وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعـة 20 أوت 1955 – سكيكـدة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

رقم المذكرة:..../2018

أثر عصرنة الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر
دراسة مقارنة

مذكرة أعدت استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبتين:
- ماجدة عليوش
- فريال قداش

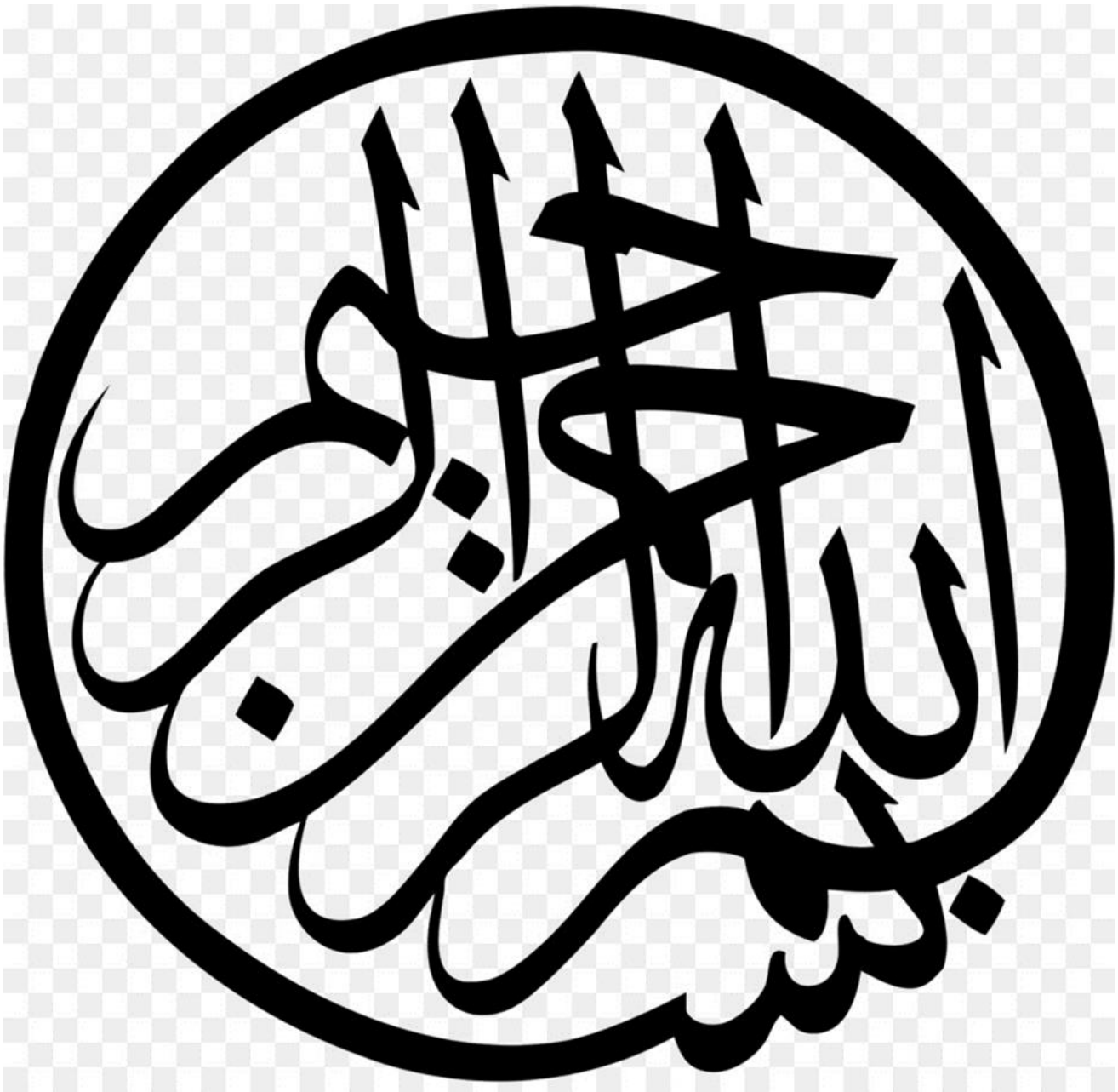
تحت إشراف الأستاذ:
إينال فوزي

لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الرتبة	الجامعة	الصفة
خيرالدين بلعز	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
فوزي إينال	أستاذ مساعد أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا ومقررا
إيمان بوقروة	أستاذة مساعدة أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية 2018/2017

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الشكر لله سبحانه وتعالى الذي وفقنا إلى النجاح بعد عناء طويل لإنجاز هذا العمل، كما نتقدم بخالص التقدير والعرفان وجزيل الشكر للأستاذ "إينال فوزي" الذي أشرف على هذه المذكرة وبفضل توجيهاته ودعمه وتحمل جهد وعناء مناقشة جميع أفكارنا حتى نهايتها.

كما نتقدم بالشكر الخالص للجنة المحترمة التي تكرمت بتقبلها مناقشة هذه المذكرة، ولا ننسى جميع الأساتذة الأفاضل اللذين قدموا لنا ثمرات خبرتهم بالإرشاد والتوجيه وعمال الإدارة على تسهيلاتهم.

الشكر والعرفان لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في أنجاز هذا البحث.

إهداء

قال الله تعالى "وقضى ربك ألا تعبد ألا إياه وبالولدين إحسانا"

"سورة الإسراء الآية 42"

حيث يعجز القلب واللسان عن التعبير لحبنا واحترامنا لهما نهدي ثمرة جهدنا إلى والدينا رمز الحب والوفاء والعطاء اللذين تحملوا معنا عناء هذا البحث، أطال الله عمرهم حفظهم لنا ومتعهم بالصحة والعافية.

ونهدي هذا العمل إلى جميع أخواتنا وإخوتنا منبع إلهامنا وابتسامتنا.

كما نهدي هذا العمل إلى كامل أفراد عائلة "عليوش" وعائلة "قداش" وإلى جميع رفقاء دربنا وزملائنا.

عليوش ماجدة

قداش فريال

الملخص:

الهدف الرئيسي من عصرنة الإدارة الجبائية هو تخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي، لأن الإدارة الجبائية تعتبر طرف هام في القطاع المالي ولقد تأثرت بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، وفي هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع إستراتيجية لعصرنة هياكلها قصد تحقيق هذه الغاية، تم إنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، وكذا تطوير طرق التسيير من خلال اعتماد الأساليب الحديثة وإدخال التكنولوجيا، كان هدفها تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة تتكفل هذه الهياكل بمهام جديدة في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها، فالأثر كان ايجابي نوعا ما بما حققه من تحسين خدمة مقدمة للمكلفين وتحقيق توازن مالي واقتصادي.

الكلمات المفتاحية: الإدارة الجبائية، عصرنة الإدارة الجبائية، التهرب الضريبي،الرقابة الجبائية.

Résumé:

Le principal objectif de l'administration fiscale moderne est de pallier le phénomène d'évasion fiscale, car l'administration fiscale est un acteur important du secteur financier affecté par les réformes économiques de l'Algérie et doit à cette fin développer une stratégie de modernisation de ses structures pour atteindre cet objectif, De nouvelles structures ont été établies à la Direction des grandes institutions, centres fiscaux, Ainsi que le développement de méthodes de gestion par l'adoption de méthodes modernes et l'introduction
de la technologie, l'objectif était de recueillir les inspecteurs et les courriers en fonction de la nature des contribuables Ces structures fournissent de nouvelles tâches dans la gestion et le contrôle et la recherche dans les différends liés au contribuable auquel ils sont soumis, l'effet était plutôt positif en termes d'amélioration du service fourni aux contribuables et atteindre l'équilibre financier et économique.

Mots-clés: administration fiscale, modernisation de l'administration fiscale, évasion fiscale, contrôle fiscal.

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
الملخص	I
فهرس المحتويات	II
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
قائمة المختصرات والرموز	XI
مقدمة	أ– ث
الفصل الأول: الإطار النظري للإدارة الجبائية	**02 -28**
تمهيد	**02**
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الجباية، النظام الجبائي والإدارة الجبائية	**03**
المطلب الأول: مدخل للجباية	**03**
المطلب الثاني: لمحة عن النظام الجبائي	**06**
المطلب الثالث: ماهية الإدارة الجبائية	**11**
المبحث الثاني: إصلاح النظام الجبائي الجزائري	**13**
المطلب الأول: مفهوم الإصلاح الجبائي	**13**
المطلب الثاني: دوافع الإصلاح الجبائي	**14**
المطلب الثالث: أهداف الإصلاح الجبائي	**16**
المبحث الثالث: مضمون الإصلاح الجبائي الجزائري	**17**
المطلب الأول: عصرنة الإدارة الجبائية كجيل الأول للإصلاحات الجبائية	**17**
المطلب الثاني: عصرنة الإدارة الجبائية كجيل ثاني للإصلاحات الجبائية	**19**
المطلب الثالث: تكلفة انجاز مشروع عصرنة الإدارة الجبائية	**26**
خلاصة الفصل	**29**
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي	**30 -55**
تمهيد	**30**
المبحث الأول:ماهية التهرب الضريبي	**31**

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي	31
المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي	31
المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي	35
المبحث الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي وإجراءات مكافحته	37
المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي	37
المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي	40
المطلب الثالث: إجراءات مكافحة التهرب الضريبي	42
المبحث الثالث: انعكاسات عصرنة الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي	45
المطلب الأول: واقع عصرنة الإدارة الجبائية على الخدمة المقدمة للمكلفين والتوازن المالي والاقتصادي	45
المطلب الثاني: إمكانية مساهمة عصرنة الإدارة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي	46
المطلب الثالث: مشاريع وأفاق الإدارة الجبائية الجزائرية	51
خلاصة الفصل	53
الفصل الثالث: عرض تجارب بعض الدول في مجال الإصلاح الجبائي	55- 89
تمهيد	55
المبحث الأول: عرض تجارب بعض الدول المتقدمة	56
المطلب الأول:عرض التجربة الكندية	63
المطلب الثاني:عرض التجربة الفرنسية	65
المبحث الثاني:عرض تجارب بعض الدول النامية	68
المطلب الأول: عرض التجربة المصرية	68
المطلب الثاني:عرض التجربة التونسية	71
المبحث الثالث: أوجه الاختلاف والتشابه بين الأنظمة	79
المطلب الأول: أوجه التشابه	79
المطلب الثاني: أوجه الاختلاف	85
خلاصة الفصل	89
الخاتمة	91
قائمة المراجع	96

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	مزايا وعيوب الضريبة المباشرة والضريبة غير مباشرة	5
(2-1)	درجة مستوى العلمي لموظفين مديرية الضرائب سنة 2017	23
(1-2)	أوجه الإختلاف والتشابه للغش الضريبي والتهرب الضريبي	34
(2-2)	نتائج الرقابة على الوثائق من سنة 2007-2011	48
(3-2)	نتائج تحقيق المصوب لسنة 2010-2013	49
(4-2)	مبالغ الحقوق المتملص منها والغرامات المسترجعة خلال فترة مابين (2006-2010)	50
(1-3)	شرائح الدخل الخاضع للضريبة في النظام الكندي	58
(2-3)	نسب الإعانات المقدمة للمؤسسات الكبيرة والصغرى	60
(3-3)	شرائح الدخل الخاضع للضريبة في النظام الفرنسي	65
(4-3)	شرائح الدخل الخاضع للضريبة في النظام المصري	69
(5-3)	شرائح الدخل الخاضع للضريبة في النظام التونسي	72
(6-3)	أوجه التشابه بين النظام الجبائي الجزائري، الفرنسي والكندي	79
(7-3)	أوجه الاختلاف بين النظام الجبائي الجزائري، الفرنسي والكندي	80
(8-3)	أوجه التشابه بين النظام الجبائي الجزائري، المصري والتونسي	85
(9-3)	أوجه الاختلاف بين النظام الجبائي الجزائري، المصري والتونسي	86

قائمة المختصرات

قائمة الرموز والمختصرات

الرمز	المصطلح باللغة الفرنسية	المصطلاح بالغة العربية
IRG	Impôt Sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
IBS	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
DGI	Direction générale des impôts	المديرية العامة لضرائب
DGE	Direction des grandes entreprises	مديريات كبريات المؤسسات
CDI	Centre des impôts	مراكز الضرائب
CPI	Centre de proximité des impôts	مراكز الجوارية لضرائب
VC	Vérification de la comptabilité	التدقيق المحاسبي
VCP	Vérification Approfondie de situation d'ensemble	التدقيق المعمق في مجمل في الوضعية الجبائية
VASFE	Vérification de la comptabilité ponctuel	تدقيق في المحاسبة المصوب

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المقدمة

تمهيد:

لقد شهدت الجزائر تغيرات عديدة في سياستها الاقتصادية، وذلك من أجل تحسين مستوى النمو وكذا تمويل خزينتها ومحاولة الوصول إلى مواكبة الدول المتقدمة، ومن هذه التغيرات الدخول إلى اقتصاد السوق الذي يفرض عليها إعادة النظر في إصلاحاتها الاقتصادية وسيرورة الاقتصاد الوطني وفق المعايير الدولية، وذلك من خلال الاحتفاظ بمواردها وثرواتها والبحث عن مصادر مالية جديدة بعيدة عن الموارد البترولية.

ونظرا لاحتلال الضريبة مركزا كبيرا وهاما في مالية الدولة فيما يخص إيرادات الميزانية فقد تم اعتبارها مصدرا ماليا ووسيلة للتحكم في سير الحياة الاقتصادية والاجتماعية وذلك من أجل إنفاقها للصالح العام ولتحقيق الرفاهية لمواطنيها، لذلك تسعى الدولة للعمل بكل ما في وسعها في سن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية الجباية وتحصيل الضرائب بما يحافظ على المصادر التمويلة خارج قطاع المحروقات لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة وعدم زيادة العبء الضريبي على المكلفين.

في ظل التغيرات الجديدة للاقتصاد الوطني عمدت الدولة إلى إجراء إصلاحات اقتصادية وجبائية كمحاولة منها لدفع عجلة التنمية الاقتصادية، وهذا لكون النظام الجبائي قبل سنة 1992 لم يحقق الأهداف المرجوة منه حيث كان يحتوي على العديد من الثغرات القانونية مما أدى إلى ظهور ما يسمى بالتهرب الضريبي.

وبالرغم من أن كون ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة ذات أبعاد خطيرة فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة ولا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لذلك تسعى معظم الدول لمحاربتها بشتى الطرق والوسائل.

لا يقتصر الإصلاح الجبائي على الجانب التشريعي فحسب بل يتعداه إلى الجانب الإداري والتنظيمي أيضا، لأن نجاح سياسة الإصلاح الجبائي تتوقف على مدى توفير إدارة جبائية فعالة قادرة على الاضطلاع بالمهام الموكلة إليها وتنفيذها على أرض الواقع، باعتبارها الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامته وحماية حقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى.

ولما كانت الإدارة الجبائية بمثابة همزة وصل ما بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي المطبق في دولة ما، فإن تنظيمها وطريقة هيكلتها أصبحا يؤثران بصفة مباشرة على فعالية هذا النظام ومدى قدرته على تحقيق الأهداف الإستراتيجية المخططة سلفا في إطار السياسة الاقتصادية العامة.

1- إشكالية الدراسة: بغية الإلمام بهذا الموضوع تم صياغة الإشكالية الرئيسية في التساؤل الآتي:

- ما مدى مساهمة عصرنة الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ؟

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ومنه نطرح التساؤلات التالي:

- ماهو النظام الجبائي وماهي مميزاته؟
- ماهي أبعاد التهرب الضريبي وماهي أساليبه؟
- ماهو موقع الجزائر بين الإصلاحات الجبائية العالمية؟

2- فرضيات الدراسة:

كمحاولة أولية للإجابة على الإشكالية الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

- الإصلاحات الجبائية جاءت لإصلاح وعصرنة الإدارة الجبائية وتزويدها بتكنولوجيا الإعلام والاتصال لإطفاء صفة الرقمنة عليها؛

أما الفرضيات الفرعية فهي كمايلي:

- النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح يتميز بأنه نظام معقد وغير مواكب للتطورات الحاصلة في ظل التقدم التكنولوجي؛
- التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وجودها نتاج وامتداد طبيعي لذلك؛
- الجزائر تسعى دائما إلى مواكبة الأنظمة الجبائية المتطورة.

3- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها في كون أن الضرائب أصبحت أحد البدائل التي تساعد الدولة في تحقيق التنمية الاقتصادية بخلاف الإيرادات البترولية قد ترتبط بمتغيرات خارجية لا يمكن التحكم فيها، كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياستها، لذلك تسعى الإدارة الجبائية في وضع إجراءات جديدة من أجل عصرنة نظامها ومحاولة مواكبة الدول المتقدمة ومنه التخفيف من هذه الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة.

4- أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هده الدراسة تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

- معرفة أهم مكونات الإصلاح الضريبي؛
- التعرف على واقع التهرب الضريبي وآثاره الوخيمة على الاقتصاد الوطني؛
- معرفة مدى مساهمة الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؛
- تسليط الضوء على أهم المعوقات والمشاكل التي تعاني منها الإدارة الجبائية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

5- أسباب اختيار الموضوع: يعود اختيار الموضوع لعدة أسباب منها:

- المساهمة في نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين؛
- معرفة مدى مساهمة إصلاحات الإدارة الجبائية الحديثة في مكافحة التهرب الضريبي؛
- تنامي ظاهرة التهرب الضريبي مما أصبح يشكل خطرا على الخزينة العمومية؛
- حداثة الموضوع حيث يعتبر موضوع الدراسة حديث الساعة خاصة في ظل الأزمة المالية التي تعاني منها الجزائر حاليا؛
- نقص الدراسات السابقة في هذا الميدان نظرا للتغيرات المستمرة في النظام الجبائي الجزائري.

6- منهج وأدوات الدراسة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع ولمعالجة الإشكالية تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لأنه يعتبر من أسس المناهج البحثية لتقرير الحقائق وفهم مكونات الدراسة بدقة ووضوح، كما استخدمنا المنهج المقارن من أجل دراسة بعض الأنظمة الجبائية التابعة للدول المتقدمة والدول النامية و مقارنتها بالنظام الجبائي الجزائري.

7- الدراسات السابقة:

من أجل الإحاطة الجيدة بالموضوع تم الإطلاع على دراسات سابقةذات صلة بموضوع بحثنا نذكر منها:

- **دراسة قاسمي مريم بعنوان "إصلاح هياكل الإدارة الجبائية"** مذكرة ماجستير في إطار مذكرة الدكتوراه، فرع الدولة والمؤسسات، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2014، هذفت الدراسة إلى أهم الإصلاحات الجبائية وهيكلة الإدارة الجبائية والمبادئ المساهمة في عملها بالإضافة إلى العوامل الخارجية المؤثرة فيها والامتيازات الجبائية في ظل الإصلاحات وتوصلت الدراسة إلى أن الإصلاح الضريبي الذي انتهجته الجزائر بداية التسعينات يندرج في سياق مختلف التحولات التي عرفتها الساحة الدولية والوطنية حيث ساهمت هذه التحولات في وضعية الإصلاح الضريبي ضمن سياقين الأول دولي والآخر وطني.
- **دراسة مريبعي محفوظ بعنوان " تنظيم اختصاصات الإدارة الجبائية"** مذكرة ماجستير، فرع مالية، كلية الحقوق، الجزائر، 2003، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على التنظيم الشامل للإدارة الجبائية والنظام الضريبي وإصلاحاته من حيث القوانين والهياكل ووضحت اختصاصات الإدارة الجبائية وتوصلت أخيرا إلى النقائص التي تعاني منها الإدارة الجبائية مع الانتقادات الخاصة بكل مصلحة.
- **دراسة داودي محمد بعنوان "الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر"** مذكرة ماجستير، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،تلمان، الجزائر، 2006، هدفت هذه الدراسة إلى كيفية التحصيل الضريبي في الجزائر ،قواعده وطرقه كما بينت العلاقة الحساسية الضريبية والضغط الجبائي

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

بالتحصيل الضريبي، بالإضافة إلى تطرقها للإدارة الجبائية قبل الإصلاحات وبعد الإصلاحات وقدمت معالجة لظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي، توصلت إلى أن الإصلاحات الجبائية في الجزائر عملت على تطوير الجباية العادية وبالتالي مردودية التحصيل الضريبي على مستوى الإدارة الجبائية ومن خلال النتائج المحصل عليها ما بين سنة 1992 حتى 1998 لم تعرف تطورا كبيرا بل يكاد يكون محتشما وهذا نتيجة لضعف القطاع الصناعي والمتمثل أساسا في المؤسسات العمومية وما تعرفه من صعوبات مالية أما الفترة الممتدة ما بين 1998 حتى 2002 شهدت زيادة في الإيرادات الجباية العادية وهذا نتيجة استقرار المؤسسات العمومية وارتفاع كتلة الأجور وتطبيقها لمختلف المشاريع.

- **دراسة ناصر مراد بعنوان "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب"** أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد معالم النظام الضريبي وتحديد مختلف أهداف وأثار الضرائب بالإضافة إلى إبراز علاقة النظام الضريبي مع السياسات الاقتصادية الأخرى، ،كما تناول مختلف الإجراءات التي تعالج التهرب الضريبي، بالإضافة إلى التطرق إلى واقع التهرب الضريبي في الجزائر في ظل الإصلاحات، وتوصلت إلى الإصلاح الضريبي في الجزائر ومدى تحقيقه للفعالية باستعراض السياق الدولي والوطني.

8- خطة الدراسة

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع قمنا تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، إذ خصص الفصل الأول والثاني من هذه الدراسة إلى الجانب النظري أما الفصل الثالث فخصص لعرض تجارب بعض الدول وذلك كالأتي:

- **الفصل الأول:** جاء بعنوان" الإطار النظري للإدارة الجبائية" وقد تضمن ثلاثة مباحث إذ تم التطرق في المبحث الأول إلى مفاهيم عامة حول الجباية، النظام الضريبي والإدارة الجبائية في حين تضمن المبحث الثاني إصلاح النظام الجبائي الجزائري، أما المبحث الثالث فشمل مضمون الإصلاح الضريبي الجزائري.

- **الفصل الثاني:** جاء بعنوان" الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي" وقد تضمن ثلاثة مباحث، حيث ضم المبحث الأول ماهية التهرب الضريبي، في حين المبحث الثاني شمل أسباب، أثار التهرب الضريبي وإجراءات مكافحته، أما المبحث الثالث فتضمن انعكاسات عصرنة الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

- **الفصل الثالث:** فخصص "لعرض بعض التجارب في مجال إصلاح النظام الجبائي" وقد تضمن ثلاثة مباحث، حيث تم عرض تجارب بعض الدول المتقدمة في المبحث الأول،كما قمنا بعرض بعض تجارب الدول النامية في المبحث الثاني، بينما في المبحث الثالث خصصناه لعرض أوجه التشابه والاختلاف بين الأنظمة الجبائية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الفصل الأول

تمهيد:

تعتبر الضرائب من أهم موارد الدولة في العصر الحديث، حيث أن تأثيرها لا يقتصر على الخزينة العامة فقط، بل تؤثر كذلك حتى على الجانب السياسي، الاقتصادي والاجتماعي لدولة، تتميز الأنظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعا لتحولات الاقتصادية والمالية، لذلك فهي تطبق خلال مدة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو النامية، وفي ظل التغيرات والتحولات الجذرية التي اجتاحت العالم في الآونة الأخيرة والتي تهدف في مجملها إلى تحقيق جملة من الأهداف المهمة والمتمثلة في تحقيق التنمية الاقتصادية، والجزائر كغيرها من الدول قامت بالعديد من الإصلاحات الضريبية، وخاصة منها تلك التي تجسدت في مطلع التسعينات بغية تكييف نظامها الضريبي مع النظرة الاقتصادية الجديدة، وذلك بإدخال تعديلات على نظامها الضريبي وترشيده من خلال إنشاء ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية وتحقيقها لأهداف أخرى.

وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الجباية، النظام الجبائي والإدارة الجبائية.**
- **المبحث الثاني: إصلاح النظام الجبائي.**
- **المبحث الثالث: مضمون الإصلاح الجبائي.**

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الجباية، النظام الجبائي والإدارة الجبائية

تعد الضرائب أحد أهم مصادر التمويل لخزينة الدولة من أجل إنفاقها لصالح العام لتحقيق الرفاهية لمواطنيها، لذلك تسعى الدولة لعمل كل ما في وسعها من سن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية جباية وتحصيل الضرائب بما يحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة، وسنتطرق في هذا المبحث إلى: مدخل للجباية، لمحة عن النظام الجبائي، الإدارة الجبائية.

المطلب الأول: مدخل للجباية

تعتبر الجباية المورد الأساسي الذي تعتمد عليه اقتصاديات الدول لسد نفقاتها العامة،كان الأفراد يعيشون في جماعات ولم تكن هناك مرافق مشتركة مما توجب فرض الضرائب، ومع التطور العام أدى إلى خلق حاجات ضرورية يجب تلبيتها وذلك من خلال اللجوء إلى فرض تكاليف إلزامية على الأشخاص والأموال.

1- مفهوم الجباية

1-1 تعريف الجباية: يستخدم اصطلاح الجباية Fiscalité باختصار للإشارة إلى مجموع الوسائل المادية والبشرية والتنظيمية المسخرة لفرض، ربط، تقدير، وتحصيل الضرائب على اختلاف أنواعها وتقتضي ضرورة التحليل الاقتصادي عادة استخدام لفظ مرافق لكلمة جباية دلالة على تنظيم هذه الضريبة، مصدر حصيلتها أو إيراداتها مثال: جباية عادية وغير عادية، جباية الضرائب وجباية أشباه الضرائب، جباية بترولية وجباية خارج البترول، جباية محلية ووطنية أو دولية، جباية المؤسسات والأفراد...الخ وتجدر الإشارة إلى أن هذه المسميات لا تعود إلا أن تكون لدلالة على مصدر الإيرادات الضريبية أو الهيئات التي يحق لها الاستفادة من إيراداتها استخدامها كما هو الحال بالنسبة للجباية المحلية[1].

2-1 تعريف الضريبة: تعددت تعاريف الضرائب نظرا لاختلاف وجهات نظر الباحثين اخترنا مجموعة منها:

"الضريبة هي المساهمة المالية الإجبارية التي يدفعها الأفراد بصفة نهائية وبدون مقابل من أجل تحقيق المنفعة العامة، وتكون هذه المساهمة حسب طاقة المواطنين ونسبة إنفاقهم[2].

ويمكن تعريفها أيضا "بأنها فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبرا وبصفة نهائية وبدون مقابل وتستخدمها لتغطية نفقاتها، والوفاء بمقتضيات وأهداف سياسة المالية لدولة [3]."

---

[1] حميد عبد الله الحرتسي، **تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2012، ص23.

[2] حسين الصغير، **دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية**، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، 1999، ص53.

[3] غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيان، عمان 1988، ص72.

3-1 أنواع الضريبة: تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع سنحاول ذكرها وشرحها:

- **الضرائب المباشرة:** وهي الضرائب التي تفرض على قيمة ما يحققه المكلف أو يمتلكه من عناصر رأس المال، ويتحملها الشخص المكلف نفسه ولا يستطيع نقل عبء هذه الضريبة إلى غيره وهي نوعان:

– **الضريبة على الدخل:** وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية سواء كانت شهر أو سنة، وهذه الضريبة إما أن تكن ضريبة نوعية على الرواتب والأجور والأرباح التجارية والصناعية، أو تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها ومصدرها، ومن أهم عناصر التشخيص الضريبي إعفاء حد أدنى من الدخول تتناسب والنفقات الضرورية للمعيشة كما أن هناك إعفاء أخر يقابل الأعباء العائلية، ثم إن التصاعد في معدلات الضريبة هو أحد عناصر التشخيص الضريبي.

– **الضريبة على رأس المال:** وتفرض الضريبة على رأس المال وعلى الثروة التي يمتلكها الفرد منتجة كانت أو غير منتجة تتميز بأنها تفرض على كل ما يملكه المكلف من أموال ثابتة أو منقولة في لحظة زمنية معينة، وهذه الضريبة قد تكون عادية أو غير عادية[1].

- **الضرائب الغير مباشرة:** هي ضريبة تفرض بصفة غير مباشرة على المادة الخاضعة لها بصفة متقطعة ولا تتطلب الجداول الاسمية كما يستطيع المكلف بها نقل عبئها الضريبي إلى الطرف الأخر[2].

وهي عكس الضرائب المباشرة تشمل ضرائب التداول والإنفاق فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة مثل: الضرائب على الواردات، البيع، حقوق التسجيل...إلخ
كما أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص أخر مثل: رسوم جمركية والضرائب على الاستهلاك[3].

[1] عبد الناصر نور، وآخرون، **الضرائب ومحاسبتها**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2003، ص17.

[2] رحمة نابتي، **النظام الضريبي بين الفكر المعاصر والفكر المالي الإسلامي"دراسة مقارنة"**، مذكرة الماجستير في علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013- 2014، ص31.

[3] حميد بو زيدة، **جباية المؤسسات**، طبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص21.

الجدول (1-1): يوضح مزايا وعيوب الضريبة المباشرة والضريبة الغير مباشرة

	المزايا	العيوب
الضرائب المباشرة	– سهلة التحصيل؛ – ثابتة المردودية نسبيا؛ – مرئية ومعروفة القيمة من طرف المكلف بالضريبة؛ – سهلة المراقبة نسبيا.	– طول مدة التحصيل؛ – مرونة اقتصادية ضعيفة؛ – مقبولة بشكل سيئ من المكلفين بالضريبة.
الضرائب الغير مباشرة	– مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة؛ – جد منتجة؛ – مرونة اقتصادية قوية؛ – سريعة التحصيل.	– ثقيلة المراقبة؛ – غير مستقلة المردودية؛ – تحصيل ناقص (غش ضريبي).

المصدر: محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008 ، ص7.

4-1 تعريف الرسم: يعرف الرسم بأنه مبلغ مالي إلزامي يدفعه المستفيدون إلى الخزينة العمومية مقابل تحقيق النفع العام، وإذا كان الرسم والضريبة يلتقيان في كونهما فريضة نقدية إلزامية لتمويل النفقات العامة للدولة.

كما يختلف الرسم عن الضريبة في أن عنصر المقابل متحقق في الرسم دون الضريبة فالأخيرة تفرض دون مقابل أما الرسم فيتحدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على دافعه بصرف النظر عن مركزه المالي أو ظروفه الاجتماعية، في حين تتحدد الضريبة على أساس المقدرة الاقتصادية للمكلف بها[1].

2- المبادئ الأساسية للجباية: تعني المبادئ الأساسية لضريبة تلك القواعد وأسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها وهو بصدد تقرير النظام الضريبي للدولة[2]، وتتمثل في ما يلي:

1-2 مبدأ العدالة: ويقصد بها ذلك النظام الذي يوزع الأعباء المالية للضرائب بعدالة بين أفراد المجتمع أي مساهمة أفراد في نفقات العامة دون تمييز، وبمعنى أخر أن تكون مساهمتهم متناسبة مع مداخليهم باستثناء أصحاب المداخيل الضعيفة كما هو الحال بالنسبة لضرائب المباشرة[3].

[1] عادل فليح العلي، **مالية العامة لتشريع المالي الضريبي**، دار الحامد لنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2005، ص95.

[2] عادل أحمد حشيش، **أصول الفن المالي في الاقتصاد العام**، دار النهضة، بيروت، لبنان، 1974، ص311.

[3] أحمد حمدي الغناني، **اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق**، دار المعرفة اللبنانية، بيروت، 1992، ص261.

