجهة السليمة.

وتأتي أهمية السياسة المالية من كونها ترتبط ارتباطا وثيقا بالمعطيات اليومية في حياة أفراد المجتمع وذلك من خلال فرض الضرائب بكل أنواعها ومجالات الإنفاق الحكومي على مختلف أوجه قطاعات الخدمة مثل الصحة، الإنشاءات...الخ، هذه الأمور التي تعتبر وسيلة لضمان النمو كالاستقرار الاقتصادي وتحقيق التنمية الاقتصادية.

## المبحث الأول: ماهية الضريبة

### المطلب الأول :التطور التاريخي للضريبة

#### الفرع الأول: الضريبة في العصور الوسطى

لقد كان يعيش أفراد المجتمع قديما في شكل قبائل وكان يتم ذلك دون أن يستلزم نفقات عامة، لكن سرعان ما ظهرت الحاجة المشتركة بين الأفراد في القبيلة الواحدة والقبائل الأخرى كالحاجة إلى الأمن ولدفاع والغذاء و بالتالي استلزم على " رئيس القبيلة" الاستعانة بالهبات والأموال والتبرعات وكان العمل التطوعي الفردي والجماعي،

إن تعدد حاجات الفرد و تنوعها أدى إلا ظهور ما يسمى بالحاجة العامة التي لا يمكن لأي فرد تحمل نفقاتها لوحده مما استلزم وجود مجلس القبيلة يقوم بتنظيم الحياة داخل القبيلة و تقسيم العمل من أجل توزيع النفقات بين جميع الأفراد، ومع توسيع القبيلة وزيادة مهام مجلس القبيلة ظهر مفهوم الدولة كمنظم للحياة الاجتماعية وأصبح من الضروري للدولة تأمين الموارد اللازمة للمحافظة على الأمن و الدفاع عن ممتلكات الأفراد مما أدى بها إلى فرض تكاليف إلزامية على الأفراد نظير ممارسة بعض المهن أو عبور بعض الجسور[1].

**أولا: الضريبة في عهد الفراعنة**

حيث قسمت الضريبة إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة، شملت الأولى الدخول العقارية والدخول المنقولة، وشملت الثانية الضرائب الجمركية، وشكل الضرائب كان يغلب عليه الطابع العيني.

[1] فاطمة السويسي، "المالية العامة"، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس –لبنان،2005، ص:25

**ثانيا : الضريبة في العهد ا الروماني**

وضعت الدولة الرومانية نظاما في الضرائب موسعا ودقيقا حيث شملت الضرائب المباشرة والمتمثلة في ضريبة الأرض، ضريبة الرؤوس، ضريبة المنازل، وضريبة المواشي وغيرها، في حين شملت الضرائب غير المباشرة ضريبة المبيعات، ضريبة نقل البضائع والأشخاص، ضريبة الرقيق، ضريبة تسجيل العقود، وضريبة التركات وغيرها من الضرائب، وشكل الضرائب كان يغلب عليه الطابع العيني نتيجة الاقتصاد العيني السائد حينها، ولكن هدا لا ينفي وجود الشكل النقدي للضرائب نتيجة حاجة الخزينة إلى المال.

**ثانيا : الضريبة في عهد الإقطاع**

هذا العهد أدى إلى اضمحلال أهمية الضريبة نظرا لاختلاط مالية الحاكم بمالية الدولة، ولكن على اثر استعادة الملكية لهيبتها في القرن الحادي عشر عادت أهمية الضرائب وأصبحت في شكل إعانات دائمة ينظر إليها كمصدر من مصادر السيادة وفي القرنين السادس عشر والسابع عشر تحدد نظام واضح للضرائب يخول للملك فرضها وتحديد وعائها تعبيرا عن سلطته المطلقة وحقه في الحكم.

**الفرع الثاني :الضريبة في العصر الإسلامي**

لقد شهد القرن السادس الميلادي تأسيس الدولة الإسلامية في المدينة المنورة ومند أن جاء الإسلام وضع مشروعه الحضاري القائم على العدالة والتكافل الاجتماعي، كما أن المصدرين الرئيسيين للتشريع في الإسلام هما القرآن والسنة ،ونجدهما قد تعرضا إلى تنظيم شؤون الأفراد والمالية والحقوق الأخرى الواجبة في المال، ولقد عرف المسلمين أول نوع من الضريبة التي فرضت عليهم والتي نظم أسسها الخليفة عمر بن الخطاب مؤسس بيت المال ومن أول البلدان المطبقة لها

سوريا ومصر، وفي ذلك العهد كانت توجد أربعة أنواع من الضرائب الزكاة والخراج والجزية و العشور.

**أولا: الزكاة**

تعني كلمة الزكاة التطهير أو الزيادة، وهي عبارة عن اقتطاع نسبي إجباري سنوي عيني أو نقدي يفرض على الأموال التي وصلت حد النصاب، والزكاة هي الضريبة المستقلة الأولى في النظام الضريبي الإسلامي تهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية وهذا من خلال مساهمة الأغنياء بجزء من أموالهم توزع على المحتاجين، الفقهاء من خلال النصوص التشريعية التي تدعو إلى تكافل المجتمع الإسلامي وضرورة تحمل المصاعب التي تعترض المجتمع المسلم تبعا لمبدأ الجسد الواحد، اشترطوا أن تفرض الضريبة للضرورة أي في حال لم تفي الموارد المالية للدولة باحتياجاتها، وأن يراعى فيها العدالة، وتحقيق الغرض الاجتماعي الذي فرضت من أجله.

**ثانيا :الخراج**

الخراج ضريبة تفرض على الأراضي المفتوحة و التي يمتلكها غير المسلمين، فقد أخرج أبو داوود إن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال :" إنما الخراج على اليهود والنصارى وليس على المسلمين خراج "[1]، والخراج كان موجود قبل وجود الدولة الإسلامية في شكل الضريبة العقارية على الأراضي الزراعية، وبعد الفتوحات الإسلامية أقره عمر ابن الخطاب وهو عبارة عن اقتطاع نقدي أو عيني يحدده أخصائيون يعينهم الخليفة أومن يمثله ،حيث تخصص العائدات لصندوق الخدمات العامة ويحدد بحسب المساحة المزروعة لأنها تتبع الأرض وليس الشخص الذي يمتلكها.

[1] أبو داوود، محمد ناصر الدين الألباني، " صحيح سنن أبي داوود"،كتاب الخراج و الفيء و الإمارة و تعشير الذمة، دار المناهج للنشر و التوزيع، جدة،السعودية، الطبعة الأولى،1995، ص: 550

**ثالثا :الجزية**

وهي ضريبة تفرض على الرؤوس خاصة برعايا الدولة الإسلامية من غير المسلمين، فقد روي عن ابن داوود أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال :"ليس على المسلم جزية"[1].

إن الجزية تفرض مقابل توفير الدولة للحماية و الأمن وهي تدفع نقدا وتخضع لتقديرات أهل الشورى مع مراعاة الوضع المالي للأفراد، كما نجد ضريبة أخرى على الرؤوس وهي زكاة الفطر تفرض على كل فرد مسلم، وتدفع مباشرة من الفرد إلى الفقير دون تدخل الدولة.

**رابعا : العشور**

لقد ظهرت ضرائب أخرى اقتضتها الظروف والتطورات التي عرفتها الدولة الإسلامية، والمتمثلة في ضريبة العشور وهي تعد بمثابة الضرائب الجمركية تفرض على البضائع المشروعة الداخلة أو العابرة بأرض الدولة الإسلامية بمعدلات موافقة لتلك السائدة في بقية البلدان.

**الفرع الثالث:** الضريبة في الفكر الاقتصادي

**أولا: الضريبة في الفكر التجاري**

النظام القائم في ظل المدرسة التجارية كان يقوم على عدد كبير من الضرائب النوعية المباشرة وغير المباشرة التي تستحوذ جزء أكبر من دخل العامة، ولا تمتد إلى طبقة النبلاء ورجال الدين، ومن أهم هذه الضرائب المباشرة ضريبة الأراضي والمباني، والضرائب غير المباشرة كانت تقع على السلع الصناعية عند انتقالها من المنتجين إلى تجار الجملة ثم مرة أخرى عند انتقالها إلى تجار التجزئة، هذا فضلا عن الضرائب الجمركية، وعدد لا بأس به من الضرائب المحلية، بالرغم من كثرة

[1]. أبو داوود،محمد ناصر الدين الألباني، "صحيح سنن أبي داوود"، مرجع نفسه ،ص :551

الضرائب المقدمة فلم تكن تدار بالطريقة التي توفر بها إيرادات مالية تتناسب مع عبئها بل العكس من ذلك كانت الدولة تعاني دائما من كثرة النفقات وقلة الإيرادات.[1]

**ثانيا :الضريبة في الفكر الطبيعي**

في القرن الثامن عشر برزت أفكار المدرسة الطبيعية وبالضبط في فرنسا، ومن أهم مبادئها وجود نظام طبيعي يسيطر على الظواهر الاقتصادية أساسه الحرية الاقتصادية وقوام الثروة هو الأرض والنشاط الزراعي ،من أهم روادها **فرانسوا كيني** الذي وضع الجدول الاقتصادي. يعتمد طرح الطبيعيين على فكرة على من يستطيع أن يدفع وعلى هذا الأساس اتخذوا نظاما ضريبيا يعتمد على ضريبة وحيدة على الأرض أي فرض ضريبة وحيدة على **الناتج الصافي** يقوم المالك بدفعها على أن لا تتجاوز الضريبة 3/1 الناتج الصافي .فعن فرانسوا كيني يربط الاقتطاع الضريبي بالفائض أي الناتج الصافي الذي يعادل الفرق في القيمة التبادلية (سعر البيع ) والقيمة الأساسية (نفقات الإنتاج)،كما أنه يرفض التوسع في الاقتطاع الضريبي لأن ذلك يعرقل عملية إعادة الإنتاج، وفي هذا السياق يقول ف. كيني "يجب على الضريبة أن لا تكون هدامة أو بعيدة عن الكتلة أو حجم المداخل ويجب أن تقام على الأموال الثابتة (عقارات) وليس على أجور أو مدا خيل العمال، وليس على أسعار الحبوب ".[2]

[1] محمد حمو ، منورا وسرير, "محاضرات في جباية المؤسسات" , مكتبة الشركة الجزائرية بوداود , الجزائر , الطبعة الأولى ,2009, ص: 14.

[2] لابد لزرق ،مذكرة ماجستير، "ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي الجزائري" , تحت إشراف, د شعيب بغداد , تخصص تسير المالية العامة , جامعة تلمسان ,2011-2012, ص 8

**ثالثا: الضريبة في الفكر الكلاسيكي**

مع مطلع القرن التاسع عشر برزت أفكار المدرسة الكلاسيكية، ومن أهم مبادئها، التوازن الاقتصادي التلقائي مع وجود التشغيل الكامل، الحرية الاقتصادية، عدم تدخل الدولة .....الخ، وذهب الفكر الكلاسيكي فيما يخص المالية العامة إلي التزام التوازن السنوي بين تقديرات النفقات العامة وتقديرات الإيرادات العامة. ومن روادهاADAM SMITH، بحيث وضع المبادئ الأساسية للضريبة ولتحقيق العدالة الضريبة وإنصاف المكلفين من أجل تحقيق العدالة، اعتبر أن الضريبة النسبية هي الضريبة العادلة. وبالنسبة لي دافيد ريكاردو في مجال الضرائب يرى أن الدولة حتى تتمكن من مواجهة نفقاتها العامة التي تتطلبها وظائفها تكون مضطرة إلى فرض ضرائب، يرى ريكاردو أن الضريبة على الريع والمفروضة على الملكية العقارية تصيب المالك العقاري ولا تصيب سعر المستهلك، كما أنه لا يحبذ الضرائب على الاستهلاك ليس لكونها تؤثر على القدرة الشرائية للأفراد ولكن لأنها تؤدي إلى المطالبة برفع الأجور، الأمر الذي ينعكس على أرباح المالكين[1].

**رابعا :الضريبة في الفكر النيو كلاسيكي**

وضع النيوكلاسيك الذين يتزعمهم الفرد مارشال نظريتهم الاقتصادية والتي تعتمد على مبدأ تنظيم النشاط الاقتصادي بواسطة سوق تتميز بمنافسة حرة وحيدة، هذه المدرسة تعتبر أن الضريبة تتحدد في السوق دون تدخل الدولة، استنادا إلى فكرة الحرية التي يؤمنون بها، بينما يرى آخرون أن الضريبة تحددها الدولة بسبب تدخل عوامل خارجة عن النموذج النيوكلاسيكي تعرقل التخصيص الأمثل للموارد بواسطة السوق.

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، "اقتصاديات الضرائب"، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2007 ،ص :65

إذا وبصفة عامة الكلاسيكيون والنيوكلاسيكيون يرون أن الدولة لا تتدخل في تحديد الضريبة بل يترك ذلك للسوق الذي يرجع له الفضل في تحقيق التوازن الاقتصادي.

**خامسا :الضريبة في الفكر الكينزي**

على غرار الأزمة العالمية التي عرفها الاقتصاد الرأسمالي سنة 1929،والمتمثلة في انكماش الطلب، انتشار البطالة، وانهيار أسواق البورصات، ظهر فكر اقتصادي جديد يدعوا إلى إدماج المالية العامة في النظرية الاقتصادية لجون مينارد كينز، حيث صاغها في كتابه الشهير **النظرية العامة للاستخدام والنقود والفائدة** سنة 1936، كينز يركز في تحليله على الطلب الفعال الذي يترتب على الدولة تنشيطه عن طريق قيامها باستثمارات عمومية ضخمة، وبهذا التحليل الكينزي لتوازن العمالة والدخل يؤدي إلى تشجيع تدخل الدولة بغرض دعم الطلب الفعلي، فكينز يرى أن تدخل الدولة وتوسيع وظائف الدولة هو الوسيلة للحيلولة دون خراب المؤسسات الاقتصادية، وذلك عن طريق السياسة الضريبية، حيث تستطيع الدولة التأثير على مستوى الطلب على الاستهلاك، وذلك بإعادة توزيع الدخول عن طريق فرض ضرائب عالية على الدخول المرتفعة وفي نفس الوقت تعفى نهائيا الدخول المنخفضة وبهذا الشكل يمكن أن يتزايد الاستهلاك، وبالتالي الطلب الفعال، وعن طريق السياسة الضريبية تستطيع الدولة أن تشع المؤسسات الاقتصادية على الاستثمار وذلك بمنحها إعفاءات ضريبية على السلع المشترات أو السلع المباعة مثلا، وعليه فحسب كينز السياسة المالية والضرائب وسيلة لحل المشكلة الاقتصادية.

بصفة عامة الكنزيون اعتبروا تدخل الدولة ضروري لتنظيم السوق، والعمل غلى تحقيق التوازن الاقتصادي، فبواسطة الضريبة تعمل الدولة على تدعيم القوة الشرائية

عن طريق إعادة التوزيع العادل للمداخل، والتخصيص العقلاني للموارد وتوفير التشغيل.[1]

**سادسا :الضريبة في الفكر النقدي**

تعتبر أفكار النقديون امتدادا للفكر النيوكلاسيكي، حيث انتقدوا السياسة الكينزية فيما يخص :

- الاعتماد على السياسة المالية الضريبية، ورفع معدلات التضخم لا يمكن أبدا من حل المشكلات الاقتصادية .
- اعتبروا أن تخفيض الضرائب يؤدي نظريا و آليا إلى زيادة حجم الادخار الخاص مما يمكن من رفع الاستثمار الإنتاجي، وهذا بالربط بين التخفيض في الضريبة ورفع مستوى النشاط الاقتصادي تم إبرازه من خلال منحنى **لافر** الذي يوضح العلاقة بين العوائد الضريبية و معدلات الاقتطاع الضريبي.

يفسر النقديون أزمة الكساد التضخمي إلى ركود الإنتاجية وليس إلى التضخم، وأن هذا الركود يساهم فيه بقدر كبير **النظام الضريبي**، الذي تعمل فيه الضرائب المباشرة المرتفعة على تخفيض الادخار، الاستثمار، ومبادرات رفع مستوى الإنتاج، وعليه ينادي النقديون إلى تخفيض الضرائب المباشرة على مدا خيل رجال الأعمال لزيادة الادخار والاستثمار وزيادة عرض الإنتاج بالإضافة إلى ضغط الإنفاق العام الموجه للاستثمارات العمومية.

[1] لابد لزرق .مذكرة ماجستير,**ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر**, مرجع سابق,ص:9

**المطلب الثاني: مفهوم الضريبة**

**الفرع الأول: تعريف الضريبة وخصائصها**

**أولا: تعريف الضريبة**

يجب الإشارة إلى أنه لا يوجد تعريف واحد للضريبة، بل تعددت مفاهيمها بتعدد وباختلاف المفكرين وتوجهاتهم، وانتمائهم، وعقائدهم، وتخصصاتهم، وسوف نتطرق إلى أهم التعريفات وأبسطها وأشملها وألتي نوجزها فيما يلي.

1-**التعريف الأول:**

عرفها GASTON JEZE على أنها "اقتطاع نقدي يلزم الأفراد بشكل إجباري، نهائي، بدون مقابل وذلك من اجل تغطية الأعباء العامة"[1]

2-**التعريف الثاني:**

هناك من عرف الضريبة على أنها "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن تعود عليه بنفع خاص مقابل ما يدفعه من ضرائب إلى الدولة"[2]

3-**التعريف الثالث :**

كما عرفها الأستاذ عبد الحميد دراز على أنها "فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحديد أهداف المجتمع"[3]

---

[1] خلاصي رضا ."النظام الجبائي الجزائري الحديث.جباية الأشخاص الطبيعية و المعنوية" .الجزء الأول ، دار هومة، بوزريعة .الجزائر، 2005، ص: 11

[2] د.محمد عباس محرزي."اقتصاديات المالية العامة .الإيرادات العامة،النفقات العامة.الميزانية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003، ص :176

[3] خلاصي رضا ."النظام الجبائي الجزائري"، مرجع سابق، ص :11

4-**التعريف الرابع:**

يعرف الفقيه الفرنسي JESE الضريبة على أنها" استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة "[1]

5-**التعريف الخامس :**

كم عرفها البعض على أنها " اقتطاع نقدي دو سلطة نهائي دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية)،أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية "[2]

إذن من خلال كل هذه التعاريف نستخلص أن الضريبة هي عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين سواء كانوا أفراد أو مؤسسات (أشخاص طبيعية أو معنوية) بصفة إجبارية ودون مقابل، وبصفة نهائية من أجل تحقيق منفعة عامة. للضريبة.

**ثانيا : خصائص الضريبة**

استنادا إلى التعاريف السابقة نستنتج عدة خصائص للضريبة تميزها عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة و هي كالتالي [3] :

1) **الصفة النقدية:** أي الضريبة ذات شكل نقدي تتميز عن غيرها من الخدمات الإجبارية التي تحصل عليها الدولة من المواطن بأنها عبارة عن اقتطاع نقدي، أي قيمتها تنتقل في شكل نقدي من المكلف بها إلى الدولة، وقد كانت قديما تجبى عينيا

[1] خالد شحاذة الخطيب .د.احمد زهير شامية."أسس المالية العامة"، الطبعة الثالثة، بدون دار النشر،2007،ص:145

[2] Raymond Muzellec .Finance PubliquesEditions Dalloz 8eme Edition 1993.PAGE 423

[3] نوزاد عبد الرحمان الهيتيى ، منجد عبد اللطيف الخشالي. "المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة".، دار المناهج، عمان.الأردن،2005، ص: 93

نظرا للظروف الاقتصادية السائدة أنداك والقائمة على أساس التعامل بالصور العينية.

2) **الصفة الإلزامية :** الضريبة فريضة إلزامية تدفع بصفة إجبارية أي المكلف بها مجبر و مكره وملزم بتأديتها إلى الدولة بقوة القانون، ولا يحق له الامتناع عن دفعها أو التهرب منها، فعدم الالتزام بدلك يخضعه للعقوبات هذه الخاصية تتميز بها الضريبة عن الرسم حيث أن دافع الرسم ليس مجبر على دفعه.

3) **الصفة النهائية :** ويقصد بها أن المكلف بالضريبة يدفعها بصفة نهائية غير قابلة للاسترداد، فهي تدخل الخزينة العامة بشكل نهائي فدافع الضريبة لا يمكنه بأي حال من الأحوال أن يطالب الدولة باسترجاع ما قدمه إليها من ضرائب.

4) **الضريبة فريضة بلا مقابل Sans Contrepartie:** أي أن المكلف بدفع الضريبة لا ينتظر من الدولة أي جزاء أو خدمة مقابل ما قدمه من ضرائب إليها، فهو يدفع الضريبة بصفته فرد من أفراد المجتمع، فهو لا يعرف مقدار ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة وبهذا فلا مقابل خاص يعود على دافع الضريبة، ولقد حاولت نظريات كثيرة في القرن 19 م أن تفسر فكرة المقابل الذي يحصل عليه الفرد أو النفع الذي يعود عليه ونادى هؤلاء بوجود عقد مالي بين المكلف والدولة، فالفرد ملزم بدفع الضريبة مقابل قيام الدولة بالخدمات التي ترتب له النفع.

5) **الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلف:** تطرح الضريبة على كل شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الإفراد وفق قدراتهم التكلفية، وهذا ما تنادى به أدام سميث بقاعدة العدالة، أي أن يساهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية على الدفع،

وبالتالي نجد أن خاصية العدالة تتحقق عندما تفرض الضريبة وفقا لقدرة المكلف على تحملها، أي كل مكلف يتحمل عب ء الضريبة حسب قدرته التكلفية[1].

6) **الضريبة وسيلة لتغطية الأعباء العامة** :الهدف من الضريبة هو تحقيق المنفعة العامة أو مصلحة عامة، أي أن الغاية من جمع وتحصيل الضريبة من المكلفين هو من أجل لإنفاق العام و تغطية النفقات العامة التي تعود على أفراد المجتمع بالنفع العام، ويتجلى هذا في قيام الدولة بالمشاريع ذات المنعة العامة ( كبناء المدارس، الجامعات المستشفيات، الطرقات .....الخ).

**الفرع الثاني: الأساس القانوني لفرض الضريبة والقواعد الأساسية للضريبة**

**أولا: الأساس القانوني للضريبة ( مبررات فرض الضريبة)**

نظرا لما تتمتع به الدولة من سيادة وسلطة اتجاه أفرادها ونظرا لكون وجودها ضروري لتنظيم المجتمع، إلا أنها دائما تحاول إعطاء تفسير مقنع عن أسباب فرضها للضرائب على الأفراد و المؤسسات وإلزامها بدفعها بضفة إجبارية.

ونعني بالأساس القانوني لفرض الضريبة الأسباب والدوافع التي أعطت الدولة الحق في فرض الضرائب. وفي هذا الإطار انقسم الفكر المالي إلى اتجاهين:

1-اتجاه يرى أن الضريبة بمثابة عقد اجتماعي.

2-اتجاه يرى أن الضريبة نابعة من فكرة التضامن الاجتماعي.

**1-نظرية العقد الاجتماعيLE CONTRA SOCIAL**

مفاد هذه النظرية هو أن الأساس الذي ترتكز عليه الدولة في فرض الضريبة هو وجود **عقد مالي** ما بين الدولة والأفراد، يلتزم بموجبه الأفراد بدفع الضريبة مقابل التزام الدولة بتقديم خدمات عامة إليهم، ولولا وجود هذه الاستفادة لما وجدت حجة

[1] FRANCOIS DERUEL .FINANCE PUBLIQUE 10eme Édition .1995.page :

فرض الضريبة [1]،أي أن الدولة تبرم عقد ما بينها وبين الأفراد وهناك كذلك اختلاف العلماء حول طبيعة هذا العقد :

- فهناك من يرى بأنه عقد بيع مثل:ADAM SMITH حيث تبيع الدولة خدماتها للإفراد مقابل دفعهم لثمن هذه الخدمة في شكل ضرائب، أي انه عقد إيجار خدمات[2].
- وهناك من رأى انه عقد شركة بين الدولة و المكلف مثل THIERS حيث اعتبر أن الدولة هي بمثابة شركة انتاج كبيرة الحجم تتكون من شركاء ولكل منهم عمل معين يقوم به، ويجب على هؤلاء الشركاء أن يساهموا في تمويل هذه الشركة وهم المكلفون بالضريبة [3].
- وهناك من رأى أن الضريبة هي بمثابة عقد تأمين مثل EMILEDE GIRRAD،حيث تلتزم الدولة بتأمين الأفراد عن مختلف الأخطار التي يتعرضون لها مقابل التزامهم بدفع الضريبة[4].

وقد وجهت إلى هذه النظرية في مجملها انتقادات كثيرة جدا يمكن حصرها في ما يلي:

✍ أن العلاقة التي تربط الفرد بالدولة ليست عقد بيع، لأن من صفات عقد البيع أن يكون الثمن مساويا للمنفعة المحصلة من الشيء المشترى، هذا مالا

---

[1] نوزاد عبد الرحمن الهيتي , .منجد عبد اللطيف,الحشالي , "المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العام ", مرجع سابق, ص:94

[2] قريش محمد ,رسالة ماجستير, دراسة ظاهرة التهرب الضريبي و الغش الضريبي وأثارها على إيرادات الدولة ,تحت إشراف الاستناد الدكتور بونوة شعيب'تخصص اقتصاد التنمية , جامعة تلمسان2008-2009,ص: 6

[3] .قريش محمد,رسالة ماجستير ,دراسة ظاهرة التهرب الضريبي و الغش الضريبي و أثارها على إيرادات الدولة ,نفس المرجع السابق,ص :6

[4]قريش محمد,رسالة ماجستير ,دراسة ظاهرة التهرب الضريبي و الغش الضريبي و أثارها على إيرادات الدولة ,نفس المرجع السابق,ص: 7

نجده في الضريبة، كذلك عدم وجود تناسب ما بين المبلغ المقدم من طرف الشخص في شكل ضريبة وما بين المنفعة المتحصل عليها نتيجة دفعه للضريبة بالرغم أنه يستفيد من خدمات الدولة العامة أو العكس أي قيام الدولة بجباية الضرائب من الأفراد دون تأدية الخدمات العامة لهم كمقابل، أي شروط العقد غير متوفرة .

✍ يفترض في مثل عقد التأمين أن يكون قسط التأمين متناسبا مع قيمة الشيء المؤمن عليه، ومن شروط العقد التعويض عن الشيء المؤمن عليه في حالة حصول ضرر، وهذا مالا يمكن أن يتحقق من الضريبة.

وخلاصة القول إن هذه النظرية بعيدة جدا عن الواقع، ونظر للانتقادات الكثيرة التي وجهت إليها وعدم تماشيها مع الواقع ظهرت النظرية الثانية وهي نظرية التضامن الاجتماعي.

## 2-نظرية التضامن الاجتماعي LA THEORIE DE SOLIDARITE SOCIALE

تحظى هذه النظرية بتأييد كبير لدى العلماء خاصة المعاصرين منهم حيث أنهم يروا أن الأساس الذي ترتكز عليه نظرية العقد الاجتماعي السابقة هو أساس وهمي، إذ لا يوجد أي دليل في التاريخ يثبت حصول تعاقد ما بين الدولة والأفراد وبالتالي فان الأساس الذي ترتكز عليه الدولة في فرض الضرائب يقوم على فكرة **التضامن الاجتماعي** الموجودة ما بين أفراد المجتمع حيث يقوم الأفراد بالتضامن و التكاثف والتآزر كل حسب مقدرته في مواجهة الأعباء العامة للدولة، وإنهم يدفعون الضريبة بصفتهم أفراد المجتمع[1].

وخلاصة القول أن نظرية العقد الاجتماعي هي نظرية وهمية وبعيدة تماما عن الواقع، أما نظرية التضامن الاجتماعي فهي الأقرب إلى الحقيقة والواقع، والدليل على

[1] :محمد عباس محرز. "اقتصاديات المالية العامة". نفس المرجع السابق ص:186

ذلك هو أن المشرع المالي يفرض الضرائب على أساس المقدرة المالية لكل فرد وليس على أساس ما ينتفع به من خدمات الدولة.

**ثانيا: القواعد الأساسية للضريبة:**

يقصد بالقواعد الأساسية للضريبة مجموعة المبادئ والأسس، التي يجب على الدولة مراعاتها عند إعداد أي نظام ضريبي وهي قواعد تهدف إلى المحافظة على مصلحة المكلفين من جهة ومصلحة الدولة من جهة أخرى، لدى يجب على الدولة أن تحترم هذه القواعد وتعمل على تطبيقها وتحقيقها ميدانيا[1].

وفي هذا الإطار وضع الاقتصادي الانجليزي آدم سميث ADAM SMITH في كتابه الصادر سنة 1776 تحت عنوان" **بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم**" أربع قواعد أساسية للضريبة وهي العدالة، اليقين، الملائمة، والاقتصاد.[2]

**1) :قاعدة العدالة : La règle de Justice**

تعني هذه القاعدة ضرورة مساهمة أفراد المجتمع في نفقات الدولة كل حسب مقدرته، وتقاس هذه المقدرة حسب دخل كل مكلف، أي ينطلق هذا المبدأ من القدرة المالية التكلفية لدافع الضريبة في المساهمة في الأعباء العامة، ولم يكن آدم سميث يعني بهذه القاعدة أن يدفع جميع الأفراد الضريبة بل كانت غايته هو إعفاء دوي الدخل المنخفض من الضرائب،أو بتعبير آخر مراعاة القدرات المالية للمكلفين أثناء فرض الضريبة.

وفي العصر الحديث حيث أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة أخذت بفكرة مبدأ العدالة، يرى كتاب المالية أن الضريبة التصاعدية هي أكثر تحقيقا لمبدأ العدالة مقارنة مع الضريبة النسبية ودلك لكونها تراعي المقدرة التكلفية للممول.[1]

---

[1].زينب حسن عوض الله، "أساسيات المالية العامة "، دار الجامعة الجديدة، لبنان، دون طبعة،2006، ص: 124-123

[2] محمد عباس محرز. "اقتصاديات المالية العامة ".نفس المرجع السابق ص:187

### 2-) قاعدة اليقين :La règle de certitude

يقصد بقاعدة اليقين أن تكون التشريعات واضحة، يقينية، وسهلة بالنسبة لكل مكلف لا تدع أي مجال للشك أو التأمل أو الاجتهاد، وذلك فيما يخص تحديد الوعاء الضريبي، المعدل تاريخ الدفع وطريقة الدفع[2]،أي حتى تكون الضريبة بعيدة عن التعسف وعن التجاوز يجب أن تكون واضحة ومعلومة من حيث مقدارها وموعد دفعها و كيفية دفعها، وأن من مراعاة هذه القاعدة تجعل المكلف على علم بواجباته وحقوقه وقادرا على الدفاع عن نفسه، وفي حالة إذا ما كانت هذه التشريعات غير واضحة فسوف يتم تفسيرها إما وفق مصلحة الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى شعور المكلف بالغبن والإجحاف مما يؤدي إلى **تهربه من الضريبة** و بالتالي إضعاف حصيلتها، وإذا أرادت الدولة أن تحقق هذه القاعدة فيجب عليها القيام بأمرين هامين:

- أن تجعل التشريعات المالية والقوانين الضريبية واضحة وجلية يفهمها كل فرد دون عناء.
- أن تجعل في متناول كل المكلفين جميع القوانين المتعلقة بالضريبة وما يتفرع عنها من قرارات و لوائح وتعليمات ، عن طريق النشر و وسائل الإعلام المختلفة.

### 3) قاعدة الملائمة:La règle De Commodité

وتعني هده القاعدة ضرورة ملائمة وقت دفع الضريبة وجبايتها مع ظروف المكلفين بحيث لا يجب إزعاجهم[3]،بتعبير أخر أن يتلاءم موعد دفع الضريبة مع موعد تحقيق الوعاء الضريبي، أي اختيار أفضل وقت ملائم لتحصيل وجباية

---

[1] يقصد بالمقدرة التكلفية قدرة الأشخاص الطبيعية و المعنوية على تحمل العبء الضريبي بناء على دخلهم

[2] نوزاد عبد الرحمن الهيتي , .منجد عبد اللطيف, الحشالي , "المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العام " , نفس المرجع السابق,ص:98

[3] محمد عباس محرز, "اقتصاديات المالية العامة", مرجع سابق ,ص:189

الضريبة، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه الفرد على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة كأن تجبى ضريبة الرواتب والأجور من المكلفين في أوقات استلام أجورهم، وتجبى ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية في نهاية الدورة المالية وعند تحقيق الربح، وتجبى ضريبة ريع العقارات من المكلفين بعد دفع بدلات الإيجار.

فمبدأ الملائمة من أكثر القواعد احتراما في الأنظمة الضريبية المعاصرة سواء كانت الضريبة مفروضة على الدخول أم مفروضة على الاستهلاك[1].

**4) قاعدة الاقتصاد:La Règle d'Economie**

وتعني هذه القاعدة ضرورة الاقتصاد في نفقات جباية الضريبة، وذلك حتى تكون الضريبة منتجة وحصيلتها أوفر[2]،أي يجب على الدولة أن تعمل كل ما في وسعها من أجل التقليل من نفقات الجباية والتحصيل وذلك عن طريق اختيارها لوسائل غير مكلفة ولطرق تحصيل سهلة أو التقليل من عدد الموظفين مثلا، حتى لا يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز الحصيلة الضريبية ذاتها، ومراعاة هذا المبدأ يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة في تمويل نفقاتها العامة. لكن هذه القاعدة يصعب تطبيقها ميدانيا خاصة عند انتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي، أين يستدعي الأمر تسخير مختلف الوسائل وبكميات كبيرة من اجل متابعة وملاحقة هؤلاء المتهربين لأن الأموال التي لا يدخل خزينة الدولة كبير جدا.

**الفرع الثالث : أهداف الضريبة**

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة وتحقيق أهداف معينة، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي[3]، وقد تطورت أهداف الضريبة مع تطور

---

[1] خلاصي رضا , "النظام الجبائي الجزائري الحديث " ,نفس المرجع السابق ,ص: 16

[2] شحادة الخطيب، احمد زهير شامة ,"أسس المالية العامة" , الطبعة الثالثة ,2007,ص: 145

[3] محمد عباس محرزي . "المدخل إلى الجباية و الضرائب" , دار النشر , شركة الخدمات التجارية والجمركية للاستثمارات (ITGIS) ,الجزائر ,2010, ص: 27

دور الدولة فكلما كان دور الدولة يقتصر على توفير الأمن الداخلي والخارجي، الدولة الدركيL'état gendarme لم يكن للضريبة إلا هدف واحد وهو الهدف المالي، أي دور الضريبة كان هو الأخر محايد كدور الدولة[1]،لكن مع تنامي وتطور دور الدولة وزيادة تدخلها في جميع الميادين تطورت أهداف الضريبة حيث أصبحت الضريبة كأداة فعالة تعتمد عليها الدولة في سياستها الاقتصادية والمالية . وبشكل عام الضريبة دائما تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف قد تكون مالية، اقتصادية، اجتماعية أو سياسية.

**أولا:. الأهداف المالية**

يتمثل الهدف المالي في تغطية وتمويل الأعباء العامة وهو هدف تقليدي للضريبة، حيث ترى المدرسة الكلاسيكية أن دور الضريبة ينحصر في تغذية خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة لمواجهة النفقات العامة .[2] أما في العصر الحديث الهدف المالي للضريبة مزال قائما وبدرجة كبيرة جدا خاصة مع تنامي النفقات العامة للدولة وزيادة حاجات الإنسان، إلى جانب الأهداف الأخرى المتمثلة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، ولتحقيق هذا الغرض يشترط وفرة حصيلة الضريبة، أي أن يكون مردود الضريبة كبيرا وبقدر كافي لتغطية احتياجات الإنفاق العام .

**ثانيا: الأهداف الاقتصادية**

الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير المصحوب بالتضخم أو الانكماش[3]،وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير

[1] محمد عباس محرزي . "اقتصاديات المالية العامة" ,مرجع سابق ,ص: 196

[2] خلاصي رضا . "النظام الجبائي الجزائري الحديث" , مرجع سابق ،ص :13-14

[3] حسين مصطفى حسين. "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، بدون سنة، ص:47

في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي [1]، وللضرائب أهداف اقتصادية متعددة وهي على النحو التالي:

- **استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية**

تستخدم الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة، وذلك عن طريق سياسة الإعفاءات الضريبية والتخفيضات بإعفاء تلك النشاطات من ا لضرائب وتلجأ إلى هذا الأسلوب كل من حكومات البلدان النامية أو بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب رأس المال الأجنبي فتعفي الاستثمار المالي الأجنبي من الضرائب.

- **استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي**

الدورات الاقتصادية من رخاء وركود، سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر، ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل لبعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود و لانكماش حيث يقل الشراء والاستهلاك وتتكدس المنتجات، فتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد المجتمع ذوي الدخول المتدنية وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل ورفع الإعفاء الضريبي وتخفيض معدلات الضرائب غيرا لمباشرة

- **استخدام الضريبة لمنع تمركز المشاريع الاقتصادية:**

الاتجاه إلى التمركز الاقتصادي من سمات هذا العصر وخصوصا في النظم الرأسمالية ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التمركز وذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل لإنتاج في الشركات المتوجهة نحو التكتل مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة ويحد بالتالي من ظاهرة التمركز والتكتل في النشاط الاقتصادي.

[1] عبد الكريم صادق بركات. "النظم الضريبية "، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،1975،ص:46

- **استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار.**

ويتم ذلك عندما تغطي الدولة عائدات لسندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني[1]،كما تستخدم الضريبة لتوجيه عناصر الإنتاج نحو الفروع الإنتاجية التي ترغب الدولة في تطويرها ويكون ذلك بإعفاء هذه الفروع من الضرائب، كما تستخدم في تحقيق التنمية الاقتصادية وذلك باستخدام الضرائب في تغذية الموارد المالية، كتشجيع الادخار بإعفاء المداخيل الناتجة عن الأموال المودعة لدى البنوك من الضرائب، أو فرض ضرائب منخفضة، اذ يشترط لتحقيق هذا الهدف الأخذ في الحسبان معدلات التضخم حتى لا تمتص هذه الأخيرة مداخيل إيداعات الأموال، مما يدفع بأصحابها لتوظيفها في الاستهلاك أو الاكتناز كشكل عقيم للادخار .....الخ.

**ثالثا: الأهداف الاجتماعية**

**أي** الضريبة تستخدم لتحقيق بعض الأغراض الاجتماعية، التي هي متنوعة خصوصا بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية، وبروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل، والحد من استغلال الطبقات العامة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخول، ولقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية أهمها :

- إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، مثال: كأن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة.

[1]. خالد شحاذة الخطيب، احمد زهير شامية. "أسس المالية العامة"، دار وائل ،الأردن، الطبعة الثانية،2005، ص:154-156

- تستخدم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة عل سلع الاستهلاك الضرورية كالخبز وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل:المشروبات الكحولية والسجائر[1].
- التحكم في النسل وتوجيه سياسة النسل في الدول، حيث الدول الراغبة بتشجيع النسل كبلدان أوروبا تقوم بتخفيض معدل الضريبة على الدخل، والدول التي ترغب في تخفيض النسل كالصين مثلا تلجأ إلى زيادة معدل الضريبة كلما زاد عدد أفراد الأسرة أي زيادة الضرائب عل الدخول.

**رابعا :الأهداف السياسية**

حيث تلعب الضريبة دورا بارزا في ضبط سياسة الدولة اتجاه الدول الأخرى عن طريق إبرام الاتفاقيات الخاصة بالحد من ظاهرة التهرب الضريبي والازدواج الضريبي ففي حالة تعزيز التبادل بين الدولتين يتم فرض ضرائب منخفضة على الدول الصديقة، وفي حالة وجود علاقات غير ودية مع بلد ما يتم فرض ضرائب جمركية بأسعار مرتفعة جدا بحيث تؤدي إلى منع دخول السلعة نهائيا إلى البلاد لتحقيق أهداف سياسية[2] .

[1] سوزي عدلي ناشد. "المالية العامة"، مرجع سابق،ص:132

[2] محمد حمو، *منورا وسرير."محاضرات في جباية* المؤسسات ", مرجع سابق ,2009, ص: 25

**المطلب الثالث :التنظيم الفني للضريبة**

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة، مجموعة العمليات التي بموجبها يتم إعداد وتحصيل الضريبة[1].

ومن خلال هذا التعريف نفهم أن التنظيم الفني للضريبة هو تلك الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة و التي تظهر من خلال تحديد وعاء الضريبة ومعدلها، وكيفية الوفاء بها.

**الفرع الأول : أنواع الضرائب**

تضم الضرائب في الوقت الحاضر أنواع عديدة تتفاوت في أهميتها وكذلك في أثارها الاقتصادية والاجتماعية.

وسنعرض في ما يأتي أهم أنواع الضرائب التي نجد لها تطبيقا على نطاق واسع في كافة الدول تقريبا وفق المعايير التالية :

**أولا :معيار وعاء الضريبة**

هذا التصنيف يقوم على أساس وعاء الضريبة، حيث يقصد بوعاء الضريبة الشيء أو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة سواء كان دخلا، أو رأسمالا[2]، وحسب هذا المعيار نجد الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال، الضريبة الوحيدة و الضرائب المتعددة.

1- **الضريبة على الأشخاص** : يقصد بها أن يكون الإنسان نفسه محل الضريبة وعاءا وموضوعا للضريبة، حيث أنها تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم داخل إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم أو عدم امتلاكهم للثروة، وقد عرفت قديما بضريبة الرؤوس في جل الدول ( روسيا القيصرية، فرنسا....الخ)، وعرفت في

[1] بلحاج مامة ,مذكرة ماجستير . " تأثير النظام الضريبي على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة" , تحت إشراف البروفيسور ,د.بركة محمد الزين , جامعة تلمسان ,2001-2002,ص: 80

[2] محمد عباس محرزي . "اقتصاديات المالية العامة " ,مرجع سبق ذكره ,ص :294

العصر الإسلامي بالجزية، أو ضريبة الاستسلام [1]،أي أن الضريبة تفرض على الشخص ذاته، بحكم وجوده داخل إقليم الدولة، وليس المقصود منها أن الأشخاص هم الذين يقومون بدفع الضريبة، وما يلاحظ على هذه الضريبة أنه نظرا لقلة مواردها تخلى عنها الفكر المالي وانصرف إلى الضريبة على الأموال .

2- **الضريبة على الأموال** :نظرا لكثرة عيوب الضرائب على الأشخاص وقلة مواردها ظهرت الضرائب على الأموال، والتي لا تفرض على الشخص ذاته كونه شخص وإنما على ما يملكه هدا الشخص من ثروة ومال أو دخل، هذا النوع من الضرائب هو أكثر عدالة من النوع الأول (الضريبة على الأشخاص) وما يعاب عليه هو صعوبة حصر أموال الشخص.

3- **الضريبة الوحيدة:** يقصد بها أن تفرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد عن مختلف المصادر، أي بعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد.[2]

ولقد لقي نظام الضريبة الواحدة في الماضي أنصارا كثيرون خاصة عند الطبيعيين (الفيزوقراط)،الذين نادوا بفرض ضريبة واحدة (الضريبة الفذة) على الناتج من الأراضي الزراعية، وذلك لاعتقادهم أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة، فعندما تعتمد الدولة على فرض ضريبة واحدة للحصول على ما يلزمها من إيرادات مالية نقول أنها ضريبة واحدة، أما إذا اعتمدت الدولة على فرض عدة أنواع من الإيرادات حسب تنوع مصادرها نقول أنها ضرائب متعددة [3]، و ما يميز هذه الضريبة:

---

[1] محمد عباس محرزي . "اقتصاديات المالية العامة " ، المرجع نفسه ,ص :293

[2] حميد بوزيدة .."جباية المؤسسات " , ديوان المطبوعات الجامعية ,الجزائر ,2005 ,ص:18

[3] علي زغدود."المالية العامة" , ديوان المطبوعات الجامعية ,الجزائر ,2005,ص:187

- سهولة وبساطة الإجراءات بالنسبة للمكلف، حيث يقدم تصريح واحد فقط.
- سهولة تحصيلها، وقلة نفقات جبايتها (قاعدة الاقتصاد ).
- تمتاز بالوضوح، تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف ومختلف أعبائه

وما يعاب عليها :

- قلة العدالة .
- تشجيع التهرب الضريبي نظرا لثقل عبئها على المكلف بالضريبة.

### 4-الضريبة المتعددة Multiplicité de l'impôt

يعني نظام الضرائب المتعددة إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب.[1]

حسب هذا النظام تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون، ومن ثم تتعدد وتختلف الأوعية الضريبية، فالضرائب المتعددة مصادرها متنوعة، وكل نوع تفرض عليه ضريبة، فمثلا تفرض ضريبة على رأس المال، وضريبة أخرى على العمل (الرواتب والأجور)،وضريبة أخرى على اختلاط عنصر العمل ورأس المال[2]،ويبرر اللجوء إلى هذا النظام اختلاف مصادر الثروة وتكاليف تحقيق الدخل، وما يميز هذه الضريبة:

- وفرة حصيلتها نظرا لتعدد مصادر الدخل .
- تقلل من ظاهرة التهرب الضريبي لأن المكلف لا يشعر بالضغط الضريبي ويستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب .

[1] حسين مصطفى حسين. "المالية العامة " , ديوان المطبوعات الجامعية ,الجزائر , بدون طبعة ,ص: 47

[2] محمد عباس محرزي . "اقتصاديات المالية العامة ", مرجع سابق ,ص :221_223

✍ تقلل من العبء الضريبي على المكلفين إذ لا تؤدي إلى إرهاق الممول كما هو الشأن في الضريبة الواحدة .

و ما يعاب عليها

✍ عدم مراعاة الظروف الشخصية للمكلف .

✍ زيادة نفقات الجباية بتعدد إدارات الضرائب .

✍ تعقيد النظام الضريبي و عرقلة سير النشاط الاقتصادي .

**ثانيا :معيار تحمل العبء الضريبي**

وفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة كمايلي:

**1-الضرائب المباشرة**

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخرب أي حال، فمثلا الضريبة على الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم[1]، و ما يميز هذه الضريبة :

- ثبات حصيلتها:إذ تفرض على عناصر تتمتع بالثبات النسبي وليست سريعة التغير من هنا تكون حصيلة الضرائب المفروضة عليها ثابتة أيضا.
- مرونتها:بالإمكان زيادة حصيلة هذا النوع من الضرائب كلما اقتضت الحاجة وذلك برفع سعر الضريبة.
- عدالتها: ذلك من خلال توزيع الأعباء الضريبية وفقا لمقدرة المكلفين على الدفع.

[1] حميد بوزيدة ." جباية المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،2005،ص:21-22

- قلة تكاليف جبايتها : حيث أنها تفرض على عناصر ظاهرة يسهل حصرها وبالتالي لسنا بحاجة إلى وقت وجهد كبيرين للوصول إليها.
- إشعار المواطنين بواجبهم :إذ يتحدد شروط دفعها ومواعيد الدفع بما يتفق وظروف المكلف بها .
- وما يعاب علها :
- يدفع المكلف مبالغ كبيرة في نهاية السنة المالية مما ينتج عنها عدم الملائمة للمكلف.
- لها آثار عكسية على العمل والادخار مثل ضرائب الدخل .
- عدم وفرة الحصيلة الضريبية في البلدان التي لا يتمتع سوى عدد قليل من الأفراد فيها بدخل عالي[1].
- حصيلتها تتأخر في الوصول إلى خزينة الدولة لأن تقدير الوعاء الضريبي يتأخر .
- ثقل عبئها على المكلف لأنه يشعر بها نتيجة لوضوحها.

**2-الضرائب غير المباشرة**

تعتبر الضريبة غير المباشرة إذا كان المكلف القانوني بإمكانه أن ينقل عبئها إلى شخص أخر، ومن أمثلتها :الضرائب الجمركية، تعد ضرائب غير مباشرة لأن المستورد يدفع الضريبة ثم ينتقل عبئها إلى شخص المستهلك، برفع ثمن السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة ومن ثم يختلف من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها النهائي .

اذا الضريبة غير المباشرة هي التي يستطيع من يقوم بادخارها إلى الخزينة العامة نقل عبئها إلى غيره، ويكون بمثابة وسيط فقط [1]، أي يتم نقلها من المكلف

[1]محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام. "مبادئ المالية العامة "، دار المسيرة، الأردن،2007، ص :62

إلى أخر، مثلا : الضرائب على الاستهلاك، حيث المستهلك النهائي هو الذي يتحمل عبئها، وما يميز هذه الضريبة :

- سهولة دفع الممول لهذه الضرائب وذلك لأنها تختفي في ثمن السلعة أو الخدمة التي يشتريها وبالتالي فلا يتهرب منها.
- مرونة حصيلة هذه الضرائب يمكنها أن تعكس الانتعاش الاقتصادي وما يضمن الخزانة العامة.
- الضرائب غير المباشرة تعطي حصيلتها بصفة مستمرة أي طول السنة المالية وهو ما يفيد في تمويل الميزانية وخاصة في الشهور الأولى من السنة المالية.
- تفرض على موضوعات بالغة التعدد تؤدي إلى كبر حصيلتها.
  - وما يعاب عليها :
- لا تتناسب مع القدرة التكلفية للممول لأنها تتجه إلى التناسب معها تناسبا عكسيا .
- الضرائب غير المباشرة الأكثر حصيلة هي تلك التي تفرض على السلع الضرورية أي سلع التي تستوعب الجزء الأكبر من الدخول المنخفضة ومعنى ذلك أنها غير غير عادلة.
- عيبها في مرونتها لاسيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها.
- غير مستقرة المر دودية .[2]

**ثالثا: معيار الواقعة المنشئة للضريبة**

يقصد بالواقعة المنشأة للضريبة أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة[3]، وفي هذا

---

[1]علي زغدود . "المالية العامة " , ديوان المطبوعات الجامعية ,الجزائر ,2005,ص :186

[2]طارق الحاج . "المالية العامة "، دار الصفاء للنشر، عمان، الطبعة الأولى،1999، ص:47

[3] حميد بوزيدة . "جباية المؤسسات" , مرجع سابق ،2005،ص: 20

التصنيف يظهر الطابع الاقتصادي للضريبة، إذ لا يجب الخلط بين الطابع الاقتصادي والدور الاقتصادي لضريبة، هذا الأخير يسمح بجعل الضريبة أداة للتنمية الاقتصادية، وفقا لهذا المعيار نميز : الضرائب على رأس المال، الضرائب على الإنفاق، الضرائب على الدخل، الضرائب على الإنتاج.

**1- الضرائب على الدخل :**

وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية سواء كانت شهرا أو سنة وهذه الضريبة إما أن تكون ضريبة نوعية على الرواتب والأجور والأرباح التجارية، والصناعية، وأن تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها ومصادرها ومن أهم عناصر التشخيص الضريبي إعفاء حد أدنى من الدخول تتناسب والنفقات الضرورية للمعيشة، كما أن هناك إعفاء أخر يقابل الأعباء العائلية يتناسب وعدد المعالين، ثم إن التصاعد في أسعار الضريبة هو أحد عناصر التشخيص الضريبي[1].

**2-الضريبة على رأس المال:**

هذا النوع يتخذ رأس المال نفسه وعاءا للضريبة، حيث يعرف رأس المال بأنه "كل ما يملكه الفرد من أملاك عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة، سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة له "[2]،أي رأس المال يتكون من أموال عقارية (أراضي مباني)،رؤوس أموال منقولة (الأوراق المالية من أسهم وسندات)،كما توجد رؤوس أموال منتجة (عقارات) ورؤوس أموال غير منتجة (التحف والمجوهرات)،وتتميز هذه الضريبة بأن سعرها يكون منخفض بحيث يكفي الدخل الناتج عن رأس المال للوفاء بدين الضريبة دون الحاجة للتصرف في جزء منه وقد تفرض ضريبة استثنائية

[1] عبد الناصر نور،عليان الشريف. "الضرائب ومحاسبتها "، دار الميسرة، الأردن،2002، ص :17

[2] عباس محرزي , "اقتصاديات المالية العامة "،مرجع سابق،ص: 250

على رأس المال وغير دورية وتفرض في أوقات استثنائية مثل أوقات الحروب، ومن أنواع الضرائب على رأس المال نجد ما يلي :

- **الضريبة على تملك رأس المال** :إذ تصيب الضريبة نفس رأس المال الذي يملكه الفرد بغض النظر عن شكله أو طريقة الحصول عليه أو كيفية استخدامه حتى ولوكان مدخرا، والأسلوب المتبع لتطبيق هذا النوع من الضرائب هو إما أن تفرض على مجمل رأس المال أو على جزء من مكوناته، وهذا النوع أستعمل في الأنظمة المالية القديمة حيث كان الحاكم يفرض الضريبة على أي نوع من رأس المال حتى ولو لم يستخدم في الإنتاج.[1]
- **الضريبة على رأس المال المكتسب(التركة ):** نعني برأس المال المكتسب ما يحصل عليه الشخص دون أن يبدل أي جهد في الحصول عليه .مثلا الهبة، أو الإرث ...الخ، حيث تفرض ضريبة عرضية على رأس المال وهي غير متجددة، تدفع مرة واحدة في مناسبة معينة، وتسمى بالضريبة على واقعة تملك رأس المال . مثلا الضريبة على التركات فهي ضريبة تفرض عند انتقال رأس المال من المورث إلى ورثته، وقد تكون الضريبة على رأس المال المكتسب على مجموع التركة أو على نصيب كل وارث، هذا الفرع من الضرائب يعتبر مصدر وفير لخزينة الدولة ولكنه في نفس الوقت يعتبر غير عادل من وجهة نظر الورثة، حيث تقاسمهم الدولة في أموالهم، وهذا النوع لا يطبق إلا في بعض الدول مثل :ألمانيا، فرنسا، سوريا ومصر.[2]
- **الضريبة على نمو رأس المال** : و تفرض في الحالات التي تزيد فيها قيمة العقار، إما أثناء إعادة الصيانة أو بسبب عمل قامت به الدولة دون أن يطلب

[1] ا.محمد حمو , منور اوسرير , "محاضرات في جباية المؤسسات" , مرجع سابق ,ص: 33

[2] ا.محمد حمو , منور اوسرير , "محاضرات في جباية المؤسسات ",مرجع سابق ,ص :33

صاحب رأس المال ذلك، كأن تقوم بشق شارع عام أمام عقار يؤدي إلى الزيادة في قيمته، وهذا النوع من الضرائب يعتبره البعض غير عادل لأنه يصيب أملاك الفرد الخاصة، فهو يطبق في بعض الدول خاصة الأوروبية مثل :فرنسا، ألمانيا.

3-**الضريبة على الإنفاق** : هي تلك الضرائب التي تفرض في حالة استعمال الدخل وإنفاقه في المجالات المختلفة (الاستهلاك، الاستثمار..الخ)،فهي ضرائب غير مباشرة، ويمكن تقسيم الضرائب على الإنفاق إلى نوعيين رئيسيين، الضرائب على الاستهلاك، والضريبة على التداول.

- **الضرائب على الاستهلاك :**

وهي تلك الضرائب التي تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع و الخدمات وتفرض لتحقيق أهداف معينة تتمثل في الحصول على مورد غزير يعتمد عليه في تمويل خزينة الدولة، أو بهدف تحقيق أغراض اجتماعية تتمثل في تجتب استهلاك سلع معينة مضرة بالصحة كالمواد الكحولية والسجائر، أو لتحقيق أهداف اقتصادية تتمثل في تشجيع استهلاك سلع معينة (المنتجات المحلية) ،ويدفعها المستهلك ( يتحملها) بحيث تكون متضمنة في قيمة السلع و الخدمات، أهمها :

- الضريبة على المبيعات : تفرض على المستهلك عند شراء السلعة أو الخدمة، وتسمى ضريبة البيع بالتجزئة.

- الضريبة على المشتريات : وهي ضريبة تفرض في مراحل تجارة الجملة ويتم دفعها مرة واحدة عند بيع السلعة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، هذه الأخيرة ينقل عبئها إلى تاجر تجزئة آخر وهكذا يتحمل عبئها المستهلك النهائي .

- الضريبة على رقم الأعمال : وهي ضريبة تفرض في كل مرة من مرات انتقال السلعة بين مرحلة الإنتاج و مرحلة الاستهلاك.

- **الضريبة على التداول:**

الجزء الذي يتم استهلاكه من الدخل تفرض عليه ضريبة الاستهلاك، و الجزء المتبقي من الدخل إما أن يدخره الفرد أو يقوم باستثماره في شكل شراء أصول عقارية أو منقولة، وفي هذه الحالة تقرض ضريبة على تداول وانتقال الأموال بين الأفراد وتسمى هذه الضريبة بضريبة التداول، وتعتبر ضريبة الطابع وضريبة التسجيل من أهم ضرائب التداول:

✍ **ضريبة الطابع** :تفرض على عملية تداول الأموال وانتقالها من شخص إلى آخر ويتم ذلك عن طريق تحرير وثائق معينة كالعقود، ويتم تحصل هذه الضريبة أما بلصق طوابع (الطابع الجبائي) على تلك المحررات أو عن طريق دمغ المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بدلك.

❖ **ضريبة التسجيل** :تفرض وتستحق عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص إلى أخر، أو عند توثيق عقد الملكية.

**4- الضريبة على الإنتاج:**

هي ضريبة تفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها رسوم الإنتاج، وتفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر البيع، بيع الوحدة للمستهلك.[1]

❖ **الفرق ما بين الضريبة و الرسم**

يعد الرسم واحد من أقدم أنواع إيرادات الدولة، وكان الاعتماد عليه كبيرا في العصور الوسطى حيث كانت العلاقة ما بين الدولة ومواطنيها أشبه ما تكون بالعلاقة التعاقدية، والتي كانت تقتضي قيام الدولة ممثلة في هيئاتها الإدارية بأداء

[1] رفعت المحجوب، "المالية العامة"، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، مصر، بدون طبعة،1979،ص:60

الخدمات العامة لمواطنيها مقابل مبلغ معين يلتزم بدفعه من يحصل على منفعة خاصة من النشاط العام.

كما انه لم تعد التسمية هي التي تفرق بين الضريبة و الرسم بحيث يطلق مصطلح **الرسم** على العديد من الضرائب مثلا، الرسوم على رقم الأعمال، الرسوم على القيمة المضافة، الرسوم الجمركية، التي هي في الواقع ضرائب .[1]

وسنحاول إعطاء الفرق بين الضريبة والرسم، ودلك بتعريف الرسم، وتوضيح نقاط التشابه والاختلاف كما يلي.

- **تعريف الرسم:**

"الرسم هو مبلغ من المال يدفعه الشخص الذي هو في حاجة إلى خدمة ما تؤديها له الدولة، وينتفع منها شخصيا".[2]

- **نقاط التشابه والاختلاف بين الضريبة والرسم**

**- نقاط التشابه:**

- كل منهما عبارة عن مبلغ من النقود يدفع إلى خزينة الدولة من الأفراد أو المؤسسات .
- كل منهما مفروضان من طرف الدولة بموجب قوانين معدة مسبقا.
- كل منهما يحددان دون استشارة المكلفين بها لا من حيث المقدرة، أو الطريقة، أو الإنتاج.

**- نقاط الاختلاف :**

- يدفع الرسم بصفة اختيارية بينما تدفع الضريبة بصفة إجبارية.
- يدفع الرسم مقابل خدمة خاصة أما الضريبة فتدفع دون الحصول على منفعة مباشرة .

---

[1] حميد بوزيدة . "جباية المؤسسة"، مرجع سابق، ص :25

[2] .خلاصي رضا ." النظام الجبائي الجزائري الحديث ", مرجع سابق , ص:13 -14

- يحدد الرسم أحيانا تبعا للتكلفة الحقيقية للخدمة المقدمة، أما الضريبة فتحدد وفق المقدرة التكلفية للممول .
- تاريخ ظهور الرسم كان أقدم من تاريخ ظهور الضريبة.

**رابعا :معيار معدل وسعر الضريبة**

يعرف معدل الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة وهو يتحدد بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على احتياجاتها لتغطية أعبائها، وتبعا لمعيار معدل الضريبة نجد الضريبة النسبية والتصاعدية والضريبة القياسية أو التحديدية و التوزيعية.

**1- الضريبة النسبية:**

يقصد بها تلك النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر، أين تفرض بمعدل ثابت يقدر في معظم الحالات19% ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة ،وتزداد الحصيلة في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها[1].

**2- الضريبة التصاعدية.**

الضريبة التصاعدية هي تلك التي تفرض بأسعار مختلفة تبعا لاختلاف قيمة المادة المفروضة عليها الضريبة [2]،أي معدل الضريبة يزداد كلما ازداد حجم الوعاء الضريبي والعكس صحيح، وتزداد حصيلة الضريبة التصاعدية بنسبة أكبر من نسبة زيادة قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتأخذ الشكلين التاليين:

[1] محمد عباس محرزي. "اقتصاديات الجباية و الضرائب "، دار هومة، الجزائر،الطبعة الثانية،2003، ص: 25-258

[2]زينب حسين عوض الله ."مبادئ المالية العامة" , الدار الجامعية , بيروت,1994 , ص:174

**2-1التصاعدبالطبقات( التصاعد الإجمالي)**

يقصد بالتصاعد الإجمالي أن يقسم المكلفون إلى عدد معين من الطبقات، بحيث تدفع كل طبقة سعرا معينا على كل القيمة الخاضعة للضريبة دون تجزئة للقيمة المذكورة، وفقا لهذه الطريقة تقسم المادة الخاضعة للضريبة، ولتكن الدخل إلى طبقات ويطبق على كل طبقة سعر واحد (معدل) يتزايد من طبقة إلى أخرى، وترتب الطبقات بشكل تصاعدي ثم تفرض الضريبة بنسب تزداد كلما انتقلنا إلى طبقة أكبر.[1]

وتتميز هده الطريقة بالسهولة و البساطة ،لكن يعاب عليها عدم تحقيق العدالة، أي تؤدي إلى إخضاع الممول بالنسبة إلى كل دخله أو رأسماله إلى سعر أعلى بمجرد زيادة الوعاء ولو بقدر بسيط، بمعنى سعر الضريبة يقفز بالزيادة بمجرد زيادة الدخل ولو بقدر بسيط، مما يخلق تفاوت كبير بين دخلين متقاربين وبالتالي يؤدي ذلك إلى التهرب الضريبي، **أي**عدم التصريح بالزيادة في الدخل من طرف المكلف [2].

**2-2 التصاعد بالشرائح:**

وهنا تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء ويطبق على كل شريحة منها سعر خاص، ويزداد هذا السعر بازدياد القيمة الخاضعة له، أي يرتفع هذا السعر بالنسبة للشرائح العليا عنه بالنسبة للشرائح الدنيا، في هذا الأسلوب لا تفرض الضريبة على الدخل في مجموعة أي لا يتعامل كله معاملة واحدة بل يقسم إل شرائح، تعامل كل شريحة منها معاملة خاصة[3] .

---

[1] ولد عبد الله صدفن ,مذكرة ماجستير," الضرائب والتنمية ,دراسة الدور الضريبي في تمويل الميزانية العامة **لموريتاني** "،تحت إشراف ا.د.بركة محمد, تخصص المالية العامة , جامعة تلمسان ,2001-2002, ص: 45

[2] عبد المنعم فوزي . "المالية العامة و السياسات المالية"، دار النهضة العربية، لبنان،1972،ص:151

[3]عبد المنعم فوزي، "المالية العمة والسياسات المالية" ، مرجع سابق،ص:151

**3- الضريبة التوزيعية.**

يقصد بها تلك التي لا يحدد المشرع معدلها مقدما، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية، وفي مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد، بمساعدة الأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة، حسبما يمتلكه كل فرد من المادة الخاضعة، وحينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة . لتوضيح ذلك نفترض أنا لدولة تحتاج إلى مبلغ عشرة ملايين دينار جزائري كضريبة على دخل العقارات المبنية في الدولة، فيقوم المشرع مستعينا بالأجهزة الإدارية المختصة في أنحاء الجمهورية بتوزيع هذا المبلغ على الجماعات المحلية بنسب معينة، ثم يتم توزيع المبلغ الخاص بكل جماعة محلية مثلا على الأفراد المقيمين فيها والخاضعين لهذه الضريبة، وهنا فقط في هذه المرحلة تم معرفة سعر الضريبة الذي يعد النسبة بين مقدار الضريبة ا لذي يدفعه الفرد و بين مقدار المادة الخاضعة للضريبة التي يملكها الفرد.

ما يميز هذه الضريبة أنه يترتب عنها أنه تقل حالات التهرب الضريبي إلى حد كبير، وما يعاب عليها أنها بعيدة عن مبدأ العدالة الضريبية نظرا لعدم مراعاة الاعتبارات أو الظروف الشخصية الخاصة بكل ممول، هذا النوع من الضرائب طبق في الماضي وبفترات متفرقة من التاريخ، فقد عدلت الدولة في العصر الحديث عن الأخذ بالضرائب التوزيعية.

**4) الضريبة القياسية :**

تسمى كذلك بالضريبة التحديدية وهي التي يحدد المشرع سعرها مقدما دون أن يحدد حصيلتها، تاركا أمر هذه الحصيلة للسعر (المعدل) المحدد و للظروف الاقتصادية، ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة، وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة

[1]، وبذلك فان المكلف يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعه وهذا ما يميزها عن الضريبة التوزيعية، كما أنها تمتاز بأنه يمكن مراعاة الظروف الشخصية للممول عند فرض الضريبة عليه .

تتميز هذه الضريبة بالمرونة وبمتابعة تطور الحياة الاقتصادية إذ تزداد حصيلة الضريبة تلقائيا بازدياد المادة الخاضعة لها ،إلا أنه يعيبها عدم تمكن الخزينة العمومية من أن تعرف مقدما على وجه اليقين المبلغ الذي سيحصل كضريبة.[2]

**الفرع الثاني: أساليب ربط الضريبة**

إن اختيار المادة الخاضعة للضريبة وتحديد الوعاء الضريبي لا يكفي لتنفيذ الضريبة بل لابد من معرفة الأساليب المختلفة لتقدير قيمة هذه الوعاء الضريبي وطرق تحديد مقدار الضريبة الذي يجب على الممول دفعه وهذا يصطلح على تسميته بأساليب ربط الضريبة (أي تقدير الوعاء و حساب الضريبة )،ثم يأتي بعد دلك مرحلة تحصيل دين الضريبة .

**أولا: تقدير الوعاء الضريبي ( ربط الضريبة )**

يقصد بالوعاء الضريبي الموضع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، أي المادة الخاضعة للضريبة أو المجال الخاضع للضريبة، سواء كان نشاطا أو سلعة أو عملا .

إن عملية تقدير المادة الخاضعة ليست بالأمر السهل، فهذا يتطلب قدرة الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة وتحديد سعرها للوصول إلى المبلغ الضريبي، وذلك حسب القوانين المعمول بها، وقد اعتمد علماء المالية على طريقتين رئيسيتين للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة، وهما التقدير بواسطة الإدارة أو التقدير بواسطة الأفراد باستخدام أساليب مختلفة .

---

[1] محمد حمو , منور اوسرير ، "حاضرات في جباية المؤسسات" , مرجع سابق ,ص :40-41

[2] زينب حسين عوض الله, "مبادئ المالية العامة" , الدار الجامعية , بيروت,1994,ص :173

**1- التقدير بواسطة الإدارة :**

وفقا لهذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية نفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة باستخدام الأساليب التالية :

**1-1-طريقة التقدير على أساس المظاهر الخارجية:** طبقا لهذه الطريقة يتم تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة بالاعتماد على بعض المظاهر الخارجية الخاصة بالمكلف، والتي يسهل على الإدارة الضريبية تقديرها .[1]**،مثال** : تقدير دخل المكلف على أساس قيمة إيجار مسكنه، أو على أساس عدد العمال الذين يعملون عنده، أو عدد الآلات ووسائل النقل المستخدمة عنده [2]، ما يميز هده الطريقة مايلي:

- البساطة والسهولة من جانب إدارة الضرائب في تحديد المال الخاضع للضريبة .
- قلة نفقات جبايتها، وعدم تطلبها وثائق كبيرة من طرف المكلف.

**و** ما يعاب عليها :

- تعتبر طريقة غير حديثة ولا تتناسب مع التطورات العصرية.
- غير عادلة لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف، ولا تسمح بتوزيع العبء الضريبي توزيعا تناسبيا وفقا للمقدرة التكلفية .
- تسمح بالتهرب الضريبي عن طريق محاولة المكلف التستر وعدم تبيان المظاهر الخارجية .
- عدم مرونة الحصيلة الضريبية، إذ أن التغير في الدخول قد لا يتزامن مع التغير في المظاهر الخارجية التي قد تظل ثابتة مدة طويلة، أي الدخول قد ترتفع دون أن تتغير المظاهر الخارجية مما يقلل من حصيلة الضرائب، ولهذا

[1] علي زغدود , "المالية العامة "،مرجع سابق ،ص: 186

[2] يونس أحمد البطريق ," النظم الضريبية" ,الدار الجامعية، الإسكندرية ,2001,ص :61

أغلب التشريعات الضريبية قد عدلت من هذه الطريقة وان كانت إدارة الضريبية تلجأ إليها في بعض الأحيان كوسيلة لمراقبة إقرارات المكلفين و التأكد من ضمان سلامتها، وهذا بمقارنة المظاهر الخارجية مع مقدار الدخل المصرح بيه.

- هذه الطريقة لتقدير الدخل الخاضع للضريبة لا يمكن تطبيقها لتقدير بعض الدخول مثل دخل الأوراق المالية .[1]

**1-2-التقدير الجزافي :La Méthode de l'évaluation forfaitaire**

حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة ( المادة الخاضعة للضريبة ) بالاستناد إلى بعض القرائن و الأدلة لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة، إن القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي قد تكون قانونية، يحددها النظام الضريبي عن طريق المشرع، ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد، ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للمكلف بنسبة معينة من رقم الأعمال وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني forfait légal،أما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين الممول و الإدارة الضريبية وذلك في حالة عدم تحديد المشرع القرائن و التي تلتزم الإدارة بتأسيس تقديرها عليها يسمى هذا التقدير بالجزاف ألاتفاقي ( le forfait conventionnel)، وفي بعض الأحيان بالجزاف الإداري (le forfait administratif).

طريقة التقدير الجزافي تستعمل في حالة المكلفين الذين لا يملكون دفاتر محاسبية منتظمة وصحيحة، وكذلك القطاع ألفلاحي، كما أنها تتشابه مع طريقة التقدير على أساس المظاهر الخارجية من حيث الوصول إلى تقدير تقريبي للدخل الخاضع للضريبة[2]، وما يعاب على هده الطريقة بعدها عن الحقيقة والعدالة لعدم

[1]. محمود عبد الرزاق , "الاقتصاد المالي" ,الدار الجامعية ,الإسكندرية ,الطبعة الأولى .2011,ص: 147

[2].محمود عبد الرزاق , "الاقتصاد المالي" ,مرجع سابق , ص: 148

قيامها على أساس التحديد الدقيق وتقديراتها نسبية فقط، حيث يحق للمكلف أن يثبت القيمة الحقيقة لدخله أو ثروته التي قدرت تقديرا جزافيا وذلك بطلب إعادة التقدير .

**3-1-التقدير الإداري المباشر: la méthode de l'évaluation directe**

تعتبر هذه الطريقة دقيقة جدا مقارنة بالطرق السابقة، وذلك لأن إدارة الضرائب هي بنفسها تقوم بتقدير وعاء ومبلغ الضريبة[1]،فحسب هذه الطريقة تتمتع إدارة الضرائب بحرية واسعة في تجميع القرائن والأدلة والمعلومات والبيانات لمناقشة المكلف، للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة، دون أن تكون إدارة الضرائب ملزمة بإعلام المكلف عن الطرق التي اتبعتها في عملها وتعطي للمكلف الحق في الاعتراض على المبلغ المقدر وذلك ضمن المدة التي يحددها التشريع الضريبي، وغالبا ما تستخدم هذه كجزاء لامتناع المكلف عن تقديم إقراره عن عمد أو إهمال[2]، ما يميز هده الطريقة :

- سهولة تقدير ثمن المادة الخاضعة للضريبة.
- عدالتها، وفرة حصيلتها، لذا تطبق في معظم التشريعات الضريبية .

و ما يعاب عليها :

- تكاليفها عالية وبحاجة إلى عدد كبير من الموظفين المختصين ذوي المهارات و الكفاءات العالية .

**2- التقدير بواسطة الأفراد :**

حسب هذه الطريقة تعتمد إدارة الضرائب على جهة أخرى للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة، إما أن تعتمد على إقرار (تصريح) المكلف أو إقرار الغير.

[1] علي زغدود , "المالية العامة", مرجع سابق , ص: 185

[2] محمد حمو , منور اوسرير , "محاضرات في جباية المؤسسات" ,مرجع سابق ,ص: 38-39

**2-1-إقرار المكلف بنفسه :**

بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف بنفسه بتقديم كشف يصرح فيه عن نتائج أعماله، أي تقديم تصريح وإقرار في ميعاد معين محدد قانونا ويتضمن هذا التصريح كشف عن ثروة أو دخل المكلف[1]،إذ تعتمد إدارة الضرائب على هذا التصريح مع افتراض مسبقا حسن نية المكلف، لكن هذا لايمنعها من حق المتابعة والمراقبة للتأكد من صحة التصريح عن طريق مطالبة المكلف بتقديم الدفاتر والمستندات التي تثبت ماورد في الإقرار[2]، وفي هذا السياق وكمثال: يخول القانون الضريبي الجزائري لأعوان إدارة الضرائب برتبة مراقب على الأقل حق الاطلاع على محاسبة المكلفين وطلب الكشوف المفصلة لدى الادرات العمومية والخاصة بالمكلفين الذين هم محل رقابة ضريبية[3].

ما يميز هذا الأسلوب هو التعرف على الدخل الحقيقي للمكلف خاصة إذا كانت مستندات وأوراق المكلف صحيحة، وما يعاب على هذا لأسلوب هو تدخل إدارة الضرائب بشكل مباشر في خصوصيات عمل المكلف التي لا يرغب أن تطلع أي جهة عليها، يتطلب مستوى عالي لموظف إدارة الضرائب خاصة في مجال المتابعة و المراقبة [4]،ظهور الغش الضريبي من خلال تقديم المكلف تصريح ناقص أو خاطئ، ومع ذلك تعد هذه الطريقة من الطرق الأكثر إتباعا في معظم دول العالم .

