

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف
كلية العلوم الاقتصادية و التّجارية وعلوم التّسيير
قسم العلوم الاقتصادية



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم
التخصص : العلوم الاقتصادية

العنوان

آليات تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل
التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري
الفترة 2005-2016

من إعداد الطالب:

عيسى سماعيل

المناقشة بتاريخ 2018/07/08 من طرف اللجنة المكونة من:

رئيس	جامعة الشلف	أستاذ	أ.د/ زيدان محمد
مقرر	جامعة الشلف	أستاذ	أ.د/ بن نافلة قدور
ممتحن	جامعة البليدة 2	أستاذ	أ.د/ رزيق كمال
ممتحن	جامعة المدية	أستاذ محاضر أ	د/ سالم رشيد
ممتحن	جامعة الشلف	أستاذ محاضر أ	د / عزوز علي
ممتحن	جامعة البليدة 2	أستاذ محاضر أ	د/ بوشامة مصطفى

السنة الجامعية: 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى والدي الكريم رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه دون أن
أنسى الوالدة الكريمة أطال الله في عمرها

إلى كل أفراد عائلتي وأخص بالذكر زوجتي التي كانت سنداً
لي في إتمام هذا البحث، أولادي الأعزاء حفظهم الله ورعاهم:
أماني، عبدالباسط والكتكوتة غفران

دون أن أنسى بقية أفراد العائلة من إخوة و أخوات وأبنائهم

إلى جميع أساتذتي خلال مراحل الدراسة.

إلى جميع زملائي خلال مراحل الدراسة والعمل

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

سماعين

شكر

بادئ ذي بدء أشكر الله تعالى على كل نعمه التي أنعمها علينا، والذي سدّد خطانا ووفقنا على إتمام وإنجاز هذا العمل، وأعطانا القوة والصبر على تجاوز الصعوبات التي واجهتنا خلال إنجازنا لهذا العمل.

كما أود أن أتقدم بتشكراتي الخالصة إلى الأستاذ الدكتور بن نافلة قدور على قبوله إدارة هذا العمل وعلى نصائحه الثمينة وتوجيهاته الخالصة.

- أشكر جميع زملائي في الدراسة الذين شاركوني متاعب إنجاز هذا العمل.

- تشكراتي الغالية لكل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

كما لا يفوتني أن أشكر أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذا العمل وقراءته وتقييمه.

الفهرس

فهرس محتويات البحث

الصفحة	العنوان
	إهداء
	شكر
XV-I	الفهرس
أ-ح	المقدمة
02	الفصل الأول: الإطار النظري للنظام الجبائي
03	المبحث الأول: النظرية العامة للضرائب
03	المطلب الأول: الضريبة مفهومها، خصائصها وأساسها القانوني
03	الفرع الأول: مفهوم الضريبة
04	الفرع الثاني: خصائص الضريبة
04	أ- الضريبة اقتطاع مالي
04	ب- الضريبة فريضة جبرية
04	ج- الضريبة تدفع بدون مقابل
04	د- الضريبة تدفع بصفة نهائية
04	هـ- الضريبة تجبي لتحقيق منفعة عامة
04	الفرع الثالث: الأساس القانوني للضريبة
05	أ- نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي
05	ب- نظرية التضامن الاجتماعي
06	المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة.
06	الفرع الأول: الوعاء الضريبي
06	أ- طرق تقدير الوعاء الضريبي

06	1- طريقة التقدير بواسطة المظاهر الخارجية
07	2- طريقة التقدير الجزافي
07	3- طريقة التقدير المباشر
08	4- طريقة التقدير بواسطة الادارة الجبائية
09	ب- المفاضلة بين أنواع الضرائب المختلفة
09	1- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
10	2- الضرائب الشاملة على الدخل والضرائب النوعية على الدخل
12	الفرع الثاني: سعر الضريبة
12	أ- السعر النسبي والسعر التصاعدي
13	ب- السعر القيمي والسعر الخاص
14	الفرع الثالث: تحصيل الضريبة.
14	أ- طرق تحصيل الضريبة
14	1- طريقة الدفع المباشر
15	2- طريقة الأقساط المقدمة
15	3- طريقة الحجز من المنبع
16	ب- ضمانات تحصيل الضريبة
16	1- دين الخزينة له حق الامتياز
16	2- دين الخزينة محمول لا مطلوب
16	3- المضايقات الادارية
16	4- قاعدة الدفع ثم الاسترداد
17	المطلب الثالث: الآثار الاقتصادية العامة للضريبة
17	الفرع الأول: أثر الضرائب على الاستهلاك و الادخار

17	أ- أثر الضرائب على الاستهلاك
18	ب- أثر الضرائب على الادخار
18	الفرع الثاني: أثر الضرائب على الانتاج والعمل
18	أ- أثر الضرائب على الانتاج
19	ب- أثر الضرائب على العمل
20	الفرع الثالث: أثر الضرائب على مستوى العام للأسعار وعلى توزيع الدخل
20	أ- أثر الضرائب على مستوى العام للأسعار
21	ب- أثر الضرائب على توزيع الدخل
21	المبحث الثاني: النظام الضريبي: المفهوم، الأركان و المحددات
22	المطلب الأول: مفهوم و أهمية النظام الجبائي
22	الفرع الأول: تعريف النظام الجبائي
23	الفرع الثاني: أهمية دراسة النظام الضريبي
24	المطلب الثاني: أركان النظام الجبائي.
24	الفرع الأول: الهدف
25	الفرع الثاني: الوسيلة.
25	أ- العنصر الفني:
25	ب- العنصر التنظيمي
26	المطلب الثالث: محددات النظام الجبائي
27	الفرع الأول: علاقة النظام الجبائي بالنظام السياسي
28	الفرع الثاني: علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي ومستوى التقدم الاقتصادي
29	الفرع الثالث: علاقة النظام الجبائي بالعوامل الاجتماعية
29	المبحث الثالث: أهداف النظام الجبائي

29	المطلب الأول: الهدف المالي
30	المطلب الثاني: الأهداف الاقتصادية
30	الفرع الأول: تحقيق الاستقرار الاقتصادي
30	الفرع الثاني: تحقيق التوازن الجهوي و القطاعي
31	الفرع الثالث: حماية الصناعات الوطنية من المنافسة الأجنبية
31	المطلب الثالث: أهداف أخرى
31	الفرع الأول: الأهداف الاجتماعية
32	الفرع الثاني: الأهداف السياسية
32	الفرع الثالث: الأهداف البيئية
34	خلاصة الفصل الأول
36	الفصل الثاني: دراسة المنظومة الجبائية الجزائرية
37	المبحث الأول: تنظيم الإدارة الجبائية الجزائرية
37	المطلب الأول: تنظيم الإدارة الجبائية المركزية
38	الفرع الأول: مديرية التشريع والتنظيم الجبائين
38	أ- المديرية الفرعية للتشريع والتنظيم والإجراءات الجبائية
38	ب- المديرية الفرعية للدراسات الجبائية
38	ج- المديرية الفرعية للعلاقات الجبائية الدولية
38	د- المديرية الفرعية للحوافز الجبائية والأنظمة الجبائية الخاصة
39	الفرع الثاني: مديرية المنازعات
39	أ- المديرية الفرعية لمنازعات الضريبة على الدخل
40	ب- المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة
40	ج- المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية

40	د- المديرية الفرعية للجان الطعن
41	الفرع الثالث: مديرية العمليات الجبائية و التحصيل:
41	أ- المديرية الفرعية للتحصيل
41	ب- المديرية الفرعية للتقييمات الجبائية
42	ج- المديرية الفرعية للإحصائيات والتلخيص
42	د- المديرية الفرعية للضمان والأنظمة الجبائية الخاصة
43	الفرع الرابع: مديرية الأبحاث والتدقيقات
43	أ- المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية
43	ب- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
44	ج- المديرية الفرعية للبرمجة
44	د- المديرية الفرعية لمحاربة الغش
45	الفرع الخامس: مديرية الإعلام والوثائق الجبائية
45	أ- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات والوثائق
45	ب- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات وتحليلها
45	ج- المديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات
46	الفرع السادس: مديرية الإعلام الآلي والتنظيم
46	أ- المديرية الفرعية للتنظيم والمناهج
46	ب- المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي
46	ج- المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الإعلام الآلي
47	الفرع السابع: مديرية العلاقات العمومية والاتصال
47	أ- المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال
47	ب- المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي

47	ج- المديرية الفرعية للعرائض الجبائية
48	الفرع الثامن: مديرية إدارة الوسائل والمالية
48	أ- المديرية الفرعية للمستخدمين
48	ب- المديرية الفرعية للميزانية
48	ج- المديرية الفرعية للوسائل
48	د- المديرية الفرعية للتكوين
48	هـ- المديرية الفرعية للمنشآت القاعدية
49	المطلب الثاني: تنظيم الإدارة الجهوية للضرائب
49	الفرع الأول: تنظيم المديرية الجهوية للضرائب
52	الفرع الثاني: تنظيم المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات
53	الفرع الثالث: تنظيم المراكز الجهوية للإعلام والوثائق
55	المطلب الثالث: تنظيم الإدارة المحلية للضرائب
55	الفرع الأول: تنظيم المديرية الولائية للضرائب.
56	الفرع الثاني: تنظيم مديرية كبريات المؤسسات
58	الفرع الثالث: تنظيم مراكز الضرائب
59	الفرع الرابع: تنظيم المراكز الجوارية للضرائب
60	المبحث الثاني: التنظيم الفني للضرائب في المنظومة الجبائية الجزائرية.
60	المطلب الأول: إعداد الضريبة للتحصيل
60	الفرع الأول: تحديد وعاء الضريبة في المنظومة الجبائية الجزائرية
61	أ- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة
62	ب- النظام الحقيقي
64	ج- النظام المبسط

65	الفرع الثاني: ربط الضريبة في المنظومة الجبائية الجزائرية
65	الفرع الثالث: تحصيل الضريبة في المنظومة الجبائية الجزائرية
66	أ- تطبيقات طريقة الدفع المباشر في المنظومة الجبائية الجزائرية
66	ب- تطبيقات طريقة الدفعات في المنظومة الجبائية الجزائرية
68	ج- تطبيقات طريقة الاقتطاع من المصدر في المنظومة الجبائية الجزائرية
69	د- تطبيقات طريقة إصدار سند للتحصيل في المنظومة الجبائية الجزائرية
69	المطلب الثاني: الرقابة الجبائية في المنظومة الجبائية الجزائرية
70	الفرع الأول: أشكال الرقابة
70	أ- الرقابة الموجزة
70	1- الرقابة الشكلية
70	2- الرقابة على الوثائق
70	ب- الرقابة المعمقة
70	1- التحقيق في المحاسبة
71	2- التحقيق المُصَوَّب في المحاسبة
71	3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
71	الفرع الثاني: حقوق وصلاحيات الإدارة الجبائية أثناء الرقابة الجبائية.
71	أ- حق الرقابة والتحقيق
72	ب- حق الإطلاع
72	ج- حق المعاينة
72	د- حق الاستدراك والإسترداد
73	الفرع الثالث: حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية
73	أ- الحق في الإعلام المسبق بإجراء التحقيق

73	ب- حق الإستعانة بمستشار
73	ج- عدم تجديد التحقيق الجبائي
74	د- تحديد مدة التحقيق
74	هـ- الحق في الإعلام بنتائج التحقيق
74	و- الحق في الرد والإجابة على التقييم:
75	الفرع الرابع: إجراءات الرقابة
75	أ- إقتراح و إعداد برامج التحقيق
76	ب- سحب الملف والتحضير للتحقيق المحاسبي
76	ج- الشروع في التحقيق
76	د- تبليغ نتائج التقييم ودراسة رد المكلف
77	هـ- التبليغ النهائي وإصدار الوارد الفردي
77	المطلب الثالث: المنازعات الجبائية في المنظومة الجبائية الجزائرية
78	الفرع الأول: الشكاية الأولية (التظلم المسبق).
78	أ- شروط وشكل الشكاية
79	ب- سيرورة الفصل في الشكايات:
80	الفرع الثاني: الطعن لدى لجان الطعن.
80	أ- مجال إختصاص لجان الطعن
80	ب- سير لجان الطعن الضريبية:
81	الفرع الثالث: الطعن القضائي.
81	أ- إجراءات الطعن أمام الغرفة الإدارية
81	ب- إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة
82	المبحث الثالث: أهم الضرائب المشكلة للمنظومة الجبائية الجزائرية

82	المطلب الأول: الضريبة الجزافية الوحيدة
82	الفرع الأول: مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة
83	الفرع الثاني: إجراءات تقدير رقم الأعمال
83	الفرع الثالث: حساب ودفع الضريبة الجزافية الوحيدة
84	المطلب الثاني: الضرائب على الدخل.
84	الفرع الأول: الضريبة على أرباح الشركات
85	أ- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:
85	ب- الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات
87	ج- حساب و دفع الضريبة على أرباح الشركات
89	الفرع الثاني: الضريبة على الدخل الاجمالي
89	أ- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:
90	ب- الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي
90	ج- حساب ودفع الضريبة على الدخل الاجمالي
91	المطلب الثالث: الضرائب على رقم الأعمال
91	الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني.
91	أ- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني
91	ب- الوعاء الضريبي للرسم على النشاط المهني:
92	ج- حساب و دفع الرسم على النشاط المهني:
93	الفرع الثاني: الرسم على القيمة المضافة
93	أ- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة
95	ب- الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة
96	ج- حساب ودفع الرسم على القيمة المضافة

98	خلاصة الفصل الثاني
100	الفصل الثالث: تحديات الاقتصاد الجزائري في سبيل تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية
101	المبحث الأول: تحديات مرتبطة بالمنظومة الجبائية
101	المطلب الأول: إختلال النظام الضريبي
101	الفرع الأول: إقتصاد ريعي
103	الفرع الثاني: سيادة الضرائب العادية غير مباشرة.
105	الفرع الثالث: تراجع الجباية الخارجية بفعل سياسة التفكيك الجمركي.
111	المطلب الثاني: تعقد القانون الجبائي.
111	الفرع الأول: كثرة القوانين الجبائية
113	الفرع الثاني: عدم إستقرار التشريعات الجبائية
115	الفرع الثالث: خلل صياغة النصوص الجبائية وغموضها
118	المطلب الثالث: ضعف الادارة الجبائية
118	الفرع الأول: على مستوى الاستقبال و إعلام المكلفين
119	الفرع الثاني: على مستوى الوعاء و التحصيل الجبائي.
121	الفرع الثالث: على مستوى الرقابة والمنازعات الجبائية
126	المبحث الثاني: تحديات مرتبطة بالمشاكل الجبائية.
126	المطلب الأول: إستشراء الفساد الاقتصادي
127	الفرع الأول: مفهوم الفساد الاقتصادي
127	أ- مفهوم الفساد في اللغة العربية
127	ب- مفهوم الفساد لدى الباحثين

129	ج- مفهوم الفساد الاقتصادي لدى المؤسسات الدولية
130	الفرع الثاني: أشكال ومظاهر الفساد الاقتصادي
133	الفرع الثالث: واقع الفساد الاقتصادي في الجزائر
136	المطلب الثاني: تنامي حجم الاقتصاد غير الرسمي.
137	الفرع الأول: مفهوم الإقتصاد غير الرسمي
139	الفرع الثاني: عوامل إنتشار الإقتصاد غير الرسمي.
140	الفرع الثالث: واقع الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر
145	المطلب الثالث: إنتشار التهرب الجبائي.
145	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
146	الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي
146	أ- الأسباب المتعلقة بالمكلف
146	ب- الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي
147	ج- الأسباب المتعلقة بالادارة الضريبية
148	الفرع الثالث: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في القانون الجبائي الجزائري
149	أ- حالة الغش الجبائي
149	1- العنصر الشرعي
150	2- العنصر المادي
150	3- العنصر المعنوي
152	ب- حالة النقص في التصريحات الجبائية
152	ج- حالة التلبس الجبائي
153	د- حالة التهرب بإستعمال أسعار التحويل
153	المبحث الثالث: تحديات مرتبطة بالعولمة والتطور التكنولوجي

154	المطلب الأول: التجارة الالكترونية
154	الفرع الأول: خصائص التجارة الالكترونية
155	الفرع الثاني: تحديات فرض ضريبة على الأعمال عبر الأنترنت
156	أ- صعوبة إثبات التعاملات والعقود
156	ب- استخدام النقود الالكترونية
156	ج- صعوبات مرتبطة بتعيين الهوية وتحديد الوعاء الضريبي
157	د- الاخلال بمبدأ العدالة الضريبية
158	هـ- قصور تطبيق القواعد الحالية على تعاملات التجارة الالكترونية
159	الفرع الثالث: واقع التجارة الالكترونية في الجزائر
160	المطلب الثاني: أسعار التحويل
161	الفرع الأول: تعريف أسعار التحويل
161	الفرع الثاني: آلية التهرب الجبائي الدولي باستخدام أسعار التحويل.
163	الفرع الثالث: موقف المشرع الجبائي الجزائري من أسعار التحويل
165	المطلب الثالث: تحديات أخرى
165	الفرع الأول: التحديات البيئية
167	الفرع الثاني: تزايد حجم الاستثمارات الأجنبية وضعف حصة الجزائر منها.
168	الفرع الثالث: الاتجاه المتزايد نحو تشكيل الاتحادات الاقليمية.
170	خلاصة الفصل الثالث
172	الفصل الرابع: تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري
173	المبحث الأول: دراسة الفعالية الجبائية
173	المطلب الأول: مفهوم الفعالية الجبائية

175	الفرع الأول: محددات الفعالية الجبائية
175	أ- مؤشر التركيز
175	ب- مؤشر التشتت
175	ج- مؤشر التآكل
176	د- مؤشر تأخرات التحصيل
176	هـ- مؤشر التحديد
176	و- مؤشر الموضوعية
176	ز- مؤشر التنفيذ
176	ط- مؤشر تكلفة التحصيل
176	المطلب الثاني: مداخل قياس الفعالية الجبائية
177	الفرع الأول : مدخل الأهداف
177	أ- مدخل الهدف السائد
177	ب- مدخل تعدد الأهداف
177	ج- مدخل الأهداف المرحلية
177	الفرع الثاني: مدخل الموارد
178	الفرع الثالث: المدخل المالي
178	المطلب الثالث: قياس فعالية النظام الجبائي الجزائري.
178	الفرع الأول: من حيث معدل تنفيذ الإيرادات الجبائية
180	الفرع الثاني: من حيث معدل تغطية النفقات العامة
182	الفرع الثالث: من حيث معدل الضغط الضريبي
185	المبحث الثاني: مساعي الجزائر لتفعيل منظومتها الجبائية
186	المطلب الأول: مساعي تحسين التشريع الجبائي
186	الفرع الأول: تبسيط النظام الجبائي
188	الفرع الثاني: تكريس ضمانات المكلفين بالضريبة

192	الفرع الثالث: تشجيع الاستثمار المنتج
196	المطلب الثاني: مساعي مكافحة المشاكل الجبائية
196	الفرع الأول: محاربة التهرب والغش الضريبي
203	الفرع الثاني: الحد من الاقتصاد غير الرسمي
204	الفرع الثالث: قمع الفساد الاداري.
207	المطلب الثالث: مساعي تحديث الادارة الجبائية
207	الفرع الأول: إستحداث هياكل جبائية جديدة
207	أ- إستحداث مديرية الاعلام و الوثائق الجبائية
209	ب- إنشاء مديرية كبريات المؤسسات
210	ج- إحداث مراكز ضريبية
211	الفرع الثاني: العمل على رقمنة الادارة الجبائية
212	الفرع الثالث: تثمين الموارد البشرية
214	المبحث الثالث: آليات تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية
214	المطلب الأول: ضرورة توافر واحترام مبادئ الحوكمة الجبائية.
214	الفرع الأول: احترام القواعد الضريبية
215	أ- القواعد التقليدية للضريبة
215	1- مبدأ العدالة
217	2- مبدأ اليقين
218	3- مبدأ الملائمة
219	4- مبدأ الاقتصاد في الضريبة
220	ب- المبادئ الحديثة للضريبة
220	1- متطلبات النظام الضريبي الجيد حسب ستيفليرز
221	2- متطلبات النظام الضريبي الجيد حسب ميسغراف
222	3- متطلبات النظام الضريبي الجيد حسب موريس آليه
222	4- متطلبات النظام الضريبي الجيد حسب مجموعة العمل الأوروبية

223	الفرع الثاني: توافر وإحترام مبادئ حوكمة الشركات.
223	أ- ضمان وجود أساس لإطار فعال للحوكمة
224	ب- حفظ حقوق المساهمين
224	ج- المعاملة المتكافئة بين المساهمين
224	د- إحترام حقوق أصحاب المصالح
224	هـ- الإفصاح والشفافية
225	و- مسؤوليات مجلس الإدارة
226	الفرع الثالث: توافر وإحترام مبادئ الحكم الرشيد.
226	أ- المشاركة
226	ب - الشفافية
228	ج- المساءلة (المحاسبة)
228	د- سيادة حكم القانون
229	هـ- الفعالية والكفاءة
230	المطلب الثاني: تحسين فعالية الادارة الجبائية ومواردها البشرية.
230	الفرع الأول: الرفع من كفاءة الادارة الضريبية
231	الفرع الثاني: تفعيل الموارد البشرية
233	الفرع الثالث: تحسين العلاقة بين الادارة والمكلف بالضريبة
235	المطلب الثالث: آليات أخرى
236	الفرع الأول: تحسين التشريع الجبائي
239	الفرع الثاني: التحفيز الجبائي الفعال
241	الفرع الثالث: ترشيد الإنفاق العام
243	خلاصة الفصل الرابع
245	الخاتمة
	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-02)	معدلات الضريبة على أرباح الشركات	88
(02-02)	تواريخ دفع التسيقات وكذا طريقة حساب مبالغها	88
(03-02)	الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الاجمالي	90
(04-02)	توزيع نسب الرسم على النشاط المهني	92
(05-02)	تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر منذ سنة 1992	96
(01-03)	حصيلة الصادرات غير البترولية مقارنة بالصادرات البترولية خلال الفترة 2005-2014	102
(02-03)	تطور الجباية البترولية والجباية العادية في الجزائر خلال الفترة 2005-2014	102
(03-03)	هيكل الجباية العادية المباشرة والجباية العادية غير المباشرة للجزائر الفترة 2005-2014	104
(04-03)	رزمة التفكيك التدريجي للرسوم الجمركية بالنسبة لثلاثة قوائم من المنتجات الأوروبية المشمولة بالإتفاق على مدار 12 سنة من سنة 2005 وحتى عام 2017	106
(05-03)	تطور مساهمة الحقوق الجمركية في الجباية العادية خلال الفترة 2000-2014	107
(06-03)	تطور حجم المداخل الجمركية في الجزائر الفترة 2000-2004	107
(07-03)	تطور حجم المداخل الجمركية في الجزائر الفترة 2005-2016	108
(08-03)	التوزيع الجغرافي للواردات الجزائرية حسب المناطق الاقتصادية الفترة 2005-2014	109
(09-03)	الخسائر في عائدات الجمارك الناتجة عن التفكيك الجمركي خلال الفترة 2005-2013	109
(10-03)	عدد التدايير في المواد الجبائية للفترة 2005-2016	114
(11-03)	عدد القضايا الادارية المرفوعة أمام القضاء الاداري خلال الفترة 2005-2014	116
(12-03)	تطور الإيرادات العامة والنفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 2009-2016	119
(13-03)	مساهمة الضريبة على الأجور في الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة 2007-2014	121
(14-03)	وضعية الملفات المحقق فيها خلال الفترة 2009-2013	122
(15-03)	عدد الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية وكذا عدد الملفات المحقق فيها بالنسبة للرقابة المعمقة خلال الفترة 2009-2013	122
(16-03)	تطور الشكايات الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2011-2016	123
(17-03)	توزيع المخزون الأولي لسنة 2016 حسب سنة تقديم الشكاية	124

124	وضعية الطعون الجبائية المقدمة لدى لجان الطعن لسنة 2011	(18-03)
125	نسبة الاستجابة لطلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة للفترة 2009 - 2016	(19-03)
126	عدد القضايا المودعة لدى المحكمة الادارية ومجلس الدولة للفترة 2005 - 2015	(20-03)
134	أمثلة عن بعض قضايا الفساد في الجزائر	(21-03)
134	ترتيب الجزائر من حيث الفساد للفترة 2005-2016	(22-03)
135	تطور مؤشر ضبط الفساد في الجزائر خلال الفترة 2007 - 2016	(23-03)
136	تطور مؤشر الإسراف في الإنفاق بالجزائر خلال الفترة 2008 - 2016	(24-03)
141	نتائج قياس الاقتصاد غير الرسمي كنسبة من الناتج المحلي الاجمالي في عينة من الدول	(25-03)
142	تطور التشغيل الرسمي وغير الرسمي في الجزائر خلال الفترة 1999 إلى 2004	(26-03)
142	تطور معدلات البطالة في الجزائر خلال الفترة 2009-2014	(27-03)
143	حجم المخدرات المحجوزة من طرف مصالح الشرطة القضائية من 2007 إلى 2009	(28-03)
143	نوعية السلع المغشوشة المتواجدة في الأسواق الجزائرية خلال الفترة 2005 - 2006.	(29-03)
144	تطور سعر الصرف الرسمي و غير الرسمي للفترة 2005-2014	(30-03)
149	المصطلحات المستعملة للتعبير عن الغش الجبائي في القانون الجبائي الجزائري	(31-03)
152	عدد شكاوى الغش الضريبي المودعة لدى الجهات القضائية خلال الفترة 2007-2016	(32-03)
166	الخسائر الاقتصادية المرتبطة بتدهور البيئة في الجزائر إلى غاية سنة 2004	(33-03)
167	نسبة الرسوم البيئية إلى الجباية العادية والناتج الداخلي الخام خلال الفترة 2005-2010	(34-03)
167	توزيع الاستثمارات المنجزة حسب مصدر روس الأموال للفترة 2002 - 2016	(35-03)
179	تطور تنفيذ الارادات العادية في الجزائر خلال الفترة 2006 - 2014	(01-04)
180	تطور تنفيذ الجباية البترولية في الجزائر خلال الفترة 2007 - 2014	(02-04)
181	معدل تغطية الايرادات الجبائية للنفقات العامة في الجزائر للفترة 2005-2014	(03-04)
182	معدل تغطية الايرادات الجبائية العادية لنفقات التسيير في الجزائر للفترة 2005-2014	(04-04)
183	معدل الضغط الضريبي الاجمالي في الجزائر خلال الفترة 2005 - 2014	(05-04)
184	تطور معدل الضغط الضريبي في بعض البلدان الصناعية خلال الفترة 2005 - 2014	(06-04)
185	تطور معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر خلال الفترة 2005 - 2016	(07-04)

210	توزيع المؤسسات التابعة لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات لسنة 2010	(08-04)
213	تعداد موظفي المديرية العامة للضرائب حسب المستوى التعليمي خلال سنة 2013	(09-04)

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
12	يوضح أسلوب السعر النسبي والتصاعدي.	(01-01)
37	الهيكل التنظيمي العام للمديرية العامة للضرائب.	(01-02)
39	الهيكل التنظيمي لمديرية التشريع والتنظيم الجبايين.	(02-02)
41	الهيكل التنظيمي لمديرية المنازعات.	(03-02)
43	الهيكل التنظيمي لمديرية العمليات الجبائية والتحصيل.	(04-02)
44	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات.	(05-02)
45	الهيكل التنظيمي لمديرية الإعلام و الوثائق الجبائية.	(06-02)
46	الهيكل التنظيمي لمديرية الإعلام الآلي و التنظيم.	(07-02)
47	الهيكل التنظيمي لمديرية العلاقات العمومية و الاتصال.	(08-02)
49	الهيكل التنظيمي لمديرية إدارة الوسائل و المالية.	(09-02)
50	يوضح الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية للضرائب.	(10-02)
51	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	(11-02)
52	يوضح الاختصاص الاقليمي للمصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات	(12-02)
52	الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات.	(13-02)
53	يوضح الاختصاص الاقليمي للمراكز الجهوية للإعلام و الوثائق	(14-02)
54	الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام و الوثائق	(15-02)
55	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	(16-02)
57	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات.	(17-02)
58	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	(18-02)
59	الهيكل التنظيمي للمركز الجوارى للضرائب	(19-02)
94	يوضح مبدأ الرسم على القيمة المضافة	(20-02)
140	يوضح صور الأنشطة غير الرسمية	(01-03)

147	يبين منحى لافر LAFER	(02-03)
158	العلاقة بين هيكل النظام الجبائي وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات	(03-03)
174	نموذج العلاقة بين الكفاءة والفعالية الضريبية	(01-04)
209	صورة لبطاقة رقم التعريف الجبائي المغناطيسية	(02-04)

فهرس المصطلحات الواردة في البحث

الرمز	العبارة باللغة الأجنبية	العبارة باللغة العربية
ANDI	Agence nationale de développement des investissements	الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار
ANGEM	Agence national de gestion du micro-credit	الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر
ANSEJ	Agence nationale de soutien à l'emploi des jeunes	الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب
ATD	Avis à tiers ditenteurs	إشعار بتجميد الأموال لدى الحائزين
CASNOS	Caisse nationale des assurances sociales des non salariés	الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي لغير الأجراء
CDI	Centre des impôts	مركز الضرائب
CNAC	Caisse nationale des assurances chomage	الصندوق الوطني لضمان البطالة
CNI	Conseil national d'investissement	المجلس الوطني للاستثمار
CNRC	Centre Nationale du registre commerce	المركز الوطني للسجل التجاري
CPI	Centre de proximité des impôts	مركز الجوارى للضرائب
DAP	Droit additional temporaire	الحق الاضافى المؤقت
DGD	Direction générale des douanes	المديرية العامة للجمارك
DGE	Direction des grandes entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
DGI	Direction générale des Impôts	المديرية العامة للضرائب
DIDF	Direction de l'information et de la documentation fiscale	مديرية الاعلام والوثائق الجبائية
EPIC	Entreprises publiques à caractères industrielles et commerciales	المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعى والتجارى
EURL	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée	المؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة
FRC	Fonds de revenu complémentaire	منحة تكميلية للدخل
FRR	Fons de régulation des recettes	صندوق ضبط الايرادات
HT	Hors taxe	خارج الرسم
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
ICSID	International centre for settlement of investment disputes	المركز الدولى لتسوية منازعات الاستثمار
IFU	Impôt forfaitaire unique	الضريبة الجزائية الوحيدة
IRG	Impôt sur le revenu global	الضريبة على الدخل الإجمالى

IRG/S	Impôt sur le revenu global / salaires	الضريبة على الدخل الإجمالي / الأجور
ISP	Impôt sur le patrimoine	الضريبة على الأملاك
ISPV	Impot sur la plue value	الضريبة على فائض القيمة
MARA	Modernisation et aide à la réforme administrative	العصرنة والمساعدة على الإصلاح الإداري
NIF	Numéro d'identification fiscal	رقم التعريف الجبائي
NIS	Numéro d'identification statistique	رقم التعريف الإحصائي
ONS	Office national des statistiques	الديوان الوطني للإحصائيات
PIB	Le produit Interieur Brut	الناتج المحلي الخام
PIB HH	Le produit Interieur Brut Hors Hydrocarbures	الناتج المحلي الخام خارج المحروقات
SARL	Société à responsabilité limitée	الشركات ذات المسؤولية المحدودة
SCA	Société de commandité par actions	شركات التوصية بالأسهم
SCS	Société de commandité simple	شركة التوصية البسيطة
SIF	Service des investigations fiscales	مصلحة التحريات الجبائية
SNC	Société au nom collectif	شركة التضامن
SNMG	Salaire national minimum garantie	الأجر الوطني الأدنى المضمون
SPA	Société par actions	شركات المساهمة
TAIC	Taxes sur l'activité industrielle et commerciale	الرسم على النشاط الصناعي والتجاري
TANC	Taxes sur l'activité non commerciale	الرسم على النشاط غير التجاري
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
TIC	Taxe intérieure de consommation	الرسم الداخلي على الاستهلاك
TOBA	Taxes sur les opérations de banque et d'assurance	الرسم على العمليات البنكية والتأمينات
TSA	Taxe spécifique additionnelle	الرسم النوعي التجميعي
TTC	Toutes taxes comprises	كامل الرسوم
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TUGP	Taxes unique globale sur la production	الرسم الوحيد الاجمالي على الإنتاج
TUGPS	Taxes unique globale sur les prestations de services	الرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات

مقدمة

مقدمة

لقد قامت الجزائر بإصلاحات عميقة على منظومتها الجبائية - في عقد التسعينيات من القرن الماضي كنتيجة للأزمة الصعبة التي عرفتتها سنة 1986 نتيجة للتراجع الحاد في أسعار النفط في الأسواق العالمية- تهدف إلى تخفيف الاعتماد على الجباية البترولية كمصدر أول للإيرادات العامة للدولة مع رد الاعتبار للجباية العادية باعتبارها مصدرا مضمونا على خلاف الجباية البترولية التي تخضع لمتغيرات خارجية، ولكن وبالرغم من ذلك فإن ثمار تلك الإصلاحات و بعد مرور أكثر من عقدين من الزمن من تجسيدها لم تظهر بالشكل الذي كان ينبغي أن تكون عليه في فترة تميزت بعدم الاستقرار السياسي والأمني، حيث بقي الاعتماد على الجباية البترولية كمصدر أساسي لتمويل الإيرادات العامة للدولة، كما تخلى عدد كبير من المكلفين عن أنشطتهم في تلك الفترة وما أنجر عن ذلك من تراكم لديون جبائية على عاتقهم و قام آخرون بإقامة أنشطة موازية تنامت فيها ثروات هائلة دون أن تتمكن الإدارة الجبائية من فرض رقابتها عليها وما صحب ذلك من استفحال لظاهرة التهرب والغش الجبائين، إضافة إلى استثناء آليات الفساد التي أصبحت تؤثر على حركية النشاط الاقتصادي ومجالاته، وتحد من الكفاءة السياسية والاقتصادية لمؤسسات الدولة بحيث أصبحت الجزائر ترتب ضمن مراتب متدنية ضمن مؤشرات الفساد الصادرة عن مؤسسة الشفافية الدولية.

ومن هذا المنطلق وفي ظل هذه الظروف والمستجدات والتحديات التي تواجهها الجزائر وفي إطار الانضمام المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة وكذا توقيع اتفاق الشراكة الأورومتوسطية مع الاتحاد الاوربي وما أنجر عن ذلك من تفكيك جمركي وما ترتب عنه من آثار مباشرة وغير مباشرة على الإيرادات الجبائية و بالتالي على ميزانية الدولة، كان لزاما على الجزائر أن تعيد النظر من جديد في منظومتها الجبائية، فكيف السبيل إلى ذلك في ظل هذه الظروف والمستجدات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري؟.

أولا- الإشكالية الرئيسية:

بناء على ماسبق يتمثل الإشكال الذي سنعمل على بحثه ومعالجته من خلال دراستنا هاته في السؤال المحوري التالي: كيف يمكن تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري؟.

ثانيا- الأسئلة الفرعية:

يقودنا هذا السؤال المحوري إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية تتجلى في الآتي:

- 1- ما هي مراحل التنظيم الفني للضرائب في المنظومة الجبائية الجزائرية، وما هي أهم الضرائب والرسوم المشكلة لها؟.
- 2- ما هي أهم التحديات والصعوبات التي تواجهها الجزائر في سبيل تفعيل منظومتها الجبائية؟.
- 3- ما هي أهم الإصلاحات والمساعي التي قامت بها الجزائر في سبيل تفعيل منظومتها الجبائية منذ سنة 2005 إلى غاية سنة 2016؟.
- 4- كيف يمكن قياس الفعالية الجبائية، وهل أستطاعت المنظومة الجبائية الجزائرية في ضوء الإصلاحات التي أُدخِلت عليها تحقيق الفعالية المنشودة؟.
- 5- ما هي أهم الآليات والسبل التي يتعين على الجزائر إتباعها من أجل تحقيق الفعالية المنشودة لمنظومتها الجبائية؟.

ثالثا- فرضيات البحث:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية قمنا بوضع مجموعة من الفرضيات التي نعمل على

اختبار صحتها وهي كالاتي:

- 1- لعل من أبرز التحديات التي تواجهها الجزائر في سبيل تفعيل منظومتها الجبائية تحديات تفشي الاقتصاد غير الرسمي وما يرتبط به من تهرب ضريبي، علاوة على إنتشار البيروقراطية والفساد الإداري بأشكاله المختلفة.
- 2- لعل من أبرز الإصلاحات التي قامت بها الجزائر من أجل تفعيل منظومتها الجبائية هو إستحداثها لهياكل جبائية جديدة، إلا أن ذلك غير كاف في ظل وجود إقتصاد ريعي يرتكز بالدرجة الأولى على المداخل النفطية.
- 3- يكتسي التنظيم الجيد للإدارة الجبائية بالإضافة إلى تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة أهمية بالغة في تفعيل المنظومة الجبائية.
- 4- لم تتمكن الجزائر من تحقيق الفعالية المطلوبة لمنظومتها الجبائية بالرغم من التحسينات المتتالية والإصلاحات المعتبرة التي أدخلتها على منظومتها الجبائية.
- 5- من أجل الرفع من فعالية المنظومة الجبائية الجزائرية يجب التركيز على تشجيع خلق المؤسسات، باعتبارها هي المسؤولة عن زيادة الحصيلة الجبائية وخلق الثروة وتوفير مناصب شغل للعاطلين عن العمل.

رابعاً - أهمية البحث:

يكتسي هذا البحث أهميته بالنظر للدور الذي تلعبه الفعالية الجبائية في تحقيق أهداف النظام الجبائي خاصة فيما يتعلق بتعبئة الموارد اللازمة لتمويل التنمية في ظل التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري وخاصة إيماده بالدرجة الأولى على الموارد النفطية المعرضة للزوال، الأمر الذي يجعلنا نسعى للبحث في كافة السبل والآليات الكفيلة بتفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل هذه التحديات التي تواجهه.

خامساً - أهداف البحث:

إضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة والسعي لاختبار صحة الفرضيات المتبناة، فإن هذا البحث يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعريف بالمنظومة الجبائية الجزائرية سواء من حيث الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية أو من حيث التنظيم الفني للضرائب وكذا من حيث بنية الضرائب التي تتشكل منها.
- تبيان الجهود والمسااعي التي قامت بها الجزائر في سبيل تفعيل منظومتها الجبائية سواء عن طريق الإصلاحات الهيكلية أو عن طريق التشريعات القانونية التي تهدف إلى تبسيط النظام الجبائي وتكريس ضمانات المكلفين بالضريبة بالإضافة إلى مكافحة التهرب الجبائي والفساد الإداري.
- الوقوف على واقع الجباية الجزائرية من خلال محاولة تقييم المنظومة الجبائية الجزائرية خلال الفترة 2005-2016 من أجل إبراز نقاط القوة التي يتعين دعمها وكذا نقاط الضعف التي يتعين تداركها، إضافة إلى الوقوف على حقيقة التحديات والصعوبات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري في سبيل تحقيق فعالية جيدة للمنظومة الجبائية.
- محاولة إعطاء قاعدة بيانات للإدارة الجبائية لأجل معرفة جوانب القصور في النظام الجبائي الجزائري ومن ثم المساعدة في علاج هذه الجوانب، مع إقتراح توصيات وإقتراحات من شأنها العمل على تفعيل النظام الجبائي بما يعزز قدرته على تحقيق أهدافه.

سادساً - حدود البحث:

لقد قمنا بمعالجة موضوع الدراسة في إطار الحدود التالية:

- **الحد الموضوعي** هو دراسة المنظومة الجبائية الجزائرية في جانبها المتعلق بالجباية العادية مع استبعاد الجباية البترولية نتيجة لخضوعها لمتغيرات خارجية مثل تغيرات أسعار النفط في الأسواق العالمية، تغيرات سعر الدولار الأمريكي وكذا تحديد حصة الإنتاج من طرف منظمة الأبيك، إلا أن هذا لا يمنع من بعض الإشارات إليها خاصة في ميدان مقارنتها مع الجباية العادية.

- **الحد المكاني:** هو دراسة المنظومة الجبائية للدولة الجزائرية من هياكل جبائية وتنظيم فني للضرائب إضافة إلى التعرض لأهم الضرائب التي تتشكل منها هذه المنظومة الجبائية.
- **الحد الزمني:** فقد تحددت فترة الدراسة بإثنا عشر سنة، وهي الفترة التي شهدت ولا زالت إلى يومنا هذا تشهد إصلاحات جبائية متتالية بدءا بسنة 2005 باعتبارها السنة التي شرعت فيها الجزائر في إصلاحات هيكلية على إدارتها الجبائية وما تلتها من إصلاحات جبائية أخرى إضافة إلى أنه تم الشروع خلالها في تنفيذ إتفاق الشراكة الأوروبيةمتوسطية بين الجزائر ودول الاتحاد الأوروبي.

سابعا - مبررات ودوافع اختيار الموضوع:

- هناك مبررات موضوعية، وشخصية دفعتنا للبحث في هذا الموضوع، يمكن إجمال أهمها فيما يلي:
- تعاضم أهمية الجباية بصفة عامة والضريبة بصفة خاصة ووجوب الاهتمام بها أكثر نظرا للتطور الذي عرفته و الدور الريادي الذي أصبحت تلعبه، مما يفرض علينا دراسة و تحليل هذه الأخيرة لمعرفة أهميتها و دورها في زيادة فعالية الأداء الضريبي.
- إحساسنا بأهمية الموضوع خاصة مع الإصلاحات الهيكلية التي طبقتها الجزائر على إدارتها الجبائية وما تلتها من إصلاحات وتحسينات أُدخِلت على تشريعها الجبائي.
- ميل الباحث إلى البحث في المواضيع ذات الصبغة الجبائية وعلى رأسها النظام الجبائي الجزائري باعتباره موضوع شائك ذو أبعاد مختلفة يحتاج إلى بحث وتحليل، ضف إلى ذلك إنتماء الباحث من قبل إلى الإدارة الجبائية، وقد سبق له التعرض إلى موضوع الجباية من زاوية أخرى في إطار مذكرة الماجستير.

ثامنا - المنهج والأدوات المستخدمة في البحث:

لقد إعتد الباحث على استخدام المناهج المعتمدة في الدراسات الاقتصادية عموما، حيث إعتدنا على المنهج الاستنباطي من خلال أداتي الوصف والتحليل، فأستعملنا أداة الوصف في أجزاء البحث المرتبطة بجوانب النظرية والتي تقتضي تبين بعض المفاهيم المتعلقة بالنظام الضريبي وكذا عند عرض وتقديم التركيبة البنوية للمنظومة الجبائية الجزائرية إضافة إلى وصف مختلف الجوانب التي مستها الإصلاحات الجبائية. كما استعملنا أداة التحليل في تشخيص وتقييم المنظومة الجبائية الجزائرية من خلال تحليل مختلف المعطيات والإحصائيات المتحصل عليها في هذا المجال.

تاسعا- الدراسات السابقة:

أثناء بحثنا وجدنا بعض الدراسات السابقة التي تتضمن إشارات لبعض العناصر التي يتشكل منها الموضوع ومن بين هذه الدراسات نجد:

1- دراسة قدي عبد المجيد، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري للفترة (1988-1995)"، قدمت هذه الدراسة في إطار تحضير أطروحة دكتوراه دولة مقدمة على مستوى معهد العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر سنة 1995، حيث هدفت الدراسة إلى معالجة دور الضريبة في تمويل الاقتصاد الوطني، إضافة إلى محاولة إظهار مدى أثر الاختيارات الاقتصادية العامة على فعالية أداء الضريبة، وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام الضريبي ورغم الإصلاحات التي عرفها مازال معقد وغير مرن ويحتاج إلى ضرورة إدخال إصلاحات عميقة عليه.

2- دراسة ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، حالة الجزائر" وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2002، حيث هدفت الدراسة إلى معالجة ظاهرة التهرب الضريبي مع إبراز خطورتها على الاقتصاد الوطني، وخلصت إلى أن التهرب الضريبي في الجزائر هو نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي.

3- دراسة طالب وسيلة (الضغط الضريبي والفعالية الضريبية حالة الجزائر) مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة سعد دحلب بالبلدية سنة 2004، حيث هدفت الدراسة إلى البحث عن حجم التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب على الحياة الاقتصادية وربطه بفعاليتها، وخلصت الدراسة في النهاية إلى أنه من أجل تحقيق الفعالية الضريبية يجب العمل على التوفيق بين الأهداف المنتظرة من تطبيقها.

4- العباس بهناس، "فعالية السياسة الاقتصادية في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة البلدية سنة 2005، حيث هدفت الدراسة إلى معرفة مكانة السياسة الجبائية وأهميتها في برامج الإصلاحات التي تبنتها الجزائر من خلال تحليل مختلف التغييرات التي عرفها النظام الجبائي الجزائري بالإضافة إلى تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه السياسة الجبائية في التأثير على الواقع الاقتصادي والاجتماعي للأفراد على العموم، وخلصت الدراسة إلى أن فعالية السياسة الجبائية كانت محدودة جدا تبعا لمختلف المعايير المستعملة لقياسها.

5- دراسة بوزيدة حميد، "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)"، هي عبارة عن أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2006، وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور الضريبة باعتبارها أداة للسياسة الاقتصادية في تعبئة رأس المال للتنمية الاقتصادية إضافة إلى محاولة تقييم النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات المختلفة التي تواجهه، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه رغم الأهمية التي يكتسبها النظام الضريبي الجزائري في رسم معالم التنمية، لا يزال أدائه يتميز بضعف الفعالية نظرا لضعف وعدم فعالية الإدارة الضريبية، واختلال هيكله الضريبي لاعتماده على الجباية البترولية وكثرة الغش والتهرب الضريبي.

6- العياشي عجلان، "ترشيد النظام الجبائي الجزائري من حيث الوعاء و التحصيل 1992-2009 حالة ولاية المسيلة) مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2006، حيث هدفت الدراسة إلى محاولة إظهار آليات ترشيد النظام الجبائي في محاربة الفساد المالي والاقتصادي مع إظهار دور القيم و المبادئ الثقافية والعقائدية في الرفع من الوعي الجبائي، وخلصت الدراسة إلى أن فعالية النظام الجبائي الجزائري ترتبط بقدرات المديرية العامة للضرائب على عصرنه إجراءاتها والرفع من قدرات أعوانها.

7- قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرزات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية بجامعة بومرداس سنة 2009، حيث هدفت الدراسة إلى تحديد فعالية النظم الضريبة ومؤشرات قياسها إضافة إلى تحليل النظام الضريبي الجزائري وتقييم فعاليته على ضوء تأثير نتائج العولمة الاقتصادية عليه، وخلصت الدراسة إلى أنه في سبيل الرفع من فعالية النظام الضريبي ينبغي التنظيم الفني الجيد للهيكلة الضريبي ووضع إدارة ضريبة عالية الكفاءة وإحترام المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الضريبة.

8- دراسة حراش براهيم، "عصرنه الادارة الضريبية كمتغير من متغيرات الاصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير دراسة تقييمية للتجربة الجزائرية للفترة (2002-2010)"، هي عبارة عن أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر 3 سنة 2012، حيث ركزت الدراسة على الاصلاحات الجبائية الرامية إلى عصرنه الادارة الجبائية

وتوصلت إلى أن الإدارة الجبائية لم تستطع أن تحقق برنامج العصرية وزيادة فعالية التسيير نظرا للتأخر الكبير الحاصل في إنجاز البرامج بسبب المشاكل والمعوقات التي تشهدها الجزائر.

عاشرًا - مساهمة الدراسة

يتناول البحث آليات تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري، من خلال التركيز على مختلف جوانب التنظيم الفني للمنظومة الجبائية الجزائرية من وعاء وتحصيل ومراقبة ومنازعات، وذلك من خلال متابعة مسار الإصلاحات الهيكلية والتحسينات التشريعية التي أدخلتها الجزائر منذ سنة 2005 وإلى غاية سنة 2016 بغية الوصول في النهاية إلى إقترح بعض الآليات الكفيلة بتفعيل هذه المنظومة الجبائية.

أخيرًا: خطة وهيكل البحث

للإحاطة بكل الجوانب المتعلقة بالبحث جاءت خطة الدراسة لتشمل عرض وتحليل ومناقشة البحث من خلال مقدمة عامة وأربعة فصول وخاتمة.

سنتطرق في المقدمة إلى طرح الإشكالية التي يعالجها البحث والفرضيات المتعلقة بها إلى جانب توضيح الأهمية التي يكتسبها والأهداف التي يرمي إلى تحقيقها إضافة إلى توضيح حدود الدراسة المكانية والزمانية، كما بينا من خلالها الدوافع والمبررات التي دفعتنا لمعالجته وكذا المنهج والأدوات التي سوف يتم استخدامها فيه مع عرض للدراسات السابقة التي تطرقت للموضوع، زيادة على تقديم الخطة التي تم إتباعها لمعالجة كل جوانبه.

الفصل الأول إعتبرناه كفصل تمهيدي أوضحنا من خلاله الإطار النظري للنظام الضريبي من خلال تناول مختلف الجوانب النظرية للضريبة والنظام الضريبي من تعاريف وتنظيم فني وأركان ومحددات وأهداف وغيرها.

بينما تناولنا في الفصل الثاني دراسة المنظومة الجبائية الجزائرية من خلال التطرق إلى الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية الجزائرية سواء على المستوى المركزي، الجهوي والمحلي، مع التعرض إلى التنظيم الفني للضرائب في القانون الجبائي الجزائري بدءا بتحديد الوعاء ومرورا بالتحصيل فالمرقبة الجبائية وانتهاءا بالمنازعات، كما حاولنا الإشارة في هذا الفصل إلى أهم الضرائب الحالية المشكلة للمنظومة الجبائية الجزائرية.

في حين ينصرف الفصل الثالث إلى تناول التحديات والمعوقات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري في سبيل تحقيق الفعالية الجبائية سواء تلك التحديات المرتبطة بالمنظومة الجبائية الجزائرية أو تلك التحديات المرتبطة بالمشاكل الجبائية دون أن ننسى التحديات الأخرى التي أثارها العولمة والتطور التكنولوجي.

أما الفصل الرابع والأخير فأستعرضنا فيه تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري من خلال محاولة تقييم الفعالية الجبائية للمنظومة الجبائية الجزائرية وكذا إبراز جهود ومساعي الجزائر من أجل تفعيل هذه المنظومة الجبائية سواء تلك الجهود المنصبة على إدخال تحسينات على تشريعها الجبائي أو تلك الجهود المبذولة لمكافحة المشاكل الجبائية دون أن ننسى مساعي تحديث الإدارة الجبائية، وختمنا الدراسة بإقتراح بعض الآليات التي يتعين إحترامها من أجل تحقيق الفعالية الجبائية المنشودة.

أما خاتمة البحث فقد تم من خلالها عرض ملخص للدراسة مع نتائج اختبار الفرضيات التي تم الانطلاق منها، لتليها طرح النتائج المتوصل إليها متبوعة باقتراحات وتوصيات ارتأينا أنها قد تكون مفيدة للرفع من الفعالية الجبائية للمنظومة الجبائية الجزائرية، وخلصنا بعدها بتقديم بعض مواضيع البحث التي نحسب أنها يمكن أن تشكل آفاقا وامتدادا لبحثنا هذا.

الفصل التمهيدي:

الإطار النظري للنظام الجبائي

الفصل الأول: الاطار النظري للنظام الجبائي.

تمهيد:

تعتبر الضرائب إحدى مكونات النظام الضريبي المفروضة على المكلفين بها في زمن معين، حيث يعد هذا النظام الضريبي أداة فعالة بيد الدولة تستعمله لتحقيق الأهداف التي ترجو الوصول إليها، وهو يختلف ويتنوع باختلاف العناصر والمعطيات المكونة له، حيث تتسم الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة بتفوق كبير للضرائب المباشرة التي تطبق بشكل ضريبة عامة على الدخل، في حين نجد بالنسبة للدول النامية أن الضرائب غير المباشرة أي الضرائب المفروضة على الإنفاق وكذا الرسوم الجمركية هي التي تشكل نسبة كبيرة من الإيرادات الضريبية الإجمالية للدولة.

كما أن النظام الضريبي يتأثر بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية وبالأهداف التي تحددها السلطة الحاكمة، وتسعى إلى تحقيقها من خلاله، وبذلك نجد أن النظام الضريبي لا يقتصر على كونه مجموعة قواعد قانونية وأصول فنية تحدد وعاء الضريبة ومعدلها والإعفاءات المتعلقة بها ومراحل تحققها وجبايتها، بل هو أيضا عبارة عن إجمالي العناصر الاجتماعية والاقتصادية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في سبيل تبني قواعد قانونية تتلاءم مع النظام الاقتصادي والاجتماعي للدولة، فلا يمكن أن يتم وضع هذا النظام الضريبي بصورة عشوائية وفق مبادئ ثابتة تقرها السلطة التشريعية وإنما هو حصيلة دراسة الواقع الاجتماعي والاقتصادي والعلاقات المتبادلة بين القطاعات الاجتماعية والاقتصادية للبلاد.

وعليه ومن خلال ما سبق سنحاول في هذا الفصل التعرض للإطار النظري للنظام الضريبي من خلال التطرق إلى ما يلي:

- **المبحث الأول** سنتناول فيه النظرية العامة للضريبة بالتطرق إلى الجانب النظري للضريبة من مفاهيم وخصائص إضافة إلى المراحل التي تمر بها الضريبة و انتهاءا بالحديث عن الآثار التي تحدثها على مستوى الاقتصاد الكلي.

- **المبحث الثاني** سنتناول فيه دراسة النظام الضريبي دراسة نظرية وذلك بالتطرق إلى مفهوم النظام الضريبي، أركان النظام الضريبي وكذا محددات النظام الضريبي.

- **أما المبحث الثالث** والأخير فخصص للحديث عن الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها وفي مقدمتها الهدف المالي، تليه الأهداف الاقتصادية دون أن ننسى باقية الأهداف الأخرى من أهداف إجتماعية وسياسية وحتى بيئية.

المبحث الأول: النظرية العامة للضريبة.

تعتبر الضريبة من أهم الإيرادات العامة للدولة وفي نفس الوقت وسيلة للتعبير عن علاقة الدولة بالأفراد، فقد ارتبط وجودها بوجود الدولة وتطورت وظائفها بتطور مهام الدولة، فلم يعد يقتصر دورها على الحصول على أكبر حصيله مالية من أجل تغطية النفقات العامة للمجتمع بل تعد ذلك وأصبحت أداة في يد الدولة تستعملها للتأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بغية تحقيق جملة من الأهداف.

المطلب الأول: الضريبة: مفهومها، خصائصها وأساسها القانوني:

لقد اعتبرت الضريبة من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة عبر التاريخ، حيث كانت ولازمت معظم الدول تعتمد عليها في تمويل ميزانيتها العامة من أجل تغطية نفقاتها العامة، و في هذا المقام سنتطرق إلى مفهوم الضريبة وكذا الخصائص المميزة لها لنأتي لإستعراض الأساس القانوني لفرضها.

الفرع الأول: مفهوم الضريبة.

لقد تعرضت العديد من المؤلفات المالية لمفهوم الضريبة وتعريفها وذلك عبر التطور التاريخي للدولة، إلا أن هذه التعاريف لم تخرج عن المعنى العام والشامل لها، فقد عرّفت على أنها فريضة إلزامية يلتزم المكلف بدفعها للدولة حسب مقدرته وبغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من جراء تقديم هذه الخدمات أو تحقيق حاجة عامة⁽¹⁾.

كما عرّفت الضريبة على أنها فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية⁽²⁾.

كما عرّفت أيضا على أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة - و بشكل نهائي ودون مقابل محدد- نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية⁽³⁾.

وعليه و بناء على ما سبق يمكن تعريف الضريبة على أنها عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة جبرا وبدون مقابل وبصفة نهائية على المكلفين بها حسب مقدرتهم التكليفية مساهمة منهم في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.

(1)- محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحيش، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2006، ص175.

(2)- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، عمان، 2007، ص910.

(3)- محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ط الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د ت، ص145.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص أهم الخصائص المميزة للضريبة والتي تعتبر بمثابة عناصر لها.
أ- الضريبة اقتطاع مالي، وهذا يعني أن الضريبة تشكل إقتطاعا ماليا من ثروة المكلف بها، خلافا لما كان سائدا قديما أين كانت الضريبة تفرض عينا، حيث أصبحت الصفة النقدية للضريبة أكثر ملاءمة للإقتصاد النقدي وللنظام المالي والضريبي المعاصر⁽¹⁾.

ب- الضريبة فريضة جبرية، بمعنى أن المكلفين ليسوا أحرارا في دفعها، بل هم مجبرين على أدائها وفي حالة رفضهم أو عدم أدائهم لوجباتهم الجبائية تستطيع السلطات العامة متابعتهم من أجل إجبارهم على تخليص ديونهم الجبائية⁽²⁾.

ج- الضريبة تدفع بدون مقابل، حيث أن الأفراد لا يحصلون على مقابل مباشر في شكل منفعة خاصة تعود عليهم بالفائدة لقاء دفعهم للضرائب بالرغم من حصولهم على مقابل غير مباشر كالصحة والتعليم والأمن والعدالة وغيرها من الخدمات العامة التي يستفيد منها عامة أفراد المجتمع.

د- الضريبة تدفع بصفة نهائية، ويعني ذلك أن الضريبة هي عبارة عن مصدر تمويل نهائي تستفيد منه الهيآت العمومية ولا يحق للمكلف بالضريبة طلب استرداد المبالغ⁽³⁾ التي دفعوها للخزينة العمومية ولا المطالبة بفوائد عنها⁽⁴⁾، وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع الفوائد المترتبة عنه⁽⁵⁾.

هـ- الضريبة تجبى لتحقيق منفعة عامة، فهي لا تجبى لغرض الانفاق على شئ معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين، وبذلك تكون منفعتها عامة لجميع أفراد المجتمع⁽⁶⁾.

الفرع الثالث: الأساس القانوني للضريبة.

لقد حاول العديد من المفكرين إيجاد المبرر القانوني الذي ترتكز عليه الدولة في فرض الضرائب وإلتزام المواطنين بأدائها، ويمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين أولهما نظرية العقد الاجتماعي التي ترى بأن

(1)- فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص ص50، 51.

(2)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص127.

(3)- YAHIAOUI Nesrine, La gouvernance fiscale en Algérie Benchmarking avec le Maroc et la Tunisie, Mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme de 3^{ème} cycle spécialisé en finances publiques, Institut d'économie douanière et fiscale, KOLEA, 2013, P 07.

(4)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص08.

(5)- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2006، ص119.

(6)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص08.

فرض الضريبة يستند إلى العلاقة التعاقدية بين الدولة والفرد، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي التي تعتبر فرض الضريبة واجبا وطنيا.

أ- **نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي:** لقد حاول أصحاب هذه النظرية تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على الأفراد مقابل دفع الضريبة، والمتمثلة في الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة، وبناء على ذلك فإنه لولا إنتفاع الأفراد بهذه الخدمات لما كان هناك سند قانوني لفرض الضريبة وإلزام الأفراد بأدائها⁽¹⁾، حيث أكدوا على وجود علاقة تعاقدية بين الدولة والأفراد في شكل عقد ضمني بينهما، بحيث تلتزم الدولة بتقديم خدماتها للأفراد، على أن يقوم هؤلاء الأفراد بسداد مبلغ مالي يمثل الضريب، فبالرغم من اتفاق أصحاب هذه النظرية على أن الضريبة عبارة عن عقد ضمني، إلا أنهم اختلفوا في تفسير هذا العقد بحيث اعتبر بعضهم الضريبة "عقد بيع خدمات"، فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل إلزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب. وذهب آخرون إلى اعتبار الضريبة "عقد شركة" فالدولة عبارة عن شركة إنتاج كبيرة تتحمل نفقات عامة والأفراد ماهم إلا شركاء فيها يتعين عليهم المشاركة في هذه النفقات في صورة ضرائب تفرضها عليهم الدولة. في حين إعتبر فريق آخر الضريبة على أنها "عقد تأمين"، فالمواطنون يقومون بدفع الضرائب للدولة بإعتبارها قسط تأمين مقابل حماية الدولة لأموالهم وأرواحهم⁽²⁾.

ب- **نظرية التضامن الاجتماعي:** وترتكز هذه النظرية على وجود تضامن إجتماعي بين أفراد المجتمع بموجبه يلتزم كل واحد منهم بالمساهمة في تمويل النفقات العامة حسب قدراته التمويلية⁽³⁾، وهذا يدل على أن هذه النظرية مستمدة من التطور التاريخي للضريبة، بحيث كانت الضريبة تمثل "فكرة تضامنية" بين مختلف العشائر والقبائل، وبعدها أصبحت تمثل مساعدة مالية يقدمها الأفراد للحاكم من أجل تغطية النفقات العامة، ثم تحولت نتيجة للظروف الاقتصادية والاجتماعية كفريضة واجبة الدفع من طرف الأفراد، وذلك في إطار اجتماعي وتضامني⁽⁴⁾.

وهكذا بإمكاننا القول أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لفرض الضرائب داخل حدود إقليمها الوطني، وهي أكثر موضوعية وواقعية لأنها لا تقوم على أساس عقد

(1)- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الخفوفية، بيروت، 2009، ص122.

(2)- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط 4، دار هومة، الجزائر، 2008، صص 20-21.

(3)- Mustapha Bensahli, **La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitales expérience algérienne**, ENAG Edition, Alger, 2014, P 34.

(4)- محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبش، مرجع سابق، ص189.

ضميني بين الدولة والأفراد وإنما على أساس التضامن الاجتماعي ورغبة الدولة والأفراد للتعایش وتحمل الأعباء الاجتماعية معا.

المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة.

يمثل التنظيم الفني للضريبة تحديد الطرق والاجراءات الفنية التي تمكن الدولة من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المختلفة، بدءا بتحديد الوعاء الجبائي ومرورا بحساب الضريبة وانتهاء بعملية التحصيل الجبائي، لذلك فإنه يتعين على الدولة أن تختار من القواعد الفنية ما يمكنها من تقدير وعاء الضريبة، ثم طريقة حساب الضريبة، وأخيرا عملية تحصيل قيمة الضريبة.

الفرع الأول: الوعاء الضريبي.

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة الخاضعة للضريبة، ووعاء الضريبة في العصر الحديث هو الثروة التي تخضع للضريبة و التي تقاس بها⁽¹⁾، وعلى هذا الأساس يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل أو رأس المال أو على الأفراد بغض النظر عن دخولهم و ثرواتهم⁽²⁾.
ويقتضي دراسة وعاء الضريبة ضرورة التعرض للنقاط التالية:

أ- طرق تقدير الوعاء الضريبي: هناك طرق مختلفة قد تلجأ إليها الإدارة الجبائية لتقدير الوعاء الضريبي حسب نوع الضريبة المفروضة وكذا حسب طبيعة المادة المفروضة عنها الضريبة بالإضافة إلى شخصية المكلف بالضريبة، ومن بين تلك الطرق نجد:

1- طريقة التقدير بواسطة المظاهر الخارجية: تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية (Les signes extérieurs) التي تحيط بالمكلف بالضريبة والتي يكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها من أجل استنتاج مقدار الوعاء الجبائي، كتقدير دخل المكلف على أساس القيمة السوقية لمنزله أو عدد الأبواب والنوافذ أو عدد العمال والآلات المستخدمة أو عدد السيارات التي يملكها وغيرها من المظاهر الأخرى⁽³⁾.

وتمتاز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة خصوصا إذا أُحسِنَ إختيار المظاهر الخارجية، و يعاب عليها أنها تؤدي إلى فرض الضريبة على أساس قد يتعد عن الواقع، كما أن التساوي في المظاهر الخارجية قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة

(1)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص135.

(2)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص30.

(3)- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص145.

للأشخاص وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم ودخولهم بالاضافة إلى أنه يمكن تجنب الضريبة باللجوء إلى التقليل من المظاهر الخارجية كأن يعتمد الأشخاص إلى نسب أملاكهم إلى أولادهم وأزواجهم⁽¹⁾، لذلك فإن هذه الطريقة لا تطبق إلا نادرا وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير⁽²⁾.

2- طريقة التقدير الجزافي: تقوم هذه الطريقة على أساس تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والمؤشرات التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة⁽³⁾ (مبلغ الايجار، موقع المحل، مساحة المحل، حجم البضاعة المعروضة، ...). فإما أن يضع القانون تلك القرائن وتسمى بالجزاف القانوني، حيث تحدد إدارة الضرائب وعاء الضريبة بصورة جزافية بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع، و إما أن تُحدّد هذه القرائن بصورة إتفاقية بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي⁽⁴⁾. وعادة ما يلجأ المشرع الجبائي إلى استخدام هذه الطريقة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للنشاطات التجارية الصغيرة التي لا تتوفر على دفاتر محاسبية منتظمة.

ويتصف التقدير الجزافي بالبساطة والسهولة في التطبيق وكذا إختصار الوقت والجهد إضافة إلى قلة النفقات المترتبة عن عملية التقييم، إلا أنه قائم على أساس تقريبي ولا يتناول المقدرة الحقيقية للمكلف، وهو ما قد يؤدي إلى إلحاق الظلم بالخزينة العامة أو بالمكلفين بالضريبة في حالة ابتعاد الوعاء الضريبي عن الحقيقة والعدالة⁽⁵⁾.

3- طريقة التقدير المباشر: تقوم هذه الطريقة على تقديم تصريح ضريبي إلى إدارة الضرائب يلتزم بتقديمه سواء المكلف بالضريبة أو شخص آخر غير المكلف بالضريبة. فقد يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد محدد عن المادة الخاضعة للضريبة مع إفتراض حسن نيته وأمانته باعتبار أنه أفدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح، ولضمان دقة وصحة هذا التصريح فإن الادارة الجبائية تحتفظ لنفسها بالحق في رقابته وتعديله إذا بُني على غش أو خطأ، كما قد تفرض بعض التشريعات الجبائية جزاءات جنائية ومالية في حالة تعمد التهرب من الضريبة عن طريق تقديم تصاريح غير صحيحة⁽⁶⁾.

(1)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص32.

(2)- محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص251.

(3)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص31، 32.

(4)- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص146.

(5)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص110.

(6)- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، مرجع سابق، ص147، 148.

و قد يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بواسطة تصريح يلتزم بتقديمه شخص آخر غير المكلف بالضريبة والذي يكون لدينا للمكلف بمبالغ تعتبر ضمن الدخل الخاضع للضريبة كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم تصريحا عن المرتبات والأجور التي يتقاضاها العاملون لديه لغرض تقدير الضريبة على الأجور، كما قد تستعمل هذه الطريقة للتحقق من صحة صدق إقرارات المكلفين، كأن يلزم القانون الجبائي بآبئي الجملة بالابلاغ عن معاملاتهم مع زبائنهم مقابل الحصول على تخفيضات⁽¹⁾.

وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الجبائية، فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا منظمبا وصحيحا، ومن جهة أخرى تمكن من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف، إلا أنه يعاب على هذه الطريقة احتمال أن يؤدي التصريح إلى الغش الجسيم الذي لا تتمكن الإدارة من اكتشافه، إضافة إلى إحتمال المبالغة من طرف أعوان الإدارة الجبائية في إجراء التعديلات اللازمة على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين إلى حد التعسف، ولذا فإن نجاح هذه الطريقة يتطلب تعاونا بين الإدارة الجبائية والمجتمع الجبائي وارتفاعا في مستوى الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة⁽²⁾ وكذا وجود إدارة جبائية على جانب كبير من الكفاءة والخبرة لتشديد الرقابة على المكلفين حتى لا يتمكنوا من التهرب من الضريبة⁽³⁾.

4- طريقة التقدير بواسطة الإدارة الجبائية: يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة، حيث تلجأ إلى كافة الطرق القانونية الممكنة التي توصلها إلى تقدير قيمة الوعاء الجبائي، فلها أن تلجأ إلى المعاينة والتحري وجمع المعلومات الصحيحة من أجل الكشف عن حجم المادة الخاضعة للضريبة، وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى هذه الطريقة في حالة الثروات التي يسهل نسبيا تقدير قيمتها الخاضعة للضريبة دون الحاجة إلى المكلف ذاته كما هو الحال في الضرائب العقارية، أو في حالة إمتناع المكلف عن تقديم التصريح الجبائي في الموعد المحدد قانونا، فيكون في هذه الحالة من حق الإدارة أن تتولى بنفسها مهمة التقدير كعقاب له على سوء نيته⁽⁴⁾.

وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق، كما تمكن هذه الطريقة من الوصول إلى حقيقة الوعاء الجبائي، إلا أنه يعاب عليها أن أعوان الإدارة يميلون بحكم تبعيتهم إلى الدولة إلى محاباة الخزينة العمومية على حساب المكلفين وهو ما قد يؤدي إلى مغالاتهم في تقدير الوعاء الجبائي، بالإضافة إلى أن هذه الطريقة تعتبر تدخلا في شؤون المكلف بالضريبة وتؤدي إلى مضايقته⁽⁵⁾.

(1)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 111.

(2)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص 170.

(3)- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص 148.

(4)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص 170.

(5)- نفس المرجع السابق، ص 171.

ب- المفاضلة بين أنواع الضرائب المختلفة: إن فرض الضرائب على المكلفين بها لا يقتضي فقط تحديد طريقة تقدير الوعاء الجبائي المتبعة، و إنما أيضا المفاضلة والاختيار بين أنواع الضرائب المختلفة وعلى رأسها الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وكذا الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال، إضافة إلى الضرائب الشاملة والضرائب النوعية على الدخل^(*).

1- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة: إن فرض الضرائب على عناصر الثروة يقتضي من الدولة أن تفاضل وتختار بين إحدى الطريقتين التاليتين: فإما تتبع الثروة وهي بيد المكلف القانوني وتحت ملكيته، و هنا تكون قد انتهجت الطريقة المباشرة، وعندها تكون الضريبة المحصلة هي ضريبة مباشرة، وقد تختار الطريقة الثانية وهي تتبع الثروة عند تداولها أو إستعمالها، وعندها تكون قد إنتهجت الطريقة غير المباشرة وتكون الضريبة المحصلة هي ضريبة غير مباشرة⁽¹⁾. و عليه يمكن القول أن الضرائب تقسم حسب معيار تحمل العبء الضريبي إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة، فالضرائب المباشرة هي تلك الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر⁽²⁾ كالضرائب على الدخل و الثروة، بينما الضرائب غير مباشرة هي تلك الضرائب التي تفرض على عناصر الثروة بطريقة غير مباشرة عند إنفاقها في شؤون الاستهلاك أو عند تداولها من شخص لآخر، والتي يستطيع المكلف نقل عبئها إلى الآخرين كالضرائب على الواردات وحقوق التسجيل⁽³⁾.

إن أهم معيار للترقية بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة هو المعيار الإداري المعتمد على طريقة تحصيل الإدارة الجبائية لدين الضريبة، ويتلخص هذا المعيار في اعتبار الضريبة مباشرة إذا كانت تحصل بمقتضى جداول اسمية يُدَوَّنُ فيها اسم الممول ومقدار المادة الخاضعة للضريبة والمبلغ الواجب تحصيله، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا لم تكن تحصل بهذه الطريقة وإنما بمناسبة حدوث وقائع أو تصرفات معينة مثل الضرائب المفروضة على الاستهلاك. كما يمكن التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من خلال معيار نقل عبء الضريبة بحيث تعتبر الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو نفسه من يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية، بينما تكون الضريبة غير مباشرة إذا ما كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى

(*)- إضافة إلى ذلك فقد ساد في العصور القديمة التمييز بين الضرائب على الأشخاص التي تتخذ من الشخص نفسه وعاءا لها، وهو ما يعرف بضريبة الرؤوس، إلا أنه في العصر الحديث فقد إتجهت معظم الدول إلى إعتماد الضريبة على الأموال التي تتخذ من المال وعاءا لها. كما كان الجدال قائما في القرنين السابع عشر والثامن عشر بين الأخذ بنظام الضريبة الوحيدة والتي تكفي فيها الدولة بفرض ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما تحتاج إليه من موارد مالية، وبين الأخذ بنظام الضرائب المتعددة الذي يُفرضُ على أساس تعدد الأوعية الضريبية حيث تتعدد الضرائب.

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

قسنطينة، 2010، ص28.

(2)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص21.

(3)- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص62.

شخص آخر⁽¹⁾. كما يمكن التمييز أيضا بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة من خلال معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة، فتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على عناصر تتميز بدرجة معينة من الثبات والتحدد والاستقرار كالضرائب على الدخل، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كانت مفروضة على بعض الوقائع المتقطعة أو العرضية كواقعة الاستهلاك أو التداول⁽²⁾.

و بالتالي ما يميز الضرائب المباشرة أن حصيلتها تتميز بالثبات النسبي لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا، كما أنها تعتبر أكثر تحقيقا للعدالة الجبائية من الضرائب غير المباشرة على اعتبار أنها تراعي الظروف الشخصية والأحوال الاجتماعية للمكلف، إضافة إلى أنها تعتبر أكثر إشعارا للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة لأنها تدفع من قبلهم في شكل اقتطاع نقدي وهذا ما يحفزهم على مراقبة الحكومة في اتجاهها للنفقات العامة، أما ما يعاب عليها أنها تؤدي إلى إشعار الفرد بوطأة عبئها مما قد يدفعه إلى محاولة التهرب منها، ضف إلى ذلك أنها تتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي⁽³⁾.

أما الضرائب غير المباشرة فتتميز بكونها تؤدي إلى عدم شعور المكلف بعبئها لكونها تدفع كجزء من ثمن السلعة أو الخدمة مما يخفف من ثقلها على أنفس المكلفين كما تتميز بغزارة إيراداتها وتدفع حصيلتها طوال السنة لأن عمليات التداول والانفاق تتوالى بطريقة مستمرة على مدار السنة كما يدفعها الجميع دون تمييز بين فقير وغني، إلا أنه ما يعاب عليها أنها لا تراعي المقدرة التكاليفية للمكلف كما أنها شديدة الحساسية للظروف الاقتصادية فتتقلص حصيلتها بمعدل أكبر من الانخفاض الحاصل في مؤشرات النشاط الاقتصادي⁽⁴⁾.

2- الضرائب الشاملة على الدخل والضرائب النوعية على الدخل: قد تفرض الضرائب على الدخل حسب أسلوبين رئيسيين، فقد تفرض ضريبة خاصة على كل نوع من فروع الدخل وتعرف بالضريبة النوعية، كما قد تفرض ضريبة واحدة على الدخل رغم تعدد مصادره وتعرف بالضرائب الشاملة على الدخل، فحسب نظام الضريبة النوعية يقسم الدخل إلى أنواع مختلفة حسب مصدره، ويفرض على كل نوع منها ضريبة مستقلة و متميزة عن الضرائب المفروضة على الأنواع الأخرى، فيفرق بين مداخيل العمل ومداخيل رأس المال ومداخيل الايجارات وغيرها، أما حسب نظام الضرائب الشاملة، فيتم فرض ضريبة واحدة على

(1)- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة. مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص164.

(2)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص146.

(3)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص22-23.

(4)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص146.

بمجموع المداخيل الناتجة عن المصادر المختلفة، بحيث تجمع المداخيل المختلفة التي يحصل عليها المكلف ثم تفرض عليها ضريبة واحدة رغم تعدد مصادر الدخل⁽¹⁾.

و بالتالي ما يميز الضرائب النوعية أنها تسمح بتنوع المعاملة الضريبية لكل نوع من أنواع الدخل بما يجعلها أداة ملائمة لتحقيق الكثير من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، كما تتميز هذه الضرائب بإمكانية الحد من التهرب الجبائي، فتهرب المكلف من دفع إحدى الضرائب النوعية على الدخل لا يؤدي إلى تهربه من دفع الضرائب على الأنواع الأخرى من دخله إضافة إلى أن إختلاف الواقعة المنشئة للضريبة وتعدد طرق ومواعيد التحصيل يجعل من هذه الضرائب أخف وقعا وأكثر ملائمة للمكلف⁽²⁾، إلا أنه يعاب على هذه الضرائب أنها تتميز بالتعقيد لكثرة الضرائب التي تتطلب عدة إجراءات لتحصيلها، مما قد يؤدي إلى تزايد نفقات جبايتها وتحصيلها، ضف إلى ذلك صعوبة تطبيقها للعدالة الجبائية لأنها تلائم تطبيق المعدل النسبي الذي يتعد عن العدالة الجبائية⁽³⁾.

أما نظام الضرائب الشاملة فيسمح بإعطاء صورة واضحة عن إجمالي دخل المكلف وحالته المالية وأعبائه العائلية، الأمر الذي يسمح بمنحه تخفيضات مع تطبيق المعدلات التصاعدية التي تتلائم مع هذه الحالة الاجمالية، كما أنه أكثر يسرا بالنسبة للمكلف الذي يكون مطالب بتقديم تصريح واحد لمجمل دخله لجهة واحدة بدلا من تقديم تصاريح متعددة لجهات مختلفة لكل نوع من أنواع مداخيله، كما أنه أكثر يسرا للإدارة الجبائية التي تفحص تصاريح المكلفين مرة واحدة وتطبق عليهم إجراءات موحدة للربط والتحصيل والظعن مرة واحدة، وفي هذا توفير للوقت والجهد واقتصاد لنفقات الجباية، إلا أنه يعاب على هذا النظام أنه لا يسمح للدولة بتنوع المعاملة الجبائية بما يحقق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، و من جهة أخرى فإن نجاح المكلف في التهرب من دفع هذه الضريبة يعني تهربه من دفع أي ضريبة على كافة أنواع دخله، ضف إلى ذلك أن تطبيق هذا النظام يستلزم درجة عالية من الوعي الجبائي لدى المكلفين بما تمكنهم من تقديم تصاريحهم الجبائية بصورة شاملة وصحيحة، كما أنه يتطلب أيضا جهاز ضريبي على مستوى عال من الكفاءة الادارية⁽⁴⁾.

(1)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، صص 105-106.

(2)- حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، المالية العامة، بدون دار النشر، الاسكندرية، 2004، ص 57.

(3)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 105.

(4)- حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، المالية العامة، مرجع سابق، صص 55-56.

الفرع الثاني: سعر الضريبة.

بعد أن تم تحديد وعاء الضريبة لا بد من تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعه من قبل المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب، أو بعبارة أخرى لا بد من حساب قيمة الضريبة المستحقة على المكلف، ومنه يمكن القول أن سعر الضريبة هو عبارة عن نسبة الضريبة إلى وعائها⁽¹⁾، و في هذا المقام سوف نتحدث عن طرق تقدير سعر الضريبة الذي يمكن أن يتخذ صورة المعدل النسبي أو المعدل المتصاعد كما يمكن أن يتخذ صورة المعدل القيمي أو المعدل الخاص^(*).

أ- **السعر النسبي والسعر التصاعدي**: فقد يعتمد المشرع في حساب الضريبة على السعر النسبي (فتسمى الضريبة ضريبة نسبية) كما قد يعتمد على السعر التصاعدي (فتسمى الضريبة ضريبة تصاعدية)، فالضريبة النسبية هي تلك الضريبة التي تفرض بنسبة محددة وثابتة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي، فوفقا لهذا الأسلوب تظل نسبة الضريبة المستحقة إلى قيمة الوعاء الضريبي ثابتة مهما تغيرت قيمة المادة الخاضعة للضريبة⁽²⁾، ومثال ذلك إذا فرضت ضريبة على الدخل بسعر 10% فإن هذا السعر يبقى ثابتا ولا يتغير ويطبق على جميع الدخول صغيرها وكبيرها، أما السعر التصاعدي هو ذلك السعر الذي يتصاعد تبعا لتصاعد وعاء الضريبة⁽³⁾، فيرتفع بارتفاع قيمة المادة الخاضعة للضريبة والعكس صحيح⁽⁴⁾.
و يمكن توضيح أسلوب الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01-01): يوضح أسلوب السعر النسبي والتصاعدي



المصدر: عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص154.

(1) - عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص151.

(*) - لقد مر سعر الضريبة بمرحلتين هما الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية، فالضريبة التوزيعية هي تلك الضريبة التي لا يحدد المشرع معدلها مسبقا ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الاجمالية ثم يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على المكلفين بها، إلا أنه تم العدول عن هذا الأسلوب في الوقت الراهن وحل محله أسلوب الضريبة القياسية أين يقوم المشرع مسبقا بتحديد سعر الضريبة دون أن يحدد حصيلتها الاجمالية في تلك اللحظة بصورة قاطعة.

(2) - حامد عبد المجيد دراز، المراسي السيد حجازي، المالية العامة، مرجع سابق، ص99-100.

(3) - AMOUR Chafia, la gouvernance fiscale en algerie état des lieux et perspectives, mémoire de fin d'étude de 3^{ème} cycle spécialisé en finances publiques, Institu d'Economie Douanière et Fiscale, KOLEA, 2012, p10.

(4) - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سابق، ص202.

ويتميز أسلوب الضريبة النسبية بالبساطة والسهولة في التطبيق سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو بالنسبة لإدارة الضرائب، فهو لا يحتاج عند تطبيقه إلى عمليات حسابية معقدة⁽¹⁾، كما أنه من مزاياه عدم الاضرار بالنشاط الاقتصادي وعدم تهديده للدخول والثروات، وهذا ما يمكن حدوثه عند تطبيق الضرائب التصاعدية التي تؤدي إلى خفض الادخار والإضرار بالصناعة وهروب رؤوس الأموال إلى الخارج⁽²⁾، إلا أن هذا الأسلوب تعرض لعدة إنتقادات كونه قليل الحصيلية، كما أنه غير عادل في توزيع العبء الجبائي. أما أسلوب الضرائب التصاعدية فيتميز بالوفرة الضريبية باعتبار أنها تسمح بإخضاع الدخل المرتفعة لمعدلات عالية فتزداد حصيلتها، كما أنه وسيلة فعالة للتقليل من التفاوت بين دخول الأفراد وتحقيق العدالة الضريبية، كما تعتبر الضريبة التصاعدية أداة فعالة لمعالجة بعض المشاكل الاقتصادية، ففرض ضرائب تصاعدية على الأغنياء وتوجيه حصيلتها إلى الطبقات الفقيرة يؤدي إلى رفع مستوى استهلاكها وبالتالي زيادة الانتاج وتوظيف العمال⁽³⁾، إلا أن هذه الضريبة لم تسلم هي الأخرى من الانتقاد، حيث يرى المعارضون لها أن تطبيق معدلات تصاعدية مرتفعة يؤدي إلى تثبيط الاستثمارات وكل نشاط صناعي وتجاري وتحويل الضريبة في هذا الاطار إلى دافع للغش الضريبي وأداة كابحة للنمو الاقتصادي⁽⁴⁾، ضف إلى ذلك أن تحديد الشرائح والمعدلات التصاعدية يجب أن يستند إلى مبادئ علمية ودراسات فنية دقيقة، وأن لا تحدد بشكل عشوائي حتى لا ينعكس سلبا على فعالية النظام الجبائي⁽⁵⁾.

ب- السعر القيمي والسعر الخاص: إذا كان سعر الضريبة هو مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة، فإن تلك العلاقة تتخذ صورتين أساسيتين هما: الضريبة القيمية والضريبة الخاصة. فالضريبة القيمية هي التي يكون سعرها في صورة نسبة مئوية من قيمة الوعاء بعد تقديره بالنقود، أما الضريبة الخاصة فهي التي يكون سعرها في صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة كمية من وعاء الضريبة وقد تكون هذه الوحدة وزناً أو حجماً أو مساحة... الخ⁽⁶⁾.

وعند حساب مبلغ الضريبة القيمية نقوم بضرب المعدل الضريبي المعبر عنه بنسبة معينة في القاعدة الضريبية، فإذا فرضنا أن الربح الجبائي المحقق من طرف شركة ما هو 1.000 دينار، و سعر الضريبة على الأرباح هو 25% فإن مبلغ الضريبة يكون يساوي إلى $(25\% \times 1.000 = 250 \text{ دج})$.

(1)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 107.

(2)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص 156.

(3)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 107-109.

(4)- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 87.

(5)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 109.

(6)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص 156.

أما لحساب مبلغ الضريبة الخاصة نقوم بضرب التعريف الضريبية المعبر عنها بعدد الوحدات النقدية في الكمية الخاضعة للضريبة، وكمثال على ذلك إذا فرضنا أن كمية الذهب الموجهة للطبع لدى إدارة الضرائب من طرف أحد التجار هي 1.000 غرام وأن سعر ضريبة الضمان^(*) هو 40 دج للغرام فإن مبلغ ضريبة الضمان يساوي (1.000 غ X 40 دج = 40.000 دج).

الفرع الثالث: تحصيل الضريبة.

يقصد بتحصيل الضريبة مجموع العمليات والاجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الاطار⁽¹⁾، و هنا يجب على الادارة الجبائية أن تراعي أن الضريبة يتم جبايتها في الأوقات الأكثر ملائمة للمكلف⁽²⁾، مع إحترام الواقعة المنشئة للضريبة والتي تعني المناسبة أو السلوك المُؤجَّب لحصول الدولة على دينها من المكلف بها⁽³⁾، وعموما هناك عدة طرق للتحصيل يمكن أن تتبعها الإدارة كما أن هناك عدة ضمانات تجعل دين الخزينة واجب الأداء من طرف المكلفين.

أ- طرق تحصيل الضريبة: تتخذ الادارة الضريبية طرقا مختلفة لتحصيل الضرائب وذلك حسب طبيعة كل ضريبة، بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة والملائمة، ومن بين هذه الطرق نجد:

1- طريقة الدفع المباشر: تقوم هذه الطريقة على قيام المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه في آجالها القانونية دون مطالبة الادارة له بأدائها⁽⁴⁾، حيث يقوم بملاً التصريحات الجبائية التي يبين فيها المبالغ الضريبية المستحقة عليه ثم يتقدم إلى إدارة الضرائب من أجل دفع تلك المبالغ طواعية، كما قد تقوم إدارة الضرائب بإخطار المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه مع تحديد موعد دفعها، فيقوم المكلف مباشرة بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة في الميعاد المذكور⁽⁵⁾. و قد يتم الدفع المباشر للدين الضريبي من خلال قيام المكلف بلصق طوابع الدمغة، حيث أنه بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة يقوم المكلف بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات والمحركات... الخ⁽⁶⁾.

(*)- ضريبة الضمان هي عبارة عن ضريبة نوعية تفرض على مصنوعات الذهب و الفضة و البلاتين

(1)- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة النفقات العامة، الاغيرادات العامة الميزانية العامة، مرجع سابق، ص 199.

(2)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص 175.

(3)- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سابق، ص 208.

(4)- محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 259.

(5)- حامد عبد المجيد دراز، المرسوم السيد حجازي، المالية العامة، مرجع سابق، ص 107.

(6)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 36.

حيث يسمح هذا الأسلوب بتقليص نفقات تحصيل الضريبة مادام أن المكلف هو نفسه من يتولى عملية التحصيل إلا أن نجاحه يعتمد بدرجة كبيرة على إنتشار الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.

2- طريقة الأقساط المقدمة: في هذه الحالة يكون للمكلف من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، فيقوم بتوريد المبالغ الضريبية في شكل أقساط دورية في تواريخ محددة مقدما تحت حساب الضريبة، ثم تتولى إدارة الضرائب إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة، بحيث تقوم بعمل تسوية على أساس ما تم دفعه من أقساط أثناء السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له ما زاد عن قيمة الضريبة أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة، كما قد تتولى بعض التشريعات الضريبية تحديد طريقة احتساب الأقساط وعددها ومقدارها ومواعيد دفعها⁽¹⁾.

ويمتاز هذا الأسلوب في كونه يخفف من وقع الضريبة على المكلف ويجعل أداؤها سهلا وميسورا بعكس الحال لو انتظر المكلف نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل أو التهرب، كما يضمن للخبزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة، بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تُركت كافة الإيرادات الضريبية في نهاية السنة المالية⁽²⁾.

3- طريقة الحجز من المنبع: حسب هذا الأسلوب يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل وقبل تسلمه، حيث يكلف القانون جهات معينة بمسؤولية استقطاع مبلغ الضريبة من الأشخاص الذين لهم عليهم حقوق وتوريدها إلى الإدارة الضريبية خلال فترة زمنية معينة⁽³⁾، و لا يمكن اتباع هذا الأسلوب بطبيعة الحال في جميع أنواع الضرائب بل لا بد وأن يكون بين هذا الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وبين المكلف علاقة حقوق بحيث يصبح الممول دائما لهذا الشخص، فعندما تعلن شركة المساهمة عن توزيع أرباح الأسهم يصبح المساهمون دائنون للشركة بهذه الأرباح الموزعة وممولون للضريبة على مداخيل القيم المنقولة في نفس الوقت، ومن هنا تستطيع شركة المساهمة استقطاع قيمة الضريبة المستحقة منهم وتسليمهم الأرباح الصافية بعد خصم الضريبة، ثم توريد تلك الضريبة المستقطعة إلى إدارة الضرائب⁽⁴⁾.

(1)- حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، المالية العامة، مرجع سابق، ص108.

(2)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص37.

(3)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص176.

(4)- حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، المالية العامة، مرجع سابق، ص110.

ويتميز هذا الأسلوب بسرعة وسهولة التحصيل إضافة إلى قلة التهرب من الضريبة، حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة، ضف إلى ذلك انخفاض النفقات الجبائية خاصة وأن الشخص المكلف لا يتقاضى أجرا نظير ذلك⁽¹⁾.

ب- ضمانات تحصيل الضريبة: لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب، فقد أحاط المشرع هذا الحق بعدة ضمانات تجعل دين الخزينة واجب الأداء، و من بين تلك الضمانات نجد:

1- دين الخزينة له حق الامتياز: ومعنى ذلك أن دين الخزينة يُسْتَوْفَى وتكون له الأولوية في الأداء قبل الديون الأخرى، حيث يكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمنا للتحصيل⁽²⁾، ففي حالة إفلاس شركة ما وكانت على عاتقها ديون جبائية، فإنه لا بد من قضاء ديون الخزينة أولا ثم تليها الديون الأخرى.

2- دين الخزينة محمول لا مطلوب: إن الضريبة المستحقة على المكلفين بها تخضع لقاعدة "دين الضريبة محمول لا مطلوب"، ومعنى ذلك أن القانون يجبر الأشخاص على حمل حقوق الخزينة إليها لتأديتها وليست الخزينة هي التي تنتقل إلى المكلفين لكي تطالبهم بدفع حقوقها إتجاهها، إذ يتوجب على المكلفين ليس دفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد فقط وإنما أيضا حملها إلى إدارة الضرائب أيضا⁽³⁾ من تلقاء أنفسهم دون أن تطالبهم بذلك، كما يتعين وفقا لهذه القاعدة أن يقوم ورثة المتوفي بدفع الديون الجبائية التي كانت على عاتق المالك من أملاكه التي خلفها وراءه.

3- المضايقات الادارية: حيث تلجأ إدارة الضرائب إلى مضايقة المكلف بالضريبة إداريا وذلك إذا تخلف هذا الأخير في أداء حقوقها، حيث تستطيع إدارة الضرائب إصدار أمر بالحجز الاداري على أموال المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة⁽⁴⁾، كما قد تلجأ هذه الأخيرة إلى تجميد حسابات المكلف لدى المصارف والبنوك أو الحجز عند الموثق في حالة البيع الموثق أو حتى غلق محلاته التجارية والمهنية لمدة معينة من أجل الضغط عليه وإكراهه على سداد ديونه الجبائية المستحقة، كما قد يضع المشرع في الغالب جزاءات جنائية ومدنية شديدة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية كضمانات لحماية تحصيل حقوق الدولة⁽⁵⁾.

4- قاعدة الدفع ثم الاسترداد: إن الضريبة تخضع لقاعدة الدفع ثم الاسترداد، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أو في مقدارها أو حتى استردادها، والغرض

(1)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص37.

(2)- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سابق، ص212.

(3)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص177.

(4)- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سابق، ص212.

(5)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص38.

من ذلك استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون في دفع دين الضريبة⁽¹⁾، فتقديم المكلف لشكوى أو تضلم لا يوقف دفعها و لا يؤثر على إلتزاماته بالدفع⁽²⁾.

المطلب الثالث: الآثار الاقتصادية العامة للضريبة.

تلعب الضريبة بوصفها اقتطاعا من دخول الأفراد و ثرواتهم دورا مهما في اقتصاديات الدول كافة، فتستخدم بوصفها أداة من أدوات السياسة المالية في التأثير بالاستهلاك والادخار والانتاج والعمل والمستوى العام للأسعار وتوزيع الدخل.

الفرع الأول: أثر الضرائب على الاستهلاك و الادخار.

من المعروف أن الدخل هو مصدر كل من الاستهلاك والادخار، وحيث أن الضرائب لا تتعدى كونها اقتطاعا نقديا من مداخيل المكلفين بها، و بالتالي فإن التأثير على تلك المداخيل بخفض أو رفع الضرائب عليها سيؤثر حتما على استهلاك وادخار الأفراد، و هو ما سنوضحه في النقاط التالية.

أ- **أثر الضرائب على الاستهلاك:** تقتضي دراسة أثر الضرائب على الاستهلاك معرفة المتغيرات التي تحدد حجم الاستهلاك، وفي هذا المجال يتوقف الاستهلاك على حجم الدخل والميل الحدي للاستهلاك، حيث تؤثر الضرائب المفروضة على دخول المكلفين سلبا على حجم الاستهلاك، إذ تؤدي الضرائب إلى تخفيض دخول المكلفين مما يدفعهم إلى التضحية بجزء من السلع والخدمات فينخفض الطلب عليها، إلا أن ذلك الانخفاض لا يتم بدرجة واحدة بل يتفاوت من سلعة إلى أخرى تبعا لدرجة مرونة الطلب عليها، فالسلع ذات الطلب المرن كالسلع الكمالية يتأثر استهلاكها نتيجة لفرض الضرائب أكثر من السلع ذات الطلب غير المرن التي لا يستطيع الأفراد الاستغناء عنها كالسلع الضرورية، وعلى هذا الأساس تؤدي الضرائب إلى خفض استهلاك السلع الكمالية نظرا لإرتفاع أسعارها وعدم الحاجة الملحة إليها، كما يتوقف تأثير الضرائب على الاستهلاك من ناحية أخرى على حجم الدخل فالضرائب التي تفرض على أصحاب الدخل المرتفع لا تقلل من استهلاكهم لأنهم يدفعونها عادة من مدخراتهم، أما تلك الضرائب التي تفرض على أصحاب الدخل المنخفض فإنها تقلل من استهلاكهم لأنهم يدفعونها من الدخل المخصص للاستهلاك⁽³⁾.

(1) - سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة النفقات العامة، الإيرادات العامة الميزانية العامة، مرجع سابق، ص 203، 204.

(2) - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 38.

(3) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 62.

كما يتوقف أثر الضريبة في الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الجبائية، فإذا قامت الدولة بتجميد حصيلة الضرائب واستخدامها في سداد قرض خارجي مثلا فإن الاستهلاك يتجه نحو الانخفاض، أما إذا استخدمت حصيلة الضريبة في زيادة الطلب العام على بعض السلع والخدمات فإن نقص الاستهلاك من جانب الافراد نتيجة فرض الضرائب يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه زيادة انفاق الدولة على السلع والخدمات⁽¹⁾.

ومن هنا يمكننا القول أن طبيعة التأثير الذي تحدثه الضرائب على الاستهلاك يتوقف على عدة عوامل منها حجم الدخل، ودرجة مرونة الطلب على السلع والخدمات إضافة إلى الخطة المالية للدولة في استخدام الحصيلة الجبائية.

ب- أثر الضرائب على الادخار: باعتبار أن الادخار يشكل ذلك الجزء الذي لم يستهلك من الدخل، فإن فرض ضريبة على تلك الدخول سوف يؤدي إلى انخفاض حصة الدخل المتاحة للإدخار لدى الأفراد، وهذا يعني أنه سيؤدي إلى إنقاص حجم مدخراتهم وبنسبة تفوق نسبة الانخفاض في الاستهلاك حيث يستمر الأفراد في الاستهلاك على حساب الادخار. وفيما يتعلق بالمقدرة على الادخار فإن الضرائب المفروضة على المداخيل المرتفعة التي كان يُدخِر أصحابها جزءا كبيرا منها فإنها تقلل من قدرة هؤلاء على الادخار، أما الضرائب المفروضة على المداخيل الصغيرة التي لا يملك أصحابها فائضا فإنها لا تؤثر على مقدرة هؤلاء على الادخار لأنهم لا يدخرون أصلا. ومنه يتضح مما سبق أن للضريبة تأثير سلبي على الادخار، لكن بالمقابل قد تعتبر الضريبة بمثابة إدخار عام إجباري تنفقه الدولة لتمويل الاستثمارات العامة اللازمة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية⁽²⁾.

الفرع الثاني: أثر الضرائب على الانتاج والعمل.

يمكن أن تشكل الضرائب حافزا لزيادة الانتاج، وهو ما يترتب عليه آثار توسعية على العمل، كما يمكنها أن تكون معرقلا أمام زيادة الانتاج، وهو ما يؤدي إلى إحداث آثار إنكماشية على العمالة، ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

أ- أثر الضرائب على الانتاج: حيث تؤثر الضرائب على الانتاج من جوانب مختلفة ويظهر تأثيرها ذلك من خلال تأثيرها في المتغيرات الاقتصادية أي من خلال أثرها في الكميات الاقتصادية الكلية (الادخار، الاستهلاك، الاستثمار) ومن خلال تأثيرها أيضا على عناصر الانتاج (العمل ورؤوس الأموال). فمن خلال

(1) - محمد عباس محززي، اقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص 160، 161.

(2) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 63.

استخدام الضريبة لتمويل البرامج والأنشطة الاستثمارية من جهة، ومن خلال الحوافز والامتيازات الممنوحة من جهة أخرى فإن ذلك يعمل في إتجاه زيادة الانتاج القومي، فالاعفاءات الضريبية تعمل على زيادة معدل العائد من رأس المال، فتتجه رؤوس الأموال للإستثمار في الفروع التي تستفيد من تلك الاعفاءات⁽¹⁾، كما قد تعمل الضريبة على نقص الادخار الذي يؤدي إلى قلة عرض رؤوس الأموال⁽²⁾ الذي يؤدي بدوره إلى التأثير في حجم الاستثمار والانتاج.

كما تعمل الضرائب على حماية الانتاج الوطني من خلال رفع أسعار الضرائب الجمركية على السلع المستوردة فيؤدي ذلك إلى إقبال الأفراد على شراء السلع المصنعة محليا وبالتالي فإن زيادة الطلب ستعمل على زيادة الانتاج. كما قد تؤدي الضرائب إلى آثار توسعية في الانتاج من خلال ما يعرف بالضريبة المحفزة، إذ يلجأ المنتجون -بدافع الرغبة في المحافظة على دخولهم السابقة قبل فرض الضريبة - إلى خفض نفقات الانتاج ورفع الانتاجية ومن ثم التوسع في الانتاج⁽³⁾، و في نفس الوقت قد تعمل الضرائب المرتفعة على كبح الاستثمار وزيادة تكاليف الانتاج، الأمر الذي قد يؤدي بالمنتجين إلى تخفيض الانتاج وانسحابهم من السوق خاصة إذا لم يتمكنوا من رفع سعر البيع عن المستوى السائد في السوق⁽⁴⁾.

ب- أثر الضرائب على العمل: يمكن للضريبة أن تشكل حافزا للعمل كما يمكنها أن تعرقل مباداة العمل، بحيث نجد أن إتباع سياسة ضريبية تحفيزية من شأنها التشجيع على التوظيف بهدف القضاء على البطالة، كما أن فرض الضرائب التي تزيد من تكلفة العمل قد تشجع على استخدام الآلات وإحلالها محل العمال، ضف إلى ذلك أن الضرائب التي تزيد من تكاليف إنتاج سلع معينة تعمل على تشجيع العمالة في الصناعات التي تنتج سلعا بديلة في الوقت الذي تؤدي إلى خفض العمالة في الصناعات الخاضعة للضريبة. بالاضافة إلى ذلك نلاحظ أن ارتفاع الضرائب على أجور العمال وعلى سلع الاستهلاك الضرورية يؤدي إلى انخفاض القدرة الشرائية للعمال، مما يؤثر سلبا على قدرتهم الانتاجية، بحيث أنها تؤدي إلى التقليل من الاستهلاك الضروري للعمال وكذا حرمانهم من الدخل المخصص للعلاج، ضف إلى ذلك أن قلة الطلب على السلع والخدمات تجبر المنتج على تخفيض الانتاج وبالتالي توظيف عدد قليل من العمال، كما أن زيادة الطلب على تلك السلع والخدمات تدفع صاحب المشروع إلى زيادة الانتاج وبالتالي توظيف العمال⁽⁵⁾.

(1)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص264، 265.

(2)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص70.

(3)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، مرجع سابق، ص264.

(4)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص70.

(5)- نفس المرجع السابق، ص68.

الفرع الثالث: أثر الضرائب على مستوى العام للأسعار وعلى توزيع الدخل.

لقد رأينا أن الضريبة تؤثر على دخول الأفراد مما يؤدي إلى إنخفاض طلبهم على السلع والخدمات وهو ما يؤدي في النهاية إلى إنخفاض أسعارها، كما قد ينتج عن فرض الضريبة إعادة توزيع الدخل بشكل غير عادل لصالح فئة على حساب فئة أخرى، وهو ما يمكن توضيحه من خلال النقاط التالية.

أ- **أثر الضرائب على مستوى العام للأسعار:** مما هو جدير بالذكر أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الأسعار ليس واحداً، فكل ضريبة لها تأثيراتها في ثمن السلعة والخدمة التي تفرض عليها وفقاً لظروف فرضها، وعموماً يمكن اعتبار الضريبة أداة فعالة لتحقيق الاستقرار في المستوى العام للأسعار، إذ تؤدي زيادة الضرائب على مداخيل الأفراد إلى إنخفاض الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد مما يؤدي إلى إنخفاض أسعار هذه السلع خاصة في فترات التضخم، أما في فترات الانكماش حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد رغبة منها في تشجيع الانفاق الاستهلاكي، مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش وبالتالي زيادة في الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى إرتفاع أسعارها⁽¹⁾.

ولتحديد أثر الضرائب على الأسعار نضع الملاحظات التالية:

- إذا أدت زيادة الحصيلة الضريبية إلى زيادة مستوى الانفاق الحكومي، فإن القدرة الشرائية سوف تتحسن مما يؤدي إلى زيادة الطلب على السلع الذي يؤدي بدوره إلى إرتفاع الأسعار.
- قد تؤدي زيادة الضرائب إلى اتساع حدة التضخم، و يتحقق ذلك عند تمتع العمال بوجود نقابة عمالية قوية، فكلما زادت الضريبة كلما طالب العمال بزيادة أجورهم تماشياً مع ارتفاع تكاليف المعيشة.
- قد تؤدي الضريبة المرتفعة إلى زيادة أعباء المؤسسة مما ينعكس سلباً على نتيحتها، و في هذا الوضع وخاصة عند غياب التحفيز الاستثمارية قد تلجأ المؤسسة إلى زيادة أسعار السلع قصد تحقيق نتيجة إيجابية وينعكس ذلك على ارتفاع المستوى العام للأسعار.
- تختلف آثار الضرائب على الأسعار حسب طبيعة الضريبة (مباشرة أو غير مباشرة)، فتؤدي الضرائب المباشرة إلى إنخفاض المستوى العام للأسعار حيث تفرض هذه الضرائب على الدخول والشروات، مما يقلل من توفر القوة الشرائية للأفراد، وبالتالي تخفيض استهلاكهم فيقل طلبهم على السلع والخدمات، مما يؤدي بدوره إلى إنخفاض المستوى العام للأسعار. أما الضرائب غير المباشرة فتؤدي إلى ارتفاع المستوى العام

(1)- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 175، 176.

للأسعار حيث تفرض هذه الضرائب على السلع الاستهلاكية، مما يؤدي إلى إرتفاع أسعارها خاصة إذا لم تقدم الإعانات الحكومية لدعمها⁽¹⁾.

ب- أثر الضرائب على توزيع الدخل: تعتبر الضريبة من أبرز الأدوات المالية التي تتخذها الدولة في إعادة توزيع الدخل الوطني بما يكفل تحسين أوضاع فئات الدخل المنخفض، وفي هذا المجال يختلف أثر الضريبة على توزيع الدخل حسب طبيعة الضريبة ومجال تطبيقها، فالضرائب النسبية التي لا تراعي ظروف وأعباء المكلف بها يزداد عبؤها على أصحاب الدخل المنخفض، بينما ينخفض عبؤها على أصحاب الدخل المرتفع، وبالتالي تؤدي إلى زيادة التفاوت في توزيع الدخل بين الفئات المختلفة، كما نجد نفس التأثير السابق بالنسبة للضرائب غير المباشرة المفروضة على السلع الضرورية، بينما الضرائب المباشرة على الدخل التي تتصف بتصاعد معدلاتها ووجود حد أدنى معفى من الضريبة، فتؤدي إلى الحد من التفاوت في توزيع الدخل. كما تؤثر السياسة الضريبية في توزيع الدخل من خلال الكيفية التي يتم بها إنفاق حصيللة الضرائب، فقد تعمل الدولة على تكييف إنفاقها بحيث يفيد أصحاب الدخول الصغيرة أكثر مما يفيد أصحاب الدخول الكبيرة من خلال تقديم إعانات للطبقات المعوزة وكذا دعم السلع الضرورية التي يستهلكها أصحاب الدخول المنخفضة مما يعمل على تحسين توزيع الدخل في تلك المجتمعات، أما إذا اتجهت حصيللة الضرائب إلى تسديد قروض خارجية أو كان الإنفاق على أنشطة يستفيد منها أصحاب الدخول المرتفعة فإن هذا الاتجاه يدعم التفاوت في توزيع الدخول ويلغي الأثر الإيجابي للضريبة في إعادة توزيع الدخل⁽²⁾.