2-2 مبدأ اليقين(الوضوح): ومعناه أن تكون الضريبة محددة بوضوح من أجل أسس حسابها والمناسبة التي فرضت على أساسها مع تحديد الوعاء وميعاد الوفاء بها إضافة إلى طريقة تحصيلها، أي أن يكون المكلف على دراية بالتزاماته اتجاه الدولة، ويتطلب ذلك إلمام المكلف بالأحكام المتعلقة بالضريبة لا يتحقق ذلك إلا بثبات واستقرار الأحكام الضريبية والتشريعات المتعلقة بها وعدم المغالاة في إحداث التغيرات عليها[1].

3-2 مبدأ الملائمة في الدفع: ويعد هذا المبدأ نقطة هامة يجب أن تتوفر في الضريبة، وهو ينص على أن تكون أحكام تحصيل الضريبة المتعلقة بمواعيدها وأساليب تحصيلها ملائمة للمكلف وذلك لتخفيف وقع الضريبة عليه، وعليه يجب أن يكون ميعاد دفع الضريبة مباشرة بعد حصول المكلف على الدخل الخاضع لها[2].

4-2 مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل: وتقضي هذه قاعدة بضرورة تنظيم جباية ضريبة بحيث لا تنتزع من المكلف إلا أقل ما يمكن فوق ما يدخل في النهاية خزينة الدولة أي أن تكون نفقات جبايتها قليلة، والمقصود من هذا المبدأ هو أن الفارق ما يدخل الخزينة العامة من حصيلة الضرائب وبين ما يدفعه المكلفون فلا يجب أن يكون ضئيلا إلى أقصى حد ممكن[3].

المطلب الثاني: لمحة عن النظام الجبائي

تبنت الجزائر منذ استقلالها نظاما جبائيا مستمدا من النظام الفرنسي بكل ما يحمله من عدم المساواة بين المكلفين، هذا النظام لم يوفر موارد مالية تضمن لها استقرار اقتصاديا كافيا، إذا توجب على الجزائر الاتجاه نحو إصلاح نظامها الجبائي بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية، سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف النظام الجبائي، أهدافه، مقوماته، وفي الأخير سنتطرق إلى فعالية النظام الجبائي.

1- تعريف النظام الجبائي: تعددت تعاريف النظام الجبائي نظرا لارتباطها بعدة معايير من أهمها طبيعة نظام الحكم ودرجة التطور الاقتصادي، وبشكل عام يوجد مفهومان للنظام الجبائي أحدهما ضيق يتمثل في" مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من استقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع الربط إلى التحصيل[4].

وثانيهما واسع يتمثل في كافة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان معين[5].

---

[1] محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، تخصص في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص6.

[2] محمد لعلاوي، مرجع سبق ذكره، ص7.

[3] محمد لعلاوي، مرجع سبق ذكره، ص7.

[4] يونس أحمد البطريق، علي عباس عياد، **النظم الضريبية**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص223.

[5] المرسي السيد الحجازي، **النظم الضريبية بين الضريبة والتطبيق**، كلية التجارة، جامعة بيروت العربية، الدار الجامعية، 2001، ص6.

كما يمكن تعريف النظام الجبائي على أنه "مجموعة من الضرائب التي يراد اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك لمجتمع[1] ".

وبشكل عام يمكن تعريف النظام الجبائي على أنه مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئية التي تعمل في نطاقها وتتمثل في مجموعة برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية، تسعى إلى تحقيق النظام الضريبي والسياسة الضريبية المتمثلة في توفير حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل نفقاتها العمومية المتزايدة، واستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة أكثر ما أمكن من أجل دفع عجلة التنمية الاقتصادية، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والعدالة الاجتماعية.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن للنظام الضريبي ثلاثة مكونات رئيسية وهي كالتالي[2]:

- أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة الخاصة بالمجتمع والتي تختلف من مجتمع لأخر وفقا للتطور الاقتصادي والنظام السياسي؛
- مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة والتي تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها؛
- مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية التي تمثل الطريقة التي يعمل من خلالها النظام الضريبي ومختلف أجهزته.

2- أهداف النظام الجبائي: إن الهدف التقليدي للنظام الجبائي هو تمويل الميزانية العامة، ففي الواقع العملي تجني معظم الدول القسط الأكبر من مواردها عن طريق الضرائب، ولا تستعمل الضرائب لتغطية أعباء ونفقات الدولة فقط، ولكن تستعمل من أجل التدخل العمومي بهدف التأثير على النشاط الاقتصادي، وهذا ما يعرف بالدور الاقتصادي للضريبة، فمع 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، وتتلخص أهداف النظام الضريبي في النقاط التالية[3]:

1-2 الهدف المالي: يعتبر هذا الهدف، الهدف التقليدي للنظام الجبائي، والمتمثل أساسا في توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة، وحسب النظرية الكلاسيكية فإن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة من خلال تغذية صناديق الخزينة العمومية، وقد نادى أنصار هذه النظرية بتحقق شرطين أساسين في فرض الضرائب وهما حيادية الضريبة ووفرة حصيلتها.

---

[1] رضا خلاصي ، **النظام الجبائي الجزائري الحديث– جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين–**، الطبعة الثانية، الجزء الأول، دار هومة، 2006، ص25.

[2] سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب لعشماوي، **اقتصاديات الضرائب– سياسات–نظم– قضايا اقتصادية معاصرة**، الدار الجامعية، 2007، ص 324-325.

[3] ناصر مراد ،" **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق** "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2010، ص35-36.

2-2 الهدف الاقتصادي: ويشمل بلوغ عدة أهداف جزئية أخرى، تتمثل في[1]:

2-2-1 **تحقيق النمو الاقتصادي**: يعتبر النمو الاقتصادي من بين الأهداف الهامة التي تسعى الدولة تحقيقها، لهذا تقوم الدولة بدور المحرك لإنعاش النمو الاقتصادي وتحسين المستوى المعيشي للمواطنين، وذلك من خلال تخفيف العبء الضريبي المفروض على المكلفين بالضريبة وذلك من خلال وسائل عديدة كالإعفاء الضريبي أو التخفيض الضريبي، الذي يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح لدى الأفراد والمؤسسات، وبالتالي زيادة حجم المدخرات، ومن ثم حجم الاستثمار الذي يرفع من معدلات النمو الاقتصادية.

2-2-2 **تحقيق الاستقرار الاقتصادي**: تشهد الحياة الاقتصادية تقلبات عديدة على شكل دورات اقتصادية من فترة رواج إلى فترة انكماش يترتب عنها ارتفاع في معدلات البطالة أو ارتفاع في المستوى العام للأسعار حسب كل حالة، مما يؤثر سلبا على معدل النمو الاقتصادي، وتلعب الضريبة كأداة من أدوات السياسة المالية دورا هاما في تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال التخفيف من حدة الأزمات الاقتصادية، وهذا عن طريق:

- رفع معدلات الضريبة وفرض ضرائب جديدة في حالة وجود فجوات تضخمية، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض دخل الأفراد، وبالتالي انخفاض الطلب الكلي ومن ثم انخفاض معدلات التضخم
- تخفيض المعدلات الضريبية والتوسع في تقديم الحوافز الضريبية الملائمة في حالة الانكماش الاقتصادي مما يؤدي إلى ارتفاع الدخل القومي نتيجة لارتفاع حجم الاستثمار الناتج عن تقديم الحوافز الضريبية.

2-2-3 **حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية**: يمكن أن تكون الضريبة أداة لحماية المنتوج الوطني، فسن ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات يمكن أن يكبح عملية الاستيراد، وبالتالي تشجيع المنتوج الوطني.

2-2-4 **تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار**: تستعمل الدولة الضريبة كأداة لتوجيه عوامل الإنتاج نحو القطاعات والجهات غير المرغوب فيها أو المراد ترقيتها، وهذا عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية حيث انه من المعروف أن عوامل الإنتاج تنتقل أين تنخفض التكاليف وخاصة التكاليف الضريبية.

2-2-5 **المساهمة في توفير مناصب الشغل**: تستخدم الضريبة كوسيلة من وسائل تحقيق الشغل وامتصاص البطالة، حيث أثبت الواقع الاقتصادي أنه في ظل تزايد حدة البطالة تعمل الحكومة على خفض الضرائب على المؤسسات التي تمتاز بكثافة عنصر العمل، وهذا ما تجسد فعليا في السياسة الضريبية في الجزائر، حيث أنه في إطار تشجيع المؤسسات الاقتصادية على خلق وتوفير مناصب عمل، تم تخفيض ضريبة الدفع الجزافي(VF (versement forfaitaire تدريجيا إلى أن تم إلغاؤه نهائيا في إطار قانون المالية 2006.

3-2 الهدف الاجتماعي: لا يخفى على أحد ما لنشاط الحكومة من أثر كبير في تكييف نمط توزيع الدخل عن طريق إحداث تغيرات في أنواع ونسب الإنفاق، ففي الضرائب مثلا يمكن العمل على زيادة نسبة الدخل التي تؤول إلى الأفراد في شرائح الدخل الدنيا وذلك بتخفيض الضريبة المفروضة عليهم، كما يمكن من جهة أخرى العمل على إنقاص الدخل

[1] ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره، ص37-39.

النسبي لأولئك الأفراد ذوي شرائح الدخل العليا، هذا ومن المعروف أن الحكومات قامت أساسا لتوفير الحماية العامة لكافة المواطنين وهذا يعني مساهمتها بالإنتاج عن طريق توفير وتهيئة الظروف المناسبة له[1].

تعتبر عدالة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع أحد الأهداف العامة التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها، وهذا من خلال الضرائب المفروضة على دخول الأفراد سواء في صورتها الإجمالية أو الصافية ويتوقف ذلك على شكل و نوع الضريبة المفروضة، وما إذا كانت نسبة ثابتة من الوعاء أو تصاعدية متدرجة، فتطبق نظام الضريبة التصاعدية بالشرائح من شانه أن يخفف من درجة تركز الثروة لدى الأغنياء ويعيد التوازن النسبي في توزيع الدخل بين الأفراد، الأمر الذي يؤدي إلى تصحيح الهيكل الاجتماعي وتحقيق التكافل والتضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

4-2 الهدف السياسي: يمكن أن تكون الضريبة أداة لتحقيق بعض الأهداف السياسية وخاصة في فترات الانتخابات حيث أن التوسع في منح الإعفاءات الضريبية من شانه أن يدعم مركز السلطة و يجذب العديد من الأصوات لها، وهذا الخاصة في الدول الرأسمالية المتقدمة، كما أن فرض رسوم جمركية على منتجات بعض الدول أو تخفيضها أو إلغائها على منتجات الدول أخرى يعتبر استعمالا للنظام الضريبي لتحقيق أغراض سياسية.

5-2 الهدف البيئي: تعتبر الضرائب البيئية من أهم الوسائل والسياسات المتاحة أمام صانعي السياسات بغية الحد من التلوث وخفض إنبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون والغازات الأخرى المسببة للاحتباس الحراري، باعتبارها من الأدوات الاقتصادية الأكثر فعالية التي تسمح بالتأثير على سلوك الملوثين عن طريق محددات مالية ذات مرونة كبيرة وتكاليف أقل[2].

3- مقومات النظام الجبائي: يمثل النظام الضريبي مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات محددة وتتكون مقوماته من[3]:

1-3 الإدارة التشريعية: وهي التي تختص بإصدار القانون الضريبي وكافة التشريعات التي تحدد فلسفة وأهداف ووسائل النظام الضريبي في المجتمع والتي تعكس طبيعة الدولة السياسية وخياراتها الاقتصادية والاجتماعية.

2-3 الإدارة التنفيذية: تضم أجهزة تتولى تنفيذ القانون الضريبي الصادر من الإدارة التشريعية كما تعمل على تنفيذ السياسة الضريبية عن طريق قيامها بعملية الحصر والربط والتحصيل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.

---

[1] جراج أحمد، **النظام الضريبي الجزائري" تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة"**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر العاصمة، سنة 2003-2004، ص 32

[2] كتوش عاشور، عزوز علي، **إشكالية الجباية البيئية في الجزائر**، مداخلة ضمن **الملتقى الوطني حول الخدمة العمومية والتنمية المستدامة**، جامعة باتنة، 2-3 ديسمبر 2006، ص4.

[3] كمال رزيق، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، **الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الجزائر في الألفية الثالثة**، جامعة البليدة، 2003، ص3.

3-3 الجهاز القضائي: الذي يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية فيما يتعلق بتقدير الضرائب المستوجبة الدفع على المكلفين.

ولنجاح أي نظام ضريبي يستلزم تكامل النجاح لهذه المحاور الثلاثة مجتمعة، وهنا بدورها يتطلب وجود[1]:

- سياسة ضريبية متجانسة ومتوازنة يراعي فيها كل القواعد الفنية الأصولية، إضافة مع تجانسها مع السياسات الاقتصادية الأخرى؛
- تشريع ضريبي مستقر وواضح يعبر عن تلك السياسة؛
- جهاز ضريبي على قدر عال من الكفاءة يتولى تطبيق التشريع وتنفيذ السياسة الضريبية على أفضل وجه.

4- فعالية النظام الجبائي:

نقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفاءها كليا أو جزئيا من الضريبة أي أن الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي ما، كالتوازن الجهوي كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي، بحيث المشرع الضريبي يراعي الوضع الاجتماعي للأفراد من خلال إعفاء الأفراد ذات الدخل المنخفض واختلاف المعاملات الضريبية للأفراد حسب الوضع المالي والاجتماعي وذلك من أجل تحقيق التضامن الاجتماعي.

ونتيجة لتعارض أهداف النظام الضريبي يتعين على المشرع الضريبي مراعاة المصالح الثلاثة التالية[2]:

1-4 مصلحة الدولة: تحقق مصلح الدولة بما توفره الضريبة من الأموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة، وبالقدر الذي يساعد في تحقيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية.

2-4 مصلحة المكلف: تتحقق مصلحة المكلف من خلال فرض الضريبة بالقذر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقا أمام طموحاته والعوائد الذي يحققها من استثماراته، كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية.

3-4 مصلحة المجتمع: تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الإيجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل: استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة

---

[1] عبد الغني رميتة، **دور الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار الخاص الوطني في الجزائر**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة 20 أوت1955 سكيكدة، سنة 2010-2011، ص7.

[2] ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 41.

العمومية والتعليم والصحة أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع.

ونشير أن التوفيق بين المصالح الثلاثة صعب التحقيق، لذلك من واجب المشرع أن يحث تقارب وتوازن فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة به[1].

المطلب الثالث: ماهية الإدارة الجبائية

1- تعريف الإدارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الجبائية أداة فعالة في تطبيق معالم النظام الضريبي في أي دولة، وفي تجسيد جزء كبير من السياسة المالية لها، فهي كجهاز إداري فعال تسعى لتحقيق أهداف كل من الضريبة ومن النظام الضريبي وذلك يتطلب منها القيام بعدة وظائف أساسية.

تعتبر الإدارة الجبائية جزء من السلطة التنفيذية في الدولة التابعة لوزارة المالية، ويمكن تعريفها وتوضيح أهميتها في مايأتي: "هي الجهة التي تتولى بتطبيق الأنظمة الصادرة من الإدارة التشريعية وتصدر التعليمات والتفسيرات في حالة عدم وضوح الأنظمة والقرارات الضريبية على شكل منشورات وإصدارات ليمكن تطبيقها عماليا"[2].

من هذا التعريف نستخلص أنه يرتكز على جانب تطبيق الإدارة الجبائية لقوانين النظام الضريبي وتفسيرها في حالة غموضها لكن لم يوضح بالنسبة لمن تفسر هذه القوانين والأنظمة والأدوات والوسائل المستخدمة لذلك.

وتعرف الإدارة الضريبية أيضا على أنها: أحد أطراف العلاقة الضريبية والتي يقع على عاتقها تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين وتوريدها للخزينة العمومية في مواعيدها المحددة قانونا، وحتى تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة مهامها والقيام بأعمال المناطة بها منحها القانون سلطات وحقوق واسعة كسلطة الفحص والرقابة وسلطات تضمن لها تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين وكذلك سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات[3].

من خلال هذا التعريف نستنتج أن علاقة الضريبية فيها طرفان أحدهما الإدارة الجبائية والطرف الآخر المكلف بالضريبية، وأن الإدارة الجبائية هي المسؤول القانوني الأول عن تنفيذ ونجاح هذه العلاقة باعتبارها همزة وصل بين الخزينة العمومية وبين المكلف بدفع الضريبية في ما يتعلق بتحصيل المبلغ الضريبية ولقانون كل الصلاحيات لتحقيق ذلك.

2- أهمية الإدارة الجبائية: إن أهمية الإدارة الجبائية تكمن في مجالين أساسيين هما:

---

[1] ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 76-77.

[2] رشيد فارس، **الإدارة المالية والدولية**، الطبعة الأولى، دار السواقي العلمية للنشر، الأردن، 2015، ص131.

[3] جاسم محمد سهام، دراسة حول العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، **مجلة الاقتصاد الخارجي**، جامعة البصرة، العراق، العدد التاسع عشر، 2011، ص17.

- تقوم الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين الضريبية بشكل يضمن حماية حقوق الخزينة العمومية من جهة وحماية حقوق الممولين من جهة أخرى؛
- تقترح التعديلات اللازمة على القوانين الضريبية لإيجاد قانون ضريبي عصري يلائم احتياجات المجتمع[1].

3- حقوق الإدارة الجبائية: تتمتع الإدارة الجبائية بمجموعة من الحقوق يمكن إجمالها في مايلي:

3-1 **حق الإدارة في الرقابة:** يتكون هذا الحق من التحقيق في المحاسبة ومعاينة الدفاتر المحاسبية، بالإضافة إلى التحقيق المعمق في الوضعية المحاسبية، والذي يسمى التحقيق المصوب[2].

3-2 **حق الإطلاع:** نصت (المادة 45) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات[3].

3-3 **الحق في التحقيق:** يسمح إجراء التحقيق لأعوان الضرائب المعنيين بالأمر بالتدخل بصفة مفاجئة لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة وكذا العاملين لحسابهم، يجرى التحقيق من طرف أي موظف للضرائب التابع لمصلحة المختصة إقليميا بحضور موظف له رتبة مراقب على الأقل وذلك على مستوى وسائل النقل والشحن وكذلك المحلات المهنية من ساعة ثامنة صباحا إلى غاية الساعة الثامنة مساءا وخلال ساعات النشاط[4].

3-4 **حق الاستدراك:** أقره المشرع الجبائي كحق من حقوق الإدارة الجبائية بموجب نص (المادة39) من قانون الإجراءات الجبائية، والتي حددت الأجل الذي يتقابل فيه عمل الإدارة الجبائية بأربع سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛
- قيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي[5].

---

[1] مجدي نبيل شرغب ، **احتياجات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام الضريبي الفلسطيني**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص19.

[2] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 314.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **وزارة المالية**، المادة 45 من **قانون الإجراءات الجبائية** لسنة2018، ص24.

[4] **La lettre de la DGI, n°58, 2012, p7.**

[5] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **وزارة المالية**، المادة39 من **قانون الإجراءات الجبائية** لسنة 2018، ص24.

المبحث الثاني: إصلاح النظام الجبائي الجزائري

نجد أن النظام الجبائي كان دوره يقتصر على تمويل خزينة الدولة وذلك من أجل الإنفاق الوطني، لكن مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية أصبحت أكثر تعقيدا مما جعلها تبحث عن مصادر تمويل نظرا لتزايد أعباء الدولة فكان بذلك النظام الضريبي من أهم الوسائل لتوفير ذلك، مما كان إدخال الإصلاحات الجبائية أمرا ضروريا يتطلب إصلاحا اقتصاديا شاملا يمس كل القطاعات، سنتطرق في هذا المبحث إلى: مفهوم الإصلاح الجبائي، دوافعه، وفي الأخير أهداف الإصلاح الجبائي.

المطلب الأول: مفهوم إصلاح النظام الجبائي

يقصد بالإصلاح الضريبي إدخال تغيرات نحو الأحسن، وعليه هو العمل على سد الفراغات والثغرات القانونية الموجودة بالنظام الضريبي السابق من أجل الدفع من مردوده ومحاولة زيادة فعاليته بما يخدم الاقتصاد الوطني، ويتدرج الإصلاح الضريبي الذي انتهجته الجزائر منذ السنة 1992 في سياق مختلف التحولات التي عرفتها الساحة الدولية الوطنية، حيث شهد الاقتصاد الجزائري إصلاحات وتطورات عديدة وحاسمة في جميع جوانبه نتيجة ضغوطات خارجية، حيث أن انتفاضة 1988 والاتفاقية التي أجريت مع صندوق النقد الدولي ألزمت السلطات إجراء إصلاحات جذرية في جميع القوانين الاقتصادية والمالية وخاصة التي تمس مباشرة المؤسسات الاقتصادية والأفراد[1].

وقد كانت هذه الإصلاحات والتدابير الجبائية مواكبة الإصلاحات البنكية (قانون القرض والنقد 10افريل1990) والتطهير المالي للمؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى التحول لاقتصاد السوق بموجب الأمر 95/ 06 المؤرخ في 25 جانفي 1995 والذي بمقتضاه تحدد بصفة حرة أسعار السلع والخدمات اعتمادا على قواعد المنافسة، كما تزامن الإصلاح الضريبي في الجزائر مع عدة تحولات هامة عرفتها الحياة الاقتصادية الدولية من أهمها:

- فشل النظام الاشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي؛
- إعادة هيكلة الاقتصاد العالمي نتيجة للثورة العلمية التكنولوجية وبما أفرزته من تحولات جديدة في سياق ظاهرة العولمة؛
- الإتحاد المتزايد نحو التكتل الاقتصادي بين الدول المتقدمة.

[1] منصور أعمارة، **الرسم على القيمة المضافة حسب تعديلات قانون المالية 2010**، دار هومة لطباعة لنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص41.

لهذا وانطلاقا من الوضعية الاقتصادية والاجتماعية وكذا السياسية التي كانت تعيشها الجزائر، والتحولات التي كان يعيشها الاقتصاد الجزائري والانتقال إلى المرحلة الأخيرة، وهي اقتصاد السوق وعقد الشراكة مع الإتحاد الأوروبي والسعي إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، جعلت النظام القديم لا يساير ولا يواكب هذه المستجدات الحديثة [1].

يمكن وضع التعاريف التالية: تعني كلمة الإصلاح التغير، أي تغيير الوضعية من شكل إلى شكل أخر أو مستوى أحسن، سواء كان هذا التغير الكلي أو الجزئي، أي أنه يمس كل أركان النظام القائم أو بعض أركانه فقط فالإصلاح الضريبي هو عملية تغير تمس الإدارة والنظام الضريبي معا.

كما يعرف بأنه "تلك الإجراءات التي تهدف إلى تغير الوضع الحالي من أجل الوصول إلى وضع أحسن".

ويمكن تعريفه بأنه"إصلاح الهيكل التنظيمي للجهاز الضريبي بغية الوصول إلى ضغط ضريبي منخفض وتشجيعا للاستثمارات ووضع آليات التقليل من التهرب الضريبي".

أو هو "استبدال نظام ضريبي ذو نقائص بنظام ضريبي يتماشى مع الظروف الراهنة ويعالج تلك النقائص."

ومنه يمكن وضع تعريف شامل للإصلاح الضريبي: الإصلاح الضريبي يقصد به التغير أو تعديل نحو الأفضل تجسيدا للمبادئ الأساسية للضريبة واعتبارها أداة اقتصادية فعالة في ترشيد الحياة الاقتصادية والاجتماعية انطلاقا من ترشيد الإيرادات العامة، من حيث توسيع الوعاء الجبائي وتحقيق أفضل حصيلة جباية لتغطية النفقات العامة[2].

الطلب الثاني: دوافع الإصلاح الجبائي

إن الإصلاحات الجبائية هي امتداد للإصلاحات الاقتصادية، ويتم للجوء إلى إصلاح النظام الجبائي نظرا لوجود أهداف تدفع لذلك، فمنذ 1987 والنظام الضريبي الجزائري لا يستجيب لمتطلبات التنمية الاقتصادية خاصة بعد توجه الجزائر من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق وهو ما دفع بالجزائر إلى التفكير في توجيه وتطوير هذا النظام، ومن نقائص وعيوب التي أدت إلى هذا الإصلاح مايلي[3]:

1- **الأزمة النفطية**: لقد كان الاعتماد على الإيرادات المتأتية من الجباية البترولية لتمويل ميزانية الدولة كبيرا مما جعلها تتأثر بتقلبات أسعار النفط التي تحكمها السوق العالمية وبانخفاض أسعار النفط بداية من 1986 أصبحت نسبة الإيرادات المتأتية من الجباية البترولية ضعيفة جدا بلغت 28.56% سنة 1986 و20.06% سنة 1987 من مجموع الإيرادات

[1] محمود جمام، الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية، **مجلة العلوم الإنسانية**، العدد 31، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، جوان 2009، ص2.

[2] محمود جمام، **نظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية"دراسة حالة الجزائر"**، مذكرة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010، ص32.

[3] العياشي عجلان،" **ترشيد النظام الجبائي الجزائر في مجال الوعاء والتحصيل**"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2005-2006، ص79.

الجبائية بعد أن كانت تشكل نسبة 66.4% سنة 1981، ولم يستطيع النظام الجبائي السابق تعويض هذا النقص من الإيرادات من خلال الجباية العادية، وهو الأمر الذي جعل عجز الميزانية المتواصل مما دعا إلى البحث على نظام جديد يكون مرنا ويستطيع توفير الإيرادات الجبائية لتدعيم الميزانية والتحرر من ارتباط بأسعار النفط التي قد لا تعرف الاستقرار.

2- **تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي**: النظام الجزائري معقد، نتيجة تنوع الضرائب وتعدد معدلاتها مقارنة مع معدلات الضريبية لبعض الدول بالإضافة إلى اختلاف مواعيد التحصيل، وهو ما زاد من العبء الضريبي على المكلفين، فمثلا في الجزائر كانت تقدر IBS ب 55% عام 1988 في حين أنه في الولايات المتحدة الأمريكية كانت تقدر ب 35% فالضرائب على الدخل وحدها كانت تسعة والضرائب على الإنفاق أربعة وغيرها من الضرائب على رقم الأعمال 18 معدلا والسلم الضريبي على الأجور والمرتبات لسنة 1985 يضم 20 معدل لكل فئة مما يولد في النهاية 60 معدلا لوجود ثلاث فئات مأخوذة بعين الاعتبار، هذا العبء عامل من عوامل التي ساهمت في التوازن المالي للمؤسسات.

3- **النظام الضريبي الجزائري غير ملائم لمعطيات تلك المرحلة الراهنة**: بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدها الوطن أمام معطيات الجديدة لاقتصاد السوق أصبح النظام الضريبي غير ملائم ويرجع هذا إلى النقائص التالية:

- عدم ملائمة الاهتلاك الخطي؛
- لا مركزية الضريبية على الأرباح الصناعية والرسم على النشاط الصناعي والتجاري؛
- تحديد غير عقلاني للأعباء القابلة للخصم[1].

4- **الضغط الضريبي**: لقد كان هذا الضغط الضريبي المرتفع نتيجة لبنية النظام الجبائي السابق التي ميزتها كثرة الضرائب و تعددها إلى جانب ارتفاع معدلاتها وثقل عبئها خاصة على المؤسسات الاقتصادية التي عانت من كثرة الاقتطاعات وارتفاع المعدلات، فقد كانت الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية مثلا تصل إلى 50 % و معدل الدفع الجزافي كان يقدر ب 6 % إلى جانب ارتفاع معدلات الرسوم والتعريفات الجمركية، فالضغط الضريبي في الجزائر وعند حسابه على أساس كل الاقتطاعات الضريبية كان يساوي حوالي 45% سنة 1986 و46% سنة 1987 من الناتج المحلي وهو من بين العبء الكبير لاقتطاعات الجبائية[2].

5- **تفشي ظاهرة الغش والتهرب الجبائي**: لقد ساهم في تنامي الغش والتهرب الجبائيين غياب الوعي الضريبي، ضعف الإدارة الضريبية نتيجة تدني المستوى التعليمي لموظفيها، إلى جانب عدم استقرار التشريع الجبائي وتعقده وزيادة

[1] جمام محمود، **الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 31 ، جوان، 2009، ص 253.

[2] منور اوسرير، محمود حمو، **جباية مؤسسات**، الطبعة الأولى، الشركة الجزائرية بدواد، الجزائر، 2009، ص66-71.

الضغط الضريبي على المكلفين مما دفعهم إلى إتباع مختلف السبل لتفادي تسديد ما عليهم من ضرائب، وقد قدرت مبالغ التهرب الضريبي سنة 1989 بحوالي 50 مليار دولار سنويا وهو مبلغ ضخم جدا إذا تمت مقارنته بالناتج الإجمالي في ذلك الوقت أين كان حوالي 52 مليار دولار.

6- **عدم فعالية الحوافز الضريبية في التوجيه الاستثمار:** هذه الحوافز لم تحقق الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية وهذا راجع إلى:

- عدم توازن هيكل قطاع الاستثمار في وقت لجأت فيه المؤسسات إلى الاستثمار في القطاعات التي تتطلب مهارات عالية وتكاليف باهظة بهدف تحقيق أكبر مردودية؛
- عدم التوازن الجغرافي للمؤسسات عبر التراب الوطني، فالحوافز الضريبية لم تؤدي دورها للازم لتوجيه الاستثمار نحو القطاعات المنتجة وكذلك نحو القطاعات أقل تطورا.

7- **ضعف العدالة الضريبية:** النظام الضريبي أنداك كان يتميز بابتعاده عن العدالة الضريبية وهذا راجع إلى:

- عدم التفريق بين الشخص الطبيعي والشركات؛
- أن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة على بعض المداخيل دون أخرى؛
- اختلاف مواعيد التحصيل الضريبي؛
- الضريبة المباشرة يغلب عليها الطابع النسبي وليس التصاعدي[1].

المطلب الثالث: أهداف الإصلاح الجبائي

يسعى الإصلاح إلى تحقيق عدة أهداف تندرج ضمن عصرنة النظام الضريبي ليكون موضوعيا لمعطيات اقتصاد السوق ونجد أبرزها مايلي :

1- **أهداف اقتصادية** تتمثل في:

- قيام نظام ملائم يسعى لجلب المستثمرين ويشجعهم لتوسيع المشاريع وتعزيز التنمية الاقتصادية؛
- وجود المناخ الملائم للاستثمار وعدم عرقلة تحديث وسائل الإنتاج مع التحكم بعقلانية في الواردات؛
- تحسين نوعية الإنتاج المحلي مع ترقية وتنويع الصادرات في ظل تغيرات سوق النفط غير المستقرة؛
- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق تبني سياسة ادخارية موجهة للاستثمار لتخفيف الضغط الضريبي.

[1] بشرى عبد الغني، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة ماجستير في تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، سنة 2010-2011، ص 30-32.

2- **أهداف مالية** تتمثل في:

- زيادة الحصيلة الضريبية لكونها مورد أساسي لخزينة الدولة من أجل تغطية النفقات العامة؛
- ادخار الرسم على القيمة المضافة مدعما بقواعد تنمية النتاج ولاستثمار لما يتمتع به هذا الرسم من مزايا كاتساع الوعاء ووفرة وسهولة التحصيل لأن المكلف الحقيقي لا يشعر بتحمله؛
- توسيع الوعاء الضريبي وتخفيض المعدلات لأنه سابقا كانت أوعيتها ضيقة وأسعارها مرتفعة؛
- تنمية الجباية العادية لتغطية النفقات العامة تفاديا لصدمات الجباية البترولية الغير مستقرة.