**2-2-إقرار الغير** : la méthode de la déclaration par un autre

[1] قريش محمد ,رسالة ماجستر , "دراسة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي وأثارها على إيرادات الدولة ", مرجع سابق,ص: 23

[2]محمود عبد الرزاق ,الاقتصاد المالي ,الدار الجامعية ,الإسكندرية ,الطبعة الأولى ,2011،ص: 75

[3] أنظر المواد 39-304,من قانون الضرائب المباشرة

[4]محمد حمو , منور اوسرير , "محاضرات في جباية المؤسسات ", مرجع سابق , ص :39

في هذه الطريقة يقوم شخص آخر غير المكلف بتقديم تصريح وإقرار إلى إدارة الضرائب يحدد فيه مقدار دخل المكلف الخاضع للضريبة، لكن بشرط وجود علاقة قانونية بين المكلف وهذا الشخص (الغير) [1]، هذا الشخص الأخر (غير المكلف ) يسمح له وضعه بمعرفة مركز المكلف وحقيقة دخله، فصاحب العمل يسمح له وضعه أن يقدم إقرار عن أجور العاملين لديه، أو المستأجر يسمح له وضعه أن يبلغ عن قيمة الإيجار الذي يدفعه للمالك ...الخ، مثلا تقديم صاحب العمل تصريح بالأجور والرواتب لعماله، وغالبا ما تقتطع الضرائب وتجمع وتقدم لإدارة الضرائب قبل أن يحصل عليها العامل وتعرف هذه الطريقة بطريقة الاقتطاع من المنيع retenu à la source.

تمتاز هذه الطريقة بدقتها النسبية واقترابها من الحقيقة، كما لا يوجد فيها تهرب ضريبي من طرف المكلف لأنه ليس للشخص الآخر (الغير )المقدم للتصريح مصلحة في ذلك، وهذه الطريقة مطبقة خاصة على الرواتب و الأجور.

ومن عيوبها صعوبة تقديم بعض الدخول خاصة أصحاب المهن الحرة، ومع ذلك يتبع هذا الأسلوب في الكثير من دول العالم .

**ثانيا حساب الضريبة :**

ونعني بدلك تحديد مبلغ الضريبة بتحديد سعرها (معدلها)، والذي يمثل مبلغ الضريبة في علاقته بوعائها، أي النسبة المئوية أو المبلغ المحدد الذي تفرضه التشريعات الضريبية، وقد يترك المشرع سعر الضريبة دون تحديد مكتفيا بتحديد المبلغ الإجمالي الواجب تحصيله، لكنه في الغالب يحدد سعر الضريبة في بادئ الأمر، وفي الحالة الأولى تكون الضريبة توزيعية وفي الحالة الثانية تكون الضريبة قياسية أو تحديديه، وفي الضريبة القياسية قد يكون هذا السعر نسبيا لا يتغير مهما

[1] حميد بوزيدة , "الضريبة وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة 1988-1996", مرجع سابق , ص: 39

تغير مقدار المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء)، وقد يكون تصاعديا يتغير بالزيادة كلما زادت قمة المادة الخاضعة للضريبة .وفي الحالة الأولى تكون الضريبة نسبية وفي الحالة الثانية تكون الضريبة تصاعدية [1].

**ثالثا: تحصيل الضريبةLE RECOUVRMENT D'IMPOT**

يطلق مصطلح التحصيل على مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلفين إلى صندوق الخزينة[2].

كما يقصد بالتحصيل الضريبي مجموع الإجراءات و العمليات الهادفة إلى نقل الدين الضريبي من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية وفقا لقواعد قانونية، وتحصل الضريبة نقدا أو على شكل شيكات أو حوالة بريدية [3]، وعلى ضوء هذه التعارف فان مرحلة التحصيل تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحلها، أي بعد أن يتم تحديد الوعاء الضريبي وتقدير الضريبة فان لم يتم التحصيل فجميع المراحل السابقة ذكرها تصبح جهدا ضائعا من طرف إدارة الضرائب، ويتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها :

1) طريقة التوريد المباشر .
2) طريقة الإقساط المقدمة .
3) الحجز من المنبع

**1- طريقة التوريد المباشر:**

يقوم الممول بتوريد وتسديد الضريبة بنفسه وبشكل مباشر، وذلك بعد قيام مصلحة الضرائب بتقدير الضريبة حيث تخطره بدين الضريبة ومواعيد دفعها ومقر لإدارة الضريبية المختصة (قباضة الضرائب )،كما قد يتم الوفاء المباشر عن طريق

---

[1] زينب حسين عوض الله, "مبادئ المالية العامة" ,الدار الجامعية , بيروت,1994,ص172

[2] DUVERGER MAURICE .élément de la fiscalité .paris .1976.p.u.f.page : 34

[3] محمد عباس محرزي ," اقتصاديات المالية العامة ", مرجع سابق , ص :304-305

شراء طوابع دمغة تلصق على الوثائق التي يطلبها المكلف من الإدارات الحكومية المختلفة، كالعقود والشهادات الإدارية، أو طلبات استخراج وثائق الصفر إلى الخارج....الخ.[1]

ويتبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة أو على عدة أقساط بحيث يكون قسط دين الضريبة محدد بنص قانوني، إذ لاخيار للإدارة الضريبية والممول فيه كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط (CALANDRIER DE PAIYEMENT).[2]

**2- طريقة الأقساط المقدمة :**

في هذه الطريقة يقوم المكلف بالضريبة بتسديد ما عليه من ضرائب على شكل أقساط مسبقة (دفعات) شهريا أو كل ثلاث أشهر ذلك بناءا على تصريحه عن دخله المحتمل، أو حسب الضريبة المستحقة نهاية العام السابق، أي أن مصلحة الضرائب قد لا تنتظر إلى نهاية العام حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى خزينة الدولة، وإنما تلزمه بدفع مقدما أقساط تتناسب مع دخله المتوقع و مقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا، وفي نهاية العام تتم التسوية la régularisation،فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة الذي هو في ذمة الممول قام الممول بتسديد ما عليه من ضريبة متبقية، وأما إذا كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها فإنه إما يرحل مبلغ القسط المقدم تحت حساب الضريبة ( تقيد كأقساط مقدمة للسنة التالية )،أو تقوم إدارة الضرائب بإرجاع له الباقي ( EXDENT DE VERSSEMENT )و ذلك في حالة عدم وجود أي دين ضريبي للسنوات السابقة في ذمته، وتجدر الإشارة بهذا الصدد إلى أن التشريعات الضريبية خاصة في الدول النامية أين ينخفض فيها الوعي الضريبي تلجأ إلى عدم ترك حرية

[1] ا.محمد حمو , منور اوسرير ." محاضرات في جباية المؤسسات ", مرجع سابق , ص :43

[2] حميد بوزيدة ,"جباية المؤسسات ", مرجع سابق , ص :36

الاختيار للممول في إتباع هذا الأسلوب، حيث تنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع طريقة احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها، ويمتاز هذا الأسلوب من أساليب التحصيل بالميزات التالية :

- يخفف من وقع الضريبة عل الممول ويجعل أدائها سهلا و ميسورا .
- يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب و احتياجات الدولة للأموال، عكس الحال لو تركت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية.

ومثالا على ذلك ،الجزائر تأخذ بهذا الأسلوب فيما يخص تحصيل الضريبة على أرباح الشركات ما يسمى بLES ACOMPTES PROVISIONNELS.

3- **الحجز من المنبع** : Retenue à la source

قد يكلف المشرع الضريبي شخصا آخر غير الممول بدفع الضريبة إلى الخزينة العامة، بحيث يقوم بدوره باستردادها من الممول، ومثال ذلك ضريبة الاستهلاك التي يدفعها المنتج ثم يقوم بتحصيلها من المستهلك مع الثمن، وفي نطاق الضرائب على الدخل تعتبر طريقة الحجز من المنبع من أهم الطرق الحديثة للتحصيل[1]، وفق هذه الطريقة يلزم المشرع شخصا أو جهة معينة بتحصيل مبلغ الضريبة من الممول وتوريده إلى الخزينة العامة [2] وتطبق طريقة الحجز من المنبع إذا توفرت علاقة قانونية بين المكلف أو الممول والشخص الأخر المكلف بتوريد الضريبة إلى الخزينة العامة، مثلا العامل ورب العمل، حيث يلزم القانون رب العمل بحجز الضريبة قبل أن يستلم العامل أجره أو راتبه ويعطي للعامل صافي دخله بعد اقتطاع الضريبة ويقوم رب العمل بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب في أوقات محددة بالقانون الضريبي، هذه الطريقة نجدها خاصة في تحصيل الضريبة على

[1] زينب حسين عوض الله ,"المالية العامة "مرجع سابق ,ص 189

[2] حميد بوزيدة ," جباية المؤسسات ", مرجع سابق ,ص: 37

الرواتب والأجور، وفي الضريبة على الإيرادات المنقولة ( فوائد، أرباح الأسهم والسندات)، بمعنى آخر يقوم صاحب العمل الذي يدفع الأجر إلى المكلف بالضريبة (العامل) بخصم مقدار الضريبة من الدخل قبل أن يأخذه العامل حيث يستلم الدخل الصافي فقط، أي أن تحصيل الضريبة يتم عند نشوء الدخل وليس عند قبضه [1].

❖ **ضمانات تحصيل الضريبة :**

تحصيل الضريبة من أهم مراحل الضريبة وحتى تضمن الدولة الحصول على حقوقها فقد منح المشرع المالي من خلال القانون الضريبي عدة ضمانات لإدارة الضرائب، ومن أهم هذه الضمانات :

- أولوية الدين الضريبي على باقي الديون الأخرى .
- إمكانية الحجز على أموال المكلف الذي يتأخر عن سداد الضريبة .
- إمكانية الاطلاع على الوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف .

يحق للمكلف أن يطعن في الضريبة لكن بعد دفعها حيث يمكن له أن يستردها (قاعدة الدفع ثم الاسترداد) أي المنازعة في مقدار الضريبة أو في صحتها لايوقف دفعها، فالدفع ملزم أولا ثم المعارضة .

وأخيرا يمكن القول أن جميع وسائل محاربة التهرب الضريبي تعتبر ضمانات لتحصيل الضريبة [2].

**الفرع الثالث: الازدواج الضريبي**

**أولا: تعريف الازدواج الضريبي**

إن الهدف من الضريبة هو جعل كل المكلفين كشركاء في تحمل الأعباء العامة وذلك بالنسبة للمقدرة التكلفية لكل منهم، ولكن قد يحدث في بعض الأحيان

[1] د.يونس احمد البطريق ," النظم الضريبية " ’الدار الجامعية الإسكندرية ,2001,ص 79:-80

[2] محمد عباس محرزي ,"اقتصاد المالية العامة ",مرجع سابق ,ص: 309-310

أن يتعرض وعاء ما إلى عدة ضرائب، أي لأكثر من ضريبة، وهذا ما يدعى بالازدواج الضريبي.[1]

الازدواج الضريبي يعني فرض نفس الضريبة أو ضريبة أخرى مشابهة لها أكثر من مرة على نفس الشخص ونفس المال.

**ثانيا: شروط الازدواج الضريبي**

لقد أجمع أغلب المؤلفون على أن تحقق الازدواج الضريبي يتطلب تحقق أربعة شروط أساسية وهي[2]:

**1. وحدة الشخص المكلف بالضريبة**

يجب لتوفير هذا الشرط أن يخضع الشخص نفسه لنفس الضريبة مرتين وهنا يجب أن نفرق بين الازدواج القانوني والازدواج الاقتصادي.

ففي حالة تعرض أرباح الشركة التي تتمتع بالشخصية المعنوية للضريبة، وعند توزيع الأرباح على الشركاء المساهمين تفرض على ربح كل شريك نفس الضريبة، فمن الناحية القانونية لا تعتبر ازدواج ضريبي، ولكن من الناحية الاقتصادية تعتبر ازدواج ضريبي باعتبار أن أرباح الشركة هي نفسها الموزعة على الشركاء لأن هذا الشرط لا يشترط تساوي الربح الخاضع للضريبة[3].

**2. وحدة الوعاء الخاضع للضريبة**

بمعنى يجب أن يخضع الوعاء نفسه للضريبة مرتين على الأقل فخضوع المال مرتين لنفس الضريبة نكون أمام ازدواج ضريبي، أما إذا فرضت مرة ضريبة على مال ثم فرضت مرة أخرى على مال آخر، فلا نكون أمام ازدواج ضريبي.

---

[1]. محمد خالد المهايني، خالد الخطيب الحبش، "المالية العامة والتشريع و التشريع الضريبي"، منشورات جامعة دمشق،1999-2000،ص:245

[2]. محمد بديع بدوي، "دراسات في المالية العامة"، دار المعارف مصر،1966 ، ص:228

[3]. محمد عباس محرزي، "اقتصاديات الجباية و الضرائب "، مرجع سابق، ص : 193

**3. وحدة الضريبة المفروضة**

وهو أن تفرض نفس الضريبة على نفس المال أكثر من مرة واحدة وقد تصادفنا أحيانا حالة تتطلب شيئا من التحليل، كأن تفرض الضريبة على رأسمال معين ولكن يتم سدادها من دخل رأس المال، بالرغم من تعرض الدخل لنفس الضريبة، فهنا نلاحظ أن العبء الضريبي وقع على الدخل وليس على رأس المال المنتج لذلك الدخل، فهنا نكون أمام ازدواج ضريبي.

**4. وحدة المدة المفروضة علي ها الضريبة**

يشترط كذلك لتحقق الازدواج الضريبي لابد من تعرض الوعاء للضريبة في مدة واحدة فلا يمكن اعتبار أن هناك ازدواج ضريبي عند تعرض مال معين في سنة معينة وتعرض نفس المال في سنة أخرى للضريبة.

**ثالثا: أنواع الازدواج الضريبي**

نظرا لحدوث الازدواج الضريبي سواء على المستوى المحلي أي داخل الدولة نفسها، أو على المستوى الدولي وهو ما يستدعي تقسيم الازدواج الضريبي إلى ازدواج داخلي وازدواج خارجي.

1. **الازدواج الداخلي:**عندما تتحقق شروطه داخل الدولة الواحدة بفرض نفس الضريبة على نفس الوعاء ويحدث عادة في الدولة الرأسمالية" الولايات ا لمتحدة الأمريكية "كأن تفرض ضريبة على نفس المال من طرف ولايتين من نفس الدولة.

2. **الازدواج الخارجي:** وهذا يحدث عندما تقوم شركة في دولة معينة بالاستثمار أو

تنفيذ مشروع في دولة أخرى، فإن الدخل الناجم عن هذا الاستثمار سوف يخضع للضريبة في الدولة التي ينفذ فيها المشروع، ويمكن أن يخضع للضريبة في الدولة التي يكون مقر الشركة الدائم فيها والتي تحمل جنسيتها.كما نشير بأن هذا الازدواج

الضريبي قد يكون مقصودا وهذا ما يحدث من الناحية الاقتصادية عندما تكون الدولة أمام نقص في المدخرات اللازمة للقيام بتنمية اقتصادية فيقوم المشرع بسن قوانين بفرض الضريبة مرتين.

3. **الازدواج الدولي :**

غالبا ما يكون غير مقصود نظرا لاختلاف التشريعات الموضوعة من طرف كل دولة على حدا، فتقوم بفرض ضرائب على ضوء ظروفها الخاصة دون النظر للتشريعات المالية للدول.

## المبحث الثاني : آثار الضريبة على عملية التنمية الاقتصادية

ترفض المالية الحديثة فكرة حياده الضريبة وتنادي بضرورة اعتبار الضريبة أداة مهمة يمكن الاعتماد عليها في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية إلى جانب الأدوات الأخرى ا التي تساهم في تمويل التنمية[1]،فهي ليست مجرد وسيلة لتغطية النفقات العامة وإنما إحدى أهم الوسائل المالية التي تتخذها الدولة تماشيا مع السياسة التدخلية في الحياة الاقتصادية، و تشجيع عملية التنمية الاقتصادية، الاجتماعية، وتحقيق التوازن المستهدف على المستوى المحلي للاقتصاد الوطني وعلى مستوى كل قطاعاته و أنشطته، و في هدا المبحث نسلط الضوء على الضرائب كأداة أساسية من الأدوات المالية وتأثيرها في عملية التنمية الاقتصادية .

### المطلب الأول :ماهية التنمية

#### الفرع الأول :مفهوم التنمية

لقد أصبحت التنمية بشكل عام و التنمية الاقتصادية بشكل خاص مسألة اجتماعية وسياسية تحتل مكانًا بارزًا في العالم منذ عام1940 ، وكذلك غدت التنمية الاقتصادية ومشكلاتها تحتل اليوم الصدارة في الفروع التي يبحُثها الفكر الاقتصادي العالمي، بعد أن كانت تحظى بالاهتمام الضئيل من علماء الاقتصاد قبل الحرب العالمية الثانية، ولا يرجع ذلك الاهتمام العالمي إلى اكتشافٍ مفاجئ لمدى انتشار الاقتصاد في العالم، بل يرجع أساسًا إلى تغير المواقف اتجاه وجوده.[2]

ولقد حفلت أدبيات الاقتصاد المعاصر الكثير من النظريات و الآراء التي حاولت تحديد طريق المستقبل ووضع تعاريف لمفهوم التنمية، ولكن بشكل عام فان

---

[1]محمد خالد المهايني، "دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد الثاني ،2003،ص:257

[2] محمد عبد العزيز عجمية، د.محمد علي أللّيثي، "التنمية الاقتصادية"، الدار الجامعية، الإسكندرية،2001،ص:76

جميع تلك التعاريف تنصب في مجال واحد، حيث سنحاول إعطاء وبشكل مختصر بعض التعاريف للتنمية بشكل عام و التنمية الاقتصادية بشكل خاص.

**أولا :تعريف التنمية**

البنك الدولي للتنمية يعرف التنمية "على أنها عملية تحويل المجتمع من العلاقات التقليدية وطرق التفكير التقليدية وطرق الإنتاج التقليدية إلى طرق أكثر حداثة تشمل تحسين مستويات الحياة كالصحة، التعليم، وتخفيف الفقر ."[1]

**ثانيا :تعريف التنمية الاقتصادية**

الاقتصادي و البروفيسور BOLDWIN يعرف التنمية الاقتصادية على أنها "هي زيادة مستمرة في متوسط دخل الفرد وأنه يمكن من خلالها انجاز المشروعات الاقتصادية الأخرى وتحقيق الأهداف السياسية و الاجتماعية "[2].

و الاقتصادي كامل بكري فيرى التنمية الاقتصادية بأنها " سياسة اقتصادية طويلة الأجل لتحقيق النمو الاقتصادي، فهي عملية يزداد بواسطتها الدخل القومي الحقيقي للاقتصاد خلال فترة زمنية طويلة."[3]

اذا من خلال التعاريف نستنتج التعريف الشامل للتنمية، حيث التنمية زيادة على نمو الناتج القومي الإجمالي هي تحمل حدوث تغيرات هيكلية مهمة وواسعة في المجالات الاقتصادية، السياسية، الديمغرافية، الاجتماعية، و التشريعات و الأنظمة .

**الفرع الثاني :نظريات التنمية الاقتصادية.**

إن عملية التنمية الاقتصادية، لا يمكن أن تتم بشكلٍ عشوائي، بل يجب أن تستند إلى إستراتيجيةٍ معينة، مبنيَّة على أساسٍ نظري معين، بحيث هناك نظريتان رئيسيتان للتنمية، اعتبرتا الأساس لما كتب في هذا المجال، وتتمثلان في:

---

[1] مدحت القريشي، "التنمية الاقتصادية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى،2007، ص:30-32

[2] مدحت القريشي، "التنمية الاقتصادية"، مرجع سابق، ص،34

[3] كامل بكري، "التنمية الاقتصادية "، دار النهضة العربية، بيروت،1986،ص:17-16

**أولا: نظرية التنمية المتوازنة:**

تتميز هذه النظرية بمجموعةٍ من المفكرين بشكل منفرد وأبرزهم :

رودان (Rosensetein Rodan )، نورك (Nurkse) ، آرثرلويس (A. Lewis)، (Scitovsky) سيتوفسكي.

وترتبط مسألة التنمية المتوازنة بمواجهة مسألتين تعاني منهما اقتصاديات الدول النامية.[1]

▪**المسألة الأولى** :وهي الحلقة المفرغة للفقر، وتراكم الرأسمالي غير الممكن في هذه الدول لعدم توفُّر حد معين من الدخل لذا نجدها تركز الاهتمام من أجل رفع مستوى الدخل كخطوةٍ أولى في مسار عملية التنمية فهو ضروري جدًا لنجاحها.

▪**المسألة الثانية** :هي ضيق السوق المحلية، وتعتبر من أهم العقبات التي تقف أمام طريق التنمية، ولهذا فإن أية تنمية اقتصادية غير ممكنة في ظل هذه الظروف، مالم تؤمن الدول النامية الطلب الواسع .و تعتبر هذه النظرية التصنيع أمرًا لابد منه بالنسبة لهذه الدول انطلاقًا من ضرورة التوازن بين النمو في القطاع الصناعي والزراعي .إضافًة إلى ذلك فإن التوازن ضروي بين التجارة الداخلية والخارجية.[2]

ويؤكد مؤيدو إستراتيجية التنمية المتوازنة نظريتهم بأن برامج التنمية يجب أن تكون شاملًة لكافة القطاعات .أي أن الاستثمارات توزع على القطاعات المختلفة، كلٌّ حسب حاجته وذلك لوجود تشابكٍ بين بعضها البعض، ولأن كل قطاعٍ يمثل سوقًا لناتج القطاع الآخر، ولكن يبقى الاختلاف حول تحقيق هذا الهدف من أجل التنمية المنشودة، وإحداث التغييرات الجذرية على المستوى الكلي للاقتصاد.

[1] محمد عدنان، "مسح تطورات في مؤشرات التنمية ونظرياتها "، معهد التخطيط، الكويت،1997،ص:21-23

[2] احمد زهير شامية، "مبادئ التحليل الاقتصادي"، دار الثقافة، عمان، الطبعة الخامسة، 1992، ص : 277.

غير أنه وجهت لها عدة انتقاداتٍ تمثَّلت في كونها حاولت أن تتحاشى ضيق الأسواق الخارجية فوقعت في مشكلةٍ أكبر وأعقد وهي ضيق الأسواق الداخلية(نظرية التنمية غير المتوازنة) محاولة تفادي وتغطية كل النقائص.

**ثانيًا –نظرية التنمية غير المتوازنة:**

على الرغم من أن فرانسوا بيرو F. Perroux هو صاحب السبق الزمني في الدفاع عن التنمية غير المتوازنة، حيث يرى أن الاستثمارات يجب أن توزع بشكلٍ غير متوازن على القطاعات الاقتصادية، إلا أن هيرشمان A.O. Hirschman يعتبر من أبرز روادها لأنه أعطى لهذه النظرية الدقة والبعد الذي عرفته بعد ذلك.

وترى هذه النظرية أن تقدم صناعةٍ ما على صناعاتٍ أخرى هو شرط ضروري لخلق ظروف نمو هذه الصناعات، كما أن تقدم نمو بعض الصناعات عن البعض الآخر يكون باستمرارٍ مصحوبًا باختلاف التوازن، هذا الاختلاف الذي يأخذ شكل تولُّد طاقة فائض في الصناعات، وشكل ضغوطٍ واختناقاتٍ في الصناعات الأخرى المختلفة في نموها .إن الاختلال في التوازن يشكل في نفس الوقت القوة المحرضة للنمو .هذا ما أطلق عليه نظرية النمو غير المتوازن[1]، وتعتبر عملية التنمية حسب هذه النظرية سلسلًة متصلة من اختلالات التوازن، حيث أن كل اختلالٍ ينشئ قوى مصححة له،إلا أنه سوف يخُلق اختلالا جديدًا في التوازن ينشئ بدوره قوى مصححة لتعديل هذا الاختلال ،وبذلك ينشُأ اختلال جديد في التوازن، وهكذا تدفع التنمية نحو الأمام[2].

[1] محمد عدنان،"مسح تطورات في مؤشرات التنمية"،مرجع سابق،ص 24–26

[2] احمد زهير شامية، "مبادئ التحليل الاقتصادي "، مرجع سابق،ص:279

**المطلب الثاني: متطلبات التنمية الاقتصادية و أهدافها**

**الفرع الأول :أهداف التنمية**

**أولا: أهداف التنمية الاقتصادية**

تختلف أهداف التنمية الاقتصادية من بلدٍ إلى آخر، ومن فترةٍ إلى أخرى في البلد الواحد، نظرًا لاختلاف الظروف الاقتصادية والسياسية بين الدول المختلفة، ومع ذلك فإن هناك أهدافًا أساسية مشتركة تسعى إليها معظم الدول، والتي نوجزها فيما يلي:

- ✍ زيادة الدخل الوطني .
- ✍ رفع مستوى المعيشة .
- ✍ تقليل التفاوت في الدخل و الثروات .
- ✍ تعديل التركيب النسبي للاقتصاد .

**ثانيا: أهداف التنمية للألفية الجديدة:**

عقد مؤتمر الألفية في سبتمبر من عام2000 بحضور 147 من رؤساء الدول والحكومات، وممثلي 191دولة، وقد تبنوا جميعًا إعلان الألفية الذي وضع أهدافًا محددة للتنمية، والقضاء على الفقر، وتحقيق الأهداف الرامية إلى تخفيض معدل وفيات الأطفال بنسبة % 39 حتى عام2015 ،وتيسير خدمات الصحة الإنجابية للمحتاجين إليها، والاستفادة من موارد البيئة عوضًا عن خسارتها، وتنفيذ استراتيجياتٍ وطنية للتنمية المستدامة بحلول عام2005 ،وقد التزم قادة العالم بما يلي[1]:

- تخفيض نسبة الذين يعانون من الجوع إلى النصف في العالم.

[1] محمد خالد المهايني، "دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية "، مرجع سابق،ص 120

- تخفيض نسبة الذين يعيشون على أقل من نسبة دولار واحد في اليوم في مختلف أنحاء العالم إلى النصف.
- تحقيق إتمام الدراسة الابتدائية في جميع أنحاء العالم.
- تحقيق المساواة بين الذكور و الإناث في التعليم.
- تخفيض معدل وفيات الأمهات أثناء الولادة بمعدل الثلاثين بالمائة.

**الفرع الثاني :متطلبات التنمية الاقتصادية:**

مما اشك فيه أن هناك شروط معينة يجب توفرها لتحقيق التنمية الاقتصادية تمس كل من الجوانب الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية كافة مع التركيز على الجانب الاقتصادي بشكل خاص كونه المحور الأساسي للتنمية ومن أهم متطلبات التنمية الاقتصادية مايلي[1]:

**أولا: الحد من التبعية الاقتصادية:**

وينحصر هذا الشرط في دفع البلد نحو زيادة اعتماده على نفسه وتقليلا ارتباطه بالخارج وذلك بالتخلص من الأسباب التي جعلته يقع في شباك التبعية وبالتالي ارتباط مصيره بتلك الدول المتقدمة وهذا الشرط يتفرع بدوره إلى:

1-تقليل الصادرات وتوجيه الإنتاج إلى تلبية حاجة السوق المحلية.

2-تقليل الحاجة إلى الاعتماد على رأس المال الأجنبي.

3-إعادة توزيع الموارد.

4-الخلق والإبداع التقني.

5-تغيير وتطوير بعض المؤسسات.

6-السيطرة على الموارد البشرية.

[1] محمد عبد العزيز عجمية، "التنمية الاقتصادية"، مرجع سابق،2001 ص:250

**ثانيا : تغير السلوك الاستهلاكي للأفراد**

لقد عانت الكثير من الدول النامية من التبعية الأجنبية ومن بين أثار هذه التبعية هي سيادة الاستهلاك المقلد للاستهلاك في الدول المتقدمة حيث شجعت هذه الدول من خلال شركاتها متعددة الجنسيات العاملة في البلدان النامية في الميل للاستهلاك الكامل غيرا لضروري، حيث لعبت وسائل الإعلام الأجنبية دورا فعالا في دفع الأفراد إلى تقليد الاستهلاك الغربي وهذا لا يتلاءم مع الظروف الخاصة للبلدان النامية، غير انه بإمكان مؤسسات الإعلام المحلية والمؤسسات التربوية أن تلعب دورا في تصحيح هذا الخلل في المجتمع كالعمل على خلق الوعي اللازم لتغيير نمط هذا الاستهلاك كما يجب على الدولة إيجاد نمط استهلاكي بديل ينسجم مع حجم مواردها الذاتية.

**ثالثا :العدالة الاجتماعية:**

ويقصد بالعدالة الاجتماعية إعادة توزيع الدخل والثروة مما يضمن حصولا الأفراد على دخول ترتبط بمستوى إنتاجيتهم وإسهامهم في عمليات التنمية وتقليل التفاوت في توزيعها.

**رابعا :الاستقرار:**

يرتبط بضرورة استقرار السياسات الاقتصادية المتبعة وعدم تذبذبها لبلوغ الأهداف المرسومة بدقة، فالاستقرار بشكل عام يعد أحد المتطلبات الضرورية للتنمية الاقتصادية لأنه يعكس تفهم المشكلات الاقتصادية وتحديدها بشكل دقيق مع وضع الحلول المناسبة لها.

**الفرع الثالث :مصادر تمويل التنمية الاقتصادية.**

يعتقد بعض الاقتصاديين والسياسيين أن أهم عقبةٍ تعيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية هي افتقارها إلى الموارد الحقيقية ا للازمة لتكوين رؤوس الأموال؛ ويرجع ذلك إلى أن الطلب على رأس المال يحكمه الميل إلى الاستثمار، والذي يتحدد أساسًا بسعة السوق، وأن عرض رأس المال تحكمه الرغبة والمقدرة على الادخار، وطالما أن الدخول منخفضًة نتيجًة لانخفاض القدرة على الإنتاج، فإن القدرة على الادخار كذلك منخفضة، ومن بين مصادر تمويل التنمية الاقتصادية هناك المحلية والخارجية.

**الأول :المصادر الداخلية لتمويل التنمية الاقتصادية:**

من أهمها الادخار الاختياري الذي يمكن تعريُفه بأنه ذلك المبلغ الذي يقتطع اختياريًا من دخل الفرد ولا ينفق على الاستهلاك، ولا يكتر في نفس الوقت وهو ينقسم إلى قسمين :

مدخرات القطاع العائلي، ومدخرات قطاع الأعمال، والادخار الإجباري .

- **مدخرات القطاع العائلي:**

من وجهة النظر الاقتصادية، فإن هناك مدخرات القطاع العائلي تتمثل في الفرق بين الدخل المتاح، أي الدخل بعد طرح كل الضرائب والرسوم المحتملة منه، والاستهلاك الذي يقوم بهذا القطاع.

كما يمكن تعريف الادخار أنه ذلك الجزء من الدخل الذي يقرر الأفراد تأجيل استهلاكه إلى وقتٍ لاحق، وتقرير استغلاله من جديد في تمويل الدورة الاقتصادية بمختلف الأشكال الممكنة. ويلعب الادخار العائلي دورًا كبيرًا في تمويل التنمية الاقتصادية، وهو ينشأ في مجموعةٍ من المصادر نوجزها فيمايلي:

-المدخرات التعاقدية كأقساط التأمين والمعاشات وحصيلة الصناديق المختلفة التي تنشئها الهيئات والمؤسسات.

-الزيادة في الأصول النقدية الخاصة بالأفراد والذين يحتفظون بها في شكل ودائع لدى صناديق التوفير أو البنوك سواء كانت حسابات آجلة أو جارية.

-الاستثمار المباشر في اقتصاد الأراضي و المزارع، المتاجر والمساكن، والتي تنتشر في البيئات الريفية حيث يصاحب الاستثمار الادخار.

-سداد الديون ومقابلة التزامات سابقة.

- **مدخرات قطاع الأعمال:**

تعتبر مدخرات هذا القطاع أهم مصادر الادخار ،سواءً كانت قطاعًا خاصًا أو عامًا، وأهمها:

1-**ادخار قطاع الأعمال العام:** تتمثل مدخرات هذا القطاع في أرباح المشروعات العامة( مؤسسات تجارية كبيرة)، ومشروعات صناعية تعود ملكيتها للدولة . يتوقف حجم المدخرات في هذا القطاع على حجم الفائض المتولد فيه والذي يتوقف بدوره على مجموعة من العوامل:

-السياسة السعرية التي تحدد أسعار المنتجات، وحجم النفقات ومستواها بما فيها الأجور والرواتب.

-تطور مستوى الكفاءة الإنتاجية في جملة المشروعات التي يتكون منها قطاع الأعمال العام، وبالتالي فكلما تزايد حجم الإنتاج، وانخفضت النفقات، كلما ازدادت مدخرات هذا القطاع.

-عدم قدرة الأفراد وقطاع الأعمال الخاص على توفير الأموال المطلوبة لتنفيذ الاستثمارات التي ترغب الدول النامية في تحقيقها.

-انخفاض مستويات الأداء في شركات قطاع الأعمال العام.

2- **مدخرات قطاع الأعمال الخاص** :وهي عبارة عن ذلك الجزء غير الموزع من الأرباح التي تحققها مشروعات القطاع الخاص، والذي يشمل المحلات والمشروعات التجارية، والمصانع الصغيرة والمتوسطة .وتمثل مدخرات هذا القطاع نسبًة هامة من المدخرات الموجهة للاستثمار في الاقتصاديات المتقدمة، وهي تتأثر بمجموعةٍ من الاعتبارات، منها ارتفاع العبء الضريبي(مدخرات إجبارية) على المشروعات الإنتاجية، ويقلل من الأرباح غير الموزعة لإعادة استثمارها[1].

- **الادخار الإجباري:**

هو ذلك الجزء الذي يقتطع من دخول الأفراد بعيدا عن حاجة الاستهلاك بطريقة إلزامية، و نميز مابين نوعين من الادخار الإجباري :

**1- ادخار حكومي** :يتحقق الادخار الحكومي في الفرق ما بين الإيرادات الحكومية الجارية والمصروفات الحكومية الجارية .وتتمثل أهم الإيرادات الجارية في حصيلة الضرائب التي تقتطع من دخولا لأفراد والمشروعات لتحقيق الأهداف العامة، ومن بينها تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

**2- التمويل بالعجز أو التمويل التضخمي** :هو عبارة عن زيادة إ نفاق الحكومة عن إيراداتها الجارية .تلجأ الدول النامية إلى التضخم لسد جزءٍ من هذه الفجوة؛ وبالتالي فإن التضخم إذا ما نجح في رفع معدل الادخار الوطني يعتبر شكلا من أشكال الادخار الإجباري .ويمكن أن يضر التمويل التضخمي بالاقتصاد الوطني في البلاد النامية ؛نظرًا لضعف وعدم مرونة الجهاز الإنتاجي، وارتفاع الميل للاستهلاك.

[1] محمد عبد العزيز عجمية و محمد علي أللليثي،"التنمية الاقتصادية"، مرجع سابق، ص: 224

**ثانيا: المصادر الخارجية لتمويل التنمية الاقتصادية**

يقصد بالمصادر الخارجية جميع أنواع الموارد الحقيقية المتوفرة خارج الاقتصاد المحلي، التي تجلب على شكل نفقاتٍ مالية بهدف تمويل مختلف المشروعات الاستثمارية .ويمكن أن نوجز هذه المصادر فيمايلي[1]:

**أولا: المعونات الأجنبية**

تقدم المعونات من الدول المتقدمة، والتي يطلق عليها مساعدات التنمية الرسمية، وهي تعتبر من أهم مصادر التمويل للدول النامية ذات الدخل المنخفض بهدف رفع معدلات النمو الاقتصادي، حيث تقوم الدول المستفيدة بتوجيه هذه المعونات وفق شروط الجهة المانحة، وتخصصها لقطاعاتٍ معينة دون غيرها، والجدير ب الذكر أن هذه المعونات ما هي إلا حصيلة دوافع تسعى الجهة المانحة إلى تحقيقها، وتطلب لسد النقص في الموارد، وتنقسم إلى قسمين:

1-**منح لا ترد** :وتعتبر من أهم مصادر التمويل للدول النامية؛ وذلك لأنها لاترد إلى الجهة المانحة، ولا تدخل في نطاق المديونية الخارجية للدول المستفيدة .وقد تكون هذه المنح في صورةٍ نقدية لعملة الجهة المانحة، أو في صورة عينية في شكل معوناتٍ سلعية، وتلعب هذه المنح دورًا هامًا في مساعدة كل الدول في إسهامها في توفير بعض الخدمات الأساسية كالتعليم والصحة، وادخار أساليب الصناعة والإدارة الملائمة.

2-**:قروض ميسرة** :ويقصد بها تلك القروض التي تكون فيها معدلات الفائدة ومدة استرجاعها ميسرًة وبسيطة، ويغلب عليها طابع المساعدة وتقديم توجيهاتٍ أكثر من طابع الربحية .

[1] www.islamonline.net ,10/12/2013.

**ثانيا :القروض الخارجية**

يمكن أن يأخذ انسياب رأس المال الأجنبي إلى الدول النامية أحد الأشكال التالية:

**1-القروض الحكومية الثنائية :**

وهي القروض التي تعقد بين حكومات الدول المانحة للقروض وحكومات الدول النامية، أو أحد أشخاصها العامة أو الخاصة المتلقية للقروض، وتسمى بالقروض العامة.

ويأخذ القرض العام شكل مبلغٍ معين من العملة القابلة للتحويل ،تقوم الجهة ألمقرضة بوضعه تحت تصرف الدولة المقترضة لتستخدمه في شراء مستلزمات التنمية .وتشترط الدولة ألمقرضة ضرورة إنفاق مبلغ القرض الممنوح في الحصول على مستلزمات الإنتاج من أسواقها.

**2-قروض مؤسسات التمويل الدولية:**

وهو التمويل من جانب المنظمات الاقتصادية والمالية ذات الصفة الدولية أو متعددة الأطراف، فتقدم مصادره البنك الدولي للتعمير والتنمية(IBRD) والمؤسسة المالية الدولية المنبثقة عنه لاسيما هيئات التنمية الدولية (IDA) و المؤسسات المالية الدولية وكذا صندوق النقد الدولي(FMI)، و يقوم هذا الأخير بإدارة وتوجيه معظم المشكلات الاقتصادية للدول النامية، ومحاولة تشخيص هذه المشكلات الاقتصادية( للدول النامية) طبقًا لرأيه الخاص بهذه الهيئات والمؤسسات، وبذلك يتوصل إلى فرض الحلول وتقديم التوصيات والاقتراحات لعلاج المشكلات الاقتصادية.

**3-الاستثمارات الأجنبية الخاصة:**

يحتل الاستثمار الأجنبي الخاص أهميَّة واضحة في اقتصاديات الدول النامية؛حيث أن المدخرات المحلية غير كافية لمقابلة حاجات الاستثمار المحلي،وقد يكون مباشرًا أو غير مباشر.

- **الاستثمار الأجنبي المباشر:** يتمثل في المشروعات المملوكة للأجانب، سواءً كانت هذه الملكية كاملة أم بالاشتراك مع رأسمال وطني، وذلك ما يكفل الرقابة المباشرة للأجنبي على المشروع.
- **الاستثمار الأجنبي غير المباشر** : يتمثل في:

- القروض الخاصة :وهي تلك القروض التي تقدمها الهيئات الأجنبية الخاصة أو الأفراد ، وكبار المصدرين، وغيرهم من ألموردين الأجانب لتوريد سلع وخدمات الدول المقترضة، أو تلك التي يتم الحصول عليها من البنوك التجارية الخاصة كتسهيلاتٍ مصرفية لتمويل العجز في حصيلة النقد الأجنبي.

- اكتتاب أصحاب رؤوس الأموال الأجنبية في الأسهم أو السندات التي تصدرها الدولة المقترضة.

**المطلب الثالث :آثار الضرائب في عملية التنمية:**

كان التقليديون يرون أن الهدف الأساسي للضريبة هو الهدف المالي ،ويعتبرون أن الآثار الاقتصادية للضريبة هي ثانوية تترتب بطريقة غير إرادية .أما أنصار النظرية المالية الحديثة فقد نادوا باختفاء مبدأ حياد الضريبية وضرورة اعتبار الضريبة أداة مهمة يمكن الاعتماد عليها في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية إلى جانب الأدوات المالية الأخرى.

**الفرع أولا: آثار الضريبة السياسية**[1] لقد كان للضريبة دور كبير في تاريخ بعض الأمم فكانت هي السبب المباشر أو غير المباشر لنشوب أمهات الثورات العالمية ولاستقلال بعض الدول وتكوين دول جديدة.

**الفرع الثاني: آثار الضريبة الاجتماعية**[2]

تؤثر الضريبة في الحياة الاجتماعية وذلك لأنها تقتطع جزءًا من دخول الأفراد، كما تؤثر في إعادة توزيع الدخل القومي حيث تقتطع من دخول الأغنياء وتعيد التوزيع عل شكل نفقات يستفيد منها أصحاب الدخل المنخفض بشكل خاص.

**الفرع الثالث: الآثار الاقتصادية للضريبة**

يتطلب نجاح الدولة في اختيار المزيد من الضرائب بشكل ملائم على مدى فهمها ودراستها للآثار الاقتصادية المحتملة لكافة أنواع الضرائب المستخدمة في الهيكل الضريبي، حيث أن ذلك من شأنه توضيح الرؤية أمام المسؤولين عن الأوضاع المالية للدولة[3]، ويوجههم نحو رسم سياسة ضريبية مثلى، وفيما يلي سنتناول أهم الآثار الاقتصادية للضريبة والتي تنقسم بدورها إلى آثار مباشرة و أثار غير مباشرة .

**1- الآثار الاقتصادية غير المباشرة :**

يقصد بالآثار الاقتصادية غير المباشرة المتعلقة بالضريبة تلك المشاكل المتعلقة بنقل العبء الضريبي والمتمثلة في استقرار الضريبة، انتشارها والتخلص من العبء الضريبي كليا أو جزئيا، وسنعرض هذه المسائل على التوالي:

---

[1] يشور عصام، "المالية العامة و التشريع الضريبي"، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الثانية،1997-1998، ص:206-207

[2] رفعت المحجوب، "المالية العامة"، مرجع سابق، ص :218

[3] عادل.أحمد حشيش, " أساسيات المالية العامة –مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام " الدار الجامعية للنشر الإسكندرية, 2006, ص :201

- **استقرار الضريبة :**

يتمثل استقرار الضريبة في تحديد شخص من يتحمل العبء الحقيقي لها، فإذا تحمل المكلف القانوني نهائيا قيمة الضريبة فان هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار المباشر للضريبة ولا تثير هذه الظاهرة صعوبة لأنها تقلص من الدخل الحقيقي الصافي لمن يدفعها، أما إذا تمكن المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر فان هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للضريبة والتي تثير العديد من الصعوبات، حيث العبء النهائي للضريبة يتحدد بواسطة الظروف الاقتصادية المتغيرة، والتي تمكن من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف قانونيا ( المكلف الفعلي )، بشرط أن تربطه علاقة اقتصادية.

- **انتشار الضريبة :**

يتأثر دخل المكلف بالضريبة النهائي بعبئها وذلك بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين الضريبة، حيث يؤثر بصورة مباشرة في إنفاقه على الاستهلاك، و بالتالي تتناقص دخول من يزودونه بالسلع الاستهلاكية (منتج، تاجر ...الخ).بمعنى آخر يؤدي ذلك بالتبعية إلى التقليل من إنفاقهم على الاستهلاك و إنقاص دخول من يزودهم بالسلع الاستهلاكية وهكذا تنتشر الضريبة بين المكلفين وتؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكهم ودخولهم، إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى ملا نهاية، ويمكن تحديد الفرق بين ظاهرة نقل العبء الضريبي ( استقرار الضريبة )و بين انتشارها فيما يلي:

- إن نقل عبء الضريبة (استقرارها) يجعل من غير الضروري أن ينقص المكلف القانوني استهلاكه الخاص، بينما يضع انتشار الضريبة على الأفراد الذي تستقر عندهم حدا لاستهلاكه ينعكس بدوره على أصحاب المؤسسات التي تشترى منها السلع .

- إن انتقال عبء الضريبة يكون ممكن بالنسبة لبعض الضرائب فقط، أما ظاهرة انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب، لأنه لابد أن يترتب على كل ضريبة بعض الانكماش في الاستهلاك الخاص، إلا أن هذا الأثر قد لا يمتد إلى كافة السلع بنفس الدرجة، فأثر الضريبة يتوقف على استهلاك الفرد للسلع المختلفة و على مرونة الطلب على كل سلعة.[1]

- **التخلص من الضريبة :**

تمثل الضريبة عبئا على المكلف بها يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية، والذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة، إحساسه بثقل عبئها بصورة خاصة عندما يكون محمل بالعديد من الضرائب أو عندما تكون معدلاتها مرتفعة، مما تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها، إما تخلص مسموح لا يخالف القانون ( التهرب الضريبي) وتخلص غير مسموح ويحدث مخالفة لأحكام التشريع الجبائي ويسمى ( الغش الضريبي) .

2- **الآثار الاقتصادية المباشرة:**

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلف معين، وفي ما يلي سنتناول مدى تأثير الضريبة على الاستهلاك، الإنتاج، وفي تحقيق الاستقرار الاقتصادي، هذا إضافة إلى أثرها على الدخل و الثروة، أي بصفة عامة تأثيرها على المتغيرات الاقتصادية الكلية .

- **أثر الضرائب على الاستهلاك و الادخار:**

تقتضي دراسة أثر الضرائب على الاستهلاك معرفة المتغيرات التي تحدد حجم كل منهما، وكما هو معلوم يعد الدخل مصدر لكل من الاستهلاك والادخار،

[1] محمد عباس محرزي ," المدخل إلى الجباية و الضرائب " ,مرجع سابق ,ص 132

ويتوقف الاستهلاك على حجم الدخل والميل الحدي للاستهلاك، بما أن الادخار هو الجزء المتبقي من الدخل بعد الاستهلاك فانه يتوقف على حجم الدخل والميل الحدي للادخار.[1]،علما أن الميل الحدي للاستهلاك +الميل الحدي للادخار =1، وبما أن الضرائب ما هي إلا اقتطاع نقدي من دخول الأفراد وثرواتهم، فإنها تؤثر **بالنقصان** من مكونات هذه الدخول واستعمالاتها من استهلاك –ادخار، ويختلف التأثير باختلاف الفئة التي يقع عليها العبء الضريبي، وعلى نوع الضريبة، وعلى درجة مرونة عرض السلعة والطلب عليها، فبالنسبة للطبقة الغنية التي تتسم بارتفاع ميلها الحدي للادخار فان الضريبة تؤدي إلى انخفاض حجم الادخار لهذه الطبقة ولا تقلل من استهلاكاتهم، لأنهم يدفعون هذه الضرائب من مدخراتهم، وعلى عكس ذلك فان كان عبء الضريبة يقع على الفئة الفقيرة التي تتميز بارتفاع ميلها الحدي للاستهلاك وانخفاض ميلها الحدي للادخار، فان الضريبة ستؤدي إلى نقص الاستهلاك وبالتالي نقص في الطلب على السلع والخدمات [2]، غير أن الطلب على السلع لا يقل بنفس النسبة بل يتفاوت من سلعة إلى أخرى وهذا تبعا لدرجة مرونة الطلب.

كما يختلف مدى تأثير الضريبة تبعا لنوعها، فالضرائب المباشرة يكون أثرها في الادخار أكبر منه على الاستهلاك، أما الضرائب غير المباشرة والتي تقع على السلع والخدمات فإنها تؤثر على الاستهلاك بشكل كبير، حيث تؤدي إلى ارتفاع أثمانها وبالتالي خفض الاستهلاك، وبصفة عامة تؤثر الضريبة على الاستهلاك الخاص بدوي الدخول المحدودة و المتوسطة، أما الضرائب على الادخار تؤدي إلى نقص الادخار و بالتالي قلة رؤوس الأموال الإنتاجية.

---

[1] جلوط عواطف, رسالة ماجستير, " إشكالية مساهمة الضرائب في تمويل الجماعات المحلية " تحت إشراف ,البروفسور بونوة شعيب ، جامعة تلمسان,2008 –2009, ص: 111

[2] جلوط عواطف, رسالة ماجستير ," إشكالية مساهمة الضرائب في تمويل الجماعات المحلية " ، ص :112

- **أثر الضريبة على الإنتاج:**

من المعلوم أن الاستهلاك تربطه صلة وثيقة بالإنتاج، وبما أن الضرائب تنقص من الاستهلاك فإنها حتما سوف تؤدي إلى نقص الإنتاج، ويتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رِؤوس الأموال الإنتاجية، فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار وقلة رؤوس الأموال الإنتاجية، فانه يتأثر بمقدار الربح المحقق، فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى تقليل الربح، فبطبيعة الحال تقلل الطلب على رؤوس الأموال الإنتاجية، أما إذا زاد الربح فان الطلب يزيد عليها، كذلك فان فرض الضريبة قد يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى قليلة العبء الضريبي، مما يؤثر على النشاط الاقتصادي[1]، وتؤثر الضرائب على الإنتاج من خلال تأثيرها على عوامل الإنتاج ( العمل، رأس المال )، وبصفتها آدات من أدوات السياسة المالية تستخدم لتوجيه الاقتصاد القومي[2]، وذلك من خلال الإعفاءات والامتيازات التي تمنحها الدولة في اتجاه الاستثمارات المرغوبة، مما يؤدي إلى توجيه رؤوس الأموال إلى الأنشطة التي تخضع لتلك الإعفاءات، فمثلا في المناطق المعزولة التي يقل فيها الطلب على اليد العاملة والتي تحتاج إلى استثمارات عديدة لإنعاش الحيات بها، تلجأ الدولة إلى منح إعفاءات وتخفيضات للمستثمرين في هذه المناطق بهدف جلبهم لها، كما تعمل الدولة على حماية وتشجيع المنتوج المحلي، وهذا من خلال فرض ضرائب مرتفعة على السلع المستوردة –الضرائب الجمركية – وهذا يؤدي إلى الطلب على السلع المحلية، مما يدفع بالإنتاج الوطني نحو الزيادة.

[1] محمد عباس محرزي ," المدخل الى الجباية و الضرائب "،مرجع سابق ،ص: 138-139

[2] عادل فليح العلي, " المالية العامة و التشريع المالي ", مرجع سابق, ص: 143

- **أثر الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي:**

تعمل الضريبة عموما على تحقيق الاستقرار الاقتصادي سواء لمعالجة حالة الكساد أو لمعالجة حالة التضخم .

❖ **في حالة التضخم:** يتحدد دور الضرائب في العمل على امتصاص القوة الشرائية الزائدة، أي العمل على خفض الطلب الكلي، وذلك **من** خلال زيادة معدل الضرائب أو خلق ضرائب جديدة، فبزيادة ضريبة الدخل عن طريق زيادة الاقتطاعات الضريبية مثلا – يؤدي إلى خفض حجم الإنفاق الاستهلاكي مما يؤدي إلى تقليص ملحوظ في الفجوة بين الإنفاق القومي (الطلب) وإجمالي الإنتاج القومي (العرض)، أي تقليص الفجوة التضخمية.

❖ **في حالة الانكماش** : الذي ينتج عنه ما يعرف بالفجوة الانكماشية، والتي تتم معالجتها من خلال زيادة الأنفاق وخفض الضرائب بهدف رفع الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يحقق التشغيل الكامل، هذا إضافة إلى تخفيض الضريبة على أرباح الاستثمارات رفعا للميل الحدي للاستثمار، وتعد الآثار النهائية الناتجة عن خفض الضرائب لمعالجة الانكماش أسرع من قرارات زيادة الإنفاق الذي يحتاج إلى مناقشات عديدة .

وعلى العموم الدولة تستخدم الضرائب كأداة لمعالجة المشكلة الاقتصادية حسب حدتها وطبيعتها الاقتصادية المطروحة، بحيث في حالة التضخم تقوم برفع الضرائب و في حالة الكساد تقوم بتخفيض الضرائب .

### 3- أثر درجة النمو في النظام الضريبي[1]

إن صور الهيكل الضريبي تختلف من مرحلة لأخرى بسبب الظروف التي يمر بها البلد، ففي بداية التنمية حيث تكون حاجة البلاد ماسة لتمويل مشاريعها البدائية

[1] محمد خالد المهايني، خالد الخطيب الحبش، "المالية ة العامة و التشريع الضريبي"، منشورات جامعة دمشق،1999-2000، ص:179-182 .

الضعيفة وإقامة البنية التحتية، وبالتالي فإن الضرائب ذات الحصيلة الوفيرة تكون مطلوبة في هذه المرحلة كضرائب الاستهلاك وضرائب الأملاك العقارية ومحاولة الابتعاد على ضرائب الأرباح وذلك قصد تشجيع الادخار والاستثمار كما تبنته مرحلة الرأسمالية الناشئة (كما هو الحال في فرنسة و معظم دول أوروبا الغربية)، ولكن بعد أن تحقق الدولة نشاطات اقتصادية واسعة ومتينة فإن ذلك يستوجب فرض الضرائب المباشرة على الدخل والثروة وإتباع أساليب التصاعد والإعفاءات للتقليل من الهوة الواسعة بين أصحاب الدخول المرتفعة وأصحاب الدخول المنخفضة وذلك قصد تحقيق العدالة الضريبية ومن ثم يكون هناك توزيع عادل للدخول.

## المبحث الثالث : النظام الضريبي و الإدارة الضريبية

تلجأ الدولة لتلبية احتياجاتها مهما كان مستوى تقدمها و طبيعة نظمها الاقتصادية والسياسية إلى إقامة نظام ضريبي يتفق وظروف كل منها، ويرمي إلى تحقيق الأهداف التي تسطرها الفلسفة السياسية والاقتصادية لتلك الدولة .

### المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي

#### الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي

يعتبر النظام مجموعة من العناصر و العلاقات، إذ العناصر هي الأجزاء المكونة، أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام ،و بالنسبة للنظام الضريبي يوجد مفهومان أحدهما ضيق والأخر واسع .

**أولا: المفهوم الواسع**

النظام الضريبي هو مجموع العناصر الأيديولوجية و الاقتصادية و الفنية التي يؤدي تراكبها معا و تفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، و الذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف .[1]

**ثانيا :المفهوم الضيق**

النظام الضريبي هو مجموعة القواعد القانونية التي تمكن الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاق من تحديد المادة الخاضعة للضريبة, ثم حساب قيمة الضريبة، وأخيرا عملية تحصيلها، وهو مايعرف بالتنظيم الفني للضريبة [2].

إذا من خلال هذين المفهومين نستخلص ما يلي:

- النظام الضريبي هو هيكل ضريبي معد من طرف كل دولة و يعبر عن أهداف محددة وواضحة.

---

[1] يونس, علي عباس عياد، " النظم الضريبية "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1983، ص: 30

[2] المرسي الحجازي " النظم الضريبية "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998 ، ص: 07

- الأهداف التي يطمح لتحقيقها نابعة من الاهداف العامة لأفراد المجتمع .
- النظام الضريبي هرم متكون من عدة أنواع من الضرائب.
- النظام الضريبي يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات، القوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من اجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية .
- النظام الضريبي ترجمة ميدانية للسياسة الضريبية لأي دولة و يعتبر أداة هامة من أدواتها، حيث تعتبر السياسة الضريبية للمجتمع جزء من سياستهم الاقتصادية .
- يمكن أن تنفد السياسة الضريبية بأكثر من نظام ضريبي .

❖ السياسة الضريبية "تعرف على أنها مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار اقتصادية، اجتماعية وسياسية مرغوبة، تجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع ".[1]

**الفرع الثاني : أهداف النظام الضريبي**

تبعا لما تطرقنا إليه في ما يتعلق بالمفهوم الشامل للنظام الضريبي بأن هذا الأخير تختلف أهدافه الاقتصادية والاجتماعية من دولة إلى أخرى حسب فلسفة الدولة السياسية والاقتصادية وكذا الاجتماعية، والتي من خلالها يعمل النظام الضريبي كأداة فعالة لتحقيق ما تصبو إليه الدولة من أهداف مختلفة. فقد يكون هدف الدولة بالدرجة الأولى اقتصاديا أي العمل على تنمية وترقية هذا القطاع الحيوي الهام والذي من خلاله تتمكن الدولة من تطوير القطاعات الأخرى، ومن ثم فالدولة تعمل على وضع نظام ضريبي يعمل من أجل تحقيق هذا الهدف وقد يختلف هذا الهدف بالنسبة لدولة أخرى، ومن ثم لابد من وضع نظام ضريبي يتماشى وهذه

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، "قضايا الضرائب ,سياسات نظم –قضايا معاصرة "، الدار الجامعية، الابراهمية، الإسكندرية، ص: 320

السياسة.وسوف نستعرض في ما يلي أهداف النظام الضريبي في كل من الدول لمتقدمة و الدول المتخلقة .

**أولا: هدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة :**

يكمن هدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة في اعتباره إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و توجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين، ويتخذ التدخل الضريبي صورا عديدة منها ما يقوم على أساس التميز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الأخر، أو من خلال إعادة توزيع الدخول حيث تستقطع الدول جزء من الدخول و الثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة .

**ثانيا :هدف النظام الضريبي في الدول المتخلفة :**

تكمن أهداف النظام الضريبي في الدول المتخلفة والنامية خاصة في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد، وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية، إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الإجباري لتمويل مشروعات التنمية، والحد من موجات التضخم التي تصاحب عادة عمليات التنمية، كما تستعين هذه الدول بالضرائب لتوسيع مكاسب النمو الاقتصادي وفق الهيكل الذي تحدده لذلك، وتشكل أهداف النظام الضريبي في هذه الدول وفقا لظروف واقعها الاجتماعي، السياسي والاقتصادي من ناحية وحسب برامج التنمية فيها من ناحية أخرى.

**الفرع الثالث : ركائز النظام الضريبي و متطلبان نجاحه**

**أولا: متطلبات نجاح النظام الضريبي**

يتطلب نجاح النظام الضريبي توفر العناصر التالية :

- ✍ سياسة ضريبية متجانسة و متوازنة تراعى فيها كل القواعد الفنية .
- ✍ سياسة ضريبية متجانسة مع السياسة الاقتصادية .
- ✍ تشريع ضريبي واضح ومستقر يعبر عن السياسة الضريبية .
- ✍ جهاز إداري على قدر عال من الكفاءة يتولى تنفيذ السياسة الضريبية و تطبيق النظام الضريبي .

**ثانيا :ركائز النظام الضريبي**

يرتكز النظام الضريبي على مجموعة من الوسائل الضرورية لتحقيق أهدافه والتي تتدرج ضمن عنصرين أحدهما فني والأخر تنظيمي، ويشكل هذان العنصران ما يعرف بالنظام الضريبي.

1-**العنصر الفني :**

يتكون النظام الضريبي من الناحية الفنية من مجموعة الضرائب المختلفة والمطبقة في زمن معين وفي بلد معين، وبالتالي تشكل الضريبة وحدة بناء ذلك النظام، 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، كما تسعى لتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي باستعمال الضريبة التصاعدية مثلا: الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للضرائب المختلفة في إطار القانون الضريبي[1]. أي مختلف التشريعات واللوائح التي تنظم وتؤسس مجموعة

[1]حامد عبد المجيد دراز،" مبادئ المالية العامة " الدار الجامعية، بيروت،1988، ص: 57

الضرائب، باعتبار الضريبية علاقة بين المكلف والدولة، ففرضها يجب أن يقوم بقوة القانون حتى لايسودها أي التباس أو غموض.

- بالنسبة للقانون الضريبي يرتكز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي و مساهمة ممثلي الشعب في تقريرها من خلال البرلمان[1]
- إذا النظام الضريبي يرتكز أساسا على التشريعات و اللوائح .

2-**العنصر التنظيمي** :

يكتسي العنصر التنظيمي للنظام الضريبي أهمية بالغة، حيث توجد الضريبة ضمن مزيج ضريبي متشعب مما يقتضي وجود تنظيم إداري يتكفل بمهمة الإقرار، الربط والتحصيل، ويزداد حجم هذا التنظيم كلما تعقد الكيان الضريبي، ويتجسد هذا العنصر في **إدارة الضرائب** باعتبار الإدارة بصفة عامة جهاز وهيكل تنفيذ وظائف معينة باستخدام الإمكانيات البشرية و المادية التي تكون في يد من يتولى الإدارة[2]، وتبرز 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، وذلك حفاظا على وحدة هدف النظام الضريبي.

**المطلب الثاني :فعالية وكفاءة النظام الضريبي وعلاقته بالاستقرار الاقتصادي.**

**الفرع الأول :فعالية النظام الضريبي**

يمكن تعريف فعالية النظام الضريبي بمدى قدرته على تحقيق وتمكين أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية بشكل متوازن .ويتعين على المشرع أثناء فرض الضريبة

[1] حامد عبد المجيد، مرجع سابق، ص: 58

[2] ا محمد حمو، منور اوسرير،"محاضرات في جباية المؤسسة "، مرجع سبق ذكره، ص :52

مراعاة مصلحة الدولة، ومصلحة الممول ومصلحة المجتمع، وتقاس فعالية النظام الضريبي بالطرق التالية[1]:

❖ تقاس الفعالية بناء على مدى تحقيق الأهداف التي تم الإعلان عنها من قبل وبالتالي تقاس الفعالية بقدرتها على الإتيان بأهدافه المرحلية.

❖ تقاس الفعالية بقدرته على توفير احتياجاته المادية والبشرية والمالية.

❖ تقاس الفعالية بمقارنة الحصيلة التقديرية مع الحصيلة الفعلية للاقتطاعات الضريبية، وبالتالي الفعالية المالية للضريبة تساوي حصيلة الاقتطاعات الضريبية الفعلية على حصيلة الاقتطاعات التقديرية. فتكون الفعالية جيدة كلما زاد حاصل القسمة عن الواحد (1 ) والعكس صحيح.

كما يقترح الاقتصادي" تانزي " ثمانية اختبارات تشخيصية للمساعدة على اكتشاف مدى جودة وفعالية النظام الضريبي وهي:

1. **مؤشر التركي** :هل يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية؟
2. **مؤشر التشتت** :هل هناك ضرائب مزعجة أو قليلة الإيراد؟ وما هو عددها إن وجدت؟
3. **مؤشر التأكد** :هل الأوعية الضريبية الفعلية أقرب ما يمكن إلى الأوعية الممكنة؟
4. **مؤشر تأخر التحصيل** :هل تدفع المستحقات الضريبية من جانب المكلفين بالضريبة دون تأخير وبالقرب من مواعيد الدفع الواجبة؟
5. **مؤشر التحديد** :هل يعتمد النظام الضريبي على أقل عدد ممكن من الضرائب ذات المعدلات المحددة؟

[1] مرسي الحجازي، " النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص : 125

6. **مؤشر الموضوعية** :هل تجنى معظم الضرائب على أوعية مقاسه بموضوعية؟
7. **مؤشر التنفيذ** :هل النظام الضريبي منفذ بالكامل وبفعالية؟
8. **مؤشر تكلفة التحصيل** :هل تكلفة تحصيل الضرائب على المالية العامة أقل ما يمكن؟

ويرى فيتو تانزي أنه لو كانت الإجابات على كل هذه الأسئلة بالإيجاب في وقت واحد فإن ذلك يدل على أن النظام الضريبي المعني عالي الجودة.

**الفرع الثاني :كفاءة النظام الضريبي**

يقصد بالكفاءة الاستخدام الأمثل والأنسب للموارد المتاحة في يد النظام الضريبي أي اختيار أحسن بديل من البدائل المتاحة الذي يوفر أقل تكلفة ممكنة، فالكفاءة ترتبط بعنصر التكلفة والعلاقة بين المتدخلات والمخرجات، أي مدى الرشد في استخدام الموارد المتاحة، وعليه فإن وجود الكفاءة يضمن بدرجة كبيرة تحقيق الفعالية، ويتحدد الحكم على كفاءة أي نظام ضريبي من خلال ثلاث نواحي أساسية[1]:

**الناحية الأولى** :مدى شمول المجتمع الضريبي.

**الناحية الثانية** :هيكل الأسعار الضريبية ومدى ملاءمته لاعتبارات الكفاءة والعدالة الاجتماعية.

**الناحية الثالثة** :كفاءة الإدارة الضريبية فيما يتعلق بالتحقيق والتحصيل وهو ما يعني العدالة في التنفيذ.

[1] المرسي الحجازي، "النظم الضريبية"، مرجع سبق ذكره، ص:135-140

**المطلب الثالث : الإدارة الضريبية**

النظام الضريبي يعد عملا يستوجب التطبيق في الميدان، وكون الضريبة علم قائم بذاته لابد لها من جهاز يقوم بالتخطيط لها وتنظيمها، ولهذا الغرض كانت الإدارة الضريبية.

وسنحاول في هذا المطلب إعطاء بعض المفاهيم العامة عن الإدارة الضريبية ودورها في تطبيق النظام الضريبي كونها الأساس في هذا الأخير .

**الفرع الأول : تعريف الإدارة الضريبية**

الإدارة بصفة عامة هي تنفيذ وظائف معينة باستخدام الإمكانيات المادية والبشرية التي تكون في يد من يتولى الإدارة [1]، وعليه فالإدارة ة الضريبية هي تلك الهيئة المكلفة بالتحصيل الضريبي وهذا استنادا إلى التشريع، فهي بهيكلها التنظيمي تقوم بمجموعة من المهام المتناسقة والمكملة لبعضها البعض، وهي مسخرة لتطبيق النظام الضريبي. والجهاز الإداري الضريبي هو ذلك التصميم الهيكلي الذي يمثل مجموعة من الوظائف المتسلسلة والمترابطة فيما بينها يؤديها أشخاص مختصون لهم دراية بشؤون العمل كل في مكانه يؤثر تأثير مباشر على التطبيق الفعلي لنظام الضرائب والتنظيم المحكم والأداء الجيد طبقا للأهداف المسطرة التي تنعكس بالا جاب على الحصيلة الضريبية وبالتالي تنعكس على باقي المجالات الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية.

**الفرع الثاني : مهام الإدارة الضريبية**

تتدخل الوزارة المكلفة بالمالية في الشأن الضريبي وتطبيق النظام الضريبي كونه مجموعة الضرائب الصادرة على شكل قوانين تشريعية من خلال الإدارة

[1] احمد حمو، منور اوسرير،" محاضرات في جباية المؤسسات "، مرجع سبق ذكره، ص: 52

الضريبية التي يختلف تنظيمها ودرجة استقلاليتها من بلد إلى آخر، وتقوم الإدارة الضريبية عموما بالمهام التالية:[1]

- تفسير التشريع الضريبي من خلال إصدار القرارات التنظيمية و تطبيق هذا القانون .
- تحصيل الديون الضريبية من الممولين.
- تقدير الغرامات و فوائد التأخير، وتقدير الوعاء الضريبي.
- تنظيم وتسير المصالح الضريبية وضبط انتشارها عبر الأقاليم.
- إدارة الموارد البشرية الضريبية عن طريق تأهيلها، توظيفها وتكوينها وفق الإجراءات المعتمدة في الإدارة العمومية.
- القيام بالتحقيقات الضريبية في مجال مكافحة التهرب والغش الضريبي.
- القيام بالمراقبة الضريبية.
- إدارة تكنولوجيا المعلومات الضرورية.

**الفرع الثالث : أشكال تنظيم الإدارة الضريبية**

يعرف تنظيم الإدارة الضريبية في العالم الأشكال التالية :[2]

❖ وجود مديرية منفصلة على مستوى الوزارة المكلفة بالمالية، أو تحت سلطتها كما هو الحال في النمسا، جمهورية التشيك.

❖ وجود عدة مديريات إحداها للضرائب المباشرة والأخرى للضرائب الغير المباشرة على مستوى الوزارة المكلفة بالمالية، أو تحت سلطاتها كما هو الحال في بلجيكا وفرنسا.

❖ وجود مديرية واحدة شبه مستقلة مسؤولية عن إدارة مجموعة الضرائب مثل ما هو موجود في أستراليا، والولايات المتحدة الأمريكية.

---

[1] عبد المجيد قدي ," دراسات في علم الضرائب "، دار جرير للنشر، عمان، الطبعة الأولى،2011، ص: 271

[2] عبد المجيد قدي ," دراسات في علم الضرائب، المرجع نفسه ،2011 ،ص 271

❖ وجود عدد هيئات منفصلة وشبه مستقلة ، الأولى للضرائب المباشرة والأخرى للضرائب غير المباشرة.

❖ وجود الأشكال السابقة مكملة أو غير مدعمة بمسؤولية تحصيل اشتراكات الضمان الاجتماعي، أو إدارة الجمارك، ففي جنوب إفريقيا تقوم هيئة الضرائب بتحصيل اشتراكات الضمان الاجتماعي لصالح وزارة العمل وهي هيئة شبه مستقلة.

❖ وجود هيكلين احدهما مكلف بتصور السياسة الضريبية والأخر مكلف بتطبيقها، وهما المديرية العامة للتقدير والسياسات مكلفة بالتصور، والمديرية العامة للضرائب مكلفة بالتطبيق ( تحت وصاية وزارة المالية )، وهذا ماهو مطبق في الجزائر.[1]

[1] عبد المجيد قدي،" دراسات في علم الضرائب "، مرجع سبق ذكره ، ص: 273

**خاتمة الفصل الأول:**

حسب ما ذكرناه فان الضريبة هي عبارة عن فريضة نقدية جبرية دفعها يكون بلا مقابل مباشر ونهائي تخضع لمجموعة من المبادئ و القواعد تتمثل في مبدأ العدالة, اليقين, الملائمة في التحصيل وأخيرا قاعدة الاقتصاد في التحصيل، والهدف من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين أي أنها تحقق بها مصلحة المكلفين، ومن جهة أخرى تحقيق مصلحة الخزينة العمومية، كما نجدها تقسم إلى عدة أنواع وهذا وفقا لعدة معايير: مباشرة، غير مباشرة، الضريبة على الدخل، على الإنفاق، رأس المال، كما نستخلص أيضا أن الضريبة إلى جانب كونها تمويلية فهي أيضا وسيلة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية، السياسية والاجتماعية، التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولقد اتضح أن كل دولة تختار مزيجا ضريبيا خاصا بها إذ أن هذه النظم لا تكون شرطا أساسيا في كل دولة، المهم أن تحقق ما خططت له، كما نجد أن تطبيق الضريبة وتنفيذها ينجم عنه وقوع عدة آثار والتي تؤثر بصفة مباشرة على النشاط الاقتصادي للدولة أهمها التأثير على الدخل، الإنتاج، الاستهلاك، الأسعار...الخ، وعليه نظرا لأهمية هذا المورد المالي في زيادة إيرادات الدولة و الخزينة العامة يجب الحفاظ عليه عن طريق مكافحة ومحاربة كل سلوك غير قانوني للتجنب أو التملص من دفع الضريبة ما يعرف بالتهرب الضريبي بمختلف الوسائل الممكنة، وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني لدراسة ماهية التهرب الضريبي بصفة عامة.

# الفصـــــــل الثـــــــــــاني

## دراسة ظاهرة التهرّب الضريبي

**مقدمة:**

تعد الضريبة موردا أساسيا من إيرادات الدولة التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها المختلفة، الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والمالية ،حيث أن بلوغ هذه الأهداف يتوجب التنسيق فيما بينهما من جهة، والتوفيق بين مصلحة الأفراد والدولة من جهة ثانية الأمر الذي يضمن فعالية النظام الضريبي التي تكمن خاصة في تجنب وتقليص آفة جد خطيرة تحرم القطاع العام من الإيرادات وتنعكس سلبا على المواطن عندما تنقص بنتيجتها الخدمات العامة التي تقدمها الدولة، مما ينعكس سلبا على مستوى العدل والتنمية ،هذه الآفة تسمى بظاهرة التهرب الضريبي.

إن ظاهرة التهرب الضريبي تعاني منها العديد من الأنظمة الضريبية سواء في الدول المتقدمة أو في الدول المتخلفة، فهي ظاهرة عالمية إذ نجدها في جميع الدول مع اختلاف مستوياتها، فمنذ السبعينات ازدادت أهمية الظاهرة واستفحلت بشكل رهيب خاصة مع تدهور الوضعية الأمنية في بعض الدول، وعدم الاستقرار السياسي، وبروز الاقتصاديات الموازية (النمو السريع للنشاط الاقتصادي غير الرسمي) ،أما حاليا ومع ظهور العولمة وانضمام أغلب الدول إلى المنظمة العالمية للتجارة وظهور التكتلات العالمية أصبحت تنمو أكثر من السابق و تهدد اقتصاديات الدول وتحول دون تحقيقها لأهداف سياستها الاقتصادية، الاجتماعية، والمالية، وتؤدي إلى عجز ميزانية الدول، وانهيار اقتصادياتها وبالتالي انعدام الثقة في كيان الدولة، لدى تسعى الدول جاهدة لمعالجة مكافحة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية مع إدراك الأسباب الحقيقية التي تكمن من ورائها.

وعليه سنحاول في هذا الفصل تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وذلك في ثلاث مباحث نتناول في الأول ماهية التهرب الضريبي، أنواعه وطرقة، وفي المبحث

الثاني أسباب التهرب الضريبي وأثاره، وفي المبحث الثالث نتطرق إلى طرق ووسائل مكافحة ومعالجة الظاهرة .

**المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي**

**المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي**

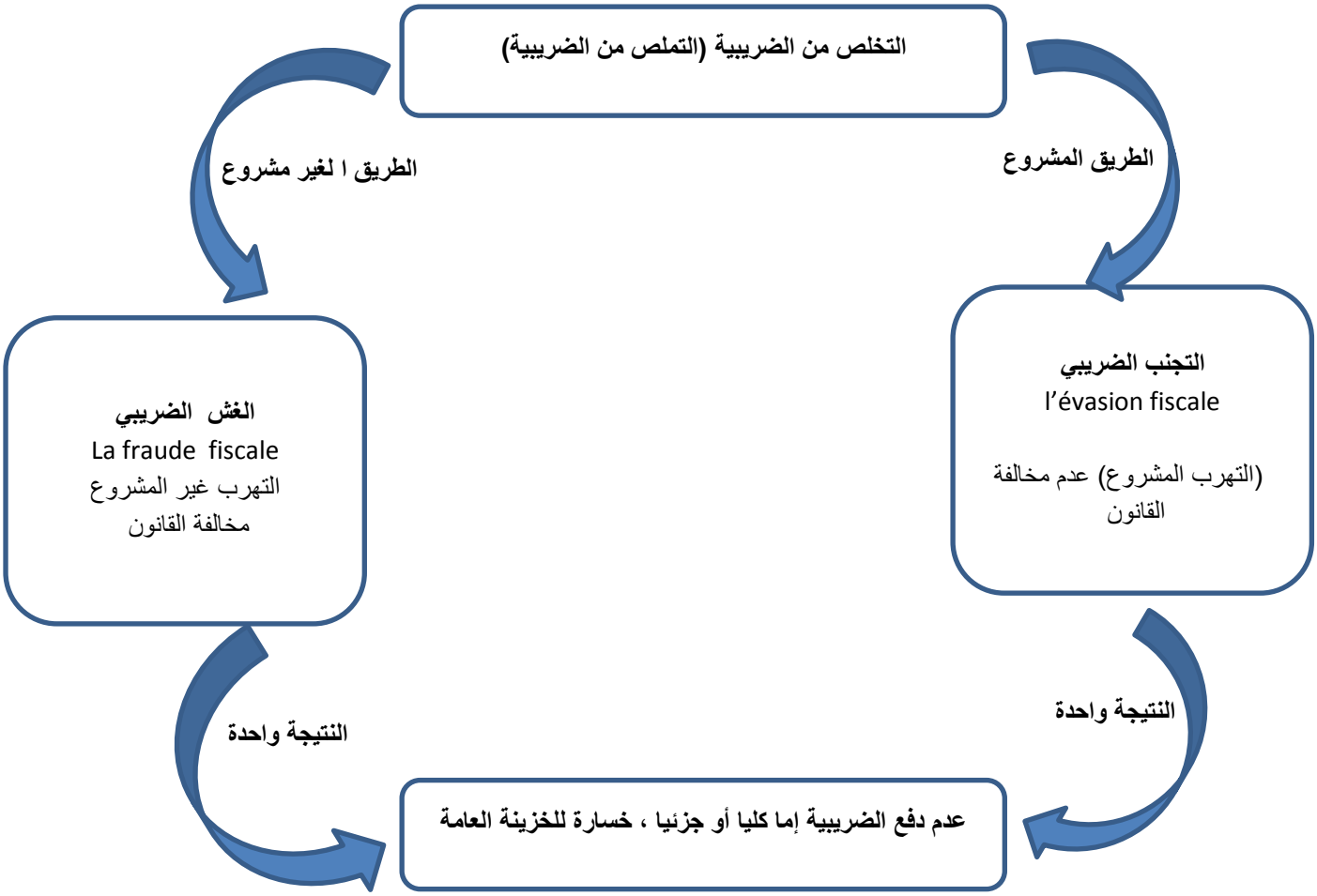
ظاهرة التهرب الضريبي رغم انتشارها على المستوى العالمي فإن تعريفها تعريفا دقيقا قد لا يجد خلافا بين الفقهاء، فهناك اتفاق على أن التخلف عن الالتزام بدفع الضريبة كلها أو جزء منها بأية وسيلة من الوسائل يعد تهرب ضريبي، ورغم ذلك لم تحظى ظاهرة التهرب الضريبي بما يجب أن تحظى به من اهتمام سواء على المستوى التشريعي أو الفكري على رغم من خطورتها الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

إن التشريعات الضريبة العربية لا تستعمل لفظة واحدة تشير إلى الإفلات من الضريبة، في لبنان مثلا تستعمل كلمة التلقي، في مصر والعراق تستعمل كلمة التخلص وفي الأردن كلمتا التلقي والتهرب، و في سوريا لفظ التهرب، في الجزائر لفظ التهرب ، وهذه الألفاظ الثلاث(التلقي، التخلص، التهرب) تشير إلى الإفلات غير القانوني من الضريبة.[1]

وهنا يجب أن نوضح أنه لا يوجد تعريف دقيق وشامل للتهريب الضريبي ، حتى في النصوص القانونية لا نجد مفهوم لهذه الظاهرة لهذا فسوف نحاول أن نعطي التعاريف والمفاهيم التي أتى بها بعض العلماء، وفي الأخير نستبح تعريفا لهذه الظاهرة، وقبل الشروع في هذه التعاريف نعطى المخطط التوضيحي التالي لبيان نقطة الانطلاق والتفرقة ما بين التهرب الضريبي والغش الضريبي حتى تكون التعاريف والمفاهيم الخاصة بالنوعين واضحة ودقيقة.

[1] يونس احمد البطريق ، "المالية العامة"، دار النهضة ، مصر ،1984، ص: 114

**الشكل رقم:01** التفرقة ما بين التهرب الضريبي والغش الضريبي




إذا نستنتج أن فكرة التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي ، فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي فهو النوع، كما أن الغش الضريبي يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون، ولهذا الأخير عدة مصطلحات منها الغش الضريبي، التخلص الضريبي، التملص الضريبي، العصيات الضريبي، التجنب الضريبي.

وهناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي، أهمها التعريف القانوني والاقتصادي

**الفرع الأول : التعريف القانوني**

**التعريف الأول:** "التهرب الضريبي هو محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون."[1]

**التعريف الثاني:** يعرف التهرب بأنه" العمليات الجبائيه التي تهدف لتخفيض الاقتطاعات وذلك بالتحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرص الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي".[2]

**التعريف الثالث:** "التهرب الضريبي هو فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"[3].

**الفرع الثاني : التعريف الاقتصادي**

**التعريف الأول:** camil عرف التهرب الضريبي بأنه " مجموع العمليات المحاسبية وكل المحاولات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة أو غيره من أجل التخلص من الضريبة"[4].

**التعريف الثاني:**" التهرب الجبائي هو الفعل الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمده على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محدده للوصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة".[5]

---

[1] André .Margairez, la fraude fiscale et sessuccédanées, éd, vaudo, Lausanne,1997, p25

[2] Maurice puf, paris 1986, page 39 Dauverager, finance publique ,éd

[3] JC .Martinez, La fraude fiscale, éd puf, paris, 1984, p17, P92

[4] André .Margairez, la fraude fiscale et sessuccédanées, éd, vaudo, Lausanne,1997, p27

[5] C.R. Masson, la notion d'évasion fiscale endroi intern français , LG-AJ, paris, 1990-p :181

كما يعرف خبراء الميزانية التهرب الضريبي على أنه مساع أو جهود أو محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه.[1]

كما يقصد بالتخلص من الضريبة أو ما يسمى بالتملص من الضريبة أو ما يسمى عموما بالتهرب الضريبي لدى بعض الكتاب: "هو أن يتمكن المكلف القانوني بالضريبة من عدم دفعها بطريقة أو بأخرى دون أن يلقى عبأها على شخص آخر"[2]، وهناك من يرى أن التخلص من الضريبة هو ذلك السلوك الذي يحاول من خلاله المكلف بالضريبة قانونا عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا، أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق ذلك يتخذ المكلف القانوني عدة طرق، وأساليب قد تكون مشروعة غير مشروعة[3].

إذا من خلال التعاريف السابقة للتهرب الضريبي نستنتج أن التهرب الضريبي هو تملص أو تجنب دفع الضريبة وبالتالي هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، والذي يكون نتيجة رفض مطلق لأداء الضريبة، وإن هذا الرفض أو الامتناع يتجسد في أسلوبين يسلكهما المكلف، فإما أسلوب شرعي قانوني دون مخالفة القانون وهو ما يسمى **بالتجنب الضريبي**، وغير القانوني وهو ما يطلق عليه **الغش الضريبي الصريح** والعلني.

---

[1] المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد" د.محمد سليم ، الجامعة اللبنانية ، مستشار مصرفي ، التهرب الضريبي، واقع وتوصيات، صنعاء الجمهورية اليمنية، 26-27 يوليو 2010 .

[2] رفعت محجوب،" المالية العامة، و النفقات العامة والإيرادات العامة، دار النهضة العربية،"، (د ت) ،،ص: 318

[3] ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار هومة للنشر ، الجزائر ، 2003، ص : 153

ومن خلال التعاريف نستخلص العناصر المكونة للتهرب الضريبي وهي:

- صفة المكلف بالضريبة، شخص طبيعي أو معنوي كان.
- استعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة.
- عدم نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر.
- التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا.
- حرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب التي تؤول إليها.

وأخيرا يمكننا اقتراح تعريف موحد للتهرب الضريبي : « وهو أن يقوم المكلف بالضريبة من التخلص من عبئها كليا أو جزئيا، وذلك دون نقل عبئها إلى الغير، باستعمال وسائل وطرق مشروعة أو غير مشروعة تؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العمومية من إيرادات» .

**المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي**

تشكل الضريبة عبئاً على المكلف لذلك فإنه يعمل على مقاومتها من خلال التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر، فالتهرب الضريبي هو ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق هذا التهرب، أو ما يسمى بالتملص يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس يمكن التميز بين عدة أشكال للتهرب الضريبي أهمها:

- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي
- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي.
- التهرب الضريبي محلي
- التهرب الضريبي الدولي، وهو اخطر أنواع التهرب الضريبي

- تهرب ضريبي كلي وتهرب ضريبي جزئي

**الفرع الأول :التهرب الضريبي المشروع L'évasion fiscale ،والغير المشروع FRAUDE FISCALE**

**أولا: التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي L'évasion fiscale)**

أي التجنب الضريبي و يقصد به أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم[1]، وهناك من يرى أن التهرب الضريبي المشروع هو التهرب الذي لا يمسه القانون أي أن المكلف يكون في موقف سليم من الناحية القانونية الموجودة في التشريع المعمول به[2]، لكنه يعتبر متهرب من الضرائب باستغلاله للثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي المعمول به.[3]، فالتهرب الضريبي المشروع هو الذي يكون في إطار قانوني يسمح للمستفيدين من ورائه بتجنب الضريبية بطريقة نزيهة.[4] وذلك عن طريق لجوء المكلف إلى طريقة تمكنه من الاستفادة من التهرب الموجود في التشريعات الجبائية أو الضريبة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه مما يفسح المجال من التأويلات، فاستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة قانونية ما دام يتحرك في إطار قانوني خولها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات الدائمة أو المؤقتة التي قد تمس أنشطة اقتصادية أو فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية أو سلعا وخدمات محددة تفضيلا التي من شأنها أن تعود عليه بنتائج جبائية أكثر امتيازا، لكن هذا النوع من التهرب مهما اتسم بالشرعية فإنه يظهر نقصا في التحضر وغياب

---

[1] ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2009، ص8

[2] محمد مبارك مجيد، "ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية" ، د م ج، 1965-1966 ، ص:462

[3] نوزاد عبد الرحمان، منجد عبد الطيف الخشالي، "المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة"، دار المناهج للنشر والتوزيع 2005، ص :92

[4] Christain fraude brief, comme fiscale, éd a loin Marean, paris, 1987, P 05

الضمير الاجتماعي، كما يرى كل من BARILARI و DRAP أن التهرب الضريبي والغش الضريبي تجمعهما خصائص مشركة وهي أن كلاهما يعتبران ربحا للمكلف و يهدفان إلى تخفيض الديون الجبائية[1]، ويتحقق التهرب الضريبي المشروع عن طريق التجنب بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة وبالامتناع عن الواقعة المنشأة للضريبة ،ضف إلى ذلك رغم احترام هذا الأخير الإطار الشرعي (إلا أنه يظهر نقص في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي).[2]

**ثانيا: التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي FRAUDE FISCALE)**

**1. تعريف الغش الضريبي**

يجب الإشارة إلى انه لا يوجد تعريف دقيق واضح وشامل متفق عليه بإجماع كل العلماء بل نجد العديد من التعاريف تختلف باختلاف تخصصات المفكرين، ، وباختلاف انتماءاتهم ، وأنه يصعب إعطاء تعريف دقيق للغش الضريبي ، لكننا سنحاول إعطاء أهم التعاريف الخاصة بهذا النوع من التهرب الضريبي لبعض المفكرين والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- A.MARGAIREZ: يرى أن الغش الضريبي هو التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل.[3]
- ***LUCIEN MICHEL:*** *يرى أن الغش الضريبي هو المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرص الضريبية وتخفيض أساسها .*[4]

---

[1] الطالب قريش محمد،مذكرة ماجستير ، دراسة ظاهرة التهرب الضريبي و الغش الضريبي و أثارها على إرادات الدولة ، مرجع سابق ،ص :51

[2] André Margaraz ,la fraude fiscale et sessuccédanés, deuxième édition , suisse, 1977,page :25

[3] André Margairez, opcit ,page :16

[4] Lucien Michel , Traité de Politique Fiscale ,édition P. U. E, Paris 1996, p :84

- CAMILLE ROSIER : يرى أن الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية وكل التدابير والمناورات ، والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف، أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبية[1].

- **الأستاذ حسن العرباوي، ود .جلال كبير** : فيرون أن التهرب الضريبي غير المشروع هو الذي يتضمن مخالفة القانون، ويندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي سواء في تحديد الوعاء أو عند التحصيل[2].

- **دكتور محمد عباس محرزي:** يرى أن الغش الضريبي هو تلك السلوكات والتصرفات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبية وهذا خارج إطار القانون.[3]

إذن من خلال التعاريف المقدمة والتي كلها تخص مفهوم الغش الضريبي، نستخلص أن الغش الضريبي يعتبر مخالفة صريحة ومباشرة لقانون الضرائب، فهو تخلص من الضريبية بطريقة غير قانونية وإعطاء عرض خاطئ للواقع وتفسير مضل، يتضمن ممارسات وتصرفات غير مشروعة من طرف المكلف بالضريبية.

**2.أركان الغش الضريبي**

يجب الإشارة أنه حتى يعتبر أي سلوك كغش ضريبي يجب توفر ثلاث أركان رئيسية وهي : الركن المادي، الركن المعنوي، الركن القانوني.

**أ) الركن المادي:**

إن ما هو متفق عليه أنه لا جريمة بدون ركن مادي، لأنه هو المظهر الخارجي لها وهذا العنصر هو الأكثر أهمية، ويتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية أو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية

---

[1] Camille Rosier ,La Fraude Fiscale, France, juin,1989,p :94

[2] حسن العرباوي ، د جلال كبير ، "المالية العامة" ،مصر ،1994،ص:40

[3].محمد عباس محرزي ، "اقتصاديات المالية العامة ،الإيرادات العامة ،النفقات العامة ،الميزانية العامة للدولة "، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2003، ،ص 176

التي يمليها التشريع الضريبي[1]،إذا العنصر المادي هو تضليل كل أو جزء من الوعاء الضريبي بواسطة رفع التكاليف أو التقليل من الإيرادات المحققة، ومن أهم محاور تحقيق العنصر المادي نجد:

- المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال
- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبة
- الإخفاء الجزئي أو الكل للعمليات التي يتم تحقيقها أو المداخيل الناتجة عنها عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به (المخطط المحاسبي والقانون التجاري) وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

**ب) الركن المعنوي:**

وهو الحالة النفسية الكامنة وراء ماديات الجريمة فلا يمكن أن يحكم على أحد بعقوبة ما لم يكن قد قام بالفعل عن وعي وإرادة ، أي توفر النية السيئة لذلك السلوك إن هذا العنصر جد مهم، وفي نفس الوقت أكثر خطورة ،لأنه بصعب إثباته، وتظهر المخالفة عندما يقوم المكلف بالضريبة بمخالفة القانون عن قصد وبإرادته أي أن يرتكب المكلف الفعل بسوء نية، وهذه المخالفة المرتكبة تكون عن وعي. غير أن إظهار نية الغش صعبة جدا، لأن القانون الضريبي يفرض دائما حسب نية المكلف لدى يجب على الإدارة الضريبة أن تظهر تعمد المكلف بكل وسائل الإثبات[2]، وهنا يحب الإشارة إلى انه يجب التفرقة ما بين الفعل الإرادي والفعل اللاإرادي.

---

[1] حميد بوزيدة ،"جباية المؤسسات "، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضرائب،"، ديوان المطبوعات ا الجامعية ، الجزائر،2005 ،ص:40

[2] حميد بوزيدة ،"جباية المؤسسات "، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضرائب، ديوان المطبوعات ا الجامعية ، الجزائر،2005 ،ص:40

- **الفعل الإرادي (المتعمد):**

وهو سوء نية المكلف المؤدية إلى الغش الضريبي، مثلا في الولايات المتحدة الأمريكية يعتمد المشرع على نية المكلف فيفرض عليه غرامات مالية إذا توافر لديه سوء النية أو قصد الإساءة إلى الخزينة العامة.

- **الفعل اللاإرادي (غير متعمد):**

أي الخطأ الغير مقصود وهو حسب نية المكلف أي خطأ لا إرادي، أو كما يسميه البعض خطأ بسيط.

ت)**الركن القانوني:**

ويقصد به وجود نص قانوني في الدولة يعاقب على هذه الأفعال المرتكبة من طرف المكلف حيث توجد عدة أشكال للعقوبات أهمها: دفع غرامة مالية، السجن لفترة معينة حسب حجم التهرب الضريبي، حجز ممتلكات المكلف، توقيف الحساب البنكي ...الخ.[1]

وأخيرا يمكن القول أنه من خلال استعراضنا لكل هذه التعاريف، والمفاهيم الخاصة بالغش الضريبي، فيمكن أن نستنتج أن الغش الضريبي هو كل الممارسات، والتصرفات، والسلوكات الغير قانونية التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة بهدف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا ، وذلك باستعماله لكل الطرق، والأساليب، والحيل، والمناورات والتقنيات الممنوعة قانونيا والتي يعاقب عليها القانون.

**ثالثا: التمييز بين التهرب الضريبي المشروع والتهريب الضريبي الغير مشروع**

إن التميز ما بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي الغير مشروع (الغش الضريبي) ليس بالأمر البسيط، و أغلب المفكرين يتفقون على أن ظاهرة الغش الضريبي ليس بالظاهرة الحديثة بل ظهرت قديما مع ظهور الضريبة، أما ظاهرة

[1] ناصر مراد ،"التهرب الضريبي في الجزائر"، دار قرطبة للنشر ،الجزائر ،الطبعة الثانية ،2009،ص :10

التهرب الضريبي المشروع أو التجنب الضريبي فإنها ظاهرة حديثة ، ويمكن التميز بين الظاهرتين من حيث توضيح نقاط التشابه ونقاط الاختلاف .

**1) نقاط التشابه**

كل من التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي ) والتهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي ) يتشابهان في النقاط التالية[1]:

- ✓ كلاهما سلوك يهدف المكلف القانوني من خلاله إلى عدم دفع الضريبة.
- ✓ يؤديان إلى حرمان الخزينة من جزء كبير من الإيرادات العامة. لمواجهة النفقات العامة.
- ✓ يعتبران آفة وسلوك غير جيد يجب على الدولة مكافحته بكل الوسائل الممكنة.
- ✓ يعتبران انتهاك لمبدأ العدالة الضريبية التي نادي بها ادم سميث.
- ✓ كلاهما منبوذان من طرف القانون.
- ✓ كلاهما يدلان على غياب التحضر في المجتمع وغياب الوعي الضريبي و الثقافة الضريبية والمواطنة الضريبية.
- ✓ كلاهما ناتج عن عدم اقتناع المكلف ورفضه للنظام الجبائي السائد، أو عن وجود ضغط ضريبي كبير.
- ✓ يتم الاعتراف بهما و إثباتهما بطرق قانونية سواء من طرف الإدارة الضريبية أو القضاء.

**2) نقاط الاختلاف**

تتمثل نقاط الاختلاف بين كل من التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع فيما يلي:

[1] ناصر مراد ،"التهرب الضريبي في الجزائر"، دار قرطبة للنشر ،الجزائر ،المرجع نفسه ،ص :35

- في التهرب الضريبي المشروع يتم التخلص من دفع الضريبة دون مخالفة القانون الضريبي السائد، وفي التهرب الضريبي غير المشروع يتم التخلص من دفع الضريبة بمخالفة القانون الضريبي السائد.
- التهرب الضريبي المشروع لا يعتبر جريمة مالية ولا يعاقب علية القانون، والتهرب الضريبي عير المشروع يعتبر جريمة مالية تدخل في إطار الجرائم الاقتصادية الكبيرة يعاقب عليها القانون.
- في التهرب الضريبي المشروع يتوفر العنصر المعنوي فقط وهو سوء نية المكلف، في التهرب الضريبي غير المشروع يتوفر كل من العنصر المادي و المعنوي معا
- في التهرب الضريبي المشروع لا يتحقق الحدث المنشأ للضريبة، في التهرب الضريبي المشروع يتحقق الحدث المنشأ للضريبية .
- أثار التهرب الضريبي المشروع مجملها أثار مادية ،أما الغش الضريبي الآثار مادية ومعنوية .

**الفرع الثاني: التهرب الضريبي المحلي والدولي**

يمكن أيضا تقسيم التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه سواء في إقليم الدولة أو خارجها إلى تهرب داخلي وتهرب خارجي أو دولي .

**أولاً: التهرب الضريبي الداخلي**

وهو الذي يحدث ويقع داخل إقليم وحدود الدولة بحيث عمليات الغش والتدليس لا تتجاوز إقليم الدولة، ويواجه المكلف المعني سلطة جبائية وحيدة تبعا للدولة محل التهرب بعض النظر عن جنسية المكلف، فالعبرة ليست الجنسية بل ما يترتب من خسارة في موارد الدولة، وهذا النوع من التهرب هو الأكثر انتشاراً داخل معظم دول العالم، وتقول الدكتورة سوزي عدلي ناشد "التهرب الضريبي الداخلي هو في حقيقته

تهرب غير قانوني بمعنى أن الممارسات التي تتم في هدا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده ،أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة، فهو اذا ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة". [1]

**ثانيا: التهرب الضريبي الخارجي ( الدولي)**

ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة قديمة، غير أن انتشارها تزايد خاصة على المستوى الدولي، وهذا راجع للانفتاح الاقتصادي، اتساع التجارة الخارجية والعولمة ويظهر التهرب الضريبي الدولي بواسطة الشركات المتعددة الجنسيات، و التي تبحث عن الدولة ذات التشريع الضريبي الأقل حدة ، وهذا ما يعرف بالجنات الضريبية les paradis fiscaux،ويساعدها على ذلك مبدأ السيادة الضريبية la souveraineté fiscale،حيث أن لكل دولة نظامها الضريبي الخاص بها و لا يسمح لأي دولة أخرى بالتدخل أو بتطبيق نظامها الضريبي الإقليمي، وأهم ما يميز التهرب الضريبي الدولي هي صفة سرية الأرباح التي كان من الواجب إخضاعها للضريبة، و صعوبة المراقبة من ظرف المصالح الضريبية للدولة المعنية به ، حيث لا توجد إحصائيات دقيقة لحجم التهرب على المستوى الدولي، فمثلا الولايات المتحدة الأمريكية على الرغم من كفاءة أجهزة الإحصاء لديها وتطورها، لم تستطيع أن تعطي أرقام دقيقة عن حجم ما تفقده الدولة من إيرادات ضريبية نتيجة التهرب الضريبي الدولي، و الذي يقع نتيجة استطاعة الممول تهريب أموال إلى خارج البلاد بطريق غير مشروع، وذلك بإنشاء فروع أجنبية للمنشأة دون ذكرها في الإقرار الضريبي[2] ، ويعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أنواع التهرب، حيث على المستوى الدولي يصبح

[1] عدلي ناشد سوزي ، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية" ، دار المطبوعات الجامعية الاسكندرية ،1995،ص : 18

[2] عبد الفتاح مراد،" موسوعة شرح اتفاقيات من التهرب، والازدواج الضريبي" ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون تاريخ ،ص:26

مجال التهرب الضريبي واسع مقارنة بالتهرب الضريبي المحلي، بحيث يعمل المكلف عمليات تدليسية تمكنه من التهرب لأكثر من دولة، وفي هذا السياق يقوم المكلف بتعين مقر له في دولة أخرى ذات امتيازات جبائية، ويحول إليها أمواله، كما قد يقوم المكلف بإنشاء فروع له في الخارج يحول لها أرباح المؤسسة الوطنية، ويحمل لهذه الأخيرة خسائر وأعباء فروعة في الخارج.

**الفرع الثالث : التهرب الجزئي والتهرب الكلي**

هناك من يقسم التهرب الضريبي من زاوية أخرى إلى تهرب جزئي وتهرب كلي .

**أولاً: التهرب الضريبي الجزئي**

وهو كل عملية تهرب لا تمس إلا جزاء من الضريبة، أي أن المكلف يدفع جزءا ويتجاوز عن الجزء الأخر، مثلاً في حالة شراء سلعة ما بدون فاتورة وبطريقة غير قانونية تم يبيعها فهذا المكلف لا يدفع الضريبية الخاصة بباقي السلع التي يبيعها، وبذلك فالتهرب لا يمس إلا جزاء من السلعة، وهو ما يعرف بالتهرب غير المشروع أو الغش الضريبي.

**ثانيا: التهرب الضريبي الكلي**

يعتبر تهرباً كليا في حالة ما إذ كان شخص ما يقوم بعملية غير قانونية كان من الموجب أن تفرض عليها الضريبية، وبالتالي لا يدفع الضريبة أساسا من منطلق عدم الوجود القانوني مثل أصحاب المحلات التجارية غير القانونية والغير مصرحة بعملياتهم التجارية خوفا من الضريبية، وهو ما يعرف بالتهرب المشروع أو التجنب الضريبي، وهو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقيق الضريبة عليه بصورة صحيحة.

## المطلب الثالث : طرق التهرب الضريبي[1]

لقد تعددت وتنوعت الطرق المتبعة للتهرب الضريبي سواء كان محلى أو دولي باستخدام وسائل مختلفة من طرف المكلف بالضريبة، فمنهم من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد وتضخيم النفقات، وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات محاسبية، وهناك من يلجأ إلى استغلال النقص أو الإغفال الواقع في القانون الجبائي لصالحه وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات مادية قانونية.

### الفرع الأول: طرق التهرب الضريبي المحلي

في التهرب الضريبي المحلي تعددت الطرق والأساليب المتبعة من طرف المكلفين فمنهم من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد وتضخيم النفقات، وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات محاسبية، وهناك من يلجأ إلى استغلال النقص أو الإغفال الواقع في القانون الجبائي لصالحه وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات مادية قانونية، وعليه يمكن تصنيف طرق التهرب الضريبي على المستوى المحلي بمختلف أنواعه المشروع (التجنب) والغير مشروع(الغش الضريبي) ضمن ثلاث أشكال :

- التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية.
- التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية.
- التهريب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية.

**أولا:. التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية**

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية فلقد عرفه Brumo على أنه" العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة

[1] نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهرب، دار الهدى للنشر، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص 88.

للوضعية القانونية الحقيقية"[1]،أي يتمثل في إيجاد حالات قانونية (ثغرات) تسمح للمكلف بالاستفادة من مزايا ضريبية ليس لهم الحق فيها، وذلك من خلال إيجاد وضعية قانونية صورية" [2]، وتتجلى الطريقة القانونية للتهرب الضريبي المشروع والغير مشروع في المظاهر التالية :

**1) الطرق القانونية للتهرب المشروع (التجنب الضريبي): أهمها**

- التوجه نحو الأنشطة التي فيها ضرائب منخفضة أو إعفاءات دائمة أو مؤقتة لمدة محددة .
- التهرب عن طريق توزيع الأرباح على الشركاء والعمال من طرف بعض المؤسسات مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL تقوم بتوزيع أرباحها على المساهمين والعمال في شكل رواتب وأجور ومخصصات لينخفض بذلك معدل الضريبة، نتيجة انخفاض الربح الصافي[3]،كما يمكن أن تستخدم هذه الأرباح في زيادة رأسمال الشركة في شكل أسهم لتجنب دفع الضريبة .
- التهرب من الضريبة عن طريق تقسيم الشركة إلى عدة وحدات جزئية فرعية، حيث تلجأ بعض المؤسسات إلى تقسيم الشركة إلى عدة وحدات جزائية فرعية حتى يقل رسم كل وحدة وبذلك يقل الوعاء الضريبي على مجمل الشركة.[4]

**2) الطرق القانونية للتهرب غير المشروع**

وتتمثل في استعمال الحيل والأساليب التدليسية ، لخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية (الغش الضريبي)، وذلك للتخفيض أو التقليل من

---

[1] حميد بوزبدة، "جباية المؤسسات، دارسة تحليلية في النظرية العامة للضرائب ، الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية تطبيقية" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005،ص:44

[2] ناصر مراد،" التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص11

[3] المديرية العامة للضرائب، "النظام الجبائي الجزائري"، سلسلة الدليل الجبائي، طبعة 2011، ص10

[4] إبراهيم ربح، "مجلة الأحداث الاقتصادية"، العدد 44 ، فيفري 1990، ص20-21

الوعاء الضريبي كأساس لفرض الضريبة، ومن أهم الطرق القانونية للغش الضريبي (استغلال الثغرات القانونية ، والتحايل القانوني) نجد ما يلي:

- الإخفاء عن طريق التلاعب في تكيف الحالات القانونية، ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء، وكمثال على ذلك : تغيير عقد البيع يجعله عقد هبة للتفادي دفع الضرائب على العقد الأول (ق.ض.ج).
- الإخفاء عن طريق العمليات الوهمية ، ويستعمل هذا النوع من لإخفاء غالباً في مجال الرسم على القيمة المضافة TVA حيث يقوم المكلف بالضريبة بإنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء حتى يتمكن من الاستفادة من حق خصم الرسم على القيمة المضافة على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية وهو على علم أن المراقبة الجبائية تستند على وجوب مطابقة الوثائق المحاسبية للوثائق المبررة المقدمة، ويبرر هذا بتقديم فواتير مزورة، وذلك حتى يخفض من الرسم على القيمة المضافة، ومادامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية القانونية بغض النظر عن مصدرها فإن خطر المراقبة يبقي بعيداً، ويرى كوزان M.Cozin أنه" يعتبر المكلف متهم باستعمال طرق تدليسية، ليس فقط عندما يتهرب من دفع الضريبة، بل أيضا عند محاولته لمسح كل أثر لتهربه لأية رقابة محتملة مثل تقديم فواتير ودفاتر مزورة، ذلك من خلال تضخم قيمة الأعباء وتخفيض الإيرادات."[1]
- إصدار سجلات تجارية متعددة بأسماء أشخاص آخرين وهميين ليست لهم أية علاقة بالتجارة، أو الاستيراد، وتعتبر ظاهرة كراء السجل التجاري ظاهرة أخرى للغش باستعمال التحايل القانوني، خاصة مع الانفتاح الاقتصادي، حتى لا يتم ترك

[1] قريش محمد، مذكرة ماجستير ، "دارسة طاهرة التهرب والغش الضريبي"، مرجع سابق، ض:103

أي أثر للغش، حيث المكلف بالضريبة لتوسيع نشاطه يقوم بالعمل بسجل تجاري باسم آخر، وكلا الطرفين مسؤولان أمام القضاء.

**ثانيا: التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية:**

يعتبر التحايل ماديا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية[1]، عن طريق إخفاء النشاط كليا أو جزئيا ،بحيث لا يتم التصريح به لدى إدارة الضرائب، أو عدم التصريح القانوني بجزء منه، من أجل محاولة التخفيض أو التقليل من الوعاء الضريبي الذي يعتبر كأساس لفرض الضريبة ، وطريقة العمليات المادية أي التحايل المادي نجدها خاصة في ظاهرة التهرب الضريبي الغير مشروع (الغش الضريبي ) ومن أهم مظاهرها:

- الاقتصاد الموازي،أو الاقتصاد غير الرسمي ،أو الاقتصاد الخفي (السري)،اقتصاد الأسود ،اقتصاد الفوضى...الخ، فإذا كان الاقتصاد يتضمن أنشطة غير مشروعة ويتعامل بسلع ومنتجات غير قانونية و محظورة (كالمخدرات، الكحول، والأسلحة...) نقول عنه اقتصاد أسود أو اقتصاد الجريمة، و إذا كان الاقتصاد يتضمن أنشطة غير مشروعة وغير مرخصة بصفة رسمية (كالورشات، المحلات التجارية الخفية، مكان الخدمات ،أو السوق السوداء...الخ) نقول عنه اقتصاد غير رسمي (خفي ،سري أو اقتصاد الضحل)، ويرى تانزي TANZI "أن الاقتصاد الخفي يمثل كل المداخيل التي لا يتم الكشف عنها للسلطة الضريبية"[2]، فالاقتصاد الموازي هو اقتصاد غير رسمي يتضمن نشاطات غير منتظمة ،وأحيانا منتظمة، أي أنه يشمل مؤسسات تتعامل في الإنتاج ، والخدمات المشروعة إلا أنها غير مسجلة، وغير منتظمة في القيود الرسمية ،وغير معلنة كما أن هذه النشاطات جزء منها مقبول اقتصاديا، وحتى أخلاقيا ، وهناك جزء آخر من هذه النشاطات

[1] حميد بوزيدة،" جباية المؤسسات" مرجع سابق، ص:44

[2] فريش محمد، مذكرة ماجستير ، "دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي" ،المرجع نفسه ، ص:98

سرى أو خفي، أو أسود كما يشمل كل أشكال الدخل غير المصرح بها والناتجة عن إنتاج السلع والخدمات المشروعة[1]، ويترتب عن الاقتصاد الموازي آثار سلبية تتمثل أساسا في تخفيض حجم الإيرادات الضريبية، حيث أن أكبر قدر ممكن من الدخل المتولد داخل الاقتصاد لا يدفع عنه ضرائب ،وذلك عندما لا يصرح الأفراد إلى إدارة الضرائب بدخلهم وثروتهم (نشاطهم) حيث، أنه كلما زاد حجم اقتصاد الظل كلما انخفضت الإيرادات العامة، وهذا يؤدي إلى زيادة مستويات الضرائب على الأنشطة داخل الاقتصاد الرسمي، مما يجعل النظام الضريبي غير عادل، ويولد ضغط ضريبي كبير ،وأخيرا يمكن القول أن هذا النوع من الاقتصاد أكبر شكل من أشكال الغش الضريبي.

- تقديم عرض خاطئ وغير صحيح للوضعية المالية والتجارية ، وذلك عن طريق إما تقديم تصريحات كاذبة، أو غير كاملة، أو غير صحيحة إطلاقا، أو غير مطابقة للمواصفات والقوانين المعمول بها، حيث يقوم المكلف بتقديم تصريح كاذب ومخالف للحقيقة بهدف فرض ضريبة قليلة عليه.
- الامتناع أصلا عن تقديم أي تصريح وذلك بحجة عدم توفير مقر مستقر لنشاطه (تهرب كلي).

وما يمكن ملاحظة من خلال صور الغش الضريبي أن طريقة الامتناع عن تقديم التصريح هي الطريقة الأكثر استعمالاً لدى المكلفين بالضريبة Les contribuables وإذا نجح في ذلك فبفضل حنكته من جهة، وإلى إهمال وضعف إدارة الضرائب نتيجة نقص الإمكانيات والوسائل، فمثلاً:

في الجزائر وحسب تصريحات المديرية العامة للضرائب فحوالي 30% من الشركات الخاصة تقوم بالإدلاء بتصريحات كاذبة 44% من المؤسسات لا تصرح

[1] مجلة الدفاع الوطني العدد 53، بتاريخ 2005/07/01،" اقتصاد الفوضى"، د غسان السلوق، لبنان .

بأرباحها في الآجال المحددة قانونيا ،17% من المؤسسات سجلت عجزاً في إرباحها ، وأن 51 % من التجار الصغار يتهربون من دفع الضريبة ويقدمون تصريحات كاذبة، هذا ما أدى بالبعض إلى القول أن الذي يدفع الضريبة في الجزائر هما شركة سوناطراك والموظف بحكم الاقتطاع من المنبع[1].

وفي هذا المجال يرى J.SHMIDIT أن" الغش الضريبي هو تصريح إرادي غير صحيح حول الأنشطة و المداخيل الخاضعة للضريبة.[2]

**ثالثا :التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية**

معظم الأنظمة الضريبية في العالم قائمة على أساس الإقرار أي إلزام المكلف بتقديم تصريح يتضمن كشف عن دخله، ثروته، أرباحه ورأسماله....الخ. لمختلف الأنشطة التي يمارسها، لذا فالقانون الضريبي يتشدد في ضرورة مسك هذه التصريحات بطريقة سليمة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن أغلب حالات الغش الضريبي تقع في تزييف هذه التصريحات، فقد ألح القانون الضريبي على ضرورة مسك محاسبة كاملة ومنظمة باعتبارها قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم بمقارنة ما جاء في الإقرارات والوثائق المحاسبية بغية التأكيد من صحة الكتابات المحاسبية، أو بصورة أدق تعتبر الوثائق المحاسبية سلاحاً ذو حدين، ففي الوقت الذي يمكن استعمالها أيضا لتضليل أعوان الإدارة الجبائية، فهي تعتبر من ناحية أخرى حجة تبريرية لصالح المكلف إذا كانت محكمة ومنظمة ومضبوطة وفي نفس الوقت فهي دليل ضد المكلف إذا كان يوجد بها غموض أو تناقص، لذلك وباعتبار النظام المحاسبي نظام قياس واتصال يعمل على تبويب وتسجيل وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج النشاط

[1]El Moudjahid du 31/03/2002 p5

[2]J.Schmidit , pour une meilleure fiscalité, France 1986. P :135

الفعلي[1]، ألح القانون الضريبي على أنه يجب على المكلف أن يسمك محاسبة كاملة، ومنظمة خالية من كل العيوب، وخاصة الدفاتر الإجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري، كدفتر اليومية، دفتر الجرد، وأهمية الدفاتر المحاسبية تكمن في كشف حالات الغش والتهرب الضريبي للمؤسسة أو التاجر خلال السنة، لكن السؤال الذي يمكن طرحه هو: **كيف يتم التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية؟**

للإجابة على هذا السؤال نقول أنه يتم التهرب الضريبي الغير مشروع عن طريق عمليات تدليسية في المحاسبة الممسوكة ما يسمى بالتلاعب المحاسبي من طرف المكلف، بحيث تبدو هذه المحاسبة قانونية إلا أنها تتضمن احتيال قصد التهرب من الضريبة[2]، ويمكن تصنيف هذه العمليات إلى ثلاث أصناف هي:

1. التهرب عن طريق تضخيم التكاليف ( المحاسبية والجبائية).
2. التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات.
3. التهرب عن طريق التلاعب بحسابات الميزانية.

**1) طريقة تضخيم التكاليف:**

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقاً من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبية ( الوعاء الضريبي) ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة مدعمة بوثائق

[1] عوادي مصطفى ،.رجال نصر، "الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري"، مطبعة سخري، الجزائر، طبعة 2010، /2011، ص: 42

[2] ناصر مراد،" التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق

تبريرية وأن لا يبالغ فيها[1]، فمثلا لقد حدد القانون الجبائي الجزائري شروط معينة للتكاليف القابلة للخصم وهي:[2]

- أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية .
- أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.

والواقع يبين أن المكلف يحاول دائما إدخال نفقات وهمية، أي لا وجود لها إلا على الوثائق المحاسبية، أو تضخيم النفقات في الدفاتر المحاسبية، قصد تخفيض الأساس الخاضع للضريبية، أي الوعاء الضريبي (النتيجة أو الربح المحقق، المادة الخاضعة الضريبة)، وبالتالي التهرب من الضريبة، ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض الوعاء الضريبي ويثبتها في المحاسبة نذكر ما يلي :

- **تضخيم مصاريف اليد العاملة :**

حيث يقوم المكلف بتضخيم مصاريف اليد العاملة عن طريق تسجيل أجور ورواتب مستخدمين وعمال وهمين، ليس لهم أي وجود في المؤسسة فعليا ، وهذه الأجور والمرتبات المسجلة في المحاسبة تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة والذي بدوره يؤدي إلى تخفيض الضريبة.[3]

---

[1] عوادي مصطفى،.رحال نصر، "الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري"، مرجع سابق، ص:43

[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية ،وزارة المالية، القانون الجبائي ،المادة 169- الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

[3] عوادي مصطفى،.رحال نصر، "الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري"، مرجع سابق، ص:45

- **الأعباء العامة غير المبررة :**

إن القوانين الجبائية تمنح للمكلف امتيازا يتمثل في حق خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة وهي كل الأعباء المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بنشاط المؤسسة والقابلة للخضم ، لكن المكلف يستغل هذه الفرصة ، ويقوم بإضافة ما يسمى بالأعباء الإضافية إلى الأعباء العامة من أجل خصمها وبالتالي تخفيض نسبة الضريبة المترتبة عليها، و التخفيض من الربح الخاضع للضريبة ،لهذا فإن أغلب المصاريف المصرح بها لإدارة الضرائب هي مصاريف غير مبررة ولا تتعلق بنشاط المؤسسة ،بل هي أعباء خارجية مثل :

- تقيد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم، ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة ، كتسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية لمسيري المؤسسة باسم المؤسسة ،تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة والتي هي في الواقع متعلقة بمساكن مسيريها .
- تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيريها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.
- تضخيم مبالغ الإشهار والتمويل والدعاية.
- **الإهتلاكات:**

الاهتلاك يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة أي الأصول الممتلكة للمؤسسة والمتمثل في المباني العقارات والتجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكتب" [1]، و الهدف من حساب وتسجيل الاهتلاك هو ضمان تجديد الاستمارات عند نهاية عمرها الإنتاجي وذلك بتخصيص مبالغ مالية سنوية من الأرباح أي تحميل كل دورة العبء لها إلى أن نحصل على القيمة الأصلية للاستمارة المعني،

[1]عوادي مصطفى ،ا.رحال نصر، "الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري"، مرجع سابق، ص:46

ويعرف الاهتلاك اقتصاديا على أنه النقص المحاسبي للأصول الثابتة التي تتأثر بالعوامل الطبيعية عبر الزمن، ويعرف الاهتلاك ماليا على أنه نسبة من النتيجة يحتفظ بها في الشركة ولا تقدم للغير فهي عبارة عن مصاريف مدفوعة للغير، وأن التدهور هو هبوط أو تناقص القيمة الأصلية للاستثمار، وتحسب الاهتلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات أو تكلفة شراء الاستثمارات من مباني وآلات ومعدات وتجهيزات ، و يستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلا للاسترجاع ،ويحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم إذا كان الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع[1]، ويعتبر الاهتلاك أحد العناصر المكونة للربح والدخل الخاضع للضريبة ،وهو عبئ من أعباء الاستغلال يستعمل غالباً خارج القواعد القانونية التي حددها التشريع المحاسبي والجبائي من قبل بعض المكلفين من أجل تضخيم الأعباء والتكاليف القابلة للخصم وذلك بإتباع الطريقتين التاليتين:

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونيا بغرض تضخيم مخصصات الاهتلاك السنوية، وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبية، مثال: آلة معينة عمرها الإنتاجي 10 سنوات أي تهتلك بنسبة 10% من قيمة الاستثمار لكل سنة، فيقوم المكلف بتطبيق نسبة اهتلاك 50% لكل سنة محاسبية، أو لمدة أربع سنوات بمعدل 25 %.[2]

- تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحصول عليه مضافاً إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع، لتضخم القيمة في حين كان يجب خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع من قيمة الشراء أو سعر الاكتساب.

[1] المادة 141-3 والمادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

[2] عوادي مصطفى، رحال نصر، "الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري"، مرجع سابق، ص:47

**2) طريقة تخفيض الإيرادات**

في هذه الطريقة يقوم المكلف عمداً بالتغاضي، وتجاهل بعض الإيرادات وعدم تقيدها في الدفاتر المحاسبية، وذلك حتى لا يزداد الوعاء الضريبي وبالتالي لا تزداد الضريبة.[1] وتعتبر طريقة التقليص أو الإغفال لبعض الإيرادات في التقيد المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخفيض من قيمة الضريبية، حيث أنه يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو عليه فعلاً فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة، كما أن المكلف بالضريبة يعطي نتائج قليلة لا تعبر عن نتائجه الحقيقية، ويحدث هذا كثيراً لدى أصحاب المهن الحرة [الأطباء، المحامون، المهندسون، الموثقون، البياطرة....الخ]، حيث أنهم لا يقوموا بالتصريح برقم أعمالهم الحقيقي، بل يقدمون رقم أعمال أقل بكثير وهذا حتى ينخفض وعاء الضريبة، وبالتالي ينخفض مبلغ الضريبة الواجب دفعها ،وفي هذا الإطار نعطي بعض الأمثلة على سبيل المثال لا على سبيل الحصر عن الطرق التي يلجأ إليها المكلفون لتخفيض إيراداتهم ،أي العمليات التي يقوم بها المكلف وهي كالتالي:

- بيع بضائع و منتجات نقداً دون استعمال الفواتير أو سند استلام أو شيكات، حتى لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزونان ولا في محاسبة الخزينة، كذلك الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع البقايا (الفضلات والمهملات) الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات النصف المصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء.

- تسجيل رقم أعمال اقل من قيمته الحقيقة ،حيث رقم الأعمال يساوي عدد الوحدات المباعة ×سعر بيع الوحدة الواحدة ، والمكلف إما يقوم بتخفيض الكمية

[1] A.Margairez, op.cit , P :252

المباعة المسجلة، وإما بتخفيض سعر بيع الوحدة الواحدة وهذا يتم إما بتزوير الفواتير، أو عن طريق اتفاق ودي ما بين المشتري (الزبون) على أن يعوض له الفارق لاحقا.

- تسجيل مردودات وهمية للبضائع و/أو تخفيضات تجارية مبالغ فيها في حساب المبيعات مع أنه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن ، وذلك لكي يتم التخفيض محاسبيا من مبلغ المبيعات.

**3) التهرب عن طريق التلاعب بحسابات الميزانية :**[1]

يسعى المكلف إلى التهرب من الضريبة عن طريق زيادة الخصوم وتخفيض الأصول، قصد تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة، وذلك من خلال تكوين احتياطات وهمية، تخفيض قيمة المخزونان، وتضخيم الحقوق المشكوك فيها.

**الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي الدولي**

إن العولمة سمحت بظهور فرص جديدة للتهرب الضريبي الدولي، حيث توجد عدة طرق لهذا الأخير ومن أهمها ما يلي:

- التهرب الضريبي عبر الشركات متعددة الجنسيات.
- التهرب الضريبي عبر التجارة الالكترونية.
- التهرب الضريبي باستخدام النقود الالكترونية

**أولا: التهرب الضريبي عبر الشركات متعددة الجنسيات:**

تسبب المعاملات التجارية داخل الشركات متعددة الجنسيات مشكلات لسلطات الضريبية الوطنية، بسبب إمكانية إساءة استخدام أسعار التحويل من طرف هذه الشركات بما في ذلك القروض المتبادلة فيما بينها، وتحديد قيمة العلامات التجارية وبراءات الاختراع، و في هذا المجال تتلاعب بعض المؤسسات في

[1] رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى سعيد، الوادي الجزائر، طبعة 2010-2011، ص 64.

الأسعار وذلك لنقل الأرباح من أوعية عالية الضريبية إلى أوعية منخفضة الضريبية، وتشكل الجنات الضريبية مناخاً ملائما لنشاط الشركات متعددة الجنسيات، حيث تقوم الشركة الأم بإنشاء فروع لها للاستفادة بأكبر قدر ممكن من المزايا التي يقررها النظام الضريبي للأنشطة التي تمارس في تلك الدولة خاصة بالنسبة للمشروعات الكبيرة.[1]

**ثانيا: التهرب الضريبي عن طريق التجارة الالكترونية[2]**

لقد شهدت التجارة الالكترونية نمو سريعاً للغاية خلال السنوات الأخيرة خاصة عن طريق الانترنت، ونشير أنه لا يوجد دافع سياسي لفرض ضرائب على نشاط الانترنت، وتوجد تغيرات عديدة ناتجة عن التجارة الالكترونية سوف تواجه السلطات الضرائب بتحديات خطيرة أهمها:

- التحول من المعاملات الورقية مثل الفواتير إلى المعاملات الافتراضية التي تترك آثار اقل يصعب تحديدها.
- ظهور بعض المنتجات مثل الاستشارات الطبية والمالية والخدمات التعليمية والتي يمكن الحصول عليها مباشرة من خلال الانترنت، وترتيب على ذلك صعوبة تحديد المؤسسة المستديمة التي يتم التعامل معها لأغراض الضرائب.

**ثالثا : التهرب الضريبي باستعمال النقود الالكترونية**

لقد شهدت النقود الالكترونية انتشار واسعاً في معاملات الأفراد بالمقارنة مع النقود الحقيقة، حيث تحتوى الرقائق الموجودة في البطاقات الالكترونية على أرصدة أموال الأفراد، والتي تستخدم في دفع المستحقات وتسوية الحسابات مما يزيد من الصعوبات التي تواجهها إدارة الضرائب وتتفاقم هذه الصعوبات لو تمت المدفوعات بالنقود الالكترونية عبر الانترنت.

---

[1] سوزي عد لي ناشد، "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي"، مرجع سابق.

[2] Voir : mohamed abbes maherzi, Introduction à la fiscalité, Edition :I.T.C.I.S, Algerie, 2010.

## المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي وأثاره وطرق قياسه

### المطلب الأول :أسباب التهرب الضريبي

إن البحث عن أسباب ظاهرة التهرب الضريبي (المشروع والغير المشروع) لا يعني إحصاء وتحديد كل الأسباب التي أدت إلى وجود هذه الظاهرة فهي متقاسمة وعديدة وأسبابها تختلف من بلد لآخر، نتيجة لاختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها وتعيشها كل دولة سواء كانت متقدمة أو نامية، فانتشار الظاهرة على وجه العموم يرجع إلى تضافر عدة أسباب والتي ترتبط بالمكلف نفسه وطبيعة النظام الجبائي في البلد، وكذا الظروف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية السائدة في الدولة إضافة إلى الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية، وفي هذا المطلب سوف نتطرق إلى أسباب التهرب الضريبي والتي تتمثل في أسباب مباشرة وأسباب غير مباشرة[1].

#### الفرع الأول: الأسباب المباشرة للتهرب الضريبي

تتمثل الأسباب المباشرة للتهرب الضريبي في :

- الأسباب التشريعية الخاصة بالنظام الضريبي السائد.
- الأسباب الإدارية، والخاصة بالإدارة الضريبية المخول لها عملية تنفيذ وتطبيق التشريعات .
- الأسباب النفسية الخاصة بالمكلف بالضريبة نفسه

**أولا: الأسباب التشريعية : (المتعلقة بالنظام الضريبي):**

أغلب دول العالم ، وخاصة الدول النامية تعاني فراغا قانونيا في منظومتها القانونية ومن بينها التشريع الضريبي ، لذلك نجد أن هذه الدول دائما وأبدا في دوامة الإصلاحات لأنظمتها الضريبية، خاصة عندما نعلم أن كل هذه الدول تعتمد على

[1] رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى سعيد، الوادي الجزائر، المرجع السابق، ص 85

الإيرادات من الضرائب والرسوم في تمويل نفقاتها العامة، مما يؤدي إلى خلق نظام ضريبي يتميز بعدم الاستقرار، والذي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل سواء لإدارة الضرائب أو للمكلف، تتجلى في عدم فهم النصوص القانونية، وهذا بدوره يؤدي إلى التهرب الضريبي ويزيد من نطاقه واحتمالاته، إذا توجد عدة أسباب تؤدي إلى التهرب الضريبي والتي ترتبط أساسا بطبيعة التنظيم الفني الضريبي، ومدى استقرار التشريع الضريبي، والتي نجملها في العناصر التالية:

**1. تعقد التشريع الضريبي: (النظام الضريبي):**

إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين إلى التهرب (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة)[1]، وما يميز كل الأنظمة الجبائية أنها تحتوي على قوانين وعلى قواعد معقدة جدا سواء تعلق الأمر بعملية التقدير أو التصفية أو التحصيل أو المنازعات، كما أن هذه القواعد الضريبية تحمل في طياتها بعض الثغرات التي يستغلها المكلف للتهرب من الضريبة[2]، كما أن القوانين الضريبية تتميز عن باقي القوانين الأخرى بعدم عموميتها وعدم ديمومتها فإنها غير عامة لأنها تميز بين المكلفين الخاضعين للقانون الواحد تبعا لحالتهم المادية بدافع الرغبة في تحقيق العدالة الضريبية، وإنها غير دائمة لأنها تتعدل بصورة متواصلة ومستمرة حسب السياسة الاقتصادية والمالية المنتهجة من طرف الدولة هذا من جهة، ومن جهة ثانية فإن الصياغة القانونية في التشريعات الضريبية تلعب دورا هاما في تشجيع ظاهرة التهرب الضريبي، فعندما تكون الصياغة معقدة وغير واضحة للقوانين فتكون أكبر حجة يشغلها المكلف للتهرب الضريبي وعدم اقتناعه بالضريبة المفروضة عليه، كما أن تعقد التشريعات الضريبية، وعدم وضوحها

[1] Hubert Brochier et pierre tabatoni , économie financière, France , Presses universitaires de France, 1963 ,p :243

[2] يونس احمد البطريق، "أصول المالية العامة"، مرجع سابق، ص:120

تخلق دائما علاقة متوترة ما بين المكلف وإدارة الضرائب تؤدي إلى منازعات وضعف مرد ودية التحصيل، ومن أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات، الإعفاءات، التخفيضات، كل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة المالية (الضرائب) وتزيد من احتمال التهرب، ولو أن الباعث عن هذا التعقيد قد يكون في الكثير من الأحيان تحقيق العدالة، وإرضاء الممولين والمكلفين.

**2 . عدم استقرار النظام الجبائي (التشريع الضريبي):**

تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعقد القوانين[1]، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي، فعدم استقرار التشريعات الضريبية نتيجة عدم استقرار السياسة الاقتصادية والمالية للدولة يدفع المكلف إلى التهرب الضريبي، لأن تغيير القوانين الضريبية بحجة الإصلاح، تعتبر حجة للمكلف، لأنه يرى دائما ما من الدولة قامت بإصلاح النظام الضريبي فإنه غير صالح، وبالتالي لا يمتثل له وشيئا فشيئاً يفقد المكلف الثقة في النظام الضريبي السائد و هذا ما يسهل له مهمة التهرب الضريبي، كما أن عدم استقرار النظام الجبائي يخلق نوعاً من التذبذب في استمرار المنظومة التشريعية الجبائية، كما يسبب مشاكل كبيرة لإدارة الضرائب نفسها نتيجة تغير القوانين، والتعديلات الكثيرة للمواد القانونية، والإلغاء، والحذف في المواد يجعل إدارة الضرائب لا تقوم بالمتابعة ،وقد تقع في تداخل وتناقض ما بين القوانين، وقد تقع في أخطاء يستعملها المكلف كحجة للتهرب من الضريبة.

[1] ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص:13

### 3. الضغط الجبائي (العبء الضريبي، الوطأة الضريبية )

قد اشتدت وطأة الضرائب بصورة ضخمة في العصر الحديث بسبب تزايد النفقات العامة من ناحية، وبسبب استخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسية الاقتصادية والاجتماعية في معظم الدول من ناحيه أخرى ، ويميل المكلف إلى التهرب بدرجة أكبر كلما زادت وطأة الضرائب، فزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول قد يولد لدى المكلف شعور بالظلم مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب ، كما يرى رئيس لجنة التوظيف التابعة للاتحاد الأوروبي أن ارتفاع العبء الضريبي، أو الضغط الضريبي هو من أهم الأسباب الرئيسية لظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي[1].

### 4.عدم التشدد في فرض العقوبات:

لا يكفي تعديل القوانين والتشريعات وجعلها أشد صرامة للحث على الامتثال الضريبي، بل يجب أن تكون هناك صرامة في تطبيق القوانين، وملاحقة ومتابعة المتهربين، وذلك بإخضاعهم إلى عقوبات ، فالواقع يثبت أن للعقوبات المسلطة على المخالفين للقانون ومن بينهم المتهربون من دفع الضرائب أثر جد فعال للإقلاع عن هذه الظاهرة أو التخفيف من حدتها، حيث أن شعور وتأكد المكلفين بأن هناك أشخاص آخرين ارتكبوا مخالفات، ويحترفون الغش ولكنهم لم يتابعوا ولم يعاقبوا فسوف يؤثر ذلك على سلوكهم، وبالتالي فسوف يلتحقون بغيرهم من المتهربين والغشاشين، فهذا يحبط دافعي الضرائب النزيهين ويضعف سلوك الامتثال الضريبي مستقبلا، إذا فالشعور بغياب القانون على مستوى الدولة، والشعور بعجز أجهزه القضاء عن محاسبة ومعاقبة ومتابعة الخارجين عن القانون يؤدي دوما إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي والفساد، فمثلا في الجزائر وحسب تصريح المدير

[1] الطالب قريش محمد، مذكرة ماجستير،" دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي وآثارها على إيرادات الدولة"، مرجع سابق،ص:69

العام السابق للضرائب محمد بودر بالة "فإنه من بين أسباب التهرب الضريبي في الجزائر افتقار الدولة إلى قضاة متخصصين في قطاع الضرائب مما يحتم على الدولة اللجوء إلى خبراء أجانب"[1]، كما أن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.[2]

**5.ضعف أجهزة الرقابة والمتابعة والمحاسبة:**

حيث أن إحساس المكلف بعدم وجود رقابة ضريبية يؤدي إلى زيارة درجة تهربه من دفع الضرائب، كما أن تهميش دور أجهزة القضاء، وانعدام العدالة الضريبة وعدم معاقبة المتهربين يشجع على تنامي هذه الظاهرة ،كما أن أسس المحاسبة والمساءلة والعقاب ضعيفة جدا (الحوكمة) مما يؤدي إلى استفحالا الظاهرة.

**ثانيا :الأسباب الإدارية والتنظيمية:**

يتعلق أحد الأسباب الرئيسية لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي بضعف المؤسسات السياسية والإدارية، فالطابع المفرط للبيروقراطية داخل الإدارة الحكومية وانتشار الفساد وضعف البيئة القانونية ترتبط ارتباطا وثيقا باتساع مساحة الاقتصاد غير النظامي وازدياد التهرب الضريبي، فإدارة الضرائب كمؤسسة إدارية تعتبر أداة تنفيذ النظام الضريبي من حيث فرض الضرائب، وتحصيلها، ومتابعة تنفيذ التشريع الضريبي يتوقف عليها نجاح وفشل السياسية الضريبة، كما أنها تلعب دور الوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف بالضريبة، ويتجسد هذا الدور في السهر

[1] جريدة الخبر، بتاريخ 26-06-2006، ص :3

[2] ناصر مراد،" التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص:17-18

على التطبيق الصارم للنصوص والتشريعات الجبائية على المكلفين، لذلك كلما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي[1]، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبة إلى عدة أسباب يمكن أن يوجزها فيما يلي:

**1. ضعف الوسائل المادية:**

إن قدرة الإدارة الجبائية على التحصيل الأفضل للإيرادات وتحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة ترتكز على مستوى كفاءتها وإمكانيتها المادية المتوفرة لديها، حيث كلما كانت الإدارة الجبائية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات والوسائل المادية والمتمثلة في انعدام وسائل النقل، انعدام الأجهزة الحديثة للتسيير، المقرات، المنشآت ...الخ، كلما فشلت الإدارة ا في بلوغ الأهداف المسطرة وبالتالي عدم تحصل كل الأموال المخططة نتيجة استغلال المكلفين لهذا النقص، ولجوئهم إلى أسلوب التهرب الضريبي.

**2.نقص ومحدودية الوسائل البشرية :**

يلعب العامل البشري دورا هاما وفعالا في التنمية، ونخص بالذكر دور العامل و الموظف في الإدارة والمؤسسات، لأنه حتى ولو تم توفير الأجهزة والوسائل المتطورة والهياكل لكن دون توفر اليد العاملة المؤهلة والمدربة والحاملة للشهادات المطلوبة في التخصص فلن تصل تلك الإدارة أو المؤسسة لبلوغ هدفها وغايتها، لأن أساس التنمية هو الاستثمار في العامل البشري، أو ما يسمى بالتنمية البشرية المستدامة*، وتتمثل محدودية ونقص الإمكانيات البشرية لإدارة الضرائب في نقطتين[2] أساسيتين هما الجانب الكمي (العددي) والجانب النوعي(الكيفي، التأهيل).

---

[1] ناصر مراد،" التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص: 18

* يقصد بها المحافظة على الكائن البشري عن طريق الاهتمام بتعليمه ، تكوينه ، وصحته، وترقيته بصفة دائمة ومستمرة لأنه حتى هو معرض للأخطار والفناء.

[2] عواد مصطفى، رحال بصر، "الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائر"، مرجع سابق، ص62

**3 . تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية :**

إن تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية يزرع روح الكراهية لدى المكلفين والملل وانعدام الثقة والنفور من إدارة الضرائب، واللجوء طبعا إلى أسلوب التهرب الضريبي، لأن تبسيط أحكام قوانين الضرائب، وإجراءات تنفيذها يجنب الإدارة الضريبية الوقوع في منازعات ما بينهما وبين المكلفين مما يؤدي إلى تحمل الإدارة أعباء إضافية من شأنها التقليل من إنتاجية الضريبة، وقد تؤدي هذه التعقيدات في النهاية إلى ارتفاع مستوى التهرب الضريبي خاصة الغير مشروع، ويرى بعض موظفي الضرائب أن الإدارة الضريبية أحيانا لا تتحكم في العملية نتيجة ارتفاع عدد المكلفين وتعددهم وتنوعهم مما يؤدي إلى التغاضي أحيانا وعدم المتابعة، ويظهر تعقد الإجراءات الإدارية عبر ثلاثة محاورو هي كالتالي :

- **صعوبة تقدير وعاء الضريبية:**

إن من بين الأسباب التي تشجيع المكلف على التهرب الضريبي الصعوبات، والحواجز التي تلاقيها إدارة الضرائب في تقدير الوعاء الضريبي نتيجة العدد الهائل من المكلفين وتعدد أنشطتهم وعدم استقرار القوانين الضريبية وتعدد الضرائب وقد تعمد الإدارة إلى ربط الضريبية جزافيا بأقل من قيمتها الحقيقة أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجيع على التهرب الضريبي[1]، كما أن قيام الإدارة بالمغالاة في التقدير وتعصب وميول الإدارة للخزينة يزيد من سخط المكلف بالضريبة ونفوره ومحاولة التهرب من الضريبة.

- **تعقد إجراءات تحصيل الضريبة:**

إن تعقد إجراءات التحصيل تعتبر عامل أساسي للتهرب الضريبي، لأن المكلف يستعمل حجة الإجراءات الروتينية كسبب لامتناعه عن الدفع.

[1] عواد مصطفى، رحال نصر،" الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائر"، مرجع سابق، ص:66

- **عدم المساواة في تطبيق الإجراءات الإدارية:**

أو ما يسمى بانعدام العدالة الضريبية ، وهنا يجب التفرقة ما بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية .فقد تكون الضريبية عادلة من وجهة نظر المشرع لكن أثناء التطبيق تصطدم بصعوبات تؤدي إلى فقدان وغياب هذه العدالة ، ولا نقول عن الضريبة أنها عادلة إلا إذا كانت عادلة في التقدير والتطبيق، وإن عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة في عدالة الضريبة وتكون سببا في التهرب الضريبي.[1]

- **غياب الشفافية وفقدان المرونة في تطبيق القوانين:**

تعتبر الشفافية إحدى الوسائل الناجعة للقضاء على مشكلة التهرب الضريبي أو على الأقل الحد منه، إذن انعدام الشفافية في الإدارة الضريبية هو مؤشر لاستفحال الفساد المالي والغش لأن انعدام الصراحة والوضوح والتكتم في كل المسائل، وعدم إشراك الإعلام، والنقابات كلها عوامل تؤدي إلى العمل في الخفاء هذا ما يزرع لدى المكلفين عامل انعدام الثقة والتهرب.

**ثالثا : الأسباب السيكولوجية:**

تعتبر العوامل السيكولوجية من أهم الأسباب المباشرة للتهرب الضريبي، وهي متعلقة بالمكلف بالضريبة ومن مظاهر هذه العوامل نجد مايلي :

**1-العوامل النفسية المتعلقة بالمكلف:**

إن العوامل النفسية المتعلقة بالمكلف تعلب دورا هاما في التهرب من الضريبة حيث يرى بعض العلماء أنه كلما كانت نفسية المكلف ضعيفة، كلما كان ميله إلى التخلص من دفع الضريبة واسعا[2]، والعكس صحيح حيث أنه إذا اقتنع المكلف، وفهم جيدا الدور الذي تقوم به الضريبة في المجتمع، وأسباب دفعه للضريبة، كونه فرد من أفراد المجتمع من واجبه المساهمة في تمويل نفقات الدولة، هذا ما يؤدي إلى قلة

[1] عبد المنعم فوزي" المالية العامة والسياسات المالية" منشأة المعارف ، الإسكندرية د ت ، ص:225

[2] AndréMargairez, la FraudeFiscale et sessuccédanées, op.cit., P147

التهرب الضريبي وانعدامه، إذن المكلف بالضريبية دائما يرى أن الضريبة هي أداة اغتصاب وإفقار للشعوب، ويعتبر التهرب الضريبي وجه من أوجه المقاومة، و لهذا يرى البعض أن "كل ضريبة تحمل في ذاتها الحافز للغش"[1]،أي أن الأصل في الضريبية لا يتقبلها المكلف، وبالتالي يلجأ إلى التخلص منها باستعمال الغش .

كما يرى J.COSSON "أن الإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهامها تقوم بالحد من استغلالية المكلف، ومراقبة وسائله الحياتية أو أخذ نقوده".[2]

وقد كتب البعض أمثال BEJAMIN FRANKLIN" في هذا العالم لا شيء أكيد إلا الموت والضرائب". وهنا قد شبه الضريبية بشيء مر وأكيد، إذن فالضريبة مهما كان وزنها، ونوعها فإنها تثير سخط وغضب المكلفين والتجار الذين يتذمرون من أعبائها لدرجة أنهم يحمّلونها مسؤولية إخفاقهم وفشلهم في مشاريعهم، وهناك بعض التجار يرون أن الضرائب تؤدي إلى الإفلاس وغلق المحلات التجارية ، كما ترى فئة أخرى من المكلفين أن الضريبة تمتص دم العامل وعرق جبينه وتستنزف أمواله، إذن الإحساس بضغط الضريبية والعدوانية لها يؤثر على التهرب الضريبي ويزيد من حدته، والعكس صحيح، وفي هذا المقام يقول القاضي الأمريكي HOLMER: "أحب دفع ضرائبي وتسديدها، لأنها تمثل ثمن الحياة المتحضرة التي أصبو إليها".[3]

**2-ضعف المستوى الأخلاقي للمكلفين والتكوين الأخلاقي**formation morale:

يرى بعض الباحثين أن السبب الرئيسي للتهرب الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة ، وهو الشيء الملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط والتي تعتبر بلدان متخلفة عاشت تحت وقع الضغط الاستعماري عكس

[1] G.TIXIER ,DroitFiscale-Précis Dalloz ,Edition 1981 ,p :246

[2] J.COSSON, les industriels de la fraud efiscale, édition du semis ,1971,p :115

[3] http://www.rezgar.com./m.asp

الشعوب الانجلوسكسونية والشمالية حيث تنخفض حدة التهرب الضريبي لأن موقف المكلف اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقية أي أن المكلف الذي يتميز بأخلاق غير حميدة فإنه يقدم على فعل كل شيء غير قانوني وحرام ولا يعطي أي اهتمام للاعتبارات الدينية[1]، فإنه قد يسرق وقد يتعاطى الرشوة وقد يختلس، فما بالك بالتهرب الضريبي وخاصة أن بعض الأفراد لديهم شعور وإحساس غريب وهو أن أخذ مال الدولة لا تعتبر سرقه مادام أن الطرف المسروق هو هيئة عامة وليس شخص طبيعي[2]، إذا ضعف المستوى الأخلاقي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

**3 – ضعف الوعي الضريبي:**

يقصد بالوعي الضريبي، شعور المواطن بواجبه المالي نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء[3]، أي أن يرتبط الوعي الضريبي بمدى اقتناع المكلف بدفع الضريبية قصد الإسهام في تمويل برامج الإنفاق العام، ويتوقف هذا الاقتناع على مستوى ترشيد المكلفين وإدراكهم لالتزاماتهم الضريبية، وفي هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي ، ويعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي، فنقص شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الضريبي وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبية والتي نجملها فيما يلي :

---

[1] ناصر مراد ، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق" ،مرجع سابق ، ص:175

[2] محمد مرسي فهمي ، السيد لطفي عبد الله ، "الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية "، القاهرة، بدون دار نشر ،1999، ص:301

[3] ناصر مراد،ا "لتهرب و الغش الضريبي في الجزائر" ، مرجع سابق، ص:16

- اعتبار الضريبية اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد تقف في وجه توسيع الفرد لاستثماراته، وتعظيم أرباحه، ولا فائدة من دفعها ، إذا عدم تقبل فكرة الضريبية أصلا .
- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو شخص ذكي ، فطن، وسارق شريف، لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي عام، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين، ، وحسب دراسة استطلاعية في فرنسا حول المتهرب من الضريبة تبين أن[1]:

- 4% من الأفراد يعتبرون المتهرب من الضريبية بمثابة سارق.
- 01% من الأفراد يعتبرون المتهرب من الضريبة بمثابة خائن لوطنه.
- 18% من الأفراد يعتبرون المتهرب من الضريبة بمثابة شخص لا يحترم نظام المرور.
- 53%من الأفراد يعتبرون المتهرب من الضريبة بمثابة رجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله.
- 88% يبررون موقف المتهرب ولا يجدون ضرورة لمعاقبته.
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة بالنسبة للمجتمع الإسلامي.
- سوء توظيف الدولة للضرائب المحصلة ، أي سوء تخصيص النفقات العامة، يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.
- وجود ما يمسى باللامدنية الجبائة (INCIVISME FISCALE) ، والتي تعني اللامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة من خلال الاقتطاع الضريبي لتحقيق المصلحة والنفع العام، عكس المدنية الجبائية التي تعني الإخلاص والوفاء للنفع العام، واللامدنية الجبائية تدفع المكلفين إلى تبرير تهربهم الضريبي بأن لهم القدرة على

[1] ناصر مراد ،"التهرب و الغش الضريبي في الجزائر" ،مرجع سابق ،ص: 16

الـتحكم العقلانــي فــي توظيـف أمـوالهم وأنهـم أولــى بتسـييرها،أي أن الأمـوال التــي سيحصلون عليها من خلال استثماراتهم تكون كبيرة ويقتصر الربح والنفع فيها على المكلف وحده ، في حين أنها ستقل حينما تدفع إلى الدولة التي توزعها من أجل تحقيق النفع العام، وهو ما يسبب عدم تطابق فكرة النفع العام مع فكرة المكلف[1].

- الاعتقاد السائد بغياب العدالة الجبائية بين المكلفين ،حيث هو دافع مستمد من اللامدنية الجبائية، فالمتهرب من الضريبة يعتقد أنها غير عادلة، لذلك يعتقد بأنه أقدر من الدولة على التصرف بحكمة في أمواله التي من المفروض أن يدفعها في شكل ضرائب.

ونشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المفروضة عليه منصفة وعادلة نجدها أقل عبئا عليه لذلك عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقد أنها ظلما وتعسفا، نجدها تشكل عبئا ثقيلا يرفضها ويسعى إلى التهرب منها[2] ،كما أن هناك وجهات نظرا مختلفة حول دفع الضريبة والتهرب منها فمثلا MURAIY ROTHBARD والذي يقول أن"الضريبة بكل بساطه هي سرقة"[3]، وعليه المكلف الذي يخالف القوانين الجبائية لا يشعر بارتكابه إثما في حق المجتمع كما يكون شعوره عندما يقتل أو يسرق، وبشكل عام يختلف الوعي الضريبي عند المكلفين باختلاف الشعوب والأمم ، فالمعروف أن المكلف الأنجلوسكسوني أو المكلف في دول أوروبا الشمالية هو أقل تهربا من

[1] عوادي مصطفى ، .رحال نص، "الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائر "، مرجع سابق ، ص:69

[2] ناصر مراد ، "التهرب و الغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص: 17

[3] LAURENT ALAIN, REICHMAN CLAUD,l'impôt, les belles lettres, contre theories Paris ,2000,p :19

الضريبة من المكلف اللاتيني ، حيث يقدم تصريحه إلى الإدارة المالية بأمانه ولا يحاول اللجوء إلى الطرق الملتوية لتأخير الضريبة أو التهرب منها.

**4 -انعدام الثقة بين إدارة الضرائب والمكلف:**

وذلك نتيجة شعور المكلف بأن الأموال التي اقتطعت منه قد ذهبت لوجه غير الوجه المقرر لها، حيث صرفت في المصلحة الخاصة بدل المصلحة العامة. ونتيجة هذا الشعور تنعدم الثقة وتتولد الكراهية اتجاه إدارة الضرائب والسلطات المالية واتجاه الدولة ككل، وأول رد فعل من المكلف هو عدم الامتثال للقانون عن طريق التهرب الضريبي.[1]

**الفرع الثاني: الأسباب غير المباشرة**

يمكن حصر الأسباب غير المباشرة للتهرب الضريبي في الأسباب السياسية، الأسباب الاقتصادية، الأسباب الاجتماعية ، والأسباب الثقافية والإعلامية.

**أولا: الأسباب السياسية[2]**

من أهم الأسباب السياسية للتهرب الضريبي نجد:

- عدم الاستقرار السياسي يؤدي إلى تنامي التهرب الضريبي ، وزيادة شجاعة الأفراد وجرأتهم على التهرب نظرا لإحساسهم بغياب القانون والمتابعة.
- عدم قيام الأحزاب السياسية والمنظمات غير حكومية بوظيفتها في المراقبة والمساءلة والمتابعة.
- عدم انفتاح الدولة على المواطنين لكسب ثقتهم.

[1] إبراهيم ربح ، مجلة الأحداث الاقتصادية،العدد 44، فبراير 1990،ص 20-21

[2] عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري، دار الهدى للنشر، الجزائر، الجزء الأول، 2012، ص 94.

- غياب الديمقراطية يؤدي إلى انعدام العدالة وعدم تطبيق القانون الضريبي بشكل عادل، حيث يرى البعض أنه في ظل غياب الديمقراطية ستظل جيوب الكادحين أهم مصدر اقتصادي للضريبة بينما تظل مداخيل الأغنياء معفاة منها.
- تفشي سياسة التبذير، والبذخ أمام أعين المكلفين.
- ظهور طبقة مواليه للسلطة تمارس أشكال التهرب أمام أعين المكلفين مما يشجعهم على التهرب الضريبي.
- الحالة الأمنية المتدهورة للدولة تشجع الأفراد على التهرب، وذلك بسبب شعورهم بغياب الدولة، وانشغالها بمعالجة الحالة الأمنية.