المبحث الثاني: النظام الضريبي: المفهوم، الأركان و المحددات.

يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام المالي الذي يتركز على مجموعة من الأركان، كما أن تصميمه يتوقف على مجموعة من المحددات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية، حيث تولي مختلف الحكومات عناية خاصة بصياغة النظم الضريبية التي تناسب واقعها الاقتصادي والاجتماعي، وهو ما يدعوننا في هذا المبحث إلى ضرورة التعرف على هذا النظام الجبائي من خلال التطرق إلى مفهومه وأهميته وكذا الأركان التي يقوم عليها إضافة إلى المحددات التي تتحكم في تصميمه.

(1)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص65.

(2)- نفس المرجع السابق، ص66،67.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية النظام الجبائي.

يتجلى مفهوم النظام الضريبي في كونه يعتبر أداة للتعبير عن علاقة الدولة بمواطنيها في الجانب المالي، كما تتجلى أهميته سواء بالنسبة للدولة أو الافراد في إعتباره من أهم أدوات وأساليب تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بغية تحقيق جملة من الأهداف المنشودة، و هو ما يدعونا إلى ضرورة التعرف على النظام الجبائي من خلال التطرق إلى مفهومه وكذا أهميته دراسته والبحث فيه.

الفرع الأول: تعريف النظام الجبائي.

- لقد تعددت تعريفات النظام الجبائي عند الإقتصاديين والمختصين في علم المالية نوجز بعضها فيما يلي:
- يعرف الأستاذ الاقتصاد والمالية العامة عطية عبد الواحد النظام الجبائي على أنه «مجموعة من الضرائب المطبقة في لحظة معينة في بلد معين، بالإضافة إلى الجهاز المسؤول عن ضمان الاقتطاع الضريبي اللازم لتمويل تدخل السلطة العامة»⁽¹⁾.
 - أما محمد دويدار فقد عرف النظام الجبائي الوضعي بأنه «مجموعة الضرائب التي يفرضها القانون المالي في دولة معينة في فترة زمنية معينة من تاريخ اقتصادها الوطني»⁽²⁾.
 - أما الدكتور سعيد عبد العزيز عثمان فيرى أن النظام الجبائي يتمثل في «مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضرائب نوعية، ضرائب دخل، ضرائب ثروة، ضرائب جمركية ... إلخ) تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة بطريقة محددة من خلال التشريعات الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الجبائية بصفة عامة، وأهداف النظام الجبائي بصفة خاصة»⁽³⁾.
 - أما الاستاذ قدي عبد المجيد فقد «عرفه بأنه مجموعة القواعد والأصول الحاكمة للمجتمع الضريبي الممثل في الممولين والادارة الضريبية، فهو يعبر عن مجموع الضرائب المطبقة بالفعل في إقتصاد ما»⁽⁴⁾.

(1)- عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 517.

(2)- محمد دويدار، نظرية الضريبة والنظام الضريبي، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1999، ص 113.

(3)- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات - نظم - قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 323، 324.

(4)- قدي عبد المجيد، السياسة الضريبية في الجزائر محاولة للتقييم، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الأول حول السياسات الاقتصادية في الجزائر محاولة للتقييم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 13 ماي 2013، ص 128.

وهناك من عرف النظام الجبائي بأنه مجموعة الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على أراضيها ورعاياها وفقا لمجموعة من القواعد والتنظيم الفني في سبيل الحصول على الأموال اللازمة لتنفيذ أهداف عامة محددة⁽¹⁾.

كما أن هناك من يرى أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهوم ضيق ومفهوم واسع، فوفقا للمفهوم الضيق فإن النظام الجبائي هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة، أما المفهوم الواسع للنظام الجبائي فيتمثل في مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكمها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين وفي هذه الحالة يصبح النظام الجبائي الترجمة العملية للسياسة الجبائية⁽²⁾.

من هذه التعاريف يمكن أن نستنتج ما يلي:

- أن النظام الجبائي هو مجموعة من الضرائب المطبقة داخل الدولة مهما كان نوعها (ضرائب على الدخل، ضرائب على الاستهلاك، ضرائب على الأملاك... إلخ).
- أن النظام الجبائي يطبق خلال فترة زمنية معينة بحيث كلما طالت الفترة كلما تغير النظام الجبائي بسبب اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها المجتمع.
- أن النظام الجبائي يطبق داخل إقليم البلد دون أن يتعداه إلى الأقاليم الأخرى، إذ أن لكل بلد له خصوصيات تختلف عن البلدان الأخرى.
- أن النظام الجبائي يتقرر بمجموعة من التشريعات والقوانين الجبائية بالإضافة إلى بعض اللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الجبائي وأجهزته المختلفة⁽³⁾.
- إن الغاية من تطبيق النظام الجبائي هي الحصول على الأموال اللازمة لتنفيذ أهداف الدولة الحديثة الرامية إلى تحقيق سياستها العامة، سواء كانت سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية.

الفرع الثاني: أهمية دراسة النظام الضريبي.

تكتسي دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة في المجتمع تلقى اهتماما كبيرا من طرف مجموعة كبيرة من الأطراف، تشمل أفراد القطاع العائلي وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي ومسؤولي القطاعات الاقتصادية في الدولة ودارسي الضرائب، حيث يهتم أفراد القطاع العائلي بتأثير هذه النظم والتغيرات التي تحدث على

(1) - عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، بيروت، 1987، ص17.

(2) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص19.

(3) - سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص15.

مستوياتهم المعيشية وعلى مدحراتهم، بينما يهتم رجال الأعمال الوطنيون والأجانب بتأثير التغيرات الضريبية على مستويات أرباحهم، ومن ثم التأثير على الحافز والرغبة نحو الاستثمار في مجالات معينة مقارنة بغيرها من المجالات وعلى كيفية الاستفادة من الحوافز الضريبية التي تقدمها الدولة. في حين يهتم المسؤولون الحكوميون بتأثير التغيرات الضريبية على مستوى العمالة والادخار والاستثمار، وتأثير هذه النظم الضريبية على حجم الحصيلة الضريبية التي تحتاجها الدولة لتمويل النفقات العمومية، وعلى مدى تحقيق العدالة في توزيع المداخل، كما يهتم هؤلاء المسؤولون بعقد المعاهدات الضريبية الدولية التي تعمل على تجنب الازدواج الضريبي ودراسة التنسيق الضريبي الدولي لإقامة التكتلات والتجمعات الاقتصادية من أجل رفع معدلات النمو الاقتصادي وزيادة سرعته، وكذلك دراسة مدى تأثير اتفاقيات التجارة الحرة على المتغيرات الاقتصادية الكلية للمجتمع، أما بالنسبة لدارسي الضرائب وباحثيها فإن هذه الدراسة تمكنهم من تقييم هذه النظم الضريبية ومعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها⁽¹⁾ و البحث عن كيفية تحسين فعاليتها.

ويتضح مما سبق ذكره أن مجالات الاهتمام بدراسة النظم الضريبية جد واسعة، مما يدل على أهمية النظم الضريبية بالنسبة لجميع الأعوان الاقتصاديين سواء على المستوى الجزئي أو الكلي.

المطلب الثاني: أركان النظام الجبائي.

استنادا إلى ما تقدم، يقوم النظام الضريبي في مفهومه الواسع على ركنين رئيسيين هما: أولاً الهدف الذي تسعى الدولة إلى تحقيقه من خلال تبني نظام ضريبي يتماشى والأهداف المنشودة، ثم ثانياً البحث عن الوسيلة التي تستعملها الدولة لبلوغ ذلك الهدف.

الفرع الأول: الهدف

يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف الدولة التي تحددها فلسفتها السياسية، والتي من خلالها يعمل النظام الضريبي كأداة فعالة لتحقيق ما تصبو إليه الدولة من أهداف مختلفة، فالنظام الضريبي في الدول المتقدمة يهدف إلى تحقيق كل من وفرة الحصيلة وعدالة توزيع العبء الضريبي بما يتطلبه من اقتصاد في نفقات الجباية وملائمة لكل من المكلف والادارة الجبائية، ووضوح في النصوص التشريعية المقررة للإستقطاع الضريبي، كما أعتبرت الضريبة وسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي في اتجاه معين⁽²⁾. ويتخذ هذا التدخل صوراً عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الأخرى، أو من خلال

(1) - المراسي السيد حجازي، محمد عمر حماد أبو دوح، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، بدون سنة نشر، ص ص 09، 10.

(2) - بونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001، ص ص 19-21.

سياسة إعادة توزيع الدخل حيث تستقطع الدولة جزءاً من الدخل والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها لفائدة أصحاب الدخل المحدود⁽¹⁾. أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الضريبي تكمن في تشجيع الاستثمار وكذا تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية التي تمكن من تنفيذ المشروعات التي تتضمنها برامج التنمية، وكذلك الحد من موجات التضخم التي تصاحب عادة عمليات التنمية، كما قد توجه دول أخرى جل إهتمامها إلى تحقيق أكبر قدر من الزيادة في الدخل القومي بصرف النظر عما قد ينجم عن ذلك من تغيير في هيكل توزيع الدخل أو إبتعاده عن قواعد العدالة ومظاهرها⁽²⁾.

الفرع الثاني: الوسيلة.

بعد قيام الدولة بتحديد الهدف المنشود تحقيقه لابد من البحث على الوسائل المنظمة للاستقطاع الضريبي التي تستعملها الدولة لبلوغ ذلك الهدف وتقوم هذه الوسيلة على عنصرين: عنصر فني وآخر تنظيمي، بحيث يشكل هذان العنصران معا ما يعرف بالنظام الضريبي بمفهومه الضيق.

أ- **العنصر الفني:** رغم حرية الشارع من الناحية الدستورية في إصدار قوانين الضرائب المختلفة التي يتكون منها النظام الضريبي، فإن إختياره بين هذه الوسائل الفنية المنظمة للاستقطاع الضريبي يتوقف على ظروف وخصائص المجتمع الذي ستسري عليه أحكام هذه القوانين، والتي تحدد بدورها الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها وفقاً لاتجاهات السلطة الحاكمة فيه. ولذلك تؤثر صورة الهيكل الاجتماعي تأثيراً عميقاً على اختيار صور الضرائب المختلفة من ناحية وعلى تحديد العناصر الخاضعة لها من ناحية أخرى⁽³⁾، وتختار الدولة عادة من الوسائل الفنية التي تسمح لها بتحقيق حصيلة ضريبية غزيرة تتصف بالثبات من جهة والمرونة^(*) من جهة أخرى، كتوسيع الوعاء الضريبي أو البحث عن تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي باستعمال الضريبة التصاعدية، ويتجسد العنصر الفني في صياغة الأصول العلمية للنظام الضريبي في إطار القانون الضريبي الذي يركز على سيادة الدولة في فرض الضرائب عن طريق التشريع الضريبي ومساهمة ممثلي الشعب في تقريرها من خلال البرلمان⁽⁴⁾.

ب- **العنصر التنظيمي:** لكي يتمكن النظام الضريبي من تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المحددة مسبقاً، يجب على الدولة أن تعمل على توفير تنظيم إداري يكون على درجة عالية من الكفاءة من أجل

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 20.

(2) - يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 23.

(3) - نفس المرجع السابق، ص 25.

(*) - يقصد بالمرونة الضريبية درجة الاستجابة في الحصيلة الضريبية نتيجة التغير في الدخل الوطني، حيث يكون النظام الضريبي مرناً إذا أدى الإرتفاع في الدخل الوطني إلى إرتفاع الحصيلة الضريبية بنفس النسبة أو أكثر، ويتم حسابها عن طريق حاصل قسمة التغير في الإيرادات الضريبية على التغير في الناتج المحلي الخام.

(4) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 21.

يربط الضريبة وتحصيلها ومراقبتها وفض النزاعات المتعلقة بها، بما يحقق العدالة الضريبية. وتتجلى أهمية هذا العنصر في حفاظه على التنسيق بين الضرائب المختلفة التي يحتوي عليها النظام الضريبي والذي يتطلب ضرورة مراعاة الوجود السابق لبعض هذه الضرائب، بحيث أنه عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها يجب أن تكون هذه الضريبة متناسقة ومتفقة مع جميع الضرائب الموجودة قبلها، وذلك ضمانا وحفاظا على تحقيق التنسيق والتوافق بين أجزاء النظام الضريبي. وعموما هناك بعض الاعتبارات التي يتعين مراعاتها لتحقيق التنسيق بين الضرائب المختلفة التي يضمها النظام الضريبي الواحد، لعل من أهمها:

- تجنب تراكم الضرائب على الأوعية الضريبية الذي ينطوي على احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر، على وضع قد يؤدي إلى أن تتجاوز أعباؤها حدود المقدرة التكلفة أو الطاقة الضريبية للمكلفين بها مما يدفعهم إلى التخلص من عبئها.

- تجنب إحداث أي تصدع في كيان النظام الضريبي أو الهيكل الضريبي يأتي نتيجة عدم التنسيق بين القواعد المختلفة للإخضاع الضريبي أو إهمال إخضاع بعض العناصر التي كان من المتعين إخضاعها لتحقيق أهداف النظام الضريبي.

- مراعاة الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجموعه، حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة فيه إلى الإخلال بأبعاد هذه العدالة.

- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يضمها النظام الضريبي بحيث يتعين السعي لزيادة الحصيلة الضريبية لضريبة ما وذلك لتعويض النقص في الحصيلة الضريبية لضريبة أخرى إقتضت الظروف الحد من حصيلتها⁽¹⁾.

المطلب الثالث: محددات النظام الجبائي.

يمكن القول أن النظام الجبائي في أي بلد من البلدان يتعلق بالنظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي الذي يعتنقه ذلك البلد، وبصورة خاصة بالدور الذي تقوم به الدولة في الميادين الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية، فكلما ازداد دور الدولة في هذه الميادين، كلما كانت مضطرة إلى اقتطاع قسم أكبر من الدخل الوطني عن طريق الضرائب أو الرسوم أو غيرها. و في هذا المقام سوف نتطرق إلى علاقة النظام الجبائي بهذه المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

(1) - يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 28، 29.

الفرع الأول: علاقة النظام الجبائي بالنظام السياسي.

للنظام السياسي السائد في بلد ما تأثير كبير على الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها، وعلى الصور الفنية التي يتضمنها بالإضافة إلى تأثيره على طريقة العمل التي يعمل بها ذلك النظام الضريبي، وتبعاً لذلك فقد اختلف النظام الضريبي من دولة لأخرى ولنفس الدولة من فترة زمنية لأخرى وفقاً لاختلاف النظم والظروف السياسية السائدة التي تمر بها الدولة، فإذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع هو النظام الديمقراطي حيث تتعدد الأحزاب السياسية وتزداد فرص مشاركة أفراد الشعب في اتخاذ القرار وتظهر العديد من جماعات الضغط السياسي بمختلف الاتجاهات (أحزاب سياسية، تكتلات اقتصادية، نقابات مهنية،...) فمن المتوقع في مثل هذه الظروف أن يتم صياغة وتصميم نظام ضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع⁽¹⁾، كما أنه من المتوقع أن تزداد أهمية الاعتبارات الموضوعية في اختيار مكونات النظام الضريبي حيث يتم تفضيل نوع معين من الضرائب على حساب نوع آخر، نظراً لكون أن هذا النوع يمكن أن يساهم أكثر من غيره في تحقيق المصلحة العامة وليس تحقيق مصلحة طبقة معينة حاكمة، ولكن وجود الاعتبارات الموضوعية في ظل الأنظمة الديمقراطية عند اختيار وتحديد هيكل النظام الضريبي لا يعني إهمال الاعتبارات الشخصية، حيث أن جماعات الضغط السياسي قد يرتبط وجودها ببعض المصالح الاقتصادية فمن المحتمل أن تحاول هذه الجماعات ذات النفوذ الاقتصادي التأثير على القرار السياسي بما يسمح بتحقيق مصالح اقتصادية لها، من خلال الحصول على العديد من الإعفاءات والمزايا الضريبية⁽²⁾.

كما تلعب الاتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها بالدول الأخرى تأثيراً كبيراً على صياغة وبناء الهيكل الضريبي لها، حيث يتم تصميم نظام ضريبي بما يسمح بتحقيق الأهداف السياسية للدولة، فرغبة الدولة في الانضمام إلى تكتل اقتصادي أو حلف سياسي قد ينعكس على نظامها الضريبي الذي يتجسد في صورة منح معاملات ضريبية تفضيلية لدول التكتل الاقتصادي أو الحلف السياسي. كما يمكن أن تؤثر الظروف السياسية التي تمر بها الدولة على النظام الضريبي السائد، ويمكن ملاحظة ذلك في ظروف الحرب مثلاً أين يتم إحداث بعض أنواع الضرائب التي لا وجود لها إلا في أوقات الحرب حيث يحتل هدف التعبئة وتجنيد

(1) - سعيد عبدالعزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية (مدخل تحليلي وتطبيقي)، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الاسكندرية، د ت، ص ص 28، 29.

(2) - سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، مرجع سابق، ص ص 29، 30.

كافة الامكانيات من أجل الحرب أهمية نسبية مرتفعة، وبالتالي سوف يتم إختيار مكونات النظام الضريبي بما يسمح بتحقيق هذا الهدف⁽¹⁾.

الفرع الثاني: علاقة النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي ومستوى التقدم الاقتصادي.

يمكن أن يؤثر النظام الاقتصادي السائد في بلد ما على اختيار النظام الضريبي الملائم، إذ يختلف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى تبعاً لإختلاف طبيعة النظام الاقتصادي القائم في الدولة، كما يتغير النظام الضريبي في الدولة الواحدة عبر الزمن مع تغير أوضاعها الاقتصادية، حيث يعتبر النظام الضريبي جزءاً من النظام المالي الذي يعتبر بدوره جزءاً من النظام الاقتصادي، ويترتب عن ذلك ضرورة انسجام وتوافق وتنسيق بين السياسة الضريبية ومختلف أشكال السياسات الاقتصادية الأخرى، كما أن أي مراجعة في النظام الاقتصادي تستدعي بالضرورة مراجعة في النظام الضريبي⁽²⁾.

كما تلعب درجة التطور الاقتصادي دوراً بارزاً في تحديد معالم النظام الضريبي، ذلك أن البيئة التي يطبق فيها هذا النظام الضريبي تؤثر على تصميمه وبنيته، فمرحلة النمو الاقتصادي التي يمر بها أي مجتمع من المجتمعات سوف تنعكس دون أدنى شك على النظام الضريبي السائد، ومدى الأهمية النسبية التي تتمتع بها كل ضريبة أو كل مكون داخل هذا النظام⁽³⁾، وهذا ما يجعل النظم الضريبية في الدول المتقدمة متميزة و مختلفة عنها في الدول المتقدمة، و يمكن ملاحظة ذلك الاختلاف من عدة جوانب:

- من حيث الحصيلة الضريبية، حيث تتميز الأنظمة الضريبية في الدول النامية بانخفاض الحصيلة الضريبية مقارنة مع الدول النامية بسبب انخفاض الدخل القومي وسيادة القطاع الفلاحي وكذا ضعف القطاع الصناعي إضافة إلى انتشار التهرب الضريبي.

- من حيث الهيكل الضريبي، حيث يلاحظ اختلال في الهيكل الضريبي للدول النامية، إذ تغطي الضرائب غير المباشرة على حصيلة الضرائب، بينما نجد الضرائب المباشرة هي المهيمنة على هيكل النظام الضريبي في الدول المتقدمة⁽⁴⁾.

- من حيث المرونة الضريبية، تتميز الأنظمة الضريبية في معظم البلدان النامية بأنها غير مرنة، أي عدم استجابة الحصيلة الضريبية لتغير هيكل النشاط الاقتصادي، بينما تستطيع الضرائب أن توفر حصيلة ضريبية

(1)- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات - نظم - قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 339، 340.

(2)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 22، 23.

(3)- سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، مرجع سابق، ص 32.

(4)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 23، 24.

تناسب مع التغيرات الحاصلة في الدخل الوطني، ويرجع ذلك بالدرجة الأولى إلى كفاءة الإدارة الجبائية وإنتشار الوعي الجبائي وكذا انخفاض نسبة التهرب الضريبي.

الفرع الثالث: علاقة النظام الجبائي بالعوامل الاجتماعية.

تلعب العديد من العوامل الاجتماعية دورا كبيرا في رسم معالم النظام الضريبي المطبق في دولة أو إقليم معين، حيث يؤثر الهيكل السكاني لمجتمع ما على تكوين النظام الضريبي، وهذا لكون أن المجتمعات التي تكون تركيبها البشرية مكونة من أفراد في سن العمل تكون أقدر على خلق الدخل والثروات، وعلى تحمل الأعباء الضريبية، على عكس المجتمعات التي تكون غالبية أفرادها مشكلة من الشيوخ والعجائز لكون أن هذه الشريحة تستهلك من الدخل الوطني أكثر مما تضيفه⁽¹⁾. ضف إلى ذلك أن درجة الوعي الضريبي التي تمثل الحالة النفسية التي يعيشها المكلف أثناء قيامه بواجبه الضريبي اتجاه وطنه لها تأثير مباشر على النظام الضريبي السائد في مجتمع ما، حيث تتوفر شروط وعناصر الوعي الضريبي لدى الأفراد ومسيري الشركات من جهة ومستخدمي الإدارات الضريبية من جهة أخرى تزداد معها الحصيلة الضريبية، وهو ما ينعكس بالإيجاب على فعالية النظام الضريبي⁽²⁾. دون أن ننسى مستويات الفقر والغنى المنتشرة في المجتمع وكذا البحث عن العدالة الجبائية والتي تُؤخَذُ بعين الاعتبار عند صياغة وتصميم النظام الضريبي من طرف القائمين على ذلك.

المبحث الثالث: أهداف النظام الجبائي.

إن الهدف التقليدي للنظام الضريبي هو الحصول على الأموال اللازمة لتمويل الميزانية العامة للدولة من أجل تغطية النفقات العامة، إلا أنه مع توسع تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، توسعت معه وظيفة النظام الضريبي، فلم يعد الأمر يقتصر على توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة فقط، بل أصبح يؤدي وظائف أخرى وفي مجالات متعددة، وتلخص أهداف النظام الضريبي في النقاط التالية:

المطلب الأول: الهدف المالي.

يعتبر الهدف المالي أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي نظام ضريبي، فهو يسعى إلى تأمين إيرادات مالية دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة من أجل تغطية نفقاتها العامة، ويعتبر الهدف المالي من أبرز الأهداف

(1) - يونس أحمد البطريق، مرجع سابق، ص 101.

(2) - عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي (الواقع والتحديات)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي

الشلف، 2014، ص15.

التي نادى بها أنصار الفكر التقليدي الذين إعتمدوا على الفكرة القائلة أن الضريبة شر لا بد منه⁽¹⁾، حيث طالبوا بضرورة بقاء الضريبة على الحياد فلا تستخدم لأغراض إقتصادية واجتماعية، غير أن مبدأ حياد الضريبة قد اختفى شيئاً فشيئاً، وحل محله مبدأ "الضريبة الوظيفية"، حيث استعملت الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية بالإضافة إلى أهدافها المالية القديمة.

المطلب الثاني: الأهداف الاقتصادية:

تعتبر الضريبة أداة لتدخل الدولة في المجال الاقتصادي للتأثير على الواقع الاقتصادي قصد تحقيق أهداف اقتصادية من خلال التخصيص الأمثل للموارد ومعالجة بعض المشاكل، وتكمن الأهداف الاقتصادية للنظام الضريبي فيما يلي:

الفرع الأول: تحقيق الاستقرار الاقتصادي:

تشهد الحياة الاقتصادية تقلبات عديدة على شكل دورات اقتصادية، حيث قد يمر النشاط الاقتصادي بفترات انكماش أو كساد يترتب عنها انتشار البطالة وارتفاع حدة التضخم مما يؤدي إلى تخفيض معدل النمو الاقتصادي، وتلعب الضريبة كأداة من أدوات السياسة المالية دوراً هاماً في تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال التخفيف من حدة الأزمات الاقتصادية، من خلال رفع معدلات الضريبة وفرض ضرائب جديدة في حالة وجود فجوات تضخمية، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض مداخيل الأفراد، وبالتالي انخفاض الطلب الكلي ومن ثم انخفاض معدلات التضخم. كما قد تلجأ الدولة إلى تخفيض الضرائب أو منح تحفيزات ضريبية للمؤسسات المنشئة لمناصب عمل بهدف التخفيض من حدة البطالة.

الفرع الثاني: تحقيق التوازن الجهوي و القطاعي.

تستعمل الدولة الضرائب كأداة لتحقيق التوازن القطاعي للإستثمار، و ذلك عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية قصد توجيه عناصر الانتاج نحو القطاعات غير المرغوب فيها، و من أجل ذلك تستعين الدولة بسياسة التحريض الضريبي^(*) في شكل إعفاء تلك القطاعات من الضرائب أو بفرض ضرائب أقل مقارنة مع القطاعات الأخرى مما يشجع الاستثمار في المجالات غير المرغوب فيها، و بالتالي تحقيق التوازن القطاعي للإستثمار. كما يمكن استخدام الضريبة كأداة لتحقيق التوازن الجهوي للإستثمار، و ذلك من خلال توجيه

(1) - سعيد عبد العزيز عثمان، حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص18.

(*) - سياسة التحريض الضريبي هي عبارة عن سياسة ضريبية تستخدمها الدولة في شكل تخفيضات أو إعفاءات لتحقيق أهداف معينة.

عناصر الانتاج نحو المناطق المراد ترقيتها بتخفيف الضرائب المستحقة على المؤسسات العاملة في تلك المناطق، ويترتب عن ذلك إنتقال عوامل الانتاج إلى المكان الذي يقل فيه العبء الضريبي⁽¹⁾.

الفرع الثالث: حماية الصناعات الوطنية من المنافسة الأجنبية

تهدف الضرائب إلى حماية الصناعات الوطنية وكذا تشجيع الاستثمارات المحلية، فقد أعتبرت الضريبة الجمركية بمثابة ذلك الجندي القائم على حماية المنتج الوطني من المنافسة الأجنبية عن طريق فرض رسوم جمركية عالية بالنسبة للمنتجات المستوردة التي تنافس المنتجات المحلية بالشكل الذي يجعل تكلفة تلك الواردات باهضة الثمن، وهو ما يدفع إلى التفكير في خلق فروع للإنتاج في الدول المحمية وذلك تفادياً للحواجز الجمركية، ويساهم في توفير عملة صعبة وكذا في تحقيق التوازن في ميزان المدفوعات، ضف إلى ذلك أنه يمكن إستخدام هذه الحقوق في تشجيع الصادرات من خلال إقرار رسوم جمركية ضئيلة عليها أو إعفائها تماماً⁽²⁾.

ونشير هنا إلى أن المنظمة العالمية للتجارة تسعى إلى تقليص دور الضريبة في هذا المجال، من خلال مطالبتها الدول بضرورة تحرير التجارة الخارجية من جميع القيود بما فيها الضرائب الجمركية⁽³⁾.

المطلب الثالث: أهداف أخرى.

إضافة إلى الأهداف المالية والاقتصادية للضريبة يمكن استخدام الضريبة لتحقيق أهداف أخرى اجتماعية وسياسية وحتى بيئية.

الفرع الأول: الأهداف الاجتماعية.

تستخدم معظم الدول أنظمتها الضريبية للتقليل من حدة التفاوت بين طبقات المجتمع من أجل تحقيق عدالة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع⁽⁴⁾، عن طريق زيادة الضرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة مع تقرير إعفاءات لأصحاب الدخول المنخفضة ومراعاة الظروف الشخصية للممول هذا من جهة. ومن جهة أخرى قد تساهم السياسة الانفاقية لحصيلة الضرائب في التقليل أيضاً من حدة هذا التفاوت، حيث قد تعمل الدولة على تكييف إنفاقها العام بحيث يستفيد منه أصحاب الدخول الصغيرة أكثر مما

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص52، 53 .

(2) - بدون مؤلف، أهمية الرسوم الجمركية ضمن المنظومة الضريبية و أثر إلغائها على الميزانية، مقال على المدونة الالكترونية للمعرفة القانونية على

موقع الواب: <https://anibrass.blogspot.com>، تاريخ الاطلاع 2016/09/10.

(3) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص53.

(4) - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية مدخل تحليلي وتطبيقي، مرجع سابق، ص147.

يفيد ذوي الدخول المرتفعة من خلال تخصيص منح وإعانات للمحتاجين أو من خلال التوسع في أداء الخدمات العامة في ميادين التعليم والصحة والاسكان وغيرها. كما قد تهدف الدولة من خلال فرضها للضرائب بمعدلات مختلفة إلى ضبط النمو الديمغرافي عن طريق الرفع أو الخفض في المعدلات الضريبية على الأجور قصد تشجيع أو الحد من النسل⁽¹⁾. كما قد تستخدم الضريبة لمعالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة والتي تلحق أضرار بصحة المواطن كالسجائر والكحول، فتعمد الدولة إلى فرض ضرائب بمعدلات مرتفعة على صنعها وبيعها⁽²⁾.

الفرع الثاني: الأهداف السياسية.

يمكن استخدام الضرائب لتحقيق أهداف سياسية معينة وخاصة في فترات الانتخابات، حيث أن التوسع في منح الإعفاءات الضريبية من شأنه أن يدعم مركز السلطة الحاكمة ويجذب العديد من الأصوات لها، كما أن فرض رسوم جمركية مانعة على منتجات بعض الدول أو تخفيضها أو إلغائها على منتجات دول أخرى يعتبر استعمالاً للنظام الضريبي لتحقيق أغراض سياسية⁽³⁾، ففي حالة وجود علاقات طيبة مع دول معينة تعمل الدولة على خفض أو إعفاء الضرائب الجمركية، أما في حالة العكس فتعمل على زيادة تلك الضرائب⁽⁴⁾.

الفرع الثالث: الأهداف البيئية.

تعد الجباية البيئية^(*) من بين الوسائل المستخدمة لحماية البيئة والتي تهدف إلى تعويض الضرر الذي يتسبب فيه الملوث لغيره استناداً إلى المبدأ العالمي القائل "الملوث الدافع"^(**)، حيث يمكن أن يشكل النظام الضريبي أداة فعالة لمعالجة بعض المشاكل البيئية من خلال فرض ضرائب ورسوم مرتفعة على النشاطات الملوثة للبيئة وتخفيضها على النشاطات الأقل إضراراً بها، أو من خلال تقديم تخفيضات وإعفاءات ضريبية للمشروعات الاقتصادية من أجل تحفيزها على استخدام تكنولوجيا وتقنيات صديقة

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص58، 57.

(2) - محمود جمام، مرجع سابق، ص21.

(3) - عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي (الواقع والتحديات)، مرجع سابق، ص12.

(4) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص59.

(*) - المقصود بالجباية البيئية أو الجباية الخضراء مجموعة الإجراءات الرامية إلى الحد من الآثار الضارة بالبيئة من جراء التلوث، والتي تشمل على مختلف الضرائب ورسوم المفروضة على النشاطات الملوثة للبيئة وكذا التدابير التحفيزية الممنوحة للنشاطات التي تستعمل تقنيات صديقة للبيئة.

(**) - لقد تم صياغة مبدأ الملوث يدفع لأول مرة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 1972، وهو يعني أن الملوث هو من يجب عليه تحمل أعباء التلوث، وذلك كعقوبة و رادع مالي ضد التلوث.

للبيئة، حيث أنه كلما تم رفع الضرائب والرسوم على نشاطات الملوّثين حسب درجة تلويثهم وإضرارهم بالبيئة كلما حفزهم ذلك نحو تبني تقنيات إنتاج أنظف وأكثر إحتراما للبيئة⁽¹⁾.

(1) - صديقي مسعود، مسعودي محمد، الجباية البيئية كأداة لتحقيق التنمية المستدامة في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، يومي 07، 08 أبريل 2008، جامعة فرحات عباس سطيف، ص07.

خلاصة الفصل الأول

تعتبر الضريبة إحدى الركائز التي يتشكل منها النظام الجبائي، فهي تعتبر جزءا مهما من أجزائه وتجسيدا له على أرض الواقع خلال فترة زمنية معينة، والتي يراد بتطبيقها تحقيق جملة من الأهداف التي يرمي النظام الجبائي إلى تحقيقها، وفي مقدمتها الهدف المالي الذي تسعى الدولة إلى تحقيقه بغية تمويل نفقاتها العامة، تليها الأهداف الاقتصادية من خلال إستعمال الضريبة للتأثير على النشاط الاقتصادي، دون أن ننسى بقية الأهداف الأخرى من أهداف إجتماعية وسياسية وحتى بيئية.

كما يعتبر النظام الجبائي عبارة عن مجموعة من العناصر الإيديولوجية والإقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين يتكون من مجموعة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الواقع الإقتصادي والإجتماعي والسياسي وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الجبائية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق جملة من الأهداف، ضف إلى ذلك أن دراسة هذه النظم الجبائية تكتسي أهمية قصوى كونها تلقى إهتماما بالغا من طرف مجموعة كبيرة من الأطراف تشمل مسؤولي الدولة وقطاع الأعمال ودارسي الضرائب وغيرهم.

كما يتوقف تصميم النظام الجبائي على مجموعة من المحددات السياسة والاقتصادية والاجتماعية فالنظام الجبائي في أي بلد من البلدان يتعلق بالنظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي الذي يعتمد عليه ذلك البلد، لذلك نجد معظم الحكومات تولي عناية خاصة عند تصميمها للأنظمة الجبائية بما يتناسب وفلسفتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

بعد استعراضنا للنظام الضريبي بصفة عامة سوف نتعمق في ذلك أكثر من خلال دراسة المنظومة الجبائية الجزائرية وهو ما سنتناوله في الفصل الثاني من هذه الدراسة.

الفصل الثاني:

دراسة المنظومة الجبائية الجزائرية

الفصل الثاني: دراسة المنظومة الجبائية الجزائرية.

تمهيد:

تكتسي دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة لدى مختلف الأطراف وخاصة دارسي الضرائب وباحثيها حتى يتمكنوا من تقييم هذه النظم الضريبية ومعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها إضافة إلى البحث عن الآليات الكفيلة لتحسين فعاليتها، وعليه ومادام موضوع بحثنا يتناول آليات تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل التحديات التي يواجهها الإقتصاد الجزائري إرتأينا في هذه المرحلة دراسة هذه المنظومة الجبائية الجزائرية من حيث الهيكل الضريبي وكذا التنظيم الفني للضرائب إضافة إلى الإشارة إلى أهم الضرائب المشكلة لها، وذلك من خلال التطرق إلى مايلي:

- **المبحث الأول** ويتناول تنظيم الإدارة الجبائية الجزائرية من خلال التطرق إلى إختصاصات وكذا الهيكل التنظيمي لهذه الإدارة سواء على المستوى المركزي، الجهوي والمحلي.
- **أما المبحث الثاني** فجاء ليتناول التنظيم الفني للضرائب من خلال التطرق بداية إلى مرحلة إعداد الضريبة للتحصيل ثم مروراً بمرحلة المراقبة الجبائية وإنهاءً بمرحلة المنازعات.
- **أما المبحث الثالث والأخير** من هذا الفصل فتم التطرق فيه لأهم الضرائب المشكلة للمنظومة الجبائية الجزائرية بدءاً بالضريبة الجزافية الوحيدة المفروضة على صغار المكلفين بالضريبة، ثم مروراً بالحديث عن الضرائب التي تصيب مداخيل الأشخاص المعنوية (الشركات) وكذا الأشخاص الطبيعية (الأفراد)، والتي تتمثل بصفة عامة في الضريبة على أرباح الشركات وكذا الضريبة على الدخل الاجمالي، وإنهاءً بالتطرق إلى الضرائب التي يتم حسابها إنطلاقاً من رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص الطبيعية أو المعنوية و المتمثلة أساساً في الرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة.

المبحث الأول: تنظيم الإدارة الجبائية الجزائرية.

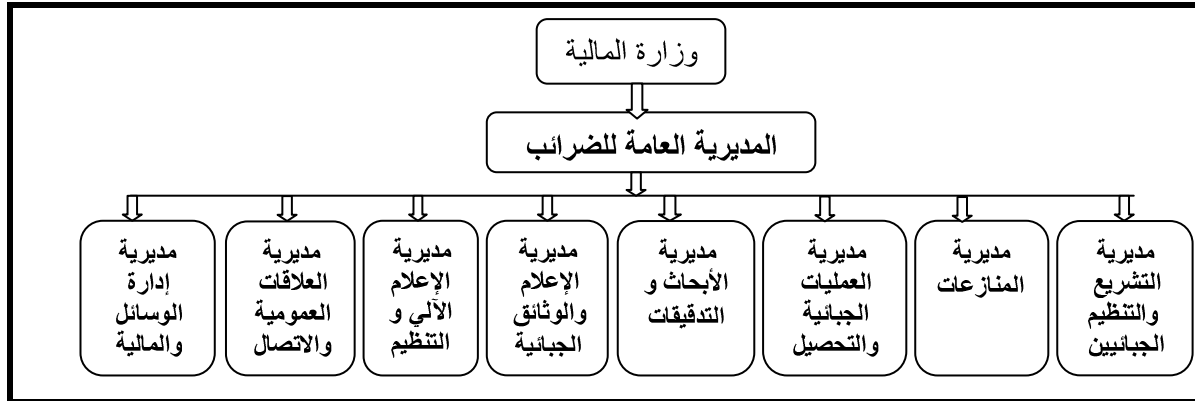
تتكفل الإدارة الجبائية بجباية الأموال، وذلك عن طريق تنفيذ القوانين الجبائية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، فهي تقوم بإصدار التعليمات التفسيرية وإعداد النماذج المستندية و فحص إقرارات الممولين والطعن فيها وتعديلها والتوصل إلى اتفاق مع الممول واتخاذ إجراءات المنازعات الجبائية وتحصيل الضرائب ومتابعة حالات التهرب الجبائي واقتراح التعديلات في النصوص التشريعية ذات الطابع الجبائي وغيرها.

و لما كانت الإدارة الضريبية بمثابة همزة وصل ما بين المكلفين بالضريبة والنظام الجبائي المطبق في دولة ما، فإن تنظيمها وطريقة هيكلتها أضحيا يؤثران بصفة مباشرة على فعالية النظام الجبائي ومدى قدرته على تحقيق الأهداف المنوطة به، وهو ما فرض علينا في إطار بحثنا معرفة الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية الجزائرية، سواء على المستوى المركزي أو الجهوي أو المحلي وذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: تنظيم الإدارة الجبائية المركزية.

تمثل الإدارة الجبائية المركزية في المديرية العامة للضرائب والتي تعتبر إحدى المديريات العامة التابعة لوزارة المالية وتأتي في قمة هرم الجهاز الجبائي الجزائري، وهي تتكون من ثمانية (08) مديريات مركزية(*) كما يوضحها الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-02) : الهيكل التنظيمي العام للمديرية العامة للضرائب.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 2007/11/28، المادة 05، جريدة رسمية عدد 75.

وستكلم عن إختصاصات هذه المديريات المركزية وهيكلتها التنظيمية التابعة لها بشيء من التفصيل فيما يلي:

(*) - إضافة إلى هذه المديريات المركزية الثمانية هناك أيضا المفتشية العامة للمصالح الجبائية التي تكلف علي وجه الخصوص بالقيام بالرقابة والتفتيش والتحقيقات فيما يخص تنظيم المصالح الجبائية وعملها وكذا استعمال الطاقة البشرية والمادية الموضوعة تحت تصرفها.

الفرع الأول: مديرية التشريع والتنظيم الجبائين:

وهي تسهر على تطبيق السياسة الجبائية وكذا إنجاز أشغال إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية للجبائية، إضافة إلى تحضير اقتراحات تدابير قوانين المالية وكل النصوص التطبيقية المرتبطة بها والاتفاقات الدولية، وهي تتكون من أربع (04) مديريات فرعية:

أ- المديرية الفرعية للتشريع والتنظيم والإجراءات الجبائية: وهي تكلف بما يأتي:

- دراسة وإعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بكل الضرائب والحقوق والرسوم بما فيها الرسوم شبه الجبائية التي يعود تحصيلها سواء للإدارة الجبائية أو إدارة الجمارك؛
- تنسيق الأشغال التحضيرية لمشاريع قوانين المالية سواء السنوية أو التكميلية؛
- دراسة وإعداد وإقتراح النصوص والمناشير والمذكرات التطبيقية المرتبطة بالتشريع والتنظيم الجبائين.

ب- المديرية الفرعية للدراسات الجبائية: وهي تكلف بما يأتي:

- القيام بكل الدراسات الضرورية لتنفيذ السياسة الجبائية وشبه الجبائية؛
- إتباع التجارب في المجال الجبائي لاسيما على المستوى الجهوي والدولي قصد القيام بدراسات مقارنة؛
- تحليل وتقييم النصوص التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بالنشاطات البترولية والمنجمية.

ج- المديرية الفرعية للعلاقات الجبائية الدولية: وهي تكلف بما يأتي:

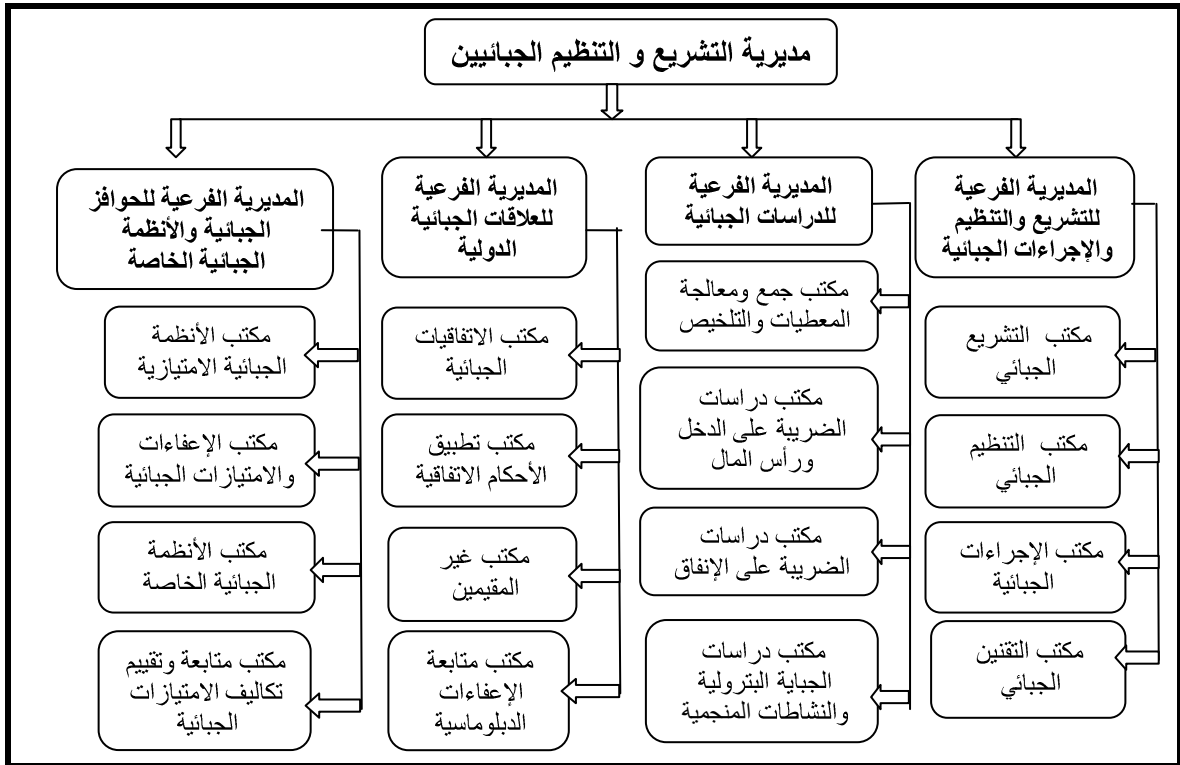
- المساهمة في دراسة وإعداد مشاريع الاتفاقيات الجبائية الدولية والتفاوض بشأنها وكذا تحضير التدابير الأولية المتصلة بها؛
- تسوية المسائل المتعلقة بتطبيق الامتيازات والحصانات الدبلوماسية أو القنصلية في المجال الجبائي والأحكام الجبائية المتضمنة في اتفاقات التعاون الأخرى؛
- المساهمة في إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية فيما يخص تدخل المؤسسات الخارجية والأشخاص غير المقيمين في الجزائر.

د- المديرية الفرعية للحوافز الجبائية والأنظمة الجبائية الخاصة: وهي تكلف بما يأتي:

- إحصاء وتعيين وتقييم الامتيازات الجبائية الممنوحة بمقتضى قوانين المالية أو بمقتضى نصوص خاصة؛
- السهر على تطبيق ومتابعة الإعفاءات والامتيازات الجبائية الممنوحة؛
- المساهمة في إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية التي تتضمن التدابير الجبائية المطبقة على أنظمة جبائية خاصة.⁽¹⁾

(1) - جريدة رسمية عدد 2007/75، المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 2007/11/28، المادة 05.

و يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لهذه المديرية المركزية كما يلي:
الشكل رقم (02-02): الهيكل التنظيمي لمديرية التشريع والتنظيم الجبائين.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 أكتوبر 2009، المادة 05، جريدة رسمية عدد 24.

الفرع الثاني: مديرية المنازعات:

وهي تسهر على التطبيق الحسن للتشريع والتنظيم الجبائين في معالجة قضايا المنازعات، وهذا من خلال مديرياتها الفرعية الأربعة التابعة لها، والتي هي كالاتي:

أ- المديرية الفرعية لمنازعات الضريبة على الدخل: وهي تكلف بما يأتي:

- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة كل قضايا المنازعات المقدمة للمصالح الخارجية والمتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- إبداء رأي مطابق في قضايا المنازعات الناتجة عن التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة^(*) التي تقوم بها مصالح الأبحاث والتدقيقات؛
- إبداء رأي مطابق في طعون المنازعات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات^(**).

(*)- مزيد من التفصيل عن التحقيق الجبائي والرقابة الجبائية أنظر ص 68 وما بعدها.

(**) - مديرية كبريات المؤسسات هي عبارة عن مديرية تختص بتسيير ملفات الجبائية من حيث الوعاء، التحصيل الرقابة والمنازعات للمؤسسات الكبيرة الحجم التي يتجاوز رقم أعمالها 100 مليون دج بالإضافة إلى الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية.

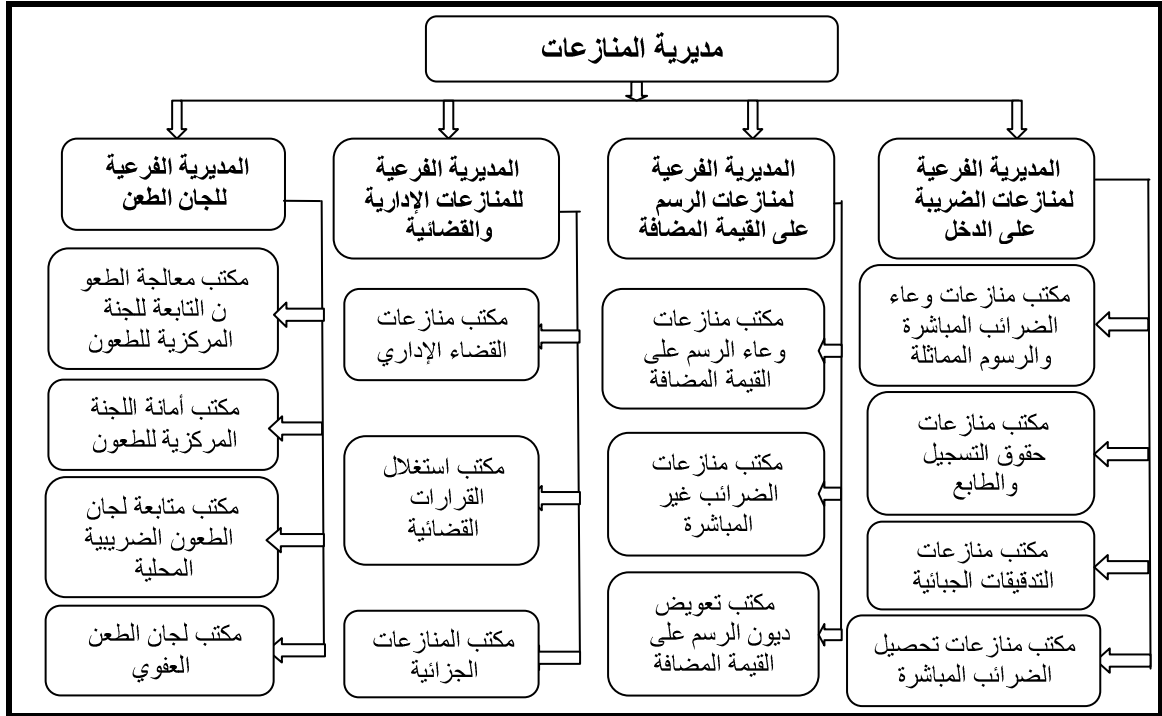
- ب- المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة: وهي تكلف بما يأتي:
- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة كل قضايا المنازعات المقدمة للمصالح الخارجية والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة؛
 - متابعة ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة المقدمة من المكلفين الذين يخول لهم القانون ذلك ومعالجتها طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما؛
 - متابعة رخص الشراء بالإعفاء^(*) المسلمة من طرف المصالح الخارجية طبقا للتشريع المعمول به.
- ج- المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية: وهي تكلف بما يأتي:
- متابعة تطور المنازعات الادارية و القضائية المقدمة إلى السلطات القضائية؛
 - إعداد الإجراءات المتعلقة بإيداع ومتابعة الشكاوى المتعلقة بالغش الجبائي وتقييم نتائجها؛
 - السهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة الطعن الولاوي^(**) المتعلق بوعاء و تصفية وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى المختلفة التابعة لمجال اختصاص إدارة الضرائب.
- د- المديرية الفرعية للجان الطعن: وهي تكلف بما يأتي:
- متابعة ودراسة المنازعات المقدمة للدراسة من قبل اللجنة المركزية للطعون المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
 - تحضير اجتماعات أشغال اللجنة المركزية للطعون وإعداد محاضرها وتبليغ الآراء المقدمة إلى مديريات الضرائب الولائية في الآجال القانونية مع التأكد من تنفيذها؛
 - مركزة وتحليل القرارات الصادرة عن لجان الطعون قصد التأكد من مطابقتها مع الأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها.⁽¹⁾
- و يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لهذه المديرية المركزية كما يلي:

(*) - رخص الشراء بالإعفاء هي عبارة عن شهادات تمنحها إدارة الضرائب للمكلفين بالضريبة المستفيدين من الامتيازات الجبائية بهدف إقناع العتاد الاستثماري بدون رسم على القيمة المضافة.

(**) - الطعن الولاوي (Le recours gracieux) هو عبارة عن طعن يتقدم به المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب الذي تعذر عليه دفع الضريبة المؤسسة قانونا يلتمس من خلاله التخفيف من عبء هذه الضرائب والغرامات الجبائية المفروضة عليه إذا كان هناك حائل أو عجز مادي يجعله غير قادر على الوفاء بالالتزامات الجبائية.

(1) - جريدة رسمية عدد 2007/75، المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 2007/11/28، المادة 05.

الشكل رقم (02-03): الهيكل التنظيمي لمديرية المنازعات.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 أكتوبر 2009، المادة 05، جريدة رسمية عدد 24.

الفرع الثالث: مديرية العمليات الجبائية والتحصيل:

وهي مكلفة بتصوير واتباع التوجيهات العملية المطبقة في مجال وعاء الضريبة وتصفيتها وتحصيلها، وهذا من خلال مديرياتها الفرعية المشكّلة لها.

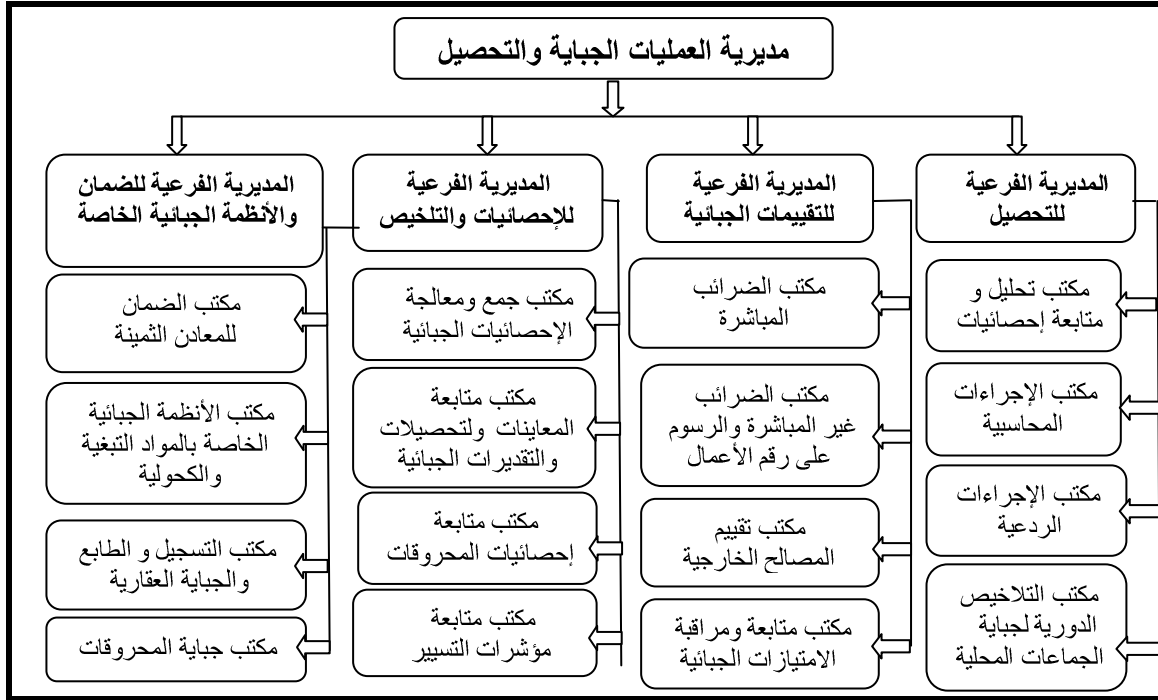
أ- المديرية الفرعية للتحصيل: وهي تكلف بما يأتي:

- تحديد كفاءات التكفل بجداول وسندات الإيرادات وسندات التحصيل وأي سند إداري يثبت مستحقات الخزينة؛
 - تحديد وتعميم كفاءات محاسبية المنتوجات المتكفل بها من طرف قابضي الضرائب بالتنسيق عند الحاجة، مع الهيكل المكلف بالمحاسبة العمومية ومتابعة عمليات المحاسبة؛
 - تنشيط وتعميم إجراءات التحصيل ومتابعة تصفية ديون المكلفين بالضرائب المتقاعسين ومعالجة الشكاوى المتعلقة بصعوبات التحصيل؛
 - إعداد التلاخيص الدورية المتضمنة مستوى وشروط تحصيل الجباية المخصصة للجماعات المحلية.
- ب- المديرية الفرعية للتقييمات الجبائية: وهي تكلف بما يأتي:
- السهر على تطبيق المصالح غير الممركزة للأحكام التشريعية والتنظيمية وكذا الإجراءات الجبائية؛
 - متابعة ومراقبة الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الأنظمة الامتيازية؛

- تنشيط وتحليل وتقييم نشاط المصالح غير المركزية لاسيما منها نتائج الأشغال المرتبطة بإحصاء التصريحات ومراقبتها؛
- وضع مؤشرات التسيير ومتابعتها وتحليلها وإثرائها.
- ج- المديرية الفرعية للإحصائيات والتلخيص: وهي تكلف بما يأتي:
 - جمع ومركزة وتفسير ونشر المعلومات الإحصائية التي تتعلق بالميادين الجبائية وشبه الجبائية؛
 - إعداد تقديرات إيرادات الجباية وتحليلها ودراسة كل طريقة تسمح بتحسين تسيير التقديرات؛
 - متابعة إنجاز الإيرادات الجبائية المختلفة بما فيها الجباية البترولية وإعداد الوضعيات الدورية وتحليل تطورها والمشاركة في البحث عن الأسباب التي تغير شكلها؛
 - تسيير إحصائيات جهاز تقييم المصالح الخارجية على أساس عقود النجاعة، التي تتضمن بنودها تحقيق الأهداف المحددة بصفة حضورية ودورية والمدعمة بمؤشرات التسيير.
- د- المديرية الفرعية للضمان والأنظمة الجبائية الخاصة: وهي تكلف بما يأتي:
 - متابعة ومراقبة تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالاختبارات وضمان المصوغات من المعادن الثمينة؛
 - متابعة ومراقبة تطبيق المصالح الخارجية للتشريع والتنظيم المتعلقين بجباية الوقود؛
 - متابعة ومراقبة تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بصناعة وتجارة وحركة التبغ والخمور والكحول وزراعة الكروم وزراعة التبغ وحقوق الطابع والرسوم العقارية وحقوق التسجيل؛
 - السهر على السير الحسن لمخبر المالية ومصحة الكحول من خلال متابعة منتظمة.⁽¹⁾
 - والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

(1) - جريدة رسمية عدد 2007/75، المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 2007/11/28، المادة 05.

الشكل رقم (02-04): الهيكل التنظيمي لمديرية العمليات الجبائية و التحصيل



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 أكتوبر 2009، المادة 05، جريدة رسمية عدد 24.

الفرع الرابع: مديرية الأبحاث والتدقيقات:

وهي تخرص على إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، وكذا تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني، مع مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال علامات الشراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات في إطار إخضاع المداخل المخفية للجبائية، وهي تتكون من أربع مديريات فرعية:

أ- المديرية الفرعية للأبحاث والتدقيقات الجبائية: وتكلف بما يأتي:

- تحديد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية؛
- السهر على التطبيق الدائم لحق الاطلاع والتحقيق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها؛
- البرمجة والقيام في كل منطقة من التراب الوطني، بأي تخر وتحقيق وبحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب.

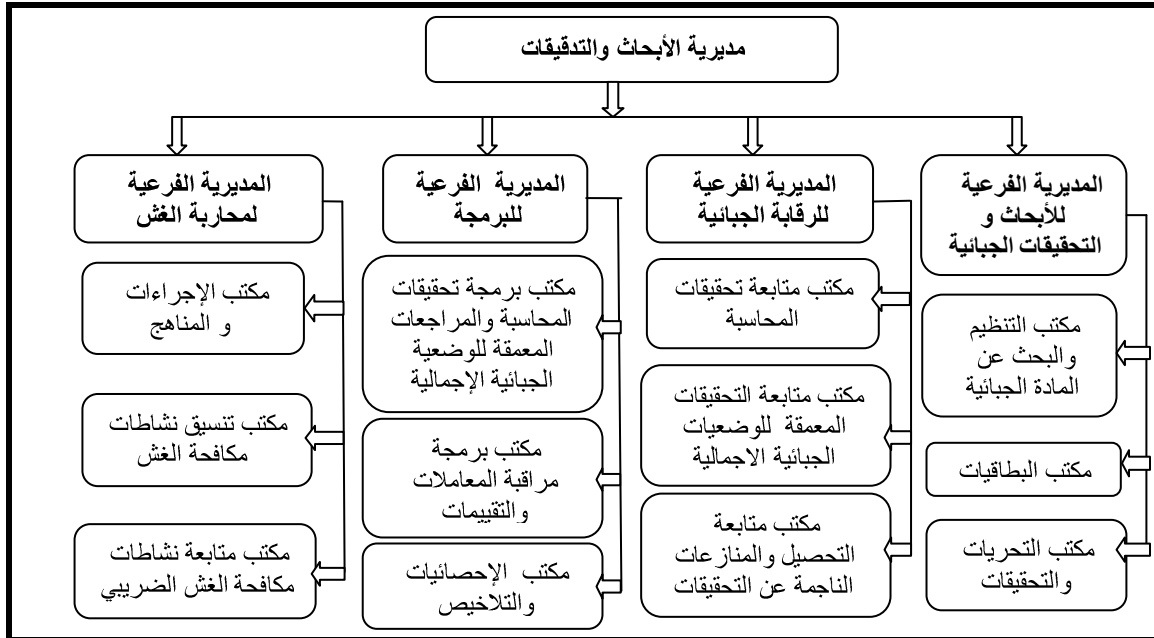
ب- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتكلف بما يأتي:

- متابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي؛

- السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة؛
- تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق وضمن متابعتها.
- ج- المديرية الفرعية للبرمجة: وتكلف بما يأتي:
 - تصور الوسائل التي تسمح بضمن انتقاء أحسن للملفات المرشحة للرقابة في مجال التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة مع مراقبة الصفقات العقارية؛
 - إعداد برامج التدقيقات المحاسبية ومتابعة تنفيذها.
- د- المديرية الفرعية لمحاربة الغش: وتكلف بما يأتي:
 - تنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الضريبي؛
 - العمل على تنسيق وضبط التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة؛
 - تسيير البطاقة الوطنية الخاصة بمقتري أعمال الغش؛
 - المبادرة بالأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش الجبائي والتنسيق مع الإدارات والمؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة.⁽¹⁾

و يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لهذه المديرية المركزية كما يلي:

الشكل رقم (02-05): الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والتدقيقات.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 أكتوبر 2009، المادة 05، جريدة رسمية عدد 24.

(1) - جريدة رسمية عدد 2007/75، المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 28/11/2007، المادة 05.

الفرع الخامس: مديرية الإعلام والوثائق الجبائية:

وهي مكلفة بتنسيق مهام جمع المعلومات الجبائية، إضافة إلى توطيد المعلومات المتعلقة بتكوين ممتلكات ومداحيل كل الأشخاص الذين تم ترقيمهم. وهي تتكون من ثلاث (03) مديريات فرعية:

أ- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات والوثائق: وهي تكلف بما يأتي:

- تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق؛
- ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي .

ب- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات وتحليلها: وهي تكلف بما يأتي:

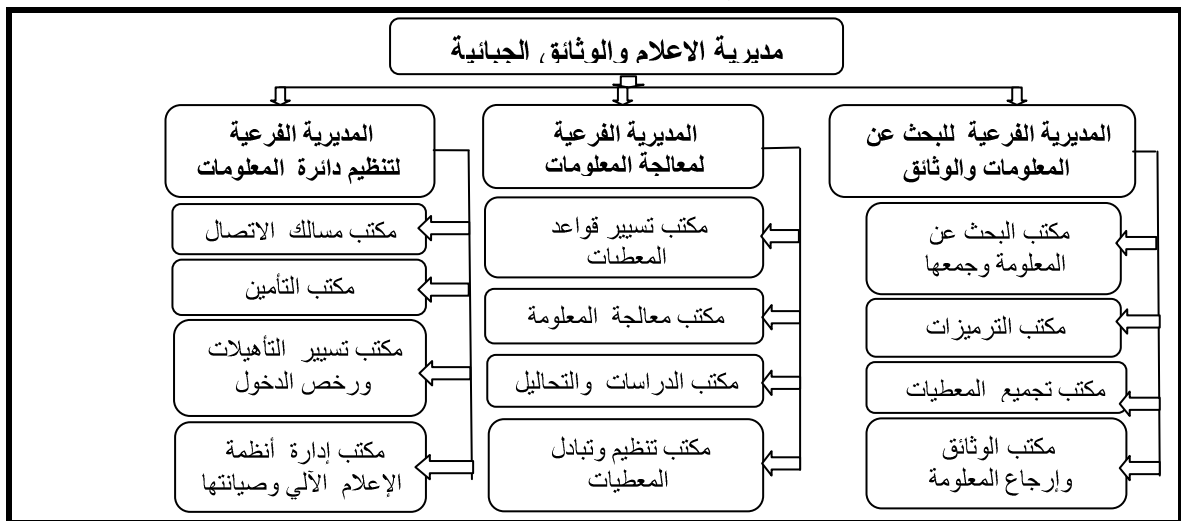
- تطبيق الإجراءات المكتملة لترتيبات جمع المعلومات وإجراءات تبادل المعطيات المعالجة معلوماتيا؛
- إنشاء وتعيين البطاقات الوطنية المتعلقة بتحديد عناصر طريقة المعيشة وكذا الدخل الجزافي المطابق؛

ج- المديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات: وهي تكلف بما يأتي:

- وضع دوائر الاتصال؛
- احترام المتطلبات الأمنية وحماية بنوك المعطيات؛
- مراقبة الدخول المختلف للمواقع. (1)

و يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لهذه المديرية المركزية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02-06): الهيكل التنظيمي لمديرية الإعلام والوثائق الجبائية.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 أكتوبر 2009، المادة 05، جريدة رسمية عدد 24.

(1) - جريدة رسمية عدد 2007/75، المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 28/11/2007، المادة 05.

الفرع السادس: مديرية الإعلام الآلي والتنظيم:

وهي مكلفة بتصميم إستراتيجية نظام المعلومات والحدود المشتركة وأدوات الاتصال وكذا التحكم في المراجع الأساسية في مجال تكنولوجيايات الإعلام والاتصال، وهي تتكون من ثلاث مديريات فرعية:

أ- المديرية الفرعية للتنظيم والمناهج: وتكلف بما يأتي:

• القيام بالدراسات المتعلقة بعصرنة وتنظيم صلاحيات واختصاص المصالح الجبائية وكذا إعداد النصوص التنظيمية المتصلة بها؛

• تحيين قائمة المطبوعات الجبائية واستغلال إحصائيات الاستهلاك.

ب- المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي: وتكلف بما يأتي :

• تصوير ووضع المخططات العملية للمشاريع المسجلة في المخطط التوجيهي للإعلام الآلي للمديرية العامة للضرائب؛

• القيام باختيار حلول برمجيات الإعلام الآلي بالتطابق مع الخيارات الإستراتيجية المحددة في المخطط التوجيهي للإعلام الآلي؛

• تطبيق المقاييس في مجال تصور وبرمجة الوثائق التقنية والأمنية للمعلومات.

ج- المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الإعلام الآلي: وتكلف بما يأتي:

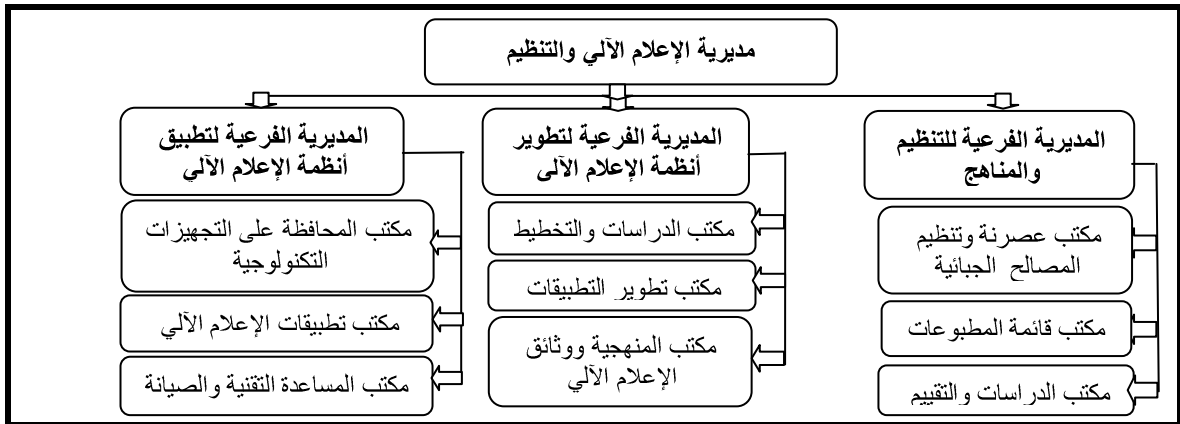
• تصميم ووضع الجهاز الذي يضمن خدمة مستمرة للتطبيقات في الاستغلال؛

• صيانة الهيكل القاعدي للمعالجة والاتصال؛

• ضمان الدعم التقني للمصالح غير المركزية.⁽¹⁾

و يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لهذه المديرية المركزية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02-07): الهيكل التنظيمي لمديرية الإعلام الآلي و التنظيم .



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 أكتوبر 2009، المادة 05، جريدة رسمية عدد 24.

(1)- جريدة رسمية عدد 2007/75، المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 28/11/2007، المادة 05.

الفرع السابع: مديرية العلاقات العمومية والاتصال:

تقوم بدراسة التدابير المناسبة لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضرائب، والسهر على تطبيقها الفعلي من طرف جميع المصالح، وهي تتكون من ثلاث (03) مديريات فرعية:

أ- المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال: وتكلف بما يأتي:

- إعداد ونشر المعلومات والآراء التي تذكر المكلفين بالضرائب بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية؛
- دراسة التدابير الملائمة لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين مع السهر على تنفيذها من طرف جميع المصالح؛

• تطوير العلاقات مع الجمعيات والاتحادات المهنية الممثلة لمختلف فئات المكلفين بالضرائب.

ب- المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي: وتكلف بما يأتي:

- إعداد برنامج المنشورات بالاتصال مع مصالح الإدارة الجبائية؛
- ضمان تجميع كل النصوص القانونية والتنظيمية الخاصة بالجبائية والسهر على توفرها في لمصالح؛
- إعداد ونشر الوثائق الرامية إلى تعميم التشريع والتنظيم الجبائيين باتجاه الجمهور العريض.

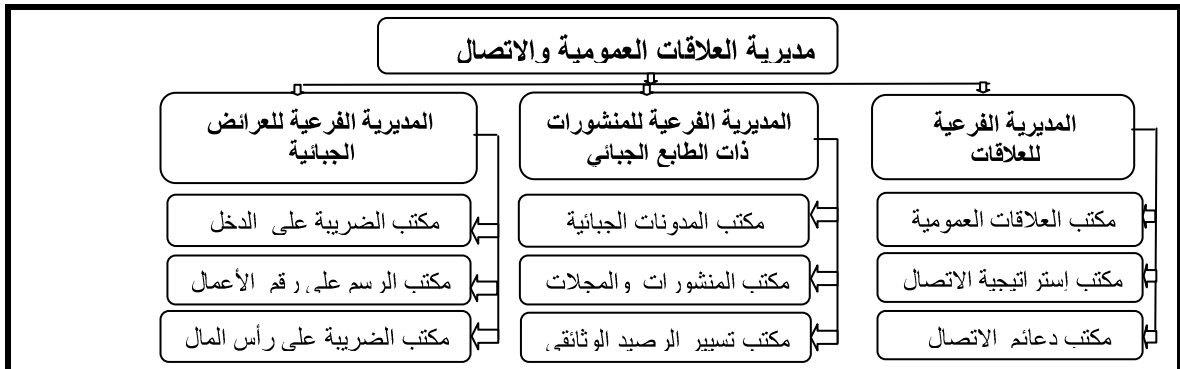
ج- المديرية الفرعية للعرائض الجبائية: وتكلف بما يأتي:

- السهر على تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما في معالجة البريد المرسل من الجمهور والمصالح المركزية أو الخارجية للمديرية العامة للضرائب المتعلقة بالضريبة على الدخل والرسوم على رقم الأعمال والضرائب على رأس المال؛

• إعداد المذكرات التفسيرية ونشرها باتجاه المصالح المركزية أو الخارجية للمديرية العامة للضرائب.⁽¹⁾

و يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لهذه المديرية المركزية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02-08): الهيكل التنظيمي لمديرية العلاقات العمومية والاتصال.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 أكتوبر 2009، المادة 05، جريدة رسمية عدد 24.

(1)- جريدة رسمية عدد 2007/75، المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 28/11/2007، المادة 05.

الفرع الثامن: مديرية إدارة الوسائل والمالية:

وهي مكلفة بضمان تسيير مستخدمي المديرية العامة للضرائب وميزانيتها ووسائلها، وكذا تطبيق وتنفيذ برامج التكوين المخصصة لمستخدمي المديرية العامة للضرائب، إضافة إلى تسيير إنجاز برامج المنشآت القاعدية للمديرية العامة للضرائب، وهي تتكون من خمس (05) مديريات فرعية:

أ- المديرية الفرعية للمستخدمين: وتكلف بما يأتي:

- تسيير مستخدمي الهياكل المركزية للمديرية العامة للضرائب؛
- تأطير تسيير مستخدمي المصالح الخارجية وضمان متابعته وتقييمه؛
- وضع الأجهزة الاستشارية واللجان المتصلة بالشؤون الاجتماعية للهياكل التابعة لمديرية الضرائب؛
- وضع قائمة مركزية للأعوان المعنيين بالعقوبات التأديبية والتكفل بالمنازعات الإدارية؛
- التكفل بشكاوي المتعامل الاجتماعي ومعالجة ملفات طلبات الاعتماد في الاستشارة الجبائية.

ب- المديرية الفرعية للميزانية، وتكلف بما يأتي:

- تسيير الوسائل المالية والمادية للهياكل المركزية للمديرية العامة للضرائب؛
- إعداد تقديرات الميزانية للمديرية العامة للضرائب؛
- تطبيق الميزانيات الممنوحة للمصالح الخارجية وضمان متابعتها وتقييمها.

ج- المديرية الفرعية للوسائل: وتكلف بما يأتي:

- ضمان تسيير وصيانة العتاد والممتلكات وكذا البنايات التي تأوي مصالح المديريات الجهوية للضرائب ومراكز الإعلام الآلي؛
- تسيير مخزون المستندات الضريبية ومركزة الاحتياجات لمتابعة الطلبات وتطبيق الصفقات المرتبطة بها بالتعاون مع باقي المصالح؛
- ضمان تسيير الوثائق وحفظ الأرشيف.

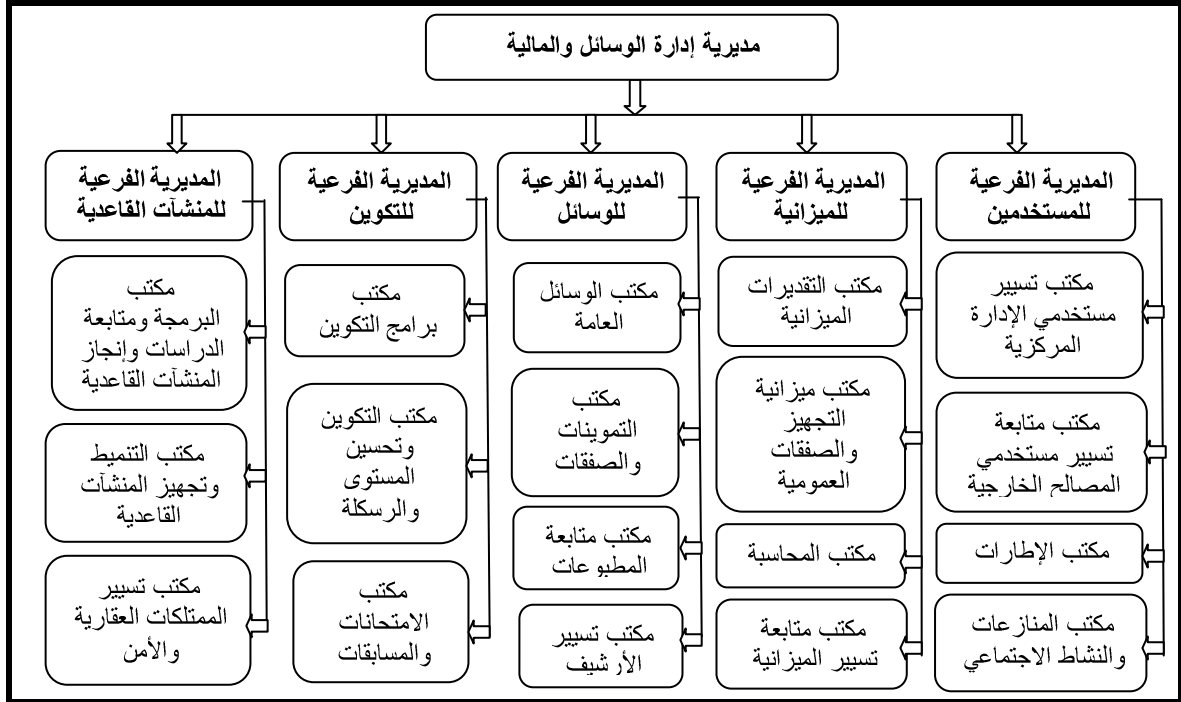
د- المديرية الفرعية للتكوين: وتكلف بما يأتي:

- المساهمة في تحديد برامج التكوين الضرورية لمستخدمي المديرية العامة للضرائب؛
- تطبيق برامج التكوين المخصصة لمستخدمي المديرية العامة وتنفيذها، بالاتصال مع هيكل الوزارة المكلف بالموارد البشرية.

هـ- المديرية الفرعية للمنشآت القاعدية: وتكلف بما يأتي:

- اقتراح السياسة العقارية للإدارة الجبائية؛
- ضمان التحكم في المنشآت ومتابعة إنجاز مشاريع المنشآت القاعدية للمديرية العامة للضرائب؛

- ضمان استغلال وصيانة المنشآت القاعدية والتجهيزات التابعة للإدارة الجبائية؛
 - ضمان أمن الأشخاص والممتلكات داخل هذه المنشآت القاعدية.⁽¹⁾
- و يمكن توضيح الهيكل التنظيمي لهذه المديرية المركزية من خلال الشكل التالي:
- الشكل رقم (02-09): الهيكل التنظيمي لمديرية إدارة الوسائل و المالية.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 أكتوبر 2009، المادة 05، جريدة رسمية عدد 24.

المطلب الثاني: تنظيم الإدارة الجهوية للضرائب.

تتكون الإدارة الجبائية على المستوى الجهوي من مديريات جهوية للضرائب، مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات، وكذا مراكز جهوية للإعلام والوثائق، وسندرس الجانب التنظيمي لهذه الإدارات بشكل من التفصيل فيما يلي:

الفرع الأول: تنظيم المديريات الجهوية للضرائب.

لقد تم إنشاء المديريات الجهوية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991، والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، حيث تم إعتبار المديرية الجهوية للضرائب بمثابة حلقة وصل بين الإدارة المركزية ممثلة في المديرية العامة للضرائب والإدارة المحلية ممثلة في المديريات الولائية للضرائب، لذلك تم إنشاء (09) مديريات جهوية على المستوى الوطني تشرف على 54 مديرية

(1) - جريدة رسمية عدد 2007/75، المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 28/11/2007، المادة 05.

ولائية للضرائب⁽¹⁾. والشكل الموالي يوضح الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية للضرائب وكذا مديريات الضرائب الولائية التابعة لها.

الشكل رقم (02-10): شكل يوضح الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية للضرائب.

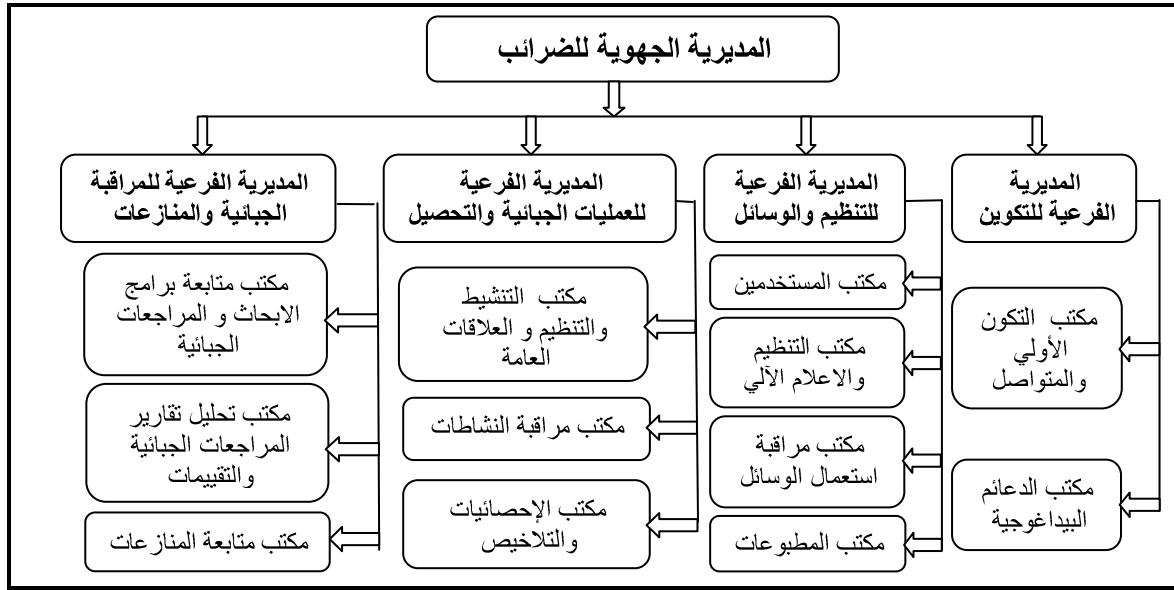


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار المؤرخ في 2007/05/24، الذي يحدد الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية للضرائب، المواد من 03 إلى 17، جريدة رسمية عدد 44.

يتضح من الشكل أعلاه أنه تم تجميع المديريات الولائية للضرائب في تسع مديريات جهوية للضرائب، بحيث تضم كل مديرية جهوية عدد يتراوح بين 05 و 07 مديريات ولائية للضرائب القريبة منها، كما تتكون كل مديرية جهوية للضرائب من أربع مديريات فرعية تنقسم بدورها إلى عدة مكاتب، و الشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي لها.

(1)- جريدة رسمية عدد 44، قرار مؤرخ في 2007/05/24 الذي يحدد الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية للضرائب، المادة 02.

الشكل رقم (02-11): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009، المواد من 25 إلى 41، جريدة رسمية عدد 20.

و تتكفل المديرية الجهوية للضرائب من خلال المصالح التابعة لها بما يلي:

- ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي؛
- السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية؛
- ضمان العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب؛
- تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي وتوجيهه وتنسيقه وتقويمه ومراقبته؛
- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقها وإجراءاتها؛
- إعداد بصفة دورية حصائل وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية؛
- المشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم؛
- دراسة طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات؛
- تقدير احتياجات المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية، وإعداد تقارير دورية عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها؛
- الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به؛
- تنظيم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار والمنشأة على المستوى الجهوي.⁽¹⁾

(1)- موقع الواب للمديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz، تاريخ الاطلاع 2016/06/05.

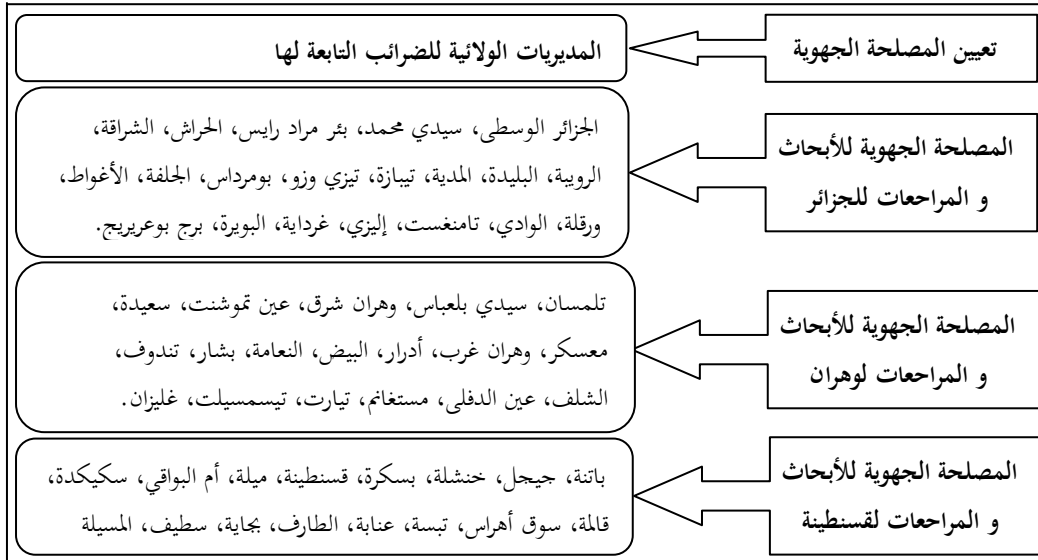
الفرع الثاني: تنظيم المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات.

تعتبر المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات بمثابة مصالح جهوية تشرف على كامل التراب الوطني، وهي تابعة لمديرية الأبحاث والتدقيقات المركزية، حيث تم إنشاء ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات تتواجد على مستوى كل من الجزائر، وهران وقسنطينة⁽¹⁾، حُدد إختصاصها الاقليمي كما يلي:

- مصلحة الأبحاث والتدقيقات الجهوية بالجزائر تشرف على جهة الوسط للوطن.
- مصلحة الأبحاث والمراجعات بوهران وتشرف على الجهة الغربية للوطن.
- مصلحة الأبحاث والمراجعات بقسنطينة وتشرف على الجهة الشرقية للوطن.

و الشكل التالي يوضح المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات وكذا المديريات الولائية التابعة لها.

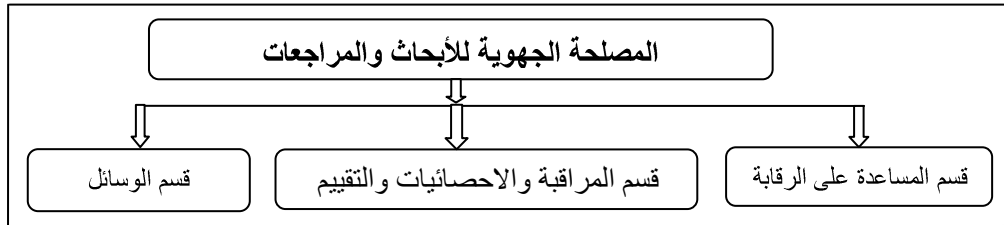
الشكل رقم (02-12): يوضح الاختصاص الاقليمي للمصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار المؤرخ في 2007/05/24، المواد 03، 04 و 50، جريدة رسمية عدد 44.

و تتكون المصلحة الجهوية من ثلاثة أقسام و الشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (02-13): الهيكل التنظيمي للمصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2009/02/21، المواد من 42 إلى 45، جريدة رسمية عدد 44.

وتكلف المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات من خلال الأقسام التابعة لها مما يلي:

(1)-أنظر المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18، المادة 11، جريدة رسمية عدد 59.

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات، مع إعداد مختلف الإحصائيات المتعلقة بها؛
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها مع القيام بتقييمها الدوري؛
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية؛
- تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.⁽¹⁾

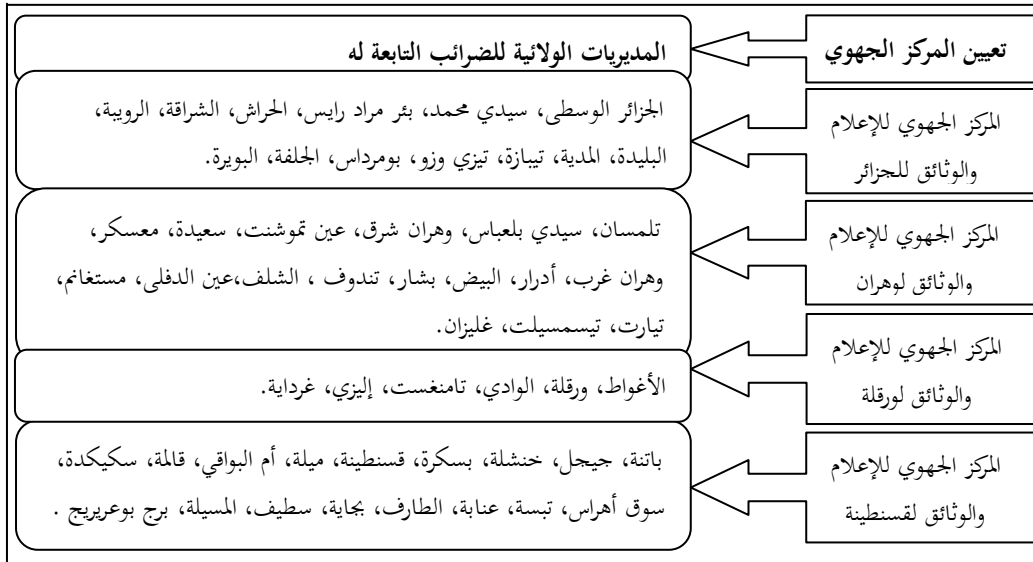
الفرع الثالث: تنظيم المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق.

لقد تم هيكلة المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق في أربعة مراكز وهي :

- المركز الجهوي للإعلام و الوثائق بالجزائر العاصمة.
- المركز الجهوي للإعلام و الوثائق بوهران.
- المركز الجهوي للإعلام و الوثائق بقسنطينة.
- المركز الجهوي للإعلام و الوثائق بورقلة.⁽²⁾

والشكل التالي يوضح المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق وكذا المديرية الولائية التابعة لها.

الشكل رقم (02-14): شكل يوضح الاختصاص الاقليمي للمراكز الجهوية للإعلام و الوثائق.



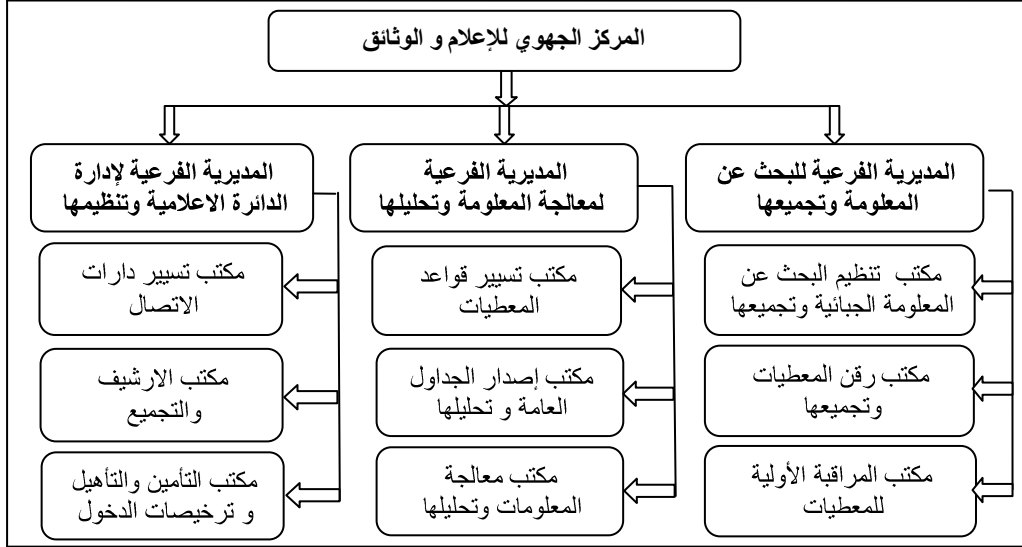
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار المؤرخ في 2007/05/24، المواد من 46 إلى 58، جريدة رسمية عدد 20.

(1)- موقع الواب للمديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz، تاريخ الاطلاع 2016/06/05.

(2)- أنظر القرار المؤرخ في 2007/05/24، المادة 02، جريدة رسمية عدد 44.

ويتكون المركز الجهوي للإعلام والوثائق من ثلاث مديريات فرعية، تحتوي كل مديرية فرعية على ثلاث مكاتب، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (02-15): الهيكل التنظيمي للمركز الجهوي للإعلام والوثائق.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2009/02/21، المواد من 42 إلى 45، جريدة رسمية عدد 44.

ويكلف المركز الجهوي للإعلام والوثائق من خلال المصالح التابعة له بما يلي:

- تنسيق برامج البحث وتجميع ومعالجة المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية؛
- إستغلال السجلات الأصلية ونشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات مع نشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية المتعلقة بها؛
- تقديم أوراق النتائج التي تعطي، بالنسبة للجداول العامة لكل بلدية وولاية، ملخص عن عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم وكذا الحصة التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية؛
- إصدار سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديريات الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا،
- تقديم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة؛⁽¹⁾

(1)- موقع الواب للمديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz، تاريخ الاطلاع 2016/06/05.

المطلب الثالث: تنظيم الإدارة المحلية للضرائب.

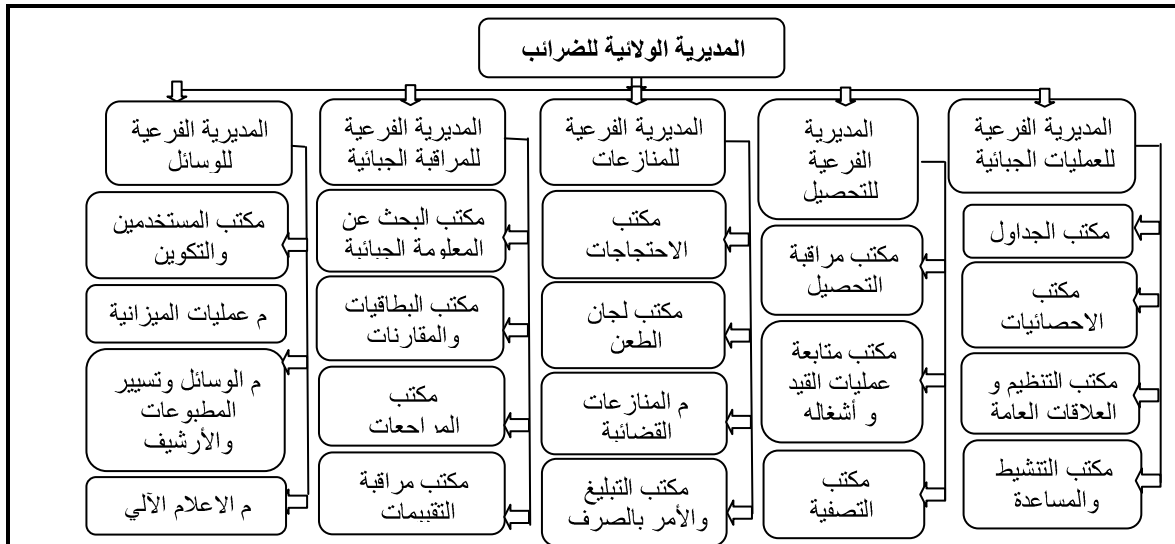
بالإضافة إلى تقسيم الإدارة الجبائية الجزائرية إلى إدارة جبائية مركزية وإدارة جبائية جهوية هناك أيضا تقسيم آخر وهو إدارة جبائية محلية، والتي تتكون بدورها من مديريات جبائية ولائية، إضافة إلى مصالح خارجية جديدة تم إحداثها مؤخرا في إطار عصرنة الإدارة الجبائية وهي مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب وكذا المراكز الجوارية للضرائب والتي ستحل مستقبلا الهياكل المتواجدة حاليا (مفتشيات وقباضات الضرائب)، وستكلم فيما يلي عن كل هذه التقسيمات بشيء من التفصيل.

الفرع الأول: تنظيم المديريات الولائية للضرائب.

لقد تم إنشاء المديريات الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23، حيث أصبحت بكل ولاية من ولايات القطر الجزائري مديرية واحدة للضرائب باستثناء ولايتي الجزائر العاصمة وهران، إذ خصهما المشرع بتنظيم خاص على اعتبار كثافة النشاط التجاري الممارس في إقليم الولايتين، إذ تم تخصيص ست (06) مديريات ضرائب بولاية الجزائر ومديريتين بولاية وهران، وبذلك يكون مجموع المديريات الولائية للضرائب المنتشرة على مستوى التراب الوطني أربعة وخمسون (54) مديرية.

حيث تم هيكلية المديريات الولائية للضرائب في خمسة (5) مديريات فرعية تضم تسعة عشرة (19) مكتبا(*)، و الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لها.

الشكل رقم (02-16): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، المواد من 59 إلى 83، جريدة رسمية عدد 20.

(*)- لقد تم هيكلية مديريات الضرائب لولايي البزي و تندوف بثلاث مديريات فرعية فقط نظرا لقلّة النشاط التجاري فيهما وهي: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحويل، المديرية الفرعية للمنازعات والمراقبة الجبائية وكذا المديرية الفرعية للوسائل.

- و تتكفل المديرية الولائية للضرائب من خلال مديرياتها الفرعية (***) بما يلي:
- السهر على إحترام التنظيم والتشريع الجبائي، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح التابعة لها.
 - تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
 - إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض مع المصادقة عليها وكذا إعداد الحصيلة الدورية؛
 - تحليل وتقويم عمل المصالح التابعة لاختصاصها بصفة دورية، مع إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛
 - التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
 - مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب قباضة ومتابعة تسوية ذلك؛
 - متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة والتحصيل؛
 - ضمان الرقابة القبليّة وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
 - تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
 - إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها؛
 - دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها؛
 - تقدّر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
 - ضمان تسيير المستخدمين مع تطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى؛
 - السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة مع صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛
 - تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم، مع نشر المعلومات والآراء لفائدتهم ومصالحهم.⁽¹⁾

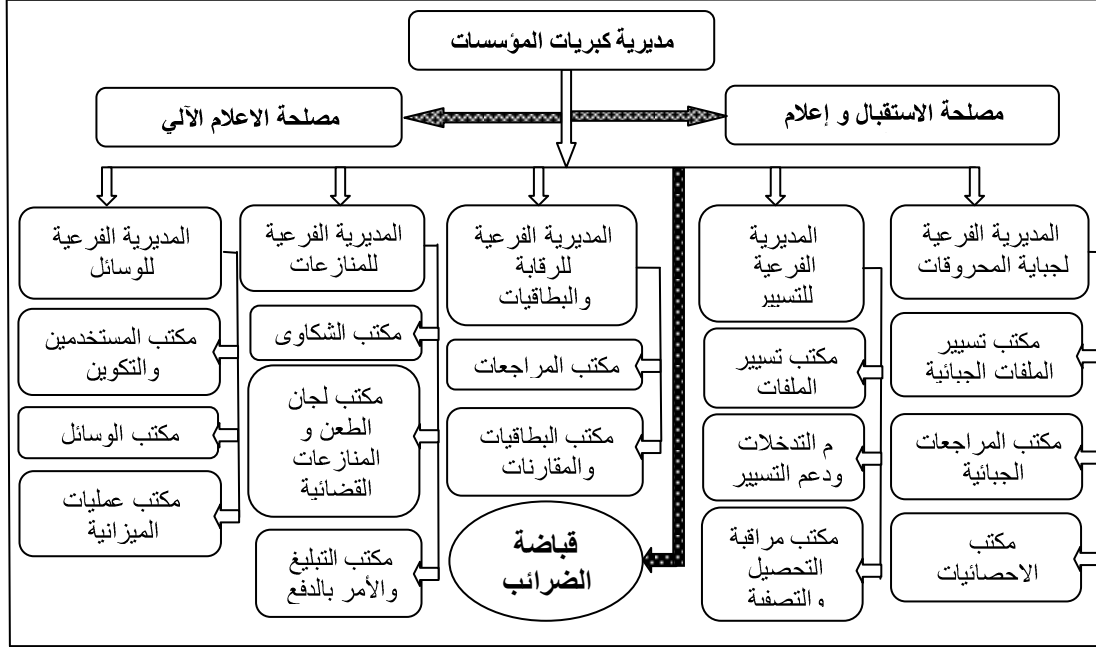
الفرع الثاني: تنظيم مديرية كبريات المؤسسات.

في إطار إستراتيجية العصرية المتبعة من طرف المديرية العامة للضرائب تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات على مستوى الجزائر العاصمة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002، ثم تم تنظيمها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07/06/2005، ليتم فتحها للجمهور ابتداء من 02 جانفي 2006.

(**) - بالإضافة إلى هذه المديرية الفرعية هناك مصالح خارجية واقعة تحت سلطة المديرية الولائية للضرائب وعلى رأسها مفتشيات وقباضات الضرائب التي تتولى بصفة خاصة عملية تأسيس الضريبة و تحصيلها (مفتشيات ضرائب عادية، مفتشيات ضمان وعاء، مفتشيات ضمان تحقيق ومراقبة، مفتشيات طابع وتسجيل، قباضات ضرائب مختلفة، قباضات طابع)

(1) - موقع الواب للمديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz، تاريخ الاطلاع 2016/06/05.

ولقد تم هيكلة مديرية كبيريات المؤسسات في (05) مديريات فرعية تتفرع بدورها إلى مكاتب، كما تتضمن على مصلحتين وقباضة للضرائب والشكل الموالي يوضح ذلك:
الشكل رقم (02-17): الهيكل التنظيمي لمديرية كبيريات المؤسسات.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، المواد من 02 إلى 24، جريدة رسمية عدد 20.

وبصفتها مصلحة خارجية تابعة للمديرية العامة للضرائب فهي مكلفة بتسيير الملفات الجبائية فيما يتعلق بكل مهام التنظيم الفني للضرائب بدءا بتحديد الوعاء والتحصيل ومرورا بالرقابة وإنهاء المنازعات للمؤسسات التابعة للقانون الجزائري والخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري وكذا الشركات البترولية إضافة إلى الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر، وهي على وجه الخصوص الأشخاص المعنوية التالية:

- الأشخاص المعنويين أو مجتمعات الشركات العاملة في قطاع المحروقات أو الشركات التابعة لها.
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي إختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج).
- مجتمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يساوي أو يفوق رقم أعمال أحد أعضائها مائة مليون دينار جزائري (100.000.000 دج).
- الشركات المقيمة في الجزائر العضوة في المجتمعات الأجنبية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر.⁽¹⁾

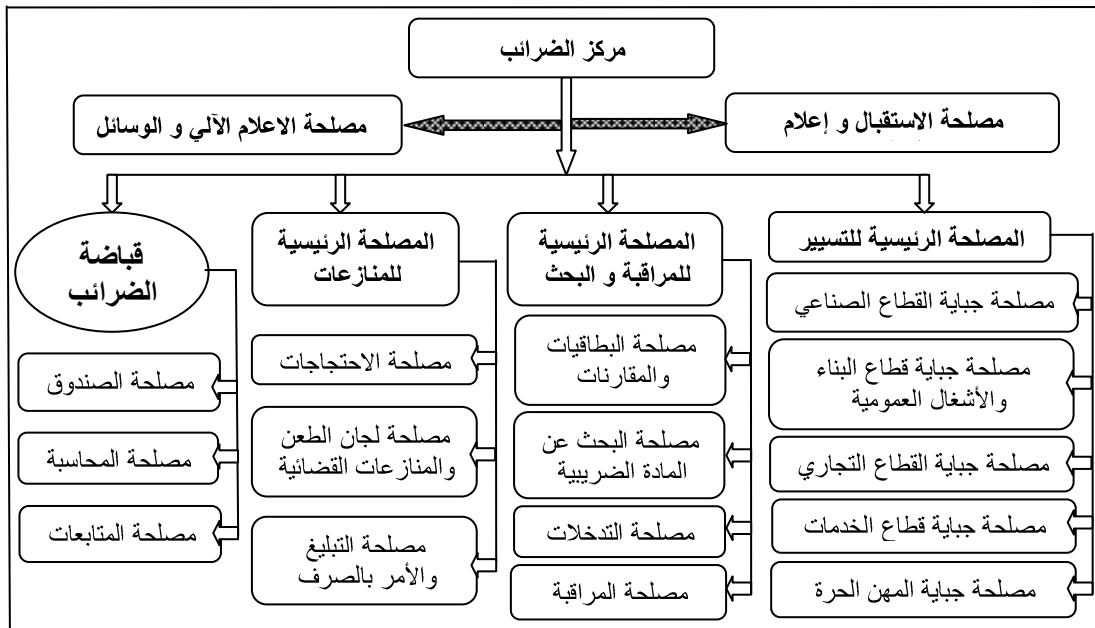
(1)- أنظر المادة 160 من قانون الاجراءات الجبائية، تحديث 2017.

الفرع الثالث: تنظيم مراكز الضرائب

حيث تعتبر المراكز الضريبية مصلحة عملية جديدة تابعة لمديرية الضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة بالنسبة للمكلفين بالضريبة متوسطي الحجم⁽¹⁾ الخاضعين للنظام الحقيقي فيما يتعلق بمهام الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات لكل الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب⁽²⁾.

و لقد تم هيكلة مركز الضرائب في ثلاثة (03) مصالح رئيسية ومصالحتين للإستقبال والاعلام الآلي وقباضة للضرائب، والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.

الشكل رقم (02-18): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009، المواد من 88 إلى 101، جريدة رسمية عدد 20.

باعتبار أن مركز الضرائب يمثل المحاور الجبائي الوحيد بالنسبة للمكلفين بالضريبة، فهو مكلف بمايلي:

- مسك و تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي و التابعة لاختصاصه؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعابقتها والمصادقة عليها؛
- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات؛
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة مع تقييم نتائجها؛

(1)- وشان أحمد، بلعزوز بن علي، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الادارة الضريبة بالإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة حسينية بن بوعلی الشلف، العدد 2017/17، ص 69.