3- **أهداف اجتماعية تتمثل** في:

- التميز بين المكلفين بالضريبة كأشخاص طبيعيين ومعنويين لإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة به؛
- المساهمة في تحقيق التوازن الجهوي وهدا بخلق قوانين تحفيزية تشجع الاستثمار في المناطق النائية؛
- إعادة توزيع الدخل القومي بين المواطنين لإنعاش الاقتصاد والعمل على حماية القدرة الشرائية؛
- تشجيع المستثمرين بتوسيع نشاطهم نحو ترقية الشغل وامتصاص البطالة لتجنب الآفات الاجتماعية.

4- **أهداف فنية** تتمثل فيما يلي:

- إرساء نظام ضريبي مبسط ومستقر في تشريعاته لجعله نظم عصري قادر على تحقيق أهدافه؛
- تحسين شفافية النظام الضريبة بغية الإطلاع الدقيق والشامل لمجمل المداخيل والأنشطة [1].

المبحث الثالث: مضمون الإصلاح الجبائي الجزائري:

إن مسار الإصلاح الجبائي الذي شرع فيه انطلاقا من مطلع القرن الحالي كان يرمي إلى إضفاء العصرنة والفعالية على المنظومة الجبائية الجزائرية بصورة تدريجية وصولا إلى استخلاف الجباية البترولية بالجباية العادية كمصدر مستديم لموارد الميزانية حيث جاءت الإصلاحات من أجل تعديل الإدارة الضريبية بالإضافة إلى تبسيط وتعزيز الإجراءات الجبائية لتبسيط النظام الضريبي وتعزيز الإجراءات محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

المطلب الأول: عصرنة الإدارة الجبائية كجيل الأول للإصلاحات الجبائية

والذي عرف فيه النظام الجبائي إعادة صياغة الأحكام الجبائية، ما ميز الإصلاح الضريبي في الجزائر هو إحداث ضرائب جديدة وعصرية تضاهي بذلك الأنظمة الضريبية المتقدمة وتتمثل هذه الضرائب في مايلي:

[1] قلاب بديح لياس، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2010، ص5.

1- ضريبة الدخل الإجمالي:

أحدثت هذه الضريبة بموجب الإصلاح الضريبي لسنة 1991 وتتعلق بدخل الأشخاص الطبيعيين وتعتبر تبسيط لنظام الضرائب النوعية والضريبة التكميلية على الدخل حيث أدمج فيها كافة الضرائب المطبقة على المذاخيل المختلفة للشخص الواحد في ضريبة وحيدة هي ضريبة الدخل الإجمالي وهذا بالانتقال من فروع الدخل إلى النظام الإجمالي[1].

2- ضريبة على أرباح الشركات:

شكل إحداث الضريبة على أرباح الشركات إحدى الركائز الأساسية التي جاء بها الإصلاح الضريبي لسنة 1991حيث تم التمييز لأول مرة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الإعتيبارية بإخضاع كل فئة لضريبة خاصة بهم، يهدف المشرع من خلال إحداثه لضريبة على أرباح الشركات إلى جعل المؤسسة العمومية في نفس موقع المؤسسة الخاصة وإخضاعها لمنطق وشروط السوق وذلك في سياق إصلاح المؤسسة العمومية الذي شرع فيه نهاية الثمانينات حيث كرس المشرع ذلك بإحداثه لهذه الضريبة الذي أدمج فيها مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية[2].

وقد حدد المشرع معدلات الضريبة على أرباح الشركات التي خضعت لتعديلات عديدة بموجب القوانين المالية إلى أن وصلت إلى حدود [3]:

- 19% بالنسبة لنشاطات الإنتاج؛
- 23% بالنسبة لمقاولات البناء والري والنشاطات السياحية، المسرح والسينما؛
- 26% بالنسبة لنشاطات أخرى[4].

3- ضريبة القيمة المضافة:

يعتبر إحداث ضريبة القيمة المضافة لأول مرة في الجزائر المستقلة تجسيد لمسعى المشرع الجزائري للتحول نحو نظام الضرائب العصرية، فضريبة القيمة المضافة أحدثت كذلك بموجب قانون المالية لسنة 1991 وهي ضريبة على السلع والخدمات تقوم المؤسسات بتحصيلها على مراحل ولكن المشتري النهائي هو الذي يتحمل عبئها الكامل في نهاية الأمر[5].

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 01 من" **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** ."

[2] الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 135 من" **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**. "

[3] République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, **"dépliant relatif aux l'Impôt sur les Bénéfices des Sociétés"**, 2014.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من" **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**".

[5] République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, **"le système fiscal Algérien"**, edition 2014, p 24

شكل إحداث ضريبة القيمة المضافة أحد ركائز الإصلاح الضريبي في الجزائر ونقلة نوعية حيث حقق الإصلاح الضريبي في مجال الضريبة على القيمة المضافة مايلي:

- توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة؛
- عمومية (شمولية) الخصم؛
- التخفيض في عدد المعدلات؛
- تحديد قاعدة ضريبية جديدة؛
- التخفيض في عدد الإعفاءات[1].

4- الضريبة الوحيدة الجزافية:

إن إحداث ضريبة الوحيدة الجزافية يندرج في سياق جهود المشرع الجبائي لتبسيط وتحديث النظام الضريبي وإضفاء طابع العصرنة عليه، وقد أحدثت هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 2007 كما تعتبر الضريبة الوحيدة الجزافية ضريبة جاءت لتحل محل النظام الجزافي الذي كان سائدا من قبل حيث عوضت هذه الضريبة ضريبة على الدخل الإجمالي وضريبة القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني وهي تمس الأشخاص الطبيعيين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30.000.000 دج سنويا والذين يمارسون نشاطا تجاريا في بيع السلع أو تأدية الخدمات وقد أدمج المشرع في مجال تطبيق هذه الضريبة الأشخاص المعنوية بإضافة إلى نشاطات الإنتاج وأصبحت تقتطع هذه الضريبة وفق النسب التالية[2] :

- 5 % بالنسبة لبيع السلع و الخدمات؛
- 12% بالنسبة للنشاطات الأخرى.

5- تبسيط الإجراءات الجبائية:

اعتمدت السلطات العمومية خطة إستراتيجية تتضمن تدابير لتبسيط النظام الضريبي لتوسيع الوعاء وتخفيف الضغط الضريبي وتعزيز وتشديد أساليب وإجراءات الرقابة للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وفي هذا السياق فإن الجهود المبذولة من طرف السلطات العمومية في مجال الإصلاحات يتعلق الأمر على وجه الخصوص بمايلي:

- التقليل من الضغط الجبائي وتخفيفه؛
- تعزيز و تشديد الإجراءات الجبائية؛
- تبسيط إجراءات التحصيل والتسيير.

[1] République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, **"le système fiscal Algérien**", edition 2014, p 24

[2] République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI,op cit **"le système fiscal Algérien**", edition 2014, p 24.

المطلب الثاني: عصرنة الإدارة الجبائية كجيل ثاني للإصلاحات الجبائية

يأتي برنامج إصلاح وتطوير الإدارة الضريبية في سياق الإصلاحات الضريبية التي شرع فيها من قبل وفي إطار عصرنة الإدارة العمومية وقد أطلقت السلطات العمومية برنامج لإصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية الذي ارتكز برنامجه على:

1- إستحداث هياكل جديدة للإدارة الضريبية:

جاءت هذه العملية وفقا لتوصيات صندوق النقد الدولي، حيث أوصى بالتقسيم العمودي، عوض التقسيم الأفقي، عرفت الإدارة الضريبية إصلاحا شاملا لهياكلها الجبائية توجت بإحداث هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية وهي مديرية كبريات المؤسسات، المراكز الضريبية و لمراكز الضريبية الجوارية وسنتطرق إليها كمايلي[1]:

1-1 مديريات كبريات المؤسسات:

يندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات المحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2002 في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية من الناحية التنظيمية والعملية وتقوم مديريات كبريات المؤسسات بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات التابعة للقانون الجزائري والخاضعة لضريبة أرباح الشركات، وتتكفل جبائيا بالتسيير والفحص والتحصيل بالنسبة للشركات الأجنبية والشركات العاملة في المحروقات والشركات الخاضعة لضريبة أرباح الشركات التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دج وتتكفل هذه المديرية ب:

- تقوية الضمانات للمكلفين بالضريبة المعترف بها؛
- توسيع طرق الطعن؛
- تحديث وتبسيط الإجراءات، وضع جهاز متكامل للتسيير المعلوماتي للضريبة؛
- تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمؤسسات وهذا عن طريق فتح موقع الكتروني www.jibaitic.com لتقريب الإدارة من المكلف بالضريبة وكدا لتقليل حجم الوثائق في الملف الجبائي وتعويضها الكترونيا من أجل وضع تصريحاتهم ودفع مستحقاتهم عبر هذا الموقع.

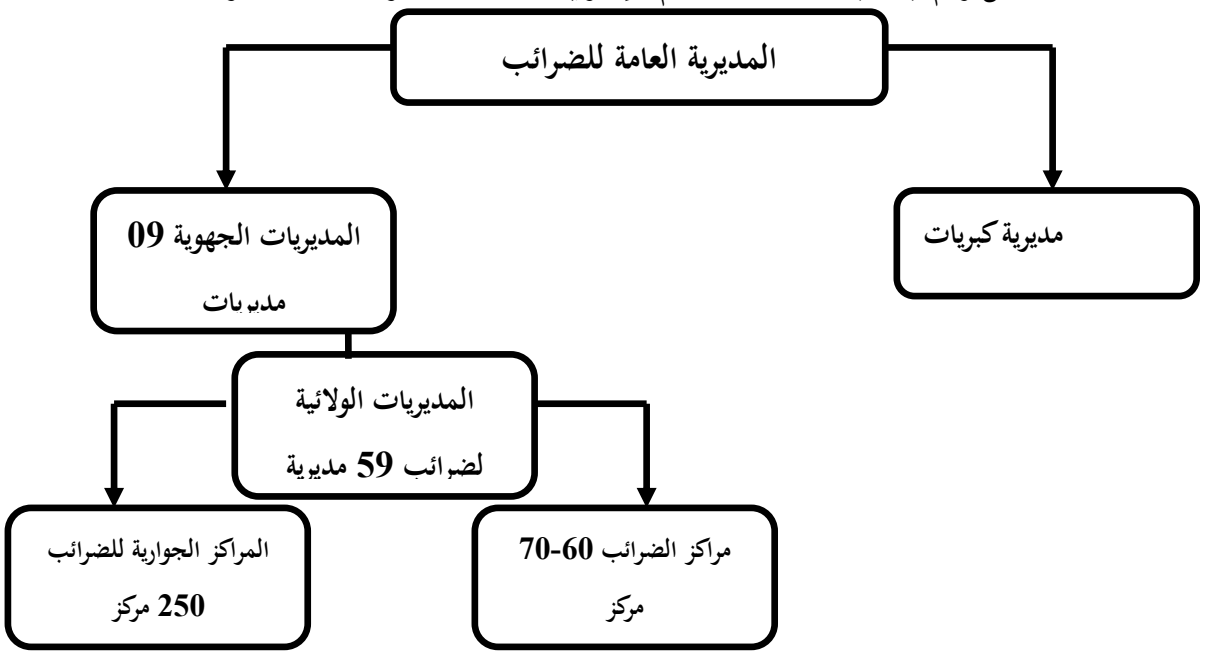
2-1 المراكز الضريبية: تعتبر المراكز الضريبية مصلحة عملية جديدة تابعة لمديرية الضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة بالنسبة للمكلفين بالضريبة متوسطي الدفع.

3-1 المراكز الجوارية الضريبية: يمثل إطلاق المركز الجواري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج العصرنة هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز

[1] أنظر الهياكل الجديدة للمديرية العامة لضرائب، الموقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب: www.mf.dgi.gov.dz

الضرائب، تعتبر المراكز الضريبية الجوارية بدورها مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب وتختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب بالنسبة لفئة واسعة من المكلفين بالضريبة الوحيدة الجزافية، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (1-1): مخطط التنظيم الإداري الجديد للمديرية العامة للضرائب



المصدر: فريد حداد، أفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، 2012، ص 266.

يتضح لنا من خلال الشكل السابق أن الإدارة الجبائية تهدف من خلال إنشاء هذه الهياكل إلى تجسيد مبدأ المحاور الجبائي الوحيد، ولكن بالرجوع للواقع العملي نلاحظ أن هناك تأخر في تجسيد هذه المشاريع لعدة أسباب، فعلى سبيل المثال: مديرية كبريات المؤسسات لم تجسد في أرض الواقع إلا في سنة 2006، بالرغم من أنه كان من المفترض أن تدخل حيز التنفيذ سنة 2002.

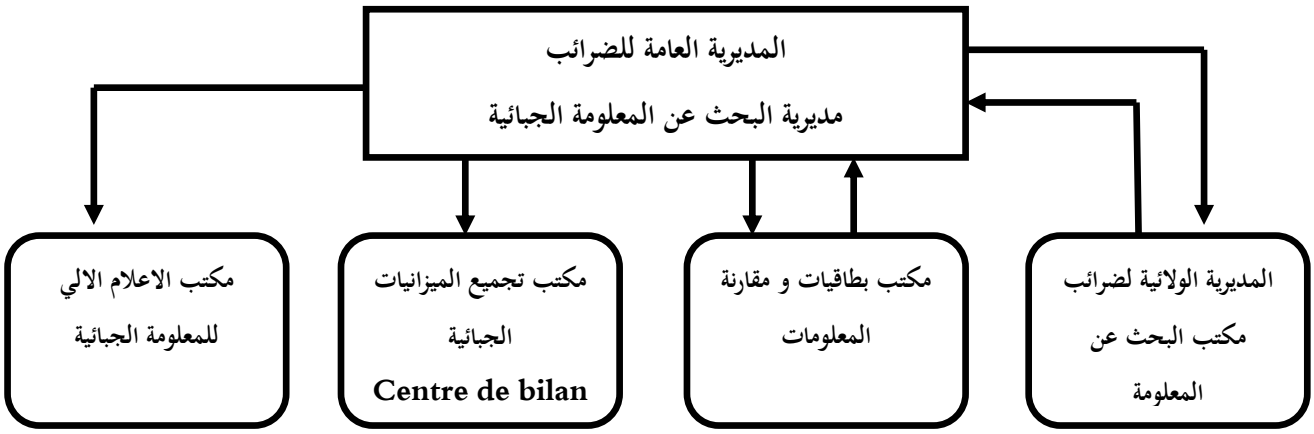
2- وسائل التسيير: في هذا الإطار تهدف الإدارة الجبائية إلى إدخال التكنولوجيا الحديثة في التسيير، خاصة فيما تعلق بنظام المعلومات الجبائي، وكذا إعتماد النظام المالي المحاسبي الجديد[1].

1-2 نظام المعلومات الجبائي:

إن نظام المعلومات هو نظام معلوماتي تسييري ومجال يسمح بالحصول على معلومات تهدف إلى تمركز، وتنظيم، وإدارة، وتحليل المعلومات، ومراجعتهم اليومية، وتحيينها، ويمكن تصور نظام المعلومات الجبائي في الجزائر من خلال الشكل التالي:

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بيودواد، الجزائر، 2008، ص11.

الشكل(1-2):تصور نظام المعلومات الجبائي في الجزائر



المصدر: كمال رزيق، عبد الحليم فضيلي، نظام المعلومات الجبائي الجزائري، أعمال الملتقى الوطني حول نظام المعلومات الاقتصادية في الجزائر،المركز الوطني للإعلام الآلي والعلمي، الجزائر، أفريل، 2008، ص17.

بالرغم من أهمية هذه الآلية في النظام الجبائي الجزائري إلا انه شهد تأخرا في تجسيده، ولكن من المقرر إطلاقه الفعلي في سنة 2017.

2-2 النظام المحاسبي المالي الجديد:

اعتمد هذا النظام في الجزائر بموجب المرسوم التنفيذي رقم (156/08) المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق إجراءات القانون رقم (11/07) المتضمن نظام المالي المحاسبي يهدف هذا النظام المحاسبي المالي الجديد لوضع أداة تكييف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع ارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص الدخول في الشراكة مع الاتحاد الأوربي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية لتجارة، وبالإضافة إلى ذلك تهدف لتلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية، حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين والدوليين تجدر الإشارة إلى أن التطبيق الفعلي لهذا النظام في الإدارة الجبائية الجزائرية لم تكن في سنة 2012[1].

3- إدخال تكنولوجيا المعلومات

يعتبر إدخال التكنولوجيا الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الإدارة الضريبية مرحلة هامة في برنامج تحديث وهو ما يتطلب تكييف التشريع الضريبي من أجل التوجه نحو تقنيات غير المادية وتأطير الدخول الالكتروني للنظام المركزي وبالفعل قامت الإدارة الضريبية بالاستعانة بمكتب استشارة أجنبي إسباني (Indra – sitemas) قصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي الذي يشكل أحد الركائز الأساسية لتحديث الإدارة الضريبية لما له من دور في[2]:

[1] عيد المجيد شعباني، محمد بودالي، الإصلاح الجبائي كأداة لمحاربة التهرب الضريبي في الجزائر، **الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاحات الجبائية في الجزائر ودورها في التنمية** الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 12 و13 ماي 2014.

[2] انظر الهياكل الجديدة للمديرية العامة لضرائب، الموقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب: www.mf.dgi.gov.dz

- تقديم المديرية العامة للضرائب الدعامة في مجال تكنولوجيا المعلومات قصد إتمام مهامها وبلوغ أهدافها؛
- ضمان الحماية للمعطيات من خلال للجوء إلى تكنولوجيا الاتصالات المناسبة؛
- تقديم تطبيقات بسيطة الاستعمال تسمح للمستخدمين بممارسة مسؤولياتهم بالفعالية والناجعة المطلوبتين؛
- ضمان وجود المعطيات الصحيحة لمحمل المستخدمين المؤهلين؛
- تبسيط الإجراءات لاسيما تلك المطبقة من طرف المكلفين بالضريبة.

وعليه عليه فإن إدخال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الإدارة الجبائية يهدف إلى تحقيق الناجعة من خلال:

- الإلمام الشامل بالمكلفين بالضريبة كل حسب وضعيته الخاصة أو خصوصياته؛
- تعزيز الثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة من خلال اعتماد تقنية التحصيل الإلكتروني؛
- المساهمة في تخفيض الحصص التي تمثل مستحقات ضريبية للإدارة الضريبية لدى المكلف بالضريبة والتي يصعب تحصيلها وبالتالي معدلات التحصيل الضريبي والحد من مشكل انعدام الثقافة الجبائية التي تعاني منه الإدارة الضريبية؛
- المعالجة السريعة والفعالة للكم الهائل من التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة وفي آن واحد؛
- التسيير الفعال والعقلاني للموارد المتاحة للإدارة الجبائية خلال ممارسة مهامها المتعلقة بالتدقيق و التحقيقات التي تتم على مستوى مصالحها[1].

4- رسكلة الموارد البشرية:

يعتبر العنصر البشري مهما في أي عملية، لهذا أعطت الإدارة الجبائية حيزا مهما في هذه الإصلاحات وهذا من الجانبين المهني أو حتى التأهيل العلمي.

الجدول رقم (1-2): درجة المستوى العلمي لموظفي المديرية العامة لضرائب لسنة 2017

بيان	الجنس	الدراسات العليا	الجامعي	الثانوي	آخر
المستوى المركزي	ذكور	16	409	92	78
	إناث	12	198	144	111
المستوى الخاجي	ذكور	118	3842	5898	2338
	إناث	117	3372	2981	843
المجموع	–	263	7818	9115	3370

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات تقريبية لمديرية الولائية للضرائب لولاية سكيكدة.

[1] أحمد أوشان وآخرون، الإصلاحات الضريبة كأداة لعصرنة وتطوير إدارة الضريبية للإشارة إلى حالة الجزائر، **مجلة أكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية**، قسم العلوم القانونية والاقتصادية، العدد 17، جانفي 2017، 67-74.

ومن الجدول التالي يتضح لنا أن حاملي الشهادات العليا تعبر عن فئة قليلة من إجمالي الموظفين، وبالتالي وجب إعادة النظر في سياسة إستقطاب الكفاءات، نظرا لأهمية وحساسية المهمة الموكلة لهم.

5- التدابير الالكترونية لرقمنه الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة:

إن وضع حيز التطبيق إدارة إلكترونية مؤسسة على إستخدام تقنيات الإعلام الآلي والإتصال تسمح بتكييف جميع أساليب العمل مع الممارسات العالمية لإستراتيجية المؤسسة العولمة وكذلك تلبية للمخطط التنظيمي الجديد وفي هذا الإطار باشرت الإدارة الضريبية إصلاحات جوهرية ترمي إلى تحول من أسلوب التسيير التقليدي إلى أسلوب التسيير الإلكتروني.

1-5 رقمنة المكلف بالضريبة: قامت إدارة الضرائب باستحداث مجموعة من التقنيات لرقمنه المكلف بالضريبة أهمها[1]:

1-1-5 البطاقة المغناطيسية للتعريفة الجبائية:

تسعى السلطات العمومية في كل دول العالم من أجل تعظيم عائدات الخزينة وهذا من خلال توسيع الوعاء الضريبي ليشمل عدد أكبر من المكلفين ولن يأتي هذا إلا من خلال إحصاء حقيقي لجميع أعوان الذين ينشطون في الإقتصاد الوطني، وفي الجزائر تعد التعريفة الجبائية بمثابة بطاقة الهوية للمكلف بالضريبة ولقد تم تأسيسها بموجب المادة 41 من قانون المالية 2006 لتحل محل التعريفة الإحصائية التي كانت تهدف لإحصاء عدد المكلفين.

بصفة عامة فان رقم التعريفة الجبائية NIF يحتوي على خمسة عشر رقما بالنسبة للأفراد أي أشخاص الطبيعيون وعشرون رقما بالنسبة للأشخاص المعنويون، لقد قامت المصلحة الإدارية الجبائية برقمنة التعريفة الجبائية عن طريق بطاقة مغناطيسية ويأتي هذا الإجراء بعدما أحصت المديرية مبالغ ضخمة تم التهرب من دفعها من كبار المستوردين، إذن البطاقة المغناطيسية الحاملة لرقم التعريف الجبائي تعتبر أداة تسيير فعالة تشكل المحور الأساسي للدليل الوطني الجبائي وسجلات الضرائب لمجموع المكلفين، حيث تسمح هذه التقنية بمايلي:

- تتبع حركة رؤوس الأموال من وإلى الجزائر؛
- تحديد أصول الملكية للأشخاص الطبيعين والمعنويين؛
- تسمح بمحاربة عمليات الغش في التصريح الجبائي؛
- تعتبر التعريفة الجبائية أداة لتبادل المعلومات بين مختلف المتعاملين.

[1]Nadia Belache, **L'expérience algérienne en matière de mise en œuvre du numéro d'identification fiscale Séminaire international du CREDAF**, ALGER,11 au 13 Juin 2007.

2-1-5 البطاقة الالكترونية الوطنية للغشاشين: تعتبر البطاقة الوطنية للغشاشين ملفا إلكترونيا يحتوي على قاعدة معلومات للمكلفين بالضريبة الذين يثبت أنهم قاموا بانتهاكات خطيرة للقوانين والتشريعات الضريبة والجمركية أو التجارية، ويتم تعبئة هذا الملف من طرف مصالح وزارة المالية، ووزارة التجارة ومن طرف بنك الجزائر[1].

ويتم التسجيل في البطاقة الوطنية للغشاشين كل شخص طبيعي أو معنوي الذين يثبت ضلوعهم في إحدى العمليات الآتية:

- الامتناع عن دفع الضرائب المفروضة؛
- التخلف عن الإشهار القانوني؛
- الإضرار بالاقتصاد الوطني؛
- الإضرار بصحة المستهلك؛
- الغش في العمليات المالية والبنكية.

2-5 رقمنة الإدارة الجبائية:

في سبيل تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة شرعت إدارة الضرائب في ترقيم الإدارة من خلال:

1-2-5 إنشاء مواقع الوآب (web)

يعتبر الإعلام الآلي الوسيلة الأولى والضرورية لرقمنة الإدارة ولهذا الغرض فإن مشروع عصرنة الإدارة الجبائية أولى أهمية كبيرة لبرمجة المعلومات الجبائية، حيث تم في هذا الصدد إنشاء مصلحة مستقلة للإعلام الآلي في الهيكل التنظيمي لمراكز الضرائب، حيث تعتبر هده المصلحة ضرورية لربط المصالح لضريبة المركزية والمحلية بنظام الإعلام الآلي (Réseau) من أجل وصول المعلومة في الوقت المناسب.

بالموازاة مع توسيع استعمال الإعلام الآلي تم وضع موقع الكتروني للمديرية العامة للضرائب يمكن المكلف بالضريبة من الاطلاع على مختلف القوانين والتشريعات الجبائية السارية المفعول وذلك من خلال فضاء الكتروني جديد بحيث يتوفر على معدلات جديدة للضرائب والرسوم، حقوق وواجبات المكلفين عن طريق دليل المكلف بالضريبة فضلا عن رسائل المديرية العامة للضرائب والتي تعتبر مناشير للقوانين الجبائية الجديدة بإضافة إلى هذا الموقع (www.dgi.dz) يسمح للمكلفين بتحميل مختلف الوثائق الخاصة بالتصريحات الجبائية السنوية و الشهرية دون أن يتحمل عناء التنقل إلى مختلف المصالح الإدارة الجبائية للحصول على هذه الوثائق[2].

[1] LE portail Algérien de création d'entreprise en ligne, **le numéro d'identification fiscale**, https://www.jecreemonentreprise.dz consulté le 06/05/2018 à 22h30.
[2] Décret exécutif N°13-84 du 06 février 2013 fixant les modalités d'organisation et de gestion du fichier national des fraudeurs, journal officiel N°09, 10fevrier 2013.

2-2-5 التصريح الالكتروني للضرائب والرسوم:

نظام التصريح الالكتروني تم استحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2008 وهو يقتصر حاليا على المكلفين التابعين لمديرية كبريات الشركات، ويقدم هذا النظام عدة مزايا للمكلفين نذكر منها:

- هو نظام سهل التطبيق ومجاني؛
- هو نظام مؤمن؛
- يمكن متابعة كل العمليات التي تمت بين المكلف و إدارة الضرائب[1].

المطلب الثالث: تكلفة انجاز برنامج عصرنة الإدارة الضريبية

يعتبر برنامج العصرنة التي تباشره المديرية العامة للضرائب من أكبر المشاريع الإدارية التي قامت بها مند الاستقلال والى يومنا الحاضر، وهذا بغية زيادة فعالية التسيير وتبسيط الإجراءات الإدارية وكدا تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة، تقدر التكلفة الإجمالية الأولية لبرنامج عصرنة الإدارة الجبائية في الجزائر خمسين مليار دينار(50.000.000.000)مخصصة كما يلي:

- انجاز هياكل جديدة عصرية وعملية؛
- اقتناء وتسيير أنظمة الإعلام الحديثة؛
- تكوين وتأهيل أعوان الإدارة الجبائية.

1- تكلفة انجاز مديرية كبريات المؤسسات (DGE)

مديرية كبريات المؤسسات المكلفة بتسيير حوالي 3177 ملف جبائي يمثل 70 % من الدخل الضريبي، أي كل الخاضعين يفوق رقم أعمالهم 100 مليون دج والشركات البترولية والمؤسسات الأجنبية،وكان من المفترض أن ينطلق العمل بها أفريل 2002، بمائة وتسعة وسبعون مليون ومائة وثمانية عشرة ألف وثمانية مائة وأربعون دينار(179.118.840دج)

2- تكلفة انجاز مراكز الضرائب (CDI) **والمراكز الجوارية للضرائب** (CPI)

2- 1 **مراكز الضرائب** (CDI): مكلفة بتسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمهن الحرة وعددها 42000 ملفا، تمثل 25 % من الدخل الجبائي، وتجدر الإشارة إلى أن هده المراكز ستعوض القابضات والمفتشيات الحالية[2].

[1] محمد بودالي، موسى بوشنب ، **رقمنة الإدارة كأسلوب لتحديث الخدمة العمومية للجزائر–الإدارة الجبائية نمودجا–**، مقال، ص 268-270.

[2] حراش إبراهيم، تقييم عصرنة إدارة الضرائب الجزائرية، **مجلة العلوم التجارية، الجزائر**، 2011، ص 83.

2-2 **المراكز الجوارية للضرائب (CPI)**: وتختص هذه المراكز بتسيير المكلفين بالضريبة التابعين النظام الجزافي وعددهم 730.000 يمثلون 5% من الدخل الجبائي والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي(IRG) وكذا الجباية العقارية،ويبلغ عدد هذه المراكز 250.

فتكلفة الانجاز الإجمالية الاولية لكل من مراكز الضرائب (CDI) والمراكز الجوارية للضرائب(CPI)خلال الفترة الممتدة ما بين سنة 2005 و2009 فقد قدرت من طرف المديرية العامة للضرائب بأكثر من اثنين وثلاثين مليار دينار.

3- اقتناء وتسيير أنظمة الإعلام الحديثة:

إن تكلفة تصميم وإعداد البرامج المعلوماتية وأنظمة الإعلام الآلي (SOFT WARE) الخاصة بالتسيير الالكتروني لإدارة الضرائب والموكل انجازها لمجموعة الهندسة العسكرية والالكترونيات الاسبانية (INDRA) بقيمة ثمانية وعشرون أورو (28.000.000€) ،.ومع احتساب تكاليف اقتناء أجهزة الاتصال والحواسيب ومختلف المعدات الالكترونية المتطورة الأزمة لسير هذه الأنظمة والبرمجيات التطبيقية ترتفع التكلفة إلى مائة وخمسين مليون أورو (150.000.000€)[1].

4- تكوين وتأهيل أعوان الإدارة الجبائية:

لقد عملت الإدارة الجبائية إلى تحسين كفاءة موظفيها وتكوين إطارات مؤهلة في مختلف المستويات من الجانب العلمي والتطبيقي لتحسين فعالية المصالح الجبائية.

إن المدرسة الوطنية للضرائب تقوم بضمان التكوين لصالح أعوان الإدارة المالية بصفة عامة، وأعوان الضرائب بصفة خاصة، وفي ضل برنامج "عصرنة الإدارة والإصلاح الإداري (MARA) وكذلك بالتعاون مع المركز الوطني للتكوين المهني بفرنسا (C.N.P.F-NEVERS) وفي إيطار توأمة هذا الأخير مع المدرسة سابقة الذكر.

وبالرغم من الارتفاع النسبي لتكلفة برنامج العصرنة، إلا أنها تعتبر أقل أهمية مقارنة بتكلفة آفتي الغش والتهرب الضريبي، والتي قدرها بعض الاقتصاديين خلال الفترة ما بين سنة 1990و2007 ب 600 مليار دج،كما أن هذه التكلفة لا تمثل سوى نسبة 82 %، 3% فقط من الإيرادات العادية لسنة 2010 [2].

[1] حراش إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 83.

[2] حراش إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 84.

خلاصة الفصل:

نستنتج أن الإصلاحات الضريبية التي جاءت سواء لتبسيط وعصرنه النظام بإحداث ضرائب عصرية وتخفيف الإجراءات ليضاهي بذلك الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة، وإصلاح الإدارة بإعادة تنظيمها وعصرنه هياكلها بإحداث مديريات وهيئات جديدة كمديرية كبريات المؤسسات الكبرى والمراكز الضريبية التي تعتبر من أهم معالم الإصلاحات في الجزائر، وتعميم منظومة الإعلام الآلي وتكنولوجيا الإعلام والاتصال من خلال ربط مصالحها بالانترنت لتسهيل عملها وتحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلف بالضريبة، كل هذه الإجراءات تهدف في مجملها الوصول إلى نظام ضريبي فعال وإدارة عصرية لتوسيع الوعاء الضريبي، تخفيف العبء على المكلفين وتحقيق النجاعة في التحصيل لزيادة إيرادات الجباية العادية وإحلالها محل الجباية البترولية وكذلك تحسين الخدمة العمومية لتغيير نظرة المكلف اتجاه الضريبة والإدارة، إلا أن هذه الإصلاحات لم تكن كافية في الواقع كون الإدارة الضريبية تتميز بالحركية والديناميكية وعليه يتطلب تكييفها مع التحولات الاقتصادية.

