

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة و جباية

شعبة: ادارة أعمال المنظمات

الموضوع:

"العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر"

-العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية

و الضريبة في حد ذاتها-

تحت اشراف البروفيسور:

كرزابي عبد اللطيف

من اعداد الطالبة:

بلعوجة حسينة

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	طاوولي مصطفى
مشرفا	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	كرزابي عبد اللطيف
ممتحنا	جامعة سعيدة	أستاذ محاضر أ	بلعربي عبد القادر
ممتحنا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ محاضر أ	باشونده رفيق
ممتحنا	جامعة سعيدة	أستاذ محاضر أ	أرزي فتحي
ممتحنا	جامعة تلمسان	أستاذ محاضر أ	بومدين حسين

السنة الجامعية: 2016-2017

سورة الاحقاف

إِهْدَاء

إلى تلك الروح الطاهرة، الروح الزكية، التي أنا على يقين أن ملائكة الرحمن، بإذن منه تخبرها عني، أهدي عملي، بل إن صح القول عملها... فطالما علمتني و هي تربيني ، اعذرني إن سكب دمع العين مجددا، لأنني لن أحظى بسماع كلماتك المباركة لي، بخصوص هذا العمل. أُمي رحمك الله، و أسكنك فسيح جنانه

إلى الروح الطاهرة الأخرى ، التي تمننت تصفح هذه الأطروحة بشوق، لكن إرادة المولى عز وجل لم تشأ ذلك، فغادرت هذا العالم تاركة إيانا مع ذكرياتها، أختي الغالية زاهية رحمها الله ، و اسكنها فسيح جنانه

إلى سندي و مثلي الأعلى في الحياة، إلى من رباني و رعاني و علمني، و كان كل همه أن أرقى و أسمى في مراتب العلم، أبي الغالي، لك أهدي هذا العمل المتواضع..... و أشكرك كثيرا

إلى من ساندني و ساعدني في انجاز هذا العمل، و لم يبخل علي بنصائحه و توجيهاته القيمة، و وقف إلى جانبي معنوياً و مادياً..... زوجي الغالي إسماعيل.....شكرا كثيرا

إلى قرة عيني، و أُملي في هذه الحياة و زينتها، كنتوتي الصغير، ابني محمد إلياس

لكل أفراد عائلتي ابتداء من زوجة أبي، بل أختي الغالية " نوال" التي لم تقصر معي يوماً، و لم تبخل علي بنصائحتها و مساعداتها، و أخواتي "فطيمة"، و "حكيمه" و أزواجهما و براعمهم الصغار، و أخي الكتكوت " محمد"....كما أخصص الإهداء إلى شقيقتي الصغيرة المدللة " زهية".

لكل أفراد عائلتي الثانية، عائلة زوجي "توزالة"، التي أحسست منذ أول يوم معهم، أنهم عائلتي الأصلية، و بالأخص إلى الوالدين الكريمين، أُمي "جمعية" حفظها الله و أطال عمرها، و الأب " عثمان" الذي شجعني و ساعدني في التصحيح اللغوي، كما اهديه لأختي الغالية حنان" و ابنتها الكتكوتة " غفران"

كما اهديه أيضا إلى أخوتي مصطفى و بلال، ياسين و زوجته "فاطمة الزهراء"

دون أن أنسى في الأخير.....رفيقتي و أختي التي لم تتخل يوماً عني....أدام الله صداقتنا إلى الأبد....

صديقتي "خيرة" و زوجها و ابنتها " سيرين" و كل أفراد عائلتها،

بالأخص أمها الخالة " زهيرة" أطال الله عمرها.

شكرتكم

أتقدم بجزيل الشكر إلى والدي الكريمين، اللذين يعود لهما الفضل الكبير في انجاز هذه الأطروحة، وأخص الشكر أيضا زوجي العزيز "توزالة إسماعيل" ، لما قدمه لي من مساعدات مادية و معنوية و علمية كما أشكر جامعة تلمسان التي قدمت لي الرأية لأعد هذا العمل، و على وجه الخصوص أستاذي المشرف البروفيسور " كرزابي عبد اللطيف" ،الذي لطالما شجعني و أفادني بنصائحه و إرشاداته.

أشكر أيضا أستاذي القدير ، المدير الفرعي للرقابة الجبائية بولاية تلمسان السيد " سباعي نور الدين" ، الذي كان له الفضل في اختيار موضوع بحثي، و تفرغ لسمع انشغالاتي حوله و يوجهني.

و دون أن أنسى السيد داودي يحيي" ، مفتش قسم للضرائب، رئيس مكتب الاحتجاجات، بمديرية الضرائب لولاية الأغواط، لمدته لي يد العون و المساعدة.

و أشكر السيد " تومييات ميلود" الذي ساعدني في إعداد الجانب التطبيقي المهم من الأطروحة.

كما أشكر كثيرا مجلة "جيل للدراسات المقارنة"، و بالأخص رئيس تحريرها السابق، الدكتور " نور الدين حيرش" الذي ساعدني كثيرا، و أيضا رئيسة المجلة الأستاذة الدكتورة " سرور طالبي المل".

و في الأخير، أوجه الشكر إلى كل أساتذتي الكرام، ابتداء من المرحلة الابتدائية إلى غاية الطور الجامعي.

و إلى كل من ساعدني في إعداد هذا العمل المتواضع، سواء من بعيد أو من قريب.

فهرس الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل	الباب
42	التحديد الكمي للوعاء الضريبي	01-01	01
134	التنظيم الهيكلي للإدارة الضريبية في الجزائر منذ 1992	01-01	02
340	منحنى لافر	01-01	03
374	متغيرات الدراسة	01-02	03
381	الاختبارات المعلمية لمتغيرات الدراسة	02-02	03
383	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس	03-02	03
383	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب العمر	04-02	03
384	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب نوع المكلف	05-02	03
384	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب نوع الاخضاع الضريبي	06-02	03
385	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب طبيعة النشاط الممارس	07-02	03
386	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب مدة مزاولة النشاط	08-02	03
386	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المستوى التعليمي	09-02	03
387	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	10-02	03
388	مقياس ليكرت الخماسي	11-02	03
393	مستوى سلوك المكلف بالضريبة	12-02	03
424	شكل الانتشار (علاقة الخطية) بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع	13-02	03
426	مجال معامل التحديد R^2 للنموذج	14-02	03
430	تأثير العوامل المختلفة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها	15-02	03

فهرس الجداول

الصفحة	اسم الجدول	الرقم	الباب
41	مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة	01-01	01
66	وعاء الزكاة في النظام الضريبي في العهد العثماني	01-02	01
82	هيكل النظام الضريبي ما قبل الإصلاحات الضريبية لسنة 1992	02-02	01
84	الضريبة على أرباح الشركات لبعض الدول لسنة 1988	03-02	01
85	تطور الرسم على رقم الأعمال من (1962 إلى 1991)	04-02	01
87	نسب الاستثمارات حسب الأنشطة المعتمدة من سنة 1967 إلى سنة 1974	05-02	01
87	يمثل التوزيع الجغرافي للمؤسسات الخاصة الصناعية لسنة 1982	06-02	01
89	حجم الغش الضريبي بعد عملية التحقيق لسنة 1983 لعينة من المؤسسات	07-02	01
102	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية 2008	08-02	01
131	الحصيلة الضريبية حسب كل موظف للفترة ما بين (1985 - 1989)	01-01	02
132	تطور عدد الموظفين في الإدارة الجبائية في الفترة ما بين 1990-1995	02-01	02
173	الغرامات الجبائية و العقوبات الجنحية المفروضة على المدلسين	03-01	02
234	مدة التحقيق المحاسبي طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة	01-02	02
297	مؤشرات الاقتصاد غير الرسمي التي تعيق منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر لسنة 2004	01-01	03
297	تطور حجم اقتصاد الظل كنسبة من الناتج المحلي الخام في الجزائر في الفترة (2001-2007)	02-01	03
299	عدد قضايا تبيض الأموال في الجزائر خلال الفترة 2007-2009	03-01	03
301	مساهمة كل من الجبائية العادية و الجبائية البترولية في إيرادات الميزانية العامة للدولة	04-01	03
302	خلال الفترة: (2000-2015)		
317	نسب الالتزام الضريبي في الجزائر	05-01	03
325	أهم الاجراءات و التعديلات الضريبية في قوانين المالية خلال الفترة (2005-2011)	06-01	03
326			
329	مرونة الجبائية العادية خلال الفترة (2006-2012)	07-01	03
334	المقارنة بين نصيب الأجراء من الدخل الوطني المتاح ومساهماتهم في حصيله الضرائب على الدخل والأرباح خلال الفترة (2001-2011)	08-01	03
336	متوسط الانفاق السنوي للفرد سنة 2011	09-01	03
337	حجم انفاق كل عشير ونسبته إلى الانفاق الكلي خلال الفترة (2000-2011)	10-01	03

342	تطور معدل الضغط الضريبي خارج قطاع المحروقات في الجزائر خلال الفترة (2001-2012)	11-01	03
345	تطور معدل الضغط الضريبي الفردي في الجزائر خلال الفترة (2006-2012)	12-01	03
351	التطور السنوي لعدد الملفات الجبائية للفترة 2006-2012	13-01	03
353	تطور عدد موظفي المديرية العامة للضرائب خلال الفترة 2003-2011	14-01	03
353	مستوى التأطير لدى موظفي الإدارة الضريبية	15-01	03
360	أشكال المخلفات وطبيعة العقوبات المفروضة على أعوان الإدارة الضريبية	16-01	03
360	أهم العقوبات المسلطة على أعوان الإدارة الضريبية في سنة 2011	17-01	03
361			
376	صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان	01-02	03
377	ثبات و صدق الدراسة حسب معامل Cronbach's Alpha	02-02	03
380	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	03-02	03
382	توزيع أفراد العينة حسب متغيرات المعلومات الشخصية للعينة المعنية	04-02	03
389	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول: سلوك المكلف بالضريبة	05-02	03
390			
394	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني: العوامل التاريخية	06-02	03
396	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث: العوامل السياسية	07-02	03
398	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرابع: العوامل الاجتماعية	08-02	03
400	تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الخامس العوامل الدينية	09-02	03
402	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور السادس العوامل النفسية	10-02	03
404	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور السابع العوامل الاقتصادية	11-02	03
406	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثامن العوامل القانونية	12-02	03
407			
410	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور التاسع: العوامل الادارية	13-02	03
413			
422	نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر العوامل المختلفة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها	14-02	03
425	قيم معامل تضخم التباين والتباين المسموح به لمتغيرات الدراسة المستقلة	15-02	03

الفهرس العام

الإهداء

الشكر

فهرس الجداول

فهرس الأشكال

الفهرس العام

المقدمة العامة

الباب الأول: باب تمهيدي 11-124

62-11	الفصل الأول: الدولة و حق الفرض الضريبي
11	المقدمة
12	المبحث الأول: الدولة -دراسة نظرية-
12	المطلب الأول: مفهوم الدولة
12	الفرع الأول: تعريف الدولة
13	الفرع الثاني: عناصر الدولة (أركانها)
18	المطلب الثاني: خصائص الدولة
18	الفرع الأول: السيادة
19	الفرع الثاني: الشخصية القانونية
20	المطلب الثالث: نشأة الدولة و تطورها
20	الفرع الأول: النظريات غير القانونية
24	الفرع الثاني: النظريات القانونية
28	المطلب الثالث: وظائف الدولة
29	المبحث الثاني: الإطار العام للضرائب
29	المطلب الأول: ماهية الضريبة
29	الفرع الأول: لمحة عن تطور الضريبة
31	الفرع الثاني: مفهوم الضريبة
37	المطلب الثاني: تصنيف الضرائب و تنظيمها الفني
37	الفرع الأول: تصنيفات الضرائب و تقسيماتها
40	الفرع الثاني: التنظيم الفني للضريبة
46	المطلب الثالث: القواعد العامة التي تحكم الضرائب
46	الفرع الأول: المبادئ التقليدية لفرض الضريبة:

48	الفرع الثاني: المبادئ الحديثة لفرض الضريبة
50	المطلب الرابع: الأساس القانوني للضريبة
50	الفرع الأول: النظرية التعاقدية (نظرية العقد المالي أو نظرية العقد الاجتماعي):
51	الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي
52	الفرع الثالث: نظرية سيادة الدولة
52	المطلب الخامس: أهداف الضريبة
53	الفرع الأول: الهدف المالي
53	الفرع الثاني: الهدف الاقتصادي
54	الفرع الثالث: الهدف الاجتماعي
54	الفرع الرابع: الهدف السياسي
54	المبحث الثالث: الإطار العام للنظام الضريبي
55	المطلب الأول: ماهية النظام الضريبي
55	الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي
56	الفرع الثاني: خصائص النظام الضريبي
57	المطلب الثاني: أسس و مرتكزات النظام الضريبي
57	الفرع الأول: السياسة الضريبية
57	الفرع الثاني: التشريع الضريبي
58	الفرع الثالث: الإدارة الضريبية
58	الفرع الرابع: المجتمع الضريبي
59	المطلب الرابع: علاقة النظام الضريبي بالأنظمة الأخرى
59	الفرع الأول: علاقة النظام الضريبي بالنظام السياسي
59	الفرع الثاني: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي
60	الفرع الثالث: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاجتماعي
62	الخاتمة
124-63	الفصل الثاني: النظام الضريبي الجزائري
63	المقدمة
64	المبحث الأول: المسار التاريخي للنظام الضريبي الجزائري
64	المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري خلال الخلافة العثمانية 1519 - 1830
64	الفرع الأول: دور النظام الضريبي في تحديد العلاقة بين السكان و الحكام
66	الفرع الثاني: هيكل النظام الضريبي في العهد العثماني
72	المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري إبان حكم الأمير عبد القادر و مرحلة الاستعمار الفرنسي
72	الفرع الأول: النظام الضريبي الجزائري إبان حكم الأمير عبد القادر

73	الفرع الثاني: النظام الضريبي الجزائري خلال فترة الاستعمار الفرنسي
75	المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال (1962-1991)
75	الفرع الأول: المرحلة الأولى (1962-1969):
76	الفرع الثاني: المرحلة الثانية (1970-1990):
77	المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي في الجزائر
78	المطلب الأول: أسباب الإصلاح الضريبي و إستراتيجيته
78	الفرع الأول: دوافع الإصلاح الضريبي
89	الفرع الثاني: إستراتيجية الإصلاح الضريبي
91	المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي
91	الفرع الأول: الأهداف التقنية
92	الفرع الثاني: الأهداف المالية
92	الفرع الثالث: الأهداف الاجتماعية
92	الفرع الرابع: الأهداف الاقتصادية
94	المطلب الرابع: مجالات الإصلاح الضريبي
94	الفرع الأول: إصلاح التشريع الضريبي
95	الفرع الثاني: إصلاح الجهاز الضريبي
95	الفرع الثالث: إصلاح التحفيز الضريبي
96	الفرع الرابع: الإصلاح في إطار الاتفاقية مع صندوق النقد الدولي FMI
97	المبحث الثالث: بنية النظام الضريبي الجزائري الحديث
97	المطلب الأول: الضرائب المباشرة
98	الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي
102	الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS
106	المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة
106	الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة TVA
107	الفرع الثاني: آلية حساب الرسم على القيمة المضافة
109	الفرع الثالث: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة
112	الفرع الرابع: نظام فرض الرسم على القيمة المضافة
113	المطلب الثالث: ضرائب و رسوم أخرى
113	الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني TAP:
115	الفرع الثاني: الرسم العقاري TF و الرسم التطهيري TA :
117	الفرع الثالث: حقوق التسجيل و الطابع
118	المطلب الرابع: أنظمة الفرض الضريبي حسب التشريع الضريبي الجزائري

118	الفرع الأول: النظام الحقيقي
119	الفرع الثاني: النظام المبسط ونظام التصريح المراقب:
122	الفرع الثالث: نظام الضريبة الجزائية
124	الخاتمة
	الباب الثاني: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر...124-287
183-125	<u>الفصل الأول: الادارة الضريبية في الجزائر</u>
125	المقدمة:
126	المبحث الأول: تطور الإدارة الضريبية في الجزائر
126	المطلب الأول: مفهوم الإدارة الضريبية
126	الفرع الأول: تعريف الإدارة الضريبية و أهميتها
128	الفرع الثاني: التطور التاريخي للإدارة الضريبية في الجزائر
133	المطلب الثاني: التطور التنظيمي للإدارة الضريبية
134	الفرع الأول: التنظيم الإداري القديم للإدارة الضريبية
135	الفرع الثاني: التنظيم الإداري الحديث للإدارة الضريبية
158	المبحث الثاني: السند القانوني للإدارة الضريبية
158	المطلب الأول: سلطة الفحص و الرقابة
158	الفرع الأول: حق الرقابة الجنائية:
163	الفرع الثاني: حق الاطلاع
166	الفرع الثالث: حق المعاينة و الحجز و إجراء البحث
167	المطلب الثاني: سلطات ضمان التحصيل الضريبي
167	الفرع الأول: سلطة الغلق المؤقت للمحل المهني
168	الفرع الثاني: سلطة الحجز
169	الفرع الثالث: الطريقة الجبرية أو القهرية
170	المطلب الثالث: سلطة ايقاع الجزاءات و العقوبات
170	الفرع الأول: العقوبات الجنائية
173	الفرع الثاني:العقوبات الجنائية
175	الفرع الثالث: العقوبات الخاصة
175	الفرع الرابع: جزاءات العون الجنائي
178	المطلب الرابع: التزامات الإدارة الضريبية
178	الفرع الأول: الالتزامات العامة
180	الفرع الثاني: الالتزامات الخاصة
183	الخاتمة

248-184 الفصل الثاني: المكلف بالضريبة في الجزائر

184	المقدمة
185	المبحث الأول: ماهية المكلف بالضريبة
185	المطلب الأول: مفهوم المكلف بالضريبة
185	الفرع الأول: تعريف المكلف بالضريبة:
189	الفرع الثاني: خصائص المكلف بالضريبة
192	المطلب الثاني: أنواع الأشخاص المكلفين بالضريبة
192	الفرع الأول: الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة
194	الفرع الثاني: الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة
199	المبحث الثالث: دراسة سلوك المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها
199	المطلب الأول: ماهية السلوك الانساني
199	الفرع الأول: تعريف السلوك الانساني
200	الفرع الثاني: مبادئ السلوك الانساني و تصنيفاته
203	المطلب الثاني: سلوك الالتزام الضريبي عند لمكلف
203	الفرع الأول: الالتزامات المحاسبية
205	الفرع الثاني: الالتزامات الجبائية
212	الفرع الثالث: الالتزام بدفع الضرائب
218	المطلب الثالث: سلوك التهرب الضريبي عند المكلف
219	الفرع الأول: التهرب الضريبي المشروع
222	الفرع الثاني: التهرب الضريبي غير المشروع
230	المبحث الرابع: حقوق المكلفين بالضريبة و ضماناتهم
231	المطلب الأول: ضمانات المكلف بمقتضى الرقابة الجبائية
231	الفرع الأول: الضمانات المتعلقة بالتحقيق
236	الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة باختتام اجراءات التحقيق
241	المطلب الثاني: الضمانات المتعلقة بإعادة التقويم
241	الفرع الأول: التبليغ بإعادة التقويم
243	الفرع الثاني: حق الطعن
248	الخاتمة

287-249 الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر - دراسة نظرية-

249	المقدمة
250	المبحث الأول: مدخل عام إلى العلاقة الضريبية
250	المطلب الأول: طبيعة العلاقة الضريبية

250	الفرع الأول: الطبيعة القانونية للعلاقة الضريبية.....
254	الفرع الثاني: أشكال العلاقة الضريبية.....
255	المطلب الثاني: تطور العلاقة الضريبية.....
255	الفرع الأول: تطور معاملة المكلف كزيون لدى إدارة الضرائب.....
257	الفرع الثاني: تطور معاملة المكلف كشريك لدى إدارة الضرائب.....
257	الفرع الثالث: تطور الإدارة الضريبية إلى إدارة خدماتية.....
258	المبحث الثاني: منازعات العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية.....
258	المطلب الأول: حدود التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية.....
260	المطلب الثاني: مفهوم النزاع الضريبي.....
260	الفرع الأول: النزاع الضريبي في التشريع الجزائري.....
261	الفرع الثاني: أركان النزاع الضريبي.....
261	الفرع الثالث: أسباب النزاع الضريبي.....
262	المطلب الثالث: طبيعة النزاع الضريبي و أنواعه.....
262	الفرع الأول: طبيعة النزاع الضريبي.....
264	الفرع الثاني: أنواع النزاع الضريبي.....
266	المبحث الثالث: تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية.....
266	المطلب الأول: تحسين جودة أداء الإدارة الضريبية.....
267	الفرع الأول: تحسين فعالية الإدارة الضريبية.....
268	الفرع الثاني: تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.....
277	الفرع الثالث: التحول نحو الحوكمة الالكترونية.....
280	المطلب الثاني: تحسين معاملة المكلف بالضريبة.....
281	الفرع الأول: إعلام و تكوين المكلف و توعيته.....
282	الفرع الثاني: تحسين المعاملة في مجال المنازعات الضريبية.....
287	الخاتمة.....

الباب الثالث: العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها. 288-437

369-288	الفصل الأول: الإطار النظري للعوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها.....
288	المقدمة.....
289	المبحث الأول: العوامل المتعلقة بالدولة و أنظمتها.....
289	المطلب الأول: العوامل السياسية.....
289	الفرع الأول: سياسة الانفاق العام.....

290	الفرع الثاني: المشاركة المدنية و السياسية لمواطنين في صنع القرارات
290	الفرع الثالث: الرضا الجبائي عند المكلف بالضريبة (القبول بالضريبة)
291	الفرع الرابع: الحس الوطني السياسي للمكلف الضريبي
292	المطلب الثاني: العوامل الاقتصادية
293	الفرع الأول: ظروف اقتصادية متعلقة بالمكلف بالضريبة
307	المطلب الثالث: العوامل الاجتماعية
307	الفرع الأول: الثقافة الضريبية في المجتمع
308	الفرع الثاني: العدالة الاجتماعية
312	الفرع الثالث: المستوى المعيشي للأفراد
313	المبحث الثاني: العوامل الشخصية المتعلقة بالمكلف بالضريبة
313	المطلب الأول: العوامل النفسية (البسيكولوجية):
313	الفرع الأول: حب الذات و المال
314	الفرع الثاني: الوعي الضريبي و الأخلاقي
318	المطلب الثاني: العوامل الدينية
322	المطلب الثالث: العوامل التاريخية
322	الفرع الأول: فترة الحكم العثماني
323	الفرع الثاني: فترة الاستعمار الفرنسي
323	الفرع الثالث: الأزمة الاقتصادية الجزائرية سنة 1986
324	الفرع الرابع: العشرية السوداء التي مرت بها الجزائر
324	المبحث الثالث: العوامل المتعلقة بالنظام الضريبي
325	المطلب الأول: العوامل القانونية
325	الفرع الأول: استقرار التشريع الضريبي
327	الفرع الثاني: وضوح النظام الضريبي
327	الفرع الثالث: مرونة النظام الضريبي
329	الفرع الرابع: العبء الضريبي
331	الفرع الخامس: عدالة النظام الضريبي
338	الفرع السادس: الازدواج الضريبي
340	الفرع السابع:الضغط الضريبي
346	الفرع الثامن: التحفيز الضريبي
348	المطلب الثاني:العوامل الإدارية
348	الفرع الأول: طبيعة الإدارة العمومية الجزائرية بشكل عام
350	الفرع الثاني: عصرنة الإدارة الضريبية

352	الفرع الثالث: كفاءة الإدارة الضريبية
355	الفرع الرابع: الشفافية الضريبية
356	الفرع الخامس: الفساد الإداري
362	الفرع السادس: الأخلاقيات الإدارية لدى موظفي الإدارة الضريبية و أوضاعهم
369	الخاتمة:
الفصل الثاني: العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية في حد ذاتها	
دراسة ميدانية - 370-437	
370	المقدمة
371	المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
371	المطلب الأول: عرض الاستبيان
371	الفرع الأول: مراحل تصميم الاستبيان
373	الفرع الثاني: محتوى الاستبيان
373	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
373	الفرع الأول: العينة المختارة
374	الفرع الثاني: عينة الدراسة
374	الفرع الثالث: متغيرات الدراسة
375	المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة
375	الفرع الأول: الخصائص السيكومترية لأداة الدراسة
380	الفرع الثاني: اختبار توزيع بيانات العينة
381	المطلب الرابع: عرض وتحليل المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة
383	الفرع الأول : توزيع أفراد العينة حسب الجنس
383	الفرع الثاني : توزيع أفراد العينة حسب العمر
384	الفرع الثالث : توزيع أفراد العينة حسب نوع المكلف
384	الفرع الرابع : توزيع أفراد العينة حسب نوع الاخضاع الضريبي
385	الفرع الخامس : توزيع أفراد العينة حسب طبيعة النشاط
386	الفرع السادس: توزيع أفراد العينة حسب مدة مزاولته النشاط
386	الفرع السابع: توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي
387	الفرع الثامن: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي
388	المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لمحاو الاستبيان ومناقشة نتائجها
389	المطلب الأول: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول
394	المطلب الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني
396	المطلب الثالث: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

398	المطلب الرابع: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرابع
400	المطلب الخامس: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الخامس
402	المطلب السادس: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور السادس
404	المطلب السابع : عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور السابع
406	المطلب الثامن: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثامن
410	المطلب التاسع: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور التاسع
413	الفرع الأول: تقييم أداء الإدارة الضريبية
416	الفرع الثاني: العلاقة بين المكلفين و الإدارة الضريبية
421	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات الدراسية
421	المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية
423	الفرع الأول: تحليل نموذج الانحدار المتعدد للفرضية الرئيسية الأولى
424	الفرع الثاني: شروط ملائمة البيانات لتحليل نموذج الانحدار
426	الفرع الثالث: جودة توفيق النموذج وتقييم معاملاته
430	المبحث الرابع: تقييم نتائج الاستبيان من خلال المقابلة
431	المطلب الأول: المقابلة الأولى
431	الفرع الأول: البيانات الشخصية للمستجوب
431	الفرع الثاني: الأسئلة الموجهة للمستجوب
431	الفرع الثالث: إجابات المستجوب
433	المطلب الثاني: المقابلة الثانية
433	الفرع الأول: البيانات الشخصية للمستجوب
433	الفرع الثاني: الأسئلة الموجهة للمستجوب
433	الفرع الثالث: إجابات المستجوب
435	المطلب الثالث: المقابلة الثالثة
435	الفرع الأول: البيانات الشخصية للمستجوب
435	الفرع الثاني: الأسئلة الموجهة للمستجوب
435	الفرع الثالث: إجابات المستجوب
437	الخاتمة

الخاتمة العامة

قائمة المراجع

الملاحق

المقدمة العامة:

تعتبر الضرائب في كثير من دول العالم، من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة، لذا نجد أغلبية الدول تولي لها مكانة هامة، و تحرص بكل هيئاتها على قانونية فرضها و أدائها بين المواطنين، و ذلك بغية تحقيق تنمية شاملة في مختلف الأصعدة والمجالات ، حيث تقوم الدولة باستقطاع جزء من مداخيل الأفراد عن طريق أداة تركز عليها في ذلك و هي الإدارة الضريبية، و التي تمثل أحد أهم الأجهزة الحكومية في الدولة.

و من هنا، نجد أن الضريبة تقع في قلب العلاقة بين الدولة والمواطن عموماً، وبين الإدارة الضريبية والمكلف خصوصاً، كظاهرة اجتماعية واقتصادية وسياسية وإدارية، تتغلغل في كل نواحي الحياة وأوجهها، فشكل ومضمون هذه العلاقة و طبيعة تنظيمها ، هو أحد أهم الأوجه التي تشير إلى مدى احترام و خدمة الدولة لمواطنيها، ومدى التزام مواطنيها بواجباتهم تجاهها.

و يعبر عن هذه العلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية بالعلاقة الضريبية، و هي علاقة حتمية تفرضها التشريعات و الأنظمة الضريبية المتعلقة بمهام إدارة الضرائب، و المتمثلة في تحديد أساس فرض الضريبة و تصفيتها و تحصيلها من المكلف بالضريبة، بحيث أن النظام الضريبي الأمثل هو ذلك الذي يعبر عن حالة انسجام بين الإدارة الضريبية والمكلف والتشريعات الضريبية، وهذا من خلال قانون ضريبي جيد ومكلف ملتزم وعلاقة وثيقة وشفافة بين المكلف والإدارة.

و بالتالي فإنه من أهم الموضوعات الضريبية و أكثرها حساسية ،هو تحديد نوعية العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و معرفة حقوق و التزامات كل منهما، حيث أن مقدار المبالغ الضريبية المحصلة و كيفية تحصيلها و جبايتها، يتوقف على طبيعة العلاقة بين الطرفين و المعبر عنها بسلوكهما، حيث يقول مالك بن نبي في كتابه المسلم في عالم الاقتصاد : " الاقتصاد ليس قضية إنشاء بنك وتشديد مصانع فحسب، فهو قبل ذلك تشييد الإنسان وإنشاء سلوكه الجديد أمام كل المشكلات"¹. فالإنسان كفرد يؤثر في المحيط الذي يعيش فيه كما يتأثر به.

فالعلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية لم تتمتع بسمعة حسنة على مر العصور في معظم المجتمعات، و هذا بسبب تأثير المكلف بالضريبة التي تفرضها عليه الإدارة الضريبية، و هذا ما يخلق نظرة لكل منهما للآخر وخاصة المكلف بالضريبة، حيث يعتبر الطرف الأساسي و الفاعل في العلاقة، حيث أنه ينظر دوماً للإدارة الضريبية على أنها إدارة تجبي أمواله بطرق تعسفية دون حصوله على أي مقابل، و أنها

¹ مالك بن نبي، المسلم في عالم الاقتصاد، دار الفكر المعاصر، بيروت، 2000، ص 59

مجرد موزع آلي للأوامر و الجزاءات أو متسلط على جيوب المواطنين، الأمر الذي جعل بعضهم لا يتقون بها و لا يتعاملون معها بنظرة إيجابية و هذا نظرا لرسوخ بعض الأفكار الخاطئة في أذهانهم .

كما يتولد أيضا لدى المكلف بالضريبة رد فعل متمثل في سلوك معين، يعكس موقفه تجاه السياسات الضريبية المفروضة في الدولة، لأن الأفراد بطبيعتهم يتأثرون بأي سياسة تفرض عليهم، ويكون لهذا التأثير ردود أفعال متمثلة في السلوك المنتهج و المتخذ تجاه هذه السياسة. بحيث يمكن أن يكون سلوكه ايجابيا معبرا عن قبوله لها، و يتمثل في التزام هذا المكلف و امتثاله أمام الإدارة الضريبية بأدائه لضرائبه ، أو سلبيا معبرا عن معارضته لهذه السياسة، و يتمثل في تهريه من أداء الضرائب للإدارة الضريبية و تظليلها بشتى الطرق، سواء كانت قانونية أو غير قانونية، و أصبح هذا السلوك السلبى يصنف ضمن أشنع الجرائم في مجال الضرائب، و أخطر الظواهر التي تهدد اقتصاديات الدول، مما جعل هذه الأخيرة تسعى جاهدة للحد منها و معالجتها.

و ما تجدر الإشارة إليه ، هو أن هذا السلوك ينتهج حسب ملائمة السياسة الضريبية لاحتياجات المكلفين، و مراعاتها لأوضاعهم كمواطنين في الدولة.

و باعتبار أن العلاقة الضريبية ذات طبيعة إنسانية بالدرجة الأولى، لما تقتضيه من تعامل و تفاعل بين كائنين من البشر، ألا و هما المكلفين و أعوان الإدارة الضريبية الذين يمثلونها بعملهم و أدائهم لمهامهم، فإن سلوك المكلف بالضريبة تجاه الإدارة سلوك إنساني قابل للتأثر بعدة عوامل، تتفاعل فيما بينها لتحديد وجهته، سواء نحو الالتزام أو التهرب الضريبي، متحكمة بذلك في نوعية العلاقة الضريبية، حيث تصنف هذه العوامل حسب طبيعتها إلى عوامل شخصية متعلقة بالمكلف بالضريبة، عوامل متعلقة بالنظام الضريبي و عوامل متعلقة بالأنظمة الأخرى للدولة، و من هذا المنطلق نطرح التساؤل المحوري التالي:

ما هي العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها؟

و ما مدى تأثيرها في ذلك؟

1- الإشكاليات الفرعية:

و للإجابة عن الإشكالية الرئيسية، نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- لماذا يعطى الحق للدولة في فرض الضرائب؟ و كيف تقوم بذلك؟
- ماذا نقصد بالعلاقة الضريبية؟ و من هم أطرافها؟

- ماذا نقصد بسلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية؟ و هل هو نفس سلوكه تجاه الضريبة في حد ذاتها؟
- ما هي العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها في الجزائر؟
- هل يمكن تحديد نوعية العلاقة الضريبية بين الطرفين، من خلال سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها؟

2- الفرضيات:

لدينا فرضيتين رئيسيتين للموضوع:

- إن العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية متأزمة.
 - إن تحسين أنظمة الدولة و سياساتها، يؤثر إيجابا على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها.
- وعليه وللإجابة على هاتين الفرضيتين، وضعنا فرضيتين، واحدة متعلقة بالجانب النظري، و الأخرى بالجانب التطبيقي و ذلك كما يلي:

أ- فرضية الجانب النظري:

- إن نوعية العلاقة الضريبية يمكن أن تتحدد، حسب مستوى و نوع سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها.

ب- فرضية الجانب التطبيقي:

- يتأثر سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها، بفعل عدة عوامل ذات طبيعة مختلفة.

3- أهمية البحث:

تتجلى أهمية دراستنا أساسا في ما يلي:

- إثراء البحوث في مجال المالية التي تتخذ من المدخل السلوكي أسلوبًا لحل المشاكل الضريبية.

- توجيه اهتمام الباحثين في مجال المالية نحو دراسة العوامل السلوكية المؤثرة على النظام الضريبي خاصة، وعلى أنظمة الدولة عامة.
- التأكيد على أهمية المكلف بالضريبة، ومدى الدور الذي يلعبه في التأثير على أهداف النظام الضريبي.
- التحفيز لإجراء دراسات أخرى على بقية عناصر النظام الضريبي بإتباع المدخل السلوكي .

كما تكمن أهمية هذه الدراسة في أنها ستعالج موضوعاً في غاية الأهمية، ويؤرق معظم الإدارات الضريبية في معظم الدول النامية والمتقدمة على حدٍ سواء، وهو الالتزام الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وما ينجم عن تدني مستوياته من آثار سلبية، تتمثل في انخفاض حصيللة الخزانة العامة من مواردها المالية، مما يجعلها عاجزة عن الإيفاء بمتطلبات الإنفاق العام في الدولة.

4- أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على مختلف العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية، و الضريبة في حد ذاتها.
- الحصول على نتائج عملية من واقع البيئة الجزائرية تؤيد الاستنتاجات النظرية.

5- أسباب اختيار الموضوع:

- هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع، هناك ما هو ذاتي وما هو موضوعي:
- يعتبر هذا الموضوع من أهم مواضيع الساعة، فنوعية العلاقة الضريبية تعبر عن مستوى التزام المكلفين تجاهها بأداء ضرائبهم.
- نظرا لأهمية الضرائب في بلادنا و اعتبارها موردا أساسيا للدولة و تعرضها للنهب و السلب بطرق إلتوائية، حاولنا تشخيص المشكل الذي يحفز على التهرب الضريبي.
- الرغبة الشخصية للبحث في هذا الموضوع من حيث التخصص العلمي و كذلك الميول الخاص.
- نوقش موضوع العلاقة الضريبية على المستوى القانوني من طرف الكثير من الباحثين، لكن نجد القليل منهم من تناوله على المستوى السلوكي لأطراف العلاقة.
- إثراء المكتبة الجامعية ولو بالقليل ليعود بالفائدة العامة.

6- صعوبات البحث:

تتمثل صعوبات بحثنا أساسا في:

- صعوبة الحصول على المراجع ذات الصلة بالموضوع، وقلتها على مستوى المكتبات الجامعية.
- محدودية و قصر المدة الدراسية المقدره بخمسة سنوات، إضافة لإصدار تعليمة الإقصاء لطلبة الدكتوراه، الذين تجاوزوا الآجال المحددة قانونيا ، من طرف وزير التعليم العالي و البحث العلمي.

7- حدود الدراسة:

يمكن تحديد إطار الدراسة من خلال البعدين:

- البعد الموضوعي:

ركزت هذه الدراسة في جانبها الموضوعي على توضيح العلاقة بين المكلفين و الإدارة الضريبية بالتركيز على العوامل المؤثرة في العلاقة.

- البعد المكاني:

يتمثل في دراسة استبيانين لعينتين عشوائيتين من المكلفين بالضريبة، و أعوان الإدارة الضريبية من مختلف أنحاء الوطن.

- البعد الزمني:

تمت الدراسة خلال 05 سنوات من الفترة (2012-2016)

8- منهج البحث:

اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي و الاستقرائي المناسب لتحقيق أهدافنا و المتمثلة في المعرفة الدقيقة والتفصيلية لعناصر الموضوع محل الدراسة، معتمدين في ذلك على معلومات الدراسة النظرية من مختلف المراجع ذات الصلة، كما اعتمدنا أيضا على الأدوات الإحصائية في التحليل وبناء النماذج و إجراء الاختبارات.

9- الدراسات السابقة:

تتمثل الدراسات و الأبحاث ذات الصلة بموضوعنا فيما يلي:

- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، البحث عبارة عن رسالة دكتوراه في القانون العام على مستوى كلية الحقوق بجامعة أبو بكر بلقايد تلمسان سنة 2013، حيث هدفت إلى إبراز الحقوق و الضمانات الممنوحة المكلفين بالضريبة أثناء التحقيق الضريبي، مقابلة مع سلطات الإدارة الضريبية القانونية التي تمارسها أثناء قيامها بعملها . و خلصت الدراسة إلى أن الحماية القانونية التي منحت للمكلف بالضريبة خلال عملية التحقيق الجبائي، لها أهمية بالغة في خلق التوازن بين صلاحيات الإدارة الجبائية الواسعة، و بين حريات و حقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى، خاصة ما تعلق منها بالدفاع عن نفسه.

- زناتي فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف و ادارة الضرائب، رسالة ماجستير في الحقوق الأساسية و العلوم السياسية، تخصص ادارة و مالية، على مستوى كلية الحقوق بجامعة امحمد بوقرة بومرداس، سنة 2012، حيث هدفت إلى التعريف بالتنظيم القانوني للعلاقة الضريبية، بتسليط الضوء على الالتزامات الملقاة على عاتق كل طرف في هذه العلاقة، و الحقوق الممنوحة لكل واحد منهما بدء من فرض الضريبة إلى غاية تحصيلها بما يقتضيه القانون، اعتمادا على المنهج الوصفي التحليلي. و خلصت الدراسة إلى أن هنالك نوع من عدم التوازن بين حقوق و التزامات الطرفين، إذ تملك الإدارة الضريبية سلطات و امتيازات واسعة قد يضيع معها حق المكلف في بعض الأحيان، في حين نجد هذا الأخير في غالب الأحيان جاهلا لحقوقه و التزاماته، و هذا ما يجعله يتحصن بحصن القانون لحمايته، و بالتالي نجده يلجأ دوما للقضاء، مما يؤدي إلى كثرة القضايا الضريبية.

- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب الضريبي -دراسة حالة الجزائر-، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة، تم تقديمها على مستوى كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير بجامعة الجزائر سنة 2002، حيث عالجت إشكالية البحث آثار التهرب الضريبي على أداء النظم الضريبية، مع استخدام مقارنة نظرية و تطبيقية على النظام الضريبي الجزائري، و هدف البحث إلى معالجة دور الضريبة في ظل الدور المتغير للدولة، و كذلك معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في شكله النظري مع إبراز خطورته على الاقتصاد الوطني، مع تحليل واقعه في الجزائر بعد الإصلاحات. و أهم ما خلص إليه البحث هو أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني و انتشار الاقتصاد الموازي يؤدي باستمرار إلى زيادة حجم التهرب الضريبي، و الذي يعتبر بدوره انعكاسا لعدم فاعلية النظام الضريبي.

- حسام فايز أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجبائية، البحث عبارة عن أطروحة ماجستير غير منشورة في المنازعات الضريبية، بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية بنابلس، سنة 2008، حيث تهدف الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين

المكلف و الإدارة الضريبية، و ذلك من خلال التعرف على حقوق و التزامات كل منهما، و من ثم أثر ذلك على مستوى التحصيل و الجباية. و توصل الباحث إلى أن عدم توافر الثقة بين المكلف و الإدارة الضريبية، و انعدام التوعية الضريبية لدى كل منهما و عدم إنصاف المكلف، و عدم مراعاة أوضاعه المالية و الاقتصادية و الاجتماعية، إلى جانب عدم شعوره بأن الضرائب المحصلة لا تنفق في أوجهها الصحيحة يؤثر سلبا على التحصيل و الجباية.

- سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و تأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة العراق، مجلة الاقتصادي الخليجي العدد 19 لسنة 2011، يهدف هذا المقال إلى توضيح العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية، و ذلك من خلال التعرف على حقوق و التزامات كل منهما و أثر ذلك في الحد من التهرب الضريبي، و خلصت الدراسة إلى أنه كلما كانت العلاقة الضريبية جيدة كلما أثرت بالإيجاب في التقليل من حدة تفشي التهرب الضريبي، و العكس صحيح.

- قاسم ميلود، علاقة الإدارة و المواطن في الجزائر - بين الأزمة و محاولة الإصلاح- ، الدراسة عبارة عن مقال تم نشره في مجلة دفاتر السياسة و القانون، العدد 5 جوان 2011، حيث هدفت الدراسة إلى التركيز على أهم الأسباب التي جعلت العلاقة بين المواطن و الإدارة متأزمة، و خلصت الدراسة إلى أن كل المحاولات السياسية و الادارية التي بادرت بها القيادة السياسية، قد فشلت في احتواء أزمة العلاقة بين الإدارة و المواطن، ما دامت القيادة لم تشعر بضرورة تغيير الذهنيات و السلوك.

- محمد عطية الشويرف، عادل أحمد الشويرف ، العوامل الشخصية المؤثرة على الالتزام الضريبي للممول- دراسة ميدانية على أصحاب المهن الحرة بمدينة زليتن- مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية و السياسية، العدد السابع (07) يونيو 2016، كلية الاقتصاد و التجارة بزليتن، الجامعة الأسمرية الاسلامية، تهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على العوامل الشخصية المؤثرة على الالتزام الضريبي، و تمثلت في غريزة التملك لدى الإنسان، و المستوى الأخلاقي، و أهمية النقود بالنسبة للفرد، و مستوى دخل الممول، و الوعي الضريبي للممول، و مدى الشعور بالروح الجماعية، و أثر العوامل التاريخية التي صاحبت فرض الضريبة منذ نشأتها. و أسفرت النتيجة عن وجود تأثير للعوامل الشخصية السابقة على قرار الإفصاح عن الدخل الضريبي باستثناء العامل التاريخي الذي استبعد نظرا لعدم أهميته في التأثير.

- خالد الزغبى، أثر العوامل الأخلاقية و النفسية و الاجتماعية في مستوى الإذعان الضريبي من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في الأردن، مقال تم نشره في المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 06، العدد 03، سنة 2010، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر العوامل الأخلاقية و النفسية و الاجتماعية في

مستوى الإذعان الضريبي من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، و أثبتت الدراسة ذلك، و أوصت بضرورة تعزيز المبادئ الأخلاقية وتنمية الوعي الضريبي عند المكلفين، وإعلان أسماء المتهربين من الضريبة عبر وسائل الإعلام المختلفة.

- Alm, James; Jackson, Betty R and Mckee, Michael. Estimating The Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental .Data National Tax Journal, Vol. 45, No. 1, March 1992 :

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل على مستوى الالتزام الضريبي، وكانت نتائج الدراسة أنه كلما زاد مستوى الدخل زاد مستوى الالتزام الضريبي، وكلما زادت معدلات الضريبة انخفض مستوى الالتزام الضريبي، وكذلك كلما زادت معدلات الغرامة ومعدلات الفحص زاد مستوى الالتزام الضريبي، وأيضًا كلما كان الأفراد مدركين للمنافع التي يتم تمويلها عن طريق مدفوعاتهم الضريبية زاد مستوى الالتزام الضريبي.

من خلال الدراسات السابقة، نلاحظ أن أغلبية الدراسات على المستوى الوطني تناولت موضوع العلاقة الضريبية، من الجانب القانوني أكثر، و ذلك حسب متطلبات التخصص، حيث أن الدراسات السلوكية للمكلف بالتحديد في هذا المجال قليلة نوعًا ما، في حين أن الدراسات الأجنبية تناولت ذلك بشكل خاص.

من هذا المنطلق، سنحاول عرض بحث شامل و واسع من خلال موضوعنا، بدراسة العلاقة الضريبية و العوامل المؤثرة فيها و بالتحديد على سلوك الطرف الفاعل فيها و هو المكلف الضريبي، مرتكزين على عدة جوانب في عدة مجالات بطريقة لا تنحصر فقط على الجانب القانوني.

10 - هيكل البحث:

لتحقيق هدف الدراسة وفي ظل الحدود الموضوعية لها، تنقسم الدراسة إلى 3 أبواب:

الباب الأول: باب تمهيدي

و يحتوي على فصلين :

الفصل الأول: الدولة وحق الفرض الضريبي

و هو عبارة عن فصل تمهيدي يهتم بموضع الدولة، و حقها في فرض الضرائب على المواطنين، و إلزامهم بأدائها من خلال النظام الضريبي.

الفصل الثاني: النظام الضريبي الجزائري

قمنا من خلاله بدراسة النظام الضريبي الجزائري الذي تقع تحت ظله دراستنا، و ذلك ابتداء من فترة الحكم العثماني إلى غاية يومنا، هذا مرورا بكل الإصلاحات و التعديلات التي مسته.

الباب الثاني: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر

و يحتوي على 03 فصول:

الفصل الأول: الإدارة الضريبية في الجزائر

تناولنا فيه موضوع الإدارة الضريبية بالتفصيل من حيث المفهوم و التعريف، و كذلك بينا الهيكل التنظيمي لها على المستوى المركزي و الخارجي، مبرزين مرحلة العصرية في هيكلها و مهامها. كما تطرقنا إلى أهم السلطات و الالتزامات التي منحها لها التشريع الضريبي الجزائري، في إطار تنفيذ التشريع و المهام المخولة لها في تحصيل الجباية.

الفصل الثاني: المكلف بالضريبة في الجزائر

تناولنا فيه موضوع المكلف بالضريبة و دراسة سلوكه بشكل مفصل، من حيث مفهومه و تعاريفه حسب اللغة و القانون، و تعرضنا إلى أنواع الأشخاص الخاضعين للضريبة، كما أبرزنا مركزه القانوني من حيث أهم التزاماته و حقوقه حسب التشريع الجزائري. و درسنا سلوكه تجاه الضريبة الذي يتجسد ما بين الالتزام و التهرب الضريبي أمام الإدارة الضريبية.

الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية- دراسة نظرية-

من خلال هذا الفصل، ارتأينا جمع كل من المكلف و الإدارة الضريبية في دراسة العلاقة الضريبية، و دراسة طبيعة العلاقة التي تربطهما ببعض، وصولا إلى كيفية تحسينها نظرا لأهميتها في تفعيل الحصيلة الضريبية.

الباب الثالث: العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها

يحتوي على فصلين:

الفصل الأول: الإطار النظري للعوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية

و الضريبة في حد ذاتها

من خلال هذا الفصل، قمنا بعرض مختلف العوامل التي تؤثر على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة، و قسمنا الفصل إلى ثلاثة مباحث، الأول يدرس العوامل المتعلقة بالدولة و أنظمتها، أما فيهتم بالعوامل المرتبطة بالمكلف الضريبي، أما الأخير يسرد العوامل المتعلقة بالنظام الضريبي.

الفصل الثاني: العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها

- دراسة ميدانية -

و هو آخر و أهم فصل يشمل على المنهج الوصفي و التحليلي، و المنهج الإحصائي في آن واحد ، بهدف التدعيم بدراسة تطبيقية لعينة عشوائية من المكلفين بالضريبة، من مختلف أنحاء الوطن من خلال إخضاعهم لاستبيان قصد القيام بدراسة تحليلية، و لكي يتم تجنب الانحياز لطرف واحد فقط، قمنا أيضا بإجراء مقابلات مع إطارات في إدارة الضرائب بهدف السماع منهم ، كونهم الطرف الآخر للعلاقة الضريبية، و هذا من أجل الوقوف على الواقع الفعلي للعوامل المؤثرة في سلوك المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية، و الضريبة في حد ذاتها ، و مدى تأثيرها فيه.

الباب الأول:

باب تمهيدى

الفصل الأول:

الدولة

و حق الفرض الضريبي

المقدمة:

تعتبر الدولة من المواضيع التي لا تزال تلقى اهتماما كبيرا من قبل المفكرين و القادة السياسيين، و شغلت بصفة عامة و أصل نشأتها و تكوينها بصفة خاصة، حيزا كبيرا من الفكر الإنساني قديما وحديثا، لأنه يعد من الأمور العسيرة، حيث اختلف علماء القانون و الاجتماع و التاريخ و السياسة و الفلسفة و غيرهم حول ذلك، وترتب عن هذا الاختلاف ظهور العديد من الأفكار و النظريات التي وضعت لتفسير هذه النشأة، ذلك أن الدولة ظاهرة اجتماعية يرجع أصلها إلى الحضارات القديمة و هي تتفاعل في تطورها مع الأوضاع السياسية، الاقتصادية و الاجتماعية السائدة.

فالدولة تعد من أهم المنظمات السياسية الموجودة في المجتمع، و التي تمارس سلطتها العليا على الأفراد و المنظمات، نظرا للوظائف المهمة التي تقدمها لأبناء المجتمع. فهي تتمتع بما لها من سيادة و سلطان على إقليمها بحق فرض الواجبات و ترتيب الالتزامات على الأفراد بصورة إلزامية، ووفقاً لما تقتضيه المصلحة العامة، و ذلك من خلال نظام ضريبي خاص بها.

فالنظام الضريبي يعد أحد أهم أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية، و التي تسهم في تحقيق أهداف المجتمع سواء في الدول المتقدمة أم في الدول النامية، ووسيلة من الوسائل التي يمكن أن يحل من خلالها المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي يعانها، أياً كان النظام الاقتصادي أو السياسي الذي يحكمه، لذلك فإن هذا التشريع يجب أن يأتي معبراً عن فلسفة الحكم والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية فيه.

المبحث الأول: الدولة -دراسة نظرية-

احتلت الدولة مكانة هامة في الفكر الإنساني قديما وحديثا، مما يعني حضورها القوي في الحياة الإنسانية الذي تجسده جملة من المفارقات، فهي تبدو كما لو كانت تعبيرا عن حاجة طبيعية في الإنسان، وتبدو من جهة أخرى كيانا مصطنعا ، ومجرد وسيلة لغاية أعلى منها. كما تبدو الدولة أعظم إبداع إنساني تتجلى من خلاله القدرة على التنظيم العقلاني والقصدي والإرادي لحياة الإنسانية لتصبح عنوانا للحرية، و هي من جهة أخرى مقبلة إذ تقضي على جميع مظاهر الحياة الإنسانية الفردية، تحول الفرد إلى آلة أو عبد يتصرف بمقتضى قوانين لا دخل له فيها .

كما تظهر الدولة أحيانا أمرا واضحا، ومعطى مباشرا نقبلها إلى حد البدهة ، وتظهر أحيانا أخرى ملتبسة، غامضة، معقدة و متداخلة، حتى أن تعريفها يبدو مهمة شبه مستحيلة.

المطلب الأول: مفهوم الدولة

لقد ظلت البشرية تعيش عصرا طويلا على شكل تجمعات إنسانية، تفتقر إلى سلطة مركزية تنظم شؤونها العامة، و مع تطور العمليات الاقتصادية و الاجتماعية في المجتمع، ظهرت مثل هذه السلطة لتقوم بإدارتها. و أول أشكال الدول ظهرت في وادي الرافدين و وادي النيل و اليونان¹، و بالرغم من أنه كانت بعض الاهتمامات بموضوع الدولة في الحضارات القديمة، إلا أن ذلك الاهتمام لم يحدد مفهومها كما هو اليوم.

الفرع الأول: تعريف الدولة

لقد تعددت تعريفات الدولة نظرا للاهتمامات التي يوليها علماء العلوم الاجتماعية بمختلف تخصصاتهم لموضوع الدولة، حيث اختلفت تبعا لتلك الاهتمامات، فقد عرفها السويسري "بلنتشي" PALNETCHI في كتابه النظرية العامة للدولة بأنها: "جماعة مستقلة من الأفراد، يعيشون بصفة مستمرة على أرض معينة، بينهم طبقة حاكم و أخرى محكومة"².

كما عرفها "غارنر" GARNER : " الدولة كمفهوم في علم السياسة و القانون العام، هي مجموعة من الناس يزيدون أو يقلون عددا، و يشغلون بصفة دائمة قطعة محددة من الأرض، و يكونون مستقلين تماما أو تقريبا من السيطرة الخارجية، و لهم حكومة منظمة تدين لها هيبة المواطنين بالطاعة المعتادة"³ .

¹ بيير رونوفان، تاريخ العلاقات الدولية، القرن التاسع عشر (1810-1914)، الجزء الأول، ترجمة جلال يحيى، القاهرة، دار المعارف، 1978، ص 21.

² محمد كامل ليلة، النظم السياسية الدولية و الحكومة، دار النهضة العربية، بيروت، 1969، ص 25.

³ مولود زايد الطيب، علم الاجتماع السياسي، منشورات جامعة السابع من ابريل، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2007، ص 113

أما في نظر "ماكس فيبر" MAX WEBER : تعد الدولة تنظيماً عقلياً، يوفر القيادة الرشيدة التي تسعى إلى استخدام القهر لتحقيق أغراضها، كما يعرفها بأنها مشروع سياسي ذو طابع مؤسساتي تطالب قيادته الإدارية بالنجاح، و في تطبيقها للأنظمة، باحتكار الإكراه أو القهر البدني المشروع ذو الصفة الشرعية¹.

و قد عرفها الدكتور "عبد الحميد متولي"، في كتابه الأنظمة السياسية و القانون الدستوري بأنها: ذلك الشخص المعنوي الذي يمثل أمة تقطن أرضاً معينة و الذي بيده السلطة العامة أو كما يسمونها السيادة².

و يعرفها الرئيس الأمريكي الأسبق "ويلسن" WELSON في سنة 1918 بأنها شعب منظم خاضع للقانون يقطن أرضاً معينة³.

و من خلال هذه التعاريف المختلفة، نستخلص تعريفاً شاملاً للدولة على أنها: مجموعة من الأفراد تقيم على وجه الاستقرار في إقليم معين، و تخضع لسلطة منظمة تسمى الحكومة، تتولى المحافظة على كيان هؤلاء الأفراد و تدير شؤونهم و مصالحهم العامة.

الفرع الثاني: عناصر الدولة (أركانها)

رغم اختلاف التعاريف لمفهوم الدولة، إلا أن هنالك إجماع فيها على أركان تقوم عليها، و هي وجود مجموعة من الأشخاص (شعب)، ثم الرقعة التي يقطن عليها أولئك الأشخاص (الإقليم)، و الأخير يتمثل في السلطة أو الهيئة التي تدير و تنظم شؤون الشعب على مستوى ذلك الإقليم، و تسعى الحكومة من خلال تمتعها بالسيادة عليه، ممارسة سلطتها و نفوذها على من يقيم عليه.

1- الشعب (مجموعة من الأفراد):

يعتبر العنصر الأول الذي يجب أن يتوافر في الدولة هو عنصر الشعب⁴، و يضم أفراد الدولة التي ينتمون إليها و يحملون جنسيتها، سواء يقيمون على أراضيها أو لا يقيمون عليها، و لكي يستطيع هؤلاء الأفراد التعايش، عادة ما تجمع بينهم صفات عامة مشتركة يحققون من خلالها درجة معينة من الانسجام، و هذا يوفر الرغبة عندهم في ذلك، و تلك الرغبة تأتي من عدة عوامل متفرقة كالتجاور، التشابه في العادات و التقاليد، الاشتراك في الطموحات، وحدة الأصل، الدين، اللغة... إلخ، و هذا لا يعني بتاتا توافر كل هذه العوامل معاً، مثلاً: ليس حتماً أن ينتمي كل شعب الدولة إلى نفس الجنس، فحول كثيرة في العالم تتميز بتعدد أجناس

¹ Weber, M, the Economy And Society, N.Y, Mecem, 1971, P57

² محمد أنس قاسم جعفر، النظم السياسية، القاهرة، بدون دار النشر، 1994، ص 80

³ محمد كامل ليلة، مرجع سابق، ص 26

⁴ جميل محمد حسين، دراسات في القانون الدولي العام، الكتاب الثاني، بدون دار النشر، 2008، ص 08

شعوبها، فمن الطبيعي أن يكون انتماؤهم إلى ثقافة واحدة و أصل واحد عاملا فعلا في قوة الدولة، أما من ناحية عدد هؤلاء الأفراد فليس محددًا و لا يشترط تعيينه سواء زاد أم نقص حجمهم، لأن هذا مرتبط بالظروف المتاحة لكل دولة. و في هذا الصدد هنالك تداخل بين مفاهيم الأمة و الشعب و السكان، و البعض يستخدمها كترادفات، فأصبحت ذات مدلول واحد بسبب شكلها العام، لذا يجب الإشارة إلى إبراز الاختلافات بينها:

- فالأمة هي مجموعة من الأفراد تربط بينهم روابط معنوية كالأصل، الدين، اللغة أي الثقافة المشتركة كما يربط بينهم تاريخ و تراث اجتماعي يتمثل في العادات و التقاليد¹، أما الشعب فهو مجموعة من الأفراد ينتمون إلى الدولة بعلاقة قانونية، حيث يعتبر القانون الدولي الخاص هذه العلاقة هي الجنسية، و منه و بتعبير أوضح: " كل من يتمتع بجنسية الدولة هو من شعب الدولة"².

- أما سياسيا، فإن الشعب كلمة تخص كل أولئك الذين لا يملكون القوة، و هم خارج السلطة أي عامة الشعب.

- أما بشأن مصطلح السكان فقد شاع استعماله كمرادف لكلمة شعب، و لكن في الحقيقة هذان اللفظان غير مترادفان و لا يتفان في تعريفهما اتفاقا كاملا، حيث لوحظ من طرف البعض أن الأول أوسع في مضمونه من الثاني، حيث يشمل السكان المواطنين و الأجانب الذين يعيشون على أرض الدولة (إقليم الدولة)، سواء كانوا بصفة دائمة أو شبه دائمة و لا يدخل فيها الزوار كالسياح، في حين ينصرف مصطلح الشعب إلى الأفراد الذين ينتمون بجنسيتها.

إن استخدام هذه المصطلحات أمة، شعب ، سكان، و أيضا دولة من الناحية الشكلية و المفهوماتية بنفس المعنى أو المضمون، يؤدي إلى الخلط و الغموض، مما يصعب الوصول إلى الرأي العلمي الذي يتطلب تحديد المفاهيم بدقة و وضوح. و في إطار تجنب هذا الخلط الناجم يحاول العديد من الكتاب الابتعاد عنه مستخدمين كلمة " مواطنين" باعتباره أسلم المفاهيم التي يمكن أن تعبر عن العنصر الإنساني في الدولة، حيث يعطى لهذا المصطلح في مفهومه بعدا سياسيا كبيرا لتعبيره عن مدى عمق علاقة الفرد بوطنه، و هذا ما يعرف بالمواطنة النابعة عن علاقة الانتماء المادي و المعنوي للمواطن بكامل نظمه السياسية و الاجتماعية، مما يجعل الفرد على استعداد لكي يضحى من أجل وطنه بأي شيء.

¹ مولود زايد الطيب، مرجع سابق، ص 116

² جميل محمد حسين، مرجع سابق، ص 08

2- الإقليم:

إن كل دولة تقوم على جزء محدد من سطح الكرة الأرضية، أين تمارس اختصاصات و سلطات فوق كل الأشخاص و الأشياء التي تقع أو توجد على هذا الجزء من الكرة الأرضية، و المسمى عادة بإقليم الدولة. و منه فالإقليم هو تلك المساحة من الأراضي التي يعيش عليها شعب الدولة، و يستمر عليها و يمارس نشاطاته فوقها بشكل دائم لكي يمكن قيام الدولة، حيث أن هذه الأخيرة تمارس عليه سلطتها و سيادتها، مانحا إياها صفة الثبات و الاستقرار، الذي يعد من أهم العوامل التي ساعدت في تكوين الأمم، و ساعدت على بالتالي على تكوين الدول. و منه يمنع على الدولة أن تتعدى مجال الإقليم.

و بالتالي نستخلص أنه يجب أن يكون لدى الدولة إقليم معين و ثابت، و محدد بحدود واضحة المعالم، و من هنا يجب أن نوضح أن الدولة تمارس سيادتها على إقليمها، و الذي يشمل العناصر التالية:

2-1- الإقليم الأرضي:

و يقصد به المساحة الأرضية التي تبسط عليه الدولة سلطتها، و يشمل الأجزاء التي تقوم عليها من السطح اليابس في الكرة الأرضية، و كل ما يقع تحت هذا السطح إلى ما لا نهاية، و يتضمن سطح الأرض و ما عليه من سهول، وديان، سلاسل جبلية و أنهار، هضاب و بحار... إلخ، و كل ما ينتج عن ذلك من ثروات و كذلك باطن الأرض و ما يحتويه من ثروات معدنية مختلفة، كما أنه ليس هنالك تحديد لمساحة الإقليم الذي تقام عليه الدولة، فقد يكون واسعاً أو ضيقاً محدود المساحة، و هذا لا يؤثر أبداً على شخصية الدولة.

كما لا يشترط اتصال الإقليم في أجزائه، فيمكن أن يكون منفصل الأجزاء و هذا حسب ظروف كل دولة، فهناك دول تتكون من مجموعة من الجزر، و يكون لإقليم كل دولة حدوداً فاصلة عن إقليم الدول المجاورة له، تبين حدود سيادة الدولة صاحبة الإقليم، و هذا في شكل حدود طبيعية كالجبال أو البحار أو الأنهار، أو غير طبيعية بالنسبة للدول التي لا تفصلها حدود طبيعية، فتلجأ إلى وضع علامات خاصة كالأعمدة أو الأبنية أو الأسلاك الشائكة... إلخ، و إما تكوم حسابية مثل خطوط العرض أو الطول، شرط أن تقوم سلطات الإقليمين المشتركين في تلك الحدود، بتثبيت ذلك في اتفاقية يتم التوقيع عليها من طرفهما.

2-2- الإقليم المائي:

و يقصد به المياه الإقليمية للدولة، أي كل المسطحات المائية المرتبطة بالإقليم الأرضي، إما داخليا كالأنهار و البحيرات و كذا البحار الداخلية، و إما ملامسة لحدود هذا الإقليم كالبحار و المحيطات و الخلجان،

و يسمى هذا بالبحر الإقليمي، حيث تقوم فكرته على أساس أن سواحل الدولة تمثل الحدود البحرية لها، حيث استقر العرف الدولي على خضوع المياه الإقليمية لسيادة الدولة، مانحا إياها القانون الحق في الدفاع عن هذه الحدود المفتوحة و عن شواطئها، و تأمينها من أي خطر، كما حدد لها القانون أيضا المساحة التي تدخل ضمن إطار إقليمها، معبرا عنها بالميل البحري، إلا أنه لم تتفق الآراء بعد حول تحديدها نظرا للاختلاف الناجم عن فقهاء القانون الدولي حول هذا الأمر. و لكن المستقر عليه عرفا الآن أن عرض البحر الإقليمي يجب أن لا يزيد عن اثني عشر (12) ميلا بحريا¹.

2-3- الإقليم الجوي:

و يشمل ذلك الجزء الذي يعلو إقليم الدولة البري و البحري من هواء و فضاء، و حسب النظرية التقليدية في سيادة الدولة على إقليمها الجوي و الفضائي، فإنه يمتد من أعلى إلى ما لا نهاية، إلا أنه بعد تقدم العلم و ظهور الاكتشافات الفضائية تقلصت بشدة هذه النظرية، حيث أصبحت السفن تقوم باجتياز الفضائيات العليا لعدد كبير من الدول، دون الحاجة إلى الحصول على إذن أو تصريح من هذه الدول التي تم اجتياز الأعلى فوق إقليمها، إضافة إلى غزو الفضاء بأقمار صناعية لا حصر لها لأغراض متعددة، و البث الإذاعي و التلفزيوني الذي أصبح يخترق طبقات الهواء و الفضاء التابعة لكل دول العالم دون إذنها و موافقتها.

إلا أنه يحق لكل دولة بممارسة سلطتها على ما يقع فوق إقليمها، من طبقات الجو و تنظيم المرور فيها، وفقا لمصالحها و متطلبات سلامتها و أمنها و في إطار تبادل المصالح، و هذا بعد إبرام اتفاقيات بين هذه الدول.

و منه يظهر أن مبدأ السيادة الكاملة و الانفرادية للدولة على طبقات الهواء و الفضاء، أصبح نظريا بما لا يلائم أبدا أوضاع التقدم العلمي الحديث.

و في الأخير نستخلص أن حق سيادة الدولة على إقليمها يرتبط بحقها بالانتفاع، من كل الثروات و المعادن المتواجدة على مستواها، سواء على سطح الأرض (اليابس)، أو في باطنها أو في مياهها الإقليمية بموجب أنها ضمن إطار حدودها.

¹ جميل محمد حسين، مرجع سابق، ص 13

3-السلطة:

لكي تقوم الدولة، لا بد من وجود سلطة سياسية ذات سيادة أو ما يعرف بالحكومة، و بدون هذا الركن لا يمكن اعتبار وجود الدولة، فالسلطة هي هيئة حاكمة تتولى تنظيم شؤون الأفراد و حفظ الأمن في الدولة، و حمايتها من الأخطار، كما تعمل على تحقيق الأهداف المشتركة عن طريق التوجيه و الإشراف و وضع السياسات ، كما تعمل على إقامة مؤسسات و تنظيمات و تشريعات و قوانين، و تنظيم العلاقات بين الأفراد في إطار الدولة، و استغلال مواردها لمصلحة كل المواطنين و حمايتهم من كل عدوان خارجي، و هذا كله بهدف ضمان استمرارية الدولة.

تعتبر السلطة العنصر الهام الذي يميز الدولة كتجمع بشري عن سائر التجمعات البشرية الأخرى. إلا أن ما لا نتفق معه هو الخلط الواضح بين مفهومي السلطة و الهيئة الحاكمة أو الحكومة، حيث يذهب أولئك الكتاب إلى أن الهيئة الحاكمة هي التي تمارس السلطة على أفراد الشعب في الدولة المستقلة ذات السيادة، و الأمر الصحيح هو أن السلطة للشعب، كل الشعب لا لهيئة حاكمة تكون نائبة عنه و تمارس السلطة باسمه¹.

أما بخصوص خضوع أفراد الشعب للسلطة و طاعة أوامرها، فلا يمكن أن يكون دائما مصدر الخوف من القوة المادية، "فحقيقة السلطة أنها تكمن في رضا المحكومين أكثر من كونها تكمن في إرادة الحاكمين"²، أي بمفهوم أوضح و أحدث هو أن السلطة ملك للدولة و ليست ملكا للحاكمين، فهؤلاء يقومون فقط بتمثيلها و ممارستها، و تظل مستمرة هكذا إلى أن زوالهم، و بالتالي لا زوال للسلطة في هذه الحالة، فسلطة الدولة تسود و تسيطر دون خضوعها لأية سلطة أخرى تعلوها، سواء في داخل السلطة أو خارجها. و من هنا يبرز أن لسيادة الدولة مظهران داخلي و خارجي، فالداخلي يتمثل في إمكانية الجهاز القائم على أمور السلطة في الدولة، على إصدار الأوامر على كل من يقيم على مستوى إقليمها، و هذا يتطلب توفر قوة مادية لتنفيذ تلك الأوامر، و التي لا تتوفر داخل الدولة لأي فرد أو جماعة.

أما المظهر الخارجي للسيادة يتجسد من خلال تبادل العلاقات مع الدول الأخرى، و القيام بمجمل الأنشطة المتعارف عليها على الصعيد الدولي، و ذلك دون التأثير على خضوع الدولة لتوجيهات منظمة دولية أو إقليمية، تنتسب إليها الدولة كعضو طالما أن هذه التوجيهات متفق عليها.

كما أن وجود السلطة و تنظيم حرية الأفراد لا يتعارضان، لأن التمتع بالحرية و ممارستها بحق لا يتم إلا في مجتمع منظم، لكي لا يحدث تجاوز في ممارستها يحول دون ممارسة باقي أفراد المجتمع لحررياتهم.

¹ مولود زايد الطيب، مرجع سابق، ص120.

² يحيا الجمال، الأنظمة السياسية المعاصرة، بيروت، دار النهضة العربية، 1969، ص 38

المطلب الثاني: خصائص الدولة

للدولة خاصيتان أساسيتان هما:

الفرع الأول: السيادة

و تعني سلطان الدولة على الإقليم الذي تقوم عليه ، بكل ما يحويه من أشخاص وأموال ، يجعلها هذا السلطان تواجه الدول الأخرى ، وتعد كل دولة ، من الناحية النظرية ذات سيادة مساوية لأية دولة أخرى من وجهة نظر القانون الدولي، و يصف بعض المتخصصون المعاصرون بأن سيادة الدولة مقيدة و ليست مطلقة، حيث أنها مقيدة باحترام الحقوق والحريات العامة وسيادة القانون في الداخل ، ومراعاة حقوق ومصالح الدول الأخرى والتقييد بالالتزامات والمعاهدات الدولية في الخارج. و باعتبار سيادة الدولة السلطة العليا فيها، فإن لها عدة مظاهر أبرزها¹ :

1- السيادة القانونية:

صاحب السيادة القانونية هو الشخص أو الهيئة التي يخولها القانون سلطة ممارسة السيادة، أي سلطة إصدار الأوامر النهائية في الدولة ، بمعنى الجهة التي لها الحق في اتخاذ القرارات و إصدار القوانين ، في حين أن هناك جهاز أو أجهزة تختص بتنفيذ تلك القوانين ، والدستور في الدولة يحدد ذلك.

2- السيادة السياسية :

وتعني مجموعة القوى التي تكفل تنفيذ القانون ، وهي الشعب حسب ما يجري في الدول التي تتبع الديمقراطية التقليدية. وتجدر الإشارة هنا إلى أن العلاقة بين السيادة القانونية والسيادة السياسية ، في ظل النظام الجماهيري، هي علاقة تطابق، حيث أن السلطة للشعب والسيادة للشعب ، أي أن الشعب هو الذي يسن القوانين والتشريعات من خلال اتخاذ القرارات في مؤتمراته الشعبية ، والشعب هو الذي يكلف عن طريق التصعيد الحر المباشر، الهيئات التي تختص بالتنفيذ ، وبذلك تكون السيادة واحدة ، حيث أن سيادة الشعب لا تتجزأ.

3-السيادة الداخلية :

وتعني أن سلطة الدولة على كل سكان إقليمها وكل الهيئات و المنظمات التي ينشئونها ، سلطة عليا ، لا تعلق عليها ولا توازيها ولا تنافسها أية سلطة أخرى ، في تنظيم شؤون إقليمها.

¹ مولود زايد الطيب، مرجع سابق، ص 134.

4- السيادة الخارجية :

وتعني عدم خضوع الدولة لأية دولة أو سلطة أجنبية ، بمعنى أنها تتمتع بالاستقلال التام عن أية تبعية، أي أن الدول ذات السيادة تكون متساوية أمام القانون الدولي والهيئات والمنظمات الدولية ، ويكون التعامل بين الدول على قدر المساواة، من حيث التمتع بالحقوق والقيام بالالتزامات الدولية، و إذا ما تمتعت الدولة بهذه السمات، فإنها تكون دولة كاملة السيادة ، أما إذا فقدت سمة أو أكثر منها ، فإنها توصف بأنها دولة ناقصة السيادة ، مثل خضوعها لعلاقة تبعية مع دولة أخرى ، كالدول المحمية أو الدول الواقعة تحت الانتداب أو الوصاية.

الفرع الثاني: الشخصية القانونية

إن تمتع الدولة بالشخصية القانونية يعني القدرة على اكتساب الحقوق والالتزام بالواجبات، من خلال التعامل مع الدولة كشخص معنوي ، أي أنها تلتزم وتلتزم كالشخص الطبيعي تماما. كما أن الاعتراف بالشخصية المعنوية أو الاعتبارية للدولة ، يعني أنها وحدة قانونية مستقلة عن الأشخاص حكامها الذين يمارسون السلطة فيها مهما تعددوا ، ويترتب على ذلك أن الدولة تعمل على تحقيق الأهداف والمصالح العامة وليس مصلحة الحكام ، كما أنها تخضع للقانون في كل ما يصدر عنها باعتبارها شخصية قانونية دائمة، و هذا ينتج عنه ما يلي¹:

- تعد الدولة وحدة قانونية مستقلة عن أشخاص الحكام ، وبذلك فإن الحكام يمارسون السلطة باسم الجماعة ومن أجل مصلحتهم ، وليس من أجل المصالح الشخصية لهم.
- لا تتأثر المعاهدات والاتفاقيات التي تبرمها الدولة ، بتغير أشخاص الحكام الذين قاموا بذلك باسم الدولة ، حتى و إن تغير شكل الدولة أو نظام الحكم فيها ، فما دامت الدولة باقية ، فإن حقوقها و التزاماتها تستمر إلى حين انتهائها.
- إن تغيير نظام الحكم أو أشخاص الحكام أو تغير شكل الدولة ، لا يمنع من استمرار نفاذ القوانين التي أصدرتها الدولة ، إلى أن تلغى تلك القوانين أو تعدل بشكل قانوني صحيح.
- تظل الحقوق التي اكتسبتها الدولة باقية ، كما تظل ملتزمة بكل التزاماتها وارتباطاتها المالية ، بغض النظر عن كل التغييرات التي تقع في شكل الدولة أو من يمثلها.

¹ ثروة بدوي، النظم السياسية، القاهرة، دار النهضة العربية، 1989، ص 54.

المطلب الثالث: نشأة الدولة و تطورها

لقد شغل موضوع الدولة بصفة عامة و أصل نشأتها و تكوينها بصفة خاصة حيزا كبيرا من الفكر الإنساني، لأنه يعد من الأمور العسيرة، حيث اختلف علماء القانون و الاجتماع و التاريخ و السياسة و الفلسفة و غيرهم حول ذلك، وترتب عن هذا الاختلاف ظهور العديد من الأفكار و النظريات التي وضعت لتفسير هذه النشأة، ذلك أن الدولة ظاهرة اجتماعية يرجع أصلها إلى الحضارات القديمة، و هي تتفاعل في تطورها مع الأوضاع السياسية ، الاقتصادية و الاجتماعية السائدة، " فقد تطور مفهوم الدولة من أنها تعني الحكومة أو النظام القائم، أو الأسرة الحاكمة ، حيث كان يشار إلى ذلك بقول: الدولة الأموية، الدولة العباسية، الدولة الفاطمية، دولة الأغالبة، دولة الروم ، و ما على ذلك من شواهد يذكرها لنا التاريخ، إلى أن أصبح مفهوم الدولة يعني أنها الجماعة السياسية التي وصلت إلى درجة من التنظيم، الذي يجعل لها وجودا مستقلا عن أشخاص الحكام الذين يمارسون السلطة فيها"¹.

و لقد قسمت هذه النظريات إلى مجموعات فرعية متقاربة حسب وجهة نظر كل عالم، و اعتبر أفضل تقسيم هو التقسيم الثنائي إلى نظريات قانونية و نظريات غير قانونية، حيث تتفرع كل واحدة منهما إلى عدة فروع متجهة كلها إلى الإجابة عن المشكل المطروح، و هو أصل نشأة الدولة.

الفرع الأول: النظريات غير القانونية

و تعتبر كاتجاه في أصل نشأة الدولة، يعتمد على نظريات مفسرة لذلك، و هي:

1-النظريات الثيوقراطية:

خلصت النظريات الثيوقراطية إلى أن الدولة هي نظام إلهي ، وأن السلطة فيها مصدرها الله ، فهو الذي يختار الحكام الذين تسمو إرادتهم على إرادة المحكومين ، حيث أن الإرادة الإلهية هي التي منحت الحكام السيادة و السلطان².

1-1- نظرية تأليه الحاكم (نظرية الطبيعة الإلهية للحكام):

وجدت هذه النظرية في الحضارات القديمة و المجتمعات البدائية أين وجدت مجالا رحبا، و تأثر الإنسان بالأساطير فظن أن الحاكم إله يعبد، و يرتكز أساسها على أن الحاكم ذو طبيعة إلهية. ففي مصر الفرعونية كان

¹ مولود زايد الطيب، مرجع سابق، ص 121
² ثروت بدوي، مرجع سابق، ص 125

فرعون هو الإله (رع)، وقد سجّل القرآن الكريم قول فرعون في قوله : ﴿مَا عَلِمْتُ لَكُم مِّنْ إِلَهِ غَيْرِي﴾¹، وقوله تعالى : ﴿قَالَ أَنَا رَبُّكُمُ الْأَعْلَى﴾² ، وفي بلاد فارس والروم كان الحاكم يصطبغ بصبغة إلهية .

1-2- نظرية الحق الإلهي المباشر (التفويض الإلهي):

وهذه النظرية لا ترى أن الحاكم هو إله، أو من طبيعة إلهية، وإنما الحاكم هو إنسان يستمد سلطاته من العناية الإلهية وحدها، دون أن يتدخل أحد من البشر في اختياره، فهو يختار من قبل الآلهة بطريق مباشر حسب اعتقاد أصحاب هذه النظرية³. و بالتالي لقد ألغت هذه النظرية الطبيعة الإلهية للحاكم، و نددت بأنه بشر يصطفيه الله و يودعه السلطة، متضمنة فكرة أن الدولة هي حق من حقوق الله هو الذي أوجدها، و هو الوحيد الذي يختار لها الحاكم بطريقة مباشرة دون تدخل البشر، و من الطبيعي أن تلقى هذه النظرية كل دعم و تأييد من قبل الحكام و الملوك، حيث أنها تجعلهم يسيطرون على شعوبهم و تطلق العنان لهم في إدارة الدولة، دون أن يحاسبهم أحد من أفرادها، حيث أن المصدر الإلهي هو أساس الخضوع لهم⁴، و لكن مع تطور الشعوب و نمو وعيها، لقيت هذه النظرية معارضة و هجوما من طرف أنصار المذاهب الديمقراطية التي كانت منتشرة في أنحاء أوروبا، و هذا نظرا إلى أنها تؤدي إلى دكتاتورية الحاكم و عدم قدرة الشعب على التدخل.

1-3- نظرية الحق الإلهي غير المباشر (العناية الإلهية):

لم تتعد فكرة الحق الإلهي المباشر تماما، بل تطورت في صورة التفويض الإلهي غير المباشر أو العناية الإلهية. حيث تذهب هذه النظرية إلى أن الحاكم لا يتم اختياره مباشرة من الإله، و حتى لو كانت السلطة مصدرها الإله، فإن الشعب هو الذي يقوم باختيار الحاكم عن طريق إرشاده من قبل الإله لاختيار حاكم معين⁵. و منه فإن هذه النظرية لا تتنافى مع النظم الديمقراطية، لأن الشعب هو من يقوم باختيار حاكمه و له القدرة على محاسبته و مراقبته.

إن هذه النظريات الثيوقراطية، مهما حاول رجال الدين آنذاك إضفاء الطابع الديني على حكمهم، إلا أنها تبقى في معظم صورها لا تتفق مع أي دين سماوي، فالإسلام يرفضها بل يحاربها تماما و بقوة، إذ نجد في القرآن الكريم أن الله تعالى في كثير من الآيات، أرسل الرسل لمحاربة الملوك و الحكام الذين ادعوا الألوهية

¹ سورة القصص، الآية 38

² سورة النازعات، الآية 24

³ جورج سباين، تطور الفكر السياسي، ترجمة راشد البراوي، ج 3، الطبعة الأولى، القاهرة، 1971 .

⁴ محمد فايز عبد السيد، قضايا علم السياسة العام، الطبعة الأولى، دار الطليعة، بيروت، 1983، ص52

⁵ مولود زايد الطيب، مرجع سابق، ص 123

كفرعون موسى عليه السلام مثلا. و بالنسبة للخلفاء الراشدين، فإن أبا بكر الصديق - رضي الله عنه- في خطبة توليه الخلافة، نجده قائلاً: " إني وليت عليكم و لست بخيركم"¹، أي السلطة وليت له من طرف الأفراد.

2- النظريات الاجتماعية:

تعتمد على أساس الواقع الاجتماعي، و تتجه نحو فكرة أن مصدر نشأة الدولة هو الصراع البشري عبر مراحل التاريخ، و تنتهي بسيطرة أحد الفئات على الأخرى.

2-1- نظرية التطور التاريخي (النظرية التطورية المفسرة لنشأة الدولة):

لقد رأينا أن سالف النظريات التي تطرقنا إليها، ترجع أصل نشأة الدولة إلى عامل محدد، و منه فإن هذه النظرية خلاف لذلك، فأنصارها يرون أن الدولة نشأت وفقا لتطور تاريخي، و تلاحم مجموعة من العوامل التاريخية، السياسية، الاقتصادية، الدينية، المعنوية و العقائدية، و من الطبيعي أن تختلف أهمية هذه العوامل من دولة إلى أخرى، و هذا حسب مدى مساهمة العامل في نشوء الدولة.

و هكذا فإن عوامل نشأة الدولة تختلف من مجتمع لآخر بحسب ظروفها الخاصة، ففي بعض المجتمعات كانت رابطة الدم ذات تأثير قوي في تطور الدولة، لأنها كانت رباطا وثيقا في المجتمع، وكان لها أهمية في حياة الفرد والعائلة والعشيرة والقبيلة، التي ارتبطت فيما بينها فتكونت من مجموعها الدولة . كما كان للدين أكبر أثر في تكوين الدولة في مجتمعات أخرى، باعتباره الوعي الذي يشكل أفكار الأفراد وعاداتهم ، وفي أحيان أخرى كانت اللغة الواحدة أو العادات المشتركة أو الأهداف المشتركة عوامل أساسية في نشأة الدولة².

