



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله
معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المرجع : / 2015

قسم : علوم التسيير

الميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم التسيير

التخصص : مالية

مذكرة بعنوان:

الإصلاحات الجبائية و دورها في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية -ميلة-

مذكرة مكتملة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير (ل.م.د) تخصص " مالية "

إعداد الطلبة:

إشراف الأستاذ:

- ايمان بردان

- هبول محمد

- ليليا عماري

-وردة بوساحة علام

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

دعاء

اللهم لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت

ولا باليأس إذا فشلت

بل ذكرني دائما بأن الفشل هو التجارب التي تسبق النجاح

يا رب علمني أن التسامح هو أكبر مراتب القوة وأن حب الانتقام هو أول مظاهر الضعف.

يا رب إذا حرمتني من النجاح أترك لي قوة العناد حتى أتغلب على الفشل.

وإذا جردتني من نعمة الصحة أترك لي نعمة الايمان.

يا رب إذا أسأت إلى الناس أعطني شجاعة الاعتذار.

وإذا أساء لي الناس أعطني شجاعة العفو.

يا رب إذا نسيتك لا تنساني

أمين

شكر وتقدير

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك، وعظيم سلطانك ومجدك وعلى ما أنعمت علينا من نعم لا تحصى منها توفيقك إيانا، لإنجاز هذا العمل المتواضع.

نتقدم بالشكر والتقدير إلى أستاذنا المشرف الأستاذ هبول محمد حفظه الله ورعاه، الذي لم ييخل علينا بنصائحه وتوجيهه السديد والدقيق.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدنا وقدم لنا يد العون في إنجاز هذه المذكرة، ونخص بالذكر كل من الأساتذة: عاشوري نعيم، أبو بكر بوسالم، ريغي هشام، سنوسي أسامة، لطرش جمال، محافظ مكتبة المركز الجامعي.

جزاهم الله خيرا وجعل ذلك في ميزان حسناتهم يوم القيامة.

كما نتقدم بالشكر إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذه المذكرة ونخص بالذكر بالصيود عماد الدين، حسناوي مريم، قرنونة سعاد.

إيمان، ليلى، وردة

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا تطيب الجنة إلى برؤيته الله جل جلاله.
إلى نبي الرحمة و نور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.
إلى من كلله الله بالهبة والوقار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار وأرجو من الله أن يمد في
عمره ليرى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار ... والدي العزيز "بشير".
إلى ملاكي في الحياة إلى بسمة الروح إلى من كان دعائها ورضاها سر نجاحي إلى أغلى
الناس على قلبي ... أُمي الحبيبة "تصيرة".
إلى من آثرني على أنفسهم إلى من احترموني وساندوني إلى أخواتي الحبيبات: "فائزة"
"سمية" "نجاهة" وإلى أخي العزيز ومدلل العائلة "عبد الرزاق".
إلى كل من أعمامي وعماتي وكل من خالاتي وأخوالي.
إلى كل صديقاتي: الخامسة، مريم، أحلام، خلود، هدى، مروى، جهاد.
إلى كل من ساروا معي إلى طريق النجاح والخير: عماد الدين، مريم، دنيا.
إلى من تقاسمتا معي هذا الجهد: ليليا، وردة.
إلى جميع الأصدقاء الذين يعرفونني من قريب أو من بعيد إلى كل هؤلاء جميعا أهدي هذا
العمل المتواضع، والتوفيق كله من الله عز وجل.
اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك وأفضل الصلاة والسلام على
المبعوث رحمة للعالمين.

إيمان

إهداء:

الحمد لله الذي علم بالقلم، الحمد لله الذي علم الإنسان ما لم يعلم، الحمد لله الذي وفقني
بِعونه والصلاة والسلام على البشير النذير سيد الخلق أجمعين - محمد صلى الله عليه
وسلم-

أهدي ثمرة جهدي المتواضع:

إلى من أنارت لي دربي، إلى من ينبض قلبها حبا وحنانا وعطاء، إلى من كان دعائها
ورضاها سر نجاحي، وحنانها بلسم جراحي إلى رمز الحب والصبر ... إليك أُمي الغالية
"فهيمة" حفظك الله ورعاك وأُنا دُربك.

إلى من علمني الكفاح وساعدني كي أذوق طعم النجاح وكان مثلي الأعلى في التواضع،
وأحمل اسمه بكل افتخار ... إليك أبي العزيز (شريف).

إلى أجمل ما أهداني القدر وسار في عروقي حبهم أخواتي: ياسمين وابتسام إلى فوانيس
البيت: هشام، والمشاكس الطاهر.

وإلى أعز إنسانيين على قلبي ليلي وزوجها سمير.

وإلى كافة أفراد عائلتي كل واحد باسمه و بالاخص جدي و جدتي .

وإلى رفيقات الدرب من أسر برؤيتهن طيبات القلب: دنيا، وردة، إيمان، أحلام، خلود، مريم،
كنزة، أمال، هدى، إيمان وإلى حمودي وعائلته.

إليكم أهدى ثمرة جهدي

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

ليليا

كل آت قريب ولكل بداية نهاية، ودوام الحال من المحال، ولكل شيء إذا ما تم نقصان، فلا يعز بطيب عيش إنسان إلا إذا تمت الأعمال.

حمدا وشكرا لله الذي أتم علينا هذا العمل المتواضع في صحة وعافية أما بعد:

فلا يسعني إلا أن أهدي هذا العمل المتواضع إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي ولم يبخل علي بشيء إلى الذي رباني وأرادني أن أبلغ المعالي إلى والدي العزيز "مسعود".

إلى التي حملتني وهنا على وهن تسعة أشهر وغمرتني بحنانها وسهرت من أجلي الليالي إليك امي الغالية "رزيقة".

إلى من قاسمني مرارة العيش وحلاوتها وحب الوالدين وطاعتها.

إلى أخي: فاتح وزوجته.

إلى أخواتي: نبيلة، وراضية وأزواجهن.

إلى الكتاكيت: يعقوب، اسحاق، آلاء الرحمان.

إلى كل من شاركني إنجاز هذه المذكرة: ليليا، إيمان.

إلى كل أقاربي وأهلي وكل من يحمل لقب : بوساحة علام واحد واحد.

إلى كل الصديقات: على رأسهم: حسناء، سميرة، دنيا، كنزة، مريم، سعاد، زهرة، أحلام،

خلود.

إلى كل الزميلات والزملاء وكل من عرفتهم في الجامعة وكل الفوج 02.

إلى كل من ساهم قلمي وإلى كل من عرفني من قريب أو من بعيد.

وردة

الفهرس

فهرس المحتويات:

دعاء.....	
كلمة الشكر.....	
اهداء.....	
فهرس المحتويات.....	
الأشكال والجداول.....	
مقدمة.....	ب

الفصل الأول: تطور النظام الضريبي الجزائري.

تمهيد.....	2
المبحث الأول: مدخل عام للضريبة.....	2
المطلب الأول: مفهوم الضريبة والرسم.....	3
المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للضريبة.....	6
المطلب الثالث: أهداف الضريبة.....	24
المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح سنة 1992.....	28
المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي.....	28
المطلب الثاني: مراحل تطور الهيكل الضريبي.....	29
المطلب الثالث: تقييم النظام الضريبي الجزائري في ظل الواقع الاقتصادي والاجتماعي.....	35
المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاح سنة 1992.....	38

38.....المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي.

41.....المطلب الثاني أهم التعديلات في ظل إصلاحات سنة 1992.

53.....المطلب الثالث: أثر الإصلاحات الضريبية في الجزائر.

الفصل الثاني: التهرب الضريبي في الجزائر.

59.....تمهيد

59.....المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

60.....المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

51.....المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي.

66.....المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي.

68.....المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

68.....المطلب الأول: الأسباب النفسية والخلقية.

69.....المطلب الثاني: الأسباب الاقتصادية والسياسية.

72.....المطلب الثالث: الأسباب التشريعية والإدارية.

74.....المبحث الثالث: التهرب الضريبي (مناهج قياسه، آثاره، كيفية معالجته).

74.....المطلب الأول: مناهج قياس التهرب الضريبي.

79.....المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي.

81.....المطلب الثالث: وسائل معالجة التهرب الضريبي في الجزائر.

الفصل الثالث: معالجة التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات.

88.....	تمهيد
88.....	المبحث الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة
88.....	المطلب الأول: ماهية مديرية الضرائب لولاية ميلة
89.....	المطلب الثاني: التقسيمات الإدارية لمديرية الضرائب لولاية ميلة
92.....	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة التهرب الضريبي
93.....	المطلب الأول: الرقابة العامة
94.....	المطلب الثاني: الرقابة المعمقة
97.....	المبحث الثالث: تطور الجباية المحلية ومتطلبات مكافحة التهرب الضريبي
97.....	المطلب الأول: تطور الحصيلة الضريبية من سنة 2010 إلى سنة 2014
	المطلب الثاني: قياس التهرب الضريبي من خلال الدعاوى القضائية المرفوعة من
101.....	قبل مديرية الضرائب
104.....	المطلب الثالث: المتطلبات الوقائية و العلاجية من التهرب الضريبي
109.....	خاتمة
113.....	قائمة المراجع
.....	ملخص

فهرس الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
65	أنواع التهرب الضريبي	01_02
90	مخطط الهيكل التنظيمي الولائية للضرائب لولاية ميلة	01_03
93	أشكال الرقابة الجبائية	02_03
98	تطور الحصيلة الجبائية (2010-2014)	03_03

فهرس الجدول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01_01	الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل	48
02_01	توزيع الضريبة على الأملاك بالنسب	51
03_01	النسب في المنتج الوطني الخام المرتقبة في قانون المالية 2015	53
04-01	تطور الحصيلة الجبائية العادية البترولية (1993-2014)	54
01_03	تطور الحصيلة الجبائية (2010-2014)	98
02_03	عدد القضايا المرفوعة ضد المتهمين (2011- الرباعي الأول لـ 2015)	102

مقدمة عامة

مقدمة:

تختلف مصادر تمويل النفقات العامة من دولة لأخرى حسب ما تحصل عليه كل دولة من موارد لتأمين الإيرادات اللازمة لإنجاز مشاريعها المسطرة، ومهما تنوعت هاته الموارد واختلفت، فإن الإيرادات الضريبية في غالبية الدول تعتبر مصدرا أساسيا للإيرادات العامة.

وبعد أزمة 1986 التي مست الأسواق العالمية للبتروول وباعتبار أن الجزائر تعتمد على 98% في تمويل خزينتها العمومية على الجباية البترولية عمدت إلى إجراء جملة من الإصلاحات الهيكلية على أجهزتها الإدارية وأنظمتها المالية، ومن بينها النظام الضريبي الذي يشهد منذ ثمانينيات القرن الماضي إصلاحات تهدف إلى تحسين فعاليته في تحقيق الأهداف المرجوة منه، إلا أن الإشكال الذي يواجه السياسة الجبائية للدولة ويجعل تقديراتها للإيرادات الجبائية خاطئة يحدث نتيجة للتهرب الضريبي، فظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من أهم الظواهر التي تحول دون التحقق الفعلي للحصيلة الضريبية المقدره، وبذلك تمنع الدولة من القيام بكل نفقاتها المبرمجة ومشاريعها المسطرة، لذلك تبرز ضرورة مكافحة هذه الظاهرة، وتطوير كل الطرق والتقنيات للتمكن من ذلك، وهو ما تعمل الجزائر بصدده منذ نهاية الثمانينيات إلى يومنا هذا.

ومما سبق يتبادر إلى ذهننا طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى نجاعة الإصلاحات الضريبية المطبقة في الجزائر انطلاقا من سنة 1992 إلى يومنا هذا في مكافحة التهرب الضريبي؟

ويقودنا التساؤل الرئيسي إلى طرح جملة من الأسئلة الفرعية كالتالي:

- 1- ماهية الضريبة؟ وفيما تتمثل مبادئها؟ وكيف تتم جبايتها؟
- 2- فيما تتمثل دوافع الإصلاح؟
- 3- ما هي الطرق التي يتم من خلالها التهرب الضريبي؟ وما هي انعكاساته؟
- 4- ما هي الإجراءات المتخذة لمحاربة التهرب الضريبي أو على الأقل للتخفيف من حدته في الجزائر؟
- 5- ما مدى فعالية الإصلاحات في مكافحة التهرب الضريبي على مستوى ولاية ميلة؟



وفي هذا السياق، قمنا بوضع جملة من الفرضيات كما يلي:

1- الضريبة اقتطاع نقدي إجباري تفرضه الدولة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بصورة نهائية وبدون مقابل بهدف تحقيق نفع عام تخضع لعدة مبادئ يحسن أن يسترشد بها المشرع المالي بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة.

2- تتمثل أهم دوافع الإصلاح في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

3- يتم التهرب الضريبي على المستوى المحلي والدولي عن طريق تطوير أحدث الطرق والتقنيات المحاسبية والتكنولوجية لمخالفة القوانين الضريبية واستغلال الثغرات الموجودة فيها وهذا ينعكس سلبا على الحصيلة الجبائية.

4- تتمثل الإجراءات الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي في القيام بإصلاحات وتنفيذ إجراءات صارمة في حق المتهربين وتخفيف العبء الضريبي بشكل يحفز المكلفين على الامتثال لواجباتهم الجبائية.

5- على مستوى ولاية ميلة نعتقد أن الإصلاحات لا تطبق بالشكل الكبير نظرا لضعف الإدارة الجبائية المحلية و نتوقع أن هناك نقص في الحصيلة الضريبية وبالتالي ارتفاع معدل التهرب الضريبي، نظرا لعدم تطبيق الإصلاحات.

من بين الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع نذكر:

أ- أسباب موضوعية:

- ارتباط هذا الموضوع بمجال الدراسة.
- اهتمام السلطات بهذا الموضوع وهذا من منطلق إجراء جملة من الإصلاحات.
- اعتبار الموضوع من أهم المواضيع التي اهتمت بها الدول المتقدمة وجعله مرجعا للطلبة.

ب- أسباب خاصة:

- الرغبة الشخصية للبحث في ظل هذا الموضوع.
- الخلفية المسبقة لهذا الموضوع.
- حب التعرف على مفهوم الضرائب ومدى تدخل الدولة فيها.



تظهر أهمية هذا الموضوع فيما يلي:

- 1- أهمية النظام الضريبي في صنع السياسة الاقتصادية للدولة، خاصة في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة.
- 2- إظهار الحقيقة التي دفعت بالجزائر إلى إحداث الإصلاح في نظامها الجبائي.
- 3- التآكل الذي يحدثه التهرب الضريبي في الإيرادات الضريبية، مما يستدعي اتخاذ الإجراءات الكفيلة للحد منها.

قمنا بإجراء هذا البحث، بغرض إيفاء الأهداف التالية:

- 1- تدعيم المكتبات الجامعية الجزائرية بمراجع جديدة في الجبائية، وخاصة منها التهرب والغش الضريبي، وإثرائها بمعطيات وإحصائيات حديثة عن الموضوع.
- 2- حصر أهم الأسباب التي تحكم ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.
- 3- تقييم الإجراءات التي تم اتخاذها لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.
- 4- تقييم أداء النظام الضريبي اتجاه ظاهرة التهرب الضريبي، خاصة وأنه شهد عدة تعديلات في إطار إصلاح الأنظمة والسياسات الداخلية للدولة.
- 5- التعريف بمديرية الضرائب لولاية ميلة ومهامها ومختلف تقسيماتها.

للإجابة على إشكالية البحث واختبار فرضياته، حاولنا استخدام المناهج المعتمدة عموماً في الدراسات الاقتصادية، لذلك اعتمدنا على المنهج التاريخي وذلك من خلال دراستنا لبنية النظام الضريبي قبل وبعد الإصلاح، كما اعتمدنا على المنهج الوصفي في أجزاء البحث المرتبطة بمصطلح الضريبة من ناحية التعريف، الخصائص، الأهداف، وتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، أسبابه، آثاره وأساليبه مكافحته، وأخيراً اعتمدنا على التحليل في الفصل الثالث بهدف تقييم الإصلاحات الجبائية المفسرة لواقع ومردودية النظام الضريبي، وهذا من خلال تقسيمنا موضوع البحث إلى: مقدمة، ثلاث فصول وخاتمة، الفصل الأول يتناول نظرية الضريبة وذلك من خلال تعريفها، خصائصها، أغراضها ومبادئها وتقنياتها، أهدافها وإبراز مفهوم النظام الضريبي قبل وبعد الإصلاح، مراحل وأهم التعديلات، أما في الفصل الثاني



تناولنا التهرب الضريبي: مفهومه، أشكاله، آثاره وطرق قياسه وأسبابه، وبعد انتهائنا من الجانب النظري انتقلنا إلى الجانب التطبيقي الذي يتضمن معالجة التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الجبائية، أما الخاتمة فقد تضمنت خلاصة الدراسة مشفوعة ببعض النتائج والتوصيات.

كما لا ننسى في الأخير أن نذكر مجموعة من **الصعوبات** التي واجهتنا في سبيل إعدادنا لهذه المذكرة وهي:

- قلة المراجع في الجامعة وخاصة في موضوع الإصلاح الضريبي في الجزائر.
- صعوبة الحصول على الجداول وإحصائيات تخص التهرب الضريبي من مديرية الضرائب.
- صعوبة التعامل مع النصوص التشريعية التي اختلفت عبر فترات.
- التحفظ الشديد لأعوان مديرية الضرائب لحساسية الموضوع.
- عدم القدرة رغم المحاولة في معرفة قيمة التهرب الحقيقي ومن ثم استنتاج انخفاض أو ارتفاع نسبه بسبب الإصلاحات.



الفصل الأول : تطور النظام

الضريبي في الجزائر

تمهيد :

لم تحظى الضريبة لمدة طويلة من الزمن بالاهتمام الكبير باعتبارها أداة من أدوات السياسة الاقتصادية التي تستطيع الدولة من خلالها التأثير على النشاط الاقتصادي والاجتماعي، حيث أنها كانت تقوم بوظيفة مالية بحتة، كما أن الجزائر اعتمدت بعد الاستقلال على الجباية البترولية في تمويلها للاقتصاد، إلا أنه في ظل التحولات الاقتصادية التي طرأت على الاقتصاد الجزائري والتي أدت إلى عدم الاستقرار في الوضع الاقتصادي، مما توجب إعطاء أهمية أكبر للضريبة من خلال تفصيل دورها في الاقتصاد الجزائري، وهذا ما أدى إلى إجراء إصلاحات عميقة على النظام الضريبي الجزائري يتمشى مع متطلبات المرحلة الجديدة، ولهذا سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مدخل عام للضريبة.

المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح 1992.

المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاح 1992.

المبحث الأول: مدخل عام للضريبة.

تجبر الدولة أفراد المجتمع بالمساهمة في أعبائها العامة عن طريق فرض ضرائب عليهم، وهذا وفقا لنظام فني معين يقوم على مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والتزام أفراد المجتمع بأداء الضريبة، وهذا راجع للأهمية التي تلعبها الضريبة في تحقيق جملة من الأهداف، لذلك فإن دراسة الضرائب تتناول جوانب متعددة ومتشعبة ينبغي الامام بها، ولهذا سوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى المواضيع التالية:

-المطلب الأول: مفهوم الضريبة والرسم.

-المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للضريبة وتقنياتها.

-المطلب الثالث: أهداف الضريبة.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة والرسم:

الفرع الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها.

أولاً: مفهوم الضريبة:

اهتم علماء المالية العامة بدراسة الضريبة، واختلف الفقهاء والمفكرون الاقتصاديون في تعريفهم لها، وهذا في ظل غياب تعريف قانوني لها، لذلك تعددت تعاريفهم ومفاهيمهم حولها ونذكر منها:

✓ الضريبة هي استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف تغطية الأعباء المالية للدولة والهيئات الإقليمية¹.

✓ الضريبة هي اقتطاع مبلغ من المال يلزم الأفراد بشكل إجباري دفعه للسلطات العامة بدون مقابل وفقا لقواعد مقررة من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطات الجهوية².

¹ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان- الأردن، 2007، ص:55.

² صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 1992، ص:109.

✓ الضريبة هي أداء نقدي يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدرتهم الضريبية، وبدون مقابل محدد لتغطية الأعباء العمومية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرسومة من طرف السلطة العمومية¹.

✓ الضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدرتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي وبدون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية².

وعليه ومما سبق يمكن إعطاء تعريف أمثل ونهائي للضريبة على أنها: "فريضة مالية تدفع جبرا وبصفة نهائية، وحسب المقدرة التكليفية للممول، وتقوم بها الدولة ممثلة في هيئات تنوب عنها وفقا لقواعد مقررة وبدون مقابل من أجل المساهمة في تغطية الأعباء العمومية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية".

ثانيا: خصائص الضريبة:

يتضح من التعاريف السابقة أنه هناك عدة خصائص تميز الضريبة نوردتها فيما يلي:

1- الضريبة اقتطاع مالي يتم بصورة نقدية:

تطالب الحكومة الأفراد بأن يسلموا جزءا من قوتهم الشرائية من أجل الاستخدام العام، خلافا لما كان سائدا في السابق عندما كانت الضريبة التزاما عينيا كتقديم مجموعة من السلع أو بعض الخدمات لفترة مؤقتة، ويعني ذلك أن قيمتها تنتقل نهائيا من المكلف إلى الدولة.

2- الضريبة تفرض جبرا:

ليس للمكلف الخيار أو الإرادة في أدائها فهي من أعمال السيادة للدولة فالعلاقة بينه وبين الدولة قانونية ليست علاقة تعاقدية، فالمشرع هو الذي يحدد الضريبة ووعائها ومعدلها وجميع الإجراءات الخاصة بها، وإذا امتنع المكلف عن دفعها يتعرض لعقوبات قانونية، ويقضي مبدأ الإلزام بأن يقوم باقتطاعها شخص

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان - الأردن، 2010، ص: 89.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص: 175.

عام وهو الدولة أو الشخص الاعتباري أعطاهم القانون هذا الحق مثل الحكومة المركزية، الإقليمية، الوحدات الإدارية المحلية، البلديات والهيئات التشريعية أحيانا.¹

3- الضريبة تدفع بصفة نهائية:

فلا يجوز للمكلف الذي يدفعها أن يطالب باسترجاعها تحت أي ظرف من الظروف.

4-ضريبة بدون مقابل:

وهذا يعني أن دافع الضريبة لا يتلقى أي منفعة مباشرة أو محددة تعادل ما يدفعه من الضريبة، فقد يحصل دافع الضريبة على عدة منافع غير مباشرة، ولكن ليس للفرد الحق في المنفعة المترتبة في الانفاق العام، وبما أن الفرد عضو في الجماعة فإن أي نفع يعود على الجماعة ككل سيشارك فيه، ولذا لا يجوز أن يطالب بمقابل خاص به شخصيا.

5-ضريبة تهدف إلى تحقيق نفع عام:

تحصل الدولة على حصيله الضرائب لتمويل نفقاتها العمومية في مختلف القطاعات (الصحة، التعليم، الأمن...) وليس بغرض الانفاق على قطاع معين محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لأغراض اقتصادية، اجتماعية وسياسية².

الفرع الثاني: مفهوم الرسم والفرق بين الضرائب والرسم:

يمكن تعريف الرسم بأنه:"مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة، أو إلى إحدى هيئاتها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد بجانب نفع عام يعود على المجتمع ككل".
ومن هذا التعريف يتضح لنا أن الرسم يتميز بخصائص عامة وهي على النحو التالي:

1- الصفة النقدية للرسم.

2- صفة الإيجاب للرسم.

3- صفة المقابل للرسم.

4- صفة النفع للرسم.

¹ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مرجع سبق ذكره، ص: 55-56.

² محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مرجع سابق، ص: 56.

ويمكن التمييز بين الضريبة والرسم في أنه يتشابه كل منهما في عنصر الإجبار، إلا أن الاختلاف بينهما يتمثل في أن الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الفرد ويحصل منها على نفع خاص يشبع حاجاته مباشرة بالإضافة إلى النفع العام الذي يعود على المجتمع ككل بصورة غير مباشرة.

أما الضريبة كأهم مصدر للإيرادات العامة، فهي تفرض بدون مقابل، مساهمة من الفرد في تغطية جانب من النفقات العامة، وترتبط على ذلك فإن تحديد مقدار الرسم يتم عادة على أساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد، بينما تحديد مقدار الضريبة يتم على أساس المقدرة التكلفة أو المالية لدافع الضريبة، فهناك اختلاف واضح في طبيعة كل من الرسم والضريبة.

بالإضافة إلى أن الرسم يفرض بناء على قانون في صورة قرارات أو لوائح إدارية، أما الضريبة فلا تفرض إلا بقانون يصدر من السلطة التشريعية نظرا لخطورة هذه الأخطاء التمويلية¹.

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للضريبة وتقنياتها:

الفرع الأول: المبادئ الأساسية للضريبة:

حتى يكون النظام الضريبي نظاما عادلا وسليما، لا بد أن تؤخذ بعين الاعتبار مجموعة من المبادئ والقواعد الأساسية، وقد وضع العالم الاقتصادي المعروف آدم سميث في مؤلفته ثروة الأمم أهم القواعد التي ينبغي أن يقوم عليه نظام الضرائب المثالي والتي لم تفقد أهميتها ومكانتها في الفكر المالي المعاصر، وتتمثل هذه القواعد فيما يلي:

1- قاعدة العدالة الضريبية (المساواة):

يرتكز مفهوم هذه القاعدة على التزام الدولة عند فرض الضرائب المكلفين بها، مراعاة تحقيق مبدأي العدالة والمساواة في توزيع الأعباء العامة بينهم².

وتتحقق هذه العدالة بأن تكون الضريبة عامة بحيث تشمل كافة الأموال والأفراد بدون استثناء وأن يكون عبء الضريبة واحدا بالنسبة لجميع المكلفين².

¹ سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009، ص: 104-113.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: 126.

² محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 90.

وقد ذهب علماء المالية العامة أول الأمر إلى تصور العدالة على أنها وجوب الأخذ بنسبية الضريبة، أي أن تكون النسبة المقتطعة من المادة الخاضعة للضريبة واحدة وذلك مهما بلغ مقدار هذه المادة، أما في العصر الحديث فقد اتجه علماء المالية العامة إلى فكرة تصاعدية الضريبة رغبة في تحقيق عدالة أكثر¹ بالتمييز بين الأفراد بحسب مقدرتهم التكاليفية².

2- قاعدة اليقين:

يرى آدم سميث أن الضريبة الجيدة هي تلك الضريبة المحددة بوضوح وبلا تحكم أي أن تكون الضريبة معينة وصریحة وغير مفروضة بصورة كيفية، فسرعا معروف ووعائها معلوم وأسلوب ومواعيد جبايتها محددة بوضوح، وتعد هذه القاعدة في أن الممول أو المكلف بالضريبة سيكون على علم مسبق بالتزاماته من قبل الدولة ومن ثمة يكون له القدرة على الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة³.

3- قاعدة الملائمة في الدفع:

وتعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن تجبى في أنسب الأوقات وبالأسلوب الأنسب للمكلف حتى تتجنب إزعاجه ويكون التكليف سهلا عليه، فأنسب الأوقات لدفع الضريبة هي وقت حصول المكلف بها على دخله، ومن هذا القبيل كأن تجبى الضريبة على حاصلات الأرض بعد جني المحاصيل والضريبة على الأرباح بعد الحصول عليها وبالطريقة التي تتناسب مع طبيعة المادة الخاضعة للضريبة كطريقة الحجز من المنبع بالنسبة للمرتبات والأجور ودخل الأوراق المالية والتحصيل المباشر بالنسبة للأرباح.

4- قاعدة الاقتصاد في النفقة:

تعني هذه القاعدة الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة أي أن تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل إلى خزينة الدولة ويعني أن على الدولة أن تختار أسلوبا للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل إلى خزينة الدولة، فكل زيادة في كلفة الجباية تؤدي إلى تحميل المكلف عبء لا تقابله زيادة في الإيرادات العامة،

² محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 82.