إن الإجراءات المتبعة لتبسيط النظام وعصرنة الإدارة لتغيير نظرة المكلف اتجاهها للحد من الغش والتهرب الضريبي لزيادة حصيلة الإيرادات الضريبية العادية لازالت غير فعالة إذ لا تزال نسب الغش والتهرب مرتفعة مقارنة بالنسيج الجبائي ولا زالت الجباية البترولية تشكل حصة الأسد من إجمالي إيرادات الميزانية، وهذا نظرا لغياب الجدية في الإصلاحات، نقص الوعي الضريبي للمكلف وعدم تأهيل الكادر البشري ليساير هذه الإصلاحات، ورغم كل المجهودات الجبارة التي انتهجتها الجزائر في سبيل إصلاح وتطوير الإدارة الضريبية لازالت غير قادرة على مواجهة التحديات الراهنة والمتمثلة في التهرب الضريبي باستعمال أسعار التحويل بين الشركات وفروعها وكذا التحديات التي تثيرها التجارة الالكترونية.

الفصل الثاني

تمهيد:

واجهت الإصلاحات تحدي بوجود فئة من المكلفين تعمد إلى إتباع مختلف الطرق سواء كانت شرعية أو غير شرعية من أجل التخلص من الأعباء الملقاة على عاتقهم، وهنا تظهر مختلف حالات التهرب الضريبي، فحاولت الإدارة الجبائية إن تقضي عليها بواسطة سن قوانين وفرض رقابات وعقوبات جبائية على المكلفين الذين يمارسون التهرب الضريبي، ونظرا لما يترتب عنها من آثار وخيمة تهدد التوازن المالي والاقتصادي والكيان الاجتماعي للدولة، ما يجعلها تتخبط في مشاكل كانت في غنى عنها.

ورغم التطورات التي عرفتها الجباية العادية في السنوات الأخيرة إلا أن عملية الرقابة لازالت تحتاج إلى جهود أكثر من قبل الإدارة الجبائية للقضاء على ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي، وهذا ما تسعى الإدارة الجبائية تحقيقه من خلال اعتمادها لعدة مشاريع في مجال تفعيل الرقابة الجبائية.

وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث تناول كل مبحث مايلي:

- **المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي.**
- **المبحث الثاني: أسباب، أثار التهرب الضريبي وإجراءات مكافحته.**
- **المبحث الثالث: انعكاسات عصرنة الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.**

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية فحاولنا التقرب من هذه الظاهرة بالغوص في مفهومها والتي تعود لعدة أسباب مترابطة فيما بينها تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومختلفة.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

توجد تعاريف مختلفة للتهرب الضريبي منها ما يعرفه هو عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزاماته كليا أو جزئيا اتجاه الدوائر المالية مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة وذلك باستخدام طرق ووسائل مشروعة أو غير مشروعة[1].

- تعريف Margairaze Andrè: التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون"[2].

- تعريف Cartout Luis:"هي مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من اجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجه[3].

ومن خلال التعاريف السابقة، يمكننا إستنتاج التعريف التالي وهو عدم إقرار المكلف لواجباته الضريبية بدفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه سواء من خلال تقديم تصريحات مضللة للإدارة الضريبية، أو من خلال استخدام أو استعمال وسائل قانونية أو غير قانونية للإفلات من دفع الضريبة بشكل كلي أو بشكل جزئي.

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي (أنواع)

للتهرب الضريبي عدة أشكال وهي على الشكل التالي:

1- التهرب الضريبي المشروع:

هو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقيق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في المركز المخالف للقانون[4].

---

[1] خالد الخطيب، التهرب الضريبي، **مجلة جامعة دمشق**، سوريا، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص160.

[2] Margairez Andr, **la fraude fiscal et ses succédanées**, comment on échappe à l'impôt ,édition, Blonay, suisse, 1988, p33.

[3] Carto luise, **Droit Fiscal international et européen**, 2èdition, précis Dalloz, PARIS, 1991, P259.

[4] أحمد بساس، مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر–حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008 إلى2013، **مجلة علمية محكمة**، الأغواط، العدد 120، ماي2013، ص203.

1-1 صور التهرب الضريبي المشروع:

- ضريبة الشركات إحدى أشكال ضرائب الثروة والتي تفرض على عملية انتقال تركة المتوفى إلى ورثته، حيث يقوم المالك بغرض التجنب الضريبي بتقسيم ثروته على كل الورثة الشرعيين وهو على الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات[1]؛
- بعض الشركات قصد التهرب من تصاعدية ضريبة تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا وبترخيص من القانون التجاري؛
- الامتناع عن استهلاك وإنتاج المواد والسلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة[2]؛
- الاستفادة من التشريعات الجبائية فيما يخص إخضاع الأرباح التي يعاد استثمارها إلى معدل مخفض إلى النصف عوضا المعدل المضاعف[3]؛
- تكوين المؤونات حتى وأن لم يكن السبب أو الخطر غير قائم؛
- حساب الاهتلاكات على فترات ثابتة حتى وإن لم تتعرض عناصر الاستثمار المعنية لنقص في قيمتها [4].

2- التهرب الضريبي الغير مشروع أو ما يسمى بالغش الضريبي:

على خلاف النوع الأول فإن المكلف يلجا إلى استعمال طرق ووسائل الاحتيال والغش قصد التهرب من دفع الضريبة للخزينة العمومية، وقد تعددت آراء وتعاريف فقهاء الجباية في تعريفه.

- يعرفه lucie mehl بأنه" مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي"[5].

- يعرفه Delahaye Thomas بأنه" هو مخالفة القانون الجبائي".

ويعرفه القانون الجبائي الجزائري كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدلسية في إقرار أساس الضريبة والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كليا أو جزئيا[6].

---

[1] سليمان عتير، **دور الرقابة الجائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2012، ص 74.

[2] ولهي بوعلام، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص23.

[3] ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، الطبعة الأولى، دار قرطبة لنشر والتوزيع ، الجزائر، 2004، ص7.

[4] مداني بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2004، ص191.

[5] Lucien mehl, **science et techniques fiscales** , PUF, paris, 1984, p 23.

[6] رحال نصر، الضغط الضريبي كحافز للغش والتهرب الضريبي، **مجلة الواحات للبحوث والدراسات**، العدد18، 2013، ص128.

ونستخلص مما سبق أن الغش الضريبي يتمثل في خرق المكلف للقوانين الجبائية بهدف التخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا و يكون له دللك باستعمال كل الطرق الاحتيالية.

1-2 من صور التهرب غير المشروع:

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من طرف أي شخص المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به وخاصة المبيعات دون فاتورة؛
- إنتاج معلومات مزورة أو غير دقيقة للاستناد إليها عند الطلب للحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من المزايا الجبائية لصالح بعض الفئات من المدنيين؛
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير دقيق، أو وهمي بدفتر اليومية ودفتر الجرد؛
- قيام المكلف بتنظيم عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى إمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد به بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبلغ الضرائب أو الرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة[1].

2-2 الفرق بين الغش والتهرب الضريبي: ويكمن الفرق بين التهرب والغش الضريبي في كون الأول يستند إليه باستغلال الثغرات والفجوات الموجودة في التشريع التي تشكل منافذ له لتدنية الأعباء الجبائية المستحقة عليه ولا مسؤولية له أمام القانون، أي لا يعاقب عليه القانون، أما الغش الضريبي فهو التملص بصفة إرادية من القانون بانتهاج سبل التزوير والتدليس، ويكون صاحبه مسؤولا أمام القانون، وفي حالة اكتشافه يتحمل غرامات وعقوبات مادية ومعنوية[2].

التهرب الضريبي الذي يتم عن طريق الغش أو التحايل عن القانون والتهرب الذي يتم عن طريق عدم الامتثال للقوانين الجبائية صريحة إلى التهرب البسيط والآخر بالتهرب الخطير، إذن في حالة الغش يكون هناك تصريح بالوضعية الجبائية وبالتالي تكون هناك إمكانية كشفه ومراقبته خاصة إذا كان لدينا جهاز إداري ضريبي قوي، أما الثاني فانه يتطلب مجهود معتبر من أجل ضبطه واكتشافه ويتم ذلك بواسطة الاتصال بين أجهزة الدولة وتناسق جهودها، وكلاهما من الناحية التشريعية يشكل مخالفة أو جنحة قانونية يعاقب عليها القانون الجبائي[3].

---

[1] سهام كرودي، **المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير،كلية علوم التسيير،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008-2009، ص73.

[2] شريف محمد، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي**، مذكرة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2009-2010، ص55.

[3] نظيرة يحياوي، **دراسة حول التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر،1977-1998، ص46.

جدول(2-1) يوضح: أوجه التشابه والاختلاف للغش الضريبي والتهرب الضريبي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	
	التهرب الضريبي	الغش الضريبي
- كلاهما ناتج عن سوء النية -كلاهما ناتج عن انعدام الحس المدني -كلاهما يؤدي إلى تدنية العبء الجبائي	-يطبق دون مخالفة والأحكام والتشريعات الجبائية -لا يعتبره القانون جريمة ولا يعاقب عليه	- يتم باستعمال وسائل وأساليب مخالفة للقوانين والأحكام والتشريعات الجبائية -يعتبره القانون جريمة ويعاقب عليه

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات السابقة.

3- التهرب الضريبي الدولي: إن التهرب الضريبي الدولي عموما شكل من أشكال التهرب الضريبي إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة والمكلف هنا يستفيد من مبدأ إقليمية الضريبة، الذي يعني حق الدولة في فرض ضرائب على الدخول والنشاطات داخل نطاق الولاية الإقليمية، لكن مع اتساع نطاق البيئة العالمية يفقد هذا المبدأ فعاليته .

لهذا فالمكلف يحاول التخفيف من حدة عبئه الضريبي بالطرق المشروعة أو غير مشروعة بنقل سلعة أو إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة، وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما انخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له من الدول المضيفة خصوصا مع الانتشار الآن ما يسمى بدول الجنات الضريبية التي توفر المناخ المناسب والملائم لنشاط الشركات متعددة الجنسيات، حيث تقوم الشركة الأم بإنشاء فروع لها للاستفادة بأكبر قدر ممكن من المزايا التي يقررها النظام الضريبي للأنشطة الممارسة في تلك الدولة، وكذلك في ظل العولمة نلاحظ أن هذه الظاهرة قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات والتجارة الدولية، وسمحت بظهور فرص جديدة للتهرب نتيجة للأهمية التي تكتسيها في المجتمع[1].

1-3 **التهرب الضريبي عبر الشركات متعددة الجنسيات:** تسبب المعاملات التجارية داخل الشركات المتعددة الجنسيات مشكلات لسلطات الضرائب الوطنية، بسبب إمكانية إساءة استخدام أسعار التحويل من طرف هذه الشركات بما في ذلك القروض المتبادلة فيما بينها، وتحديد قيمة العلامات التجارية وبراءات الاختراع، في هذا المجال تتلاعب بعض المؤسسات في الأسعار وذلك بنقل الأرباح من أوعية عالية الضريبة إلى أوعية أخرى منخفضة الضريبة.

[1] زهرة حيو، إلياس نجمة، التهرب الضريبي الدولي، **مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية**، جامعة دمشق، المجلد27، العدد الأول، سوريا، 2011، ص420.

2-3 **التسويق من الخارج:** في ظل العولمة نلاحظ زيادة السفر إلى الخارج قصد التسويق من أماكن تنخفض فيها الضرائب على المبيعات، مثل الأفراد الدين يعبرون الحدود قصد شراء السلع كالسيارات من بلدان تكون فيها الضرائب أقل في هذا المجال تلجأ الدول الصغيرة إلى تخفيض الضرائب الغير مباشرة لجدب المشترين الأجانب، وذلك يؤدي إلى التقليل من مستوى الحرية المتاحة للدول لفرض الضرائب غير المباشرة على المنتوجات التي سهل نقلها.

3-3 **التهرب الضريبي عبر التجارة الالكترونية:** في التجارة الالكترونية لا يمكن تعيين مكان وزمان المتعاملين، وكذلك الكمية ونوعية السلع، إنما نجدها منشورة عبر الإنترنيت لمن يريد أن يشتري، والبائع والمشتري يحددان المكان والزمان في هذه الصفقة.

لدا تعرف التجارة الإلكترونية: أن المنظمة العالمية للتجارة عرفتها على أنها (إنتاج، ترويج، بيع، توزيع) للمنتجات خلال شبكة الاتصالات[1].

- **المشاكل الضريبية للتجارة الالكترونية:** عادة لا تخلف المعاملات التجارية في عالم التجارة الالكترونية والناشئة عبر شبكة الإنترنيت أي دليل أو أثر مادي يثبتها، مما يسمح للأشخاص باستخدامهم للتكنولوجيا الانترنيت من تحقيق معاملات وصفقات تجارية بعيدة عن السلطة وعين الإدارة الضريبية، خاصة المعاملات الخاصة التي تتم عبر شركة الإنترنيت ويتم تسليمها إلكترونيا، حيث لا تخضع عملية التسليم لنقطة جمركية حاكمة، وأمام تطور أسلوب الدفع الالكتروني.

الأمر الذي يصعب على جهاز الضرائب فرض رقابة على البضائع أو حتى على أطراف الصفقة الذين يقومون بهذه الأعمال، إنما تعتمد الإدارة على ما يقر به المتعامل للتصريحات، بدون معاينة مكانية وربما قد تكون الصفقة خارج حدود الوطن، أو ربما تكون في أيام العطل لديهم وبالتالي من الصعب السيطرة على هذه التجارة الإلكترونية إذ نجد كلما توسعت التجارة الالكترونية توسعت معها ظاهرة التهرب الضريبي[2].

المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي

تتمثل طرق التهرب الضريبي في:

1- **التهرب عن طريق العمليات المحاسبية:** يقوم التشريع الضريبي الجزائري على أساس الإقرار وذلك بتصريح المكلف بأرباحه للأنشطة التي يمارسها والتي تخضع للضريبة طبعا، ويتجلى التهرب المحاسبي فيما تقوم به المصالح الجبائية من

[1] حراق مصباح، المعالجة الجبائية للتجارة الإلكترونية، **الملتقى الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية اعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر**، المركز الجامعي خميس مليانة، 26-27 أفريل2011، ص3.

[2] فارس فضيل، حمزة ضويفي، الأبعاد القانونية والضريبية للتجارة الالكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة، **الملتقى الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر**، المركز الجامعي خميس مليانة، 27 أفريل2011، ص2.

تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف والتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية (الفواتير، سندات الطلب، إيصالات، أو نسخ فواتير ...) فالممول الذكي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما قدمه من وثائق مضللة بحيث لا يظهر أي تفاوت بين القيود وما قدمه، ويكون هدفه في ذلك إما تضخيم نفقاته أو تخفيض إيراداته، ويمكن أن يكون عن طريق الاحتفاظ بمجموعة من الدفاتر المحاسبية والفواتير، أحدها للأعمال العادية وتظهر الأخرى للسلطات الضريبية، وبعض المتهربين من الضرائب يستخدمون أكثر من آلية لتحصيل ثمن المبيعات[1].

2- التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية: إضافة إلى الأسلوب المحاسبي نجد التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية الذي لا يقل شانا عن سابقه، حيث يعد من أخطر الأساليب فهو يجعل من مراقبته أمرا صعبا كما سنبين فيما يأتي:

2-1 التهرب عن طريق العمليات المادية: تكمل هذه الصورة في إخفاء المكلف في السلع والمواد بحيث يمتنع عن التصريح بكل أو بعض مبيعاته أو منتجاته، ففي حالة الإخفاء الجزئي يكون المكلف معلوما لدى الإدارة الجبائية ولأنه يخفي جزءا من ممتلكاته كان يمارس نشاط خفي إلى جانب النشاط الرئيسي مثل أن يكون عامل في شركة صباحا بوضعية قانونية صحيحة وسائق سيارة أجرة غير نظامية مساءا أما الإخفاء الكلي فان المكلف لا يكون معروفا لدى المصالح الجبائية كان لا إلى جانب النشاط الرئيسي مثل: أن يكون عامل في شركة صباحا بوضعية قانونية صحيحة وسائق سيارة أجرة غير نظامية مساءا أما الإخفاء الكلي فان المكلف لا يكون معروفا لدى المصالح الجبائية كان يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق الريفية أو الإحياء الجديدة ليصعب الوصول إليها ويقوم بيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير ضمن ما يطلق عليه بالاقتصاد الأسود بعيدا عن أعين الإدارة الجبائية[2].

2-2 التهرب عن طريق العمليات القانونية: وتكون هذه الحالة بخلق وضعية قانونية بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على أثر عملية وهمية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسم على القيمة المضافة.

فيكون الممول فقد تهرب بناءا على تقديم محاسبة بفواتير وهمية وبوثائق شرعية قانونية بعيدا عن أي رقابة محتملة أو كان يقوم الممول بتزييف وضعية خاضعة خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة أو أقل اقتطاعا كان يقوم بتكييف البيع على أنه هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل[3].

---

[1] المرسي السيد حجازي، **مبادئ الاقتصاد العام،الضرائب والموازنة العامة**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2000، ص99.

[2] محمد عكروش، علاء الدين محسن، دراسة تحليلية لواقع التهرب الضريبي في سورية وأثره على التنمية، **مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية**، المجلد27، العدد1، سوريا 2005، ص164.

[3] مصطفى عوادي ، ناصر رحال ، **الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري**، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي 2010-2011، ص7.

وكخلاصة لطرق التهرب ينبغي الإشارة إلى أن هذه الطرق تبقى مجرد أمثلة لا غير، فالأسباب في تطور من قبل المكلف ليسبق الإدارة الجبائية في بعض التفاصيل الدقيقة ليتخلص من واجبه الضريبي.

المبحث الثاني: أسباب وأثار التهرب الضريبي وإجراءات مكافحته

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الجبائي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي

المطلب الأول: أسباب تنامي ظاهرة التهرب الضريبي

هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع بجل المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية ونجد من بينها:

1- الأسباب المباشرة: تتمثل الأسباب المباشرة في مايلي:

1-1 **الأسباب التشريعية:** لقد زادت في تعقيد القواعد التشريعية لنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات، ومن هنا يمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في عيوب التشريع الضريبي في النقاط التالية:

– نظام جبائي معقد وهذا لتعقد التشريع الضريبي (عدم وضوح الصياغة) ووجود بعض الثغرات ما يؤدي إلى خلق مشاكل الإدارة المالية وتزايد احتمال التهرب؛

– نظام جبائي غير مرن أي أنه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة؛

– تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة؛

– عدم استقرار التشريعات هذا راجع إلى الثغرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنيين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جعة مسايرة الثغرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حالة حساسية من الضريبة، تدفع بهم إلى رفض كل مشروع لإصلاح الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي[1].

2-1 **الأسباب الإدارية:** تمثل الإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه، كما أن الإدارة الضريبية وبحكم تماسها المباشر العملي مع الواقع الضريبي، فهي مسؤولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبي[2].

[1] فوزي عبد المنعم، **المالية العامة والسياسة المالية**، دار النهظة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت،2000، ص225.

[2] سهاد كشكول، **التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية**، العراق، المجلد الثامن، العدد 24، 2013، ص461.

النقائص الموجودة في الإدارة هي للتي تحد من كفاءتها، تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي، تتجلى أهم هذه النقائص في: – ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب، الحوافز والتي مازالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه؛

– العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة؛

– صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف وقد يدفعه إلى التهرب؛

– من ناحية الكفاءة أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني؛

– تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية تجاه الضريبة؛

–نقص التوعية وضعف العلاقة بين الإدارة والمكلف[1].

2- الأسباب الغير مباشرة: تتمثل الأسباب الغير مباشرة في مايلي:

2 -1 الأسباب النفسية: هناك عوامل نفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الانتماء، بالإضافة إلى:

– الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة اغتصاب الشعوب وإفقارهم، فالتهرب من دفعها في هذه الحالة هو نوع من أنواع المقاومة، بالتالي كان هذا المفهوم حافزا لتنامي الكراهية للضريبة؛

– الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام[2].

2-2 **الأسباب السياسية:** باعتبار أن الضريبة تستعمل غالبا كوسيلة أو أداة في السياسات الاجتماعية، حيث أن الطبقة الاجتماعية التي تتحمل الضريبة تظن أن المستفيد منها هي الطبقة التي تمتلك السلطة العمومية،كما أن البعض يرى أن استخدام الأموال المحصلة في أغراض خاصة وغير مالية (اجتماعية، اقتصادية) يجعل بعض الطبقات التي تتحمل الضريبة أكثر من غيرها تشعر بالظلم لعدم استخدام الأمثل للنفقات العمومية وذلك من طرف الحكام[3].

3-2 **الأسباب الاقتصادية:** إن الاعتبارات الاقتصادية ليست غريبة عن التهرب الضريبي، بل أنها تعد أحد أسباب التهرب الرئيسية، فمن الناحية فإن الوضع الاقتصادي الخاص للممول أمام الضريبة يساعد على تحديد موقفه من التهرب

[1] عبد الواحد عطية، **مبادئ اقتصاديات المالية العامة**، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص 812.

[2] علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 2010.

[3] عبد الله الصعيدي، **علم المالية العامة للدولة**، دار النهضة العربية 32 شارع عبد الخالق ثروت القاهرة، 2008، ص215.

الضريبي، ومن ناحية أخرى"من الناحية الاقتصادية العامة"فإن الظروف الاقتصادية في مجملها قد تساعد هي الأخرى في حدود التهرب الضريبي.

فإن لأسباب الاقتصادية دورا مهما في عملية التهرب، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا والعكس صحيح.

حيث أن للوضعية الاقتصادية للمكلف انعكاسا كبيرا في أداء واجبه اتجاه الضريبة فإذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة فإن ميله للتهرب من دفع الضريبة يكون ضيقا وهذا نتيجة قدرته على التسديد، أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإن ميوله للتهرب عن الدفع يكون أقوى، وهذا ما بين لنا أن نسبة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة منخفضة مقارنة بالدول النامية نظرا لارتفاع عوائد الأفراد[1].

3- **الأسباب المرتبطة بالمكلف**: إن هذه الأسباب غالبا ما ترجع لظروف المكلف ومدى تقبله لهذه الظروف، أي بمستوى المواطنة التي يتمتع بها، وعموما يمكن تركيز جل هذه الأسباب في تدني مستوى الوعي الضريبي ويقصد به شعور المواطنة بواجبه نحو وطنه ما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء.

إن هذا التدني لا يقابله في الحقيقة إلا مستوى عدم الحس المدني الجبائي لبعض المكلفين أو المتعاملين الاقتصاديين، وهذا راجع في نظر العديد من المختصين إلى الاعتقادات الخاطئة التالية:

- الاعتقاد بأن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل؛
- الاعتقاد بأن المتهرب من الضرائب هو سرقة مشروعة للدولة وهي شخص معنوي؛
- سوء تخصيص النفقات العمومية حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة؛
- الاعتقاد بعدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

4- الأسباب المرتبطة بإدارة الضرائب: من الواضح أن وجود إدارة ضريبية قوية يعني بكل بساطة الحد والتحكم الجيد في التهرب الضريبي، ويعود سبب عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، إضافة إلى عدم وجود الإطار الفني المؤهل وكذا انعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين، مما أثر على الجانب الخلقي للموظفين وأدى إلى انتشار الرشوة كتكلفة إضافية وسهل عملية التهرب الضريبي.

أما بخصوص الإدارة الجبائية الجزائرية فإنها لازلت تعاني من ضعف الأداء الضريبي وهي بعيدة عن المعايير الدولية، من أسباب ذلك ما يلي :

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

[1] عبد الواحد عطية، **مبادئ واقتصاديات المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص16.

- غياب الجهود الفعلية للتعريف بالنظام الضريبي عبر وسائل الاتصال المختلفة بغية نشر الوعي الضريبي والتحضير الجبائي للمكلفين،
- ضعف التكوين في المجال الضريبي، والاعتماد الكلي على مضامين النظام الجبائي الفرنسي دون سواه؛
- سيادة الأساليب الكلاسيكية في معالجة الملفات الإدارية، إذ لازالت أغلب المصالح تعتمد على الطريقة اليدوية البطيئة؛
- ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية أو المعلومة الجبائية؛
- لم تستطع إدارة الضرائب اعتماد الفكرة الزبونية في علاقتها مع المؤسسات، إذ لا زالت ترى في كل مؤسسة خاصة وعمومية محتالا ضريبيا محتملا، ومن هنا كانت العلاقة تصادمية ومبنية على الشك[1].

المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن ظاهرة التهرب الضريبي

1- الآثار المالية للتهرب الضريبي: يعتبر القيد المالي من أهم القيود التي تقف في وجه كل إستراتجية تنموية وبرنامج للإنعاش الاقتصادي، فلا يمكن الحديث عن الأهداف والانجازات دون الحديث عن التمويل، أمام الأهمية الجبائية العادية في التمويل الخزينة العمومية باعتبارها المورد الأساسي يأتي التهرب الضريبي للحد من ذلك، فالتهرب أثر مباشر على الخزينة العمومية بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية ويترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بإنفاق العام على الوجه الأكمل.

إن نقص الأموال في الخزينة العمومية يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة، فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخيل وموارد لتغطية نفقاتها فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي ومنه العجز في الميزانية العمومية والتي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، خاصة أمام لجوء كثير من الدول النامية بدرجة كبيرة إلى الاعتماد على الضرائب الغير المباشرة والمتعلقة بالاستهلاك والإنفاق والتي لا يمكن التحكم فيها باعتبارها غير عادلة، فالفجوات التي تسجلها الميزانية العامة للدولة تعود إلى أغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن التهرب ولسد تلك الفجوات والاختلالات المالية بات من الضروري الاقتراض بمختلف مصادره (الداخلية أو الخارجية) وهذا لتعويض العجز المسجل في الميزانية نتيجة نقص الموارد بسبب التهرب الضريبي، وينتج عن هذا ظاهرة التضخم باختلاف أنواعه وما يترتب عن هذه الظاهرة بتدهور في المستوى المعيشي للمواطنين بانخفاض قدراتهم الشرائية بسب انتهاج سياسة التقشف بتقليص الإنفاق العام وكذا تأجيل إنجاز بعض المشاريع، انخفاض الصادرات الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة

[1] بوعلام ولهي، العياشي عجلان، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير**، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، العدد08، 2008، ص150-151.

الصعبة، واختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع وظهور السوق السوداء ويمثل عبئ إضافي على ميزان المدفوعات وذلك في حالة السداد، وتحمل الأجيال المستقبلية أعباء هذه القروض، إلى إذا استخدمت المشاريع الاستثمارية[1].

2- الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي: كبح لروح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجع الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجع الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة، مثال على ذلك المؤسسات الخاصة حيث نجد أنها تريد الاحتفاظ بأموالها الهائلة دون أن يمسها أي اقتطاع ضريبي[2].

3- الآثار اجتماعية للتهرب الضريبي: يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في التحمل عبئ الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الدين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة.

لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء مشروعة أو غير مشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي[3]، يمكن أن نلخص تتلك الأهداف في العناصر التالية:

- يؤدي التهرب الضريبي إلى إضرار بالخزينة العمومية لدولة بحيث يتسبب في حرمانها من إيرادات مالية هامة تستخدمها لتغطية نفقاتها مما يجعلها عاجزة عن تنفيذ سياستها التنموية حيث أن نقص الأموال في الخزينة يؤذي إلى عجز الدولة جزئيا عن المشاريع النافعة؛
- كما يعمل التهرب الضريبي على كبح أهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة امتياز عن تلك التي تؤذي واجباتها بأمانة وهذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة؛
- وعلى غرار كون الضريبة أداة هامة تسعى من خلالها الدولة إلى تحقيق و إرساء عدالة اجتماعية، فان التهرب من دفعها أصبح يشكل مصدرا من مصادر الظلم الاجتماعي لأنه عند إدراك الدولة لحجم الإيرادات الضائعة بسبب التهرب الضريبي تتعمد في الكثير من الأحيان إلى الرفع من قيمة الضرائب وبالتالي زيادة الأعباء الضريبية على المكلف الصافي الذي لا يتهرب؛

---

[1] الجيلاني بلوضاح، **فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة مسيلة، العدد 12، 2014، ص32.

[2] www.startimese.com ,consulté le 25/4/2018 à 23h15.

[3] ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، طبعة الثانية، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص8.

- وعندما لا تكفي سياسة التقشف وإجراءات رفع العبء الضريبي لتغطية العجز المالي تضطر السلطة العامة إلى الاعتماد على مصادر تمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية فتقود الأولى إلى خلق أزمة جديدة تتعلق بالتسديد و تؤدي الثانية إلى ارتفاع الأسعار فتتعطل التنمية الاقتصادية وتنخفض الدخول الحقيقة لغالبية الأفراد[1].

المطلب الثالث: إجراءات مكافحة التهرب الضريبي

إن أهم الوسائل التي تتبع لمكافحة التهرب الضريبي تكون باتخاذ الإجراءات التالية:

1- الإجراءات الوقائية تتمثل في:

1-1 **حق الإطلاع:** وهنا ينبغي أن تتضمن القوانين الضريبية ونصوص قانونية تسمح للسلطة المالية بالإطلاع على السجلات ومستندات المكلفين، وكذلك تسمح بزيارة محلاتهم والإطلاع على نشاطهم عن قرب وبذلك تستطيع السلطة المالية معرفة تفصيلات نشاط المكلفين وتكون وسيلة ردع لمن يرغب أن يتهرب.

2-1 **التبليغ بواسطة الغير:** وهو وضع نصوص قانونية تلزم الجهات التي لها علاقة بأعمال المكلفين أن تبلغ دوائر الضريبية بما لديها من معلومات تخص المكلفين عن أعمالهم والمبالغ المدفوعة لديهم.

3-1 **إقرار المؤيد باليمين:** هو الإقرار الذي يقدم إلى السلطة المالية مؤيدا باليمين لكي تفرض العقوبة المتعلقة باليمين الكاذب إذا كان الإقرار غير صحيح.

2- **الإجراءات العقابية:** وهي وضع نصوص قانونية ضمن قوانين الضرائب تفرض عقوبات مالية كبيرة ويلزم أن تكون هذه النصوص تفصيلية فيما يتعلق بتقديم التقارير أو التقديم الحسابات والكشوفات المالية، فضلا عن العقوبات الواجب فرضها على من يتأخر عن تقديم الإقرارات أو قدمها بشكل منقوص أو تقديم تقارير مزيفة وكذلك معالجة عدم تقديم الحسابات وهو ما يطلق عليه مخالفة نظام مسك الدفاتر[2].

3- الإجراءات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي: إن دفع الضريبة هو التزام وطني له علاقة بالانتماء والإخلاص للوطن قبل كل شيء، ولكن هذا الوازع قد لا يكون كافيا عند الكثير من المكلفين مما حدا بالمشروع إلى وضع العقوبات على عدم دفع الضريبة من خلال إصدار الكثير من الإجراءات الجبائية الخاصة بمكافحة الغش والتهرب الضريبي مع تحديثها من سنة لأخرى مسايرة في ذلك لطرق وأساليب الاحتيال المتخذة من طرف المكلفين، وقد اكتفينا بسرد أهم هذه الإجراءات للسنوات 2008، 2009، 2010، 2011، 2012، 2013.