(2)- أنظر المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية.

- دراسة الشكاوى ومعالجتها مع متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وكذا تعويض قيمة الرسوم على القيمة المضافة؛

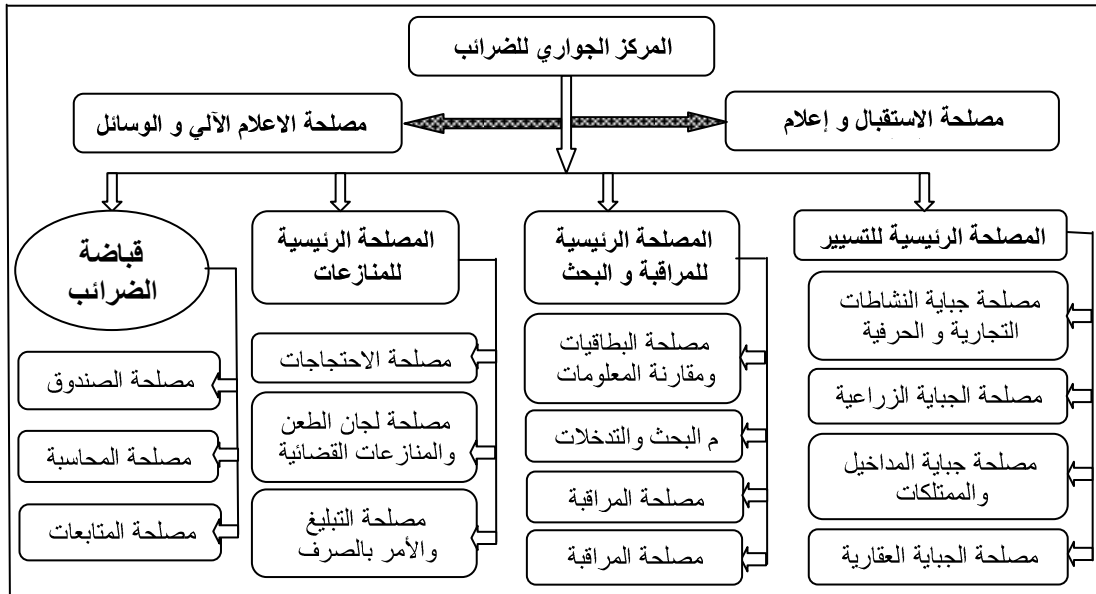
- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛⁽¹⁾

الفرع الرابع: تنظيم المراكز الجوارية للضرائب.

إضافة إلى مراكز الضرائب فقد تم إنشاء مراكز جوارية للضرائب تختص بتسيير الملفات الجبائية لصغار المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وكذا المستثمرات الفلاحية إضافة إلى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات علاوة على تكفله بتسيير الجبائية العقارية المفروضة على الأشخاص الطبيعيين.⁽²⁾

ولقد تم هيكلة المركز الجوارى للضرائب في ثلاثة (03) مصالح رئيسية ومصلحتين للإستقبال والاعلام الآلي إضافة إلى قباضة للضرائب، والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (02-19): الهيكل التنظيمي للمركز الجوارى للضرائب.



المصدر: المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المركز الجوارى للضرائب المهام و التنظيم، نشرة 2007.

حيث يعتبر المركز الجوارى للضرائب بمثابة المحاور الجبائي الوحيد بالنسبة لفئة واسعة للمكلفين بالضريبة التابعين له، فهو يضع تحت تصرفهم هيكل جبائي وحيد مختص يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من

(1)- موقع الواب للمديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz، تاريخ الاطلاع 2016/06/05.

(2)- المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، مجال صلاحيات المركز الجوارى للضرائب، نشرة 2017.

قبل المفتشيات والقباضات الضريبية لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية في مصلحة واحدة، ولذلك فهو مكلف بما يلي:

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصه؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها؛
- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى؛
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها؛
- مراقبة التصريحات وتنظيم التدخلات؛
- دراسة الشكاوى ومعالجتها وكذا متابعة المنازعات الإدارية والقضائية؛
- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.⁽¹⁾

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضرائب في المنظومة الجبائية الجزائرية.

يقصد بالتنظيم الفني للضرائب مختلف المراحل التي تمر بها الضريبة بدءاً بمرحلة تحديد وعائها وتحصيلها ومروراً بمرحلة المراقبة الجبائية وإنهاءً بمرحلة المنازعات الجبائية.

المطلب الأول: تحديد وعاء الضريبة و ربطها وتحصيلها في المنظومة الجبائية الجزائرية.

في هذه المرحلة سنتطرق للطرق المتبعة في تحديد الوعاء الجبائي حسب القانون الجبائي الجزائري وكذا كفاءات تصفية الضريبة إضافة إلى الأساليب التي تنتهجها الإدارة الجبائية الجزائرية في تحصيل حقوقها الجبائية.

الفرع الأول: تحديد وعاء الضريبة في المنظومة الجبائية الجزائرية.

يقصد بتحديد الوعاء الضريبي تحديد المادة الخاضعة للضريبة التي انطلاقاً منها يتم حساب الضريبة والتي قد تكون عبارة عن قيمة نقدية (رقم الأعمال، قيمة الربح، مبلغ المشتريات، كتلة الأجور...)، وهو ما يسمى بالضرائب القيمة أو تكون عبارة عن كمية مقاسة (الغرام بالنسبة للذهب، الهكتولتر بالنسبة للمنتجات البترولية، والكيلوغرام بالنسبة لمنتجات التبغ والدخان...) وهو ما يسمى بالضرائب الخاصة، حيث عادة ما تعتمد الإدارة الجبائية الجزائرية مبدئياً لتقدير المادة الخاضعة للضريبة إلى ثلاثة (03) أنظمة للإخضاع الضريبي (Regimes d'Impositions)، وذلك حسب مستوى المادة الخاضعة للضريبة المحققة من طرف المكلفين بالضريبة وذلك كما يلي:

(1) - موقع الواب للمديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz، تاريخ الاطلاع 2016/06/05.

أ- نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة: هو نظام تم إستحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2007 وجاء ليعوض النظام الجزائري الموجود من قبل، حيث كان يخضع له آنذاك صغار المكلفين بالضريبة من تجار التجزئة والحرفيين ومقدمي الخدمات وكذا أولئك الذين يمارسون نشاطا حرفيا أو إنتاجيا الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 3.000.000 دج⁽¹⁾، ليتم رفع رقم الأعمال فيما بعد إلى سقف 5.000.000 دج بموجب قانون المالية لسنة 2010⁽²⁾، ثم إلى سقف 10.000.000 دج بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2011⁽³⁾، ليتم توسيع هذا النظام بموجب قانون المالية السنوي لسنة 2015 ليشمل كل المكلفون بالضريبة سواء الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بما فيهم أصحاب المهن الحرة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 30.000.000 دج⁽⁴⁾، حيث يركز هذا النظام على قيام إدارة الضرائب بتقدير المادة الخاضعة للضريبة جزائياً لفترة سنتين بناءً على بعض القرائن والأدلة التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة (كطبيعة النشاط الممارس، النشاطات المتشابهة، رقم الأعمال السابق، المعلومات التي بحوزة الإدارة، القيمة الإيجارية للمحل،...)، كما قد تلجأ إدارة الضرائب في سبيل تقدير المادة الخاضعة للضريبة جزائياً إلى الزيارات الميدانية بغية ملاحظة بعض المؤشرات التي تساعد في تقدير المادة الخاضعة للضريبة (كموقع ممارسة النشاط، سعة المحل، حجم البضاعة المعروضة، عدد العمال، عدد الماكينات،...) وبناءً على هذه القرائن تقوم إدارة الضرائب باقتراح مادة خاضعة للضريبة، تحاول من خلالها الاتفاق مع المكلف بالضريبة الذي له الحق في إبداء ملاحظاته حول اقتراحات الإدارة في آجال معينة، ويتميز نظام الضريبة الجزائرية بما يلي:

- أن تحديد المادة الخاضعة للضريبة (رقم الأعمال) حسب هذا النظام يكون بشكل تقريبي وجزائي وغير دقيق نظراً لإعتماده على قرائن و مؤشرات لا تعني بالضرورة القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة.
- يتميز نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة بوجود ضريبة واحدة تسمى الضريبة الجزائرية الوحيدة (IFU)^(*) والذي جاء ليحل محل النظام الجزائري^(**) المعمول به من قبل الذي يتميز بوجود عدة ضرائب تفرض على الأشخاص التابعين له.

(1)- أنظر المادة 02 من قانون المالية السنوي 2007 المعدلة للمادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

(2)- أنظر المادة 14 من قانون المالية السنوي 2010 المعدلة للمادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

(3)- أنظر المادة 03 من قانون المالية التكميلي 2011 المعدلة للمادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(4)- أنظر المادة 13 من قانون المالية السنوي 2015 المعدلة للمادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(*)- للمزيد من المعلومات حول الضريبة الجزائرية الوحيدة أنظر المبحث الثالث من الفصل الثاني ص 81.

(**)- النظام الجزائري هو نظام يعتمد على التقدير الجزائي للمادة الخاضعة للضريبة تم إستحداثه في إطار الإصلاح الجبائي لسنة 1992 إلى غاية 2007 أين تم إستبداله بنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، ويتميز بوجود عدة ضرائب أهمها الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

- أن المكلفين بالضريبة التابعين لهذا النظام لا يخضعون عادة للمراقبة الجبائية الدورية لإدارة الضرائب إلا في بعض الحالات النادرة عند وصول معلومات إلى إدارة الضرائب تنفيذ بتحقيق رقم أعمال أعلى من ذلك المعتمد من طرف الإدارة أو المصرح به من طرف المكلف بالضريبة.

- أن المكلفين بالضريبة التابعين لهذا النظام (النشاطات التجارية الصغيرة) غير ملزمين بمسك محاسبة منتظمة وإنما سجل للمبيعات وآخر للمشتريات يكونان مؤشر عليهما من طرف إدارة الضرائب، كما أنهم غير ملزمين بإيداع تصريحات جبائية دورية سواء شهريا أو فصليا ما عدا بالنسبة للتصريح بالوجود عند بداية ممارسة النشاط وكذا التصريح السنوي لرقم الأعمال الذي يودع لدى مفتشية الضرائب التابع لها مكان ممارسة النشاط.⁽¹⁾

ب- النظام الحقيقي: يخضع لهذا النظام كبار المكلفين بالضريبة (المنتجون، البائعون بالجملة، المستوردون والمصدرون، المقاولون،...) من الأشخاص الطبيعية وكذا الأشخاص المعنوية (الشركات بمختلف أنواعها) الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 30.000.000 دج مهما كان مبلغ رقم الأعمال المحقق⁽²⁾، حيث يركز هذا النظام على مبدأ التصريحات الجبائية التي يلتزم بتقديمها سواء المكلف بالضريبة أو شخص آخر غير المعني بالضريبة، وذلك من خلال قيام المكلف بالضريبة بإيداع تصريح جبائي بالمادة الخاضعة للضريبة لدى إدارة الضرائب في آجال معينة، مع إحتفاظ هذه الأخيرة بحقها في الرقابة فيما بعد من أجل التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف هؤلاء المكلفين وتعديله إذا بني على غش أو خطأ⁽³⁾. أما بالنسبة للتصريح من طرف الغير فيركز على قيام شخص آخر غير المعني بالضريبة بتقديم معلومات بحوزته إلى إدارة الضرائب حول المادة الخاضعة للضريبة المحققة من طرف الأشخاص المعنيين بالضريبة، كأن تقوم الإدارات التابعة للدولة (حزينة الولاية، مديرية الأشغال العمومية، ديوان الخدمات الجامعية، إدارة الجمارك،...) بتقديم معلومات تنفيذ في تحديد أوعية الضرائب (حجم المقبوضات، قيمة المشاريع، مبلغ الصادرات والواردات،...) عن الأشخاص الذين تعاملت معهم هذه الإدارات، كما يلزم القانون الجبائي تجار الجملة بالإبلاغ عن تعاملاتهم مع زبائنهم وتقديمها إلى إدارة الضرائب مقابل الحصول على تخفيضات معينة⁽⁴⁾، وهو ما نصت عليه المادة 224 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة بضرورة إيداع-الأشخاص الذين يقومون بإنجاز عمليات حسب شروط البيع بالجملة - كشف تفصيلي للزبائن (نموذج ETAT 104) قبل 30 أبريل من كل سنة يتضمن أسماء الزبائن وعناوينهم وأرقام تعريفهم وكذا

(1)- أنظر المادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، تحديث 2017.

(2)- أنظر المادة 17 وكذا المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3)- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص 147.

(4)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 111.

مبلغ مشترياتهم، حيث يترتب على عدم إيداع هذا الكشف تطبيق غرامة جبائية تتراوح بين 30.000 دج إلى 400.000 دج مع مضاعفتها في حالة العود علاوة على فقدان التخفيض الجبائي الممنوح بنسبة 30% فيما يخص الرسم على النشاط المهني.⁽¹⁾

كما قد تلجأ إدارة الضرائب من أجل تقدير المادة الخاضعة للضريبة في إطار هذا النظام إلى طريقة التقدير الإداري، حيث يكون للإدارة حرية واسعة في اللجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد سليم لوعاء الضريبة⁽²⁾، و هو ما نصت عليه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها عندما تستحيل عملية الرقابة والتحقق أو في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية وكذا في حالة رفضها أو في حالة عدم إكتماله للتصريحات الجبائية وكذا عدم رده على طلبات التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها للإدارة.^(*)

وعليه يتميز هذا النظام بمايلي:

- أنه نظام مخصص لكبار المكلفين بالضريبة (النشاط الانتاجي، البيع بالجملة، نشاط التصدير والاستيراد، الأشغال العمومية...) الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي سقف ثلاثين مليون دج.

- أن المكلفين بالضريبة التابعين له ملزمون بمسك محاسبة منتظمة⁽³⁾ طبقاً لأحكام النظام المحاسبي المالي الذي بدأت الجزائر العمل به منذ 2010 وهم بذلك مطالبون بمسك ثلاثة دفاتر محاسبية على الأقل دفتر لليومية، و دفتر للأجور و كذا دفتر الجرد.⁽⁴⁾ بالإضافة إلى الوثائق الثبوتية الأخرى (فواتير الشراء والبيع وغيرها).

- أن المكلفين بالضريبة التابعين له مطالبون بإيداع تصريحات شهرية قبل العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي⁽⁵⁾ بإستعمال سلسلة (G50)^(**) وكذا تصريحات سنوية في شكل حزمة جبائية تتكون من 15 وثيقة (ميزانية جبائية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيير حركة المخزونات، جدول الاهتلاكات...) قبل 30 أفريل من كل سنة⁽⁶⁾.

(1)- أنظر المادة 45 من قانون المالية لسنة 2005.

(2)- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص 149.

(*)- طريقة التقييم التلقائي تقوم على مبدأ الإخضاع الجبري (TAXATION D'OFFICE) للمادة الخاضعة للضريبة بصفة إدارية وأحادية كعقوبة ضد المكلفين بالضريبة الذين لا يلتزمون بواجباتهم الجبائية.

(3)- أنظر المادتين 20 و 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(4)- أنظر المواد 09، 10 و 11 من القانون التجاري.

(5)- أنظر المادة 357 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(**)- سلسلة G50 هي عبارة عن وثيقة تصريحية تستعمل للتصريح بالمادة الخاضعة للضريبة و كذا دفع الضرائب و الرسوم المستحقة فوراً أو عن طريق الإقتطاع من المصدر (TAP, TVA, IRG/S...).

(6)- أنظر المادة 99 الفقرة 01 والمادة 151 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- أيضا ما يميز هذا النظام أن المكلفين بالضريبة التابعين له يخضعون للرقابة الدورية لإدارة الضرائب من أجل التأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرفهم علاوة على تعرضهم لعقوبات جبائية وجزائية في حالة عدم مصداقيتها.⁽¹⁾

ج- النظام المبسط: قصد تبسيط وتسهيل إلتزامات وأشكال الإخضاع الضريبي وخاصة فيما يتعلق بالمؤسسات المتوسطة التي لا تنتمي لا إلى النظام الحقيقي ولا إلى نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، فقد تم تأسيس بموجب قانون المالية لسنة 2008 نظام ضريبي مبسط ووسيط يطبق على الأشخاص الطبيعيين غير التابعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة (IFU) والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 10.000.000 دج⁽²⁾، حيث يتركز هذا النظام على مبدأ التصريحات الجبائية الذي يتركز عليه النظام الحقيقي، و بالتالي فإن هذا النظام له نفس مميزات النظام الحقيقي فقط هناك إختلاف فيما يخص الواجبات الجبائية التي تم تخفيفها مقارنة مع النظام الحقيقي بحيث أصبح التصريح الدوري G50 يودع كل ثلاثة أشهر (بدل كل شهر بالنسبة للنظام الحقيقي) قبل العشرين من الشهر الموالي لكل فصل مدني⁽³⁾، كما أصبح المكلفون التابعون للنظام المبسط ملزمون بإيداع تصريحات سنوية مبسطة تشمل على ميزانية ملخصة، حساب مبسط للنتيجة الجبائية، جدول الإهلاكات والمؤونات وكذا جدول تغير المخزون فقط⁽⁴⁾ بدل الحزمة الجبائية المطالب بها الخاضعون للنظام الحقيقي.

و تجدر الإشارة إلى أن هذا النظام تم إلغائه في إطار قانون المالية لسنة 2015 ل يتم دمج المكلفون بالضريبة التابعون له في نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة، وهكذا أصبحت الجزائر بدءا من سنة 2015 تتعامل بنظامين للإخضاع الضريبي فقط هما نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة بالنسبة للمكلفين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي سقف 30.000.000 دج وكذا النظام الحقيقي بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي سقف 30.000.000 دج. كما تجدر الإشارة إلى أن المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة بإمكانهم طلب الخضوع إختياريا للنظام الحقيقي وفق شروط معينة.⁽⁵⁾

(1)- أنظر المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2)- أنظر المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بالمادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

(3)- أنظر المادة 357 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(4)- أنظر المادة 20 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(5)- المديرية العامة للضرائب، الدليلي التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2009، ص 19.

الفرع الثاني: ربط الضريبة في المنظومة الجبائية الجزائرية.

وهي ثاني مرحلة بعد تحديد الوعاء ونقصدها بها تصفية دين الضريبة أي تحديد مبلغ الضريبة الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه إلى إدارة الضرائب⁽¹⁾ وذلك عن طريق القيام بالعمليات الحسابية المختلفة مع مراعاة العناصر التالية:

- مراعاة تحقق الواقعة المنشأة للضريبة.
 - مراعاة الإعفاءات الضريبية سواء كانت مؤقتة أو دائمة.
 - مراعاة التخفيضات في الوعاء الضريبي أو في المعدل الضريبي.
 - الأخذ بعين الاعتبار القرض الضريبي^(*).
 - الأخذ بعين الاعتبار قابلية الضرائب للاسترجاع كالرسم على القيمة المضافة مثلا.
- و تجدر الإشارة إلى أن عملية التصفية هذه قد تقوم بها إدارة الضرائب خاصة بالنسبة للضرائب التي تتطلب طبيعتها ذلك كالضريبة الجزافية الوحيدة، الرسم العقاري والتطهيري وكذا الضرائب والرسوم التي يتم إصدارها أثناء عملية التقويم الجبائي^(**) بمناسبة إجراء مراقبة جبائية، كما قد يقوم بهذه العملية المكلف بالضريبة نفسه من خلال حساب الضرائب المفروضة عليه إنطلاقا من تحديده للمادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي.
- و عند ربط الضريبة لا بد من التفريق بين الضرائب القيمة والضرائب الخاصة.
- حيث أنه ومن أجل تحديد مبلغ الضريبة القيمة - التي يكون وعاءها معبر عنه بقيمة نقدية - نقوم بضرب المعدل الضريبي المعبر عنه بنسبة معينة في القاعدة الضريبية. أما لتحديد مبلغ الضريبة الخاصة - التي يكون وعاءها معبر عنه بكمية مقاسة - نقوم بضرب التعريف الضريبية المعبر عنها بعدد الوحدات النقدية في الكمية الخاضعة للضريبة.

الفرع الثالث: تحصيل الضريبة في المنظومة الجبائية الجزائرية.

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والجبائية المطبقة في هذا الإطار⁽²⁾، حيث تنتهج الإدارة

(1) - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص 155.

(*) - القرض الضريبي (Crédit d'impôts) هو عبارة عن تسبيق ضريبي يدفعه المكلف إلى إدارة الضرائب والذي يتم تحميله (تخفيضه) على الإخضاع النهائي للضريبة على الدخل أو الأرباح (IBS-IRG) للسنة المالية المعتمدة.

(**) - التقويم الجبائي (Redressement fiscal) هو عبارة عن عملية تقوم بها إدارة الضرائب تهدف إلى تصحيح التصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلفين بالضريبة وذلك بعد القيام برقابة جبائية أو وصول معلومات إلى إدارة الضرائب.

(2) - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص 156.

الجبائية الجزائرية عدة طرق من أجل تحصيل حقوقها الجبائية تتداخل فيما بينها وذلك بحسب طبيعة الضريبة المفروضة وبحسب طبيعة الشخص المفروضة عليه هذه الضريبة وهي كما يلي:

أ- **تطبيقات طريقة الدفع المباشر في المنظومة الجبائية الجزائرية:** (تسمى أيضا طريقة الدفع الإيرادي أو العفوي) والتي تقتضي قيام المكلف بالضريبة من تلقاء نفسه بدفع الضريبة إلى خزينة الدولة ودون مطالبة الإدارة له بأدائها⁽¹⁾ و عادة ما يتم تطبيق هذه الطريقة بالنسبة للمكلفين التابعين للنظام الحقيقي من خلال الدفع الشهري للحقوق الفورية خاصة بالنسبة للرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، حقوق الطابع و غيرها، حيث يقوم المكلف بالضريبة ومن تلقاء نفسه بملاً التصريح الدوري G50 من خلال حساب الضرائب التي يخضع لها ودفعها لدى إدارة الضرائب قبل العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي تحققت خلاله المادة الخاضعة للضريبة.⁽²⁾

كما تستعمل هذه الطريقة في دفع وتحصيل الضريبة على المداخيل الإيجارية (IRG/RL)^(*) ودون إشعار مسبق لإدارة الضرائب، وذلك عن طريق قيام المؤجر للعقارات المبنية وغير المبنية بملاً التصريح الجبائي الخاص بذلك (نموذج G51)^(**) وإيداعه لدى إدارة الضرائب التابع لها مكان تواجد العقار المؤجر مصحوبا بدفع الضريبة المستحقة عليه خلال 30 يوم الموالية لتاريخ إستحقاق مبلغ الإيجار.⁽³⁾

حيث ما يلاحظ على هذه الطريقة أنها سمحت للمكلف بالضريبة بدفع الضريبة بصفة إيرادية ودون مطالبة من طرف إدارة الضرائب، هذا المكلف الذي يُفترض فيه أنه على درجة من الوعي الجبائي تمكنه من معرفة واجباته الجبائية وكذا ميعاد دفع الضريبة حتى يتجنب العقوبات الجبائية في حالة إخلاله بتلك الواجبات، ضف إلى ذلك أن هذه الطريقة لا تكلف إدارة الضرائب أعباء إضافية لتحصيل حقوقها الجبائية مادام المكلف بالضريبة هو نفسه من يتولى عملية الدفع أو التحصيل.

ب- **تطبيقات طريقة الدفعات في المنظومة الجبائية الجزائرية:** (وتسمى أيضا طريقة التسبيقات) تسمح هذه الطريقة للممول بدفع الضريبة على دفعات في شكل أقساط دورية تدفع خلال السنة وذلك حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، ثم تتم التسوية النهائية للضريبة بعد حسابها بحيث يدفع الممول ما قد يقل عن قيمة الضريبة المحسوبة (تكملة الضريبة) أو يسترجع ما قد يزيد عنها (فائض في

(1)-محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص 158.

(2)- أنظر المادة 1/359 من قانون الضرائب المباشرة، وكذا المادتين 1/76 و 78 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(*)- الضريبة على المداخيل الإيجارية (IRG/RL) هي عبارة عن ضريبة تفرض على مداخيل المتأتمية من تأجير العقارات المبنية وغير المبنية.

(**)- نموذج G51 هو عبارة عن تصريح جبائي مخصص للتصريح ودفع الضريبة على المداخيل الإيجارية.

(3)- أنظر المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الدفع⁽¹⁾، حيث نص المشرع الجبائي الجزائري على تطبيق هذه الطريقة في دفع الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلفين بما طواعية ودون إشعار مسبق من طرف إدارة الضرائب وذلك من خلال تسديد ثلاث تسبيقات قيمة كل واحدة منها 30% من مبلغ الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة وذلك في التواريخ التالية: من 20 فيفري إلى 20 مارس، ومن 20 ماي إلى 20 جوان، ومن 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر على الترتيب، إضافة إلى دفع رصيد للتصفية الناتج عن ذلك - بعد خصم مبلغ التسبيقات من مبلغ الضريبة المستحقة على الأرباح - عن طريق التصريح السنوي قبل 30 أبريل من السنة الموالية.⁽²⁾

كما يتم تطبيق هذه الطريقة أيضا في دفع الضريبة على الدخل الإجمالي للأرباح المهنية من طرف المكلفين بما الذين فاق مبلغ الضريبة على الدخل المفروضة عليهم للسنة السابقة مبلغ 1.500 دج، وذلك من خلال أداء تسيقين مع رصيد للتصفية،⁽³⁾ بنفس كيفية حساب ودفع تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات.

كما رخص القانون الجبائي للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي بأن يؤدوا الرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة وفقا لنظام التسبيقات على الحساب أخذا بعين الاعتبار مبلغ رقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة مع إجراء التسوية اللازمة فيما بعد بين التسبيقات المدفوعة ومبلغ الرسم المستحق دون سابق إنذار.⁽⁴⁾

كما رخص القانون الجبائي للقابض الضريبي بمنح المكلف بالضريبة المدين - الذي تراكمت عليه الديون الضريبية بشكل يعجز عن سدادها دفعة واحدة - جدول للدفع بالتقسيت (Echéancier de paiement) بموجبه يلتزم هذا الأخير بدفع نصيب من هذه الديون والباقي يتم تقسيمه على أقساط شهرية.⁽⁵⁾

ما يلاحظ على هذه الطريقة أنها تقوم على مبدأ الدفع المباشر بإعتبار أن الممول يقوم بدفع الضريبة طواعية ودون سابق إنذار، إلا أن دفعها في شكل دفعات يخفف من وقعها عليه ويجعل أداءها سهلا وميسورا بعكس الحال لو إنتظر نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة ويصبح من الصعب تسديدها، كما تضمن هذه الطريقة للخزينة العمومية إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 112.

(2) - أنظر المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3) - أنظر المادة 355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(4) - أنظر المادتين 362 و 363 من قانون الضرائب المباشرة، وكذا المادتين 102 و 103 من قانون الرسوم على الأعمال.

(5) - أنظر المادة 90 من قانون المالية السنوي لسنة 2017.

وإحتياجات الدولة للأموال، ومنه يمكن القول أن هذه الطريقة تحقق قاعدة الملائمة في الدفع لأنها تقضي بمراعاة مصالغ المكلف وكذا مصالغ الخزينة.

ج- تطبيقات طريقة الاقتطاع من المصدر في المنظومة الجبائية الجزائرية: (تسمى أيضا الحجز من المنبع)، تقوم هذه الطريقة على قيام شخص آخر غير المكلف بالضريبة وبقوة القانون بحجز مبلغ الضريبة من الأشخاص الذين لهم عليه حقوق، ودفعها إلى خزينة الدولة نيابة عنهم.⁽¹⁾ وقد نص القانون الجبائي الجزائري على تطبيق هذه الطريقة فيما يخص تحصيل الضريبة على المداخيل الأجرية (IRG/S)^(*)، فأرباب العمل مطالبون بإقتطاع مبلغ الضريبة من أجور ورواتب مستخدميه وتسديدها نيابة عنهم إلى إدارة الضرائب قبل العشرين يوم الأولى من الشهر الذي يلي الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع تلك الأجر.⁽²⁾ كما نص القانون الجبائي على تطبيق هذه الطريقة في تحصيل مداخيل القيم المنقولة سواء بالنسبة لمداخيل الحقوق والودائع أو بالنسبة لمداخيل الأسهم والحصص الإجتماعية، حيث يتعين على البنوك الذين يقومون بدفع فوائد إجراء إقتطاع من المصدر يتم تطبيقه على القيمة الإجمالية لمبالغ الفوائد المدفوعة خلال كل شهر وتسديده خلال العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي لدى صندوق محصل الضرائب الذي يتبع له مقرهم، كما يتعين على المدينين الذين يقومون بتوزيع قسائم أرباح (DIVIDENDES) بإجراء إقتطاع من المصدر يطبق على كل دفع تم القيام به وتسديده لقابض الضرائب المختلفة الذي يتبعونه وذلك خلال العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي لشهر الدفع.⁽³⁾ (أنظر الملحق رقم 1)

كما نص القانون الجبائي على تطبيق طريقة الإقتطاع من المصدر أيضا على مداخيل الشركات الأجنبية التي ليس لها منشأة ثابتة ^(**) في الجزائر، حيث أن المتعامل الجزائري مطالب بإقتطاع مبلغ الضريبة عند إجراء كل عملية دفع تتم لصالح هذه الشركات الأجنبية وتسديدها لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مكان إنجاز العملية أو مكتب تمثيل الشركة العاملة في الجزائر خلال العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي تم خلاله الدفع.⁽⁴⁾

(1)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 113.

(*)- IRG/S هي عبارة عن ضريبة على الدخل تطبق على مداخيل الأجور و الرواتب، و المعاشات والريوع العمرية.

(2)- أنظر المواد 75، 128 لفقرة 1، وكذا 129 الفقرتين الأولى والثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3)- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 94، 95.

(**)- تعتبر من قبيل المنشأة الثابتة كل مشروع أو تنظيم مادي للأعمال يمارس نشاطه داخل إقليم الدولة ويساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق الربح مثل المصانع و الورشات، المناجم و المحاجر و أماكن إستخراج الموارد الطبيعية بما فيها آبار البترول والغاز، مكاتب البيع و غيرها.

(4)- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 110.

وتتميز هذه الطريقة بسهولة وسرعة التحصيل وكذا إنخفاض النفقات الجبائية خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الخزينة العمومية لا يتقاضى في الغالب أجر نظير ذلك، ومنه فإن هذه الطريقة تحقق قاعدة الاقتصاد في النفقة.

د- تطبيقات طريقة إصدار سند للتحصيل في المنظومة الجبائية الجزائرية: تقوم هذه الطريقة على قيام إدارة الضرائب بإعداد جداول (أوردة فردية) تبين فيها سنة الإخضاع ونوع الضريبة ومبلغها وكذا العقوبات المرتبطة بها ثم تقوم بإرسالها إلى المكلفين بالضريبة تطالبهم فيها بالدفع في أجل معينة، وعادة ما تلجأ إلى تطبيق هذه الطريقة بالنسبة للضرائب التي تستدعي طبيعتها ذلك كالرسم العقاري والرسم التطهيري حيث تقوم إدارة الضرائب كل سنة بإرسال إشعار بالدفع إلى الخاضعين للرسم الذين يكونون مطالبين بتسديده قبل اليوم الأخير من الشهر الثاني الذي يلي تاريخ إدراج الجدول للتحصيل⁽¹⁾، كما يمكن تطبيق هذه الطريقة ضد المكلفين بالضريبة الذين لا يقومون بالدفع المباشر لديونهم الجبائية كما هو الحال في اعتماد طريقة الإخضاع التلقائي للضريبة وكذا في حالة التقويم الجبائي على إثر رقابة جبائية، حيث أن كل إغفال أو خطأ أو نقص يتم إكتشافه في التصريحات على إثر مراقبة جبائية يمكن تسويته عن طريق إعداد وارد فردي في أجل أربع سنوات الممنوح للإدارة الجبائية من أجل إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة.⁽²⁾

تجدر الإشارة إلى أنه إذا تقاعس المكلف بالضريبة في تسديد ديونه الجبائية المستحقة الأداء ورفض تسديدها طواعية تستطيع إدارة الضرائب اللجوء إلى التحصيل الجبري لحقوقها الجبائية عن طريق إتباع مجموعة من الإجراءات القسرية (توجيه إنذارات تحذيرية، غلق المحلات التجارية والمهنية لمدة معينة، تجميد الأموال لدى الغير الحائزين ATD^(*)، حجز ممتلكات المكلف، البيع في المزاد العلني، المنع من الحصول على بعض الامتيازات، الإكراه البدني،...).

المطلب الثاني: الرقابة الجبائية في المنظومة الجبائية الجزائرية.

تعتبر الرقابة الجبائية كنتيجة حتمية لنظام جبائي يقوم على مبدأ التصريح الإيرادي، حيث تعتبر تلك التصريحات مبدئياً صادقة وصحيحة، ودليل عدم صحتها يقع على عاتق الإدارة الجبائية من خلال اللجوء إلى الرقابة الجبائية بأشكالها المختلفة، والتي تشكل مجموعة العمليات التي تهدف إلى التأكد من صحة

(1) - المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 97.

(2) - أنظر المواد 19، 38 مكرر 2هـ، وكذا المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية.

(*) - إشعار للغير الحائزين (avis à tiers détenteur) هو عبارة عن وثيقة يرسلها القابض الضريبي إلى الأشخاص الآخرين الحائزين على أموال المدين (بنك، خزينة، موثق،...) من أجل تجميد تلك الأموال لمدة معينة ثم تحويلها إلى حساب القابض الضريبي إذا لم يسوي المدين وضعيته.

ومصادقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة. ولقيام هذه الإدارة بعملها على أحسن وجه منحها المشرع مجموعة من الصلاحيات والامتيازات، كما منح في مقابل ذلك المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية مجموعة من الضمانات والحقوق أيضا.

الفرع الأول: أشكال الرقابة.

تطبق مصالغ الرقابة الجبائية عدة صور وأشكال لفحص تصريحات المكلفين وذلك حسب الأجهزة المكلفة بالرقابة وكذا حسب وضعية المكلف المراد التحقيق معه، وهي تنقسم بصفة عامة إلى نوعين: رقابة موجزة ورقابة في عين المكان.

أ- **الرقابة الموجزة:** هي رقابة مختصرة تقوم بها مصلحة الوعاء الماسكة للملف الجبائي (مفتشية الضرائب مثلا) ولا تحتاج إلى وقت طويل، كما أنها لا تُلزم مفتش الضرائب بإجراء أبحاث خاصة أو تنقلات، بل تمارس دون تفتيش من خلال فحص الملف الجبائي على مستوى مكتب العون المحقق أو المراقب، وهي بدورها تتخذ شكلين:

1- الرقابة الشكلية: وتقتصر على تصحيح الأخطاء المادية الواضحة والمكتشفة عند الإطلاع على التصريحات، من خلال التأكد من هوية المكلف المصرح وعنوانه وكذا التحقق من مختلف العمليات الحسابية المتضمنة في التصريح.⁽¹⁾

2- الرقابة على الوثائق: والتي تقوم على فحص تصريحات المكلفين بالضريبة فحفا إنتقاديا من خلال المعلومات والوثائق المتضمنة في الملف الجبائي وكذا التبريرات والإثباتات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، هذه المراقبة يمكن أن تشمل سنة بأكملها من خلال مراقبة ضريبة واحدة أو عدة ضرائب كما يمكنها أن تمتد لتشمل كل الفترة غير متقدمة⁽²⁾.

ب- الرقابة المعمقة: بعد القيام بالرقابة الموجزة يحق لأعوان الإدارة الجبائية الإنتقال إلى الرقابة المعمقة أو المبرجة وذلك في حالة إكتشاف تهرب أو غش جبائي من طرف المكلفين بالضريبة وتتخذ هذه الرقابة ثلاثة أشكال من التحقيق:

1- التحقيق في المحاسبة: هذا التحقيق نصت عليه المادة 20 من الفقرة 01 إلى الفقرة 09 من قانون الإجراءات الجبائية وهو تحقيق يقوم على فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية فحفا شاملا ومعمقا لكل الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف محل التحقيق لفترة أربع سنوات غير متقدمة، إما في عين المكان

(1) - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار هدى، عين مليلة، 2012، ص 20.

(2) - Ministère des finances, DGI, le guide de controle sur pieces, 2003, pp 5-6.

لدى مقر المكلف بالضريبة وإما لدى مكاتب المصلحة المكلفة بالتحقيق بناء على طلب صريح من المكلف الخاضع للتحقيق، وهو يهدف إلى التأكد من مدى مصداقية التصريحات المكتتبه ومطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها⁽¹⁾ (كشوفات معلومات بجوزة الإدارة، كشف الحسابات البنكية، فواتير بيع وشراء، دفاتر محاسبية،...)

2- التحقيق المُصَوَّب في المحاسبة: هذا الشكل من التحقيق أُستحدث في إطار قانون المالية التكميلي لسنة 2008، وهو مثل التحقيق في المحاسبة يقوم على فحص الدفاتر والوثائق المحاسبية إلا أنه أقل شمولية وأكثر سرعة، بحيث يقتصر على نوع أو عدة أنواع من الضرائب ويشمل كل الفترة غير متقدمة أو جزء منها أو مجموعة من العمليات والمعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.⁽²⁾

3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: هذا النوع من التحقيق نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية وهو يشمل مجموع العمليات التي تهدف إلى التأكد من تناسق المداخل المصريح بها في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة للمكلف بالضريبة من جهة أخرى، وبالتالي فهو يهدف إلى إكتشاف الفروق المحتملة بين المداخل المصريح بها من طرف المكلف بالضريبة مقارنة مع تلك التي حققها فعلا.⁽³⁾

و بالتالي ما يميز هذا التحقيق عن التحقيق في المحاسبة هو أنه يمكن إجراءه على الأشخاص الطبيعية فقط بعكس التحقيق في المحاسبة الذي يمس الأشخاص الطبيعية والمعنوية، كما أنه يقوم على التحقيق في ضريبة واحدة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي بعكس التحقيق في المحاسبة الذي يشمل جميع الضرائب والرسوم الخاضع لها الشخص محل التحقيق.

الفرع الثاني: حقوق وصلاحيات الإدارة الجبائية أثناء الرقابة الجبائية.

منح المشرع الجزائري حقوقا وصلاحيات للإدارة الجبائية تسمح لها من التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وكذا الكشف والتصدي لحالات الغش الضريبي إن وجدت، وتعتبر هذه الحقوق مكتملة لبعضها البعض، ومن بين تلك الحقوق نجد:

أ- حق الرقابة والتحقيق: هذا الحق نصت عليه المواد من 18 إلى 33 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة

(1)- بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، 23.

(2)- أنظر المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المستحدثه بالمادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

(3)- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 21.

ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين⁽¹⁾ من خلال القيام بكل أشكال الرقابة والتحقيق في التصريحات مع فحص محاسبة المكلفين بالضريبة بالإضافة إلى إكتشاف وكبح حالات الغش الضريبي في حالة وجودها. كما يمكن لإدارة الضرائب في إطار حق الرقابة والتحقيق أن تطلب من المكلف بالضريبة بتقديم كل المعلومات والتبريرات والتوضيحات بشأن التصاريح المكتتبه من طرفه.⁽²⁾

تجدر الإشارة إلى أن هذا الحق يمكن إجراءه على سنة واحدة كما يمكن أن يمتد ليشمل أربع سنوات غير متقادمة وفي نفس الوقت يمكن أن يشمل ضريبة واحدة أو عدة أنواع من الضرائب.

ب- حق الإطلاع: هذا الحق جاءت به المواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية والذي يسمح لأعوان الإدارة الجبائية - من أجل البحث عن المادة الخاضعة للضرائب - بالإطلاع على السجلات والمستندات والوثائق المسوكة لدى الإدارات العمومية وكذا جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتعين عليهم تقديم كل المعلومات والوثائق التي يجوزهم إلى أعوان الإدارة الجبائية متى قاموا بطلبها ودون الإحتجاج بالسر المهني.⁽³⁾

ج- حق المعاينة: هذا الحق نصت عليه المواد من 34 إلى 38 من قانون الإجراءات الجبائية والتي رخصت لأعوان الإدارة الجبائية ضمن شروط معينة - وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية - القيام بإجراء المعاينات في كل المحلات قصد البحث عن كل المستندات والوثائق أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفعة الضريبة⁽⁴⁾، وهو عمل يباشر في عين المكان ويتمثل في تدخل أعوان الإدارة الجبائية على مستوى المصانع، المخازن، المحلات التجارية وكذا المحلات ذات الإستعمال السكني من أجل التأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

د- حق الاستدراك والإسترداد: هذا الحق منحتة المواد من 39 إلى 41 من قانون الإجراءات الجبائية لأعوان الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان وكذا الأخطاء المرتكبة، وذلك بإعادة النظر في الإخضاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء إخضاع ضريبي جديد. وقد حُددت الآجال القانونية المتاحة للإدارة الجبائية بأربع سنوات من أجل إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة، ويمدد الأجل

(1) - محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسة، ط 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص 211.

(2) - Elisabeth Virol, Alain senanedsch, FISCALITE Manuèls pratique, Editions d'organisation, Paris, 1999/2000, P 261.

(3) - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 31-33.

(4) - محمد حمو، منور أوسرير، مرجع سابق، ص 212.

المنصوص عليه سابقا بسنتين إذا قامت الإدارة الجبائية - بعد إكتشافها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية - برفع دعوى قضائية ضده.⁽¹⁾

الفرع الثالث: حقوق و ضمانات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية.

لضمان السير الحسن لعملية الرقابة وتفاديا لبطلان الإجراءات وحماية للمكلف من تعسف الإدارة، فقد منح المشرع للمكلف بالضريبة حقوقا و ضمانات قبل وأثناء وبعد عملية الرقابة وتمثل هذه الحقوق فيما يلي:

أ- الحق في الإعلام المسبق بإجراء التحقيق: إذ لا بد من إعلام المكلف بالضريبة قبل الشروع في أي تحقيق بإشعار بالتحقيق^(*) يكون مرفقا بميثاق المكلفين بالضريبة^(**) الخاضعين للرقابة على أن يستفيد المكلف من مدة للتحضير قدرها 10 أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي و 15 يوم بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.⁽²⁾ إبتداء من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق.

ب- حق الإستعانة بمستشار: تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يُشار صراحة سواء في الإشعار بالتحقيق أو الإشعار بالتقويم إلى أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل من اختياره خلال عملية التحقيق للإستشارة به أو الإنابة عنه قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب وكذا الإجابة عليها وذلك طبقا لنص المادة 20 الفقرتين 04 و 06 وكذا المادة 21 الفقرة 03 من قانون الاجراءات الجبائية⁽³⁾.

ج- عدم تجديد التحقيق الجبائي: إذا إنتهى التحقيق الجبائي المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم، وفيما عدى الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية^(*) أو قدم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر وبخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس الفترة الزمنية.⁽⁴⁾

(1)- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 36.

(*)- الإشعار بالتحقيق هو عبارة عن وثيقة من خلالها تعلم إدارة الضرائب المكلف بعملية التحقيق و يتضمن ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل وكذا السنوات المحقق فيها إضافة إلى الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق والوثائق الواجب الإطلاع عليها.

(**)- ميثاق المكلفين بالضريبة هو عبارة عن كتيب تصدره الإدارة الجبائية يحدد حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية.

(2)- بن عمار منصور، مرجع سابق، ص 24.

(3)- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2013، ص 23.

(*)- لمزيد من التفصيل أنظر المادة 36 من قانون الاجراءات الجبائية.

(4)- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 45.

تجدر الإشارة إلى أن ممارسة تحقيق مصوب في المحاسبة لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق في المحاسبة لاحقا بخصوص نفس الفترة المتعلقة بنفس الضرائب والرسوم، ولكن يتعين الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب فيها في إطار التقويم الناتج عن التحقيق المصوب في المحاسبة.⁽¹⁾

د- تحديد مدة التحقيق: إذ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق الجبائي بعين المكان آجالا محددة، فهي لا تستغرق أكثر من شهرين بالنسبة للتحقيق المصوب، ولا تستغرق أكثر من سنة واحدة بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

أما بالنسبة لتحقيق في المحاسبة فهي تتراوح بين ثلاثة و تسعة أشهر حسب رقم الأعمال وحسب طبيعة نشاط المؤسسة⁽²⁾ (أنظر الملحق رقم 02).

تجدر الإشارة إلى أن مدد الرقابة في عين المكان المحددة أعلاه لا تطبق في حالة إستعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا أو إذا قدم المكلف معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يَرد في الأجل على طلبات التوضيحات والتبريرات.⁽³⁾

هـ- الحق في الإعلام بنتائج التحقيق: يستوجب على المحقق إشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق حتى في حالة عدم إجراء أي تقويم جبائي، و يجب أن يكون الإشعار بالتقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من فهمه وتقديم ملاحظاته أو الإفصاح عن قبوله له⁽⁴⁾. كما يجب على العون المحقق إجراء مناقشة شفوية وحضورية مع المكلف بالضريبة المُحَقَّق معه أثناء التحقيق وكذا في نهايته، مع إفادته بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا ما طلب ذلك⁽⁵⁾.

و- الحق في الرد والإجابة على التقويم: حيث يتمتع المكلف بالضريبة بأجل معين^(*) من أجل الرد كتابيا على إقتراحات الإدارة القاضية بإعادة تقويم وضعيته الجبائية وذلك من خلال تقديم ملاحظاته وتبريراته التي يراها مناسبة حول مضمون التقويم، كما يتعين إعلام المكلف -في إطار الإشعار بالتقويم أنه له الحق في

(1)- أنظر المادة 20 مكرر الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2)- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 24، 25، 34.

(3)- أنظر المادة 20 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

(4)- بن اعمار منصور، مرجع سابق، ص 26.

(5)- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 26، 35.

(*)- أجل الرد محدد بأربعين (40) يوما بالنسبة للتحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و ثلاثين يوما (30) بالنسبة لباقي أشكال الرقابة (تحقيق مصوب، رقابة من حيث الوثائق، ...)، ويعتبر عدم الرد خلال الأجل بمثابة قبول ضمني.

إمكانية طلب الاستفادة من التحكيم^(*)، وذلك من أجل مناقشة الأسئلة التي أوضح فيها عدم توافقه مع مصلحة التحقيق⁽¹⁾.

بقي أن نشير أن هناك ضمانات أخرى يستفيد منها المكلفين بالضريبة وليس فقط الخاضعين للرقابة الجبائية: كالحق في الإعلام الجبائي إذ أن أعوان الإدارة الجبائية ملزمين بإعلام المكلفين بالضريبة بكل إهتماماتهم الجبائية، وكذا الحق في ضمان سرية المعلومات التي تخص المكلفين بالضريبة والتي تكون بحوزة الإدارة الجبائية محمية بواجب السر المهني، إضافة إلى الحق في الشكاية والطعن لدى المصالح المختصة والذي سيكون موضوع دراستنا لاحقا في إطار الحديث عن المنازعات الجبائية في المطلب الموالي من هذا المبحث.

الفرع الرابع: إجراءات الرقابة.

بالنسبة للرقابة الموجزة - التي تقوم بها مصلحة الوعاء - فهي لا تتطلب عادة إجراءات معقدة ولا تُلزم مفتش المكلف بعملية الرقابة بإجراء أبحاث خاصة أو تنقلات في عين المكان، بل يكفي بمراقبة التصريحات والوثائق المتضمنة في الملف الجبائي مع طلب التبريرات والتوضيحات التي يراها ضرورية (كطلب تبرير بعض الأعباء مثلا)، ثم يقوم بإعلام المكلف بالضريبة بالأخطاء والإغفالات والنقائص المكتشفة أثناء هذه الرقابة عن طريق إشعار بالتقويم مع منحه مهلة ثلاثين يوما (30) للإجابة، ثم بعدها إذا لم يقتنع المفتش بإجابة المكلف بالضريبة أو إذا لم يُرد هذا الأخير في الأجل المناسب يتم تصحيح وضعيته الجبائية بإصدار واردة فردي للمطالبة بالحقوق الناتجة عن تلك الأخطاء أو الإغفالات أو النقائص. تجدر الإشارة أنه بناء على هذه الرقابة يمكن إقتراح الملفات الجبائية للتحقيق المحاسبي في حالة إكتشاف إختلالات كبيرة أو وجود مؤشرات تدل على تهرب جبائي كبير⁽²⁾.

أما بالنسبة للرقابة المعمقة فهي تتطلب إجراءات خاصة يتم تنفيذها على مراحل معينة وذلك كما يلي:

أ- إقتراح و إعداد برامج التحقيق: حيث تقوم مصلحة الوعاء بالإعتماد على معايير معينة بإقتراح قائمة للمكلفين بالضريبة الذين سيتم إخضاعهم للرقابة الجبائية وإرسالها إلى المديرية الولائية للضرائب التي بدورها تقوم بإنتقاء ثان للملفات من أجل الحصول على القائمة المؤقتة للملفات المقترحة للتحقيق ثم إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب والتي بدورها تحولها إلى المديرية الفرعية للبرمجة - التابعة لمديرية البحث والمراجعات

(*) التحكيم (ARBITRAGE) هو إجراء قبل نزاعي (Précontentieux) يسمح للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق أو ممثله القانوني بحضور جلسة عمل على مستوى الإدارة تحت رعاية مسؤول الضرائب المختص حسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مصلحة التدقيق والمراجعات وذلك للتجاوز مع المحققين وكذا مناقشة الأسئلة التي أبدى فيها عدم توافقه مع مصلحة التحقيق.

(1) - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 26، 27، 35.

(4) - DGI, le guide de contrôle sur pièces, Op.cit, p 6.

على مستوى المديرية العامة للضرائب - التي تقوم بناء على تلك القوائم المؤقتة بإعداد برامج التحقيق التي سيتم تنفيذها سواء محليا من طرف مكتب البحث والتحقيقات أو مركزيا من طرف مصالح البحث والمراجعات⁽¹⁾.

ب- سحب الملف والتحضير للتحقيق المحاسبي: بعد إستلام المحقق لبرامج التحقيق المعدة من طرف الإدارة المركزية يتجه إلى مصلحة الوعاء من أجل سحب الملف الجبائي وكذا القيام ببعض الأعمال التحضيرية التي تسمح له بأخذ صورة عن المكلف بالضريبة الذي سيُحَقَّق معه، و ذلك من خلال الإطلاع على التصريحات الجبائية وكذا دراسة الوثائق المتضمنة في الملف الجبائي.

ج- الشروع في التحقيق: بعد سحب الملف الجبائي والقيام بالأعمال التحضيرية يشرع المحقق في التحقيق ولكن يتوجب عليه قبل ذلك إعلام المكلف بالضريبة مسبقا بإشعار بالتحقيق - مع منحه مهلة عشرة (10) أيام للتحضير - من خلاله يتم إعلامه بأسماء وألقاب ورتب المحققين، تاريخ وساعة أول تدخل بعين المكان، تعيين السنوات وكذا الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق إضافة إلى الإشارة إلى إمكانية الإستعانة بوكيل أو مستشار من إختياره، بعدها يشرع المحقق مباشرة في عملية التحقيق أين يقوم بفحص مختلف الدفاتر المحاسبية (دفتر اليومية، دفتر الكبير، دفتر الجرد، دفتر الأجور،...) وكذا مطابقتها مع مختلف التصريحات المكتتبة والوثائق الثبوتية المقدمة، إضافة إلى قيامه ببعض البحوث الخارجية معتمدا على حق الإطلاع والذي يعتبر أداة مساعدة تمكنه من الإتصال بمن له علاقة بالمكلف (الموردون، الزبائن، البنوك وكذا مختلف الإدارات والهيآت العمومية الأخرى)⁽²⁾.

كما بإمكان المحقق طلب تبريرات وتوضيحات بشأن بعض القضايا وعندما يرفض المكلف الإجابة على طلب شفهي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على جزء أو كل العناصر المطلوب توضيحها يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا⁽³⁾.

د- تبليغ نتائج التقييم ودراسة رد المكلف: بعد إتمام المحقق لعمليات الفحص وإجراء التقييمات اللازمة يتم إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق عن طريق إرسال إشعار بالتقييم أولي مصاغ بشكل يسمح للمكلف بالضريبة من فهمه وبالتالي تقديم ملاحظاته والإجابة عليه في الأجل القانوني الممنوح له.

تجدر الإشارة إلى أنه ومن أجل مساعدة هذا الأخير في تشكيل عناصر الإجابة ورد على إقتراحات الإدارة، فإنه يتعين على عون التحقيق أن يمده بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا ما

(1) - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 57، 59.

(2) - عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 71.

(3) - أنظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

طلب ذلك⁽¹⁾. كما يتعين إعلامه في إطار الإشعار بالتقويم الأولي بحقه في طلب الإستفادة من التحكيم، حيث يستدعى المكلف بالضريبة إلى مقر الإدارة أين يتم عقد إجتماع عمل تحت رعاية مسؤول الضرائب المختص وبحضور المكلف المعني أو ممثله القانوني لدراسة عناصر الإجابة التي تقدم بها هذا الأخير وكذا مناقشة الأسئلة وتوضيح النقاط التي تبدو غامضة⁽²⁾.

هـ- التبليغ النهائي وإصدار الوارد الفردي: بعد إستلام إجابة المكلف بالضريبة ودراسة ملاحظاته وإعتراضاته يقوم المحقق بتحرير التبليغ النهائي أخذا بعين الإعتبار الأسس المعتمدة في التبليغ الأولي مع إعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة في حالة قبولها لتنتهي العملية بإصدار وارد فردي - من خلاله يتم حساب مختلف الحقوق والغرامات التي تكون على عاتق المكلف بالضريبة - وكذا كتابة التقرير النهائي لعملية التحقيق⁽³⁾.

المطلب الثالث: المنازعات الجبائية في المنظومة الجبائية الجزائرية.

يقصد بالمنازعات الجبائية مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة والناجمة عن تطبيق القانون الجبائي، والتي تهدف إلى إيجاد حل لهذا التنازع القائم بين الإدارة والمكلف بالضريبة⁽⁴⁾. وسنركز هنا على المنازعات الجبائية في جانبها الإداري الخاص بالوعاء-^(*) والتي يكون الغرض منها الحصول إما على تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الإستفادة من الإمتيازات الجبائية المنصوص عليها قانونا وإما التخفيف من الضرائب المؤسسة قانونا في حالة عوز أو ضيق الحال- وذلك نظرا لكونها تشكل أحد أهم الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة من خلال منحهم حق الشكاية والطعن أمام المصالح المختصة، بدءا بالشكاية الأولية أمام المصالح الضريبية، ثم مرورا بالطعن أمام لجان الطعن وإنهاءا بالطعن القضائي أمام العدالة، دون أن ننسى الطعن الولائي الذي هو الآخر إجراء يستطيع المكلفون بالضريبة من خلاله أن يلتمسوا عطف الإدارة من أجل مساعدتهم في الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المباشرة المفروضة عليهم وكذا العقوبات الجبائية التي يتعرضون لها نتيجة لعدم مراعاة النصوص القانونية.

(1)- أنظر المادة 6/20 وكذا المادة 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2)- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاصين للرقابة، مرجع سابق، ص 27.

(3)- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 87.

(4)- فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، عنابة، 2008، ص 8.

(*)- قد تأخذ المنازعة الجبائية الصفة الجزائية في حالة لجوء المكلف إلى مناورات تدليسية للتهرب من الضريبة المفروضة عليه، وهنا تقوم المصالح الجبائية بمتابعته قضائيا عن طريق رفع دعوى ضده أمام المحاكم الجزائرية.

الفرع الأول: الشكاية الأولية (التظلم المسبق).

تشكل الشكاية الأولية المقدمة إلى إدارة الضرائب المرحلة الأولى من الإجراءات التنازعية و هي مرحلة إجبارية و إلزامية قبل اللجوء إلى القضاء، بحيث إشتراط المشرع سبق تقديم الطلب إلى المسؤول الأول لمصلحة الضرائب المختصة^(*) لإستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ليكون أساسا لرفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي⁽¹⁾. وحتى تكون هذه الشكاية مقبولة يجب توفر مجموعة من الشروط، كما أن دراستها تمر عبر مجموعة من المراحل بداية بتقديم طلب الشكاية إلى غاية الفصل فيها.

أ- شروط وشكل الشكاية: إن القواعد التي تحكم التظلم الإداري المسبق منظمة في قانون الإجراءات الجبائية الذي حدد الشروط والشكليات التي يتعين على المكلف الشاكي أن يلتزم بها وإلا رفض تظلمه، وتتمثل هذه الشروط والشكليات فيما يلي:

- يجب أن تقدم الشكاية إلى مصلحة الضرائب من طرف المكلف في شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عادي غير خاضعة لحقوق الطابع، كما يجب أن تتضمن ذكر الضريبة المعترض عليها مع إرفاقها بنسخة من الجدول أو وثيقة تثبت مبلغ الإقتطاع أو الدفع مع عرض موجز لطلباته والأسانيد والحجج التي بنيت عليها إضافة إلى توقيعها بخط يده⁽²⁾.

- يجب أن تكون الشكاية فردية، أي متعلقة بمكلف واحد غير أنه يرخص للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على عاتق الشركة أن يقدموا شكوى جماعية⁽³⁾.

- يجب أن تكون الشكاية منفردة لكل محل خاضع للضريبة، أي أنها تتعلق بالضريبة الواقعة في حدود بلدية واحدة فقط⁽⁴⁾، أما إذا كان المكلف بالضريبة يملك عدة أنشطة تجارية في عدة بلديات فعليه تقديم شكاية منفردة لكل نشاط تجاري.

- يجب أن تكون الشكاية مقدمة ضمن الآجال القانونية، حيث ينقضي أجل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة إدراج الوارد قيد التحصيل بالنسبة للضرائب الصادرة عن طريق الوارد، أو إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية للسنة التي تم فيها دفع الضريبة بالنسبة للضرائب المدفوعة

(*)- حيث توجه الشكايات إلى مسؤول الضرائب المختص التابع له مكان فرض الضريبة حسب الحالة إما إلى رئيس مركز الجوارى للضرائب أو إلى رئيس مركز الضرائب أو إلى مدير الضرائب الولائي أو إلى مدير كبريات المؤسسات.

(1)- فرجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 14.

(2)- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 2005، ص 15، 16.

(3)- أنظر المادة 1/73 من قانون الإجراءات الجبائية.

(4)- فرجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 19.

فورا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر، أو في أجل 12 شهرا ابتداء من اليوم الأخير من الفصل المدني الذي تم خلاله تشكيل قرض الرسم على القيمة المضافة (Précompte TVA) بالنسبة للطلبات التي ترمي إلى تسديد الرسم على القيمة المضافة.⁽¹⁾

تجدر الإشارة إلى أن هذه الشروط إذا كانت غير محترمة (ماعداء الشرط الأخير المرتبط بالأجل) يمكن تصحيحها عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام توجهها إدارة الضرائب إلى المكلف بالضريبة مع منحه مهلة 30 يوما للرد إعتبارا من تاريخ إستلامه للرسالة.

- كما يمكن للمكلف بالضريبة توكيل شخص من إختياره عن طريق وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية تكون مصادق عليها لدى مصالح البلدية المؤهلة قانونا، كما يمكنه أيضا أن يُرَجِّئ دفع القدر المتنازع عليه من الضرائب المفروضة عليه إلى غاية الفصل في شكايته عن طريق دفع 20% من المبلغ المتنازع عليه لدى قابض الضرائب المختص (Sursis Légal de Paiement).⁽²⁾

ب- سيرورة الفصل في الشكايات: حيث بعد إيداع الشكاية على مستوى أمانة مسؤول الضرائب، يتم تسجيلها من طرف مصلحة المنازعات إذا كانت مقبولة شكلا ثم يتم إرسالها إلى المصلحة التي قامت بإعداد الضريبة من أجل الدراسة وإبداء الرأي فيها ليتم إرجاعها من جديد إلى مصلحة المنازعات أين سيتم إتخاذ القرار النهائي من طرف مسؤول الضرائب مع تبليغ المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ في شكواه (الرفض، القبول الكلي أو القبول الجزئي).

و تجدر الإشارة إلى أنه يتم الفصل في الشكاوى المودعة في أجل 06 أشهر إعتبارا من تاريخ تقديمها، غير أنه يمكن أن البت فورا في الشكاوى غير مقبولة شكلا خاصة تلك المقدمة خارج الآجال القانونية، كما يمكن لمسؤول الضرائب الفصل في الشكايات غير الجديرة بالقبول شكلا (المقدمة خارج الآجال القانونية) عن طريق الإلغاء التلقائي للضريبة (Etat de dégrèvement d'office) إذا كانت تنطوي على أخطاء ظاهرة حسب الحالات التالية: في الحالة التوقف عن النشاط، خطأ مادي في الإخضاع الضريبي، خطأ في المعدل الضريبي المطبق، عدم ترحيل العجز المحقق خلال سنة معينة، تحميل قرض ضريبي مبرر، عدم الأخذ بعين الإعتبار الحقوق الأولية المدفوعة أو المعتمدة، عقوبات جبائية مبالغ فيها، عدم منح الإعفاءات والتخفيضات الضريبية المنصوص عليها قانونا، إزدواج ضريبي، تحميل التسبيقات الضريبية المدفوعة⁽³⁾.

(1)- أنظر المادة 72 الفقرات 1، 3 و 5 من قانون الإجراءات الجبائية وكذا المادة 50 مكرر 1 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(2)- أنظر المادتين 74 و 75 من قانون الاجراءات الجبائية.

(3)- أنظر المادتين 76 الفقرة 01 و 95 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: الطعن لدى لجان الطعن.

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه اللجوء إلى لجان الطعن الضريبية حسب المبلغ المتنازع عليه وذلك في أجل 04 أشهر ابتداء من تبليغ قرار الإدارة، كما يمكنه الاستفادة من إرجاء الدفع في هذه المرحلة وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي إلى 20% من الحقوق والعقوبات محل النزاع.⁽¹⁾

أ- مجال إختصاص لجان الطعن: تختص لجان الطعن بالنظر في القضايا المتنازع عليها والمتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة والتي سبق وأن أصدرت الإدارة الجبائية بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، وفي هذا المجال تم إنشاء ثلاث لجان للطعن يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إليها وذلك حسب قيمة المبالغ المتنازع عليها وهي كالتالي:

- اللجنة الولائية للطعن الموجودة على مستوى كل مجلس شعبي ولائي، يرأسها قاض يعينه رئيس المجلس القضائي وتختص بالنظر في الطعون التي يقل مبلغها من الحقوق والعقوبات عن 20.000.000 دج.

- اللجنة الجهوية للطعن الموجودة على مستوى كل مديرية جهوية للضرائب، يرأسها خبير محاسبي يعينه رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتختص بالنظر في الطعون التي يتجاوز مبلغها من الحقوق والعقوبات عن 20.000.000 دج ويقل عن 70.000.000 دج.

- اللجنة المركزية للطعن الموجودة على مستوى وزارة المالية و يرأسها وزير المالية أو ممثله المفوض قانونا والتي تختص بالنظر في الطعون التي يتجاوز مبلغها 70.000.000 دج والتي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.⁽²⁾

ب- سير لجان الطعن الضريبية:

حيث يتم إرسال الطعون مرفقة مع قرار الرفض الكلي أو الجزئي من طرف المكلفين بالضريبة إلى اللجنة المختصة، التي تجتمع بناء على إستدعاء من رئيسها مرة واحدة في الشهر، ولا يصح إجتماعها إلا بحضور أغلبية الاعضاء المكونة لها، ولهذا الغرض يجب على اللجنة أن تستدعي المكلفين بالضريبة أو ممثليهم لسماع أقوالهم قبل 20 يوما من تاريخ إنعقادها.

وتلزم هذه اللجان بإصدار رأيها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض صراحة في أجل 04 أشهر ابتداء من تاريخ تقديمها، حيث تتم الموافقة على آراء اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، وتُبلَغُ هذه الآراء بواسطة كاتب اللجنة إلى المدير الولائي

(1)- أنظر المادة 80 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2)- أنظر المادة 81 مكرر الفقرات 01، 02 و 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

للضرائب الذي يملك أجل شهرين إما من أجل تأكيدها (يوافق على رأي اللجنة) و بالتالي إتخاذ قراره النهائي بشأنها، وإما بتعليق تنفيذها (يعترض على رأي اللجنة) وبالتالي عرضها على المحكمة الإدارية للفصل فيها إذا كانت تلك الآراء غير مؤسسة (فيها إنتهاك للقانون) مع تبليغ المكلف بالضريبة بذلك في كلتا الحالتين (تأكيد رأي اللجنة أو تعليق تنفيذه)⁽¹⁾.

الفرع الثالث: الطعن القضائي.

حيث يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب أمام المحكمة الإدارية، كما يمكن للمدير الولائي للضرائب تعليق رأي لجان الطعن أمام المحكمة الادارية أيضا، وتكون القرارات الصادرة عن هذة الأخيرة قابلة للإستئناف أمام مجلس الدولة.

أ- إجراءات الطعن أمام الغرفة الإدارية: حيث يمكن للمكلف بالضريبة تحريك دعوى قضائية أمام الغرفة الإدارية في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ إستلام قرار المدير الولائي للضرائب المتخذ بناء على شكايته الأولية أو قرار المدير الولائي للضرائب المتخذ بناء على رأي لجان الطعن الضريبية، كما يمكنه أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية في حالة عدم حصوله على قرار المدير الولائي للضرائب خلال أربعة (04) أشهر الموالية لإنقضاء أجل ستة (06) أشهر الممنوح لمسؤول الضرائب من أجل الفصل في شكايته الأولية أو خلال أربعة (04) أشهر الموالية لإنقضاء أجل أربعة (04) أشهر الممنوح للجان الطعن الضريبية لكي تبت في طعنه.⁽²⁾

حيث بإمكان القاضي الإداري و قبل الفصل في النزاع المرفوع إليه أن يأمر بإجراء خبرة - إما تلقائيا و إما بناء على طلب أحد الأطراف تُؤكّل إلى أشخاص مختصين في الميدان (محاسب معتمد، مفوض حسابات أوخبير محاسبي... الخ) - تساعده في إتخاذ القرار الصائب الذي يكون ملزم للطرفين. كما بإمكانه أن يأمر بإجراء تحقيق تكميلي من طرف أحد أعوان إدارة الضرائب من غير أولائك الذين شاركوا في إعداد الضريبة⁽³⁾.

ب- إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة: حيث رخص قانون الاجراءات الجبائية لأحد طرفي النزاع (مسؤول الضرائب أو المكلف بالضريبة) بأن يطعن في القرارات القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية (الغرفة الادارية) أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف ، وذلك في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ

(1) - أنظر المادتين 80 و 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - أنظر المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) - أنظر المادتين 85 و 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

قرار الغرفة الإدارية، وتكون القرارات الصادرة عن مجلس الدولة نهائية وملزمة وغير قابلة للطعن فيها أمام جهة أخرى.⁽¹⁾

وتجدر الإشارة إلى أن القرارات القضائية سواء الصادرة من طرف المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة يتم تنفيذها من طرف المحضر القضائي بناء على طلب الطرف الذي ربح دعواه.

المبحث الثالث: أهم الضرائب المشكّلة للمنظومة الجبائية الجزائرية.

تتميز المنظومة الجبائية الجزائرية بوجود عدة ضرائب مشكّلة لها و في هذا المقام سنتحدث عن أهم الضرائب المفروضة على المؤسسات التي تمارس نشاط مهني (تجاري، إنتاجي، خدماتي، حرفي) وعلى رأسها الضريبة الجزائرية الوحيدة المفروضة على المكلفين التابعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة وكذا ضرائب القانون العام المفروضة على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي سواء بالنسبة للضرائب على الدخل أو الضرائب على رقم الأعمال.

المطلب الأول: الضريبة الجزائرية الوحيدة.

تبسيطا للإجراءات الجبائية ومواصلة لمسار الإصلاح الجبائي فقد تم تأسيس بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزائي للضريبة على الدخل، حيث أن المكلفين بالضريبة الذين كانوا متابعون وفقا للنظام الجزائي أين كانوا يخضعون لعدة ضرائب (TAP، TVA، IRG)، أصبحوا ابتداء من 2007/01/01 يخضعون لنظام آخر وهو نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة الذي يتميز بوجود ضريبة واحدة.

الفرع الأول: مجال تطبيق الضريبة الجزائرية الوحيدة.

لقد توسع مجال تطبيق الضريبة الجزائرية الوحيدة منذ إحداثها في سنة 2007 أين كان يخضع لها فقط الأشخاص الطبيعيون الذين يقومون بعمليات التجارة بالتجزئة وكذا أولئك الذين يمارسون نشاط إنتاجي أو حرفي أو تقديم الخدمات، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 3.000.000 دج⁽²⁾. ليتوسع في سنة 2015 إلى كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج، كما يخضع

(1) - أنظر المادتين 90 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) - DGI, Instruction générale N° 001 MF/DGI/07 du 09/01/2007 relative à l'impôt forfaitaire unique, p2

للضريبة الجزائرية الوحيدة المستثمرون المؤهلون للإستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.⁽¹⁾

الفرع الثاني: إجراءات تقدير رقم الأعمال.

تجدر الإشارة إلى أن الاجراء المتبع في تقدير رقم الأعمال منذ تأسيس الضريبة الجزائرية الوحيدة في سنة 2007 كان يعتمد على قيام إدارة الضرائب بتقدير رقم أعمال المكلف بالضريبة بناء على عدة قرائن ومؤشرات، وذلك بالاعتماد على تصريحات هذا الأخير، وكذا حسب نوع النشاط وظروف ممارسته بالإضافة إلى المعلومات التي بجوزة الإدارة وبعد مقارنة النشاط مع الأنشطة المتشابهة الأخرى، إضافة إلى الزيارات الميدانية التي يقوم بها أعوان الادارة في عين المكان (موقع المحل، مساحة المحل، حجم البضاعة المعروضة، عدد الآلات و الماكينات...إلخ)، ثم تقوم إدارة الضرائب بإرسال إقتراحاتها مشتملة على رقم الأعمال المقترح وكذا الضريبة المستحقة عنه لسنتين متتاليتين إلى المكلف بالضريبة الذي يملك مدة 30 يوم من أجل الرد على إقتراحات الإدارة، بعدها تقوم إدارة الضرائب بإرسال عناصر الإخضاع النهائية إلى هذا الأخير أين يتم تحديد فيها رقم الأعمال الخاضع وكذا الضريبة النهائية المستحقة عنه.

تجدر الإشارة إلى قانون المالية التكميلي لسنة 2015⁽²⁾ غَيَّرَ من هذه الاجراءات أين سمح للمكلفين بالضريبة بتقدير رقم الأعمال الخاضع للضريبة الجزائرية الوحيدة بأنفسهم والتصريح به لدى إدارة الضرائب مع دفع المبالغ الناتجة عن ذلك تلقائيا، مع إعطاء إمكانية للإدارة الجبائية بتصحيح الأسس المصرح عن طريق جدول فردي في حالة إمتلاكها لعناصر تكشف عن نقص في التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة⁽³⁾.

الفرع الثالث: حساب ودفق الضريبة الجزائرية الوحيدة.

يتم حساب الضريبة الجزائرية الوحيدة وذلك بتطبيق المعدلات الجبائية التالية على رقم الأعمال الخاضع:

↔ 05% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

↔ 12% بالنسبة لأنشطة الأخرى (تقديم الخدمات).⁽⁴⁾

كما قرر المشرع منح تخفيضات على رقم الأعمال لبعض الأنشطة والتي كانت تستفيد من هذه المزايا في ظل نظام التقدير الجزائي وذلك لتحقيق أهداف معينة ونخص بالذكر:

(1) - أنظر المادة 13 من قانون المالية السنوي لسنة 2015 المعدلة للمادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة.

(2) - أنظر المادة 23 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 المعدلة للمادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3) - المديرية العامة للضرائب، الضريبة الجزائرية الوحيدة تبسيط معتبر للإجراءات، رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 2017/84، ص 07.

(4) - أنظر مادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- تخفيض بنسبة 70% من رقم الأعمال الناتج عن عمليات بيع الخبز العادي والحليب المبستر؛
- تخفيض بنسبة 50% من رقم الأعمال فيما يخص عمليات بيع التبغ والكبريت وخدمات الهاتف؛
- تخفيض بنسبة 50% فيما يخص الأنشطة الممارسة في ولايات الجنوب الكبير (أدرار، تلمسان، تندوف وإليزي)⁽¹⁾.

وتجدر الإشارة إلى أن المبلغ السنوي لضريبة IFU يجب أن لا يقل عن 10.000 دج إبتداء من سنة 2015⁽²⁾ بعدما كان محدد من قبل في حدود 5.000 دج. حيث يتم دفع مبلغ الضريبة كاملة لدى قباضة الضرائب المتواجدة في مكان ممارسة النشاط عند إيداع التصريح الجبائي قبل 30 جوان من كل سنة⁽³⁾، كما يمكن للمكلفين بالضريبة إختيار الدفع الجزئي للضريبة، وفي هذه الحالة يجب عليهم تسديد 50% من مبلغ الضريبة عند إيداع التصريح السنوي (أي قبل 30 جوان) والباقي يتم تسديده على دفعتين متساويتين الأولى بين 01 و 15 سبتمبر والثانية بين 01 و 15 أكتوبر وعندما ينقضي يوم الدفع بعبطة قانونية فإنه يتم تمديد عملية الدفع إلى اليوم الموالي مباشرة⁽⁴⁾.

المطلب الثاني: الضرائب على الدخل.

وهي تشمل بصفة عامة تلك الضرائب التي تصيب مداخيل الأشخاص المعنوية (الشركات) وكذا مداخيل الأشخاص الطبيعية (الأفراد) الخاضعون للنظام الحقيقي والتي تتمثل في الضريبة على أرباح الشركات (IBS) وكذا الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG).

الفرع الأول: الضريبة على أرباح الشركات.

يعتبر إحداث الضريبة على أرباح الشركات (IBS) من بين الركائز الأساسية للإصلاح الجبائي لسنة 1992 من خلال الفصل بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية بإخضاع كل فئة لضريبة خاصة بها، كما يندرج إحداث الضريبة على أرباح الشركات كذلك في سياق الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الاقتصادي لسنة 1988 وهو وضع المؤسسة العمومية في نفس موقع المؤسسة الخاصة وإخضاعها لمنطق شروط وقواعد السوق⁽⁵⁾.

(1)- L'instruction N° 01 MF/DGI/DG/07/ du 09/01/2007 , Op.cit, P 02.

(2)- أنظر المادة 16 من قانون المالية السنوي 2015 المعدلة للمادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3)- أنظر المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(4)- أنظر المادة 14 من قانون المالية السنوي لسنة 2017 المعدلة للمادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(5)- قدي عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص 156.

ولتكريس هذا المسعى تم إحداث هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 1991، حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مايلي: «تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية ... تسمى الضريبة على أرباح الشركات»

ومن خلال المادة السابقة نستنتج أن الضريبة على أرباح الشركات تتصف بالمميزات الآتية.

- ضريبة وحيدة أي تفرض على جميع الأشخاص المعنويين؛
- ضريبة شاملة أي تفرض على جميع الأرباح مهما كانت طبيعتها ومصدرها؛
- سنوية، بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة الجبائية؛
- ضريبة نسبية، بحيث يطبق على الربح الضريبي معدل ثابت وليس جدول متصاعد؛
- ضريبة تصريحية، بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى مصلحة الضرائب المختصة إقليميا.⁽¹⁾

أ- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات: يخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) بصفة إجبارية الأشخاص المعنوية التي يسيرها القانون التجاري وهي على وجه الخصوص: شركات المساهمة (SPA)، الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، المؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL)، المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (EPIC)، شركات التوصية بالأسهم (SCA)، بينما تبقى شركات الأشخاص وعلى رأسها شركة التضامن (SNC) وكذا شركة التوصية البسيطة (SCS) خاضعة إختياريا للضريبة على أرباح الشركات.

وتجدر الإشارة إلى أن شركات الأشخاص هي خاضعة في الأساس للضريبة على الدخل الإجمالي بإسم الشخصي لكل شريك حسب حصته من الأرباح التي تناسب مساهمته في رأسمال الاجتماعي للشركة إلا أنه بإمكانها أن تطلب الخضوع إختياريا لضريبة (IBS) وذلك عن طريق طلب خطي ممضى من طرف المسؤول عن الشركة إلى مصلحة الضرائب، ونشير هنا أن هذا الإختيار يتم بصفة نهائية ويطبق على مدى حياة الشركة.⁽²⁾

ب- الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات: يتحدد الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات إنطلاقا من الربح المحاسبي الذي تحققه الشركات التابعة للنظام الحقيقي، وذلك عن طريق مسك محاسبة

(1)- بن ربيعة حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالح بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، ط 1، منشورات

كليك، الجزائر، 2013، ص 297.

(2)- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، ط3، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 32.

منتظمة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها^(*) حيث يعتبر الوعاء الضريبي ذلك الربح الصافي المحدد حسب نتائج مجموع العمليات مهما كانت طبيعتها المحققة من طرف الشركات⁽¹⁾ وذلك عن طريق إجراء الفرق بين الإيرادات (حسابات المجموعة السابعة) والأعباء (حسابات المجموعة السادسة) من النظام المحاسبي المالي. وحساب الضريبة على أرباح الشركات فإنه لا يؤخذ بعين الاعتبار الربح المحاسبي فقط، بل يتعداه إلى الربح الجبائي تطبيقا لمبدأ إستقلالية القانون الجبائي عن القانون المحاسبي، فالربح الجبائي هو عبارة عن ربح محاسبي ولكن بعد تعديله وتصحيحه وفقا لقواعد القانون الجبائي عن طريق القيام ببعض العمليات الحسابية خارج المحاسبة⁽²⁾، ويمكن إيضاح ذلك وفق القانون الآتي:

الربح الجبائي = الربح المحاسبي + المدجات (Réintégrations) - المخفضات (Dédutions)

كما يمكن التعبير عن هذا القانون بعلاقة رياضية أخرى هي:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية قبل الضريبة + الأعباء غير القابلة للتخفيض - الإيرادات غير خاضعة⁽³⁾.

حيث تشمل المدمجات في الربح المحاسبي بصفة عامة على مايلي:

- الهدايا المختلفة ذات الطابع الإشهادي والتي تتجاوز قيمتها 500 دج للوحدة، وكذا الإعانات والتبرعات الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، والتي يتجاوز مبلغها سنويا مائتا ألف دينار (200.000 دج)⁽⁴⁾.
- جزء من مصاريف الأشهار المالي والرعاية والكفالة الاشهارية والتي تكون مقبولة للتخفيض في حدود 10% من رقم أعمال السنة المالية وفي حد أقصاه 30.000.000 دج⁽⁵⁾.
- جزء من إهلاك السيارات السياحية، حيث ينص القانون الجبائي على حساب قسط الإهلاك المالي القابل للخصم على أساس قيمة شراء موحدة قدرها 1.000.000 دج⁽⁶⁾. غير أن هذا السقف لا يؤخذ بعين الاعتبار إذا كانت هذه السيارات السياحية تشكل الأداة الرئيسية لنشاط المؤسسة.

(*) - وعلى رأسها النظام المحاسبي المالي الصادر حسب القانون 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 (جريدة رسمية عدد 74)، والذي شرعت الجزائر في العمل به منذ سنة 2010.

(1) - خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 38.

(2) - Maurice Coziane , **Précis de la Fiscalité des Entreprises** , 27 éditions du juris – classeur , 141 javal , Paris , Septembre 2003 - 2004 , p 21 .

(3) - Gervais Moral , **La Ffiscalité des entreprise** , 9^e edition , Banque éditeur, Paris , 1999, p 148.

(4) - أنظر المادة 1/169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم للماثلة.

(5) - أنظر المادة 2/168 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم للماثلة.

(6) - أنظر المادة 3/141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم للماثلة.

- الغرامات والعقوبات حيث ينص القانون الجبائي على عدم قابلية تخفيض المبالغ المفروضة على المكلفين بالضريبة كعقوبات نتيجة عدم إحترام التشريع القانوني (مخالفات مرورية، عقوبات جبائية، غرامات قضائية وغيرها) (1).

- جزء من مصاريف البحث والتطوير، حيث تخصم من الربح الخاضع للضريبة إلى غاية 10% من مبلغ هذا الربح في حدود سقف يساوي 100.000.000 دج شريطة إستثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث (2).

- جزء من المؤونات المشكلة لمواجهة الأخطار المرتبطة بالقروض المتوسطة والطويلة الأمد الممنوحة من طرف المؤسسات المصرفية و ذلك في حدود 5% من مبلغ القروض الممنوحة (3).

أما المخفضات من الربح المحاسبي فهي تشمل على ما يلي:

- توزيعات الأرباح التي سبق وأن أخضعت للضريبة على أرباح الشركات (IBS) أثناء تحقيقها أو تلك المعفاة صراحة (4).

- خسائر سنوات السابقة، حيث أنه في حالة تسجيل عجز في سنة مالية معينة، فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية، وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز، فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة تسجيل العجز (5).

- فائض القيمة للتنازل عن التثبيات الذي يعالج جبائيا بإحتسابه في حدود 70% من قيمته إذا كان قصير الأمد (يشمل التثبيات مكتسبة منذ 3 سنوات أو أقل) أو بإحتسابه في حدود 35% من قيمته إذا كان طويل الأمد (يشمل التثبيات مكتسبة منذ أكثر من 3 سنوات)، على أن يتم إعفاؤه بالكامل في حالة إعادة إستثماره في أجل ثلاث سنوات من تحقيقه (6).

ج- حساب و دفع الضريبة على أرباح الشركات: يتم حساب الضريبة على أرباح الشركات وذلك بضرب معدل الضريبة على أرباح الشركات في الربح الجبائي المحقق من طرف الشركات، وذلك وفق العلاقة

$$\text{مبلغ الضريبة على أرباح الشركات} = \text{الربح الجبائي} \times \text{المعدل الجبائي}$$

التالية:

- (1)- أنظر المادة 6/141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- (2)- أنظر المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- (3)- أنظر المادة 5/141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- (4)- أنظر المادة 147 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- (5)- أنظر المادة 147 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- (6)- أنظر المادة 1/173 و 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و تجدر الإشارة إلى أن معدلات الضريبة على أرباح الشركات عرفت عدة تعديلات منذ إستحداثها لأول مرة في إطار الاصلاح الجبائي لسنة 1992 (أنظر الملحق رقم 03) حتى وصلت إلى ثلاث معدلات يتم تطبيقها حسب نوع النشاط الممارس والتي شُرِعَ في تطبيقها ابتداءً من النصف الثاني لسنة 2015، كما هو موضح في الجدول أدناه.

جدول رقم (02-01): يوضح معدلات الضريبة على أرباح الشركات

نوع النشاط الممارس	المعدل المطبق
- بالنسبة للأنشطة إنتاج السلع .	معدل 19%
- بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات.	معدل 23%
- بالنسبة لباقي الأنشطة (التجارة والخدمات)	معدل 26%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

و تجدر الإشارة إلى أن الضريبة على أرباح الشركات يتم دفعها عن طريق أداء ثلاثة (03) تسبيقات دورية (Acomptes provisionnels) ورصيد للتصفية، يقع عبء حسابها على عاتق الشركات الخاضعة لهذه الضريبة دون إخطار مسبق⁽¹⁾ بعدما كان يتم حسابها من قبل من طرف إدارة الضرائب.

ويتم دفع مبلغ التسبيقات ورصيد التصفية وفق الأجل التالية:

جدول رقم (02-02): يوضح تواريخ دفع التسبيقات وكذا طريقة حساب مبالغها.

التسبيق	فترة دفع التسبيق	طريقة الحساب
التسبيق الأول	من 02/20 إلى 03/20 ن	30% من ضريبة السنة (ن-2)
التسبيق الثاني	من 05/20 إلى 06/20 ن	30% من ضريبة السنة (ن-1)
التسبيق الثالث	من 10/20 إلى 11/20 ن	30% من ضريبة السنة (ن-1)
رصيد التصفية	قبل 04/30 (ن+1)	مبلغ الضريبة - مجموع التسبيقات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة 2/356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حيث يتضح من الجدول أعلاه أن الضريبة على أرباح الشركات يتم دفعها عن طريق ثلاثة تسبيقات + رصيد للتصفية، والذي من خلاله نقارن بين مبلغ الضريبة المستحقة الدفع مع التسبيقات المدفوعة خلال الدورة، وهنا نميز بين حالتين: إما حالة نقص في التسديد الذي يجب على الشركة تسديده لإدارة الضرائب قبل 30 أبريل من السنة (ن+1)، و إما حالة فائض في التسديد، وهنا يجب على الإدارة الجبائية أن تدفعه للشركة المعنية أو تنقله إلى السنة الموالية⁽²⁾، بمعنى أن تقوم الشركة المعنية بطلب إسترداد هذا الفائض أو تقوم بتحميله (تخفيضه) على الأقساط المستحقة اللاحقة.

(1)- أنظر المادة 20 من قانون المالية لسنة 2009.

(2)- خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 65.

وتجدر الإشارة أن مبلغ كل قسط يساوي 30% من الضريبة على أرباح الشركات لآخر دورة مغلقة، أما بالنسبة للشركات المنشأة حديثاً، فإن مبلغ كل قسط يساوي إلى 30% من الضريبة المحسوبة من 5% من رأسمال المحرر⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الضريبة على الدخل الاجمالي.

لقد تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب قانون المالية لسنة 1991 حيث تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: «تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الاجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة...»

و من خلال هذا التعريف يمكننا استخلاص عدة مميزات لهذه الضريبة نذكرها فيما يلي:

- ◀ ضريبة سنوية، بحيث تفرض مرة واحدة في السنة على المداخيل المحققة من طرف المكلفين بها؛
 - ◀ ضريبة تصريحية، بحيث يستوجب على المكلف بالضريبة اكتتاب تصريح سنوي على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة لمجمل المداخيل المحققة؛
 - ◀ ضريبة تصاعدية تفرض حسب جدول ضريبي متصاعد بتصاعد شرائح الدخل؛
 - ◀ ضريبة تفرض على الأشخاص الطبيعيين وكذا شركات الأشخاص التي لم تطلب الخضوع إختياريا للضريبة على أرباح الشركات، وبذلك فإنه يستثنى من هذه الضريبة الأشخاص المعنويين.
- أ- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي: حسب قانون الضرائب المباشرة فإن الأشخاص الخاضعون للضريبة هم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر، كما أضاف أن الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي لأجل مداخيلهم الجزائرية المصدر.

- وحسب التشريع الجبائي الجزائري يعتبر كأن لديهم موطن تكليف جبائي في الجزائر كل من:
 - الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين أو مستأجرين له لمدة لا تقل عن سنة.
 - الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.
 - الأشخاص الذين يمارسون في الجزائر نشاط مهني سواء كانوا أجراء أم لا.
 - أعوان الدولة الذين يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة الدخل⁽²⁾.

(1)- أنظر المادة 3/356 و 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2)- أنظر المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ب- الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي: يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) الأشخاص الذين يحققون أرباح مهنية التي تشمل الأرباح الناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو خدماتية التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون (شركات الأشخاص) والذين يكونون متابعون وجوبا وفقا للنظام الحقيقي، بالإضافة إلى الأرباح غير التجارية الناجمة عن ممارسة مهنة حرة⁽¹⁾.

ويتم تحديد الربح الخاضع للضريبة عن طريق مسك محاسبة منتظمة بإجراء الفرق بين بين الإيرادات والأعباء، أي بنفس الطريقة المتبعة في تحديد الربح الجبائي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

ج- حساب ودفع الضريبة على الدخل الإجمالي: يتم دفع الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية عن طريق نظام التسبيقات على الحساب بأداء إلى قابض الضرائب المختص تسبقتين الأولى من 20 فيفري إلى 20 مارس والثانية من 20 ماي إلى 20 جوان مع إجراء التسوية قبل 30 أفريل من السنة (ن+1) (إما طلب إسترداد الفائض أو تسديد المبلغ الناقص)⁽²⁾. و يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي بتطبيق الجدول التصاعدي السنوي التالي على الربح الخاضع للضريبة الذي يتحدد وفق طريقة التقدير الحقيقي بمسك محاسبة منتظمة وبإجراء الفرق بين الإيرادات الخاضعة والأعباء القابلة للتخفيض أي بنفس الطريقة المتبعة في تحديد الربح الجبائي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.

جدول رقم (02-03): يمثل الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي:

مبلغ التراكم	مبلغ الحقوق	المعدل الضريبي	شرائح الدخل
0	0	0 %	أقل من 120.000 دج
48.000	48.000	20 %	من 120.001 إلى 360.000
372.000	324.000	30 %	من 360.001 إلى 1.440.000
/	/	35 %	أكثر من 1.440.000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

وهكذا يتضح من الجدول أعلاه أن السلم التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي (Barème IRG) يتشكل من أربع شرائح للدخل بتطبيق أربع معدلات ضريبية تبدأ بالصفرة % وتنتهي بمعدل أقصى قدره 35%.

(1)- أنظر المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(2)- المادة 01/355 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المطلب الثالث: الضرائب على رقم الأعمال.

وهي تشمل بصفة عامة تلك الضرائب المفروضة على النشاط الإقتصادي والتي يتم حسابها إنطلاقا من رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص الطبيعية أو المعنوية والمتمثلة أساسا في الرسم على النشاط المهني (TAP) والرسم على القيمة المضافة (TVA).

الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني.

يعتبر الرسم على النشاط المهني (TAP) ضريبة من الضرائب المباشرة التي أستحدث بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بعملية إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) والرسم على النشاط غير التجاري (TANC). وهو يُحصَل على عكس الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي (الذيان يحصلان لفائدة ميزانية الدولة) لفائدة ميزانية الجماعات المحلية.

أ- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني: يستحق الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال المحقق من طرف المكلفين بالضريبة الذين لديهم منشأة مهنية دائمة في الجزائر ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح المهنية⁽¹⁾.

وتعتبر من قبيل المنشأة المهنية الثابتة كل مشروع أو تنظيم مادي للأعمال يمارس نشاطه داخل إقليم الدولة ويساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق الربح مثل المصانع والورشات، المناجم والمهاجر وأماكن إستخراج الموارد الطبيعية بما فيها آبار البترول والغاز، مكاتب البيع والاستشارات والخدمات⁽²⁾.

ب- الوعاء الضريبي للرسم على النشاط المهني: إن القاعدة الضريبية للرسم على النشاط المهني تتشكل من المبلغ الإجمالي للإيرادات المهنية أو رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة المحقق خلال السنة، إلا أن هذه القاعدة تخضع لتخفيضات خاصة بنسبة 30%، 50% و75% المنصوص عليها في القانون لصالح بعض العمليات⁽³⁾ وذلك من أجل تحقيق أهداف معينة.

↪ ففيما يخص التخفيضات الخاصة بنسبة 30% فإنها تمنح للمكلفين بالضريبة الذين يحققون عمليات بيع بالجملة وكذا عمليات البيع بالتجزئة لمواد يتضمن سعر بيعها على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

(1)- أنظر المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

(2)- Louis Cartou, Droit fiscal international et européenne, Dalloz, Paris, 1981, P117.

(3)- DGI, Le système fiscal algerien pour 2018, p16.

← أما فيما يخص التخفيضات بنسبة 50% فإنها تطبق على عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة وكذا مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية.

← أما فيما يخص التخفيضات بنسبة 75% فإنها تمنح لمحطات الخدمات فيما يخص عمليات البيع بالتجزئة للبينزير العادي والممتاز وكذا غاز أويل (المازوت).

ج- حساب و دفع الرسم على النشاط المهني: يتم حساب الرسم على النشاط المهني (TAP) وذلك بتطبيق المعدلات التالية^(*) على المداخل المهنية أو رقم الأعمال الخاضع بعد منح التخفيضات في الوعاء المنصوص عليها قانونا:

- معدل 01% بالنسبة لنشاط الانتاج بدون الاستفادة من التخفيضات.
- معدل 01,5% بالنسبة لنشاطات البناء والأشغال العمومية والري
- معدل 02% بالنسبة لباقي الأنشطة (التجارة والخدمات)
- معدل 03% بالنسبة لنشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب⁽¹⁾.

ويعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة محلية حيث يتم توزيع حصيلته على الجماعات المحلية كما يلي:

جدول رقم (2-4): توزيع نسب الرسم على النشاط المهني: الوحدة: %

البيان	حصة الولاية		حصة البلدية		حصة FCCL		المجموع الكلي	
	النسبة	المعدل	النسبة	المعدل	النسبة	المعدل	النسبة	المعدل
معدل 01%	29	0,29	66	0,66	05	0,05	100	01
معدل 02%	29,5	0,59	65	1,30	05,5	0,11	100	02
معدل 03%	29,33	0,88	65,33	1,96	05,33	0,16	100	03

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحديث 2017.

حيث أنه يتم دفع الرسم على النشاط المهني والتصريح به من طرف الأشخاص الخاضعين له لدى قبضة الضرائب الموجودة في محيطها البلدية التي تم فيها ممارسة النشاط أو تنفيذ الأشغال وذلك بإستعمال التصريح الشهري (نموذج G50) خلال العشرين يوم الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحقق خلاله رقم الأعمال أو المداخل المهنية⁽²⁾، غير أنه إستثناء بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات

(*)- تجدر الإشارة إلى أنه كان هناك معدل وحيد للرسم على النشاط المهني هو 02% الذي كان مطبق منذ النصف الثاني لسنة 2001 إلى غاية النصف الثاني لسنة 2016 أين أصبح هناك ثلاث معدلات للرسم حسب طبيعة النشاط الممارس إضافة إلى معدل خاص بنقل المحروقات.

(1)- أنظر المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحديث 2017.

(2)- أنظر المادة 359 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المؤسسات فإنه يتم دفع الرسم على النشاط المهني على مستوى قباضة الضرائب التابعة لهذه المديرية مهما كان مكان ممارسة النشاط وهذا منذ 01 أوت 2008⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الرسم على القيمة المضافة.

إن الرسم على القيمة المضافة (TVA) هو عبارة عن ضريبة غير مباشرة أُدخِلت في إطار الإصلاح الجبائي الذي قامت به الجزائر في سنة 1992 خلفا للرسم الوحيد الاجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، حيث شرع في تطبيقها ابتداء من أول أبريل 1992 بموجب قانون المالية لسنة 1992، ليتم تعميمها ابتداء من سنة 1995 على نشاطات البنوك والتأمينات خلفا للرسم المطبق على عمليات البنوك والتأمينات (TOBA) الذي تم إلغاؤه هو الآخر في إطار قانون المالية لسنة 1995. ويتميز الرسم على القيمة المضافة بالمميزات التالية:

- ◀ ضريبة حقيقية تفرض عند استعمال المداخيل أي الإنفاق أو الإستهلاك النهائي للسلع والخدمات؛
- ◀ ضريبة غير مباشرة تدفع إلى خزانة الدولة ليس مباشرة من طرف المستهلك النهائي (المدين الحقيقي) وإنما من طرف المؤسسة (المدين القانوني) التي تضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات؛
- ◀ ضريبة قيمة تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة السلعة، وليس على أساس الكمية أو الحجم؛
- ◀ ضريبة حيادية وهذا بالنسبة للمدين القانوني بحيث لا تؤثر على ماليته، لأنها تدفع وتحمل من طرف المستهلك النهائي (المدين الحقيقي)؛
- ◀ ضريبة تخضع لنظام الحسم بمعنى أن مبلغ الرسم المدفوع عند الشراء يتم حسمه عند عملية البيع؛
- ◀ ضريبة تخضع لنظام الدفع الجزأ (le régime du paiement fractionné) بحيث يسدد مبلغ الرسم بطريقة مجزأة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج أو التوزيع⁽²⁾ أين يتم فيها خلق قيمة مضافة بمناسبة تقديم خدمة أو إنتاج سلعة .

أ- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة: بمقتضى المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال يطبق هذا الرسم على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين الذين حققوا عمليات تقع في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، ويقصد بالشخص الخاضع للرسم ذلك المكلف القانوني الذي يعتبر وسيطا إقتصاديا يقوم بجمع الرسم الذي يتحمله المستهلك النهائي (المكلف الحقيقي)، وله القدرة على إسترجاع الرسوم التي دفعها أثناء مراحل الإنتاج أو التوزيع⁽³⁾، و في الأخير لا يدفع إلى الخزانة سوى الفارق الموجب

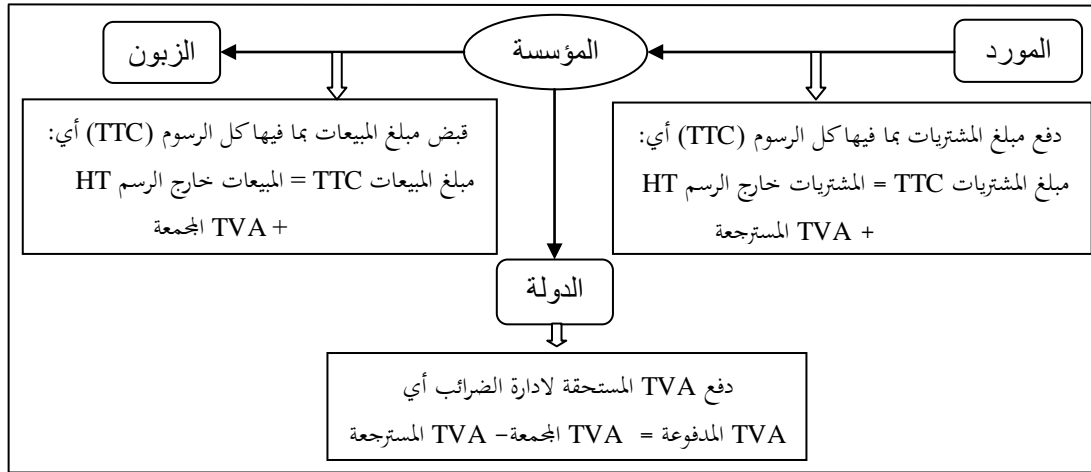
(1)- أنظر المادة 23 من قانون المالية لسنة 2008 المعدلة للمادة 166 من قانون الاجراءات الجبائية.

(2)- Ainouche Mohand Chrif , **L'essentiel de la fiscalité algérienne**, Hiwarcom edition, 1993, p 11.

(3)- خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 126-127.

بين الرسم المحصل من الزبائن والرسم المدفوع إلى الممولين، أما إذا كانت قيمة الرسم المدفوع أثناء الشراء تفوق قيمة الرسم المُقَوَّر أثناء البيع يكون المكلف في حالة قرض ضريبي (Précompte de TVA) يمكن إسترجاعه خلال الفترات اللاحقة من الرسوم المحصلة عند البيع⁽¹⁾، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني التالي:

شكل رقم (02-20): يوضح مبدأ الرسم على القيمة المضافة.



SOURCE: Sylvie Missier, Analyse comptable des opérations courants, Ellipses Edition, Paris, 2001, P23.

حيث يتضح من الشكل أعلاه أن المؤسسة عندما تتعامل مع الموردين في شراء مختلف السلع والخدمات والمواد الأولية وكذا التثبيات فإنها تدفع قيمة المشتريات بما فيها الرسم على القيمة المضافة على المشتريات، في حين أنها عندما تتعامل مع الزبائن في بيع منتجاتها وبضائعها وكذا خدماتها فإنها تقبض مبلغ المبيعات بجميع الرسوم بما فيها الرسم على القيمة المضافة على المبيعات، وبالتالي ما عليها دفع سوى دفع الفارق إلى إدارة الضرائب بين مبلغ (TVA) المجمعة لديها من وراء عمليات البيع ومبلغ (TVA) المسترجعة التي دفعتها أثناء القيام بعمليات الشراء.

وبصفة عامة يمكن حصر العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا فيما يلي:

- عمليات البيع للمنتوجات والبضائع التي يقوم بها المنتجون والمستوردون وتجار الجملة وكذا تجار التجزئة الغير الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، بالإضافة إلى عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة؛
- عمليات الأشغال العقارية التي تقوم بها مقاولات الأشغال العمومية من أشغال بناء العمارات، أشغال شق الطرقات، أشغال حفر الآبار والربط بالقنوات وغيرها؛

(1) - المديرية العامة للضرائب، دليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، منشورات الساحل، 2015، ص 07.

- عمليات تقديم الخدمات بما فيها عمليات التأجير وكذا الخدمات المتعلقة بالهاتف والتلكس والأنترنت التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات وكذا العمليات التي تنجزها البنوك والتأمينات؛
- عمليات بيع العقارات والمحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بإسمهم قصد إعادة بيعها وكذا عمليات تجزئة الأراضي وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية؛
- عمليات التسليم للذات لعقارات أو لمواد التي يقوم بها الخاضعون للرسم لتلبية مصلحة مصلحة الخاصة⁽¹⁾ كأن تقوم مؤسسة أشغال عقارية ببناء مسكن لعمالها أو مرآب لوسائل نقلها.
- تجدر الإشارة إلى أن هناك عمليات خاضعة إختياريا للرسم على القيمة المضافة بناء على طلب المكلف بالضريبة ويتعلق الأمر بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة كالقطاع الفلاحي مثلا عندما يحققون عمليات بيع موجهة للتصدير أو لصالح الشركات البترولية أو للخاضعين للرسم الآخرين وكذا للمستفيدين من نظام الشراء بالإعفاء⁽²⁾، وهذا لغرض إستفادتهم من الحق في الإسترجاع وكذا منحهم هذا الحق لزبائنهم الذين تعاملوا معهم.
- ب- الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة:** إن الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة يتشكل عموما من رقم الأعمال الذي يشمل ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم بإستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته⁽³⁾.
- لقد سبق وأن ذكرنا أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة على الإستهلاك يتحملها المستهلك النهائي ولا يتحملها الخاضع للرسم وهذا بفضل مبدأ الحق في الخصم والذي يعني أن الرسوم على القيمة المضافة المدفوعة أثناء شراء السلع والخدمات يمكن خصمها (تخفيضها) من الرسوم المحصل عليها عند القيام بعمليات خاضعة للرسم، ولكن في ظل توفر مجموعة من الشروط على رأسها:
- إن الحق في الخصم مرخص فقط للأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة التابعين للنظام الحقيقي⁽⁴⁾ وهو ما يعني أن الأشخاص غير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة أو أولئك التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة لا يمكنهم إجراء الحق في الاسترجاع.
- يجب أن تكون فاتورة الشراء التي يتجاوز مبلغها 100.000 دج مدفوعة بطريقة أخرى غير طريقة الدفع نقدا⁽⁵⁾، بمعنى أن تكون مدفوعة عن طريق التحويل البنكي مثلا.

(1)- أنظر المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(2)- خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 132.

(3)- أنظر المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(4)- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 20-21.

(5)- أنظر المادة 32 من قانون المالية لسنة 2011 المعدلة للمادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- إن الرسم على القيمة المضافة المسترجع يجب أن يرتبط بعمليات تخص النشاط المهني للخاضع للرسم⁽¹⁾، وعلى هذا الأساس تم إقصاء الهدايا والهبات وكذا مصاريف الحفلات والفندقة والإطعام من الاستفادة من الحق في الاسترجاع.

- إن الرسم على القيمة المضافة المسترجع يجب ذكره على فواتير الشراء أو الوثائق الجمركية في حالة الإستراد أو أي وثيقة أخرى، كما يجب ذكره في التصاريح الشهرية G50.

- بالنسبة للتثبيات القابلة للإهلاك، فإن الرسم على القيمة المضافة المتعلق بها لا يمكن استرجاعه إلا إذا تم إقتناء هذه التثبيات في حالة جديدة أو مجددة بضمان، وتم تسجيلها في المحاسبة بسعر شراءها أو سعر تكلفتها وأحتفظ بها ضمن أصول المؤسسة لفترة لا تقل عن 05 سنوات⁽²⁾.

ج- حساب ودفع الرسم على القيمة المضافة: يحسب الرسم على القيمة المضافة بتطبيق معدلات محددة على الأساس الخاضع للضريبة والمتمثل في رقم الأعمال، وقد حدد قانون المالية لسنة 1992 هذه المعدلات بـ 7%، 13%، 21% و 40%، لتعرف هذه المعدلات تعديلات عبر قوانين المالية لسنوات 1995، 1997، 2001، و 2017 بحيث أصبحت مع قانون المالية لسنة 2001 في شكل معدلين هما: المعدل المخفض بنسبة 7% الذي يطبق على السلع والخدمات التي تمثل فائدة خاصة على المستوى الاقتصادي، الاجتماعي والثقافي وكذا معدل عادي بنسبة 17%⁽³⁾ ليتم رفعهما بموجب قانون المالية لسنة 2017⁽⁴⁾ إلى 9% و 19%^(*)، والجدول التالي يوضح تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة منذ إدخاله في سنة 1992 و إلى يومنا هذا.

الجدول رقم (02-05): تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر منذ سنة 1992.

البيان	سنة 1992	سنة 1995	سنة 1997	سنة 2001	سنة 2017
المعدل المخفض الخاص	7%	7%	7%	7%	9%
المعدل المخفض	13%	13%	14%	ملغى	ملغى
المعدل العادي	21%	21%	21%	17%	19%
المعدل المضاعف	40%	ملغى	ملغى	ملغى	ملغى

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على قوانين المالية لسنوات 1992، 1995، 1997، 2001 و 2017.