³ عادل فتيح العلي، مالية الدولة، زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 239.

وعليه فقاعدة الاقتصاد تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها وارتفاع غزارة حصيلتها.

هذه القواعد الأساسية للضريبة كما صاغها آدم سميث وهي مازالت محل اعتبار في العلم المالي الحديث، ويضيف بعض الكتاب لها قاعدتين تكميليتين هما:

قاعدة المرونة: ويقصد بها زيادة الحصيلة تبعا لزيادة الدخل والثروة القوميتين.

قاعدة الانتاجية: ومعناها أن تكون حصيلة الضريبة كبيرة حتى تغني ضرائب قليلة عن ضرائب كثيرة متعددة¹.

باختصار فإن هذه القواعد تسمح:

-المساواة أمام الضريبة (العدالة).

-الضريبة تكون يقينية، وليست غامضة وغير معقولة (اليقين).

-يتم تحصيل الضريبة في الفترة حسب النمط الذي يلائم جميع المواطنين (الملائمة).

-أن تكون الموارد المالية التي تجنيها الدولة من الضريبة أكبر من تلك التي استعملت في تحصيلها (الاقتصاد في النفقة).

الفرع الثاني: تقنيات الضريبة:

يقصد بالتنظيم الفني للضرائب تحديد كافة الأوضاع والاجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، في ضوء الضوابط الاقتصادية الواجب مراعاتها، وكذلك المشكلات الفنية التي تثار في هذا الصدد ابتداء من تفكير الدولة في فرض ضريبة معينة وحتى تمام دفعها من جانب المكلف بها إلى خزينة الدولة.

أولاً: تحديد الوعاء الضريبي:

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أي المادة التي تفرض عليها الضريبة.

ولتحديد هذا الوعاء الضريبي لابد من التمييز بين:

¹ عادل فتيح العلي، مرجع سابق، ص: 240.

- نظام الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة.
- نظام الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال.
- نظام الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة.

1- نظام الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة:

لقد كان نظام الضريبة الوحيدة الطابع المميز للأنظمة الضريبية البدائية، ويقصد بنظام الضريبة الوحيدة اعتماد الدولة في إيراداتها على ضريبة واحدة فقط، ويقوم نظام الضريبة الوحيدة على ضريبة واحدة تفرض على موضوع واحد أي وعائها واحد بصفة أساسية كجناات الأرض أو الثروة.

ومن أمثلة نظام الضريبة الوحيدة ما نادى به الفيزيوقراطيون في القرن الثامن عشر من فرض ضريبة واحدة على الناتج الصافي للزراعة وإلغاء نظام الضرائب المتعددة الذي كان سائدا في فرنسا آنذاك، ويرجع ذلك إلى أن الطبيعيين اعتبروا الناتج الصافي من الزراعة هو مصدر الثروة ومن ثمة لا جدوى من فرض ضرائب على الأنشطة الأخرى، أما نظام الضرائب المتعددة وهو ما تأخذ به النظم الضريبية الحديثة، يقوم على تنوع الضريبة وتعدد الأوعية الضريبية حيث يضم الوعاء الضريبي كل أوجه النشاط الاقتصادي ومن أمثلتها: الضرائب على دخول الأفراد، الضرائب على الأعمال، الضرائب على الانفاق، الضرائب على الانتاج، الضرائب الجمركية... الخ¹.

يرى أنصار الضريبة الواحدة أنها أسهل من ناحية التنظيم والإدارة والجبائية، في واقع الأمر أن هذا النظام لا يقوم على أي منطق اقتصادي سليم، ذلك أن هذا النظام ينصب على نوع واحد أو موضوع واحد من النشاط الاقتصادي مما لا يبرر إعفاء هيئة الأنشطة الاقتصادية من الضريبة، كما أن نظام الضريبة الوحيدة يؤدي إلى عدم مرونة هذه الضريبة من جهة وانخفاض حصيلتها من جهة أخرى، بالإضافة إلى شعور الخاضعين لها بثقل عبئها مما يدفعهم إلى محاولة التهرب منها.

بينما نظام الضرائب المتعددة أقرب إلى تحقيق العدالة من الضريبة الوحيدة وان الضرائب المتعددة تستطيع تحقيق الأهداف المتعددة للسياسة المالية.

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 94.

2- نظام الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال:

الضريبة على الأشخاص هي: الضريبة التي تفرض على الأفراد كوجود طبيعي، أي تتخذ الأشخاص ذاتهم موضوعا لها، لذا سميت بضريبة الرؤوس أو الفردة وتنقسم ضريبة الفردة الى قسمين:

أ-الفردة الموحدة (البسيطة).

ب-الفردة المتدرجة.

✓ ضريبة الفردة الموحدة (البسيطة): تفرض بسعر واحد (مبلغ واحد) على جميع الأفراد دون تفرقة، أي لم تأخذ بعين الاعتبار ظروفهم الشخصية ومقدرتهم المالية¹. ولذا كانت هذه الضريبة غير عادلة فهي تأخذ من الغني ما تأخذ من الفقير².

ولقد انتشر استخدام ضريبة الفردة الموحدة في العصور القديمة والوسطى وذلك لسهولة تحصيلها وإدارتها وتقديرها، إلا أنها تميزت بعدم عدالتها.

✓ ضريبة الفردة المتدرجة: تفرض بأسعار مختلفة تبعا لتعدد الطبقات، وبذلك تتطلب ضريبة الفردة المتدرجة تقسيم المجتمع إلى طبقات اجتماعية تبعا للثروة التي يملكها، ولكل طبقة سعرها الخاص بها دون تمييز بين أفرادها وبذلك تكون أقرب إلى العدالة من ضريبة الفردة الموحدة، ومن أمثلة ضريبة الفردة المتدرجة تلك التي فرضت في فرنسا عام 1965 حيث قسم المجتمع إلى اثنين وعشرين (22) طبقة فرضت على كل طبقة سعرا ضريبيا خاص بها.

ورغم ذلك فإن هذا الأسلوب الضريبي لا يحقق العدالة حيث أن الأفراد في المجتمعات الحديثة غير متساوين في الكفاءة المالية، كما أن حصيلتها ليست كبيرة بالإضافة إلى زيادة نفقات جبايتها لذا فهذا النوع من الضرائب لا وجود له في الدول الحديثة وأصبحت الأموال وحدها هي المادة التي تفرض عليها الضريبة³.

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سابق، ص: 94.

² عادل فتيح العلي، مرجع سبق ذكره، ص: 294.

³ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 95، 96.

3- نظام الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة:

تعتبر الدخول والثروات الأوعية الحقيقية لكافة الاستقطابات الضريبية وعليه يلجأ المشرع الضريبي إلى الاستعانة بصور قليلة مختلفة للإخضاع الضريبي، ما من هيكل ضريبي حديث يكتفي بإخضاع الدخل للضريبة عن إنتاجه أو توزيعه، بل يستدعي الأمر أيضا متابعة أوجه استخدام هذا الدخل وأوجه إنفاقه، الأمر الذي يتطلب فرض ضرائب مباشرة على الدخل والثروة وضرائب غير مباشرة على الإنفاق والتداول كما أن تفاوت نسب المزج بين هذين النوعين من الضرائب تختلف من دولة إلى أخرى باختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية، فبعض الدول تلجأ إلى زيادة الضرائب المباشرة والأخرى تميل إلى زيادة الضرائب غير المباشرة وذلك حسب فلسفة النظام السائد فيها.

أ- الضرائب المباشرة:

هناك ثلاث أنواع رئيسية من الضرائب المباشرة وهي:

• الضرائب على الدخل:

إن ضريبة الدخل كانت معروفة في الفكر المالي القديم، لكنها كانت قليلة الأهمية، أما في الفكر المالي الحديث، فإنها تعتبر أهم الأوراق المالية وأكثرها مرونة لتمويل النفقات العامة، وتفسر هذه الأهمية بسبب انتشار التجارة والصناعة وظهور أنواع جديدة من دخول الثروة المنقولة التي لم تكن موجودة سابقا، والاعتقاد السائد بأن الدخل هو أفضل مقياس لقدرة الأفراد على دفع الضرائب، وإن الضريبة التي تفرض عليه تحقق العدالة فضلا عن غزارة إيراداتها ومرونته.

وتفرض الضريبة على الدخل بأسلوبين أساسيين:

*الضريبة العامة على مجموع الدخل.

*الضريبة النوعية على فروع الدخل.

* الضريبة العامة على مجموع الدخل:

تهدف الضريبة على مجموع الدخل إلى توزيع الأعباء الضريبية على أساس التوزيع الشخصي أو الرأسي للدخل، أي تقسيم أفراد المجتمع إلى طبقات داخلية بصرف النظر على مصدر الدخل، وتعتبر

الضريبة الشخصية على مجموع الدخل من الوجهة العلمية أرقى أنواع الضرائب، لأنها تركز على المقدرة¹ الحقيقية الكلية لدافع الضريبة، فإنها تعطي صورة واضحة عن إجمالي دخل المكلف وحالته المالية وأعبائه العائلية، الأمر الذي يسمح بمنحه الاعفاءات والتخفيضات المطلوبة وبذلك فهي أقرب إلى تحقيق العدالة حيث تتوحد المعاملة المالية لجميع المكلفين المتشابهين في الظروف المالية والعائلية.

غير أن هناك انتقادات على هذه الضريبة بما يخدم أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى أن تطبيق هذا الأسلوب في فرض الضرائب يتطلب درجة عالية من الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع، وجهاز ضريبي كفاء وهذا ما تفتقر إليه الدول المتخلفة.

*الضريبة النوعية على فروع الدخل:

تهدف هذه الضرائب إلى توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع على أساس توزيع الدخل وظيفيا أو أفقيا بين عوامل الإنتاج المختلفة.

يتميز هذا الأسلوب من الضرائب باختلاف الواقعة المنشأة للضريبة واختلاف طرق ومواعيد التحصيل مما يجعلها أداة ملائمة لتحقيق الكثير من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي فتهرب المكلف من دفع إحدى الضرائب النوعية على الدخل لا يؤدي إلى التهرب من دفع الضرائب على الأنواع الأخرى من دخله، وبذلك فإن هذا النوع من الضرائب أكثر ملائمة للدول المتخلفة.

إلا أن هذه الضرائب لا تخلوا من العيوب، فتعدد الضرائب النوعية قد يؤدي إلى الازدواج الضريبي أي فرض أكثر من ضريبة على عنصر واحد من عناصر الدخل.

وعليه ومما تقدم فإن هناك صعوبة في المفاضلة بين هذين النوعين، فهناك من يعتبر الضرائب على مجموع الدخل هي أفضل من الضرائب على فروع الدخل، لذا تعتمد بعض الدول إلى الجمع بين النظامين، فتفرض ضرائب على فروع الدخل وبجانبها ضريبة تكميلية على مجموع الدخل.

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سابق، ص: 98.

• ضريبة على رأس المال:

تتناول الضريبة على رأس المال عناصر الثروة المكونة للذمة المالية للفرد، أي قيمة ما يمتلكه الفرد في لحظة معينة من عقار أو منقول قابل للتقييم، وقد اختلف الاقتصاديون حول أهمية هذه الضريبة، من الآراء من حبذ هذه الضريبة باعتبارها أداة ملائمة لتوزيع الأعباء العامة على ما يمتلكه الفرد من عناصر الثروة في لحظة معينة، ومن مؤيدي فرض ضريبة رأس المال هم الكتاب الاشتراكيون لأنهم رأوا فيها تطبيقاً للحد من التفاوت في توزيع الثروات.¹

والقسم الآخر وقف ضدها باعتبار أن ضريبة رأس المال ليس لها أهمية من الناحية العملية حيث أن الضريبة التي تؤخذ تكون بالنتيجة وفي جميع الأحوال على الدخل.

الضرائب على الزيادة في رأس المال والدخل وهي تفرض على الزيادات التي تفرض على قيمة رأس المال، هذه الزيادات للضريبة العادية المفروضة على رأس المال أو الدخل، ومن أهم أنواع هذه الضرائب:

✓ الضرائب على زيادة القيمة العقارية المنقولة: وهي الزيادة التي تقع في قيمة العقارات الزراعية أو العقارات المعدة للبناء دون أي جهد يقدمه أو يبذله صاحب العقار.

✓ ضريبة الأرباح الاستثنائية: إن هذا النوع من الضرائب يفرض على الأموال التي يحصل عليها الأفراد بسبب الظروف الاستثنائية التي تحدث في البلاد كالحروب.

✓ ضريبة التركات: تفرض هذه الضريبة بمناسبة انتقال ثروة المتوفي إلى ورثته، وتفرض ضريبة التركات عادة بأحد الأسلوبين التاليين:

• إما أن تفرض على مجموع التركة قبل توزيعها، أو تفرض على نصيب كل وارث بعد توزيع التركة.

• وقد يتم الجمع بين الأسلوبين.²

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سابق، ص: 100.

² محمد طاقة، حمدي العزاوي، مرجع سابق، ص: 102.

ب-الضرائب غير المباشرة:

إن الدولة الحديثة لا تستطيع الاستغناء عن فرض الضرائب غير المباشرة علما أن هذه الضرائب متنوعة ومتعددة، والذي يجمع بينها أنها تفرض في الأصل على استعمالات الدخل أو أوجه انفاقه أو تفرض على المال بمناسبة تداوله أو انتقاله من جهة إلى أخرى وهكذا يمكن تقسيم الضرائب غير المباشرة إلى:

- الضرائب على تداول الأموال.
- الضرائب على الانفاق.
- الضرائب الجمركية.

✓ الضرائب على تداول الأموال: تفرض معظم الدول ضريبة على التصرفات والمعاملات وعلى التداول القانوني للأموال مثل رسوم التسجيل، الرسوم القضائية، رسوم الطابع على المستندات كالعقود والمكاتبات...الخ.

وإستخدام تعبير الرسم لأنها تدفع مقابل خدمة خاصة تقدمها السلطة العامة، ولكن هذه الرسوم أصبحت الآن تزيد عن قيمة الخدمة التي تقدمها الدولة لذا سميت بضريبة التداول وتتميز هذه الضريبة بسهولة الأداء لا يشعر بها دافعها، كما أن جبايتها اقتصادية فهي لا تكلف الدولة شيئا يذكر.

✓ الضرائب على الانفاق: تعتبر الضرائب على الانفاق من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة، وتفرض على بعض أنواع السلع والخدمات لذلك تسمى بضريبة الاستهلاك، ولما كانت هذه الضرائب تسري على السلع حال إنتاجها أو تداولها بين البائعين والمشتريين لذا أطلق عليها تسميات مختلفة حسب المرحلة التي تفرض عليها مثل ضريبة المبيعات، ضريبة الإنتاج.

لذا عند فرض هذا النوع من الضرائب يجب على المشرع المالي أن يوفق بين أهداف الضريبة ووفرة حصيلتها وبين تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع من منتجين أو مستهلكين.

✓ الضرائب الجمركية: تفرض على السلع التي تجتاز الحدود بمناسبة استيرادها أو تصديرها¹.

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سابق، ص ص: 103، 104.

وتفرض الضرائب الجمركية إما على أساس النسبة المئوية من قيمة السلعة وتسمى بالضريبة القيمة، أو تفرض بمقدار معين على كل وحدة من وزن السلعة، أو مقياسها أو عددها أو حجمها وتسمى "بالضريبة النوعية".

ولكل من هذين النوعين من الضرائب الجمركية مزايا وعيوب:

✓ بالنسبة للضريبة القيمة فهي أكثر مرونة من الضريبة النوعية، إذ تتأثر حصيلتها بتغيرات أثمان السلع المستوردة والمصدرة.

✓ الضريبة القيمة معقدة ويصعب على المختصين تقدير وتثمين السلع المختلفة، أما الضرائب النوعية فإنها تحاشي صعوبات تقدير القيمة ويكتفي بتحديد وزن السلعة أو عددها أو حجمها.

✓ تستخدم الضرائب الجمركية بالإضافة إلى تحقيق الهدف المالي المتمثل في زيادة إيرادات الدولة كوسيلة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، فمن الناحية الاقتصادية تستخدم لحماية الصناعة الوطنية الناشئة وذلك بفرض الضرائب العالية على السلع المستوردة.

وقد يكون الهدف اجتماعيا وذلك بفرض الضريبة بأسعار مرتفعة على مستوردات مخالفة للآداب العامة.

• مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

بعد أن تعرفنا على أهم أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة لابد أن نسلط الضوء على مزايا وعيوب كل منهما.

بالنسبة للضرائب المباشرة تتميز بـ:

- ✓ أنها ذات حصيلة ثابتة لكونها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا.
- ✓ قابليتها على تحقيق العدالة الضريبية، إذ تفرض حسب المقدرة المالية للمكلفين.
- ✓ الاقتصاد في نفقات جبايتها، لأنها تفرض على عناصر واضحة ومعروفة من قبل الإدارة المالية¹.

ومن عيوبها:

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سابق، ص: 105.

✓ كونها ضريبة مباشرة فإنها تشعر الفرد بعبئها وخصوصا عند ارتفاع سعرها مما يشجع المكلفين على محاولة التهرب من دفعها.

✓ يكون تحصيلها متأخرا في نهاية السنة المالية بالإضافة إلى ثبات حصيلتها نسبيا.

• مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة:

✓ يتميز هذا النوع بوفرة حصيلتها خاصة إذا أحسن اختيار وعائها إذ أنها تفرض على عمليات التداول والاستهلاك والانتاج ... الخ.

✓ لا يشعر المكلف بعبئها حيث تدمج الضريبة مع سعر السلعة، مما يقلل من محاولة التهرب من دفعها.

✓ تدفع حصيلتها على مدار السنة لأنها تفرض على عمليات التداول والانفاق، مما يجعلها مصدرا متواصلا لتمويل الموازنة.

عيوبها:

✓ عدم تناسب الضرائب غير المباشرة مع المقدرة التكاليفية لدافعيها.

✓ ويعاب عليها مرونتها وتأثرها بالتغيرات الاقتصادية الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض حصيلتها في حالة الكساد¹.

ثانيا: تقدير وعاء الضريبة (تقدير قيمة العناصر الخاضعة للضريبة):

بعد أن استعرضنا أهم أنواع الضرائب، لابد من التعرف على الوسائل التي يتم الاستعانة بها لتقدير

وعاء الضريبة، فهناك عدة طرق متبعة لتقدير وتحديد وعاء الضريبة والتي نوجزها فيما يلي:

- طريقة التقدير الإداري المباشر.
- طريقة المظاهر الخارجية.
- طريقة التقدير الجزافي.
- طريقة الإقرار المباشر.

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سابق، ص: 106.

1- طريقة التقدير الإداري المباشر:

في هذه الطريقة الإدارة هي وحدها التي تقوم بتقدير وعاء الضريبة دون تدخل من الممول في هذا العمل، وذلك بناء على مختلف المعلومات التي تحصل عليها، ويتم استعمال هذه النظرية في حالة امتناع الممول عن التقديم أو التصريح لإدارة الضرائب، وبما أن الإدارة هي التي تقوم وحدها بالتقدير فمن حق الممول بعد ذلك القيام بعملية تقديم التظلم لدى الإدارة إذ رأى مبررا لذلك.

• مزايا وعيوب التقدير الإداري المباشر:

أ- المزايا:

-تمتاز بسهولة التحصيل والجباية.

-تمنح للممول حق الطعن في تقدير الإدارة إذا تطلب الأمر ذلك.

ب- العيوب:

-زيادة نفقات الجباية وتعقيدها.

-تدخل الإدارة الجبائية في الشؤون الخاصة للمكلف والكشف عن أسرار الشخصية مما يشجعه على التهرب في أداء الضريبة¹.

2- طريقة المظاهر الخارجية:

طبقا لهذه الطريقة فإن إدارة الضرائب تقوم بتقدير الوعاء الضريبي بناء على بعض المظاهر الخارجية، كعدد الآلات وعدد العمال وعدد الوحدات المنتجة وغير ذلك من الأشياء التي توضح وتبرز مقدار الثروة التي يتمتع بها المكلف².

• مزايا وعيوب طريقة المظاهر الخارجية:

أ- المزايا:

-تعد هذه الطريقة من أبسط الطرق نظرا لاتباعها بقلة النفقات.

¹ سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2011، ص: 145.

² عزمي يوسف خطاب، الضرائب ومحاسبتها، دار الاقصاد العلمي للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010، ص: 49.

-لا تلزم المكلف بالضريبة بتقديم أية وثائق لإدارة الضرائب.

ب- العيوب:

-تعتبر طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة كونها قديمة ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة.

-تكون مخالفة في بعض الأحيان للحقيقة وكذلك لا تساعد على مراعاة المقدرة التكلفة للممول وبالتالي فهي لا تحقق قاعدة العدالة والمساواة التي تقوم عليها الضريبة.

3-طريقة التقدير الجزافي:

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا، بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة مثل: القيمة الإيجارية إذ تعد مؤشرا أو دليلا لتحديد دخل صاحب العقار، ورقم الأعمال الذي يعد دليلا لمعرفة ربح التاجر، وعدد ساعات عمل الطبيب الذي يعد دليلا على دخله ...

وهناك شكلان من أساليب التقدير الجزافي للوعاء وهي:

-التقدير الجزافي القانوني.

-التقدير الجزافي الاتفاقي.

أ-التقدير الجزافي القانوني: حيث تحدد إدارة الضرائب وعاء الضريبة بصورة جزافية، بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع مثل: أن يعتبر دخل الفلاح مساويا للقيمة الإيجارية للأرض الفلاحية التي يستغلها.

ب-التقدير الجزافي الاتفاقي: إذ تحدد هذه القرائن بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، وغالبا ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله¹.

¹ محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص ص: 251، 252.

² سعيد علي العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 147

• مزايا وعيوب طريقة التقدير الجزافي:

أ- المزايا:

-تمتاز هذه الطريقة بالوضوح، السهولة وقلة التكاليف إذا ما اعتمد المصريح الصدق والصحة في التصريح لإدارة الضرائب.

-لا تحتاج للكثير من الرقابة من طرف الإدارة الضريبية.

ب-العيوب:

-لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي مما يفقدها دقتها.

-لا تعبر عن المقدرة التكلفة الحقيقية للمكلف لأنها لا تسمح للمكلف بإثبات حقيقة دخله أو ثروته التي قدرت تقديرا جزافيا.

4-طريقة الاقرار المباشر:

يلتزم المكلف بتقديم الاقرار إلى إدارة الضريبة من الوعاء الضريبي مثل ثروته ودخله وحجم إنتاجه... وتتميز هذه الطريقة بالسهولة ولكن قد يقوم المكلف ببيانات غير دقيقة مما يضطر السلطات المالية إلى تدقيقها والتحري على صحتها بالوسائل المناسبة، يتطلب نجاح هذه الطريقة وجود الوعي الضريبي لدى المكلفين وموظفي الإدارة².

• مزايا وعيوب طريقة الإقرار المباشر:

أ- المزايا:

- تعد هذه الطريقة أدق طرق التقدير وأفضلها باعتبار أن المكلف هو أعلم الناس بمقدار وعائه الضريبي، ولكن بشرط توفر الوعي الضريبي لدى المكلف.

-تتميز بالاقتصاد في نفقات الجباية والتخفيف من أعباء الإدارة الضريبية.

ب- العيوب:

-إمكانية لجوء الممول للتقليل من نسبة الوعاء الضريبي المصرح به وبذلك يتهرب جزئيا من الضريبة.

ثالثا: تصفية الضريبة:

يقصد بها تحديد قيمة الضريبة وذلك بفرض المعدل الضريبي على المادة الخاضعة للضريبة ومن ثم تحديد المبلغ الواجب دفعه لمصلحة الضرائب، في هذا المجال توجد طرق لتصفية الضريبة أهمها النسبية والتصاعدية¹.

1-الضريبة النسبية:

وهي ضريبة تفرض بمعدل ثابت ثم تغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وإن هذا الأسلوب بسيط وسهل التطبيق سواء بالنسبة للمكلف أو للإدارة، كما أنه يحقق المعاملة الواحدة لجميع الخاضعين دون الانحياز إلى فئة معينة، إلا أن هذا الأسلوب يتعرض إلى عدة انتقادات كون حصيلته قليلة كما أنه لا يحقق العدالة الضريبية لهذا لجأت الإدارة إلى استعمال أسلوب آخر وهو الضريبة التصاعدية.

• مزايا وعيوب الضريبة النسبية:

أ- المزايا:

-ضريبة بسيطة وسهلة التطبيق بالنسبة للمكلف والإدارة.

-تحقيق المعاملة الواحدة لجميع الخاضعين دون الانحياز إلى فئة معينة.

ب- العيوب:

-ضريبة غير عادلة بسبب عدم الأخذ بمبدأ مقدرة الممول التكاليفية المتناسبة مع مبدأ المنفعة الحدية للدخل.

-ضريبة تتميز بقلّة حصيلتها.

2-الضريبة التصاعدية:

لقد توسع استعمال هذا النظام في كافة دول العالم نظرا للمزايا التي تتمتع بها حيث يحقق حصيله وافرة بالإضافة إلى أنه يتفق مع مفهوم العدالة الضريبية ورغم الانتقادات الموجهة له إلا أنه يحقق العدالة، وقد دفعت مزاياه مختلف الدول إلى الأخذ به.

ومن الناحية التطبيقية نميز شكلين من التصاعد، أولهما التصاعد الإجمالي والثاني التصاعد بالشرائح¹.

أما الأول فيعني ما يعرف بالتصاعد بالطبقات ومن خلاله ينقسم وعاء الضريبة إلى عدة طبقات حسب قيمتها، بحيث يطبق على كل طبقة معدل واحد على عامل القيمة مع اختلاف معدل الضريبة بالنسبة للطبقات الأخرى، أما بالنسبة للأسلوب الثاني فينقسم وعاء الضريبة إلى عدة أجزاء متصاعدة مع تحديد معدلات متصاعدة مقابلة لتلك الأجزاء.

والفرق بين الأسلوبين يكمن أنه في الأسلوب الأول معدل الضريبة يطبق على كامل القيمة، أما الأسلوب الثاني فمعدل الضريبة المتصاعد يطبق على الجزء الإضافي فقط من الدخل².

• مزايا وعيوب الضريبة التصاعدية:

أ- المزايا:

-ضريبة تمتاز بوفرة الحصيله.

-تؤدي إلى إعادة توزيع الدخل والثروة وعدم تركزها على فئة قليلة من أفراد المجتمع.

ب-العيوب:

-يعاب على التصاعدية الاجمالية بالطبقات أنها لا تتسجم مع فكرة العدالة الضريبية، إذ نجد أن الدخل المتدنية مهما كان حجمها غير معفاة من الضريبة.

-وكذلك يعاب عليها تهرب الأفراد من التصريح بدخولهم الحقيقية حتى لا تطبق عليهم معدلات اقتطاع مرتفعة.

¹ جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 163-165.

² جهاد سعيد خصاونة، مرجع سابق، ص: 165.

بالإضافة إلى الضريبة النسبية والتصاعدية هناك ضريبة توزيعية وأخرى قياسية.

3- الضريبة التوزيعية:

وهي تلك الضريبة التي لا يحدد المشرع سعرها مقدما، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الاجمالية، وفي مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد مستعينا بالأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة، بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وحينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة¹.

• مزايا وعيوب الضريبة التوزيعية:

أ- المزايا:

-معرفة الخزانة العامة بمبلغ حصيلة الضريبة.

-ضمان تحصيل المبلغ المحدد كضريبة.

ب- العيوب:

-ضريبة غير عادلة، لأنها توزع على المكلفين على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة وليس على أساس المقدرة التكلفة لكل منهما.

-عدم معرفة كل ممول مقدما للمبلغ الذي يتعين عليه دفعه.

4- الضريبة القياسية:

ويقصد بالضريبة القياسية أو كما يفضل تسميتها "بالضريبة التحديدية"، تلك التي يحدد المشرع سعرها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الاجمالية بصورة محددة تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية.

ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض سعر 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 وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك فإن المكلف بما يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها².

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص: 191.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ص: 192-194.

• مزايا وعيوب الضريبة القياسية:

أ-المزايا:

-تحقيق العدالة بكفالتها للمساواة بين كافة الممولين في تحمل عبء الضريبة.

-معرفة الممول سلفا لمقدار الضريبة بالإضافة إلى امتيازها بالمرونة.

ب-العيوب:

-عدم معرفة الخزنة العامة مقدما وعلى وجه اليقين المبلغ الذي ستحصل عليه.

رابعا: **تحصيل الضريبة:**

تتبع الإدارة المالية طرق مختلفة في تحصيل الضريبة، فهي تقوم باختيار طريقة تحصيل مناسبة لكل ضريبة والتي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية والملاءمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة، دون تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية، ومن أهم طرق تحصيل الضرائب:

-طريقة التوريد المباشر.

-طريقة الأقساط المقدمة.

-طريقة الحجز من المنبع.

1-**طريقة التوريد المباشر:** بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف بسداد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة المالية من واقع الإقرار الذي يقدمه عن دخله أو ثروته¹.

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة وسرعة التطبيق بالنسبة للإدارة الضريبية، ويعاب عليها إمكانية التهرب من دفع الضريبة من قبل المكلف.

2-**الأقساط المقدمة:** يدفع المكلف بمقتضاها أقساط دورية خلال السنة المالية طبقا لإقرار يقدمه عن دخله المتوقع أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن النسبة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها بحيث يسترد المكلف ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة أو يدفع ما قد يقل عنها¹.

¹ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 113.

تتميز هذه الطريقة في تزويد الخزينة العامة بسيل متدفق من الإيرادات على مدار السنة، إضافة إلى أنها تدفع في شكل أقساط دورية مما يجعل أداؤها سهلاً وميسوراً بعكس الحال لو انتظر الممول نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة.

3- **طريقة الحجز من المنبع:** قد تلجأ الإدارة الضريبية بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المنبع بأن يلزم شخصاً ثالثاً تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة دين أو تبعية بحجز قيمته الضريبية المستحقة وتوريدها رأساً إلى الخزينة العمومية².

وفي الجزائر يطبق الاقتطاع من المنبع في الحالات التالية³:

- المبالغ المدفوعة كأجرة مقابل نشاط منجز في الجزائر من خلال ممارسة مهنة غير تجارية.
- حواصل حقوق المؤلف المقبوضة من قبل الكتاب، الملحنين، أو من ورثتهما أو الموصى لهم.
- الريوع المحصلة من طرف المخترعين من خلال منح براءات الاستغلال أو براءات الاختراع أو التنازل عنها وكذا منح أو التنازل عن حقوق الامتياز عن علامات صنع أو طرق أو صيغ.
- المبالغ المدفوعة كعلاوات عن الخدمة المقدمة والمستعملة في الجزائر.
- الدخول المحققة من طرف الشركات الأجنبية للصيد البحري.
- إيرادات الديون، الودائع، والكفالات.
- الدخول المدفوعة من قبل المدينين المقيمين بالجزائر المستفيدين لهم مواطن جبائي خارج الجزائر.
- فوائض القيمة الناجمة عن التنازل.
- دخول تأجير الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني.
- دخول تأجير الأملاك العقارية ذات الطابع التجاري أو المهني.

¹ سعيد علي العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 148.

² محمد طاقة، هدى العزوي، مرجع سبق ذكره، ص: 114.

³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2011 ص: 61،62.

-تأدية الخدمات.

ولهذه الطريقة مزايا وعيوب، فهي تسهل العمل على الإدارة الضريبية، وتكون نفقات الجباية قليلة بالإضافة إلى الحد من التهرب الضريبي، ولكن من عيوبها لكونها تعتمد على جبايتها على شخص ثالث غير الإدارة الضريبية قد يكون غير ملما بالقوانين الضريبية وأحكامها، مما يؤدي إلى احتمال حدوث خطأ في تقدير قيمة الضريبة التي يتعين استقطاعها³.

المطلب الثالث: أهداف الضريبة:

لقد انحصر دور الضريبة في الماضي في تمويل نفقات الدولة من خلال قيامها بعدة وظائف والمتمثلة أساسا في تقديم خدمات الأمن والاستقرار، لكن مع التطور الاقتصادي أصبح للضريبة أهداف أخرى بالإضافة إلى أهداف اقتصادية وأهداف اجتماعية وأهداف سياسية.

الأهداف المالية للضريبة:

الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع مطرح للضريبة، بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الامكان في نفقات الجباية، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعا، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي¹.

ولتحقيق هذا الهدف المالي نادى الفكر الكلاسيكي بضرورة تحقق شرطين أساسيين في فرض الضريبة هما: حياد الضريبة ووفرة حصيلتها.

***الحياد:** ونقصد بالضريبة الحيادية، في نظر التقليديين أن تقتصر هدفها على الغرض المالي وحده دون التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ولكي يتحقق حياد الضريبة يتطلب هذا الدقة في التنظيم الضريبي لتفادي تأثير الضريبة في البيان الاقتصادي والاجتماعي، وهذا الأمر يصعب الوصول إليه

¹ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص: 138.

عمليا إذا لم يكن مستحيلا ذلك، وعلى هذا فإن الضريبة لابد أن تؤثر في البيان الاقتصادي والاجتماعي حتى ولم تقصد ذلك عرض الضريبة لا يضمن حياد الضريبة¹.

***وفرة الحصيلة الضريبية:** أي أن تكون حصيلة الضريبة غزيرة بحيث تغطي احتياجات الانفاق العام، ولتحقيق ذلك يجب توفر عدة شروط في الضريبة تتمثل فيما يلي:

✓ الإنتاجية: يقصد بها أن تأتي الضريبة بأكبر حصيلة صافية من الإيرادات ولكي يتحقق ذلك يجب أن تتوفر فيها القواعد الأساسية التي أشرنا إليها سابقا.

✓ الثبات: يقصد بها أن لا تتعرض حصيلتها تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية وخصوصا في أوقات الكساد، ذلك أن الحصيلة الضريبية تزداد في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج مما يتفق مع قاعدة إنتاجية للضريبة ولذلك نادى التقليديون بثبات الضريبة وقصدوا من ذلك تقليل انخفاض حصيلتها في أوقات الكساد، وإذا كان الثبات يختلف من ضريبة إلى أخرى، فإنه يظهر الضرائب المفروضة على السلع الاستهلاكية الضرورية منها أفضل من هذه الناحية، بالنسبة للضرائب على الدخل لأن حجم الاستهلاك ضروري لا ينخفض في أوقات الكساد إلا بنسبة بسيطة تقل بكثير عن نسبة انخفاض الدخل.

✓ المرونة: يقصد بها ثبات الوعاء الضريبي مع ازدياد معدلها ومن ثم فإن الضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلها إلى انكماش مطروحا ومن ثم إلى انخفاض حصيلتها².

الأهداف الاقتصادية للضريبة:

يمكن استخدام الضريبة لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية أيضا ونذكر منها:

✓ تشجيع بعض أنواع المشروعات من طرف الدولة لاعتبارات معينة، فتعفى هذه المشروعات من الضرائب كليا أو جزئيا مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة³.

✓ تحقيق النمو الاقتصادي ونقصد بالنمو الاقتصادي ذلك التطور الذي من خلاله ينمو إنتاج المواد والخدمات عن كل فرد عبر الزمن⁴.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص: 40.

² ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 41.

³ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

⁴ ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

- ✓ استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار.
 - ✓ حماية الصناعة الوطنية ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج بإعفاء الصادرات من الضرائب كليا، وتعتبر الضرائب الجمركية من أولى الضرائب التي استخدمت لهذه الغاية¹.
 - ✓ تصحيح اخفاقات السوق: تسعى السياسة الضريبية إلى ضمان التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية.
 - ✓ توجيه قرارات أرباب العمل: فيما يتعلق بالكميات التي يرغبون في إنتاجها، أو القطاعات التي يفضلون النشاط فيها، لأنه يمكن استخدام الضريبة للتأثير على الهيكل الوظيفي للمجتمع بإعادة توزيع الموارد البشرية بين مختلف الأنشطة الاقتصادية.
 - ✓ زيادة تنافسية مؤسسات قطاع الأعمال وذلك من خلال أن الضرائب تحسب ضمن سعر التكلفة، فتخفيض الضرائب يؤدي إلى انخفاض التكاليف مما يؤدي إلى زيادة التنافسية السعيرية لمنتجات المؤسسات المعنية بالتخفيض، ولهذا تعمل الدول على زيادة تنافسية مؤسساتها في الأسواق الخارجية على إعفاء منتجاتها المصدرة من الضرائب الجمركية و T.V.A... الخ.
 - ✓ التأثير على هيكل وحجم الاستهلاك، فالضرائب تستعمل للتأثير على السلوك الاستهلاكي لأعوان من خلال التأثير على الأسعار النسبية للسلع والخدمات.
 - ✓ المساهمة في تحقيق الاندماج الاقتصادي: وذلك من خلال تنسيق وتوحيد الأنظمة الضريبية بين الدول التي تدخل في صورة الاندماج مثل: (منطقة التبادل الحر، اتحاد جمركي، سوق مشتركة، اتحاد اقتصادي...).
 - ✓ ترشيد قرارات على مستوى مؤسسات الأعمال وهذا من خلال تحول النظرة إلى الضريبة بأنها مجرد التزام قانوني على المؤشر إلى نظرة يمكن أن تستخدم فيها الضريبة كمتغير من متغيرات التسيير والاستراتيجية.
- وبهذا تعمل المؤسسة على:

- التحكم في الأعباء الضريبية، باعتبارها جزءا من التكلفة.

¹ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

- تحقيق الأمن الضريبي، ويكون ذلك من خلال تفعيل دور المراجعة الضريبية الداخلية، من أجل تشخيص الالتزامات الضريبية، تخفيض العبء الضريبي.
- ضمان الفعالية الضريبية باستغلال المزايا والحوافز إلى أبعد حد¹.

الأهداف الاجتماعية للضريبة:

- ✓ إعادة توزيع الدخل: عند فرض ضرائب مرتفعة على المداخيل المرتفعة وتخصيصها لزيادة مداخيل الطبقات الفقيرة فإن ذلك يعتبر إعادة توزيع الدخل لتحقيق العدالة الاجتماعية².
- ✓ توجيه سياسة السكان في الدول: هناك بعض الدول تعاني من مشكلة السكان ارتفاعا وانخفاضاً، فمثلاً إذا كانت دولة ترغب في زيادة عدد سكانها تخفض في الضريبة على الدخل كلما زاد عدد الأبناء، والعكس صحيح.
- ✓ مكافحة الفقر: تستخدم الضريبة في مجال مكافحة الفقر لكونها أداة لتوفير دخول إضافية بطريقة لا تجعل الفقر أسوأ ولا النمو الاقتصادي أبطأ³.
- ✓ معالجة مشكل السكن: وهذا بإعفاء رأس المال المستثمر في قطاع الإسكان من الضرائب.
- ✓ التقليل من المظاهر الاجتماعية السيئة: كالتدخين، شرب الكحول بفرض ضرائب مرتفعة عليهما⁴.

الأهداف الثقافية للضريبة:

- تستعمل الضريبة كأداة للمحافظة على التراث الثقافي للمجتمعات وتنميته سواء بتمويل الصناديق أو البرامج الموضوعية لهذا الغرض أو بتقديم مزايا ضريبية ب :
- إعفاء الدخول الناجمة عن أتعاب الأعمال الفنية، عوائد التأليف والعروض الفنية والمسرحية من الضرائب على الدخل.
 - إعفاء المنجزات والأشغال الفنية من الضريبة على القيمة المضافة بغرض زيادة المقروئية والاهتمام بالفن¹.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص: 109-112

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص: 116.

⁴ أيمن حداد، عمر بني أرشيد، المحاسبة الضريبية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص: 315.

الأهداف السياسية للضريبة:

تعتبر الضريبة الأداة المالية الرئيسية التي تستخدمها الحكومات لتنفيذ سياستها العامة². وتستعمل الضرائب لتحقيق سياسي من أجل الضغط على دولة ما كي تفتح سوقها الداخلي بشكل أوسع أو تضيق الاستيراد منها بطريقة غير معلنة فتفرض رسوم جمركية عالية على منتجات تلك الدولة، فيعتبر هذا استعمالاً للضريبة لأهداف سياسية³.

المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاح 1992:

تحظى دراسة النظم الضريبية بأهمية بالغة من طرف مسؤولي الدولة وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي ودارسي الضرائب والعائدات، فاختلاف النظم الضريبية بين الدول يرجع أساساً إلى اختلاف طبيعة النظم الاقتصادية في تلك الدول، حيث يعتبر النظام الضريبي جزءاً من النظام المالي وهذا الأخير يعتبر جزءاً من النظام الاقتصادي للمجتمع وبالتالي فهناك علاقة متعدية تربط بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي.

المطلب الأول: مفهوم النظام الضريبي:

يعتبر النظام الضريبي من الأنظمة الحساسة التي يجب على الدولة أن تولي عناية كبيرة بها، لما لها من أدوار فعالة في جوانب عدة سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية أو المالية، في هذا الإطار يوجد مفهومين للنظام الضريبي:

أولاً: المفهوم الضيق:

يتمثل في أن النظام الضريبي هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل مختلفة انطلاقاً من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيراً عملية تحصيلها، وهذا بالتنظيم الفني للضريبة.

¹ عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص: 117.

² عزمي يوسف خطاب، الضرائب ومحاسبتها، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص: 29.

³ المركز الوطني للتعليم والتكوين عن بعد، مديرية الضرائب، قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

ثانيا: المفهوم الواسع:

المفهوم الواسع للنظام الضريبي يتمثل في مجموعة العناصر الايديولوجية والاقتصادية والفنية الذي يؤدي تراكمها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين في هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية، ومن ثمة يعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال القوانين الضريبية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية¹.

المطلب الثاني: مراحل تطور الهيكل الضريبي الجزائري:

باعتبار النظام الضريبي الجزائري أداة ووسيلة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي ترجو الوصول إليها، فلا يمكن أن يتم وضع هذا النظام الضريبي بصورة عشوائية وفق مبادئ ثابتة تقرها السلطة التشريعية، وإنما هو حصيلة الواقع الاجتماعي والاقتصادي والعلاقات المتبادلة بين القطاعات الاجتماعية والاقتصادية للبلاد، حيث مر هذا النظام بعدة مراحل مرورًا بالاحتلال الفرنسي إذ أن النظام المطبق آنذاك هو النظام الفرنسي، وقد استمر هذا النظام بعد الاستقلال على أنه لم يكن يخدم الوضع الاقتصادي الجزائري، لذا رأى المشرع الجزائري ضرورة إيجاد بديل آخر لهذا النظام.

الفرع الأول: فترة الستينات:

عمدت السلطات في الفترة الاستعمارية إلى سياسة رفع الرسوم الجمركية عن السلع الجمركية، وهذا من أجل ضمان الحماية للاقتصاد الجزائري من المنافسة الأجنبية، ولم يكن هذا النوع من الضرائب وحده الإجراء الذي اتخذته بل لجأت أيضا إلى استخدام منابع ضريبية أخرى من أجل تغطية حاجيات الإدارة الضريبية، فخلقت عام 1963 الرسم على الأجور المرتفعة، لكن هذا الرسم ألغي بموجب قانون المالية لسنة 1977، كما تم في سنة 1963 إدخال بعض التعديلات على الضرائب غير المباشرة حيث استبدل نظام الرسم الوحيد على الانتاج القديم، والذي كان ينص على أن هذا الرسم يدفع مرة واحدة بنظام آخر يسمى بنظام الدفع المرحلي، وذلك سعيا من أجل تقليل إمكانية الغش الضريبي.

¹ حجار مبروكة: أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005، 2006، ص: 21.

الفرع الثاني: فترة السبعينات والثمانينات:

إن أهم ما ميز هذه الفترة هو تخلي الجزائر عن النظام الجبائي السابق، وهذا بموجب قانون 05 جويلية 1973، وقد أصبح النظام الضريبي الجزائري يحمل في طياته خمس قوانين:

1- قانون الضرائب المباشرة:

1-1 الضرائب على إيرادات الديون والودائع والكفالات:

هذه الضريبة تفرض على المودع تسري منذ قانون المالية لسنة 1975، وهي تعوض الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، والتي تفرض على الفوائد وفوائد الدخل المستحقة، وجميع المنتجات الخاصة الأخرى.

2-1 الرسم العقاري على الملكيات المبنية:

تخضع لهذه الضريبة كل الأملاك المبنية (سكنات، عقارات مبنية، مصانع)، إضافة إلى الأراضي المخصصة للبناء والأراضي المخصصة لأهداف تجارية، ومعدل هذا الرسم محدد بـ 40% على قيمة الكراء لمسح الأراضي حسب طبيعة الاستغلال عن طريق الملكية أو الكراء.¹

3-1 الرسم على فائض القيمة العقاري:

تخضع لهذا الرسم العقارات المبنية أو غير المبنية، أما الملكيات التي لا تخضع لهذا النوع من الرسم تتمثل في: * شهرة المحل.

* المحلات الحرفية.

* التنازلات المتعلقة بالحقوق الاجتماعية.

4-1 الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية:

تفرض هذه الضرائب على الشركات مهما كان شكلها، وهي تمس خاصة رقم الأعمال المحقق، أما فيما يخص معدلها فهو:

¹ قارة ملاك: التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، دراسة ميدانية للمكلفين بدفع الضريبة بولاية قسنطينة، 2002، ص: 44-43.

* 6 % بالنسبة للحرفيين.

* 2 % بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية والمختلطة.

* 38 % بالنسبة للأشخاص المعنويين الآخرين، والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

1-5 الرسم على النشاط التجاري والصناعي:

حسب المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة، فإن هذا النوع من الرسوم يفرض على كل الذين تخضع أنشطتهم إلى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ويقدر معدله ب 2.55 % وهو يحصل لصالح الجماعات المحلية.

1-6 الضريبة على دخول المؤسسات الأجنبية غير المقيمة في الجزائر:

هناك نوعان من المؤسسات:

- النوع الأول: هو الذي تكون أنشطته تهدف إما إلى إنشاء عقارات، أو تتعلق بالأشغال العمومية والأعمال الفنية.
- النوع الآخر من الشركات الأجنبية أنشطتها تتمثل في الأنشطة التي تحقق أرباحا غير تجارية كالكتاب، والمؤلفين والمخترعين، ويطبق عليها معدل يقدر ب 25 %.

1-7 الضرائب على أرباح المهن غير التجارية:

تفرض هذه الضرائب على أصحاب المهن الحرة الذين لا يملكون صفة التاجر، مثل: المهندسين، المحاسبين، الأطباء، ...، وقد حدد معدل هذه الضريبة ب 25%¹.

1-8 الرسم على المهن والأنشطة غير التجارية:

هذا الرسم يفرض على نفس المكلفين بدفع الضرائب على المهن غير التجارية، وهو رسم سنوي يحصل لصالح الجماعات المحلية، ويقدر معدله ب 6.05 %.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، الطبعة 2013، ص ص: 96، 97.

1-9 الضرائب على المرتبات والأجور والدفع الجزافي:

أ-الضرائب على الأجور والرواتب: يحصل هذا النوع من الضرائب بطريقة الحجز من المنبع، ويتم ذلك على أساس سلم سنوي ملحق بقانون الضرائب المباشرة.

ب-الدفع الجزافي: حسب المواد من 182 إلى 189 من قانون الضرائب المباشرة، والتي تنص على أن كل شخص طبيعي أو معنوي، الهيآت، المنشآت في الجزائر، أو التي تمارس أنشطة حتى ولو كانت مؤقتة وجب عليها أن تخضع للدفع الجزافي على الأجور والرواتب، يقدر معدل هذا الدفع بـ 6%.

1-10 الضريبة الوحيدة الفلاحية:

تقرض على أنشطة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، والتي تتمثل في الزراعة والرعي، ويقدر معدلها بـ 4%.

1-11-الضريبة التكميلية على مجموع الدخل:

تطبق هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين المقيمين في الجزائر، أو الذين لديهم إقامة حالية فيها، وهي تقرض على كل رب أسرة وذلك بحسب نوعية دخوله الشخصية، دخول زوجته، أولاده، وكل الأفراد الذين يتكفل لهم¹.

2-قانون الضرائب غير المباشرة:

يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة مجموع الأحكام القانونية المتعلقة بالدخل المحصل لفائدة الدولة أو الجماعات المحلية، والمتضمن في المصطلح النوعي للضرائب غير المباشرة.

ومن بين الضرائب غير المباشرة: رسم المرور، رسم الضمان والتعير.

2-1 رسم المرور:

المنتجات التي يطبق عليها هي: الخمر والكحول، والأساس الخاضع لهذا الرسم هي الكمية المعبر عنها بالهكتولتر، أما الأشخاص الخاضعون له هم: تجار الجملة، المودعون، والموزعون لهذه المواد¹.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، مرجع سابق، ص: 97.

2-2 رسم الضمان والتعيير:

يطبق على الذهب والبلاتين، والأساس الخاضع له هو الوزن المعبر عنه بالهكتوغرام، أما النسب المطبقة فهي كما يلي:

أ- بالنسبة لرسم الضمان: * مصوغات الذهب 4000 دج عن كل 1 هكتوغرام.

* مصوغات البلاتين 10 000 دج عن كل 1 هكتوغرام.

ب- بالنسبة لرسم التعيير: البلاتين 12 دج، الذهب: 6 دج، الفضة 4 دج².

3- حقوق التسجيل:

أ- الحقوق الثابتة:

تطبق هذه الحقوق بصفة عامة على كل العقود التي لا تتضمن تحويلات الملكية مدى الحياة، والمدة غير المحدودة للقيم المنقولة والقيم غير المنقولة.

ب- الحقوق النسبية:

تطبق على كل العقود التي تتضمن تحويلات الملكية، أو حق الانتفاع مدى الحياة، أو المدة غير المحدودة للقيم المنقولة، والقيم غير المنقولة.

ج- الحقوق واجبة الدفع:

يختلف الدفع حسب طبيعة الحقوق:

- إذا كانت حقوق التحويل تمت بمناسبة الوفاة، فإننا نجد الحقوق المطبقة، هنا تقسم الحصص إلى شرائح، وكل شريحة تطبق عليها تعريفة معينة.

- إذا كان هناك تبادل في القيم المنقولة فإن الحقوق تمثل 10 % من قيمة كل حصة في حالة تعادل الحصص.

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب الغير مباشرة.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب الغير مباشرة

-في حالة بيع شهرة المحل، فإن الحقوق تمثل 10 % على سعر البيع، و 5% على سعر السلع.

4-حقوق الطابع:

حقوق الطابع هي عبارة عن ضريبة تفرض على بعض الوثائق التي لها علاقة بالعقود المدنية والقضائية، أما الأشخاص المعنيين بدفعها هم: *الطرفين الملزمين بإمضاء عقد الاتفاق بينهما.

*المقرضين والمقترضين بموجب سند.

*العقود المبرمة بين الدول والمواطنين.

5-قانون الرسوم على رقم الأعمال:

1-5 الرسم الوحيد الاجمالي على الإنتاج:

يخضع له رقم الأعمال المحقق في عمليات الإنتاج والبيع، والتي تتم في الجزائر ولا تستفيد من إعفاء من الرسم، وكذلك جميع المهن التي تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، يقتطع من عائدات الرسم الإجمالية بنسبة 5 % لصالح الجماعات المحلية.

2-5 الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات:

هذا الرسم يفرض على:

*الإيجارات وأداء الخدمات التي تضمن كل العمليات خارج المبيعات.

الأعمال الاستهلاكية الفورية. الأعمال التي تقوم بها المؤسسة، والتي تخص الدراسات والأبحاث، أما معدله فهو يتراوح بين 5 % إلى 50 %¹.

المطلب الثالث: تقييم النظام الضريبي الجزائري في ظل الواقع الاقتصادي والاجتماعي:

تعتبر الجباية وسيلة للتنظيم الاقتصادي والاجتماعي، وأداة تحصيل الضرائب والرسوم لصالح الدولة والجماعات المحلية، وهذا لم يتحقق لدى النظام الجبائي الجزائري لأنه ورث عدد كبير من الضرائب سواء منها المباشرة أو غير المباشرة، والتي كانت تساعد على الضغط الاستعماري.

¹ قارة ملاك، نفس المرجع، ص: 51.

الفرع الأول: الواقع الاقتصادي والاجتماعي للنظام الضريبي:

ورثت الجزائر النظام الضريبي على فرنسا، ولم يتعرض لأي تطوير أو تغيير منذ 1962 بالإضافة إلى أن جميع التحولات والتغيرات التي طرأت على قوانين المالية قبل الاصلاح الضريبي ليست بالمعمقة، بل العكس أدت هذه الأخيرة إلى تعقد النصوص الجبائية وميكانيزمات تطبيقها التي لم تتلاءم مع الحقيقة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، لم تقم السلطات التشريعية بتحويلات عميقة على مستوى الجباية العادية نتيجة اعتماد المصالح المالية على الجباية البترولية، لذا اعتبرت الجباية البترولية بمثابة مورد رئيسي لإيرادات الدولة، لكن هذا الأمر لم يتم نتيجة انخفاض أسعار البترول، ولم يتنبأ مخطط التنمية ولا برامج الاستيراد لسنة 1968 بخطورة هذا الوضع، فقد أدى هذا الانخفاض لأسعار البترول إلى نقص الوسائل المالية للاستيراد، وارتفاع أسعار المواد الغذائية التي تعتبر من الأمور الأولى التي تقوم باستيرادها الجزائر¹.

ولهذا عرف الاقتصاد الوطني تدهورا وضعفا بسبب عدم تشجيع القطاع الصناعي والزراعي، لذا يمكن القول أنه لا يمكن اعتبار المداخل البترولية كمصدر تمويل على المدى الطويل لأن هذه السياسة الاقتصادية للدولة أدت إلى ظهور البطالة والتضخم¹.

الفرع الثاني: سلبيات النظام الضريبي:

عرفت أسعار البترول انخفاضا كبيرا خلال أزمة الثمانينات، حيث مست هذه الأزمة إيرادات الدول النامية مما أدى بالجزائر إلى التوجه والاهتمام أكثر بالجباية العادية، وقد قامت ببعض الاصلاحات لكن هذه الاصلاحات لم تكن معمقة، فقد واجهت بعض العراقيل التي وردت في بعض النصوص والميكانيزمات، كشفت هذه الصعوبات والعراقيل سلبيات النظام الضريبي القائم، وسنتطرق لأهم السلبيات التي ميزت النظام الضريبي الجزائري:

¹ حجار مبروكة، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

1- عبئ الضريبة وتعقدها:

رغم جميع الاصلاحات التي طرأت على الجباية في السبعينيات والثمانينيات، كالإصلاح الضريبي لسنة 1977 إلا أن الجباية الجزائرية بقيت متأخرة بالنسبة للتقدم الاقتصادي للدولة، ومن أهم الأسباب التي ساهمت في تعقد الضريبة ونقلها:

1-1 تعدد الضرائب:

عرف النظام الجزائري بتعدد الضرائب ويمكن ذكر بعض هذه الضرائب:

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية أو المهنية.
- الضريبة على الاستغلاليات الزراعية.
- الرسم على النشاط الصناعي والتجاري.

1-2 تكرارية الرسوم:

هذا الشكل موجود خصيصا في الجزائر، حيث ينجم عن عدم المفاهمة بين المنظم والإدارة الجبائية، وقد كانت في أغلب الأحيان تفرض على المداخيل من مرتين إلى ثلاث مرات مما ينجم عن ذلك الغش الضريبي، أو التنازل عن الأنشطة.

2- تعدد النصوص الجبائية: عرفت الجباية البترولية عدة عراقيل ناجمة عن تعدد الضرائب المفروضة، فمعظمها لم تكن مفروضة من طرف المكلف، وذلك لاختلاف المعايير التي تظهر نتيجة القوانين المالية، لذا فإن المواطن المكلف بدفع الضريبة يجد نفسه أمام صعوبات لمتابعة تطور النظام الضريبي.

1-2 صعوبة الضرائب غير المباشرة:

هي التي تشمل تعدد الضرائب وتنوعها على المداخيل، كالضريبة على الثروة والتي يتملص أغلب المكلفين من دفعها، فنقل النظام الضريبي أدى إلى ظهور صعوبات والتي بدورها أدت إلى ظهور المديونية، لذا كانت تواجه الإدارة عدة صعوبات في تعدد الضرائب، أما فيما يخص النقل التقني فهو يخص:

* عدة حالات استثنائية.

* أغلاط المعدلات.

* عدم المساواة بين المكلفين بدفع الضرائب.

2-2 صعوبة حساب الضريبة:

لقد تميز النظام الجبائي السابق بتعدد وثقل النظام الضريبي ولاسيما صعوبة الحساب، فقد مست صعوبة الحساب كلا من الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

أ- صعوبة الحساب بالنسبة للضرائب غير المباشرة: تتمثل صعوبة الحساب بالنسبة للضريبة غير المباشرة فيما يلي:

- تعدد الضرائب غير المباشرة.
- تعدد النصوص القانونية الخاصة بالضرائب غير المباشرة، والتي أدت إلى نزاعات بين الإدارة الجبائية والمواطن.
- كثرة الإعفاءات الضريبية.
- كثرة الملفات الجبائية بالنسبة للإدارة الجبائية والمواطن.
- الحد من قانون الخصم.

ب- صعوبة الحساب بالنسبة للضريبة المباشرة: تتمثل صعوبة الحساب بالنسبة للضريبة المباشرة فيما يلي:

- تعدد الضرائب المباشرة.
- تعدد النصوص القانونية الخاصة بالضرائب المباشرة والتي أدت إلى النزاعات بين الإدارة الجبائية والمواطن.
- كثرة الإعفاءات الضريبية.
- ارتباط الضرائب ببعضها البعض (ضرائب مركبة)¹.

¹ حجار مبروكة، مرجع سابق، ص: 41، 42.

المبحث الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد إصلاح 1992.

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعا للتحولات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية، ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو الدول النامية، ولقد أدى ولوج الجزائر إلى اقتصاد السوق إلى مباشرة جملة من التعديلات والإصلاحات الهيكلية في بنية السياسات الاقتصادية والمالية والنقدية والجبائية بما يتناسب وطبيعة المرحلة الجديدة، لذا فقد أولت الجزائر للنظام الجبائي أهمية بالغة كونه يشكل قاعدة لموارد الدولة المالية، وأداة لتغطية نفقاتها العامة وتنفيذ سياستها الاقتصادية، ولذا مسته عدة إصلاحات هدفت كلها إلى إرساء نظام جبائي فعال يتميز بالمرونة ويواجه التحولات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية في البلد.

وستنطلق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، ففي المطلب الأول نتناولنا مفهوم الإصلاح الضريبي، في حين تطرقنا في المطلب الثاني إلى أهم التعديلات في ظل الإصلاح لسنة 1992، أما في المطلب الثالث فكان مضمونه آثار الإصلاحات الضريبية في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي:

لقد عرف النظام الضريبي الجزائري الذي كان سائدا قبل سنة 1991 عدة تغيرات مما جعله لا يتماشى مع التطورات الاقتصادية الحاصلة في تلك الفترة، لذا كان من الضروري القيام بإصلاح فوري لهذا النظام، ولقد أتى الإصلاح الضريبي في الجزائر بهدف هيكلة النظام الضريبي في اتجاه الفصل بين الضرائب العائدة للدولة والضرائب العائدة للجماعات المحلية، والفصل بين الجباية البترولية والجبائية العادية، وقبل التطرق إلى ما أتى به الإصلاح الضريبي سنبرز مفهوم الإصلاح.

أولاً: تعريف الإصلاح الضريبي: تعني كلمة الإصلاح:

التغيير، أي تغيير وضعية من شكل ومستوى معين إلى شكل ومستوى أحسن، سواء كان هذا التغيير كلي أو جزئي، أي أنه يمس كل أركان النظام القائم، أو بعض أركانه فقط، فالإصلاح الضريبي هو عملية تغيير تمس الإدارة والجباية معا¹.

ويمكن تعريفه على أنه: "مجموع التغييرات المتعلقة بالضرائب الحكومية والمحلية بهدف تحسينها".

ولا يعني الإصلاح باي حال من الأحوال إدخال تعديلات على النظام الضريبي، وهو خلاصة مسار معقد من العمليات والإجراءات يتم التخطيط لها وتنفيذها عبر فترة زمنية طويلة².

ثانياً: دوافع الإصلاح الضريبي:

في سنة 1987 أصبح النظام الضريبي الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية بسبب عدم ملاءمته للمعطيات الاقتصادية الجديدة، خاصة بعد توجه الاقتصاد من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق الحر³.

وتعود دوافع القيام بالإصلاح الضريبي عموماً إلى محاولة تجاوز بعض جوانب القصور في النظام الضريبي، ولعل أبرزها:

- ضعف الجهد الضريبي بحيث تكون الضرائب المحققة فعلاً بعيدة عن الضرائب الممكنة.

- اختلال الهيكل الضريبي بهيمنة بعض الضرائب، مما يؤدي إلى أن أي خلل يتعلق بهذه الضرائب يمكن أن ينعكس سلباً على الحصيلة الإجمالية للضرائب، وهو ما حدث في الجزائر في أعقاب الأزمة البترولية لسنة 1986 بانهيار أسعار النفط في الوقت الذي كان يعتمد فيه النظام الضريبي أساساً على الضرائب البترولية، فانهارت موارد الدولة بشكل حاد وفظيع.

- ضعف أداء الإدارة الضريبية مما يؤدي إلى ضعف التحصيل الضريبي وزيادة الميل نحو التهرب الضريبي.

¹ حجار مبروكة، مرجع سابق، ص: 44.

² عيد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص: 249.

³ ناصر مراد: الإصلاح الضريبي في الجزائر في الفترة 1992-2003، منشورات بغداد، بدون تاريخ، الجزائر، ص: 20.

إلا أن اختلاف السياق الاقتصادي والاجتماعي من محيط إلى آخر يجعل مبررات الإصلاح بعيدة عن النمطية، وهو ما يجعل لكل إصلاح مبرراته ومنطقاته الخاصة¹.

-عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار حيث تعتبر تقنية يستعملها المشرع للتأثير على سلوك المكلفين بما فيه المؤسسات، فهي تعرف بالتضحية الضريبية، حيث تضحي خزينة الدولة بقدر معين من الاقتطاع الضريبي من أجل حث المؤسسة على الاستثمار وتوجيهها نحو الاستثمار المنتج، وذلك لتحقيق الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية، لكن الحوافز الموجودة في النظام الضريبي السابق لم تحقق تلك الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية وذلك للأسباب التالية:

* عدم توازن هيكل قطاع الاستثمار.

* عدم التوازن الجغرافي للمؤسسة عبر التراب الوطني².

ثالثا: أهداف الإصلاح الضريبي:

ترتبط أهداف الإصلاح الضريبي بالدوافع التي قادت إليه، إلا أن أهم الأهداف التي تجسدت في الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 مايلى:

- إدارة ضريبية فعالة وذلك من خلال زيادة تأهيل موظفيها وتجهيزها بالوسائل، وهذا من أجل تحسين أداء ورفع مردوديتها، مما يسمح بالاطلاع الكامل على مجمل مداخيل الأفراد، و النشاطات المختلفة.

- توجيه النشاط الاقتصادي والتحكم فيه عن طريق ترقية الإدخار وتوجيهه نحو الاستثمار الأجنبي³.

- السعي إلى زيادة الإيرادات بالقيمة المطلقة وبالنسبة للناتج المحلي الخام.

- محاربة الغش والتهرب الضريبيين، وذلك من خلال قيام المشرع الجزائري بإصلاحات ضريبية ذات البعد الإداري والتشريعي، كإنشاء ضرائب بسيطة وواضحة يسهل متابعتها، وإجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة يمكن مراقبتها.

¹ عبد المجيد قدي: مرجع سبق ذكره، ص: 250.

² ناصر مراد: مرجع سبق ذكره، ص: 21.

³ عبد المجيد قدي: مرجع سبق ذكره، ص: 252.

- توسيع الوعاء الضريبي وتحقيق العبء الضريبي، وذلك عن طريق تخفيض المعدلات الضريبية.
- تبسيط النظام الضريبي وتكوين إدارة ضريبية فعالة، سواء فيما يتعلق بالهياكل أو فيما يتعلق بالتشريع الضريبي.
- الفصل بين الشخص الطبيعي والمعنوي من خلال إخضاع الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل الإجمالي والشخص المعنوي للضريبة على أرباح الشركات¹.

المطلب الثاني: أهم التعديلات في ظل الإصلاح لسنة 1992:

في هذا السياق سنبلور مختلف الإصلاحات التي سادت النظام الضريبي الجزائري بداية من سنة 1992 إلى غاية، وأهم الضرائب التي جاء بها الإصلاح، وعرض أهم الأوعية الضريبية الخاضعة لها، وكذا المعدلات المطبقة عليها.

1- الإصلاحات في ميدان الضرائب المباشرة:

لقد تم استبدال الضرائب على المداخل، مثل الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية CIB وغير التجارية CNB، والتكميلية على الدخل الإجمالي IRC، حيث أصبحت هناك ضريبة موحدة و شاملة IRG، بالإضافة إلى ذلك تم إحداث ضريبة جديدة على أرباح الشركات IBS².

1-1 الضريبة على الدخل الإجمالي: IRG

حسب المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تفرض هذه الضريبة على الدخل السنوي للأشخاص الطبيعيين وتطبق على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ووفقا للمادة 2: يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالية:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.

¹ حمو محمد: استراتيجية الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية، مجلة أصداء، العربي بن مهدي أم البواقي، العدد السادس، جوان 2008، ص: 23.

² ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص: 23، 24.

- أرباح المهن غير التجارية.
 - عائدات المستثمرات الفلاحية (عائدات المزارع).
 - إيرادات محققة من إيجارات الملكية المبنية وغير المبنية كما تنص عليها المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
 - عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
 - المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
- 1-2 الضريبة على أرباح الشركات IBS:

حسب المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات¹.

تعتبر هذه الضريبة جديدة وتفرض على مداخل الشركات والمؤسسات والأرباح المحققة وفق معدل سنوي ثابت، على أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبية.

2/الإصلاحات في مجال الضرائب غير المباشرة:

ارتكزت أساسا على استبدال الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (PGUT)، والرسم الإجمالي على الخدمات SPGUT بالرسم على القيمة المضافة TVA.

1-2 الرسم على القيمة المضافة TVA:

إن الرسم يمس جميع الاقتطاعات والأنشطة، ويسمى القيمة المضافة بمعنى أن القيمة الجديدة المكونة وحدد قانون المالية لسنة 1992 أربع معدلات وهي:

- المعدل المنخفض الخاص 7 %
- المعدل المنخفض 13 %
- المعدل العادي 21 %
- المعدل المضاعف 40%

¹ وزار المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

2-2 الرسم على الأعمال البنكية والتأمينات:

يخضع هذا الرسم لقاعدة وضع وتحصيل وتنازع عوامل الرسم على القيمة المضافة، ويطبق على رقم الأعمال يدعى الرسم على الأعمال البنكية والتأمينات، وتخضع لهذا الرسم العمليات التي تحقق من طرف أعضاء البنوك والتأمينات كأعضاء البنوك وأعضاء جمعيات التأمينات وأعضاء الخصم¹.

ثانيا: مرحلة الإصلاح الضريبي لسنة 1993-1998:

1/التعديلات الخاصة لسنة 1993-1994:

أ-التعديلات الخاصة لسنة 1993: وتتمثل فيما يلي:

- إنشاء تقنية جديدة تتعلق بالرصيد الجبائي بمعدل 30 % يطبق على الأرباح الموزعة من طرف الشركات إلى فائدة المساهمين، وهذا من أجل تحقيق أثر الازدواج الضريبي.
- تأسيس ضريبة جديدة تسمى بمساهمة التضامن الوطني تطبق على الدخل الإجمالي حسب جدول متصاعد تمتد إلى 3 سنوات.
- رفع قاعدة حساب الأقساط السنوية للاهلاك المالي على السيارات السياحية القابلة للخصم من أرباح الشركات من 3 000 000 دج إلى 5 000 000 دج.

ب-التعديلات الخاصة بسنة 1994: تتمثل فيما يلي:

- تعديل الجدول التصاعدي ل IRG وفق ستة شرائح، بحيث الحد الأدنى المعفى من الضرائب لا يتجاوز 30.000 دج بينما أعلى معدل للضريبة يساوي 50 % الموافق للدخل الذي يزيد عن 1.920.000 دج.
- مراجعة معدل الضريبة المخفض على الأرباح المعاد استثمارها، وتحديده ب 33 % بدلا من 5%.
- تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات إلى 38 % بدلا من 42 %.
- مراجعة معدلات التعريف الجمركية، بحيث أصبحت لا تتجاوز 60 %.

¹ فرقاني نبيلة، بن سعيدان لبنى: الإصلاحات الجبائية في الجزائر وتأثيرها على الاقتصاد الوطني، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير، تخصص مالية، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2007-2008، ص ص: 33، 32.

- تأسيس رسم خاص إضافي يطبق على الأرباح المعاد استثمارها.

2-التعديلات الخاصة لسنة 1995-1996م:

أ-التعديلات الخاصة لسنة 1995: وتتمثل فيما يلي:

- إلغاء المعدل المضاف 40 % لـ TVA.
- توسيع مجال الخصم على القيمة المضافة لقطاع البريد والمواصلات.
- وضع إجراءات محفزة لاستثمار المؤسسات في الجنوب.
- إخضاع العمليات التي تنجزها البنوك، وشركات التأمين لـ TVA بالمعدل المخفض 13 %.

ب-التعديلات الخاصة لسنة 1996 م: وتتمثل في:

- تحديد الحد الأقصى للتكاليف غير قابلة للخصم، كالهياكل المختلفة باستثناء التي لها طابع إسهاري ما لم تتجاوز قيمتها بالوحدة مبلغ 225 دج.
- رفع مبلغ مصاريف الاستقبال، بما فيها الإطعام والفندقة والعروض القابلة للخصم، كذى تم تحديد الربح الجبائي إلى مبلغ 375.000 دج بدلا من 250.000 دج.

3-التعديلات الخاصة سنة 1997م - 1998 م:

أ-التعديلات الخاصة لسنة 1997 م: تتمثل في:

- يحدد المعدل المخفض لـ TVA بنسبة 14 % بدلا من 13 %.
- إضافة إلى مجال إخضاع الـ TVA نجد العمليات ذات الطابع الطبي وشبه الطبي والبيطري.

ب-التعديلات الخاصة لسنة 1998 م: تتمثل فيما يلي:

- تقليص التخفيض الذي يستفيد منه الربح عن نشاط المخبزة فقط إلى 35 %.
- رفع قاعدة حساب الاقساط السنوية للاهلاك المالي على السيارات السياحية القابلة للخصم من أرباح الشركات إلى 800.000 دج بدلا من 500.000 دج¹.
- تعديل الحد الأقصى للتكاليف غير القابلة للخصم.

¹ فرقاني نبيلة، بن سعيدان لبنى، مرجع سابق، ص: 36-38.

ثالثا: مرحلة الإصلاح الضريبي لسنة 1999 م - 2003 م:

1-التعديلات الخاصة لسنة 1999 م - 2000 م:

أ-التعديلات الخاصة لسنة 1999 م: تتمثل فيما يلي:

- تخفيض معدل الرصيد الجبائي إلى 25 % من المبالغ المسددة فعلا من قبل الشركة الأم.
- تعديل الجدول التصاعدي لـ IRG وفق ستة شرائح.
- تخفيض معدل الضريبة للأرباح المعاد استثمارها إلى 25 %.
- تخفيض معدل IBS إلى 30 % بدلا من 38 %.

ب-التعديلات الخاصة لسنة 2000 م: وتتمثل فيما يلي:

- إحداث عدة إجراءات لترشيد الرقابة الجبائية.
- تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة سواء IBS أو بصدد IRG.

2-التعديلات الخاصة بسنة 2001، 2002، 2003 م:

أ-التعديلات الخاصة بسنة 2001م: تتمثل أهم التعديلات فيما يلي:

- توسيع مجال تطبيق TVA كإخضاع التجارة المتعددة وإخضاع أنشطة التجارة بالتجزئة وإخضاع العمليات المنجزة بين وحدات تابعة لنفس المؤسسة.
- إدخال مرونة على شروط تسديد TVA.
- تخفيض معدل الدفع الجزافي من 6 % إلى 5 %.
- تقليص عدد معدلات TVA إلى معدلين هما 7 % و 17 %.

ب-التعديلات الخاصة بسنة 2002 م : تتمثل أهمها فيما يلي:

- تخفيض معدل الرسم على النشاط المهني من 2.55 % إلى 2 %.
- تخفيض معدل الدفع الجزافي 4%.
- يخص الدخل عن إيجار العقارات للاستعمال السكني بمعدل 10 %¹.

ج-التعديلات الخاصة بسنة 2003 م: تتمثل في:

- إلغاء الازدواج الضريبي، حيث لا تحسب المداخل الناتجة من توزيع عوائد الأسهم التي خضعت للضريبة على أرباح الشركات، سواء في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي أو في وعاء الضريبة على أرباح الشركات.
- إخضاع الدخل الناتج عن إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري والمهني للضريبة من خلال الاقتطاع من المصدر بمعدل 15 %.
- تعديل معدل الاقتطاع من المصدر بالنسبة لعوائد السندات المجهولة الاسم بـ 40 %.
- تخفيض معدل الضريبة على الدفع الجزافي إلى 3 % بدل 4 %.

رابعا: مرحلة الإصلاح الضريبي لسنة 2004 م – 2008 م:

أ. التعديلات الخاصة بسنة 2004 م: تتمثل في:

- إحداث رسم يدعى الرسم الإشهاري العقاري، بإجراء الإشهار في المحافظات العقارية.
- يستفيد من الإعفاء على TVA الصفقات المبرمة مع مؤسسة أجنبية دائمة النشاط في الجزائر.
- يؤسس رسم قدره 10% يطبق على الأكياس البلاستيكية المستوردة أو المصنوعة محليا.
- تعفى من IBS و IRG نشاطات إنجاز المساكن الاجتماعية كما يحدد معدل مخفض بـ 5 % من الحقوق الجمركية على التجهيزات المستوردة لإنجاز الاستثمار.

ب. التعديلات الخاصة بسنة 2005 م: تتمثل فيما يلي:

- تطبيق نسبة دفع تلقائي بـ 15 % محررة من الضريبة على إيرادات كراء قاعات الحفلات.
- تخضع فوائض القيمة للتنازل الخاص بالعقارات المبنية للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10 % محررة من الضريبة.
- يحصل على مبلغ الدفع الجزافي بتطبيق 1 % على مجموع المدفوعات السنوية الخاضعة للضريبة¹.
- يعفى من TVA رقم الأعمال السنوي عندما لا يتجاوز 1.200.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات و 2.500.000 بالنسبة للخاضعين للضريبة الآخرين.

¹ فرقاني نبيلة، بن سعيدان لبنى، مرجع سابق، ص ص: 39-41.

ت. التعديلات الخاصة بسنة 2006م، 2007م، 2008م:

1. التعديلات الخاصة بسنة 2006م: تتمثل أهمها فيما يلي:

- تحديد قيمة الرسم المتعلق بالأجهزة المستعملة في الإذاعة والتلفزيون.
- تعفى من TVA القيمة المضافة للعملية المنجزة من طرف مركز تنمية التكنولوجيا المتقدمة.
- تعفى من TVA العمليات المتعلقة باستيراد الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية، ومختلف المنتجات الخام والمستخدمة في التجهيز والإصلاح.
- تستفيد الاستثمارات المنجزة من طرف الأشخاص المستفيدين من إحداث أنشطة من طرف البطالين من تطبيق المعدل المخفض 05 %.

2. التعديلات الخاصة بسنة 2007م: تتمثل فيما يلي:

- يخضع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 3.000.000 دج عمليات البيع بالجملة.
- العمليات التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون¹.
- يحدد معدل الضريبة الجزائرية الوحيدة بـ 6 % بالنسبة للأنشطة التي تم ذكرها في الفقرة 01 من المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى المذكورة في الفقرة 2 من المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة².

3. التعديلات الخاصة بسنة 2008م:

- يخضع المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزائرية الوحيدة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 10.000.000 للنظام المبسط لتحديد الربح الخاضع للضريبة³.

¹ فرقاني نبيلة، بن سعيدان لبنى، مرجع سابق، ص: 41، 42.

² وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

³ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، مرجع سابق، ص: 22.

- تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:
- الجدول رقم 01_01: الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل

النسبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة
00 %	لا يتجاوز 120.000 دج
20 %	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30 %	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
35 %	أكثر من 1.440.001 دج

المصدر: قانون المالية 2008/2007 (الجريدة الرسمية/ العدد 18).

- لا تدخل في الأساس الخاضع للضريبة فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن ملك عقاري تابع للشركة، والناتج عن التنازل عن عقار مبني أو غير مبني من طرف القرض المستأجر أو المقرض المؤجر في إطار عقد قرض إيجار من نوع KCABE SAEL.
- تستفيد المداخل المذكورة في المادة 66 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من تخفيض نسبي في الضريبة الإجمالية بنسبة 40 % وتخفيض قدره 20 % يطبق على المرتبات¹.

خامسا: مرحلة الإصلاح الضريبي لسنة 2009-2011:

أ-التعديلات الخاصة لسنة 2009:

- تحديد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل وذلك بجمع الأرباح أو المداخل الصافية.
- تستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 5 سنوات بالنسبة للمستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني للقرض المصغر.
- تعفى الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات ونواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الالتزامات والسندات والأوراق المماثلة لها للخرينة لأجل أقل من 5 سنوات².

¹ فرقاني نبيلة، بن سعيدان لبنى، مرجع سبق ذكره، ص ص: 22.

² قانون المالية، 2009، (الجريدة الرسمية/ العدد 74).

ب-التعديلات الخاصة لسنة 2010:

- إعفاء أنشطة الشباب المستفيدين من إعانة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب، الصندوق الوطني للتأمين على البطالة CNEC لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- تمدد مدة الإعفاء إلى 6 سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها وتمدد إلى سنتين إذا تعهد المستثمرون بتوظيف 3 عمال على الأقل لمدة غير محددة.
- يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:
 - الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج).
 - الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح التجارية والصناعية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار.
 - لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في آن واحد الأنشطة للفئتين المذكورتين أعلاه إلا إذا لم يتجاوز سقف عشرة ملايين دينار.
- التخفيض من 24 % إلى 7 % حصيلة الاشتراك في الضمان الاجتماعي التي تقطع من راتب كل عامل وظف أول مرة منصب عمل دائم¹.

ج-التعديلات الخاصة لسنة 2011:

- يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض بنسبة 30 % فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي.
- تستفيد نشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر من الإعفاء لمدة 10 سنوات:
 - المؤسسات السياحية المحدثّة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء وكالات السياحة والسفارات.
 - وكالات الاقتصاد المختلطة الناشطة في القطاع السياحي.
- تستفيد أنشطة الشباب المستثمر من إعفاء لمدة 3 سنوات ابتداء من تاريخ ممارسة النشاط وكالات السياحة والسفارات وكذا المؤسسات الفندقية حسب رقم أعمالها بالعملة الصعبة¹.

¹ قانون المالية 2010، (الجريدة الرسمية/ العدد 78).

سادسا: مرحلة الإصلاح الضريبي لسنة 2012-2014:

أ-التعديلات الخاصة لسنة 2012:

- تخضع المداخل المحققة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لكل من النظام المبسط ونظام التصريح المراقب للضريبة على الدخل الاجمالي في مكان ممارسة النشاط أو المهنة أو عند الاقتضاء في المؤسسة الرئيسية وينطبق نفس الأمر بالنسبة لمداخل الشركات في شركات الأشخاص وشركة المساهمة بمفهوم القانون التجاري وأعضاء الشركة المدنية الخاضعين للنظامين المذكورين أعلاه.
- تحديد معدلات الضريبة الجزائرية الوحيدة:

5 % بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع.

12 % بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون أنشطة أخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح التجارية والصناعية)².

ب-التعديلات الخاصة لسنة 2013:

- فرض غرامة إضافية تقدر بـ 25 % من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة وذلك إضافة إلى الغرامة المقدرة بـ 300.000 دج وهذا في حالة عدم احترام المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة.
- الإعفاء لمدة 10 سنوات من النشاط الفعلي للضريبة على أرباح الشركات IBS، ومن الرسم على النشاط المهني TAP، وكذلك الإعفاء لمدة 10 سنوات وذلك ابتداء من تاريخ الاقتناء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار.
- تحديد نسبة الضريبة على الأملاك³.

¹ قانون المالية 2011، (الجريدة الرسمية/ العدد 80).

² قانون المالية 2012، (الجريدة الرسمية/ العدد 72).

³ قانون المالية 2013، (الجريدة الرسمية/ العدد 72).

الجدول رقم 02_01: توزيع الضريبة على الأملاك بالنسب.

النسبة %	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة دج
0 %	يقل عن 50.000.000 دج
0.25 %	من 50.000.000 إلى 100.000.000 دج
0.50 %	من 100.000.001 إلى 200.000.000 دج
0.75 %	من 200.000.001 إلى 300.000.000 دج
1 %	من 300.000.001 إلى 400.000.000 دج
1.5 %	يفوق 400.000.000

المصدر: قانون المالية 2013 (الجريدة الرسمية/ العدد 72).

➤ الإعفاءات الخاصة لسنة 2014: تتمثل في¹:

- تمديد الإجراءات الجمركية على المواد الأولية والمدخلات المستخدمة في تربية الدواجن بغرض حماية الشعبة والمساهمة في خفض أسعار الدجاج والبيض.
- تدخل إعانات التجهيز التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية للمؤسسات ضمن نتائج السنة المالية الجارية عند تاريخ دفعها.
- تسفيد من الإعفاء من رسم التسجيل الهبات بين الأحياء الواقعة بين الأصول من الدرجة الأولى وبين الأزواج بعد ما كان 3 %.
- يكون الرسم على القيمة المضافة TVA المذكور في الفواتير أو البيانات أو في وثائق الاستيراد والمثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة قابلا للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية.

¹ قانون المالية 2014، (الجريدة الرسمية/ العدد 68).

سابقا: مرحلة الإصلاح الضريبي لسنة 2015:

أ-التعديلات الخاصة لسنة 2015: تتمثل في:

- تحديد نسبة الضريبة على أرباح الشركات عند 23 % بالنسبة لجميع الشركات عوض 19% للشركات الناشطة في إنتاج السلع والمباني والأشغال العمومية والسياحة و 25 % للشركات الناشطة في التجارة الخدمات.
- إخضاع التجهيزات المستعملة للرسم على القيمة المضافة TVA على هامش الربح بهدف تأطير سوق المنتجات المستعملة كما يقترح أيضا المواد التي تدخل في تربية الدواجن إلى الرسم على القيمة المضافة بنسبة 7 % بعد أن كانت معفاة كليا من هذا الرسم سابقا.
- إدراج غرامة جبائية جديدة تساوي أربع مرات (4) الضرائب والحقوق غير المدفوعة و تساوي على الأقل 100.000 دج على حيازة أو بيع المواد من المعادن الثمينة المستوردة.
- رفع الحقوق الثابتة للتسجيل من 500 إلى 1500 دج تطبق على العقود التي لم يتم تحديد تعريفاتها من أي مادة من رمز التسجيل.
- رفع حقوق طابع جوازات السفر من 2000 إلى 10.000 دج مقابل جعل الجواز بيومتريا ورفع مدة صلاحيته إلى 10 سنوات إضافة إلى إزالة بيع الطابع.
- حذف حقوق الطابع في بعض الوثائق الإدارية مثل: الجنسية وشهادة السوابق العدلية وبطاقة التعريف الوطنية.
- ينتظر من قانون المالية 2015 وضع الإطار القانوني للصيغة السكنية الجديدة والسكن الترقوي العمومي.
- توزيع القيم المضافة حسب القطاعات.¹

¹ قانون المالية 2015، (الجريدة الرسمية/ العدد 78)

جدول رقم 01_03: النسب في المنتج الوطني الخام المرتقبة في مشروع المالية 2015.

القطاع	ر. ق. م TVA
الزراعة	9.7 %
المحروقات	26.2 %
الصناعة	4.7 %
البناء والأشغال العمومية	10.8 %
خدمات المبيعات	25.1 %
الحقوق والضرائب	8 %
مصالح الإدارات العمومية	15.5 %
المجموع	100 %

المصدر: مديرية الضرائب، قانون المالية 2015/2014 (الجريدة الرسمية/ العدد 78).

المطلب الثالث: آثار الإصلاحات الضريبية في الجزائر.

تتمثل أهم نتائج الإصلاحات الضريبية في الجزائر في تقييم الحصيلة الجبائية للفترة الممتدة من سنة 1993 إلى سنة 2014 هذا من جهة، ومن جهة أخرى في الآثار الاقتصادية لتلك الإصلاحات التي تنشأ بعد استقرار عبء الضريبة على المكلف بها، بالرغم من أن عبء الضريبة قد يكون ثقيل على المكلف بها إلا أن هذا قد يدفعه إلى زيادة الإنتاج بكافة الطرق الممكنة، لتعويض الجزء المقتطع من دخولهم، أو قد يدفعه الأمر إلى التهرب عن دفعها وهو ما يمثل موضوع دراستنا في الفصل الثاني.

الفرع الأول: تقييم الحصيلة الجبائية في ظل الإصلاحات الجبائية:

يهدف الإصلاح الضريبي إلى تحسين مستوى المردودية المالية للجباية العادية على حساب الجباية البترولية التي تهمين هيمنة كبيرة على تمويل ميزانية الدولة ولمعرفة مدى تحقيق ذلك الهدف سنستعرض تطور الحصيلة الجبائية العادية والبترولية مع حساب نسبتها إلى مجموع الجباية وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 01_04: تطور الحصيلة الجبائية العادية و البترولية (1993_2014)

البيان	1993	1996	1998	2000	2003	2005	2006
الجبائية العادية	121.45	284.94	342.56	362.41	562.87	664.80	745.56
الجبائية البترولية	179.21	507.83	348.72	72.00	1284.97	2267.83	2714
مجموع الجبائية	300.66	792.77	691.28	1082.4	1847.84	293.63	3459.56
				1			
الجبائية العادية % مجموع الجبائية	40.4	35.94	49.55	33.48	30.46	22.67	21.55
الجبائية البترولية % مجموع الجبائية	59.6	64.06	50.45	66.52	69.53	77.33	78.45

البيان	2008	2010	2011	2012	2013	2014
الجبائية العادية	754.8	1068.5	1324.5	1595	1595.75	1577.73
الجبائية البترولية	970.2	1835.8	1472.4	1561.6	1519.04	1241.9
مجموع الجبائية	17.25	2904.3	2796.9	3156.6	3114.79	2819.63
%الجبائية العادية	43.75	36.79	47.35	50.52	51.23	55.95
مجموع الجبائية	56.24	63.20	52.64	49.47	48.76	44.04

المصدر: من إعداد الطالبات، اعتمادا على احصائيات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، مكتب الإحصائيات، ميله الجزائر.

نلاحظ من الجدول السابق أن النظام الجبائي حقق نتيجة إيجابية تتمثل في الزيادة المعتمدة للإيرادات مقارنة بفترة ما قبل الإصلاحات، حيث ارتفعت الحصيلة الجبائية من 121.45 مليار دج لسنة 1993 إلى 284.94 مليار دج سنة 1996، ثم ارتفعت إلى 342.56 مليار دج سنة 1998 أي بمعدل 49.55 % لتصل سنة 2000 إلى 362.41 مليار دج، أما في سنة 2003 فقد قدرت حصيلة الجباية العادية بـ 562.87 مليار دج أي بمعدل 30.46 % ثم أصبحت تقدر بـ 664.80 مليار دج سنة 2005، وحسب تقارير قانون المالية لسنة 2006 فإن حجم الزيادة في الحصيلة الضريبية قدر بـ 80.85 مليار دج لتصل سنة 2008 إلى 754.8 مليار دج، وتبقى الحصيلة الضريبية العادية في تزايد خلال السنوات اللاحقة إلى غاية 2014، حيث أنه من الملاحظ أن الإيرادات الجبائية العادية في حالة تطور حيث نلاحظ أن الجباية العادية فاقت الجباية البترولية وهذا من خلال جهود الدولة الرامية للرفع من حصيلتها -الجبائية العادية- وإحلالها محل الجباية البترولية، إذ أن تقديرات هذا المورد لا تركز على عوامل داخلية بل هي رهينة عوامل خارجية تتمثل أساس في أسعار المحروقات التي تخضع للتقلبات السعرية في الأسواق الدولية.

إذ أن الإيرادات الجبائية المحققة فعلا هي خلاف المعطيات الموجودة في الجدول وذلك راجع إلى التغيرات الاقتصادية والاجتماعية كزيادة عدد السكان والتضخم مثلا.

وفي الأخير نستنتج بشكل عام أن المردودية الجبائية العادية كانت ضعيفة ومحدودة، حيث لم تتطور بالشكل الذي يبرز فعالية التمويل الجبائي المستهدف من هذه الإصلاحات، وبالتالي هدف إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لم يتحقق بل العكس، فقد لوحظ استمرار المراهنة الخطيرة على الثروة البترولية دون مراعاة الضوابط الأساسية والقيود الموضوعية التي تشتمل هذا المورد الاستراتيجي.

الفرع الثاني: آثار الإصلاح الضريبي على بعض المؤشرات الاقتصادية:

إن مقدار الضريبة المقتطع من دخل المكلف هو الذي يحدد آثار الضريبة في نشاط الأفراد من حيث الحجم والتنوع.

1- آثار الإصلاح الضريبي على الإنتاج:

تؤثر الضريبة على أصحاب الدخل المحدودة والمتوسطة، وهذا يؤثر بدوره في الإنتاج بالنقصان، ويتأثر أيضا الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية، فعرض رؤوس

الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار، وكما نعلم فإن الضرائب تؤدي إلى نقص الإدخار وقلة رؤوس الأموال الإنتاجية، فإنه يتأثر بمقدار الربح المحقق، فإن كان فرض الضريبة يؤدي إلى تقليل الربح فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها، أما إذا ازداد الربح فيزيد الطلب عليها.

كذلك فإن فرض الضريبة يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى قليلة العبء الضريبي مما يؤثر على النشاط الاقتصادي.

2- آثار الإصلاح الضريبي على الاستثمار:

يلعب الاستثمار دورا بارزا وحقيقيا في أي نظام اقتصادي، والأسلوب الأكثر ملائمة والأكثر عقلانية في الإنعاش الاقتصادي، ويتجلى بوضوح في الاستثمارات الضخمة المنجزة فضلا عن تلك الاستثمارات الصغيرة، ويرجع هذا إلى الحاجة الملحة لعملية التنمية السريعة، وهنا يبرز تدخل الدولة في عملية الاستثمار عن طريق سياسة الضرائب والإعانات والتحفيزات، فالاستثمارات ذات الحساسية العالية لشرائح الضرائب وأساليب التنسيق الضريبي المطبقة بين دولتين أو أكثر.

وتعتبر الضرائب المباشرة وغير المباشرة أحد وسائل جذب أو طرد أو تحجيم نشاط الاستثمار، وهذا ما يجعل الإصلاح الضريبي من القضايا في ميدان الاستثمار، وكلما زاد عدد الشركات والاستثمارات الوافدة المباشرة كلما زادت الأهمية النسبية لدور الضرائب وأساليب إدارتها.

3- آثار الإصلاح الضريبي على التوزيع:

قد ينتج على الضريبة أن يعاد توزيع الثروة والدخل بشكل غير عادل لصالح الطبقات الغنية على حساب الفئات الفقيرة، ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، باعتبارها أشد عبئا على الفئات الفقيرة.

أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الادخار، ومما هو جدير بالذكر أن الطريقة التي تستخدمها الدولة لتحصيل الضريبة تؤثر على نمط التوزيع، فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة، بمعنى تحويل الدخل من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل، بحيث تستفيد منها الفئات الفقيرة، فإن هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل¹.

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص: 172، 174.

خلاصة الفصل :

بناء على ماسبق نصل الى القول ان النظام الضريبي الجزائري لم يتمكن من تحقيق الاستقرار مما ادى الى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات بالاضافة الى تعقد النظام الضريبي .

ضمن هذا المجال نلاحظ سنويا صدور تعديلات ضريبية تستهدف تحقيق الكفاءة والعدالة.

بالنسبة للجزائر فان الاصلاح الضريبي لسنة 1992 جاء لمواكبة الاصلاحات المنتهجة مع نهاية الثمانينات وبداية التسعينات والانتقال من الاقتصاد الموجه نحو اقتصاد السوق ، بهدف الحد من العجز الموازي والنهوض بالاستثمار وتسريع النمو الاقتصادي

اذ يعتبر الاصلاح في الجزائر اصلاحا تدريجيا ، بحيث لم تستقر الضرائب المنبثقة لسنة 1992 اذ لم تخلوا قوانين المالية السنوية التي تلت سنة 1992 الى يومنا هذا من تعديلات ضريبية وصدور قانون الاجراءات سنة 2002 بالاضافة الى التعديلات التنظيمية في شكل مراكز الضرائب والمديرية العامة للمؤسسات الكبرى

الفصل الثاني : التهرب

الضريبي في الجزائر

تمهيد:

لا يخلو أي بلد مهما كانت درجة تطوره الاقتصادي من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية التي تعتبر ظاهرة عالمية، فهي لا تخص الدول السائرة في طريق النمو فقط دون أخرى، فهي ملازمة للنظام الضريبي، وتعد إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية، والوفرة المالية، والتي يستوجب محاربتها بصفة مستمرة وبمجرد اكتشافها، إذن فالظاهرة تمس بصورة غير محدودة البلدان المتطورة، والبلدان السائرة في طريق النمو، ومن السبعينيات ازدادت ظاهرة التهرب الضريبي بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي، زيادة عجز الميزانية، فإذا توصلت بعض البلدان المتقدمة بالتحكم فيها، فإن الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للبلدان السائرة في طريق النمو تسوء كثيرا بسبب النقص في القيمة، والتي يمكن أن تحدثها الظاهرة في الخزينة العمومية، لذلك سوف نتناول هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

المبحث الثالث: التهرب الضريبي (مناهج قياسه، آثاره، كيفية معالجته).

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي:

إن الضريبة من وجهة نظر المكلف بها تعتبر عبء، لذا يلجأ إلى التهرب من دفعها سواء عن طريق التجنب الضريبي ويكون ذلك عن طريق القانون بشكل منظم، أو استغلال الثغرات القانونية، أو من خلال التغيير في سلوكه، أو عن طريق التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، ويستعمل المتهرب من دفع الضريبة عدة أساليب منها التلاعب المحاسبي، وسنتناول في هذا المبحث ما يلي:

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: طرق وأساليب التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي:

إن الإدارة الضريبية هي إحدى أدوات السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها وضع القوانين الضريبية موضع التطبيق، لذلك عمدت دول العالم المعاصرة إلى تقويم هذه الإدارة بما يضمن حصيلة أكبر من الضرائب ويقلل من حالات التهرب الضريبي ومحاربة هذه الظاهرة السلبية بشتى الوسائل وعليه قدمت تعاريف عدة للتهرب الضريبي أهمها:

تعريف 01: يقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة¹.

تعريف 02: هو محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها².

¹ La structure économique d'un pays peut favoriser la forme fiscale, édité par la direction général des impôts, revenue bulletin des services fiscaux, n° 8, Alger, 1994, P8.

² ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 150.

تعريف 03: التهرب الجبائي هو الفعل الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة¹.

تعريف 04: إن التهرب الضريبي هو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، بعبارة أخرى أن المكلف يتخلص من دفع الضريبة إما بشكل كلي أو جزئي، وينتج عن ذلك آثار سيئة للخرينة العامة لكونه يقلل من حصيلة الضرائب وآثار سيئة على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب ولا يقبلونه فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه آخرون، مما يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة².

من خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي: "التهرب الجبائي هو تملص المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أي مخالفة صريحة لنصوص التشريع الجبائي، كما يمكن تعريف التهرب الجبائي حسب اختلاف شرعيته من عدمها إلى نوعين:

- التهرب الجبائي المشروع.
- التهرب الجبائي غير المشروع.

وهذا ما سوف نتطرق إليه في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي:

لتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وعلى هذا الأساس نميز بين شكلين للتهرب الضريبي هما:

- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي³.

¹ C. R Masson, la nation d'érosion fiscal en droit enterm français, L.G.A.T, Paris, 1990, P181.

² شهادة الخطيب خالد، شامية أحمد زهير: أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، 2005، ص 215.

³ La structure économique d'un pays peut favoriser la forme fiscal, (op-cit)

أولاً: التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):

01-تعريفه:

يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم¹.

ويقصد أيضا بالتهرب الضريبي المشروع هو ذلك التهرب الذي لا يتضمن أية مخالفة قانونية وذلك بالاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي نتيجة عدم صياغة بعض الأحكام القانونية بدقة، وبهذا لا يترك المكلف أي مخالفة قانونية وبالتالي لا يمكن ملاحظته أو فرض أي عقوبة عليه².

02-أشكال التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

بناء على تعريف القانون للتهرب المشروع، فإن المكلف بالضريبة باستطاعته أن يتهرب من دفع الضريبة باتخاذ شكلين هما:

2-1- التهرب المنظم من طرف القانون:

إن هذا النوع من التهرب يكون مقصودا من جانب المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية، أو الاجتماعية، كأن تفرض ضريبة الدخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية، كما تستثنى منها بعض المؤسسات، أو كأن يقوم المشرع بفرض ضريبة على سلع استهلاكية معينة، لأجل منع استهلاك هذه السلع.

وفي كل الحالات، فإن الفرض لا يكون معرضا لدفع أية ضريبة، طالما لم يقم بالواقعة المنشئة لها³.

2-2- التهرب عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون:

قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي، وهو ناتج عن إهمال المشرع، في هذه الحالة يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع الضريبي، ومن أجل ذلك قد يستعين المكلف بأهل الخبرة و الاختصاص لاكتشاف تلك الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح

¹ Paul marie gandemet, précis de finances publique, édition Montchrestien, Paris, 1970, P314.

² محمد طاقة، هدى العزاري، مرجع سبق ذكره، ص 118.

³ 66.

الصناعية والتجارية بالتوصل إلى إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة نشاطه تجارية من الناحية الاقتصادية.

يتضح مما سبق أن التجنب الضريبي لا يعتبر تهربا حقيقيا، وذلك نظرا لعدم التجسد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف لاستغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي، لكن نشير أن التهرب الضريبي الناتج عن وجود ثغرات في التشريع الضريبي غير مرغوب فيه، حيث لا يسعى المشرع من خلاله تحقيق أي هدف عكس الحالات الأخرى، لذلك يجب معالجة الثغرات لتحسين فعالية النظام الضريبي، صف إلى ذلك رغم احترام هذا التهرب الإطار الشرعي (إلا أنه يظهر نقص في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي)¹.

2-3 تهرب ضريبي ناتج عن تغير سلوك المكلف:

وذلك من خلال بعض السلوكات التي يتخذها المكلف بفرض الضريبة والتي تتمثل فيما يلي:

- الامتناع من استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

نلاحظ أن هذا التهرب يرتكز على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة².

ثانيا: التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي):

01-تعريفه:

لقد عرف "Andrée Brilari" الغش الضريبي على أنه: "التخفيض والامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة و نماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات.

¹ André Mergairaz, la fraude fiscale et ses succédancés, deuxième édition, suisse, 1977, P25.

² Paul Marie Gnademet, (op-cit)

كما يعرف أنه التهرب غير المشروع إذ يلجأ المكلف إلى وسائل احتيالية، تدليسية قصد التملص من دفع الضريبة المفروضة عليه كليا أو جزئيا¹.

02-أنواع التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):

يمكن تصنيف الغش الضريبي حسب عدة معايير منها:

- درجة التعقد، ووفقها يمكن التمييز بين:

* الغش البسيط: وهو يتعلق بعدم انتظام أو نسيان أو عدم دقة بحسن نية أو من دون إرادة صريحة لمخالفة القانون، وهو شائع كنسيان بعض عناصر الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة.

* الغش المصنف: وهو السعي صراحة إلى تضليل الإدارة الضريبية سواء بتقديم تصريح خادع أو الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي.

- المعيار الجغرافي، ووفقه يمكن التمييز بين:

* الغش على المستوى الوطني: وهو الذي يحدث داخل حدود الدولة الواحدة، بحيث يجد الممول نفسه أمام السلطات الضريبية لدولته.

* الغش الدولي: ويتميز بأن مجال تنفيذه أوسع، وهو عبارة عن ممارسات وتصرفات تهدف إلى التخلص من العبء الضريبي لعدد من الدول².

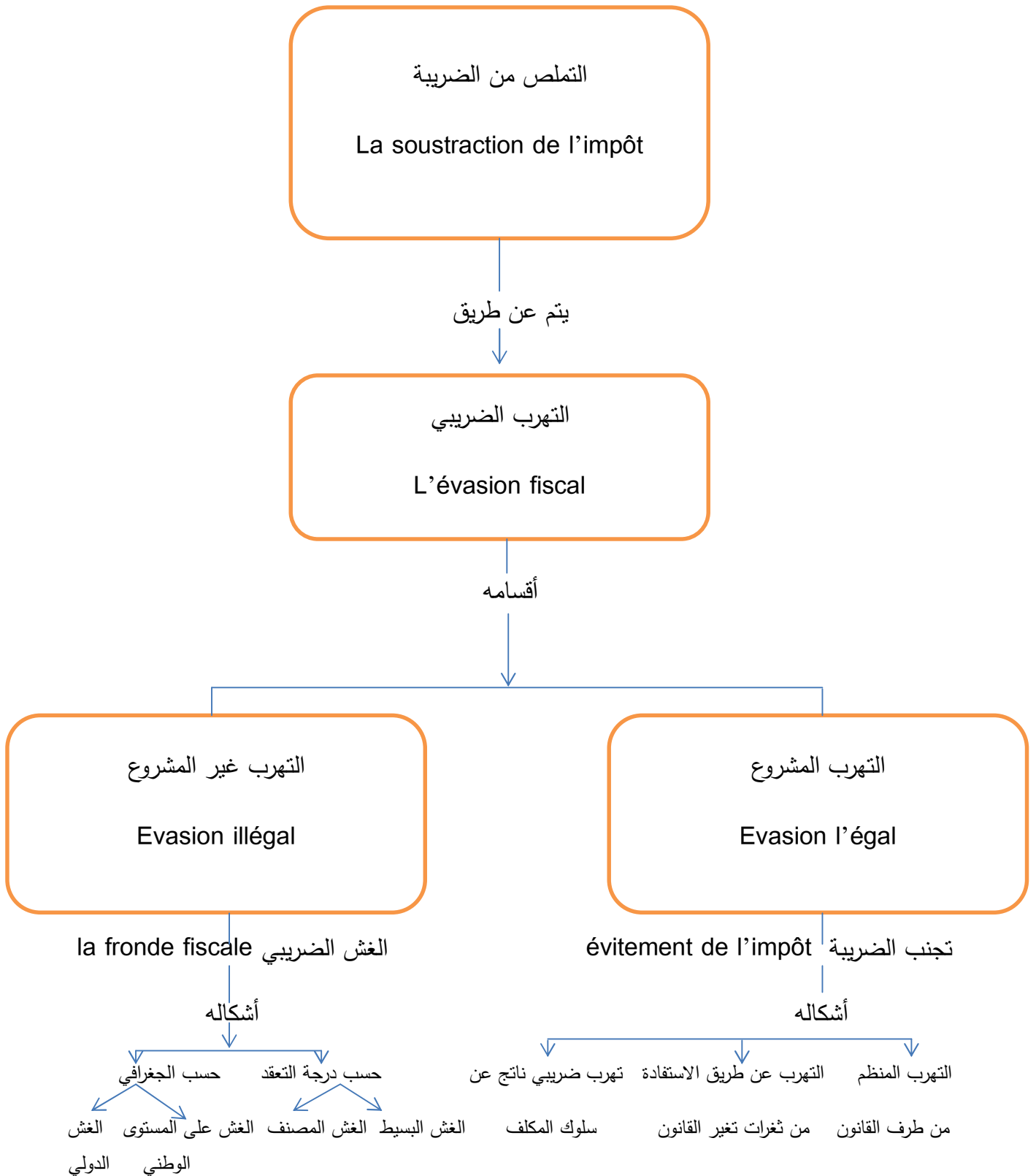
وفي الأخير فإن التهرب من الضريبة، سواء كان تجنباً أو غشاً، يحول دون أن تؤدي الضريبة وظيفتها الأساسية إلا وهي تزويد السلطات العمومية بالإجراءات اللازمة لمتابعة مسار التنمية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، ومساعدتها في التأثير والتحكم في الأنشطة الاقتصادية.

وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

¹ Andrée Brilari, 2eme éditin, dallez, Paris, 1992.

² عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 218.

شكل رقم 01_02: انواع التهرب الضريبي



المصدر: قارة ملاك، مرجع سبق ذكره ص : 68.

المطلب الثالث: طرق وأساليب التهرب الضريبي:

ليس هناك في الحقيقة إمكانية لحصر كل أشكال التهرب من الضريبة حصرا دقيقا وشاملا، إذ أن الباب في هذا المجال من مجالات النشاط مفتوحا امام تقنن واختراع المتهربين فتختلف فئات المكلفين في سعيهم للتخلص من أعباء الضريبة متخذين بذلك عدة طرق حسب كل فئة، فمنهم من يعتمد على التلاعب المحاسبي الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة، وتخفيض الإيرادات من جهة أخرى، ومنها من يعمل على استغلال الثغرات القانونية، والمادية من جهة أخرى، وذلك من أجل الوصول إلى غاية واحدة، وهي التملص من الالتزامات الضريبية.

أولاً: التلاعب المحاسبي:

إن التهرب عن طريق التلاعب يتم بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار، والسجلات والحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية، ومثل ذلك اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع، أو توزيع الأرباح على شركاء وهميين، بقصد التقليل من الإيرادات، وزيادة النفقات أو اللجوء إلى إتلاف وإخفاء الدفاتر والسجلات والمستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة¹.

من هذا نخلص إلى أن التلاعب المحاسبي يتم إما بتضخيم التكاليف، أو بتخفيض الإيرادات، أو هما معا.

1- تضخيم التكاليف:

إن من أبرز الطرق وأكثرها استعمالا في الغش الضريبي هي تضخيم الأعباء والتكاليف، وبالتالي تقليص الربح الحقيقي الذي يؤدي بدوره إلى إخفاء جزء كبير من الوعاء الضريبي، وهي الغاية التي يسعى إليها المكلف، وإن عملية تضخيم التكاليف تكمن أساسا في ملفات المستخدمين، ووظائف وهمية وتسجيل نفقات غير مبررة، وكذا الحساب الخاطيء للاستهلاكيات، بالإضافة إلى العديد من الأساليب المتنوعة الأخرى.

¹ نوي نجاة: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص9.

2- تخفيض الإيرادات:

تعتبر طريقة التقلص، أو التجاهل لبعض الإيرادات في التقييد المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف لتقليل قيمة الضريبة، حيث أنه بذلك يعطي قيمة لأرباحه أقل بكثير مما هي عليه فعلا، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيمة معتبرة¹.

ثانيا: ثغرات القانون والعمليات المادية:

يعتبر الغش الضريبي باستخدام ثغرات القانون والعمليات المادية أكثر دقة وتنظيما، حيث يمارس المكلف في الخفاء أنشطة من المفروض قانونيا أن تخضع لضرائب معينة، وهذا دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بذلك.

1- الغش عن طريق العمليات القانونية (ثغرات القانون):

ويكون بخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضع القانونية الحقيقية، بتكليف خاطئ لحالة ما، كتميرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع مثل تسجيل عملية بيع على أساس أنها هبة، كما يمكن التهرب على إثر عمليات وهمية كلجوء مؤسسة ما لشراء بضاعة بدون فاتورة بسعر أقل مما هو متداول في السوق، ثم تقوم هذه المؤسسة بإصدار فواتير شراء وهمية بأسعار وتكاليف مضخمة، والقيام بتسديدها وهميا.

2- الغش عن طريق العمليات المادية:

يتم هذا عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة ماديا بالإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة للاقتطاع، فيكون الإخفاء كلي في حالة عدم الإخطار بمزاولة نشاط تجاري، صناعي أو حرفي، أما الإخفاء الجزئي فيكون بإقرار مزاولته نشاط ما، لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة كإخفاء جزء من المخزونات، أو الممتلكات².

¹ بولوخ عيسى: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004/2003، ص11.

² نوي نجا، مرجع سبق ذكره، ص11.

المبحث الثاني: أسباب التهرب الضريبي:

يرجع انتشار التهرب الضريبي إلى تضافر عدة أسباب والتي ترتبط بالمكلف نفسيا وأخلاقيا، وكذا الظروف الاقتصادية والسياسية السائدة في البلاد بالإضافة إلى أسباب تشريعية وإدارية، وسنتناول في هذا المبحث أهم الأسباب.

المطلب الأول: أسباب متعلقة بالمكلف:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

الفرع الأول: ضعف المستوى الخلقي والديني:

إن ضعف المستوى الخلقي والديني يحفز المكلفين على التهرب من أداء واجبهم الجبائي، لذا فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

الفرع الثاني: ضعف الوعي الجبائي:

يقصد بالوعي الجبائي "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين على الدولة مواجهة ما يلقي عليها من أعباء"¹، في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الجبائي، ويعتبر ضعف الوعي الجبائي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي وذلك يرجع في نظر العديد من المختصين إلى الاعتقادات الخاطئة التالية:

- اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.
- اعتقاد المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة، فهو لا يضر الآخرين.
- سوء تخصيص النفقات العمومية حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة.

¹ محمد مرسي فهمي ولطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، القاهرة، بدون دار نشر، 1990، ص

- اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام¹.

الفرع الثالث: الوضعية المالية السيئة للمكلف:

الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الجبائي لتعويض ما خسره².

الفرع الرابع: الأسباب النفسية:

الضريبة أداة لاغتصاب و افتقار الشعوب، يرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية وراثتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي مثلا في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة ونهب أموال الأفراد مما انعكس سلبا على المجتمع اتجاه فرض الضريبة اقتطاع مال بدون مقابل، بل وهذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها³.

المطلب الثاني: الأسباب الاقتصادية والسياسية:

من العوامل التي تفسح المجال أمام التهرب الضريبي هي الظروف الاقتصادية للمكلف، وبالإضافة إلى الحالة الاقتصادية والسياسية المحيطة به.

الفرع الأول: الأسباب الاقتصادية:

يعتبر اقتصاد كل دولة محددًا برصيد المعني من القطاع الضريبي فالحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة لها دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي ونذكر أهم الأسباب الاقتصادية:

1- الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية العامة:

وتتفاوت هذه الأسباب خلال فترات الركود والرخاء، وكذلك تبعا لحجم الاقتصاد الموازي، وفيما يلي سوف نحاول تفصيل هذه الحالات:

¹ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، الخروية، 1995، ص 250.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 250.

³ حسين عوض الله زينب، مبادئ المالية العامة الدار الجامعية، بيروت، لبنان، ص 187.

1-1 فترات الركود والرخاء:

إذ تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها المكلفون تأثيرا معتبرا، فكلما كانت الظروف الاقتصادية جيدة، تنتعش الأسواق وتزيد المداخيل وتستقر الأسعار، مما يؤدي إلى تحسن المستوى المعيشي للأفراد، وتخفض نسبيا محاولاتهم للتهرب من الضرائب مقارنة بظروف الركود، حيث يقل الإنتاج وترتفع الأسعار وتخفض المداخيل، فيصعب على المكلفين الوفاء بالتزاماتهم الجبائية، مما يؤدي بهم إلى استغلال كل الطرق المتاحة لهم للتهرب منها.

ولهذا تبرز أهمية تخفيف العبء الضريبي في هذه الفترات، وعدم استخدام أساليب التقدير الجزافي¹.

1-2- حجم الاقتصاد الموازي:

إذ أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار ظاهرة الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب، وذلك بسبب عدم ضبط سوق السلع والخدمات، وعدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات².

كما أن اتساع السوق الموازي يدفع بالمكلفين الملتزمين بواجبهم الجبائي إلى التوقف عن دفع الضرائب المستحقة عليهم، بهدف استعادة المبالغ التي قد خسروها من جراء المنافسة غير المشروعة التي فرضها عليهم السوق الموازي، كما أن هذا الأخير لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى.

2- البنين الاقتصادي واختلاف طبيعة المداخيل:

فطبيعة النشاط الاقتصادي تعتبر عاملا يتحكم في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وكذلك الحال بالنسبة لطبيعة المداخيل السائدة، وذلك كما يلي:

1-2 طبيعة البنين الاقتصادي:

إن حجم التهرب الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى باختلاف بنينها الاقتصادي، ففي الدول التي تحتل فيها الزراعة مكانة هامة، تزيد نسبة التهرب بصفة عامة، حيث تصعب رقابة الدخول الزراعية¹، كذلك

¹ المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الجزء الثاني، الدار الجامعية، بيروت، 2000، 97.

² ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، ط1، 2004، 16.

يقال التهرب الضريبي في الصناعة عنه في التجارة، نظرا لصعوبة إخفاء عملية التصنيع التي تستوجب استخدام أدوات إنتاجية متعددة، وتفترض المرور على عدة مراحل، في حين يسهل إخفاء عملية البيع لأنها عملية منفردة.

كما أن التهرب الضريبي أقل في المشاريع الكبيرة قياسا بالمشاريع الصغيرة².

لأن الأولى تستخدم عددا كبيرا من العمال والموظفين، فيصبح تهربه مكشوف أمام المصالح الضريبية.

2-2- طبيعة المداخل:

فإذا كانت المهن ذات الأجر هي الأكثر شيوعا في دولة معينة، فإن ظاهرة التهرب الضريبي تكون قليلة الأهمية ومحدودة الآثار، وبالعكس، فكلما كانت المهن الحرة (كالتجارة والصناعة والمحاماة والعيادات الطبية) مهمة، كلما زادت فرص التهرب الضريبي³ ففي المهن ذات الأجر يمكن للإدارة الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بأجر المكلف من جهة عمله، كما يمكن للإدارة الاعتماد على طريقة اقتطاع الضريبة من المنبع، ولا شك من أن اتباع هذه الإجراءات يقلل من حالات التهرب، ولكن هذه الإجراءات المحكمة غير ممكنة التطبيق في المهن الحرة، حيث صعب على المصالح الضريبية فرض رقابتها على النشاط طول الوقت وعلى كافة المكلفين، ولذلك يكثر فيها التهرب الضريبي.

وفي الجزائر تمثل الضريبة على الأجر ما يقدر بنسبة 10% من مجموع الحصيلة الضريبية الإجمالية سنة 2005، وهي نسبة ضئيلة نسبيا نتيجة لانخفاض الأجر وسيادة المؤسسات والمشاريع الكبرى تمثل ما يقارب 70% من الحصيلة الضريبية الإجمالية لنفس السنة⁴.

الفرع الثاني : الأسباب السياسية:

وهذا يرمي بالبلاد إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب الضريبي وهذا لإحساسهم بضعف السلطة العامة وعجزها عن استغلالها الأمثل للموارد، وبالإضافة إلى إحساس المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي السائد في البلد¹.

¹ زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص 186.

² صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، ط1، لبنان، 1987، ص 116.

³ منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، بدون بلد، 1994، ص 182.

⁴ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2006.

المطلب الثالث: الأسباب التشريعية والإدارية:

لعل من أهم أسباب التهرب الضريبي مدى ما تنطوي عليه الضرائب من عبء يزيد على توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله، بالإضافة إلى ذلك سببان رئيسيان للتهرب والغش الضريبي، يتعلق الأول بالتشريع والثاني بالإدارة الضريبية.

الفرع الأول: الأسباب التشريعية:

وتتمثل في النقائص التي تحتويها القوانين الضريبية وعدم صياغتها بشكل محكم، وافتقارها للمختصين، مما يساعد على إيجاد ثغرات ينفذ من خلالها المكلف ويتخلص من الضريبة، دون أن تنص هذه القوانين على عقوبات تصرف المكلف عن التهرب الضريبي.

1-1 الثغرات القانونية:

أن فرض الضرائب على أساس المظاهر الخارجية مثل الضرائب على العقارات مثلا يجعل تقييم القاعدة الضريبية أمرا سهلا، غير أن الإشكال يقع في حالة فرض الضرائب على أساس المقدرة التكلفة الحقيقية، فنتيجة لمنح إعفاء من الضرائب على بعض الأنشطة والداخلية الدنيا، فتح ذلك ثغرات عميقة، حيث برزت عدة صعوبات في تكييف الحالات المالية، وتفاقم التهرب الضريبي².

1-2- عدم تضمن القوانين عقوبات فعالة:

حيث يقرر الأفراد ما إذا كان من الأفضل ارتكابهم للتهرب الضريبي بمقارنة التكلفة بالعائد، ويمثل العائد الفوز بعوائد مالية تتمثل في مبلغ الضرائب المدخر بعد التهرب من الضريبة³ وأما التكلفة فهي تتمثل في الغرامة المالية التي تطبق على المتهم إذا ما أثبت عليه التهرب الضريبي، أو تكلفة الوقت الذي سيخسر الفرد إذا سجن بسبب التهرب الضريبي، أو الوقت الذي يمنع من خلاله من ممارسة نشاط اقتصادي، ولذلك فإن للعقوبة دور كبير في حجم التهرب الضريبي، فكلما كانت العقوبة صارمة واحتمال الكشف عن التهرب الضريبي مرتفعا، أدى ذلك إلى تراجع الأفراد عن محاولاتهم للتهرب من الضرائب، خشية منهم الوقوع بين أيدي العدالة والاضطرار إلى تحمل العقوبة المفروضة.

¹ زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص 188.

² صباح نعوش، مرجع سبق ذكره، ص 119.

³ عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 114.

كما أنه وكلما كانت العقوبة مخففة، أدى ذلك إلى مغامرة المكلف للتهرب من الضرائب وتحقيق مكاسب تعادل الضرائب المتهرب منها.¹

الفرع الثاني: الأسباب الإدارية:

وهي الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية وتتمثل في:

تعتبر الإدارة الجبائية أداة لتنفيذ النظام الجبائي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، وذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الجبائية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الجبائية والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي الإدارة الجبائية، والتي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة وتندرج ضمن الفساد الاقتصادي، ولازالت الإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من قلة الأداء الجبائي وبعبارة كل البعد على المعايير الدولية، ومن أسباب ذلك ما يلي²:

✓ غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الجبائية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، التسيير بالأهداف... الخ.

✓ غياب الجهود الفعلية للتعريف بالنظام الجبائي عبر وسائل الاتصال المختلفة بغية نشر الوعي الجبائي لتفادي عدم التحضر الجبائي للمكلفين.

✓ ضعف التكوين في المجال الجبائي، والاعتماد الكلي على مضامين النظام الجبائي الفرنسي دون سواه.

✓ سيادة الأساليب الكلاسيكية في معالجة الملفات الإدارية، إذ لا زالت أغلب المصالح تعتمد على الطريقة اليدوية البطيئة³.

¹ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، مرجع سابق، ص 184.

² عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 251.

³ أحمد جامع، علم المالية، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص 248.

المبحث الثالث: مناهج قياس التهرب الضريبي، أثاره، ووسائل معالجته:

إن التهرب الضريبي يخلق آثار هامة، هذه الآثار جعلت معظم الدول تلجأ إلى قياسه مستخدمة في ذلك مناهج عديدة من أجل معرفة كيفية التعامل معه، كما أنه يستوجب إجراءات صارمة لمحاربه.

المطلب الأول: مناهج قياس التهرب الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة منتشرة في جميع أنحاء العالم، تتباين حدته من دولة إلى أخرى تبعاً لتطور مستوى الإدارة الضريبية وارتفاع مستوى الوعي الضريبي، إلا أن قياسه يطرح مشكلات عديدة تجعل من الصعب الوصول إلى رقم دقيق لحجم الغش أو التهرب في أي بلد من البلدان، ولهذا هناك مجموعة من المقاربات المعتمدة لقياس مستوى التهرب الضريبي منها:

الفرع الأول: تقديرات الاقتصاد السري:

يتضمن الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخل المصرح بها جباثياً، وغير المأخوذة بعين الاعتبار في الإحصائيات والمحاسبة الوطنية، وتمارس هذه النشاطات على مستوى المناطق الحضرية والمناطق النائية الصعبة الدخول والتوغل، وهذا بدون علم المصالح الضريبية.

ويمكن الاقتصاد السري من حساب حجم التهرب الضريبي، لأن كل النشاطات التي تكون في هذه السوق نقلت من المصالح الضريبية وتخرق القوانين.

ويتم تقدير الاقتصاد السري على أساس معطيات الناتج الوطني الخام (PNB)، حيث يضم المداخل غير المدرجة، وذلك حسب المنهج النقدي.

1- المنهج النقدي:

لقياس حجم التهرب الضريبي وفقا لهذا المنهج فإننا بصدد ما يلي¹:

1-1 متغير المعدل الثابت:

هذا المتغير مبني على فرضية وجود معدل نقدي يبقى ثابت، وذلك في غياب الاقتصاد السري، ومن أجل تطبيق هذا المتغير يستوجب تحديد السنة القاعدية (المرجعية) التي يجب أن تكون مميزة بغياب الاقتصاد السري، وحساب المعدل النقدي (الثابت) المناسب، والذي تقارن به الأسعار النقدية للمراحل المدروسة.

وفي حالة ما يكون المعدل النقدي لسنة معينة أو مرحلة معينة أكثر من السنة المرجعية، تصبح هذه الكتلة النقدية الزائدة هي نتيجة نشاطات الاقتصاد السري.

ونستطيع إذن تقدير حجم نشاطات الاقتصاد السري بالرجوع إلى الفرضيات المتعلقة بسرعة دوران النقود، ونستطيع حينها الحصول على حجم التهرب الضريبي عن طريق ضرب حجم الاقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

ويمكن تلخيص هذه المعدلات فيما يلي:

$$AEST = (M_2 - M_1) \cdot PNB / M_2$$

حيث:

AEST: حجم الاقتصاد السري

M₁: الكتلة النقدية للسنة المرجعية.

M₂: الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

(M₂ - M₁): الكتلة النقدية الزائدة

PNB: الناتج الوطني الخام

¹ رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر (1996-1992)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999 .29

PNB/M₂: سرعة دوران النقود خلال السنة المدروسة.

يكون بذلك حجم التهرب الضريبي VFF كما يلي :

$$VFF = \left\{ \frac{[(M_2 - M_1) \cdot PNB]}{M_2 \cdot Tm} \right\}$$

حيث Tm: المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

لكن يوجد لهذا المنهج العديد من الانتقادات أولها:

- هشاشة الفرضيات التي يعتمد عليها.

- فرضياتها غير واقعية حيث تكون سرعة دوران النقود نفسها في الاقتصاد المتوازي والاقتصاد

الرسمي¹.

2-1 متغير المعادلة النقدية:

يبنى هذا المتغير على فكرة وجود علاقة مباشرة بين الجباية والاقتصاد السري، فحسب هذه الطريقة فإن

الاقتصاد السري هو النتيجة المباشرة للضرائب المرتفعة.

وبغرض حساب مدى تأثير الجباية على الاقتصاد السري، يجب العمل بمعادلة طلب العملة، التي تدخل

"متغير الجباية" أو المتغير الضريبي.

وقبل حساب حجم الاقتصاد السري، لابد من حساب سرعة دوران العملة القانونية أو الشرعية وتحسب كما

يلي:

$$AEST = (M_3 - M_2) \cdot PNB / M_0$$

(M₃ - M₂): العملة الغير شرعية.

M₀: العملة الشرعية.

PNB / M₀: سرعة دوران العملة القانونية.

وبذلك يصبح حجم التهرب الضريبي كما يلي:

¹ رضا بوعزيزي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

$$VFF = \left[\frac{(M_3 - M_2) \cdot PNB}{M_0 \cdot Tr} \right]$$

مع افتراض أن سرعة دوران النقود الشرعية هي نفسها العملة الشرعية.

وثاني الانتقادات التي وجهت لهذا المنهج هي أنه لا يراعي إلا الغش الضريبي الناتج عن توظيف العملة والاقتصاد السري، ويهمل الصورة الأخرى للغش، كالاستفادة من إعفاءات لا أساس لها.

الفرع الثاني: تقديرات عدم الالتزام الضريبي:

تعتمد هذه الطريقة على تقدير الحصيلة الضريبية التي يمكن المفروض تحصيلها من عدد معين من المكلفين الذين امتنعوا عن الالتزام بواجباتهم الضريبية، وهذه الطريقة تركز على (04) مناهج أساسية هي:

- منهج الضريبة القانونية المحتملة.
- منهج نسبة الضريبة الثابتة.
- منهج الإعفاءات الضريبية.
- منهج الرقابة الجبائية.

1- منهج الضريبة القانونية المحتملة:

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك نتخذها كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، وبمقارنة هذه الأخيرة مع حجم الضريبة المحصلة فعلا فنتحصل على حجم التهرب الضريبي، كما توضحه المعادلة التالية:

$$INP = PLF - PFR$$

حيث:

INP: الضريبة المتهرب منها.

PLF: الضريبة القانونية المحتملة.

PFR: الضريبة المحققة.

وقد وجهت لهذا المنهج العديد من الانتقادات نوجزها فيما يلي:

إن هذا المنهج يهمل الاقتصاد السري، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير الرسمي لإجمالي الناتج الوطني.

ويتطلب هذا المنهج إتزام ووعي ضريبي عال جدا، ووجود إدارة ضريبية لها درجة من الكفاءة والقدرة على التحصيل، وهو شرط لا يتوفر دائما¹.

2- منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة، كما توضحه المعادلة التالية:

$$VFF = POES - POR$$

حيث:

VFF: حجم التهرب الضريبي.

POES: مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة.

POR: مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية.

ولإيجاد الضريبة التقديرية، نحدد سنة مرجعية، بحيث يكون فيها التهرب الضريبي في حده الأدنى، ثم نطبق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي، الخاص بالسنة المرجعية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة.

ولقد وجهت لهذا المنهج كذلك بعض الانتقادات منها:

- يسمح هذا المنهج بتقدير حجم التهرب الضريبي الإضافي وليس التهرب الكلي، لذلك يفيد في إبراز مدى تدهور أداء الإدارة الضريبية.

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 25.

- تتوقف صحة قياس التهرب الضريبي على مدى صحة اختيار السنة المرجعية فإذا قدمت هذه السنة أرقاما مرتفعة لإجمالي الناتج الداخلي، فإنه سوف يؤدي إلى تضخيم حجم التهرب الضريبي¹.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي يمكن اعتباره حائلا دون تحقيق أحد الأهداف القاعدية والأساسية للضريبة، والمتمثل في الهدف المالي، وكذلك الأهداف الأخرى الاقتصادية والاجتماعية، كما هو متفق عليه عند أغلب الاقتصاديين والمشرعين للضريبة، وعلى ضوء ذلك يمكن حصر الآثار السيئة للتهرب الضريبي في المجالات التالية: المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، إضافة إلى الآثار النفسية التي يخلفها.

الفرع الأول : الآثار المالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد².

المالية، وبالتالي خسارة مالية للخزينة العمومية، والتي تظهر في الفرق بين الإيرادات المتوقعة، والإيرادات المحققة في الميزانية العامة للدولة³، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.

الفرع الثاني : الآثار الاقتصادية:

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب:

بالنسبة للاستثمار: فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية.

¹ رضا بوعزيزي، مرجع سبق ذكره، ص 36.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 160.

³ محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 119.

بالنسبة للاادخار: فانخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

بالنسبة للمنافسة: يعمل التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق.

كما يضر التهرب الضريبي بإنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التهرب إلى توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها التهرب الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة، وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة، بالإضافة إلى الإخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية.

وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي للجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي¹.

الفرع الرابع: الآثار النفسية:

التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويققل الثقة بالإدارة المالية، فتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي².

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 160-161.

² 86.

المطلب الثالث: وسائل معالجة التهرب الضريبي:

من خلال ما سبق فقد لاحظنا أن للتهرب الضريبي آثار ضارة من عدة جوانب، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة، وذلك على المستوى الوطني والدولي، ويتم ذلك من خلال معالجة أسبابه، وفي هذا المجال سنستعرض العناصر التالية:

✓ على المستوى المحلي: تتمثل المعالجة المحلية في إجراءات عديدة منها:

1- تحسين فعالية النظام الضريبي: يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي

لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب، وذلك بمراعاة ما يلي:

- تبسيط النظام الضريبي: يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعدّد التشريع الضريبي ككثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعدّد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

- إرساء نظام ضريبي عادل: يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل¹.

وذلك من خلال مراعاة ما يلي²:

- الأخذ بمبدأ الشخصية الضريبية.
- شمولية الضريبة.
- اعتدال معدل الضريبة.
- تجنب الازدواج الضريبي.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع

² غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، دار البيارق، عمان، الأردن، 2003 .345

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.

- تحسين التشريع الضريبي: إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمتربط، عليه أن يتجنب الثغرات التي تترك مجالاً للتهرب وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي، وعليه سد منافذ التهرب، ضف إلى ذلك يجب إدخال المرونة على قواعد القانون الضريبي، حتى نتمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة ومدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.

2- تحسين الجهاز الإداري الضريبي:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع، كما أن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه تحويل ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفء باستطاعته تحويل ضريبة سيئة إلى أسوأ منها، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة.

3- تحسين الإمكانيات البشرية:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلّة عدد موظفيها، ونقص كفاءتهم المهنية، وفي ظل هذا الاختلال بين وظائف الإدارة وإمكانياتها البشرية أصبح من المهم تحسين كفاءة الموظفين، وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي¹.

- تحسين الإمكانيات المادية: إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة

¹ علي مقداد، مدخل إلى علم الضرائب، دار المنشورات الحقوقية، 1980، 80.

لمختلف الملفات المعنية، مما يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، كإدخال الإعلام الآلي الذي أصبح ضرورة حتمية يفرضها الواقع حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي.

- تنظيم الإدارة الضريبية: إن تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ لامركزية الإدارة يهدف إلى فسح المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية، وضمان سرعة وفعالية في العمل وذلك بتدعيم الإدارات المكلفة بحماية الضرائب بإعداد كفاية من العاملين الكفوئين وتزويدها بأحدث الوسائل في المحاسبة الضريبية أي أن مكافحة التهرب الضريبي تعني قبل كل شيء وجود أداة ضريبية عالية الكفاءة.

4-تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف:

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر الموجودة بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل حالات التهرب، وذلك بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية بعيداً عن العداوة والحساسيات وقصد تحسين تلك العلاقة يجب مراعاة الإجراءات التالية:

- نشر الوعي الضريبي.

- تكوين وإعلام المكلف.

- تحسين العلاقات الإنسانية.

5-تحسين الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراءً ضرورياً لمكافحة التهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة، وذلك نظراً لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة، وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية على ما يلي¹:

- تنظيم الإطار القانوني للمراقبة الجبائية.

- تعدد أشكال الرقابة الجبائية.

- أهمية الغرامات والعقوبات الجبائية.

✓ على المستوى الدولي:

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

1- الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج: ذلك بتقديم إقراراتهم المالية عن دخولهم وإراداتهم المحققة أو الموجودة في الخارج، وإحكام الرقابة على تلك الإقرارات والاطلاع على ملفات الأفراد وأموالهم التي تعمل بها المصارف، أو تتم بواسطة هذه المصارف بخصم الضرائب المستحقة على عملائها وتوريدها للخزينة العامة مباشرة.

2- الاتفاقات الدولية: لمكافحة التهرب الدولي بصورة فعالة تقتضي تعاوننا بين الدول صاحبة الشأن

(أي بين الدول التي يتم التهرب منها والدول التي يتم التهريب إليها).

ويتم تنظيم هذا التعاون في الوقت الحاضر بصورة أساسية في إطار الاتفاقات الدولية والمعاهدات الثنائية التي تعقد عادة بين دولتين متجاورتين بغية توسيع سلطة الرقابة الضريبية إلى خارج الحدود الإقليمية للدولة، وتلتزم الدولتان المعنيتان بموجب هذه الاتفاقات بأن تتبادل ما لديها من معلومات تفيد في فرض الضرائب المختلفة وتحصيلها ومنع التهرب منها، كما تسمح هذه الاتفاقات للدوائر المختصة بالاطلاع على نشاط رعاياها في الدولة الأخرى، فتحد بذلك من تهريب الأموال إلى الخارج، وقد يتجاوز ذلك التعاون مجرد تبادل المعلومات إلى المساعدة في الضرائب وتتبع المكلفين المتهربين من الضرائب، وعادة ما تكون هذه الاتفاقات شاملة لتنظيم تجنب الأزواج الضريبي، واهتمت بصفة خاصة بضرورة عقد الاتفاقات لمحاربة التهرب الدولي من الضرائب، وليتجنب الأزواج الضريبي، كما تم تسهيل عقد الاتفاقات الدولية من هذا النوع بين الدول عن طريق وضع مشاريع نموذجية لذلك، ومع ذلك يبدو أن مثل هذه الاتفاقات لم تحقق كل ما يرجى منها، وبالتالي فأثرها محدود، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها¹:

أ-تجد بعض الدول مصلحتها الاقتصادية في السماح للأموال الأجنبية بالالتجاء إليها، ومن الطبيعي أن ترفض هذه الدول عقد اتفاقيات لمحاربة التهرب مع غيرها من الدول بسبب ما تجنيه من أرباح ضخمة من الأموال التي تأوي إليها حتى لا تقف عقبة في وجه رؤوس الأموال الداخلة إليها، والواقع أن معاهدات مكافحة التهرب الضريبي لا تحقق الغرض منها بصورة فعالة إلا إذا كان نطاقها واسعا، بحيث تشمل

عددا كبيرا من الدول إذا يكفي أن تبقى بعض الدول خارج الاتفاق، حتى يستطيع المتهربون إرسال أموالهم إلى هذه الدول مما يفقد الاتفاق فاعليته، ومع ذلك يلاحظ أن عدد الدول التي يمكن لأصحاب الأموال تهريب أموالهم إليها تهريا من الضرائب في بلادهم يتضاءلون باستمرار بسبب ازدياد الأعباء الضريبية في كل الدول تقريبا.

ب-تتظر كثير من الدول إلى هذه المعاهدات نظرة سيئة، وترى فيها مساسا بسيادة الدولة وباستقلالها الاقتصادي والسياسي، وذلك في الحالات التي يسمح فيها لكل دولة متعاقدة بأن تباشر على أراضي الدولة الأخرى رقابة ضريبية على مواطنيها المقيمين فيها أو على أموالهم، ولذلك تتضمن المعاهدات عادة شرطا يسمح لكل دولة بفرض مثل هذه الرقابة في بعض الحالات ويقلل ذلك من فاعلية هذه المعاهدات.

ج-ترى كثير من الدول أن مثل هذه المعاهدات والاتفاقات قد تؤدي إلى إفشاء أسرار المكلفين الخاصة أو التجارية أو الصناعية أو المهنية، مما يضر بها وباقتصادها الوطني، لذلك تفرض الدخول طرفا فيها، وقد جرت العادة تقاديا لهذا الاعتراض على النص في اتفاقات مكافحة التهرب أن تكون المعلومات المتبادلة أسرار لا يجوز إفشاءها لأي شخص أو هيئة وعلى أنه لا يجوز بأي حال من الأحوال تقديم معلومات من شأنها كشف أسرار متعلقة بالتجارة أو الصناعة أو النشاط التجاري أو المهني أو الأساليب التجارية... ولاشك أن مثل هذه الشروط تقلل من فاعلية هذه المعاهدات والاتفاقات¹.

¹ أحمد يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005 203 206.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل نستنتج أن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، فلا تخلوا أي دولة مهما كانت درجة التطور الاقتصادي فيها من هذه الظاهرة، والتي تعتبر مرض مزمن لاقتصاد أي دولة، فتختلف أسباب هذه الظاهرة سواء كانت اقتصادية، اجتماعية، نفسية... الخ، مما تدفع بالمكلفين بالتملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة وذلك بالجوء إلى أساليب متنوعة سواء قانونية أو غير قانونية، وهذه أساليب متجددة تتلاءم وتتناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصال مما زاد من شدة وحدة هذه الظاهرة، لذا من العسير التحكم فيها.

رغم الوسائل المعتمدة في قياس هذه الظاهرة إلا أن النتيجة واحدة وهي ترتب آثار سلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على مستويات عدة منها الاقتصادية و المالية... الخ، وهذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من الآثار السيئة لهذه الظاهرة ومعالجتها، ولكي تقوم بذلك بكفاءة فمن الضروري على الأقل بتبسيط النظام الضريبي، ووضع نظام عادل، تحسين الجهاز الإداري وذلك على المستوى المحلي، وأما على المستوى الدولي الاطلاع على أموال الأفراد في الخارج، التوقيع على الاتفاقيات الدولية لمكافحة هذه الظاهرة.

**الفصل الثالث : معالجة
التهرب الضريبي في ظل
الإصلاحات**

تمهيد :

بعد دراستنا للجانب النظري في الفصول السابقة و عرضنا المختصر للضريبة و اهميتها في كل الميادين و بعدما قمنا بالتطرق لظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها على الاقتصاد الوطني ارتائنا بان نخصص هذا الفصل لعرض اهم الهياكل الفرعية التنظيمية للمديرية العامة للضرائب، واقع الجباية في ولاية ميلة كما تطرقنا لدور الرقابة الجبائية في التقليل من حجم التهرب الضريبي و مكافحته بالتوجه الى مديرية الضرائب لولاية ميلة، و طلبنا معلومات حول دور الاصلاحات في مكافحة التهرب الضريبي واعتمادا على معطيات من المديرية و معلوماتنا القبلية قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

المبحث الاول: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة التهرب الضريبي

المبحث الثالث: تطور الجباية المحلية و متطلبات مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب:

تعتبر مديرية الضرائب من أهم الهياكل المعتمدة على المستوى الداخلي في عملية التحصيل حيث نجد على المستوى الوطني 54 مديرية ولائية، ومديرية الضرائب هي جهاز فعال، لذا سنعرف بهذه المديرية، كما سنقوم بعرض الهيكل التنظيمي لها، كما سنتطرق إلى علاقة مديرية الضرائب بمكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: ماهية مديرية الضرائب:

إن المديرية الولائية للضرائب عبارة عن مؤسسة إدارية تابعة للدولة في المجال المالي، حيث تقوم بتحصيل الضريبة على مستوى الولاية وتجميعها وبعد ذلك تقوم بتوزيعها، حيث يوزع جزء منها للبلدية وجزء آخر للولاية أما الجزء الثالث فيذهب لصندوق الجماعات المحلية المشتركة وذلك لغرض سد الحاجيات الاجتماعية المختلفة (كالأجور، التجهيزات العمومية... الخ).

إن النظام الضريبي في الجزائر كان قائما منذ عهد الأتراك في الجزائر (الخلافة العثمانية سابقا) حيث كان يتمثل في الزكاة ويقوم داي كل منطقة بالإشراف على تحصيله، خلال حقبة الاحتلال فقد تم الحفاظ على تقاليد السكان المتمثلة في الزكاة بالإضافة إلى بعض التعديلات الطفيفة فقط أما مرحلة ما بعد الاستعمار فقد تبنت الجزائر مباشرة النظام الضريبي الفرنسي.

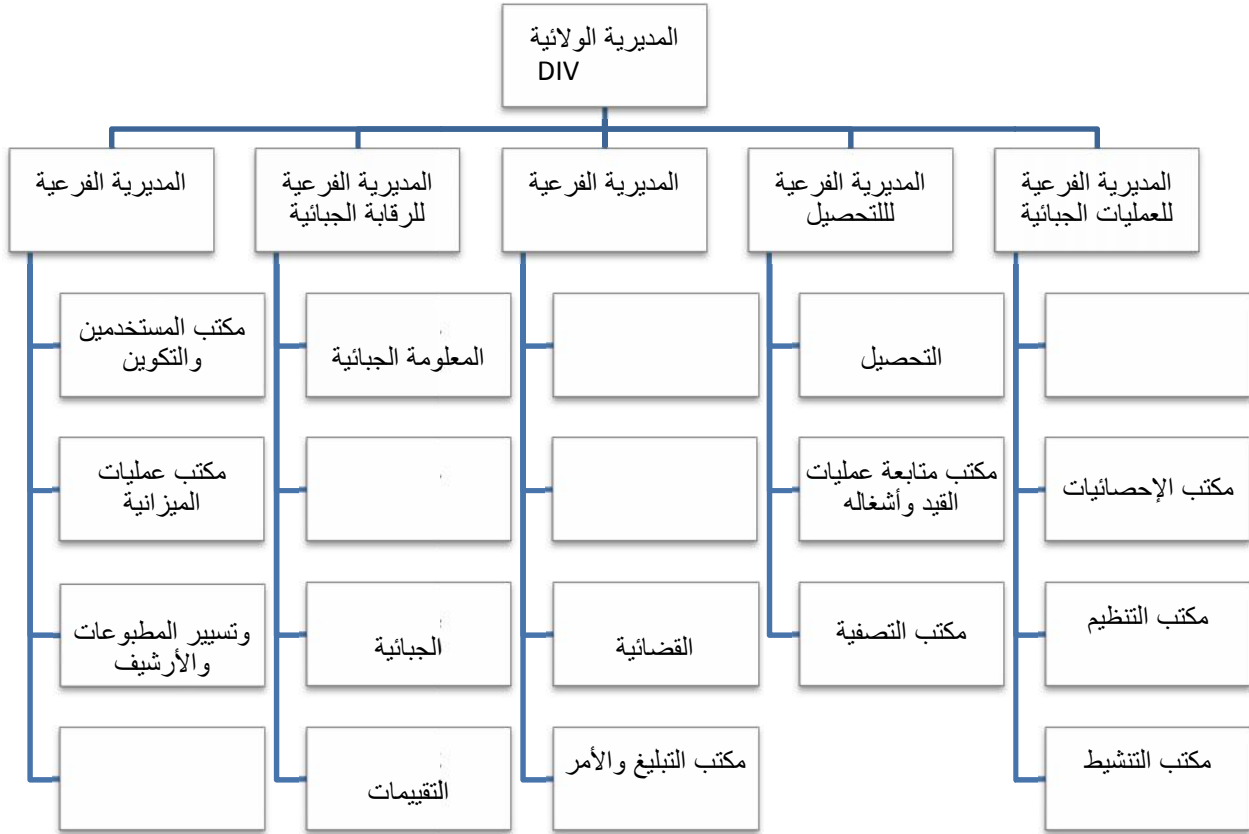
إنه ورغم أهمية الضريبة ودورها في النظام الاقتصادي الجزائري وتعدد تقنيات تحصيلها وتوزيعها إلا أن ذلك لا يزال غير كاف، إذ تعتمد الدولة على نسبة 50% فقط من الجباية العادية لسد نفقات الأجور أما الباقي فيتم سداده من الجباية البترولية.

إن ولاية ميلة ورغم صغر حجمها وقلة الإمكانيات البشرية المتوفرة للتطبيق الضريبي إلا أنها تعتبر من أوائل الولايات في المبالغ المحصلة مقارنة بنسبة التحصيل المتوقعة واحتلت إحدى المراتب الثلاثة الأولى سنة 2008 وهذا راجع إلى بعض المناطق التجارية النشطة (سوق الجملة للخضروات والفواكه بشلغوم العيد، سوق الجملة الوطني للملابس بتاجنانت) وكذا الجهود المبذولة من طرف الأعوان المختصين.

المطلب الثاني: التقسيمات الإدارية لمديرية الضرائب لولاية ميلة.

تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمس مديريات فرعية كما يوضحها المخطط التالي:

الشكل: 01-03 مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب لولاية ميلة.



المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على مطبوعات من مديرية الضرائب لولاية ميلة

تحتوي المديرية الولائية للضرائب وفق التشريع على مصالح متفرعة تصب في مجملها على السير الحسن هي على النحو التالي:

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتتكون هذه المديرية بدورها من 4 مكاتب هي: مكتب الجداول ومكتب الإحصائيات ومكتب التنظيم والعلاقات العامة ومكتب التنشيط والمساعدة، أما مهام هذه المديرية فتتمثل فيما يلي:

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات الاعتماد لحصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعة هذه الطلبات ومراقبتها.

• متابعة نظم الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

2- المديرية الفرعية للتحويل: وتتكفل لاسيما بما يلي:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسم وكل ناتج آخر أو أتاوي.
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحويل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمال التطهير وتصفية الحسابات وكذا التحويل البري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحويل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.

أما بالنسبة لمكاتب هذه المديرية الفرعية فهي ثلاث:

مكتب مراقبة التحويل ومكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله ومكتب التصفية.

3- المديرية الفرعية للمنازعات: وتتكون هذه المديرية من أربعة مكاتب هي:

مكتب الاحتجاجات، مكتب لجان الطعن، مكتب المنازعات القضائية، مكتب التبليغ والأمر بالصرف، وتكلف لاسيما بضممان:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية، والتبليغ للقرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية: وتتكون هذه المديرية من أربعة مكاتب هي:

مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، مكتب البطاقات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية ومكتب مراقبة التقييمات وتكلف لاسيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

5- المديرية الفرعية للوسائل: وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب وهي:

مكتب المستخدمين والتكوين، مكتب عمليات الميزانية، مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ومكتب الإعلام الآلي وتكلف لاسيما بما يلي:

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة التشغيل.

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة التهرب الضريبي:

إن النظام الضريبي الجزائري يقوم على أساس التصريح، ومن أجل التأكد من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، منح المشرع لإدارة الضرائب حق الرقابة الجبائية والتحقق الجبائي كجزء منها كوسيلة لحمايتها من التهرب الضريبي، وهي تعتبر كل فحص لتصريحات وثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، 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 اتباعه.

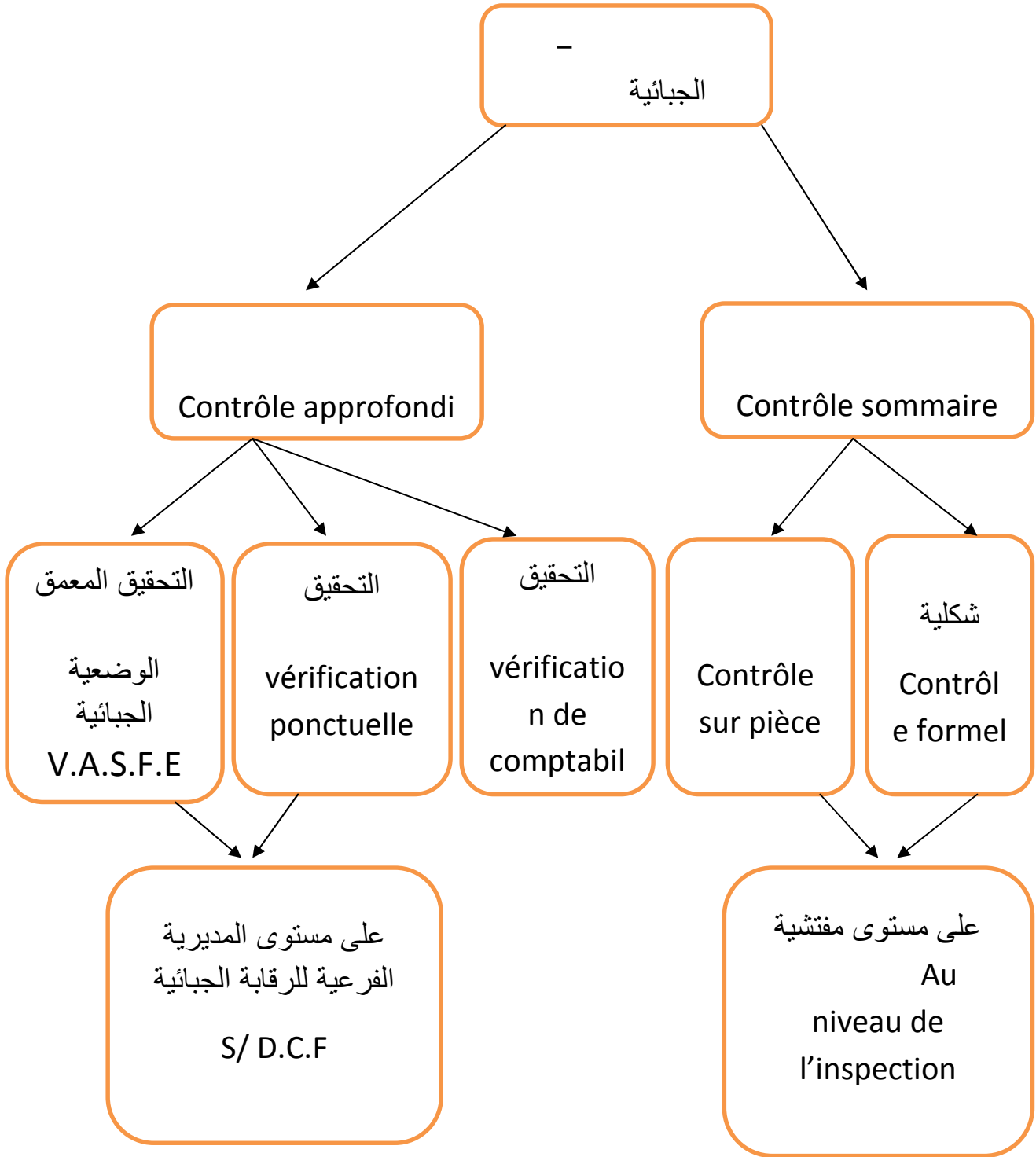
كما حصر المشرع الرقابة الجبائية ضمن نطاق دقيق وواضح، وإجراءات محكمة، من أجل ضمان حقوق الإدارة، وكما نعلم ان المكلف بالضريبة يشعر بالضعف عندما يكون محل رقابة الجبائية، لكن المشرع منح له حقوق مقابل الإدارة في مراحل عملية الرقابة، سواء أثناء سريانها، أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها وهذا ما سنتطرق له بالتفصيل على النحو التالي:

المطلب الأول: الرقابة العامة.

المطلب الثاني: الرقابة المعمقة.

ويمكن تلخيص مضمون المطلبين في الشكل الآتي:

الشكل رقم: 03-02: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مطبوعات من مديرية الضرائب لولاية ميلة.

المطلب الأول: الرقابة العامة (le contrôle sommaire):

الفرع الأول: الرقابة الشكلية (contrôle formel):

وهي مراقبة عامة تتمثل في مقارنة المعطيات المتوفرة في تصريحات المكلفين الشهرية والثلاثية مع السنوية، ودراستها بغرض اكتشاف بعض الأخطاء المحاسبية أو في تطبيق المعادلات... الخ.

وهي مراقبة سريعة سهلة وبسيطة لا تتطلب معارف كبيرة ومعقدة في المحاسبة أو اللجوء إلى إجراءات معقدة ومتعبة، ويسمح بتصحيح الوضعية الجبائية فور اكتشاف الأخطاء، هذا التحقيق يسمح للمسير كذلك من اختيار الملفات الواجب اقتراحها لأي نوع من أنواع التحقيق المعمق الأخرى هذا النوع يشمل بشكل آلي جميع الملفات (التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين) لأنه سهل ولا يتطلب أي إجراءات.

الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق (contrôle sur pièce):

هذا النوع من الرقابة الجبائية نصت عليه المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية نفسها (مفتشية الضرائب المسيرة للملف الجبائي) ويسمح للمصلحة بإجراء تحليل نقدي للتصريحات المكتتبة من طرف المكلفين أساسا على ضوء المعلومات والمؤشرات المتضمنة في الملف الجبائي للمعني.

تتم عملية الرقابة من خلال مقارنة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالمعلومات المتوفرة لديها أو في الملف الجبائي باستعمال الوسائل القانونية المكتملة مثل:

- طلبات التوضيحات وطلبات التبريرات التي يجب أن تكون دقيقة وصريحة حول النقاط التي يجب توضيحها خلال ثلاثين يوما.

- حق الإطلاع: إذ يمكن للمفتش طلب الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبدايات والمعطيات محل الرقابة، هذا النوع من الرقابة يسمح للمصلحة بالإضافة إلى تسوية وضعية المكلفين موضوع الرقابة باختيار المكلفين المقترحين لإجراء عملية تحقيق خارجي مثل التحقيق المحاسبي V.C التحقيق المصوب V.P التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة V.A.S.F.E

المطلب الثاني: الرقابة المعمقة:

الفرع الأول: التحقيق في المحاسبة (vérification de comptabilité):

هو عبارة عن رقابة معمقة تجري خارج مصالح الإدارة الجبائية، وهي العملية التي يتم من خلالها التأكد من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، حيث يمكن للإدارة الجبائية إجراء تحقيق معمق في محاسبة المكلفين والقيام بجميع التحريات والتحقيقات الضرورية للتأكد من صحة ونزاهة هذه التصريحات.

على عكس المراقبة على الوثائق يتم هذا النوع من التحقيق في عين المكان (في مكاتب المؤسسة موضوع التحقيق) ماعدا في حالة طلب خطي معاكس من طرف المكلف ومقبول من طرف المصلحة أو في حالة القوة القاهرة المثبتة قانونا.

يتم هذا النوع من التحقيق مهما كانت طريقة وسند حفظ البيانات والوثائق من طرف المكلفين.

والتحقيق المحاسبي يتم تنفيذه من طرف هيئات مختصة مكلفة بهذه العملية وهي:

- مصلحة الأبحاث والمراجعة S R V
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية S D C F
- المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية التابعة لمركز الضرائب.
- مديرية كبريات المؤسسات.

أما فيما يتعلق بمدة التحقيق في عين المكان محددة حسب طبيعة النشاط وأرقام الأعمال المصرح بها، حيث أنه وتحت طائلة البطلان يجب ألا يتعدى مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية في الأجل الآتية:

- 03 أشهر بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوية لا يتجاوز 1 000.000.00 دج لكل سنة محققة فيها وباقي المؤسسات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2 000.000.00 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

- 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 5 000.000.00 دج وباقي المؤسسات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 10 000.000.00 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

- 09 أشهر في جميع الحالات الأخرى لكل المؤسسات.

يجب أن يثبت تاريخ انتهاء التحقيق بمحضر يدعى المكلف لإمضائه مع المحققين وفي حالة الرفض يجب الإشارة إلى ذلك في المحضر.

الفرع الثاني: التحقيق المحاسبي المصوب: (vérification ponctuelle)

التحقيق المصوب هو شكل من أشكال التحقيق المحاسبي، لكنه محدود من ناحية المدة بحيث لا يشمل جميع السنوات غير المتقادمة حيث يمكن أن يمس سنة واحدة أو أقل من سنة، كما أنه لا يخص جميع الضرائب والرسوم حيث يمكن أن يقتصر على نوع واحد من الضرائب أو الرسوم.

وهو يتميز بمميزات التحقيق المحاسبي العام إلا أنه يختلف عن هذا الأخير في النقاط التالية:

- يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر الموجودة في إشعار التحقيق المحاسبي إلى الطابع المصوب لهذا التحقيق، ويجب إعلام المكلف بطبيعة العمليات المحقق فيها.
- تحت طائلة البطلان يجب ان لا على التبليغ الأولي تستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من شهرين (02).

- الأجل الممنوح للمكلف للرد هو 30 يوما.

- التحقيق المصوب لا يحرم الإدارة الجبائية من إمكانية إعادة إجراء عملية التحقيق المحاسبي المعمق لنفس المدة ونفس الضرائب والرسوم، ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار للحقوق المسددة بمناسبة إجراء التحقيق المصوب.

الفرع الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة VASFE:

"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة (الشاملة) للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

هذا النوع من التحقيق هو مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل كشف الفروقات بين المداخل المصرح بها، والنفقات المحققة من طرف شخص طبيعي معين، حيث تتم مراقبة مدى التناسب الموجود بين المداخل المصرح بها من جهة وعناصر الذمة المالية ومظاهر الثراء ونفقات النمط المعيشي من جهة أخرى.

المبحث الثالث: تطور الجباية المحلية ومتطلبات مكافحة التهرب الضريبي:

إن ولاية ميله وكما ذكرنا سابقا ورغم صغر حجمها وضعف الحركة الاقتصادية بها، إلا أنها تعتبر من أوائل الولايات في المبالغ المحصلة مقارنة بنسبة التحصيل المتوقعة فبعد أكثر من عشر سنوات على تطبيق الإصلاح الضريبي نتساءل عن مدى فعالية الإصلاحات الضريبية في هذه الولاية في مكافحة التهرب الضريبي، لذلك سنحاول تقييم مردودية النظام الضريبي بالتطرق إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: تطور الحصيلة الضريبية من (2010-2014)

المطلب الثاني: قياس التهرب الضريبي من خلال الدعاوى القضائية المرفوعة من قبل مديرية الضرائب.

المطلب الثالث: متطلبات الوقاية والعلاج من التهرب الضريبي.

المطلب الأول: تطور الحصيلة الضريبية من (2010-2014).

يهدف الإصلاح الضريبي إلى تحسين مستوى المردودية المالية للجباية في ولاية ميله، ولمعرفة مدى تحقيق ذلك الهدف نستعرض تطور الحصيلة الضريبية مع حساب نسبتها إلى أهم الضرائب التي جاء بها الإصلاح المتمثلة في TVA. IBS. IRG بالإضافة إلى تحصيلات من ضرائب أخرى.

ويمكن توضيح تطور الحصيلة الجبائية من خلال الجدول التالي:

جدول رقم: 03-01: تطور الحصيلة الجبائية (2010-2014) الوحدة : مليار دينار

جزائري

النسبة %	القيمة	النسبة %	القيمة	النسبة %	القيمة	
%56,85	5.680.584.989,39	%42,87	3.094.768.798,55	%40,25	2.650.001.343,72	IRG
%4,35	434.603.928,96	%5,99	432.901.545,13	%5,04	332.278.837,74	IBS
%9,44	943.866.403,96	%11,55	834.304.922,28	%14,05	925.047.113,89	TVA
%29,36	2.931.491.377	%39,59	2.855.390.049	%40,66	2.675.534.885	تحصيلات أخرى
%100	9.990.546.699,64	%100	7.217.365.314,15	%100	6.582.862.179,98	الإجمالي
النسبة %	القيمة	النسبة %	القيمة	النسبة %	القيمة	
%48,60	4.591.677.121,67	%46,47	4.063.445.115,14			IRG
%5,85	552.745.901,68	%6,57	575.240.044,97			IBS
%12,18	1.151.376.160,24	%12,97	1.134.770.249,95			TVA
%33,37	3.150.581.176	%33,99	2.970.049.015			تحصيلات
%100	9.446.380.359,59	%100	8.743.504.424,76			

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على إحصائيات من مديرية الضرائب لولاية ميلة.

بالاعتماد على معطيات الجدول السابق يمكن استخراج نسبة التحصيل بالنسبة لأهم الضرائب وذلك كما يلي:

أ- نسبة تحصيلات IRG. IBS. TVA بالنسبة لسنة 2010:

$$\bullet \text{ نسبة IRG. IBS. TVA} = \frac{100 \cdot \text{IRG. IBS. TVA}}{\text{التحصيل}}$$

أولاً: بالنسبة لـ **IRG**:

$$\%40,25 = \frac{100 \cdot 2.650.001.343,72}{6.582.862.179,98} = \text{نسبة IRG}$$

ثانياً: بالنسبة لـ **IBS**

$$\%5,04 = \frac{100 \cdot 332.278.837,74}{6.582.862.179,98} = \text{نسبة IBS}$$

ثالثاً: بالنسبة لـ **TVA**

$$\%14,05 = \frac{100 \cdot 925.047.113,89}{6.582.862.179,98} = \text{نسبة TVA}$$

ب- نسبة الزيادة أو الانخفاض في التحصيل لسنة 2011:

$$\text{* النسبة \%} = \frac{\text{تحصيل السنة اللاحقة} - \text{تحصيل السنة السابقة}}{\text{تحصيل السنة السابقة}} \cdot 100$$

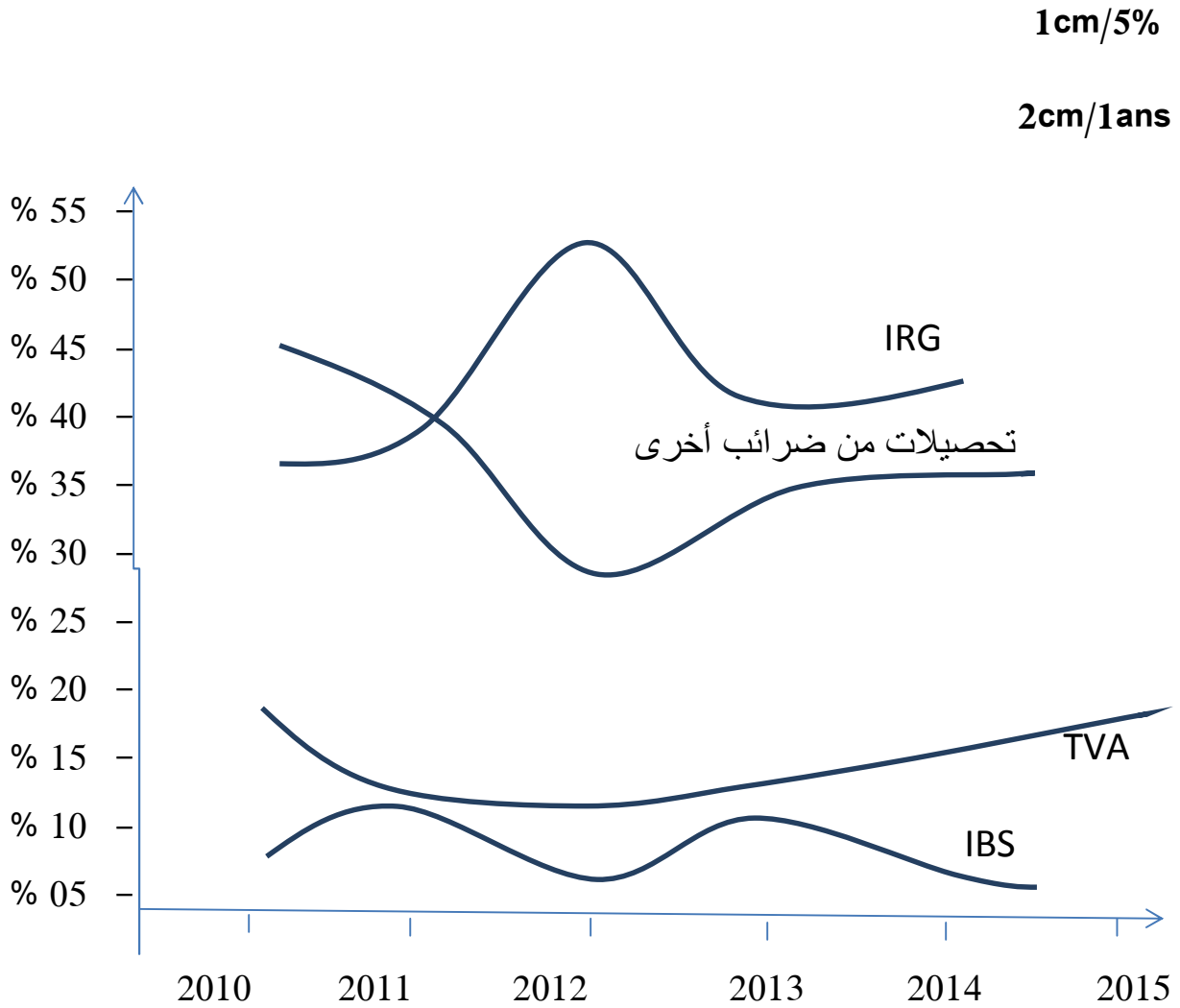
وبالتعويض نجد:

$$\text{النسبة \% 2011} = \frac{100 \cdot 634503135}{6.582.862.179,98} = 6.582.862.179,98 - 7.217.365.314,15 = 9,63 \%$$

وبنفس الطريقة نكمل باقي السنوات الأخرى.

من معطيات الجدول السابق يمكن تمثيل IRG. IBS. TVA والنسبة المتبقية المتمثلة في تحصيلات من ضرائب أخرى إلى التحصيلات الإجمالية.

الشكل رقم: 03-03: تطور الحصيلة الجبائية في ولاية ميله (2010-2014): %



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على معطيات من مديرية الضرائب.

من خلال التمثيل البياني والجدول أعلاه نلاحظ أن الحصيلة الجبائية قدرت في سنة 2010 بـ 6.582.862.179,9 دج لترتفع في سنة 2011 إلى 7.217.365.314,15 دج بسنبة 9,63% ثم بلغت في سنة 2012 بـ 9.990.546.699,64 دج أي سجلت ارتفاع بسنبة 38,42% وفيما يخص سنة 2013 نلاحظ انخفاض الحصيلة الجبائية إلى 8.743.504.424,76 دج أي بنسبة 12,48% أما سنة 2014 فقد شهدت ارتفاع يقدر بـ 702.875.935 دج أي ما نسبته 8,03%.

ولقد شهدت الإيرادات الضريبية في هذه السنوات ارتفاعا ملحوظا مقارنة مع السنوات السابقة وبالأخص في فترة ما قبل الإصلاح 1992 إذ كانت الحصيلة ضئيلة جدا وهذا بحكم أن تلك الفترة تتميز باقتصاد منكمش تحكمه الدولة إضافة إلى الأحوال السيئة التي كان يعاني منها الاقتصاد الوطني في تلك الفترة، كذلك اعتماد الجزائر للنظام الضريبي الفرنسي.

حيث نلاحظ أنه وباستثناء سنة 2010 أن التحصيلات الأخرى احتلت المرتبة الأولى قبل IRG وأما باقي السنوات كانت IRG تحتل دوما المرتبة الأولى تليها مباشرة التحصيلات الأخرى بنسبة ليست بعيدة ثم TVA وأخيرا IBS .

فبالنسبة IRG لسنة 2010 بلغت 2.650.001.343,72 دج أي بنسبة 40,25% من إجمالي الحصيلة وفي سنة 2011 بلغت 3.094.768.798,55 دج أي بنسبة 48,87% ليرتفع في سنة 2012 إلى 5.680.584.989,39 دج وهذا بنسبة 56,85% حيث وصلت نسبة الزيادة إلى 13,98% لتشهد هذه الحصيلة انخفاض ملحوظ في سنة 2013 يقدر بـ 1.617.139.874 دج أي بنسبة 10,38% وفيما يتعلق بنسبة 2014 فقد لوحظ أن هناك ارتفاع طفيف في حصيلة الضريبة على الدخل الاجمالي حيث قدرت قيمة الزيادة بـ 528.232.006 دج أي بنسبة 2,13%.

وكما لوحظ فإن IRG تحتل النسبة الأكبر من إجمالي الحصيلة الجبائية وهذا راجع إلى كون أغلبية الأفراد لولاية ميلة ينشطون في قطاع الوظيف العمومي (الإدارات ومؤسسات الدولة)، بالإضافة للميزة التي تتميز بها هذه الضريبة من حيث أنها ضريبة تقتطع من المنبع ويصعب على المكلفين التهرب منها، إضافة إلى ارتفاع أجور العمال.

أما بالنسبة للتحصيلات الأخرى لسنة 2010 قد فاقت قيمتها قيمة تحصيلات IRG لنفس السنة إذ بلغت 2.675.534.885 دج بنسبة 40,66% وهذا يعود إلى تعدد وكثرة الأوعية الضريبية التي تتمثل في الطابع والتسجيل، الغرامات القضائية، الرسم العقاري، رسم التطهير، قسيمة السيارات، عقوبات التأخير على التحصيل، الرسم على الاقتلاع، الضريبة الوحيدة الجزائرية، العقوبات، ثم شهدت ارتفاع مستمر خلال السنوات اللاحقة إلى غاية 2014 والتي بلغت قيمته 3.150.581.176 دج.

أما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة TVA فقد شهدت تذبذبا في حصيلتها تارة بالصعود وتارة بالنزول خلال الخمس سنوات الأخيرة إذ بلغت سنة 2010 قيمتها 925.047.113,89 دج بنسبة 14,05% وسنة 2011 انخفضت بقيمة 90.742.191,6 دج ثم ارتفعت سنة 2012 وقيمت في الارتفاع حتى سنة 2014 التي بلغت 1.151.376.160,24 دج ويرجع تضاعف الحصيلة الجبائية في هذا النوع من الضرائب إلى كثرة الإعفاءات الممنوحة من قبل الدولة مثل الإعفاءات الممنوحة من قبل الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب ANSEJ.

ثم تأتي في الأخير IBS حيث بلغت سنة 2010: 332.278.837,74 دج بنسبة 5,4% لترتفع سنة 2011 إلى 432.901.545,13 دج بنسبة 5,99% لتشهد سنة 2012 ارتفاع بقيمة 1.702.383,8 دج ثم بقيت في الارتفاع إلى غاية 2013 لتبلغ قيمتها 575.240.049,97 دج أي بنسبة 6,57% لتعاود الانخفاض في سنة 2014 لتصل إلى 552.745.901,68 دج بنسبة 5,85% وقد احتلت الضريبة على أرباح الشركات (IBS) المراتب الأخيرة دوما طوال الفترة 2010-2014 ويرجع سبب انخفاض تحصيلات IBS إلى ضعف قطاع الأعمال بالإضافة إلى سهولة التهرب من دفع هذه الضريبة.

المطلب الثاني: قياس التهرب الضريبي من خلال الدعاوى القضائية المرفوعة من قبل

مديرية الضرائب

إن أي بلد ومهما كانت درجة التقدم والتطور الاقتصادي فيه إلا أنه لا يخلوا من نسبة الخسارة في مستوى الحصيلة الضريبية وهذا راجع إلى التهرب الضريبي وبالتالي وفي هذا المطلب سنحاول تسليط الضوء على واقع التهرب الضريبي لولاية ميله وبالتحديد بالاعتماد على مؤشر الدعاوى المرفوعة من قبل مديرية الضرائب ضد المتهربين، أي فيما يتعلق بقسم المنازعات الجبائية.

ويمكن معرفة واقع التهرب الضريبي من خلال ما يلي:

الجدول رقم: 03-02: عدد القضايا المرفوعة ضد المتهربين (2011-الرباعي الأول 2015)

السنوات	2011	2012	2013	2014	الرباعي الأول 2015
عدد القضايا المطروحة (الجديدة)	8	-	7	10	05
إجمالي مبالغ القضايا	90.000.000	-	500.000.000	950.000.000	420.000.000

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على معطيات مديرية الضرائب.

لم نحصل على نسب التهرب الضريبي في سنوات ما قبل الإصلاح لأن إدارة الضرائب لم تكن موجودة أصلاً، لكن معظم عمال الإدارة أجمعوا على كونها نسب كبيرة جداً بسبب الظروف السياسية والاقتصادية والأمنية الصعبة التي عرفتتها الدولة آنذاك وهو ما انعكس سلباً على حياة المواطنين في جميع الأصعدة، ومعظم الجزائريين لم تكن لديهم ثقافة ضريبية، ولا يقومون بتسديد الضرائب حتى ولو كانت بنسب ضئيلة جداً.

من خلال الجدول السابق والذي يبين عدد القضايا المرفوعة ضد المتهربين من طرف مديرية الضرائب خلال السنوات الخمس الأخيرة كل سنة على حدى، لا تعكس هذه القضايا الواقع الحقيقي للتهرب الضريبي في ولاية ميلة.

وموضوع الدعاوى يتعلق بكل من التهرب الضريبي وتنظيم الإعسار كأن يقوم المكلف بالضريبة بكتابة كل ممتلكاته باسم شخص آخر لإيهام الإدارة الجبائية بأنه معسر وهذه القضايا ترفع ضد الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وقبل رفع هذه الدعاوى القضائية من قبل مديرية الضرائب ضد المتهربين تتبع هذه الأخيرة مجموعة من الإجراءات منها الودية والقمعية، فالإدارة الجبائية تقوم بمتابعة المتهرب من دفع الضريبة لمدة سنة كاملة متبعة في ذلك إجراءات ودية من خلال إعلامه بأنه غير ملتزم بواجباته الجبائية عن طريق الإشعارات (mise en demeure) والاستدعاءات المختلفة (les convocations) وكخطوة ثانية تقوم بمعاقبة نشاطه ميدانياً عن طريق محاضر للمعاقبة ثم وكخطوة أخيرة في الإجراءات الودية تقوم الإدارة الجبائية بتبليغه بمختلف التقويمات الضريبية المقترحة من طرفها،

وإذا لم يستجب المكلف لهذه الإشعارات تلجأ مديرية الضرائب إلى إجراءات قمعية حيث تقوم بإرسال إشعار بالحجز وكخطوة ثانية تشرع الإدارة في عملية الحجز مستعملة في ذلك عدة أساليب متمثلة في محاولة ترصيد حساباته المالية المختلفة على مستوى المؤسسات البنكية والمالية الأخرى CCP وكذلك محاولة الحجز على مختلف المنقولات الخاصة به بالإضافة إلى الحجز على العقارات التي بذمته وكإجراء أخير تلجأ مديرية الضرائب إلى العدالة، وغالبا ما تفصل هذه القضايا لصالح الإدارة الجبائية حيث أن الإدارة الجبائية أثناء رفعها لدعوى التهرب الضريبي ضد أي مكلف بالضريبة تأخذ بعين الاعتبار عدة شروط اكتسبتها بحكم الممارسة المهنية في الميدان منها:

- قيمة المبلغ المتهرب منه ضريبيا.

- ثقافة وذهنية المكلف بالضريبة.

- مدى وفاء المكلف بالضريبة اتجاه التزاماته الجبائية.

لذا سندرس ظاهرة التهرب الضريبي المشروع بشكل جزئي من خلال هذه القضايا المرفوعة حيث تم رفع خلال السنوات الأربع الأخيرة والرباعي الأول من 2015 حوالي 30 دعوة بمبلغ إجمالي قدره 1.960.000.000,00 دج.

ففي ما يخص سنة 2011 فقد بلغت قيمة الحقوق الضريبية المتهرب منها 90.000.000,00 دج من خلال 8 دعاوى قضائية مرفوعة، أما سنة 2012 فلم ترفع فيها أي دعوة قضائية ضد أي مكلف بالضريبة حيث لا توجد دعاوى جديدة وهذا لا يعني وجود تهرب ضريبي لأن العبرة هنا تكون بتاريخ رفع الدعوى وفي سنة 2013 بلغ عدد الدعاوى 07 دعاوى حيث بلغت قيمة الحقوق الضريبية المتهرب منها ما يقارب قيمة 500.000.000,00 دج، إذ نلاحظ هنا انخفاض عدد القضايا من 8 إلى 7 قضايا ولكن هذا لا يعكس بالضرورة انخفاض قيمة المبالغ المتهرب منها لأن المكلفين بالضريبة المرفوعة ضدهم الدعاوى القضائية قد ترتب في ذمتهم الجبائية والمبالغ المرتفعة، أما سنة 2014 فقد قدرت الحقوق الضريبية بـ 950.000.000,00 دج ممثلة في 10 دعاوى، أما بالنسبة للرباعي الأول من سنة 2015 فهناك 05 دعاوى تمثل تقريبا مبلغ 420.000.000,00 دج.

ونستنتج أن هدف الإدارة الجبائية من رفع الدعاوى القضائية هو ردع كل المكلفين بالضريبة أي بمعنى أنها تجعل من المكلف بالضريبة المتابع قضائياً عبءاً لغيره وليس معاقبة كل متهرب ضريبي وتحصيل المبالغ المتهرب منها.

حيث ساهمت هذه الدعاوى القضائية إلى حد كبير في ردع المكلفين بالضريبة إلى الحد من التهرب الضريبي إذ يعتبر مؤشر رفع الدعاوى القضائية ضد المتهربين ضريبياً وسيلة فعالة نوعاً ما في تخفيض نسبة التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: متطلبات الوقاية والعلاج من التهرب الضريبي:

إن جريمة التهرب الضريبي في انتشار واسع لذلك لا بد من كبحها وعلى هذا انتهج المشرع مجموعة من الحلول التي قد تساعد في التقليل من هذه الظاهرة.

وسنوضح ذلك في فرعين كالتالي:

الفرع الأول: طرق الوقاية.

الفرع الثاني: وسائل المعالجة.

الفرع الأول: طرق الوقاية:

1- على المستوى الوطني:

✓ تحسين فعالية النظام الضريبي: يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فإن تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرة التهرب وذلك بمراعاة مايلي:

أ- تبسيط النظام الضريبي: يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلاً عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتستعمل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه.

ب- إرساء نظام ضريبي عادل: تعتبر العدالة الضريبية من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي، فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة.

✓ تحسين الجهاز الإداري: إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب، بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن الجهاز الضريبي الكفء يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى أخرى حسنة، أما الجهاز غير الكفء فباستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها، مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية.

✓ تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف: تسعى الإصلاحات الضريبية دائماً لتخفيض حدة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية وهذا من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي وذلك لكسب ثقة المكلف كثمرة لعلاقة حسنة.

✓ تحسين الرقابة الجبائية: رغم أن ظاهرة التهرب الضريبي قد تتجر عنها عدة آثار وخيمة إلا أنها تستدعي حتمية مكافحتها وذلك بانتهاج سياسة رشيدة للحد من تقادم الوضع.

✓ الإجراءات العقابية: فرض العقوبات الرادعة وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والاخلال بالواجب وترتبط نوعياً مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها وتتمثل في العقوبات الجبائية والغرامات المالية.

2- على المستوى الدولي:

يعتبر التهرب الضريبي الدولي شكلاً من أشكال التهرب الضريبي، وما يميزه هو الخاصية الدولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة، بين دولتين أو أكثر فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة المتواجد بها ليتهرب من الضريبة الداخلية، أو قد يقوم باستثمار أموال في الخارج لكي يتمتع بالامتيازات الجبائية المرصودة في البلد المضيف، ويتم عادة ممارسة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات، ونتيجة لخطورة التهرب الضريبي فهناك العديد من المحاولات الدولية والأساليب لمكافحة هذا التهرب ومن تلك الإجراءات:

• عقد المعاهدات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف، والتي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع

المكلفين من التهرب.

- ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخولها عبر حدود الدول ومراقبة مدى الالتزام من قبل الشركات الأجنبية.
- أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف ببيان الأموال التي يمتلكها وتوجه النشاط التي يباشرها في الخارج والتي تدر دخلا خاضعا للضريبة، تحت طائلة الخضوع لعقوبات صارمة.

الفرع الثاني: وسائل المعالجة:

منع وقوع التهرب يتحقق بمحاولة إزالة أسبابه، وذلك عن طريق تبسيط النظام الضريبي زيادة كفاءة الإدارة المالية، استخدام وسائل لتقدير أوعية الضرائب تمنع من التهرب أو على الأقل تقلل من فرصه، كذلك العمل على إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة، وتوعيته بواجبه الضريبي من التحكم الجيد في الرقابة الجبائية التي تعتبر من أهم الوسائل لكشف التهرب الضريبي.

وبناء على معلومات من مديرية الضرائب لولاية ميلة فإن وسائل المعالجة المتبعة قبل إصلاح 1992 هي نفسها وسائل المعالجة بعد الإصلاح وسنستعرض وسائل المعالجة على النحو التالي:

- تنمية الوعي الأخلاقي: إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد اتجاه الإلتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والاحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاما قانونيا، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

- ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي: من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة أو توجد عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي.

- من الناحية الفنية: ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر تدريبا كافيا للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على إحدى الأسباب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي كذلك ينبغي تمكين موظفي مؤسسة الضرائب من الإطلاع على ما يريدون الإطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

خلاصة الفصل:

من خلال استعراضنا لموضوع التهرب الضريبي ومع دراسة و تحليل تأثيره على نمو الحصيلة الجبائية في ولاية ميلة أمكن استخلاص أن التهرب الضريبي يؤثر على الحصيلة الجبائية وبالتالي ينقص من الإيرادات المالية للدولة، أي خزيتها العمومية وبحكم أن الحصيلة الضريبية ارتفعت في السنوات الأخيرة إلا أنه يمكن القول أن التهرب الضريبي قد تضاعف، كما وقفنا على تطور نسبة التهرب الضريبي في ولاية ميلة والتي لم نستطع حسابها بدقة لعدم قدرة مديرية الضرائب على الكشف عليه وحسابه وبالتالي محاربه معتمدة على بعض الطرق واتخاذ بعض الإجراءات العلاجية أو الأجهزة المختصة كالرقابة الجبائية التي تعتبر وسيلة فعالة للحد منه ولو نسبيا، ونظرا لعدم مصداقية معيار القضايا المرفوعة ضد المتهربين كونه لا يعطي جميع حالات التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع.

ولكن رغم الجهود المبذولة من طرف إدارة الرقابة الجبائية إلا أن الظاهرة لا تزال قائمة ومنتشرة إلى حد الآن وهذا بسبب أن فكرة التهرب الضريبي بمثابة مدخول إضافي، بالنسبة للمكلف بالضريبة إضافة إلى اعتبارها كهامش ربح تحتفظ به المؤسسة لتوسيع نشاطها وزيادة استثمارها.

خاتمة عامة

الخاتمة العامة :

في نهاية هذه الدراسة نشير الى انه لا بد وان نقيم الاصلاحات الجبائية في الجزائر، باعتبارها ضرورة لا بد منها في ظل التحولات الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية فلا نأخذ تقييما الاصلاحات الجبائية على المستوى الجزئي بل يجب اعتماد كل المؤشرات انطلاقا من كونها التزام واستجابة للتحولات الاقتصادية واكثر من ذلك فانه لا يعتبر الاصلاح الضريبي حالة مستقرة بل هو عبارة عن مسار دائم ولهذا لا بد من تقويم مستمر لاداء الاصلاح والعمل على تفعيله.

وعلى ضوء ما سبق تم التوصل الى النتائج التالية :

1. كثرة الثغرات وتعددتها في النظام الجبائي أدت بالمكلفين الى عدم ثقتهم به، عدم قدرة المسيرين للنظام الجبائي على مواكبة هذه التغيرات مما ادى الى ظهور التهرب الضريبي وارتفاعه.
2. عدم كفاءة الادارة الجبائية ونقص تدخلها في التحقق في التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين.
3. من الصعب قياس حجم التهرب الضريبي، وذلك لطبيعته السرية، حتى المناهج المقترحة في عملية اتضح عجزها نتيجة النقائص التي تعرفها مناهجه، ومن جهة اخرى لتطور طرق وانواع التهرب الضريبي.
4. الاصلاحات الضريبية جاءت بإصلاحات جديدة ولكن نضرا لعدم تفعيلها وكما رأينا في الجانب التطبيقي لم يساهم بقوة في محاربة التهرب الضريبي المشروع.
5. بالرغم من الاصلاحات الجبائية التي ادخلت عدة تعديلات تشريعية وتقنية عن طريق خلق ضرائب جديدة ، بهدف توسيع القاعدة الضريبية إلا ان حصة الجباية البترولية مازالت تشكل النسبة الكبرى في ارادات الميزانية.
6. لقد ساعدت التدابير المتخذة لإصلاح النظام الضريبي في اطار السياسة الجبائية على تبسيطه نوعا ما من خلال من خلال ادخال ضرائب جديدة كالضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على ارباح الشركات والرسم على القيمة المضافة والتي تتكيف بشكل افضل من السابق مع الواقع الاقتصادي
7. الالتباس والخلط بين الغش والتهرب فهناك من يعتبرهما ظاهرة واحدة.

8. الحصيلة الجبائية في تزايد حيث ان IRG هي تحتل اكبر حصيلة من بين الضرائب الاخرى.
9. ان القضايا المرفوعة من قبل مديرية الضرائب ليست مؤشرا دقيقا لقياس التهرب الضريبي.
10. صعوبة اكتشاف التهب الضريبي المشروع من قبل مديرية الضرائب.
- من خلال النتائج السابقة المتوصل اليها من هذه الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات التي يمكن ان تساهم في رأينا في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتعمل على الرفع من فاعلية الاصلاحات الجبائية وتتمثل فيما يلي :
1. تحسين العلاقة بين الادارة والمكلفين وذلك بتخصيص مكاتب الاعلام للمكلفين بكل ماهو جديد في الساحة الجبائية كمحاولة لايجاد مجتمع جزائري مثقف وواع بخطورة هذه الظاهرة .
 2. العمل على خلق اليات تساهم في بلورت سياسة وطنية وجهود جديدة في مجال الاصلاح وتقييم النظام الجبائي.
 3. ان تكون الادارة الجبائية فعالة تعمل في شفافية.
 4. تبسيط الاجراءات الادارية حتى تستطيع التعامل مع المكلفين بكل حكمة وحسن تسيير.
 5. الحث على تقييم كل اصلاح للتشريع الضريبي وجعله امرا الزاميا بعد مرور فترة زمنية معينة.
 6. اعادة النظر في العقوبات المتعلقة بالقوانين النافذة على المتهربين من الضرائب مع التاكيد ان التهرب الضريبي يعني الاعتداء على حقوق افراد المجتمع كافة واستخدام العقوبات المالية الجزائية خاصة اذا كانت هذه المخالفة ترتكب لأول مرة واستخدام اساليب اخرى مبتكرة في العقاب.
 7. محاربة كل اشكال الفساد وفي جميع مستوياته حتى تضمن الدولة حقها في الضرائب ويضمن المكلف العدالة امام الضريبة، وذلك من خلال تطهير الادارة الضريبية من السلوكات الغير اخلاقية كالرشوة والمحسوبية والبيروقراطية من جهة ووضع نظام رقابة يمكن من التحكم في كل الاوعية الضريبية المتاحة خاصة الناشئة عن الاقتصاد الموازي، وتكون هذه الخطوة اداة فاعلة لمكافحة التهرب الضريبي التي تفتت كثيرا.

8. من الهم ايضا تدعيم الادارات المكلفة بجباية الضرائب بإعداد كافية من العاملين وتزويدها بما تحتاج اليها من اجهزة ومعدات الية متطورة تتلاءم مع درجة المهمة الملقاة على عاتقها اذ ان مكافحة التهرب الضريبي يعني قبل كل شيء وجود اداة ضريبية عالية الكفاءة.
9. توفير نظام اجود لموظفي الادارة الضريبية يناسب طبيعة مايطلعون به من مسؤوليات وكذا مكافآت تشجيعية تتطوي على حوافز فعالة للمجدين منها.
10. قيام الدولة بزيادة الحصيلة الجبائية للأوعية الضريبية المختلفة مثل زيادة حصيلة IBS من خلال تشجيع الاستثمار وتحسين وتنظيم ادارة المؤسسات العمومية وبالتالي تحسين المنتج الضريبي المترتب عن نشاطها.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

ا. الكتب:

- 1- أحمد جامع: علم المالية، دار النشر العربية، القاهرة، 1975.
- 2- أحمد زهير شامية شحادة، خالد الخطيب: المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
- 3- أحمد يونس البطريق: السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2005.
- 4- المرسي السيد حجازي: مبادئ الاقتصاد العام، الجزء الثاني، الدار الجامعية بيروت، لبنان، 2000.
- 5- أيمن حداد، عمر بن أرشيد: المحاسبة الضريبية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2010.
- 6- جهاد علي خصاونة: علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن.
- 7- حسين عوض الله زينب: مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان.
- 8- سعيد علي العبيدي: اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة ناشرون وموزعون، عمان-الأردن، 2011.
- 9- سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.
- 10- صالح الرويبي: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 1992.
- 11- صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، لبنان، 1987.
- 12- عادل فتيح العلي: مالية الدولة، زهران للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2008.

- 13- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي: التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الاسكندرية - مصر، 2006.
- 14- عبد المجيد قدي: دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- 15- عزمي يوسف خطاب: الضرائب ومحاسبتها، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
- 16- عزمي يوسف خطاب: الضرائب ومحاسبتها، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2010.
- 17- على مقداد: مدخل إلى علم الضرائب، دار المنشورات الحقوقية، 1980.
- 18- غازي حسين عناية: النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي، دار البيارق، عمان-الأردن، 2003.
- 19- محمد طاقة، هدى العزاوي: اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان-الأردن، 2010.
- 20- محمد عباس محرزى: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
- 21- محمد عباس محرزى: اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008.
- 22- محمد مرسي فهمي ولطفى عبد الله: الضريبة الموحدة على الأشخاص وتطبيقاتها العملية، القاهرة، بدون دار نشر، 1990.
- 23- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام: مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، 2007.
- 24- منصور ميلاد يونس: مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، بدون بلد، 1994.

25- ناصر مراد: الاصلاح الضريبي في الجزائر في الفترة 1992-2003، منشورات بغداددي، بدون تاريخ، الجزائر.

26- ناصر مراد: التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

27- ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.

II. الرسائل والأطروحات:

1- رضا بوعزيزي: التهرب الضريبي في الجزائر (1992-1996)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999.

2- عبد المجيد قدي: فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، الخروبة، 1995.

3- عيسى بولخوخ: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003، 2004.

4- مبروكة حجار: أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005، 2006.

5- ملاك قارة: التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، دراسة ميدانية للمكلفين بدفع الضريبة بولاية قسنطينة، 2002.

6- نبيلة فرقاني، لبنى بن سعيدان: الاصلاحات الجبائية في الجزائر وتأثيرها على الاقتصاد الوطني، مذكرة لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2007، 2008.

7- نجاه نوي: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر "1999-2003"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، 2004.

III. الدوريات والملتقيات:

- 1- حمو محمد: استراتيجية الاصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية، مجلة الأصدقاء، العربي بن مهدي أم البواقي، العدد السادس، جوان، 2008.
- 2- خالد الخطيب: التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلة 16، العدد الثاني، 2009/01/20، 2000.

IV. التشريعات والقوانين:

- 1- وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 2- وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب غير المباشرة.
- 3- وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، قوانين جبائية، طبعة 2013.
- 4- وزارة المالية: قانون المالية، 2009، الجريدة الرسمية (العدد/ 74).
- 5- وزارة المالية: قانون المالية، 2010، الجريدة الرسمية (العدد/ 78).
- 6- وزارة المالية: قانون المالية، 2011، الجريدة الرسمية (العدد/ 80).
- 7- وزارة المالية: قانون المالية، 2012، الجريدة الرسمية (العدد/ 72).
- 8- وزارة المالية: قانون المالية، 2013، الجريدة الرسمية (العدد/ 72).
- 9- وزارة المالية: قانون المالية، 2014، الجريدة الرسمية (العدد/ 68).
- 10- وزارة المالية: قانون المالية، 2015، الجريدة الرسمية (العدد/ 78).

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

- 1- andrée brilari, 2eme édition, dallez, paris.
- 2- andrée megairy, la frande fiscale et ses succ  danc s, 2eme édition, suisse, 1977.
- 3- CRMasson, la nation d' rosien fiscale en droit en terme français, L.G.A.T, Paris, 1990.
- 4- la structure économique d'une payes peut favoriser la forme fiscale,  dit  par la direction général des impôts, revenue bulbetin des services fiscaux, N08, Alger, 1994.
- 5- Paul marie gandemet précis de France publique, édition montchrestien, Paris, 1970.

في دراستنا هذه دورها في مكافحة التهرب الضريبي حيث كان التساؤل الرئيسي حول مدى فعالية الإصلاحات الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة ميلية.

هذا الموضوع اعتمادا على المنهج الوصفي والتحليلي حيث تم تقسيمه على مرحلتين دراسة نظرية بينت لنا ان هناك تغيرات ايجابية على العديد من المستويات المتعلقة ببنية النظام الضريبي ،في ظل الإصلاحات ولكنها تبقى محدودة ، كما اهتمت الجزائر بتهرب الضريبي عن طريق وتبسيط نظامها الضريبي وجهازها الاداري بشكل يحفز المكلف على الامتثال لواجباتهم الجبائية وبالتالي زيادة ووفرة الحصيلة الجبائية العادية ودراسة تطبيقية اردنا من خلالها اسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني وبالضبط الجبائية المحلية على ولاية ميلية.

تبين ان الحصيلة خلال فترة (2010-2014) في تزايد وأ ضريبة على الدخل الاجمالي تحتل المرتبة الاولى في حين أن مؤشر التهرب الضريبي وان لم نستطع قياسه بدقة فقد سجلت مديرية الضرائب لولاية ميلية عدة دعاوي قضائية في هذا لمتهربين كما تبين لنا أن الإدارة الضريبية تعاني من صعوبة كبيرة في مكافحة ا تهرب الضريبي المشروع،و لهذا فمن الضروري فتح نقاش حول هذه المسألة على جميع المستويات من اجل التقليل منها ومن جهة اخرى على الدولة الاستمرار في عملية تنويع الاقتصاد الوطني بهدف تنويع الحصيلة الجبائية و ضمان التنمية الجهوية و الوطنية المستدامة.

الكلمات المفتاحية :الضريبة،النظام الضريبي،الإصلاح الضريبي ،التهرب الضريبي

Résumé :

Dans cette étude qui porte comme intitulé les réformes fiscales et leur rôle dans la lutte contre la fraude fiscale ou notre problématique porte essentiellement sur l'efficacité de la réforme de l'impôt dans la lutte contre la fraude sur l'impôt en prenant pour cas d'étude la wilaya de mila

Ayant recourus à l'approche descriptive et à l'analytique, nous avons abordé ce sujet selon deux étapes : une étude théorique qui nous a démontré la présence de changements positifs sur de nombreux plans relatifs à la structure du régime fiscal algérien dus aux réformes, cela dit, ces changements sont restreints .

L'Algérie s'est intéressée à la lutte contre la fraude fiscale en réformant et en simplifiant son régime fiscal ainsi que son système administratif de manière à ce que les imposables accroupissent leurs devoirs fiscaux et par la une augmentation et une amélioration du recouvrement fiscal ordinaire.

L'étude pratique a servi à une projection de l'aspect théorique sur la réalité sur le terrain , plus précisément concernant la fiscalité locale au niveau de la wilaya de mila d'où il est apparu que le bilan de la période allant de 2010 à 2014 était en nette augmentation et que l'IRG occupe le première place ,tandis-que le taux de la fraude fiscale reste non-mesurable .il faut signaler que la direction des impôts de la wilaya de mila a enregistré plusieurs affaires de justice dans ce domaine à l'encontre des fraudeurs. il est apparu aussi que l'administration fiscale souffre d'une grande difficulté dans la lutte contre la fraude fiscale légale d'où l'importance lancer un débat sur ce point et à tous les niveaux afin de réduire l'impact de ce type de fraude fiscale .d'un autre côté, l'état doit diversifier son économie nationale afin d'élargir le recouvrement fiscal et d'assurer une croissance régionale et nationale continue.

Les mots clés : l'impôt , régime fiscal ,réformes fiscale ,fraude fiscale.