[1] أحمد جامع، **علم لمالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص248.

[2] سهاد كشكول، مرجع سبق ذكره، ص 469.

1-3 **الإجراءات الجبائية المتخدة في سنة 2008:** يتعرض كل من التملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا، عن طريق استعمال طرق تدليسية، من وعاء أو التصفية أو تحصيل أية ضريبة أو حق أو رسم لعقوبات جزائية[1].

2-3 **الإجراءات الجبائية المتخدة لسنة 2009:**

- لا تمنح التخفيضات(30 %، 50%، 75%) لرقم الأعمال المحققة نقدا؛
- في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق زيادة بنسة 100% على مجمل الحقوق؛
- إنشاء على مستوى المديرية العامة للضرائب مصلحة التحريات الجبائية تكلف على المستوى الوطني بقيام بالتحقيقات قصد تحديد مصادر التهرب والغش الجبائيين؛
- تؤسس لدى المديرية العامة للضرائب بطاقة وطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والجمركية والبنكية والمالية والتجارية، وكدا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة؛
- تحفيز متعاملين اقتصاديين على استعمال الصك كوسيلة لتسديد؛
- اقتصار الاستفادة من التخفيضات فيما يخص (La TAP) على العمليات المنجزة بواسطة طرق أخرى غير الدفع النقدي؛
- عدم قابلية خصم (La TVA) لفواتير المسددة نقدا عندما يتجاوز مبلغها 100.00دج[2].

3-3 **الإجراءات الجبائية المتخدة في سنة 2010:**

- استحداث نوع جديد للرقابة الجنائية يطلق عليه التلبس الجبائي يتضمن أكبر الإجراءات الردعية، كما تنعدم فيه حقوق المكلف، مما يسمح للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة؛
- يترتب على إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة إعادة تسديد مبالغ الرسم المستحقة الدفع.

4-3 **الإجراءات الجبائية المتخدة في سنة 2011:**

- تلزم المؤسسات الأجنبية باكتتاب تصريح وإرساله للإدارة الجبائية؛
- فيما يخص الخصم ل(TVA) يدعم كشف رقم الأعمال بجدول يتضمن كل المعلومات الخاصة بالمورد.

5-3 **الإجراءات الجبائية المتخدة في سنة 2012:**

- عند القيام بالأعمال التدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 35 من **قانون المالية** ،الجريدة الرسمية العدد 82، **2008** ، ص11.

[2] DGI, Bulletin D'information De La Direction Général DES impôts , N37, Janvier 2009.

– فضلا من العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى الأعمال التدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا آو جزئا بالعقوبات المنصوص عليها في أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة؛

– لا يمكن للإدارة الجبائية أن تمنح للمكلفين في حالة الغش تخفيض أو تخفيف الضرائب والغرامات والعقوبات الجبائية التي يتعرضون لها في المجال الجبائي[1].

6-3 الإجراءات الجبائية المتخدة في سنة 2013:

– تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح سنوي ويضاعف المبلغ المقروض عليه بنسبة 25%، وتخفض هذه الزيادة إلى 10% في حالة التأجيل بشهر أو 20% في حالة التأجيل بشهرين؛

– يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أو عدم إثبات تصريحه بالمعلومات الضرورية، دفع غرامة جبائية قدرها 1000دج، وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها، وفي حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة من طرف الإدارة في أجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ الإنذار الموجه للمعني تفرض الضريبة تلقائيا ويضاف مبلغ الحقوق بنسبة 25%؛

– عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحا تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبن دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أقل بنسبة:

– 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يقال عن مبلغ 50000 دج أو يساويه؛

– 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 50000دج ويقل عن 200000دج؛

– 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 200000دج.

وعند القيام بأعمال تدليسية، تطبق الزيادة الموافقة بنسبة الإخفاء المتبع من طرف المكلف بالضريبة، بحيث توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاءها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة ب 100%.

– يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة"لا شيء" والتصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذي يستفيدون من إعفاء جبائي أو الدين تحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات التالية:

– 2500 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا؛

– 5000دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين؛

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المادة13 من **قانون المالية**، الجريدة الرسمية، العدد80، 30 ديسمبر 2010، ص6.

- 10000دج عندما يتجاوز التأخر شهرين[1].

ورغم كل هذه الإجراءات الردعية يبقى تعزيز وسائل الرقابة الجبائية واحد من بين عدة أنشطة تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

المبحث الثالث: انعكاسات عصرنة الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي

تهدف المديرية العامة للضرائب من وراء إنجاز العصرنة إلى تطبيق نمط الإدارة الالكترونية، وإحداث تغير جدري وشامل في محتوى الإدارة التقليدية، وهذا من خلال استخدام الإمكانيات الهائلة والمتقدمة لتكنولوجيا الإعلام والاتصال، كالبريد الالكتروني والانترنت، لتحقيق أهدافها الإستراتيجية العامة بفعالية عالية والعمل على تحسين الخدمات المكلفة للمكلفين.

المطلب الأول:واقع عصرنة الإدارة الجبائية على الخدمة المقدمة للمكلفين، التوازن المالي والاقتصادي

1- واقع عصرنة الإدارة الجبائية في الخدمة المقدمة للمكلفين

يعتبر تحسين نوعية الخدمة محورا هما من برنامج عصرنة الإدارة الجبائية بوضع المكلف بالضريبة في مركز اهتماماتها، حيث تسعى الإدارة الجبائية إلى تقديم أفضل خدمة والاستجابة على نحو أكثر فعالية لمطالبه[2]، أثرت عصرنة الإدارة الجبائية في الخدمة المقدمة للمكلفين من خلال:

- تبسيط الإجراءات الضريبية للمكلفين بالضريبة؛
- إعفاء المكلفين من ضرورة الذهاب إلى إدارة الضرائب لدفع مستحقاتهم الضريبة؛
- استعمال طريقة الدفع الالكتروني عن طريق الشبكة العنكبوتية الإنترنيت أو البطاقة الالكترونية الذكية مثل: (VISA CARD/MASTER CARD)
- السرعة في انجاز العمل والقيام بالإجراءات الضريبية؛
- تبسيط عملية التدقيق الجبائي؛
- تشجيع الاستجابة الطوعية لدفع الضريبة؛
- حماية الملفات الجبائية من الضياع والعبث وخاصة بتلك المتعلقة بكبار المكلفين؛
- عدم شعور المكلفين بأن هناك تعسف في فرض الضريبة عليهم من طرف أعوان الإدارة؛

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المديرية العامة للضرائب، المادة 193 من **قانون الضرائب المباشرة**، 2013، ص97.

[2] مريم قاسمي، إصلاح هياكل الإدارة الجبائية، مذكرة ماجستير،كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013-2014، ص74.

2- واقع عصرنة الإدارة الجبائية في تحقيق التوازن المالي والاقتصادي:

2-1 **التوازن الاقتصادي**: إن موضوع إصلاحات الإدارة الجبائية فيما يخص التوازن في جانبه الاقتصادي يتمثل في إيجاد سياسة جبائية تحفيزية تهدف إلى تحقيق تنمية اقتصادية وذلك عن طريق الزيادة في الاستثمارات سواء كانت داخلية أو خارجية ويتبين لنا ذلك من خلال الضرائب التي جاء بها الإصلاح ومدى مرونتها في التعامل مع المكلفين في الضريبة، فنجد بأن النظام الجبائي الجديد قد وسع من المجال بنسبة لبعض الرسوم من جهة، ومن جهة أخرى الأخذ بعين الاعتبار مبدأ العدالة الذي يتجلى في:

- الرسم على القيمة المضافة، حيث يعامل كل القطاعات الاقتصادية معاملة واحدة دون تمييز؛
- الضريبة على أرباح الشركات حيث تعمل على تحقيق المساواة بين المؤسسات الجزائرية والأجنبية.

وهذا ما كان له الأثر الإيجابي في جلب المستثمرين من الخارج إلى الجزائر ابتداء من سنة 1995 وبالتالي فإن عصرنة الإدارة الجبائية وفرت مصادر جديدة لتمويل الاقتصاد الوطني واكتساب خبرات فنية وتكنولوجية جديدة، وهذا ما أدى إلى التطور الأجنبي في التوازن الاقتصادي.

2-2 **التوازن المالي**: أما فيما يخص التوازن المالي قد أدت إلى القضاء على كل التعقيدات التي شابت النظام الجبائي السابق من جانبه الإداري أو من جانبه التشريعي من حيث تعدد أنواع الضرائب وتشعب تقنيات تطبيقها بالنسبة للمكلف بالضريبة أو الموظف الجبائي، وذلك عن طريق سياسة جبائية مبنية على قواعد وأسس علمية مدروسة تسعى إلى ضمان احترام، التوزيع العادل للعبء الضريبي على مختلف طبقات المجتمع كل حسب دخل نشاطه وممتلكاته، حيث قام هذا الإصلاح بإلغاء الضرائب المتعددة وإيجاد ضريبة موحدة، ومثال على ذلك[1]:

- الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG) عوضت الضرائب المتعددة على المداخيل؛
- الرسم على القيمة المضافة(TVA) الذي جاء ليعوض الضرائب على رقم الأعمال.

المطلب الثاني: إمكانية مساهمة عصرنة الإدارة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي

تعتبر ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي من أبرز المشاكل التي يواجهها النظام الضريبي الجزائري حيث إن الأثر السلبي يؤدي إلى الحرمان الدولة من إمكانيات مادية ضخمة كفيلة بتغطية العجز المزمن الحاصل من ميزانية الدولة سنويا.

حيث تم تأسيس تقنيات جديدة للرقابة الجبائية من أجل تقوية وسائل مكافحة كل الأشكال الإضرار بثروة الوطن فضلا عن إنشاء شكل جديد للتحقيق وهو:

[1] http://www.mouwazaf-dz.com, consulté le 21/5/2018 à 22h15

- التحقق في المحاسبة؛
- التحقيق المصوب في المحاسبة؛
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

قبل التطرق إلى التقنيات الجديدة للرقابة الجبائية سنعرف الرقابة ونذكر أشكالها:

1- **تعريف الرقابة الجبائية:** هي وسيلة للكشف عن المخالفات فإنها تسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثلة في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة وكذلك إحترام قواعد المنافسة التي تعرقل دوما من طرف المتهربين[1] .

أما من الناحية القانونية فقد عرفت أنها مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي[2].

من خلال التعريفين السابقين نستخلص بأن الرقابة الجبائية هي عبارة عن فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول.

2- **أشكال الرقابة الرقابة الجبائية:** وفقا للنظام الجبائي الجزائري يمكن تقسيم الإدارة الجبائية إلى رقابة داخلية تتم على مستوى المفتشية والرقابة الخارجية تتم عل مستوى نيابة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

2-1 **الرقابة الداخلية(العامة):** يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتبة، وبناءا على الوثائق التي في حوزتهم، ومفتشيه الضرائب هي المصلحة المكلفة بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا، وتكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق[3].

2-1-1 **الرقابة الشكلية:** تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين بالتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بينما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.

---

[1] إسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها، **المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية**، العدد10، أفريل2014، سطيف، ص201.

[2] مصطفى عوادي، يونس زين، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري**، الطبعة الثانية، مطبعة صخري، حي المنظر الجميل، الجزائر 2010-2011، ص11.

[3] سهام كرودي، **المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2009، ص47.

2-1-2 **الرقابة على الوثائق**: تتم هده المرحلة على مستوى مصلحة التحقيق التي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية مكتبية من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية انطلاقا من ملفاتهم الخاصة، وبالتالي تتطلب هده الرقابة إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية والتي من خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشكلة للملف الجبائي ومقارنة محتويات تصريح بالوثائق المرفقة له وبمجموع المعلومات التي بحوزة هده المصالح والمتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف[1].

الجدول(2-2) التالي يوضح لنا نتائج الرقابة على الوثائق من سنة 2007 إلى سنة 2011

السنوات / البيان	2007	2008	2009	2010	السداسي الأول لسنة 2011
عدد الملفات المراقبة	30.894	32.795	30.365	30.029	27.291
الإيرادات	33.162.154.64	30.015.195.06	28.246.714.39	32.293.982.83	26.224.016.07

المصدر: رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2012/58، ص6.

نلاحظ من خلال هدا الجدول انخفاض الإيرادات خلال سنتي 2008، 2009، 2010 و 2011 مقارنة بسنة 2007، مما يوحي كذلك بانخفاض سبل الغش والتهرب الضريبي من طرف المكلفين المبرمجين لعملية المراقبة على الوثائق وبالتالي نجاعة المراقبة الجبائية في مكافحة هاتين الظاهرتين.

2-4 **الرقابة الخارجية (المعمقة)**: تتم هده الرقابة في جملة من الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على ارض الواقع، ودللك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجمع الوثائق الملحقة ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب وتتم من خلال[2]:

2-4-1 **التحقيق في المحاسبةVC**: نصت المادة (20-14) من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبته.

[1] عبد الرحمان مغازي، بلال شيخي، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، **مجلة الدراسات الجبائية**، الجزائر، العدد20، جوان2013، ص33.

[2] مصطفى عوادي ، رحال نصر، **الغش والتهرب الضريبي الجزائري**، مطبعة ضخري حي المنظر الجميل، الجزائر، 2011، ص13.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة من العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الضريبية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يواجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة[1].

2-4-2 **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة VASF**: نصت المادة (21-1) من قانون الإجراءات الجبائية يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، في هذا التحقيق، يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة من نمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2].

3-4-2 **التحقيق المصوب في المحاسبة VCP**: هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن السنة الجبائية[3].

تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب المادة 24 من قانون المالية سنة 2010 فهو إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية وأكثر سرعة وذو نطاق أوسع من التحقيق المحاسبي.

والجدول(2-3) التالي يوضح لنا نتائج التحقيق المصوب في المحاسبة من سنة 2010 إلى سنة 2013

بيان / السنوات	عدد القضايا	الحقوق والغرامات المسجلة(1مليون دج)	معدل النمو في القضايا (%)	معدل النمو في الحقوق والغرامات المسجلة (%))	مردودية الملف الواحد (دج)
2010	503	1189	0	0	2365400,08
2011	586	1434	15,5	20,6	2448795,53
2012	561	1201	-4,26	-16,24	2141768,83
2013	571	1954	1,78	62,69	3423092,57
المجموع	1650	5778	14	567,0	2594764,25

المصدر: محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية، جامعة البليدة، 2016، ص 2018.

من خلال الجدول السابق يمكن تسجيل الملاحظات التالية:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 20-14 **قانون الإجراءات الجبائية**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجريدة الرسمية 2015، ص10.

[2] مادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص12.

[3] La lettre de la DGI, direction générale des impôts, n°58, 2012, p 07.

نلاحظ عدد الملفات المدروسة في تزايد مستمر من سنة إلى أخرى، حيث انتقلت من 503 ملف سنة 2010 إلى 571 سنة 2013 أي بزيادة قدرها 13%، أي أن هناك علاقة طردية بين عدد الملفات المدروسة وبين الحقوق والغرامات المسترجعة كما يلي:

- أدى الإرتفاع في عدد الملفات المدروسة للسنوات 2011 و2013 بالنسبة للسنوات 2010 و2012 على الترتيب إلى الزيادة في قيمة الحقوق والغرامات المسترجعة؛
- أدى إلى الإنخفاض في عدد الملفات المدروسة خلال سنة 2012 بالنسبة لسنة 2011 إلى التراجع في قيمة الحقوق والغرامات المسترجعة؛
- يتميز التحقيق المصوب بأنه أكثر سرعة وأقل إتساعا وأقل شمولية من التحقيق في المحاسبة.
- أن طول مدة التحقيق المحاسبي في عين المكان تؤدي إلى عدم التقبل من المكلفين الخاضعين له.

الجدول(2-4): مبالغ الحقوق المتملص منها والغرامات المسترجعة خلال الفترة ما بين(2006-2010)

مصالح الضرائب	2006	2007	2008	2009	2010
المديرية الولائية للضرائب (المراجعة والتحقيق في المحاسبة)	10,84	6,73	7.03	10,18	9,38
المديرية الولائية للضرائب (التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية)	0,74	1,05	0,65	0,98	0,81
المديريات الولائية للضرائب (مراقبة الأسعار والتقويمات)	2,74	2,75	3,63	3,44	3,86
مصالح الأبحاث والمراجعات(المراجعة والتحقيق في المحاسبة)	3,85	3,56	7,15	4,14	6,63
مصالح الابحاث والمراجعات (التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية)	0,24	0,26	0,71	0,31	5,08
مديرية كبريات المؤسسات	58,96	3,73	6,36	60,27	25,50
المجموع الجزئي	77,10	18,08	25,53	79,32	51,26
المجموع الكلي	251,29				

المصدر: حراش إبراهيم، تقييم عصرنة إدارة الضرائب الجزائرية، مقال، 2011، ص 92.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مبلغ الضرائب المتملص منها مرتفعا نسبيا وخاصة في سنة 2006 حيث وصل إلى77,10 مليار دج، وأيضا في سنة 2009 أين وصل إلى79,32 مليار دج ثم إنخفضت سنة 2010 لتصل إلى 51,26 مليار دج ،

وتمثل مديرية كبريات المؤسسات الحصة الأكبر فيما يخص عملية التملص الضريبي بمبلغ قدر ب 58,96 مليار دج و60,27 مليار دج خلال نفس الفترة على التوالي، ثم انخفضت سنة 2009 وفي 2010 لتصل إلى 51.26 مليار دج.

من هنا يمكن القول بأن العصرنة التي مست كل من الإدارة والتشريعات لم تقضي على ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي بصفة كاملة إلا أنها استطاعت أن تقلل من انتشارها إلى حد ما.

المطلب الثالث: مشاريع وأفاق الإدارة الجبائية الجزائرية

تعمل الإدارة الجبائية بالتحديد المديرية العامة للضرائب جاهدة على تحسين وتطوير النظام الجبائي الجزائري مع تفعيل عملية الرقابة الجبائية نظرا لدورهما في محاربة الغش والتهرب الضريبي والمساهمة في تنمية التحصيل الضريبي وذلك من خلال اعتماد عدة تطورات اجتماعية:

1- التعاون الدولي لتطوير الإدارة الجبائية يتمثل في:

1-1 التعاون مع الدول الأوربية:

في إطار اتفاقية الشراكة بين الجزائر واتحاد الأوربي تم وضع برنامج من شأنه العمل على تحسين وتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر بالاستعانة بتجارب ومساعدة دول أوروبية، من أهم نقاط هدا البرنامج ما يلي[1]:

- تنظيم زيارة عملية لدولتين أوروبيتين لدراسة وتنظيم سير عمل المصالح الجبائية القائمة عل تنظيم المراقبات الجبائية فيها، مع اختيار دولتين تتمتعان بأحسن التنظيمات والتطبيقات الجبائية؛
- تحديد برنامج رقابة وفق معايير هادفة وموضوعية تركز على الأخطاء الحقيقية وعلى تطوير وتحسين الأدوات الإحصائية بهدف تحليل يسمح بالتسيير الفعال لعملية الرقابة؛
- مراجعة النقاط غير الواضحة في قانون الإجراءات الجبائية خاصة فيما يتعلق بالاعتراضات المحاسبية مع القيام بالإجراءات الأزمة لإيجاد حلول لهده الاعتراضات؛
- اختبار حقيقي لتقليص آجال الرقابة والتي كانت تسمح بتدعيم الضمانات لدى المكلف؛
- برمجة ملتقى في الجزائر حول أحسن التطبيقات المقامة في مجال الرقابة الجبائية والتطورات المتوقعة.

2-1 مشروع التعاون الثنائي المشترك (jumelage)

هو عبارة عن تعاون بين المديرية العامة للضرائب في الجزائر مع المديرية العامة للمالية الفرنسية في إطار الشراكة مع الاتحاد الأوربي، وهو أول مشروع من هدا النوع في الجزائر، يرمي هذا المشروع إلى عدة أهداف من بينها:

- تحسين النظام الجبائي والمساهمة في تطوير الاقتصاد الجزائري؛

[1] عبد الرحمان مغاري، بلال شيخي، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية، **مجلة دراسات جبائية**، الجزائر، العدد02، جوان2013، ص 47-48.

- تنظيم أحسن وفعال للمصالح الجبائية بشكل عام ومصالح الرقابة الجبائية بشكل خاص؛
- تحسين وتنظيم الإجراءات المتعلقة بالضرائب المباشرة، الضرائب الغير مباشرة، حقوق التسجيل وحقوق الطبع؛
- وضع إجراءات متطورة تسمح بتعجيل وتقليص آجال المعاملات وتعميم نظام ألمعلوماتي "جبايتك" الجبائية ومعالجة الملفات.

2- التعاون المحلي لتطوير الإدارة الجبائية: (اتفاقية معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي)

تبعا للتعاون التونسي الجزائري، تم تأسيس هذا المعهد ضمن الاتفاقيات التونسية الجزائرية في 3سبتمبر1983 بالجزائر، وفي هذا الإطار عهدت لهذه المؤسسة تأمين التكوين في المدة الديوانية لفائدة منتدبي وزارة المالية الجدد وتمتد فترة التكوين بهذا المعهد لمدة سنتين يزاول فيها المنتدب تكوين عام لمدة سنة وتكوين تخصصي في المادة الديوانية لمدة سنة أخرى للراغبين في الانضمام لمصالح الديوان[1].

أكد وزير المالية في ندوة صحفية تم توقيع اتفاقية بين وزارة المالية ومعهد الاقتصاد الجمركي الجبائي في 2017/04/16 لتكوين في مجال قيادة وإدارة المشاريع عموما والمشاريع المدرجة في عصرنة الأنظمة المالية خصوصا، يضاف إلى تكوين أخر في مجال الاقتصاد الرقمي من اجل مواكبة التطورات في هذا المجال وتوفير الموارد البشرية المؤهلة لرفع مشعل الرقمنة[2].

[1] www.douane.gov.dz,Consulté le 21/5/2018 à 13h00
[2] https://www.mfdgi.gov.dz,consultè le 21/5/2018 à 14h20

خلاصة الفصل:

إن الآثار الوخيمة التي تنتج عن التهرب الضريبي والتي سبق وأن تطرقنا لها جعلت من الضروري التحرك لمواجهة الظاهرة التي أصبحت تهدد الكيان الاقتصادي للدولة، فقد لجأت الدولة الجزائرية إلى سلسلة من الإجراءات الوقائية كسنها الإصلاحات الضريبية منذ سنة 1992 وفي قوانين المالية اللاحقة، فقامت بمحاولة تبسيط النصوص التشريعية وبتطوير الإدارة الضريبية من الجانب (المادي والبشري) لتتماشى مع العصرنة في جميع المجالات وخاصة تجهيز الإدارة بأجهزة المعالجة الآلية للمعطيات، الشيء الذي يساهم بشكل واسع في ترقية الخدمة المقدمة من طرف الإدارة، وعدم تهميش المكلف بتوفير كل المعطيات التي يحتاجها لكي يؤدي واجبه في أريحية تامة والتي حالت دون شعوره بالتهميش من الإدارة.

الفصل الثالث

تمهيد:

النظام الضريبي من أهم مكونات التي تبنى عليها اقتصاد الدول المتقدمة وهذا ما تسعى الدول النامية تحقيقه، حيث شهدت النظم الضريبية تحولات سريعة وعميقة صورت إصلاحات مست معدلات وأوعية ضريبية، كما أن النظام الضريبي يساهم في ضبط النشاط الاقتصادي والتوازن المالي، ويسعى إلى إعادة توزيع الدخول بشكل عادل، لذلك مؤخرا أصبحت بعض الدول تسعى جاهدة لعصرنة نظامها الضريبي بإتحاد إجراءات جديدة وبسيطة للحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ومحاولة القضاء على هذه الظاهرة.

لذلك اخترنا دراسة حالة بعض تجارب الدول وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم الفصل الثالث إلى ثلاثة مباحث حيث تناول كل مبحث:

- **المبحث الأول: عرض تجارب الدول المتقدمة.**
- **المبحث الثاني: عرض تجارب الدول النامية.**
- **المبحث الثالث: أوجه التشابه والاختلاف للأنظمة.**

المبحث الأول:عرض تجارب الدول المتقدمة

كانت السياسة الجبائية للدولة المرآة العاكسة لتطلعات هذه الدولة ووضعها الاقتصادي، ومن أجل ذلك قمنا في هذا المبحث بعرض النظام الجبائي الكندي والنظام الفرنسي لمعرفة خصائص وأنواع الضرائب المكونة لكل نظام.

المطلب الأول: عرض التجربة الكندية

تعتبر كندا دولة من دول التاج البريطاني (كمنويلث)، ولو أن الحكم البريطاني يبقى شكليا في هذه الدولة و هي تقع في شمال أمريكا ومقسمة إلى عشر فيدراليات، عدد سكانها حوالي 27 مليون نسمة عاصمتها أوتاوا.

تطبق الحكومة الكندية من حيث توزيع سلطات الإخضاع الضريبي إلى ضرائب فيدرالية تفرضها الحكومة المركزية و إلى ضرائب محلية تفرضها الهيئات المحلية أو مختلف المقاطعات بحيث تمثل الضرائب الفيدرالية الجانب الأكبر من إجمالي الحصيلة الضريبية.

1- كندا والنظام الفيدرالي للضرائب:

1-1 تعريف النظام الفيدرالي: يعرف النظام الفيدرالي للضرائب بأنه نظام تجتمع فيه مجموعة من المقاطعات التي تسيير حسب قوانينها الخاصة والتي تتخلى عن سيادتها للحكومة المركزية، والنظام الفيدرالي هو تنظيم ينسق بين مستويين الحكومة من جهة والمقاطعات من جهة أخرى حيث يحتاج كل منهما إلى موارد مالية ويجدها بوسائله الخاصة، وبالتالي استقلالية كل مقاطعة أو فيدرالية هو الذي يحدد مقدار حرية هذه الفيدرالية، ومن العوامل المحددة لفيدرالية الضريبة هي:

- توزيع الوظائف الحكومية والمسؤوليات الخاصة بالنفقات (العمل على تغطيتها بوسائلها الخاصة)؛
- القدرة على تحصيل الضرائب (خاصة بالمقاطعات)؛
- الديون والقروض؛
- الهبات بين مختلف الحكومات والاتفاقيات الجبائية مع المقاطعات.

العوامل الثلاثة الأولى تخص مقدار حرية الفيدرالية في إدارة ضرائبها وإنفرادها بنظامها الخاص بينما العامل الرابع يخص مقدار الحرية بين الفيدرالية والمقاطعة[1].

2-1 مشاكل النظام الفيدرالي: للنظام الفيدرالي مشاكل تتلخص أهمها في مايلي:

- اختلاف سياسات المقاطعات حسب الأحزاب التي تحكمها يجعل من الصعب التنسيق بينها وبين الحكومة المركزية في مجال الضرائب وتسييرها؛
- سعي كل مقاطعة لجلب رأس المال والاستثمارات لتحقيق أهدافها الاقتصادية والازدهار، الأمر الذي يؤدي إلى اختلاف التوازن الاقتصادي في البلاد بصفة أفقية؛
- قد يخضع فردين في نفس البلاد إلى ضرائب مختلفة رغم كونهما ينتميان إلى نفس الدولة؛

[1] https://www.canada.ca/fr/services/impots.html, consulté le26/05/2018 à 9h00

- مشكل الاستقلالية يخص أيضا توفر الموارد، فالموارد في الحكومات الفيدرالية مرتفعة مقارنة بالمقاطعات وهذا ما يخلق جو من الاختلاف العمودي؛

وتجدر الإشارة إلى أن الضرائب المباشرة على الدخل تحتل مكانة رئيسية من بين الضرائب الفيدرالية (الحكومية) بينما الضرائب غير المباشرة على الإنفاق (خاصة الرسم على القيمة المضافة) تحظى بأهمية المقاطعات لما تتميز به من مرونة وما تدره من حصيلة كبيرة تمكن المقاطعات من مواجهة الزيادة المستمرة في نفقاتها.

2- **تقسيمات الضرائب في كندا:** تقسم الضرائب في كندا إلى نوعان هما الضرائب على الدخل والضرائب على الإنفاق وهي كما يلي:

2-1 **الضرائب على الدخل:** تنقسم هذه الضرائب إلى ضريبتين تتناول الأولى دخول الأشخاص الطبيعيين أما الثانية فتتعلق بأرباح الشركات

2-1-1 الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

يخضع الأشخاص الطبيعيون المقيمين في كندا لضريبة على الدخل بنسب متفاوتة تختلف بكونها فيدرالية (مركزية) أو محلية (المقاطعة)، تضمنها قانون الضرائب على الدخل، وبصفة عامة لما تقوم الحكومة الفيدرالية بتحديد الضرائب الفيدرالية تحدد في نفس الوقت الضرائب بالمقاطعات باستثناء مقاطعات (Québec، Ontario، Alberta) التي لها حرية وخصوصية تحديد هذه الضريبة.

- **المداخيل الخاضعة للضريبة:** تفرض هذه الضريبة على جميع المداخيل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون خلال السنة متمثلة في:
  - مداخيل الأعمال؛
  - المداخيل الناتجة عن الملكية؛
  - المداخيل الناتجة عن الخدمات؛
  - الأجور والمرتبات بما فيها المنح، التعويضات التأمينية عن الحوادث والأمراض؛
  - المبالغ المحصلة من صندوق التقاعد الأرباح الناتجة عن النشاطات الصناعية و التجارية من طرف الأشخاص الطبيعيين أو شركات الأشخاص وكذلك كل المداخيل التجارية والصناعية لغير المقيمين بكندا[1]؛
  - المداخيل التي تحققها باعتبارها شخص طبيعي(الشركاء).
- **معدلات الضريبة:** طريقة الإخضاع في كندا تتم حسب الوضعية العائلية للمكلف وهي تمس جميع الضرائب على الدخل، و بإمكان المكلف الاختيار بين النظام العام والنظام المبسط حيث اختيار هذا الأخير يوفر له فرصة تخفيض دخله الخاضع للضريبة (بتكاليف معينة) والاستفادة من قروض ضريبية شخصية لتلبية احتياجاته.

[1] http://www.canada.ca/fr/services/impots/impot-sur-le-revenu.html, le 25/06/2018 à 9h15

الجدول(3-1): شرائح الدخل الخاضع للضريبة في كندا

الدخل الخاضع للضريبة $ كندي	معدل الضريبة %
من 0 – 40.726	15
من 40.726 – 81.452	22
من 81.452 -126.264	26
أكثر من 126.264	29

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الموقع الإلكتروني التالي: www.mbt3th.us/vb/forum107/thread312587.html

- **الضريبة المحلية:** باستثناء مقاطعة Québec،كل مقاطعة تختار المعدل الذي يناسبها ولكنها تحصل لفائدة الحكومة الفيدرالية، هذه المعدلات تمثل نسبة مئوية من المعدلات الفيدرالية.
- **القروض الضريبية الخاصة بالضريبة الفيدرالية:**

كل مكلف خاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين له الحق في الاستفادة من قروض ضريبية تمكنه من تخفيض قيمة الضريبة الواجبة الدفع ، بدلا من تخفيض الدخل الخاضع للضريبة بتضخيم التكاليف ومن أشكاله :

- **القرض الضريبي الشخصي:** يمنح هذا القرض في حدود 1098 $ كندي للمكلف العازب، أما المتزوج فيحصل على إضافة ب 915 $ كندي على الزوجة و 400 $ كندي على الأبناء.
- **المكلف الذي يزيد عمره عن 65 سنة** يحصل على قرض ضريبي في حدود 592 $ كندي.
- **كل شخص طبيعي له الحق** في الاستفادة من قرض ب 17% من قيمة الاشتراكات المدفوعة ل CPP (canada pension plan) أو QPP (Québec pension plan)
- **قرض جبائي متعلق بنفقات العلاج الطبي** حيث يستفيد صاحبه من قرض ب 17% من المجموع الإجمالي للنفقات الطبية دون أن يتعدى ذلك القرض 1615$ كندي، وقد تم استبعاد هذه التكاليف بهدف تحديد المقدرة التكلفية الحقيقية للمكلف[1].
- **قرض جبائي يتعلق بنفقات الأطفال** " Québec child tax benefit" قيمة هذا الأخير تتوقف على قيمة دخل العائلة وتكاليف علاج الأطفال خلال السنة وهو يحسب كما يلي :

✓ قرض جبائي سنوي ب 1020$ كندي على الطفلين الأولين و 1095$ كندي للابن الثالث فما فوق قرض جبائي إضافي ب 213 $ كندي على كل طفل لا يتجاوز سنه 7 سنوات.