و منه نستنتج أن الدولة وفقا لأنصار هذه النظرية عبارة عن ظاهرة اجتماعية، جاءت نتيجة لتطور طبيعي، لا تعتبر تدبيرا إنسانيا و لا نظاما مقدسا، بل نشأت بدافع تحقيق احتياجات الأفراد، شأنها شأن الظواهر الأخرى، و رغم عمومية هذه النظرية، إلا أنها أقرب النظريات إلى الصواب و أسلمها، لأنها ترجع النشأة إلى عدة عوامل متفرقة من مجتمع إلى آخر حسب ظروفه.

2-2- نظرية التطور العائلي:

يتلخص مضمون هذه النظرية في أن أصل الدولة يعود إلى الأسرة، وإن الأسرة هي الصورة المصغرة للدولة. نمت الأسرة وأصبحت عائلة ، وياجتماع بضع عائلات تكونت العشيرة ، ثم اتسعت العشيرة إلى عشائر

¹ محمد راتب النابلسي، سيرة الخلفاء الراشدين، - سيدنا أبو بكر الصديق- لدرس 4-5، ورعه و حكمته في الخلافة، 11/04/1994، ص 03 و متوفر على الرابط التالي: <http://www.nabulsi.com/brown/ar/print.php?art=1311>

² دويب حسين صابر -الوجيز في الانظمة السياسية وفقا لأحدث التعديلات الدستورية -مدار النهضة العربية، القاهرة، 2010، ص 67-68

عدة ، أدى اجتماعها إلى تكوين القبيلة ، التي اتسعت إلى قبائل عدة، وحينما استقرت هذه القبائل على بقعة من الأرض تكونت القرية ، ثم نمت هذه القرية إلى قرى عديدة ، ومن اجتماع هذه القرى بعضها ببعض تكونت المدن السياسية، والتي تطورت بعد ذلك وأخذت شكل الدولة بمفهومها الحديث¹. ولئن كانت الأسرة هي الخلية الأولى للدولة، فإن سلطة الحاكم في الدولة إنما يرجع أساسها الأول على فكرة السلطة الأبوية، وما كان لرب الأسرة من سلطة على أفرادها².

و على الرغم من ذلك، فإن هذه النظرية لا تصلح لتفسير أصل نشأة الدولة ، كما أن السلطة السياسية المجردة والدائمة ، لا يمكن أن تعد مجرد تطور لسلطة رب الأسرة المؤقتة الزائلة بزوالها . فلا شك أن أهداف الدولة أوسع من أهداف العائلة ، حيث تستمر لأجيال متعاقبة . كما أن نشوء الدول لم يكن نتيجة تطور أسرة معينة، بل قامت نتيجة ظروف وعوامل سياسية واقتصادية مختلفة³.

2-3- نظرية القوة:

حسب هذه النظرية، يرجع أصل نشأة الدولة إلى واقعة التغلب، من خلال إسناد أصحابها في تبريرها إلى الشواهد التاريخية، و التي تشير في مواقع عديدة، إلى أن الأقوى هو صاحب السلطة سواء كانت القوة بدنية أو مادية أو فكرية، و منه فإن نظرية القوة تندد بأن الدولة هي ناتج القوة، كما تنص على أن المجتمع نشأ نتيجة خضوع الضعيف للقوي، سواء في العائلة أو القبيلة، العشائر أو الإمبراطوريات... إلخ، و هذا بموجب صراع يفسر دائما بمنصر و مهزوم، و تنتهي بفرض إرادة الأول على الثاني و الجميع، فيتولى بذلك الأمر و النهي و يكون بمثابة السلطة الحاكمة، و منه نستخلص أن الحرب هي التي تلد الدولة حسب هذه النظرية.

كما يعد "عبد الرحمن بن خلدون" من أهم مفكري هذه النظرية، حيث تناول في كتابه الأول و في فصله الثالث موضوع الدول العامة و الملك و الخلافة... إلخ، أين أشار إلى أن الملك و الدولة العامة يحصلان بالعصبية، أي القوة و ذلك عندما قال: "إن الملك بضم الميم منصب شريف ملنوذ، يشتمل على جميع الخيرات الدنيوية و الشهوات البدنية و الملاذ النفسانية، فيقع فيه التنافس غالبا، و قل أن يسلمه أحد لصاحبه إلا إذا غلب عليه فتقع المنازعة، و تقضي إلى الحرب و القتال و المغالبة"⁴. ومنه نجد أن "ابن خلدون" يعتمد في نظريته على العنف، من أجل العيش حيث الذي يعتبره ميزة في الإنسان، كما يندد بأن هذا الأخير دوما بحاجة أخيه الإنسان و التعاون مع غيره، و ذلك من أجل توفير الغذاء و الأمن، إلا أن الطباع الحيوانية تخلق الصراع بين

¹ طعيمة الجرف ، نظرية الدولة والمبادئ العامة للأنظمة السياسية لنظم الحكم ، دار النهضة العربية ، 1978، ص 41

² محمود عاطف ألبنا ، الوسيط في النظم السياسية ، الطبعة الأولى ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1988 ، ص 64-65

³ ثروة بدوي، مرجع سابق، ص144

⁴ ابن خلدون، المقدمة، دار الجبل، بيروت، ص 170

الطبقات، و بالتالي يجب أن يتولى حاكم إدارة الجماعة و تنظيمها. و منه فالسلطة في الدولة تعتمد على القوة، حيث وجدت طريقها في نشوء بعض الدول، مثلما نشأ عن الاستعمار الأوروبي للقارات عدة دول مثل الكونغو، ليبيريا، الولايات المتحدة الأمريكية و إسرائيل... الخ.

و لكن لا يمكن التسليم بهذه النظرية دون إبداء ملاحظات، فاستخدام القوة لا يكفي وحده لاستقرار الدولة واستمرارها، إلا إذا صاحبه رضا و قبول المواطنين بدرجة كبيرة و بشكل طوعي، فالسلطة السياسية أو الدولة لا يمكنها الاعتماد على القوة لوحدها، لأنه إذا حدث ذلك فإنها إشارة على بداية انهيار الدولة و سقوطها.

الفرع الثاني: النظريات القانونية

و تتمثل في اتجاه آخر مفسر لنشأة الدولة، و تعرف أيضا بالنظريات الديمقراطية، حيث تقوم على أساس أن السلطة مصدرها الشعب، أي أنه بدون تواجد الإرادة الحرة للجماعات المحكومة، فإن مشروعية الحكم لا تقوم و لا تبرر أبدا، و من أبرز النظريات التي جاءت في هذا الصدد لدينا:

1- نظرية العقد الاجتماعي:

تعتبر نظرية العقد الاجتماعي نظرية قديمة، تعود جذورها إلى الفكر الكنسي الواسطي و إلى الفكر الإسلامي، تفترض فلسفة قيام الدولة على أساس عقد أو اتفاق حر و اختياري بين مجموعة من الأفراد، فضلوا الانتقال من المجتمع البدائي إلى المجتمع المدني المتحضر، حيث أن هذا الأخير يكفل لهم الاستقرار و الأمن و ينظم علاقاتهم و سلوكهم ببعضهم البعض، أي أنهم انتقلوا من حياة الفطرة و الفوضى إلى حالة النظام و القانون، نتيجة لاجتماعهم في زمان و مكان معين في فترة تاريخية ما، و هذا بموجب إبرام عقد من أجل حدوث حالة الانتقال هذه، لذا يطلق على هذا المفهوم اصطلاح " العقد الاجتماعي".

و من أهم المفكرين الذين ذهبوا إلى هذه النظرية خمسة، كلهم اتفقوا على فكرة العقد، أي قيام الدولة على أساسه، و لكن اختلفوا حول كميته و أطرافه، حيث أن كل واحد منهم فسّر ذلك في إطار توجهاته الفكرية التي كان يؤمن بها.

1-1- نظرية العقد الاجتماعي عند "توماس هوبز" (1588-1679):

يرى "هوبز" أن حالة الطبيعة الأولى قبل نشوء الدولة، كانت في إطار العنف و الصراع بين الأفراد في حالة اليأس الكامل و حرب الكل ضد الكل، و هذا تحت سيطرة القوي على الضعيف، و هي بدورها حياة الأفراد في حالة الفطرة، حيث يسعى كل إنسان وراء مصلحته الذاتية، المعبرة عن أنانيته غير مكترث بمصلحة الآخرين

(المصلحة العامة)، و هذا ما يلغي تصور الإنسان كفرد اجتماعي لدى "هوبز" كما يزعم "أرسطو" ARESTO، مما أدى إلى ضياع الحريات و انعدام الأمن و الاستقرار. و من أجل الخروج من حالة الطبيعة الفوضوية و وضع حد لها بالانتقال إلى حياة يسودها الأمن و الاستقرار، اتفق الأفراد على إبرام عقد يمكنهم من العيش بسلام.

إن "هوبز" يؤكد على أن العقد ابرم بين أفراد محكومين فيما بينهم، أما الحاكم فلم يكن طرفا في إبرامه، و قد تنازل المحكومون بموجب هذا العقد عن جميع حرياتهم الطبيعية، مرة واحدة و إلى الأبد إلى الحاكم أو الملك، فأذابوا بذلك شخصياتهم في إرادته، فله بذلك أن يتصرف بحريات المحكومين وفقا لمشيئته، و لم يعد هنالك حق للمحكومين في محاسبة الحاكم حتى و إن أساء التصرف بسلطته، فإن لم يكن طرفا في العقد فقد التزم بشئ نحوهم. إن الحاكم في هذا التصور كان قد تلقى حقوقا من دون أن يلتزم بأي واجب نحو المحكومين، فبرر بذلك "هوبز" سلطات الحاكم المطلقة، و أعفاه من كل مسؤوليته نحو المحكومين¹. و هنا تجدر الإشارة إلى أن الظروف الاجتماعية التي عاشها "هوبز" ، كان لها تأثير حاد في منهجه هذا، ففي عصره كان من المقربين لملوك بريطانيا، و هذا ما جعله يؤيد الحكم المطلق و يرفض الثورة على الحاكم مع عدم مساءلته.

و إذا ما حللنا ما ذهب إليه "هوبز" تحليلا موضوعيا، نرى بأن الفكرة التي جاء بها لتفسير نشأة الدولة هي فكرة ديمقراطية، بل هي تغير عن الديكتاتورية بشكل صريح، حيث يرى "هوبز" أن الحاكم لم يكن طرفا في العقد، لأنه قبل وجود الدولة توجد الجماعة أو مجموعة من الأفراد دون الحاكم، أما بعد قيام الدولة فلن يكون هنالك إلا الحاكم، لأن الجماعة تنحل بمجرد قيام الدولة، و قد أطلق على الحاكم صفة الإله البشري، الذي يجب أن يكون قويا و أن يكون الوحيد الذي تسمع أوامره و تطاع، دون تدخل الأفراد المحكومين².

إن "هوبز" كما أسلفنا كان يرى أن العقد الاجتماعي، ما هو إلا اتفاق الأفراد فيما بينهم على إقامة سلطة مطلقة، يأتى الجميع بأوامرها و يلتزم بتنفيذ قراراتها.

1-2- نظرية العقد الاجتماعي عند "جون لوك" JOHN LOCK (1632-1704):

يتفق "جون لوك" مع "هوبز" بشأن وجود عقد اجتماعي، انتقل به الأفراد من الحياة البدائية (الفطرة) إلى الحياة الجماعية، إلا أنه يقف مخالفا له من حيث أن حالة الطبيعة التي يعيشها الفرد قبل العقد، حياة يسودها السلام و الحرية و تبادل و تعاون بين الأفراد، و هذا تحت ظل القانون الطبيعي المستوحى من العقل البشري

¹ صباح كريم رباح الفتلاوي، نظريتنا الحق الالهي و العقد الاجتماعي - دراسة مقارنة، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد العاشر، جامعة الكوفة، 2008، ص108

² مولود زايد الطيب، مرجع سابق، ص 125

و الإلهام الإلهي، الذي هو فوق سائر القوانين الاجتماعية و يعلوها، و يلتزم بها سائر الناس، على عكس حالة فوضى و الحرب كما يدعي "هوبز"، و من هنا فرغبة الأفراد و تطلعهم إلى حياة أفضل، يمكن من خلالها تنظيم حياتهم التي جعلتهم يلجؤون إلى العقد الاجتماعي كوسيلة لتحقيق ذلك. و في هذا الصدد يرى "لوك" أن الأفراد لم يتنازلوا للحاكم بمقتضى العقد إلا عن جزء من حقوقهم، و في حدود القدر اللازم لإقامة السلطة و المحافظة على حقوقهم الأخرى المتبقية لهم و التي احتفظوا بها، فيكون الحكم واجب الحماية و المحافظة على حقوق الأفراد التي لم يتنازلوا عنها و إقامة العدل بينهم، فإذا أخل الحاكم بالالتزام انفسخ العقد بينهم، و بذلك أجاز "لوك" حق مقاومة الحاكم، إذا ما جاوز سلطته حسبما يقتضي مضمون العقد¹، و بذلك يتم التعاقد بين الطرفين بالرضا دون إجبار أو إكراه بغية المحافظة على حياتهم و التمتع بحقوقهم.

كما يؤكد "لوك" أنه لا يمكن إخضاع أي إنسان للسلطة السياسية بغير الموافقة التامة، و يعتقد في نظريته بوجود موافقة جميع المواطنين لقيام المجتمع السياسي، و أن عدم موافقة مواطن على العقد لا يعتبر غير ملزم به، و يجب على الحكومة الالتزام بالعقد بقدر ما تطلبه من الأفراد، و الإلزام به كما يكون للأفراد الحق في إسقاط الحكومة و الثورة عليها، إذا لم تلتزم حسب العقد، و منه يعتبر "لوك" أن الحكومة ملزمة طبقاً للعقد، الذي يكون خطأ خطوة إلى طريق الديمقراطية.

1-3- نظرية العقد الاجتماعي عند "جان جاك روسو" (1712-1778):

رائد هذه النظرية فيلسوف و مفكر فرنسي، كانت رؤيته للحالة الأولى التي يعيشها الإنسان قبل قيام الدولة حياة يسودها السلام و الحرية، و لضمان أمن و عدل أكثر كان لابد من وجود عقد بين الأفراد، يتم بمقتضاه تنازلهم عن جميع حقوقهم، و يكون هذا التنازل ما يسمى بالإرادة العامة²، و التي تعد أساس مبدأ السيادة و السلطة للأفراد أنفسهم و ليس للحاكم، أما بالنسبة لأطراف العقد الاجتماعي، فيرى "روسو" أن هذا العقد قد أبرم بين الأفراد أنفسهم و لكن بصفتين: الأولى باعتبارهم أفراد مستقلين و معزولين عن بعضهم البعض، و الثانية باعتبارهم أعضاء متحدين كشخص واحد فيما بينهم.

لذلك فإن العقد الاجتماعي الذي يعمل على إنشاء المجتمع الجديد، يتم حينما ينطق كل فرد بالآتي: "يضع كل منا شخصه و جميع قوته و وضعاً مشتركاً، تحت السلطة العليا للإرادة العامة، و سنقبل بصفتنا الجماعية كل عضو كجزء لا يتجزأ من الكل"³. و بذلك فإن "روسو" يرى أن الدولة التي تتأسس بموجب هذا العقد هي أساس

¹ صباح كريم رباح الفتلاوي، مرجع سابق، ص 109

² صالح بن عبد الكريم الشبيحة، العامل السكاني و قوة الدولة، رسالة ماجستير في العلاقات الدولية، معهد العلوم السياسية، جامعة الجزائر، 1997، ص

18

³ مولود زايد الطيب، مرجع سابق، ص 126

للحرية الحقيقية و لا تمارس قهرا على الأفراد، و منه فإنه يكرس نظريته حول "سيادة الإرادة العامة"، التي تفوض السلطة السياسية في التعبير عنها، و عدم ملاءمة التعبير تؤدي إلى إحلال سلطة سياسية جديدة، و هذا ما يضيف على هذا الحل الطابع الديمقراطي في حل مشكلة النظام الاجتماعي. كما أن "روسو" كان يحلم بجمهورية شعبية أو هيئة سياسية، يطلق عليها أعضاؤها اسم "دولة"، يستطيع كل فرد أن يشعر بأنها جمهوريته و أنه عضو مساهم فيها¹.

1-4- نظرية العقد الاجتماعي عند "باروخ سبينوزا" BARUCH SPINOZA (1632-1677) :

يعتقد الفيلسوف الهولندي "سبينوزا"، أن حالة الضعف و عدم الترابط التي مر بها الإنسان في حالة الطبيعة، أدت إلى فقدان الناس للقوة و القدرة على توجيه حياتهم إلى حال أحسن، أين تسود الراحة و الاطمئنان و يضمن لهم استخدام إمكانياتهم الفكرية و الأخلاقية، لذلك سعى الناس في المرحلة الثانية، و المسماة "بمرحلة المدينة" التي تلي "مرحلة الطبيعة" إلى الاتحاد فيما بينهم قصد تحقيق هذا الهدف.

كما أن "سبينوزا" يعد من الذين تطرقوا إلى دراسة موضوع "العلاقة بين الحاكم و الرعية"، أين يرى أن النظام الاجتماعي الأمثل، هو ذلك الذي يسعى لتحقيق الحياة الفاضلة و الذي يؤمن حياة المواطنين، الذين يعيشون و يعملون دون إلحاق الضرر بأنفسهم أو بغيرهم. و نظرا لتفاوت محاسن الأفراد من فرد إلى آخر، فلا بد لهم بالرضوخ إلى طاعة و أوامر أولي الأمر منهم، لذلك فإن "سبينوزا" يؤكد على فهم شروط الحياة الفاضلة من طرف القادة المدنيين و رجال الدين. كما يعتقد أن الهدف من تأسيس النظام السياسي، هو التحرر من الخوف و الأمن و ليس القهر و الاضطهاد، مستمرا على الاحتفاظ بداخله على النظام الطبيعي الذي يمكن تجاوزه و التخلي عنه بوجود الديمقراطية² و على الرغم من أن "سبينوزا" لم يشر في مؤلفاته إلى عقد رسمي يعالج هذه الحالة، إلا أنه أشار إليه عند الكلام عن وصف الحالة المدنية التي تلت حالة الطبيعة موضحا أن الناس اتحدوا في تلك المرحلة لتحقيق هدف مشترك³.

1-5- نظرية العقد الاجتماعي عند "صموئيل بوفندورف" (1632 - 1694):

دعا هذا المفكر القانوني الألماني الكبير لاحلال القانون الطبيعي و العقلاني المحض محل القانون الكنسي المقدس أي الشريعة المسيحية في الواقع⁴، و ذلك عبر ثورات منتالية. لذا وجهت له عدة انتقادات

¹ صباح كريم رياح الفتلاوي، مرجع سابق، ص 112

² Bertrand bellon, Guy Caire et Lysiane cartelier, L'état et le marché, Paris, Edition Adis, 1994, p 83

³ صباح كريم رياح الفتلاوي، مرجع سابق، ص 112

⁴ صباح كريم رياح الفتلاوي، مرجع سابق، ص 112

لتفضيله للقانون الطبيعي على الكنسي و اعتباره أهم من هذا الأخير نظرا لانطباقه على جميع البشر و قيامه على حكم العقل، كما ندد "صموئيل" بأن العقد الاجتماعي بين البشر هو الأساس العقلاني لتشكيل الدولة و تنظيم المجتمع، و قد كانت لنظريات هذا المفكر تأثير كبير على فلاسفة التنوير الذين أتوا بعده خاصة "روسو".

المطلب الثالث: وظائف الدولة

تعد مسألة وظائف الدولة من المسائل المهمة التي لازمت قيام المجتمعات البشرية حتى و إن اختلفت تبعا لجملة من المعطيات ، التي من أهمها التوجه الفكري للدولة ، والتوجه الاستراتيجي بناءا على الظروف الخاصة والمعطيات الدولية والإقليمية ، وما إلى ذلك من الظروف والعوامل الموضوعية والذاتية.

فمنذ الحضارة اليونانية ، رأى أفلاطون " أن المجتمعات ظهرت نتيجة للحاجات البشرية التي لا يمكن إشباعها إلا بتعاون الأفراد مع بعضهم البعض ، حيث لا بد من التخصص وتقسيم العمل ، ووفقا لذلك فإن الدولة تتطلب ثلاثة وظائف أو مهام رئيسية ، أولها وأهمها مهمة الحكم ، التي يعتبرها أهم وظيفة معنوية ، أما المهمة الثانية فهي الدفاع عن الدولة ، وثالث هذه المهام هي المهمة الإنتاجية¹.

أما " توما الاكويني " فقد أكد على الوظيفة الأمنية للدولة ، أي حماية الدولة وتأمين الجماعة من أي خطر داخلي أو خارجي ، لذلك فإن الدولة تتولي التشريع وذلك بإقامة العدالة بين الأفراد وفرض القانون ، كذلك أن تكون الدولة مستعدة للحرب ، مع الإشارة إلى أن الحرب يجب أن تكون عادلة².

أما الإمام الغزالي " ، فقد أشار في عدة مجالات إلى أن من أهم وظائف الدولة :

- تحقيق الأمن والطمأنينة على أساس أن ذلك ما يؤدي إلى الاستقرار في الدول.
- تحقيق العدل أي رفع الظلم عن الأفراد.
- أما الوظيفة الثالثة فهي: تحقيق حياة فاضلة وكريمة للأفراد.

كما تناول الإمام "ابن تيمية" وظائف الدولة ، ورأى أن الدولة في الإسلام تقوم بعدة وظائف يتطلبها تحقيق الصالح العام ، ورفع المضار لإقامة العدل في حقوق الله وحقوق العبادة ، أما تلك الوظائف فهي³:

¹ مولود زايد الطيب، مرجع سابق، ص 148

² حورية توفيق مجاهد، الفكر السياسي ، من أفلاطون إلى محمد عبده، مكتبة الأنجلو المصرية، الطبعة الثالثة، 1999، ص 151

³ مولود زايد الطيب، مرجع سابق، ص 149-150

- الوظيفة المالية، حيث يرى بأن كلا من الولاية والرعية عليه أن يؤدي للآخر ما يجب عليه ، وعلى ولي الأمر أي الحاكم أن يأخذ المال من حلة ، و يضعه في حقه، ولا يمنعه من مستحقه.
- وظيفة إقامة العدل ، ويرى أنها أوسع من الوظيفة القضائية وتشملها.
- وظيفة الجهاد، أي الدفاع عن الدين وإعلاء كلمة الله.
- وظيفة إعداد المواطنين وتوزيعهم على الأعمال ، وترتبط بذلك صلاحية سير الأمور في الدولة.
- وظيفة الدولة من الناحية الاقتصادية ، وتشمل علاقة الدولة بتنظيم حرية الأفراد في التملك والعمل.
- وظيفة الدولة من الناحية الدينية والخلقية ، بحيث تنظم الدولة الحياة الخلقية والدينية ونشر العقيدة وإزالة المنكرات التي تفسد الأخلاق.

المبحث الثاني: الإطار العام للضرائب

تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، و لأنها التعبير المالي عن علاقة الدولة بالفرد، و قد تعددت مناهج الباحثين بالنسبة للضريبة، فمنهم من نظر إليها من وجهة اقتصادية بحتة و منهم من اهتم بدراسة طبيعتها القانونية، و منهم من نظر إليها نظرة مالية، لها جوانبها الاقتصادية و الفنية و القانونية، حيث نبنت في وسط اجتماعي سياسي و اقتصادي، تؤثر فيه و تتأثر به.

المطلب الأول: ماهية الضريبة

الفرع الأول: لمحة عن تطور الضريبة

لم تظهر الضرائب بمفهومها الحالي إلا بعد أن مرت بتطورات عديدة، فالضرائب لم تكن معروفة من قبل الأفراد الذين عاشوا على هيئة جماعات وعشائر، والسبب في ذلك يعود إلى انعدام المرافق المشتركة، والحاجات العامة التي تستلزم الضرائب.

إلا أنه بمرور الزمن وظهور الحياة الجماعية، أصبحت حاجة الأفراد غير قاصرة على الدفاع، وإنما ظهرت الحاجة إلى المحافظة على الأمن، والفصل في المنازعات التي تقوم بين الأفراد، فكان لهذه الأسباب أن دفعت الرئيس أو الأمير، إلى أن يستعين بالهبات والتبرعات التي تقدمها طبقة الأغنياء من الرعية.

وبعد انعدام روح التعاون بين الأفراد، وتعدد الحياة والعلاقات العامة، اتجه الحكام إلى فرض التكاليف الإلزامية، كالدفاع والمحافظة على الأمن، وتم فرض هذه التكاليف على الأموال عن طريق الرسوم، مقابل ما يحصل عليه الأفراد من منفعة خاصة، يتم تقديمها لهم من خلال المرافق العامة، مثل اجتياز الطرق وعبور الجسور إلى آخره من الخدمات¹

ولقد انعكس تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، التي مرت بها مختلف الأمم والشعوب على أوضاعها الضريبية، فمثلا تاريخ الضريبة يختلف في البلاد العربية والإسلامية عنه في بلاد أوروبا، حيث أنها في أوروبا، مرت بمراحل عدة قبل ولادتها بشكلها الحالي، أما في البلاد الإسلامية، فإنها كانت قد نشأت منذ نشأت الدين الجديد(الإسلام) تقريبا².

فالضريبة ليست وليدة الحاضر بل عرفت و كانت موجودة منذ أقدم العصور، حيث تطورت مفاهيمها وخصائصها مع التطور الذي صاحب مفهوم الدولة، ومدى تدخلها في النشاط الاقتصادي، فلم تكن الضريبة في الماضي من حيث المفهوم والخصائص وشمولية الإخضاع، كما هي عليه اليوم. لقد شمل هذا التطور نواحي عديدة منها ما يخص طبيعة (نوع) الضريبة، ومنها ما هو متعلق بالجهة التي تقوم بفرضها وتحصيلها، ناهيك عن طريقة سدادها.

فقبل ظهور المفهوم الحديث للدولة وانتشار استخدام العملة، كانت الضريبة تفرض من قبل ملك أو زعيم القبيلة، وكانت تحصل في شكل عيني على غرار القيام بخدمات، أو تقديم منتجات من طرف أفراد القبيلة إلى زعيمهم، كل هذا من أجل حماية وحسن سير القبيلة³.

أما في العصر القديم لظهور الدولة، فإن فرض الضرائب كان ينحصر على فرض الضريبة على الرؤوس (الأشخاص)، بالإضافة إلى بعض الضرائب الجمركية ورسوم المرور⁴. أما في العصر الوسيط لظهور الدولة حيث تعززت ظهور بواد النظام الإقطاعي، المتميز بقواه الظالمة فإن فرض الضريبة و الالتزام بها كان يقع على عامة الشعب، دون باقي الطبقات الأخرى، حيث أن رجال الدين كان نصيبهم الالتزام بالتعليم و تقديم الخدمة العامة، أما طبقة النبلاء فكانت تعمل في قوات الجيش من أجل صيانة وحماية حدود الدولة، فالضريبة في ذلك العصر كانت تعتبر بمثابة هبة للملوك⁵، وليست ذات طابع إجباري على كل أفراد المجتمع، إذ أنها لم

¹ تركي كاظم عبيس، مدخل في الضريبة و علاقتها بالقانون،مجلة جامعة بابل،العلوم الانسانية،المجلد 19،العدد، 03،2011، ص 243

² رفعت المحجوب، المالية العامة، النفقات العامة والإيرادات العامة. دار النهضة العربية. 1979 ص 195-196

³ محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهوان: الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، ط 02، المكتبة الوطنية، الأردن، 2003، ص 03

⁴ يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، دون دار نشر، الإسكندرية، 2004، ص 43

⁵ خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر للفترة 1993-2002، أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية

والتسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص 05

يكن يراعى مبدأ العدالة في فرضها. و استمر التكوين الطبقي لمجتمع العصر الوسيط حتى قيام كل الثورة الصناعية في إنجلترا، التي رفعت الطبقة البرجوازية إلى مركز الصدارة، نتيجة لاستحواذها على القوة الاقتصادية الرئيسية في المجتمع، والثورة الفرنسية التي يذكر أنها قامت على الحرية والمساواة، بين جميع شرائح طبقات المجتمع، هذه التغيرات استمرت في التبلور إلى أن أدت إلى ظهور نظام الاقتصاد الحر؛ الذي يتم فيه سير النشاط الاقتصادي على اعتبارات المنافسة الحرة "قانون السوق"، وفي ظل هذا النظام أصبحت الدولة لا تتدخل في النشاط الاقتصادي، بل أصبح من واجبها القيام بعمليات الدفاع وحفظ الأمن، وتقديم الخدمات الأساسية ذات النفع العام، مثل شق الطرقات وإقامة المرافق العامة... الخ.

وفي ظل هذه المسؤوليات الجديدة للدولة، كان لا بد لها من الحصول على الأموال اللازمة لتغطية تلك النفقات، و منه بعد أن كانت الضريبة مجرد إسهام اختياري، من قبل أصبحت تكتسب الطابع الإلزامي، وأصبح من واجب الأشخاص تأديتها في مقابل ما تقدمه الدولة لهم من خدمات، أو نظير تأمينهم مما قد يواجهونه من مخاطر¹، وبعد تطور مفهوم الدولة، أصبح فرض الضرائب يخضع إلى تشريع نواب الشعب²، وعليه أصبح من حق الشعب الموافقة المسبقة من خلال نوابهم، على اعتبار أن ذلك يعد من المبادئ الأولية في الدول المتقدمة.

الفرع الثاني: مفهوم الضريبة

1- تعريف الضريبة:

الضريبة صفة على وزن فعيلة، من الاسم ضريبة، المشتق من الفعل ضرب، الذي يعني الفرض أو الإيجاب³. لقد تعددت تعاريف الضرائب، و ذلك نظرا لاختلاف وجهات نظر الباحثين فيها:

فمن وجهة نظر النظريات القديمة تعتبر: "ثمن خدمة مقدمة من طرف الدولة، أو علاوة تأمين مقدمة من طرف الأشخاص، من أجل ممارسة حقوقهم"⁴.

و كأحدث التعريفات نجد أن "رفعت محجوب" يرى: "أنها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر، من ثروة الأشخاص الآخرين، و دون مقابل لدافعها، و ذلك لغرض تحقيق نفع عام"⁵.

¹ يونس أحمد البطريق، أصول المالية العامة، مرجع سابق، ص 45

² سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص 11

³ الامام محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، ج1، بيروت، 1415هـ، ص 368.

⁴ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (الجزء الأول)، جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006،

ص 11

⁵ رفعت محجوب، المالية العامة، دار النهضة بيروت، 1979، ص 19

في حين أن الفقيه الفرنسي غاستون جاز " GASTON JEZE يرى: "أنها أداة استقطاع نقدي، تفرضه السلطة على الأفراد، بطريقة نهائية وبلا مقابل، بقصد تغطية الأعباء العامة"¹.

كما تعرف أيضا على أنها " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي، وبدون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية "².

وهناك من يعرفها على أنها: " اقتطاع نقدي ذو سلطة، نهائي دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية"³.

و مع التطور الاقتصادي و الاجتماعي للمجتمعات المعاصرة، و ما صاحبه من دخول عناصر جديدة على الضريبة، نجد الأستاذ " ميهل " MEHL يعرفها بشكل أوسع و أعم و أشمل كما يلي: " الضريبة استقطاع نقدي، تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين، وفقا لقدراتهم التكاليفية و بطريقة نهائية و بدون مقابل، قصد تغطية الأعباء العامة و لتحقيق تدخل الدولة"⁴.

كما يعرفها الدكتور "مجدي محمود شهاب" بأنها: " مبلغ من النقود يجبيه أحد الأشخاص العامة، جبرا من الأفراد بصفة نهائية و بدون مقابل خاص، بغرض الوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة"⁵.

و مما سبق، نستخلص أن الضريبة عبارة عن التزام مالي للمواطنين اتجاه الدولة، و يلزم الأشخاص الطبيعيين و المعنويين بأدائه لهذه الأخيرة، بصفة نهائية و بدون مقابل خاص و مباشر، و ذلك تمكينا لها من القيام بوظائفها الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية، بهدف تحقيق المنفعة العامة.

2- مقارنة الضريبة ببعض الاقتطاعات الأخرى

بعدما تطرقنا إلى التطور التاريخي لمفهوم الضريبة وخصائصها، تجدر الإشارة بنا إلى التطرق لبعض الاقتطاعات الأخرى، التي تدفع من الأشخاص والتي قد تكون إجبارية أو اختيارية، ومن خلال تطرقنا لهذه الاقتطاعات نقوم بمقارنتها مع مفهوم الضريبة، ومن خلال ذلك نعطي بعض أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الاقتطاعات والضريبة.

¹ أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دار المعرفة اللبنانية، مصر، 1992، ص 261

² Pierre BELTRAME: La Fiscalité en France, HACHETTE LIVRE, 6ème édition, Paris, 1998, p. 12

³ Raymond MUZELLE: Finances Publiques, Edition Dalloz, 8ème édition, Paris, 1993, p. 423.

⁴ خالد الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الأردن، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2003، ص 146

⁵ مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، بيروت، 1988، ص 149

2-1- الضريبة و الرسم:

يعتبر الرسم من أقدم الإيرادات التي كانت تحصل عليها الدولة، وكانت تحتل المرتبة الثانية بين إيرادات الدولة بحيث كان الاعتماد عليها كبيرا في القرون الوسطى والسبب في ذلك يعود إلى أن العلاقة بين الأفراد والدولة كانت تكيف على أساس تعاقدية فيما يتعلق بأداء الخدمات¹. أي أن الرسم يمثل نفقة الخدمة العامة التي تؤديها الدولة للأفراد.

ولما تطور مفهوم الدولة من دولة حارسة إلى دولة متدخلة ودولة منتجة تغيرت طبيعة الرسم، وحلت محله الضريبة كمورد أساسي لإيرادات الدولة التي تدفع جبراً من الأفراد دون منفعة مقابلة لها، وإنما كمشاركة من الأفراد في تحقيق التضامن الاجتماعي.

و منه يعتبر الرسم مبلغاً من النقود، يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبراً، مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، و يترتب عليها نفع خاص إلى جانب نفع عام².

و منه عند المقارنة بين الضريبة و الرسم، نجد أن:

أ- أوجه التشابه:

من خلال التعريف المقدمة للضريبة والرسم، نجد أن كلا منهما عبارة عن اقتطاع نقدي لصالح الدولة أو إحدى هيئاتها، كما أن فرض الرسوم وكذلك الحال بالنسبة للضرائب لا يتم إلا بموجب قانون ، إضافة إلى أن الدولة عند تحديدها لمبلغ الرسم أو الضريبة، فإنها تتمتع بالسلطة الانفرادية دون أخذ رأي من يدفعها.

ب- أوجه الاختلاف:

بغض النظر عن أوجه التشابه بين مفهوم الرسم والضريبة، هناك فروق جوهرية بينهما، إذ أنه عادة ما يحصل دافع الرسم على خدمة تؤدي له من أحد المرافق العامة للدولة، تعود عليه بالنفع الخاص، أما دافع الضريبة فلا ينتظر من الدولة تقديم خدمة خاصة به، فقد يستفيد الفرد من الإنفاق الذي تقوم به الدولة أكثر مما قام بدفعه في شكل ضرائب؛ كما قد يستفيد من لم يدفع الضريبة أيضاً، نظراً لمراعاة ظروفه الشخصية والاجتماعية من هذا الإنفاق، وقد تحدث الحالة العكسية، أين لا يستفيد دافع الضريبة إطلاقاً من الإنفاق الذي تقوم به الدولة أو إحدى هيئاتها، هذا بالإضافة إلى أن الضريبة تدفع بصفة جبرية، إلا أن صفة الجبر في الرسم

¹ عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية و المالية العامة في العراق، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة العاني، بغداد، 1972، ص 151

² محمد سعد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، 1979، ص 140.

لا توجد إلا في الحالة التي يطلب فيها الشخص خدمات المرفق العام، حتى وإن كان عنصر الجبر مثيرا للجدل بين الكتاب والمفكرين، إلا أنه لا يرقى لدرجة الإجبار الموجود في الضريبة.

2-2- الضريبة والإتاوة:

تعرف الإتاوة على أنها بلغ نقدي، تتقاضاه الدولة أو إحدى هيئاتها جبرا من مالكي العقارات، نتيجة استفادتهم من عمل قامت به الدولة وأدى إلى إدخال تحسين وإضافة مميزة لهذا العقار¹.

أ- أوجه التشابه:

تتشابه الإتاوة مع الضريبة في أن كليهما مبلغ نقدي، يدفع جبرا من المكلف إلى الدولة، كما أن كلاهما لا يتم فرضهما بقانون مهما كانت درجته.

ب- أوجه الاختلاف:

بخصوص الإتاوة، فالمكلف الذي يدفعها يعود عليه نفع خاص ومباشر، من الخدمات التي قامت بها الدولة، ويتمثل هذا النفع في ارتفاع قيمة العقار المملوك من طرفه، أما دافع الضريبة فلا يحصل على نفع خاص به، بل تقوم الدولة بتمويل الإنفاق العام من الحصيلة الضريبية، وعلى ذلك فقد يكون هناك نفع غير مباشر، كما قد لا يحصل هذا النفع، من خلال عدم انتفاع دافع الضريبة من أوجه الإنفاق التي قامت بها الدولة.

و وجه الاختلاف الثاني، هو أن الإتاوة تقع على فئة خاصة من الأشخاص هم "مالكي العقار"، أما الضريبة فإنها غير موجهة لفئة معينة من الأشخاص، بل تفرض وتحصل من كل من تتوفر فيهم شروط الإخضاع الضريبي، كما أن مبلغ الإتاوة يفرض مرة واحدة وبصورة غير متجددة، بينما الضريبة فتدفع من المكلفين بصفة دورية ومتجددة.

2-3- الضريبة والثمن العام:

يعرف الثمن العام على أنه ثمن السلع والخدمات التي تباعها المشروعات العامة الصناعية والتجارية²، فالثمن العام يعبر عن المقابل المالي الذي تحصل عليه الدولة بمناسبة قيامها بنشاط تجاري أو صناعي ويعتبر أحد الوسائل التي تمكنها من تحقيق إيراد مالي.

¹ محمد أبو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهبان، مرجع سابق، ص 09

² زينب حسين عوض الله: مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003، ص 100

أ- أوجه التشابه:

يتشابه الثمن العام مع الضريبة، في أن كلاهما إيراد مالي في صورة نقدية، يدخل إلى خزينة الدولة، والثمن العام وفي كونه يفرض في المجالات والأنشطة المحتكرة من قبل الدولة، وحينما يكون هذا الثمن مرتفعا، فيما لو حددت قيمته في اقتصاد المنافسة التامة، فإن فرق هذا السعر يرى بعض الكتاب والمؤلفين، أنه يعود في الحقيقة إلى ضرائب مستترة¹.

ب- أوجه الإختلاف:

يختلف الثمن العام عن الضريبة، في أن دافع الثمن العام يحصل على مقابل لما قام بدفعه، يتمثل في مختلف السلع التي تعتبر كمقابل لما قام بدفعه، بينما دافع الضريبة لا يحصل على مقابل خاص به، ودفع الثمن العام مبني على الاختيار في أصله، أي أن الشخص حر في طلب السلعة من عدمه، هذا الاختيار تتحكم فيه اعتبارات مدى حاجة الشخص لتلك السلعة من عدمه، أما الضريبة فإن من بين خصائصها و مميزاتها نجد عنصر الجبر.

2-4- الضريبة وشبه الجباية:

تعرف شبه الجباية على أنها شخص معنوي عام غير الدولة والولاية و البلدية²، أي أن شبه الجباية لا تمول الميزانية العامة للدولة ولا ميزانية الجماعات المحلية؛ بل إنها تمول ميزانية الكيانات الاعتبارية، التي تقوم بفرضها وجبايتها.

أ- أوجه التشابه:

تتشابه الضريبة مع شبه الجباية، في أن كلاهما مبلغ نقدي إجباري، كما أن فرضهما لا يكون إلا بقانون.

ب- أوجه الإختلاف:

إن حصيلة الضرائب تدخل في الميزانية العامة للدولة، بينما شبه الجباية فغير ذلك؛ كما أن هذه الأخيرة تحصل لأجل تحقيق منفعة، يقوم بتقديمها المرفق العام أو الخاص ذات صبغة اقتصادية و اجتماعية، بينما إيرادات الدولة من الضرائب تمول الإنفاق العام.

¹ زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص 102-103

² قانون رقم 84-17، المؤرخ في 17/07/1984 1984 المتعلق بقوانين المالية، المادة 15

3- خصائص الضريبة:

من خلال كل هذه التعاريف، يمكن تحديد خصائص الضريبة كما يلي:

3-1- الطابع النقدي للضريبة:

خلافًا لما كان سائدًا في القديم، حيث كانت الضرائب تفرض عينا، و مع التقدم الاقتصادي و الاجتماعي و ظهور عيوب الضريبة العينية و صعوبة جبايتها، و تحول الاقتصاد من العيني إلى النقدي، أخذت الضرائب صفة الاستقطاع النقدي من المكلف.

3-2- الطابع القانوني الإلزامي للضريبة:

إن الضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة¹، و الفرد لا يملك الحرية في دفع الضريبة، بل هو مجبر على دفعها للدولة، فهي المسؤولة عن فرض الضريبة وتحصيلها، كما أنه لا يمكن فرض الضرائب إلا بإصدار القوانين، التي يجب أن تتبع في إصدارها الأصول الدستورية، السائدة عند فرض الضريبة في بلد معين.

3-3- الطابع النهائي للضريبة:

أي أن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصفة نهائية، فالدولة غير ملزمة برد قيمتها للمكلفين بها، فنجد أن الفرد ينتفع بالخدمات التي توفرها الدولة لصالح فئات الشعب، عن طريق مرافقها العامة المختلفة، خاصة أن الدولة تستعمل حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق، إلا أن الشخص يتمتع بهذه الخدمات، كالدفاع والأمن والقضاء... الخ، ليس باعتباره مكلفا بأداء الضريبة، بل لكونه عنصرا وفردا من أفراد المجتمع، وهذه المنفعة ليست حكرا عليه وحده، ولكنها تمس كافة المواطنين داخل المجتمع². و منه فالضريبة غير قابلة للاسترداد، فهي ليست أمانة أو ودیعة يستردها صاحبها فيما بعد.

3-4- الضريبة تدفع وفقا للمقدرة التكلفة للمكلف ودون مقابل محدد³:

إن المكلف عند دفعه للضريبة، لا ينتظر أن يحصل على مقابل محدد من الدولة، فإن ذلك يكون على أساس كونه عنصرا في المجتمع، وهو يدفع الضريبة انطلاقا من مبدأ التضامن الاجتماعي، فوجوده في هذه الجماعة، يفرض عليه المشاركة في تحمل أعباء التكاليف اللازمة، و ليس المرافق العامة اللازمة لحياة تلك

¹ Paul – Marie GAUDMET: Finances Publiques, Tome1, édition Montchrestien, Paris, 1981, p. 23

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2004، ص 17- 18

³ تركي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 246

الجماعة، إلا أن ذلك لا يفي أن يحصل الفرد على المنافع التي تقدمها له المرافق العامة، إلا أن هذا الانتفاع لا يحصل عليه باعتباره مكلف بدفع الضريبة، وإنما كمواطن له الحق بالانتفاع بالخدمات العامة التي تقدمها له السلطات العامة.

3-5- تحقيق النفع العام من الضريبة :

الضريبة تدفع من قبل المكلف إلى الدولة، لسد احتياجاتها من النفقات العامة، والحصول على الأموال اللازمة لسد الحاجات العامة¹. و ازداد استخدام الضرائب بزيادة تدخل الدولة من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، و هذا يعني أن الضريبة لم تعد قاصرة فقط على غرض واحد، وهو تمويل النفقات العامة. كما أنها لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين و الدولة ، فمفعتها عامة.

المطلب الثاني: تصنيف الضرائب و تنظيمها الفني

تعددت أنواع و أشكال الضرائب حسب أسس و ضوابط اقتصادية و اجتماعية، و عليه نستطيع تكوين عدة أنواع من الضرائب ، و الدارس لأنواع الضرائب يجد أن لها عدة مزايا و عيوب، لذلك لا تستطيع الدولة أن تعتمد على نوع دون الآخر، وعليه تحاول الدولة أن تشكل نظاما ضريبيا متكاملًا من تلك الأنواع .

الفرع الأول: تصنيفات الضرائب و تقسيماتها

ونعني به اختيار موضوع الضريبة، وقد يكون موضوع الضريبة مالا، أو تصرفا أو نشاطا معينًا، أي الأساس الذي يفرض عليه الضريبة، سواء كان دخل أو رأس مال أو إنفاق. ومنه يعد القاعدة التي تركز عليها إدارة الضرائب في فرضها للضريبة على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، و لا نستطيع فهم هذا الموضوع دون التطرق إلى مختلف أنواع الضرائب، و لقد تعددت أنواع الضرائب ولكل منها خصوصيته ومزاياه و عيوبه، وغالبا ما تطبق الدولة أنواع مختلفة من الضرائب، ويمكن تصنيفها بالاستناد إلى عدة معايير وهي²:

1- معيار وحدة وتعدد الضريبة:

وفقا لهذا المعيار، تصنف الضرائب إلى:

¹ هشام محمد صفوت العمري ، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة التعليم العالي، بغداد، الطبعة الثانية، 1988، ص 83
² هناك عدة معايير أخرى لتقسيم الضرائب على غرار التصنيف القائم على ظروف وضع الضريبة والذي بموجبه تنقسم الضريبة إلى ضريبة توزيعية وضريبة قياسية، ضريبة نسبية وضريبة تصاعدية، أما حسب المعيار القائم على أساس المادة الخاضعة للضريبة فيمكن تقسيم الضريبة إلى ضريبة على الأشخاص وأخرى على الأموال، وإذا ما أخذنا معيار امتداد مجال الضريبة كأساس للتقسيم فيمكن أن نجد أن الضريبة تنقسم إلى ضرائب شخصية وأخرى عينية، ضرائب موحدة وأخرى متعددة، ومن الكتاب من يتبنى معيار التصنيف القائم على أساس الطبيعة الاقتصادية للضريبة أو كما يسمى اختصارا التصنيف الاقتصادي فتقسم بموجبه الضريبة إلى ضرائب على الدخل، ضرائب على رأس المال، ضرائب على الإنفاق.

1-1- الضريبة الوحيدة:

تاريخيا، الضريبة الوحيدة جاء بها المذهب الفيزيوقراطي، أي الفرد المكلف بدفع ضريبة واحدة، بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وبعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد.

2-2- الضريبة المتعددة:

نعني بنظام الضرائب المتعددة، إخضاع المكلف لأنواع مختلفة من الضرائب، و عليه تتعدد الأوعية الضريبية، ويبرر اللجوء إلى هذا النظام، اختلاف مصادر الثروة، وتكاليف تحقيق الدخل.

2- معيار الوجود والاستعمال:

يقوم هذا المعيار على أساس علاقة المكلف بالإدارة الضريبية، فإذا كانت الإدارة تفرض الضريبة وتحصلها بناء على كشوف وجداول، تدون فيها أسماء المكلفين ومقدار ما يتم دفعه من ضرائب ، وأن المكلف محل اعتبار، وتحصل بشكل دوري فهي ضرائب مباشرة، أما إذا كان فرض الضريبة وتحصيلها يتم دون ذلك، فهي ضرائب غير مباشرة، فهذه الأخيرة لا تحصل بمقتضى جداول تضعها الإدارة الضريبية، إذ أن دفعها وتحصيلها يتحقق بتحقق الوقائع القانونية المنشأة، لها على غرار واقعة الاستهلاك والإنفاق والتداول، كما أنه في هذا النوع من الضريبة، فإن الإدارة الضريبية لا تتعرف مقدما على الشخص الذي يقوم بدفعها، وعلى هذا فلا يمكن تحصيل هذه الضريبة عن طريق جداول و كشوفات.

وفقا لهذا التصنيف تقسم الضريبة إلى نوعين؛ نوع يفرض على وجود الدخل وآخر يفرض على استعمال هذا الدخل كما يلي:

1-2- الضرائب المباشرة:

و تعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت تفرض على وجود الدخل نفسه، فـضريبة الرواتب والأجور تعتبر ضريبة مباشرة، لأنها تفرض عن ظهور دخل الفرد من الراتب أو الأجر، و كذلك ضريبة الأرباح تفرض على الربح عند وجوده في نهاية الفترة المالية، وحسب معيار التحصيل، قد تفسر الضرائب المباشرة على أساس أنها تحصل بشكل مباشر من المكلفين، دون وجود حلقات وسيطة لنقل أعباء الضريبة من مكلف إلى آخر.

2-2- الضرائب غير مباشرة:

يفرض هذا النوع من الضرائب على استعمال الدخل أو الثروة، فضريبة المبيعات تعتبر ضريبة غير مباشرة، حيث يدفعها المكلف عند استعمال دخله في شراء المنتجات، كما يمكن توضيحها من جهة معيار التحصيل، أن هذه الضريبة يدفعها المكلف الفعلي وليس المكلف القانوني، فمثلا ضريبة المبيعات يدفعها المنتج وينقل عبئها إلى المستهلك، عن طريق زيادة أسعار منتجاته لتحصيل ما دفعه كضريبة مبيعات.

1- معيار وعاء الضريبة:

تصنف الضرائب وفقا لهذا المعيار كما يلي:

3-1- الضريبة على الدخل:

يجدر بنا أن نحدد ماهية الدخل، فالدخل هو مبلغ من النقود يأتي من مصدر ثابت، و بصفة دورية و منتظمة، وكما يتضح من هذا التعريف أنه يشمل ثلاثة عناصر أساسية هي: النقدية، الثبات، الدورية .

للضرائب على الدخل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة، لكونها تستوعب أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة، حيث تفرض على كافة الدخول التي تتحقق من العمل ورأس المال، كما تمكننا من تحديد المقدرة التكلفة للفرد، وبالتالي الاقتطاع من دخله بما يناسب ظروفه الشخصية، بالإضافة إلى أنها تمثل مصدرا ثابتا ودائما للإيرادات العامة للدولة، و تستخدمها الدولة لتحقيق العدالة الاجتماعية، و باعتبارها أداة في يدها لإعادة توزيع الدخل القومي، لتقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية المختلفة. وينتج هذا الدخل إما عن طريق العمل، رأس المال أو العمل و رأس المال.

3-2- الضريبة على الإنفاق:

و تمس الإنفاق لأغراض الاستهلاك أو الاستثمار، أي على شراء العقارات والأسهم والسندات وغير ذلك من رؤوس الأموال، و تفرض حين ينفق الفرد كل أو بعض رأس ماله أو دخله في سبيل سد حاجة له . كما تتميز بغزارة حصيلتها، وهي أقل حساسية من الضرائب على الدخل بالنسبة للمواطن، الذي يتحمل نهائيا هذا العبء، لأنها تدمج في سعر المنتج، مع إمكانية مراعاة الوضعية الشخصية والاجتماعية للمكلف محدودة .

3-3- الضريبة على رأس المال (الثروة):

المقصود برأس المال قيمة ما يمتلكه الفرد من ثروة، وتفرض الضريبة إما على الثروة نفسها أو على ما يطرأ عليها من زيادة أو على التصرف فيها .

الفرع الثاني: التنظيم الفني للضريبة

يقصد بها تقنيات الضريبة، أي مجموع العمليات التي يتم بموجبها إعداد و تحصيل الضريبة، و بمعنى آخر، تحديد الأوضاع و الإجراءات الفنية المتعلقة بفرض و جباية الضريبة، و ينصرف هذا التنظيم إلى تحديد وعاء الضريبة و ربطها و تحصيلها.

1- وعاء الضريبة¹:

تعد مرحلة تحديد الوعاء الضريبي مرحلة مهمة في التنظيم الفني للضريبة، وهي المرحلة التي تقوم على أساسها استقطاع قيمة الضريبة، وتحصيلها من ذمة المكلف بها إلى خزينة الدولة، و يعرف الوعاء الضريبي على أنه المال أو الدخل، وبصفة عامة الموضع الذي تفرض عليه الضريبة، و يحدد كما يلي:

1-1- التحديد الكيفي للوعاء الضريبي:

في ظل هذه الطريقة تتم المفاضلة بين الأنواع الكثيرة الموجودة من أنواع الضريبة، عن طريق:

1-1-1- المفاضلة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

و المفاضلة لا نعني بها الاعتماد على نوع واحد وإهمال الآخر، ولكن نعني بها مدى الأهمية النسبية المعطاة لكل نوع عند بناء الهيكل الضريبي، وعملية المفاضلة تكون بناء على مزايا هذه وعيوب تلك، والعكس، والجدول الموالي يبين عيوب ومزايا كل نوع:

¹ قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015، ص 19-20

الفصل الأول: الدولة و حق الفرض الضريبي

الجدول رقم (01-01): مزايا و عيوب الضرائب المباشرة و غير المباشرة

المزايا و العيوب	معيار المقارنة
الضرائب المباشرة تتميز بحصيلة ثابتة نسبيا على مدار السنة، أما الضرائب غير المباشرة فهي ذات حصيلة متذبذبة لأنها ناتجة عن تصرفات عرضية متقطعة.	مدى ثبات الحصيلة
الضرائب المباشرة أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة، خاصة في فترة الإنكماش، فتقل الدخول ويقل معها الإستهلاك، وينعكس هذا على نقص حصيلة الضرائب غير المباشرة.	مرونة الحصيلة امكانية زيادتها
الضرائب المباشرة يلزم لتحصيلها نفقات مالية، بينما الضرائب غير المباشرة فلا تحتاج إلى نفقات التحصيل.	الإقتصاد في النفقة
الضرائب المباشرة واضحة لأنها مبينة مقدما في كشوفات لدى إدارة الضرائب، ويمكن معرفة قيمتها، أما الضرائب غير المباشرة فتتسم بالغموض، لأن سعرها متضمن في ثمن السلعة وبالتالي لا يشعر بها دافعها.	معيار الوضوح
الضرائب المباشرة تحقق العدالة لأنها ترتبط بمبدأ القدرة على الدفع، بينما الضرائب غير المباشرة تكون بعيدة عن العدالة خاصة، إذا فرضت على السلع الضرورية للإستهلاك.	معيار العدالة

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على :

—محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 177 - 181

—محمود حسين الوادى، زكرياء أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، ط 01 ، دار الميسرة، الأردن، ص 61 - 63

1-1-2- المفاضلة ما بين الضرائب النسبية والتصادفية:

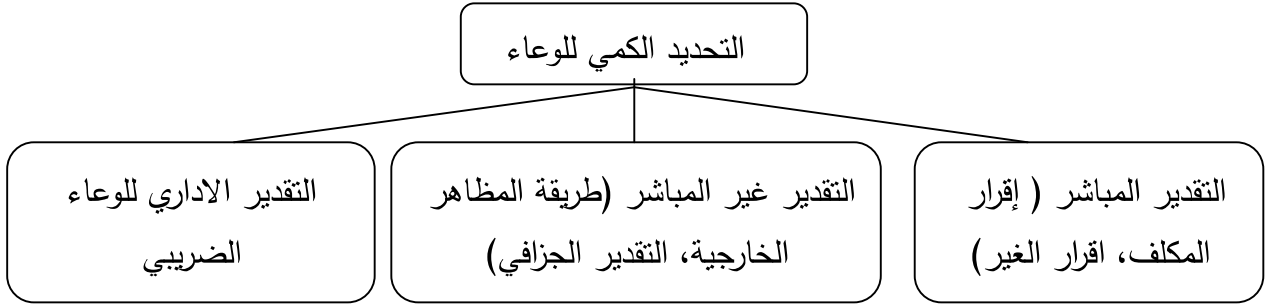
كما أسلفنا الذكر، فإن الضريبة النسبية هي تلك الضريبة التي لا يتغير معدلها، مهما تغيرت المادة الخاضعة للضريبة، وعليه فما يؤخذ على هذه الضريبة هو أنها غير عادلة، حيث أنه رغم اختلاف المقدرة على الدفع بين المكلفين، إلا أنهم يدفعون نفس النسبة، كما أنها تقلل من الحصيلة الضريبية¹، فلو أن الدولة تفرض ضريبة مختلفة في حال اختلاف المقدرة التكاليفية للأفراد، لكان هناك زيادة في الحصيلة الضريبية، وعلى إثر هذه الانتقادات أصبحت الدول تتجه إلى الأخذ بمبدأ تصاعدية الضريبة، لكونها يراعى فيها مبادئ العدالة، كما أنها وسيلة لتخفيف التفاوت بين دخول الأفراد، ورفع مستوى الفئات المحرومة².

1-2- التحديد الكمي للوعاء الضريبي:

حسب هذه الطريقة، يتم اختيار الأسلوب الأمثل لتحديد قيمة الوعاء الضريبي، وفي هذا المجال عادة ما تتاح أمام الجهات الضريبية الطرق التي يبينها الشكل الموالي لتحديد قيمة الوعاء الضريبي:

¹ عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شبيحة: مقدمة في الإقتصاد العام، مرجع سابق، ص 217
² محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 193

الشكل رقم (01-01): يمثل التحديد الكمي للوعاء الضريبي



المصدر: نوزاد عبد الرحمن الهيبي؛ منجد عبد اللطيف الخشالي، المالية العامة، ط 01 ، دار المناهج، الأردن، 2006 ، ص 01

1-2-1- التقدير المباشر:

أي أن يتم تقدير الوعاء بطريقة مباشرة ويأخذ هذا النوع شكلين:

أ- إقرار المكلف:

أي أن المكلف ذاته هو الذي يقدم تصريحاً عن نشاطه، مهما كان نوعه وكذا مختلف الدخول المحققة من هذه الأنشطة إلى السلطات الضريبية، التي تقوم بالمراجعة و التحقيق والتدقيق في صحة المعلومات المقدمة، و تكون هذه الطريقة فعالة، في حال كون المكلفين يملكون مستندات قانونية يتم الرجوع إليها، في حالة التّحقيق و المراجعة .

ب- الإقرار المقدم من الغير:

طالما أن الأشخاص يحاولون التهرب من الضريبة بكل الطرق، فهذه طريقة أخرى للتقدير المباشر، والتي قد تلجأ إليها الإدارة الضريبية للتحقق من مصداقية تصريحات المكلف، أو لها أن تتخذها كطريقة لتحديد الوعاء الضريبي .

وهنا يكون التصريح من طرف شخص آخر غير المكلف، هذا الشخص يجب أن تربطه علاقة قانونية بالمكلف، يستطيع من خلال هذه العلاقة موافاة السلطات الضريبية بالمعلومات الكافية عن وعاء المكلف، مثل تقديم صاحب العمل إقراراً عن الرواتب و الأجور التي يدفعها للعمال، و إقرار المستأجر عن قيمة الإيجار التي يدفعها للمالك.

إن استعمال هذه الطريقة قد يؤدي إلى التقليل من التهرب الضريبي طالما أن هذا الشخص مقدم الإقرار ليس لديه أي مصلحة في تقديم معلومات مغلوطة، وتزداد مصداقية هذه الطريقة في حال تقديم تحفيظات من طرف الإدارة الضريبية إلى هؤلاء الأشخاص.

1-2-2- التقدير غير المباشر:

ويكون هذا التقدير تقريبي مبني على دلائل و قرائن لا تمتاز بالدقة التامة و يأخذ إحدى الصور التالية:

أ- التقدير على أساس المظاهر الخارجية:

أي استنتاج الوعاء الضريبي للمكلف بناء على مظاهر معينة، كعدد السيارات المملوكة و حجم و قيمة المساكن المملوكة، نمط المعيشة ومستوى الرفاهية.. الخ، بمعنى مختصر حسب هذه الطريقة، يتم الاستناد إلى جميع المؤشرات والمعلومات المتوفرة عن المكلف، رغم بساطة هذه الطريقة، إلا أنه في كثير من الأحيان لا تكون دقيقة و غير عادلة ومضلة.

ب - التقدير الجزافي:

بموجب هذه الطريقة تقوم الإدارة بتقدير الوعاء الضريبي، بناء على قرائن قد ينص عليها القانون ويحددها، وفي هذه الحالة نكون بصدد حالة التقدير الجزافي القانوني، أو أن تحدد هذه القرائن بصورة اتفاقية بين المكلف من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى، وفي هذه الحالة نكون أمام حالة التقدير الجزافي الإتفاقي. لكن ما يمكن قوله أن هذه الطريقة في كثير من الأحيان تعطي نتائج تقريبية و غير دقيقة.

ج- التقدير الإداري:

في ظل هذه الطريقة يقوم المشرع بإعطاء كافة الصلاحيات للإدارة الضريبية، من أجل اللجوء إلى كل الأدلة التي تكشف عن مقدار الوعاء، و من هذه الصلاحيات فحص دفاتر و سجلات المكلف المحاسبية، و عادة ما تلجأ الإدارة إلى هذا النوع، في حالة امتناع المكلف عن تقديم التصريح أو أنه قام بالغش والتدليس في تصريحاته، و عادة لا تتوسع النظم الضريبية في الإعتماد على هذه الطريقة، لأنها قد تؤدي إلى حدوث العديد من المشاكل بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية.

3- تحصيل الضريبة:

بعد القيام بعملية تحديد الوعاء والمفاضلة بين الطريقة الكيفية أو الكمية لتحديده، وبعد ربط الضريبة وتحديد سعرها، تبقى المرحلة الأخيرة وهي تحصيل قيمة الضريبة، حيث يعبر ذلك عن مجموع العمليات والإجراءات، التي يتم من خلالها نقل قيمة الضريبة، من جيوب المكلفين إلى الخزينة العامة للدولة¹.

كما يعرف التحصيل الضريبي على أنه جملة الإجراءات إدارية كانت أو تقنية، و التي من خلالها يتم نقل دين الضريبة من المكلف إلى الخزينة العمومية². كما أن عملية تحصيل دين الضريبة عادة ما يتم من خلال طريقتين هما:

3-1- التحصيل الودي للضريبة (الطريقة الودية) (العادية):

ونرى أن هذه الطريقة هي الأصل في دفع قيمة الضريبة، من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة، بحيث أنه في هذه الحالة يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة، و يتم تحصيل الضريبة وفق العديد من الطرق والتقنيات يمكن حصر أهمها فيما يلي:

3-1-1- التوريد المباشر:

وذلك بأن يقوم المكلف بالضريبة بتوريد قيمتها إلى الجهات الضريبية طواعية ومن تلقاء نفسه، وهذا هو الأصل، طالما أن المكلف يقوم بتقديم إقراراته إلى الإدارة الضريبية، والتي بناءا عليها يتم تحديد قيمة الضريبة، ما لم يكن هناك تدليس وتضليل بخصوص هذه الإقرارات.

3-1-2- التوريد عن طريق الأقساط المقدمة:

في سبيل تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة، تلجأ السلطات الضريبية إلى وضع تقنية الأقساط، حيث تتيح أمام المكلف دفع قيمة الضريبة، التي سوف تستحق في شكل أقساط قد تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية، بموجبها يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط في الآجال المحددة من طرف الإدارة الضريبية، وفي نهاية السنة تجرى عملية المقاصة بين قيمة الأقساط المدفوعة وقيمة الضريبة المستحقة، من خلال قسط التسوية، ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الجزائري، قد أخذ هذه التقنية في العديد من الضرائب المفروضة، فهذه

¹ Duverger Maurice ,Elément de la fiscalité, PUF, paris,1976, p 34

² Pierre Beltrame : La fiscalité en France. Hachette supérieur,(05eme edition), 1997, p 45.

الطريقة تخفف من وقع الضريبة على المكلف، وتجعل أداؤها سهلا وميسورا، كما تضمن للخرينة موارد مالية مستمرة على مدار السنة¹.

3-1-3- الحجز عند المنبع:

في هذه الحالة يتم اقتطاع الضريبة من منبعها، حيث يتم دفع الضريبة من طرف شخص آخر غير المكلف القانوني بها، وتطبق هذه الطريقة إذا توفرت العلاقة القانونية (دائنية؛ مديونية) بين المكلف القانوني والممول، مثل أن يقطع صاحب العمل قيمة الضريبة من مرتبات وأجور عماله وموظفيه، أو أن تقطع إدارة البنك قيمة الضريبة المستحقة على فوائد أموال زائنها المودعة في حسابات البنك.

إن هذه الطريقة من طرق التخصيل، تتعدم فيها فرصة التهرب الضريبي طالما أنه لا مصلحة للممول في التهرب من دفعها، كما أن ذات الطريقة تخفض من نفقات التخصيل والجباية، إلا أنه ما يؤخذ عليها، هو أن تولى موظف غير مختص ومن خارج دائرة الإدارة الضريبية حساب قيمة الضريبة واستقطاعها، قد يلحق الضرر بالمكلف والخرينة العامة نتيجة نقص الخبرة².

3-2- التحصيل الجبري (الطريقة غير العادية):

عند استحالة استيفاء الإدارة الضريبية لدين الضريبة من مال المكلف، تلجأ إلى الطريقة الثانية وهي طريقة التخصيل الإجباري، وفي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تقوم بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون، وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية وليس بإرادة المكلفين، هذه الطريقة لها العديد من الآليات والأنماط وتختلف من دولة إلى أخرى، فقد تكون عن طريق الحجز على أموال المدين بالضريبة، وبيعها في المزاد العلني من أجل استيفاء دين الضريبة وكل الحقوق العامة، وقد تصل إلى حد الإكراه البدني بالحبس لمدة معينة، إذا كانت هناك طرق تديسية ومخالفات خطيرة للقانون، كما قد تتخذ شكل حرمان المكلف بالضريبة من استخراج بعض الوثائق الإدارية، وممارسة بعض الأنشطة التجارية، كما تشير إلى أن قيمة الضريبة المستحقة تعد دينا امتيازيا، يجب استيفاءه من أموال المدين بها، عند انتقال الملكية منه إلى أشخاص آخرين (حالة التركة مثلا).

¹ بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 3

² سعيد علي محمد العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، 2011، ص 14

المطلب الثالث: القواعد العامة التي تحكم الضرائب

ويقصد بها: "تلك المبادئ و الأسس، التي يتعين على المشرع المالي الاسترشاد بها، و مراعاتها بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة"¹، و يعتبر آدم سميث أول من حاول صياغة هذه القواعد و ذلك عام 1776م، و تهدف هذه المبادئ إلى التوفيق بين مصلحة الخزنة ومصلحة المواطنين، وكانت تحاول الدول احترامها، إلى أن ظهرت مبادئ أخرى في ظل الفكر المالي الحديث، والتي يرى علماء المالية المحدثون أنه يجب أن تراعيها الدولة في الفرض الضريبي.

الفرع الأول: المبادئ التقليدية لفرض الضريبة:

هذه المبادئ أول من صاغ أساسها النظري هو الإقتصادي "آدم سميث" ADAM SMITH في كتابه "بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم" سنة 1776، و ذلك كما ذكرناه سابقا، وتتلخص هذه المبادئ فيما يلي:

1- قاعدة العدالة (المساواة)²:

وهي تعني أن يساهم مواطنوا الدولة في النفقات العامة بحسب مقدرتهم النسبية . فالمساواة تتحقق عند " آدم سميث" إذا ما تحمل المواطنون الضريبة "بنسبة 09 دخولهم التي يتمتعون بها تحت حماية الدولة"، كما أن فكرة العدالة بمفهومها الحديث، تقتضي إعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من أداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف، أي الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وكذلك ضرورة مراعاة الأعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع . كما تتطلب العدالة اختلاف أسعار الضرائب، تبعا لنوع الدخل المفروضة عليه، وهل هو ناتج من العمل أو عن رأس المال أو عنهما.

وباختصار يمكننا القول أن قاعدة العدالة أو المساواة تتضمن مبدئين هما:

1-1- مبدأ الشمولية المادية:

ويقصد بها خضوع جميع الأشخاص والأموال للضريبة.

1-2- الشمولية الشخصية:

ضرورة مراعاة المقدرة المالية للمكلف عند فرض الضريبة.

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 124-125
² تركي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 249

2- قاعدة اليقين (الوضوح):

يجب أن تكون أية ضريبة مفروضة واضحة و معلومة حق العلم من حيث مقدارها، وموعد دفعها و إعفائها، حتى تكون بعيدة عن التعسف والتجاوز، وبذلك يستطيع المكلف الدفاع عن حقوقه ضد أي سوء استعمال للسلطة من جانبها. أي أن الضرائب محددة بصفة واضحة ودقيقة ودون غموض؛ والهدف من كل ذلك أن يكون المكلف على علم بكافة التزاماته الضريبية ومختلف الإجراءات المرتبطة بها، ولكي يكون مبدأ اليقين متحقق في النظم الضريبية، فيجب أن تكون التشريعات الضريبية واضحة ولا يكتنفها اللبس والغموض، الأمر الذي يسهل على كافة الأشخاص فهمها دون عناء.

ومن جهة أخرى، لا بد على الدولة أن تسهر على جعل مختلف القوانين والتشريعات المنظمة للضريبة في متناول جميع المكلفين، ويتم ذلك من خلال النشر الواسع لهذه القوانين وجعلها بين يدي المكلفين. مما تجدر الإشارة إليه أن مبدأ اليقين قد يتحقق من الناحية النظرية وليس التطبيقية. ففي جل التشريعات على غرار التشريع الجزائري، حيث تصبح القوانين نافذة وسارية بمجرد نشرها في الجريدة الرسمية وبالتالي لا يعذر بجهلها، حتى وإن لم يكن المكلف قد اطلع عليها فعليا.

3- قاعدة الملائمة في التحصيل :

ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الأكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول، وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه¹، وذلك يقتضي أن تختار الإدارة الضريبية موعدًا مناسبًا للوفاء بالضريبة، وأن تكون إجراءات الجباية مناسبة لظروف الممول بحيث لا يكون وقع الضريبة عليه ثقيلًا بشكل يجعله عاجزًا عن الدفع أو يدفعه إلى تجنب الضريبة أو التهرب منها.

وهكذا، فإن الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله، يعتبر أحسن الأوقات ملائمة لدفع الضريبة. فالمزارع يلزم بدفع الضريبة بعد حصاد المحصول وبيعه، والتاجر يطالب بسدادها بعد انتهاء السنة التجارية لنشاطه، وتحديد لصفاه هذا النشاط. ومما تجدر الإشارة إليه، أن مبدأ الملائمة في التحصيل قد تستطيع التشريعات الضريبية مراعاته بخصوص الضرائب المباشرة، أما في إطار الضرائب غير المباشرة فذلك يعد صعب التحقيق.

¹ تركي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 250.

4- مبدأ الاقتصاد في النفقات:

بمعنى أن الدولة تبتعد عن الضرائب التي تكلفها أموالا كبيرة، و هذا يتم عن طريق تنظيم تحصيل الضريبة، و بالتالي تكون نفقات تحصيل الضريبة قليلة بالمقارنة مع مداخيلها، أي ما يحصل من الممولين ليدخل في النهاية لخزينة الدولة، يفوق بكثير نفقات جبايتها. و مراعاة لهذه القاعدة، يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة في رفع كفاءة جهازها الضريبي. فكلما كانت الإدارة الضريبية تتسم بالكفاءة، كلما أدى ذلك إلى انخفاض نفقات التحصيل الضريبي، ويحدث العكس في حال كونها بعيدة عن الكفاءة.

الفرع الثاني: المبادئ الحديثة لفرض الضريبة

بالإضافة إلى المبادئ التقليدية التي ذكرناها أعلاه، أضاف علماء المالية المحدثون مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها، إلى جانب المبادئ التقليدية عند محاولة الدول فرض مختلف الضرائب وتشريعها، من خلال اختيار النظام الضريبي الملائم، وتتمثل هذه المبادئ في¹:

1- مبدأ الإستقرار:

و يقصد بهذا المبدأ، وجود درجة عالية من الثبات في طبيعة الضرائب، الموجودة في النظام الضريبي وكذا الإجراءات المرتبطة بها ومواعيد تحصيلها، أي وجود ثبات نسبي وعدم التغير لمجموع الضرائب المكونة للهيكل الضريبي، لأن كثرة التعديلات تؤدي إلى صعوبة فهم الضريبة، وكل ما يرتبط بها من طرف أعوان إدارة الضرائب، بخصوص عمليات الربط والتحصيل، ونفس الأمر بالنسبة للمكلف الذي يجد صعوبة في التكيف مع هذه التعديلات والتغييرات الخاصة بالضريبة، و على هذا لا بد أن يتسم النظام الضريبي بقدر من الاستقرار، لكي يتعود عليه كل من المكلفين والإدارة الضريبية على حد سواء، وما نود الإشارة إليه، أن مبدأ الاستقرار لا نعني به جمود النظام الضريبي، وعدم مجاراته للتغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية، سواء كان ذلك على المستوى المحلي أو الدولي، بل إن النظام الضريبي يجب أن يكون مسائرا لهذه التغيرات، وفق إصلاحات مدخلة عليه وتكون مدروسة ومكتملة الجوانب، بغرض تحقيق الأهداف التي ترمى من السياسة الضريبية.

2- مبدأ البساطة:

هذا المبدأ مرتبط بالمبدأ الذي تناولناه أعلاه، فعدم استقرار الضريبة من حيث المعدل والتحصيل، وكذا الإجراءات المرتبطة بها، يؤدي إلى تعقد فهم الضريبة من طرف المكلف والإدارة الضريبية على حد سواء،

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر، الجزائر، 2003، ص 94-96

فاستقرار النظام الضريبي يؤدي إلى فهمه من طرف المكلف والإدارة الضريبية، ما لم تكن هناك تغييرات كثيرة تصعب من هذا الفهم، ووفق هذا المبدأ، لا بد و أن تكون الضرائب المكونة للهيكل الضريبي تتسم بالوضوح والبساطة، وذات معدلات قليلة ناهيك عن وضوح الإجراءات المتعلقة بالتصريح بالضريبة، وكيفية الدفع ومواعيد الدفع، وكل ما يتعلق بالتزامات المكلف.

3 - مبدأ التنوع:

ويقصد بهذا المبدأ، أن يتكون الهيكل الضريبي لأي نظام ضريبي من مزيج من الأنواع الممكنة والمتاحة للضريبة، وذلك بغرض مساهمة كافة أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة. إن وجود مزيج متنوع من الضرائب ضمن الهيكل الضريبي يتيح الوصول إلى أكبر عدد من المكلفين بأداء هذه الضرائب، فمن لم يمسه مجال إخضاع الضرائب المباشرة، سوف يكون ضمن مجال إخضاع الضرائب غير المباشرة، وحتى في ظل النوع الواحد لا بد و أن يحتوى على العديد من الأنواع الفرعية، وهذا ما هو موجود من الناحية العملية في النظم الضريبية، ففي إطار الضرائب المباشرة، نجد العديد من الأنواع، ونفس الأمر ينطبق على الضرائب غير المباشرة.

4- مبدأ المرونة:

يعني هذا المبدأ، أن تكون الضرائب المكونة للهيكل الضريبي المختار في الدولة، تستجيب للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في تلك الدولة، ومن هنا تثار إشكالية جمود النظام الضريبي من عدمه، فالنظام الضريبي الجامد هو ذلك النظام الذي لا يساير التغيرات التي تحدث، سواء في الدولة أو على المستوى الدولي، بينما المرونة تقتضي ضرورة مسايرة الضريبة للتغيرات التي تحدث، ويكون ذلك من خلال إلغاء بعض الضرائب التي لا تتماشى مع تلك التغيرات، واستحداث ضرائب أوجبتها حدوث تغييرات محلية ودولية، ولا يأتي ذلك إلا من خلال إصلاح النظام الضريبي.

5- مبدأ التنسيق:

ويقصد بالتنسيق في مجال الضريبة، ذلك الترابط و الانسجام الذي يكون بين مختلف الضرائب المكونة للهيكل الضريبي، هذا التنسيق تبرز أهميته عند زيادة أو تخفيض المعدلات الضريبية القائمة، أو من خلال فرض ضرائب جديدة واختيار وعائها، أو عند تقدير بعض الإعفاءات من الضريبة، فهذا المبدأ يسعى إلى

الحفاظ على وحدة الهدف، الذي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقه من خلال مجموعة الضرائب، الموجودة في هذا النظام.

المطلب الرابع: الأساس القانوني للضريبة

إن أغلب الدساتير في عصرنا الحالي، تعرضت إلى الضرائب، معتبرة أن فرض الضريبة عمل سيادي للدولة، وأن فرض أية ضريبة يجب أن يكون من قبل السلطة التشريعية. ومن ثم فإن الأساس القانوني للضريبة كان محل جدل بين نظريات كثيرة، انتشرت في القرن الثامن (ق18) والتاسع عشر (ق19) ، من طرف العديد من كتاب المالية من أمثال "هوبز"، "لوك" و"الفيزيوقراط" و"ساي" وغيرهم، و منه فالتساؤل الذي يطرح في علم المالية هو: ما هي الأسس القانونية التي تعطى للدولة الحق في فرض الضرائب و جبايتها؟ و الزام المكلفين بأدائها؟

يتنازع في التكيف القانوني، أي الأسس الإيديولوجية لفرض الضريبة نظريتان أساسيتان، هما النظرية التعاقدية و نظرية التضامن الاجتماعي، و هناك من يضيف نظرية ثالثة هي نظرية سيادة الدولة¹.

الفرع الأول: النظرية التعاقدية (نظرية العقد المالي أو نظرية العقد الاجتماعي):

ظهرت هذه النظرية في القرن الثامن عشر (18ق)، و نادى بها الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو، و تتطرق هذه النظرية من فكرة العقد الاجتماعي. وفسر أنصار هذه النظرية الأساس الذي تستند إليه السلطة في فرضها للضرائب، بوجود عقد اجتماعي يبرم بين السلطة العامة والأفراد، وبموجبه يتم تنازل الأفراد عن جزء من حرياتهم مقابل حماية الجزء المتبقي، كذلك تنازلهم عن جزء من أملاكهم مقابل حماية الجزء المتبقي لديهم، وبتعبير أدق يقول أنصار هذه النظرية، أنه يتم بين الأفراد والسلطة عقد مالي، يلتزم الأفراد بموجبه أن يدفعوا الضريبة للدولة، في مقابل المنافع التي يحصلون عليها من وجود الهيئات العامة².

و بالرغم من اتفاق أنصار هذه النظرية، على فكرة العقد الاجتماعي كأساس لفرض الضريبة، إلا أنهم اختلفوا في بيان طبيعة هذا العقد. فقد اعتبر بعض مؤيدي هذه النظرية أن الضريبة عقد بيع، فالفرد يبتاع من الدولة الخدمات المقدمة له، مقابل الضرائب التي يدفعها، ومنهم من اعتبر أن الضريبة عقد إيجار تقدم الدولة الخدمات وتعد المرافق للمواطنين، والمواطنون يدفعون الضرائب مقابل هذه الخدمات³. و منهم من قال بأنه عقد

¹ مصطفى رشدي شبيحة، ضرائب الدخل المباشرة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998، ص37

² هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة و التشريع المالي، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، الطبعة الثالثة، بغداد، 1968، ص74-75

³ خالد الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص141

شركة، حيث شبه الدولة بأنها شركة إنتاج كبرى ، والشركاء فيها هم الأفراد الذين يؤدون عمل محدد، ويتحملون في سبيله نفقات خاصة، مع الأخذ في مقابل ذلك حصتها من أرباح هذه الشركة.

وأخيرا فإن الفقيه " جيرار " GIRAR قال في تكييفه لهذا العقد بأنه عقد تأمين، تؤمن الدولة بموجبه على المواطنين من الأخطار، مقابل حصولها على قسط التأمين الذي يكون في صورة ضريبة¹.

و من أهم الانتقادات التي وجهت إلى هذه النظرية لدينا² :

- لا يوجد دليل على قيام مثل هذا التعاقد بين السلطة العامة والأفراد، لا في النطاق الدستوري ولا في النطاق المالي.

- عدم وجود تناسب بين المنافع التي يحصل عليها الأفراد و الضرائب التي يدفعونها، كذلك فإنه من الخطأ أن نمثل السلطة العامة بشركة إنتاجية، لأن السلطة العامة تقوم بتقديم خدمات أخرى، تتطلبها المصلحة العامة ككل.

- أما عن عقد التأمين، فإن الدولة لا تقتصر خدماتها فقط على المحافظة على أموال الأفراد، بالإضافة إلى أن الدولة تعوض الأفراد عن الخسائر والأضرار التي تصيب أملاكهم، كما هو الحال عليه في عقد التأمين.

إن نظرية العقد الاجتماعي، مستمدة أساسا من الفكر الفردي الذي يقدر حق الملكية، إلا أن الأحداث الاقتصادية و المالية التي شهدتها العالم مع بداية القرن العشرين (ق20)، جعلت من هذه النظرية مسألة تاريخية تقدم تغيرا يتناسب مع فترة زمنية، انتهى مفعولها حيث أن الضريبة اليوم تفرض بلا مقابل.

إلا أنه لا يمكن أن نغفل ما جاءت به هذه النظرية، من ضرورة تتمثل في أنه يجب على الدولة أن تستخدم حصيلة الضرائب، في توفير الخدمات التي تحقق النفع العام للأفراد، و إلا فإنها لا يحق لها أن تمارس السيادة على الأفراد الموجودين على إقليمها، لأنها أخلت بواجباتها تجاههم³.

الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي

ترى هذه النظرية أن الدولة هي ضرورة تاريخية واجتماعية، وواجب الدولة في المجتمعات الحديثة هو إشباع الحاجات العامة للأفراد والمحافظة على الأمن. فهذه النظرية تعتبر الضريبة تضامناً بين المواطنين الخاضعين لسلطة سياسية واحدة لحماية مجتمعهم وتطوره، ثم تحولت إلى التزام مالي، يدفعه الأفراد للحاكم

¹ تركي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 253.

² نفس المرجع، ص 253

³ تركي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 253

لتحقيق أهداف هذا التضامن، ولتنفيذ بعض المشروعات الاقتصادية أو الحربية، وهذا يدل على أن أصحاب هذه النظرية يستمدون فكرتهم من التطور التاريخي للضريبة، بحيث أصبحت حاليًا فريضة يدفعها الأفراد التزامًا اجتماعيًا تضامنيًا. كما أنه لا يهم إذا حصل المكلف بدفع الضريبة على منفعة أم لا، فالمكلف يلتزم بدفع الضريبة على أساس مقدرته التكاليفية، لا على أساس المنفعة التي تعود عليه، من القيام بالخدمات العامة من الدولة.