**ثانيا: الأسباب الاقتصادية:**

من المسلم به أن الأسباب الاقتصادية تلعب دورا هاما في تفاقم ظاهرة التهرب والغش الضريبي، حيث أن تدهور الحالة الاقتصادية سواء للدولة، أو المكلف تؤدي إلى تنامي الظاهرة ومن أهم هذه الأسباب نذكر:

**1- هيمنة الاقتصاد غير الرسمي على الاقتصاد الرسمي:**

الاقتصاد غير الرسمي ، يؤدي إلى ضياع كتلة كبيرة من الأموال على شكل تهرب ضريبي، وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، وكذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية.[1]

[1] عبد المجيد قدي، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995"، أطروحة دكتوراه مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص :274

**2 - ظهور العولمة:**

إن مصطلح العولمةMondialisation أو Globalisation من أكثر المصطلحات شيوعا في العصر الحديث، وإنها مرتبطة بتطور الرأسمالية العالمية ،وإن العولمة الاقتصادية هي مرحلة من مراحل تطور الرأسمالية العالمية، وخضوعها لمفاهيم السوق ولغة المنافسة الاحتكارية، وذلك بإشراف مؤسسات العولمة الاقتصادية الثلاث والتي هي صندوق النقد الدولي(FMI)، البنك الدولي للإنشاء والتعمير، المنظمة العالمية للتجارة(OMC)، ويرى راتول أن من المبادئ الأساسية للعولمة الاقتصادية هو تحرك رؤوس الأموال والسلع والخدمات دون قيود، وتدفق المعلومات بغير حدو وتنقل البشر بغير حدود ومن مخاطر العولمة هروب رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج ، وظاهرة غسيل الأموال، وفي ظل العولمة وزيادة الترابط الالكتروني ، والاعتماد المتزايد على الاتصالات، و التسيير وظهور الشركات المتعددة الجنسيات قد يساهم في بروز المزيد من الجرائم الاقتصادية ، وتناميها ومن ضمنها جريمة التهرب الضريبي، إذن الخطر في ظل العولمة يتمثل في تهريب لأموال إلى خارج من اجل عدم دفع الضريبة المفروضة على المكلف أو استثمار أمواله بالخارج دون أن يصرح عن دخله لبلاده، فالعولمة تؤدي إلى توسيع مجال التهرب الضريبي للدول وهو ما يؤثر علي الإيرادات الضريبية للدول ويشكل عبئاً ماليا على المكلفين الذين يلتزمون بالقانون الضريبي[1]، وسوف تتفاقم هذه الظاهرة أكثر مع توسع انتشار العولمة.

**3- تدهور الوضعية الاقتصادية للدولة:**

إن الوضعية الاقتصادية للدولة في لخطة معينة وتغيراتها لها تأثير كبير على ظاهرة التهريب الضريبي فهي:

[1]ALAIN .ZINNER , la lutt econtre la fraude fiscale, Bruxelle, 2001, p :54

- **في فترة الانتعاش الاقتصادي:** أين تتزايد النقود، وترتفع مداخيل الأفراد، وتتحسن قدرتهم الشرائية، ويزاد الطلب على السلع والخدمات، ويسهل نقل عبء الضريبة من المنتجين إلى المستهلكين عن طريق رفع الأسعار لمنتجاتهم، في هده الحالة يكون الدافع النفسي للتهرب لدى المكلف قليلاً[1]، حيث المستهلكون يتحملون عبء الضريبية والمدينين القانونيين ( وهم البائعون، المنتجون) لا يميلون إلى التهرب الضريبي لأن قدرتهم على نقل العبء الجبائي للآخرين كبيرة، إذا في أوقات الرخاء يقل التهرب الضريبي.

- **في فترة الركود الاقتصادي :** أين يكون الطلب ضعيفا بالمقارنة بالعرض **و** يكون الاقتصاد في حالة كساد، حيث تنخفض المداخيل، والنقود، وتتدهور القدرة الشرائية للفرد، مما يؤدي إلى عدم قدرة البائعين على نقل العبء الضريبي للمستهلك، وهذا يعد عامل محفز للتهرب الضريبي من طرف البائع، إذا في أوقات الكساد يزداد التهرب الضريبي.

**4 . تدهور الوضعية الاقتصادية للمكلف نفسه:**

إن الظروف الاقتصادية للمكلف تؤثر تأثيراً بالغاً على ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أنه كلما كانت ميزانية المكلف ضعيفة، أي كلما كان دخله ضعيفاً وكلما زاد ميله إلى التهرب الضريبي خاصة عندما تكون معدلات الضريبية مرتفعة، والضرائب متنوعة، وأسعار السلع والخدمات مرتفعة، والقدرة الشرائية ضعيفة، ومن ميزه دول العالم الثالث خاصة، هو وجود فئة الأجراء والموظفين الذين يعانون من الضرائب ولا يستطيعون التهرب من الضريبية لأنهم يخضعون لنظام الاقتطاع من

[1]Paul. Marie gaudent, précis de finances publiques, edition Montchrestien, paris, 1970,p134

المنبع ،أما الفئة الثانية فهي فئة ميسوري الحال وهي فئة التجار وإنها الفئة الأكثر تهرباً من الضرائب[1]، و تزداد ميول المكلف نحو التهرب كلما كان دخله ضعيفاً.

**5-وجود بديل للمداخيل الضريبية:**

تعتبر الجبائية البترولية من أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة النفطية في تمويل ميزانيتها العامة لتحقيق التنمية الاقتصادية فمثلاً: في الجزائر تعاني الإيرادات خارج قطاع المحروقات من ضعف كبير، هذا ما أثر على الاهتمام بالهيكل الضريبي نتيجة وجود البديل وهو النفط، وإن عوائد النفط لا تعتبر دخلاً بالمعنى الحقيقي، لأنها إيرادات غير قابلة للتجديد، لدى يجب الاعتماد على الإيرادات من الضرائب لأن الضريبية هي صلة الفرد بالجماعة و وسيلة انتمائه إليها، إذن كلما وجدت الدولة مصدر بديل للضرائب كلما أهملت قطاع الضرائب وعندما تهمل هذا الأخير تكون الفرصة مواتية للأفراد للتهرب الضريبي.

**ثالثا: الأسباب الاجتماعية:**

إن البيئة التي يولد فيها الإنسان لها تأثير كبير على سلوكاته، حيث أن الفرد الذي يترعرع في محيط اجتماعي يسوده الغش والفساد سوف يتأثر بذلك، وسوف يسلك نفس السلوك، كذلك فإن إحساس المجتمع بأن ما يدفعوه من ضرائب لم يعد عليهم بمنافع يؤدي إلى نفورهم من الضريبية، كذلك فإن انتشار الأمية والفقر في المجتمع وتدني المستوى الثقافي والتربوي يؤدي إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.

**رابعا: لأسباب الثقافية والإعلامية**

حيث أن عجز الوسائل الثقافية عن توعية المواطن بواجباته تجاه وطنه يؤدي إلى انتشار التهرب الضريبي، كذلك نقص الإعلام والتوعية يساهمان في انتشار اللاوطنية الجبائية.

[1]G.Tixier, droit fiscal .precis dalloz, édition 1981, p253

**المطلب الثاني : أثار التهرب الضريبي**

الضريبة هي متغير اقتصادي هام، ولهذا السبب ينتج عن التهرب الضريبي انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، يظهر من خلال عجز الدولة عن تنفيذ المشاريع العامة، كما تضطر الدولة في معظم الأحيان إلى الزيادة في المعدلات الضريبية أو فرض ضرائب جديدة من أجل تعويض النقص الذي أصاب الخزينة العمومية من جراء التهرب الضريبي، إذ يتحمل المكلف بالضريبة في هذه الحالة عبء كبير يؤدي به إلى الإحساس بتعسف الضريبة وعدم العدالة والمساواة اللذان يجرانه إلى اللجوء إلى التهرب الضريبي، وعلى ذكر ما سبق يمكننا تصنيف آثار التهرب الضريبي إلى آثار مالية، واقتصادية، وأثار اجتماعية وسياسية.

**الفرع الأول: الآثار المالية**

إن نقص الإيرادات الضريبية بسبب ظاهرة التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف قدرة الدولة على الالتزام بواجباتها اتجاه أفرادها فيما يخص تلبية حاجاتهم المتزايدة، والمتنوعة أي عدم قدرتها على تمويل نفقاتها العامة، مما يجعل الدولة تلجأ إلى أساليب وطرق حتمية لمعالجة عجز الميزانية، وقد تكون لهذه الطرق أثار جد قاسية، وأكثر خطورة من التهرب والغش الضريبي في حد ذاته خاصة إذ لجأت الدولة إلى القروض الخارجية[1]، وتزداد الخطورة أكثر إذا لم تحسن الدولة توظيف هذه القروض في ميادين إنتاجية، وكلما فكرت الدولة في الطرق السهلة والغير مكلفة لتعويض ذلك النقص، وأن أفضل طريق لها هو اللّجوء إما إلى الرفع من معدلات الضرائب، وإما إلى خلق ضرائب جديدة وهدا ما يؤثر على المقدرة التكلفية للمكلفين، وسوف يشعرون بالعبء الضريبي مجدداً ، ما يجعلهم يستخدمون كل الطرق والوسائل والتقنيات للتملص من دفع الضرائب المترتبة عنهم، سواء بطرق مشروعة

[1] ناصر مراد ،"التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص: 17

أو غير مشروعة مخالفة للقوانين، إذن يمكن القول أن للتهرب الضريبي أثار جد وخيمة وسلبية على الاقتصاد الوطني لأية دولة، وعلى تحقيق أهداف التنمية، ويمكن إجمال الآثار المالية للتهرب الضريبي في العناصر التالية:

**أولاً: حرمان خزينة الدولة من جزء كبير من الأموال.**

يؤدي انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في أي دولة إلى نتائج جد وخيمة على إيرادات العامة للدولة، حيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، وبالتالي تكون الدولة قد أخفقت في تحقيق الهدف الذي تصبوا إليه من وراء إجبار الأفراد وإلزامهم بدفع الضرائب وهو تحقيق المنفعة العامة وإشباع حاجاتهم، أو بتعبير آخر فإن ضياع حجم كبير من الإيرادات جراء التهرب الضريبي يضيع إمكانية زيادة وتحسين رواتب وأجور العمال، وإضعاف قدرة الدولة على الإنفاق على الصحة، والتعليم والخدمات مما يؤثر على حجم التنمية البشرية كما أنه يؤدي إلى تقليص استمارات الدولة، وهذا كله راجع لكون أن الإيرادات الضريبية تعتبر من أهم الموارد المالية للقيام بدورها الاقتصادي والاجتماعي اتجاه أفراد الدولة، وهذا ما يفسر وجود انخفاض في مستوى النمو الاقتصادي والتنمية الاقتصادية بصفة عامة.[1]

**ثانياً: نقص المداخيل، ونقص الادخار، والاستثمار، والإنتاج، ومستوى الدخل الفردي.**

لقد سبق وأن قلنا أن وجود التهرب الضريبي داخل الدولة يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية، وبالتاي انخفاض الإيرادات العامة للدولة ككل، هذا مالا يمكّن من تكوين ادخار عام قادر على إنفاقه في المشاريع الاستثمارية وبهذا فيحدث نوع من الركود الاقتصادي يصاحبه ارتفاع في معدلات البطالة، لهذا فيجب على الدولة أن تعمل كل ما في وسعها من أجل تعبئة الأموال الضائعة على شكل تهرب

[1] ناصر مراد ،"التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص: 23.

ضـريبي بمختلـف أنواعـه (المشـروع وغيـر المشـروع)، واسـتغلالها فـي التنميـة الاقتصادية، والإنفاق المنتج أما إذا تغاضت الدولة وتساهلت مع تسرب هذه الكتلة النقدية الضخمة من الأموال، فذلك يؤدي إلى استخدامها من طرف المتهربين وتوظيفها في تنمية الأنشطة الاقتصادية غير القانونية والمحرمة، أو توظيفها في الاقتصاد غير الرسمي، وبالتالي يصبح هذا الاقتصاد ينافس الاقتصاد الرسمي[1].

**ثالثاً: لجوء الدولة لمعالجة العجز المالي إلى وسائل غير عادية وفيها مخاطر كبيرة**

إن نقص الإيرادات العامة للدولة نتيجة انخفاض الحصيلة الضريبية بسبب ارتفاع ظاهرة التهرب الضريبي داخل الدولة يؤدي إلى حدوث اختلال وعجز مالي في الميزانية العامة للدولة، وخاصة عند ما تكون الدولة تعتمد بدرجة أساسية في تمويل نفقاتها العامة على الإيرادات من الضرائب والرسوم خاصة في ظروف قلة المواد الأولية المصدرة والمنتجات وتراجع وتذبذب أسعار النفط وتدني قيمة العملات الأجنبية، وحسب أغلب الدراسات والأبحاث التي قام بها العلماء تبين أن ظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من أهم الأسباب المساهمة في زيادة العجز المالي لميزانية الدولة بسب انخفاض المردودية الضريبية، وإن هذا العجز سوف يحتم على الدولة اللّجوء إلى وسائل، ومصادر تمويل محفوفة بالمخاطر، وقد تؤدي بالتأكيد إلى إحداث ضغط على التنمية الاقتصادية ككل، وعلى الطاقة المالية للفرد والمؤسسات ومن أهم هذه الوسائل نجد:

**1) اللّجوء إلى الإصدار النقدي الجديد:**

ويتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية، وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم معالجة العجز المالي الحاصل بفعل انخفاض الإيرادات الضريبية بسبب

[1] ناصر مراد ،"التهرب والغش الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص: 45.

ارتفاع حالات التهرب الضريبي، وهذا ما ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني، ذلك أن التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها[1]:

- ارتفاع أسعار البضائع، والخدمات ارتفاعاً مفرطاً دون أن يقابله زيادة في حجم الإنتاج والخدمات.
- انخفاض القدرة الشرائية للمواطن وتدهورها .
- انخفاض قيمة العملة بسبب حدوث التضخم أمام العملات الأجنبية.
- تغير نمط الاستهلاك لدى أفراد المجتمع.
- قيام الأفراد بالامتناع عن توظيف أموالهم، ومدخراتهم العقارية ، أو تهريبها إلى الخارج.

**2) اللّجوء إلى الرفع من معدلات الضرائب وأنواعها**

إن لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز المالي المتولد عن ظاهرة التهرب الضريبي يؤدي إلى زيادة ارتفاع الضغط الضريبي المفروض على المكلفين، وبالتالي يحتم على المكلفين من أفراد ومؤسسات البحث عن أنجع الطرق والتقنيات للتملص من الضريبية حتى ولو كان ذلك على حساب قوانين الدولة[2]، وبالتالي استفحال ظاهرة التهرب الضريبي أكثر فأكثر، لهذا فيجب على الدولة عند اختيارها لهذا الحل السهل بالنسبة لها، والصعب بالنسبة للمكلف مراعاة ظروف البلد، وحالة الاقتصاد، والقدرة المالية للإفراد، وهل تسمح وضعيتهم المالية بتحمل المزيد من الأعباء الضريبية أم لا؟ حتى لا يشعرون بالوطأة الضريبية، أو الثقل الضريبي.

---

[1] بولخوخ عيسى،" الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي"، مذكرة ماجستير ، جامعة باتنة، 2003-2004 ،ص:20

[2] حميد بوزيدة، "جبائية المؤسسات"، مرجع سابق، ص51

**3) اللّجوء إلى طلب القروض الخارجية:**

حيث تلجأ الدولة إلى طلب قروض خارجية من المؤسسات المالية الأجنبية وبالعملة الصعبة مقابل معدلات فائدة مرتفعة، إن اللّجوء إلى هذا الأسلوب بصفة دائمة، ومستمرة يؤدي إلى آثار سيئة على الاقتصاد الوطني ككل، القروض الخارجية تعتبر عبئاً على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استخدامها لأغراض استهلاكية، واجتماعية حيث لا تضيف شيئاً إلى الإنتاج الوطني، أو الدخل الوطني ،إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الإنفاق العام نظراً لسياسة التقشف التي ستلزمها تدابير تسديد القروض الخارجية. وكما يرى الكلاسيك (علماء المال) أن القروض شر لا بد الحد منه، لكنه في حقيقة الأمر لا تكمن الخطورة في القروض الخارجية في حد ذاتها، بل إن الخطر يكمن في طريقة صرف وإنفاق الأموال المقترضة، فإذا قامت الدولة بصرف هذه القروض في ميادين إنتاجية استثمارية، واستصلاح الأراضي، وبناء السدود فذلك يؤدي إلى زيادة الإنتاج، والدخل، وبالتالي توفير وسائل التمويل الذاتية التي تستخدم في سداد هذه القروض، أما إذا استخدمت هذه القروض في ميادين استهلاكية، اجتماعية فلن تضيف شيئاً إلى الإنتاج الوطني، والدخل الوطني، وبالتالي فلن تجد الدولة أي مبلغ مالي لسداد هذه الديون وفوائدها ويمكن تلخيص أثار اللّجوء غلى القروض الخارجية كما يلي[1]:

- عبء على ميزان المدفوعات، وذلك في حالة السداد للقروض وتتحمل الأجيال القادمة أعباء هذه القروض، خاصة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما إذا استخدمت في المشروعات الاستثمارية فإن العبء يكون ضعيفاً عليها.

[1] بولخوخ عيسى، المرجع السابق، ص32

- التدخل في الشؤون الخاصة من طرف الدولة الأجنبية المقرضة نتيجة عدم القدرة على تسديد الديون الخارجية، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود اقتصادية على هذه الدولة.
- تقليص النشاط الإنتاجي نتيجة استخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد وضمان سدادها ، وحصول المقرضين على مزايا.
- تراكم الديون يشكل خطر هام يهدد اقتصاديات الدول حيث يساهم في تقليص الإنفاق العام بأنواعه الثلاث.[1]:

1) **الاستثماري:** الذي يؤدي إلى تكوين رأس المال العيني للدولة (صناعية، زراعية..... إلخ)
2) **التحويلي:** الذي يؤدي إلى توجيه وتحويل عناصر الإنتاج نحو المجالات التي ترغب الدولة في تطوريها.
3) **الجاري:** الذي يؤدي إلى رفع إنتاجية العمل، وتحسين ظروف العمل ( تعليم، صحة، إسكان)

**الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي**

يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، حيث ساهم في إضعاف إمكانية استخدام الضريبة كأداة فعالة لتوجه النشاط الاقتصادي، وتحقيق التنمية والعدالة في توزيع المداخيل، وتقليل الفوارق ما بين طبقات المجتمع، وإذا كان النمو الاقتصادي من المنطلق الأساسي لتحقيق التنمية الاقتصادية، فإن الواقع قد اثبت أن معدلات النمو الاقتصادي قد تأثرت بفعل انتشار الفساد المالي، والتي من بينها ظاهرة التهرب الضريبي، التي تعتبر إحدى مظاهر الانحلال السياسي والاقتصادي والاجتماعي التي يترتب عنها عدة نتائج سلبية، سواء من حيث

[1] عواد مصطفى، رحال نصر ،"الغش والتهرب الضريبي في القطاع الضريبي الجزائري"، مرجع سابق، ص:93

انخفاض قدرة الاقتصاد الوطني، أو من حيث حرمان الدولة من القيام بعدة نفقات عمومية، ويمكن تلخيص أهم الآثار الاقتصادية في ما يلي:[1]

**أولا: نمو الاقتصاد الموازي على حساب الاقتصاد الرسمي:**

إن نمو الاقتصاد الموازي وانتعاشه على حساب الاقتصاد الرسمي المنظم ينتج عنه أثار جد وخيمة على الاقتصاد الوطني، ومن بين هذه الآثار نذكر:

**1) فشل سياسة التنمية والاستقرار الاقتصادي:**

إن تواجد هذا النوع من الاقتصاديات يؤدي إلى المغالاة في المؤشرات الاقتصادية الرسمية الخاصة بالإنتاج، والدخل ، والتضخم والبطالة ومعدلات النمو.

**2) التأثير على السياسة النقدية:**

حيث أن وجود الاقتصاد الخفي، يعني الطلب على النقود بهدف إجراء المعاملات في الاقتصاد الخفي، ولابد أن يضاف إلى الدوافع الأساسية للاحتفاظ بالنقود هذا إضافة إلى تأثر احتياطات البنوك، والنقود السائلة بفعل وجود الاقتصاد الخفي، وبما أن نسبة النقود السائلة في الاقتصاد الخفي تكون مرتفعة، فإن البنك المركزي لا يستطيع التأثير والتحكم في ذلك الجزء الكبير من الكتلة النقدية المتداولة في السوق الخفي .

**3) التأثير على الكفاءة الاقتصادية وتوزيع الموارد:**

حيث أن كلما انتشر الاقتصاد الخفي، كلما ازدادت المنافسة الغير عادلة ما بين الاقتصاد الرسمي والاقتصاد غير الرسمي، فالاقتصاد الموازي يستطيع جدب اكبر قدر ممكن من الموارد، فعندما يكون حجم الاقتصاد الخفي كبير، فإن الاعتماد على البيانات الرسمية تنخفض، وتكون الإحصائيات والمؤشرات غير واقعية، ومبالغ

[1] بولخوخ عيسى، المرجع السابق، ص36.

فيها وبالتالي سوف تبني جميع التوقعات على أساليب خاطئة، ويصبح التعامل مع المشاكل الاقتصادية تعامل خاطئ ومبالغ فيه، وبالتالي سوف تنتهج سياسات غير مثلى.

**ثانيا : ندرة رؤوس الأموال:** من بين الآثار الاقتصادية السلبية لظاهرة التهرب الضريبي، ظهور ندرة رؤوس الأموال لأن المكلف عند إخفائه للأرباح عن الضريبية ، يعمل بحذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها( الثروة) عن مراقبة الإدارة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الانكشاف، فالمتملص يعمل على الاكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي والمالي لمدة طويلة من الزمن ويمكنه اللّجوء أيضا إلى توظيف الأموال في استثمارات معينة صعبة المراقبة( مجوهرات، تحف فنية.....إلخ[1]، أو في شكل أوراق نقدية ومالية ( سندات مغلقة) ، أو يفضلون توظيفها في العقارات، أو تهريبها إلى الخارج وإجراء عملية غسيل وتبيض الأموال، وفتح حسابات جارية بالبنوك الأجنبية وبالتالي ستكون ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل، ضياع قسم كبير من الموارد الداخلية، واستنزافه، هذا ما يؤثر على الطاقة الادخارية للبلد، وبالتالي فسوف يتأثر الاستثمار، والإنفاق العمومي، وهذا معناه ضعف الإنتاج وركود الاقتصاد الوطني وتقهقره بفعل هذا التهرب الضريبي.

**ثالثا: إعادة توجيه النشاط الاقتصادي[2]**

إن التهرب الضريبي يساهم في إعادة توجيه النشاط الاقتصادي بشكل سيء، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس الاعتبارات الاقتصادية، أي توجيه النشاط إلى قطاعات لا تفيد شيئاً في التنمية الاقتصادية، التي لا تساهم في تكوين القيمة

[1] عواد مصطفى، رحال نصر ،"الغش والتهرب الضريبي في القطاع الضريبي الجزائري"، مرجع سابق، ص:99

[2] نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهرب، مرجع سابق، ص 77.

المضافة، أو خلف الثروات، أو تكون أنشطة مضرة للاقتصاد الوطني، ويتركون الأنشطة والقطاعات الحساسة التي تساهم في زيادة التراكم الرأسمالي، وهذا كله من أجل تعظيم الأرباح عن طريق أسلوب التهرب الضريبي، حيث يسهل لهم القيام بذلك في قطاع معين دون الآخر وهذا ما يساهم في ركود التنمية الاقتصادية، وبالتالي حدوث التخلف نتيجة انتهاج هذه الأساليب.

إذن التهرب الضريبي يؤدي إلى تمركز عناصر الإنتاج بقطاعات معينة على حساب قطاعات أخرى، أي القطاعات والأنشطة الحساسة تصبح مشلولة ومهجورة نتيجة هذه التباين في التوجيه، السيئ لعناصر الإنتاج والنشاط الاقتصادي.

**رابعا: إعاقة المنافسة الاقتصادية ما بين المؤسسات:**

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية اقتصادية حسنة ( تعظيم الأرباح، توسع في طاقتها ومرد وديتها، التوسع في استثماراتها، .....إلخ) مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية أي بيع منتجاتها في السوق بأسعار منخفضة، وهذا ما يؤثر على توازن السوق وعلى قانون العرض والطلب ، وبالتالي تنعدم المنافسة ما بين المؤسسات، وتحل الرداءة محل الجودة، وبالتالي فسوف يتخلى المستهلك عن هذه السلع، ويلجأ إلى السلع البديلة لها وتكون في معظمها سلع أجنبية ذات جودة عالية، وربما بأسعار زهيدة[1]، إذن التهرب الضريبي يؤدي إلى وضع تصبح فيه المؤسسات المتهربة هي الأحسن و الأفضل في السوق على حساب المؤسسات الملتزمة بواجباتها الضريبية، وبالتالي الإخلال بشروط المنافسة في السوق.

[1] حميد بوزيدة، "الضريبية وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة 1988-1996"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 1996-1997، : ص50-51

**خامسا :لإخلال بمبدأ التوازن الجهوي في التنمية:**

وهنا توجد حالتان:

1) **الحالة الأولى:** وفيها قد يقوم المكلف بتوجيه أنشطته ومؤسساته إلى المناطق التي تمنح فيها الدولة امتيازات جبائية، أو تخفيضات جبائية مؤقتة وبمجرد انتهاء تلك الفترة يغير وجهته أو يعلن إفلاسه، وهذا يؤثر على مخطط التنمية على مستوى الوطن.

2) **الحالة الثانية:** وفيها يقوم المكلف بتوجيه أنشطته، ومؤسساته إلى المناطق الآهلة بالسكان والمناطق الحضرية، حيث يفضلون انتهاج أسلوب التهرب والغش الضريبي على حساب أسلوب الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة في المناطق المراد ترقيتها كالمناطق الصحراوية في الجزائر مثلاً، وهذا يؤدي إلى حرمان بعض المناطق الصحراوية من الاستفادة من بعض أوجه الخدمات أو المنتجات، وهذا كله يؤثر على سياسة التوازن الجهوي للتنمية، وذلك بفضل النوايا السيئة للمكلفين[1]،أي التهرب من الضريبة .

**سابعا :إعاقة التقدم الاقتصادي:**

ما دام أن ظاهرة التهرب الضريبي تؤدي غلى حرمان الدولة من الاستفادة من كتلة من الأموال الكبيرة فهذا معناه تسرب نقدي مضر بالاقتصاد الوطني والتنمية ككل، وهذا يؤدي إلى عدم تحقيق الدولة لتوقعاتها ولمخططاتها التنموية لأن كل تنمية أو تقدم اقتصادي مرتبط بالطاقة التمويلية للبلد، وإذا ضعفت هذه الطاقة فسوف يتأخر النمو الاقتصادي ويتراجع إلى الوراء لذا فكلما انتشر التهرب الضريبي في بلد ما فهذا دليل على توجه هذا البلد إلى التخلف وتباطئي عجلة التنمية الاقتصادية، أي أن التهرب الضريبي يساهم في إبطاء وتأخير النمو الاقتصادي والتنمية الاقتصادية.

[1] محمد سعد فرهود، **مبادئ المالية العامة**، الجزء الأول ، مديرية المكتبة والمطبوعات الجامعية، 1978، 1979، ص291

**الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية**

تتمثل أثار التهرب الضريبي على المستوى الاجتماعي في الجوانب التالية:

**أولا: الإخلال بمبدأ المساواة، والعدالة الضريبية**

لقد نادى الاقتصادي آدم سميث بمبدأ العدالة الضريبية ، فبغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، حيث التهرب الضريبي يخل بعملية توزيع الدخل بين الطبقات، ويعمق الفوارق بينهما.

**ثانيا :انعدام الثقة وتراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية**

التهرب الضريبي يفسد تصرفات المكلفين الدين يمارسونه، حيث تنعدم الثقة بين المتعاملين، لأن كل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بسمك محاسبة مزورة لاعتبارات جبائية مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقي على عاتقهم ديون ثقيلة بسبب الغش والتهرب الضريبي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين والذين قد يتابعون كذلك جبائياً[1]، كما تنعدم ثقة الأفراد في الدولة ،وهيئاتها، وقوانينها نتيجة تأكدهم بعدم فعالية الدولة في محاربة المتهربين من الضرائب.

**ثالثا :تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية**

وذلك بين أفراد المجتمع، وزوال الوحدة الوطنية نتيجة شعور وإحساس الأفراد بالغبن وعدم المساواة في تحمل أعباء الدولة.

**رابعا: تدني مستوى المعيشة**

التهرب الضريبي يؤدي إلى تدني مستوى معيشة أغلبية أفراد المجتمع نتيجة تدني مستوى الدخل الفردي الناتج عن تدني مستوى الدخل الوطني ككل، والناتج عن انخفاض الإيرادات العامة.

[1]Guettouche Nacir, la fraude fiscale en Algérie, cause et conséquence, Mémoire de magister, ESC, Alger, 1998-1999, P :103

**خامسا :تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع**

حيث وجود التهرب الضريبي بين مختلف طبقات المجتمع يساهم في تدهور المدنية الجبائية«Civisme fiscale » و يقصد بها تفضيل المكلف للمصلحة العامة للمجتمع على المصلحة الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع وبذلك فإن التهرب الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية "[1].

**سادسا :عجز الضريبية في تحقيق التكافل الاجتماعي**

حيث نتيجة التهرب الضريبي تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبية عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

**المطلب الثالث: طرق ومناهج تقدير حجم التهرب الضريبي**

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة منتشرة في جميع أنحاء العالم ، تتباين حدته من دولة إلى أخرى تبعا لتطور مستوى الإدارة الضريبية وارتفاع مستوى الوعي الضريبي[2] ،إذ يحدث عدة انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، ولتشخيص هذه الظاهرة يجب قياس حجمها وتحديد نطاقها، بحيث أن الانشغالات الرئيسة للمشرع لا تكمن في وجود التهرب بل تحديد نطاقه، نظراً لخصوصية التهرب، ويتجلى ذلك في تعدد طبيعة المتهربين وأشكال التهرب الضريبي، لذلك من الصعب قياس التهرب الضريبي، وذلك لإمكانية إخفاء الثروة أو لأن المعاملات تأخذ الطابع السري[3]، إن هذا الواقع قد يؤدي إلى تضارب الأرقام حول حجم التهرب

[1] عوادي مصطفى، رحال نصر، "الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري"، مرجع سابق، ص:96

[2] عبد المجيد قدي،" دراسات في علم الضرائب"، دار جرير للنشر، عثمان، الطبعة الأولى ، 2011، ص221

[3] ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر" ، مرجع سابق ، ص:29-30

الضريبي، مما يصعب التشخيص الدقيق لتلك الظاهرة، ولتقليص ذلك التفاوت يجب استخدام أدوات دقيقة للقياس مثل المعادلات الرياضية، وعموماً يوجد طريقتين أساسيتين لقياس حجم التهرب الضريبي هما:

تقدير الاقتصاد السري و تقدير عدم الالتزام الضريبي.

**الفرع الأول : تقدير الاقتصاد السري ( غير الرسمي)**

يضم الاقتصاد السري أو غير الرسمي مجمل النشاطات والمداخيل غير المصرح بها ضريبياً، وغير المدرجة ضمن الناتج الوطني الخام، لذلك فإن تحديد حجم الاقتصاد السري يسمح بحساب حجم التهرب الضريبي، ويستند تقدير الاقتصاد السري على معطيات الناتج الوطني الخام بالإضافة إلى العمليات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج[1]،ولتقدير الاقتصاد السري تستخدم عدة مناهج أهمها المنهج النقدي ، منهج السوق ومنهج التفاوت .

**أولا: المنهج النقدي:**

يوجد ثلاثة أشكال للمنهج النقدي في تقدير الاقتصاد السري وبالتالي تقدير حجم التهرب الضريبي وهي متغير المعدل الثابت، متغير المعادلة النقدية ومتغيرات فئات العملة.

1) **متغير المعدل الثابت:** يرتكز هذا المنهج على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الاقتصاد السري، ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة وعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة أكبر من السنة المرجعية تعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الاقتصاد السري، ونحدد حجم

[1] ناصر مراد، "التهرب والغش الضريبي في الجزائر "، مرجع سابق ، ص:30

التهرب الضريبي بضرب حجم الاقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

في البداية نحسب حجم الاقتصاد السري بتطبيق المعادلة التالية:[1]

$$A.E.S.T = \frac{(M_2 - M_1) \times PNB}{M_2}$$

حيث أن:

**A.E.S.T:** يمثل حجم الاقتصاد السري

**$M_1$ :** يمثل الكتلة النقدية للسنة المرجعية

**$M_2$:** يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة

**PNB:** تمثل سرعة دورات النقود خلال السنة المدروسة

ثم نحدد حجم التهرب الضريبي بتطبيق المعادلة التالية:

$$V.F.F = \frac{[(M_2 - M_1) \times PNB \times Tm]}{M_2}$$

حيث أن:

**Tm:** يمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض

**V.F.F:**حجم التهرب الضريبي

ولقد وجهت لهذا المنهج عدة انتقادات كونه يستند على فرضيات هشة ففي الواقع ليس دوماً المعدل النقدي ثابت، كما أن النتائج المحصلة تكون تابعة للمرحلة المرجعية المحددة، إضافة إلى ذلك فإن سرعة دورات النقود في الاقتصاد المشروع (الرسمي) قد تختلف عن ذلك المتعلقة بالاقتصاد السري.

[1] عبد المجيد قدي،" دراسات في علم الضرائب"، مرجع سابق، ص 225.

2) **متغير المعادلة النقدية:** يستند هذا المتغير على فكرة وجود علاقة مباشرة بين الجباية والاقتصاد السري، بحيث أنه يعتبر وجود الاقتصاد السري كنتيجة مباشرة للضرائب المرتفعة، ومن أجل قياس حجم التهرب الضريبي نستخدم معادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي.

في هذا المجال أولاً نحسب سرعة دوران العملة القانونية التي يفترض أنها نفسها في الاقتصاد السري، ثم نحدد حجم الاقتصاد السري، وفي الأخير نحدد حجم التهرب الضريبي، وذلك وفق المعادلة التالية:[1]

$$A.E.S.T = \frac{(M_3 - M_2) \times PNB}{M_0}$$

حيث أن

$(M_3 - M_2)$ : يمثل العملة غير الشرعية

$M_0$ : يمثل العملة الشرعية

وبالتالي فإن حجم التهرب الضريبي يحسب بالمعادلة التالية:[2]

$$V.F.F = \frac{[(M_3 - M_2) \times PNB] \times T_m}{M_0}$$

وتكمن نقائص هذا المقياس في أنه يفترض سرعة دورات العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية، وهذا ليس دوماً صحيح، إضافة إلى ذلك فإن هذا المقياس ضيق بحيث أنه يراعي التهرب الناتج عن توظيف العملة والاقتصاد الموازي فقط، و يهمل الطرق الأخرى للتهرب مثل استغلال الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي.

[1] عبد المجيد قدي،" دراسات في علم الضرائب"، مرجع سابق، ص 226.

[2] عبد المجيد قدي،" دراسات في علم الضرائب"، مرجع سابق، ص 227.

3) **متغير فئات العملة:** حسب هذا المقياس، يرتبط الاقتصاد السري باستخدام أوراق نقدية من فئة معينة، لذلك فإن التغير في عدد هذه الأوراق يعبر عن حجم الاقتصاد السري، لكن يفقد هذه المقياس أهمية عند التضخم المرتفع، بحيث يمكن استخدام الأوراق الكبيرة دون أن يحصل زيادة في الاقتصاد السري، إضافة إلى ذلك تستخدم الأوراق النقدية الأمريكية في المعادلات وفي تخزين القيم في البلدان الأجنبية، لذلك فان زيادة عددها في التداول يؤدي إلى الزيادة في الحيازات الأجنبية دون التأثير في حجم الاقتصاد السري.

**ثانيا: منهج سوق العمل:**

وفق هذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصرحة عن طريق الاستقصاء، ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل، وعلى أساس ذلك يقدر حجم الاقتصاد السري، ويكمن الانتقاد الموجه لهذا المنهج في أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال.

**ثالثا : منهج التفاوت:**

حسب هذا المنهج يتم حساب الدخل الوطني اعتمادا على مصادر الإدارة الضريبية، كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير المصالح الضريبية، وبمقارنة الدخلين نستخرج الفرق الذي يمثل الدخل المتهرب من الضريبية، ورغم سهولة هذا المنهج إلاّ أنه توجد ثلاثة صعوبات في استخدامه وهي[1]:

- إن حساب الناتج الوطني (PNB) يستمد من البيانات الضريبية في الكثير من الدول.

[1] سوم شاي ريتشتوبات، "مجلة التمويل والتنمية"، العدد 4، ديسمبر 1984، ص 79

- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الأفراد سواء كان خاضعاً أو غير خاضعاً للضريبية، غير أن الدخل المصرح به في الإقرارات الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبية.
- يوجد اختلافات في معالجة الاستهلاك، هذه الاختلافات تجعل التقديرين غير قابلين للمقارنة.

نلاحظ مما سبق أن جميع المناهج المقدمة تعمل على قياس حجم التهرب الضريبي من خلال تقدير حجم الاقتصاد السري، ونظر للمحدودية التي تعاني منها تلك المناهج، أصبح من الضروري الاعتماد على مناهج أخرى تستند على تقدير حجم عدم الالتزام الضريبي.

**الفرع الثاني: تقدير عدم الالتزام الضريبي**

للقيام بتقديرات عدم الالتزام الضريبي بغض النظر عن حجم الاقتصاد السري نقوم بقياس حجم التهرب الضريبي باستعمال منهج الضريبة القانونية المحتملة ، ومنهج نسبة الضريبة الثابتة، ومنهج الإعفاءات الضريبية .

**أولا :منهج الضريبة القانونية المحتملة:**

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك نتخذها كأساس لحساب ضريبية الدخل التي يفترض تحصيلها وبمقارنة هذه الأخيرة مع حجم الضريبية المحصلة فعلاً نحصل على حجم التهرب الضريبي.[1]

ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:

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

حيث أن:

**I.N.P:** تمثل الضريبية المتهرب منها.

[1] Bulletin des services fiscaux, Revue n°8, édité par la direction générale des impôts , Alger,1994 , P :8

**P.F.L** : الضريبة القانونية المحتملة.

**PFR:** تمثل الضريبة المحققة.

وتمثل الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج في العناصر التالية:

- إن هذا المنهج يهمل الاقتصاد السري، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير الرسمي لأجمالي الناتج الوطني.
- يعتمد في قياس حجم التهرب الضريبي على مبدأ الالتزام الضريبي أكثر من التهرب الضريبي.
- يعتمد التقدير في هذا المنهج على افتراض أن توزيع الدخل يستند إلى استقصائيات الأسرة، ودرجة الثقة فيها.
- يتطلب هذا المنهج الالتزام وعي ضريبي عالي جداً ووجود إدارة ضريبية لها درجة من الكفاءة والقدرة على التحصيل، وهذا ليس دوماً متوفراً.

**ثانيا :منهج نسبة الضريبية الثابتة:**

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبية المقدرة والضريبية الفعلية لسنة معينة كما توضح المعادلة التالية:

$$V.F.F = POES - POR$$

**POES:** يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة.

**POR:** يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية .

ولإيجاد الضريبية التقديرية نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم تطبيق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة التمثيلية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة.

ولقد وجهت إلى هذا المنهج عدة انتقادات نجملها فيما يلي:

- يسمح هذا المنهج بتقدير حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس التهرب الضريبي الكلي، ولذلك يفيد في إبراز تدهور أداء الإدارة الضريبي.
- إن فرضية النسبة الثابتة بين الضريبية وإجمالي الناتج المحلي تكون صحيحة في حالة افتراض أن مرونة الضريبة تكون مساوية للواحد أي أن التغيير الحاصل في إجمالي الناتج المحلي يكون مساوياً للتغير النسبي في الضريبة. أما في حالة العكس فإن تقدير حجم التهرب الضريبي خاطئ
- تتوقف صحة قياس التهرب الضريبي على مدى صحة اختيار السنة التمثيلية، فإذا قدمت هذه السنة أرقاما مرتفعة لإجمالي الناتج الداخلي، فإنه سيؤدي إلى تضخم حجم التهرب الضريبي.

**ثالثا: منهج الإعفاءات الضريبية:**

من خلال هذا المنهج يتم قياس حجم التهرب الضريبي بالاعتماد على المعلومات الموجودة في التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف، وفي هذه الحالة ينخفض ميل المكلف للتهرب إذ يستفيد من إعفاء ضريبي، لذلك يصرح عن دخله الحقيقي، وعليه يتم قياس حجم التهرب الضريبي من خلال فحص التصريحات الضريبية المستلمة أثناء فترة الإعفاء، ويكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي وليس الكلي بحيث في حالة إعفاء شامل لجميع الضرائب فإن المكلف يتجنب من أي التزام ضريبي بعكس الإعفاء الجزائي الذي يكون خاضع لضرائب معينة، إضافة إلى ذلك يجب نشر الوعي الضريبي بحيث رغم الاستفادة من إعفاء جزئي قد يتمادى المكلف في التهرب من الضرائب الأخرى، وعليه قد يكون الإقرار الضريبي غير صحيح والذي يؤثر حتما على مدى صحة تقدير حجم التهرب الضريبي.

**رابعا :منهج المراجعات الخاصة:**

يعود هذا المنهج إلى الإدارة الضريبية الأمريكية التي وضعت برنامجاً لقياس الالتزام الضريبي عن طريق فحوصات ومراجعات دقيقة للإقرارات الضريبية، والتي قام بها مختصون لعينة تتألف من 50.000 ألف مكلف[1] والتي تؤخذ عشوائياً من الإقرارات الضريبية المقدمة، والتي تصنف حسب مجموعات الدخل المصرح، ويسمح هذا المنهج بقياس حجم الضريبة التي يتحملها المكلفون، ثم تحديد نسبة مستوى الالتزام التطوعي أي نسبة الضريبة المقدرة ذاتياً إلى مجموع الاستحقاق الضريبي.

وتكمن نقائص هذا المنهج في اعتماده على الممولين المسجلين لدى إدارة الضرائب وإهمال غير المسجلين مما يؤدي إلى انخفاض تقدير برنامج قياس الالتزام الضريبي للدخل غير المعلن، كما نواجه إشكال حول الأساس الذي يتم عليه اختيار عناصر العينة بحيث اختيار ممول دون آخر يؤثر على قياس التهرب الضريبي.

[1] سوم شاي ريتشتوبات، "مجلة التمويل والتنمية"، مرجع سابق، ص40

**المبحث الثالث: وسائل معالجة التهرب الضريبي**

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سلبية اقتصادية ومالية، وأخرى اجتماعية وسياسية كما سبق وذكرنا ، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة، وذلك على المستوى الوطني والدولي، ويتم ذلك من خلال معالجة أسبابه عن طريق وسائل وقائية تتخذ على مستوى النظام والتشريع الجبائي، ومعالجة النقائص البشرية والمادية لإدارة الضرائب، وبالمقابل توعية المكلف بالضريبة، ووسائل رقابية تتمثل في الرقابة الجبائية بشكليها، الرقابة العامة المتمثلة في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، والرقابة المعمقة المتمثلة في التحقيق المحاسبي، والتحقيق الشامل للوضعية الجبائية، بالإضافة إلى التعاون الداخلي المتمثل في التنسيق بين الإدارات، والتعاون الخارجي المتمثل في إبرام الاتفاقيات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي وعليه فمنع وقوع التهرب يتحقق بمحاولة إزالة أسبابه، وذلك عن طريق تبسيط النظام الضريبي، وزيادة كفاءة الإدارة المالية، واستخدام وسائل لتقدير أوعية الضرائب تمنع من التهرب أو على الأقل تقلل من فرصه[1] ،كذلك العمل على إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة وتوعيته بواجبه الضريبي مع التحكم الجيد في الرقابة الجبائية التي تعتبر من أهم الوسائل لكشف التهرب الضريبي، فضلا عن الدور الإيجابي الذي يلعبه التعاون الداخلي أي التنسيق بين الإدارات التي لها علاقة مع التهرب الضريبي، خاصة الجمارك والتجارة، دون أن ننسى كذلك أهمية التعاون الخارجي الذي يترجم عن طريق اتفاقيات دولية هدفها هو تبادل المعلومات عن المكلفين المتهربين من دفع الضريبة والذين يحولون أموالهم إلى خارج الوطن، فسوف نتطرق إلى كل هذه النقاط في دراستنا من خلال هذا المبحث .

[1] حسن عوض الله (زينب)،"مبادئ المالية العامة" ، الدار الجامعية بيروت ،1998، ص189

**المطلب الأول :الوسائل الوقائية**

إن الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي تكون على مستويين، أولا على مستوى التشريع والإدارة الضريبية، وذلك بمحاولة إلغاء التعقيد والغموض الذي يشوب النصوص القانونية وجعلها تتماشى مع متطلبات الحياة الاقتصادية، وإرساء العدالة الضريبية، مع عصرنه المصالح المختلفة للإدارة الضريبية، وتقريبها من المكلف، وثانيا على مستوى المكلف بالضريبة عن طريق توعيته بواجباته الضريبية، ودوره.

**الفرع الأول: على مستوى التشريع والإدارة الضريبية**

**أولاُ: الوقاية على مستوى التشريع الضريبي :**

التشريعات الضريبية لها الدور الأساسي في محاربة التهرب الضريبي، فيجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة، وكذلك صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل فهمه على المكلفين، وكذلك على موظفي الضرائب .إن الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها، لذا يجب أن يتسم بالبساطة والوضوح والمرونة، لأن صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب[1].

كما يجب أن يتسم التشريع الضريبي الجيد والمنسجم على استقرار القوانين، الذي يؤدي عدم استقرارها إلى الغموض، نظرا للتغيرات والتعديلات المستمرة التي نلاحظها كل سنة من خلال كل قانون مالية، لأنّها تعقد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة هذه التغيرات على مختلف النصوص القانونية، ويصعب عليهم استيعابها من جهة، ومن جهة أخرى عدم قدرة المكلفين بالضريبة تتبعها وفهمها، وبالتالي يجب العمل على استقرار النظام الضريبي، بأن يسعى المشرع إلى إنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى نضمن تحصيل الضريبة

[1]دراز حامد عبد المجيد ،المالية العامة ، جامعة بيروت العربية ، 2003 ، ص272

ومتابعتها بالنسبة للموظفين، وأدائها وفهمها بالنسبة للمكلفين، لأن المشكل ليس في انعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في استقرارها، الأمر الذي أدى إلى حتمية الوصول إلى تعديلات جديدة وهادفة تبسيط النظام الجبائي عن طريق إلغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب، واختلاف معدلاتها، حتى يسهل على المكلف والإدارة معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراء تنفيذها[1].

كما يعتبر الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال التهرب الضريبي، لأن المكلف بالضريبة في غالب الأحيان له إحساس بأن الضريبة التي فرضت عليه غير عادلة، رغم أن العدالة الضريبية ركن أساسي من أركان الضريبة، وبالتالي يكون من الضروري البحث على إرساء نظام ضريبي عادل بمشاركة الجامعيين والباحثين المختصين، الذين بإمكانهم إيجاد سبل وحلول تجعل من النظام الضريبي أقرب إلى عنصر العدالة، ويقصد بالمساواة أمام الضرائب تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية، والمقصود هنا أعباء الضرائب كلها وليس بعضا منها[2].

ولمعالجة ذلك يجب توزيع العبء الضريبي على كافة أفراد المجتمع، لأنّه لا وجود لواجب ضريبي دون تحقيق جباية عادلة، مع الأخذ بعين الاعتبار بمبدأ شخصية الضريبة، أي تفرض على كل مكلف حسب مقدرته، وتجنب الازدواج الضريبي الذي يزيد من الإحساس بتعسف الضريبة، وشمولية الضريبة عن طريق تحقيق المساواة بين جميع المكلفين أمام القانون الضريبي، وذلك بعدم التمييز في المعاملة بين المكلفين، وكذلك إقرار إعفاءات ضريبية مدروسة وتكون لأسباب موضوعية، كما قال في ذلك "Rivoli.J" نظام جبائي عادل هو ما يسهل تقبل

[1] البطريق أحمد يونس، "المالية العامة" ، مرجع سابق، ص102

[2] لعلي عادل فليح، " المالية العامة و التشريع المالي والضريبي" ، الطبعة الأولى ، 2003 ، ص :124

الضريبة من طرف المكلف بها[1]. لكن ما هو النظام الجبائي العادل؟ للإجابة نستطيع القول أن يكون نظام يجعل الأغنياء يدفعون الضريبة، فغياب المساواة يؤدي إلى الشعور بالظلم لدى المكلف الذي يتخذ هذا دافعا للتهرب من التزاماته الضريبة، وبالتالي يجب التقليل من التفاوت الطبقي في المجتمعات، بأن تدفع الفئات المتشابهة المداخيل نفس العبء الضريبي، وفرض معدلات ضريبية بنسب أعلى على أصحاب المداخيل الكبيرة، ونسب أقل على أصحاب المداخيل الدنيا.

**ثانياً: الوقاية على مستوى الإدارة الضريبية**

بما أن الإدارة الجبائية هي الجهاز التنفيذي لكل التشريعات والإجراءات القانونية الضريبية، يستلزم أن تتوفر على هيكل إداري كفأ وعصري يتماشى ومتطلبات العصر الحديث، من أجل قدرتها على القيام بمهامها الأساسية المتمثلة في تحصيل الضريبة ومراقبة حسن أدائها، والتصريح بمجمل المداخيل الحقيقية ومكافحة التهرب الضريبي بجميع أشكاله.

فأي قصور أو خلل في الإدارة الجبائية، سواء كان بشريا أو ماديا يؤدي إلى عدم تحقيق الإدارة لهدفها الأساسي المتمثل في تطبيق النصوص القانونية الضريبية، فقال يونس البطريق أن الجهاز الضريبي غير الكفء يمكنه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوئها[2]، فعلى ذلك أصبح إصلاح الإدارة الجبائية أمر ضروري من أجل سد كل المنافذ التي يستغلها المكلّف للتهرب من التزاماته الضريبية، يجب توفير المناخ الملائم للموظفين من أجل الأداء الجيد لمهامهم عن طريق تحسين الإمكانيات المادية، وتوفير أبسط الشروط، ومن أجل ذلك يجب اتخاذ الإجراءات التالية :

[1]Rivoli (J), Vive l'impôt, édition du seuil, collection société, 1965, P72.

[2]البطريق أحمد يونس،"المالية العامة" مرجع سابق، ص162

**أ-تحسين الإمكانيات البشرية :**

أصبح من الضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الضريبية من خلال تحسين النوعي والكمي للإمكانيات البشرية، عن طريق تكوين الإطارات المتخصصة وتحسين الكفاءة والأداء، وعليه الإدارة الكفاءة والناجعة متوفرة على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة والإغراء، إن هذه الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردود يته التامة[1]،وعليه يستوجب اتخاذ التدابير المتمثلة في:

- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي ، قصد تكوين إطارات متخصصة، وكذلك رسكلة الموظفين ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
- يجب التكفل بالأوضاع المادية للموظفين، وذلك بتحسين أجورهم وتخصيص مكافآت تشجيعية، لأننا نجد أنهم يتلقون رواتب زهيدة، إذا ما قارناها بالأخطار التي يتعرضون إليها أثناء ممارسة نشاطهم، وكذلك من أجل سد منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- وكذلك التكفل بالأوضاع الاجتماعية، لأن أ قل شيء بالنسبة لهم هو الحصول على سكن خاص بهم، وهو ما لا يتوفر لدى الكثير من الموظفين، فكيف يمكننا أن نحمي الموظف من الرشوة، إذا كانت حقوقه الوظيفية والاجتماعية غير متكفل بها، لأن تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية له تجعله يقوم بمهامه على أحسن وجه وبأمانة، وبالسرعة والدقة المطلوبة.

[1] الكثيري (مصطفى)، ا"النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب،" الدار البيضاء، دار النشر المغربية، 1985، ص1

- توفير الحماية اللازمة للموظفين خاصة القائمين بعملية التحصيل أو عملية الرقابة الجبائية، من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم وتدخلاتهم، حتى لا يكونوا عرضة للاعتداء،
- التخصص الذي له جانب هام في مكافحة التهرب الضريبي، ، فيجب احترام الاختصاص بالنسبة لكل وظيفة يكلف بها الموظف من أجل مرد ودية أفضل في هذا الشأن، ولأنها أضمن من ناحية أخرى.

**ب-تحسين الإمكانيات المادية :**

إن الإدارة الضريبية تعاني أثناء ممارسة مهامها من عدة مشاكل مادية يجب القضاء عليها أو تخفيفها وذلك بالقيام بما يلي:[1]

-توفير مقرات إدارية مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل متطورة تتجاوب ومقتضيات العصر.

-تجهيز الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي وتعميمه، لأنّه أصبح ضرورة حتمية يفرضها الواقع وهو لغة العصر، وذلك من أجل تسيير مختلف أعمال الإدارة تلك المتعلقة بالإحصاء، والبحث عن المادة الضريبية وتحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل الضريبة، وكذا يسمح بتحسين عمليات الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عملية للملفات المراد مراقبتها، وتسهيل الكشف عن الوضعيات الاحتيالية، فأصبح الإعلام الآلي هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي، كما يساعد على الحفاظ الجيد للملفات من الضياع، وتسجيل أكبر عدد من المعلومات والمعطيات المتعلقة بالمكلفين، وترتيبها الجيد من أجل تسهيل الإطلاع عليها، وكذلك ربح الوقت والسرعة التي يتميز بها الإعلام الآلي، لأن عنصر الوقت هو أساسي خاصة في عملية المراقبة والتحقيق الضريبي، وفوق كل هذا يحفظ السرية الجبائية التي يجب على الإدارة التحلي بها.

[1] محمد قاسم خصاوية، أساسيات الإدارة المالية، دار الفكر للنشرن عمان، 2011، ص 120.

-توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم، لأن المهام التي يمارسها كل من المحققين والمراقبين والمفتشين تستوجب عليهم في غالب الأحيان التنقل والتحقيق الميداني من أجل البحث عن المادة الضريبية أو تحصيل الضريبة، أو كشف التهرب الضريبي .

**جـ -تنظيم الإدارة الضريبية:**

القيام بالتعديلات من الناحية الهيكلية من أجل تنظيم السير الحسن للإدارة الضريبية وضمان سلامة تطبيق التشريعات الضريبية.

**الفرع الثاني: على مستوى المكلف بالضريبة**

إن فرص نجاح أي نظام ضريبي تعتمد أساسا على درجة الوعي الضريبي لدى المكلف وثقافته الضريبية، ومدى اقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية،من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، ومدى اقتناعه كذلك بعدالتها لأن تبعية التهرب لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها، وإنما تقع كذلك على المكلف[1]، ومنه تسعى الإصلاحات الضريبية دوما إلى كسب ثقة المكلف ونوعيته والتخفيف من حدة التوتر الموجود بينه وبين الإدارة.

**-أولاً: توعية المكلف بالضريبة :**

من الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي هي تنمية الوعي الضريبي للمكلف، يعني تحسيسه بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبدورها تجاه هذه التنمية، أي إقناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل نشر وإرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية:

[1]فوزي (عبد المنعم)،" المالية العامة و السياسة المالية" ،دار النهضة العربية لبنان ،1973، ص266.

- ترسيخ للمواطن المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة ودور الضريبة[1]، وذلك من خلال تعميمها في البرامج التربوية، من أجل إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطنين، فهذه المهمة تؤدي إلى دعوة المعلمين والأساتذة للتأكيد على التربية الجبائية عن طريق إعطاء الجوانب السلبية الاجتماعية والاقتصادية، للتهرب الضريبي بالنسبة للأجيال الحالية والأجيال القادمة على المدى الطويل، حيث أنه في فرنسا ومنذ سنة 977 1 كانت التربية الجبائية من بين المواد التي دخلت برامج التعليم، وذلك في الطور الأول من التعليم المتوسط[2].

- إقناع المكلف بالضريبة بضرورة أداء واجبه الضريبي، لأنّها من أهم صفات المواطنة، وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه، وأن عدم أدائه لهذه الالتزامات الضريبية يؤدي إلى تحميل الغير من المواطنين لعبئها.

- القيام بحملات توعية عن طريق مشاركة الإدارة الضريبية في مختلف التظاهرات والملتقيات والأيام الدراسية (الصناعية، الفلاحية، والتقليدية)، وكذا تنظيم ملتقيات، ندوات وأبواب مفتوحة حول النظام الضريبي، لإعلام المكلف بكل التغيرات والمستجدات التي تأتي بها القوانين المالية سنويا، مع شرح للالتزامات التي يجب أن يقوم بها المواطن بصفة ممول ومكلف بالضريبة، نتيجة ممارسته لنشاط معين وكيفية ملء مختلف الوثائق الضريبية، ومواعيد تقديم التصريحات المختلفة كذلك....الخ، من الالتزامات والواجبات الضريبية، وبالمقابل إعلامه كذلك بحقوقه المتمثلة في أساليب الطعن وطرق المنازعات والمصالح المختصة التي يلجأ إليها، وكل هذا من أجل كسب ثقته وتكوين لديه ثقافة ضريبية حتى يسهل عليه تقبل الضريبة.

---

[1]Mehel (L), Science et technique fiscale-collection Thémis, Edition, PUF, 1958, P341

[2]-Zaddem (M.L), Fraude et evasion fiscale, Thèse de fin d'étude, IEDF, 1984, P53

- كما يجب استعمال مختلف وسائل الإعلام المكتوبة والمسموعة من أجل توعية المواطن، وذلك عن طريق مجلات، كتيبات تشرح مختلف الإجراءات الضريبية، إضافة إلى استعمال عبارات إشهارية تحسيسية بسيطة يفهمها كل مواطن مهما كان مستواه مثل: **ادفعوا ضرائبكم ، دفع الضريبة = تنمية اقتصادية،**

- كما يجب أن تنسق الإدارة الضريبية مع مختلف الوزارة (التربية والتعليم البحث والتعليم العالي، التجارة، الاقتصاد، الأسرة والتضامن...) على القيام ببرامج تحسيسية لتوعية المواطن في مختلف المجالات والإدارات التي تتعامل مباشرة معه للوصول إلى ما يسمى بالتحضر الجبائي .

لكن حتى يمكن أن نتكلم على التحضر الجبائي يجب أن تصل درجة المواطنة إلى[1] :

- مشاركة المواطن في خلق الثروة الوطنية.
- عليه احترام القوانين والتشريعات.
- يقوم بكل شفافية بواجباته الضريبية.
- أن يتمتع بوعي جبائي عالي

**ثانياً: إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف:**

تقوم علاقة الإدارة بالمكلف على مبدأ العلاقات الإنسانية، بعيدا عن العداوة والحساسيات وموجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة سعيا لإرساء القيم المثلى، مع عدالة اجتماعية في إطار ديمقراطي حديث يتماشى مع طموحات الشعوب، بعيدا من كل تفلسف وبيروقراطية[2].،كما أن توتر العلاقة بين

[1]La Rencontre,fiscalité citoyenne ou économie informelle, Organisé par le forum des chefs d'entreprise à l'hôtel Aurassi le 09/04/2003, Intervention de Mr Bouderballa D.G de Impôts.

[2]Brahimi (A), L'économie Algérienne, OPU, 1991, P472

الإدارة والمكلف يشكل أثر بالغ على نفسية المكلفين مما يدفعهم إلى التهرب من الضريبة، إضافة إلى ذلك انعدام اللباقة في معاملة الموظفين بالإدارة الضريبية للمكلفين بالضريبة، والعلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة تتميز بالحذر المتبادل، وهذا ما يجعلنا نفهم التوتر والتصادم الموجود بين المكلف والإدارة الجبائية[1]، ولتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف، وإزالة التوتر بينهم، يجب العمل على إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى إدارة الضرائب، مهمتها هي مساعدة المكلفين بتقديم كل الإرشادات والتفسيرات اللازمة عن مختلف الإجراءات والأحكام الجبائية، وشرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين لهذا النوع من المهام، يسعون من خلال ذلك تحسين العلاقة مع المكلفين عن طريق حسن الاستقبال وإعطاء إجابات واضحة وكافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين، فالعلاقة بينهما يجب أن لا تكون علاقة عداء بل على العكس علاقة ثقة وتعاون في سبيل الخير العام[2].

وبالتالي على الإدارة الضريبية تكوين موظفين عن طريق برامج التكوين النفسي والبيداغوجي من أجل تحسين معاملة المكلف، وإعطاء صورة ونفس جديد للعلاقة بين الإدارة والمكلف، و حتى تكون الإدارة ذات مصداقية يجب أن تعطي المثل الأعلى للمواطن عن طريق تربيتها الجبائية (Sa discipline fiscale) ، وبهذا تكون الإدارة الضريبية قد ساعدت المكلف على القيام بالتزاماته عن طريق توضيح دور الضريبة لهم، وفي نفس الوقت تحسين العلاقة بينهم (الإدارة والمكلف).

بالإضافة إلى هذه الوسائل الوقائية التي تتخذ على جميع الأصعدة من التشريع إلى الإدارة والمكلف بالضريبة، فقد توجد وسيلة أخرى وقائية وفعالة تربط بين هذه الوسائل وهي الحجز من المنبع.

---

[1]–Rivoli (J), Op.cit, P69

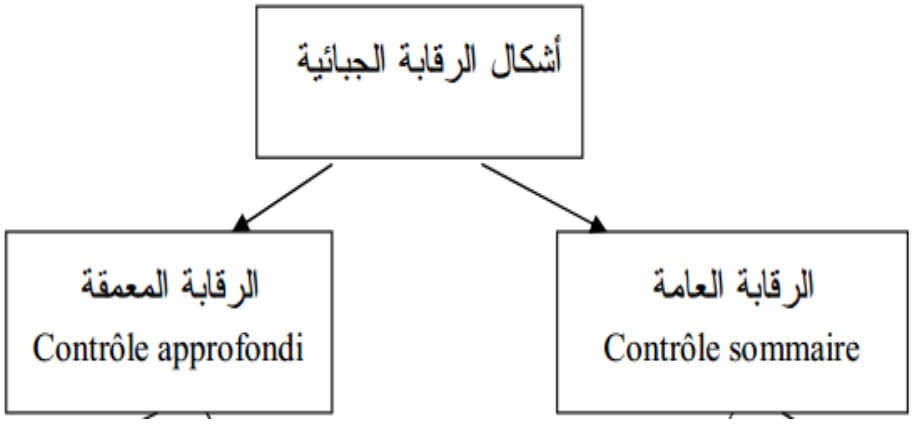
[2]–حسين عوض الله (زينب)، " **مبادئ المالية العامة** "،مرجع سابق، ص189

أن طريقة حجز الضريبة من المنبع (Retenue a la source) تقتضي بإلزام المكلف بدفع الضريبة مما لديه من أموال في الأرصدة البنكية والمالية، وهي طريقة لتحصيل عدد أكبر من الضرائب وأنجعها للحد من التهرب الضريبي.

**المطلب الثاني: الوسائل الرقابية**

ومن أجل التأكد من مصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، منح المشرع لإدارة الضرائب حق الرقابة الجبائية كوسيلة لحمايتها من التهرب الضريبي، وهي تعتبر كل فحص لتصريحات وثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية، قصد التأكد من صحة ما تحتويه، ومقارنتها مع ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها، وفقا لبرنامج مسبق مسطر من طرف مصلحة الرقابة الجبائية، وعلى المحققين إتباعه.

الرقابة الجبائية مقسمة إلى شكلين بحسب الجهة المكلفة بها حسب الشكل الآتي بيانه: **الشكل رقم02:** أشكل الرقابة الجبائية



**الفرع الأول: الرقابة العامة (Le contrôle sommaire)**

**أولاً: الرقابة الشكلية[1] (Le contrôle formel) :**

الرقابة الشكلية هي أول ما تخضع له التصريحات الجبائية للمكلف، ، تتمثل في مجموع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات، فتعد تصحيحا شكليا عليها، وتهدف للتأكد من صحة ودقة الكيفية التي قدمت بها المعلومات من طرف المكلف بالضريبة، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة.

الرقابة الشكلية هي التدخلات التي تعمل على تصحيح الأخطاء المادية وتدارك النقائص المرتكبة من المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى التحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر المتدخلة في تحديد الوعاء الضريبي.[2]

هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها، بقدر ما يهتم بالطريقة التي تم بها ملء التصريحات أي الشكل الذي جاءت به، أي التأكد من صحة المعلومات التي تكون الملف الجبائي للمكلف، حيث يحتوي الملف الجبائي على مجموعة من المعلومات الخاصة بالمكلف مهما كانت صفته، الذي يتم من خلاله متابعة كل نشاطاته، ويتكون من اسمه، لقبه، نوع النشاط، عنوان النشاط، العنوان الشخصي،...الخ.

فهذه الرقابة هي سوى فحص شكلي لمجمل التصريحات المقدمة من طرف المكلف دون القيام بأي تصحيح لما صرح به من أرقام ومبالغ تدخل في حساب الوعاء الضريبي.

---

[1]Instruction N°300, MF/DGI/ DOF du 30/05/1995 Le fonctionnement de l'inspection des impôts.

[2]Coline (P), La verification fiscal économique, 1979, P08.

**ثانيا :الرقابة على الوثائق(Le contrôle sur pièces) :**

الرقابة على الوثائق هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية ، وذلك على مستوى مكاتبها، حيث تطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقوم أعوان الضرائب بفحص دقيق للتصريحات ومقارنتها بالمعلومات والمعطيات التي بحوزتها في الملف الجبائي، ومن قبل مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها[1].

**الفرع الثاني: الرقابة المعمقة (Contrôle Approfondi)**

**أولاً: التحقيق المحاسبي(Vérification de Comptabilité) :**

تتمثل هذه الرقابة في التأكد من صحة الوثائق والدفاتر المحاسبية التي يمسكها المكلف بالضريبة والتي يفرضها عليه القانون التجاري والجبائي، لأنّه في حالة غيابها لا يمكن إجراء تحقيق محاسبي، فالهدف من التحقيق المحاسبي هو إظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تكون في محاسبة المكلف بقصد التأكد من صحة الأرقام والتصريحات والنتائج التي قدمها، والتي تدخل في حساب أساس تحديد الوعاء الضريبي، ويكون هذا باتخاذ كل الأساليب والطرق اللازمة لذلك، مع مراعاة إجراءات الضمان لصالح المكلف .

فيقصد إذا بالتحقيق المحاسبي مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع

[1]انظر المواد: 45 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

بعض المعطيات، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها[1] ،كما يمر التحقيق المحاسبي بثلاث مراحل:

أ- مرحلة التحضير للتحقيق المحاسبي

ب- إجراءات التحقيق المحاسبي

ج- نتائج التحقيق المحاسبي

**ثانياً: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة( La VASFE) :**

يشرع في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، للتأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.[2]

فهذا التحقيق هو مجموع العمليات التي ترمي أو تهدف إلى الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به (التصريحات على المداخيل العقارية، المداخيل المحققة خارج الوطن،...) فيستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من الوضعية المالية والمعيشية، أي العناصر المشكلة للنمط المعيشي له ولسائر أفراد أسرته.

**المطلب الثالث: التعاون الداخلي والخارجي.**

من الوسائل الوقائية كذلك لمعالجة التهرب الضريبي التعاون الداخلي والخارجي، والمقصود بالتعاون الداخلي التنسيق بين إدارة الضرائب مع إدارات أخرى لها علاقة بالتهرب الضريبي، خاصة إدارة الجمارك والتجارة، أما التعاون الخارجي،

[1]Casimir (J.P), Pour faire face à un contrôle fiscal, Paris, 1998, P258

[2]-أنظر: كل من المادة 06 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية

وهو التعاون الدولي المتمثل في إبرام الاتفاقيات الدولية الهادفة إلى تبادل المعلومات عن المكلفين المتهربين من دفع الضريبة، الذين يحولون أرباحهم إلى دول أخرى.[1]

فسنتناول هذين النقطتين التعاون الداخلي والخارجي بالتفصيل في الفرعين التاليين :

**الفرع الأول: التعاون الداخلي**

إن الإدارة الجبائية مهما كانت كفاءتها، لا تستطيع أن تكون فعالة في تطبيق أحكام القوانين الضريبية المختلفة على أكمل وجه دون اللجوء إلى التعاون بينها وبين الإدارات الأخرى في الدولة خاصة مصالح الجمارك، والمصالح التابعة لوزارة التجارة، فالجمارك تلعب دورا هاما من خلال كشفها لكل ما يتعلق بالاستيراد والتصدير وتزويد المصالح الضريبية بحجم المشتريات حتى تمكنها من حساب رقم المبيعات الحقيقي الذي يحققه المكلفون، وكذلك منعهم من تهريب أموالهم خارج الوطن، أما بالنسبة لمصلحة التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة فيتبين أهمية التعاون معها عن طريق تدخلاتها المستمرة في الحياة التجارية للكشف عن حجم العمليات بدون فوتره.

بالتالي من الوسائل التي تساعد على محاربة التهرب الضريبي هي عملية الاتصال والتنسيق بين أجهزة الدولة التي لها علاقة بالضريبة والتهرب الضريبي، ومن بين تلك الأجهزة الأساسية، الضرائب، الجمارك، والتجارة.

**الفرع الثاني: التعاون الخارجي**

لا تقتصر ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى حدود الدولة فقط، بل اتسع نطاقها على المستوى الدولي، فيعتبر التعاون الدولي من خلال إبرام الاتفاقيات الضريبية أداة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي، نظرا لما توفره من معلومات تساعد

[1] Yahia Denidni; Etude de droit fiscal Algerien, dar elkhaldounia édition ; Algérie, 2013.

الإدارة الضريبية على كشف التهرب، هذا ما جعل الدول الجزائرية والدول الأخرى تلجأ إلى التعاون الدولي فيما بينها ضرورة حتمية لمكافحة التهرب الضريبي، فحتى تكون محاربة التهرب الضريبي فعالة يجب أن تتوفر مصالح الإدارة الجبائية على كل المعلومات حول نشاط المكلف داخليا (عن طريق التنسيق بين الإدارات المختلفة في البلد الواحد) وخارجيا (عن طريق الاتفاق الدولي) من أجل كشف وضعيته المالية.

ويتم التعاون بين الدول عن طريق عقد اتفاقيات دولية، في الغالب هي اتفاقيات ثنائية، زيادة على التعاون مع المنظمات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) ولكن تجدر بنا الإشارة إلى أن الدول لا تبدي الاهتمام المنتظر منها للتعاون من أجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي، عكس الاهتمام الكبير الذي تقوم به من أجل معالجة الازدواج الضريبي (La Taxation Double) حيث قال في هذا الأمر الدكتور ناصر مراد بهذا الشأن أن المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون، لما قد ينطوي عليه من إجراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية، وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول المختلفة[1].

يتمثل التعاون الدولي في نقطتين، النقطة الأولى تنصب على اكتشاف وتحديد نطاق التهرب الضريبي، والثانية تتعلق بعملية التحصيل للضريبة المستحقة والتي خرجت من اختصاص الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى.

لكن يواجه التعاون الدولي صعوبات تؤول دون تحقيق الأهداف المرجوة منها، فبالنسبة للتعاون من أجل تحديد نطاق التهرب الضريبي واكتشافه المتمثل في تبادل الدول للمعلومات الضريبية فيما بينها، الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة بين

[1] مراد (ناصر)، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق" ،دار هومة ،الجزائر 2003، ص3

الدول المتعاقدة عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي، فنجد الدول نفسها ملزمة بإعطاء استفسارات من قبل بنوكها عن الحسابات الجارية أو الأوراق المالية لأشخاص طبيعية أو معنوية هم عملاؤها، مما يؤدي إلى معارضة ورفض البنوك إفشاء أسرار زبائنها حتى لا تخسر مصداقيتها.

فتلتزم الدول المتعاقدة بطلب معلومات عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي في الدولة المتعاقدة الأخرى، مما يؤدي إلى إفشاء الأسرار الاقتصادية، فضلا عن المعلومات الخاصة بالأرصدة النقدية والأوراق المالية والحسابات المودعة في البنوك، الأمر الذي لا يلقى قبولا من جانب كافة الدول فتعمد هذه الأخيرة إلى إعطاء معلومات وبيانات خاطئة[1]،حيث يتم عادة إبرام عقد بين البنك والعميل بمقتضاه يلتزم البنك بضمان سرية المعاملات المالية للعميل، بحيث تترتب مسؤوليته المدنية في حالة عدم الوفاء بهذا الالتزام .[2]

كما يتطلب كذلك التعاون من أجل تبادل المعلومات الضريبية اشتراك عدة دول، لأن الدول التي تكون خارج هذه الاتفاقيات تلجأ إليها رؤوس الأموال المتهربة من الضرائب، في غالب الأحيان التهرب الضريبي الذي تعاني منه دولة ما، تستفيد منه دولة أخرى عن طريق الجباية المتساهلة التي تجلب المكلفين المتهربين إلى ما يسمى المأوى الجبائي[3](LE refuge fiscal)، فتكون هذه الدولة غير مستعدة للتعاون الجبائي، وذلك لما يعود به التهرب الضريبي بالفائدة على اقتصادها الوطني، فتصبح بذلك الاتفاقيات الدولية عديمة الفائدة.

---

[1]Cosson (J), Les industriels de la fraude fiscale, Collection économie et société, édition le seuil, 1971, P169

[2]عدلي ناشد سوزي،"ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية ،" مرجع سابق، ص135

[3]Trotabas (L) et Cotteret (J.M), Droit fiscal, Précis Dalloz, 4eme Edition, 1980, P124.

قال في هذا الشأن كذلك "Cosson.J"أن إبرام هذه الاتفاقيات يؤدي إلى الحد من حرية انتقال رؤوس الأموال والاستثمار الأجنبي، فلا يلقى قبولا خاصة من تلك الدول التي تحتاج إلى رؤوس الأموال الأجنبية، من أجل تنمية رؤوس أموالها الوطنية، وتنفيذ مشاريعها الاقتصادية، والسلطات في هذه الدول (المأوى الجبائي) ترفض حتى إبرام هذه الاتفاقيات، وفي حالة البحث والتحقيق السلطات الوطنية هي التي تقود هذه التحقيقات، والسلطات الأجنبية يمكن لها فقط مطالعة الملفات المكونة عندها [1].

وهناك صعوبة أخرى تواجه هذا التعاون تتمثل في عدم قبول الممولين الإدلاء بمعلومات، وهم يعلمون أنه ستستفيد منها خزينة دولة أجنبية، رغم أنهم كانوا لن يرفضوا الإدلاء بها لو كانت لصالح الخزينة العمومية لبلدهم، فأدى هذا إلى الاتفاق عند إبرام المعاهدات على أن يكون تبادل المعلومات الضريبية بما يسمح به تشريع كل دولة ولا يتعارض مع النظام العام أو المصلحة الوطنية.