[1] http://www.canada.ca/fr/services/impots/impot-sur-le-revenu.html ,op.cit, consulté le 25/06/2018 à 9h15

✓ وابتداء من 1998 تم إضافة قرض ب 605$ كندي على الابن الأول، 405 $ على الابن الثاني، 330 $ على لما فاق ذلك، هذه الإضافة تعني العائلات التي لا يتعدى دخلها الصافي 20291 $ كندي سنويا، معدلات التخفيض هي 12.1 % لأسرة بطفل واحد، 20.2 % بطفلين، 26.8 % لما زاد عن اثنان.

تجدر الإشارة إلى أن القروض الجبائية تعني الأشخاص المقيمين بكندا فقط دون غيرهم .

2-1-2 الضريبة على الشركات:

- **أساس فرض الضريبة:** تحتل هذه الضريبة مكانة معتبرة من حيث الحصيلة بين الضرائب الفيدرالية على الدخل وهي تسري على كل الأشخاص المعنويين وإن كان سريانها يقتصر بصفة عامة على شركات المساهمة والمسؤولية المحدودة المقيمة بكندا وغيرها من المنشات الكندية التي تهدف لتحقيق الأرباح وفوائض في رأس المال،كما تخضع لهذه الضريبة الشركات الأجنبية غير المقيمة بكندا والتي تمارس نشاط مهني ترصد من خلاله مجموعة من الامتيازات والفوائد.
- **معدل الضريبة:** المعدل العادي للضريبة الفيدرالية على أرباح الشركات يقدر ب 38% ويخفض إلى28% في المقاطعات، كما تستطيع المؤسسات الاستفادة من قرض جبائي لاسيما تلك المتخصصة بتشييد البنايات و السكنات، الهيئات السياسية والمؤسسات الصغيرة، كما أن المؤسسات التي يزيد رأسمالها عن 10000000$ كندي تخضع لضريبة على رأس المال بمعدل 0.225% وضريبة على العوائد الاستثمارية ب 6.66 %.

- **التخفيضات الممنوحة :**

- تستفيد المؤسسات الصغيرة من تخفيض ضريبي على 200000دولار كندى الأول المصرح بها، ليصل المعدل الفيدرالي إلى 16% وبالمقاطعات 12%؛
- تخفيض ضريبي على اشتراكات التامين من البطالة، بهدف مساعدة المؤسسات الصغيرة على خلق مناصب شغل جديدة وهذا في حدود 30000$ كندي؛
- تخفيض ضريبي على المؤسسات الكندية الناشطة بالخارج والمقيمة بكندا؛
- تخفيض ضريبي على المؤسسات بالمقاطعات[1]؛

- **تعريف الربح الجبائي**

- **على المستوى الفيدرالي:** يعتمد الأصل الخاضع للضريبة أساسا على الأرباح المقدمة إلى المصالح المالية و المحسوبة بعد طرح بعض النفقات المفيدة لنشاط المؤسسة وإضافة بعض العناصر المتمثلة في:

✓ **الأرباح في رأسمال:** 50 % من هذه الأرباح تضاف للربح الخاضع للضريبة وتخضع لضريبة محددة، أما إذا كانت خسائر في رأسمال تطرح 50 % من رقم الأعمال الخاضع لنفس هذه الخسائر، كما يسمح ترحيل الخسائر إلى الخلف لمدة ثلاث سنوات أو إلى الأمام وتطرح من أرباح رأسمال الخاضع للضريبة.

[1] http://ar.routestofinace.com/corporate-taxe-canada-guide, consulté le28/05/2018 à 8h00

✓ **الأرباح الموزعة على المساهمين**: الأرباح التي تدفعها المؤسسة لبعض المساهمين غير المقيمين لا تطرح من الدخل الخاضع للضريبة إذا كانت الديون ذات الفوائد اتجاه هؤلاء المساهمين تفوق مرتين قيمة مساهمتهم في الشركة .

✓ **الإهتلاك**: يطرح الإهتلاك من قيمة الاستثمار إلا عند كونه قابل للاستعمال من اجل الحصول على العائد.

- **على مستوى المقاطعات**: الربح الجبائي بالمقاطعات محسوب وفق معايير مضبوطة بكل مقاطعة

3-1-2 **الضريبة على رأس المال**: تفرض مقاطعة QUEBEQ رسما على رأسمال الشركات التي تمتلك مقرا ثابتا خلال السنة يقدر هذا الرسم ب 0.64 %، ويتضمن رأسمال هذه الشركات كل الأصول الصافية زائد الديون طويلة الأجل والتسبيقات المقدمة من الشركات، ومن جهتها تخضع الحكومة الفيدرالية الشركات الكبرى التي يزيد رأسمالها عن 10000000$ كندي لضريبة خاصة ب 0.225% من رأسمال الشركة و تعفى منها إذا كانت تمارس نشاطها في شكل مجموعة كما هو الحال بالنسبة شركات خاصة تحت الرقابة الكندية.

- **الإعفاءات الجبائية: تتمثل في**

– **الإعفاءات الجبائية على المشاريع الاستثمارية الكبرى:**

للشخص الذي يستثمر في مشروع أساسي بعد حصوله على كل الوثائق من وزارة المالية، الاستفادة من إعفاءات تتعلق بالضريبة على الدخل ورأسمال والاشتراكات في صناديق التقاعد لمدة 10 سنوات ، بشرط إيداع طلبات الإعفاء قبل الشروع في مزاولة النشاط، والمشاريع التي يعتبرها المشرع الكندي كبرى هي:

المشاريع التي تستثمر ما لا يقل عن 300 مليون $ كندي مع تحمل مصاريف العمال في حدود 4 ملايين $ كندي، مشاريع توسيع و تجديد وحدات الإنتاج في مقاطعة QUEBEC خاصة إنتاج المواد الأولية، الاتصال، الكهرباء، الطاقة، المالية والتأمين[1].

– **الإعفاءات الخاصة بالمؤسسات الجديدة:**

تمنح إعفاءات على الدخل والرسوم على رأسمال والاشتراكات الخاصة بالتقاعد والخدمات الصحية لكل شركة جديدة مصنفة تحت الرقابة الكندية (SPCC) وشركات الاستثمار والخدمات الخاصة التي لا تشترك مع شركات أخرى اجنبية أو محلية والتي لا يتعدى رأسمالها 15 مليون $ كندي، ومدة هذه الإعفاءات 5 سنوات بعد بداية النشاط والجدول التالي يوضح مختلف الإعانات المقدمة للمؤسسات الكبرى والصغرى وأقصى معدل يمكن أن تصل إليه:

الجدول(3-2): نسب الإعانات المقدمة للمؤسسات الكبيرى والصغرى.

	المبلغ الأقصى ب$ كندي	المعدل %	الإعفاء الأقصى للضريبة
الضريبة على الدخل	200000	9.04	18080
الضريبة على رأسمال	3100000	0.64	19200
اشتراكات التقاعد والصحة	18900	2.70	700000

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الموقع الالكتروني التالي: http://www.irpp.org

[1] http://ar/canada-immigration-tax-advantages.html, consulté le28/05/2018 à 2h00

-**الإعفاءات الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة العاملة في المناطق البعيدة:** تعفى لمدة 10 سنوات من الضرائب على الدخل ورأسمال واشتراكات التقاعد والخدمات الصحية المؤسسات المتوسطة والصغيرة باعتبارها تنشط في المناطق البعيدة على مراكز النشاط الصناعي والتجاري.

2-2 **الضرائب على الإنفاق:** تنقسم هذه الضرائب إلى الرسم على السلع والخدمات TPS، الرسم على المبيعات TVQ ، الحقوق الجمركية والرسوم الخاصة.

1-2-2 **الرسم على السلع والخدمات (TPS) taxe sur les produits et les services:**

يعتبر هذا الرسم شكلا من أشكال الرسم على القيمة المضافة TVA التي تستعمل في دول أخرى، يطبق على القاعدة التجارية لمجموعة من السلع والخدمات، وهي على العموم لا تشكل تكاليف عملية الإنتاج.

يتحصل المنتج على هذا الرسم tps من زبائنه ، لكن له الحق في تعويض أو قرض على الرسم المدفوع عند شراء السلع و الخدمات الأساسية لنشاطه التجاري، تحسب tps بمعدل 7% من ثمن البيع أو 15% في حالة ضريبة البيع المنسقة في المناطق التالية: اسكتلندا الجديدة ، برنسويك الجديدة ، جزيرة الأمير إدوارد ، وكما هو معروف فان المستهلك النهائي هو الذي يتحمل هذه الضريبة[1].

2-2-2 **الرسم على المبيعات في Québec taxes sur les ventes du Qubec (TVQ):**

تشبه إلى حد ما الرسم على السلع والخدمات إلا أنها تخص العمليات التجارية التي تتم في مقاطعة QUEBEC، ويمكن للشركات الحصول على تعويضات متعلقة بمشترياتها ما عدا القيود الخاصة بأجهزة النقل البري المحروقات، الكهرباء ، الغاز ، الطاقة البخارية، خدمات الهاتف والاتصالات، وقد سمحت بعض التعديلات عبر السنين من تخفيض تكاليف هذه القيود مثل تلك التي تخص وسائل النقل ذات الوزن الثقيل المستعملة للمازوت، تجهيزات الإنتاج والخدمات، الانترنيت بالنسبة للشركات الكبرى التي يحددها القانون الكندي بالشركات التي يفوق رقم أعمالها 10 ملايين $ كندي .

- **التصدير:** باستثناء بعض الحالات الخاصة لا تخضع المواد المصدرة لهذا النوع من الرسم TVQ أي لا يمكن للمنتج أن يحصل على الرسم من الأشخاص الأجانب أثناء قيامه بتصدير السلع و الخدمات خارج مقاطعة QUEBEC.
- **الاستيراد:** عند استيراد السلع إلى كندا يقوم المستورد بدفع قيمة TPS مباشرة بعد إجراءات الجمركة ويمكنه الحصول على تخفيضات أو قرض جبائي حالة كون السلع استهلاكية أو موجهة للمجال الصناعي.

في مقاطعة QUEBEC تمنح عدة تسهيلات في مجال الدفع حيث لا يقوم الفرد بالدفع مباشرة بعد الجمركة بل العكس فالشركات في هذه المقاطعة تتمتع بمجال ضريبي محفز حيث لا تدفع مبالغ كبيرة على المواد الأولية المستعملة في الإنتاج وفي نفس الوقت تقوم وزارة الدخل في QUEBEC بجمع الرسم على السلع والخدمات والرسم على المبيعات من اجل تقليل تكاليف التحصيل، معدل TVQ هو 7.5% يطبق على سعر المبيعات وبإضافة معدل TPS هو 7% يصبح المعدل العام 14.5%.

[1] http://www.canada.ca/fr/services/impots/impot-sur-le-revenu.html,op.cit ,consulté le 25/06/2018 à 9h15

3-2-2 الحقوق الجمركية والرسوم الخاصة:

بالإضافة إلى الرسم على السلع والخدمات هناك ضرائب محلية خاصة ببعض المنتجات كالحلي، المشروبات الكحولية، التبغ ، المنتوجات البترولية، وتحسب الرسوم الجمركية على المتنوجات المستوردة حسب المعدلات التي تحددها الحكومة، وقد تخضع بعض السلع إلى معاملة تفضيلية كما هو الحال بالنسبة للدول التي تجمعها مع كندا بعض الاتفاقيات الخاصة كالولايات المتحدة الأمريكية، المكسيك، إسرائيل، الشيلي ، ومنتوجات بعض الدول السائرة في طريق النمو[1].

كما توجد أنواع أخرى من الضرائب الكندية نذكر منها الضرائب على التجارة إلكترونية التي تحدد حسب حجم المبادلات إلكترونية وضرائب تتعلق بالإنتاج السينما توغرافي والتلفزيوني، ضرائب متعلقة بأعمال الدبلجة، التسجيلات الصوتية، الحفلات الموسيقية، المسرحية ، الكوميدية، النشر وطباعة الكتب، هذه الضرائب المحلية تتميز بإمكانية استفادة أصحابها من قروض جبائية.

3- الرقابة و التحصيل في كندا:

عملية تحصيل الضريبة يتم من طرف وزارة دخل كندا التي تحولت إلى وكالة دخل وجمارك كندا التي تسعى لتحصيل الضرائب المستحقة بأقل تكاليف، لأن مميزات النظام الجبائي الفعال هو أن لا تفوق تكاليف التحصيل قيمة الضريبة في حد ذاتها، وكمثال على ذلك قيام هذه الوزارة وبعد الحصول على ترخيص من الحكومة تنظيم البيانات الشخصية والخاصة بالقوائم الانتخابية، هذا ما يسمح للدولة بتوفير 30 مليون عند كل اقتراع.

تتم عملية الإعلان على الدخل وباقي التصريحات الخاصة بالضريبة بالطريقة الكلاسيكية من خلال تقديم الأوراق والوثائق الضرورية لمصالح الضرائب وهو نفسه ما يتم في الجزائر (G 50)، لكن تقوم كندا حاليا باستعمال التقنيات المعلوماتية الحديثة، فبمجرد الاتصال بالوكالة الكندية للدخل و الجمارك adrg عن طريق الرقم (18007147258) يتحصل المعنى على رقم سرى خاص به يستعمله للتصريح بمداخيله بعد التأكد من هويته بطرح سلسلة من الأسئلة ، وتسمى هذه الطريقة ب: "impotel"، طريقة أخرى للتصريح عبر شبكة الانترنيت تسمى :" ted " والموقع الخاص بذلك: www. Impotent. Gc.ca هذا ما يوفر لإدارة الضرائب الوقت ولمال الكافي لتحصيل مستحقاتها.

تجد الحكومة الكندية صعوبة في مراقبة ومتابعة الضرائب التي تقوم بجمعها كل مقاطعة، ومن أجل هذا قامت الوكالة بزيادة الأعوان العاملين في مصلحة تحصيل الضرائب وتكوينهم تكوينا مناسبا[2].

واعتمدت كندا بعد الإصلاح عملية التحصيل الإلكتروني إلى جانب طرق التحصيل التقليدية (نقدا، شيكا، حوالات) وهي تحاول إزالة المخاوف المتعلقة بالدفع الإلكتروني بالاقتطاع المباشر من الرصيد المتوفر في البنك دون أن تلجا إلى الوثائق والكم الهائل من الأوراق بل تقوم بنقل قيمة الضريبة من الشخص إلى حساب الوكالة بالإضافة إلى استعمال أساليب حماية للتصريحات والدفع كالتوقيع الإلكتروني .

[1] يونس احمد البطريق،" **النظم الضريبية** "، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 2001، ص207.

[2] http://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/services-elctroniques-particuliers/impotnet-apercu.html, consulté le 28/05/2018 à 14h00

4- المنازعات في كندا:

التنسيق بين الجهات الثلاثة في كندا يجعل أمر المنازعات من اختصاص وزارة العدل الكندية، لهذا تحاول المصالح الكندية أن تجعل من عملية تحصيل الضرائب أمرا يتم دون اللجوء إلى العدالة، وهذا بتبني وتطبيق مجموعة من الإجراءات والعقوبات المتعلقة بالتأخير في شكل غرامات جبائية وقد يصل الأمر إلى تحمل المكلف فائدة التأخير فمثلا تأخر المكلف في دفع ضرائبه في اجل شهر تحتم عليه دفع غرامة تقدر ب 5 %.

وفائدة مركبة عن الشهر ب 1 % في أجل أقصاه 12 شهرا ويمكن لهذه النسبة أن تتضاعف حسب مدة التأخر، وفي حالة عدم التصريح بكل المداخيل يخضع المعنى لعقوبات عن البلاغ الكاذب وبينت الإحصائيات نجاعة هذه الطريقة حيث حصدت مقاطعة ontario حوالي 50 مليون دولار كندي من هذه الغرامات والفوائد، في حالة إعادة التصريح أو التصحيح يجب على المعنى ملء استمارة إضافية وإعادة ملء T1، وطلب خطي للتوضيح يحمل رقم بطاقة التأمين، رقم الهاتف، وكل الوثائق المبررة، وفي حالة الطعن يجب إظهار الوثائق المبررة بما فيها وصل الإرسال أن كان الإرسال عن طريق البريد حيث يجب الاحتفاظ بكل الوثائق الأساسية لمدة 6 سنوات وبطاقة التصريح الخاصة بالسنة الماضية، وتتم معالجة الملفات في غضون 4/ 6 أسابيع ابتداء ا من منتصف فيفري، أما إلكترونيا تتم المعالجة في ظرف 8 أيام فقط.

المطلب الثاني: عرض التجربة الفرنسية:

إن القانون الجبائي ينشأ ويتأسس على نصوص مختلفة وهذا لأسباب شرعية وقبولية للضريبة، والقانون بقي لفترة طويلة الوسيلة المفضلة لإنشاء القوانين الجبائية.

ويأخذ القانون الجبائي الفرنسي أحكامه من مصادر نذكرها فيمايلي:

- الإتفاقيات الدولية؛
- القوانين؛
- الأنظمة والمراسيم؛
- الأحكام القضائية.

1- مبادىء وتقنيات الضريبة في النظام الجبائي الفرنسي:

1-1 مبادئ الضريبة في النظام الجبائي الفرنسي:

- **العدالة:** معناه أن تكون هناك عدالة في فرض الضريبة حسب المقدرة التكليفية للأشخاص و حسب مداخيلهم.
- **اليقين والتأكد:** وهذا ما يعني أن تخصيص أو توزيع الضريبة يجب أن يكون واضح ومؤكد وهذا لإعطاء شفافية يلمسها المكلف بالضريبة وبالتالي تمنحه الثقة في مصالح الضرائب.

- **سهولة وفعالية الضريبة:** إن تحصيل الضريبة يجب أن يكون سهل وفعال مثل اقتطاع من المنبع أو الإقتطاع المباشر مكن من تحسين التحصيل وإعطاء مصداقية للضريبة فيجب أن تولي النظم الجبائية أهمية كبيرة لأن يكون تحصيل الضريبة فعال وإقتصادي لأن وجود ضرائب مكلفة وصعبة التحصيل يحرف من مسار الحصيلة الضريبية إلى وجهات منتجة[1].

1- 2 تقنيات الضريبة في النظام الجبائي الفرنسي:

- **وعاء الضريبة:** وعاء الضريبة أو أساس الضريبة يمثل مجموع العوائد أو المداخيل التي تخضع لضرائب خاصة ولتحديد هذا الأساس فإن النظام الفرنسي يأخذ ثلاث مؤشرات للثروة والإمكانيات التمويلية و هي: مايملك الشخص، ما ينفق، مايربح.
- **واقعة الضريبة:** هي الواقعة التي تفرض تطبيق الضريبة هل هي عند التملك أو عند الشراء أو تحويل الملكية أو عند الإستعمال و هذا بالنسبة لرأس المال و هل هذه الضريبة تطبق على سواء بالنسبة للفقير والغني.

وحسب النظام الجبائي الفرنسي فإنه يعتمد التصاعدية للضريبة، وهذا لسببين رئيسيين:

- **السبب الأول:** أن الظريبة عندما تكون تصاعدية تحقق أكثر عدالة و إنصاف حيث أن الأغنياء الذين لديهم قدرة تمويلية أكبر يدفعون نسبة إلى قدرتهم فلا يدفع الفقير نفس نسبة الغني .
- **السبب الثاني:** عدم المساواة بين الطبقات الإجتماعية تشكل عائق أمام الإستقرار الإقتصادي وبالتالي تصاعدية الضريبة تقلل من الفروقات الإجتماعية

1-3 حساب الضريبة: بمجرد تحديد أساس فرض الضريبة تكون الضريبة جاهزة للقيام بحساب مبلغها وفي أغلب الأحيان يطبق على أساس جدول مثل جدول حساب الضرائب على الدخل وتكون تصفية الضريبة من طرف المكلف ذاته أو من طرف الإدارة.

1-4 **تحصيل الضريبة:** وهي آخر مرحلة وتتمثل في عملية التحصيل الحقيقي للضريبة ويتم بـ:

– إما أن يستلم المكلف مستخرج من جدول الضرائب أو إشعار بالدفع يحمل مبلغ الضريبة والمدة المحددة للتسديد وهذا الإجراء يخص الضرائب على الأرباح والضرائب المحلية.

– أو في حالة أخرى أن يتوجه المكلف إلى مصالح الضرائب المحلية بدون إستدعاء منها ويقوم بدفع الضريبة الواجبة عليه وهي طريقة شائعة جدا خاصة عندما يكون المكلف يقوم بتصفية ضرائبه وهذا يتم في حالة الضرائب على الشركات والضرائب على القيمة المضافة.

[1] يونس احمد البطريق، مرجع سبق ذكره، ص189.

– أو بالإقتطاع من المنبع ويتم عن طريق إدارة الضرائب أو العاملين لحسابها حيث يقوم باقتطاع على الدخل وتطبيق هذه الطريقة بالخصوص على المؤسسات الأجنبية التي تحقق عوائد وأرباح في فرنسا[1] .

2- تقسيمات الضرائب في فرنسا:

تنقسم الضرائب الى قسمين: ضرائب على الدخل وضرائب على الإنفاق.

2-1 **الضرائب على الدخل**: تنقسم هذه الضرائب إلى ضريبتين تتناول الأولى دخول الأشخاص الطبيعيين أما الثانية فتتعلق بأرباح الشركات.

2-1-1 **الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:**

تسري هذه الضريبة على الإيرادات الأشخاص الطبيعيين الفرنسيين والأجانب وعلى جميع دخولهم بغض النظر عن مصدرها، كما تسري على الأجانب غير المقيمين إذا تحقق الدخل في فرنسا، كما يلاحظ أن تسري على الأجانب أن هذه الضريبة لا تسري على الأفراد وإما تسري على الدخل الأسرة ككل حيث تفرض الضريبة على دخل رب الأسرة عن دخول جميع أفرادها.

- **المداخيل الخاضعة للضريبة:** تفرض هذه الضريبة على جميع المداخيل التي يحقها الأشخاص الطبيعيون خلال السنة متمثلة في: – الأرباح التجارية والصناعية، والغير تجارية؛
  - الأرباح الزراعية و الدخول العقارية؛
  - الأجور والمرتبات والمعاشات والمكافآت؛
  - إيرادات القيم المنقولة وأرباح رأس المال[2]؛

الجدول(3-3): شرائح الدخل الخاضع للضريبة في النظام الفرنسي

الدخل الخاضع لضريبة (اورو)	سعر الضريبة (%)
أقل من 9.807	0
من 9.807 إلى 27.086	14
من 27.086 إلى 72.617	30
من 72.617 إلى 153.783	41
أكثر من 153.783	45

Source:https://www.l-expert-comptable.com/a/532163-impot-sur-le-revenu-en-2018-bareme-quotient-familial-decote.html

[1] المرسي سيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة،أليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية،2010، ص303.

[2]Direction générale des finances publiques, la fiscalité francaise, France, 2008, p 14.

2-1-2 **الضريبة على الشركات:**

- **أساس فرض الضريبة:** الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، وقد قسم المشرع الفرنسي الخاضعين لهذه الضريبة إلى نوعين (الخاضعين بصفة اختيارية، والخاضعين بصفة إجبارية)، ولذلك نجدها تطبق على ثلث الشركات المتواجدة فقط، والدخل الخاضع لهذه الضريبة يساوي الفرق بين إجمالي الأرباح والتكاليف والمصروفات والمعفاة من الضريبة.
- **معدل الضريبة:** يقدر ب 33.33%، وهذا ابتداء من عام 1955، بعدما كان يقدر عام 1993 ب 50% ويرجع هذا الانخفاض في جزء منه إلى توحيد الضرائب على الشركات في الاتحاد الأوروبي.

يوجد في فرنسا نوع آخر من الضرائب يدخل في إطار الضريبة على المؤسسات وهو ما يسمى بـ IFA (الاخضاع الجزافي السنوي)، حيث يدفع كل 15 مارس من كل سنة بقيم متزايدة حسب رقم الأعمال المحقق إلا أنه يحسم من الضريبة على المؤسسات في حالة الربح ويعتبر كعبئ على المؤسسة في حالة الخسارة[1].

2-2 **الضرائب على الانفاق:** الضرائب على الإنفاق تنقسم إلى:

1-2-2 **الضريبة على القيمة المضافة:** الضرائب على القيمة المضافة هي أحد أنواع ضرائب المبيعات، وتفرض هذه الضريبة على كافة المراحل الانتاجية والتوزيعية حيث تفرض على القيمة التي يضيفها المنتج أو التاجر على قيمة مواد الخام ومشترياته.

- حساب نسب الضريبة حيث حسب النظام الجبائي الفرنسي تحسب حسب نظامين:
  - نظام حقيقي عادي؛
  - نظام حقيقي مبسط.
- في المعدلات نجد أربعة نسب:
  - النسبة الأولى وهي 19.6 % وهي تمثل النسبة العادية؛
  - النسبة الثانية وهي 5.5 % وهي نسبة خاصة تطبق على بيع الخمور والتبغ؛
  - النسبة الثالثة وهي 2.1 % وهي نسبة خاصة تطبق على الجرائد السياسية اليومية والاسبوعية وعلى عروض السيرك وكذلك العرض المسرحي؛

[1] http://www.economie.gouv.fr/entreprises/impot/societes-IS, consulté le02/05/2018 à 13h30

- النسبة الرابعة وهي 9.5 % وهي نسبة خاصة تطبق على الأدوية التي تعوض من طرف الضمان الإجتماعي.

- في النظام الجبائي الفرنسي عندما يكون رقم أعمال المؤسسة عند النشاط يفوق 1.000 مليون فرنك فرنسي يجب عليها أن تكتتب تصريحها عبر القنوات الإلكترونية ودفع الرسم على القيمة المضافة إلكترونيا.

2-2-2 **حقوق التسجيل وحقوق الطبع**: النظام الجبائي الفرنسي يقسمها إلى حقوق التسجيل وحقوق تسجيل المؤسسات عند تأسيسها، حيث يخصص ضريبة على تأسيس المؤسسات في النظام الجبائي و يعتبر قيمة مضافة بصفة كاملة أو جزئية وتخضع له:

- الأراضي المخصصة للبناء، المباني المبنية؛
- السلع الجديدة، العقارات الإستثمارية.

وهناك حقوق تسجيل تخضع لها المؤسسات عند تأسيسها:

- مختلف الأشياء التي تحضرها الشركة؛
- الحصص ذات الصفة الصافية والبسيطة؛
- الحصص ذات الصفة المجانية أو بمقابل؛
- في النظام الجبائي الفرنسي حساب قيمة الضريبة على حقوق التسجيل عند تأسيس المؤسسات بصفة تختلف عن حسابها و تحصيلها في حقوق التسجيل الأخرى و بالتالي تحسب قيمتها حسب القيمة لإجمالي خصوم المؤسسة ، أو لمدى تكوينها لرأسمال و مساهمتها فيه؛
- وأيضا حسب قيمة رقم الأعمال التجاري وكلها تحصل مباشرة عند القيام بالتسجيل[1].

3-2-2 **الضرائب والرسوم المحلية**:

الضرائب والرسوم المحلية في فرنسا تلك الضرائب والرسوم التي تحصل لصالح السلطات المحلية الفرنسية مثل : البلديات، المديريات، المناطق، الهيئات العامة

- **الرسم المهني**: النظام الجبائي الفرنسي من يحدد قيمة الضريبة هي السلطات المحلية، يتكون وعاء الرسم على النشاط المهني من عنصرين:
  - القيم الإيجارية للمواد الغير منقولة؛
  - الكتلة الأجرية.

النسب المفروضة فهي محصورة بين 3.5 % و 4 % حسب رقم الأعمال

[1] عبد المالك بلوافي، **أثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992–2008**، مذكرة ماجستير، تخصص مالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران، 2010-2011، ص 92.

- **رسم السكن أو الاقامة:** يفرض هدا الشخص على كل شخص سواء كان مالكا أو مستأجرا وحدة سكنية، ويتحملها من يستغل الوحدة السكنية.
- **الرسم العقاري:** هي ضريبة تأسس على أساس القيمة الايجارية للمساحة وينقسم الى نوعين:

الرسم العقاري على العقارات المبنية والرسم العقاري على العقارات الغير مبنية

- **الرسم على الأعمال:** على عكس رسم السكن والرسم العقاري اللدان تتحملهما الأسرة فالرسم على الأعمال تتحمله الشركات[1].

المبحث الثاني: عرض تجارب الدول النامية

يعد النظام الضريبي المصري والتونسي محصلة لتطور تاريخي طويل، ويعكس هذا الهيكل أهم التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المعاصرة ولا يختلفا كثيرا في مجملهما عن مثيلهما في العديد من الدول المتقدمة أو النامية وينقسم الهيكل التشريعي المعاصر للضرائب في مصر وتونس إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة.

المطلب الأول: عرض التجربة المصرية

1- النظام الضريبي المصري:

تطور النظام الضريبي في مصر ومر بعدة مراحل منذ ثلاثينيات القرن الماضي، وصولا إلى تعديلات مستمرة أدخل بعضها مجلس الشورى المنحل في مصر في النصف الأول من 2013، وتعمل وزارة المالية حاليا على تعديل النظم الضريبي خاصة فيما يتعلق بالانتقال لضريبة القيمة المضافة بدلا من الضريبة العامة على المبيعات.

والجدير بالذكر أن النظام الضريبي المصري قد تطور للاعتماد على الضريبة الموحدة، فيعتمد على تجميع الدخول الصافية للمكلف من كافة المصادر في وعاء واحد ثم فرض الضريبة عبئ مجموع هذه الدخول، وإتباع إجراءات موحدة في التحقق والتحصيل، وذلك بعد استبعاد مبالغ معينة لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف.

2- تقسيمات الضرائب في مصر: ينقسم النظام الضريبي المصري إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة.

2-1 الضرائب المباشرة:

كانت الضرائب المباشرة على الدخل في مصر تنقسم حتى منتصف عام 2005 إلى قسمين هما:

الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين والضرائب على الأرباح شركات الأموال (وذلك قبل أن يتم ضم شركات الأشخاص إلى شركات الأموال لتصبح الضريبة باسم الضريبة على الأرباح الأشخاص الاعتباريين) وهذا ما أقره القانون الجديد للضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005[1].

[1] عبد المالك بلوافي، مرجع سبق ذكره، ص93.

1-1-2 الضريبة المباشرة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

نصت المادة 6 من القانون الجديد على أن " تفرض الضريبة السنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين والغير المقيمين بالنسبة إلى دخولهم المحققة في مصر"، ومن ثم فان إطلاق النص على هذا النحو يقضي بخضوع للضريبة مجموع صافي الدخول التي تحققت في مصر سواء كانت للمقيمين أو لغير المقيمين وسواء كان المصدر الذي دفع هذه الدخول في مصر أو الخارج، ويتكون مجموع صافي هذه الدخول من المصادر التالية:

- المرتبات؛
- النشاط التجاري والصناعي؛
- النشاط المهني أو الغير تجاري؛
- الثروة العقارية.