كما تعتبر هذه النظرية أن الدولة تفرض الضرائب على الأفراد، بما لها من حق السيادة عليهم، حيث يلتزمون بدفع الضرائب انطلاقًا من مبدأ التضامن الاجتماعي.

و في الواقع إن هذه النظرية أكثر قبولًا، لأنها تفسر فرض الضريبة في كل عصر من العصور، فضلًا عن أنها تستوعب كل التطورات التي حصلت في دور الضريبة، الاجتماعي و الاقتصادي و تنظيمها الفني¹.

الفرع الثالث: نظرية سيادة الدولة

تبرر الضريبة على أساس سيادة الدولة، فالدولة تؤدي وظائفها في إشباع الحاجات العامة، و لا تسعى إلى تحقيق النفع الخاص للأفراد، و هي بما لها من سيادة على إقليمها و رعاياها تفرض الضرائب بمقتضى القانون، و تستمد ذلك مباشرة من سلطتها الدستورية، فالسيادة الضريبية و السيادة السياسية ترتبطان أشد الارتباط، سواء أكان ذلك على الصعيد الداخلي أم الخارجي².

و منه نستخلص بأن فرض الضريبة يدخل في السيادة العامة للدولة، و مهما اسند فرضها إلى العلاقة التعاقدية بين الدولة و الأفراد من طرف البعض، إلا أنها تبقى في الواقع كواجب وطني، قائم على أساس التضامن الاجتماعي، و رغبة الدولة و الأفراد في التعايش و تحمل الأعباء الاجتماعية معًا.

من خلال ما سبق نجد أن هذه النظرية هي الأقرب إلى الحقيقة، في محاولة إيجاد سند قانوني ترتكز عليه الدولة لبطس سلطتها، فيما يخص فرض الضرائب على المقيمين في إقليمها وعلى مواطنيها في الخارج.

المطلب الخامس: أهداف الضريبة

لقد تطورت أهداف الضريبة بتطور مفهومها المصاحب لتطور مفهوم الدولة، والدور الذي تلعبه في الحياة الاقتصادية، ففي ظل الفكر القائم على حيادية الضريبة، لم تكون هذه الأخيرة إلا أداة في يد الدولة من أجل

¹ نعم أحمد محمد، عبد الباسط علي جاسم، مشروعية الضريبة، دراسة قانونية مقارنة، مجلة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 03، نيسان 2007، ص 256

² فوزت فرحات، المالية العامة و التشريع الضريبي العام، الطبعة الأولى، مؤسسة بحسون للنشر و التوزيع، بيروت، 1997، ص 19-20

الحصول على المال اللازم، من أجل تمويل الإنفاق العام الذي تقوم به الدولة، حيث ساد هذا الفكر (حيادية الضريبة) مدة طويلة من الزمن، إلى أن حل بالاقتصاد العالمي أزمة الكساد لسنة 1929 م ، ومن ثمة ظهرت أفكار وآراء مناقضة للفكر الكلاسيكي، القائم على حياد الدولة وعدم تدخلها في النشاط الاقتصادي، ومنه حيادية الضريبة، ففي ظل هذه الأزمة، ظهر الفكر الكنزي الداعي لضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، من خلال استخدام العديد من الآليات والوسائل، ومن بين هذه الوسائل، السياسة الضريبية التي تعد الضريبة الأداة الرئيسية لها، وعلى هذا لم تصبح الضريبة حيادية في ظل هذا الفكر، بل أصبحت لها العديد من الأهداف التي تصبو إلى تحقيقها، بالإضافة إلى الهدف المالي، ففي المجال الاقتصادي أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق العديد من الأهداف.

الفرع الأول: الهدف المالي

لقد كان الهدف المالي قديما ومازال للوقت الحاضر، يعتبر من أهم الأهداف الرئيسية من وراء فرض الضريبة، حيث أن معظم الدول تعتمد على الأموال التي تحصلها من الضرائب لتمويل نفقاتها المختلفة، فمع ازدياد تدخل الدولة، وازدياد حجم وطبيعة الخدمات التي تقدمها لمواطنيها، والقاطنين لديها من تعليم وصحة وأمن وغيرها، ازداد حجم نفقات الدولة بشكل متسارع، وأدى ذلك إلى زيادة اعتماد معظم الدول على فرض ضرائب جديدة، مما أدى إلى تنوع الضرائب التي تفرضها الدولة، وازدياد مبالغ المتحصلات منها، بالإضافة إلى الهدف المالي من وراء فرض الضريبة، هناك أهداف أخرى اجتماعية، و اقتصادية تسعى الدولة في الوقت الحاضر إلى تحقيقها¹.

الفرع الثاني: الهدف الاقتصادي

يمكن للضريبة أن تحدث أثرا اقتصاديا عاما، أو أثر انتقائيا حسب القطاعات الاقتصادية، فيما يخص الأثر الاقتصادي العام، يمكن أن توجه لامتناس الفائض من القدرة الشرائية وإلى محاربة التضخم، فمثلا في حالة التضخم والتي تمثل ارتفاعا في أسعار السلع والخدمات، و التي قد يكون أحد أسبابها ارتفاع السيولة المتوفرة لدى المواطنين، تلجأ الدولة في هذه الحالة إلى زيادة نسبة الضريبة المفروضة على مواطنيها، وهذا بدوره يؤدي إلى امتناس جزء من تلك السيولة. كما تقوم الضريبة في بعض الأحيان بعمل انتقائي، لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع اقتصادي معين مثل السكن، فنقوم عندها بسن إجراءات ضريبية تخفيفية لصالح هذا القطاع، حتى يتمكن من التغلب على التكاليف الباهظة للبناء، ويمكن القول أن الهدف من الضريبة قد يكون

¹ محمد أبو نصار، محفوظ المشاعة فراس عطا الله الشهبان، مرجع سابق، ص 4-5.

العكس، الحد من النمو السريع غير المرغوب فيه لقطاع من القطاعات الإنتاجية، ترى فيها السلطات العمومية زيادة إنتاجها يولد آثارا مضرّة بصحة الاقتصاد الوطني.

الفرع الثالث: الهدف الاجتماعي

يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني، فالمبدأ العام في فرض الضرائب، هو أن الجزء الأكبر منها يقع على عاتق أصحاب الدخل العالية، وبالمقابل ما يحصل من ضريبة، يصرف لتغطية نفقات الدولة على خدمات التعليم والصحة، ومن المعروف أن أصحاب الدخل المتدنية، هم الأكثر استفادة من الخدمات التي تقدمها الدولة، كما قد تساهم الضريبة في المحافظة على اقتناء بعض السلع الاستهلاكية، كالخبز والحليب، أو الحفاظ على الصحة العمومية، كفرض ضرائب عالية على بعض السلع، التي تلحق أضرار صحية كالمسكرات والتبغ، فقد سمحت هذه الإجراءات الضريبية بشكل فعال، من تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية، وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل، والحد من تلك التي تتمتع بها الفئات المرتفعة الدخل.

الفرع الرابع: الهدف السياسي

بتعاضد دور الدولة، أصبحت الضريبة تؤدي أهدافا سياسية يمكن تحديدها على مستويين: داخلي و خارجي. فعلى المستوى الداخلي، تمثل الضريبة أداة في أيدي القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، و هي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب¹. أما خارجيا فهي أداة من أدوات السياسة الخارجية، و ذلك عن طريق فرض ضرائب و رسوم جمركية عالية، على منتجات بعض الدول، و تخفيضها أو اعفائها على منتجات دول أخرى، مثلما هو الحال في الحروب التجارية.

و بالرغم من أهمية سائر الأهداف المذكورة، إلا أنه يبقى الهدف المالي هو الأهم، لكون الأهداف الأخرى مرتبطة بفترة معينة و مقتصرة على قطاع أو مجموعة معينة.

المبحث الثالث: الإطار العام للنظام الضريبي

لقد حظيت دراسة النظم الضريبية، أهمية بالغة من طرف مسؤولي الدولة، و قطاع الأعمال المحلي و الأجنبي، و دارسي الضرائب، حيث مثلت هذه الأخيرة خلال مراحل طويلة محور الدراسات المالية، باعتبارها من أهم الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، و لأنها التعبير المالي عن علاقة الدولة بالفرد. و سنقوم من خلال هذا المبحث عرض و توضيح مفهوم النظام الضريبي و إطاره العام بشكل مفصل.

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سابق، لبنان، 2003، ص 131

المطلب الأول: ماهية النظام الضريبي

يقوم النظام الضريبي بالتحكيم بين مجموعة القضايا الضريبية، التي تعكس رغبة الدولة وأهداف السلطات العمومية، لذلك اكتست دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة لدى مختلف الأطراف، سواء تعلق الأمر بالسلطات العمومية أو قطاع الأعمال.

الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي

إن النظام الضريبي هو الهيكل المتفرد بلامحه، و طريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع ، و هو الإطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب، التي يراد باختيارها و تطبيقها تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

كما أن المفكرين الاقتصاديين وعلماء المالية، يرون أن النظام الضريبي يتراوح بين مفهومين:

في المفهوم الواسع: "هو مجموعة العناصر الأيديولوجية و الاقتصادية الفنية، التي يؤدي تركيبها إلى كيان ضريبي معين، وهذا الأخير يشمل الواجهة الحسية للنظام، فهو يختلف من دول متقدمة اقتصاديا عن دول متخلفة"¹.

أما مفهومه الضيق: "فهو مجموعة القواعد القانونية و الفنية، التي تمكن من الاقتطاع الضريبي و ذلك في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل"².

كما قدمت العديد من التعاريف للنظام الضريبي، حيث عرف بأنه " مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب، تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا، يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية، واللوائح التنفيذية، من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية"³.

ويعرف النظام الضريبي أيضا على أنه: "الإطار الذي ينظم مجموعة من الضرائب المتكاملة والمتناسقة، ويتم تحديدها استنادا إلى أسس اقتصادية، ومالية وفنية، في ضوء اعتبارات سياسية،اقتصادية، اجتماعية، وإدارية"⁴.

¹ يونس أحمد البطريق،النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 ، ص 19

² سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العثماني، "اقتصاديات الضرائب"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 ، ص 323

³ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 7

⁴ صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000، ص 46

و كتعريف شامل للنظام الضريبي: "هو مجموعة من الضرائب، التي يراد باختيارها و تطبيقها في مجتمع معين و زمن محدد، تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع و النظام الضريبي، و بحكم كونه مجموعة من الضرائب، لا بد أن يصمم بالاعتماد على تلك المبادئ و القواعد، التي قدمتها لنا المالية العامة، و أن النظام الضريبي يعتبر الترجمة العلمية لسياسة الضريبة"¹.

من خلال التعاريف السابقة نجد أن النظام الضريبي يجب أن يكون انعكاسا للنظام الاقتصادي و الاجتماعي، و السياسي السائد في المجتمع.

الفرع الثاني : خصائص النظام الضريبي

بعد تعرفنا على مفهوم النظام الضريبي من الواسع إلى الضيق، نتعرف فيما يلي على مختلف الخصائص الواجب توفرها في النظام الضريبي، من أجل تحقيقه للأهداف المرغوبة، و تتمثل هذه الخصائص فيما يلي²:

- أن يمتاز النظام الضريبي بقدرته على تحقيق الهدف و بمختلف المكونات المساعدة على بلوغ هذا الهدف، حيث يختلف هدف النظام الضريبي حسب نوع النظام الاقتصادي، أي من نظام اقتصادي إلى آخر، فههدف النظام الضريبي وفقا للنظام الرأسمالي يختلف عنه في النظام الاشتراكي.

- أن يراعى في النظام الضريبي مقدرة المكلفين على الدفع، و ألا يتقل عليهم بعبء الضريبة و بأسعارها المرتفعة، و عدم الإكثار من فرضها و مراعاة الحالات الشخصية للأفراد المكلفين بالضريبة، و فرض ضرائب تتماشى و إمكاناتهم ، لتفادي الوقوع في مشكل التهرب من دفع الضريبة، و لأن إرهاق المكلفين بفرض ضرائب كثيرة و ذات أسعار مرتفعة يؤدي إلى التأثير على رأسمال المكلف، و بالتالي نفاذه تدريجيا، إلى أن يؤثر ذلك على نشاط المكلف، و قد ينتج عن ذلك إنهاء المشروع، و بالتالي عرقلة النمو الاقتصادي.

- أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة، بأن يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة، كل حسب قدرته، أي أن يساهموا كلهم في أعباء النفقات العامة، كما يجب ألا يخل بقاعدة العدالة، لأن الإخلال بها يؤثر على الحياة الاجتماعية.

- أن يتسم النظام الضريبي بالوضوح، من أجل استيعاب معالمه، و سهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد، و تخفيض نسبة التهرب الناتجة عن استغلال مختلف الثغرات فيه.

¹ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سابق ص 25
² رحمة نابتي، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الاسلامي - دراسة مقارنة- رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامعة قسنطينة، 2014، ص 07

-أن يكون النظام الضريبي مرنا وقابلا لإخضاع نشاط جديد للضريبة أو إعفاء نشاط آخر منها، حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة لفترة معينة، ولكن دون أن يؤثر هذا التغيير على جوهر النظام الضريبي بحيث يبقى أساسه قائما.

-توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزانة العامة ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما، بهدف السعي إلى تحقيق المصلحة العامة.

المطلب الثاني: أسس و مرتكزات النظام الضريبي

إن الضريبة كما تطرقنا إلى مفاهيمها في المبحث السابق، لا تعمل في فراغ، بل إن تنظيمها يتم في إطار نظام ضريبي يختار ويصمم بناء على اعتبارات كل دولة، فالنظام الضريبي يقوم على دعائم ومكونات، حيث تعتمد بنية النظام الضريبي على ثلاثة أسس هي:

الفرع الأول: السياسة الضريبية

تعبّر عن مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي، المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي، حسب التوجيهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية¹. ويعتبر النظام الضريبي صياغة فنية للسياسة الضريبية للمجتمع، فهو يصمم من أجل تحقيق أهدافها، حيث نجد أن النظام الضريبي، الذي يصلح لتحقيق أهداف نفس سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين، قد لا يصلح لتحقيق أهداف السياسة الضريبية في مجتمع آخر².

الفرع الثاني: التشريع الضريبي

هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية، و ذلك في شكل قوانين، وهذا من أجل تحقيق أهدافها، ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد، لسد منافذ التهرب أمام المكلف، كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة، حتى تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة.

و تعتبر القوانين والتشريعات من بين الصلاحيات السيادية للدولة ، والتي تطورت مع تطور الزمن. هذا التطور أدى إلى ظهور قوانين وتشريعات متخصصة، تنظم ظاهرة بعينها ولها مجال محدد، و منها القانون الجبائي، الذي يحمل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة، والمتعلقة بالوعاء والتصفية والتحصيل

¹ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث، مرجع سابق ص 25
² عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص139

الجبائي، صف إلى ذلك المنازعات الجبائية بين المكلفين والإدارة الضريبية، ويعد القانون الجبائي، فرعا من فروع القانون العام، هذا الأخير هو مجموعة القواعد التي تنظم العلاقة بين الهيئات العامة ببعضها البعض، والهيئات العامة والأفراد، إذ أن القانون الجبائي ينظم العلاقة بين مصلحة الضرائب من جهة (جهة إدارية عمومية)، وممولي الضرائب من جهة أخرى. حيث يتحدد تطبيقه بزمان معين، ويرجع هذا التحديد إلى مبدأ سيادة الدولة على إقليمها¹.

الفرع الثالث: الإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي²، فهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي، وذلك من خلال فرض الضرائب وجبايتها. كما تعد الوسيط بين المكون السابق من مكونات النظام الضريبي (التشريع الضريبي) والمكون الأخير الذي سوف نتطرق له في الفرع الموالي (المجتمع الضريبي)، فهي التي تقوم وتسهر على تطبيق التشريع الضريبي على أشخاص المجتمع الضريبي، إذ تعد الإدارة الضريبية الجهاز الإداري المختص بكافة المسائل الجبائية وتسييرها، ولهذا فهي تتشعب في مكوناتها وهيئاتها، حسب درجة التعقد أو البساطة التي تميز هذا الهيكل، وبالرجوع إلى حالة الجزائر، نجد أن الإدارة الضريبية لها العديد من الهيئات، فهي تتكون من مصالح مركزية ومصالح خارجية، و قد خصصنا لدراسة لموضوع الإدارة الضريبية الجزائرية فصلا كاملا في أطروحتنا.

الفرع الرابع: المجتمع الضريبي³

يقصد بالمجتمع الضريبي في المجال الضريبي، كل ما يتخذ كأساس لتحديد قيمة الضريبة، أي مجموع المداخل المحققة من طرف الأشخاص، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو أشخاصا معنويين، محققين لأرباح و مداخل توجب فرض الضريبة، وتحديد الشخص المكلف بالضرائب المختلفة له أهمية بالغة، إذ هذا الأخير هو من يقوم بعملية التصريح بالوجود، (إذا كان شخصا طبيعيا يكون هو المكلف بالتصريح، وإذا كان شخصا معنويا فيجب القيام بالتصريح من طرف المدير أو ممثل هذا الكيان القانوني)، كما أن هذا الشخص تقوم مسؤوليته أمام الجهات الضريبية في مجال الالتزامات، وكذا دفع قيمة الضرائب المفروضة عليه. إن عملية حصر المجتمع الضريبي تعد من الصعوبة بما كان، وعلى هذا فيمكن القول أنه يدخل في خانة المجتمع الضريبي كل شخص، سواء كان طبيعيا أو معنويا تتوفر فيه شروط التكليف الضريبي.

¹ سوزي عدلى ناشد: ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 4

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 159

³ قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 39

المطلب الرابع: علاقة النظام الضريبي بالأنظمة الأخرى

إن النظام الضريبي في أي دولة، ما هو إلا مكون من مكونات الأنظمة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة، فهو يتأثر بهذه الأخيرة، كما يؤثر فيها حسب أهداف السياسة الضريبية.

الفرع الأول: علاقة النظام الضريبي بالنظام السياسي

يتأثر النظام الضريبي بالأوضاع السياسية السائدة، باختلافها من مرحلة إلى أخرى، وذلك لأنها تمس الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها، إضافة إلى طريقة العمل التي يعمل بها، و وفقا لذلك فالنظام الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى، وفقا للنظام السياسي القائم فيها، فمثلا النظام السياسي الذي يتخذ من حكم الفرد منهجا لإدارته، يصمم النظام الضريبي وفقا لذلك من أجل تحقيق الأهداف الخاصة بنظام الحكم الفردي، حيث لا تستخدم الضرائب لتحقيق النفع العام في هذه الحالة، وفي المجتمعات الديمقراطية، أين يتواجد تعدد الأحزاب والذي يمكن الأفراد أكثر من المشاركة في اتخاذ القرار، و يتم تصميم النظام الضريبي بما يساهم في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، وهنا تأخذ الاعتبارات الموضوعية أهمية في اختيار مكونات النظام الضريبي، و يميز بين أنواع الضرائب، ويفضل نوع منها على الآخر نظرا للمساهمة الكبيرة للنوع المفضل في تحقيق الهدف المرغوب، وهذا لا يعني إهمال الاعتبارات الشخصية، ومن المحتمل أن تستخدم بعض القوانين الضريبية في صالح الدولة، ولكن ما يجدر الإشارة إليه، هو أنه إن كان الهدف من النظام الضريبي يتمشى بما يخدم بعض المصالح الخاصة للدولة، فلن يكون أكثر من المجتمعات ذات الحكم الفردي¹.

الفرع الثاني: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي²

إن النظام الضريبي له الأهمية الأولى في تحقيق التنمية، فالنظام الضريبي هو الأداة التي من خلالها تتدخل الحكومات بالحياة الاقتصادية والاجتماعية؛ لتؤثر فيها بما يتناسب والسياسة المرسوم، وفق الأيديولوجية السياسية والضريبية التي ترتبط بتطور العقيدة السياسية، وتجلى هذا الدور مع تطور دور الدولة، وخاصة بعد الأزمات الاقتصادية التي اجتاحت العالم، وبلغت الذروة عام 1931 م، بعد أن تنبتهت الحكومات إلى ضرورة التدخل في الميدان الاقتصادي، لرفع مستوى معيشة المواطنين وضمان الاستقرار الاقتصادي، وترتب على ذلك أن تطورت النظرة إلى المالية العامة، فأصبحت سياسة تستخدم فيها الحكومة برامج الإنفاق العام والإيرادات العامة؛ لتحديث آثاراً مرغوبة في كل من الدخل القومي والإنتاج والعمالة؛ ولتتمنع عنها الآثار غير المرغوبة فيها.

¹ نابتي رحمة، مرجع سابق، ص08

² محمد الحلاق، النظام الضريبي، مقال منشور عبر الرابط الإلكتروني: ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=165049

تم الاطلاع عليه بتاريخ 2016/08/21

ويترتب على قيام الدولة باستخدام الوسائل المالية المختلفة، لتنفيذ سياساتها الاقتصادية العامة، ومن أهمها الوسائل الضريبية آثار اقتصادية متعددة ومعقدة، فالحوافز الضريبية وبالأخص الامتيازات والإعفاءات الضريبية، تؤدي دوراً بارزاً في تحفيز الاستثمارات وتوجيهها، وتنمية بعض القطاعات الإنتاجية، فمفهوم الاستثمار يعدّ مقياساً لفاعلية السياسة الاقتصادية المعتمدة في دولة ما، كما أنه يمثل القاعدة والأداة الرئيسية لتحقيق النمو الاقتصادي؛ مما يجعل الاستثمار يمثل محور التنمية الاقتصادية في كل دول العالم، ويحدد مقدار حجمه وفاعليته، تطورات الحياة الاقتصادية في مجالاتها كافة.

كما تلجأ الدولة إلى فرض الضرائب لتكوين ادخارها، ولتمويل المشروعات الاستثمارية، وينعكس هذا الإجراء على حجم الادخار القومي، فيؤدي فرض الضرائب إلى إعادة توزيع الدخل بين الاستهلاك والادخار، وفقاً للحاجات، ولمصلحة الإنفاق الضروري على حساب الإنفاق غير الضروري، فالضرائب على رأس المال والضرائب التصاعدية على الدخل، يكون تأثيرها كبيراً في الادخار، إذا أصابت الشرائح الكبيرة التي تخصص عادة للادخار معدلاً مرتفعاً من دخلها، أما الضرائب التصاعدية على الدخل، فتؤدي إلى إعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع؛ وبالتالي تحقيق العدالة الضريبية. كما يمكن أن تؤدي الضريبة على نحو غير مباشر، إلى زيادة المدخرات الخاصة من خلال الضرائب على الاستهلاك والرسوم الجمركية.

كما تؤدي الضرائب دوراً مهماً في مكافحة التضخم، والانكماش الاقتصادي، والإنتاج؛ شريطة أن يرتبط فرض الضرائب في هذه الحالات بدراسة متأنية للواقع الاقتصادي، حيث أن للضرائب في هذه الحالات تأثيرات إيجابية، وسلبية خطيرة إذا لم يحسن استخدامها على نحو يناسب حاجات المجتمع المفروضة، وظروف الواقع الراهن لهذا المجتمع إبان فرض الضريبة.

الفرع الثالث: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاجتماعي

يمثل النظام الضريبي انعكاساً للبنى الاجتماعية في الدولة، ومدى وعي الوسط الاجتماعي بأهمية الجباية وأدوارها الاقتصادية والاجتماعية)، ويُعتبر من العوامل المساعدة على تقبلها والافتتاع بها¹.

إن للفلسفات و الأحوال المعيشية في المجتمع، تأثير كبير على النظام الضريبي، فمن الأهمية بمكان تطبيق العدالة في فرض الضرائب، و مراعاة الدخل المرتفع و الدخل المنخفض، كما تؤثر عادات المجتمع و قيمه الأخلاقية على النظم الضريبية، ففي الدول التي ينتشر فيها تعاطي الخمر و المسكرات بأنواعها، و تتم

¹ بلعوجة حسينة، اسماعيل توزة، تأثير العامل الديني على نظرة المكلف للنظام الضريبي الجزائري، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، المجلس العام للبنوك والمؤسسات المالية الإسلامية و مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، العدد48، جوان 2016، ص 60

الفصل الأول: الدولة و حق الفرض الضريبي

فيها المعاملات الربوية، و تتم فيها معاملات الرهانات و اليانصيب، يصبح للضرائب على هذه المجالات، مكان بارز في النظام الضريبي و العكس بالعكس¹.

¹ ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل دور الدولة الجديد، (حالة الجزائر)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص 15

الخاتمة:

تبدو الدولة كما لو كانت تعبيراً عن حاجة طبيعية في الإنسان، وتبدو من جهة أخرى كياناً مصطنعاً ومجرد وسيلة الغاية أعلى منها، كما تبدو الدولة أعظم إبداع إنساني تتجلى من خلاله القدرة على التنظيم العقلائي والقصدي والإرادي لحياة الإنسانية من خلال وظائفها التي تعد من المسائل المهمة التي لازمت قيام المجتمعات البشرية.

و بالرغم من أن الدولة تبقى في الواقع شيئاً مجرداً تستحيل رؤيته فعلياً أو حتى التقرب منه، إلا أن هذا التجريد لا يجعل منها فكرة تسبح في مخيلتنا فقط، بل هي ممثلة في موظفيها و مؤسساتها، لأننا حين نمثّل لفسارة الشرطي فهذا لا يعني أننا نخافه شخصياً و إنما نحن نمثّل لسلطة الدولة التي يمثلها، و كذلك عندما ندفع الضرائب المستحقة علينا لعون المصالح الضريبية فأننا كذلك هذه المرة لم نثق فيه كشخص، و إنما نثق في الدولة التي يمثلها و التي لا يمكننا رؤيتها فعلياً.

و من هذا يمكن زوال التجريد الذي تكلمنا عنه، عندما نلصق مصطلح الدولة بالذين يمثلونها و ننسبها إليهم، سواء كانوا مؤسسات، هيئات أو موظفين.....إلخ.

الفصل الثاني:

النظام الضريبي الجزائري

المقدمة:

يتأثر النظام الضريبي بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية، و بالأهداف التي تحددها الدولة وتسعى لتحقيقها من خلاله، فهو لا يقتصر على كونه مجموعة قواعد قانونية، وأصولاً فنية تحدد مطرح الضريبة ومراحل تحققها وجبايتها، بل هو أيضاً عبارة عن إجمالي العناصر الاجتماعية والاقتصادية، التي يجب أخذها بالحسبان، في سبيل تبني قواعد قانونية تتلاءم مع النظام الاقتصادي والاجتماعي للدولة.

فمن بين الدول التي قامت بعملية إصلاح لنظامها الجبائي، في إطار برامج التصحيح الهيكلي، الجزائر، وذلك بعد تحولها من النظام الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، قاصدة من وراء ذلك التكيّف مع المعطيات الاقتصادية العالمية الجديدة، و خاصة بعد الأزمة التي مست اقتصادها الوطني في سنة 1986م، بسبب انخفاض سعر البترول.

و سنتطرق في هذا الفصل، إلى دراسة تفصيلية للنظام الضريبي الجزائري، و مساره التاريخي إلى غاية يومنا هذا، نظراً لمدى أهميته في دراستنا التي تقع تحت ظله.

المبحث الأول: المسار التاريخي للنظام الضريبي الجزائري

لقد تأثر النظام الضريبي الجزائري، كغيره من الأنظمة الضريبية في الدول المتخلفة، بالعوامل الاجتماعية و التاريخية و السياسية التي سيطرت عليها، حيث أن الجزائر منذ القدم، تأثر نظامها الضريبي بطبيعة الحكم العثماني، و بعدها بالاستعمار الفرنسي، حيث دام ذلك إلى غاية استقلالها، حيث تبنت نظاما جبائيا مستمدا من النظام الفرنسي، بكل ما يحمله من عدم المساواة بين المكلفين، وهذا من أجل ضمان موارد مالية تضمن حسن سير الاقتصاد الوطني .

المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري خلال الخلافة العثمانية 1519-1830

منذ أواسط القرن 18، أصبحت الضرائب المورد الرئيسي المعتمد لدخل الدولة، من طرف السلطة الحاكمة في العهد العثماني، و ذلك بعدما تناقصت غنائم الجهاد البحري، و تقلصت ثروات سكان المدن، و ذلك بسبب تدهور الأوضاع الاقتصادية آنذاك، و هي مع تنوعها و اختلاف تسمياتها، كانت ترتبط بالأرض و نوعية حيازتها و كيفية استغلالها، و طبيعة علاقة سكانها بالحكام¹.

الفرع الأول: دور النظام الضريبي في تحديد العلاقة بين السكان و الحكام

يعد النظام الضريبي عاملا أساسيا في تحديد العلاقة بين إدارة الحكم العثماني من جهة، و فعاليات المجتمع الجزائري من جهة أخرى، باعتباره ركيزة أساسية في قيام الدولة واستمرار وجودها، و قد مكنت الضرائب الوافرة التي كان يجبيها حكام الجزائر، من الاعتناء بالجيش من حيث التجنيد والتسليح، وبالتالي توفير الاستقرار للبلاد، الذي يعد حجر الزاوية لممارسة النشاطات الاقتصادية المختلفة، من صناعة و زراعة و تجارة، التي كانت تدر الأرباح الوافرة، و تحقق الازدهار للسكان².

و قسمت تركيبة السكان آنذاك إلى صنفين هما: سكان المدن و سكان الأرياف.

1- سكان المدن (الحضر):

كانوا يتشكلون من فئات عديدة محلية ذات أصول أمازيغية و عربية، و قد شغلت هذه الفئة المناصب الإدارية كالقضاء و الإفتاء و الإمامة، و هناك فئات أخرى وافدة، كالأتراك العثمانيين و الكراغلة، أما فئة

¹ناصر الدين سعيدوني، الشيخ المهدي بوعبدلي، الجزائر في التاريخ، العهد العثماني الجزء (4)، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1984، ص 31-32
² محمد أرزقي فراد، قراءة في كتاب المجتمع الجزائري و فعاليات في العهد العثماني للدكتور أرزقي شويثام (2/1)، مقال متوفر على الرابط الإلكتروني <http://www.echoroukonline.com/ara/articles/42526.html> اطلع عليه بتاريخ 2012/09/26

الدخلاء فكانت تضم الأوروبيين (تجار وأسرى)، وكانت آخر فئة تضم اليهود. وقد تميز هؤلاء الحضر بسيطرتهم على المجال الصناعي والتجاري، كما تميزوا بالرفاهية وحبهم للعلم، وحرصهم الشديد على قواعد النظافة المستمدة من العقيدة الإسلامية.

2- سكان الأرياف:

كانوا يشكلون نسبة كبيرة في تركيبة السكان، و تميزوا بمستوى اجتماعي أقل من سكان المدن، واعتمدوا في معيشتهم على الزراعة في السهول والجبال، و تربية المواشي في الهضاب العليا والصحراء، وخضعوا من الناحية التنظيمية للنظام القبلي المتميز بالاستقلالية.

3- طبيعة علاقة الحكام بالسكان¹:

تميزت علاقة الحكم العثماني بالسكان بمظهرين هم: الخضوع والولاء في المدن والسهول، و التمرد في الجبال و المناطق المعزولة. لذلك قسم السكان إلى الأصناف التالية بموجب هذا المعطى إلى:

3-1- قبائل متعاونة (المخزن):

قبائل تتمتع بامتيازات متعاونة مع السلطة في الجزائر، و تمثل همزة وصل بين السكان و السلطة المسؤولة عن الأمن، و جمع الضرائب بين سكان القبائل، و هي معفاة من الضرائب، مقابل تقديم خدمات عسكرية و إدارية للأتراك العثمانيين.

3-2- قبائل خاضعة (سكان السهول عموما):

ويقع على كاهلها عبء دفع الضرائب.

3-3- قبائل ممتنعة (متمردة):

و هم سكان الجبال و المناطق المعزولة، و كانت ترفض دفع الضرائب في معظم الأوقات، و لا تؤديها إلا عقب حملات تأديبية، كانت تشنها عليها القوات التركية، بدعم من فرسان قبائل المخزن، أو عند حاجتها لرخص التنقل لبيع محاصيلها الزراعية خارج معقلها.

¹ أرزقي فراد، مرجع سابق.

الفرع الثاني: هيكل النظام الضريبي في العهد العثماني

و من منطلق تركيبة السكان عرف النظام الضريبي خلال هذه المرحلة صنفين من الضرائب:

1- ضرائب و رسوم القطاع الريفي:

اتصفت بالتعدد و التنوع، فمنها ضرائب اسلامية قارة و ضرائب غير قارة، و هي كما يلي:

1-1- الضرائب الإسلامية:

كانت تفرض هذه الضرائب وفقا للشريعة الإسلامية، أي الإيرادات المالية في الإسلام و تتمثل في العشور، الزكاة، الجزية و الخراج.

1-1-1- الزكاة:

و هي تتحدر من الضرائب الشرعية المباشرة، التي تفرض على الملكية الخاصة، كوحدة القياس السائدة آنذاك، و الزكاة في الأساس ركن من أركان الإسلام، و هي اقتطاع إجباري يعمل على نشر التراحم التآخي¹. و كان يتمثل وعاؤها في الثروة الحيوانية من مختلف أنواع الماشية كما يلي:

الجدول رقم (01-02) : وعاء الزكاة في النظام الضريبي في العهد العثماني

الضريبة	الماشية قطيع	
1 خروف	25 أو أكثر	جمل
1 خروف	120 أو أكثر	خروف
1 ثور	40 أو أكثر	ثور
1 جمل	35 أو أكثر	جمل
2 ثور	200 أو أكثر	خروف
1 بقرة	60 أو أكثر	ثور

Source :Ahmed Henni « Etat surplus et société en Algerie avant 1830 »

¹ محمد فاروق عبد الحميد، التطور المعاصر لنظرية الأموال العامة في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1988، ص 107

1-1-2- العشور:

و تفرض على الملكيات الخاصة المراقبة فعليا من طرف البايلك، و يتمثل وعاؤها في محاصيل الأراضي الزراعية، باعتبارها آنذاك عماد الاقتصاد، مع الأخذ بعين الاعتبار مساحة الأرض المزروعة، و كذا طبيعة الأرض، و تمثل 10/1 من غلة أو منتجات الأرض التي تكون بحوزة التجار المسلمين، و يتم تحصيلها بشكل عيني، إلا أن هذه المداخيل المتعلقة بالعشور، كانت لا تكفي لسد نفقات الحرب، خاصة مع الحركة التوسعية للدولة العثمانية ذلك الحين، فأغلبها كانت تنفق على الرفاهية داخل القصور الملكية.

1-1-3- الخراج:

و هو يمس غير المسلمين القاطنين بأرضهم المستعمرة، و يتمثل في ضريبة عقارية مقدارها 3/2 من المداخيل، مقابل احتفاظهم بأراضيهم و استغلالها، و لا يمس المحصول.

1-1-4- الجزية:

و هي في الأصل رسم يفرض على أهل الكتاب، مقابل تمتعهم بحماية الدولة، وكذا بالنسبة لغير المسلمين المعنيين بدفع الخراج، فهم ملزمون بدفع الجزية.

1-2- الضرائب غير القارة:

تعتبر هذه الضرائب غير ثابتة و ليست محددة، لا من حيث النوعية و لا من حيث الكمية، و تتمثل في:

1-2-1- الرسوم على الممتلكات:

أ- الغرامة:

تتمثل في رسم يفرض على بعض الممتلكات جزافيا، و تستهدف أراضي العرش، و المناطق المستعصية (الخارجة) على نفوذ السلطة الفعلية البايلك، و تفرض عوضا عن العشور و تسدد إما نقدا أو عينا.

ب- اللازمة:

و هي نوع ثابت من الرسوم يؤخذ من الأراضي القبلية المشاعة (أراضي العرش أو السيفقة)، كما تعتبر ضريبة تفرض على منتجات النخيل بجنوب الجزائر العاصمة و قسنطينة، و هي خاصة بتمويل نفقات الجيش.

ج- المعونة:

تقدمها القبائل مساهمة منها في خزينة الإيالة¹، و استخدم هذا النوع من الضرائب على شكل رسم نقدي أو عيني، و كان استخدامها في مجال تمويل الجيش، و هي بمثابة هدية للفائد نتيجة استلامه إحدى المناصب المهمة، و قيمته تعادل الفرس أو الجواد.

د- حق الزمام:

و هو رسم إضافي يستلمه قائد العشور، كتعويض له على الخدمات التي قدمها أثناء جمع العشور.

هـ- الحكور:

أما أراضي البايلك، و هي ملكية عامة للدولة ممثلة في سلطة الداى، فكان مردودها يختلف باختلاف نوعية استغلالها، فكان يؤخذ منها محصول عيني إذا استغلت مباشرة باستخدام الخماسة (السخرة)، و تسخير الرعية (التوزيع)، و قد يؤخذ عنها كراء سنوي محدد يتمثل في ضريبة الحكار²، و هي مبلغ الإيجار الناتج عن كراء هذه الأراضي للاستغلال الخاص، و في بعض الأحيان تعطى كإقتطاع لذوي النفوذ و المكانة (أصحاب الرتب العالية في العرش)، مقابل دفع رسم سنوي، باعتباره عشورا أو كراء منخفضا، كما هو الشأن بالنسبة للأراضي التي يقيم عليها قبائل المخزن³.

1-2-2- الضرائب الإضافية:

بالإضافة إلى هذا، هنالك ضرائب إضافية تفرض على قبائل الرعية، و تؤخذ عنوة من القبائل الممتنعة أو المستقلة، بواسطة الحملات العسكرية و استعمال قبائل المخزن، و أهمها:

أ- الفرخ (البشارة):

تؤخذ كرمز للفرح و الإبتهاج، لتولي الباى منصبه أو إقراره من جديد ثقة فيه.

ب- ضيفة الباى:

و هي التي يشتري بها الباى الهدايا المخصصة لداى الجزائر.

¹ ناصر الدين سعيدوني، النظام المالي للجزائر في الفترة العثمانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1983، ص 05

² مصطلح الحكار مصطلح جبائي تركي يعني الضريبة على العقار المتمثل في الأراضي التي تستعمل لمدة أطول

³ ناصر الدين سعيدوني، تاريخ الجزائر في العهد العثماني، مرجع سابق، ص 32

ج- خيول الرعية:

تفرض خاصة على القبائل المتواجدة في الغرب الجزائر، و هي عبارة عن مساهمة مادية، تشمل عددا من الخيول و دواب النقل و الفرس.

من خلال كل هذا، نستخلص أن نظام ضرائب القطاع الريفي (الفلاحي) في العهد العثماني، و المشكل للعمود الفقري لبناء الاقتصاد الجزائري، كان متعسفا و غير خاضع لأي نظام قانوني، كما أنه غير مراعى لطبيعة الإنتاج و لا أحوال و أوضاع الفلاحين، فالقائمون عليه يركزون فقط على نوعية الملكية، و متطلبات الخزينة و حاجات الموظفين. كما أن كميات الضرائب تحدد بالقوة المحلية الفصلية و فعالية فرسان المخزن، و بالفصل الذي تؤخذ فيه، و كل هذا زاد شقاء الفلاحين و يؤسهم و تدهور أحوالهم المعيشية، كما ذكر "السلوي" على لسان "ابن الشريف الدرقاوي"، الذي اشتكى إلى مبعوث السلطان: " ما نال الفقراء و المنتسبون و سائر الرعية من عسف الترك و جورهم، و إنهاءهم في ذلك إلى القتل و الطرد من الوطن"¹.

2- ضرائب و رسوم سكان المدن (الحضر):

اتصفت هذه الضرائب أيضا بالتنوع و التعدد، و تتمثل فيما يلي:

1-2- عوائد بيت المال:

و تتألف من مردود الأوقاف، و ما يعود إلى الخزينة العامة من التركات و الودائع و الأملاك، التي يتوفى أصحابها و تبقى بدون وريث شرعي، إضافة إلى مردود بعض الأملاك العقارية، التي تعود ملكيتها مباشرة إلى الدولة، و هذا ما ساهم في زيادة الخزينة.

2-2- رسوم النقابات المهنية و الدكاكين التجارية:

يتكفل شيخ البلد أو قائد الدار بجمعها، من أمناء النقابات المهنية المختلفة الموجودة بالمدن الكبرى، كما كان كل دكان ملزما بتقديم رسم شهري مقابل نشاطه التجاري.

¹ السلوي، أحمد بن خالد الناصري، جعفر، الاستقصاء لدول المغرب الأقصى، الجزء (08)، دار الكتاب، المغرب، 1955، ص 100

2-3- رسوم الطوائف العرقية و الأقليات الدينية:

كان اليهود يدفعون مبالغ مالية لخزينة الدولة، و يتكلف كبيرهم " المقدم " بتقديمها لشيخ البلد أو الخزناجي¹، كما هو الحال بالنسبة للأندلسيين الذين كانوا مستقرين في المدن الساحلية.

و بغض النظر عن بقية الطوائف السكانية الأخرى، فإن المجموعات السكانية بالمدن كانت ملزمة بالمساهمة بعوائد فصلية و سنوية، متعارف عليها كضيافة دار الباي التي كان يدفعها سكان المدن، التي ليست بها حاميات عسكرية تركية، و ضيفة دار السلطان، و تدفع من قبل سكان المدن التي تقيم بها الحاميات العسكرية، و يقوم بتسليمها شيخ البلد لقائد الفرقة العسكرية " الآغا " عند استبدال الحامية، أو تجديدها أو عند حلول المواسم و الأعياد الدينية².

2-4- رسوم المرسى و حقوق الديوانة:

بالنسبة لرسوم المرسى، تدفعها السفن الجزائرية و العثمانية عند دخولها موانئ الجزائر، و كذا تلتزم بدفعها الدول المسالمة و المهادنة، و التي تربطها معاهدة مع ديوان الجزائر، كما تلتزم أيضا الدول التي هي في حالة نزاع و عداء مع الجزائر، فتمتع بالحماية، إذا تمكنت من دخول الموانئ الجزائرية، و أفلتت من ملاحقة الأسطول الجزائري.

وهناك أتاوات إضافية أخرى، تتمثل في حق الاسترشاد بالفنار، منحة المترجمين و الرياس، و المصاحبين للسفن، و كذلك حق البشماق الذي يقدم لقائد المرسى عند زيارته للسفن.

أما حقوق الديوانة، فتفرض على البضائع المصدرة أو المستوردة، و تختلف حسب المرسى و الزمن.

2-5- فوائد الاحتكار و حقوق إسناد المناصب:

و هي مبالغ نقدية يتقاضاها الداوي و البايات، و بعض الموظفين الكبار، مقابل نيل المناصب أو تجديد الإبقاء بها، حيث يأخذون منها نسبة معينة مقابل توسطهم، و يعود الجزء الأكبر منها لخزينة الدولة، و هذا ما تسبب في حدوث الإضطراب و الفوضى في الجهاز الإداري و المالي للدولة الجزائرية، فأصبحت تدفع مبالغ مالية مقابل الحصول على جميع الوظائف و المهن، حتى فيما يخص منصب الباي أحيانا، فقد كان يستلزم

¹ الخزناجي : مسؤول المالية ، يسلم المداخيل و يشرف على مراقبة أمور السكة.
² ناصر الدين سعيدوني، تاريخ الجزائر في العهد العثماني، مرجع سابق، ص 32

كميات ضخمة من الأموال، و الجدير بالذكر أن هذه الحقوق أصبحت في أواخر العهد العثماني، شبه محددة و متعارف عليها.

2-6- المداخل الإستثنائية:

هي مداخل تلجأ إليها الدولة عند الحاجة و بمقتضى الضرورة، و تفرض على بعض المهام و النشاطات الاقتصادية غير المشروعة، و المنافية للعادات المتعارف عليها، كرسوم الحانات (الخمارات) المنتشرة بمدينة الجزائر، و ضريبة النساء المنحرفات التي يستخلصها المزوار، و كذلك مداخل الدولة المتأتية من عمليات العزل و المصادرة، و التبريم التي يتعرض لها بعض الأغنياء من الحضر و اليهود ، و كثير من موظفي و مستخدمي الدولة التي لطالما وتكررت و شاعت طيلة العهد العثماني.

و الملاحظ على السياسة الاقتصادية لتمويل الخزينة لإيالة الجزائر، أن الضرائب كانت تعسفية، و غير عادلة، فهي لا تخضع لأي نظام قانوني، و في هذا الصدد يقول "الشريف الزهار": "أن الخلفاء يأتون في آخر الربيع، فيخرجون معهم الأمحال ليستخلصوا الخراج و الزكاة و الأعشار". و هكذا وضع الأوائل الجباية على المنهج الشرعي، و الأواخر صاروا يخرجون المحلات لاستخلاص المغارم و الظلمات، و نهب أموال المسلمين، و ما وقع هذا حتى صار الناس فجارا و الأمراء ظالمين¹.

لقد كان الاقتصاد في الجزائر في العهد العثماني، قائما على الفلاحة في الريف و العائدات البحرية و التجارة الخارجية، و الحرف في المدن، و بما أن أغلبية السكان كانوا من الريف، فإن الفلاحة كانت تمثل مصدر الثروة و المورد الأساسي، خاصة عندما تنقص الموارد البحرية أو تتدهور التجارة الخارجية، و كانت تلجأ السلطات التركية إلى مضاعفة الضرائب على سكان الريف، كلما نقصت عائدات الخزينة أو حدثت كوارث طبيعية، من زلازل و جفاف و انتشار أمراض و أوبئة في فترات معينة ، كل هذا أدى إلى انخفاض المستوى المعيشي ، و ارتفاع أسعار المواد الاستهلاكية، و ضعف القدرة الشرائية، و تدني الوضع الصحي و مستوى الخدمات الصحية.

¹ بوجرة عثمان، الطب و المجتمع في الجزائر خلال العهد العثماني 1519- 1830 (مفارقة اجتماعية)، رسالة ماجستير في التاريخ الحديث، قسم التاريخ، كلية العلوم الانسانية و العلوم الاسلامية، جامعة وهران، 2015، ص 43

ففي الفترة الممتدة ما بين 1794-1798، نقص الإنتاج الزراعي في بايلك الشرق، فقل العرض و ارتفعت الأسعار، و تفشت الأمراض ، فاضطر "صالح باي" إلى التصريح إلى الشركة الملكية لإفريقيا، لإيقاف تصدير الحبوب بسبب شدة الأوبئة¹.

و منه نستخلص أن التعسف في جمع الضرائب من طرف الأتراك، كان من العوامل التي زادت من فقر الفلاح الجزائري، و سوء أحواله المعيشية و نقص مستواه المعيشي، مما جعله يترك العمل في الأرض، و يميل إلى ممارسة الزراعة المؤقتة، و الرعي المتنقل، لا سيما في المناطق التي ينعدم فيها الأمن، أو ما يعرف بأرض الخلاء، هروبا من هذه السياسة الضريبية المجحفة في حقه.

المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري إبان حكم الأمير عبد القادر و مرحلة الاستعمار الفرنسي

يرجع تطور النظام الجبائي الجزائري في هذه الفترة، إلى تطور الأوضاع السياسية في البلاد، ففي سنة 1830م كانت الجزائر دولة مستعمرة تحت الحكم الفرنسي، وتبعاً لذلك ظهرت العديد من المقاومات الشعبية، كانت أولها مقاومة "الأمير عبد القادر"، ضد الاستعمار الفرنسي بداية سنة 1830م، و التي دامت قرابة 18 سنة، و كان واجبا على أفراد المجتمع آنذاك، أن يقدموا يد العون للمقاومة، كانت هذه المقاومة الإعلان الرسمي لقيام الدولة الجزائرية².

الفرع الأول: النظام الضريبي الجزائري إبان حكم الأمير عبد القادر

تعتبر دولة الأمير عبد القادر نواة الدولة الجزائرية الحديثة، و قد اتسم نظامها من خلال المشاركة السياسية الفعالة لكل أفرادها بما يعرف بالبيعة، و هي أرقى بكثير من تنظيمات المجتمع المدني في تلك الفترة، لاعتمادها آليات أكثر انضباطا كمشورة أهل الحل و العقد وهم الخبراء و العلماء، أي الفئة المستبصرة في المجتمع، إضافة إلى كل الأفراد المكونين للمجتمع، لذلك يعكس نظامها الجبائي هذه القيم من خلال قيامه على استمرار موارد بيت المال، فالأمير "عبد القادر" عند إعلانه قائدا للجهاد، قام بتشريع قوانين ضريبية وفقا للنظام المالي الإسلامي و ركز عليها، و تمثلت في الزكاة، التي كانت تفرض بنسب مختلفة حسب الأوعية الضريبية، و العشور التي كانت تفرض على المحاصيل الزراعية بنسبة (10/1)، بالإضافة إلى الخراج.

¹ الفشاعي فلة، النظام الضريبي بالريف القسنطيني أواخر العهد العثماني 1771-1837، رسالة ماجستير في التاريخ الحديث، قسم التاريخ، كلية العلوم الإنسانية و الاجتماعية، جامعة الجزائر، 1990، ص 91

² عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية و دورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2016، ص 88

و نظرا لطبيعة الحرب و المقاومة، فقد أنشأ الأمير نوعا من الإخضاع الضريبي يسمى المؤونة، و التي تقدم كمساهمة من طرف المواطنين بغرض مساعدة الجيش، في حربه ضد الاستعمار تمويلا للمقاومة، و كانت هذه الضرائب تسدد إما نقدا أو عينا. كما قد سمح هذا النظام بمكوناته المتمثلة في الإيرادات الاسلامية، بتحقيق إيرادات بلغت حدود 1.500.000 فرنك فرنسي قديم آنذاك¹.

ولقد ساهم النظام الجبائي لهذه الفترة، في استمرار المقاومة للوجود الاستعماري لمدة تزيد عن 18 سنة.

الفرع الثاني: النظام الضريبي الجزائري خلال فترة الاستعمار الفرنسي

لم يستسلم الشعب الجزائري للمستعمر الفرنسي، و حاول جاهدا المقاومة بكل الوسائل المتاحة له، غير أن الجيوش و المعدات لم تحظ بالتكافؤ، مما جعل الجيش يبسط نفوذه عسكريا و اقتصاديا، مما أدى بالتبعية الاقتصادية و الاجتماعية للإدارة الفرنسية جذريا. و تنقسم هذه الفترة إلى قسمين:

1- الفترة الأولى (1830-1900)²:

تم خلالها العمل بالنظام الضريبي في عهد الأتراك، مع السعي إلى تحويل التحصيل إلى الجانب النقدي، و تقليص التحصيل العيني سعيا لبلوغ حصيلة غير مكلفة، و بموجب مرسوم مؤرخ في 24/01/1870، حولت معظم الأراضي إلى أراض مدنية، و زادت الضرائب على الفلاحين بشكل عبء ضريبي إضافي، في شكل اقتطاع ضريبي مناسب لما تنتجه القبائل، و كان هدف فرنسا في هذا الوقت رفع حصيلة الضرائب، حيث ارتفعت خلال (1846-1847) ب 33 مرة عما كانت عليه في 1822.

و بعدما حققت فرنسا آمالها في رفع الإيرادات، بدأت تنتهج سياسة تتوافق مع سياستها الاستعمارية، فخلال (1886-1900) و ضعت الضريبة على الأملاك العقارية المبنية، إضافة إلى رسوم الكحول، حيث قدر المحصول الضريبي بين (1871-1900) ب 591 مليون فرنك.

¹ Abdelkader Boudelbal, la fiscalité à la portée de tous, 3^{ème} édition, la maison des livres, alger, 1987, p19

² اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2010، ص 39

2- الفترة الثانية (1900-1962):

قدر المحصول الضريبي بين (1901-1914) ب 557 مليون فرنك، و من بين الأحداث التي وقعت خلال هذه الفترة أنه تم تقسيم البلاد جبائيا، حيث ابقى في الجنوب على النظام الضريبي الموروث عن الأتراك، أما في الشمال فتغير النظام الضريبي إلى سياسة من سياسات التفرقة و التهجير.

و بمقتضى مرسوم 30 نوفمبر 1918، تم الاستغناء كليا عن الضرائب الإسلامية الموروثة عن الأتراك في الشمال و استبدالها بضرائب فرنسية، أما سنة 1947 و جهت الأنظار إلى الجنوب الذي كان لا يزال خاضعا للضرائب التركية، و تم تعميم الضرائب الفرنسية، و بالتالي أصبح بالجزائر نظام ضريبي بالمفهوم الحديث. و تتمثل أهم الاقتطاعات الضريبية في: الاقتطاعات العقارية، الاقتطاعات على الأرباح الفلاحية، الاقتطاعات على الأرباح غير التجارية و الاقتطاعات على الأجور.

و تم تأسيس رسوم التسجيل في سنة 1936، و منذ سنة 1949 أصبح النظام الضريبي امتدادا للنظام الضريبي الفرنسي، حيث يلاحظ سنة 1955 مثلا¹: أن الضرائب على الدخل شكلت 37% من إجمالي الإيرادات الضريبية، و على الثروة 8 %، و الرسوم على رقم الأعمال 30%، و حقوق الجمارك 2%، أما بقية الاقتطاعات الضريبية الأخرى 23%، أي أن نسبة الضرائب غير المباشرة كانت في حدود 55%، و هذا ما يبرز طبيعة الضغط الجبائي الكبير على الأهالي من الفلاحين والفقراء.

و منه نستخلص أن المواطن الجزائري كان الأكثر تحملا للعبء الضريبي، و كان لهذا أهداف استعمارية من أجل إقبال كاهل الأهالي بزيادة الضرائب، و جعلهم يتخلون عن الأراضي بصفة تدريجية، كما تؤكد الدراسات، أن هنالك اختلافات في هذه الاقتطاعات بين الأهالي و المعمرين، رغم استحوادهم على أفضل الخيرات و الثروات، و هذه سياسة تعكس أهداف الاحتلال الفرنسي، في تدمير المقدرة التكلفية للجزائريين، و استغلال نظام جبائي لا يتلاءم مع بيئتهم، بهدف تحقيق السياسة الاستعمارية في الجزائر.

إن أهم ما يميز النظام الضريبي خلال فترة الاحتلال الفرنسي للجزائر، أنه نظام متعسف و غير عادل، متناسب مع أهداف الاستعمار الذي يحمل المواطن العبء الضريبي بسبب سوء توزيعه، مما يقضي على العدالة الاجتماعية و يكبح التنمية الاقتصادية، نظرا لاغتصاب الوعاء من جهة، و سوء معاملة الخاضع من

¹ Athmane Kandil, Fiscalité et Développement : L'expérience Algérienne, Thèse doctorat en sciences économiques, Paris, 1969, P159

جهة أخرى، على أساس مستعمر تنتهك ثروات بلده. و بالتالي نستخلص أن الاستعمار الفرنسي استخدم النظام الضريبي، كوسيلة حرب و أداة تهجير و تشريد و تفجير ونزع ملكية الجزائريين.

المطلب الثالث: النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال (1962-1991)

بعد الاستقلال سنة 1962، وجدت الجزائر نفسها أمام فراغات في الميدان الاقتصادي والاجتماعي، إضافة إلى الفراغ الإداري، الناتج عن انعدم وجود الإطارات و هجرة الإطارات الفرنسية، خاصة تلك التي تشغل مختلف المناصب بالمصالح الضريبية، و هذا ما أدى إلى تفاقم الوضع و تعطيل الجهاز الضريبي، خاصة و أنه خلال تلك الفترة ، أصبحت الجزائر شخصية مدنية مستقلة، مما استلزم وجود كيان اقتصادي مستقل، من أجل التوافق مع الإيديولوجية الاقتصادية للنظام الجزائري الراهن. فما كان أمام السلطة الجزائرية سوى اتخاذ خيار أمثل، و هو الإبقاء على النظام الضريبي المعمول به أثناء التواجد الفرنسي، بغرض ضمان تدفق الإيرادات، من أجل القيام بواجباتها تجاه المواطنين و خدمتهم، فصدر بهذا الشأن الأمر رقم 157/62، يقضي بتمديد العمل بالمنظومة القانونية للجباية الاستعمارية، ريثما تتوفر إمكانيات ومقومات لإقامة منظومة جديدة ، تراعي الخصائص الاقتصادية و الاجتماعية. و قد مر النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال بمرحلتين:

الفرع الأول: المرحلة الأولى (1962-1969):

و هي الفترة التي حتم فيها على الحكومة الاحتفاظ بالنظام السائد وقت الاستعمار الفرنسي، حيث امتدت فيها نفس الآليات الجبائية الموروثة عن فرنسا، رغم سقوط كل أحكامها آنذاك، نظرا للأوضاع الاجتماعية و الإدارية الصعبة، و انعدام الكفاءات و الإطارات الجبائية المتخصصة، و هذا بالرغم من صدور مرسوم بتاريخ 1962/12/31¹، و الذي يلغي جميع التشريعات السابقة، إلا أن السلطات الجزائرية استمرت في العمل بالنصوص الفرنسية. و في مطلع 1969²، ظهرت أول لجنة وزارية مكلفة بالتشريع الجبائي، حيث تم دمج الأرباح الفلاحية و الرسم على النشاط المهني في ضريبة واحدة ، و هي الضريبة الجزافية والمطبقة على قطاع التسيير الذاتي، كما تم إلغاء الرسوم العقارية من أجل تخفيف العبء الضريبي على الفلاحين، بالإضافة إلى رفع معدلات الضرائب، بهدف رفع الحصيلة الضريبية للحاجة القصوى للتمويل في الجزائر.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 62/91 المؤرخ في 1962/12/31 و المتعلق بإلغاء التشريعات السابقة " أثناء فترة الاستعمار"
² الأمر رقم 654-68 المؤرخ في 1968/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1969.

و قامت بإتخاذ العديد من الإجراءات المالية الجديدة، تمثلت في الرفع من التعريفة الجمركية و الاعتماد على الضريبة المفروضة على الرواتب والأجور ITS ، والضرائب على الرواتب المرتفعة HTS، حيث بلغت نسبة هذه الضرائب 20 %، في المتوسط من إيرادات الدولة خلال الفترة 1963-1969، أما نسبة حاصل الضرائب الجمركية خلال نفس الفترة، فبلغت حوالي 8 % في المتوسط من مجموع الإيرادات ، ولتوفير السيولة النقدية وسداد العجز في الخزينة العمومية، قامت السلطات الجزائرية بفرض الضريبة الوحيدة الإجمالية على الإنتاج TUGP ، مع الرفع في نسب الضرائب غير المباشرة على السلع الكمالية، وبلغت نسبتها حوالي 22.6% في المتوسط من إجمالي الإيرادات ، أما بالنسبة للجباية البترولية، فقد انتقل مستواها من 11.9% إلى سنة 1963 إلى 27.9 % سنة 1969¹.

الفرع الثاني: المرحلة الثانية (1970-1990):

إن أهم ما ميز هذه الفترة، وهو التغييرات الحاصلة في التشريع الجبائي الجزائري، بإصدار مجموعة من الضرائب وإلغاء ضرائب أخرى، حيث تم الرفع النسبي لنسب الضرائب المطبقة، خاصة الضريبة الوحيدة الإجمالية على الإنتاج TUGP ، وتعديل سلم حساب قيمة الضرائب على الأجور والمرتبات، وتعديل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية ، و ما اتسمت به هذه الفترة هو اعتماد الجزائر على الجباية البترولية، والتي ارتفعت بنسبة 24.74 % سنة 1970 من مجموع الإيرادات الجبائية الكلية ، إلى ما نسبته 64.90% سنة 1980 بسبب إرتفاع أسعار البترول في هذه الفترة ، لتتخفف إلى ما نسبته 28.93% سنة 1986 ، بسبب تدهور أسعار النفط، و على عكس الجباية البترولية فقد شهدت الجباية العادية إنخفاضاً محسوساً، إذ إنخفضت من 75.25% من مجموع الإيرادات الجبائية لسنة 1970 ، إلى نسبة 35.09% سنة 1980².

كما قامت الدولة الجزائرية ببعض التعديلات، كإعفاء الأرباح الناتجة من القطاع الزراعي عام 1976 ، و ذلك عقب صدور قانون الثورة الزراعية عام 1971، ثم أعيد فرض هذه الضريبة وفقاً للمادة 22 من قانون المالية لسنة 1986، حيث أن المعدل المطبق هو 4 %.

كما تم إلغاء الرسم العقاري على الأملاك المبنية، و ذلك لتخفيف العبء الضريبي على الفلاحين، و ذلك بموجب قانون المالية لسنة 1972.

¹ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 90

² عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 91

كما تم أيضا رفع معدل الضريبة المفروض على المداخيل الصناعية و التجارية، الذي كان يقدر ب 50% سنة 1986 إلى 55% سنة 1987، و هذا بغرض رفع الحصيلة الضريبية من أجل رفع الإيرادات العامة للدولة، التي كانت بحاجة إلى الأموال تلك الآونة، نظرا لانخفاض أسعار البترول خلال الفترة (1985-1986)، حيث انخفض سعر برميل النفط من 26.5 دولار عام 1980، إلى 13.5 دولار عام 1985¹.

و نص أيضا بشأنها في قانون المالية لسنة 1974، على وجوب تطبيقها ابتداء من 1975/01/01 على الربح المحقق في كل بلدية تتواجد فيها وحدات إنتاجية، و ليس على أساس مؤسسة ككل.

كما رفع أيضا هذا القانون معدل الضريبة المفروض على دخل الشركات الأجنبية، من 4% إلى 6%، مع منح البعض منها إعفاءات و هذا سنة 1984.

كما منحت إعفاءات للمؤسسات المؤسسة في المناطق المحرومة، من الضرائب على الأرباح الصناعية و التجارية لمدة 5 سنوات، مع الإعفاء الكلي للحرفيين من دفع الضرائب لمدة سنتين.

أما بالنسبة للضريبة على الأرباح غير التجارية، فأصبحت تفرض بمعدل 25% منذ جانفي 1981.

إضافة إلى إنشاء حق الطابع على شهادات تأمين السيارات السياحية سنة 1985.

من خلال هذه المرحلة نستخلص أن النظام الضريبي الجزائري شهد عدة تعديلات، في المعدلات الضريبية سواء بالارتفاع أو الانخفاض، و كذلك الحال بالنسبة للإعفاءات من الضريبة، حسب أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية.

المبحث الثاني: الإصلاح الضريبي في الجزائر

إن كلمة الإصلاح تعني التغيير، أي تغيير وضعية من شكل و مستوى معين، إلى شكل و مستوى أحسن، سواء كان هذا التغيير كلياً أو جزئياً. فالإصلاح الضريبي هو عملية تغيير وضعية نظام ضريبي من إطار إلى آخر أهم و أحسن، أو إبدال نظام ضريبي ذو نقائص، بنظام ضريبي آخر يتماشى و الظروف الراهنة، مع معالجة تلك النقائص، و الإصلاح الضريبي يمس النظام الضريبي و الإدارة.

¹ التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام 1989، أبو ظبي، الامارات العربية، 1989 ص 85.

إن النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال كان نسخة عن النظام الضريبي الفرنسي، مع بعض التغييرات في المواد التي تمس بالشريعة الإسلامية، و السيادة الوطنية، كما تميز بالتعقيد و النقل، لذلك أصبح نظاما ضريبيا صعب التحكم في تسييره و مكلفا للغاية، حيث تميز بزيادة في الضرائب و الرسوم المتميزة بمعدلات مختلفة¹ (3000 شريحة ضريبية و 3000 معدل)، تعدد الوثائق المستعملة في المصالح الضريبية و المؤسسات (1200 وثيقة)، و مهما يكن فإن هذا النظام مستوحى من النظام الفرنسي في اقتصاد مركزي.

و نظرا للتحويلات التي شهدتها القطر الجزائري، من حيث اتجاه اقتصاده نحو الانخراط في خضم الاقتصاد العالمي، بالتحول من اقتصاد مخطط إلى اقتصاد السوق، استجابة لضغط الهيئات المالية، ضف إلى ذلك الأزمة التي عرفتها الجزائر سنة 1986، و تراجع أسعار البترول، جعلها تلجأ لإصلاح نظامها الضريبي رغبة منها في تطبيق سياسة ضريبية ذات كفاءة و قدرة على خدمة الأهداف العامة.

المطلب الأول: أسباب الإصلاح الضريبي و إستراتيجيته

إن دوافع الإصلاح الضريبي، تكمن في نقائص و عيوب النظام الضريبي القديم، كما تكمن في الاختلالات التي تمس بنية النظام الضريبي للبلد، الأمر الذي أدى إلى التفكير جديا في إصلاحه. فقد دخلت الجزائر في السنوات الأخيرة مرحلة جديدة من تاريخها، مع التوجه نحو إصلاحات اقتصادية عميقة، و في إطار هذا التوجه² أصبحت مجبرة على تكيف نظامها الضريبي مع النظرة الاقتصادية الجديدة، و ذلك بإحداث تغييرات في النظام الضريبي القديم، لتجنب و تصحيح هذه التشوهات.

الفرع الأول: دوافع الإصلاح الضريبي

1- انهيار أسعار البترول (أزمة 1986):

إن النظام الضريبي لم تطرأ عليه تغييرات جذرية منذ الاستعمار، حيث استمد قواعده الضريبية من النظام الفرنسي. و باعتبار الجزائر من الدول المصدرة للنفط، فقد كانت الجباية البترولية هي الممول الرئيسي لخزينة الدولة، أجل تغطية النفقات العامة، حيث بلغت مساهمتها 57.60%، و 66.4% سنتي 1977 و 1981 على الترتيب، و لكن هذه الأوضاع لم تبق كما هي، نظرا لأن السوق النفطية تخضع لعدة متغيرات خارجة عن سيطرة السلطة، فقد شهدت سنوات الثمانينات بداية من 1982 انخفاضا في أسعار البترول، حيث انتقل من

¹ Youcef Deboub, le nouveau mécanisme économique en Algérie, 1985, P109-110

² Act d'un séminaire organisé à l'hotel MAZAFRAN sur la fiscalité Algérienne journée de 14-15-16 Mai 1993

26.5 دولار أمريكي سنة 1985 إلى 13.5 دولار أمريكي للبرميل سنة 1986¹، و هي سنة الأزمة الاقتصادية في الجزائر، حيث بلغت الجباية البترولية سنة 1986 نسبة 29.95 % ، و سنة 1987 نسبة 26.02 % من الإيرادات الجبائية، مما أثر سلبا على ميزانية الدولة و اقتصادها، و نظرا لأن الجزائر بلد مستورد للمواد الغذائية، و لقلّة الإيرادات، حدثت الأزمة و انجرت عنها عدة مشاكل اقتصادية كالتضخم و البطالة، مما أدى إلى انخفاض الوسائل المادية للاستيراد.

و لأن لهذا الوضع انعكاس سلبي على المدى الطويل، راحت الجزائر تبحث عن وسائل و ميكانيزمات مالية، من أجل تغطية النفقات العامة، فاتجهت كحل وحيد برجوعها إلى إصلاحات جبائية ، و الاهتمام أكثر بالجباية العادية كصيغة بديلة أو مكملة للجباية البترولية، خاصة و أنه من البدهي أن الهدف الرئيسي للضريبة هو تأمين النفقات العمومية.

2- التحولات الدولية و سيطرة النظام الرأسمالي على الاقتصاد العالمي:

لقد تزامن الإصلاح الضريبي في الجزائر، مع عدة تحولات هامة عرفتھا الحياة الاقتصادية الدولية، بعد فشل النظام الاشتراكي، إنهاء الحرب الباردة، سيطرة الرأسمالية على إدارة الاقتصاد العالمي، و السياسة الدولية، انتشار ظاهرة العولمة كنتيجة للثورة التكنولوجية والاتجاه المتزايد نحو التكتلات.

و قد ساهمت هذه التحولات التي عرفھا الاقتصاد الدولي، في بروز معالم نظام عالمي جديد له خصائص مميزة². و في هذا الوضع أصبح الإصلاح الجبائي أداة هامة لتنسيق السياسات الاقتصادية لمختلف الدول، و لمواجهة تحديات العولمة التي من أهم انعكاساتها التأثير على مصير الاقتصاد الوطني.

3- ضعف العدالة الضريبية:

إن العدالة الضريبية تعني أن يدفع المكلف قيمة الضريبة حسب المقدرة التكلفة له، غير أن النظام الضريبي الجزائري يتميز بابتعاده عن هذه العدالة و هذا من خلال:

¹ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تاسيس و تحصيل الضرائب في الجزائر، رسالة دكتوراه علوم، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسبير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 124

² ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر (1992-2003)، منشورات البغدادين، 2003، ص 5.

- عدم اقتطاع كل الضرائب من المنبع، يترتب عنه كبر فجوة التهرب الضريبي و سهولته بالنسبة للمكلفين بأنواع الضرائب الأخرى، لأن المداخيل التي تخضع للحجز من المنبع كالضرائب على الرواتب والأجور، تتعدم فيها فرص التهرب الضريبي بعكس المداخيل الأخرى.
- إن طريقة تحصيل الضرائب على المرتبات و الأجور، تتم بكيفية مسبقة عكس الضرائب الأخرى التي تستفيد من آجال معتبرة نسبياً¹، أي أن اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد يشكل إجحافاً في حق البعض منهم، فنجد مثلاً أن تحصيل الضريبة على الأجور، يكون نهاية كل شهر، في حين تحصيل الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، يكون عند نهاية السنة في شكل دفعات.
- إن أغلبية الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي و ليس التصاعدي، علماً أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل، مما يجعل الاقتطاع غير عادل و مجحفاً لذوي الدخل الضعيفة، مقارنة مع ذوي الدخل المرتفعة.
- احتواء النظام الضريبي السابق على ضرائب نوعية، و هي لا تراعي الوضعية العامة للمكلفين ، و هذا الأسلوب لا يعبر عن المقدرة التكلفة الحقيقية للمكلفين، و بالتالي فهي تبتعد عن المقاييس العادلة لفرض الضريبة، كما أن هنالك اختلافاً في المعاملات الضريبية، بحيث نجد أن المؤسسات العمومية و الاشتراكية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة².
- تغلب النظرة الظرفية على المشرع، إذ بها تفسر التعديلات و التفسيرات المستمرة، و التي لا تخدم أحياناً إلا تلك الفترة ، و يظهر ذلك كمثال في مدى تفضيل قطاع أو نشاط معين بإفراط، عن طريق إجراءات جبائية معينة على غرار نشاطات أو قطاعات أخرى.
- اختلاف المعاملات الضريبية بين المؤسسات الجزائرية و الشركات الأجنبية، فنجد مثلاً المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية بمعدل 50 %، بينما مؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع بمعدل 8 %، في حين المؤسسات الأجنبية لتأدية الخدمات، فتخضع لاقتطاع من المصدر للضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية بنسبة 25 %³.

¹ Athmane Kandil, Théorie Fiscale et Développement : L'expérience Algérienne, Alger, 1970, p200

² مثل الضريبة التكميلية على مجموع الدخل، إذ بلغ معدل الشريحة الأخير 80% عندما يصل الدخل إلى 7.0000.00 دج و الهدف هو محاربة القطاع الخاص نتيجة التوجه الاشتراكي للدولة.

³ كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا العدد (5)، كلية العل جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008، ص 326

4- تعقد النظام الضريبي:

إن تعقد النظام الضريبي كنتيجة للجمع بين الضرائب النوعية و نظام الضرائب العامة، و لكثرة الإعفاءات و النصوص التشريعية و عدم كفاءة الإدارة الضريبية¹.

إضافة إلى هذا فإن تنوع الضرائب و تعددها و تعدد معدلاتها و أنظمة و طرق فرضها، إضافة إلى ذلك اختلاف مواعيد تحصيلها، جعلت النظام الضريبي نظاما غامضا و معقدا صعب التطبيق و التحكم فيه، حيث يملك فيه المكلف الواحد عدة ملفات جبائية، تختلف باختلاف الأنشطة الممارسة، مما صعب مهمة إدارة الضرائب و حق المكلفين من حيث نوع الضرائب الخاضع لها كل مكلف، و أحيانا يخضع نفس الوعاء للضريبة عدة مرات، و هذا ما يعرف بتكرارية الرسوم، و هذا المشكل موجود خصيصا في الجزائر، حيث ينجم عن عدم المفاهمة بين المنظم و الإدارة الجبائية، و كانت في أغلب الأحيان تفرض الضريبة على المداخل من مرتين إلى ثلاث مرات، مما ينجم عن ذلك الغش الضريبي أو التنازل عن مجموعة الأنشطة التي كانت مقامة، كذا الحال بالنسبة للمكلف، فإنه لا يعرف نوع الضرائب التي يخضع لها، و لا كيفية حساب قيمة الضرائب ، و هذا ما يدفع به إلى التملص من الضريبة، والجدول التالي يستعرض فيه مختلف الضرائب و معدلاتها آنذاك.

¹ حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 68.

جدول (02-02) : هيكل النظام الضريبي ما قبل الإصلاحات الضريبية لسنة 1992

المعدل	الضريبة
55 % لشركات الأموال 25 % جدول تصاعدي 18 % 04 % 30 % المدة ما بين 06 و 09 سنوات 40 % المدة ما بين 03 و 06 سنوات 06 % 2.55 % 6.05 %	1- الضرائب المباشرة: الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية الضريبة على الأرباح غير التجارية الضريبة التكميلية على الدخل الضريبة على إيرادات الديون و الكفالات المساهمة الوحيدة الفلاحية الضريبة على الرواتب و الأجور الضريبة على فائض القيمة الدفع الجزافي الرسم على النشاط الصناعي و التجاري الرسم على النشاط غير التجاري
40 % جدول حسب قوة و عمر السيارة 10 % 500 دج للقوارب التي طاقتها 492 برميل 10.000 دج للقوارب التي تفوق طاقتها حسب جدول تصاعدي	2- الرسوم المماثلة الخاصة: الرسم العقاري على الأملاك المبنية الرسم على السيارات السياحية رسم خاص على تنظيم الحفلات رسم خاص على ملكية القوارب السياحية رسم خاص على الاقامات الثانوية
10 معدلات تتراوح بين 07% و 08% 08 معدلات تتراوح بين 02% و 30 % حسب جدول يحدد فيه رسم قيمي	3- الضرائب غير المباشرة: الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج الرسم الوحيد الاجمالي على تأدية الخدمات الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك (الكحول، التبغ،الكبريت، البنزين الذهب، الفضة و البلاتين)

المصدر: ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات البغدادي ص 22-23

5- عدم استقرار النظام الضريبي:

لقد شهد النظام الضريبي عدة تعديلات من خلال قوانين المالية المتتالية منذ الاستقلال، حيث أن هذا الاستمرار في إجراء تغييرات في مختلف قوانين الضرائب، أدى إلى تعقيد النظام الضريبي و صعوبة التحكم فيه، سواء بالنسبة لأعوان الإدارة الضريبية أو المكلفين الضريبيين، فاتصافه بتغيرات كثيرة خلال الآونة الأخيرة ، أدى إلى عدم استقراره، فمثلا الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية ، كانت معدلاتها متذبذبة لما تعرضت له من تغيرات محسومة، فبعدما كان معدلها 60 % سنة 1985، أصبح 50 % سنة 1986، ثم انتقل إلى 55 % سنة 1988 ليعود سنة 1991 إلى معدل 50 %¹.

فهذا التذبذب في المعدلات الضريبية على الأرباح الصناعية و التجارية، اعتبر من أهم العوامل التي أصابت الهيكل الضريبي بالاختلال و عدم الاستقرار، و جعلت أمامه كعائق للتنمية الاقتصادية، حيث أن هذا التغير أعاق المؤسسات في اتخاذ قرارات مالية و استثمارية، و حتى القيام بميزانيات تقديرية اتجاه هذا النظام غير الثابت.

كما أن كثرة المنازعات الضريبية، كانت تدفع بالمكلفين أنهم يدفعون مستحقاتهم الضريبية، رغم اعتبارهم أنها غير عادلة، على أن يدخلوا في منازعات طويلة المدى لأنها تستغرق وقتا طويلا.

6- ضعف التشريع الضريبي:

إن التشريع الضريبي يقوم على مجموعة من القوانين المكتوبة، بصياغات ضعيفة و مفككة، تفتح المجال لتفسيرات و تأويلات متباينة، و تساعد على التملص من الضريبة، مما جعلها تفقد فعاليتها و استجابتها للحاجات و الأغراض المالية الحديثة.

إضافة إلى ذلك، فإن الكثير من النصوص التشريعية و القانونية المكتوبة أحيانا بطريقة غير مسايرة للواقع، و المستخرجة على شكل منشورات، و التي تبقى حkra على الإدارة الجبائية، كما أن ترميز النصوص القانونية أفرز عدة قوانين منها قانون البترول.

¹ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 114

7- ثقل العبء الضريبي:

إن تعقد الضرائب و ارتفاع معدلاتها مقارنة مع دول أخرى ، تجعل المواطن يشعر بثقل الضريبة ، حتى و إن كانت غير مرتفعة أحيانا، فمثلا الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية قدرت عام 1988 بمعدل 55% ،مقارنة مع الولايات المتحدة الأمريكية فقدرت ب 34 % ، هناك فرق ب 21 % . و ذلك حسب تقرير صندوق النقد الدولي FMI لسنة 1988 ، ذلك إثر دراسة أجراها حول مختلف المعدلات الضريبية المفروضة على أرباح الشركات لبعض الدول، و هذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (02-03): الضريبة على أرباح الشركات لبعض الدول لسنة 1988

الدولة	الجزائر	المغرب	تونس	مصر	بريطانيا	تركيا	و.م.أ
معدل الضريبة	55%	49.5%	38%	40%	35%	46%	34%
الفارق بالنسبة للجزائر	/	5.5%	17%	15%	20%	09%	21%

المصدر: صندوق النقد الدولي، تقرير سنة 1988

و منه نستخلص أن العبء الضريبي مرتفع جدا في الجزائر، خاصة على الشركات الجزائرية.

و هناك أمر آخر في هذا الصدد، يتعلق بمعدل الرسم على رقم الأعمال، حيث أن تطور هذا المعدل منذ سنة 1962 إلى غاية 1991 أحدث ضغطا كبيرا على خزينة المؤسسات، بالرغم من أن المستهلك هو الذي يتحمل أعباء هذه الرسوم، إلا أن الرسم على تأدية الخدمات لا يمكن استرجاعه، و الجدول التالي يوضح تطور معدل الرسم على رقم الأعمال.

جدول رقم (02-04) يمثل تطور الرسم على رقم الأعمال من (1962 إلى 1991)

الرسم الوحيد على تأدية الخدمات		الرسم الوحيد الاجمالي على الانتاج		المعدلات
1991	1962	1991	1962	
8%	4%	10%	6%	المعدل المخفض
10%	6%	25%	12.5%	المعدل العادي
50%	15%	40%	22.5%	المعدل المضاعف

La source : Rapport de FMI, La fiscalité des sociétés, Alger, 1993,P 66

8- عدم فاعلية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار:

إن الضريبة أداة فعالة في يد الدولة، تستخدمها من أجل التأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي، ومن أهم العناصر التي تساهم في التنمية الاقتصادية لدينا الاستثمار، حيث تقوم الدولة بحث و تشجيع المكلفين عليه و التوسع فيه ، و ذلك بتضحيتها بجزء من الضريبة، و هذا ما يعرف بالتحفيز الضريبي، و هو تقنية يستعملها المشرع بغية التأثير في سلوك المكلفين، بما فيهم المؤسسات ، موجهها إياها نحو الاستثمار، و ذلك من خلال منحها إعفاءات جزئية، حيث تضحى خزينة الدولة بقدر معين من الاقتطاع الضريبي في هذا الصدد، و ذلك من أجل تحقيق الأهداف العامة للسياسة الاقتصادية. إلا أن الحوافز التي كانت موجودة في النظام السابق ، لم تحقق الأهداف المسطرة ، و هذا راجع لسببين¹:

8-1- عدم توازن هيكل الاستثمار:

إن الحوافز لم تدفع بالاستثمار نحو الأنشطة المنتجة لتشكيل هيكل صناعي متوازن، حيث لجأت المؤسسة إلى الاستثمار في القطاعات التي لا تتطلب مهارات عالية، و تكاليف باهضة لغرض تحقيق أكبر مردودية للمشروع، و أكبر ربح ممكن، و ترتب عن ذلك هيكل استثماري غير متوازن، و الجدول التالي يوضح ذلك:

¹ ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مرجع سابق ، ص 52

جدول رقم (02-05): نسب الاستثمارات حسب الأنشطة المعتمدة من سنة 1967 إلى سنة 1974

الأنشطة	نسبة الاستثمار من مجموع حجم الاستثمار
الصناعة النسيجية	35.2%
الصناعة الكهربائية	30.5%
صناعة البلاستيك	6.7%
صناعة غذائية	6.9%
صناعة الورق	2.6%
الأحذية و الجلود	1.7%
الخشب	0.9%
مواد البناء	1%
الصناعة الكيماوية	2.3%
صناعة متنوعة	6.1%
سياحة	6.1%
المجموع	100%

المصدر:

علي حنيش، مظاهر الجباية في الدول النامية وأثرها على الاستثمار الخاص من خلال التحريض الجبائي (تجربة الجزائر)، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1992، ص 135

8-2- عدم التوازن الجغرافي للمؤسسات عبر التراب الوطني:

لقد وجهت الحوافز الاستثمارية نحو المناطق الأقل تطورا، لتخفيف التباين الجهوي اقتصاديا ، حيث أن التوجه الاقتصادي الرأسمالي لم يتلاءم و فعالية هذه الحوافز، ضف إلى ذلك عزلة هذه المناطق، بحيث لم تهيأ لها العوامل الأخرى المتداخلة في قرار الاستثمار، و الجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (02-06) : يمثل التوزيع الجغرافي للمؤسسات الخاصة الصناعية لسنة 1982

المناطق	العدد	النسبة من مجموع المؤسسات
الوسط	612	54.11%
الغرب	328	29%
الشرق	191	16.86%
الجنوب	-	-
المجموع	1131	100%

المصدر: على حنيش، مرجع سابق، ص 135

9- ارتفاع الضغط الضريبي:

يعتبر الضغط الضريبي العلاقة بين الإيرادات الضريبية الناتج المحلي الخام PIB و الثروة المنتجة، كما أن الجباية البترولية مدرجة ضمن الإيرادات الضريبية التي تفوق أحيانا 50 % هيمنتها عليها، مما يحدث اختلالا في الهيكل الضريبي، و استنادا إلى ذلك يتخذ الضغط الضريبي مستويات مرتفعة، قد تفوق مثيلاتها بالدول المتقدمة، فمثلا سنة 1985 بلغ الضغط الضريبي (مع حساب الجباية البترولية) 36.20 %، في الوقت الذي كان بنفس السنة يشكل 27.6 % في اليابان و 37.1 % في كندا و 29.9 % بالولايات المتحدة الأمريكية¹، و نظريا تحدد نسبة الضغط الضريبي الاجمالي المثلى بنسبة 25%، حسب الاقتصادي "كولن كلارك COLIN CARCK"²، و لا تأخذ هذه النسبة بعين الاعتبار سوى الدول المتقدمة ، و تهمل الحالات الاستثنائية من حروب و أزمات، أين تزداد المساهمات في تحمل الأعباء العامة. فكيف يا ترى تحمل اقتصاد نام هذا الضغط الكبير؟

بالإضافة إلى مشكل هيمنة قطاع المحروقات، الذي أحدث اختلالا في هيكل الإيرادات الضريبية، هناك مشكل آخر و هو هيمنة الضرائب غير المباشرة فيه، كما أن تعدد الضرائب و ارتفاع معدلاتها يخلق مشكلة الضغط الضريبي، فقد قدر هذا الضغط سنة 1986 محسوبا على أساس كل الاقتطاعات الضريبية، بمعدل 45.6 % و معدل 46 % سنة 1987³، مما يعني الثقل الكبير للاقتطاعات الضريبية.

¹ حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، جامعة بومرداس، الجزائر ص 286

² نفس المرجع، ص 282

³ FMI ,la réforme fiscale en Algérie, contribution à la réflexion, rapport de FMI ,1988 ,p6.

10- قصور الإدارة الضريبية:

يعتبر الضعف الذي تعاني منه الإدارة الضريبية ، من أهم الأسباب التي أدت إلى فشل النظام الضريبي، لأن فعاليتها تلعب دورا كبيرا في نجاحه، كونها تشكل همزة وصل بينه وبين المكلفين بالضريبة، و قد ساهمت في هذا الضعف عدة عوامل أبرزها الفراغ الذي عرفته الإدارة الضريبية بعد رحيل السلطات الاستعمارية ، أدى إلى صعوبة التحكم في سيرورة تلك الإدارة، مما جعلها تعاني من عدم توفر العناصر الفنية و الإدارية ، القدرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب، و ذلك باعتمادها على موظفين غير مؤهلين ، ذوي مستوى تعليمي متدني و لا يملكون الكفاءة المهنية، و بالتالي لا يؤدون مهامهم على أكمل وجه. إلى جانب انتشار مظاهر الفساد من رشوة و بيروقراطية، و افتقار الإدارة للتقنيات المتطورة مثل نظام الاعلام الآلي.

و منه فهذا القصور المترتب عن سوء تنظيم الإدارة الضريبية، و اختلاف أجهزتها و نقص عدد و كفاءة مستخدميها ، جعلها عاجزة أمام المهام الموكلة لها، و غير قادرة على تأديتها بشكل جيد.

11- تفشي ظاهرة التهرب الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي مؤشرا لنجاح النظام الضريبي من عدمه، كما يعبر عن مدى رضا المكلفين عن ذلك النظام، و جميع السلبيات السالفة الذكر التي جسدها في أسباب الإصلاح الضريبي، ساهمت في الانتشار الحاد لهذه الظاهرة الخطيرة، فمثلا كثرة القوانين و اللوائح التي لا تخلو من الثغرات ،تفتح المجال للمكلف لاستغلالها متملصا بذلك من الضريبة بصفة كلية أو جزئية، ضف إلى ذلك ارتفاع الضغط الضريبي، الذي يثقل كاهله. كما أن لهذه الظاهرة بعدا نفسيا ينشأ من عدم الاحساس بالمساواة ، فهناك فئة تدفع الضريبة و تأخذ حقوقها و أخرى لا تتنفع بهذه الضريبة و من وجهة نظرها ، و لكي تتغلب على ذلك لابد من المساواة بين المواطنين، و هناك بعد آخر هو البعد الفكري ، الذي مصدره تدني مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، فكلما قل شعورهم بواجبهم المالي اتجاه الدولة، كلما كان الباعث قويا و ملموسا للتهرب من الضريبة ، خاصة و أن في هذه الفترة كان شعورهم لازال مرتبطا بالأهداف الاستعمارية فيما يخص الفرض الضريبي، على أنه أداة من أدوات السيطرة و يمس أموالهم من دون مقابل. و بعد كل هذا نقف أمام عدم كفاءة الإدارة الضريبية و قلة إمكانياتها في كشف مواطن التهرب الضريبي، و كل هذا يساهم في زيادة التهرب الضريبي، و كمثال على ذلك فإن حجم الغش الضريبي بعد التحقيق في عينة من المؤسسات الجزائرية لسنة 1983 بينت كما يلي:

جدول رقم (02-07) حجم الغش الضريبي بعد عملية التحقيق لسنة 1983 لعينة من المؤسسات

عدد المؤسسات التي خضعت للرقابة	القطاع	النسبة المئوية بين الأرقام المصرح بها و الحقيقية
176	التجارة	20%
17	الخدمات	31.1%
164	أشغال عمومية	23.8%
138	نشاطات مختلفة	18%

المصدر: المديرية العامة للضرائب، نيابة مديريةية الاحصائيات، التقرير النهائي للجنة الوطنية للإصلاح
الجبائي، 1989، ص 45

من خلال هذا الجدول، لا تتضح لنا الحقيقة كاملة حول حجم التهرب الضريبي، لأنه يقتصر فقط على فترة محددة و عينة مؤسسات كانت محل رقابة، أما تلك التي هي خارج نطاقها، أي ما يعرف بالاقتصاد الموازي و التجارة غير الشرعية، فقد استفحلت بشكل رهيب و أدت إلى إيجاد آليات الفساد الاجتماعي و المالي، و هذا بفعل عدم كفاءة الجهاز الرقابي من جهة، و غياب الوعي الضريبي من جهة أخرى.

الفرع الثاني: إستراتيجية الإصلاح الضريبي

للقيام بالإصلاح، لابد من انتهاج إستراتيجية متوازنة في تأسيس الضريبة، و هذا تفاديا لعجز في الميزانية و تفاديا للصعوبات الاقتصادية، كما أنه من المتفق عليه هو ضرورة إصلاح النظام الضريبي ليس فقط من أجل تأمين الموارد المالية اللازمة، و إنما من أجل تفعيل عملية التنمية، و تعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد الجزائري، في ظل التحديات التي تفرضها الشراكة الأوروبية، و الاستعداد للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

فقد قامت الدولة بإعداد خطط مبرمجة على مراحل، تتضمن تصورات جديدة للنظام الضريبي، في إطار المستجدات الاقتصادية ذات مسار حساس و معقد، و نتائج على المدى المتوسط أو الطويل. و في هذا الإطار، فإن المعايير و التوجهات التي اتخذتها الدولة، عند إعداد الإستراتيجية قامت على مبدئين أساسيين:

1-1 إصلاح القوانين الضريبية:

و هذا من خلال مراجعة القوانين النافذة، ونتائج العملية التي تمخضت عن تطبيقات هذه القوانين ، واقتراح مشاريع القوانين البديلة ، وذلك ب:

- إعادة النظر ببنية النظام الضريبي، و الاتجاه بترشيد المعدلات الضريبية، وتوسيع القاعدة الضريبية، بما يحقق العدالة الضريبية، بما في ذلك إعادة النظر في الحد الأدنى المعفى من الضريبة.
- توجيه الضريبة، بحيث تكون أداة لخدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وأن يكون النظام الضريبي يتماشى مع أهداف السياسة العامة والمستجدات الاقتصادية.
- الأخذ بمبدأ التشخيص الضريبي لتحقيق العدالة في التكاليف ، ومراعاة المقدرة التكلفة للمكلفين، بتحديد حد أدنى معفى من الضريبة، والعمل على إعفائه، تماشياً مع التغير الذي يحدث في مستوى أسعار السلع و الخدمات.
- تخفيف العبء الضريبي على الدخل والإنتاج، لتشجيع الاستثمار والإنتاج والادخار، وتخفيض تكاليف الرسوم الجمركية على المواد الأولية المعدة للصناعة، للتقليل من تكاليف الإنتاج ورفع قدرتها التنافسية على التصدير، بما يحقق القطع الأجنبي اللازم للتنمية.

2-2- إصلاح الإدارة الضريبية:

- يعتبر الجهاز الإداري عنصراً مهماً في عملية الإصلاح الجبائي، فبالإدارة الضريبية نستطيع الخروج بنظام جبائي أمثل يفي بالمتطلبات ، لكن في الغالب تعاني الإدارة الضريبية في الدول النامية من الضعف و إنتشار الفساد والتهرب الضريبي ، ولعل ذلك راجع إلى تعقد القوانين والإجراءات الضريبية ، وضعف نظم المعلومات وتدخل السياسة في الضريبة¹، إذ لابد من إعداد هيكل ضريبي فعال، من خلال رفع مستوى أداءه، واختيار أعضائه على أساس موضوعي، وتفعيل الدور الرقابي، و هذا من خلال:
- توفير الوسائل والأدوات اللازمة لمكافحة التهرب والغش الضريبيين، بما يساعد الإدارة الضريبية في تحقيق العدالة في التكاليف.
 - اعتماد التأهيل والتدريب، لسياسة دائمة لرفع كفاءة الجهاز الضريبي.
 - التوسع أكثر في استعمال أجهزة الإعلام الآلي.

¹ صلاح زين الدين، الإصلاح الضريبي، تعبئة الفاضل الاقتصادي، تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وخصخصة بعض وظائف الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2000، ص 156

المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي

منذ سنة 1987، بدأ النظام الضريبي الجزائري يشهد عدة إصلاحات حقيقية و جذرية، بإنشاء اللجنة الوطنية المكلفة بالإصلاح الضريبي، و هذا نظرا لتمتع النظام بنقائص و سلبيات تعرقل سيره، و لا تمكنه من أداء وظائفه الموكلة له بشكل فعال، و يكمن أهم هدف للإصلاحات الضريبية في إنعاش الاقتصاد الوطني، و خاصة تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية، و من أجل ذلك، سطرت الدولة عدة أهداف على مستوى النظام الضريبي تتمثل أساسا:

الفرع الأول: الأهداف التقنية

- منع الازدواج الضريبي عن طريق تقنين بعض الضرائب ، و عليه تم وضع تقنية جديدة في النظام الضريبي، وفق المادة 09 من قانون الضرائب المباشرة، و هي الرصيد الجبائي AVOIR FISCALE¹ .
- تحسين شفافية النظام الضريبي، تبسيط إجراءاته و مكوناته بشكل يسهل التحكم فيه ،بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل إدارة الضرائب².
- توسيع الوعاء الضريبي و تخفيض أسعار الضرائب، مما يؤدي إلى تخفيف العبء على المكلف، خاصة و أن المؤسسة كانت تواجه عدة صعوبات مالية تحد من برامجها التوسعية.
- محاربة التهرب الضريبي عن طريق عدة إجراءات، من بينها توسيع نطاق تقنية الاقتطاع من المصدر، و اجبار المكلفين على مسك دفاتر منتظمة، تسهل مراقبته و اجبارهم على التعامل بالفواتير.
- تحسين الإدارة الضريبية، بزيادة تأهيل موظفيها ، و تجهيزها بالوسائل (بنايات، أجهزة اعلام الي،سيارات تنقل...إلخ) لتحسين أدائها و رفع مردوديتها، و باعتبارها حلقة وصل بين المكلفين و النظام الضريبي.
- توسيع الاعلام الضريبي و التقرب من المكلفين بالاتصال المباشر بغرض رفع الوعي الضريبي لديهم.

¹ الرصيد الجبائي هو مبلغ مالي يستخرج من الأرباح الموزعة على المكلفين بعد تحديد نسبة الرصيد الجبائي وإضافتها للوعاء الخاضع للضريبة وبعد حساب مبلغ الضريبة تم خصم قيمة الرصيد الجبائي من مبلغ الضريبة وهذا للتقليل من الازدواج الضريبي ومعدل الرصيد الجبائي محدد بـ 2
² عبد المجيد قدي: النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة، محاضرة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب، البليدة ، 20-21 ماي 2002.

الفرع الثاني: الأهداف المالية

تشكل الضريبة إحدى أهم القنوات الإيرادية، اللازمة لتمويل الإنفاق العام، كما أن كل عمل إنتاجي أو تجاري يتطلب أموالاً لتحريكه، و رفع مردوديته لخدمة الاقتصاد الوطني، و منه يعتبر الهدف المالي أهم هدف من وراء الإصلاح، و يرمي إلى رفع المردودية الضريبية، من أجل تغطية عجز الميزانية العامة للدولة، و المساهمة في تمويل القطاعات العامة في المجتمع و هذا من خلال:

- زيادة نسبة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة، و إحلالها محل الجباية البترولية غير دائمة المصدر نظراً لتقلب السوق النفطية.
- جعل الجباية العادية تغطي نفقات التسيير للميزانية العامة.

الفرع الثالث: الأهداف الاجتماعية

وتتحقق هذه الأهداف من خلال تفعيل عملية توزيع الإيرادات، وإعادة توزيع الدخل، حيث يمكن من خلال الإصلاح الضريبي، التخفيف من الفجوة بين الأغنياء والفقراء، و توفير الحد الأدنى من مستلزمات العيش الكريم للفقراء، و من بين أهم الأهداف الاجتماعية التي يسعى الإصلاح إلى تحقيقها:

- تحصيل الموارد المالية الكافية لتغطية الاحتياجات الاجتماعية، كالسكن والصحة والتعليم.
- التخفيف من البطالة والتكفل بالشغل، الذي أصبح الشغل الشاغل للمجتمع، خاصة مع تزايد السكان، وذلك عن طريق التحفيزات الجبائية المختلفة.
- تحقيق العدالة الضريبية، التي تعد من أبرز اهتمامات المشرعين لما تضيفه من نجاعة و مصداقية للنظام الضريبي لدى المكلفين، و هذا من خلال التوزيع الأمثل و العادل و المنصف للعبء الضريبي.
- ابعاد أزمة الثقة بين المواطنين و الإدارة الضريبية، و كسر العقد النفسية اتجاه الضريبة، عن طريق الحث على المعاملة الحسنة من طرف الإدارة الضريبية اتجاه المكلف.

الفرع الرابع: الأهداف الاقتصادية

و تتمثل في الأهداف ذات الصلة بخطط الحكومة والنمو الاقتصادي، ومعالجة التقلبات الاقتصادية و التوجيه الاقتصادي وأهمها ما يلي:

- استعمال النظام الضريبي من خلال مكوناته، كأداة لتوجيه الاقتصاد الوطني نحو إقامة مؤسسات اقتصادية قوية، قادرة على تموين السوق المحلية ومنافسة السلع الأجنبية بغية حماية الإنتاج الوطني.
 - خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي، عن طريق تنويع الصادرات لكون هذه الأخيرة مهيمنة عليها بالمنتجات البترولية، في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار¹.
 - تقديم امتيازات جبائية للقطاع الخاص، حتى يقوم بدوره الفعال في التنمية الاقتصادية.
 - ضبط استهلاك السلع والخدمات، تقوم الدولة بتشجيع أو تقليل استهلاك سلعة أو خدمة معينة، عن طريق خفض أو زيادة الضريبة المفروضة عليها.
 - تنظيم الإنتاج القومي، وذلك من خلال استخدام الضرائب في التحكم في الطلب على السلع والخدمات، لمواجهة العرض في حالات الرخاء أو الكساد الاقتصادي.
 - توفير الجو المناسب للقيام بالاستثمارات، و تحفيز الأعوان الاقتصاديين على المبادرة.
 - التحكم في الأسعار و ترقية الصادرات، و التخفيض من ظاهرة التضخم.
- و في الأخير نلخص أهداف الإصلاح الضريبي، في ثلاثة نقاط أساسية²:
- توفير الإيرادات الضريبية، و كنتيجة للتوسع المنتظر في الأوعية الضريبية، وذلك بغرض النهوض بالجباية العادية، من أجل ضمان تمويل نشاطات الدولة، ولتفادي صدمات الجباية البترولية.
 - العمل على تحقيق توازن النظام الضريبي، بالعمل على زيادة أهمية الضرائب المباشرة.
 - تبسيط النظام الضريبي وجعله متناسفاً، ومنسجماً مع أنظمة الدول الأخرى، مواكبة للتحويلات الدولية وعالمية الاقتصاد.
- بعد عرض أهداف الإصلاح الضريبي، و تصنيفها إلى أهداف تقنية ومالية و اجتماعية و اقتصادية، نرى أن تكون هنالك أولوية في تحقيق هذه الأهداف، إذ ينبغي تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، و من ثم يأتي تحقيق الأهداف المالية، لأن الضريبة أداة تؤثر في الاقتصاد أولاً، و من ثم فإن الاقتصاد المتنامي هو الذي سيؤثر على الإيرادات الضريبية³.

¹ محمد لعلاوي، مرجع سابق، ص 126

² حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، مرجع سابق، ص 71

³ قيصر يحيى جعفر، مجلة العراق للإصلاح الاقتصادي، العدد الخامس عدد خاص يتضمن وقائع ندوة في النظام الضريبي في العراق، ص 09

المطلب الرابع: مجالات الإصلاح الضريبي

من أجل إيجاد نظام ضريبي فعال و مرن، يتماشى مع المستجدات الاقتصادية الجديدة، و يتفادى نقائص النظام القديم، جاء الإصلاح الضريبي لكي يمس عدة مجالات، مبتغيا تحقيق أهدافه على عدة مستويات. فقد جاء ليمس جوانب تشمل القضايا المتعلقة به، و التي تتطلب المراجعة في المحاولة لوضع تصورات محددة بشأنها، و يمكن تلخيص هذه المجالات فيما يلي:

الفرع الأول: إصلاح التشريع الضريبي

نظرا لما كان يتميز به النظام السابق قبل الإصلاح، من تعقد وعدم استقرار وخاصة صعوبة تحديد وعاء الضريبة وطرق تحصيلها، ومن أجل الوصول إلى نظام ضريبي فعال، تم تبسيط هذا الأخير ومحاولة تثبيت قوانينه، وذلك بالتقليل من الضرائب وإنشاء ضرائب بسيطة وسهلة التطبيق، ومقبولة اجتماعيا، والتي يمكن بفضلها جلب قدر كاف من المداخل، وتكريس مبدأ العدالة الضريبية، و هذا عن طريق:

- احداث أدوات جديدة لتشمل الضرائب أنواعا جديدة، و ذلك باستبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة و واضحة، تسهل متابعتها، أو انشاء ضرائب و رسوم جديدة كذلك المفروضة على البيئة.
- تصحيح إجراءات حساب الوعاء قصد توسيعه، أو زيادة كفاءة النظام قصد الوصول إلى شرائح لم تكن تغطي من قبل، وتوسيع تقنية الاقتطاع من المنبع لحد التهرب الضريبي في تلك الأوعية.
- ترشيد معدل الضريبة¹، يأتي كثاني مرحلة بعد مرحلة توسيع الوعاء، و تربط بينهما علاقة حيث أنه توسيع الوعاء، يمكن من تخفيف المعدلات الضريبية المفروضة. و الترشيد يكون بعدم المبالغة في الأسعار المطبقة، و تحديد نوع معدل ملائم لكل وعاء، فمثلا كتطبيق الضريبة التصاعدية على الدخل، و النسبية على أرباح الشركات. و تتطلب عملية الترشيد توفر المعلومات الدقيقة و المسح الدقيق للمجتمع الضريبي².

¹ يرى المختصون أن هناك طريقتين لتحديد معدل الضريبة، المعدل النسبي، والمعدل التصاعدي، وهو الذي يضرب في وعاء الضريبة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة. وتحتل عملية ترشيد معدل الضريبة المرحلة الثانية من الإصلاح الضريبي، وذلك بعد توسيع الوعاء في الحدود التي يسمح بها الجهاز الإداري للضرائب. و تتطلب عملية الترشيد، القيام بحصر المعلومات الدقيقة و الحصر الجيد للمجتمع الضريبي، من أجل التمكن من التمييز بين أصناف الوعاء الضريبي المختلفة، و هو ما ينقص الإدارة الضريبية في الجزائر مثلها مثل الدول النامية، هذا النقص في المعلومات ينعكس سلبا على هيكل معدل الضريبة.

² حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، مرجع سابق، ص 66

- الاهتمام بالضرائب المباشرة عن غيرها من الضرائب غير المباشرة، و ذلك للتأثير في بنية الضغط الضريبي، بتقليل العبء الملقى على عاتق الفئات الدنيا، أو ذوي الدخل المحدود، كما هو الحال كذلك بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، التي كانت تعاني منه و حرماها من التوسع وإمكانية التمويل الذاتي.
- تحقيق العدالة الضريبية، وهذا من خلال عدة إجراءات التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية، التي تعتبر أكثر عدالة اجتماعية، توسيع نطاق تطبيق مختلف الاقطاعات ومراعاة المقدره التكليفية.

الفرع الثاني: إصلاح الجهاز الضريبي

إن نوعية الإدارة الضريبية في أي بلد ترتبط ارتباطا وثيقا بمردودية الإيرادات، و لا شك أبدا أن ضعف الحصائل الضريبية في الجزائر قبل 1992 ، يعود أهم جزء منه إلى ضعف الجهاز الإداري من ناحية العدد من جهة، و من ناحية الكفاءة و التنظيم من جهة أخرى.

و نظرا لهذا، قامت الجزائر بمجموعة من الإصلاحات، قصد تحسين كفاءة الجهاز الإداري، و ذلك لمواكبة الإصلاحات الاقتصادية الحديثة، لأن فاعليته و قدرته على التكيف معها، يعد مؤشرا هاما في نجاح أو فشل عملية الإصلاح الضريبي. و سنتطرق إلى هذه الإصلاحات الهيكلية بالتفصيل في أحد فصول الباب الموالي، و المعني بالإدارة الضريبية في الجزائر.

الفرع الثالث: إصلاح التحفيز الضريبي

يهدف التحفيز الضريبي إلى تشجيع المتعاملين الاقتصاديين على الاستثمار، ويمكن لهذه السياسة أن تأخذ عدة أشكال منها:

- الإعفاء المؤقت أو النهائي من الضرائب.
- تخفيض معدلات الاقطاع أو تقليص القاعدة الخاضعة للضريبة، الا أن هذه السياسة لم تؤدي إلى توسيع الاستثمار، لأن البيئة الاقتصادية والاجتماعية لم تكن تلائم المبادرات الاستثمارية، نظرا لتضمن هذه القوانين إجراءات وتعقيدات بيروقراطية كثيرة. فلهذا التحفيز هذه عدة مزايا تتمثل في:
- رفع الإنتاج نتيجة دعم الاستثمار.
- رفع التشغيل في المؤسسات التي حظيت بهذا الدعم.

إلا أنه لا يمكن أن نخفل على بعض العيوب لهذه السياسة، كتغيير الهيكل الإنتاجي القائم، فإن هذا التغيير يمكن أن يذهب بعيدا إلى نتائج لم تكن مركزية، كهروب الاستثمارات من القطاعات الأخرى إلى القطاعات التي حظيت بهذه الامتيازات.

الفرع الرابع: الإصلاح في إطار الاتفاقية مع صندوق النقد الدولي FMI

في ظل ارتفاع المديونية الخارجية للجزائر، و زيادة أعبائها، و انخفاض حصيللة البترول، و تفاقم أزمة البطالة، قامت الجزائر بالاتفاق مع صندوق النقد الدولي على تنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادي، حيث تم في إطار ذلك إعادة جدولة ديون الجزائر. و تشمل إعادة الجدولة، على تأجيل دفع الجزائر لقروض معنوية و هي قروض تقدمها الدولة المتقدمة للدولة المقترضة، عن طريق صندوق النقد الدولي و البنك العالمي، حتى تتفادى أزمة المديونية التي حدثت. و القرض يكون على أساس إجراء الدولة المقترضة (الجزائر) تعديلات جوهرية في السياسة الاقتصادية المتبعة، و إعطاء الصندوق دورا رئيسيا في إيجاد الحلول. و قد قامت الجزائر بتنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادي بالاتفاق مع صندوق النقد الدولي مع و تنفيذ الشروط المتمثلة أساسا فيما يلي¹:

- تخفيض عجز الموازنات العامة، و هذا بطبيعة الحال يتطلب تخفيض الدعم بصورة مختلفة.
- اتخاذ الإجراءات اللازمة لوقف الارتفاع في كل من الأسعار و الأجور.
- تقدير أسعار الصرف الحقيقية، حيث كانت العديد من عملات الدول النامية مقومة بأكثر من حقيقتها.
- العمل على إلغاء القيود المفروضة على التجارة الخارجية، عن طريق التخلص من أية قيود غير جمركية على الواردات و الصادرات، و تخفيض التعريفات الجمركية على الواردات، و دعم الصادرات و زيادتها من المنتجات عالية الجودة.

و نذكر هنا السياسة المالية في إطار برنامج صندوق النقد الدولي، حيث استخدمت فيه عدة وسائل للتأثير في جانب الإيرادات العادية، خاصة الضريبة الموحدة، و الرسم على القيمة المضافة. و في جانب النفقات اتبعت مجموعة من الإجراءات، ترتب عليها تخفيض نسبة الإنفاق العام إلى إجمالي الناتج المحلي، و تخفيض نسبة الإنفاق الحكومي الاستثماري.

¹ جورج كوبيتس، إريك أوفرادال، السياسات المالية في الاقتصاديات التي تمر بمرحلة إنتقال، تحد كبير، مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، واشنطن، الولايات المتحدة الأمريكية، العدد 04، ديسمبر، 1994، ص 117

المبحث الثالث: بنية النظام الضريبي الجزائري الحديث

لقد شهدت المدة الفاصلة من 1989 إلى 1991 العديد من التدابير الضريبية ، لتصحيح اختلالات النظام الضريبي للفترة السابقة، فقد تشكلت لجنة الإصلاح الجبائي من كبار موظفي وزارة المالية، و الخبراء و المتعاملين، و قدمت خلاصة أعمالها سنة 1989، و عليه كان الإصلاح الضريبي الفعلي و الميداني ابتداء من مطلع 1992، حيث تغير من هذا التاريخ هيكل النظام الجبائي الجزائري، من خلال إصلاحات متواصلة إلى غاية يومنا هذا.

و قد ارتكز الإصلاح الضريبي لسنة 1991 على الجباية العادية، وتضمن العناصر التالية¹:

- تعميم الضريبة الوحيدة على الإنفاق في شكل الضريبة على القيمة المضافة.
- القطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مداخيل الأشخاص الطبيعيين، باختيار ضريبة وحيدة على الدخل في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي.
- تجسيد مبدأ الفصل والتمييز بين الضريبة على الأرباح الشركات، والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

وقد تمخض عن هذا الإصلاح إحداث الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة.

المطلب الأول: الضرائب المباشرة

لقد سمحت الإصلاحات الأساسية ، التي تم إدخالها مؤخرا ابتداء من سنة 1991 ، في مواجهة التحرير المتسارع للاقتصاد، وتكييف النظام الجبائي تكييفاً تدريجياً للأنظمة المعمول بها في البلدان المتطورة.

وسمح الإصلاح أيضا من جهة بالنسبة للأشخاص الحقيقيين، بإنشاء ضريبة وحيدة على الدخل، ومن جهة أخرى سمح للشخصيات الاعتبارية بإفرادهم ضريبة خاصة بهم، وهي الضريبة على أرباح الشركات.

¹ محمد لعلاوي، مرجع سابق، ص 128

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

تم إنشاء الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 ، وقد جاء إحداثها لتبسيط النظام الجبائي السابق المتكون من 11 ضريبة، فالنظام السابق لم يكن يسمح بمراقبة مختلف المداخل التي يمكن أن يحصل عليها نفس الشخص.

1- الأساس القانوني للضريبة على الدخل الإجمالي:

تنص المادة رقم 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،على ما يلي: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 198¹ ، و ينطوي ضمن هذا النوع من الضرائب على مايلي:

يقرر أساس ضريبة الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي، الذي يتوفر عليه كل مكلف بالضريبة ، يحدد هذا الدخل الصافي بالنظر لرؤوس الأموال التي يملكها المكلف بالضريبة، والمهن التي يمارسها والمرتببات والأجور، والمعاشات والريوع العمرية التي يتقاضاها، وكذا أرباح كل العمليات بعد خصم التكاليف.

تعتمد الضريبة على الدخل الإجمالي على تصريح المكلف، فهي تتميز بالشفافية والبساطة، وذلك من خلال النظرة الإجمالية إلى مجموع مداخل المكلف، وكذلك وجود ضريبة وحيدة على الدخل، رغم تعدد طبيعة مداخلها. لكن مع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين، وضعف كفاءة إدارة الضرائب، تواجه هذه الضريبة إشكالا حول مدى نجاعة تطبيقها مما يقلص من فعاليتها².

و عليه كما يمكن استخلاص الخصائص التالية للضريبة على الدخل الإجمالي:

- تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين
- تفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلفين .
- هي ضريبة سنوية، أي أنها تفرض كل سنة على الأرباح المداخل التي يحققها المكلف.

¹ المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، سنة 2013
² ناجي التونسي، سياسات الإصلاح الضريبي، سلسلة جسر التنمية، العدد الثالث عشر، السنة الثانية، يناير 2003 ، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، ص 17

- ضريبة تصاعدية، أي أنها تحسب عن طريق تطبيق سلم تصاعدي، مقسم حسب المداخل التي تقابلها معدلات تصاعدية أيضا.

- أنها ضريبة وحيدة، أي تفرض على صافي مجموع المداخل مرة واحدة.

2- الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي:

بموجب المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يتكون الوعاء الضريبي لضريبة الدخل الإجمالي، من الدخل الصافي من مجموع المداخل الصافية للأصناف المحددة التالية¹:

- الأرباح الصناعية، والتجارية، والحرفية.

- أرباح المهن غير التجارية.

- عائدات المستثمرات الفلاحية.

- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

3- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي:

بموجب المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يخضع لضريبة الدخل الإجمالي الآتي:

- يخضع لضريبة الدخل، كافة مداخل الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، و يخضع لضريبة

الدخل على العوائد من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. ويخضع

لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

و يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

أ- أشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون

الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد إنتق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة

واحدة على الأقل.

¹ المادة 02 من من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- ب- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.
- ج- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا.
- يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي، والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر أو لا، الأشخاص ذوي جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر، بمقتضى اتفاقية جباتية تم عقدها مع بلدان أخرى .
- تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكاف بالضريبة، حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالتة.
- ومن أجل تطبيق الفقرة السابقة، يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة ألا يتوفر على مداخيل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا، لفرض الضريبة على المكلف بها :
- أ- أولاده إذا قل عمرهم عن 18 عاما أو عن 25 عاما، إذا أثبتوا مزاولتهم للدراسة أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي.
- ب- وفقا لنفس الشروط، الأولاد الذين يأويهم في بيته.
- ج- يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض ضرائب متميزة على أولاده، عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص، أو من ثروة مستقلة عن ثروته.
- د- إن فرض ضريبة مشتركة، يمنح الحق في تخفيض نسبة 10% من الدخل الخاضع للضريبة.
- يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبا مع حقوقهم فيها:
- أ- الشركاء في شركات الأشخاص.
- ب- شركاء الشركات المدنية المهنية، المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.

ج- أعضاء الشركات المدنية، الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي، شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشرك.

د- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها¹.

كما تنص المادة 04 من نفس القانون، على أنه يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر، بمقتضى إتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى².

- كما يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، كل الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي، المنصوص في عليه جدول الضريبة على الدخل الإجمالي، بالإضافة إلى السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية، عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين³.

4- أساليب حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

الدخل الخاضع للضريبة يتمثل في صافي الدخل الإجمالي السنوي الذي يحققه المكلف الطبيعي، بعد طرح مختلف التكاليف والتخفيضات المسموح بها،

أي تطرح الأعباء القابلة للخصم، بعد تحديد الوعاء يتم حسابه وفقا لسلم تصاعدي، مقسم حسب شرائح الدخل (هذا السلم غير ثابت ويتغير وفق ترتيبات ضريبية تصدر في قانون المالية مبني على معطيات اقتصادية واجتماعية تراعيها الحكومة). و الجدول التالي يبين طريقة حساب هذه الضريبة:

¹ المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسم المماثلة.

² المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

³ لمادة 05 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

الجدول رقم (02-08) : الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية 2008

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120.000
20 %	من 120.000 إلى 360.000
30 %	من 360.000 إلى 1.440.000
35%	أكثر من 1.440.000

المصدر: المادة 05 من قانون المالية لسنة 2008

و فقا للجدول، فإن طريقة حساب الضريبة تكمن في أن دخل المكلف بالضريبة يقسم إلى شرائح ، بحيث تخضع كل شريحة من هذا الدخل لمعدل ضريبي جديد، إضافة إلى الحد الأدنى للدخل و المقدر ب 12.000 دج و الذي يعد كشريحة غير خاضعة.

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS

إن أهم الأهداف التي كان يسعى إلى تحقيقها الإصلاح الضريبي التي قامت به الدولة عام 1991 ، هو إخضاع الشركات العامة كمثيلاتها الخاصة للضريبة على أرباح الشركات. ولقد تم تأسيسها بموجب القانون 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، وقد عرف هذا النوع من الضرائب عدة تعديلات وتغييرات، ودائما من أجل رفع حجم الاستثمارات في مختلف المجالات الاقتصادية، للحد من أزمة البطالة التي تعاني منها الجزائر، و أيضا لتعويض وتراجع نقائص الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية السابقة¹.

1- الأساس القانوني للضريبة على أرباح الشركات:

نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل، التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين، المشار إليهم في المادة 136 ، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات².

¹ تطبق هذه الضريبة دون استثناء على الأشخاص المعنويين، على عكس الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي تفرض على الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي، وعلى الأشخاص الطبيعيين في شكل معدل تصاعدي. كما انها تطبق دون التمييز بين المؤسسات الأجنبية والجزائرية وهذا في إطار مبدأ شمولية القواعد الجبائية.

² المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

2- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

تتميز هذه الضريبة بكونها تفرض على جميع الأرباح المحققة في الجزائر، سواء كانت هذه الأرباح خاصة بالشركات الوطنية أو الأجنبية أو بالشركات العمومية أو الخاصة، ويأخذ مجال تطبيق هذه الضريبة الصبغة الإلزامية والاختيارية. ويتضح ذلك كما يلي:

2-1- الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة من طرف:

- شركات الأموال و التي ينطوي تحتها: شركات المساهمة، الشركات ذات المسؤولية المحدودة و شركات التوصية بالأسهم.

- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.

- الشركات التي تحقق العمليات والإيرادات المبينة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2-2- الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

وهي الشركات التي تكون خاضعة في الأصل للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع الضريبي سمح لها بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات، بشرط تقديم طلب الاختيار مرفقا بالتصريح المنصوص عليه في القانون، لدى مفتشية الضرائب المعنية، وهذا الاختيار نهائي ولا يمكن الرجعة فيه مدى حياة الشركة، و تتمثل هذه الشركات في شركات الأشخاص، وينطوي تحتها:

- شركات التضامن.

- شركات التوصية البسيطة.

- جمعيات المساهمة.

3- الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات:

تمنح الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات، بصفة مؤقتة، أو دائمة، وتحدد بموجب قوانين المالية، ويمكن قراءة بعض الإعفاءات حسب المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الآتي¹:

- تعفى بصفة دائمة، المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدين، وكذا الهياكل التابعة لها.

- تستفيد النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر، المستفيد من مساعدة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني للقرض المصغر، أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث 03 سنوات، ابتداء من تاريخ بداية الاستغلال، وترفع مدة الإعفاء إلى ست 06 سنوات، إذا كانت هذه النشاطات تمارس مناطق، يراد ترقيتها والمحددة من طرف التنظيم وذلك منذ تاريخ بداية الاستغلال .

وتمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين، عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل، لمدة غير محدودة .

- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والمنظمات العمومية، من الضريبة على أرباح الشركات.

- كما تستفيد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المقامة والمنتجة في ولايات الجنوب والهضاب العليا، والمستفيدة من الصندوق الخاص لتنمية ولايات الجنوب الكبير، والصندوق الخاص بالتنمية الاقتصادية للهضاب العليا، من تخفيض في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على أنشطتهم، المتعلقة بإنتاج المواد والخدمات المقامة على مستوى هذه الولايات يقدر ب 15 % لفائدة ولايات الهضاب العليا، و 20 % لفائدة ولايات الجنوب وذلك لمدة خمس 05 سنوات، ابتداء من أول يناير سنة 2004، ويستثنى من أحكام هذه المادة المؤسسات العاملة في مجال المحروقات، حسب المادة 8 من قانون المالية لسنة 2004.

4- تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات:

يعتبر الوعاء أو الربح الخاضع للضريبة، ذلك الربح الصافي بعد خصم جميع التكاليف القابلة للخصم، و المحددة في المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

¹ المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

يتمثل الربح الخاضع للضريبة¹، من الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات، مهما كانت طبيعتها، بشرط أن تنجزها المؤسسة بما في ذلك التنازل عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته.

إن الربح الصافي يحدد بالفرق بين قيم الأصول الصافية، عند اختتام وافتتاح الفترة التي تستخدم النتائج المحققة فيها كقاعدة للضريبة، مقتطعا منها الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال، أو الشركاء خلال هذه الفترة².

5- معدل الضريبة على أرباح الشركات:

- تحسب الضريبة على أرباح الشركات بمعدل عام 30 % ابتداء من 1998، ثم عرف معدلها تذبذبا ففي سنة 2006 حدد بنسبة 25 %، واستقر سنة 2015 على معدل 23 %، و بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015 حدد كما يلي:

19 % بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع.

23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات بإستثناء وكالات السفر

26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى

- أما بالنسبة للمعدل المخفض، وهو خاص بالأرباح المعاد استثمارها والمحدد ب 12.5 % عام 2008، له دور في خلق حافز لزيادة الاستثمارات، وتخصيص مبالغ معتبرة من الأرباح لتحقيق أهداف الخطط التنموية.

- كما أن هناك معدلات خاصة تتمثل في القرض الضريبي، الذي يعني بالقرض الضريبي إمكانية الشخص المعنوي الخاضع للضريبة على الأرباح الشركات، من أن يحسم من مبلغ الضريبة بسبب نشاطه، مبالغ الاقطاعات من المصدر الناتجة من عائدات رؤوس الأموال المنقولة، وللإشارة، فإن هذه العائدات تدخل ضمن نتائج المؤسسة، أي عندما يتم تقييدها في خصوم و أصول حساب ما.

¹ الربح الجبائي = الربح المحاسبي + أعباء غير قابلة للخصم من الناحية الجبائية - أعباء قابلة للخصم جبائيا
² المادة 140، الفقرة 1 و 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ويحدد معدل الاقتطاع من المصدر للضريبة على أرباح الشركات كما يلي¹:

10 % من عائدات الديون والودائع و الكفالات، و هذا الاقتطاع، قرص ضريبي يخصم من مبلغ الضريبة. 40% بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية، أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

20 % بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات، في إطار عقد تسيير، الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

24 % على ما يلي:

- المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية، التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات.
- المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي، أو تستعمل في الجزائر.
- المبالغ المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءتها، و إما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتيازات ذلك.

المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة

تتمثل الضرائب غير المباشرة في القانون الضريبي الجزائري أساسا في:

الفرع الأول: الرسم على القيمة المضافة TVA

إن الرسم على القيمة المضافة حل محل الرسمين اللذين كانا يطبقان سابقا، وهما و هما الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP والرسم الوحيد الإجمالي عند تقديم الخدمات TUGPS، و يعتبر الرسم على القيمة المضافة نظاما جبائيا عالميا ، أنشئ في الجزائر بموجب قانون 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، و ذلك في مادته 65 و هذا القانون طرح القواعد العامة المتعلقة بالرسم المذكور (T.V.A) ، إلا أنّ المواد من 72 إلى 99 من القانون رقم 25-91 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1990، فصلت و حددت كليات تطبيق الرسم على القيمة المضافة ، و لم تدخل حيز التطبيق إلا ابتداء من 1992/04/01 ، و ذلك لتأخر المصادقة عليها من جهة و إعطاء فرصة استيعاب أحكامها لأعوان الإدارة الضريبية ، و كذا الخاضعين لها من جهة أخرى.

¹ محمد لعلاوي، مرجع سابق، ص 137-138

و هو ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليحملها المستهلك النهائي، و تفرض هذه الضريبة على القيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية و التجارية، و تحدد القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي و الإستهلاكات الوسيطة للسلع و الخدمات.

الفرع الثاني: آلية حساب الرسم على القيمة المضافة

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة وفقا للآليات التالية.:

1- تحديد وعاء الرسم على القيمة المضافة:

حسب ما جاء في المواد من 15 إلى 20 من قانون الرسم على القيمة المضافة، يتم تحديد الوعاء الضريبي كما يلي:

1-1- داخل الوطن:

يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم، من ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف و الحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه ، ويختلف بحسب طبيعة كل عملية .

أ - بالنسبة للمبيعات:

يتكون من مبلغ المبيعات، غير أنه يمكن خصم ما يلي: التخفيضات التجارية والمالية، حقوق الطابع الضريبية ، و مبلغ الأمانات المدفوعة الخاصة بمواد التعبئة والتغليف المسترجعة.

ب - إنتاج المؤسسة لذاتها (لنفسها):

يتكون وعاء الرسم من ثمن البيع بالجملة للمنتجات المماثلة أو ثمن الكلفة زائد ربح عادي للمنتج التام الصنع .

ج - أصحاب الامتيازات والملتزمين بالحقوق البلدية :

يتكون مبلغ الدخل الخاضع للرسم من :

- مبلغ الإيرادات مخصصا منها المبالغ المدفوعة للبلدية، إذا كانوا يحصون الحقوق لحسابهم الخاص.
- الأجر الثابت أو النسبي إذا كانت الحقوق تحصل لصالح البلدية.

د - بالنسبة لتجار الأملاك العقارية والمحلات التجارية :

يتكون رقم أعمالهم الخاضع للرسم من الفرق بين ثمن البيع و ثمن الشراء، بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم، ماعدا الرسم على القيمة المضافة.

هـ - فيما يخص صفقات الأشغال العقارية المبرمة مع شركة أجنبية:

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية، والمحولة إلى الدينار بقيمة الصرف السارية، عند تاريخ التوقيع على الصفقة.

و - أما بقية الأعمال الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، غير المذكورة في المادة 15، فإن وعاءها الضريبي المعتمد في حساب الرسم، هو كل الأتعاب الخام أو الإيرادات المتحصل عليها.

1-2- عند الاستيراد :

يتكون المبلغ الخاضع للرسم على رقم الأعمال، من قيمة الواردات عند الجمارك بما فيها الحقوق والرسوم، ماعدا الرسم على القيمة المضافة.

1-3- عند التصدير :

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من قيمة البضائع الموجهة للتصدير، بما فيها الحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

2- معدلات الرسم على القيمة المضافة¹:

بالرجوع إلى المادتين 21 و 23 يحسب الرسم على القيمة المضافة، و بناء على معدلات يحددها و ينص عليها القانون. وأن هذه المعدلات تتغير بحسب قوانين المالية السنوية ، ومن ذلك أن قانون المالية لسنة 2001

¹ المادة 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الاعمال

ينص على معدلين للرسم على القيمة المضافة هما: معدل عادي بنسبة 17% ومعدل مخفض بنسبة 7%، يطبق عادة على السلع والخدمات الضرورية.

الفرع الثالث: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

تكتسي العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، الطابع الوجوبي و الطابع الاختياري.

1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوباً :

تخضع للرسم على القيمة المضافة وجوبا عمليات عديدة ، لكن يجب التنبيه إلى أن هذه العمليات الخاضعة للرسم ليست ثابتة، فقد تتغير من سنة لأخرى سواء بالزيادة أو بالنقصان، حسب ما يأتي به قانون المالية السنوي (قانون المالية لسنة 1991 وما بعده). لذا على المكلفين بالضريبة متابعة كل التعديلات في أحكام الرسم على القيمة المضافة.

و يخضع وجوبا لهذا الرسم حسب نص المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، العمليات التالية¹:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- الأشغال العقارية.
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي، من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة ، وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.
- التسليمات لأنفسهم.
- عمليات الإيجار، وأداء الخدمات، وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية².
- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها.
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لثراء أو بيع الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة.
- عمليات تجزئة الأراضي ، لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.

¹ المادة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2016
² المادة 2-6، معدلة بموجب المادة 70 من قانون المالية لسنة 1996

- عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني، أو المخصصة لإيواء النشاط المهني أو الصناعي أو التجاري وبيعها، إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية.
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات، والمكونة كلياً أو جزئياً من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية، وكذا التحف الفنية الأصلية، والأدوات العتيقة.
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون و الشركات، و العمليات ذات الطابع الطبي، وشبه الطبي والبيطري والتي أخضعت للرسم ابتداء من أول يناير سنة 1997.
- كما تخضع للرسم الخدمات المتعلقة بالإيواء والإطعام التي تقدمها المؤسسات العلاجية من غير تلك الخاضعة للصحة العمومية¹.
- الحفلات الفنية والألعاب و التسلية بمختلف أنواعها، التي ينظمها أي من الأشخاص ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى، ونشاطات التجارة المتعددة²، وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

2- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة اختيارياً:

- حددت المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، أنه يمكن للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، أن يختاروا الخضوع لهذا الرسم، بناء على طلب منهم، بشرط أن تكون العمليات التي يقومون بها موجهة³:
- للتصدير.
 - للشركات البترولية.
 - المكلفين بالرسم الآخرين.
 - للمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء.

¹ المادة 2-9، معدلة بموجب المادة 70 من قانون المالية لسنة 1996

² يقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر على الشروط الآتية:

- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة، وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع

- يجب أن يكون المحل مهيناً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

³ المادة 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

3- الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:

يمكن تبويب العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة إلى:

3-1- العمليات المعفاة و التي تتم في الداخل:

اشتملت المادة (08) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، على عدة إعفاءات بالنسبة للعمليات التي تتم في الداخل نذكر منه¹:

- العمليات التي يقوم بها الأشخاص، الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ 100.000 دج أو يساويه، بالنسبة لمؤدي الخدمات، و عن مبلغ 130.000 دج، بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة.
- العمليات التي تتم بين وحدات أو محلات المؤسسة الواحدة.
- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات و مسالخ الذبح، التي تخضع للرسم على الذبح، و لكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح.
- كما تعفى أيضا جميع المنتجات، المواد الغذائية، الأعمال و الخدمات من الرسم على القيمة المضافة، و المحددة في المادة (09) من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

3-2- العمليات المعفاة عند الاستيراد:

- هناك جملة من الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة، و التي تخص عمليات الاستيراد نذكر منها²:
- المنتجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم على القيمة المضافة.
 - البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية التالية: الاستيداع، القبول المؤقت، العبور، المناقلة و الإيداع.
 - الذهب للاستعمال النقدي و النقود الذهبية.
 - البضائع المستوردة في إطار المقايضة.

¹ المادة 08 من قانون الرسوم على رقم الاعمال
² المادة 10 و 11 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

3-3- العمليات المعفاة عند التصدير:

باستثناء عمليات التصدير و التي تتعلق بالتحف الفنية، الأحجار الكريمة، و المعادن النفيسة، فإن جميع عمليات البيع و الصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة، معفية من الرسم على القيمة المضافة، إذا توفرت فيها الشروط التالية¹:

- أن يقيد البائع أو الصانع الإرساليات في المحاسبة و بصفة منتظمة، جميع المعلومات (علامة البضائع، تاريخ تسجيلها، قيمتها ووجهتها....).
- تقييد علامات البضائع و أرقامها في الوثيقة (تذكرة النقل، ورقة البيع بالجملة.....الخ).
- أن لا يكون التصدير مخالفا للقوانين و التنظيمات.

الفرع الرابع: نظام فرض الرسم على القيمة المضافة

يجب التمييز بين الرسم على القيمة المضافة المحصل عند البيع، والرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع عند الشراء. فالرسم على القيمة المضافة المحصل هو الرسم المفروض على المبيعات أو الخدمات، أي الرسم المحصل من الزبائن، في حين الرسم القابل للاسترجاع هو ذلك الرسم المتضمن في قيمة المشتريات أي المسدد للموردين.

وحسب مبدأ الرسم على القيمة المضافة، فإنه يجب حسم الرسم القابل للاسترجاع من الرسم المحصل، وفي هذا الصدد نصت المادة 29 من قانون الرسم على القيمة المضافة على أن²: " يكون الرسم على القيمة المضافة، المذكور في الفواتير، أو البيانات أو وثائق الاستيراد، والمثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلا للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية....".

ولا يمكن تطبيق آلية الحسم إلا على أساس التصريح، الذي يودعه الخاضعون للرسم على القيمة المضافة، وقد أجازت المادة 30 إمكانية الخصم بعنوان الشهر أو الفصل الذي تم خلاله دفع الرسم . ولا يمكن أن يتم إلا عندما لا يتجاوز مبلغ الرسم على القيمة المضافة مائة ألف دينار(100.000دج) ، على كل عملية خاضعة للضريبة ومحركة نقدا.

¹ المادة 13 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

² المادة 29 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- لحساب الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه لمصلحة الضرائب، نقوم بالخطوات التالية:
- حساب الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات، وبحسب عن طريق ضرب رقم الأعمال في معدل الرسم على القيمة المضافة المناسب.
 - حساب الرسم على القيمة المضافة على المشتريات القابل للحسم (للاسترجاع).
- فيكون الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه، يساوي الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات، مطروحا منه الرسم على القيمة المضافة على المشتريات القابل للحسم.

المطلب الثالث: ضرائب و رسوم أخرى

بالإضافة إلى الضرائب المباشرة و غير المباشرة التي يتكون منها النظام الضريبي الجزائري، فهو يتضمن ضرائب و رسوم أخرى، تتمثل في:

الفرع الأول: الرسم على النشاط المهني TAP:

و هو ضريبة مباشرة تستحق دوريا بصدد رقم الأعمال، الذي يحققه في الجزائر الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يمارسون نشاطا مهنيا بصفة دائمة، و هذا مهما كانت نتيجة المؤسسة.

1- خصائص الرسم على النشاط المهني:

- من أهم ما يتميز به هذا الرسم ما يلي:
- ضريبة مباشرة تتحملها المؤسسة، وتحسب على رقم الأعمال دون أخذ المبيعات الآجلة بعين الاعتبار.
- رغم ضآلة معدله إلا أنه يعتبر عبء ثقيل على المؤسسة.
- يعتبر ضريبة تدخل في سعر تكلفة المنتج.
- لا يراعي نتيجة المؤسسة، سواء حققت ربح أو خسارة، فهي مطالبة بدفع هذا الرسم.
- يعتبر تكلفة نهائية تتحملها المؤسسة، أي أنه لا يمنح حق الخصم.
- الدفع الشهري أو الفصلي لهذا الرسم، يشكل عبئا على خزينة المؤسسة و درجة سيولتها.

2- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:

يخضع للرسم على النشاط المهني كل من:

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الممارسون لنشاط تخضع عائداته:

- للضريبة على الدخل الإجمالي، فئة الأرباح الصناعية والتجارية.

- للضريبة على أرباح الشركات.

- الأشخاص الطبيعيون الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي، فئة الأرباح الغير صناعية، باستثناء

مسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة الحاصلين على أغلبية الأسهم.

كما يعفى من الرسم على النشاط المهني¹:

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز مبلغ ثمانين ألف دينار (80.000 دج) ، إذا تعلق الأمر بالمكلفين

بالضريبة الذين يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع السلع والأشياء والأدوات المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان،

أو خمسين ألف دينار (50.000 دج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة في مجال تقديم الخدمات، والاستفادة

من هذه المزايا، و يتعين على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا أنشطتهم بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر.

- مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع، المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي

تستفيد من التعويض.

- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة، المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة مباشرة للتصدير.

- عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير.

- إعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات اعتبار من تاريخ بداية الاستغلال، بالنسبة للأنشطة الممارسة من قبل

الشباب المستثمر ، المستفيد من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، وقد تمتد إلى ستة (06) سنوات

في المناطق الواجب ترقيتها.

¹ المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

الفرع الثاني: الرسم العقاري TF و الرسم التطهيري TA :

سنتطرق في هذا الفرع إلى كل من:

1- الرسم العقاري:

وهو ضريبة مباشرة سنوية تفرض على جميع العقارات، سواء كانت ملكيات مبنية أو غير مبنية، و التي هي بحوزة المؤسسة والموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفية من الضريبة صراحة، مع العلم أن هذا الرسم لا يرتبط مباشرة باستغلال المؤسسة.

1-1- مجال تطبيق الرسم العقاري:

يطبق هذا الرسم على ما يلي:

1-1-1 بالنسبة للملكيات المبنية¹:

- المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات.
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات والموانئ، ومحطات السكك الحديدية والمحطات البرية.
- أراضي البنايات بجميع أنواعها، و القطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها.
- الأراضي غير المزروعة المستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية.

1-1-2 بالنسبة للملكيات غير المبنية²:

- الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية والقابلة للتعمير.
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق.
- مناجم الملح و السبخات.
- الأراضي الفلاحية.

¹ المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
² المادة 261 - د من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

1-2- الإغفاءات من الرسم العقاري:

و تدرج الإغفاءات من الرسم العقاري فيما يلي:

1-2-1- بالنسبة للملكيات المبنية:

وهناك جملة من الإغفاءات منها ما هو دائم ومنها ما هو مؤقت، و نذكر منها:

أ- إغفاء دائم:

- بالنسبة للملكيات المبنية، إذا توفرت على شرطين وهما: أن تكون مخصصة للمصلحة العامة أو ذات منفعة عامة وأن لا تكون مصدر للدخل.
- البنايات المخصصة للقيام بالشعائر الدينية.
- التجهيزات والمستثمرات الفلاحية، لاسيما منها الحظائر والمرابط والمطامر.

ب- إغفاء بصفة مؤقتة:

- البنايات الجديدة وإعادة البنايات وإضافة البنايات، وهذا لمدة سبع (07) سنوات اعتبارا من أول جانفي من السنة الموالية لسنة إنجازها أو شغلها.
- البنايات وإضافة البنايات المستعملة في الأنشطة الممارسة، من قبل الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، وهذا لمدة (03) سنوات اعتبارا من تاريخ إنجازها، وترفع مدة الإغفاء إلى (06) سنوات في منطقة يجب ترقيتها.
- السكن الاجتماعي التابع للقطاع العام والمخصص للكراء.

1-2-2- بالنسبة للملكيات غير المبنية:

تعفى من الرسم العقاري المطبق على الملكيات غير المبنية¹:

¹ المادة 261 - هـ من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- الأملاك التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية، العلمية أو التعليمية أو الإسعافية، عندما تكون مخصصة لنشاط ذو منفعة عامة وغير محقق لأرباح، ولا يطبق هذا الإعفاء على الأملاك التابعة لهيئات الدولة والولايات والبلديات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا.
- الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.
- أملاك الوقف العمومية، المشكلة من ملكيات غير المبنية.
- الأراضي والقطع الأرضية الخاضعة للرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية.

2- الرسم التطهيري TA:

و قد أسس هذا الرسم بناء على المادة 263 من قانون المالية لسنة 1991، و يعتبر الرسم التطهيري رسما ملحقا بالرسم العقاري، فهو مرتبط باستفادة أصحاب الملكيات المبنية من رفع القمامات يوميا، وكذا من شبكة تصريف المياه القذرة، مما يستوجب وجود مصالح مختصة للقيام بهذه الأعمال. وبالتالي يتكون هذا الرسم أساساً من رسم على دفع القمامات وآخر على تصريف المياه، ويدفع لصالح البلديات التي لها مصالح خاصة بجمع الفضلات و القمامات، و تدفعه المؤسسة على الملكيات المبنية بصفتها مالكة للعقار أو مستأجرة، كما يمكنها أن تطالب المالك (المؤجر) بدفع قيمة الرسم بصفة تضامنية.

كما تعفى من دفع هذا الرسم الملكيات الغير مستفيدة من خدمات رفع القمامات المنزلية.

الفرع الثالث: حقوق التسجيل و الطابع

إن حقوق التسجيل والطابع جاءت لتفادي لتفادي التزوير في العقود والمحركات الرسمية، ولم تكن تهدف في بدايتها إلى توفير الحصيلة المالية، إلا أنه وبمرور الزمن أصبحت تكتسي أهمية بالغة في تحصيل إيرادات مالية هامة، إذ يستحيل التهرب من دفعها نظرا لإرتباط المواطنين بها في حياتهم ونشاطاتهم اليومية.

و بالتالي فحقوق التسجيل تحصل حسب الأسس وتبعا للقواعد المحددة في قانون التسجيل. وتكون رسوم التسجيل ثابتة أو نسبية أو تصاعدية تبعا لنوع العقود و نقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم ، و يطبق الرسم الثابت على العقود التي لا تثبت نقل الملكية أو حق الإنتفاع ، وبصفة عامة يطبق هذا الرسم على جميع العقود الأخرى التي تقدم طواعية لإجراء التسجيل، حتى ولو كانت معفاة منه، ويحصل هذا الرسم حسب المعدلات المحددة بموجب المادة 206 والمواد من 208 إلى 212 من قانون التسجيل، كما يؤسس

الرسم النسبي أو الرسم التصاعدي بالنسبة لنقل الملكية أو حق الإنتفاع، أو التمتع بالأموال المنقولة أو العقارية، ، وتحدد معدلات الرسم النسبي والرسم التصاعدي بموجب المواد من 216 إلى 264 من هذا القانون، ويفرض هذان الرسمان على القيم¹.

أما حقوق الطابع، فهو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية و القضائية، و للمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل، كما يؤسس طابع خاص لكل نوع من الورق، كما أن رسم الطابع يكون لجميع العقود بين الدولة و المواطنين، و يكون على عاتق المواطنين². فهناك مثلا: حقوق الطابع التي تتحملها المؤسسة لقاء بعض العمليات التي تقوم بها ، ومثال ذلك عند قيامها بعملية الفوترة، في حالة التسديد نقدا أو بالنسبة لقسيمة السيارات...إلخ.

المطلب الرابع: أنظمة الفرض الضريبي حسب التشريع الضريبي الجزائري

شهد النظام الضريبي إصلاحا في بداية التسعينات من القرن الماضي، وشمل هذا الإصلاح الضرائب المفروضة، وكذا إجراءات الفرض الضريبي ناهيك عن أنظمة الفرض الضريبي، ورغم كون أن النظام الضريبي نظام تصريحي أي أنه يعتمد على التصريحات التي يقدمها المكلف إلى الإدارة الضريبية، إلا أننا في الواقع نجد العديد من أنظمة فرض الضريبة، والتي تتنوع بين النظام الحقيقي والنظام المبسط، نظام التصريح المراقب، النظام الجزافي، هذه الأنظمة هي ما سوف نحاول تناولها في هذا المطلب من خلال الفروع الموالية.

الفرع الأول: النظام الحقيقي

يعتبر نظام الريح الحقيقي من أهم أنظمة فرض الضريبة، انطلاقا من المبادئ المحاسبية التي تبرز أهمية المحاسبة الضريبية في ذلك، على اعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة والتي تعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة، لغرض تحديد الريح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي³.

و في هذا النظام، تحدد الضريبة حسب المعلومات التي ترد من المكلفين بالضريبة إلى مصلحة الضرائب، و تقوم هذه الأخيرة بتقييم مبلغ الضريبة من خلال وثائق محاسبية محددة⁴.

¹قانون التسجيل، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015، ص 8

² قانون الطابع، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015، ص 7

³ ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة- حالة الجزائر-، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012، ص 80

⁴ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (الجزء الأول)، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006. ص 16

ويخضع لنظام الربح الحقيقي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي، حسب رقم الأعمال المحقق متى تجاوز رقم الأعمال هذا ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 دج)، بالنسبة لصنف الأرباح الصناعية والتجارية؛ ويتحدد رقم الأعمال الواجب اعتماده لفرض هذا النظام من رقم الأعمال، من دون الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم، أو رقم الأعمال مع حساب الرسم على القيمة المضافة بالنسبة لغير الخاضعين له، لكن بموجب قانون المالية لسنة 2015، يخضع لهذا النظام متى تجاوز رقم الأعمال المحقق 30 مليون دج حتى بالنسبة للمهن الحرة، كما يخضع لهذا النظام وجوبا مهما كان قيمة رقم الأعمال بخصوص تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات¹، إضافة إلى ذلك، فيخضع للنظام الحقيقي وجوبا لتحديد قيمة الرسم على القيمة المضافة، فيما يخض الأشخاص المعنويون الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، وكذا الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، صنف الأرباح الصناعية والتجارية والمهن الحرة، لما يتجاوز رقم الأعمال 30 مليون دج².

الفرع الثاني: النظام المبسط ونظام التصريح المراقب:

إضافة إلى النظام الحقيقي، لقد استحدثت المشرع الجزائري النظام المبسط لفرض الضريبة والذي يخص فئة الأرباح الصناعية والتجارية في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي، كما يوجد نظام التصريح المراقب والذي يطبق على المداخل غير التجارية في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي.

1- النظام المبسط لفرض الضريبة:

تم استحداث هذا النظام بموجب قانون المالية لسنة 2007، و يخضع لهذا النظام الأشخاص المحققون لمداخل صناعية أو تجارية، وغير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج)³، ثم ما لبث المشرع الجزائري من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2011 أن قام بتعديل المبلغ الأقصى والأدنى المحدد للخضوع للنظام المبسط، فأصبح يخضع لهذا النظام الأشخاص المكفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة، بمعنى من يتجاوز رقم

¹ المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

² الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015، ص 46

³ المادة 03 من القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008

أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج) ويقل عن ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 دج) ¹

ومما تجدر الإشارة إليه أن استحداث هذا النظام، جاء تماشيا مع بدايات تطبيق المخطط المحاسبي المالي ، وكذا مع معايير المحاسبة الدولية. ويلزم المكلفون الخاضعون لهذا النظام بمسك الوثائق التالية:

- ميزانية ملخصة.

- حسابا مبسطا للنتيجة الجبائية يتبين من خلالها قيمة الربح الجبائي وكذا كافة المصاريف والأعباء.

- جدول الإهلاكات.

- جدول كشف المؤونات.

- جدول تغيرات المخزون.

يخضع للنظام المبسط ، إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 30 مليون دج المداخيل المتأتية من الأنشطة التالية²:

- عمليات البيع بالجملة.

- عمليات البيع التي يقوم الوكلاء المعتمدون.

- موزعوا محطات الوقود.

- الخاضعون للضريبة والذين يقومون بعمليات التصدير.

- الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاءات المنصوص عليها في

القانون، والمتعلقة بالمحروقات أو لمؤسسات تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

-الفرارزون وتجار الأملاك ، وكذا منظمو العروض وألعاب التسلية بكل أنواعها.

تخضع المداخيل الخاضعة للنظام المبسط للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 20 % ، محررة من الضريبة من قيمة الربح الجبائي المحصل عليه من طرف المكلف بالضريبة، كما أن التشريع الجبائي يتيح للأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة الجبائية الوحيدة طلب الخضوع للنظام المبسط ، من خلال تقديم طلب إلى المصالح الجبائية يتضمن طلب الخضوع للنظام المبسط، وفي ذات الإطار يتيح القانون للمكلفين الخاضعين

¹ القانون رقم 11-11 المؤرخ في 18 جويلية 2011 ، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011 ، المادة الثانية منه المعدلة لأحكام المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

² الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2014 ، ص 15

للنظام المبسط، تقديم طلب من اختيارهم للخضوع للنظام الحقيقي لفرض الضريبة، إذا كان هذا المكلف يملك محاسبة منتظمة ودقيقة.

2- نظام التصريح المراقب:

يتم تطبيق هذا النظام على مختلف المهن الحرة ، التي تعتمد على الطابع الفكري والقدرات الذهنية والمعارف العلمية الشخصية، وإجمالاً يمكن القول أن هذا النظام يطبق على كل دخل متأتي من مهنة حرة ، تتميز بالخصائص التالية¹:

- الطابع الفكري: وذلك من خلال اعتماد ممارس هذه المهنة على العمل الفكري التصوري ، مثل المحامي الذي يستعمل في مرافعاته ومختلف خدماته المقدمة لموكليه، على معارفه ومعلوماته المكتسبة عن مختلف القوانين والنظم التشريعية.

- أن تكون مهنة مستقلة: ويظهر أصل هذه الخاصية بتسمية هذه المهن " بالحرّة" ،هذه أن صاحب هذه المهنة يمارس نشاطه بكل حرية، إذ لا يكون مرتبط بأي عقد يجعله تابع لطرف آخر، وما يمكن الإشارة إليه أن هذه الخاصية لإبعاد الشخص عن دائرة المسؤولية الأخلاقية أثناء ممارسته لمهنته.

- أن تكون بمساهمة شخصية: إضافة إلى الخاصيتين السابقتين، لا يمكن اعتبار المهنة مهنة حرة، إلا إذا كان صاحبها يمارسها بصفة شخصية ،ودون الاستعانة بشخص آخر يتمتع بنفس الصفة ونفس الغاية.

إذا توفرت هذه الخصائص الثلاثة في مهنة ما ممارسة من طرف شخص معين، يمكن اعتبارها مهنة حرة.

ملاحظة: بناء على قانون المالية لسنة 2015 ، فقد تم إلغاء النظام المبسط ونظام التصريح المراقب لفرض الضريبة، وذلك بموجب المادة السادسة من أحكام هذا القانون.

¹ الدليل التطبيقي للمهن الحرة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2014 ، ص 06

الفرع الثالث: نظام الضريبة الجزافية

أول استحداث لهذا النظام كان سنة 2007، بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007، حيث جاءت هذه الضريبة لتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة للمكلفين الخاضعين لها.

لقد بينت المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007، والمتضمنة إنشاء المادة 282 مكرر 01 ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الخاضعون لهذا النظام من أنظمة فرض الضريبة والذين يتمثلون في:

- الأشخاص الطبيعيين الذين تمثل تجارتهم الرئيسية بيع البضائع والأشياء، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار جزائري (3000.000 دج)، بما في ذلك الحرفيون الممارسون لنشاط حرفي فني.

- الأشخاص الطبيعيين الممارسون لأنشطة تأدية الخدمات، التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية، عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي كذلك ثلاثة ملايين دينار جزائري.

- الأشخاص الممارسون للنشاطين المذكورين أعلاه معا (بيع البضائع والأشياء، تأدية الخدمات)، عندما لا يتجاوز رقم الأعمال السنوي المحقق من طرفهم ثلاثة ملايين دينار جزائري.

لقد تواترت التعديلات بخصوص رقم الأعمال المحقق والموجب لتطبيق هذا النظام، حيث جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2011، أنه يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة المحققون لرقم أعمال سنوي، من الأنشطة المذكورة أعلاه، إذا كان رقم الأعمال أقل من عشرة مليون دينار جزائري (10.000.000 دج)¹، ليأتي قانون المالية لسنة 2015، ويجعل مجال الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة مخصصا للأشخاص المحققين لرقم أعمال سنوي، أقل من ثلاثين مليون دينار جزائري (30.000.000 دج)، وهذه الضريبة (الضريبة الجزافية الوحيدة) تعوض إضافة إلى الضرائب المذكورة سابقا الضريبة على أرباح الشركات كذلك².

¹ المادة 03 من القانون رقم 11-11 المؤرخ في 18 جويلية 2011 و المتضمن قانون المالية لسنة 2011.
² القانون رقم 14-10، المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، المادة 13 منه المعدلة لأحكام المادة 282 مكرر، 282 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

يستثنى من هذا النظام مهما كان رقم الأعمال العمليات التالية¹:

- عمليات البيع بالجملة والعمليات التي يقوم الوكلاء المعتمدون.
- عمليات إيجار العتاد والسلع الاستهلاكية، ماعدا الحالات التي تكتسي فيها طابعا ثانويا أو ملحقا بالنسبة لمؤسسة صناعية وتجارية.
- عمليات التجارة المتعددة وكذا تلك التي تقوم المساحات الكبرى.
- العمليات المتعلقة ببيع الأدوية والمنتجات الصيدلانية.
- موزعو محطات الوقود و كذا المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.
- الأشخاص الذين يقومون بالبيع لمؤسسات، مستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- الفرازون وتجار الأملاك وكذا منظمو الحفلات والعروض وألعاب التسلية بمختلف أنواعها، إضافة إلى ورشات البناء.

وما نود الإشارة إليه أن المشرع الجزائري من خلال المالية التكميلي لسنة 2008 ، قد أعاد الحالة الثانية والثالثة والرابعة المذكورة أعلاه ، و المستثناة بموجب قانون المالية 2007، إلى مجال الخضوع لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة وذلك حسب رقم الأعمال المحقق².

¹ المادة 02 من القانون رقم 06-12 المؤرخ في ديسمبر 2006 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007 .
² المادة 09 من القانون رقم 08-02، المؤرخ في 24 جويلية 2008 ، والمتضمن قانون المالية التكميلي 2008 .

الخاتمة:

من خلال هذا الفصل قمنا بدراسة النظام الضريبي الجزائري، و ذلك ابتداء من فترة الحكم العثماني إلى غاية يومنا، هذا مرورا بكل الإصلاحات و التعديلات التي شهدها و لازال يشهدها.

فالإصلاحات الضريبية جاءت قصد تكوين نظام جبائي حديث، يماشى مع الأوضاع السياسية و الاقتصادية التي كانت تعيشها البلاد، فقد بذل المشرع الجزائري أقصى جهده في إيجاد الطرق المثلى، التي تؤدي بالضرورة إلى تمويل الميزانية العامة للدولة، وذلك عن طريق الأداة الفعالة و المتمثلة في الجباية عوض اللجوء إلى طريق الاقتراض .

فالإصلاحات الجبائية المطبقة منذ 1992، لا زالت إلى يومنا هذا تستوجب إعادة النظر في بعض القوانين الجبائية، كون هذه الأخيرة لم تصل إلى تحقيق الأهداف الأساسية، و المتمثلة في تحقيق توازن مالي و اقتصادي و محاولة محاربة الغش و التهرب الجبائيين، و كذا تحقيق مردودية جبائية جيدة، فكل هذا يستلزم بذل مجهودات كبيرة من طرف مستخدمي الإدارة الضريبية.

و لهذا سعى المشرع الجزائري من وراء القيام بالإصلاحات الجبائية، أيضا إلى العمل على إعادة التنظيم الإداري والهيكلية الإدارية للإدارة الضريبية و هذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في الباب التالي.

الباب الثاني:

العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية

دراسة نظرية.

الفصل الأول:

الادارة الضريبية في الجزائر

المقدمة:

لقد أصبح موضوع الإدارة الضريبية من الموضوعات الإدارية المهمة في العصر الحالي نظراً لأهمية الجانب الإداري في كفاءة تطبيق القوانين الضريبية وتحقيق الأنظمة الضريبية لأهدافها . فالإدارة الضريبية تعتبر إحدى الإدارات العامة في الدولة و الأداة التي تركز عليها في تطبيق إحدى أهم سياساتها المالية، و ذلك أن إيرادات الضرائب تعد بندا مهما من بنود ميزانية الدولة.

و نظرا للتحويلات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر في العشرية الأخيرة، و ما وصلت إليه من تطور في كل القطاعات الاقتصادية، و ما آل إليه وضع المؤسسات الجزائرية من تحسن و تطور كبير في معاملاتها الاقتصادية، أدى إلى إيجاد ضغط كبير على الإدارة الضريبية و مصالحها خاصة بضخامة المعاملات المالية و حجمها، و ما يقابلها من نقص في الكفاءات و الاطارات الادارية في مصالحها الجهوية و الولائية، فكان لابد من تطبيق اصلاحات على مستواها و تطويرها بما يناسب هذا التحول الاقتصادي المشهود، علاوة على ذلك ما يقابله من مشاكل جبائية و ظواهر تمس بحصيلة الضريبة في الجزائر و التي تسعى الإدارة الضريبية إلى حلها.

بحيث يعد إصلاح الإدارة الضريبية أحد الأهداف الرئيسية لمنظومة الإصلاح الضريبي الشامل التي تتبناها الدولة، والقائمة أساسا على إعادة الثقة بينها و بين المكلفين من جهة ، و تحديث الإدارات الضريبية من جهة أخرى.

و سنحاول من خلال هذه الفصل، تقديم الإدارة الضريبية الجزائرية من خلال عرض تطورها و إصلاحها من أجل عصريتها، و تحديثها و تحسين أدائها لمواكبة التطورات الاقتصادية المستجدة ، و تحسين علاقتها مع المكلفين من جهة أخرى، كما سنعرض سندها القانوني الذي تركز عليه في أدائها لمهامها الموكلة لها.

المبحث الأول: تطور الإدارة الضريبية في الجزائر

تعتبر إدارة الضرائب السلطة المنفذة لأحكام قانون الضرائب فهي التي تتولى فرض الضريبة و تحصيلها، و لها أن تصدر التعليمات التنفيذية و التفسيرية في تطبيق القانون¹، كما تعتبر الأداة التي تركز عليها الدولة في تطبيق احدى أهم سياساتها المالية.

و لقد تطورت الإدارة الضريبية تطورا كبيرا و كان لابد من هذا التطور بسبب تطور الأنظمة الضريبية و تنوع العمليات التي تقوم بها من تحديد وعاء الضريبة و تقدير المعدل الضريبي و عمليات الفحص و الرقابة والتصدي للنزاعات الضريبية، و لربما أن الإدارة الضريبية ظلت لسنوات طويلة ترى أن غاية وظيفتها هي تحصيل أكبر قدر ممكن من الضريبة².

و قبل الدخول في صلب الموضوع ألا و هو تقديم الإدارة الضريبية في الجزائر، ينبغي علينا أولا تعريفها و تبيان مدى أهميتها بصفة عامة.

المطلب الأول: مفهوم الإدارة الضريبية

تتمثل إدارة الضرائب في الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي و التأكد من صحة تطبيقه كما ينبغي و هذا من أجل الحفاظ على حقوق الدولة من جهة، و حقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، إضافة إلى اقتراح التعديلات و التشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي.

الفرع الأول: تعريف الإدارة الضريبية و أهميتها

1- تعريف الإدارة الضريبية:

هناك تداخل في المسميات المختلفة للجهة التي أناط بها القانون جميع الضرائب، فقد يطلق عليها مصلحة الضرائب أو الإدارة الضريبية و يقصد بها مصالح الضرائب التي تتبع وزارة المالية جميع فروعها و تقسيماتها الإدارية و الفنية و الجغرافية، و هي التي تقوم بتنفيذ التشريعات الضريبية و تطبيق نصوصها و أحكامها بهدف تحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة و توريدها للخزينة العامة³.

¹ نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، دط، القاهرة، 2008 ، ص 28

² رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 05

³ نشأت ادوارد ناشد، مرجع سابق، ص 28

كما تعتبر الإدارة الضريبية جزء لا يتجزأ من الإدارة العامة، إذ تشكل مزيجا من العناصر الإدارية و المالية و القانونية، و تكمن أمثلية النظام في إسناده على أسس و دعائم من القواعد المالية و القانونية¹، و تعتبر الإدارة الضريبية الكفاءة من أهم آليات تحقيق العدالة، لذا كان لازاما التطلع لإيجاد إدارة جبائية ذات كفاءة عالية لمنع حدوث أي اختلال ما بين وظائف الإدارة و إمكانياتها، فمستوى كفاءة الإدارة الجبائية كثيرا ما يكون هو الفيصل في إمكانية تحقيق أهداف السياسة الجبائية من عدمها، لذلك فإنه يجب أن يراعى عند تصميم النظام الجبائي اختيار تلك الأنواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي إدارتها بكفاءة عالية²، و عليه فإن عدم كفاءة الإدارة يؤدي إلى ضياع الكثير من الحقوق و إفلات الكثير من المكلفين و تهريبهم من أداء التزاماتهم اتجاه الإدارة.

و بمعنى آخر فإن إدارة الضرائب هي ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية و الذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي و يعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة و النظام الضريبي. و تعتبر الإدارة الضريبية بهذا عاملا أساسيا محركا للإصلاح الجبائي باعتبار أنها ستقوم بتطبيق مختلف الإجراءات التشريعات و تحسيس المكلف بها، فالتشريع الجبائي وحده غير قادر على تحقيق أهداف السياسة الجبائية ما لم تتوفر إدارة ضريبية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة³.

2- أهمية الإدارة الضريبية⁴:

تناط الإدارة الجبائية بمهام كبيرة ملقاه على عاتقها كونها تختص بتجسيد القوانين الجبائية لحماية لحقوق الإدارة من جهة، و حقوق المكلفين من جهة أخرى، فتقترح التشريعات و التعديلات التي تراها مناسبة غاية منها في الإسهام لتحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية المنوطة بالسياسة العامة للدولة، و تتمحض مهامها في جملة وظائف إدارية رئيسية من تخطيط و تنظيم و توجيه و رقابة، و يرد تفصيلها كالآتي:

2-1- التخطيط:

¹ شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الإقتصادي - حالة الجزائر - رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2010، ص 39

² حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص 87

³ رزوعة فاطمة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، 2013، ص

42

⁴ شريف محمد، مرجع سابق، ص 39-40

و ينطلق في تحليل معطيات الأوضاع السائدة و اتخاذها سندا بما ستكون عليه الأوضاع مستقبلا، ويتجلى من ذلك رسم الأهداف التي ينبغي العمل على تحقيقها غاية في تحسين الأداء و رفع الكفاءة.

2-2- التنظيم:

و تبرز معالمه بتشكيل الهيكل التنظيمي، و تحديد و اختيار الموظفين ذوي الكفاءة و القدرة، و تقسيم المهام و تحديد الصلاحيات للقيام بالوظائف الموكلة لهم و أدائها على أكمل وجه.

2-3- التوجيه:

و يتضمن إعداد النماذج المتعلقة بالعمليات الجبائية و إصدار القرارات و التعليمات المتعلقة بها، و إرسالها لموظفي الإدارة للإشراف على تنفيذها حرصا على تحقيق الأهداف المرجوة.

2-4- الرقابة:

و تقتضي فحص ما حققته الإدارة من الإنجازات، و تحديد المشاكل و الصعوبات التي واجهتها و حالت دون التنفيذ الكامل للخطط المسطرة مسبقا.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للإدارة الضريبية في الجزائر

لقد خضعت الإدارة الضريبية الجزائرية إلى عدة تعديلات بحثا عن الجودة والعصرية من أجل الأداء الجبائي الجيد، خاصة وأن الضريبة اكتسبت أهمية كبيرة ليست فقط لأنها تمثل أبرز مصدر للإيرادات العامة وإنما لأنها تلعب دورا له وزنه النسبي في تحقيق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية للدولة، بينما نجد أن نموذج الإدارة الجبائية الجزائرية الموروث من المستعمر غير متلائم في مجمله مع الحقائق الجديدة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

1- الإدارة الضريبية من الاستقلال إلى سنة 2000

لقد تميزت الإدارة الضريبية في الجزائر في هذه الفترة بتنظيم غير ملائم و نقص المادة الخاضعة للضريبة نتيجة للضعف الذي كانت تعاني منه و ذلك بسبب النقص في الامكانيات البشرية و المادية التي لم تكون في المستوى المطلوب. و قد تجسد نقص الجانب البشري في مستويين الكمي و الكيفي و ذلك كما يلي¹:

1-1- الجانب الكمي:

¹ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 43، 44

عرفت الجزائر في هذه الفترة انفتاح اقتصادي و زيادة في المشاريع الاقتصادية، و فتح الباب للمبادرات الفردية و الاستثمار في شتى الميادين مما أدى إلى ارتفاع في عدد المكلفين و الملفات المعروضة للدراسة بشكل كبير، غير أن الزيادة في عدد المكلفين بالضريبة لم تسايرها زيادة مماثلة من الناحية الكمية لموظفي الإدارة الجبائية، الأمر الذي وصفها في مهام ضخمة يصعب التحكم فيها من جهة و من جهة أخرى فإن الإصلاحات الجبائية التي دخلت حيز التطبيق بالإضافة إلى إعادة تنظم الإدارة الضريبية التي نشأ عنها المديرية الجهوية للضرائب و لكن الملاحظ هو عدم التكافؤ بين وظائف هذه الإدارات و إمكانياتها البشرية فتوفر نظم رقابة فعالة تكشف المخالفات و تفرض العقوبات بجدية غير أنّ المشكلة الجوهرية التي تعرقل إلى حد ما إجراء رقابة تكمن في النقص الكبير لعدد المراقبين الذين تتوفر عليهم الإدارة الجبائية و قد بينت إحصائيات سنة 1992 بأنّ المصالح المختصة في مجال الرقابة الجبائية على المستوى الوطني تتوفر على 472 مراقبا ل: 499.000 ملفا بمعدل 1083 ملف للمراقب الواحد.

1-2- من جانب الكفاءة :

لربما أن السبب الرئيسي في نقص الكفاءة راجع بالدرجة الأولى إلى الهجرة الجماعية للإطارات الاستعمارية فجر الاستقلال ، و الذي أدى إلى تعطل و شلل تام للإدارة الجزائرية في شتى المجالات و لما كان من الواجب توفير الحد الأدنى من التسيير و خاصة تلك المتعلقة بالجانب التنظيمي و المالي، استوجب شغل المناصب الشاغرة بموظفي قليلي الخبرة و التأهيل، مما انعكس سلبا بمرور الوقت على فعاليتها و لكن يبقى هذا العامل نسبيا.

إن إنشاء المديرية الفرعية سنة 1985 استلزم عدد من الإطارات لتقليد مناصب في غاية الأهمية، كذلك المناصب الخاصة بنواب المدراء و رؤساء المكاتب، غير أن هذه الإطارات تم استقطابها من مختلف المفتشيات و القباضات، الأمر الذي أدى إلى تسييرها من طرف أعوان إداريين لا يملكون الخبرة اللازمة، إذ يفتقرون إلى الدراية بالقواعد الأساسية للجباية و كان لهذا أثر بالغ الخطورة، نظراً لأن عمليات الرقابة و تحديد الأوعية يتطلب خبرة و تجربة و لا يكفي هذا فحسب، و إنما الفصل بين المصالح الذي كان العمل به إلى غاية سنة 1994 جعل الأغلبية من الأعوان على غير دراية به، و ذلك لغياب دورات أو برامج مسطرة من الإدارة لتمكنهم من الإلمام بمختلف أنواع الضرائب تماشياً مع الظروف الاقتصادية الراهنة، كما يرجع إلى انعدام سياسة محكمة لتكوين الإطارات الكفوة نتيجة النقص في عدد المدارس المتخصصة في هذا المجال.

أما عدم كفاية الإمكانيات و الوسائل المالية فيعتبر من بين العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الجبائية تلك المتعلقة بالإمكانيات و الوسائل المادية، هذه الأخيرة تعيق نجاح الإصلاحات الجبائية، منها المقررات التي

يزاول الموظفون مهامهم فلا يتوفر بعضها على أدنى شروط العمل الفعال، بالإضافة إلى أن بعض مهام الأعدان تحتاج إلى الحركة الدائمة و التنقل المستمر إلا أن معظم المصالح الإدارية الجبائية عبر التراب الوطني المكلفة بهذه المهام لا تتوفر على الوسائل اللازمة لتتقلها بالإضافة إلى نقص اللوازم الضرورية لعمل المكاتب من آلات حاسبة، أو إعلام آلي، و تقنيات معالجة المعطيات و الإحصائيات التي تصل إليها الإدارة الجبائية لكن التطورات الراهنة فرضت على الإدارة الجبائية أن تأخذ المكانة الرائدة في الاقتصاد، بتحسين إمكانياتها و وسائلها و نذكر أن السلطات المهنية عمدت إلى تشغيل الإطارات الكفوة لتغطية العجز القائم: بتطبيق برامج للتوظيف فقد تم تكوين 2400 جامعي في الاختصاصات المختلفة لسنة 1990 ، أما فيما يخص التحصيل فإن الاحتياجات لأعدان الملاحظة قد قدرت ب 1200 عون بواقع 2 لكل قباضة ضرائب إذ وصل عدد العاملين بالإدارة الجبائية سنة 1990 ب 14803 مستخدماً ليصل إلى 20787 سنة 1995 كما عرفت هذه الفترة زاول مشكلة مقرات الإدارة إذ تم إنشاء مقرات إدارية تتماشى نوعاً ما مع الوقت الراهن.

إن نقص الموارد البشرية تعد من أهم المشاكل التي تعاني منها الإدارة الجبائية والمتمثلة في ضعف تأطير الموظفين و تدني مستواهم الثقافي و العلمي، و كذا عدم التكوين الدوري بالنسبة لأغلبهم وكذا عدم اكتسابهم للخبرة الكافية في ميدان تحصيل الضرائب .

والجدول الآتي يبين لنا أهمية هذه الموارد البشرية في التحصيل الضريبي:

جدول رقم (01-01): الحصيلة الضريبية حسب كل موظف للفترة ما بين (1985-1989)

السنوات	عدد العمال	% الزيادة	الحصيلة الضريبية حسب كل موظف (مليون دج)	% الزيادة
1985	12503	-	7100	-
1986	12203	-2,39	5655	-20,35
1987	12950	6,12	6092	7,73
1988	13397	3,45	5889	-3,33
1989	13459	0,46	5865	-0,4

Source : perspective N° 19 semaine 11 au 17/07/1991.

وما يلاحظ على أرقام هذا الجدول الخاص بالحصيلة الضريبية حسب كل موظف للفترة الممتدة ما بين (1985-1989) ، هو أن عدد العمال تزايد إذ كانت نسبته في 1985 تقدر ب 12503 عامل وفي 1989 وصلت إلى 13459 عامل، في حين أن نسبة الزيادة تتعدم في 1985 لتصل في سنة 1989 إلى 46 % ،

أما بالنسبة للحصيلة الضريبية فقد تناقصت في سنة 1989 حيث وصلت إلى 5865 مليون دينار جزائري بعدما كانت تسجل 7100 مليون دينار جزائري في سنة 1985، وهذا راجع إلى تزايد عدد العمال خلال الخمس سنوات كما أخذت نسبة الحصيلة الضريبية حسب كل موظف تتناقص إلى أن وصلت في السنة الأخيرة 1989 إلى - 4,0% .

ولهذا فقد أخذت الإدارة الجبائية تعمل جاهدة على تحيين كفاءة موظفيها، السعي إلى تكوين إطارات مؤهلة في مختلف المستويات من الجانب العلمي والتطبيقي من أجل تحسين فعاليات المصالح الجبائية.

بالإضافة إلى هذا، فإن تقوية الوسائل البشرية استلزم الزيادة في عدد الموظفين بالإدارة العامة للضرائب من 14803 سنة 1990م إلى 17300 موظف في سنة 1991 ، أما فيما يخص السنوات ما بين 1995 إلى 1998 فقد زاد العدد من 20787 موظف إلى 25000 موظف من ضمنها عملية إنشائية تجنيد خلال ثلاث سنوات 3000 عون حاصلون على شهادات الدراسات العليا، تم إدماجهم لتحسين مستواهم العلمي في أداء المصالح، والجدول الآتي يوضح تطور عدد موظفي الإدارة الجبائية من سنة 1990 إلى 1995 :

جدول رقم (01-02) : تطور عدد الموظفين في الإدارة الجبائية في الفترة ما بين 1990-1995.

السنة	1990	1991	1992	1993	1994	1995
عدد الموظفين	14803	17300	17491	17506	18787	20787
معدل النمو	-	16,86	1,10	0,09	7,32	10,64

المصدر : المديرية العامة للضرائب.

ما يلاحظ على أرقام هذا الجدول هو أن نسبة عدد الموظفين تزايدت في غضون الفترة من سنة 1990 إلى 1999 ، إذ أنها وصلت في السنة الأخيرة إلى 20787 موظف بعدما كانت تسجل 14803 موظف في السنة الأولى.

أما بالنسبة لمعدل النمو، فيتضح لنا من خلال الجدول أنه متذبذب إذ أنه يزيد تارة، وينقص تارة أخرى، فبعدما كان منعدم في 1990م وصل في سنة 1991م إلى 86,16% ليتناقص في السنوات الثلاث حتى 1994 ، إذ انه وصل إلى 32,7% ثم ارتفع نسبيا في 1995 حيث وصل إلى 64,10%.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 24/229 فقد مدت المدرسة الوطنية للضرائب بالوسائل اللازمة بهدف تكوين الأعوان ، وإعادة الرسكلة لأعوان الضرائب، إذ أنها تكلفت بتأمين المهنيين منذ بداية 1998م، ومن بين مهام هذه المدرسة مايلي :

- تكوين بدائي لأعوان الضرائب مع وضع شروط تحكم مجال دخولهم في بداية التكوين، وهذه الشروط منصوص عليها قانونا.
 - العمل على تكوين مستمر ومنضبط لتجديد الأعوان على الصعيدين النظري والتطبيقي من أجل اكتساب الخبرة الكافية.
- وكمثال على هذا، فقد وصلت اعتمادات متخصصة للتكوين في سنة 1998م إلى 1.200.000 دج، أم في سنة 1999 فقد تم تخصيص ميزانية تقدر بـ 21.041.920 دج من أجل تنشيط الأنشطة التكوينية التحسينية¹.

2- الإدارة الضريبية من 2001 إلى 2006:

نظراً للعيوب التي كانت تسود إدارة الضرائب خاصة مايتعلق بالنقص الكبير للموظفين ونقص التأطير، و ادراكا لأهمية الإدارة الضريبية و مكانتها ضمن محاور الإصلاح الجبائي ، قامت الجزائر بهذا الإصلاح من خلال إعادة تنظيم الإدارة الضريبية في حد ذاتها بالإضافة إلى تبسيط الاجراءات، حيث تم إعادة تنظيم الإدارة الضريبية في إطار وضع سياسة قانونية و تشريعية للمنظومة الجبائية في الجزائر حيث تم استحداث مديرية للضرائب بدلا من هيئة الرقابة الجبائية التي كانت تابعة لوزارة المالية.

فالتنظيم المعتمد المتبنى منذ سنة 1991² كان يهدف إلى توضيح مهام إدارة الضرائب بمستوياتها المختلفة، فالمستوى المركزي يختص بإعداد المفاهيم و التقييم و المراقبة في حين المستوى الجهوي يقوم بالتنسيق أما المحلي فيتم من خلاله تسيير الملفات الجبائية عن طريق المديرية الولائية للضرائب الممثلة بالمفتشيات و القبضات.

و سنتطرق إلى هذا الاصلاح الاداري الذي تمثل في اعادة تنظيم الإدارة الضريبية في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: التطور التنظيمي للإدارة الضريبية

إن الدولة الجزائرية تسعى دوما إلى الرقي بالنظام الضريبي بغية تحقيق مختلف الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية، و هذا ما تأخذه بين الاعتبار من خلال الاصلاحات التي تنتهجها على الهيكل الاداري. و قد تأثرت الإدارة الجبائية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، و في هذا الصدد وجدت نفسها مطالبة بوضع إستراتيجية لعصرنة هياكلها، لذا شهدت بداية القرن الحالي شروعا في إعادة تنظيم إدارتها الجبائية من خلال دخولها في إطار العصرنة، و اتخاذها

¹ الإصلاحات الجبائية - حصيلة وآفاق - المديرية العامة للضرائب ، 1999 ، ص 26.

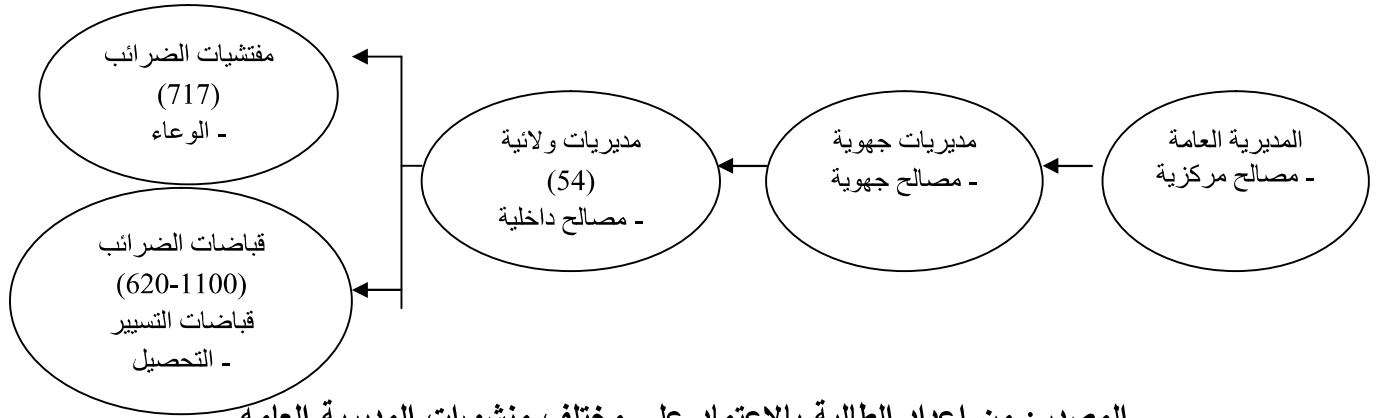
² قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، الجريدة الرسمية، العدد 57.

تجربة جديدة ذات طابع عمودي (حسب فئات المكلفين) ترمي من خلاله إلى تحقيق هدف أساسي هو تحقيق إعادة توازن مركز الصلاحيات والمهام، وهذا قصد وضع حد لتشتت المصالح وانفصالها عن بعضها البعض و الذي نجم عنه أعباء في التسيير وهو ما ميز النظام الهيكلي القديم ذو الطابع الأفقي حسب المهام (تحصيل، رقابة، منازات...الخ).

الفرع الأول: التنظيم الإداري القديم للإدارة الضريبية

و هذا النظام القديم اتسم بالسلبية بسبب تواجد عدة مصالح جبائية متفرقة عن بعضها البعض من حيث الإختصاص بحيث كل واحدة تختص في حدود إقليمها بتسيير الملفات الجبائية مهما كانت أهميتها وحجمها الإقتصادي، كما تختلف الواحدة عن الأخرى تبعاً لمهام الوعاء والتحصيل الملزمة بأدائها وهذا بالفصل و التفريق بين مصالح الوعاء و مصالح التحصيل و مصالح الرقابة و مصالح المنازعات، و ذلك بدلا من مصلحة واحدة أو حتى شبك إداري واحد يسمح بالتسيير و التنسيق الوحيد للضريبة من جميع الجوانب السابقة إلا أن هذا الأمر استحال بسبب اختلاف أنواع الضرائب وطبيعة العمليات المتعلقة بها. و على هذا النحو نقدم التنظيم الهيكلي للإدارة الضريبية الجزائرية على الشكل التالي:

الشكل (01-01): التنظيم الهيكلي للإدارة الضريبية في الجزائر منذ 1992



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مختلف منشورات المديرية العامة

للضرائب حول الاصلاح

و كان هذا التنظيم يهدف إلى توضيح مهام إدارة الضرائب بمستوياتها المختلفة، فالمستوى المركزي يختص بإعداد المفاهيم و التقييم و المراقبة، في حين المستوى الجهوي يقوم بالتنسيق أما المحلي فيتم من خلاله تسيير الملفات الجبائية عن طريق المديرية الولائية للضرائب الممثلة بمفتشيات الضرائب و قباضاتها.

الفرع الثاني: التنظيم الإداري الحديث للإدارة الضريبية

إن عصرنة الإدارة الجبائية التي تمس تنظيمها وأساليب عملها انطلقت مع حلول سنة 2001 ، و جاءت كضرورة حتمية لمعالجة عيوب و نقائص التنظيم الإداري القديم ويكمن الجديد في هذه العصرنة في كيفية تسيير الإدارة الجبائية بالفعل و تحديث هيكلها التنظيمية و هذا من أجل مواكبتها لمحيطها في أوج تحوله على الصعيد الاقتصادي و الاجتماعي. و يتمثل مخطط وبرنامج إصلاح الإدارة الجبائية أساساً في إعادة هيكلة و تنظيم المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب.

1- التنظيم الهيكلي للإدارة الضريبية على المستوى المركزي

و يتمثل هذا التنظيم المركزي في:

1-1- المديرية العامة للضرائب:

تعتبر المديرية العامة للضرائب قلب الجهاز الإداري الضريبي في الجزائر و يتربع في قمة هرم إدارته، حيث تعتبر واحدة من ضمن احدى عشر إدارة مركزية لوزارة المالية وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 رمضان 1415 هـ الموافق لـ 15 فبراير 1995 و المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

تم استحداث هذا الهيكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23 جويلية 1990¹ المتضمن

تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، و الذي عدل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 فبراير 1995 السابق ذكره ، و تتكون هذه المديرية من 4 مديريات و هي مديرية الدراسات و التشريع الجبائي، مديرية العمليات الجبائية، مديرية المنازعات، مديرية الوسائل و التنظيم و التكوين، و تنفرع هذه المديريات بدورها إلى مديريات فرعية بالإضافة إلى مفتشية المصالح الجبائية، طبقاً لنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 90-190. إلا أن كل هذا عدل بدوره سنة 2007 بموجب المرسوم التنفيذي 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007² حيث أصبحت المديرية العامة للضرائب تتكون من 08 مديريات و لكل منها مديرياتها الفرعية. و تتمثل هذه المديريات في ما يلي³:

أ- مديرية التشريع و التنظيم الجبائين:

¹ المرسوم التنفيذي رقم 90/190 المؤرخ في 23 جويلية 1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، الجريدة الرسمية، العدد 26، المادة 01.

² المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتضمن التنظيم المركزي لوزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 75 ، المادة 05.

³ الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب <http://www.mfdgi.gov.dz> / تم الاطلاع عليه يوم 2015/01/03

هي مكلفة بما يأتي :

- تطبيق السياسة الجبائية.
- إنجاز أشغال إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية للجبائية.
- تحضير اقتراحات تدابير قوانين المالية وكل النصوص التطبيقية المرتبطة بها وكذا الاتفاقيات والاتفاقات الدولية.
- ب- مديرية المنازعات:

و تعمل على السهر على التطبيق الحسن للتشريع والتنظيم الجبائين في معالجة شؤون المنازعات.

ج مديرية العمليات الجبائية و التحصيل:

تعمل على تصور واتباع التوجيهات العملية المطبقة في مجال وعاء الضريبة وتصفيتهما وتحصيلها.

د- مديرية الأبحاث و التدقيقات:

و هي مكلفة بمايأتي:

- إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبيريات المؤسسات.
- تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني.
- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية.
- متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.

هـ- مديرية الإعلام و الوثائق الجبائية:

هي مكلفة بما يأتي:

- تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الأخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الاطلاع عن طريق الطلب المسبق.
- ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي و الإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات والمركز الوطني للسجل التجاري و صناديق الضمان الاجتماعي.
- توطيد المعلومات المتعلقة بتكوين ممتلكات ومداخل كل الأشخاص الذين تم ترقيمهم.

و- مديرية الإعلام الآلي و التنظيم:

مهمتها تصميم إستراتيجية نظام المعلومات والحدود المشتركة وأدوات الاتصال وكذا التحكم في المراجع الأساسية في مجال تكنولوجيايات الإعلام والاتصال.

ي- مديرية العلاقات العمومية و الاتصال:

و تعمل على دراسة التدابير المناسبة لتحسين العلاقات بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضرائب واتخاذها، والسهر على تطبيقها الفعلي من طرف جميع المصالح

ن- مديرية الوسائل المالية:

هي مكلفة بما يأتي:

- ضمان تسيير مستخدمى المديرية العامة للضرائب وميزانياتها ووسائلها.
 - تنفيذ ميزانيات المصالح الخارجية.
 - تطبيق وتنفيذ برامج التكوين المخصصة لمستخدمى المديرية العامة للضرائب.
 - تسيير إنجاز برامج المنشأة القاعدية للمديرية العامة للضرائب.
- و بموجب قانون المالية لسنة 2009¹ فقد تم استحداث مصلحة جديدة، جرى النص عليها بالمادة 45 منه، و تنشأ على مستوى المديرية العامة للضرائب و هي مصلحة التحريات الجبائية تكلف على المستوى الوطني بإجراء تحقيقات من أجل تحديد مصادر التهرب والغش الجبائي.

1-1-2- مهام المديرية العامة للضرائب:

تكلف المديرية العامة للضرائب بالمهام التالية²:

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفياتها وتحصيل الضرائب و الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية.
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقيات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية.
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين.
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها.

¹ القانون رقم 08-21 المؤرخ في 20 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 74.

² المرسوم التنفيذي 07-364، مرجع سابق، المادة 05.

- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير و مردودية مصالح الإدارة الجبائية، لا سيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية.

- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

1-2- المفتشية العامة للمصالح الجبائية:

أشير للمفتشية العامة للمصالح الجبائية لأول مرة بموجب المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23 جويلية 1990 السابق ذكره، و بعده بموجب المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 فبراير 1995 المعدل و المتم له السابق ذكره أيضا. و يتمثل عملها الرئيسي في القيام بالرقابة و التفثيش و التحقيقات فيما يأتي:

- تنظيم المصالح و عملها،

- جودة تسييرها.

- استعمال الطاقة البشرية و المادية الموضوعة تحت تصرفها .

كما يمكن أن تكلف، زيادة علي ذلك و في حدود اختصاصاتها، بالقيام بأي تحقيق آخر خاص. و تكلف أيضا، بتوجيه أعمال متفشيات المصالح الجبائية المحدثة علي الصعيد المحلي و تقييم فعاليتها.

ثانيا: المصالح الخارجية للإدارة الضريبية:

تم احداث هذه المصالح بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فبراير 1991¹ المعدل و المتم بالمرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006² الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و مصالحها، ثم اعيد تنظيمها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها. و لقد تم تحديد هذه المصالح في المادة 02 من المرسوم التنفيذي 06-327 السابق، حيث تتمثل في:

1- مديرية كبريات المؤسسات:

تتجه معظم دول العالم إلى تخصيص إدارة لصالح الممولين الكبار، فالضرائب عادة ما تتركز حول عدد محدود نسبياً من الممولين، وغالباً ما تكون الملفات الضريبية لهؤلاء معقدة و مميزة عن غيرها مما يتطلب من ادارة

¹ المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فبراير 1991 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 09، المادة 02

² المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59

الضرائب التعامل معها بفعالية وهذا ما دفع الجزائر في إطار قانون المالية لسنة 2002¹ وبموجب المادة 32 منه تأسيس هيكل خاص يدعى: "مديرية كبريات المؤسسات"، والتي تعتبر أهم المديريات التي تتكون منها المصالح الخارجية لإدارة الضرائب و هي تجسيد للانتقال من التنظيم الإقليمي إلى التنظيم النوعي أي تسيير الضريبة حسب فئة الزبون. و بدأت هذه المديرية تمارس وظيفتها بصفة فعلية بتاريخ 02 جانفي 2006.

و تقوم هذه المديرية أساسا بتسيير الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري و الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات والتي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري، الشركات البترولية وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة دائمة في الجزائر².

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات فرعية وقبضة، ومصحة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة، ومصحة الإعلام الآلي. حيث تتواجد هذه المديريات الفرعية على مستوى الولايات التالية : الجزائر، البلدة، تيبازة، بومرداس، تيزيوزو و ورقلة، وتتمثل هذه المديريات فيما يلي³:

أ- المديرية الفرعية لجباية المحروقات:

وتكلف بـ:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات العاملة في القطاعين البترولي وشبه البترولي وكذا الشركات الأجنبية غير المقيمة والخاضعة للقانون الجزائري.
- إعداد برامج مراجعة هذه الملفات وتنفيذها.
- إعداد التشخيصات الدورية والتحليل والإحصائيات و تحضير مخططات العمل.

ب- المديرية الفرعية للتسيير:

وتكلف بـ:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للقانون العام وكذا المؤسسات غير المقيمة.
- مهام الوعاء و متابعة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم.
- معالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

ج- المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات:

¹ القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79 .

² المادة 136 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 04

وتكلف بـ

- تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها.
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة.
- البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع إنجاز التحقيقات و التحريات.

د- المديرية الفرعية للمنازعات:

وتكلف بـ:

- فحص الشكاوي و الطعون الخاضعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات و دراستها.
- تحضير الملفات النزاعية المتعلقة بالقضايا المقدمة للهيئات القضائية المختصة مع فحص هذه الملفات ومتابعتها.
- تبليغ القرارات والأمر بصرفها.

هـ - المديرية الفرعية للوسائل:

وتكلف بـ:

- ضمان تسيير المسارات المهنية للمستخدمين والمبادرة بالأعمال التكوينية.
- ضمان إعداد الميزانية السنوية و الحساب الإداري ومسك الجرد الأمر بدفع التخفيضات.
- ضمان متابعة و تنسيق جهاز تقييم الأداء في إطار مؤشرات التسيير.

1-1- مهام مديرية كبريات المؤسسات:

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بمهام الوعاء، التحصيل، والمراقبة، والمنازعات على الشكل التالي¹:

أ- في مجال الوعاء:

- مسك وتسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها.
- إصدار الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء، أو التخفيض وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينتها والمصادقة عليها.
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 03

- التكفل بملفات تعويض قروض الرسم.

ب- في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوي.

- مراقبة حساب التسيير مراقبة مسبقة وتصفيته.

- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.

ج- في مجال الرقابة:

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها و مراقبة التصريحات.

- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها.

د- في مجال المنازعات:

- دراسة التظلمات ومعالجتها.

- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

- معالجة طلبات التخفيض الإداري.

هـ- في مجال تسيير الوسائل:

- إعداد الإجراءات المتعلقة بالإتمادات والتصفية، والأمر بصرف نفقات التسيير والتجهيز مهما كانت طبيعتها والسهر على تنفيذها وتحسينها.

- ضمان تسيير المستخدمين وتقييم الاحتياجات من الوسائل المادية والبشرية، والتقنية وإعداد التقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.

و- في مجال الاستقبال والإعلام:

- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

- نشر المعلومات والآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية.

- التعاون والتنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالإعلام في مجال إستراتيجية الاتصال والاستقبال والإعلام وكذا تنفيذها.

1-2- أهداف مديرية كبريات المؤسسات¹:

يستجيب إنشاء مديرية كبريات المؤسسات لهدفين رئيسيين وهما. تسيير جبائي أمثل، وتحسين نوعية الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة، كما يجب على مديرية كبريات المؤسسات أن تأخذ بعين الاعتبار الرهانات الجبائية، وذلك بتصنيف تسيير الملفات الجبائية الخاصة بكبريات المؤسسات قصد التحكم والتأمين على مداخيل الميزانية لكون القدرات الجبائية تركز على عدد محدود من كبريات الشركات، فقدرت خلال سنة 2006 بـ 2300 شركة، أي بمعدل 0,3 % من إجمالي فئة المكلفين بالضريبة التابعة للنظام الحقيقي، وكذلك الإيرادات المحققة من قبل مديرية كبريات المؤسسات في الجزائر تمثل ما بين 70% و 75% من الإيرادات الضريبية الاجمالية.

2- المديرية الجهوية للضرائب:

تضمن المديرية الجهوية للضرائب تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي، حيث نص عليها المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية المعدل و المتمم بموجب القرار المؤرخ في 30 أفريل 1991 الذي يخص إنشاء و تنظيم اختصاصات المديرية الجهوية للضرائب، و الذي عدل و تمم بالقرار الصادر بتاريخ 12 سبتمبر 1994 المعدل و المتمم و القرار الصادر بتاريخ 10 أكتوبر 1995 المعدل و المتمم بالقرار الصادر بتاريخ 12 جويلية 1998 و أخيرا القرار المؤرخ في 24 ماي 2007 حيث يحدد الاختصاص الاقليمي للمديرية الجهوية و المديرية الولائية للضرائب. و توجد تسعة (09) مديريات جهوية، تقع في كل من: الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة و وهران². و تتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربعة (04) مديريات فرعية تتمثل في³:

أ- المديرية الفرعية للتكوين:

وتكلف بـ:

- إعداد المخطط السنوي والمتعدد السنوات للتكوين وتجديد المعارف وتحسين مستوى المستخدمين التابعين لاختصاصها الإقليمي وكذا ضمان تنفيذها وتقييمها الدوري.

¹ مداخلة عصرنة الإدارة الضريبية، ص 07

² القرار الوزاري المؤرخ في 24 ماي 2007، يحدد الاختصاص الاقليمي للمديرية الجهوية و الولائية للضرائب، الجريدو الرسمسة، العدد 44.

³ الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب <http://www.mfdgi.gov.dz> اطلع عليه بتاريخ 2014/01/06

- تنسيق و متابعة تنظيم مختلف امتحانات ومسابقات المديريات الولائية التابعة للاختصاص الإقليمي للناحية.

ب- المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل:

وتكلف بـ:

- السهر على ضمان تطبيق المديريات الولائية للضرائب التابعة لإقليمها للنصوص التشريعية والتنظيمية، المنصوص عليها في مجال تسيير الوسائل البشرية و المالية و المادية و إعداد تقارير دورية حول ظروف تسييرها واستعمالها.

- تجميع الإحصائيات المتعلقة بمؤشرات التسيير.

- اقتراح كل تدبير لتعديل تنظيم المصالح وتسييرها.

ج- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل:

وتكلف بـ :

- تحسين و تعميم التشريع و التنظيم الجبائي تجاه المصالح والمكلفين بالضريبة وكذا الجمهور .

- تقييم عمل المصالح وأدائها.

- إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية المتعلقة بذلك.

د- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و المنازعات:

مهمتها تنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات.

2-1- مهام المديرية الجهوية للضرائب:

تتولى المديرية الجهوية للضرائب المهام التالية¹:

- تسهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه و إجراءاته.

- تعد بصفة دورية احصائيات وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.

- تقدم أي اقتراح لتكييف التشريع الجبائي.

- تشارك في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.

- تدرس طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 07

- تقدر ما تحتاج إليه المصالح الجبائية الجهوية من وسائل بشرية ومادية وتقنية ومالية وتعد تقريراً دورياً عن ظروف سير هذه الوسائل واستعمالها.
- تنظم أشغال لجنة الطعون لدى الجهات المصدرة للقرار، والتي تنشأ في المستوى الجهوي.
- توافق على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط التي ينص عليها التشريع المعمول به.

3- المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات:

و هي عبارة عن مصالح جهوية تابعة لمديرية البحث و التحقيق المركزية، أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-288 حيث أنشأت 3 مصالح جهوية للبحث و التحقيق على مستوى ولاية الجزائر. وهران و قسنطينة، و ذلك بعد تنصيب مديرية البحث و التحقيق مباشرة، بحيث المصالح الجهوية تشرف على كامل التراب الوطني¹. و تنظم هذه المصلحة في ثلاثة أقسام و هي²:

أ- قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم:

- و هو الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بـ:
- تنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث و المراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك.
- تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخل وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات.
- تنفيذ حق الزيارة في اطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية.

ب- قسم المساعدة على الرقابة:

ويكلف بمساعدة المحققين في طار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية.

ج- قسم الوسائل:

ويكلف بـ:

- تزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها.
- تسيير الوسائل و الدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين و للمكلفين بالضريبة.

¹ قسم الاختصاص كما يلي: الجهة الشرقية للوطن تشرف عليها مصلحة البحث و التحقيق الجبائية لقسنطينة، أما الجهة الوسطى فتشرف عليها مصلحة البحث و التحقيق الجبائية للجزائر، و تبقى مصلحة البحث و التحقيق الجبائية لوهران لتشرف على الجهة الغربية.
² الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب <http://www.mfdgi.gov.dz> اطلع عليه يوم 2015/01/06

- تصنيف ملفات المراجعة و حفظها.

3-1- مهام المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات:

من المهام التي تقوم بها هذه المصالح¹:

- تنفيذ برامج التحقيق و البحث ومراقبة النشاطات و المداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها.
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري.
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية و المدير العام للضرائب و كل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية.
- تطبيق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.

4- المراكز الجهوية للإعلام و الوثائق:

تم انشاء هذه المراكز في اطار الاصلاحات الجبائية و ذلك منذ سنة 1994، كما نص عليها المرسوم التنفيذي رقم 06-327 بموجب المادة 10 منه، حيث توجد أربعة (04) مراكز جهوية للإعلام و الوثائق هي: الجزائر، وهران، قسنطينة و ورقلة. و يتكون المركز الجهوي للإعلام و الوثائق من ثلاثة (03) مديريات فرعية و هي:

أ- المديرية الفرعية للبحث عن المعلومة وتجميعها:

و تكلف بإنجاز جهاز بحث وتجميع وتوحيد المعلومة و ذلك على الصعيد الجهوي كما تكلف بإنجاز الرابط بين مصادر الإعلام.

ب- المديرية الفرعية لمعالجة المعلومة وتحليلها:

وتكلف بأشغال استغلال المعلومات وتكوين قواعد المعطيات والفهرس الجهوي للفئة المكلفة جبائيا وتسييرها، إضافة إلى مساعدة المصالح، كما تكلف بأشغال الإصدار.

ج- المديرية الفرعية لإدارة الدائرة الإعلامية و تنظيمها:

¹ المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 10

وتكلف بتسيير النظام الإعلامي و تأمينه.

4-1- مهام المراكز الجهوية للاعلام و الوثائق¹:

من المهام التي أوكلت إلى هذه المراكز نجد:

- تنسيق برامج البحث وتجمع وتعالج المعلومة الاقتصادية والمالية المحلية.
- إستغلال السجلات الأصلية ونشر الجداول العامة للرسم العقاري ورسم التطهير والضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات ونشر الإنذارات الموافقة لها والسجلات الأولية للسنة المالية الموالية.
- تقديم أوراق النتائج التي تعطي، بالنسبة للجداول العامة لبلدية بكاملها و ولاية، ملخص عن عدد المكلفين بالضريبة الذين فرضت عليهم الضريبة وأسس العناصر الخاضعة للضريبة والنتائج الإجمالي لكل ضريبة أو رسم والحصاة التي تعود لكل جماعة عمومية والغرف الحرفية.
- إصدار سندات إيرادات الجداول الضريبية العامة التي تعطي لها المديرية الولائية للضرائب طابعا تنفيذيا.
- إعداد الكشوف الملحقة المتعلقة بالخاضعين للضريبة "المفقودين"، وبالحصص الكبيرة وبالأرصدة السلبية.
- تقديم كل الوثائق الإحصائية الأخرى التي تسمح لمديرية الإعلام والوثائق بقياس أثر الأحكام الجبائية الجديدة.
- عرض مؤشرات المحيط المترتبة عن معالجة المراجع الاقتصادية والاجتماعية المحلية وذلك في إطار مسعى التسيير حسب الأهداف (تشخيص/مخطط عمل).

5- المديرية الولائية للضرائب:

تعد أعلى المصالح الجبائية على مستوى كل ولاية، حيث تم انشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فبراير 1991²، و توجد على مستوى الوطن 54 مديرية³.

و المديرية الولائية للضرائب تجمع تسعة (09) مديريات جهوية للضرائب هي: وهران، قسنطينة، الجزائر، عنابة، سطيف، البليلة، بشار، ورقلة، الشلف.

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمسة (05) مديريات فرعية و هي⁴:

¹ المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 13

² القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009، مرجع سابق، المادة 42

³ على مستوى العاصمة يوجد 06 مديريات ولائية.

⁴ الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، مرجع سابق.

أ- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

و تكلف ب:

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعتها ومراقبتها.
- متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

ب- المديرية الفرعية للتحصيل:

وتكلف ب:

- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم و كل ناتج آخر أو أتاوى.
- متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
- مراقبة القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.

ج- المديرية الفرعية للمنازعات:

وتكلف بضمان:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة و الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- تشكيل ملفات إيداع النظمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

د- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

وتكلف بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

هـ- المديرية الفرعية للوسائل:

وتكلف بـ:

- تسيير المستخدمين و الميزانية والوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

هنالك استثناء في مديرتي الضرائب لولايتي إليزي و تندوف عن باقي المديريات، فهما مكونتان من ثلاث (03) مديريات فرعية و هي: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل ، المديرية الفرعية للمنازعات و الرقابة الجبائية، و المديرية الفرعية للوسائل.

5-1- مهام المديرية الولائية للضرائب:

تقوم هذه المديرية في مجال اختصاصها بمهام عديدة تتمثل أبرزها في¹:

- ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها.
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- ضمان الرقابة القبالية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.

¹ الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب <http://www.mfdgi.gov.dz> اطلع عليه يوم 2015/03/06

- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- تكوين رصيда وثانقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

6- مراكز الضرائب:

تعتبر مراكز الضرائب من الهياكل الجديدة المستحدثة في الإدارة الجبائية، و هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، حيث تم انشاؤها في إطار التنظيم النوعي لمصالح الضرائب، و ذلك بموجب قانون المالية لسنة 2003 لاسيما المواد 31 و 32 منه.

كما تتكفل مراكز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة. وتختص أيضا في مجال الوعاء والتحصيل والرقابة ومنازعات الضرائب والرسوم الواقعة على عاتق هذه الفئة من المكلفين بالضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية¹.

و تضم هذه المراكز ثلاث (03) مصالح رئيسية، قباضة و مصلحتين و هي²:

1- المصلحة الرئيسية للتسيير:

وتكلف ب:

¹ المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 20

² الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب <http://www.mfdgi.gov.dz> اطلع عليه يوم 2015/03/12

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، و المراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقد يمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و /أو المراجعة المحاسبية.
- إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث:

وتكلف بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها و توزيعها من أجل استغلالها.
- اقتراح عمليات مراقبة و إنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

ج- المصلحة الرئيسية للمنازعات:

وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، و كذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

د- القباضة:

وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

هـ- مصلحة الاستقبال و الإعلام:

- و تعمل تحت سلطة رئيس المركز، وتكلف بـ:
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

و- مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل:

وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات.

6-1- مهام مركز الضرائب¹:

تتخصر هذه المهام في المجالات التالية:

أ- في مجال الوعاء:

- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.
- اصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها.

ب- في مجال التحصيل:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
- ضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 32

ج- في مجال الرقابة:

- البحث عن المعلومات الجبائية و تجميعها و استغلالها و مراقبة التصريحات.
- اعداد و انجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.

د- في مجال المنازعات:

- دراسة الشكاوى ومعالجتها.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- تعويض قروض الرسوم.

ج- في مجال الاستقبال والإعلام:

- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.
- تنظيم المواعيد وتسييرها.
- نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

7- المراكز الجوارية للضرائب:

- و تعتبر من الهياكل المستحدثة في الإدارة الضريبية و بمثابة النموذج المصغر لمراكز الضرائب، و انشأت بموجب قانون المالية لسنة 2003¹، حيث تتولى مراكز الضرائب الجوارية متابعة الأشخاص الطبيعية والمعنوية التالية، وذلك في ما يخص الوعاء، التحصيل، الرقابة والمنازعات، وعلى كل الضرائب والرسوم المستحقة²:
- المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي.
 - المستثمرات الفلاحية.
 - الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.
 - المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم.

¹ القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، العدد 86

² المرسوم التنفيذي رقم 06-327، مرجع سابق، المادة 26

- المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب ، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.

و بالرجوع إلى المادة 102 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 ، فإن المركز الجوّاري للضرائب يقسم في ثلاثة (03) مراكز رئيسية و قباضة و مصلحتين:

- المصلحة الرئيسية للتسيير:

وتكلف بـ:

- إحصاء الممتلكات و النشاطات و تسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات.

- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.

- إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات.

2- المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث:

وتكلف بضمان:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه.

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

ج- المصلحة الرئيسية للمنازعات:

وتكلف بـ:

- دراسة كل طعون نزاعية أو اعفائية موجهة للمركز الجوّاري للضرائب.

- التكفل بإجراء التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة.

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.

د- القباضة:

وتكلف بـ:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدّة إلى مجلس المحاسبة.

هـ- مصلحة الاستقبال و الإعلام:

و تكلف بـ:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات حول الحقوق و الواجبات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوازي الضرائب.

و- مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل:

وتكلف بـ:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة و أمن المقرات.

أما بالنسبة إلى مهام المراكز الجوارية للضرائب فإنها تختص بمجال الوعاء و التحصيل و الرقابة و المنازعات و شأنها شأن مراكز الضرائب تماما.

و من أجل تحسين كفاءة موظفي إدارة الضرائب و تكوين اطارات مؤهلة في شتى المستويات من الجانب العلمي و التطبيقي لتحسين فعالية المصالح الجبائية، تم انشاء مدرسة وطنية للضرائب على المستوى الوطني بموجب المرسوم التنفيذي رقم 94-339 المؤرخ في 25 أكتوبر 1994¹ المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم

¹ المرسوم التنفيذي رقم 94-339 المؤرخ في 25 أكتوبر 1994 المتضمن انشاء المدرسة الوطنية للضرائب، الجريدة الرسمية العدد 1994/72 .

229-98 المؤرخ في 13 جويلية 1998¹، كما تم انشاء ثلاث (03) مراكز للاعلام الآلي بغية عصنة و تطوير عمل ادارة الضرائب مع التطور التكنولوجي الحاصل و تسهيل عملها.

المبحث الثاني: السند القانوني للإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية إحدى السلطات العامة في الدولة و المكلفة بتحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين، و هذا يمتعها بسلطات واسعة في المجال الضريبي من أجل تمكنها من ممارسة مهامها و القيام بالواجبات المناطة بها على أكما وجه حفاظا على أموال خزينة الدولة من الضياع و ضمان حصيلة أكبر من الجباية العادية. و على هذا الأساس فإنها تتمتع بسلطة الفحص و الرقابة و حتى تستطيع مباشرة مهامها في عمليات التحصيل الضريبي فإنها أيضا تتمتع بسلطات تضمن لها تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين بها. كما يستلزم تميز موظفي الإدارة الضريبية بميزات خاصة و مسؤوليات يراعونها.

المطلب الأول: سلطة الفحص و الرقابة

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات التي خولها المشرع الجزائري للإدارة الضريبية، و ذلك للتأكد من صدق و سلامة المعلومات و البيانات المكتتبه ضمن التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة. و من هنا جاء حق الإدارة الضريبية وسلطتها في فحص و تدقيق و فرض رقابتها على كل عناصر الوعاء الضريبي.

و تنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية² على حق الرقابة لمصالح الإدارة الجبائية بغرض القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، و مراقبة المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر و تدفع أجور و أتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، و حق الرقابة ليس محدوداً فقط بالضرائب و الرسوم المباشرة و لكن تمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة و التسجيل³.

الفرع الأول: حق الرقابة الجبائية:

لطالما ارتبطت الغاية من أي عملية رقابة كانت باكتشاف و الوقوف على الأخطاء والانحرافات التي يمكن أن تحدث لسبب أو لآخر، و ما الرقابة الجبائية إلا نوع من تلك الأنواع للرقابة.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 229-98 المؤرخ في 13 جويلية 1998 يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 94-339، الجريدة الرسمية العدد 1998/51.

² قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2014، المادة 18

³ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص 19

1- مفهوم الرقابة الجبائية:

تعرف الرقابة الجبائية بأنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية¹. وهناك من يعتبرها تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة².

أما من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على 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 الجبائي³.

إن الرقابة الجبائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف ذات طبيعة مختلفة، منها ما هو رئيسي و منها ما هو ثانوي، و تتجلى فيما يلي⁴:

أ- الأهداف الرئيسية:

- التأكد و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية.
- مراقبة شروط معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي بالنسبة للإجراءات السارية المفعول.
- تقييم مدى قابلية المؤسسة لاستعمال الامكانيات التي يتيحها المشرع الجبائي.

ب- الأهداف الثانوية :

- تقييم الحظر الجبائي الناتج عن التطبيق السيء للقواعد الجبائية.
- تجنب العقوبات و الزيادات الناتجة عن عدم التصريح أو التأخر فيه ، أو الانقراض منه.
- توضيح أهمية الحظر الجبائي الناتج عن عدم الأمن الجبائي.
- إبراز نقاط القوة و نقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار.

¹ المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسات المالية، دار المعارف، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 223

² A .Hamini, L'audit Comptable et financier, Berti Edition, Algérie, 2001, p172

³ République Algérienne Démocratique et Populaire, Ministère des finances -DGI-, "Guide du vérificateur de comptabilité, Alger , 2001, P13

⁴ ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة"، مداخلة إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009

2- أشكال الرقابة الجبائية:

تملك الإدارة الجبائية تحت تصرفها و طبقا للقانون، كل الحرية في ممارسة عملية الرقابة و يكون ذلك بالشكلين التاليين: الرقابة العامة و الرقابة المعمقة.

2-1- الرقابة العامة:

و تعرف أيضا بالرقابة السطحية، و تتم في مكاتب المراقبين من خلال فحص ملف المكلف بالضريبة، و هذا بدون إجراء بحوث خاصة أو تنقلات، و ذلك على ضوء المعلومات المتوفرة لدى الإدارة الجبائية عن المكلف، و الهدف منها هو تصحيح الأخطاء، و تكون هذه الرقابة وفق الشكلين التاليين:

أ- الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، تجرى سنويا، و تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء ملء هذه التصريحات، أي أن الإدارة الجبائية تقوم فقط بالفحص الشكلي لها، دون أن تأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها، و عليه فإن الرقابة الشكلية لا تتطلب معرفة معمقة بالمحاسبة و لا تلتزم بإجراءات ثقيلة أو معقدة، كأن تتأكد الإدارة الجبائية من هوية و عنوان المكلف حتى يكون التصريح مطابقا للقانون.

ب- الرقابة على الوثائق:

و تتمثل في المرحلة الموالية للرقابة الشكلية، و الأكثر تعميقا منها، و تتمثل في إجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبه من طرف المكلفين و مقارنتها مع المعلومات و الوثائق الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية، و ذلك انطلاقا من الملفات الجبائية للمكلفين، و عليه يمكن طلب تقديم المحاسبة و جميع الأوراق الثبوتية التي تكون بحوزة المكلف من أجل التأكد من صدق الأرقام المقدمة و صحتها، فالمراقب يقوم بتحليل و دراسة مدى ترابط الأرقام في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة للوصول إلى اكتشاف الأخطاء المرتكبة، و في حالة وجود غموض يقوم بطلب معلومات إضافية و تبريرات و توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص بعض المعلومات. و يهدف هذا النوع من الرقابة إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات و المعدلات و الهوامش المختلفة للربح.

- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من المعلومات لدى الإدارة الجبائية.

- إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

2-2- الرقابة المعمقة:

و تتم في محلات المكلفين أي خارج مكاتب الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة و دراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتها مع العناصر الخارجية ، و تتمثل في استمرار للرقابة على الوثائق، كما تتميز من تسميتها بأنها أكثر دقة و شمولية ، و يتمثل الهدف الأساسي منها في استدراك التهرب الضريبي، و يتم فيها انتقاء ملفات المكلفين الواجب مراقبتها من طرف مديرية البحث و المراجعة على المستوى المركزي و ذلك بناء على عدة مؤشرات أهمها¹:

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية و المحاسبية.
- أهمية الأرباح و المداخل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحقق.
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير أو الشركاء.
- العجز المتكرر.
- طبيعة النشاط الممارس و أهمية المنتج في السوق.
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

و في هذا الإطار، تقوم الإدارة الجبائية بجمع المعلومات سواء المصرح بها من طرف المكلفين أو المتحصل عليها من الغير، حتى يتم التعديل الصحيح للأوعية الضريبية.

وتتخذ الرقابة المعمقة ثلاثة أشكال:

أ- التحقيق المحاسبي:

هو مجموع عمليات الغرض منها هو الفحص المحاسبي و مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين الملزمين بمسك دفاتر و وثائق محاسبية، و مقارنتها بالقيود القانونية التي يفرضها الاستغلال المحاسبي، و هذا لضمان صدق و صحة الوعاء الخاص بمختلف الضرائب و الرسوم المستحقة و إبراز كل الأخطاء و الاغفالات المتضمنة في محاسبته. و يتمثل هذا التحقيق في إتباع كل الطرق و الوسائل و الكيفيات التي تساعد في صحة و تنظيم المحاسبة وفقا لقواعد و أسس عملية و علمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، و مصدر كل البيانات و المعلومات المالية.

¹ ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة"، مرجع سابق.

حيث يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للاستغلال داخل مقرات العمل قصد مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها و المسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان. و ينص القانون على أنه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها"¹.

ب- التحقيق المصوب:

هذا النوع نص عليه بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008²، و يتمثل في إجراء رقابي مستهدف و سريع، و أقل شمولاً و اتساعاً من التحقيق المحاسبي، و حسب المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوّب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية³.

و يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة إلى نفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي⁴.

ج- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE:

ينص القانون كذلك على نوع آخر من التحقيق في إطار الرقابة المعمقة، و هو ما يعرف بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، و هو مجموع العمليات التي تهدف إلى البحث عن مدى الانسجام و التجانس بين المداخل المصرح بها و الوضعية المالية الحقيقية للمكلف و نمط معيشتة، و يخص هذا التحقيق بالتحديد الضريبة على الدخل للأشخاص الطبيعيين. و قد نظم المشرع الجزائري اجراءات هذا التحقيق في المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية.

و لا ينحصر الأمر على الرقابة و فقط و إنما سخر المشرع إلى إدارة الضرائب مجموعة أخرى من السلطات التي تمكنهم من إجراء الرقابة الجبائية بشكل مضمون.

الفرع الثاني: حق الاطلاع

و هو الحق المخول للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها و الأداة المساعدة لها للقيام بالرقابة الجبائية، و ذلك بالإطلاع على أي مصدر من مصادر المعلومات المتعلقة بالوعاء أو مراقبة تحصيل الضريبة، من أجل التأكد

¹ قانون الاجراءات الجبائية، المادة 20-1.

² أمر رقم 02-08 المؤرخ في 24 جويلية 2008 يتضمن قانون المالية التكميلي 2008، الجريدة الرسمية، العدد 42، المادة 22

³ قانون الاجراءات الجبائية، المادة 1/20 مكرر

⁴ قانون الاجراءات الجبائية، المادة 2/20 مكرر

من صدق التصريحات المقدمة من طرف المكلفين . و قد عرف من الناحية الفقهية على أنه الحق المخول للإدارة الجبائية لتكميل النفاص من خلال جلب المعلومات و الوثائق التبريرية المتواجدة لدى الآخرين¹.

1- ميدان ممارسة حق الاطلاع

هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا إزاء أشخاص محددين بالقانون و بصدد وثائق أو مستندات نوعية لكل منهم، فمجال حق الإطلاع محدد بالمواد من 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، و يقصد به أن يكون للإدارة الجبائية الحق في طلب ما تراه ضروريا لفرض الضريبة من دفاتر و أوراق أو مستندات أو محررات أو ملفات، أو وثائق، أو أوراق لدى الجهات الحكومية أو غير الحكومية، و إنها ملزمة بتنفيذ طلب الإدارة الضريبية دون الاحتجاج بالسرية²، بالرغم من اعتباره اختراقا للسر المهني لهذه الجهات.

و هذه الجهات قد نص عليها القانون، كما قد نص على اجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي و تحصل من قبل هذه الجهات و المتمثلة فيما يلي:

1-1- الإدارات و المؤسسات العمومية

تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة و الولاية و البلدية، و المؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و البلدية و كذا المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها"³.

كما تتمتع الإدارة الجبائية بحق الإطلاع التلقائي اتجاه هيئات الضمان الاجتماعي نظرا لأهمية هذا القطاع في البناء الاجتماعي للسياسة الاقتصادية من جهة و صعوبة تحديد الأساس الضريبي للمهن الحرة و منها الطبية و شبه الطبية من جهة أخرى. كما أن السلطة القضائية أيضا ملزمة بتقديم معلومات تتعلق بالدعاوي المدنية و الجزائية، و هذا ما نصت عليه المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية: "يجب على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تحصل عليها، و التي من شأنها أن تسمح بافتراض غش مرتكب في المجال أو في أي مناورة كانت نتائجها الغش و التملص من الضريبة"⁴.

¹ زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 81

² مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 20

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 46

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 47

و يمارس حق الإطلاع لدى المحافظات العقارية و هذا بهدف جمع المعلومات عن الثروة العقارية التي يمتلكها مكلف ما، و معرفة تغيراتها خلال فترة معينة، غير أن المعلومات المجمعّة ذات الطابع الاقتصادي أو المالي أثناء التحقيقات الإحصائية، لا يمكن استعمالها لأغراض الرقابة الجبائية .

1-2- المؤسسات المالية:

و قد تضمن قانون الاجراءات الجبائية حق الاطلاع في هذا المجال في مواد القانونية من 50 إلى 57، حيث خلصت المواد إلى أن الإدارة الجبائية تمارس حق الإطلاع على الكشوفات و الحسابات البنكية للمكلفين بالضريبة، حركة الإيرادات و النفقات الموجودة لدى البنك و جميع الهيئات المالية المماثلة، فهذه الأخيرة ملزمة إجباريا بتقديم جميع السجلات و الوثائق و المستندات التي تعكس الوضعية الجبائية لزيائنها، ولا يجوز لها الاعتراض على ذلك بحجة السر المهني.

و ممارسة حق الإطلاع لدى الهيئات المالية يكون ذو فعالية أكبر و ذلك بحكم العلاقة الوطيدة بين هذه المؤسسات و المكلفين.

1-3- لدى الغير:

وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 58 من قانون الاجراءات الجبائية، حيث يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، بالحصول على المعلومات و الوثائق، مهما كانت وسيلة حفظها، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها¹.

كما أن أيضا جميع المؤسسات الجزائرية أو الأجنبية و التي مهما كان طابعها القانوني و نظامها الجبائي سواء كانت تحقق أرباحا صناعية أو تجارية أو أرباح الشركات، ملزمة بإطلاع الإدارة الجبائية بكل المعلومات .

2- حدود ممارسة حق الاطلاع

أما الوثائق التي تخضع للالتزام بالإطلاع فهي محددة في كل الأوراق و الدفاتر الحسابية و التي تتعلق بالمستندات و الوثائق المهنية و كذا السجلات التي تتعلق بالجرد أو بالإحصاءات التي تبين الميزانية و سجلات أو دفاتر تحويل الأسهم، كما يسمح للموظف من استنباط المعلومات منها سواء كانت ورقية يمكن قراءتها أو رقمية في حالة ما إذا كانت السجلات و المستندات ممسوكة أو محفوظة بطريقة إلكترونية².

¹ قانون الاجراءات الجبائية، المادة 58

² رجاء محمود شريف، أثر الضريبة على القيمة المضافة، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، 2013، ص 270

و ممارسة حق الإطلاع من طرف الإدارة الضريبية ليس حقا مطلقا يمكن ممارسته كيفما تشاء و إنما هو محدد بعدة شروط أهمها¹:

- أن يكون الهدف من الإطلاع معرفة العناصر الدقيقة و المنظمة ذات الفائدة في فرض الضريبة فقط.
- أن يكون الأشخاص القائمين بالإطلاع من درجات معينة من أعوان الضرائب.
- أن يرسل إخطارا إلى المكلف بالضريبة يحدد فيه طبيعة التدخل حتى يتجنب أي تفسير خاطئ من جانب المكلف بالضريبة.

كما أن هناك بعض الاستثناءات في ممارسة حق الاطلاع من شأنها تقييد الإدارة الضريبية في ذلك أهمها:

- المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجرى بموجب الأمر رقم 65 - 297، المؤرخ في 02 ديسمبر 1965، و المتضمن تحديد مدة و كفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، لا يمكن بأي حال من الأحوال، استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية².

- لا يمكن ممارسة حق الاطلاع على الهبات و الوصايا المعدة من قبل الموصين و هم على قيد الحياة³.
- لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يطلبوا الإطلاع في إدارات الولايات والدوائر والبلديات إلا على العقود المحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل⁴.

كما لقد نصت المادة 48 من قانون الاجراءات الجبائية على بعض الأحكام الخاصة بحق الاطلاع على الملفات المحفوظة في الأرشيف و في السندات العمومية، كما تضمنت بعض الاستثناءات من ممارسة هذا الحق بالنسبة لإدارة الضرائب.

الفرع الثالث: حق المعاينة و الحجز و إجراء البحث

ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تهرب أو غش، و لا يمكن القيام بهذه العملية من قبل أعوان الإدارة الجبائية إلا تحت طائلة بعض الشروط، فتقام معاينات في كل الأمكنة بهدف البحث و جمع و حجز كل الوثائق و المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، و منه يمكن للإدارة الجبائية ممارسة حق المعاينة، ويكون ذلك بعد أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض عنه .

¹ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 64-65

² قانون الاجراءات الجبائية، المادة 48

³ قانون الاجراءات الجبائية، المادة 46

⁴ قانون الاجراءات الجبائية، المادة 49

يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم رتبة مراقب على الأقل و المؤهلين قانونيا القيام بإجراءات المعاينة القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة¹.

كما يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة². وعملية المعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله الذي يكون قد أعلم مسبقا بهذه العملية، وبعد انتهاء عملية المعاينة يحضر محضر يسرد فيه مجريات العمليات وندون فيه المعاينات المسجلة ثم تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني وترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعاينة.

المطلب الثاني: سلطات ضمان التحصيل الضريبي

تعتبر المبالغ الضريبية المستحقة للخرانة من أهم أنواع الديون ، لذا تعمل التشريعات الضريبية على توفير عدد من الشروط لتوفير ضمانات تحصيل دين الضريبة حتى يضمن توفير الأموال ورفدها إلى الخزينة العامة للدولة، فنجد أن المشرع يحرص على ضمان تحصيل هذا الدين بأسرع الطرق، و الإدارة الضريبية في الملزمة بالمطالبة بهذا الدين و لا خيار لها في ذلك أي أن الدين الضريبي لا يتوقف على إرادتها بل هو موجب قانونيا.

و على هذا الأساس منح المشرع للإدارة الضريبية سلطات واسعة حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها، و هذه السلطات تعتبر ضمانا للإدارة الضريبية لتحصيل أموالها و تتمثل في مجموعة من الطرق بقصد التحصيل الضريبي، و تتمثل في:

الفرع الأول: سلطة الغلق المؤقت للمحل المهني

هذا الاجراء يدخل ضمن الاجراءات الردعية لتفعيل و انعاش التحصيل الضريبي، حيث يجوز لادارة الضرائب حسب ما خول لها القانون أن تقوم بممارسة سلطة الغلق المؤقت للمحلات التجارية للمكلفين الذين يقع على عاتقهم سداد دين البالغ الضريبية للدولة و ذلك كاجبار لهم لسداد ما عليهم حفاظا على أموال الخزينة العامة ، و هذا طبقا لأحكام المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية. و يتم الغلق بموجب قرار الغلق الصادر عن المدير الولائي للضرائب باقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 34

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 22

و تجدر الإشارة أن هذا النوع من الإجراء لا يؤدي إلى نزع ملكية المحل المهني من المكلف بالضريبة، وإنما فقط حرمانه من الانتفاع المؤقت منه، وذلك من أجل تحصيل الديون الجبائية. شرط أن لا تتجاوز مدة الغلق أكثر من ستة (06) أشهر، و يتم تبليغ قراره من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي¹. كما أن تنفيذ القرار يتطلب حضور هذين الأخيرين معاً، و للمكلف بالضريبة الحق في الطعن ضد القرار أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي تفصل في النزاع بصفة إستعجالية بعد سماع الإدارة الجبائية و استدعائها قانوناً.

الفرع الثاني: سلطة الحجز

يعتبر نظام الحجز الإداري نظاماً خاصاً اتبعه المشرع الجزائري ليسهل على إدارة الضرائب عملية تحصيل الديون من أموال المكلف بالضريبة، حيث إذا انتهت المواعيد القانونية المحددة لدفع الضريبة فإن الإدارة تستطيع توقيع الحجز على أموال المكلف بالضريبة، و تعتبر هذه الطريقة أهم الطرق للتحصيل لأنها تقدم فرص التهرب الضريبي.

و لا يمكن ممارسة سلطة الحجز إلا بعد تبليغ المكلف و اعلامه بموجب تسديد ما هو مترتب عليه من دين اتجاه إدارة الضرائب. حيث نصت المادة 145 من قانون الاجراءات الجبائية على أن " الغلق المؤقت و الحجز يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة"². و للتبليغ أهمية كبيرة و ذلك بإخبار المكلف بالضريبة بحق إدارة الضرائب و بموجبه يستطيع القيام بالوفاء طواعية، و ذلك لتجنب الحجز.

كما أن الحجز يشمل أموال المكلف بالضريبة سواء كانت منقولة أو عقارية³ و وضعها تحت يد ادارة الضرائب، و بالتالي يمنع المكلف بالضريبة من التصرف بأمواله إلا إذا تم رفع الحجز عنه بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب.

فالتحصيل عن طريق الحجز يعتبر أكثر الطرق استعمالاً نظراً لما يتمتع به من اختصار و سرعة في تحصيل مستحقات الخزينة العمومية، و تعتبر الإدارة الضريبية هي صاحبة المصلحة في متابعة اجراءاته كلها و لها السلطة في الاشراف عليه و هذا طبقاً لما ورد في المادة 143 من قانون الاجراءات الجبائية، في حين يبقى القضاء بعيداً عن هذا الأمر حيث لا يكون للقاضي أي تدخل إلا في حال وجود منازعة في التنفيذ.

¹ قانون الاجراءات الجبائية، المادة 146.

² قانون الاجراءات الجبائية، المادة 145

³ اختلفت التشريعات حول الأموال محل الحجز إن كانت منقولة أو عقارية، أو عقارية فقط، فالمشرع الجزائري قد قضى بوقوع الحجز على الأموال المنقولة و العقارية، في حين نجد بعض التشريعات الضريبية تجيز التنفيذ على العقارات فقط مثل ما ذهبت إليه جمهورية استونيا

الفرع الثالث: الطريقة الجبرية أو القهرية¹

هنا تستعمل الإدارة كل الوسائل المخولة لها قانونا لضمان أموال الخزينة العامة و هي غالبا التي يتنازع فيها المكلف بالضريبة و يعتبر البيع أخطر إجراء في متابعات التحصيل، إذ يخضع لرخصة من الوالي باقتراح من المدير الولائي للضرائب، غير أنه إذا لم ترد هذه الرخصة في أجل (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، أمكن لمدير الضرائب أن يرخص للقابض الشروع في عملية البيع، إما بواسطة عون المتابعات أو موظف بالقبضة أو بواسطة محضر أو محافظ البيع بالمزاد العلني، و يمكن أن يرخص المدير الجهوي بالبيع بالتراضي أيضا إلى قابض الضرائب المباشرة للمتابعة على أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي المبلغ المقدر للبيع، تطبيقا للمادة 146 قانون الإجراءات الجبائية.

و يقصد بالبيع هنا بيع المحجوزات التي تم حجزها من قبل إدارة الضرائب و تعتبر آخر مرحلة من مراحل التحصيل الضريبي و يكون من اختصاص و سلطات إدارة الضرائب وفقا للمادتين 151 و 152 من قانون الاجراءات الجبائية، و الهدف من البيع هو الحصول على مبالغ تستوفي من خلالها إدارة الضرائب حقها من خلال الأموال المحجوزة، و يتم البيع بصفة منفردة لواحدة أو عدة عناصر مكونة للمحل التجاري، أو يتم عن طريق البيع الإجمالي للمحل التجاري.

المطلب الثالث: سلطة ايقاع الجزاءات و العقوبات

و هي سلطة مقررة قانونا لمتابعة و تنفيذ تطبيق القانون بدقة، حيث فرض المشرع جزاءات مختلفة على كل من يخالف أحكام القانون و ذلك لتقدير الوعاء الضريبي و تحديد دين الضريبة بدقة، حفاظا على مصلحة الخزينة و حقوقها من الضياع بسبب عدم الوفاء بتسديد مبالغ الضريبة المستحقة في المواعيد القانونية لها. و تختلف هذه الجزاءات حسب طبيعة المخالفات، فهناك جزاءات جبائية مثل فرض الغرامات و جزاءات جنائية كالحبس.

فتقدير المادة الخاضعة للاقتطاع يعتمد على نزاهة المكلف و تضامنه مع الإدارة الجبائية، إلا أن هذا التضامن يبقى محل شك مما يستوجب إسناد صلاحية المراقبة و تسليط الجزاء الذي يتماشى مع نوع المخالفة المرتكبة من طرف المكلفين ضمانا لمردودية الضرائب و المساواة أمامها. و تصنف العقوبات كما يلي:

الفرع الأول: العقوبات الجبائية

و هي تلك التي تكتسي طابعا ضريبيا، و تهتم بالشؤون و القضايا الضريبية.

¹ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 75

1- عقوبة عدم التصريح بالوجود:

خول القانون للإدارة الجبائية فرض عقوبة على عدم التصريح بالوجود، و في هذا الصدد تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على "فرض غرامة جبائية قدرها 3.0000 دج¹ على المكلف بالضريبة، وهذا إن لم يقدم تصريحا بالوجود خلال (15) يوما الأولى منذ بداية النشاط.

2- عقوبة عدم التصريح السنوي:

تنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أنه: "تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إذا تعلق الأمر بالضريبة على أرباح الشركات، يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%، و تخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن ما هو محدد في المادة 322²، إثر تقديم التصريح بعد انقضاء الأجال المحددة.

3- العقوبات المطبقة عند رفض حق الإطلاع:

" يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 أعلاه، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجال المحددة لحفظها³

" -يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك، تطبيق تلجنة مالية قدرها 100 دج، كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق⁴

4- عقوبة التدليس والغش:

عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أقل من 5.000.000 دج أو يعادلها، وترفع هذه الزيادة إلى 200% عندما تفوق الحقوق المتملص منها سنويا مبلغ 5.000.000 دج⁵

¹ المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

² المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

³ المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية

⁴ المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵ المادة 193 -2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

5- عقوبة الإنقاص في التصريح:

إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المكلف غير كاف أو إذا طبق خصما في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية¹:

10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يفوق عن 50000 دج، أو يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

25 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يفوق عن مبلغ 200.000 دج.

6- عقوبة التأخير في تقديم التصريح في الآجال المحددة:

"يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء"، و التصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات التالية:

2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.

5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا و يقل عن شهرين.

10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين²

7- عقوبة التأخير في تقديم التصريح أو الإنقاص منه في مجال الرسم على القيمة المضافة :

تنص المادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه:"يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، و ترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد إعدار الإدارة الجبائية المدين بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل بالاستلام بتسوية وضعه في أجل شهر واحد"³

كما تنص المادة 116 من نفس القانون أنه إذا أشار المكلف بالضريبة في تصريحه برقم أعمال غير كاف و غير صحيح، يظهر من خلاله الأسس المعتمدة للإقرار أساس الضريبة فيضاف إلى مبلغ الرسوم المهربة كما يلي¹

¹ المادة 193-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

² المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

³ المادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يفوق عن 50.000 دج، أو يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

25 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يفوق عن مبلغ 200.000 دج.

أما في حالة استعمال المكلف طرقا تدليسية، تطبق غرامة بمعدل 100% على مجمل الحقوق.

الفرع الثاني: العقوبات الجنائية

إن القانون أعطى الحق للإدارة الجبائية بفرض عقوبات جنائية، عندما يتوفر القصد و العناصر المادية في الغش و التحايل لإنقاص العبء الضريبي، و لهذا تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أن يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أية ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي²:

الجدول رقم (01-03): الغرامات الجبائية و العقوبات الجنحية المفروضة على المدلسين

مبلغ الحقوق المتملص منها	الغرامة	الحبس أو السجن المؤقت (سنة)
لا يتجاوز 100.000 دج	من 50.000 دج إلى 100.000 دج	
أكثر من 100.000 دج و لا يتجاوز 300.000 دج	من 50.000 دج إلى 100.000 دج	الحبس من سنة (1) إلى خمسة (5) سنوات
أكثر من 300.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج	من 100.000 دج إلى 300.000 دج	الحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات
أكثر من 1.000.000 دج و لا يتجاوز 3.000.000 دج	من 300.000 إلى 1.000.000 دج	السجن المؤقت من خمسة (5) إلى عشرة 10 سنوات
أكثر من 3.000.000 دج	من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج	السجن المؤقت من عشر (10) إلى عشرين (20) سنة

المصدر: المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

¹ المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

² المادة 1-303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

و نشير هنا إلى أن شركاء مرتكبي الجرائم و الجنح تطبق عليهم نفس العقوبات المذكورة أعلاه، و بموجب المادة 42-2 من قانون العقوبات التي تنص على ما يلي: يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليها في الفقرة السابقة و يعتبرون على الخصوص كشركاء الأشخاص¹:

-الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.
-الذين قبضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير .

إن العودة في أجل خمسة سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات، سواء أكانت جنائية أم جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، و ذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى(المنع من ممارسة المهنة، العزل أو غلق المؤسسة)

و بما أن القانون أقر أن ظاهرة الغش و التهرب الضريبي تعد جنائية، فقد نص القانون المالي سنة 1992 على بعض الزيادات في المعدلات المطبقة على المرتكبين، و تتمثل في:

100% إذا كان المبلغ المتملص منه أقل أو يساوي 500.000 دج.

200% إذا زاد هذا المبلغ عن 500.000 دج عن كل سنة.

و تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص حسب المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال ما يلي²:

-الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.

-الإغفال عن قصد، لنقل أو العمل على نقل حسابات، أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة أو وهمية في دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي يحل محلها، و لا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول بالسنوات المالية التي أقيمت حساباتها.

-سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الاحتيال دون تحصيل أية ضريبة أو رسم هو مدين به و ذلك بواسطة طرق أخرى.

-كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة، أو جزء منها أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك في التصريحات المودعة و بصفة عامة كل عملية تؤدي إلى التملص أو تأخير دفع الرسم.

¹المادة 42-2 من قانون العقوبات.

²المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الفرع الثالث: العقوبات الخاصة

لقد وضع المشرع الجزائري عقوبات خاصة مكاملة للعقوبات الجبائية و الجنائية، حيث جاء قانون المالية لسنة 1997 ببعض الأساليب و الإجراءات، نلخصها فيما يلي:

-اشتراط وثيقة الحساب عند أي إجراء بهدف إلى تغيير أو إلغاء السجل التجاري، و ذلك من أجل تصفية الديون الجبائية التي قد تكون على عاتق المكلف.

-غلق مؤقت للمحلات المهنية، وذلك يتم بغلق مقر النشاط المكلف بالضريبة الذي لم يلتزم بالواجبات الجبائية وذلك بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 دون نزع حيازته.

-سحب الاستيطان المصرفي، إذ أن دافعي الضرائب الذين لا يعرف لهم المكان أو قدموا عناوين مغلوبة هم الآن محل طلب الإدارة الجبائية، يقضي بتغليق التوطين المصرفي من قبل البنوك الأولية لكل استيراد جديد.

هذا الإجراء يقضي على كل المشكلات التي تواجه المصالح الجبائية فيما يخص تحديد موقع هذه الفئة من دافعي الضرائب.

-تقديم الإدارة الجبائية شكاوي ضد المكلفين المتورطين في تهمة الغش الجبائي لتسليط عليهم العقوبات الجبائية

-إقصاء المكلفين بالضريبة الذين صدر في حقهم حكم قضائي لتورطهم في الغش الجبائي لمدة 10 سنوات من المشاركة في المزايدات و الصفقات العمومية

-تسجيل المكلفين المتورطين في الغش و التهرب الجبائي في ملف الغشاشين الذي وضع بموجب الأمر رقم 1297 الصادر عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 24 أوت 1997.

- تطبيق عقوبات في حالة عدم التصريح بكل معلومة تستعمل في تحديد قيمة الضريبة

الفرع الرابع: جزاءات العون الجبائي

كما تفرض الجزاءات أيضا على كل من عمل على مساعدة أو تحريض المكلف للتهرب من الضريبة، نفس الشأن بالنسبة للموظفين في ادارة الضرائب في حالة تواطئهم مع المكلفين يطبق عليهم الجزاء حسب المخالفة.

و في هذا الصدد يترتب على عاتق العون الجبائي الجزائري مسؤوليات تصنف حسب طبيعتها إلى مسؤولية مدنية، جزائية وتأديبية، و هذا كما يلي:

1- المسؤولية المدنية

تنص المادة 124 من القانون المدني الجزائري على أنه : " كل من تسبب خطأه في إحداث ضرر للغير يلتزم بدفع تعويض " ¹. ومن هنا يتبين لنا أنه لا بد أن يتم تعويض الضرر الذي يسببه العون الجبائي الناتج عن تصرفاته التي ليس لها علاقة بالعمل أو الإدارة تجاه الغير، وتنص المادة 129 من القانون المدني الجزائري على أنه : " لا يكون الموظفون و العمال العامون مسؤولين شخصيا عن أعمالهم التي أضرت بالغير إذا قاموا بها تنفيذا لأوامر صدرت إليهم من رئيس متى كانت إطاعة هذه الأوامر واجبة عليهم " ². وفي هذه الحالة تكون الأضرار الناتجة عن تصرفه تنفيذا للأوامر الجبائية بصفة عامة .

2- المسؤولية الجنائية

إذا ارتكب العون الجبائي جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات فإنه مسؤول مسؤولية جنائية ، ومن الجرح التي يقع فيها :

أولاً: التعسف في استعمال المنصب

تنص المادة 138 من قانون العقوبات: "كل موظف يطلب أو يأمر بتدخل القوة العمومية، أو استقلالها ضد تنفيذ قانون أو تحصيل ضرائب مقررة قانونا، أو ضد كل أمر صدر عن السلطة الشرعية يعاقب بالحبس من سنة إلى 05 سنوات" ³. وهذا حتى لا يبالغ الموظفون في استعمال الحقوق المخولة لهم لأغراض شخصية أو نزوات غير مبررة تجاه الغير .

ثانياً: تولي المسؤولية بدون تكليف أو بعد العزل

" كل موظف يبدأ في العمل قبل أن يؤدي بفعله اليمين المطلوب لها يجوز معاقبته بغرامة من 500 دج إلى 1000 دج" ⁴ وهذا تطبيقاً لمضمون المادة 142 من قانون العقوبات ولا يجوز أيضاً الاستمرار في العمل بعد العزل أو الإقالة .

ثالثاً: استغلال النفوذ أو المنصب

¹المادة 124 من القانون المدني الجزائري

²المادة 129 من القانون المدني الجزائري

³المادة 138 من قانون العقوبات

⁴المادة 142 من قانون العقوبات

تنص المادة 126 من قانون العقوبات على أنه: " كل موظف عمومي طلب بنفسه أو لغيره أو قبل أو أخذ وعد أو عطايا لأداء عمل من أعمال وظيفته، يعد مرتشيا ويعاقب بالعقاب بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات، وبغرامة مالية من 500 دج إلى 5000 دج .حتى لا يمكن أن تؤثر الهدايا أو الهبات على مهامه وقراراته"¹ .

رابعاً: إفشاء السر المهني

يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به²، أي يلزم على أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بالرقابة السرية المهنية أثناء أداء وظائفهم أو صلاحياتهم في إعداد أو تحصيل الضريبة.

3- المسؤولية التأديبية

طبقاً للمرسوم رقم 82 - 302 في المواد 62 إلى 72 المؤرخ في 11 / 09 / 1982، والخاص بكيفية تطبيق الأحكام الشرعية الخاصة بعلاقات العمل الفردية ، فإنه يستعمل للعون الجبائي عقوبات من طرف الإدارة الجبائية عن الأخطاء المهنية الناتجة عن أداء وظيفته، والأخطاء التي يرتكبها الموظف تنقسم إلى :

أولاً: أخطاء من الدرجة الأولى

وهي التي تمس الانضباط العام المنصوص عليه في التنظيم، خاصة في النظام الداخلي للإدارة الجبائية وكذا نصوص أخلاقيات المهنة .

ثانياً: أخطاء من الدرجة الثانية

وهي ناتجة عن خطأ أو سهو أو إهمال من طرف العون الجبائي أثناء مزاولته لوظيفته، سواء في المقر أو خارج الإدارة الجبائية، وينتج عنها ضرر بأمن المستخدمين أو بامتلاكات الهيئة المستخدمة، وهكذا نجد أن الرقابة الجبائية ليست بالأمر الهين ،وحتى يتسنى القيام بها وجب وجود جهاز ذو كفاءة عالية ومن طرف أشخاص ذوي خبرة ودراية بالمهام الموكلة إليهم .

¹المادة 126 من قانون العقوبات
²المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية

إن الجزاءات و العقوبات الضريبية ما هي إلا حماية لحقوق الخزينة، و هذه الأحكام و الجزاءات يقرها القاضي الضريبي حسب القانون الضريبي، و إذا لم يجد هذه الاحكام في القوانين الأخرى يجب عليه أن يجتهد و يبتكر الأحكام المنسجمة مع القانون الضريبي¹

المطلب الرابع: التزامات الإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية كإحدى الإدارات العامة في الدولة، يقع على عاتقها الامتثال للالتزامات العامة المشار إليها في تنظيمات الإدارة العامة و القوانين المنظمة للسلطات العامة في الدولة.

و بما أن الإدارة الضريبية هي ادارة تختص بتأسيس و تحصيل الضرائب، فلها التزامات خاصة بها في هذا المجال، حيث أن هذه الالتزامات غير مقننة تحت عنوان خاص مثلما هو الحال بالنسبة لالتزامات المكلفين الخاضعين للضريبة، بل يتم فقط استخلاصها من بعض المواد الضريبية. كما يمكن تصنيف هذه الالتزامات حسب طبيعتها إلى التزامات عامة و التزامات خاصة.

الفرع الأول: الالتزامات العامة

و تتمثل هذه الالتزامات العامة فيما يلي:

1- عدم التعسف في استخدام الصلاحيات و السلطات الممنوحة لها:

ويقصد بذلك انحراف الجهة الإدارية بالسلطة المخولة لها عن هدفها المقرر، وذلك سعياً وراء أهداف أو أغراض أخرى غير معترف لها بها، فإذا كان الهدف معيناً بنص قانوني وجب على الإدارة التزامه عند إصدار قراراتها ولا تتعداه إلى غيره، أما إذا جاء النص خالياً من تحديد الهدف فإن على الإدارة الالتزام في قراراتها بتحقيق المصلحة العامة، لا الكيد بأحد المكلفين أو استخدام هذه السلطة بطريقة انتقائية أو عشوائية من دون أي حدود². و بتعبير آخر ينبغي على الإدارة استخدام الحقوق و السلطات الممنوحة لها من طرف القانون بدون تعسف، و أي استخدام للسلطة في غير موضعه يعرض على القضاء لإعادة الأمور لموازينها و رفع التعسف.

2- التطبيق الصحيح للقانون و عدم اصدار تفسيرات متناقضة:

¹ هاني محمد حسن شبيطة، مرجع سابق، ص 29

² محمد خير العكام، الإدارة الضريبية، مقال متاح على الرابط الإلكتروني التالي:

<http://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=164538> تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2015/11/22

بوصف الإدارة الضريبية إدارة تنفيذية يجب عليها تطبيق القوانين الضريبية تطبيقاً سليماً ودقيقاً، وعليها أيضاً عند إصدار الأوامر و التعليمات المتعلقة بتلك القوانين التزام مبدأ المشروعية القانونية الذي يعني احترام نصوص القانون والدستور وألا تكون متعارضة معها، وذلك كي لا يظل المكلف في شرح التفسيرات المختلفة والمتناقضة للقوانين الضريبية الصادرة أو التي ستصدر بالمستقبل؛ وذلك لزيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية ولتقليل النزاعات الضريبية أمام القضاء والتي قد تؤخر مدة تحصيل الضريبة.

3- احترام الحريات الشخصية و الفردية للمكلف¹:

بوصفها تتعامل مع المكلفين كونهم أفراداً فهي تلتزم مراعاة هذا الحق تجاههم، وهذا يفرض عليها مراعاة مايلي:

3-1- عدم التدخل في الحياة الخاصة بالمكلف:

وكل دولة تحدد عناصر هذه الحياة الخاصة، ولكن معظمها متفق أن الذمة المالية من عناصر هذه الحياة، وإن كانت الضريبة أحد عناصرها، فالقاعدة أن من واجب الإدارة الضريبية إحاطة هذه الحياة بالسرية التامة، وأي خروج عليها يجب أن ينظم بصرامة كبيرة.

3-2- تمكين المكلف من الدفاع عن نفسه:

إثر التطبيق الخاطئ للقانون من جانب الإدارة الضريبية أو إثر التعدي على حياته الخاصة وحرياته من دون وجه حق من قبلها، سواء كان ذلك أمامها بالطريق الإداري أم كان أمام القضاء المختص، وقد أكدت ذلك اللجنة الأوربية لحقوق الإنسان، وعناصر هذا الحق كثيرة ومتنوعة وغالباً ما تضيق وتتسع وفقاً لنظرة القانون والقضاء لهذا الحق الدستوري.

3-3- احترام وقت المكلف:

كاحترام أوقات عمله وعدم مراجعته إلا في تلك الأوقات.

الفرع الثاني: الالتزامات الخاصة

وهذه الالتزامات تستنتج من النصوص الضريبية الواردة في قوانين فرض الضرائب والتعليمات المتعلقة بها، وهي كثيرة ومتنوعة لعل أهمها:

¹ محمد خير العكام، مرجع سابق

1- الالتزام بمبدأ السر المهني:

إن السر يرتبط أساسا بحق الانسان في كفالة حرية الشخصية و هي حرية مقدسة في التشريعات و الدساتير، و دون أدنى شك فإن من الحرية الشخصية للفرد الحفاظ على أسراره المختلفة¹.

و يعتبر هذا الالتزام من السلوكيات التي يجب أن يتحلى بها أعوان ادارة الضرائب، ذلك لاعتباره الواجهة الأخرى لحق الاطلاع، حيث ألزمهم المشرع بالحفاظ على سر المهنة، نظرا لارتباط المعلومات التي يطلعون عليها ارتباطا وثيقا بوظيفتهم و التي تمس الجوانب الشخصية و الحساسة للمكلف بالضريبة و المتمثلة في ممتلكاته و ثرواته و دخله السنوي.

و قد جاء قانونيا النص على واجب الالتزام بالسر المهني في المجال الجبائي، بمقتضى المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية يلزم بالسر المهني بمقتضى المادة 301 من قانون العقوبات و تخص الاعوان المدعويين عند ممارسة وظائفهم و صلاحياتهم إلى التدخل في تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها أو الفصل في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و كذا الرسم على النشاط المهني.

كما نصت المادة 48 من الأمر 03-06 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية على أنه " يجب على الموظف الالتزام بالسر المهني و يمنع عليه أن يكشف محتوى أية وثيقة بحوزته، أو أي حدث أو خبر علم به، أو اطلع عليه بمناسبة ممارسة مهامه، ما عدا ما تقتضيه ضرورة المصلحة العامة، و لا يتحرر الموظف من واجب السر المهني إلا بترخيص من مكتوب من السلطة السلمية المؤهلة"².

و من هذا و حفاظا على السير الحسن للإدارة الضريبية و مراعاة لضرورة المصلحة العامة، يجوز في بعض الحالات للمصالح الجبائية مخالفة هذه الأحكام و القيام بتبليغ معلومات مفيدة إلى بعض الهيئات و الأشخاص المحددة بموجب القانون.

و نظرا لارتباط الاسرار المهنية بالحياة الشخصية للمكلفين فقد حاول المشرع حماية هذا المكلف من افشاء أو محاولة افشاء أسراره من قبل الأعوان الضريبيين إلى الغير، و ذلك بتقرير عقوبات تأديبية و أخرى جزائية حماية للحياة الخاصة للمكلفين بالضريبة³

إن كل ما يتعلق من أمور بالمادة الضريبية للمكلف هي في الأصل تكتسي طابعا سريا في مجمله أو في بعض منها والتي يرغب المكلف بأن لا يطلع عليها أحد.

¹ محمد عبد الودود أبو عمر، المسؤولية الجزائية عن افشاء السر المصرفي- دراسة مقارنة- دار وائل للطباعة و النشر، عمان، 1999، ص 23

² المادة 48 من القانون رقم 03-06 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية

³ زنتاتي فريدة، مرجع سابق، ص 116

2- التزام إخطار المكلف:

إذ توجب على الإدارة تبليغ المكلفين و إخطارهم بأي قرار يخص المكلف، من مقدار الاقتطاع، موعده... إلخ قبل أي إجراء، ليتمكن المكلف بالرد و الدفاع عن نفسه عند عدم الرضا والقبول بالقرار.