أما بالنسبة للتعاون من أجل تحصيل الضرائب الذي يهدف إلى تمكين الدولة المتعاقدة من تحصيل ديونها الضريبية في إقليم الدولة الأخرى المتعاقدة معها، شرط أن تكون الضريبة مستحقة الأداء، وأن يتم تحصيلها وفقا لقوانين الدولة المطلوب منها ذلك.

ويواجه تطبيق هذا الاتفاق عدة صعوبات كونه يتعدى على مبدأ سيادة الضريبة*،وكما نعلم أن نطاق تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان يعتمد على مبدأ إقليمية الضريبة [2](La territorialité fiscale) ويقضي على مبدأ الحرية

[1]Conson (J), Op.cit, P171

*السيادة الضريبية تخص إقليم دولة معينة يكون لها سلطة التصرف بوضع نظام ضريبي وفرض تطبيقه

[2]Cartou (L), Droit fiscal international et Européen, Dalloz, 2eme, Edition, 1986, P15.

الفردية، مما يؤدي بالدول المتعاقدة رفض هذا البند في الاتفاقية لما له من آثار سلبية على المصلحة الوطنية.

إن أغلب الاتفاقيات تنص في بنودها على جواز رفض طلب المعلومات والبيانات إذا كانت لا تتماشى مع قوانين الدولة المطلوب منها ذلك[1].

إن عدم رضا حكومات الدولة الدستورية عن مبدأ التعاون الإداري لما يتضمنه من أسس لا تتلاءم ومظاهر الحياة الدستورية، إذ ليس من المتوقع أن تقبل دولة دستورية تغلغل سلطات دولة أخرى داخل حدودها الإقليمية وتسخير هيئاتها لخدمة مصالح خزانة دولة أجنبية[2]، فيؤدي الاختلاف في أهداف السياسة الضريبية بين الدول تمسكها بمبدأ السيادة الضريبية إلى التقليل من فرص التعاون الدولي، إذ لا نستطيع أن نكون أمام تعاون ضريبي سليم وفعال بين دول يختلف فيها الهدف والمستوى الضريبي والاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

كما أن هذه الاتفاقيات تؤدي إلى الحد من حرية انتقال رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية، إذ تعتبر هذه الاتفاقيات سلاحا مشروعا في وجه الدول التي أبرمتها، فيؤدي برعايا الدول المتعاقدة إلى نقل أموالها إلى دول أخرى لم تلتزم بأحكام هذه الاتفاقيات.

بالإضافة إلى هذه العراقيل السالفة الذكر، هناك مشكل يتعلق باللاجئين السياسيين، حيث نجد الدولة التي يلجأ لها هؤلاء الأشخاص تجد نفسها في موقف حرج في تنفيذ الالتزامات التي فرضت عليها بمقتضى الاتفاق المبرم، وذلك عندما يقدم إليها طلب من الدولة التي ينتمي إليها اللاجئون السياسيون من أجل تحصيل الضرائب المستحقة عليهم.

---

[1] Trotabas (L), Op.cit, P124

[2] البطريق (يونس أحمد)،"المالية العامة "،دار النهضة العربية لبنان ،1984 ، ص:125

والآن سوف نذكر مجهودات دولية من أجل مكافحة التهرب الضريبي لكل من هيئة الأمم المتحدة(ONU)، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OCDE):

**1. مجهودات الأمم المتحدة في مكافحة التهرب الضريبي[1] :**

بمقتضى القرار 14-1978 للمجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة اتخذت تدابير لمكافحة التهرب الضريبي تتمثل في:

✓التحقيق في الصيغ المستخدمة لممارسة التهرب الضريبي، فيما يخص التبادلات التجارية الجارية على المستوى الدولي .

✓دراسة الحلول الممكن تقديمها لحل مشكل التهرب الضريبي وتهدف إلى :

✓تحقيق الخطط والطرق المستعملة من قبل مختلف البلدان لمكافحة التهرب الضريبي.

✓تقويم فعالية الاتفاقيات الثنائية والنظم الأخرى السارية المفعول الخاصة بالتبادلات.

✓دراسة إمكانية تشكيل مجلس تعاون مباشر في ميدان الضرائب

✓ إنشاء هيئة دولية وهي فكرة لقيت موافقة لعدد من الدول خاصة الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، وذلك لتحقيق الانسجام والتنسيق والتعاون الدولي حول القضايا الضريبية.

**2. مجهودات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)[2] :**

تبنى مجلس المنظمة قرارات تتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها من طرف أعضاء المنظمة، قصد مكافحة التهرب الضريبي الدولي هذه بعضها:

- التبادل بين الدول الأعضاء للمعلومات التي من شأنها أن تساعد على التحديد الصحيح للضرائب خاصة عن القيام بمبادلات تجارية .

---

[1] مراد (ناصر)، **فعالية النظام الضريبي** ، مرجع سابق، ص32- 3

[2] -http:// www. Obsevateurocde.Org

- اللجوء إلى التحقيقات لتحديد الضرائب على الدخل والأرباح بدقة من قبل دولة ما، مع احترام النظم التشريعية الوطنية لهذه الدولة المعنية .

- دراسة إمكانية تسهيل ومساعدة موظفي دولة ما في دولة أخرى للقيام بعمليات البحث واستغلال المعلومات التي من شأنها أن تساعد على التأسيس الدقيق للضرائب على الدخل والأرباح المستحقة لدى دولة أخرى.

- دراسة إمكانية التوفيق بين الوسائل القانونية والإدارية للإدارات الضريبية، قصد جمع المعلومات وممارسة حقوقها في الرقابة قصد مكافحة التهرب الضريبي .

كما أظهرت كذلك الجمعية البرلمانية الأوروبية انشغالات اتجاه المدى المتزايد للتهرب الضريبي، وترسيخ التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي وأقرت التوصيات التالية:[1]

- حث حكومات دول الأعضاء للمجلس الأوروبي على إلغاء القوانين المقيدة لمبدأ السر المصرفي، قصد تيسير التحريات في حالة التهرب الضريبي .

- حث الدول الأعضاء على الامتناع عن إنشاء قوانين ضريبية خاصة بمنح امتيازات ضريبية غير مبررة لبعض الشركات، فيما يخص مداخيلها الواردة من الخارج.

- أخذ كل الإجراءات اللازمة لتصدي أكثر لاستعمال مناطق ذات اقتطاع ضريبي منخفض من قبل الشركات متعددة الجنسيات لأغراض التهرب الضريبي .

-تطوير نظام فعال للإخضاع الضريبي على الشركات متعددة الجنسيات مهتمين أساسا بمشكل أسعار التحويل .

- إجراء دراسة حول الصيغ المختلفة للجرائم الاقتصادية والتعاون على مكافحتها.

[1]بوعزيزي رضا،" التهرب الضريبي في الجزائر1992-1996 "، رسالة ماجستير علوم اقتصادية ، جامعة الجزائر،1999ص112

**خاتمة الفصل الثاني :**

إن ظاهرة التهرب الضريبي بمختلف أنواعه المشروع وغير المشروع هي ظاهرة عالمية وليست حكرا على الدول المتقدمة فقط بل تشمل جميع الدول، وإن هذه الظاهرة ليست بالأمر البسيط كما يعتقد البعض، بل ظاهرة جد معقدة وصعبة يتعذر القضاء عليها ببساطة وبشكل نهائي، إذ يجب تجنيد كل الوسائل الممكنة والمتاحة لمحاربة الظاهر والتخفيف من حدتها، وإن هذه العملية يجب أن يشارك فيها كل من الدولة بمختلف مؤسساتها التشريعية والتنفيذية، الإدارة والمكلفين، ولا يكفي هذا ما لم تكن الإدارة خاصة حسنة عند كل الأطراف هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذه الظاهرة تكافح من دولة إلى دولة حسب الظروف السائدة، وحسب الإمكانيات المتاحة، وحسب درجة التقدم الذي وصلت إليه هذه الدول. لكن تبقى أهمية التشريع الضريبي جد هامة في القضاء على هذه الظاهرة عن طريق صياغة القوانين الضريبية بكل وضوح وصراحة، وضرورة التقليل من أنواع الضرائب والتخفيض من معدلاتها، كما يجب أن تكون الدولة صارمة في تنفيذ القانون، هذا إضافة إلى دور الإدارة الضريبية من خلال تحديثها وعصرنتها من حيث المنهج الإداري وأساليب العمل والهيكل التنظيمي، ودور المكلفين في هذه العملية.

وخلاصة القول أن التهرب الضريبي يضع حد لأهم عنصر في مالية الدولة وحائلا دون تحقيق سياساتها في شتى المجالات، وبذلك يكون عارضا في مسار التنمية مما يستدعي مكافحة هذه الظاهرة وذلك بمراعاة مختلف جوانبها، وأشكالها، أسبابها والحيل التي يستعملها المكلف للتخلص من دفع الضريبة، وعليه يجب على الدولة أن تسعى بشكل جدي لمكافحة هذه الظاهرة والتصدي لها، أو على الأقل التخفيف من حدتها، وذلك بمختلف الوسائل الممكنة والمتاحة، وخاصة عن طريق بعث ثقة الأفراد في الدولة ومؤسساتها، وهذا من أجل النهوض باقتصادها والتغلب على

مشاكلها خاصة بما يتعلق بالتنمية، التوظيف، رفع المستوى المعيشي لأفرادها، وقضايا أخرى ذات الصلة بقدرة التمويل. لكن عملية القضاء النهائي على ظاهرة التهرب الضريبي تبقى شبه مستحيلة وهذا كله يؤثر على التنمية الاقتصادية التي تصبوا إليها أي دولة من دول العالم.

# الفصـــل الثـــــــــالث

## استراتيجية عصرنة إدارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

**مقدمة الفصل:**

النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، والذي من خلاله يقوم المكلفين بالضريبة بالتصريح من تلقاء أنفسهم بالأسس الخاصة للضريبة[1]، فهو نظام يمنح للمكلفين حرية تصريحهم لمداخيلهم من تلقاء أنفسهم، لكن هذه الحرية ساعدت بشكل غير مباشر نمو أو تزايد ظاهرة التهرب الضريبي بمختلف أنواعه **(المشروع وغير المشروع)**، الذي يؤدي إلى تسرب حجم كبير من أموال الخزينة العمومية وانخفاض الإيرادات العامة، وبالتالي حرمان الدولة من إمكانيات مالية ضخمة لتغطية نفقاتها، وتغطية العجز المزمن الحاصل في ميزانية الدولة سنويا، وهذا نتيجة انخفاض إيراداتها العامة بسبب عدم مرونة الجهاز الإنتاجي، تراجع أسعار البترول ومنه انخفاض إيرادات الجباية البترولية.

كما أن التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي عرفتها الجزائر في السنوات الأخيرة شكلت العامل الأساسي لتطور واستفحال الظاهرة، وأهمها على سبيل المثال إزالة الاحتكار على التجارة الخارجية، تحرير الأسعار، الصعوبات والبطء للحصول على سجل تجاري، بالإضافة إلى تراجع هام لنشاط رقابة الإدارات الاقتصادية، وكذلك التباطؤ والصعوبات التي تواجهها إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة للتكييف مع الأنماط الحديثة للتسيير والمراقبة، مما زاد في تفاقم السلوكات المضرة لمصالح المجموعة الوطنية (البيع والشراء بدون فواتير، عدم استعمال الوسائل الجديدة للدفع، الصفقات المشبوهة ... الخ)، وانتشار النشاط الاقتصادي غير الرسمي، وعليه تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من بين الانشغالات التي يولى لها المشرع الجبائي الجزائري اهتماما كبيرا، فهي تقلص من أهمية وفعالية النظام الجبائي وتهدد وجوده، وعليه ومن أجل مكافحة الظاهرة والحد من انتشارها، أو التخفيف منها حيث لا يمكن القضاء عليها نهائيا، قامت السلطات الجزائرية بمختلف مؤسساتها وعن طريق إدارتها الجبائية إلى اتخاذ مجموعة من التدابير اللازمة، أهمها الإصلاح الجبائي الذي كان على المستوى التشريعي **(النظام الجبائي)** والإدارة

[1] Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettre de la DGI N$^0$ 68/2013.

الجبائية في حد ذاتها باعتبارها العامل الرئيسي في تفشي الظاهرة، وهذا بإتباع إستراتيجية خاصة بتحسين نوعية الخدمة من حيث تحسين علاقة الإدارة بالمكلفين بالضريبة، عن طريق استحداث مؤسسات تعتمد التخصص في التعامل مع المكلفين بالضريبة.[1]

وفي هذا الفصل سنحاول التطرق إلى الإصلاح الجبائي في الجزائر، وذلك بتقديم النظام الجبائي السابق، أسباب الإصلاح وأهدافه، وأهم مجالات الإصلاح في المبحث الأول، ثم واقع التهرب الضريبي من حيث مظاهره وأسبابه الحقيقية وأهم وسائل مكافحته في المبحث الثاني، ثم تقييم فعالية إستراتيجية عصرنه إدارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي عن طريق مؤشر التحصيل ،عدد المكلفين بالضريبة ،وعدد المتهربين من أداء الضريبة، في المبحث الثالث.

[1] حسب . إبراهيم بن علي، مدير العلاقات العمومية والاتصال، بالمديرية العامة للضرائب في تصريح له بجريدة المساء بتاريخ 2008/11/22.

## المبحث الأول: الإصلاح الضريبي في الجزائر

جاء الإصلاح الضريبي كنتيجة حتمية للتغيرات الجذرية في البيئة للواقع الاقتصادي والاجتماعي، ويقوم هذا الإصلاح على عقلنه الأداء الاقتصادي، وتحرير المؤسسة بإخضاعها للواقع الاقتصادي ولإفرازات السوق، مهما كانت طبيعته غامضة في بلد شهد تغيرات سياسية واجتماعية كالجزائر،فقد طرح الإصلاح الضريبي في الجزائر سنة 1991 ،وينصب هذا الإصلاح على ثلاث محاور أساسية هي:

- محور مالي يتمثل في إيجاد موارد مالية إضافية لتمويل ميزانية الدولة عن طريق تحسين المر دودية في الحصيلة الضريبية Les recettes fiscales ومكافحة التهرب الضريبي.
- محور اجتماعي يتمثل في إعادة توزيع الدخل.
- محور اقتصادي يتمثل في ضبط الأنشطة الاقتصادية وتوجيه التنمية.

كما يشمل الإصلاح المؤسساتي الخاص بالتشريع الجبائي، وإعادة هيكلة النظام الضريبي، والجهاز الإداري المتمثل في الإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبي[1]،وعلى العموم فالإصلاح الضريبي المتضمن إعادة هيكلة النظام الضريبي وتبسيطه، وخلق ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات عملية التنمية خصوصا في المرحلة الراهنة، مع تحديث إدارة الضرائب، يعتبر من بين البرامج التي تحقق زيادة في الإيرادات عن طريق تخفيض العجز في الميزانية، والتقليل من حدة التهرب الضريبي. وفي هذا السياق سنحاول التطرق إلى أهم أسباب الإصلاح الضريبي وأهم الأهداف المرجوة من هذا الإصلاح، وأهم جوانب الإصلاح.

### المطلب الأول: أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر.

إن اختلال نظام الضرائب في الجزائر جعله لا يخدم أهدافه المسطرة الأمر الذي جعله موضوع إصلاح أقره قانون المالية سنة 1991،إن كلمة الإصلاح تعني تغيير وضعية

[1]Ministère des finances, la lettre de la DGI N$^0$ 64/2012, Page

نظام ضريبي من إطار إلى آخر أهم وأحسن، وبعبارة أخرى هو عملية تغيرية تمس الإدارة والنظام الضريبي.

فبالنسبة للهيكل الضريبي لابد من تنظيم مصالحه مع توفير الإمكانيات الضرورية لضمان نجاح هذا المشروع، أما التغير في النظام الضريبي فيمس جميع أنواع الضرائب سواء المباشرة أو غير المباشرة، وللإصلاح أسبابه يمكننا تلخيصها في عنصرين هامين هما:

- ضعف النظام الضريبي.
- مشكلة التهرب الضريبي.

**الفرع الأول: ضعف النظام الضريبي.**

يعرف النظام الضريبي على أنه " مجموعة الضرائب المطبقة في بلد معين وفي لحظة معينة "[1]، يتكون من السياسة الضريبية، الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي كعناصر محددة له.

فنظام الضرائب في الجزائر وقبل الإصلاحات اتسم بعدة خصائص جعلته لا يخدم بصفة حقيقية مسار التنمية الاقتصادية للبلاد، نتيجة تناقض النظام مع المعطيات الاقتصادية الجديدة خاصة في فترة تميز بها الاقتصاد الوطني ببعض التقلبات، والتي لا تعد وأن تكون مرحلة انتقالية تربط بين نظامين عالميين هما نظام الاقتصاد الموجه ونظام الاقتصاد الحر، وحتى نتمكن من تحليل الخصائص السلبية للنظام الضريبي القديم قبل الإصلاحات لسنة 1991، يجب معرفة هيكل النظام الضريبي القديم ، أي ماهي أنواع الضرائب والرسوم التي كان يتضمنها؟،و أهم عيوب هذا النظام .

**أولا: النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات:**

إن النظام الضريبي الذي طبق في الجزائر منذ الاستقلال وإلى غاية أوساط السبعينات هو نظام موروث عن الاستعمار، ولو أنه قد حدثت بعض التغيرات الطفيفة،

[1] حنيش علي، مقدمة في علم الضرائب، دراسة في النظرية العامة للضرائب المطبقة في النظام الجزائري، منشورات دار الكتاب، الجزائر، إصدار 2011، ص: 45.

ويبرر المشرع تطبيقه لهذا النظام أنه لم يكن هناك خيار آخر بسبب الفراغ القانوني وتطبيق سياسة ملئ الفراغ آنذاك.

ومع كل هذا لجأت الدولة إلى تسوية بعض العراقيل الجبائية وهذا نتيجة لذهاب الإطارات الجبائية الفرنسية[1]،فالنظام الضريبي في الجزائر وقبل الإصلاحات التي دخلت حيز التنفيذ سنة 1992 كان يضم ثلاث عائلات من الضرائب:

1-الضريبة على الدخل.

2- الضريبة على الإنفاق.

3- الضريبة على رأس المال.

**1/ الضريبة على الدخل:** (حسب الوجهة الاقتصادية)

وهي ضريبة مباشرة تشمل:

**– الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية** * **(BIC)** :وعائها الضريبي يتمثل في المداخيل

الواردة من النشاط التجاري والصناعي.

**– الضريبة على أرباح المهن غير تجارية*(BNC):** وعائها الضريبي مداخيل المهن الغير تجارية مثل: المهن الحرة كالمحامات.

**– الضريبة على دخل الودائع والكفالات*(IRDC):** وعائها الضريبي مداخيل القيم المنقولة من ودائع وكفالات.

**– الضريبة على الأجور والمرتبات*(ITS):**الوعاء الضريبي هو أجور ومرتبات المستخدمين الأجراء، إضافة إلى المنح والعلاوات.

**– الدفع الجزافي*(VF):** ضريبة تقديرية تقتطع من مرتبات وأجور الموظفين يتحملها

[1]AbdelkaderBouderbal, Avocat, la fiscalité a la portée detous, la maison des livres 3 eme édition, 1987.

*BIC : Les Bénéficesindustriels et commerciaux.

*BNC : Les Bénéfices des profession non commerciales.

*IRDC :Impôtssur le revenue des créancesdépôts et cautionnements.

*ITS :Impôtssur les traitement et salaires.

*VF :versementforfaitaire.

المستخدم الذي يمارس نشاطه بالجزائر، سواء كانت شخص طبيعي، معنوي، هيئة، أو مؤسسة، مقيمة بالجزائر ( المواد: 182-189 من ق ض م ).

– **الرسم على النشاط الغير تجاري*(TANC)**:وعائه الضريبي يشمل رقم الأعمال الخاص بالنشاطات المهنية الغير تجارية.

– **الرسم على النشاط الصناعي والتجاري*(TAIC)**:الوعاء الضريبي يشمل رقم الأعمال (مجموع المبيعات للسلع والخدمات المنتجة) وليس الأرباح الخاصة بالنشاط الصناعي والتجاري.

– **رسم التطهير*(TA)**:يطبق في البلديات التي تستعمل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية يتحمل الرسم المالك للعقار.

– **الضريبة الوحيدة على المداخيل العلاجية*(CUA)**: تفرض وحيدة على المداخيل الزراعية (الأرباح الفلاحية) والمطبقة على قطاع التسيير الذاتي.

– **الضريبة التكميلية على مجموع الدخل*(ICR)**:

–**الرسم العقاري**: المداخيل الناتجة عن تأخير الملكيات المبنية أو الغير مبنية تخضع لضريبة الرسم العقاري،.والجدول التالي يوضح أهم معدلات الضريبة على الدخل بمختلف أنواعها والتي كانت سائدة في السبعينات والثمانينات أي قبل الإصلاحات الضريبية لسنة 1992/1991.

*TANC :taxesurl'activité des professions non commerciale.
*TAIC :taxesurl'activitéindustrielle et commerciale.
*TA :Taxed'assainissement.
*CUA : contribution unique agricole.
*ICR :Impôtcomplémentairesurlerevenue.

**الجدول رقم 01** : Tableau des taux d'imposition des impôts directs.

| | |
|---|---|
| **TAIC** | **2,55%** |
| **VF sur pension** | **3%** |
| **Contribution unique agricole** | **4%** |
| **Taxe forfaitaire due pour les entreprises étrangères** | **6%** |
| **VF** | **6%** |
| **TANC** | **6,05%** |
| **BNC** (nord du pays) | **25%** |
| **BNC** (sud du pays) | **11%** |
| **-A** Sociétéstaux normal | **55%** |
| -taux réduit | **30%** |
| - pour les sociétés d'économie mixte | **20%** |
| **-B** Personnes physiques et société en non collectif. | |
| -Bénéfice inférieurs à 14,400 DA……300 DA | |
| Bénéfice de 14.401 DA à 30.000 DA | **10%** |
| Bénéfice de 30.001 DA à 60.000 DA | **15%** |
| -Bénéfice supérieur à 60.000 DA | **25%** |
| -pour le sud les impôts sont diminués de | **15%** |
| -pour les zones déshéritées | **15%** |
| -promoteurs mobiléer | **25%** |
| -Taxe foncière | **40%** |

**La source:** Abdelkader Bouderbal "la fiscalité a la portée de tous" (étude historique – les impôts et taxes – contentieux – formulaire). La maison des livres Alger 3eme édition ,1987,P :127.

## 2/ الضريبة على الإنفاق:

تفرض الضريبة على الإنفاق عند استعمال الدخل، أي أنها تهدف إلى اقتطاع جزء من الدخل حين استخدامه، وتسمى بالضريبة على الاستهلاك، تشمل الرسم على رقم الأعمال، حيث يشمل رقم الأعمال الخاضع للضريبة ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم ذاته (رقم الأعمال خارج الرسم)،والرسم على رقم الأعمال الذي كان مفروض في الجزائر يتكون من رسمين:

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج *(**TUGP**).
- الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات *(**TUGPS**).

*TUGP :Taxe unique globale à la production.

**3/ الضريبة على رأس المال:**

يقصد برأس المال من وجهة نظر الضريبة " مجموع الأموال المادية والمعنوية القابلة للتقدير النقدي التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو كانت عاطلة عن كل إنتاج[1].

وعلى العموم في الجزائر الضريبة على رأس المال تشمل الضرائب على الملكية ما عدا الرسم العقاري، وهذه الضرائب محددة بقانون التسجيل في مناسبة تقديم قواعد التسجيل للعقود سواء بين الأحياء بصفة مكلفة أو رخيصة أو بين الورثة، هذه العقود تلتزم قوانين محددة نسبيا أو اقتصاديا.

والضريبة على رأس المال (الملكية) تتمثل في:

- **حقوق التسجيل:** بالنسبة لعملية تحويل لكامل الملكية (بيع عقار أو منقول) التنازل عن إجراء حق الملكية (الانتفاع)، نقل الانتفاع للأموال العقارية (الإيجار) نقل الملكية عن طريق الوفاة (المواريث)، الهيبات، القسمة، مبادلة الأملاك العقارية، عقود الشركة...الخ
- **حقوق الطابع:** الخاصة باستخراج الوثائق الإدارية المتمثلة في جواز السفر رخصة السياقة، بطاقة التعريف الوطنية...الخ

**ثانيا: عيوب النظام الضريبي السابق.**

تتميز النظم الجبائية في الدول النامية بسوء التركيب الهيكلي وكذا معدل مردوديتها الضعيف غير المتوازن، ويعد النظام الجزائري واحد من هذه الأنظمة بكل نقائصه وسلبياته، ومن بين العيوب التي كان يحملها النظام الجبائي السابق ما يلي:

*TUGPS :Taxe unique globale à la production de service.

[1] د. حنيش علي، **مقدمة في علم الضريبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

**1- ضعف العدالة في الاقتطاع:**

قد يؤدي اختلاف طرق تحصيل الضرائب لبعض من المداخيل إلى التأثير بالنظر لباقي المداخيل الأخرى[1]، حيث:

- لا تقتطع كل الضرائب من المنبع وهو ما يجعل التهرب الضريبي جد سهل بالنسبة للمكلفين بأنواع الضرائب الأخرى، في حين يكون ذلك صعبا إن لم نقل منعدما بالنسبة للضرائب على المرتبات والأجور خاصة في قطاع الوظيف العمومي.
- إن طريقة تحصيل الضرائب على المرتبات والأجور تتم بكيفية مسبقة عكس الضرائب الأخرى التي تستفيد من آجال معتبرة نسبيا.
- أغلبية الضرائب المباشرة تفرض بطريقة المعدلات النسبية* مما يجعل أمر اقتطاعها غير عادل بالنسبة لذوي الدخل الضعيف مقارنة مع الدخول المرتفعة.
- تغلب النظرة الظرفية على المشرع، إذا بها تفسر التعديلات والتغيرات المستمرة، والتي لا تخدم في بعض الأحيان إلا تلك الفترة ويظهر ذلك كمثال في مدى تفضيل قطاع أو نشاط معين بإفراط عن طريق إجراءات جبائية معينة على غرار نشاطات أو قطاعات أخرى.*
- الضغط الضريبي تتحمله فئة قليلة من المجتمع (الأجراء، أو الطبقة العاملة).

**2- غموض وتعقد النظام الضريبي:**

ويظهر ذلك من خلال:

- تشوه بنية النظام الضريبي جباية عادية، جباية بترولية.
- اختلال هيكل الإيرادات الضريبية بهيمنة الضرائب غير المباشرة فيه.

---

[1] كمال شريط، مذكرة ماجستير، **الرقابة الجبائية في الجزائر**، الإجراءات والأدوات، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تبسة، جامعة منتوري قسنطينة، 2004/2003، ص: 81.

* ما عدا الضريبة على الدخل التكميلي (ICR).

* كما كان الحال للضريبة التكميلية على مجموع الدخل (ICR)، إذ بلغ معدل الشريحة الأخيرة 80% عندما يصل الدخل إلى 70000 دج والهدف محاربة القطاع الخاص نتيجة التوجه الإشتراكي "المواد 103-140 من قانون الضرائب المباشرة"

- الضغط الضريبي المرتفع نتيجة لتعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، مثال: قدر الضغط الضريبي لسنة 1986 محسوبا على أساس كل الاقتطاعات الضريبية بمعدل 45,6%، وسنة 1987 قدر بـ 46% مما يعني الثقل الكبير للاقتطاعات.
- تعقد النظام الضريبي كنتيجة للجمع بين الضرائب النوعية، ونظام الضرائب العامة، ولكثرة الإعفاءات وكثرة النصوص التشريعية.
- تعدد أنواع الضرائب، والمعدلات، والجداول، وأنظمة وطرق فرضها، حيث فيما يخص الضرائب المباشرة تتمثل في عدة أنواع من الضرائب وكل نوع تفرض عليه تقنية ضريبية في مجال تطبيقه، بالإضافة إلى ذلك يتعب الممول بكثرة التصريحات لأنه لكل نوع من الضريبة تصريح خاص بها، وهذا يزيد من ملل المعني بها، وبالتالي تسبب مشاكل وبعض التعطيلات بالنسبة للإدارة الضريبية، كما يكلفها من ناحية الأوراق والوثائق الرسمية(تكاليف مالية مرتفعة)، أما من ناحية الضرائب غير المباشرة فمن حيث مجالات تطبيقها المحدودة، وتعدد المعدلات والنسب والحد من الحق في المنازعات تعتبر جد معقدة وغامضة ومجحفة في حق المكلف بالضريبة.
- عدم مرونة النظام الضريبي، وكثرة الإعفاءات.

**الفرع الثاني: مشكلة التهرب الضريبي.**

من أجل التقليل من حدة التهرب الضريبي بمختلف أنواعه، قامت الجزائر ببذل جهود معتبرة لإصلاح الجباية وجعلها أكثر عدالة وملائمة، إلا أن التهرب الضريبي خاصة عند تقدير الأرباح والمداخيل الخاضعة للضريبة وبالأخص الضريبة المباشرة يبقى ملازما لأي اقتطاع نتيجة لأسباب غالبا ما تعود إلى:

- الخلل في التشريع.
- ضعف الإدارة الضريبية (الجهاز الإداري).
- نقص الوعي الضريبي.

**أولا: الخلل في التشريع الجبائي**

إن المحاولات العديدة والمتكررة للدولة في تعديل النظام الضريبي وجعله يتماشى وتوجيهات الجزائر بعد الاستقلال مباشرة أو بعدة سنوات لم يكن بالأمر اليسير، إذ تجلت آثاره السلبية بوضوح في تلك التعديلات الكثيرة والمستمرة (كثرة اللوائح والقوانين التشريعية التي لا تخلو في الغالب من الثغرات)، حيث أن تعدد أنواع الضرائب وارتفاع المعدلات، وتعدد أنظمة وطرق فرض الضريبة كلها عوامل جعلت النظام الضريبي الجزائري القديم نظاما معقدا يصعب تطبيقه والتحكم فيه، الأمر الذي أدى إلى كثرة الاختلافات والمنازعات الضريبية من ناحية، وعدم تحقيقه لأهدافه المنشودة من ناحية أخرى، وذلك أن عدم استقرار النظام الضريبي وكثرة التعديلات التي تطرأ عليه تقريبا كل سنة، صعبة المهمة على الإدارة من جهة وعلى المكلف من جهة أخرى، كما جعلته يفقد الثقة في إمكانية إسهام الضريبة كأداة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والتي تعود عليه بالنفع العام، الأمر الذي جعله يتهرب منها،ومن أهم عيوب النظام الجبائي المؤدية للتهرب الضريبي ندرج ما يلي:

- تعدد أنظمة تقدير الربح الخاضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC) من نظام التقدير الحقيقي إلى نظام شبه حقيقي إلى التقدير الجزافي، وقد أدى هذا التعدد إلى تعقيد النظام الضريبي حيث وجدت الإدارة الضريبية مشاكل كثيرة عند التطبيق كما صعب على الممولين فهمه، وبالتالي التهرب من دفعها.
- صعوبة تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة على المهن الحرة نظرا لصعوبة مراقبة هذه الدخول عند الحصول عليها، حيث من الصعب مثلا معرفة عدد المرضى الذين يعاودون الطبيب شهريا أو سنويا، أو عدد القضايا التي يتولى المحامي الدفاع عنها خلال فترة معينة.
- الازدواج الضريبي المفروض على الضرائب المباشرة وبالأخص الضريبة على الدخل.

- الضغط الضريبي المرتفع الذي يقع على المكلف يؤدي به إلى التخلص أو التملص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.

**ثانيا: ضعف الإدارة الضريبية:**

تمثل الإدارة الضريبية ذلك الجهاز الإداري القائم على تنظيم (فرض) الضرائب وتحصيلها، وقد يترتب عن سوء تنظيم الإدارة الضريبية واختلاف أجهزتها ونقص عدد وكفاءة مستخدميها القائمين على تحصيل الضرائب وجبايتها إلى تشجيع التهرب الضريبي، وفيما يتعلق بالإدارة الضريبية في الجزائر، فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي:[1]

- ضعف اليد العاملة غير المؤهلة وغير القادرة على أعمال المراقبة والمتابعة والتحصيل.
- نقص الأجهزة الحديثة من وسائل الإعلام الآلي ....الخ
- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية، مثل روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة والمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.
- غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة أو المرئية، في حين نجد أنه في الكثير من الدول مثل كندا هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى (كالتربية الوطنية، التكوين المهني، التعليم العالي...)من أجل نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد.
- لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد بحيث توجد هيكليين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي، والبرامج

[1] عبد المجيد قدي، **فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية**، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995، ص: 250.

بينهما متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام والواجب أن يكون طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية.

- ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حاليا إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية، التسويق الاجتماعي والعلاقات العامة.

إذا ضعف الجهاز الإداري أدى إلى نقص التجاوب بين الإدارة والمكلفين بالضريبة، مما زاد من حدة التهرب الضريبي، ونظرا للنقائص السابقة للنظام الضريبي، والمشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية، فإن النظام الضريبي الجزائري لازال بعيدا كل البعد عن المعايير الدولية في الأداء الضريبي.

**ثالثا: نقص الوعي الضريبي:**

كلما قل شعور المكلفين بواجبهم المالي اتجاه الدولة كلما كان الباعث قويا وملموسا للتهرب من الضريبة، ويبدو ذلك واضحا وجليا في انتشار هذه الظاهرة وقد ترجع أسبابها في الجزائر إلى:

- شعور الأفراد أن فرض الضريبة مرتبط بالأهداف الاستعمارية حيث مثلت بالنسبة لهم خلال فترة معينة أداة من أدوات السيطرة، وبالتالي ساد هذا الاعتقاد حتى بعد خروج المستعمر من الجزائر غير مدركين ما للضريبة من دور فعال سياسيا، اقتصاديا، واجتماعيا.

- إن الكثير من المكلفين لم يدركوا مقدار النفع الذي يعود عليهم من جراء مساهمتهم في دفع الضريبة المفروضة عليهم، وتحمل الدولة نفقات ضخمة في ميادين شتى من تعليم، صحة، بناء، إنشاء الطرقات ... الخ، وهذا الأمر أصبح محل شك وريبة بالنسبة للمكلف لاعتقاده أن الدولة تسيء باستخدام الأموال العامة في أوجه غير مفيدة، مما جعل البعض منهم يفكر في استعمال طرق الغش، التحايل والتدليس بوسائل مختلفة للتهرب من دفعها.

- شعور المكلفين بعدم عدالة الأعباء الضريبية بسبب ارتفاع معدلاتها أو الازدواج الضريبي أو سوى تطبيق النصوص القانونية الخاصة بالضرائب بصفة نزيهة وعادلة بين المكلفين فضلا على أن المكلف يحسب التزامه تجاه الدولة ويحاول المقارنة دائما بين المنفعة التي يحصل عليها من جراء التهرب والعقوبات التي يتعرض لها.

**المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي ودوافعه.**

يهدف الإصلاح الضريبي إلى أن تلعب الضريبة دورا جديدا لمواكبة النظام الاقتصادي الجديد، وبأن تستعمل كأداة لتشجيع الأنشطة الاقتصادية، وتوجيهها توجيها يتماشى ومتطلبات التنمية الاقتصادية، كما يرمي إلى تحقيق هدف رئيسي يكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني سيما تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية[1]، والجدير بالذكر أن الإصلاح الضريبي في الجزائر جاء في إطار الاتجاه العالمي نحو الإصلاح الضريبي الذي يعتمد على توسيع الوعاء الضريبي، وتخفيض أسعار الضريبة، عدالة الضريبة، تحسين الإدارة الضريبية.

**الفرع الأول: دوافع الإصلاح الضريبي.**

من أجل إيجاد نظام ضريبي فعال ومرن يتماشى مع المستجدات الاقتصادية الجديدة، ويتفادى نقائص النظام القديم، جاء الإصلاح الضريبي يبتغي تحقيق ما يلي:

**أولا: إعادة هيكلة وتنظيم إدارة الضرائب**

يهدف هذا الإجراء إلى إعطاء أكثر استقلالية وفعالية للإدارة الضريبية من خلال:

- وحدة التوجيه والإدارة، سواء على المستوى المركزي أو على مستوى المصالح الخارجية لإدارة الضرائب.
- استقلالية التسيير سواء تعلق الأمر بالنسبة للموارد البشرية أو الموارد المالية والمادية.

[1] Ahmed Sadoudi, la réformefiscale, annales de L'I.E.D.F ,koléa, algérie ANEP, 1995, P : 90.

- عصرنة الإدارة عن طريق إدخال الإعلام الآلي في كل المصالح الجبائية وتحسين نوعية الخدمة، وإنشاء هياكل ومؤسسات متخصصة.
- تقريب الإدارة من المواطن والشفافية، من أجل التخفيف من حدة التهرب الضريبي.

**ثانيا: إرساء نظام جبائي بسيط ومستقر في تشريعاته**

الإصلاح يهدف إلى نزع التعقيد والغموض في القانون الجبائي، مما يجعله نظاما عصريا قادر على لعب الأدوار المنوطة به.

**ثالثا :مرونة النظام الجبائي وعدالة تشريعاته:**

وذلك بمحاولة الوصول إلى علاقة واضحة يتم من خلالها إحداث تقارب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة.

**الفرع الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي:**

من أجل تحقيق غاية رئيسية تكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني وتحقيق التنمية الاقتصادية، عن طرق تحقيق التوازن المالي والاقتصادي، ومحاربة التهرب الضريبي، وتحقيق مردودية جبائية، أدرجت الإصلاحات الضريبية في الجزائر سنة 1991 ليتم تنفيذها سنة 1992 بشكل رسمي، حيث تهدف إلى ما يلي:

**أولا: الأهداف الاجتماعية:** السعي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين من خلال الإجراءات التالية:

- التميز بين الأشخاص المعنوية والطبيعية، وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.
- التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية.
- توسيع نطاق تطبيق مختلف أنواع الاقتطاعات هذا من جهة، ومن جهة أخرى مراعاة المقدرة التكلفية للمكلف (مستوى الدخل) وذلك بتقدير الإعفاءات اللازمة لذلك.
- التقليل من الإعفاءات.

**ثانيا: الأهداف الاقتصادية:** إن التحولات الاقتصادية يجب أن يصاحبها نظام ضريبي جديد يلائم الإصلاحات ويشجع المستثمرين وتوسيع المشاريع من خلال الامتيازات الضريبية الممنوحة، مما يجعل من الضريبة أداة رئيسية لتعزيز برنامج الإصلاح الاقتصادي، ولعب دور محرك من أجل:

- عدم عرقلة وسائل الإنتاج.
- توفير المناخ الملائم للاستثمار.
- توفير حوافز للقطاع الخاص وخلق المنافسة.
- تبني سياسة ادخارية وتوجيهها باتخاذ القطاعات الإنتاجية.

**ثالثا: الأهداف المالية:**

وذلك بالسعي إلى تحقيق ما يلي:

- زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة، وبالتالي السعي إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.
- تحقيق مردودية جبائية جيدة ومرتفعة عن طريق محاربة التهرب الضريبي، حيث يعتبر هذا الأخير أحد المشاكل الهامة التي يواجهها النظام الضريبي، إذ يؤدي إلى إضعاف مردودية، ونقص الحصيلة الضريبية ولخطورة هذه الظاهرة قام المشرع الجزائري بإصلاحات ذات البعد الإداري والتشريعي.[1]

**رابعا: الأهداف التقنية:**

نظرا لتعقد وثقل النظام الضريبي الجزائري، فإن مسعى المشرع في اقتراح الإصلاح من الناحية التقنية يهدف إلى :

- تبسيط النظام الضريبي من خلال استبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة، وإلغاء ضرائب واستبدالها بضرائب أخرى.

[1] د.ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادي، الجزائر،2004،ص: 39-45.

- إيجاد إدارة ضريبية فعالة باعتبارها همزة وصل بين المكلفين والنظام الضريبي، عن طريق عصرنة الإدارة سواء من حيث الوسائل المادية والبشرية (وسائل الإعلام الآلي، رفع كفاءة الموظفين مهنيا...)، وتحسين نوعية الخدمة والاستقبال.

**المطلب الثالث: واقع الإصلاح الضريبي في الجزائر.**

حسب صندوق النقد الدولي فإن الإصلاح الضريبي يمر عن طريق العمل على تصحيح التشوهات الهيكلية في نظام الضرائب، وعلى زيادة الإيرادات بهدف تخفيض عجز الميزانية، وذلك اعتمادا على تخفيض عدد أسعار الضرائب على رقم الأعمال، إدخال الضريبة على القيمة المضافة، وإقرار ضرائب على أرباح المشروعات والضريبة التصاعدية على الدخل الشخصي ذات وعاء واسع[1]، وذلك باتخاذ تدابير إصلاحية جبائية متمثلة في إعداد هياكل ضريبية تتسم بتوسيع الوعاء الضريبي، ترشيد معدل الضريبة، تبسيط النظام الضريبي، وإصلاح الإدارة الضريبية.

والجزائر من بين الدول التي أخذت بالتدابير الإصلاحية المقترحة من طرف صندوق النقد الدولي، حيث أن مسار الإصلاحات الضريبية الجديدة في الجزائر الذي أدرج في قانون المالية 1991، والذي طبق بشكل فعلي وميداني ابتداء من سنة 1992 في قانون المالية، استهدف إصلاحات على مستوى الإدارة الضريبية عن طريق إعادة تنظيم هياكلها وعصرنتها في مجال التسيير، تحسين علاقة الإدارة بالمكلف (تحسين نوعية الخدمة)، إدخال وسائل الإعلام الآلي...الخ، وإصلاحات على مستوى النظام الضريبي فيما يخص هيكله، وذلك بإحداث ثلاث أنواع رئيسية من الضرائب: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على القيمة المضافة، وذلك بتعديل قائمة الضرائب النوعية التي عوضتها ضريبتي *(IRG)و (IBS)*، وكذا

[1] انظر جورج كوبيتس، إريك أوفرادال ،" السياسة المالية في الاقتصاديات التي تمر بمرحلة انتقال تحد كبير"، مقال منشور في مجلة التمويل والتنمية، ص.ن.د، واشنطن، العدد 4، ديسمبر 1992.

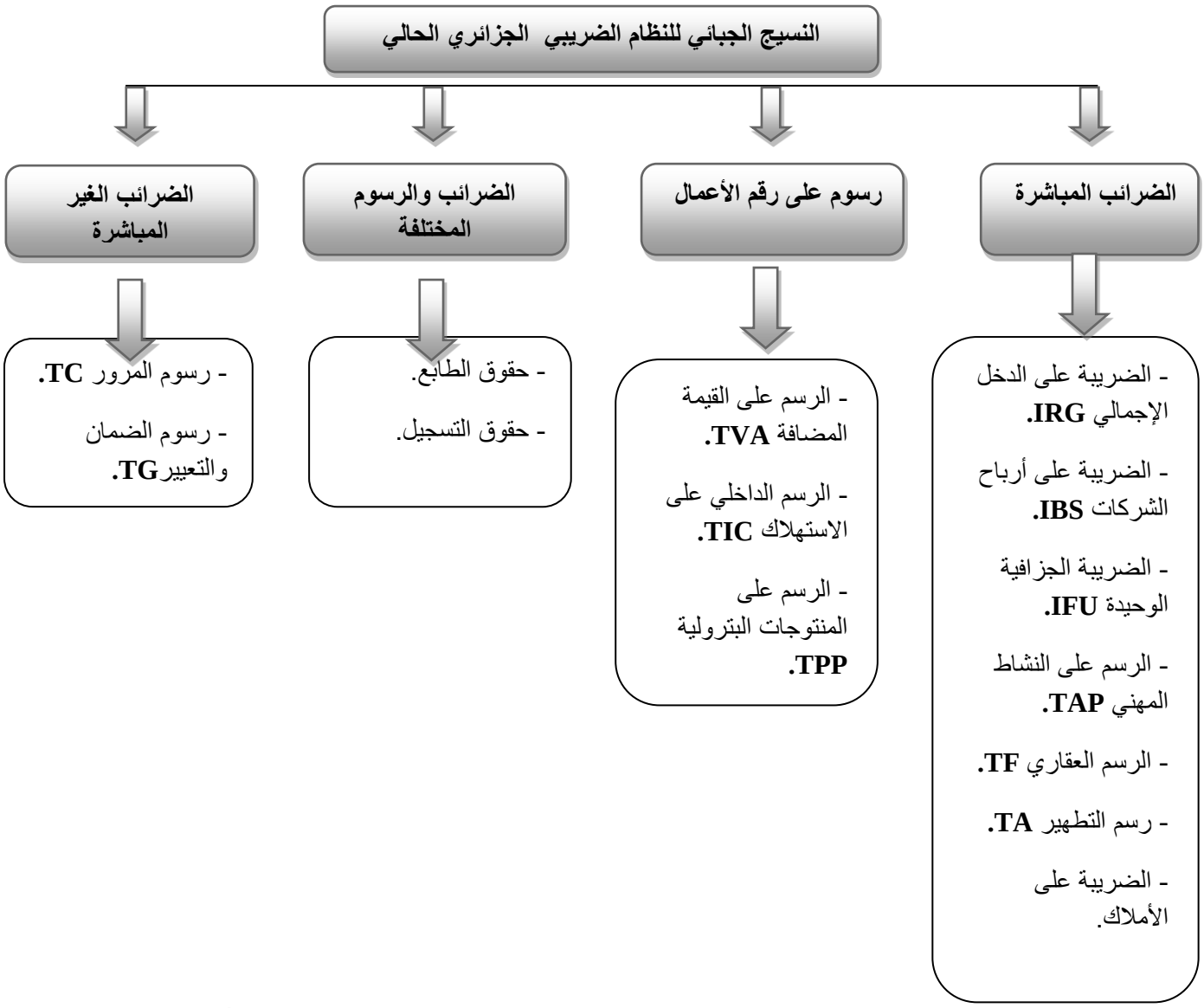
*IRG :impôt sur le revenue globale.

*IBS :impôt sur les bénéfice des sociétés.

تعديل بعض من الرسوم، حيث يتضح الفرق بين الضرائب المفروضة في النظام القديم والنظام الحالي، كما أن الضرائب غير المباشرة عرفت إحداث ضريبة جديدة هي الرسم على القيمة المضافة تعويضا للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS).

ويمكن توضيح النظام الضريبي الجزائري الحالي والساري المفعول ميدانيا إلى يومنا هذا في الشكل التالي:

**الشكل رقم 03:** النسيج الجبائي للنظام الضريبي الجزائري الحالي




**TIC** : Taxe intérieure de consommation.

**TPP** : Taxe sur les produits pétroliers.

**TC** : Taxe de circulation.

**TG** : Taxe de garantie et d'essai.

**المصدر:** من إعداد الطالب بناءا على سلسلة الدليل الجبائي للنظام الضريبي الجزائري، المديرية العامة للضرائب، 2011.

**الفرع الأول: إصلاحات الضرائب المباشرة.**

لقد سمح الإصلاح الضريبي في الجزائر من جهة بالنسبة للأشخاص الحقيقية بإنشاء ضريبة وحيدة على الدخل (IRG)، ومن جهة أخرى سمح للشخصيات الاعتبارية بإنشاء ضريبة خاصة بهم وهي الضريبة على أرباح الشركات (IBS).

**أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي.**

**1- تعريفها**

لقد تم إنشاء الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب المادة 38 من قانون المالية 1991، وقد جاء إحداثها لتبسيط النظام الضريبي السابق الذي كان يتكون ن تقريبا من 11 ضريبة، فالنظام السابق لم يكن يسمح بمراقبة مختلف المداخيل التي يمكن أن يحصل عليها نفس الشخص، مما يسمح ويزيد من فرص التهرب الضريبي.

تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي للمكلف بالضريبة"[1].

**2- خصائصها**

من هذا التعريف نستنتج خصائص لهذه الضريبة والمتمثلة فيما يلي:

- ✓ تفرض على مداخيل الأشخاص الطبيعيين.
- ✓ ضريبة مباشرة وعامة.
- ✓ تفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف عن طريق خصم التكاليف وخسائر السنوات السابقة من مجموع الدخل الإجمالي.
- ✓ تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي بواسطة جدول تصاعدي وليس نسبي.
- ✓ يتم تحصيل هذه الضريبة سنويا وفي تصريح يقدم من طرف المكلف.

**3- مجال تطبيقها.**[1]

[1]Art 01 du code des impôts directes, code des impôts, édition berté, Alger, 2011.

ينحصر مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي على الأشخاص والمداخيل.

**3-1-الأشخاص الخاضعون للضريبة:**

المكلفون بهذه الضريبة هم الأشخاص الآتون:

- الأشخاص الطبيعيون.
- أعضاء شركات الأشخاص.
- الشركاء في الشركات المدنية المهنية.
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له شركات التضامن.

**3-2-المداخيل الخاضعة للضريبة:**

تتمثل المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي فيما يلي:

- الأرباح الصناعية والتجارية.
- الأرباح غير التجارية.
- المداخيل الفلاحية.
- المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات.
- ريوع رؤوس الأموال المنقولة.
- الرواتب والأجور.

**4-معدلات فرض الضريبة:**

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي، والساري المفعول ابتداءا من سنة 2008 إلى يومنا هذا و هو كما يلي:

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، سلسلة الدليل الجبائي، الجزائر، طبعة 2011، ص: 05.

**الجدول رقم 02:الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي ابتداء من 2008 إلى يومنا هذا:**

| قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار) | نسبة الضريبة |
|---|---|
| لا يتجاوز 120.000 | %0 |
| من 120.001 إلى 360.000 | %20 |
| من 360.001 إلى 1.440.000 | %30 |
| فوق 1.440.000 | %35 |

**المصدر**: قانون المالية 2008.

**4-1-معدلات الاقتطاع من المصدر**:[1]تكتسي هذه المعدلات طابعا تحريريا، فبالنسبة لـ:

**أ- الأرباح غير التجارية:**

- 24% يتم تطبيقها على المبالغ المدفوعة مقابل تأدية الخدمات.
- 24% يتم تطبيقها على المبالغ المدفوعة لمؤسسات أجنبية ليس لها منشآت دائمة في الجزائر، مقابل تأديتها لخدمات.
- 24% يتم تطبيقها على ريوع عائدات المؤلف (كتاب، موسيقيون)ورثتهما الموصى لهم بحقوقهم، والريوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة الاستغلال لشهاداتهم، أو بيع علامات صنع ...الخ.
- 15% محررة من الضريبة، يتم تطبيقها على المبالغ المدفوعة على شكل أتعاب أو حقوق تأليف الفنانين الذين لديهم موطن جبائي خارج الجزائر.

**ب- ريوع رؤوس الأموال المنقولة:**

- 10% تقتطع من إيرادات الديون والودائع والكفالات (اقتطاع من المصدر).
- 1% تقتطع من الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار التي يملكها الخواص، تطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن 50000 دج.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

- 10% تطبق على قسط الدخل الذي يتجاوز 50000 دج.
- 15% تطبق على الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين في الجزائر.
- تخضع المداخيل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار للتشغيل للاقتطاع من المصدر بنسبة 1% محررة تطبق على المداخيل التي لا تتجاوز 50000 دج، و 10% غير محررة لما فوق المبلغ.
- 20% تطبق على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين الغير المقيمين.
- 15% تطبق على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين.

**ج- الرواتب والأجور:**[1]

- تخضع الرواتب والأجور المدفوعة من قبل المستخدمين لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوب شهريا.
- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها وكذا استدراكات الرواتب التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين: 10% من دون تطبيق تخفيض.
- تخضع أجور الموظفين التقنيين و المؤطرين ذوي الجنسية الأجنبية المستغلين من طرف المؤسسات الأجنبية العاملة في الجزائر لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوب شهريا.
- 15% دون تخفيض تطبق على المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذا المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره،ص: 6.

**د- المداخيل الإيجارية:**

والمتعلقة بالأملاك العقارية المبنية والغير مبنية حيث:

- تخضع المداخيل المتأتية عن تأجير الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني بصفة مدنية للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 7%، محررة من الضريبة.
- تخضع المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني لضريبة الدخل الإجمالي بنسبة 15% دون الحق في تطبيق التخفيض.
- تخضع إيرادات كراء قاعات الحفلات والأسواق والسيرك إلى دفع تلقائي بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15% محررة من الضريبة.

يسدد مبلغ الدفع التلقائي من طرف المستفيدون من الإيرادات لدى قابض الضرائب المختص إقليميا قبل 20 يوما من الشهر الموالي للشهر الذي تم أثناءه تحصيل المبالغ.

**ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS).**

تأسست هذه الضريبة في الجزائر بموجب القانون 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن في قانون المالية لعام1991،[1] وجاءت هذه الضريبة لتعويض الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، وتطبق على جميع الأشخاص المعنويين الذين يحققون أرباح في الجزائر، وبالتالي فإنشاء هذه الضريبة أدى إلى إلغاء التميز بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية، والشركات العمومية والخاصة.

**1-تعريفها وخصائصها.**

**1-1-تعريفها:**

" تؤسس ضريبة سنوية تحل محل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية المشار إليهم في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تسمى بالضريبة على أرباح الشركات ".[2]

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 10.
[2] المادة 135 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 1992.

### 1-2-خصائص الضريبة على أرباح الشركات:[1]

تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص أهمها:

- ضريبة وحيدة: تفرض على مجمل الأرباح المحققة دون التميز بين مصادر هذه لأرباح.
- ضريبة سنوية: لأنها تفرض مرة واحدة في السنة ووعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة.
- ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لنسبة (معدل ثابت).
- ضريبة تصريحيه: تعتمد على التصريح الإجباري للمكلف من خلال إرسال ميزانية الجبائية لمفتش الضرائب قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة تلي سنة تحقيق الربح.

### 2- مجال تطبيقها:[2]

### 2-1-الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة:

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة من طرف:

- شركات رؤوس الأموال (شركات ذات أسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات بالتوصية ذات أسهم).
- شركة الأشخاص الذين اختاروا إخضاعهم للضريبة على أرباح الشركات.
- مؤسسات وهيئات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.
- الشركات التعاونية واتحاداتها.
- شركات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة.
- الشركات المدنية التي اختارت إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات، يرفق بطلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون

[1] أ.حميد حمو، الدكتور منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الطبعة الأولى، 2009،ص: 122.
[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. هذا الاختيار لا رجعة فيه طول مدة حياة الشركة.

- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المشكلة والمعتمدة ضمن الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري بهما العمل.
- الشركات المنجزة للعمليات و المنتوجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## 3-المعدلات الضريبية:[1]

تحدد نسبة الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- 23% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء* والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية.
- 25% بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.
- 25% بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من 50% من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسم (HT).*

## 3-1-معدلات الاقتطاع من المصدر:[2]

- مداخيل الديون والودائع والكفالات.....10% (قرض ضريبي).
- الإيرادات المتأتية من سندات الصندوق غير الاسمية.....50% (محررة من الضريبة).

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

* يقصد بأنشطة إنتاج المواد، تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد.

*HT :Horttaxe.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

- الإيرادات المحصلة في إطار عقد إدارة الأعمال.....20% (محررة من الضريبة).
- مداخيل المؤسسات الأجنبية التي لها منشأة دائمة في الجزائر في إطار صفقات متعلقة بتقديم الخدمات.....24%.
- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت مقدمة أو مسلمة بالجزائر....24%.
- العائدات الممنوحة لمخترعين متواجدين بالخارج مقابل منح رخصة استغلال براءات اختراعهم أو بيع التنازل عن علامات صنع أو طرق صنع.....24%.
- الأرباح المحولة إلى شركات أجنبية غير مقيمة من قبل شركاتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى غير مقيمة في الجزائر بالمفهوم الجبائي.....15%.

**ثالثا : الضريبة الجزافية الوحيدة [*](IFU)**

في إطار تبسيط النظام الجبائي، وإعادة تشكيله، الذي أصبح ضرورة حتمية من أجل التخفيف من عبء الضريبة التي يتحملها المكلفون بالضريبة وبالتالي التخفيف من حدة التهرب الضريبي، كانت المصادقة على المخطط التنظيمي الجديد ترتكز أكثر على معيار القدرة التساهمية فإن عناية خاصة يجب أن تمنح لفئة صغار المكلفين بالضريبة والمعروفة بفئة الجزافيين، والتي تقارب تعدادها حوالي المليون مكلف بالضريبة[1]، وعليه فإن السوسيولوجية الجبائية لهذه الفئة من المكلفين بالضريبة قد أطلعتنا عن رغبتها الملحة والمتجددة لوضع نظام فرض ضريبي مبسط يكون في مستوى الثقافة الجبائية التي تتسم بها، اعتبارا لهذه المعطيات، فإن المشرع قد أعاد تشكيل النظام الجزافي لفرض الضريبة

[*]IFU :impôt forfaitaire unique.
[1] La lettre de la direction générale des impôts N[0]40- avril 2009, P :02.

من خلال إدراج ضريبة وحيدة ومبسطة تسمى بالضريبة الجزافية الوحيدة وهذا في إطار قانون المالية لسنة 2007،تحل هذه الضريبة الجديدة محل النظام الجزافي القديم .

## 1- مجال تطبيقها:[1]

### 1-1-الأشخاص الخاضعة للضريبة[2]:

- الأشخاص الطبيعة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري **(30.000.000 دج)**.
- الأشخاص المعنوية الخاضعين للقانون الجزائري والدين لايتجوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار جزائري **(30.000.000 دج)**
- المتعاملين الاستثماريين الممارسين لنشاطات أو حاملين لمشاريع مستفيدة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب ،الصندوق الوطني للتأمين على البطالة ،الدين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي **(30.000.000 دج)**
- المكلفين بالضريبة المستغلين في أن واحد ،وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة عدة مؤسسات ،محلات ،متاجر، ورشات ،الدين لا يتجوز رقم أعمالهم الإجمالي السنوي المحقق في مجمل النشاطات الممارسة حد **30.000.000دج**

### 1-2العمليات الخاضعة لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

- عمليات تأجير العتاد والسلع الاستهلاكية الدائمة.
- عمليات التجارة المتعددة وتلك التي تقوم بها المساحات الكبرى.
- ورشات البناء.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 14.
[2] التعليمة رقم 001،وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب ،مديرية العمليات الجبائية و التحصيل،المتعلقة بالضريبة الجزافية ، الصادرة بتاريخ 2015/01/19

**2-1-المعدل المطبق:**

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كمايلي :

- **12%** : بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات،و النشاطات الاخرى
- **5%** : بالنسبة لنشاطات الإنتاج وبيع السلع

**رابعا: الرسم على النشاط المهني (T.A.P)**

ابتداء من 1996/01/01 وحسب قانون المالية لسنة 1996 تم توحيد الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (T.A.I.C)، والرسم على النشاط غير التجاري (كالمهن الحرة)، في شكل الرسم على النشاط المهني *(TAP)يطبق على النشاطين السابقين.

**1- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:**

يطبق هذا الرسم على:

✓ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الممارسون لنشاط تخضع عائداته إلى:

- الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية والتجارية.
- الضريبة على أرباح الشركات.

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما، ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في

صنف الأرباح غير التجارية.

- رقم الأعمال* الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا

تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية

*TAP :Taxe sur l'activité professionnelle.

*يقصد برقم الأعمال مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع، أو الخدمات، أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه.

والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

**2-معدل الرسم على النشاط المهني:**

حدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2%، وذلك حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2001،و الذي كان 2.55%.

**خامسا: الرسم العقاري:**

أسس الرسم العقاري بصورته الحالية بموجب الأمر رقم 67-83 المؤرخ في 02 جوان 1967 والمتضمن لقانون المالية 1967، وتم تعديله بموجب المادة 43 من قانون 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 والمتضمن لقانون المالية 1992.[1]

**1 - تعريف الرسم العقاري:**

يعرف الرسم العقاري " بأنه ضريبة عينية تمس الأملاك (العقارات) المبنية وغير المبنية الموجودة في التزام وطني ".[2]

**1-2-مجال تطبيق الرسم العقاري:**[3]

**أ- الملكيات المبنية:**

- المحلات ذات الاستعمال السكني.
- المحلات المهنية (ممارسة نشاط تجاري أو غير تجاري).
- المنشآت المخصصة لتخزين المنتجات والمواد.
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات والموانئ، ومحطات السكك الحديدية والمحطات البرية.
- الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية.

**ب- الملكيات غير المبنية:**

- الأراضي الفلاحية.

[1] د. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 145.
[2] د. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، نفس المرجع، ص: 145.
[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

- الأراضي المتواجدة في مناطق عمرانية أو قابلة للتعمير.
- مناجم الملح والسبخات.
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم المكشوفة.

**2-معدلات الرسم العقاري:**[1]

- الأملاك المبنية فعلا: 3%.
- الأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية:
  - 5% عندما تساوي مساحتها أو تقل عن 500 م$^2$- 1000 م$^2$.
  - 7% عندما تتجاوز مساحتها 500 م$^2$وتساوي أو تقل عن 1000 م$^2$.
  - 10% عندما تفوق مساحتها 1000 م$^2$.
- الملكيات غير المبنية:
  - 5% بالنسبة للملكيات غير المبنية متواجدة في مناطق غير عمرانية.
- أراضي عمرانية:
  - 5% عندما تساوي مساحتها أو تقل عن 500 م$^2$.
  - 7% عندما تتجاوز مساحتها 500 م$^2$وتساوي أو تقل عن 1000 م$^2$.
  - 10% عندما تفوق مساحتها 1000 م$^2$.
  - 3% بالنسبة للأراضي الفلاحية.

**سادسا: رسم التطهير.**

أسس رسم التطهير بموجب القانون 80-12 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1980 والمتضمن لقانون المالية لسنة 1981، وذلك ليعوض الرسوم الفرعية القديمة (الرسم الخاص بالصب في المجاري المائية، ورفع القمامات المنزلية).[2]

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، نفس المرجع، ص: 18.
[2] د. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 174.

**1- تعريف رسم التطهير:**[1]

يعرف رسم التطهير بأنه رسم سنوي يطبق على كل الملكيات المبنية الواقعة في بلديات تعمل فيها مصلحة جمع القمامات المنزلية، حيث ينشأ هذا الرسم باسم الملاّك، أو المنتفعين، وعلى عاتق المستأجر الذي يكون متضامنا مع المالك في دفع قيمة ذلك الرسم ويحصل هذا الرسم لفائدة البلديات.

**2-مجال تطبيق رسم التطهير:** يطبق رسم التطهير سنويا على كل مسكن، أو ملكية مبنية تقع داخل البلديات والتي تتوفر على مصلحة رفع القمامات المنزلية، فالملكيات والمنازل أو أطراف وملحقات منازل التي تقع في ضواحي البلدية والتي لا تستفيد من خدمات مصلحة رفع القمامات لا تخضع لرسم التطهير.

**3-معدل رسم التطهير:**

- يقتطع وفق تعريفات ثابتة كما حددها قانون المالية لسنة 2002 كما يلي:
- ما بين 500 دج و 1000 دج على كل محل ذي استعمال سكني.
- ما بين 1000 دج و 10000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه.
- ما بين 10000 دج و100000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

تحدد التعريفات المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي، بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، نفس المرجع، ص: 19.

**سابعا: قسيمة السيارات:**

أسست هذه الضربة على السيارات المرقمة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1996، ويقع عبؤها على كل شخص طبيعي أو معنوي يملك سيارات خاضعة للقسيمة، تجدد تعريفة هذه الضريبة سنويا وتتراوح ما بين 300 دج و 15000 دج.

**ثامنا: الضريبة على الأملاك.**[1]

**1-الأشخاص الخاضعون للضريبة: وهم**

- الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر.
- الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقرا جبائيا بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر.

**2-الأملاك الخاضعة للضريبة:** وهي

- الأملاك العقارية منها:

-الملكيات المبنية: المقر الرئيسي أو الثانوي.

-الملكيات غير المبنية: الأراضي، الحدائق ... الخ.

- الحقوق العينية العقارية منها الأموال المنقولة ( السيارات، الطائرات السياحية، التحف، اللوحات الفنية الثمينة...الخ).

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

### 3-معدل الضريبة:[1]

**الجدول رقم 03 :** نسبة الضريبة على الأملاك:

| قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج) | النسبة " % " |
|---|---|
| يقل أو يساوي 30.000.000 | %0 |
| من 30.000.001 إلى 36.000.000 | %0,25 |
| من 36.000.001 إلى 44.000.000 | %0,5 |
| من 44.000.001 إلى 54.000.000 | %0,75 |
| من 54.000.001 إلى 68.000.000 | %1 |
| يفوق 68.000.000 | %1,5 |

**المصدر** : سلسلة الدليل الجبائي للنظام الضريبي الجزائري، المديرية، العامة للضرائب 2011.

**الفرع الثاني: إصلاحات الضرائب غير المباشرة.**

تتمثل الضرائب غير المباشرة في الضرائب على الإنفاق والتي تتضمن مجموعة من الرسوم أهمها الرسم على القيمة المضافة *(TVA)الذي تم إنشاؤه بموجب قانون المالية 1991، والذي حل محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، ويمس الرسم على القيمة المضافة مجالات واسعة بما يمكنه من رفع مردودية الخزينة العمومية، ويأتي اللجوء إلى الرسم على القيمة المضافة في سياق الانسجام مع الممارسات العالمية في المجال الضريبي من جهة ولكون الرسم على القيمة المضافة يمكن أن يحقق بعض الأهداف أهمها:

- إنعاش النمو الاقتصادي لكونه لا يمس الاستثمارات.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، نفس المرجع، ص: 20.

*TVA :Taxe sur la valeur ajoutée.

- رفع تنافسية المؤسسات الجزائرية على المستوى الخارجي بإعفاء المنتجات المصدرة.
- زيادة الشفافية لاعتماد الرسم أساسا على الفوترة وشفافية المعاملات.

وسنتطرق إلى دراسة الرسم على القيمة المضافة باعتباره أهم ضريبة غير مباشرة، مع إبراز أهم التعديلات التي طرأت عليه مؤخرا باستعراض تعريفها وكذا تنظيمها الفني.

**أولا: الرسم على القيمة المضافة (TVA).**

**1-مفهوم الرسم على القيمة المضافة.**

تعرف القيمة المضافة على أنها: الثروة الإضافية المنشأة في المؤسسة باستعمال خدمات وموارد الغير وذلك بالإضافة إلى وسائلها الخاصة، كما يعرف الرسم على القيمة المضافة على أنه" ضريبة عامة على الإنفاق تمس مجموعة السلع والخدمات الاستهلاكية في الجزائر "[1]،والمشرع الجبائي الجزائري يعرف الرسم على القيمة المضافة على انه" رسم عام للاستهلاك ينطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا، تجاريا أو طابعا جغرافيا أو حرا "[2]

**2- مجال تطبق الرسم على القيمة المضافة.**[3]

**2-1 العمليات الخاضعة للرسم:**

تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا والتي يقوم بها الأشخاص بصفة اعتيادية أو عرضية بحيث تنقسم العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى قسمين:

[1]Khelaf.Belamiri, comment comptabiliser la tva, ENANEP, Alger, 1991,P : 05.
[2] Guide pratique de la TVA, direction générale des impôts ,éditions SAHEL, Alger, 2001,P : 11.
[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

**أ- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا.**

**ب-العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا.**

**أ- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:**

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم.
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر.
- المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة لها.
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى، ونشاطات التجارة المتعددة*، وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة.
- عمليات الإيجار، وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات وغير المبيعات والأشغال العقارية.
- الحفلات الفنية والألعاب و التسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص.

**ب- العمليات الخاضعة للرسم اختياريا:**

- العمليات الموجهة للتصدير.

- العمليات المحققة لفائدة الشركات البترولية، المكلفين بالرسم الآخرين، مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

* نقصد بالتجارة المتعددة: عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة

**2-2 -الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة:**[1]

يخضع للرسم على القيمة المضافة الأشخاص الآتية:

- المنتجون.
- البائعون.
- المستوردون.
- البائعون بالتجزئة.

**3-: التنظيم الفني للرسم على القيمة المضافة:**

**3-1-الأساس الخاضع للرسم:**

ويشمل رقم الأعمال الذي يتكون من ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته.

**3-2- المعدلات:**

حددت معدلات الرسم على القيمة المضافة بمعدلين نهائيين 7% و17%، وذلك بإلغاء المعدلات السابقة ( 13% سنة 1992، 21% سنة 1995، 14% سنة 1997، 40% كمعدل مرتفع سنة 1992 )[2]

**الفرع الثالث: إصلاح إدارة الضرائب**

إن كفاءة وفعالية الأداء الضريبي في أي بلاد ترتبط ارتباطا وثيقا بمستوى التنظيم وهيكلة الإدارة المكلفة بالضريبة، وذلك لاعتبار هذه الأخيرة هي مركز النشاط ومحور العمليات التي من خلالها يتم تأسيس ومراقبة وتحصيل مختلف أنواع الضرائب، " فالإدارة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من المصالح والهيئات الإدارية التي تعمل على تجسيد قوانين التشريع الجبائي بمراقبة وتحصيل مختلف ضرائب النظام الجبائي "[3]، وعليه فكل عملية إصلاح وتطوير للنظام الضريبي يجب أن تكون مرتبطة بالضرورة بإصلاح

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 22.
[2] منشورات المديرية العامة للضرائب، 2005.
[3] د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية الإسكندرية، طبعة 1995، ص: 145.

وتطوير الإدارة الضريبية حتى تتماشى والقوانين والمستجدات التي يعرفها البلد، ذلك أن نوعية وكفاءة الإدارة الضريبية في أي بلد مرتبطة ارتباطا مباشرا بمردودية الإيرادات، وبالنظر لهذه الأهمية التي تكتسبها الإدارة الضريبية قامت الجزائر بمجموعة من الإصلاحات على المستوى التنظيمي للإدارة، بإعادة هيكلة مصالحها على المستويين المركزي والمحلي، وفق مبدأ لامركزية الإدارة من حيث استقلالية اتخاذ القرارات بشكل عقلاني، والتسيير العقلاني للوسائل المادية، المالية والبشرية، وفي هذا المطلب سنحاول دراسة الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية في الجزائر قبل الإصلاحات، وتنظيم الإدارة الضريبية بعد الإصلاحات.

**أولا: تنظيم الإدارة الضريبية قبل الإصلاحات.**

على غرار بقية الإدارات العمومية الجزائرية، فإن الإدارة الضريبية الجزائرية عرفت انطلاقتها من رحم الإدارة الفرنسية، ثم عرفت تطورا ملحوظا استجابت فيه وعبر مراحل مختلفة لخطط التنمية والبرامج السياسية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر منذ الاستقلال، ولما سبق سندرس تنظيم هذه الإدارة من خلال تقسيم مختلف المراحل لتي عرفتها كما يلي:

- تنظيم الإدارة بعد الاستقلال.
- تنظيم الإدارة من 1962 إلى 1971.
- تنظيم الإدارة من 1971 إلى 1982.
- تنظيم الإدارة من 1982 إلى 1985.
- تنظيم الإدارة من 1985 إلى 1990.

**1- تنظيم الإدارة بعد الاستقلال:**[1] عرفت الإدارة الضريبية بعد الاستقلال مستويين من التنظيم، المستوى الأول مركزي والثاني على مستوى المصالح الخارجية.

[1] كمال شريط، مذكرة ماجستير " الرقابة الجبائية في الجزائر "، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

**1-1- على المستوى المركزي:** بعد الاستقلال كانت الإدارة الضريبية منظمة في مديرية واحدة للمالية مقسمة إلى قسمين:

-القسم المكلف بالتشريع الجبائي.

-القسم المكلف بالرقابة الجبائية وتسيير المصالح الخارجية.

**1-2-على مستوى المصالح الخارجية:** كانت هناك ثلاث مديريات في كل من الجزائر، قسنطينة، وهران بحيث تنقسم كل مديرية بدورها إلى أربع مديريات تتمثل في:

-مديرية الضرائب المباشرة.

-مديرية الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة.

-مديرية التشغيل.

-مديرية المساهمات المختلفة.

**2-تنظيم الإدارة الضريبية من 1962 إلى 1971:**

**2-1-على المستوى المركزي:** بموجب المرسوم رقم 63-127 المؤرخ في 1963/04/19 تم إنشاء مديرية الضرائب والتنظيم العقاري[1]، ثم جاء القرار المؤرخ في 15 ماي 1963 الذي يحدد تنظيم المديريات الثلاث التالية:

-مديرية التشريعات والمنازعات.

-مديرية المستخدمين والتنظيم والرقابة.

-مديرية أملاك الدولة والتنظيم العقاري.

ثم جاء القرار 69-35 المؤرخ في 1969/03/25 المعدل للقرار 63-127 المذكور أعلاه، والمتضمن إحداث تنظيم جديد لمديرية الضرائب وذلك بتقسيمها إلى ثلاث مديريات فرعية وهي:

-المديرية الفرعية للتشريعات والمنازعات.

-المديرية الفرعية الرقابية.

[1] الجريدة الرسمية رقم 23 المؤرخة في: 1963/04/19، ص: 357.

-المديرية الفرعية للإدارة وتنظيم المصالح.

**2-2-على مستوى المصالح الخارجية:** لقد تم الإبقاء على تنظيم المصالح الخارجية كما هو عليه سابقا بينما كان التقسيم الجهوي للمفتشيات كما يلي:[1]

-الدائرة الجهوية للجزائر تضم 13 مفتشية.

-الدائرة الجهوية لوهران تضم 13 مفتشية.

-الدائرة الجهوية لقسنطينة تضم 12 مفتشية.

**3- تنظيم الإدارة الضريبية من 1971 إلى 1982:**

**3-1-على المستوى المركزي:**

وفقا للمرسوم رقم 71-259 المؤرخ في 15 أكتوبر 1971 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية للمالية، فإن مديرية الضرائب تضم خمسة مديريات فرعية وهي:[2]

- المديرية الفرعية للتشريعات والمنازعات.
- المديرية الفرعية للرفاهية.
- المديرية الفرعية للمؤسسات.
- المديرية الفرعية لتنظيم المصالح.
- المديرية الفرعية للإعلام الآلي.

**3-2-على مستوى المصالح الخارجية:**

تم إنشاء مديرتين فرعيتين على مستوى كل ولاية، تتعلق إحداهما بالوعاء والثانية بالتحصيل، أما على مستوى ولايات: الجزائر، البليدة، وهران، عنابة وقسنطينة، فتوجد مديرية فرعية لكل أربعة مناطق محلية، وابتداءا من سنة 1974 عرفت المصالح إصلاحات جذرية تمثلت في إنشاء مفتشية الضرائب مكلفة بتصفية الضرائب على مستوى

[1] الجريدة الرسمية رقم 48 المؤرخة في: 1967/06/13، ص: 462.
[2] الجريدة الرسمية رقم 90 المؤرخة في 1971/11/05، ص: 185.

كل دائرة، وبموجب قرار وزاري مشترك مؤرخ في 1975/09/12، تم تقسيم المصالح المالية على مستوى كل ولاية إلى 4 مديريات فرعية وهي:[1]

- مديرية فرعية لشؤون أملاك الدولة والشؤون العقارية.
- مديرية فرعية للضرائب.
- الرقابة المالية.
- خزينة الولاية.

وهذا التقسيم يخص كل ولايات الوطن باستثناء الجزائر العاصمة، قسنطينة، وهران والتي عرفت (9) مديريات فرعية بالنسبة للعاصمة و (6) مديريات في كل من قسنطينة ووهران، حيث تم تقسيم الإدارة الفرعية للضرائب إلى مديريات فرعية خاصة بالضرائب المباشرة، التسجيل والطابع، وأخرى للضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال وثالثة مكلفة بالتحصيل على مستوى العاصمة، وتم دمج الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية فرعية واحدة في كل من وهران وقسنطينة، هذا التنظيم لإدارة الضرائب قائم على أساس نوع الضريبة (Type d'impôts).

## 4- تنظيم الإدارة الضريبية من 1982 إلى 1985.

### 4-1-على المستوى المركزي:

لقد جاء في المرسوم 82-238 المؤرخ في 1982/07/19 أن مديرية الضرائب تضم مايلي:[2]

- المديرية الفرعية للدراسات الجبائية.
- المديرية الفرعية للتشريع والتسويات.
- المديرية الفرعية للمنازعات.
- المديرية الفرعية للإحصاءات.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمؤسسة العمومية.

[1] Abdelkader Bouderbal, Avocat, « la fiscalité à la portée de tous », opcit, P : 09.

[2] الجريدة الرسمية رقم 29 المؤرخة في 1982/07/20، ص: 977.

- المديرية الفرعية للبحث والمراقبة.
- المديرية الفرعية للتنظيم والتفتيش للمصالح.

**4-2-على مستوى المصالح الخارجية:** لم يكن هناك تغيير يذكر في عدد المفتشيات والقبضات على مستوى المصالح الخارجية خلال هذه الفترة.

**5- تنظيم الإدارة الضريبية من 1985 إلى 1990.**

**5-1-على المستوى المركزي:** بموجب المرسوم التنفيذي رقم 202-85 المؤرخ في 06 أوت 1985، تم تقسيم إدارة الضرائب إلى مديريتين هما:[1]

- مديرية التشريعات والدراسات الجبائية.
- مديرية الرقابة الجبائية.

**5-2-على مستوى المصالح الخارجية:** لقد جاء المرسوم رقم 87-212 المؤرخ في 1987/09/29[2]، فقد وضعت المديريات الولائية تحت تصرف مفتشين جهويين، وتم تحديد طرق تنظيم الهياكل المحلية للإدارة المالية.

**ثانيا: مميزات الإدارة الضريبية قبل الإصلاح.**

لقد تميزت الإدارة الجبائية الجزائرية قبل الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 بتنظيم غير ملائم ونقص في التحكم في المادة الخاضعة للضريبة، دون أن ننسى نقائص التحصيل الضريبي الذي عانت منه كثيرا، ومن أهم العيوب ما يلي:

**1-التنظيم غير الملائم**

كانت الإدارة الجبائية الجزائرية قبل إعادة هيكلة مصالحها سنة 1992 تتضمن على مستوى المركزي مديريتين تتكفل الأولى بالمراقبة الجبائية والأخرى بالدراسات والتشريع الجبائي، بحيث تقوم السلطة الوصية بالتنسيق فيما بينها[3]، أما على المستوى الولائي فإنه يوجد على العموم ثلاثة هياكل: مديرية، مفتش منسق بالنسبة لمجمل

[1] الجريدة الرسمية رقم 33 المؤرخة في 1985/08/07، ص: 743.
[2] الجريدة الرسمية رقم 40 المؤرخة في 1987/09/30، ص: 55.
[3] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995، الجريدة الرسمية، العدد 76 سنة 1997، ص: 82.

المصالح الخارجية لوزارة المالية على مستوى الولاية، مفتش قسم الوعاء ومفتش قسم التحصيل وقد أظهر هذا التنظيم عدة عيوب في مجال التنسيق سواء على الصعيد الولائي أو مع الإدارة المركزية.

أما على الصعيد الخارجي (المحلي) كانت المفتشيات تختص حسب نوعية الضرائب: الضرائب المباشرة، الرسوم على رقم الأعمال، الضرائب غير المباشرة والتسجيل والطابع، أما فيما يتعلق بقباضات الضرائب كانت تقوم بوظيفة مزدوجة تتمثل في تحصيل الضرائب وتسيير ميزانية البلديات (محاسب مخصص للبلديات)، ونظرا للوسائل الموضوعة تحت تصرفها كانت نشاطات التحصيل الضريبي مهملة نوعا ما لا سيما فيما يخص التحصيل الإلزامي للضريبة (Recouvrement forcer).

**2- نقص الوسائل**

لقد عانت الإدارة الجبائية ومصالحها المختلفة من نقائص في الوسائل البشرية والمادية، فيما يخص الوسائل البشرية عرفت الإدارة الجبائية عجزا هاما في العدد والنوعية على حد السواء، وقد لاحظ مجلس المحاسبة أثناء التحريات التي قام بها (أن في بعض مصالح التسيير التناسب في الراتب فيما يخص التشغيل يبقى مجهولا، من جهة أخرى فإن القانون الأساسي لعمال الإدارة الجبائية غير ملائم وغير محفز، مما يؤثر على المرد ودية)[1]،أما بالنسبة للوسائل المادية من خلال ملاحظات مجلس المحاسبة دائما، فإنه على مستوى كل المصالح التي خضعت لمراقبته توجد نقائص هامة فيما يخص المحلات الإدارية، تجهيزات المكاتب، وسائل الإعلام الآلي، وقد تسببت هذه الوضعية في عرقلة السير الحسن للمصالح وتخفيض بصفة محسوسة نتائج نشاطاتها، وزيادة فرص التهرب الضريبي من طرف المكلفين بالضريبة.

[1] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995، الجريدة الرسمية، العدد 76، سنة 1997.ص: 83

### 3- نقص التحكم في الوعاء الضريبي

أظهرت التحريات التي تمت لدى مختلف المفتشيات نقائص في التحكم في الوعاء الضريبي ويعود ذلك أساسا إلى ضعف رقابة المستندات والرقابة الميدانية، كما تمت ملاحظة نقص في إجراء رقابة معمقة على التصريحات الجبائية وذلك سواء بالنسبة للنظام الحقيقي أو الجزافي. وتفاقمت هذه الوضعية بعد متابعة الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة، أي غياب الرقابة بعين المكان وغياب الإحصاء السنوي وعدم الأخذ بعين الاعتبار عناصر التحقيق، وقد أظهرت رقابة المجلس زيادة على ذلك نقص التنسيق بين مختلف مصالح الإدارة الجباية ولا سيما بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، مما أدى إلى بروز تباينات في رقم الأعمال المصرح به لدى هذه المصالح، و زيادة على ذلك تعاني المفتشيات كبقية المصالح الأخرى من نقص في كفاءة المستخدمين، بالإضافة إلى عدم وجود دلائل عمل ومقاييس للتقييم خاصة بالنسبة للخاضعين لنظام التقدير الإداري، كما يعتبر عدد المستخدمين الموضوعين تحت تصرف المفتشيات غير كاف، إضافة إلى هذه النقائص نسجل ضعف مستوى تدخل رقابة التسيير الممارسة من طرف مصالح الوصاية وكانت لهذه الوضعية آثار سلبية فيما يخص التحكم في المادة الخاضعة للضريبة،وهكذا لاحظ المجلس في مجمل المفتشيات التي خضعت للرقابة عبر التراب الوطني، تقليلا واضحا لرقم الأعمال المصرح به بحيث يبقى الربح الخاضع للضريبة يكتسي طابعا رمزيا، مما يدل على التهرب الضريبي.[1]

### 4- نقص في التحصيل الضريبي.

يمكن التأكيد من خلال دراسة النتائج المحاسبية ونتائج التسيير لمصالح التحصيل التي تمت مراقبتها كعينة (ثلاثون قباضة على المستوى الوطني) أن هذه المصالح عرفت عدة نقائص ومخالفات، وكان لذلك أثر على مستوى التحصيل الضريبي

[1] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995، مرجع سبق ذكره، ص:23.

وعلى نوعية التسيير، هكذا وحسب المعطيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب وبالنسبة للفترة الممتدة من 1989 إلى 1992 فإن[1]:

- متوسط تصفية الجداول الضريبية قدر بـ 65% وهو في انخفاض مستمر مرورا من 71% في سنة 1989 إلى 59% في 1992، وقد أدت هذه الوضعية إلى ارتفاع مبلغ البواقي غير المحصلة بعد السنة الرابعة والمقدرة في 1992/12/31 بـ 22 مليار دج،[2] تعود هذه الوضعية إلى عوائق خارجية وداخلية ناتجة على وجه الخصوص عن سوء توزيع المستخدمين، فمصلحة " المتابعات " على سبيل المثال غير مزودة إلا بعون أو عونين. وقد لاحظ المجلس غيابا شبه كلي للإجراءات القهرية في المتابعات، نقص عدد المستخدمين سواء من الناحية الكمية أو النوعية في مواد هامة كمحاسبة الخزينة أو قواعد المتابعات غير متحكم فيها، مما يؤثر مباشرة على التسيير المحاسبي للقباضات، استعمال طرق قديمة في التسيير إذ يتم تنفيذ مجمل العمليات المحاسبية يدويا مما تسبب في تأخير معتبر في ترحيل حسابات الإيداع، ضيق وقدم المحلات مما لا يسمح بوضع تنظيم عقلاني للمصالح، غياب التنسيق وسوء تداول المعلومات سواء مع المصالح الجبائية (المفتشيات، القباضات الأخرى) أو مع الهيئات الخارجية (البلديات والغرف التجارية، البنوك...الخ).

**ثالثا: تنظيم الإدارة الضريبية بعد الإصلاحات.**

إن إصلاحات التشريعات الجبائية في إطار إصلاح جبائي شامل لابد أن يكون مرفقا بإصلاحات قاعدية تتمثل في إدخال بعض التنظيمات الجديدة على الهيكل الإداري، وفق مبدأ لامركزية الإدارة، يهدف إلى فسح المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية، وضمان السرعة والفعالية في العمل.

[1] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995، مرجع سبق ذكره، ص:23.
[2] الجريدة الرسمية، العدد 76، سنة 1997، والمتضمنة للتقرير السنوي 1995، ص:83.

وبحثا عن فعالية الإدارة الضريبية الجزائرية، اتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على المستوى المركزي والمحلي (المصالح الخارجية)، وذلك لتجاوز نقائص التنظيم السابق الموروث عن الاستعمار الفرنسي، والتكيف مع الإصلاحات الضريبية المنتهجة، وفي هذا المجال تم إنشاء إدارة ضريبية موحدة وعلى رأسها المديرية العامة للضرائب سنة 1990، والتي تتمتع باستقلالية إدارية ومالية، وبتحسين تسيير المسارات[1]. ويمكننا التعرف على هيكلة الإدارة الضريبية سواء على المستوى المركزي أو المصالح الخارجية (المحلي) وكذا أهم صلاحياتها من خلال العناصر التالية:

**1- على المستوى المركزي**

**1-1-المديرية العامة للضرائب (DGI):**[*]

تعتبر الإدارة الضريبية ممثلة في المديرية العامة للضرائب (مديرية مركزية)، واحدة من ضمن إحدى عشر إدارة مركزية لوزارة المالية، والتي تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي 190/90 الصادر في 23 جوان 1990، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية[2]،وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 364-07 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب مكلفة بما يأتي:[3]

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية.
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقيات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية.

[1] رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية، الجزائر، العدد 2012/61، ص:2.

[*] DGI : Direction générale des impôts.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 190/90 المؤرخ في 23 جوان 1990، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 364-07، المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي.
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أياً كانت طبيعتها.
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

وتتكون المديرية العامة للضرائب باعتبارها إدارة مركزية من ثماني (08) مديريات رئيسية (مركزية):

- المفتشية العامة للمصالح الجبائية.
- مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين.
- مديرية المنازعات.
- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
- مديريات الأبحاث والتدقيقات.
- مديرية الإعلام والوثائق الجبائية.
- مديرية العلاقات العمومية والاتصال.
- مديرية إدارة الوسائل والمالية.

- **المفتشية العامة للمصالح الجبائية:**

وتعتبر أعلى هيئة في المديرية العامة للضرائب، لها صلاحياتها المكلفة بها وتنظيمها الخاص بها تتكون المفتشية العامة للمصالح الجبائية من مفتشيات جهوية للمصالح الجبائية توضع تحت سلطة المفتش العام للمصالح الجبائية، تتدخل على مستوى مجموع الولايات، يسيرها مفتش جهوي، يساعده رؤساء فرق التحقيق في التسيير ومحققون في التسيير.

- **مديرية التشريع الجبائي:**[1]

وهي مكلفة بتطبيق السياسة الجبائية. إنجاز أشغال إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية للجباية، تحضير اقتراحات تدابير قوانين المالية وكل النصوص التطبيقية المرتبطة بها وكذا الاتفاقيات والاتفاقيات الدولية، وتتكون من أربع (04) مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للتشريع والتنظيم والإجراءات الجبائية.
- المديرية الفرعية للدراسات الجبائية.
- المديرية الفرعية للعلاقات الجبائية الدولية.
- المديرية الفرعية للحوافز الجبائية والأنظمة الجبائية الخاصة.

- **مديرية المنازعات:**[2]

وهي مكلفة بالسهر على التطبيق الحسن للتشريع والتنظيم الجبائيين في معالجة شؤون المنازعات، وتتكون من أربع (04) مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية لمنازعات الضريبة على الدخل.
- المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة.
- المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية.
- المديرية الفرعية للجان الطعن.

- **مديرية العمليات الجبائية والتحصيل:**[3]

وهي مكلفة بتصور وإتباع التوجيهات العملية المطبقة في مجال وعاء الضريبة وتصفيتها وتحصيلها،وتتكون من أربع (04) مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للتقييمات الجبائية.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 364-07 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، مرجع سبق ذكره.

[2] www.mfdgi.gov.dz, DGI. « opcit »

[3] www.mfdgi.gov.dz. « opcit »

- المديرية الفرعية للإحصائيات والتخليص.
- المديرية الفرعية للضمان والأنظمة الجبائية الخاصة.

- **مديرية الأبحاث والتدقيقات:**[1]

تم إنشاء هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 1998/07/13 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 95-55 المؤرخ في 1995/02/15.

وهي مكلفة بإنجاز تدقيق ومراقبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، وتتكون من أربع (04) مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
- المديرية الفرعية للبرمجة.
- المديرية الفرعية لمحاربة الغش.

- **مديرية الإعلام والوثائق الجبائية:**[2]

وهي مكلفة بتنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب،ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي،*وهي تتكون من ثلاث (03) مديريات فرعية:*

- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات والوثائق.
- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات وتحليلها.
- المديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 98-228، المؤرخ في 1998/07/13.

[2] www.mfdgi.gov.dz /2014 « ibid »

- **مديرية الإعلام الآلي والتنظيم:**[1]

وهي مكلفة بتصميم إستراتيجية نظام المعلومات وأدوات الاتصال وكذا التحكم في المراجع الأساسية في مجال تكنولوجيات الإعلام والاتصال، وهي تتكون من ثلاث (03) مديريات فرعية:

-المديرية الفرعية للتنظيم والمناهج.

-المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي.

-المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الإعلام الآلي.

- **مديرية العلاقات العمومية والاتصال:**

وهي مكلفة بدراسة التدابير الملائمة لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة،وهي تتكون من ثلاث (03) مديريات فرعية:

-المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال.

-المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي.

-المديرية الفرعية للعرائض الجبائية.

- **مديرية إدارة الوسائل والمالية :**[2]

وهي مكلفة بضمان تسيير مستخدمي المديرية العامة للضرائب وميزانيتها ووسائلها، وهي تتكون من خمس (05) مديريات فرعية:

-المديرية الفرعية للمستخدمين.

- المديرية الفرعية للميزانية.

- المديرية الفرعية للوسائل.

- المديرية الفرعية للتكوين.

-المديرية الفرعية للمنشآت القاعدية.

[1] www.mfdgi.gov.dz /2014 « ibid».
[2] www.mfdgi.gov.dz /2014 « opcit ».

## 2-على مستوى المصالح الخارجية:

تعتبر المصالح الخارجية من بين هياكل المديرية العامة للضرائب (DGI)، وهي تظم الهيئات التالية:[1]

- المديرية الجهوية للضرائب.
- المديرية الولائية للضرائب.
- المفتشية الجهوية للأبحاث والمراجعات.
- المركز الجهوي للإعلام والوثائق.
- مفتشيات الضرائب.
- قابضات الضرائب.

- **المديرية الجهوية للضرائب:**[2]

وهي مكلفة بضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية،ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديرية الولائية للضرائب، ويوجد تسع (09) مديريات جهوية على المستوى الوطني في كل من: الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابه، بشار، البليدة، ورقلة، سطيف، الشلف[3]،وتتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربع (04) مديريات فرعية:[4]

1. المديرية الفرعية للتكوين.
2. المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
3. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.
4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في: 1991/02/23 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الصادر بالجريدة الرسمية، عدد 09، المؤرخة في: 1991/02/27، ص: 299.

[2] www.mfdgi.gov.dz /2014 « opcit ».

[3] المرسوم التنفيذي 60/91 الصادر في: 1991/02/23.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المواد 25 إلى 41، قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2009/02/21، ص: 14-16.

- **المديرية الولائية للضرائب:**[1]

وهي مكلفة بالسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها على مستوى الولاية،وتتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية:

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
2. المديرية الفرعية للتحصيل.
3. المديرية الفرعية للمنازعات.
4. المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.
5. المديرية الفرعية للوسائل.

- **المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية:**[2]

تتمثل مهام المفتشيات الجهوية للتحقيقات في التسيير على وجه الخصوص في القيام بكل الأعمال المرتبطة بالرقابة الداخلية للمصالح الجبائية، ومتابعة المهام التي يقوم بها المحققون في التسيير التابعون لها جهويا ومراقبتها.

- **المفتشية الجهوية للأبحاث والمراجعات:**[3]

وهي مكلفة بضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي، وتنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها، وتقوم بتقييمها الدوري، وتتواجد المصالح الجهوية للبحث والمراجعات في كل من: الجزائر، وهران، قسنطينة، وتتكون المصلحة الجهوية للبحث والمراجعات من ثلاثة (03) أقسام:

1. قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم.
2. قسم المساعدة على الرقابة.
3. قسم الوسائل.

[1] www.mfdgi.gov.dz /2014 « opcit».
[2] www.mfdgi.gov.dz / Sept 2014 .
[3] www.mfdgi.gov.dz /sept 2014 « ibid».

### 1/ قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم:[1]

يعمل هذا القسم في شكل فرق (Brigades)، وهو مكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية،وتتواجد المراكز الجهوية للإعلام والوثائق في كل من: الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة،وتتكون المراكز الجهوية للإعلام والوثائق من ثلاث (03) مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومة وتجميعها.
- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة وتحليلها.
- المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية وتنظيمها.

- **قباضات الضرائب:**

قباضة الضرائب هي هيكل قاعدي في إدارة الضرائب تتكفل بتحصيل الضرائب والرسوم والغرامات بمختلف أنواعها، وفق إجراءات منصوص عليها قانونا ( قانون الإجراءات الجبائية، إجراءات التحصيل، المواد 143-159)،حيث تتكفل القباضة بتحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله[2]،وعملية التحصيل تتجسد على أرض الواقع من قبل قابض الضرائب ووكيله المفوض، باعتباره المسؤول الشخصي والمالي على أموال الخزينة العمومية، وتتكون القباضة من المصالح التالية:

- مصلحة الصندوق.
- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المتابعة.
- مصلحة الغرامات.

[1] www.mfdgi.gov.dz /sep 2014 « opcit».
[2] المادة 1/143 من قانون الإجراءات الجبائية، إجراءات التحصيل، طبعة ماي 2012.

- **مفتشيات الضرائب:**

تشكل مفتشية الضرائب حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية الساري العمل به إلى يومنا هذا، باعتبارها هيكل قاعدي يتولى مهام تسيير الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة من حيث ربط الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي، أي فرض الضريبة، فهي تقوم بالمهام التالية:[1]

- ✓ مسك الملف الجبائي الخاص بكل مكلف بالضريبة.
- ✓ بحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- ✓ مراقبة التصريحات، وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات.
- ✓ تنفيذ عملية التسجيل.

تعتبر مفتشية الضرائب الحلقة الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري، تجمع في تنظيم وهيكل موحد كل من المفتشيات السابقة التي كانت سائدة في النظام السابق قبل الإصلاحات (مفتشيات الضرائب المباشرة، مفتشيات الضرائب غير المباشرة)، وهي تتكون من المصالح التالية:[2]

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.
- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين.
- مصلحة الجباية العقارية.
- مصلحة التدخلات

ومن خلال ماسبق ذكره سنحاول وضع الهيكل التنظيمي لادرة الضرائب الجزائرية بعد الإصلاحات و للتوضيح أكثر في الشكل التالي :

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60، المؤرخ بتاريخ 1991/02/23، الجريدة الرسمية 1991، العدد 9، ص: 354.

[2] قانون المالية 2009، ص: 38-39.

**الشكل 4: الهيكل التنظيمي لإدارة الضرائب في الجزائر بعد الإصلاحات**

**المصدر:** من إعداد الطالب بناءا على معطيات المديرية العامة للضرائب.

## المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي في الجزائر واستراتيجية مكافحته.

أخذ التهرب الضريبي بمختلف أنواعه المشروع وغير المشروع في الجزائر منذ منتصف التسعينات وإلى غاية السنوات القليلة الماضية أشكالا متنوعة من الممارسات غير المشروعة خاصة، خلال مختلف التعاملات الاقتصادية التي عادة ما تتسم في هذه الحالة بعدم إضفاء الشفافية على التدفقات المالية وعدم الخضوع إلى الضريبة بالإضافة إلى تسجيل ارتفاع في عدد الخاضعين للضريبة مجهولي العنوان وانتشار الخاضعين للضريبة المزيفين وهو ما حال دون التمكن من التحصيل الجبائي وساهم في الإخلال بالتوازنات المالية للبلاد، وذلك بحرمان الخزينة العمومية من أموال هائلة ومعتبرة كل سنة، مما يؤدي إلى تعطيل السياسة التنموية، كما ساهم في جلب أسواق غير رسمية لا تزال إلى يومنا هذا قائمة بالإضافة إلى انتشار مناطق يتم فيها تبادل كميات هامة من السلع وتدفق الأموال غير المراقبة، وحسب مصدر من المجلس الاقتصادي والاجتماعي "**الكناس**"[1]فإن التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر منذ منتصف التسعينات أدى إلى تطور أشكال التهرب الضريبي وخاصة الغير مشروع (الغش الضريبي)، وبالتالي إلحاق خسائر فادحة بالخزينة العمومية لدرجة أدت إلى تسجيل اختلال في المجال التجاري، والإنتاج، والإخلال بالمنافسة النزيهة بين مختلف المتعاملين.

والجزائر التي عانت وما زالت تعاني من هذه الظاهرة المضرة بالاقتصاد الوطني دقت ناقوس الخطر منذ عدة سنوات حول الظاهرة، وانطلقت من خلال الأجهزة المتخصصة في رصد ودراسة الأسباب التي أدت إلى ظهورها واستفحالها، مع إتباع إستراتيجية خاصة في مجال مكافحتها للظاهرة تعتمد على تحديث الإطار التشريعي وعصرنة إدارة الضرائب، من خلال استحداث مؤسسات تعتمد التخصص في التعامل مع المكلفين بالضريبة.

[1] جريدة المساء، يوم 22-11-2008، " استراتيجية جديدة لدعم آليات مكافحة التهرب الضريبي ".

وهذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا المبحث في ثلاث مطالب، الأول نتطرق فيه إلى ماهية التهرب الضريبي وفق التشريع الجبائي الجزائري وأهم طرقه، وفي المطلب الثاني محاولة معرفة أهم الأسباب الرئيسية المؤدية إلى انتشار الظاهرة، وفي المطلب الثالث نتطرق إلى أهم التدابير المتخذة لمعالجة الظاهرة.

**المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي وطرقه من منظور التشريع الجبائي الجزائري.**

إن المكلف بالضريبة كثيرا ما يلجأ إلى حيل وتصرفات من أجل التخلص أو التملص من دفع الضريبة وهذا ما يعرف بـ " **التهرب الضريبي** "، فالتهرب الضريبي جريمة تعرفها معظم المجتمعات، باعتبارها وجدت بتواجد الضريبة نفسها، وهي من أهم انشغالات المشرع الجزائري لأنها تهدد وجود النظام الضريبي وتقلل من أهميته وفعاليته.[1]

وكما نعلم أن التهرب الضريبي نوعان، النوع الأول تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طريق غير مشروعة وهو ما يسمى " **بالغش الضريبي** " والثاني تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرق مشروعة دون انتهاك القانون وهو ما يعرف بـ " **التجنب الضريبي** " « **Evasion fiscale** ».

فالمشرع الجزائري لم يعرف التهرب الضريبي بنوعيه ( المشروع، غير المشروع ) بل اكتفى بذكر الطرق الاحتيالية والتدليسية التي يعتمد عليها المكلف بالضريبة للتهرب من دفعها على سبيل المثال لا الحصر، لأنه لا يستطيع الإلمام بمختلف الطرق والأساليب لأنها عديدة، وتختلف حسب قدرة وتفنن المكلفين المتهربين.

[1] فوزي عبد المنعم، " المالية العامة " والسياسة المالية، دار النهضة العربية لبنان، 1972، ص: 224.

## الفرع الأول: التهرب الضريبي غير المشروع

### أولا: تعريف الغش الضريبي.

المشرع الجزائري لم يعرف الغش الضريبي الذي هو تهرب ضريبي غير مشروع بل اكتفى بذكر بعض الأعمال التي يعتبرها غش ضريبي على سبيل المثال لا الحصر، وهذا ما جاء به في المادة 193 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:[1]

" يقصد بأعمال الغش خاصة:

– إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة (TVA) من طرف كل شخص مدين له، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

– تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

– القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، لا يطبق هذا الحكم على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

– قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

– كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

– ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي "[2].

[1] المادة 193 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي محدثة بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 2006.

[2] المادة 193 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الطبعة 2012، ص: 75-76.

إذن من خلال ما جاء في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نجد أن التهرب الضريبي الغير مشروع (الغش الضريبي) يتم إما:

- عند تحديد وعاء الضريبة L'assiette d'impôt، عندما يقوم المكلف بإخفاء بعض أو كل المادة الخاضعة للضريبة أو تقديم تصريح غير مطابق للواقع.
- عند تحصيل الضريبة Le Recouvrement d'impôt عندما يقوم المكلف بإخفاء أمواله أو تحضير إفلاسه ليفوت على الإدارة الجبائية تحصيل الضريبة.

**ثانيا: صور الغش الضريبي.**

حسب ما جاءت به المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتخذ الغش الضريبي (التهرب غير المشروع) الصور التالية:

– عدم قيام المكلف بتقديم تصريح عن نشاطه (التصريح بالوجود)[1]، معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه ويكون هنا التهرب كليا، أو المقر موجود لكن النشاط غير مصرح به، حيث يعمل في الخفاء (نشاط غير رسمي) من أجل التهرب من الخضوع للضريبة.

– تقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة عن طريق فواتير وهمية أو مزيفة أي امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مثلا: امتناعه عن تقديم بيان بدخله، أو تقديم بيان كاذب أو غير صحيح مستعينا بذلك بكافة أنواع الغش وهي مختلفة ومتعددة.[2]

– تسجيل عقود إيجار أقل من الإيجار الحقيقي.

– استيراد سلع دون المرور بالمراكز الحدودية لتفادي دفع الضرائب الجبائية والجمركية.

[1] التصريح بالوجود نصت عليه المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تستوجب على المكلف بالضريبة أن يقدم في (30) يوم الأولى من ممارسة نشاطه لمفتشية الضرائب التابع لها تصريحا بالوجود، أي تصريح عن النشاط.

[2] جامع(أحمد)، علم المالية، فن المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص: 246.

– المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة وبالتالي تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة، وبالتالي تقديم محاسبة مزورة.

– إخفاء الورثة لجزء من تركة المورث، أو عدم التصريح بها لآجال المحددة.

– إخفاء المكلف لأمواله حتى يتعذر على المصالح الجبائية من أن تستفي مبلغ الضريبة عند عملية التحصيل.

– قيام أصحاب المهن الحرة ( أطباء، محامون، مهندسون...) بتصريح برقم أعمال أقل من قيمته الحقيقية، فمثلا: الطبيب يقوم في اليوم بعشرون(20) كشف ولكن يصرح عن 10 كشوف فقط.

– تقديم وثائق مزورة من أجل الإعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA) على أساس العمل مع قطاعات معفاة من هذه الضريبة.

**الفرع الثاني: التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي« Evasion Fiscale »)**

**أولا: تعريف التجنب الضريبي**

التجنب الضريبي هو تخلص المكلف من دفع الضريبة كليا أو جزئيا دون أن يعكس عبئها على الغير متفاديا في ذلك أي مخالفة للنصوص التشريعية، مستغلا ما يكتنف النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم ضبط في الصياغة الذي يؤوله المكلف المتهرب لصالحه، ويتم تجنب الضريبة بتجنب الواقعة المنشئة لدين الضريبة وهو أيضا أمر مشروع لا يعاقب عليه القانون.[1]

المشرع الجزائري لم يعطي تعريف للتجنب الضريبي (التهرب الضريبي المشروع) ولم يحدد قانونيا أهم طرق ومظاهر هذا النوع من التهرب.

فالمكلف بالضريبة يتحرك في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من التشريعات الضريبية التي تشوبها ثغرات، فإن إهمال المشرع يكون وراء هذا النوع من

[1] دراز حامد عبد المجيد، مرسي السيد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص: 168.

التهرب (التجنب)، وكذلك اجتهاد المكلفون وإبداعهم من أجل التهرب من الضريبة بصورة قانونية مستعينين في ذلك بأهل الخبرة، فالمكلف بالضريبة باستطاعته تجنب الضريبة بوسيلتين:

- ✓ **الأولى:** هي التهرب الناشئ من الثغرات القانونية والتي يعمد المكلف إلى استغلال ما تعتريه القوانين من ثغرات، نقائص وغموض، والتباسات بغية في عدم تحقيق الضريبة في حقه.
- ✓ **الثانية:** هي التهرب المنظم وهو ما يحدث في الغالب بالنسبة لنظام التقييم الجزافي لأساس الضريبة ويكون بتواطؤ أعوان الإدارة الضريبية، وذلك باستغلال الإعفاءات والامتيازات الجبائية.

**ثانيا: صور التجنب الضريبي (التهرب المشروع)**

يعتمد التجنب الضريبي في الجزائر على عملية الامتناع خاصة والذي يتخذ الصور التالية الأكثر انتشارا:[1]

- الامتناع عن استيراد سلعة من الخارج مفروضة عليها ضرائب بمعدلات مرتفعة.

**الفرع الثالث :طرق التهرب الضريبي**

ومن أهم النصوص القانونية التي ذكر فيها المشرع الجزائري الأعمال التي يعتبرها طرق تدليسية وفي نفس الوقت طرق للتهرب الضريبي بشكل عام و الأكثر ممارسة في الجزائر مايلي :

- ✓ المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ✓ المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- ✓ المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[1]Ministère des finances, Direction générale des impôts, « Mesures de lutte contre la fraude et l'evasion fiscale, 2003,P : 02.

- ✓ المادة 33 و 34 من قانون الطابع.
- ✓ المادة 119 من قانون التسجيل.
- ✓ المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.

**أولا: طرق تدليسية أثناء قيام الضريبة (الوعاء الضريبي)**

وأهمها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر:

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة أو الإدلاء ببيانات خاطئة في الإقرارات والتصريحات الشهرية أو الثلاثية أو السنوية، وذلك تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعطاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة (TVA)، وإما الاستفادة من بعض الامتيازات الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المدنيين.[1]

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين له، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.[2]

- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال، مثلا: تضخيم النفقات عن طريق إدخال المصاريف الشخصية للمكلف بالضريبة ضمن تكاليف نشاطه ويقوم بخصمها من رقم أعماله، أو تخفيض الإيرادات عن طريق البيع بدون فوترة.

- ممارسة نشاط غير مصرح به[3].

- تقييد عمليات محاسبية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية بالتخفيض من الإيرادات وتضخيم التكاليف.[4]

- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع بدون فاتورة، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو تخزينها أو استبداعها.[5]

[1] المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع.
[3] المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.
[4] المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.
[5] المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.

– استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب، كذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.[1]

– الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصية أو الهبة.

– كل الأعمال التي تؤدي إلى عرقلة أعوان الضرائب المؤهلين على القيام بمهامهم لإثبات مخالفات التشريع الجبائي.[2]

– الإعفاء عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري.[3]

**ثانيا: طرق تدليسية أثناء أداء الضريبة (تحصيل الضريبة).**

التهرب لا يكون في تقدير الوعاء الضريبي فقط بل أيضا في تحصيل الضريبة، وذلك بتحضير المكلف **إعساره** (organisation de l'insolvabilité)، فيقوم المكلف بتدبير إعساره من أجل عرقلة تحصيل الضريبة من طرف قباضة الضرائب (La recette des impôts)، وحسب المشرع الجزائري فتعتبر الطرق التالية عمليات تدليسية:

- كل المناورات التي تهدف إلى تدبير المكلف لإعساره عدم قصد تمكين الإدارة من تحصيل مستحقاتها الضريبية.[4]

مثلا:

✓ القيام بتسجيل عقارات ومنقولات باسم الزوج أو الزوجة عملا بمبدأ استقلالية الذمة المالية للزوجين.

[1] المادة 330-34 من قانون الطابع، المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة.
[2] المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة.
[3] المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة.
[4] المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.

✓ العمل بأسماء مستعارة، أو شركات وهمية بعناوين لمقرات غير موجودة مما يصعب الأمر على أعوان الضرائب من تحصيل الضريبة الواجب أدائها، وعدم القدرة على الوصول ومعرفة هؤلاء.

- إعلان الإفلاس باستعمال طرق احتيالية، كأن يقوم مسير الشركة بتحويل الأصول الناتجة عن بيع منقولات لأحد الأقارب أو المعارف.

وبصفة عامة قد أجمعت كل النصوص التشريعية على اعتبار الطرق التدليسية كل عمل أو وسيلة يلجأ إليها المكلف من أجل عرقلة قيام أو أداء الضريبة (الوعاء و التحصيل)، أي التملص وتجنب من دفع الضريبة كليا أو جزئيا.

**المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي في الجزائر.**

حتى تستطيع الدولة الجزائرية بمختلف مؤسساتها معالجة التهرب الضريبي، يجب عليها التعرف على الدوافع والأسباب الحقيقية التي أدت إلى انتشاره، والأسباب مختلفة تاريخية منها، اقتصادية ونفسية متعلقة بالمكلف بالضريبة، وكذلك بالنظام الضريبي، والإدارة الضريبية، وفي هذا المطلب حاولنا تقسيم الأسباب إلى أسباب متعلقة بالمكلف، أسباب متعلقة بالنظام الضريبي والإدارة الضريبية، وأسباب اقتصادية.

**الفرع الأول: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة.**

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف بحد ذاته والتي تتدرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية، ونظرا لصعوبة تحديدها بشكل دقيق داخل المجتمع الجزائري، حاولنا وحسب الميثاق الوطني للمكلف بالضريبة، وحسب التصريحات الرسمية للسيد المدير العام للضرائب الأسبق السيد بودربالة، إعطاء أهم الأسباب المرتبطة بالمكلف والمتمثلة أساسا في:[1]

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص: 21.

**1- ضعف الوعي الجبائي:**

والناتج عن عدم التحضر الجبائي الذي هو خصلة من خصال المواطنة لدى المكلف بالضريبة، وحسب تصريحات السيد المدير العام للضرائب الأسبق السيد بودربالة

يعرف المواطنة الجبائية[1] " على أن كل مؤسسة مواطنة التي تؤدي إلى تحقيق الشروط التالية:

- المساهمة في خلق الثروة الوطنية.
- احترام القوانين والتنظيمات.
- أداء بكل شفافية التزاماتها الجبائية.
- تلعب دور المتحضر الجبائي (Le civisme fiscale) "

فالوعي الجبائي شرطا أساسيا لتحقيق توازن العلاقات التي تربط الإدارة الجبائية بالمكلفين بالضريبة[2].

**2- عدم الاعتراف بشرعية مبدأ الضريبة:**

وذلك بعدم احترام القانون والقواعد القانونية.

**3- الإخلال بأداء الالتزامات الجبائية:**[3]

والمتمثلة أساسا في:

- ✓ عدم إيداع التصريحات في آجالها المحددة **بنسبة 50%.**
- ✓ عدم دفع الضرائب المستحقة في آجالها **بنسبة 49%.**
- ✓ عدم الإبلاغ بصدق عن جميع المعلومات المطلوبة من المكلف **بنسبة 85%.**

[1]Ministère des finances, direction générales des impôts, « MESURES de lute contre la fraude et l'évasion fiscales », Alger, 2003, P : 01.

[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص:21.

[3] وزارة المالية، المديرية الفرعية لمكافحة الغش الضريبي، 2013.

**4- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة:**

لأنها وحسب طبيعة المجتمع الجزائري (مسلم) لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس **الزكاة** التي تعتبر ركن من أركان الإسلام.

**5- ضعف المستوى الدراسي للمكلف بالضريبة.**

**6- النظر إلى الضريبة على أنها تشكل إعاقة مالية:**[1]

فحسب الإحصاء الاقتصادي الأول لسنة 2011، والنتائج النهائية كمرحلة أولى للديوان الوطني للإحصاء، المؤسسات الاقتصادية عبر التراب الوطني تنظر إلى الضريبة على أنها **معوق مالي (handicap financier)**بالنسبة لوضعيتهم الاقتصادية والمالية، وموزعة حسب النسب التالية:

- مؤسسات القطاع الخاص: **66,6%.**
- القطاع التجـــاري: **68,9%.**
- القطاع الصنـــاعي: **65,1%.**
- الخدمـــــات: **63,7%.**
- المؤسسات الصغيــرة: **64,3%.**

**الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي**

توجد عدة عوامل تؤثر على ظاهرة التهرب الضريبي وتؤدي إلى انتشارها وتوسيع نطاقها، والتي ترتبط بالتنظيم الفني الضريبي، ومدى استقرار التشريع الضريبي، وفي الجزائر يمكننا أن نجملها في العناصر التالية:

**أولا- الضغط الضريبي:** أي ثقل عبء الضريبة على المكلف، فهو يشكل مبررا أساسيا لتهرب الفرد من أدائها، وفي الجزائر وفي الفترة الممتدة من 1993 إلى 1999 كان مستوى الضغط الجبائي كما يلي، ومن خلال الجدول التالي:

[1] Office National des statistiques « collection statistique N$^0$ 172/2012 sérieE :statistique économiques N$^0$ 69 »,Alger, juillet 2012,P : 31.

**الجدول رقم 04: تطور مستوى الضغط الجبائي في الجزائر للفترة (1993-1999).**

| السنوات | الضغط الجبائي % |
|---|---|
| 1993 | 28,15 |
| 1994 | 29,74 |
| 1995 | 33,48 |
| 1996 | 34,48 |
| 1997 | 35,34 |
| 1998 | 28,44 |
| 1999 | 30,95 |

**المصدر**: تقرير المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، التنمية البشرية، سنة 2001، الدورة الحادية والعشرين، ديسمبر 2002.

**ثانيا- تعقد النظام الضريبي:**

يتسم النظام الضريبي الجزائري بالتعقد وعدم الاستقرار، وكذلك بتعدد وتنوع الضرائب، مما يخلق صعوبة للمكلف في مواكبة كل هذه التطورات، فيجد نفسه أمام عدد هائل من الضرائب وأيضا أمام إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربط أو تحصيل الضريبة، وهذا ما يدفعه إلى التهرب، وكما يقال ( **فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة** )[1].

ومن أحسن الأمثلة على تعقد النظام الضريبي في الجزائر وعدم استقراره، نأخذ الرسم على القيمة المضافة (TVA)، حيث احتوى هذا الرسم في بداية الأمر على أربعة معدلات:

[1] Hubert Brochier et pierre tobatoni, économie financière, France, presses universitaires de France, 1963,P :243.

- 07% ، 13% ، 21% ، 40% وهذا إلى غاية سنة 994.،ثم تم إلغاء معدل 40%.
- ثم جاء قانون المالية لسنة 1997 وقام بالحفاظ على 03 معدلات وتغيير معدل 13%

واستبداله بمعدل 14%.

- إجراء تعديل على المكلفين الذين كانوا خاضعين لمعدل 7% أصبحوا خاضعين لمعدل 21% ، مثل المطاعم، ومن كان خاضعا لمعدل 13% أصبح خاضع لمعدل 14%.
- ثم جاء قانون المالية 2001 في مادته 21 بإلغاء معدل 21%، واستبدال معدل 14% بمعدل 17%، ليصبح هناك وبشكل نهائي معدلين، المعدل المخفض 7%، والمعدل العادي 17%[1]، مع تغييرات كذلك في نوع المكلفين الخاضعين لمعدل معين.

رغم إيجابية هذه التعديلات من ناحية تقليص المعدلات من (04) إلى (02) معدلين، لكنها سلبية من ناحية قدرة فهم المكلف لهذه التغييرات وتكيفه معها، وهذا ما يجعل المكلف في وضعية لا تسمح له بمواكبة كل هذه الإصلاحات والتغييرات المتتالية، وخاصة ونحن في ظل نقص الإعلام الضريبي، وكما نعلم أن معظم المكلفين في الجزائر ذوي مستوى دراسي محدود،فحتى وإن أراد المكلف أن يكون مكلفا نزيها يقوم بواجبه الضريبي، فإننا نجره بواسطة هذا الأسلوب المعقد إلى التهرب الضريبي الغير مقصود.

[1] المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

**ثالثا- عدم استقرار التشريع الضريبي:**

تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعقد القوانين[1]، فعدم استقرار النظام الضريبي يؤدي بالمكلف إلى عدم تقبل كل التغيرات التي يحتويها النظام مما يدفعه إلى عدم المثول للقوانين الجبائية ومحاولته المستمرة للتهرب من الضريبة، والدليل على ذلك العدد المتزايد للتظلمات والشكاوى التي تصل إلى المديرية الفرعية للمنازعات الضريبية على المستوى المركزي (DGI)،فعدم الاستقرار في التشريع الضريبي في الجزائر يرجع بالدرجة الأولى إلى التغييرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية وقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوع من التذبذب في استمرارية واستقرار المنظومة التشريعية الجبائية، ولأخذ صورة واضحة على هذه التغييرات نأخذ على سبيل المثال لا الحصر قوانين المالية السنوية والتكميلية التالية في مجال الضريبة:

- في مجال الضرائب غير المباشرة، نأخذ:

- المادة 23 * من قانون الرسم على رقم الأعمال عدلت بموجب:[2]
- المادة 76 من قانون المالية لسنة 1996.
- المادة 51 من قانون المالية لسنة 1997.
- المادة 34، 36، 45، 69 من قانون المالية لسنة 1998.
- المادة 36 من قانون المالية لسنة 1999.
- المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001.
- المادة 18 من قانون المالية لسنة 2004.
- المادة 29 من قانون المالية لسنة 2007.
- المادة 17 من قانون المالية لسنة 2009، عدّلت هذه المادة 8 تعديلات في الفترة 1996 إلى 2009.

[1] د.ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص:18.

* المادة 23 تنص على العمليات والمنتوجات التي يطبق عليها معدل 7% للرسم على القيمة المضافة TVA.

[2] قوانين المالية، 1996، 1997، 1998، 1999، 2001، 2004، 2007، 2009.

- وفي مجال الضرائب المباشرة، نأخذ المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1]، حيث عدّلت بموجب المواد:
  - المادة 09 من قانون المالية لسنة 2000.
  - المادة 38 من قانون المالية لسنة 2001.
  - المادة 22 من قانون المالية لسنة 2003.
  - المادة 11 من قانون المالية لسنة 2006.
  - المادة 15 من قانون المالية لسنة 2007.
  - المادة 09 من قانون المالية لسنة 2009.

وهذه ما هي إلا بعض الأمثلة فقط عن بعض المواد من قانون الضرائب المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال، فالأمثلة كثيرة ومتعددة، وهذا ما يجعل المكلف غير قادر على مواكبة وفهم التغييرات والتعديلات المتتالية، وبالتالي عدم تقبل التغييرات، وفقدان الثقة في النظام الضريبي، وبالتالي التهرب من أداء الضريبة.

" إن الضريبة التي طبقت ولها تجربة سابقة هي ذات قبول أحسن من ضريبة جديدة، والمشرع الذي يغير نظامه الجبائي ومعدلاته في مدة أقل من خمسين سنة لا يضمن القبول الجيد من طرف المكلفين "[2].

- وفي مجال التحصيل نأخذ على سبيل المثال المادة 66 [3] من قانون المالية رقم 02-11 بتاريخ 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية 2003 فقد عدّلت بالمادة 39 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث أصبح كل طلب لشطب السجل التجاري يجب أن يرفق بشهادة الوضعية الجبائية مهما كانت سلبية (Non apuré)، مع العلم أن هذه الشهادة لا تعفي في أي حال من الأحوال المكلف من الديون الضريبية

[1] المادة 192 تنص على الزيادة بسبب التصريح أو التأخر في تقديمه.

[2] Aimauche Mohamed, Semaine des finances publique, fiscalité directe, BDL, IEDF, Kolea, 1993, P : 198.

[3] تنص المادة 66 على أن كل طلب يخص تعديل أو شطب للسجل التجاري يجب أن يرفق بشهادة الوضعية الجبائية الإيجابية.

اتجاه الخزينة العمومية للدولة، ولا توقف المتابعات ضده، فبعدما كان شرط الشطب من السجل التجاري هو أن تكون شهادة الوضعية الجبائية إيجابية (Apuré) والتي من خلالها يقوم المكلف بالضريبة بدفع كل ديونه الضريبية، أصبح الشطب بعد التعديلات التي تمت بموجب المادة 39 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009[1] لا يقترن بهذا الشرط، حيث يمكن الشطب بشهادة الوضعية الجبائية السلبية مهما كان مقدار الضريبة المدين بها المكلف، فبهذا يكون المشرع قد شجع المكلف على التهرب من دفع الضريبة ( **التهرب في مجال التحصيل** )، والسؤال الذي يطرح نفسه: ما الهدف من هذا التعديل الذي يفتح المجال للتهرب الضريبي؟ وما هو الدافع وغرض المشرع من ذلك؟

**رابعا: ضعف العقاب المفروض على المتهرب**

ومن عيوب التشريع الضريبي الجزائري ضعف العقوبة الموّقعة على المكلف **(العقوبة الجبائية)** الذي يتهرب من أداء الضريبة، فحجم العقاب الذي يفرضه القانون على المتهرب يجعله يقارن بين قيمة العقوبة المفروضة عليه وقيمة الأرباح المتحصل عليها في حالة التهرب (مقارنة درجة الخطر)، فإذا كانت قيمة العقوبة أقل من الأرباح المحصل عليها، في هذه الحالة المكلف يزيد من عملية التهرب والعكس صحيح، وكمثال على ذلك:

- العقوبة الموقعة على المكلف الذي لا يقدم تصريحا بالوجود[2]، فحسب المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، " يعاقب بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج"[3]

إذن في رأينا هناك فراغ قانوني، حيث أن قيمة العقاب جزافية وأقل من المبلغ المالي الذي سيعود على المكلف إثر تهربه من أداء الضريبة،وعليه فكان من الأنسب أن تكون قيمة العقوبة أكثر صرامة كأن تحسب بنسبة 50%، أو 100% من الربح المحقق، حتى

[1] المادة 39 من قانون المالية التكميلي 2009.
[2] المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي نصت على التصريح.
[3] المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تصبح قيمة العقوبة أكبر من الربح المحقق الذي يعود على المكلف نتيجة التهرب من الضريبة وأدائها. إذ في هذه الحالة يبتعد عن ذلك السلوك غير الجيد اتجاه الضريبة أو يقلل منه، ويصرح بنشاطه لأن خسارته أكبر من ربحه.

**الفرع الثالث: أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية**

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، فضعف التنظيم، الكفاءة، الوسائل المادية والبشرية على مستواها كما هو الحال في الجزائر، يفتح المجال أمام المكلفين بالتهرب من الضريبة، وعلى العموم فأهم الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية في الجزائر يمكن تلخيصها في العناصر التالية:

- ضعف الوسائل المادية.
- ضعف الوسائل البشرية.
- ضعف التكوين.
- ضعف التسيير والتنظيم.

**أولا: ضعف الوسائل المادية:**

تميزت الإدارة الضريبية في الجزائر ومنذ الاستقلال حتى مرحلة الإصلاحات بنقص كبير في الوسائل المادية، رغم كل الجهود المبذولة والاعتمادات المالية المخصصة لميزانية الإدارة **(ميزانية التجهيز، والتوظيف)**، وذلك من حيث:

1-نقص الوسائل الحديثة لمعالجة المعلومات الجبائية، والمتمثلة أساسا في أجهزة الإعلام الآلي، خاصة على مستوى الهياكل القاعدية **(قبضات الضرائب ومفتشيات الضرائب)**المتخصصة في تسيير الملفات الجبائية( ربط وتحصيل الضريبة )، فمعظمها كانت ومازالت تعمل بالأسلوب الكلاسيكي اليدوي، لأن التجهيز بالإعلام الآلي الموجود إن وجد في هذه المصالح لا يستعمل في معالجة وتسيير الملفات الجبائية، من أجل ضمان نظام معلوماتي جيد ودقيق يساعد في عملية متابعة المكلفين وعملية التحصيل

الضريبي، وبالتالي يمنع التهرب الضريبي، وإنما وضع فقط كآلة كاتبة أو حاسبة تسجل فيه عمليات القبض والدفع للأموال فقط.

2-غياب نظام معلوماتي فعال لا يسمح بالتلاعب والإهمال وبالتالي الحد من التهرب الضريبي الذي يكون نتيجة الإهمال أو تواطؤ موظفي الإدارة.[1]

3-عدم كفاية المقرات التي يزاول فيها الموظفون مهامهم، كما أن بعضها بنايات قديمة تحتاج إلى ترميم، فهي من مخلفات الاستعمار تحتاج إلى تجديد، كما أنها لا تشجع الموظف على العمل براحة وطمأنينة، حتى أنه في بعض المصالح الموظفين يعملون بالتناوب نظرا لقلة وضيق المكاتب.

4-نقص وسائل النقل المصلحية التي يستخدمها أعوان الإدارة للقيام بمهامهم من تحقيق ومتابعة، فهي غير كافية، مما يضطرهم الأمر إلى استخدام وسائل نقلهم الخاصة.

**ثانيا: ضعف الوسائل البشرية**

وذلك من حيث:

-عدد الموظفين على مستوى الإدارة، فرغم الزيادة المستمرة في عدد المكلفين La population fiscale والملفات الجبائية، لكن لا يقابلها زيادة في عدد الموظفين بالشكل الملائم، فالزيادة دائما تبقى غير كافية، فما زالت الإدارة الضريبية ورغم كل الإجراءات المتخذة لتعزيز الوسائل البشرية تعاني من نقص في الموارد البشرية.

**ثالثا: ضعف التكوين**

- في مجال التكوين والتربصات يوجد مركزين فقط من أجل ذلك وهما المدرسة الوطنية للضرائب (ENI)، ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي (IEDF)، حيث لا يخضع الموظفين لتكوين واحد والبرامج متباينة، كما يغلب على التكوين الطابع العام، والواجب أن يكون ذو طابع متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية، كما تفتقد برامج التكوين الموجودة حاليا إلى مضامين الإدارة الحديثة في برامجها، بالإضافة إلى

[1] الطالبة طورش بتاته، مذكرة ماجستير، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، كلية الحقوق، قسم القانون الخاص، جامعة قسنطينة، 2011-2012، ص:70.

أغلب موظفي الإدارة خاصة على مستوى القبضات والمفتشيات لا يتجاوز مستواهم الدراسي السنة الثالثة ثانوي كحد أقصى، بالرغم أنه في الآونة الأخيرة تم توظيف 1000 موظف في رتبة مفتش ضرائب حاملين لشهادة ليسانس (إقتصاد، حقوق، تجارة) سنة 1996[1]، ودفعة ثانية سنة 2000 بـ 1000 مفتش حاملين لشهادة الليسانس في نفس التخصصات السابقة موجهين لمصالح القبضات والمفتشيات.

– غياب تكوين خاص بأخلاقيات المهنة الضريبية، العلاقات العامة، التسويق الاجتماعي[2]، حيث توجد ظاهرة خطيرة تهدد كفاءة الإدارة والتي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفيها والمتمثلة في " **الرشوة** "، فهي مرتبطة بالموظفين الذين يقبلونها ويسمونها هدايا.

– عدم نجاعة الدورات التكوينية، إذا هناك نقص دائم في الكفاءة المهنية للموظف رغم الميزانية المالية التي خصصت لعملية التكوين والتي قدرت بـ 1200.000 دج سنة 1998، و 21.041.920 دج لسنة 1999، قصد تنشيط بصورة أكبر الأنشطة التكوينية التحسينية[3]، وتنظيم دورات وتربصات تكوينية لمدة لا تتجاوز في الغالب شهرين متتالين، أو أسبوع شهريا، لمدة أقصاها 06 أشهر، لكن يبقى هناك نقص في الكفاءة المهنية للموظف، وأحسن مثال على ذلك عدم معرفة بعض الموظفين خاصة على مستوى المفتشيات خاصة المحققين للمخطط الوطني للمحاسبة الذي يشكل لديهم عائق كبير في عملية التحقيق المعمقة لمحاسبة المكلف، فمثلا عملية الشراء والبيع تتم على مرحلتين في التسجيل المحاسبي، المرحلة الأولى خاصة بعملية الفوترة، والثانية لدخول وخروج السلع من أو في مخازن المكلف، فبعض الموظفين وعلى مستوى المفتشيات ممن تنقصهم الكفاءة والدراية الكافية بالتقنيات المحاسبية، يقومون بمراقبة المرحلة الأولى فقط الخاصة بالفوترة، دون مقارنتها مع المخزون من أجل التأكد من صحة تصريحات المكلف، فبذلك

[1] وزارة المالية، المديرية العامة.

[2] عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995، ص:250.

[3] المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للوسائل.

يكون الموظف قد ساهم بطريقة غير مباشرة ( جهله لقواعد المحاسبة) في مساعدة المكلف على التهرب من الضريبة.

**رابعا: ضعف التسيير**

وذلك بغياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية والقائمة على روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، الشريك...الخ[1] وذلك فيما يخص:

- تسيير الموارد البشرية من حيث التوجيه، التنظيم.
- تسيير الموارد المالية.

ولذلك يجب تطوير مفاهيم التسيير وفق المفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.

**المطلب الثالث: تدابير مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.**

لقد لاحظنا فيما سبق أن للتهرب الضريبي آثار ضارة من عدة جوانب خاصة على مستوى موارد الخزينة العمومية والتنمية الاقتصادية، لذلك تعمل الدولة الجزائرية على مكافحة هذه الظاهرة سواء على المستوى الوطني أو الدولي، من خلال معالجة أسبابه باتخاذ التدابير اللازمة كوسائل وقائية لذلك ، بإتباع إستراتيجية خاصة تصب في تنمية مستوى الوعي الجبائي، والتي تبقى مرتبطة تماما بتحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة[2]، وذلك من خلال تبسيط النظام الضريبي والإجراءات الضريبية وعصرنه الإدارة الضريبية ( بتحديث هياكلها، طرق تسييرها، ونظامها المعلوماتي ...الخ ) هذا على المستوى المحلي، أما على المستوى الدولي القيام بإبرام اتفاقيات جبائية دولية من أجل تبادل المعلومات وتفادي الازدواج الضريبي مع تنسيق الجهود من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

[1] د.ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص:19.

[2] Ministère de finance, Direction générale des impôts « Bulletin d'information de la direction générale des impôts N$^0$ 60/2012, P : 08.

وفي هذا المطلب سنحاول عرض أهم التدابير المتخذة في الآونة الأخيرة من أجل مكافحة التهرب الضريبي بمختلف أنواعه ( المشروع وغير المشروع ) كوسائل رقابية ووسائل وقائية في العناصر التالية:

- تعزيز وسائل الرقابة الجيائية.
- تعزيز وتحدث الوسائل الوقائية( تبسيط النظام الضريبي.،تعزيز التعاون الدولي، عصرنه الإدارة الضريبية)،حيث يعتبر هدا العنصر موضوع بحثنا .

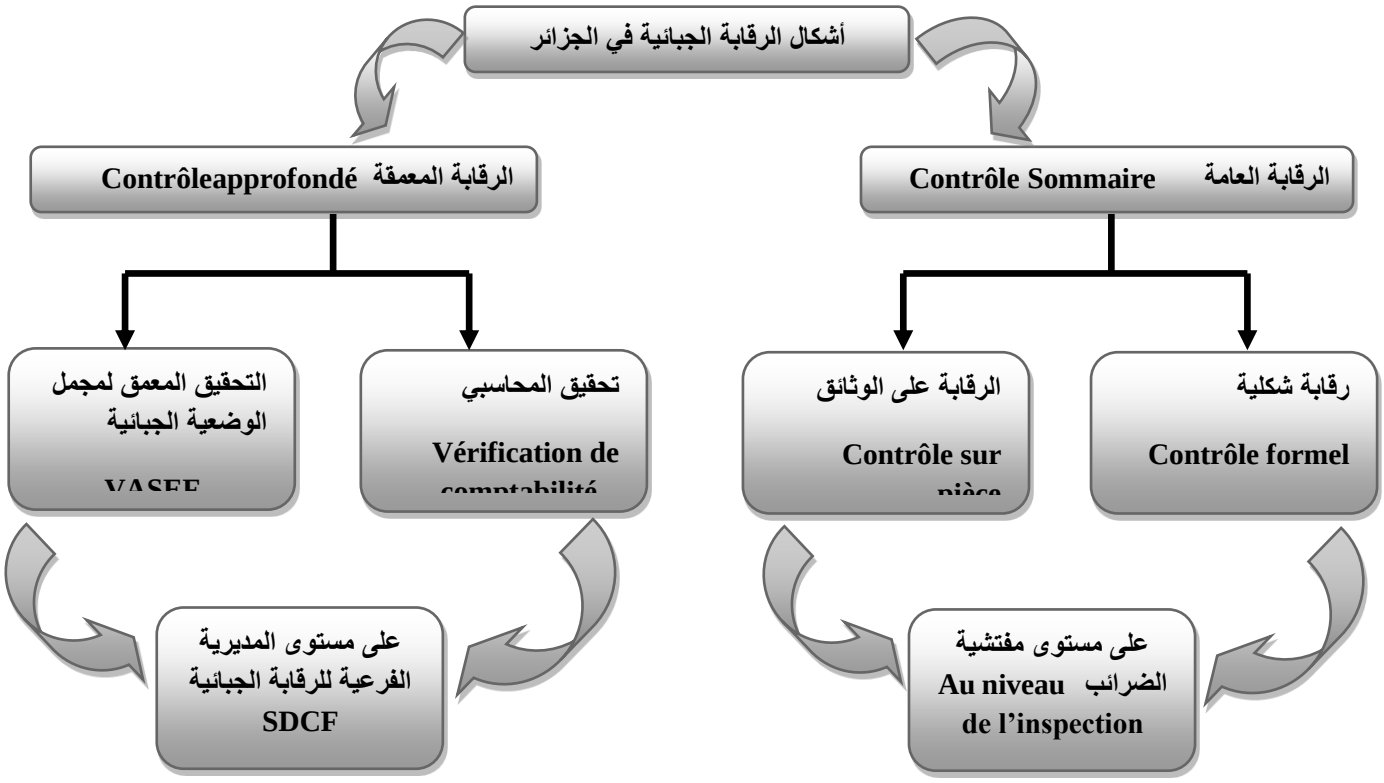
**الفرع الأول : تعزيز الوسائل الرقابية**

إن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، والذي يقوم من خلاله المكلفين بالضريبة بالتصريح من تلقاء أنفسهم بالأسس الخاضعة للضريبة، ومن أجل التأكد من مصداقية وصحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، منح المشرع لإدارة الضرائب حق الرقابة الجباية كوسيلة لحمايتها من التهرب الضريبي، وهي تعتبر كل فحص لتصريحات وثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية، قصد التأكد من صحة ما تحتويه، ومقارنتها مع ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها وفقا لبرنامج مسبق مسطر من طرف مصلحة الرقابة الجبائية، وعلى المحققين أتباعه، كما حصر المشرع الرقابة الجبائية ضمن نطاق دقيق وواضح وإجراءات محكمة من أجل ضمان حقوق الإدارة وحقوق المكلف بالضريبة، وأمام مواصلة بعض المكلفين ذوي النية السيئة انتهاج مختلف الممارسات الهادفة إلى التهرب من الخضوع للضرائب المستحقة عليهم، لا سيما ممارسة نشاط خفي، الشراء أو البيع بدون فاتورة، وتحويل وجهة الامتيازات الجبائية الممنوحة لهم، ومن أجل محاربة كل هذه الممارسات، والحفاظ على موارد الخزينة، تتزود الإدارة الضريبية بشكل دائم بإجراءات وتقنيات جديدة مستحدثة بغية محاربة كل هذه الظواهر المضرة بالخزينة العمومية، وفي هذا السياق تم تأسيس تقنيات جديدة في مجال الرقابة المعمقة والمتمثلة في إنشاء التحقيق المصوب في

المحاسبة، إنشاء إجراء التلبس الجبائي، تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف خلال مرحلة الرقابة، وهذا كله من أجل تحقيق رقابة أكثر فعالية، وفي كل الحالات يعتبر تعزيز وتحديث وسائل الرقابة الجبائية واحدة من بين الأنشطة التي تستعملها الإدارة الجبائية الجزائرية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.[1]

## أولا: أشكال الرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر

باعتبار الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية ووسيلة رقابية من أجل التأكد من مصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة ومحاربة التهرب الضريبي، اتخذت شكلين أساسيين حسب الجهة المكلفة بها، ويمكن توضيحها حسب الشكل الآتي بيانه: **الشكل رقم 05: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر**




**VASEF** : La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble.

**SDCF** : La sous direction du contrôle fiscale.

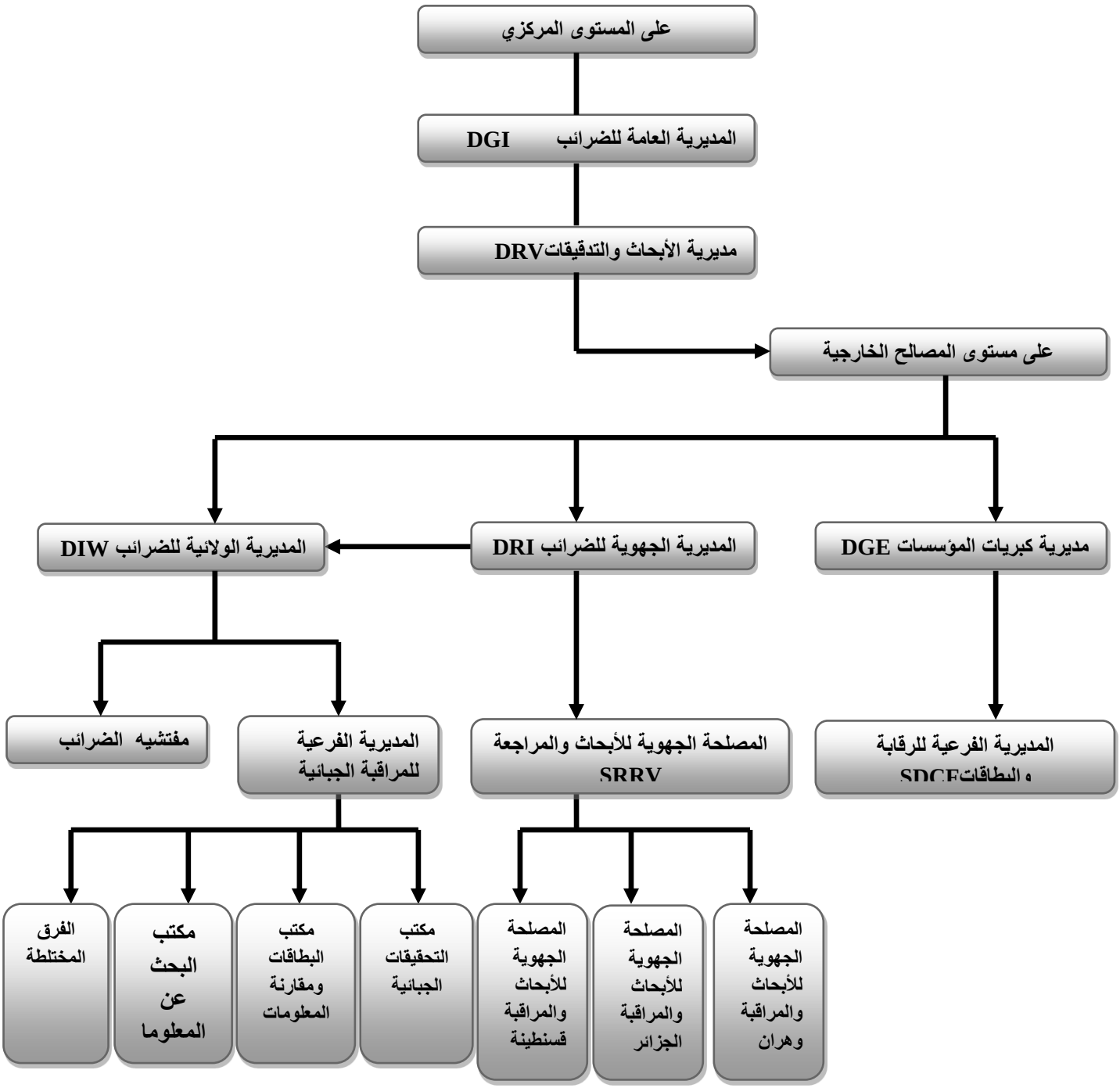
**المصدر:** من إعداد الطالب بناء على معلومات من المديرية العامة للضرائب،" Le guide de contrôle Du dossier activités », 2003.

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب الجزائر، نشرة شهرية رقم 2012/58، ص: 01.

**ثانيا: هياكل تنظيم الرقابة الجبائية**

إن عملية تنظيم وبرمجة الرقابة الجبائية بالنسبة لإدارة الضرائب تتم على المستوى المركزي، وعلى مستوى المصالح الخارجية. والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي :

**الشكل رقم 06 : هياكل تنظيم الرقابة الجبائية على مستوى إدارة الضرائب في الجزائر**




**المصدر: المديرية العامة للضرائب، المديرية الفرعية للإعلام و التنشيط،2014**

**ثالثا: الإجراءات الجديدة لتعزيز وتحديث الرقابة الجبائية:**

في إطار التوجهات الإستراتيجية للرقابة الجبائية التي سطرتها الإدارة الجبائية للفترة 2007-2011، اتخذت مهمة الرقابة الجبائية بعدا نوعيا قصد الزيادة من فعاليتها والتحسين من قابليتها، انطلاقا من البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ووصولا إلى عملية التحصيل، وتبقى الغاية هي الحصول على النوعية خلال جميع مراحل الرقابة الجبائية، من أجل ضمان تغطية أكثر انسجاما للنسيج الجبائي، والقيام بتحقيقات نوعية، بالإضافة إلى تحسين العلاقات مع المكلفين بالضريبة ذوي النية الحسنة، وبالتالي التخفيف من حدة التهرب الضريبي، وبغية الاستجابة لهذه الغايات الأساسية، برزت إجراءات جديدة للرقابة تهدف ليس فقط للتعميم وإنما أيضا للمثالية[1]، لذا أضيف إلى التدابير الكلاسيكية للرقابة المطبقة والموضوعة تحت تصرف أعوان الإدارة الجبائية قصد مراقبة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة شكل جديد من الرقابة يسمى " التحقيق المصوب في المحاسبة " وإجراء جديد يسمى " التلبس الجبائي ".

**1/ التحقيق المصوب في المحاسبة (La vérification ponctuelle):**

يعتبر التحقيق المصوب للمحاسبة إجراء رقابة موجه، أقل شمولية وأكثر سرعة وأقل اتساعا من إجراء التحقيق في المحاسبة، فقد تم إنشاء هذا الإجراء بموجب المادة 22 من قانون المالية 2008، فهو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، ولفترة كاملة أو لجزء منها، ولفترة غير متقادمة، ولمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية ولمدة زمنية تقل عن سنة جبائية.[2]

**1-1- نطاق التحقيق المصوب:** يتمحور التحقيق المصوب أساسا حول:

- مراقبة قانونية للحسومات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأصل التسبيقات والحصص الممنوحة والنسب المطبقة والاستردادات الملتمسة.

[1] رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2013/70، ص: 07.

[2] La lettre de la DGI N$^0$ 70/2013, P : 04.

– مراقبة عناصر المحاسبة بناء على التصريح بالنتيجة ( أعباء الاهتلاكات والمؤونات ).

– مراقبة الاستردادات ( déduction )وقروض الضرائب ( Les précomptes ).

– مراقبة العجز المتكرر والامتيازات الجبائية الممنوحة والأرباح المعاد استثمارها.

**1-2- مدة التحقيق المصوب:**

لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02)[1]

3/ إنشاء الملف الوطني للمتهربين من الضريبة في ستة 1998 fichier national des fraudeurs (FNF);

**4/ الفرق المختلطة La Brigade mixtes:**

في إطار التعاون الداخلي بين إدارة الضرائب والإدارات الأخرى في الدول خاصة مصالح الجمارك، المصالح التابعة لوزارة التجارة من أجل مكافحة التهرب الضريبي وتعزيز آلية الرقابة الجبائية عن طريق عملية الاتصال والتنسيق بين أجهزة الدولة، ثم إنشاء الفرق المختلطة للرقابة، تعمل تحت سلطة وإشراف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب، وذلك وفق المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997، وتتشكل هذه الفرق المختلطة من ممثلي إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة، يتم اختيارهم من بين موظفين لهم على الأقل رتبة مفتش رئيسي وثلاث (03) سنوات من الأقدمية[2]، مهامها الرئيسية تتمثل في:

– القيام بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعية والمعنوية والذين ينجزون عمليات استيراد وتسويق بالجملة والتجزئة.

– القيام بعمليات الرقابة على مستوى الموانئ، المناطق المعزولة والحدودية خاصة.

[1] قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر، الفقرة 3، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

[2] المادة 13 من المرسوم التنفيذي 97-290 " عندما لا تتوفر الهياكل الولائية على موظفين لهم رتبة مفتش رئيسي يمكن استخلافهماستثناءا بموظفين لهم رتبة مفتش أو ضابط مراقبة في الجمارك حسب الحالة، على أن يثبتوا أقدمية لا تقل عن خمس سنوات ".

ويتواجد حاليا 97 فرقة على مستوى المديريات الولائية عبر الوطن وأربع فرق ما بين الولايات ( المديريات الجهوية )، والموضحة في الجدول التالي :

وفي هذا السياق سنحاول إعطاء بعض الإحصائيات التي توفرت لدينا عن مجم العمليات الرقابة الجبائية التي تمت خلال الفترة 2007-20011، من حيث نتائج الرقابة على الوثائق ،عدد الملفات الجبائية المراقبة من خلال الجداول التالية:

**الجدول رقم 05 : عمليات المراقبة الجبائية ( 2007-2011 )**

| | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|---|---|---|---|---|---|
| **عدد الملفات الجبائية المراقبة** | 2632 | 2731 | 2864 | 2888 | 1824 |
| **1/ التحقيق المحاسبي (VC).** | 2194 | 2374 | 2484 | 1989 | 683 |
| **2/ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE).** | 438 | 357 | 357 | 381 | 169 |
| **3/ التحقيق المصوب (VP).** | - | - | - | 503 | 972 |

**المصدر:** Direction générale des impôts, lettre de la DGI N$^0$ 58/2012 (pocit), P : 6.

### 5/ التلبس الجبائي: La flagrance fiscal

من أجل محاربة كل ممارسات التهرب من الضريبة، تم تعزيز وتحديث وسائل الرقابة الجبائية من طرف الإدارة الجبائية وذلك بإنشاء إجراء **التلبس الجبائي** بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواده 07 و 18 وتعزيزه بالمادة 12 من قانون المالية لسنة 2013، حيث يمنح هذا الإجراء للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية من شأنها أن تضع حدا للتهرب الضريبي بمختلف أنواعه ( المشروع وغير المشروع) وذلك بمرافقتها بإطار قانوني يسمح لها خلال ممارسة حق المعاينة، الرقابة والحجز

...الخ، من التدخل ووقف عملية الغش الجبائي الجارية ومعاينة جنحة التلبس وهذا حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية.[1].

**5-1-تعريف التلبس الجبائي:**

يعتبر التلبس الجبائي إجراء رقابة غير مستقل ، حيث أنه ينفذ في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الإطلاع أو الرقابة، والذي من شأنه أن يسمح للإدارة الجبائية بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الجبائي الجارية وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية، والمادة 20 مكرر الفقرة 1-3 من قانون الإجراءات الجبائية تعرف التلبس الجبائي كما يلي: " التلبس الجبائي هو عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص ".[2]

**5-2-حالات جنحة التلبس الجبائي:**[3]

تعتبر حالات تلبس جبائي الممارسات التالية:

- ممارسة نشاط دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية.
- إصدار فواتير وسندات تسليم أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا.
- ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها.
- تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية، وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش.
- ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل.
- تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.

[1] رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2013/62، ص: 6.
[2] قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر الفقرة 1-3، مرجع سبق ذكره، ص: 17.
[3] رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 2013/68، ص: 07.

### 5-3-أهداف إجراء التلبس الجبائي:[1]

تختلف أهداف إجراء التلبس الجبائي من معاينة الغش الجبائي إلى غاية ضمان التحصيل وهذا مرورا برقابة صارمة للنشاطات القصيرة المدى، وتتمثل الأهداف الرئيسية في:

**- معاينة وإيقاف عملية غش جارية:**

إن الإدارة الجبائية التي كان ينقصها إطار قانوني يسمح لها بتصحيح حالات الغش المعنية خلال ممارسة حقوقها كالمعاينة والحجز والتحقيق والإطلاع والرقابة، قد أصبحت مزودة بإجراء التلبس الجبائي الذي يمنحها المجال للتصدي في الوقت المناسب لكل محاولة غش منظمة من قبل المكلف بالضريبة.

**- مراقبة النشاطات القصيرة المدى:**

من خلال هذا الإجراء الجديد، يمكن للإدارة أن تتصرف بشكل فعال في مواجهة الشركات القصيرة المدى التي تم تأسيسها لهدف واحد ألا وهو **التهرب الضريبي**، حيث أنه يسمح لها بمراقبة فترة الخضوع للضريبة غير مكتملة وذلك بالتدخل حتى قبل انتهاء الأجل المتعلق بالالتزامات التصريحية.

**- تعزيز التحصيل:**

فضلا عن ما سبق ذكره، يسمح هذا الإجراء للإدارة بضمان تحصيل الديون الجبائية المستقبلية عن طريق التصدي لعملية تنظيم الإفلاس من قبل المكلفين بالضريبة الغشاشين، وهذا من خلال إعداد محضر تلبس جبائي مع إمكانية تنفيذ الحجز التحفظي على الأملاك.

[1] La lettre de la DGI N$^0$ 68/2013, P : 04.

**الفرع الثاني : تعزيز و تحديث الوسائل الوقائية**

**أولا: تبسيط النظام الضريبي.**

منع قوع التهرب يتحقق بمعالجة إزالة الأسباب عن طريق تبسيط النظام الضريبي كوسيلة وقائية، وحسب تصريح السيد وزير المالية السيد جلاب خلال مناقشته لمشروع المالية لسنة 2015 أمام نواب المجلس الشعبي الوطني في شهر نوفمبر 2014، حيث قال :" لجعل الجباية في الجزائر تلعب دورا هاما في التحفيز والتوجيه الاجتماعي والاقتصادي، قد تم اتخاذ تدابير تشريعية من أجل تبسيط النظام الضريبي للتخفيف من ضغطه، وتعزيز محاربة الغش والتهرب الضريبي[1]، وفي هذا السياق اتخذت عدة تدابير وإجراءات لتبسيط النظام الضريبي في الجزائر منذ الإصلاحات إلى يومنا هذا، سواء من حيث تخفيف الضغط الضريبي،تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين،وتبسيط الإجراءات الإدارية .

**1. تخفيف الضغط الضريبي**

من أجل تبسيط النظام الضريبي وجعله أكثر فعالية تم اتخاذ تدابير ملائمة عن طريق تخفيف العبء الضريبي على المكلف بالضريبة، وبالتالي التخفيف من حدة التهرب الضريبي، فقد سمحت الو رشات التي أنجزت في الآونة الأخيرة وبعد سلسلة من الإصلاحات التي تمت على مستوى التشريع الجبائي في إطار قانوني مكيف، ومن خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية المختلفة خاصة قانون المالية 2006، 2007، 2008، 2009، 2011، 2012، 2013 في هذا المجال أساسا بالتغيرات التالية:

✓ إلغاء بعض الضرائب والرسوم مثل إلغاء الضريبة على فوائض القيمة المطبقة على عمليات التنازل عن الأملاك المبنية وغير المبنية المنجزة بصدد التحويلات العقارية من طرف الخواص( المادة 2،8،قانون لمالية 2009)

[1] www.mfdgi.gov.dz. Novembre 2014.

✓ تأسيس تخفيض جزافي في حدود 10% بالنسبة للنفقات المصرح بها غير المبررة لفائدة الخاضعين للضريبة التابعين لنظام التصريح المراقب.

✓ تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات (IBS) المطبقة على أنشطة الإنتاج والأشغال العمومية والبناء والسياحة من 25% إلى 19%

✓ تخفيض معدلات وأقساط الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ليصل الحد الأقصى إلى 35% بعدما كان 60% ،( المادة 5 من قانون المالية 2008)

✓ تخفيض معدل الضريبة على الرسم على النشاط المهني من 2.55% إلى 2%

✓ الغاء نظام الدفع الجزافي ( المادة 13 من قانون لملية 2006)

2. **تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلف**[1]: وذلك عن طريق مايلي :

✓ تأسيس تصريح تصحيحي بالنسبة للشركات التي تتوفر على جمعية عامة مخول لها البث في حسابات الشركة، حيث يجب أن يكتتب هذا التصريح في أجل لا يتعدى 21 يوم الموالية لانقضاء الأجل القانوني المنصوص عليه في القانون التجاري.

✓ تأسيس إلزامية التبليغ بالتصحيحات النهائية مع تبيان العناصر المنصوص عليها في التشريع الساري المفعول، أي أسباب ومواد قانون الضرائب، الموافقة، أسس الإخضاع الضريبي، وحساب الحقوق والغرامات المترتبة عنها وهذا تحت طائلة البطلان للإجراء.

✓ منح أجل ثاني للرد يقدر بـ 40 يوم للمكلفين الخاضعين لعملية التصحيح عندما يشمل التبليغ النهائي عناصر جديدة في التصحيح.

✓ توسيع الاستفادة من التأجيل القانوني لتسديد الحقوق المستحقة لمجموع الشكاوى النزاعية دون الأخذ بعين الاعتبار مصدر تأسيس الضرائب المحتج عليها.

✓ إلزامية تبرير قرار الرفض من طرف إدارة الضرائب ( رفض كلي أو جزئي )، وكذا إلزامية تسليم قرار التبليغ مقابل إشعار بالاستلام.

[1] قانون المالية 2009.

✓ تمديد آجال اللجوء إلى لجان الطعن من شهرين (02) إلى أربعة أشهر (04) ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.

✓ إنشاء المحرر الجبائي، إذ يعتبر أداة لتحسين الحماية القانونية للمكلف، فهو ضمان يضع المكلف بالضريبة بمنئي من كل تقويم جبائي، والمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012 المتعلق بالمحرر الجبائي تعرفه كما يلي :" يعتبر المحرر الجبائي قرارا قطعيا اتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية، يشكل هذا المحرر ردا واضحا ونهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به "[1]، ويشمل مجال تطبيق المحرر الجبائي في المقام الأول الشركات العاملة في قطاع المحروقات، الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في مجمعات أجنبية وكذا تلك التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة في الجزائر، شركات رؤوس الأموال، وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**3. تبسيط الإجراءات الإدارية:**

وذلك من خلال:

**3-1 تبسيط إجراءات المنازعات:**

لقد تم تعديل وتبسيط إجراءات المنازعات خلال السنوات الأخيرة من أجل دعم الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة من جهة والسماح بتنظيم أمثل للنزاع الضريبي، وتتمحور التدابير المدرجة أساسا في تبسيط إجراءات المنازعات حول ما يلي:[2]

**أ- إدخال مرونة على شروط قبول الشكاوى وعرائض الدعاوي:**

وذلك بتخفيف شروط تقديم الشكاوى من أجل راحة المكلف بالضريبة، وتتكون هذه التدابير الرئيسية المتخذة لهذا الغرض فيما يلي:

[1] قانون المالية 2012، المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر 2012.

[2] Bulletin d'information de direction générale des impôts, N$^0$ 51/2014, P : 02.

– تمديد آجال تقديمها، فلقد تم تمديد آجال تقديم الشكاوى بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2007 إلى سنتين (02)، بعدما كانت محددة بـ 6 أشهر إلى سنة كحد أقصى بموجب المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية[1].

– تخفيض شكل الوكالة، فقبل دخول قانون المالية2008 حيز التنفيذ كان على كل شخص يقدم شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير إظهار وكالة قانونية خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل، مع التعديل الذي جاءت به المادة 24 من هذا القانون، لم يعد على المكلف بالضريبة سوى إعطاء وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها للإدارة الجبائية.

– من أجل السماح للمكلف بالضريبة بالاستفادة من الإجراء الأولي أمام الإدارة، نصت المادة 43 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 498 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لمحاذاة قواعد الطعن الخاصة بالضرائب غير المباشرة مع تلك المتعلقة بباقي الضرائب والرسوم، حسب المادة السابقة الذكر " يجب على المكلف بالضريبة الذي يطعن في ضريبته غير المباشرة تقديم شكواه لإدارة الضرائب حتى يمكنه الاستفادة من تدابير التأجيل القانوني للدفع في إطار المواد 70 إلى 79 والمواد 82 إلى 91 من قانون الإجراءات الجبائية.[2]

**ب– إدخال مرونة على شروط الطعن:**

في إطار التدابير الرامية إلى تفعيل الطعن أمام اللجان، مدد قانون المالية لسنة 2009 أجل تقديم هذا الطعن لتنتقل من شهرين (02) إلى أربعة (04) أشهر.

**ج– إدخال مرونة على شروط الحصول على تأجيل قانوني للدفع:**

التأجيل القانوني للدفع المنصوص عليه في المادتين 74 و 172–4 من قانون الإجراءات الجبائية يسمح للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه، أن يؤجل دفع الحصة المتنازع فيها من الضرائب

[1] قانون الإجراءات الجبائية، المادة 72، دار بلفيس للنشر، الجزائر، طبعة ماي، 2012، ص: 52.

[2] Bulletin d'information de direction générale des impôts, N$^0$ 51/2011, P : 03

المذكورة. لقد ألغى نص المادة 40 من قانون المالية لسنة 2009 تطبيق التأجيل القانوني للدفع فقط على المنازعات المترتبة عن عمليات مراقبة التصريحات، التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث أصبح يطبق الآن على جميع الشكاوى النزاعية والطعون، وهذا مهما كان مصدر الضرائب المتنازع فيها[1]، كما نصت المادة 49 من قانون المالية 2007 المعدلة للمادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية، على مراجعة نسبة التأجيل القانوني للدفع من 30% إلى 20% والتي يجب حسابها على مجموع الحقوق والغرامات المتنازع فيها.[2]

**1-2-تبسيط إجراءات ربط وتحصيل الضريبة:**

وذلك من خلال:

- تبسيط إجراء تسديد الضريبة على أرباح الشركات وإلغاء الجداول، حيث يقوم المكلفون بالضريبة المعنيين بأنفسهم بعملية التصفية، التصريح والدفع التلقائي للتسبيقات الوقتية الثلاث عن طريق التصريح الشهري وكذا تسديد رصيد التصفية.
- عملية استخراج رقم التعريف الجبائي (NIF)، والذي وضع كإجراء جديد للترقيم بموجب قانون المالية لسنة 2006، إذ يجب إظهاره خلال كل معاملة تجارية أو مالية لتبرير التواجد الجبائي، وبالتالي منع التهرب الضريبي تتم بشكل لا مركزي على مستوى مديريات الضرائب الولائية من خلال إصدار شهادة الترقيم حيث يتم منح رقم التعريف الجبائي في غضون 48 ساعة التي تلي إيداع الطلب، والذي أصبح ساري العمل به ابتداء من 2013/06/01.[3]
- انشاء ضريبة وحيدة مبسطة تسمى بالضريبة الجزافية الوحيدة والخاصة بصغار المكلفين ،في اطار قانون المالية 2007، وذلك لتبسيط الإجراءات.

[1] قانون المالية لسنة 2009، المادة 40.
[2] قانون المالية لسنة 2007، المادة 49.
[3] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، رقم 2013/69، ص: 02.

- تبسيط إجراءات تكوين الملف الجبائي، وذلك من حيث عدد الوثائق الجبائية التي يجب على مكلف منحها إلى إدارة الضرائب على مستوى مفتشيه الضرائب وقباضة الضرائب من أجل تبسيط إجراءات تسيير الملف الجبائي، وعليه فقد تم تقليص عدد الوثائق المطلوبة من قبل إدارة الضرائب وذلك حسب طبيعة المكلف وحالة تكوين الملف الجبائي سواء في معدل الوعاء أو التحصيل الضريبي كما يلي:[1]

✓ في حالة إنشاء ملف جبائي Création d'un dossier fiscale بالنسبة لـ:

- **شخص طبيعي:** فقد تم تقليص الوثائق من 09 إلى 04.
- **شخص معنوي:** فقد تم تقليص الوثائق من 11 إلى 06.
- **الخاضعين لنظام (ANSEJ, ANDI, CNAC et ANGEM)**فقد تم تقليص الوثائق من 15 إلى 03.

✓ في حالة إقفال الملف الجبائي (Cessation)، فقد تم تقليص الوثائق من 07 إلى 02.

✓ في حالة منح شهادة عدم الإخضاع الجبائي، فقد تم تقليص عدد الوثائق من 03 إلى 01.

**ثانيا: تعزيز التعاون الجبائي الدولي:**

لا تقتصر ظاهرة التهرب الضريبي على مستوى حدود الدولة فقط، بل اتسع نطاقها على المستوى الدولي، فالجزائر تشهد اقتصاديا انفتاح على العالم الخارجي، وكذلك التطور الذي عرفته التجارة الخارجية خاصة بعد فتح المجال للاستثمارات الأجنبية، التي يتفنن أصحابها في استعمال وسائل وتقنيات عالية لتهريب أرباحهم خارج الإقليم الجزائري، إضافة إلى المعاملات الوهمية مع الخارج التي تسمح بتبييض الأموال غير المصرح بها والتنازلات غير الحقيقية التي تقوم بها الشركات على أرباحها مع فروعها في دول أخرى، وعليه أصبح التعاون الدولي من خلال إبرام الاتفاقيات الجبائية الدولية لتبادل المعلومات

[1] La lettre de la DGI, N$^0$ 69/2013, P : 02.

ضرورة حتمية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر،إن اهتمام الجزائر المتزايد بالتعاون الجبائي الدولي يهدف بالدرجة الأولى إلى:[1]

أ. توخي وتجنب مخاطر الغش والتهرب الجبائيين الدوليين.

ب.تأمين الاستثمارات العابرة للحدود وجعلها ذات مرد ودية.

ج. اندماجها كطرف في التعاون المتعدد الأطراف من خلال المساهمة في الجهود الرامية إلى توخي والتقليص من المواجهات المتعلقة بالسيادة الجبائية وجعل الجباية الدولية أكثر عدالة ومساواة.

د. معالجة الازدواج الضريبي.

وفي هذا السياق قامت الدولة الجزائرية بإبرام اتفاقيات دولية ثنائية في المجال الضريبي (مكافحة التهرب الضريبي ومعالجة الازدواج الضريبي خاصة )، وذلك مع كل من البلدان الأوربية ،البلدان الآسيوية، البلدان الإفريقية، بلدان أمريكا، ومع البلدان العربية.

**1. الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الأوربية.**

لقد تم إبرام اتفاقيات جبائية مع البلدان الأوربية التالية، والتي دخلت حيز التنفيذ:

- **ألمانيا:** إبرام اتفاقية جبائية مع الجزائر من أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب الغش و التهرب

الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى الثروة، وذلك بموجب مرسوم رئاسي رقم 08-174 مؤرخ في 10 جمادى الثانية عام 1429 الموافق لـ 14 يونيو سنة 2008[2]، و دخلت حيز التنفيذ في 23-12-2008.

- **النمسا:** إبرام اتفاقية جبائية مع الجزائر من أجل تفادي الازدواج الضريبي، وتجنب التهرب الضريبي، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05-194 مؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1426 الموافق لـ 28 مايو سنة 2005، وقد دخلت حيز التنفيذ في 01-12-2006.[3]

[1] رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية، العدد 2011/53، ص: 01.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، المؤرخة في 22 يونيو سنة 2008 الموافق لـ 18 جمادى الثانية عام 1429 هـ، العدد 33، ص: 01.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 23 ربيع الثاني عام 1426 الموافق لـ 01 يونيو، العدد 38، ص: 02.

- **بلجيكا:** أبرمت اتفاقية جبائية مع الجزائر من أجل تفادي الازدواج الضريبي، وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة، وذلك بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-432، مؤرخ في 05 شوال عام 1423 الموافق لـ 09 ديسمبر 2002، وقد دخلت حيز التنفيذ.[1]
- **بلغاريا:** أبرمت اتفاقية جبائية مع الجزائر من أجل تفادي الازدواج الضريبي، وتجنب التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 04-435 مؤرخ في 17 ذي القعدة عام 1425 الموافق لـ 29 ديسمبر سنة 2004، وقد دخلت حيز التنفيذ في 11 أفريل 2005.[2]
- **إسبانيا:** أبرمت اتفاقية جبائية مع الجزائر لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي فيمايتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05-234 مؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1426 الموافق لـ 23 يونيو سنة 2005، وقد دخلت حيز التنفيذ في 01-07- 2006.[3]
- **فرنسا:** أبرمت اتفاقية جبائية مع الجزائر قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والشركات، وذلك بموجب مرسوم رئاسي رقم 02-14 مؤرخ في 24 محرم عام 1423 الموافق لـ 2002/14/17، وقد دخلت حيز التنفيذ.[4]
- **إيطاليا:** أبرمت اتفاقية جبائية مع الجزائر قصد تجنب الازدواج الضريبي على الدخل والثروة وتفادي التهرب الضريبي، وذلك بموجب المرسوم الرئاسي رقم 91-231 مؤرخ في 08 محرم عام 1412 الموافق لـ سنة 1991، وقد دخلت حيز التنفيذ.[5]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 07 شوال عام 1423 الموافق لـ 11 ديسمبر سنة 2002، العدد 82، ص: 02.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 21 ذو القعدة عام 1425 الموافق لـ 02 يناير سنة 2005، العدد الأول، ص: 02.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 22 جمادى الأولى عام 1426 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2005، العدد 45، ص: 02.
[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 27 محرم عام 1423 الموافق لـ 10 أبريل سنة 2002، العدد 24، ص: 02.
[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 12 محرم عام 1412 الموافق لـ 24 يوليو سنة 1991، العدد 35، ص: 02.

- **البرتغال:** أبرمت اتفاقية جبائية مع الجزائر قصد تفادي الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في مجال تحصيل الضرائب على الدخل وعلى الثروة، وذلك بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05-105 مؤرخ في 20 صفر عام 1426 الموافق لـ 31 مارس سنة 2005، وقد دخلت حيز التنفيذ في 01-05-2006.[1]
- **تركيا:** لقد أبرمت الجزائر اتفاقية جبائية مع الجمهورية التركية قصد تجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، وتجنب التهرب الضريبي بموجب المرسوم الرئاسي رقم 94-305 مؤرخ في 26 ربيع الثاني عام 1415 الموافق لـ 02 أكتوبر سنة 1994،وقد دخلت حيز التنفيذ.[2]

**2. الاتفاقيات الجبائية مع بلدان أمريكا**

- **كندا:** لقد أبرمت الجزائر اتفاقية جبائية مع كندا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-364 المؤرخ في 20 شعبان 1421 الموافق لـ 16 نوفمبر 2000، وقد دخلت حيز التنفيذ.[3]

**3. الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الآسيوية**

- **الصين:** لقد أبرمت الجزائر اتفاقية جبائية مع الصين قصد تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل و على الثروة، وذلك بموجب المرسوم الرئاسي رقم 07-174 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1428 الموافق لـ 06 يونيو سنة 2007، وقد دخلت حيز التنفيذ بتاريخ 27-07-2007.[4]
- **كوريا الجنوبية:** لقد أبرمت الجزائر اتفاقية جبائية مع كوريا الجنوبية لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة،

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 23صفر عام 1426 الموافق لـ 13 أبريل سنة 2005، العدد 24، ص: 02.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 07 جمادى الأولى عام 1415 الموافق لـ 12 أكتوبر سنة 1994، العدد 65، ص: 02.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 23 شعبان عام 1421 الموافق لـ 19 نوفمبر سنة 2000، العدد 68، ص: 02.
[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 02 جمادى الثانية عام 1428 الموافق لـ 17 يوليو سنة 2007، العدد 40، ص: 02.

وذلك بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06-228 مؤرخ في 28 جمادى الأولى عام 1427 الموافق لـ 24 يونيو سنة 2006، وقد دخلت حيز التنفيذ.[1]

**4. الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الإفريقية**

- **جنوب إفريقيا:** لقد أبرمت الجزائر اتفاقية جبائية مع جنوب إفريقيا من أجل تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، وذلك بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-95 مؤرخ في 29 محرم عام 1421 الموافق لـ 04 مايو سنة 2000، وقد دخلت حيز التنفيذ في 2006.[2]

**5. الاتفاقيات الجبائية مع البلدان العربية**

- **البحرين:** لقد أبرمت الجزائر اتفاقية جبائية مع دولة البحرين بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بالنسبة للضرائب على الدخل، وذلك بموجب مرسوم رئاسي رقم 03-276 مؤرخ في 15 جمادى الثانية عام 1424 الموافق لـ 14 غشت سنة 2003، وقد دخلت حيز التنفيذ في 24-09-2003.[3]
- **مصر:** لقد أبرمت الجزائر اتفاقية جبائية مع دولة مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل ورأس المال، وذلك بموجب مرسوم رئاسي رقم 03-42 مؤرخ في 22 محرم 1424 الموافق لـ 25 مارس سنة 2003، وقد دخلت حيز التنفيذ.[4]
- **قطر:** لقد أبرمت الجزائر اتفاقية جبائية مع دولة قطر في شأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، وذلك بموجب مرسوم رئاسي رقم 10-273 مؤرخ في 26 ذي القعدة عام 1436 الموافق لـ 03 نوفمبر 2010، وقد دخلت حيز التنفيذ بتاريخ 17-03-2011.[5]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 08 جمادى الثانية عام 1427 الموافق لـ 04 يوليو سنة 2006، العدد 44، ص: 02.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 03 صفر عام 1421 الموافق لـ 07 مايو سنة 2000، العدد 26، ص: 02.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 21 جمادى الثانية عام 1424 الموافق لـ 20غشت سنة 2003، العدد 50، ص: 02.
[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 30 محرم عام 1424 الموافق لـ 02 أبريل سنة 2003، العدد 23، ص: 02.
[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 15 ذو الحجة عام 1431 الموافق لـ 11/21/ 2010، العدد 70، ص: 02.

- **إيران:** لقد أبرمت الجزائر اتفاقية جبائية مع الجمهورية الإسلامية الإيرانية من أجل تجنب الازدواج الضريبي وتبادل المعلومات فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، وذلك بموجب مرسوم رئاسي رقم 09-187 مؤرخ في 17 جمادى الأولى عام 1430 الموافق لـ 12 مايو سنة 2009، وقد دخلت حيز التنفيذ في 16-03-2010.[1]
- **لبنان:** لقد أبرمت الجزائر اتفاقية جبائية مع الجمهورية اللبنانية لتفادي الازدواج الضريبي و الحيلولة دون التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل والثروة، بموجب مرسوم رئاسي رقم 06-171 مؤرخ في 24 ربيع الثاني عام 1427 الموافق لـ 22 مايو سنة 2006، وقد دخلت حيز التنفيذ في 19-07-2006.[2]

**ثالثا: عصرنه إدارة الضرائب.**

تعتبر الإدارة الضريبية أداة لتنفيذ النظام الضريبي، فضعف التنظيم على مستواها كما هو الحال في الجزائر يفتح المجال أمام المكلفين بالضريبة للتهرب منها، وباعتبارها مكلفة أساسا بمهام تعبئة الموارد المالية وتقديم الخدمة العمومية التي تضعها في علاقة مباشرة مع المواطنين والمؤسسات تعين على الإدارة الضريبية التكيف مع التحولات الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية التي يعرفها عالم الأعمال وتطور المجتمع الجزائري بصفة عامة، وفي هذا السياق باشرت المديرية العامة للضرائب في الجزائر في برنامج عصرنه إدارتها، والتي تلت مجموعة من الإصلاحات قامت بها تدعى بالجيل الأول، حيث تم فيها تعديل النظام الجبائي من خلال تبني ضرائب جديدة عصرية ودولية (TVA- IBS- IRG)[3] ، وبرنامج العصرنة للإدارة الضريبية يعتبر وسيلة وقائية لمكافحة التهريب الضريبي والتحكم بشكل أفضل في فئة المكلفين بالضريبة، وهو قائم على إستراتيجية خاصة مبنية على مبدأ " تحسين مرجعية نوعية الخدمة "، ويرتكز أساسا على مجموعة من المحاور الرئيسية التالية:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 02 جمادى الثانية الموافق لـ 27 مايو سنة 2009، العدد 32، ص: 02.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 01 جمادى الأولى عام 1427 الموافق لـ 28 مايو سنة 2006، العدد 35، ص: 02.
[3] المديرية العامة للضرائب، السيد عبد الرحمان راوية، في تصريح له مع "الجزائر كوم"، سبتمبر2014.

- تحسين وتعزيز علاقة الإدارة مع المكلف بالضريبة.
- تحديث نظام الإعلام الآلي.
- إنشاء هياكل جديدة "مؤسسات متخصصة"

**1. تحسين علاقة الإدارة بالمكلف بالضريبة.**

ضمن المنحنى الجديد الذي أخذته علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين بالضريبة والذين أصبحوا تحت تسمية "مستعملي الإدارة، زبائن"، لا يمكن لأحد إنكار اتساع متطلبات هذا الأخير فيما يخص نوعية الخدمة التي أصبحت تشكل إحدى أهم انشغالات السلطات العمومية على وجه العموم، والإدارة الضريبية على وجه الخصوص والتي أصبحت تواجه تحديا كبيرا يتمثل في تقديم للمكلف بالضريبة خدمة عصرية ذات نوعية[1]. وفي هذا السياق ومن أجل تحقيق الأهداف المرجوة والمتمثلة خاصة في تنمية وتحسين مستوى الوعي الجبائي للمكلفين بالضريبة من أجل التخفيف من حدة التهرب الضريبي، اتخذت عدة إجراءات تكميلية في إطار عصرنه إدارة الضرائب لتعزيز وتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة وهي كالتالي:

- تحسين استقبال الجمهور في المصالح الجبائية.
- تحسين الممارسات الإدارية (السلوك الإداري).
- ترقية الاتصال وتحسين وصول المعلومات الجبائية.
- تحسين المحيط الجبائي.
- تخفيف الإجراءات النزاعية وتقليص آجال دراسة الملفات

- **تحسين استقبال الجمهور في المصالح الجبائية:**

يعتبر تحسين استقبال الجمهور في المصالح الجبائية من أولويات الإدارة الجبائية وهو برنامج طموح للتخفيف من إجراءات الاستقبال، بغية تسهيل مساهمة المكلفين بالضريبة، المواطن، وتحسين نوعية الخدمة المقدمة، وكذا تحسين إلى أبعد حد ممكن

[1] La lettre de la DGI N$^0$69/2013 – Opcit, page :27.

للطرق المختلفة لأنماط استقبال الجمهور[1]، حيث يعتبر من الممارسات الأكثر نجاحا مكرسة في التعليمة العامة حول مرجعية نوعية الخدمة، ويترجم استقبال الجمهور في المصالح الجبائية بالإجراءات التالية[2] :

- ✓ تسيير وظيفة الاستقبال.
- ✓ التكفل بالاستقبال الهاتفي.
- ✓ الاستقبال الجسماني.
- ✓ الرد على البريد.
- ✓ الرد على البريد الالكتروني.
- ✓ تطوير قدرة إصغاء الإدارة الجبائية.
- ✓ إرسال رسالة الانتظار الإلكترونية، وذلك في حالة ما إذا كان موضوع الرد يتطلب رأي مصالح أخرى أو معلومات تكميلية، فترسل خلال أجل لا يتجاوز ثلاثة (03) أيام ابتداء من تاريخ وصول الرسالة.

- **تحسين الممارسات الإدارية:**

لقد أعدت الإدارة الضريبية وفي إطار برنامج عصرنتها حكم جديد يتضمن التزامات النوعية تحت تسمية مرجع نوعية الخدمة للمديرية العامة للضرائب، والمستمدة من أفضل الممارسات الدولية الناجحة، والذي يجب تطبيقه بصرامة ليصبح الهدف المعلن " إدارة في خدمة المواطن " حقيقة واقعية[3]، ولتنفيذ نهج النوعية يجب تحسين الممارسات الإدارية، والتي تعتبر شرط مسبق لذلك[4]، وفي هذا السياق تم تنظيم أنشطة تعليمية لصالح إطارات وموظفي الإدارة الضريبية، تشتمل هذه الأنشطة على ما يلي:

- تنظيم مؤتمرات تتعلق بالجوانب الأخلاقية المهنية.

[1] رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 60/ 2012، مرجع سابق، ص: 01.
[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المذكرة رقم 580/ وزارة المالية / الدرية العامة للضرائب / المؤرخة في 20 أوت 2005، والمتعلقة بقواعد وإجراءات تحسين العلاقة بين الإدارة والمستعملين.
[3] رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 2012/60، امرجع سابق ، ص:04.
[4] رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 2012/60، مرجع سابق ، ص: 02.

– عرض خلال مؤتمرات نشر قوانين المالية المنظمة على المستوى الجهوي للمحاور الرئيسية للنهج الجديد للنوعية بغية الزيادة من فعالية تدابير استقبال الجمهور بجميع أشكاله.

– إعداد عدد خاص لرسالة المديرية العامة للضرائب يتعلق بالقواعد الأخلاقية والمهنية.

كما يجب إتباع والالتزام بالقواعد التالية من أجل تحسين السلوك الإداري (الممارسات الإدارية ) وفق ما جاء في محتوى دليل أخلاقيات المهنة لموظفي إدارة الضرائب باعتباره قانونا لحسن السلوك، والصادر في سنة 2001[1]:

- ✓ احترام حقوق الجمهور.
- ✓ التقيد بالتزامات قواعد أخلاقيات المهنة عند ممارسة المهام ( الالتزام بالسر المهني، الالتزام بالتحفظ، الالتزام بتأدية اليمين، الالتزام بخدمة الدولة...الخ ).
- ✓ تعزيز مبادئ المساواة.
- ✓ الالتزام بالحياد والنزاهة التي تعتبر كلها قيم مفيدة لسلوك أعوان الإدارة.
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار لمفهوم العلاقات العامة عدد الاتصال اليومي بمستعملي الإدارة، وعدم الاقتصار فقط على القيام بالمهام التقليدية المتعلقة بالوعاء الضريبي، التحصيل والمراقبة.

- **ترقيه الاتصال وتحسين وصول المعلومات:**[2]

في إطار برنامج عصرنة إدارة الضرائب والقائم على تحسين علاقة الإدارة بالمكلف بالضريبة، باشرت المديرية العامة للضرائب في الجزائر باتخاذ عدة تدابير في مجال الاتصال ونشر المعلومات، والأخذ بعين الاعتبار لمفهوم "العلاقات العامة" عند الاتصال اليومي بمستعمليها، والمتمثلة أساسا في:

[1] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، الجزائر للطباعة، عين البنيان، 2007، ص:05.

[2] La lettre de la DGI N$^0$ 60/2012 – opcit, Page : 04.

- تحسين وصول المعلومات الجبائية إلى الجمهور.
- ترقية الاتصال عن بعد.

- **تحسين وصول المعلومات الجبائية:**

قامت مديرية العلاقات العامة والاتصال على مستوى المديرية العامة للضرائب، ومن أجل نشر المعلومات الضريبية بشكل جيد وواضح، باتخاذ التدابير التالية:

✓ تسليم المكلفين بالضريبة الوثائق الأساسية (المطبوعات، ميثاق المكلف)، فضلا عن وثائق ومعلومات تسعى لتحسين فهم التشريع الجبائي (الدليل التطبيقي للمكلف **Le guide pratique du contribuable** ).

✓ نشر البلاغات الصحفية.

✓ إعلام المكلفين بالضريبة بجميع التزاماتهم الجبائية (عن طريق ميثاق المكلف بالضريبة).

- **ترقية الاتصال عن بعد:**

✓ يبقى أساس اعتماد الإدارة الجبائية على تكنولوجيا الإعلام والاتصال هو تقديم المعلومات الجبائية، باعتبار أن نشر هذه الأخيرة عبر الانترنيت هو خطوة أولى نحو إنشاء إدارة إلكترونية.[1]،وفي هذا الصدد، قامت المديرية العامة للضرائب بالتدابير التالية:

✓ إصدار موقع إلكتروني جديد **dgi.gov.dzwww.mf** وذلك بتاريخ 24 مارس 2009[2]، يتم من خلاله نشر القوانين الجبائية، القوانين المالية، والنصوص التنظيمية ذات الطابع الجبائي، إضافة إلى دلائل المكلفين بالضريبة.

✓ فتح فضاء تفاعلي يمكن مستخدمي الأنترنيت من تلقي إجابات على انشغالاتهم الجبائية باستعمال الرابط التالي: **contact-dgi@mf.gov.dz**، فقد وصل العدد الإجمالي للبريد الإلكتروني الوارد خلال التسع أشهر الأولى من انطلاقه إلى 550 رسالة إلكترونية.

[1] La lettre de la DGI N$^0$ 69/2013, Page :07.

[2] رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 2011/52، مرجع سابق ، ص: 04.

✓ وضع نظام التصريح عن بعد، وتحت شعار الإدارة الرقمية في خدمة المكلفين، ومن أجل تحسين نوعية الخدمة المقدمة عبر الانترنيت، قامت المديرية العامة للضرائب منذ تاريخ 21 جويلية 2006فتح نافذة مخصصة للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ( التي تم إنشاؤها في إطار عصرنه الإدارة الضريبية ) تسمح لهم القيام بتصريحاتهم الجبائية الشهرية عبر الموقع التالي: www.jibayatie.dz[1].

✓ إنشاء بوابة إلكترونية مخصصة لإثبات رقم التعريف الجبائي، حيث تم وضع في متناول الإدارات والمؤسسات والهيئات العمومية والمتعاملين الاقتصاديين وكذا عامة الناس الخدمة التي تقدم الدخول إلى بوابة إلكترونية تحت عنوان (http://nif.mfdgi.gov.dz) والتي تسمح بإثبات رقم التعريف الجبائي المقدم من طرف المكلف.

✓ تأسيس صحيفة جبائية تتضمن مجموع المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة (المادة 43 من قانون المالية 2006).

✓ تأسيس صندوق تملك الاستعمال و تطوير تكنولوجيات الإعلام والاتصال تكمن مهمته لا سيما في مساعدة المؤسسات للتحكم في مجال تكنولوجيات الإعلام والاتصال (قانون المالية 2009).

وتجدر الإشارة إلى أنه خلال سنة 2013 تم تحويل حوالي 825 بريد إلكتروني من طرف مستعملي موقع الويب للمديرية العامة للضرائب، 98% منها تلقوا ردا خلال أجل 03 أيام على أقصى تقدير.[2]

- **تحسين المحيط الجبائي:**

في إطار تعزيز مخططها الطموح الخاص بالعصرنة، باشرت المديرية العامة للضرائب في الجزائر في مسار اتفاقية توأمة مع الاتحاد الأوروبي بغية تحسين المحيط الجبائي عن طريق تقديم أحسن خدمة للمكلفين بالضريبة، وعليه ظهرت حتمية اللجوء إلى التجربة العالمية قصد مرافقة إصلاحات الإدارة الجبائية وكسب في نفس الوقت الخبرة، وفي هذا

[1] رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 2013/69، مرجع سابق ، ص:02.
[2] تصريح السيد المدير العام للضرائب عبد الرحمان راوية، " للجزائر كوم "، مرجع سابق.

السياق فقد أعلنت وزارة المالية رسميا بتاريخ 12 ماي 2009[1] عن عقد اتفاقية التوأمة المؤسساتية (**Le jumelag institutionnel**) لمواصلة مسار تحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، والتي جمعت المديرية العامة للضرائب الجزائرية (DGI) بالمديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية (DGFIP) تحت إشراف الاتحاد الأوروبي، لمبادلة ومشاركة التجارب بتقوية الروابط المنشأة في إطار التعاون الدولي، وتمس عملية التوأمة المؤسساتية والمحددة مددتها بثمانية عشر (18) شهرا أربعة (04) جوانب:[2]

- تنظيم المصالح وتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.
- تحسين وتنظيم الإجراءات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة.
- تخفيف الإجراءات النزاعية وتقليص آجال دراسة الملفات.

- **تنظيم المصالح وتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية:**

وذلك عن طريق:

✓ إنشاء تدابير جديدة لاستقبال المكلفين بالضريبة تحت اسم " مرجعية نوعية الخدمات".

✓ إعداد تعليمة عامة ودليل منهجي حول مرجعية نوعية الخدمات.

✓ تنظيم دورة تكوينية للمكونين في مجال الاستقبال.

- **تخفيف الإجراءات النزاعية وتقليص آجال دراسة الملفات:**

وذلك عن طريق:

✓ إعداد أداة معلوماتية تحت اسم " **وسير**" لمتابعة النشاط النزاعي على المستوى المركزي والمحلي، ولقد تم تطبيق هذه الأداة على سبيل التجربة على مستوى 7 مديريات ولائية ابتداء من نوفمبر 2011 ليتم تعميمه ابتداء من يناير 2012.

✓ إدراج مبدأ لامركزية القرارات النزاعية ووضع حيز التنفيذ إجراء تفويض الإمضاء.

[1] La lettre de la DGI N$^0$ 50/2011,Page :02.

[2] رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 2012/59، مرجع سباق ذكره، ص:07.

- ✓ إعادة النظر وتنظيم مسار معالجة الشكاوى ابتداء من تاريخ إيداع الشكوى إلى غاية إمضاء القرار النزاعي وتبليغه للشاكي وذلك لجعله أكثر مرونة.
- ✓ تحسين تسيير لجان الطعن.
- ✓ ولقد تم تقييم وترجمة نشاط التوأمة المؤسساتية بالأرقام كما يلي:[1]
- ✓ تخصيص ميزانية مالية تقدر بـ 859.675 أورو ممولة من طرف الاتحاد الأوروبي.
- ✓ برنامج محدد بثمانية عشر (18) شهرا.
- ✓ يضم 34 خبير تابعين للمديرية العامة للمالية العمومية الفرنسية والمديرية العامة للضرائب في الجزائر.
- ✓ استغرق 350 يوم خبرة (**expertise**)،وتضمن 61 مهمة خبرة ( بمعدل 5 أيام على العموم ).
- ✓ تضمن 30 نشاط (**Activités**).
- ✓ برمجة 8 ملتقيات (**Séminaire**)،و3 عمليات تكوينية للمكونين – (**formation de formateurs**).

## 2. تحديث النظام ألمعلوماتي ونظام الإعلام الآلي:

يعتبر إدراج التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الإدارة الجبائية مرحلة هامة في مواصلة برنامج التحديث، ونجاح الإصلاحات مرهون بوضع نظام معلوماتي جديد الذي يمثل عنصرا هاما من برنامج العصرنة. حيث سيسمح النظام ألمعلوماتي الجديد عبر تحويل مواد المعلومات المادية إلى ملفات حاسوبية بتقريب المواطن من الإدارة وتسهيل الانتقال إلى إدارة عصرية قادرة على الاستجابة السريعة لاحتياجات المستعملين، والتحكم أكثر في فئة المكلفين بالضريبة، وبالتالي التخفيف من

[1] La lettre de la DGI N$^0$ 59/2012- opcit, Page : 06.

ظاهرة التهرب الضريبي.[1] وفي هذا السياق قامت المديرية العامة للضرائب باتخاذ التدابير اللازمة لتحديث النظام ألمعلوماتي وهذا عن طريق:

- وضع نظام تسيير الجباية (**SGF**)، صمم هذا البرنامج في إطار برنامج **MARA** وتم وضعه حيز التشغيل في مراكز الضرائب، تسمح هذه الأداة بالتسيير الرقمي للملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة.[2]
- توظيف والاستعانة بمكتب استشارة أجنبي، حيث قامت المديرية العامة للضرائب بالاستعانة بمتعامل إسباني **Indra-sistemas** قصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي جبائي، حيث يتشكل هذا المشروع من 23 حصة، تبدأ من مرحلة التأطير وتنتهي في مرحلة الصيانة والضمان، وهذا النظام ألمعلوماتي المقترح من طرف هذا المتعامل يرتكز على حل معلوماتي من نوع (**ERP-SAP**)، ويتشكل من عدة وحدات مدمجة تستجيب في غالب الحالات لمتطلبات المهام الحرفية لإدارة الضرائب، ويتضمن هذا المشروع ما يلي:[3]

✓ البرمجة، تنظيم المشروع، أهداف المشروع، شروط نجاح المشروع.

**أ) البرمجة:**

يقوم مشروعIndra–sistemas والخاص بالنظام ألمعلوماتي ببرمجة العناصر التالية:

✓ ضبط وتحديد الحل ألمعلوماتي .

✓ التكفل بالتطورات المعلوماتية الخاصة باحتياجات المهام الحرفية للمديرية العامة للضرائب.

**ب)تنظيم المشروع:**

لقد تم تنظيم المشروع حاليا في خمس ورشات:

[1] www.mfdgi.gov.dz, 14 septembre 2014 à 10 :00h.
[2] www.mfdgi.gov.dz, septembre 2014.(opcit)
[3] www.mfdgi.gov.dz (opcit).

1- ورشة الاندماج الوظيفي، وتتشكل من سبعة (07) مجموعات عمل ترتبط مهامها بالمسارات الحرفية الكلية المنصوص عليها في دفتر الشروط والمتمثلة في:

- ✓ المجموعة الأولى : استقبال المكلف بالضريبة.
- ✓ المجموعة الثانية : تسيير الملف الجبائي للمكلف بالضريبة.
- ✓ المجموعة الثالثة : الوعاء والتصفية.
- ✓ المجموعة الرابعة : التحصيل وقبض الضريبة.
- ✓ المجموعة الخامسة : الرقابة الجبائية.
- ✓ المجموعة السادسة : المنازعات.
- ✓ المجموعة السابعة : الإشراف.

2- ورشة ترحيل استرجاع المعطيات.

3-ورشة الواجهات.

4-ورشة الهندسة التقنية.

5-ورشة الإيرادات وتوزيع الإيرادات.

6-ورشة التكوين.

7-خلية التخطيط، نوعية المخاطر والتسيير الوثائقي.

**ت) أهداف المشروع:**

يهدف مشروع تشغيل المنظومة المعلوماتية الجبائية إلى ما يلي:[1]

- التحكم أفضل في فئة المكلفين بالضريبة فيما يخص الأنشطة والأملاك التي يتوفر عليها هؤلاء.
- إتباع إجراءات حديثة لمعالجة معلوماتية لكل المعطيات المرتبطة بفرض الضريبة على المكلفين بها وتحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم المماثلة.

[1] www.mfdgi.gov.dz (opcit).

- التكفل بالعمليات المرتبطة بالرقابة الجبائية والاجتهاد في معالجة القضايا النزاعية وتقديم الجداول الإحصائية الموجزة وهذا من أجل إعداد مؤشرات التسيير والنجاعة بصفة عاجلة وآلية.
- التحكم الأفضل في الموارد الجبائية.
- محاربة الاقتصاد الموازي وغير القانوني.
- مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي مهما كان نوعها.
- التقليص في معالجة الشكاوى النزاعية للمكلفين بالضريبة.
- التخفيض في الكلفة الناتجة عن طلب المعلومات.
- إدراج إجراءات التصريح عن بعد.
- إدراج إجراءات الدفع عن بعد.
- مركزة قاعدة المعطيات بالنسبة لمختلف فئات المكلفين بالضريبة تسمح بالولوج الآلي للمحققين في المحاسبة إلى البطاقات عند قيامهم بالمهام المسندة إليهم.
- التبادل السريع للمعلومات المتعلقة بالبيانات ما بين المصالح ومع المصالح الأخرى المؤسساتية من خلال تطوير الوجهات المتعددة.
- نزع الصفة المادية عن كل العمليات الجبائية ابتداء من الاستقبال للمكلف بالضريبة، وتأسيس الوعاء والتحصيل وكذا تسيير الملف الجبائي.

**ج) شروط نجاح المشروع:**[1]

لا يمكن تجسيد أهداف المشروع إلا من خلال إدراج التكنولوجيات الجديدة للإعلام والاتصال وخاصة تطبيق منظومة معلوماتية ناجحة، وبالفعل لقد اجتازت المديرية العامة للضرائب المراحل الأولية لهذا المسعى من خلال الاستثمار في قطاع التكنولوجيا الجديدة للإعلام والاتصال،و توفير الشروط التالية :

- تكوين الأعوان الجبائيين في كيفية استعمال الإعلام الآلي.

[1] www.mfdgi-Gov.dz, opcit.

- تجهيز كل مصالح بعتاد الإعلام الآلي المناسب.
- وضع منظومة شبكية من نوع البريد الإلكتروني والانترنيت.
- إدخال الانترنيت في المصالح الجبائية.

**3. إنشاء هياكل جديدة (مؤسسات متخصصة )**

الإدارة الجبائية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي تأثرت بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر خلال العشرية الأخيرة، وفي هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع إستراتيجية خاصة لعصرنه هياكلها، وذلك بالاعتماد التدريجي على وضع مخطط تنظيمي جديد موجه للمكلفين بالضريبة، يرتكز على مفهوم الزبائن الجدد (المكلف بالضريبة يعتبر زبون )، والقائم على تحول من التنظيم للعمودي للإدارة حسب الوظيفة (التحصيل، التسجيل، المراقبة، المنازعات ،التقييم ...الخ ) ، إلى تنظيم أفقي حسب فبيئات المكلفين، وفي هذا السياق وقصد تحقيق هذه الغاية قامت المديرية العامة للضرائب في الجزائر بإتباع برنامج خاص بالعصرنة لهياكلها ابتداء من سنة 2002 من خلال إنشاء مؤسسات متخصصة جديدة على مستوى المصالح الخارجية، هدفها تجميع المفتشيات والقبضات في هيكل واحد وحسب طبيعة المكلفين بالضريبة، وتتكفل هذه الهياكل بمهام التسيير، الرقابة، والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية الخاضعة لها والتابعة لمجال اختصاصها، وذلك قصد تحسين علاقة الإدارة بالمكلف بالضريبة ومن ثم تحسين نوعية الخدمة، ورفع مستوى الوعي الجبائي للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي، والرفع من مردودية التحصيل الضريبي، وتتمثل الهياكل الجديدة التي تم إنشاؤها في:[1]

- مديرية كبريات المؤسسات.
- مركز الضرائب.
- المركز الجواري للضرائب.

[1] رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 2011/52، مرجع سبق ذكره، ص:02.

### 3-1- مديرية كبريات المؤسسات *DGE

ينـدرج مسـار مديريـة كبريـات المؤسسـات المنشـأة بموجـب المـادة 32 مـن قـانون المالية لسنة 2002، في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية سواء من الناحية التنظيميـة أو العمليـة، و مـن المنتظـر أن تسـاهم عمليـة إعـادة هيكلـة المصـالح الجبائيـة فـي اسـتكمال إصـلاح القـانون الجبـائي، الـذي شُـرع فيـه فـي بدايـة عـام 1992، و هـي السـنة التـي ميزتهـا بالخصـوص تأسيس ضـرائب ذات طـابع دولـي (الضـريبة علـى أربـاح الشـركات، الضـريبة علـى الـدخل الإجمـالي والرسـم علـى القيمـة المضـافة) ، توحيـد المصـالح والملفـات الجبائيـة و كـذا تبسيط و توحيـد الإجـراءات المتعلقـة بالتصـريح و دفـع الضـرائب والرسـوم (إنشـاء التصـريح الجبـائي ج 50)، وتهـدف هـذه المؤسسـة المتخصصـة إلى تحقيق ما يلي[1] :

- تقوية الضمانات للمكلفين بالضريبة المعترف بها.
- توسيع طرق الطعن.
- تحديث وتبسيط الإجراءات؛ وضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة.
- تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمؤسسات بواسطة المحادث الجبائي الوحيد.
- مكافحة التهرب الضريبي.

**أ)مجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات:**

تقـوم مديريـة كبريـات المؤسسـات، التـي تـم فتحهـا للجمهـور بتـاريخ 02 جـانفي 2006، المؤسسات بتسيير أساسا الملفات الجبائية المتعلقة بـ: [2]

- بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري/ الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري.
- الشركات الأجنبية البترولية غير مقيمة في الجزائر.

*DGE : la direction des grands enterprises.

[1] رسالة المديرية لعامة للضرائب، العدد 2013/65،ص: 7

[2] رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية، العدد 2013/65،ص: 7.

- الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر.

**ب) مهامها:**

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية:

– **التسيير**: وذلك بتسيير الملفات الجبائية عن طريق القيام ببعض المهام مثل التكفل بمهام الوعاء،ومتابعة التحصيل للضرائب والحقوق والرسوم المماثلة ، ومعالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

– **الرقابة**: وذلك بالقيام برقابة جبائية محكمة عن طريق تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها، اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للرقابة، البحث واستغلال المعلومات الجبائية وكذا إنجاز التحقيقات والتحريات.

– **المنازعات**: وذلك بالقيام بدراسة سريعة وفعالة للمنازعات عن طريق البث بصفة سريعة.

وفعالة في الشكاوى والطعون الخاضعة لاختصاصها، ومتابعة كل الملفات النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية المتخصصة.

– **الاستقبال** :من أجل الاستجابة لتطلعات ومتطلبات المكلفين بالضريبة ومع إنشاء حكم جديد للاستقبال والمتمثل في **مرجعية نوعية الخدمة**، تعمل مديرية كبريات المؤسسات على ضمان الاستقبال الجيد للمكلفين بالضريبة وذلك باتخاذ التدابير التالية:[1]

✓ تجهيز مديريات كبريات المؤسسات بوسائل وتجهيزات حديثة في مجال التسيير مثل: مصالح استقبال تستجيب للمعايير الدولية و بواسطة توفير تجهيزات الإعلام الآلي، اللذان يسمحان بالتكييف الأحسن مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي يعرفها المجتمع الجزائري.

✓ تزويد مديرية كبيرات المؤسسات بموقع إلكتروني لتحسين الخدمة الإلكترونية للمكلفين بالضريبة ويسمح الموقع الإلكتروني الجديد www.jibayatie.dz لمستخدميه

[1] La lettre de la DGI N$^0$ 65/2013, opcit, Page : 03.

بالحصول السريع والسهل على المعلومات الجبائية مثل تلك المتعلقة بالتنظيم والتشريع الجبائيين ( قوانين جبائية، مالية، المناشير )، تحميل المطبوعات الجبائية، القيام بالتصاريح الجبائية ودفع المستحقات عن بعد من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات.

– **التحصيل:** وذلك بالقيام بتحصيل جبائي متنامي عن طريق التكفل بصفة صارمة بمختلف التسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات العفوية المنجزة أو الجداول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

ت) **الهيكل التنظيمي:**[1]تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات فرعية وقباضة ومصلحتين:

– **المديرية الفرعية لجباية المحروقات:**

تتكلف بـ :

– تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العاملة في القطاع البترولي وشبه البترولي وكذا الشركات الأجنبية غير المقيمة والخاضعة للقانون الجزائري.

– إعداد برامج مراجعة هذه الملفات وتنفيذها.

– إعداد التشخيصات الدولية والتحاليل والإحصائيات وتحضير مخطط العمل.

وتعمل على تسيير:

أ– **مكتب تسيير الملفات الجبائية، ويضم هذا المكتب مصلحتين:**

– مصلحة المؤسسات البترولية.

– مصلحة المؤسسات شبه البترولية.

ب– **مكتب المراجعات الجبائية، ويضم هذا المكتب مصلحتين هما:**

– مصلحة مراجعة المؤسسات البترولية.

– مصلحة مراجعة المؤسسات شبه البترولية.

[1] www.mfdgi.gov.dz. Opcit.

**ج- مكتب الإحصائيات والملخصات، ويضم مصلحتين هما:**

- مصلحة الإنتاجيات الدورية.
- مصلحة التحاليل.

- **المديرية الفرعية للتسيير:**

وتكلف بـ :

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام وكذا المؤسسات غير المقيمة.
- تسيير مهام الوعاء ومتابعة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم.
- معالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

وتعمل على تسيير:

أ- مكتب تسيير الملفات، ويضم هذا المكتب أربع (04) مصالح هي:

- مصلحة قطاع الصناعات.
- مصلحة قطاع البناء والأشغال العمومية.
- مصلحة قطاع تأدية الخدمات.
- مصلحة قطاع التجارة.

ب- مكتب التدخلات ودعم التسيير، ويضم هذا المكتب مصلحتين (02) هما:

- مصلحة متابعة الامتيازات الجبائية واسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- مصلحة المعاينات ومتابعة المعلومات الجبائية.

ج- مكتب مراقبة التحصيل والتصفية، ويضم هذا المكتب مصلحتين:

- مصلحة تصفية الحسابات.
- مصلحة الإحصائيات والتقديرات.

**- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات:**

وتكلف بـ :

- تنفيذ برامج المحاسبة ومتابعتها.
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة.
- البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات والتحريات.

وتعمل على تسيير:

أ- مكتب المراجعات، ويضم مصلحتين (02) تعملان في شكل فرق هي:

- مصلحة مراقبة مؤسسات قطاع التجارة وتأدية الخدمات.
- مصلحة مراقبة قطاع الصناعة والبناء والأشغال العمومية.

ب- مكتب البطاقات والمقارنات والتحريات، ويضم هذا المكتب ثلاث مصالح (03) تعمل في شكل فرق هي:

- مصلحة البطاقات والمقارنات.
- مصلحة الأبحاث والتحريات.
- مصلحة المساعدة ودعم المراقبة.

**- المديرية الفرعية للمنازعات:**

وتكلف بـ :

- فحص الشكاوي والطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات ودراستها.
- فحص وتحضير الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة.
- تبليغ القرارات والأمر بصرفها.

وتعمل على تسيير:

أ- مكتب لجان الطعن والمنازعات القضائية، ويضم هذا المكتب مصلحتين:

- مصلحة التبليغات.
- مصلحة الأمر بالدفع والإحصائيات .

**-المديرية الفرعية للوسائل:**

وتكلف بـ :

- ضمان تسيير المسارات المهنية للمستخدمين والمبادرة بالأعمال الإلكترونية.
- ضمان إعداد الميزانية السنوية والحساب الإداري ومسك الجرد، والأمر بدفع التخفيضات.
- ضمان متابعة وتنسيق جهاز تقييم الأداء وإطار مؤشرات التسيير.

وتتكون من ثلاث مكاتب:

أ- مكتب المستخدمين والتكوين، ويضم مصلحتين:

- مصلحة المستخدمين.
- مصلحة التكوين.

ب- مكتب الوسائل، ويضم مصلحتين:

- مصلحة الصفقات والصيانة.
- مصلحة متابعة المطبوعات والأرشيف.

ج- مكتب عمليات الميزانية، ويضم مصلحتين:

- مصلحة نفقات التسيير.
- مصلحة المحاسبة.

**-قباضة الضرائب:**

وهي مكلفة بـ :

- متابعة وضعية المكلفين بالضريبة في مجال التحصيل، والتكفل بالتسديدات التي يقومون بها بعنوان المدفوعات العفوية المنجزة أو الجداول العامة أو الفردية المتخذة ضدهم.

– تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري العمل بهما والمتعلقة بالتحصيل الإلزامي للضريبة.

– مسك محاسبة مطابقة القواعد المحاسبية العمومية وتقديم حسابات التسيير المعدّة لمجلس المحاسبة.

وهي تضم ثلاث مصالح:

– مصلحة الصندوق.

– مصلحة المحاسبة.

– مصلحة المتابعات.

**-مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة:**

وتكلف بـ :

– تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

– نشر المعلومات في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات لتذكيرهم بحقوقهم.

– التكفل بحاجيات مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص الوثائق الجبائية.

**-مصلحة الإعلام الآلي:**

وتكلف بـ :

– ضمان استغلال التطبيقات وتأمينها.

– ضمان تسيير التأهيلات وتراخيص الدخول.

– ضمان تحيين الملفات التقنية للتجهيزات المعلوماتية والتطبيقات المستعملة.

### 3-2- مركز الضرائب *(CDI)

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم.

يطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعه بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة. يمثل مركز الضرائب بالنسبة للمكلف بالضريبة المحاور الجبائي الوحيد المكلف بالتسيير العرضي لملفه.

شكل افتتاح مركز الضرائب النموذجي لرويبة في 2009، أول مرحلة رئيسية يتم تخطيها في إطار هذا المشروع الطموح. الهدف الرئيسي من افتتاح هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية التنظيم والأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز،و على الرغم من تجربته القصيرة، سجل المركز النموذجي لرويبة تطورا واعدا من حيث الأداء المالي ، معالجة القضايا النزاعية، الرقابة، والاستقبال.

مع هذه العودة الإيجابية للغاية للخبرة، قامت المديرية العامة للضرائب في أواخر سنة 2011 بوضع حيز العمل ستة مراكز للضرائب في كل من ولايات مستغانم، سيدي بلعباس، معسكر قالمة، أم البواقي وسوق أهراس.

**-مجال اختصاص مراكز الضرائب:**[1]

يتبع لمجال اختصاص مراكز الضرائب ما يلي:

- **المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي أو النظام المبسط:**

والممارسين للعمليات التالية:

- ✓ عمليات البيع بالجملة.
- ✓ العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون.

*CDI : le centre des impôts.

[1] La lettre de la DGI N$^0$ 54/2011, opcit, Page : 03.

- ✓ موزعو محطات الوقود.
- ✓ المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.
- ✓ الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات، والمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء الإعفاء من الرسم.
- ✓ الفرازون وتجار الأملاك وما شابههم وكذا منظمو العروض والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها.
- ✓ الصناع وتجار المعادن الثمينة.

- **الشركات غير الخاضعة لمديرية كبريات المؤسسات.**
- **أعضاء المهن الحرة.**

**أ) الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:**[1]

يتكون مركز الضرائب من خمسة (05) مصالح وقباضة، وهي:

- المصلحة الرئيسية للتسيير.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات.
- مصلحة الاستقبال والإعلام.
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.
- القباضة.

**-المصلحة الرئيسية للتسيير:**

وتكلف بـ :

- ✓ التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.

[1] www.mfdgi.gov.dz. Septembre 2014.

- ✓ المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- ✓ اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو مراجعة محاسبية.
- ✓ إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

وتعمل على تسيير:

أ- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي.

ب- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية.

ج- المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري.

د- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات.

هـ- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة.

**أ) المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:**

وتكلف بـ :

- ✓ إنجاز إجراءات البحث عن المعلومات الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.
- ✓ اقتراح عمليات المراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب.
- ✓ إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييمية دورية.

وتعمل على تسيير:

أ- مصلحة البطاقات والمقارنات.

ب- مصلحة البحث عن المادة الضريبية والتي تعمل في شكل فرق.

ج- مصلحة التدخلات والتي تعمل في شكل فرق.

د- مصلحة المراقبة والتي تعمل في شكل فرق.

**ب) المصلحة الرئيسية للمنازعات:**

وتكلف بـ :

- ✓ دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلب استرجاع اقتطاع الرسم على القيمة المضافة.
- ✓ متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

وتعمل على تسيير:

أ- مصلحة الاحتجاجات.

ب- مصلحة لجان الطعن.

ج- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع.

**ت) مصلحة الاستقبال والإعلام:**

وهي تعمل تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ :

- ✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- ✓ نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

**ث) مصلحة الإعلام الآلي والوسائل:**

وتكلف بـ :

- ✓ استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.
- ✓ إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- ✓ الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات.

**ج) القباضة:**

وتكلف بـ :

- ✓ التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- ✓ تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.
- ✓ مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس الحاسبة.

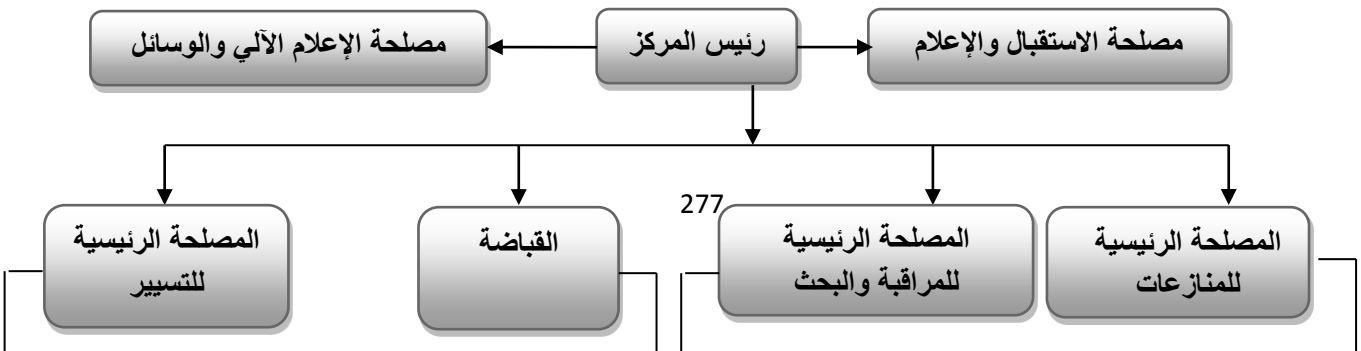
وتعمل على تسيير:

أ- مصلحة الصندوق.

ب- مصلحة المحاسبة.

ج- مصلحة المتابعات.

**الشكل رقم ...07..... الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب:**



المصدر: رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 2011/54 ص: 02

### 3-3- المركز الجواري للضرائب *(CPI)

يمثل إنشاء المركز الجواري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنه هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب.

يعتبر المركز الجواري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU ).

*CPI :centre de proximité des impôts.

يهدف إنشاء المركز الجواري للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليا (المفتشيات والقباضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات، والتخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي.

على غرار الهياكل الجديدة المنشأة حديثا كالمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، يمثل المركز الجواري للضرائب المتميز بنفس كيفية التنظيم والتشغيل لهذه الأخيرة، المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذ يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص، يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المتفشيات والقباضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية.

**أ) مجال اختصاص المركز الجواري للضرائب:**[1]

يقوم المركز الجواري للضرائب بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساس في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)، وهو مكلف بالمهام التالية:

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيل وشهادات إلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها.
- مراقبة التصريحات وتنظيم التدخلات.
- دراسة الشكاوى ومعالجتها.
- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى.

[1] www.mfdgi.gov.dz, septembre 2014.

- دراسة طلبات التخفيض الإداري.
- ضمان مهمة الاستقبال وإعلام المكلفين.
- التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لا سيما المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.
- تسيير الملفات الجبائية للمستثمرات الفلاحية.
- تسيير الملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرسم العقاري المفروض على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.
- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أو الجمعيات أو أي تنظيم آخر والخاص بالضرائب والرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم.

**ب) الهيكل التنظيمي للمركز الجواري للضرائب:**[1]

يتكون المركز الجواري للضرائب من خمسة (5) مصالح رئيسية وقباضة .

- **المصلحة الرئيسية للتسيير:**

وهي مكلفة بـ :

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب، والمراقبة الشكلية للتصريحات.
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات.

وتعمل على تسيير:

أ- مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية.

ب- مصلحة الجباية الزراعية.

[1] www.mfdgi.gov.dz.

ج- مصلحة جباية المداخيل والممتلكات.

د- مصلحة الجباية العقارية.

- **المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث:**

وهي مكلفة بـ :

✓ تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجواري للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه.

✓ البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات، وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

وتعمل على تسيير:

أ- مصلحة البطاقات والمقارنات.

ب- مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل في شكل فرق.

ج- مصلحة المراقبة.

- **المصلحة الرئيسية للمنازعات:**

وهي مكلفة بـ :

✓ دراسة كل طعون نزاعية أو إعفائية موجهة للمركز الجواري للضرائب.

✓ التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة.

✓ متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.

وتعمل على تسيير:

أ- مصلحة الاحتجاجات.

ب-مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية.

ج- مصلحة التبليغ والأمر بالصرف.

- **مصلحة الاستقبال والإعلام:**

وهي مكلفة بـ :

- ✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- ✓ نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجواري للضرائب.

- **مصلحة الإعلام الآلي والوسائل:**

وهي مكلفة بـ :

- ✓ استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.
- ✓ إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- ✓ الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات.

- **القباضة:**

وهي مكلفة بـ :

- ✓ التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- ✓ تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.
- ✓ مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدّة إلى مجلس المحاسبة.

وتعمل على تسيير:

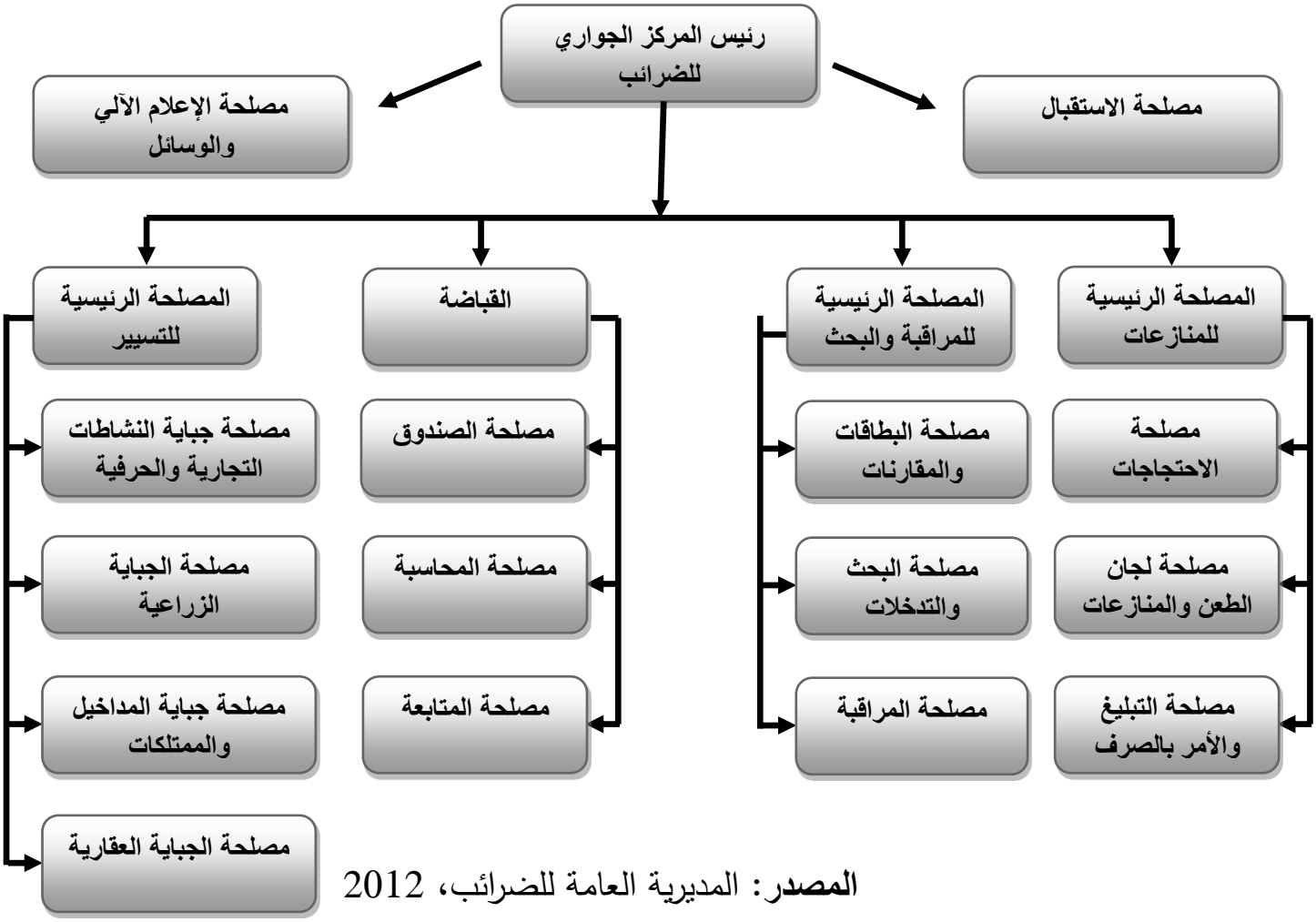
أ- مصلحة الصندوق.

ب- مصلحة المحاسبة.

ج- مصلحة المتابعات والتي تعمل في شكل فرق.

وبناءا على ما سبق نحاول وضع الشكل التالي للهيكل التنظيمي للمركز الجواري للضرائب.

**الشكل رقم .08. : الهيكل التنظيمي للمركز الجواري للضرائب**




**المصدر**: المديرية العامة للضرائب، 2012

**المبحث الثالث: تقييم مدى فعالية عصرنه إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي.**

حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز أهمية إستراتيجية عصرنه إدارة الضرائب عن طريق إنشاء هياكل جيدة متخصصة في مجال مكافحة التهرب الضريبي، وزيادة

التحصيل الضريبي، وللوصول إلى النتائج المرجوة وإثبات صحة الإشكالية والفرضيات، قمنا بتقييم مدى فعالية العصرنة، عن طريق استخدام البحث الإحصائي التحليلي، بتطبيق أسلوب التحليل الكمي للبيانات واستخدام برنامج "**EXCEL**" لإدخال البيانات وللحصول على المعلومات والبيانات المتعلقة بالدراسة اعتمدنا على المصادر الأولية و المتمثلة في المقابلة والمصادر الثانوية المتمثلة في السجلات المتخصصة في جمع البيانات الإحصائية لإدارة الضرائب والمتمثلة في الدليل الإحصائي، الملف الوطني للمتهربين من الضرائب **FICHIER NATIONNALE DES FRAUDEURES**، التقارير السنوية، كما قمنا بتحديد مؤشرات القياس والمتمثلة في: عدد المكلفين بالضريبة، وعدد المتهربين من الضريبة، وحجم التحصيل الضريبي، وقمنا بتحديد الفترة الزمنية حسب إحصائيات الملف الوطني للمتهربين من الضريبة على مستوى المديرية العامة للضرائب في الجزائر ابتداءً من سنة 1998 تاريخ إنشاء الملف الوطني للمتهربين من الضريبة.

## المطلب الأول: دراسة وتحليل تطور عدد المكلفين والمتهربين ضريبيا في الجزائر خلال الفترة ما بين: 1998- 2013.

### الفرع الأول: دراسة وتحليل عدد المتهربين من الضريبة في الجزائر خلال الفترة ما بين: 1998- 2013.

**أولا: الهياكل الجديد لإدارة الضرائب.**

**الجدول رقم: 06 تعداد الهياكل الجديدة لإدارة الضرائب والناشطة بشكل فعلي**

| الهياكل | تاريخ الانطلاق الفعلي | عدد الموظفين | عدد المكلفين بالضريبة |
|---|---|---|---|
| مديرية كبرايات المؤسسات | 2006/01/01 | 146 | 3400 |
| مركز الضرائب وريبة | 2009/01/01 | 80 | 900 |
| مركز الضرائب سطيف | 2010/01/01 | 90 | 2500 |
| مركز الضرائب الحراش | 2010/01/01 | 68 | 850 |
| مركز الضرائب مستغانم | 2011/01/01 | 85 | 1100 |
| مركز الضرائب قالمة | 2011/01/01 | 80 | 900 |
| مركز الضرائب معسكر | 2011/01/01 | 90 | 2000 |
| مركز الضرائب تلمسان | 2012/01/01 | 98 | 2500 |
| مركز الضرائب تيارت | 2012/01/01 | 64 | 800 |
| مركز الضرائب سيدي بلعباس | 2011/01/01 | 79 | 1000 |
| مركز الضرائب تيسمسيلت | 2013/01/01 | 56 | 700 |
| مركز الضرائب عين تيموشنت | 2013/01/01 | 40 | 500 |
| مركز الضرائب بورج بوعريريج | 2013/01/01 | 48 | 600 |
| مركز الضرائب أم البواقي | 2011/01/01 | 35 | 400 |
| مركز الضرائب الجلفة | 2013/01/01 | 20 | 200 |
| مركز الضرائب الاغواط | 2013/01/01 | 25 | 300 |

**المصدر :المديرية العامة للضرائب 2013**

يشير الجدول البياني أعلاه إلى أهم الهياكل الجديدة لإدارة الضرائب والتي تم فتحها والتي أصبحت تنشط بشكل عملي، حيث أول هيكل تم فتحه هو مديرية كبريات المؤسسات وذلك في سنة 2006، يظم 146 موظف، ويسير 3400 ملف جبائي (مكلف

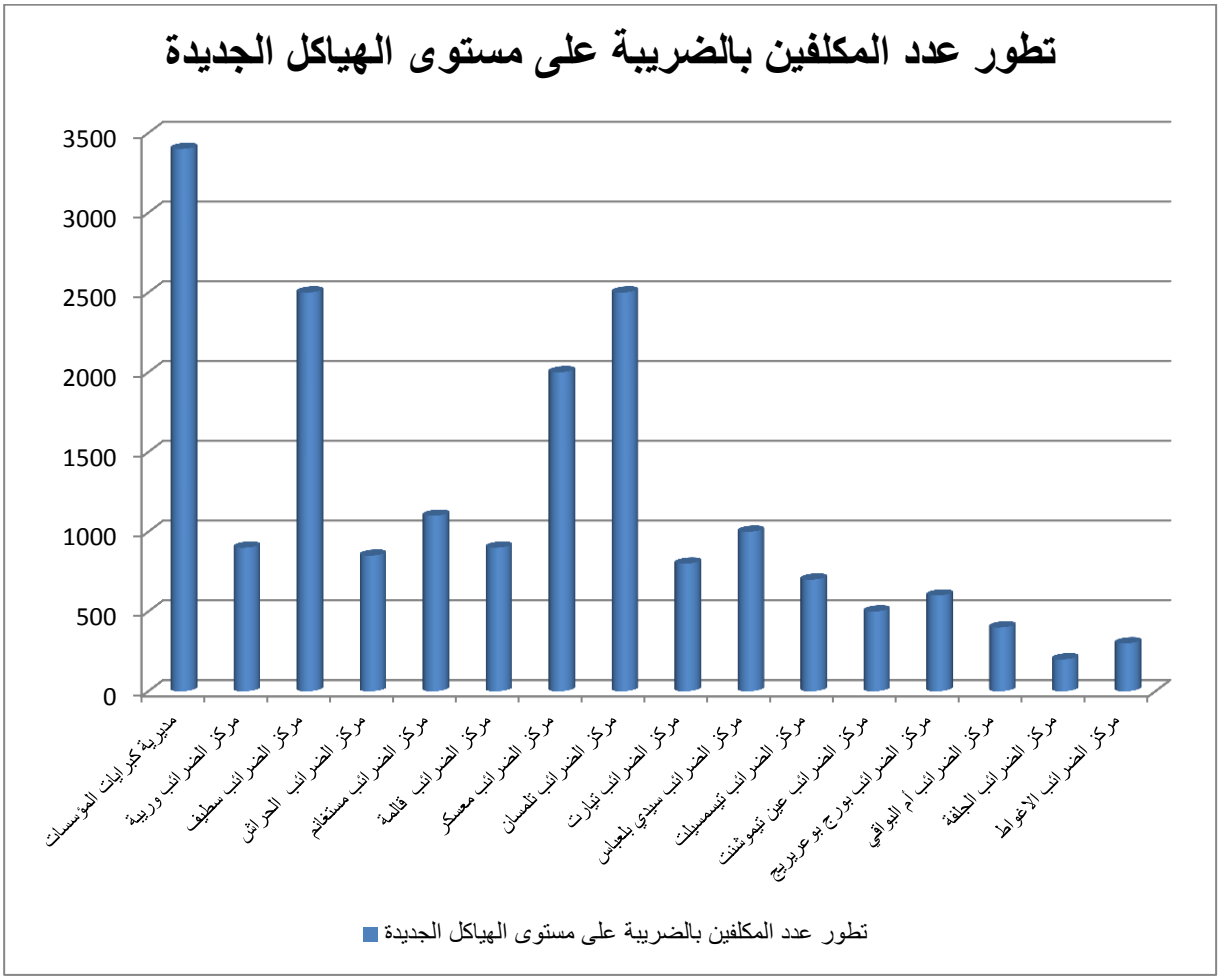
بالضريبة)، ثم 15 مركز ضريبي في 15 ولاية وبشكل تدريجي على فترات ابتداء من سنة 2009 إلى غاية 20013،تسير أزيد من 1500 ملف جبائي، وتظم أزيد من 900 موظف.

الجدول رقم 07 :تعدد المكلفين بالضريبة على مستوى الهياكل الجديدة

**الوحدة:** ألف شخص.

| الهياكل | تاريخ الانطلاق الفعلي | عدد المكلفين بالضريبة |
|---|---|---|
| مديرية كبرايات المؤسسات | 006/01/01 | 3400 |
| مركز الضرائب وريبة | 2009/01/01 | 900 |
| مركز الضرائب سطيف | 2010/01/01 | 2500 |
| مركز الضرائب الحراش | 2010/01/01 | 850 |
| مركز الضرائب مستغانم | 2011/01/01 | 1100 |
| مركز الضرائب قالمة | 2011/01/01 | 900 |
| مركز الضرائب معسكر | 2012/01/01 | 2000 |
| مركز الضرائب تلمسان | 2012/01/01 | 2500 |
| مركز الضرائب تيارت | 2012/01/01 | 800 |
| مركز الضرائب سيدي بلعباس | 2012/01/01 | 1000 |
| مركز الضرائب تيسمسيلت | 2013/01/01 | 700 |
| مركز الضرائب عين تيموشنت | 2013/01/01 | 500 |
| مركز الضرائب بورج بوعريريج | 2013/01/01 | 600 |
| مركز الضرائب أم البواقي | 2013/01/01 | 400 |
| مركز الضرائب الجلفة | 2013/01/01 | 200 |
| مركز الضرائب الاغواط | 2013 /01/01 | 300 |

المصدر :المديرية العامة للضرائب ،2013




تم بناء الشكل اعتمادا على الجدول رقم:07

يشير الشكل الهندسي إلى أن مديرية كبريات المؤسسات تأتي في المرتبة الأولى من حيث عدد المكلفين بالضريبة و ذلك بنسبة 18.23%، وفي المرتبة الثانية مركز الضرائب سطيف وتلمسان بنسبة 13.40%، أما في المرتبة الثالثة مركز الضرائب معسكر بنسبة 10.72%، وهذا يدل على أن هناك فعالية ونجاعة في أداء للهياكل الجديدة.

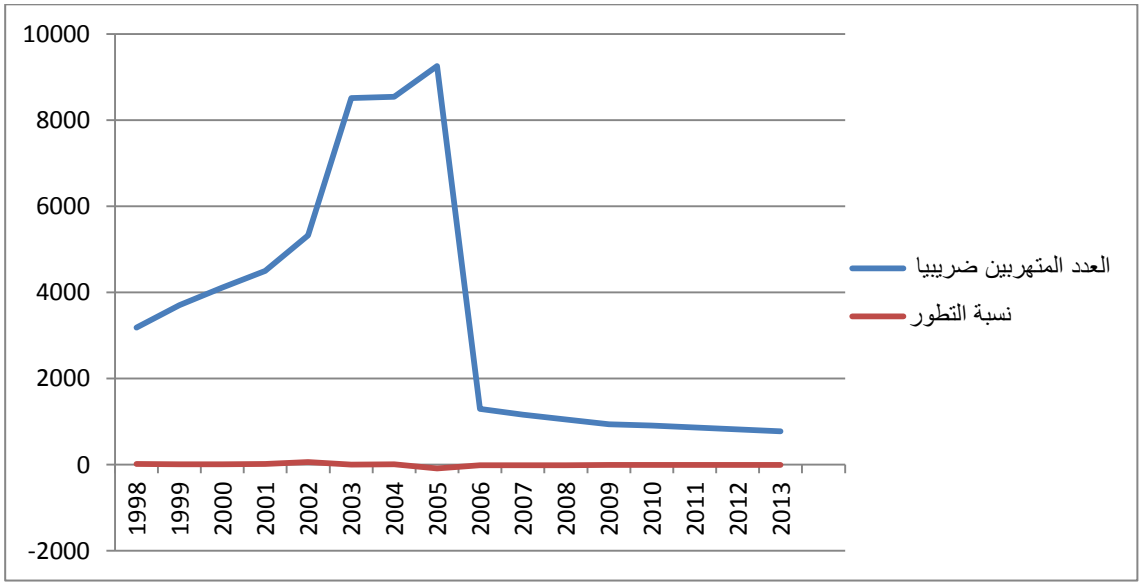
## ثانيا: تطور عدد المتهربين من الضريبة

**جدول رقم 08 :تطور عدد المتهربين ضريبيا في الجزائر خلال السنوات 1998 إلى 2013**

**الوحدة :ألف متهرب**

| السنوات | العدد المتهربين ضريبيا | نسبة التطور |
|---|---|---|
| 1998 | 3180 | 16,35 |
| 1999 | 3700 | 11,21 |
| 2000 | 4115 | 9,35 |
| 2001 | 4500 | 18,22 |
| 2002 | 5320 | 59,94 |
| 2003 | 8509 | 0,36 |
| 2004 | 8540 | 8,31 |
| 2005 | 9250 | -86,03 |
| 2006 | 1293 | -9,98 |
| 2007 | 1164 | -10,06 |
| 2008 | 1047 | -10,03 |
| 2009 | 942 | -3,72 |
| 2010 | 907 | -8,06 |
| 2011 | 861 | -5,08 |
| 2012 | 817 | -5,12 |
| 2013 | 776 | -5,02 |
| المجموع | 3180 | 16,35 |

**المصدر: المديرية العامة للضرائب، 2013**




تم بناء الشكل اعتمادا على الجدول رقم:08

يشير الجدول البياني أعلاه أن مجموع المتهربين من الضريبة كان في تزايد مابين سنة 1998-2005، ثم بدء في التراجع بشكل ملحوظ جدا سنة 2006 حيث انتقل من 9250 متهرب من الضريبة سنة 2005 إلى 1293 متهرب من الضريبة سنة 2006، أي تناقص بنسبة 86.03%، ليستمر في التراجع بشكل متذبذب وبنسب متفاوتة في السنوات الأخيرة، وهذا نتيجة إنشاء هياكل جديد متخصصة في إطار برنامج العصرنة لإدارة الضرائب، وتقديم خدمة أفضل للمكلفين للضريبة، ومباشرة مديرية كبريات المؤسسات والتي تمثل المحاور الجبائي الوحيد لقرابة 2000 مؤسسة في الجزائر نشاطها بشكل فعلي في سنة 2006 ،ثم فتح مركز الضرائب الروبية سنة 2009، وفتح بعض المراكز في بعض الولايات من التراب الوطني وبشكل تدريجي من سنة 2010الى 2013.

## الفرع الثاني : تطور عدد المكلفين بالضريبة

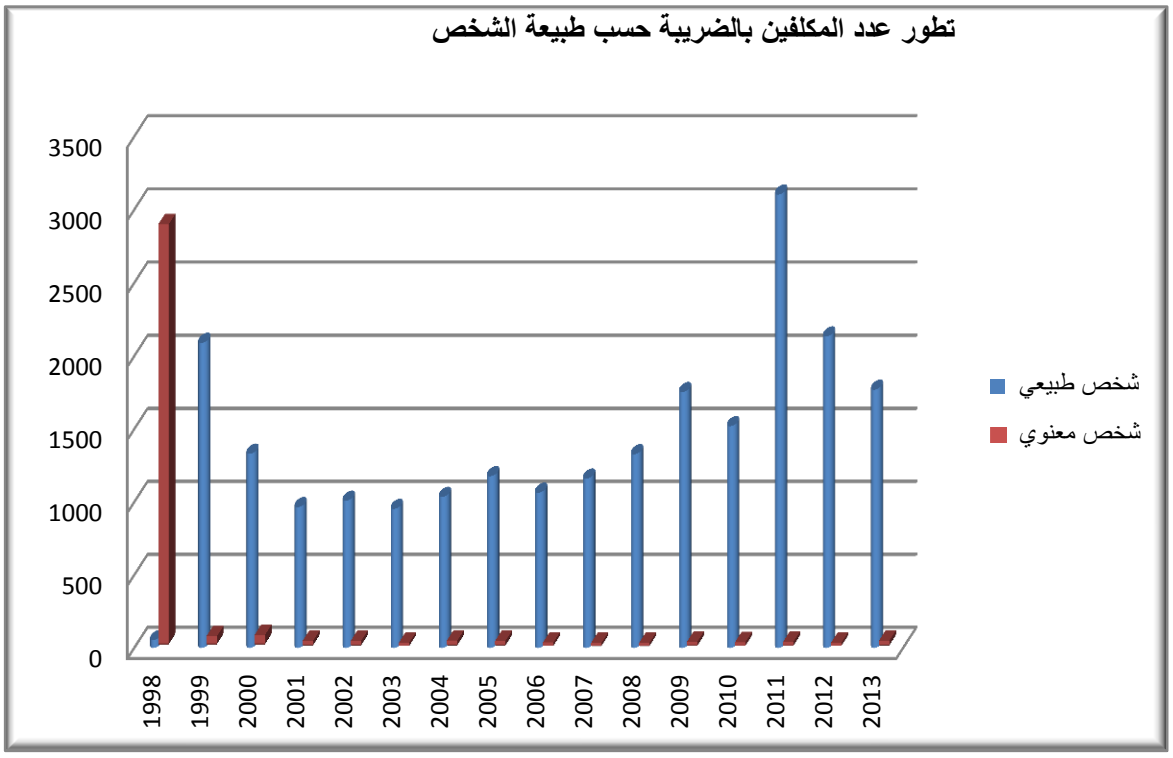
### أولا: كثافة المكلفين بالضريبة

**الجدول رقم 09** :كثافة المكلفين بالضريبة بالجزائر خلال السنوات 1998-2013

الوحدة : ألف شخص

| السنوات | شخص طبيعي | شخص معنوي | مجموع المكلفين بالضريبة |
|---|---|---|---|
| 1998 | 54 | 2901 | 2955 |
| 1999 | 2090 | 80 | 2170 |
| 2000 | 1331 | 89 | 1420 |
| 2001 | 965 | 49 | 1014 |
| 2002 | 1009 | 49 | 1058 |
| 2003 | 953 | 36 | 989 |
| 2004 | 1035 | 52 | 1087 |
| 2005 | 1177 | 48 | 1225 |
| 2006 | 1064 | 39 | 1103 |
| 2007 | 1161 | 35 | 1196 |
| 2008 | 1328 | 35 | 1363 |
| 2009 | 1754 | 44 | 1797 |
| 2010 | 1520 | 40 | 1560 |
| 2011 | 3103 | 42 | 3145 |
| 2012 | 2134 | 36 | 2170 |
| 2013 | 1770 | 51 | 1821 |
| **المجموع** | **22448** | **3625** | **26073** |

المصدر: المديرية العامة للضرائب /2013




تم بناء هذا الرسم البياني من الجدول:09

يشير الجدول البياني أعلاه إلى أن مجموع المكلفين بالضريبة تطور لكن بشكل متذبذب ما بين سنة 1998-2013، بحيث أن التحسن الملحوظ في الحجم يعود إلى الأشخاص الطبيعيون ،فقد انتقل المجموع من 54 ألف شخص سنة 1998 إلى 1328 سنة 2008، أي زيادة بأكثر من 200% خلال عشرية كاملة، وهذا نتيجة الإصلاحات والتعديلات وبرامج الإنعاش الاقتصادي والدعم الذي عرفتها البلاد، والتحولات العميقة التي عرفتها الإدارة الضريبة سواء على مستوى الهياكل أو النظام الضريبي.

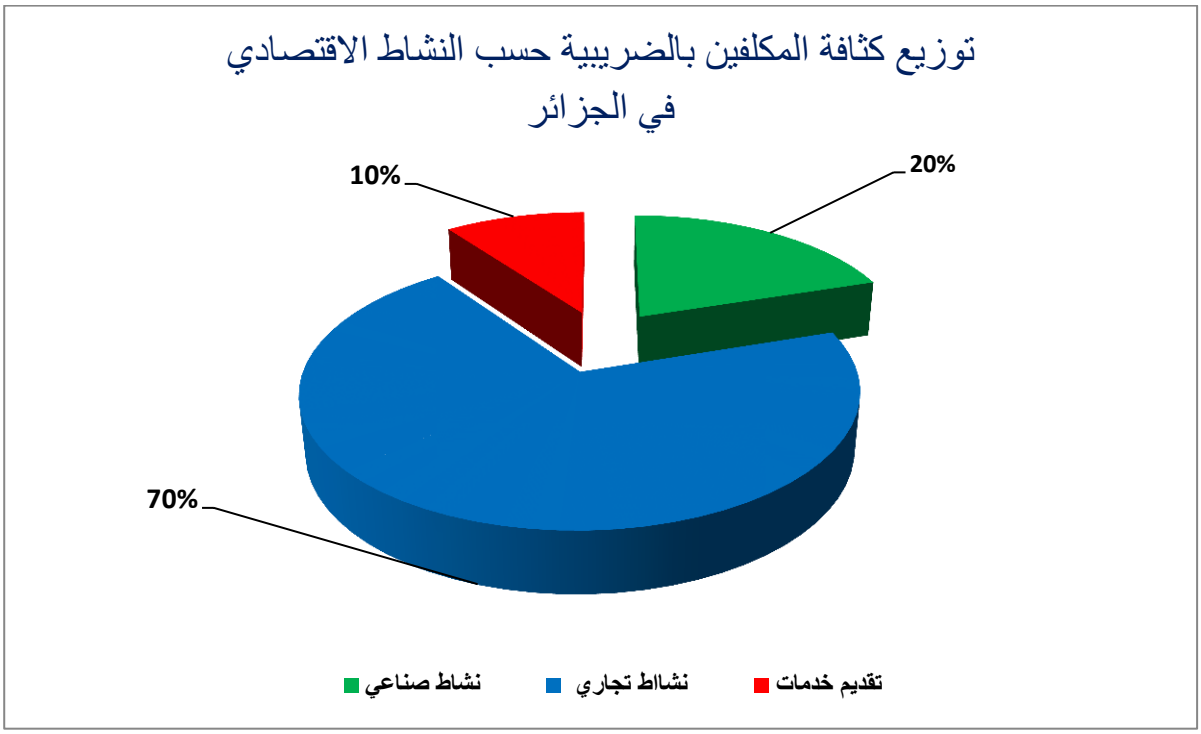
كما يوضح الشكل البياني أعلاه تطور مستمر من سنة إلى أخرى خلال عشرية كاملة لعدد المكلفين بالضريبة، صنف شخص طبيعي، وهذا يدل على تحسن درجة الوعي لدى المكلف بالضريبة، وقبوله للضريبة نتيجة المجهودات المبذولة من طرف الإدارة الضريبية لتحسين العلاقة بينها وبين المكلف في إطار برنامج العصرنة .

## ثانيا : توزيع عدد المكلفين بالضريبة حسب النشاط الاقتصادي.

**جدول رقم 10.: توزيع كثافة المكلفين بالضريبية حسب النشاط الاقتصادي في الجزائر.**

| طبيعة الأشخاص | نشاط صناعي | % | نشاط تجاري | % | تقديم خدمات | % | مجموع المكلفين | % |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| شخص طبيعي | 4490 | %20 | 15714 | %70 | 2244 | %10 | 22448 | %100 |
| شخص معنوي | 725 | %20 | 2538 | %70 | 363 | %10 | 3626 | %100 |
| مجموع المكلفين | 5215 | | 18252 | | 2607 | | 26074 | %100 |

**المصدر :المديرية العامة للضرائب /2013**




تم بناء هذا الرسم البياني من الجدول:10

يشير الجدول البياني أعلاه أن أغلبية المكلفين بالضريبة يتمركزون في القطاع التجاري بالدرجة الأولى، ثم قطاع الخدمات بالدرجة الثانية، مما يدل على أن التهرب الضريبي في قطاع التجارة قد تراجع.

كما نستنتج من خلال الشكل الهندسي أن عدد المكلفين في القطاع التجاري يمثل حصة الأسد من مجموع المكلفين، حيث تقدر النسبة نحو 70%، أما قطع الخدمات فيأتي في المرتبة الثانية بنسبة 20%، بينما قطاع الصناعة في المرتبة الأخيرة فلا تكاد تتعدى النسبة 10%، وهذا يدل على أن التهرب الضريبي في قطاع التجارة قد تراجع بشكل كبير نتيجة الجهود المبذولة فيما يخص عصرنه إدارة الضرائب .

## المطلب الثاني: دراسة وتحليل حجم التحصيل الضريبي في الجزائر خلال السنوات 1998-2013.

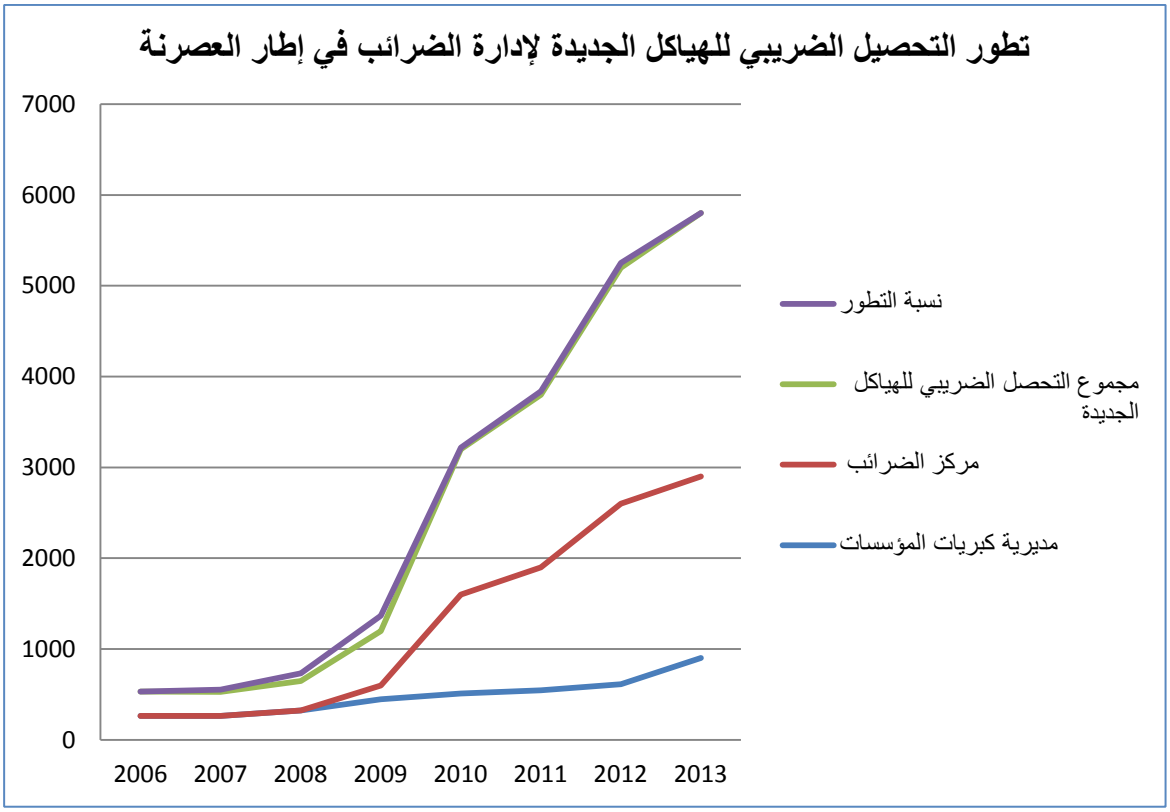
### الفرع الأول: حجم التحصيل الضريبي للهياكل الجديدة.

**الجدول رقم ..11.:** حجم التحصيل الضريبي للهياكل الجديدة في إطار برنامج عصرنة إدارة الضرائب خلال الفترة ما بين 2006-2013

الوحدة: مليار دج.

| السنوات | مديرية كبريات المؤسسات | مركز الضرائب | مجموع التحصل الضريبي للهياكل الجديدة | نسبة التطور |
|---|---|---|---|---|
| 2006 | 265 | | 265 | 0.51 |
| 2007 | 266,37 | | 266,37 | 21,63 |
| 2008 | 324,37 | | 324,37 | 84,66 |
| 2009 | 447,92 | 152 | 599 | 167,11 |
| 2010 | 512 | 1088 | 1600 | 18,75 |
| 2011 | 546,06 | 1353,94 | 1900 | 36,84 |
| 2012 | 614,30 | 1985,7 | 2600 | 52,63 |
| 2013 | 900 | 2000 | 2900 | |

**المصدر**: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل الاحصائي (2006-2013)




تم بناء هذا الرسم البياني من الجدول رقم :11

يشير الجدول البياني والمنحنى البياني أعلاه أن مجموع التحصيل الضريبي للهياكل الجديدة المتخصصة لإدارة الضرائب والمتمثلة في مديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب تطور بشكل ملحوظ ما بين 2006-2013.

بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات : فقد تطور التحصيل الضريبي بشكل ملحوظ ما بين سن 2006-2013، حيث انتقل من 265 مليار دج في سنة 2006 إلى 900 مليار دج في سنة 2013، أي زيادة بأكثر من 200% خلال الثمان سنوات، وهذا يدل على التطور الايجابي لأداء هذه الأخيرة فيما يخص التسيير الدائم لملفات المكلفين بالضريبة المنتمين إليها وتحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلف مع تطوير محيط تسوده الثقة بينها وبين الشركات المنتمية إليها.

أما بالنسبة لمركز الضرائب: فقد تطور التحصيل الضريبي بشكل ملحوظ مابين سنة 2006-2013، حيث انتقل من 152 مليار دج إلى 2000 ألف مليار دج، أي زيادة بأكثر من 200% خلال ألثمان سنوات، وهدا نتيجة زيادة فتح مراكز الضرائب عبر التراب الوطني. كما يدل على التطور الايجابي لأداء هذه لمراكز فيما يخص التسيير وتحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين التي أعادة الثقة للمكلف بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب، وبالتالي أداء الضريبة وعدم التهرب منها.

**الفرع الثاني: حجم لتحصيل الضريبي في الجزائر على المستوى الكلي لإدارة الضرائب**

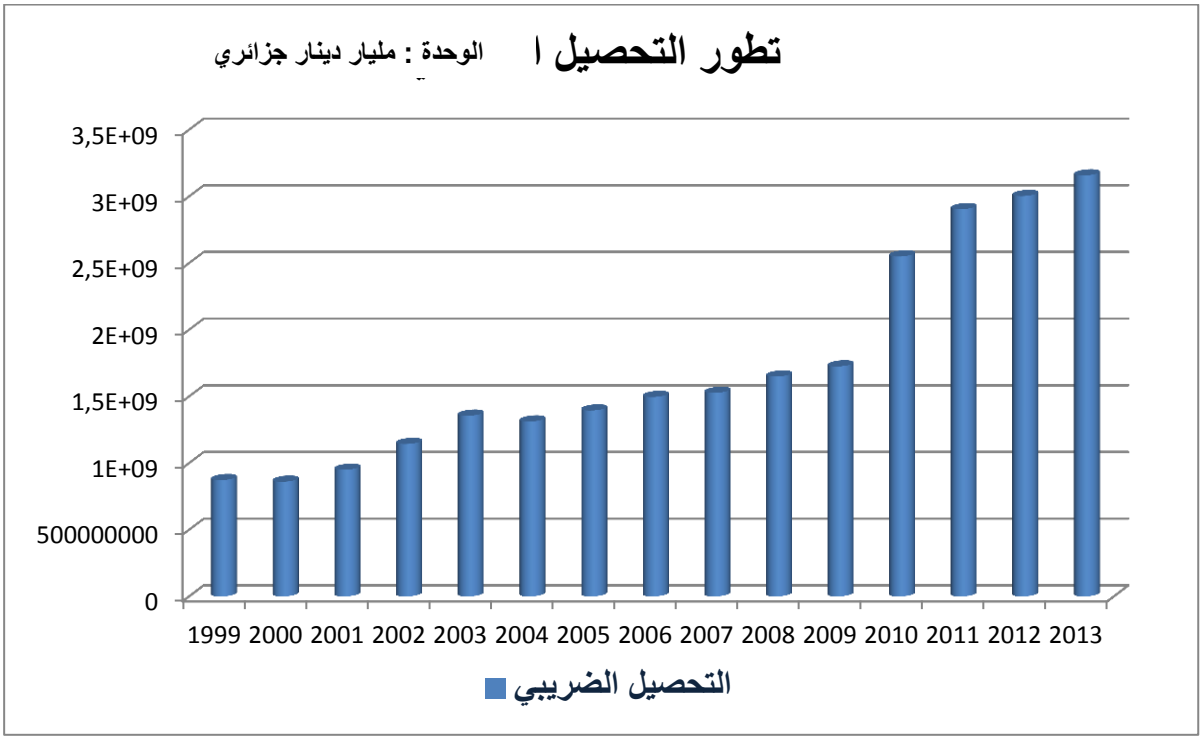
**أولا: حجم التحصيل الضريبي الإجمالي.**

**جدول رقم 12 :** التحصيل الضريبي الاجمالي من 1998سنة إلى 2013

الوحدة : مليار دينار جزائري.

| السنوات | مجموع التحصيل الضريبي |
|---|---|
| 1998 | 872500000 |
| 1999 | 860100000 |
| 2000 | 949840000 |
| 2001 | 1143380000 |
| 2002 | 1355250000 |
| 2003 | 1311950000 |
| 2004 | 1394500000 |
| 2005 | 1495930000 |
| 2006 | 1526770000 |
| 2007 | 1649116000 |
| 2008 | 1725000000 |
| 2009 | 2549500000 |
| 2010 | 2904300000 |
| 2011 | 3002900000 |
| 2012 | 3157350000 |
| 2013 | 3447300000 |
| المجموع | 29345686000 |

المصدر: المديرية العامة للضرائب 2013.




تم بناء هذا الرسم البياني من الجدول: 12

يشير الجدول البياني والرسم البياني أعلاه أن مجموع التحصيل الضريبي للهياكل الجديدة المتخصصة لإدارة الضرائب والمتمثلة في مديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب تطور بشكل ملحوظ ما بين 2006-2013.

بالنسبة لمديرية كبريات المؤسسات: فقد تطور التحصيل الضريبي ما بين سنة 2006-2013 ،حيث انتقل من 265 مليار دج في سنة 2006 إلى 900 مليار دج في سنة 2013، أي زيادة بأكثر من 200% خلال الثمان سنوات، وهذا يدل على التطور الايجابي لأداء هذه الأخيرة فيما يخص التسيير الدائم لملفات المكلفين بالضريبة المنتمين إليها وتحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلف مع تطوري محيط تسوده الثقة بينها وبين الشركات المنتمية إليها.

أما بالنسبة لمركز الضرائب: فقد تطور التحصيل الضريبي بشكل ملحوظ مابين سنة 2006-2013،حيث انتقل من 152 مليار دج إلى 2000 ألف مليار دج، أي

زيادة بأكثر من 200% خلال ألثمان سنوات، وهدا نتيجة زيادة فتح مراكز الضرائب عبر التراب الوطني. كما يدل على التطور الايجابي لأداء هذه لمراكز فيما يخص التسيير وتحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين التي أعادة الثقة للمكلف بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب، وهذا ما يؤكد صحة الإشكالية في أن الإجراءات الوقائية المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي منِ شأنها العمل على التخفيف من حدة التهرب الضريبي.

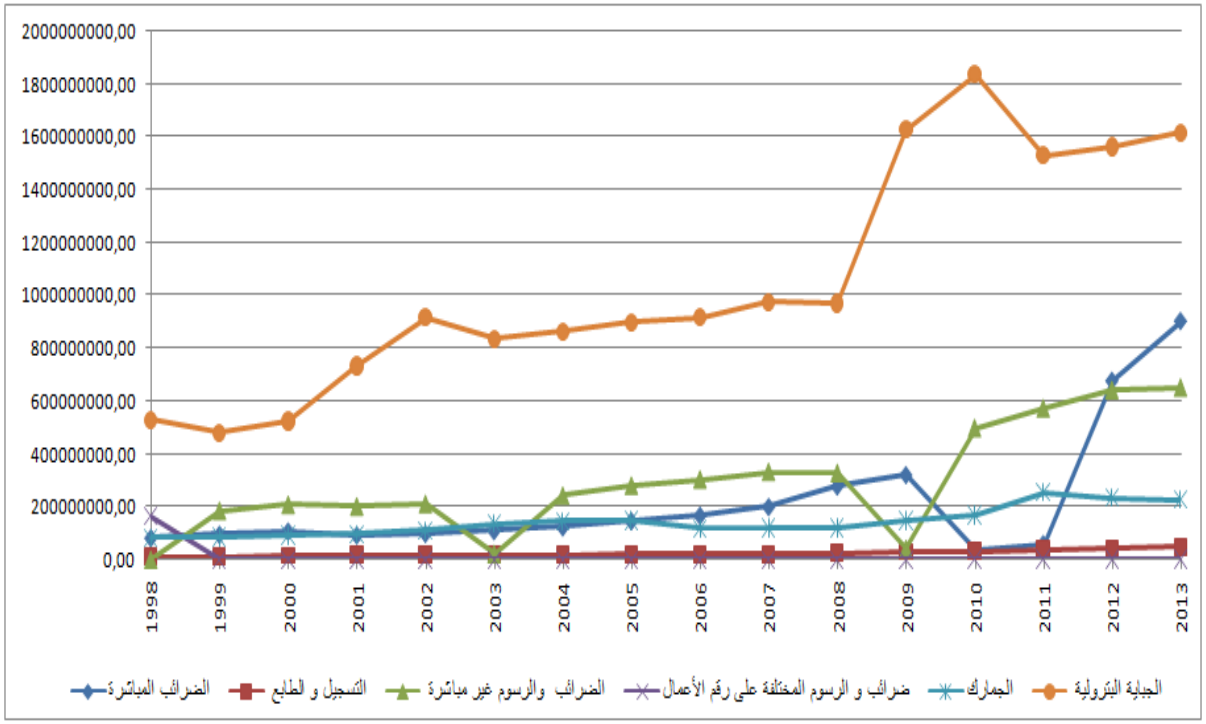
## ثانيا : حجم التحصيل الضريبي حسب نوع الضريبة

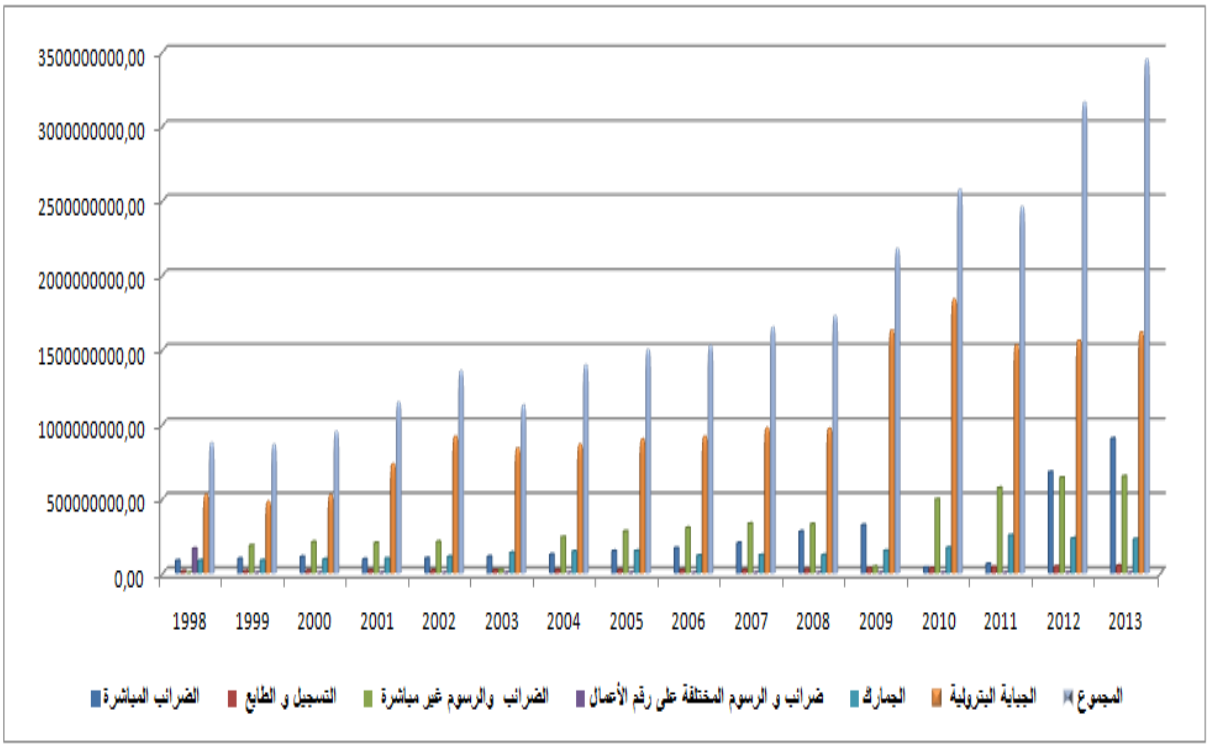
**جدول رقم .13 حجم التحصيل الضريبي حسب طبيعة الضريبة في الجزائر من سنة 1998إلى 2013** **الوحدة : مليار دينار جزائري.**

| السنوات | ضرائب مباشرة | حقوق الطابع والتسجيل | الرسوم على رقم الاعمال | ضرائب غير مباشرة | جمارك | جباية بترولية | مجموع التحصيل الضريبي |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1998 | 84000000 | 11500000 | 500000 | 163900000 | 84600000 | 528000000 | 872500000 |
| 1999 | 96400000 | 13500000 | 184700000 | 500000 | 85000000 | 480000000 | 860100000 |
| 2000 | 108750000 | 15670000 | 207890000 | 560000 | 92970000 | 524000000 | 949840000 |
| 2001 | 93900000 | 17800000 | 201410000 | 600000 | 97670000 | 732000000 | 1143380000 |
| 2002 | 99550000 | 18500000 | 210910000 | 550000 | 109340000 | 916400000 | 1355250000 |
| 2003 | 110150000 | 19000000 | 227700000 | 700000 | 118340000 | 836060000 | 1311950000 |
| 2004 | 124280000 | 20500000 | 241960000 | 750000 | 144810000 | 862200000 | 1394500000 |
| 2005 | 147460000 | 21030000 | 279660000 | 800000 | 147980000 | 899000000 | 1495930000 |
| 2006 | 168140000 | 21610000 | 303090000 | 850000 | 117080000 | 916000000 | 1526770000 |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1649116000 | 973000000 | 120753000 | 900000 | 331673000 | 21477000 | 201313000 | 2007 |
| 1725000000 | 970200000 | 121300000 | 1000000 | 327700000 | 26000000 | 278800000 | 2008 |
| 2549500000 | 1628500000 | 149600000 | 1000000 | 417600000 | 31000000 | 321800000 | 2009 |
| 2904300000 | 1835800000 | 170300000 | 1500000 | 496200000 | 32700000 | 367800000 | 2010 |
| 3002900000 | 1529400000 | 253200000 | 1500000 | 570800000 | 39700000 | 608300000 | 2011 |
| 3157350000 | 1561600000 | 232580000 | 2000000 | 639670000 | 43770000 | 677730000 | 2012 |
| 3447300000 | 1615900000 | 228300000 | 1500000 | 649200000 | 49400000 | 903000000 | 2013 |
| 29345686000 | 16808060000 | 2273823000 | 178610000 | 5290663000 | 403157000 | 4391373000 | المجموع |

**المصدر: المديرية العامة للضرائب 2013**




تم بناء هذا الرسمين البيانين من الجدول: 13

يشير الجدول البياني أعلاه والأشكال الهندسية إلى أن هناك تحسن في التحصيل الضريبي، لكن بشكل متذبذب مابين سنة 1998-2000، حيث أن

التحسن الملحوظ وبشكل مستمر نجده ما بين سنة 2006-2013، حيث انتقل مجموع التحصيل من 1526770000دج إلى 3447300000دج، أي أكثر من 100% خلال السبع السنوات الأخيرة، وهذه الزيادة ناجمة عن العصرنة التي انتهجتها إدارة الضرائب كوسيلة وقائية لتفادي التهرب الضريبي، والتي ساهمت في تراجع حجم التهرب الضريبي وزيادة عدد المكلفين بالضريبية وبالتالي زيادة حجم التحصيل الضريبي، وهذا ما يؤكد صحة الإشكالية المتمثلة في أن الإجراءات الوقائية المتخذة، من شأنها العمل على التخفيف من حدة التهرب الضريبي وزيادة حجم التحصيل الضريبي، وهذا ما يؤكد صحة الإشكالية في أن الإجراءات الوقائية المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي من شأنها العمل على التخفيف من حدة التهرب الضريبي. وزيادة التحصيل الضريبي.

**المطلب الثالث : نتائج الدراسة.**

**الفرع الأول: نتائج اختبار الفرضيات.**

لقد قمنا في افتتاحية هذا البحث بصياغة مجموعة من الفرضيات، وكنا نجهل الإجابة عنها وكانت الفرضيات تتمحور حول ثلاث عناصر وهي:

1- عصرنه إدارة الضرائب بإنشاء هياكل متخصصة وتحسن علاقتها بالمكلف تؤدي إلى انخفاض عدد المتهربين من الضريبة .

2- كلما انخفض عدد المتهربين من الضريبة كلما زاد عدد المكلفين بالضريبة.

3- مكافحة التهرب الضريبي تؤدي إلى زيادة التحصيل الضريبي الذي يساهم في زيادة إيرادات ميزانية الدولة، وبالتالي تحقيق التنمية الاقتصادية.

**أولا: بالنسبة للفرضية الأولى.**

تم التوصل إلى إثبات هذه الفرضية، أي أنه فعلا عصرنه إدارة الضرائب بإنشاء هياكل جديدة متخصصة وتحسين علاقتها بالمكلف أدت إلى انخفاض عدد المتهربين من الضريبة، هذا من خلال إحصائيات المدونة الوطنية للمتهربين من أداء الضريبة (المتهربين من الضريبة والذين تم تسجيلهم بشكل رسمي في هذه المدونة ابتداء من سنة 1998).

**ثانيا : بالنسبة للفرضية الثانية**

تم التوصل إلى إثبات الفرضية الثانية وصحتها، حيث اتضح لنا من خلال الإحصائيات أن عدد المكلفين بالضريبة قد تزايد أمام انخفاض عدد المتهربين من الضريبة، و هذا يدل على تحسن علاقة المكلف بالإدارة.

**ثالثا : بالنسبة للفرضية الثالثة**

تم إثبات صحة الفرضية، حيث لوحظ ومن خلال الإحصائيات زيادة معتبرة في التحصيل الضريبي بشكل إجمالي وحسب نوع الضريبة، سواء على المستوى

الكلي لإدارة الضرائب أو على مستوى الهياكل الجديدة المتخصصة والتي تم إنشائها في إطار برنامج عصرنه الإدارة لتحسين علاقتها بالمكلف وبالتالي مكافحة التهرب الضريبي، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة لإرادات العامة لميزانية الدولة، باعتبار الإيرادات الضريبية جزء لا يتجزأ من الإيرادات العامة للدولة، فكلما ارتفع الجزء ارتفع الكل، وبالتالي تزداد قدرة التمويل الذاتي للدولة، مما يسمح لها بتغطية نفقاتها العامة وتحقيق أهدافها التنموية.

**الفرع الثاني: النتائج المستخلصة.**

من خلال دراستنا هذه قمنا باستخلاص النتائج التالية :

- مسار العصرنة لإدارة الضرائب من خلال تجسيد خدمة عمومية أكثر فعالية، ساهم في إضفاء أكثر مرونة على العلاقة بينها وبين المكلفين بالضريبة.
- تعتبر الانجازات في مجال مكافحة التهرب الضريبي عن طريق برنامج عصرته إدارة الضرائب بإنشاء منشآت عصرية حديثة أداة قيمة وضمان تسيير أفضل للملفات الجبائية.
- تعود النتائج المتحصل عليها فيما يخص ارتفاع مستوى التحصيل الضريبي وتراجع عدد المتهربين وزيادة عدد المكلفين بالضريبة إلى كفاءة أداء الهياكل الجديدة، وللمجهودات المبذولة من طرف أعوانها.
- هناك تطور ايجابي لإدارة الضرائب في مجال مكافحة التهرب الضريبي من الجانب الوقائي عن طريق برنامج العصرنة والقائم على أساس تحسين علاقة الإدارة بالمكلف من خلال تحسين نوعية الخدمة المقدمة وإعادة ثقة المكلف بالإدارة.

# خـــاتمـــــــــــة

**خاتمة عامة :**

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، ونظرا للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عن الظاهرة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية إذ يحول دون أن تؤدي الضريبة وضيفتها الأساسية والمتمثلة في تمويل الخزينة العمومية من أجل قيام الدولة بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية ومساعدتها في التحكم في الأنشطة الاقتصادية ،فان مختلف الأنظمة الضريبية تعمل على مكافحة هذه الظاهرة للتقليل من حدتها ،وتجنب آثارها وذلك من خلال معالجة أسبابها، عن طريق اتخاذ تدابير وقائية والخاصة بضبط التشريع الضريبي ونشر الوعي الضريبي وتحديث مناهج وأساليب العمل الإداري ،بالإضافة إلى تكثيف الرقابة الجبائية التي تشكل أداة هامة لاكتشاف حالات التهرب الضريبي، واسترجاع الموارد المالية التي كانت محل التهرب.

ونظرا لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر في الآونة الأخيرة بشكل كبير فقد كانت لها أثار وخيمة على الميزانية العامة للدولة ،وبالدرجة الأولى على الموارد الذاتية، حيث أضحى هاجسا يهدد استقرار الدولة ويقلص من دورها في التدخل في الحياة الاقتصادية ،ونظرا للوضعية غير المستقرة التي تعرفها البلاد اقتصاديا أو ماليا، من حيث عدم استقرار سعر الصرف، ضعف الادخار ،انخفاض في سعر البترول، ضعف محفزات الاستثمار، التضخم ...الخ، وأمام كل هذه التحديات وجب على الدولة التصدي لهذه الظاهرة ومكافحتها أو على الأقل التخفيف من حدتها أو تجنب وقوعها بشكل وقائي ذلك أن القضاء النهائي على الظاهرة يعد ضربا من الخيال، لكننا نأمل أن يكون خاصية استثنائية بدلا من أن يعم انتشاره كما هو عليه في الوقت الراهن.

غير أن الوصول إلى نتائج مشجعة في مجال مكافحة التهرب الضريبي تقضي بالدرجة الأولى توافر عزيمة جادة من كل الأطراف و على كل المستويات

والخاصة بالإدارة الضريبية، حيث مكافحة الظاهرة من خلال تجنب وتفادي الوقوع فيه مرهون بفعالية الإدارة الضريبية، وفي هذا السياق باشرت الحكومة الجزائرية منذ أكثر من عشرية ببرنامج عصرنه إدارة الضرائب وفق استراتيجية خاصا قائمة على أساس تحسين علاقة الإدارة بالمكلف كوسيلة وقائية ،عن طريق خلق هياكل جديدة ومؤسسات متخصصة، مع تبسيط الإجراءات الجباية، تحديث النظام ألمعلوماتي ونظام الإعلام الآلي لتحسين نوعية الخدمة وبالتالي كسب رضا وثقة المكلف بالضريبة الذي سوف يلتزم بأداء الضريبة ولا يتهرب منها.

❖ **الاقتراحات**

من أهم الاقتراحات، والحلول التي قمنا باستخلاصها من الدراسة التي يمكن أن نقدمها لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي، سواء للحد أو التخفيف أو تجنب وقوعها نذكر ما يلي :

1. على الرغم من الانجازات الهامة لتي تحققت في إطار برنامج العصرنة لإدارة الضرائب في مجال مكافحة التهرب الضريبي، إلا أنه لابد من بذل جهود إضافية من بينها وضع سياسة اتصال منسقة قادرة على تحسيس جميع موظفي إدارة للضرائب بأهدافها الاستراتيجية.
2. يجب تجسيد العدالة الضريبة في الواقع من حيث إجراءات التطبيق .
3. ضرورة تعميم وتوضيح أثار المنافع الاجتماعية التي يفترض أن يلتمسها المكلفين في حياتهم بعد التزامهم بتسديد الضرائب والرسوم المترتبة عليهم، والتي من شأنها رفع مستوى الوعي الضريبي لذي المكلف.
4. إعادة النظر في أجور موظفي إدارة الضرائب، وذلك لتحفيزهم على رفع مرد ودية العمل وإبعادهم عن إغراءات الممولين.
5. التنفيذ الصارم لمختلف العقوبات الجبائية والجنائية المسلطة على المتهربين من دفع الضريبة.

# الفهـــــــــــارس

1. فهرس الأشكال.
2. فهرس الجداول.
3. قائمة المصادر والمراجع.
4. فهرس البحث.

## 1. فهرس الأشكال

الشكل رقم:01 التفرقة ما بين التهرب الضريبي والغش الضريبي ..... 79

الشكل رقم02: أشكل الرقابة الجبائية ..... 148

الشكل رقم 03: النسيج الجبائي للنظام الضريبي الجزائري الحالي ..... 178

الشكل 04: الهيكل التنظيمي لإدارة الضرائب في الجزائر" بعد الإصلاحات ... 213

الشكل 05: النسيج الجبائي للنظام الضريبي الجزائري الحالي ..... 235

الشكل رقم 06 : هياكل تنظيم الرقابة الجبائية على مستوى إدارة الضرائب في الجزائر ..... 236

الشكل رقم07 :الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب ..... 276

الشكل رقم 08 : الهيكل التنظيمي للمركز الجواري للضرائب ..... 281

## 2. فهرس الجداول

الجدول رقم 01. : Tableau des taux d'imposition des impôts directs

166.....

الجدول رقم 02:الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي ابتداء من 2008

إلى يومنا هذا ..... 181

الجدول رقم 03 : نسبة الضريبة على الأملاك: ..... 193

الجدول رقم 04: تطور مستوى الضغط الجبائي في الجزائر للفترة (1993-1999). .. 225

الجدول رقم 05 : عمليات المراقبة الجبائية ( 2007-2011 ) ..... 239

الجدول رقم 06 تعداد الهياكل الجديدة لإدارة الضرائب والناشطة بشكل فعلي..... 283

الجدول رقم 07: عدد المكلفين بالضريبة على مستوى الهياكل الجديدة ..... 284

جدول رقم 08 :تطور عدد المتهربين ضريبيا في الجزائر خلال السنوات 1998 إلى 2013

..... 286

الجدول رقم 09 :كثافة المكلفين بالضريبة بالجزائر خلال السنوات 1998-2013 .... 288

جدول رقم.10: توزيع كثافة المكلفين بالضريبية حسب النشاط الاقتصادي في الجزائر.. 290

الجدول رقم 11: تطو التحصيل الضريبي للهياكل الجديدة في إطار برنامج عصرنة إدارة

الضرائب خلال الفترة ما بين 2006-2013 ..... 291

جدول رقم 12 : تطور التحصيل الضريبي الاجمالي من 1998سنة إلى 2013 ..... 293

جدول رقم 13 :تطور التحصيل الضريبي حسب طبيعة الضريبة في الجزائر من سنة

1998إلى 2013 ..... 296

# المصـــــــــادر والمراجـــــــع

# 3. قائمة المصادر والمراجع

**أولا: المصادر**

**1/ القوانين والمراسيم والتعليمات:**


- قوانين جبائية، طبعة 2012.
- قانون الإجراءات الجبائية، طبعة ماي 2012.
- قـــوانين الماليـــة لســـنوات: **1996-1997-1998-1999-2001-2002-2004-2006-2008-2009.**
- ميثاق، المكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2012.
- المرسوم التنفيذي رقم **190/90** المؤرخ في **1990/06/23.**
- المرسوم التنفيذي رقم **228/98** المؤرخ في **1998/07/13.**
- المرسوم التنفيذي رقم **60/91** المؤرخ في **1991/02/23.**
- المذكرة رقم **580**، المؤرخة في **2005/08/20**، المتعلقة بقواعد وإجراءات تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمستعملين، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.


**2/ الجرائد الرسمية:**


- الجريدة الرسمية **العدد 23** المؤرخة في **1963/04/19.**
- الجريدة الرسمية **العدد 48** المؤرخة في **1967/06/13.**
- الجريدة الرسمية **العدد 90** المؤرخة في **1971/11/05.**
- الجريدة الرسمية **العدد 29** المؤرخة في **1982/07/20.**
- الجريدة الرسمية **العدد 33** المؤرخة في **1985/08/07.**
- الجريدة الرسمية **العدد 40** المؤرخة في **1987/09/30.**

- الجريدة الرسمية **العدد 35** المؤرخة في **1991/07/24**.
- الجريدة الرسمية **العدد 65** المؤرخة في **1994/10/12**.
- الجريدة الرسمية **العدد 1997/76**.
- الجريدة الرسمية **العدد 26** المؤرخ في **2000/05/07**.
- الجريدة الرسمية **العدد 68** المؤرخ في **2000/11/19**.
- الجريدة الرسمية **العدد 24** المؤرخ في **2002/04/10**.
- الجريدة الرسمية **العدد 23** المؤرخ في **2003/08/20**.
- الجريدة الرسمية **العدد 50** المؤرخ في **2003/04/02**.
- الجريدة الرسمية **العدد الأول** المؤرخ في **2005/01/02**.
- الجريدة الرسمية **العدد 38** المؤرخ في **2005/06/11**.
- الجريدة الرسمية **العدد 45** المؤرخ في **2005/06/29**.
- الجريدة الرسمية **العدد 32** المؤرخ في **2006/05/28**.
- الجريدة الرسمية **العدد 44** المؤرخ في **2006/07/04**.
- الجريدة الرسمية **العدد 40** المؤرخ في **2007/07/17**.
- الجريدة الرسمية **العدد 33** المؤرخ في **2008/06/22**.
- الجريدة الرسمية **العدد 32** المؤرخ في **2009/05/27**.
- الجريدة الرسمية **العدد 70** المؤرخ في **2010/11/21**.

## ثانيا: المراجع

### 1/ المؤلفات والكتب باللغة العربية:

#### أ- المؤلفات العامة:


- أحمد زهير شامية، مبادئ التحليل الاقتصادي، دار الثقافة، عمان، الطبعة الخامسة، 1992.
- أبو داوود ،محمد ناصر الدين الألباني ،صحيح سنن أبي داوود ،كتاب الخراج و الفيء و الإمارة و تعشير الذمة ،دار المناهج للنشر و التوزيع ،جدة ،السعودية ، الطبعة الأولى ،1995.
- العلي فليح عادل، المالية العامة، التشريع المالي والضريبي، بدون دار النشر، الطبعة الأولى، 2003.
- الكثير مصطفى، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، الدار البيضاء، دار النشر العربية، 1985.
- المرسي الحجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- جامع أحمد، علم المالية، فن المالية العامة، دار النشر العربية، القاهرة، 1975.
- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1988.
- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 2000.
- حامد عبد المجيد دراز، حجازي المرسي السيد، المالية العامة، الجامعة العربية، بيروت، 2003.

- حسن عواضة، المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الثالثة، 1973.
- حسن عواضة، قطيش عبد الرؤوف، المالية العامة، الضرائب والرسوم، دار النهضة العربية، لبنان، 1973.
- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2000.
- حسني خربوش، حسين اليحي ، المالية العامة،الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد، القاهرة، 2013.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- حنيش علي، مقدمة في علم الضرائب، دراسة في النظرية العامة للضرائب مع أهم الضرائب المطبقة في النظام الجزائري، منشورات دار الكتاب، الجزائر، 2011.
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، بدون دار النشر، 2005.
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثالثة، بدون دار النشر، 2007.
- رفعت المحجوب، المالية العامة، النفقات والإيرادات، دار النهضة العربية، بيروت، 1975.
- رفعت المحجوب، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، مصر، بدون طبعة، 1979.

- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، بدون طبعة، 1978.
- زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، بدون طبعة، 1994.
- زينب حسن عوض الله، أساسيات المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، لبنان، بدون طبعة، 2006.
- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2007.
- صفوت عبد السلام عوض الله، الاقتصاد السري، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون طبعة، 2002.
- صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1988.
- ضياء مجيد الموسي، النظرية الاقتصادية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
- طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1999.
- طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر، الأردن، 2009.
- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006.
- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، أتراء للنشر والتوزيع ، عمان ، الجزء الأولى، الطبعة الأولى ، 2009

- عبد الناصر نور، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة، الأردن، 2002.
- عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية، 1978.
- عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية، 1975.
- عبد الكريم آل سميسم، السياسية المالية في تاريخ الاقتصادي الاسلامي، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، عمان ، الادن، الطبعة الأولى ، 2010-2011
- عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972.
- علي زعدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2005.
- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006.
- فاطمة السويسي، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2005.
- كامل بكري، التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، بيروت، 1986.
- محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الطبعة الأولى، 2009.

- محمد دويدار، دراسات في اقتصاد المالية، النظريات العامة في مالية الدولة، السياسة المالية في الاقتصاد الرأسمالي، دار المعرفة الجامعية، بدون طبعة، مصر، 1996.
- محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، مديرية المكتبة والمطبوعات الجامعية، مصر، 1979/1978.
- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، الإيرادات العامة، النفقات العامة، الميزانية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2003.
- محمد عدنان، مسح تطورات في مؤشرات التنمية للتخطيط، بدون دار النشر، الكويت، بدون طبعة، 1997.
- محمد عبد العزيز عجمية، محمد علي الليثي، التنمية الاقتصادية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- محمد مبارك مجيد، ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة،1965.
- مدحت القريشي، التنمية الاقتصادية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.
- محمود حسن الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار النشر، الأردن، 2007.
- محمود عبد الرزاق، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2011.
- محمد القاسم خصاوية، أساسيات الادارة المالية ، دار الفكر للنشر، عمان، الادرن، 2011

- ناصـر مـراد، فعاليـة النظـام الضـريبي بـين النظريـة والتطبيـق، دار هومـة، الجزائر، 2003.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2011
- نـوزاد عبـد الـرحمن الهيثـي، منجـد طـارق عبـد اللطيـف الخشـالي، المـدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج، عمان، الأردن، 2005.
- رحال نصر، عوادي مصطفى، جبائية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد للنشر، الوداي، الجزائر، 2010-2011.
- يـونس أحمـد البطريـق، الماليـة العامـة، الـدار الجامعيـة مصـر، بـدون طبعـة، 2001.

**ب- المؤلفات الخاصة (المتخصصة):**

- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعية والمعنوية، الجزء الأول، دار هومة للنشر، الجزائر، 2005.
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية، الضريبة في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- فضيل الكوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2011
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1995.
- عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، طبعة 2011/2010.

- عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات من التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث للنشر، الإسكندرية بدون طبعة.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري، دار الهدى للنشر، الجزء الأول، الجزائر ،2012
- محمد مرسي فهمي، السيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعية وتطبيقاتها العملية، بدون دار النشر، القاهرة، 1999.
- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2009.

**2/ المذكرات والرسائل:**

- بوعزيزي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر (1992-1996)، رسالة ماجستير، علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 1999.
- بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2004/2003.
- جلوط عواطف، إشكالية مساهمة الضرائب في تمويل الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2008-2009.
- حميد بوزيدة، الضريبة وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري خلال الفترة 1988، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 1996-1997.
- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة (1988-1995)، أطروحة دكتوراه، مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.

- لابد لزرق ،ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر ،دراسة حالة ولاية تيارت،مذكرة ماجستير ،جامعة تلمسان ،2011-2012.
- فلاح محمد، الغش الضريبي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 1996-1997.
- قريش محمد ،دراسة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي و أثارها على إيرادات الدولة ،دراسة حالة ولاية تلمسان ،مذكرة ماجستير ،جامعة تلمسان ،2008-2009.

**3/ الدوريات:**

- **المجلات والمنشورات:**

- إبراهيم ربح، مجلة الأحداث، العدد **44**، فبراير 1990.
- بستور عصام، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الثانية، **1997-1998**.
- محمد خالد المهايني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مجلة جامعة دمشق، **المجلد 19**، **العدد الثاني**، **2003**.
- محمد خالد المهايني، الخطيب الحنشا، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 1999-2000.
- غسان السلوق، مجلة الدفاع الوطني، العدد 53 بتاريخ 2005/07/01.
- سوم شاي رينتشوبات، مجلة التمويل والتنمية، ديسمبر 1986.
- رسالة المديرية العامة للضرائب العدد **2009/43**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
- رسالة المديرية العامة للضرائب العدد **53**، **2011/52**، وزارة المالية.

- رسالة المديرية العامة للضرائب العدد **59، 2012/61**، وزارة المالية.
- رسالة المديرية العامة للضرائب العدد **69، 2013/70**، وزارة المالية.
- سلسلة الدليل الجبائي، النظام الجبائي الجزائري، طبعة 2011، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر.
- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2007.

- **الندوات والمؤتمرات:**

- المؤتمر الرابع للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، د.محمد سليم، الجامعة اللبنانية، بتاريخ 2013/04/14.

- **الجرائد:**

- جريدة الخبر اليومي للعدد **4740** بتاريخ 2006/06/26.
- جريدة المساء اليومي العدد **5050** بتاريخ 22-11-2008.

**II – المراجع باللغة الأجنبية:**

**A) Les ouvrages Généraux :**

- A. Bouderbala, la fraude fiscale, o.p.u.Alger, 1998.
- AEK. Bouderbal, la fiscalité a la portée de tous, 3ème édition, 1987, la maison des livres, Alger.
- Andrée Margaires, la fraude fiscale et ses succédanées, collection de la nouvelle école de Lausanne, Suisse, 2ème édition, lerrigée, 1977.
- Alain. Zinner, la lutte contre la fraude fiscale, Bruxelle, 2001.

- Camille Rosier, la fraude fiscale, France, Juin 1989.
- Cartou.(L), Droit fiscale international et européen. Daltoz, 2ème édition 1986.
- Casimir.(J.P), pour faire face à un contrôle fiscale, Paris, 1998.
- C.R. Masson, la notion d'évasion fiscale, endroi intern :français, L C. Aj, Paris, 1990.
- Jac. Marinez, la fraude fiscale, édition PUF, France, 1984.
- J. Cosson, les industriels de la fraude fiscale, édition du semis 1971.
- J. Schmidt pour une meilleure fiscalité, France, 1986.
- Hubert Brochier et pierre tabatoni, économie financière, presse universitaires de France, 1963.
- L'AURENT. Alain, peichman, elaude, Théories contre l'impôt, les belles lettres, paris, 2000.
- Lucien michel traité de politique fiscale édition, PUF.Paris, 1996.
- Mohamed Abbas Maherzi, Introduction à la fiscalité , Edition I.T.C.I.S, Algérie, 2010
- Yahia Denideni ,études de droit fiscal algérien, édition Dar el Khaldounia, Algérie, 2013

**B) Les ouvrages spécialisés :**

- Ahmed Sadoudi, la réforme fiscale, annale de L'IEDF. Koléa, Algérie, ANEP.2000
- République Algérienne Démocratique et Populaire ,Ministère des finances, Direction générale des impôts, la dispositif de lutte contre la fraude fiscale, develloper par la DGI, 2005.
- République Algérienne Démocratique et Populaire ,Ministère des finances, Direction générale des impôts, Mésures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, 2003.
- MEHEL. L, Science et technique fiscale, collection thémis, édition, PUF, 1958.
- Paul marie. Gaudent, précis de finances publiques montchrestien, paris, 1970.

C) **Les Thèses :**

- Zaddem (ML), fraude et évasion fiscale, thèse de fin d'étude, IEDF, Alger, 1984.

- Nacir.Guettouche,lafraude fiscale en Algérie, cause et conséquence, Mémoire de magister, ESC, Alger, 1998-1999.

-

D) **Les Séminaires :**

- La rencontre, fiscalité citoyenne ou économie informelle, organisé par le forma des chefs, d'entreprise à l'hôtel Aurassi le $09/04/2003$, intervention de Mr. Bouderballa, AG. De l'impôts, DGI, Alger.

E) **Bulletin d'information :**

- République Algérienne Démocratique et Populaire, ministère des finances, la lettre de DGI $N^0$ $40/2009$.
- République Algérienne Démocratique et Populaire, ministère des finances, la lettre de DGI $N^0$ $50/2011$.
- République Algérienne Démocratique et Populaire, ministère des finances, la lettre de DGI $N^0$ $51/2011$.
- République Algérienne Démocratique et Populaire, ministère des finances, la lettre de DGI $N^0$ $54/2011$.
- République Algérienne Démocratique et Populaire, ministère des finances, la lettre de DGI $N^0$ $58/2012$.
- République Algérienne Démocratique et Populaire, ministère des finances, la lettre de DGI $N^0$ $60/2012$.
- République Algérienne Démocratique et Populaire, ministère des finances, la lettre de DGI $N^0$ $64/2012$.
- République Algérienne Démocratique et Populaire, ministère des finances, la lettre de DGI $N^0$ $65/2013$.

- République Algérienne Démocratique et Populaire, ministère des finances, la lettre de DGI N$^0$ 68/2013.
- République Algérienne Démocratique et Populaire, ministère des finances, la lettre de DGI N$^0$ 69/2013.
- République Algérienne Démocratique et Populaire, ministère des finances, la lettre de DGI N$^0$ 71/2013.
- République Algérienne Démocratique et Populaire, ministère des finances, la lettre de DGI N$^0$ 51/2014.

F) **Les Journaux :**

- El moudjahid du 31/03/2002.

G) **Les guides :**

- Guide pratique de la T.V.A, Direction Générale des impôts, édition SAHEL, Alger, 2001.

H) **Sites Internet :**

- www.islamonline.net.
- www.mfdgi.gov.dz
- http://www.observateur.ocde.org
- http://www.rezgar.com/m.asp

I) **Les rapports et les revus :**

- Office national des statistiques collection, Statistique n$^0$ **172/2012** série **E**, Statistique économiques n$^o$ **69,** Juillet 2012 Alger.

# فهرس البحث

# فهرس البحث

كلمة شكر و تقدير .....

إهداء .....

**مقدمة** ..... أ-ح

**الفصل الأول: الاطار النظري للضرائب**

**مقدمة الفصل الأول** .....2

**المبحث الأول: ماهية الضريبة** .....4

**المطلب الأول_ :التطور التاريخي للضريبة** .....4

- ✍ **الفرع الأول: الضريبة في العصور الوسطى**.....4
- ✍ **الفرع الثاني : الضريبة في العصر الإسلامي**.....5
- ✍ **الفرع الثالث: الضريبة في الفكر الاقتصادي** .....7

**المطلب الثاني: مفهوم الضريبة** ..... 11

- ✍ **الفرع الأول: تعريف الضريبة وخصائصها** ..... 11
- ✍ **الفرع الثاني: الأساس القانوني لفرض الضريبة والقواعد الأساسية للضريبة** ..... 14
- ✍ **الفرع الثالث : أهداف الضريبة** ..... 19

**المطلب الثالث :التنظيم الفني للضريبة** ..... 23

- ✍ **الفرع الأول : أنواع الضرائب** ..... 23
- ✍ **الفرع الثاني: أساليب ربط الضريبة** ..... 36
- ✍ **الفرع الثالث: الازدواج الضريبي** ..... 45

**المبحث الثاني :أثار الضريبة على عملية التنمية الاقتصادية**.....47

**المطلب الأول :ماهية التنمية** ..... 48

- ✍ **الفرع الأول :مفهوم التنمية** ..... 48
- ✍ **الفرع الثاني :نظريات التنمية الاقتصادية** . ..... 49

**المطلب الثاني: متطلبات التنمية الاقتصادية و أهدافها** ..... 51

- ✍ **الفرع الأول :أهداف التنمية** ..... 51

✍ الفرع الثاني :متطلبات التنمية الاقتصادية ..... 52
✍ الفرع الثالث : مصادر تمويل التنمية الاقتصادية ..... 54
المطلب الثالث :آثار الضرائب في عملية التنمية ..... 59
✍ الفرع الأول: آثار الضريبة السياسية ..... 59
✍ الفرع الثاني: آثار الضريبة الاجتماعية ..... 60
✍ الفرع الثالث: الآثار الاقتصادية للضريبة ..... 60
المبحث الثالث : النظام الضريبي و الإدارة الضريبية ..... 66
المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي ..... 66
✍ الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي..... 66
✍ الفرع الثاني : أهداف النظام الضريبي ..... 67
✍ الفرع الثالث :ركائز النظام الضريبي و متطلبان نجاحه ..... 68
المطلب الثاني : فعالية وكفاءة النظام الضريبي وعلاقته بالاستقرار الاقتصادي . ..... 70
✍ الفرع الأول :فعالية النظام الضريبي ..... 70
✍ الفرع الثاني :كفاءة النظام الضريبي ..... 71
المطلب الثالث : الإدارة الضريبية ..... 72
✍ الفرع الأول : تعريف الإدارة الضريبية ..... 72
✍ الفرع الثاني : مهام الإدارة الضريبية ..... 73
✍ الفرع الثالث : أشكال تنظيم الإدارة الضريبية ..... 73
خاتمة الفصل الأول: ..... 75

## الفصل الثاني : دراسة ظاهرة التهرب الضريبي

مقدمة ..... 77
المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي ..... 78
المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي..... 78
✍ الفرع الأول : التعريف القانوني..... 80
✍ الفرع الثاني :التعريف الاقتصادي..... 80

المطلب الثاني: أشكال التهريب الضريبي ..... 82
✍ الفرع الأول : التهرب الضريبي المشروع ..... 82
✍ الفرع الثاني: التهرب الضريبي المحلي والدولي ..... 88
✍ الفرع الثالث : التهرب الجزئي والتهرب الكلي ..... 90
المطلب الثالث : طرق التهرب الضريبي ..... 91
✍ الفرع الأول : طرق التهرب الضريبي المحلي ..... 91
✍ الفرع الثاني: طرق التهرب الضريبي الدولي ..... 101
المبحث الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي و طرق قياسه ..... 103
المطلب الأول :أسباب التهرب الضريبي ..... 103
✍ الفرع الأول: الأسباب المباشرة للتهرب الضريبي ..... 103
✍ الفرع الثاني: الأسباب غير المباشرة ..... 115
المطلب الثاني : أثار التهرب الضريبي ..... 119
✍ الفرع الأول: الآثار المالية ..... 119
✍ الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي..... 124
✍ الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية..... 128
المطلب الثالث : طرق ومناهج تقدير حجم التهرب الضريبي ..... 130
✍ الفرع الأول : تقدير الاقتصاد السري ( غير الرسمي) ..... 130
✍ الفرع الثاني: تقدير عدم الالتزام الضريبي..... 134
المبحث الثالث :وسائل معالجة التهرب الضريبي ..... 138
المطلب الأول :الوسائل الوقائية ..... 138
✍ الفرع الأول :على مستوى التشريع والإدارة الضريبية ..... 139
✍ الفرع الثاني :على مستوى المكلف بالضريبة ..... 144
المطلب الثاني: الوسائل الرقابية ..... 147
✍ الفرع الأول: الرقابة العامة (Le contrôle sommaire) ..... 148
✍ الفرع الثاني: الرقابة المعمقة (Contrôle Approfondi) ..... 149
المطلب الثالث: التعاون الداخلي والخارجي..... 150

✍ الفرع الأول: التعاون الداخلي..... 151
✍ الفرع الثاني: التعاون الخارجي ..... 151
خاتمة الفصل الثاني ..... 158

الفصل الثالث : استراتيجية عصرنة إدارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

مقدمة الفصل ..... 160
المبحث الأول: الإصلاح الضريبي في الجزائر ..... 162
المطلب الأول: أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر. ..... 162
✍ الفرع الأول: ضعف النظام الضريبي. ..... 163
✍ الفرع الثاني: مشكلة التهرب الضريبي. ..... 169
المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي ودوافعه. ..... 173
✍ الفرع الأول: دوافع الإصلاح الضريبي ..... 173
✍ الفرع الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي: ..... 174
المطلب الثالث: واقع الإصلاح الضريبي في الجزائر. ..... 176
✍ الفرع الأول: إصلاحات الضرائب المباشرة. ..... 179
✍ الفرع الثاني: إصلاحات الضرائب غير المباشرة. ..... 193
✍ الفرع الثالث: إصلاح إدارة الضرائب ..... 196
المبحث الثاني: واقع التهرب الضريبي في الجزائر وإستراتيجية مكافحته ..... 214
المطلب الأول: ماهية التهرب الضريبي وطرقه من منظور التشريع الجبائي الجزائري..... 215
✍ الفرع الأول: التهرب الضريبي غير المشروع..... 216
✍ الفرع الثاني: التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي « Evasion Fiscale »)
..... 218
✍ الفرع الثالث :طرق التهرب الضريبي ..... 219
المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي في الجزائر..... 222
✍ الفرع الأول: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة. ..... 222
✍ الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي..... 224

✍ الفرع الثالث: أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية ..... 230
المطلب الثالث: تدابير مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ..... 233
✍ الفرع الأول : تعزيز الوسائل الرقابية ..... 234
✍ الفرع الثاني : تعزيز و تحديث الوسائل الوقائية ..... 242
المبحث الثالث: تقييم مدى فعالية عصرنه إدارة الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي... 282
المطلب الأول: دراسة وتحليل تطور عدد المكلفين والمتهربين ضريبيا في الجزائر خلال الفترة ما بين: 1998- 2013. ..... 283
✍ الفرع الأول: دراسة وتحليل عدد المتهربين من الضريبة في الجزائر خلال الفترة ما بين: 1998- 2013. ..... 283
✍ الفرع الثاني : تطور عدد المكلفين بالضريبة ..... 288
المطلب الثاني: دراسة وتحليل حجم التحصيل الضريبي في الجزائر خلال السنوات 1998-2013. ..... 291
✍ الفرع الأول: تطور التحصيل الضريبي للهياكل الجديدة..... .291
✍ الفرع الثاني: تطور لتحصيل الضريبي في الجزائر على المستوى الكلي لإدارة الضرائب ..... 293
المطلب الثالث : نتائج الدراسة. ..... 300
✍ الفرع الأول: نتائج اختبار الفرضيات..... 300
✍ الفرع الثاني: النتائج المستخلصة. ..... 301
خاتمة عامة ..... 303
قائمة المصادر والمراجع.....

**ملخص البحث:**

**تعد الضريبة إحدى أهم أدوات الضبط الاقتصادي لتحقيق الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية للدولة، فهي مورد مالي هام لتمويل خزينة الدولة، تسمح بتغطية نفقاتها العامة، غير أن بلوغ هذا الهدف تحول دونه عدة مشاكل، أهمها مشكلة التهرب الضريبي، والتي أصبحت شيئا فشيئا أكبر عائق للتنمية، وخسارة معتبرة من الإيرادات بالنسبة للخزينة العمومية في جميع الدول، مما يتطلب إيجاد الحلول الفعالة لمكافحة الظاهرة والتخفيف من حدتها، أو تجنب وقوعها.**

**تقوم هذه الدراسة بتحليل الظاهرة وإبراز أهمية عصرنه إدارة الضرائب كوسيلة وقائية لمعالجتها، وذلك بإتباع إستراتيجية خاصة تصب في تنمية مستوى الوعي الجبائي، وتحسين علاقة الإدارة بالمكلف بالضريبة عن طريق تحسين نوعية الخدمة المقدمة، وكسب رضا المكلف بالضريبة للصول إلى أكبر قدر من الثقة المتبادلة الذي هو قبول الضريبة وبالتالي عدم اللجوء إلى التهرب من أدائها.**

**الكلمات المفتاحية :الضريبة – المكلف –إدارة الضرائب – إستراتيجية – العصرنة – التحصيل الضريبي – التهرب الضريبي– – الهياكل.**

**RÉSUMÉ**

**L'impôt est l'un des outils les plus importants d'ajustement économique pour la réalisation des objectifs économiques, Sociaux et politiques. C'est une ressource importante pour financer la trésorerie de l'état. Afin d'aboutir à son but, l'état doit faire face aux problèmes de l'évasion et la fraude fiscale, qui représentent un handicape pour le développement et un manque important de recettes pour les trésors publics de l'état, ce qui nous amène à trouver des solutions efficaces pour lutter contre ce phénomène et d'atténuer ou d'éviter leurs apparitions. Cette étude cherche à étudier et à analyser ce phénomène et de mettre en évidence l'importance de l'administration fiscale à titre préventif pour les traiter conformément à une stratégie particulière, avec un niveau de conscience fiscale, et d'améliorer la relation avec l'administration en rénovant la qualité du service fourni, et gagner la satisfaction du contribuable et avec une confiance mutuelle, C'est à dire l'acceptation de la taxe et le non recours à l'évasion et la fraude fiscale .**

**MOTS CIÉS : impôts – contribuable-administration fiscale-stratégie –modernisation-recouvrement Fiscale -–fraude fiscale – structures.**

**ABSTRACT: the tax is one of the most important economic adjustment tools for achieving economic goals social, and political state, it is important financial resource to fund the state treasury , allow coverage of public expenditures, to rich its aim , the state should deal with the problems of fiscal evasion and fraud which become more and an handicap for the developpement, and important lack of proceeds the public treasury of all countries. This study check to analyse this phenomenon and highlight the importance of modernizing the tax administration as a preventative to address them according to particular strategy is in the level of fiscal awareness and improve the amelioration and relationship between the administration and ratepayer , by improving the quality of service provided, and gain satisfaction in charge to reach the widest measure of mutual confidence, which is the acceptance of the tax.**

**KEY WORDS :tax-ratepayer-fiscal-administration-strategy-modernization-Fiscal collection - fiscal fraud-structures.**