أما بالنسبة إلى سعر الضريبة لدخول الأشخاص الطبيعيين، فيعد من أهم ما جاء به القانون الجديد إذ ما قورن السعر الجديد بالأسعار المنصوص عليها في قانون157 لسنة 1981 والمعد من قانون 187 لسنة 1993 [2].

ومن ناحية نصت المادة 7 من القانون الجديد على أن تستحق الضريبة على ما يجاوز 5000 جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحقق الممول المقيم خلال السنة، ومن ناحية أخرى حددت المادة 7 من القانون الجديد أسعار الضريبة.

الجدول(3-4): شرائح الدخل الخاضع للضريبة في النظام الجبائي المصري

شرائح الدخل الخاضع للضريبة (الجنيه المصري)	النسب%
من 0 إلى 5000	0
من 5000 إلى 30000	10
30000 إلى 45000	15
من45000 إلى 250000	20
أكثر من 250000	25

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الموقع الإلكتروني التالي: http://www.incometax.gov.eg/pdf/new-law.pdf

[1] http://www.incometax.gov.eg/pdf/new-law.pdf , consulté le13/06/2018 à 19h00

[2] هبة خليل، **حالة الأنظمة الضريبية**، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، الطبعة الأولى، 2014، ص11.

2-1-2 الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتباريين: نصت المادة 47 من القانون الجديد على فرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتباريين أيا كان غرضها بحيث تسري الضريبة على كل من:

– الأشخاص الاعتبارية المقيمة بمصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع؛

– الأشخاص الاعتبارية الغير مقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر.

أما بالنسبة لسعر الضريبة على الأرباح الأشخاص الاعتبارية فقد شهد تخفيض في القانون الجديد ويأتي هذا التخفيض مقابل إلغاء الإعفاءات الجديدة التي كانت موجودة سواء في ظل قانون ضمان وحافز الاستثمار رقم لسنة 1997 أو في داخل قانون الضرائب على الدخل السابق.

وهذا قد نصت المادة 49 من القانون على أن يكون سعر الضريبة 20% من صافي الأرباح السنوية، ورغم أن هذا هو السعر الأساسي الى أن المشرع أورد عدة استثناءات[1].

3-1-2 الضريبة على رأس المال: وتتكون هده الضريبة من الضريبة على التركات فقط، والذي ينظمها القانون 159 لسنة 1925 على صافي تركة المتوفي، وسعرها تصاعدي بين 5% و40%.

2-2 الضرائب الغير المباشرة: تنقسم إلى

1-2-2 الضريبة العامة على المبيعات (حسب القانون رقم 11 لسنة 1991)

تم إقرار هذه الضريبة عام 1991، لتحل محل الضريبة على الاستهلاك رقم 133 لسنة 1981 وتسري عده الضريبة حسب ما نصت علي المادة 2 من القانون على السبع المصنعة المحلية والمستوردة مع وجود بعض الاستثناءات.

وتفرض الضريبة العامة على المبيعات بسعر عام 10% على جميع السلع الصناعية وعلى بعض الخدمات من قيمة السلعة عند بيعها أو عند أداء الخدمة ويستثنى من ذللك إخضاع بعض السلع بنسب مختلفة كذلك إعفاء بعض السلع الضرورية التي تمس غالبية المجتمع أو محدودي الدخل[2].

2-2-2 ضريبة الدمغة: ينظم ضريبة الدمغة القانون 111 لسنة 1980 وهي ضريبة تفرض على المحررات والمطبوعات والأشياء والوقائع وغيرها حيث تضم 22 وعاء.

[1] وجدي محمد عبد ربه، **قوانين الإصلاح الضريبي وأثارها على التنمية الاقتصادية في مصر–دراسة تطبيقية على المركز الجمركي النموذجي**، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، مصر، 2008، ص 94.

[2] هبة خليل، مرجع سبق ذكره، ص15-17.

وتختلف أسعار هذه الضريبة باختلاف الوزن الاقتصادي والاجتماعي للوعاء الخاضع لها، فتتباين من واقعة لأخرى لتتناسب مع قدرة المكلف بأدائها، ونظرا لتميز هذه الضريبة وبوفرة الحصيلة وقلة تكاليف الجباية واتساع نطاقها، فقد أغرى ذلك المشرع بالتدخل بالتعديل المستمر في أسعارها للحصول على إيرادات إضافية بشكل سريع.

3-2-2 الضرائب الجمركية: تتراوح الضريبة على السلع المستوردة حاليا بين 5% و40% مع القليل من الاستثناءات، بالإضافة إلى رسوم إضافية 3% إذا كانت الضريبة على الإستراد أقل أو تساوي 30%، كما تفرض 4% رسوما إضافية إذا كانت الضريبة أكثر من 30%.

المطلب الثاني: عرض التجربة التونسية

1- النظام الضريبي التونسي: شهد النظام الجبائي التونسي العديد من الإصلاحات تجسمت بصدور:

- مجلة الأداء على القيمة المضافة (1988)؛
- مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات (1990)؛
- مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي(1993)؛
- مجلة الجباية المحلية (1997)؛
- مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية (2000).

هذا وقد تم سنة 2007 في إطار تخفيض نسب الأداء وتخفيف الضغط الجبائي على المؤسسات:

- التخفيض في نسبة الضريبة على الشركات من 35% إلى 30%.
- حذف النسبة المرتفعة للأداء على القيمة المضافة 29%.

غير أن الإصلاحات المتتالية التي شهدتها المنظومة الجبائية لم تتمكن من الاستجابة للإنتظارات على مستوى إرساء العدالة الجبائية ودعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وفي هذا الإطار سيتم إصلاح شامل وعميق للمنظومة الجبائية يهدف إلى:

- وضع نظام جبائي مبسط وعادل وأكثر نجاعة و عصرنة الإدارة الجبائية.

يشمل النظام الجبائي التونسي[1]:

- الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين؛
- الضريبة على الشركات؛
- الأداء على القيمة المضافة؛

[1] جمال الدين العاقر، التجانس الضريبي كالية لتفعيل التكامل الاقتصادي –دراسة حالة بلدان المغرب العربي– ، مذكرة ماجستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2008-2009، ص 215.

- المعلوم على الاستهلاك؛
- معاليم التسجيل والطابع الجبائي؛
- المعاليم الراجعة للجماعات المحلية؛
- معاليم أخرى توظف على رقم المعاملات والنقل والتأمين.

2- تقسيمات الضرائب: تنقسم الضرائب في تونس إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة

1-2 الضرائب المباشرة: تنقسم إلى

1-1-2 الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين: يحدد الدخل الصافي على أساس قاعدة تقديرية تحدد ب 90% بالنسبة إلى الأجراء و70% بالنسبة إلى أصحاب المهن الحرة والمداخيل العقارية

- الإعفاءات: تعفى بعض المداخيل من الضريبة كالمداخيل الناشئة بالخارج والتي خضعت للضريبة بالخارج وحصص الأسهم والأرباح التي تأتي من التصدير أو المنفعة بامتيازات التنمية الجهوية والتنمية الفلاحية.

الجدول(3-5): شرائح الدخل الخاضع للضريبة في النظام الجبائي التونسي

شرائح الدخل الخاضع للضريبة(الدينار التونسي)	النسب%
1500-0	0
5000-1500	15
20000-10000	20
50000-20000	25
ما فوق 50000	35

Source :http://tunisieconseilfiscal.over-blog.com/pages/Presentation_du_systeme_fiscal_tunisien-5529227.html

- بالنسبة إلى الأشخاص الذين يحققون مداخيل في صنف الأرباح التجارية أو أرباح المهن غير التجارية، يجب أن لا تقل الضريبة عن 0.1% من رقم المعاملات الخام أو من المداخيل الخام دون اعتبار التصدير مع حد أدنى يساوي 200 دينار[1].

- النظام التقديري: يطبق النظام التقديري على المؤسسات الفردية التي تحقق مداخيل في صنف الأرباح الصناعية والتجارية حسب شروط معينة والتي لا يتجاوز رقم معاملاتها السنوية:
  - 100000د بالنسبة إلى أنشطة الشراء لغرض البيع وأنشطة التحويل والاستهلاك على عين المكان؛
  - 50000د بالنسبة إلى أنشطة الخدمات.

[1] http://www.legislation.tn/affich-code-article/code-de-l%2526%2523039%3Bimpôt-sur-le-revenu-des-personnes-physiques-et-de-l%2526%2523039%3Bimpôt-sur-les-sociétés-article-60-__6271, consulté le 02/06/2018 à 00h45.

- الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين تستوجب الضريبة التقديرية على الدخل على أساس نسبة من الرقم المعاملات السنوية حسب طبيعة النشاط كما يلي:
  - 2% بالنسبة إلى أنشطة الشراء لغرض البيع وأنشطة التحويل؛
  - 2.5%بالنسبة إلى الأنشطة الأخرى.
- مع ضريبة دنيا تساوي:
  - 50 د بالنسبة إلى المؤسسات المنتصبة خارج المناطق البلدية؛
  - 100د بالنسبة إلى المؤسسات المنتصبة بالمناطق الأخرى.

2-1-2 الضريبة على الشركات

- تستوجب الضريبة على الشركات الخاصة على شركات رؤوس الأموال وما شابهها المستقرة في البلاد التونسية والمؤسسات الأجنبية المستقرة للبلاد التونسية.
- ضبط الربح الخاضع للضريبة: يحدد الربح الخاضع للضريبة اعتمادا على محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات بعد إعادة معالجته على أساس قواعد جبائية المنصوص عليها في التشريع الجاري العمل به.
- نسب الضريبة على الشركات:
  - النسبة العامة 30%؛
  - النسبة المخفضة 10 % تطبق على المؤسسات الصناعات التقليدية لمؤسسات الفلاحة والصيد البحري؛
  - نسبة خاصة لبعض المؤسسات 35% القطاع المالي، التأمين، قطاع المحرقات في مستوى النتائج والتكرير والنقل والتوزيع بالجملة.
- الضريبة الدنيا: لا يمكن أن تقل الضريبة السنوية المحتسبة عن الحد الأدنى محدد ب0.1 % من رقم المعاملات دون اعتبار تصدير ودون أن يقل هدا الحد الأدنى عن[1]:
  - 200د بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بنسبة 10 %؛
  - 350د بالنسبة إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بنسبة 35% أو 30%.
- **طرق الدفع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات:** تدفع الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات عن طريق:

[1] http://www.impot.finance.gouv.tn/documontation/impot.ar/TVA-ar.5.htm, consulté le 5/6/2018 à 14h05.

- خصم من المورد بعنوان أتعاب، العملات، معينات الكراء، مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، إتاوات الأجور، مكافآت الحضور بنسب تتراوح 15%و 20%؛
- ثلاثة أقساط احتياطية يساوي كل منهما 30% من الضريبة المستوجبة بعنوان سنة سابقة (الشركات والتجار والصناعيين وأصحاب الأرباح الغير التجارية)؛
- تسبيق ب 10% من التوريد بالنسبة إلى قائمة من المنتجات الاستهلاكية؛
- سبيق ب 25% من أرباح شركات الأشخاص وما شابهها؛
- عن طريق تسوية سنوية.

2-2 الضرائب الغير مباشرة: تنقسم إلى

2-2-1 الأداء على القيمة المضافة

- **العمليات الخاضعة إجباريا:** يشمل ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة:
  - عمليات التوريد؛
  - عمليات الإنتاج الصناعي والحرفي والخدمات؛
  - العمليات المنجزة من قبل أصحاب المهن الحرة؛
  - تجارة الجملة باستثناء المواد الغذائية؛
  - تجارة التفصيل بنسبة إلى التجار الدين يحققون رقم المعاملات الجملي السنوي يساوي أو يفوق 100000د.
- **العمليات الخاضعة اختياريا:** يمكن للمؤسسات التي تنجز عمليات لا يشملها ميدان التطبيق الأداء على القيمة المضافة أو عمليات معفاة اختيار أو يشملها هذا الأداء.

- **بالنسبة إلى قواعد تحديد أساس توظيف الأداء:** يطبق الأداء على القيمة المضافة في النظام الداخلي على أساس سعر البضائع والأشغال والخدمات وقيمة الديوانية عند التوريد[1]، وترفع قاعدة الأداء ب 25%.

- إذا كان المورد غير خاضع لهذا الأداء باستثناء الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية

- أو إذا كان منتج المورد مدرج بقائمة المحددة بالأمر عدد477 بسنة 2003 مؤرخ في 3 مارس 2003، علما وأن هذه القائمة تتمثل في المواد الاستهلاكية ولا تشمل التجهيزات والمواد الأولية والمداخلات.

- بالنسبة إلى الإقتناءات الغير خاضعين لدى الخاضعين

ونسب الأداء تتمثل فيما يلي:

[1] http://www.impot.finance.gouv.tn/documontation/impot.ar/TVA-ar.5.htm,op.cit, consulté le 5/6/2018 à 14h05.

- 18 % النسبة العامة
- 6 % الأطباء وأصحاب مخابر التحاليل والممرضين وأصحاب المهن الشبه طبية وعمليات نقل الأشخاص ونقل منتجات الصناعات التقليدية المحلية والمنتجات الفلاحية أو منتجات الصيد البحري من قبل الغير...
- 12% خدمات النزل وخدمات المطاعم والعمليات المنجزة في إطار نشاطهم من قبل المحامين والعدل المنفدين والمحاسبين وخبراء المحاسبين وعمليات نقل البضائع من غير المنتجات الفلاحية ومنتجات الصيد البحري

- **عمليات الطرح:**

- تنتفع بطرح أداء على القيمة المضافة للمشتريات المخصصة لانجاز العمليات الخاضعة لهذا الأداء لا تنتفع بطرح الأداء على القيمة المضافة للمشتريات المستعملة في انجاز عمليات لا يشملها ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة أو المعفاة منه
- يطبق الطرح حسب النسبة المئوية(طرح نسبي) في حالة استعمال المنتجات أو الخدمات في نفس الوقت لانجاز عمليات خاضعة للأداء على القيمة المضافة وعمليات أخرى معفاة من هدا الأداء أو خارج ميدان تطبيقه.

- **وتتمثل استثناءات من حق الطرح فيما يلي:**

لا يمنح حق طرح الأداء بعنوان:

- السيارات السياحية المستعملة لنقل الأشخاص من غير التي هي موضع الاستغلال؛
- للمشتريات المنجزة لدى الغير الخاضعين وكذلك للمشتريات التي تمت فوترة الأداء على القيمة المضافة خطأ بشأنها.

- تأجيل توظيف الأداء على القيمة المضافة: مع مراعاة الاستثناء من الحق الطرح يمكن للخاضعين الأداء على القيمة المضافة اللذين يتعاطون نشاطا يقتصر أو يعتمد أساسا على التصدير أو على مبيعات لتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة، الانتفاع بنظام التأجيل التوظيف بالنسبة إلى مقتنياتهم لمنتجات وخدمات تمنح حق الطرح[1].

2-2-2 المعلوم على الاستهلاك:

- المنتوجات الخاضعة: يوظف المعلوم على الاستهلاك بعنوان قائمة من المنتجات منها الخاصة:

- السيارات السياحية؛
- المحروقات؛
- التبغ؛
- الخمور والمشروبات الكحولية.

[1] http://www.finances.gouv.tn/index.php?option=com, consulté le 8/6/2018 à 11h45

- النسب: يطبق المعلوم على الاستهلاك حسب نوعين من النسب:
  - نسب مئوية تتراوح بين 10% و68 %؛
  - تعريفات خصوصية(الوقود، الكحول، الخمور).

3-2-2 معاليم أخرى موظفة على رقم المعاملات:

- معلوم لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاعات الصناعة وخدمات أخري والخدمات والصناعات التقليدية يوظف بنسبة 1% على رقم المعاملات القيمة الديوانية عند التوريد؛
- معاليم لفائدة صندوق التنمية القدرة التنافسي في قطاع الفلاحة والصيد البحري:
  - معلوم على والفواكه يوظف عند التوريد وعلى النتاج المحلي بنسبة 2%؛
  - معلوم على المنتجات الصيد البحري يوظف عند التوريد وعلى النتاج المحلي بنسبة 2%؛
- معلوم لفائدة صندوق تمويل الراحة البيولوجية في قطاع الصيد البحري يوظف بنسبة 1% على رقم المعاملات و 2% من القيمة الديوانية عند التصدير.
- معلوم لفائدة صندوق التنمية القدرة التنافسية في قطاع السياحة يوظف بنسبة 1% على رقم المعاملات المحققة من قبل مستغلي المؤسسات السياحية وبمبلغ 2د عن كل مقعد معروض بالنسبة إلى وسائل النقل السياحي المستغلة من قبل وكالات الأسفار المتحصلة على رخصة من صنف(أ).
- معلوم لفائدة صندوق مقاومة التلوث يوظف بنسبة 5% من رقم المعاملات والقيمة الديوانية عند التوريث.

4-2-2 معاليم التسجيل: يترتب عن قيام بإجراء التسجيل في أغلب الأحيان استخلاص معاليم تنازلية أو تصاعدية أو نسبية، أهم العقود الخاضعة لإجراء التسجيل ونظام تسجيلها:

- بيع العقارات: 5% وتنتفع بعض الاقتناءات بنظام تفاضلي؛
- عقود الشركات: 150د عن كل عقد؛
- الصفقات: 0.5% من قيمة الصفقة.

5-2-2 أداءات ومعاليم أخرى:

- الأداءات على الأجور التي يتحملها المؤجر؛
- الأداء على التكوين المهني بنسبة 1% من المبلغ الخام للأجور بالنسبة إلى الصناعات المعملية وبنسبة 2% بالنسبة إلى القطاعات الأخرى[1]؛

[1] http://www.legislation.tn/affich-code/Code-des-droit, le06/06/2018 à 11h45

– المساهمة في صندوق النهوض لمسكن لفائدة الأجراء بنسبة 1% من المبلغ الخام للأجور يتحملها كل مأجر عمومي أو خاص مباشرة لبلاد التونسية باستثناء المستغليين الفلاحين الخواص؛

– المعلوم على عقود التأمين بنسبة 5% من مبلغ الأقساط الصادرة بالنسبة إلى غقود التأمين على أخطار الملاحة البحرية والجوية وبنسبة 10% بالنسبة إلى العقود التأمين على الأخطار الأخرى.

6-2-2 معاليم لفائدة الجماعات المحلية:

– المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بنسبة عامة تساوي 0.2% من رقم المعاملات المحلي الخام و 0.1% بالنسبة إلى المؤسسات التي تروج منتجات خاضعة للنظام المصادقة الإدارية لأسعار مع الحد الأدنى سنوي يساوي المعلوم على العقارات المبنية المعدة لتعاطي النشاط؛

– المعلوم على النزل بنسبة 2% من رقم المعاملات الجملي الخام؛

– المعلوم على العقارات المبنية يحتسب على أساس قاعدة تساوي 2% من الثمن المرجعي للمتر المربع المبني لكل صنف من أصناف العقارات المبنية x مساحة العقار المبنية بنسبة تتجاوز بين 8% و14%؛

– المعلوم على الأراضي الغير مبنية يحتسب على أساس القيمة التجارية الحقيقية للأراضي بنسبة 0.3% وفي غياب هذه القيمة يوظف معلوم على المتر المربع تصاعديا حسب كثافة المناطق العمرانية المحددة بمثال التهيئة العمرانية؛

–معاليم مختلفة أخرى توظف مقابل تسديد خدمات.

3- **التصريح والدفع عن بعد في تونس:** في إطار إنجاز برنامج عصرنة الإدارة الجبائية وتقريبها إلى المواطن خاصة فيما يتعلق بالخدمات عن بعد تم إحداث (وآب) على شبكة الانترنيت وتركيز منظومة تمكن المطالب بالأداء من الاحتساب ودفع الأداءات والخطايا المتعلقة بها بوسائل الكترونية الموثوق بها (الاقتطاع من الحساب الجاري البنكي أو البريدي، بطاقات الدفع الالكتروني)وذلك طبقا للتشريع الجاري به العمل والمتعلق بالمبادلات الالكترونية، تمكن هده البوابة من تقديم التصريح المتعلق[1]:

– التصاريح الشهرية؛

– الصريح بالقسط الاحتياطي؛

– التصريح بالضريبة على الشركات؛

– التصريح بالتسبيق المستوجبة على الشركات الأشخاص وما شابهها؛

– التصريح بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين؛

[1] http://www.impot.finances.gouv.tn/index.php/ar/services-en-ligne-2/tele-declaration-fiscal , consulté le 06/06/2018 à 17h10

حيث أصبحت هده العملية التصريح عن بعد إجبارية مند سنة 2012 للمؤسسات التي يفوق رقم أعمالها 1000000 تونسي ، وتمكن هده الخدمة من إيداع التصاريح وخلاص أداءات المعاليم المستوجبة عن بعد وفق إطار تشريعي محكم بطريقة تقنية مؤمنة (استعمال شهادة مصادقة الكترونية وكلمة عبور).

تستعد وزارة المالية التونسية لتعزيز إيرادات الجباية عبر وسائل جديدة لملاحقة المتهربين من الضرائب، في ظل النقص الحد في الموارد الذاتية للدولة، تركز الخطة الحكومية لرفع إيرادات الضرائب على تكثيف تتبع الشركات و المؤسسات المتهربة عبر جهاز خاص تم استحداثه بقانون جديد صدر أخيرا، تحت اسم فرقة الأبحاث ومكافحة التهرب الجبائي أو ما اصطلاح على تسميته "بجهاز الشرطة الجبائية".

ويتولى الجهاز الجديد ضمن المهام المسندة إليه القيام بالأبحاث الضريبية وتوفير المعلومة بهياكل المراقبة بوزارة المالية عبر فرق مشتركة بين الإدارات الجباية التابعة للوزارة و إدارة الجمارك، إلى جانب الكشف عن المخالفات الجبائية ومعاينتها والبحث عن مرتكبيها وتقديمهم للمحاكم[1].

[1] https://google.dz/amp/s/www.alaraby.co.uk/amp//economy/2017/9/23 , consulté le 7/6/2018 à 21h45.

المبحث الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الأنظمة

بعد أن أشرنا في المبحثين السابقين إلى أنواع الضرائب وتقسيماتها خلال عرضنا لسياسات جبائية لأنظمة مختلفة، سنقوم في هذا المبحث بإبراز أوجه التشابه الإختلاف بينهمم .

المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين النظام الجبائي الجزائري، الكندي والفرنسي

1- أوجه التشابه بين النظام الضريبي الجزائري والكندي والفرنسي

أوجه التشابه	
من حيث الوعاء:	- إتباع الجزائر سياسة الإصلاح الجبائي بعد 1986 (الأزمة البترولية) أما كندا انتهجت سياسة الإصلاح ابتداء من 2001 برئاسة وزير المالية Paul Martin وفرنسا مر نظامها الجبائي بعدة إصلاحات.
	- اختلاف الحدث المنشأ لكل ضريبة : -IRG للجزائر وفرنسا و IR لكندا -IBS للجزائر وفرنسا وIS لكندا -TVA للجزائر وفرنسا وTPS وTVQ لكندا -TF
	-أساس فرض الضرائب هو الدخل الذي يحققه الأفراد بمراعاة المقدرة التكلفية لكل شخص.
	-معدل الضريبة قد يكون ثابت، نسبي، تصاعدي.
	-الاعتماد على التقدير التصريحي الذي يقدمه المكلف.
	-انقسام الضرائب إلى الضرائب على الإنفاق والضرائب على الدخل.
	- تفرض الضرائب على الأشخاص الذين تعتبر الجزائر أو كندا أو فرنسا موطنا جبائيا لهم.
من حيث الوعاء:	- تفرض الضرائب بشكل سنوي
	- إعفاء ذوي الدخل الضعيف (الجدول التصاعدي IRG) -تعدد طرق الدفع (نقدا، شيكات).
	-إما أن يكون ودي (التقسيط وفق شروط) أو تحصيل جبري(الحجز والبيع في المزاد العلني و الغرامات).
	-التحصيل بالاقتطاع من المنبع (بعض الضرائب).

	-توجد بعض الضرائب التي تجبى لميزانية الدولة و أخرى لميزانية الجماعات المحلية (البلديات).
	-إمكانية تسبيق مبلغ الضريبة .
	- تحمل المكلف االغرامات حالة التأخر عن الدفع في الوقت المناسب.
من حيث الرقابة:	رقابة داخلية تقوم بها إدارة الضرائب على مصالحها (ذاتية) ورقابة خارجية تقوم بها إدارة الضرائب على تصريحات المكلفين.
	-تعدد المصالح التي تقوم بالرقابة : مفتشيات الضرائب، نيابة مديرية الرقابة الجبائية
من حيث المنازعات:	-للخاضع للضريبة الحق في الطعن أمام إدارة الضرائب (الطعن في الضريبة)
	-المنازعات الجبائية تمر بمرحلتين : 1-طعن إداري . 2- منازعة قضائية .

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات السابقة

2- **أوجه الاختلاف بين النظام الضريبي الجزائري والكندي والفرنسي**

	أوجه الاختلاف		
	النظام الجبائي الجزائري	**النظام الجبائي الكندي**	**النظام الجبائي الفرنسي**
من حيث الوعاء:	-الضرائب على الدخل تقسم إلى: الضرائب على الدخل الإجمالي، والضرائب على أرباح الشركات	-تنقسم الضرائب على الدخل إلى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، الضريبة على الشركات والضريبة على رأسمال.	- الضرائب على الدخل تقسم إلى: الضرائب على الدخل الإجمالي، والضرائب على أرباح الشركات

من حيث الوعاء:	-وجود رسم وحيد على القيمة المضافة TVA	- TVA تشمل الرسم على السلع و الخدمات tps، الرسم على المبيعات tvq.	-وجود رسم وحيد على القيمة المضافة TVA
	-النظام الجبائي الجزائري نظام موحد.	- النظام الجبائي الكندي نظام فيدرالي يضم ضرائب حكومية (فيدرالية) وأخرى محلية خاصة بالمقاطعات.	-النظام الجبائي الفرنسي نظام موحد.
	-اعتماد الجزائر على الجباية البترولية بنسبة كبيرة.	-عدم اعتماد كندا على الجباية البترولية بل تعتمد على الصناعة (صناعة أجهزة الكمبيوتر ومختلف الآلات...) على الصيد والزراعة.	-في فرنسا فإن الجباية العادية من الناتج 46.1% تمثل الداخلي الخام.
	-نسب الضريبة على الدخل الإجمالي من 10%الى40 %.	-نسب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين من 17 الى29 % (فيدرالية) و معدلات أخرى خاصة بالمقاطعات.	- نسب الضريبة على الدخل الاجمالي من 8.25% الى 53.25 % كما هناك نسب تطبق على المقيمين خارج فرنسا مصدر دخولهم فرنسي تتراوح بين 15% و20%

	-معدل الضريبة على الشركات 38%، والمخفض 28% بالمقاطعات -الضريبة على الشركات تنقسم إلى الضريبة على الأرباح وضريبة على رأسمال -معدل الضريبة على أرباح الشركات 30 % و المخفض 15 % للأرباح المعاد استثمارها -الضريبة على أرباح الشركات ضريبة وحيدة.		-معدل الضريبة على أرباح الشركات 33.33% - شركة التوصية في فرنسا تخضع الى الضريبة على الدخل .
	-الإعفاءات مقدمة لذوي الاحتياجات والاستثمارات الفتية (الشباب في إطار ansej). -استعمال حقوق التسجيل لتسجيل الوصايا والإرث	-كثرة الإعفاءات وخاصة الاستثمارات الكبرى بالمقاطعات والمناطق المعزولة مثل: Le nord du Quèbec le Saguenay et atibi -وجود الضريبة على التركة والضريبة على الهبات.	-كثرة الإعفاءات. -استعمال حقوق التسجيل لتسجيل الوصايا والإرث.
	-معدل TVA العادي 19%و المخفض 09%	-معدل TPS 15% و معدل TVQ 14.025%	-معدل TVA 19.6%
	-غياب الضرائب المتعلقة بالتجارة الإلكترونية.	-وجود ضرائب خاصة بالمبادلات الإلكترونية.	- وجود ضرائب خاصة بالمبادلات الإلكترونية.
من حيث التحصيل:	-الاقتطاع من المنبع خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي.	-الاقتطاع من المنبع يشمل عدد كبير من الضرائب.	- الاقتطاع من المنبع يشمل عدد كبير من الضرائب
	-حصيلة الضرائب الجزائرية تعتمد على الضرائب غير المباشرة أكثر من الضرائب المباشرة	- اعتماد كندا على الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة .	- اعتماد فرنسا على الضرائب المباشرة

	-التحصيل يتم من طرف إدارة الضرائب تحت وصاية وزارة المالية -يمكن أن يكون الدفع بالتقسيط وفق شروط	-التنسيق بين ثلاثة وزارات للقيام بعملية التحصيل : وزارة المالية، وزارة الدخل، وزارة العدل.	– في النظام الجبائي الفرنسي تحدد قيمة الضريبة و تحصل من طرف السلطات المحلية.
	-يمكن أن يكون الدفع بالتقسيط وفق شروط التصريح والتحصيل يتم بالطرق الكلاسيكية.	ا-لاعتماد على القروض الجبائية و الإعفاءات -التحصيل و التصريح بالطرق الكلاسيكية إلى جانب التقنيات المعلوماتية الحديثة (الهاتف ، الانترنيت ، impotel ted transmission électronique des (données.	-يمكن أن يكون الدفع بالتقسيط وفق شروط -التحصيل والتصريح بالتقنيات والمعلومات الحديثة عبر الموقع: www.imopts.gouv.fr
من حيث الرقابة:	-التصريحات تتم في مقر إدارة الضرائب.	-الاعتماد على أساليب حماية للتصريحات والتوقيعات إلكترونية.	- فرنسا فإن كل أشكال الرقابة تقوم بها مصلحة الضرائب و هذا دليل على قوة نفوذها و كثرة فروعها على مستوى التراب الفرنسي
	-نقص الأعوان المختصين في الرقابة الجبائية مما يجعل النظام الجبائي الجزائري عرضة للتهرب والغش الجبائي.	-التركيز على الخبرة والتكوين الجيد لأعوان الضرائب.	-التركيز على الخبرة والتكوين الجيد لأعوان الضرائب.

من حيث المنازعات:	-الشكوى يودع لدى لجان الطعن بإدارة الضرائب.	-الشكوى تودع لدى كل من وزارة الدخل، وزارة العدل.	- الشكوى يودع لدى لجان الطعن بإدارة الضرائب.
	-الاعتماد على الغرامات والحجز والبيع بالمزاد العلني.	-الاعتماد على الغرامات و الإجراءات العقابية الأخرى في شكل فوائد التأخير (التصريحات الكاذبة).	-الاعتماد على الغرامات والحجز والبيع بالمزاد العلني.
	- لجان الطعن هي: 1-المديرية الولائية للضرائب 2-لجنة الطعن بالدائرة ، الولاية، المركزية بالعاصمة المنازعة القضائية : الغرفة الإدارية بمجلس القضاء و يعين القاضي خبير محاسب لإجراء الصلح و إلا يتم إصدار قرارات تعتبر سارية المفعول (نهائية) إذا إكتسبت حجية الشيء.	لجان الطعن هي: الوكالة الوطنية للدخل و الجمارك ADRC(مصلحة خاصة بالمنازعات). المنازعة القضائية يتولى مهامها المجلس الاستشاري بوزارة العدل.	-لجان الطعن هي: -المديرية الولائية للضرائب - لجنة الطعن بالدائرة،والمركزية بالعاصمة و المركزية بالعاصمة.

