الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة الشاذلي بن جديد –الطارف–
Université Chadli Benjedid –el Tarf-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
Faculté des Sciences Economiques, Commerciale et Sciences de Gestion
قسم العلوم الاقتصادية
Département de Sciences Economiques

مطبوعة مقدمة فى إطار التحضير لملف الأستاذية

محاضرات في مقياس القانون الجبائي

موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس علوم اقتصادية

تخصص اقتصاد نقدي وبنكي

من إعداد:

د. سومية تومي

السنة الجامعية 2023-2024

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	هيكل النظام الجبائي المتكامل	28
02	الهيكل الجبائي في الدول المتقدمة والدول النامية	32
03	تطور الهيكل الجبائي حسب التطور الاقتصادي للدولة	33
04	هيكل النظام الجبائي الجزائري	43
05	هيكل الضريبة على الدخل الإجمالي	46
06	الترتيب التسلسلي للمصطلحات المتعلقة بالتهرب الجبائي	68
07	الجهات المعنية بالرقابة الجبائية	89
08	مخطط الرقابة على الوثائق	94

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مزايا وعيوب الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة	23
02	نموذج العلاقة بين الكفاءة والفعالية	39
03	تقسيم المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي حسب المصدر	46
04	السلم الضريبي على الدخل الإجمالي	47
05	معدلات الضريبة على أرباح الشركات	49-48
06	معدلات الرسم على النشاط المهني	54
07	معدلات الضريبة على الثروة	57
08	أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب والغش الجبائيين	67
09	علاقة التهرب الجبائي بالغش الجبائي والتخطيط الجبائي	69
10	أشكال الغش الجبائي المرتبطة بالمحاسبة	72-71
11	الفرق بين الرقابة على الوثائق والتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب	96

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

قائمة المختصرات

المختصر	باللغة الأجنبية	باللغة العربية
BEPS	*L'Érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices*	تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح
IBS	*Impôt sur Les Bénéfices des Sociétés*	الضريبة على أرباح الشركات
IFU	*Impôt Forfaitaire Unique*	الضريبة الجزافية الوحيدة
IRG	*Impôt sur le Revenue Globale*	الضريبة على الدخل الإجمالية
TUGP	*Taxe Unique Globale sur la Production*	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
TUGPS	*Taxe Unique Globale sur la Prestation de Services*	الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات
TVA	*Taxe sur la Valeur Ajoutée*	الرسم على القيمة المضافة
VC	*Vérification de Comptabilité*	التحقيق في المحاسبة
VP	*Vérification Ponctuelle*	التحقيق المصوب في المحاسبة
VASFE	*Vérification Approfondie de la situation Fiscale de L'Ensemble*	التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

الفهرس

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

المحتـــــــوى	الصفحة
قائمة الأشكال	**I**
قائمة الجداول	**II**
قائمة المختصرات	**III**
الفهرس	**IV**
مقدمة	**01**
الفصل الأول: مدخل تمهيدي للقانون الجبائي	**04**
تمهيد	**05**
1- التطور التاريخي للجباية	**05**
1-1- الجباية في العصور الأولى	05
1-2- الضريبة بين الفكر الاقتصادي والعصر الحديث	06
1-3-القانون الجبائي ومصادره	08
2- الإطار العام للجباية	**12**
2-1- مفاهيم أساسية حول الجباية	12
2-2- القواعد الأساسية للضريبة.....	16
2-3- أهداف الضريبة.....	18
3- تصنيف الضرائب والآثار المترتبة عنها.....	**19**
3-1- المسائل الفنية للضريبة	19
3-2- الآثار الاقتصادية للضريبة	23
الفصل الثاني: النظام الجبائي الجزائري	**26**
تمهيد	**27**
1- مفهوم النظام الجبائي، محدداته ومقوماته	**27**
1-1- مفهوم النظام الجبائي	27
1-2- محددات النظام الجبائي	29
1-3- فعالية النظام الجبائي	35
2- الإصلاح الجبائي في الجزائر، أسبابه وأهدافه	**41**
2-1- مفهوم الإصلاح الجبائي	41

2-2- أسباب (دوافع) الإصلاح الجبائي	42
2-3- أهداف الإصلاح الجبائي في الجزائري	42
3- هيكل النظام الجبائي الجزائري	**43**
الفصل الثالث: الضرائب المفروضة على الشركات	**45**
تمهيد	**46**
1- الضرائب المباشرة	**46**
1-1- الضريبة على الدخل الإجمالي	46
1-2- الضريبة على أرباح الشركات	48
1-3- الضريبة الجزافية الوحيدة والرسم على النشاط المهني	50
1-4- الرسم العقاري - رسم التطهير - الضريبة على الأملاك	54
2- الضرائب غير المباشرة	**57**
2-1- الرسم على القيمة المضافة	58
2-2- خصائص الرسم على القيمة المضافة	58
2-3- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة	59
3- أهداف الرسم على القيمة المضافة	**61**
3-1- على المستوى الخارجي	61
3-2- خصائص الرسم على القيمة المضافة	61
3-3- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة	62
الفصل الرابع: التهرب الجبائي	**63**
تمهيد	**64**
1- التهرب الجبائي والتهرب الجبائي الدولي	**64**
1-1- مفهوم التهرب الجبائي	64
1-2- طرق التهرب الجبائي	69
1-3- التهرب الجبائي الضريبي الدولي	73
2- طرق تقدير التهرب والغش الجبائيين	**77**
2-1- منهج الاقتصاد السري	77
2-2- منهج تقدير عدم الالتزام الضريبي	77
3- أسباب التهرب الجبائي وآثاره	**80**
3-1- أسباب التهرب الجبائي	80
3-2- آثار التهرب الجبائي	82
3-3- الفئات المسؤولة عن التهرب الجبائي	83

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف - كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

الفصل الخامس: الرقابة الجبائية	**84**
تمهيد	**85**
1- الإطار العام للرقابة الجبائية	85
1-1- مفهوم الرقابة الجبائية	86
1-2- أهداف الرقابة الجبائية وأسباب القيام بها	87
1-3- الأدوات القانونية للرقابة الجبائية	90
2- أشكال الرقابة الجبائية- عيوبها	**92**
2-1- أشكال الرقابة الجبائية	92
2-2- عيوب قيادة الرقابة الجبائية	99
3- فعالية الرقابة الجبائية	**100**
3-1- مفهوم فعالية الرقابة الجبائية	100
3-2- الصعوبات التي تواجه فعالية الرقابة الجبائية	101
3-3- إجراءات تفعيل الرقابة الجبائية	103
الخاتمة	**106**
المراجع	**107**

المقدمـــة

تعد الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها، فهي تعتبر متغيرا استراتيجيا يجب على الدولة مراعاته عند تحديد القرارات المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع الذي تفرض عليه.

كما أن وظيفة الضريبة وعدالتها وإمكانية تطبيقها هي معايير ومقاييس لتحقيق أهداف المجتمع تحتوي على أسس ومبادئ تجسد الأهداف والأبعاد التي يسعى المجتمع لتحقيقها، كما تعتبر من أهم الأدوات التي ترتكز عليها السياسة المالية في تحقيق أهدافها، نظرا لتأثيرها على مختلف قطاعات الاقتصاد الوطني، لذا فإن النظم الجبائية لها آثارها البالغة إذا ما تم تكييفها و تنسيقها في الإنعاش الاقتصادي، حيث تشكل فعالية النظام الجبائي إحدى الاهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية فكلما كان النظام الجبائي فعالا كلما انعكس ذلك بشكل إيجابي على الاقتصاد الوطني.

ولقد أدرج النظام الجبائي الجزائري في منطق الإصلاحات المنتهجة في بلادنا، التي تقوم على أساس عقلنة الأداء الاقتصادي والتعامل مع منطق السوق الحر قصد تكييفه مع الواقع الجديد وزيادة فعاليته، فقد شهد عدة تعديلات منذ الاستقلال خاصة في سنة 1992، بغرض تحقيق الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والمالية، وإيجاد حلول للمشاكل التي تعيق تحقيق هذه الأهداف، خاصة ظاهرتي التهرب والغش الجبائيين، والعمل على تفعيل آليات الرقابة الجبائية لمكافحتها والحد منها.

وقد تم اعتماد أسلوب التبسيط والإيجاز والعرض الدقيق للمفاهيم العامة المتعلقة بالقانون الجبائي في إعداد هذه المطبوعة **«محاضرات في مقياس القانون الجبائي»**، حيث تم إخراجها في خمسة فصول مرتبطة بطريقة منطقية تهدف لتمكين طلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص اقتصاد نقدي وبنكي للإلمام بجميع المفاهيم وتكوين صورة متكاملة عن محتوى المقرر الوزاري للمقياس، حيث جاء:

الفصل الأول بعنوان: **«مقدمة عامة حول القانون الجبائي»**، تم التطرق فيه إلى مفهوم الضريبة والمفاهيم الأخرى المرتبطة بها كالجباية، الرسم، وشبه الرسوم، والتطرق إلى أهدافها وأنواعها.

الفصل الثاني بعنوان: **«النظام الجبائي الجزائري»**، التطرق إلى مفهوم النظام الجبائي ومحدداته ومقوماته، بالإضافة إلى الإصلاحات التي أقرها المشرع الجبائي لإصلاح النظام الجبائي الجزائري وزيادة

فعاليته، مع تحديد هيكل النظام الجبائي الجزائري خاصة بعد إصلاحات سنة 1992 وأهم التعديلات التي طرأت عليه.

الفصل الثالث بعنوان: **«الضرائب المفروضة على الشركات»**، تم التطرق في هذا الفصل إلى الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة التي تفرض على مختلف الشركات الخاضعة للتشريع الجبائي الجزائري، مع التركيز على أهم هذه الضرائب والرسوم، من: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الأملاك، رسم التطهير والضريبة الجزافية الوحيدة.

الفصل الرابع بعنوان: **«التهرب الجبائي»**، تم التطرق في هذا الفصل إلى مفهوم التهرب الجبائي وأشكاله، وطرق التحايل المستخدمة، بالإضافة إلى أسباب التهرب الجبائي وآثاره.

الفصل الخامس بعنوان: **«الرقابة الجبائية»**، في هذا الفصل تم التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية وأشكالها وآلياتها، والإصلاحات التي أقرتها الدولة الجزائرية لتعزيز ضمانات المكلف بالضريبة أثناء عملية الرقابة الجبائية، ودعم هذه الأخيرة بالأطر القانونية والمادية التي تزيد من فعاليتها في مكافحة التهرب الجبائي والحد منه.

الفصل الأول:

مقدمة عامة حول

القانون الجبائي

تمهيـــــد:

تعتبر السياسة الجبائية إحدى أهم الأدوات المركزية للسياسة المالية للدولة، والتي تكلفها بتحقيق برامج محددة في ظل النشاط الاقتصادي، وتنفيذ المشاريع التنموية وتعميم تطبيق الخدمات العامة، فهي بذلك تلعب دورا بالغ الأهمية في الاقتصاد الوطني لأي دولة، وتعمل على تفعيل الأنظمة الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

وبهذا يجب على الدولة رسم سياسة جبائية ناجعة تكون قادرة على تحقيق أهداف المجتمع، وذلك عن طريق ترجمتها ترجمة عملية إلى نظام جبائي ناجح، حيث أن هذا الأخير ينشأ في ظل بناءات اقتصادية وسياسية واجتماعية متباينة، ومن المتوقع أن تؤثر في تلك البناءات وفي تلك النظم وأن تتأثر بها في نفس الوقت.

1- التطور التاريخي للجباية:

تعتبر الضرائب من أبرز وأهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، حيث اقترن وجودها بوجود السلطة العامة في المجتمع، وتطورت مع تطور الأهداف السياسية والاقتصادية للدولة، كما يظهر تاريخ الضريبة ارتباط طرق وأساليب فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد الذي كان سائدا في المجتمع، بل كذلك بالتنظيم الاجتماعي وبطبيعة الخدمات المقدمة من جانب الدولة[1]، وعليه يمكن عرض التطور التاريخي للجباية كمايلي:

1-1- الجباية في العصور الأولى:

1-1-1- الجباية في العهد القديم:

تدل الدراسات على أن الحضارة المصرية والفينيقية كانت نظمها المالية تعتمد على الرسوم التي تفرض على ملكية الأرض، كما عرفت الإمبراطورية الرومانية نظاما ضريبيا محكما كانت فيه الضريبة تمثل عنصرا من عناصر السيادة جراء قيامها بالتزامات الخدمة العامة والدفاع، كما عرفت الضريبة على الرؤوس التي تفرض على كل شخص مقيم على أرض الدولة[2].

1-1-2- العصور الوسطى:

كان تسديد الضرائب من طرف الأفراد يتم في شكل ساعات عمل **(السخرة)**، أو عينيا مثل أعمال تعبيد الطرقات، أو التموين بالحبوب والمواد الزراعية وهذا لضمان الحصول على الخدمات التي توفرها السلطة

1- محمد عباس محرزي، (2004): **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة، الجزائر، ص 72.

2- قحطان اليوسفي، (1999)، **«اقتصاديات المالية العامة»**، دار طلاس، دمشق، ص 15.

العمومية والمتمثلة أساس في ضمان الأمن من الاعتداءات الخارجية، والتي كان فيها الالتزام الضريبي مقتصرا فقط على عامة الشعب دون الطبقات الأخرى، وذلك بسبب النظام الاقطاعي المتميز بقواه الظالمة، أما رجال الدين فكان نصيبهم الالتزام بالتعليم والخدمة العامة، وطبقة النبلاء كانت تعمل في قوات الجيش، حيث كانت الضريبة في ذلك العصر بمثابة هبة للملوك.

واستمر التمييز الطبقي لمجتمع العصر الوسيط حتى قيام كل من ***الثروة الصناعية*** في انجلترا التي رفعت الطبقة البرجوازية إلى مراكز الصدارة نتيجة لاستحواذها على القوة الاقتصادية الرئيسية في المجتمع، ***والثورة الفرنسية*** التي قامت على الحرية والمساواة بين جميع شرائح طبقات المجتمع. [1]

1-1-3- العهد الإسلامي:

يتميز النظام الجبائي الإسلامي كباقي الأنظمة الجبائية بمجموعة من الخصائص كـ: الاستقرار، الثبات، التعدد في أنواع الضرائب، المرونة، بالإضافة إلى اعتماده على الضرائب المباشرة بشكل رئيسي، وقد تم إرساء نظام جبائي إسلامي منذ عهد الصحابي عمر بن الخطاب **(رضي الله عنه)** إلى غاية يومنا الحالي، والذي يرتكز على مجموعة من الضرائب التي تم استنباطها من الشريعة الإسلامية كالزكاة*، الخراج، العشور، الجزية...الخ، بالإضافة إلى ضرائب أخرى استثنائية يتم فرضها ضمن شروط محددة، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الضرائب، مثل: الغرامة، اللازمة، المعونة....الخ.

1-2- الضريبة بين الفكر الاقتصادي والعصر الحديث:

1-2-1- الضريبة في الفكر الاقتصادي:

اختلفت المدارس الاقتصادية في نظرتها للضرائب من منطلق الفكر الاقتصادي لكل مدرسة كما يلي:

أ- المدرسة الطبيعية (الفيزيوقراط):

يعتبر ***فرانسوا كينييه*** مؤسس المدرسة الفيزيوقراطية، حيث كان يرى بأن الأرض هي أصل الثروة، أما الصناعة والتجارة فما هي إلا اقتطاعات عقيمة لا تنتج أي شيء، من هذا المنطق الفلسفي لهذه المدرسة فإن الضريبة على ريع الأراضي الزراعية تغني عن كل أنواع الضرائب الأخرى، بمعنى أن الزراعة تؤدي مجموع الضرائب المفروضة على التجارة والصناعة.

1- يونس أحمد البطريق، (2004)، «**أصول المالية العامة**»، دون دار للنشر، الاسكندرية، ص 43.

*- **الزكاة:** عبارة عن قدر معين من المال يأخذ بشروط معينة كبلوغ النصاب والحول، وتكون مصاريفها ومجالات إنفاقها محددة كما وردت في القرآن الكريم (الفقراء، المساكين، العاملين عليها، في الرقاب، المؤلفة قلوبهم، الغارمين، في سبيل الله وابن السبيل)، أما الضرائب الأخرى فتكون لنفقات الدولة المختلفة.

ب- المدرسة التجارية: (*Mercantilisme*)

ترى أن الصناعة والتجارة هي أصل الثروة، وبالتالي فهي تهدف إلى تطوير الصناعة والتجارة وإنشاء الاحتكارات الخارجية، كما تنادي بضرورة أن يكون الميزان التجاري موجبا، وعليه فهي تحبذ كل أنواع الضرائب التي من شأنها زيادة الصادرات وتقليل الواردات عن طريق إعفاء الصادرات وفرض ضرائب على الواردات، وكذا فرض قيود نوعية على بعض المنتجات المستوردة، ومن روادها ***Colbert , Thomas Mun*.**

جـ- <u>المدرسة الكلاسيكية</u>:

بقيادة ***آدم سميث و ريكاردو*** على غرار المدرسة الطبيعية التي ترى بأن ريع الأرض أكثر ملائمة لفرض الضرائب، وبالتالي فهو أنسب مورد لنفقات الدولة من منطلق أن الأراضي الزراعية عبارة عن مصدر من مصادر الدخل من السهل تقدير قيمته، عكس الضرائب على الأرباح المتأتية من التجارة والصناعة التي يصعب تقديرها، إضافة إلى أن فرض الضريبة على ريع الأراضي لا يؤدي إلى الإنقاص منها عكس الضريبة على الأرباح التي تجعل من أصحابها يجمحون عن ممارسة التجارة في حالة فرض الضريبة، ويستدل ***آدم سميث*** على نظريته أنها تشجع تكوين رؤوس الأموال وتؤدي إلى نمو الصناعة والتجارة.

إضافة إلى هذا الموقف الذي أبدته المدرسة الكلاسيكية من الضرائب فقد عالج ***آدم سميث*** في كتابه ***«ثروة الأمم»*** الشروط العامة لإقامة نظام ضريبي فعال، بصياغته للقواعد الأربعة للضريبة والمتمثلة في: ***العدالة، اليقين، الملائمة والاقتصاد في النفقة***.[1]

أما ***ريكاردو*** فقد تناول موضوع الضريبة من خلال كتابه ***«الضريبة والريع»***، وذلك محاولة منه إخضاع كبار الملاك للضريبة نتيجة استفادتهم من عوائد الأرض خاصة لما يعرف عنده بالريع التفاضلي.

1-2-2- الضريبة في الفكر الكينزي:

عقب الأزمة الاقتصادية العالمية سنة 1929 ظهرت ***النظرية الكينزية***، وأصبح الحديث عن الضريبة كمتغير أساسي ضمن السياسات الاقتصادية المقترحة لمعالجة الأوضاع الاقتصادية، خاصة تلك التي تعتمد على الطلب، وبذلك فقد نادى ***كينز*** بضرورة تدخل الدولة من أجل تحقيق المصلحة العامة في المجتمع عن طريق استخدام الضريبة كوسيلة وأداة تمكن من توزيع عادل للمداخيل، وذلك عن طريق إخضاع المداخيل المالية وأرباح المؤسسات إلى ضرائب مرتفعة.[2]

1- صالح الرويلي، (1992)، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثنتية، الجزائر، ص 98.

2- عبد السلام فنغور، (2017): **تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، ص 81.

وبذلك فقد ارتبط الفكر الكينزي بفكرة ***الدولة المتدخلة***، ودافع عنها أتباعه من بعد على المستوى الفكري والتطبيقي، خاصة أصحاب منظري الاقتصاد العمومي الذين قدموا مساهمات كبيرة لترشيد عمل الدولة وضبطه، وعلى المستوى التطبيقي ظهر ما يعرف بـ « ***دولة العناية***»*، التي أصبحت تتكفل بكل الجوانب الاجتماعية والمعشية للأفراد مقابل تحميلهم أعباء الخدمات التي تقدمها.

1-2-3- الضريبة في العصر الحديث:

بظهور نظام الاقتصاد الحر الذي يتم فيه تنظيم النشاط الاقتصادي على اعتبار المنافسة الحرة «***قانون السوق***»، فقد أصبحت الدولة لا تتدخل في النشاط الاقتصادي فقط، بل أصبح من واجبها القيام بعمليات الدفاع وحفظ الأمن وتقديم الخدمات الأساسية ذات النفع العام مثل شق الطرقات وإقامة المرافق العامة.

وفي ظل هذه المسؤوليات الجديدة للدولة كان لابد لها من الحصول على الأموال اللازمة لتغطية تلك النفقات، وفي خضم هذا بعد أن كانت الضريبة مجرد ***إسهام اختياري***، أصبحت تكتسب ***الطابع الإلزامي*** وأصبح من واجب الأشخاص تأديتها في مقابل ما تقدمه الدولة لهم من خدمات أو نظير تأمينهم مما قد يواجهونه من مخاطر[1]، وبعد تطور مفهوم الدولة أصبح فرض الضريبة يخضع إلى تشريع نواب الشعب، وعليه أصبح من حق الشعب الموافقة من خلال نوابهم على فرض الضرائب على اعتبار أن ذلك من المبادئ الأولية في الدول المتقدمة[2]، وقد طرحت فكرة ***الإصلاحات الجبائية*** مع مطلع الثمانينات في الولايات المتحدة، لتتوسع وتشمل أغلب دول العالم، كما برزت قضايا ومشكلات في الجباية نتجت عن التحولات التي عرفها العالم خاصة: العولمة، التنمية المستدامة، تطور وسائل الاعلام والاتصال الحديثة، وكلها قضايا أصبحت تشكل موضوع نقاشات للمهتمين بالشأن الجبائي.[3]

1-3- القانون الجبائي ومصادره:

لقد أدى ظهور الشركات العابرة للقارات، إلى خلق إشكالية حول فرض الضريبة على هذه الشركات وكيفية تحصيلها، وذلك لتفادي الازدواج الضريبي وقيام هذه الشركات بتهريب أموالها إلى دول تعرف بالجنات الضريبية وعليه فقد أدت هذه العوامل إلى ظهور ما يصطلح عليه بـ ***الجباية الدولية***.

---

*- أول استعمال لمصطلح **دولة العناية** كان في البرلمان الألماني سنة 1870، من طرف أحد الليبراليين اسمه: ***Émile olivier***، كان يهدف من ورائه إلى التهكم على محاولة تدخل الدولة لتعويض العناية الإلاهية وعدم ترك الأسواق تعمل بحرية، وعليها أن تلتزم حدودها القانونية.

1- يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، ص 45.

2- سوزي عدلي ناشد، (2000)، «**الوجيز في المالية العامة**»، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، ص 112.

3- عبد السلام فنغور، المرجع السابق، ص 28.

1-3-1- مفهوم القانون الجبائي:

يمكن التطرق إلى مفهوم القانون الجبائي من منظورين، منظور ضيق ومنظور واسع كالآتي:

أ- المفهوم الضيق: يتضمن القانون الجبائي مجموعة من القواعد الجبائية الخاصة، والتي لا مثيل لها في القانون العام أو القانون الخاص[1]؛

ب- المفهوم الواسع: إن مصطلح القانون الجبائي يشير إلى قانون الضرائب المطبق، الذي نجده في مختلف القطاعات التي تفرض فيها الجباية باعتبارها مركز المصلحة (جباية الأشخاص، جباية المؤسسة، جباية الأملاك...)، أو في مختلف الأنظمة الضريبية (الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل...)؛

هناك من يرى أن القانون الجبائي على أنه: «فرع من فروع القانون يسمح بمشاركة أشخاص القانون (سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين) في التنظيم المالي للدولة بهدف التعبير عن السياسة الاقتصادية والاجتماعية»؛

نتيجة لذلك يمكن تعريف ***القانون الجبائي*** على أنه: «فرع من القانون العام، فالدولة لديها سلطة وضع القواعد التي لها علاقة بطبيعة وتحصيل مختلف الضرائب حتى لو كانت اللامركزية قد منحت للسلطات المحلية بعض السلطة في مجال تأسيس معدلات الضريبة المخصصة لهم»[2].

1-3-2- القانون الجبائي الدولي:

عبارة عن مجموعة من القواعد الخاصة بالقانون المحلي والدولي التي تحكم تحصيل الضريبة بالمقارنة مع أحداث تتضمن على الأقل عنصر أجنبي، ومن منظور أوسع فإن القانون الجبائي الدولي سيكون عبارة عن دراسة للتقنيات القانونية المطبقة على فرض الضريبة وذلك فيما يخص الحالات العابرة للحدود، وبالتالي فهي تطرح إشكالية أساسية، لاسيما فيما يخص تصميم نظام فرض الضريبة الخاص بالشركات متعددة الجنسيات من منظور الكفاءة والقضاء على الاختلالات، ومن جهة أخرى مشكلة الازدواج الضريبي وكيفية معالجتها[3].

---

*1- P.Ahmed Sadoudi, Ex Directeur Générale du Budget et Consultant International, **«Droit Fiscal»**, P: 14 – 15, sur le site: http://fr.scribd.com/document/317903085/droit-fiscal-ahmed-saadoudi*

*2 - NCG Marylin Hocde, **«Droit Fiscal»**, 1er Cour, Visitez le site: www.unicaeac.fr*

*3 - Jacques Malherbe, (1994), **«Droit Fiscal International : impôts sur les Revenus, Théorie Générale du Droit Belge, Élément de Droit Comparé»**, Maison LARCIER, s.a. Bruxelles, P: 11.*

1-3-3- مصادر القانون الجبائي:

أ- على المستوى الدولي:

تتمثل في الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لتفادي الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب والغش الجبائي، حيث تسمح بالتبادل الإداري للمعلومات، كما تضمن حماية للمكلف بالضريبة (شرط عدم التمييز)؛

- الاتفاقيات الجبائية الدولية:

معاهدات ثنائية في معظم الحالات، ممضية من طرف الدول، تهدف إلى الاشتراك في سلطة الاخضاع الضريبي، فيما يخص المداخيل ورؤوس الأموال التي ستخضع للاقتطاع الضريبي في دولتين في نفس الوقت، كما أن السلطة القانونية لهذه المعاهدات أكبر من كل القوانين الجبائية على المستوى الداخلي[1].

ب- على المستوى الوطني: تتمثل في كل من القانون والاجتهادات القضائية كالآتي:

ب – 1- القانون: يتضح ذلك من خلال:

- **الدستور:** الذي نص على أن الضريبة من اختصاص القانون وذلك حسب المادة 122-13 من الدستور الجزائري لسنة 1996؛[2]
- **القانون 84-17:** (يتعلق بقوانين المالية) المنصوص عليه في قانون المالية لسنة 1984، والذي بموجبه لا يمكن اتخاذ أي حكم ذو طابع جبائي خارج قانون المالية إلا في الحالات المنصوص عليها في المادة 13 من نفس القانون، وعلى أي حال فإن تأسيس ضريبة أو قانون ذو طابع جبائي أو شبه جبائي أو معدل ضريبي، لا يمكن أخذه تحت أي نص تشريعي سواء كان، مرسوم أو أمر أو تعميم، لذا فالأحكام الجبائية يتم نصها في قانون المالية؛[3]
- **الأمر رقم 71-81:** يتضمن تحديد شروط ممارسة المهنة الخاصة بمستشار جبائي ومن يماثله؛[4]

---

1 - *La lettre de la DGI, N°: 53, 2011, PP :1- 4. visitez le site: www.mfdgi.gov.dz*

2- المادة 122-13: «**إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها**»، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 76، 08 ديسمبر 1996، ص 11.

3- مشروع قانون المالية: يتم إعداده وتحضيره كل سنة من قبل الحكومة بعد إقراره من مجلس الوزراء، وفحصه من قبل البرلمان (الجمعية الوطنية أولا ثم مجلس الأمة)، وفي الأخير وبعد إقراره والمصادقة عليه من قبل رئيس الجمهورية يتم إصداره قبل 01/01ن من كل سنة.

4- المادة 02: «يقصد بمفهوم مستشار جبائي كل من يقدم المشاورات والاستشارات بصفة شخصية أو عامة، أو يقوم كذلك بجميع الأعمال المتعلقة بالجباية لحساب زبونه، ويمكن أن يدعى على وجه الخصوص لوضع التصريحات الجبائية وتدقيق الانذارات وتحرير وتقديم الشكاوى للإدارة الجبائية بصفته وكيلا»، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، السنة الثامنة، العدد 107، 30 ديسمبر 1971، ص 1851.

● قانون الإجراءات الجبائية[1]، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون الضرائب غير المباشرة وقانون التسجيل؛

كما تجدر الإشارة إلى وجود حقوق رسوم وإتاوات مطبقة في المجالات الجمركية وعلى أملاك الدولة تنظمها تشريعات خاصة بها كقانون الجمارك، قانون أملاك الدولة، زيادة على ذلك القانون التجاري وقانون العقوبات.

أما قانون المالية فيقر ويرخص بالنسبة لكل سنة مدنية، ويليها صدور قانون المالية التكميلي في نفس السنة حيث يتمم ويعدل أحكام القانون الأساسي.

● تأسيس المجلس الوطني للجباية: وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 12-430، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للجباية وتنظيمه وسيره.[2]

ب-2- الاجتهادات القضائية: *La Jurisprudence*

تأسيس مجموعة من الأحكام الجبائية من قبل المحاكم الإدارية أو المحاكم القضائية، أثناء نشوب نزاعات بين المكلفين بالضريبة من جهة والإدارة الجبائية من جهة أخرى، حيث أن نطاق الاجتهادات القضائية في القانون الجبائي لديها نفس نطاق القانون الخاص، غير أن الإدارة الجبائية لا تعتبر نفسها ملزمة بصفة منتظمة بهذه الاجتهادات القضائية.[3]

ب- 3- الفقه الجبائي: *La Doctrine Fiscale*

مجموع النصوص الجبائية من: نصوص تنظيمية، مناشير، تعليمات وملاحظات تقوم بإعدادها الإدارة الجبائية، والتي تسمح بتفسير نصوص القانون الجبائي، كما توفر تعليمات وتوجيهات لأعوان الضرائب.

ج- المصادر غير الرسمية: *Les Sources Non Formelles*

المصادر غير الرسمية للقانون الجبائي، ليست بالمعنى الدقيق للكلمة لأن مصادره تتميز بطابع معياري، لذلك لا يمكننا تجاهل تلك المصادر المتأتية من المعلومات الناتجة عن ممارسات الإدارة الجبائية والتفسيرات التي تعطيها للنصوص الجبائية من خلال الندوات والمؤتمرات التي تنظمها.

1- قانون الإجراءات الجبائية صدر بموجب قانون المالية لسنة 2002، حسب الأمر 01-21 وفقا للمادة 40، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79، 22 ديسمبر 2001، ص 17.

2- المادة 02: «المجلس الوطني للجباية هيئة استشارية يوضع لدى الوزير المكلف بالمالية ويدعى في صلب النص **المجلس**»، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 70، 09 صفر 1434 الموافق لـ: 23 ديسمبر 2012، ص 68.