3- التزام إعلام المكلف بحقوقه وواجباته:

إن هذا الالتزام له أهمية خاصة لكل من الإدارة الضريبية والمكلف، فهو يسهل للمكلف تعامله مع الإدارة الضريبية وتعرف التزاماته تجاهها، أما فيما يخص الإدارة الضريبية فإن تبسيط الإجراءات مع المكلفين يقلل من المشاكل والتعقيدات التي تنور نتيجة عدم معرفتهم لحقوقهم والتزاماتهم. لذا ينبغي على الإدارة إحاطة المكلفين بكافة التعليمات و التفسيرات بتقديم نشرات دورية و المجالات لتوعية المكلفين بواجبهم و حقوقهم، من حق الطعن و التقاضي¹.

4- التزام رد المبالغ التي حصلتها من دون وجه حق إلى المكلف:

وهذا الالتزام من الالتزامات الطبيعية والقانونية التي يجب أن تلتزم بها الإدارة الضريبية، سواء حصلت مبالغ أكثر مما هو مقرر دفعه أم أنها حصلت ضريبة تبين لها أو تبين قضاءً أنه معفى منه، لأن إصرارها و امتناعها عن الرد فيه إخلال للعدالة.

¹ سعد محبي محمد، الاطار القانوني للعلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية، مكتبة و مطبعة الاشعاع الفنية، الاسكندرية، 1998، ص 227-228

الخاتمة:

تعتبر الإدارة الضريبية من الإدارات ذات المهام الصعبة والمهمة في نفس الوقت ، فمهامها صعبة حيث يناط بها تطبيق القانون الضريبي ومن هنا تنشأ العلاقات الصعبة والمتشابكة مع الملزمين بأنواعهم المختلفة وبإمكاناتهم وأنشطتهم المتعددة وهي مهمة إذ يناط بها تحصيل الإيرادات التي استخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة، وعلى ذلك فإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه آثار عديدة قد تؤدي إما إلى إحكام الرقابة والوصول إلى حقوق الخزينة كاملة وإما إلى ضياع كثير من هذه الحقوق وإفلات كثير من الملزمين وتهربهم من أداء التزاماتهم الضريبية.

فالإدارة الضريبية تعتمد في قيامها بمهامها على أفراد عديدين ممثلين في موظفيها، وكذلك على هياكل معنية متمثلة في أقسامها وتنظيماتها المختلفة ، كذلك تعتمد على ما لديها من سلطات ووسائل و مالها من حقوق أيضا أن تلتزم بما يفرض عليها من واجبات والتزامات.

ضف إلى ذلك أن الإدارة الضريبية تعتبر أحد أهم طرفي العلاقة الضريبية، و يقع على عاتقها كسب ثقة المكلفين و تحسين نظرتهم للضريبة التي تمثلها، مما استوجب تحسين العلاقة بينهما في ظل هذه الإصلاحات.

الفصل الثاني:

**المكلف بالضريبة
في الجزائر**

المقدمة:

تعتبر الضريبة إقتطاعا نقديا يدفعه الأشخاص الطبيعيون و الإعتباريون للدولة، وذلك بصفة إجبارية و دون مقابل، هؤلاء الأشخاص يسمون في النظام الضريبي بالمكلفين بالضريبة ،وهم عبارة عن أشخاص يقومون بممارسة أنشطة خاضعة للضريبة.

و منه فإن المكلف هو ذلك الشخص الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة و ذلك للمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة، و بالتالي يعتبر طرفا أساسيا في العلاقة الضريبية التي تربط بينه كمواطن و الإدارة الضريبية كأحد هياكل الدولة المكلفة بالفرض و التحصيل الضريبي.

و بما أنه يدخل ضمن علاقة ضريبية إلا و لديه سلوك اتجاه الطرف الآخر، إما بالاستجابة لمتطلباته بالإيجاب و يتجسد في الالتزام الضريبي، أو بالسلب و هذا ما يعرف بالتهرب الضريبي معبرا بذلك عن رفضه للضريبة و الامتثال لدى هذه الهيئة التي تمثلها و ذلك عبر عدة طرق.

و في هذا الإطار، حدد المشرع الجزائري له مجموعة من الالتزامات التي يتعين عليه التقيد بها في المجال الضريبي، و بالمقابل هناك من الحقوق الأساسية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة و التي ينبغي أن لا تكون مصدراً للجدل أو النقاش باعتبار أنها حقوق أولية يجب التسليم بها و إقرارها لجميع المكلفين بالضريبة، و هذا قصد توفير الحماية القانونية لهم من أي تعسف من الإدارة الضريبية و سنتطرق إلى ذلك بالتفصيل.

المبحث الأول: ماهية المكلف بالضريبة

بما أن المكلف يمثل طرفا أساسيا في المعادلة الضريبية، فمن الضروري تحديد مفهومه و إبراز مركزه القانوني، من خلال التنظيم القانوني للعلاقة التي تربطه بالطرف الثاني ألا و هو الإدارة الضريبية، و الواقع أن تحديد مفهوم المكلف بالضريبة يستلزم التعرف على المفاهيم المختلفة له ، بما يشتمل عليه هذا اللفظ من معطيات اجتماعية و قانونية.

المطلب الأول: مفهوم المكلف بالضريبة

إن كلمة "مكلف" تتبع من التكليف و الالتزام الذي يفرضه القانون الجبائي على المكلف نفسه، و الواقع أن لفظ المكلف بالضريبة لا يستند إلى تعريف محدد ، و لكن من السهولة أن نفهم مدلوله بمجرد ذكره في المجال الجبائي.

الفرع الأول: تعريف المكلف بالضريبة:

لم يحظ مصطلح " مكلف بالضريبة" بتعريف دقيق من الناحية القانونية، إلا أنه حظي بذلك من الناحية الفقهية و اللغوية و الاصطلاحية.

1- التعريف اللغوي:

يعرف التكليف لغة بأنه الإلزام بما يشق على النفس من الجهد و المال، و هو مصدر للفعل "كلف" ، و يمكن تعريف التكليف أيضا بأنه أمر يصدر ممن يملكه و لمن يطيقه و يلزمه القيام بعمل أو الامتناع عنه ما كان ليقوم به أو ليمتنع عنه لولا صدور هذا الأمر¹.

2- التعريف الفقهي:

هنالك عدة تعاريف قدمها الفقه للمكلف الضريبي ، و ذلك في غياب تعريف تشريعي محدد و دقيق له، حيث اعتبر:

¹ زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 08

2-1- أي شخص يتمتع بأية من الدخول التي أخضعها القانون يدخل في إطار المكلف، و يلتزم بأداء الضريبة المفروضة عليه بحكم القانون¹.

2-2- المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، و هو الذي يحدده المشرع الضريبي كمدین للضريبة².

2-3- المكلف كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب و رسوم ، و يكون تحصيلها مصرحا به وفقا للقانون³، و تأسيسا على ذلك فإن أي شخص يتمتع بأحد المداخل المنصوص عليها قانونا ، يدخل في إطار تعريف المكلف و يلتزم بدفع الضريبة المقررة قانونا⁴.

2-4- المكلف هو أي شخص يقوم بتزويد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة ، بصورة مستقلة و منتظمة أثناء ممارسة نشاطه الاقتصادي، في أي مكان و أيا كان الغرض من هذا النشاط و مهما كانت محصلته، و يدخل في نطاق الضريبة المنتجون، التجار، و مقدموا الخدمات، قطاع الزراعة و التعدين و الأنشطة المهنية، و أي شخص يمارس هذه الأنشطة بشكل موسمي يعتبر أيضا خاضعا للضريبة⁵.

3- التعريف القانوني:

لم يعرف المشرع المكلف بالضريبة تعريفا دقيقا، بل نجده في كل مرة يقوم بتحديد الأشخاص الخاضعين لكل نوع من أنواع الضرائب، أو يحدد بعض الأنشطة يكون الشخص الذي يمارسها خاضعا لنوع معين من أنواع الضرائب. فمثلا بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي، تنص المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على الأشخاص الخاضعة للضريبة، و كذا بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، حددتهم المادة 136 من نفس القانون كما رأيناها في الفصل الثاني من الباب التمهيدي.

¹ سعد محيي محمد، مرجع سابق، ص 140

² زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 09

³ هاني محمد حسن شبيطة، مرجع سابق، ص 34.

⁴ سعد محيي محمد، مرجع سابق، ص 147

⁵ زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 11

4- التعريف الاصطلاحي:

يطلق على المكلف بالضريبة عدة ألفاظ ، تختلف حسب وضعيته القانونية، و كذلك حسب وقوع عبء الضريبة عليه و كذلك حدثها المنشئ، و من أهم هذه الألفاظ:

4-1- حسب الوضعية القانونية:

نجد هنا تعاريفا للمكلف تبعا لكيفية مخاطبته حسب لغة القانون، كما يلي:

4-1-1- المكلف بالضريبة:

هذه العبارة تعني كل شخص عموما مكلف بتسديد كل مساهمة ، و كل ضريبة أو حق أو رسم بموجب القانون.

4-1-2- المكلف القانوني:

و هو الذي فرضت عليه الضريبة، و يسمى حامل ا لعبء القانوني، و يعرف كذلك بأنه الذي يؤدي الضريبة إلى صندوق الخزينة، و تعيينه سهل جدا و واضح في التشريعات الضريبية. إذ يكون محددًا تحديدا كافيًا بنص القانون¹.

4-1-3- المكلف الحقيقي:

و هو المكلف الفعلي أو الاقتصادي، أي هو الذي يقوم بدفع الضريبة فعليا ، و يسمى حامل العبء الفعلي، و يعرف بأنه هو الذي يتحمل الضريبة و تستقر عليه في نهاية انعكاساتها من واحد إلى آخر ، و قد يكون واحدا أو متعددا، و هو الشخص الذي تنتهي عنده سلسلة انتقال العبء الضريبي ، و هو ما يتحقق في الضرائب على الاستهلاك، و كذلك في حالة الاقتطاع من المصدر².

4-2- حسب الحدث المنشئ:

¹ زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 12

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الرابعة، الجزائر- 2008، ص 159

حسب هذه الواقعة، نجد:

4-2-1- المدين (الملزم بالدفع):

و هو الشخص الذي يقع على عاتقه دفع المستحقات الضريبية.

4-2-2- الخاضع:

و هو الشخص الذي ينتمي إلى مجال تطبيق الضريبة.

4-2-3- المعفى:

و هو الشخص الذي لا ينتمي إلى مجال تطبيق الضريبة ، أو يخضع إليها بنسبة منعدمة ، و بالتالي لن يكون ملزما بأدائها أبدا.

و من هنا تبرز خاصية الحياد في الضريبة ، التي لا تنظر إلى الأشخاص المكلفين بقدر ما تنظر إلى العملية في حد ذاتها.

و منه نستخلص أن الخاضع للضريبة ، هو الذي تتوفر فيه شروط الخضوع المفروضة في القانون؛ أما المدين بها فهو الذي يتوجب عليه دفعها، و في معظم الحالات تتحد صفة الخاضع للضريبة بصفة المدين ، لكن بصورة غير آلية. فالخاضع للضريبة ليس دائما المدين، حيث يدرج القانون إعفاءات لأشخاص تتوفر فيهم صفة الخضوع، بالمقابل ليس المدين بالضريبة خاضعا بالضرورة لها و إن كان هذا الوضع نادر الوقوع غير أنه يحتمل وجوده.

و منه يعنى بالمكلف بالضريبة دافع الضريبة ، الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد، أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله، غير أنه يجب التأكيد على أن المكلف بالضريبة يتحدد بالقانون، و الضريبة أيضا تتحدد بموجبه و التي يلتزم بدفعها هذا الأخير¹.

¹ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 19.

الفرع الثاني: خصائص المكلف بالضريبة

و هي مجموعة من الشروط نستخلص مما سبق تعريفه عن المكلف، بحيث يجب أن تتواجد في الشخص المكلف بالضريبة، و تنقسم إلى :

1 الشروط المادية:

و تتمثل في:

1-1- أن تتوفر لدى المكلف وسائل معيشة:

و يقصد بذلك أنه مهما كان المكلف لا بد أن تتوفر لديه وسائل مادية لازمة تمكنه من المعيشة في حياته، و عليها تفرض الضرائب، و تتمثل أساسا في:

1-1-1- المكان:

إن المكلف بالضريبة كأى شخص يعيش في بلد سواء كان بلده الأصلي أم بلد أجنبي، في إقليم محدد و بالتحديد في مسكن معين ، كما لديه عمل يقات منه و الذي تستهدفه الضريبة و تفرض عليه، فإقامة الشخص تلعب دورا هاما في المعاملة الضريبية لهذا الشخص و تعتبر ذات شأن كبير، و ذلك من خلال تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، قيمة الضريبة ، الإعفاءات الممنوحة....الخ، و هذا أدى بالمشرع إلى وضع نصوص قانونية خاصة من أجل تحديد إقامة الشخص ، ليعتبر من خلالها مقيما أو غير مقيم. و الغاية من ذلك هي تسهيل مهمة الوصول إلى وعاء معاملة ضريبية واحدة ، لا اختلاف فيها من طرف المكلفين و الإدارة الضريبية. و مثال عل ذلك ما تنص عليه المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الذي سبق و أشرنا إليه. و الأمر الملحوظ في هذه المادة هو أن المشرع لم يأخذ بعين الاعتبار الأشخاص المقيمين بالجزائر فقط، بل أشار أيضا إلى أولئك الذين لهم عائدات من مصدر جزائري، و قام بإخضاعهم لأحكام القانون الضريبي الجزائري .

1-1-2- الدخل¹:

يختلف دخل المكلف بالضريبة الذي يحصل عليه من شخص لآخر ، وفقا لطبيعة العمل الذي يقوم به، و وفقا للأجر الذي يحصل عليه، و مصدر الدخل هذا إما الأجر من العمل، و إما من رؤوس الأموال و إما أن يكون دخلا مختلطا ناتج عن العمل و رأس المال. و هناك من المكلفين بالضريبة من ليس لهم دخول بسيطة ، إذ ليس لهم سوى الدخل الذي يتقاضونه من عملهم أو معاشهم، و هو الوضع السائد في كثير من الأحيان، لكن يوجد أيضا من المكلفين بالضريبة ذو دخول مهمة ، إذ تتكون هذه الأخيرة من مصادر متعددة، قد تكون لهم دخول من أعمالهم المهنية الصناعية و التجارية و الأرباح غير التجارية، و شركاء في دخول من رؤوس أموال منقولة أو أموال عقارية.

1-1-3- الذمة المالية:

و يقصد به كل ما يمتلكه المكلف بالضريبة من ثروات أو أموال²، و هي ذات طبيعة مختلفة، سواء كانت أموال منقولة أو أموال عقارية؛ و غالبا ما تفرض ضريبة خاصة على هذه الأموال مثل الضريبة على الثروة.

2- الشروط القانونية:

و تتمثل في:

1-2- أن يكون للمكلف شخصية قانونية³؟

المكلف بالضريبة له شخصية قانونية إما طبيعية مثل الأفراد ، بغض النظر عن جنسيتهم ، وطني أو أجنبي، أو مواطن إقامتهم داخل الوطن أو خارجه، و كذلك بغض النظر عن أهليتهم، كما يمكن أن يكون شخصا إعتباريا كالشركات بمختلف أنواعها ، بصرف النظر عما إذا كانت تجارية أو مدنية، خاصة أو عامة ذات طبيعة صناعية أو اقتصادية ، باستثناء المؤسسات العامة ذات الطبيعة الإدارية، و التي تكون معفاة من الضريبة كون أن ميزانيتها غير مستقلة عن ميزانية الدولة.

¹ زعزعة فاطمة، مرجع سابق، ص 26

² الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، منشورات الساحل 2010 ، ص 84

³ زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 13

و في الغالب يكون التكاليف بالضريبة موجها إلى شخص واحد ، لكن في بعض الحالات يمكن أن يوجه التكاليف إلى مجموعة من الأشخاص، كحالة ورثة عقار لمكلف ضريبي ، فإنهم يلزمون بدفع الضريبة بينهم بالتضامن، و على إدارة الضرائب أن تعود على أي واحد منهم لتحصيل دين الضريبة، و لمن دفع الضريبة حق الرجوع على باقي الورثة كلا حسب نسبته من العقار، لأن الضريبة تشكل دينا في ذمة المورث يخصم من أصل التركة قبل توزيع أنصبة الورثة.

2-2- أن يكون للمكلف علاقة مباشرة بوعاء الضريبة:

يجب أن يكون للمكلف بالضريبة علاقة مباشرة بوعاء الضريبة خلال السنة التي كلف فيها بالضريبة، كأن يكون هو صاحب الدخل أو الأرباح الخاضعة للضريبة و غيرها من أوعية الضريبة، فمثلا في الضريبة على الدخل العقاري ، تحقق هذا الدخل بغض النظر عما إذا كان المكلف حصل عليه بطريق مشروع أو غير مشروع، لأن تحصيل الضريبة على الدخل غير المشروع لا يعطي شرعية لاحقة له، فمناطق تحصيل الضريبة هو وجود الدخل دون البحث عن مشروعيتها¹.

2-3- أن يكلف فعلا بالضريبة:

يجب أن يخاطب المكلف بالقانون الضريبي، أي لا يجب أن لا يكون معفيا من أداء الضريبة إعفاء مؤقتا أو كليا، ذلك أن الاعفاء يسقط عنه التكاليف، لكن لا يكفي أن يكون مخاطبا بالقانون الضريبي ، بل أن يكلف قانونا بدفع الضريبة. فالقانون الضريبي يخاطب المكلف بالضريبة على أنه المدين بها ، و الملتزم بأدائها بموجب القانون الضريبي، و قرار الإدارة الذي يحدد مقدار ما هو مدين به ، و يخاطب أيضا الغير عندما تستدعي الضرورة تدخل هذا الغير لضمان تحصيل الضريبة، مثل ما هو عليه الحال في تحصيل رسوم التسجيل من قبل الموثق للعقود التي أبرمها أمامه، و هذا ما نصت عليه المادة 82 83 من قانون التسجيل².

¹ زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 14

² الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، معدل و متمم، الجريدة الرسمية العدد 81، الصادرة في 18 ديسمبر 1977، المادة 82 تم الغاؤها بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2011

المطلب الثاني: أنواع الأشخاص المكلفين بالضريبة

كما سبق الذكر ، فإن الأشخاص الخاضعين للضريبة يختلفون من أشخاص طبيعة إلى أشخاص معنوية ، فهم على حد سواء في تحمل أعبائهم الضريبية، و يبقى الاختلاف بينهما من حيث الالتزام الرئيسي بدفع الضريبة، و كذا الالتزامات الفرعية الأخرى، كما أن فرض الضريبة يختلف حتى بالنسبة للأشخاص من نفس المرتبة ، أي بين الأشخاص الطبيعة فيما بينهم أو الأشخاص المعنوية فيما بينهم ، كما أن تنوعهم راجع إلى أوضاعهم و التي تتحدد بناءً على طوائفهم الاجتماعية و المهنية، فالمكلف بالضريبة في القرن التاسع عشر (ق 19) كان له مظهر متجانس ، فهو شخص طبيعي غالباً ما يكون وطنياً أي تواجهه في الوطن، أما الوقت الحالي فهو على نقيض ذلك فهو متباين، إذ لم يعد ذلك الشخص الطبيعي الوطني ، و فقط فقد يكون أجنبياً أي شخص طبيعي أجنبي، أو شخص معنوي و بالتالي فهو ليس شخصاً مقصوراً على أشخاص القانون الخاص ، و إنما أيضاً أشخاص القانون العام¹.

فالمكلف الأجنبي المعروف في الماضي أن الديبلوماسي هو الشخص الأجنبي الوحيد ، و هو كذلك لم يكن مكلفاً بسبب الاعفاء الضريبي، إلا أنه مع تطور و تقدم وسائل المواصلات ، فقد تكاثرت و تعددت الشركات الدولية بجنسيات متعددة ، و كذلك العاملون من الأفراد و الذين يقيمون أو يعملون في الخارج. و يلاحظ أن لا توجد قاعدة عامة في القانون الدولي ، تمنع الدولة من سياسة التمييز الضريبي بين الوطني و الأجنبي. كذلك توجد معاهدات ثنائية تتعهد بعدم التمييز الضريبي، و معاهدات التكامل الاقتصادي².

الفرع الأول: الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة

الشخص الطبيعي هو الإنسان، و حياة الإنسان التي يتمتع بها بعد الولادة هي نقطة البداية في انطلاق الشخصية، إذن الولادة و الحياة هما العنصران الأساسيان في اكتساب الإنسان شخصيته³.

فالشخصية الطبيعية الأصلية في القانون الضريبي هي الإنسان المكلف بالضريبة ، ذو الذمة المالية المستقلة و الذي يتوافر لديه كامل الأهلية، و التميز و الإرادة الواعية. غير أنه يجب التنكير على أنه من الناحية

¹ زعزعة فاطمة، مرجع سابق، ص 27

² هاني محمد حسن شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص 37

³ المادة 40 من القانون المدني الجزائري

القانونية لا تكفي الولادة لوحدها ، ليتمتع الشخص الطبيعي بالشخصية القانونية ، إذ لابد من توفر عنصرين أساسيين هما الحالة و الأهلية.

الحالة هي وضع الإنسان داخل الجماعة الإنسانية ، و ما يتمتع به من حقوق داخلها، وما عليه من التزامات. أما الأهلية فهي صلاحية الشخص في اكتساب الحقوق و تحمل الالتزامات ، حتى يتمتع الشخص الطبيعي بالشخصية القانونية المستقلة ، و على هذا فإن الأهلية نوعين: أهلية الأداء و أهلية الوجوب، و أهلية الوجوب يتم اكتساب الشخص منذ الولادة إلى سن التمييز ، و يحدده القانون المدني الجزائري ب 16 سنة حسب المادة 40، و التي يراد أن يكون الشخص مؤهلاً لاكتساب الحقوق فقط، و في هذه الحالة فإن الشخص الطبيعي يكون غير قادر على ممارسة التصرفات التي من الممكن أن تخضع للضريبة ، فهو غير قادر على التصرف أو ممارسة نشاط ممكن أن يكون خاضعاً للضريبة ، استناداً إلى مفهوم أهلية الوجوب التي تثبت للشخص بمجرد ولادته حياً.

و هذا خلاف لأهلية الأداء و التي يراد بها صلاحية الشخص لاستعمال الحقوق ، التي يتمتع و الاعتماد على ذاته في تأدية التزاماته، و من ثم يمكن أن يصدر تصرفاً قانونياً منه ، و يعتد به من الناحية القانونية، و على هذا فإن أي تصرف في إطار الالتزام يدين الضريبة ، و مادام أنه يتمتع بأهلية الأداء فإن عمله يكون قانونياً و بالتالي يلزم بدفع دينه في إطار دفع ضرائبه¹.

و تتمثل الضرائب التي يخضع لها الشخص الطبيعي أساساً في الضريبة على الدخل الإجمالي لهي ، كما يخضع الشخص الطبيعي أيضاً للرسم على النشاط المهني إذا كان يمارس نشاطاً يخضع بموجب القانون.

و أيضاً الشخص الطبيعي للرسم العقاري الذي يفرض على الأملاك المبنية و غير المبنية ، باستثناء تلك المعفاة قانوناً. كما يخضع أيضاً للرسم على القيمة المضافة فيما يخص العمليات الصناعية، التجارية، الحرفية أو غير التجارية.

¹ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 28.

الفرع الثاني: الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة

يعتبر الشخص المعنوي كائنا متكوّنا من مجموعة من الأشخاص والأموال ، التي يضيف عليها القانون للشخصية المعنوية ، كما تعرف على أن ها الصلاحية لاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات ، وهذه الصلاحية كما أنها متوفرة لدى الشخص الطبيعي ، فهي متوفرة لدى الشركة التجارية باعتبارها شخصا معنويا مستقلا عن شخصية الشركاء.

إلا أن الاعتراف بالشخصية المعنوية للشركة قد أثار جدلا فقهيها واسعا، إذ اعتبر البعض أن الشخصية المعنوية ما هي إلا مجاز قانوني ، فالشخص المعنوي وفق هذا الرأي عبارة عن ملكية مشتركة ، وهذا أخذا بنظرية تخصيص الذمة المالية للشركة لغرض محدد¹. ورأى اتجاه آخر أن الشخصية المعنوية حقيقة قانونية. و هناك عدة أشخاص معنوية، و بمصطلح آخر أشخاص إعتبارية ، فمنها ما هو عام، و منها ما هو خاص. فالأشخاص المعنوية العامة هي التي تتميز بخصائص السلطة العامة ، و يكون لها كيان و سلطات خاصة بها، و هي خاضعة لقواعد القانون العام مثل الدولة، الولاية، ... إلخ.

أما الأشخاص المعنوية الخاصة، فهي غير تابعة للدولة، و ليس لها خصائص السلطة و السيادة، و تخضع لقواعد القانون الخاص².

و تتعلق دراستنا بالأشخاص المعنوية الخاصة، و قد تكون مجموعة أشخاص أو مجموعة أموال ذات ذمة مالية مستقلة، و لما ممثل قانوني لها كما أنها تتمتع بحق التقاضي و لما موطن و جنسية.

1- شركات الأموال:

هي الشركة التي يكون فيها الاعتبار المالي هو أساس تكوينها و ليس الاعتبار الشخصي، و تقوم على جمع الأموال، و لا تكون مسؤولية الشريك فيها إلا بقدر ما يملكه من أسهم ، حتى و لو توفي أو أفلس أحد الشركاء ، فلا يسأل عن ديون الشركة، و تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء ، و تتكون هذه

¹ علي حسن يونس، الشركات التجارية، دار الفكر العربي، 1973، ص 276.

² زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 36

الشركات من شركة المساهمة؛ شركة التوصية بالأسهم، و الشركة ذات المسؤولية المحدودة ، و التي سنتناولها في الفرع الثالث.

1-1- الشركة المساهمة:

تعتبر شركة المساهمة نموذجا لشركات الأموال، و هي الشركة التي تقوم على تجزئة رأس مال الشركة إلى أسهم متساوية القيمة، و قابلة للتداول ولا يسأل الشريك المساهم فيها إلا بقدر أسهمه؛ و تكون هذه الأسهم قابلة للتداول بالطرق التجارية؛ و لا تعني هذه الشركة باسم أحد الشركاء، فقد أوجب المشرع الجزائري أن يكون لمثل هذا النوع من الشركات اسما يميزها¹ ، ويستمد هذا الاسم من الغرض الذي أنشئت لأجله الشركة، كما تتخذ عنوانا يميزها عن مثيلاتها من الشركات ، أو يكسبها ذاتية خاصة.

1-2- شركة التوصية بالأسهم:

هي شركة رأس مالها من حصة أو أكثر ، يملكها شريك متضامن أو أكثر و أسهم متساوية القيمة ، و يسأل الشركاء المتضامنون عن التزامات شركة المسؤولية غير محدودة، أما الشريك المساهم فلا تكون مسؤوليته إلا في حدود قيمة الأسهم التي اكتتبت فيها.

و تخضع شركات الأموال إلى ضرائب عدة، أبرزها²:

الضريبة على أرباح الشركات، حيث تطبق هذه الضريبة على كل المداخل المحققة من طرفها، من خلال مزاوله النشاط و ذلك في نهاية كل سنة مالية، و تبقى شركات الأموال خاضعة لهذا النوع من الضرائب بصفة إجبارية ، على عكس شركات الأشخاص التي تخضع لها بصفة اختيارية.

كما تخضع إلى الرسم على النشاط المهني ، و الرسم على القيمة المضافة و كذا الرسم العقاري، و تطبق هذه الضرائب على جميع شركات الأموال ، سواء شركة أموال وطنية أو أجنبية، و ذلك في إطار الاستثمار غير

¹ المادة 593 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/07/25 و المتعلق بالشركات التجارية

² زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 38

أنه تميز بين شركات أموال من تملك منشأة دائمة بالجزائر، و شركة أموال لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر و تمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات.

فإذا كانت شركة أموال أجنبية تملك منشأة دائمة بالجزائر ، فهي تخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات و الرسم على النشاط المهني و الرسم العقاري و الرسم على القيمة المضافة. أما إذا كانت شركة أموال أجنبية لا تملك منشأة مهنية دائمة بالجزائر ، و تمارس أنشطة تتعلق بتأدية الخدمات فإنها تخضع للضريبة على أرباح الشركات.

و من هذا نجد على أن الضريبة على أرباح الشركات ، تطبق فقط على الشركات التي تقوم بالاستثمار داخل الجزائر؛ و كذلك تلك التي تم إخضاعها بالاتفاق إلى الجباية الجزائرية؛ و ذلك بواسطة اتفاقية دولية مع دول أخرى ، حتى يمكن تفادي الازدواج الضريبي.

نستخلص مما سبق أن الشركة إذا كانت من جنسية جزائرية ، و كان استثمارها موجود بالخارج، يمكن أن تخضع إلى الضريبة الجزائرية بحسب الاتفاقية ، يمكن أن تخضع إلى الضريبة الجزائرية رغم أنها لم تحقق الربح في الجزائر، و من ذلك فإن الضريبة على أرباح الشركات تستحق على الأرباح المحققة في الإقليم الجزائري، سواء من نشاط صناعي أو تجاري أو فلاحي.

2- شركات الأشخاص:

و هي الشركات التي يغلب عليها الاعتبار الشخصي، و يكون الشخص الشريك محل اعتبار و أهمية في تكوين الشركة ، و تتمثل هذه الشركات في:

2-1- شركة التضامن:

تعتبر شركات التضامن النموذج الأمثل لشركات الأشخاص ، ففي هذا النوع من الشركات نجد أن عنوان الشركة قد يستمد من اسم أحد الشركاء، أو عدة شركاء، وهذا ما أخذ به المشرع الجزائري والتشريع المقارن¹.

¹ المادة 552 من القانون التجاري الجزائري.

و يكون فيها جميع الشركاء مسؤولين عن ديون الشركة و تعهداتها ، بصفة تضامنية مشتركة مع اكتساب كل شريك متضامن صفة التاجر؛ فهي الشركة التي يعقدها اثنان أو أكثر من الشركاء ، بقصد الاتجار على وجه الشركة بعنوان مخصص يكون اسما لها؛ و أن جميع شركائها متضامنون في كل تعهداتها، و لو لم يحصل وضع الإمضاء عليها إلا من أحدهم؛ و إنما يشترط لذلك بأن يكون هذا الإمضاء باسم الشركة؛ على أن تكون إدارتها بعنوان، و يلزم أن يكون اسم واحد أو أكثر من الشركاء المسؤولين بالتضامن؛ و تتأسس بموجب عقد مكتوب دون التناسي عن إجراءات الشهر المقررة لذلك، و إلا كانت باطلة ، و متى كان غرض شركة التضامن تجاريا فإن كل شريك يكتسب قانوناً صفة التاجر ، و لو لم تكن له الصفة قبل الدخول في الشركة¹.

2-2- شركة التوصية البسيطة:

و تخضع لنفس أحكام شركة التضامن ، طبقاً لأحكام المادة 566 مكرر 1 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 و المؤرخ في 25 أبريل 1993، إلا أنها شركة تجمع بين فئتين من الشركاء، شركاء متضامنون و شركاء آخرون موصون؛ فالأولى تكون مسؤولة ، فلا تحدد مسؤولية الشريك المتضامن بقدر حصته فقط ، و إنما تكون مسؤوليته بدون حدود، و الفئة الثانية فلا يسألون عن ديونها ، إلا بقدر حصصهم التي أسهموا بها في رأس المال و ليس لهم حق إدارة الشركة.

2-3- شركة المحاصة²:

هي شركة تقوم بين الشركاء في الخفاء مستترة ، لا تكتسب الشخصية المعنوية ، و لا يلزم بوجودها إلا أعضائها ، حيث يقدم كل شريك حصته من رأس مال الشركة إلى المدير الذي يتولى وحده إدارة الشركة ، و يتعامل مع الغير باسمه الخاص، و يكون مسؤولاً لوحده أمامهم؛ فهي شركة لا عنوان لها و لا رأس مال، تعقد بين اثنين بغرض القيام بعمل أو عدة أعمال قصد اقتسام الأرباح و الخسائر الناتجة عنه، و لهذا فإن شركة المحاصة تعتبر شخصاً اعتبارياً عن باقي الشركاء ، حيث لا وجود قانوني لهذه الشركة في مواجهة الغير ، و الأعمال التي يقوم بها المدير تكون باسمه الخاص و يكون وحده المسؤول عنها؛ و بالتالي لا يجوز لأي من الشركاء أن يجري من الأعمال ما يكشف عن وجود الشركة ، و يظهرها للغير كشخص معنوي مستقل عن

¹ زكريا محمد بيومي، موسوعة شرح قانون الضريبة على الدخل، النسر الذهبي للطباعة، ط 01، القاهرة، 2006، ص 88

² زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 40

الشركاء، أو كأن تتخذ عنواناً لها أو أن يوقع هذا العنوان، فهنا نجد أن معيار الاستتار يزول عنها ، و تفقد لذلك وضعها كمحاصة، و تنقلب إلى الشكل القانوني؛ و هناك معيار آخر أخذ به المشرع غير معيار الاستتار، و مع عدم القيد في السجل التجاري؛ لم تعد صفة الاستتار المعيار المميز لشركة المحاصة.

و تخضع شركات الأشخاص إلى عدة ضرائب هي الأخرى ، تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي المطبقة على الأرباح الصناعية و التجارية، و كذا الرسم على النشاط المهني، و الرسم العقاري و الرسم على القيمة المضافة.

و في حالة ما إذا كانت هذه الشركة أجنبية ، و لها منشأ دائمة بالجزائر فتخضع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، و يمكن للشركات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر ، و الممارسة لنشاط تقديم خدمات اختيار نظام الخضوع للضريبة حسب القانون العام¹.

3- الشركات المختلطة:

و يشمل هذا النوع الخصائص الموجودة لدى شركات الأشخاص، وشركات الأموال ويتمثل في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، وقد اعتبرها بعض الفقهاء وسطاً بين نوعي الشركات ، إذ تعد شركة بين الشركاء أنفسهم، أما بالنسبة للغير أي جماعة الدائنين فتعتبر شركة أموال.

ولقد أخضع المشرع الجزائري الشركات ذات المسؤولية المحدودة في كثير من النصوص ، لأحكام شركات الأموال و إن اشترط عدم تجاوز عدد الشركاء عشرون شريكاً، طبقاً لنص المادة 590 من القانون التجاري الجزائري ، و أنّ الحصة المقدمة من الشركاء يجب أن تكون اسمية ، ولا يمكن أن تكون ممثلة في سندات قابلة للتداول².

والشركة ذات المسؤولية المحدودة، هي التي يشترك فيها شركاء لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من الحصة، و يقسم رأس مالها إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية أياً كان نوع هذه الشركات ، سواء كانت وطنية أو أجنبية مقيمة بالجزائر فإنها تخضع إلى أحكام قانون الضرائب.

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 11

² المادة 569 من القانون التجاري الجزائري.

كما أنه لا يجوز تأسيس الشركة أو زيادة رأس مالها أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام؛ و لا يجوز لها إصدار أسهم أو سندات قابلة للتداول، و لها أن تتخذ اسماً خاصاً لها، كما يجوز أن يكون اسمها مستمداً من غرضها؛ و يجوز أن يتضمن عنوانها اسم شريك أو أكثر..

و يلاحظ أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة تشبه شركات المساهمة ، فيما يتعلق بتأسيسها و إدارتها و تحديد مسؤولية الشركاء فيها، و انتقال حصة كل شريك إلى ورثته.

المبحث الثالث: سلوك المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها

إن تكوين الإنسان الطبيعي والنفسي والاجتماعي، يدفعه إلى الاتصال بمن حوله من طبيعة و بشر ، لأن في ذلك تحقيق لما يحتاج إليه واشباع لحاجاته المختلفة، فهو يعيش كإنسان في بيئة يؤثر فيها و يتأثر بها ، و عليه أن يتكيف مع هذه البيئة لكونها تؤثر فيه، فتصدر عنه أنواع مختلفة من الأنشطة من أجل إشباع حاجاته و تحقيق أهدافه.

المطلب الأول: ماهية السلوك الانساني

إن دراسة السلوك الإنساني من أهم الدراسات التي تمكننا من فهم و تحليل و تفسير كل هذه السلوكات، فهو يتجسد في الأفعال و ردود الأفعال ، التي تصدر عن الإنسان في محاولاته المستمرة لتحقيق أهدافه واشباع رغباته المتطورة و المتغيرة" ، كذلك هو عبارة عن الأفعال والاستجابات التي يعبر بها الإنسان عن قبوله أو رفضه لمحاولات التأثير الموجهة إليه ، من عناصر البيئة المحيطة به سواء كانت عناصر بشرية أو مادية.

الفرع الأول: تعريف السلوك الانساني

يثير مفهوم السلوك خلافا " عميقا" بين الكتاب، وتمثل نقطة الخلاف حول ما إذا كان السلوك هو النشاط الخارجي للإنسان، أم أنه يشمل أيضا الأنشطة الداخلية له، مثل الأنشطة الجسمية والأنشطة العقلية. كما أن الخلاف المتقدم حول نطاق السلوك ليس خلافا "نظريا" محضا له أبعاده العلمية.

حيث أن القائلين بأن السلوك نشاط خارجي محض أو أنه استجابة لمؤثرات خارجية خالصة يهدفون في النهاية إلى إمكانية تعديل هذا السلوك من خلال التأثير في البيئة الخارجية، بينما يسعى المهتمين بالطبيعة

المختلطة للسلوك إلى التأكيد على محدودية هذا التعديل لارتباطه بمؤثرات داخلية لا سيطرة للإنسان عليها. ويمكن تعريف السلوك الإنساني بأنه كل استجابة لفظية أو حركية للمؤثرات الداخلية والخارجية التي يواجهها الفرد والتي يسعى من خلاله إلى تحقيق توازنه مع البيئة.¹

الفرع الثاني: مبادئ السلوك الانساني و تصنيفاته

إن السلوك الإنساني بمختلف أنواعه، ينشأ لسبب معين، ويتخذ قوته وفعالته بتأثير الدافع أو الحاجة، ويتحدد اتجاهه بالهدف الذي يسعى الفرد لتحقيقه، والوصول إلى الهدف يلغي الدافع وبالتالي ينتهي السلوك².

1 مبادئ السلوك الإنساني:

إن السلوك الإنساني عملية مستمرة ، تبدأ من السبب إلى الدافع وتنتهي بالهدف، وعليه يمكن أن نميز ثلاثة مبادئ تساعد على تكوين أساس تفسير وفهم السلوك الإنساني والتنبؤ به هي:

1 1 - مبدأ السببية:

ينص هذا المبدأ على أن السلوك الإنساني لا ينشأ من العدم، بل أن هناك سبب لكل سلوك. إن مبدأ السببية ينطوي على المفهوم الشائع بأن للبيئة والظروف المحيطة بالفرد تأثير على سلوكه، إن الفكرة الأساسية هنا هي أن هناك أسبابا مختلفة ينطوي عليها السلوك الإنساني، إذن فالبحث عن أسباب السلوك أساس ضروري لتفسيره.

1-2- مبدأ الدافع:

إذ هناك أسباب للسلوك الإنساني، وكذلك هناك دوافع تدفع الفرد للاتجاه في ناحية دون الأخرى. أي أن هناك حاجات أو رغبات أو قوى تؤثر على سلوك الفرد وتحدده.

¹ بلقيس حسين ناصر، استخدام بعض أساليب علم الظواهر الوجودية في تفسير سلوك المستهلك، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 65، 2007، ص 179-180

² علي السلمي، السلوك التنظيمي، مكتبة غريب، القاهرة، مصر، 1988، ص 80

1 3 - مبدأ الهدف:

إن لكل سلوك إنساني هدف محدد يسعى إلى تحقيقه، و الفرد إذ يسلك في اتجاه معين إنما يسعى إلى تحقيق هدف، العامل إذ يزيد إنتاجه إنما يريد شيئاً من وراء تلك الزيادة في الإنتاج، والمكلف إذ يلتزم بأداء ضرائبه دون تأخر لابد وأن يكون هناك هدف يريد الوصول إليه، كالحفاظ على سمعته كمكلف ملتزم أمام الإدارة الضريبية، و اعطاء صورة حسنة عن نفسه بهذا السلوك، أو تجنب غرامات التأخير مثلاً.

1 تصنيف السلوك الانساني¹:

هناك عدة أسس يمكن أن نميّز من خلالها أنواع مختلفة من المكلفين، أهمها:

2-1-1- حسب شكل السلوك:

يمكن تقسيم جميع السلوكيات وتصرفات الأفراد حسب الشكل إلى نوعين:

2-1-1- سلوك ظاهر:

هو التصرفات والأفعال التي يمكن ملاحظتها من الخارج، كمثال على ذلك، كلجوء المكلف إلى التحايل الضريبي عن طريق التزوير أو الاخفاء...الخ

2-1-2- سلوك باطن:

هو التصرفات المستورة وغير الظاهرة والتي لا تظهر ولا نستطيع ملاحظتها بالعين المجردة، إنّما يستدعي ذلك فهمها بطريقة أخرى، كمثال على ذلك: الاقتناع بالضريبة، الرغبة في التهرب الضريبي، الثقة في الدولة و الأجهزة الحكومية...الخ.

¹ عيسى سماعيل، تأثير أخلاقيات على سلوك المستهلك، رسالة دكتوراه في علوم التسويق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسبير، جامعة الجزائر (03)، 2014/2015، ص 181-182

2-2-2- حسب طبيعة السلوك:

تنقسم تصرفات الأفراد وأفعالهم حسب الطبيعة إلى الأقسام التالية:

2-2-2-1- سلوك فطري:

هو السلوك الذي غالبا ما يصاحب الإنسان منذ ولادته، من دون الحاجة إلى تعلم أو تدريب، كحب المكلف للمال و حب الذات و أنانيته الفردية.

2-2-2-2- سلوك مكتسب:

هو السلوك الذي يتعلمه الفرد بوسائل التعلم أو التدريب المختلفة، مثل القراءة و الكتابة و غيرها ، مثل وعي المكلف بالضريبة لكامل حقوقه و التزاماته القانونية.

2-3-2- حسب العدد:

يمكن تقسيم سلوكيات الأفراد وتصرفاتهم حسب هذا المعيار إلى ما يلي:

2-3-2-1- سلوك فردي:

هو السلوك الذي يتعلق بالفرد وما يتعرض له من مواقف خلال حياته اليومية، كاستمالة المكلف لأحد أعوان الإدارة الضريبية عن طريق الهدية مثلا لتحقيق أغراضه الشخصية.

2-3-2-2- سلوك جماعي:

هو السلوك الذي يخص مجموعة من الأفراد وليس فردا واحدا، فهو يمثل علاقة الفرد مع غيره من الأفراد، كمثل على ذلك أفراد العائلة، أو المدرسة أو النادي، و بإسقاط الضوء على المكلف بالضريبة ، كعدم تشجيع أسرته له لدفع ضرائبه مثلا.

2-4- حسب حداثة السلوك:

يكون حسب هذا المعيار سلوك الفرد حالة جديدة أو مستحدثة، باعتباره يحدث لأول مرة. قد يكون سلوكا مكررا دون تغيير أو بتغيير طفيف لما سبقه من تصرفات وأفعال.

المطلب الثاني: سلوك الالتزام الضريبي عند لمكلف

لقد نصت المادة 62 من دستور 28 نوفمبر 1996 ، المعدل و المتمم أن " على كل مواطن أن يؤدي بإخلاص واجباته تجاه المجموعة الوطنية"، إذن فإداء الواجبات واجب وطني يجب الالتزام به، و منه على المكلف بالضريبة باعتباره فردا تربطه بالدولة علاقة مالية ، تتمثل في أداء الضرائب من خلال الالتزام بجملة من الالتزامات في هذا الصدد ، حددها له المشرع في قانون الضرائب سنستعرضها كما يلي:

الفرع الأول: الالتزامات المحاسبية

يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية و التقيد بها ، من خلال مسك محاسبة صحيحة و دقيقة، كما يعد مسك الدفاتر التجارية طبقا لأحكام القانون التجاري ، و وفقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المالي ، من أهم شروط اكتساب المكلف لصفة التاجر ، حيث يهدف مسك هذه الدفاتر إلى إبراز مركزه المالي. و تنقسم هذه الدفاتر إلى نوعين ، دفاتر إلزامية و دفاتر اختيارية، كما أن المحاسبة يمكن أن تمسك يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي¹.

1- مسك و حفظ الدفاتر التجارية:

و تتمثل هذه الدفاتر في:

1 1 - دفتر اليومية:

ألزم القانون التجاري على مسك دفتر اليومية في المادة 09: "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله، أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات ، شرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا"².

¹ القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، يتضمن النظام المحاسبي المالي ، المادة 24، الجريدة الرسمية، العدد 24 الصادر في 26 نوفمبر 2007
² المادة 09 من القانون التجاري الجزائري

دفتر اليومية دفتر مرقم و موقع من طرف القاضي التجاري لدى المحكمة، و هذا ما جاء في نص المادة (11) من القانون التجاري، ويقدم هذا دفتر عند كل طلب من المصلحة الجبائية؛ ويعتبر غياب هذا دفتر سببا كافيا لإلغاء المحاسبة .

هذا دفتر يمثل السجل اليومي لحياة التاجر، يكون مبنيا على تسجيل جميع العمليات التي يوم بها ، بتاريخ متتابعة يوما بعد يوم، مع إجمالي نتائج العمليات شهريا على الأقل، ويبرر قيد كل عملية مهما كان نوعها ، و مهما كانت قيمتها بمستند أو بعدة مستندات إثباتية.

و مسك الدفتر اليومية يتناسب مع جميع المشاريع و الأنشطة ، مهما كان نوعها و حجمها، فبالنسبة للأنشطة الضخمة تصعب على التاجر تقييد العمليات جميعها في دفتر واحد، نظرا لكثرتها و تنوعها و تشابها، و بالتالي قد يقع في حالة غموض أو التباس بسبب هذه الأخيرة، و هذا يجيز له استعمال دفاتر يومية مساعدة لهذه العمليات، حيث يخصص لكل دفتر نوع محدد من العمليات التجارية مثل دفتر المبيعات... الخ. و متى استعمل التاجر هذه الدفاتر فإنه في غنى عن تقييد عملياته المالية بالتفصيل في دفتر اليومية الأصلي، و يكفي في هذه الحالة بتقييد إجمالي لهذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي في فترات منتظمة، فإذا لم يتبع هذا الاجراء، و جب إعتبار دفاتر اليومية المساعدة بمثابة دفتر يومي أصلي ذ و أجزاء متعددة، و إخضاعها بالتالي للقواعد التي استوجب القانون مراعاتها، لضمان انتظام الدفاتر التجارية التي يتعين على التاجر مسكها¹.

1-2- دفتر الجرد:

يجبر القانون التجاري المكلف بالزامية مسك دفتر الجرد، كما جاء في نص المادة (10): "يمسك دفتر الجرد و دفتر اليومية حسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان ، أو نقل على الهامش ، يجب عليه أيضا أن يجرى سنويا جرد العناصر أصول و خصوم مقاولته، و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحسابات النتائج، و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحسابات النتائج في دفتر الجرد² ، و يعد دفتر الجرد مهما و مفيدا للتاجر ، إذ يقف من خلاله على حقيقة مركزه المالي إذا كان ربحا أو خسارة، كما يفيد الدائنين أيضا في حالة الإفلاس، مما سيسهل لهم معرفة ما لمدينهم من الحقوق و ما عليه من الديون.

¹ نادية فضيل، القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثامنة، 2006، ص 16

² المادة 10 من القانون التجاري الجزائري

و حتى تحمل هذه الدفاتر (دفتر اليومية و دفتر الجرد) الصيغة القانونية يجب:

- أن تكون مؤشرة من طرف قاضي المحكمة.

- تخلو من كل فراغ أو بياض.

- تمنع الكتابة في الهوامش و كذلك الشطب

1-3- حفظ الدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة :

أجبر القانون التجاري المكلف على الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية ، و الوثائق الثبوتية لها في المادة (12) :
"يجب أن تحفظ الدفاتر و المستندات المشار إليها في المادتين (9) و (10) لمدة عشر (10) سنوات، كما يجب أن تحفظ المراسلات الواردة و نسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة"¹.

و بالتالي فإن المكلفين ملزمين بالاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و بمختلف الوثائق المحاسبية، و ذلك لمدة عشر (10) سنوات و أي إخلال بهذه الشروط يؤدي إلى رفض محاسبتهم.

الفرع الثاني:الالتزامات الجبائية

هي الالتزامات التي فرضها المشرع ، مجملها تهدف إلى تنظيم العلاقة الضريبية ، و تتمثل أساسا في تقديم مختلف التصريحات ، و الالتزام بدفع الضرائب في الآجال المحددة لها قانونا.

1- الالتزام بتقديم التصريحات:

يمكن أن يعرف هذا الالتزام بأنه العمل الأول و الأساسي ، الذي بواسطته يقر المكلف بالدخول المتأتية له ، و يتعهد أن يجري مع الإدارة الضريبية حوارا من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة و الدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه². و منه تتمثل التصريحات الجبائية في وثائق قانونية ، تربط بين المكلف بالضريبة

¹ المادة 12 من القانون التجاري الجزائري.

² سعد محيي محمد، مرجع سابق، ص 170

ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية، وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية.

و مضمون هذه الطريقة ، أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح¹.

1-1-1- أهمية التصريحات الجبائية:

يلتزم المكلف بالضريبة أو الغير بتقديم التصريح الذي يعتبر أفضل السبل في تقدير الوعاء الضريبي، وهو الأكثر انتشارا في التشريعات الضريبية المعاصرة، ولإدارة الضريبية كامل السلطات في مراجعة هذا التصريح ولهذا الأخير أهمية سواء للمكلف في حد ذاته أو لإدارة الضرائب:

1-1-1-1 أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة للمكلف²:

- تعتبر التصريحات نتيجة النظام الضريبي التصريحي، والذي هو تلقائي، ويرضي المكلف نفسه ، لأنه هو أدري بمقدرته التكاليفية ولذلك فإن الوعاء المحدد ينطلق من قناعته الذاتية في تحقيقه.

- يضمن أسلوب التصريح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف، باعتبار انه أدري بوضعية السيولة الخاصة به، وتترجم درجة الوعي الضريبي، حيث أن الالتزام الضريبي يتمثل في جانبيين، جانب الالتزام بالتصريح من قبل المكلف ، وجانب الالتزام بالتسديد على ما صرح به.

- يعتبر التصريح الوسيلة الأكثر سهولة للمكلف، والتي تتمي له الشعور بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه ، فكلمًا شعر المكلف بأنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله الخاضع للضريبة ، كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاته ، مما ينعكس إيجابا على ارتفاع حصيلة الجباية من الضرائب.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008 ، ص 147
² قحوش سمية، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية بسكرة - الجزائر- للفترة 2009-

2010، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013 ص 49

- إن رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها الكترونية ، يوفر مزايا عديدة بالنسبة للمكلف بالضريبة، خاصة المؤسسات، فالحصول على المعلومات الرقمية والبيانات الالكترونية ، أصبحت أكثر شيوعا وعلى نحو متزايد في العديد من الدول خاصة الأوروبية منها، حيث تطلب الإدارة الضريبية من المكلفين بتوفير المعلومات على شكل الكتروني، ومثال على ذلك نجد دولة بلجيكا وكما قال " بييت فاندرريشس " Piet Vandendriessche وهو عضو ومستشار جبائي بشركة "ديلويت" Deloitte¹: نحن نشهد اتجاها نحو حوسبة الإجراءات الجبائية، ليس فقط على ضريبة القيمة المضافة، ولكن أيضا في ميدان ضريبة الشركات، فالمؤسسات تفضل السرعة والراحة الموفرة من الإجراءات المحوسبة المتبعة في هذه الخطوة.

1-1-2- أهمية التصريحات الجبائية بالنسبة لإدارة الضرائب:

مهمة الإدارة الضريبية صعبة مقارنة بالإدارات الأخرى، فهي مكلفة بتطبيق القانون الضريبي، ومسئولة عن تحصيل الإيرادات، مما يفسر أن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه حصول أو خسارة الدولة للحصيلة الضريبية، وفعالية الإدارة الضريبية لن تتحقق إلا من خلال تطبيق العديد من العوامل ، أهمها أن التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة لا ينبغي أن تعتبره وسيلة تهديد، وإنما وسيلة فعالة تمكنها من تتبع كل دخول المكلف، وعليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات التصريح وغرضه واضحين، وأن يرفق بميثاق المكلف الذي يضمن حقوقه وواجباته، وتكمن أهمية التصريح بالنسبة لإدارة الضرائب في:

- يعطي التصريح لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تصبح الإدارة على اطلاع بمكان مزاوله نشاط المكلف وبدايته، مما يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها.

- يسهل التصريح العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية، بحيث يمتاز بأنه يوقر كثيرا من الإجراءات والوقت حسب المادة الخاضعة للضريبة، كذلك يخفض من احتمال نشوء المنازعات والاعتراضات².

مثلا: في الجزائر خاصة بعد استخدام المعلوماتية في المصالح الضريبية، وذلك باستحداث الرقم التعريفي NIF وإجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات والوثائق الجبائية (حسب ما تقتضيه نصوص المواد 3،

¹ شركة تدقيق واستشارات رائدة في بلجيكا، تقدم خدمات مضافة للتدقيق والمحاسبة والاستشارات الضريبية، وخدمات الاستشارات المالية.
² إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004 ، ص 62

4،8 من قانون المالية لسنة 2003) ، سهل على كاهل الإدارة الضريبية العديد من الصعاب، خاصة فيما يخص الإحصاء الجبائي للفئة المكلفة بالضريبة¹.

- ومن جهة ثانية، فالتصريح الجبائي غير مكلف للمصالح الضريبية، باعتبار أن هذا التأسيس كان ذاتيا، وبالتالي لا يمكن أن يطعن فيه من قبل مقدمه، و الإدارة هنا أيضا لا تتحمل نفقات كبيرة في عملية التحصيل، وهذه طريقة تعتبر مؤشرا هاما على تقدم النظام الجبائي.

- يعتبر نظام التصريح أداة اتصال بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، وبالتالي له فعالية كبيرة في تمكين الإدارة من ممارسة المراجعة على جميع النشاطات، حيث يبنى هذا النظام على الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلفين.

2-1- أنواع التصريحات التي يقوم بها المكلف:

يجب على المكلفين بالضريبة، أن يكتتبوا في الآجال المحددة عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي، و تتمثل أساسا في:

1-2-1- التصريح بالوجود:

و يعتبر أول عمل رئيسي يسلم فيه المكلف بالدخول في مجال تطبيق الضريبة، و يعتبر التزاما إداريا لما ينجم عنه من حوار مع الإدارة الضريبية، من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد معه مبلغ الضريبة الواجب دفعه. حيث يجب على المكلفين بالضريبة و الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يقدموا قبل انقضاء مدة 15 يوما من بداية نشاطهم إلى مفتشية الضرائب التابعين لها اقليميا تصريحا بالوجود مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة².

إن لهذا التصريح أهمية بالغة جدا، حيث يمكن الإدارة الضريبية من الاستعلام عن ميلاد مورد مالي جديد للخرينة، أي ممول جديد لها، و مكان مزاولته لنشاطه، مما يمكنها من مراسلته و تقدير الضرائب و تحصيلها.

¹ قحמוש سمية، مرجع سابق، ص 50

² المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2011.

1-2-2- التصرّيات السنوية بالمدّاخل:

يجب على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، أن يقدم تصريحاً بمدّخله كل سنة ، وفقاً لنموذج يوضع تحت تصرفه من الإدارة الجبائية، و يختلف هذا النموذج حسب أنظمة الإخضاع الضريبية.

أ - بالنسبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات:

يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 ، أن يكتتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب ، الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، و في حالة العجز يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط¹.

ب بالنسبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي:

يتعين على الأشخاص الطبيعيين أو الخاضعين لهذه الضريبة ، أن يكتتبوا هذا التصريح على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة ، لدى مفتشية الضرائب لمكان الإقامة الجبائية للمكلف، حيث يتوجب عليه تقديم كل المعلومات الضرورية بخصوص حالته، و كذا تلك المتعلقة بالأعباء العائلية، كما يتعين عليه ذكر مختلف العناصر الضرورية في تحديد مدّخله الخاضعة للضريبة.

1-2-3- التصرّيات الشهرية:

حسب نظام الربح الحقيقي ، يجب على المكلفين بالضريبة أن يقدموا شهرياً ، و قبل 20 العشرين يوم الأولى من كل شهر ، لدى قبضة الضرائب المعنية بمكان نشاطهم تصريحاً برقم أعمالهم، و يشمل هذا التصريح:

¹ المادة 151، الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2011

أ - الرسم على القيمة المضافة:

يجب على كل مكلف خاضع لهذا الرسم و مدين به ، أن يرسل إلى قباضة الضرائب المعنية قبل 20 العشرين يوم الأولى من كل شهر ، كشفا مفصلا يبين فيه العمليات المحققة الخاصة بالرسم و مبالغها ، و في نفس الوقت تسديد الرسم على القيمة المضافة المستحق.

ب - الضريبة على الدخل على الدخل الاجمالي مرتبات و أجور:

يجب أن تكون الأجور المدفوعة بعنوان شهر موضوع تصريح ،كأخر أجل في 20 من الشهر الموالي الذي تم خلاله دفع هذه الأجور.

ج - الرسم على النشاط المهني:

يتعين على المكلفين المعنيين و الخاضعين للرسم على النشاط المهني ، ايداع تصريحاتهم لدى قابض الضرائب خلال 20 عشرين يوم الأولى من الشهر الموالي المدني ، الذي تم خلاله تحقيق رقم أعمالهم¹.

1-2-4-التصريحات الثلاثية (الفصلية):

يلتزم المكلفون بالضريبة الذين لا يخضعون للنظام الحقيقي و يخضعون للنظام الجزافي ، بتقديم تصريح فصلي، حيث يجب على المكلفين بالضريبة باكتتاب تصريح خلال 20 عشرين يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني ، الذي تحقق خلاله رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية الخاصة من كل ثلاثي ، بالنسبة للثلاثي المنصرم لدى قابض مركز الضرائب المختص إقليميا.

1-2-5- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط²:

في هذه الحالة، يجب على المكلفين بالضريبة إعلام الإدارة الضريبية بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن 10 أيام، أو يحيطوها علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا، و كذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له و لقبه و عنوانه، و يسري تاريخ 10 أيام ابتداء من:

¹ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، الجزء الأول، الطبعة الثانية، 2006، ص 155

² المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- اليوم الذي ينشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية ، إذا تعلق الأمر ببيع أو التنازل عن محل تجاري.

- اليوم الذي يستلم فيه المشتري أو الممتازل له إدارة الاستغلالات ، إذا تعلق الأمر ببيع أو التنازل عن مؤسسات أخرى.

- اليوم الذي أغلقت فيه نهائيا المؤسسات، إذا تعلق الأمر بوقف النشاط.

- تاريخ السحب، إذا تعلق الأمر بسحب الاعتماد.

حالات خاصة:

في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة لهذا التصريح، يعلن مدير الضرائب على مستوى الولاية تلقائيا عن التوقف عن ممارسة النشاط، و ذلك بناء على محضر معمل ، يحرره أعوان المصلحة ذاتها¹ . فالكثير من المكلفين عند توقفهم عن ممارسة أنشطتهم يستخفون بإبلاغ الإدارة الضريبية بذلك ، اعتقادا منهم أن هذا الأمر غير واجب و غير ضروري، لكن في الحقيقة يوقعهم في مشاكل المنازعات ، و يخسرون الكثير من المال و الوقت، بسبب تحملهم لضرائب جديدة و مستحدثة من قبل الإدارة الضريبية.

و في حالة وفاة المستغل الخاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفي، خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة².

1-2-6- وضع رقم التعريف الإحصائي³:

نص قانون المالية لسنة 2000 بمجموعة من الإجراءات والتدابير ، ترمي إلى إجراء أكثر انسجاما منها ، فوضع رقم التعريف الإحصائي، يعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة، حيث تم استبدال العبارتان رقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي بعبارة رقم التعريف الإحصائي.

¹ المادة 57 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

² عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الطبعة الأولى، 2009، ص 28

³ المادة 04 من القانون رقم 21/01 المتضمن قانون المالية 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79، 2001

إن هذه التصريحات يتعين أن ترفق بتفسيرات، و شروحات كافية لبعض البيانات التي تحتويها ، و التي تم ملؤها من قبل المكلف نفسه، كما أن المكلف دوما بحاجة إلى الاستعانة بأهل الخبرة و الاختصاص في هذا المجال، عند قيامه بملء هذه التصريحات و احتساب المبالغ الضريبية ، و هذا نظرا لجهله بالقانون الضريبي و اجراءاته، و أخذا بمبدأ الحيطة و الحذر من الوقوع في الأخطاء ، مما يجعله يتفادى العقوبات التي تشكل عبئا ماليا ثقيلا جدا و إضافيا على المكلفين بالضريبة، و كذلك تجنباً لما يقع على عاتق الإدارة الضريبية من أعباء إضافية، بصدد الإجابة عن تساؤلات المكلفين حول الاستفسارات عن بعض البيانات التي تكون مبهمة.

بعد تطرقنا إلى مختلف التصريحات التي يجب على المكلف بالضريبة التقيد بها ، و تقديمها إلى الإدارة الضريبية، تبين أنها وسيلة فعالة تمكن هذه الأخيرة من تتبع مداخيله ، و ليست وسيلة لتهديده أو للتطلع على بعض جوانب حياته الشخصية ، مما يوفر له الأمان بشأن هذه التصريحات، و ألا يعتبرها عبئا ثقيلا يمس بحياته الشخصية و العائلية، ذلك نظرا لما يتطلبه الأمر من معرفة الأعباء الشخصية و العائلية ، و هذا فقط مراعاة لها عند فرض الضريبة.

الفرع الثالث: الالتزام بدفع الضرائب

الالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهري و متبادل بين كل من طرفي العلاقة الضريبية، فبالنسبة للمكلف يقع عليه التزام دفع الضريبة ، و هو بالمقابل يضع التزاما على عاتق الإدارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة، و الالتزام بدفع الضريبة ليس سوى طريقة واحدة، و هي الدفع النقدي¹ ، فالهدف الرئيسي من العلاقة الضريبية هو جباية الضريبة و الحصول عليها.

تختلف طرق دفع الضريبة باختلاف الضريبة التي يقع على عاتق المكلف دفعها، كما أن المشرع عدد طرق دفع الضريبة، حيث لم تعد تقتصر فقط على الدفع النقدي وحده.

1- طرق دفع الضرائب:

تختلف طرق دفع الضرائب و أجالها حسب اختلاف نوع هذه الضرائب، سنستعرض إلى كيفية دفع أهمها.

¹ سعد محيي محمد، مرجع سابق، ص 178

1-1- الضريبة على أرباح الشركات:

تدفع هذه الضريبة على شكل دفعات على الحساب ، أي في شكل تسبيقات، و يعادل كل منها 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر سنة مالية مختتمة، أو بالربح المحقق لآخر فترة لفرض الضريبة، تسدد هذه التسبيقات حسب الآجال التالية:

التسبيقة الأولى: من 20 فبراير إلى 20 مارس

التسبيقة الثانية: من 20 ماي إلى 20 جوان

التسبيقة الثالثة: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر

متبقي التصفية على الأكثر يوم تسليم التصريح السنوي أي 30 أبريل¹. أما فيما يخص المؤسسات حديثة النشأة ، فإن كل تسبيقة تساوي 30 % من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر ب 5% من رأس المال الاجتماعي المسخر².

و تجدر الإشارة أن الشركات أصبحت تقوم بنفسها بالتصفية و التصريح ، و الدفع التلقائي للأقساط المؤقتة عن طريق التصريح الشهري، و كذا تسديد رصيد التصفية³.

1-2- الضريبة على الدخل الاجمالي:

تسدد هذه الضريبة تبعا لعدة طرق و هي:

1-2-1- نظام التسبيقات على الحساب:

تبعا لهذا النظام يتم الدفع عبر تسبيقين كما يلي⁴:

التسبيق الأول: من 15 فيفري إلى 15 مارس.

¹ المادة 18 من القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن لقانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية، العدد 80، 2010

² دليل الخاضع للضريبة التابع لمركز الضرائب، وزارة المالية، 2009، ص 24

³ واجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، وزارة المالية ، ص 05

⁴ زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 36

التسبيق الثاني: من 15 ماي إلى 15 جوان.

يسدد الباقي من التصفية في أجل أقصاه آخر يوم من الشهر الثاني ، للشهر الذي يدرج فيه جدول التحصيل، يتم دفع التسبيقات في السنة التي تلي تلك التي حققت فيها الأرباح المتعددة ، كأساس لدفع الضريبة على الدخل الاجمالي، حيث يبلغ مبلغ القسط 30 % من المدفوعات المعنية بالسنة الأخيرة للخضوع.

1-2-2- الاقتطاع من المصدر:

تخضع الرواتب التي تصرف للأجراء للضريبة على الدخل الاجمالي ، عن طريق اجراء الاقتطاع من المصدر، حسب الجدول التصاعدي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث يجب أن تكون الاقتطاعات المخصصة للمدفوعات خلال شهر محدد ، مدفوعة في 20 يوم الأولى من الشهر الموالي إلى الإدارة الضريبية.

1-3-1- الرسم على القيمة المضافة:

يتم دفع هذا الرسم حسب عدة طرق تتمثل في:

1-3-1-1- النظام العام:

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للرسم على القيمة المضافة ، تسديده وقت ايداعهم للتصريح الشهري أو الفصلي.

1-3-1-2- نظام التصفية الآلية:

يصفى الرسم آليا و يدفع من طرف المقتني أو المستفيد من تأدية الخدمات، عندما تتجز عمليات تسليم المواد أو تأدية الخدمات ، من طرف المكلف بالضريبة مقيم خارج الجزائر، و تحدد كفيات هذه التصفية بقرار من الوزير المكلف بالمالية عند الضرورة¹.

¹ المادة 83 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

1-3-3- نظام الأقساط الوقتية:

يمكن للمكلف بالضريبة اختيار نظام التسبيقات على الحساب، فيما يخص الرسم على القيمة المضافة على أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- إقامة دائمة في الجزائر.

- أن يمارس نشاطه منذ ستة أشهر على الأقل.

- تقديم طلب الاختيار و توجيهه قبل الفاتح من فبراير، و يعتبر هذا الأخير صالحا للسنة المالية بأكملها، باستثناء حالتى التنازل أو التوقف عن النشاط و يجدد هذا الإختيار ضمناً¹.

و على المكلفين بالضريبة الذين اختاروا هذا النظام القيام بما يلي²:

- ايداع تصريح يبين فيه بوضوح و لكل نسبة رقم أعمال خاضع للضريبة ، يساوي الجزء الثاني عشر 12/1 رقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة ، مع خصم الرسم المتثقل للعناصر المكونة لسعر العملية الخاضعة للضريبة.

- تسديد إذا اقتضى الأمر خلال 20 عشرين يوم الأولى من شهر أبريل ،قيمة الضريبة الناتجة عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلا و الأقساط المدفوعة.

- في حالة وجود مبلغ زائد ، يخصم هذا الأخير من الأقساط التي تستحق في وقت لاحق ،أو ترد إلى المكلف المدين بالضريبة إذا ما توقف خضوعه للضريبة.

1-4- الرسم على النشاط المهني:

يسدد هذا الرسم وفقا لما يلي:

¹ المادة 102 من قانون الرسم على الأعمال، مرجع سابق.

² المادة 103 من نفس المرجع.

1-4-1- الدفع الشهري أو الفصلي للرسم:

يجب على المكلفين تسديد مبلغ الرسم على النشاط المهني المستحق عند تسليمهم للتصريح، حيث يتم الدفع التلقائي في توقيت شهري أو فصلي ، و ذلك حسب ما جاء في المواد 357 إلى 361 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

1-4-2- نظام التسبيقات على الحساب¹:

يجوز الترخيص للمكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطهم منذ سنة على الأقل ، و بطلب منهم أداء الرسم وفقا لنظام التسبيقات على الحساب. حيث يجب أن يقدم الطلب إلى رئيس المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات بمركز الضرائب ، قبل 01 الفاتح من أفريل من السنة المعنية، و يكون اختيار هذا النظام صالحا لمجمل السنة المالية، إلا إذا حصل تنازل أو توقف فيمدد بالتجديد الضمني.

يكون كل تسديد شهريا أو فصليا ، مساويا حسب الحالة، الجزء 1/12 أو 1/4 مبلغ الرسم المتعلق بالنشاط الخاضع للضريبة في السنة المالية الأخيرة ، التي انقضى فيها ايداع التصريح المنصوص عليه في المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

يتم التسديد عن طريق جدول إشعاري ، يحمل عبارة " اختيار نظام التسبيقات على الحساب" ²، يسدد الرسم من طرف المكلف بالضريبة و تدفع الحقوق المطابقة له بعد خصم التسبيقات المسددة ، و ذلك دون سابق انذار، و على الأكثر في الشهر الموالي لختم السنة المالية. و بالنسبة لنشاطات النقل ، البنوك و التأمينات يصفى الرسم في أجل عشرين يوم الموالية لأجال اكتابة التصريح السنوي ³. كما يرخص لوحدات مؤسسات البناء و الأشغال العمومية ، و وحدات مؤسسات النقل أيا كان رقم أعمالها، أن تؤدي التسديدات المستحقة خلال 20 العشرين يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني الذي حصل أو حقق خلاله رقم الأعمال⁴.

¹ زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 38

² المادة 363 ، الفقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق.

³ المادة 364، الفقرة 01 ، نفس المرجع.

⁴ واجبات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مرجع سابق، ص 07

الأمر الملحوظ من خلال ما سردناه ، هو أن التشريعات الضريبية تسعى دوما لمنح وقت أكثر و مدة أطول للمكلف بالضريبة، سواء في تقديمه للتصريحات أو دفعه للضرائب.

2- وسائل تسديد الضريبة:

لقد حدد المشرع الجزائري في القانون عن الوسيلة التي بها يتم دفع قيمة الضريبة المباشرة و هي النقود، إلا أنه لم يجعل منها الوسيلة الوحيدة للدفع بل قام بتوسيع هذه العملية، و رخص للمكلف أن يؤدي ما عليه من الضرائب المفروضة بعدة وسائل قانونية . إلا أن المشرع لم يبين لنا مباشرة هذه الوسائل المرخص بها للدفع ، و لكن تمكنا من استخلاصها من التشريع بصفة خاصة.

2-1- دفع الضريبة نقدا:

تعتبر الضريبة في أصلها اقتطاعا نقديا و هذا حسب القاعدة العامة، حيث تم الاستغناء و التخلي عن الدفع العيني من طرف التشريعات الحديثة. حيث يؤدي المكلف بالضريبة ضرائبه نقد ا إلى الإدارة الضريبية ، و في المقابل يسلمه قابض الضرائب وصلا بالتسليم مقطوع من سجل قانوني، كما يتوجب على القابض أن يقيد الأداءات في السجلات المعدة خصيصا ، و ذلك تواليا مع حصولها ، و هذا حسب المادة 371 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

يعتبر الدفع النقدي أفضل وسيلة للدفع ، نظرا لما يوفره من سيولة نقدية لخزينة الدولة، و تحفظ حقوقها من بعض المخاطر التي قد تترتب في حالة السداد عن طريق الشيكات، مثلا إذا ما كان الشيك هذا بدون رصيد، مما يدخل الإدارة في متاهات المتابعة القضائية للمكلف بالضريبة ،و بالتالي تتأثر حقوق الخزينة العمومية. غير أن هذه الوسيلة لا تخلو هي الأخرى من المخاطر ، ففي الحالة التي يكون فيها مبلغ الضريبة كبيرا ، فإن ذلك من شأنه أن يشكل خطرا على المكلف بالضريبة، و تفاديا لذلك فقد رخص المشرع له سداد الضريبة عبر الحوالات البريدية أو حوالات الخزينة و الشيك.

2-2- دفع الضريبة بموجب حوالة:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يقوم بتسديد الضريبة، عن طريق سحب حوالة بريدية من مكتب البريد، أو حوالة من الخزينة العمومية بالمبلغ الذي يرغب بأدائه، و بعد صرف الحوالة من طرف المحصل، يرسل إلى المكلف بالضريبة وصل مخالصة إلى عنوانه، ليكون للمكلف كبرهان و حجة أمام الإدارة الضريبية.

إن إرسال المكلف بالضريبة لحوالة بريدية لا يعني إبراء ذمته، وإنما تبرؤ ذمته عند قبض قيمة الحوالة فعلا، ذلك أنه من أولويات حفظ حقوق الخزينة العمومية أن يكون التسديد محققا فعلا¹.

2-3- دفع الضريبة بشيك :

يمكن للمكلف بالضريبة أن يسدد الضرائب المستحقة عليه، بواسطة شيك يسحبه من إحدى المصارف الخاضعة للقانون الجزائري، كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يسدد الضريبة المفروضة عليه، عن طريق البريد في حالة تسليمه صك الدفع البريدي لقابض الضرائب.

إن تسديد المكلف لقيمة الضرائب المستحقة عليه بشيك، لا يعني أن ذمته تبرؤ بمجرد تسليمه للشيك، بل يبقى مدينا بمبلغ الضريبة، حتى تتم عملية صرف قيمة الشيك من طرف البنك لصالح قابض الضرائب، فالوفاء بالشيك مرهون بالتحصيل.

إن الغاية من تعدد وسائل دفع الضرائب، هو تسهيل هذه العملية على المكلفين بالضريبة، كل حسب رغبته و ما يناسبه.

المطلب الثالث: سلوك التهرب الضريبي عند المكلف

لو دققنا في "مصطلح التهرب الضريبي"، و بالأخص في كلمة "التهرب" فيه، سنجدها مشتقة من الفعل "هرب" بمعنى "أفلت" أو "فر" و ذلك استنادا للمعنى اللغوي الذي جاء في معجم لسان العرب، أما علماء المالية فقد اختلفوا في تعريفه، لكن أجمعوا على أنه تخلص المكلف كليا أو جزئي من أداء الضريبة، سواء بطرق مشروعة لا تتم بخلاف القانون و هذا ما يعرف "بالتجنب الضريبي" أو طرق غير مشروعة تتم بخلافه تحت اسم

¹ ناجي محمد أحمد سعد، الضريبة على العقارات المبنية، دار الفكر العربي، القاهرة، 2002، ص 270

" الغش الضريبي". و يعرف التهرب الضريبي بصفة عامة على أنه: "التخلص من الالتزام بدفع الضريبة"¹، كما يمكن تعريفه على أساس ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف عدم الامتثال أمام الضريبة.

و تجدر الإشارة إلى أن التشريعات الضريبية العربية، لا تستعمل لفظه واحدة تشير إلى الإفلات من الضريبة، ففي لبنان مثلا تستعمل كلمة التلقي، في حين في مصر والعراق تستعمل كلمة التخلص، وفي الأردن كلمتا التلقي و التهرب، وفي سوريا لفظه التهرب، وهذه الألفاظ (الثلاث) التلقي، التخلص، التهرب) تشير إلى الإفلات غير القانوني من الضريبة².

فالتهرب الضريبي ظاهرة معقدة ، وتبدو من حيث أصولها وواقعها المعاصر كرد فعل طبيعي على عنف الضريبة ، متجسدا في تحايل المكلفين على الإدارة الجبائية ، مستخدمين في ذلك طرقا مشروعة أو طرقا غير مشروعة بخلاف القانون، مما يؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني.

الفرع الأول: التهرب الضريبي المشروع

يعتبر التهرب المشروع أو ما يعرف بالتجنب الضريبي، شكلا من أشكال التهرب الضريبي، و يقصد به أن يتمكن الشخص من تجنب دفع الضريبة باستغلال ثغرات القانون، دون أن يظهر في مركز المخالف للقانون.

1 تعريف التهرب الضريبي المشروع:

لقد تعددت تعاريف التهرب الضريبي المشروع، أو ما يقصد بالتجنب الضريبي، و نذكر منها:

- حسب "جون كلود مارتيناز" J.C MARTINEZ فإنه: " فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"³.

- و هناك من يرى: أن التجنب الضريبي يتجلى في العمل على عدم الالتزام بالضريبة، دون أن ينعكس عبؤها على الغير، و هذا التخلص قد يأخذ طابعا شرعيا و لا يعد مخالفة قانونية، إذ أن المكلف دون المساس بأحكام التشريعات الجبائية، يتجنب دفع الضريبة¹.

¹ حميد بوزيدة، " جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007 ، ص 39

² يونس احمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، القاهرة، 1984 ، ص 114.

³ Jean-Claude Martinez, La Fraude Fiscale, France, 1984 ,p13

- و في تعبير عن التجنب الضريبي، يقول " أندري مارغيريز " A.MARGAIREZ : "لكن هذا النوع من التهرب مهما اتصف بالشرعية، فإنه يدل على ضعف في التحضير و غياب الضمير الاجتماعي"².
و كتعريف شامل و مختصر، فإن التهرب الضريبي المشروع ، هو فن تجنب الخضوع للضريبة باستخدام فطن وذكي، للقوانين الجبائية وبدون التعرض للعقوبات والمتابعة.

2 -أنواع التهرب الضريبي المشروع:

و نعني بهذا النوع من التهرب كلا من التجنب الضريبي المقصود، و التجنب الضريبي غير المقصود.

2-1- التجنب الضريبي المقصود:

يلجأ واضعوا السياسة الاقتصادية و المالية إلى التجنب الضريبي المقصود، من أجل تحقيق غايات اقتصادية أو اجتماعية من خلال التشريع المالي، إما بفرض ضرائب مرتفعة على أنواع معينة من المنتجات للحد من استيرادها، مع تشجيع مثيلتها من المنتجات الوطنية أو للحد من استهلاكها، مثال عن التبغ في مشروع قانون المالية لسنة 2002، أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة، و حصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في تلك المناطق، بمعنى إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تلك التي ليست لها الإمكانيات المالية لخلق الأنشطة الاقتصادية المربحة ، مثل تدعيم الاستثمار الفلاحي و الصناعي بالجنوب، الاستثمار في إطار الوكالة المكلفة بتطوير الاستثمار ANDI، ترقية تشغيل الشباب ANSEJ...الخ.

2-2- التجنب الضريبي غير المقصود:

و يتجلى هذا النوع من التهرب في استغلال المكلف ثغرة من ثغرات التشريع الجبائي، من أجل التخلص من دفع الضريبة بذكاء منه ، و ترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع أو عدم إحكام صياغته، فالمكلف بذلك لا ينتهك النصوص القانونية أو يخالفها ، لأن المشرع هو الذي رسم له سلسلة من الإعفاءات ،

¹أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، جامعة الجزائر، 2002 ، ص 06

² André Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanés, édition vaudoise, Lausanne,1977, p 18

و التخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة، كالأستثمار في مناطق يمنح التشريع الجبائي صاحبها إعفاءات. فالتهرب الضريبي المشروع يتميز أساسا بعدم توافر إحدى أهم أركان الجريمة، وهو العنصر الشرعي، و من المعروف لدينا أنه بدون توافر هذا العنصر بمعنى النص القانوني، فإن الجريمة لا تقوم تطبيقا للمبدأ القائل: "لا جريمة ولا عقوبة و لا تدابير أمن بغير قانون"¹. و منه فلا يمكن متابعة و لا معاقبة مرتكبيه. و قد جرى الفقه و القضاء في فرنسا و مصر، على منح الشخص الحق في تجنب الضريبة استفادة من عدم إحكام صياغة النصوص الضريبية، و ذلك تمسكا بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الجبائي².

3- طرق التهرب الضريبي المشروع:

يلجأ المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة من خلال استعماله عدة طرق، و تتمثل أساسا في:

3-1- الامتناع (abstention):

و عرف الامتناع بأنه "أبسط طريقة للتهرب من الضريبة"³، و بصورة أدق يتحقق الامتناع من خلال التجنب عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة، و امتناع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة، و مثال عن ذلك كإمتناع الشخص كليا أو جزئيا عن استهلاك سلعة أو خدمة خاضعة لضريبة الاستهلاك، أو لضريبة جمركية، كأن يعلم الفرد أن هناك رسوم استهلاك السجائر سيتحملها عند شرائه لهذه السلعة، فيمتنع الفرد عن استهلاكها ليتجنب دفع ضريبتها، وهنا يكون عدم الدفع كليا، كما يكون عدم الدفع جزئيا كأن يقلل المكلف من أرباحه الخاضعة للضريبة من خلال التقليل من نشاطه، و هذا حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة.

3-2- الحلول (La substitution):

يتمثل الحلول في أن المكلف "يعتمد على توجيه و توظيف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة، أو مفروضة عليها ضرائب أقل، كأن يوجه الشخص ماله و جهده إلى النشاط الزراعي دون النشاط التجاري، بسبب عدم خضوع هذا النوع من النشاط إلى أي ضريبة، و بهذا يكون قد تجنب الضرائب كلها"⁴.

¹المادة 1 من قانون العقوبات الصادر بموجب الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جويلية 1966 المعدل والمتمم بالأمر رقم 97-10 المؤرخ في 6 مارس 1997، المؤرخ في 06 مارس 1997.

² أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، مصر، 1975، ص 5. 24

³ أو هيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، 2003، ص 14

⁴ أحمد جامع، مرجع سابق، ص 244-245

و ما ينتج في كلتا الحالتين السابقتين, قد يكون بقصد من طرف المشرع ، سعيا وراء تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية و الاجتماعية, كالحث من استيراد السلع توفيراً للعملة الأجنبية، أو تشجيع إنتاج سلع بديلة لها، أو الحد من استهلاكها حفاظاً على الصحة العامة, تحقيق الاكتفاء الذاتي و توفير مناصب الشغل...الخ.

3-3 - الاستفادة من ثغرات القانون:

و هو تهرب ناتج عن عدم دقة النصوص الضريبية أو عدم إحكام صياغتها, لاحتوائها على ثغرات تسمح للمكلف بتحويل هذه النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها, و ذلك تمسكا بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الجبائي, و هذا من خلال الاستعانة بأهل الخبرة و الاختصاص.

مثال: "كأن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين, ليس في الصورة العادية في شكل توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم, ولكن في صورة أخرى هي زيادة رأس مالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح ، و إصدار أسهم بها توزع مجاناً على المساهمين كل بقدر نصيبه من الأرباح, و تستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين, إلا أنه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي، يقضي بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين.

و ما يستنتج في هذه الحالة هو إهمال المشرع الجبائي, و بالتالي لا بد من تعديله للنصوص القانونية وصياغتها صياغة دقيقة و واضحة لا تحمل غموض, و بالتالي لا يترك ثغرات يتم التأويل فيها أو في فهمها على غير ما قصدته فعلاً.