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات السابقة

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين النظام الضريبي الجزائري والمصري والتونسي

1- أوجه التشابه بين النظام الجزائري، المصري والتونسي:

أوجه التشابه	
من حيث الوعاء:	- إتباع كل من الدول سياسة الإصلاح الجبائي
	-أساس فرض الضرائب هو الدخل الذي يحققه الأفراد بمراعاة المقدرة التكلفية لكل شخص
	-معدل الضريبة قد يكون ثابت ، نسبي، تصاعدي
	-الإعتماد على التقدير التصريحي الذي يقدمه المكلف
من حيث التحصيل:	-انقسام الضرائب إلى الضرائب على الإنفاق و الضرائب على الدخل (المباشرة والغير مباشرة)
	- تفرض الضرائب على الأشخاص الذين تعتبر الجزائر أو تونس أو مصر موطنا جبائيا لهم.
	- تفرض الضرائب بشكل سنوي
	- إعفاء ذوي الدخل الضعيف (الجدول التصاعدي IRG)
	-تعدد طرق الدفع (نقدا،شيكات).
	-إما أن يكون ودي (التقسيط وفق شروط) أو تحصيل جبري(الحجز و البيع في المزاد العلني و الغرامات).
	-التحصيل بالاقتطاع من المنبع (بعض الضرائب).
	-إمكانية تسبيق مبلغ الضريبة.
	- تحمل المكلف االغرامات حالة التأخر عن الدفع في الوقت المناسب.
من حيث الرقابة:	رقابة داخلية تقوم بها إدارة الضرائب على مصالحها (ذاتية) ورقابة خارجية تقوم بها إدارة الضرائب على تصريحات المكلفين.
	-تعدد المصالح التي تقوم بالرقابة.
من حيث المنازعات:	-للخاضع للضريبة الحق في الطعن أمام إدارة الضرائب (الطعن في الضريبة)
	-المنازعات الجبائية تمر بمرحلتين : 1-طعن إداري؛ 2- منازعة قضائية.

2- أوجه الاختلاف بين النظام الجزائري، المصري والتونسي:

	أوجه الاختلاف		
	النظام الجبائي الجزائري	**النظام الجبائي المصري**	**النظام الجبائي التونسي**
من حيث الوعاء:	-الضرائب على الدخل تقسم إلى: الضرائب على الدخل الإجمالي، والضرائب على أرباح الشركات	-تنقسم ضرائب الدخل إلى:الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين،الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتباريين، والضريبة على رأس المال	-تنقسم ضرائب الدخل إلى:الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات
	نسب الضريبة على الدخل الإجمالي من % 10 الى 40 %	-الضريبة الموحدة على الدخل الإجمالي من 0 إلى 20%	-الضريبة على الدخل الإجمالي من0 إلى 35%
	-معدل الضريبة على أرباح الشركات 30%	-معدل الضريبة على الأشخاص المعنوية:20 %	-معدل الضريبة على أرباح الشركات: 30%
	-معدل TVAمن 9 % إلى 19%	-معدل الضريبة العامة على المبيعات 10%	- معدل TVA من 6% إلى 18%
	- غياب الضريبة على الدمغة -الأسهم والسندات غير معفاة تفرض عليها ضريبة قدرها 100 دج عن كل قسط	-وعاء الضريبة على الدمغة فهناك اختلاف في سعر الضريبة وكيفية التقدير والأوراق المفروضة عليها وهذه الضريبة وكذلك المحررات الكتابات حيث نجد أن الأوراق المالية وتداولها كالأسهم والسندات في مصر معفاة	- غياب الضريبة على الدمغة

من حيث التحصيل:	-حصيلة الضرائب في مصر وتونس تعتمد على الضرائب المباشرة أما الجزائر تعتمد على الضرائب الغير مباشرة. -هناك اختلاف في مدة التحصيل الودي وكذلك في التحصيل الإجباري وهذا حسب الظروف والدوافع.		
من حيث الرقابة:	-هناك اختلاف في طرق المراقبة وهذا لإختلاف أنواع الضرائب فهناك ضرائب موجودة في مصر وغير موجودة في الجزائر وتونس.		
من حيث المنازعات:	- لجان الطعن هي: 1-المديرية الولائية للضرائب 2-لجنة الطعن بالدائرة	-لجان الطعن تشمل ثلاثة من موظفي مصلحة الضرائب يعينون بقرار من وزير المالية ويكون من بينهم الرئيس -يكون الطعن في المحكمة الابتدائية ويمكن الاستئناف	-توجد لجنتين على مستوى الطعن.

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات السابقة.

- بعدما قمنا بعرض أوجه التشابه والإختلاف بين النظام الجبائي الجزائري والأنظمة الأخرى نستخلص أن النظام الجبائي الجزائري مقارب للنظام الفرنسي مع بعض الإختلافات البسيطة التي تنحصر في التسمية و النسب المفروضة و بعض أنواع الضرائب التي نلاحظ وجودها في أحد النظامين و غيابها في الآخر و هذا لإختلاف متطلبات كل دولة.

وإذا قمنا بمقارنة عامة بين ما وصلت إلى تحقيقه السياسات الجبائية للبلدان النامية والمتقدمة نلاحظ أن السياسة الجبائية الجزائرية لم تصل إلى إيجاد الصيغة التي تمكنها من جعل جبايتها فعالة و تخدم الصالح العام و هذا لأن:

- ظاهرة الغش و التهرب الجبائي مستفحلة في المجتمع الجزائري؛

- غياب الثقافة الجبائية في الجزائر وهذا لضعف الدولة في إقناع المواطن الجزائري بأن حقه يأخذه من تأديته لواجبه وهذا لأن الدولة لا تجعل المواطن يحس بحقه ويلمس التغير الذي يحدثه في حياته، بقدر ما يحس بثقل واجبه أثره السيء في تغيير حياته عكس مواطنين الدول الأخرى الذي يعد معيارا من معايير المواطنة؛

- نشاطات سوداء مستفحلة في إطار الإقتصاد الموازي حيث الجزء الكبير من المعاملات الإقتصادية تتم في الظل بعيدا عن الضرائب؛

- الوعاء الضريبي الجزائري لا زال وعاء ضيقا يعتمد على الجباية البترولية بدرجة كبيرة يجعل الدولة تعتمد على هذا المورد الذي لا يمكن التحكم فيه جيدا بسبب عدة عوامل وتغيرات طبيعية، دولية واقتصادية، لذا يستحسن أن لا ترتكز

ضرائبها على النوع غير المباشر والسعي لتطبيق معدلات مناسبة للنشاطات الاقتصادية المختلفة في المجتمع وتعديلها وفق ما تراه مناسبا لزيادة الاستثمار و دفع عجلة التنمية نحو الأمام؛

– تخفيف العبء و الضغط الضريبي على العامل البسيط و جعل النظام أكثر شفافية ونزاهة؛

– توفير التقنيات الحديثة للتصريح والتحصيل من اجل توفير الوقت والمال؛

– محاولة إنماء الثقافة الجبائية لدى المكلف حتى ينظر إلى الضريبة أنها واجب يقدمها الفرد نحو مجتمعه و ليست ظلما أو اقتطاعا من طرف الدولة؛

– تكوين المراقبين وأعوان الضرائب تكوينا مناسبا؛

– وأخيرا البحث عن معدلات أكثر مناسبة لمتطلبات اقتصاد القرن الواحد والعشرين وإدخال التقنيات الرقمية؛

– التهاون في تطبيق القوانين من طرف إدارة الضرائب الجزائرية وغياب الرقابة ومن خلال كل ما سبق عرضه يمكن أن نقدم بعض الحلول للتخلف الذي يشهده النظام الجبائي الجزائري المتمثلة فيما يلي:

– لابد من إدخال الإعلام الآلي إلى إدارة الضرائب لتمكينها من إنشاء شبكة إستعلامات تمس كافة الإدارات و المصالح للتحصل على المعلومات بسرعة و إتخاذ قرارات فعالة وفي محلها؛

– مراعات حسن إختيار الموظفين و الإهتمام بتكوينهم و توفير لهم الراحة في الحياة و مراقبتهم لتجنب كل خطأ؛

– تبسيط الإجراءات الضريبية و إطلاع المكلفين بحقوقهم و واجباتهم؛

- تبسيط عمليات التحصيل والدفع؛
- محاربة الإقتصاد الموازي؛
- مضاعفة الضرائب والرسوم على النشاطات التي لا تخدم الصحة والأخلاق كالتدخين والمشروبات الكحولية.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل التطرق إلى مختلف التجارب الدولية في مجال الإصلاح الجبائي، وبعد عرضنا للأنظمة الضريبية لكل دولة توصلنا إلى استخلاص النتيجة المتمثلة في أن سمات أو خصائص النظام الضريبي لأي دولة تعتمد على درجة تقدم الدولة أو مدى تخلفه فالخصائص المفروضة على الدول المتقدمة تتصف بوفرة الحصيلة الضريبية بالنسبة لناتج القومي الإجمالي وارتفاع الأهمية النسبية لضرائب المباشرة واتساع نطاق مبدأ الضرائب التصاعدية...إلخ، أما الدول النامية فتتصف بقلة الإيرادات الضريبية بالنسبة للناتج القومي الإجمالي وارتفاع أهمية الضرائب الغير مباشرة وكثرة الإعفاءات الضريبية، لهذا أصبحت الدول تسعى إلى عصرنة أنظمتها بغية الحد من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ومحاولة القضاء على هذه الظاهرة.

الخاتمة

من خلال بحثنا هذا توصلنا إلى أن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية، ولمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تدفع المكلف اللجوء إلى مثل هذه الظاهرة.

رغم الإصلاحات الجبائية التي باشرتها السلطات العمومية في بداية التسعينات من القرن الماضي، إلا أن النظام الجبائي الجزائري بقي بعيدا عن تحقيق الفعالية، ويظهر هذا جليا من خلال المبالغ الكبيرة للتهرب الضريبي ومن خلال كذلك نسبة مساهمة الجباية البترولية في عائدات الخزينة مقارنة بالجباية العادية، ولما كان محور التحصيل الجبائي مرتبط مباشرة بالمكلف بالضريبة كان إلزاما على الحكومة الجزائرية الاهتمام به، وهذا ما تجسد مؤخرا من خلال إنشاء هياكل جديدة للإدارة الجبائية المتمثلة في مراكز الضرائب والمراكز الجوارية وكذا مديرية كبريات المؤسسات، بالإضافة إلى التدابير المتعلقة بتحسين الخدمات المقدمة للمكلفين كتحسين الاستقبال وتسهيل عمليات التصريح الجبائي وعلى رأسها التصريح الإلكتروني لفائدة كبريات المؤسسات.

1- اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: الإصلاحات الجبائية جاءت لإصلاح وعصرنة الإدارة الجبائية وتزويدها بتكنولوجيا الإعلام والاتصال لإطفاء صفة الرقمنة عليها.

– رغم ما عرفته الإدارة من إصلاحات جبائية وإدخال الإعلام الآلي وتكنولوجيا لإضفاء صفة الرقمنة عليها وإعادة تنظيم مصالحها وتعزيزها بالإطارات (الكادر) البشرية إلا أنها مازلت تعتمد على طرق وأساليب تقليدية في التسيير، **وهذا ما يؤكد عدم صحة الفرضية الأولى.**

الفرضية الثانية: النظام الجبائي الجزائري قبل الإصلاح نظام يتميزبأنه معقد وغير مواكب للتطورات الحاصلة في ظل التقدم التكنولوجي.

– حيث أنه يتميز بعدم المرونة والتعقيد وكثرة الضرائب النوعية وارتفاع معدلات الاقتطاع الضريبي، كما أنه نظام لا يستجيب للثغرات والتطورات الحاصلة في الساحة الدولية التي تتميز ببروز ثروة الإعلام والاتصال، مما تطلب ضرورة إعادة النظر في النظام الضريبي وإصلاحه وأن الإصلاحات الأخيرة المعتمدة في الجزائر رغم أنها جاءت لتبسيط وعصرنة النظام الجبائي بتكييف التشريعات الضريبية مع رهانات العولمة وتكنولوجيا المعلومات بإحداث تشريعات ضريبية جديدة، واستبدال لنظام الضرائب النوعية بضرائب جديدة في محاولة لإحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، **وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.**

الفرضية الثالثة: التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وجودها في الجزائر نتاج وامتداد طبيعي لذلك.

– مع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول حيث أن تحايل المكلفين بالتهرب من الضريبية مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) أو بطريقة غير مباشرة (الغش الضريبي) دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية لذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة لتحديد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية من ورائها، **وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.**

الفرضية الرابعة: الجزائر تسعى دائما إلى مواكبة الأنظمة الجبائية المتطورة

– اتجهت الدولة الجزائرية في الوقت الحالي إلى معالجة نظامها الضريبي من حيث الهياكل والتشريعات وإدخال تكنولوجيا المعلومات واستعمال مواقع الإنترنيت حتى يتسنى لها مواكبة التطورات التي توصل إليها العالم الغربي، **وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.**

2- نتائج الدراسة:

من خلال فصول هذه الدراسة توصلنا إلى جملة من النتائج نوردها فيما يلي:

– شهدت المديرية العامة للضرائب في السنوات الأخيرة إلى سن مجموعة من التدابير والإجراءات التنظيمية كما استحدثت بعض التقنيات الإلكترونية لرقمنة الإدارة مست المكلفين بالضريبة وهذا بإنشاء بطاقة مغناطيسية خاصة بترقيم المكلفين وبطاقة إلكترونية لإحصاء المكلفين الغشاشين، ولرقمنة الإدارة تم إنشاء مواقع الكترونية تحتوي على الوثائق والتشريعات الجبائية بالإضافة إلى تقنية التصريح الإلكتروني؛

– شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في القرن الحالي، يعود ذلك للآثار المتعددة التي أفرزتها التغيرات والتحولات الاقتصادية نتيجة التوجه نحو العولمة وسقوط الحواجز التجارية وثورة المعلومات والاتصالات، التي أدت إلى بروز أنواع وطرق جديدة للتهرب الضريبي، كالتهرب الإلكتروني والتهرب عن طريق الجنات الإلكترونية؛

– للتهرب الضريبي ثلاثة أطراف أساسية هي: التشريع الضريبي، الإدارة الجبائية والمكلف؛

– تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأولى لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال مجموعة من الإجراءات تضبط تدخل الإدارة الجبائية، وتحمي المكلفين بالضريبة ويؤدي عدم الالتزام بهذه الإجراءات إلى بطلانها؛

– كلما استحدثت أساليب الرقابة الجبائية كلما حصرت التهرب الضريبي؛

– تطوير نظام المعومات الجبائي يمد الإدارة الجبائية بالمعلومات اللازمة والدقيقة في الوقت المناسب نظرا للأهمية التي تكتسيها المعلومات الجبائية في اكتشاف التهرب الضريبي؛

- عدم استقرار النظام الضريبي حيث نلاحظ سنويا صدور تعديلات ضريبية والتي تصدر في الجرائد الرسمية لمختلف السنوات؛
- رغم المجهودات الجبارة التي انتهجتها الجزائر في سبيل إصلاح وتطوير الإدارة الجبائية لازالت غير قادرة على مواجهة التحديات الراهنة المتمثلة في التهرب الضريبي والتحديات التي تثيرها التجارة الخارجية بسبب غياب قوانين تحكم هذا النوع من التجارة؛
- الإدارة الجبائية العصرية لا تتمثل في الهياكل والتجهيزات فقط بقدر ما ترتكز على نوعية الموارد البشرية وإيجاد الأعوان الجبائيين ذوي الكفاءة العالية؛
- تساعد المعالجة المعلوماتية بشكل كبير عن الوضعيات الجبائية الاحتيالية وحفظ الملفات من الضياع والإعلام التلقائي عن التأخيرات في التحصيل الضريبي؛

3- الاقتراحات:

- تعميم تكنولوجيا المعلومات والاتصال ورسكلة وتكوين أعوان جبائية في تكنولوجيا المعلومات؛
- العمل على تطوير ورفع كفاءة النظام من خلال توفير الكوادر المتخصصة والكافية؛
- ليس ضروريا أن تتبع الدولة قاعدة صارمة لكي توازن نسب المكونات الهيكل الضريبي من ضرائب مباشرة وغير مباشرة أو زيادة الضرائب المباشرة على حساب الضرائب الغير مباشرة، بل يجب الاهتمام بأنواع معينة من الضرائب كضريبة الدخل والأفراد والشركات كمركز أساسي لضرائب؛
- تدارك الثغرات والتشريعات التي تعطي فرص لتهرب الضريبي من خلالها أو تشكل عبئ وثقل على المكلف الضريبي مما يضطر إلى التحايل على التشريع الضريبي بذاته؛
- العمل على احترام وتطبيق المبادئ الأساسية لضريبة أثناء القيام بأي تشريع أو سن القوانين الضريبية؛
- تشديد العقوبات وتطبيق قانون صارم للإجراءات فيما يخص العقوبات المالية والجبائية.
- ضرورة إنشاء قسم مكافحة التهرب الضريبي وشرطة جبائية اللذان يضمنان مكافحة نوعية للحد من التهرب الضريبي؛
- ضرورة الإصلاح الجبائي الذي يحد ويحارب التهرب الضريبي كظاهرة اقتصادية سلبية واختيار المهارات التقنية ولا سيما بعد أن اتضح الفرق الشاسع بين إمكانيات الإدارة الجبائية الجزائرية والأهداف التنموية، لأن النظم الضريبية المستوردة من الدول المتقدمة قد لا تصلح للتطبيق، كما تحتاجه من فعالية عالية في التطبيق لأن الهياكل الاقتصادية والاجتماعية تختلف عن الدول المتقدمة؛
- نشر ثقافة ضريبية جديدة بين المكلفين بالضريبة من خلال تشجيعهم على التصريح الضريبي باستخدام تقنية الانترنيت واستخدام وسائل الدفع الإلكتروني؛

- إعادة صياغة السلم المتصاعد للضريبة على الدخل الإجمالي بشكل يقترب من العدالة الضريبية؛
- توسيع التعاون الدولي في مجال مكافحة التهرب الضريبي وتطوير تقنيات الجباية الإلكترونية.

4- أفاق الدراسة:

في إطار الحديث عن أثر عصرنة الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، تثار العديد من القضايا التي تحتاج المزيد من البحث والتوسع، ولهذا نقترح دراسة العناوين التالية كي تكون موضع أبحاث علمية في المستقبل:

- سياسات مكافحة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة؛
- دور نظام المعلومات الجبائي في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية؛
- دور عصرنة الإدارة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي الإلكتروني؛
- مقارنة القوانين الجبائية الدولية وإبراز مدى مساهمتها في مكافحة التهرب الضريبي؛
- إمكانية مساهمة تكنولوجيا المعلومات في القضاء على الغش والتهرب الضريبي.

قائمة المراجع

أولا: باللغة العربية

أ- الكتب:

- أحمد البطريق يونس، علي عباس عياد، **النظم الضريبية**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- أحمد البطريق يونس،" **النظم الضريبية** "، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية،2001.
- أعمارة منصور، **الرسم على القيمة المضافة حسب تعديلات قانون المالية 2010**، دار هومة لطباعة لنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- الحرتسي، حميد عبد الله **تطبيقات فنيات الضرائب بنظام الجبائي**، دار زهران لنشر والتوزيع، عمان، سنة 2012.
- السيد الحجازي المرسي، **النظم الضريبية بين الضريبة والتطبيق**، كلية التجارة، جامعة بيروت العربية، الدار الجامعية، 2001.
- السيد حجازي المرسي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة،أليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية،2010.
- السيد حجازي المرسي، **مبادئ الاقتصاد العام– الضرائب والموازنة العامة**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2000.
- الصعيدي عبد الله، **علم المالية العامة للدولة**، دار النهضة العربية 32 شارع عبد الخالق ثروت القاهرة، 2008.
- الصغير حسين، **دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية**، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، 1999.
- الغناني أحمد حمدي، **اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق**، دار المعرفة اللبنانية، بيروت، 1992، ص261.
- أوسرير منور ، محمود حمو، **جباية مؤسسات**، الطبعة الأولى، الشركة الجزائرية بدوا د، الجزائر، 2009.
- بو زيبدة حميد، **جباية المؤسسات**، طبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- جامع أحمد، **علم لمالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975.
- حشيش عادل أحمد، **أصول الفن المالي في الاقتصاد العام**، دار النهضة، بيروت، لبنان، 1974.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- خلاصي رضا، **النظام الجبائي الجزائري الحديث– جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين–**، الطبعة الثانية، الجزء الأول، دار هومة، 2006.
- رشيد فارس، **الإدارة المالية والدولية**، الطبعة الأولى، دار السواقي العلمية للنشر، الأردن، 2015.
- زغدود علي، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب لعشماوي، **اقتصاديات الضرائب– سياسات–نظم– قضايا اقتصادية معاصرة**، الدار الجامعية، 2007.
- شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بدواد، الجزائر، 2008.
- عبد الناصر نور، وآخرون، **الضرائب ومحاسبتها**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2003، ص17.
- عطية عبد الواحد ، **مبادئ اقتصاديات المالية العامة**، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.
- عناية غازي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيان، عمان 1988.
- عوادي مصطفى، رحال ناصر، **الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري**، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي 2010–2011.
- عوادي مصطفى، رحال نصر، **الغش والتهرب الضريبي الجزائري**، مطبعة صخري حي المنظر الجميل، الجزائر، 2011.
- عوادي مصطفى، يونس زين، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري**، الطبعة الثانية، مطبعة صخري، حي المنظر الجميل، الجزائر 2010-2011.
- فليح العلي عادل ، **مالية العامة لتشريع المالي الضريبي**، دار الحامد لنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2005.
- فوزي عبد المنعم، **المالية العامة والسياسة المالية**، دار النهظة العربية للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت،2000.
- قلاب بديح لياس، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- ناصر مراد،" **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق** "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2010.
- ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، الطبعة الأولى، دار رطبة لنشر والتوزيع الجزائر، الجزائر، 2004.
- هبة خليل، **حالة الأنظمة الضريبية**، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، الطبعة الأولى، 2014.

ب- الأطروحات والرسائل:

- جمام محمود، **نظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية"دراسة حالة الجزائر"**، مذكرة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010.
- العاقر جمال الدين، **التجانس الضريبي إشكالية لتفعيل التكامل الاقتصادي** –دراسة حالة بلدان المغرب العربي–، مذكرة ماجستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2008-2009.
- بلوافي عبد المالك، **أثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992-2008**، مذكرة ماجستير، تخصص مالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران، 2010-2011.
- جراج أحمد، **النظام الضريبي الجزائري" تقييم الأداء وتحديات المرحلة المقبلة"**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر العاصمة، سنة 2003-2004.
- رميتة عبد الغني، **دور الحوافز الضريبية في تشجيع الاستثمار الخاص الوطني في الجزائر**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة 20 أوت1955 سكيكدة، سنة 2010-2011.
- سليمان عتير، **دور الرقابة الجائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2012.
- شرغب مجدي نبيل، **احتياجات الإدارة الضريبية دراسة تحليلية للنظام الضريبي الفلسطيني**، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.
- شريف محمد، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2009-2010.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- عبد الغني بشرى، **فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة ماجستير في تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، سنة 2010-2011.
- قاسمي مريم، **إصلاح هياكل الإدارة الجبائية**، مذكرة ماجستير،كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013-2014.
- كرودي سهام، **المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير،كلية علوم التسيير،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2008-2009.
- محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، تخصص في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015.
- مداني بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية–بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2004.
- مغاري عبد الرحمان، بلال شيخي، **دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية**، مجلة دراسات جبائية، الجزائر، العدد02، جوان2013.
- نابتي رحمة، **النظام الضريبي بين الفكر المعاصر والفكر المالي الإسلامي"دراسة مقارنة"**، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2013-2014.
- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- وجدي محمد عبد ربه، **قوانين الإصلاح الضريبي وأثارهاعلى التنمية الإقتصادية في مصر–دراسة تطبيقية على المركز الجمركي النموذجي**، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، مصر، 2008.
- ولهي بوعلام، **أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
- يحياوي نظيرة، **دراسة حول التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر،1977-1998.
- العياشي عجلان،" **ترشيد النظام الجبائي الجزائر في مجال الوعاء والتحصيل**"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005–2006.

ج– المقالات والمجلات:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- لوضاح الجيلاني، **فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة مسيلة، العدد 12، 2014.
- الخطيب خالد، **التهرب الضريبي**، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص160
- أوشان أحمد وآخرون، الإصلاحات الضريبة كأداة لعصرنة وتطوير إدارة الضريبية للإشارة إلى حالة الجزائر، **مجلة أكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية**، قسم العلوم القانونية والاقتصادية، العدد 17، جانفي 2017.
- بساس أحمد، **مكافحة التهرب والغش الضريبي في الجزائر–حصر لأهم الإجراءات الجبائية الردعية للفترة الممتدة من 2008 إلى2013**، مجلة علمية محكمة، الأغواط، العدد 120، ماي2013.
- بودالي محمد، بوشنب موسى، **رقمنة الإدارة كأسلوب لتحديث الخدمة العمومية للجزائر–الإدارة الجبائية نمودجا–**، مقال، ص 268-270.
- جاسم محمد سهام، دراسة حول العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، **مجلة الاقتصاد الخارجي**، جامعة البصرة، العراق، العدد التاسع عشر، 2011.
- جمام محمود، **الإصلاح الضريبي في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 31 ، جوان، 2009.
- حراش إبراهيم، تقييم عصرنة إدارة الضرائب الجزائرية، مجلة العلوم التجارية، الجزائر، 2011، ص 82.
- حيو زهرة، إلياس نجمة، التهرب الضريبي الدولي، **مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية**، جامعة دمشق، المجلد27، العدد الأول، سوريا،2011.
- رحال نصر، الضغط الضريبي كحافز للغش والتهرب الضريبي، **مجلة الواحات للبحوث الدراسات**، العدد18، 2013
- صاري إسماعيل، **تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها**، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، العدد10، أفريل2014، سطيف.
- عكروش محمد، علاء الدين محسن، **دراسة تحليلية لواقع التهرب الضريبي في سورية وأثره على التنمية**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد27، العدد1، سوريا 2005.
-كشكول سهاد، **التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية**، العراق، المجلد الثامن، العدد 24، 2013.

- مغازي عبد الرحمان، بلال شيخي، **دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية**، مجلة الدراسات الجبائية، الجزائر، العدد20، جوان2013
- ولهي بوعلام، العياشي عجلان، **التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، العدد08، 2008.

د- ملتقيات:

- حراق مصباح، المعالجة الجبائية للتجارة الإلكترونية، **الملتقى الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية إعتماد التجارة الإلكترونية في الجزائر**، المركز الجامعي خميس مليانة، 26-27 أفريل2011.
- رزيق كمال ، بوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، **الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الجزائر في الألفية الثالثة**، جامعة البليدة، 2003.
- شعباني عيد المجيد ، محمد بودالي، الإصلاح الجبائي كأداة لمحاربة التهرب الضريبي في الجزائر، **الملتقى العلمي الدولي الثاني حول الإصلاحات الجبائية في الجزائر ودورها في التنمية** الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 12 و13 ماي.
- فضيل فارس، حمزة ضويفي، **الأبعاد القانونية والضريبية للتجارة الالكترونية في ظل وسائل الدفع المعتمدة**، الملتقى الدولي الرابع حول عصرنة نظام الدفع في الجزائر وإشكالية اعتماد التجارة الالكترونية في الجزائر، المركز الجامعي خميس مليانة، 27 أفريل2011.
- كتوش عاشور، عزوز علي، **إشكالية الجباية البيئية في الجزائر**، مداخلة ضمن **الملتقى الوطني حول الخدمة العمومية والتنمية المستدامة**، جامعة باتنة، 2-3 ديسمبر2006.

هـ- قوانين:

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 14- 20 **قانون الإجراءات الجبائية**، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجريدة الرسمية 2015.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 150 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**.

- الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المادة13 من **قانون المالية**، الجريدة الرسمية، العدد80، 30 ديسمبر 2010،

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 35 من **قانون المالية** ،الجريدة الرسمية العدد 82، **2008**.

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **وزارة المالية**، المادة 45 من**قانون الإجراءات الجبائية** لسنة2018.

-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **وزارة المالية**، المادة39 من **قانون الإجراءات الجبائية** لسنة 2018.

- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، ***وزارة المالية***، المديرية العامة للضرائب، المادة 01 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**.

- الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المادة 135 من **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**.

- الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية، المديرية العامة للضرائب، المادة 193 من **قانون الضرائب المباشرة**، 2013.

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة21-1 **قانون الإجراءات الجبائية**،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجريدة الرسمية 2015.

ثانيا: باللغة الأجنبية

أ– الكتب:

- Carto luise, **Droit Fiscal international et européen**, 2èdition, précis Dalloz, PARIS, 1991.
- Lucien mehl، **science et techniques fiscales**، PUF ،paris، 1984.
- Margairez Andr, **la fraude fiscal et ses succédanées**, comment on échappe à l'impôt، édition, Blonay, suisse, 1988.

ب – ملتقيات:

- Nadia Belache, **L'expérience algérienne en matière de mise en œuvre du numéro d'identification fiscale Séminaire international du CREDAF**, ALGER,11 au 13 Juin 2007.

ج– قوانين:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- Décret exécutif N°13-84 du 06 février 2013 fixant **les modalités d'organisation et de gestion du fichier national des fraudeurs, journal officiel** N°09, 10fevrier 2013.
- DGI, **Bulletin D'information De La Direction Général DES impots** , N37, Janvier 2009.
- Direction générale des finances publiques, **la fiscalité francaise**, France.
- La lettre de la DGI, direction générale des impôts, n°58, 2012.
- **La lettre de la DGI, n°58, 2012.**
- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, **« dépliant relatif aux l'Impôt sur le Bénéfice des Sociétés".**
- République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances , DGI, **« le système fiscal Algérien** », edition 2014.

ثالثا :المواقع الإلكترونية

- www.mf.dgi.gov.dz.
- https://www.jecreemonentreprise.dz.
- www.startimese.com.
-http://www.mouwazaf-dz.com.
- www.douane.gov.dz.
- https://www.mfdgi.gov.dz.
- https://www.canada.ca/fr/services/impots.html,
-http://www.canada.ca/fr/services/impots/impot-sur-le-revenu.html.
- http://www.canada.ca/fr/services/impots/impot-sur-le-revenu.htm
- http://ar.routestofinace.com/corporate-taxe-canada-guidehttp://ar/canada-immigration-tax-advantages.html,
- http://www.canada.ca/fr/services/impots/impot-sur-le-revenu.html.
- http://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/services-elctroniques--particuliers/impotnet-apercu.html.
- http://www.economie.gouv.fr/entreprises/impot/societes-IS .
- http://www.incometax.gov.eg/pdf/new-law.pdf .
- http://www.incometax.gov.eg/pdf/new-law.pdf.
- http://tunisieconseilfiscal.over-blog.com/pages/Presentation_du_systeme_fiscal_tunisien-5529227.html.
- http://www.legislation.tn/affich-code-article/code-de-l%2526%2523039%3Bimpôt-sur-le-revenu-des-personnes-physiques-et-de-l%2526%2523039%3Bimpôt-sur-les-sociétés-article-60-__6271.
- http://www.impot.finance.gouv.tn/documontation/impot.ar/TVA-ar.5.htm.
- http://www.finances.gouv.tn/index.php?option=com.
-http://www.legislation.tn/affich-code/Code-des-droit.

- http://www.impot.finances.gouv.tn/index.php/ar/services-en-ligne-2/tele-declaration-fiscal.
- https://google.dz/amp/s/www.alaraby.co.uk/amp//economy/2017/9/23.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر