

المركز الجامعي تيسمسيلت

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

أثر الإصلاح الضريبي في التقليل من التهرب الضريبي

" حالة الجزائر "

مذكرة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل م د في علوم التسيير

تخصص: علوم مالية

تحت إشراف الأستاذ:

عادل رضوان

من إعداد الطالبتين:

❖ غلاف الزهرة

❖ عمروس زينب

لجنة المناقشة:

رئيسا

مقررا

ممتحنا

الأستاذ: طالم صالح

الأستاذ: عادل رضوان

الأستاذ: راجحي بوعبد الله

السنة الجامعية: 2015/2016

سورة التوبة

شكر وتقدير

قال تعالى: [ولئن شكرتم لأزيدنكم] سورة إبراهيم الآية (07)

اللهم لك الحمد حمدا كثيرا، طيبا مباركا فيه، ولك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، ولك يارب علي ما أذعمت علينا من قوة وصبر في إنهاء هذا العمل.

فلنشكر الله شكر الشاكرين عدد ما كان وعدد ما يكون، على توفيقه لنا وتسهيل الصعب أمامنا، ونسأل الله أن يكون هذا العمل خالصا لوجهه الكريم، فإن أصبنا فمن عند

الله وإن أخطئنا فمن أنفسنا ومن الشيطان، والصلاة والسلام على رسول الله قدوتنا، وعلى آله وأصحابه التابعيين له بإحسان إلى يوم الدين.

نشكر كل من علمنا حرفا ولقننا درسا وأعطانا نصحا، وكان نعم الموجه،

فلإرشاداته القيمة وروحه الطيبة الفضل الأكبر في إنجاز هذا العمل

المتواضع، ألا وهو الأستاذ المشرف "محمد رضوان" والشكر موصول إلى

كل أساتذة قسم العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بالمركز

الجامعي تيسميت.

عمروس زينج

خلافه الزهرة

الإهداء

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة، ونصح الأمة إلى بني الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من كلفه الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار

ومن رسم لي معالم النجاح وعبد لي الطريق نحو المستقبل إلى الذي أعطاني

من جسده وماله.

والذي العزيز حفظه الله ورعاه وأطال في عمري.

إلى التي أهدتني كل لحظة من عمرها دون أن تنتظر مقابلا، ولم تبخل علي

يوما بدعواتها أمي العزيزة.

إلى من نشأت معهم وترعرعت بينهم وتقاسمنا سقف بيت واحد إخوتي: عبد القادر

الجيلالي، فاطمة، محمد، جلول، نصر الدين، أسماء.

إلى جدتي أطال الله في عمرها.

إلى زوجات إخوتي: فاطمة، سهام، فاطمة الزهراء.

إلى زوج أختي: الجيلالي.

إلى كتاكيت العائلة: أميرة، مرام، عبد النور، محمد، ريان.

إلى الأخوات اللواتي لم تلدن أمي إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء إلى من

معهم سعدت زميلاتي: فضيلة، خديجة، الزهرة، خديجة.

وإلى صديقتي التي تشاركت معي في إنجاز هذا العمل: الزهرة.

إلى من توقع أن أكتب اسمه ولم أكتبه.

إلى كل من سقط من قلبي سموا.

الإهداء

اللهم لك الحمد إذ ألممتنا من الخطأ استغفاراً. ولك الحمد فأرزقنا الجنة وأصرفه عنا

بعفوك النار. ولك الحمد إذ عطفت علينا قلوب الأباء ونحن صغاراً

أهدي ثمرة جهدي إلى اللذين أوامنا الله أن نحسن إليهما بعد عبادته

إلى مصدر المحبة والحنان

إلى من سهرت وشقت وتعبت لراحتي

إلى من أنارت دربي بنصائهما

إلى من في كنفها الإحسان وقتلها دافئ بالحب والسلام

إلى أحلى بستان يموج بالفل والياسمين والريحان

إلى أمي الغالية التي غيبتها الموت عن موعدي هذا رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه

إلى ينبوع العطاء والثقة بالنفس

إلى من نزع من روحه وراحتة لإسعادي

والله أذكى نعم الرجل ونعم الخليل ونعم الوالد

لبنته تكن لك احتراماً فأهديتها قيم ومثل

إليك أبتاه

إلى الذي كان أباً قبل أن يكون أخاً "عمر" وزوجته

إلى من لا تكتمل سعادتي إلا بهم إلى من لا اعرفه للفرح طعما في غيابهم إلى خواتمي

الثلاثة

وإلى أفراد أسرتي وأقاربي، سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل

إلى من قاسمتني حناء هذا المشوار وكانك سندي الوحيد، "زينب"

إلى صديقاتي اللواتي عشت معهن أسعاً للحظات ورفيقات الدرب ومزيلات الكرب ومن

يعينني على طاعة الرب إلى من تلو بالإحسان وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينبوع الصدق إلى

من سعدت برفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة فضيلة - الزهرة - خديجة - إلهام

- وسام - ياسمين وإلى جميع عائلتهم. وكل طلبة معهد العلوم الاقتصادية.

وإلى كل الأساتذة الكرام الذين صادقهم في مشواري الدراسي من الطور الابتدائي

إلى الطور الجامعي

من لم تسعهم ورقتي فقد وسعهم قلبي وذاكرتي

الزهرة.

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
36	تطور الضريبة خلال الفترة 1950 - 1962	رقم(2-1)
84	الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر والتي تم التصديق عليها وتعتبر سارية المفعول	رقم(3-1)

الاختصار	الدلالة
IRG	impôt sur le revenu global
IBS	impôt sur les bénéfices des sociétés
TVA	taxe sur la valeur ajoutée
TUGP	taxe unique globale à la production
TUGPS	taxe unique globale sur les prestations de service

الملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع أثر الإصلاح الضريبي في التقليل من التهرب الضريبي استنادا إلى واقع النظام الضريبي الجزائري و التحديات التي يواجهها هذا النظام من طرف عدة معوقات، وأبرزها التهرب الضريبي وما ينجر عنه من مخاطر على مستوى الاقتصاد الوطني، فرغم الإصلاحات العديدة التي اتخذتها الجزائر إلى أن هذه الظاهرة في تزايد مستمر، سواء تعلق الأمر بالمكلف بالضريبة عن طريق البحث عن الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية واستغلالها لتهرب من دفع الضريبة، أو فيما يخص النظام الضريبي وهذا لتعقده وعدم وضوحه بالإضافة إلى التعديلات الكثيرة التي طرأت عليه، أو الإدارة الضريبية وهذا لعدم توفرها على الكفاءة و التنظيم اللازمين لكشف التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الضرائب ، الإصلاح الضريبي، التهرب الضريبي.

فهرس المحتويات

الصفحة	البيان
II-I	الإهداء
III	الشكر
V	الملخص
VII	الفهرس
XI	قائمة الجداول
XIII	قائمة الاختصارات
أ-ج	المقدمة العامة
	الفصل الأول: عموميات حول الضرائب
02	مقدمة الفصل
03	المبحث الأول: نظرة عامة حول الضريبة
03	I المطلب الأول: تعريف الضرائب و أركانها
05	المطلب الثاني: أهداف الضرائب وقواعد الأساسية التي تحكمها
10	المطلب الثالث: أنواع الضرائب
20	المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي
20	المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي و أسبابه
22	المطلب الثاني: مبادئ الإصلاح الضريبي
23	المطلب الثالث: أهداف الإصلاح الضريبي
24	المبحث الثالث: التهرب الضريبي
24	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي و أنواعه
27	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
29	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي ووسائل مكافحته
32	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: النظام الضريبي الجزائري
34	مقدمة الفصل
35	المبحث الأول: مدخل إلى النظام الضريبي الجزائري

35	المطلب الأول: مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري
38	المطلب الثاني: هيكل النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات (قبل 1992)
40	المطلب الثالث: هيكل النظام الضريبي الجزائري خلال فترة الإصلاحات
49	المبحث الثاني: أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر و أهدافه
49	المطلب الأول: أسباب الإصلاح الضريبي الجزائري
51	المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر
54	المبحث الثالث: فعالية النظام الضريبي في الجزائر و محدداته
54	المطلب الأول: مفهوم فعالية النظام الضريبي و عوائقه
56	المطلب الثاني: محددات تصميم نظام ضريبي فعال
59	المطلب الثالث: تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري
61	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: معالجة التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الضريبية
63	مقدمة الفصل
64	المبحث الأول: واقع التهرب الضريبي في الجزائر
64	المطلب الأول: أسباب ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر
67	المطلب الثاني: حجم التهرب الضريبي في الجزائر
69	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
72	المبحث الثاني: إجراءات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر
72	المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
75	المطلب الثاني: مراقبة التصريحات
78	المطلب الثالث: سبل و إجراءات أخرى للتقليل من التهرب الضريبي
81	المبحث الثالث: مساهمة الإصلاحات في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر
81	المطلب الأول: نتائج وفعالية الإصلاح الضريبي للتقليل من التهرب الضريبي
83	المطلب الثاني: الاتفاقيات الدولية للتقليل من التهرب الضريبي
86	المطلب الثالث: مقترحات وخطط إنقاذ للتقليل من التهرب الضريبي
89	خلاصة الفصل
91	الخاتمة العامة

95	قائمة المراجع والمصادر
----	------------------------

تحقيق الاستقلال الاقتصادي لأي دولة لا يتأتى إلا بتحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة في شتى الميادين وذلك عن طريق الاعتماد على سياسة مالية رشيدة، فالجهد الذي تبذله الدولة في إطار هذه التنمية يلزم عليها إيجاد مصادر تمويلية داخلية تتسم بالاستقرار والدوام نظرا للانعكاسات السلبية التي تترتب عن التمويل الخارجي من مساعدات مالية واقتراض مشروط من طرف الهيئات المالية العالمية مما يشكل عبئاً على كاهل الدولة حيث يجعلها تخضع للعديد من الشروط لا تتعلق بالجانب الاقتصادي أو المالي فحسب بل تصل إلى المساس والتدخل في شؤونه.

ولأن الواقع أثبت أن معظم الدول النامية كما هو الحال في الجزائر اعتمدت على الثروة البترولية ووجدت نفسها أمام عائق كبير تمثل في انهيار أسعار البترول الأمر الذي أدى إلى تقلص عائدات الجباية البترولية التي تحتل المرتبة الأولى من حيث الإيرادات التي تحصل عليها الدولة لتمويل ميزانيتها مما جعل التفكير في موارد أخرى أمراً لا مفر منه حيث انطلق في إصلاحات ضريبية قصد تغطية هذا العجز بالتوجه إلى الجباية العادية.

إن الدور الذي تلعبه الضريبة في تعبئة الموارد المالية للدول وإعطاء أقصى قدر الفعالية الاقتصادية، جعل كل دول العالم تعتمد على هذه الوسيلة التي تشكل منبعاً مالياً أساسياً لا يمكنه أن يختفي ما دام أن هناك اقتصاد يشمل نشاطات صناعية وتجارية خاضعة تقطع عليها حصص مالية إجبارياً لتوجه فيما بعد إلى تمويل النفقات العمومية والتكفل المباشر بالاستثمارات والخدمات ذات الطبيعة الاجتماعية التي تعتبر ضرورة الحياة المتحضرة، ولا يمكن تحقيق هذا إلا بتطبيق سياسة ضريبية فعالة تركز على الضرائب ذات المر دودية المالية العالية، والمقبولة سياسياً واجتماعياً بغية تحقيق أهداف الدولة وقيامها بواجباتها المختلفة دون خلق صعوبات للأعوان الاقتصاديين. ولكون الضرائب مورداً أساسياً لتغطية النفقات فإنها أداة هامة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية لما لها من قدرة على التأثير في حجم الإنتاج، والاستهلاك والادخار، وكذا خلق التوازن المطلوب بين الأنشطة من جهة إلى جانب إيجاد نوع من العدالة في توزيع العبء بين مختلف فئات المجتمع عن طريق إعادة توزيع الدخل الوطني من جهة أخرى.

ومن هنا ظهر الإصلاح الضريبي كنتيجة لعدد من الخصائص السلبية التي سادت النظام الضريبي في الفترة الزمنية السابقة سواء كانت ناتجة عن طبيعة النظام الضريبي السائد آنذاك أو ارتباطها بعوامل خارجية عنها كتنقص الموارد المالية وسياسة الانفتاح الحديثة، ويعد النظام الجزائري واحد من هذه الأنظمة بكل نقائصه وسلبياته، ومن بين العيوب التي كان يحملها النظام الضريبي الجزائري السابق غموضه وتعقيده، وكذا تجاوزه لمبدأ العدالة وزيادة الغش والتهرب الضريبي.

بالإضافة إلى هذا كله ضعف الجهاز الإداري وكذا اليد العاملة غير المؤهلة وغير القادرة على أعمال المراقبة والمتابعة والتحصيل مع نقص الأجهزة الحديثة، الأمر الذي أدى إلى نقص التجاوب بين الإدارة والمكلفين بالضريبة.

وظاهرة التهرب الضريبي بصورة عامة في تزايد مستمر نظرا لكون الضريبة تمثل عبئا إضافيا على أي مكلف بما وذلك في ظل غياب الوعي الضريبي الكافي، وخاصة دون أن يحصل على منفعة فورية مقابل أدائها، ولقد نشأت هذه الظاهرة أولا على المستوى الوطني، لذا كانت التشريعات الداخلية سباقة إلى إدراك مدى خطورتها على الاقتصاديات الوطنية لكون الضريبة تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة والتي تساعدها على مواجهة تشريعات وطنية تهدف إلى سد المنافذ التي يحاول من خلالها الممول الإفلات من أداء الضريبة أو التخفيف من عبئها، بل وتقرر عقوبات وجزاءات جنائية وإدارية متدرجة للقضاء على هذه الظاهرة.

أولا: الإشكالية الرئيسية

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة والتي تساعدها على مواجهة تشريعات وطنية تهدف إلى سد المنافذ التي يحاول من خلالها الممول الإفلات من أداء الضريبة والتخفيف من عبئها لذلك يتعين على الدولة إجراء تعديلات وإصلاحات للقضاء على هذه الظاهرة..

حيث قمنا بتسليط الضوء على حالة الجزائر بصفة عامة وهذا في ظل الإصلاحات الضريبية المتبعة لمحاولة التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي ولهذا كان الإشكال المطروح كالآتي:

ما مدى تأثير الإصلاح الضريبي في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي؟

ثانيا: الأسئلة الفرعية

من الإشكالات الرئيسية تتفرع الأسئلة التالية:

- ✓ ما معنى الضرائب؟ ما هي أنواعها وأركانها؟ وفيما تكمن مبادئها وقواعدها الأساسية؟
- ✓ ما هو الإصلاح الضريبي؟ ما أسبابه وأهدافه؟
- ✓ ما تعريف التهرب الضريبي؟ وما هي أنواعه وأسبابه؟ وهل هناك وسائل لمعالجته؟
- ✓ فيما تتمثل أهم الإصلاحات الضريبية؟
- ✓ ما مدى مساهمة الإصلاحات الضريبية في محاولة التقليل من التهرب الضريبي؟

ثالثا: الفرضيات

بناء على سلسلة التساؤلات قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- الضرائب هي مورد مالي هام في خزينة الدولة.
- الإصلاح الضريبي هو عبارة عن التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي من أجل مواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية.
- التهرب الضريبي هو عبارة عن طرق و أساليب يستعملها المكلف بالضريبة من أجل تجنب الدفع.
- أهم الإصلاحات الضريبية هي إصلاح القوانين التشريعية الضريبية و الإدارة الخاصة بالضرائب.

رابعا: أهداف الدراسة

- إعطاء نظرة شاملة ومعمقة حول الجانب النظري من مفاهيم و أنواع و مبادئ وقواعد حول الضرائب، وكذلك ماهية الإصلاح الضريبي، بالإضافة إلى التطرق إلى التهرب الضريبي بمعرفة أسبابه و أنواعه ووسائل علاجه.
- تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر الإصلاحات الضريبية في التقليل من التهرب الضريبي في الجزائر وهذا على أساس أهمية دور حصيلة الضرائب في تمويل النفقات العامة من جهة والتأثير على الجانب الاقتصادي والاجتماعي من جهة أخرى.
- تقديم بعض المقترحات و التوصيات من أجل المساهمة في محاولة التقليل من التهرب الضريبي.

خامسا: أهمية الدراسة

- إيجاد إجابة عن التساؤلات المطروحة حول أثر الإصلاح الضريبي في التقليل من التهرب الضريبي.
- تحديد الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى اعتماد إصلاحات ضريبية شاملة.
- تحليل وبيان واقع التهرب الضريبي في الجزائر.

سادسا: أسباب اختيار هذا الموضوع

- الرغبة الشخصية في البحث في مثل هذا الموضوع.
- محاولة إبراز مدى تأثير الإصلاح الضريبي على ظاهرة التهرب الضريبي.
- إثراء المكتبة بمراجع تخص الإصلاح الضريبي و التهرب الضريبي.
- تزويد الباحثين ببعض المعارف و المبادئ العلمية في الموضوع.

سابعاً: حدود الدراسة

الحدود الموضوعية : وتمثلت في التركيز على كل ما يتعلق بالإصلاح الضريبي والتهرب وأهم التعديلات التي قامت بها الجزائر في الحد من هذه الظاهرة.

- الحدود المكانية : دراسة تأثير الإصلاح الضريبي في التقليل من التهرب الضريبي بالجزائر.

- الحدود الزمنية: تمت الدراسة في السداسي الثاني من السنة الدراسية 2015-2016.

ثامناً: الدراسات السابقة

دراستنا لموضوع "أثر الإصلاح الضريبي في التقليل من التهرب الضريبي" هي مستمدة من الدراسات السابقة ذات الصلة أو القريبة من موضوع دراستنا، ونذكر من هذه الدراسات ما يلي:

الدراسة الأولى: دراسة محمد عبد الله محمود جمعه، تحت عنوان التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)، أطروحة الماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، تتضمن هذه الرسالة:

1- الجانب النظري ويضم الفصول التالية:

الفصل الأول: السياق العام للضرائب: ويتضمن التطور التاريخي للضرائب، تعريف الضرائب و التنظيم الفني لها.
الفصل الثاني: التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة حيث تم التطرق إلى تعريف المهن الحرة و التهرب الضريبي لديها و أسبابها.

2- الجانب التطبيقي: ويضم تحليل نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات وصولاً إلى النتائج والتوصيات.

الدراسة الثانية: دراسة سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2014-2015، وتدرس هذه الرسالة:

1- الجانب النظري: ويحتوي على الفصول التالية.

الفصل الأول: تقديم عام للنظام الضريبي الجزائري، واقع التهرب الضريبي في الجزائر. الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة وسبل علاج التهرب الضريبي في الجزائر.

الفصل الثاني: ماهية التدقيق، مقوماته، قواعد التأثير الجبائي الأمثل.

الفصل الثالث: التدقيق الجبائي للضرائب والرسوم، للوثائق المحاسبية، فعاليته.

2- الجانب التطبيقي يحتوي على الدراسة التطبيقية لمساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

تاسعا: منهج الدراسة

من أجل الإحاطة بجوانب موضوع دراستنا اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي وكان ذلك كالآتي:

- المنهج الوصفي كان من خلال وصف الضريبة والتهرب الضريبي، وكذا وصف الإصلاح الضريبي وواقع التهرب الضريبي في الجزائر.

- المنهج التحليلي كان في تحليل الإصلاحات الضريبية لإبراز أثرها في التقليل من التهرب الضريبي.

- المنهج التاريخي من خلال هيكلية النظام الضريبي قبل إصلاحات 1992 و أثناء الإصلاحات.

عاشرا: هيكلية البحث: من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة ومحاولة منا في الإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا الدراسة إلى جانبين: نظري بفصلين وتطبيقي بفصل واحد حيث:

✓ الفصل الأول تضمن عموميات حول الضرائب وتفرع إلى ثلاثة مباحث: نظرة عامة حول الضريبة، الإصلاح الضريبي، وأخيرا التهرب الضريبي.

✓ الفصل الثاني تضمن النظام الضريبي الجزائري وانقسم هو الآخر إلى ثلاثة مباحث: مدخل إلى النظام الضريبي الجزائري، أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر وأهدافه، وأخيرا فعالية النظام الضريبي في الجزائر ومحدداته.

✓ الفصل الثالث حاولنا فيه تجسيد الجانب النظري من خلال إسقاط الموضوع على حالة الجزائر، في ثلاث مباحث أيضا: واقع التهرب الضريبي في الجزائر، إجراءات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر وأخيرا مساهمة الإصلاحات في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر.

تمهيد:

تعد الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع الذي تفرض عليه، وهي الينايع التي تستقي منها الدولة الأموال اللازمة لسد نفقاتها العامة.

تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعاً للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، لذلك تسعى كل الدول لرسم سياستها الضريبية وفقاً لتقلبات النظام الاقتصادي المتبع، إذ أن الضريبة بتأثيرها في الاقتصاد فإنها تتأثر به، وتتماشى وفق متطلباته، لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة، وهو ما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو الدول النامية، ويعود ذلك للأهمية الكبيرة للضرائب باعتبارها مورد دائم لتمويل ميزانية الدولة، فمسألة الإصلاح الضريبي باتت مسألة ضرورية يجب إيجاد الحلول المنطقية لها حيث يجب على الدولة الإسراع في عملية الإصلاح وذلك من خلال إعادة النظر في النظام الضريبي السائد باتجاه تخفيض المعدلات ليكون عنصراً محركاً للاقتصاد حيث أن حصيلة الضرائب ستزداد بعد تخفيض المعدلات وتوسيع شرائحها للحد من الآثار السلبية للتهرب الضريبي، بما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية وتصدر الإشارة هنا إلى أن نقطة الانطلاق لبلوغ هذا الهدف (الحد من التهرب الضريبي). حيث تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول:عموميات حول الضرائب

المبحث الثاني:الإصلاح الضريبي

المبحث الثالث:التهرب الضريبي

المبحث الأول: نظرة عامة حول الضريبة

تعتبر الضريبة وسيلة من وسائل تمويل ميزانية الدولة، فهي إيراد مالي هام في المجال الاقتصادي، وخصوصا أنها أخذت دور بارز في توجيه النشاطات الاقتصادية في المجتمعات المعاصرة، فهي من أهم مصادر وموارد الدولة، بحيث لها دور أساسي في مجال تنفيذ أهداف السياسة المالية للدولة، و تغيرت أهدافها ومنافعها حسب السياسة المالية المرسومة من طرف السلطة، وذلك توفيقا مع المصلحة الاقتصادية للدولة والمنفعة العامة للمجتمع.

المطلب الأول: تعريف الضرائب و أركانها

تمثل الضريبة مكانة خاصة في عالم المالية العامة، وهي أداة من أدواتها، كما أنها تتميز بعدة خصائص كونها لا تعمل في فراغ، بل هناك مجموعة من المبادئ والقواعد التي يأخذها المشروع بعين الاعتبار عند فرضه للضريبة وهذا حتى يصبح النظام الضريبي سليما صالحا.

أولا: تعريف الضرائب

كان من نتيجة تطور مفهوم الضريبة تعدد التعريفات التي أوردها الفقهاء في شأنها ، غير أن جوهر هذه التعريفات يكاد يكون واحدا رغم تعدد الأهداف الضريبية في الأنظمة المختلفة. فالضريبة هي اقتطاع مالي من ثروة الأشخاص تقوم به الدولة عن طريق الجبر دون مقابل خاص يحققه دافعها وذلك بهدف تحقيق غرض عام ، وهي بنظر بعض الآخر مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزينة الدولة إسهاما منهم بالنفقات العامة التي تحتاجها الدولة، باعتبارهم أعضاء متضامنين في منظمة سياسية تستهدف الخدمات العامة، كما أنها فريضة إلزامية تحدها الدولة ويلتزم المكلف بأدائها بلا مقابل تمكيننا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع¹.

التعريف الأول: الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية مساهمة منه في تكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل ما يدفعه من ضرائب إلى الدولة.²

التعريف الثاني: الضريبة اقتطاع مالي إلزامي ونهائي، تحدها الدولة و دون مقابل، بغرض تحقيق أهداف عامة.³

¹ خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، دار و مكتبة الحامد، عمان، 2003، ص 14.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 176.

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 08.

التعريف الثالث: الضريبة هي فريضة إلزامية وليست اختيارية تحصل من طرف أشخاص كل بقدر مقدراته على الدفع وليست بقدر استفادته من الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة لأفراد شعبها¹.
ومن التعاريف السابقة نستنتج أن الضريبة عبارة عن اقتطاع نقدي من الدخل تفرضه الدولة وهي إلزامية دون مقابل من أجل تغطية النفقات العامة.

ثانيا: أركان الضريبة

يتضح من التعاريف السابقة أن للضريبة أربعة أركان متلازمة وهي :

الركن الأول: إلزامية الضريبة

الضريبة فريضة إلزامية أي ليس للفرد المكلف خيار في دفعها بل هو مجبر بدفعها للدولة، فهي ليست منحة أو هبة أو مساعدة اختيارية للدولة وعندما يمتنع المكلف عن تأدية الضريبة أو التهرب من الدفع فإنه يقع تحت طائلة العقاب وللدولة في سبيل تحصيل الضريبة المستحقة بسبب ذلك الحق في الحجز على أموال المكلف واستخدام طرق التنفيذ الجبرية لما لدين الضريبة من امتياز على أموال المكلف جميعها².

الركن الثاني: الضريبة فريضة جبرية

وهذا يعني أن الضريبة تفرض جبرا من قبل السلطة العامة، حيث يتم تحديد قيمتها وموعد دفعها وطريقة جبايتها من المكلفين ويتم تحديد ذلك من قبل الإدارة الضريبية التي تعتبر جزء من السلطة العامة، فهي فريضة قانونية فرضت بقوة الدستور³.

الركن الثالث: فريضة بلا مقابل

كان لفشل فكرة المقابل في تعريف الضريبة الفضل في اتجاه الفكر المالي إلى فكرة التضامن الاجتماعي لتبرير فرض الضريبة. فالدولة ضرورة اجتماعية اقتصادية تسعى إلى تحقيق أهداف المجتمع وتضطلع في سبيل ذلك فالعديد من النشاطات والمهام التي يتعذر تحديد مدى انتفاع كل فرد منها على حده ، ومادام قيام الدولة بهذه النشاطات تحقيقا لنفع عام فإن الأمر يقتضي أن يتضامن المجتمع في تمويل هذه النشاطات، من ثم تصبح الضريبة

¹ خبانة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الأردن، 2009، ص133.

² عبد النصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2003، ص13.

³ مؤيد ساطي جودت حمد الله، دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين ، رسالة الماجستير ، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، 2005، ص10.

فريضة يحتملها واجب التضامن الاجتماعي بغض النظر عن المنافع التي تعود على الفرد من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي. وهكذا تنتفي فكرة المقابل الشخصي الملموس في فرض الضريبة وتغدو فريضة بلا مقابل¹.

الركن الرابع: حصيلة الضرائب تمكن الدولة من تحقيق النفع العام 2:

ذلك أن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنّها تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في مصاريف الإنفاق العام الذي يترتب عليه تحقيق منافع عامة للمجتمع.

وبالإضافة إلى هذا فقد أصبحت الضريبة تستخدم في الآونة الراهنة، حين تزداد درجات التدخل الاقتصادي والاجتماعي للدولة، في تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية مختلفة كتشجيع الادخار الحد من الاستهلاك لتعبئة الفائض في أغراض التنمية الاقتصادية وتقليل التفاوت في الدخل بين فئات المجتمع المختلفة (ضرائب تصاعدية).

المطلب الثاني: أهداف الضرائب و القواعد الأساسية التي تحكمها

أولاً: أهداف الضرائب

إن للضرائب أغراضاً وأهدافاً متشعبة ومتعددة، من الناحية التاريخية كان للضريبة هدف وحيد هو الهدف المالي، حيث كانت تستخدم السلطات العامة الضريبة للحصول على الإيرادات المالية لتغطية النفقات العامة وكانت الإيرادات الضريبية في أدنى حد لها، وبالتالي ضرورة بقاء الضريبة على الحياد، فلا تستخدم لأغراض اقتصادية أو اجتماعية، غير أن مبدأ حياد الضريبة اختفى شيئاً فشيئاً، وحل محله الضريبة التدخلية، حيث اعتبرت أن للضريبة أهداف اجتماعية واقتصادية، وسياسية بالإضافة إلى أهداف مالية³.

¹ خليل عواد ابو حشيش، المحاسبة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 16.

² عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)، دار النهضة العربية، الإسكندرية، 1992، ص 153.

³ محمد عبد الله محمود جمعه، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص 16.

الأهداف المالية: للهدف المالي دور كبير في تحقيق الدولة حيث تسيطر على جميع العمليات المالية من خلال الضرائب وذلك لتحقيق توازن الميزانية وتغطية النفقات العمومية كما تسعى إلى القضاء على اختلالات عجز الميزانية¹.

فالضريبة يجب أن تؤدي دورها الكامل في تغطية النفقات العامة باعتبارها من أفضل وسائل التمويل ومبرر استعمال الضريبة كوسيلة مالية يرجع إلى كونها²:

✓ تساعد في تغطية نفقات الهياكل القاعدية بحيث أنها تسخر الموارد التي تحصلها الضريبة لخدمة وتنمية

الهياكل القاعدية الضخمة التي يتهرب الأفراد في الإعلان عن القيام بها لأنها إما عديمة أو ضئيلة الأرباح غير أن الدولة تقوم بها لأن في ذلك دعم لسياسة التنمية.

✓ إصلاح و معالجة الإنتاج حيث أنه يجب على الدول النامية أن تحقق فائض من الإيرادات الضريبية لتغطية نفقاتها و هذا كله لضمان للمجتمع توفير المواد الغذائية و الصناعية.

✓ معالجة الادخار بما أن تمويل الاستثمارات مرتبط بتكوين رؤوس أموال معتبرة التي لا يمكن تحقيقها إلا عن

طريق الادخار، وبما أن نسبة الادخار منخفضة جدا في الدول النامية مقارنة مع الدول المتقدمة بذلك تلجأ

سلطات الدول النامية إلى تغطية ذلك النقص و العجز بزيادة الإيرادات الضريبية حتى تستطيع تغطية نفقاتها.

وبذلك السياسة الضريبية تلعب دور فعال في تشجيع الادخار سعيا منها في دفع معدلات مناسبة من

الاستثمارات.

الأهداف الاقتصادية: تتنوع الأهداف الاقتصادية التي تسعى الدول لتحقيقها. فمنها الأهداف المتعلقة

بالقطاعات الاقتصادية ومنها الأهداف المرتبطة بالأزمات الاقتصادي أو الاستثمار الاقتصادي.

تستخدم الدولة الضريبة لتحفيز الادخار والاستثمار من خلال تخفيض الضرائب أو إعائها على

الاستثمارات المالية المتنوعة، وقد تستخدم الضرائب لتشجيع بعض القطاعات الاقتصادية مثل قطاع السياحة

أو الصناعة أو الزراعة... الخ وذلك بتخفيض الضرائب على مستلزمات الإنتاج في هذه القطاعات وعلى

منتجاتها.

¹ بن عمارة منصور ، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص22.

² طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، 1999م-1420هـ، ص50-51.

إلى جانب ما ذكر يمكن للضريبة أن تخفف من الأزمات الاقتصادية خاصة الركود الاقتصادي والازدهار الاقتصادي، فبالنسبة للركود الاقتصادي فهو الحالة التي تنخفض فيها القوة الشرائية فعلى الدولة هنا زيادة الدخل المعد للإنفاق وذلك بتخفيض الضرائب على السلع الأساسية وزيادة الإعفاءات الضريبية التي ينص عليها القانون الضريبي.

أما فيما يتعلق بالازدهار الاقتصادي فهو الحالة التي يزيد فيها الطلب على السلع والخدمات بسبب ارتفاع الدخل، فعلى الدولة أن تتبع بعض الإجراءات التي من شأنها أن يقلل من الدخل و من القوة الشرائية للأفراد وبالتالي يقلل الطلب على السلع والخدمات وذلك من خلال زيادة الضرائب على الدخل، وتخفيض أو إلغاء الدعم الحكومي مما يقلل من الدخل المعد للإنفاق والمقدرة على الشراء.

الأهداف الاجتماعية: التي تتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة مثال: ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة كما تستخدم الضريبة أيضا في تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية أي إعفاء بعض الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة (دينية أو أسرية...) من الضرائب، أو تساهم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بقرض منخفضة السعر على سلع الاستهلاك الضروري كالحبز، وقرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع الناتج عنها أضرار صحية مثل المشروبات الكحولية والسجائر.

وبالرغم من تعدد أغراض الضريبة في العصر الحديث إلا أنه مازال الغرض المالي لها باعتبارها أداة تمويلية في المرتبة الأولى، له الأولوية على باقي الأغراض¹.

الأهداف السياسية: أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية العامة ويعتبر استعمال الضريبة للأهداف السياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين الدول المتقدمة كما تستخدم الضريبة من أجل تحقيق سياسة التوازن الجهوي فإن قانون المالية لسنة 1995 ومن أجل إنعاش المناطق الصحراوية المعزولة، ومنح امتيازات الاستثمار والعمل بهذه المناطق.

وبالتالي جلب رؤوس الأموال واليد العاملة لتشجيع النشاطات الاقتصادية في إطار التنمية الوطنية الشاملة

¹ سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2009، ص132.

ومما سبق نستنتج أن الأهداف التي تسعى الضريبة لتحقيقها تحدد بطبيعة الدولة الاجتماعية والسياسية وبمرحلة النمو التي وصلت إليها، أي طبيعة الاقتصادية¹.

ثانياً: القواعد الأساسية لتي تحكم الضرائب

إن التنظيم الضريبي يتضمن قواعد مشتركة وأساسية بغية ضمان تحقيق التوازن بين مصالح الأفراد (الممولين) ومصالح الخزينة العامة (الدولة) والتوفيق بين المصلحتين.

1 قاعدة العدالة (المساواة): تعني هذه القاعدة مساهمة أفراد المجتمع جميعاً في أداء الضريبة بما يتناسب وقدراتهم

المالية، فجميع الخاضعين للضريبة كأفراد يتحملوا عبئها ويخضعوا لها دون محاباة أو تفصيل و مؤدى ذلك:

✓ وجوب خضوع الجميع من الأفراد و أموال للضريبة (عمومية الضريبة) دون تمييز بين نوع الإيرادات ومصدرها، ولا حتى في المبلغ الضريبي و الوقت و النسب المثوية.

✓ أن يراعى في فرضها المقدرة المالية لكل مكلف، لتحقيق المساواة في تحمل الأعباء العامة، حيث تفرض على الجميع بنفس المقدار وبما يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه الفرد.

إن تحقيق قاعدة العدالة يستند إلى اعتبارات متعددة تهدف إلى المساواة بين الأفراد دون تمييز بالصفة الشخصية، و إنما يؤخذ بنظر الاعتبار وضع المكلف الاجتماعي، فيما إذا كان متزوج أو أعزب، فالأول يعامل معاملة ضريبة أخف من الثاني، أي ينظر إلى شخصية الممول ومركزه الاجتماعي. كما تؤخذ اعتبارات أخرى كالاختلافات السياسية والاقتصادية والقانونية لتحقيق التوازن بين الأفراد (الممولين) ومصالح الخزينة العامة².

2 قاعدة اليقين: ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام. والهدف من ذلك

أن يكون المكلف متيقناً بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا التباس فيها. ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقاً موقعه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة. إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها.³

¹ خبايا عبد الله، أساسيات في الاقتصاد المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص137.

² أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 1432هـ - 2011، ص128-129.

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، 194، 195.

ويتطلب مبدأ اليقين أن لا يكون أي عنصر للتحكم في الضريبة أي يجب أن لا تترك لمزاج الإدارة الضريبية، وبالتالي تصبح الضريبة معروفة مما يسمح للمكلف التكيف مع الضريبة وتقليص انعكاساتها السلبية بالإضافة إلى ذلك يسمح بالحكومة تقدير حصيلة الضرائب المختلفة والمقترح فرضها والوقت الذي يتوقع فيه ذلك مما يمكنها تنفيذ برنامجها المالي. ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

✓ الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد وألا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وألا تحتمل الجملة أكثر من تفسير.

✓ يجب أن تقوم السلطة الموكلة إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عامة الممولين، وأن تساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة

✓ يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج للاجتهاد¹.

3- قاعدة الملائمة: يقضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل، واختيار الأوقات والأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، فحسب آدم سميث (تجى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملائمة للممول)، وفي هذا السياق يجب أن تكون المطالبة بدفع الضريبة في وقت يناسب الممول وبالكيفية الملائمة له بحيث لا يترتب عنه إضرار بالخزينة العمومية ولا إرهاق للممول، ولتحقيق ذلك يجب مراعاة الاعتبارات التالية²:

✓ يجب أن يتصف النظام الضريبي بالشفافية حتى يسمح للمكلف بتحديد ما يستحق عليه من ضرائب.

✓ بالنسبة للضرائب غير المباشرة تكون متضمنة في سعر السلعة، لذلك يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات ملائمة للممول بحيث يكون قادرا على الدفع لأنه يختار وقت الشراء الذي يناسبه.

✓ بالنسبة للضرائب المباشرة يجب إتباع طريقة التقسيط على فترات تتلاءم مع فترات السيولة النقدية المتوفرة لدى الممول.

¹ بن صغير عبد المومن، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر (صعوبات الاقتطاع وأفاق التحصيل)، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد الأول، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس 2013، ص92.

² بن صغير عبد المومن، نفس المرجع، ص93.

✓ يجب أن ينظر إلى مديني الضرائب وخاصة المعسرین منهم باهتمام، وبحث الأسباب في تراكم الديون الضريبية، ومحاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي.

رابعاً: قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل: وتعني هذه القاعدة ضرورة أن تعمل الدولة جاهدة على ضغط نفقات تحصيل الضرائب إلى أقل قدر ممكن مقارنة مع ما يدفعه المكلفون إلى الخزينة العامة من حصيلة الضرائب فلا خير في ضريبة تتكلف جبايتها الجزء الأكبر من حصيلتها.

وتظهر أهمية هذه القاعدة حديثاً حيث تتحمل الدولة نفقات كبيرة في سبيل تحصيل الضرائب خوفاً من ضخامة نفقات تحصيلها مقارنة مع إيراداتها التي يعتقد أنها ستكون قليلة¹.

المطلب الثالث: أنواع الضرائب

أنواع الضرائب تتعد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف الزمان والمكان. ولكل نوع من هذه الأنواع مزاياه وعيوبه، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من أنواع الضرائب دون سواه، بل تحاول كل دولة أن تتخير مزيجاً متكاملًا من أنواع الضرائب أكثر صور التنظيم الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع. وتمثل أهم أنواع و تصنيفات الضرائب فيما يلي:

أولاً: الضرائب الموحدة والضرائب المتعددة

1- الضرائب الموحدة: يقصد بالضرائب الموحدة جمع كل الإيرادات التي يحصل عليها الممول من مصادر الدخل والثروة المختلفة في وعاء واحد و تفرض بسعر معين للضريبة على هذا الوعاء وتسمى بذلك بالضريبة العامة على الدخل، وهي تفرض مجموع الدخل الصافي للممول بعد استبعاد تكلفة الحصول عليه، حيث يجمع صافي الدخل العام من ممتلكات الممول العقارية و المنقولة ومن مرتبات و مكافأة و تعويضات و منح و من أرباح وفوائد ثم تفرض الضريبة على مجموع الصافي بعد استبعاد تكلفة الحصول عليه².

2- الضرائب المتعددة:

أن تعدد الاتجاهات في اختيار المادة الخاضعة للريبة وكثرة الانتقادات لنظام الضريبة الواحدة، أدى إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة الذي تفرض بموجبه الضريبة على كل نوع من أنواع الإيرادات على أساس مصدرها.

¹ جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص132.

² عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004-2005، ص257-258.

✓ إيراد مصدره رأس المال فقط، كإيرادات العقارية المبنية أو عائد السهم أو السندات.

✓ إيراد مصدره العمل كالأجور والمرتببات.

✓ إيراد مصدره العمل برأس المال، كالأرباح التجارية والصناعية.

فكل نوع من هذه الإيرادات له ميزاته الخاصة مما يجب تنوع الربية التي يخضع لها كل إيراد.

فالإيراد الذي يكون مصدره رأس المال يجب أن يخضع ذات سعر عال لأن صاحب الإيراد لم يبذل أي

جهد في سبيل الحصول على هذا الإيراد، أما الإيراد الذي مصدره العمل فقط فيجب أن يخضع لضريبة ذات سعر

منخفض لأن مصدر الإيراد ينتج على بذل جهد (جسماني أو فكري) أما الإيراد الذي يكون مصدره امتزاج

العمل برأس المال فيجب أن يخضع لضريبة وسط لا هي في مرتفعة كما في الحالة الأولى ولا هي منخفضة كما هي

في الحالة الثانية، ويتميز هذا النظام بالموازنة بين مختلف المصادر من حيث غزارة حصيلة الضريبة التي تصيب

مجموع نواحي نشاط الممول، لتنوع على مقدرته الاقتصادية وتحصيلها عند المنبع الذي يقلل من نفقات الجباية

ولا يشعر الممول بوقعها ولا يحاول التهرب منها¹.

ثانيا: الضرائب النسبية و الضرائب التصاعدية

1- الضرائب النسبية: تفرض هذه الضريبة وفقا للضرائب النسبية على الدخل الخاضع للضريبة سعر نسبي

محدد، فمثلا يفرض على الدخل الخاضع للضريبة المتحقق للشركات المالية بما فيها البنوك 35% من ذلك الدخل

و بنسبة 15% من الدخل الصافي المتحقق من الصناعة وهكذا بمعنى أن الضرائب النسبية لا تقسم الدخل

الخاضع للضريبة على كل شريحة بسعر متنازل أو متصاعد كما هو الحال في الضرائب التنازلية أو الضرائب

التصاعدية بل تحدد الدخل الخاضع للضريبة ثم تقتطع نسبة منه يتم تحديدها تبعا لسياسة الدولة، فمثلا إذا تحقق

دخل لإحدى البنوك مقداره 10000 دينار وكان سعر الضريبة على هذا النشاط 35% فإن الضريبة المستحقة على

البنك تبلغ $3500 (10000 * 35\%)$ ².

2- الضرائب التصاعدية: يمكن تعريف الضريبة أنها تصاعدية إذا كان سعرها الحقيقي يزداد بازدياد المادة

الخاضعة للضريبة، حيث تزداد حصيلة الضريبة التصاعدية بنسبة أكبر من نسبة ازدياد المادة الخاضعة لها، وفي

الغالب أن يتم التصاعد في الضريبة بالنظر إلى عامل واحد وهو مقدار المادة الخاضعة للضريبة بحيث يزداد هذا

¹ علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، تاريخ النشر 2004-2005، الجزائر، ص 191-192.

² خليل عواد ابو حشيش، المحاسبة الضريبة، مرجع سبق ذكره ص 19.

السعر بزيادة قيمة هذه المادة، إلا إن هذا التصاعد قد يتم أيضا بإدخال عوامل أخرى في الاعتبار . كما يلاحظ أنه إذا كانت الضريبة النسبية ليس لها سوى صيغة واحدة ، فإن تصاعد الضريبة يمكن صياغته بواسطة مجموعة من الأساليب الفنية المتعددة التي يتفاوت مدى اللجوء إليها في التطبيق من دولة إلى أخرى ، بل ومن وقت لآخر في نفس الدولة بحسب ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ولعل من أكثر هذه الأساليب شيوعا هي¹ :
أ /التصاعد بالطبقات أو التصاعد الإجمالي: حيث تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى طبقات أو فئات ويخصص سعر لكل طبقة، و يرتفع هذا السعر للطبقات العليا عنه في الطبقات الدنيا، والدخل الذي يقع في فئة معينة يخضع كله لنسبة واحدة من الضريبة².

ب /التصاعد بالشرائح: بموجب هذا الأسلوب يقسم المشرع الضريبي الوعاء أو الدخل إلى شرائح، ويحدد أو يفرض على كل شريحة سعرا خاصا بها، ولا يخضع كل الدخل إلى معاملة واحد بل يقسم إلى شرائح متساوية وغير متساوية تخضع كل منها لسعر مختلف أي أن التصاعد بالشرائح يتم على أساس أن الضريبة تفرض على الدخل في مجموعة ولا يعامل معاملة واحدة بل يقسم إلى شرائح تعامل كل شريحة معاملة خاصة بعد تقسيم الدخل³.

ج /التصاعد عن طريق السعر التنازلي: قد يلجأ المشرع إلى فرض الضريبة بسعر نسبي عام تخضع له المادة المكونة لوعاء الضريبة، ثم ينخفض من هذا السعر النسبي بالنسبة لبعض الوحدات الأولى منها، وهذه الطريقة هي عكس الحالة عند فرض سعر تصاعدي، إذ نبدأ من سعر يمثل الحد الأقصى ثم ينخفض السعر كلما نزلنا على سلم الدخول. و الفرق بين هذه الطريقة و الطريقة السابقة يتحدد بالهدف الذي يقصده النظام الضريبي⁴.

د /التصاعد عن طريق الإعفاء أو خصم من وعاء الضريبة: يؤدي الأخذ بنظام الإعفاءات إلى نوع من التصاعد في سعر الضريبة حتى و لو فرضت الضريبة في صورة نسبة ثابتة من وعائها. و أهم الإعفاءات المقررة هي إعفاء الحد الأدنى اللازم بالنسبة لجميع الطبقات مع فرض الضريبة بسعر نسبي على بقية الدخل، وذلك يؤدي

¹ بن احمد لحضر، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر، 2000-2001،ص68.

² باعلي أمينة، طيبي خديجة، دور الإصلاحات الضريبية في دعم و ترقية الاستثمار المحلي بالجزائر، شهادة ،جامعة أكلي محمد أولحاج _ البويرة، 2014/2015،ص12.

³ أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص142.

⁴ زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008، ص209.

ذلك إلى تصاعد في سعر الضريبة. فكلما زاد حجم الدخل كلما قلت نسبة حد الإعفاء بالنسبة لمجموع الدخل وبالتالي يزيد سعر الضريبة إلى أن يقترب من السعر الاسمي.

كلما يتحقق التصاعد عن طريق خصم جزء من وعاء الضريبة أيضا إذا قام المشرع بفرض الضريبة بسعر نسبي ثابت، ثم أجرى خصما من الوعاء بحيث لا يطبق السعر إلا جزء منه فقط، و يتزايد مقدار هذا الجزء مع تزايد الوعاء، ويترب على الخصم من وعاء الضريبة نوع من التنازل في سعر الضريبة¹.

هـ /التصاعد عن طريق الإعفاءات: يقوم هذا الشكل على أساس خصم حد أدنى للمعيشة من جميع الدخل مع بقاء السعر الاسمي للضريبة واحدا لا يتغير ، وفي الحقيقة فالضريبة هنا تصاعدية ، لأن السعر الحقيقي ليس واحدا بالنسبة لجميع الدخل بل يتزايد بتزايد المادة الخاضعة للضريبة².

ثالثا: الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة

تقسم الضرائب على الأموال إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وهذا التقسيم هو تقسيم تقليدي شاع استخدامه في مؤلفات المالية العامة والتشريع الضريبي لعصور طويلة، ثم بدأت تقل أهمية ويعزف البعض عن إتباعه في السنوات الأخيرة، ومن أهم الأسباب التي أدت إلى ذلك أنه ليس هناك أي معيار علمي للتمييز بين الضريبة لكونها مباشرة أو غير مباشرة، فقد تعددت المعايير التي تفرق بين النوعين، فتعذر التوصل إلى أساس واضح ودقيق يكفي وحده للفصل بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة³.

1- الضرائب المباشرة: يمكن تعرف الضريبة المباشرة بأنها تلك الضريبة التي تفرض على واقعة وجود عناصر الثروة من دخل و رأس المال و تمتاز الضرائب المباشرة بتحقيقها العدالة في التكاليف ، لأنها تتناول مقدار الثروة المالية للأفراد لا أعمالهم⁴. حيث أنها تتسم بالثبات النسبي في حصيلتها بالمقارنة بالضرائب غير المباشرة. ففي ظل الدورات التجارية من تضخم وكساد فإن أوعية الضرائب المباشرة كالأجور والمرتبات، ودخول العقارات المبنية... الخ تكون ضعيفة الاستجابة للتغيرات في مؤشرات النشاط الاقتصادي، بعكس الحال في الضرائب غير المباشرة التي

¹ زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، نفس المرجع، ص209-210.

² بن احمد لخضر، دراسة مقارنة للضريبة و الزكاة، مرجع سبق ذكره، ص70.

³ محمد عبد الله محمود جمعه، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)، مرجع سبق ذكره، ص24.

⁴ علي زغدود، المالية العامة ، مرجع سبق ذكره، ص193-194.

ترتبط بعلاقات وثيقة بقيمة المبيعات والمشتريات، قيمة الواردات والصادرات وكلها أوعية تتأثر بشدة بالدورات التجارية¹.

1-1- الضريبة على الدخل:

وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية سواء كانت شهرا أو سنة وهذه الضريبة إما أن تكون ضريبة نوعية على الرواتب والأجور والأرباح التجارية والصناعية. أو تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها ومصادرها ومن أهم عناصر التشخيص الضريبي إعفاء حد أدنى من الدخل تتناسب و النفقات الضرورية للمعيشة، كما أن إعفاء آخر يقابل الأعباء العائلية تتناسب وعدد العاملين، ثم إن التصاعد في معدلات الضريبة هو أحد عناصر التشخيص الضريبي، حيث أن الضرائب على الدخل تختلف باختلاف الأساليب المتبعة لتحديد وعاء كل منها²:

أ- الضريبة العامة على الدخل: يقصد بها خضوع مجموع دخول المكلف لضريبة واحدة مهما اختلفت أو تعددت مصادر الدخل وتوضيح ذلك لو فرضنا أن شخص يحصل على دخول من عدة مصادر (كالعمل، ورأس المال المنقول، ورأس المال الثابت) فهذه الدخول جميعها تخضع لضريبة واحدة مهما تعددت المصادر وتسمى بالضريبة العامة على الدخل.

إن الضريبة العامة على الدخل تأخذ بمبدأ شخصية الضريبة حيث بنظر في فرضها إلى المكلف الممول الخاضع للضريبة وليس إلى تنوع مصادر الدخل. ويترتب على ذلك أن الأخذ بالضريبة العامة ينتج للإدارة الضريبة الحصول على صورة واضحة وشاملة على المركز المالي الحقيقي للمكلف.

ب- الضريبة على فروع الدخل: تفرض الضريبة على فروع الدخل على شكل ضريبة منفردة على كل فرع من فروع الدخل و ذلك بعد تقسيمه بحسب مصادره بمعنى آخر أن تفرض ضريبة على الدخل المتأتي من العمل بشكل منفصل على الدخل المتأتي من رأس المال. وبذلك نكون أمام عدد من الضرائب تفرض على دخول شخص واحد، وأن كل ضريبة تنظمها قواعد مختلفة تبعا لمصدر الدخل الذي يحصل عليه الفرد، وبهذا يتنوع العبء الضريبي على أساس تعدد وتنوع مصادر الدخل.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة (مدخل تحليلي معاصر)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص149.

² عبد النصر نور نائل، حسن عدس، عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها، مرجع سبق ذكره، ص17.

إن الأخذ بهذا النوع من الضرائب المتعددة بحسب مصادر الدخل، يجعل من الممكن التمييز بين الدخل المختلفة ومعاملة كل منها معاملة ضريبية مناسبة استنادا لطبيعة الدخل.

1-2- الضريبة على رأس المال: إن الضريبة على رأس المال تفرض على المال نفسه سواء أنتج أو لم ينتج، وسواء كان إنتاجه مستمر أم طارئا، وهي إما أن تصيب رأس المال وتؤخذ من دخله إذا كان معدلها منخفضا أو أن تفرض على رأس المال وتقتطع منه إذا كان معدلها عاليا.

هذه الضريبة تفرض على الأموال التي يمتلكها شخص معين في وقت معين، والتي تمتاز بشيء من الثبات النسبي سواء كانت مخصصة للاستثمار أم للاستهلاك أم لمجرد الادخار، فالضريبة تفرض على الملكية بهذا المعنى ولو لم تنتج دخلا كالضريبة على العقارات أو على الحلي والمجوهرات المحفوظة لدى البنوك.

ومن أهم أنواع الضريبة على رأس المال والتي لا يمكن الوفاء بها من الدخل هي¹:

أ- الضريبة على ملكية رأس المال: تفرض الضريبة على رأس المال ذاته بغض النظر عن مصدره سواء حصل عليه صاحبه عن طريق العمل والادخار أو أي طريق آخر.

وتعتبر الضريبة على ملكية رأس المال، ضريبة استثنائية تفرض أثناء الحروب والأزمات الاقتصادية.

ب- الضريبة على زيادة رأس المال: هي ضريبة تفرض عن زيادة رأس المال لأسباب ليس لصاحب رأس المال جهد فيه، كأن تقوم البلدية ببعض الإصلاحات والتحسينات خاصة بالمنطقة الواقعة بها رأس المال، مما أدى إلى ارتفاع أسعار العقارات، وعليه تفرض ضريبة على هذه الزيادة.

ج- الضريبة على التركات: هي ضريبة تفرض بمناسبة انتقال المال من المورث إلى ورثتهم، وهذه الضريبة بالإضافة إلى كونها مصدرا ماليا لخزينة الدولة، فإنها تحقق أهدافا اجتماعية حيث تصيب عادة ذوي رأس المال الكبير، فهي تفرض قبل توزيع التركة وبالتالي تحد من التفاوت بين الطبقات.

2- الضرائب غير المباشرة: هي تلك الضرائب التي تفرض على واقعة وجود عناصر الثروة من الدخل ورأس المال وتمتاز الضرائب المباشرة بتحقيقها العدالة في التكاليف، وهي ثابتة الدخل لأنها تفرض على رؤوس أموال وهي

¹ محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر) أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري قسنطينة، 2009-2010، ص32.

مداخل لا تتأثر بإرادة الأفراد ز درجة و مستوى إنفاقهم بالإضافة إلى إنماء الوعي الضريبي، بحيث تقل حصيلتها و تعجز عن تأمين الموارد اللازمة لسد النفقات العمومية¹.

1-2-الضرائب على التداول: تفرض هذه الضريبة على واقعة انتقال حقوق الثروات وتداولها وغيرها من التصرفات القانونية التي تكون الأموال محلها، كقيام الفرد بشراء عقارات أو ببعض التصرفات بأمواله المنقولة فجميع التصرفات القانونية من بيع وإيجار و هبات ووصايا والتي تؤدي إلى انتقال الأموال والثروة من شخص إلى آخر بيان تخضع لضريبة تسمى الضريبة على التداول².

2-2-الضرائب على الاستهلاك: تفرض الضريبة على أساس واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله وهي ضريبة متنوعة و متعددة و يمكن القول أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع و الخدمات التي يحتاج إليها.

وتتعدد الضرائب على الاستهلاك وفقا لطبيعة الأنظمة الضريبية إذ أن الأمر يتوقف دائما على مدى حاجة الدولة إلى المال، فضلا على أهمية تحقيق أغراض اقتصادية، اجتماعية من فرض الضريبة على الاستهلاك وبصورة عامة يمكن تقسيم الضرائب على الاستهلاك إلى نوعين رئيسيين³:

أ-الضرائب النوعية على الاستهلاك: يقصد بها الضرائب التي تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع والخدمات، فالدولة تقوم بفرض ضريبة غير مباشرة على قيام الفرد بشراء بعض السلع والخدمات، إما بهدف تحقيق أغراض مالية معينة تتمثل في الحصول على مورد غزير تعتمد عليه في تغطية نفقاتها المتزايدة أو بهدف تحقيق أغراض اجتماعية تتمثل في تجنب استهلاك سلع معينة كالمواد الكحولية والسجائر أو لتحقيق أهداف اقتصادية تمثل في تشجيع استهلاك سلع معينة (تشجيع منتجات وطنية) أو الامتناع عن استهلاك سلع معينة و مثال عن الضرائب النوعية على الاستهلاك، الضريبة على الاستهلاك البنزين، السكر، القهوة، دخول الملاهي و السينما.

ب-الضرائب العامة على الاستهلاك: تفرض على مجموع السلع والخدمات التي يستهلكها الفرد، فتبدو كأنها ضريبة مفروضة على مجموع الإنفاق الاستهلاكي للفرد وتتميز هذه الضريبة بأنها عينية حيث أنها لا تنظر إلى شخص المستهلك كما هو معروف، حيث تتحدد الضريبة على الاستهلاك صوراً متعددة أهمها:

¹ علي زغدود، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص198-199.

² أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص140.

³ محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية و الضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، ص101-102.

✓ **الضريبة على المبيعات:** هي تلك الضريبة التي تفرض على المستهلك عند شراؤه للسلعة أو الخدمة ويطلق عليها البيع بالتجزئة.

✓ **الضريبة على المشتريات:** هي تلك الضريبة التي تفرض على السلعة والخدمة في مرحلة وصولها إلى المستهلك، أي مرحلة تجارة الجملة و يتم دفعها مرة واحدة عند بيع السلع من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة الذي بدوره ينقل عبئها إلى تجزئة آخر وهكذا حتى يتحملها المستهلك النهائي.

✓ **الضريبة على راس الأعمال:** هي الضريبة التي تفرض في كل مرة من مرات انتقال السلعة بين مرحلة الإنتاج ومرحلة الاستهلاك.

ويكون فرض الضريبة هنا على ثمن السلعة مضافا إليه ربح البائع ومقدار الضرائب التي دفعت في كل مرة من مرات انتقال السلعة حتى وصولها إلى يد المستهلك، ومن ثم فإن حجم وعاء هذه الضريبة يكبر أو يتسع في كل مرة من مرات انتقال السلعة، مما يدعو إلى ضرورة فرضها بسعر منخفض يتناسب مع عدد مرات الانتقال، حتى لا يكون عبئها شديدا على المستهلك الذي يتحملها بصفة نهائية.

رابعا: الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال : تتعلق باختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة أي اختيار موضوع الضريبة و في حدود هذا المعني يتم تقسم الضرائب إلى مايلي¹:

1- الضرائب على الأشخاص: يقصد بها تلك الضرائب التي تتخذ من الشخص وعاء لها أي تلك الضرائب التي تتخذ وعاء لها مجرد وجود الفرد نفسه في إقليم الدولة فهي تلك الضريبة التي تفرض على الرؤوس وهنا جاءت تسميتها بضريبة الرؤوس أو المفردة. وقد تفرض هذه الضريبة على جميع الأفراد دون تمييز أو تقصير على بعض الأشخاص ممن تتوافر فيهم شروط معينة.

2- الضرائب على الأموال: اتجهت الدول إلى الأخذ بالضرائب على الأموال في أنظمتها الضريبية بسبب الانتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص إذ أصبحت الثروة هي وعاء الضريبة في النظم المالية المعاصرة وفي نطاق الضرائب على الأموال قد تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل ويقصد برأس المال مجموع ما يملكه الفرد من قيم استعمال في لحظة معينة يستوي في ذلك أن تأخذ الشكل العيني كأرض أو عقار أو بيت أو سلعة إنتاجية أو سلعة استهلاكية أو أدوات مالية (أسهم و سندات) أو مبلغ من النقود.

¹ عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي دار حامد، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص 135.

خامسا: الضرائب الشخصية و الضرائب العينية

1-الضرائب الشخصية: يقصد بالضرائب الشخصية تلك التي يراعى عند تطبيقها الظروف الشخصية للممول ومدى قدرته على تحمل عبء الضريبة، مثل مراعاة الحالة الاجتماعية والعائلية للممول، وما إذا كان المال الخاضع للضريبة هو المصدر الوحيد للممول أو أن للممول مصادر أخرى¹.

وتؤخذ الضريبة الشخصية عند فرضها مجموعة من العوامل نذكر منها²:

✓ **إعفاء الحد الأدنى للامزم للمعيشة:** تأخذ معظم التشريعات الضريبية إعفاء الحد الأدنى للامزم للمعيشة من أجل المحافظة على وضعهم الاجتماعي والمعيشي حتى يتمكن الأفراد من العيش الكريم، ومن الجدير بالملاحظة في هذا الشأن أن الأخذ بالظروف الاقتصادية والاجتماعية عند فرض الضرائب يولد الثقة ما بين الدولة والأفراد أو المواطنين وهذا ما يؤدي في أغلب الأحيان إلى عدم التهرب من الضريبة ويشعر المواطنون بارتياح عند دفعهم للضريبة وبالتالي ينتج عنه زيادة إنتاجية للأفراد وزيادة في المبالغ الضريبية.

✓ **مراعاة الأعباء العائلية:** تراعي أغلب التشريعات أيضا الأعباء العائلية للمكلف بدفع الضريبة، حيث تأخذ بعين الاعتبار حالة المكلف إذا كان متزوجا أو أعزبا، وعدد أفراد أسرته الذي يقوم بالإنفاق عليهم، وذلك لما يترتب على ذلك من نفقات وأعباء، وعادة ما ينخفض سعر الضريبة حسب الممول كما قد يخفف من درجة التصاعد كلما زاد عدد أفراد الأسرة.

✓ **مراعاة ديون المكلف:** حيث يتم خصم أعباء الدين قبل فرض الضريبة على المكلف بدفعها، كما نجد بعض التشريعات الضريبية تقوم بخصم المصاريف الشخصية من وعاء الضريبة كمصاريف العلاج الطبي أو أقساط التأمين على الحياة.... الخ.

✓ التصاعد في سعر الضريبة:

حيث يلاحظ في أغلبية التشريعات الضريبية الأخذ بمبدأ التصاعد في سعر الضريبة، فيزداد بزيادة المادة الخاضعة للضريبة.

¹ وفاء يحيى أحمد حجازى، المحاسبة الضريبية، مركز التعليم المفتوح برنامج مهارات التسويق والبيع(دون ذكر تاريخ النشر)، ص7.

² حسني خربوش، حسن البيحي، المالية العامة، الشركة العربية المتحدة للتسويق بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الأولى، جمهورية مصر العربية، القاهرة، ص60-61.

3 -الضرائب العينية: هي تلك الضريبة التي تفرض على الأموال دون الاعتماد بمركز المكلف الشخصي أوالعائلي أو الاجتماعي، فالضريبة تفرض على المقدرة التكلفة، ولكن هذه المقدرة تختلط بالمال نفسه إذ لا تكون لظروف صاحب المال أي اعتبار عند فرض الضريبة وتمتاز هذه الضرائب ببساطتها وسهولة تطبيقها وعدم احتياجها إلى جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة، كما أنها تبعد الإدارة عن التدخل في شؤون المكلف إلا أنها لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف وبالتالي مقدرة التكلفة، كما أنها ضريبة غير مرنة، أي لا يمكن التغيير في حصيلتها بسهولة¹.

¹ محمد عبد الله محمود جمعه، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)، مرجع سبق ذكره، ص23.

المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي

تعد الضريبة موردا أساسيا من موارد الدولة التي تستعملها لتغطية مختلف نفقاتها، إلا أن الدول النامية تعاني من قلة الإيرادات الضريبية نتيجة لضعف هيكلها الضريبية و ضعف الجهاز الإداري الضريبي، مما جعل أنظمتها الضريبية عاجزة على مواكبة التطورات الاقتصادية و السياسية في العالم، فهذه الأنظمة عرفت تقلبات كثيرة الشيء الذي يستدعي إدخال إصلاحات على النظام محاولة منها إعادة الاستقرار له، عن طريق إحداث بعض التغييرات البسيطة و التي غالبا ما تكون لأهداف اقتصادية و اجتماعية بتكليف بعض القواعد القانونية الضريبة أو مراجعة نسب الضرائب الموجودة بغية الوصول إلى نظام ضريبي يتماشى و التطورات الحاصلة.

المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي و أسبابه

أولا: مفهوم الإصلاح الضريبي:

يعرف الإصلاح الضريبي على أنه: التغييرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو، ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملا لكل الهيكل الضريبي للدولة، أو أن يكون هذا الإصلاح جزئيا لنوع معين من الضرائب أو لبعض أحكام الضريبة بعينها و هي عملية تتطلب دراسة متكاملة للنظام الضريبي السائد.

ويتم الإصلاح الضريبي على مرحلتين أساسيتين هما التخطيط والتنفيذ، في حالة عدم وجود واحد منهم، لا يمكن وصفها بأنها عملية الإصلاح الضريبي¹:

-التخطيط الضريبي: هو من الوسائل التي تستعملها الإدارة الناجحة للاستفادة من المزايا القانونية، حيث تساعد في إتباع سياسة استثمارية معينة سواء أكان ذلك بالموجودات الثابتة أو الاستثمارات المالية أو حتى تقليل مبلغ الإلزام الضريبي أو حتى تجنب الضريبة بأكملها، ومن المفاهيم كذلك مفهوم الفجوة الضريبية والمقصود بها الاختلاف بين الضرائب التي يقوم المكلفون بسدادها فعلا من واقع إقراراتهم، والضرائب التي يجب أن يسددوها على أرباحهم الحقيقية.

¹ حنان شلغوم، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر و انعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، شهادة الماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2011-2012، ص13-

- مرحلة التنفيذ: حيث يتم تنفيذ كل الخطط و البرامج التي سبق وأن تم وضعها من قبل الجهات المختصة وتتكفل الإدارة الضريبية بتنفيذها والسهر على السير الجيد للإصلاح.

ثانيا: أسباب الإصلاح الضريبي.

تعتبر سياسات إصلاح الضريبة من أهم محاور السياسات المالية الموجهة لعلاج مشكلة العجز المالي في الدول النامية، ويمكن حصر مشكلات هذه الدول فيما يلي:

1- ضعف الجهد الضريبي واختلال الجهاز المالي:

إن معظم الدول النامية تعاني ضعفا في حصيلتها الضريبية، وهذا الضعف يمكن قياسه من خلال انخفاض القيمة الضريبية الفعلية عن القيمة الضريبية المحتملة، ومن ثم يعد تحويل الطاقة الضريبية الفعلية إلى الطاقة الممكنة بمثابة الهدف الاستراتيجي لسياسات الإصلاح الضريبي المقترحة لمعالجة الإختلالات المالية العامة وعلاج عجز الموازنة العامة بصفة خاصة. وفي هذا الصدد يشير صندوق النقد الدولي إلى ضرورة قياس التفاوت بين معدلات الاقتطاع الضريبي الفعلي، ومعدلاته المستهدفة، وذلك بقياس نسبة الإيرادات الضريبية الفعلية إلى الحصيلة الضريبية الممكنة¹.

2-الاختلال في الهيكل الضريبي:

يلاحظ في الدول النامية ارتفاع نسبة الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والإنفاق والتجارة الخارجية، ذلك بعكس الدول الصناعية المتقدمة التي تعتمد بشكل أساسي على ضرائب الدخل من العمل أو الربح من الملكية أو فوائد الثروة ورأس المال، وقد توصلت دراسة بهذا الخصوص إلى أن 86 دولة نامية بينها بعض الدول العربية أن ضرائب الدخل تصل إلى 30% من مجمل الإيرادات فيما تمثل الضرائب على الإنفاق والاستهلاك 60% من المجموع.

كما بينت هذه الدراسة أيضا إلى اعتماد هذه الدول بشكل مكلف على الضرائب المتأتية من التجارة الخارجية، وخاصة الضرائب المتعلقة بالواردات، ويهدف ذلك إلى عدم التنوع في القاعدة الإنتاجية، على اعتبار أنه كلما توسعت القاعدة الإنتاجية واحتلت درجات أعلى في عمليات التنمية الاقتصادية كلما انخفض اعتماد الدولة على ضرائب التجارة الخارجية كما يعود إلى سهولة هذا النوع من الضرائب، وكذلك إلى ازدياد دور التجارة

¹ عمار ميلودي، أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2010، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2014-2013.

الخارجية في اقتصاديات الدول العربية وانفتاحها على العالم الخارجي ، فقد بلغت نسبة التعامل مع الخارج بالنسبة إلى السعودية 99% فيما وصلت بالنسبة إلى الكويت 104%¹.

3- ضعف الجهاز الإداري: وهذا راجع إلى النقص في المعلومات، والبيانات المالية التي تعكس بالدرجة الأولى ضعف الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب وتحصيلها، مما يؤدي إلى تزايد التهرب الضريبي علاوة على الفساد الإداري، وهي أمور تمثل قيوداً على نجاح عملية الإصلاح في تحقيق أهدافها المسطرة.²

المطلب الثاني: مبادئ الإصلاح:

وتهدف إلى استعادة ثقة الرأي العام في الأسواق المالية وصدرت عن منظمة التعاون والتنمية، وأكدت عليها مجموعة العشرين في اجتماعها في بترسبوغ عبر³:

- ✓ وضع الحوافز لتشجيع ميزان حكيم وحذر يجمع ما بين المخاطر والبحث عن العائدات في القطاع المصرفي.
- ✓ تبسيط الإطار التنظيمي، والتأكيد على الحيطة وقواعد السلوك المهني، وتعزيز الحوافز لإنفاذها.
- ✓ تجارب الضغط لتأكيد نزاهة وشفافية الأسواق، وينبغي أن تشمل الأولويات الكشف والحماية ضد التزوير والاحتيال.

✓ إصلاح القواعد الناظمة لرأس المال، مع ضمان رأس المال المعرض للخطر لمواجهة التقلبات الدورية وتشجيع تحسين إدارة السيولة في المؤسسات المالية.

- ✓ تجنب عوائق تدفقات الاستثمار الدولي، ووضع آليات كافية لجذب كميات كافية من رأس المال الجديد.
- ✓ تعزيز الحاكمية في المؤسسات المالية وضمنان المساءلة لأصحاب رؤوس الأموال والدائنين المعرضين للمخاطر، وبهذا الإطار هناك توجه لإعادة هيكلة الأصوات في المنظمات الدولية ليكون هناك دور للدول الفقيرة.
- ✓ تشجيع الشركات القابضة غير العاملة (NOHC) في الهياكل المالية للشركات المعقدة.

¹ خليل حسين، السياسات العامة، دار المنهل اللبناني، بيروت، 2006، ص.25.

² بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، رسالة دكتوراه، الجزائر، 2005-2006، ص.64.

³ محمد سليم وهبة، دروس الأزمة، عمان، تشرين الأول، 2010، ص.6-7.

✓ تثقيف الأفراد الذين بحوزتهم رأس المال المعرض للخطر (بعد مرور الأزمة)، بما في ذلك كبار الدائنين، لأنهم قد يتعرضون لخسارة أموالهم عند ارتكابهم أخطاء، مما سيساعد على الحد من المخاطر المعنوية الناشئة عن التدابير المتخذة في حالات الطوارئ الاستثنائية والضمانات المقدمة.

✓ تعزيز تفهم كيفية انعكاس السياسات الضريبية على سلامة الأسواق المالية.

✓ التجاوب مع التعقيدات المتصاعدة للمنتجات المالية، ونقل المخاطر.

المطلب الثالث: أهداف الإصلاح الضريبي:

يتضمن الإصلاح الضريبي في أي دولة قضايا واسعة في السياسة الاقتصادية، و لكن غالبا ما يهدف

معالجة مشاكل محددة تتعلق بتصميم هيكل الضريبة وإدارتها، وتوجد عدة أهداف أساسية يجب تبنيتها في برنامج الإصلاح الضريبي وهي¹:

- 1- إزالة أوضاع عدم العدالة في النظام الضريبي القائم.
- 2- التقليل من التشوهات التي قد تحدث في عملية تخصيص الموارد نتيجة للتدخل في آلية السوق.
- 3- تبسيط النظام الضريبي و تحليصه من التعقيدات التي لا لزوم لها.
- 4- إقفال منافذ التهرب الضريبي، إذ يجب أن يؤدي الإصلاح إلى إيجاد نظام ضريبي يصبح في ظله التهرب في أدنى مستوياته.
- 5- توسيع تغطية النظام الضريبي (القاعدة الضريبية) و موازنة العبء الضريبي.
- 6- تعديل النظام بما يكفل التكيف مع معدلات التضخم.
- 7- إزالة مظاهر الازدواج الضريبي.
- 8- إدخال بعض الحوافز لتنمية الادخار والاستثمار والإنتاج.
- 9- إدخال الإجراءات الجزائية و العقوبات التي تمكن أو تساعد على تعزيز عملية التضخم.

¹ قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم، القياس، التطبيق) دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص109-110.

المبحث الثالث: التهرب الضريبي

مع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة نتيجة تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الضريبية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة أو غير مشروعة، أن هذه الظاهرة تؤدي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد هامة، مما يحول عن تحمل أعبائها المختلفة اتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى، ويخلق صعوبات كثيرة في تسطير سياسة الإنفاق العام، وقد تضطر الدولة حينها اللجوء إلى مصادر تمويلية أخرى كالاقتراض من الخارج أو الإصدار النقدي الذي ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه

أولاً: تعريف التهرب الضريبي

يعتبر التهرب أوسع نطاق من مفهوم الغش فالغش هو التخلص من دفع الضريبة باختراق القوانين بطرق وأساليب يراها المكلف ملائمة ومناسبة، كما يمكن للمكلف اللجوء إلى عدم دفع الضريبة بدون اختراق نصوص القانون الضريبي وهذا ما يعبر عنه بالتهرب الضريبي، و الذي يتكون من ثلاث مفاهيم أساسية و هي:

- ✓ التهرب عن طريق وجود ثغرات في التشريعات الضريبية و هو التملص.
- ✓ تهرب منظم من قبل القانون كما هو الحال بالنسبة لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة (IFU).
- ✓ الامتناع عن إنشاء الواقعة القانونية التي يتناولها القانون الضريبي.

و لفهم التهرب الضريبي أكثر سوف نعرض التعاريف التالية¹:

التعريف الأول²: يعرف التهرب الضريبي في علم المالية العامة بأنه تخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة له ، كما تعني تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها.

التعريف الثاني: التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعها المنشئ، و التهرب قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة وهو الذي لا يضمن مخالفة قانونية،

¹ - بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، ملتقى حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة ص 02.

² خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16 ، العدد الثاني، 2000، دمشق، ص 116.

أو غير مشروع وهو الذي يضمن مخالفة قانونية.¹

ومن التعاريف السابق نستنتج أن التهرب الضريبي هو تلك الطرق غير القانونية التي يستعملها المكلف بالضريبة قصد تجنب دفع الضريبة قدر ما أستطاع، باستغلاله للثغرات الموجودة في القوانين الضريبية خاصة أو تدليس أو الاحتيال أو التصريحات الكاذبة.

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي:

ينتج عن التهرب الضريبي آثار سلبية يمكن ذكر بعضها كما يلي:

1- التهرب الضريبي المشروع²: وهو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طريق طبيعي وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة، ويفضل بعضهم تسمية هذا النوع من التهرب بالتهرب الضريبي لما توحى به عبارة التهرب بالمشروعية (حيث إن المشرع يأذن له) ولما تتضمنه فكرة التهرب والمشروعية من تناقض. والتجنب ظاهرة سليمة أقرتها غالبية الدول فقهاً وقضائياً، ففي مصر اعترف القضاء بحق المكلف في التمسك بما قد يكون في قانون الضرائب من نقص يستفيد منه المكلف الحاذق حسن النية. ويعبر عنه آخرون بتهرب النية باعتبار أن نية الشخص هي التخلص من الضريبة وإن كان يتدرع في هذا ببعض الوسائل المشروعة في ذاتها ودون أن يخالف القانون.

ويتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق التجنب بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة وبالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة، وذلك كامتناع الشخص كلياً أو جزئياً عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الاستهلاك، كأن يعلم الفرد أن هناك رسوم استهلاك السجائر سيتحملها لو اشترى هذه السلعة فيمتنع الفرد عن استهلاكها ليتجنب بذلك دفع الضريبة غير المباشرة على استهلاكها أو أن يمتنع الشخص عن استيراد أو تصدير السلعة التي تفرض عليها الرسوم الجمركية أو امتناعه عن توجيه أمواله أو نشاطه إلى فروع النشاط التي تصيبها الضريبة ويوجه نشاطه وأمواله إلى فروع النشاط التي لا تصيبها أية ضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، كأن يوجه الشخص ماله وجهده إلى النشاط الزراعي دون النشاط التجاري بسبب عدم خضوع

¹ عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره، ص 123.

² خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 161-162.

هذا النوع من النشاط إلى أية ضريبة، وبهذا يكون قد تجنّب الضرائب كلها أو بعضها.

2- التهرب الضريبي غير المشروع:

يقصد بالتهرب الضريبي غير المشروع التخلص من أداء الضريبة بمخالفة صريحة للقوانين الضريبية كما يطلق عليه بالغش الضريبي. بصفة عامة يظهر التهرب في استغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية بغية التملص من دفع الضريبة، وترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريع وعدم إحكام صياغته، إذ أن استفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة أو انتهاك للأحكام الضريبية كون هذا الأخير تحرك في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات أو التخفيضات بفرعها الدائمة والمؤقتة والتي تمس القطاعات الاقتصادية أو الفروع الإنتاجية أو المناطق الجغرافية... الخ.

عن طريق استفادة المكلف من الثغرات القائمة في صياغة هذا التهرب ومن صور هذا التهرب يمكن التمييز بين عدة حالات و هي:

- ✓ الامتناع من الاستهلاك أو إنتاج سلعة ما مفروضة عليها ضريبة مرتفعة و بالتالي تجنّب الضريبة غير المباشرة.
 - ✓ الامتناع عن استيراد سلعة من الخارج لفرض عليها ضرائب جمركية و بالتالي تجنّبها.
 - ✓ ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة و الانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة اقل.
 - ✓ اعتماد الدولة لسياسة معينة تكون نتيجتها تجنّب الضريبة من طرف الأشخاص و ذلك لاعتبارات اقتصادية و اجتماعية مختلفة، لدفع الأفراد مثلا إلى التقليل من استهلاك سلعة ما أو تشجيعها لإنتاج سلعة بديلة لها أو الحد من استهلاكها حفاظا على المصلحة العامة.
 - ✓ التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل و ذلك بتجزئة شركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا وبترخيص من القانون التجاري مثلا، هذا النوع يخص الأشخاص الطبيعيين.
 - ✓ التهرب الضريبي يفرض ضريبة على التركات دون إخضاع الهبات، فيقوم المكلف بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات في هذه الحالة لم يخرق المكلف النصوص القانونية ولكنه استفاد من الثغرات الموجودة في موضوع الهبات و ذلك لنقص أحكام هذه النصوص¹.
- التهرب الضريبي الدولي:** يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أنواع التهرب إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع

¹ بلواضح الجليلاني، ميمون نبيلة، مرجع سبق ذكره، ص03-04.

لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض) و يمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية:¹

✓ **التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية:** ويكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد، أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير، يستعمل هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي الدولي عادة بين الشركات التي تملك فروعاً في الخارج، حيث تقوم بتحويل أرباحها لاتجاه فروعها المتواجد في دول رسومها أقل، كما يلجأ ضبط تسوية سعر منتوجاتها المصنعة في البلد و بيعها في بلد ثاني سعياً منها لتحقيق أقصى نسبة من أرباح البلد الذي يكون فيه العبء الحقيقي الضريبي اقل وأخف.

✓ **المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف):** يسعى مسيري الشركة للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أخوا وهميين، أو بمعنى آخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على كل أجور ورواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص، أو مؤسسات وهمية. ومن بين الطرق الأكثر استعمالاً وانتشاراً نجد تكاليف المقر، إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة بالخارج على فرع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة أن تحددها بنفسها على رقم أعمال هذا الفرع، ويمكن لهذه النسبة أن تقوم بامتصاص جزء كبير أو حتى كل الأرباح الخاضعة للضريبة.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

لا شك أن التهرب الذي يعني إبقاء مبلغ من المال في حوزة المكلف أو في صندوقه بدلاً من دفعه إلى الخزنة العامة بمثابة ضريبة، يتأتى بالدرجة الأولى عن ضالة روح التضامن بين أفراد الجماعة وبالتالي تدني المستوى الخلقي لدى المكلفين، بالإضافة إلى وجود دوافع أخرى تحفز المكلف على التهرب منها أسباب قانونية وأخرى سياسية واقتصادية... الخ، وفيما يلي أهم الأسباب التي تؤدي إلى التهرب من الضرائب وعدم دفعها إلى الخزنة العامة:²

أولاً: أسباب أخلاقية: يعتبر المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب الأهم في التهرب من الضريبة فإذا ضعف هذا المستوى قل الوعي الضريبي لدى الأفراد و أدى ذلك إلى عدم اهتمامهم بالمصلحة العامة و قل

¹ حميدة بوزيد، جباية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة) دراسة نظرية وتطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 41-42.
² محمد عبد الله محمود جمعه، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)، مرجع سبق ذكره، ص 87.

إحساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة و اعتبارهم أن الضريبة شر لا بد منها و ما التزامهم بها إلا خوفا من العقاب و محاولتهم التهرب منها ليس باعتباره جرما يعاقب عليه القانون بل هو نوع من اللياقة و المهارة و مما يساعدهم في هذا كله تساهل الرأي العام تجاه مثل هذه الأنواع من الجرائم.

لذلك ييحب من واجب الدولة العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى الأفراد للقيام بواجباتهم تجاه خزينة الدولة بحيث تتغير نظرة الرأي العام للمتهرب باعتباره مجرما مما يقلل من التهرب الضريبي¹.

ثانيا: أسباب سياسية: أن تعدى الضريبة للدور المالي و دخولها لميادين اقتصادية واجتماعية قد تجعل جميع المتضررين من هذا الدور الجديد للوقوف أمامها و محاولة التهرب منها، ويزداد ذلك إذا صاحبه انعدام الثقة بالسلطة أو الحكم. وهذا مرده إلى حد بعيد إلى القناعة التي تتكون لدى الأفراد بضعف كفاءة الحكام و الأجهزة القائمة على شؤون الإنفاق، و المكلف الذي لا يثق بمهؤلاء الحكام و تلك الأجهزة، فإنه يجد تبريرا للتهرب إزاء نفسه على الأقل، أما إذا وثق المكلف بالحكام و معاونيهم و مجدوى إنفاق الأموال العامة فينخفض ذلك من احتمال التهرب من الضريبة².

ثالثا: أسباب فنية: توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب و تحدد نطاقه منها العبء الضريبي، و تعقد النظام الضريبي، كذلك لنوع الضريبة و أثره في إمكانية التهرب، فهو قليل بصفة عامة في نطاق الضرائب غير المباشرة، و تزيد فرصته في الضرائب المباشرة و خاصة ضرائب الدخل. كما أن فر التهرب تزيد في مجال ضرائب المهن و الضرائب الدخول الرأسمالية. وأخيرا تلعب طرق التحصيل دورا هاما في إمكانيات التهرب، فالتوسع في استخدام طرق الحجز عند المنبع أدى إلى التقليل من فرص التهرب أمام الممولين³.

رابعا: أسباب اقتصادية: تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة إما إلى التهرب من الضريبة أو إلى عدم قيامه بواجبه الضريبي كاملا. ومن أهم هذه الظروف:

1- المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة. ولعل مبلغ الضريبة يعد من العوامل الحاسمة في هذه المقارنة؛ فيزيد ميل المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه.

¹ جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي مرجع سبق ذكره، ص228-229.

² إيهاب خضر، أحمد منصور، العقوبات الضريبية و مدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين، ص85.

³ زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص221.

2- درجة تأخر المكلف بتسديد وبالتالي زيادة محاولات التهرب حيث يدفعه المتأخرون إلى استثمار الضريبة غير المدفوعة لتدرج عليه أرباحًا تزيد عن الغرامة في حين يتعذر على ذوي الدخل القليل استثمارها. وكذلك يختلف نطاق التهرب باختلاف الظروف الاقتصادية العامة فيزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء، ففي فترات الرخاء تقل درجة حساسية الأفراد مع ازدياد دخولهم لارتفاع الأسعار وارتفاع الضرائب وتزيد فرص انعكاس الضرائب على الآخرين وكل ذلك يقلل من احتمالات التهرب، ويحدث العكس في فترات الكساد¹.

خامسا: الأسباب القانونية:

إن تعقيد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتقدير وتحصيل الضريبة قد تؤدي إلى عدم تحقيق المساواة والعدالة الفعلية بين المكلفين فيؤدي ذلك إلى التهرب الضريبي، بالإضافة إلى أن سوء تنظيم الإدارة الضريبية و عدم كفاية وكفاءة العاملين لديها وعدم وجود فروع كافية لها في جميع أرجاء الدولة قد يؤدي هو الآخر إلى التهرب الضريبي².

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي وسائل مكافحته

أولاً: آثار التهرب الضريبي

1- الآثار الاقتصادية: يؤثر التهرب و الغش الضريبي على اقتصاد الدولة كما يلي³:

أ - ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى التقليل من الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك رفع معدلات الضرائب لتغطية نقص في الإيرادات برفع معدلات الضرائب، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي و وقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، المستحقة عليهم.

ب- إعاقة المنافسة الاقتصادية:

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحاً و تكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة. فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع

¹ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 270-271.

² جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي مرجع سبق ذكره، ص 228.

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 51.

الضرائب لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحول على موارد للتمويل و بذلك تباع منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق و ذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها (أي المؤسسات الأخرى التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الاقتصادية والمالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج).

ج- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي: قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي و لا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية و تزيد القيمة المضافة و الدخل الوطني، أي أنهم لا توجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، و بذلك فالتهرب الضريبي يصبح نسبيا في الركود الاقتصادي و التخلف.

د- ظهور أزمة رؤوس الأموال: و هذا راجع إلى إخفاء المكلفين للأرباح المحققة و رؤوس الأموال إلى حسابات بنكية أو فروع خارج الوطن الشيء الذي يؤدي إلى ضعف إيرادات الدولة.

2- الآثار المالية: تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي فيما يلي¹:

- الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب الضريبي في الخزينة العامة .

- اختلال توازن ميزانية الدولة.

- ضياع حقوق الخزينة على طبع المزيد من النقود.

- عجز الدولة أمام الأعباء والكوارث الاستثنائية.

- إضعاف الإيرادات العامة.

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.

الآثار الاجتماعية: بغضب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع و يزيد الفوارق الطبقيية بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب

¹ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه جامعة محمد خيضر، بسكرة 2014-2015، ص36.

الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء، نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغيب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصاد بتي والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية.¹

ثانيا: وسائل مكافحة التهرب من الضريبة:

تتمثل فيمايلي:²

- 1- حق الإطلاع: ويعني أنه لموظفي دائرة الضريبة الإطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة.
 - 2- الجباية من المنبع: حيث يعهد إلى مدين المكلف بدفع الضريبة ويتم تحصيل الضريبة في المنبع على الرواتب وفوائد السندات والأسهم حيث يتم اقتطاعها من الإيراد قبل استلامه من قبل المكلف.
 - 3- تقديم إقرار مشفوع باليمين: حيث يلزم المكلف بتقديم الإقرار المؤيد باليمين فإذا كان الإقرار غير صحيح تطبق أحكام العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة عند توفر سوء النية في الإقرار.
 - 4- التبليغ بواسطة الغير: وهذا جائز في بعض الدول وفي بعض الأحيان حيث يدلي شخص بمعلومات تكون ذات فائدة في الرقابة على الإقرارات والتأكد من عدم صحتها.
 - 5- عدم تعدد الضرائب وتنمية الوعي وتبسيط الإجراءات الخاصة بالتحصيل والتقدير والتطبيق.
 - 6- توقيع الجزاءات على المتهرب من الضريبة مالية أو بدنية.
 - 7- خلق الوعي الضريبي بين المكلفين مع مراعاة تنظيم وتفسير التشريع الضريبي وتحقيق مزيج من الرقابة على حركة رؤوس الأموال عند دخولها و خروجها.
- تلك هي أهم الوسائل التي تهدف إلى مكافحة التهرب من الضريبة وتبقى أهم الوسائل لتحقيق الأهداف العامة من الضريبة ما يتمتع به المواطنون من روح الجماعة والولاء والوعي والاستعداد النفسي للمساهمة في تطوير خدمات الدولة وغاياتها الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 52-53.

² عبد النصر نور نائل، حسن عدس، عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها، مرجع سبق ذكره، ص 325-326.

خلاصة الفصل:

نظرا للدور الكبير الذي تلعبه الضريبة، قمنا بسرد التعاريف التي تساهم في فهم معانيها و إبراز أهم خصائصها والقواعد و المبادئ التي تقوم على أساسها كمبدأ العدالة و اليقين و كذا الأنواع والأهداف المختلفة التي تسعى إلى تحقيقها، حيث أن أي نظام ضريبي يعاني من مشاكل ونقائص الأمر الذي يستدعي إلى تعديلات ، فهي تمثل أهم مصدر للإيرادات العامة للدولة، لكن هذه الإصلاحات تعاني من قصور من أجل تطبيقها، لعل أهمها ضعف الجهاز الضريبي، واختلال هيكله، وضعف جهازه الإداري كذلك بالإضافة إلى هذا وجود ثغرات للتهرب الضريبي، الذي يؤدي إلى انخفاض الإيراد للضريبة، اختلال توازن ميزانية الدولة.

تمهيد:

عرف الاقتصاد الدولي عدة تغيرات و تحولات في اتجاه الميل نحو اقتصاد ذي اتجاه واحد، هذا الاقتصاد مدعم بالمؤسسات المالية الدولية ، وهذا الاتجاه أدى بالبلدان النامية و المتخلفة إلى تطبيق جملة من الإصلاحات الهيكلية، كما قامت الجزائر بإدخال إصلاحات جذرية على الخارطة الاقتصادية وحتى السياسية في بداية التسعينات من القرن الماضي وبصفة خاصة القيام بإصلاحات في مستوى النظام الضريبي.

إن الإصلاح الذي تم في النظام الضريبي الجزائري من خلال قانون المالية لسنة 1991، أين تم الإصلاح الهيكلي للجباية الجزائرية ، جاء لتعويض الضرائب السابقة، وهذه الإصلاحات التي تم فيها إدماج عدة ضرائب جديدة يمكن من خلالها تجاوز عقبات اقتصاد السوق التكيف مع الاقتصاد العالمي الجديد، حيث تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل إلى النظام الضريبي الجزائري.

المبحث الثاني: أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر و أهدافه.

المبحث الثالث: فعالية النظام الضريبي في الجزائر

المبحث الأول: مدخل إلى النظام الضريبي الجزائري

إن تحقيق تنمية شاملة يستدعي استخدام كل الوسائل المتاحة ومن بينها الضريبة باعتبارها أداة تساهم في الإنعاش الاقتصادي و الاجتماعي إضافة إلى كونها مصدر لتمويل خزينة الدولة وهذا ما عملت الجزائر على تجسيده من خلال إدخالها إصلاحات على هذا النظام وذلك تماشيا مع الإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني وأهمها الإصلاح الضريبي لسنة 1992.

المطلب الأول: مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري

النظام الضريبي الجزائري كان من بين أهم الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، وذلك لما لضرية من أهمية في تحقيق الأهداف الاقتصادية لدولة ولذلك سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مراحل تطوره، قبل الاستقلال وبعد الاستقلال وحلال الإصلاحات.

أولا: مرحلة ما قبل الاستقلال (قبل 1962)

لقد عرف النظام الضريبي الجزائري عدة تغييرات من قبل الاستعمار وحتى الوقت الحالي، واعتمدت الضريبة الإسلامية في وقت حكم الأمير عبد القادر، فتركزت الإيرادات الضريبية للجزائر في ذلك الوقت على الزكاة والتي كانت تدفع في شكل اقتطاع إجباري نسبي، سنوي، عيني، والتي كان معدلها، % 2.5، ولم تقتصر الدولة الجزائرية على الزكاة فقط، بل اعتمدت أيضا على باقي الضرائب الإسلامية الأخرى من: الخراج والجزية والعشور وباستعمار فرنسا للجزائر، لم تستطع في البداية تغيير النظام الضريبي الإسلامي ولكن كانت تستولي على الإيرادات الضريبية وحتى سنة 1949، حيث تولت فرنسا تغيير النظام الضريبي للجزائر إلى نظام آخر جديد، وقد استمر النظام الضريبي الفرنسي في الجزائر حتى سنة الاستقلال والذي اعتمد على عدة أنواع من الضرائب¹.

ويوضح الجدول التالي تغيير نسب الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال من سنة وضع النظام الضريبي الجديد من طرف فرنسا والذي كان في سنة 1950 إلى غاية تاريخ الاستقلال 1962.

¹ - رحمة نايبي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، السنة الجامعية 2013، 2014، ص 154.

الجدول رقم(2-1) تطور الضريبة خلال الفترة1950-1962

السنة / الضريبة	1950	1951	1953	1955	1958	1959	1960	1961	1962
الضريبة على الدخل	%34	%32	%34	%32	%20	%24	%24	%25,5	%27
الضريبة على راس المال	%7	%8	%8	%7	%4,6	%4,4	%4	%3,5	%3,6

المصدر : رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2013-2014، ص154.

ثانيا: المرحلة الثانية ما بعد الاستقلال (من 1963 إلى 1989)

لم يعرف التشريع الجبائي في بداية مرحلة الاستقلال تحولا كبيرا أو كليا و إنما اتبعت الدولة الجزائرية تمديد فعالية القوانين الجبائية الفرنسية في كامل جوانبها ما عدا البنود التي تمس بسيادة الدولة، هذا القرار ضروريا في وقته ولذلك بعدم إمكانية وضع قوانين تحل مباشرة محل القوانين الضريبية للتشريع الفرنسي القديم ، ولكن خزينة الدولة كانت تعاني من عجز في السيولة النقدية .ولهذه الأسباب عملت الدولة على تحسين وسائل وأساليب التحصيل من جهة وإدماج بعض القطاعات والأشخاص الذين لم يكونوا خاضعين للضريبة من جهة أخرى، وتوسيع مجال تطبيق الضريبة وهكذا كان سلم الإصلاحات تصاعديا مع مرور السنوات ويمكن أن نلخص أهم التعديلات من سنة 1962 إلى سنة 1989 كما يلي:

1- في سنة 1963

تم التخلي عن النظام الموقوف فيما يخص الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج واستبداله بنظام الدفع أو التسديد الجزأ، حيث يتم دفع الرسم عند كل مرحلة يتم فيها تحويل للملكية ويبقى هذا النظام ساري المفعول إلى غاية 31 مارس 1992.

¹ بن عمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2011، الجزائر، ص38.

2- في سنة 1965

تم إدخال مبدأ الاقتطاع من المصدر، بالنسبة للضرائب على الأجور مع العلم أنه قبل سنة 1965 الضرائب على الأجور و الضرائب على الدخل بصفة عامة خاضعة للنظام التصريحيات في آخر سنة.

3- في سنة 1970

تم التحلي عن طريقة الاهتلاك التنازلي مع العلم انه من سنة 1970 إلى سنة 1989 الطريقة الوحيدة للاهتلاك المعمول بها هي طريقة القسط الثابت.

4- في سنة 1976 .

تمت المصادقة على الأوامر التالية المتضمنة قوانين الجباية و نذكر منها:

الأمر 102/76 المؤرخ في 09-12-1976 و المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.

الأمر 103/76 المؤرخ في 09-12-1976 و المتضمن قانون الطابع.

الأمر 104/76 المؤرخ في 09-12-1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.

الأمر 105/76 المؤرخ في 09-12-1976 و المتضمن قانون التسجيل.

5- في سنة 1979

المصادقة على القانون 07/79 المؤرخ في 21-07-1979 المتضمن قانون الجمارك .

6- في سنة 1989

إن قانون المالية لسنة 1989 أحدث تغييرات وتعديلات هامة في ميدان الجباية ويعد كمؤشر لبداية الإصلاحات الضريبية أين تم إلغاء الفرق بين القطاع العام والقطاع الخاص، أي أن الصيغة القانونية للشركة لم يعد لها أي وزن بل طبيعة النشاط الممارس هو الذي يحدث الفرق.

وفي نفس السنة تم إنشاء الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية أي إلغاء اللامركزية، وكذلك إعطاء

إمكانية استرجاع (تصفية) العجز على مدة خمسة سنوات عوضا عن ثلاثة سنوات في السابق.¹

¹ باعلي أمينة، طيبي خديجة، مرجع سبق ذكره ، ص17.

ثالثا: مرحلة الإصلاحات

في هذه الرحلة شهد الاقتصاد الجزائري إصلاحات وتطورات عديدة وحاسمة في جميع جوانبه، نتيجة ضغوطات خارجية حيث أن انتفاضة 1988م والاتفاقية التي أجريت مع صندوق النقد الدولي ألزمت السلطات بإجراء إصلاحات جذرية في جميع القوانين الاقتصادية والمالية وخاصة التي تمس مباشرة المؤسسات الاقتصادية والأفراد.

وقد كانت هذه الإصلاحات والتدابير الجبائية مواكبة للإصلاحات البنكية، (قانون القرض والنقد 01 أفريل 1990)، و التطهير المالي للمؤسسات الاقتصادية، تم الإصلاح الضريبي في سنة 1991 ونقصد به التغيير الجذري للقوانين الضريبية بغية تكييفها مع المعطيات الاقتصادية الجديدة بهدف خلق مردودية ضريبية كافية وبدأت المرحلة الثالثة حيز التنفيذ 01 أفريل 1992.

حيث تغير المسار التنموي في الجزائر بظهور و بشكل أوسع في شروط ممارسة التعامل الاقتصادي بأنواع نشاطاته الاقتصادية ولمسايرة هذه التغيرات وضع المشروع جملة من القواعد الضريبية الجديدة وذلك تفاديا للسلبات السابقة، وقد تم وضع برنامج إصلاحي محدد بجملة من النصوص القانونية وقد مس الضرائب المباشرة والضرائب غير مباشرة¹.

المطلب الثاني: هيكل النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات (قبل 1992)

تعددت الضرائب التي تضمنتها النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات 1992 ، والتي سنستعرضها على النحو التالي:

أولا: الضرائب المباشرة

تتمثل في الضرائب النوعية، حيث كل صنف من أصناف الدخل أو الربح، يخضع لضريبة خاصة به كما تفرض ضريبة تكميلية على كل الدخل التي يحققها المكلف تسمى بالضريبة على الدخل التكميلي وتشمل مايلي

1- **الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية (I.B.I.C):** التي تفرض على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمعدلات ضريبية مختلفة² حيث تمس كل من : شركات رؤوس الأموال، الشركات

¹ بن عمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، 2011، الجزائر، ص41.

² لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، شهادة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2010-2011، ص04.

ذات الاقتصاد المختلط، المؤسسات الاشتراكية والدواوين والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري أو الفلاحي أو المصرفي¹.

2- الضريبة على الأرباح غير التجارية (B.N.C): وهي ضريبة تفرض على الأرباح العائدة من المهن الحرة كالمحاماة ومكاتب الدراسات والعيادات الطبية الخاصة... وغيرها².

3- الضريبة على الرواتب و الأجور (ITC): تفرض هذه الضريبة على شكل اقتطاعات من المصدر يدفعها رب العمل من حساب العمال والموظفين لدى الدولة وفق سلم تصاعدي.

4- الضريبة على المداخيل الفلاحية (CUA): والتي تم استخدامها بموجب المادة 64 المعدلة والمتمة من قانون المالية لسنة 1990 بعدما كانت الأنشطة الفلاحية معفية من الضرائب³.

5- الضريبة التكميلية على مجموع الدخل (I.C.R): تفرض هذه الضرائب على الدخل الإجمالي الصافي للمكلف الطبيعي و هي سنوية، تصريحي تخضع اقتطاعها لسلم تصاعدي بالشرائح باستثناء المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر فإنها تخضع لمعدل نسبي⁴.

6- الضريبة على إيرادات الديون و الودائع و الكفالات (IRCDC): تؤسس هذه الضريبة على إيرادات الودائع والكفالات والديون (الفوائد) وجميع المنتجات الأخرى، والديون العقارية الممتازة والعادية، وكذلك الديون الممثلة بالأسهم والسندات العمومية وسندات القرض القابلة للتداول والودائع والكفالات نقدا والحسابات الجارية حسب مضمون المواد 35 إلى 51 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 1987⁵.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة:

وهي ضرائب على الإنفاق من أهمها الرسوم على رقم الأعمال وهي رسوم على استهلاك مواد أو خدمات داخلية ضمن منتج محلي وتمثل في:

1- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP): يخضع لهذا الرسم رقم الأعمال المحقق في عمليات الإنتاج والبيع والتي لا تستفيد من إعفاء من الرسم وكذا جميع المهن التي تخضع في صنف الضرائب المباشرة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

¹ ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، مرجع سبق ذكره، ص93.

² لوني نصيرة، ربيع زكرياء، محاضرات في المالية العامة، جامعة اكلي محمد والحاج، البويرة، السنة الجامعية 2013-2014، ص29.

³ لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص04.

⁴ شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، شهادة الماجستير، السنة الجامعية، 2009-2010، الجزائر، ص160.

⁵ ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، مرجع سبق ذكره، ص95.

2- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS): وعاء هذا الرسم هو الخدمات مثل إيجار العقارات المنقولات، عمليات الصرف والبنوك، الوساطة والسمسرة، مسير الأشغال... الخ. وتعود حصيلته للبلديات إما بدفع إيراداته مباشرة لصالح ميزانية البلدية أو عن طريق الصندوق المشترك للجماعات المحلية¹.

المطلب الثالث: هيكلية النظام الضريبي الجزائري خلال فترة الإصلاحات

فمن خلال الإصلاحات التي عرفها النظام الضريبي سنة 1991، فقد تم تأسيس ضريبتين جديدتين على الدخل و هما الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) بالإضافة إلى ذلك فقد تم تأسيس ضريبة جديدة على الإنفاق العام تتمثل في الرسم على القيمة المضافة (TVA).

وستتطرق إلى كل نوع على حدى بالتفصيل على النحو التالي:

أولاً: الضرائب المباشرة

تتمثل في الضريبة التي يتحمل عبئها الشخص الذي يقوم بتحصيلها لصالح الخزينة العامة وفي هذه الحالة لا يستطيع دافعها نقل عبئها لشخص آخر و تنقسم الضرائب المباشرة إلى:

1- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG : لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 ، وتنص المادة رقم (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي² :

تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى « الضريبة على الدخل الإجمالي » وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة³، المحدد وفق الأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

1-1- خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:

من خلال التعريف السابق نستنتج مايلي⁴:

- ✓ تطبيق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.
- ✓ تعد ضريبة سنوية فهي مستحقة كل سنة على الأرباح أو المداخيل التي يحققها المكلفون بالضريبة أو التي يتوفر عليها خلال سنة مدنية.

¹ ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، نفس المرجع، ص94-95.

² ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد الثاني، 2003، ص25.

³ المادة 01، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2015، ص15.

⁴ بن اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، 2010، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص55.

✓ تعد ضريبة إجمالية تقع على الدخل الإجمالي الصافي وهي ناتجة عن الفرق بين الدخل الإجمالي الكلي والأعباء المحددة من طرف الدولة.

✓ إنها ضريبة وحيدة بمعنى أنها تضم كل أصناف المداخيل.

✓ تعد ضريبة متزايدة، بمعنى أنها تطبق من خلال معدلات مزاييدة وبصورة متصاعدة.

✓ تعد ضريبة التصريح حيث يجب التصريح بها بعد تأسيسها وتغطيتها.

1-2- الأشخاص الخاضعون للضريبة

تنص المادة الثالثة (03) من قانون الضرائب المباشرة على مايلي:

أ- يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

ب- يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

✓ الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

✓ الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

✓ الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا.

ج- يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

د- يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جباية تم عقدها مع بلدان أخرى، حسب المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹.

1-3- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

يخضع لها الشخص الطبيعي الذي له موطن اعتيادي في الجزائر ومصادر دخله من الجزائر، أعضاء شركات الأشخاص، شركاء في الشركات المدنية المهنية، أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة

¹ المادة 03، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2015، ص15-16.

فيها، وأعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات ذات الاسم الجماعي. أما الإعفاءات الممنوحة في هذا المجال نجد الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الإجمالي الصافي السنوي عن 120000 دينار جزائري وكذلك السفراء والدبلوماسيين الأجانب عندما يمنح بلدانهم نفس الامتيازات للسفراء والدبلوماسيين الجزائريين¹.

2- الضريبة على أرباح الشركات IBS.

لقد واجهت الشركات الجزائرية من خلال النظام الضريبي المطبق سابقا، العديد من المشاكل التي أدت إلى كبح التطور الاقتصادي في الجزائر. تعدد النصوص التشريعية وتعقيدها، حذف حق الخصم، تقليص مجال الإعفاءات تعدد النسب، التغيير المستمر في القوانين التشريعية الخاصة بالشركات، كل هذه العوامل جعلت النظام الاقتصادي الجزائري متخلفا نسبة إلى الاقتصاديات الأخرى. لهذا وأملا في تطوير الاقتصاد الجزائري، أعيد النظر في ضريبة الشركات بفصل ضرائب الأشخاص الطبيعيين عن ضرائب الأشخاص المعنويين².

تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم (38) من قانون المالية لسنة 1991 م جاءت لتعويض نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، حيث تنص المادة رقم (135) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على مايلي: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداحيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة" الضريبة على أرباح الشركات³ "

من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويون، هذه الأخيرة تخضع إجبارياً للنظام الحقيقي دون الأخذ بالحسبان حجم رقم الأعمال المحقق. ويندرج تأسيس ضريبة على أرباح الشركات في إطار وضع نظام ضريبي خاص بالشركات

¹ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص09.

² قليل نسيمة، مداخلة حول السياسة الجبائية والإصلاحات في الجزائر، Nassima_142000@yahoo.fr، ص02.

³ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2015، المادة 135 ص58.

الذي يختلف عن النظام المطبق على الأشخاص الطبيعيين، وهذا التمييز يبرره الاختلاف القانوني الموجود بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي، لذا فإن الضريبة على أرباح الشركات تلائم أكثر شركات الأموال وهي تعمل على عصرنه جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي¹.

2-1- خصائص الضريبة على أرباح الشركات:

تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص يمكن إيجازها فيما يلي²:

- أ- ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ب- ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.
- ج- ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة.
- د- ضريبة نسبية: حيث أن الربح الضريبي يخضع لمعدل ثابت ليس إلى جدول تصاعدي.
- هـ- ضريبة تصريحية: حيث أنها تعتمد على التصريح الإلزامي للمكلف من خلال إرسال ميزانية جباية لمفوض الضرائب لتحقيق أرباح، وتستحق هذه الضريبة على أرباح المحققة بالجزائر والمتمثلة على خصوص في:
 - ✓ الأرباح المحققة في شغل شركات العائدات من ممارسة العادية لنشاط ذو طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي.

✓ أرباح المؤسسات وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس نشاطا من العمليات التجارية. من خلال الخصائص السابقة للضريبة على أرباح الشركات تتضمن هذه الضريبة الميزات الآتية³:

- ✓ الشفافية: وذلك من خلال النظرة الإجمالية إلى مجموع أرباح المكلف وطريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة.
- ✓ البساطة: سواء مل يتعلق بالمكلف أو بإدارة الضرائب، ويكون هؤلاء المكلفين مطالبين بتصريح وبضريبة واحدة على الأرباح، مما يسهل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها.
- ✓ الاقتراب من العدالة: من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة، وكذلك بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية.

¹ ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية العلوم الاقتصادية، سوريا، العدد الثاني، 2009، ص184.

² بن عمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، مرجع سبق ذكره، ص15-16.

³ ناصر مراد، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص185.

2-2- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

وفقا للمادة 136 تخضع للضريبة على أرباح الشركات¹:

أ-الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

✓ شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

✓ الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

✓ هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

✓ الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

ب- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة:

✓ الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12.

✓ الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.

2-3- تحديد الربح الصافي للضريبة على أرباح الشركات: فإن الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي

المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أي كانت طبيعتها المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته.

يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة.

¹ المادة 13، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2015، ص 58-59.

ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير والاهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة¹.

ولتحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات يجب أن يعدل الربح المحاسبي وفقا للقواعد الجبائية، وذلك لكون مصلحة الضرائب ترفض بعض الأعباء التي أدرجت في هذا الأخير و الذي يحدد بالمعادلة التالية²:

$$\text{الربح الجبائي} = \text{الربح المحاسبي} + \text{الأعباء غير القابلة للحسم} - \text{الأعباء القابلة}$$

تمثل الأعباء القابلة للحسم في:

- ✓ الخسائر المرحلة للخمس سنوات السابقة.
- ✓ الجزء غير الخاضع للضريبة من فائض القيمة الناتجة عن التنازل على الاستثمارات المهنية بمقابل والمقدرة ب 30 % في حالة فائض القيمة ناتج عن استثمار متنازل عنه اكتسب من 03 سنوات أو أقل، أو 65% في حالة الاستثمار المتنازل عنه اكتسب منذ أكثر من 03 سنوات.
- الأعباء غير قابلة للحسم:
- ✓ مصاريف الاستقبالات والاحتفالات من إطعام وفندقة وعروض التي تم إثبات مبالغها قانونيا وربطها مباشرة باستغلال المؤسسة.
- ✓ الغرامات والعقوبات الجبائية والتعويضات التي تدفعها الشركة نتيجة لمخالفة أحكام قانون الضرائب.
- ✓ تحديد أساس لا يتجاوز مبلغه 1.000.000 دج لحساب اهتلاك السيارات السياحية غير أن سقف لا يطبق إذا كانت السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية.
- ✓ الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع إسهاري ما لم تتجاوز قيمتها 500 دج للوحدة ما لم تتعدى مبلغا سنويا قدره 20.000 دج.

¹ المادة 136، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2015، ص 63.

² ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، مرجع سبق ذكره، ص 106-107.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة

هي الضرائب التي يتولى دفعها إلى خزينة الدولة أشخاص بعد نقل عبئها إلى غيرهم فيكون بمثابة وسطاء بين من يتحملها والدولة. كذلك تعرف بأنها ضرائب تفرض عند القيام بعملية الاستهلاك لسلعة بصفة غير مباشرة من طرف المستهلك، أي المستهلك الأخير الذي يتحملها.¹

1- الرسم على القيمة المضافة TVA. أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدتها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملاءمته مع الإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني.²

1-1- مميزات الرسم على القيمة المضافة

يتميز الرسم على القيمة المضافة بالمميزات التالية:

- ✓ يشكل ضريبة على الإنفاق (الاستهلاك) يتحملها المستهلك النهائي.
- ✓ يعد ضريبة قيمتي، لكونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة.
- ✓ يعتبر ضريبة بسيطة، نظرا لقلّة المعدلات المستعملة.
- ✓ يمثل ضريبة عامة على المنتجات والخدمات، لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة، أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي.
- ✓ يسمح بضمان عدالة ضريبية أكبر للمستهلك النهائي فيما يخص المنتجات المنجزة في الوطن (محليا) ومثلتها المستوردة، لأن وعاءها لا يتكون في كل مرحلة من قيمة السلعة بكاملها، وإنما بالقيمة المضافة، أي بمقدار مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية.
- وفي هذا الإطار، لقد اعتبرت الضريبة على القيمة المضافة، أداة من أدوات التكامل الاقتصادي لدول السوق الأوروبية المشتركة.
- ✓ يحدد مبلغ الرسم بطريقة مجزأة في كل مرحلة، نظرا لأن الخاضعين لها، يدفعون الرسوم المطابقة بعد خصم الرسوم القابلة للحسم منها المبيّنة في فواتير المشتريات، أو الخدمات.
- وتسمح هذه الطريقة بـ:

¹ سمير بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص11.

² ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص27.

- إمداد إيرادي منتظم لخزينة الدولة.

- تخفيض العبء الضريبي المحمل على المنتج الأخير ، وذلك بتوزيع أخطار الإفلاس (في حالة الرسم المستحق على المبيعات يفوق بكثير الرسم المدفوع عن الشراء) على مختلف مراحل الدورة الاقتصادية.
- تحفيز المكلفين على الفوترة للاستفادة من الحسم، ومن ثم تعد وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي¹.

1-2- الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة

يخضع للرسم على القيمة المضافة :

أ- المنتجون يقصد بالمنتجين:

- ✓ الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتجات ويتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهن صناعات أو مقاولين في التصنيع قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل استخدام مواد أخرى أم لا.

✓ الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يملكون محلات يقومون فيها بعمليات التغليف والتعليب أو إرسال وإيداع هذه المنتجات.

✓ الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير للقيام بعمليات التغليف والتعليب والإيداع.

ب- تجار الجملة : يعتبر يباع بالجملة:

- ✓ عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها أو لاستخدامها.
- ✓ عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أجزت بالجملة أو بالتجزئة.
- ✓ عمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلمة.

-تجار التجزئة : يخص التجار الذين يمارسون تجارة التجزئة

-الشركات الفرعية: تعد شركة فرعية، كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم

باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة.

¹ بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه، الجزائر، 2005-2006، ص 80-81.

ج- المدين بالرسوم المدين هو الشخص الذي يفرض أو يتحتم عليه دفع الرسم بسبب عملية خاضعة للضريبة.¹

1-3- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

ان تطبيق الرسم على القيمة المضافة يضم الإطار المكاني لتطبيق للرسم وفقا لما صدره قانون المالية لسنة 1992 فإن الرسم للقيمة المضافة يخضع إلي:

- ✓ الأعمال العقارية و عمليات البيع والخدمات من غير ذلك الخاضعة للرسم الخاصة والتي تكتسب طابعا تجاريا، حرفيا، صناعيا، ومهن حرة و يتم إنجازها في الجزائر بصفة عرضية أو أن الرسم يطبق أيا كان.
- ✓ الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.²

¹ وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2015 ، ص12.

² بن عمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص48.

المبحث الثاني: أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر و أهدافه.

شهد الاقتصاد الجزائري منذ أوائل التسعينيات تحولات جوهرية في بنيته، نتيجة التحول من نظام التخطيط وتدخل الدولة الواسع في النشاط الاقتصادي، إلى نظام اقتصاد السوق. حيث فسح المجال للقطاع الخاص ليؤدي دوره في المجالات التنموية، وقد كان النظام الضريبي الجزائري انعكاسا لتغيرات الإيديولوجية التي عاصرها منذ نشأته في الستينيات والنظام الضريبي القائم هو نتيجة تطور مستمر للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يمر بها المجتمع الجزائري، وكذلك مجموع الإصلاحات التي مرت بها الجزائر.

المطلب الأول: أسباب الإصلاح الضريبي الجزائري:

أسباب القيام بإصلاح ضريبي جزائري جديد يخدم الاقتصاد الوطني ويحمي القدرة الشرائية للمواطن تعتبر كثيرة، نحاول التعرض للعديد منها على النحو التالي:

أولا: عدم تغير النظام الضريبي:

إن النظام الضريبي لم تحدث به تغيرات جذرية وهذا منذ الاستقلال إلى نهاية 1991 ما عدا التغيرات التي طرأت على ضريبة المراتب والأجور والتي توجهت بوضع سلم ضريبي خاص عام 1985.

ثانيا: تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي:

إن الاستمرار في إجراء تغييرات في مختلف قوانين الضرائب جعل التحكم فيه وتطبيقه صعبا جدا سواء بالنسبة للموظفين أو المكلفين¹، كما أن تنوع الضرائب وتعدد معدلاتها، بالإضافة إلى اختلاف مواعيد تحصيلها جعل النظام الضريبي صعب التطبيق والتحكم فيه.

بالإضافة لما سبق نجد أن النظام الضريبي، اتصف بتغيرات كثيرة خلال الآونة الأخيرة، مما أدت إلى عدم استقرار النظام، فمثلا الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية تعرض معدنها إلى تغيرات محسوسة كما يلي²:

-60% قبل تاريخ 1986/01/01.

-50% من 1986/01/01 إلى 1986/12/31.

-50% من تاريخ 1989/01/01 إلى 1991/12/31.

إن هذا التغير في معدلات الضريبة على أرباح الشركات الصناعية والتجارية كان عائقا أمام إدارة المؤسسة في اتخاذ قرارات مالية واستثمارية وحتى القيام بميزانيات تقديرية اتجاه هذا النظام الغير ثابت.

¹ مولود ديدان، أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقي، دار البيضاء-الجزائر، 2009/2008، ص100.

² Rapport final de CNRF . p 6.

بالرغم من صفات النظام الضريبي بأنه دائم التغير لكن التغير المستمر والدائم خلال فترات قصيرة جدا هو الذي يجعله عائقا لا محفزا على الاستثمار.

ثالثا: مدى ثقل العبء الضريبي:

إن تعدد الضرائب وارتفاع معدلها مقارنة مع معدلات الضريبة مع بعض الدول مثل الضريبة على أرباح الشركات يقدر ب % 55 عام 1989، بالمقارنة مع الولايات المتحدة الأمريكية فقد قدر ب % 34 إذ نلاحظ أن هناك فرق يقدر ب % 21¹.

بالإضافة إلى ذلك نلاحظ أن تطور معدل الرسم على رقم الأعمال، أحدث ضغط كبير على خزينة المؤسسات بالرغم أن المستهلك هو الذي يتحمل أعباء الرسوم إلا أن الرسم على تأدية الخدمات لا يمكن استرجاعه.

رابعا: عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار الخاص:

بالرغم من صدور العديد من القوانين الاستثمار الخاص خلال الفترة التي سبقت إصلاحات 1992 م والتي كانت موجهة أساسا لتشجيع الاستثمار في القطاع الخاص من خلال سياسة التحفيز الضريبي إلا أنها فشلت في تحقيق الأهداف المرجوة منها، ويعود هذا الفشل إلى أسباب عدة أهمها الإجراءات التعجيزية للقطاع الخاص التي جاءت بها القوانين المتتالية في الفترة الممتدة 1963 إلى غاية 1991، بالإضافة إلى أن الظروف السياسية والاقتصادية غير ملائمة آنذاك².

خامسا: الغش والتهرب الضريبي:

فقد كان للضغط الضريبي المرتفع الذي يقع على المكلف أن يؤدي به إلى التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية³.

سادسا: ضعف العدالة الضريبية:

يتميز النظام الضريبي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية ويتضح ذلك فيما يلي⁴:

¹ سميرة بو عكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 22.

² باعلي أمينة و طيبي خديجة، دور الإصلاحات الضريبية في دعم وترقية الاستثمار المحلي بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 29.

³ عمار مكيودي، أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي، في الجزائر خلال الفترة 1962-2010، رسالة ماجستير، 2013/2014، ص 27.

⁴ مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، ص 101.

1- طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخل دون الأخرى ويترتب على ذلك إمكانية التهرب الضريبي، بحيث المداخل التي تخضع لطريقة الاقتطاع من المصدر تنعدم فيها فرص التهرب الضريبي بعكس المداخل الأخرى.

2- اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد يشكل إجحافاً في حق بعض المكلفين، فنجد تحصيل الضريبة على الأجور يكون في نهاية كل شهر في حين تحصيل الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية يكون عند نهاية السنة في شكل دفعات.

3- الضرائب المباشرة يغلب عليها الطابع النسبي وليس التصاعدي، علماً أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل، فهو يفرض بنفس النسبة على جميع مستويات الدخل، ويترتب على ذلك إجحاف في حق الدخل الضعيفة.

سابعاً: الأزمة البترولية :

لقد كان يعتمد على إيرادات الجباية البترولية بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة، مما جعلها تتأثر بتقلبات أسعار البترول التي تحكمها السوق العالمية. وبانخفاض أسعار البترول بداية من سنة 1986 انخفضت نسبة إيرادات الجباية البترولية إلى إجمالي إيرادات الدولة، ولم يستطع النظام الضريبي السابق تعويض هذا النقص في إيرادات الدولة، من خلال إيرادات الجباية العادية، وهو الأمر الذي أدى إلى ظهور عدة مشاكل اقتصادية واجتماعية، كان أثرها عميقاً على المجتمع الجزائري، مما دعا إلى البحث عن نظام ضريبي جديد يكون مرناً ويستطيع توفير إيرادات جبائية؛ لتدعيم الميزانية، والتحرر من الارتباط بأسعار البترول التي قد لا تعرف الاستقرار.¹

المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي في الجزائر:

يسعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن أجمالها فيما يلي²:

أولاً: تحقيق النمو الاقتصادي:

في هذا المجال لابد للإصلاح الضريبي أن يؤكد على استعمال الضريبة كأداة لخدمة أهداف السياسة الاقتصادية، وأن لا يقتصر دورها على الوظيفة المالية، فلا بد من تخفيف العبء الضريبي على الدخل ومدخلات الإنتاج، لتشجيع الاستثمار والإنتاج والادخار.

¹ كمال رزق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية. محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، عدد5، ص325.

² كمال رزق، سمير عمور، نفس المرجع، ص326-327.

ثانيا: الرفع من المرد ودية المالية للجباية العادية:

لقد كان من بين الأهداف الأساسية التي كان يرمي لها الإصلاح الضريبي هو السعي قدر الإمكان نحو تحسين مستوى مرد ودية الجباية العادية، ومحاوله إحلالها محل الجباية البتولية التي كانت تسيطر بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة.

ثالثا: تبسيط النظام الضريبي:

تهدف الإصلاحات الضريبية إلى تبسيط النظام الضريبي، سواء في هيكل النظام الضريبي، بحيث تم إلغاء الضرائب المعقدة، وجمع مختلف الأنواع في ضريبة واحدة، أو في التشريع الضريبي، بحيث أصبحت القوانين الضريبية واضحة ومدعمة بتحليلات وتفسيرات يسهل فهمها من طرف المكلفين.

رابعا: تحقيق العدالة الضريبية:

تعتبر العدالة الضريبية مبدأ أساسيا من مبادئ الضريبة ويسعى الإصلاح الضريبي على تحقيق ذلك من خلال:¹

- ✓ التمييز بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.
- ✓ التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية، والتي تعتبر أكثر عدالة من الضريبة النسبية.
- ✓ توسيع نطاق تطبيق مختلف الاقتطاعات هذا من جهة، ومن جهة أخرى مراعاة المقدرة التكلفية (مستوى الدخل) وذلك بتقدير الإعفاءات اللازمة.

خامسا: إدارة ضريبية فعالة:

إن من شروط نجاح أي نظام ضريبي وجود إدارة ضريبية فعالة تسهر على تطبيقه و متابعته، لذلك فمن الأهداف الهامة للإصلاح الضريبي، تحقيق إدارة ضريبية فعالة، ومن أجل ذلك وضعت خطة تتمثل فيما يلي:

- ✓ رفع عدد الموظفين بالجهاز الضريبي حيث حاليا يشهد ذلك الجهاز نقص في عدد الموظفين نتيجة تزايد عدد المكلفين بالضريبة.

✓ إنشاء مدرسة وطنية لضرائب وثلاث مدارس جهوية أخرى.

✓ تعميم استعمال الإعلام الآلي في جميع مصالح الجهاز الضريبي.

إن وجود إدارة ضريبية فعالة ينعكس إيجابا على مرد ودية النظام الضريبي، كما يعمل على تحسين العلاقة

¹ كمال رزيق، بوعلام رحون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، محاضرة، بجامعة سعد دحلب، البلدة، ص4.

القائمة بين إدارة الضرائب والمؤسسة.¹

إذن هذه الأهداف وضعت كغاية للإصلاح الضريبي وعصرنة النظام الضريبي وفعاليته، ولجعل الإصلاح الضريبي يتماشى مع مختلف الإصلاحات التي بشارتها الجزائر في مختلف المجالات.

¹ مولود ديدان، مرجع سابق، ص.103.

المبحث الثالث: فعالية النظام الضريبي في الجزائر ومحدداته

النظام الضريبي هو جزء من النظام الاقتصادي و لهذا يجب أن تتوافق أهدافه مع الواقع الاقتصادي لدولة وذلك من خلال وجود نظام ضريبي فعال، و تطبيق نظام ضريبي شامل و موضوعي يدل على مدى نجاعته وفعاليتته، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وعوائق فعالية النظام الضريبي، بالإضافة إلى محددات تصميم النظام الضريبي الفعال، ونقوم بتقديم مقترحات من أجل تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري

المطلب الأول: مفهوم فعالية النظام الضريبي و عوائقه.

تختلف تعاريف فعالية النظام الضريبي و لكن كلها تصب في معنى واحد وهو تحقيق أهداف النظام الضريبي بشكل متوازن، و لهذا سوف نقوم بتقديم مفهومه وكذا التطرق إلى عوائق فعاليته.

أولاً: مفهوم فعالية النظام الضريبي:

يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي¹. ويعرفها كذلك كل من **Katz** و **Kolín** على أنها القدرة على البقاء و الاستثمار و التحكم في البيئة ولتحديد مفهوم الفعالية بوضوح يجب أن نفرق بينها وبين الكفاءة، فالفعالية يراد بها تحقيق الهدف المطلوب انجازه أما الكفاءة فهي تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات والمخرجات أي الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة يسمح بتحقيق الأهداف، وتحقيق الأهداف يعني حسن استخدام الموارد².

إن النظام الضريبي كمجموعة من الضرائب التي يلتزم بها أفراد الدولة في زمن محدد بدفعها إلى السلطة العمومية، سواء كانت مركزية، أو محلية، يعبر عن الوضع الاقتصادي للدولة لحظة تطبيقه، و يقتضي في سعيه لتجسيد هذا النظام، مراعاة تحقيق الأهداف المالية، والاجتماعية، والاقتصادية، أي مراعاة مصلحة الدولة (توفير إيرادات للخزينة العمومية لتغطية النفقات العامة للدولة)، ومصلحة المكلف (عدم إرهاقه بعبء الضرائب () ومصلحة المجتمع

¹ حميد بوزيدة، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، مرجع سبق ذكره، ص147.

² أبو قحف عبد السلام، اقتصاديات الإدارة والاستثمار، بيروت، الدار الجامعية، (دون ذكر تاريخ النشر) ص109.

(توفير الخدمات العامة و إشباع الحاجات العامة، ورشادة الإنفاق العام، إعادة توزيع الدخل والانعكاسات الأخرى المترتبة المتوخاة من فرض الضريبة)¹.
وتقاس فعالية النظام الجبائي بالطرق التالية²:

- ✓ تقاس الفعالية بناء على مدى تحقيق الأهداف التي تم الإعلان عنها من قبل وبالتالي تقاس الفعالية بقدرتها على الإتيان بأهدافه المرحلية.
- ✓ تقاس الفعالية بقدرته على توفير احتياجاته المادية والبشرية والمالية.
- ✓ تقاس الفعالية بمقارنة الحصيلة التقديرية مع الحصيلة الفعلية للاقتطاعات الضريبية وبالتالي:

$$\text{الفعالية المالية للضريبة} = \text{حصيلة الاقتطاعات الضريبية الفعلية} / \text{حصيلة الاقتطاعات التقديرية}.$$

فتكون الفعالية جيدة كلما زاد حاصل القسمة عن الواحد (1) والعكس صحيح.

ثانيا: عوائق فعالية النظام الضريبي:

باعتبار أن الضريبة عبارة عن اقتطاع من دخول الأفراد وتحويله إلى القطاع العام لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية، ولهذا قد يتعرض واضعي النظام الضريبي إلى عوائق ومن بين هذه العوائق نجد، ظاهرة الازدواج الضريبي وارتفاع الضغط الضريبي، والتهرب الضريبي.

1- بالنسبة للازدواج الضريبي: يعرف الازدواج الضريبي، بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها خلال نفس الفترة الزمنية، ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي، وهذه الظاهرة لا تتحقق إلا إذا توافرت الشروط التالية³:

- ✓ وحدة الممول (وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة).
- ✓ وحدة الوعاء، أو المادة الخاضعة للضريبة.
- ✓ وحدة الضرائب المفروضة، أي من نفس النوع.
- ✓ وحدة المدة التي يدفع عنها الممول الضريبة.

¹ حميد بوزيدة، نفس المرجع، ص148.

² كمال رزق، بوعلام رحمون، مرجع سبق ذكره، ص3.

³ علي زغدود، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص214-216.

2- بالنسبة لارتفاع الضغط الضريبي:

الضغط الضريبي يعتبر مؤشرا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، ويبقى من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية، وهذه الأهمية مستمدة من كونه يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية للوصول أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني، وذلك باختيار الأسعار الملائمة، والبحث عن الأوعية الممكنة التي يفترض نموها مع النتائج المحققة على صعيد التنمية الاقتصادية¹. فإن العلاقة بين الاقتطاعات الضريبية والدخل ومستوى هذه الاقتطاعات لا يجوز أن يتعدى الحدود الواجب مراعاتها كي لا تعرقل نشاطات الأفراد، ونشاط الاقتصاد الوطني ككل، ذلك أن الزيادة في حجم الاقتطاعات تؤدي إلى التقليل من حجم الدخل الذي يتحصل عليه المكلف مما يغير من سلوكه تجاه الضريبة².

3- بالنسبة للتهرب الضريبي:

يقصد به امتناع الممول من الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها، مستعينا في ذلك بلطافة أنواع الغش وهي مختلفة و متعددة³. ويعبر أيضا عن عصيان، أو تمرد الفرد ضد الدولة كالاتناع عن تقديم الإقرار بدخله طبقا لنص القانون، أو تقديم الإقرار مع تقدير الدخل بأقل من الحقيقة، أو إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال في جميع بيانات مكلفي ضرائب حسب النظام الحقيقي، زيادة النفقات والتكاليف على نحو وهمي حيث يتم زيادة تكاليف المواد والمستلزمات السلعية، أو النفقات الإدارية، أو قيام أصحاب الأعمال في القطاع الخاص بعدم سداد الضريبة على دخل الرواتب والأجور عن العاملين لديهم⁴.

المطلب الثاني: محددات تصميم نظام ضريبي فعال.

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد:

أولا: مؤشرات فيتو تانزي للنظام الضريبي الجيد: يعتبر مؤشر فيتو تانزي من أهم مؤشرات تحديد تصميم نظام ضريبي فعال خاصة منها مؤشرات التركيز والتشتت، كما توجد مؤشرات أخرى لها دور كبير في تحديد فعالية أكبر للأنظمة الضريبية، ولتحقيق هذه المؤشرات لدورها وجب توفر بيئة ضريبية مناسبة لها خاصة ما يتعلق بالعدالة والوضوح و فيما يلي أهم هذه المؤشرات⁵:

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، 2005، ص66.

² حميد بوزيدة، النظام الضريبي و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، مرجع سبق ذكره، ص150.

³ زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية، الفتح للطباعة والنشر، 2003، ص174.

⁴ زينب حسين عوض الله، نفس المرجع، ص175.

⁵ عمار ميلودي، أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2010، مرجع سبق ذكره، ص70.

1- مؤشرات التركيز:

يقضي على المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ. فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تغل إيرادات محدودة، يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

2 - مؤشر التشتت:

ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل. هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفه على مرودية النظام.

3- مؤشر التآكل:

ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا. وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فإن ذلك يؤدي إلى تآكل وعاء الضريبي. وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

4- مؤشر تأخرات التحصيل :

ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها. لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

5- مؤشر التحديد:

ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة. وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرى. فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بخرية واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.¹

6- مؤشر الموضوعية: ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن

للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها.

¹ عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 165.

ويصوب هذا ضمن مبدأ اليقين، الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دون أي غموض، أو تعقيد، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للممول، أو لأي شخص آخر. وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية.

7- مؤشر التنفيذ: ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية. وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

8- مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية¹.

ثانيا: مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة²:

إن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن أن يتم وفق أسلوبين:

1- الأسلوب الأول: وذلك بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الضريبي، وهذه المعايير هي:

- ✓ العدالة.
- ✓ الوضوح.
- ✓ الملائمة في الدفع.
- ✓ الاقتصاد في نفقة التحصيل.
- ✓ المحافظة على كفاءة جهاز السوق.
- ✓ عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.

¹ عبد المجيد قدي، نفس المرجع، ص 166-167.

² بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، مرجع سبق ذكره، ص 151-152.

ب- الأسلوب الثاني:

من خلال الربط بين النظام الضريبي والرفاهة العامة للمجتمع، حتى وإن كان تطبيق هذا الأسلوب صعباً بالنظر إلى كون نظرية الرفاهة لم تتطور وتبين بالشكل الكافي. إلا أنه بالرغم من ذلك من الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهة. هذه الأهداف هي:

✓ توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار.

✓ تحقيق أعلى مستوى معيشة.

✓ توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل.

✓ النمو الاقتصادي.

✓ العدالة في توزيع الدخل.

المطلب الثالث: تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري:

بقصد تحسين فعالية النظام الضريبي الجزائري نضع الاقتراحات الآتية¹:

✓ رغم تخفيف العبء الضريبي عن المكلف من خلال تخفيض معظم المعدلات الضريبية إلا أن ذلك غير كاف إذ يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية إلى دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري.

✓ ضرورة إنشاء لجنة لدى المديرية العامة للضرائب توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي قصد تحديد مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الضريبي الجزائري ثم معالجتها.

✓ إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفق المعايير الدولية في الأداء الضريبي

✓ رغم التعديلات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري إلا أننا نعتقد وجود بعض الجوانب تحتاج إلى تعديل

التي تتمثل فيما يأتي:

- إعادة صياغة السلم المتصاعد الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي بشكل يقترب من العدالة الضريبية.

- إعادة النظر في تنظيم نظام الاقتطاع من المصدر و توسيع مجال تطبيقه، فمع أهميته في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصره على بعض المداخل يطرح إشكالات حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطاً على سيولة المكلف، إذ لا يراعي الوضعية المالية للمكلف المعني، كما أن مواعيد استحقاقه متقدمة جداً ولا ينتظر إلى نهاية السنة.

¹ ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص30.

- ضرورة زيادة فعالية مكافحة التهرب الضريبي من خلال توفر إرادة سياسية قوية لمكافحة التهرب ونشر الوعي الضريبي.
- ضرورة توفير الاستقرار السياسي والاقتصادي إلى جانب تطهير الإدارة من العراقيل والبيروقراطية والمحسوبية، علاوةً على ذلك يجب توفير بيئة ملائمة للاستثمار من خلال توفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الاستثمار، مع ضرورة وجود مصادر للتمويل بالمواد الأولية وتوفر اليد العاملة المؤهلة.
- ✓ العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضريبة.
- ✓ ضرورة الإعلان عن عفو ضريبي شامل يسمح للمتهربين وأصحاب الأنشطة غير الشرعية من الانتظام لدى إدارة الضرائب و إعادة جدولة الضرائب المترتبة عليهم لصالح النظام الضريبي.
- ✓ تحسين الموارد البشرية و التقنية لإدارة الضرائب، و تبسيط قانون الضرائب و إجراءات تنفيذه حتى يسهل على المكلف فهمه و من ثم احترامه.
- ✓ رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب، من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل و تدريب تلك العناصر، مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي¹.
- ✓ تبسيط قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه، حتى يسهل على المكلف فهم ذلك القانون ومن ثم احترامه.
- ✓ إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب، وذلك لتحفيزهم على رفع مردودية العمل وإبعادهم عن إجراءات الممولين؛
- ✓ رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب، من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل و تدريب تلك العناصر، مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.
- ✓ إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية، وينتج عن هذا التعاون تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.
- ✓ اللجوء إلى التعاون الدولي في إطار تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف. ويتم ذلك من خلال عقد اتفاقيات دولية لمكافحة التهرب الضريبي.

¹ طيبي خديجة، باعلي أمينة، دور الإصلاحات الضريبية في دعم و ترقية الاستثمار المحلي بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص38.

خلاصة الفصل:

إن التغير الذي يشهده الاقتصاد العالمي، أجبر مختلف دول العالم إلى التكيف مع هذه التغيرات والجزائر بدورها واحدة من هذه الدول، فحاولت الدولة الجزائرية التكيف مع هذه التحولات وحاولت تطوير اقتصادها باتخاذ عدة إجراءات وإصلاحات، منها برنامج الإصلاح الاقتصادي، حيث يعتبر الإصلاح الضريبي من أهم الإصلاحات في النظام الاقتصادي، إذ تمثل الضرائب العنصر الأساسي لأي تشريع مالي لجهاز الحكومة، وهي تمثل أهم مصدر للإيرادات العامة للدولة، ومن الرغم أن النظام الضريبي الجزائري مر بمجموعة من الإصلاحات لكن هذه الإصلاحات تعاني من قصور من أجل تطبيقها، لعل أهمها ضعف الجهاز الضريبي، واختلال هيكله وضعف جهازه الإداري كذلك، وللإصلاح الضريبي في الجزائر مجالات عدة لتطبيقها، مما تمخض عنه إحداث أنواع جديدة من الضرائب منها الضرائب على الدخل، والضرائب على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة، إضافة إلى ذلك السعي إلى تحقيق نظام ضريبي فعال وهذا عن طريق تحقيق أهدافه بشكل متوازن والاعتماد على بعض المؤشرات والعمل على تحسين فعاليته، ولكن يواجه واضعي النظام الضريبي بعض العوائق كظاهرة الازدواج الضريبي، وارتفاع الضغط الضريبي، والتهرب الضريبي.

تمهيد:

قامت الدولة الجزائرية بإصلاحات اقتصادية عميقة مست كل الآليات التي تحرك الاقتصاد الوطني ومن بينها المجال الضريبي حيث طرأت عليه جملة من الإصلاحات من أجل مواكبة المستجدات الاقتصادية. ورغم كل هذه الإصلاحات الطارئة على النظام الضريبي إلا أن المكلف بالضريبة لا يزال يرى أنه لا مقابل من دفع الضريبة، و لهذا ظهر ما يعرف بالتهرب الضريبي و أصبحت هذه الظاهرة في تزايد مستمر، ومن هذا المنطلق سنحاول تسليط الضوء في هذا الفصل على دراسة ما مدى تأثير الإصلاحات الضريبية في التقليل من التهرب الضريبي، ولهذا قمنا بتقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: واقع التهرب الضريبي في الجزائر.

المبحث الثاني: إجراءات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

المبحث الثالث: مساهمة الإصلاحات الضريبية في التقليل من التهرب الضريبي.

المبحث الأول: واقع التهرب الضريبي في الجزائر

يترتب على سوء الإدارة الضريبية العديد من الآثار السلبية التي تمس الضرائب أولا ثم المكلفين بها ثانيا ثم الخزينة العمومية أخيرا، ومنها ظاهرة التهرب الضريبي التي أصبح من الواجب مكافحتها والتخلص منها وهذا لا يتم إلا عن طريق الإلمام بجوانب التهرب الضريبي من خلال معرفة أسباب هذه الظاهرة سواء المتعلقة بالمكلف أو النظام الضريبي أو الإدارة الضريبية بالإضافة إلى حجم وأشكال وأثار التهرب الضريبي بغية تكوين صورة بسيطة حول هذه الظاهرة لتمكين من مكافحتها أو التقليل منها بطريقة فعالة.

المطلب الأول: أسباب ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

لمعالجة التهرب الضريبي يجب معرفة دوافعه وأسبابه التي تؤدي لانتشاره، والأسباب مختلفة فمنها التاريخية والاقتصادية والنفسية وهي متعلقة بالمكلف بالضريبة وكذلك النظام الضريبي والإدارة الضريبية.

أولا: أسباب متعلقة بالمكلف:

يلجأ المكلف بالضريبة إلى محاولة التخلص منها بشتى الطرق والأساليب والحيل ومن بين الأسباب

المتعلقة بالمكلف الجزائري ما يلي:¹

- 1- كان المواطن الجزائري يؤدي واجبه الضريبي مستمداً ذلك من العقيدة الإسلامية و لكن مع دخول الأتراك تراجع هذا الدافع لأنها أصبحت تدفع لتأدية مصالح الأمراء، وهذا ما أدى إلى معتقد أنها غير شرعية لأنها غير مستمدة من الشريعة الإسلامية، فبدأ المكلف الجزائري يسعى إلى التهرب من دفع الضريبة.
- 2- العلاقة العدوانية التي تربط بين المواطن الجزائري و الدولة، وهذا بسبب فكرة التي كانت تسيطر على ذهنه ولا يرى أن هناك مقابل لدفع الضريبة.
- 3- أما في فترة الاستعمار فكان التهرب الضريبي للمكلف الجزائري بسبب إتباع المستعمر لسياسة ضريبية تعسفية الهدف منها بيع الجزائريين كل ممتلكاتهم للمعمرين القادمين من فرنسا و طردهم إلى المناطق الجبلية.
- 4- عدم اهتمام الدولة لفترة طويلة بالموارد الناتجة عن تحصيل الضرائب و اعتبارها موارد استثنائية معتمدة على الموارد البترولية و منشغلة بإنعاش الاقتصاد، وإنشاء المصانع... الخ، مما أدى بالمكلف الجزائري إلى

¹ طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير جامعة الجزائر، 2011-2012، ص 58-59.

الاطمئنان واستغلال عدم اهتمام الدولة وعدم تعرضه للعقاب في ظل غياب الرقابة، فكان المجال مفتوح أمامه من أجل التهرب الضريبي.

5- الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للمكلف هي المتحكمة في نظرتة إلى الضريبة فارتفاع القدرة الشرائية له وزيادة مداخيله تقلل من التهرب، أما ضعف القدرة الشرائية للمكلف يؤثر سلبا عليه مما يؤدي به إلى التهرب من الضريبة.

6- وضعية الاقتصاد الوطني والمتسمة بانتشار الاقتصاد الموازي والذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات و فوضى الاستيراد وعدم احترام حرية المنافسة، كل هذه الأمور ساهمة في زيادة حجم التهرب الضريبي.

ثانيا: أسباب متعلقة بالنظام الضريبي: لقد زادت في تعقيد القواعد النظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات. ومن هنا يمكن حصر في النقاط التالية :

1- نظام ضريبي معقد وعدم وضوح الصياغة ووجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل الإدارة المالية وتزايد احتمال التهرب.

2- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.¹

3- عدم وجود عدالة ضريبية في بعض التشريعات الضريبية وهذا بالتوسع في تفسير الاستثناءات دون نص قانوني مما ينتج عن ذلك ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكسا مع الوعي الضريبي.²

4- إحداث ضرائب جديدة أو الرفع في معدلاتها أيضا سبب في زيادة الضغط الضريبي الذي يعتبر سببا مهم ومباشر يدفع المكلف بعدم أداء التزاماته الضريبية.

ثالثا: خاصة بالإدارة الجبائية:

إن الإصلاحات الضريبية فيما يخص النظام الضريبي لا تحقق لها الفعالية، إن لم تكن الإدارة التنفيذية والمتمثلة في الإدارة الجبائية، على مستوى مقبول من التنظيم والكفاءة، ويمكن تعريف الإدارة الجبائية على أنها

¹ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية، 2014-2015، ص29.

² لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص14.

منظمة رسمية وقانونية لها السلطة العمومية ، تضم مجموعة من الوسائل والإمكانات المادية والبشرية أو القانونية

ولها دور أساسي في تسيير حصيلة العائد الجبائي ، بحيث تكمن أهميتها في: 1

1- مراقبة التصريحات الخاصة بالمكلفين ، وكذا تصفية الضرائب والرسوم.

2- مراقبة بعض القطاعات الاقتصادية ، وكذا عقد الاتفاقيات الجبائية العالمية.

وعلى هذا الأساس، فلما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب والغش الضريبي والملاحظ

أن الإدارة الجبائية حادت عن الهدف الأساسي الموكل لها، بسبب اتسامها بملامح إدارات الدول المتخلفة

كالإهمال والتسيب واللامبالاة، وانعدام الوعي المهني، ونقص العناصر الكفاءة من جهة، وافتقار الإدارة من مختلف

الوسائل المادية الحديثة من جهة أخرى، ويمكن إبراز أوجه قصور الإدارة الجبائية في:

✓ قصور الإمكانيات البشرية.

✓ قصور الإمكانيات المادية.

✓ عدم فاعلية الرقابة والإجراءات الإدارية والتنظيمية: إن حدة التهرب والغش الضريبيين تظهر جليا من خلال

نتائج الرقابة الجبائية في الجزائر ، سواء التحقيق المحاسبي ، أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية، بحيث

بلغت 13.178 مليار دينار جزائري سنة 2001 ، و 17.812 مليار دج سنة 2002 بنسبتي 3.31 و 3.69 من

الجباية العادية لسنتي 2001 و 2002 على الترتيب.

✓ تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بالتحصيل.

✓ صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.

✓ عدم المساواة في التطبيق، وغياب العدالة الضريبية.

رابعا: أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية : من أهم أسباب التهرب التي تشدد عليها في معظم الأحيان الإدارة

الجبائية هي تلك المتعلقة بما يلي: 2

1 -الانفتاح التجاري

¹ بن صغير عبد المومن، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر /صعوبات الاقطاع، وأفاق التحصيل، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد الأول، 2013،
جامعة الجليلي الياس، سيدي بلعباس، ص105.

² عبد المجيد بوزيدي، الجزائر.. الاحتيال الضريبي آفة حقيقية، مقالة في جريدة الفجر، الصادرة بتاريخ 13-08-2010.

2 - تحرير نظام الأسعار يظهر أن الإدارة الضريبية تحمل اقتصاد السوق التهرب الضريبي، وهنا نرى تأخر إدارتنا لضريبية بخصوص ثقافة الانفتاح على المنافسة، وإزالة البيروقراطية في القطاع الاقتصادي.

3 - تسهيلات الحصول على السجل التجاري.

4 - ضعف السيطرة على الإدارة الاقتصادية.

5- عدم مسايرة الإدارة الجبائية للتحويلات الاقتصادية الجارية على الصعيد الوطني والعالمي، يعتبر من الأسباب المباشرة للتهرب الضريبي. ولكن إذا كانت هذه هي نقاط الضعف في الإدارة الضريبية، فإننا لا نفهم لماذا لم يتم

تصحيح هذه الأخطاء، على الرغم من أن الجزائر اختارت اقتصاد السوق منذ ما يقرب من عشرين عاما!

6- إن الإدارة المالية التي لا تستطيع تحصيل الضرائب، هي دليل قوي على الدولة الضعيفة.

المطلب الثاني: حجم التهرب الضريبي في الجزائر

كلف التهرب الضريبي في الجزائر خزانة الدولة بمبالغ ضخمة تقدر بآلاف المليارات، حيث يقوم عدد كبير

من التجار إما بالتأخر في دفع الضرائب المستحقة عليهم، أو التهرب من الدفع نهائيا، حيث تقدر قيمة الضرائب

غير المحصل عليها حسب الإحصائيات الرسمية بـ 200 مليار دج سنويا، التي عجزت السلطات المعنية عن

تحصيلها بسبب غياب الرقابة الكافية على الأعمال التجارية، وأمام هشاشة القوانين وعمليات المراقبة، إلى جانب

تلاعب اثر سلبا على الخزينة العمومية و الدورة المالية.¹

أولا: إحصائيات حول التهرب الضريبي في الجزائر

بلغ حجم التهرب الضريبي في الجزائر خلال السنوات الأخيرة حدود 600 مليار دينار، بحدود 8.2 مليار

دولار وتشمل هذه القيمة الضخمة الفترة من سنة 1990 إلى غاية أواخر العام الماضي، ويقدر متابعون الحجم

السنوي للتهرب الضريبي في الجزائر بما يزيد عن المليار دولار سنويا، و هذه القيمة مرشحة للتضاعف إذا تم إجراء

مسح شامل يجري من خلاله ضبط جميع أشكال التهرب التي عادة ما يلجأ إليها المتهربون من دفع الضريبة من

جانباها، أفضت تحريات أجرتها الإدارة المركزية للضرائب حول مستوردي مادة الموز، أنّ 40 مستوردا لم يدفعوا

¹ هدى مبارك، التهرب الضريبي يكلف خزانة الدولة 200 مليار دج سنويا، مقالة في جريدة البلاد الوطني، صادرة بتاريخ 31-03-2015.

المستحقات الضريبية رغم جنيهم لأرباح زادت عن الخمس مليارات دينار، ولم يصرح منها سوى 4,8 مليار دينار وهو ما يمثل نسبة 96 بالمائة من الوعاء العام.

وتوصلت تحقيقات مست قطاعات الصناعة الغذائية والأجهزة الكهرومنزلية وأجهزة الإعلام الآلي وأجهزة الهاتف والمواد الصيدلانية ومواد التجميل، إلى أنّ هذه القطاعات تشهد تناميا في عزوف فريق من متعاملها عن الوفاء بالضرائب المستحقة عليها، وأفيد أنّ 32 بالمائة من متعاملي القطاعات المذكورة تمت متابعتهم بعد إدانتهم بالتورط في ممارسات غش خطيرة. وما زاد من حدة التهرب الضريبي، اتساع رقعة السوق الموازية في الجزائر، هذه الأخيرة التي تتمتع بقوانينها الخاصة ولا تعترف بشيء اسمه الجباية، رغم أنّ رقم أعمالها يصل إلى حدود 10 ملايين دولار، جراء استقطابها 60 بالمائة من إجمالي التجار على المستوى الوطني، ناهيك عن آلاف الآخرين من اليد العاملة النشطة في هذه الأسواق. وتشمل هذه القيمة الضخمة الفترة من سنة 1990 إلى غاية أواخر العام الماضي، ما دفع الجهات المختصة إلى إيداع 1223 شكوى بهذا الشأن لدى مجلس الدولة بينها 509 تم الفصل فيها، في حين جرى التحقيق مع تسعمائة شخص من طرف المصالح المختصة، وأضاف أن هناك 555 شكوى جديدة تم إيداعها لدى مجلس الدولة، وقال المصدر ذاته إنّ 70 بالمائة من القرارات القضائية الصادرة عن مجلس الدولة هي لصالح الإدارة، في حين أن 30 بالمائة من الأحكام لصالح المشتكين الذين استفادوا من تخفيضات ضريبية كلية أو جزئية.¹

بالإضافة إلى القطاع الخاص الجزائري يشارك بما يقارب 78٪ من إجمالي القيمة المضافة (باستثناء قطاع المحروقات) لكنه لم يشارك في عام 2003 سوى بمعدل 0.6٪ من الناتج المحلي الإجمالي للضرائب العادية. ومن الواضح أن المتعاملين الخواص ليسوا جميعا من المتحمسين لفكرة التهرب من دفع الضرائب ولكن هذه الأرقام تقدم دائما من الإدارة الضريبية لتبرير رفضها للاستجابة لطلبات الحصول على إعفاء أو تخفيف الضرائب التي تتقدم بها شركات القطاع الخاص.

ثانيا: أشكال التهرب الضريبي في الجزائر : وحسب هذه الإحصائيات فإن حجم التهرب الضريبي يتطور بشكل واسع في بلادنا وذلك نتيجة لأشكال التهرب الضريبي التي تشهد نطاقا واسع و من أهم هذه الأشكال نذكر من بينها:²

¹ جريدة السلام، مقالة تحت عنوان ، 600مليار دينار حجم التهرب الضريبي في الجزائر، الصادرة بتاريخ 15-09-2012.

² عبد المجيد بوزيدي، الجزائر.. الاحتيال الضريبي آفة حقيقية، مقالة في جريدة الفجر، الصادرة بتاريخ 13-08-2010.

1- البيع والشراء بدون فاتورة. هذه الظاهرة معمول بها على نطاق واسع في الجزائر على الرغم من الأضرار التي تلحقها بالاقتصاد الوطني من ناحيتين:

✓ الخزينة العمومية تخسر الضريبة على القيمة المضافة التي يتم تحصيلها من قبل التجار المحليين، لا يمكن استردادها.

✓ المنافسة غير العادلة أصبحت أكثر انتشارا، وأسعار المتعاملين دون فاتورة أكثر تنافسية من تلك التي يطبقها التجار القانونيون.

2- وقد وجدت الإدارة الضريبية أيضا ممارسات غريبة من طرف التجار الجزائريين، فهم يؤجرون السجلات التجارية لتجار وهميين غير خاضعين سيطرة السلطات الضريبية.

3- المزايا الضريبية التي يمنحها قانون الاستثمار، ثم السيطرة عليها من قبل "مستثمرين وهميين" الذين لا يستعملون الرخص التي منحت لهم سوى للحصول على المزايا الضريبية.

4- إن انتشار الأسواق غير الرسمية سبب خسائر كبيرة للخزينة نظرا للكمية الكبيرة من السلع التجارية والمبالغ الضخمة المتداولة في هذه الأسواق.

5- سوق العقارات غير شفافة وتطبعها المضاربة، وتحويل مداخيل ضخمة خلال تداول العقارات، غياب الشفافية في هذا القطاع خطير جدا نتيجة التصريح الكاذب بالقيم الحقيقية للعقارات سواء عند البيع أو الإيجار .

6- الأنشطة الحرة، في حال عدم وجود نظام تعريفات موحد، تبقى الضرائب منخفضة للغاية على النشاطات الحرة.

7- يمكن إضافة إلى كل هذه الممارسات الاحتياالية، عدم استخدام الوسائل الحديثة للدفع بما في ذلك الصك.

8- حاليا يتم شراء وبيع كل شيء نقدا.

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ولذلك فإن الإخلال

بالواجب الضريبي يؤدي إلى آثار ضارة اجتماعية واقتصادية ومالية.

أولا: من الناحية الاجتماعية

يؤدي إلى إضعاف أخلاق الأفراد و إلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد داخل الدولة الواحدة، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء، فتصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل بين أفراد المجتمع

بالإضافة إلى ذلك تصبح عامل فساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل المشروعة و غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات.¹

ثانيا: من الناحية الاقتصادية

يؤدي التهرب إلى جذب عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يكثُر فيها التهرب حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة وبالتالي فإن نموها يؤدي إلى بقاء واستمرار المشروعات الأقل كفاءة وبالتالي يؤدي التهرب إلى الإضرار بإنتاجية الاقتصاد القومي، وضعف قوته واتساع دائرة الفقر.²

ثالثا: من الناحية المالية:

إن التهرب يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية وبالممولين، فالضرر على الخزينة العمومية من حيث أنه يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية ومن ثمة انخفاض المالية العمومية، وبالتالي يؤدي إلى عدم قيام الدولة بوظائفها على أكمل وجه ومن ثمة انخفاض مستوى الحياة (الصحة، الحماية الاجتماعية، التمدرس، النقل...)، أما الضرر على الممولين فإنه يؤدي إلى المساس بالعدالة الضريبية نظرا لأن البعض يدفع الضريبة، بينما يتهرب منها آخرون جزئيا أو كليا، مما يضر بالممولين غير المتهربين.³

بالإضافة إلى الآثار الاقتصادية و الاجتماعية و المالية هناك آثار أخرى تتمثل في:⁴

- ✓ بما أن الضريبة المورد الأساسي لخزينة الدولة فنجد التهرب الضريبي يحجب مبالغ معتبرة عنها، و ما يترتب عن ذلك من أثر على السياسة المالية المنتهجة للدولة خاصة سير المشاريع التنموية.
- ✓ نظرا لتدني مستوى الحصيلة الضريبية يخلق تذبذب في الميزانية العامة مما تبحث الدولة عن مصادر أخرى كالقروض أو إصدار سندات الخزينة العمومية لتغطية العجز المنتظر.
- ✓ يؤدي التهرب الضريبي إلى المساس بإنتاجية الاقتصاد الوطني، برفع معدلات الضرائب لتعويض الحصيلة الضائعة، مما يخلق ضغط ضريبي أكبر مما يزيد من شدة التهرب الضريبي.
- ✓ يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشاريع الأكثر كفاءة والأفضل تجهيزا و تنظيما بل يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة، البلدية، الجزائر، 2002، ص 164.

² شريف محمد، السياسة الجبائية و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، حالة الجزائر، رسالة ماجستير، 2009-210، ص 65.

³ شريف محمد، نفس المرجع، ص 65-66،

⁴ لياس قلاب الدبيح، مرجع سبق ذكره، ص 15.

- ✓ يتسبب التهرب الضريبي في خلق فجوات بين أفراد المجتمع نظرا للإخلال بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع من خلال تقليص إيرادات موجهة لهذا الغرض و المساس بالعدالة الضريبية.
- ✓ تأثر نفسي لدى المكلفين المتزمين بالنزاهة نظرا لتحملهم العايب الضريبي بشكل غير عادل مقارنة بالآخرين قد يدفعهم إلى التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: إجراءات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر

من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف علي لأجل التأكد من صحة و مصداقية التصريحات ولذلك فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح طبقا لمواد و نصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية.¹

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد الفحص والتحقيق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه للأرباح وأرقام الأعمال والذمة المالية من طرف المكلفين لغرض عما إذا كانت هناك عمليات تدليسية ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق والالتزامات الجبائية.²

مادامت الرقابة الجبائية هي الحلقة العملية والتطبيقية للإصلاحات الضريبية الرامية إلى الوقاية من الجريمة قبل وقوعها، لا بد من معرفة الإطار القانوني لها ، فتحتاج الإدارة الجبائية لسند قانوني للقيام بمهامها على أحسن وجه فإن المشرع منحها جملة من الحقوق التي تستطيع من خلالها ممارسة مهامها دون محاباة أو ميول و التي تضفي بواسطتها الشرعية على استعمال حقوقها التالية: 3

أولاً: حق الإطلاع

هذا المبدأ هو الأصل العام في عمل الإدارة الجبائية وذلك لتحقيق أهدافها و بالتالي الحفاظ على مصالح الدولة⁴، و حسب المادة 45 "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبي ومراقبتها"، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها أدناه، وقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة 59، "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية الحصول على المعلومات و الوثائق مهما كانت وسيلة حفظا قصد تأسيس وعاء الضريبي و مراقبتها".

¹ ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل الرقابة الجبائية للحد من اثارالأزمة، حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20 - 21 أكتوبر 2009، ص05-06.

² العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحوكت أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20 - 21 أكتوبر 2009، ص03.

³ نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، شهادة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية 2012-2013، ص43.

⁴ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص64.

1-الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية :

"يخضع لهذا الحق كل إيرادات الدولة والولايات، البلديات وكذا كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة الدولة، تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد بموجبها"، ومن أجل ممارسة هذا الحق "يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي عليها سنويا أن توافي إدارة الضرائب عن كل طبيب بكشف فردي يتعين على رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لها كما هي واردة في أوراق العلاج" وبإمكان الإدارة الجبائية أن تستعمل المعلومات التي تحصلها لدى السلطة القضائية أثناء رفعها الدعوات المدنية والجزائية والتي من شأنها أن تسمح بافتراضه تهرب مرتكب في المجال الجبائي¹.

2-الإطلاع لدى المؤسسات المالية

لتسيير مراقبة التصريحات المكتتبه من قبل المعنيين،" يجب على جميع المؤسسات أو الشركات و القائمين على أعمال الصرف و المتصرفين في الأموال و جميع الشركات أو الجمعيات الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة، أن يقدموا لأعوان الضرائب الدفاتر اللازمة فيما يخص فتح و إقفال الحسابات إيداع السندات أو القيم أو أي حسابات أخرى تسييرها مؤسساتهم بالجزائر"، وقد وضع هذا الأخير الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لحق الإطلاع سواء بالامتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم التي تسقط حق الرقابة عليها المقدرة 10 سنوات فحق الإطلاع كان ولا يزال أداة تدخل في كل عملية مراقبة وذلك إما بإتمام المعلومات الجيدة بحوزة الإدارة أو للمراجعة، وذلك من المعلومات الموجودة المستخلصة من دراسة الملفات.²

3-حق الإطلاع لدى الغير

ينص القانون الجبائي على انه يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من اجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية ، ولأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع على المعلومات والوثائق المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وبأحكام المادة 52 من نفس القانون.³

¹ انظر المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية 2016، ص22.

² المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، 2016، ص23.

³ انظر المادة 58-59، من قانون الإجراءات الجبائية 2016، ص25.

ثانيا: الحق في المعاينة

هو إجراء استثنائي يطبق عند افتراض وجود طرق احتيالية حيث يمكن في هذه الحالة بالذات للأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة ، والمتمثلة في المعاينة المادية ، فيمكنهم التحرك بحرية و في كل الأمكنة حتى الخاصة منها، حيث توجد وثائق بحوزته. 1 وحسب المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية" ويمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير"، "كما أن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية ،وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة حيث تكون هذه الزيارة حاضرا فيها ضابط شرطة قضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عونان من الإدارة الجبائية".²

ثالثا: حق الرقابة:

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر التي تدفع أجورا وأتعاب أو مرتبات، أي أن الإدارة الجبائية لها كل الصلاحيات التي حولها القانون لها للقيام بعملية المراقبة.

رابعا: حق استدراك الأخطاء:

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدمها المكلف بعناصر غير كاملة وخاطئة بغرض إعادة النظر في الاقتطاع سواء بتعديل أو بإنهاء اقتطاع جديد حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثل على أن "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى. وقد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع (04) سنوات، كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثل " يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع (4) سنوات للقيام بتحصيل جداول

1 أو هيب بن سلمة ياقوت، شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية: 2002-2003، ص 62.

2 المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، 2016، ص 16.

الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.¹

المطلب الثاني: مراقبة التصريحات

تخول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي والمصوب والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بهدف التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين. ويأتي هذا الإجراء للقضاء على ظاهرة التهرب الجبائي.

أولاً: التحقيقات الجبائية في التصريحات

1 - التحقيق المحاسبي

مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.² إذا ثبت إثر إجراء المراقبة من طرف المصالح الجبائية، على مكلف بالضريبة مستفيد من الامتيازات الجبائية، نقص في التصريح برقم الأعمال والنتائج والأجور المدفوعة، فإن الزيادات الناتجة عن ذلك تكون محل استرجاع للحقوق والرسوم الموافقة طبقاً لشروط القانون العام، وهذا بغض النظر عن الإعفاءات الممنوحة.³

2- التحقيق المصوب: يعتبر إجراء من إجراءات الرقابة يتضمن ضريبة واحدة أو عدة ضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة.⁴

3 - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يقصد به في مجمل الوضعية الجبائية العامة مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به. أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام.⁵

¹ انظر المادة 326-327، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2015، ص 147-148.

² ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 08.

³ المادة 190 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2015، ص 91.

⁴ المادة 20 مكرر، قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ العيد صالح، مرجع سبق ذكره ، ص 49.

ثانيا: إجراءات التحقيق (التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة):

1 -إرسال إشعار بالتحقيق :

لا يمكن الشروع في إجراء ، دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد المعني من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب وخمسة عشر(15) يوم بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

2 -حق الاستعانة بمستشار:

يحق للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره، قبل بداية الرقابة يتم إطلاع على هذه الإمكانية المتضمنة في إشعار التحقيق، وذلك تحت طائلة بطلان عملية الرقابة.¹

3 -مدة التحقيق:

أ -التحقيق المحاسبي : لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص لدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر، فيما يتعلق:

✓ مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

✓ كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر.²

أ -التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام هذا الإشعار. أو تاريخ تسليمه إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم .

1 وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، 2015.

² انظر المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ص11.

ج - **التحقيق المصوب:** لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين (02).

4-نتيجة التحقيق :

أ- **الإجراء التناقضي لإعادة التقويم:** يتعين وجوباً إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبي، عن طريق الإشعار بإعادة التقويم وهذا حتى في حالة غياب إعادة تقييم أو في حالة رفض المحاسبة. يجب إرسال هذا الإشعار بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو تسليمه مع إشعار بالاستلام كما يجب أن يكون هذا التبليغ مفصلاً و معللاً بكيفية تسمح بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها. وللمكلف أجل أربعين (04) يوماً في إطار التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (ثلاثين يوماً في حالة التحقيق المصوب) ليرسل ملاحظاته أو قبوله لها:

✓ في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض المحدد نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه.

✓ في حالة تقديم ملاحظات ترفضها الإدارة، فانه ينبغي عليها أن تلمه بذلك من خلال مراسلة مفصلة ومبررة.

✓ وإذا أبرزت هذه المراسلة سبباً جديداً لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فانه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوماً للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته.

ب - إجراء فرض الضريبة تلقائياً:

يمكن أن تلجأ الإدارة في بعض الحالات إلى تحديد التلقائي للضريبة، ويتم ذلك على وجه الخصوص عندما

✓ يعترض المكلف بالضريبة على إجراء الرقابة الجبائية سواء بسبب فله أو تدخل أو حضور الغير الذي يقوم بالاعتراض و عرقلة إجراءات متابعة عمليات الرقابة.

✓ لم يتم المكلف بالضريبة بإيداع في الآجال المحددة الخاصة بالتصريح الخاص بالمداخيل (الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والضريبة على الأرباح غير التجارية) أو التصريح على أرباح الشركات أو التصريحات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة.

✓ لم يقدم المكلف بالضريبة محاسبته أو كانت محاسبته محل رفض.¹

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، 2015.

المطلب الثالث: سبل و إجراءات للتقليل من التهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سلبية تمس الجانب الاقتصادي والمالي و الاجتماعي كما ذكرنا سابقا ولذلك على الدولة العمل من أجل التقليل من هذه الظاهرة و لذلك تتبع مجموعة من السبل و الإجراءات. **أولاً: سبل التقليل من التهرب الضريبي:** يمكن التقليل من التهرب الضريبي عن طريق اتخاذ أسلوبين، منع وقوعه و معاقبة مرتكبيه.

1- الأسلوب الوقائي: يستخدم في هذا المجال الوسائل التالية:¹

- ✓ تبسيط النظام الضريبي يؤدي بإقناع المكلف وجوب دفع الضريبة و حمله على عدم التهرب منها.
- ✓ زيادة كفاءات الإدارة الضريبية تنظيماً وأداءً كي تتمكن من مباشرة الرقابة الجبائية بشكل أكثر فاعلية كإنشاء قاعدة بيانات و شبكة معلومات واسعة و دقيقة مع وضع برامج و تدخلات ميدانية.
- ✓ تشديد الرقابة الجبائية على المكلفين مما يشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخوفون من التهرب الضريبي.
- ✓ تكريس حق الإطلاع على كل الدفاتر و المستندات و الوثائق التي لها علاقة بتحديد الوعاء الضريبي.
- ✓ إشراك و تحميل محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين على مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية.
- ✓ إثناء الوعي و الحس الضريبي عن طريق نشره بهدف تقوية الثقة المتبادلة بين الدولة و المكلفين.
- ✓ تخفيض معدلات الضرائب تزامناً مع زيادة الأوعية الضريبية و زيادة عدد المكلفين بالضريبة.
- ✓ توسيع دائرة التعاون بين مختلف الهيئات لتنسيق برامج التدخل في الميدان، و مع الجهات القضائية ومصالح الأمن أو حتى التعاون الدولي خاصة للمستثمرين الأجانب و الشركات المتعددة الجنسيات.

2- الأسلوب العقابي: على الدولة فرض عقوبات صارمة على المتهربين من الضريبة و تتمثل فيما يلي:²

- ✓ قد تكون هذه العقوبات مالية و جزائية لكون العقوبات المالية هي الأكثر شيوعاً و المتمثلة في الزيادات والغرامات في حالة كشف تجاوزات وإغفالات يقصد من ورائها التهرب من الضريبة.
- ✓ كما قد تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير عقوبات جزائية في الحالات ذات الأبعاد الخطيرة و التي تصاحبها أعمال احتيالية كإخفاء بعض الأنشطة، أو تقديم وثائق مزورة تأييداً لقيوده أو عمد إلى القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية مع إثبات نية مبيتة على التهرب الضريبي مع نوع الجرم المقترف.

¹ طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 71.

² محمد فلاح، السياسة الجبائية، الأهداف و الأدوات، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 183.

و تجدر الإشارة إلى أن الجهود التي يمكن أن تبذل ضمن مكافحة هذه الظاهرة لا يجب أن تكون في شكل حملات ظرفية و مؤقتة، بل يجب أن تكون تدخلات دائمة وغير منقطعة في إطار منظم.

ثانيا: إجراءات التقليل من التهرب الضريبي : اتخذت الجزائر عدة إجراءات لتقليل من التهرب الضريبي ونجد أهمها في:¹

1- تكييف الإطار التنظيمي و ذلك من خلال تحسين مرد ودية النظام الداخلي لمختلف المصالح الجبائية كإقامة مديرية فرعية للرقابة الجبائية على المستوى المحلي و مديرية الأبحاث و المراجعات على المستوى المركزي ناهيك عن عصنة مصالح الإدارة الجبائية بإدخال هياكل تقنية حديثة.

2- تكثيف الجهود الرقابية سعيا إلى زيادة الضغط على أعمال التهرب الضريبي عن طريق رقابة الموائى، المطارات و المراكز الحدودية مع استخدام مراجعات معمقة في أملاك و محاسبة المكلفين.

3- تنسيق الجهود لمكافحة التهرب الضريبي وهذا بالتعاون مع مختلف الجهات التي لها صلة بالمكلف، و تعميم البطاقات الرقمية الجبائية التي تسمح بمتابعة مختلف الأنشطة، مع إنشاء الفرق المختلطة للرقابة (ضرائب، جمارك و تجارة) وفق المرسوم التنفيذي 98-290 المؤرخ في 1998/07/27.

4- إنشاء بطاقات و قوائم لأسماء المتهربين من الضريبة وفقا للتعليمة الوزارية رقم 97-127 المؤرخة في 1997/07/26، و التي توزع على كل الهيئات المشاركة في مكافحة التهرب الضريبي.

و من بين ما صرح به وزير المالية في جريدة الشروق اليومي ما يلي:²

✓ اللذين ثبت تورطهم في التهرب الضريبي، تم تقييدهم في قائمة وطنية تضم 29 ألف متعامل، تقرر منعهم من إجراءات التوطين البنكي و مزاولة عمليات التجارة الخارجية...، كما أشار ممثل الحكومة إلى أن طرق التهرب الضريبي عديدة تمثلت في البيع بدون فواتير و تزوير السجلات التجارية و تسديد التعاملات التجارية نقدا دون المرور على البنوك، و تخفيض الأرباح عند التصريح الضريبي و عدم التصريح بالعمال إضافة إلى نشاطات التجارة الموازية.

¹ لياس فلاب الذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² تصريح وزير المالية في مقال بجريدة الشروق اليومي الجزائرية، بعنوان مصالح الضرائب حصلت 12 ألف مليار كانت محل تحرب، العدد 3064 الصادر بتاريخ 2010/09/24، ص 4.

✓ مباشرة جملة من التدابير منها، تخفيف الضغط الضريبي و تبسيط النظام الضريبي على المتعاملين، إضافة إلى إجراءات ردعية تمثلت في ملاحقة المزورين و المتهربين، وذلك من خلال إلزامية التصريح بالحسابات إلى جانب سحب و إلغاء الامتيازات الضريبية عند اكتشاف التهرب، و فرض غرامات مالية تصل إلى ثلاثة ملايين سنتيم، و عقوبة بالسجن التي قد تصل إلى سبع سنوات.

المبحث الثالث: مساهمة الإصلاحات في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر

تعتبر الضريبة من بين المصادر التمويلية للدولة ، ولذلك فإن محاولة التهرب من دفعها سوف يؤثر على الخزينة العمومية ، مما يعرقل تحقيق التنمية الاقتصادية ، و لهذا التهرب الضريبي يشكل تحديا كبيرا أمام الدول والحكومات، مما يتطلب منها توفير جميع السبل والطرق والآليات الفعالة لمكافحة التهرب من اتساعه، حتى تستفيد الخزينة العمومية من الجزء المتهرب منه وبالتالي تحقيق التوازن و العدالة الضريبية، و الإصلاحات الضريبية الجزائرية ساهمت في التقليل من التهرب الضريبي وهذا ما سنحاول التعرف عليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: نتائج و فعالية الإصلاح الضريبي للتقليل من التهرب الضريبي:

إن أهم التعديلات والإصلاحات التي تقوم بها الجزائر المتعلق بالنظام الضريبي لها نتائج وفعالية في التقليل من التهرب الضريبي:

أولا: نتائج الإصلاح الضريبي للتقليل من التهرب الضريبي:

إن التهرب الضريبي يعتبر من أهم المشاكل التي يواجهها النظام الضريبي حيث يؤدي إلى ضعف مردودية الحصيلة الضريبية لهذا عمد المشرع الجزائري للقيام بإصلاحات مست جوانب مختلفة للحد من التهرب الضريبي منها:¹

- 1 -محاولة إيجاد ضريبة بسيطة وواضحة وعدم المبالغة في تعدد الضرائب.
- 2 -وجود دفاتر محاسبية منتظمة يعتمد ها المكلفون للتمكن من مراقبتها.
- 3 -ضرورة التعامل بالفواتير.
- 4 -وضع بطاقة ترقيم لجميع المكلفين بواسطة الإعلام الآلي بحيث نجد لكل مكلف رقم ضريبي واحد رغم تعدد أنشطته.
- 5 -توقيع عقوبات على المتخلفين في الدفع.

بالنسبة للرقابة الداخلية تقوم إدارة الضرائب بتطبيق القانون الجبائي وتتكون الرقابة من ثلاث هيئات لها حق الإطلاع على الملفات و الوثائق الموجودة بحوزة المكلف وهي:

- ✓ المفتشية المختصة بمراقبة إدارة الضرائب.
- ✓ رقابة تقوم بها مصالح و وزارة المالية.

¹ حنان شلغوم ، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر و انعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير، جامعة منتوي قسنطينة ، ص36-37.

✓ رقابة يقوم بها مجلس المحاسبة.

✓ إلا أن هذه الظاهرة لا تزال منتشرة بسبب تعدد طرق الغش والاحتيايل عن طريق الالتواءات والتغيرات القانونية.

ثانيا: فعالية الإصلاح الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي :

إن التهرب الضريبي يؤثر على فعالية السياسة الجبائية نتيجة عدة مساوئ تنجم عنه؛ فهو يقود إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة، مما يجبر الدولة على تقليص حجم النفقات العامة، وهو ما يؤدي بالنهاية إلى انخفاض الاستثمارات العمومية، وتدني المستوى المعيشي للأفراد، وإضعاف مقدرة الدولة في المحافظة على الأمن وإعادة توزيع الدخل، كما قد يكون سبباً في لجوء الدولة إلى زيادة العبء الضريبي لتحصيل إيرادات مالية، مما يضاعف مشكلة التهرب الضريبي أكثر، أو قد تضطر الحكومة إلى الاعتماد على مصادر تمويلية أخرى كالفروض الخارجية والإصدارات النقدية، ولا يخفى ما يمكن أن ينتج عن هاتين السياستين من مساوئ، فالأولى تقود إلى خلق أزمة جديدة تتعلق بالتسديد، وتؤدي الثانية إلى ارتفاع الأسعار لقد أتى الإصلاح الضريبي المطبق بدايةً من 1992 بإجراءات هامة لتقليص حجم التهرب الضريبي الذي عرف في السابق والحد من انتشاره؛ مما ينتج عنه عدم إفلات إيرادات ضريبية هامة تساعد في تحقيق عملية الإحلال التي يهدف الإصلاح الوصول إليها حيث تبنت الإدارة الضريبية في إطار نفس المسعى، ومن خلال برنامج الحكومة لسنة 2000، إجراءات متعددة في المجال الرقابي خاصة، وذلك لزيادة الضغط على أعمال التهرب، ويمكن إجمال أهم هذه الإجراءات في النقاط التالية¹ :

✓ تكثيف التحقيق المعمق للملفات من طرف المديرية ومختلف المفتشيات.

✓ تكثيف المراقبة في الميناء والأماكن الحدودية، وفي هذا الإطار تنظم مديريات الضرائب الولائية التي تمتلك ميناءً أو مركزاً حدودياً مراقبةً منهجية، كما توكل هذه المهمة للفرق المختلطة للمراقبة؛ وذلك نظرًا لأهمية المبالغ التي تستعمل في هذه العمليات.

✓ توسيع مجال البحث عن المادة الضريبية من خلال توسيع مساهمة مختلف الإدارات والهيئات في توفير المعلومات التي تسمح بمتابعة الوضعية الضريبية للمكلف.

¹ كمال رزق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، عدد 05، جامعة البلدة، الجزائر، ص332-333.

✓ تكثيف المراقبة والتدخل في المناطق المعزولة والقطاعات التي لها إمكانيات كبيرة للتهرب الضريبي. رغم هذه الإجراءات إلا أن التهرب الضريبي بقي موجودًا بل زاد حجمه، فمثلا قدر حجم الدخول غير الخاضعة للضريبة سنة 1994 ب 22 مليار دج؛ بسبب الغش أو التهرب الضريبيين، إضافة إلى ما يزيد عن 100.000 نشاطٍ اقتصادي وتجاري غير خاضع للضريبة.

إن هذه المبالغ الضخمة كان من المفروض أن تساهم في تمويل الخزينة العمومية، وبالتالي تحقيق أهم هدف للإصلاح الضريبي، وهو إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

المطلب الثاني: الاتفاقيات الدولية للتقليل من التهرب الضريبي

تعتبر الاتفاقية الضريبية ذلك العقد الممضي بين دولتين أو أكثر يدور موضوعها حول أمور ضريبية بحيث تهدف هذه الاتفاقية إلى تفادي الازدواج الضريبي ومكافحة الغش والتهرب الضريبي وإرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب، وبصفة عامة فإن الاتفاقية الضريبية تعبر عن إرادة كل طرف في السعي لإحقاق مبادئ العدالة والمساواة في فرض الضريبة من أجل تفادي الآثار السلبية لكل من الازدواج الضريبي، التهرب الضريبي والعمل على ترقية وتشجيع الاستثمارات.¹

لقد عرفت شبكة الاتفاقيات الجزائرية اتساعا منذ تسعينات القرن الماضي، حيث سعت الجزائر إلى إبرام العديد من الاتفاقيات الجبائية لتفادي الازدواج الضريبي و تجنب التهرب و الغش الضريبي، مع العديد من الدول نظرا لإدراكها مدى مساهمة الاتفاقيات في تعزيز العلاقات الاقتصادية التي تربطها بتلك الدول من خلال الإجراءات و الطرق التي توفرها المعاهدات الجبائية لتفادي الازدواج الضريبي، مما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف بالضريبة.

و لقد كان التشريع الجبائي قبل سنوات التسعينات معقد وغير من ولا شجع على الاستثمار في الخارج لغياب مقترحات لحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، وعدم توفر استقرار تشريعي لتلك فجاءت الاتفاقيات الجبائية لإعطاء مرونة أكثر للتشريع الجبائي الداخلي ، و إيجاد حلول لتلك المشكلة.²

¹ عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد الثامن، 2012، ص61.

² بوقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، السنة الجامعية 2009 / 2010، ص116.

أولاً: أهم الاتفاقيات المبرمة لتفادي التهرب الضريبي

جدول رقم (3-1) الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر و التي تم التصديق عليها و تعتبر سارية المفعول

رقم الجريدة الرسمية	رقم المرسوم الرئاسي و تاريخ التصديق	تاريخ التوقيع	الدولة
رقم 01-2015	المرسوم الرئاسي رقم 15-337 في 2015/01/06	2013/12/19	المملكة العربية السعودية
رقم 26 - 2000	المرسوم الرئاسي رقم 2000-95 في 2000/05/04	2008 /04/ 28	جنوب إفريقيا
رقم 38 - 2005	رقم 2005 - 194 في 2005 - /05/28	2003 /06/ 17	النمسا
رقم 82 - 2002	رقم 2002 - 432 في 2002/12/09	1991 /12/ 15	بلجيكا
رقم 01 - 2005	2004 - 435 في 2004/12/29	1998 /10/ 25	بلغاريا
رقم 50 - 2003	2003 - 276 في 2003/08/14	2000/06/ 11	البحرين
رقم 68 - 2000	2000 - 364 في 2000/11/16	1999/02/ 22	كندا
رقم 44 - 2006	2006 - 228 في 2006/06/24	2001/11/ 24	كوريا الجنوبية
رقم 45 - 2005	2005 - 234 في 2005/06/23	2002/10/ 07	إسبانيا
رقم 23 - 2003	2003 - 142 في 2003/03/25	2001/02/ 17	مصر
رقم 26 - 2003	2003 - 164 في 2003/04//07	2001/04/25	الإمارات العربية المتحدة
رقم 24 - 2002	2002 - 121 في 2002/04/07	1999/10/ 17	فرنسا
رقم 35 - 1991	1991 - 231 في 20	1991/02/ 03	ايطاليا

	1991/07		
رقم 35-2006	2006-171 في 2006/05/22	2002/03/ 26	لبنان
رقم 24-2005	2005-105 في 2005/03/31	2003/12/ 02	البرتغال
رقم 37-1995	1995-186 في 1995/07/15	1994/06/ 28	رومانيا
رقم 65-1994	1994-305 في 1994/11/02	1994/08/ 02	تركيا
رقم 06-1990	1990-424 في 1990/12/22	1990/07/23	إتحاد المغرب العربي

المصدر: بوقرة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2009/2010 ص.117.

ثانيا : مكافحة التهرب الضريبي في إطار الاتفاقية الجبائية الجزائرية والمملكة العربية السعودية:

إن الاتفاقية محل الدراسة، مثل أغلب الاتفاقيات الجبائية، لا تهدف فقط إلى تفادي الازدواج الضريبي وإنما أيضا إلى مكافحة التهرب و الغش الضريبي الدولي، و وضع قواعد المساعدة المتبادلة بين الجزائر و السعودية في ميدان الضرائب على الدخل وعلى راس المال حيث تضمنت الاتفاقية عدة مواد ، حيث تتمثل أهم هذه المواد في تبادل المعلومات و المتمثلة في المادة (26) "حيث يتعين على السلطات المختصة في الدولتين تبادل المعلومات الضرورية سواء لتنفيذ أحكام هذه الاتفاقية أو لتنفيذ الأنظمة المحلية لكليهما، و المتعلقة بالضرائب المعنية الاتفاقية، مع ضرورة الحفاظ على سرية المعلومات، و التي لا يجوز الكشف عنها أو استخدامها إلا للأشخاص أو السلطات (بما في ذلك المحاكم والأجهزة الإدارية) المعنيين بالربط أو التحصيل أو التنفيذ أو إقامة الدعاوى أو تحديد الاعتراض فيما يتعلق بالضرائب التي تغطيها هذه الاتفاقية .ولا يستخدم هؤلاء الأشخاص أو السلطات تلك المعلومات إلا لهذه الأغراض، ويجوز لهم كشف هذه المعلومات في مداوالات محكمة عامة أو في أحكام قضائية.¹ "أما فيما يتعلق بالامتيازات المالية الممنوحة لأعضاء البعثات الدبلوماسية أو القنصلية بموجب

¹ المادة 26 من المرسوم رئاسي رقم 15-337 مؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1437 الموافق 27 ديسمبر سنة 2015، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة العربية السعودية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الأول، ص.12.

القواعد العامة للقانون الدولي أو بموجب أحكام اتفاقيات خاصة، لن تتأثر بهذه الاتفاقية،¹ فيما هو مرتبط بالمساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب، فلا بد أن يتم ذلك طبقاً لتشريعي الدولتين المتعاقدين وتنظيميهما، من أجل تحصيل ديونهما الجبائية، والتي تشمل الضرائب المعنية بالاتفاقية، بالإضافة إلى الزيادات في الحقوق و الرسوم الإضافية و تعويضات التأخير و الفوائد و المصاريف المتعلقة بهذه الضرائب عندما تكون هذه المبالغ مستحقة نهائياً. و توجد بعض الحالات التي لا تلي فيها الدولة طلب الدولة الأخرى في المساعدة لتحصيل ديونها الجبائية مثل حالة عدم استنفاد هذه الدولة الأخرى لجميع الوسائل المحلية لتحصيل تلك الديون، أو الحالة التي لا يتفق فيها الدين الجبائي مع الأحكام الاتفاقية أو أية أحكام اتفاقية أخرى تربط الدولتين المتعاقدين.

المطلب الثالث: مقترحات و مخطط إنقاذ لتقليل من التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر في تزايد ، ومن أجل محاولة التقليل من هذه الظاهرة سنعطي بعض المقترحات ومخطط إنقاذ.

أولاً: مقترحات لتقليل من التهرب الضريبي:

- 1- زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين عن طريق تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، وتنظيم الندوات المتخصصة لشرح بنود القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية احتسابها وتحصيلها الأمر الذي سيؤدي إلى غرس القيم الاجتماعية والأخلاقية الصالحة في نفوس المواطنين وتعريفهم بأهمية الضريبة باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين الدولة على القيام بواجباتها وعلى تنفيذ مشاريع تعود بالخير على عموم المواطنين ولا بأس من التذكير وعبر مختلف وسائل الإعلام ببعض المشروعات التي أقيمت بمساعدة الإيرادات التي تحصلها الدولة نتيجة لأداء الأفراد لواجباتهم الضريبية.
- 2- إعادة النظر بالعقوبات في القوانين النافذة على المتهربين من الضرائب مع التأكيد على أن التهرب الضريبي يعني اعتداء على حقوق أفراد المجتمع كافة واستخدام العقوبات المالية الجزائية خاصة إذا كانت هذه المخالفة ترتكب لأول مرة واستخدام أساليب أخرى مبتكرة في العقاب.
- 3- من الضروري التأكيد على مبدأ العدالة الضريبية مما يستدعي تحديد نسب ومقاييس معتدلة للضرائب حتى لا يتولد لدى المكلف شعور بأنه يقع تحت أعباء ضريبية تتجاوز طاقته المالية، ولكي لا يندفع بالتالي لممارسة أية حالة من حالات التهرب.

¹ المادة 27، من المرسوم رئاسي رقم 15-337 نفس المرجع، ص13.

- 4- متابعة المشكلات التي يفرزها تطبيق التشريع والعمل على سد كل الثغرات التي تظهر أثناء التنفيذ فيمكن اللجوء إلى جباية الضريبة من المصدر أي حجزها عند المنبع لأن ذلك سيؤدي إلى خصم الضريبة من الإيراد قبل وصوله لصاحبه مع مراعاة أحكام الرقابة على القرارات التي يتقدم بها الأفراد لإدارات الضرائب عن دخولهم وذلك للتحقق من صحة البيانات الواردة فيها.
- 5- من المهم الاعتناء بالثقافة الضريبية وحسن التعامل بين المكلف والدوائر المالية، وهذا يتطلب تدعيم الإدارات المكلفة بجباية الضرائب بأعداد كافية من العاملين الكفؤين والنزيهين وتزويدها بما تحتاج من أجهزة ومعدات آلية متطورة تتلاءم مع درجة المهمة الملقة على عاتقها إذ إن مكافحة التهرب الضريبي تعني قبل كل شيء وجود أداة ضريبية عالية الكفاءة.
- 6- منح الإدارة الضريبية حق الإطلاع على الأوراق و الوثائق الخاصة بالمول والتي تفيد في الكشف عن حقيقة المركز المالي لهذا الممول، والاعتماد على تبليغات الغير و منح مكافأة مالية لمن يقوم بهذا التبليغ .
- ثانيا: مخطط إنقاذ لتقليل من التهرب الضريبي:** تراهن المديرية العامة للضرائب على إعداد ميثاق للضريبة الجبائية كمخطط إنقاذ لتجاوز ثغرات التهرب الضريبي السائد، وتم الشروع في هذا التصور ب:
- 1- استحداث بطاقة ممغنطة تحتوي على كافة المعطيات المتصلة بالتجار وكذا المستوردين، بجانب إقرار تحفيظات بغرض توسيع الوعاء الضريبي، مع إلغاء كافة الإعفاءات و الأنظمة الخاصة الاستثنائية، بعدما أدت "المزايا الضريبية" إلى انعكاسات سلبية في السابق، على غرار ما اتسمت به مجالات الزراعة و المؤسسات المتوسطة.
- 2- الاحتكام إلى تطبيقات فاعلة تسد العجز الحاصل في النظام الضريبي، وكذا عصرنة الإدارة الضريبية من خلال خلق هياكل متخصصة تتولى متابعة الشؤون الضريبية وتسهل التحصيل الضريبي مع نحو ألف شركة كبرى بين جزائرية و أجنبية تنشط في البلاد.
- 3- توخي إصلاح ضريبي شامل في الجزائر يمر حتما بوضع مناخ ملائم لصالح الاستثمار و نجاعة المؤسسات عبر ضمان تسيير أحسن لملفات الخاضعين للضريبة و تكييف إجراءات التحصيل ، و اعتماد إدارة الضرائب على التخصص في تسيير الضرائب للوصول إلى ضبط الوعاء الضريبي ومكافحة الغش و التهرب الضريبيين ومنع تحويل الأموال إلى الخارج.

4- تسريع الإصلاح الضريبي و إشكالية البطء في معالجة الملفات ذات الصلة بالقطاع الضريبي، إضافة إلى انعدام قضاة متخصصين في مجال الضرائب مثلما هو معمول به في باقي دول العالم، ما يدفع الجزائر كل مرة إلى اللجوء إلى الخبرات الأجنبية لمعالجة مختلف النزاعات و القضايا ذات الصلة.¹

¹ من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقال منشور في جريدة السلام، بعنوان 600 مليار دينار حجم التهرب الضريبي في الجزائر، يوم 14-09-2012، المتاح على الموقع الإلكتروني التالي: <http://www.djazair.com>، تاريخ الإطلاع 26-04-2016.

خاتمة الفصل:

رغم أن الجزائر انتهجت جملة من السبل التي من شأنها تفعيل النظام الضريبي لتأقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات و كذا مواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة ، إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي لا تزال في تزايد مستمر وملحوظ، و على اعتبار أن أي تحول اقتصادي أو إصلاح حتما سيمس النظام الضريبي فذلك يتطلب توفير عدد هائل من الإطارات المكونة تكوين سليم بالإضافة إلى توفير الوسائل الحديثة من أجل إدارة عصرية تتمكن من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات ومعرفة الخلل والثغرات من جانب المكلفين بالضريبة، والعمل على نشر الوعي الضريبي لديهم وكذلك تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.

ولهذا قدمنا في هذا الفصل معطيات عن واقع التهرب الضريبي في الجزائر و كذلك وسائل محاربهه وبالإضافة إلى تقديم مقترحات و مخطط إنقاذ لمحاولة لتقليل منه.

تعتبر الجزائر من بين الدول التي واكبت التحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم، فحاولت الجزائر تطوير اقتصادها باتخاذ عدة إجراءات و إصلاحات، حيث يعتبر الإصلاح الضريبي من بين أهم هذه الإصلاحات الاقتصادية.

وقد شملت هذه الإصلاحات الضريبية تغييرات مست مختلف الأوعية الضريبية، وكذا مختلف المعدلات الضريبية والتي تدخل ضمن سياسة ضريبية لتحقيق النمو الاقتصادي الذي يسعى إليه النظام الضريبي بالجزائر، كما رأينا من خلال تطرقنا لنظام الضريبي أن الهدف من إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الحصيلة الضريبية، ما زال بعيد المنال لتعقد النظام الضريبي ولكثرة تغييراته، بالإضافة لضعف الإدارة الضريبية... إلخ. و برغم من أن وضع الإصلاحات الضريبية في الجزائر ساهم بقوة في حل المشاكل التي عانت منها البلاد، فقد تم إصلاح الهيكل الضريبي جزئيا، وساهم في الرفع من مردوديتها ولكن تبقى مساهمة الضرائب في تمويل التنمية الاقتصادية تعاني من قصر، وهذا لهيمنة قطاع المحروقات عليه وكذا انتشار القطاع الغير رسمي و الغش و التهرب الضريبي.

و لهذا عدم قدرة الإصلاحات الضريبية في الحد أو التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي لا يرجع إلى النظام الضريبي فقط، و إنما إلى أسباب أخرى متعلقة بالمكلف بالضريبة، و الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى النظام الاقتصادي، لأن نجاح السياسة الضريبية في جزء كبير منه يتعلق بنجاح السياسة الاقتصادية و العكس صحيح لأنه يعد مكونا مهما من مكونات النظام الاقتصادي، وينجر عن ذلك العمل على توليف وخلق الانسجام بين السياسة الضريبية والسياسة الاقتصادية، بمعنى مراعاة المشرع عند سنه للتشريعات الضريبية مختلف الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية التي تعمل فيها الضريبة

أولا: النتائج

- تعد الضريبة من بين أبرز أدوات التأثير على الحياة الاقتصادية.
- عدم استقرار النظام الضريبي، و هذا من خلال التغييرات التي تحدث في مكوناته كل سنة، سواء تعلق الأمر بتخفيض بعض معدلات الضريبة أو رفعها.
- ضرورة القيام بالإصلاح الضريبي تعود إلى تدهور أسعار النفط، و إلى ضرورة مواكبة التطورات و التحولات الاقتصادية، لإيجاد نظام ضريبي يتماشى مع المستجدات.
- رغم الإصلاحات الضريبية في إلا أن الجباية البترولية مازالت تهيمن على الإيرادات العامة لدولة.

- يعود التهرب الضريبي إلى عدة أسباب، فهناك أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة، و أخرى بالإدارة الضريبية، بالإضافة إلى أسباب تتعلق بالنظام الضريبي.
- إن معظم التشريعات الموضوعة في إطار الإصلاحات الضريبية لم تحقق الأهداف المنشودة نظراً إلى وجود عوامل أخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية لا يمكن للمشرع الضريبي التأثير فيها.
- التعديل المتكرر في التشريع الضريبي يؤثر على المكلفين بالضريبة ويجعل من الصعب عليهم فهم القوانين والالتزام بها وتستغل التعديلات لتهرب الضريبي والتحايل في بعض الأحيان.

ثانياً: التوصيات

- إصلاح شامل للإدارة الضريبية، وفقاً للمعايير الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير الخاصة بالجزائر، لأن النظم الضريبية المستوردة من الدول المتقدمة في بعض الأحيان لا تصلح للتطبيق في الدول النامية كالجائز، لأنها تحتاج فعالية عالية لتطبيقها.
- ضرورة تزويد الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي، عن طريق إنشاء شبكة معلوماتية ذات صلة بكافة الإدارات العمومية لتمكينها من رفع مستوى خدماتها، والمتابعة الجيدة للمكلفين، وسرعة التنفيذ وبرمجة الرقابة الضريبية، لأن الإعلام الآلي هو العلاج الفعال ضد التهرب الضريبي.
- يجب تنظيم الإدارة الضريبية عن طريق توضيح السلطات، والتحديد الدقيق للمسؤوليات.
- الشروع في تشييد منشآت إدارية جديدة من أجل تعزيز الهيكل الضريبي، وإعطاء أحسن صورة للإدارة الضريبية.
- تعميم بطاقة التقييم الضريبي التي تسمح بمتابعة مختلف نشاطات المكلف على المستوى الوطني، والقضاء على جميع النشاطات التي تغذي ظاهرة التهرب الضريبي، منها الاقتصاد الموازي، والمنافسة غير المشروعة.
- توسيع مجال تطبيق الاقتطاع من المنبع، لأنه رغم أهميته في محاربة التهرب الضريبي، إلا أن اقتصاره على بعض المداخيل (الرواتب والأجور) يطرح إشكال حول مدى عدالته.
- تعميم التعامل بالشيكات من أجل ضبط مختلف المعاملات التجارية، وكذلك إلزام أطراف العلاقات التجارية على التعامل بالفواتير، واستعمال كل الطرق للوقوف ضد الفواتير المزورة، من أجل تنظيم التعاملات التجارية التي تسهل على إدارة الضرائب تأسيس الضريبة ومراقبتها.
- تكثيف الرقابة الضريبية بكل أنواعها، وضع كل الإمكانيات التي بجوزة الإدارة بين أيدي المراقبين والمحققين، من أجل تقدير سليم للأوعية الضريبية، وسلامة ربطها والكشف عن حقيقة المركز المالي للمكلف.

- تقرير امتيازات وحوافز مهنية للمراقبين والمحققين الذي يتوصلون للكشف عن التهرب الضريبي، تشجيعهم على العمل بنزاهة، وعدم التعرض للإغراء.
- تكثيف التعاون بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات العمومية، من أجل تزويدها بكل المعلومات والتوضيحات اللازمة حول نشاط المكلفين قصد مكافحة التهرب الضريبي.
- تحسين الوضعية الاجتماعية لأعوان الضرائب، والعمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة وموظفي الضرائب كذلك، وهذا عن طريق مختلف وسائل الإعلام، مع تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته، وإدراج الثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية (المدارس، المعاهد والجامعات).
- تقرير عقوبات شديدة على المكلفين، والتنفيذ للعقوبات سواء جزائية أو ضريبية بصرامة وعدالة.
- ضرورة توحيد القوانين الضريبية (قانون ضرائب مباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون ضرائب غير مباشرة)، في قانون واحد يسهل على المكلف بالضريبة وأعوان الضرائب الإلمام به، كما يسهل الأمر على المشرع عند القيام بتعديلات تفادي الثغرات والتناقضات بين النصوص القانونية في مختلف القوانين الضريبية وخاصة المتعاملين الاقتصاديين الذين يحتاجون لممارسة أنشطتهم إلى إطار قانوني مستقر.
- في آخر المطاف نأمل أن نكون قد وفقنا بالقدر الكافي في اختيار الموضوع ومعالجته، وأي نقاط لم يتم التطرق إليها تشكل منطلقا لموضوعات أخرى تحتاج إلى البحث فيها.

الفصل الثاني:

النظام الضريبي الجزائري

الفصل الأول:

معميات حول الضرائب

خاتمة عامة

مقدمة عامة

قائمة الجداول

قائمة المراجع

الفهرس

الفصل الثالث:

مكافحة التمرد الضريبي في

ظل الإصلاحات الضريبية

الملخص

قائمة الاختصارات

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب:

- 1 - أبو قحف عبد السلام، إقتصاديات الإدارة والاستثمار، بيروت، الدار الجامعية.
- 2 - أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1432هـ - 2011.
- 3 - بن عمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة ، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2011، الجزائر.
- 4 - بن عمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.
- 5 - بن عمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات ، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، 2011، الجزائر.
- 6 - جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة و التشريع الضريبي ، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
- 7 - حسني خربوش، حسن اليحيي، المالية العامة، الشركة العربية المتحدة للتسويق بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الأولى، القاهرة.(دون ذكر تاريخ النشر).
- 8 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007.
- 9 - خبانة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، 2009.
- 10 - خليل حسين، السياسات العامة، دار المنهل اللبناني، بيروت، 2006.
- 11 - خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، دار و مكتبة الحامد، عمان، 2003.
- 12 - زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، 2008، الإسكندرية.
- 13 - سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة (مدخل تحليلي معاصر)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
- 14 - سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2009، بيروت، لبنان.
- 15 - طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، 1999م-1420هـ.

- 16 - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)، دار النهضة العربية، الإسكندرية، 1992.
- 17 - عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار حامد، عمان، الطبعة الأولى، تاريخ النشر 2007.
- 18 - عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 19 - عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004-2005.
- 20 - عبد النصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2003.
- 21 - علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004-2005.
- 22 - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 23 - قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم، القياس، التطبيق)، دار الثقافة لنشر و التوزيع، 2008، عمان.
- 24 - محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 25 - محمد عباس محززي، المدخل إلى الجباية و الضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر.
- 26 - مولود ديدان، أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقي، دار البيضاء-الجزائر، 2008-2009.
- 27 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة، البليدة، الجزائر، 2002.
- 28 - سفاء يحيى أحمد حجازي، المحاسبة الضريبية، مركز التعليم المفتوح برنامج مهارات التسويق والبيع (دون ذكر تاريخ النشر).

المذكرات :

- 29- أوهيبي بن سلامة ياقوت، شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية: 2002-2003.
- 30 - إيهاب خضر، أحمد منصور، العقوبات الضريبية و مدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، أطروحة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين.

- 31 -باعلي أمينة، طيبي خديجة، دور الإصلاحات الضريبية في دعم و ترقية الاستثمار المحلي بالجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة، 2015/2014.
- 32 -بن احمد لخضر، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، رسالة ماجستير جامعة الجزائر، 2000- 2001.
- 33- بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، رسالة دكتوراه ، الجزائر، السنة الجامعية 2005-2006.
- 34- بوقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية(دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية)، شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، السنة الجامعية 2009 / 2010.
- 35- ثابتي خديجة، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، شهادة ماجستير، 2011-2012.
- 36- حمد عبد الله محمود جمعه، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)، الأطروحة الماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005،
- 37 -حنان شلغوم، أثر الإصلاح الضريبي في الجزائر و انعكاساته على المؤسسة الاقتصادية، شهادة الماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2011-2012.
- 38- رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، السنة الجامعية 2013، 2014.
- 39- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، علوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2014-2015.
- 40- شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، شهادة الماجستير، السنة الجامعية، 2009-2010، الجزائر.
- 41- طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 42 -طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير جامعة الجزائر، 2011-2012.

- 43 -عمار ميلودي، أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال الفترة-2010-1992، شهادة الماجستير في الاقتصاد، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية2013-2014.
- 44 -لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، شهادة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية 2010-2011.
- محمد فلاح، السياسة الجبائية، الأهداف و الأدوات، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005-2006.
- 45 -محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية- دراسة حالة الجزائر-أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري ، قسنطينة، السنة الجامعية2009-2010.
- 46 -مؤيد ساطي جودت حمد الله، دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية في فلسطين ، أطروحة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا،2005.
- 47 -نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري، شهادة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية2012-،2013ص43.

المجلات والملتقيات:

- 48- العياشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحوكت أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20 -21 أكتوبر2009.
- 49- كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، محاضرة، بجامعة سعد دحلب-البليدة.
- 50- ناصر مراد ، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانوني، كلية العلوم الاقتصادية، سوريا ، العدد الثاني ، 2009.
- 51- بن صغير عبد المومن، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر(صعوبات الاقطاع و أفاق التحصيل)، كلية الحقوق والعلوم السياسية- جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد الأول لعام2013.
- 52- كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، عدد 05، جامعة البليدة، الجزائر.
- 53- وهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20 -21 أكتوبر2009، ص05.06

- 54- لوئي نصيرة، ربيع زكرياء، محاضرات في المالية العامة، جامعة آكلي محند اولحاج، البويرة، السنة الجامعية،2013-2014، ص29.
- 55- بلواضح الجيلاني، ميمون نبيلة، ملتقى حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة.
- 56- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16 ، العدد الثاني،2000، دمشق.
- 57- محمد سليم وهبة، دروس الأزمة ، عمان، تشرين الأول،2010.
- 58- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد الثاني، 2003.
- 59- ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20 -21 أكتوبر2009.
- القوانين والتشريعات:**
- 60- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2015 ، ص12.
- 61 -قانون الإجراءات الجبائية، 2016.
- 62 -المرسوم رئاسي رقم 15-337 مؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1437 الموافق 27 ديسمبر سنة 2015، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة العربية السعودية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الأول
- 63 -قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 2015.
- الجرائد:**
- 64-عبد المجيد بوزيدي، الجزائر.. الاحتيال الضريبي آفة حقيقية، مقالة في جريدة الفجر، الصادرة بتاريخ 13-08-2010.
- 65-هدى مبارك، التهرب الضريبي يكلف خزينة الدولة 200 مليار دج سنويا، مقالة في جريدة البلاد الوطني، صادرة بتاريخ 31-03-2015،
- جريدة الشروق اليومي الجزائرية، بعنوان مصالح الضرائب حصلت 12 ألف مليار كانت محل تهرب، العدد 3064 الصادر بتاريخ 2010/09/24، ص4.
- 66-عبد المجيد بوزيدي، الجزائر.. الاحتيال الضريبي آفة حقيقية، مقالة في جريدة الفجر، الصادرة بتاريخ 13-08-2010.

- 67-مقال منشور في جريدة السلام، بعنوان 600 مليار دينار حجم التهرب الضريبي في الجزائر، يوم 14-09-2012، المتاح على الموقع الإلكتروني التالي: <http://www.djazairess.com>، تاريخ الإطلاع 26-04-2016.

المواقع الإلكترونية:

68-ليل نسيم، السياسة الجبائية والإصلاحات في الجزائر، Nassima_142000@yahoo.fr

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

69-Rapport final de CNRF. p 6.