(1)- المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 21.

(2)- أنظر المادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(3)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 112.

(4)- أنظر المادتين 26 و 27 من قانون المالية السنوي لسنة 2017 المعدلتين للمادتين 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(*)- تحدد المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال العمليات والسلع والخدمات الخاضعة للمعدل المخفض بنسبة 9% وما سواها يخضع للمعدل العادي بنسبة 19%.

ويتم دفع الرسم على القيمة المضافة والتصريح به من طرف الأشخاص الخاضعين له لدى قباضة الضرائب التي يوجد مقره في دائرة إختصاصها وذلك بإستعمال التصريح الشهري (نموذج G50) خلال العشرين يوم الأولى من كل شهر وهذا بعد خصم الرسوم على المشتريات التي دفعها لمورديه أو التي سددها عند الاستيراد بصورة تجعله لا يدفع للخزينة في النهاية سوى الفارق، وفي حالة ما إذا كان الرسم المستحق خلال شهر معين (الرسم المقبوض عند البيع) أقل من الرسم القابل للخصم (الرسم المدفوع عند الشراء) يؤجل المبلغ المتبقي من الرسم إلى الأشهر الموالية⁽¹⁾.

(1) - المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 11، 20، 22.

خلاصة الفصل الثاني:

إن الإدارة الجبائية هي ذلك الجهاز الذي يسهر على تطبيق التشريع الجبائي والتحقق من سلامته حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، إذ نجد أن المشرع الجبائي الجزائري نظم هذه الإدارة الجبائية من خلال إنشائه لهياكل جبائية متنوعة سواء على المستوى المركزي والجهوي والمحلي.

كما أصبحت الجزائر إبتداءً من سنة 2015 تنتهج نظامين للإخضاع الضريبي وذلك حسب مستوى المادة الخاضعة للضريبة المحققة من طرف المكلفين بالضريبة أي أهمية نشاط المكلف بالضريبة، فهناك نظام الضريبة الجرافية الوحيدة مخصص لصغار المكلفين بالضريبة والذي يتميز بوجود ضريبة وحيدة تعتمد إدارة الضرائب في إعدادها على طرق بسيطة، كما أنه لا يتطلب إلتزامات جبائية مشددة، وهناك نظام حقيقي مخصص لكبار المكلفين بالضريبة والذي يتطلب مسك دفاتر محاسبية منتظمة وكذا إيداع تصريحات جبائية دورية في آجالها القانونية، إضافة إلى أنه يتميز بوجود عدة ضرائب مفروضة على النشاط الاقتصادي وفي مقدمتها الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات بالإضافة إلى الرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة.

الفصل الثالث:

تحديات الاقتصاد الجزائري في سبيل

تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية

الفصل الثالث: تحديات الاقتصاد الجزائري في سبيل تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية.

تمهيد:

يواجه الاقتصاد الجزائري مجموعة من التحديات والمعوقات التي تقف حائلا أمام تحقيق الفعالية الجبائية المنشودة، وفي هذا المقام ومادام موضوع بحثنا يتناول آليات تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل التحديات التي يواجهها الإقتصاد الجزائري إرتأينا في مرحلة ثالثة التطرق إلى هذه التحديات والمعوقات سواء تلك المرتبطة بالمنظومة الجبائية الجزائرية أو تلك المرتبطة بالمشاكل الجبائية دون أن ننسى التحديات التي أثارها العولمة والتطور التكنولوجي، وذلك من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول** تطرقنا فيه إلى التحديات المرتبطة بالمنظومة الجبائية الجزائرية من إحتلال في هيكل النظام الجبائي الجزائري الذي يتميز بهيمنة الجباية البترولية وكذا سيادة الضرائب العادية غير المباشرة، يضاف إلى ذلك تعقد القانون الجبائي الجزائري نتيجة لكثرة القوانين الجبائية والتعليمات المعمول بها في هذا الشأن، إضافة إلى عدم استقرار التشريعات الجبائية وعدم ثباتها لفترة طويلة نسبيا، كما يعتبر ضعف الادارة الجبائية وتقصيرها في أداء واجبها من التحديات التي تواجهها المنظومة الجبائية والتي قد تؤثر على فعالية النظام الجبائي.

- **بينما تطرقنا في المبحث الثاني** إلى التحديات المرتبطة بالمشاكل الجبائية سواء ما تعلق منها بإنتشار الفساد الاقتصادي والإداري أو ما تعلق منها بإستفحال ظاهرة الإقتصاد غير الرسمي بمختلف أشكاله، دون أن ننسى إتساع رقعة التهرب الجبائي في أوساط المكلفين بالضريبة.

- **أما المبحث الثالث والأخير** من هذا الفصل فتناول التحديات المرتبطة بالعولمة والتطور التكنولوجي وفي مقدمتها التحديات التي فرضتها التجارة الالكترونية على الادارات الجبائية، ضف إلى ذلك إستعمال أسعار التحويل من طرف الشركات المتعددة الجنسيات كتقنية حديثة للإفلات من الضريبة دون أن ننسى التحديات الأخرى وعلى رأسها التحديات البيئية وكذا زيادة نمو حجم الاستثمارات الأجنبية وضعف حصة الجزائر منها إضافة إلى الاتجاه المتزايد نحو تشكيل التكتلات الاقليمية.

المبحث الأول: تحديات مرتبطة بالمنظومة الجبائية.

توجد عدة عوامل مرتبطة بالمنظومة الجبائية تعيق فعالية النظام الجبائي، مما ينعكس سلبا على أهمية ودور الضريبة لذلك يجب معالجتها وتجنبها قدر الأمكان، ومن هذا المنطلق سنحاول دراسة التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري في كونه إقتصاد ريعي يقوم على سياسة إستنزافية للثروة الغازية والنفطية، ضف إلى ذلك إعماده بشكل كبير على الضرائب العادية غير المباشرة مقارنة بالضرائب العادية المباشرة، علاوة على تراجع الجباية الخارجية بفعل سياسة التفكيك الجمركي التي شرعت الجزائر في تطبيقها منذ شهر سبتمبر 2005 تنفيذا لإتفاق الشراكة الأورومتوسطية التي أبرمتها مع دول الإتحاد الأوروبي، كما يعتبر تعقد القانون الجبائي الجزائري من العوامل المعيقة للفعالية الجبائية نتيجة لكثرة القوانين الجبائية وكذا عدم إستقرار التشريعات الجبائية إضافة إلى الخلل في صياغة النصوص الجبائية وغموضها، دون أن ننسى ضعف الادارة الجبائية وقصورها في أداء مهامها الذي يعتبر هو الآخر تحدي من التحديات التي تواجهها الجزائر في سبيل تفعيل منظومتها الجبائية، وهو ما سنتطرق إليه من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: إختلال الهيكل الضريبي.

يتميز النظام الجبائي الجزائري بوجود إختلال وعدم توازن في هيكله، ويظهر ذلك جليا في إعماده بشكل كبير على الجباية البترولية وفي سيادة الضرائب العادية غير مباشرة مقارنة بالضرائب العادية المباشرة مع إحتمال تراجع الجباية الخارجية بفعل التفكيك الجمركي الناجم عن إتفاق الشراكة الأورومتوسطية وكذا الانضمام المرتقب للجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.

الفرع الأول: إقتصاد ريعي.

يتميز الإقتصاد الجزائري في كونه إقتصاد ريعي يقوم على إستراتيجية إستنزافية للثروة البترولية والغازية وهذا على حساب الإستراتيجيات الأخرى مما جعل الإقتصاد الجزائري رهين التقلبات في أسعار النفط في الأسواق العالمية، الأمر الذي شكل تحديا أمام السلطات الجبائية الجزائرية التي سعت منذ الأصلح الجبائي لسنة 1992 إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية إلا أنه لم يتحقق لها ذلك بالرغم من الإجراءات التي قامت بها الدولة من خلال الإصلاحات الجبائية المطبقة⁽¹⁾. فالحقوقات لا زالت تساهم بنسبة 35% من الناتج الداخلي الخام وحوالي 97% من إجمالي الصادرات وأكثر من 50% من الإيرادات العامة للدولة، وهذا ما توضحه الجداول التالية:

(1) - كمال رزق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف،

الجزائر، العدد 05، 2008، ص338.

جدول رقم (03-01): حصيلة الصادرات غير البترولية مقارنة بالصادرات البترولية خلال الفترة 2005-2014

الوحدة: مليون دولار أمريكي

البيان	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الصادرات خارج مجال المحروقات	1099	1158	1332	1937	1066	1526	2062	2062	2165	2580
صادرات المحروقات	43937	53456	58831	77361	44128	55527	71427	69804	63752	60194
إجمالي الصادرات	45036	54614	60163	79298	45194	57053	73489	71866	65917	62774
نسبة صادرات المحروقات / إجمالي الصادرات	97,56 %	97,88 %	97,79 %	97,56 %	97,64 %	97,33 %	97,19 %	97,13 %	96,72 %	95,89 %
نسبة صادرات خارج المحروقات / إجمالي الصادرات	2,44 %	2,12 %	2,21 %	2,44 %	2,36 %	2,67 %	2,81 %	2,87 %	3,28 %	4,11 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات التابع للحمارك على موقع الواب: <http://www.douane.gov.dz/>، تاريخ الاطلاع 2016/09/10.

حيث يلاحظ من الجدول أعلاه هيمنة صادرات المحروقات على إجمالي الصادرات التي ظلت تراوح مكانها في حدود 97%، مع بعض التذبذبات المسجلة من سنة لأخرى صعودا ونزولا وهذا نظرا لتقلبات أسعار البترول في الأسواق العالمية، إلا أننا نلاحظ ميلا للصادرات خارج قطاع المحروقات نحو الارتفاع منذ سنة 2009، حيث أنها سجلت تحسنا طفيفا في السنوات الأخيرة بحيث تجاوزت النسبة 03% خلال سنتي 2013 و 2014 بعدما كانت أقل من ذلك في السنوات السابقة، ولكن رغم ذلك تبقى مساهمتها في إجمالي الصادرات هامشية، وقد نتج عن هذه الوضعية أن الجبائية البترولية كانت ولا زالت تهيمن بشكل كبير في تمويل ميزانية الدولة⁽¹⁾ مقارنة بالجبائية العادية وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (03-02): تطور الجبائية البترولية والجبائية العادية في الجزائر خلال الفترة 2005-2014.

الوحدة: مليار دينار جزائري.

البيان	الوحدة	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الجبائية العادية	بالقيمة	664	745	786	983	1172	1309	1548	1944	2072	2124
الجبائية البترولية	بالمئة	22,66	21,55	22,49	19,72	33,50	31,71	28,79	32,42	36,03	38,52
إجمالي الجبائية	بالقيمة	2267	2714	2711	4003	2327	2820	3829	4054	3678	3390
الجبائية	بالمئة	77,33	78,45	77,51	80,28	66,50	68,29	71,21	67,58	63,97	61,48
إجمالي الجبائية	بالقيمة	2932	3459	3498	4987	3500	4129	5378	5998	5750	5514
الجبائية	بالمئة	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على - إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل، - إحصائيات الديوان الوطني للإحصائيات على الموقع الشبكي: www.ons.dz، تاريخ الاطلاع 2016/06/27.

حيث نلاحظ من الجدول أعلاه ارتفاع حصيلة الجبائية العادية من سنة لأخرى حيث بلغت سنة 2005 حوالي 664 مليار دج لترتفع إلى أكثر من 2.000 مليار دج سنة 2014، بينما عرفت الجبائية

(1) - ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مباح ورقلة، الجزائر، العدد 2003/02، ص 28، 29.

البتروولية بعض التذبذبات صعودا ونزولا وهذا نظرا لعدم إستقرار أسعار البترول في الأسواق العالمية، إلا أننا نلاحظ من جهة أخرى هيمنة الجباية البتروولية على هيكل الجباية، حيث يلاحظ إعتقاد ميزانية الدولة على الإيرادات الجبائية بدرجة كبيرة والتي تراوحت نسبها ما بين 61% و80% من إجمالي الإيرادات الجبائية، في حين تبقى مساهمة الجباية العادية في الإيرادات الجبائية غير مقنعة نظرا لتواضعها مقارنة بالجباية البتروولية، وهذا ما يؤكد أن الاقتصاد الجزائري كان ولازال يعتمد بشكل كبير على مداخيل النفط الأمر الذي يجعل منه رهين الإضطرابات الحاصلة في السوق البتروولية العالمية وكذا في سعر صرف الدولار الأمريكي المستخدم بوصفه أداة تسوية في ذلك القطاع هذا من جهة، ومن جهة أخرى عدم تجدد هذه المصادر ومحدوديتها مما يطرح إمكانية نضوب النفط مستقبلا وتهديد الموارد⁽¹⁾.

الفرع الثاني: سيادة الضرائب العادية غير مباشرة.

لازال النظام الجبائي الجزائري يعتمد بشكل كبير على الضرائب العادية غير المباشرة^(*) التي كانت ولازالت تمثل الإيرادات الأكثر أهمية بالنسبة لميزانية الدولة سواء تعلق الأمر بالرسم على القيمة المضافة (TVA)، وكذا الجباية الجمركية (DD) بالإضافة إلى الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC) وغيرها من الحقوق غير المباشرة الأخرى وهذا مقارنة بالضرائب المباشرة التي تتميز بحصيلة ضريبية منخفضة خلافا للدول الصناعية المتقدمة التي تشكل فيها الضرائب المباشرة المصدر الرئيسي والأساسي لتمويل ميزانيتها بحصيلة ضريبية مرتفعة⁽²⁾.

وما يعاب على هذه الضرائب أنها غير عادلة بإعتبار أنها لا تأخذ في الحسبان المقدرة التكليفية للممول على عكس الضرائب المباشرة التي يستطيع المشرع الجبائي عند فرضها الأخذ بالإعتبارات الشخصية والعائلية للمكلفين وبالتالي مراعاة قدرتهم على دفع الضرائب، في حين نجد أن الضرائب غير مباشرة تفرض على أفعال وتصرفات لا يمكن التمييز فيها بين غني وفقير مما قد يمثل عبئا إضافيا لفئة كبيرة من المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخول المحدودة والضعيفة⁽³⁾، كما يعاب على هذه الضرائب أنها تتميز بعدم الثبات والاستقرار في حصيلتها الضريبية بإعتبار أنها تفرض على الاستهلاك والتداول أي على تصرفات غير ثابتة

(1)- قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الوطني في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب البلدة يومي 20-21 ماي 2002، ص 16.

(*)- يعتبر تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق، فهناك شبه إجماع بين الكتاب والاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة مثل (TAP، IBS، IRG...) بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق مثل (TVA، TIC، DD...) .

(2)- سعيد عبد العزيز عثمان، د شكري رجب العشاوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات - نظم - قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 538.

(3)- جهاد سعيد حسانة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق العملي، دار وائل، عمان، 2010، ص 160.

وغير مستقرة⁽¹⁾، كما أنها تتأثر بطريقة مباشرة وسريعة تبعا للحالة الاقتصادية السائدة (كساد، رواج، تضخم، ...) ⁽²⁾، يضاف إلى ذلك أنه يترتب عنها عدم شعور الأفراد بواجبهم الضريبي لكونها تفرض على الانفاق وتُدفع بواسطة المنتج والمستورد الذي يقوم بنقل عبئها إلى المستهلك مباشرة الذي يقوم بدوره بدفعها كجزء من سعر السلعة أو الخدمة مما يترتب عنه عدم شعورهم بها حيث يصابون بالتخدير الضريبي ومن ثم إنخفاض الوعي الضريبي مقارنة بالضرائب المباشرة التي تُشعر المكلفين بواجباتهم الجبائية ويرجع ذلك إلى أن المكلف بالضريبة يدفعها في شكل تضحية بجزء من دخله إلى الدولة كمساهمة منه في تحمل جزء من أعبائها العامة، و من ثم فإن ذلك يدفعه إلى الإهتمام بالمشاكل العامة ومراقبة الحكومة في تصرفاتها المالية والسياسية والاقتصادية، فيخلق لديه نوعا من الوعي الضريبي لأهمية ما يساهم به في تحمل أعباء الدولة⁽³⁾.

والجدول التالي يوضح هيكل الجباية العادية المباشرة وغير المباشرة ضمن الإيرادات الجبائية الجزائرية.

جدول رقم (03-03): هيكل الجباية العادية المباشرة والجبائية العادية غير المباشرة للجزائر للفترة 2005-2014

الوحدة: مليار دج

البيان	الوحدة	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الجبائية ع	بالقيمة	168	240	259	332	462	559	686	862	822	882
مباشرة	بالمئة	25,33	32,23	32,98	33,74	39,47	42,72	44,33	44,35	39,71	41,52
جبائية ع	بالقيمة	496	505	527	651	709	749	862	1082	1249	1242
غ مباشرة	بالمئة	74,67	67,77	67,02	66,26	60,53	57,28	55,67	55,65	60,29	58,48
إجمالي	بالقيمة	664	745	786	983	1172	1309	1548	1944	2072	2124
الجبائية ع	بالمئة	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

المصدر: - من إعداد الباحث بالاعتماد على - إحصائيات المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل،

- إحصائيات الديوان الوطني للإحصائيات على الموقع الشبكي: www.ons.dz، تاريخ الاطلاع 2016/06/27.

نلاحظ من جدول أعلاه أن كلا من الجباية العادية المباشرة وغير المباشرة يتكاملان في تمويل ميزانية الدولة، كما نلاحظ من جهة أخرى تراجع الجباية العادية غير مباشرة من سنة لأخرى تاركة المجال للجبائية العادية المباشرة التي ما فتئت أهميتها تزداد ضمن الإيرادات الجبائية العادية من سنة لأخرى بحيث تجاوزت سقف 40% لأول مرة في سنة 2010 بعدما كانت نسبتها لا تتجاوز 26% في سنة 2005، لكن رغم ذلك فإنه يلاحظ أن هيكل الإيرادات الجبائية العادية بقيت تسيطر عليه الضرائب غير مباشرة عبر مختلف سنوات الدراسة بنسب تراوحت ما بين 55% و74%، و يعود ذلك إلى:

(1)- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 66-67.

(2)- حميد بوزيدة، جبائية المؤسسات، مرجع سابق، ص 24.

(3)- محززي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 180.

- طبيعة البنية الاقتصادية للجزائر، مما أدى إلى تفضيل الضرائب على الاستهلاك والضرائب الجمركية والرسوم على رقم الأعمال على الضرائب المباشرة، وهذا يرجع بدوره إلى إتساع ظاهرة الاستهلاك وكذا إرتفاع حجم التجارة الخارجية إضافة إلى إنخفاض دخول غالبية السكان عن الحد الأدنى للمستوى المعيشي.

- إلى كون أن الضرائب غير المباشرة هي ضرائب عينية بحيث يدرج ثمنها ضمن أسعار السلع والخدمات، حيث تلجأ الدولة إليها للحصول على موارد مالية لتمويل خزينتها العمومية دون أن يثير ذلك غضب الممولين.

- كما يعود ذلك أيضا إلى كثرة التخفيضات والاعفاءات الجبائية في الضرائب المباشرة الممنوحة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وتشجيع الاستثمار، والتي تعتبر أكثر الأساليب إتباعا لتشجيع التنمية، لكن سياسة التحفيز هذه تكلف كل سنة خسائر كبيرة في الإيرادات بالنسبة لميزانية الدولة.⁽¹⁾

- التخفيض المستمر في معدلات الضرائب المباشرة (TAP، IBS، IRG، ...) على حساب الضرائب المباشرة، إضافة إلى كثرة الغش والتهرب الجبائي من طرف الممولين بالنسبة للضرائب المباشرة على وجه الخصوص مقارنة بالضرائب غير المباشرة.

- عدم الإهتمام بالجباية العقارية وكذا إلغاء الضريبة على الدخل العقاري (ISPV)^(*) في إطار قانون المالية لسنة 2009⁽²⁾، ليعاود العمل بها من جديد في إطار قانون المالية لسنة 2017 بعد حوالي 09 سنوات من الإلغاء⁽³⁾ وكذا عدم تميم الضريبة على الأملاك (الثروة) (ISP)^(**) التي تبقى مساهمتها كضريبة مباشرة في ميزانية الدولة ضئيلة جدا ولا ترتقي إلى المستوى المطلوب.

الفرع الثالث: تراجع الجباية الخارجية بفعل سياسة التفكيك الجمركي.

تعتبر الضرائب الجمركية إحدى صور الضرائب غير مباشرة، حيث أنها تفرض على السلع والخدمات عند عبورها الحدود الجمركية دخولا وخروجا⁽⁴⁾، و لقد إكتسبت هذه الضرائب أهمية بالغة في الإقتصاد الجزائري من خلال المبالغ التي يتم تحصيلها منها، والتي كانت تساهم بعائدات معتبرة ضمن الإيرادات العادية للميزانية العامة، ولكن مع توقيع إتفاق الشراكة الأوروبيةمتوسطة مع الإتحاد الأوروبي بتاريخ 22 أفريل

(1)- وشان أحمد، متطلبات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسينية بن بوعلي الشلف، 2017، ص 83.

(*)- الضريبة على فائض القيمة (ISPV) هي ضريبة مباشرة تفرض على فائض القيمة الناتج عن التنازل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

(2)- أنظر المادة 02 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3)- أنظر المادة 02 من قانون المالية لسنة 2017 المعدلة للمادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(**)- الضريبة على الأملاك (Impôt sur patrimoine) هي ضريبة تفرض على الأثرياء بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر (عقارات، سيارات فاخرة، يachts وسفن النزهة، طائرات النزهة، خيول السباق، التحف واللوحات الفنية الثمينة، ...) على أساس سلم تدرجي من 0% إلى 1,5%.

(4)- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجوع العشموي، إقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم-قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص234.

2002 وكذا الإنضمام المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، فإن ذلك سيؤدي حتما إلى تراجع مداخيل الجباية الخارجية بسبب سياسة التفكيك الجمركي التي شرعت الجزائر في تطبيقها منذ شهر سبتمبر 2005 تطبيقا لاتفاق الشراكة الأوروبية المتوسطية الذي يقوم على مبدأ التفكيك التدريجي للتعريفات الجمركية على مدار 12 سنة ابتداء من دخول الاتفاقية حيز التنفيذ بالنسبة لثلاثة قوائم من المنتوجات الأوروبية الموجهة للإستيراد إلى الجزائر والتي سيتم تحريرها من القيود الجمركية وفق جدول زمني متفق عليه، على أن يتم إلغاء فوري للرسوم الجمركية بالنسبة للقائمة الأولى التي تتمثل في المواد الأولية والمنتوجات النصف المصنعة للصناعة الكيماوية والتعدين وصناعة النسيج ومواد البناء وغيرها، مع تفكيك تدريجي للقائمة الثانية التي تضم المنتجات الصيدلانية والغازية والتجهيزات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية ومعدات النقل وقطع الغيار على مدى خمس سنوات بعد سنتين من دخول الاتفاقية حيز التنفيذ وحتى عام 2012، بينما سيتم تفكيك الحقوق الجمركية المفروضة على القائمة الثالثة التي تتمثل في المنتوجات الجاهزة أو النهائية (سلع الاستهلاك) بعد سنتين أيضا من دخول الاتفاقية حيز التنفيذ ويمتد إلى عشر سنوات حتى حلول عام 2017⁽¹⁾ تاريخ إنشاء منطقة حرة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي (أنظر الملحق 04)، كما يوضحه الجدول التالي.

جدول رقم (03-04): زمامة التفكيك التدريجي للرسوم الجمركية بالنسبة لثلاثة قوائم من المنتجات الأوروبية المشمولة بالاتفاق على مدار 12 سنة من سنة 2005 وحتى عام 2017. الوحدة: %.

القائمة	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	17
القائمة رقم 01	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
القائمة رقم 02	100	100	80	70	60	40	20	0	0	0	0	0	0
القائمة رقم 03	100	100	90	80	70	60	50	40	30	20	10	05	0

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على: إتفاق أوروبي متوسطي لتأسيس شراكة بين الجزائر و المجموعة الأوروبية و الدول الأعضاء فيها الموقع بفالونسيا (إسبانيا) يوم 22 أبريل 2002، المادة 09، جريدة رسمية عدد 31 المؤرخة في 30 أبريل 2005، ص ص 5-6.

حيث أن التفكيك الجمركي وتحرير المبادلات التجارية سيمارسان ضغطا على توازن الميزانية العمومية وهذا من خلال التخفيض في الإيرادات الجمركية⁽²⁾، وهو ما يشكل تحديا على السلطات الجزائرية التي يتعين عليها البحث عن مصادر أخرى للتمويل لتعويض النقص في الإيرادات، ولتوضيح ذلك النقص في الإيرادات لابد من تسليط الضوء على نسبة مساهمة تلك الحقوق في الجباية العادية للدولة قبل تطبيق برنامج التفكيك الجمركي وبعده، حتى يتضح لنا مدى التأثير الذي أحدثته تلك السياسة على العائدات الجمركية، وهو ما يمكن إيضاحه من خلال الجداول الآتية :

(1)- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجح العشموي، إقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم-قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص ص 154، 162.

(2)- بوضيف ياسين، نوري منير، أثر الشراكة الأوروبية الجزائرية على الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر الواقع والطموح، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسينية بن بوعلي الشلف، العدد 2017/16، ص 180.

جدول رقم (03-05) تطور مساهمة الحقوق الجمركية في الجباية العادية خلال الفترة 2000-2014. الوحدة: مليار دج.

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
حقوق الجمارك	90	104	128	143	137	143	113	132
الجبائية العادية	373	444	493	562	603	664	745	786
نسبة المساهمة	24,22	23,53	26,05	25,50	22,72	21,56	15,24	16,87
السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
حقوق الجمارك	164	172	183	222	337	401	369	
الجبائية العادية	983	1.172	1.309	1.548	1.944	2.072	2.124	
نسبة المساهمة	16,68	14,74	14,02	14,35	17,36	19,37	17,40	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة للجمارك.

قد يبدو من الوهلة الأولى من الجدول أعلاه أن تحصيلات الحقوق الجمركية هي في تزايد مستمر من سنة لأخرى، إلا أن الواقع العملي يؤكد تراجعها بفعل سياسة التفكيك الجمركي، وتراجع تلك الزيادة الملحوظة في قيمة الحقوق الجمركية إلى الإرتفاع المطرد للواردات الجزائرية من سنة لأخرى، وما يؤكد هذا التراجع للحقوق الجمركية أنه عند ملاحظة نسبة مساهمة الحقوق الجمركية في الجباية العادية للدولة نجد أنها في تراجع مستمر بعد الشروع في تنفيذ سياسة التفكيك الجمركي في سبتمبر 2005 رغم أنها كانت مستقرة نسبيا قبل ذلك، حيث كانت تساهم بعائدات معتبرة ضمن الجباية العادية للدولة، بحيث تجاوزت النسبة على العموم المستوى 20% خلال الفترة التي تسبق تنفيذ سياسة التفكيك الجمركي، لكن سرعان ما بدأت هذه النسبة في التراجع بعد الشروع في تنفيذ سياسة التفكيك الجمركي، حيث إنخفضت إلى 15% في سنة 2006، لترتفع قليلا إلى 16% خلال سنتي 2007 و2008، ثم تواصل إنخفاضها إلى حدود 14% خلال سنوات 2009، 2010، 2011، لترتفع بعد ذلك قليلا في السنوات اللاحقة دون أن تتجاوز المستوى 20%، وهو ما يؤثر على ضعف مساهمة الحقوق الجمركية في تنمية الموارد الجبائية.

من جهة أخرى فقد تراجعت أيضا نسبة مساهمة الحقوق الجمركية ضمن المداخيل الجمركية المحصلة من طرف إدارة الجمارك، ولتوضيح ذلك التراجع في الإيرادات نأخذ مساهمة حقوق الجمارك ضمن المداخيل الجمركية المحصلة لفترة خمس سنوات التي تسبق تاريخ دخول إتفاق الشركة حيز التنفيذ ونقارنها بفترة العشر سنوات التي تلت البدء في تنفيذ الإتفاقية وذلك كما يلي:

جدول رقم (03-06): تطور حجم المداخيل الجمركية في الجزائر الفترة 2000-2004. الوحدة: مليون دج

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004
المتوجات الجمركية (حقوق الجمارك)	90.380	104.597	128.455	143.557	137.171
باقي تحصيلات الجمارك (TSA, TIC, TVA ..)	71.001	77.979	101.787	117.886	144.623
مجموع المداخيل الجمركية	161.381	182.576	230.242	261.443	281.794
نسبة المتوجات الجمركية/ مجموع المداخيل الجمركية	56,00%	57,29%	55,79%	54,91%	48,68%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات التابع للجمارك على موقع الواب:

http://www.douane.gov.dz/ ، تاريخ الاطلاع 2017/09/10.

جدول رقم (03-07): تطور حجم المداخيل الجمركية في الجزائر الفترة 2005-2016. الوحدة: مليون دج

السنوات	المنتجات الجمركية	باقي تحصيلات الجمارك (TIC، TVA، ..)	مجموع المداخيل الجمركية	نسبة الحقوق الجمركية / مجموع المداخيل الجمركية
2005	143.683	167.296	310.979	46,20%
2006	113.590	170.405	283.995	39,99%
2007	132.766	210.532	343.298	38,67%
2008	164.104	275.441	439.545	37,33%
2009	172.816	287.396	460.212	37,55%
2010	183.573	308.929	492.502	37,27%
2011	222.190	356.452	578.642	38,39%
2012	337.571	455.276	792.847	42,57%
2013	398.559	538.608	937.167	42,52%
2014	369.655	538.815	908.470	40,69%
2015	404.125	506.151	910.276	44,39%
2016	376.793	523.947	900.740	41,83%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إحصائيات المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات التابع للجمارك على موقع الواب: <http://www.douane.gov.dz/> ، تاريخ الاطلاع 2017/09/10.

حيث يلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة تحصيل الحقوق الجمركية مقارنة بمجموع المداخيل المحصلة من طرف إدارة الجمارك كانت مستقرة نسبيا خلال الخمس السنوات التي تسبق تنفيذ إتفاق الشراكة الأوروبيةمتوسطية (من سنة 2000 إلى سنة 2004)، بحيث تجاوزت النسبة على العموم 50% ماعدا بالنسبة لسنة 2004 أين إنخفضت إلى أقل من النصف بقليل أين سجلت نسبة 48%^(*)، ولكن بمجرد دخول إتفاق الشراكة الأوروبيةمتوسطية حيز التنفيذ في 01 سبتمبر 2005 بدأت نسبة مساهمة الحقوق الجمركية في إجمالي المداخيل المحصلة تنخفض تدريجيا خلال السنوات الأولى من بدأ سريات الإتفاقية بحيث إنخفضت إلى حدود 46% سنة 2005، لتواصل إنخفاضها إلى 40% ثم 38% خلال سنتي 2006 و2007 على الترتيب لتتخفف بعد ذلك وتستقر في حدود 37% خلال الفترة الممتدة من سنة 2008 إلى 2010، لتعود الإرتفاع بنسب متقاربة بدءا من سنة 2011 دون أن تتجاوز النصف وهذا رغم الإرتفاع المتزايد في حجم التجارة الخارجية وعلى رأسها الواردات، ويرجع هذا التراجع في المنتجات الجمركية إلى سياسة التفكيك الجمركي الناجمة عن إتفاق الشراكة الأوروبيةمتوسطية وكذا إلى الحجم الكبير للتعامل الجزائري مع الإتحاد الأوروبي والذي يتجاوز في معظمه 50% من مجموع حجم التجارة الخارجية، والجدول التالي يوضح ذلك.

(*) - وربما يعود ذلك إلى الإلغاء التدريجي للحق الاضائي الموقت (DAP) الذي شرعت الجزائر في تفكيكه مسبقا ابتداء من سنة 2002 وحتى نهاية سنة 2005 بمعدل 12% سنويا.

جدول رقم (03-08): التوزيع الجغرافي للواردات الجزائرية حسب المناطق الاقتصادية للفترة 2005-2014.

الوحدة: مليون دولار أمريكي

2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	الوحدة	المنطقة
29684	28724	26333	24616	20704	20772	20985	14427	11729	11255	بالقيمة	الاتحاد
50,67	52,20	52,27	52,10	51,16	52,86	53,15	52,21	54,67	56,15	بالمئة	الأوروبي
28896	26304	24043	22631	19769	18522	18494	13204	9727	8789	بالقيمة	باقي دول
49,33	47,80	47,73	47,90	48,84	47,14	46,85	47,79	45,33	43,85	بالمئة	العالم
58580	55028	50376	47247	40473	39294	39479	27631	21456	20044	بالقيمة	إجمالي
100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	بالمئة	الواردات

المصدر: إحصائيات الجمارك الجزائرية على موقع الواب: www.douane.gov.dz، تصفح يوم 2016/09/10.

من خلال معطيات الجدول أعلاه نلاحظ أن دول الإتحاد الأوروبي تبقى المتعامل الأول مع الجزائر بنسبة فاقت 50% في السنة من إجمالي الواردات الجزائرية رغم المنافسة القوية لمنتوجات باقي دول العالم، حيث صدرت دول الإتحاد الأوروبي من العام 2005 إلى العام 2014 إلى الجزائر سلعا وخدمات تتجاوز قيمتها 200 مليار دولار أمريكي أي بمعدل سنوي بلغ 20 مليار دولار بينما لم تتعدى الصادرات الجزائرية خارج المحروقات نحو السوق الأوروبية 5 مليار دولار خلال نفس الفترة⁽¹⁾، وهو ما يؤكد على الارتباط الشديد للجزائر مع دول الإتحاد الأوروبي، وهذا بالتأكيد له أثر سلبي على الإيرادات الجمركية.

وحسب تقديرات الجمارك الجزائرية فإن الجزائر قد تكبدت خسائر فاقت 658,7 مليار دينار جزائري بسبب سياسة التفكيك الجمركي وهو ما يعادل أكثر من 08 مليار دولار أمريكي منذ دخول إتفاقية الشراكة حيز التنفيذ في سبتمبر 2005 وحتى العام 2013⁽²⁾، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (03-09): الخسائر في عائدات الجمارك الناتجة عن التفكيك الجمركي خلال الفترة 2005-2013

الوحدة: مليار دج

المجموع	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	06	05	السنوات
658,7	130,1	110,1	104	76,6	85,3	75	38,8	31	7,7	الخسائر في العائدات الجمركية

المصدر: وكالة الأنباء الجزائرية، الجزائر - الإتحاد الأوروبي: 08 ملايين دولار نقص في أرباح العائدات الجمركية، مرجع سابق.

حيث يلاحظ من الجدول أعلاه أن الخسائر في العائدات الجمركية بسبب التفكيك الجمركي هي في تزايد مستمر من سنة لأخرى حيث بلغت 7,7 مليار دينار في سنة 2005 ووصلت إلى أكثر من 130 مليار دينار في سنة 2013 مسجلة إنخفاض واحد في سنة 2010 بلغ 76,6 مليار دينار وهي السنة التي جرى فيها إتفاق بين الجزائر والإتحاد الأوروبي يقضي بتأجيل تطبيق التفكيك الجمركي بينهما حتى العام

(1) - و. نسيم، تجميد التفكيك الجمركي مع الإتحاد الأوروبي جنب الجزائر خسائر بـ8,5 مليار دولار، يومية الرائد، عدد 132، 2012/08/25، ص5.

(2) - وكالة الأنباء الجزائرية، الجزائر - الإتحاد الأوروبي: 08 ملايين دولار نقص في أرباح العائدات الجمركية، مقال على موقع الواب: <http://www.aps.dz/ar/economie>، تاريخ الاطلاع 2015/05/25.

2020 بدل العام 2017⁽¹⁾، و ذلك من أجل ضمان حماية أفضل لبعض القطاعات الصناعية الوطنية وتمكين المؤسسات الجزائرية من الاستعداد للمنافسة القوية التي ستواجهها عند إنشاء منطقة التبادل الحر مع الاتحاد الأوروبي، وتشير التقديرات أن الجزائر كانت قد تجنبت خسائر بقيمة 8,5 مليار دولار بعد قرار تجميد إلغاء التفكيك الجمركي للمنتجات المستوردة من دول الإتحاد الأوروبي لو إستمر العمل به من عام 2010 وحتى عام 2017⁽²⁾.

كما أنه من المتوقع أن يكون لهذا التفكيك الجمركي آثار غير مباشرة على الجبائية العادية للدولة من خلال الانعكاسات السلبية التي يخلفها على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نتيجة عدم قدرتها على منافسة المنتجات الأوروبية⁽³⁾ ذات الجودة العالية والتنافسية الكبيرة، وبالتالي احتمال إندثارها وخروجها من السوق، مما ينجم عنه احتمال تراجع الإيرادات الجبائية العادية التي كانت هذه المؤسسات تدفعها قبل إختفائها وذلك لعدة أسباب نذكر منها:

- إتفاق الشراكة تم بين إتحاد أوروبي متطور تكنولوجيا وتقنيا وماليا مكون من 28 دولة صناعية وبين الجزائر التي تعتبر بلد في طريق النمو يعتمد على تصدير منتج وحيد هو المحروقات تابع للإتحاد الأوروبي بأكثر من 50% من تجارته الخارجية بينما لا تشكل هذه التجارة إلا 5% من تجارة الإتحاد الأوروبي⁽⁴⁾.
ضف إلى ذلك هشاشة النسيج الصناعي الجزائري وعدم تنوعه وكذا عدم تحكمه في تكاليف الإنتاج وإستعماله لوسائل تقليدية وغير متطورة، حيث لا تساهم الصناعة سوى بـ 05% من الناتج الداخلي الخام بالمقارنة مع 44% لقطاع المحروقات⁽⁵⁾، كل ذلك يجعل من المنافسة التجارية شرسة وغير متكافئة لصالح البضائع الأجنبية سواء في الداخل أو في الخارج.

- إن تحرير التبادل التجاري لن يعطي الصادرات الجزائرية أية ميزة تنافسية في السوق الأوروبية نظرا لكون الرسوم المفروضة على الواردات في الدول الأوروبية متدنية في الأصل وليس لها تأثير كبير على تقليص الواردات إلى أوروبا، بل بالعكس سوف يؤدي إلى إرتفاع الصادرات الأوروبية نحو الجزائر، ضف إلى ذلك أن أوروبا منضمة للمنظمة العالمية للتجارة التي تضم أكثر من 160 دولة عضوة، مما يلزمها منح جميع الأعضاء

(1)- Ministère du commerce, **nouveau schéma du démantèlement tarifaire des produit industriels et les concessions tarifaires révisées des produits agricoles et agro- alimentaires**, sur le sit web: www.mincommerce.gov.dz, consulté le 04/10/2016, pp: 3-7.

(2)- و .نسيمة، مرجع سابق، ص 05.

(3)- حلطي غانم، **التجارة الخارجية للجزائر كمتغير إستراتيجي في رسم السلسلة الاقتصادية في ظل الانفتاح الاقتصادي**، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، السياسات الاقتصادية واقع و آفاق، منشورات كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، العدد 06، 2007، ص 106.

(4)- عبد الحميد زعباط، **الشراكة الأورومتوسطية و أثرها على الجزائر**، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد الأول، 2004، ص 62.

(5)- عرب رتيبة، بوسبعين تسعديت، **أهمية تامين وتأهيل الموارد المتاحة في تفعيل الاستراتيجيات الصناعية ودفع عجلة التنمية الاقتصادية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول الاستراتيجية الصناعية الجديدة في الجزائر استمرارية أم قطيعة، جامعة مستغانم، يومي 23، 24 أفريل 2012، ص 05.

في المنظمة المزايا التي تمنحها لأي دولة أخرى، مما يبقى الصادرات الجزائرية خاضعة للمنافسة في الأسواق الأوروبية مع صادرات دول أخرى كدول جنوب شرق آسيا وأمريكا وغيرها⁽¹⁾، وبالتالي فإن الجزائر لن تكون في وضع متميز و أفضل لدخول منتجاتها الصناعية إلى الأسواق الأوروبية.

- الإتحاد الأوروبي يستعين بمعايير صحية وبيئية وشروط فنية وتقنية صعبة التحكم من طرف المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين، والتي يمكن أن يؤدي تطبيقها إلى الحد من دخول السلع الجزائرية إلى السوق الأوروبية في حال عدم تطابقها مع المعايير والمواصفات، خاصة إذا علمنا أن المؤسسات الجزائرية لا تمتلك سوى عدد محدود جدا من شهادات الإيزو (ISO)^(*) في حين تمتلك الدول المتقدمة عشرات الآلاف منها⁽²⁾.

- أيضا فإنه لقوة العملة الأوروبية الموحدة (اليورو) التي تنافس الدولار الأمريكي تأثير على المنتج الوطني، والذي إن تحسنت نوعيته وإنخفضت تكلفته فإنه يبقى يعاني من عامل الصرف بسبب ضعف العملة الوطنية مقابل اليورو.

كل هذه العوامل مجتمعة ومتفرقة تشكل جملة من المخاوف والتهديدات المترتبة بالمؤسسات الجزائرية، يضاف إليها التحديات التي سيفرزها الإنضمام المرتقب للجزائر للمنظمة العالمية للتجارة التي تنادي أيضا بتحرير التجارة الخارجية من خلال رفع القيود الجمركية عليها، مما سينعكس سلبا على الإقتصاد الوطني عامة وعلى الإيرادات الجبائية خاصة.

المطلب الثاني: تعقد القانون الجبائي.

يمتاز القانون الجبائي الجزائري بالتعدد في القوانين الجبائية والتنوع في الضرائب والرسوم المشكلة له يضاف إلى ذلك التعديلات المستمرة التي ساهمت في إثقال هذا القانون وعدم إستقراره وكذا الغموض الذي يكتنف بعض نصوصه، مما نتج عنه صعوبة التحكم في النظام الجبائي سواء من طرف الإدارة الجبائية المعنية بتطبيق هذا القانون أو من طرف المكلفين بالضريبة المخاطبين به.

الفرع الأول: كثرة القوانين الجبائية.

لقد تم الموافقة على التشريع الجبائي الجزائري في إطار الأمر رقم 87/75 في 30 ديسمبر 1975 والذي تضمن 05 قوانين جبائية وهي:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09/12/1976).

(1)- سميحة عزيزة، الشراكة الأوروبية بين متطلبات الانفتاح الاقتصادي والتنمية المستقلة، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 09/2011، ص 156.

(***)- هي عبارة عن شهادات تمنحها منظمة التقييس الدولية والتي تخص مواصفات السلع والخدمات من حيث الجودة، أنظمة إدارة البيئة، التغليف وغيرها.

(2)- عياش قويدر، إبراهيمي عبدالله، أثار إنضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة بين التفاؤل والتشاؤم، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسبية بن

بوعلي الشلف، العدد رقم 02، 2005، ص 67.

- قانون الرسوم على رقم الأعمال (الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 09/12/1976).
- قانون الطابع (الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 09/12/1976).
- قانون الضرائب غير المباشرة (الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09/12/1976).
- قانون التسجيل (الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 09/12/1976).

ثم تبعا للإصلاح الجبائي الشامل الذي قامت به الجزائر في سنة 1991 على إثر الأزمة النفطية لسنة 1987 وفي إطار قانون المالية لسنة 1991 صدر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي عوض أحكام الأمر 101/76، كما صدر في إطار المادة 65 من نفس القانون قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي عوض أحكام الأمر رقم 102/76، أما قوانين الطابع، الضرائب غير المباشرة والتسجيل فقد بقيت خاضعة للأوامر رقم 103/76-104-105 على الترتيب مع إدخال بعض التغييرات عليها بتعديل بعضها وحذف أخرى.

ثم ومن أجل تبسيط الإجراءات المتعلقة بالوعاء والتحصيل وكذا الرقابة والمنازعات وتجميعها في قانون واحد فقد صدر قانون الإجراءات الجبائية في إطار قانون المالية لسنة 2002⁽¹⁾، دون أن ننسى قانون الجمارك^(*) الذي ينظم الضرائب والرسوم المفروضة على التجارية الخارجية، وبذلك أصبحت الترسنة الجبائية القانونية مشكلة من ستة (06) قوانين ضريبية وقانون للجمارك بأكثر من 2300 مادة قانونية منها 2000 مادة قانونية ضريبية⁽²⁾ ناهيك عن التكرار والتشابه في بعض المواد:

- كالمادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تشابهت مع المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.
- كما نجد المادة 193 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة التي تشابهت مع المادة 116 أولا من قانون الرسوم على رقم الأعمال و كذا مع المادة 38 مكرر 2 "و" من قانون الإجراءات الجبائية.
- كما أننا نجد أيضا المادة 02/193 من قانون الضرائب المباشرة قد تكررت مع المادة 118 من قانون الرسوم رقم الأعمال وكذا مع المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة وكذا مع المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.

كل ذلك من شأنه أن يُسهِم في تعقيد القانون الجبائي دون أن ننسى الأحكام الجبائية غير المقننة الملحقة بنهاية كل قانون جبائي التي أصبحت هي الأخرى تثقل القانون الجبائي ناهيك عن المناشير

(1)- أنظر المادة 40 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

(*)- قانون الجمارك الجزائري صدر عن طريق الأمر رقم 07/79 المؤرخ في 1976/07/21.

(2)- من تقدير الباحث بالاعتماد على القوانين الجبائية والجمركية الجزائرية.

التطبيقية الصادرة في هذا الشأن، ومن شأن ذلك أن يؤدي إلى صعوبات في التطبيق والفهم وكذا التحكم فيه حتى من قبل أصحاب الإختصاص ما بالك بالمكلفين بالضريبة المخاطبين به خاصة من ذوي المعارف الجبائية المحدودة، ومنه فإنه يتعين على المشرع الجبائي إعادة صياغة القانون الجبائي بشكل يعتمد فيه على التبسيط ولما لا إعتقاد قانون واحد للضرائب كبعض الدول مثل فرنسا التي تركز تشريعاتها الجبائية على القانون العام للضرائب.

الفرع الثاني: عدم إستقرار التشريعات الجبائية.

لم يستطع النظام الجبائي الجزائري التخلص من آفة التعديلات المستمرة، حيث أننا نلاحظ في هذا مجال صدور تدابير جبائية عديدة سواء في إطار قوانين المالية السنوية أو التكميلية، ثم سرعان ما يتم تعديلها أو إلغاؤها لاحقا دون ترك المجال الكافي لإدارة الضرائب وكذا للمكلف بالضريبة من أجل التكيف الجيد معها، حيث أن مثل هذه التعديلات المتكررة تجعل من النظام الجبائي دائما معقدا مما يؤدي إلى ضعف كفاءة الجهاز الإداري القائم على تطبيق تلك التشريعات وعدم قدرته على استيعاب التغيرات المستمرة للنظام الضريبي والتحكم فيه⁽¹⁾، كما أنه يُصعب على المكلفين بالضريبة مسايرة هذه التغيرات التي تطرأ على القانون الجبائي نتيجة نقص الإعلام مما يؤدي إلى كثرة النزاعات التي تدخل فيها الإدارة الجبائية سنويا مع هؤلاء المكلفين بالضريبة. كما تعتبر كثرة التشريعات الجبائية وعدم وضوحها واستقرارها من بين أهم النقاط السوداء والعوائق التي حالت دون استقطاب الإستثمار ورأسمال الأجنبي، إضافة إلى لجوء المكلفين إلى عدم التصريح بنشاطاتهم الإقتصادية مما انجر عنه اتساع حجم التهرب الضريبي و كذا زيادة رقعة الإقتصاد الموازي.

بالإضافة إلى ذلك فإنه هناك غياب شبه تام للدراسات الإستشراافية والميدانية عند إعداد مشاريع القوانين، ما أدى في بعض الأحيان إلى حدوث أخطاء أو إغفالات تشريعية غالبا ما يعمل المشرع على تداركها من خلال التعليمات واللوائح التنظيمية أو في إطار قوانين المالية المستقبلية، وإلا كيف نفسر تعديل معدل الضريبة على أرباح الشركات بنسبة 23% في إطار قانون المالية لسنة 2015 ثم سرعان ما يتم تعديله في نفس السنة بموجب قانون المالية التكميلي⁽²⁾.

و لتوضيح أكثر التعديلات في التشريع الجبائي الجزائري نأخذ على سبيل المثال التعديلات التي طرأت على المواد التالية: فالمادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة المتعلقة بالنظام المبسط قد أُستحدثت

(1)- لسلوس مبارك، تقييم الإصلاح الضريبي في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة يومي 12 و13 ماي 2014، ص 04.

(2)- أنظر المادة 11 من قانون المالية لسنة 2015 وكذا المادة 2 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

بموجب المادة 03 من قانون المالية لسنة 2008 و تم تعديلها بموجب المادة 02 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 ثم تم إلغاؤها بموجب المادة 06 من قانون المالية لسنة 2015. نفس الأمر بالنسبة للمواد 13، 104، 1/138 و 140 من نفس القانون فقد أدخلت عليهم أكثر من 05 تعديلات منذ سنة 2005 إلى سنة 2011. كما نجد المادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المتعلقة بحق المكلف بالضريبة في إسترجاع الرسم على القيمة المضافة، حيث تم تعديلها 05 مرات في ظرف 05 سنوات بمعدل تعديل لكل سنة تقريبا وذلك بموجب المادة 07 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006 و 19 من قانون المالية لسنة 2008 و 24 من قانون المالية لسنة 2009 و 16 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 و 32 من قانون المالية لسنة 2011.

وبسبب تجاوز حد المعقول في التعديلات التي تطرأ على القانون الجبائي فإن ذلك من شأنه زعزعة ثقة المكلفين بالضريبة بالنظام الجبائي ومن ثم زيادة ميلهم للتهرب الجبائي⁽¹⁾. و الجدول التالي يوضح عدد التدابير الجبائية التي وردت في إطار قوانين المالية السنوية والتكميلية للفترة 2005-2016.

جدول رقم (03-10): عدد التدابير في المواد الجبائية للفترة 2005-2016

البيان	قانون المالية	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16
عدد	سنوي	45	49	59	40	49	36	58	53	22	34	53	37
التدابير	تكميلي	02	14	07	32	44	32	14	01	/	/	43	/
المجموع الكلي		47	63	66	72	93	68	72	54	22	34	96	37

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قوانين المالية السنوية و التكميلية للفترة 2005-2016.

حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أنه لا يكاد يخلو أي قانون المالية سواء سنوي أو تكميلي من تدابير تعديلية في المجال الجبائي، فقانون المالية لسنة 2005 تضمن 45 إجراء ضريبيا وقوانين المالية لسنوات 2006، 2007 و 2008 فقد تضمنت هي الأخرى 49، 59 و 40 إجراء جبائيا على الترتيب ما بين تعديل، إتمام، إستحداث أو إلغاء. و قد شهدت سنة 2015 أكبر عدد من التعديلات بـ 96 إجراء في الميدان الجبائي من نفس الطبيعة السابقة، بينما شهدت سنة 2013 أقل التعديلات بـ 22 تدبير فقط، كما عرفت هذه السنة وكذا سنتي 2014 و 2016 إلغاء قانون المالية التكميلي الذي دأبت الجزائر على إصداره منذ فترة طويلة عن طريق أوامر رئاسية، حيث كان الإدمان على قانون المالية التكميلي هو الميزة الثابتة في السنة المالية الجزائرية. إلا أن هذه التعديلات يجب ألا تحجب بعض الجوانب الإيجابية التي جاءت

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 157.

بها ومنها: العمل على تبسيط النظام الجبائي، تكريس ضمانات المكلفين بالضريبة، محاربة ظاهري التهرب والغش الجبائي، وكذا تشجيع الاستثمار والقضاء على البطالة^(*).

الفرع الثالث: خلل صياغة النصوص الجبائية وغموضها.

يقوم التشريع الجبائي الجزائري على مجموعة من القوانين التي كتبت بصياغات ضعيفة ومفككة في بعض نواحيها تفسح المجال لتفسيرات وتأويلات متباينة مما جعلها تفقد فعاليتها⁽¹⁾، حيث أنه كلما كانت صياغة النص الجبائي غامضة يكون القانون أقل وضوحا ويترك مجالا أكبر للإدارة للتدخل في سد هذه الثغرات الناتجة عن عدم دقة النصوص الجبائية أو عدم فهمها مما يجعل مهمة الأعوان الإداريين صعبة، ضف إلى ذلك أن هذا الغموض في التشريع وعدم صياغته بشكل محكم يؤدي بالمكلف إلى إيجاد ثغرات ينفذ منها للتخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه⁽²⁾ ويدفع كذلك إلى زيادة عدد قضايا المنازعات التي تدخل فيها الإدارة سنويا مع المكلفين والتي تكون ناتجة عن تفسيرات وتأويلات متباينة.

ولتوضيح حالات الغموض في النص الجبائي نستدل ببعض المواد الجبائية كما يلي: فقد نصت المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 على ما يلي: يمكن أن تخضع الأرباح الكبرى المحققة في ظروف خاصة خارج قطاع المحروقات إلى الرسم الجزائي "...، حيث أن عون الإدارة الجبائية يجد صعوبة في فهم وتطبيق هذه المادة خاصة فيما يتعلق بطبيعة هذه الأرباح كبرى وسقفها وكذا ما هي الظروف الخاصة التي تحققت فيها، مما قد يجعلها مادة جامدة غير قابلة للتطبيق على أرض الواقع ويبقى أعوان الضرائب دائما في إنتظار النصوص المفسرة لها والتي قد لا تصدر وإن صدرت قد لا تفي بالغرض المطلوب منها.

كما نصت المادة 59 من قانون المالية لسنة 2007 على مايلي " تستفيد من تخفيض في الضريبة على الدخل الإجمالي أو من الضريبة على أرباح الشركات تبعا للحالة المؤسسات التي تنشئ أو تحافظ على مناصب عمل جديدة، يحدد هذا التخفيض في الضريبة بنسبة 50% من مبلغ الأجر المدفوعة بعنوان مناصب الشغل المنشأة والمحافظ عليها وفي حدود 5% من الربح الخاضع للضريبة دون أن يفوق هذا التخفيض مبلغ مليون دينار (1.000.000 دج) بالنسبة للسنة المالية الجبائية"، فالقارئ لهذه المادة حتى وإن كان من أهل الإختصاص فإنه يجد صعوبة في فهمها وفي حساب مبلغ التخفيض الممنوح.

كما قد يجد أعوان الإدارة الجبائية صعوبات ميدانية في تطبيق بعض نصوص القانون الجبائي وعلى رأسها المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال التي نصت على ما يلي "... فيما يخص الخصم يجب

(*)- وهو ما سيتم التطرق إليه بنوع من التفصيل لاحقا في إطار الفصل الرابع من هذه الدراسة.

(1)- كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية، مرجع سابق، ص 325.

(2)- عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي (الواقع والتحديات)، مرجع سابق، ص 33.

أن يدعم كشف رقم الأعمال ... بجدول بما فيها على حامل معلوماتي، يتضمن بالنسبة لكل مُورد المعلومات الآتية "...، فكما هو معلوم أن كشف رقم الأعمال (تصريح G50) يتم إيداعه شهريا لدى مصالح الضرائب، ومنه فإنه يتعين على المكلفين بالضريبة ومن أجل إسترجاع الرسم على القيمة المضافة أن يقوموا بإرفاقه وبصفة شهرية بحامل معلوماتي (أي قرص مضغوط يحوي قائمة الرسوم على المشتريات) وهو ما يشكل تحديا لأعوان الإدارة الذين يجدون صعوبات في كيفية تخزين وترتيب وتنظيم وتجميع تلك الأقراص المودعة شهريا خاصة وأنهم ليسوا في حاجة إلى تلك المعلومات الشهرية، فلما لا يتم صياغة النص من أجل إيداع قرص سنوي واحد بدل إيداع (12) قرصا مضغوطا في السنة، الأمر الذي سيسهل على أعوان الإدارة إستغلال المعلومات المجمعة التي تحتويها تلك الأقراص كما أنه يسهل الأمر على المكلفين بالضريبة الذين لا يكونون مجبرين بإرفاق أقراص شهرية في كل مرة يقومون فيها بإيداع كشوفات رقم الأعمال.

كما قد يؤدي الغموض والخلل في صياغة النص الجبائي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي⁽¹⁾، وإلى كثرة النزاعات التي تنور بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة وحتى رفع الأمر أمام القضاء الإداري، والجدول التالي يوضح عدد القضايا المرفوعة أمام القضاء الإداري خلال فترة 2005-2014.

جدول رقم (03-11): عدد القضايا الإدارية المرفوعة أمام القضاء الإداري خلال الفترة 2005-2014.

عدد القضايا المرفوعة	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
أمام المحكمة الإدارية	1.979	1.879	1.994	2.846	2.520	2.443	2.279	1.855	1.726	1.750
أمام مجلس الدولة	555	567	574	857	807	627	761	581	667	709
المجموع	2.534	2.446	2.568	3.703	3.327	3.070	3.040	2.436	2.393	2.459

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مكتب المنازعات القضائية والإدارية.

حيث يبين الجدول أعلاه عدد القضايا المرفوعة أمام القضاء الإداري سواء أمام المحكمة الإدارية أو عن طريق الاستئناف أمام مجلس الدولة والتي وصل عددها إلى أكثر من 3000 قضية في بعض السنوات وهو مؤشر مرتفع عن عدد القضايا النزاعية التي تدخل فيها إدارة الضرائب سنويا مع المكلفين بالضريبة، كما قد نجد هناك إختلاف في الترجمة بين المصطلحات في النص باللغة العربية والنص باللغة الفرنسية، ومن أمثلة ذلك ماورد في المادة 50 مكرر 1 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حيث تم إستعمال مصطلح التصريحات السنوية في النص باللغة العربية ومصطلح التصريحات الشهرية في النص باللغة الفرنسية.

كما ترتب عن هذه المشاكل في الصياغة لجوء بعض الشركات الأجنبية إلى التحكيم الدولي، حيث قامت عدة شركات بترولية من بينها أناداركو الأمريكية وميرسك الدنماركية وإيني الإيطالية بإيداع شكاوي

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص 157.

ضد الجزائر لدى المركز الدولي لتسوية النزاعات المتعلقة بالاستثمار^(*) منذ شهر جويلية من سنة 2009 على خلفية تطبيق الرسم على الأرباح الاستثنائية^(**) بأثر رجعي⁽¹⁾ معتبرة أن هذا الرسم لا يطبق عليها لكون عقد الشراكة قد تم في تاريخ سابق. وقد إرتأت الجزائر تسوية هذا الخلاف وديا بعد جولة من المفاوضات والمشاورات مع الشركات البترولية بدل مواصلة عرضه على العدالة الدولية من أجل تجنب الانسداد الطويل الناتج عن تعقد الإجراءات أمام المحاكم الذي دام أكثر من سنتين وكذا إقتناعا منها بعدم إمكانية الحصول على قرارات لصالحها في إطار التحكيم الدولي، وهو ما كلف الجزائر دفع تعويضات إلى الشركات البترولية تصل قيمتها إلى قرابة 6 ملايين دولار في شكل تنازلات وإمدادات عينية من النفط الخام (4,4 مليار دولار للمجموعة الأمريكية "أناداركو" و 920 مليون دولار لميرسك و حوالي 500 مليون دولار لإيني)⁽²⁾، علاوة على المبالغ المعتبرة التي دفعتها في شكل أتعاب لمكاتب المحاماة الدولية بعد أكثر من سنتين من النزاع على مستوى التحكيم الدولي.

وقد أكد مسؤول من قطاع الطاقة والمناجم أن هذه التنازلات من طرف الجزائر لتأكيد على الخطأ الذي وقع في صياغة البند المتعلق بالرسم على الأرباح الاستثنائية في عهد الوزير السابق شكيب خليل الذي قام بصياغة القانون المعدل سنة 2006⁽³⁾، كما إعتبر الخبير الاقتصادي عبد الرحمان مبتول أن هذا التعويض سيضر بسمعة الجزائر وستترسخ صورتها على أنها دولة غير مستقرة التشريع وأنها ليست دولة قانون علاوة على تثبيت نظرة أن حكامها لا يملكون رؤية مستقبلية وأضاف أن القضية ستثير السخرية على الجزائر في المحافل الدولية⁽⁴⁾.

(*) - المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار (ICSID) هو عبارة عن مؤسسة تابعة للبنك الدولي تأسست عام 1966، وهي تسعى لتسوية الخلافات المتعلقة بالاستثمار بين المستثمرين الأجانب والدول المستضيفة.

(**) - الرسم على الأرباح الاستثنائية هو رسم قامت الجزائر بفرضه على الشركات البترولية في إطار القانون رقم 07/05 المؤرخ في 2005/04/28 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10/06 الصادر بتاريخ 2006/07/29 على خلفية الإرتفاع القياسي لأسعار البترول، وقد حددت نسبته بـ 5% كحد أدنى و50% كحد أقصى وذلك عندما يتجاوز معدل سعر النفط الشهري لسقف 30 دولار للبرميل.

(1) - حفيظ صوابلي، محكمة المنازعات تسرع تدابير تسوية الخلاف بين الجزائر والمجموعات البترولية، مقال على موقع الواب ليومية الخبر:

www.elkhaber.com، تاريخ الاطلاع 2015/11/30.

(2) - حفيظ صوابلي، الرسم على الأرباح الاستثنائية أكسبها 7,8 مليار دولار لكنها ستدفع 6 ملايين - الجزائر تفقد باليد اليمنى ما جنته باليسرى،

مقال على موقع الواب ليومية الخبر: www.elkhaber.com، تاريخ الاطلاع 2015/11/30.

(3) - سمية يوسف، حفيظ صوابلي، بعد أن إستبعد الوزير ذلك الجزائر مجبرة على مراجعة الرسم على الأرباح الاستثنائية بعد تعويض "أناداركو"، مقال

على موقع الواب ليومية الخبر: www.elkhaber.com، تاريخ الاطلاع 2015/11/30.

(4) - سليم بن عبد الرحمان، الخبير الاقتصادي عبد الرحمان مبتول ل"الخبر" تعويض سونطراك لشركائها سيضر بسمعة الجزائر، مقال على موقع الواب

ليومية الخبر: www.elkhaber.com، تاريخ الاطلاع 2015/11/30.

المطلب الثالث: ضعف الادارة الجبائية.

إن الادارة الجبائية هي الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الجبائي وتحسين فعاليته والتحقق من سلامة ذلك التشريع حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، وبالتالي فهي تؤدي دورا هاما في خلق البيئة الجبائية الملائمة في المجتمع، لذلك يعتبر ضعف الجهاز الاداري إحدى المعوقات التي يعاني منها النظام الضريبي والذي يقف حائلا أمام تحقيق فعالية جيدة للمنظومة الجبائية، ويتجسد هذا الضعف في الجهاز الاداري على عدة مستويات.

وسنقوم هنا بإستعراض بعض المؤشرات التي تؤثر على ضعف الادارة الجبائية سواء على مستوى الإستقبال وإعلام المكلفين أو على مستوى الوعاء والتحصيل وكذا على مستوى الرقابة والمنازعات الجبائية.

الفرع الأول: على مستوى الاستقبال و إعلام المكلفين.

إن كثيرا من الأشخاص عند تعاملهم مع الإدارة الجبائية، يلاحظون بعض المظاهر التي تنبئ عن ضعف مستوى الاعلام والاستقبال منها:

- عجز إدارة الضرائب في الحصول على رضى المتعاملين معها نتيجة ضعفها في تحسين مستوى الخدمات المقدمة للمواطنين، حيث أنه قلما تجد مواطنا أو مكلفا خارجا من إحدى مصالح الإدارة الجبائية وهو مرتاح وشاكر لجهود الموظفين ومثيا على أدائهم بل إن التذمر والشكوى هي السمة الغالبة لدى المواطنين عند تعاملهم مع هذه الإدارة. يضاف إلى ذلك أن الاحتكاك بين المواطن والموظف الاداري يؤدي في كثير من الاحيان إلى نقاش حاد الذي تشوبه عبارات تنبئ عن عدم رضا المواطن، وضيق الموظف بتصرفات المواطنين، وتدني مستوى الثقة والفهم المشترك بين الطرفين، وقد يصل هذا الاحتكاك إلى حد السباب والشتائم كمظهر من مظاهر عدم الرضا وينعكس هذا الوضع على درجة الثقة بين المواطن أو المكلف والإدارة الجبائية وعلى درجة التزامه بالتعليمات الصادرة عن تلك الإدارة، بل يصل الأمر إلى حد السخرية على ما يصدر من المسؤولين من حديث عن الشفافية والاهتمام بالمكلف والعمل على راحته وتقديم الخدمات له على أكمل وجه، وقد يصل الأمر إلى حد تهرب المواطن المكلف بدفع الضريبة لأنه لا يجد بالمقابل خدمة جيدة ومميزة⁽¹⁾.

- عجزت إدارة الضرائب في نشر الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة الذين تجد غالبيتهم غير مقتنعين بأهمية الضريبة، حيث لازال البعض منهم يعتقد أن الضريبة تشكل عقوبة لهم أو معوق لتطور نشاطاتهم

(1)- دوة محمد، فعالية النظام الجبائي من خلال التكلفة الجبائية (دراسة حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب

البلدية، 2008، ص75.

الاستثمارية، كما أنهم لم يعوا ولم يفهموا جيدا المغزى من أداء واجباتهم إتجاه الحكومة لدرجة أن بعضهم يعتبر أن سرقة الخزينة العمومية لا يعتبر من قبيل السرقة⁽¹⁾ و يترجم ذلك في ضعف مؤشر الالتزام الطوعي للتصريحات الشهرية والسنوية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة.

- صعوبة حصول المواطنين أو المكلفين على خدمة منجزة عن طريق الهاتف، أين يضطرون إلى التنقل شخصيا إلى مكاتب الإدارة الجبائية وربما عدة مرات من أجل قضاء مصالحهم، وقد يصادفون شغور المكتب فيضطرون للإنتظار إلى حين رجوع هذا الموظف إلى مكتبه ليقوم بما عليه من واجبات.

- غياب شبه كلي للإدارة الجبائية للقيام بالشروحات الهادفة إلى الرفع من مستوى الوعي الجبائي من خلال تنشيط العلاقات العامة مع المكلفين بالضريبة وإقامة أيام دراسية وإعلامية حول حقوق المكلفين والخزينة العمومية.

إن هذه المظاهر التي تدل على عدم رضا المكلفين عنها، تجعل هؤلاء المكلفين يستعينون بالوساطة والمحسوبة وذوي النفوذ لتسهيل أعمالهم، وقد يصل الأمر إلى اضطراب المكلف لدفع الرشوة لبعض الموظفين لتحقيق مآربهم ببسر وسهولة ودون معاناة، وينعكس هذا كله على تدني نوعية الأداء وفعالية الانجاز، وكلها مظاهر تساعد على تفشي ظاهرة الفساد.

الفرع الثاني: على مستوى الوعاء و التحصيل الجبائي.

لم تتمكن الإدارة الجبائية من الرفع من الحصيلة الجبائية بالشكل المطلوب منها ويمكن إبراز مظاهر هذا الضعف من عدة جوانب:

- ضعف الجهاز الإداري في توسيع الوعاء الجبائي بالشكل الكافي الذي يُمكن من زيادة الحصيلة الجبائية، التي لم تتمكن من تغطية النفقات العامة للدولة التي هي الأخرى تعرف تزايدا مستمرا من سنة لأخرى، وهذا ما أدى إلى حدوث عجز مزمن في ميزانية الدولة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول رقم (03-12): تطور الإيرادات العامة والنفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 2009-2016. الوحدة: مليون دج

البيان	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
مجموع النفقات	5.191.458	5.860.860	6.618.426	7.428.667	6.879.821	7.656.166	8.858.063	7.984.180
مج الإيرادات	2.786.600	3.081.500	2.992.400	3.455.650	3.820.000	4.218.180	4.684.650	4.747.430
العجز الميزاني	2.404.858	2.779.360	3.626.026	3.973.017	3.059.821	3.437.986	4.173.413	3.236.750

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على قوانين المالية 2009-2014.

حيث يلاحظ من الجدول أعلاه تزايد عجز الميزانية العامة للدولة من سنة لأخرى مسجلا إنخفاضين إثنين أحدهما في سنة 2013، وربما يعود ذلك إلى قيام الدولة الجزائرية بصب مخلفات الأجور للتوظيف

(1)- علي الصادق أحمد علي، دور حوكمة الشركات في الحد من النهب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان (دراسة تحليلية

ميدانية)، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، العدد الأول، 2013، ص 147.

العمومي في سنة 2012، وهو ما أدى إلى إرتفاع النفقات العامة في تلك السنة بشكل قياسي لتتخفص بعد ذلك في سنة 2013 وينخفض معها عجز الميزانية العامة، أما الانخفاض الآخر فقد سجل في سنة 2016 بسبب سياسة التقشف المعتمدة من طرف الدولة الجزائرية بهدف ضبط الانفاق العام في ظل تهاوي أسعار النفط في الأسواق العالمية.

- ضعف مساهمة الضريبة على الأملاك^(*) المفروضة على الأثرياء ضمن الإيرادات الجبائية، و هذا لا يعني نقص عدد الأثرياء في الجزائر وإنما يعود ذلك إلى ضعف الإدارة الجبائية في إخضاع هؤلاء الأثرياء ذوو النفوذ السياسي لهذه الضريبة، حيث تشير التقديرات إلى أن عددهم بلغ في 2011 أكثر من 5000 ثري جديد الذين يتمركز أغلبهم في سطيف، وهران، عنابة، البليدة، سكيكدة والجزائر العاصمة، حيث بيّنت المعلومات أنهم إقتنوا عقارات فاخرة وسيارات من آخر طراز ومحلات تجارية في أرقى الشوارع وإمتد الأمر بأغلب هؤلاء الأثرياء إلى إقتناء عقارات في أوروبا وتحديدا في إسبانيا وفرنسا وإيطاليا منتهزين فرصة الأزمة المالية العالمية وإختيار أسعار العقارات هناك⁽¹⁾.

- إن المبالغ المحصلة من طرف إدارة الضرائب تشكل في معظمها المبالغ المدفوعة طواعية من طرف المكلفين بالضريبة في حين نجد أن نسبة تحصيل الحقوق الصادرة عن طريق الأوردة^(*) الفردية والجماعية المعدة من طرف مصالح الوعاء والمفتشيات وكذا مصالح الرقابة الجبائية ضئيلة جدا، وهو ما يعني أن أعوان التحصيل يبقون مكتوفي الأيدي في مكاتبهم في إنتظار ما يقوم المكلف بالضريبة بدفعه طواعية دون أن يكلفوا أنفسهم عناء القيام بإجراءات التحصيل الجبري للديون الجبائية التي بلغت هي الأخرى مستويات قياسية، وهو ما يؤكد أن هناك قصور كبير في عملية التحصيل الجبائي.

- المعالجة غير الكافية لقضية العدالة الجبائية والتي تظهر هي الأخرى من عدة جوانب كضعف تحصيل الأصناف الأخرى للضريبة على الدخل الاجمالي في مقابل الضريبة على الأجور التي تبقى مساهمتها فعالة في هذه الحصيلة وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

(*)- الضريبة على الأملاك (ISP) هي عبارة عن ضريبة تفرض على الأثرياء بخصوص أملاكهم العقارية و المنقولة (فيلات، سيارات فاخرة، اليخوت وسفن النزهة، طائرات النزهة، حيول السباق، التحف و اللوحات الفنية الثمينة، ...) وذلك وفق جدول تصاعدي تتراوح معدلاته بين 0% كأدنى نسبة و 1,75% كأعلى نسبة.

(1)- زير فاضل، مصالح الضرائب تستعين بالأقارب و الجيران "مخبرون" لمراقبة الأثرياء المتهربون من الضرائب، مقال منشور على موقع يومية الخبر بتاريخ

2012/01/15: www.elkhabar.dz، تاريخ الاطلاع 2015/01/10.

(*)- الأوردة الجبائية (Les rôles) وتسمى أيضا الجداول الضريبية هي عبارة عن سندات تحصيل ترسلها المصالح الجبائية إلى المكلفين بالضريبة تطاهم فيها بالدفع في آجال معينة.

جدول رقم (03-13): مساهمة الضريبة على الأجر في الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة 2007 – 2014.

الوحدة: مليون دج.

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الضريبة على الأجر (IRG/S)	122678	151911	180432	239305	380355	548474	489060	527239
الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG)	158588	193896	228974	327575	435175	608294	557496	604553
الضريبة على أرباح الشركات (IBS)	97440	133470	229030	255050	245876	248135	258290	269850
الضريبة على الدخل (IRG + IBS)	256028	327366	458004	582625	681051	856429	815786	874403
نسبة الضريبة على الأجر إلى IRG	77,35%	78,34%	78,80%	73,31%	87,40%	90,16%	87,72%	87,21%
نسبة الضريبة على الأجر إلى الضرائب على الدخل (IRG+IBS)	47,92%	46,40%	39,40%	41,07%	55,85%	64,04%	59,95%	60,29%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

حيث يتضح من الجدول أعلاه أن الضريبة على الدخل الاجمالي التي تشمل ستة أصناف خاضعة للضريبة^(*)، تشكل في معظمها من الضريبة على الأجر التي تساهم بنسب معتبرة فيها مقارنة بباقي الأصناف الأخرى، حيث ساهمت بنسبة 77% من إجمالي الضريبة على الدخل الاجمالي في سنة 2007، وهي في تطور مستمر حتى وصلت إلى 87% خلال سنة 2014، مسجلة نسبة قياسية خلال سنة 2012 وصلت نسبتها إلى 90%، و هي السنة التي تم فيها صب مخلفات الأجر الناتجة عن نظام التعويضات الخاص بالوظائف العمومي خلال سنة 2012، أما الأصناف الأخرى لضريبة الدخل فلم تتجاوز 23% كأفضل نسبة محققة خلال نفس الفترة، من جهة أخرى ساهمت الضريبة على الأجر في إجمالي الضرائب على الدخل (IRG + IBS) مساهمة معتبرة حتى وصلت إلى 60% خلال سنة 2014، وهذا ما يعني وجود فئة تتحمل عبئا ضعيفا وتشكل من التجار ورجال الأعمال وأصحاب الثروات والشركات وذووا النفوذ السياسي، وفئة أخرى تتحمل عبئا ضريبا كبيرا وتشمل طبقة الأجراء الذين لا يمكنهم التهرب من الضريبة لإقطاعها من المنبع، و هذا ما يؤشر على ضعف الادارة الجبائية في تحقيق العدالة الجبائية ويشكل في نفس الوقت إخلالا بمبدأ الانصاف الجبائي في تحمل الأعباء الجبائية.

الفرع الثالث: على مستوى الرقابة والمنازعات الجبائية.

كما يظهر ضعف الجهاز الاداري على مستوى الرقابة الجبائية والمنازعات من عدة جوانب، فمن حيث الرقابة الجبائية سجلت الادارة الجبائية عدة مؤشرات سلبية تظهر كما يلي:

- قصور الادارة الجبائية في مراقبة الممولين المتهربين من الضرائب، حيث نجد أن عدد الملفات الجبائية الخاضعة للرقابة الجبائية بكل أشكالها لا يرتقي إلى المستوى المطلوب، و هو ما يترجمه معدل الملفات المحقق فيها، و هو ما يوضحه الجدول التالي:

(*) - هذه الأصناف هي الأرباح المهنية، المداخل الأجرية، الأجر والرواتب، المداخل الفلاحية، مداخل القيم المنقولة، وفائض القيمة للتنازل عن العقارات.

جدول رقم(03-14): وضعية الملفات المحقق فيها خلال الفترة 2009 – 2013:

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013
المجتمع الجبائي (نظام الحقيقي)	317.785	367.464	420.518	469.667	491.259
الملفات المحقق فيها رقابة معمقة	2.864	2.888	2.234	2.261	2.679
الملفات المحقق فيها رقابة من حيث الوثائق	30.365	30.029	27.291	28.672	27.932
مجموع الملفات المحقق فيها	33.229	32.917	29.525	30.933	30.611
مؤشر الملفات المحقق فيها (الملفات المحقق فيها/المجتمع الجبائي)	%10,46	%8,96	%7,02	%6,59	%6,23

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

حيث يوضح مؤشر الملفات المحقق فيها مدى قدرة مصالح الرقابة على متابعة المكلفين بالضريبة من خلال أشكال الرقابة المختلفة، حيث أظهرت النتائج أعلاه ضعف هذا المؤشر وتقهره من سنة لأخرى والذي لم يتجاوز في مطلق الأحوال نسبة 10% في سنة 2009 ليتراجع إلى حدود 06% في سنة 2013 وهي نسب ضئيلة و تنبئ بتأخر رهيب على مستوى المصالح المكلفة بالرقابة الجبائية⁽¹⁾، وهو ما يعني قصور هذه المصالح في إخضاع نسبة لا بأس بها من ملفات المكلفين بالضريبة للرقابة الجبائية.

- قلة عدد الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية ونقص تكوينهم، خاصة في ظل اعتماد النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010، وهو ما يطرح أكثر من إشكال أمام أعوان الرقابة المعتادون على التعامل بالمخطط الوطني للمحاسبة، ضف إلى ذلك نقص الأماكن المتوفرة لديهم، والجدول التالي يوضح عدد الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية.

جدول رقم(03-15): يبين عدد الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية وكذا عدد الملفات المحقق فيها بالنسبة

للرقابة المعمقة خلال الفترة 2009 – 2013:

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013
عدد المحققين في المحاسبة	469	458	446	482	814
عدد ملفات المحقق فيها (رقابة معمقة)	2.864	2.888	2.234	2.261	2.679
عدد الملفات لكل عون تحقيق	06,11	06,31	05,01	4,69	03,29

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

حيث تظهر المعطيات أعلاه قلة عدد المحققين في المحاسبة مقارنة بعدد المكلفين التابعين للنظام الحقيقي، رغم القرار الذي أُنخذ من طرف السلطة الوصية في سنة 2013 بتحويل حوالي 332 عون إلى مصالح الرقابة وهو ما سمح بانتقال عدد المحققين من 482 في سنة 2012 إلى 814 في سنة 2013 أي بزيادة

(1)- مقارنة بالمعدل المنشود المحدد بـ 25% على اعتبار أن مدة الرقابة الجبائية عادة ما تكون محددة بأربع سنوات، و بالتالي خلال هذه المدة تكون كل الملفات التابعة للنظام الحقيقي قد تم إخضاعها للرقابة الجبائية تجنبا للتقادم الجبائي المحدد بأربع سنوات.

نسبتها 69%، كما تظهر نفس المعطيات من جهة أخرى انخفاض عدد الملفات المحقق فيها بالنسبة لكل عون تحقيق والذي لم يتجاوز في أحسن الأحوال 06 ملفات لكل عون تحقيق سنويا.

- عدم فرض العقوبات الكافية يخلق لدى الممولين شعورا بالاستهانة بالضرائب، ضف إلى ذلك ضعف مصالح الرقابة الجبائية في الكشف عن الأوعية الفعلية لدخول الأفراد وثرواتهم وهو ما يفسر في كثرة التهرب الضريبي المسجل من سنة لأخرى.

- غياب نظام معلومات جبائي فعال نظرا لغياب الربط بين مصالح الضرائب فيما بينها وكذا الاكتفاء باستعمال الورق في الحصول واستعمال المعلومة⁽¹⁾ حيث أنه عمليا فإن مردودية المنظومة الجبائية تبدأ أولا بتوفر المعلومات الجبائية التي تعد بمثابة العمود الفقري لمصلحة الرقابة، ذلك أنه في غياب قاعدة بيانات صحيحة عن النشاط الاقتصادي لا يمكن تحقيق إيرادات جبائية عالية، وهو ما إنتهت إليه الجزائر في الآونة الأخيرة بإنشائها مديرية المعلومات والوثائق الجبائية سنة 2008.

كما يتضح أن بعض الممولين لا يحتفظون بدفاتر وسجلات محاسبية منتظمة وسليمة مما يتيح الفرص للتهرب الضريبي الذي يعتبر هو الآخر تحديا أمام المنظومة الجبائية والذي سنتناوله في نقطة أخرى لاحقا.

- كما قد يترجم ضعف الادارة الجبائية على مستوى المنازعات في الضعف في معالجة الشكايات المعروضة عليها وكذا عدم إحترام آجال الفصل فيها، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(03-16): يبين تطور الشكايات الضريبية في الجزائر خلال الفترة 2011-2016.

البيان	مخزون الشكاوي من السنوات الماضية	الشكايات المسجلة	العدد الاجمالي للشكايات	الشكايات المفصول فيها	نسبة الفصل في الشكايات	نسبة الشكايات المفصول فيها في الأجل القانوني
2011	13506	70038	83544	70637	84,55%	/
2012	14807	57581	72388	59821	82,64%	71,86%
2013	12340	59378	71718	60607	84,50%	73,12%
2014	10761	55884	66645	55586	83,41%	74,51%
2015	11059	61115	72174	59023	81,78%	72,08%
2016	14609	49118	63727	47828	75,05%	71,74%

SOURCE: DGI, Direction du contentieux, rapport annuel sur le contentieux fiscal .

ما يلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة التكفل بالشكايات لم تتجاوز في أفضل أحيان نسبة 85%، وهو ما يؤشر على تأخر المصالح الجبائية في معالجة مجموع الشكاوي المعروضة عليها من طرف الممولين، ضف إلى ذلك أن نسبة الفصل في الشكايات في الآجال القانونية لم تتعدى في مطلق الأحوال 75%، وهو ما يؤشر على عدم إحترام المصالح الجبائية لآجال الفصل في الشكايات، والتي قد تمتد لسنوات عديدة وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

(1)- كمال رزق، فوضيلي عبدالحليم، نظام المعلومات الجبائي الجزائري، ص 14، مقال منشور على منتدى الحقوق والعلوم القانونية على موقع الواب:

WWW.DROITS-DZ.COM، تاريخ الاطلاع 2017/02/10.

جدول رقم(03-17): توزيع المخزون الأولي لسنة 2016 حسب سنة تقديم الشكاية.

توزيع المخزون الأولي حسب سنة تقديم الشكاية				المخزون في	السنوات
2012	2013	2014	2015	2016/01/01	
805	629	2330	10845	14609	عدد الشكايات

SOURCE: DGI, Direction du contentieux, Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal Année 2016, juillet 2017, p 02.

حيث يتضح من الجدول أعلاه أن عددا لا بأس به من المخزون المسجل في بداية سنة 2016 يعود إلى أربع سنوات ماضية، مما يعني أن مدة الفصل في الشكايات تم تجاوزها ليس بالأشهر فقط وإنما بالسنوات، مما يعمق الفجوة بين الإدارة والمكلف بالضريبة، وهو ما قد يترتب عنه فقدان ثقة المكلف بالضريبة في الإدارة الضريبية وكذا شعوره بعدم العدالة إطلاقا إضافة إلى تعطيل مصالحه عن نشاطاته وعن الاحتكام للقضاء لكون التظلم الإداري أمام المصالح الجبائية شرط إلزامي لمباشرة التظلم القضائي مما يعني أن آثار هذا النزاع خطيرة ومتعددة على المكلف لكونها تمنعه من المشاركة في الترشح للمناقصات وتمتد لت مدرس أبنائه باعتبار أن الكشف الجبائي المصفي يدرج ضمن ملفات التعليم وغيرها، حيث أن التكفل الفعال بالإنشغال الجبائي يبرز من خلال التقييد بالوقت القانوني للإجابة على تظلمات المكلفين، فلا يعقل أن ينتظر المكلف بالضريبة الفصل في شكاياته لمدة قد تصل إلى أربع سنوات في حين أن القانون قد حدد مدة أقصاها ستة أشهر ثم قد يتلقى إجابة بالرفض، و هو ما يعرقل النشاط التجاري للمكلفين ويحرم الخزينة من مبالغ هامة غير محصلة بفعل عدم الفصل في النزاع الجبائي⁽¹⁾.

- كما قد نجد عدد هائل من الطعون العالقة على مستوى لجان الطعن سواء للدائرة أو الولاية أو المركزية والذي قد يمتد لعدة سنوات سابقة، ضف إلى ذلك أن هذه اللجان متكونة من أعضاء ليس لهم دراية كافية بأمور الضرائب الأمر الذي يجعل الأراء التي يصدرونها يغلب عليها الطابع الاجتماعي ويكون مآلها التعليق أمام المحكمة الإدارية⁽²⁾، والجدول التالي يوضح وضعية الطعون الضريبية لدى هذه اللجان الضريبية.

جدول رقم(03-18): يبين وضعية الطعون الجبائية المقدمة لدى لجان الطعن لسنة 2011:

تعيين لجان الطعن	المخزون الأولي	الطعون المستلمة	مجموع الطعون للدراسة	الطعون المفصول فيها	المخزون المتبقي	نسبة المعالجة
لجان الطعن للدائرة	7.456	6.611	14.067	6.897	7.170	49%
لجان الطعن للولاية	1.100	950	2.050	864	1.186	42%
اللجنة المركزية للطعن	280	147	427	106	321	24%

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات

(1)- العياشي عجلان، الحكومة الجبائية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة حالة ولاية المسيلة (2008-2011)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير، جامعة المسيلة، العدد 14، 2014، ص 186.

(2)- أنظر المادة 04/81 من قانون الاجراءات الجبائية.

حيث تظهر المعطيات أعلاه أن نسب الطعون المفصول فيها لم تتجاوز النصف لدى اللجان الطعن الجبائية، حيث سجلت أحسن نسبة لدى لجان الطعن للدائرة في حدود 49% لتليها لجان الطعن للولاية بنسبة 42%، في حين لم تتعدى نسبة المعالجة لدى اللجنة المركزية للطعن ربع الطعون المعروضة عليها، وهو مؤشر على ضعف هذه اللجان في الفصل في الطعون المعروضة عليها مما سمح بتكوين مخزون هائل من الطعون العالقة على مستواها يتم تداوله من سنة لأخرى.

- ضف إلى ذلك أن لجان الطعن العفوي تصدر قراراتها بدون الاستناد إلى أي أسس علمية وإنما في بعض الأحيان على أساس إعتبرات شخصية نظرا لكون ضيق الحال الذي نصت عليه المادة القانونية يستطيع أي شخص الإحتجاج بها ضف إلى ذلك أن ترك المجال مفتوح دون تقييد بفترة زمنية مثل الشكايات يثير كثير من الشكوك حول الأشخاص المستفدين فعلا من هذا الاجراء و هل هم فعلا في حالة عسر مالي.

- كما يظهر ضعف الادارة الجبائية على مستوى المنازعات الجبائية في التكفل بدراسة الملفات المتعلقة بإسترداد الرسم على القيمة المضافة (Remboursement de TVA)، حيث أن المكلفين بالضريبة الذين يتعذر عليهم الخصم الكلي للرسم على القيمة المضافة القابل بالخصم بإمكانهم طلب إسترداد الرسم على القيمة المضافة ضمن شروط معينة⁽¹⁾. وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (03-19): نسبة الاستجابة لطلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة للفترة 2009 – 2016.

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الطلبات المقدمة	1237	1310	1261	1428	1379	1456	1461	1432
الاستجابة	464	603	486	644	622	783	718	628
نسبة الاستجابة	37%	46%	38%	45%	45%	53%	49%	43%

SOURCE: DGI, Direction du contentieux, Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal Année 2016, juillet 2017, p 10.

وتظهر المعطيات أعلاه أن تكفل المصالح الجبائية بهذا الجانب المهم في التمويل الذاتي للمؤسسات ضعيف جدا، حيث لم تتجاوز نسبة الاستجابة للطلبات المقدمة حدود 53% كأفضل نسبة، كما دلت الاحصائيات أن مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي تم إرجاعه للمستثمرين لسنة 2011 يقدر بـ 521,4 مليون دج من أصل مبلغ مطالب به يقدر بـ 2118 مليون دج، مما يعني أن هناك توسيعا لفجوة العجز التمويلية بفعل تباطأ وبيروقراطية المصالح الجبائية، رغم أن العملية يمكن تفعيلها وتجويدها، كونها تركز على مستندات ودفاتر محاسبية يمكن مراجعتها والتحقق فيها⁽²⁾، ومنه الفصل في هذه الطلبات في آجال قياسية.

(1)- أنظر المواد 50، 50 مكرر 1 و 50 مكرر 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(2)- العياشي عجلان، الحوكمة الجبائية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة، حالة ولاية المسيلة (2008-2011)، مرجع سابق، ص 188.

- كما عرف مؤشر الفصل في النزاعات الجبائية المطروحة أمام القضاء الإداري تأخرا واضحا في الفصل في المنازعات المعروضة عليه، فالقضاء الإداري - المنوط به تطبيق القانون على الهيئات الجبائية في منازعتها مع المؤسسات الخاصة ومع الأفراد - أضحى عاجزا عن الفصل في الكم الهائل من القضايا المعروضة عليه، والجدول الموالي يوضح عدد القضايا المودعة لدى المحكمة الإدارية ومجلس الدولة الفترة 2005-2014.

جدول رقم (03-20): عدد القضايا المودعة لدى المحكمة الإدارية ومجلس الدولة الفترة 2005-2015.

السنوات	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
المحكمة الإدارية	1979	1879	1994	2846	2520	2443	2279	1855	1726	1750	1740
مجلس الدولة	555	567	574	857	807	627	761	581	667	709	628

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات.

حيث تؤكد المعطيات أن نسبة القضايا التي تم الفصل فيها لم تتجاوز 32% بالنسبة للمحكمة الإدارية و23% بالنسبة لمجلس الدولة خلال سنة 2016⁽¹⁾، وهي نسبة ضعيفة ومتدنية جدا ولا يمكن أن تساهم في إحقاق العدالة وتجسيد الانصاف الجبائي، بل تشكل دافعا للشعور بالتذمر والاحباط الاجتماعي للمكلفين بالضريبة، وخاصة أن نفس المعطيات تؤكد إمعان المصالح الجبائية في إطالة النزاع القضائي من خلال الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة بصفة آلية في كل القضايا التي تم الفصل فيها من طرف المحكمة الإدارية لصالح المكلفين بالضريبة⁽²⁾.

المبحث الثاني: تحديات مرتبطة بالمشاكل الجبائية.

هناك العديد من المشاكل الجبائية التي تعيق تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية، وفي مقدمتها إستشراء الفساد الاقتصادي الذي صار ينخر في دواليب الاقتصاد ويؤثر على كفاءة وفعالية الأجهزة الإدارية وكذا تنامي حجم الاقتصاد غير الرسمي بشكل مخيف بأشكاله المشروعة وغير المشروعة علاوة على إنتشار التهرب الجبائي الذي أصبح أداة تُسْتَنْزَفُ بها الإيرادات الجبائية للدولة وتُحْدُ من الكفاءة الجبائية لها.

المطلب الأول: إستشراء الفساد الاقتصادي.

تعتبر ظاهرة الفساد ظاهرة عالمية واسعة الانتشار وذات جذور تأخذ أبعادا واسعة وتتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها وتختلف درجة شموليتها من مجتمع لآخر بدرجات مختلفة، حيث لم يعد إنتشاره قاصرا على الدول النامية فقط بل أصاب العديد من الدول المتقدمة أيضا، والجزائر كغيرها من بلدان العالم

(1)- DGI, Direction du contentieux, Rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal Année 2016, juillet 2017, p 21.

(2)- العياشي عجلان، الحوكمة الجبائية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة، حالة ولاية المسيلة (2008-2011)، مرجع سابق، 187.

الثالث تعرف مستويات مرتفعة من الفساد التي صارت تنخر في دوايب اقتصادها وتؤثر على كفاءة وفعالية أجهزتها الادارية، ومنه جاء هذا المطلب ليتعرض إلى مفهوم هذه الظاهرة مع التطرق إلى مختلف أشكالها والآثار السلبية المترتبة عنها مع الحديث عن واقع هذه الظاهرة في الجزائر.

الفرع الأول: مفهوم الفساد الاقتصادي.

من الجدير بالذكر أنه ليس هناك إجماع على تعريف شامل متفق عليه للفساد ويحظى بموافقة كافة الباحثين الذين يتناولون هذه الظاهرة بالبحث والتحليل، فقد تعددت التعاريف والمفاهيم وتنوعت بحسب زاوية الدراسة أو التخصص الذي يتناول هذا المفهوم، وسنعرض هنا المفهوم اللغوي للفساد في معاجم اللغة العربية، ثم سنتطرق للتعريفات المختلفة التي وضعها الباحثون وكذا المؤسسات الدولية للفساد وذلك بهدف الوصول إلى التعريف الذي نختاره للفساد، و ذلك على النحو التالي:

أ- مفهوم الفساد في اللغة العربية: إن كلمة الفساد جاءت في اللغة العربية مقابلا للصلاح، وهو مأخوذ من فَسَدَ الشيء، يَفْسُدُ فَسَادًا أي جعله فاسدا وهو نقيض الصلاح، وقيل أن المفسدة ضد المصلحة، وأن الاستفساد ضد الاستصلاح وبالتالي فإن الفساد يعني العدول عن الاستقامة إلى ضدها⁽¹⁾.

وبهذا المعنى ورد لفظ الفساد في القرآن الكريم كمقابل لمصطلح الصلاح مثال ذلك قوله تعالى ﴿وَ إِذَا قِيلَ لَهُمْ لَا تُفْسِدُوا فِي الْأَرْضِ قَالُوا إِنَّمَا نَحْنُ مُصْلِحُونَ﴾⁽²⁾، وقوله تعالى ﴿لَا تُفْسِدُوا فِي الْأَرْضِ بَعْدَ إِصْلَاحِهَا﴾⁽³⁾، وقوله تعالى أيضا ﴿الَّذِينَ يُفْسِدُونَ فِي الْأَرْضِ وَ لَا يُصْلِحُونَ﴾⁽⁴⁾.

كما وردت عدة معاني أخرى للفساد في القرآن الكريم ذات مدلول واسع وشامل لجميع أنواع الفساد وصوره، فقد جعل الشارع الحكيم كل المعاصي فسادا في الأرض وكل المخالفات هي خروج عن جادة الصلاح وإنحراف عن الطريق المستقيم⁽⁵⁾.

ب- مفهوم الفساد لدى الباحثين: سنعرض فيما يلي لعدد من التعريفات التي وضعها الباحثون للفساد، فقد عرفه البعض: "بأنه سلوك غير سوي ينطوي على قيام الشخص بإستغلال مركزه وسلطانه في مخالفة

(1)- نزيه عبد المقصود محمد مبروك، الفساد الاقتصادي أسبابه، أشكاله، آثاره، آليات مكافحته (دراسة مقارنة بالفكر الاسلامي)، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2013، ص17.

(2)- القرآن الكريم، سورة البقرة، الآية رقم 11.

(3)- القرآن الكريم، سورة الأعراف، الآية رقم 56.

(4)- القرآن الكريم، سورة الشعراء، الآية رقم 152.

(5)- نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص19.

القوانين واللوائح والتعليمات لتحقيق منفعة لنفسه أو لذويه من الأقارب والأصدقاء والمعارف، وذلك على حساب المنفعة العامة⁽¹⁾.

وعرفه البعض: بأنه "إساءة استخدام المنصب العام لتحقيق منافع أو مكاسب خاصة"⁽²⁾. كما تم تعريف الفساد الاقتصادي في أدبيات علم الاقتصاد بأنه ذلك السلوك الذي يسلكه صاحب الخدمة العامة أو الخاصة والذي يفضي إلى إحداث ضرر في البناء الاقتصادي للبلد من خلال هدر الموارد الاقتصادية أو زيادة الأعباء على الموازنة العامة أو خفض كفاءة الأداء الاقتصادي أو سوء توزيع الموارد بقصد تحقيق منافع شخصية مادية أو غير مادية، عينية كانت أو نقدية على حساب المصلحة العامة⁽³⁾. كما عرفه البعض أيضا من وجهة نظر الاقتصادية بأنه تخصيص الموارد وتوزيع العائد الاقتصادي وفق إعتبارات المصلحة الخاصة وليس وفق الصالح العام⁽⁴⁾.

كما تم تعريف الفساد الإداري بأنه "مجموعة من الأعمال المخالفة للقوانين والهادفة إلى التأثير بسير الإدارة العامة أو قراراتها أو أنشطتها بهدف الاستفادة المالية المباشرة أو الانتفاع غير المباشر" كما تم تعريف الفساد من وجهة نظر المتخصصين في الاقتصاد الإسلامي: بأنه كل تصرف يمثل إعتداء على الأموال على وجه غير شرعي بإتلافها أو سوء إستخدامها أو كسبها بدون وجه حق⁽⁵⁾. كما عرفه البعض: بأنه ضياع الحقوق والمصالح بسبب مخالفة ما أمر به الله ورسوله وأجمع عليه الفقهاء، أي الاعتداء على حقوق الأفراد والمجتمعات وعدم الالتزام بما أمرنا الله به ورسوله، ويترب عليه الهلاك والضياع ومحق البركات والحياة الضنك⁽⁶⁾.

من خلال هذه التعريفات يلاحظ أن علماء الاقتصاد الإسلامي يركزون على القيم والمبادئ الأخلاقية والروحية وضرورة الالتزام بشرع الله عز وجل، ومن ثم فإن كل التصرفات الاقتصادية التي تخرج عن نطاق القيم والمبادئ الأخلاقية والروحية ولا يلتزم القائمين بها بشرع الله عز وجل والتي يترتب عليها الإضرار بالمصالح الاقتصادية العامة، فإنها تعد فسادا إقتصاديا.

(1)- حسنين المحمدي بوادي، الفساد الإداري لغة المصالح، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص ص13، 14.

(2)- نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص 26.

(3)- يحي غني النجار، الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي، المنظمة الوطنية لمكافحة الفساد وحماية المال العام (نسكوبم)، مقال على موقع الواب:

www.nsoyemen.com ، تاريخ الاطلاع 2013/03/12.

(4)- طارق البشري، دور مؤسسات الدولة في مكافحة الفساد، بحث مقدم ضمن الندوة الفكرية التي نظمها مركز دراسات الوحدة العربية بالتعاون مع المعهد

السويدي بالأسكندرية، بعنوان الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، مارس 2006، ص 509.

(5)- محمد عبد الحليم عمر، الاجراءات العلمية الاسلامية لعلاج الفساد الاقتصادي، ندوة الفساد الاقتصادي الواقع المعاصر - العلاج الاسلامي، مركز صالح

عبد الله كامل للإقتصاد الإسلامي، القاهرة، 22 و 23 مارس 2000، ص 4.

(6)- حسين حسين شحاتة، الفساد الاقتصادي و الإصلاح الاسلامي، سلسلة بحوث و دراسات في الفكر الاقتصادي الاسلامي، ص 2، منشور على موقع

الواب: www.darelmashora.com ، تاريخ الاطلاع 2015/06/22.

ج- مفهوم الفساد الاقتصادي لدى المؤسسات الدولية: كما إهتم الباحثون والمتخصصون بوضع تعريف للفساد الاقتصادي، إهتمت كذلك المؤسسات الدولية بتحديد مفهوم للفساد الاقتصادي، ويأتي على رأس هذه المؤسسات البنوك التي تُعنى بالتنمية نظرا لكونها الأكثر إهتماما وتأثرا بالظاهرة وكذا الهيآت التي تُعنى بالشفافية ومحاربة الفساد، ونشير فيما يلي للتعريفات التي وضعتها هذه الهيآت للفساد الاقتصادي: فقد عرف البنك الدولي الفساد الاقتصادي بأنه: "إستغلال أو إساءة إستعمال الوظيفة العامة من أجل مصلحة شخصية"⁽¹⁾.

أما تعريف صندوق النقد الدولي للفساد بأنه "إستغلال السلطة لأغراض خاصة سواء في تجارة الوظيفة أو الإبتزاز أو المحاباة أو إهدار المال العام أو التلاعب فيه وسواء أكان ذلك مباشرة أم غير مباشرة"⁽²⁾. كما عرفه البنك الإفريقي للتنمية بأنه "إستعمال العون العمومي لقوة منصبه وذلك للبحث عن الامتيازات"⁽³⁾.

كما عرفت منظمة الشفافية الدولية^(*) في بداية عهدها الفساد بأنه " كل عمل يتضمن سوء إستخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة"، بيد أن هذا التعريف لم يكن شاملا أو جامعا، لذا فقد عادت المنظمة فيما بعد وتحت تأثير إجتهدات عدد من الباحثين لتعرفه بأنه "السلوك الذي يمارسه المسؤولون في القطاع العام والقطاع الحكومي، سواء كانوا سياسيين أو موظفين مدنيين بهدف إثراء أنفسهم أو أقربائهم بصورة غير قانونية ومن خلال إساءة إستخدام السلطة الممنوحة لهم"⁽⁴⁾.

حيث يلاحظ من هذه التعاريف أنها إتفقت بينها على إتهام القطاع العام بالمسؤولية المطلقة عن الفساد من أجل تحقيق مآرب ومنافع شخصية وذاتية، إلا أن واقع الحال يثبت أن الفساد موجود في القطاع الخاص أيضا، بل أن القطاع الخاص متورط إلى حد كبير في بعض أشكال الفساد، و هذا ما ذهب إليه البنك الآسيوي للتنمية عندما عبر عن الفساد بأنه إساءة الوظيفة العمومية والخاصة لصالح الخواص⁽⁵⁾.

(1)- محمود عبد الفضيل، مفهوم الفساد ومعايير، ورقة عمل مقدمة ضمن الندوة الفكرية التي نظمها مركز دراسات الوحدة العربية بالتعاون مع المعهد السويدي بالأسكندرية، بعنوان الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، مارس 2006، ص 80.

(2)- عبد المطلب عبد المجيد، الاقتصاد الخفي و غسيل الأموال و الفساد (العلاقة الجهنمية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013، ص 437.

(3)- PHILIPPE Montigny, L'entreprise face à la corruption international, Ellepses edition Marketing, paris, 2006, P6.

(*)- منظمة الشفافية الدولية هي منظمة غير حكومية تأسست عام 1994 على يد مجموعة من الخبراء ورجال القانون الدوليين وفي طليعتهم المحامي النيوزيلاندي جيرمي بوب والألماني بيتر إيعين و بتمويل من مؤسسة فورد الأمريكية، يوجد مقرها في برلين العاصمة الألمانية، حيث أنها تكرس جهودها للحد من الفساد، كما أنها تقوم بنشر تقارير سنوية عن مؤشر مدركات الفساد يرمز له إختصارا (CPI) والذي يقوم بتصنيف دول العالم حسب تقدير درجة نقشي الفساد فيها إنطلاقا من الدرجة الأعلى عشرة والتي تعني الأقل فسادا (أحسن حالة) إلى الدرجة صفر والتي تعني الأكثر فسادا (أسوء حالة) في نظام من 10 نقاط.

(4)- عبد المطلب عبد المجيد، مرجع سابق، ص 435.

(5)- نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص 34.

وعليه وبعد إستعراض أهم التعريفات التي وضعها الباحثون وكذلك المؤسسات الدولية، نستطيع أن نصل الآن إلى تعريف للفساد من وجهة نظرنا بكونه يشمل كافة السلوكات والانحرافات الناتجة عن إساءة استخدام الوظيفة العامة والخاصة والتي تؤدي إلى إلحاق ضرر بالمصلحة من أجل تحقيق منفعة شخصية.

الفرع الثاني: أشكال ومظاهر الفساد الاقتصادي.

ومع تغلغل الفساد وإتساع نطاقه في البلاد النامية عموماً والجزائر خصوصاً فقد تعددت أشكاله وأصبح من الصعب حصر هذه الأشكال والصور بشكل كامل ودقيق نظراً لإرتباط العوامل المساهمة في بروز هذه الظاهرة وتشابكها وتعددتها، كما أنه يختلف باختلاف الجهة التي تمارسه أو المصلحة التي يسعى لتحقيقها، فقد يمارسه فرد أو جماعة أو مؤسسة خاصة أو مؤسسة رسمية، وقد يهدف لتحقيق منفعة مادية أو مكسب سياسي أو إجتماعي. وسنحاول فيما يلي رصد أهم أشكال ومظاهر الفساد الأكثر إنتشاراً في الدول النامية وعلى رأسها الجزائر وفي مقدمتها نجد:

- الرشوة التي تعد من أخطر أشكال الفساد وأكثرها إنتشاراً بل تعد مرادفة له، وتعرف على أنها قيام الموظف بأخذ أو قبول أو طلب مقابل شيء معين له قيمة مادية أو معنوية للقيام بعمل من اختصاصه بحكم وظيفته أو الامتناع عن عمل من اختصاصه⁽¹⁾، فظاهرة الرشوة تبدأ عندما يوقف المرء سيارته بمكان مخالف أو عبور مكان ممنوع، فعوضاً عن دفع المخالفة إلى خزانة الدولة، تجرى تسوية الأمر مع الشرطي بمبلغ أقل وبوقت أسرع، وقد يتعرض المرء لمواقف مشابهة ودفع الرشاوى عند اضطراره للحصول على بعض الموافقات أو الرخص، كإستخراج جواز السفر أو الحصول على رخصة لقيادة السيارة أو الحصول على عقد عمل في الداخل أو الخارج.

- إستغلال النفوذ واستخدام الوظيفة من قبل أشخاص نافذة لتحقيق أغراض شخصية، حيث قد يلجأ هؤلاء الأشخاص أصحاب النفوذ إلى ممارسة ضغوطات على بعض الموظفين الحكوميين في مختلف القطاعات (الضرائب، الجمارك، العدالة،...) من أجل تحقيق مصالحهم الخاصة أو مصالح أتباعهم في مقابل عدم إلحاق الأذى بهم، كما قد يقوم أصحاب القرار بإستغلال مناصبهم في الحفاظ على مكاسبهم في الترشح والحصول على الامتيازات بطريقة غير قانونية. وقد يؤدي ذلك إلى ظهور صورة جديدة للفساد يطلق عليها "إستحواد الدولة" من خلال تواطؤ القوى الفاعلة في القطاع الخاص مع الموظفين العموميين أو

(1) - محمد أحمد درويش، الفساد: مصادره - نتائجه - مكافحته، عالم الكتاب، القاهرة، 2010، ص 20.