3- *NCG Marylin Hocd, op-cit.*

إلى جانب هذه المصادر يمكن التحدث أيضا عن اللجنة الجبائية لبعثة المنظمة الإدارية ***MOA*** التي تتمثل وظيفتها في التبادل غير الرسمي للمعلومات بين ممثلي الإدارات الجبائية والشركات، حيث يستمر هذا التبادل في أشكال أخرى، وذلك بين الممارسة الإدارية والممارسة القضائية، ويتضح ذلك من خلال ممارسات اللجان الأخرى التي تتمثل مهمتها في تطبيق القانون، في هذا الصدد من المهم الإشارة إلى التقارير السنوية التي تنشرها ***لجنة التعسف في استعمال الحق*** التي تقدم فقها شموليا يتم أخذه بعين الاعتبار من طرف ممارسي المهنة لتقديم المشورة لعملائهم.[1]

2- الإطار العام للجباية :

باعتبار الجباية أهم مصادر التمويل وأهم الأدوات المستخدمة في تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية، سنتطرق إلى المفاهيم والمبادئ والأهداف المرتبطة بها كما يلي:

2-1- مفاهيم أساسية حول الجباية:

2-1-1- تعريف الجباية:

تعتبر الجباية نظام لجمع مختلف الاقتطاعات النقدية من جباية عادية (ضرائب، رسوم وسوم شبه جبائية، الحقوق الجمركية واشتراكات اجتماعية....) وجباية بترولية، والتي تفرضها الدولة على الأفراد لتغطية النفقات العامة في ظل إطار قانوني محكم، لذلك سنتطرق إلى أهم العناصر التي تحكم فرضها وتحصيلها بما في ذلك الجانب التشريعي والتنظيمي.

- وعليه يمكن أن تعرف **الجباية** على أنها: «نظام يحدد كيفية بناء الدولة لمواردها العامة من خلال إعادة توزيع الدخل القومي عن طريق الضرائب والرسوم مقننة بمعايير تشريعية».[2]

- تأتي كلمة ***Fisc*** (جباية) من الكلمة اللاتينية ***Fiscus*** التي تعني **سلة**، لاسيما تلك المستخدمة من طرف جامعي الضرائب في روما ليضعوا فيها الأموال التي قاموا بتحصيلها، وقد توسع مفهوم الكلمة ليشمل الإدارة العمومية المكلفة باقتطاع الضرائب من المكلفين بالضريبة حسب المبلغ اللازم لتسيير وظائف الدولة.

في حين يشير مصطلح ***الجباية*** من الناحية القانونية والتنظيمية إلى مختلف العناصر وكيفيات التطبيق المتعلقة بالاقتطاعات المستحقة.

---

*- اللجنة الجبائية التابعة لبعثة المنظمة الإدارية: تم تأسيسها سنة 1971 في فرنسا واستمرت إلى غاية سنة 2000، تمثلت مهمتها في تنظيم التبادل غير الرسمي للمعلومات بين ممثلي الإدارات الجبائية والشركات.

1- *Daniel GUTMANN, (2015-2016), **Droit fiscal des affaires**, Domat Droit privé, 6émé édition, LGDJ, Lextenso édition, P: 91.*

2- عبد السلام فنغور، مرجع سبق ذكره، ص 29.

2-1-2- السياسة الجبائية والتشريع الجبائي والإدارة الجبائية:

أ- السياسة الجبائية:

تتعلق السياسة الجبائية بجميع القرارات والتوجهات التي تحدد خصائص النظام الجبائي ، والتي تجعل من الممكن تمويل النفقات العمومية مع دعم النشاط الاقتصادي، لذلك تعرف على أنها: «***جزء من السياسة الاقتصادية للمجتمع، وهي مجموعة من البرامج التي تخططها الحكومة وتنفذها عن عمد مستخدمة فيها كافة الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار معينة، تجنب آثار أخرى تتلاءم مع أهداف المجتمع الاقتصادية، السياسية والاجتماعية، وكذلك هي مجموعة متكاملة من البرامج تسود بين مكوناتها علاقات اتفاق وترابط***»[1]، في هذا الإطار أنشأت الدولة الجزائرية ما يعرف بـ ***مديرية السياسة الجبائية***، التي كلفت بـ:

- ✓ اقتراح سياسة جبائية ترمي إلى عصرنة وتبسيط النظام الجبائي وتحسين مردوديته؛
- ✓ توجيه الاستراتيجية في مجال العلاقات الجبائية الدولية، وفي مجال الجباية النوعية؛
- ✓ السهر على تناسق الأدوات الجبائية وشبه الجبائية، وتحديد الجباية في مجال المداخيل والاستهلاك والادخار، بالإضافة إلى متابعة وتقييم السياسات الجبائية وتوازنات الأنظمة الاجتماعية.[2]

ب- التشريع الجبائي:

يعني تقنين المعاملات الضريبية بين الممولين والمكلفين بالضريبة من جهة، والإدارة الضريبية من جهة أخرى كما يعتبر المرجعية القانونية لأي نظام ضريبي والسائد في ذلك البلد.

جـ- الإدارة الجبائية:

إن تحقيق أهداف السياسة الجبائية المثلى لأي مجتمع إنما هو رهن لمستوى كفاءة إدارته الجبائية، فهذه الأخيرة تختص بتنفيذ القوانين الجبائية واقتراح التعديلات والتشريعات الجبائية التي ترقى بالنظام الجبائي إلى درجة كبيرة من الإتقان تساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسة، وبذلك فإن الإدارة الجبائية بهذا المفهوم مزيج من العناصر الإدارية والقانونية والمالية.

كما أن الإدارة الجبائية بحكم تطبيقها للقوانين الجبائية تستلزم لإنجاز مهامها إحاطتها بالكثير من النواحي القانونية، وفي هذا السياق فهي مجهزة بكافة المعلومات من منشورات، دوريات وتعليمات، وهي بهذا تبرز الصورة الحقيقية لفعالية النظام الجبائية ومدى نجاحه.

---

1 - *Pierre Cliche, « **Politique Fiscale** » , Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique , La référence pour comprendre l'action publique , sur le site : www.dictionnaire.enap.ca/dictionnaire/docs/definition/.../politique_fiscale.pdf*

2- المرسوم التنفيذي رقم 07-364، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 75، السنة الرابعة والأربعون، 02 ديسمبر 2007، ص 07.

2-1-3- تعريف الضريبة والرسم:

إن ضبط المفاهيم والمصطلحات من القضايا الهامة في تحليل الظواهر، خاصة عندما يكون هناك تشابه أو تضارب في استعمال المصطلحات بسبب قصور في فهمها، أو بسبب الترجمة من لغة لأخرى، وهذا ما نلاحظه في المصطلحات الخاصة بالموضوع، التي سنتعرض إليها كالآتي:

أ- الضريبة:

اهتم علماء المالية العامة بدراسة الضريبة، واختلف الفقهاء والمفكرون الاقتصاديون في تعريفهم لها وهذا في ظل غياب تعريف قانوني لها، لذلك تعددت تعاريفهم ومفاهيمهم حولها وعليه تعرف الضريبة على أنها: «أداء نقدي يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدراتهم الضريبية، وبدون مقابل محدد لتغطية الأعباء العمومية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرسومة من طرف السلطة العمومية»؛[1]

- ومن أشهر التعاريف للضريبة ما جاء به ***Gaston Jése*** بوصفها: «استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة»؛
- أما الأستاذ ***M.Diverger*** يرى بأن :«الضريبة مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة لتميزها عن بعض الاقتطاعات المالية التي تتسم بصفة غير مباشرة من أموال الدولة».[2]

- **خصائص الضريبة:**

تجدر الإشارة إلى أن التعاريف الأخرى للضريبة لا تبتعد عن هذه التعاريف، حيث أن كل تعريف يحرص على وجود أربع عناصر أساسية تمثل خصائص الضريبة: ***اقتطاع نقدي، تدفع جبرا للدولة، بشكل نهائي وبدون مقابل.***

- ✓ **الضريبة فريضة نقدية:** الضريبة مبلغ من النقود تفرض في الوقت الحاضر في صورة نقود مسايرة للطابع النقدي للمعاملات الاقتصادية، حيث لم يكن الحال كذلك في المراحل الأولى من نشأة الضريبة حيث كانت الضرائب تدفع عينا، وما يميز الشكل النقدي للضريبة عن شكلها العيني أن الضريبة العينية تتطلب تكاليف مرتفعة لجبايتها، ولا تتفق مع قواعد العدالة من حيث توزيع العبء الضريبي.
- ✓ **الضريبة فريضة إلزامية:** الضريبة تستأدى من المكلفين إجباريا، ويترتب عليه ما للسلطات الجبائية، من حق التنفيذ الجبري على أموال الممولين، ونظرا لوجود عنصر الإكراه فإن الضريبة تحاط بضوابط

1 - *Emmanuel Disel et Autre, (2005), «**Gestion Fiscal**», Tome 1, Dunod, Paris, P: 02.*

2- زعزوعة فاطمة، (2013)، «**الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة**»، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد – تلمسان –، ص 08.

قانونية محددة لإبعاد الظلم الذي قد يحيط ببعض الممولين، وقوانين الضرائب تنص عادة على أنواع متباينة من الجزاءات تتماشى مع بساطة أو جسامة المخالفات التي ترتكب.

- ✓ **تغطية النفقات العامة:** إن الضريبة تبررها النفقات العامة التي تهدف إلى تقديم الخدمات العامة ذات الصفة الاقتصادية والاجتماعية، وتعتبر النفقة العامة في العصر الحديث ذات نفع عام سواء استفاد منها فرد معين أو مجموعة معينة.
- ✓ **الضريبة فريضة دون مقابل:** الأساس في الضريبة الحديثة أنها تدفع دون مقابل، أي بصرف النظر عن مقدار النفع الذي يعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة، وهذا ما يميزها عن الرسم، فيدفعها الأفراد بمجرد ارتباطهم بالدولة أو لمجرد تمتعهم بجنسيتها.
- ✓ **الضريبة تدفع بصفة نهائية:** فدافع الضريبة لا يأمل في استردادها، إذ لا يحق له مطالبة الدولة برد المبالغ التي حصلتها منه في صورة ضرائب، طالما تم ذلك التحصيل في حدود القانون، وحتى لو أثبت عدم انتفاعه بخدماتها، وهذه الخاصية هي التي تميز الضرائب عن القرض الإجباري الذي تلتزم الدولة قانونا برد مبلغه للمقرضين بل وأحيانا بدفع فوائد عنه.[1]

ب- الرســـــم:

يعرف على أنه: مبلغ مالي نقدي إلزامي محدد سلفا يدفعه الأفراد للسلطات العامة مقابل خدمة أو مقابل منفعة عامة؛[2]

كما يعرف على أنه: مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها له، مثل: الرسوم القضائية، رسوم التسجيل في الجامعة...الخ.[3]

جـ- شبه الجباية:

تعتبر بمثابة الرسوم شبه الجبائية، كل الحقوق والرسوم والأتاوى المحصلة لفائدة شخص اعتباري غير الدولة والولايات والبلديات، كما لا يمكن تأسيس أي رسم شبه جبائي وتحصيله إلا بموجب حكم من أحكام قانون المالية. [4]

1- قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، (2008)، "**ضريبة القيمة المضافة، المفاهيم، القياس، التطبيق**"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص ص 81-82.

2 - http://www.onefd.edu.dz

3- حسين مصطفى حسين، (1995)، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 39.

4- المادة 15، القانون رقم 84 – 17 المؤرخ في 07 يوليو 1984، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 28، السنة الواحدة والعشرون، 10 يوليو 1984، ص 1041.

2-2- القواعد الأساسية للضريبة:

يقصد بالقواعد الأساسية للضريبة تلك المبادئ والأسس التي يتعين على المشرع المالي الاسترشاد بها ومراعاتها بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، وهدف هذه القواعد التوفيق بين مصلحة الدولة من جهة ومصلحة الممول من جهة أخرى، ويعتبر الاقتصادي ***آدم سميث*** أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية، وهي:

2-2-1- قاعدة العدالة:

فالعدالة الضريبية تعتبر المؤشر الأول لسلامتها، وقد بين ***آدم سميث*** هذا المبدأ بقوله: «يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية، أي بنسب الدخل الذي يتمتع به الممول في ظل حماية حكومته»[1]، تفسيرا لقاعدة العدالة الضريبية، أو «المساواة» حيث يرى مفكرو المالية ضرورة بنائها على مبادئ معينة هي: ***العمومية، الوحدة والكفاءة في التطبيق؛***

2-2-2- قاعدة اليقين:

يقصد بها أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للممول، بشكل يقيني لا غموض فيه ولا تحكم، وذلك في كل ما يتعلق بها من معدلها، وطريقة تحديد وعائها، وقت سدادها وطريقة دفعها، وتؤدي مراعاة هذه القاعدة إلى علم الممول بالتزاماته اتجاه الدولة، ومن ثمة يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة، وتستمد هذه القاعدة أهميتها من قاعدة العدالة، ولتوفير عنصر اليقين يجب أن يتوفر في التشريعات الضريبية مايلي: [2]

◄ الوضوح في التشريع: بمعنى أن تكون النصوص واضحة وجلية، سهلة الأسلوب دون تعقيد وأن لا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وأن لا تحمل الجملة أكثر من تفسير.

◄ أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عادة الممولين، وأن تساعدهم على فهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.

◄ أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة، بحيث لا تدع مجال للاجتهاد.

1- غازي عناية، (1998)، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، الطبعة الأولى، دار البيارق، عمان، ص 94.

2- حسين مصطفى حسين، (2001)، «**المالية العامة**»، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 45.

هنا تتأكد أهمية قاعدة اليقين، وضرورة تطبيقها في المجال الضريبي حرصا على تطبيق مبدأ العدالة الضريبية، وكما يقول الاقتصادي الانجليزي *آدم سميث*: «إن عدم اليقين في أي نظام ضريبي أشد خطرا من عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية»[1]

2-2-3- قاعدة الملائمة في التحصيل والاقتصاد في نفقات الجباية:

أ- قاعدة الملائمة في التحصيل:

تقتضي هذه القاعدة أن تكون مواعيد تحصيل ودفع الضريبة ملائمة لظروف الممول، تفاديا لثقل عبء الضريبة عليه، وفي المقابل يجب أن لا يكون ضرر على الخزينة العمومية لذلك يجب مراعاة النقاط التالية عند تحقيق هذه القاعدة:

- بالنسبة للضرائب غير المباشرة: الممول لا يشعر بوقعها حيث أنها تكون جزءا من الثمن في الغالب، فمثل هذه الضرائب تكون أنسب الأوقات ملائمة للممول هو وقت الشراء؛
- إتباع مبدأ التقسيط على فترات تتماشى مع فترات السيولة النقدية المتوفرة للممول؛*
- أن ينظر إلى مديني الضرائب، ولاسيما المعسرين بعين الاهتمام، وبحث الأسباب في تراكم الديون الضريبية وعدم سدادها.[2]

ب- قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية:

تعني هذه القاعدة لدى ***آدم سميث*** الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة، أي أن تنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزينة الدولة ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوبا للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها، ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزانة الدولة، فكل زيادة في كلفة الجباية تؤدي إلى تحميل المكلف عبء لا تقابله زيادة في الإيرادات العامة، وعليه فقاعدة الاقتصاد تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض كلفة تحصيلها وغزارة حصيلتها.

إن مجمل هذه القواعد الضريبية التي تم التطرق إليها تهدف إلى التوفيق بين المصالح التالية:

- **مصلحة الدولة وهذا عن طريق ضمان أكبر حصيلة من الضرائب؛**
- **مصلحة المكلف بحيث يجب أن لا يؤدي العبء الضريبي بالضرر على المكلف؛**

1- غازي عناية، نفس المرجع، ص 97.

*- مثل ما هو معمول به في النظام الجبائي الجزائري بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ***IRG*** والضريبة على أرباح الشركات ***IBS*** تسدد قيمة هذه الضريبة على أقساط كل ثلاثي، مما يساعد المؤسسة على التكيف مع عبئها.

2- حسين مصطفى حسين، المرجع السابق، ص 46.

• **مصلحة المجتمع حيث يتطلب أن لا تعيق الضريبة التنمية والتقدم الاجتماعي والاقتصادي.**[1]

2-3- أهداف الضريبة:

2-3-1- الهدف الكلاسيكي للضريبة (الهدف المالي):

لقد اقتصر هدف الضريبة في الفكر التقليدي على توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة، ولتحقيق هذا الهدف المالي نادى الفكر الكلاسيكي بضرورة تحقق شرطين أساسيين في فرض الضريبة هما: ***حياد الضريبة ووفرة حصيلتها .***

لقد ترتب عن تدخل الدولة في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية، تزايدا مستمرا في النفقات مما يتطلب العمل على زيادة الإيرادات، لذلك تعمل الدول جاهدة في أن توفر موارد مالية تمكنها من تغطية الإنفاق اللازم، وبالرغم من الأهمية الكبيرة للهدف المالي في مجموعة الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، إلا أن أهمية هذا الهدف تتزايد بتزايد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وبما يترتب عليها من توفير للموارد المالية للدولة، بغية الوفاء بالتزاماتها المتعددة والتي لابد للدولة من الوفاء بها، لذلك تتوقف الإيرادات المحصلة من طرف الدولة على ما تتوفر عليه من مصادر لهاته الموارد المالية.[2]

2-3-2- الأهداف الاقتصادية للضريبة:

- تحقيق النمو الاقتصادي وذلك من خلال عدة آليات في المجال الضريبي أهمها: الإعفاء الضريبي والتخفيض الضريبي الذي يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح لدى الأفراد والمستثمرين؛
- تحقيق الاستقرار الاقتصادي الذي يكمن في التأثير على حجم الإنفاق الكلي سواء بزيادته أو تخفيضه، وعادة تستخدم الضريبة كأداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي في حالة عدم توازن ميزانية الدولة، إلا أنه قد تستخدم الضريبة حتى وإن كانت ميزانية الدولة متوازنة قصد المحافظة على الاستقرار الاقتصادي؛
- محاربة الضغط التضخمي والمحافظة على قيمة النقد الوطني، حيث تلجأ الدولة إلى زيادة حجم الضرائب فينخفض دخل الأفراد، مما يؤدي إلى تخفيض الطلب الكلي وتخفيض حدة التضخم؛
- تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار، وذلك عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية قصد توجيه عناصر الإنتاج نحو القطاعات غير المرغوب فيها؛

1- عادل العلي، (2009)، «**المالية العامة والقانون المالي والضريبي**»، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ص 131.

2- عبد الهادي مختار، (2016): **الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد – تلمسان –، ص 23.

- حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية، وذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات قصد الحد من استيراد السلع المنافسة للسلع الوطنية، وبإعفاء الصادرات جزئيا أو كليا قصد تشجيعها؛
- تصحيح إخفاقات السوق، وتتدخل الضريبة في حالة عدم تحقيق العمالة الكاملة، وتحقيق أقصى معدلات النمو الممكنة.[1]

2-3-3- الأهداف الاجتماعية والسياسية للضريبة:

أ- **الأهداف الاجتماعية للضريبة:** تستخدم الدولة الضريبة كأداة لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية في:

- تقليل حدة التفاوت بين المداخيل والثروات؛
- الحد من استهلاك السلع الضارة بالصحة العمومية والمؤدية إلى أمراض وذلك بإخضاعها إلى ضرائب عديدة ومتنوعة؛[2]
- حماية البيئة من الصناعات المضرة بها وذلك بإخضاعها لضرائب عالية ومتعددة.

ب- الهدف السياسي للضريبة:

تستخدم الدولة الضريبة كأداة لتأكيد سيادتها وبسط نفوذها على كل ما يقع داخل حدودها الجغرافية، وتستعملها لمحاربة كل التوجهات المعاكسة من الخارج وتشجيع التعامل مع الدول التي تساير الدولة في تصورها، معنى ذلك أنه يمكن للدولة أن تعبر عن موقفها السياسي اتجاه الدول الأخرى، كأن تفرض رسوم جمركية متنوعة ومرتفعة على سلع الدول المعارضة لها سياسيا، وتقوم بعكس ذلك مع سلع الدول المتماشية معها سياسيا.[3]

بالرغم من تعدد أهداف الضريبة إلا أنه يبقى الهدف المالي هو الأهم، ذلك أن الأهداف الأخرى مرتبطة بفترة معينة أو مقتصرة على قطاع معين أو مجموعة معينة.

3- تصنيف الضرائب والآثار المترتبة عنها:

3-1- المسائل الفنية للضريبة:

يقصد بالتمثيل الفني للضريبة تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرض الضريبة إذ يثير تنظيم الضريبة عدة مشاكل. لذا أول ما على المشرع فعله هو تحديد المادة الخاضعة للضريبة وطرق تحديد حجم هذه المادة، بعد ذلك تظهر أمامه مشكلة سعر الضريبة وتحديد كيفية تقديرها وتحصيلها.

1- ناصر مراد، (2003)، «**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**»، دار هومة، الجزائر، ص 39.

2- محمد عباس محرزي، «**اقتصاديات الجباية والضرائب**»، مرجع سبق ذكره، ص 201.

3- عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 28.

3-1-1- وعاء الضريبة:

نقصد بوعاء الضريبة، المبلغ الذي تفرض عليه الضريبة، ويتحملها المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا.

3-1-2- اختيار المادة الخاضعة للضريبة: نعني بها اختيار موضوع أو محل الضريبة، وقد يكون موضوع الضريبة مالا أو تصرفا أو نشاطا معينا، أو حتى شخصا، وبناء على هذا تقسم الضرائب من حيث وعائها إلى:

- نظام الضريبة الموحدة ونظام الضرائب المتعددة؛
- نظام الضرائب على الأشخاص ونظام الضرائب على الأموال؛
- نظام الضرائب الشخصية ونظام الضرائب العينية؛
- نظام الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.[1]

أ- **الضريبة الموحدة والضرائب المتعددة:** إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأشياء التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، التي تبحث دائما عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات،

- ✓ **الضريبة الوحيدة:** أخذ الكاتب الأمريكي **جورج هنري** بفكرة الضريبة الموحدة متخذا الريع العقاري وعاء لها، أي الزيادة في قيمة الأراضي، مما يستلزم تدخل الدولة بفرض ضريبة موحدة للتقليل من حدة التفاوت بين المداخيل من جهة وكمصدر للإيرادات من جهة أخرى، ومنه إن الدولة تعتمد على فرض ضريبة موحدة للحصول على ما يلزمها من إيرادات مالية نقول أنها ضريبة موحدة، أي أنها فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد من مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وتتميز بـ: **سهولة تحصيلها، قلة نفقات جبايتها (ناجحة جبائيا لأن مردودها كبير وتكلفتها صغيرة)، تأخذ بعين الاعتبار القدرة التكليفية للمكلف (الأقرب إلى تحقيق العدالة الاجتماعية)، الوضوح. فهي ضريبة بأقل تكلفة من الضرائب المتعددة وتفرض على مادة واحدة كالدخل ورأس المال.**

فبالرغم من المزايا السابقة إلا أن إمكانية تحديد المادة الضريبية الموحدة صعبة التحقيق، هذا ما يجعلها محل الانتقاد لأن إمكانية وقوعها في الخطأ كبيرة، فهي تمس الجانب الاجتماعي.

1- سوزي عدلي ناشد، (2003)، «**المالية العامة**»، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ص131، بتصرف.

- ✓ **الضرائب المتعددة:** تفرض على أساس تعدد الأوعية الضريبية، كما يجب التوسع في الضرائب وتنوعها لكي تشمل كافة الثروات والمداخيل والأنشطة التي يمارسها الأفراد، كما أن نظام الضرائب المتعددة يفرض على الضرائب بمعدلات معتدلة لا يشعر الأفراد بعبئها ولهذا تلجأ الدولة إليه لتميزه بـ: **التقليل من التهرب الجبائي، والتقليل من ظاهرة العبء الضريبي للمكلفين،** هذا ما يؤكد فعالية النظام الضريبي في الاقتصاد، حيث أنها ليست لها علاقة بعدد الضرائب المفروضة وإنما بفعاليتها ودورها المباشر وغير المباشر تطبيقا لقاعدة وظيفة الضريبة، ويمكن في بعض الحالات أن تلغي الضريبة أو نوع منها إذا كان لها تأثير سلبي على الاقتصاد.

فبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تماشيا مع التطور الاقتصادي إلا أن الإفراط في التعدد قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها وإدارة الضرائب على السواء.[1]

ب- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

- ✓ **الضرائب على الأشخاص:** يقصد بها أن يكون الانسان هو نفسه وعاءا وموضوعا للضريبة، حيث أنها تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم داخل إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم وعدم امتلاكهم الثروة، وقد عرفت قديما بـ: **ضريبة الرؤوس،** وعرفت العصر الإسلامي بـ: **الجزية** أو **ضريبة الاستسلام،** إلا أنه لم تأخذ التشريعات الحديثة لعلم المالية المتطور هذا النوع من الضرائب، نظرا لعدم عدالته ومصداقيته وعدم اعتماده على أسس قانونية معقولة ومقبولة مما فسح المجال على الأخذ بالضرائب على الأموال.
- ✓ **الضريبة على الأموال:**

ضريبة عادلة وأكثر واقعية لأنها تأخذ بعين الاعتبار عند حسابها المقدرة التقليلية للأفراد، فهي تفرض على الأموال والثروات فقط، وقد تم العمل بهذا النوع من الضريبة في كافة الدول الحديثة من بينها الجزائر.

جـ -الضرائب الشخصية والضرائب العينية:

- ✓ **الضرائب الشخصية:** ضريبة تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة، أي أنها تأخذ بعين الاعتبار إن كان الشخص متزوجا أو أعزبا أو لديه أولاد كضريبة الدخل الإجمالي[2]، كما أنها ضريبة شائعة الاستعمال إلا أنها نوعا ما قريبة من تحقيق العدالة الاجتماعية، فعند حسابها تأخذ بعين الاعتبار

1- محمد عباس محرزي، (2008)، **«اقتصاديات المالية العامة»**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 3، الجزائر، ص ص 223-226، بتصرف.

2- محمد عباس محرزي، **«اقتصاديات الجباية والضرائب»**، المرجع السابق، ص 133.

الجانب الاجتماعي للشخص المكلف بها، وبالتالي مراعاة الأحوال الشخصية للمكلفين بالضريبة، كما أنها تتميز بأنها كثيرة الإعفاءات وتأخذ كل مكلف بالضريبة على حدا.

- ✓ **الضرائب العينية:** الضريبة التي تجبى من المكلفين دون مراعاة ظروفهم الشخصية وحالاتهم العائلية والاجتماعية فهي تتعلق بوجود سلعة كالرسم على القيمة المضافة[1]، ضريبة تفرض على الطلبات والأموال دون إدخال أي عامل من العوامل الأخرى عند حسابها، لذلك هي بعيدة كل البعد عن تحقيق العدالة الاجتماعية، كما أنها تتميز بكثرة تطبيقها وغزارة حصيلتها.

د- الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

- ✓ **الضرائب المباشرة:** ضريبة تؤثر مباشرة في الدخل ورأس المال، فهي تمس كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وهي ضريبة تصاعدية تحقق العدالة الاجتماعية، وتقتطع من المصدر أو عن طريق التصريح بها، كما أنها ضريبة سنوية متزايدة ومتراكمة تفرض على الدخل الصافي حسب القاعدة التالية: **الربح الصافي = الربح الإجمالي – النفقات؛**
- ✓ **الضرائب غير المباشرة:** تلك الضرائب والرسوم التي تفرض على الاستهلاك مثل: الرسم العقاري، الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل ...، حيث تستخدمها الدولة كأداة للموازنات الكبرى والتوازنات الاقتصادية والمالية أو حتى في عالم السياسة.

ملاحظة: إن الضرائب المباشرة وغير المباشرة من أكثر الأنظمة المعمول بها حاليا وذلك للأسباب التالية:

- ✓ سهولة وبساطة تطبيق هذين النظامين، بالإضافة إلى شمولية هذين النظامين بالنسبة للضرائب والرسوم ككل؛
- ✓ إن الضرائب المباشرة وغير المباشرة تأخذ بعين الاعتبار ظروف المجتمع من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والمالية (القدرة الشرائية لأفراد المجتمع)؛
- ✓ إن الضرائب المباشرة وغير المباشرة نجدها مطبقة على مستوى عالمي (العولمة الجبائية).

1- علي زغدود، (2005)، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، ص 205.

جدول رقم (01): مزايا وعيوب الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

المزايـــــــــــــا	العيـــــــــــــوب
1- الضـــــــــرائب المبـــــــــــــاشرة:	
• تعتبر حصيلتها ثابتة نسبيا لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا، أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه. • انخفاض نفقات تحصيلها، لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى الإدارة الجبائية. • أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل أو رأس المال وتعتمد على التصاعدية بالشرائح، وكونها تراعي الاعتبارات والظروف الشخصية للمول تبعا لدخله وأعبائه وديونه. • تعتبر أكثر إشعارا للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة بسبب دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من مداخيلهم وهذا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة ومراقبة الحكومة في اتجاهها للنفقات العامة.	• يؤدي وضوحها إلى شعور الفرد بعبئها وتجعله يقف وجها لوجه أمام الخزينة مما يحمله عند ارتفاع سعرها محاولة التهرب منها. • تأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالي. • لا تصيب جميع المكلفين ولا تنطلق من فكرة العمومية أحيانا للاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية.....الخ. • تتطلب إدارة جبائية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الجبائي.
2- الضـــــــــرائب غيـــــــــــــر المبـــــــــــــاشرة:	
• عدم شعور المكلف بعبئها لأنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها وبالتالي فلا يتهرب منها. • تشكل إيرادا دوريا ومستمرا على مدار السنة للخزينة العامة. • تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كاستعمالها في الحد من استهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية، أو لحماية الصناعات الناشئة. • مرونة حصيلتها، بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة تبعا للحالة الاقتصادية فتزداد في فترة الرخاء.	• لا تميز بين الممولين تبعا لظروفهم الشخصية، فالجميع يقف أمام قدم المساواة في دفعها دون مراعاة مرتفع الدخل عن منخفضه. • تتطلب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تستلزم وجود موظفين يقومون بمراقبة الوقائع والتصرفات التي تفوق الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب. • عيبها في مرونتها، لا سيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: حميد بوزيدة، (2005)، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص ص 21-24، بتصرف.

3-2- الآثـار الاقتصاديـة للضريبـة:

تلعب الضرائب بوصفها اقتطاعا من دخول الأفراد وثرواتهم دورا مهما في اقتصاديات الدول كافة، فتستخدم بوصفها أداة من أدوات السياسة المالية في التأثير بالإنتاج والاستهلاك والادخـار وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وفي ما يلي سنتطرق إلى دورها في المجالات المذكورة:

3-2-1- آثـر الضرائب على الإنتـاج:

ويمكن معالجتها ضمن العناصر الثلاثة الآتية:

أ- **آثار الضرائب على حجم الإنتاج: بطريقة مباشـرة** من خلال التأثير في معدل الربح المتحقق من العمليات الإنتاجيـة، فإذا استطاع المنتجون أصحـاب رؤوس الأمـوال نقل عبء الضريبة المفروضة على منتجاتهم إلى المستهلكين في شكل زيادات في أثمان منتجاتهم، فإن آثار الضرائب على حجم الإنتـاج الكلي سيكون إيجابيا؛ حيث يزيد الإنتاج ويتضاعف، أو **بطريقة غير مباشـر** من خلال التأثير في حجم الاستهلاك، فالتأثير السلبـي للضرائب على حجم الاستهلاك يؤدي إلـى إنقاص حجم الإنتاج.

ب- **آثـر الضرائب على عوامل الإنتاج:** تمارس الضرائب آثارها على عوامل الإنتاج المتمثلة في:

- رأس المال: تتوقف هذه الآثار إيجابا، وسلبا على فرص تحقق الأرباح المتاحة للمنتجين،
- أما العامل الآخر الذي يتمثل فـي **العمل:** فإن الضرائب تؤثر إيجابيا على قدرة العمل، فتحفز العمال على مضاعفة جهودهم، وساعات عملهم، فيزيد إنتاجهم، والتالي يزيد حجم الإنتاج الكلي.

جـ- **آثر الضرائب على الاستثمار:** من خلال تأثيرها على معدلات الربح، فيزيد الميل للاستثمار كلما زادت فرص الحصول على الأرباح وقلت الضرائب عليها، مما يحفز المنتجين إلى مضاعفة استثماراتهم.[1]

3-2-2- آثـر الضرائب على الدخـل:

يمكننا معالجة هذه الآثار من خلال التفريق بين نوعية الضرائب المفروضـة، وما إذا كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة.

أ- **الضرائب المباشرة:** تعتبر أكثـر عدالة في توزيع الدخل القومي، ولصالح أصحـاب الدخول المحـدودة، والذين يتحملون أعبـاء عائلية كبيرة، فتقلل من حدة التفاوت بين الفئـات الغنيـة والفقيرة، وبالتالي يكون تأثيرها إيجابيا على توزيع الدخل القومي.

[1]- غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص 159، بتصرف

ب-**تؤدي الضرائب غير المباشرة:** إلى توزيع الدخل لصالح الممولين الأغنياء، أصحاب الدخول العالية، وعلى حساب الممولين الصغار، أصحاب الدخول الصغيرة، والمحدودة، وبالتالي يكون تأثير الضرائب غير المباشرة سلبيا على توزيع الدخل.[1]

3-2-3- آثر الضرائب على الاستهلاك والادخـار:

يختلف مدى تأثير الضريبة على الاستهلاك والادخار باختلاف الفئة التي يقع عليها عبء الضريبة وعلى نوع الضريبة وعلى درجة مرونة عرض السلعة والطلب عليها.

أ- آثر الضرائب على الاستهلاك والادخار تبعا لعبء الضريبة:

- ✓ إذا كان عبء الضريبة يقع على الطبقة الغنية المتميزة بانخفاض ميلها الحدي للاستهلاك، وارتفاع ميلها الحدي للادخار، فإن الضريبة ستؤدي إلى نقص في ادخار تلك الطبقة مقارنة باستهلاكها، أي أنها ستضحي بالادخار لصالح الاستهلاك.
- ✓ أما إذا كان عبء الضريبة يقع على الطبقة الفقيرة المتميزة بارتفاع ميلها الحدي للاستهلاك، وانخفاض ميلها الحدي للادخار، فإن الضريبة ستؤدي إلى نقص في الاستهلاك، ذلك لأن هذه الضريبة ستؤدي إلى خفض في القدرة الشرائية لهذه الطبقة وبالتالي انخفاض الطلب على السلع والخدمات.
- ✓ غير أن هذا الطلب لا يتأثر بنسبة واحدة، بل يتفاوت من سلعة إلى أخرى تبعا لدرجة مرونة الطلب، فالسلع ذات الطلب المرن يتأثر الطلب عليها بنسبة أكبر من السلع ذات الطلب غير المرن.

ب- آثر الضرائب على الاستهلاك والادخار تبعا لنوع الضريبة:

- ✓ **آثر الضرائب المباشرة على الاستهلاك والادخار:** الضرائب المباشرة تقتطع من الدخل ويكون أثرها في الادخار أكثر منه في الاستهلاك، لأن الطبقة الغنية هي التي تتحمل غالبا عبء هذه الضرائب لأن الادخار أكثر مرونة من الاستهلاك بالنسبة للتغيرات الحاصلة في الدخول، ويجب أن ننوه هنا إلى أن خفض الادخار لدى الأفراد سيؤدي بطبيعة الحال إلى تكوين ادخار إجباري لصالح الدولة.
- ✓ **آثر الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك والادخار:** أما الضرائب غير المباشرة تقع على السلع والخدمات فإنها بطبيعة الحال ستؤدي إلى رفع أثمان تلك السلع، وبالتالي خفض الاستهلاك بنسبة أكبر من خفض الادخار، وتكوين ادخار إجباري لصالح الدولة، كما تجدر الإشارة إلى أنها أيضا تؤدي إلى خفض حجم المبيعات وبالتالي ستؤدي إلى خفض مدخرات أرباب الأعمال.[2]

1- غازي عناية، المرجع السابق، ص 159.

2- عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص ص 265-266.

الفصل الثاني:

النظام الجبائي الجزائري

تمهيـــــد:

يعتبر النظام الجبائي الجزائري من الأنظمة الحساسة التي تولي الدولة عناية كبيرة بها لما له من دور فعال في جوانب عدة سواء الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية أو المالية، وتكمن أهميته في كونه من الوسائل الرئيسية التي تلجأ إليها الدولة لتحصيل الموارد المالية والإيرادات العادية لتمويل الميزانية العامة، كما يعتبر وسيلة هامة في مكافحة ظاهرة التهرب الجبائي التي تعمل على تخريب الاقتصاد الوطني وتقليل إيرادات الخزينة العمومية.

1- مفهوم النظام الجبائي، محدداته ومقوماته:

1-1- مفهوم النظام الجبائي:

هناك العديد من التعاريف المتعلقة بالنظام الجبائي نذكر منها:

النظام الجبائي: ما هو إلا ترجمة عملية للسياسة الجبائية المتبعة، ويعرف على أنه:

- ***المفهوم الضيق:*** حسب المصطلح الفرنسي ***Système*** يعني القواعد القانونية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع الضريبي إلى الربط والتحصيل؛[1]
- ***المفهوم الواسع:*** حسب مفهوم المصطلح الفرنسي ***Institution*:** عبارة عن مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان يمثل الواجهة للنظام الذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع رأسمالي عنه في مجتمع اشتراكي، كما تختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف.[2]

وبذلك يعتبر النظام الجبائي دالة لمتغيرين أساسيين هما:

- ✓ نوع النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد من حيث كونه رأسماليا أم اشتراكيا وميكانيكية تشغيله من حيث كونها قائمة على آليات السوق ام التخطيط الشامل؛
- ✓ درجة التنمية الاقتصادية معبرا عنها بمعدل وطبيعة النمو اقتصادي.

من خلال التعاريف السابقة نجد أن النظام الجبائي:

- ➢ يجب أن يكون انعكاسا للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد؛
- ➢ النظم الجبائية الحديثة لا تعتمد على نوع واحد من أنواع الضرائب، بل تختار مزيجا متكاملا من أنواع الضرائب وتحاول أن تعدله ليكون أكثر ملائمة في تحقيق أهداف المجتمع؛

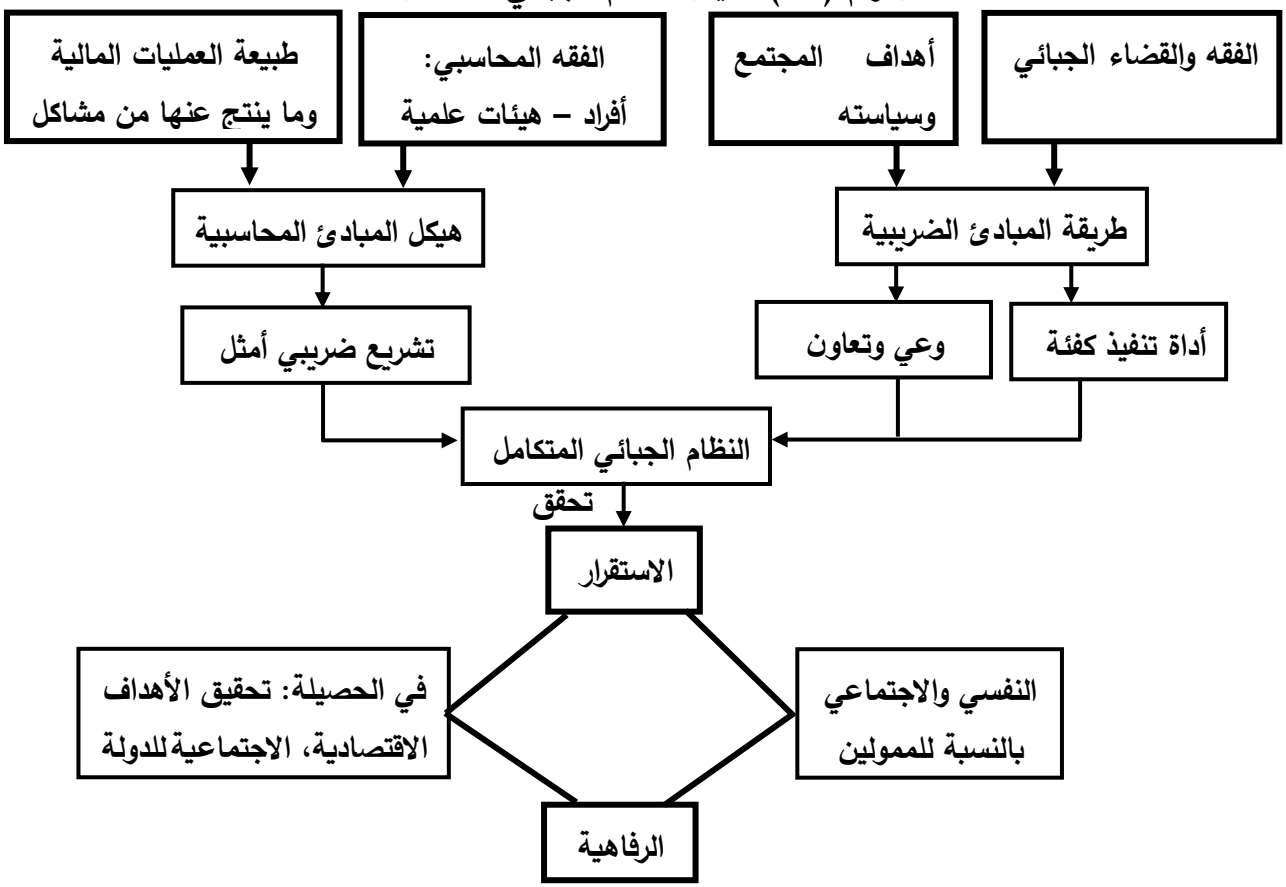
1- يونس أحمد البطريق، (2001)، **«النظم الضريبية»**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص ص 18-19.

2- عبد الهادي مختار، مرجع سبق ذكره، ص 15.

- تعتبر الضريبة متغير اقتصادي تستخدمه الدولة كأداة للضبط الاقتصادي وتحقيق أهداف النظام الاقتصادي، لذلك يجب على الدولة أن تحاول خلق نوع من الانسجام بين سياستها الجبائية ومختلف أنواع سياستها الاقتصادية.[1]

وعليه فإن هيكل النظام الجبائي المتكامل يكون على النحو التالي:

شكل رقم (01): هيكل النظام الجبائي المتكامل



المصدر: محي محمد السعيد، (2002)، «العلاقات القانونية بين الممول والإدارة الضريبية»، مطبعة الإشعاع الفنية، الطبعة الأولى، مصر، ص 24.

1- مبروكة حجار، (2017-2018)، **«محاضرات في القانون جبائي»**، مطبوعة محاضرات موجهة لطلبة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف –المسيلة–، ص 31.

1-2- محددات النظام الجبائي:

إن النظام الجبائي نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة الاقتصادية والسياسة والاجتماعية للبلد، وعليه فإن تصميم ووضع نظام جبائي ما لابد أن يؤخذ بعين اعتبار النظام الاقتصادي والسياسي ومدى التقدم الاقتصادي للدولة.

1-2-1- النظام الجبائي والنظام الاقتصادي:

يعتبر النظام الجبائي جزء من النظام المالـي وهذا الأخير هو بدوره جزء من النظام الاقتصـادي، أي أن علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصـادي هي علاقة الجزء من الكل، ولا يوجد النظام الجبائي في فراغ بل يوجد ضمن نظام اقتصادي واجتماعي وسياسي معين، ويقتضي ذلك ما يلي:

- ✓ **يجب أن يكـون النظام الجبائي** انعكاسا للنظام الاقتصـادي والاجتمـاعي والسياسي الذي يقوم فيه.
- ✓ **يختلف النظام الجبائي** من دولة إلى دولة أخرى تبعا لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي القائم في الدولة، كما يتغيـر النظام الجبائي في الدولة الواحدة عبر الزمن مع تغيـر أوضـاعها الاقتصـادية.

ويقوم النظام الضريبـي على أسـاس المعطيـات التي تشكل النظام الاقتصـادي والاجتماعي والسيـاسي، ويترتب على كون النظام الجبائي جـزءا من النظام الاقتصـادي ضـرورة انسجام وتوافق وتنسيق بين السياسـة الجبائية ومختلف أشكـال السياسـات الاقتصادية – نقدية، صرف، أجور–، وتعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا تستعملها الدولة كأداة للمساهمة في تحقيـق أهداف النظام الاقتصـادي وكأداة للضبط الاقتصادي، كما يعتبر النظام الضريبي دالة لمتغيرين أساسيين هما:

- **<u>نوع النظام الاقتصادي والاجتمـاعي السـائد</u>:** من حيث كونه رأسماليـا أم اشتراكيـا، وميكانيكية تشغيله، من حيث كونها قائمة على آليات السوق أم التخطيط الشامل.
- **<u>درجة التنمية الاقتصادية</u>:** معبـرا عنها بمعدل وطبيعة النمو الاقتصـادي من حيث التعبيـر عن اقتصاد متقدم أو اقتصاد متخلف أو نامي.

ويتضح مما سبق وجود علاقة تكاملية بين النظام الاقتصـادي والنظام الجبائي، لذا فإن أي مراجعة في النظام الاقتصـادي تستدعي بالضـرورة مراجعة في النظام الجبائي الذي يجب أن يهدف إلى تدعيم الفعالية الاقتصادية.[1]

1- ناصر مراد، (2009)، **النظام الضريبي الجزائري والبحث عن الفعالية**، أستاذ محاضر بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة البليدة، الجزائر، ص01. على الموقع:

http://sciences juridiques.blogspot.com/2009/05/blog-post 31.html

أ- النظام الاشتراكي:

لقد تغير مفهوم الضريبة تماما في النظام الاشتراكي، إذ أصبحت أداة مرنة من أدوات التوجيه الاقتصادي من ناحية، ووسيلة من وسائل الرقابة على الإنتاج ومقياسا لكفاءته من ناحية أخرى، حيث أن الأنظمة الجبائية في الدول الاشتراكية لها خصائصها المميزة عن نظيرتها في الدول الرأسمالية، خاصة فيما يتعلق بطبيعة الوعاء الضريبي، حيث يكون مال فردي أو خاص في النظام الرأسمالي، ومال جماعي في النظم الاشتراكية، الأمر الذي يجعل للضريبة في الدول الاشتراكية مفهوما بمضامين تختلف تماما عن مضامين مفهومها في الدول الرأسمالية، وبذلك يقوم النظام الاشتراكي على فلسفة جماعية تهدف أساسا إلى تحقيق المصلحة العامة، أين تعود ملكية عناصر الإنتاج للدولة والتي تتخذ من التخطيط الشامل أسلوبا للقيام بكافة النشاطات الاقتصادية لتحقيق أهداف المجتمع، ويمكن تبيان ذلك فيما يلي:

أ-1- أهداف النظام الجبائي في النظم الاشتراكية:

- تستخدم الضريبة كأداة للتأثير على أسعار بعض السلع والخدمات لتحقيق التوازن بين الطلب والعرض؛
- يتميز النظام الجبائي في الدول الاشتراكية بارتفاع نسبة الضرائب غير المباشرة وخاصة الضرائب على رقم الأعمال مقارنة بالضرائب المباشرة، وانخفاض الأهمية النسبية للضرائب على مداخيل الأشخاص الطبيعيين خاصة موظفي القطاع العام؛[1]
- تساهم الضرائب في تحقيق التوازن بين مجموع مداخيل الفراد والتي تكون في شكل أجور محددة وقيمة السلع الاستهلاكية المنتجة ذات الأثمان المحددة، وعليه تستخدم الضريبة من أجل امتصاص الدخل الزائد عن مجموع قيمة السلع الاستهلاكية؛
- عدم اختفاء القطاع الخاص بشكل نهائي، وعليه فلابد من وجود نظام ضريبي ينظم نشاطات هذا القطاع فيما يخص الإخضاع الضريبي؛
- وجود لامركزية للوحدات والمؤسسات الاقتصادية ما يسمح لها بقدر من الاستقلال والحرية في تحديد الأثمان للمنتجات، مما يظهر الحاجة إلى النظام الجبائي من أجل امتصاص جزء من الأرباح المحققة وتحقيق دور توجيهي للموارد الاقتصادية.[2]

1- سعيد عبد العزيز عثمان، (2000)، **النظم الضريبية – مدخل تحليلي مقارن**-، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 18.

2- حامد عبد المجيد دراز، (1999)، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 25.

أ-2- خصائص النظم الجبائية في الدول الاشتراكية:

وتتسم **النظم الجبائية** المطبقة في **الدول الاشتراكية** بعدد من الملامح أهمها:

- ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة داخل النظام الجبائي لغالبية الدول الاشتراكية وبصفة خاصة ضريبة رقم الأعمال، حيث تحتل هذه الضريبة الصدارة في الحصيلة الضريبية؛
- انخفاض الأهمية النسبية للضرائب على مداخيل الأشخاص الطبيعيين داخل الهيكل الضريبي لهذه الدول؛
- تتميز النظم الضريبية في المجتمعات الاشتراكية بفرض الجزء الأكبر من ضرائبها على نشاطات القطاع العام.

ب- النظام الرأسمالي:

لقد كان **النظام الجبائي** القائم في **الدول الرأسمالية المتقدمة** متميز بموقفه الحيادي اتجاه النشاط الاقتصادي خاصة وأن هذه الدول لم يكن يعنيها التدخل للحد من عدم المساواة في الظروف الاقتصادية والاجتماعية بين أصحاب عوامل الإنتاج، فكانت الضريبة مجرد أداة مالية تمكنها الدولة من تغطية الانفاق العام، غير أن عدم مقدرة النظام الرأسمالي عن مواجهة الأزمة الاقتصادية لعام 1929، أدى بهذه الدول إلى منح الضريبة وظائف جديدة إضافة إلى وظيفتها التقليدية (المالية) فأصبحت بذلك أداة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

أما **النظام الجبائي** القائم في **الدول الرأسمالية المتخلفة** فيعتبر أداة لتنمية إمكانيات الادخار والاستثمار عن طريق فرض ضرائب تحد من الانفاق الاستهلاكي، وكذا تهيئة الظروف المواتية للتنمية لزيادة معدل النمو الاقتصادي، كما يهدف إلى تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية الذي يمكن من تنفيذ المشروعات التي تتضمنها برامج التنمية، كما يعمل على الحد من التضخم الذي يصاحب عمليات التنمية لما ترتبط به من تعديلات في هيكل توزيع المداخيل لغير صالح المداخيل الثابتة والصغيرة.

ب-1- أهداف النظام الجبائي في النظم الرأسمالية:

وعليه يمكن القول أن النظام الجبائي في ظل النظام الرأسمالي يسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

- إعادة توزيع المداخيل والثروات بين أفراد المجتمع بصورة عادلة وبما يتفق مع إيديولوجيات المجتمع؛
- المساهمة في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال ما تتضمنه هذه النظم من حوافز ضريبية مختلفة وأسعار تمييزية للضريبة من أجل زيادة التراكم الرأسمالي، وتوجيه الموارد الاقتصادية في الاتجاه المرغوب فيه؛

- يساهم النظام الجبائي بدور هام في تحقيق الاستقرار الاقتصادي ومحاربة التقلبات التي تفرزها قوى السوق.[1]

ب-2- خصائص النظم الجبائية في الدول الرأسمالية:

- ارتفاع حصيلة الضرائب على الدخل نتيجة ارتفاع مداخيل الأفراد، واستخدامها كأداة لإعادة توزيع هذه المداخيل بما يحقق العدالة الاجتماعية؛

- استخدام النظام الجبائي للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي وذلك باستخدام ما يحتويه من عناصر المرونة التلقائية سواء في ضرائب الدخل أو الضرائب على الانفاق لإحداث آثار انكماشية أو توسعية؛

- سهولة القيام بعمليات التقدير، الربط والتحصيل نتيجة إتباع أساليب محاسبية حديثة، وكذا انتشار الوعي الضريبي في هذه المجتمعات.

والشكل رقم 02 يوضح الهيكل الجبائي في الدول المتقدمة والدول النامية، كما يلي:

شكل رقم (02): الهيكل الجبائي في الدول المتقدمة والدول النامية

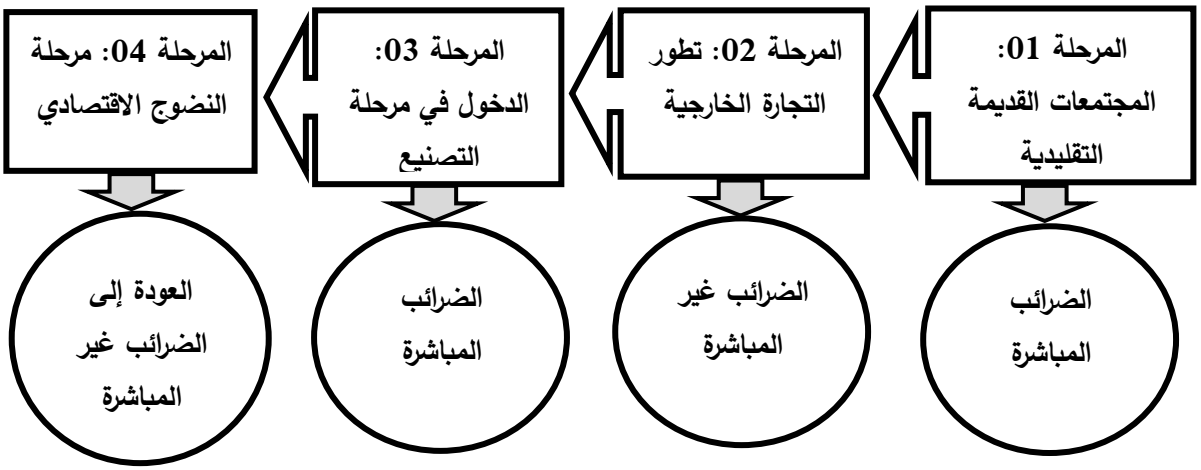
المصدر: نوزاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، (2006)، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، ص 100، بتصرف.

1-2-2- النظام الجبائي والتقدم الاقتصادي:

يؤثر مستوى التقدم الاقتصادي على الاستقطاع الضريبي، حيث تزداد نسبة الاستقطاع بصفة عامة في الدول المتقدمة عن الدول المتخلفة، وذلك لأن الطاقة الضريبية في المجتمع تعتمد على قدرة أفراده على الدفع، وهذه بدورها ترتبط بمستوى الدخل الفردي وحجم المدخرات التي يمكن للفرد أن يحققها، والشكل رقم 03 يوضح تطور الهيكل الجبائي حسب التطور الاقتصادي للدولة، كما يلي:

1- سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

شكل رقم (03): تطور الهيكل الجبائي حسب التطور الاقتصادي للدولة



المصدر: نوزاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، (2006)، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، ص 97.

المرحلة 01: في هذه المرحلة كانت الضرائب المفروضة عادة في شكل ضرائب على الأرض وعلى الرؤوس (ضرائب مباشرة).

المرحلة 02: هنا بدأت المجتمعات بالتخلص من الأساليب التقليدية للنشاط الاقتصادي، وزاد انتشار عمليات التبادل وازدهار التجارة الخارجية مما ولد إعطاء أهمية بالغة للضرائب غير المباشرة في شكل رسوم على الاستيراد والتصدير.

المرحلة 03: في هذه المرحة بدأت المجتمعات تميل إلى عمليات التصنيع، مما يولد الحصول على مداخيل من قبل الملاك والعاملين، وعليه بات الاتجاه إلى فرض ضرائب مباشرة في شكل ضرائب على المداخيل.

المرحلة 04: في هذه المرحلة بالإضافة إلى الضرائب المباشرة فإن الدول أصبحت تعتمد على الضرائب غير المباشرة.

1-2-3- النظام الجبائي والواقع السياسي:

لا يتم فرض الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون بناء على قرار سياسي من السلطة الحاكمة، والقوة السياسية الحاكمة في المجتمع وليدة بدورها عن العديد من العوامل الاجتماعية والاقتصادية، وعليه فلابد من تأثر انظام الجبائي بالنظام السياسي الحاكم، حيث أنه:

- ✓ إذا كان نظام الحكم في المجتمع يتخذ من حكم الفرد أو الحزب الواحد منهجا له، فإنه يتوقع أن يتم تصميم نظام جبائي وصياغته بما يسمح بتحقيق الأهداف الخاصة بنظام الحكم (الفرد / الحزب)؛
- ✓ إذا النظام السائد في المجتمع هو النظام الديمقراطي حيث تتعدد الأحزاب السياسية وتزداد فرص مشاركة أفراد الشعب في اتخاذ القرار، وتظهر العديد من جهات الضغط السياسي (نقابات عمالية، أحزاب سياسية، نقابات مهنية...) ومن المتوقع أن يتم صياغة النظام الجبائي بما يحقق أهداف كافة شرائح المجتمع وليس فئة بعينها؛
- ✓ إن الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها بالدول الأخرى يمكن أن تؤثر تأثيرا واضحا على النظام الجبائي السائد ومكوناته، حيث يتم تصميمه مصحوبا بمنح معاملات ضريبية تفضيلية للدول التي تنتمي إلى نفس التكتل أو المعسكر.[1]

1-2-4- مقومات النظام الجبائي:

لنجاح النظام الجبائي يستلزم التكامل الناجح للمقومات الثلاثة التالية:

أ- الإدارة التشريعية: تختص بإصدار القانون الجبائي، وتحدد فلسفة وأهداف ووسائل النظام الجبائي في المجتمع؛

ب- الإدارة التنفيذية: تضم أجهزة تتولى تنفيذ القانون الجبائي من خلال الحصر والربط والتحصيل للضريبة والرقابة الجبائية والمنازعات؛

جـ- الجهاز القضائي: يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الجبائية، ويتطلب الأمر أيضا وجود:

- ✓ سياسة ضريبية متجانسة مع السياسات الاقتصادية الأخرى؛
- ✓ سياسة ضريبية متجانسة ومتوازنة يراعى فيها كل القواعد الفنية الأصولية؛
- ✓ تشريع ضريبي مستقر وواضح يعبر عن السياسة الجبائية؛
- ✓ جهاز ضريبي على قدر عال من الكفاءة يتولى تنفيذ السياسة الجبائية.[2]

1- سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

2- كمال رزيق، بوعلام رحمون، **تقييم السياسة الجبائية في الجزائر**، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص 03.

1-3- فعالية النظام الجبائي:

1-3-1- مفهوم الفعاليــة والفعالية الضريبية:

أ- مفهوم الفعاليــة:

يتصف مفهوم **الفعالية** بالتعقيد لوجود العديد من العلاقات المتداخلة والمتشابكة بين فعالية المنظمة من ناحية وبين العوامل المؤثرة أو المحددة لها من ناحية أخرى، ويفهم من الفعالية: «قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية».[1]

تعبر **الأهداف التشغيلية** عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة، أي ما تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع العملي، وحسب متغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها.

يوهناك من يرى بأن الفعالية: «تعني القدرة على البقاء والاستثمار والتحكم في البيئة».

ب- تعريف الفعاليــة الضريبيــة:

نظرا لنسبية الفعالية فلقد عرفت الفعالية الضريبية (الضريبة المثلى) عدة تعاريف، منها:

- ✓ الضريبة المثلى: «الضريبة الوحيدة التي تكون عادلة ومنصفة –تدفع من طرف الجميع، يصعب تجنبها ولها أثر واضح– وكذا بسيطة ذات مردوديــة جيدة يمكن تطبيقها بأقل تكلفة، بأقل الإجراءات وبإدارة ضريبية بسيطة ووعاء وحيد».[2]
- ✓ كما يمكن القول أن: «الفعالية الضريبية هي مدى تحقيق الأهداف من وراء فرض الضريبــة، وكذا هي القدرة على التوفيق بين أهداف الضريبة (مالية، اقتصادية واجتماعية)، والتي عادة ما تتعارض فيما بينها ويكون ذلك بتحقيق الإيرادات المهمة دون المساس بالمستوى المعيشي للمكلف والإضرار بالمنفعة العامة، وكون التوفيق المطلق بين الأهداف يصعب إدراكه فإن الفعالية تكمن في أقصى قدر من التلاؤم الذي يمكن حدوثه بين الأهداف».

جـ- شروط الفعاليــة الضريبيــة:

ومن أهم شروط نجاح الفعالية الضريبية نذكر:

- ➢ **من حيث التشريع الضريبي:** يجب أن يخلو النظام الضريبي من الثغرات التي تسمح بالتهرب الضريبي، كما أن تحسين الأداء يأتي من التصور السليم للأهداف وللبيئة التي يعمل التشريع فيها بمختلف أنواعها اقتصادية، تجارية، مالية، اجتماعية وثقافية.

1- عبد السلام أبو قحف، (1993)، **اقتصاديات الإدارة والاستثمار**، بيروت، الدار الجامعية، ص109.

2- *Michel Bouvier, (2002), **«La question de l'impôt idéal (archives de philosophie du droit)»**, tome 46, Ed Dollaz, France, P:16.*

- **من جهة الإدارة الجبائية:** إن أهم نظام جزئي في النظام الجبائي هو الإدارة فهي الوسيط بين الخزينة ودافعي الضرائب ولها دور مهم في تحسين أو تعطيل الأداء، والكثير منها متواجد عمليا لكن يؤدي سلوكيات تعطل الأداء الجبائي، فكفاءة الجهاز الإداري تتحدد بقدرته على تحصيل ما يتعين تحصيله بأساليب قانونية وغير قهرية.
- **من جهة الممول:** يلعب الممول دورا هاما في الأداء الحسن للضريبة ويعتمد دوره على درجة ثقافته الضريبية وقناعته بعدالة الضريبة وفرضها، ودرجة ضبط القوانين ودرجة أداء الإدارة.[1]

1-3-2- فعاليـة النظام الجبائي:

أ- مفهوم فعاليـة النظام الجبائي:

يقصد بفعالية النظام الجبائي 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 كليا أو جزئيا من الضريبة، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي.

إن **النظام الجبائي** كمجموعة من الضرائب التي يلتزم بها أفراد الدولة في زمن محدد بدفعها إلى السلطة العمومية، سواء كانت مركزية، أم محلية، يعبر عن الوضع الاقتصادي للدولة لحظة تطبيقه، ويقتضي 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 توفير الخدمات العامة وإشباع الحاجات العامة، وترشيد الإنفاق العام، إعادة توزيع الدخل، والانعكاسات الأخرى المترتبة المتوخاة من فرض الضريبة).