السياسيين من أجل مصالحهم الخاصة المتبادلة، أي أن القطاع الخاص يقوم بالاستلاء على جهاز الدولة التشريعي والتنفيذي والقضائي لتحقيق أغراضه الخاصة⁽¹⁾.

● إختلاس المال العام وكذا الممتلكات العمومية والاستحواذ عليه، ولعل ما تنشره الجرائد اليومية من حالات الاختلاس من قبل موظفي الدولة والقائمين على إدارة مرافقها الحيوية لخير دليل على ذلك، حيث أنه في الوقت الذي يحصل فيه الفرد على دخل لا يكفي لأن يضمن له حياة كريمة، نجد أن العديد من أعضاء السلطة والادارة والتابعين لهم ينهشون نهش الوحوش الضارية في قوت الشعب وموارده و يحصلون على المليارات من المال العام غير مبالين بوطنيتهم أو لإنتمائهم لوطنهم⁽²⁾.

● التبذير في نفقات الدولة والذي يترتب عنه إرتفاع تكاليف تأدية الخدمات العامة دون مبرر، فكثير ما يحدث بعد الانتهاء من تعبيد طريق ما من الطرق أن تأتي الشركة المسؤولة عن المياه لتقوم بالحفر في نفس الطريق لتجديد بعض قنوات المياه، ثم يتم تعبيد الطريق مرة أخرى لتأتي شركة الكهرباء لتبدأ عمليات الحفر مرة أخرى لتجديد كابلات الكهرباء أو إضافة كابلات أخرى وهكذا. ومن مظاهر التبذير في نفقات الدولة تضخيم فواتير الانفاق الحكومي من أجل إقامة بعض المشاريع الحيوية التي سرعان ما يتم ترميمها من جديد، ضف إلى ذلك مخصصات الانفاق الحكومي على بعض القطاعات التي لا تصل إلى هدفها وتطالها جيوب كبار المسؤولين في الدولة، كما نجد من أوجه التبذير كذلك شراء السيارات الحكومية الفاخرة وما تستدعيه من نفقات باهضة للصيانة والتشغيل علاوة على سوء إستخدامها، ضف إلى ذلك المبالغ الكبيرة التي تنفق على مظاهر الحكم والاحتفالات العامة، وكذا المبالغة في سفر الوفود السياسية للخارج⁽³⁾.

● المحسوبية والمحاباة التي تعد هي الأخرى مظهرا من مظاهر الفساد، حيث يقوم المسؤول الإداري في القطاع الحكومي بإعطاء الأولوية للأقارب والأصدقاء والمعارف في حالات التوظيف والترقية الوظيفية وكذا إعطاء المناقصات على المشتريات والمشاريع الاستثمارية للأصدقاء والمقربين دون التقيد بالقواعد والقوانين المنظمة للتوظيف ودون مراعاة اعتبارات الجدارة والمؤهلات والاستحقاق وتكافؤ الفرص.

● التسبب الوظيفي ويتمثل في مخالفة الموظف الإداري للقوانين واللوائح المنظمة للتوظيف وإهماله وتقاعسه عن القيام بالواجبات الموكلة إليه من خلال بعض السلوكات السلبية والمشينة الصادرة عنه، ومن أمثلة ذلك عدم الحضور للعمل في الأوقات المحددة والخروج قبل المواعيد الرسمية علاوة على الغياب المتكرر غير المشروع

(1) - علي بقشيش، إشكالية تأثير الفساد الإداري على برامج التنمية وتطبيق آليات الحكم الراشد في البلدان النامية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، جامعة الجزائر، 2012، ص 27.

(2) - بلال أمين زين الدين، ظاهرة الفساد الإداري في الدول العربية والتشريع المقارن (مقارنة بالشرعية الإسلامية)، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2009، ص 152.

(3) - نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص 84، 85.

عن مكان العمل وترك مكان العمل خاليا وكذا عدم استغلال الوقت الرسمي لأداء الواجبات والأعمال الرسمية، ضف إلى ذلك كثرة المكالمات الهاتفية التي يتلقاها الموظف من الأهل والمعارف والأصدقاء المتعلقة بأمور عائلية وشخصية خارجة عن المصلحة العامة، ناهيك عن كثرة إستقباله للزوار من داخل الإدارة وخارجها لتبادل الحديث والأخبار⁽¹⁾.

● إضافة إلى هذه الأشكال والمظاهر للفساد يضيف بعض الاقتصاديين أشكال أخرى للفساد كالإبتزاز، التزوير والخداع، الإقتصاد الأسود، غسيل الأموال، التهرب الجبائي والجمركي، الغش الصناعي والتجاري... وغيرها من الجرائم الاقتصادية.

إن هذه الأشكال والمظاهر للفساد ترجع إلى مجموعة من الدوافع والأسباب اجتهد مفكروا الاقتصاد والمالية العامة في التعرف عليها، والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

◀ تدني رواتب العاملين في القطاع العام الذين قد يظطرون إلى إستخدام مناصبهم لجمع الرشاوي خاصة عند إرتفاع تكاليف مستوى المعيشة من إيجار وفواتير كهرباء وغاز وماء وخدمات صحية ومستلزمات التعليم... وغيرها، ومن ثم فإن الموظف إما يلجأ إلى عمل إضافي لدى الخواص أو في المهن الحرة، أو يلجأ إلى الرشوة واستغلال المنصب الإداري لتحقيق عوائد مالية إضافية.

◀ عدم فاعلية المؤسسات المختصة بالمساءلة، حيث أن ضعف دور مؤسسات المجتمع المدني وكذا المؤسسات الخاصة بالرقابة على الأداء الحكومي (مجلس المحاسبة، القضاء، المجالس التشريعية، وسائل الاعلام، منظمات المجتمع المدني...) من شأنه أن يساعد على إستشراء الفساد بمختلف أشكاله ويكون من الصعب الامسك بالمخالف في قضايا الفساد ومساءلته، خاصة في حالة الفساد الكبير الذي ينخرط فيه كبار المسؤولين في الدولة بما لديهم من سلطة تمكنهم من التأثير على أجهزة الرقابة والقضاء.

◀ زيادة درجة مساهمة القطاع العام في النشاط الاقتصادي، حيث أنه كلما ارتفعت سيطرة القطاع العام على الأنشطة الاقتصادية المتعددة كلما أدى ذلك إلى إستعداد الموظفين للانحراف نحو الفساد في ظل الاغراءات المالية الكبيرة خاصة في العقود والصفقات المتعلقة بإنشاء مشروعات البنية الأساسية.

◀ الفقر المدقع واتساع الهوة بين الأغنياء والفقراء وكذا سوء توزيع الثروة والدخل في المجتمع، حيث نجد أن الغالبية العظمى من الأفراد في كثير من الدول النامية يكونون عند خط الفقر ومجموعة أخرى تحت خط الفقر، الأمر الذي يشكل تربة خصبة لإنتشار مظاهر الانحراف عند الفقراء، مثل التزوير وتزييف العملة وغيرها من الجرائم التي ينتج عنها عائدات غير مشروعة.

(1) - دوة محمد، مرجع سابق، ص77.

ك ضعف سيادة القانون، حيث يزدهر الفساد في القطاع العام نظرا لتطبيق القوانين على البعض وعدم تطبيقها على البعض الآخر، وحيث يستخدم تطبيق القانون في أغلب الأحيان كوسيلة لتعزيز المصالح الخاصة بدلا من حماية الصالح العام، ضف إلى ذلك ضعف الجهاز القضائي وبطء إجراءاته في تطبيق القانون خاصة على كبار المفسدين الذين يكونون في منأى عن المتابعات القضائية و القانونية.⁽¹⁾

ك ضعف العقوبات التي يتم توقيعها على مرتكبي جرائم الفساد مقارنة بما يحصلون عليه من عوائد ومنافع من ارتكاب الفساد، حيث أن عدم إتخاذ أية إجراءات عقابية جادة بحق عناصر الفساد وكذا عدم محاسبة ومعاينة المتسببين فيه يسبب انغماسهم فيه يساعد على استشراف الفساد بمختلف أشكاله، فالعقوبة المنصوص عليها في قوانين غالبية الدول النامية لا تشكل رادعاً عن ارتكاب الأعمال الفاسدة.

ك تزواج السلطة بالمال من خلال تشابك المصالح بين رجال السياسة ورجال المال والأعمال، حيث يسعى رجال السلطة السياسية إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من المنافع الاقتصادية خلال تواجدهم بالسلطة، و لذلك فإنهم عادة ما يسعون إلى تدعيم أواصر الصداقة وعلاقاتهم الاقتصادية مع رجال المال والأعمال للحصول على منافع بغير وجه حق، وفي نفس الوقت يسعى رجال المال والأعمال إلى تحقيق أرباح ضخمة من خلال مشاركتهم مع رجال السياسة وأقاربهم وأصهارهم وأصدقائهم وكذا حصولهم على صفقات مشبوهة وتمريها بطريقة مخالفة للقوانين دون أن تنالهم المساءلة القانونية طالما أنهم مقربون من النظام الحاكم المتكلف بحمايتهم و ضمان استمرار أعمالهم وأنشطتهم غير المشروعة.

ك كما يمكن رد الفساد إلى ضعف الالتزام بالعقيدة الإسلامية وكذا غياب الوازع الديني والأخلاقي لدى الأشخاص المفسدين، فهذا الوازع الذي يجعل من قلب المسلم رقيقا على نفسه، فلا يسمح لها أن تأخذ ما ليس لها بحق أو أن تأكل مال الغير بالباطل، أو أن تسعى لتحقيق مصالحه الخاصة على حساب المصلحة العامة.⁽²⁾

الفرع الثالث: واقع الفساد الاقتصادي في الجزائر.

إن ظاهرة الفساد لا تعتبر حكرا على دولة بحد ذاتها بل هو منتشر في كل دول العالم لكن بدرجات متفاوتة، والجزائر كغيرها من الدول النامية تعرف مستويات قياسية من إنتشار ظاهرة الفساد بأشكالها المختلفة، حيث أن ما تنشره الجرائد اليومية من فضائح للفساد وما تعالجه المحاكم سنويا من قضايا متعلقة

(1) - نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص 39-43.

(2) - نفس المرجع السابق، ص 50، 51.

بالفساد لدليل على شيوعه سواء بين المسؤولين في الدولة أو بين الموظفين العموميين المقدمين للخدمات، والجدول التالي يعرض بعض الأمثلة عن قضايا الفساد في الجزائر .

جدول رقم(03-21): أمثلة عن بعض قضايا الفساد في الجزائر.

الفترة	القضية
1990	قضية إستراد صفقة قمح فاسد بميناء وهران 1مليار و 200 مليون دولار
1996	عرض 2266 ملف على العدالة (التهرب الجبائي) 7,9 مليار دولار
1988	فضيحة مؤسسة سيدار: 18 مليار دولار
2000	فضيحة مركب الحجار: 100 مليار دينار جزائري
2004	فضيحة بنك الخليفة والمعروفة بفضيحة القرن: 1532 مليار دينار أي ما يعادل 15 مليار دولار أمريكي
2005	قضية إخفاء 40 مليار دينار جزائري (البنك الوطني الجزائري)
2005	قضية مجمع طونيك: عجز عن سداد قروض لبنك الفلاحة والتنمية الريفية بقيمة مليار و 400 أورو
2009	قضية عاشور عبد الرحمان: 3200 مليار سنتيم
2010	قضية سونطراك واحد و اثنين
	قضية الطريق السيار شرق غرق فاق 4 مليار دولار

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مصادر ومواقع متعددة.

حيث يتضح من الجدول أعلاه تغلغل ظاهرة الفساد بمختلف أشكاله على مستوى مختلف القطاعات الاقتصادية والتي عادت نتائجها بالسلب على الاقتصاد الجزائري، حتى عمجت أروقة المحاكم بالقضايا المتعلقة بالفساد أين تجاوز عدد قضايا الفساد المعالجة خلال الفترة 2013-2016 إلى أكثر من 5000 قضية⁽¹⁾، بمعدل أكثر من 1000 قضية فساد سنويا، وهو ما يؤكد أن الجزائر أصبحت تعاني من إنتشار ظاهرة الفساد بأشكالها المختلفة، وما يؤكد هذا طرح تصنيف الجزائر ضمن مراتب متدنية في ترتيب مؤشر مدركات الفساد الصادرة عن منظمة الشفافية الدولية وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(03-22): ترتيب الجزائر من حيث الفساد للفترة 2005-2016

السنوات	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
مؤشر الفساد	2,8	3,1	3,0	3,2	2,8	2,9	2,9	3,4	3,4	3,6	3,6	3,4
الرتبة عالميا	159	163	180	180	180	180	183	176	177	175	168	176

المصدر: التقارير العالمية للفساد الإقتصادي الصادرة عن المنظمة العالمية للشفافية على الموقع الإلكتروني:

www.transparency.org، تاريخ التحميل 2017/06/10.

حيث يلاحظ من الجدول أعلاه أن تصنيف الجزائر ضمن مؤشر مدركات الفساد لم يكن مشرفا خلال الفترة 2005-2016، فقد وقع تصنيفها خارج ثمانين دولة الأولى التي تتعامل بالرشاوي والفساد، بل

(1)- أنيس نواري، وزير العدل الطيب لوح لا يتستر على الفساد، مقال منشور على موقع يومية النصر بتاريخ 2017/02/28 على موقع الواب:

www.annasronline.com، تاريخ الاطلاع: 2014/01/27 .

تجاوزت في بعض السنوات رتبة المائة، دون تسجيل أي تقدم ملموس تجاه تحسين سجلها في هذا المؤشر خلال تلك السنوات، حيث جاءت في المركز 97 من مجموع 159 دولة تم تقييمها في إصدار مؤشر مدركات الفساد لعام 2005، لتنتقل إلى المركز 111 من مجموع 180 دولة في سنة 2009 لثتموقع في الرتبة المائة من مجموع 175 دولة شملها التقرير الصادر لعام 2014، ثم تنخفض إلى الرتبة 88 في سنة 2015^(*) لتعاود الارتفاع من جديد إلى الرتبة 108 في سنة 2016، ضف إلى ذلك أن قيم مؤشر الفساد للجزائر تبقى ضعيفة فهي لم تصل في أحسن الأحوال إلى النصف وتبقى بعيدة عن القيم القريبة من عشرة والتي تعني أن الدولة تتمتع بدرجة كبيرة من النزاهة وخلوها من الفساد، بحيث تراوحت نسبه بين 2,8 نقطة كأدنى قيمة و3,6 كأعلى نقطة، وهو ما يدل على تفشي الفساد بشكل مؤكد.

كما يلاحظ من جهة أخرى من خلال قراءتنا لمؤشر ضبط الفساد ضمن مؤشرات الحكم الرشيد^(**) الصادرة عن البنك الدولي كل سنة لتقييم مدى تقدم البلد نحوى ترسيخ مبادئ الحكم الرشيد أن الجزائر لم تسجل وضعاً جيداً مازالت عاجزة عن ضبط الفساد، وهذا ما تبينه النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (03-23): تطور مؤشر ظبط الفساد في الجزائر خلال الفترة 2007 – 2016.

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
مؤشر ضبط الفساد	34,47	33,01	33,49	36,67	35,07	37,44	39,34	32,21	28,85	27,40

المصدر: التقارير السنوية عن الحكم الرشيد الصادرة عن البنك الدولي على موقع الواب: www.govindicators.org تاريخ 20/12/2017.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن ترتيب الجزائر حسب مؤشرات ضبط الفساد مازالت بعيدة عن المستوى الممتاز أو الجيد، فقد سجل هذا المؤشر نسبا متوسطة (أقل من 50%)، تراوحت بين 27% كأدنى نسبة و39% كأقصى نسبة، وهو ما يؤكد على أن الفساد مازال متفشيا في الجزائر و ينخر في دواليب إقتصادها.

كما يلاحظ من جهة أخرى إرتفاع تكاليف انجاز العديد من المشاريع المبرجة في إطار برامج التنمية عما خصص لها في البداية، بسبب سوء التسيير والتنفيذ والفساد الذي كان سمة بعض الصفقات العمومية الكبرى، وهو ما جعل الجزائر تصنف ضمن الدول الأكثر إسرافا وهدرًا للإنفاق الحكومي وفقا لمؤشر كفاءة الإسراف في الإنفاق الصادر ضمن تقارير التنافسية العالمية ، وهذا ما تبينه النتائج الموضحة أدناه:

(*) - وربما يعود هذا الانخفاض في سنة 2015 إلى انخفاض عدد الدول التي شملها تقرير مدركات الفساد مقارنة بالسنوات السابقة.

(**) - هي عبارة عن مؤشرات يصدرها البنك الدولي للحكم على فعالية أو عدم فعالية الحكم الرشيد في بلد معين، حيث ينقسم دليل المؤشر إلى خمس مستويات من الإدارة الرشيدة وصلاح الحكم كما هو موضح أدناه: -أعلى من 75% في وضع مقارن ممتاز، -أعلى من 50% في وضع مقارن جيد، -أعلى من 25% في وضع مقارن متوسط، -أعلى من 10% في وضع مقارن ضعيف، -أقل من 10% في وضع مقارن ضعيف جدا.

جدول رقم (03-24): تطور مؤشر الإسراف في الإنفاق بالجزائر خلال الفترة 2008 – 2016.

الموسم	09/08	10/09	11/10	12/11	13/12	14/13	15/14	16/15	17/16
المؤشر	3,7	3,2	3,3	3,0	2,4	2,8	3,1	3,1	3,1
الرتبة	134/48	133/80	139/64	142/79	144/116	148/101	144/74	140/76	138/75

المصدر: التقارير السنوية الصادرة عن منظمة التنافسية العالمية على موقع الواب: www.weforum.org/reports/، تاريخ 2017/12/20.

حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن الجزائر تبوأ مراتب دنيا ضمن مؤشر الاسراف في الانفاق(*) الصادر عن منظمة التنافسية العالمية، بحيث إحتلت المرتبة 48 خلال الموسم 2009/2008 من مجموع 134 دولة شملها التقرير، كما نزل ترتيب الجزائر إلى المرتبة 80 من بين 133 دولة خلال الموسم 2010/2009، أما سنة 2011/2010 فعرف المؤشر ارتفاعا طفيفا فقد سجل 3,3 نقطة، وتحسن الترتيب قليلا إذ إحتلت الجزائر المرتبة 64 من بين 139 دولة شملهم هذا المؤشر، في حين سُجِلت أسوء نسبة خلال الموسم 2013/2012، بإحتلالها المركز 116 من بين 144 دولة شملها التقرير ليتحسن المؤشر قليلا خلال السنوات الموالية في حدود 3,1 نقطة دون أن يصل إلى المستوى المتوسط لهذا المؤشر، ورغم هذا التحسن الطفيف إلا أن الإنفاق العام في الجزائر بقي حسب هذا المؤشر يتميز بالإسراف وعدم الكفاءة العالية في توفير السلع الضرورية وهو ما يعني زيادة الهدر والتبذير وعدم الرشادة في الإنفاق الحكومي، الأمر الذي أصبح يتطلب اتخاذ الإجراءات اللازمة والضرورية لأجل ترشيد الإنفاق الحكومي، والاستغلال الأمثل للمال العام من أجل إستكمال برامج التنمية التي شرعت فيها، ورفع المستوى المعيشي للمواطن، وتحقيق أهداف الألفية الإنمائية.

المطلب الثاني: تنامي حجم الاقتصاد غير الرسمي.

يعتبر الاقتصاد غير الرسمي حقيقة واقعية في العالم، إذ يعد إحدى الظواهر السلبية التي تعاني منها كل إقتصاديات العالم على حد سواء، فلا يكاد يخلو إقتصاد أي دولة من وجود بعض صور للأنشطة غير الرسمية ولكن بدرجات متفاوتة، وتعد الجزائر من بين أهم الدول التي تعاني من هذه الظاهرة التي إتسع حجمها وزادت رقعتها حتى أصبحت تتعايش جنباً إلى جنب مع الاقتصاد الرسمي، وسنحاول في هذا المطلب تسليط الضوء على مفهوم هذه الظاهرة مع تبيان العوامل التي أدت إلى إستفحالتها وكذا عرض لواقعها وأهم مظاهرها في الاقتصاد الجزائري.

(*) - مؤشر الاسراف في الانفاق هو مؤشر فرعي ضمن تقارير التنافسية العالمية التي يصدرها منتدى الاقتصاد العالمي الكائن مقره بجنيف سويسرا، والذي يقيم مدى رشادة الإنفاق الحكومي في الدولة، حيث تتراوح قيمة المؤشر بين نقطة واحدة (الأكثر إسرافاً)، و7 نقاط (كفاءة عالية من حيث رشادة الانفاق الحكومي).

الفرع الأول: مفهوم الإقتصاد غير الرسمي.

تجدر الإشارة إلى أنه يرجع الفضل في إكتشاف مصطلح الإقتصاد غير الرسمي كمفهوم جديد إلى عالم الانسانيات البريطاني "كيث هارت" (Keith Hart) في بداية السبعينيات، الذي قام بطرح ورقة عمل خلال مؤتمر حول العمالة في المناطق الحضرية في إفريقيا والذي إنعقد عام 1971 بمعهد دراسات التنمية بجامعة سوسكس (SUSSEX)، ناقش من خلالها النشاطات غير المنتظمة التي يقوم بها فقراء المناطق الحضرية في دول العالم النامي بالقول بأنهم ليسوا عاطلين عن العمل، بل كانوا يعملون مقابل عوائد متدنية وغير منتظمة وبطرق مخفية عن التنظيم الإداري⁽¹⁾، وبعدها أصدرت منظمة العمل الدولية تقريرها عن الدخل والتوظيف في كينيا عام 1972، والذي أقرت فيه بوجود قطاع هامشي وغير منظم من الإقتصاد الحضري ينتج سلعا ويخلق وظائف ودخولا للفقراء، أطلقت عليه الإقتصاد غير الرسمي وهكذا ظهر المصطلح لأول مرة سنة 1972، ومنذ ذلك التاريخ ولا تزال إشكالية المصطلح قائمة، حيث أُطلِّقت العديد من المصطلحات للتعبير على هذا القطاع من الإقتصاد، فُسِّمِي "بالإقتصاد التحتي" (Underground Economy)، و"الإقتصاد الخفي" (Hidden Economy)، و"الإقتصاد الأسود" (Black Economy)، و"الإقتصاد غير الملاحظ" (Unobserved Economy)، و"الإقتصاد السفلي" (Subterranean Economy)، و"الإقتصاد غير الرسمي" (Informel Economy)، و"الإقتصاد غير المسجل" (Unreported Economy)، و"إقتصاد الظل" (Shadow Economy) و"إقتصاد الباب الخلفي" (Back door Economy)⁽²⁾، وغيرها من المصطلحات المستعملة في هذا المجال من طرف الكتاب والباحثين وحتى المنظمات الدولية لوصف هذه الظاهرة، ويدل هذا التعدد لهذه المصطلحات على كثرة الأنشطة التي تندرج تحت غطاء الإقتصاد غير الرسمي.

ومنذ ظهور مصطلح الإقتصاد غير الرسمي في بداية السبعينات كمفهوم جديد حاول العديد من المفكرين والكتاب وحتى بعض الهيآت الدولية تعريفه إلا أنهم لم يتفقوا على تعريف واحد شامل يصف الظاهرة بمختلف أبعادها، فقد عرفه فيج (Feige Edgar) بمجموع الأنشطة الاقتصادية التي لا يقر عنها ضريبيا أو لا تقاس بواسطة أساليب قياس النشاط الاقتصادي⁽³⁾، ويذهب سميث فليب (Smith Philip) إلى القول بأن الإقتصاد غير الرسمي هو إنتاج السلع والخدمات القائم على أساس السوق سواء كان إنتاجا مشروعاً أو غير مشروع والذي يتجنب الكشف عنه في التقديرات الرسمية للنتائج القومي الاجمالي⁽³⁾.

(1)- كيث هارت، الإقتصاد غير الرسمي التطور والتقدم، مجلة حوار الممثل، نظرة على الإقتصاد الحضري غير الرسمي، العدد الأول، برنامج الأمم المتحدة للمستوطنات البشرية، الطبعة العربية، عمان، يونيو 2007، ص17.

(2)- عبد المطلب عبد الحليم، مرجع سابق، ص78، 77.

(3)- عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، النهرب الضريبي و الإقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2006، ص15.

أما فيتو تانزي (Vito Tanzi) فيرى أن الاقتصاد الخفي * ينصرف إلى كافة الدخول التي لا يتم الكشف عنها للسلطات الضريبية و التي قد تدخل أو قد لا تدخل ضمن حسابات الدخل القومي * (1). أما إذا جئنا للتعريف المقدمة من طرف الهيآت الدولية وفي مقدمتها صندوق النقد الدولي الذي عرفه كالآتي * يسمى إقتصاد الظل بالاقتصاد الخفي أو الاقتصاد غير الرسمي أو الاقتصاد الموازي، وهو لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط بل يشمل أيضا أشكال الدخل التي لا يبلغ عنها والمتحصلة من إنتاج السلع والخدمات المشروعة سواء من المعاملات النقدية أو المعاملات التي تتم بنظام المقايضة، ومن ثم فإن الاقتصاد غير الرسمي يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية التي تخضع للضريبة إذا ما أبلغت بها السلطات الضريبية * (2). أما إذا جئنا إلى تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فنجد أنها تستعمل مصطلح الإقتصاد غير الملاحظ والذي يتشكل من أربعة أنواع من الإنتاج هي:

- الإنتاج الخفي الذي يشمل أنشطة منتجة ومشروعة لكنها عمدا تختفي أن أنظار السلطات العامة لتجنب دفع الضرائب أو لتجنب تطبيق بعض اللوائح التنظيمية.
 - الإنتاج غير المشروع والذي يشمل أنشطة منتجة تولد خدمات ومنتجات ممنوعة من طرف القانون أو أنها غير قانونية عندما تمارس من طرف منتج ليس لديهم ترخيص.
 - إنتاج القطاع غير الرسمي عبارة عن أنشطة منتجة تمارس من قبل مؤسسات غير نظامية تابعة للقطاع الأسري، ليست مسجلة وحجمها أقل مما هو معتاد فيما يتعلق بعدد العاملين ولديها منتج قابل للتسويق.
 - إنتاج القطاع العائلي الموجه للإستهلاك النهائي الخاص عبارة عن أنشطة إنتاجية تترجم في صورة إستهلاك أو تراكم للسلع والخدمات عن طريق الأسر التي تنتجها و تستهلكها (3).
- ومنه يمكن القول أن الاقتصاد غير الرسمي يشمل كل الأنشطة والمعاملات التي لا تخضع لرقابة الحكومة ولا يتم تحصيل ضرائب عنها كما أنها لا تدخل في حسابات الناتج الوطني الإجمالي سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة.

(1)- VITO Tanzi, **the underground economy in the united states estimations and implications**, Banca national, review N°135, Decembre, 1980, p428.

(2)- فريدريك شنايدر، دومينيك إنستي، **الاختباء وراء الظلال " نمو الاقتصاد الخفي "**، سلسلة قضايا اقتصادية، العدد 30، مارس 2002، صندوق النقد الدولي، واشنطن، ص2، نسخة إلكترونية مترجمة متاحة على الموقع: WWW.IMP.ORG، شوهد بتاريخ 20/03/2011.

(3)- Organisation de Cooperation et de Développement Economique, **Manuel sur la mesure de l'économie non odsevéé**, services des publications de l'OCDE, paris, 2003, p13.

الفرع الثاني: عوامل إنتشار الإقتصاد غير الرسمي.

إن إستفحال ظاهرة الإقتصاد غير الرسمي وإنتشاره في كل دول العالم بدرجات متفاوتة تجعل من الأهمية بمكان تسليط الضوء على الأسباب الكامنة وراء هذا الإنتشار، حيث يمكن رد العوامل التي ساعدت على توسيع رقعة الإقتصاد غير الرسمي في النقاط التالية:

- البيروقراطية الحكومية أو ما يعرف بالروتين الحكومي، حيث تلعب الإجراءات الحكومية المشددة والمغاللات في الشروط والإجراءات وعلى رأسها لوائح سوق العمل وكذا إشتراط التراخيص والحواجز التجارية بالإضافة إلى القيود التنظيمية المفروضة على الأعمال التجارية الرسمية وما يصاحبها من تكلفة ومضجعة للوقت دور في نمو وإنتعاش ظاهرة الإقتصاد غير الرسمي، وفي هذا الصدد توضح العديد من الدراسات أن البلدان التي تكثر فيها اللوائح المنظمة لشؤونها الاقتصادية يكون حجم الإقتصاد غير الرسمي فيها كبيرا، وعلى سبيل المثال في عينة ضمت 84 بلدا تبين أن أي زيادة بنقطة واحدة في مؤشر التنظيم (الذي يظم خمس درجات) تقترن بزيادة في الإقتصاد غير الرسمي نسبتها 10%⁽¹⁾.

- العبء الضريبي والمساهمة في إشتراكات الضمان الإجتماعي، حيث أنه تتزايد الحوافز والدوافع لدى أصحاب العمل والعاملين نحو التحول إلى العمل في الإقتصاد غير الرسمي كلما كانت الأنشطة في الإقتصاد الرسمي تتعرض للمزيد من الأعباء الجبائية والشبه جبائية من وقت لآخر، حيث يزيد الدافع إلى التحول نحو العمل في الإقتصاد غير الرسمي إذا كانت الأنشطة الممارسة في ظل الإقتصاد الرسمي تتعرض للمزيد من الرسوم والضرائب، وهو ما يدفع إلى محاولة تجنب هذه الأنشطة باللجوء إلى الإقتصاد الموازي حيث تصبح غير مسجلة وبالتالي لا تدفع الضرائب عليها⁽²⁾.

- البطالة والفقر المتفشية في الدول النامية يضاف إلى ذلك تدني مستوى دخول الأفراد، بحيث يعتبر الإقتصاد غير الرسمي أهم موفر للوظائف بالنسبة للأشخاص العاطلين عن العمل أو الذين يريدون زيادة مستوى دخولهم، حيث تشير مؤشرات منظمة العمل الدولية أن هناك حوالي 85% من فرص العمل الجديدة حول العالم يتم إيجادها ضمن القطاع الحضري غير الرسمي⁽³⁾.

- كما أن استمرارية القطاع غير الرسمي ترجع إلى عدم كفاءة الجهاز التشريعي والرقابي والتنفيذي للحد من الولوج إلى هذا القطاع وتحويل دفة مساره، يضاف إلى ذلك ضعف الصرامة في تطبيق القانون وإنتشار ظاهرة الفساد الاقتصادي والإداري واستفحال الرشوة لدى معظم الفئات الاجتماعية وفي مختلف الأوساط

(1)- فريدريك شنايدر، دومينيك إنستي، الاختباء وراء الظلال " نمو الإقتصاد الخفي"، مرجع سابق، ص 07-08.

(2)- المجلس الاقتصادي والاجتماعي، تقرير عن القطاع غير الرسمي أو هام وحقائق، 24 جوان 2004، ص 37.

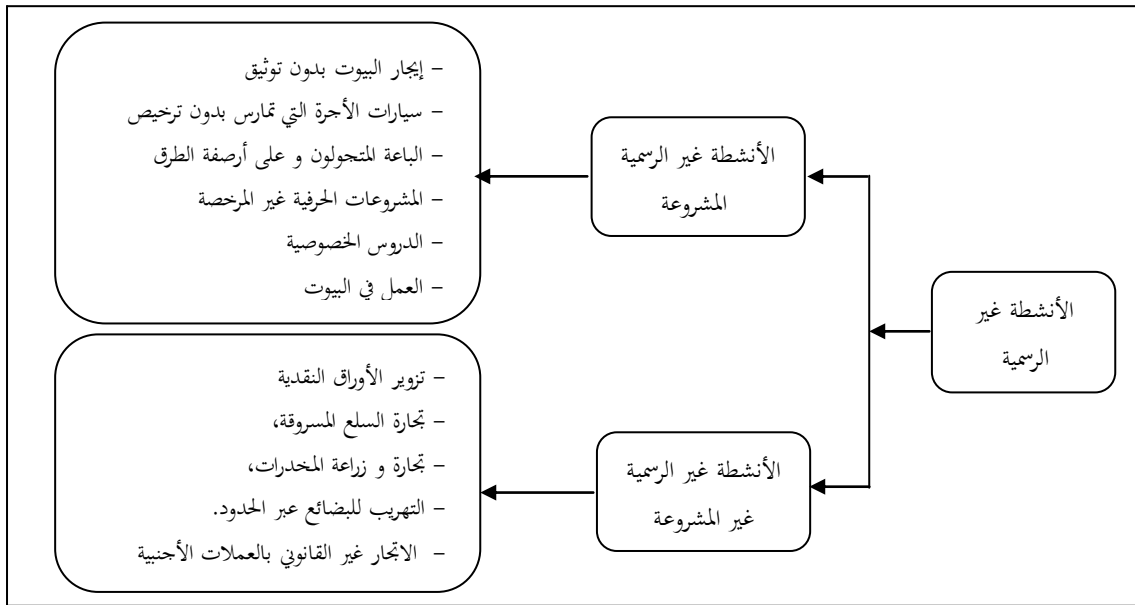
(3)- برنامج الأمم المتحدة للمستوطنات البشرية، أعداد متزايدة من الشباب في القطاع غير الرسمي، مجلة حوار المؤمل، العدد الأول، الطبعة العربية، عمان، جويلية 2007، ص 9.

الادارية وهو عامل يساعد على إستفحال هذه الظاهرة⁽¹⁾، حيث بينت العديد من الدراسات التي أجريت في هذا المجال أن حجم الاقتصاد غير الرسمي يكون كبيرا نسبيا في البلدان التي ينتشر فيها الفساد⁽²⁾.

الفرع الثالث: واقع الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر.

تعتبر أنشطة الاقتصاد غير الرسمي من أبرز سمات الأنشطة الاقتصادية في الجزائر، التي وبالرغم من عدم شرعيتها فإنه أصبح مُتسامح بها نسبيا ومعترف بها من طرف الجميع، حتى أصبح المجتمع الجزائري بمختلف مكوناته ينظر إليها على أنها شكل أو نموذج أو نشاط عادي، يجلب إليه عدد كبير من الزبائن ويشتغل به عدد لا بأس به من اليد العاملة بمختلف شرائح المجتمع ممن يبحثون عن مناصب العمل ويفضلون الربح السهل والوافر⁽³⁾، وتجدر الإشارة إلى أن للاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مظاهر عدة في حياتنا اليومية نكاد نلمسها من خلال الأنشطة الاقتصادية المشروعة وغير مصرح بها أو غير المشروعة أصلا بحكم طبيعتها والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (3-1): يوضح صور الأنشطة غير الرسمية في الجزائر



المصدر: إبراهيم توهامي، إسماعيل قيرة، عبد الحميد نيلمي، العولمة و الاقتصاد غير الرسمي، دار الهدى، الجزائر، 2004، ص101.

(1) - عزوز علي، نحو مقارنة تحليلية للاقتصاد الموازي في الجزائر، الأكاديمية للدراسات الاقتصادية والاجتماعية، قسم العلوم الاقتصادية و القانونية، جامعة حسينية بن بوعلوي الشلف، العدد 14، جوان 2015، ص13.

(2) - فريدريك شنايدر، دومينيك إنستي، الاختباء وراء الظلال " نمو الاقتصاد الخفي"، مرجع سابق، ص 09.

(3) - بودلال علي، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي و العوامل التي تساعد على توسيع رقعته و آثاره على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة، 2002، ص 167.

يتضح من الشكل رقم (3-1) أعلاه بأن الاقتصاد غير الرسمي يغطي كل مجالات النشاط الانتاجي والخدماتي والتجاري سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة والتي توفر لممارسيها مناصب عمل وكذا مداخيل غير مدرجة في حسابات الناتج الوطني الاجمالي وغير مصرح بها للسلطات المختصة.

وتشير تقديرات قياس حجم الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر إلى أن أكثر من 30% من الناتج المحلي الإجمالي عبارة عن إقتصاد موازي غير خاضع للجباية والضرائب، حيث يفوق حجمه عن ما يزيد عن 8 مليار دولار أمريكي نهاية 2011⁽¹⁾، ما يعني أن ثلث الثروة المنتجة في الجزائر أضحت في شكل موازي، وهو بذلك يشكل سرطانا ينخر جسم الاقتصاد الوطني. والجدول التالي يمثل نتائج الدراسة التي قام بها كل من فريديريك شنايدر والدومينيك إنستي للإقتصاد غير الرسمي في الجزائر وبعض الدول العربية بإتباع منهج نماذج الديميك (DYMIMC) والطلب على النقود⁽²⁾:

جدول رقم (3-25): نتائج قياس الاقتصاد غير الرسمي كنسبة من الناتج المحلي الاجمالي في عينة من الدول:

السنوات	2000/1999	2002/2001	2003/2002	2004/2003	2005/2004	2006	2007	2008	2010
الجزائر	34,1	35,0	35,6	34,8	33,9	31,0	31,2	31,8	34,2
مصر	35,1	36,0	36,9	36,3	35,4	34,1	33,1	/	/
تونس	38,4	39,1	39,9	39,4	38,3	35,9	35,4	/	/
المغرب	36,4	37,1	37,9	37,3	36,7	33,1	33,1	/	/

المصادر: - رشيدة حودة، إستراتيجيات إدارة الاقتصاد غير الرسمي في ظل التخطيط للتنمية المستدامة (دراسة مقارنة بين تجرتي الجزائر و مصر)، مذكرة ماجستير

في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص الادارة الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011-2012، ص 45، نقلا عن:

Freidrich Schneider, Johannes Kepler: **Handbook on the shadow economy**, Edward Elgar Publishing Cheltenham, UK, 2011, p-p, 40-44.

حيث يتضح من الجدول أعلاه أن نسب حجم الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر و غيرها من الدول المغاربية كانت جد متقاربة كلها تدور في كنف الثلاثينات بنسب تراوحت بين 31,1% كأدنى نسبة و 39,9% كأقصى نسبة، مما يوضح حجم الظاهرة وتفشيها بشكل خطير في هذه الدول وعلى رأسها الجزائر، و هي نفس النسب تقريبا التي أظهرتها نتائج المسح الاحصائي التي أجراها صندوق النقد الدولي خلال الفترة من سنة 1988 إلى سنة 2000 والتي خلص من خلالها أن الاقتصاد غير الرسمي يمثل نسبا متفاوتة من الناتج المحلي الاجمالي تتراوح من 35% إلى 44% في الدول النامية، في حين تتراوح في دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بين 14% و 16%⁽³⁾.

(1)- عبد الوهاب بوكروخ، **60 مليار حجم الاقتصاد الموازي في الجزائر**، جريدة البيان الاقتصادي، 10 سبتمبر 2005.

(2)- يقوم النموذج الديناميكي متعدد المؤشرات المتعدد الأسباب (*dynamic multiple-indicators multiple causes*) المعروف بإختصارا بنموذج الديميك (DYMIMC) على تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمي كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها عليه كالعبء الضريبي، وعبء القواعد التنظيمية الحكومية، والمتغيرات التي تتأثر بأنشطة الاقتصاد الموازي، كالبطالة، وساعات العمل الرسمية والبطالة، وتتميز هذه الطريقة عن غيرها كونها تنظر في العديد من الأسباب والآثار في آن واحد.

(3)- فريديريك شنايدر، دومنيك أنستي، **الاختباء وراء الظلال " نمو الاقتصاد الخفي"**، مرجع سابق، ص 03-04.

من جهة أخرى قد دلت الدراسات التي قام بها المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالجزائر أن هناك 200 ألف تاجر غير شرعي لا يملكون سجلات تجارية وأكثر من 700 سوق غير منظمة وعشوائية في الجزائر تنشط خارج القانون أي خارج القنوات المعلوماتية⁽¹⁾، كما أن إحصائيات بنك الجزائر لعام 2010 تشير إلى أن 40% من الكتلة النقدية الاجمالية تدور في السوق الموازية بقيمة 2.400 مليار دينار جزائري (أكثر من 14 مليار دولار)⁽²⁾.

ومن بين مظاهر الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر نجد العمل غير الرسمي حيث يمتص هذا الاقتصاد جزء كبير من طلبات الشغل التي يعجز القطاع الرسمي من توفيرها لهم، و الجدول التالي يوضح التشغيل الرسمي وغير الرسمي في الجزائر لسنوات 1999 إلى غاية 2004.

جدول رقم (3-26): تطور التشغيل الرسمي وغير الرسمي في الجزائر خلال الفترة 1999 إلى 2004. الوحدة: ألف دج

السنوات	1999	2000	2001	2003	2004
التشغيل الرسمي	5.162	5.206	5.441	5.736	6.027
التشغيل غير الرسمي	911	1.034	1.156	1.181	1.249
التشغيل الكلي	6.073	6.240	6.597	6.917	7.276
حصة التشغيل غير الرسمي في إجمالي التشغيل	15,00%	16,57%	17,52%	17,07%	17,07%

المصدر: المجلس الاقتصادي والاجتماعي، تقرير عن القطاع غير الرسمي أوهام وحقائق، 24 جوان 2004، ص 77.

حيث يتضح من الجدول أعلاه أن نسب التشغيل غير الرسمي في الجزائر هي في تزايد مستمر حيث قدرت خلال سنة 1999 بـ 15% لترتفع إلى 16% في السنة الموالية لتستقر في حدود 17% في السنوات الموالية. كما كشفت دراسة أُجريت في الثلث الثالث من سنة 2007، أن عدد العاملين في القطاع الموازي في الجزائر بلغ ثلاثة ملايين شخص من إجمالي 8,25 مليون شخص بنسبة 35% من القوة العاملة في الجزائر⁽³⁾، وتعتبر البطالة بمختلف أنواعها السبب الرئيسي للعمل غير الشرعي بمختلف أشكاله والجدول التالي يوضح تطور نسبة البطالة في الجزائر خلال الفترة 2009-2016:

جدول رقم (3-27): تطور معدلات البطالة في الجزائر خلال الفترة 2009-2016. الوحدة: ألف دج

السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الفئة العاملة	10.544	10.812	10.661	11.423	11.964	11.085	10.491	12.585
الفئة البطالة	1.072	1.076	1.062	1.253	1.153	1.175	1.175	1.309
معدل البطالة	10,2%	10%	9,96%	11%	9,8%	10,60%	11,2%	10,40%

المصدر: التقارير العربية الموحدة، صندوق النقد العربي على موقع الواب: www.amf.org.ae، تاريخ التحميل 2018/01/10.

(1) - عزوز علي، نحو مقارنة تحليلية للاقتصاد الموازي في الجزائر، مرجع سابق، ص 12.

(2) - حبيش علي، الاقتصاد الموازي و الفساد في الجزائر، مجلة معارف، جامعة البويرة، العدد 18، جوان 2015، ص 288.

(3) - عبد الوهاب بوكروح، عوائد القطاع الموازي في الجزائر، مجلة الرؤية الاقتصادية، متاح على الموقع: www.alrooya.com

شوهده بتاريخ 2012/01/02.

ويبين الجدول أن معدلات البطالة في الجزائر هي معدلات مرتفعة مقارنة بدول الجوار⁽¹⁾ إذ أنه هناك نسبة لا بأس بها من البطالين يعيشون على عتبة الفقر ودون مداخيل تذكر، وبالتالي فإنهم يجدون في السوق الموازية الملجأ للحصول على مداخيل تؤمن لهم معيشتهم، ويتمحور العمل غير الرسمي في الجزائر في القطاع الفلاحي وقطاع البناء والأشغال العمومية والتجارة غير الرسمية، كما تنتشر في الجزائر ظاهرة التداخل بين السوق الرسمية وغير الرسمية، بحيث نجد في بعض الوظائف أن العاملين في الإدارات العمومية والمؤسسات الاقتصادية العمومية يزاولون وظائف في السوق الموازية بالموازاة مع وظائفهم الرسمية.

كما أن هناك بعض المؤشرات الأخرى التي تؤكد على وجود أنشطة الاقتصاد غير الرسمي ضمن الإقتصاد الجزائري من ضمنها الأطنان من المخدرات التي يتم حجزها من طرف مصالح الأمن، والجدول الموالي يستعرض كمية المخدرات المحجوزة من طرف مصالح الشرطة القضائية خلال الفترة 2007 – 2009.

جدول رقم (3-28): حجم المخدرات المحجوزة من طرف مصالح الشرطة القضائية من 2007 إلى 2009.

النوع	الوحدة	2007	2008	2009
القب الهندي (الحشيش)	كلغ	8.371,83	4.443,84	5.274,52
الهيروين	غرام	381,79	109,57	682,99
الكوكايين	غرام	20,68	509,70	984,91
الأقراص المهلوسة	قرص	104.491	837.189	42.438

المصدر: الموقع الرسمي للشرطة الجزائرية، www.dgsn.dz، تاريخ الاطلاع 2014/12/20.

بالإضافة إلى المخدرات المحجوزة هناك كميات ضخمة من السلع التي يتم تهريبها عبر الحدود الجغرافية، بالإضافة إلى السلع المغشوشة التي يتم حجزها من طرف المصالح المختصة، والجدول التالي يوضح نوعية السلع المغشوشة المتواجدة في الأسواق الجزائرية.

جدول رقم (3-29): نوعية السلع المغشوشة المتواجدة في الأسواق الجزائرية خلال الفترة 2005 – 2006.

المنتجات	النسبة المئوية 2005	النسبة المئوية 2006
مواد التجميل، الملابس والأحذية	66%	57%
قطاع العيار	23%	28%
مواد غذائية	2%	2,5%
أدوات كهربائية و كهربومنزلية	3,6%	9%
فيديو، أجهزة سمعية	2,7%	2%
أجهزة الإعلام الآلي	2,7%	1,5%

Source: Direction générale de la sûreté nationale, direction de la police judiciaire, **Etude de la phénomène de la contrefaçon et de la falsification dans les domaines industriels**, Janvier 2007, Alger, P13.

(1) - عزوز علي، نحو مقارنة تحليلية لظاهرة الاقتصاد الموازي في الجزائر، مرجع سابق، ص14.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن تقليد العلامات التجارية يكثر خاصة في الأنشطة التي تصنع الألبسة، مواد التجميل والأحذية التي تعتمد على مواد زخيفية ذات نوعية رديئة، تليها قطع الغيار للسيارات بمختلف أنواعها.

كما انتشرت في الاقتصاد الجزائري ظاهرة الاتجار غير الشرعي للعملة كشكل من أشكال الاقتصاد غير الرسمي التي أصبحت سوق السكوار بالجزائر العاصمة عبارة عن بورصة حقيقية تمارس نشاطها أمام مرئ السلطات وتوظف عددا لا بأس به من الشباب العاطلين عن العمل ويلجأ إليها كل من يرغب في بيع أو شراء العملات بمختلف أنواعها⁽¹⁾، والجدول التالي يستعرض تطور سعر صرف الدينار الجزائري بالنسبة للأورو الأوروبي بين السوق الرسمية والسوق الموازية أخذا بعين الاعتبار القيم المتوسطة للفترة.

جدول رقم (3-30): تطور سعر الصرف الرسمي و غير الرسمي الفترة 2005-2014 الوحدة: الدينار الجزائري

السنوات	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
سعر الصرف الرسمي	91,3	91,2	94,9	94,8	101,3	99,2	102,2	102,1	105,4	106,9
سعر الصرف غير الرسمي	94,5	100	105	120	125	127	142	150	141	164
الفارق بين سعر الصرف غير الرسمي و الرسمي	3,2	8,8	10,1	25,2	23,7	27,8	39,8	47,9	35,6	57,1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على النشريات الاحصائية لبنك جزائر على موقع الواب: www.bank-of-algeria.dz، و بعض المواقع الالكترونية الأخرى، تاريخ آخر إطلاع: 2017/11/20.

من الجدول نلاحظ أن سعر الصرف في تزايد مستمر سواء كان سعر رسمي أو سعر موازي، الأمر الذي يعني تدهور و تقهقر قيمة العملة الوطنية من سنة لأخرى، كما نلاحظ من جهة أخرى أن سعر الصرف غير الرسمي عرف إستقرارا سنة 2005 حيث بلغت قيمة العملة الصعبة في السوق الموازي 94,5 دج مقابل 91 دج في السوق الرسمي، ويمكن إرجاع ذلك إلى القانون الذي أُصدر من قبل السلطات الجزائرية و الذي مفاده منع إستيراد السيارات من الخارج التي يتجاوز عمرها ثلاث سنوات⁽²⁾، بالإضافة إلى القرار الذي تضمنه قانون المالية التكميلي لسنة 2005 والمتضمن رفع رأسمال شركات الاستيراد إلى 20 مليون دج، مما يعني نقص الطلب على العملة في السوق الموازي، أما في السنوات الموالية فنلاحظ إرتفاع سعر الصرف غير الرسمي من جديد مقارنة بسعر الصرف الرسمي حتى بات الفارق بين سعر الصرف الرسمي والموازي يتسع أكثر فأكثر، نتيجة للتطورات التي طرأت على المستوى المحلي والدولي أهمها إرتفاع قيمة

(1)- حكيم بوغارة، بورصات شعبية تعكس نفوذ مافيا المال وتهريب العملة خارج الوطن، إستطلاع لجريدة الشعب، عدد 17310، 2017/04/13،

ص ص 12، 13.

(2)- أنظر المادة 49 من قانون المالية لسنة 2004.

الأورو مقارنة بالدولار الأمريكي إضافة إلى إرتفاع قيمة الواردات الجزائرية دون أن ننسى قرارات تخفيض قيمة الدينار الجزائري من طرف البنك المركزي لمواجهة عجز الميزانية.

المطلب الثالث: إنتشار التهرب الجبائي.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم المشكلات التي يعاني منها النظام الضريبي نظرا للآثار السلبية التي تخلفها على الاقتصاد الوطني حيث أصبحت تشكل إحدى أهم إنشغالات المشرع الضريبي بصفة عامة. وفي هذا الصدد نجد أن المشرع الجزائري تناول هذه الظاهرة في قوانينه الجبائية المختلفة بالتشخيص من خلال محاولة حصر أهم آليات التهرب الضريبي مع إقتراح وسائل العلاج المناسبة، لذلك ومن أجل فهم هذه الظاهرة سنحاول في هذا المطلب تسليط الضوء على مفهومها مع تبيان العوامل التي أدت إلى إنتشارها وكذا عرض لتشخيصها في القانون الجبائي الجزائري.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.

يقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف بالضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه سواء كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق ذلك يتخذ المكلف عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس يمكن أن نميز بين شكلين للتهرب الضريبي: الأول تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي الذي يقصد به أن يتخلص المكلف بالضريبة من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم سواء بالإمتناع عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى لا يدفعها كالإمتناع عن إستهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة، أو عن طريق إستغلال الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي عن طريق إستعانهه بأهل الخبرة و الاختصاص لإكتشاف تلك الثغرات⁽¹⁾ كالتهرب من ضريبة التركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات في حياته حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة التركات. والنوع الثاني تهرب ضريبي بإنتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي الذي هو عبارة عن تهرب المكلف من الضريبة بطريقة غير مشروعة عن طريق مخالفته الواضحة والصريحة لأحكام القانون الجبائي بإستعمال طرق تدليسية من خلال الامتناع عن تقديم تصريحات جبائية أو تقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة، أو إعداد قيود وتسجيلات محاسبية خاطئة⁽²⁾، بالإضافة إلى تقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب بغية الاستفادة من بعض الامتيازات والتخفيضات الجبائية

(1)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص151.

(2)- حميدة بوزيدة، جبائية المؤسسات، مرجع سابق، ص 40. (بتصرف)

ومنه يتضح أن التهرب الضريبي سواء كان مشروعاً أو غير مشروع فإنه يترتب عنه ضياع جزء هام من موارد الدولة السيادية، لذلك نجد أنها تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكاناتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي تقف من ورائها.

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

بصفة عامة يمكن إرجاع ظاهرة التهرب الضريبي لعدة أسباب نجدها عموماً مرتبطة بالمكلف بالضريبة نفسه وكذا بالنظام الضريبي المطبق على هذا المكلف إضافة إلى تلك المرتبطة بإدارة الضرائب.

أ- الأسباب المتعلقة بالمكلف: غالباً ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف بالضريبة في حد ذاته والتي تندرج في إطار إعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية، يمكن حصرها فيما يلي:

- ضعف المستوى الخلقي الذي يحفز الأفراد على أداء الواجب الضريبي، لذلك فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع وكذا الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

- ضعف الوعي الضريبي وما يقتضيه من توضيحات مادية للأفراد إتجاه وطنهم، حيث أن نقص شعور الأفراد بواجبهم إتجاه الدولة يدفعهم إلى التهرب من الضريبة وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة، كإعتبار الضريبة إقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي أداة تعسف في يد الدولة على أملاك الأفراد وكذا إعتقاد أن المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف يضاف إلى ذلك سوء تخصيص النفقات العامة الذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة⁽¹⁾.

ب- الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي: توجد عدة عوامل مرتبطة بالتشريع الضريبي تساهم في زيادة حدة التهرب الضريبي، والتي نوجزها في العناصر التالية:

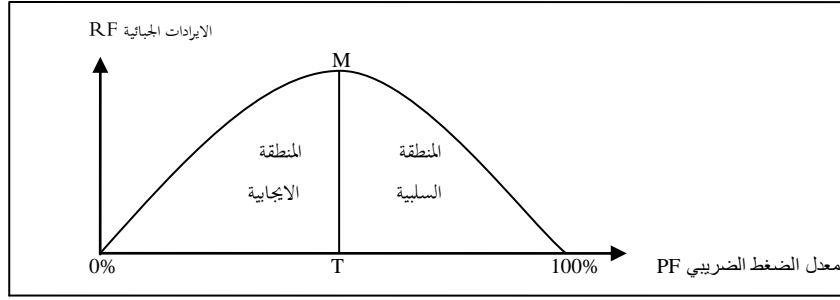
- ارتفاع العبء الضريبي على المواطنين ارتفاعاً كبيراً يؤدي إلى إرهاقهم بالضرائب وشعورهم بانعدام المساواة والعدالة الاجتماعية، وهذا كله سيفقدتهم شعورهم بالوازع الوطني تجاه دولتهم وبالتالي تهربهم ضريبياً⁽²⁾، وقد تطرق المفكر الاقتصادي الأمريكي آرثير لافر (Arthur laffer) إلى فكرة العلاقة التي تربط مستويات الضغط الضريبي مع الحصيلة الضريبية المتوقعة في منحنى يحمل اسمه⁽³⁾، والذي فحواه أن كثرة الضريبة تقتل الضريبة.

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 155، 156.

(2) - أحمد عبد السمیع علام، المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق، ط 1، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، 2012، ص 178.

(3) - عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي الواقع والتحديات، مرجع سابق، ص 50. (بتصرف)

شكل رقم (3-02): يبين منحنى لافر LAFER.



المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 80.

وأساس هذا المنحنى هو كيفية تحديد معدل الضريبة الأمثل T عند نقطة الانعطاف M قصد الحصول على الإيراد الأمثل المرغوب فيه ، ويبين هذا المنحنى أن زيادة معدلات الضرائب يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية إلى غاية النقطة M وهذا ما تبينه المنطقة الايجابية من المنحنى، وفوق هذا الحد فإن الاستمرار في رفع معدلات الضرائب يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية من خلال عمليات التهرب الضريبي وفقدان الحافز والرغبة في العمل وهذا ما تبينه المنطقة السلبية من المنحنى.

- ضعف العقاب المفروض على المتهرب، حيث أن طبيعة الجزاءات التي تفرضها الدولة على المتهربين من دفع الضرائب تؤثر في قرارهم بالتهرب أو عدمه، فعندما تتشدد الدولة في جزاءاتها يقارن المكلف بين النفع الذي يحققه نتيجة التهرب من الضريبة والضرر الذي سيلحقه نتيجة تسليط العقوبات التي يقررها القانون الضريبي عليه فيعدل عن التهرب والعكس صحيح⁽¹⁾.

- عدم استقرار التشريعات الضريبية وتعقدها، حيث تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النص الضريبي، مما يؤدي إلى عدم ثقة المكلفين به وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي، كما تساهم الاجراءات الروتينية والمعقدة للنظام الضريبي في بعث روح الكراهية للضريبة لدى المكلف وبالتالي زيادة احتمالات تهربه منها⁽²⁾.

ج- الأسباب المتعلقة بالادارة الضريبية: تعتبر الادارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما ضعف أداء هذه الادارة من حيث الوعاء والتحصيل والتأهيل المادي والبشري، كلما سهل ذلك من حالات التهرب الضريبي، ويمكن حصر أسباب ضعف أداء الادارة الضريبية فيمايلي:

(1)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي و الضريبي، مرجع سابق، ص180.

(2)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص157، 156.

- عدم كفاءة الادارة الضريبية من حيث الكم أو من حيث النوع والمتمثل في عدم توفر العناصر الفنية المرتفعة الكفاءة واللازمة لتطبيق أحكام قوانين الضرائب من خلال حصر المكلفين وتقدير وتحصيل ما يستحق عليهم من ضرائب⁽¹⁾.

- إنتشار الفساد الجبائي في أوساط أعوان الادارة الضريبية نتيجة إنعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستواهم الخلقي، مما يؤدي إلى سهولة إغرائهم بالأموال من قبل المكلفين، حتى يمكنونهم من التهرب من الضرائب، دون أن يترك تصرفهم أثرا على الوثائق الجبائية.

- ضعف فعالية الإدارة الضريبية نتيجة لغياب الأجهزة الحديثة والوسائل المادية، سواء من حيث المقرات التي يزاول فيها النشاط الإداري ذات الطابع القديم وغير المريح، أو من حيث قلة وسائل النقل، كما تشكو الإدارة الضريبية من ضعف التجهيزات المكتبية، خاصة منها ما يتعلق بالإعلام الآلي، وغياب شبكة إعلامية تربط بين الإدارات الضريبية اللازمة لتمكين الإدارات الضريبية من رفع مستوى خدماتها، وتحديد ما يستحق على المكلفين من ضرائب، يضاف إلى ذلك إستعمال الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة.

- وفرة المداخيل كنتيجة لعائدات الصادرات من المحروقات وما توفره من إيرادات ضريبية على هذه المداخيل كان السبب في اعتبار المداخيل الضريبية ثانوية، نتيجة لذلك فقد أهملت بعض الدول الإيرادات الضريبية ولم تسطر لها برامج فعالة للمراقبة والتأطير والتكوين الخاص بالإدارة الضريبية⁽²⁾.

كما يمكن رد ظاهرة إنتشار التهرب الضريبي خاصة على المستوى الدولي إلى الانفتاح الاقتصادي من جهة وإلى إتساع حجم التجارة الدولية واندماج الاقتصاديات المختلفة في الاقتصاد العالمي من جهة أخرى⁽³⁾، وما ترتب عنه من إتساع حجم الشركات الدولية النشاط وقيامها بخلق عدة فروع لها في عدة دول.

الفرع الثالث: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في القانون الجبائي الجزائري.

لقد أشار القانون الجبائي الجزائري إلى بعض الحالات التي تدخل ضمن التهرب الضريبي غير المشروع والمعاقب عليها سواء بعقوبات جبائية أو بعقوبات جزائية، كحالة الغش الجبائي وكذا حالة النقص في التصريح إضافة إلى حالة التلبس الجبائي .

(1)- محمد طاقة، هدى العزاوي، إقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، ط 1، عمان، 2007، ص 129.

(2)- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 44.

(3)- PIERRE Levine, la lute contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales, L.G.D.J, paris, 1988, P 29.

أ- حالة الغش الجبائي (**Fraude Fiscale**): لقد تطرق القانون الجبائي الجزائري إلى حالة الغش الجبائي في مختلف قوانينه الجبائية معبرا عنها بأفعال تدليسية وطرق إحتيالية ورد ذكرها على سبيل المثال لا الحصر في مختلف القوانين الجبائية، تاركا السلطة التقديرية لإدارة الضرائب في استنتاجها وذلك كما يلي:

جدول رقم (3-31): المصطلحات المستعملة للتعبير عن الغش الجبائي في القانون الجبائي الجزائري

القانون الجبائي	رقم المادة	عدد الحالات	المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الفرنسية
قانون الضرائب المباشرة	المادة 2/193	06 حالات	أعمال الغش	Manœuvres Frauduleuses
قانون الضرائب غير المباشرة	المادة 533	06 حالات	طرق إحتيالية	Manœuvres Frauduleuses
قانون الرسوم على رقم الأعمال	المادة 117	06 حالات	طرق تدليسية	Manœuvres Frauduleuses
قانون الاجراءات الجبائية	المادة 36	05 حالات	ممارسات تدليسية	Pratiques Frauduleuses
قانون التسجيل	المادة 119	حالة واحدة	طرق تدليسية	Manœuvres Frauduleuses
قانون الطابع	المادة 33	حالة واحدة	الغش، مناورة	Fraude, Manœuvre

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على القوانين الجبائية الجزائرية.

حيث يلاحظ من الجدول أعلاه أن المشرع الجبائي إستعمل عدة ألفاظ باللغة العربية للدلالة على الغش الجبائي مُعرِّفاً له على أنه كل تملص أو محاولة التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كلياً أو جزئياً⁽¹⁾.

ومنه يتضح من هذا التعريف أن :

- أن الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة والصريحة لنصوص القانون الجبائي.

- يتم الغش الضريبي بإستعمال طرق إحتيالية وتدليسية.

- يهدف الغش إلى التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي.

كما نجد القانون الجبائي الجزائري تطرق إلى هذه الظاهرة من خلال الحديث عن العناصر المشكلة لها والتي تعتبر بمثابة أركان لجريمة الغش الضريبي والتي تتمثل فيما يلي:

1- العنصر الشرعي: تستمد ظاهرة الغش الضريبي عنصرها الشرعي من مختلف أحكام القانون الجبائي لا سيما:

- المواد من 303 إلى 308 و من 407 إلى 408 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- المواد من 116 إلى 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- المواد من 530 إلى 538 و من 542 إلى 544 من قانون الضرائب غير المباشرة.

- المواد من 119 إلى 121 من قانون التسجيل.

- المادتان 33 و 34 من قانون الطابع وكذا المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية.⁽²⁾

(1)- أنظر المادة 303 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، محدث 2017.

(2)- المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، دليل الدعوى الجزائية في المجال الضريبي، ماي 2008، ص 8.

2- العنصر المادي: يتمثل العنصر المادي في إستعمال الطرق التدليسية، ولم يحدد المشرع الجزائري هذه الطرق بصفة دقيقة بل إكتفى بسرد بعض الأعمال التي تعتبر بمثابة طرق تدليسية في قوانينه الجبائية على سبيل المثال تاركا المجال لإدارة الضرائب في استنتاجها وفي تقدير العقوبات المسلطة على مرتكبيها، ومن بين تلك الطرق والأعمال نذكر ما يلي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به،
- إنجاز عمليات شراء و بيع بضائع بدون فاتورة،
- تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية،
- النقل عمدا لتقييدات حسابية خاطئة أو وهمية في الدفاتر المحاسبية الإجبارية،⁽¹⁾
- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة،
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة و إما الاستفادة من الامتيازات الجبائية،
- الإغفال عن قصد عن التصريح بمداحيل المنقولات أو رقم الاعمال الخاضع للضريبة،
- سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل الضرائب أو الرسوم المدين بها،
- كل عمل أو سلوك يقتضي ضمينا إرادة واضحة للتملص من دفع مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو تأجيل دفعها،⁽²⁾
- القيام بمناورات التملص من وعاء الضريبة بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة في الكشف التفصيلي للزبائن (Etat des clients)⁽³⁾،
- القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية غير قادرين على تأدية مهامهم⁽⁴⁾.

3- العنصر المعنوي: يتمثل العنصر المعنوي في القصد الجنائي لدى المكلف ونية في إرتكاب الغش الضريبي بمعنى أن تتجه إرادة المكلف بالضريبة إلى التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا وحرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقوقها⁽⁵⁾.

(1)- أنظر المادة 36 من قانون الاجراءات الجبائية، محدث 2016.

(2)- أنظر المادة 118، الفقرات 01، 02، 04، 05، 06 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، محدث 2016.

(3)- أنظر المادة 228 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،

(4)- أنظر المادة 533 من قانون الضرائب غير مباشرة، محدث 2016،

(5)- مجلة المحكمة العليا، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، عدد خاص، 13 و 14 نوفمبر 2007، ص 30.

إن نصوص القانون الجبائي التي تناولت الغش الضريبي لم تستعمل في غالبيتها عبارات صريحة تدل على القصد الجنائي إلا في بعض صور الغش كتلك التي جاء بها قانون الرسوم على رقم الاعمال في المادة 6/118 بنصها على أنه يعتبر من الأعمال التدليسية كل عمل أو سلوك يقتضي ضمناً إرادة واضحة للتملص من دفع مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو تأجيل دفعها. إضافة إلى بعض العبارات النادرة مثل:- الإغفال عن قصد...، النقل عمداً لتقييدات...، و لكن المعنى العام لمختلف النصوص وطريقة وصف أساليب الغش توحي كلها إلى نية المشرع الجبائي في إشتراط قصد الغش لتحقيق حالة الغش الجبائي⁽¹⁾.

كما نجد أن القانون الجبائي قد قرر عقوبات جبائية مشددة ضد المكلفين بالضريبة الممارسين لأعمال الغش كأسلوب ردعي، حيث سمح لإدارة الضرائب في حالة إكتشاف عملية الغش الضريبي بتحديد حقوقها الجبائية المتملص منها مع فرض عقوبات جبائية مشددة تقدر بـ 100% بالنسبة للضرائب غير المباشرة⁽²⁾، وكذا 100% بالنسبة للضرائب المباشرة إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها سنوياً يقل أو يعادل مبلغ 5.000.000 دج و 200% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها سنوياً يفوق مبلغ 5.000.000 دج⁽³⁾، كما أجاز لها المتابعة الجزائية أمام الجهات القضائية المختصة من أجل معاقبة المكلف بالضريبة جزائياً دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقاً بإنذار المعني بأن يقدم تصريحاً أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي⁽⁴⁾، حيث رخص لها أن تؤسس نفسها طرفاً مدنياً للمطالبة بحقوقها في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى منها، وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن لها سحب الدعوى الجزائية في حالة سداد كامل الحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات ويترتب على ذلك سحب الدعوى العمومية⁽⁵⁾، كما قرر القانون الجبائي عقوبات جزائية ضد مرتكبي مخالفات الغش الضريبي وكذا شركائهم حسب قيمة المبلغ المتملص منه تتراوح بين 50.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة للغرامة و من شهرين إلى 10 سنوات بالنسبة للحبس أو السجن المؤقت⁽⁶⁾. والجدول التالي يوضح عدد الشكاوي المودعة على المستوى الوطني من طرف إدارة الضرائب بسبب الغش الجبائي.

(1)- المديرية العامة للضرائب، دليل الدعوى الجزائية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 12.

(2)- أنظر المادة 116 الفقرة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، محدث 2017.

(3)- أنظر المادة 193 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، محدث 2017.

(4)- أنظر المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحديث 2017.

(5)- أنظر المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحديث 2017.

(6)- المديرية العامة للضرائب، دليل الدعوى الجزائية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 9.

جدول رقم (3-32): يبين عدد شكاوى الغش الضريبي المودعة لدى الجهات القضائية خلال الفترة 2007-2016.

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
عدد القضايا	968	997	1181	1254	1044	375	685	904	978	956

المصدر: وزارة المالية، مديرية المنازعات، المديرية الفرعية للمنازعات الادارية و القضائية.

ب- حالة النقص في التصريحات الجبائية (Insuffisance de déclaration fiscale): وهي الحالة التي أشار لها القانون الجبائي في نصوصه القانونية والتي تتضمن تقديم تصريحات ناقصة للمادة الخاضعة للضريبة غالبا نتيجة الجهل بالتشريعات الضريبية المتميزة بالديناميكية وعدم الاستقرار كتخفيض بعض الأعباء غير المقبولة للتخفيض جبائيا مثل الغرامات والعقوبات الجبائية أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالسيارات السياحية غير المقبولة للإسترجاع جبائيا، إضافة إلى عدم التصريح بالمداحيل المتأتية من تأجير المحلات التجارية والسكنية، وبالتالي ما يميز حالة النقص في التصريح عن حالة الغش الضريبي في كونها تعتبر بمثابة تهرب بسيط لا تستوجب المتابعة الجزائية ضف إلى ذلك أن العقوبات المقررة عليها بسيطة لا تتجاوز 25% من المبلغ المتملص منه و ذلك كما يلي:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه،

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج،

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.⁽¹⁾

ج- حالة التلبس الجبائي (Flagrance Fiscale): وهي حالة حديثة جاءت بها المادتين 07 و 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010⁽²⁾ والتي يمكن تعريفها على أنها إجراء تقوم به الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، حيث يسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل في الوقت المناسب لمنع الغش الذي من الممكن وقوعه مستقبلا في جانب التحصيل⁽³⁾، و بالتالي ما يميز حالة التلبس الجبائي عن الغش الجبائي في كون التلبس الجبائي يفترض وقوعه مستقبلا في جانب تحصيل الحقوق الجبائية عندما توجد مؤشرات حالية تدل عليه وجب الاحتياط لها أما حالة الغش الضريبي فيفترض وقوعها في الماضي وتشمل جانبي الوعاء والتحصيل. ضف إلى ذلك أن القانون الجبائي عاقب المكلفين بالضريبة

(1)- أنظر المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا المادة 1/116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال،

إضافة إلى المادة 107 من قانون التسجيل، تحديث 2017.

(2)- أنظر المادة 20 مكرر 3 الفقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية.

(3)- المديرية العامة للضرائب، التلبس الجبائي من أجل رقابة جبائية أكثر فعالية، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد 2013/68، ص 07.

الذين يكونون محل تلبس جبائي بغرامات مالية ثابتة تتراوح بين 600.000 دج و 2.000.000 دج⁽¹⁾ على عكس حالة النقص في التصريحات الجبائية أين قرر عقوبات جبائية معبر عنها بالنسب المئوية حسب المبالغ الضريبية المتملص منها .

د- حالة التهرب بإستعمال أسعار التحويل (Les Prix de Transfert): وهي حالة حديثة نسبيا وردت في المادة 08 من قانون المالية لسنة 2007 و كذا المادة 09 من قانون المالية لسنة 2008 وكذا المواد 04، 17 و 21 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، حيث يمكن تعريف السعر التحويلي على أنه ذلك السعر الذي تبيع به الشركة الأم السلع والخدمات إلى إحدى شركاتها الوليدة الموجودة في الخارج، أو أنه السعر الذي تبيع به الشركة الوليدة سلعة أو خدمة إلى شركة وليدة أخرى⁽²⁾، فهي أسعار داخلية تستخدمها الشركات دولية النشاط لنقل الأرباح من الدول ذات الضغط الضريبي المرتفع إلى الدول ذات الضغط الضريبي المنخفض عن طريق التلاعب في أسعار السلع والخدمات⁽³⁾، بالتالي يمكن إدراج التهرب بإستعمال أسعار التحويل في إطار التهرب الدولي الذي يتميز بقلة القوانين و الأحكام المجعولة لمكافحة هذه الظاهرة رغم خطورتها⁽⁴⁾، وعليه فإنه ما يميز حالة التهرب بإستعمال أسعار التحويل عن حالة الغش الضريبي في إعتبار الحالة الأولى تندرج ضمن الغش الدولي الذي يتمثل في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل تلك الأرباح إلى بلد آخر يتميز بجباية جذابة، أما حالة الغش الضريبي فتندرج ضمن الغش المحلي الذي يفترض فيه أنه يتم داخل الحدود الجغرافية للدولة.

المبحث الثالث: تحديات مرتبطة بالعمولة والتطور التكنولوجي.

شهد العالم خلال السنوات الأخيرة من القرن العشرين ثورة حقيقية في تقنية المعلومات والاتصالات، أثرت بدرجة كبيرة على أوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي، حيث شكل ظهور العمولة والانترنت منعطفًا مهمًا في الحياة البشرية. و في إطار العمولة والتطور التكنولوجي برزت العديد من القضايا الحديثة التي أثرت على قدرة الدول في تحصيل الضرائب وعلى توزيع الأعباء، حيث أصبحت النظم الجبائية لمختلف الدول عاجزة عن مسايرتها وفي مقدمتها التحديات التي تفرضها التجارة الالكترونية، يضاف إلى ذلك إستعمال أسعار التحويل من طرف الشركات العابرة للقارات كتقنية حديثة للتهرب الدولي دون أن ننسى التحديات الأخرى المرتبطة بالبيئة وكذا نمو الاستثمارات الأجنبية إضافة إلى الاتجاه المتزايد نحو التكتلات الإقليمية.

(1)- أنظر المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تحديث 2017.

(2)- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 143.

(3)- سماعيل عيسى، القانون الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة سعد دحلب البلدة، 2005، ص 78.

(4)- ANDRE Beauchamp, guide mondiale des paradis fiscaux, edition crasset, paris, 1992, P 62.

المطلب الأول: التجارة الالكترونية.

أصبح العالم يختزل في أكبر شبكة معلوماتية، التي أصبحت تمثل ما يعرف بالطريق الدولي السريع للإعلام والمعلومات، وللمال والأعمال في نفس الوقت، فجُل الأعمال أصبحت تنفذ بطريقة إلكترونية من خلال الأنترنت، ورغم المزايا التي جلبتها هذه الشبكة في هذا المجال إلا أنها خلقت تحديا كبيرا أمام الإدارات الجبائية، لذلك كان لزاما علينا أن نتطرق في بادئ الأمر إلى خصائص هذه التجارة، مروراً بالتحديات التي تفرضها أمام الإدارات الجبائية وإنهاءً بواقعتها في الاقتصاد الجزائري.

الفرع الأول: خصائص التجارة الالكترونية.

على الرغم من عدم وجود تعريف واحد متفق عليه للتعاملات التجارية الالكترونية، إلا أنه يمكن الوقوف على ستة خصائص رئيسية مميزة لها، تختلف فيها عن التعاملات التجارية التقليدية، وتجعل من الصعوبة فرض القواعد الضريبية الحاكمة للتعاملات التقليدية المتبعة حاليا على التعاملات الالكترونية وهي على النحو التالي:

- إختفاء الوثائق الورقية للمعاملات، إذ لا ترتبط المعاملات الالكترونية بوجود أي وثائق ورقية متبادلة في إجراء المعاملات، مما يشكل صعوبة في إثبات العقود والتعاملات، ذلك أن كافة الاجراءات و المراسلات بين طرفي المعاملة تتم إلكترونيا دون إستخدام أي أوراق، وهكذا تصبح الرسالة الالكترونية هي السند القانوني الوحيد المتاح لكلا الطرفين في حالة نشوء أي نزاع بينهما، وبالتالي فإن ذلك يفتح المجال أمام قضية أدلة الإثبات القانوني وأثرها كعائق أمام نمو التجارة الالكترونية⁽¹⁾.

- المبيعات عبر العالم، إذ تزايد ظهور الشركات العملاقة التي تمارس أنشطتها التجارية عبر العالم، ومع تزايد حركة التجارة الالكترونية، بدأ ظهور الشركات صغيرة الحجم والتي تستطيع بإستخدام شبكة الانترنت أن تمارس أنشطتها عبر العالم، وهذا يؤدي إلى تفاقم شكل التعارض بين المصالح الاقتصادية الوطنية ومصالح هذه الشركات، وإنتتاح الباب على مصراعيه لمشاكل الولاية القانونية وإختلاف النظم الجبائية وسبل الإثبات.

- الانفصال المكاني إذ تتيح شبكة الانترنت للمؤسسات القدرة على إدارة تعاملاتها التجارية بكفاءة من أي موقع جغرافي، ذلك أن مقر المعلومات الخاص بالشركة يمكن أن يتواجد في أي مكان دون أن يؤثر ذلك

(1) - رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية، مجلة التنمية و السياسات الاقتصادية، المجلد الثاني، العدد الثاني، الكويت، جويلية 2000، ص ص 11، 12.

على الأداء⁽¹⁾، بل أن العرف قد جرى على وجود أكثر من مقر للشركة الواحدة في أكثر من بلد لتحقيق سهولة وسرعة الاتصال وتوزيع العملاء وفقا لمواقعهم الجغرافية.

- عدم إمكانية تحديد الهوية، إذ لا يربط بين المعاملات التجارية الالكترونية كل منهما الآخر، وقد لا يعرفان كافة المعلومات الأساسية عن بعضهما البعض كما هو الحال في المعاملات التجارية التقليدية، ونتيجة لذلك قد يجد البائعون عبر الأنترنت صعوبة في إستكمال الملفات الجبائية التي تقيد السلطات التشريعية الالتزام به، وقد يستغل هؤلاء البائعون ذلك للتهرب من الضريبة بعدم تسجيل تلك المعاملات في الدفاتر المحاسبية الرسمية.

- إمكانية رقمنة بعض المنتجات، حيث أتاحت الأنترنت إمكانية تسليم بعض المنتجات إلكترونيا مثل برامج الحاسوب، التسجيلات الموسيقية، أفلام الفيديو، الكتب والأبحاث والتقارير الالكترونية، إلى جانب بعض الخدمات مثل الاستشارات، ويخلق ذلك تحديا أمام السلطات الضريبية في إخضاع المنتجات الرقمية غير المنظورة للضريبة.

- سرعة تغير القواعد الحاكمة، رغم أنه لم يتم بعد وضع صياغة نهائية للقواعد الخاصة بالنظام الجبائي للمعاملات التجارية الالكترونية، إلا أن التشريعات الحاكمة لهذه المعاملات تتغير بمعدلات متسارعة، ومن ثم فإنه لا بد من صياغة إطار تشريعي يتسم بالمرونة وقابل للتعديل حتى يواكب منجزات التقدم التكنولوجي⁽²⁾.

و من خلال هذه الخصائص يمكننا القول أن مفهوم التجارة الالكترونية يشمل كافة أشكال المعاملات التجارية التي تتم إلكترونيا عبر شبكات الاتصال، بما في ذلك المعاملات بين الشركات بعضها البعض، بين الشركات وعملائها أو بين الشركات والادارات الحكومية.

الفرع الثاني: تحديات فرض ضريبة على الأعمال عبر الأنترنت.

في ظل التحول المتسارع نحو عالم الأعمال الالكترونية أثار هذه الأخيرة تحديات أمام الجهات المسؤولة عن الفحص و التحصيل الجبائي نظرا لصعوبة إن لم نقل تعذر إسقاط القوانين الجبائية المألوفة على التجارة الالكترونية وكذا نظرا لعدم وجود آليات محددة لإخضاع تلك المعاملات الالكترونية للقواعد الجبائية، ومن بين التحديات الرئيسية المثارة في مجال المعاملة الجبائية للمعاملات التي تتم عبر شبكة الأنترنت نجد:

(1)- قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، ط 1، دار جرير، عمان، 2011، ص 182.

(2)- رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، مرجع سابق، ص 12.

أ- صعوبة إثبات التعاملات والعقود: سوف تواجه كافة السلطات التشريعية في دول العالم بوجود مشاكل تتعلق بإثبات التعاقدات نظرا لطبيعة العقود الالكترونية التي يتم تحريرها باستخدام نظم وأساليب التوثيق الالكتروني، وهذا يتطلب إعادة النظر في وسائل الإثبات والتحقق حيث لا ترتبط هذه المعاملات الالكترونية بوجود أي وثائق ورقية متبادلة في إجراء المعاملات، مما يشكل صعوبة في إثبات العقود والتعاملات، ويثار بشأنها عدم القدرة على الاطلاع من ناحية ومدى حجيتها كأساس لربط الضريبة من ناحية أخرى، إضافة إلى استخدام التقنيات الحديثة في إخفاء أو تغيير البيانات في السجلات الالكترونية. و على ذلك فإنه في غياب إطار تشريعي للتعاملات الالكترونية تطرح مشاكل مرتبطة بطرق الاثبات ومسك المحاسبة نتيجة التحول من العمليات الورقية التي تسمح لسلطات الضرائب بتعقب آثار هذه العمليات إلى المعاملات الافتراضية، التي ربما تترك آثار أقل ما يصعب تحديدها، ضف إلى ذلك أن هذه العمليات يمكن إستعمالها بسهولة لأغراض التهرب⁽¹⁾.

ب- إستخدام النقود الالكترونية: يرى بعض الاقتصاديين أن النقود الالكترونية سوف تحل بمرور الزمن محل النقود الحقيقية في تعاملات الأفراد، حيث ستحتوي الرقائق الموجودة في البطاقات الالكترونية على أرصدة أموال الأفراد، و سوف تستخدم في دفع المستحقات وتسوية الحسابات، الأمر الذي سوف يزيد من الصعوبات التي تواجهها السلطات القائمة على الضرائب⁽²⁾.

ضف إلى ذلك أن المدفوعات الالكترونية سوف تُنفذ بدون تسجيل محاسبي وبالتالي تمنح مجال واسع للتهرب الجبائي، ومنه فإن العمليات التي تتم تسويتها عن طريق النقود الالكترونية لا تترك آثار محاسبية، وتتفاقم هذه المشكلة أكثر لو صار ممكنا تسليم المدفوعات بالنقود الالكترونية عبر الأنترنت⁽³⁾.

ج- صعوبات مرتبطة بتعيين الهوية وتحديد الوعاء الضريبي: تواجه دول العالم تحديا رئيسيا في إخضاع التعاملات الالكترونية للضريبة، ويرجع ذلك إلى صعوبة تحديد الهوية، إذ لا ير طرقي المعاملات الالكترونية كل منهما الآخر، ضف إلى ذلك السرية التي قد تحاط بها، الأمر الذي يشكل حاجزا أمام إمكانية التعرف على المكلفين بالضريبة ومخاطبتهم ومعرفة عناوينهم وكذا كيفية تحديد وعاء الضريبة ونوع الضريبة المفروضة عليهم، أي أن التجارة الالكترونية تلقي بتحديات كبيرة على عملية الحصر الجبائي⁽⁴⁾، ضف إلى ذلك

(1)- فيتو تانزي، العولمة و النمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب، مجلة التمويل و التنمية، المجلد 38، العدد 01، مؤسسة الأهرام، مصر، 2001، ص35.

(2)- فيتو تانزي، مرجع سابق، ص35.

(3)- YAHIA Amanache, Aspects théoriques de la fraude fiscale, Revue d'Institut d'Economie Douanière Et Fsca, Koléa, 2001, P79.

(4)- طواهر محمد التهامي، حني شفيقة، دادن عبد الوهاب، تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول التجارة الالكترونية، جامعة ورقلة، أيام 15-16-17 أبريل 2004، ص 10.

التحول نحو إنتاج منتجات رقمية، حيث أن هناك عدد من المنتجات مثل الصور الفوتوغرافية والتسجيلات الصوتية، والاستشارات الطبية والمالية والخدمات التعليمية والبرامج التطبيقية يمكن حاليا الحصول عليها مباشرة من الأنترنت، مما يشكل تحديا فيما يخص المعاملة الجبائية لهذه المنتجات، كما أنه أصبح بإمكان الشركات أن تنشأ متجر إفتراضي على الأنترنت وتستطيع من خلاله أن تعرض وتبيع منتوجاتها، كما أصبح بإمكان الزبائن أن يتحولوا في هذا المتجر وأن يطلبوا خدمات معينة وأن يستفسروا عن أسعار المنتوجات المعروضة أمامهم مع بيان التكلفة الاجمالية، مما يطرح أكثر من إشكال بخصوص المنشأة الافتراضية وهل يمكن إعتبارها كمنشأة ثابتة(*) يمكن الاعتماد عليها كأساس للإخضاع الجبائي، ومع غموض فكرة الاختصاص الجبائي سوف يصعب تحديد من يجب عليه دفع الضريبة أو تحصيل الأموال⁽¹⁾.

كما يثور التساؤل عن كيفية تحديد حصة كل دولة من الدخل الذي تحققه المنشأة التي تعمل في التجارة الإلكترونية على نطاق عالمي بحيث يكون لكل دولة أن تفرض الضريبة على الجزء من الدخل الذي تحققه من مصادر ترجع إليها (أشخاص ينتمون إليها أو داخل حدودها)، وبما يضمن عدم تعرض هذه المنشأة لزدواج ضريبي ينجم عن خضوعها لأكثر من ضريبة في أكثر من دولة على ذات الدخل بسبب تنازع القوانين في أحقية الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على هذه التعاملات.⁽²⁾

د- الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية: إن غياب آليات محددة لإخضاع تعاملات التجارة الإلكترونية للضريبة وكذا ظهور بعض الآراء المنادية بالإعفاء الضريبي لتلك التعاملات تشجعا لها مع إخضاع معاملات التجارة التقليدية للضريبة، سوف يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الجبائية، وهو أحد المبادئ الأساسية لفرض الضرائب يضاف إلى ذلك احتمال انخفاض موارد الدولة الجبائية نتيجة التحول المتسارع نحو تلك الأعمال الإلكترونية، وهو ما سينجر عنه زيادة العبء الجبائي على التجارة التقليدية بغية تعويض النقص في الإيرادات العامة الناتجة عن ذلك التحول، مما سينجر عنه تعظيم الفوارق في المعاملة الجبائية لكلا الشكلين من التجارة، وفي هذا المقام يرى الكاتب أدريال (Adriel Bettelheim) أن الحكومة إذا لم تفرض ضرائب على التجارة الإلكترونية، فإن المستهلكون سيخاطرون بتحويل مشترياتهم إلى الفضاء

(*)- تعرف المنشأة الثابتة (Installation Stable) حسب نظرية تحقق الدخل بكونها تلك المنشأة التي تمارس نشاطا يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح والتي يمكن إعتبارها بمثابة معيار أو ضابط إسناد جبائي يمكن اللجوء إليه لإخضاع أرباح الشركات الدولية النشطة للضريبة في الدول التي تمارس فيها نشاطا عن طريقها، كأن تأخذ المنشأة الثابتة شكل مصنع، ورشة منجم، مكتب للبيع وكذا خدمات ما بعد البيع، مكتب للإستشارات و الخدمات، تأجير العتاد و الآلات، ...

(1)- عزوز علي، العاطف عبدالقادر، إشكالية جباية المعاملات في التجارة الإلكترونية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي و مساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسنية بن بوعلي الشلف، يومي 27 و 28 نوفمبر 2007، ص04.

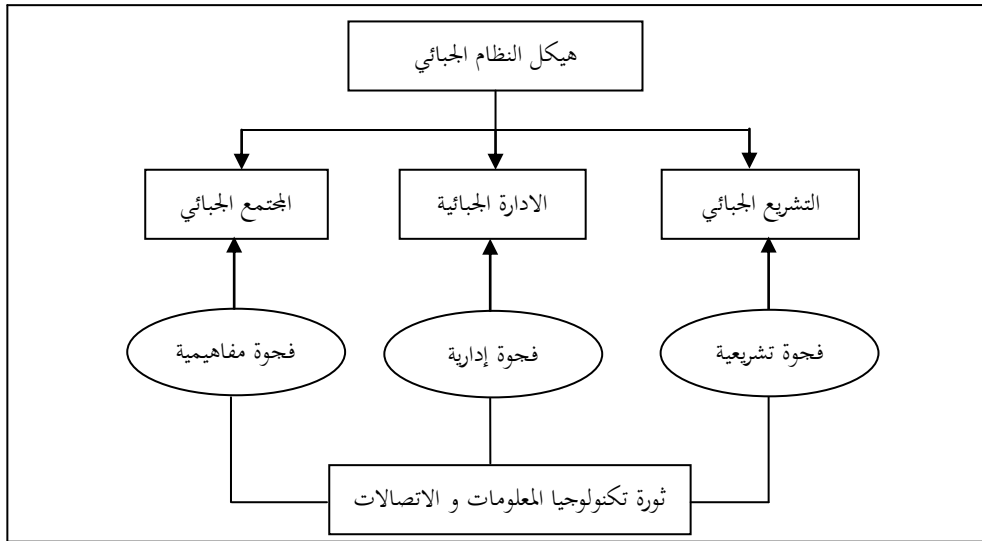
(2)- طواهر محمد التهامي وآخرون، مرجع سابق، ص09.

الإلكتروني، وهو ما سيعمل على إلحاق أضرار بالتجار المحليين وكذا تقليص حصة الدولة من جباية الضرائب⁽¹⁾.

هـ- قصور تطبيق القواعد الحالية على تعاملات التجارة الإلكترونية: أضحت القواعد القانونية التقليدية التي تحكم النشاط التجاري لا تفي بمتطلبات التجارة الإلكترونية، أي أن هناك صعوبة في إسقاط وتطبيق القوانين الجارية على التجارة الإلكترونية، وهناك مشكل غياب المفاهيم والمبادئ والقواعد التي تأخذ في الحسبان الطبيعة الراديكالية الجديدة للتجارة الإلكترونية.

حيث أنه في ظل التطبيقات الناتجة عن استخدام الانترنت، ظهر قصور في العلاقة بين هيكل النظام الضريبي ومستحدثات تقنيات المعلومات، مما يؤثر سلبا على كفاءة الأداء الضريبي. وفي هذا الصدد فإنه يمكن الوقوف على ثلاث فجوات رئيسية في العلاقة بين كل من مفردات هيكل النظام الضريبي وتكنولوجيا المعلومات، كما يمثلها الشكل رقم (03-03).

الشكل رقم (03-3): العلاقة بين هيكل النظام الجبائي وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات.



المصدر: رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، مرجع سابق، ص 14.

حيث يواجه التشريع الضريبي الذي تم صياغته وفقا لطبيعة التعاملات التجارية التقليدية قصورا في معالجة التعاملات التجارية الإلكترونية، و بعبارة أخرى فإن هناك فجوة تشريعية، لذا يتوجب على الدول تقييم القوانين والنظم التشريعية السائدة وإجراء التعديلات الضرورية أو صياغة تشريعات جديدة تتلاءم وطبيعة التعاملات التجارية الإلكترونية.

(1)– Adriel Battelheim, **faut- il ou non taxer le web**, In Revue: Problèmes économiques, N°2.622, 1999, P30.

كما تعاني الإدارة الضريبية قصورا في تنفيذ القوانين والتشريعات الجارية على التعاملات الالكترونية وحماية حقوق كل من الدولة والمجتمع الضريبي، فقد أصبحت عاجزة عن أداء مهامها من حصر، فحص وتحصيل كافة أنواع الضرائب. كما يعاني المجتمع الضريبي من وجود فجوة مفاهيمية، فعلى الرغم من تطور حجم التعاملات التجارية الإلكترونية، إلا أنه لا يزال هناك قصورا في فهم المفردات الخاصة بها وما يترتب عنها من اعتبارات قانونية⁽¹⁾.

الفرع الثالث: واقع التجارة الالكترونية في الجزائر:

لا زالت التجارة في الجزائر يغلب عليها الطابع التقليدي رغم وجود بعض التطبيقات للتجارة الالكترونية كتصميم بعض المواقع لبيع السلع والخدمات عن طريق الأنترنت أو قيام بعض البنوك بإصدار بطاقات الدفع الالكتروني كبطاقة ماستر كارد (MasterCard)^(*)، إلا أن الحديث عن اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر يعتبر سابق لأوانه، فحسب الأستاذين كمال رزيق ومسعود فارس فإنه لا توجد معطيات أو إحصاءات حول هذا الموضوع على مستوى وزارة التجارة، ولم تفكر هذه الأخيرة في دراسات إستشرافية لإمكانية اعتمادها مستقبلا، كما أنه ليست هنالك أي جهود في إطار ذلك، حيث أن استخدام الأنترنت في الجزائر يكاد يتوقف عند المراسلات الشخصية والردشة على مستوى مواقع التواصل الاجتماعي إضافة إلى بعض الاهتمام لدى الأكاديميين الذين يبحثون عن المادة العلمية⁽²⁾.

ويرجع تخلف الجزائر وعدم مسيرتها للتطورات الحاصلة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال الى العديد من العوائق والصعوبات التي تقف حائلا دون انتشاره التجارة الالكترونية في بلادنا وهي:

- الانتشار الواسع للامية في الجزائر، حيث تعتبر الجزائر من الدول التي تحتوي على نسبة امية مرتفعة وبالتالي هؤلاء لا يفقهون حتى معنى أن تمارس التجارة عبر الانترنت، وهذا يعتبر عائقا يحول دون انتشار التجارة الإلكترونية، إضافة إلى إنتشار الأمية بالمعنى الحديث، ويقصد بها الجهل بأساليب ووسائل التعامل في مجال المعلوماتية، ذلك أن فئة واسعة من الأشخاص لم يسبق لهم أن جلسوا أمام حاسوب وتعاملوا معه. و بالتالي فلا نتخيل أنهم يستطيعون ممارسة تجارتهم عبر الأنترنت التي تركز على استخدام الحاسوب.

(1)- رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، مرجع سابق، صص 13،14.

(*)- ماستركارد العالمية هي شركة مقرها الولايات المتحدة الأمريكية و لها خبرة واسعة في مجال المدفوعات، فلها بطاقات تحظى بقبول واسع تحمل العلامة التجارية (MasterCard) ولها مؤسسات مالية معنية بخدمة المستهلك في مجال الأعمال كما لها موزعين عالميين يتمركزون في معظم دول العالم.

(2)- كمال رزيق، مسعود فارس، التجارة الالكترونية وضرورة إعماده في الجزائر في الألفية الثالثة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب البليلة، 2003، صص 11،12. (بتصرف).

- إرتفاع تكلفة استخدام الأنترنت وبطئها، ذلك أن تكاليف الاتصال العادي في بلادنا مرتفعة نوعا ما مقارنة بجيراننا في ظل غياب المنافسة في قطاع الاتصالات الذي لاتزال الدولة تحتكر الجانب الأكبر منه، ضف إلى ذلك بطء الشبكة وإنقطاعها المتكررة التي تعيق المستخدمين وتضيع وقتهم.
- نقص إهتمام المؤسسات الاقتصادية في البلاد وعدم وعيهم بما يمكن لهذه التقنية التجارية الحديثة عبر الأنترنت من أن تفتح لهم آفاقا إقتصادية أوسع، من حيث أنها توفر الوقت وتشمل كل الأسواق والمستهلكين المحتملين في العالم.
- عدم اهتمام الهيآت الإدارية العليا للبلاد بالموضوع، فلا يعقل أن وزارة التجارة في بلادنا لم تفكر حتى في إجراء استقصاء لمدى اهتمام الناس بهذا النوع من التجارة، و التفكير في سبيل تقنينها أو الإستفادة من تجارب الدول الغربية في هذا المجال.
- تخلف النظام المصرفي الجزائري من حيث وسائل الدفع الحديثة التي لازالت لم تلقى قبولا وثقة لدى المواطن الجزائري بعد الذي مازال يفضل وسائل الدفع التقليدية مما يعيق إستخدام التجارة الإلكترونية⁽¹⁾.
- الحاجز اللغوي، إذ أن معظم التعاملات التجارية الإلكترونية تتم باللغة الانجليزية، وأن نصيب اللغة العربية منها ضئيل جدا، مما يشكل عائقا أمام المستهلك في القيام بالاطلاع على ما هو معروض على الشبكة من منتوجات ومواصفات تقنية وشروط البيع وغيرها.
- الطابع اللامادي وغير الملموس للتعامل الإلكتروني، الأمر الذي لا يشجع الكثيرين على التعامل مع أطراف لا يواجهونهم وجهاً لوجه وعلى وسائل إلكترونية غير ورقية، ضف إلى ذلك غياب القوانين والقواعد المنظمة لوجودها، مما ينقص الثقة والأمان في إستخدام الشبكة لغرض التجارة الإلكترونية⁽²⁾.

المطلب الثاني: أسعار التحويل.

والنوع الآخر من التحديات التي تواجه السلطات الضريبية والجمركية يكمن في المعاملات التجارية داخل الشركات دولية النشاط التي تعمل في دول مختلفة، وقد تزايدت أهمية هذه المشكلة مؤخرا نظرا للنمو السريع في التجارة الدولية والاستثمارات الأجنبية، حيث تعد أسعار التحويل من أكثر الأشكال إنتشارا وأقلها سيطرة من جانب السلطات الجبائية فيما يخص التهرب الجبائي على المستوى الدولي،

(1)- كمال رزيق، مسدور فارس، التجارة الإلكترونية وضرورة إعماده في الجزائر في الألفية الثالثة، مرجع سابق، ص 13، 12، (بتصرف).

(2)- محمد بن بوزيان، عائشة بلحشر، التجارة الإلكترونية في الجزائر الفرص والتحديات، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الرابع حول عصرة نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية يومي 26 و 27 أفريل 2011، ص 11.

وستتناول بالدراسة أسعار التحويل، بإعتبارها من الآليات الحديثة للتهرب الجبائي المستخدمة من قبل الشركات دولية النشاط، فبين أولا ماهية أسعار التحويل وثانيا كيفية حدوث التهرب الجبائي بإستخدام هذه الأسعار وثالثا موقف المشرع الجبائي الجزائري منها.

الفرع الأول: تعريف أسعار التحويل.

تعتبر أسعار التحويل أداة في يد الشركة الأم تستخدمها في تحقيق أكبر ربح ممكن بأقل عبء جبائي، مستفيدة من تباين الأنظمة الجبائية للدول الكائن بها شركاتها الوليدة، حيث تتلاعب هذه الشركات في أسعار التحويل بالإرتفاع أو الإنخفاض وفقا لما يحقق مصلحتها ويعظم من أرباحها.

وقد اختلف الفقه الاقتصادي في وضع تعريف محدد وقاطع لأسعار التحويل، فقد عرفه ترسترا (TERPSTRA) بأنه «ثمن السلع المباعة من قسم إلى قسم أو فرع إلى فرع من فروع الشركة العالمية».

أما "تزنكوتا" (CZINKOTA) فيرى أن «سعر التحويل هو عبارة عن السعر المحدد لتحويل أو بيع السلع بين الشركات المرتبطة ببعضها البعض أو بين الشركة الأم و فروعها في الأسواق الدولية»، أما الاقتصادي كرو (CROW) فعرفها بأنها «ثمن السلع والخدمات التي يتم تحويلها بين وحدتين إنتاجيتين داخل شركة واحدة»⁽¹⁾. في حين عرفه جانب من الفقه بأنه «السعر الذي تبيع به الشركة الأم السلع والخدمات إلى إحدى شركاتها الوليدة الموجودة في الخارج، أو أنه السعر الذي تبيع به الشركة الوليدة سلعة أو خدمة إلى شركة وليدة أخرى»⁽²⁾.

ويمكننا القول أن أسعار التحويل هي أسعار داخلية تستخدمها الشركات دولية النشاط لنقل الأرباح من الدول ذات النظام الجبائي المرتفع وتوجيهها إلى الدول ذات النظام الجبائي المنخفض، فهي وإن كانت تنصب أساسا على الصادرات والواردات السلعية، إلا أنها تمتد لتشمل أسعار الخدمات التكنولوجية والعلامات التجارية وبراءة الاختراع وأسعار الفائدة على القروض، التراخيص، والمساعدات الفنية.

الفرع الثاني: آلية التهرب الجبائي الدولي بإستخدام أسعار التحويل.

إن التحويل غير المباشر للأرباح بإستعمال أسعار التحويل، بهدف حجبها عن الضريبة في الدول ذات النظام الجبائي المرتفع، يقوم على أساس التزييف أو التلاعب في أسعار السلع والخدمات داخل الشركات دولية النشاط، لذا فإن ما يشغل الشركة الأم عند تحديدها لأسعار التحويل في المعاملات مع الشركات الوليدة، أو فيما بين الشركات الوليدة بعضها البعض، هو النظام الجبائي للدول المختلفة الكائنة بها هذه

(1)- عبد السلام أبو قحف، إدارة الأعمال الدولية، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص166.

(2)- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1999، ص 143.

الشركات، ومستوى أسعار الضريبة على الأرباح فيها، فهي تحدد مسبقا الربح الذي تحققه، حيث يرتفع معدل الربح في الدول ذات النظام الجبائي المخفف، في حين يقل معدله، أو قد يصل إلى درجة الخسارة في الدول ذات النظام الجبائي المشدد⁽¹⁾.

ولتوضيح ذلك دعنا نضرب المثال التالي، فإذا فرضنا أن شركة وليدة منتجة تقع في الدولة (أ) حيث سعر الضريبة على الأرباح هو 50% وشركة وليدة أخرى تقوم بالتسويق تقع في الدولة (ب) حيث سعر الضريبة على الأرباح هو 30%، فإذا قامت الشركة (أ) ببيع منتجاتها في السوق المحلي بسعر 100 دينار، بينما سعر تكلفتها الحقيقية 70 دينار، فإن هناك فرضين تستطيع الشركة (أ) أن تسلكهما: أولهما أن الشركة (أ) تبيع للشركة (ب) بسعر جاري، أي السعر الذي تبيع به داخل سوقها المحلي وهو 100 دينار، وأن الشركة (ب) تعيد بيع هذا المنتج بسعر 120 دينار بتطبيق هامش ربح نسبته 20%، وبذلك فإن الشركة (أ) تحقق ربح قدره $(100 - 70 = 30 د)$ ، يخضع للضريبة في الدولة (أ) مقدارها $(30 \times 50\% = 15 د)$. أما الشركة (ب) فتحقق ربح قدره $(120 - 100 = 20 د)$ ، ليخضع للضريبة في الدولة (ب) مقدارها $(20 \times 30\% = 6 د)$ ، وبالتالي فإن إجمالي الضريبة هو $(6 + 15 = 21 د)$. أما ثانيهما أن الشركة (أ) تبيع المنتج للشركة (ب) بسعر أقل حوالي 80 دينار، وذلك بغرض الاستفادة من انخفاض سعر الضريبة في الدولة (ب)، وتعيد الشركة (ب) بيع هذا المنتج داخليا بسعر مرتفع 120 دينار، وبذلك فإن الشركة (أ) تحقق ربح قدره $(80 - 70 = 10 د)$ ، يخضع للضريبة في الدولة (أ) مقدارها $(10 \times 50\% = 5 د)$. أما الشركة (ب) فتحقق ربح قدره $(120 - 80 = 40 د)$ يخضع للضريبة في الدولة (ب) مقدارها $(40 \times 30\% = 12 د)$. وبالتالي فإن إجمالي الضريبة هو $(12 + 5 = 17 د)$ ⁽²⁾.

ويتضح لنا من هذا المثال أن الأرباح الإجمالية قبل الضريبة المحققة من طرف الشركة الأم وشركتها الوليدة لم تتغير في كلا الفرضين، بينما الضريبة الإجمالية قد إنخفضت من 21 دينار في الفرض الأول إلى 17 دينار في الفرض الثاني، وذلك بالاستفادة من اختلاف أسعار الضريبة، وبالتالي تكون الشركة (أ) قد إستفادت من النظام الجبائي المخفف للدولة (ب)، وتهربت في ذات الوقت من الضريبة المرتفعة في الدولة (أ)، وبذلك تحقق لها ما تسعى إليه من إقتصاد في الضريبة من جهة وتعظيم أرباحها من جهة أخرى.

وتجدر الإشارة إلى أن التهرب الجبائي بإستخدام أسعار التحويل يتم أساسا عن طريق التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة سواء بالزيادة أو النقصان في الإيرادات أو النفقات من جانب الشركات الدولية النشاط لتستفيد من التباين في الأنظمة الجبائية في الدول المختلفة بما يحقق مصالحها، ففي كلتا حالتها الزيادة أو

(1) - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على الدول النامية، مرجع سابق، ص 140.

(2) - مثال افتراضي من إعداد الباحث.

النقصان الصوريين للإيرادات أو النفقات فإنه يحدث إقتصاد للضريبة، ويدخل في إطار الإيرادات والنفقات كل من رقم الأعمال، فوائد القروض، الإتاوات، أجور الخدمات، و سنوضح كل منها في ما يلي:

● **رقم الأعمال:** إذا كانت الشركة الوليدة كائنة في إقليم دولة ذات نظام جبائي مخفف فإنها ستحاول أن تزيد من أرباحها، و تباع بأسعار مرتفعة للشركة الأم، و يترتب على ذلك زيادة الربح بالنسبة للشركات الوليدة ونقصان الربح للشركة الأم، وإستنادا إلى ذلك فإنه يمكن التلاعب في أسعار البيع والشراء حتى يكون رقم الأعمال مرتفعا أو منخفضا وفقا للنظام الجبائي الذي تتبعه الشركة الأم، أو الشركات التابعة لها، ويتم ذلك عادة عن طريق تحرير فواتير بأسعار غير حقيقية للاستفادة من تباين الأنظمة الجبائية⁽¹⁾.

● **الفوائد:** قد تستفيد الشركات دولية النشاط من إعتبار سعر الفائدة يعد من قبيل الأعباء المخفضة من النتيجة، و ذلك بأن تمنح قرض لشركة وليدة، بفوائد مرتفعة تسمح بتخفيض أرباح الشركة المقترضة إذا كانت موجودة في دولة ذات نظام جبائي مُشدّد، وعلى العكس من ذلك بفوائد منخفضة تسمح بتعظيم أرباح نفس الشركة إذا كانت موجودة في دولة ذات جباية منخفضة.

● **الإتاوات:** يمكن أن يتم نقل الأرباح عن طريق دفع الإتاوات بين الشركات الوليدة أو بينهما وبين الشركة الأم، هذه الإتاوات تسمح حسب مبلغها بتخفيض أو تعظيم أرباح الشركة حسب ما إذا كانت موجودة في دولة ذات نظام جبائي عالي أو منخفض. فهنا تقوم الشركة دولية النشاط بتحويل الأرباح قبل توزيعها تحت بند تلك الإتاوات فيتحقق لها تخفيف عبئها الجبائي⁽²⁾.

● **أسعار الخدمات:** ويقصد بها كل المدفوعات أو النفقات المتعلقة بالخدمات، وتشمل إيجار الأموال المنقولة والعقارية، نفقات الدراسة والبحث العلمي، مكافأة و أجور الوسطاء، النقل الدعاية، والإعلان... الخ هذه الخدمات سوف يتم تقييمها بالزيادة أو النقصان حسب ما إذا كانت الشركة التي تتحملها موجودة في نظام جبائي مُشدّد أو مخفف⁽³⁾.

الفرع الثالث: موقف المشرع الجبائي الجزائري من أسعار التحويل.

لم يتطرق المشرع الجبائي لقضية أسعار التحويل المطبقة من طرف الشركات الدولية النشاط إلا حديثا في إطار قوانين المالية لسنوات 2007 و 2008 وكذا قانون المالية التكميلي لسنة 2010، عندما أحدث بعض المواد في قوانينه الجبائية محاربة ظاهرة التحويل غير المباشر للأرباح، حيث نبه إلى بعض الصور

(1)- Louis Cartou, **Droit fiscal international et européenne**, Dalloz, paris, 1999, p231.

(2)- Louis Cartou, Op.cit, p232.

(3)- Medelel Azzouz, **L'évasion fiscale internationale**, mémoire de fin d'étude de 3^{ème} cycle spécialisé en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 2003, P34.

والتقنيات التي تستعملها الشركات الدولية النشاط لنقل الأرباح المحققة من طرفها بطريقة غير مباشرة من الجزائر إلى الدول الأخرى التي تتمتع بجباية جذابة ومن بين تلك التقنيات المستعملة في التلاعب بأسعار التحويل ذكر: زيادة أو تخفيض أسعار الشراء و البيع، دفع الأتاوي (Redevance) المفرطة أو بدون مقابل، منح قروض بدون فائدة أو بمعدل فائدة منخفض، التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القرض، تقديم مزايا لا علاقة لها بالخدمة المنجزة، أو عن طريق الوسائل الأخرى⁽¹⁾.

كما أجاز القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية في حالة وجود عناصر يفترض منها وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح في إطار التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة^(*) أن يطلبوا من المؤسسة المعنية معلومات ووثائق توضح طبيعة العلاقات التي تربطها مع المؤسسات الأجنبية المتعامل معها وكذا طريقة تحديد أسعار التحويلات المتصلة بالعمليات الصناعية والتجارية والمالية مع هاته المؤسسات المتواجدة في الخارج مع تحديد المنتج موضوع الصفقة وكذا البلد أو الاقليم المعني⁽²⁾.

كما رخص القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية - في حالة إكتشاف عمليات تحويل غير مباشرة للأرباح من طرف شركات مرتبطة فيما بينها - القيام بتصحيح الوضعية الجبائية لهذه الشركات عن طريق إدراج تلك النواتج المحولة - بصفة غير مباشرة إلى المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر - في وعاء الريح الخاضع للضريبة مع تطبيق العقوبات الجبائية الناجمة عن ذلك، بمعنى أنه نص على إدراج الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة في الجزائر ولكن لم يتم تحقيقها بسبب التلاعب في أسعار التحويل ضمن أرباح المؤسسة المستغلة في الجزائر⁽³⁾.

كما ألزم الشركات المقيمة في الجزائر والعضوة في الشركات الأجنبية أن تضع تحت تصرف الإدارة الجبائية زيادة عن التصريحات الجبائية العادية المتعلقة بالنشاط الممارس ووثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات الأجنبية المتصلة بها، علاوة على فرض عقوبات على الشركات المتخلفة - عن الإيداع غير الكامل للوثائق المبررة لسياسة أسعار التحويل المنتهجة من طرفها بعد تبليغها من طرف الإدارة الجبائية في ظرف 30 يوما، - بإعادة إدماج الأرباح المحولة من طرفها بطريقة غير مباشرة مع تطبيق غرامة قدرها 500.000 دج علاوة على فرض غرامة إضافية تساوي 25% من تلك الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة⁽⁴⁾.

(1)- أنظر المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(*)- للمزيد من المعلومات عن التحقيق في المحاسبة والتحقق المصوب في المحاسبة أنظر الفصل الثاني ص 63 وما بعدها.

(2)- أنظر المادة 20 مكرر 01 من قانون الاجراءات الجبائية.

(3)- أنظر المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(4)- أنظر المادة 169 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية وكذا المادة 192 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المطلب الثالث: تحديات أخرى.

إضافة إلى التحديات السالفة ذكر هناك تحديات أخرى يمكن أن تفرضها العولمة والتطور التكنولوجي على المنظومة الجبائية، وعلى رأسها التحديات البيئية التي أصبحت تشكل محل إهتمام المنظمات الدولية التي تسعى للحفاظ عليها بمختلف الآليات وعلى رأسها الآليات الجبائية، تليها التحديات المرتبطة بنمو الاستثمارات الأجنبية وضعف حصة الجزائر منها وهو ما يشكل تحديا أمام منظومتنا الجبائية في توفير المناخ الاستثماري الملائم لإستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية دون أن ننسى الإتجاه المتزايد نحو تشكيل تكتلات إقليمية وما يرتبط به من تحديات غياب تنسيق جبائي بين الجزائر ومثيلاتها من الدول المغاربية وكذا الدول العربية وآثار ذلك على وجود تكامل إقتصادي لدول المنطقة.

الفرع الأول: التحديات البيئية.

لقد أحست دول العالم الموقعة على إتفاقية كيوتو باليابان في ديسمبر عام 1997 بخطورة الوضع البيئي في العالم نتيجة التطور التكنولوجي الحاصل في النشاط الاقتصادي، خاصة بعد ظهور مشكل طبقة الأوزون وكذا مشاكل إنبعاث غازات الاحتباس الحراري، وبهذا أصبحت البيئة والحفاظ عليها تلقى اهتماما عالميا من خلال المنظمات الدولية التي أضحت تنظر إليها على أنها من أهداف التنمية المستدامة التي ينبغي تحقيقها من خلال التشريع الجبائي وكذا كشرط للمساهمة في التبادلات التجارية والإنتاجية والصناعية وغيرها، و هذا ما يطرح تحديا آخر أمام النظم الضريبية فيما يتعلق بإستخدام الآليات الجبائية لحماية البيئة والمحافظة عليها وهو ما يطلق عليه بالجباية البيئية أو الجباية الخضراء^(*).

ومما لا شك فيه أن الجزائر ليست مستثناة من تلويث البيئة، فالصناعة الجزائرية ورغم ضعفها خارج قطاع المحروقات إلا أنها تتميز بتخلف التكنولوجيا المعتمدة لديها ما يعني أن مصانعها القديمة تعتبر من بين العناصر الملوثة للبيئة لافتقادها لتلك التقنيات التي تجعلها صديقة للبيئة أو أقل تلويثا لها، كما أن 75% من النسيج الصناعي يتمركز بالمناطق الساحلية بالبلاد، ضف إلى ذلك أن إنتاج المحروقات يعتبر أيضا من أهم النشاطات الأكثر تلويثا للبيئة في الصحراء الجزائرية⁽¹⁾، وأن حجم المياه الملوثة قد بلغ سنة 2006 أكثر من 300 مليون متر مكعب⁽²⁾، حيث قدرت تكلفة التدهور البيئي الإجمالية في الجزائر إلى غاية سنة

(*)- تعرف الجباية البيئية على أنها جملة الاجراءات الجبائية التي لها تأثير على البيئة، فهي تشمل مختلف الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على الأشخاص المعنويين والطبيعيين الملوئين للبيئة، بالإضافة إلى أنها تشمل أيضا مختلف الإعفاءات والتحفيزات الجبائية الممنوحة للأشخاص المعنويين والطبيعيين الذي يستخدمون في نشاطاتهم الاقتصادية تكنولوجيات وتقنيات صديقة للبيئة، كإعفاء التجهيزات والمعدات المستوردة التي تساعد في تدني مستوى التلوث من دفع الرسوم الجمركية مثلا.

(1)- فارس مسدور، أهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجباية البيئية، مجلة الباحث، عدد 07، جامعة ورقلة، 2009، ص 348. (بتصرف)

(2)- حراش براهيم، عصنة الادارة الضريبية كمتغير من متغيرات الاصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير دراسة تقييمية للتجربة الجزائرية للفترة

2010-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2012، ص 38.

2004، وأضرارها على الثروة الطبيعية أي عناصر الماء، الهواء، التربة والتنوع البيولوجي بـ800 مليون دولار أمريكي أي ما يعادل 1,84% من الناتج الداخلي الخام⁽¹⁾ كما هو موضح في الجدول التالي: جدول رقم (3-33): يبين الخسائر الاقتصادية المرتبطة بتدهور البيئة في الجزائر إلى غاية سنة 2004 .

المبادىء	النسبة من الناتج الداخلي الخام
- الماء (الخسائر في الشبكات)	0,62%
- الهواء (الخسائر الفلاحية)	0,01%
- التربة، الغابات، التنوع البيولوجي	1,21%
المجموع	1,84%

المصدر: وزارة تهيئة الإقليم والبيئة والسياحة، تقرير حول حالة ومستقبل البيئة في الجزائر، 2005، ص298 .

كما أن الجباية البيئية في الجزائر تبقى محدودة ولا ترتقي إلى المستوى المطلوب بدليل التقارير التي تفيد بتزايد التلوث إلى جانب عدم الاستغلال الكلي لمورد هذه المداخل فيما له علاقة بالبيئة ومحيطها⁽²⁾، ضف إلى ذلك الاجراءات المتخذة في هذا الشأن تتميز بطابعها العقابي الذي يركز على الاجراءات الردعية، من خلال فرض بعض الضرائب والرسوم على النشاطات الملوثة للبيئة دون اللجوء إلى الأسلوب التحفيزي الذي قد يضمن الاستجابة التلقائية للمستثمرين في اعتماد تكنولوجيات وتقنيات صديقة للبيئة، حيث لم ينص المشرع الجبائي صراحة من خلال قوانين المالية على أي إجراءات جبائية تحفيزية لصالح الاستثمار في مجال الحد من التلوث والحفاظ على البيئة. إنه التحدي الجديد أما النظام الجبائي الذي ينبغي مواجهته بشكل يضمن الحفاظ على البيئة بشكل فعال وليس هدفه مجرد الحصول على إيرادات جبائية فقط ودون أن يؤدي ذلك إلى التأثير على قطاع الصناعات المصنفة على أنها ملوثة للبيئة، مما يؤدي إلى إرتفاع تكاليف منتوجاتها ليصبح المستهلك المتلقي لتلك المنتوجات هو من يتحمل في النهاية غرامة التلوث.

حيث أنه وبالرغم من تنوع وتعدد الرسوم البيئية في الجزائر والتي يتجاوز عددها 13 رسماً (أنظر الملحق رقم 05)، إلا أن حصيلتها المالية مقارنة بإيرادات الجباية العادية والناتج الداخلي الخام تبقى جد ضعيفة، وليست كافية لتغطية تكاليف تسيير النفايات وتلوث الهواء كما أن جزء منها يستخدم في أغراض غير بيئية كالطريق السيارة، تمويل البلديات، حماية التراث... الخ⁽³⁾، حيث لم تتجاوز إيرادات الرسوم البيئية نسبة 0,3% من الجباية العادية ونسبة 0,03% من الناتج الداخلي الخام خلال الفترة الممتدة من سنة 2005 إلى سنة 2010، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

(1) - وزارة تهيئة الإقليم والبيئة والسياحة، تقرير حول حالة ومستقبل البيئة في الجزائر، 2005، ص298 .

(2) - بن طيبة صونية، الجباية البيئية كألية لحماية البيئة، مداخلة مقدمة ضمن المنتدى الدولي حول النظام القانوني لحماية البيئة في ظل القانون الدولي والتشريع

الجزائري، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، يومي 09 و 10 ديسمبر 2013، ص ص 13،14.

(3) - قدي عبد المجيد، السياسة الضريبية في الجزائر محاولة للتقييم، مرجع سابق، ص152.

جدول رقم (3-34): نسبة الرسوم البيئية إلى الجبائية العادية و الناتج الداخلي الخام خلال الفترة 2005-2010.

البيان	إيرادات الرسوم البيئية الوحدة: مليار دج	إيرادات الجبائية العادية الوحدة: مليار دج	نسبة الرسوم البيئية إلى الجبائية العادية	الناتج الداخلي الخام الوحدة: مليار دج	نسبة الرسوم البيئية إلى الناتج الداخلي الخام
2005	1,31154	664,79	0,19%	7.498,5	0,017%
2006	1,90933	745,56	0,25%	8.390,7	0,023%
2007	2,36070	786,75	0,30%	9.389,6	0,025%
2008	2,57036	983,63	0,26%	10.993,9	0,023%
2009	3,10043	1172,45	0,26%	10.135,6	0,031%
2010	3,00800	1309,37	0,23%	12.052,3	0,025%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية و التحصيل.

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه و بالرغم من تواضع حصيلة إيرادات الرسوم البيئية نسبة إلى الجبائية العادية والناتج الداخلي الخام، إلا أنها تشهد تطور متزايد و مستمر من سنة لأخرى حتى وصلت إلى سنة 2010 إلى أكثر من ثلاثة (03) مليار دج، وهذا ما يدل على المكانة التي أصبحت تحتلها في هيكل النظام الجبائي الجزائري.

الفرع الثاني: تزايد حجم الاستثمارات الأجنبية وضعف حصة الجزائر منها.

حيث أصبح ينظر إلى الاستثمارات الأجنبية على أنها الشكل التمويلي البديل للمديونية وتعمل الدول على ترقيته وتحفيزه بتهيئة المناخ الملائم له، وإذا كانت تدفقات الاستثمار الأجنبي تتوطن بنسبة 70% في الدول الصناعية الكبرى فإن ذلك لما تتمتع به من جاذبية في كل مكونات المناخ الاستثماري⁽¹⁾. والجزائر بالرغم من التدابير الجبائية الكثيرة الواردة المتعلقة بتطوير وترقية الاستثمار^(*)، فإن استقطابها للاستثمارات الأجنبية محدود وضعيف خاصة في القطاعات غير النفطية⁽²⁾، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (3-35): توزيع الاستثمارات المنجزة حسب مصدر رؤوس الأموال الفترة 2002 - 2016

مصدر رؤوس الأموال	عدد المشاريع	النسبة المئوية	مبلغ الاستثمار بمليون دج	النسبة المئوية	عدد مناصب الشغل	النسبة المئوية
الاستثمارات المحلية	62.982	99%	10.584.134	83%	1.018.887	90%
الاستثمارات الأجنبية	822	01%	2.216.699	17%	119.525	10%
المجموع	63.804	100%	12.800.834	100%	1.138.412	100%

المصدر: إحصائيات الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار على موقع الواب: www.andi.dz، شوهذ بتاريخ 2017/12/28.

(1) - قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سابق، ص 11.

(*) - منها الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار والمعدل بالأمر رقم 06-08 المؤرخ في 15 جوان 2006 بالإضافة إلى القانون رقم 16-09 المؤرخ في 03 أوت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار وكذا النظام رقم 05-03 المؤرخ في 06/06/2005 المتعلق بالاستثمارات الأجنبية.

(2) - قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سابق، ص 11.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن عدد الاستثمارات الأجنبية المنحزة في الجزائر لا تمثل سوى 01% من مجموع مشاريع الاستثمارات المصرح بها لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار خلال الفترة الممتدة من 2002 إلى 2016، وهي نسبة تؤشر على ضعف حصة الجزائر من الاستثمارات الأجنبية وعدم قدرتها على إستقطاب المزيد منها، كما أن قيمة تلك الاستثمارات الأجنبية خلال نفس الفترة لم تبلغ مستوى 20 مليار دولار أمريكي (أي ما يعادل 2000 مليار دج)، وهو مبلغ ضئيل مقارنة بحجم الاقتصاد الجزائري. ويعود ذلك إلى المنافسة الجبائية المضرة^(*) بين دول العالم بهدف جلب الاستثمارات الأجنبية نحوها وكذا إلى طبيعة النظام الضريبي الجزائري المتسم بتعدد إجراءاته الإدارية، وعدم اعتماد الإدارة الضريبية فكرة الزبونية في علاقتها مع الغير، إذ تنظر بعين الريبة لكل متعامل اقتصادي على أنه محتمل مفترض، كما تتميز الإدارة الضريبية ببطئها نتيجة عدم اعتمادها على الإعلام الآلي في التسيير وانخفاض مستوى تأهيل مواردها البشرية⁽¹⁾.

الفرع الثالث: الاتجاه المتزايد نحو تشكيل الاتحادات الإقليمية.

حيث تعتبر هذه الأخيرة رافدا من روافد العولمة وعاملا مساعدا على خلق الأسواق الكبيرة، ومثل هذا الاتجاه يدفع بمعظم دول العالم نحو إقامة تجمعات إقليمية، من أجل الاستفادة من القيم المضافة والمزايا التي قد تنشأ مثل هذه التكتلات، ومنها تحرير انتقال البضائع والسلع وعوامل الإنتاج، توحيد المعايير التقنية، وكذا تنسيق السياسات الاقتصادية الهادفة إلى تحفيز التنمية الاقتصادية وترقية المبادلات التجارية بالاضافة إلى جذب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية إلى الدول الأعضاء وتجنب المنافسة الضريبية الضارة بمصلحة هذا التكامل⁽²⁾. والجزائر تنتمي في الواقع إلى اتحاد المغرب العربي الذي تعرف مسيرته إضطرابا كبيرا إن لم نقل أن ديناميكياته قد شلت تماما بفعل متغيرات ومعطيات خارج الدائرة الاقتصادية، وقد سعت كل دولة منفردة إلى إبرام اتفاقيات شراكة مع الاتحاد الأوروبي الذي يعتبر شريكا إقتصاديا من الدرجة الأولى لدول إتحاد المغرب العربي، وهذا مؤشر انعدام التنسيق بين هذه الدول، إلا أن التحديات الراهنة تفرض

(*)- تعني المنافسة الجبائية المضرة تسابق الدول في منح المزيد من الامتيازات الجبائية المغرية والأكثر سخاء من الدول الأخرى لرؤوس الأموال الأجنبية بهدف جلب الإستثمارات الدولية، مما يلحق أضرارا فادحة أولا باليرادات الجبائية للدول الأصلية لهذه الاستثمارات الناتجة عن تآكل أوعيتها الجبائية، ثم ثانيا باليرادات الجبائية للدول المستفيدة منها لأنها ضحت بجزء من إيراداتها الجبائية في سبيل الحصول على هذه الاستثمارات.

(1)- قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سابق، ص 12.

(2)- محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2005، ص 104.

عليها تفعيل الاتحاد لمواجهة التهديدات الاقتصادية للتجمعات الإقليمية الأخرى، ولتتمكن من التفاوض من موقع قوة في المنابر الدولية⁽¹⁾.

ومن بين الأدوات المهمة في بناء التكامل الإقليمي نجد التنسيق الجبائي^(*) الذي يساهم في تفعيل مقدرة هذا التكامل على استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية والاستثمارات اللازمة إلى الدول الأعضاء بما يتوافق مع حاجتها الفعلية لهذه الاستثمارات وكذا إنعاش المبادلات التجارية البينية وتقوية مركزها في ساحة التجارة الدولية كما يعمل على تفادي المنافسة الجبائية الضارة التي من شأنها إعاقة هذا التكامل⁽²⁾.

والمُتتبع لواقع دول إتحاد المغرب العربي يلاحظ إفتقار الدول المغاربية لمنهج عملي واقعي يعمل على تحقيق التنسيق الجبائي، إذ لم تقم إدارات الضرائب المغاربية بإختيار نوع التنسيق المرحلي الملائم والمجال الأفضل للتنسيق، فقد بقي الشق الجبائي لمشروع التكامل الاقتصادي المغاربي محصور في تلك الاتفاقية المغاربية المؤرخة في 1993/07/14 والمتعلقة بتفادي الازدواج الضريبي كأول خطوة للتنسيق في مجال الضرائب على الدخل⁽³⁾، و هو ما يشكل تحديا أمام الادارات الجبائية لهذه الدول من أجل العمل على تجسييد مشروع التنسيق الجبائي المغاربي الذي لا بد أن ينصب على الجوانب التالية:

- تنسيق مدونة الضرائب بتوحيد التسميات والمفاهيم الضريبية المستعملة.
- تنسيق المعدلات الضريبية المستخدمة لتوفير جو سليم للتنافس على استقطاب الاستثمارات.
- تنسيق أنظمة الاهتلاك المعتمد والمعدلات المستخدمة بما يوفر ظروف متشابهة لاستخدام القيم الثابتة.
- تنسيق أنظمة الإعفاء والتخفيض الضريبي.
- التنسيق في مجال التهرب الضريبي بتبادل المعلومات عن المبادلات والأنشطة الاقتصادية الممارسة والتبليغ المتبادل عن العمليات المشبوهة.

- العمل على تفادي الازدواج الضريبي بتفعيل الاتفاقية المغاربية المؤرخة في 1993/07/14 والتي تضمنت إرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل وكذا تكريس مبدأ التعاون المستمر لبناء صرح مغرب عربي موحد إضافة إلى تيسير تنقل الأشخاص والبضائع حرصا على تبادل الخبرات وإنجاز مشاريع مشتركة في شتى المجالات⁽⁴⁾.

(1) - قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سابق، ص 13.

(*) - يتمثل التنسيق الجبائي في مجموعة من القواعد و الاتفاقيات و التعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول من أجل إزالة التناقضات في النظم الضريبية المختلفة بهدف تنمية الاستثمارات المشتركة و التجارة البينية لصالح الأطراف المتعاقدة و كذا الحد من المشاكل الجبائية الدولية.

(2) - محمد عباس محززي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، مرجع سابق، ص 104.

(3) - نفس المرجع السابق، ص 329.

(4) - قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة، مرجع سابق، ص 12-13.

خلاصة الفصل الثالث.

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى التحديات والمعوقات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري في سبيل تفعيل المنظومة الجبائية في كونه إقتصاد ريعي يقوم على سياسة إستنزافية للثروة البترولية والغازية علاوة على إعتماة بدرجة كبيرة على الضرائب العادية غير مباشرة إضافة إلى تراجع الجباية الجمركية بفعل إتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، يضاف إلى ذلك تعقد القانون الجبائي بسبب كثرة القوانين الجبائية وعدم إستقرار التشريعات الجبائية إضافة إلى الخلل في صياغة النصوص الجبائية وغموضها، دون أن ننسى ضعف الادارة الجبائية على مختلف المستويات الذي شكل عقبة حقيقية أمام فعالية النظام الجبائي.

لقد فرضت المشاكل الجبائية وفي مقدمتها إنتشار الفساد الاداري إضافة إلى إستفحال ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي علاوة على إنتشار التهرب الضريبي تحديات حقيقية أمام الاقتصاد الجزائري، بإعتبارها ظواهر خطيرة مرتبطة ببعضها البعض وتشكل فيما بينها علاقة طردية تبادلية تدور في شكل دائري وبشكل مستمر، فكلٌ منها يدعم الآخر ويشترك معه في الآثار المدمرة على الاقتصاد الوطني، بحيث يمكن أن نتصور أنه مع المزيد من الاقتصاد غير الرسمي بأنشطته المختلفة يؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الجبائي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الفساد بكل صوره، كما أن إتساع ظاهرة الفساد من شأنها أن تؤدي إلى المزيد من الأنشطة الخفية التي ينتج عنها تهرب جبائي أكبر، كما أنه يمكن إعتبار ظاهرة التهرب الجبائي مظهر من مظاهر الاقتصاد الخفي الذي بدوره يعتبر مظهر من مظاهر الفساد الاقتصادي، فالكل يغذي الكل في إطار العلاقة التبادلية الموجودة بينهم.

لقد شكلت العولمة والتطور التكنولوجي خاصة ماتعلق بالتجارة الالكترونية تحديات أمام دول العالم، إلا أن الجزائر لم تتأثر كثيرا بذلك على إعتبار أن التجارة الجزائرية لازالت تقليدية مقارنة مع تقنيات التجارة الالكترونية التي لم تتطور كثيرا في الجزائر، ومنه يمكن القول أن هذه الأخيرة لا تفرض تحديات حقيقية على الإدارة الجبائية الجزائرية على الأقل في الوقت الراهن، ولكن ينبغي التحضير والتهيؤ جيدا لما هو قادم لأنه من الصعب التنبؤ بما ستحملة لنا هذه التجارة في المستقبل ولكن الشيء الوحيد المؤكد أن هذه الأخيرة وجدت لكي تبقى، في المقابل من ذلك نجد أن إساءة إستخدام أسعار التحويل من طرف الشركات المتعددة الجنسيات ينعكس سلبا على الايرادات الجبائية، وهو ما تفتن له المشرع الجبائي الجزائري مؤخرا من خلال تضمين نصوص جبائية في القانون الجبائي لمواجهة هذه الظاهرة.

الفصل الرابع

تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل

التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري

الفصل الرابع: تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري.

تمهيد:

لقد أضحى النظام الضريبي في العصر الحديث إحدى الأدوات المهمة التي تستعمله الدولة لتحقيق جملة من الأهداف المنشودة، ولنا في هذا المقام أن نتساءل عن الشروط والصفات التي يتعين توفرها في هذا النظام حتى يكون فعالا ويتمكن من تحقيق الأهداف التي وضع من أجلها، لذلك نجد معظم الدول سواء المتقدمة أو النامية تولي إهتمامات بالغة بدراسة هذه النظم الضريبية وكذا البحث في سبل تفعيلها إضافة إلى العمل على تحسينها بغية تحقيق الأهداف المنشودة.

والجزائر كغيرها من الدول وفي سبيل تفعيل منظومتها الجبائية عمدت إلى الاهتمام بجميع جوانب النظام الجبائي، فقامت بتطوير الجانب التشريعي، ووفرت جميع الوسائل المادية والبشرية، كما سعت إلى مكافحة المشاكل الجبائية التي يواجهها إقتصادها، إلا أنه مازال أمامها الكثير من أجل الوصول إلى الفعالية الجبائية المنشودة.

وعليه ومن خلال ما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى الحديث عن تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري من خلال التطرق إلى ما يلي:

- **المبحث الأول** سنتناول فيه دراسة الفعالية الجبائية دراسة نظرية مبينين فيها مفهوم ومحددات الفعالية الجبائية لنتقل إلى دراسة مداخل قياس هذه الفعالية الجبائية سواء بالاعتماد على مدخل الموارد أو مدخل الأهداف دون أن ننسى المدخل المالي، لنتتهي بمحاولة قياس الفعالية الجبائية للمنظومة الجبائية الجزائرية بالاعتماد على بعض المؤشرات الكمية المستعملة في هذا المجال.

- **المبحث الثاني** خصصناه لمحاولة إبراز جهود ومساعي الجزائر من أجل تفعيل منظومتها الجبائية سواء تلك الجهود المنصبة على إدخال تحسينات على تشريعها الجبائي أو تلك الجهود المبذولة لمكافحة المشاكل الجبائية دون أن ننسى مساعي تحديث الإدارة الجبائية سواء بإنشاء هياكل جبائية عصرية وكذا العمل على رقمنة الإدارة الجبائية إضافة إلى تهمين الموارد البشرية.

- **أما المبحث الثالث** والأخير فخصص للحديث عن الآليات التي يتعين إحترامها من أجل تحقيق الفعالية الجبائية المنشودة وفي مقدمتها ضرورة توافر وإحترام مبادئ الحوكمة الجبائية، تليها رفع كفاءة الإدارة الجبائية وتحسين علاقتها بالمكلفين بالضريبة إضافة إلى تحسين التشريع الضريبي وكذا ترشيد الانفاق العام.

المبحث الأول: دراسة الفعالية الجبائية.

تعتبر الفعالية الجبائية إحدى المؤشرات الهامة التي يتم من خلالها الحكم على مدى نجاح أو فشل النظام الجبائي لأي دولة في تحقيق أهدافها، وباعتبار أن هذا النظام الجبائي هو جزء لا يتجزأ من النظام المالي، فإن فعاليته تؤثر على الفعالية الاقتصادية لهذه الدولة، لذلك لقد حظيت دراسة الفعالية الجبائية باهتمام كبير من قبل الباحثين والدارسين في ميدان الجبائية، الذين سعوا من خلال بحوثهم ودراساتهم إلى وضع معايير ومؤشرات لهذه الفعالية الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الفعالية الجبائية:

ترتكز الفعالية الجبائية على مستوى الأداء الكلي للنظام الجبائي، ومعرفة مدى التقدم المحقق فيه، حيث أن النظام الجبائي الفعال يتميز بعدة خصائص تجعل منه قادرا على تحقيق الأهداف التي وضع من أجلها، لذلك سنتطرق في هذا المقام إلى تعريف الفعالية الجبائية، مع التعرض إلى أهم الاعتبارات التي يتعين مراعاتها من أجل تحقيق أهداف هذه الفعالية إضافة إلى الحديث عن أهم محددات الفعالية الجبائية والتي تعتبر بمثابة مقومات وخصائص مميزة لها.

الفرع الأول: تعريف الفعالية الجبائية.

فالفعالية الجبائية حسب برنارد سليني (Bernard Salanié) تكمن في «التوفيق بين العدالة الجبائية والفعالية الاقتصادية من خلال التوزيع العادل للإيرادات، وبالتالي فإن المشكل الذي يقف عائق أمام الفعالية الجبائية هو البحث عن المعدلات الضريبية التي تجعل الدولة تحصل أكبر قدر ممكن من الإيرادات تمكنها من الوصول إلى الرفاهية التامة للمجتمع»⁽¹⁾.

كما قد يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية بشكل متوازن من خلال جعل الضريبة تتكيف تكيفا اقتصاديا وماليا واجتماعيا وقانونيا وسياسيا مع متطلبات واحتياجات التنمية الاقتصادية القائمة والمستجدة، لتفضي في النهاية إلى تحسين مستوى أداء الاقتصاد الكلي، وتحقيق النمو الاقتصادي المستهدف⁽²⁾. حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، أي أن الدولة تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي ما، كما

(1)- Bernard Salanié, **Théorie économique de la fiscalité**, Ed Economica, France, 2002, PP 67-68.

(2)- العياشي عجلان، **ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء و التحصيل 1992-2009 حالة ولاية المسيلة**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2006، ص59.

قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي، بحيث يراعي المشرع الضريبي الوضع الاجتماعي للأفراد من خلال إعفاء الأفراد ذوي الدخل المنخفض⁽¹⁾ مع فرض ضرائب مرتفعة على ذوي الدخل المرتفع وذلك من أجل تحقيق العدالة الاجتماعية، ونتيجة لتعارض أهداف النظام الضريبي فإنه يتعين على المشرع الضريبي مراعاة المصالح الثلاثة التالية من خلال إحداث توازن وتقارب بينها:

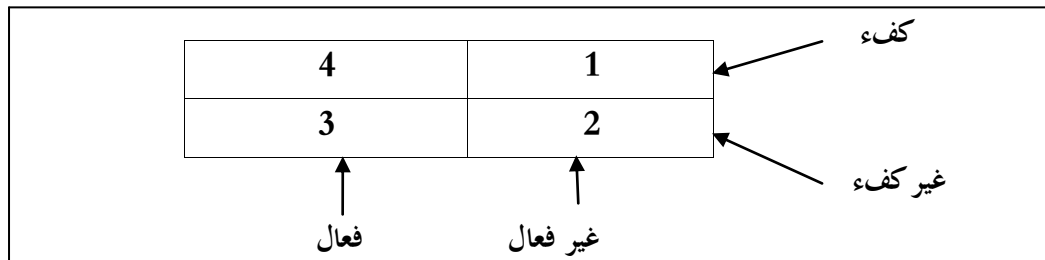
- **مصلحة الدولة:** تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

- **مصلحة المكلف:** تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عبئا ثقيلا عليه وعائقا أمام طموحاته والعوائده المنتظرة من استثماراته، إضافة إلى ما توفره الضريبة من حماية له من المنافسة الخارجية.

- **مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب عن فرض الضريبة، مثل استخدام الحصيلة الضريبية في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية والتعليم والصحة، أي تحقيق رفاهية المجتمع.⁽²⁾

وللتحديد الدقيق للفعالية يجب أن نفرق بين الفعالية والكفاءة، فإذا كانت الفعالية تعبر عن القدرة على تحقيق الأهداف فالكفاءة تعبر عن مدى حسن استخدام الموارد المتاحة من أجل تحقيق أهداف النظام الجبائي، كما قد ينصرف مفهوم الكفاءة الجبائية أيضا إلى تدنية الآثار المتوقعة للضريبة على قرارات العناصر الاقتصادية بمعنى إتصافها بالحيادية النسبية⁽³⁾. الأمر الذي يوجد تلازم بين الفعالية والكفاءة، بما أن الاستخدام الجيد للموارد قد يضمن بدرجة كبيرة تحقيق الأهداف، كما أن تحقيق الأهداف قد يعكس حسن استخدام الموارد، ويمكن صياغة العلاقة بين الكفاءة والفعالية في الشكل التالي:

الشكل رقم (04-01): نموذج العلاقة بين الكفاءة والفعالية الضريبية.



المصدر: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 75.

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص 76.

(2) - محمد أبو نصار، الضرائب و محاسبتها بين النظرية و التطبيق، عمان، بدون دار النشر، 1996، ص 15، 16.

(3) - عاطف وليم أندراوس، مدى توفر متطلبات النظام الضريبي الجيد بالنظام المصري للضرائب على الدخل، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، العدد الثاني، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 2010، ص 1197.

- ويشير النموذج أعلاه إلى العلاقة الترابطية بين الكفاءة والفعالية ، والتي تختصر في أربعة حالات رئيسية:
- تشير الحالة الأولى إلى وجود رشد في استخدام الموارد ولكن لسبب ما لم تتحقق الأهداف.
 - تشير الحالة الثانية إلى عدم وجود رشد في استخدام الموارد وعدم تحقق الأهداف في نفس الوقت.
 - تشير الحالة الثالثة إلى تمكن المنظمة من تحقيق أهدافها المسطرة لكن مع وجود إسراف في استخدام الموارد
 - أما الحالة الرابعة التي تمثل الوضع الأمثل، فتشير إلى تمكن المنظمة من تحقيق أهدافها وبأقل التكاليف، أي مع الرشد في استخدام الموارد.⁽¹⁾

الفرع الثاني: محددات الفعالية الجبائية.

هناك العديد من الدراسات المتعلقة بتصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الجودة والفعالية وعلى رأسها محددات فيتو تانزي (Vito Tanzi) الذي وضع مؤشرات أساسية يمكن إعتماها لتصميم نظام ضريبي فعال، وهي كالتالي:

أ- **مؤشر التركيز:** يقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تُحَصَّلُ إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة الجبائية وكذا تفادي خلق انطباع لدى المكلفين بأن الضرائب المفروضة عليهم مفرطة.

ب- **مؤشر التشتت:** ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل مقارنة بباقي أنواع الضرائب، حيث يرى فيتو تانزي (Vito Tanzi) ضرورة التخلص التدريجي من هذا النوع من الضرائب المزعجة سعيا لتبسيط النظام الضريبي دون أن يكون لحذفها أي أثر على مرودية النظام الضريبي.⁽²⁾

ج- **مؤشر التآكل:** يتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يُمكن 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 الوعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طَمَعًا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات الضريبية) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

(1)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص75.

(2)- قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2006، صص165، 166.

د- مؤشر تأخرات التحصيل: ويتعلق الأمر بمدى قيام المكلفين بالضريبة بدفع مستحقاتهم الضريبية إلى إدارة الضرائب دون تأخير، أي يقيس هذا المؤشر مدى وجود الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في مواعيدها، وعليه فإنه يتعين على المشرع وضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يحترموا آجال دفع الضرائب، لأن التأخر في الدفع يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

ه- مؤشر التحديد: ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، في ظل إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرى، فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على مجمل الثروة ذات معدل منخفض.⁽¹⁾

و- مؤشر الموضوعية: يقيس هذا المؤشر ما إذا كانت جباية الضرائب تتم من أوعية تم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لإلتزامهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا المؤشر ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث (Adam Smith) بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دون غموض، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للممول بشكل يقيني، وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية.⁽²⁾

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

ط- مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.⁽³⁾

المطلب الثاني: مداخل قياس الفعالية الجبائية:

توجد العديد من الطرق المعتمدة في قياس فعالية النظم الضريبية، منها ما هو كمي ومنها ما هو وظيفي، حيث يمكن حصرها في المداخل التالية:

(1)- قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، عمان، 2011، ص102.

(2)- عبد الأمير عبد الحسين شياح، حيدر عودة كاظم، إمكانية تطبيق القواعد الضريبية للهوض بواقع النظام الضريبي العراقي، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، 2015، ص 139.

(3)- قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سابق، ص166، 167.

الفرع الأول: مدخل الأهداف.

وفق هذا المدخل تقاس فعالية النظام الضريبي بناءً على مدى تحقيقه للأهداف التي بررت فرض الضريبة، حيث على النظام الضريبي (كمجموعة متكاملة من الضرائب المفروضة) تبرير وجوده كعنصر من عناصر السياسة الاقتصادية الكلية، وغالبا ما يكون للنظام الضريبي أكثر من هدف، فكيف يمكن تحقيق التكامل بين الأهداف المختلفة؟. و هل تقاس الفعالية بمدى تحقيق النظام الضريبي لأهم الأهداف أو بمدى تحقيقه لأكثر من هدف، وأمام هذا التساؤلات يمكن أن نتطرق إلى المداخل الفرعية لمدخل الأهداف على النحو التالي⁽¹⁾:

أ- مدخل الهدف السائد: ويقصد به الهدف الرسمي المعلن من طرف الحكومة عند فرض الضريبة مثل حجم الحصيلة الضريبية المنتظر تحصيلها، أو عدد المشاريع المراد الوصول إليها نتيجة تقديم الحوافز الضريبية للإستثمار.⁽²⁾

ب- مدخل تعدد الأهداف: غالبا ما تسعى الحكومة عند فرض الضرائب إلى تحقيق أكثر من هدف في وقت واحد، لذا فإن حجم الحصيلة الجبائية لا يمثل المقياس الكامل للفعالية الضريبية، وبالتالي يمكن قياس تلك الفعالية بقدرة النظام الضريبي على تحقيق أكثر من هدف مثل تحقيق أقصى حصيلة ضريبية ممكنة مع أكبر قدر من العدالة الضريبية إضافة إلى تمتين الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة. إلا أن تحقيق الكثير من الأهداف ليس بالأمر السهل، لذلك يتطلب الأمر تحديد الأهداف الأكثر أهمية دون إهمال باقي الأهداف.⁽³⁾

ج- مدخل الأهداف المرحلية: يستند هذا المدخل على أن للنظام الضريبي مجموعة من الأهداف يسعى لتحقيقها، هذه الأهداف مقسمة من الناحية الزمنية إلى أهداف قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل، وبالتالي تقاس فعالية النظام الضريبي بمدى قدرته على تحقيق هذه الأهداف المرحلية أي إتخاذ الزمن كمعيار لقياس فعالية النظام الضريبي.

الفرع الثاني: مدخل الموارد.

تتوقف فعالية النظام الضريبي حسب هذا المدخل على مدى قدرته على توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والسياسة والاجتماعية المحيطة به، بمعنى قدرته على التكيف وتقلبات البيئة المطبق فيها، حيث أنه كلما إستطاع النظام الضريبي توفير إحتياجاته من الموارد المادية والكفاءة البشرية

(1)- وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود وبنوك، جامعة البليدة، 2005، صص 51، 53.

(2)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، صص 77، 78.

(3)- عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي (الواقع والتحديات)، مرجع سابق، صص 29.

التي تكفل بدورها الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، كلما زادت فعاليته واستطاع تحقيق أهدافه المنشودة والعكس بالعكس، إلا أن درجة توافر الموارد المادية والبشرية مسألة نسبية، كما أن استخدامها قد يتصف بالقصور وعدم الرشد والذي يرجع لأسباب تنظيمية أو سلوكية أو بيئية.

الفرع الثالث: المدخل المالي.

يستند هذا المدخل على استخدام بعض المؤشرات الكمية لقياس فعالية النظام الضريبي، وذلك بمقارنة حصيللة الاقتطاعات الضريبية الفعلية مع حصيللة الاقتطاعات الضريبية التقديرية، وكذا من خلال حساب معدل تغطية النفقات العامة إنطلاقا من الإيرادات العامة، إضافة إلى حساب معدل الاقتطاع الضريبي ومقارنته مع المعدلات المنشودة.

كما أنه يتعين مقارنة تلك المعدلات مع معدلات السنوات السابقة حتى يتم متابعة تطور الفعالية الجبائية عبر التاريخ، وكذا مقارنتها مع معدلات الدول المتقدمة والنامية.⁽¹⁾

المطلب الثالث: قياس فعالية المنظومة الجبائية الجزائرية.

يعتبر الهدف المالي في أغلب الأنظمة المالية هو الهدف الرئيسي من فرض الضرائب من أجل تمويل النفقات العامة للميزانية، وعلى ذلك على الأنظمة الضريبية أن تكون فعالة في تحقيق هذا الهدف، حيث أن تحقيق هذا الهدف لا يتم إلا بإدارة جبائية فعالة تكون قادرة على التحكم في مجمل النصوص التشريعية وتطبيقها على أرض الواقع، حيث سنسعى في هذا المطلب إلى محاولة قياس فعالية المنظومة الجبائية الجزائرية بالاعتماد على المدخل المالي لقياس الفعالية الجبائية وذلك بالتركيز على ثلاث مؤشرات كمية للحكم على مدى فعاليته، وهي تعتبر كمحاولة منا لتقييم المنظومة الجبائية الجزائرية خلال الفترة 2005 - 2016، وذلك كما يلي:

الفرع الأول: من حيث معدل تنفيذ الإيرادات الجبائية.

يكمن معدل التنفيذ في مقارنة الحصيللة الضريبية الفعلية مع الحصيللة الضريبية المقدرة، وذلك كما يلي:

$$\text{معدل التنفيذ} = 100 \times \frac{\text{الحصيللة الضريبية الفعلية}}{\text{الحصيللة الضريبية المقدرة}}$$

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 78، 79.

حيث يعبر هذا المؤشر عن الفعالية المالية للنظام الضريبي، بحيث أنه كلما اقتربت الحصيلة الضريبية الفعلية من الحصيلة الضريبية المقدرة كلما دل ذلك على صحة وجدارة النظام الضريبي من الناحية المالية، وفي هذه الحالة يكون معدل التنفيذ مساويا للواحد (معدل التنفيذ = 1)، أما إذا تجاوزت الحصيلة الفعلية الحصيلة المقدرة (معدل التنفيذ أكبر من 1)، فهذا يفسر من الناحية الإيجابية بكفاءة الإدارة الضريبية وحسن تعاملها مع الأوعية الضريبية، أما من الناحية السلبية فيدل على عدم التقدير الجيد للحصيلة الضريبية المتوقعة. أما إذا كانت الحصيلة الضريبية الحقيقية أو الفعلية أقل من الحصيلة الضريبية المتوقعة (معدل التنفيذ أصغر من 1) فهذا يدل على عدم فعالية النظام الضريبي وعدم قدرته على التحصيل إما نتيجة ضعف الإدارة الضريبية أو قصور في النظام الضريبي، أو نتيجة التهرب الضريبي.⁽¹⁾

إن مقارنة التحصيل الضريبي الفعلي للإيرادات العادية للجزائر بالإيرادات الضريبية المقدرة يعد مؤشرا مهما للحكم على فعالية النظام الضريبي، لذلك نستعرض تطور هذه النسبة خلال الفترة الممتدة من 2006 إلى 2014 و ذلك كما يلي:

جدول رقم (04-01): تطور تنفيذ الإيرادات العادية في الجزائر خلال الفترة 2006 – 2014

الوحدة: مليار دينار جزائري

السنوات	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الإيرادات العادية الفعلية	745,56	841,75	983,63	1172,45	1309,37	1548,52	1944,58	2072,09	2124,46
الإيرادات العادية المقدرة	751,92	829,61	953,80	1158,10	1245,70	1520,00	1894,05	2204,10	2640,45
معدل التنفيذ (%)	100,35	101,46	103,13	101,24	105,11	101,87	102,67	94,01	80,45

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على: - بيانات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية والتحصيل.

- قوانين المالية السنوية من الفترة 2006 إلى 2014.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نسبة تنفيذ الإيرادات العادية كانت أعلى بقليل من الواحد خلال السنوات الأولى من الدراسة، بحيث تجاوزت النسبة 100% بقليل مما يدل على حسن تقدير وتنفيذ الإدارة الجبائية للجباية العامة، بحيث كانت متحركة إلى حد ما في عملية التحصيل الجبائي، إلا أنه و ابتداء من سنة 2013 إنخفض معدل التنفيذ كثيرا مبتعدا عن الواحد الصحيح حتى وصل إلى أسوأ نسبة في سنة 2014 أين وصل إلى 80%، و ربما يعود ذلك إلى الأزمة المالية التي عرفتتها الجزائر بسبب إنخفاض أسعار البترول في الأسواق العالمية، وهو ما جعل السلطات المالية في الجزائر تقدر الإيرادات العادية بأكثر من قيمتها الفعلية سعيا منها لتقليص العجز الكبير المسجل في الميزانية العامة.

من جهة أخرى عرف معدل تنفيذ الجباية البترولية الفعلية مقارنة بالجباية البترولية المقدرة تذبذبات كبيرة مبتعدة بذلك عن الواحد الصحيح، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

(1) - عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي (الواقع والتحديات)، مرجع سابق، ص 31.

جدول رقم (04-02): تطور تنفيذ الجباية البترولية في الجزائر خلال الفترة 2007 – 2014

الوحدة: مليار دينار جزائري

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الجبابة البترولية الفعلية	2711,85	4003,56	2327,67	2820,01	3829,74	4054,35	3678,13	3390,42
الجبابة البترولية ميزانية	973,00	1715,40	1927,00	1501,70	1529,40	1519,04	1615,90	1577,73
صندوق ضبط الإيرادات	1738,85	2288,16	400,67	1318,31	2300,30	2535,31	2062,23	1812,69
الجبابة البترولية المقدرة	973,00	970,20	1628,50	1835,80	1472,40	1561,60	1615,90	1577,73
معدل التنفيذ (%)	278,71	412,65	142,93	153,61	260,10	259,63	227,62	214,89

المصدر: - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية والتحصيل.

- قوانين المالية السنوية من الفترة 2008 إلى 2016.

حيث يتضح من الجدول أعلاه أن معدل تنفيذ الجبابة البترولية كان أكبر من الواحد الصحيح بكثير، بل وصل إلى أكثر من 400% في بعض الأحيان كما هو الحال بالنسبة لسنة 2008، وهو ما يعني أن الجبابة البترولية المحصلة فعليا كانت أكثر بأربع مرات من تلك المقدرة في قوانين المالية السنوية، وهذا راجع إلى إعتقاد السلطات المالية للدولة الجزائرية عند إعداد الميزانية على تحديد سعر مرجعي^(*) لبيع برميل النفط بغض النظر عن أسعاره الحقيقية المتعامل بها في الأسواق العالمية والتي تعرف هي الأخرى تقلبات كبيرة صعودا ونزولا في هذه الأسواق.

وبالتالي ما يمكن قوله من خلال مؤشر معدل التنفيذ سواء بالنسبة للجبابة العادية أو الجبابة البترولية أن النظام الضريبي لم يحقق الفعالية المطلوبة خاصة في السنوات الأخيرة من الدراسة نظرا لكون أن السلطات الجبائية الجزائرية لم تتمكن من التقدير الجيد للإيرادات المقدرة، ضف إلى ذلك ضعف تحصيل الإيرادات الفعلية من الجبابة العادية.

الفرع الثاني: من حيث معدل تغطية النفقات العامة.

حيث يعبر معدل تغطية النفقات العامة عن الإمكانيات المالية المتاحة أمام الحكومة لتمويل الانفاق العام، أي أنه يجيب عن التساؤل التالي: هل الاقتطاعات الضريبية المحصلة فعليا قادرة على تمويل نفقات الميزانية العامة للدولة؟⁽¹⁾ ويتم حساب هذا المعدل من خلال العلاقة الرياضية التالية:

$$\text{معدل تغطية النفقات العامة} = \frac{\text{الحصيلة الضريبية}}{\text{مجموع النفقات العامة}}$$

(*)- حيث تم إعتداد عدة أسعار لبيع برميل النفط عند إعداد الميزانية العامة (19 دولار، 37 دولار، 45 دولار، و 50 دولار).

(1)- عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي (الواقع والتحديات)، مرجع سابق، ص 31.

إن الإمكانيات المتاحة أمام الدولة لتمويل الانفاق العام تنحصر في ثلاث طرق أو موارد أساسية وهي: موارد سيادية (الضرائب والرسوم وغيرها)، موارد ائتمانية (الاقتراض) وموارد اقتصادية (امتلاك الدولة لمشاريع اقتصادية عامة)، ولكن تبقى الضرائب والرسوم أفضل وأكبر هذه الطرق في تمويل الانفاق العمومي، وعليه فإنه كلما اقترب معدل تغطية الانفاق العام من الواحد يكون ذلك دليلا على فعالية النظام الضريبي المطبق في دولة ما⁽¹⁾ والعكس بالعكس، وعليه ومن خلال التطبيق على حالة الجزائر فإن نتائج حساب معدل تغطية النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 2005 - 2014 تظهر في الجدول الموالي:

جدول رقم (04-03): معدل تغطية الإيرادات الجبائية للنفقات العامة في الجزائر الفترة 2005-2014

الوحدة: مليار دج.

البيان	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الإيرادات الجبائية	2908,31	3434,88	3478,60	2680,69	3073,61	2799,64	3056,49	3427,62	3646,92	3656,31
النفقات العامة	2052,03	2453,01	3108,67	4191,05	4246,33	4466,94	5853,57	7058,17	6024,13	6980,25
معدل التغطية	1,42	1,40	1,12	0,64	0,72	0,63	0,52	0,48	0,60	0,52

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

حيث يلاحظ من الجدول أعلاه أن معدل تغطية النفقات العامة كان أكبر من الواحد خلال ثلاث سنوات الأولى من الدراسة، إلا أنه كان في تناقص مستمر من سنة لأخرى مبتعدا عن الواحد حتى وصل إلى أقل من 0,5 في بعض السنوات، وهذا يعني أن الإيرادات الجبائية لا تكفي لتغطية حتى نصف النفقات العامة، وهو الأمر الذي يشكل تحديا أمام السلطات الجبائية ويدل في نفس الوقت على عدم فعالية النظام الجبائي الجزائري.

وإذا كانت الحصيلة الجبائية بما فيها الجباية البترولية لا تكفي لتغطية مجموع النفقات العامة للدولة من نفقات تسيير ونفقات تجهيز، فهل الجباية العادية قادرة لوحدها على تمويل نفقات التسيير فقط للميزانية العامة للدولة على فرضية أن الجباية البترولية تبقى مخصصة لتغطية نفقات التجهيز للميزانية، وهو ما سنحاول الإجابة عليه من خلال حساب معدل تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير للميزانية العامة من خلال الجدول الموالي:

(1) - عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي (الواقع والتحديات)، مرجع سابق، ص 31.

جدول رقم (04-04): معدل تغطية الإيرادات الجبائية العادية لنفقات التسيير في الجزائر الفترة 2005-2014

الوحدة مليار دج.

البيان	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
الإيرادات الجبائية العادية	664	745	786	983	1172	1309	1548	1944	2072	2124
النفقات العامة للتسيير	1245	1437	1674	2217	2300	2659	3879	4782	4131	4486
معدل التغطية	0,53	0,52	0,47	0,44	0,50	0,49	0,40	0,40	0,50	0,47

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.

من خلال ملاحظة نتائج حساب معدل تغطية الجبائية العادية لنفقات التسيير نجد أنها على العموم أقل من النصف، و هو ما يعني أن الجبائية العادية لا تكفي لتغطية نصف نفقات التسيير، وبالتالي ضرورة اللجوء إلى الجبائية البترولية التي تبقى حصيلتها عرضة لتقلبات أسعار البترول في الأسواق العالمية. وبالتالي ما يمكن قوله من خلال معدل التغطية أن النظام الجبائي الجزائري مازال عاجزا عن تغطية النفقات العامة للدولة، ولم يتمكن من إحترام القاعدة الذهبية للميزانية القائلة بضرورة تمويل النفقات العادية (التسيير) بموارد عادية وذلك نظرا لنمو نفقات التسيير بمعدلات أكبر من معدل نمو الإيرادات العادية وهو ما قاد إلى إستمرار العجز الأولي للميزانية⁽¹⁾، وفرض في النهاية على السلطات الجزائرية ضرورة إيجاد بدائل لتغطية العجز الموازي مرة باللجوء إلى حواصل صندوق ضبط الإيرادات (FRR)^(*) كما كان الحال قبل سنة 2016، ومرة أخرى باللجوء إلى سياسة الإقتراض من الجمهور^(**) ومرة ثالثة باللجوء إلى طبع النقود (الإصدار النقدي الجديد) وهو ما تنوي الجزائر القيام به خلال سنة 2018.⁽²⁾

الفرع الثالث: من حيث معدل الضغط الضريبي.

يعد معدل الضغط الضريبي من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم فعالية الأنظمة الضريبية وإجراء المقارنات بينها^(***)، إذ يبحث عن الإمكانيات المتاحة لزيادة الاقتطاعات الضريبية لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني، من خلال تبيين ما إذا كانت هناك إمكانية لزيادة اقتطاع الضرائب من المكلفين أم لا، بإعتبار أنه يعبر عن مقدار الثقل الذي يتحمله الأفراد أو الإقتصاد ككل من جراء الاقتطاعات الضريبية، ويتم حسابه عادة عن طريق نسبة الاقتطاعات الضريبية إلى مقدار

(1)- قدي عبد المجيد، السياسة الضريبية في الجزائر محاولة للتقييم، مرجع سابق، ص136.

(*)- هو صندوق تم إنشاؤه في سنة 2000 بمقتضى المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2000، و هو يصف ضمن الحسابات الخاصة للخزينة الذي يقيد فيه في باب الإيرادات فوائض القيمة الجبائية الناتجة عن مستوى أعلى لأسعار المحروقات عن تلك المتوقعة في قانون المالية.

(**)- و هو ما قامت به الجزائر في شهر أبريل 2016 بإصدارها للقرض الوطني لدعم الاستثمار.

(2)- محمد العبد، الجزائر تقرر طبع النقود، مقال على يومية الخبر على موقع الواب: www.al-akhbar.com، تاريخ الاطلاع 2018/02/10.

(***)- رغم أن ذلك ليس دائما سهلا نظرا لكون أن قياس الناتج المحلي الخام لا يتم دائما بنفس الكيفية في كل الدول ضف إلى ذلك أن هناك بعض الجهات التي تدخل إقتطاعات الضمان الاجتماعي في حسابه، دون أن ننسى اختلاف القوى الشرائية للعملاء مما يصعب إجراء المقارنات.

الثروة المنتجة المعبر عنها بالنتاج المحلي الخام⁽¹⁾، لأنه أكثر المجمعات الاقتصادية إستعمالا وذلك وفق العلاقة الرياضية التالية:

$$\text{معدل الضغط الضريبي} = 100 \times \frac{\text{الحصيلة الضريبية}}{\text{النتاج المحلي الخام}}$$

حيث يعبر هذا المعدل عن ذلك الجزء من الثروة المنتجة (نتاج محلي) العائد للدولة بما يعني أن الباقي هو متروك للتصرف فيه من قبل باقي الأعوان الاقتصاديين⁽²⁾، أي أنه يعبر عن طريقة توزيع الثروة المستحدثة في الاقتصاد بين الدولة وبين باقي الأعوان الاقتصاديين⁽³⁾، وعليه وبالتطبيق على حالة الجزائر فإن قيم الضغط الضريبي الاجمالي للفترة 2005 – 2014 يطرهما الجدول الموالي:

الجدول رقم (04-05): تطور معدل الضغط الضريبي الاجمالي في الجزائر خلال الفترة 2005 – 2014

الوحدة: مليون دج

السنوات	الايادات الجبائية الكلية	النتاج الداخلي الخام	معدل الضغط الجبائي
2005	2932632	7561984	38,78%
2006	3459560	8501635	40,69%
2007	3498601	9352886	37,40%
2008	4987191	11043703	45,15%
2009	3500123	9968025	35,11%
2010	4129382	11991564	34,43%
2011	5378264	14588532	36,86%
2012	5998931	16208698	37,01%
2013	5750226	16643834	34,54%
2014	5514883	17205106	32,05%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الديوان الوطني للإحصاء وكذا إحصائيات المديرية العامة للضرائب.

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه أن معدلات الضغط الضريبي عرفت عدة تقلبات خلال فترة الدراسة بين 32% كأدنى نسبة و45% كأقصى نسبة، إلا أنها عرفت تراجعاً في السنوات الأخيرة حتى وصلت إلى 32% في سنة 2014، وهذا راجع إلى التقلبات الحاصلة في الإيرادات الجبائية التي تغلب عليها الجباية البترولية وكذا التقلبات الحاصلة في الناتج الداخلي الخام الذي تشكل المحروقات نسبة معتبرة منه، وهذه التقلبات تعود بدورها إلى تذبذبات أسعار البترول في الأسواق الدولية صعوداً ونزولاً، فأى إرتفاع في أسعار المحروقات يؤدي إلى إرتفاع الحصيلة الضريبية وكذا إرتفاع الناتج المحلي الخام، الأمر الذي ينعكس

(1)-ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، 2009، ص191.

(2)- قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سابق، ص157.

(3)-قدي عبد المجيد، السياسة الضريبية في الجزائر محاولة للتقييم، مرجع سابق، ص138.

على معدلات الضغط الضريبي والعكس صحيح هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد أن معدلات الضغط الضريبي في الجزائر تقترب أو تفوق في بعض الأحيان معدلات الضغط الضريبي السائدة في بعض الدول الصناعية المتقدمة، كما يوضحه الجدول الموالي:

جدول رقم (04-06): تطور معدل الضغط الضريبي في بعض البلدان الصناعية خلال الفترة 2005 – 2009.

الوحدة: (%)

البلد	2005	2006	2007	2008	2009
فرنسا	43,9	44	43,5	43,2	41,9
ألمانيا	34,8	35,4	36	37	37
الدنمارك	50,8	49,6	49	48,2	48,2
إيطاليا	40,8	42,3	43,4	43,3	43,5
إنجلترا	35,7	36,5	36,2	35,7	34,3
الوم أ	27,1	27,9	27,9	26,1	27
اليابان	27,4	28	28,3	28,1	/
متوسط OCDE	35,2	35,4	35,4	34,8	/

المصدر: عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي (الواقع والتحديات)، مرجع سابق، ص 21، بالاعتماد على موقع الويب لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: www.oecd.org/dataoecd.

حيث يتضح من خلال معطيات الجدول أعلاه بأن معدلات الضغط الضريبي السائدة في هذه الدول مرتفعة نسبيا مقارنة بما ورد في أدبيات الضريبة المثلى التي تحدث عنها الاقتصادي الاسترالي " كلارك كولين " (CLARK COLIN) الذي تحدث عن حجم إقتطاع ضريبي أمثل في حدود 25% من إجمالي الناتج المحلي الخام⁽¹⁾.

وعليه فإن قراءة معدلات الضغط الضريبي الاجمالي في الجزائر لا تعكس أداء النظام الضريبي بإعتبار أنها تعطينا نتائج مضللة وغير دقيقة عن مقدار العبء الذي تحمله المكلفون بالضريبة نظرا لكون أن جزء كبير من الناتج المحلي الخام عبارة عن محروقات، كما أن الجباية البترولية كانت مساهمتها هي المهيمنة دائما على مجموع الايرادات الجبائية، لذلك فإن إعتداد معدلات الضغط الضريبي للجباية العادية منسوبة إلى الناتج المحلي الخام خارج المحروقات (PIB HH) تكون أكثر دلالة وتعبيرا، والجدول الموالي يبين ذلك:

(1) - قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سابق، ص 157.

الجدول رقم (04-07): تطور معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر خلال الفترة 2005 – 2014

الوحدة: مليون دج.

السنوات	الجبائية العادية	PIB	PIB HH	معدل الضغط الضريبي
2005	664791	7561984	4209106	15,79%
2006	745562	8501635	4619407	16,13%
2007	786753	9352886	5263578	14,94%
2008	983630	11043703	6046149	16,26%
2009	1172451	9968025	6858946	17,09%
2010	1309372	11991564	7811207	16,76%
2011	1548523	14588532	9346433	16,56%
2012	1944581	16208698	10950100	17,75%
2013	2072092	16643834	12355945	16,77%
2014	2124468	17205106	12985900	16,35%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مصادر مختلفة (بيانات الديوان الوطني للإحصاء، نشرات المديرية العامة للضرائب،..).

يتضح من خلال حساب معدلات الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر أنه يتراوح بين 14% و17%، ومثل هذه المعدلات تعتبر أقل مما هو سائد في كثير من الدول، وهو بعيد عن المستوى النموذجي الذي حدده كولن كلارك في حدود 25%، وهو ما يؤثر على ضعف فعالية الإدارة الضريبية في إيجاد آليات كفيلة بزيادة عملية تحصيل الديون الجبائية المتراكمة لدى المكلفين بها وكذا مكافحة التهرب الجبائي. وتسعى السلطات الجبائية إلى الوصول إلى نسبة 20% ليس عن طريق زيادة معدلات الضرائب وإنما بفضل توسيع الوعاء الجبائي⁽¹⁾.

المبحث الثاني: مساعي الجزائر لتفعيل منظومتها الجبائية.

رغم الأهمية التي توليها الدول لأنظمتها الجبائية فإنها تسعى جاهدة بين الفينة والأخرى إلى إدخال إصلاحات جديدة عليها من أجل الاستجابة لتأثيرات عديدة اقتصادية وسياسية واجتماعية، ذلك لأن الضريبة تبقى ضرورة يصعب الاستغناء عنها لتفعيل عملية التنمية وتعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد. والجزائر كغيرها من الدول قامت بمساعي حثيثة من أجل تفعيل منظومتها الجبائية، سواء بإدخال تحسينات على تشريعها الجبائي أو بإدخال إصلاحات هيكلية على إدارتها الجبائية، وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث من خلال التعرض إلى أهم المساعي والتحسينات التي أدخلتها الجزائر على منظومتها الجبائية منذ سنة 2005 و إلى غاية سنة 2016.

(1) - تومي صالح، راضية بختاش، أثر الجبائية على النمو الاقتصادي في الجزائر، مجلة دراسات إقتصادية، العدد السابع، مركز البصيرة للدراسات والبحوث

الانسانية، الجزائر، 2006، ص24.

المطلب الأول: مساعي تحسين التشريع الجبائي:

لقد قامت الجزائر بإدخال عدة تحسينات على منظومتها الجبائية بهدف تبسيط النظام الجبائي وكذا تكريس ضمانات المكلفين بالضريبة علاوة على تشجيع الاستثمار المنتج، و سنتطرق هنا إلى أهم المساعي والتحسينات التي أدخلتها الجزائر على منظومتها الجبائية منذ سنة 2005 وإلى غاية سنة 2016.

الفرع الأول: تبسيط النظام الجبائي.

لقد سعت الجزائر منذ الاصلاح الجبائي لسنة 1992 إلى تبسيط نظامها الجبائي بإدخال عدة تحسينات عليه، ومن بين التدابير الواردة في هذا المجال نجد:

- تبسيط النظام الجزائري بإستحداث الضريبة الجزائرية الوحيدة، و التي تندرج في سياق جهود المشرع الجبائي لتبسيط وتحديث النظام الضريبي وإضفاء طابع العصرية عليه، حيث أن المكلفون بالضريبة الذين كانوا يتبعون للنظام الجزائري أين كانوا يخضعون لعدة ضرائب أصبحوا إبتداءا من 2007/01/01 يخضعون لضريبة واحدة ذات معدلين جاءت لتعوض الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي⁽¹⁾، و من شأن ذلك تبسيط العمل الجبائي سواء بالنسبة لأعوان الإدارة الجبائية الذين أصبحوا مطالبين بإعداد وحساب وتحصيل ضريبة واحدة بدل عدة ضرائب ذات أوعية ومعدلات مختلفة وكذا بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين أصبحوا مخاطبين بضريبة واحدة بدل عدة ضرائب.
- تم استحداث معدل 20% يطبق على قاعدة يتم تقييمها تلقائيا فيما يخص الضريبة على الأجور المتعلقة بالعمال غير المصرح بهم⁽²⁾، فكما هو معلوم فإنه لحساب الضريبة على الأجور فإنه يتعين معرفة عناصر الأجر الخاضع بعد تخفيض إقتطاع الضمان الاجتماعي وذلك بتطبيق السلم التدرجي الشهري مع منح التخفيضات المنصوص عليها قانونا، إلا أنه بالنسبة للأجور غير المصرح بها فإن أعوان الإدارة الجبائية قد يجدون صعوبة في حساب هذه الضريبة نظرا لعدم توفر تلك العناصر، لذلك ومن أجل تبسيط عملية الحساب وكذا من أجل ردع الممتنعين عن التصريح الجبائي بالعمال، فإنه يكفي فقط أعوان الإدارة أن يعرفوا عدد العمال غير المصرح بهم عن طريق المعاينة الميدانية، ليقوموا فيما بعد بحساب الضريبة على الأجر بتطبيق معدل 20% على قاعدة يتم تقييمها تلقائيا من طرفهم، فمثلا إذا إكتشفت إدارة الضرائب أن هناك مقاوله أشغال توظف 04 عمال بدون تصريح لمدة سنة فإن حساب الضريبة يكون كما يلي:
الضريبة على الأجر = 04 عمال X 18.000 دج(*) X 12 شهرا X 20% = 172.800 دج.

(1)- أنظر المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 المحدثه للمواد 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة.

(2)- أنظر المادة 09 من قانون المالية لسنة 2005 المعدلة للمادة 2/130 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة.

(*)- تم إعتداد 18.000 دج كحد أدنى للأجر الوطني الأدنى المضمون (SNMG).

• استحداث نوع جديد من التحقيق على غرار التحقيق في المحاسبة ألا وهو التحقيق المصوب (Vérification Ponctuelle) الذي يقوم على التحقيق في ضريبة واحدة أو عدة ضرائب لفترة كاملة أو جزء منها لفترة غير متقدمة، مع إخضاعه لنفس القواعد المطبقة على التحقيق في المحاسبة⁽¹⁾، و بالتالي ما يميز هذا التحقيق أنه تحقيق هادف يتميز بالسرعة في التنفيذ و يمكن اللجوء إليه في الحالات التي لا تتطلب فحص معمق على خلاف التحقيق المعمق في المحاسبة الذي يشمل كل الضرائب والرسوم و كذا كل الفترة غير المتقدمة، وهو ما يسمح بتخفيف العمل على أعوان الرقابة خاصة في القضايا التي لا تتطلب فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف. تجدر الإشارة إلى أن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا وبالرجوع إلى الفترة التي تمت مراقبتها فيها ولكن يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة للاخضاع الضريبي الناتج عن التحقيق المصوب.

• تبسيط الرسم على النشاط المهني بتوضيح الحدث المنشئ للضريبة^(*)، و الذي أصبح يتشكل بالنسبة لعمليات البيع من التسليم القانوني (تسليم الفاتورة) أو التسليم المادي للبضاعة، وبالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن⁽²⁾، ليتوافق بذلك الرسم على النشاط المهني مع الرسم على القيمة المضافة من حيث الواقعة المنشئة للضريبة.

• تبسيط السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي من حيث تخفيض المعدلات الضريبية وكذا شرائح الدخل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي، حيث بعدما كانت معدلات الضريبة على الدخل الاجمالي تشمل على خمسة معدلات هي 0%، 10%، 20%، 30%، 40%، أصبحت بموجب قانون المالية لسنة 2008 تشمل على أربعة معدلات هي 0%، 20%، 30%، 35%، حيث تم حذف معدل 10%، مع تخفيض المعدل 40% إلى 35% إضافة إلى تخفيض عدد شرائح الدخل من خمسة شرائح إلى أربعة شرائح فقط⁽³⁾، إلا أن هذا السلم بحاجة إلى مراجعة بغية تحقيق العدالة الجبائية بين طبقات المجتمع.

• معاودة العمل بالضريبة على فائض القيمة في سنة 2017 بعد إلغائها في سنة 2009، حيث أخضع قانون المالية لسنة 2017 من جديد الأشخاص الذين يتنازلون عن العقارات المبنية وغير المبنية للضريبة على الدخل الاجمالي (ISPV) بمعدل 05% محررة من الضريبة إنطلاقا من الفرق الايجابي بين سعر التنازل وسعر الاقتناء أو قيمة الانشاء، مع إعطاء الصلاحية الكاملة لإدارة الضرائب من أجل إعادة تقييم هذه

(1) - أنظر المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 المحدثه للمادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

(*) - يقصد بالحدث المنشئ للضريبة اللحظة الزمنية التي تصبح فيها الضريبة مستحقة إتجاه الخزينة العامة.

(2) - أنظر المادة 11 من قانون المالية لسنة 2012 المحدثه للمادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3) - Abrehmane RAOUYA, directeur générale des impôts, **Modernisation de l'administration fiscale**, sur le site web: www.mfdgi.org.dz, cosulté le 20/05/2013.

العقارات طبقا لقيمتها الحقيقية وذلك من أجل الكشف عن أي تصريح كاذب بالضريبة على فائض القيمة⁽¹⁾. فالمشرع الجبائي - ورغبة منه في تحقيق العدالة الجبائية وكذا البحث عن موارد جديدة للخرزينة العامة - أعاد العمل بهذه الضريبة من جديد التي تُفرضُ كما سبق وأن أشرنا على فئة معينة وهم سماسرة العقارات المبنية وغير المبنية.

الفرع الثاني: تكريس ضمانات المكلفين بالضريبة.

لقد سعت الجزائر إلى توطيد الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة من خلال جملة من الاجراءات الهادفة إلى تكريس ضمانات المكلفين بالضريبة سواء على مستوى الوعاء والتحصيل أو على مستوى الرقابة والمنازعات، ولعل أهمها مايلي:

• السماح للمكلفين بالضريبة بعدم إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المحصوم في حالة إختفاء البضاعة وكذا في حالة توقف استعمال العتاد بصفة نهائية بسبب حالات القوة القاهرة المثبتة قانونا⁽²⁾، ففي حالة إختفاء البضاعة أو العتاد الاستثماري نتيجة لظروف القاهرة خارجة عن نطاق إرادة المكلفين بالضريبة كالفيضانات والزلازل، فإن القانون الضريبي رخص لهؤلاء المكلفين بالضريبة بعدم إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بتلك البضائع أو الاستثمارات المختفية، وهو ما من شأنه أن يخفف من إلتزامهم بإتجاه إدارة الضرائب، عكس ما كان معمول به من قبل أين كانوا مجبرين على إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة (TVA) المتعلقة بالبضائع والتثبيتات المختفية حتى في حالة القوة القاهرة.

• مَنَح المكلفين بالضريبة الحق في إرجاء دفع الضرائب المتنازع فيها إلى غاية الفصل في شكايتهم من خلال دفع 20% فقط من مبلغها لدى قابض الضرائب المختص⁽³⁾، مع تأجيل 80% الباقية إلى غاية الفصل في الشكاية دون التعرض لتابعات ومضايقات القابض الضريبي. حيث يعتبر هذا الاجراء بمثابة حل وسط لإرضاء كل من المكلف بالضريبة والقابض الضريبي، فلا المكلف على إستعداد لدفع الضريبة المتنازع فيها (التي تم تقديم شكاية بشأنها) ولا القابض الضريبي سيترث في تحصيل الضريبة إلى غاية الفصل في الشكاية دون اللجوء إلى إجراءات التحصيل الجبري، وهو ما يعتبر بمثابة تكريس لضمانات المكلفين بالضريبة في ميدان المنازعات الجبائية.

(1) - أنظر المادتين 02 و 03 من قانون المالية لسنة 2017 المعدلتين للمواد 02، 93 و 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة.

(2) - أنظر المادة 29 من قانون المالية لسنة 2005 المعدلة للمادة 37 أ من قانون الرسوم على رقم الأعمال وكذا المادة 30 من قانون المالية لسنة 2006 المعدلة للمادة 38 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(3) - أنظر المادة 38 من قانون المالية لسنة 2005 المعدلة للمادة 114 من قانون الاجراءات الجبائية وكذا المادة 74 من قانون المالية لسنة 2007 المعدلة للمادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية، وكذا المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007 المعدلة للمادة 80 من قانون الاجراءات الجبائية.

• تنظيم عملية استرداد الرسم على القيمة المضافة^(*) بتوضيح الحالات التي تعطي الحق في الاسترداد، وعلى رأسها العمليات المعفات كعمليات التصدير، التوقف عن النشاط وكذا الاختلاف في المعدل، مع تبيان الشروط التي يتعين توفرها في الحق في الاسترداد وعلى رأسها مسك محاسبة منتظمة، استظهار مستخلص من الجداول الضريبية، إضافة إلى بيان ملاحظة القرض السابق (Précompte TVA) في التصريحات الشهرية التي تكتبها المؤسسة⁽¹⁾، مع إمكانية سداد 50% من مبلغ القرض فورا عند تقديم الطلب بالنسبة للمكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات⁽²⁾.

• أجاز القانون الجبائي لمسؤولي الإدارة الجبائية بالنطق تلقائيا (Dégrèvement d'office) بتخفيض الضرائب الناتجة عن الأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح الجبائية عند إعداد الضريبة للتجصيل⁽³⁾ (إزدواج ضريبي، خطأ في المعدل، عدم تحميل قرض ضريبي، عقوبات جبائية مبالغ فيها...)، حيث أن مثل هذه الأخطاء التي كانت تُعالج عم طريق شكايات عادية التي تأخذ فترة ستة (06) أشهر أو أكثر أصبحت تُعالج عن طريق التخفيض التلقائي للضريبة الذي لا يتطلب إجراءات طويلة التي تتطلبها الشكايات العادية، ومن شأن هذا التدبير تسوية النزاعات في مدة قياسية خاصة بالنسبة للأخطاء الضريبية التي وقعت فيها الإدارة الجبائية والتي يتعين عليها تسويتها في أقصر وقت ممكن.

• أجاز القانون الجبائي لمسؤول الضرائب المختص بسحب الشكوى الجزائية المرفوعة ضد المكلفين بالضريبة الذين يرتكبون أعمال الغش في حالة قيامهم بتسديد الـ 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقات الجزائية مع إكتتاب جدول إستحقاق لتسديد الـ 50% المتبقية، ويترتب عن ذلك إنقضاء الدعوى العمومية⁽⁴⁾، حيث يسمح هذا الإجراء بمساحة المكلف بالضريبة الذي أخطأ في حق إدارة الضرائب مقابل تسديد كل حقوقها الجبائية، وهو في نفس الوقت يعتبر بمثابة إعلان توبة من طرفه لذلك تقوم إدارة الضرائب بالتصالح معه بدل متابعتة جزائيا أمام العدالة، وهو ما قد يعطي فرصة لهذا الأخير في إثبات حسن نيته مستقبلا بعدم تكرار أعمال الغش.

• تم اشتراط على كل شخص يقدم شكوى أو طعن لصالح الغير أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع وإجراءات التسجيل، بل يكفي فقط التصديق

(*) - استرداد الرسم على القيمة المضافة (Rembourssement de la TVA) هو عبارة عن عملية يتم من خلالها سداد الرسم على القيمة المضافة نقدا إلى المكلف بالضريبة إذا كان في وضعية قرض TVA إتحاد إدارة الضرائب و ذلك ضمن شروط معينة.

(1) - أنظر المادتين 30 و 31 من قانون المالية لسنة 2005 وكذا المادتين 23 و 24 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلتين للمادتين 50 و 50 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(2) - أنظر المادة 08 من قانون المالية لسنة 2013 المحدثه للمادة 50 مكرر 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(3) - أنظر المادة 53 من قانون المالية لسنة 2007 وكذا المادة 26 من قانون المالية لسنة 2010 المعدلة للمادة 95 الفقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية.

(4) - أنظر المادة 45 من قانون المالية لسنة 2012 المحدثه للمادة 104 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.

- عليها لدى مصالح البلدية المؤهلة قانوناً⁽¹⁾، و من شأن هذا التدبير التخفيف على المكلفين بالضريبة من حيث الأعباء والاجراءات التي تتطلبها الوكالة الرسمية المحررة من طرف الموثقين.
- أجاز القانون الجبائي للمؤسسات ذات الجمعية العامة - التي يجب أن تبت بشأن الحسابات - إكتتاب تصريح تصحيحي على الأكثر خلال 21 يوما التي تلي انقضاء الأجل القانوني لإنعقاد هذه الجمعية⁽²⁾، ودون تطبيق عقوبات التأخير المنصوص عليها في حالة الايداع المتأخر للتصريحات السنوية.
 - منح القانون الضريبي للمكلفين بالضريبة الحق في الإعلام المسبق قبل إجراء تصحيح للتصريحات الجبائية المكتتبه من طرفهم عن طريق إعلامهم بواسطة إشعار بالتقويم يبين بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك وكذا أسس الإخضاع الضريبي إضافة إلى حساب الضرائب المترتبة، مع منهم مهلة 30 يوم من أجل تقديم ملاحظاتهم وتبريراتهم⁽³⁾، كما نص على ضرورة تبليغ نتائج التحقيق إلى المكلف بالضريبة حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم⁽⁴⁾، ومن شأن ذلك تكريس ضمانات المكلفين بالضريبة فيما يتعلق بعملية الإخضاع الضريبي الذين سيكونون على علم ودراية بكل عملية إعادة تقويم تنوي الادارة الجبائية القيام بها.
 - أشترط القانون الجبائي عند رفض شكاية المكلف بالضريبة سواء جزئيا أو كليا أن يبين قرار مسؤول الضرائب الأسباب وأحكام المواد التي يُبي عليها هذا الرفض⁽⁵⁾، فلا يكفي فقط تبليغ المكلف بالضريبة بقرار الرفض وإنما يتعين تبرير هذا الرفض بذكر الأسباب والمواد القانونية التي إستند عليها، ومن شأن ذلك تكريس ضمانات المكلفين بالضريبة في ميدان المنازعات الجبائية.
 - تم استحداث تقنية التخفيض المشروط⁽⁶⁾ لصالح المكلف بالضريبة والتي هي عبارة عن اتفاقية جبائية بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة من خلالها يستفيد هذا الأخير من تخفيف في العقوبات الجبائية المسلطة عليه بشرط أن يمتنع عن تقديم أي شكاية بخصوص الإخضاع الضريبي الذي أستفاد من تخفيف في العقوبات⁽⁷⁾، حيث ترمي الإدارة من وراء هذا الاجراء إلى تكريس ضمانات المكلفين بالضريبة من جهة إضافة إلى تخفيض عدد المنازعات التي تدخل فيها سنويا مع المكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

(1)- أنظر المادة 24 من قانون المالية لسنة 2008 المعدلة للمادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية.

(2)- أنظر المادة 14 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 151 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(3)- أنظر المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية.

(4)- أنظر المادة 14 من قانون المالية لسنة 2013 المعدلة للمادة 42 من قانون الاجراءات الجبائية.

(5)- أنظر المادة 41 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 79 الفقرة 03 من قانون الاجراءات الجبائية.

(6)- أنظر المادة 18 من قانون المالية لسنة 2013 المحدثه للمواد 93 مكرر الفقرات 1، 2 و 3 من قانون الاجراءات الجبائية.

(7)- Direction Générale des impôts, **LA REMISE CONDITIONNELLE Un instrument d'atténuation des litiges contentieux**, la lettre de la DGI, N° 74/2014, P 02.

• أجاز القانون الجبائي للمكلفين الراغبين في شطب سجلاتهم التجارية تقديم شهادة الوضعية الجبائية المسلمة لهم من قبل المصالح الجبائية في ظرف 48 ساعة من تقديم الطلب⁽¹⁾، حيث سمحت هذه الإجراءات التسهيلية -الخاصة بتعويض وثيقة جدول الضرائب المصفى بشهادة الوضعية الجبائية- للتجار بشطب سجلاتهم التجارية التي كانت مجمدة دون نشاط بسبب الأعباء الجبائية الواقعة على كاهلهم، أين كان يجد هؤلاء التجار صعوبة في شطب سجلاتهم التجارية غير المستغلة إلا بعد تسديد كل المستحقات الجبائية، وهو الاجراء الذي كان معمول به سابقا أين كانوا مطالبين باستصدار وثيقة جدول الضرائب المصفى والتي لا تُمنح إلا بتسوية أصحاب السجلات لجميع ديونهم الجبائية. تجدر الاشارة إلى أن تسليم هذه الشهادة لا تعفي المعنيين بالأمر من المتابعات من أجل تسديد ديونهم الجبائية المستحقة لإدارة الضرائب.

• نص القانون الجبائي على إمكانية لجوء المكلفين بالضريبة إلى المحكمة الادارية المختصة في ظرف أربعة أشهر إبتداء من يوم استلام قرار إدارة الضرائب بشأن شكائهم الأولية، كما نص أيضا على إمكانية رفع الأمر إلى القضاء في حالة عدم حصولهم على قرار إدارة الضرائب في الآجال القانونية للفصل في شكائهم، ضف إلى ذلك أنه منحهم إمكانية إرجاء المبلغ المتنازع عليه إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة⁽²⁾، حيث أن هذه الاجراءات تسمح بمنع تعسف الادارة في تسوية ودراسة شكايات المكلفين بالضريبة مادام أنه يمكن اللجوء إلى القضاء، وهو ما يسمح بتكريس ضمانات المكلفين بالضريبة في مجال المنازعات القضائية.

• أجاز القانون الجبائي للمكلفين بالضريبة -الذين يكونون في حالة عوز أو ضيق الحال - أن يلتمسوا من الإدارة الجبائية التخفيف من الضرائب المفروضة عليهم أو العقوبات الجبائية المسلطة عليهم⁽³⁾، حيث أن هذا الاجراء من شأنه التخفيف على المكلفين بالضريبة الذين يكونون في حالة عجز على تسديد ديونهم الجبائية إتجاه الخزينة خاصة أولئك الذين يثبتون حسن النية من خلال مواظبتهم على أداء إلتزاماتهم الجبائية في آجالها القانونية.

• إعادة جدولة الديون الجبائية المتراكمة على عاتق المؤسسات التي تواجه صعوبات من أجل إحترام إستحققاتها المالية لاسيما تلك التي لم تستطيع تسديد مجمل الضرائب التي على عاتقها⁽⁴⁾، من خلال منحها فترة سماح قد تصل إلى سنة مع إلغاء كلي لعقوبات الوعاء والتحصيل بالإضافة إلى منحهم جدول

(1)- أنظر المادة 39 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المعدلة للمادة 66 من قانون المالية لسنة 2003.

(2)- أنظر المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011 المعدلة للمادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية.

(3)- أنظر المادة 48 من قانون المالية لسنة 2011 المعدلة للمادة 93 من قانون الاجراءات الجبائية.

(4)- المديرية العامة للضرائب، إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات التي تعاني من صعوبات مالية، نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 2017/86، ص9

شهري للدفع بالتقسيط للمبلغ المتبقي لمدة قد تصل إلى ثلاث سنوات⁽¹⁾، ومن شأن هذا الاجراء التخفيف على المكلفين بالضريبة الذين يثبتون عدم قدرتهم على تسديد الضرائب المستحقة على عاتقهم لتخفيف العبء الضريبي وتشجيعهم على دفع مستحقاتهم الضريبية⁽²⁾، كما أن هذا الاجراء من شأنه زيادة عملية التحصيل الجبائي للديون الجبائية المتراكمة على عاتق المكلفين بالضريبة.

• نص القانون الجبائي على إعفاء المكلفين بالضريبة من عقوبات التحصيل في حالة ما إذا قاموا بتسديد دفعة واحدة كامل الدين الأصلي الذي تجاوز تاريخ استحقاقه أربع السنوات ابتداء من أول جانفي من السنة الموالية لسنة الادراج قيد التحصيل⁽³⁾، وهو ما قد يشجع المكلفين بالضريبة المثقلين بالديون الجبائية على تسديد ديونهم الجبائية دفعة واحدة بدون عقوبات تحصيل.

• أجاز القانون الجبائي إمكانية إيداع التصريحات الشهرية (G50) المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم دون أن يتم دفع الحقوق المستحقة في الوقت نفسه⁽⁴⁾، وهو الاجراء الذي يشجع المكلفين بالضريبة على التصريح الجبائي حتى في حالة عدم توفرهم على السيولة المالية لتسديد الضرائب والرسوم المستحقة عليهم وكذا تجنب عقوبات التصريح المتأخر^(*) في حالة الايداع المتأخر للتصريحات المذكورة آنفا.

الفرع الثالث: تشجيع الاستثمار المنتج.

لقد إتخذت الجزائر جملة من التدابير الرامية إلى تشجيع الاستثمار المنتج عبر قوانينها المالية السنوية والتكميلية من خلال منح جملة من الامتيازات الضريبية للاستثمارات المنتجة للثروة، مع النص على إلغائها في حالة عدم إحترام الشروط التي على أساسها تم منح تلك الامتيازات، ومن بين التدابير الواردة في هذا المجال نجد:

• تأسيس إعفاء دائم للشركات من الضريبة على أرباح الشركات (IBS) فيما يخص العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما عمليات البيع وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير⁽⁵⁾، مع استبعاد النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك⁽⁶⁾، حيث أن مثل هذا الإعفاء من شأنه التشجيع على تصدير السلع والخدمات إلى الخارج بهدف جلب العملة الصعبة.

(1)- المديرية العامة للضرائب، المرسوم رقم 55 المؤرخ في 17 جانفي 2012 المتعلق بإعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات.

(2)- DG, Instruction n° : 034/MF/DGI/SDCTX/2012 du 05 janvier 2012 relative aux modalités de rééchelonnement Des dettes fiscales.

(3)- أنظر المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015.

(4)- أنظر المادة 56 من قانون المالية لسنة 2016.

(*)- عقوبات تأخير الدفع تتراوح بين 10% و 25% حسب مدة التأخير.

(5)- أنظر المادة 06 من قانون المالية لسنة 2006 المعدلة للمادة 138 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(6)- أنظر المادة 10 من قانون المالية لسنة 2011 المتضمنة للمادة 138 الفقرة 05 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

• تم إشتراط على المكلفين بالضريبة -الذين إستفادوا من اعفاءات أو تخفيضات في إطار أنظمة دعم الاستثمار - إعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الاعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع (04) سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها لنظام تحفيزي. ويترب على عدم احترام هذا الإلتزام إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية نسبتها 30%⁽¹⁾، و من شأن هذا الإجراء تشجيع المكلفين بالضريبة المستفيدين من الاعفاء أو التخفيض الضريبي على إعادة استثمار أرباحهم خوفا من فقدانهم للتحفيزات الجبائية التي استفادوا منها علاوة على تعرضهم للعقوبات الجبائية المنصوص عليها في هذا المجال.

• إعتبار الأرباح المحولة - إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها الفرعية المقيمة في الجزائر - بمثابة أرباح موزعة يتعين إخضاعها بالضريبة عن طريق تطبيق إقتطاع من المصدر بنسبة 15% محررة من الضريبة⁽²⁾. حيث أن تلك الأرباح كانت تستفيد من الإعفاء الجبائي على غرار الأرباح الموزعة من طرف الشركات الجزائرية، إلا أن المشرع تظن إلى ضرورة إخضاعها جبائيا، وهو ما قد يدفع بتلك الشركات الوليدة إلى الاحتفاظ بأرباحها هنا في الجزائر من أجل إعادة استثمارها تجنبا لإخضاعها للضريبة.

• نص القانون الجبائي - أنه في حالة عدم تنفيذ الاستثمارات الواردة في قرارات منح الامتيازات الجبائية أو عدم إحترام الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات، - على سحب الاعتماد وتجريد الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين منحت لهم هذه الامتيازات الجبائية من حق الاستفادة من هذه الامتيازات، ومنه تصبح الضرائب التي تم إعفاؤهم منها مستحقة على الفور علاوة على تطبيق العقوبات المناسبة. كما نص القانون الجبائي أيضا على حرمان المكلفين بالضريبة من الاستفادة من هذه الامتيازات الجبائية إذا ما استعملوا طرقا تدليسية تم معاقبتهم عليها قضائيا⁽³⁾، ومن شأن هذه الاجراءات تشجيع المستثمرين على تنفيذ استثماراتهم التي إلتزموا بها وكذا على إحترام شروط ومواعيد إنجاز هذه الاستثمارات.

• نص القانون الجبائي على أنه يترب على التحويل البين للامتيازات الجبائية - الممنوحة للفلاحين من أجل استغلال نشاطاتهم غير تلك التي منحوا من أجلها تلك المزايا - المطالبة بدفع الضرائب والرسوم المفروض تسديدها مع تطبيق غرامة قدرها 100%⁽⁴⁾. وهو ما يشجع هؤلاء الفلاحين على استغلال الامتيازات الجبائية في الوجهة التي منحت من أجلها من أجل النهوض بالقطاع الفلاحي في الجزائر.

(1)- أنظر المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 المعدلة للمادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 57 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

(2)- أنظر المادة 06 من قانون المالية لسنة 2009 المتممة للمادة 46 المقطع 09 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(3)- أنظر المادة 15 من قانون المالية لسنة 2009 المحدث للمادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(4)- أنظر المادة 25 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

- التنصيص على إعفاء نواتج وفوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن الأسهم والسندات المسعرة في البورصة من الضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمدة خمس سنوات ابتداء من 01 جانفي 2009، إضافة إلى إعفاء العمليات المتعلقة بالقيم المنقولة المسعرة في البورصة من حقوق التسجيل بخصوص نفس الفترة⁽¹⁾، مع تمديد فترة الاعفاء بخمس سنوات إضافية إلى غاية نهاية سنة 2018⁽²⁾، وذلك بهدف تنشيط البورصة وكذا تشجيع التعامل في أدوات الاستثمار المالي داخلها.
- التمييز في المعدل الضريبي للضريبة على أرباح الشركات وكذا الرسم على النشاط المهني بين القطاعات الاقتصادية، حيث تم فرض معدلات تفضيلية على الأنشطة المنتجة للسلع بنسبة 19% فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات و 01% فيما يخص الرسم على النشاط المهني، في حين تبقى باقي الأنشطة وعلى رأسها قطاع التجارة والخدمات تخضع لمعدل 26% و 02% فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني على الترتيب، ومن شأن ذلك أن يساهم في تشجيع الأنشطة المنتجة للسلع⁽³⁾.
- إقرار تخفيض بنسبة 30% فيما يخص الرسم على النشاط المهني بالنسبة لعمليات البيع المحققة من طرف المنتجين وتجار الجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا⁽⁴⁾، وهو ما قد يشجع الانتاج المحلي من الدواء.
- نص القانون الجبائي على تطبيق تخفيض ضريبي بنسبة 30% على الأرباح المعاد استثمارها فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الاجمالي في ظل إحترام مجموعة من الشروط، كما يترتب على عدم إحترام هذا الالتزام فرض ضريبة تكميلية مع تطبيق عقوبة قدرها 25%⁽⁵⁾، حيث أن مثل هذا التحفيز يشجع الأشخاص الطبيعيين الخاضعون للضريبة على الأرباح المهنية على إعادة استثمار جزء من أرباحهم في استثمارات منتجة وعلى إحترام إلتزاماتهم المتعلقة بإعادة استثمار تلك الأرباح.
- تأسيس إعفاء لمدة 10 سنوات فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS) لصالح المؤسسات السياحية المنشأة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب باستثناء الوكالات السياحية والأسفار التي تستفيد هي الأخرى من إعفاء لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ بداية نشاطها حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة⁽⁶⁾، وهو ما من شأنه تشجيع الاستثمار في القطاع السياحي سواء من طرف المستثمرين الوطنيين أو الأجانب.

(1)- أنظر المادة 46 من قانون المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 63 من قانون المالية لسنة 2003 وكذا المادة 32 من قانون المالية لسنة 2010.

(2)- أنظر المادة 67 من قانون المالية لسنة 2014 المعدلة للمادة 63 من قانون المالية لسنة 2003.

(3)- أنظر المادتين 02 و 03 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 المعدلتين للمادتين 150 و 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(4)- أنظر المادة 08 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 المتممة للمادة 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(5)- أنظر المادة 05 من قانون المالية لسنة 2011 المتممة للمادة 21 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(6)- أنظر المادة 10 من قانون المالية لسنة 2011 المتممة للمادة 138 الفقرة 03 و 04 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

• تعزيز إجراءات تأطير المؤسسات من خلال أجهزة المساعدة على إنشاء مناصب الشغل والمتمثلة في الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب والصندوق الوطني للتأمين على البطالة وكذا الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر⁽¹⁾، حيث نص القانون الجبائي على إعفاء الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للإستفادة من إعانة هذه الأجهزة وذلك فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني والرسم العقاري وكذا الضريبة الجزافية الوحيدة، لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال⁽²⁾، مع منحهم تخفيض ضريبي تكميلي تدريجي بنسبة 70%، 50%، 25% على الترتيب خلال ثلاث سنوات الموالية⁽³⁾، مع تمديد مدة الاعفاء إلى عشر (10) سنوات إذا ما تواجدت الأنشطة في منطقة جنوبية تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتنمية مناطق الجنوب⁽⁴⁾، كما نص على إعفائهم من الرسم على القيمة المضافة المتعلق بمقتنيات مواد التجهيز التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار الخاص بالإنشاء أو التوسيع مع الاعفاء من حقوق التسجيل المتعلقة بعقود نقل الملكية وكذا عقود تأسيس الشركات إضافة إلى تطبيق النسبة المحفضة بنسبة 05% فيما يخص الرسوم الجمركية المتعلقة بالتجهيزات المستوردة التي تدخل مباشرة في إنجاز استثمار الانشاء أو التوسيع⁽⁵⁾، و هو ما قد يشجع هؤلاء الشباب المستثمرين على خلق مؤسسات إقتصادية وتوفير مناصب شغل للبطالين.

• نص القانون الجبائي على إستفادة المشاريع الاستثمارية المسجلة لدى الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) بعنوان مرحلة الانجاز من الاعفاء من الحقوق الجمركية فيما يخص السلع المستوردة وكذا الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة فيما يخص السلع والخدمات المستوردة أو مقتناة محليا التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمارات، اضافة إلى الاعفاء من دفع حقوق التسجيل ومصاريف الاشهار العقاري ومبالغ الاملاك الوطنية المتضمنة حق الامتياز عن كل المقتنيات العقارية التي تمت في إطار الاستثمار المعني، علاوة على ذلك تستفيد هذه الاستثمارات بعنوان مرحلة الاستغلال من الاعفاء من الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني و ذلك لمدة ثلاث سنوات أو خمس سنوات حسب ما إذا ساهمت هذه الاستثمارات في خلق حتى مائة (100) منصب شغل أو أكثر من مائة (100) منصب شغل على الترتيب⁽⁶⁾، و هو ما يشجع على خلق استثمارات منتجة وفي نفس الوقت المساهمة في القضاء على البطالة.

(1)- المديرية العامة للضرائب، الشباب المستثمر المنشئ للثروة ومناصب الشغل، رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 2015/87، ص 08.

(2)- أنظر المواد 04، 05، 06، من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 وكذا المادة 14 من قانون المالية لسنة 2015.

(3)- أنظر المادتين 12 و 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

(4)- أنظر المادتين 02 و 138 من قانون المالية لسنة 2014 المعدلة للمادتين 01/13 و 01/138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(5)- أنظر المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 المعدلة للمادة 04/42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادتين 08 و 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 المعدلتين للمادتين 258 وأولا و 347 مكرر 5 من قانون التسجيل وكذا المادة 24 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011.

(6)- أنظر المادة 74 من قانون المالية لسنة 2015.

• كما نص القانون الجبائي على إستفادة الاستثمارات المنجزة ضمن النشاطات التابعة للفروع الصناعية (صناعة الحديد والتعدين، الصناعات الكهربائية والكهرومنزلية، الميكانيك وقطع السيارات، الصيدلانية، بناء السفن وإصلاحها، صناعة الأغذية، صناعة النسيج والألبسة والجلود، الخشب وصناعة الأثاث...) من إعفاء مؤقت لمدة خمس سنوات من الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الاجمالي والرسم على النشاط المهني، مع منح تخفيض قدره 03% من نسبة الفائدة المطبقة على القروض البنكية⁽¹⁾، مع استفادتها من الاعفاء من كل الرسوم والحقوق الجمركية وكذا الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة لكل التجهيزات المتعلقة بالبحث والتطوير التي تم اقتناؤها من السوق المحلية أو المستوردة⁽²⁾، وهو ما قد يشجع قطاع الصناعة في بلادنا.

• تم تأسيس غرامة بنسبة 03% سنويا من القيمة السوقية للعقارات على عاتق كل مستفيد عن طريق التنازل من أراضي ذات وجهة صناعية تابعة للأملاك الخاصة للدولة والتي بقيت غير مستغلة خلال مدة تفوق ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ تخصيص قطعة الأرض⁽³⁾، و من شأن هذا التدبير إلزام المستفيدين من الأراضي الصناعية على تنفيذ مشاريعهم الاستثمارية في وقتها القانوني.

المطلب الثاني: مساعي مكافحة المشاكل الجبائية.

لقد إتخذت الجزائر حزمة من الاجراءات الردعية والوقائية لقمع المشاكل الجبائية وفي مقدمتها محاربة التهرب والغش الجبائي، إضافة إلى الحد من ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي، دون أن ننسى مكافحة الفساد بأشكاله المختلفة.

الفرع الأول: محاربة التهرب و الغش الضريبي.

لقد سعت الجزائر في قوانينها الضريبية إلى إتخاذ جملة من التدابير التوعوية والردعية الهادفة إلى محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، ولعل أهمها:

• منح المتابعة الجزائية للإدارة الجبائية في حالة إكتشاف الغش الضريبي، بحيث تستطيع هذه الأخيرة أن تلجأ إلى الجهات القضائية المختصة من أجل معاقبة المكلف بالضريبة جزائيا دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم تصريحا أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي، كما يجوز لها أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا للمطالبة بحقوقها في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى منها⁽⁴⁾،

(1)- أنظر المادة 75 من قانون المالية لسنة 2015.

(2)- أنظر المادة 76 من قانون المالية لسنة 2015.

(3)- أنظر المادة 76 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

(4)- أنظر المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حيث تستطيع إدارة الضرائب تقديم طلبات جزائية أمام القضاء علاوة على المطالبة بحقوقها الجبائية تتمثل في المطالبة بتعليق الحكم ونشره في الجرائد والذي يكون إلزاميا في حالة العود، وكذا المطالبة بالمنع من ممارسة النشاط التجاري أو المهني مع حل الشخص المعنوي، إضافة إلى المطالبة بتعويضات مالية عن الضرر اللاحق بالخزينة العمومية جراء الغش الضريبي⁽¹⁾.

• حرمان المكلفين بالضريبة الذين يمارسون عمليات البيع حسب شروط البيع بالجملة من الحق في إسترجاع الرسم على القيمة المضافة إذا لم يقوموا بإيداع الكشف التفصيلي للزبائن^(*) لدى إدارة الضرائب في الآجال القانونية⁽²⁾، حيث أن هذا الإجراء من شأنه أن يساعد أعوان الإدارة الجبائية على إستغلال المعلومات الواردة في تلك القائمة من أجل الكشف عن حالات التهرب الجبائي إن وجدت. لذلك تم معاقبه هؤلاء المكلفين بالضريبة بمنعهم من استرجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالمواد والمنتجات المعاد بيعها ضمن شروط البيع بالجملة علاوة على تعرضهم لغرامة جبائية تتراوح بين 30.000 دج و 400.000 دج مع مضاعفتها في حالة العود في حالة عدم إلتزامهم بهذا الإجراء⁽³⁾.

• إقرار عقوبات جبائية للمكلفين المرتكبين للغش الجبائي موافقة لنسبة الاخفاء المتبعة من طرفهم، والتي يتم حسابها إنطلاقا من حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بخصوص نفس السنة المالية ودون أن تقل هذه النسبة عن 50%⁽⁴⁾. إضافة إلى إقرار عقوبات جزائية ضدهم حسب قيمة المبلغ المتملص منه تتراوح بين 50.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة للغرامة ومن شهرين إلى 20 سنة بالنسبة للحبس أو السجن المؤقت مع مضاعفة العقوبات في حالة العود في أجل خمس سنوات⁽⁵⁾، حيث أن تطبيق عقوبات جبائية متدرجة حسب أهمية الحقوق المخفية وكذا عقوبات جزائية حسب قيمة المبلغ المتملص منه من شأنه أن يردع المخالفين عن القيام بإرتكاب أعمال الغش والتدليس.

• إجبار الصناع وتجار الذهب والفضة والبلاتين على مسك دفتر^(*) موقع ومؤشر عليه من قبل الإدارة الجبائية، مع التنصيص على حجز المصنوعات من المعادن الثمينة ذات الصنع المحلي الخالية من العلامات

(1)- المديرية العامة للضرائب، دليل الدعوى الجزائية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص 30.

(*)- الكشف التفصيلي للزبائن (Etat 104) هو عبارة عن جدول يتم إرفاقه مع التصريح السنوي للأرباح ويتضمن بالنسبة لكل زبون الاسم واللقب، العنوان التجاري، رقم التعريف الجبائي، رقم التسجيل في السجل التجاري، مبلغ عمليات البيع المنجزة خلال السنة المدنية وكذا مبلغ الرسم على القيمة المضافة المقوتر.

(2)- أنظر المادة 25 من قانون المالية لسنة 2005 المعدلة للمادة 41 الفقرة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(3)- أنظر المادة 45 من قانون المالية لسنة 2005.

(4)- أنظر المادة 08 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 02/193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(5)- أنظر المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وكذا المادة 33 من قانون المالية لسنة

2005 المعدلة للمادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

(*)- يسمى سجل الشرطة (Registre de police) ويقيد فيه نوع الأشياء المصنوعة من الذهب أو الفضة أو البلاتين و وزنها وعددها و عيارها وكذا أسماء وعناوين الأشخاص الذين تم الشراء من عندهم.

والدمغات، إلا بعد تقديم طلب إسترداد تلك المصنوعات المحجوزة من طرف مرتكب المخالفة مرفق بالوصلات المثبتة للدفع الكلي للحقوق والغرامات المستحق دفعها⁽¹⁾، حيث أن مثل هذا الاجراء من شأنه أن يشجع تجار المعادن النفيسة على تقديم مصوغاتهم لمصلحة الضرائب المختصة من أجل المراقبة والدمغ ومن ثم دفع حقوق الضمان المستحقة عليها تجنباً لحجزها ومن ثم تسليط عقوبات جبائية وجزائية ضدهم.

• إجبار الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) على تعيين محافظ حسابات أو أكثر للتصديق على حساباتها لمدة ثلاث سنوات مالية يتم إختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفي حالة عدم الاستجابة لهذا الاجراء فإن مسير الشركة سيتعرض لغرامة مالية تتراوح بين 100.000 دج و 1.000.000 دج⁽²⁾، مع إعفاء المؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL) وكذا الشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين (10.000.000 دج) من هذا الالتزام⁽³⁾. هذا الاجراء يسمح بالتصديق على القوائم المالية للشركات المعنية وهو ما يعني أن التصريحات المودعة من طرفها تعكس الحقيقة ولا تشوبها شائبة.

• إجبار الأشخاص الطبيعية والجمعيات والشركات على التصريح بمراجع الحسابات (Références des Comptes) التي تم فتحها أو استعمالها في إطار نشاط تجاري، وإلا سيتعرضون لغرامة جبائية قدرها 500.000 دج عن كل حساب غير مصرح به⁽⁴⁾، حيث أن هذا الاجراء من شأنه أن يشجع أصحاب الحسابات البنكية على التصريح بها للمصالح الجبائية تجنباً للعقوبات المسلطة عليهم، مما يساعد أعوان الرقابة على الاطلاع على هذه الحسابات ومعرفة رقم الأعمال المقبوض من طرف هؤلاء المكلفين، ومن ثم حساب الضرائب المستحقة عليهم.

• إلزام كل الهيآت المالية المتحصلة بصفة إعتيادية على ودائع للقيم المنقولة بإرسال إشعار خاص لإدارة الضرائب يتضمن كل المعلومات عن الحسابات التي يتم فتحها أو إقفالها على مستواها، وعلى رأسها تعيين الوكالة البنكية أو المؤسسة المالية المسيرة للحساب وعنوانها، وكذا تعيين الحساب ورقمه ونوعه، مع تعيين صاحب الحساب وعنوانه ورقم قيده في السجل التجاري وكذا رقم تعريفه الجبائي⁽⁵⁾. كما تم إلزام هذه الهيآت بإرسال كشف شهري إلى الادارة الجبائية تبين فيه كل المعلومات المتعلقة بعمليات تحويل الأموال إلى

(1)- أنظر المادة 37 من قانون المالية لسنة 2005 المعدلة للمادة 359 من قانون الضرائب غير المباشرة، وكذا المادتين 35 و 36 من قانون المالية لسنة 2005

المعدلتين للمادتين 358 و 530 الفقرة 8 و 13 من قانون الضرائب غير المباشرة.

(2)- أنظر المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2005.

(3)- أنظر المادة 44 من قانون المالية لسنة 2010 المعدلة للمادة 12 من قانون المالية لسنة 2005.

(4)- أنظر المادة 09 من قانون المالية لسنة 2006 المحدثه للمادة 182 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(5)- أنظر المادتين 34 و 35 من قانون المالية لسنة 2006 المحدثه للمواد 51، 51 مكرر و 2 و 51 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

الخارج التي تقوم بها لحساب زبائنها⁽¹⁾. وهو ما قد يساعد إدارة الضرائب في عملية الرقابة وكذا في البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

• تأسيس غرامة جبائية بقيمة 50.000 دج ضد أصحاب المحلات المهنية الذين يقومون بغلق محلاتهم لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة، مع مضاعفة مبلغ الغرامة إلى ثلاث مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين⁽²⁾، ففي كثير من الأحيان وعند خروج أعوان الرقابة لإجراء معاينة ميدانية يقوم أصحاب المحلات التجارية بغلقها بمجرد سماعهم بخروج أعوان الجبائية، لذلك تم سن هذا الإجراء ضدهم من أجل كبح هذا التصرف والسماح لأعوان المصالح الجبائية بإجراء المعاينة الميدانية داخل هذه المحلات التجارية.

• تأسيس غرامات جبائية ضد المخالفين لقواعد الفوترة الملاحظة أثناء ممارسة الحق في التحقيق، حيث يؤدي عدم الفوترة أو عدم تقديمها إلى تطبيق غرامة مالية تحدد مبالغها كما يأتي: 50.000 دج بالنسبة لتجار التجزئة، 500.000 دج بالنسبة لتجار الجملة، 1.000.000 دج بالنسبة للمنتجين والمستوردين، مع مصادرة البضاعة المنقولة بدون فاتورة وكذا وسيلة نقلها إذا كانت ملكا لصاحب البضاعة⁽³⁾، ضف إلى ذلك أن إعداد فواتير مزورة أو فواتير مجاملة يؤدي إلى تطبيق غرامة جبائية تساوي 50% من قيمتها سواء على الأشخاص الذين قاموا بتحريرها أو على الأشخاص الذين أعدت بإسمائهم⁽⁴⁾. إضافة إلى إعادة تسديد الرسم على النشاط المهني (TAP) المستفيد من التخفيض الضريبي الخاص بعمليات البيع بالجملة⁽⁵⁾، حيث أن هذه الاجراءات من شأنها أن تساعد في إحترام الفوترة وكذا القضاء على حالة إعداد الفواتير الوهمية والمزورة والمتاجرة بها .

• التنصيص على ضرورة التصريح المسبق - لدى المصالح الجبائية المختصة إقليميا - بتحويلات الأرباح مهما كانت طبيعتها التي تتم لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر، مع إلزام المؤسسات البنكية وقبل إجراء التحويل للأموال إشتراط شهادة توضح المعالجة الجبائية للمبالغ محل التحويل⁽⁶⁾. هذا الإجراء من شأنه أن يضمن أن كل المبالغ المحولة للخارج قد تم إخضاعها للإقتطاع من المصدر تجنباً للتهرب الجبائي الذي قد ينشأ في هذا المجال.

(1)- أنظر المادة 37 من قانون المالية لسنة 2006 المعدلة للمادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2)- أنظر المادة 16 من قانون المالية لسنة 2006 المعدلة للمادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(3)- أنظر المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006 المعدلة للمادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية.

(4)- أنظر المادة 17 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006 و كذا المادة 51 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

(5)- أنظر المادة 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 المعدلة للمادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(6)- أنظر المادة 10 من قانون المالية لسنة 2009 المحدثة للمادة 182 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- إشتراط في منح التخفيضات الضريبية الخاصة بالرسم على النشاط المهني (TAP) (*) أن يكون رقم الأعمال المرتبط به غير محقق نقدا⁽¹⁾، حيث أنه من أجل الاستفادة من تلك التخفيضات يجب أن يكون رقم الأعمال مقبوض عن طريق البنك أو أي وسيلة أخرى غير النقدية لأن تلك العملية من شأنها أن تترك آثار يصعب التهرب منها بخلاف فيما لو تمت عملية القبض نقدا.
- إشتراط في استرجاع الرسم على القيمة المضافة أن يتم دفع مبلغ فاتورة الشراء بوسيلة دفع أخرى غير النقدية إذا ما تجاوز مبلغها مائة ألف دينار (100.000 دج)⁽²⁾، حيث أن هذا الاجراء من شأنه أن يحد من ظاهرة الاتجار في الفواتير باعتبار أن اعتماد الدفع البنكي في تسوية الفواتير يحد ولو نسبيا من ذلك بخلاف الدفع النقدي للفواتير.
- نص القانون الجبائي على إمكانية إجراء تحقيق معمق لمجمل الوضعية الجبائية (VASFE) لأشخاص غير مَحْصِين جبائيا عندما تظهر وضعية أملاكهم وعناصر نمط معيشتهم وجود أنشطة أو مداخيل مُتَمَلِّصَة من الضرائب⁽³⁾. حيث جرت العادة على أن عملية التحقيق يُخضع لها فقط الأشخاص المُعْرَفِين لدى الادارة الجبائية من خلال الملفات الجبائية التي تمسكها، لكن بمجرد دخول هذا الاجراء حيز التنفيذ أصبح من الممكن إجراء تحقيق لأشخاص غير مَحْصِين جبائيا إذا ما ظهرت عليهم علامات الثراء الفاحش التي تدل على وجود أنشطة أو مداخيل مخفية عن أعين إدارة الضرائب وهو ما يساهم في كبح ظاهرة التهرب الجبائي المرتكب من طرف الأفراد غير محصيين جبائيا.
- إنشاء مصلحة التحريات الجبائية (SIF) على مستوى المديرية العامة للضرائب مع إنشاء فروع جهوية لها تتولى إجراء التحقيقات اللازمة على المستوى الوطني قصد تحديد مصادر التهرب والغش الجبائي⁽⁴⁾. فمن شأن هذه المصلحة في حالة تفعيلها التدخل على مستوى كامل التراب الوطني من أجل تحديد وإحصاء الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يتهربون جزئيا أو كليا من الضرائب، إضافة إلى منع التحويل غير المباشر للأموال إلى الخارج الذي تمارسه الشركات الأجنبية العاملة بالبلاد، وذلك بهدف القضاء على حالات التهرب والغش الجبائي.

(*) - لأكثر تفصيل فيما يخص التخفيضات الضريبية لـ TAP أنظر المبحث الثالث من الفصل الثاني ص 90.

(1) - أنظر المادة 17 من قانون المالية لسنة 2009 المحدثه للمادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(2) - أنظر المادة 16 من قانون المالية لسنة 2010 المعدلة للمادة 30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(3) - أنظر المادة 38 من قانون المالية لسنة 2009 المتضمنة للمادة 21 الفقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية.

(4) - أنظر المادة 45 من قانون المالية لسنة 2009.

• إنشاء بطاقيّة وطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والبنكية والمالية والتجارية وكذا غياب الایداع القانوني للحسابات الاجتماعية⁽¹⁾، بهدف حصرهم ومتابعتهم وكذا التضييق عليهم، حيث أن هذه البطاقيّة ستسمح بتسجيل كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يرتكبون مخالفات خطيرة للتشريعات المعمول بها وعلى رأسها التملص من دفع الضرائب، وكذا التصريحات الكاذبة في المجال الجبائي والجمركي والتجاري إضافة إلى تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة عن وجهتها ناهيك عن المساس بالاقتصاد الوطني⁽²⁾، من جهة أخرى فقد عاقب القانون الجبائي الأشخاص الطبيعيين والمعنويين - الذين يتم تسجيلهم ضمن هذه البطاقيّة بجرماهم مستقبلا من الاستفادة من الامتيازات والتسهيلات الجبائية والجمركية المرتبطة بترقية الاستثمار وكذا حرمانهم من المناقصة في الصفقات العمومية ناهيك عن استبعادهم من عمليات التجارة الخارجية⁽³⁾. ومن شأن تلك الاجراءات العقابية أن تكبح جماح المخالفين للتشريعات التنظيمية وتدفعهم للإلتزام بها.

• تأسيس رقم تعريف جبائي للأشخاص الطبيعيين والمعنويين وكذا الهيآت الادارية⁽⁴⁾، مع طباعته على بطاقة جبائية مغناطيسية مع اشتراط تقديمه لإتمام إجراءات التوطين البنكي والجمركي المتصلة بعمليات التجارة الخارجية⁽⁵⁾، حيث سيسمح هذا الرقم بتحديد هوية دافعي الضرائب من أجل تحديد وتتبع المعاملات التجارية وحركة الأموال من وإلى الجزائر وإدارة الحسابات المصرفية، كما يعتبر وسيلة لتسير المكلفين المسجلين في البطاقيّة الوطنية للغشاشين⁽⁶⁾.

• حارب القانون الجبائي ظاهرة التحويل غير المباشر للأرباح، حيث نبه إلى بعض الصور والتقنيات التي تستعملها الشركات الدولية النشاط لنقل الأرباح المحققة من طرفها بطريقة غير مباشرة من الجزائر إلى الدول الأخرى التي تتمتع بجباية جذابة، كما رخص القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية - في حالة إكتشاف عمليات تحويل غير مباشرة للأرباح من طرف شركات مرتبطة فيما بينها - القيام بتصحيح الوضعية الجبائية لهذه الشركات عن طريق إدراج تلك النواتج المحولة - بصفة غير مباشرة إلى المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر - في وعاء الربح الخاضع للضريبة مع تطبيق العقوبات الجبائية الناجمة عن ذلك⁽⁷⁾.

(1)- أنظر المادة 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006، وكذا المادة 30 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

(2)- أنظر المرسوم التنفيذي رقم 84/13 المؤرخ في 06/02/2013 الذي يحدد كيفية تسيير وتنظيم البطاقيّة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم الایداع القانوني لحسابات الشركة، جريدة عدد 2013/09.

(3)- أنظر المادة 29 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

(4)- أنظر المادة 41 من قانون المالية لسنة 2006.

(5)- أنظر المادة 36 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

(6)- Abrehmane RAOUYA, directeur générale des impôts, **Modernisation de l'administration fiscale**, sur le site web: www.mfdgi.org.dz, consulté le 20/05/2013.

(7)- أنظر المادة 04 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 للتممة للمادة 141 مكرر من قانون الضرائب للباشرة و الرسوم المماثلة.

- ألزم الشركات المقيمة في الجزائر والعضوة في الشركات الأجنبية أن تضع تحت تصرف الإدارة الجبائية - زيادة عن التصريحات الجبائية العادية المتعلقة بالنشاط الممارس - وثائق تسمح بتبرير سياسة أسعار التحويل المعمول بها في إطار العمليات المختلفة المحققة مع الشركات الأجنبية المتصلة بها وكذا توضيح طبيعة العلاقة التي تربطها مع الشركات الأخرى المتعامل معها خارج الجزائر⁽¹⁾، كما عاقب الشركات المتخلفة - عن الايداع غير الكامل للوثائق المبررة لسياسة أسعار التحويل المنتهجة من طرفها في ظرف 30 يوما إبتداء من تاريخ تبليغها - بإعادة إدماج الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة مع تطبيق عقوبة قدرها 25% من تلك الأرباح المحولة⁽²⁾، إضافة إلى تطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج⁽³⁾.
- تطرق القانون الجبائي إلى حالة التلبس الجبائي التي تسمح للإدارة الجبائية بالتدخل في الوقت المناسب لوضع حد لجنحة الغش الضريبي الجارية وذلك حالما تتوفر مؤشرات الكافية تدل عليه حتى قبل إنقضاء أجل التصريحات الجبائية⁽⁴⁾، حيث عاقب المكلفين بالضريبة الذين يكونون محل تلبس جبائي بغرامات مالية تتراوح بين 600.000 دج و 2.000.000 دج، إضافة إلى إقصائهم من الاستفادة من بعض الضمانات القانونية و على رأسها:

- ◀ إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة،
- ◀ الاستثناء من تراخيص الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة،
- ◀ إمكانية إعادة تحديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية،
- ◀ إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان،
- ◀ تمديد في أجل التقادم بسنتين،
- ◀ التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكي أعمال الغش.
- ◀ الحرمان من حق في التأجيل القانوني للدفع^(*) وكذا من جداول الدفع بالتقسيط^(**)⁽⁵⁾.

(1)- أنظر المادتين 17 و 21 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 المحدثين للمادتين 20 مكرر 1 و 169 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية.
(2)- أنظر المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 المعدلة للمادة 192 الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
(3)- أنظر المادة 02 من قانون المالية لسنة 2013 المعدلة للمادة 192 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
(4)- المديرية العامة للضرائب، التلبس الجبائي من أجل رقابة جبائية أكثر فعالية، رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 2013/68، ص 07.
(*)- التأجيل القانوني للدفع هو إجراء يستطيع المكلف من خلاله أن يرجئ دفع الضرائب المتنازع فيها إلى غاية الفصل في شكايته في مقابل تسديد 20% منها.
(**)- جداول دفع بالتقسيط هي عبارة عن جداول تمنح إدارة الضرائب للمكلفين بالضريبة الذين تراكمت عليه الديون الجبائية ولايستطيعون دفعها جملة واحدة، بمقتضاها يتم دفع هذه الديون الجبائية مقسطة إلى أقساط تخفيفا عليهم وتيسيرا لعملية التحصيل الجبائي.
(5)-أنظر المادة 07 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 المحدثه للمادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا المادة 12 من قانون المالية لسنة 2013 المعدلة للمادة 20 مكرر 3 من قانون الاجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: الحد من الاقتصاد غير الرسمي.

في إطار محاربتها لظاهرة الاقتصاد غير الرسمي فقد إعتمدت الجزائر على بعض الاجراءات التحفيزية والردعية بهدف إدماج هذا النوع من الاقتصاد ضمن الاقتصاد الرسمي، ومن بين الاجراءات المتخذة في هذا المجال نذكر:

• تم الشروع في تطبيق برنامج للإمتثال الجبائي الارادي (Conformité fiscale volontaire) ابتداء من 02 أوت 2015 لينتهي في 31 ديسمبر 2016، و ذلك من خلال قيام كل شخص طبيعي بإيداع أمواله طواعية لدى الوكالات البنكية في مقابل دفع رسم جزائي محرر للذمة المالية بنسبة 07%⁽¹⁾، إذ يندرج هذا الاجراء في إطار رغبة السلطات الجزائرية الرامية إلى تعبئة الموارد المالية قصد تمويل الاستثمارات المنتجة وتشجيع أكثر للمتعاملين الاقتصاديين وكذا المواطنين على الانضمام بصفة تدريجية إلى المجال الرسمي⁽²⁾ مع تقديم ضمانات بعدم مساءلتهم جبائيا، في حين يبقى الاخضاع الجزائي بنسبة 07% هو الحجرة العثرة أمام نجاح العملية حسب بعض المتبعين.

• تم إطلاق القرض السندي الوطني للنمو الاقتصادي في 17 أبريل 2016 عبر 4500 نقطة بيع وفق صيغتين: الأولى لمدة ثلاث سنوات بمعدل فائدة 05% والثانية لمدة خمس سنوات بمعدل فائدة 5,75% معفاة من الضرائب⁽³⁾ حيث تم إطلاق هذا القرض بحوافز مغرية من أجل جلب السيولة غير المستغلة إلى الاقتصاد الرسمي للمساهمة في تمويل المشاريع الاستثمارية للدولة وهو ما من شأنه تشجيع الادخار الوطني وكذا التخفيف من عجز الخزينة في تمويل نفقات التجهيز للدولة إضافة إلى القضاء ولو جزئيا على الأموال المتداولة خارج الاطار البنكي.

• عاقب القانون المتعلق بعلاقات العمل كل مستخدم لم يقيم بالعمل على انتساب العمال الذين يوظفهم إلى الضمان الاجتماعي بغرامة تتراوح بين 100.000 دج و 200.000 دج عن كل عامل غير منتسب وبعقوبة الحبس من شهرين إلى ستة أشهر مع تشديد العقوبة في حالة العود، كما أقر قانون العمل عقوبات على توظيف القصر الذين لم يبلغوا السن القانونية للعمل وكذا على توظيف الأجانب بطريقة غير شرعية⁽⁴⁾، ومن شأن هذه الاجراءات الردعية في حالة تطبيقها التخفيف من التوظيف غير الرسمي لليد العاملة.

(1) - أنظر المادة 43 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

(2) - عبد الرحمان راوية، برنامج الامتثال الجبائي الإرادي من أجل علاقة مبنية على الثقة، نشرة المديرية العامة للضرائب، رقم 2015/77، ص 08.

(3) - نسرارين لعراش، الحكومة تصدر المرسوم الخاص بالقرض الوطني للتطور الاقتصادي، مقال على موقع الجزائر اليوم: www.aljazairyoun.com تاريخ الاطلاع 2017/06/10.

(4) - أنظر المواد 54، 55 و 59 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

• كما يمكن إعتبار إنشاء أجهزة مساعدة على خلق مناصب شغل لتوظيف البطالين كالصندوق الوطني للتأمين على البطالة والوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر وكذا الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب⁽¹⁾ إضافة إلى إعتداد عقود العمل المدعمة بمثابة آليات لدمج الاقتصاد غير الرسمي ضمن الاقتصاد الرسمي مادام أنها تسمح بتوفير مناصب شغل للبطالين حتى لا يضطروا إلى ممارسة أنشطة غير رسمية.

الفرع الثالث: قمع الفساد الاداري.

تشكل مكافحة الفساد عملا إستراتيجيا يحضى بأولوية عالية في مسار عملية الاصلاح الشامل، حيث إتخذت الجزائر جملة من الاجراءات الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته سواء بإعتداد ترسانة من القوانين الردعية وكذا المصادقة على بعض الاتفاقيات الدولية إضافة إلى إنشاء هيآت وطنية متخصصة في الكشف عن قضايا الفساد ومعالجتها قضائيا، ومن بين الاجراءات المتخذة في هذا المجال نجد:

• إصدار القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته مع سن عقوبات ردعية ضد المخالفين، حيث عُرِف ذلك القانون بالقانون المُضاد للفساد فهو يهدف إلى دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته، وكذا تعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في تسيير القطاعين العام والخاص، إضافة إلى تسهيل ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية في ميدان مكافحة الفساد وكذا إسترداد الممتلكات المتحصلة عليها من أفعال الفساد⁽²⁾، فهو يمثل على نحو ما تجميع لمختلف النصوص السابقة ذات الصلة بالفساد وبيّن في نفس الوقت الهيآت والآليات الخاصة بالوقاية من الفساد ومكافحته⁽³⁾، كما أنه يتصدى بالعقوبة الجزائية لمختلف أشكال الفساد، وفي مقدمتها جرائم الرشوة، إختلاس الممتلكات، الإعفاء أو التخفيض غير القانوني في الضرائب، إستغلال النفوذ، إساءة إستعمال الوظيفة، قبول مزية غير مستحقة وتلقي الهدايا، الإثراء غير المشروع، عدم التصريح أو التصريح الكاذب بالممتلكات، تبييض العائدات الاجرامية أو إخفائها، الغدر، ... وغيرها⁽⁴⁾.

• إصدار القانون المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما في سنة 2005⁽⁵⁾، مع تعديله وإتمامه بالأمر رقم 02/12⁽⁶⁾ وكذا بالقانون رقم 06/15⁽⁷⁾ الذين تضمنوا شروحات وافية لعمليات

(1)- المديرية العامة للضرائب، الشباب المستثمر المنشئ للثروة ومناصب الشغل، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد 2015/78، ص 08.

(2)- أنظر القانون 01/06 المؤرخ في 20/02/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته (ج ر ج ج عدد 2006/14)، المعدل بالأمر رقم 05/10 المؤرخ في 26/08/2010، (ج ر عدد 10/50)، وكذا بالقانون رقم 05/11 المؤرخ في 02/11/2011 (ج ر عدد 11/44).

(3)- الموقع الرسمي للهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته على موقع الواب: www.onplc.org.dz، تاريخ الاطلاع 2016/11/10.

(4)- أنظر المواد من 25 إلى 48 من القانون رقم 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

(5)- أنظر القانون رقم 01/05 المؤرخ في 06 فيفري 2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الارهاب (ج ر ج ج عدد 05/11).

(6)- أنظر الأمر رقم 02/12 المؤرخ في 13 فيفري 2012 المعدل و المتمم للقانون 01/05 (ج ر ج ج عدد 2012/08).

(7)- أنظر القانون رقم 06/15 المؤرخ في 15/02/2015 المعدل و المتمم للقانون 01/05 (ج ر ج ج عدد 15/08).

تبييض الأموال وكذا تمويل الارهاب مع إقتراح تدابير وقائية لمكافحة الظاهرة إضافة إلى سن عقوبات جزائية مشددة في حق المخالفين.

• على الصعيد الدولي قامت الجزائر بالتوقيع على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد في 09 ديسمبر 2003 بمدينة ميريدا (MERIDA) في دولة المكسيك⁽¹⁾، حيث تعتبر الجزائر من بين البلدان الأوائل الذي وقعوا على تلك الاتفاقية والتي تهدف إلى مكافحة الفساد على الصعيد الدولي، إضافة إلى التصديق على إتفاقية الاتحاد الافريقي لمنع الفساد ومكافحته المعتمدة بمابوتو (MABOTO) بدولة الموزنيق في 11 جويلية 2003⁽²⁾، كما صادقت الجزائر على الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد المحررة بالقاهرة بدولة مصر بتاريخ 21 ديسمبر 2010⁽³⁾، حيث تضمنت تلك الاتفاقيات نصوصا تلزم كل دولة طرف بإتخاذ التدابير اللازمة للحد من انتشار الفساد بمختلف أشكاله على إعتبار أن الفساد لم يعد شأنًا محليا بل هو ظاهرة دولية تمس كل المجتمعات والاقتصادات، مما يجعل التعاون الدولي على منعه ومكافحته أمرا ضروريا تقع مسؤولية القضاء عليه على جميع الدول.

• إنشاء خلية معالجة الاستعلام المالي (CTRF)⁽⁴⁾ عام 2002 مع إعطائها صلاحيات واسعة لمكافحة عمليات تمويل الإرهاب وتبييض الأموال وذلك من خلال تلقي التقارير عن الأنشطة المشبوهة المتعلقة بتمويل الارهاب أو عمليات غسل الأموال، وكذا إحالة الملفات ذات الصلة إلى النيابة العامة، إضافة إلى تنفيذ التدابير اللازمة لكشف كل أشكال عمليات إعادة توظيف الأموال الناتجة عن الجرائم وتمويل النشاطات الارهابية بالجزائر والوقاية منها وردعها⁽⁵⁾، وهي تعتبر بمثابة وحدة للتحريات والاستخبارات المالية تم إنشاؤها عملا بالقرار الصادر عن مجلس الأمن التابع للأمم المتحدة رقم 2001/1373 المؤرخ في 2001/09/28 والذي تم بموجبه إلتزام جميع الدول الأعضاء بإنشاء خلايا يكون الهدف منها التصدي والوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب وكذا التعاون الدولي لمكافحة الظاهرة⁽⁶⁾.

• إنشاء هيئة وطنية للوقاية من الفساد ومكافحته (ONPLC)، في سنة 2006 قصد تنفيذ الاستراتيجية الوطنية في مجال مكافحة الفساد، مهمتها على وجه الخصوص إقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد

(1) - أنظر المرسوم الرئاسي رقم 128/04 المؤرخ في 2004/04/19 المتضمن التصديق بتحفظ على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد (ج ر 04/26).

(2) - أنظر المرسوم الرئاسي رقم 137/06 المؤرخ في 2006/04/10 المتضمن التصديق على إتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته .

(3) - أنظر المرسوم الرئاسي رقم 249/14 المؤرخ في 2014/09/08 المتضمن التصديق على الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد.

(4) - أنظر المرسوم التنفيذي رقم 127/02 المؤرخ في 2002/04/07 المتضمن إنشاء خلية معالجة الاستعلام المالي والمعدل والمتمم بالمراسيم التنفيذية التالية:

رقم 275/08 المؤرخ في 2008/09/06، وكذا رقم 237/10 المؤرخ في 2010/10/10، إضافة إلى رقم 157/13 المؤرخ في 2013/04/15.

(5) - الموقع الرسمي لخلية معالجة الاستعلام المالي على موقع الواب: www.mf.ctrf.dz، تاريخ الاطلاع 2017/12/28.

(6) - هاشمي وهيبية، خلية معالجة الاستعلام المالي، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، معهد الحقوق، المركز الجامعي تامنغست، العدد 04 جوان

تكرس مبادئ دولة الحق والقانون وتعكس النزاهة والشفافية والمسؤولية في تسيير الممتلكات والأموال العمومية⁽¹⁾، كما ترفع تقريرا سنويا إلى رئيس الجمهورية يتضمن تقييم نشاطاتها المتعلقة بالوقاية من الفساد ومكافحته والنقائص التي سجلتها في هذا المجال والتوصيات المقترحة عند الاقتضاء⁽²⁾.

• إنشاء الديوان المركزي لقمع الفساد عام 2011، حيث يعتبر بمثابة جهاز مركزي متخصص بالبحث عن الجرائم ومعاينتها في إطار مكافحة الفساد والجرائم المالية من خلال جمع الأدلة وإجراء تحقيقات بشأن أفعال الفساد وإحالة مرتكبيها للمثول أمام الجهة القضائية المختصة، فضلا على تطوير التعاون مع هيئات مكافحة الفساد و تبادل المعلومات بشأن التحقيقات الجارية، إضافة إلى إقتراح كل إجراء من شأنه المحافظة على حسن سير التحريات التي يقوم بها.⁽³⁾

• قصد ضمان الشفافية في الحياة السياسية والشؤون العامة وحماية الممتلكات العمومية وصون نزاهة الأشخاص المكلفين بالخدمة العمومية، فقد تم إلزام المنتخبين وكذا الموظفين العموميين على التصريح بممتلكاتهم في غضون شهر الذي يعقب تاريخ تعيينهم في أحد الوظائف العمومية أو في حالة وجود زيادة معتبرة في الذمة المالية للموظف وكذا عند إنتهاء الخدمة (التقاعد، إنتهاء المهام أو التغيير في المهام) كما تم تشديد العقوبات ضد كل موظف عمومي خاضع قانونا لواجب التصريح بممتلكاته ولم يقم بذلك عمدا بعد مضي شهرين من تذكيره بالطرق القانونية أو قام بتصريح غير كامل أو غير صحيح⁽⁴⁾.

• كما قامت الادارة الجبائية بإصدار دليل أخلاقيات المهنة بالنسبة لموظفي الضرائب لأول مرة سنة 2001، ثم تحيينه في كل من سنتي 2007 و 2010⁽⁵⁾، والذي يهدف إلى تعريف أعوان الضرائب بالقواعد والواجبات الرئيسية التي يتعين عليهم التقيد بها عند ممارستهم لمهامهم إضافة إلى إحداث تغييرات إيجابية في الكيفية التي ينظر بها المواطنون إلى الادارة الجبائية، وفي نفس الوقت تحسين العلاقة بين الادارة ومستعمليها⁽⁶⁾، وهو ما قد يؤدي إلى تحسين صورة وسمعة الادارة الجبائية المشوشة في ذهن المتعاملين الاقتصاديين.

• علاوة على هذه الاجراءات الردعية فقد عمدت الجزائر في إطار سعيها لمحاربة الظاهرة إلى تعديل قانونها للعقوبات ليتواءم مع المستجدات إضافة إلى إسناد مهمة مكافحة الفساد والتحقيق فيه أيضا إلى هيئات

(1) - أنظر المادتين 202 و 203 من القانون رقم 01/16 المؤرخ في 2016/03/06 المتضمن التعديل الدستوري، (ج ر ج عدد 16/14).

(2) - أنظر المرسوم الرئاسي رقم 413/06 المؤرخ في 2006/11/22 بجدد تشكيلة الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وتنظيمها وكيفية سيرها

(ج ر عدد 06/74) المعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي رقم 64/12 المؤرخ في 2012/02/07 (ج ر عدد 12/08).

(3) - أنظر المرسوم الرئاسي رقم 426/11 المؤرخ في 2011/12/08 بجدد تشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفية سيره.

(4) - أنظر المرسوم الرئاسي رقم 414/06 المؤرخ في 2006/11/22 المحدد لكيفية التصريح بالممتلكات و المادة 36 من القانون رقم 01/06 المذكور أعلاه.

(5) - DGI, La déontologie: Respect de l'hetique professionnelle, lettre DGI, Numéro 49/2011, p02.

(6) - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي الضرائب، ص 02.

أخرى وعلى رأسها المفتشية العامة للمالية، مجلس المحاسبة، المديرية العامة للأمن الوطني، الدرك الوطني، المصلحة المركزية للشرطة القضائية.⁽¹⁾

المطلب الثالث: مساعي تحديث الادارة الجبائية.

لا تقتصر مساعي الجزائر لتفعيل منظومتها الجبائية على الجانب التشريعي فقط بل يتعداه أيضا إلى الجانب الاداري والتنظيمي أيضا، وفي هذا الصدد وبهدف مساندة التطورات الحاصلة في مختلف الميادين ومواجهة تحديات الألفية الثالثة، باشرت السلطات العمومية وبدعم من مؤسسات وهيآت دولية في إطار الإصلاحات الهيكلية إلى تحديث إدارة الضرائب من خلال إستحداث مصالح جبائية جديدة سواء على المستوى المركزي أو المحلي، إضافة إلى العمل على رقمنة الإدارة الجبائية من خلال إدخال تكنولوجيات الإعلام الآلي في التسيير دون أن ننسى الإهتمام بثمين الموارد البشرية وذلك كما يلي:

الفرع الأول: إحداث هياكل جبائية جديدة.

في إطار عصنة الادارة الجبائية في سياق الاصلاحات الجبائية شرعت الجزائر في إستحداث هياكل جبائية جديدة تستجيب للتطورات الحاصلة في مختلف الميادين بغرض تحسين مردوديتها الجبائية وكذا تبسيط الإجراءات الإدارية، إضافة إلى تسيير أفضل للملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة حسب الفئات (كبار المكلفين بالضريبة، المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم، صغار المكلفين بالضريبة)، ولقد تضمن برنامج تحديث إدارة الضرائب إحداث الهياكل الجبائية التالية:

أ- إستحداث مديرية الإعلام والوثائق الجبائية (DIDF). تعتبر المعلومة الجبائية مصدرا هاما في إقرار الأساس الجبائي، حيث من شأنها تصحيح وتقويم تصريجات المكلفين بالضريبة التي تتضمن إغفالات أو تدليسات، ومن ثم الحد من ظاهري الغش والنهرب الجبائي واسترجاع مبالغ ضخمة لفائدة الخزينة العمومية من جهة، و من جهة أخرى تجسيد مبدأ العدالة الجبائية بين المكلفين وتوفير بيئة ضريبية ملائمة لهم، ونظرا للعجز الواضح والكبير الذي تعاني منه إدارة الضرائب فيما يتعلق بجمع ومعالجة المعلومات الجبائية من أجل المعرفة الجيدة، والتحديد الصحيح والدقيق لمداخل المكلفين بغرض إخضاعها للضريبة، فقد تم إستحداث على مستوى المصالح المركزية مديرية الإعلام والوثائق الجبائية⁽²⁾، هدفها إنشاء بنك للمعلومات (BANQUE DE DONNEES) على المستوى الوطني، وبناء جسور وقنوات للإتصال مع

(1) الموقع الرسمي لخلية معالجة الاستعلام المالي على موقع الواب: www.mf.ctrf.dz، تاريخ الاطلاع 2017/12/28.

(2) انظر المرسوم التنفيذي رقم 03/194 المؤرخ في 28 أفريل 2003 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية بوزارة المالية المعدل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007.

الإدارات والمؤسسات الإقتصادية العمومية التي من شأنها أن تقدم لها معلومات هامة ومفيدة حول المكلفين بالضريبة، لتقدمها هي الأخرى بعد معالجتها وتصنيفها وترتيبها لمختلف المصالح المركزية ولخارجية المعنية بها بغية إستغلالها في مراقبة وتسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة، ومن ثم زيادة فعالية التسيير. و لقد بدأت هذه العملية تتجسد على أرض الواقع و تعطي ثمارها، حيث أبرمت مديرية الإعلام والوثائق الجبائية باعتبارها المحاور الرسمي والممثل الوحيد للمديرية العامة للضرائب عدة بروتوكولات إتفاق مع عدة هيآت عمومية، ونخص بالذكر كل من:

للمديرية العامة للجمارك (DGD) بتاريخ 11 جويلية 2007، لتزويدها بمختلف عمليات التصدير والإستيراد للسلع والخدمات التي يقوم بها الأعوان الإقتصاديون.

للمركز الوطني للسجل التجاري (CNRC) بتاريخ 31 جويلية 2007، لتزويدها بمختلف قوائم التجار والمهنيين المسجلين لدى مصالح المركز الوطني للسجل التجاري.

للسندوق الوطني للضمان الإجتماعي لغير الأجراء (CASNOS) بتاريخ 02 جويلية 2008، لتزويدها بكافة القوائم الإسمية للمهنيين غير الأجراء المسجلين لدى السندوق.

لليان الوطني للإحصائيات (ONS) بتاريخ 11 ماي 2009، لتزويدها بالمعلومات المتعلقة بتعريف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وهيئات القانون العام والخاص المسجلين في البطاقة الوطنية.

لليوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) لوضع تحت تصرفها المعلومات الخاصة بالأشخاص المستفيدين من القرارات الخاصة بمنح الإمتيازات أو إلغائها، وأيضا المعلومات الخاصة بالتركيبية المالية للمشاريع الإستثمارية.

كما تتكفل أيضا مديرية الإعلام والوثائق الجبائية^(*) بإنشاء الصحيفة الجبائية (CASIER FISCAL) التي تضم مختلف المعلومات حول الوضعية الجبائية للمكلف بغية مراقبة ممتلكاته ومداخيله وإخضاعها للضريبة، كما تقوم أيضا بتسيير البطاقة الوطنية للمجتمع الجبائي وكذا تزويد المكلفين برقم التعريف الجبائي (NIF) الذي يأخذ شكل بطاقة مغناطيسية تحتوي على أرقام ورموز وبيانات سرية يصعب تقليدها وتزويرها بغية الحد من عمليات الغش والتهرب الجبائي⁽¹⁾، ليعوض بذلك رقم التعريف الإحصائي (NIS) المقدم سابقا من طرف الديوان الوطني للإحصاء (ONS)، والشكل الأتي يبين صورة البطاقة المغناطيسية الجديدة لرقم التعريف الجبائي الممنوحة من طرف مديرية الإعلام والوثائق الجبائية.

(*) - لمزيد من التفصيل حول الهيكل التنظيمي وإختصاصات مديرية الإعلام و الوثائق الجبائية، أنظر المبحث الأول من الفصل الثاني، ص44.

(1)-DGI, L'élargissement de l'assiette et le recensement des contribuables, Lettre DGI Numéro special, p 07.

الشكل رقم (04-01): صورة لبطاقة رقم التعريف الجبائي المغناطيسية.



المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الإعلام و الوثائق الجبائية.

ب- إنشاء مديرية كبريات المؤسسات.

من أجل تحقيق فعالية أكبر في تحصيل الإيرادات الضريبية وتحسين الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة عن طريق جمع المهام والوظائف الأساسية في مصلحة واحدة (إستقبال وإعلام، تسيير وتحصيل، مراقبة ومنازعات)، فقد تقرر بموجب قانون المالية لسنة 2002 إنشاء مديرية كبريات المؤسسات (DGE)⁽¹⁾ والتي لها اختصاص وطني فيما يتعلق بتسيير الملفات الجبائية لكبار المكلفين بالضريبة على خلاف المديرية الولائية للضرائب التي لا يتعدى اختصاصها حدود الإقليم الولائي. ولقد باشرت مديرية كبريات المؤسسات^(*) نشاطها بصفة رسمية ابتداء من 02 جانفي 2006 بعدما تم تدشينها رسميا من طرف وزير المالية السابق مراد مدلسي في 09 جوان 2005، وهي مكلفة بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الأجنبية والمؤسسات العاملة في ميدان المحروقات إضافة إلى المؤسسات الجزائرية التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دج⁽²⁾ فيما يخص مهام الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم الواقعة على عاتق المؤسسات التابعة لإختصاصها.

ولقد وصل عدد المكلفين التابعين لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات سنة 2010 إلى أكثر من 1600 مؤسسة كبيرة الحجم كما هو موضح في الجدول التالي:

(1)- قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، المادة 32.

(*)- لمزيد من التفصيل حول الهيكل التنظيمي وإختصاصات مديرية كبريات المؤسسات، أنظر المبحث الأول من الفصل الثاني، ص55.

(2)- أنظر المادة 160 من قانون الاجراءات الجبائية.

جدول رقم (04-08): توزيع المؤسسات التابعة لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات لسنة 2010.

المؤسسات التي لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر و المؤسسات البترولية		المؤسسات التي لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر	
445	المؤسسات الخاضعة للنظام العام	196	مؤسسات الخدمات
152	المؤسسات الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر	139	مؤسسات البناء و الأشغال العمومية
51	المؤسسات البترولية الأجنبية	269	مؤسسات الصناعية
84	المؤسسات البترولية الوطنية	265	المؤسسات التجارية
732	المجموع	869	المجموع
المجموع الكلي للمكلفين 1609 مكلف بالضريبة			

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية كبريات المؤسسات.

ج- المراكز الضريبية : في إطار إعادة تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تم إحداث مراكز للضرائب والتي تعتبر بمثابة مصالح تقنية تابعة للمديرية الولائية للضرائب وتشكل في نفس المحاور الجبائي الوحيد (Interlocuteur Fiscal Unique) الذي يختص بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي من خلال جمع كل الأعمال الضريبية لنفس المكلف في ملف واحد والمتمثلة أساسا في مختلف الاجراءات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الحقوق الضريبية وكذا اجراءات الرقابة الجبائية إضافة إلى الفصل في المنازعات الجبائية المترتبة عنها.

ولقد تم إنشاء أول مركز للضرائب بالروبية في سنة 2009 كمركز تجربي ل يتم بعدها تدشين ووضع حجر أساس عدة مراكز للضرائب في باقي الولايات، بمعدل مركز واحد في كل ولاية من ولايات القطر الجزائري، باستثناء ولايتي الجزائر وهران، أين تم تخصيص ست (06) مراكز للضرائب بولاية الجزائر ومركزين (02) بولاية وهران، وبذلك يكون مجموع مراكز الضرائب المنتشرة على مستوى التراب الوطني أربعة وخمسون (54) مركزا سواء تلك التي دخلت الخدمة فعلا أو تلك التي في طور الانجاز.⁽¹⁾

من جهة أخرى تم إطلاق المراكز الجوارية للضرائب في إطار برنامج عصرنه هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، والتي تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب بالنسبة لفئة واسعة من المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الوحيدة الجزائرية⁽²⁾، والذين وصل عددهم في سنة 2016 إلى مايقرب 1,5 مليون مكلف بالضريبة مساهمين بحصيلة جبائية قدرها 27,7 مليار دينار جزائري، وهذا بعد رفع سقف رقم الأعمال من أجل الخضوع إلى نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة بموجب قانون المالية لسنة 2015 إلى 30 مليون دج.⁽³⁾

(1)- أنضر القرار المؤرخ في 01 أوت 2013، يحدد الاختصاص الاقليمي لمراكز الضرائب، المواد 01، 02، جريدة رسمية عدد 2014/04.

(2)- وشان أحمد، بلعوز بن علي، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنه وتطوير الادارة الضريبة بالإشارة إلى حالة الجزائر، مرجع سابق، ص70.

(3)- DGI, L'impôts forfaitaire unique une simplification significative de procédures, l'attre DGI n°84/17, P6.

الفرع الثاني: العمل على رقمنة الادارة الجبائية.

يعتبر إدخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الادارة الجبائية خطوة هامة في إطار عصرنتها، وفي هذا الاطار باشرت الادارة الضريبية إصلاحات جوهرية تهدف إلى إرساء إدارة إلكترونية ترمي إلى التحول من أسلوب التسيير التقليدي إلى أسلوب التسيير الإلكتروني، حيث تمثلت الاجراءات المتبعة للوصول إلى إدارة إلكترونية على وجه الخصوص فيما يلي:

• إنشاء موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب^(*) والذي يعد بمثابة نافذة للمكلفين بالضريبة للحصول على المعلومات الجبائية من منشورات جبائية، قوانين مختلف الضرائب والرسوم، تعليمات ومناشير تطبيقية، تصريحات جبائية، مجلات وغيرها، إضافة إلى تزويدهم بمختلف الاستعلامات ذات الطابع الجبائي التي يمكنهم من خلالها الحصول على أجوبة لتساؤلاتهم الجبائية في الخانة من الموقع الإلكتروني (FAQ) وكذا المحاورة (MESSAGERIE) عن طريق المراسلة الإلكترونية والتي تسمح لهم باتصال مباشر بصفة سريعة ودائمة⁽¹⁾، وذلك من أجل التفاعل مع مستخدمي الأنترنت ونقل انشغالاتهم، إضافة إلى القيام بتحقيق حول مدى رضا المتعاملين عن نوعية الخدمات المقدمة عن طريق الموقع الإلكتروني للمديرية خلال سنة 2012⁽²⁾ من أجل العمل على تحسين هذه الخدمات وتطويرها مستقبلا.

• إنشاء نظام معلومات جبائي للمديرية العامة للضرائب "جبائتك" الذي يعد من أكثر المشاريع طموحا التي سطرتها الادارة الجبائية بالتعاون مع الشركة الاسبانية للإدماج المتخصصة في وضع الأنظمة المعلوماتية إندرا سيسستماس (Indra – Sistemas)، من خلال وضع حيز التطبيق إدارة إلكترونية مؤسسية على إستخدام تقنيات الاعلام الآلي والاتصال⁽³⁾، حيث يعد إنشاء هذا النظام خطوة هامة نحو تحديث الادارة الجبائية الذي يعتمد على التشغيل الآلي ورقمنة الإجراءات الادارية من خلال تقديم خدمات عن بعد وجعلها في متناول المكلفين بالضريبة، وهو ما سمح للمؤسسات التابعة لمركز الضرائب الجزائر شرق (مركز نموذجي) كخطوة تجريبية من إكتتاب تصريحاتهم الجبائية عن طريق الأنترنت عبر بوابة جبائتك في إنتظار تعميمه تدريجيا مستقبلا ليشمل باقي مراكز الضرائب وكذا مديرية كبريات المؤسسات⁽⁴⁾.

• اعتماد تقنية جديدة للحصول على رقم التعريف الجبائي عن طريق إرسال طلب الترقية من طرف المكلف بالضريبة عبر البريد الإلكتروني للإدارة الجبائية، حيث أصبح إبتداء من 08 ماي 2016 بإمكان

(*) الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب على شبكة الأنترنت هو: www.mfdgi.gov.dz

(1) المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، مركز الضرائب إستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة، نشرة 2011، ص 06.

(2) Direction des impôts, direction de la relations publiques et de communication, **Enquête de satisfaction sur la qualité des service fourni via le site web de la dgi**, 2012.

(3) المديرية العامة للضرائب، ملتقى حول النظام المعلوماتي نحو إدارة الكترونية، نشرة المديرية العامة للضرائب العدد 73 / 2014، ص 03.

(4) المديرية العامة للضرائب، إطلاق النظام المعلوماتي الجديد للمديرية العامة للضرائب "جبائتك"، نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 2017/85، ص 06.

- الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المقيمين في الجزائر إرسال طلب ترقيمهم عبر الإنترنت⁽¹⁾ من خلال الولوج إلى العنوان الإلكتروني المنشأ لهذا الغرض^(*)، وهو ما من شأنه تحسين الخدمات عن بعد التي تقدمها الإدارة الجبائية للمكلفين بالضريبة وكذا تبسيط إجراءات الحصول على رقم التعريف الجبائي.
- تعميم تقنية الربط عن بعد بالإنترنت بين مصالح الإدارة الجبائية لتعزيز التعاون والتنسيق بين هذه المصالح وسهولة الوصول إلى المعلومات الضرورية من طرف هذه المصالح كل حسب اختصاصه⁽²⁾.
 - رقمنة التصريحات الجبائية حتى يمكن تحميلها عبر الإنترنت، حيث تدخل هذه الاجراءات ضمن الادارة الالكترونية الهادفة إلى تسهيل مساعي المكلفين بالضريبة الذين بإمكانهم استفتاء وضعيتهم الجبائية دون عناء التنقل إلى المصالح الجبائية⁽³⁾ من أجل الحصول على هذه التصريحات وهو ما يعد مكسبا لهم لربح الوقت
 - العمل على إضفاء الصفة غير المادية على الملف الجبائي للمكلف بالضريبة للقضاء على النظام التقليدي القائم على المستندات الورقية لتسهيل تسيير الملف الجبائي للمكلف في جميع مراحل الإخضاع الضريبي من تأسيس للضريبة إلى الفحص إلى التحصيل الضريبي.
 - اعتماد طريقة الحصول على المستخرج الضريبي باستعمال تقنية الأنترنت أو ما يعرف بالمستخرج الضريبي الإلكتروني، فيكفي أن يقوم المكلف بالضريبة بإدخال المعلومات والبيانات الخاصة به على الموقع الإلكتروني للإدارة الضريبية للحصول على المستخرج الضريبي الخاص به، ويهدف المشرع من وراء ذلك إلى إضفاء الطابع غير المادي لمستخرج الجدول الضريبي⁽⁴⁾.

الفرع الثالث: ترمين الموارد البشرية.

إن ترمين العنصر البشري يعتبر شرطا مهما من أجل تفعيل المنظومة الجبائية، لذلك خصته المديرية العامة للضرائب بعناية خاصة، حيث ركزت جهودها من أجل تحديث تسيير الموارد البشرية وكذا تحسين كفاءاتهم بالاضافة إلى توفير الوسائل اللوجستية الضرورية لممارسة مهامهم⁽⁵⁾، حيث تجاوز عددهم 20 ألف موظف في سنة 2013، وهو ما يمثل حوالي 01% من عمال الوظيفة العمومية و حوالي 30% من عمال المالية، والجدول الموالي يوضح تعداد موظفي المديرية العامة للضرائب حسب المستوى التعليمي.

(1) - بلاغ المديرية العامة للضرائب بخصوص التعريف الجبائي عبر الأنترنت، عبر الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.dz.

(*) - الموقع الرسمي للحصول على رقم التعريف الجبائي عبر الإنترنت: <http://nif.mfdji.gov.dz>

(2) - وشان أحمد، بلعوز بن علي، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الادارة الضريبة بالإشارة إلى حالة الجزائر، مرجع سابق، ص70.

(3) - المديرية العامة للضرائب، عصرنة الادارة الجبائية من أجل نهضة الادارة، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد 2014/75، ص 09.

(4) - DGI, Note n°1881 du 29/12/2014 Concernant la délivrance des extraits de roles générés par l'application Informatique.

(5) - AMOUR Chafia, Op.cit, p32.

جدول رقم (04-09): توضح تعداد موظفي المديرية العامة للضرائب حسب المستوى التعليمي خلال سنة 2013.

المجموع	آخر	ثانوي	جامعي	دراسات عليا	المستوى التعليمي
20300	3353	9008	7689	250	عدد الموظفين

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية إدارة الوسائل والمالية.

- حيث يتضح من الجدول أعلاه أن حاملي الشهادات العليا لا يمثلون إلا 1,23% من إجمالي الموظفين، وفي هذا المجال قامت المديرية العامة للضرائب بمساعي حثيثة من أجل تثمين مواردها البشرية نذكر منها:
- وضع برنامج طموح للتكوين والرسكلة للإستجابة لمتطلبات برنامج تحديث الادارة الجبائية⁽¹⁾ يهدف إلى تكوين موظفي الادارة الجبائية وتحسين مستواهم وتحديد معلوماتهم، حيث يركز هذا البرنامج على ثلاثة محاور أساسية تتمثل في تكوين قاعدي إجباري بالنسبة لكل الموظفين الجدد، وكذا تكوين مستمر بالنسبة للموظفين في حالة نشاط إضافة إلى إعتتماد تكوين متخصص بالاستعانة بالخبراء الأجانب في إطار برنامج "مارا MARA"^(*) للعصرنة والمساعدة على الاصلاح الاداري.
 - إعتتماد نظام تعويضات يركز على سياسة تحفيز الموظفين من أجل تشجيعهم على زيادة عملية التحصيل الجبائي بتخصيص منحة تكميلية لهم (FRC)^(**) يتم حسابها إنطلاقا من مبلغ العقوبات المحصلة، وهو ما قد يشجع أعوان الضرائب على زيادة عملية التحصيل الجبائي طالما أن هناك نسبة من هذه المبالغ يتم تخصيصها في شكل تعويضات لهؤلاء الأعوان.
 - حصر التعيين في مناصب المسؤولية على الأطر العليا من أصحاب الشهادات وذوي التجربة المناسبة، إضافة إلى إشتراط رتب معينة للقيام ببعض المهام الخاصة كإشتراط رتبة مفتش على الأقل للقيام بمهام التحقيق في المحاسبة أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية⁽²⁾ أو لإعداد محظر التلبس الجبائي⁽³⁾ أو ككاتب لدى لجنة الطعن الجهوية.⁽⁴⁾
 - الترخيص للموظفين الراغبين في إكمال دراساتهم العليا بمتابعة دراساتهم على مستوى الجامعة في إطار إحترام قوانين الوظيفة العمومية، كما يمكن إعتبار توفير الوسائل اللوجستكية من هياكل قاعدية ووسائل نقل وغيرها بمثابة أساسيات تضمن راحة الموظفين

(1)- DGI, **Modernisation de l'administration fiscale: les prochaines étapes**, lettre DGI, Numéro spécial, p03.

(*)- برنامج مارا MARA هو برنامج للعصرنة والمساعدة على الاصلاح الاداري ممول من الاتحاد الأوروبي.

(**)- المنحة التكميلية للدخل (FRC) هي منحة تكميلية يتقضاها عمال الضرائب كل ستة أشهر على أساس تنقيط من 0 إلى 10، و يتم حسابها إنطلاقا من مبلغ العقوبات المحصلة بتخصيص 70% من هذه العقوبات لعمال الضرائب كتحفيز لهم لزيادة عملية التحصيل الجبائي. .

(2)- أنظر المادة 20 الفقرة 2 وكذا المادة 21 الفقرة 2 من قانون الاجراءات الجبائية.

(3)- أنظر المادة 20 مكرر 1 من قانون الاجراءات الجبائية.

(4)- أنظر المادة 81 مكرر 2 من قانون الاجراءات الجبائية.

المبحث الثالث: آليات تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية.

لقد إتخذت الجزائر جملة من الاجراءات الهادفة إلى تفعيل منظومتها الجبائية، إلا أنه مازال أمامها الكثير للوصول إلى الهدف المنشود، ولنا أن نتساءل في هذا المقام عن السبل الواجب إتباعها بغية تحقيق الفعالية الجبائية المنشودة، وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث من خلال التعرض إلى مختلف الآليات الكفيلة لتفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية وفي مقدمتها ضرورة إحترام مبادئ الحوكمة الجبائية، إضافة إلى العمل على رفع كفاءة الادارة الجبائية، دون أن ننسى تحسين التشريع الجبائي وكذا ترشيد الانفاق العام .

المطلب الأول: ضرورة توافر وإحترام مبادئ الحوكمة الجبائية.

إن تفعيل النظام الجبائي يرتكز على مجموعة من الآليات التي يتعين توافرها بهدف الوصول إلى أداء أكمل للنظام الجبائي، وفي معرض تحديد هذه الآليات فقد يكون من الأنسب في البداية تحديد القواعد الجوهرية للضريبة والتي تعتبر بمثابة مواصفات للنظام الضريبي الجيد، والتي يؤدي إحترامها إلى تحقيق أهداف النظام الضريبي، كما أن الفعالية الجبائية تتطلب ضرورة توافر مبادئ حوكمة الشركات بإعتبار أن هذه الأخيرة هي المزود الرئيسي بالحصيلة الضريبية وأن أي سوء إدارة داخل الشركة أو أي قرارات غير رشيدة لمجلس الإدارة من شأنها إهدار الربح المحاسبي للشركات وما يتبعه من إهدار الحصيلة الجبائية.⁽¹⁾ كما أنه من الأهمية بمكان الإشارة إلى أن الفعالية الجبائية تتطلب أيضا ضرورة توافر مبادئ الحكم الراشد التي تركز على قيم النزاهة والشفافية والمساءلة التي تسمح بتعزيز سيادة القانون وتحقيق العدالة والمساواة في المجتمع ومحاربة الفساد وسوء الإدارة، لذلك كان لزاما علينا في حديثنا عن آليات تفعيل المنظومة الجبائية أن نتطرق أولا إلى القواعد الجوهرية للضريبة ثم مروراً بمبادئ حوكمة الشركات وإنتهاءً بمبادئ الحكم الراشد.

الفرع الأول: إحترام القواعد الضريبية.

يقصد بالقواعد الضريبية مجموعة المبادئ والأسس التي يتعين على أي مشرع جبائي مراعاتها واتباعها قصد تأسيس نظام جبائي فعال، ذلك أن هذه القواعد أو المبادئ تراعي مصلحة المكلفين بالضريبة من جهة، كما أنها تراعي مصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى، وفي حقيقة الأمر أن هذه المبادئ تعتبر بمثابة دستور عام ضمني تخضع له أحكام القانون الجبائي، إذ لا بد على الدولة أن تحترم هذه المبادئ عند فرض الضريبة ولا يحق لها الخروج عن إطارها حتى تخفف من حدتها وتجعلها مقبولة ومستساغة من قبل المعنيين بدفعها وإلا أعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب ويمثل ظلما

(1)- أسامة عبد الخالق، حوكمة المنظومة الضريبية كعامل لزيادة الحصيلة الضريبية وجذب الاستثمارات، مداخلة في المؤتمر الضريبي الرابع حول أثر الضرائب في مصر والدول العربية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 25 و 26 سبتمبر، 2004، ص 03.

صريحا للأفراد المكلفين بها⁽¹⁾، ويعتبر آدم سميث أول من صاغ مبادئ للضريبة في كتابه المشهور بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم الصادر في سنة 1776 عندها لم يكن لمصطلح الفعالية أي وجود، ثم حاول بعده جملة من المفكرين تطوير هذه المبادئ وتكييفها مع المستجدات الاقتصادية والاجتماعية، لذلك أضيفت لها مبادئ أخرى تكميلية حديثة التي اعتبرت بمثابة متطلبات يجب توافرها في النظام الضريبي الجيد الذي يعمل على تحقيق الأهداف المتوخاة من فرض الضريبة، وتتمثل تلك المبادئ فيما يلي:

أ- **المبادئ التقليدية للضريبة:** كما سبق وأن أسلفنا أنه يعود السبق التاريخي للحدوث عن المبادئ الأساسية للضريبة إلى رائد الفكر الاقتصادي الكلاسيكي آدم سميث الذي بلور أربعة مبادئ أساسية تشكل الأسس التقليدية لفرض الضريبة فيما عرف بإعلان حقوق الممولين هي العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد.

1- مبدأ العدالة: تعتبر العدالة الضريبية من أهم خصائص النظام الضريبي الفعال والتي يسعى المشرع الجبائي تحقيقها عند صياغة أي نظام جبائي، والتي تعني أنه على مواطني كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الامكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في ظل حماية الدولة⁽²⁾. وذلك من خلال التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها، فالأفراد الذين لديهم مقدرة أكبر على إكتساب الدخل يجب أن يدفعوا مزيد من الضرائب عن الذين لديهم مقدرة أقل عن إكتساب الدخل.⁽³⁾

إن فكرة العدالة وتطبيقها كقاعدة أساسية أثناء فرض الضريبة تجعلنا نميز بين العدالة أمام الضريبة والعدالة عن طريق الضريبة، فالعدالة أمام الضريبة تعتبر كركن أساسي من أركان الضريبة وهذا بتحقيق المساواة ونفس المعاملة بين الأفراد في دفع الضريبة وبالتالي فإنها دعامة أساسية ورافد من روافد ترشيد النظام الجبائي فيما يتعلق بالعبء الضريبي الذي يوزع على أساس مقدرة كل فرد ومدى مساهمته في تحمل النفقات العامة للدولة، أما العدالة عن طريق الضريبة التي تعتبر كهدف أساسي من الأهداف المراد تحقيقها بواسطة الضريبة من خلال التقليل من الفوارق الاجتماعية بين الأفراد.⁽⁴⁾

فقد ساد الاعتقاد في القرن الثامن عشر أن تحقيق العدالة الضريبية يتحقق من خلال مبدأ المساواة الحسابية في تحمل عبء الضريبة دون مراعاة الظروف الشخصية للمكلف وذلك من خلال الضريبة النسبية

(1)- محرز محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة الإيرادات العامة الميزانية العامة للدولة، مرجع سابق، ص 155.

(2)- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة الميزانية العامة، مرجع سابق، ص 126.

(3)- محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة مدخل حديث، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص 193.

(4)- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009 حالة ولاية المسيلة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص 25.

التي بمقتضاها يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد ومن ثم تكون النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة دائما واحدة مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة، إلا أن هذا الربط بين العدالة الضريبية والضريبة النسبية غير صحيح في الواقع، حيث نجد أن الفئات محدودة الدخل يقع عليها عبء جبائي أشد من الفئات ذات الدخل المرتفع، ومن ثم أن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة عند فرض الضريبة بل وأيضا لا تحقق المساواة بين المكلفين بعبء الضريبة⁽¹⁾ ونتيجة لذلك فقد انصرف فقهاء المالية في العصر الحديث عن ذلك المفهوم التقليدي ليتخذ مفهوم آخر لمبدأ العدالة التي يتضمن مبدأين فرعيين هما مبدأ العدالة الأفقية ومبدأ العدالة العمودية، فمبدأ العدالة الأفقية يعني أن تتم معاملة المكلفين بالضريبة المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، بينما مبدأ العدالة العمودية فيعني إختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين بالضريبة الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة بشكل يؤدي إلى تطبيق العدالة⁽²⁾، وفي هذا المجال ظهر مبدأ القدرة على الدفع كميّار لتوزيع عبء الضريبة على المكلفين الذي يتركز على أنه يجب على كل فرد أن يساهم في النفقات المختلفة للدولة حسب قدرته التكلفة على الدفع، وسعيا منهم إلى تحقيق مبدأ العدالة فقد نادوا إلى تطبيق الضريبة التصاعدية من خلال فرض ضريبة بمعدلات متصاعدة تبعا لتصاعد المادة الخاضعة للضريبة، كما نادوا أيضا إلى تطبيق الضريبة الشخصية التي تفرض وفقا للأوضاع الشخصية للمكلف من خلال تخفيض عبء الضريبة بسبب الأعباء العائلية وكذا إعفاء حد أدنى من دخل المكلف ليسمح له بتغطية نفقات معيشته.

إن تحقيق مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي غير مطلق بل نسبي للاعتبارات التالية:

- تصاعدية الضريبة لا تكون ممكنة إلا مع الضرائب المباشرة، أما الضرائب غير المباشرة لا يمكنها أن تخضع لذلك التصاعد، ضف إلى ذلك أن الضريبة التصاعدية تواجهها مشكلة التحديد الصحيح لدرجة التصاعد.
- يعتمد النظام الجبائي الجزائري على التقدير الذي يخالف الحقيقة، كما يعتمد النظام الجبائي الحقيقي على تصريحات المكلفين التي لا تعبر أحيانا عن الحقيقة، علما أن إمكانية التهرب الجبائي تبقى ممكنة.
- تعتبر الضريبة غير حيادية فقد تستعملها الدولة كأداة لتحقيق بعض الأهداف لذلك تستفيد بعض المؤسسات من تخفيضات وإعفاءات جبائية وذلك لعدة إعتبارات كونها تمارس نشاطها في مناطق نائية أو قامت بخلق مناصب عمل جديدة.

(1)- محرز محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة الإيرادات العامة الميزانية العامة للدولة، مرجع سابق، ص 158.

(2)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 85.

- قد يضطر المشرع إلى توفير إيراد مالي عاجل للخرينة العمومية مع التضحية في تحقيق العدالة بين الأفراد في تحمل العبء الجبائي⁽¹⁾.

مما سبق يتضح أن مبدأ العدالة تواجهه بعض الصعوبات في تحقيقه وذلك نظرا لصعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وعدم إمكانية تحديد عبء الضريبة الواقع عليه بدقة، إذ قد يختلف العبء النفسي للضريبة من شخص لآخر حسب تقديره لجدوى الانفاق العام، ونتيجة لذلك فإن مبدأ العدالة غير قابل للتحقيق بشكل كامل و منه فإن الحكم على فعالية النظام الجبائي يكون بمدى تحقيقه للعدالة وليس بكونه عادلا بشكل تام.

2- مبدأ اليقين: ويعني هذا المبدأ أن تكون أحكام قوانين الضرائب واضحة للمكلف وبسيطة دون غموض أو إبهام وذلك فيما يتعلق بتحديد المادة الخاضعة للضريبة والنسبة التي تقتطع من وعائها وميعاد وكيفية دفعها وكذا عقوبات التخلف عن أدائها وكل ما يتصل بها من أحكام وإجراءات⁽²⁾.

ويعتبر آدم سميث مبدأ اليقين مهم جدا بحيث يرى أن عدم اليقين في النظام الجبائي يعد أشد خطرا من عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية وذلك من خلال مقولته "درجة كبيرة جدا من عدم المساواة ليست شرا كدرجة صغيرة من عدم التأكد"⁽³⁾ الذي يشجع حسبه على التعسف والرشوة.

و لتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

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

- يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عامة الممولين وأن تساعدهم على تفهم القانون الضريبي عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة⁽⁴⁾.

- يجب أن يتمتع التشريع الضريبي بنوع من الاستقرار وإبعاده عن التعديلات المستمرة التي تجعل الممول عاجزا عن تتبع وفهم هذه التعديلات⁽⁵⁾.

(1)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ص 86-90.

(2)- جهاد سعيد حسانة، مرجع سابق، ص 131.

(3)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 91.

(4)- نفس المرجع السابق، ص 91.

(5)- قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 40.

- يجب أن يتصف النظام الجبائي بالشفافية حتى يسمح للمكلف بتحديد ما يستحق عليه من ضرائب وبالتالي يأخذ بعين الاعتبار مبلغ الضرائب المستحقة الأداء وحتى لا تفاجئه مصلحة الضرائب بمبلغ الضريبة المستحقة عليه.

ومنه فإن إحترام هذا المبدأ هو الذي يسمح بتحقيق فعالية للمنظومة الجبائية باعتبار أنه مرتبط بمدى نشر الوعي الجبائي ومدى حرية انتشار المعلومات والحصول عليها بخصوص طرق تأسيس الضرائب وتسديدها وكل ما يتعلق بها من إجراءات وأحكام.

3- مبدأ الملائمة: ويقصد بهذا المبدأ ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وخاصة فيما يتعلق بموعدها التحصيل وطريقته وإجراءاته⁽¹⁾، وهذا بتسهيل الاجراءات المتعلقة بدفع الضريبة وكذا إختيار الأوقات الملائمة لدفعها حتى تتجنب إزعاج المكلف ويكون التكليف سهلا عليه، فأنسب الأوقات لدفع الضريبة هي وقت حصول المكلف على دخله الفعلي وليس الإحتمالي أو غير المحدد، وبالطريقة التي تتناسب مع طبيعة المادة الخاضعة للضريبة، فمثلا تُحَصَلُ الضرائب المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية بعد تحقق هذه الأرباح مباشرة، ذلك أن تحصيلها قبل ذلك سوف يثير الكثير من الإشكالات للمكلف ويجعله يشعر بشدة وطأتها وعدم إستطاعته دفعها، وبالمقابل إذا تمت مطالبة المكلف بدفع الضريبة المستحقة على هذه الأرباح بعد مضي مدة طويلة من تحقيقها فإن تحصيلها سيكون صعبا لأن المكلف سيكون أنفق ما حصل عليه من دخل، وبناءا عليه فمن الأفضل تحصيل الضريبة مباشرة بعد تحقق الربح لأن المكلف لن يشعر عندها بثقل عبء الضريبة وإنما سيعتبر دفعها بمثابة دفعه لنفقة من النفقات الأخرى.⁽²⁾

حيث يرى آدم سميث أن الضريبة تُجَبَى في الأوقات وبالطرق الأكثر ملائمة للمكلف بحيث لا يترتب عنها إضرار بالخزينة ولا إرهاق للممول وتحقيقا لذلك تم إعتقاد عدة طرق للتحصيل نذكر منها ما يلي:

- تم إعتقاد طريقة التسبيقات خاصة بالنسبة للضرائب على الأرباح من خلال تقسيم مبلغ الضريبة على عدة دفعات يتم دفعها على فترات معينة خلال السنة مع إجراء التسوية النهائية للضريبة بعد حسابها، مما يخفف من وقع الضريبة على الممول ويجعل أداءها سهلا وميسورا بعكس الحال لو إنتظر الممول نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فيلجأ إلى كافة الوسائل للتحايل والتهرب، كما تضمن هذه الطريقة تمويل خزينة الدولة بصفة دورية على مدار السنة بما يتناسب مع إحتياجات الدولة للأموال.

(1)- محرز محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة الإيرادات العامة الميزانية العامة للدولة، مرجع سابق، ص 161.

(2)- جهاد سعيد حصاونة، مرجع سابق، ص 131-132.

- كما تم تطبيق طريقة الإقتطاع من المصدر والتي بمقتضاها يتم إقتطاع ودفع مبلغ الضريبة من قبل غير المكلف بها، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المفروضة على المرتبات والأجور، حيث يتم إقتطاع مبلغ الضريبة حين دفع الراتب أي عند نهاية كل شهر، فهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين الذين يحصلون على دخل صافي منزوع منه الضريبة مما يجعلهم يعتادون على ذلك، إضافة إلى أنه يتم إعفاؤهم من إجراءات التصريح والدفع للضريبة حيث يتكفل رب العمل بذلك مما يسهل على إدارة الضرائب العمل ويقلل من إمكانيات التهرب الجبائي⁽¹⁾ في حدود معينة.

- بالنسبة للضرائب غير المباشرة ورغم كونها أقل ملائمة مقارنة بالضرائب المباشرة، لأنها لا تميز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية، إلا أن مبلغها عادة ما يكون متضمناً في سعر السلعة أو الخدمة، مما يعطي إمكانية إختيار أحسن الأوقات لملاءمة للممول بحيث يكون قادراً على الدفع لأنه يختار وقت الشراء الذي يناسبه كما أنه لا يشعر بعبئها بإعتبار أنه يدفعها على شكل جزء من سعر السلعة أو الخدمة عند شرائها⁽²⁾.

4- مبدأ الاقتصاد في النفقة: ويقصد بهذا المبدأ أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يقلل من مداخيل خزينة الدولة، حيث أن مراعاة هذا المبدأ هو الذي يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه⁽³⁾.

وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الإقتصاد في النفقة إلى وفرة حصيلة الضرائب، إلا أن التنظيم الفني للضريبة يتطلب عدة عمليات إذ تشمل على تحديد وعاء الضريبة، ثم تصفية الضريبة لتتبعها عملية التحصيل بالإضافة إلى عملية المراقبة للتأكد من صحة تصريحات المكلف دون أن ننسى مرحلة المنازعات من أجل تسوية النزاعات القائمة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، وتتطلب جميع هذه العمليات جهازاً إدارياً ضخماً، وتوسع هذا الجهاز يخشى على حصيلة الضرائب أن تفقد وجودها فتصبح تكاليف التحصيل أكبر من الحصيلة الضريبية في حد ذاتها، ولتجنب ذلك الوضع يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- عملية تعيين الموظفين في مصلحة الضرائب يكون حسب الحاجة وليس لإعتبارات أخرى لأن أجور الموظفين تمثل نفقات تجاه خزينة الدولة، كما يجب إختيار الموظفين الذين لهم كفاءة ومستوى علمي عالي.

(1)- قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 61.

(2)- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 24.

(3)- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص 30.

- إستعمال التقنيات المتطورة مثل أجهزة الإعلام الآلي والشبكات قصد إتقان العمل وسرعة تنفيذه ومنه ربح الوقت وإتقان العمل

- العمل على وضع نظام للتصريحات الالكترونية بهدف إلى تقليص الأعباء الجبائية على عاتق المكلف بالضريبة وكذا على عاتق إدارة الضرائب.

- يجب تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها وتحصيلها، و تجنب فرض الضرائب المعقدة التي تحتاج إلى نفقات متزايدة⁽¹⁾ سواء من أجل تقدير وعائها أو من أجل تحصيلها.

ب- المبادئ الحديثة للضريبة: لقد حدد آدم سميث المبادئ التقليدية للضريبة في ظروف خاصة حينها كانت للضريبة هدف مالي فقط يتمثل في تغطية نفقات الدولة، لذلك إعتبرها علماء المالية الحديثون غير كافية بإعتبار الضريبة أداة لتدخل الدولة في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية و السياسية، لذا أضافو لها مبادئ أخرى حديثة تُكَمِّل المبادئ السابقة، ولم تختلف هذه المبادئ كثيرا فيما بينها، إذ انطلقت من خلفية مشتركة ممثلة في القواعد الأربع للضريبة التي حددها آدم سميث، والتي تتمثل فيما يلي:

1- متطلبات النظام الضريبي الجيد حسب ستيفليتز: حيث وضع جوزف ستيفليتز (JOSEPH E. STIGLITZ) خمسة خصائص حازت على القبول العام والتي تعتبر بمثابة متطلبات للنظام الضريبي الجيد والتي تتمثل فيما يلي:

• الكفاءة والتي تعني أنه يفضل أن لا يمارس النظام الضريبي بقدر الإمكان أي آثار تشويهية على تخصيص الموارد، وذلك من خلال تدنية الآثار المتوقعة للضريبة على قرارات العناصر الاقتصادية بمعنى إتصافه بالحيادية النسبية إستنادا إلى أنه لا يمكن أن تكون هناك ضريبة بدون أن تمارس تأثيرا على القرارات الاقتصادية تبعا لمبدأ وظيفية الضريبة الذي ينصرف إلى ضرورة أن يكون للضريبة مسوغا وظيفيا لفرضها، وأن تقرير الضريبة بداعي تحقيق أهداف معينة يجب أن يرتبط بخيارات وبدائل لتحقيق هذه الغاية، وتبعا لذلك يصبح من المتعين إختيار البديل الذي يحقق أقل تأثيرات ممكنة على القرارات الاقتصادية أي البديل الذي يعطي أكبر درجة ممكنة من الحيادية مقارنة بغيره من البدائل الأخرى. كما قد ينصرف مفهوم الكفاءة إلى ما يسمى بكفاءة التحصيل التي تقضي إلى تحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة بأقل قدر ممكن من التكلفة بمعنى قدرة النظام الضريبي على تحقيق الموارد المالية المطلوبة بأقل خسائر كفاءة ممكنة على القطاع الخاص.⁽²⁾

• البساطة الإدارية وتشير إلى ضرورة إتسام النظام الضريبي بالسهولة وإنخفاض تكاليف إدارته وتكاليف الإمتثال الضريبي المرتبطة به، وذلك من خلال وجود ضرائب بسيطة وسهلة وذات معدلات قليلة تعمل

(1)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 93-94.

(2)- عاطف وليهم أندراوس، مرجع سابق، ص 1160، 1161.

على شفافية ووضوح النظام الضريبي مما ينعكس إيجابا على إدارة الضرائب والمكلفين، وتعتبر بساطة النظام الضريبي ضرورية لتجنب تعسف إدارة الضرائب وتخفيض حجم التهرب الضريبي وإكتساب رضا المكلفين، بالمقابل إذا كانت الضرائب معقدة فإنها تؤدي إلى سخط المكلفين وصعوبة تطبيقها من طرف إدارة الضرائب لذلك تهدف الاصلاحات الضريبية إلى تحقيق بساطة النظام الضريبي من خلال تعويض الضرائب المعقدة بضرائب بسيطة.⁽¹⁾

• المرونة وتشير إلى قدرة النظام الضريبي على الاستجابة المبكرة للتغيرات الحاصلة في الأوضاع الاقتصادية السائدة خاصة عند تأثيرها على المادة الخاضعة للضريبة إنحفاضا أو إرتفاعا بمعنى أن يكون النظام الضريبي ديناميكيا بطريقة تسمح له بمسايرة وتيرة نمو المعاملات التجارية⁽²⁾، لذا قد تضطر الدولة إلى تعديل النظام الضريبي القائم وجعله أكثر تكيفا مع الواقع المعاش حتى يستجيب بسهولة للتغيرات في الظروف الاقتصادية وتجنبنا لظاهرة الجمود الضريبي التي قد تنشأ نتيجة لبقاء النظام الضريبي لفترة زمنية طويلة دون إجراء أي تعديلات فيه تؤدي إلى خلق تقاليد فنية وإدارية يعتاد عليها كل من المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب مما يصعب إحداث أي إصلاح ضريبي فيه.⁽³⁾

• المسؤولية السياسية وترتبط هذه الخاصية بضرورة التثبيت أن النظام الضريبي مصمم بشكل يُمكن الممولين من التحقق من الضرائب التي يتم دفعها، وترتبط تلك السمة بضرورة توافر سمة الشفافية والوضوح في النظام الجبائي⁽⁴⁾،

• العدالة والتي تعني أن تكون الأعباء الضريبية موزعة بشكل عادل بين أفراد المجتمع وفقا لمبدأ القدرة على الدفع، حيث يعتبر النظام الضريبي عادلا إذا رتب معاملة ضريبية متساوية للمولين ذوي الظروف المتماثلة من ناحية فيما يعرف بالعدالة الأفقية، و فرض أسعار ضريبية أعلى على أولئك الذين يتمتعون بقدرات إقتصادية أعلى بما يمكنهم من تحملها فيما يعرف بالعدالة الرأسية⁽⁵⁾.

2- متطلبات النظام الضريبي الجيد حسب ميسغراف: حيث حدد كل من المفكرين الاقتصاديين بييجي ميسغراف (Peggy B. Musgrave) و ريشارد ميسغراف (Richard A. Musgrave) مجموعة من المعايير التي تمثل المتطلبات الواجب توفرها في النظام الضريبي الجيد لضمان فعاليته، وهي:

• كفاية الحصيلة المالية من خلال ضمان الموارد المالية الكافية للسلطات العمومية لتغطية نفقاتها العامة.

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 94.

(2) - قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 98.

(3) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 95.

(4) - عاطف وليم أندراوس، مرجع سابق، ص 1162.

(5) - نفس المرجع السابق، ص 1162.

- يجب أن يكون عبء الضريبة موزعا بشكل عادل بين أفراد المجتمع بحيث يتحمل كل مكلف نصيبه العادل من عبء الضريبة.
- يتعين إختيار الضرائب بشكل يقلل من التدخل في القرارات الاقتصادية وبما لا يؤثر على كفاءة الأسواق.
- يجب أن يسمح الهيكل الضريبي بإستخدام السياسة المالية لتحقيق أهداف الاستقرار الاقتصادي والنمو.
- يجب أن يسمح النظام الضريبي للإدارة الجبائية بالعمل بصورة عادلة وغير تحكومية وأن يكون أسلوبها واضحا للمكلف، وتكون هذه الإدارة كفؤة وتعمل على تخفيض تكلفة التحصيل الضريبي إلى أدنى مستوى ممكن لها⁽¹⁾.
- أن ما يهم في مجال فرض الضريبة ليس نقاط فرضها بل النقاط النهائية لإستقرار عبئها.
- إنخفاض مستويات تكاليف الإمتثال وإدارة النظام بأكبر قدر ممكن وبما يتوافق مع الأهداف الأخرى للنظام.⁽²⁾

3- متطلبات النظام الضريبي الجيد حسب موريس آليه: وضع المفكر الاقتصادي الفرنسي موريس آليه (Mourice Alih) الحائز على جائزة نوبل في الاقتصاد (1988) مجموعة من المبادئ الضريبية وهي:

- مبدأ عدم التمييز بحيث يجب تطبيق نفس القواعد الضريبية على جميع المواطنين.
- مبدأ الحيادية بحيث يجب ألا يتم إعتداد الضرائب التي تمس خيارات الأعوان الاقتصاديين.
- مبدأ العشوائية بحيث تكون الضرائب بسيطة وواضحة ومرتبطة بالقرار الديمقراطي.
- مبدأ عدم الشخصية بحيث يجب أن تحترم الضريبة الأشخاص بإعتداد الضريبة غير مشخصة والتي تتفادى الإجراءات ذات الطبيعة التفتيشية في جمع المعلومات الضرورية للإخضاع.⁽³⁾

4- متطلبات النظام الضريبي الجيد حسب مجموعة العمل الأوروبية. اجتمعت مجموعة العمل الأوروبية

- في سنة 2004 من أجل وضع مبادئ لجمع الضرائب على أرباح الشركات، فحددت مجموعة من المعايير الواجب توفرها في النظام الضريبي، وهي:
- العدالة الرأسية والعدالة الأفقية،
 - الكفاءة والحيادية تجاه مختلف أنواع الإستثمارات.
 - الفعالية الضريبية من خلال قدرة النظام على تحقيق الأهداف الأساسية.
 - البساطة، الشفافية واليقين.

(1)- قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 103.

(2)- عاطف ولیم أندواس، مرجع سابق، ص 1161.

(3)- قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 41، 42.

- المرونة أي ضرورة نمو الأوعية الضريبية مع نمو الأسواق والنشاط عبر الزمن.
- وضع قيد التطبيق الآليات الرقابية لكشف حالات التهرب والغش.
- الإنسجام والتجانس داخل النظام الضريبي.⁽¹⁾

وهكذا نرى أنه بالرغم من إختلاف هذه المبادئ وإختلاف أصحابها، إلا أنها تتقاطع فيما بينها إلى حد كبير وأنها ليست إلا صياغات معاصرة للمبادئ التقليدية للضريبة والتي يمكن إستخدامها كمعايير لتقييم درجة جودة النظام الضريبي، غير أنه من الصعب تحقيقها كلية، كما أنها قد تتعارض فيما بينها إذ ليس من الضروري أن يوجد إتفاق بينها، وأينما وجد هذا التعارض فلا مفر من إجراء مواءمة بينها، فتحقيق هدف العدالة مثلا قد يستلزم إجراءات إدارية أكثر تعقيدا قد تتعارض مع هدف الكفاءة.

الفرع الثاني: توافر وإحترام مبادئ حوكمة الشركات.

ويقصد بمبادئ حوكمة الشركات مجموع القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مسيري الشركة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، حيث حاولت العديد من المنظمات المهنية جاهدة نحو وضع مبادئ لحوكمة الشركات، إلا أن أكثر هذه المبادئ قبولا وإهتماما هي تلك المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في إجتماعها الوزاري لدول المنظمة بتاريخ 26-27 ماي عام 1999 والتي تم إعادة صياغتها في سنة 2004، والتي تعد بمثابة مرجعية بالإمكان الاستناد إليها في العديد من دول العالم بإعتبار أنها بمثابة إطار إرشادي مهم يحدد الواجبات والمسؤوليات للشركة والأطراف ذات العلاقة بها، بما يضمن أسس سليمة لتطبيق الحوكمة الرشيدة، وتغطي هذه المبادئ ستة مجالات أساسية يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- ضمان وجود أساس لإطار فعال للحوكمة. إذ لا بد من وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة، كما يسمح بتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية، ضف إلى ذلك أنه ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات متوافقة مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ، كما ينبغي أن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، مع ضرورة تمتعها بالسلطة والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية، فضلا على إصدار وتنفيذ أحكامها وقراراتها في الوقت المناسب وبكل شفافية مع توفير الشرح التام لها⁽²⁾.

(1)-قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق، ص 104.

(2)- قدي عبد المجيد، إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية الجزائر نموذجاً، مقال على

موقع الواب: www.kantakji.com، تاريخ التحميل 2016/04/12.

ب- **حفظ حقوق المساهمين:** ينبغي أن يتم حفظ حقوق المساهمين كلهم من حيث حقهم في نقل ملكية الأسهم وحقهم في اختيار أعضاء مجلس الإدارة والحصول على عائد مجز من الأرباح وكذا حقهم بالمشاركة في إجتماعات الجمعية العامة للمساهمين والتصويت فيها سواء شخصيا أو غيابيا، كما ينبغي تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات التي تتعلق بأي تغييرات أساسية في الشركة كقرارات التعديل على النظام الأساسي أو العقد التأسيسي للشركة وكذا قرارات بيع أو تعديل أصول الشركة بما في ذلك عمليات الإندماج وإصدار أسهم جديدة، وكذا يجب أن يكون المساهمون على معرفة كاملة بما يحدث داخل الشركة وأن يكون لديهم مقدرة كاملة على فهم وإدراك كافة النواحي الخاصة بالقوائم المالية المتعلقة بالحفاظ على حقوقهم ومصالحهم الخاصة، من خلال حقهم في الحصول على معلومات ذات الأهمية في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.⁽¹⁾

ج- **المعاملة المتكافئة بين المساهمين:** ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن توفير معاملة عادلة لجميع المساهمين بما في ذلك صغار المساهمين والمساهمين الأجانب وغيرهم، مع تجنب التحيز ضد فئة معينة من المساهمين وكذا حمايتهم من الممارسات الاستغلالية من جانب أو لمصلحة المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مع توفير وسائل تعويضية فعالة. وكذا حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.⁽²⁾

د- **إحترام حقوق أصحاب المصالح:** ويقصد بأصحاب المصالح الأطراف المعنية بالشركة من بنوك وعاملين وحملة السندات وموردين وعملاء و إدارة الضرائب ومجتمع ككل، حيث يتعين إحترام حقوقهم وكذا تعويضهم عن أي انتهاك لحقوقهم القانونية وإفصاح المجال أمامهم للمشاركة الفعالة في الرقابة على الشركة وكذا حصولهم على المعلومات المطلوبة مع تشجيع التعاون النشط بينهم وبين الشركة في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس سليمة.⁽³⁾

هـ- **الإفصاح والشفافية:** حيث يتضمن هذا المبدأ ضرورة تقديم معلومات دقيقة وموثوقة وفي الوقت المناسب وبكل شفافية عن كل البيانات والمعطيات المالية وغير المالية المتعلقة بالشركة بطريقة عادلة بين كل المساهمين وأصحاب المصالح وخاصة تلك المتصلة بتأسيس الشركة وبيان الوضع المالي الحقيقي للشركة وبيانات حقوق الملكية وكبار المساهمين وعضوية مجلس الإدارة ومكافآتهم وكذا العناصر الأخرى التي تمس الأداء الإداري وأسلوب ممارسة السلطة، وذلك بالإستناد إلى معايير محاسبية عالية الجودة إضافة إلى وجود

(1)- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص 356-360.

(2)- مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2004، ص 05.

(3)- عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 18.

مراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع كفؤ ومستقل⁽¹⁾، و هذا لتقديم ضمانات خارجية وموضوعية للأطراف الأخرى بأن البيانات المالية تمثل إلى حد ما الوضع المالي الحقيقي للشركة وأدائها⁽²⁾.

و- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** ويرتكز هذا المبدأ على تأمين قيادة إستراتيجية للشركة ورقابة فعالة للتسيير من قبل مجلس الإدارة من خلال تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة إتجاه الشركة في حد ذاتها وكذا حملة الأسهم بحيث تكون تلك المسؤوليات واضحة ومحددة ومعلنة من حيث الصلاحيات والواجبات والمزايا والأجور والمكافآت وكذا هيكل مجلس الإدارة وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية، ومن أهم مسؤوليات مجلس الإدارة إدارة العلاقات مع كل أصحاب المصالح، تطبيق القواعد والقوانين التنظيمية والسهر على تطبيقها والإلتزام بها، ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة.⁽³⁾

وهكذا نرى من خلال إحترام هذه المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات أنها تسمح بالحفاض على مصالح جميع الأطراف المعنية بالشركة بما فيها إدارة الضرائب بإعتبار أنها تقوم على مبدأ الافصاح والشفافية الذي يسمح بتقديم معلومات محاسبية خالية من التحريف والتضليل وكذا الأخطاء والانحرافات العمدية وهو ما يسمح بمنع التلاعبات في القوائم المالية التي تصبح تعبر عن الحقيقة ويسمح في نفس الوقت بالحد من حالات الغش والتهرب الضريبيين هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد أن نظام حوكمة الشركات يسمح بتحسين نوعية وكفاءة القيادة في هذه الشركات من خلال مساعدة القائمين على إدارة الشركة على وضع إستراتيجية سليمة للشركة مع ضمان إتخاذ قرارات مبنية على أسس سليمة وهو ما يعمل على خفض مخاطر الشركة وكذا الرفع من قيمة أسهمها في السوق مما يؤدي إلى إستمرار نشاطها وتوسعها، ومنه ضمان إستقرار الحصيلة الضريبية وزيادتها. ومن جهة ثالثة نجد أن نظام حوكمة الشركات يساعد على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الإقتصادي من خلال تأكيدها على الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية وفي تعاملات الشركة مع مختلف الأطراف وفي إجراءاتها المحاسبية في جميع عمليات الشركة بما يدعم ثقة المستثمرين ويسمح بزيادة الاستثمارات وتعظيم النمو الاقتصادي مما ينعكس إيجابا على الإيرادات الجبائية. بحيث أصبحت درجة إلتزام الشركات والمنظمات بتطبيق الحوكمة أحد المعايير التي يضعها المستثمرون في اعتبارهم عند إتخاذ قرارات الاستثمار، خاصة في ظل النظام الاقتصادي العالمي الحالي الذي يتسم باشتداد

(1)- محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص 53،54.

(2)- بن خليفة بالقاسم، عبداللوي مفيد، مقاربة لتطبيق مبادئ الحوكمة في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة العقيد أكلي محمد أولحاج بالبويرة يومي 30 و 31 أكتوبر 2012، ص 14.

(3)- محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص 56-57.

المنافسة في الأسواق المحلية والدولية، ومن ثم فإن الشركات التي تطبق مبادئ الحوكمة تتمتع بميزة تنافسية لجلب الاستثمار واقتحام الأسواق.

الفرع الثالث: توافر وإحترام مبادئ الحكم الراشد.

جدير بالذكر أنه لا توجد مبادئ موحدة للحكم الراشد، حيث حاولت العديد من الهيآت الدولية وضع مجموعة من المبادئ والمعايير للحكم الراشد، و على رأسها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي والبنك الدولي وهيئة الأمم المتحدة التي لعبت دوراً رئيسياً في تطوير مصطلح الحكم الراشد خلال العقدين الماضيين حيث قدمته كآلية لإدامة التنمية عبر العناية بتحقيق التنمية البشرية كمدخل لتحقيق التنمية الاجتماعية بصورة شاملة باعتبارها المفتاح الأساسي لتحقيق التنمية الاقتصادية والسياسية والإدارية في القطاعات الحكومية والمجتمعية، عبر إقترح مجموعة من المعايير للحكم الراشد مكتملة لبعضها البعض وأكثر شمولاً وتنوعاً والتي تعتبر بمثابة مؤشرات عالمية لتصنيف الدول وترتيبها، و تتمثل أهم هذه المعايير فيما يلي:

أ- المشاركة: وهي إسهام جميع الفاعلين في المجتمع في عملية صنع القرارات التي تؤثر في حياة المواطنين وفي عملية إدارة الحكم إما مباشرة أو من خلال مؤسسات شرعية وسيطة تقوم على حرية التعبير والتنظيم. وتستند هذه المشاركة على حرية تكوين الجمعيات وحرية التعبير والاعلام الحر كما تعتمد على تنمية قدرات المشاركة البناءة لأفراد المجتمع، حيث أن تمكين منظمات المجتمع المدني من تعزيز المشاركة في الشؤون العامة يرفع من درجة شفافية النظام السياسي ويقوي من سلامة حكم القانون والمساءلة، وفي صناعة سياسات تحمي حقوق المواطنين، وبالتالي يتحقق الرضا الذي يُؤمن الشرعية الصحيحة للنظام السياسي.⁽¹⁾ وهي تعتبر بمثابة مؤشر يقيس مدى قدرة مواطني دولة ما على المشاركة في عملية اتخاذ القرارات ورسم الإستراتيجيات بالإضافة إلى قياس مستوى حرية التعبير وحرية تكوين الجمعيات والإعلام في هذه الدول.

ب - الشفافية: أصبحت الشفافية من المصطلحات الشائعة والمتداولة في عدد من المؤتمرات والمنظمات في الوقت الحالي، بل تعد واحدة من المعايير العالمية المهمة في تصنيف الدول وترتيبها، حيث أنها تسمح بتوفير معلومات كافية وبأشكال مفهومة عن أداء الحكومة للمختصين ولعامة الناس من خلال إفصاح المجال أمام جميع المواطنين للإطلاع على المعلومات الموثوقة مع الإفصاح عنها في الوقت المناسب، ويساعد هذا الإفصاح في رشد القرارات وصلاحتها في مجال السياسات العامة المتبعة، خاصة السياسات الاقتصادية

(1)- حوشين كمال، يوسفين تسعديت، تحليل العلاقة الترابطية بين مفهوم الحوكمة و الموازنة العامة للدولة مع الإشارة إلى حالة الجزائر، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسينية بن بوعلوي الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص02.

والمالية، وكيفية إدارة المال العام من قبل السلطات التنفيذية بمختلف مستوياتهم، وذلك كله يقود إلى محاصرة الفساد وبناء حالة من الثقة والمصداقية⁽¹⁾. و يمكن إبراز أهمية الشفافية في النقاط التالية:

- تحسين الشفافية هو خطوة أولى لتحسين الحكم، و مزيد من الشفافية يحرك سلسلة من ردود الفعل من بينها زيادة المساءلة التي تعمل على تحسين الأداء الحكومي، وذلك راجع لكون الحكومة تصبح تمارس أعمالها على مرأى ومسمع المواطنين مع نشر كل ما يتعلق بنشاطها سواء المالي أو السياسي أو الإداري وهو ما يعزز من ثقتهم بها؛

- تساعد الشفافية على الحفاظ على المال العام وحمايته من الفساد، من خلال فهم المواطنين لكل ما يتعلق بتسيير وإدارة المال العام، فحرية المعلومات في الإدارة تؤثر بشكل فعال في الحد من الاستبدادية التي تتطلبها المعاملات المبنية على الفساد، أضف إلى ذلك إلى أن تكاليف زيادة الشفافية محدود مقارنة مع تكاليف الفساد الناتجة عن الغموض؛

- تساعد الشفافية على فتح قنوات الاتصال بين المواطنين وأصحاب المصالح والمسؤولين، ما يعمل على الحد من الفساد والرشوة، ويعزز المساءلة والمحاسبة؛

- تعمل الشفافية على تقليص الغموض والضبابية في التشريعات والقوانين ما يجد من الفهم الخاطئ لها من طرف المواطنين، ومن جهة أخرى تحد من حرية تفسير تلك القوانين من طرف الموظفين واستغلالها في الحصول على مكاسب غير مشروعة⁽²⁾؛

- كما تساعد الشفافية في الميدان الضريبي على توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات التحاسب وكل ما يتعلق بعملية تقدير واستقطاع وتحصيل الضريبة، حيث أن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم هذا وينبغي أن تكون أية تعديلات في الإقرارات المقدمة من قبل المكلفين مصحوبة بشروحات واضحة وكاملة موجهة إلى المكلفين بشأن أسباب تلك التعديلات. وبالتالي فإن الشفافية الضريبية تعتبر وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري إذ أن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري حيث أن موظف الإدارة الجبائية لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات. ضف إلى ذلك أنها تحد من حالات النزاعات غير مجدية بسبب عدم إعتراض المكلف على مبلغ الضريبة المفروضة عليه، كما أنها تسمح بزيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من حالات

(1) - حوشين كمال، يوسفين تسعديت، مرجع سابق، ص 02.

(2) - سنوسي أسامة، بن محبوب فاطمة، حوكمة الإدارة الضريبية كآلية لرقابة المصالح القاعدية للإدارة الضريبية في الجزائر، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسينية بن بوعلوي الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص 03.

التهرب الضريبي لثقة المكلف بالضريبة، كما أنها أيضا تساعد على جلب الاستثمارات الخارجية وتشجيع الاستثمارات الداخلية⁽¹⁾.

ج- المساءلة (المحاسبة): تعتبر المساءلة ركيزة أساسية للحكم الجيد من خلال إقرارها لحق المواطنين وقدرتهم على محاسبة المسؤولين في المؤسسات المملوكة من طرف الدولة عن كيفية إستعمال السلطة وعن إدارتهم للموارد العامة وعن نتائج قراراتهم مع إمكانية معاقبتهم في حالة إرتكاب سلوكات غير مناسبة، بمعنى أن يكون هناك إنصياع تام وتسليم تام من قبل الحكومة بأن للشعب حق محاسبة المسؤولين في وظائفهم العامة عن المسؤولية التي تم منحهم إياها من قبل هيآت مخولة رسميا أو من قبل مؤسسات المجتمع المدني أو الرأي العام، وذلك حين تجاوزهم الحقوق وانحرفهم عنها، فإذا ضعفت أشكال المحاسبة أو جرى الحد منها فإن ذلك سيقود إلى انحراف الحكومة عن مسارها الصحيح، وبذلك تتحول الوظيفة العامة إلى غير غايتها، حيث يرى كثير من الخبراء ومن خلال تجارب العديد من الدول أن تطبيق المساءلة يساعد بشكل كبير على تقليل من حجم الفساد وذلك نتيجة للرقابة المجتمعية من الأفراد والمنظمات غير الحكومية على أداء المسؤولين الحكوميين، لذلك نجدهم ينادون بضرورة وجود آليات فعالة للمساءلة من أجل ضبط أداء السلطة وكذا تأمين الالتزام بكافة القوانين والأنظمة والمعايير.⁽²⁾

د- سيادة حكم القانون: سيادة حكم القانون تعني العمل على تكريس حقيقي للمساواة بين جميع المواطنين، من خلال إعتبار القانون مرجعية للجميع، وضمان سيادته على الجميع دون استثناء، وذلك يعني أن تكون القوانين والأنظمة عادلة ويجري تنفيذها بنزاهة وحيادية، سيما ما يتعلق منها بحقوق الإنسان مع وجود قضاء مستقل وشرطة محايدة و غير فاسدة.⁽³⁾

حيث يعتبر هذا المبدأ بمثابة مؤشر يقيس مدى ثقة المتعاملين بتطبيق القوانين من قبل الحكومة بشكل متساوي على كل الأفراد والمنظمات، وبشكل خاص الثقة في مدى إنفاذ العقود، حماية حقوق الملكية، عمل الشرطة والمحاكم القضائية، فضلا عن مستويات إنتشار الجريمة، حيث أن إرتفاع مؤشر سيادة القانون لأي بلد يساعد في خلق ثقة بين الجهات التنفيذية الحكومية من جهة وبين القطاع الخاص والأفراد من جهة أخرى، وهذه الثقة تساعد على دعم الاستثمار وخلق بيئة استثمارية صحية، كما يساعد على الإبداع

(1) - جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبد الحميد، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، ورقة بحثية مقدمة ضمن مؤتمر تحت عنوان

إستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة، كلية الرافدين، جامعة بغداد، 2008، ص 06.

(2) - بسام عبدالله البسام، الحكومة الرشيدة: المملكة العربية السعودية دراسة حالة، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحكومة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسينية بن بوعلوي الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص 10.

(3) - محمد حمو، جعفر هني محمد، بواعث الحكومة وتنميتها في الإقتصاديات، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحكومة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسينية بن بوعلوي الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص 03.

والابتكار كنتيجة لحماية حقوق الملكية الفكرية، لذلك فمؤشر سيادة القانون عنصر مهم من عناصر الحكم الراشد ليس على مستوى الفرد فقط و إنما على مستوى المجتمع وقطاع الأعمال.⁽¹⁾

هـ- الفعالية والكفاءة: يتعين على الحكومة إلتزام الفعالية في تخصيص الموارد والكفاءة في إستخدامها بما يعظم رفاهية المجتمع، ويتجلى ذلك من خلال قدرة الجهاز الحكومي على تحويل تلك الموارد إلى برامج وخطط ومشاريع تلبي إحتياجات المجتمع وتهدف إلى دعم التنمية الإقتصادية من خلال الإستهلاك الأمثل للموارد المتاحة القائم على الديمومة للموارد الطبيعية وحماية البيئة وكذا محاربة التمييز والفساد، ومن هنا يتعين تطوير ورفع مستوى كفاءة وفعالية الأداء الحكومي حتى يكون مستجيبا لمتطلبات الناس من خلال العمل على تقديم خدمات ذات جودة رفيعة للمواطنين بالإضافة إلى اعتماد وتطبيق قوانين ذات جودة عالية لتنظيم العمل الحكومي، كما ينبغي أن يمتلك القادة والمسؤولين في الجهاز الحكومي رؤية إستراتيجية طويلة الأمد تمكنهم من رسم سياسات وخطط مستقبلية مناسبة لتحقيق الأهداف المنشودة، مع وجود توافق وإجماع بين مختلف المصالح حول ما يشكل المصلحة المشتركة للمجتمع وكيف يمكن تحقيقها، وعلى هذا الأساس يجب التأكيد على الإلتزام بالتعليمات والأنظمة المنظمة لعمل الجهات الحكومية في المجالات المالية والإدارية وخاصة الرقابة الصارمة على تنفيذ الميزانية وطرق صرف الإعتمادات المالية سواء للبرامج والمشاريع أو غيرها من أوجه الإنفاق الحكومي كأحد السبل التي من الممكن أن تسلكها الحكومة في سبيل دعم كفاءة وفعالية أداء الجهات الحكومية وضمان وجود تنمية مستدامة على الأمد الطويل لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للدولة.⁽²⁾

حيث يتضمن مبدأ فعالية وكفاءة الأداء الحكومي مؤشرات تقيس مدى جودة الخدمات العامة وكفاءة الموظفين الإداريين، وكذا مدى جودة الأنظمة واللوائح المنظمة لعمل الحكومة ومدى إلتزام بها وتطبيقها، بالإضافة إلى درجة استقلالية عمل الحكومة عن الضغوط السياسية، كما يعبر هذا المؤشر عن مدى مصداقية تعهدات الحكومة في إلتزامها بالسياسات التي تسنها.⁽³⁾

(1) - بسام عبد الله البسام، مرجع سابق، ص10.

(2) - نفس المرجع السابق، ص14.

(3) - برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، تقرير التنمية الانسانية العربية للعام 2002، خلق الفرص للأجيال القادمة، المكتب الإقليمي للدول العربية، الأردن، 2002، ص106.

المطلب الثاني: تحسين فعالية الادارة الجبائية ومواردها البشرية.

إن الادارة الجبائية هي التي تسهر على تطبيق التشريع الجبائي والتحقق من سلامته حماية لحقوق الدولة والمكلف في نفس الوقت، لذلك تلعب كفاءة الادارة الجبائية دورا هاما في خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي⁽¹⁾، من خلال إعتمادها على فعالية مواردها البشرية وسعيها إلى تحسين العلاقة بينها وبين المكلفين بالضريبة، وهو ما سينعكس إيجابا على ثقة هؤلاء المكلفين في هذه الادارة مما يدفعهم حتما لتأدية واجباتهم الجبائية.

الفرع الأول: الرفع من كفاءة الادارة الضريبية.

كثيرا ما قيل أن الجهاز الضريبي الكفاء بإمكانه أن يحول ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، ولكن الجهاز الضريبي غير الكفاء بإمكانه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها⁽²⁾، لهذا يرتبط تفعيل المنظومة الجبائية لأي مجتمع بمستوى كفاءة إدارته الضريبية، وفي هذا المقام نقترح بعض الآليات التي نراها مهمة من أجل الرفع من كفاءة الادارة الجبائية الجزائرية.

• الاستغناء عن المديرات الولائية للضرائب مع توجيه بعض إختصاصاتها للمديرات الجهوية للضرائب مادام أنه تم انشاء هياكل جبائية جديدة على المستوى الخارجي المتمثلة في مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب و كذا مراكز حوارية للضرائب، وذلك تجنبنا لتعقيد مهمة الاتصال والتنسيق ما بين المصالح المركزية والخارجية، وهو ما إقترحت به بعثة صندوق النقد الدولي المتتبع لبرنامج عصرنة إدارة الضرائب في الجزائر من خلال تقريرها الذي أعدته في أفريل 2007، والتي رأت ضرورة إنحصار التسلسل الاداري في ثلاثة مستويات بعد الاستغناء عن المديرات الولائية للضرائب هي المصالح المركزية والمديرات الجهوية للضرائب إضافة إلى مراكز الضرائب⁽³⁾.

• تحويل الهياكل الادارية القديمة التي سيتم الاستغناء عنها (المديرات الولائية، المفتشيات، القباضات،...) بعد ترميمها إلى مقرات جديدة لمراكز الضرائب بدل بناء هياكل جديدة تجنبنا لضحامة التكاليف المترتبة عن إنشاء هياكل إدارية جديدة في كل الولايات علاوة على التأخير الرهيب في إنشاء العديد منها.

• ضرورة الاسراع في استكمال الهياكل الجبائية الجديدة المستحدثة في إطار عصرنة الادارة الجبائية وكذا تزويدها بمختلف الوسائل التكنولوجية الحديثة لمواكبة التطورات الحاصلة في هذا المجال.

(1)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص113.

(2)- عبد الأمير عبد الحسين شياخ، حيدر عودة كاظم، مرجع سابق، ص 141.

(3)- Fonds Monétaire International, **Modernisation De L'Administration Fiscale – Les Prochaines étapes**, Rapport De Département Des Finances Publiques , ALGERIE , Avril 2007 , p 8

- إنشاء شبكة داخلية أنترانت (INTRANET) تستعمل خطوط إتصال ذات سرعة عالية في نقل وتبادل البيانات بين مختلف هياكل الادارة الجبائية وبالسرعة المطلوبة بغية اختصار الوقت والجهد والتكلفة، إضافة إلى الكشف في الوقت المناسب عن حالات الغش وتجنب تقادم الاخضاع الضريبي.
- ضرورة تفعيل التعاون بين الادارة الجبائية وغيرها من الادارات الحكومية بخصوص تبادل المعلومات المهمة حول نشاطات المكلفين بالضريبة بغية إستغلالها في عملية الرقابة الجبائية، بحيث يكون ذلك بصفة آلية كلما توفرت لدى تلك الادارات معلومات تفيد في الاخضاع الضريبي ودون تقديم طلب مسبق من طرف الادارة الضريبية.
- لابد من وضع معايير دقيقة لانتقاء الملفات الجبائية التي يتعين برمجتها للرقابة الجبائية كمييار شبهة الغش الجبائي وكذا مدى الالتزام بالواجبات الجبائية، إضافة إلى ضرورة التوفر على نظم رقابية تتصف بالدقة والسرعة في إكتشاف المخالفات المرتكبة والقيام بفرض عقوبات صارمة على المخالفين⁽¹⁾ علاوة على تفعيل الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي من خلال توفير نصوص قانونية تسمح بالتحقيق والتفتيش في كل الأوقات حتى خارج الوقت الرسمي للعمل وبالتنسيق مع كل مصالح الدولة من عدالة وأجهزة أمن ومصالح محلية وغيرها⁽²⁾.
- عقلنة إستعمال الوثائق الضريبية، حيث أن تكاليفها على حساب إدارة الضرائب وهي تقدم مجانا للمكلفين، إضافة إلى حسن إستخدام الوسائل الأخرى الموضوعة تحت تصرف الموظفين باستغلالها للأغراض الادارية فقط وليس لقضاء المصالح الشخصية (سيارات المصلحة، خدمات الهاتف، وصولات البنزين،...).

الفرع الثاني: تفعيل الموارد البشرية.

- إن كفاءة الادارة الجبائية ونجاحها في تحقيق أهدافها يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها، حيث أنه من الصعب تحقيق الكفاءة في الإدارة الجبائية دون وجود فئة من العاملين تتمتع بحظ وافر من التعليم والتدريب ودون توفر المال اللازم لدفع أجور مجزية لموظفي الضرائب، وعليه من أجل تفعيل الكفاءات البشرية في الادارة الجبائية الجزائرية، فإننا نقترح بعض الآليات نوردتها فيما يلي:
- العمل على رفع كفاءة الموظفين عن طريق زيادة التأهيل والتكوين لأعوان الادارة الضريبية وتحسين المستوى الثقافي والمهني لهم⁽³⁾ من خلال إقامة روابط تكوينية وتدريبية بين المصالح الجبائية والجامعات لرفع

(1)- موفق محمد عبده، التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي الاسلامي (دراسة مقارنة)، دار الجنان، عمان، 2008، ص11.

(2)- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري من حيث الوعاء والتحصيل، مرجع سابق، ص 193.

(3)- بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص 66.

وتحسين قدرات الأعوان وتقريب التكوين منهم دون أن يؤثر ذلك على سير الخدمة العمومية، فالإمكان تخصيص الفترة الصباحية للعمل على مستوى المصلحة والفترة المسائية للتكوين على مستوى الجامعة خاصة إذا علمنا بوجود جامعة في كل ولاية تقريبا، مع الالتزام بوضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك الأعوان كلما كان جديد في ميدان الضرائب⁽¹⁾ وبما يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.

• تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية لموظفي الضرائب لكسب ولائهم وإخلاصهم للعمل ورفع روحهم المعنوية أمام الاغراءات التي تعرض عليهم من بعض المكلفين بالضريبة من خلال اعتماد نظام تعويضات يتناسب والمهام التي يقومون بها، وكذا المسؤوليات التي يضطلعون بها، إضافة إلى ضرورة إعطاء المُجَدِّين منهم حوافز ومكافآت مناسبة⁽²⁾

• إختيار موظفين أكفاء ذوو مستوى علمي ومهني مرتفع يسمح لهم بفهم التشريع الضريبي وتنفيذه كما يجب، وكذا سرعة التأقلم مع كل تغيير وإصلاح للقوانين الضريبية، من خلال إجراء مسابقات توظيف تسودها الشفافية والنزاهة⁽³⁾.

• تزويد مختلف الإدارات الضريبية بالإمكانات المادية اللازمة لتهيئة الجو الملائم للعمل المريح وعلى رأسها مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل وكذا وسائل مادية متطورة كأجهزة الإعلام الآلى قصد إتقان العمل وسرعة تنفيذه كما يُمكن من حصر جميع المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب⁽⁴⁾.

• المحافظة على الموارد البشرية المدربة ذات الكفاءة وتأمين مساهمتها المستمرة في إنجاح أهداف الإدارة، إضافة إلى تعزيز المهارات الموجودة وصلقلها بما يتناسب مع الفعالية الادارية⁽⁵⁾، مع تطهير المصالح الادارية من العناصر غير الكفؤة والمشوبة بنقص الكفاءة وإبعادها عن التسيير وعن السير الحسن للمصالح الجبائية تطبيقا لمبدأ "الرجل المناسب في المكان المناسب".

• إمداد الموظف بالمبادئ الأخلاقية والسلوكية التي يجب أن يتحلى بها والكيفية التي يجب أن يعامل بها زملاءه ورؤساءه ومرؤوسيه وجمهور المكلفين بالضريبة⁽⁶⁾، مع التطبيق الصارم لقانون أخلاقيات المهنة الخاص

(1)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 115.

(2)- موفق محمد عبده، مرجع سابق، ص 11.

(3)- YAHIAOUI Nesrine, Op.cit, P 64.

(4)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 115.

(5)- حراش براهيم، عصنة الادارة الضريبية كمتغير من متغيرات الاصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير دراسة تقييمية للتجربة الجزائرية للفترة

2002-2010، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2012، ص 194.

(6)- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1994، ص 100.

بعمال الضرائب فيما يخص القيام بالالتزامات المرتبطة بالوظيفة (الالتزام بالحياد، الالتزام بالنزاهة، الالتزام بالحفظ، الالتزام بالسرية المهنية، الالتزام بتلبية الاستعلام الوارد من المكلفين...) (1).

• محاربة الفساد الإداري بكل أشكاله (الرشوة، إستغلال النفوذ، الغدر، إختلاس الأموال، منح الاعفاء أو التخفيض غير القانوني في الضرائب، الشراء غير المشروع، الامتناع عن التصريح بالممتلكات أو التصريح الكاذب بها، ...) عن طريق تشديد الرقابة من طرف السلطات المعنية مع فرض عقوبات صارمة ضد الموظفين المخالفين في حالة قيامهم بإرتكاب أفعال مجرمة قانونا وبنية مبيتة.

• العمل على تنمية الثقة المفقودة بين الإدارة والعاملين فيها عن طريق خلق إحساس لديهم باهتمام الإدارة بتطويرهم، من خلال مضاعفة المرونة في عملية التنقل الداخلي بين المصالح مع تدعيم سياسة الترقية الداخلية (2)، وكذا توفير الحماية اللازمة لهم أثناء تأدية مهامهم، إضافة إلى وقوف الإدارة إلى جانبهم من خلال إعداد تقارير مساندة لهم في حالة مثولهم أمام القضاء بسبب أخطاء إدارية عفوية إرتكبوها أثناء تأدية وظائفهم مما يعمق إحساسهم بالاستقرار الوظيفي والانتماء للإدارة، ويجعلهم ذلك يؤدون وظائفهم بكل إخلاص وتفان.

الفرع الثالث: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة.

إن المكلف بالضريبة هو المسؤول عن دفع الضريبة وكذلك هو المسؤول عن التهرب منها، لذلك يعتبر تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف من الأمور المهمة التي تركز عليها الفعالية الجبائية، فقد بينت الدراسات أنه عندما تكون العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية علاقة خصومة وعداوة، عندها يشعر المكلف أنه ينبغي عليه أن يبحث عن كل السبل الممكنة للتهرب من الضريبة أما في حالة كون العلاقة إيجابية بين الطرفين عندها يكون لدى هؤلاء المكلفين بالضريبة إحساسا وطنيا بأهمية دفع الضريبة المفروضة عليهم (3)، وعليه سنقترح في هذا المقام بعض الآليات التي نراها تساهم في تحسين هذه العلاقة بين الإدارة والمكلف وعلى رأسها.

• إن العمل على تحسين علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين بالضريبة يكون بنشر الوعي الضريبي وخلق جو تسوده الثقة لا يكون فيه إجحاف في حق المكلف ولا تفريط في مصلحة الدولة عن طريق التقرب من المواطنين والاتصال المباشر معهم مع فتح أبواب الحوار من خلال إقامة الندوات والملتقيات وتنظيم أيام دراسية وأبواب مفتوحة لشرح وتوضيح النصوص التطبيقية الجديدة وإصدار النشرات الدورية والمطويات

(1) - المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق.

(2) - حراش إبراهيم، مرجع سابق، ص 194.

(3) - موفق محمد عبده، مرجع سابق، ص 14.

وجعلها في متناولهم لتوضيح أهمية الضرائب ومشروعية حق الدولة في تقاضيها وأوجه إنفاقها من أجل الوصول إلى إقناع هؤلاء المكلفين بالضريبة بأن المبالغ التي يتم دفعها تنفق للمصلحة العامة حيث تعود عليهم وعلى وطنهم بالفائدة، الأمر الذي يؤدي إلى إزالة الحاجز النفسي بين الإدارة والمكلف بالضريبة ويقلل النفور من الضريبة ويؤدي إلى تقليص التهرب الضريبي⁽¹⁾، وذلك كله باستعمال وسائل الاعلام المختلفة والخطاب المنبري والوازع الديني والاخلاقي بالنظر إلى تأثير الوازع الديني داخل الاسرة والمدرسة والفعاليات المهنية والجمعوية.

• نجد دائما أن المكلف بالضريبة هو الطرف الضعيف لأنه يكون دائما مطالبا بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه وإذا ما أحل بهذا الالتزام فإنه يتعرض للعقوبات، أما الإدارة الضريبية فهي الطرف الأقوى حيث أنها المعنية بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية بما تمتلكه من حقوق وسلطات حولها لها القانون⁽²⁾ لذلك نرى أنه من الأجدر تضمين النص الجبائي موادا تركز ضمانات أكثر للمكلف بالضريبة وعلى رأسها الحصول على تعويض مناسب من جراء الأخطاء التي تقع فيها الإدارة الجبائية إضافة إلى تكريس عقوبات مالية ضد الإدارة في حالة التأخر عن تسديد المبالغ المستحقة للمكلف بالضريبة تطبيقا لمبدأ المعاملة بالمثل، فلا يعقل أن تطالب إدارة الضرائب المكلف بالمبالغ الضريبية التي على عاتقه علاوة على عقوبات التأخير عند التأخر في سدادها (كعقوبة 25% مثلا) ولا يتم تطبيق نفس العقوبة عند تأخر الإدارة في تسديد حقوق المكلف التي دفعها لها على إثر إخضاع ضريبي غير مؤسس، ضف إلى ذلك أنه حتى في حالة لجوء المكلف إلى القضاء من أجل الحصول على حقوقه، فإنه يتم الحكم بإسقاط المبالغ الضريبية المتنازع عليها في حالة كون القرار القضائي لصالحه دون أن يتضمن أي تعويضات لهذا الأخير من جراء الأضرار التي لحقت به بسبب تعسف الإدارة.

• ضرورة استعمال خدمة الرسائل النصية القصيرة لتذكير المكلفين بالضريبة المتخلفين عن إلتزامهم الجبائية خاصة التصريحية منها، وهو ما من شأنه التسهيل على المكلف بالضريبة وتجعله يتجنب العقوبات الجبائية المزمع تطبيقها في حالة تأخره عن تقديم هذه التصريحات إضافة إلى استخدام هذه التقنية لاعلامهم بكل ما هو جديد في المجال الضريبي بهدف التحسيس ونشر الوعي الضريبي.

• ضرورة إعلان عفو شامل للديون الجبائية التي تكونت على عاتق المكلفين بالضريبة خلال العشرية السوداء والتي بقية عالقة إلى حد الآن، فلا المكلفين بالضريبة الذين ذاقوا ويلات الارهاب دفعوها ولا

(1) - سهام محمد الجاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة العراق)، مجلة الاقتصاد الخليجي،

جامعة البصرة العراق، العدد 19، 2010، ص256.

(2) - نفس المرجع السابق، ص232.

الادارة الجبائية استطاعت تحصيلها، فقيت مجرد أرقام ضمن سجلات الادارة ، فلما لا يتم إعفاؤهم منها كخطوة لكسب رضى المكلفين بالضريبة وولائهم.

• التركيز على أخلقة التعاملات مع المكلفين بالضريبة وإخراجها من الطابع القمعي والردعي من خلال حسن الاستقبال وكذا القضاء على السلوك الإداري البيروقراطي إضافة إلى حسن التكفل بإنشغالات المكلفين من خلال الاجابة عن كل التساؤلات التي يطرحها المكلفون وكذا الفصل في المنازعات الجبائية في وقتها المحدد،⁽¹⁾ مما يشعرهم أن دفع الضرائب هو إلتزام أخلاقي قبل أن يكون إلتزام قانوني⁽²⁾.

• يجب أن ينظر إلى مديني الضرائب وخاصة المعسرين منهم بإهتمام مع إجراء بحث في الأسباب التي أدت إلى تراكم الديون الضريبية عليهم مع محاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الاضرار بنشاطهم العادي من خلال وضع مقاييس عملية تستند عليها لجان الطعن العفوي^(*) عند إصدار قراراتها بخصوص المكلفين بالضريبة الذين يكونون في حالة عوز أو ضيق الحال.

• إبعاد الأعوان سريعي الانفعال والغضب عن المصالح التي تتطلب إحتكاك مباشر مع المكلفين بالضريبة لرد الثقة المفقودة لدى المكلفين بالضريبة في الادارة الضريبية وكذا لتحسين صورة الادارة الجبائية في أذهانهم.

• إدراج المادة الضريبية في المناهج التعليمية من خلال التركيز على أهمية الضريبة بالادراك الحسي لآثار الضريبة في الحياة اليومية وفي المجال الاقتصادي والاجتماعي مع العمل على تغيير نظرة التلاميذ السلبية للضريبة على أنها نوع من العقوبة المسلطة على المواطنين بالنظر إلى ما درسوه في مناهجهم التعليمية على أن المستعمر الفرنسي كان يفرض ضرائب مجحفة على الأهالي عقابا لهم، وذلك حتى نربي جيلا كاملا على إكتساب ثقافة ضريبية في البيت والشارع والمدرسة والمجتمع.

المطلب الثالث: آليات أخرى.

إن تحقيق الفعالية الجبائية للمنظومة الجبائية يتطلب علاوة على توفر وإحترام مبادئ الحوكمة الجبائية وكذا الإهتمام برفع كفاءة الادارة الجبائية ضرورة تحسين التشريع الجبائي المنظم للعلاقة بين الادارة والمكلف إضافة إلى اللجوء إلى التحريض الضريبي الفعال الذي يساهم في تشجيع الاستثمار المنتج وتنويع الاقتصاد دون أن ننسى ترشيد الانفاق العام في الأجه التي تعود على الاقتصاد والمجتمع بالفائدة.

(1)- العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري من حيث الوعاء والتحصيل، مرجع سابق، ص 236.

(2)- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013، ص ص 33، 34.

(*)- هي لجان ضريبية تختص بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة التي يلتزمون من خلالها الإعفاء من الضرائب والعقوبات المؤسسة قانون عندما يكونون في حالة عوز أو ضيق الحال تجعلهم عاجزين عن إبراء ذمتهم إزاء الخزينة العمومية، كما تختص بالنظر في طلبات قابضي الضرائب الرامية إلى إبراء مسؤوليتهم من عملية التحصيل الضريبي لبعض الحقوق التي يتعدى تحصيلها (أنظر المواد 92، 93 وكذا 94 من قانون الإجراءات الجبائية).

الفرع الأول: تحسين التشريع الجبائي.

لقد قامت الجزائر بمساع جبارة من أجل تحسين تشريعها الجبائي من خلال الاصلاحات المتتالية التي أدخلتها على منظومتها التشريعية، إلا أننا نرى أن هناك نوعا من القصور في بعض جوانب هذا التشريع ينبغي تقويمه، لذلك إرتأينا في هذا المقام أن نقترح بعض الآليات الهادفة إلى تحسينه أكثر بغية الوصول إلى الفعالية المطلوبة.

• إستحداث لجنة على المستوى المحلي مكونة من إطارات كفأة تتولى إيجاد حلول لإشكالات تطبيق القانون الجبائي التي تعرض عليها، لتكُون فيما بعد مرجعية للتشريع الجبائي على المستوى المركزي، فكثيرا ما تواجه رؤساء المصالح صعوبات في فهم وتطبيق القانون الجبائي في بعض جوانبه، ليكون إجتهااد هذه اللجنة بمثابة إيجاد حل لهم في إنتظار وصول التشريع الجبائي، علاوة على ذلك لا بد أيضا من إنشاء لجنة على المستوى المركزي توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي لتحديد مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الجبائي الجزائري بغية معالجتها⁽¹⁾.

• العمل على إستقرار التشريع الجبائي لمدة طويلة نسبيا حتى يستطيع أعوان الادارة الجبائية مواكبة التغيرات التي تطرأ على التشريعات الجبائية وحتى يتمكن المكلف من مسايرة تلك التغيرات من خلال عقلنة التدابير الجبائية السنوية بتحديد عدد النصوص الجبائية الواجب إعتماؤها من خلال وضع استراتيجية مستقبلية مبنية على وضوح الرؤى من حيث المدة الزمنية⁽²⁾.

• القيام بدراسات مسبقة ومعمقة قبل وضع التدابير الجبائية الجديدة حيز التطبيق، حتى يمكن تجريب إمكانية تطبيقها على أرض الواقع مسبقا وكذا مدى قبولها من طرف المكلفين بالضريبة وحتى أعوان الادارة الجبائية⁽³⁾، مع العمل على تبسيطها لتسهيل عمل موظفي إدارة الضرائب وتخفيض حجم المنازعات التي يمكن أن تقوم بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة⁽⁴⁾، فمثلا يمكن جمع رسم الاسكان مع الرسم العقاري^(*) في ضريبة واحدة ذات معدل مناسب، فكثيرا ما تثار إشكالية الفهم لدى المكلف بالضريبة الذي

(1) - بليلة لمن، السياسة الضريبية ضمن برامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي حالة الجزائر، أطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2003، ص 246.

(2) - Gérald Mestrallet, michel taly, Julien Samson, **La réforme de la gouvernance fiscale**, Edition L.G.D.J, paris, 2005, P 147.

(3) - YAHIAOUI Nesrine, **Op.cit**, P 63.

(4) - العباس بنناس، فعالية السياسة الجبائية في ظل الاصلاحات الاقتصادية بالجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البلدة، 2005، ص 108.

(*) - رسم الاسكان هو عبارة عن ضريبة استحدثت بموجب قانون المالية لسنة 2003، و هو يستحق على المخلات ذات الطابع السكني أو المهني الواقعة في البلديات مقر الدائرة حيث يتم تحصيله من قبل مؤسسة سونلغاز عن طريق فاتورة الكهرباء والغاز حسب دورية الدفع. أما الرسم العقاري فهو رسم سنوي يستحق على الملكيات العقارية الموجودة فوق التراب الوطني حسب القيمة الاجارية الجبائية للعقار.

يضطر إلى دفع رسم الاسكان عن طريق فاتورة الكهرباء والغاز ثم يقوم بدفع الرسم العقاري عن طريق سند الدفع المرسل من طرف إدارة الضرائب، الأمر الذي يؤدي به إلى الاعتقاد أنه وقع ضحية ازدواج ضريبي غير مبرر حسب، مما يضطره إلى عدم دفع الضريبة.

• الاهتمام بالجبائية العقارية خاصة إذا علمنا أن الجزائر تحوز على مساحة واسعة من الأراضي الشاسعة من خلال العمل على إحصاء الممتلكات العقارية بغية إخضاعها للضريبة ولو بمبالغ زهيدة خاصة إذا علمنا أن هناك الكثير من العقارات لا يدفع عنها أصحابها ولا سنتيم إلى الخزينة العمومية، إضافة إلى تفعيل الضريبة على الثروة التي تفرض على الأثرياء حتى لا تبقى مجرد حبر على ورق تحقيقا للعدالة الجبائية وكذا زيادة للحصيلة الجبائية.

• اعتماد قانون عام للضرائب (Code général des impôts) يجمع مختلف النصوص⁽¹⁾ والقوانين الضريبية المعتمدة من طرف إدارة الضرائب^(*) يكون واضحا دون غموض أو إبهام مما يسهل الفهم سواء من قبل أعوان الادارة الجبائية أو المكلفين بالضريبة أنفسهم من خلال آلية التحكم في الزخم التشريعي وكذا محاولة الامام بمختلف النصوص الضريبية حيث عادة ما يجد الباحث نفسه أمام نصوص متكررة تعالج نفس الموضوع في كل قانون من هذه القوانين⁽²⁾.

• إدخال الزكاة ضمن المنظومة الجبائية مع إعتبار مبالغها بمثابة أعباء مخفضة من الربح الجبائي الخاضع للضريبة على الأرباح تحفيزا لرجال الأعمال على القيام بواجبهم الديني المتمثل في الزكاة وكذا واجبهم القانوني المتمثل في الضريبة، حيث أن الزكاة تعتبر من الآليات الهامة في محاربة الفقر وتوثيق الترابط والتكافل الاجتماعي وهو الدور المكمل لوظائف النظام الضريبي خاصة الوظيفة الاجتماعية⁽³⁾، فالزكاة ليست إحسانا فرديا، وإنما هي تنظيم اجتماعي تشرف عليه الدولة ويتولاه جهاز إداري منظم يقوم على هذه الفريضة الفذة جبائية ممن تجب عليه وصرفا إلى من تجب لهم⁽⁴⁾.

• لا بد من إستحداث هيآت قضائية متخصصة في المسائل الجبائية كالغرف الجبائية على مستوى المحاكم أو على الأقل قضاة متخصصين في مجال الجبائية يتولون النظر في المسائل الجبائية، إذ الواقع الحالي يبين قصور الجهاز القضائي وعجزه في تسوية المنازعات الجبائية المعروضة عليه الأمر الذي يضطرهم في كثير من الأحيان

(1)– YAHIAOUI Nesrine, **Op.cit**, P 63.

(*)– تجدر الإشارة إلى أن الادارة الجبائية تعتمد حاليا على ستة قوانين للضرائب هي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الاجراءات الجبائية.

(2)– بودالي محمد، أركان جريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون التونسي)، مجلة المحكة العليا، عدد خاص بعنوان الغش الضريبي والتهرب الجمركي، قسم الوثائق، 2009، ص 79.

(3)– العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري من حيث الوعاء والتحصيل، مرجع سابق، ص 186.

(4)– يوسف القرضاوي، فقه الزكاة، جزء 2، مؤسسة الرسالة، بيروت، 1989، ص 744.

إلى اللجوء إلى الخبرة لإصدار أحكامهم والتي غالبا ما تكون منحازة لطرف ما، خاصة في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وكذا مساعي الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة حتى يمكن إعطاء ضمانات إضافية للمستثمرين سواء كانوا من داخل الجزائر أو خارجها.

• توسيع الوعاء الجبائي حتى تصل الضريبة إلى عدد أكبر من دافعي الضرائب من خلال التعرف على أنواع جديدة من الدخول التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة⁽¹⁾، حيث أن هناك الكثير من الأنشطة الممارسة بشكل غير رسمي ومسكوت عنها بالأماكن إحصاؤها (تجارة قطع غيار السيارات المحطمة مثلا، تجارة العملات الأجنبية، ...) وخلق سجلات تجارية لها بغية إخضاعها للضريبة ولو في بداية الأمر عن طريق معدلات ضريبية مخفضة من أجل الرفع من الحصيلة الجبائية وكذا التقليل من حجم الاقتصاد الموازي.

• ترشيد المعدلات الضريبية، فرغم السعي نحو تخفيف العبء الضريبي على عاتق المكلف بالضريبة من خلال تخفيض المعدلات الضريبية إلا أن ذلك غير كاف بحيث يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية على دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري⁽²⁾، وهنا نرى بضرورة إعادة صياغة السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الاجمالي بشكل يقترب من العدالة الجبائية⁽³⁾ خاصة بالنسبة للفئة الأولى التي يتعين رفع الحد الأدنى المعفى من الإخضاع وكذا مراجعة المعدلات الضريبية المطبقة على باقي الفئات.

• أعمال النص الجزائري في ملاحقة ومعاقبة مرتكبي الغش الضريبي، كما هو الحال في كافة بلدان العالم المعاصر شريطة أن ينال الدرجة الأولى كبار المتهربين ومن يساعدهم من محاسبين وصولا إلى صغارهم لاحقا وذلك من خلال وضع تشريعات متدرجة وفقا لمستويات التهرب الضريبي⁽⁴⁾، فالقانون الجبائي الجزائري ينص دائما على معاقبة المكلف بالضريبة دون الاشارة إلى ممارسي مهنة المحاسبة والجباية الذين يتولون مسك محاسبة المكلف والذين في كثير من الأحيان وبتواطئ معه يلجؤون إلى الغش الضريبي من خلال التلاعب في الدفاتر المحاسبية وكذا في التصريحات الجبائية المودعة.

• إن تطبيق سياسة عقابية متساهمة ضد الغشاشين-بالغاء الوصف الجنائي للوقائع إضافة إلى إمكانية سحب الدعوى في حالة التسديد الكلي للضرائب والغرامات المترتبة عن الغش الضريبي مع منحهم جدول إستحقاق للتسديد⁽⁵⁾ - بقدر ما كانت إيجابية في توفير أموال إضافية للخزينة العمومية إلا أنها مدعاة لزيادة الغش طالما أن المكلف بالضريبة ليس له ما يخسره من جراء عملية الغش، فيلجأ إلى القيام بالغش وفي

(1) - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العثماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم قضايا معاصرة)، مرجع سابق، ص 540.

(2) - بليلة المين، مرجع سابق، ص 245.

(3) - ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 194.

(4) - كمال رزق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية التبرولية في الجزائر، مرجع سابق، ص 336.

(5) - أنظر المادة 13 وكذا المادة 45 من قانون المالية لسنة 2012 .

حالة إكتشاف أمره يقوم بالتسديد ليعوض ذلك في عملية غش أخرى وهكذا، لذلك نرى ضرورة التأكيد على أنه في حالة تكرار أعمال الغش فإن يتعين توقيع العقوبة الجزائية على المكلف حتى في حالة قيامه بعملية التسديد.

• إعادة النظر في إتفاقية الشراكة الأرومتوسطية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي من خلال إعادة التفاوض من جديد بشأن برنامج التفكيك الجمركي من أجل تجميده أو تأجيله إلى وقت لاحق، حتى نعطي فرصة أخرى للمؤسسات الجزائرية من أجل الاستعداد الجيد للمنافسة الأجنبية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: التحفيز الجبائي الفعال.

تلجأ الدولة إلى الضريبة كأداة تحريض وتحفيز قصد التأثير على المتعاملين الاقتصاديين والمهنيين لتحريك عجلة التنمية والاستثمار وخلق الثروة وخدمة سياسة التشغيل وجلب رؤوس الأموال الأجنبية⁽²⁾ فهي مساعدات مالية غير مباشرة تمنحها الدولة ضمن سياستها الاقتصادية إلى بعض الأعوان الاقتصاديين الذين يلتزمون بشروط تحددها⁽³⁾ وذلك من أجل حثهم على مباشرة العملية الاستثمارية، وفي هذا المقام نقترح جملة من الآليات التي نراها مهمة في زيادة فعالية سياسة التحفيز الجبائي في تشجيع الاستثمار المنتج في الجزائر منها ما يلي.

• ينبغي على المشرع قبل اتخاذ أي خطوة في إعداد برامج تحفيزية أن يسبقها بدراسات معمقة لمناخ الأعمال السائد، حيث أن سياسة التحفيز الجبائي قد لا تنجح دائما في زيادة الاستثمارات بالشكل المطلوب إذا لم تكن متناسقة مع سياسات أخرى ترمي إلى تحسين مناخ الأعمال الذي تمارس فيه المؤسسات نشاطها⁽⁴⁾، بل بالعكس يمكن أن يترتب عنها نتائج عكسية بالنظر إلى كونها تعتبر من النفقات الجبائية التي ترتب خسارة أكيدة في الإيرادات بالنسبة لإدارة الضرائب والتي لا يمكن تعويضها في بعض الأحيان عن طريق المكاسب الاقتصادية والاجتماعية المترتبة عنها⁽⁵⁾.

• يتعين توجيه هذه الحوافز نحو النشاطات والمشاريع التي تحقق منافع اقتصادية واجتماعية تفوق الخسارة التي تتحملها الدولة، من خلال إقتصاها على الاستثمارات التي تساهم في التنمية الاقتصادية وتحقق زيادة

(1)- عيسى سماعين، بن نافلة قدور، انعكاسات سياسة التفكيك الجمركي على الجبائية الجزائرية في ظل اتفاق الشركة الأرومتوسطية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، العدد 16، جوان 2017، ص 158.

(2)- نشيدة معروز، دور التحفيز الجبائية في جلب الاستثمار الأجنبي المباشر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 2005، ص 50.

(3)- طالي محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسين بن بوعلى الشلف، العدد السادس، 2009، ص 316.

(4)- Yahyau Nesrine, Op.cit, P 65.

(5)- Gérald Mestrallet, Michel Taly, Julien Samson, Op.cit, PP 137-139.

في القيمة المضافة وتؤمن المزيد من فرص العمل⁽¹⁾، إضافة إلى تشجيع توجيهها نحو النشاطات التي تحقق تكاملا إقتصاديا وكذا نحو المناطق المحرومة والنائية لتحقيق التوازن الجهوي.

• كما ينبغي أن يصاحب سياسة التحفيز الجبائي رقابة مشددة على إدارة كافة الحوافز الضريبية من أجل تحقيق الأهداف المرجوة وإلا ستصبح استنزافا جديدا للموارد الضريبية للخزينة العمومية⁽²⁾، مع تشديد العقوبات الردعية ضد المكلفين المتحايلين الذين يستفيدون من الامتيازات دون إحترام الشروط التي على أساسها منحت تلك الامتيازات.

• كما ينبغي ترشيد الاعفاءات الجبائية وعقلنتها وتبسيطها وجعلها في متناول المستثمرين، حيث أن الاكثار من الاعفاءات الضريبية وكذا النسب المتعلقة بها قد يفقدها أهميتها في تشجيع الاستثمارات ويجعلها عديمة الجدوى في نظر المستثمرين، فقد نص القانون الجبائي على إستفادة محطات الخدمات فيما يخص بيع الوقود من تخفيض بنسبة 75% فيما يخص الرسم على النشاط المهني بشرط أن يكون رقم أعمالها مقبوض بطريقة غير نقدية⁽³⁾ عن طريق الدفع البنكي، ونحن نعلم أن جل محطات البنزين تتعامل بالنقدية فما جدوى التخفيض الضريبي الممنوح لهم، الذي يعتبر شرط تعجيزي يصعب تطبيقه على أرض الواقع.

• جمع الهيآت الداعمة للإستثمار والتشغيل تحت لواء هيئة واحدة فقط، فعلميا نجد في الجزائر الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI)، المجلس الوطني للإستثمار (CNI)، الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)، الصندوق الوطني لضمان البطالة (CNAC) وكذا الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر (ANGEM)، فلما لا يتم جمع كل هذه الهيآت ضمن هيئة واحدة لدعم التشغيل والاستثمار لتبقى هذه الهيآت تعمل كمصالح داخلها، وهو ما من شأنه التسهيل على المكلف بالضريبة الذي قد يختلط عليه الأمر عند إختيار الهيئة التي سيتجه إليها، ضف إلى ذلك أنه قد يستفيد من الامتيازات التي تمنحها إحدى هاته الهيآت ودون أن يكمل مشروعه يلجأ إلى هيئة أخرى للحصول على إمتيازات جبائية إضافية، وهو ما قد يشجع على الاستفادة من الامتيازات دون القيام بالواجبات، خاصة في ظل غياب التنسيق بين مختلف هذه الهيآت.

• إعادة النظر في سياسة التحفيز الممنوحة للاستثمارات في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، حيث أن مدة الاعفاء المقدرة عادة بثلاث سنوات فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات⁽⁴⁾ غير محفزة على الاستثمار، لأنه عادة ما يتم تحقيق أرباح ضئيلة من المشروع الاستثماري أو خسائر في السنوات الأولى لبدأ

(1) - كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في الجزائر، مرجع سابق، ص 336.

(2) - نشيدة معزوز، مرجع سابق، ص 72.

(3) - أنظر التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2009 في مادته 17 التي أحدثت المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(4) - أنظر المادة 36 من قانون المالية لسنة 2013 المعدلة للمادة 09 من الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار.

النشاط الأمر الذي يجعل الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات غير مجد طالما أن تحقيق الخسائر لا يتم دفع عليها أي ضرائب في الأصل هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد أنه تم إغفال الاعفاء المتعلق بالضريبة على الدخل الاجمالي، الأمر الذي يعني إقصاء الأشخاص الطبيعيين من الاستفادة من هذا الامتياز بإعتبار أنهم غير خاضعين للضريبة على أرباح الشركات، وهو ما يعتبر إجحاف في حقهم وغير محفز لهم على مباشرة الاستثمار، لذا نرى ضرورة إدراج الضريبة على الأرباح المهنية ضمن قرار منح الإمتياز لتحقيق العدالة والمساواة بين كافة المكلفين بالضريبة.

• إعادة العمل بالمعدل المخفض فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها^(*)، تحقيقا للعدالة الجبائية، فلا يعقل أن يستفيد الأشخاص الطبيعيين من تخفيض في الضريبة على الدخل الاجمالي بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها⁽¹⁾ بينما يُحرّم الأشخاص المعنويين من ذلك سواء قاموا بعملية استثمار جزء من أرباحهم أم لا، كما أن تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للأنشطة الانتاجية إلى 19% غير محفز كثيرا طالما أنهم كانوا من قبل يستفيدون من تخفيض في المعدل بنسبة 50% على الأرباح المعاد استثمارها.

• ضف إلى ذلك أن فعالية التحريض الضريبي في تشجيع الاستثمارات المنتجة لا ترتبط فقط بالجانب الجبائي، بل تتعداه إلى عوامل أخرى غير ضريبية تتمثل في وجود بيئة محفزة للإستثمار واستقرار عام يسمح للمستثمرين بالشروع في انجاز وترقية مشروعاتهم ويعبر هذا الوضع عن مدى توفر الظروف المساعدة للاستثمار⁽²⁾.

الفرع الثالث: ترشيد الإنفاق العام.

المقصود بترشيد الإنفاق العام هو أن تحقق النفقات العامة الأهداف المحددة للدولة وذلك باستخدامها على أحسن وجه ممكن والحيلولة دون إساءة إستعمالها أو تبذيرها في غير أغراض المنفعة العامة⁽³⁾، فهو يشمل بالضرورة الحد من الاسراف في كافة الحالات والأخذ بمبدأ الإنفاق لأجل الحاجة الملحة لتحقيق النمو المطلوب في الاقتصاد الوطني، وعليه يبدو من الأفضل وضع بعض الضوابط العامة التي يجب على الأجهزة العامة إتباعها والتقيد بها حتى يمكن تحقيق أكبر منفعة اجتماعية بأقل قدر من الإنفاق.

(*)- والذي تم إلغاؤه بموجب المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

(1)- أنظر المادة 05 كمن قانون المالية لسنة 2011 المعدلة للمادة 21 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(2)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 125.

(3)- كمال رزق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في الجزائر، مرجع سابق، ص 336.

- القضاء على ظواهر هدر المال العام من خلال تحديد أولويات الإنفاق العام بحسب الأهمية النسبية للخدمات المراد تقديمها⁽¹⁾، حتى لا يتم تبديد حصيلة الضرائب في أوجه غير نافعة للمجتمع، لأن تخفيف عبء الضريبة على نفسية المكلف يتطلب إدراكه وإقناعه بالطريقة المتبعة من الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية في الإنفاق العام، فتوفير مياه الشرب والغاز أولى من بناء مركبات رياضية ضخمة، وبناء مستشفى أفضل من بناء ملعب للتنس، وإقامة مصنع أو محطة للطاقة أفضل من استيراد أدوات ترفيهية، طبعاً ذلك لا يعني أن المركبات الرياضية أو الأدوات الترفيهية عديمة الفائدة، ولكنها نسبياً أقل فائدة من توفير مياه الشرب أو علاج المواطنين.
- محاربة الفساد بكل أشكاله الذي يسهم في ارتفاع تكاليف معظم المشاريع التنموية التي تم تنفيذها في السابق وسيظل سبباً رئيسياً في زيادة النفقات العامة ما لم يتم القضاء عليه⁽²⁾.
- زيادة مستوى الشفافية في عرض وتنفيذ الميزانية العامة للدولة خاصة في جانب تسيير الموارد المالية للدولة من خلال إعطاء المعلومات الصحيحة والدقيقة في وقتها مع وإعطاء فرصة للجميع للإطلاع على المعلومات الموثوقة⁽³⁾، وكذا الإفصاح التام عن كل التعاملات المالية التي قامت بها الادارة العامة وهو ما يمكن المواطنين وكذا الجهات الرقابية من مراقبة الحكومة ومساءلتها عن تصرفاتها المالية.
- تفعيل كل أشكال الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة خاصة فيما يتعلق بجانب النفقات، وذلك بالتأكد من صرفها في الحالات المخصصة لها وفي حدود القوانين واللوائح، وفي غياب كل إشراف أو تذكير أو اختلاس، وما يتبع ذلك من ضرورة معاقبة المخالفين.
- حوصصة المؤسسات العمومية الفاشلة والمعرضة للافلاس من خلال بيعها للمستثمرين المحليين أو الأجانب بقيمتها الحقيقية حتى لا تكون عبء على عاتق ميزانية الدولة، وهو ما يسمح بتوفير موارد مالية للخزينة من جراء تنازلها عن هذه المؤسسات⁽⁴⁾، إضافة إلى توجيه الأموال التي كانت موجهة لإنقاذ هذه المؤسسات إلى مجالات أخرى أكثر أهمية تعود بالنفع على المجتمع.

(1) - نفس المرجع السابق ص 337.

(2) - كمال رزق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في الجزائر، مرجع سابق، ص 337.

(3) - شبحي بلال، الآليات الكفيلة بإرساء قواعد حوكمة إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة في الجزائر، ورقة بحثية مقدمة ضمن المنتدى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة العقيد أكي محند وألحاج بالبويرة يومي 28 و 29 فيفري 2013، ص ص 11، 12.

(4) - كمال رزق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في الجزائر، مرجع سابق ص 338.

خلاصة الفصل

إن الفعالية الجبائية تركز على مستوى الاداء الكلي للنظام الجبائي والتي تجعل منه قادرا على تحقيق الأهداف المنشودة، وفي هذا المقام قامت الجزائر بمساعي حثيثة لتفعيل منظومتها الجبائية طُجِمَت في الجهود المبذولة لمواجهة المشاكل الجبائية وكذا في الاصلاحات الهيكلية الهادفة إلى عصرنه إدارتها الجبائية من خلال إستحداث هياكل جبائية جديدة إضافة إلى العمل على إدخال تحسينات جوهرية على تشريعها الجبائي، إلا أنها رغم ذلك فإنها لم تصل إلى الفعالية المطلوبة، فالنظام الجبائي الجزائري مازال رهين الجباية البترولية التي تعرف أسعارها اضطرابا كبيرا في الأسواق الدولية، كما أنها لم تتمكن من الرفع في الحصيلة الجبائية بالشكل الذي يمكن من تغطية النفقات العامة للدولة، إضافة إلى أنها لم تصل بعد إلى مستويات مقبولة من الضغط الضريبي الأمثل الذي حدده الاقتصادي الأسترالي كولن كلارك في حدود 25% من الناتج الداخلي الخام.

إن تحقيق الفعالية المنشودة للنظام الجبائي تركز على عدة آليات يتعين إتباعها وفي مقدمتها ضرورة إحترام مبادئ الحوكمة الجبائية سواء ما تعلق منها بالمبادئ الضريبية المتفق عليها والتي تعتبر بمثابة مواصفات للنظام الضريبي الجيد أو ما تعلق بمبادئ حوكمة الشركات بإعتبار هذه الأخيرة هي المزود الرئيسي للحصيلة الجبائية أو ما تعلق بمبادئ الحكم الراشد التي تركز على قيم النزاهة والشفافية والمساءلة والتي تسمح بتعزيز سيادة القانون وتحقيق العدالة والمساواة في المجتمع ومحاربة الفساد وسوء الإدارة.

كما أن الفعالية الجبائية تركز على عنصر مهم أيضا وهو توفر إدارة جبائية كفأة تسهر على تطبيق النظام الضريبي على أفضل وجه، لذلك يعتبر الرفع من كفاءتها وتفعيل مواردها البشرية إضافة إلى تحسين العلاقة بينها وبين المكلفين بالضريبة من الآليات المهمة التي تساهم في تحقيق الفعالية المطلوبة، ضف إلى ذلك أن الفعالية الجبائية تركز أيضا على تحسين التشريع الجبائي وكذا الاعتماد على التحريض الضريبي الفعال من أجل تشجيع الاستثمار المنتج وتنويع الاقتصاد إضافة إلى العمل على ترشيد الانفاق العام في الأوجه التي تعود على المجتمع بالفائدة.

الخلافة

خاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة موضوع آليات تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية في ظل التحديات التي يواجهها الاقتصاد الجزائري، فتنطرقنا في بداية الدراسة إلى دراسة النظام الجبائي دراسة نظرية محاولين إبراز أهمية دراسته على مختلف المستويات ومبينين في نفس الوقت جملة الأهداف التي يسعى هذا النظام الجبائي إلى تحقيقها وفي مقدمتها الهدف المالي الذي ترمي مختلف الدول إلى تحقيقه بغية تمويل نفقاتها العامة، تليه الأهداف الاقتصادية من خلال إستعمال الضرائب للتأثير على النشاط الاقتصادي دون أن ننسى بقية الأهداف الأخرى من أهداف إجتماعية وسياسية وحتى بيئية.

أما في المرحلة الثانية فعرجنا إلى دراسة المنظومة الجبائية الجزائرية بالتطرق إلى الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية سواء على المستوى المركزي، الجهوي أو المحلي لنتناول بعده دراسة التنظيم الفني للضرائب في المنظومة الجبائية الجزائرية بدءا بإعداد الضرائب للتحصيل ثم مروراً برقابتها وإنهاءها بفض النزاعات المتعلقة بها، لنختم المرحلة الثانية بالتعرض إلى بنية أهم الضرائب المفروضة على النشاط الاقتصادي والمشكلة للمنظومة الجبائية الجزائرية.

لنتقل في المرحلة الثالثة إلى دراسة التحديات والمعوقات التي تواجهها الجزائر في سبيل تفعيل منظومتها الجبائية سواء تلك التحديات المرتبطة باختلال هيكلها الجبائي بسبب هيمنة الجباية البترولية عليه علاوة على سيادة الضرائب غير مباشرة إضافة إلى تراجع الجبائية الخارجية نتيجة للتفكيك الجمركي الناجم عن إتفاق الشراكة الأوروبية المتوسطية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي، يضاف إلى ذلك تعقد القانون الجبائي بسبب كثرة القوانين الجبائية وعدم إستقرار التشريعات الجبائية إضافة إلى الخلل في صياغة النصوص الجبائية وغموضها، دون أن ننسى ضعف الإدارة الجبائية على مختلف المستويات الذي شكل عقبة حقيقية أمام فعالية المنظومة الجبائية، ناهيك عن إتساع دائرة المشاكل الجبائية من إستفحال لظاهرة الاقتصاد غير الرسمي، وكذا إنتشار التهرب الضريبي إضافة إلى إستشراء الفساد بمختلف أشكاله.

لنصل في الأخير إلى البحث في سبل وآليات تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية من خلال محاولة تقييم فعالية المنظومة الجبائية الجزائرية بإعتماد المناهج الكمية المستعملة في قياس الفعالية الجبائية، لنعرج إلى إبراز مساعي وجهود الجزائر في سبيل تفعيل منظومتها الجبائية، لنقترح في الأخير بعض الآليات التي نراها مهمة في الرفع من فعالية المنظومة الجبائية الجزائرية.

إختبار صحة الفرضيات.

- لقد رأينا أنه من بين التحديات التي تواجهها الجزائر في سبيل تفعيل منظومتها الجبائية وعلاوة على تفشي الاقتصاد غير الرسمي وانتشار التهرب الجبائي وكذا الفساد الإداري، هناك تحديات أخرى مرتبطة بالمنظومة الجبائية سواء ما تعلق باختلال الهيكل الجبائي بسبب اعتماده على المداخل النفطية وكذا سيادة الضرائب غير المباشرة إضافة إلى تراجع الحماية الخارجية نتيجة لسياسة التفكيك الجمركي الناجم عن اتفاق الشراكة الأوروبية متوسطة، ناهيك عن تحدي ضعف الإدارة الجبائية الجزائرية على مختلف الأصعدة دون أن ننسى التحديات الأخرى التي فرضتها العولمة والتطور التكنولوجي وفي مقدمتها تحديات التجارة الإلكترونية ولجوء بعض الشركات الأجنبية لسياسة أسعار التحويل من أجل التهرب الجبائي الدولي، و هو ما يقودنا إلى قبول الفرضية الأولى قبولاً نسبياً.

- لقد قامت الجزائر باتخاذ جملة من التدابير والمساعي الهادفة إلى تفعيل منظومتها الجبائية من خلال الإصلاحات الهيكلية التي أدخلتها على إدارتها الجبائية بإستحداثها لهيكل جبائية جديدة يضاف إليها التحسينات التي أدخلتها على تشريعها الجبائي بغية تبسيطه وكذا تكريس ضمانات المكلفين بالضريبة إضافة إلى تشجيع الاستثمار المنتج، كما خَطَّتْ جزائر خطوات مهمة في قمع ومكافحة المشاكل الجبائية طُرِجِمَتْ في حزمة الاجراءات الردعية والوقائية الهادفة إلى محاربة التهرب والغش الجبائي، إضافة إلى الحد من ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي، دون أن ننسى مكافحة الفساد بأشكاله المختلفة، وهو ما يؤدي بنا إلى قبول صحة الفرضية الثانية قبولاً نسبياً.

- أما بخصوص الفرضية الثالثة، التي تنص على أن التنظيم الجيد للإدارة الجبائية وتحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة يكتسي أهمية بالغة في تفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية، فقد أكدت الدراسة صدق هذه الفرضية وهو ما توصلت إليه الجزائر مؤخراً بإستحداثها هيكل جبائية جديدة (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب) قائمة على أساس تقسيم فئة المكلفين بالضريبة حسب درجة أهميتهم من حيث المساهمة في تمويل النفقات العامة للدولة، مع التركيز على حسن الاستقبال والتعامل مع المكلفين بالضريبة.

- أما بخصوص الفرضية الرابعة فقد أكدت الدراسة أنه بالرغم من الإصلاحات الجبائية المتتالية التي أدخلتها الجزائر على منظومتها الجبائية لم تستطع الوصول إلى فعالية جبائية منشودة، فهيكلا الجبائي مازالت تهيمن عليه الحماية البترولية إضافة إلى أنها لم تتمكن من رفع الحصيلة الجبائية بالشكل الذي يؤدي

إلى تغطية نفقات العامة للدولة علاوة على أن مستويات الضغط الضريبي فيها مازالت بعيدة عن المستويات المثلى وهو ما يؤكد صدق هذه الفرضية أيضا.

- إن التركيز على خلق المؤسسات من خلال إتباع سياسة تحفيزية مشجعة غير كاف لوحده لتفعيل المنظومة الجبائية الجزائرية، ما لم تصاحبه خطوات أخرى مرتكزة على إحترام مبادئ الحوكمة الجبائية وترقية كفاءة الادارة الجبائية إضافة إلى تحسين التشريع الجبائي وكذا ترشيد الانفاق العام، وهو ما يقودنا إلى قبول هذه الفرضية الأخيرة قبولاً نسبياً أيضا.

النتائج المتوصل إليها:

- يعتبر النظام الجبائي عبارة عن مجموعة من العناصر الإيديولوجية والإقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين يتكون من مجموعة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الواقع الإقتصادي والإجتماعي والسياسي وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الجبائية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق جملة من الأهداف.

- إن الإدارة الجبائية هي ذلك الجهاز الذي يسهر على تطبيق التشريع الجبائي والتحقق من سلامته حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، حيث أن النظام الجبائي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الادارة التي تطبقة، والتي يجب أن تكون في تطور وتحديث دائم ومستمر، و في هذا المجال نجد أن المشرع الجبائي الجزائري نظم هذه الإدارة الجبائية من خلال إنشائه لهياكل جبائية حديثة سواء على المستوى المركزي أو الخارجي وذلك لمواكبة التطور في النشاط الاقتصادي.

- لقد أصبحت الجزائر إبتداءً من سنة 2015 تنتهج نظامين للإخضاع الضريبي وذلك حسب مستوى المادة الخاضعة للضريبة المحققة من طرف المكلفين بالضريبة أي أهمية نشاط المكلف بالضريبة، فهناك نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة مخصص لصغار المكلفين بالضريبة والذي يتميز بوجود ضريبة وحيدة تعتمد إدارة الضرائب في إعدادها على طرق بسيطة، كما أنه لا يتطلب إلتزامات جبائية مشددة، وهناك نظام حقيقي مخصص لكبار المكلفين بالضريبة والذي يتميز بوجود عدة ضرائب مفروضة على النشاط الاقتصادي إضافة إلى أنه يتطلب مسك دفاتر محاسبية منتظمة وكذا إيداع تصريحات جبائية دورية في آجالها القانونية.

- تعتبر الرقابة الجبائية كنتيجة حتمية لنظام جبائي يقوم على التصريح الايرادي للمادة الخاضعة للضريبة، حيث أنها تسمح بإكتشاف حالات التهرب الجبائي وكذا تحصيل إيرادات إضافية لحزينة الدولة إضافة إلى تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة. وفي هذا المجال نجد أن المشرع الجبائي الجزائري نص على عدة

أشكال للرقابة الجبائية كما أنه منح الإدارة الجبائية عدة حقوق وصلاحيات أثناء قيامها بالرقابة الجبائية، وفي نفس الوقت أقر عدة حقوق و ضمانات للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية سعيا منه للتحقيق التوازن بين مصالح الإدارة ومصالح المكلفين بالضريبة.

- تعتبر المنازعة الجبائية في مرحلتها الأولى (الشكاية الأولية) أمام الإدارة وسيلة حوار بين الإدارة والمكلف بالضريبة فهي تمكن هذه الإدارة من مراجعة نفسها لتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وكذا ضمانة في يد المكلف بالضريبة للحصول على حقوقه قبل اللجوء إلى القضاء، كما تعتبر مرحلة الطعن لدى لجان الطعن مرحلة مهمة للفصل في كثير من النزاعات التي تثور بين الإدارة والمكلف قبل عرضها على القضاء إذ أنها تسمح بتجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات، في حين يبقى الطعن القضائي سواء على مستوى المحكمة الإدارية أو على مستوى مجلس الدولة كآخر إجراء يمكن أن يلجأ إليه المكلف بالضريبة من أجل فض منازعته مع إدارة الضرائب.

- تتميز المنظومة الجبائية الجزائرية بالتنوع في الضرائب المفروضة على النشاط الاقتصادي الممارس من طرف المكلفين بالضريبة التابعين سواء لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة أو النظام الحقيقي وعلى رأسها الضريبة الجزائرية الوحيدة المستحدثة في إطار قانون المالية لسنة 2007، إضافة إلى الضرائب المستحدثة في إطار الإصلاح الجبائي لسنة 1992 والمتتمثلة في الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات، إضافة إلى الرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة.

- إن اعتماد الجزائر بدرجة كبيرة على الجباية البترولية جعل من الاقتصاد الجزائري رهين تقلبات أسعار النفط في الأسواق العالمية وعرضة للأزمات والصدمات الخارجية، خاصة إذا علمنا أن وعاء الجباية البترولية يخضع لتبعية مطلقة للخارج (الطلب العالمي، تقلبات أسعار العملات الدولية، الاضطرابات السياسية للدول،..). إضافة إلى عدم تجدد هذه المصادر ومحدوديتها، و هو ما يحتم على الجزائر إيجاد إستراتيجيات وسياسات بديلة عن المحروقات.

- إن اعتماد النظام الجبائي الجزائري على الضرائب العادية غير المباشرة مقارنة بالضرائب المباشرة هو نتيجة حتمية لإقتصاد يقوم على تفضيل الاستيراد والاستهلاك دون العمل على تحقيق الدخل والثروة، فما يميز الاقتصاد الجزائري هو إتساع ظاهرة الاستهلاك وكذا ارتفاع حجم التجارة الخارجية خاصة ما تعلق بالواردات، دون أن ننسى كثرة الاعفاءات والتخفيضات في مجال الضرائب المباشرة الممنوحة في إطار البرامج

الرامية إلى تشغيل الشباب وتشجيع الاستثمار، والتي ساهمت هي الأخرى في سيطرة الضرائب غير مباشرة على الضرائب المباشرة في مجال تمويل الميزانية العامة للدولة.

- إن سياسة التفكيك الجمركي التي إنتهجتها الجزائر منذ سنة 2005 تطبيقا لإتفاق الشراكة الأورومتوسطية مع الاتحاد الأوروبي أثرت سلبا على مداخيل الجباية الخارجية أين حققت الجزائر خسائر معتبرة في العائدات الجمركية، كما أنه من المتوقع أن يكون لهذه السياسة آثار غير مباشرة على الجباية العادية للدولة من خلال الانعكاسات السلبية التي تخلفها على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نتيجة عدم قدرتها على منافسة المنتجات الأوروبية ذات الجودة العالية والتنافسية الكبيرة، وبالتالي إحتمال إندثارها وخروجها من السوق، خاصة إذا علمنا أن إتفاق الشراكة تم بين إتحاد أوروبي متطور تكنولوجيا وتقنيا وماليا متكون من 28 دولة صناعية وبين الجزائر التي تعتبر بلد في طريق النمو يعتمد على تصدير منتج وحيد هو المحروقات، ضف إلى ذلك هشاشة النسيج الصناعي الجزائري وعدم تنوعه وكذا عدم تحكمه في تكاليف الإنتاج وإستعماله لوسائل تقليدية وغير متطورة مما يجعله غير مؤهل لدخول السوق الأوروبية بسبب شدة المنافسة من جهة وإفتقاره لشهادات الايزو المطلوبة للتعامل مع الاتحاد الأوروبي من جهة أخرى، وسيزداد الأمر سوءا في الفترة المقبلة عند إنشاء منطقة التبادل الحر بين الجزائر والاتحاد الأوروبي في أفق 2020، وكذا في حالة الانضمام المرتقب للجزائر للمنظمة العالمية للتجارة التي تنادي أيضا بتحرير المبادلات التجارية من خلال رفع الحواجز الجمركية عليها.

- إن التغييرات العديدة التي طرأت على القانون الجبائي سواء بالزيادة أو الالغاء أو التعديل مع كل قانون مالية عادي أو تكميلي تؤكد على شبه غياب الرؤية الاستشرافية والميدانية لدى القائمين على التشريع الجبائي في الجزائر عند إعداد مشاريع القوانين، مما أدى في بعض الأحيان إلى حدوث أخطاء أو إغفالات تشريعية غالبا ما يعمل المشرع على تداركها من خلال التعليمات واللوائح التنظيمية أو في إطار قوانين المالية المستقبلية.

- تعتبر كثرة التشريعات الجبائية وعدم وضوحها وكذا عدم استقرارها من بين أهم النقاط السوداء التي خلقت صعوبات عملية لدى أعوان الإدارة الجبائية الذين أصبحوا عاجزين عن مسايرة تلك التعديلات المتكررة وأدت إلى زيادة عدد قضايا المنازعات التي تدخل فيها الإدارة سنويا مع المكلفين بالضريبة تكون ناتجة عن تفسيرات وتأويلات متباينة، كما حالت دون استقطاب الإستثمار الأجنبي ودفعت ببعض الشركات الأجنبية إلى اللجوء إلى التحكيم الدولي لطلب تعويضات من جراء الأضرار التي لحقت بها.

- لقد أدى ضعف الادارة الجبائية على مختلف المستويات سواء على مستوى الإعلام و إستقبال المكلفين أو على مستوى الوعاء والتحصيل الجبائي و كذا على مستوى الرقابة والمنازعات إلى تشكيل عقبة حقيقية أمام فعالية المنظومة الجبائية، باعتبار أن الادارة الجبائية تشكل أحد أركان النظام الجبائي والدعامة الأساسية التي يقوم عليها، وهي الأداة التنفيذية التي تتولى تطبيق هذا النظام الجبائي وكذا تلافي العيوب والثغرات التي قد تكون موجودة في التشريع الجبائي، وهو ما يحتم على القائمين على المنظومة الجبائية تداركه ومواجهته من أجل تحسين فعالية هذه الإدارة الجبائية.

- لقد فرضت المشاكل الجبائية وفي مقدمتها إنتشار الفساد الاداري إضافة إلى إستفحال ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي علاوة على إنتشار التهرب الضريبي تحديات حقيقية أمام الاقتصاد الجزائري، بإعتبارها ظواهر خطيرة مرتبطة ببعضها البعض وتشكل فيما بينها علاقة طردية تبادلية تدور في شكل دائري وبشكل مستمر، فكلٌ منها يدعم الآخر ويشترك معه في الآثار المدمرة على الاقتصاد الوطني، بحيث يمكن أن نتصور أنه مع المزيد من الاقتصاد غير الرسمي بأنشطته المختلفة يمكن أن يؤدي إلى زيادة ظاهرة التهرب الجبائي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الفساد بكل صوره، كما أن إتساع ظاهرة الفساد من شأنها أن تؤدي إلى المزيد من الأنشطة الخفية التي ينتج عنها تهرب جبائي أكبر، كما أنه يمكن إعتبار ظاهرة التهرب الجبائي مظهر من مظاهر الاقتصاد الخفي الذي بدوره يعتبر مظهر من مظاهر الفساد الاقتصادي، فالكل يغذي الكل في إطار العلاقة التبادلية الموجودة بينهم.

- لقد شكلت العولمة والتطور التكنولوجي خاصة ما تعلق بالتجارة الالكترونية تحديات أمام دول العالم، إلا أن الجزائر لم تتأثر كثيرا بذلك على إعتبار أن التجارة الجزائرية لازالت تقليدية مقارنة مع تقنيات التجارة الالكترونية التي لم تتطور كثيرا في الجزائر، ومنه يمكن القول أن هذه الأخيرة لا تفرض تحديات حقيقية على الإدارة الجبائية الجزائرية على الأقل في الوقت الراهن، في المقابل من ذلك نجد أن إساءة إستخدام أسعار التحويل من طرف الشركات المتعددة الجنسيات ينعكس سلبا على الإيرادات الجبائية، وهو ما تفتن له المشرع الجبائي الجزائري مؤخرا من خلال تضمين نصوص جبائية في القانون الجبائي لمواجهة هذه الظاهرة.

- رغم الاصلاحات والتحسينات التي أدخلتها الجزائر على منظومتها الجبائية إلا أنها لم تصل إلى الفعالية المطلوبة، فَهَيْكَلُهَا الجبائي مازالت تهيمن عليه الجباية البترولية، كما أنها لم تتمكن من رفع الحصيلة الجبائية بالشكل الذي يمكن من تغطية النفقات العامة للميزانية، إضافة إلى أن مستويات الضغط الضريبي فيها مازالت بعيدة عن المستويات المثلى.

- ضخامة برنامج تحديث الإدارة الجبائية من حيث التكلفة المالية، حيث أنه يتطلب موارد مالية ضخمة من أجل إستكمال إنشاء الهياكل الجبائية الجديدة وعبر كل الولايات، وهو ما قد يؤثر سلبا على فعالية المنظومة الجبائية خاصة إذا لم تساهم هذه الهياكل المستحدثة في الرفع من الحصيلة الجبائية بالشكل المطلوب.

- إن المتتبع لجهود الجزائر في مكافحة الفساد يجد أنها أستطاعت أن تخطوا خطوات جيدة نوعا ما من خلال إنشاء العديد من الأجهزة والآليات الخاصة بمكافحة الفساد منها الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد والديوان الوطني لقمع الفساد وخلية الاستعلام المالي، ناهيك عن مجموعة القوانين والاتفاقيات المبرمة في هذا الشأن، رغم ذلك تبقى كل هذه الجهود المبذولة غير كافية مقابل الترتيب السيئ الذي تتبوأه الجزائر في مؤشر مدركات الفساد المقدم من قبل منظمة الشفافية الدولية.

- تتحكم في فعالية المنظومة الجبائية عدة آليات يجب مراعاتها عند تطبيق القانون الجبائي في مقدمتها ضرورة توافر وإحترام مبادئ الحوكمة الجبائية إضافة إلى توفر إدارة ضريبية كفأة تسهر على تطبيق النظام الجبائي إلى جانب العمل على تحسين التشريع الجبائي وكذا الاعتماد على التحريض الضريبي من أجل تشجيع الاستثمار المنتج.

توصيات الدراسة:

- تفادي كثرة التغييرات والتعديلات المتعلقة بالنظام الجبائي ووضع استراتيجية طويلة المدى وليست ظرفية حتى يسهل عمل الإدارة الجبائية وتمكن من استيعاب التشريعات الجبائية وتطبيقها كما يجب الى جانب المحافظة على بساطة النظام الضريبي وعدم تعقيده وإثقاله بالضرائب ذات المردودية الضعيفة.

- ينبغي توحيد كل النصوص الجبائية بما فيها التدابير غير مقننة وتجميعها في قانون واحد تفاديا للتضخم التشريعي من جهة وتبسيط القوانين من جهة أخرى لتسهيل عمل موظفي إدارة الضرائب وتخفيض حجم المنازعات التي يمكن أن تقوم بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة، فلا يعقل أن يجد القارئ نفسه أمام نفس المسائل متكررة في عدة قوانين.

- لا بد من إجراء دراسات إستشرافية وميدانية مسبقة ومعقدة قبل وضع التدابير الجبائية الجديدة حيز التطبيق، حتى يمكن تجريب إمكانية تطبيقها على أرض الواقع مسبقا وكذا مدى قبولها من طرف المكلفين بالضريبة وحتى أعوان الإدارة الجبائية.

- لا بد أن يتمتع التشريع الضريبي بالعدالة في المعاملة الضريبية بين المكلفين بالضريبة والادارة الجبائية وكذلك بين المكلفين أنفسهم، فلا يعقل أن يمنح المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي أجل يقارب الستين من أجل تقديم شكواياتهم، في حين يمنح المكلفون التابعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أجل ستة أشهر.

- لا بد من الاستغناء عن المديرية الولائية للضرائب مع توجيه بعض اختصاصاتها للمدريات الجهوية للضرائب مادام أنه تم إنشاء هياكل جبائية جديدة على المستوى الخارجي المتمثلة في مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب وكذا مراكز جوارية للضرائب، مع تحويل الهياكل الادارية القديمة التي سيتم الاستغناء عنها (المدريات الولائية، المفتشيات، القباضات،...) بعد ترميمها إلى مقرات جديدة لمراكز الضرائب بدل بناء هياكل جديدة تجنبنا لضحامة التكاليف المترتبة عن إنشاء هياكل إدارية جديدة في كل الولايات.

- العمل على رفع كفاءة الموظفين عن طريق زيادة التأهيل والتكوين لأعوان الادارة الجبائية من خلال إقامة روابط تكوينية وتدريبية بين المصالح الجبائية والجامعات لتقريب التكوين منهم دون أن يؤثر ذلك على سير الخدمة العمومية، مع الاهتمام بتحسين الأوضاع المادية والاجتماعية لموظفي الضرائب لكسب ولائهم وإخلاصهم للعمل ورفع روحهم المعنوية أمام الاغراءات التي تعرض عليهم من بعض المكلفين بالضريبة من خلال اعتماد نظام تعويضات يتناسب والمهام التي يقومون بها، وكذا المسؤوليات التي يضطلعون بها، إضافة إلى ضرورة إعطاء المُجَدِّين منهم حوافز ومكافئات مناسبة.

- نجد دائما أن المكلف بالضريبة هو الطرف الضعيف في علاقته مع الادارة الجبائية لذلك فإن التوصية التي نسوقها في هذا المجال هي ضرورة تضمين القانون الجبائي موادا تركز ضمانات أكثر للمكلف بالضريبة وعلى رأسها الحصول على تعويض مناسب من جراء الأخطاء التي تقع فيها الادارة الجبائية إضافة إلى تكريس عقوبات مالية ضد الادارة في حالة التأخر عن تسديد المبالغ المستحقة للمكلف بالضريبة تطبيقا لمبدأ المعاملة بالمثل بينها وبين المكلف بالضريبة.

- ضرورة إستحداث لجنة على مستوى المصالح الخارجية مكونة من إطارات كفأة تتولى إيجاد حلول لإشكالات تطبيق القانون الجبائي التي تعرض عليها من طرف رؤساء المصالح عند تطبيقهم للقانون الجبائي، لتكُون فيما بعد مرجعية للتشريع الجبائي على المستوى المركزي، ليكون إجتهد هذه اللجنة بمثابة إيجاد حل لهم في إنتظار وصول التشريع الجبائي، علاوة على ذلك لا بد أيضا من إنشاء لجنة على المستوى المركزي

توكل لها مهمة مراجعة التشريع الضريبي لتحديد مختلف الثغرات التي يتضمنها النظام الجبائي الجزائري بغية معالجتها.

- لا بد من إستحداث هيآت قضائية متخصصة في المسائل الجبائية كالغرف الجبائية على مستوى المحاكم أو على الأقل قضاة متخصصين في مجال الجباية يتولون النظر في المسائل الجبائية، إذ الواقع الحالي يبين قصور الجهاز القضائي وعجزه في تسوية المنازعات الجبائية المعروضة عليه الأمر الذي يضطرهم في كثير من الأحيان إلى اللجوء إلى الخبرة لإصدار أحكامهم والتي غالبا ما تكون منحازة لطرف ما، خاصة في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وكذا مساعي الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة حتى يمكن إعطاء ضمانات إضافية للمستثمرين سواء كانوا من داخل الجزائر أو خارجها.

- لا بد من إدراج منظومة الزكاة ضمن المنظومة الجبائية مع إعتبار مبالغها بمثابة أعباء مخفضة من الربح الجبائي الخاضع للضريبة على الأرباح تحفيزا لرجال الأعمال على القيام بواجبهم الديني المتمثل في الزكاة وكذا واجبهم القانوني المتمثل في الضريبة.

- إعادة النظر في إتفاقية الشراكة الأرومتوسطية بين الجزائر والاتحاد الأوروبي من خلال إعادة التفاوض من جديد بشأن برنامج التفكيك الجمركي من أجل تجميده أو تأجيله إلى وقت لاحق، حتى نعطي فرصة أخرى للمؤسسات الجزائرية من أجل الاستعداد الجيد للمنافسة الأجنبية.

- إن تغليظ العقاب على المكلفين بالضريبة المرتكبين للغش الضريبي ليس هو الحل دائما، كما أن تطبيق سياسة عقابية متسامحة قد تؤدي إلى نتائج عكسية، لذلك يتعين تطبيق سياسة عقابية مرنة بتطبيق عقوبات صارمة ضد المكلفين بالضريبة الذين يثبت إرتكابهم لأعمال الغش أكثر من مرة مع تخفيف تلك العقوبات بالنسبة للذين يرتكبون أعمال الغش لأول مرة.

- إن منح الدولة للتحفييزات الجبائية يمثل بالنسبة لها خسارة مالية نتيجة لتخفيض إيرادتها المالية وإخلالا بأحد قواعد الضريبة وهو العدالة، لذا فيجب أن توجه هذه التحفييزات إلى الإستثمارات التي تحقق منافع إقتصادية وإجتماعية تفوق الخسارة التي تتحملها الدولة من جراء منحها لتلك التحفييزات من خلال إقتصارها على الاستثمارات التي تساهم في التنمية الاقتصادية وتحقق زيادة في القيمة المضافة وتؤمن المزيد من فرص العمل.

- لا بد من إيجاد إستراتيجيات بديلة عن المحروقات كتشجيع القطاع الفلاحي والسياحي بالنظر إلى الامكانيات التي تزخر بها الجزائر في هذا المجال مع التركيز على ترقية الصادرات خارج المحروقات.
- القضاء على ظواهر هدر المال العام من خلال تحديد أولويات الإنفاق العام بحسب الأهمية النسبية للخدمات المراد تقديمها، حتى لا يتم تبديد حصيلة الضرائب في أوجه غير نافعة للمجتمع مع العمل على تفعيل كل أشكال الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة خاصة فيما يتعلق بجانب النفقات.

آفاق البحث:

- في حقيقة الأمر أن هذه الأطروحة قد اشتملت على العديد من المواضيع الجزئية المهمة والتي نعتقد أننا لم نوفيها حقها من الدراسة، لذلك نقترحها بأن تكون مجالاً خصباً للبحث مستقبلاً من طرف الطلبة والباحثين، نذكر منها:
- أسعار التحويل كآلية للتهرب الجبائي الدولي وطرق الوقاية منه .
 - الحوكمة الجبائية ودورها في الرفع من الحصيلة الجبائية وجذب الاستثمارات.
 - آليات إدراج منظومة الزكاة ضمن المنظومة الجبائية الجزائرية.
- وفي النهاية نرجوا أن نكون قد وفقنا إلى تحقيق ما أستهدفناه من وراء هذا العمل ورايين المعذرة عن كل تقصير في هذا المجال.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية:

I - الكتب:

1. إبراهيم توهامي، إسماعيل قيرة، عبد الحميد نيلمي، العولمة والاقتصاد غير الرسمي، دار الهدى، الجزائر، 2004.
2. أحمد عبد السميع علام، المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق، ط 1، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، 2012.
3. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 2005.
4. بلال أمين زين الدين، ظاهرة الفساد الاداري في الدول العربية والتشريع المقارن (مقارنة بالشرعية الاسلامية)، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2009.
5. بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
6. بن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالح بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، ط 1، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
7. جهاد سعيد حصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل، عمان، 2010.
8. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1994.
9. حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، المالية العامة، بدون دار النشر، الاسكندرية، 2004.
10. حسين المحمدي بوادي، الفساد الاداري لغة المصالح، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008.
11. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
12. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
13. خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، ط 3، دار هومة، الجزائر، 2012.
14. سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2008.

15. سعيد عبد العزيز عثمان، حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.
16. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
17. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية (مدخل تحليلي وتطبيقي)، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، الاسكندرية، د ت.
18. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.
19. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2006.
20. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2006.
21. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006.
22. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
23. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد، عمان، 2007.
24. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار هدى، عين مليلة، 2012.
25. عبد الأمير شمس الدين ، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، بيروت، 1987.
26. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2006.
27. عبد السلام أبو قحف، إدارة الأعمال الدولية، الدار الجامعية، بيروت، 2001.
28. عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005
29. عبد المطلب عبد المجيد، الاقتصاد الخفي و غسيل الأموال والفساد (العلاقة الجهنمية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013.
30. عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
31. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، عنابة، 2008.
32. فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت،

2003.

33. قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية تقييمية، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
34. قدي عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، ط 1، دار جرير، عمان، 2011.
35. كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
36. محمد أبو نصار، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، بدون دار النشر، عمان، 1996.
37. محمد أحمد درويش، الفساد: مصادره - نتائجه - مكافحته، عالم الكتاب، القاهرة، 2010.
38. محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة مدخل حديث، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.
39. محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، ط 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
40. محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبش، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2006.
41. محمد دويدار، نظرية الضريبة والنظام الضريبي، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1999.
42. محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، ط 1، عمان، 2007.
43. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط 4، دار هومة، الجزائر، 2008.
44. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة: النفقات العامة الإيرادات العامة الميزانية العامة للدولة، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د ت.
45. محمد مطفي سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
46. المرسي السيد حجازي، محمد عمر حماد أبو دوح، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، د ت.
47. موفق محمد عبده، التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي الاسلامي (دراسة مقارنة)، دار الجنان، عمان، 2008.
48. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
49. نزيه عبد المقصود محمد مبروك، الفساد الاقتصادي أسبابه، أشكاله، آثاره، آليات مكافحته (دراسة مقارنة بالفكر الاسلامي)، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2013.
50. يوسف القرضاوي، فقه الزكاة، جزء 2، مؤسسة الرسالة، بيروت، 1989.

51. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2001.

II- أطروحات الدكتوراه:

1. بليلة لمين، السياسة الضريبية ضمن برامج التصحيح الهيكلي لصندوق النقد الدولي حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، 2003.
2. بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)؛ أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.
3. حراش براهيم، عصنة الادارة الضريبية كمتغير من متغيرات الاصلاح الضريبي لزيادة فعالية التسيير دراسة تقييمية للتجربة الجزائرية للفترة 2002-2010، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2012.
4. عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي (الواقع والتحديات)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2014.
5. علي بقشيش، إشكالية تأثير الفساد الاداري على برامج التنمية وتطبيق آليات الحكم الراشد في البلدان النامية مع الاشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، جامعة الجزائر، 2012.
6. قدي عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995.
7. محمد عباس محززي، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2005.
8. محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2010.
9. وشان أحمد، متطلبات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الالكترونية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2017.

III- مذكرات الماجستير:

1. دوة محمد، فعالية النظام الجبائي من خلال التكلفة الجبائية (دراسة حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البلدية، 2008.

2. رشيدة حمودة، إستراتيجيات إدارة الاقتصاد غير الرسمي في ظل التخطيط للتنمية المستدامة (دراسة مقارنة بين تجربتي الجزائر ومصر)، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص الادارة الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2012.
3. سماعين عيسى، القانون الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة سعد دحلب البليدة، 2005.
4. العباس بهناس، فعالية السياسة الجبائية في ظل الاصلاحات الاقتصادية بالجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، 2005.
5. العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992-2009 حالة ولاية المسيلة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006.
6. نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013.
7. نشيدة معزوز، دور التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار الأجنبي المباشر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، 2005.
8. وسيلة طالب، الضغط الضريبي والفعالية الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة البليدة، 2005.

III- المجلات والدوريات:

1. برنامج الأمم المتحدة للمستوطنات البشرية، أعداد متزايدة من الشباب في القطاع غير الرسمي، مجلة حوار الموئل، العدد الأول، الطبعة العربية، عمان، جويلية 2007.
2. بودالي محمد، أركان جريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون التونسي) مجلة المحكة العليا، عدد خاص بعنوان الغش الضريبي والتهريب الجمركي، قسم الوثائق، 2009.
3. بوضياف ياسين، نوري منير، أثر الشراكة الأوروجزائرية على الاصلاحات الاقتصادية في الجزائر الواقع والطموح، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، العدد 16، 2017.
4. تومي صالح، راضية بختاش، أثر الجباية على النمو الاقتصادي في الجزائر، مجلة دراسات إقتصادية، العدد السابع، مركز البصيرة للدراسات والبحوث الانسانية، الجزائر، 2006.
5. حبش علي، الاقتصاد الموازي والفساد في الجزائر، مجلة معارف، جامعة البويرة، العدد 18، جوان 2015.

6. جلطي غانم، التجارة الخارجية للجزائر كمتغير إستراتيجي في رسم السلسلة الاقتصادية في ظل الانفتاح الاقتصادي، مجلة الاقتصاد والمناجمنت، السياسات الاقتصادية واقع وآفاق، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، العدد 06، 2007.
7. رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد الثاني، العدد الثاني، الكويت، جويلية 2000.
8. سمينة عزيزة، الشراكة الأوروجزائرية بين متطلبات الانفتاح الاقتصادي والتنمية المستقلة، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 09، 2011.
9. سهام محمد الحاسم، العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة العراق)، مجلة الاقتصاد الخليجي، جامعة البصرة العراق، العدد 19، 2010.
10. طالبي محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلى الشلف، العدد السادس، 2009.
11. عاطف وليم أندراوس، مدى توفر متطلبات النظام الضريبي الجيد بالنظام المصري للضرائب على الدخل، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، العدد الثاني، جامعة الاسكندرية، 2010.
12. عبد الأمير عبد الحسين شياح، حيدر عودة كاظم، إمكانية تطبيق القواعد الضريبية للنهوض بواقع النظام الضريبي العراقي، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، 2015.
13. عبد الحميد زعباط، الشراكة الأورومتوسطية وأثرها على الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد الأول، 2004.
14. عبد الوهاب بوكروح، عوائد القطاع الموازي في الجزائر، مجلة الرؤية الاقتصادية، متاح على الموقع: www.alrooya.com
15. عزوز علي، نحو مقارنة تحليلية للاقتصاد الموازي في الجزائر، الأكاديمية للدراسات الاقتصادية والاجتماعية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة الشلف، العدد 14، جوان 2015.
16. علي الصادق أحمد علي، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان (دراسة تحليلية ميدانية)، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، العدد الأول، 2013.
17. عياش قويدر، إبراهيمي عبدالله، أثار إنظام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة بين التفاؤل والتشاؤم، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلى الشلف، العدد رقم 02، 2005.

18. العياشي عجلان، الحوكمة الجبائية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة حالة ولاية المسيلة (2008-2011)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 14، 2014.
19. عيسى سماعين، بن نافلة قدور، انعكاسات سياسة التفكيك الجمركي على الجبائية الجزائرية في ظل اتفاق الشركة الأوروبية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، العدد 16، جوان 2017.
20. فارس مسدور، أهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجبائية البيئية، مجلة الباحث، عدد 07، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2009.
21. فريديريك شنايدر، دومينيك إنستي، الاختباء وراء الظلال " نمو الاقتصاد الخفي"، سلسلة قضايا اقتصادية، العدد 30، مارس 2002، صندوق النقد الدولي، واشنطن، نسخة إلكترونية مترجمة متاحة على الموقع: WWW.IMP.ORG.
22. فيتو تانزي، العولمة والنمل الأبيض الذي ينخر في بنية الضرائب، مجلة التمويل والتنمية، المجلد 38، العدد 01، مؤسسة الأهرام، مصر، 2001.
23. كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعللي الشلف، العدد 05، 2008.
24. كيث هارت، الاقتصاد غير الرسمي التطور والتقدم، مجلة حوار الموثل، نظرة على الاقتصاد الحضري غير الرسمي، العدد 1، برنامج الأمم المتحدة للمستوطنات البشرية، الطبعة العربية، عمان، جوان 2007.
25. مجلة المحكمة العليا، الغش الضريبي والتهريب الجمركي، عدد خاص، 13 و 14 نوفمبر 2007.
26. ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25 العدد الثاني، جامعة دمشق، 2009.
27. ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 02، 2003.
28. هاشمي وهيبية، خلية معالجة الاستعلام المالي، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، معهد الحقوق، المركز الجامعي تامنغست، العدد 04 جوان 2013.
29. وشان أحمد، بلعوز بن علي، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الادارة الضريبة بالإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة حسيبة بن بوعللي الشلف، العدد 2017/17.

IV- الملتقيات والمؤتمرات العلمية:

1. أسامة عبد الخالق، حوكمة المنظومة الضريبية كعامل لزيادة الحصيلة الضريبية وجذب الاستثمارات، مداخلة في المؤتمر الضريبي الرابع حول أثر الضرائب في مصر والدول العربية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 25 و 26 سبتمبر، 2004.
2. بدون مؤلف، أهمية الرسوم الجمركية ضمن المنظومة الضريبية وأثر إلغائها على الميزانية، مقال على المدونة الالكترونية للمعرفة القانونية على موقع الواب: <https://anibrass.blogspot.com>، تاريخ الاطلاع 2016/09/10.
3. بسام عبد الله البسام، الحوكمة الرشيدة: المملكة العربية السعودية دراسة حالة، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.
4. بن خليفة بلقاسم، عبد اللاوي مفيد، مقارنة لتطبيق مبادئ الحوكمة في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة العقيد أكلي محمد أولحاج بالبويرة يومي 30 و 31 أكتوبر 2012.
5. بن طيبة صونية، الجباية البيئية كآلية لحماية البيئة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام القانوني لحماية البيئة في ظل القانون الدولي والتشريع الجزائري، جامعة 08 ماي 1945 قلمة، يومي 09 و 10 ديسمبر 2013.
6. بودلال علي، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي و العوامل التي تساعد على توسيع رقعته و أثاره على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة يومي 20-21 ماي 2002.
7. جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبد الحميد، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، ورقة بحثية مقدمة ضمن مؤتمر تحت عنوان إستراتيجية وطنية شاملة لمواكبة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة، كلية الرافدين، جامعة بغداد، 2008،
8. حسين حسين شحاتة، الفساد الاقتصادي والاصلاح الاسلامي، سلسلة بحوث ودراسات في الفكر الاقتصادي الاسلامي، منشور على موقع الواب: www.darelmashora.com
9. حوشين كمال، يوسفين تسعديت، تحليل العلاقة الترابطية بين مفهوم الحوكمة و الموازنة العامة للدولة مع الإشارة إلى حالة الجزائر، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

10. سنوسي أسامة، بن محبوب فاطمة، **حوكمة الإدارة الضريبية كآلية لرقابة المصالح القاعدية للإدارة الضريبية في الجزائر**، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.
11. شيخي بلال، **الآليات الكفيلة بإرساء قواعد حوكمة إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة العقيد أكي محند أولحاج بالبويرة يومي 28 و 29 فيفري 2013.
12. صديقي مسعود، مسعودي محمد، **الجباية البيئية كأداة لتحقيق التنمية المستدامة في الجزائر**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، جامعة فرحات عباس سطيف، يومي 07، 08 أبريل 2008.
13. طارق البشري، **دور مؤسسات الدولة في مكافحة الفساد**، بحث مقدم ضمن الندوة الفكرية التي نظّمها مركز دراسات الوحدة العربية بالتعاون مع المعهد السويدي بالأسكندرية، بعنوان الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، مارس 2006.
14. طواهر محمد التهامي، حني شفيقة، دادن عبد الوهاب، **تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول التجارة الالكترونية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، إيام 15، 16 أبريل 2004.
15. عرب رتيبة، بوسبعين تسعديت، **أهمية تثمين وتأهيل الموارد المتاحة في تفعيل الاستراتيجيات الصناعية ودفع عجلة التنمية الاقتصادية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول الاستراتيجية الصناعية الجديدة في الجزائر استمرارية أم قطيعة، جامعة مستغانم، يومي 23 و 24 أبريل 2012.
16. عزوز علي، العاطف عبدالقادر، **إشكالية جباية المعاملات في التجارة الالكترونية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي و مساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي 27 و 28 نوفمبر 2007.
17. قدي عبد المجيد، **السياسة الضريبية في الجزائر محاولة للتقييم**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الأول حول السياسات الاقتصادية في الجزائر محاولة للتقييم، جامعة الجزائر، 13 ماي 2013.
18. قدي عبد المجيد، **إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية الجزائر نموذجا**، مقال على موقع الواب: www.kantakji.com.
19. قدي عبد المجيد، **النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الوطني في الألفية الثالثة، جامعة البليدة يومي 20-21 ماي 2002.

20. كمال رزيق، فوضيلي عبدالحليم، نظام المعلومات الجبائي الجزائري، مقال منشور على منتدى الحقوق والعلوم القانونية على موقع الواب: WWW.DROITS-DZ.COM .
21. كمال رزيق، مسدور فارس، التجارة الالكترونية وضرورة إعماده في الجزائر في الألفية الثالثة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 2003.
22. لسوس مبارك، تقييم الإصلاح الضريبي في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاح الجبائي والتنمية الاقتصادية في الجزائر، جامعة البليدة يومي 12 و 13 ماي 2014.
23. محمد بن بوزيان، عائشة بلحشر، التجارة الالكترونية في الجزائر الفرص والتحديات، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الرابع حول عصرنه نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية يومي 26 و 27 أفريل 2011.
24. محمد همو، جعفر هني محمد، بواعث الحوكمة وتنميتها في الإقتصاديات، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.
25. محمد عبد الحليم عمر، الاجراءات العلمية الاسلامية لعلاج الفساد الاقتصادي، ندوة الفساد الاقتصادي الواقع المعاصر - العلاج الاسلامي، مركز صالح عبد الله كامل للإقتصاد الاسلامي، القاهرة، 22 و 23 مارس 2000.
26. محمود عبد الفضيل، مفهوم الفساد ومعايير، ورقة عمل مقدمة ضمن الندوة الفكرية التي نظمها مركز دراسات الوحدة العربية بالتعاون مع المعهد السويدي بالأسكندرية، بعنوان الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، مارس 2006.
27. يحي غني النجار، الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي، المنظمة الوطنية لمكافحة الفساد وحماية المال العام (نسكويمن)، مقال على موقع الواب: www.nsoyemen.com .

V - التقارير:

1. برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، تقرير التنمية الانسانية العربية للعام 2002، خلق الفرص للأجيال القادمة، المكتب الإقليمي للدول العربية، الأردن، 2002.
2. مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2004.

3. التقارير العالمية للفساد الإقتصادي الصادرة عن المنظمة العالمية للشفافية للفترة الممتدة من 2005-2016 على الموقع الإلكتروني: www.transparency.org.
4. التقارير السنوية عن الحكم الراشد الصادرة عن البنك الدولي للفترة الممتدة من 2007 إلى 2016 على موقع الواب: www.govindicators.org.
5. التقارير السنوية الصادرة عن منظمة التنافسية العالمية للفترة الممتدة من 2008 إلى غاية 2017 على موقع الواب: www.weforum.org/reports/.
6. التقارير الاقتصادية العربية الموحدة، للفترة الممتدة من 2008 إلى 2015، صندوق النقد العربي على موقع الواب: www.amf.org.ae.
7. المجلس الاقتصادي والاجتماعي، تقرير عن القطاع غير الرسمي أوهام وحقائق، 24 جوان 2004.
8. النشريات الاحصائية لبنك جزائر على موقع الواب: www.bank-of-algeria.dz.
9. وزارة تهيئة الإقليم والبيئة والسياحة، تقرير حول حالة ومستقبل البيئة في الجزائر، 2005.
10. الحواصل الاحصائية الصادرة عن الديوان الوطني للإحصائيات خلال الفترة 2005-2016 على موقع الواب: www.ons.dz.

VI - القوانين والتشريعات:

1. المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 23/02/1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للادارة الجبائية.
2. الأمر رقم 03/01 المؤرخ في 20/08/2001 المتعلق بتطوير الاستثمار.
3. قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002.
4. المرسوم التنفيذي رقم 127/02 المؤرخ في 07/04/2002 المتضمن إنشاء خلية معالجة الاستعلام المالي والمعدل والمتمم بالمراسيم التنفيذية التالية: رقم 275/08 المؤرخ في 06/09/2008، و كذا رقم 237/10 المؤرخ في 10/10/2010، إضافة إلى رقم 157/13 المؤرخ في 15/04/2013.
5. المرسوم التنفيذي رقم 03/194 المؤرخ في 28 أبريل 2003 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية بوزارة المالية المعدل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007.
6. قوانين المالية السنوية والتكميلية للفترة الممتدة من 2004 إلى 2017.
7. المرسوم الرئاسي رقم 128/04 المؤرخ في 19/04/2004 المتضمن التصديق بتحفظ على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، (جريدة رسمية 26/2004).
8. القانون رقم 01/05 المؤرخ في 06/02/2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الارهاب.

9. مرسوم رئاسي رقم 159/05 المؤرخ في 27/04/2005 يتضمن التصديق على الاتفاق الأوروبي المتوسطي لتأسيس شراكة بين الجزائر والمجموعة الأوروبية والدول الأعضاء فيها الموقع بفالونسيا (إسبانيا) يوم 22 أبريل 2002، جريدة رسمية عدد 2005/31.
10. القانون رقم 07/05 المؤرخ في 28/04/2005 المتعلق بالمحروقات.
11. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07/06/2005 يحدد تنظيم المديرية الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات.
12. القانون رقم 01/06 المؤرخ في 20/02/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.
13. المرسوم الرئاسي رقم 137/06 المؤرخ في 10/04/2006 المتضمن التصديق على إتفاقية الإتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته .
14. الأمر رقم 10/06 المؤرخ في 29/07/2006 المعدل والمتمم للقانون رقم 07/05 المتعلق بالمحروقات.
15. المرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 18/09/2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.
16. المرسوم الرئاسي رقم 413/06 المؤرخ في 22/11/2006 يحدد تشكيلة الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وتنظيمها وكيفيات سيرها المعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي رقم 64/12 المؤرخ في 07/02/2012 (ج ر عدد 2012/08).
17. أنظر المرسوم الرئاسي رقم 414/06 المؤرخ في 22/11/2006 المحدد لكيفيات التصريح بالممتلكات
18. القرار المؤرخ في 24/05/2007، الذي يحدد الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية للضرائب والمديريات الولائية للضرائب.
19. المرسوم التنفيذي رقم 07/364 المؤرخ في 28/11/2007، يتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية.
20. قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21/02/2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.
21. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13/10/2009، يتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية في مكاتب.
22. القانون رقم 15/11 المؤرخ في 02/08/2011 يعدل ويتمم القانون رقم 01/06 المؤرخ في 20/02/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، جريدة عدد 2011/44.
23. المرسوم الرئاسي رقم 426/11 المؤرخ في 08/12/2011 يحدد تشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفيات سيره.

24. الأمر رقم 05/10 المؤرخ في 26/08/2010، يعدل ويتمم القانون رقم 01/06 المؤرخ في 20/02/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر عدد 2010/50.
25. الأمر رقم 02/12 المؤرخ في 13/02/2012 المعدل و المتمم للقانون رقم 01/05 المؤرخ في 06/02/2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الارهاب، جريدة رسمية عدد 2012/08.
26. المرسوم التنفيذي رقم 84/13 المؤرخ في 06/02/2013 الذي يحدد كيفية تسيير وتنظيم البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم الايداع القانوني لحسابات الشركة، جريدة عدد 2013/09.
27. القرار المؤرخ في 01/08/2013، يحدد الاختصاص الاقليمي لمراكز الضرائب، ج ر عدد 2014/04.
28. المرسوم الرئاسي رقم 249/14 المؤرخ في 08/09/2014 المتضمن التصديق على الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد.
29. القانون رقم 06/15 المؤرخ في 15/02/2015 المعدل و المتمم للقانون 01/05 المؤرخ في 06/02/2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الارهاب. جريدة رسمية 2015/08.
30. القانون رقم 01/16 المؤرخ في 06/03/2016 المتضمن التعديل الدستوري، جريدة رسمية عدد 2016/14.
31. وزارة المالية، قوانين الضرائب (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الاجراءات الجبائية)، تحديث 2017.
32. وزارة العدل، القانون التجاري الجزائري.

IIIV- النشريات والدلائل الجبائية:

1. المديرية العامة للضرائب، المركز الجوارى للضرائب المهام والتنظيم، نشرة 2007.
2. المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، دليل الدعوى الجزائية في المجال الضريبي، ماي 2008.
3. المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2009.
4. المديرية العامة للضرائب، التلبس الجبائي من أجل رقابة جبائية أكثر فعالية، رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 2013/68.
5. المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2013.

6. تدخلات السيدة بتريسيا بالسكي (PATRICIA palsky) والسيد أنطونيو أرتورو (ANTONIO Artuno) خبيري شركة إندرا (INDRA) الاسبانية خلال ملتقى حول النظام المعلوماتي نحو إدارة الكترونية، نشرة المديرية العامة للضرائب العدد 73 / 2014.
7. المديرية العامة للضرائب، عصرنه الادارة الجبائية من أجل نجاعة الادارة، رسالة المديرية العامة للضرائب، عدد 2014/75.
8. المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، منشورات الساحل، 2015.
9. عبد الرحمان راوية، برنامج الامتثال الجبائي الإرادي من أجل علاقة مبنية على الثقة، نشرة المديرية العامة للضرائب، رقم 2015/77.
10. المديرية العامة للضرائب، الضريبة الجزافية الوحيدة تبسيط معتبر للإجراءات، رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 2017/84.
11. المديرية العامة للضرائب، إطلاق النظام المعلوماتي الجديد للمديرية العامة للضرائب "جبائتك"، نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 2017/85.
12. المديرية العامة للضرائب، إعادة جدولة الديون الجبائية للمؤسسات التي تعاني من صعوبات مالية، نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 2017/86.
13. المديرية العامة للضرائب، الشباب المستثمر المنشئ للشروة ومناصب الشغل، رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 2015/87.
14. المديرية العامة للضرائب، مجال صلاحيات المركز الجوارى للضرائب، نشرة 2017.
15. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي الضرائب.

IIIIV - اليوميات والجرائد:

1. جريدة البيان الاقتصادي، 2005/09/10
2. يومية الرائد عدد 132 مؤرخة في 2012/08/25.
3. جريدة النهار، العدد 1888 مؤرخة في 2013/12/15.
4. الجريدة الشعب، العدد 17310 مؤرخة في 2017/04/13.

I- Les ouvrages:

1. Ainouche Mohand Chrif , **L'essentiel de la fiscalité algérienne**, Hiwarcom edition, Alger, 1993.
2. ANDRE Beauchamp, **Guide mondiale des paradis fiscaux**, edition crasset, paris, 1992 .
3. Bernard Slanie, **Théorie économique de la fiscalite** ,edition economica, France, 2002.
4. Elisabeth Virol, Alain senanedsch, **FISCALITE Manuèls pratique**, Editions d'organisation, Paris, 1999/2000.
5. Freidrich Schneider, Johannes Kepler, **Handbook on the shadow economy**, Edward Elgar Publishing Cheltenham, UK, 2011.
6. Gérald Mestrallet, michel taly, Julien Samson, **La réforme de la gouvernance fiscale**, Edition L.G.D.J, paris, 2005.
7. Gervais Moral , **La fiscalité des enterprise** , 9^e edition , Banque éditeur, Paris , 1999.
8. Louis Cartou, **Droit fiscal international et européenne**, Dalloz, Paris, 1999.
9. Maurice Coziane , **Précis de la Fiscalité des Entreprises**, 27 éditions du juris classeur , 141 javal , Paris , Septembre 2003 – 2004.
10. Mustapha Bensahli, **La gouvernance en fiscalité et ses sept règles capitaux expérience algérienne**, ENAG Edition, Alger, 2014.
11. Philippe Montigny, **L'entreprise face à la corruption international**, Ellepses édition Marketing, paris, 2006.
- 12.Sylvie Missier, **Analyse comptable des opérations courants**, Ellipses Edition, Paris, 2001
- 13.PIERRE Levine, **la lute contre l'evasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationals**, LGDJ, paris, 1988.

II- Les Thèses :

1. AMOUR Chafia, **la gouvernance fiscale en algerie état des lieux et perspectives**, mémoire de fin d'étude de 3^{ème} cycle spécialisé en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, KOLEA, 2012.
2. Medelel Azzouz, **L'évasion fiscale international**, mémoire de fin d'étude de 3^{ème} cycle spécialisé en finances publiques, Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Koléa, 2003.
3. Yahiaoui Nesrine, **La gouvernance fiscale en Algerie Benchmarking avec le Maroc et la Tunisie**, Mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme de 3^{ème} sycle spécialisé en finances publiques, Institut d'économie douanière et fiscale, KOLEA, 2013.

III- Les revues

1. Adriel Battelheim, **faut- il ou non taxer le web**, Revue: Problèmes économiques, N°2.622, 1999.
2. VITO Tanzi, **the underground economy in the united states estimations and implications**, Banca national, review N°135, Decembre, 1980.
3. Yahia Amanache, **Aspects théoriques de la fraude fiscale**, Revue d'Institut d'Economie Douanière et Fscale, Koléa, 2001.

IV-Les lois et instructions:

1. DGI, Instruction générale N° 001 MF/DGI/DG/07 du 09/01/2007 relative à l'impôt forfaitaire unique.
2. DGI, Note n°1881 du 29/12/2014 Concernant la délivrance des extraits de roles générés par l'application Informatique.
3. DGI, Instruction n° : 034/MF/DGI/SDCTX/2012 du 05 janvier 2012 relative aux modalités de rééchelonnement Des dettes fiscales.
4. DGI, Instruction n° 01 /MF/DGI/2016 du 13 juillet 2016 aux modalités d'appliçon de l'article 51 de la loi de finance pour 2015 concernant les mesures relativea l'assainissement des dettes fiscales.
5. DGI, Code des impôts directe et taxe assimilées, mise a jour 2017.

V-les rapports & letters:

1. DGI, **le guide de controle sur pieces**, 2003.
2. Organisation de Cooperation et de Développemen Economique, **Manuel sur la mesure de l'économie non odsevée**, services des publications de l'OCDE, paris, 2003.
3. Fonds Monétaire International, **Modernisation De L'Administration Fiscale Les Prochaines étapes**, Rapport De Département Des Finances Publiques , ALGERIE , Avril 2007.
4. DGI, **L'élargissement de l'assiette et le recensement des contribuables**, lettre DGI Numéro special.
5. DGI, la lettre de la DGI, **Pour une Fiscalité Écologique incitative**, N° 31, 2008
6. DGI, Direction du contentieux, Rapports annuels sur l'activité des directions des impots de wilaya en matière de contentieux fiscal Année 2011 à 2016.
7. DGI, **La déontologie: Respect de l'hetique professionnelle**, lettre DGI, Numéro 49/2011.
8. DGI, **LA REMISE CONDITIONNELLE Un instrument d'atténuation des litiges contentieux**, la lettre de la DGI, N° 74/2014.
9. DGI, **Le système fiscal algérien**, 2018.
10. DGI, **L'impôts forfaitaire unique une simplification significative de procédures**, lattrre DGI n°84/2017.
11. DGI, **Enquête de satisfaction sur la qualité des service fourni via le site web de la dgi.**

12. DGI, **Modernisation de l'administration fiscale: les prochaines étapes**, lettre DGI, Numéro spécial.

13. Abrehmane RAOUYA, directeur générale des impôts, **Modernisation de l'administration fiscale**, sur le site web: www.mfdgi.org.dz.

ثالثا- المواقع الالكترونية:

1. المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz
2. يومية الخبر www.elkhaber.com
3. منتدى الحقوق والعلوم القانونية www.droits-dz.com
4. المنظمة الوطنية لمكافحة الفساد وحماية المال العام www.nscoyemen.com
5. موقع الشروق أونلاين www.echoroukonline.com
6. موقع يومية النصر www.annasronline.com
7. المنظمة العالمية للشفافية www.transparency.org
8. منظمة التنافسية العالمية www.weforum.org/reports
9. صندوق النقد الدولي www.imf.org
10. صندوق النقد العربي ww.amf.org.ae
11. الموقع الرسمي للشرطة الجزائرية www.dgsn.dz
12. بنك الجزائر www.bank-of-algeria.dz
13. الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار www.andi.dz
14. الديوان الوطني للإحصاء www.ons.dz
15. الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته www.onplc.org.dz
16. خلية معالجة الاستعلام المالي www.mf.ctrf.dz
17. رقم الحصول على التعريف الجبائي على الانترنت <http://nif.mfdji.gov.dz>
18. موقع الجمارك الجزائرية www.douane.gov.dz
19. موقع الجزائر اليوم www.aljazairlyoum.com
20. وكالة الانباء الجزائرية www.aps.dz/ar/economie/
21. وزارة التجارة الجزائرية www.commerce.gov.dz
22. مؤشرات الحكم الراشد البنك الدولي www.govindicators.org

<https://anibrass.blogspot.com>

22. موقع المعرفة القانونية

www.darelmashora.com

23. موقع دار المشورة

اللاحق

ملحق رقم 01: جدول يبين معدلات الإقتطاع من المصدر حسب طبيعة المداخيل المطبقة في الجزائر.

شكل الإقتطاع	المعدل	الدخل الخاضع للإقتطاع من المصدر
		I- الأرباح غير التجارية (BNC).
محرة من الضريبة	24 %	- المداخيل المدفوعة من قبل مدينين بالضريبة مقيمين بالجزائر لمستفيدين لهم مقرا جبائيا خارج الجزائر.
محرة من الضريبة	24 %	- المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية خدمات.
محرة من الضريبة	15 %	- الربوع التي يتقاضاها المخترعون من منح رخصة استغلال شهادتهم أو بيع علامات صنع أو صيغ أو التنازل عنها.
		II- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة (RVM).
محرة من الضريبة	10 %	- المداخيل الموزعة على الأشخاص الطبيعيين المقيمين في الجزائر.
محرة من الضريبة	50 %	- مداخيل سندات الصندوق غير الاسمية (anonyme).
قرض ضريبي	10 %	- إيرادات الديون، الودائع و الكفالات.
		- الفوائد الناتجة عن المبالغ المسجلة في دفاتر أو حسابات الادخار التي يملكها الخواص:
محرة من الضريبة	01 %	↳ مبلغ الفوائد الذي يقل أو يساوي 50.000 دج.
محرة من الضريبة	10 %	↳ مبلغ الفوائد الذي يتجاوز 50.000 دج.
محرة من الضريبة	15 %	- الأرباح الموزعة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين بالجزائر.
محرة من الضريبة	20 %	- فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم والحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين.
محرة من الضريبة	15 %	- فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم و الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين المقيمين.
		III- الرواتب والأجور (TS).
محرة من الضريبة	جدول	- الرواتب و الأجور المدفوعة من طرف المستخدمين.
محرة من الضريبة	10 %	- علاوات المردودية و المكافآت لفترات غير شهرية.
محرة من الضريبة	10 %	- المبالغ المدفوعة للأشخاص الذين يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس، البحث أو المراقبة.

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، 2015، ص ص 3، 4. (بتصرف)

ملحق رقم 02: جدول يبين مدد التحقيق في المحاسبة

نوع المؤسسة	رقم الأعمال	مدة التحقيق في المحاسبة
المؤسسات الخدمائية	أقل من 1.000.000 دج	03 أشهر
	أكثر من 1.000.000 وأقل من 5.000.000	06 أشهر
	أكثر من 5.000.000	09 أشهر
المؤسسات الأخرى	أقل من 2.000.000 دج	03 أشهر
	أكثر من 2000000 وأقل من 10.000.000	06 أشهر
	أكثر من 10.000.000	09 أشهر

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة 20 الفقرة 5 من قانون الاجراءات الجبائية.

ملحق رقم 03: يوضح تطور معدلات الضريبة على أرباح الشركات

الفترة الزمنية	المرجع القانوني	معدل الضريبة على أرباح الشركات
ابتداء من سنة 1992	المادة 29 من قانون المالية لسنة 1992	- معدل 42% يطبق على الأرباح العادية - معدل 05% يطبق على الأرباح المعاد استثمارها
ابتداء من سنة 1994	المادة 16 من قانون المالية لسنة 1994	- معدل 38% يطبق على الأرباح العادية - معدل 05% يطبق على الأرباح المعاد استثمارها
ابتداء من سنة 1999	المادة 14 من قانون المالية لسنة 1999	- معدل 30% يطبق على الأرباح العادية - معدل 15% يطبق على الأرباح المعاد استثمارها
ابتداء من النصف الثاني لسنة 2006	المادة 02 من قانون المالية التكميلي 2006	- معدل 25% يطبق على الأرباح العادية - معدل 12,5% يطبق على الأرباح المعاد استثمارها
ابتداء من النصف الثاني لسنة 2008	المادة 05 من قانون المالية التكميلي 2008	- معدل 19% بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية - معدل 25% بالنسبة للأنشطة التجارية و الخدمات
ابتداء من سنة 2015	المادة 12 من قانون المالية 2015	- معدل وحيد بنسبة 23% يطبق على جميع الشركات
ابتداء من النصف الثاني لسنة 2015	المادة 02 من قانون المالية التكميلي 2015	- معدل 19% بالنسبة للأنشطة إنتاج السلع - معدل 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات. - معدل 26% بالنسبة لباقي الأنشطة (التجارة والخدمات)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قوانين المالية السنوية والتكميلية.

ملحق رقم 04: توزيع منتجات القائمة الأولى والثانية والثالثة للتفكيك الجمركي حسب المعدلات و البنود التعريفية.

البيان	عدد البنود	الإعفاء 0%	معدل 05%	معدل 15%	معدل 30%
01 القائمة					
سلع التسيير	1981	56	352	1573	0
سلع التجهيز	30	22	3	5	0
سلع إستهلاكية	23	19	0	2	2
المجموع	2034	97	355	1580	2
02 القائمة					
سلع التسيير	52	0	27	22	03
سلع التجهيز	910	0	745	152	11
سلع إستهلاكية	133	0	34	51	50
المجموع	1095	0	806	225	64
03 القائمة					
سلع التسيير	245	01	05	29	210
سلع التجهيز	272	04	20	19	229
سلع إستهلاكية	1343	0	38	71	1234
المجموع	1860	05	63	119	1673

المصدر: الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة على موقع الواب، <http://www.caci.dz/>، تاريخ الاطلاع 2016/04/22.

مخطط التفكيك الجمركي للحقوق الجمركية الخاضعة لها القائمة رقم 02.

السنوات	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
التخفيضات	/	/	%20	%30	%40	%60	%80	%100
معدل 05%	%05	%05	%04	%03,5	%03	%02	%01	0
معدل 15%	%15	%15	%12	%10,5	%09	%06	%03	0
معدل 30%	%30	%30	%24	%21	%18	%12	%06	0

مخطط التفكيك الجمركي للحقوق الجمركية الخاضعة لها القائمة رقم 03. الوحدة %

السنوات	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	17
تخفيضات	/	/	10	20	30	40	50	60	70	80	90	95	100
معدل 05%	05	05	04,5	04	3,5	03	2,5	02	01,5	01	0,5	0,25	0
معدل 15%	15	15	13,5	12	10,5	09	7,5	06	04,5	03	01,5	0,75	0
معدل 30%	30	30	27	24	21	18	15	12	09	06	03	01,5	0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المادة 09 الفقرة 03 من اتفاق الشراكة الأورومتوسطي (جريدة رسمية عدد 2005/31).

ملحق رقم 05: يبين قائمة الرسوم البيئية في الجزائر

القيم (مبالغ الرسم البيئي)	مواد قانون المالية	طبيعة الرسم البيئي
من 9.000 دج إلى 120.000 دج حسب تصنيف المنشآت.	المادة 177 ق م 1992 المعدلة بموجب المادة 54 ق م 2000.	الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة
01 دج/هكتار من المنتوجات البترولية (البنزين العادي و المتماز، المازوت، البروبان، وقود GPL).	المادة 82 ق م 1996، المعدلة بموجب المادة 31 ق م 2007.	الرسم على المنتوجات البترولية
0,1 دج/ل بالنسبة للبنزين العادي و الممتاز 0,3 دج/ل بالنسبة للغاز أو بيل (المازوت)	المادة 55 ق م ت 2007	الرسم على الوقود
10.500 دج / طن مخزون من النفايات الصناعية	المادة 203 ق م 2002	الرسم تحفيزي على عدم تخزين النفايات الصناعية
24.000 دج / طن مخزون من النفايات الطبية	المادة 204 ق م 2002	الرسم تحفيزي على النفايات الناتجة عن نشاطات العلاج في المستشفيات و العيادات الطبية
معامل مضاعف بين 01 إلى 05 حسب الكميات	المادة 205 ق م 2002	الرسم على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي
10,5 دج/ كلغ من الأكياس البلاستيكية	المادة 53 ق م 2004	الرسم على الأكياس البلاستيكية
معامل مضاعف يتراوح من 01 إلى 05 حسب نسبة القيم المسموح بها.	المادة 94 ق م 2003	الرسم التكميلي على المياه المستعملة ذات المصدر الصناعي
04% أو 02% من مبلغ فاتورة الإستعمال الصناعي أو الفلاحي بالنسبة لولايات شمال البلاد و جنوبها على الترتيب.	المادة 173 ق م 1996 المعدلة بموجب المادة 51 ق م ت 2010	إتاوة حماية نوعية الماء
10 دج / إطار مخصص للسيارات الثقيلة 05 دج / إطار مخصص للسيارات الخفيفة	المادة 60 ق م 2006	الرسم على الأطر المطاطية
12.500 دج / طن مستورد أو مصنوع محليا	المادة 61 ق م 2006	الرسم على الزيوت و الشحوم
تعريفات خاصة لكل نوع من أنواع التبغ	المادة 29 من ق م 2002	الرسم الداخلي على استهلاك مواد التبغ
06 دج / علبة موجهة للإستهلاك		الرسم الاضائي على المنتوجات التبغية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قوانين المالية السنوية والتكميلية

Ministère Des Finances, Direction Générale Des Impôts, la lettre de la DGI, Pour une Fiscalité
Écologique incitative, № 31 , 2008 , p 2,3.