ب- مقومـات فعاليـة النظام الجبائي:

لتحقيق فعالية النظام الضريبي يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- **<u>احترام المبـادئ الضريبيـة</u>:** إن اعتمـاد الدولـة على الضـرائب كوسيلة تمويليـة من جهـة وأداة للتدخل الاقتصـادي والاجتماعي من جهة ثانية، وكون الضريبة فريضة إجبارية لا خيار للمكلف في فرضها وتحديد مواعيد دفعها، لذلك استدعى وجـود مبـادئ يجب مراعاتها عند وضع أي نظام ضريبـي فعال، وتهدف هذه المبـادئ إلى التوفيـق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين، وتتمثل هذه المبـادئ فيما يلي:

1- محمد دويدار، (1999)، **نظرية الضريبة والنظام الضريبي**، الدار الجامعية، لبنان، ص 25.

مبدأ العدالة، مبدأ اليقين (الوضوح)، مبدأ الملائمة في التحصيل، مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل، مبدأ المرونة، مبدأ الاستقرار في النظام الجبائي، مبدأ التنسيق الجبائي.[1]

- **التنظيم الفني الجبائي الجيد**: يهتم التنظيم الفني الجبائي بمختلف العمليات الضرورية لفرض الضريبة، وذلك من خلال تحديد وتقدير وعاء الضريبة، ثم طريقة حساب الضريبة وأخيرا عملية تحصيل قيمة الضريبة. ويكمن التنظيم الفني الضريبي الجيد في اتخاذ أفضل الأساليب بالنسبة لجميع العمليات السابقة، والتي نلخصها فيما يلي:

✓ تفضيل الضريبة على الدخل الصافي على حساب رأس المال وإنفاق الدخل؛

✓ تفضيل الضريبة على الدخل العام على حساب الضريبة النوعية؛

✓ تفضيل الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية؛

✓ تفضيل التقدير الحقيقي على حساب التقدير الجزافي؛

✓ تفضيل الحجز من المنبع على حساب الدفع المباشر.

- **كفاءة الإدارة الجبائية**:

تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي، والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي. لذلك قد تؤدي الإدارة الضريبية دورا هاما في خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي، إذ أن (النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه)[2].

يتطلب **نجاح الإدارة الجبائية** في تأدية وظائفها توفر عدة **مقومات** نجملها فيما يلي:

✓ توفر العناصر الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة وذلك من خلال تكوين متخصص في الضرائب، والذي يرفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي؛

✓ ترقية الحوار بين الإدارة والمكلف لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف؛

✓ يجب على الإدارة الضريبية أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة؛

1- ناصر مراد، (2002)، «**فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب**»، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص111.

2- ناصر مراد، "**النظام الضريبي الجزائري والبحث عن الفعالية**"، مرجع سبق ذكره، ص06.

- ✓ وضع نظم رقابة ضريبية فعالة، والتي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة، مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها؛
- ✓ القضاء على السلوك الإداري البيروقراطي حيث أن هذا الأخير يؤثر سلبا على مردودية النظام الضريبي؛
- ✓ تزويد مختلف الإدارات الضريبية بأجهزة الإعلام الآلي قصد إتقان العمل وسرعة تنفيذه، كما يمكن حصر جميع المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب؛
- ✓ تبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها حتى يسهل عمل موظفي إدارة الضرائب من جهة، وتخفيض حجم المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين وإدارة الضرائب؛
- ✓ إقامة تعاون وثيق بين مختلف الإدارات الجبائية ومختلف الإدارات الحكومية، مثل إدارة مفتشية الضرائب وإدارة تحصيل الضرائب، حتى يسهل متابعة وضعية المكلفين.

بالإضافة لما سبق ظهرت آراء تنادي بضرورة وجود هيئة تتولى دراسة المشكلات التي تتعرض لها إدارة الضرائب، بالإضافة إلى متابعة والبحث عن إمكانية الاستفادة من البحوث والدراسات الفنية التي تقوم بها مختلف الدول في الميدان الضريبي.

جـ- العوامل المقيدة لفعالية النظام الجبائي:

بما أن الضريبة هي عبارة عن اقتطاع جزء من دخل الأفراد وتحويله إلى القطاع العام بغرض أهداف اقتصادية واجتماعية حسب قواعد يسترشد بها واضعي النظام الضريبي، وعليه فإنه في سبيل تجسيد النظام الضريبي، قد يصطدم هذا الأخير بعوائق تحول دون تحقيق أهدافه، ومن هذه العوائق نجد ظاهرة الازدواج الضريبي، ارتفاع الضغط الضريبي، التهرب الضريبي بالإضافة إلى الاقتصاد الموازي.[1]

د- كفاءة النظام الجبائي:

يقصد بالكفاءة الاستخدام الأمثل والأنسب للموارد المتاحة في يد النظام الجبائي، أي اختيار أحسن بديل من البدائل المتاحة الذي يوفر أقل تكلفة ممكنة، فالكفاءة ترتبط بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي مدى الرشد في استخدام الموارد المتاحة، وعليه فإن وجود الكفاءة يضمن بدرجة كبيرة تحقيق الفعالية، ويمكن صياغة العلاقة بين الكفاءة والفعالية في الجدول رقم 02:

1- عبد المجيد قدي، (2003)، «**المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية**»، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 165-166.

جدول رقم (02): نموذج العلاقة بين الكفاءة والفعالية

4	**1**	**كفء**
3 **فعال**	**2** **غير فعال**	**غير كفء**

المصدر: ناصر مراد، (2003)، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مطبعة دار هومة، الجزائر، ص 74.

من خلال الجدول نلاحظ ما يلي:

- ✓ **الحالة الأولى:** يوجد رشد في استخدام الموارد لكن لسبب معين خارج سيطرة النظام وبالتالي لم تتحقق الأهداف.
- ✓ **الحالة الثانية:** لا يوجد رشد في استخدام الموارد ولا تتحقق الأهداف.
- ✓ **الحالة الثالثة:** تتحقق الأهداف مع وجود تبذير وإسراف في استخدام الموارد.
- ✓ **الحالة الرابعة:** هي الحالة المثالية حيث يوجد رشد في استخدام الموارد مع تحقيق الأهداف.

مما سبق نجد أن كل نظام جبائي يسعى إلى تحقيق الفعالية والكفاءة في نفس الوقت، ويمكن معرفة مدى فعالية النظام وتقييمه وتحديد مدى انحرافه عن الأهداف المحددة من خلال الوظيفة الرقابية[1]، ويتحدد الحكم على كفاءة أي نظام جبائي من خلال ثلاث نواحي أساسية:

- **الناحية الأولى:** مدى شمول المجتمع الضريبي.
- **الناحية الثانية:** هيكل الأسعار الضريبية ومدى ملائمته لاعتبارات الكفاءة والعدالة الاجتماعية.
- **الناحية الثالثة:** كفاءة الإدارة فيما يتعلق بالتحقيق والتحصيل وهو ما يعني العدالة في التنفيذ.[2]

1-3-3- محددات تصميم نظام جبائي فعال وطريقة قياسه:

أ- محددات تصميم نظام جبائي فعال:

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الجبائي الجيد، حيث تعتبر مؤشرات **فيتو تانزي** مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال:

- ❖ **مؤشرات التركز:** يقتضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الجبائي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب

1- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص 74، بتصرف.

2- كمال رزيق، بوعلام رحمون، مرجع سبق ذكره، ص 04.

وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تجعل الإيرادات محدودة، يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

- **مؤشر التشتت**: يتعلق 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 الجبائي دون أن يكون لحذفه تأثير على مردودية النظام.
- **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 الجبائي.
- **مؤشر تأخر التحصيل**: يتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الجبائية بفعل التضخم، ولهذا لابد أن يتضمن النظام الجبائي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.
- **مؤشر التحديد**: يتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الجبائي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة. وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى، فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.
- **مؤشر الموضوعية**: يتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها.

ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين، الذي يقتضي حسب **آدم سميث** بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دون غموض، أو تهكم، 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 الجبائية.

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

❖ **مؤشر تكلفة التحصيل:** هو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.[1]

ب- قياس فعالية النظام الجبائي:

توجد عدة طرق لقياس فعالية النظام الجبائي والتي تتمحور في الوظيفية والكمية، إلا أننا سنقتصر على المدخل المالي والذي يستند على القياس الكمي لفعالية النظام الجبائي، وذلك بمقارنة حصيلة الاقتطاعات الجبائية الفعلية مع حصيلة الاقتطاعات الجبائية التقديرية، ويمكن صياغة ذلك المقياس كما يلي:

$$\text{الفعالية المالية للضريبة} = \frac{\text{حصيلة الاقتطاعات الجبائية الفعلية}}{\text{حصيلة الاقتطاعات الجبائية التقديرية}}$$

من خلال العلاقة السابقة تكون الفعالية المالية للضريبة جيدة كلما اقتربت أو تجاوزت حصيلة الاقتطاعات الجبائية الفعلية من الاقتطاعات الجبائية التقديرية، أما في حالة اعكس فيؤدي إلى عدم فعالية النظام الجبائي، ويجب مقارنة ذلك المعدل مع معدلات السنوات السابقة حتى يتم متابعة تطور الفعالية المالية الجبائية عبر الزمن أي تحليل ديناميكي، بالإضافة إلى مقارنته مع معدلات الدول المتقدمة والنامية.[2]

2- الإصلاح الجبائي في الجزائر، أسبابه وأهدافه:

على اعتبار أن الجباية مصدر تمويل أساسي في اقتصاديات الدول، كان لابد من ضبطها وتقنينها ووضعها في إطار يساعدها على إخضاع كل المعاملات التجارية للاقتطاع الجبائي والعمل على الزيادة من فعاليتها للرفع من الحصيلة الجبائية ومن ثم تحقيق الأهداف المرجوة منها، لذلك عمدت الجزائر كباقي دول العالم إلى وضع نظام جبائي خاص بها يتلاءم مع طبيعة اقتصادها ويتفاعل مع المتغيرات والمؤشرات الاقتصادية الوطنية والدولية، وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار الجانب الاقتصادي، السياسي، الاجتماعي والإيديولوجي للدولة، والذي سينعكس على طبيعة وهيكلة النظام الجبائي، لذلك فقد مر النظام الجبائي في الجزائر بمجموعة من المراحل، التي كان من شأنها إحداث تغييرات جذرية في المنظومة التشريعية والتنظيمية، والتي كانت أبرزها الإصلاح الجبائي لسنة 1992.

2-1- مفهوم الإصلاح الجبائي:

التغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو، ويمكن أن يكون الإصلاح الجبائي شاملا لكل الهيكل الجبائي

1- عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 165-167.

2- بن طيرش عطاء الله، سويح جمال، (ديسمبر 2017)، **مدى فعالية النظام الضريبي في تعزيز الإيرادات العامة بالجزائر – دراسة تحليلية للفترة 2000-2015** –، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 3، العدد2، المركز الجامعي ميلة، ص ص 283-284.

للدولة أو أن يكون هذا الإصلاح جزئيا لنوع معين من الضرائب أو لبعض أحكام الضريبة بعينها، وهي عملية تتطلب دراسة متكاملة للنظام الجبائي السائد.[1]

2-2- أسباب (دوافع) الإصلاح الجبائي:

تتمثل أهم دوافع الإصلاح الجبائي في الجزائر فيما يلي:

- ✓ تعقد النظام الجبائي وعدم ثباته الناجم عن كثرة الضرائب والرسوم، تعدد معدلاتها واختلاف مواعيد تحصيلها، إضافة إلى الجمع بين الضرائب النوعية ونظام الضرائب العامة، كثرة الإعفاءات وكثرة النصوص التشريعية، وعدم كفاءة الإدارة الجبائية؛
- ✓ عدم مرونة النظام الجبائي، وعدم توازن بنيته (جباية عادية، جباية بترولية)؛
- ✓ ثقل العبء الضريبي (مشكلة الضغط الضريبي)، واختلال هيكل الإيرادات الجبائية نظرا لهيمنة الضرائب غير المباشرة فيه؛
- ✓ التحولات الدولية وسيطرة النظام الرأسمالي على الاقتصاد العالمي؛
- ✓ ارتفاع نسبة التهرب الجبائي، إضافة إلى عجز النظام الجبائي القديم على مواجهة الندرة بزياد العرض، وذلك: - القيود المفروضة على الاستثمار الخاص ذات طابع إداري وسياسي وتقني؛
  - الحساسية المفرطة اتجاه الاستثمارات الأجنبية؛
  - القيود على الواردات نتيجة احتكار الدولة للتجارة الخارجية؛
- ✓ انتشار الشركات متعددة الجنسيات وظهور التجارة الالكترونية.

2-3- أهداف الإصلاح الجبائي في الجزائري:

سطر برنامج الإصلاح الجبائي مجموعة من الأهداف، من أهداف قصيرة، متوسطة وطويلة المدى، والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

- ✓ تحقيق نمو اقتصادي من خلال ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار المنتج، مع تحقيق الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات؛
- ✓ توفير الشروط الملائمة الضرورية لتحقيق توازن على صعيد ميزان المدفوعات، من خلال تنويع الصادرات، حيث أن هذه الأخيرة بقيت تحت هيمنة المنتجات البترولية في ظل سوق نفطية غير مستقرة؛
- ✓ إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل، والحفاظ على القدرة الشرائية للعملة الوطنية باستخدام الضريبة كأداة للتحكم في التضخم، بالنظر إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الوطني؛

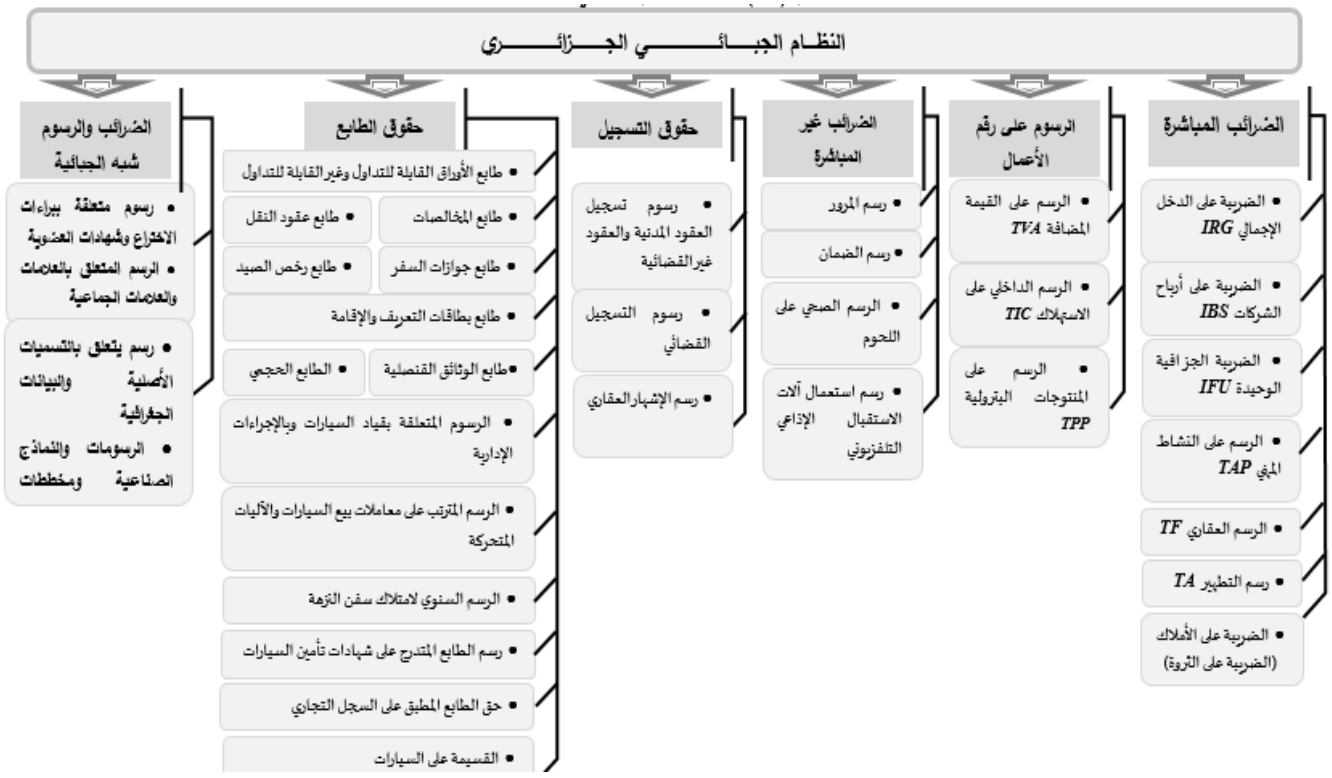
1- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، (2007)، **اقتصاديات الضرائب**، الدار الجامعية، مصر، ص 535.

- ✓ المساهمة في تحقيق اللامركزية السياسية والاقتصادية للبلاد، إدراكا من السلطات بوجود حالة من عدم التوازن الجهوي الذي تعرفه الجزائر، وتباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق البلاد المختلفة؛
- ✓ تحسين شفافية النظام الجبائي الجزائري بتبسيط إجراءاته، مكوناته بشكل يسهل التحكم فيه، بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل إدارة الضرائب، ومكافحة ظاهرة التهرب الجبائي.

3- هيكل النظام الجبائي الجزائري:

بعد سلسلة الإصلاحات الجبائية التي أقرها المشرع الجبائي الجزائري والتي كان أبرزها سنة 1992 الذي أفرز عن إحداث ثلاثة ضرائب جديدة تمثلت في: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، والشكل رقم 05 يوضح هيكل النظام الجبائي الجزائري وذلك بالاعتماد على القوانين الجبائية الجزائرية من: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الطابع وقانون التسجيل حسب سنة 2023.

الشكل رقم (04): هيكل النظام الجبائي الجزائري



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: القوانين الجبائية لسنة 2023: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الطابع.

الفصل الثالث:

الضـــــــرائب المفروضة على الشركـــــات

تمهيـــــد:

لقد مر النظام الجبائي الجزائري بجملة من الإصلاحات المتتالية على منظومته التشريعية والتنفيذية، والتي كان أبرزها إصلاح سنة 1992 الذي يعتبر إصلاح جذري للنظام الجبائي الجزائري على جميع الأصعدة، ونجم عنه ثلاث ضرائب جديدة تتمثل في: ***TVA, IRG, IBS***.

لقد كان الهدف من الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية هو عقلنة المنظومة الضريبية بغية تكييفها مع السياسة التنموية الاقتصادية والاجتماعية، كذلك تقديم نظام جبائي يجعل من الضريبة وسيلة لتعبئة الموارد المالية، ومن أهم الضرائب المكونة للنظام الجبائي الجزائري نجد:

1- الضرائب المباشرة:

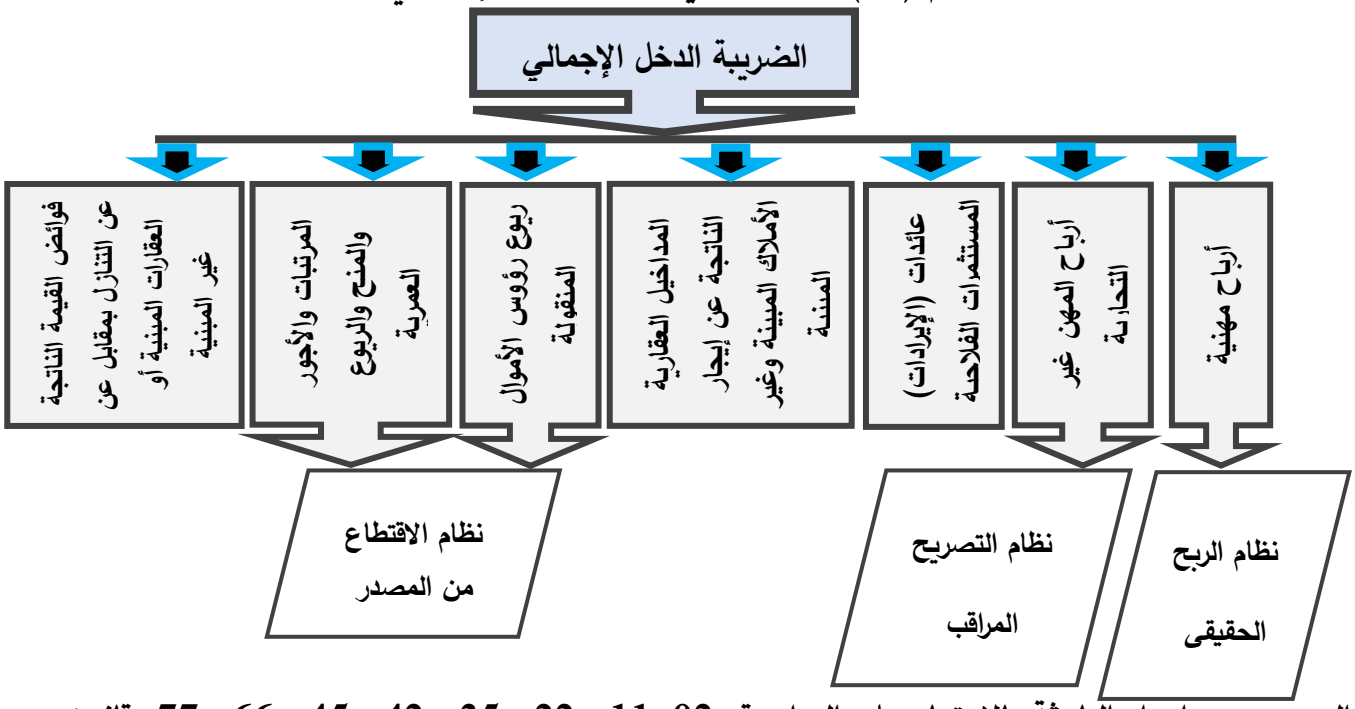
1-1- الضريبة على الدخل الإجمالي: *Impôt sur le Revenue Globale* (*IRG*)

أسست هذه الضريبة من خلال قانون المالية لسنة 1992، حيث تنص المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أنه: «تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى **الضريبة على الدخل الإجمالي**، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة»، ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف الآتية:

- أرباح صناعية وتجارية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- أرباح فلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.[1]

1- المادتين: 1 و2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (2023)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، ص 12.

شكل رقم (05): هيكل الضريبـة على الدخل الإجمالـي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المواد رقم 02-11- 22- 35- 42- 45- 66- 77، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (2023)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، ص ص 10-21.

وتقسم المداخيل حسب مصادرها على النحو التالي:

جدول رقم (03): تقسيم المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي حسب المصدر

المداخيل المختلطة (عمل+ رأس المال)	المداخيل التي مصدرها العمل	المداخيل التي مصدرها رأس المال
• الأرباح المهنية • الأرباح غير المهنية • الإيرادات الفلاحية	• الأجور والمرتبات	• إيجار العقارات المبنية وغير المبنية • ريوع رؤوس الأموال المنقولة • فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن الأملاك المبنية وغير المبنية

المصدر: عبد السلام فنغور، (2017)، «تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق»، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، ص 196، بتصرف.

وتعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة مباشرة وتصاعدية، حيث يخضع الدخل الصافي السنوي إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، على مستوى موطن التكليف، تبعا للجدول التصاعدي التالي:

جدول رقم (04): السلم الضريبي على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	الفارق	معدل الضريبة
لا يتجاوز 240.000 دج	240.000	% 0
من 240.001 إلى 480.000	240.000	% 23
من 480.001 إلى 960.000	480.000	% 27
من 960.001 إلى 1.920.000	960.000	% 30
من 1.920.001 إلى 3.840.000	1.920.001	% 33
أكثر من 3.840.000	-	% 35

المصدر: المادة 31، قانون رقم 21-16 يتضمن قانون المالية لسنة 2022، (30 ديسمبر 2021)، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 100، ص 12، بتصرف.

خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:

- ✓ **ضريبة عامة سنوية:** تفرض على المداخيل المحققة خلال السنة، من طرف الأشخاص الطبيعيين فقط؛
- ✓ **ضريبة عامة على الدخل:** إذ تشكل من الناحية الفنية الأسلوب الحديث في فرض الضرائب على الدخل، ويتخلى المشرع عن أسلوب الضرائب النوعية التي كانت تطبق سابقا، كما أن المشرع أخذ بنظرية الإثراء في تحديد الدخل الخاضع للضريبة من خلال إدراج الأرباح الرأسمالية ضمن دائرة الإخضاع مع معاملة خاصة لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول الرأسمالية؛
- ✓ **ضريبة تصاعدية:** تحسب وفق جدول تصاعدي باستثناء المداخيل الخاضعة للاقتطاع من المصدر فإنها تخضع لمعدلات نسبية؛
- ✓ **ضريبة تصريحية:** تعتمد على تصريح المكلف بالضريبة إذ يلتزم الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل اكتتاب وارسال قبل الفاتح من أفريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم تصريحا بدخلهم الإجمالي وهذا لغرض تحديد أساس هذه الضريبة؛
- ✓ **تعتمد على مبدأ الإقليمية في الإخضاع الضريبي:** أي يخضع المداخيل المحققة من طرف كل شخص يكون موطن تكليفه في الجزائر بغض النظر عن جنسيته، كما تخضع المداخيل التي يكون مصدرها الجزائر بغض النظر عن إقامة الفرد، ويعامل الشركاء في شركات الأشخاص معاملة الأفراد الطبيعيين، وكذلك الشركات المدنية المؤسسة على شكل شركات الأشخاص حيث تكون المسؤولية تضامنية بين الشركاء.[1]

1- عبد السلام فنغور، مرجع سبق ذكره، ص ص 196-197.

1-2- الضريبة على أرباح الشركات: *Impôt sur Les Bénéfices des Sociétés* (IBS)

عرفها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: «تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات».[1]

1-2-1- مجال التطبيق والأساس الخاضع للضريبة:

أ- مجال التطبيق:

- شركات رؤوس الأموال (شركات ذات أسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات بالتوصية ذات أسهم)؛
- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري التي اختارت إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات؛
- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم التي اختارت إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات؛
- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها.[2]

ب- الأساس الخاضع للضريبة:

الربح الصافي = النتائج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية (مبيعات، عائدات استثنائية) - الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، اهتلاكات، ضرائب، رسوم مهنية...).

1-2-2- المعدلات الضريبية وتقييم الضريبة على أرباح الشركات:

أ- المعدلات الضريبية:

تحدد معدلات الضريبة على أرباح الشركات حسب الجدول رقم (05):

جدول رقم (05): معدلات الضريبة على أرباح الشركات

الرقم	النشاط الخاضع للضريبة	المعدل	طريقة الدفع
01	أنشطة إنتاج السلع	%19	التصريح لدى الإدارة الجبائية
02	أنشطة البناء والأشغال العمومية والري، والأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار	%23	التصريح لدى الإدارة الجبائية
03	الأنشطة الأخرى	%26	التصريح لدى الإدارة الجبائية
04	ممارسة العديد من الأنشطة في نفس الوقت وعدم مسك محاسبة منفصلة لكل نشاط	%26	التصريح لدى الإدارة الجبائية
05	عوائد الديون والودائع والكفالات	%10	الاقتطاع من المصدر

1- المادة 135، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

2- المادة 136، نفس المرجع، ص 47.

06	المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا	%40	الاقتطاع من المصدر
07	المبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير	%20	الاقتطاع من المصدر
08	– المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛ – المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر؛ – الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.	%30	الاقتطاع من المصدر
09	المبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري	%10	الاقتطاع من المصدر
10	عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداخيل المماثلة المحققة من طرف الأشخاص المعنويين الذين لا يملكون منشأة مهنية دائمة في الجزائر.	%15	الاقتطاع من المصدر
11	المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي تم إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات أو تم إعفاؤها صراحة.	%05	الاقتطاع من المصدر
12	فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.	%20	الاقتطاع من المصدر

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المادتين 150-150 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (2023)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، ص ص 58-59.

ملاحظة: تخضع الأرباح المعاد استثمارها للضريبة على أرباح الشركات بمعدل مخفض قدره 10%، ويطبق هذا المعدل على نواتج سنة 2022 والسنوات التي تليها.[1]

ب- الهدف من تعديل معدلات الضريبة على أرباح الشركات:

- إخضاع الشركات العمومية كمثيلاتها من الشركات الخاصة لـ ***IBS***، وذلك حتى تتماشى مع منطق وقواعد اقتصاد السوق؛

1- المادة 150-1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 59.

- رفع حجم الاستثمارات وعصرنة جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش والنمو الاقتصادي وتخفيف العبء الضريبي على المؤسسة، ومن ثم تعزيز مركزها المالي وتوسيع قدراتها الإنتاجية.

جـ- تقييم الضريبة على أرباح الشركات:

- يعمل التخفيض المستمر لمعدل ***IBS*** إلى تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة، ومن ثم تعزيز مركزها المالي وتوسيع قدراتها الإنتاجية، إلا أن اعتماد معدل وحيد على جميع المؤسسات دون تمييز بين القطاعات أو مراعاة لحجم تلك المؤسسات سيخفض من فعالية تلك الضريبة، إذ قد يكون مجحفا في حق بعض المؤسسات ذات الربحية الضعيفة، لذلك فإن تلك الضريبة المعاملة قد تؤثر سلبا على بعض المؤسسات ولا تشجعها على الاستثمار؛
- إن تسديد هذه الضريبة في شكل 03 تسبيقات سيخفف العبء الضريبي على المؤسسات، كما أنه يسمح بتمويل دوري ومستمر لخزينة الدولة، وبالتالي احترام مبدأ الملاءمة في التحصيل؛
- إن رفض الإدارة الجبائية لبعض التكاليف، وتحديد سقف لتكاليف أخرى، يعتبر أسلوب فعال لمكافحة التهرب الجبائي، إلا أن تحكم منطق السوق في الأسعار وانهيار قيمة العملة الوطنية سيجعل هذا الأسلوب عائقا أمام توسع المؤسسات كون المبالغ المسموح بخصمها ضعيفة.

1-3- الضريبة الجزافية الوحيدة والرسم على النشاط المهني:

1-3-1- الضريبة الجزافية الوحيدة: *Impôt Forfaitaire Unique* (*IFU*)

ضريبة مستحدثة من خلال قانون المالية لسنة 2007، حيث عرفتها المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أنه: «تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني».[1]

أ- مجال التطبيق:

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا، تجاريا أو غير تجاري أو حرفيا وكذا التعاونيات الفنية والتقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار (8.000.000) دج، ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي أو النظام المبسط للمهن غير التجارية، ويستثنى من هذا النظام الضريبي:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي؛
- أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها؛

1- المادة 282 مكرر، نفس المرجع، ص 105.

- أنشطة شراء – إعادة البيع على حالها، الممارسة حسب شروط البيع بالجملة؛
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء؛
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة وكذا مخابر التحاليل الطبية؛
- أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة؛
- القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين؛
- الأشغال العمومية والري والبناء.

يبقى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة مطبقا من أجل تحديد الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام، ويتم تحديد هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات.[1]

ب- معدلات دفع الضريبة الجزافية الوحيدة:

- ✓ 05% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛
- ✓ 05% الأنشطة الممارسة تحت النظام القانوني للمقاول الذاتي؛
- ✓ 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.
- ✓ بالنسبة للأشخاص الطبيعيين مهما كانت وضعيتهم إزاء الفئات الأخرى من المداخيل، الذين ينشطون في إطار دائرة توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو باللجوء إلى البيع المباشر على الشبكة، يخضعون لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بمعدل 05%، يطبق على مبلغ الفاتورة مع احتساب كل الرسوم، ويطبق هذا الاقتطاع حسب الحالة، من طرف مؤسسات إنتاج السلع والخدمات أو من طرف المؤسسات التي تنشط في مجال الشراء/إعادة البيع.[2]

ملاحظة: لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحق خلال السنة عن 10.000 دج.

جـ- التزامات دفع الضريبة الجزافية الوحيدة:

- ✓ **الدفع التقديري:**

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري ج رقم 12 وارساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتم الاكتتاب قبل 30 جوان من كل سنة.

1- المادة 282 مكرر 1، نفس المرجع، ص 106.

2- المادتين: 282 مكرر 4-282 مكرر 4 أ، نفس المرجع، ص ص 107-108.

✓ **دفع الضريبة الجزافية الوحيدة:**

– عند إيداع التصريح **التقديري**، يقوم المكلفون بالضريبة بدفع إجمالي الضريبة الجزافية الوحيدة الموافقة لرقم الأعمال التقديري المصرح به.

– يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اللجوء إلى الدفع الجزئي للضريبة، وفي هذه الحالة يجب عليهم عند إيداع التصريح التقديري، تسديد 50% من مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة، أما 50% الباقية فيتم تسديدها على دفعتين متساويتين من 01 على 15 سبتمبر، ومن 01 إلى 15 ديسمبر.

✓ **التصريح النهائي:**

– يتعين على الملكفين بالضريبة المعنيين أن يكتتبوا بحلول 20 جانفي على الأكثر من السنة ن+1، تصريحا نهائيا يتضمن رقم الاعمال المحقق فعليا؛

– في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال المحقق رقم الأعمال المصرح بع بعنوان التصريح المؤقت، فإن المكلف بالضريبة عليه أن يسدد الضريبة التكميلية الموافقة عندما يقوم باكتتاب التصريح النهائي؛

– عندما يتعدى رقم الأعمال المحقق عتبة خمسة عشرة مليون دج (15.000.000 دج)، فإن الفارق بين رقم الأعمال المحقق ورقم الأعمال المصرح به يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة بالمعدلات الموافقة.[1]

1-3-2- الرسم على النشاط المهني: *Taxe sur L'Activité Professionnel* (TAP)

يعد هذا الرسم من أهم الضرائب التي تدخل ضمن الموارد الجبائية للجماعات المحلية، كونه يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية، حيث يعتبر رسما على رقم الأعمال أي على مجموع المبيعات من السلع والخدمات، دون احتساب العمليات بين فروع المؤسسة الواحدة، ولقد أحدث بموجب قانون المالية لسنة 1996، بدلا من الرسم على النشاط التجاري والصناعي، والرسم على النشاط غير التجاري المعمول بهما قبل الإصلاحات الجبائية لسنة 1992.

أ- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:

- يستحق الرسم على النشاط المهني على أساس رقم الأعمال الذي يحققه المكلفون بالضريبية المقيمين في الجزائر والذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات؛

1- مديرية العلاقات العمومية، (نشرة 2021)، **دفع الضريبة الجزافية الوحيدة والتزامات المكلفين بالضريبة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر.

- يستثنى من الرسم على النشاط المهني مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع للرسم.

ب- رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني:

- يقصد **برقم الأعمال** مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات، غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها؛
- بالنسبة لوحدات مؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يتكون **رقم الأعمال** من مبلغ مقبوضات السنة المالية، ويجب تسوية الحقوق المستحقة على مجموع الأشغال، على الأكثر عند تاريخ الاستلام المؤقت، باستثناء الديون لدى الإدارات العمومية والجماعات المحلية؛
- بالنسبة للعمليات البنكية المتضمنة تسويق منتج الصيرفة الإسلامية في صيغة المرابحة، يتشكل وعاء الرسم على النشاط المهني من هامش الربح المتفق عليه مسبقا في العقد.[1]

جـ- الأشخاص الخاضعون للرسم على النشاط المهني ومكان فرضها:

يؤسس الرسم كما يلي:

- المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب مكان ممارسة المهنة أو باسم المؤسسة الرئيسية عند الاقتضاء؛
- رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسساتها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها؛
- يؤسس الرسم في الشركات مهما كان شكلها على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة باسم الشركة أو المجموعة.[2]

د- معدلات الرسم على النشاط المهني:

لقد حدد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلات الرسم على النشاط المهني كما يلي:

1- المادة 217، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 83.

2- المادة 223، نفس المرجع، ص 87.

جدول رقم (06): معدلات الرسم على النشاط المهني

الرقم	النشاط الخاضع للضريبة	المعدل
01	رقم الأعمال المحقق في مختلف الأنشطة	%1,5
02	نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب	%03

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: المادة 222، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (2023)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، ص 86.

1-4- الرسم العقاري - رسم التطهير - الضريبة على الأملاك:

1-4-1- الرسم العقاري:

حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يوجد نوعين من الرسم العقاري: الرسم العقاري على الملكيات المبنية والرسم العقاري على الملكيات غير المبنية.

أ- الرسم العقاري على الملكيات المبنية:

يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية مهما تكن وضعيتها القانونية الموجودة فوق التراب الوطني باستثناء تلك المعفاة من الضريبة صراحة، حيث تخضع للرسم الأملاك المبينة التالية:

- المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتوجات؛
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات للصيانة؛
- أرضيات البنايات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها؛
- الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل.[1]

ب- حساب الرسم العقاري على الملكيات المبنية:

- يقدر الأساس الخاضع للملكيات المبنية إلى معدل 03%، غير أنه بالنسبة للملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين والواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير مشغولة سواء بصفة شخصية وعائلية عن طريق الكراء، تخضع لمعدل مضاعف قدره 10%.
- الأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية:

* 05% عندما تقل مساحتها أو تساوي 500 م^2؛

1- المادتين 248-249، المرجع السابق، ص 90.

* 07% عندما تفوق مساحتها 500 م^2 وتقل أو تساوي 1.000م^2؛

* 10% عندما تفوق مساحتها 1.000م^2.[1]

جـ- الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية:

يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة، وتستحق على الخصوص على:

- الأراضي المتواجدة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير؛
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق؛
- مناجم الملح والسبخات؛
- الأراضي الفلاحية.[2]

د- حساب الرسم العقاري للملكيات غير المبنية:

- 05% بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية، وتحدد نسبة الرسم كما يلي:

* 05%عندما تكون مساحة الأراضي أقل من 500 م^2 أو تساويها؛

* 07%عندما تفوق مساحة الأراضي 500 م^2 وتقل أو تساوي 1.000 م^2؛

* 10%عندما تفوق مساحة الأراضي 1.000 م^2؛

* 03% بالنسبة للأراضي الفلاحية؛

إلا أنه بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق العمرانية أو الواجب تعميرها والتي لم تنشأ عليها بنايات منذ 03 سنوات، ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة البناء أ صدور رخصة التجزئة، فإن الحقوق المستحقة بصدد الرسم العقاري ترفع إلى 4 أضعاف.[3]

1-4-2- رسم التطهير (رسم رفع القمامات):

أسس رسم التطهير بموجب القانون رقم 80-12 المؤرخ في 31 ديسمبر 1980 المتضمن لقانون المالية لسنة 1981 وذلك ليحل محل الرسوم الفرعية القديمة، ويخصص هذا الرسم الصب في المجاري المائية ورفع القمامات المنزلية، ويعتبر رسم التطهير ملحقا للرسم العقاري فهو مرتبط باستفادة أصحاب الملكية من رفع القمامات يوميا، كما أن البناء الذي تعرض للهدم أو التحطيم يبقى خاضعا للرسم.[4]

1- المادة 261-ب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 93.

2- المادة 261-ب، نفس المرجع، ص 93.

3- المواد: 261-ز، نفس المرجع، ص 95.

4- سوادني نادية، (مارس 2017)، **الرسم على النشاط المهني بين حتمية البقاء أو الزوال وأثر ذلك على حصيلة الجباية المحلية -حالة بلدية وادي الفضة-**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 01، ص 76.

ويؤسس هذا الرسم لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية وذلك على كل الملكيات المبنية، ويؤسس سنويا رسم رفع القمامات المنزلية باسم المالك أو المنتفع، ويتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم سنويا بصفة تضامنية، ويحدد مبلغ الرسم كما يلي:

- 2.000 دج على كل محل ذي استعمال سكني؛
- 10.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه؛
- 18.000 دج على كل أرض مهيأة للتخييم والمقطورات؛
- 80.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي، أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كميات من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.[1]

1-4-3- الضريبة على الأملاك (الضريبة على الثروة):

أ- الأشخاص الخاضعون للضريبة: يخضع للضريبة على الثروة:

- الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر؛
- الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لديهم مقر جبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر؛
- الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر ولا يحوزون أملاكا، بحسب عناصر مستوى معيشتهم.

ب - وعاء الضريبة:

- يتشكل وعاء الضريبة على الثروة من القيمة الصافية، في أول يناير من كل سنة، لمجموع الأملاك والحقوق والقيم الخاضعة للضريبة التي يمتلكها الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر، والأشخاص الطبيعيون الذين ليس لديهم مقر جبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر؛
- وتخضع المرأة المتزوجة للضريبة بصفة منفردة على مجموع الأملاك والحقوق والقيم التي تتشكل منها أملاكها؛
- بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر ولا يحوزون أملاكا، فإن وعاء الضريبة على الثروة يتشكل من قيمة عناصر المستوى المعيشي.

جـ - إجراءات التصريح الإجباري للضريبة على الثروة:

- أملاك العقارية المبنية وغير المبنية؛
- الحقوق العينية العقارية؛

1- المواد: 263 – 263 مكرر – 263 مكرر 2، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 98.

- الأموال المنقولة مثل:

* السيارات الخاصة التي تفوق سعة أسطوانتها 2.000 سم^3 (بنزين) و2.200 سم^3 (غاز أويل)؛
* الدراجات التي تفوق سعتها 250 سم^3؛
* اليخوت وسفن النزهة، طائرات النزهة، خيول السباق؛
* التحف واللوحات الفنية التي تفوق قيمتها 500.000 دج.[1]

د- حساب الضريبة:

تحدد نسبة الضريبة على الثروة حسب السلم التصاعدي التالي:

جدول رقم (07): معدلات الضريبة على الثروة

قسم القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة بالدينار	النسبة (%)
يقل عن 100.000.000 دج	%0
من 100.000.000 إلى 150.000.000 دج	%0,15
من 150.000.001 إلى 250.000.000 دج	%0,25
من 250.000.001 إلى 350.000.000 دج	%0,35
من 350.000.001 إلى 450.000.000 دج	%0,5
ما يفوق 450.000.000 دج	%1

المصدر: المادة 281 مكرر 8، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (2023)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، ص 104.

يمكن للمدينين بالضريبة بالنظر للأملاك الموجودة خارج الجزائر، الذين دفعوا ضريبة معادلة للضريبة على الثروة، خصم هذه الضريبة من تلك الواجبة الدفع بالجزائر بالنسبة لنفس الأملاك.[2]

2- الضرائب غير المباشرة:

وفقا لقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الرسوم على رقم الأعمال، فإن الضرائب غير المباشرة تتمثل في: الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على المنتوجات البترولية، رسم المرور، رسم الضمان والتعيير، الرسم الصحي على الرسوم.....الخ، وبالرجوع إلى أهم الإصلاحات التي حدثت خلال سنة 1992، فنجد أنه تم إحداث رسم جديد يتمثل في الرسم على القيمة المضافة وهو ما سيتم التطرق إليه.

1- المواد: 274 – 275 – 276، المرجع السابق، ص 102.

2- المادة 281 مكرر 9، نفس المرجع، ص 104.

2-1- الرسم على القيمة المضافة: *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (*TVA*)

أسس هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1991 وطبق في أفريل 1992، بالمقابل ألغى النظام السابق المتكون من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (***TUGP***) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (***TUGPS***)، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملاءمته مع الإصلاحات التي شهدها الاقتصاد الوطني.

وعليه يعرف الرسم على القيمة المضافة بأنه: «ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر، وتقصى العمليات ذات الطابع الفلاحي أو لها طابع الخدمة العمومية غير التجارية، وفي 1995/01/01 تم إدراج عمليات البنوك والتأمين».

2-2- خصائص الرسم على القيمة المضافة:

- **ضريبة حقيقية:** تخص استعمال المداخيل أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- **ضريبة غير مباشرة:** تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي ولكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات.
- **ضريبة نسبية:** تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج (الحجم أو الكمية).
- **ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة:** في كل مراحل التوزيع فإن الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث أنه في نهاية الحلقة التي اتبعها المنتوج، فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق الرسم المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك.
- **ضريبة على آلية الخصوم:** يجب على المدين أن:
  - ✓ يحسب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات.
  - ✓ يخصم من هذه الضريبة، الرسم المثقل للعناصر المشكلة لسعر الكلفة.
  - ✓ يدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم.
- **ضريبة محايدة:** الرسم على لقيمة المضافة ضريبة محايدة بالنسبة للمدينين الشرعيين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي.[1]

1- **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، (جوان 2021)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، ص ص 03-04.

2-3- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

2-3-1- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:

إن الرسم على القيمة المضافة مستحق وجوبا على:

- عمليات البيع والأشغال العمومي العقارية وكذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي والتجاري أو الحرفي التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
- عمليات الاستيراد.
- كما يطبق هذا الرسم مهما كان:
  - ✓ الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب؛
  - ✓ الشكل أو الطبيعة القانونية لتدخل هؤلاء الأشخاص.
- **العمليات الخاصة بالمنقولات:**
  - ✓ المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
  - ✓ العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردون؛
  - ✓ العمليات التي يقوم بها تجار الجملة؛
  - ✓ المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات؛
  - ✓ عمليات البيع بالتجزئة؛
  - ✓ عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة، باستثناء العليات التي يقوم المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي؛
- **العمليات الخاصة بالعقارات:**
  - ✓ الأشغال العقارية؛
  - ✓ عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية؛
  - ✓ بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها؛
  - ✓ العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحلات التجارية؛

- ✓ عمليات بناء وبيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية.

- **التسليمات لأنفسهم الخاصة بـ:**
  - ✓ عمليات تثبت القيم المنقولة؛
  - ✓ الأملاك غير تلك المثبتة على أن تستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة.
- **أداء الخدمات:** تخص العمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة والمادية مثل:
  - ✓ عمليات نقل الأشخاص أو السلع؛
  - ✓ مبيعات المواد الغذائية والمشروبات التي تستهلك في عين المكان (المطاعم، الحلويات، قاعات الشاي، الخمارات...)؛
  - ✓ الأشغال الشكلية؛
  - ✓ عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الدراسات والبحث وجميع العمليات غير المبيعات والأشغال العقارية؛
  - ✓ الحفلات الفنية، الألعاب والتسليات؛
  - ✓ العمليات المتعلقة بالهاتف والتيلكس؛
  - ✓ العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات؛
  - ✓ العمليات المنجزة ما بين الوحدات والمحلات من نفس المؤسسة.
- **عمليات البيع المنجزة الكترونيا**

2-3-2- العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا:

يمنح للأشخاص الطبيعيين أو الاعتبارين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم اعتبارا لقيامهم بتسليمات موجهة:

- ✓ للتصدير؛
- ✓ للشركات البترولية؛
- ✓ للمكلفين بالرسم الآخرين؛
- ✓ للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.

2-3-3- الخاضعون للرسم على القيمة المضافة ومعدلاته:

أ- الخاضعون للرسم: المنتجون، تجار الجملة، تجار التجزئة، الشركات الفرعية.[1]

ب- تأسيس الرسم:

يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم: ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات، بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته.[2]

جـ- المعدلات:

تحدد حاليا معدلات الرسم على القيمة المضافة بـ:

- 09 % معدل مخفض: يطبق على المنتوجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي والثقافي.
- 19 % معدل عادي: يطبق على العمليات، الخدمات والمنتوجات غير الخاضعة للمعدل المخفض.[3]

3- أهداف الرسم على القيمة المضافة:

يسعى المشرع إلى تحقيق عدة أهداف من خلال تأسيس الرسم على القيمة المضافة، ويصنفها إلى:

3-1- على المستوى الداخلي:

- ✓ تبسيط الضرائب غير المباشرة وذلك بتعويض(***TUGPS***)و(***TUGP***) بضريبة واحدة (***TVA***) مع تقليص عدد المعدلات من 18 معدل إلى معدلين (02): 19 % و09 %؛
- ✓ إنعاش الاقتصاد من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات؛
- ✓ تشجيع الاستثمارات أو المنافسة من خلال حيادية وشفافية الضريبة.

3-2- على المستوى الخارجي:

- ✓ تحفيز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند تصديرها للخارج؛
- ✓ إحداث انسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغاربي، علما أن المغرب اعتمد **TVA** سنة 1986، أما تونس في سنة 1988، وبالتالي دفع وتيرة الاتحاد المغاربي.

1- **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، المرجع السابق، ص ص 05-09.

2- المادة 15، قانون الرسوم على رقم الأعمال، (2023)، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، ص 14.

3- **الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة**، نفس المرجع، ص 14.

3-3- نقائص الرسم على القيمة المضافة:

- ✓ عدم عدالة هذه الضريبة حيث أنها نسبية ولا تراعي المقدرة التكليفية للمستهلك؛
- ✓ رغم حيادية ***TVA*** على نتيجة المؤسسة، إلا أن خزينة المؤسسة قد تتأثر سلبا، وذلك من خلال التأخير الشهري لاسترجاع الرسم المحمل على مشتريات البضائع والخدمات، ضف إلى ذلك أن دفع الرسم على المشتريات يتم مباشرة عند اقتناء البضاعة، بينما البيع قد يتم على الحساب، وفي هذا الوضع تطرح مشكلة السيولة النقدية على مستوى خزينة المؤسسة؛
- ✓ يشكل ضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب عائقا لفعالية هذه الضريبة، بحيث يسمح لبعض التجار غير النزهاء التهرب من دفع ***TVA***، من خلال تضخيم قيمة الرسوم القابلة للاسترجاع باستعمال فواتير شراء وهمية أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن قيمتها الحقيقية.

الفصل الرابع:

التهرب الجبائي

تمهيـــــد:

تعتبر ظاهرة التهرب الجبائي فكرة مترسخة منذ ظهور الاقتطاع الجبائي، وقد كانت ومازالت من بين اهتمامات وانشغالات الدول، من خلال البحث عن إجراءات وقائية للحد منها أو للتقليل من حدتها قبل مكافحتها لأنها تعتبر عملية مكلفة جدا.

1- التهرب الجبائي والتهرب الجبائي الدولي:

1-1- مفهوم التهرب الجبائي:

1-1-1- تعريف التهرب الجبائي: *Évasion Fiscal*

يفترض أن تؤتي الالتزامات الضريبية الفائدة المرجوة منها، وذلك بتوفير أمرين أساسيين:

- أن يكون التشريع الضريبي واضحا في التعبير عن إرادته وأحكامه؛
- أن يتقبل الخاضعون للضريبة ذلك التشريع بالرضا والقناعة.

إذا لم يتحقق ذلك فإن بعض المكلفين سيحاولون الإفلات من ذلك الالتزام مما يؤدي إلى آثار سلبية على مالية الدولة، وعلى النشاطات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة[1]، وذلك عن طريق **التهرب الجبائي**، الذي يقصد به: «قيام المكلف ببعض الأعمال أو الأفعال المشروعة وغير المشروعة، والتي من شأنها أن تؤدي إلى التخفيض الكلي أو الجزئي من مقدار الضريبة الواجبة الدفع».

في هذا السياق حاول كثير من الفقهاء إعطاء تعريف لسلوك التهرب الجبائي، إلا أن محاولاتهم كانت محل انتقادات عديدة، فبعضهم حاول وضع تعريف شمولي لهذا السلوك نذكر منهم:

- حسب مجلس الاقتطاعات الإجبارية الفرنسي، يعرف **التهرب الجبائي** على أنه: «مجموع سلوكات المكلف بالضريبة التي تهدف إلى تخفيض مبلغ الاقتطاعات الجبائية التي يجب دفعها، حيث إذا استخدم وسائل قانونية يصبح التهرب الجبائي في فئة التحسين الجبائي (***Optimisation fiscale***)، وإذا اعتمد على تقنيات غير قانونية أو أخفى حقائق أفعاله يصبح التهرب في هذه الحالة غشا جبائيا».[2]
- حسب ***Bazart*** يعرف **التهرب الجبائي** على أنه: «التلاعب الذكي بالقوانين الجبائية الذي يسمح بالتهرب من بعض الالتزامات الجبائية، حيث ميز بين تهرب مقبول وتهرب غير مقبول، ويستند في هذا التصنيف

1- عبد الناصر نور، عليان الشريف، (2002)، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، ص ص227-228.

2- *C.VIGNERON,(2014), **fiscalité approfondie**, Revue de presse, M41 F 13, Université Paris Sud, P:03.*

للتهرب المقبول أو المرفوض إلى الكفاية أو عدم الكفاية بين سلوك المكلف بالضريبة والإطار القانوني في أعقاب محاولة للتقليل من التكلفة الجبائية».[1]

1-1-2- أشكال التهرب الجبائي:

تجدر الإشارة إلى أن الخلاف بين فقهاء المالية مازال قائما حول تحديد مفهوم التهرب الجبائي، فمنهم من يأخذ **بالمفهوم الضيق** لهذا التصرف حيث يشترط لتوفره مخالفة الفاعل لأحكام القانون، ومنهم من يفضل الأخذ **بالمفهوم الواسع**، حيث يعتبر التهرب متوفرا كلما تم اللجوء إلى استعمال أساليب تمكن من التخلص كليا أو جزئيا من الضريبة المستحقة لفائدة الخزينة العامة، سواء اقترن ذلك أو لم يقترن بمخالفة نص قانوني.[2]

حيث أن هناك درجة كبيرة من الخلط بين مفهوم التهرب الجبائي والتجنب الجبائي، فليست مصادفة أن هذين المفهومين متشابهين، حيث أن هناك خط رفيع للتمييز بينهما، أما الغش فيشير إلى التخفيض غير القانوني للضرائب.[3]

أ- التهرب المشروع (التجنب الجبائي): *Évitement Fiscal*

يقصد **بالتجنب الجبائي** أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم، وذلك بالاستغلال الذكي للنقائص الموجودة في التشريع الضريبي قصد تخفيض وتجنب العبء الضريبي، ولا يترتب على هذا الشكل أية عقوبة (جبائية أو جنائية)، بل هو الاستغلال الأمثل للثغرات والامتيازات الموجودة في التشريع الجبائي،[4] وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين حالتين من التهرب هما:

- التهرب الضريبي الذي ينظمه التشريع الضريبي عن طريق الامتيازات التي يمنحها للمكلف، وهو ما يحدث غالبا بالنسبة لنظام التقييم الجزافي للأساس الضريبي.
- التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع الضريبي عن طريق الثغرات الموجودة داخل القانون الضريبي.[5]

1- *Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, (12 juin 2013),* ***Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal: Une étude menée dans le contexte Tunisien****, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion (Université de Franche–Comté) et en sciences comptables (Université de Tunis El Manar), p: 36.*

2- البر الحسين، (يناير 2013)، **التهرب الضريبي بالمغرب**، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثاني، ص 09.

3- *Marwah Rizqy, (15 Septembre 2016),* ***L'évasion fiscale et l'évitement fiscal grâce aux paradis fiscaux****, Mémoire pour la commission des finances publiques dans le cadre de son mandat d'initiative sur le phénomène du recours aux paradis fiscaux, Université de SHERBOOKE, France, P:03.*

4 - Christine Collette, ***Gestion fiscale des entreprises****, Ellipse, Paris, 1998, P23.*

5- ناصر مراد، (2004)، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، ص 06.

- عرفه ***JC Martinez*** على أنه: فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي.
- عرفته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بأنه: ترتيب أمور المكلف بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق مع القانون، لكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون.[1]
- كما يعرف التجنب الضريبي على أنه: يشمل استخدام آليات غير قانونية، يمنعها صراحة كل من القانون والاجتهادات القضائية (لاسيما التعسف في استعمال الحق، الممارسات غير العادية للتسيير وتقنيات أخرى التي يمكن وصفها على أنها غش جبائي الذي يعاقب عليه القانون) والاستخدام المفرط للآليات القانونية التي يحتمل أن تكون ضارة ومخالفة للمصلحة العامة، وهذه الآليات التي يستخدمها الأفراد والمؤسسات تعتمد على الثغرات التشريعية في الدول عن طريق التركيب المعقد الذي يسمح بالإفلات من الضريبة.[2]

من خلال التعاريف السابقة نجد أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق والأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون والنصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه، لذا يطلق عليه بالتهرب المشروع كون المكلف يتحرك في إطار قانوني ومن أمثلته نجد:

- توزيع شركات الأموال للأرباح على شكل أجور ورواتب أو مخصصات لأعضاء مجلس الإدارة، تفاديا للضريبة المرتفعة على الأرباح ومرورا إلى ضريبة الرواتب الأخف نوعا ما.
- تجزئة الشركات الكبرى إلى فروع مستقلة.
- إعادة استثمار الأرباح.
- نقل ملكية أموال أو عقارات بحوزة شخص ما إلى ورثته الشرعيين مستقبلا، بالبيع لهم بسعر رمزي «متدني»، لتفادي الضريبة على التركات ذات المعدل المرتفع مقارنة برسم التسجيل عند البيع بين الأحياء.[3]

ب- التهرب غير المشروع (الغش الجبائي): *La Fraud Fiscal*

في **التهرب غير المشروع** يعمد بعض المكلفين إلى إتباع بعض أساليب الغش والخداع مخالفين أحكام التشريع الضريبي بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضريبة.

1- بن عمور عائشة، (2017)، **الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية – دراسة مقارنة –**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق تخصص القانون الخاص، جامعة أو بكر بلقايد – تلمسان- كلية الحقوق والعلوم السياسية، ص 268.

2- *Antoine Dulin, (16 Décembre 2016),* ***Les mécanismes d'évitement fiscal, Leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale****, Journal officiel de République Française, Conseil Economique social et environnemental, P:06.*

3- عبد الله الحرتسي حميد، معمر رداوية، (يومي 14-15أفريل 2009)، **دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية، حالة المديرية العامة للضرائب-الجزائر-**، الملتقى العلمي الدولي حول: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص129.

كما يعرفه ***Andrée Barilari*** بأنه: «الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات».

ويقصد **بالغش الجبائي** التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين الضريبية وذلك باللجوء إلى استخدام طريقتين عند عدم القدرة على تحمل العبء الضريبي، هما:

- ✓ تضليل إدارة الضرائب وذل بالكف عن تقديم المعلومات الكافية حول وضعه المالي والذي على أساسه يتم تقييم قيمة الضريبة التي يخضع لها؛
- ✓ تغيير أساس حساب الضريبة، أي تغيير المبالغ التي تخضع للضريبة، وهي تعتبر تضليلا أيضا لإدارة الضرائب.

ولتحقيق الغش الجبائي يجب توفر شرطين هما:

- ☜ **العنصر المادي:** يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يمليها التشريع الضريبي، وأهم صور الإخلال بالواجبات، هي:
  - ✓ المبالغة في تقدير الأعباء، والبيع بدون فواتير أو الجرد غير الصحيح؛
  - ✓ الامتناع عن تقديم تصريحات للإدارة الجبائية؛
  - ✓ عدم مسك محاسبة منتظمة، ناقصة أو غامضة أو مزيفة لترقب أي عملية مراقبة جبائية محتملة.
- ☜ **العنصر المعنوي:** يتمثل في ارتكاب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذا الفعل يكون عن وعي.

جدول رقم (08): أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب والغش الجبائيين

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
– المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، فإنه في كلتا الحالتين يتجه نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي؛ –كل منهما ناجم عن سوء النية؛ – كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني؛ – كل منهما يؤثر سلبا على الخزينة العمومية.	– في التجنب الجبائي المكلف يسلك طرقا مشروعة، أما في الغش الجبائي فيسلك طرقا غير مشروعة (الاحتيال والتدليس)؛ – التجنب الجبائي يتوفر على العنصر المعنوي فقط (سوء النية)، على عكس الغش الذي توفر على العنصر المادي (حيل تدليسية) والمعنوي معا؛ – التجنب الجبائي لا يترتب عنه أي عقوبة أو جزاء، عكس الغش الجبائي الذي يستوجب متابعة قانونية؛ – التجنب الجبائي يمثل حالة عامة، أما الغش الجبائي يمثل حالة عامة من حالات التهرب الجبائي وذلك بخرق القانون.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما تقدم.

جـ- التخطيط الجبائي: *Planification Fiscale*

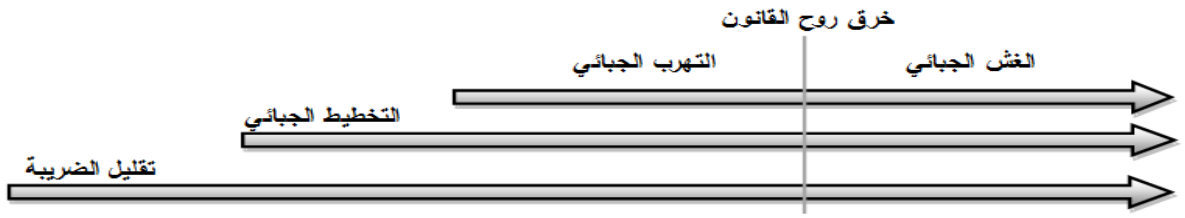
تجدر الإشارة إلى أنه من الصعب تتبع الحدود بين التهرب والغش الجبائيين، حيث أن هذه المفاهيم لا تسمح بتغطية وتحديد متى يصبح التحسين الجبائي تخطيطا جبائيا عدوانيا، حيث يهدف التخطيط الجبائي في المؤسسات إلى تحسين الوضعية الجبائية، كما يتضمن جوانب مختلفة تتمثل في: تنظيم معقد يمتد إلى عدة ولايات، استخدام المنافسة الجبائية، تخطيط للأنشطة والتدفقات المالية القائمة على التحفيزات الجبائية لتخفيض الضريبة.

- التخطيط الجبائي العدواني: *Planification Fiscale Agressive*

تم تعريف التخطيط الجبائي العدواني في التوصية التي قدمتها اللجنة الأوروبية في 06 ديسمبر 2016، والتي تنص على أن التخطيط الجبائي العدواني يدور حول: «الاستفادة من تعقيدات النظام أو عدم التناسق بين نظامين جبائيين أو أكثر من أجل تخفيض الضريبة الواجبة الدفع، وقد يأخذ عدة أشكال، ومن بين النتائج المترتبة عن هذه الممارسة نجد: الاقتطاع المزدوج (مثل أن يتم خصم نفس الخسارة في دولة المصدر وفي دولة الإقامة) وكذلك عدم الدفع المزدوج (مثل المداخيل التي لا تخضع للضريبة في دولة المصدر وتكون معفية من الضريبة في دولة الإقامة)».[1]

ومما تقدم يمكن توضيح المصطلحات السابقة الذكر المتعلقة بالتهرب الجبائي من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (06): الترتيب التسلسلي للمصطلحات المتعلقة بالتهرب الجبائي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما تقدم

أما فيما يتعلق بالعلاقة التي تربط التهرب الجبائي بكل من الغش والتخطيط الجبائيين فيمكن توضيحها من خلال الجدول رقم 09:

1- *Cécile Remeur, (Mai 2015), «**Planification fiscale agressive**», Briefing, EPRS/Service du recherche du parlement européen, France, P:02.*

جدول رقم (09): علاقة التهرب الجبائي بالغش الجبائي والتخطيط الجبائي

	التخطيط (التحسين) الجبائي	التهرب الجبائي	الغش الجبائي
هدف المكلف بالضريبة	تخفيض الضرائب المستحقة باحترام مضمون وروح القانون.	التخطيط المقصود للأحداث والمعاملات لتجنب دفع الضرائب.	تجنب الضرائب عن طريق عدم الافصاح عن معلومات كاملة ودقيقة.
الالتزام بالقانون	قانوني	غير قانوني، حيث يمكن إهمال المعاملات إذا تم الطعن فيها بنجاح.	غيرقانوني، جريمة جنائية ومخالفات مدنية.
العقوبات	لا توجد عقوبات	فرض الفوائد، بالإضافة إلى الضرائب المستحقة والعقوبات المحتملة.	فرض: غرامة مع إمكانية الحبس، فوائد، بالإضافة إلى الضرائب وعقوبات مدنية.

المصدر: ***CCC, a Wolters Kluwer business sur le site: http://woltersKluwer.com***

1-2- طرق التهرب الجبائي:

في الحقيقة ليس هناك إمكانية لحصر كل أشكال التهرب من الضريبة حصرا دقيقا وشاملا، إذ تختلف طرق التهرب الجبائي باختلاف فئات المكلفين في سعيهم للتخلص من أعباء الضريبة متخذين بذلك عدة طرق، هي كالتالي:

1-2-1- التحايل المادي والإخفاء القانوني:

أ- التحايل المادي:

يكون عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، بالإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة الخاضعة للاقتطاع.

- **الإخفاء الكلي:** يكون في حالة عدم الإخطار بمزاولة النشاط التجاري، الصناعي أو الحرفي؛
- **الإخفاء الجزئي:** فيكون بإقرار مزاولة نشاط ما، لكن بإخفاء جزء من المادة التي تقع عليها الضريبة، كإخفاء جزء من المخزونات أو الممتلكات.

ب- الإخفاء القانوني:

يتمثل في التعديل على الوضعية القانونية أو خلق وضعية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، ويأخذ شكلان: التكييف الخاطئ للوضعية القانونية الحقيقية، والشكل الثاني يتمثل في ابتكار عمليات وهمية ودعمها بقرائن قانونية.

- ✓ **التكييف الخاطئ للوضعية القانونية الحقيقية:** هذا الشكل من الغش معقد جدا ويتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى أكثر امتيازا، و هذا ما يسمح بعدم أداء الاقتطاع الجبائي، أو أدائه بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الأولى، وبصيغة أخرى فإن لهذا الغش أثر تغيير المعنى

الحقيقي لعملية ما، وتزييف حالة أو حادثة خاضعة بحادثة أخرى غير خاضعة، أو تخضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر اعتدالا كحالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة واستبدالها بشكل آخر، وهو دفع أجور مفرطة للشركاء لتفادي الاقتطاع بمناسبة توزيع الأرباح.

- ✓ **تركيب عمليات وهمية:** يعتبر هذا الشكل من الغش أكثر استعمالا حيث يتجسد مثلا في إعداد مؤسسة تجارية لفواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع والخدمات لحساب مؤسسة أخرى، وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي من مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتها، مما يؤدي إلى تخفيض الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع، أما في الحالة التي يكون فيها[1] مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي أكبر، من الرسم على القيمة المضافة على المبيعات، فإنه من حق هذه المؤسسة الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق (استرجاع الرسم).

1-2-2- الإخفاء المحاسبي:

الغش عن طريق العمليات المحاسبية يتطلب بلوغ مستوى جيد من المؤهلات في مجال تقنية المحاسبة، فإذا كانت هذه الأخيرة قاعدة للقيام بالتحقيق والمراقبة من قبل المصالح الجبائية للتأكد من مطابقة التصريحات للدفاتر المحاسبية فيما بينها من جهة، ومطابقة بين هذه التسجيلات والأوراق الثبوتية من جهة أخرى، هذا الشكل من الغش يكون بزيادة و/أو بتخفيض النتائج.

- ☜ **الغش بزيادة الأعباء:** لقد سمح المشرع بخصم الأعباء التي يتحملها العنصر الجبائي عند القيام بنشاطه بشرط أن تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بالاستغلال وفي الحدود (السقف) التي وضعها القانون للبعض منها (بعض العناصر الجبائية تستغل هذا الحق في خصم أعباء ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة أو المبالغة في تقديرها)، وذلك باستعمال الطرق التالية:
  - ✓ التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية من المصاريف العامة.
  - ✓ الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة (الأجور ومصاريف الخدمات...).
  - ✓ الخطأ المقصود في تطبيق تقنية الاهتلاكات والمؤونات لتضخيمها، وهذا لتخفيض وعاء الضريبة على الأرباح وبذلك تخفيض الضريبة على الأرباح.

1- فلاح التهامي، (2006)، **السياسة الجبائية – الأهداف والأدوات-حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص ص 50-51.

☜ **الغش بتخفيض النواتج:** إن تخفيض النواتج هو شكل كلاسيكي للغش الجبائي ويتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للنواتج المحققة وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة ولعل أهمها:

- ✓ إهمال التقييد المحاسبي للمبيعات باللجوء للبيع نقدا.
- ✓ التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بتسجيل العودة الوهمية للبضائع والمنتوجات، أو المنح الوهمي للتخفيضات التجارية.
- ✓ التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بالبيع بالفرق أو الفوترة الجزئية.
- ✓ عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الاستثنائية المحققة عن التنازل عن عناصر الأصول.[1]
- ✓ استغلال تواجد فروع الشركات في الجنات الجبائية في الخارج لتحقيق مبيعات هائلة بعيدا عن المصالح الجبائية الداخلية.

بالإضافة إلى تقنيات زيادة و/أو تخفيض النتائج، فإنه توجد أشكال أخرى للغش الجبائي المرتبطة بالمحاسبة، حيث تستخدم هذه الأخيرة كأساس لتحديد الوعاء الضريبي، تصفيتها وتبرير إكمال بعض الالتزامات الجبائية (الاقتطاع من المصدر، التصريح بالمكافآة المدفوعة...)، من هنا نجد صلة مباشرة وغالبة بين المحاسبة ومناورات الغش الجبائي.

فالمعتقد السائد هو أن المحاسبة أداة لارتكاب المخالفات الجبائية وتؤمن وسيلة متميزة لتجنب الضريبة، فمن خلال فحص العلاقة بين المحاسبة والمخالفات الجبائية يمكن استنتاج العكس وهو أن: «المحاسبة ليست مصدر ولا حتى السبب في ارتكاب المخالفات الجبائية، لكنها تتأثر وحتى تتغير (***تتلوث***) بهذه المخالفات، كما أنها تعاني من آثارها من خلال فقدان صفاتها الأساسية».

والجدول رقم (10) يحدد أشكال الغش الجبائي المرتبطة بالمحاسبة كما يلي:

جدول رقم (10): أشكال الغش الجبائي المرتبطة بالمحاسبة

الطريقة المستخدمة	البيـــــان
تخفيـض رقـــم الأعمال	توجد العديد من الآليات (خارج المحاسبة) التي تؤدي إلى تخفيض رقم الأعمال، مثل: البيع بدون فواتير، تقليص الفواتير، تخفيض التعريفات المفوترة ... الخ، فهذه المناورات تسمح بتخفيض كل من الرسم على القيمة المضافة المحصلة (رسم على القيمة المضافة أقل للدفع) والأرباح الخاضعة للضريبة.
تقليل المخـزون	في العديد من المؤسسات، يتم تحديد القيمة النهائية للمخزون وفقا لمستوى نتيجة الدورة المراد تحقيقها، هذه القيمة تعتبر متغير عشوائي وبهندسة متغيرة، حيث من السهل العمل

1- فلاح التهامي، المرجع السابق، ص 51.

	على تحديد باقي المتغيرات، وسيؤدي ذلك بشكل منهجي إلى إعداد حسابات غير منتظمة ولا تترجم الوضعية المالية وأداء المؤسسة بشكل موثوق.
استرجاع الرسم على القيمة المضافة غير القابلة للرسم	هذا الاسترجاع غير القانوني يسمح بتخفيض الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع وبالتالي تخفيض الأعباء، ويتم ذلك إما من خلال استرجاع الرسم على القيمة المضافة المستثناة صراحة من الخصم، أو من خلال استرجاع الرسم على القيمة المضافة غير المقتطعة من المؤسسة، فهذه الاسترجاعات تترجم من خلال الاعتراف بأعباء أو بأصول وهمية، وبذلك يحدث تغير كبير في البيانات المحاسبية.
الاعتراف بالأصول كأعباء	العديد من النفقات التي تؤدي إلى تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية لصالح المؤسسة، والتي تستجيب لشروط الأخذ بعين الاعتبار الأصول يتم الاعتراف بها كأعباء من أجل تخفيض الأرباح والضرائب الناتجة عنها من هنا فإن حسابات الأعباء، النتائج والأصول الثابتة ستتغير وبالتالي تصبح المحاسبة غير منتظمة.
اقتطاع الأعباء المزيفة	يتم تسجيل بعض أعباء المؤسسة في حسابات غير مناسبة من أجل تجنب الإخضاع الضريبي، وكمثال على ذلك: لا تقوم بعض المؤسسات بتسجيل والاعتراف بأجور المستخدمين في حساب أعباء المستخدمين، وإنما تسجلها في حساب خدمات خارجية من أجل تفادي دفع الرسوم المستحقة على الأجور.
عمليات ما بين شركات المجموعة	في بعض الحالات، لا يكون للعمليات التي تتم بين الشركات التي تنتمي إلى نفس المجموعة، أو تلك التي لديها نفس التنظيم لرأس المال أي أساس قانوني ولا واقع اقتصادي، فهي تهدف أكثر إلى التخفيف غير القانوني للعبء الضريبي، بالتالي تعتبر بمثابة ربح غير مستحق أو حيلة أخرى للتهرب من دفع الضريبة، وكمثال على ذلك نجد: مصاريف التسيير التي تفرضها شركة تخضع لمعدل منخفض أو تفرض تأجيل الخسارة، على شركة أخرى تخضع للضريبة وفق القانون العام (المشترك).
أعباء المستغل	➢ غالبا ما يكون من الصعب تحديد الخط الفاصل بين الأعباء الخاصة بالمستغل وتلك المرتبطة بالمؤسسة، وتتمثل في: مصاريف البعثة في الخارج، المشاركة في المعارض، مؤتمرات وتكوين...الخ. ➢ يميل بعض المسيرين إلى جعل المؤسسة تتحمل جميع نفقاتهم، حتى تلك التي تكون ذات طابع شخصي أو لمصلحة أفراد العائلة، وهنا يتم تغيير المحاسبة، والحسابات تصبح غير منتظمة ولا تتمتع بالمصداقية ولا تترجم الوضعية المالية بشكل موثوق.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- فلاح التهامي، (2006)، **السياسة الجبائية – الأهداف والأدوات–حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

- Faycal Derbel,(4émé trimestre 2010), ***les artifices comptables de la fraude fiscale****, La Revue comptable et financière, N°90.*

مما سبق نجد أن المحاسبة تتحمل نتائج المخالفات الجبائية التي تسبب في تغييرها دون أن تكون هي مصدر عملياتها.

1-2-3- الاخفاء المتعلق بعمليات دولية: ***La dissimulation liée à des opérations internationales***

هذا الاخفاء في الغالب هو من عمل المؤسسات الكبيرة والشركات المتعددة الجنسيات التي تستخدم مجموعة من التقنيات والآليات غير المشروعة من أجل تخفيض فاتورة الضرائب، حيث أن هذه المناورات الاحتيالية في تزايد مستمر نذكر منها:

- التصريح بالنشاطات في الجنات الضريبية التي تؤدي إلى عدم وضوح وانخفاض الاخضاع الضريبي؛
- التلاعب في أسعار التحويل بين شركات المجموعة والفواتير المزيفة بين المؤسسات؛
- مكافآت الخدمات المزيفة، المساعدة التقنية، مصاريف التمثيل...الخ.[1]

1-3- التهرب الجبائي الضريبي الدولي:

يعد التهرب الجبائي الدولي تهربا اقتصاديا، يستخدم أسلوب تنقل رؤوس الأموال وتوزيع الأرباح بين مختلف الدول كوسيلة لتخفيف العبء الضريبي وزيادة الفاقد الاقتصادي، وهذا الأسلوب تتبعه الشركات دولية النشاط في ممارستها لنشاطها عبر الحدود وعند وضع خطتها الإنتاجية[2]، حيث يستفيد المكلف بالضريبة من مبدأ السيادة الضريبية واتفاقيات الازدواج الضريبي.*

1-3-1- الجنات الضريبية وتآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح:

أ- الجنات الضريبية: ***Les Paradis fiscaux***

في سنة 2012 قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بتحديد تعريف للجنات الضريبية من خلال 04 معايير:

المعيار 01: لا يوجد تبادل فعلي للمعلومات يتعلق بهذا النظام؛

1- *Faycal Derbel, (4émé trimestre 2010),* ***les artifices comptables de la fraude fiscale****, La Revue comptable et financière, N°90, P:33.*

2- سوزي عدلي ناشد، (2008)، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على الاقتصاد على اقتصاديات الدول النامية**، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان، ص 15.

*-**مبدأ السيادة الضريبية:** يعني تطبيق الضريبة داخل إقليم الدولة دون أن يكون لها سلطة الامتداد أو تتبع الأموال في الخارج، إلا في أحوال استثنائية محددة في القانون على سبيل الحصر، لذا فإن المكلف بالضريبة يستثمر أمواله وأرباحه في دولة أجنبية تفرض سعر ضريبة منخفض، أو تقرر امتيازات وإعفاءات معينة لنوع الاستثمار (الجنات الضريبية) الذي يباشره مستغلا عدم إمكانية تتبع استثماراته في دولة أجنبية.

- **اتفاقيات الازدواج الضريبي:** قد يكون لها جانب سلبي يتمثل في: أن المكلف بالضريبة قد يستغل هذه الاتفاقيات ليتهرب من الضريبة، كأن ينقل أرباحه واستثماراته إلى دولة تقرر إعفاءات وامتيازات جبائية، وبذلك يكون قد تخلص من عبء الضريبة سواء بصورة كلية أو جزئية مستفيدا من هذه الاتفاقيات

المعيار 02: تخضع المداخيل أو رؤوس الأموال ذات الصلة لضريبة معدومة أو مهملة؛

المعيار 03: الأنظمة الجبائية المعمول بها في الولاية القضائية تفتقر إلى الشفافية؛

المعيار 04: الولاية القضائية تسهل إنشاء كيانات خاضعة للسيطرة الأجنبية، دون فرض وجود محلي دائم، أو تمنع هذه الكيانات من أن يكون لها أثر تجاري على النشاط الاقتصادي المحلي.[1]

ب- تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح:

L'Érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS)

تشير ظاهرة تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح (***BEPS***) إلى استراتيجيات التخطيط الجبائي الذي يستغل الثغرات والاختلافات في القواعد الجبائية، من أجل إخفاء الأرباح ذات أغراض جبائية، أو تحويلها إلى دول أو أقاليم تمارس فيها المؤسسة نشاط حقيقي ضعيف، أو تخضع فيها لضريبة ضئيلة جدا، مما يؤدي إلى خضوع المؤسسة إلى عبء ضريبي منخفض أو معدوم[2]، فهذه الظاهرة تنتج عن استغلال الشركات المتعددة الجنسيات لهذه الثغرات والاختلافات في المعالجات الجبائية الموجودة في القواعد الدولية الحالية، ولا تدخر أي دولة كانت، حيث توجد عقوبات من شكل خاص في الدول النامية التي تشكل فيها الضريبة على أرباح الشركات الحصة الأكبر في الإيرادات الجبائية.[3]

1-3-2- المنشأة الثابتة وآليـة الأسعـار القابلة للنقـل والتحويـل:

أ- المنشأة الثابتة: ***L'établissement stables***

تنص المعاهدات الجبائية عموما على أن الأرباح المتأتية من نشاط مؤسسة أجنبية، لا تخضع للضريبة في دولة ما، إذا كانت لهذه الشركة منشأة ثابتة تنسب إليها تلك الأرباح، لذلك فإن المعاهدات الجبائية تعرف المنشأة الثابتة على أنها: «عامل حاسم في تحديد ما إذا كانت المؤسسة ملزمة بدفع ضريبة على الأرباح في دولة ليست مقيمة فيها»[4]، حيث أن هناك ثلاثة عناصر ينبغي توفرها حتى نكون بصدد منشأة ثابتة، تتمثل في:

1- تنظيم مادي للأعمال؛

2- تمتع هذا التنظيم بقدر من الاستقلال عن الشركة الأم؛

3- مزاولة التنظيم للنشاط بصورة تحقق الربح أو تساهم في تحقيقه.[5]

1- *Antoine Dulin,, op–cit, P:26–27.*

2- *OCDE,* ***Questions fréquemment posé concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices****, P: 01, voir le site: www.oecd.org/fr/ctp/BEPS-FAQsFrench.pdf*

3- *OCDE, (juillet 2018),* ***Cadre inculsif sur le BEPS : Une réponse globale à un problème mondial****, P:01. voir le site: www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/*

4- *OCDE, (2015),* ***Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de la base d'imposition et le transfert de bénéfices****, Exposé des actions, P: 17, voir le site: www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf*

5- سوزي عدلي ناشد، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وثارها على الاقتصاد على اقتصاديات الدول النامية**، مرجع سبق ذكره، ص 68.

حيث يقترح التقرير الذي قدمته كل من ***OCDE*** ومجموعة ***G 20*** تغييرات على تعريف المنشأة الدائمة الوارد في المادة 05 من نموذج الاتفاقية الجبائية لمنظمة ***OCDE***، التي سوف تتغلب على الممارسات التي تهدف إلى تجنب حدوث ارتباط جبائي بشكل غير مناسب، ولا سيما استخدام مفوضين بدلا من الموزعين، أو تجزئة الأنشطة بشكل مصطنع.[1]

- المنشأة الثابتة في التشريع الجبائي الجزائري:

المعنى العام (القانوني)	يقصد بالمنشأة الثابتة من الناحية القانونية، مكان ثابت للأعمال التجارية، حيث تمارس المؤسسة جزء أو كامل النشاط عن طريق وسيط، ومنذ اعتبار المؤسسة منشأة ثابتة في الجزائر، فإنها سوف تخضع للضريبة بموجب شروط القانون العام، ما لم تنص الاتفاقية على خلاف ذلك.
المعنى المنصوص عليه في الاتفاقيات	يرتبط مفهوم المنشأة الثابتة أساسا بالفترة التي يبقى فيها المكان الثابت للأعمال التجارية قيد التشغيل، فعلى هذا النحو، لا يمكن اعتبار مواقع البناء على سبيل المثال كمنشأة ثابتة إلا إذا تجاوزت فترة 12 شهرا، حيث يتم حساب هذه المدة ابتداء من تاريخ بداية النشاط إلى تاريخ انتهاء الأعمال أو التخلي عن العمل، وبما أن الشركة لديها منشأة ثابتة، فهي تخضع للضريبة على مجمل نشاطاتها المنتشرة في الجزائر.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

Brochure DGI, Direction des Grandes Entreprises, (2005), P: 03. voir le site: www.dge.gov.dz/filles/_1198401448.pdf

ب- التهرب الجبائي وآلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل: *LES Prix de Transfert*

يتم التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل، كالتالي:

☜ **إذا قامت إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات متعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر للشركة نفسها وفي بلد آخر:** فإنه في هذا الوضع لا تؤخذ الأسعار الجارية والمتداولة في الأسواق بالحسبان، وإنما تقوم الشركة المتعددة الجنسية الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية على نحو اعتباطي تاركة المجال للتلاعب بالأسعار.[3]

1- *OCDE, «**Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de la base d'imposition et le transfert de bénéfices**», op–cit, P:17.*

3- علي عبد الفتاح أبو شرار، (2007)، **الاقتصاد الدولي –نظريات وسياسات–**، دار الميسرة، الطبعة الأولى، ص 263.

- **التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة قبل توزيع الأرباح:** سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، بحيث تخفض من النفقات، ومن ثم تزيد في المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الجنات الضريبية، والعكس في الدول التي تتميز بنظام ضريبي متشدد.
- **عند توزيع الأرباح:** ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة[1]، من طرف الشركة الأم، وهي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم، وذلك في ظل ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثم يتهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم

1-3-3- التهرب الجبائي واقتصاد الظل:

زاد في الآونة الأخيرة الاهتمام بدراسة ظاهرة اقتصاديات الظل (الاقتصاد الخفي)، إذ صاحب عمليات الإصلاح الاقتصادي في الكثير من الدول النمو الملحوظ لاقتصاديات الظل بما فيه من عمليات غير مشروعة، تلك العمليات التي حققت للقائمين عليها أموالا كثيرة غير مشروعة المصدر، وهو ما نشطت معه عمليات الغسيل لتلك الأموال وتعددت صورها وأساليبها مما جعل كثيرا من مراكز الأبحاث والدراسات الدولية تلقي الأضواء على ظاهرة اقتصاديات الظل.

المقصود بمصطلح **غسيل الأموال** في المؤسسات المالية هو: «إدخال أو تحويل أو التعامل مع أي أموال ناتجة عن عمليات مشبوهة المصدر أو غير مشروعة في مؤسسة مصرفية أو مالية بهدف إخفاء أو طمس المصدر الحقيقي لتلك الأموال لإكسابها صفة الشرعية».

اتسعت ظاهرة **غسيل الأموال** وانتشرت بفعل العولمة التي بسطت نفوذها المادي على الإنسان والمكان، ومن أمثلة نشاطات اقتصاديات الظل غير المشروعة إنتاج سلع وخدمات محظور تداولها، مثل: المخدرات، السلع المهربة والمسروقة، المراهنات، المقامرات، الدعارة، العمولات والرشاوى، والتهرب الجبائي... غيرها، حيث أن الأموال القذرة كافة تتحقق من أنشطة غير مسجلة في الحسابات والدفاتر باعتبارها أنشطة غير مشروعة، مما يصعب التوصل إلى تحديد أرقام عن حقيقة حجمها أو مقاديرها، ولكنها تتجاوز مليارات الدولارات، مما يعكس بصورة واضحة الآثار السلبية والمخاطر التي تحدثها على الأصعدة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.[2]

مما سبق نجد أن هناك علاقة وثيقة بين التهرب من دفع الضرائب وعملية غسيل الأموال، إذ يتجه المتهربون إلى إيداع أرباحهم في المصارف لتكون بعيدة عن عيون مصلحة الضرائب وبمنأى عن إمكانية

1- *Cathy, Pasolini Fedida, (2000),* ***Evasion Fiscal International****, Edition S.N, France, P04.*
2- *http://www.soccpa.org/2004*

ملاحقتها ومصادرتها، واستخدامهم لمختلف التقنيات الحديثة التي سخرتها التطورات التكنولوجية لخدمة مآربهم الإجرامية، وبالتالي سمحت عملية غسيل الأموال بتنامي نشاط التهرب الجبائي، مادام أنها تتيح له إمكانية تمويه المصدر الرئيسي للأموال المهربة من الضرائب، ومنه عدم توصل السلطات المختصة إليها.

وأخيرا تبرز لنا **العلاقة التراكبية** بين عملية غسيل الأموال وظاهرة التهرب الجبائي، بحيث أن كل واحدة منهما متممة للأخرى.

2- طرق تقديـر التهرب والغش الجبائيين:

إن تقدير ظاهرة ذات طبيعة سرية (لا نعلم مرتكبيها) سيجعل محاولة قياسها صعبة إن لم نقل مستحيلة، حيث أن هناك مشاكل حقيقية ذات طابع إحصائي وتقني تطرحها عملية القياس في حد ذاتها (طريقة القياس)، وعليه فإن كل المحاولات لتكميم الظاهرة ما هي إلا محاولة للتقرب من الحقيقة وإعطاء فكرة عن مفهوم أهمية الغش الضريبي.

2-1- منهـج الاقتصـاد السـري:

يعرفه **فيتو تانزي** على أنه: «كافة المداخيل التي لم يتم الكشف عنها للسلطات الجبائية، ويعد وسيلة لتحديد ولو بتقريب حجم التهرب الجبائي لهذا فبما أن المداخيل غير معلن عنها لدى السلطات الضريبية، هذا يؤدي إلى عدم دخولها ضمن إطار الحسابات القومية، و من هنا نجد أن هناك علاقة بين الاقتصاد السري وظاهرة التهرب الجبائي إذ بحدوث أحدهما يؤدي لحدوث الآخر بالضرورة، وبالتالي فإن قياس حجم أي أحد منهما يمكن من حساب حجم الآخر عن طريق العلاقة التالية:

حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد السري × المعدل الضريبي

2-2- منهـج تقديـر عدم الالتـزام الضريبـي:

بالإضافة إلى المناهج السابقة الذكر والتي تعتمد في قياس التهرب الضريبي على أساس حجم الاقتصاد السري، هناك مجموعة من المناهج الأخرى والتي يستند إليها في التقدير ومن بينها:

2-2-1- منهج الضريبة القانونية المحتملة ونسبة الضريبة الثابتة:

أ- منهج الضريبة القانونية المحتملة:

حيث يقوم هذا المنهج على التسليم بصحة أرقام الدخل الوطني الرسمي، وتؤخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، ومقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا، والفارق بينهما بالإيجاب يمثل قيمة التهرب الضريبي، ويمكننا توضيح ذلك وفق ما يلي:

حجم التهرب الضريبي = الضريبة المقدرة – الضريبة المحققة

ب- منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يعتمد على أن حجم التهرب يساوي إلى الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة مع العلم أن الضريبة التقديرية تحدد من خلال جداء الناتج الإجمالي للسنة المدروسة ونسبة الضريبة الموافقة للسنة التمثيلية، وهي سنة يكون فيها التهرب الضريبي عند حد أدنى.

الضريبة التقديرية = الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة × نسبة الضريبة الموافقة للسنة

2-2-2- التقدير عن طريق قدرة الأداء الجبائية ونظام العفو الضريبي:

أ- التقدير عن طريق قدرة الأداء الجبائية:

يمكن تعريف قدرة الأداء الجبائية على أنها: «مجموع الثروات النظرية أو الحقيقية الموجودة في حوزة شخص معنوي تابع للقانون العام (الدولة، الولاية والبلدية)»، ومنه يمكن التمييز بين نوعين لقدرة الأداء الجبائية:

قدرة الأداء الجبائية النظرية وهي: «مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها إذا تم دفع كل الاقتطاعات الجبائية من طرف العناصر الجبائية».

قدرة الأداء الجبائية النظرية = نسبة الاقتطاعات المتوسطة × مجموع قواعد الإخضاع

أما النوع الثاني فيتمثل في **قدرة الأداء الجبائية الحقيقية** وهي: «مجموع الإيرادات التي تم تحصيلها فعلا من قبل الدولة، الولاية أو البلدية».

مجموع الاقتطاعات المحققة فعلا = قدرة الأداء الجبائية

والفرق بين القدرتين يمثل الاقتطاعات غير المدفوعة أو الاقتطاعات المغشوشة، ونلاحظ أن القدرة النظرية تكون أكبر من القدرة الحقيقية دائما وهو الشرط اللازم لوجود الغش الضريبي بعدم دفع الاقتطاعات.

ب- التقدير عن طريق نظام العفو الضريبي: *L'amnistie fiscale*

حسب هذه الطريقة، فإن الغش الضريبي يقدر على أساس المعلومات المحتواة في التصريحات الجبائية، بحيث أن العناصر الجبائية غير الموجودة في وضعية قانونية حسنة، اتجاه الإدارة الجبائية، تلتزم بالتصريح الحقيقي عن مداخيلها، مقابل إلغاء العقوبات والغرامات الضريبية، أو تطبيق نسب اقتطاع ضعيفة.[1]

وعليه يمكن قياس أهمية الغش الضريبي، بمقارنة المعطيات المصرح بها خلال فترة العفو، بتلك المصرح بها قبل دخول نظام العفو حيز التطبيق، بحيث أن الفرق يعبر عن مبلغ الغش الضريبي.

2-2-3- التقدير عن طريق التحقيق الجبائي:

نقصد بالتحقيق الجبائي مجموعة العمليات التي تهدف إلى إيجاد الفرق بين المداخيل الحقيقية والمداخيل المصرح بها، وبصيغة عامة مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية.

أ- التحقيق في المحاسبة: *La vérification de la comptabilité*

يتمثل التحقيق في المحاسبة في مجموع العمليات المادية التي تسمح بالتأكد من صحة ومصداقية التسجيلات المحاسبية، وفي إطار عملية التحقيق هاته يمكن لموظفي الإدارة الجبائية، تحديد الاقتطاعات الواجبة الأداء بالتزام العنصر الجبائي بجميع واجباته، وبذلك يمكن تقدير أهمية الغش الضريبي عن طريق مقارنة قواعد الإخضاع المصرح بها، بقواعد الإخضاع المعدلة أو المصححة كمايلي:

مبلغ الغش الضريبي = المبلغ المصرح به – المبلغ المعدل

ب- التحقيق المصوب في المحاسبة: *Vérification Ponctuelle de comptabilité*

يخضع هذا التحقيق لنفس الإجراءات والقواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي، فالمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب، يتمتع بنفس الحقوق والضمانات الممنوحة له في إطار التحقيق المحاسبي، ويكون الاختلاف فقط، طبقا لأحكام المادة 22-4 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة والمتممة بأحكام المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين

1- فلاح التهامي، مرجع سبق ذكره، ص142.

المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين، وعليه يتم تقدير التهرب والغش الضريبي بنفس الطريقة المذكورة أعلاه والمتبعة في التحقيق المحاسبي.

جـ- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble

ويتمثل هذا التحقيق الجبائي في مجموعة عمليات المراقبة التي تهدف إلى التأكيد على وجود الارتباط بين تصريحات الدخل من جهة ووضعية الممتلكات والخزينة وكذا نمط المعيشة من جهة أخرى، وفي إطار هذا التحقيق تقارن الموجودات المتوفرة وهي مجموع الموارد التي توجد في حوزة العنصر الجبائي مع الموجودات المستعملة، والتي تمثل مجموعة النفقات التي تحملها خلال الفترة المحقق بشأنها، فإذا كانت الموجودات المستعملة تفوق الموجودات المتوفرة، وهو الوضع الغالب، فإن الفرق يعبر عن مبلغ الغش الضريبي.[1]

مبلغ الغش الضريبي = الموجودات المستعملة - الموجودات المتوفرة

3- أسباب التهرب الجبائي وآثاره:

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الجبائي إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها، والتي ساعدت في نموها واتساعها، لذلك يعتبر وجود التهرب الجبائي نتيجة توفر أسباب معينة والتي ترتبط بالمكلف وطبيعة النظام الجبائي المطبق والظروف الاقتصادية السائدة.

3-1- أسباب التهرب الجبائي:

3-1-1- الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة:

- **ضعف المستوى الخلقي:** يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء، وهذا يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي؛
- **ضعف الوعي الضريبي:** حيث أن نقص وعي الأفراد بواجباتهم تجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب الجبائي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة، كاعتبارها أداة تعسف على أملاك الدولة؛
- **الوضعية المالية السيئة للمكلف:** تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه، حيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي.[2]

1- بن عمارة منصور، (2011)، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص27.

2- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص ص 156-158.

3-1-2- الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

- **ثقل عبء الضريبة:** وعدم تناسب أسعارها مع القدرات التكليفية للأفراد، وهو سبب هام ومبرر أساسي لتهرب الأفراد من الضريبة؛
- **تعقد النظام الجبائي:** عدم وضوح الصياغة في التشريع الضريبي ووجود بعض الثغرات مما يؤدي إلى خلق مشاكل للإدارة المالية وتزايد احتمال التهرب؛[1]
- **عدم استقرار التشريع الضريبي:** تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الجبائي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الجبائي.[2]
- **ضعف الرقابة الجبائية:** عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب، فالأمر هنا يتعلق بكفاءة الإدارة الجبائية، إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تحد من كفاءتها وتدفع بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة، وتتجلى أهم هذه النقائص فيما يلي:
  - ✓ ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب، الحوافز-، والتي مازالت لا تشبع رغبة الموظفين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه.
  - ✓ ضعف الإمكانيات البشرية سواء من الجانب الكمي والمتمثل في نقص عدد المستخدمين (أعوان الرقابة) مقارنة مع ارتفاع عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة، أو الجانب النوعي الذي يرجع إلى ضعف التأهيل والكفاءة بسبب نقص المدارس المختصة في تكوين إطارات في التحقيق والرقابة الجبائية.
  - ✓ تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة.

3-1-3- الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

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:

- يزيد التهرب الجبائي في فترات الكساد ويقل في فترات الرخاء، ففي فترات الرخاء تقل درجة حساسية الأفراد (مع ازدياد دخلهم) لارتفاع الأسعار وارتفاع الضرائب، وتزيد فرص انعكاس الضرائب على الآخرين وكل ذلك يقلل من احتمالات التهرب، ويحدث العكس في فترات الكساد؛

1- عبد الناصر نور، عليان الشريف، (2002)، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، ص228.

2- ناصر مراد، نفس المرجع، ص 159.

☜ إن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهرب، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، وكذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات، بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى.[1]

3-2- آثار التهرب الجبائي:

3-2-1- الآثار الاقتصادية:

توليد حلقة التهرب المفرغة من خلال رفع معدلات وأسعار الضرائب، مما يخلق ضغط جبائي أكبر ويولد تقليص في حجم الإيرادات وهكذا التأثير على التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال:

- ✓ **التأثير على النمو الاقتصادي:** وكذا الدخل الناتج عن ضعف سياسة الإنفاق الحكومي؛[2]
- ✓ **التأثير على المنافسة:** من خلال الانتقال إلى المنافسة السعرية والتي تقضي بخفض الأسعار كاستراتيجية للتهرب من جهة، والمنافسة أمام المؤسسات الأخرى من جهة ثانية، فبدل أن يتركز الاتجاه نحو المنافسة بالاعتماد على عامل الإنتاجية والجودة، ويتم استخدام تخفيض السعر للسيطرة على السوق والتهرب في آن واحد؛
- ✓ **ضعف المنفعة العامة:** امتناع الدولة عن إشباع الحاجات الاقتصادية والاجتماعية قد يكون اضطراريا نظرا لغياب الإيرادات التي تغطي الإنفاق المتعلق بها.

3-2-2- الآثار المالية:

- ✓ من خلال حجب مبالغ هامة من حصيلة الضرائب عن الخزينة العمومية، وما يترتب عن ذلك من أثر على سياستها المالية النشطة على شكل «إنفاق حكومي» من جهة وكذا سير المرافق العمومية.
- ✓ **اللجوء إلى الضرائب المؤجلة:** وذلك من خلال الاعتماد على تمويل الخزينة بقروض عادة ما تأخذ شكل أذونات الخزينة قصيرة الأجل أو سندات طويلة الأجل، وتعتبر بمثابة تأجيل لفرض الضريبة يقع كاهله على الأجيال اللاحقة في حال كانت على شكل سندات طويلة المدى، بحكم أن سداد الدين لا يأتى إلا من خلال إيرادات الخزينة العمومية والتي تمولها أساسا اقتطاعات المكلفين، وهذا ما يؤثر على استدامة السياسة الموازنة والمعبر عنها بتمويل الإيرادات الضريبية للإنفاق الحكومي بشكل مستمر وبنسب متوافقة.

1- خالد الخطيب، (2000)، **التهرب الضريبي**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 02، ص 170.

2- عبد الله الحرتسي حميد، أ.م. معمر رداوية، مرجع سبق ذكره، ص ص 130-131.

3-2-3- الآثار الاجتماعية:

- ✓ الإخلال بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع من خلال تقليص الإيرادات الموجهة لهذا الغرض؛
- ✓ تأثير نفسي لدى المكلفين الملتزمين بالنزاهة نظرا لتحملهم العبء الضريبي بشكل غير عادل مقارنة بالآخرين مما قد يقودهم إلى سلوك نهج مخالف؛
- ✓ إضعاف أخلاق الجماعة وإضعاف علاقة التضامن بين أفراد الأمة الواحدة.[1]

3-3- الفئات المسؤولة عن التهرب الجبائي:

مما تقدم فإن السؤال المطروح هو على من تقع مسؤولية التهرب الضريبي؟ أهي على:

أ- **الثغرات القانونية، والجسم القضائي:** وهل هناك نية فعلية في ترك ثغرات في القوانين لتسمح بالتهرب.

ب- **الإدارة الرسمية:** بسبب تعقيدات التصريح، الإعفاءات، النسب الضريبية التي تتغير باستمرار، عدم الثبات، أو بسبب عدم ثقة المكلف بهذه الإدارة.

جـ- **الموظفون العموميون الفاسدون:** الذين يسهلون التهرب الضريبي، ويغضون النظر عن المكلفين مقابل رشاوى يقبضونها.

د- **الشركات وعدم وجود حاكمية إدارية:** والعقلية التي تعتبر التهرب ذكاء.

هـ- **المصارف والمؤسسات المالية:** خاصة عندما يقبل من طالبي القروض بيانات مالية غير مطابقة لتلك المقدمة للدوائر الضريبية.

و- **المحامين بصفتهم الاستشارية:** والذين يفترض بهم تقييم المخاطر القانونية الناتجة عن التهرب الضريبي.

ي- **مدققي الحسابات:** وإبداء عدم الاستقلالية المطلقة، وعدم احترام المبادئ الأخلاقية المعتمدة في المعايير الدولية، رغم المستوى الأكاديمي والمهني للمدققين.

ن- **المجتمع المدني:** الشعب، التربية، الثقافة، وعدم ثقة المجتمع بالإدارة الرسمية و الجمعيات.

أم هم جميعا شركاء في هذا التهرب؟؟؟؟؟؟؟.[2]

1- خالد الخطيب، المرجع السابق، ص 181.

2- محمد سليم وهبه، (26-27 تموز/يوليو 2010)، **التهرب الضريبي-واقع وتحديات**، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، الجمهورية اليمنية، ص 01.

الفصل الخامس:

الرقابة الجبائية

تمهيـــــد:

تعد الرقابة الجبائية أداة ضرورية من أجل ضمان احترام العدالة والمساواة بين المواطنين والشركات أمام القانون، حيث يجب أن تسمح بتحصيل الحقوق المتهرب منها (غرض الميزانية)، معاقبة المخالفات المقصودة والمتعمدة (غرض قمعي)، وتحفيز مجموع المكلفين بالضريبة ليصبحوا مسؤولين جبائيا (غرض ردعي)، ولتحقيق هذه الأهداف يتطلب ذلك أساليب وتنظيم فعال، وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار التعقيد الموجود في التشريع الجبائي.

1- الإطار العام للرقابة الجبائية:

1-1- مفهوم الرقابة الجبائية:

تتمتع الإدارة الجبائية بصلاحيات رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة نظرا لكون النظام الجبائي مبني على أساس مبدأ ***التصريح العفوي***، وعلى صعيد آخر تجري الإدارة الجبائية عمليات المراقبة بصفة دورية وتعتمد في ذلك على تبادل المراسلات مع المكلفين بالضريبة.

1-1-1- تعريف الرقابة:

يعرفها الاقتصادي **فايول** الرقابة على أنها: «تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها».

كما تعرف الرقابة على أنها: «مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين وتقوم بتسهيل وتحسين وأخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال:

- تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة المحاسبية؛
- اكتشاف التلاعبات والاختلاسات ومعالجتها، ومن شأنها كذلك وضع المعايير وتقييم الأداء».

1-1-2- تعريف الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها وبما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة، فإن رقابتها حسب ***Claude Laurent*** تمثل: «الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء الملاحظة»، وعليه تعرف الرقابة الجبائية على أنها: [1]

1- *Claude Laurent, (1995), **«contrôle fiscale - la vérification personnelle-»**, Bayausaine, Paris, France, P :132.*

«فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكتفي بدراسة ومراجعة التصريحات».[1]

1-2-3- مبادئ الرقابة الجبائية:

إن أساليب الرقابة الجبائية مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة والردع من جهة أخرى تبقى في أمس الحاجة إلى إيجاد المبادئ والأطر الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، وتتجسد هذه المبادئ فيما يلي:

- ☜ إقامة نظام جبائي محكم؛
- ☜ ترقية وتطوير الإدارة الجبائية؛
- ☜ إرساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة.

1-2- أهداف الرقابة الجبائية وأسباب القيام بها:

1-2-1- أهداف الرقابة الجبائية:

لقد عمل المشرع على تحديد الأهداف العامة للرقابة الجبائية، التي تهدف أساسا إلى التحذير من أي محاولة تدليسية أو ممارسة عمل من شأنه أن يتملص بموجبه من الالتزامات الجبائية وعلى معاقبة المتحايلين، كما أن الإجراءات العامة المسطرة تهدف أساسا إلى إبطال الأساليب والتطبيقات التي تحكم الاختلالات التي تشوه قواعد المنافسة، وتقلص من عدم تمويل الخزينة بالموارد الإضافية[2]، وعليه يمكن تلخيص أهداف الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الجبائي وعدم الانضباط الجبائي في النقاط التالية:

أ- الهدف القانوني:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين، والحرص على سلامتها من خلال التركيز على مبدأ المحاسبة لمعاقبتهم عن أي انحرافات أو مخالفات للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية؛

1- عبد المنعم فوزي، (دون سنة نشر)، «**المالية العامة والسياسات المالية**»، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 223.
2- بن عمور عائشة، مرجع سبق ذكره، ص ص 65-66.

ب- الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما من خلال تقديم المعلومات التي تساهم بشكل كبير في زيادة فعالية الأداء، وعليه فإن أهم العناصر المراد تحقيقها يمكن إجمالها فيما يلي:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه للنقائص الموجودة في التشريعات المعمول بها؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في معرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة مختلف المشاكل؛
- المساهمة في إعداد الإحصائيات كحجم التهرب الضريبي وقيمة المبالغ المسترجعة.

ج- الهدف الاجتماعي:

- الكشف عن انحرافات المكلفين بمختلف صورها، كتقديم تصريحات مغلوطة أو التقصير في أداء وتحمل الواجبات الجبائية؛
- تحقيق العدالة بين المكلفين من خلال وقوفهم على قدم المساواة أمام الضريبة حسب المادة 64 من الدستور الجزائري.

د- الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة وحمايتها بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وزيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام (حماية أموال الخزينة). [1]

1-2-2- طبيعة الأهداف وطرق تحديدها:

أ- طبيعة الأهداف:

☜ **الأهداف الكمية:**

عادة تكون محددة طبقا لمعايير ملائمة ومحددة مسبقا، وهي:

- ❖ تعدد المراقبات مع إخضاع أكبر عدد ممكن من المكلفين بالضريبة مقارنة مع المجتمع الضريبي الذي يمكن مراقبته خلال الدورة التي لم تتقادم بعد؛
- ❖ مردودية وحجم الدفاتر المراجعة حسب كل مهمة وحسب كل عون مراجع، كما يجب إحداث التوازن ما بين مختلف الجهات والملاحق الأخرى.[2]

1- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، (2000)، «**المالية العامة والنظام المالي في الإسلام**»، دار الميسرة للنشر، عمان، الأردن، ص 166.

2- بن عمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص ص 29-30.

☜ **الأهداف النوعية:**

- توجيه الرقابة الجبائية نحو بعض القطاعات مع الأخذ بعين الاعتبار العمليات المرتبطة بالتجارة الخارجية ولقطاع التوزيع، مستوردين، تجار جملة...الخ، وهذا لتفادي الغش أو التملص الضريبي الذي يقع بحسن نية؛
- البحث الدائم عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة واستغلالها، خاصة عن طريق الاتصال الإعلامي مع مصالح الجمارك ومديريات التجارة والبنوك التي تسمح للمصالح الضريبية بالحصول في آجال جد قصيرة على اتصالات خاصة بكل العمليات المحققة أمام نقائص عمليات المراقبة ويمكن ذكر:
  - نقص تأطير عمليات الرقابة سواء كما أو نوعا؛
  - نقص الإنتاج الوثائقي والذي يمثل عنصرا أساسيا من أجل رقابة نوعية جيدة؛
  - التعاون الضئيل ما بين الإدارات والمنظمات التي تحارب ظاهرة الغش (مديرية التجارة والجمارك، البنوك، مصالح السجل التجاري...)؛
  - استعمال الإعلام الآلي لمهام المصالح التي لها علاقة مع الرقابة الجبائية؛
  - عدم وجود شبكة معلوماتية وطنية خاصة بالإدارة الجبائية.

ب- طريقة تحديد الأهداف:

متعلقة بالرقابة الجبائية المسطرة على المستوى المركزي والمطبقة من طرف المصالح القاعدية، تقوم على عناصر تشكل موضوع الاهتمام الدائم والدوري ويتعلق خاصة بـ:

- ✓ يجب وضع طرق عقلانية وفعالة عند اختيار العمليات التي يتم إنجازها؛
- ✓ يجب استغلال نتائج المراجعات المحققة؛
- ✓ يجب اختيار طرق تنفيذ العمليات الخاصة بهدف تصحيح الأخطاء الضرورية؛
- ✓ التفتيش والتحريات والتحقيق لمعرفة اتجاهات الاحتيال وتحديد الموقع الجغرافي، قطاع النشاط وطبيعته.[1]

1-2-3- مظاهر الرقابة الجبائية وأسباب القيام بها:

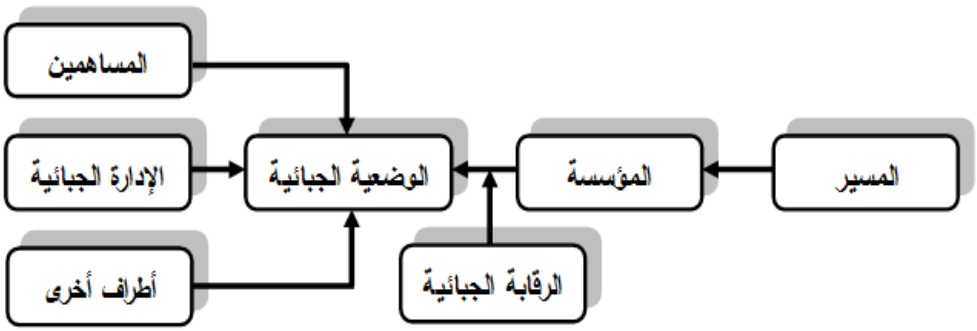
أ- مظاهر الرقابة الجبائية:

يمكن إبراز مظاهر الرقابة الجبائية من خلال ثلاث نقاط أساسية:

1- بن عمارة منصور، المرجع السابق، ص ص 30-31.

- الرقابة الجبائية هي قبل كل شيء هي ***مفهوم قانوني***، بحيث تعتبر السلطة المعترف بها للإدارة الجبائية لتصحيح النقائص، السهو، الإغفالات والأخطاء المرتكبة أثناء فرض الضريبة، فالدولة يخول لها دستوريا إلزامية الرقابة لمجابهة التهرب الضريبي مع مراعاة الحقوق الفردية للأشخاص التي يحميها الدستور ذاته، وبما أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على أساس التصريح فمن الضروري أن تكون الرقابة فعالة وإجبارية، ولكنها أيضا مقيدة بضمانات سواء بالنسبة للدولة أو الأشخاص الممارسة عليهم (دليل الخاضع للضريبة)؛
- الرقابة الجبائية هي ***نتاج مجتمع***، فمن الصعب قياس التهرب الضريبي الذي يستدعي عدم الخلط بين مفهومي الغش والتجنب الجبائي، وقد ركزت الإدارة الجبائية على الأشخاص الذين يستخدمون الطرق غير القانونية للتملص من دفع الضرائب؛
- تكتسي الرقابة الجبائية ***بعدا إنسانيا*** لا يجب إهماله، فبالرغم من المجهودات المبذولة من قبل الإدارة الجبائية لمحاربة التهرب، فإن ما يجب الإشارة إليه هو أن الرقابة الجبائية تقتصر على عدد ضئيل من المكلفين، إضافة إلى أن المكلف محل الرقابة لا يتقبل بسهولة التحقيق الذي يجري عليه، فأغلب تظلمات المكلفين تتركز على القلق والإرباك الذي يصيبهم اتجاه الإدارة الجبائية إضافة إلى الشكوك والشبهات التي تحوم حولها، وكذا إحساسهم بالضعف اتجاه هذه الإدارة، فالمكلف لا يجب أن يشعر بالتعسف والضعف لأنه يملك حقوقا قبالة الإدارة الجبائية، وهذا في كل مراحل الرقابة سواء أثناء سير العمليات والإجراءات أو عندما يتم التوصل إلى نتائج الرقابة الجبائية.[1]

وعليه يمكن تحديد الأطراف المعنية بعملية الرقابة الجبائية من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (07): الجهات المعنية بالرقابة الجبائية

1- محمد لعلاوي، (2015)، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص علوم اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، ص ص 87-88.

المصدر: عوادي مصطفى، (2017)، الرقابة الجبائية والمحاسبية على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، تحديث قانون المالية 2017، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر محاسبة وتدقيق لمقياس: الرقابة الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي –، ص 11.

ب- أسباب القيام بالرقابة الجبائية:

هناك سببين رئيسيين لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر كباقي دول العالم، والتي يمكن تلخيصها فيمايلي:

☜ **الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:**

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

☜ **الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:**

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك وصلاحيات واسعة تمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية. [1]

1-3- الأدوات القانونية للرقابة الجبائية:

لقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الأدوات القانونية التي تمكن الإدارة الجبائية من القيام بواجبها الرقابي، كما يلي:

1-3-1- حق الإدارة في الرقابة والاطلاع:

أ- حق الإدارة في الرقابة:

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو

1- عوادي مصطفى، (2009)، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري**، مطبعة مزوار، الجزائر، ص 11.

أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

وعليه تدقق المصلحة المسيرة في التصريحات الجبائية ويجوز لها أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبة، حيث يجب أن تشير الطلبات المكتوبة صراحة على النقاط التي ترى المصلحة المسيرة أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها، ولهذا الغرض قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات والعمليات والبيانات الخاضعة للرقابة، وذلك حتى تقوم المصلحة المسيرة بتصحيح التصريحات الجبائية، ويتوجب على المفتش وتحت طائلة بطلان الإجراء، أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المزمع القيام به.[1]

ب- حق الإطلاع:

يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها قانونا، كما يمكن ممارسة مختلف حقوق الاطلاع على الوثائق المنصوص عليها لصالح الإدارات الجبائية من أجل مراقبة تطبيق التنظيم الخاص بالصرف، ويخضع لحق الاطلاع كل من: الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات، المؤسسات المالية ومؤسسات وشركات التأمين و/أو إعادة التأمين ووسطاء التأمين، وكذلك الأشخاص والشركات التي تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية.

1-3-2- حق الاسترداد وإجراءات إعادة التقييم:

أ- حق الاسترداد:

يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي: - تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها، أيضا القيام بأعمال الرقاب؛

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه إثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته، يمكن تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقادمة؛[2]

1- المادتين: 18 و19، قانون الإجراءات الجبائية، (2023)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، ص ص 8-9، بتصرف.

2- المادتين: 39 و40، نفس المرجع، ص 28.

● ***آجال استثنائية:*** يمكن أن تكون العمليات والبيانات والأعباء المتعلقة بسنوات المالية متقادمة ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقادمة، محل مراقبة وتسوية بعنوان السنوات غير المتقادمة فقط.

ب- إجراءات إعادة التقييم:

إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة على إثر التحقيق في المحاسبة فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة، ويمكن للمحقق أن يقوم بعملية التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها.[1]

1-3-3- التلبس الجبائي:

- يعتبر عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص؛

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم ربتة مفتش على الأقل والمحلفين قانونا، في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي؛

- يسمح للإدارة الجبائية بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي.[2]

2- أشكال الرقابة الجبائية- عيوبها:

تملك الإدارة الجبائية بمقتضى القانون السلطة الثلاثية المطلقة في إجراء الرقابة، التعديل وتسليط العقوبة التي تتمثل على وجه الخصوص في حق إجراء التحقيق، بينما يعترف بالمقابل للمكلفين بالضريبة بالضمانات المنصوص عليها قانونا، وعليه للقيام بعملية الرقابة فقد منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حتى تمارس وظيفتها بفعالية مجموعة من الأجهزة الرقابية إلى جانب مجموعة من الأدوات القانونية التي تمنحها سلطة تطبيق أحكام النظام الجبائي، وقد تم تقسيم الرقابة الجبائية إلى رقابة داخلية تتم على مستوى المفتشية ورقابة خارجية تتم على مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، كمايلي:

2-1- أشكال الرقابة الجبائية:

1- المادتين: 42 و44، نفس المرجع، ص 29.

2- إجراءات الرقابة الجبائية، 2018، ص 09. على الموقع الالكترونية لمديرية الضرائب العامة: ***www.mfdgi.gov.dz***

2-1-1- الرقابة الداخلية (الرقابة العامة):

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب، بناء على الوثائق التي في حوزتهم ومفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة للقيام بهذا النوع من الرقابة بصفة دورية ولأهداف مسطرة مسبقا، ويمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

أ- الرقابة الشكلية:

تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظات من قبل المراقبين الجبائيين بحيث أنها تطبق كل سنة، كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي. [1]

الهدف من الرقابة الشكلية: التأكد من أن التصريحات المقدمة قد اكتتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

ب- الرقابة على الوثائق:

تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية انطلاقا من ملفاتهم الخاصة، حيث تتطلب هذه الرقابة إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية، والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي، ومقارنة محتويات التصريح بالوثائق المرفقة له وبمجموع المعلومات التي بحوزة هذه المصالح والمتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف[2]، وذلك حسب ما تم النص عليه قانون الإجراءات الجبائية؛

تطلب المصلحة المسيرة من المكلف بالضريبة المعلومات أو التبريرات في أجل 30 يوما، حيث تقوم بتصحيح التصريحات الجبائية، لكن عليها قبل ذلك وتحت طائلة بطلان إجراء فرض الضريبة، إرسال إشعار إلى المكلف بالضريبة بالتصحيح المقترح، موضحة له صراحة كل نقطة تقويم كما يلي:

- أصل وحقائق وأسباب التقويم؛
- مواد قانون الضرائب ذات الصلة؛

1- بن عمور عائشة، مرجع سبق ذكره، ص 66.

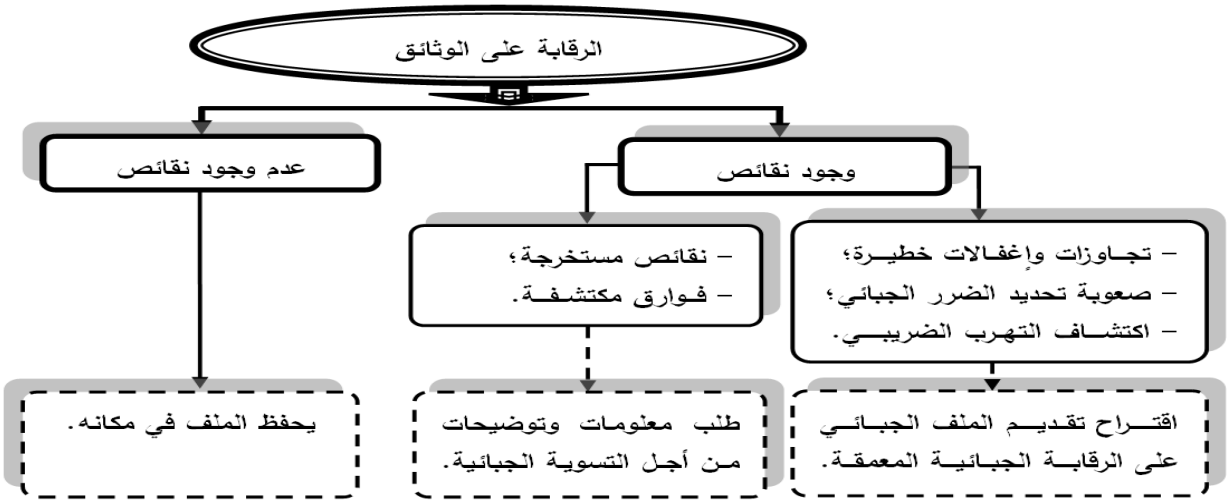
2- مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، (جوان 2013)، **دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية**، مجلة الدراسات الجبائية، العدد 02، ص 33.

- الأسس الضريبية وحساب الضرائب الناتجة عنها؛
- الدافع القانوني وطبيعة العقوبات المطبقة؛
- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف بالضريبة.

يتم احتساب مهلة 30 يوما لإرسال المكلف موافقته أو ملاحظاته، وفي حالة عدم رده خلال المدة الزمنية الممنوحة له يعتبر ذلك بمثابة الموافقة الضمنية من قبله إزاء اقتراح التقويم. [1]

الهدف من الرقابة على الوثائق: اكتشاف المكلفين غير النزهاء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوع الرقابة المحاسبية.

شكل رقم (08): مخطط الرقابة على الوثائق



المصدر: *Guide du Contrôle Sur Pièces, (2004), Direction Générale des Impôts, Alger, P:07.*

2-1-2- الرقابة الخارجية (الرقابة المعمقة):

إن تحسين مستوى التحضر الجبائي هو هدف استراتيجي للإدارة الجبائية، حيث تسهر المديرية العامة للضرائب على ممارسة مهامها في مجال الرقابة المعمقة مع السعي إلى تحسين نوعية هذه الرقابة، من أجل ذلك تم وضع عدة وسائل في مجال الرقابة ومكافحة مختلف أشغال الغش الجبائي، ويتعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والتحقيق المصوب في المحاسبة. [2]

أ- التحقيق في المحاسبة: *Vérification de Comptabilité (VC)*

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة

1- المادة 19، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص ص 08-09، بتصرف.
2- إجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص ص 02-03.

معلوماتية، إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونيا)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، كما تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية. [1]

أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها، والتي قد ترتكب أحيانا في حسابه، في هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.

لا يهدف التحقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.

ب- التحقيق المصوب في المحاسبة: *Vérification Ponctuelle (VP)*

يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا، إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب، أو شمل الفترة غير المتقادمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية؛

- يتم التحقيق أيضا عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية؛
- التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية؛
- هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برمجيات أولوية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب؛
- إن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير؛

1- المادة 15 من القانون رقم 18-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، (30 ديسمبر 2018)، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79، ص 08.

- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين، كما يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 30 يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقييم؛
- لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب.[1]

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي، والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي.

جدول رقم (11): الفرق بين الرقابة على الوثائق والتحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب

أشكال الرقابة	التحقيق بعين المكان	واحد أو عدة ضرائب ورسوم	جميع الضرائب والرسوم	كامل الفترة غير المتقادمة	جزء من الفترة غير المتقادمة	فحص كل المحاسبة	فحص بعض العمليات المحاسبية
التحقيق المحاسبي	X		X	X		X	
التحقيق المصوب في المحاسبة	X	X			X		X
الرقابة على الوثائق		X			X		X

المصدر : المديرية العامة للضرائب على الموقع الالكتروني: *www.mfdgi.gov.dz*

جـ- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

Vérification Approfondie de la situation Fiscale de L'Ensemble (VASFE)

يقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، أي بصفة عامة، التأكد من تصريحات الدخل الإجمالي (المداخيل العقارية المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة...)؛

1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، (2017)، ص ص 8-9. على الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب: ***www.mfdgi.gov.dz***

- يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية المكلف بالضريبة المحقق معه، الملكية أو الذمة المالية من جهة والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى؛
- هكذا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، سواء لديهم التزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا؛
- يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة، كما لا يمكن القيام بالت.م.م.و.ج لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل والضريبة على الثروة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام ومنحه أجل 15 يوما؛[1]
- يجري الت.م.م.و.ج* طبقا للإجراء الحضوري، ونذكر أنه بعد إرسال إشعار بإعادة التقويم ورد المعني عليه في الآجال القانونية، يمنح لهذا الأخير أجل لتقديم ملاحظاته والرد، وفي حالة ما إذا أبرز المحقق أو مصلحة التحقيق أسباب جديدة لإعادة التقويم أو عناصر جديدة لإعادة التقويم لم يتم التطرق إليها في إطار الإشعار الأولي؛
- يمكن برمجة الت.م.م.و.ج إثر التحقيق في المحاسبة، سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة، أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله، ينفذ هذا التحقيق أيضا في حالة ما لوحظ فارق محسوس بين الدخل المصرح من طرف المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق من جهة، وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى.

- طلب التوضيحات والتبريرات:

تقدم الإدارة على طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية، مما قد يحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي، وهذا عن طريق التصحيح الحضوري أو التصحيح التلقائي.

- **التبريرات:** تلتمسها الإدارة من المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في إحدى الحالات التالية:
  - ✓ فيما يتعلق بوضعيته الجبائية؛

1- المادة 21-1، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص ص 15-16، بتصرف.

*- الت.م.م.و.ج: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

- ✓ فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف بالضريبة المحقق معه يتمتع بمداخيل معتبرة مقارنة بتلك المصرح بها، فإنه بإمكانها في هذه الحالة أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بالضريبة المحقق معه بعين الاعتبار، إلا أنه باستطاعة هذا الأخير أن يبرر بأن المبالغ المستعملة ليست بمداخيل متملصة من الضريبة أو أنها ليست صادرة عن عمليات التدليس.

☜ **التوضيحات:** تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات، وتخص أي نقطة واردة في التصريح.[1]

2-1-3- المنازعات الجبائية:

أ- الطعن النزاعي:

تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، باستثناء حقوق التسجيل والرسم على الإشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن أو التقدير، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي؛[2]

يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة، وينقضي أجل الشكوى في:

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها؛
- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق.

عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى:

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر؛

1- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2017، ص 09. على الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب: ***www.mfdgi.gov.dz***

2- المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص 38.

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.[1]

ب- الطعن الولائي:

يمكن للمكلف بالضريبة التحرر كليا أو جزئيا من الضرائب المباشرة، الزيادات أو الغرامات الجبائية، عندما يكون المكلف بالضريبة في حالة عوز أو ضيق الحال تجعله غير قادر على التحرر كليا أو جزئيا من ديونه الجبائية تجاه الخزينة.[2]

2-2- عيوب قيادة الرقابة الجبائية:

تقدم الإدارة المركزية للمصالح المحلية أهدافا كمية (عدد المراقبات الجبائية ذات غرض قمعي...) وتوجيهات نوعية عامة، لكنها لا تشير إلى المحاور الأولية لبرمجة المراقبات على الأحكام الجبائية أو على قطاعات معينة، ومع ذلك سيكون من المفيد أن تركز أعمالها بشكل أكثر دقة على أعمالها، مثل تركيز الرقابة على بعض الأحكام التقييدية.

فمحاور البرمجة يتم تحديدها في البرامج الأقاليمية المتعددة السنوات التي يقوم بإعدادها مندوبي الأقاليم للمدير العام، ومع ذلك فإنه لا يوجد أي ارتباط هرمي بينها وبين مديري الرقابة الجبائية المسؤولين عن القيام بالرقابة الخارجية للمكلفين بالضريبة متوسطي الحجم في نفس المنطقة الجغرافية، بالإضافة إلى ذلك فإن كل من مندوبي الأقاليم ومديري الرقابة الجبائية لا يملكون السلطة على مديري الأقسام للمصالح الجبائية، حيث سيكون من المرغوب فيه تعزيز دور مديري الرقابة الجبائية لاسيما من أجل توجيه البحث وبرمجة المراقبات الجبائية. [3]

من المهم التمكن من تجاوز الرؤية النقدية البحتة والوصول إلى تقييم أفضل للبعد النوعي لعمل مصالح الرقابة الجبائية، فهذا سيشمل رؤية أكثر تفصيلا لمعدلات وتواتر الرقابة الجبائية، طبيعة التصحيحات والتعديلات التي يتم إجراؤها في معظم الأحيان، مجالات الجباية التي تغطيها الرقابة الجبائية، المستندات الضرورية التي لم يتم احترامها أو تم احترامها بصورة أضعف، المعدلات التكرارية، إجراءات الرقابة الجبائية التي سيتم تنفيذها، الموارد البشرية والوقت المخصص لعمليات الرقابة الجبائية، الجوانب التي

1- المادتين: 72، نفس المرجع، ص 38.

2- المنازعات الجبائية، 2018، ص 01. على الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب: ***http://www.mfdgi.gov.dz/image/pdf/brochure_ar/Contentieux_fiscal_ar2018.pdf***

3- *Cour des comptes, Rapport public annuel 2010, février 2010, PP:183-184.*

تؤدي إلى تطبيق العقوبات أو الشروع في المتابعات الإصلاحية، لكن أيضا القدرة على تقييم السلسلة الكاملة للرقابة الجبائية بطريقة أكثر نوعية انطلاقا من المراحل الأولى للبرمجة إلى غاية المرحلة النهائية للتحصيل.

تملك الإدارة الجبائية في تطبيقاتها التسييرية كتلة من البيانات مجهولة المصدر، التي يمكن أن تشكل في إطار المعطيات العمومية المفتوحة، فرصة جيدة جدا لتوضيح الجدل حول جودة وكفاءة الرقابة الجبائية بطريقة شفافة، وبدون تقدير حقيقي لهذه الأمور، سيكون من الصعب ليس فقط إصدار حكم حول فعالية جميع التدابير المتخذة لتعزيز ترسانة الرقابة الجبائية، وإنما أيضا على فرصتها الحقيقية، وبالفعل يمكن زيادة التحضر الجبائي (***civisme fiscal***) عن طريق اتخاذ تدابير غير قهرية، التي تأخذ شكل التخفيف في الإجراءات التصريحية، تبسيط المعيا ، عبارات واضحة ومفهومة لهذا الأخير، بيداغوجية أكثر نشاطا فيما يتعلق بالمكلفين بالضريبة أو الوصول الفوري لمعلومة ذات جود.[1]

3- فعالية الرقابة الجبائية:

3-1- مفهوم فعالية الرقابة الجبائية:

3-1-1- تعريف فعالية الرقابة الجبائية:

تعرف على أنها الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.[2]

3-1-2- خصائص فعالية الرقابة الجبائية:

يتطلب التحكم في أداء الرقابة الجبائية وضع استراتيجية حقيقية للرقابة الجبائية، التي يجب أن تحدد طبيعة الإجراءات الواجب تطبيقها، الأهداف المراد تحقيقها، الوسائل التي يتم استخدامها والنتائج المتوقعة، إضافة إلى ذلك يجب أن تأخذ الاستراتيجية المتبعة بعين الاعتبار مجموع الرهانات الجبائية، وعليه:

أ- **بالنسبة للاستراتيجية المتبعة** يجب أن تتوفر على الخصائص التالية: الوضوح، الملائمة، الموضوعية وقابلية التحقيق؛

1- *Jean-Pierre Lieb, Charle Ménard, Pascal Schiele, (juillet 2018),* ***Pour une modernisation du contrôle fiscal: à la recherche de l'équilibre entre efficacité et protection du contribuable****, Ernst & Young Société d'Avocats, ED None, Studio EY France-1806SG347, SCORE France 2018-040, France, P: 46.*

2- اسماعيل صاري، (أفريل 2014)، **تشخيص فعالية الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها -مع الإشارة لمديرية ولاية المدية-**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 01، ص 211.

ب- **بالنسبة لفعالية الرقابة الجبائية** تعني أن: تتوافق مع الأهداف المرجوة، أن تكون عمومية، انتقائية، فعالة، بيداغوجية، مع انتظام التقييم.[1]

3-1-3- علاقة الساكنة الجبائية بفعالية الرقابة الجبائية:

إن فعالية الرقابة الجبائية مرتبطة بشكل وثيق بالمعرفة المكثفة للساكنة الجبائية، وأيضا بمستوى أهمية المعلومات التي يتم جمعها، لذلك قامت الإدارة الجبائية من خلال قانون الإجراءات الجبائية بوضع عمليات للبحث عن المعلومة الجبائية لمكافحة الغش الجبائي (حق الاتصال، حق التحقيق وحق المعاينة).

ومن خلال الإحصائيات التي قامت بها المديرية العامة للضرائب للسنوات (2010-2014)، نجد أن أكبر حصيلة للضريبة كانت في الضريبة الجزافية الوحيدة بمتوسط 57%، وذلك نظرا للعدد الكبير للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تفوق 700.000 مؤسسة من مجموع المؤسسات الاقتصادية المتواجدة في الجزائر، تليها الضريبة على الدخل الإجمالي بمتوسط 36%، أما الضريبة على أرباح الشركات فنجد أن حصيلتها ضعيفة جدا تصل إلى 9/1 مقارنة بالضريبة الجزافية الوحيدة، مما يشير إلى قلة التزام الأشخاص المعنويين بواجبهم الضريبي نحو الإدارة الجبائية وذلك مقارنة بالأرباح الكبيرة التي تحققها كبريات الشركات والمؤسسات.[2]

3-2- الصعوبات التي تواجه فعالية الرقابة الجبائية:

انطلاقا من الأهمية الكبرى الممنوحة للسياسة الجبائية لتعبئة الموارد المالية للدولة، ينبغي تفعيل الرقابة الجبائية سواء من حيث الهياكل المساعدة لها، أو أدواتها الرقابية بشكل يخفف من حدة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وعليه فإن مختلف الصعوبات أو المشاكل التي تواجه الرقابة الجبائية تتمثل في:

3-2-1- صعوبات تتعلق بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية:

أ- صعوبات تتعلق بالنظام الجبائي:

☜ ***العوامل المرتبطة بإرادة تأسيس الفعل الرقابي:*** حيث لم تؤسس الدولة الجزائرية لثقافة الرقابة أو المحاسبة بصورة واضحة دقيقة، ومتكاملة ومستمرة على المال العام، وإن دل هذا على شيء فإنما يدل على الاختلال في وظيفة الدولة المتدخلة لغرض تعبئة الموارد العامة للدولة وترشيدها

1- *Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° 64, 2012, P:03.*

2- إحصائيات المديرية العامة للضرائب على الموقع الالكتروني: *www.mfdgi.gov.dz*

- ***غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية:*** حيث من الصعب تطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بالرقابة الجبائية وهي في حالة تغير دائم، ومن الصعب فهم مواد تطبيقها وعلى من تطبق ووقت تطبيقها، وهو ما فتح المجال أمام أعوان الرقابة الجبائية للإجابة عن هذه الأسئلة حسب معرفتهم وخبراتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية، وفي بعض الأحيان اللجوء إلى المسؤولين في الإدارة الجبائية لإعطاء الحلول لهذه الإشكالات.

ب- صعوبات تتعلق بالإدارة الجبائية:

تتمثل في نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية، حيث أنه في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي ونقص الأعوان المراقبين خاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل، إضافة إلى نقص الإمكانيات والوسائل المادية وضعف الحماية المقررة للمراقبين.

3-2-2- صعوبات تتعلق بالمكلف بالضريبة وبعض الهيئات وبالمحيط العام:

أ- صعوبات تتعلق بالمكلف بالضريبة وبعض الهيئات:

تتمثل في نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وعدم التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الهيئات.

ب- صعوبات تتعلق بالمحيط العام:

- ***الاقتصاد الموازي:*** يعمل على حرمان الخزينة العمومية من أموال التحصيل الضريبي، وما يتبعه من شعور لدى المكلفين بالضريبة بعدم عدالة الرقابة الجبائية، مما يدفعهم إلى الابتعاد عن الطرق القانونية واستعمال الممارسات غير الشرعية للحفاظ على مكتسباتهم؛
- ***الفساد الإداري:*** يؤدي إلى تنامي شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي لديه.[1]

3-2-3- صعوبات تتعلق بتعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية والتعارض مع النصوص القانونية:

أ- صعوبات تتعلق بتعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية:

1- سوالم سفيان، **واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها**، جامعة سوق أهراس، 2015، ص ص 02-05. على الموقع الالكتروني: *www.soukahras.dz/2015-620-73445.pdf*

- ***صعوبة ربط وتحصيل الضريبة وتقديرها***: إن ثقل الإجراءات يزيد حتما من الصعوبات التي تواجه الإدارة في تقدير بعض أوعية الضرائب، مما يشجع الممول على التهرب، فقد تعمل الإدارة الجبائية على ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل أو أكثر من قيمتها، مما يؤدي إلى آثار معنوية ومادية على الممولين؛
- ***عدم التشدد في فرض الجزاءات على المتهربين***: وذلك من خلال محاكمات الغش الجبائي والرشوة المتفشية في قضايا التهرب الجبائي.

ب- صعوبات تتعلق بالتعارض في النصوص القانونية:

يقصد به التناقض في النصوص التشريعية الجبائية، الأمر الذي يفتح المجال أمام المكلف للتهرب الجبائي، حيث يأخذ هذا التناقض شكلين اثنين:

- ***الشكل الأول:*** يطلق عليه التعارض الداخلي للنصوص، وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن نفس القانون الجبائي، وهذا ينشأ نتيجة تداخل صلاحيات هيئات الإدارة الجبائية؛
- ***الشكل الثاني:*** فيطلق عليه التعارض الخارجي للنصوص، والتي تنظم شؤونا اقتصادية ومالية وتتضمن إشارة للضرائب، وهذا ما يقودنا إلى ظاهرة ضريبية غاية في الخطورة وهي ظاهرة الازدواج الضريبي.[1]

3-3- إجراءات تفعيل الرقابة الجبائية:

3-3-1- الإجراءات المدرجة لتفعيل الرقابة الجبائية في إطار قوانين المالية:

إن الرقابة الجبائية مهما حققت من نتائج لا يمكن لها أن تتصدى لوحدها لاستفحال ظاهرة التهرب والغش الجبائيين، لذا كان لابد من البحث عن إجراءات أخرى لتكملة هذا النقص سواء من حيث الإجراءات التشريعية اللازمة لسد النقائص والثغرات من خلال قوانين المالية، وكذا الإجراءات الإدارية متمثلة في تحسين كفاءة العنصر البشري، أو من الإجراءات الميدانية بالتنسيق مع المصالح الأخرى (التجارة، الجمارك والبنوك...)، باعتبار وجود منابع لظاهرة الغش والتهرب الجبائيين لا تستطيع أجهزة الرقابة الجبائية الوصول إليها.

2-2-3- العناصر الواجب إدراجها لتفعيل الرقابة الجبائية:

أ- نشر الوعي الجبائي:

بالإضافة إلى الإجراءات المدرجة في قوانين المالية لتفعيل الرقابة الجبائية، فإن الإدارة الجبائية ملزمة باتباع سياسة رشيدة تعمل على إحداث نوع من الدراسة والمعرفة لدى المكلف بالضريبة، ونشر الوعي والثقافة الجبائية، ويتم ذلك من خلال:

1- اسماعيل صاري، مرجع سبق ذكره، ص 215.

- ✓ تجنيد مختلف الوسائل العصرية من أجل الاحتكاك بالمكلف مباشرة، وتتمثل في الوسائل المرئية التي يتم فيها برمجة موائد مستديرة وحصص تخص المجال الجبائي ووسائل الإعلام والاتصال الأخرى، كالوسائل المكتوبة من إشهارات دورية تبرز دور الجباية أو من حيث الجرائد والمجلات؛
- ✓ تنظيم ندوات إعلامية وأبواب مفتوحة على الجباية والتي يتم فيها تفسير وشرح الإجراءات والغموض الذي يميز بعض النصوص القانونية لإزالة التأويلات المستعصية الفهم، وبذلك يتم تفسير نظرة المكلف اتجاه ارتكاب المخالفات، مما يجعله ملتزما بواجباته الجبائية على الوجه الصحيح ويساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية؛
- ✓ توضيح الإعفاءات الجبائية وتحديد غايتها.[1]

ب- إرساء مبادئ الشفافية الضريبية:

تمثل الشفافية الضريبية الأسلوب الذي يمكن من خلاله عرض مختلف القوانين والأنظمة والتعليمات الجبائية على مختلف المكلفين، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم المعرفية في فهم مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم ودرجة الوعي لديهم، وعليه فإن أهم أهداف الشفافية الضريبية تتمثل في:

- ✓ ***وسيلة للحد من الفساد الإداري***: إن عملية وصول التعليمات الجبائية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري حيث أن الموظف لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات؛
- ✓ ***تخفيض كلفة الضريبة***: عن طريق خفض التكاليف الناجمة عن كل اعتراض للمكلف عن مقدار الضريبة المراد تحصيلها منه، وهذا ما ينجر عنه مضيعة الوقت والجهد بسبب كثرة الإجراءات الإدارية؛
- ✓ تساعد على تطبيق مبدأ المساءلة والحوار المتعارض؛
- ✓ ***زيادة وعي المكلف ضريبيا***: بحيث يتمحور مفهوم الشفافية الضريبية حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات المحاسبة وكل ما يتعلق بعملية تقدير واقتطاع الضريبة على كل نشاط أو دخل، وهذا عن طريق وسائل الإعلام والنشر المتعددة التي تقوم بها المصالح الجبائية.

حيث نجد أنه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الجبائي وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون تقوم بشرح القاعدة القانونية مما ينجر عنه عدم قدرة المكلف من التعرف على آليات تطبيق القانون الجبائي، نذكر:

1- اسماعيل صاري، نفس المرجع، ص 215.

- ✓ تطبيق مبدأ من المبادئ الأساسية التي بنيت عليها الضرائب وهو العدالة الضريبية؛
- ✓ زيادة الإيرادات الجبائية من خلال الحد من التهرب الجبائي ثقة المكلف بعدالة الضريبة؛
- ✓ تساعد على تحفيز وتشجيع الاستثمار داخل البلد وجلب المستثمرين الأجانب وهذا التعريف بمختلف الحوافز والتخفيضات والإعفاءات الضريبية التي تمنحها التشريعات الجبائية لبعض النشاطات أو التخصصات الصناعية أو الإنتاجية أو الخدمية...الخ.[1]

1- محمد لعلاوي، **واقع تطبيق مؤشرات التسيير على السلوك الجبائي للمكلفين – دراسة حالة: المديرية الولائية للضرائب بولاية المسيلة خلال (2004-2011)**، ص 03. على الموقع الالكتروني: ***dspace.univ-biskra.dz :8080/jspui/bitstream/123456789/7383/1/1لعلاوي%20جمال%20%20مقال.pdf***.

الخاتمة

بالنظر إلى الأهمية البالغة التي تحظى بها الضرائب والرسوم في تمويل الاقتصاد الوطني، فقد سعت الدولة الجزائرية كباقي دول العالم إلى القيام بالعديد من الإصلاحات والتعديلات في التشريعات الجبائية للحفاظ على هذا المورد الأساسي، من خلال تعزيز منظومة التشريعات الجبائية بمجموعة من الأدوات والآليات لتفعيل الرقابة الجبائية والرفع من قدرة الأداء الجبائي.

ولقد جاءت هذه الإصلاحات والتي كان أبرزها إصلاحات 1992 لإيجاد حلول للمشاكل التي كان يعاني منها النظام الجبائي خاصة بعد الأزمة النفطية التي هزت الاقتصاد الجزائري في منتصف الثمانينات، وانتقالها من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، لمواكبة الانفتاح على الاقتصاد العالمي والعولمة المالية والاقتصادية والتكنولوجية، ومن أبرز هذه المشاكل: عدم الاستقرار، ثقل العبء الضريبي، كثرة الثغرات القانونية، محدودية الرقابة الجبائية والمحاسبية، واتساع الفجوة بين المحاسبة والجباية.....الخ، حيث ساهمت كل هذه العوامل في اتساع وانتشار ظاهرة التهرب والغش الجبائيين، بتعدد أشكالها، أساليبها وآثارها.

وقد نتج عن هذه الإصلاحات ظهور ثلاث ضرائب جديدة تمثلت في: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، مما أدى ذلك إلى تغيير بنية النظام الجبائي من مجموع الضرائب والرسوم المكونة له والأشخاص الخاضعين لها، كما قامت الدولة بإنشاء العديد من الهياكل وسن القوانين والتشريعات المختلفة، بهدف تعزيز الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وتكثيف الجهود في مجال التعاون الدولي لمكافحة التهرب والغش الجبائيين الذي يهدد اقتصاديات دول العالم وخاصة أنظمتها الجبائية.

لذلك نشير في الأخير أنه ينبغي على الطالب المزيد من البحث في هذا الموضوع نظرا لشموليته وعمقه.

المراجـــع

المراجع باللغة:

الكتب:

1- بن عمارة منصور، (2011)، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر.

2- عادل العلي، (2009)، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن.

3- عوادي مصطفى، (2009)، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري**، مطبعة مزوار، الجزائر.

4- سوزي عدلي ناشد، (2008)، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على الاقتصاد على اقتصاديات الدول النامية**، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان.

5- محمد عباس محرزي، (2008)، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 3، الجزائر.

6- قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، (2008)، **ضريبة القيمة المضافة، المفاهيم، القياس، التطبيق**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

7- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، (2007)، **اقتصاديات الضرائب**، الدار الجامعية، مصر.

8- علي عبد الفتاح أبو شرار، (2007)، **الاقتصاد الدولي –نظريات وسياسات–**، دار الميسرة، الطبعة الأولى، عمان.

9- نوزاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، (2006)، **اقتصاديات المالية العامة**، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، ص 100.

10- علي زغدود، (2005)، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر.

11- محمد عباس محرزي، (2004): **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة، الجزائر.

12- ناصر مراد، (2004)، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر.

13- يونس أحمد البطريق، (2004)، **أصول المالية العامة**، دون دار للنشر، الاسكندرية.

14- سوزي عدلي ناشد، (2003)، **المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان.

15- عبد المجيد قدي، (2003)، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

16- ناصر مراد، (2003)، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومة، الجزائر.

17- عبد الناصر نور، عليان الشريف، (2002)، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان.

18- محي محمد السعيد، (2002)، **العلاقات القانونية بين الممول والإدارة الضريبية**، مطبعة الإشعاع الفنية، الطبعة الأولى، مصر.

19- حسين مصطفى حسين، (2001)، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

20- يونس أحمد البطريق، (2001)، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.

21- سوزي عدلي ناشد، (2000)، **الوجيز في المالية العامة**، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية.

22- سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب العشماوي، (2000)، **النظم الضريبية – مدخل تحليلي مقارن**، الدار الجامعية، الاسكندرية.

23- محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، (2000)، **«المالية العامة والنظام المالي في الإسلام»**، دار الميسرة للنشر، عمان، الأردن.

24- حامد عبد المجيد دراز، (1999)، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الاسكندرية.

25- قحطان اليوسفي، (1999)، **اقتصاديات المالية العامة**، دار طلاس، دمشق.

26- محمد دويدار، (1999)، **نظرية الضريبة والنظام الضريبي**، الدار الجامعية، لبنان.

27- غازي عناية، (1998)، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، الطبعة الأولى، دار البيارق، عمان.

28- حسين مصطفى حسين، (1995)، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

29- عبد السلام أبو قحف، (1993)، **اقتصاديات الإدارة والاستثمار**، بيروت، الدار الجامعية.

30- صالح الرويلي، (1992)، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر.

31- عبد المنعم فوزي، (دون سنة نشر)، **«المالية العامة والسياسات المالية»**، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية.

المطبوعات:

1- مبروكة حجار، (2017-2018)، **محاضرات في القانون جبائي**، مطبوعة محاضرات موجهة لطلبة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف –المسيلة-.

2- عوادي مصطفى، (2017)، **الرقابة الجبائية والمحاسبية على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر**، تحديث قانون المالية 2017، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر محاسبة وتدقيق لمقياس: الرقابة الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي -.

أطروحات الدكتوراه:

1- بن عمور عائشة، (2017)، **الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية – دراسة مقارنة –**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق تخصص القانون الخاص، جامعة أو بكر بلقايد – تلمسان- كلية الحقوق والعلوم السياسية.

2- عبد السلام فنغور، (2017)، **تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1.

3- عبد الهادي مختار، (2016)، **الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد – تلمسان -.

4- محمد لعلاوي، (2015)، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص علوم اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة-.

5- زعزوعة فاطمة، (2013)، **الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة**، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد – تلمسان-.

6- فلاح التهامي، (2006)، **السياسة الجبائية – الأهداف والأدوات-حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

7- عبد الناصر نور، عليان الشريف، (2002)، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان.

8- ناصر مراد، (2002)، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب**، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

المقالات:

1- سوادني نادية، (مارس 2017)، **الرسم على النشاط المهني بين حتمية البقاء أو الزوال وأثر ذلك على حصيلة الجباية المحلية –حالة بلدية وادي الفضة–**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد 01.

2- بن طيرش عطاء الله، سويح جمال، (ديسمبر 2017)، **مدى فعالية النظام الضريبي في تعزيز الإيرادات العامة بالجزائر – دراسة تحليلية للفترة 2000-2015** –، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 3، العدد2، المركز الجامعي ميلة.

3-اسماعيل صاري، (أفريل 2014)، «**تشخيص فعالية الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها –مع الإشارة لمديرية ولاية المدية–**»، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 01.

4- البر الحسين، (يناير 2013)، **التهرب الضريبي بالمغرب**، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثاني.

5- مغاري عبد الرحمان، شيخي بلال، (جوان 2013)، **دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية**، مجلة الدراسات الجبائية، العدد 02.

6- خالد الخطيب، (2000)، «**التهرب الضريبي**»، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 02.

7- كمال رزيق، بوعلام رحمون، **تقييم السياسة الجبائية في الجزائر**، جامعة سعد دحلب، البليدة.

الملتقيات والمؤتمرات:

1- محمد سليم وهبه، (26-27 تموز/يوليو 2010)، «**التهرب الضريبي–واقع وتحديات**»، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، الجمهورية اليمنية.

2- عبد الله الحرتسي حميد، معمر رداوية، (يومي 14-15أفريل 2009)، **دعم نظم المعلومات بالتكامل والتنسيق وأهميته في اتخاذ القرارات داخل الدوائر الحكومية،حالة المديرية العامة للضرائب–الجزائر–**، الملتقى العلمي الدولي حول: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

القوانين الجبائية:

1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (2023)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر.

3- قانون الرسوم على رقم الأعمال، (2023)، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر.

6- قانون الإجراءات الجبائية، (2023)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر.

الكتيبات الجبائية:

- مديرية العلاقات العمومية، (نشرة 2021)، **دفع الضريبة الجزافية الوحيدة والتزامات المكلفين بالضريبة**، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر.

الدلائل والمواثيق الجبائية:

- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، (جوان 2021)، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر.

قوانين المالية:

- قانون رقم 18-18 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، (30 ديسمبر 2018)، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 79.

الجريدة الرسمية:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (23 ديسمبر 2012)، العدد 70.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (02 ديسمبر 2007)، العدد 75.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (08 ديسمبر 1996)، العدد 76.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (10 يوليو 1984)، العدد 28.

5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (30 ديسمبر 1971)، العدد 107.

المراسيم التنفيذية:

- المرسوم التنفيذي رقم 07-364، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 75، السنة الرابعة والأربعون، 02 ديسمبر 2007.

المراجع باللغة الأجنبية:

Livres:

1- Jean-Pierre Lieb, Charle Ménard, Pascal Schiele, (juillet 2018), ***«Pour une modernisation du contrôle fiscal: à la recherche de l'équilibre entre efficacité et protection du contribuable»****, Ernst & Young Société d'Avocats, ED None, Studio EY France-1806SG347, SCORE France 2018-040, France.*

*2- Daniel GUTMANN, (2015 - 2016) :**Droit fiscal des affaires**, Domat Droit privé, 6émé édition, LGDJ, Lextenso édition.*

*3- Emmanuel Disel et Autre, (2005), **Gestion Fiscal**, Tome 1, Dunod, Paris.*

*4- Michel Bouvier, (2002), **La question de l'impôt idéal (archives de philosophie du droit)**, tome 46, Ed Dollaz, France.*

*5- Cathy, Pasolini Fedida, (2000), **« Evasion Fiscal International »**, Edition S.N, France.*

*6- Christine Collette, « **Gestion fiscale des entreprises** », Ellipse, Paris, 1998.*

*7- Claude Laurent, (1995), **«contrôle fiscale - la vérification personnelle-»**, Bayausaine, Paris, France, P :132.*

*8- Jacques Malherbe, (1994), **Droit Fiscal International : impôts sur les Revenus, Théorie Générale du Droit Belge, Élément de Droit Comparé**, Maison LARCIER, s.a. Bruxelles.*

Thèses:

*1- Marwah Rizqy, (15 Septembre 2016), **«L'évasion fiscale et l'évitement fiscal grâce aux paradis fiscaux»**, Mémoire pour la commission des finances publiques dans le cadre de son mandat d'initiative sur le phénomène du recours aux paradis fiscaux, Université de SHERBOOKE, France.*

*2- Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, (12 juin 2013), **«Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal: Une étude menée dans le contexte Tunisien»**, Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion (Université de Franche–Comté) et en sciences comptables (Université de Tunis El Manar).*

Revues:

*1- Antoine Dulin, (16 Décembre 2016), **«Les mécanismes d'évitement fiscal, Leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale»**, Journal officiel de République Française, Conseil Economique social et environnemental.*

*2- C.VIGNERON, (2014), **fiscalité approfondie**, Revue de presse, M41 F 13, Université Paris Sud.*

*3- Faycal Derbel,(4émé trimestre 2010), **«les artifices comptables de la fraude fiscale»**, La Revue comptable et financière, N°90.*

Dictionnaire:

- *Pierre Cliche, **Politique Fiscale**, Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique, La référence pour comprendre l'action publique , sur le site : www.dictionnaire.enap.ca/dictionnaire/docs/definition/.../politique_fiscale.pdf*

Guide:

- Guide du Contrôle Sur Pièces, (2004), Direction Générale des Impôts, Alger.

مواقع الانترنت:

*1- P.Ahmed Sadoudi, Ex Directeur Générale du Budget et Consultant International, **Droit Fiscal**, sur le site: http://fr.scribd.com/document/317903085/droit-fiscal-ahmed-saadoudi*

*2- NCG Marylin Hocde, **Droit Fiscal**, 1er Cour, Visitez le site: www.unicaeac.fr*

3- La lettre de la DGI, N°:53, 2011. visitez le site : www.mfdgi.gov.dz

4- http://www.onefd.edu.dz

5- CCC, a Wolters Kluwer business sur le site: http://woltersKluwer.com

6- OCDE, ***Questions fréquemment posé concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices****, sur le site: www.oecd.org/fr/ctp/BEPS-FAQsFrench.pdf*

7- OCDE, (juillet 2018), ***«Cadre inculsif sur le BEPS : Une réponse globale à un problème mondial»****. voir le site: www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/*

8- OCDE, (2015), ***«Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de la base d'imposition et le transfert de bénéfices»****, Exposé des actions. sur le site: www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf*

9- Brochure DGI, Direction des Grandes Entreprises, (2005). sur le site: www.dge.gov.dz/filles/_1198401448.pdf

10- http://www.soccpa.org/2004

11- www.mfdgi.gov.dz

12- إجراءات الرقابة الجبائية، 2018. على الموقع الالكترونية لمديرية الضرائب العامة: www.mfdgi.gov.dz

13- المنازعات الجبائية، 2018. على الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب: *http://www.mfdgi.gov.dz/image/pdf/brochure_ar/Contentieux_fiscal_ar2018.pdf*

14 - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، (2017). على الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب: *www.mfdgi.gov.dz*

15- سوالم سفيان، **واقع الرقابة الجبائية في الجزائر: صعوبات تطبيقها، والحلول المقترحة لتفعيلها**، جامعة سوق أهراس، 2015. على الموقع الالكتروني: *www.soukahras.dz/2015-620-73445.pdf*

16- محمد لعلاوي، **واقع تطبيق مؤشرات التسيير على السلوك الجبائي للمكلفين – دراسة حالة : المديرية الولائية للضرائب بولاية المسيلة خلال (2004-2011)**. على الموقع الالكتروني: *dspace.univ-biskra.dz :8080/jspui/bitstream/123456789/7383/1/لعلاوي%20جمال%20%20مقال.pdf*

17- ناصر مراد، (2009)، **النظام الضريبي الجزائري والبحث عن الفعالية**، أستاذ محاضر بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة البليدة، الجزائر، ص1، على الموقع:

http://sciences juridiques.blogspot.com/2009/05/blog-post 31.html