الفرع الثاني: التهرب الضريبي غير المشروع

يعتبر التهرب غير المشروع أو ما يعرف بالغش الضريبي، شكلاً من أشكال التهرب الضريبي, و الذي يضمن المخالفة الصريحة للقوانين و التشريعات الجبائية، بغرض عدم أداء الضريبة أو تقليصها, و مع ذلك لازال مفهومه يعرف إشكالات في تحديده.

1 تعريف التهرب الضريبي غير المشروع:

اختلف فقهاء القانون الجبائي حول وضع تعريف محدد للغش الضريبي، و سوف نشير إلى أهمها:

- فقد عرفه "لوسبان ميهل" neicuL IheM : " خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة، و تخفيض أساس تقديرها"¹.

- أما " أندري مارغريز" Margairez.A فقد رأى الغش بأنه: " يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير مضلل"²، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف الغش والاحتيايل مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون.

- وفي نظر " أندري باغيلافي" André Barilari الغش هو: " التخفيض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ، و نماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات"³.

- في حين أن "فوزي عبد المنعم" عرفه بكونه: " يتضمن مخالفة قانون الضرائب ، فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي، وما تتطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة"⁴.

- وعبر عنه " كاميل روزيه" Camille Rosier في تعريف أكثر شمولية فقال: "الغش الضريبي يتمثل في كل الحركات المادية و العمليات القانونية و المحاسبية ، و كل الوسائل و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو الغير، بهدف التخلص من دفع الضرائب و المساهمات"⁵.

كما تتفق كل النصوص الضريبية ، على تعريف الغش الضريبي كالاتي : استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من تصفية أو من دفع الضرائب و الرسوم المفروضة .

¹ Lucien Mehl, Sciences et techniques fiscales, tome2, PUF, Thémis, Paris, 1984, p 733

² André Margairaz ,la fraude fiscale et ses succédanés ,collection de la Nouvelle Ecole de Lausanne, 1997, p 16

³ André Barilari, lexique fiscal, 2 ème édition, Dalloz, paris, 1992, p 92

⁴ فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية" الطبعة الأولى، مطبعة المعارف، الإسكندرية، ص 223

⁵ أو هيب بن سالمه ياقوت، مرجع سابق ص 08.

2- أنواع التهرب الضريبي غير المشروع:

إن الغش الضريبي يتجسد عن طريق استعمال المكلف تقنيات مختلفة، مخالفة للقوانين، بهدف التخلص من أعباء الضريبة، كما تتوفر فيه كل عناصر القيام بالجريمة، و يمكن تصنيفه من حيث الحيز الجغرافي الذي يقوم فيه، ومن حيث طبيعته.

2-1- من حيث الحيز الجغرافي:

في هذا النطاق ، نميز نوعين من الغش الضريبي، و هما المحلي و الدولي.

2-1-1- الغش الضريبي المحلي:

و يتم ضمن الحدود الوطنية ، حيث يكون المكلف بالضريبة مسؤولاً أمام الجهاز الضريبي الموجود بمكان إقامته، و تسعى إلى ذلك مثلاً الشركات التي ليس لها وجود في الأسواق الخارجية، و تبقى مقرراتها و كذلك فروعها في الوطن، مع التزامها بتقديم التصريحات المتعلقة بأرباحها.

2-1-2 - الغش الضريبي الدولي:

نطاق هذا الغش أوسع حيث يتعدى حدود الوطن، بحيث يتمثل "الغش الضريبي الدولي في التهرب من ضريبة البلد الذي حققت فيه الأرباح ، و نقلها إلى بلد آخر يتميز نظامه الضريبي بتسهيلات و مرونة جبائية"¹، لهذا تلجأ الدول إلى عقد اتفاقيات فيما بينها ، للتبادل و التعاون في الحصول على المعلومات اللازمة لتحديد وعاء الضريبة، و معرفة ممتلكات المكلفين التي تستوفى منها الضريبة، و يتخذ هذا النوع عدة أشكال منها:

- التوجه إلى الجنات الضريبية²، و تحويل محل الإقامة إلى بلد ذو جباية منخفضة.

¹ أو هيب بن سالمه ياقوت، مرجع سابق ص12.

² يعود أصل مصطلح الجنات الضريبية أو الواحات الضريبية أو الملاذات الضريبية إلى المصطلح الانجليزي و يقصد اصطلاحاً ذلك الإقليم أو الدولة التي تنعدم فيها معدلات الضريبة أو تنخفض إلى معدلات أقل من تلك المعمول بها في بقية الدول الأخرى. فالجنات الضريبية تعتبر دولا ذات سيادة يقر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لهذه الدول

- إنشاء شركات وهمية في الخارج للتهرب الكلي أو الجزئي من أداء الواجب الجبائي, حيث تتميز هذه الشركات بأنها لا تمارس أي نشاط ، و تكتفي برقم الحساب البنكي أو الصندوق البريدي.

- تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد, و تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير ، كما هي عليه في الحقيقة, أو المبالغة في تقييم الأعباء و التكاليف.

2-2-2- من حيث الطبيعة:

في هذا النطاق، نميز نوعين من الغش الضريبي، هما الغش العادي و الغش المركب.

2-2-1- الغش العادي :

هو كل تصرف يقوم به المكلف عن قصد و سوء نية ، من أجل الإفلات من دفع الضريبة لتظليل الإدارة الضريبية ، دون استعمال عنصر التدليس, فهو يمتنع عن القيام ببعض الإجراءات التي ينص عليها القانون الجبائي, و لقد ورد ذلك في المواد 192 و 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. و الأفعال التي تعتبر غشا عاديا تتمثل خاصة في تقديم تصريحات خاطئة ، أو ناقصة متعلقة بتحديد الوعاء الضريبي, أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا.

2-2-2- الغش المركب :

هو كل تصرف يقوم به المكلف بقصد و سوء نية ، من أجل تظليل الإدارة الجبائية, مستعملا طرقا تدليسية في إقرار أساس الضريبة .

فحسب " موريس كوزيان " COSIAN. M : " تعتبر جريمة الغش موصوفة أو مركبة بالنظر إلى الغش العادي، ليس فقط عندما يستعمل المكلف الطرق الاحتمالية للتخلص من الضريبة ، و إنما كذلك عندما يقوم بمسح كل الآثار و الأدلة ترقبا لأي رقابة جبائية محتملة¹.

¹ Maurice Cosian, Précis de la fiscalité de l'entreprise, édition Litec, 1990 , p 19

و الغش المركب نصت عليه المادتان 303 و 407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث اعتبرت المادة الأخيرة التصرف تدليسيا ، عندما يقوم المكلف بالضريبة بتنظيم ما يوهم بإعساره ، أو يضع العراقيل بتصرفات أخرى، لإعاقة تحصيل أي ضريبة أو رسم واقع على ذمته.

3 طرق التهرب الضريبي غير المشروع:

إن الغش الضريبي يتجسد عن طريق استعمال المكلف تقنيات مختلفة ، بهدف التقليل من الدخل أو الأرباح أو من حجم رقم الأعمال، و بالتالي التخلص من أعباء الضريبة، فمنهم من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد و تضخيم النفقات ، و هذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات محاسبية، و هناك من يلجأ لاستغلال النقص أو إغفال الواقع في القانون الجنائي لصالحه، و هذا ما يسمى بالتهرب عن طريق عمليات مادية و قانونية.

3-1- التحايل المحاسبي:

إن التشريعات الجنائية تجبر المكلف على مسك محاسبة كاملة و شاملة، و على تقديم التصريحات و الوثائق المتعلقة بنتائج نشاطه بالنسبة لكل سنة مالية لمصلحة الضرائب وفقا للقانون. و التهرب عن طريق التحايل المحاسبي ، يكون بلجوء المكلف إلى تقديم تقرير أو إقرار ضريبي ، استنادا إلى دفاتر و سجلات و حسابات مصطنعة مخالفة للحقيقة. و في هذا الصدد يقول J. MARTINEZ C: "تتعدد طرق التهرب الضريبي ، و التي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح ، إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم"¹.

3-1-1- تضخيم التكاليف:

إن المشرع الجزائري يمنح الحق للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء و التكاليف من الربح الجنائي ، شرط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بنشاط المؤسسة ، و مرفقة بمبررات و وثائق رسمية ، و أن تكون في إطار الحدود التي رسمها القانون حتى لا يبالغ فيها.

¹ Jean-Claude Martinez, La Fraude Fiscale, Op cite, P 15

غير أن بعض المكلفين يستغلون هذا الحق بخصم بعض التكاليف ،التي لا تتوفر فيها الشروط السابقة بغرض تخفيض للريح الخاضع للضريبة. و من بين أهم الأساليب التي يلجؤون إليها نجد :

- تسجيل أجور و مرتبات ممنوحة لصالح مستخدمين وهميين ، لا يقومون بأي عمل في مؤسسة المكلف بالضريبة ، و لا وجود لهم إلا في الوثائق المحاسبية.

- دفع أجور باهضة لموظفين، لا يقومون حقيقة بأي نشاط يتناسب مع أجورهم.

- تسجيل تكاليف باسم المؤسسة ، و هي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف المسيرين كتكاليف الصيانة أو إصلاح السيارات...الخ.

- تضخيم تكاليف الإشهار ، قصد التخفيض قدر المستطاع من الربح الخاضع للضريبة.

كما يعتمد المكلف ضمن محاسبته على تقنية الاهتلاك كأسلوب في تضخيم التكاليف, و ذلك من خلال:

- تطبيق معدلات مرتفعة غير تلك المحددة قانونا، قصد تضخيم مخصصات الاهتلاك.

- التلاعب في قيمة الأصل المهلك، بإضافة مبلغ الرسم إلى ثمن الشراء (TTC) ، مع أنه من الأصح أن يحسب ثمن الشراء باستثناء الرسم (HT).

- إضافة اهتلاكات أخرى لأصول ليست موجودة، مثل اهتلاك أصول تم بيعها أو اهتلاكها.

3-1-2- تخفيض الإيرادات:

إن عملية تخفيض الإيرادات تعد الأكثر استعمالا من خلال تخفيض المكلف لوعاء الضريبة, و هذه

الطريقة لا يمكن أن يقوم بها إلا الملزمين بمسك سجلات محاسبية, و يتجسد في عدم التصريح بالمدخيل

أو التقليل منها ، من حيث احتواء التصريح على إيرادات بسيطة ، أو ذات أرقام مشوهة لا تعطي صورة حقيقية عن الأرباح, و يكون ذلك بعدة أساليب منها:

- بيع المكلف منتجات مؤسسته دون فوترة, تفاديا لتقييد بعض المبيعات محاسبيا نهائيا ، أو تقييدها بثمن أقل من ثمنها الحقيقي، بعد الاتفاق المبرم مع الزبون, أو بالإفراط في التخفيضات التجارية له أو تسجيل العودة الوهمية للبضائع.

-عدم التقييد المحاسبي لبعض الإيرادات الاستثنائية الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول, أو الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية و نشاطات البناء.

3-2- التحويل المادي:

و يكون عند تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية, و يكون بإخفائه كل المنتجات الخاضعة للضريبة أو بعضها عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية, و قد يكون الإخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة, أو كليا يجعل المكلف يتهرب من مجمل الضريبة.

3-2-1- الإخفاء المادي الجزئي:

يتمثل في إعلان المكلف عن المادة الخاضعة للضريبة بقيمة أقل من القيمة الحقيقية لها ، تهريا من دفعها جزئيا, كأن يقوم بإخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات الخاضعة للضريبة ، ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء¹ (السوق الموازية). و من أهم صوره ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.

3-2-2- الإخفاء المادي الكلي:

يتمثل في إخفاء المكلف للمادة الخاضعة للضريبة كليا ، قصد التخلص نهائيا من دفع ضريبة من الضرائب المباشرة, كأن يقوم بالامتناع عن تقديم إقرار بدخله طبقا للنصوص القانونية, و من صوره:

¹ هو اسم يطلق على مختلف العمليات التجارية المحظورة التي تتم بصورة سرية عادة, على نحو مخالف للقيود والقوانين التي تفرضها الحكومات على عمليات البيع والشراء والتي تتخذ أشكالا مختلفة كالتقنين وتحديد الأسعار وتحريم بيع السلعة تحريما كليا في بعض الأحيان ، ومن هنا ندرك أن السوق السوداء ليست مكانا بعينه نستطيع الذهاب إليه بل هو مجموعة من الممارسات التجارية الغير مشروعة حيث يستهدف المشتري من اللجوء إلى السوق السوداء التزود بسلع يتعذر عليه الحصول عليها من الأسواق المشروعة أو يتعذر عليه الحصول عليها من تلك الأسواق بالأسعار المحددة من السلطات المعنية كما أن البائع الناشط يستهدف السوق السوداء لتحقيق أعلى نسبة من الربح ، وتزدهر السوق السوداء في البلدان قبل أو بعد الحروب وأثناء الأزمات والكوارث.

- إخفاء أرقام الأعمال في جميع بيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية ، و هذا يحدث في النشاطات التي لا تكون الحكومة طرفاً منها و لا تكون لها علاقة مباشرة بها.

- قيام أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية بدون ترخيص, ليصعب الوصول إليها، و بالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير، و هذا ما يسمى " الاقتصاد السري " بعيدا عن كل مراقبة.

- عدم التصريح بالوجود (بداية النشاط) ، كوكلاء الشركات الأجنبية الذين لا يوثقون وكالاتهم أصلاً ، فيعتبر هذا واحد من أكثر بنود التهريب.

3-3- التحايل القانوني:

يعتبر هذا الأسلوب من التحايل الأكثر تنظيماً، و يتجسد في خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، و هذا باستغلال القانون أو الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة. و يأخذ التحايل القانوني مظهرين:

3-1- التلاعب في تكييف الحالات القانونية:

يقوم المكلف في هذه الحالة بتزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى ، تكون معفاة منها أو خاضعة لاقتطاع أقل، و يظهر غالباً في:

- تصنيف مبيعات خاضعة إلى مبيعات معفية.

- توزيع الشركات للأرباح على المساهمين في شكل رواتب و أجور ، لينخفض معدل الضريبة فيما يتعلق بالرواتب و بالأجور.

- قيام المكلفين بتأخير دفع الضريبة لسنوات عدة ، من أجل استخدام مبلغ الضريبة في فترة التأخير كربح، و عندما يقوم المراقبون بطلب الضريبة بعد عدد من السنوات ، حيث يطلب المراقبون حينها فائدة بسبب التأخر

في دفع الضريبة ، و عند ذلك يقوم المكفون برفع دعوى قضائية لدى المحكمة ،حتى تقف بجانبهم في قضية الفوائد أو تستمر القضية حتى يخرجوا كما هو معتاد عند الدول ببراءة.

3-3-2- الاعتماد على العمليات الوهمية:

تعد هذه الطريقة من أبرز ما وصل إليه المكلف, "حيث ينشأ عنها حالة قانونية ظاهرية مختلفة عن الحالة القانونية الحقيقية أ على إثر عملية وهمية أو تكليف خاطئ لحالة ما"¹, كما تدور حول فكرة إعطاء بيانات خاطئة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة, و لا يشترط أن ينتج هذا الإخفاء عن وقائع ايجابية ، و إنما قد يتحقق نتيجة لوقائع سلبية ، كإسقاط عناصر الإيرادات أو إغفال قيد المبيعات.

وتتمثل هذه الصورة خاصة في استعمال وثائق و فواتير مزيفة في عمليات البيع أو الشراء الوهمية, و التي من خلالها يتمكن المتهرب من الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات الوهمية, كأن يقدم المكلف وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية، تبرم مع مؤسسات حقيقية ، و التي تسترجع مبالغ الرسوم على القيمة المضافة على الأرباح الخاضعة للضريبة الموجودة في الفواتير الوهمية, و غالبا ما ينجح المكلف في هذه العملية ، خاصة إذا تحققت الإدارة الجبائية من مطابقة الكتابة المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة (الفواتير الوهمية). و هو ما يسمح للمكلف الحصول على تعويضات رسوم لم يسبق له دفعها للخزينة العامة, إلى جانب تخفيضها من حجم الربح الخاضع للضريبة ، نظرا لما تحمله الفواتير من مبالغ باهضة. ولا شك أن مثل هذه التصرفات يترتب عليها نقص في حصيلة الخزينة، مما ينجم عنه خفض إيرادات الدولة، فضلا عن عدم تحقيق العدالة التي ينشدها المشرع في توزيع العبء المالي، ويسبب ذلك تعطيل جانب من مشروعات الدولة².

المبحث الرابع: حقوق المكلفين بالضريبة و ضماناتهم

نتيجة الالتزام بالواجبات السابقة الذكر ، منح المشرع المكلف بالضريبة بالموازات حقوقا تحميه من تعسف الإدارة الجبائية، و ذلك من بداية إجراءات عملية التحقيق إلى نهايتها، كما أن له حقوقا يستفيد من إستخدامها إذا لم يقتنع بتأسيس الوعاء الضريبي ، تكون أمام الإدارة وضدها، كما له أن يلتجأ إلى لجان الطعن، ولذلك

¹ أو هيب بن سالمه ياقوت، مرجع سابق، ص 58

² سوزي عادلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000 ، ص، 116

سنتطرق في هذا المبحث إلى: ضمانات المكلف بالضريبة بمقتضى الرقابة الجبائية، و ضمانات المكلف بالضريبة بعد صدور قرار إعادة التقويم .

المطلب الأول: ضمانات المكلف بمقتضى الرقابة الجبائية

إن مصالح الرقابة الجبائية لها عدة صور وأشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، وإنها تجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة من المكلف، وتستخدم أشكال هذه الرقابة حسب الحالة، أو طبيعة الشخص المراد التحقيق معه¹، إلا أنه و بالموزات مع هذه التحقيقات لا بد من التأكيد على أن للمكلف بالضريبة حقوقاً تحميه لدى إجراء هذه العملية بمختلف أشكالها، وعلى الرغم من تعدد هذه ، إلا أن أغلب الضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة موحدة.

الفرع الأول: الضمانات المتعلقة بالتحقيق

يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق، يتوجب على المراقبين احترامها، كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق ، و إلغاء النتائج المترتبة عنه. ومن أهم هذه الضمانات ما يلي :

1 الإشعار بالتحقيق:

لا يمكن أن تجرى الرقابة الجبائية ومراقبة التصريحات وما بعدها من أنواع التحقيق، إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق الإشعار بالتحقيق المسبق، حيث يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً قبل الشروع في عملية التحقيق، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة²، والذي ينص على حقوقه و واجباته، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها (10) أيام بالنسبة للتحقيق

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، بدون طبعة، 2012 ، ص 43
² تصدر الإدارة الجبائية وثيقة تحتوي على حقوق و واجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، تسمى بميثاق المكلف بالضريبة ، هذه الوثيقة يتم تسليمها إلى المعني بالأمر من قبل المحقق الجبائي و ذلك قبل بداية أي تحقيق جبائي. فميثاق المكلف بالضريبة يلخص و يشرح بلغة مبسطة القواعد العامة المطبقة أثناء عملية التحقيق بصورة تمكن المكلف بالضريبة من فهم حقوقه و واجباته أثناء هذه العملية و قبولها بسهولة. و تعتبر هذه الوثيقة مجرد أدلة استرشادية لا ترقى إلى درجة الوثائق القانونية و ليس لها من القوة الإلزامية سوى ما تتضمنه من التزامات أدبية يتعين الوفاء بها أو ما تتوفر عليه من تطمينات للمكلف بالضريبة محل الرقابة بتبيان حقوقه التي يتمتع بها و التي نص عليها القانون صراحة. كما يبين الإجراءات اللازمة للحصول على حقوقه عندما تبتعد الإدارة عن تطبيقها. مع العلم أن ميثاق المكلف بالضريبة صدر لأول مرة في الجزائر سنة 1996 و لم تكن إدارة الضرائب ملزمة بتقديمه نظراً لعدم وجود نص قانوني يلزمها بذلك.

المصوب¹، و (15) يوم بالنسبة للتحقيق المحاسبي المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار².

ففي التحقيق في المحاسبة، يرسل الإشعار إلى الشخص ذاته ، وإن كان الشخص معنويًا فإنه يرسل إلى ممثله القانوني، كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام للشركة، طبقاً للمادة 638 من القانون التجاري، وإذا تعلق بالتحقيق المعمق، فإنه يرسل للمكلف شخصياً، وفي حالة غيابه يسلم إلى أحد أقربائه ، وفي هذا الصدد يرى مجلس الدولة الفرنسي أن ذلك يعتبر تبليغاً صحيحاً بتسليم الإشعار إلى زوجة المعني، وإذا كان المكلف في السجن، فإنه يرسل إلى مدير المؤسسة العقابية المحبوس فيها ، وفي حالة التسوية القضائية، فإنه يرسل إلى المدين طبقاً للمادة 273 من القانون التجاري أيضاً، وفي حالة الإفلاس أو التصفية، فإنه يرسل إلى المصفي طبقاً لنص المادتين 244 و 767 من نفس القانون.

وهذا الإشعار لا بد من أن يتضمن ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وتاريخ أول تدخل، والفترة التي يتم فيها التحقيق والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعينة ، والوثائق الواجب الإطلاع عليها، إلا أن الجدير بالذكر هنا أن عدم قبول الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق، وإن استخدام طرماً تديسية ، يؤدي بالإدارة للقيام برقابة فجائية، دون الإعلام المسبق للمكلف بالضريبة³.

كما أنه في بعض الحالات، إرسال الإشعار للإعلان عن قدوم المدقق يمكن أن يزيل جزء من فعالية الرقابة الضريبية، فيمكن أن يجر الإشعار بالتحقيق المكلف بالضريبة، إلى القيام بإخفاء أو إزالة دليل عمليات الشراء أو البيع مثلاً بدون فواتير ، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق عند بداية عملية المراقبة إلى الممثل القانوني، فإذا كان غائباً، لا يمكن بدء الرقابة⁴.

والرقابة المفاجئة ما هي إلا تدقيق في المحاسبة مفاجئ، و تتعلق بإستراتيجية الإدارة الضريبية لكشف العناصر المحددة للمؤسسة، والتي يمكن أن تخفى في حالة إعلام المكلف بالضريبة بعزم الإدارة في إجراء تدقيق

¹ المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية

² المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية

³ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 44

⁴ احمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد و الإدارة و القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 80 ماي 54 – قالمة، العدد 35، سبتمبر 2013، ص 193

في محاسبته، و في نهاية الأمر الرقابة المفاجئة هي إجراء هجين ، لأنها تبدأ كتدقيق بتدخل مفاجئ و تكتمل كتدقيق في المحاسبة¹ .

2 -الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار :

لقد منح المشرع الجبائي للمكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره ؛ قصد متابعة سير عمليات المراقبة و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب ،حيث بموجب المادتين 190 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 1-113 من قانون الرسم على رقم الأعمال، يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بالاستشارة و النصح من أي شخص من اختياره (محامي، محاسب) دون أن يعارضه المحقق في ذلك.

غير أن حضور المستشار ليس ضروريا أثناء الرقابة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية، التي قد تفقد من قيمتها في حالة إذا ما تم تأجيلها. يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عمليات المراقبة، و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب،وهذا مع بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بإعادة التقييم.

و يمكنه بالتالي مناقشة اقتراحات إعادة التقييمات و كذا الأسئلة المتعلقة بالواقع و القانون، التي أوضح عدم توافقه مع مصلحة التحقيق أو المشاركة في النقاش الحضوري و الشفوي الاختتامى لأشغال التحقيق في عين المكان ، و ذلك طبقا للمواد 4-20، 5-20 من قانون الإجراءات الجبائية.

إن دور المستشار يعود بالفائدة الكبيرة على المكلف، وذلك بحكم أن هذا الأخير له خبرة طويلة في معالجة القضايا الضريبية، مما يؤهله إلى القيام بمحاورة أعوان الإدارة الجبائية بالرقابة، والدفاع عن حقوق موكله بما يخدم مصالحهم في إطار ما ينص عليه القانون.

3- الحق في السر المهني:

يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات

¹ Jean-Claude Drié, la vérification de comptabilité, litec, paris, 2007, p25.

المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به¹ ، أي يلزم على أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بالرقابة السرية المهنية، أثناء أداء وظائفهم أو صلاحياتهم في إعداد أو تحصيل الضريبة.

3 تحديد مدة التحقيق :

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات، أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية آجالاً محددة، طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً و طبيعة نشاط المؤسسة.

و تجدر الإشارة إلى قانون المالية لسنة 2012 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 و بموجب المادة 31 منه، المعدلة و المتممة للمادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن المشرع الجزائري زاد في تكريس ضمانة المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق المحاسبي في عين المكان، إذ أنه قلص من مدة التحقيق المحاسبي من 04 أشهر إلى 03 أشهر بالنسبة للإدارة الجبائية، و لربما الهدف من ذلك منع تعسف أعوان الإدارة الجبائية، أي المحققين من إطالة أمد التحقيق بغية الضغط على المكلف بالضريبة، و التقليل من التوتر الذي قد يكون فيه، بوجود المحققين مكان عمله الذي يتردد عليه عملاءه و زبائنه، و الذي قد ينعكس سلباً على سمعته، أو ما قد يصدر عنه من سوء التصرف اتجاه المحقق أو من المحقق على المكلف بالضريبة. و الجدول التالي يلخص لنا مدة التحقيق المحاسبي طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً و طبيعة نشاط المؤسسة:

جدول رقم (01-02) : مدة التحقيق المحاسبي طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً و طبيعة نشاط المؤسسة

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية محقق فيها (دج)	فترة المراقبة
المؤسسات الخدمائية	أكثر من 1.000.000 دج	03 أشهر
لثلى المؤسسات الأخرى	أكثر من 2.000.000 دج 10.000.000 دج > رقم الأعمال > 5.000.000 دج أكثر من 10.000.000 دج	03 أشهر 6 أشهر لا تتجاوز 9 أشهر

المصدر : بالإعتماد على المادة 20-5- من قانون الإجراءات الجبائية

¹ المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية

- أما بالنسبة للتحقيق المصوب، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان؛ في الدفاتر و الوثائق أكثر من (02) شهرين¹. و في حالة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق فوق سنة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق. إلا أنه يرد استثناء على الآجال المحددة أعلاه، و ذلك بالنظر إلى:

- استعمال المكلف طرق تدليسية.

- تقديم معلومات خاطئة و غير كاملة أو عدم الاستجابة لطلبات التوضيح.

إن مدة التحقيق في هذا الإجراء مبرمجة وفق توقيت يومي وموسمي، إذ لا يمكن لأعوان إدارة الضرائب الدخول إلى محلات المكلفين، من أجل القيام بكل المعاينة والتحقيق إلا خلال النهار، وفي الأوقات الآتية:

- من أول أكتوبر إلى 31 مارس من الساعة السادسة صباحا إلى الساعة السادسة مساءً.

- من أول أبريل إلى 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحا حتى الساعة الثامنة مساءً.

وإستثناءً من ذلك، يمكن للأعوان الدخول ليلاً إلى المصانع ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى، الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور، أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين والتجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط².

و تجدر الإشارة هنا، أن هذا الإستثناء تخضع له نفس مدة التحقيق في مراقبة التصريحات، وفق المادة 2-18 من قانون الإجراءات الجبائية.

4 عدم تجديد التحقيق:

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة، خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب و الرسوم، ما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية، أو قدم معلومات غير صحيحة

¹ المادة 20 مكرر، محدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 و معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 .
² العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2008، ص 53

أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب و الرسوم بنفس المادة¹.

و تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية، مع إصدار جدول التسوية ، مثلا لو عبر المكلف صراحة عن قبوله نتائج التحقيق²، أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه أربعين (40) يوما بالنسبة للتحقيق المحاسبي، و ثلاثين (30) يوما كحد أقصى بالنسبة للتحقيق المصوب، و في حالة انعدام التقويمات ينتهي التحقيق إثر إبلاغ المكلف بوضعيته. و إذا ما مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى، فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليه قانونا.

الفرع الثاني: الضمانات المتعلقة باختتام إجراءات التحقيق

بعد إنتهاء العون المحقق من إجراء الرقابة الجبائية للمكلف بالضريبة، و تحديد الأساس الذي تبنى عليه الضريبة، يقوم المفتش المحقق بعدها بإستدعاء المكلف بالضريبة المحقق معه ، من أجل حضور أشغال إختتام التحقيق ، ويتم هذا الإستدعاء بواسطة رسالة موصى عليها تتضمن تاريخ وساعة ومكان الإجتماع ، و نجد قد أن المشرع الجزائري قد كرس هذه الضمانة أكثر في المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 20 في فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعندما ينتهي الإجتماع ، يختم بمحضر إختتام الأشغال كما يجب أن يتضمن الإستدعاء تنبيه المكلف بالضريبة، بأن له الحق في إختيار مستشار يحضر معه هذا الإجتماع، ويوقع عليه المفتش الرئيسي المحقق والمكلف بالضريبة المحقق معه ، وإذا رفض هذا الأخير التوقيع ، يشار في المحضر أنه قد رفض التوقيع.

1 - طلب نتائج التحقيق:

بعد إنقضاء التحقيق يمكن للمكلف بالضريبة طلب نتائج التحقيق التي توصل إليها المحقق حول مجمل الحقوق والضرائب التي تجعله مدني، وذلك من الإدارة الجبائية بحيث إنه يجب على هذه الأخيرة تبليغه بنتائج التحقيق والأساس الضريبي المتحصل عليه بعد عملية الرقابة.

¹المادة 8-20 من قانون الإجراءات الجبائية

²المادة 7-20 من قانون الإجراءات الجبائية

ويكون الإعلام بتبليغ النتائج عن طريق رسالة موسى عليها، مع إشعار بالتقويم ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية، كما يجب أن يكون الوصل مفصلاً بشكل كاف ومعللاً، وتذكر فيه الحقوق التي يمكن للمكلف أن يستعين بها، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته وذلك في أجل 40 يوم، وقبل إنقضاء أجل الرد، فإنه على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار، إذا طلب هذا الأخير ذلك، وإذا لم يرد في الفترة المحددة فإنه يعتبر قبول ضمنى¹، وخلافاً لذلك يتعين على الإدارة الجبائية تبلغ المكلف بالضريبة بالنتيجة، حتى في غياب إعادة تقويم، وهذا استثناء مرتبط في التحقيق المعمق فقط، حيث يراعى فيه شرط الرسالة الموصى عليها مع إشعار بالتقويم، فيجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بكفاية، ومبرراً بكفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وصياغة ملاحظته أو التصريح بقبوله².

2 - الإجراءات الاعتراضية.

ويقصد به النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف بالضريبة، من أجل السماح لهذا الأخير بالاستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى، كما يسمح هذا الاجراء بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما، إضافة إلى ذلك يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل³.

و إن اللجوء إلى هذا الإجراء، يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية و المكلف الخاضع لها، مما يؤدي إلى تقليل عدد المنازعات الجبائية بين الطرفين، و كذا مواجهة جميع الوضعيات المحتملة بينهما، و لن يتأتى ذلك إلا بالاتفاق فيما بينهما.

فالالاتفاق هو الحوار الذي يدور بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة، للوصول في نهاية الأمر بعد الأخذ و الرد إلى اتفاق حول التصحيحات التي توصلت إليها الإدارة الجبائية.

¹ زناتي فريدة، مرجع سابق، ص 78

² العبد صالح، مرجع سابق، ص 50

³ عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 24

وقد حددت أجل الرد ب (30) يوم بالنسبة لمراقبة التصريحات في التحقيق المصوب¹، و (40) يوماً بالنسبة للتحقيق في المحاسبة²، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة³. وعليه وفقاً لهذه الآجال الممنوحة للمكلف، فإن له أن يقبل بالتصحيحات المقررة وإما أن يقدم ملاحظات بشأنها.

2-1- قبول المكلف بالضريبة للتصحيحات:

هذا القبول إما أن يكون ضمناً أو صريحاً.

2-1-1- القبول الضمني:

يعتبر قبول المكلف بالضريبة ضمناً، إذا لم يقدم أي رد من طرفه في الأجل القانوني الممنوح له، حيث نص المشرع الجزائري على القبول الضمني بالمادة 21/5 في المقطع رقم 03 على أن: " يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله و يعتبر عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني"⁴.

2-1-2- القبول الصريح:

ويكون في حالة ما إذا قدم موافقة للتصحيحات الكتابية، وضمن الآجال القانونية السابقة الذكر، وإما أن يكون جزئياً كأن يقبل بجزء من هذه التصحيحات فقط.

يستخلص من قراءة النصوص التي سلف ذكرها، والمتعلقة بحق الرد، نجد فيها بأن القبول المباشر من طرف المكلف بالضريبة قبل إنقضاء الأجل لا يعني نهاية الآجال الممنوحة للرد، وقد توصل إلى هذا الموقف القضاء الفرنسي، حيث رأى بأن الزيادات الناجمة عن التصحيحات لا يمكن للإدارة تحميلها حتى وإن قبلها، مادام لم ينقضي أجل الرد الممنوح للمكلف بالضريبة.

كما أنه يرى أيضاً، بأنه يعد باطلاً وبدون أثر كل قبول صادر من المكلف بالضريبة، يشوبه عيب في الرضا، كان يحتوي الإشعار بالتصحيح على خطأ مادي، تبناه المكلف بالضريبة من خلاله مرافقته.

¹ المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية

² المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية

³ المادة 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية

⁴ المادة 5/21 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية

2-2- تقديم المكلف بالضريبة ملاحظاته بشأن التصحيحات:

لم يورد المشرع أي تفصيل عن الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة، وعليه يمكن لهذا الأخير أن يقدمه شفاهة أو كتابة، ولكن تعتبر الملاحظات المقدمة في شكل كتابي والمرسلة في رسالة موصى عليها مع وصل الإستلام، أكثر ضماناً من مجرد ملاحظات شفوية، سواءً من حيث إثبات تاريخها أو محتواها، ويجب أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة ممضية من طرفه، أو ممن لهم الحق في التصرف بإسمه، وإلا أعترف من قبيل الإدارة بأنها لا تحتوي على رفض هذا الأخير. و تتخذ الملاحظات التي يتقدمها المكلف بالضريبة أحد الشكلين¹:

- أن تكون ملاحظاته تعبيراً عن رفضه الكلي و القاطع للتصحيحات.

- أن تكون ملاحظاته متضمنة مجموعة من الأدلة أو الحجج، التي تلزم الإدارة من خلالها بالرد عليها.

و تجدر الإشارة أنه إذا ما طالب المكلف بالضريبة الإدارة الجبائية، بمنحه أجلاً أو تمديداً من أجل تقديم ملاحظاته حول التصحيحات، فإنّ هذا الطلب لا يعتبر تقدماً للملاحظات حول التصحيحات، فإذا انتهى الأجل تصبح التصحيحات المعلن عنها و كأنها قبلت ضمناً.

3 الخصم التسلسلي:

في حالة التحقق المتزامن في الرسوم على رقم الأعمال أو الرسوم المماثلة، أو الضريبة على الدخل، أو الضريبة على أرباح الشركات، تخصم حسب نوع الضريبة الحقوق الناتجة عن الترفيعات الموقعة، على أساس فرض الضريبة، وذلك من غير طلب مسبق من المكلف بالضريبة، ويجري الحكم كما يلي:

3-1- تخفيض الرسوم المتعلقة برقم الأعمال والرسوم المماثلة :

يخصم المزيد من الرسوم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة المتعلقة بالعمليات المجراة، أثناء سنة مالية معينة بالنسبة لتأسيس وعاء الضريبة على الدخل، أو الضريبة على أرباح الشركات ونتائج السنة المالية ذاتها.

¹ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 256

3-2- الإرجاع من مبلغ الرسوم:

في حالة ما إذا تم في وقت لاحق منح تخفيضات أو إرجاعات من مبلغ الرسوم والضرائب، التي كانت محل الخصم المشار إليه في المقطع من هذه المادة، تلتحق عند اقتطاع هذه التخفيضات أو الإرجاعات ضمن شروط القانون العام، بالأرباح أو المداخل المحققة خلال السنة المالية الجارية في تاريخ الأمر بالصرف.

كما تطبق أحكام المقطعين الأول والثاني من هذه المادة ضمن نفس الشروط، في الضريبة على الدخل أو في الضريبة على أرباح الشركات، غير أن الخصم المنصوص عليه فيما يخص الرسم على رقم الأعمال والرسوم المماثلة، لا يتم إذا سبق إنهاء تحقيق في أسس هذه الرسوم، قبل التحقيق في أسس الضريبة على المداخل.

4- الإعفاء من بعض الإلتزامات¹:

ويقصد بهذا الإعفاء أن تتقادم الحقوق المستحقة للدولة، وذلك بأربع سنوات المتعلقة بالضرائب، ويبدأ سريان هذا التقادم من السنة التي تستحق دفع الضريبة، أما في الرسوم المستحقة من تاريخ إنتهاء المرافعة، أو من تاريخ التحرير إذا لم تحصل المرافعة.

وقد حددت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، على المدة السالفة الذكر، حيث تتقادم بعد 4 سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية.

والتقادم حسب ما جاء في المادة السالف ذكرها، بأنه وسيلة تحرر الإلتزامات بمرور مدة زمنية معينة، أي تصبح هذه الإلتزامات التي هي على عاتق المكلف بالضريبة غير ملزمة له، و يعفى من كل عقوبة وتسقط عنه كل الإلتزامات، وبسري هذا الأجل فيما يتعلق ب:

4-1- الرسم على القيمة المضافة:

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 50-52

في حالة تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله، وقمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي، إذ يمدد إلى سنتين (02) بمجرد إكتشاف الغش.

4-2- إستعمال طرق تدليسية :

في حالة اللجوء إلى الطرق التدليسية، يبدأ حساب مدة التقادم، ابتداءً من اليوم الذي يمكن فيه لأعوان إدارة الضرائب معاينة كل الحقوق والمخالفات.

المطلب الثاني: الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم

بعد الانتهاء من عملية التحقيق الجبائي، تلجأ الإدارة الجبائية إلى عملية أخرى تسمى بعملية التصحيح الجبائي، أين تقوم هذه الأخيرة بتعديل أسس فرض الضريبة المقررة على المكلف أثناء عملية التحقيق الجبائي، إما بالرفع من قيمتها أو التخفيض منها. تتمثل الضمانات المرتبطة بممارسة حق إعادة التقييم في إعلام المكلف بنتائج التحقيق و الحق في الرد أو الطعن.

الفرع الأول: التبليغ بإعادة التقييم

يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق، إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق و ذلك حتى في حالة غياب التقييمات ،و يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلاً بما فيه الكفاية ، و محلاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بفهم طريقة إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه، للتمكن من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته.

فالنتائج المتحصل عليها تعتبر قرار ، و موقف الإدارة الجبائية في مواجهة المكلف بالضريبة محلّ التحقيق، و ما دام أنه طرف في العلاقة الضريبية، فالإدارة ملزمة بتبليغه بالنتائج المتوصل إليها من خلال التحقيق، حتى و إن لم تقم الإدارة بالتصحيح ، إذ أنّ المشرع نص في مادته 42 : "إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة إثر التحقيق في المحاسبة، يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلف بالضريبة، و هذا حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقييم، أو رفض المحاسبة¹.

¹المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية

1 الشروط المتعلقة بالتبليغ:

تنص المادة 3/19 من قانون الإجراءات الجبائية: "يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة ، في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، أو يسلم له مع إشعار بالاستلام"¹، هذا ما يتعلق بالشروط الشكلية، أما بخصوص المحتوى، فتنص المادة 2/19 من نفس القانون على أن : "يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي ، أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به ، على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك ، و مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك و كذا أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف بالضريبة، المعني إلى إرسال موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوماً، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني"².

2 الآثار المتعلقة بالتبليغ:

تترتب مجموعة من الآثار الناجمة عن عملية التصحيح الجبائي؛ و تعتبر هذه الآثار بمثابة ضمانات للمكلف بالضريبة ، لأنها تحد من سلطة الإدارة في مواجهة المكلف بالضريبة بعد عمليات الرقابة الجبائية، و يمكن أن نجمل هذه الآثار في ثلاث و هي:

2-1- التقادم المسقط :

لقد حددت المادة 39 قانون الإجراءات الجبائية و المادة 311 من القانون المدني، على أن مدة أربع (04) سنوات كأجل للتقادم ، تتقادم فيه أعمال الإدارة الجبائية؛ إذ تفقد الحق في تحصيل الضريبة لعدم مباشرتها أية متابعة ضد المكلف بالضريبة، طيلة أربعة (04) سنوات متتالية³.

و من هذا، فإن المشرع الجزائري قد منح المكلف بالضريبة ضمانات التقادم الرباعي في المواد الجبائية، أي أن مدة التقادم في المواد الجبائية عامة هي أربع (04) سنوات، و يترتب عن الإشعار بالتصحيح سريان أجل جديد بنفس مدة أجل التقادم الذي تم دفعه، و من تم فإن الإدارة الجبائية تحصل ديونها الجبائية المفروضة

¹ المادة 3/19 من قانون الإجراءات الجبائية

² المادة 2/19 من قانون الإجراءات الجبائية

³ المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية

بمقتضى إشعار بالتصحيح، في مدة أقصاها اليوم الأخير من الأجل الجديد؛ و هو ما أكدته المادة 311 من القانون المدني، التي نصت على أن سريان التقادم في الضرائب و الرسوم يبدأ من نهاية السنة التي يستحق فيها.

2-2- تحديد قيمة الضريبة:

تفرض الإدارة الجبائية قيمة الضريبة وفقاً لما هو مذكور في الإشعار بالتصحيح، و لا يجوز لها أن تفرض ضريبة لم تذكر فيه، و الهدف من تحديد قيمة الضريبة الناجمة عن الإشعار بالتصحيح، عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة إجراء تحقيقات على نفس الفترة و نفس الضريبة، إلا إذا تعدد المكلف بالضريبة استعمال طرق تدليسية أو قدم معلومات غير كاملة و غير صحيحة¹.

الفرع الثاني: حق الطعن

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة، و التي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه، إذا تبين أنه قد أخضع جوراً لإعادة التقييم أو تم التعسف في حقه، من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي، حيث يمكن للمكلف بواسطته طلب استدراك أو تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس الضريبة، و يكون أمام الإدارة أو المحاكم، و الطرق التي توضع تحت تصرف المكلف هي:

1- الطعن الإداري:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث و المراجعات، أو مدير كبريات الشركات، أو المدير الولائي أو رئيس البحث أو المراجعات كل حسب اختصاصه، للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها، ويقدر كل منهم دراسة الشكاوى في أجل أربعة أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الشكوى.

2 - الطعن النزاعي:

يعتبر هذا النوع من الطعن ضماناً لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة، حيث يتمتع المكلف بأجل ينقضي في آخر ديسمبر من السنة التي وضعت فيها جداول التسوية للتحصيل، ويمكن للمكلف أن يلتمس وفق

¹ المادة 8/20 من قانون الإجراءات الجبائية

تحصيل الضريبة على لجان طعن إدارية، و هذا في حالة ما إذا رفضت الإدارة الجبائية ملاحظاته سواء كان رفضاً جزئياً أم رفضاً كلياً، فتختص بالنظر في الطعون المرفوعة إليها من قبل المكلف بالضريبة، أو من الإدارة الجبائية إذا تعلق الأمر بتقدير وعاء الضريبة أو حسابها ، أو من أجل الحصول على امتياز ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

2-1- لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة:

تختص لجنة الدائرة بالنظر في طعون المكلفين، سواء الذين تلقوا قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم، أو الذين لم يصدر بشأن شكاوهم أية رد، شريطة أن تحترم الآجال القانونية لتقديم الطعون، أي خلال شهر من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي، أو ابتداءً من نهاية مهلة الأربعة أشهر، الممنوحة للمدير الولائي للرد على الشكاوي، كما أن اللجنة تبدي رأيها حول¹:

- الطلبات التي يقل مجموع مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) مليونين دج (2.000.000 دج) أو يساويها ، و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

2-2- اللجنة الولائية للطعن:

تطبيقاً لأحكام المادة 2/81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، المعدلة و المتممة بموجب المادة 43 من القانون 21/08 ، المتعلق بقانون المالية لسنة 2009، فإن اللجنة الولائية للطعن تختص ب²:

- الطلبات التي يقل مجموع مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) مليونين دج (2.000.000 دج)، و تقل عن سبعين مليون (70.000.000 دج) أو تساويها و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.

¹ المادة 1/81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

² المادة 2/81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب.

2-3- اللجنة المركزية للطعن:

تطبيقاً لأحكام المادة 3/81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة و المتممة بموجب المادة 43 من القانون 21/08 المتعلق بقانون المالية لسنة 2009، فإنه تنشأ لدى الوزير المكلف بالمالية لجنة مركزية للطعن، في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة، و تختص هذه اللجنة بالنظر في ما يأتي¹:

- الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى، و التي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.

- القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق و الغرامات (الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة) سبعين مليون دج (70.000.000 دج)، و التي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي.

كما يرى البعض أنّ اللجوء إلى هذه اللجان اختياري، و لكن عند اللجوء إليها فإنّ الآراء التي تصدرها تصبح إلزامية و واجبة التنفيذ²، أي لها القوة التنفيذية.

3- الطعن الولائي :

نصت المادة 38 من قانون المالية 2008 على إحداث لجان للطعن الولائي ، من أجل البحث في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، التابعين لمديرية الشركات الكبرى، و بذلك يمكن للمكلف أن يقدم طعناً أمام المدير الولائي للضرائب، المختص إقليمياً مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول، الذي يحدد الضرائب و الرسوم المتنازعة حولها وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية، عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.

¹ المادة 3/81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية

² زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 264

تختص لجان الطعن الولائية بالنظر في الطلبات المكلفين بالضريبة ، وذلك وفقاً لأحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ يمكن للمكلف أن يلتمس الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة عليه، في حال عوز أو ضيق¹، كما يمكن للمكلف أن يلتمس الإعفاء أو التخفيف من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها، ويشمل ذلك حتى المكفون التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى، بعد تعديل المادة 173 بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2008 ، حيث يمكن للمكلفين الاستفادة من أحكام المادة 93 وتشمل الإلتماس الخاص بالإعفاء أو التخفيض كل من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومبالغ عقوبات التحصيل والعقوبات الجبائية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة، والضرائب غير مباشرة ، وكذلك حقوق التسجيل و ذلك وفقاً لشروط². و تتمثل هذه اللجان في:

3-1- لجنة طعن الولائية:

حيث تختص هذه اللجنة في طلبات المكلفين والمقدمة أمام المدير الولائي للضرائب، والمعروضة عليها أي اللجنة من طرف المدير الولائي لأخذ رأيها والتي تقل حصتها عن مبلغ خمس مئة ألف دينار جزائري 5000.000 دج أو تساويه³.

3 2 لجنة الطعن الجهوية:

و تم احداث هذه اللجنة على المستوى الجهوي، و تختص بالنظر في إستقبال طلبات الطعون التي يقدمها المكفون أو قابضي الضرائب ، ويمكن أن نحدد إختصاصاتها وفق الآتي:

- طلبات الطعون من أجل العفو التي يتقدمها المكلف ، أو قابضي الضرائب ، والتي تكون الحصاة فيها تتجاوز خمسة ألف دينار 5000.000 دج⁴ .

¹ المادة 93 / 1 من قانون الإجراءات الجبائية

² مثلاً بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، لا يمكن طلب التماس تخفيض أو تخفيف من غرامات إلا بعد تسديد المدين للحقوق الأصلية. كما لا يمكن للإدارة الضريبية أن تقدم الإلتماس و التخفيض في حالات الغش، فيما يتعلق بالضرائب و الغرامات و العقوبات الجبائية التي يتعرض لها المكفون .

³ المادة 93 المعدلة و المتممة بموجب المواد 40 من قانون المالية لسنة 2005، و 48 من قانون المالية لسنة 2011، و 42 من قانون المالية لسنة 2012

⁴ المادة 93 / 3 من قانون الإجراءات الجبائية

- طلبات الطعون المقدمة من قبل المكلفين، و التي يكون مضمونها الطعن ضد قرارات اللجان الولائية للطعن، و تبلغ قراراتها للمعنيين وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

إن كل الوسائل السابقة الذكر، عبارة عن طرق للمكلف بالضريبة للتعبير عن رفضه، لكل التجاوزات و الأخطاء الممارسة من قبل الإدارة الجبائية ضده. إلا أن المكلفين بالضريبة لا يزالون يشتكون من ضعف الحقوق الممنوحة، لهم و خاصة في حالة رفض تأجيل دفع الحقوق و الغرامات الناتجة عن عملية التحقيق، إلى غاية الفصل في المنازعات الضريبية.

و أخيراً، يمكن للمكلف بالضريبة أيضا اللجوء إلى الجهات القضائية للطعن في قرار الإدارة الجبائية، و تختص بذلك المحكمة الإدارية بالنظر في جميع القضايا التي تتعلق بجميع أنواع الضرائب و الرسوم، معتمدين في ذلك إجراءات خاصة مضمنة بقوانين موضوعية و خاصة، كقانون الضرائب المدعم بقانون الإجراءات الجبائية؛ فهذه الإجراءات و القواعد تعتبر جوهرية لقبول الدعوى، و التي كثيرا ما يخسرها أطرافها لإغفالها لها.¹

فإذا لم يتمكن المكلف بالضريبة من إستفاء حقه في المرحلة الإدارية أمام الإدارة الجبائية أو لجان الطعن، فعليه الإنتقال من المرحلة الإدارية في المنازعات الجبائية إلى المرحلة القضائية، وهذا هو الإمتياز القضائي الممنوح له في هذه المرحلة، وذلك لكي ينازع من أجل حقوقه، عن طريق رفع دعوى ضريبة أمام المحكمة الإدارية.

إن هذه المرحلة تعتبر مرحلة حاسمة في حل النزاع الضريبي، ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، فكما إشمئت المرحلة الأولى الضمانات المرتبطة بالتحقيق، والشكوى أمام الإدارة الجبائية، واللجوء إلى لجان الطعن الإدارية، فإن المرحلة القضائية أيضا تحتوي على ضمانات محددة بموجب نصوص قانونية، إلا أنه نكتفي في دراستنا هذه بسرد الضمانات الإدارية السابقة فقط.

¹ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 265

الخاتمة:

لم يصل المكلف بالضريبة إلى التجرد من أنانيته بصورة كاملة، و أن ينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب مقدس، لذا فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب المكلفين بدفع الضريبة رد الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، وذلك إما بتفادي الضريبة كليا أو على الأقل بالتقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، متبعين في ذلك سلوكا سلبيا ألا و هو التهرب الضريبي.

لذا فإن دراسة سلوك المكلفين تواجه العديد من الصعوبات، بالقدر الذي يؤثر على قيمة ما تحققه الدولة من مداخيل، و بالتالي أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي جريمة خطيرة تهدد اقتصاديات المجتمعات، كما أنها ملازمة للنظام الضريبي المطبق في كل دولة، و تعتبر كرد فعل طبيعي على عنف الضريبة و شكلا من أشكال مقاومتها، متجسدا في تحايل المكلفين على الإدارة الضريبية بشتى الطرق.

و لكن لا يجب الاغفال عن أسباب وجودها و انتشارها بكثرة، و من هذا المنطلق فإن معالجتها ليست بالأمر الهين، نظرا لتعدد صورها و تقنياتها، و لكي يتسنى ذلك يجب على الدولة حصر دوافع و عوامل تناميها، مما يسهل عليها وضع سياسات لمعالجتها.

الفصل الثالث:

العلاقة بين المكلف
و الإدارة الضريبية
- دراسة نظرية-

المقدمة:

يعتبر موضوع العلاقة الضريبية من أهم المواضيع وأكثرها حساسية، لأنها تتميز بالحذر المتبادل ، فهي تعبر عن الرابط القائم بين المكلف الضريبي و الإدارة الضريبية، و التي تمثل بدورها الدولة، حيث يمثلان طرفي العلاقة في حد ذاتها، و كل منهما نقيض الثاني .

كما أنه من البدهي اعتبار العلاقة الضريبية علاقة إنسانية بالدرجة الأولى، لأنها في أعماقها عبارة عن تفاعل بين كائنات إنسانية أي بشر، و هم المكلفون و أعوان الإدارة الضريبية الذين يجسدونها من خلال عملهم و سلوكهم، و تستمد هذه العلاقة أسسها من القانون ، لكون الضريبة واجبا قانونيا يفرض من طرف الدولة و يطبق من خلال إدارة الضرائب.

إلا أن المكلف ينظر إلى هذه الأخيرة دوما على أنها إدارة تجبي أمواله بطرق تعسفية ، بدون حق و دون حصوله على أي مقابل ، الأمر الذي جعل بعضهم لا يتقنون بها و لا يتعاملون معها بنظرة إيجابية، وهذا أدى إلى تأزم و تشنج العلاقة بينهما حيث لازال يطبعها النفور والكراهية.

لذا فإن الغاية الأساسية التي تهدف إليها الإصلاحات الضريبية ، تكمن في تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلفين بالضريبة و المعاملة التي تربطهما ببعضهما، لذلك نجد الدول في سعي مستمر من أجل تحقيق ذلك.

المبحث الأول: مدخل عام إلى العلاقة الضريبية

عند التكلم عن العلاقة الضريبية، تجدر الإشارة إلى الأساس الذي تركز عليه هذه العلاقة ، ألا و هو القانون الضريبي، فإذا ما تكلمنا عن ركائز أي نظام ضريبي في أي مجتمع نجد التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية ، و المجتمع الضريبي الذي يشمل المكلفين ، و لهذه المكونات الثلاثة تداخل و طيد فيما بينها.

فالعلاقة الضريبية تعبر عن الرابط القائم بين المكلف الضريبي و الإدارة الضريبية ، و التي تمثل بدورها الدولة، حيث يمثلان طرفي العلاقة في حد ذاتها، و لاشك في أن هذه العلاقة تعتبر العنصر الأساسي في سبيل الحصول على الضريبة كإيراد هام للدولة و ضمان ديمومتها. و قد سبق و تطرقنا إلى طرفي العلاقة الضريبية بالتفصيل في الفصلين السابقين.

المطلب الأول: طبيعة العلاقة الضريبية

سبق و أشرنا أن العلاقة الضريبية تضم طرفين أساسيين، كل منهما نقيض الثاني و هما المكلف بالضريبة من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى، و هذه العلاقة الحتمية تفرضها القوانين و الأنظمة الضريبية، المتعلقة بمهام الإدارة الضريبية و المتمثلة في تحديد أساس فرض الضريبة و تصفيتها ، و تحصيلها من المكلفين بالضريبة.

الفرع الأول: الطبيعة القانونية للعلاقة الضريبية

تنشأ العلاقة الضريبية بين طرفين أحدهما المكلف بها و الآخر الإدارة الضريبية¹، و تستمد هذه العلاقة أسسها من القانون، لكون الضريبة واجبا قانونيا يفرض من طرف الدولة ، و يطبق من خلال الإدارة الضريبية، و هذا يترتب عليه نتائج العلاقة التنظيمية، كما يمكن اعتبار أن العلاقة بين الطرفين ، تقوم على أساس المديونية بين دائن و مدين. إلا أن الفقه انقسم في تحديد طبيعة العلاقة الضريبية إلى:

1- العلاقة بين المكلف و إدارة الضرائب علاقة تعاقدية:

يرى جانب من الفقه ، أن تقدير وعاء الضريبة يتم بناء على اتفاق بين المكلف و الإدارة الضريبية، و اسندوا في ذلك أن التشريع الضريبي يسمح بالمناقشات بين المكلف و إدارة الضرائب حول عناصر التقدير،

¹ نشأت إدوارد ناشد، مرجع سابق، ص 14

و الغاية من ذلك هو ايجاد اتفاق يحقق مصلحة الطرفين في تحديد قيمة الضريبة، و التقدير هنا يكون حقيقيا عكس التقدير الجزافي ، الذي يكون بطريقة آلية استنادا على أسس موضوعية¹. فالعلاقة التعاقدية تقوم على أساس العقد المبرم ما بين إدارة الضرائب و المكلف بدفعها، و هنا نكوم بصدد التكلم عن العقد في المجال الضريبي.

فالعقد بصفة عامة هو توافق إرادتين على إنشاء التزامات ، و روابط قانونية بين طرفيه ، و لا فرق بين عقود القانون الخاص و عقود القانون العام. بينما العقد في المجال الضريبي ، يشير إلى اتفاق بين طرفين هما الإدارة الضريبية و المكلف بها، يتم بموجبه تغيير سلوك الطرفين على النحو الذي ينطوي على نفع متبادل بينهما².

1-1- اتجاه الفقه لنظرية التعاقد³:

رأى بعض الفقهاء على أنّ التعاقد في العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية ، تكمن في مرحلة تقديم الضريبة، و بالتالي فإن و على حسب رأيهم أن العلاقة التعاقدية تنحصر في مرحلة التقديم لوعاء الضريبة، و قد ينتهي الخلاف بينهما حول هذا التقدير بالصلح ، و نتيجة لهذا الاتفاق المبني على المناقشات بين الطرفين يتكون العقد. أي أن العلاقة التعاقدية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب تتمثل في واجبات و حقوق كل شريك في العقد ، غير أنّ هذا العقد قد يتسم بالضعف في بعض الجوانب ، إذ يمكن لأحد أطراف العلاقة أن يخفي بيانات خاصة به عند الشروع في عملية التعاقد ، أو تغيير موقفه خلال مرحلة التعاقد ، الأمر الذي يجعل أحد هذه العلاقة حبيسة تصرف الطرف الآخر ، و تتبع البيانات الخاصة للممولين من معرفتهم الوثيقة بهيكل تكاليفهم و إيراداتهم و سجلاتهم...إلخ.

فالإدارة الضريبية بياناتها الخاصة بها تكمن في السلطة التقديرية، التي يمكن أن تمارسها في تفسير مواد القانون المختلفة، فكلما زادت هذه السلطة اتسع السلوك القهري على المكلفين في المرحلة التالية لإبرام العقد، في حين أن المكلفين فلا تتوفر لهم فرصة تغليب السلوك التهريبي ، ما عدا في المرحلة السابقة على التعاقد، و ذلك بإخفائهم بعض المعلومات الخاصة بالنشاط و الربح المحقق، هذا الأمر الذي يؤدي به إلى عدم قيام علاقة تعاقدية بينهما.

¹ ازناتي فريدة، مرجع سابق، ص 12

² نشأت ادوارد ناشد، مرجع سابق، ص 41

³ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 83

1-2- نقد نظرية التعاقد لطرفي العلاقة الضريبية¹:

انتقدت هذه النظرية لعدم إمكانيتها من تحديد فرع العلاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ، إذ ما كان هذا العقد من عقود القانون الخاص أم القانون العام، بالأخص و أن إدارة الضرائب لها من امتيازات السلطة العامة، و ما تتبعه من أساليب التحصيل الخارج عن المألوف ، مقارنة مع ما تتبعه عقود القانون الخاص.

2- العلاقة بين المكلف و إدارة الضرائب علاقة تنظيمية:

يرى الجانب الآخر من الفقه ، أن العلاقة بين الطرفين يحددها عادة القانون الضريبي و قوانين المالية المتعاقبة، و تحدد أيضا القرارات التي تصدر من الإدارة الضريبية تنفيذا له، و لا تقوم هذه العلاقة على الاتفاق بين الطرفين ، هذا هو الرأي الراجح و الشائع في التطبيقات القضائية، فالقانون هو الذي يحدد حقوق و التزامات كل طرف، و لا دخل للطرفين في تحديدها، و بالتالي لا تعتبر الإدارة الضريبية خصما أو شريكا للمكلف. و لقد حظيت هذه العلاقة التنظيمية بالقبول، مقارنة مع العلاقة التعاقدية نظرا لتمييزها بخصائص و هي²:

1-2- العمومية:

أي أن جميع الأشخاص الذين تتوافر فيهم شروط و حالات واقعية ، يتمتعون بنفس المعاملة الضريبية من حيث الحقوق و الواجبات ، و بدون تمييز وفقا لضوابط موضوعية محددة بالقانون، و هو ما ذهب إليه الدستور الجزائري بالمادة 64 ، حينما نص صراحة أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة³.

2-2- القابلية للاستمرار:

إن المركز القانوني للمكلف بالضريبة قابل للاستمرار ، حتى بعد قيام الإدارة الضريبية بمباشرة سلطتها في ربط و فرض الضريبة ، و بعد أداء المكلف بالتزاماته اتجاهها، ذلك لأن المركز القانوني للمكلف بالضريبة مستمد من القانون.

2-3- القابلية للتعديل:

¹ نفس المرجع، ص 83
² زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 84-85
³ المادة 64 من الدستور الجزائري

إن القوانين الجبائية قابلة للتعديل في أي وقت ، و بالنتيجة تعدل المراكز القانونية للمكلف بالضريبة و في مقابل ذلك، فإن الإدارة الضريبية لها حق التعديل في هذه المراكز ، و لكن بتوفر شروط لحماية المكلف بالضريبة باعتباره طرف ضعيف في العلاقة، ومنع التفرقة بين شاغلي المراكز المتماثلة ، بناءً على اعتبارات شخصية و هذه الشروط هي:

- أن تكون التعديلات عامة و مجردة غير موجهة إلى مكلف بالضريبة معين، و إلا وقع هذا التعديل تحت طائلة البطلان.

- أن يتم التعديل وفقاً لمبدأ تدرج القواعد القانونية ، أي بنفس الأداة القانونية التي أنشئت المركز القانوني أو بمستوى أعلى.

- عدم رجعية القواعد القانونية بأثر رجعي إلا إذا نص القانون صراحة.

2-4- المراكز الموضوعية:

و هي مراكز مستمدة من القوانين و لا يمكن التنازل المطلق عنها. إذ لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتنازل عن التزاماته الضريبية، فالتنازل يكون عن الحقوق و مادام المركز التنظيمي قائماً و لم تتخذ أي إجراءات لتعديله، فإن أحكامه تفرض على طرفي العلاقة الضريبية، و لا يمكنهما استبعاد حكمه.

3- العلاقة بين المكلف و إدارة الضرائب علاقة مديونية:

في حين يتجه جانب آخر من الفقه القانوني ، إلى القول أن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية علاقة مديونية بين دائن و مدين، لا تختلف عن سائر الالتزامات الأخرى كون القانون الضريبي هو المصدر المباشر أو غير المباشر للالتزامات جميعها، و ذلك دون تمييز بين الالتزام بدفع الضريبة عن أي التزام آخر، بيد أن القانون يرتب على تحقق بعض الأعمال القانونية و المادية أثراً في نشوء الالتزام، في حين يبقى مصدر الالتزام هو القانون، الذي يحدد تلك الأعمال بالذات و يحدد نطاقها و يرسم مداها و يترتب عليها حكمه¹.

و منه نستخلص أن العلاقة الضريبية تتكون من طرفين هما المكلف و الإدارة الضريبية، و يمكن القول بأنه إذا ما وجد أشخاص في أي نظام فلا بد أن يكون هنالك طرف ضعيف و طرف آخر قوي، أو أن يكون

¹ علي هادي عطية الهلالي، مدى ذاتية الاثبات في المنازعات الضريبية، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد سنة 2011، ص 04

الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر- دراسة نظرية-

هنالك تعادل في القوتين، و لكن إذا ما تحددت هذه العلاقة بالقانون جبرا و قهرا فلا بد أن تنتفي علاقة التعادل و يصبح أحد الطرفين هو الأقوى و الآخر هو الأضعف، و في هذه الحالة نجد أن المكلف هو الطرف الضعيف لكونه دائما ملتزما و مطالبا بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه، أما الإدارة الضريبية فهي الطرف الأقوى ، حيث أنها المعنية بتطبيق و تنفيذ القوانين الضريبية، بما تمتلكه من حقوق و سلطات خولها لها القانون في هذا الصدد¹.

فالعلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية علاقة قانونية تنظيمية ، تستند إلى نصوص و أحكام القانون الضريبي، وليست علاقة دائن و مدين كما هو الحال في الحقوق الشخصية، الأمر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة في إطار قانون الضرائب و استنادها إليه في كل ما ينجم عنها.

الفرع الثاني: أشكال العلاقة الضريبية

من البدهي اعتبار العلاقة الضريبية علاقة إنسانية بالدرجة الأولى، لأنها في أعماقها عبارة عن تفاعل بين كائنات إنسانية أي بشر و هم المكلفون و أعوان الإدارة الضريبية الذين يجسدونها من خلال عملهم و سلوكهم، و انطلاقا من هنا تبرز أشكال يمكن أن تتجسد من خلالها هذه العلاقة وهي²:

1- علاقة أصولية:

و هي علاقة منطقية قائمة بموجب القانون على التوازن الصحيح بين طرفي العلاقة، ضامنة حقوق و واجبات الجميع الموضوعية و الشخصية ، و مضيعة المزيد من الاحترام و التقدير في التعاطي بمفردات العمل و السلوك بشكل جلي و براق.

2- علاقة غير أصولية:

و هي علاقة تخلو من المنطقية، تتعارض و كثير من مفردات القانون و التعليمات و السلوك العام ، و أصول المهنة و التعامل الإنساني و الأخلاقي، غير متزنة في معالمها لأنها تقوم على مصالح شخصية مادية صرفة، و تستمر مثل هذه العلاقات ما دام الموظف مستمرا في موقعه الوظيفي، و ما دام المكلف مستمرا في مراجعاته لمعالم عمله ، و ما دامت المصالح الشخصية مستمرة بين الطرفين، و تنتقطع العلاقة عن ابتعاد الموظف عن

¹ سعد محيي محمد، مرجع سابق، ص 152

² قاسم محمد عبد الله، المدقق الداخلي الضريبي و مكلف ضريبة الدخل و العلاقة بينهما، دورية القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد (8)، العدد(4)، كلية الإدارة و الاقتصاد، العراق، ص 223..

موقعه الوظيفي بسبب التقاعد أو النقل أو العقوبة، ومع ابتعاد المكلف عن مجال الخضوع الضريبي ، بسبب تغير شكله القانوني أو تصفية أو تعليق نشاطاته الاقتصادية الخاضعة للضريبة ، أو انتقال مصدر دخله إلى مكلف آخر، وتقطع هذه العلاقة أيضًا مع شحة أو انعدام المصالح الشخصية بين الطرفين لأي سبب كان.

المطلب الثاني: تطور العلاقة الضريبية

في جميع دول العالم تسعى الإدارة الضريبية باستمرار وبشتى الوسائل لتحصيل الضرائب ، لحماية موارد الدولة و الحفاظ عليها دون مراعاتها للأثر السلبي الذي ينجم عن ذلك اتجاه المكلف، مما جعل نظرة كل منهما اتجاه الآخر تتغير نتيجة المعاملة بينهما ، خاصة و أن المكلف بالضريبة ينظر إلى إدارة الضرائب أنها تجبي منه أمواله بغير حق و أنها مجرد موزع آلي للأوامر و الجزاءات أو متسلط على جيوب المواطنين، الأمر الذي جعل بعضهم لا يتقنون بها و لا يتعاملون معها بنظرة إيجابية. لذا فإن الغاية الأساسية التي تهدف إليها الإصلاحات الضريبية تكمن في تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلفين بالضريبة و المعاملة التي تربطهما ببعضهما، لذلك نجد الدول في سعي مستمر من أجل تحقيق ذلك.

و على هذا فقد مرت العلاقة الضريبية بتطور المعاملات بينهما ، من معاملة الممول كزبون أو عميل لدى إدارة الضرائب إلى معاملته كشريك معها، و إلى تحولها إلى إدارة خدمات تخدم المكلف بالضريبة.

الفرع الأول: تطور معاملة المكلف كزبون لدى إدارة الضرائب

لقد شهدت الإدارة الضريبية إصلاحات عديدة في اطار العصرية و الحداثة، و التي تضم ضمن طياتها تغيير نظرة الإدارة الضريبية إلى المكلف ، من مكلف أو مدين بالضريبة إلى زبون (عميل) تسهر على خدمته. فبعدما كانت تعتبر أنه مجبر على تأدية ضرائبه لكونه مكلف قانوني، أصبحت تعتبره زبونا تسعى هذه الإدارة إلى التقرب منه و إزالة غموضه و حسن معاملته، عن طريق تقديم خدمة عالية تجعله مرتبطا بها.

لهذا نجد الإدارة الضريبية قد فتحت عدة قنوات اتصال، و التي بواسطتها يمكن للمكلفين الحصول بطريقة سهلة و سريعة على معلومات واضحة و دقيقة مطابقة لأنشغالاتهم¹ ، حيث وضعت تحت تصرفهم مصالح متخصصة مكلفة باستقبالهم و تزويدهم بالمعلومات التي يطلبونها، كما نشرت لهم عدة وثائق مجانية (دلائل، كتيبات، مطويات، ملخصات، بلاغات..إلخ) و هي معدة خصيصا لمختلف أصناف المكلفين حسب نشاطاتهم ،

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة ، ص 07

الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر- دراسة نظرية-

و إلى الجمهور عامة، و تتميز بأسلوب واضح و بسيط و هي متاحة على مستوى جميع المصالح و كذا الموقع الإلكتروني).

غير أن بعض الكتاب اعترضوا على تطور العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية ، إلى النظر للمكلف بالضريبة باعتباره زبون أو عميل على اعتبار أن القواعد التي تحكم القطاع الخاص في علاقته مع المستهلك ، لا يمكن تطبيقها في هذه العلاقة، لأن القطاع الخاص يعترف دائما بأن العميل على حق و أن على التاجر أن يغير من سلوكه لتقديم السلع و الخدمات التي يرغبها، بينما في المجال الضريبي تجبر الدولة المكلف بالضريبة على أداء الضريبة بحكم القانون ، و ليس من السهل تغيير سياستها لمجرد الحصول على رضا المكلفين بالضريبة¹.

و يرى البعض الآخر أن اعتبار المكلف بالضريبة عميلا أو زبونا لا يغير من طبيعة العلاقة التنظيمية التي تحكم الطرفين ، و لا يحول الضريبة من فريضة إجبارية إلى التزام اختياري للمكلف بالضريبة، و لا الحرية في دفعها من عدمها ، تشبيها بالعميل أو الزبون التجاري الذي يقرر باختيار التعامل مع المؤسسة ، في الوقت والمكان الذي يلائمه؛ ذلك أن الضريبة تبقى فريضة إجبارية، و أن القانون الضريبي يلزم المكلف بدفعها جبرا². و كأخذ تجارب بعض الدول في هذا الصدد، نجد أن:³

- الإدارة الضريبية الفرنسية ، فقد بدأت في تقنين معلوماتها للتطور من منظمة ضريبية مركزية إلى منظمة زبون مركزية في أوائل عام 2001 ، من أجل تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية عن طريق هدفين:

* خلق حساب مالي مبسط.

* انطلاق إعلان الضريبة على الانترنت ، و استمرت حتى عام 2005 في تزويد الخدمات إلى

المواطنين.

¹ رمضان صديق، مرجع سابق، ص 40-41
² زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 89
³ نفس المرجع، ص 87

- مفوضو الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية ، أيضا غيروا من فكرهم اتجاه المكلفين بالضريبة ، إذ يصفونهم بالعملاء، و هو ما ورد في البيان الاستراتيجي للفترة (2005-2008)، على أن يزودوا خدماتهم إلى العملاء.

الفرع الثاني: تطور معاملة المكلف كشريك لدى إدارة الضرائب

لقد عملت الإدارة الضريبية الجزائرية منذ عدة سنوات دون توقف ، على تطوير خطابها الذي يهدف إلى ترسيخ التصور الايجابي في تأسيس الضريبة، حيث تسعى من خلاله إلى جعل المكلف شريكا كاملا ، لانجاز مهمتها و المتمثلة في تمويل ميزانية الدولة بمورد الضرائب.

و تمثل هذه الشراكة هدفا استراتيجيا بالنسبة لإدارة الضرائب ، في جعل سلوك المكلف بالضريبة ضمن مقاربة في غاية التمدن، و وضعه في المرتبة اللائقة به ضمن هذه العلاقات الجديدة المتعلقة بالتعاون و التشاور ، التي تميز علاقات الإدارة الضريبية بمتعاملها. فنجدها تحرص على معاملته معاملة لائقة و محترمة لأن هنا تكمن إرادتها و سياستها، و هذه المعاملة تعكس صورتها بالنسبة له، كما نجدها تسعى إلى خلق تقاليد تسير وفق قواعد سلوكية مبنية على الوعي و الاحترافية و الاحترام، تسعى من خلال تجسيدها إلى تقديم المساعدة، و خلق علاقة شراكة حقيقية بين الإدارة الضريبية و المكلفين بالضريبة.

كما أن الغاية المرجوة من معاملة الشراكة هذه ، هو تحسين هذه العلاقات من أجل خلق انسجام أفضل بين القواعد التي تسيرها، و تمكين المكلف بالضريبة بالمشاركة في تحقيق أهدافه بروح المسؤولية ، التي تشرف واجباته كمواطن.

الفرع الثالث: تطور الإدارة الضريبية إلى إدارة خدماتية

يعتبر التهرب الضريبي رد فعل طبيعي من طرف المكلفين إزاء عنف الضريبة ، و لاعتقادهم أن الضريبة استقطاع مالي من ثروتهم دون حق، فنجد منهم من يتهرب و يتحايل لهذا السبب رفضا للالتزام للقانون، و منهم من يتهرب بسبب نقص في المعلومات من الضرائب الملزمين بأدائها ، و هنا يقع العبء في توعيتهم على إدارة الضرائب بتوفير المعلومات اللازمة و الكافية ، التي يمكن من خلالها إلزامهم بدفع الضرائب، و بهذا فإن تقديم هذه المعلومات يدخل في إطار تقديمها كخدمة للمكلفين بالضريبة، و هنا تتحول إدارة الضرائب من إدارة ضريبية إلى إدارة الخدمات، إذ تتمثل هذه الخدمة في إعانة المكلف بالضريبة على الوفاء بالتزاماته الضريبية ،

و ابتعاده عن الوقوع في المخالفات التي تعرضه إلى توقيع العقوبات، إذ أن المكلف بالضريبة يشعر أن الإدارة الضرائب تخدمه، و أن خدماتها تعود عليه بالنفع في هذا الصدد، و هذا يجنبه في المقابل أن يتحمل تكلفة هذه الخدمة بعدم استعانته بالخبراء و المختصين في الاستفسار عن أمور معقدة، لأن هذه الخدمات المقدمة إلى المكلف بالضريبة في الواقع يمكن ترجمتها إلى مبالغ نقدية، يمكن توفيرها دون الحاجة إلى ذوي الخبرات.

و من هنا نستنتج أن الإدارة الضريبية مؤسسة إنتاجية تتمثل مدخلاتها في الموظفين و المعلومات ، أما مخرجاتها فهي الإيرادات التي تعود إلى صالح الدولة و العدالة التي تتحقق للمكلفين.

المبحث الثاني: منازعات العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية

إن النزاعات الإدارية تنشأ نتيجة إختلاف مصالح طرفي هذه العلاقة ، حيث أن كلا الطرفين يسعى إلى تحقيق الحد الأقصى من أهدافه ، مستخدما في ذلك كافة الطرق القانونية المتاحة أمامه. ويتولد النزاع في العلاقة الضريبية عندما يرى المكلف عدم صحة أو عدم شرعية ربط الضريبة ، أو يعترض على إجراءات متابعة تحصيلها ، وفقا للقوانين و التعليمات. أي عندما يشعر أن هناك تعسف من طرف الإدارة الضريبية حياله في مجال الفرض الضريبي، نظرا لقوة السند القانوني الذي ترتكز عليه هذه الأخيرة في قيامها بمهامها.

و كلمة منازعة بمجرد النطق بها يتبادر إلى ذهن السامع ، حصول مشاكل و خلافات بين أطراف المنازعة؛ فالنزاع الضريبي يتضمن مجموع القواعد المطبقة على الخصومة ، التي تثار بين المكلف من جهة و الإدارة الضريبية من جهة أخرى ، و حول تحديد وربط الضريبة من جهة و تحصيلها من جهة أخرى. إذا يحق للمكلف مخاصمة الإدارة الضريبية من أجل إعادة النظر في تحديد الوعاء أو في التحصيل وطرقه¹.

و قبل الدخول في موضوع المنازعات الضريبية، يجب أن نشير أولا إلى نقطة مهمة، و هي حدود التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية ، و التي تعتبر الأساس و المحرك الفعلي لنشوب الخلاف و النزاع بين الطرفين ، في حالة ما اختل هذا التوازن بانحياز المشرع في سنه للقوانين نحو طرف عن آخر.

المطلب الأول: حدود التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية

إن العلاقة الضريبية بين المكلف و الإدارة الضريبية هي علاقة حتمية ، و ليست علاقة اختيارية، فلو كان الخيار بيد المكلف لما اختار أبدا أن يدخل في أية علاقة معها ، و لما اختار إطلاقا أن يدفع الضريبة،

¹ قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 69

الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر- دراسة نظرية-

و بالتالي يمكن القول أنها علاقة غير متوازنة ، إذ أن المكلف لا يرى في الإدارة الضريبية إلا جانبا ينزح أمواله بالإكراه، دون أن يحصل على منفعة مباشرة أو ملموسة، في حين تعتبر إدارة الضرائب أنّ ما تقوم به واجب مقدس، باعتبارها تحقق مصلحة عامة للمجتمع، دون مراعاتها للمصلحة الخاصة بكل مكلف بالضريبة¹.

كما أن المكلف بالضريبة مهما اختلف طبيعته سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا ، فكلاهما يجدان نفسها في مواجهة الإدارة الضريبية ، التي تتمتع بغرض تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة بصلاحيات و سلطات واسعة ، قد تصل إلى حد المساس بالحريات الفردية لهما ؛ و من السلطات و الحقوق سلطات الفحص و الرقابة ، و السلطات الممنوحة لها لضمان تحصيل الضريبة الإضافية إلى سلطات توقيع الجزاءات و العقوبات ، و في المقابل يقع على عاتق الدولة واجب دستوري يتمثل في حماية الحريات الفردية و الأساسية للمواطنين، طبقا للمادة 32 من الدستور و التي تقضي بما يلي: "الحريات الأساسية و حقوق الإنسان و المواطن مضمونة"². مما يترتب عليها واجب دستوري مزدوج، إذ تعمل من جهة على تحقيق المساواة أمام الأعباء العامة ، بمحاربة الغش و التهرب و التملص الضريبي ، و من جهة أخرى تسعى جاهدة إلى الحفاظ على الحقوق الفردية للمواطنين.

و بالتالي فإن الحد من سلطتها و تعسفها في استعمال حقها لن يكون إلا بموجب القانون، و على إثر ذلك سعى المشرع الجزائري إلى إيجاد نوع من التوازن بين طرفي العلاقة ال ضريبية ، عن طريق حماية المكلفين بالضريبة بمجموعة من الإجراءات القانونية التي توقعها محل البطلان ، حين محاولتها لمخالفتها و بالتالي تنقيد رقابة الإدارة الضريبية بهذه المجموعة من الإجراءات، و تسمى هذه الإجراءات بالضمانات القانونية الممنوحة للمكّلف بالضريبة، و التي تعتبر حماية قانونية لهم تم تعزيزها بموجب نصوص قانونية مختلفة. و كما سبق ورأيناها بالتفصيل في الفصل السابق المتعلق بالمكلف بالضريبة.

و لكي يكون هنالك توازن بين الطرفين ، يجب أن يسعى المشرع إلى خلق توازن بين حقوق المكّلف بالضريبة و بين الإدارة ال ضريبية، التي تتمتع بسلطات استثنائية تتجسد في المتابعة و التحصيل ال ضريبي، و فرض عقوبات و غرامات على المكّلف بالضريبة، مركزا اهتماماته على الطرف الأضعف ألا و هو المكلف في حد ذاته. حيث و إذا ما وجدت هذه العلاقة بين الطرفين فإما أن يكون أحدهما قويا و الآخر ضعيفا أو يتعادلان معاً؛ و إذا ما تحددت هذه العلاقة بالقانون فينتفي التعادل بينهما؛ و يصبح أحدهما قويا و الآخر

¹ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 80
² المادة 32 من الدستور الجزائري

ضعيفاً، و الإدارة الضريبية كسلطة عامة دائماً هي الأقوى لما لها من امتيازات و سلطات و مالها من ضمانات. و قد تطرقنا إلى ذلك بالتفصيل في الفصل الخاص بالإدارة الضريبية الجزائرية.

المطلب الثاني: مفهوم النزاع الضريبي

إن لفظ منازعة في مادة الضرائب له معنى ضيق و آخر واسع ، فالمعنى الضيق عندما يستعمل اللفظ في المنازعات التي تحدث بين المكلف و الإدارة الضريبية ، وذلك فيما يتعلق بتحديد الضريبة أو تحصيلها أو مبلغها المفروض ، والمعنى الواسع فيظهر حين إستعمال اللفظ وإن لم يكن هناك نزاع بين المكلف و الإدارة ، بل هناك وضعية معينة قد حلت به ، كإعساره أو هلاك أمواله ، فيطلب على أساسها من الإدارة أن ترفق به¹. و منه تعبر المنازعة الضريبية ، عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير ، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كلفها بها قانون الضريبة أو أي قانون آخر، وهي أول الطريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بنظر هذه المنازعة².

الفرع الأول: النزاع الضريبي في التشريع الجزائري³

بالنظر إلى المادتين 92 و 93 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، نجد أن المشرع الجزائري قد أخذ بالمفهوم الواسع للنزاع الضريبي، بحيث اعتبر أن طلبات التخفيض المقدمة من طرف المكلفين إلى المصالح الضريبية المختصة، والتي تتعلق بالإعفاء من الضريبة المفروضة عليهم قانوناً ، أو التخفيف منها نتيجة حالة العوز أو ضيق الحال ، والتي تؤدي بهم إلى العجز عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة، أو حتى تلك التي يكون مضمونها الإعفاء والتخفيض من الزيادات والضرائب والغرامات الجبائية ، تكون من خلال تقديم شكوى إلى مدير الضرائب الولائي الذي يتبع له مكان فرض الضريبة ، بشرط إرفاقها بنسخة من الإعدار الصادر من الإدارة الضريبية أو ذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى .

فإذا نظرنا إلى هذه الشروط نجدها تتوافق مع الشروط المحددة لمنازعة الوعاء أو حتى التحصيل، إذ يشترط المشرع الجزائري وجوب تقديم شكوى (تظلم) إلى المصالح الضريبية صاحبة الإختصاص، كما يمكن لنا

¹ حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص7 - 8 .
² رمضان صديق ، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة) ، دار النهضة العربية للنشر و التوزيع، القاهرة ، مصر، 2006، ص 18
³ قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 71- 72

الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر- دراسة نظرية-

من خلال مضمون المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية المشار إليها أعلاه، أن التشريع الجزائري يقصد في هذا الخصوص أنه على المكلف أن ينازع الإدارة الضريبية بخصوص حالة العوز التي حلت به ، والتي أدت إلى عدم قدرته على الإيفاء بديونه ، أن يقدم شكوى إلى الجهة الضريبية ذات الاختصاص من أجل النظر في طلباته ومحاولة تخفيف العبء الضريبي عليه ، الناتج إما عن عدم القدرة على التسديد ، أو عدم القدرة على مجارات الزيادة الحاصلة في الغرامات المفروضة على عدم التسديد.

الفرع الثاني: أركان النزاع الضريبي

واستنادا إلى المفاهيم المتعلقة بالنزاع الضريبي، سواء كان المفهوم الواسع أو المفهوم الضيق نجد أنه لقيام النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية ، لا بد من توفر ثلاثة عناصر لكي يعتبر النزاع نزاعا ضريبيا، هذه العناصر تتمثل في:

1- وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع ، لأنها هي التي تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها، بناء على ما تقتضيه التشريعات الضريبية.

2- أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة، بحيث يتم الرجوع إليه ولا يغير من الأمر في شيء أن يشاركه في ذلك قانون آخر.

3- أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية ، التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة، كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

الفرع الثالث: أسباب النزاع الضريبي

إن تغيير الأنظمة الضريبية بقصد مواكبة التغيرات التي تحصل في المجتمع ، أدى في بعض الأحيان إلى كثرة القوانين المنظمة للمجال الضريبي، مما فرض صعوبة في فهمها من طرف المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية على حد سواء، هذا التعقد قد ينجم عنه أخطاء في فرض وربط وتحصيل الضريبة، ومن هنا أتاح المشرع الجزائري للمكلف الحق في مخاصمة الإدارة الضريبية ، متى تبين له الظلم والإجحاف في حقه، فما دام للإدارة الضريبية حق الإطلاع والرقابة، فمن حق المكلف منازعة الإدارة الضريبية فيما فرض عليه من ضرائب.

ولكن عندما نجد أن هناك الكثير من النزاعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، فذلك يؤشر على وجود أسباب تؤدي إلى حدوث هذا النزاع على اختلاف مستوياته، وتختلف هذه الأسباب من دولة إلى أخرى ، وتتغير في الدولة الواحدة من زمن إلى آخر، ومن منطقة إلى أخرى ومن مكلف وإدارة ضريبية إلى أخرى¹.
وبالنظر إلى المفهوم الضيق للمنازعة الضريبية ، يمكن لنا أن نبين الدوافع المحركة لهذا النزاع والتي تتمثل في الجوانب التالية²:

- امتناع المكلف بالضريبة عن دفع المبالغ المفروضة والمستحقة على ذمته.
- قد تنشأ المنازعة الضريبية في حالة تهرب المكلف بالضريبة من دفع قيمتها واستعماله مختلف طرق وأساليب الغش والتدليس الضريبي.
- ينشأ النزاع الضريبي نتيجة المطالبة باستدراك الأخطاء الناتجة عن قيام الإدارة الضريبية بعمليات تحديد الوعاء وتصفية الضريبة، وحين ذاك ترتكب أخطاء مادية أو مبالغة في تقدير قيمة الضريبة المستحقة، أو عدم الأخذ بعين الاعتبار حق استفادة المكلف من الأحكام التشريعية التي تعفي أو تخفض قيمة الضرائب على المكلف، وحين ذاك يلتمس المكلف من الإدارة الضريبية مراجعة هذه الأخطاء.

المطلب الثالث: طبيعة النزاع الضريبي و أنواعه

الفرع الأول: طبيعة النزاع الضريبي

إن طبيعة النزاع الضريبي مستمدة من طبيعة القانون الضريبي ، وما تحمله نصوصه من ذاتية خاصة ينفرد بها عن القوانين الأخرى ، فالكل يأخذ ويستمد صلاحياته وسلطاته من القانون الضريبي، وليس من القانون العام على غرار المنازعات الأخرى. و معرفة طبيعة النزاع الضريبي تكون من خلال العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية ، وكذا القانون المنظم لهذه العلاقة ، ومن ثم القضاء المختص بالنظر في النزاع الضريبي وطبيعته .

¹ قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 73

² أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005 ، ص 09

1- العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية:

لم تعد العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية مبنية على الفكرة التعاقدية ، التي تقوم على أن الإلتزام بدفع الضرائب مرتبط بالحصول على خدمات ، وبالتالي فالعلاقة الضريبية يجب أن تبنى على معرفة كاملة بخصائص الضريبة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ، ومن ثم وضع علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي تكفل نجاحها .

كما أن سلطة الإدارة الضريبية في ربط الضرائب وتحصيلها ، مستمدة من طبيعة الضريبة التي لا تقوم على رابطة عقدية بين الإدارة والمكلف ، وإنما نصوص القوانين التي تفرضها ، وقد إتفقت غالبية التشريعات على ذلك، ومن الخصائص الأساسية للأنظمة القانونية الضريبية أنها توفر للإدارة الضريبية معلومات مستمرة ، وكذا جعلها تتمتع بصلاحيات واسعة ، وإمكانيات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية.

2- القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية:

يعد إختصاص البرلمان بالمسائل الضريبية ، السبب الأساس لنشأة البرلمانات، تاريخيا ² ، ففي فرنسا نصت المادة الرابعة عشر من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي لعام 1789 ، والذي يعد الأساس لهذا المبدأ ، على أن لكل المواطنين حق التأكد بأنفسهم أو من خلال ممثليهم من ضرورة الفرائض العامة ، وكذلك حق إرتضاؤها ، وحق متابعة إستخدامها ، فيعتبر القانون بذلك المصدر الوحيد للإلتزام بدفع الضريبة ، وقد حرص المشرع في نطاق القانون الضريبي على تحديد أسس الضريبة وسعرها ووعائها ، دون أن يترك ذلك للسلطة التنفيذية والمنوطة بتنفيذ القانون ، لذلك فالقانون الضريبي هو القانون المنظم للعلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية.

فهو القانون الذي منح المكلف مجموعة من الضمانات التي تكفل حقوقه ، وعلى رأسها حقه في التظلم والمراجعة، كما فرض عليه إلتزامات إبتداءا من معرفة قيمة الضريبة المستحقة عليه ، ونهاية بدفعها ، وهو القانون الذي يحدد سلطات وحقوق الإدارة الضريبية، من خلال سلطة الفحص والرقابة وسلطة ضمان التحصيل،

¹ بدائرية يحي، النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة الماجستير في العلوم الإدارية والقانونية، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011، ص 20

² Trotabas Louis , Finance publique , FRANCE , PARIS , 1969, p 18

الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر- دراسة نظرية-

وفرض عليها التزامات ينبغي عليها مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقة و العدالة ، فالعلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية علاقة قانونية تنظيمية تستند إلى نصوص وأحكام القانون الضريبي ، وليست علاقة دائن ومدين كما هو الحال في الحقوق الشخصية ، الأمر الذي يستلزم تنظيم هذه العلاقة في إطار قانون الضرائب وإستنادها إليه في كل ما ينجم عنها¹.

3- القضاء المختص بالنظر في المنازعات الضريبية وطبيعته²:

يشكل النظام الضريبي مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة ، حسب قواعد ومقومات وإجراءات محددة ، وتتكون مقوماته من الإدارة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي، والإدارة التنفيذية التي تتولى تنفيذه وإصدار التعليمات التنفيذية له ، والجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في النزاعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية .

وتثير النزاعات الضريبية نواحي قانونية متعددة أهمها ، قانون الإجراءات الواجب تطبيقه على المنازعة الضريبية، حيث يرى البعض أن المنازعة الضريبية تتمتع بذاتية مستقلة ومن ثم لا يتعين الرجوع فيها إلى قانون الإجراءات المدنية ، بينما يرى البعض الآخر أن الأصل في الإجراءات أن يتبع في شأنها ما يقضي به هذا الأخير، بإعتباره القانون الإجرائي العام فيما لم يرد به نص خاص في قانون الضرائب ذاته.

وبدورها أعطت التشريعات للمنازعة الضريبية طبيعة قانونية مستقلة ، مستمدة من المبادئ التي يقوم عليها القانون الضريبي و إستقلاليتها عن القوانين الأخرى ، وعن تمتع هذا الأخير بذاتية كاملة علمية وتشريعية، جعلت للمنازعة الضريبية طابع خاص يتوقف تحديدها على نتائج ، منها تحديد الجهة القضائية المختصة بنظر هذا النزاع ، وكذا تحديد القانون الواجب التطبيق ، و مدى قوة الإقرار أو التصريح الضريبي المقدم من المكلف، بالإضافة إلى أدلة الإثبات في هذا النوع من النزاع ، وطبيعة قرارات الإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: أنواع النزاع الضريبي³

يتم تقسيم النزاع الضريبي وفق العديد من المعايير والأسس التي يتم الإستناد إليها، ومن بين أنواع النزاع الضريبي يمكن ذكر:

¹ رمضان صديق ، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية و الاتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة) ، مرجع سابق، ص 124 .

² سعد محيي محمد، مرجع سابق، ص 134-136

³ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 72-73

1 -حسب نوع الضريبة:

حسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع متعلق بالضرائب المباشرة، وآخر متعلق بالضرائب غير المباشرة، ويتم الإستناد في تقسيم النزاع الضريبي حسب هذا المعيار إلى المعايير المتبعة في تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، وذلك كما تطرقنا إليه في الفصل الأول من الباب التمهيدي عند الحديث عن تقسيمات وأنواع الضرائب.

2 حسب المرحلة التي تمر بها الضريبة:

فحسب هذا المعيار ، يمكن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع مرتبط بالوعاء الضريبي ونزاع متعلق بالتحصيل، فمنازعات الوعاء هي تلك المنازعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول قيمة الوعاء الضريبي، المتخذ كأساس لحساب قيمة الضريبة الواجبة الأداء من المكلف، أما منازعات التحصيل فهي كل ما يرتبط بطرق التحصيل الضريبي، ونرى أن منازعات التحصيل تنجر عن التحصيل الجبري وليس التحصيل الودي، فهذا الأخير يتم من خلاله إيفاء المكلف بقيمة الضرائب التي على عاتقه طواعية إلى الخزينة العامة، أما منازعات التحصيل الجبري ، فتنشأ بمناسبة امتناع المكلف عن سداد ديونه تجاه مخالفة الخزينة، ومن هنا تلجأ الإدارة الضريبية إلى القيام بإجراءات التحصيل الجبري، وعند ارتكابها مخالفة الإجراءات القانونية يثور النزاع الضريبي بينها وبين المكلف.

3 من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع الضريبي:

حسب هذا المعيار نجد أن النزاع الضريبي ينقسم إلى نوعين، إما أن يكون نزاعا إداريا، وإما أن يكون نزاعا قضائيا، فالنزاع الإداري هو أن يكون النزاع مطروحا أمام الإدارة الضريبية مصدرة القرار في حد ذاتها، بحيث يقوم المكلف برفع التظلم إلى الجهة المختصة سواء كنا أمام حالة منازعات الوعاء أو التحصيل، ونضيف أن طرح النزاع الضريبي أمام لجان الطعن، والذي يعد اختياريا يدخل في خانة الطعن النزاعي الإداري، أما النزاع الضريبي القضائي ، فهو النزاع الذي يكون على مستوى القضاء، حيث أن المكلف يقوم برفع نزاعه إلى المحكمة الإدارية وبعدها مجلس الدولة ، إن لم يكن الحكم الصادر من المحكمة الإدارية في صالحه، هذا ونشير إلى أن المشرع يشترط لصحة رفع الدعوى الضريبية أمام القضاء ، وجود التظلم المسبق من طرف المكلف أمام الإدارة الضريبية.

وفيما يخص النزاع الضريبي أمام القضاء عموما ، نجد أن هناك نزاعا ذو طابع جزائي أمام الجهات القضائية الجزائرية ، والذي تحركه الإدارة الضريبية بصدد بعض الممارسات التدليسية ، التي قد يقوم بها المكلفون بالضريبة ، والتي تناولتها المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري ، وفي الوجه المقابل نجد النزاع ذو الطابع الإداري أمام جهات القضاء الإداري ، وهذا الأخير عادة ما يحركه المكلف بالضريبة سعيا منه لإنتراع حقوقه من الإدارة الضريبية عبر المسلك القضائي ، والذي يشكل له الضمانة الأساسية في ذلك¹.

و في الأخير نشير إلى أن حدوث النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية ، هو الحالة غير العادية التي تطبع العلاقة بين الإدارة الضريبية من جهة والمكلفين من جهة أخرى، فالواقع المعقول والمقبول يقتضي بأن تكون هناك علاقة ود واحترام للتشريع بين الإدارة الضريبية ، في ظل سريان مبدأ التفاهم و الانسجام بين الإدارة الضريبية والمكلفين، طالما أن التشريع الضريبي هو من الحكم بين الطرفين.

المبحث الثالث: تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية

إن العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة تتميز بالحذر المتبادل، وهذا ما يجعلنا نفهم التوتر والتصادم الموجود بينهما ، و إدارة الضرائب لها من الواجب اللازم في الإصلاح من أجل تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة ، حتى يشعر هؤلاء المواطنين بالرضا الجبائي فيدفعونها باقتناع دون أن تكون لهم انعكاسات نفسية سيئة، و في الوقت نفسه إمكانية الإدارة الضريبية بتحصيل ضرائبها بسهولة، و على هذا فإنّ هذه العلاقة لا يمكن أن تتحسن ما بين أطرافها ، إلا إذا ما تم تحسين فعالية الإدارة الضريبية من جهة، ثم تحسين المعاملة في المنازعة الضريبية مع المكلفين من جهة أخرى.

المطلب الأول: تحسين جودة أداء الإدارة الضريبية

تتميز الإدارة الضريبية بمهامها الصعبة و المهمة مقارنة بالإدارات الأخرى، فهي مكلفة بتطبيق القانون الضريبي و مسؤولة عن تحصيل الإيرادات ، مما يفسر أن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه حصول أو خسارة الدولة للحصيلة الضريبية ، و هذا يرجع إلى مدى فعاليتها.

¹ بدائرية يحي، مرجع سابق، ص 26-27

الفرع الأول: تحسين فعالية الإدارة الضريبية

إن هذه الفعالية لا يمكن أن تتحقق إلا إذا قامت الإدارة الضريبية بواجباتها المخولة لها قانوناً، بواسطة التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية، و أحكام الرقابة على تنفيذها حتى تتمكن من تحصيل ضرائب خزينة الدولة دون انقاص منها، و هذا عن طريق مكافحة التهرب الضريبي لجميع الوسائل القانونية¹ دون اللجوء إلى الوسائل التعسفية في تحصيلها.

ففي كثير من الأحيان، ترجع الخسارة في الحصيلة الضريبية في البلدان النامية، إلى عدم كفاءة أداء إدارة الضرائب، لذلك تحتاج هذه البلدان إلى البحث عن تحسين فعالية إدارتها الضريبية، و التي سوف لن تحققها إلا عندما تستطيع هذه الأخيرة أن²:

- تؤدي واجباتها على أكمل وجه، من خلال التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية و إحكام الرقابة على تنفيذها، حتى تتمكن من تحصيل الضرائب المقررة، دون أن تفقد الدولة شيء من هذه المبالغ.
- تتجنب التطبيقات المخالفة للقوانين، و أن تعمل على تطبيق القوانين في إطار احترام الحريات الشخصية للمكلفين، مما يتعين معه الوضوح التام لكل القرارات التي تصدرها الإدارة ، و ألا تصدر تعليمات مخالفة لصريح نصوص القوانين.
- تقوم بإعلام المكلفين بكل جديد حتى يكون على بينة ، و أن لا يفاجأ بتطبيقه مع علمه بتطبيق آخر من قبل، و بالتالي تجنب اللجوء إلى المنازعات الضريبية؛
- ينبغي أن لا يكون الإقرار الذي يتقدم به المكلف وسيلة تهديد ، و إنما وسيلة فعالة تمكن الإدارة الضريبية من تتبع كل دخول المكلف، و عليه في هذا الصدد يجب أن تكون بيانات الإقرار و غرضها واضحة، و أن يرفق الإقرار بميثاق المكلف الذي يضمن حقوقه و واجباته.
- تعميق وسائل الاتصال بين الإدارة و المكلفين ، و هذا لا يكون إلا من خلال الإعداد الجيد لرجال الإدارة الضريبية. و تحسين وسائل الاتصال بين الإدارة و المكلفين بالضريبة ، لا يمكن أن يتحقق إلا إذا حضي رجال الإدارة الضريبية هؤلاء بالتكوين المهني السليم و إعدادهم إعداداً نفسياً و فنياً، عن طريق تكوينهم ضمن

¹ محمد نعيم فرحات، تأصيل التهرب الضريبي و إجراءات الخصومة الجبائية الضريبية في القانون المصري، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، دار الدفاع الجوي، مدينة نصر، القاهرة، 2006، ص 21

² رابع رتيب، الممول و الإدارة الضريبية، مرجع سابق، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص 19

الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر- دراسة نظرية-

مدارس و معاهد متخصصة في الميدان الجبائي، كما هو الحال بالنسبة إلى الجزائر و فرنسا ، حيث يوجد المعهد الوطني للضرائب و للجمارك و هذا هو الإعداد الفني، أما الأعداد النفسي فيندرج ضمن الاهتمام بالجوانب المادية و المعنوية لموظفي إدارة الضرائب لتأدية واجباتهم الوظيفية على أتم وجه ، بالإضافة إلى تدريبهم على طريقة التعامل مع المكلفين بالضريبة بالمعاملة الحسنة ،سواء من حيث الاستقبال أو الإجابة على استفساراتهم، و كذا إقناعهم استناداً إلى اللوائح و القوانين...إلخ، و العمل على احترام جميع حقوقه بصفته مواطن و بصفته مستخدم للإدارة الضريبية¹.

و نشير في هذا المجال أن الاهتمام بتحسين فعالية الإدارة الضريبية ، قد أدى بالأمم المتحدة في إطار عمل المجلس الاقتصادي و الاجتماعي إلى تشكيل مجموعة خاصة ، مكونة من خبراء التعاون الدولي في المجال الضريبي في 28 أبريل 1980 ، حيث أن أهم ما أسند إلى هذا المجلس دراسة الإمكانيات المتاحة لتحسين فعالية الإدارات الضريبية، و من أهم الموضوعات التي تناولها المجلس ، طرق الطعن المقررة في الدول المختلفة ضد قرارات الإدارة الضريبية و إجراءات التحصيل الجبري، و عملية حساب الوعاء الضريبي و عملية تحصيل الضريبة².

الفرع الثاني: تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة

لم تطبق الإدارة الضريبية برنامجاً لإدارة الجودة الشاملة، و لم تحصل على شهادة المطابقة، فمن أين تبدأ من مواصفات أنظمة إدارة الجودة، من إدارة الجودة الشاملة أم من كلاهما؟

تعتمد كفاءة أداء العمل الإداري على جودة الأعمال ، و نتائجها التي تقاس عن معرفة مدى رضا العملاء ، عما يقدم لهم من خدمات تتفق مع الأهداف أو المتطلبات ، و المعايير المحددة لدرجة جودة المدخلات و المخرجات، و تحقيق الأهداف؛ و ينظر إلى الجودة على أنها جودة متواصلة لتحقيق التطوير و التحسين المستمر، من خلال نشر ثقافة الجودة و تنمية الوعي و التركيز على النتائج لتحقيق التكامل الإداري؛ فلم تعد الجودة تعني الكشف عن الأخطاء، بل بناء ثقافة راسخة من القيم و المبادئ ،و جودة الأداء، و قد بدأ الاهتمام بتحقيق الجودة سنة 1948 ، حيث بدأ العمل على إيجاد تطوير فني اختياري متخصص لمواصفات الجودة ، و أطلق عليه اسم (إيزو) ISO و الذي استهدف توحيد الأداء لجودة المخرجات ، و في سنة 1989 بدء عمل اللجنة الفنية التابعة للمنظمة العالمية للتوحيد القياسي ، و التي نظم عدداً كبيراً و متنوعاً من المتخصصين

¹ از عروعة فاطمة، مرجع سابق، ص 112

² نفس المرجع، ص 112

الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر- دراسة نظرية-

و الخبراء في مجال الجودة، و تطوير أداء المنظمات للعمل المشترك على مستوى العالم، للوصول إلى مشروع تطبيقي يتلائم مع كافة الأنشطة، خاصة مع زيادة حجم النشاط الاقتصادي و الخدماتي على المستوى العالمي؛ إلى غاية 1998 أين تزايد تطبيق الإيزو، و بدأ العمل لإيجاد صيغة مواصفات للجودة، تشمل القطاعات غير الفنية.

و يعرف الإيزو 9000 أن إقرار مواصفات تقنية أو معايير أو أساليب أو إجراءات أو ممارسات موحدة و مقبولة عموماً لقياس أي سند¹، كما يعرف بأنها مجموعة مواصفات قياسية تشرح المتطلبات لنظام الجودة الشاملة، بحيث يصلح للتطبيق على كافة الأنشطة الاقتصادية². و تعتبر كلمة "إيزو" اختصاراً للحروف الأولى من اسم المنظمة العالمية للتوحيد القياسي.

و يتفق المهتمون بمجال الجودة، في هذه الحالة، على ضرورة العمل على توفير هيكل أو نظام رسمي للجودة، بتطبيق مواصفات الإيزو 9000 لخلق الاستقرار في بيئتها الداخلية، و لتحقيق جودة ثابتة لخدماتها و من ثمة استخدام المواصفة الإيزو 9001 كأداة للوصول إلى إدارة الجودة الشاملة، من خلال توفير بيئة عمل مهيكلتة تنسق عمليات التحسين و تكملها، و بالتالي وضع نظام الجودة في محله الصحيح، إن ذلك يسهل من تطبيق إدارة الجودة الشاملة، لكن هذا لا يمنع من التوجه المباشر إلى تطبيق إدارة الجودة الشاملة.

أما إدارة الجودة الشاملة فقد سجلت عدة محاولات لتعريفها، و هذا ما يدل على شمولية معناها نذكر منها ما يلي:

فعند رواد إدارة الجودة الشاملة مثل "كروسبي" CROSBY و "جابلونسكي" JBLONSKI تعرف أنها: "الفلسفة الإدارية و ممارسات المنظمة العملية، التي تسعى لأن تضع كل من مواردها البشرية، و كذلك المواد الخام لأن تكون أكثر فعالية و كفاءة لتحقيق أهداف المنشأة"³.

و يتبين لنا من خلال هذا التعريف، أنّ إدارة الجودة الشاملة تركز على النتائج النهائية المحققة، من إدارة الجودة الشاملة.

¹ هذا التعريف جاءت به اتفاقية منظمة الصحة العالمية الإطارية بشأن مكافحة التبغ تحت عنوان التوحيد القياسي و المواصفة في البيانات و مبادرات جمع البيانات، 15-20 نوفمبر 2010 بالأوروغواي.

² حمدي عبد المنعم، إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الإدارة الضريبية، مجلة المؤتمر الرابع عشر للتشريع و مشكلات التحاسب الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب و براس و ترهاوس كوبرز، المجلد 2008، ص 03

³ خضير كاظم؛ إدارة الجودة الشاملة، دار الميسرة للنشر و التوزيع و الطباعة؛ دط، 2000، عمان، ص 71

الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر- دراسة نظرية-

- عند الجمعية البريطانية للجودة تعرف أنها : "الفلسفة الإدارية للمؤسسة التي تدرك من خلالها تحقيق كل من احتياجات المستهلك؛ و كذلك تحقيق أهداف المشروع معاً¹.

من خلال هذا التعريف، تعتمد إدارة الجودة الشاملة على كفاءة و فعالية المنظمة، و ذلك ما يجعلها في حماية و يقودها إلى التميز، من خلال تلبية احتياجات المستهلك الذي تتحقق من خلاله أهداف المنظمة.

- عند معهد الجودة الفيدرالي الأمريكي تعرف أنها : "أداء العمل الصحيح بشكل صحيح من المرة الأولى مع الاعتماد على تقييم المستهلك في معرفة مدى تحسين الأداء"².

يؤكد التعريف على أن إدارة الجودة الشاملة فلسفة ومبادئ تقود إلى التطور المستمر، و أن كافة العمليات تسعى لتحقيق حاجات المستهلكين الحالية والمستقبلية.

1- مزايا تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية³:

و ينتج عن تطبيق نظام الجودة الشاملة على الإدارة الضريبية مجموعة من المزايا نذكر منها:

- توافق مستويات الإنجاز و الأداء مع ما هو مستهدف على مستوى إدارة الضرائب.

- زيادة درجة ثقة المكلف بالضريبة بإدارة الضرائب.

- التقييم و التحسين المستمر.

- رفع كفاءة صنع القرارات على مستوى إدارة الضرائب.

- تقليل درجة الاعتماد على الأفراد في إنجاز أعمالهم، أي الاعتماد على النظام و ليس الفرد.

- تحقيق ميزة تنافسية بين المؤسسات المحلية و الدولية.

- تقليل درجة الحاجة إلى المراجعة لنظم فحص إقرارات المكلفين بالضريبة.

- انخفاض نسبة شكاوى المكلفين بالضريبة و نسبة الطعون المرفوعة من جانبهم.

¹فرانسيس ماھوني، كارل جي ثور، ترجمة عبد الحكيم أحمد الخزامي: ثلاثية الجودة الشاملة، دار الفجر للنشر و التوزيع، مصر، 1999، ص 251

²مأمون الدرادكة، طارق الشيلي، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء للنشر، 2002، عمان. ص 18

³زعوة فاطمة، مرجع سابق، ص 115-117

الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر- دراسة نظرية-

- الرقابة قبل حدوث الأخطاء أفضل من الإصلاحات أو العلاج.

- زيادة درجة التكامل بين العمليات أو الأنشطة الوظيفية مع الهيكل التنظيمي المؤسسي.

فمن خلال ما سبق يمكن القول على أنّ الإدارة الضريبية التقليدية ، تتميز بأسلوب يختلف عن أسلوب إدارة الجودة الشاملة، إذ نميز بينهما في عدة جوانب أهمها ما يلي:

1 1 - من حيث الهيكل التنظيمي:

في إطار الإدارة التقليدية ، يتصف الهيكل التنظيمي بالجمود في خطوط السلطة و المسؤولية ، بينما يتصف هذا الهيكل بالمرونة و قلة التعقيد في حالة إدارة الجودة الشاملة.

1 2 - من حيث التطوير:

في إطار الإدارة التقليدية ، يكون التركيز على بقاء الوضع الراهن على ما هو عليه و عدم إصلاح ما لم يتعطل عن العمل، بينما في حالة إدارة الجودة الشاملة ، يكون التركيز على التطوير و التحسين المستمر ، في النظم و العمليات دون انتظار التعطل أو حدوث المشاكل.

1 3 - من حيث العلاقة بين الرئيس و المرؤوس:

إذا كان أمام الإدارة التقليدية ينظر الموظفون إلى رؤسائهم بنظرة الحاكم بأمره ، أو رجل الشرطة ، بينما في حالة إدارة الجودة الشاملة ينظر الموظفون إلى رؤسائهم على أنهم مدرسون ، يسهلون لهم الأمور و ينظرون إلى المدير على أنه قائد لهم ، و تقوم العلاقات بينهم على الاعتماد المتبادل و الثقة ، و الالتزام من الجانبين، عكس الأسلوب التقليدي في الإدارة ، حيث تتصف العلاقات بين الطرفين بصفات التوكيل و الحقوق و السيطرة.

1 4 - من حيث الجهود:

في الإدارة التقليدية ، يكون التركيز على الجهود الفردية و التنافس بين الأفراد، أما في حالة الإدارة على أساس الجودة الشاملة، فيكون التركيز على الجهود الجماعية و سيادة روح الفريق.

1 5 - من حيث اتخاذ القرارات:

في ظلّ الإدارة التقليدية، تتخذ القرارات على أساس الأحاسيس، بعكس إدارة الجودة الشاملة، تتخذ القرارات على أساس الحقائق و النظم و الدراسات.

1-6- من حيث الجودة:

في ظل الإدارة التقليدية، يتم تحديد درجة الجودة المطلوبة و ما إذا كان قد تم تحقيقها أم لا، أما في حالة إدارة الجودة الشاملة ، تطلب المنظمة من العملاء توصيف الجودة المطلوبة ، كما تعمل على تطوير أساليب قياس درجة تحقيق هذه الجودة ، بالنظر إلى تحقيق آمال و رغبات و توقعات المكلفين بالضريبة و المحاسبين. و يجب على إدارة الجودة الشاملة للإدارة الضريبية ، أن تتضمن نظاماً معلوماتية تتحدد من خلال البيانات و المعلومات و المعرفة.

فالبيانات، يقصد بها الحقائق الأولية غير المرتبة ، و التي يتم تجميعها مثل عدد الموظفين؛ عدد ساعات العمل؛ عدد المكلفين بالضريبة؛ عدد ملفات الفحص و الفرض و رد الضريبة...إلخ.

أما المعلومات: فيقصد بها المخرجات أو النتيجة المتحصل عليها من معالجة البيانات ، في صورة تقارير و خلاصات أو نتائج أو أي شيء آخر يحقق أفضل استفادة ممكنة ، من البيانات بالنسبة للمستخدم أو المستفيد منها، على أن تشمل هذه المعلومات الخصائص التالية:

- أن تكون كاملة و غير منقوصة متلائمة مع حاجة من يستخدمها.

- أن تكون المعلومة حديثة و تتعلق بالهدف المرجو .

- أن تكون المعلومة مرنة بما فيه كافية، لاستخدامها في أغراض متعددة و من عدة أشخاص، لا تقتصر على غرض أو هدف واحد و لا يقتصر العمل بها من شخص واحد.

- أن تتصف المعلومات بالوضوح و الدقة ، و أن تكون متوفرة في الوقت المناسب لاستعمالها.

- سهولة تبادل المعلومات بين الإدارات أو المصالح ، عن طريق الوسائل أو الوسائط الملائمة كالتقارير؛ اللجان؛ المذكرات؛ المؤتمرات...إلخ ، و هذا التبادل يمكن أن تؤديه أجهزة الحاسب الآلي ، عبر شبكات الربط بين الإدارات المختلفة بسرعة فائقة.

2-المرتكزات الرئيسية لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية:

من أجل تحقيق هذا النظام أي نظام الجودة الشاملة ،على إدارة الضرائب الاعتماد على المبادئ التالية¹:

2 1 - التخطيط الاستراتيجي:

تعتمد صياغة الإستراتيجية على وضع خطة شاملة ، في ضوء تحليل معمق للبيئة الداخلية و الخارجية ، باعتماد تحليل مواطن الضعف و القوة في البيئة الداخلية، و مواطن الفرص و المخاطر في البيئة الخارجية ، لغرض وضع الخطط الشاملة بالشكل الذي يوفر ميزة للإدارة الضريبية.

2 2 - أسلوب القيادة:

و هو كيفية توجيه العملية الإدارية داخل الإدارة الضريبية ، و الوحدات الفرعية التابعة لها و كيفية ممارسة السلطة، و يقع على عاتق رئيس الإدارة الضريبية مهمة إحداث التغييرات ، و اختصار الإجراءات التي من شأنها مساندة الموظفين و المتعاملين مع الإدارة، و لا ينبغي أن تتم القيادة بالأسلوب التقليدي المتبع في مختلف المصالح الحكومية، أين يوجه الرئيس السلطة المخولة له بموجب القانون لتخويف الموظفين ، و إنزال العقاب على من ينخفض أدائه، بل يجب أن يلجأ الرئيس إلى أسلوب التفويض ، الذي يشجع كل المرؤوسين على الابتكار والإبداع و الاشتراك في اتخاذ القرار.

2 3 - التركيز على المستفيدين و المكلفين:

مما يتوجب على الإدارة الضريبية فهم حاجتهم الحالية و المستقبلية ،و العمل على تلبيتها و السعي بجد لتجاوز توقعاتهم ، على اعتبار أن الإدارة الضريبية وجدت لخدمتهم، و أن رضاهم هو مقياس لنجاحها.

¹ثلجة نوال جغولوف، نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المرافق العامة:حالة الإدارة الضريبية، مقال منشور على الرابط التالي: <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/25533>، تم الاطلاع عليه يوم 2016/09/10، على الساعة 21:50

2 4 - شمولية الجودة :

و هي أن تصل إلى:

-جميع مجالات الخدمة التي تقدمها الإدارة الضريبية ، فلا يمكن تحقيق الجودة لبعض الخدمات و استثناء البعض الآخر، لوجود ارتباط بين الخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية.
-جميع المكلفين المتعاملين معها، فلا يمكن استثناء أي مكلف من الاستفادة من الخدمة المقدمة، و بذلك فهي تقدم للجميع بنفس الكمية و بنفس المواصفات.
جميع الموظفين، حتى يشعر الجميع أن تحسين الجودة مسؤوليتهم جميعا.

2 5 - تكامل السياسات سواء على المستوى الأفقي:

و هو تحقيق التناسق بين مختلف البرامجو الخطط التي يتم تنفيذها خلال فترة زمنية واحدة ، حتى لا يصبح تنفيذ بعض الخطط عقبة أمام تنفيذ خطط أخرى، و على المستوى الرأسي ، و هو تحقيق التدرج المنطقي بين مختلف مراحل تنفيذ برنامج معين أو خطة معينة ،على المدى الزمني اللازم للتنفيذ ، بحيث تؤدي كل مرحلة منطقيا إلى المرحلة التي يليها.

يتحقق التكامل الأفقي و الرأسي لسياسات الإدارة الضريبية، من خلال مركزية التخطيط، لا مركزية التنفيذ، التوثيق و المتابعة و التقييم و التقويم.

2 6 - استمرارية الجودة :

و هي تتطلب سنوات طويلة من العمل المتواصل، الذي يرتبط بطبيعة الخدمات المقدمة من الإدارة الضريبية و نوعية المكلفين، و مدى قدرة الموظفين على استيعاب المفاهيم و تنفيذ الخطط و البرامج ،التي تكفل تحقيق الهدف.

3- تصور مقترح لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية:

تتطلب محاولة تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية ، من ضرورة تبني الفكرة و السهر على تعميمها، و هذا من خلال¹:

¹ رولا محمد شفيق: مدى تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الاجهزة الحكومية في الاردن، رسالة دكتوراه غير منشورة، الجامعة الاردنية، الاردن، 2004 ، ص 48-50

3-1- تبني فكرة تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية:

يقتضي قرار تطبيق إدارة الجودة الشاملة قناعة و دعم كاملين من قبل الإدارة العليا، هذه الأخيرة يجب أن تفهم أن مفهوم إدارة الجودة الشاملة قد عدل و أصبح قابل التطبيق في المرافق العامة. و عليه لا بد للإدارة الضريبية من بلورة أسلوب يسمح بالتطبيق المرحلي لنموذج إدارة الجودة الشاملة ، و لو في وحدات تجريبية، خاصة تلك التي تعني بالمراجعة الضريبية لمختلف التصاريح، ثم تعمم الفكرة في مرحلة لاحقة.

3-2- نشر ثقافة الجودة الشاملة:

يقصد بذلك الإعلان عن تطبيق إدارة الجودة الشاملة لمختلف القيادات الإدارية، و التعريف بالخطط و البرامج و مراحل تنفيذها، و الإمكانيات اللازمة من موارد بشرية و مالية و تحديد السلطات و المسؤوليات.

3-3- إعداد و توزيع دليل الجودة الشاملة:

يعتبر من العناصر الفنية التي تدعم تطبيق إدارة الجودة الشاملة، و يشترط فيه أن يكون متضمن متطلبات التطبيق، المراحل الرئيسية الواجب إتباعها للوصول إلى إدارة الجودة الشاملة، الأدوات التي تساعد على التطبيق و كذا مختلف الإرشادات الضرورية.

3-4- تشكيل اللجان الاستشارية للجودة الشاملة:

تسمى هذه اللجان كذلك بمجالس الجودة، تتكون من ذوي الخبرة و الدراية بالموضوع ، و بالتنسيق مع الوحدات التي تبنت فكرة الجودة الشاملة. تتلخص مهمتها في تقديم المشورة عند مختلف مراحل التطبيق.

3-5- مراجعة العناصر الإدارية قبل الشروع في التنفيذ:

تشتمل العناصر الإدارية، الواجب مراجعتها على المرتكزات الأساسية لنجاح إدارة الجودة الشاملة و هي:

- مدى اقتناع الإدارة العليا و استعدادها لتبني نموذج الجودة الشاملة إلى غاية آخر مرحلة.

-التأكد من ضرورة اللجوء إلى التغيير من خلال اللجوء إلى مفهوم الجودة الشاملة.

- مراجعة رسالة المنظمة و أهدافها التفصيلية، اختيار أحسن الأوقات من أجل بدء التنفيذ.
- التأكد من ضمان مشاركة أكبر قدر من الموظفين.

- إعادة النظر في نظام الحوافز ،و مراجعة الدراسة التفصيلية لإحتياجات العملاء ،و كذا اللجوء إلى الحساب الاقتصادي من أجل تحديد التكلفة و العائد المترتبين عن قرار تطبيق إدارة الجودة الشاملة.

3-6- التطبيق التجريبي:

تشرع الوحدات المعنية بتبني فكرة إدارة الجودة الشاملة في تطبيقها ، من خلال احترام ما ورد في رسالة المنظمة و أهدافها، الإلتزام بالموارد المادية و البشرية المتاحة ، و كذا استغلال كافة الإمكانيات المتوفرة لبلوغ نموذج الجودة الشاملة.

3-7- متابعة و تقييم التنفيذ:

يفترض أن تتم عملية المتابعة و التقييم بالاستناد إلى ما ورد في رسالة المنظمة، و على ضوء المعايير المعتمدة لتقييم مدى التقدم في تطبيق الإطار المقترح للجودة الشاملة.

3-8- تعميم الإطار المقترح:

بعد عملية المتابعة و التقييم، تزداد فرص نجاح التطبيق الكامل للجودة الشاملة، بحيث يجب التأكد من:

- نجاح التجربة على المستوى المصغر.
- وجود فريق جودة قادر على نقل خبرته للجهات الأخرى.
- الاستفادة من الأخطاء و العمل على تلافيتها مستقبلا .
- التفكير في خلق إطار تنافسي بين مختلف وحدات المنظمة ، يساعد على تطبيق نموذج الجودة الشاملة وفقا للمعايير المعلن عنها .

إذن من خلال ما سبق ،يمكن القول أنّ وصول الإدارة الضريبية إلى الكفاءة و الفعالية المطلوبتين لن يتحقق إلا بتطبيقها لإدارة الجودة الشاملة؛ إذ أنها تسمح بتحقيق مكاسب خاصة بإرضاء المكلفين بالضريبة،

و خلق الرضا الوظيفي بين موظفي إدارة الضرائب و تنمية الموارد البشرية، و توثيق العلاقات الطيبة بين الإدارة الضريبية و المكلفين ، و بالتالي مما ينعكس إيجاباً على دور الإدارة الضريبية و يفعل أداؤها ، في الحفاظ على الحصيلة الضريبية الضرورية لأداء الدولة لوظائفها.

الفرع الثالث: التحول نحو الحوكمة الإلكترونية:

لقد تطور استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في المؤسسات والإدارات العمومية بشكل سريع. ففي وقت ليس ببعيد، كانت المؤسسات تعتمد تقنيات الإعلام الآلي لا تمام المهام الإدارية المتكررة (المحاسبة، الفوترة، وحساب الأجور، ...)؛ لكن بعد ظهور الأنترنت بدأت تتجه شيئاً فشيئاً نحو استعمالات جديدة ومتجددة، عمودها الفقري ما جادت به تكنولوجيا المعلومات والاتصالات. وكان لهذا التوجه أثارا تجسدت في استنساخ أنشطة الإنسان إلكترونيا فظهر البريد الإلكتروني، التجارة الإلكترونية، والحكومة الإلكترونية،... الخ، وتحولت معها الاقتصاديات الخدماتية إلى اقتصاديات المعلومات والمعرفة بعد ازدهار مصادر توفير المعلومات.

و تمتلك تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات عناصر قوية، باستطاعتها فرض تغيير في أنماط العمل والإدارة في جميع المجالات، ونخص بالذكر الإدارات الحكومية ، حيث تقوم برفع كفاءة الأداء وكسب الوقت والمال والجهد. كما توفر الطفرة الإلكترونية الحديثة إمكانية إشراك المواطنين والمجتمع المدني في مناقشة السياسات، من خلال الحوار المباشر، ودعم اتخاذ القرارات ، وصياغة السياسات بشكل متفهم أكثر للمواطن واحتياجاته. من هذا المنطلق نشأت فكرة "الحكومة الإلكترونية"، وأخذت بها معظم دول العالم ووصلت في تنفيذها مستويات متقدمة.

و بالنسبة لإدارة الضرائب ، فإنها تتطور إلى إدارة خدمات ضريبية إلكترونية، فتقدم الخدمات للمواطن بطريقة أكثر مرونة و كفاءة على شبكة اتصالات إلكترونية ، دون الحاجة لاستخدام المستندات الورقية، كأن يقوم المكلف بالضريبة بالدخول على موقع مصلحة الضرائب، و تقديم إقراراته الضريبية إلكترونياً؛ على أن يقوم بتسديدها عبر الموقع باستخدام وسائل الدفع الإلكترونية. و منه تصبح العلاقة الضريبية إطار إلكتروني، مما يؤدي إلى تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة و ذلك كما يلي¹:

¹ ازعزوة فاطمة، مرجع سابق، ص 101-103

1 حصر المجتمع الضريبي:

تعتبر عملية الإخطار ببدء مزاوله النشاط أو المهنة أو عملية استخراج البطاقة الضريبية ، من أهم العمليات التي يقوم بها المكلف بالضريبة اتجاه الإدارة الضريبية. إذ يعتبر إخطار المكلف بالضريبة لمصلحة الضرائب بالنشاط الذي يزاوله ، سواء كان تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو غير تجاري خلال المدة القانونية من بدء مزاوله النشاط، من أهم الأعمال التي يقوم بها المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية.

كما يلتزم باستخراج البطاقة الضريبية من قبل إدارة الضرائب ، و يتحدد فيها البيانات الأساسية و مدة سريانها، و المدة التي تسلم للمكلف خلالها؛ و لهذا الغرض فقد أعدت مشاريع لاستخراج بطاقة ضريبية ذكية ، تقرأ بياناتها إلكترونياً من خلال نظام معلومات ذكية، إذ يقوم هذا النظام بجميع الوظائف المتعلقة بالبطاقة الذكية من عرض بيانات المكلفين بالضريبة؛ تسجيل و عرض المدفوعات، و المستندات المقدمة من المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب ، كما له أن يخطر مصلحة الضرائب إلكترونياً بالتوقف عن مزاوله النشاط ، إذ يتم هذا الإخطار عن طريق الاتصال الإلكتروني بالمختصين وفقاً لضوابط التوقيع الإلكتروني، باستخدام النماذج المعدة بقوائم الخدمات الإلكترونية المتاحة لهم.

2 التصريح الضريبي:

الإقرار الضريبي عبارة عن كشف أو بيان يقدم بشكل دوري في مواعيد محددة، من المكلف بالضريبة إلى مصلحة الضرائب؛ يحتوي على معلومات خاصة بذلك المكلف ، من أهمها طبيعة نشاطه و أرقام الإيرادات و مصادرها و أرقام النفقات و أنواعها ، بشكل تفصيلي إلى حد كبير، و ما يترتب على ذلك من نتائج أعمال خاضعة للضريبة حتى يمكن ربط الضريبة.

فيجوز للمكلف بالضريبة إرسال الإقرار الضريبي ، من خلال بوابة الحكومة الإلكترونية خدمة للمكلف بالضريبة، على أن يقوم بتسجيل نفسه و أن تمنح له كلمة المرور السرية¹، و في هذه الحالة يعتبر المكلف بالضريبة مسؤولاً عما يقدمه من مسؤولية كاملة، إما من خلال توقيع الإقرار بذلك أو يقدم توقيعاً إلكترونياً إلى إدارة الضرائب؛ باستخدام الأسلوب الإلكتروني في تقديم إقراره الضريبي ، بدلاً من الأسلوب اليدوي الذي كان يؤدي إلى زيادة الوقت الجهد ، و الاقتصاد على ساعات العمل الرسمية مما يؤدي إلى تدني مستوى الكفاءة ، و الفعالية في الأداء و تقديم الخدمات على أعلى مستوى للمكلف بالضريبة.

¹ هذا النهج انتهجته مصر في مادتها 104 من قانون الضرائب على الدخل

3 تحصيل الضريبة:

بعد إتمام كل الإجراءات اللازمة للإقرار الضريبي ، فلا بد من دفع الضرائب و تتم هذه العملية أيضاً بصفة إلكترونية، باستخدام أحد وسائل الدفع الإلكترونية التي تقدمها الإدارة الضريبية إلى المكلف بالضريبة
مثل:

3-1- التحويلات البنكية:

و تكون لمن له حسابات بالبنوك مع إخطار إدارة الضرائب بموجب إشعار؛ و كذا الاتفاق مع هذه البنوك؛ و الربط على شبكة معلومات إدارة الضرائب باستخدامها في الإخطار.

3-2 - استخدام البطاقات الذكية:

تستخدم في مدفوعات المكلف بالضريبة للجهة المعنية و هي إدارة الضرائب؛ على أن يتم التسليم للقيمة إما لمندوب المصلحة أو بتوفير برنامج التحويل المالي لدى إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة ، و يتم سداد الضريبة من خلاله ثم تفرغ محتوياته بعد ذلك.

3-3- استخدام شبكة بنك أو البنوك المعنية:

التي تتفق معها إدارة الضرائب على السماح للمكلف بالضريبة بالسداد لدى منافذها ، و يتم إدراج التعامل على البطاقة الذكية و يفرغ محتواها بإدارة الضرائب المختصة ، و تخطر الإدارة الضريبية من خلال شبكة المعلومات بالسداد فوراً ثم يقوم المكلف بالضريبة بقراءة محتويات البطاقة الذكية ، للمطابقة بين ما تم تفرغها و ما هو واجب الدفع.

يعد تطوير مفهوم "الخدمات الضريبية الإلكترونية" وتحويله إلى واقع فعلي يمكن أن يحقق نتائج كبيرة على جميع المستويات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية فهو من جهة ، أسلوباً يستجيب لتطلعات المستفيدين من أفراد ومؤسسات ، حيث يقدم خدمات أفضل بإذابة جليد تعقيدات الإجراءات البيروقراطية والروتينية، وتوفير إمكانية الدخول إلى كافة الخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية ، وتحديد وتلبية احتياجات الممولين بسهولة مطلقة ، وعلى أساس من النزاهة والمساواة والشفافية. ومن جهة أخرى ، هو بمثابة طريقة لتفعيل الجهاز الحكومي وتطوير أدائه وتخفيف الأعباء الإدارية عنه، كما أنه يعد أفضل وسيلة لإعادة الثقة إلى الممولين في

الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر- دراسة نظرية-

الإدارة الضريبية. وبحق، فإنه يمكن وصف "الخدمات الضريبية الإلكترونية" بأنها "ثورة في التفكير والابداع والتنفيذ، وثورة للقضاء على هدر الوقت والجهد والموارد.

لقد لجأت الجزائر إلى وضع استراتيجية الجزائر الإلكترونية 2013، وهي استراتيجية طموحة تناولت عدة جوانب مهمة لكنها تعرضت إلى انتقادات، لاعتمادها كلياً على المال العام، تكلفتها المرتفعة، وصعوبة تحقيقها في فترة وجيزة حددت بخمس سنوات. ومع هذا سجلت الاستراتيجية ومؤسسات قطاع تكنولوجيا المعلومات عدة مشاريع كبيرة، كمشروع "أسرتك"، مشروع الوصول إلى الانترنت لستة ملايين مواطن، مشاريع الحظائر التكنولوجية، مشاريع الهاتف النقال، مشروع بطاقات السحب والدفع لبريد الجزائر، مشروع بطاقة الشفاء، وغيرها. و بالرغم من كل الجهود المبذولة إلا أن الجزائر مازالت تصنف ضمن الدول الضعيفة في مجال تكنولوجيا المعلومات. بل تسجل تفهقراً في التصنيفات الأخيرة للتقرير العالمي لتكنولوجيا المعلومات، حيث انتقلت من المرتبة 80 في تقرير سنة 2008 إلى المرتبة 131 في تقرير سنة 2013، إلى المرتبة 129 في تقرير سنة 2014 ضمن دولة¹.

و منه اعتماد تكنولوجيا المعلومات والاتصالات ليس بالمهمة سهلة، فهناك عدة عوامل تساهم في نجاح ادماج هذه التكنولوجيات، بدءاً بعامل توفر المؤهلات البشرية، التحكم في تكنولوجيا المعلومات، وإدارة المشاريع الإلكترونية التي تسجل مستويات عالية من الفشل، باعتبارها خاصة بميدان حديث النشأة.

المطلب الثاني: تحسين معاملة المكلف بالضريبة

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى تخفيف حدة التوتر الموجود بين المكلف والإدارة الضريبية، قصد إحداث تجاوب وتصالح من شأنه أن يقلل من حالات التهرب، هذا بكسب ثقة المكلف والذي يكون ثمرة لعلاقة حسنة مع الإدارة، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ العلاقات الإنسانية، بعيداً عن العداوة والحساسيات، موجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة الضريبية، لتحسين هذه العلاقة لا بد من التركيز على المكلف بالضريبة و معاملته معاملة حسنة و السهر على خدمته توعيته.

¹ مخبر المغرب الكبير، إدارة المؤسسات والإدارات العمومية في عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، مقال منشور على الرابط التالي: <http://diae.net/22669>، تم الاطلاع عليه يوم: 2016/09/10، على الساعة 22:01

الفرع الأول: إعلام و تكوين المكلف و توعيته

تسعى الإدارة الضريبية إلى تكوين وإعلام المكلف ، بهدف تحويله من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم، وذلك بالتقرب أكثر إليه بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية رشيدة، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها التشريع الجبائي¹، و تستعين لذلك من خلال الصحف والمنشورات والأنترنيت والمجلات الدورية ، لإبراز هذه المستجدات وتفسير الإجراءات الجبائية، وإزالة الغموض الذي تتضمنه النصوص القانونية، كما تقيم الإدارة الضريبية مكاتب على مستوى مصالحها توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين. حيث أن هذه المكاتب يجب أن تسير من طرف موظفين مؤهلين بالوظيفة الموكلة إليهم ، ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين ، من خلال حسن الاستقبال والاستجابة لمختلف تساؤلاتهم و انشغالاتهم و استفساراتهم و كذا الجمهور العريض.

كما نجد أن الإدارة الضريبية تسعى جاهدة لنشر الوعي الضريبي ، من خلال قيامها بحملات توعية لجميع المكلفين باختلاف مستوياتهم ، حتى يدركوا واجباتهم الضريبية، و لأجل ذلك تستعمل شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة، المسموعة و الأنترنيت، وكذا تنظيم ملتقيات وأبواب مفتوحة عامة حول النظام ال ضريبي ومستجداته، وهذا لهدف تحسيس المكلف بأهمية دفع الضريبة. كما تقوم بتحسيس المكلف بأن الضريبة تمثل مساهمة في مالية الدولة ،وتخصص للقيام بالخدمات العامة ، بانتهاج سياسة اتفاقية رشيدة حتى تكتسب احترام وثقة المكلف بالضريبة.

كما يجب أن تغرس في نفوس المواطنين نظرة سيئة لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة ، إضافة إلى ضرورة امتداد التعريف بالضريبة ، إلى البرامج التربوية قصد إرساء ثقافة ضريبية لدى المواطنين.

أما بخصوص تقريب المكلفين و كسب ثقتهم، فهذا يستوجب تحسين العلاقات الإنسانية باعتبارها من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلفين، وكذا تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية اتجاههم ، وبالتالي تخفيض حدة التوترات التي قد يحدثها الفرض الضريبي، لهذا لا بد من إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية ، والهادفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين إلى جانب البرامج التكوينية السارية المفعول ،والتي تهدف إلى تحسين هذه العلاقة من أجل تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها.

¹ لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و التسير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012، ص 115

الفرع الثاني: تحسين المعاملة في مجال المنازعات الضريبية

لقد حاول المشرع الجزائري مسايرة التحولات الطارئة في مختلف الميادين الإقتصادية، وذلك بتعديله للنصوص من سنة لأخرى، مما أدى إلى تعددها وتعقيدها وصعوبة تفسيرها، وبالتالي يجعل المكلفين يتخلفون عن تسديد ما عليهم من ضرائب ومن ثم قيام منازعات بينهم وبين الإدارة¹.

و منه و كما عرفنا سابقا المنازعة الضريبية ،أنها تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها قانون الضريبة أو أي قانون آخر، وهي أول الطريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بنظر هذه المنازعة².

تتعدد الأسباب و تنتوع لقيام النزاع الجبائي، الأمر الذي يؤدي بالتأكيد إلى تنوع المنازعة الجبائية كما رأينا سابقا، و ذلك حسب الموضوع الذي تطبق عليه، فقد تأخذ شكل نزاع حول جباية الضريبة و هي ما تسمى بمنازعات التحصيل، و قد تدور حول وعاء الضريبة و تسمى بمنازعات الوعاء؛ و كل هذا أو ذلك قد يكون نتيجة الخطأ في تطبيق القوانين الضريبية أو الخطأ في تفسيرها، أو نتيجة لتضارب قرارات الإدارة الضريبية. و المنازعة الضريبية تدور في جوهرها حول فريضة ضريبية، تتطوي على عنصر الجبر، وقد تكون في معظم الأحيان تعبيراً عن المكلف عن رفضه لهذا العنصر، لذلك يعمل المشرع على تقسيم المنازعة الضريبية إلى مرحلتين، حتى يتمكن من التخفيف من آثار تعبير المكلف عن رفضه لعنصر الجبر.

و على هذا الأساس فقد رسم المشرع الضريبي الجزائري طريقين إلزاميين لفض ال نزاع الضريبي ، الأول يتسم بسرعة خاصة وهو الطريق الإداري و هو ما يعرف بالتظلم الإداري، والثاني عادي وهو الطريق القضائي.

يتسم الطريق الإداري بأهمية بالغة من الناحية العملية، إذ يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية، و له أهمية خاصة إذ أنها تتمكن من حل النزاع دون اللجوء إلى القضاء، و في ذلك اختصار للوقت و الجهد و تحسين المعاملة، و يدخل ضمن هذه المعاملة النظر فوراً في الطعون المقدمة أمامها و سرعة البث فيه مع تبسيط إجراءاتها في حلّ المنازعات المطروحة أمامها ، من أجل تسهيل عمل المكلف بالضريبة

¹ احسين فريجة ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير في الإدارة و المالية العامة، معهد القانون و العلوم الإدارية، الجزائر ، 1985 ، ص 19

² رمضان صديق ، الإدارة الضريبية الحديثة ، مرجع سابق، ص 18

و إعطاءه الضمان و الثقة، و أن حقوقه مصادرة كما يلزم بأن تثبت في طعون المكلف بالضريبة في آجال و مدة قصيرة ضماناً لحقوقه.

كما أن أخذ المنازعة الضريبية المسلك الإداري يخدم عدة مصالح لكل طرف، و ذلك كما يلي:

1 - بالنسبة للمكلف بالضريبة:

إن التظلم يكون مفيدا للمكلف بالضريبة بالرغم من علمه مسبقا بأن الإدارة سوف ترفض شكواه، أو يعلم بقرار أو رد الإدارة مسبقا بإعلامه شفويا مثلا، أو لكونه قدم شكاية حول ضريبة كانت فرضت عليه بنفس الشروط في سنة سابقة، و قدم بمناسبة شكايته ورفضت، حيث وجب على المكلف إيداع التظلم حسب ما هو منصوص عليه قانونا، لكي لا ترفض دعواه أمام القضاء، لأن إجراء التظلم الإداري في مادة الضرائب يعد إجراء إجباريا لا تقبل الدعوى القضائية في غيابه، وقد إعتبر مجلس الدولة الجزائري هذا الإجراء من النظام العام، يثيره القاضي من تلقاء نفسه¹.

والأهم من ذلك أن يتفادى الم كلف بالضريبة بواسطة شكاية بسيطة طريقا صعبا ، سيضيع من خلاله الكثير من الوقت والجهد والمال، و يحقق بذلك مقصده بكل سهولة، بحيث تتضح له من خلال موقف الإدارة من شكواه خلفيات النزاع، المتعلقة خصوصا في مجال الضرائب بتقنيات وعناصر فنية حسابية ،يصعب أحيانا كثيرة على المكلف إكتشافها وفهمها لوحده، خاصة مع تكرار تعديل القوانين الضريبية وتعقدها، بالإضافة إلى ذلك تظهر له الدوافع التي دفعت الإدارة إلى إتخاذ هذا القرار².

و يسمح أيضا التظلم بفتح باب الحوار ، و تقريب وجهات النظر بين الإدارة الضريبية والمكلف، وإظهار نوايا وطلبات كل طرف، بحيث سوف تكون النتيجة النهائية في أغلب الأحيان باتجاه حل النزاع بين الطرفين.

2- بالنسبة لإدارة الضرائب:

من خلال التظلمات تتجنب الإدارة الضريبية المثل أمام القضاء والتتديد بأعمالها، وبذلك تخلق ثقة أكبر بينها وبين المكلفين، عندما يجدوا تتراجع عن أعمالها الخاطئة ، مما يعود بالنفع على الخزينة العمومية، خاصة وأن بعض الفقهاء يعتبرون الإدارة الضريبية ليست خصما في حد ذاتها ، بل هي تطبق القانون التطبيق السليم

¹مجلة مجلس الدولة (الغرفة الثانية) العدد 3، لسنة 2003، ص 124

²مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، الجزء الثاني، طبعة 01، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 31

الذي يتفق مع قواعد العدالة والمساواة¹. كما نستنتج أن التظلم يعتبر رقابة على الإدارة الضريبية ذاتها، و أنها تتم بناء على تظلم ضريبي، و ليست رقابة تلقائية، كذلك أنها رقابة لاحقة وليست سابقة.

3-- بالنسبة للقضاء:

و يتمثل في عدم قدرة الجهاز القضائي على تحمل العدد الهائل من القضايا ، التي تثيرها عمليات فرض الضريبة وتحصيلها، وبالتالي يعتبر إجراء التظلم مصفاة حقيقية للعدد الهائل من القضايا.

أما الطريق الثاني في المنازعة الضريبية ، فهو اللجوء إلى القضاء أو ما يسمى بالمنازعة القضائية ، و هي وسيلة مفتوحة سواء للمكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب ، و اللجوء إليها يكون غالباً بعد صدور قرار لجنة الطعن.

و الواقع أن اللجوء إلى القضاء قد يؤدي إلى إطالة مدة المنازعات لكثرة الإجراءات ، و كثرة القضايا المتداولة ، مما يتعين معه تدارك الأمر و حل المنازعات الجبائية أمام لجان الطعن دون اللجوء إلى القضاء.

و على كل ، فإن هناك ثلاث طرق تؤدي إلى تحسين المعاملة في المنازعة الضريبية ، و هي متعلقة بمراحل الفحص الضريبي إما قبل الرقابة الجبائية أو أثناءها، أو بعدها، و هذا كما يلي²:

أ - قبل الرقابة الجبائية:

و في هذه الحالة يمكن أن يمنح المكلف بالضريبة بعض الضمانات القانونية ، التي تتيح له تسوية و تنظيم وضعيته الجبائية ، قبل استخدامه لأي إجراء مخالف للإجراءات التي تضمن له الحد الأقصى من الضمانات، و ذلك بإعلام المكلف بالضريبة بكل الإجراءات التي يمكن أن تتخذ في حقه عند الفحص الضريبي، حتى يستعد للرد على أي استفسار تطالب به الإدارة.

ب- أثناء الرقابة الجبائية:

¹مصطفى رشدي شيحة : التشريع الضريبي والمالي طبقاً لآخر التعديلات حتى عام 1996/1997 ، دار الفكر العربي، القاهرة 1999 ، ص 711-712
²زعوة فاطمة، مرجع سابق، ص 122

و هنا يجب على كل طرف أن يعرف حقوقه و التزاماته ، حتى يكون الحوار بينهما منظماً ، و ذلك بتقديم كل التسهيلات أثناء الفحص و المناقشة و الحوار مع الموظف المختص ، و إعطاء الفرصة للمكلف بالضريبة لتقديم كل المستندات و البيانات التي تدعم وجهة نظره، مع الالتزام الملقى على عاتقه.

ج- بعد الرقابة الجبائية:

لابد من استخدام جميع الطرق بالتفاهم و الاتفاق تجنباً للمنازعة القضائية ، و مثال ذلك إمكانية تصحيح الإدارة للخطأ في ربط الضريبة. و في حال أنه لم يتم أي اتفاق بينهما ، لكل منهما الحق في اللجوء إلى القضاء لفض النزاع، و تحسين المعاملة في هذا المجال لا تتحقق إلا بعد تحقق الإجراءات التالية:

- مساواة المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب في كل حقوق التقاضي أمام قاضي الضريبة، مع منح المكلف كل حقوق الدفاع.

- ضرورة تبسيط إجراءات التقاضي في مجال الضريبة لمرونتها ، و ذلك عن طريق إجراءات مبسطة و غير معقدة.

- عدم تماطل إدارة الضرائب أمام القضاء ، في تقديم أي مستند أو بيانات تراها المحكمة ضرورية للفصل في النزاع.

- ضرورة توافق العقوبات و الجزاءات ، مع خطورة الجريمة المرتكبة ، مثلاً إذا تعلق الأمر بالغش الضريبي أو التهرب الضريبي، ينبغي أن تكون العقوبة وفقاً لأحوال و ملائسات الفعل المرتكب.

و حتى يتحقق مبدأ تحسين المعاملة في المنازعة الجبائية ، حرصت جلّ التشريعات و منها التشريع الجبائي الجزائري، على ضرورة التصريح في الفصل في المنازعات الضريبية ، أي أن تتسم إجراءات رفع الدعوى الضريبية بسرعة الفصل فيها ، لتقصير أمد النزاع بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية ، رعاية لمصلحة الخزينة العمومية من جهته ، و استقرار الأوضاع الاقتصادية من جهة أخرى ، و كذا التسريع في عملية الفصل في المنازعة الجبائية ، سيؤدي حتماً إلى وضع الإدارة الضريبية على حافة القانون الضريبي دون تجاوز لذلك، و هذا ما يكرس حماية للمكلف بالضريبة من جهة، و تعزيز مبدأ الثقة لديه و اطمئنانه على حقوقه.

الفصل الثالث: العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر- دراسة نظرية-

فطول مدة النظر في الدعوى الجبائية ، يعتبر عقوبة في حق المكلفين بالضريبة الأوفياء في أدائهم الضريبي، لأنّ الآجال الطويلة الأمد هي مضيعة لوقتهم ، و إضافة مصاريف جديدة عليهم ، مما قد يستميلهم عن إخلاصهم في صدق إقراراتهم الضريبية ، و بالتالي احترافهم التهرب الضريبي.

غير أنّ الجدير بالذكر ، فإن الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية الفاصلة في المنازعة الضريبية قابلة للطعن فيها ، بالاستئناف ممن له مصلحة في ذلك و بالأخص الإدارة الضريبية ، في حال ما إذا كان الحكم لصالح المكلف بالضريبة.

و منه نرى أن للمنازعة الضريبية، بخلاف المنازعات الأخرى، خصوصية تفرضها ضرورة تحقيق الإستقرار الضريبي في أسرع وقت ممكن، فإطالة أمد النزاع الضريبي، زيادة عن تأثيره السلبي لتمويل الخزينة العامة، يقضي إلى إساءة العلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب، تلك العلاقة المستمرة باستمرار النشاط¹. إذن لا بد من تحسين معاملة المكلف بالضريبة خلال المنازعة الجبائية.

¹عبدالباسط وفا، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 كلية الحقوق، جامعة حلوان، دار النهضة العربية، 2007، ص 35

الخاتمة:

إن النظام الضريبي الأمثل ، هو ذلك الذي يعبر عن حالة انسجام بين الإدارة الضريبة والمكلف والتشريعات الضريبية ، وهذا من خلال قانون ضريبي جيد و ملائم ومكلف ملتزم، وعلاقة وثيقة وشفافة بين المكلف والإدارة، ولكن في كثير من الأحيان لا تتسجم هذه المكونات مع بعضها ، فتظهر المشاكل التي إحداها ضعف درجة الالتزام الضريبي، فتعكس على فعالية أداء الإدارة الضريبية في قيامها بمهامها، مما يؤزم العلاقة بين الطرفين ، و هذا يرجع إلى السلوك السلبي و النظرة العدوانية من قبل المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية ،معبرا عن رفضه للضريبة في حد ذاتها، ففي جميع دول العالم تسعى إدارة الضرائب باستمرار وبشتى الوسائل لتحصيل الضرائب لحماية موارد الدولة و الحفاظ عليها ، دون مراعاتها للأثر السلبي الذي ينجم عن ذلك اتجاه المكلف، مما جعل نظرة كل منهما اتجاه الآخر تتغير نتيجة المعاملة بينهما .

و هذا يقتضي أن نهتم بالطرفين، من خلال العمل على تحسين علاقتهم ببعض، فهذه العلاقة لها أهمية كبيرة لما لها من تأثير كبير في تحسين العلاقة بين الطرفين و بالتالي التأثير على مردودية الجباية، بحيث كلما كانت هذه العلاقة واضحة و جيدة و قائمة على التوازن كلما كانت الحصيلة الجبائية كبيرة و العكس صحيح.

الباب الثالث:

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف

تجاه الإدارة الضريبية

و الضريبية في حد ذاتها

الفصل الأول:

الإطار النظري للعوامل المؤثرة
على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية
و الضريبة في حد ذاتها

المقدمة:

هناك عوامل تتحكم في العلاقة الضريبية و تؤثر فيها، و بالأخص تؤثر على سلوك المكلف تجاه الضريبة التي تفرضها عليه الإدارة الضريبية، حيث لم تكن العلاقة بينهما تتمتع بسمعة حسنة على مر العصور في معظم المجتمعات، و ذلك نظرا لاختلاف نظرة كل منهما للآخر، فالمكلف بالضريبة ينظر دوما للإدارة الضريبية على أنها إدارة تجبي أمواله بطرق تعسفية، دون حصوله على أي مقابل، نظرا لرسوخ بعض الأفكار الخاطئة في نظره بفعل تأثير عدة عوامل، مما أدى إلى تأزم و تشنج العلاقة بينهما حيث لازال يطبعها النفور والكراهية.

و من هنا سنبرز أهم العوامل التي تؤثر على نظرة المكلف اتجاه الإدارة الضريبية، و الضريبة في حد ذاتها ، كون المكلف هو الطرف الأساسي و الفاعل في تحديد طبيعة العلاقة الضريبية.

و يمكن تصنيف هذه العوامل حسب طبيعتها إلى عدة عوامل، منها ما يتعلق بالمكلف شخصيا، و منها ما يتعلق بمختلف أنظمة الدولة، و منها ما يرتبط بالإدارة الضريبية و التشريع، و هذا ما يدخل في إطار العوامل المتعلقة بالنظام الضريبي للدولة الذي تسعى لتطبيقه.

المبحث الأول: العوامل المتعلقة بالدولة و أنظمتها

تلعب الضرائب دورًا اقتصاديًا واجتماعيًا وسياسيًا في جميع دول العالم، وذلك من خلال السياسة الضريبية التي تهدف لتحقيق العديد من الأهداف، منها زيادة إيرادات الدولة، والعمل على استقرار الاقتصاد القومي، وتشجيع النمو الاقتصادي، وتحقيق العدالة الاجتماعية، عن طريق إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع. لذلك نجد الدولة تستخدم الضريبة كأداة لتوجيه أنظمتها و السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية، مما يجعل الضريبة في حد ذاتها ما هو إلا انعكاس لهذه الأوضاع في الدولة، و ذلك من خلال تأثير سلوك المكلف بها تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها.

المطلب الأول: العوامل السياسية

إن كل نظام ضريبي هو ناتج عن قرار سياسي، حيث أن هذا التأثير للسياسة على الضريبة وُجد منذ قديم الزمان، و قد مس كلا من الدول المتقدمة و المتخلفة¹، و من هنا سنحاول إبراز كيفية تأثير بعض العوامل السياسية المهمة على نظرة المكلف إزاء الضريبة.

الفرع الأول: سياسة الإنفاق العام

إن سياسة الإنفاق العام في الدولة تلعب دورا هاما في التأثير على سلوك المكلف تجاه الضريبة، حيث كلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة، كلما قل ميل المكلفين للتهرب الضريبي، و يتمثل هذا في ثقة المكلف بأن الدولة تقوم بالتوظيف الكفاء للإيرادات الضريبية، بما يخدم أفراد المجتمع و لا تهدرها، من خلال إنفاق الأموال في المكان الصحيح لتحقيق الأهداف الاقتصادية و الوطنية المخطط بلوغها، و التي تكون في شكل خدمات متنوعة تفيده المواطنين. و تتغير هذه الثقة حسب الفعالية التي تتكون لدى الأفراد ، بضعف كفاءة الحكام والأجهزة القائمة على شؤون الإنفاق، والمكلف الذي لا يثق بهؤلاء الحكام وتلك الأجهزة، فإنه يجد تبريرًا للتهرب إزاء نفسه على الأقل، وفي ذلك يقول أحد الكتاب اللبنانيين: "لماذا لا أشعر أن التهرب عمل إنساني خالص، في بلد تُولف فيه ضريبة الجمارك خمسة وثلاثين في المائة من دخل الدولة، وهي في بلاد الناس لا تُولف أكثر من اثنين بالمائة من هذا الدخل.... في هذا البلد أشعر بأن التهرب فضيلة وطنيه إنسانية، أشعر بشهوة إلى التهرب نكاية بهذه الحكومات"². أما إذا وثق المكلف بالحكام ومعاونتهم و اقتنع أن هناك تورع في

¹ دراوسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر: 1990-2004، رسالة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص 63

² ايهاب خضر منصور، لعقوبات الضريبة ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين. 2004، ص 85

إنفاق الأموال العامة، و أن الحصيلة الضريبية توجه نحو الاتجاه السليم، فإن احتمال تهربه و عدم قبوله و سداده للضريبة ينخفض، و هذا ما يعرف بالثقة بسياسة الإنفاق العام، فلاشك أن لطريقة إنفاق حصيلة الضرائب تأثيرا على نفسية المكلفين، حيث إذا كانت الأموال تصرف في وجوه يستفيدون منها، فإنهم يشعرون بالراحة والاطمئنان يدفعون الضريبة التزاما و اقتناعا بها.

الفرع الثاني: المشاركة المدنية و السياسية لمواطنين في صنع القرارات

هي مجموع النشاطات التي من خلالها يتمكن المواطنون من الدخول في اتصال مع السلطة، عن طريق المشاركة في النشاطات التي تمكنهم من المساهمة في اتخاذ القرار السياسي بكل شفافية، لأن مصدر السيادة هو الشعب، و المطلوب من الدولة أن تشرك المواطن في وضعها للسياسة، من خلال مجهود للإقناع بفائدته¹، فعدم إتاحة المجال للمواطنين بالمشاركة في الحياة السياسية، و صنع القرار السياسي للدولة و حرمانهم من حرية التعبير عن آرائهم، يضعف لديهم روح المواطنة، و عدم إشراكهم في صياغة القوانين التي تسير حياتهم، بما في ذلك القوانين الضريبية، يجعلهم يحسون بالتهميش و الظلم في دولتهم، خاصة إذا لم يقتنعوا بالقوانين المطبقة عليهم، و كان لديهم انتقاد و نوع من عدم الرضا بشأنها، مما ينقص من الحس المدني و السياسي لديهم، و هذا ما يجعل نظرتهم للضريبة سلبية، و بالتالي يحاولون التملص من أدائها.

الفرع الثالث: الرضا الجبائي عند المكلف بالضريبة (القبول بالضريبة)

إن القبول الجبائي يشكل محور محاولات التشريعات النظرية، لتأسيس الاقتطاعات بأشكالها و أجهزتها، حيث تحظى بشرعية اجتماعية، و تلقى قبولا نظريا و شكليا من طرف الهيآت الدستورية بغية إرسائها، و يفترض في المجتمعات الديمقراطية، أن يشكل النظام الجبائي مؤشرا للقبول السياسي و الإيديولوجي .

فالضريبة تعتبر عامل قوة في يد السلطات العمومية، و عنصرا هاما في يد السلطة السياسية، ففي القديم كان الرضا و القبول بالضريبة يمثل مبدأ سياسيا فوق جميع الاعتبارات، حيث يجب قبول كل القرارات و كل الإجراءات المتخذة من طرف السلطات العامة و الحكام، بدون أي نقاش و لا جدال في ذلك، و انطلاقا من هذا المبدأ انبعثت جذور و أسس الديمقراطية في إنجلترا، أما في فرنسا، فالقبول الشعبي بالضريبة تؤكد جليا بواسطة نص قانون رقم 14 من التصريح بحقوق الإنسان لسنة 1789: " لكل المواطنين الحق في أن يراقبوا أموال

¹ شريف الدين، المواطنة في الجزائر، مقال منشور بتاريخ 09 جويلية 2010 على الرابط <http://philo-ethique.alafdal.net/t133-topic>

الضريبة ، سواء كانت المراقبة بأنفسهم أو بواسطة نوابهم. ولهم أيضاً البحث عن الوجوه التي تنفق فيها وتعيين مدة جبايتها¹.

أما في مجتمع مثل المجتمع الجزائري، و الذي يطمح إلى تجسيد الديمقراطية بقوة، يجب أن تكون الضريبة موضوع رضا و قبول سياسي و ايدولوجي، كما يجب أن تتمتع بالقبول شكلا و مضمونا ، حتى تكون سارية المفعول على الصعيد التطبيقي. وفي هذا الصدد تميل النظرية الأنجلوسكسونية للاختيار العام، إلى أن حق الانتخاب هو الوسيلة الأساسية و الجوهرية للاختيار الاجتماعي، و ابداء الرغبة و اظهارها في المجتمعات الديمقراطية. كما تلاحظ نفس النظرية ذلك الخلل أو الانقطاع، الذي يظهر جليا ما بين المساواة السياسية في الحقوق و ذلك التوزيع غير العادل للمداخل، ففي هذه الحالة الفئة البسيطة ذات الثروة القليلة في المجتمع، و التي تسود بكثرة فيه ، و تمثل أغلبيته ستستعمل حقها في الانتخاب من أجل رفع مداخلها، و ذلك عن طريق دعمهم لرجال السياسة الذين يطالبون برفع حدة الضغط الضريبي، و ايصالهم إلى قمة هرم السلطة، و منه ستستفيد هذه الفئة من الأفراد من تحويلات اجتماعية جديدة، نتيجة لهذا الارتفاع في الضغط الضريبي.

و انطلاقا من هنا، فإن الضريبة ستحظى بالقبول القوي من طرف الأفراد المستفيدين منها ، بدون أن يقوموا بدفعها، و حتى لو يدفعونها فهي بالنسبة إليهم معقولة و ليس مبالغا فيها. فالقبول الفردي للاقتطاعات يعد واجبا جبائيا مؤسسا على ضرورة اجتماعية مرتبطة بالانتماء إلى مجموعة أو كيان.

و بالتالي يمكن إذا استدعت الضرورة عند القيام باصدار تشريع جبائي جديد ، أن تلجأ السلطات العمومية المعنية إلى استشارة الذين يهمهم الأمر ، و ذلك باستفتاء عام لمعرفة درجة الموافقة و القبول بهذا التشريع الجديد. فالواقع الضريبي ينطلق من رغبة الأفراد فيه، و ذلك باستشارتهم عن طريق استفتاءات منظمة ، عندما يطرأ أي تجديد أو تعديلاً و تغيير يمس منظومة الضرائب.

الفرع الرابع: الحس الوطني السياسي للمكلف الضريبي

و يتمثل في الإحساس الحقيقي للمكلف دافع الضريبة بوجود سيادة الدولة فعلا ، و سريان القانون على الجميع، لأن هذا يجعل دفع الضريبة واجبا حتميا كجزء من مسؤوليته المطلوب منه أداءها ، في جميع الظروف التي يمر بها البلد، و بالعكس من ذلك، فإن إحساس دافع الضريبة بعدم وجود سيادة فعلية للدولة على

¹ المادة 14 من اعلان حقوق الانسان و المواطن، ترجمة فرح أنطون 1901، الجمعية الوطنية ، فرنسا، 1789

مكوناتها، يجعل من تسديده للضريبة بحكم القانون إسقاط فرض، و ليس شعورا وطنيا لأداء واجبه¹. و الالتزام السياسي للمواطن في الدولة أو الكيان الذي يعيش فيه، يفرض عليه مسؤولية المشاركة في المحافظة على كيان الوطن، و على تطوير هذا الكيان من جميع النواحي و مرافق الحياة.

و الالتزام بدفع الضريبة ، ما هو إلا تعبير عن ممارسة مسؤولية كل مكلف في المحافظة على وطنه، و ذلك بإسهامه من نصيبه في الإيرادات العامة للدولة ، و التي من المفترض أن يتم صرفها لتغطية النفقات العامة للدولة. و بذلك يمكن القول أنه إذا كان مستوى الأخلاق و الانتماء السياسي لمواطني الدولة قويا، فإن ذلك سوف يؤدي حتما إلى أن يكون التزام هؤلاء المواطنين بدفع الضرائب المترتبة عليهم قويا ، لأنه نابع عن قناعتهم بهذا الالتزام ، و العكس صحيح، أي إذا ضعف المستوى الأخلاقي و الانتماء السياسي لمواطني الدولة، فيتبع ذلك ضعف الشعور الوطني لديهم تجاه دولتهم و مجتمعهم، و بالتالي ضعف إحساسهم بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة و منها الضرائب، أي أن ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد يؤدي بشكل طبيعي إلى ضعف الالتزام بدفع الضريبة، و يعد حافزا على التهرب الضريبي من أداء الضريبة².

و منه، لتمكن أي دولة على الإبقاء على نفسها، لا بد أن يكون نظامها السياسي مقبولا من طرف شعبها، و حتى يستطيع هذا النظام أن يحقق ما تهدف إليه الشعوب ، فإنه يحتاج إلى إيرادات مالية دائمة و ثابتة، وهو ما يتطلب وجود نظام ضريبي خاص بكل حكومة ، أو نظام سياسي معين يجعل من الضريبة أداة في يد المواطنين، يستخدمونها عن طريق التهرب منها، تعبيرا عن رفضهم لهذا النظام أو ما شابه ذلك.

إن المكلف الضريبي في ظل هذه الشروط ينشأ لديه سلوك ايجابي تجاه الضريبة، مما يجعله ملتزما بأدائها للدولة عن اقتناع و بكل ثقة، و ليس اسقاطا لها فقط باكراه بموجب القانون، و هذا الالتزام يولد صفة المواطنة لديه ، و بالتالي ينتقل من مكلف مكره ضريبيا إلى مواطن ملتزم ضريبيا.

المطلب الثاني: العوامل الاقتصادية

يعتبر اقتصاد كل دولة محددًا برصيد معني من القطاع الضريبي، فالضريبة متغير اقتصادي يحدث عدة متغيرات في سلوك الأفراد تختلف إيجابا أو سلبا تبعا لاعتبارات و ظروف اقتصادية عديدة، سواء كانت متعلقة بالمكلف أو كانت ظروفًا اقتصادية عامة.

¹ صلاح صاحب شاكر، ضياء شمخي، ما العدالة في استقطاع ضريبة الدخل على رواتب و اجور العاملين في القطاع العام بطريقة الإستقطاع المباشر في العراق، مجلة دراسات محاسبية و مالية، جامعة بغداد، 2009، ص 04
² غازي عناية، الاقتصاد الاسلامي، الزكاة و الضريبة، دراسة مقارنة، منشورات المكتب، الجزائر ، 1991، ص 225

الفرع الأول: ظروف اقتصادية متعلقة بالمكلف بالضريبة:

إن الوضعية الاقتصادية للمكلف تتحكم في سلوكه اتجاه الضريبة وقدرته على دفعها، و ذلك من خلال:

1- الحس الوطني الاقتصادي للمكلف الضريبي¹:

و يعبر عن الفناعة الراسخة لدى المكلف دافع الضريبة، بأهمية التحصيلات الضريبية لخدمة البلد و أثر ما يدفعه من ضريبة مساهمة في زيادة هذه التحصيلات، و ايمانه بأن ذلك سيعود عليه كمواطن، و بلده بالتقدم و الرفاهية، مع ضرورة توفر معرفة لديه ولو كانت بسيطة عن الاستقطاع الضريبي بقانونه و مفرداته و آلياته.

2- الوضعية المالية و الاقتصادية للمكلف:

يعرض المكلف لصعوبات مالية، أين يشتد به الحال إلى التقليل من الأعباء الجبائية، وذلك بلجوءه إلى التهرب الجبائي الذي يراه ضروريا لإنعاش وضعيته المالية، وبالتالي تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب و نطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه و ساء مركزه المالي، و بذلك يجد نفسه مضطرا للتقليل من الضريبة التي يدفعها ، في ظل هذه الظروف المالية الصعبة.

كما أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد و زيادة مداخيلهم تقلل من التهرب الضريبي، وكذلك تسمح للمنتجين بنقل عبئها إلى المستهلك بسهولة، أما ضعف القدرة الشرائية و عدم القدرة على تغطية التكاليف الشخصية، مع وجود البطالة من جهة و الظروف الأمنية المتدهورة التي تؤثر سلبا على السير العادي لنشاط المكلف.

الفرع الثاني: ظروف اقتصادية عامة

هناك علاقة قوية و متبادلة بين البناء الاقتصادي للدولة ، و البناء المالي لها . فالعنصر الاقتصادي عامل محدد لدرجة التهرب، كلما كان الوضع الاقتصادي حرجا كلما كان الحافز على التهرب كبيرا².

1- الاستقرار الاقتصادي:

يعتبر الاستقرار الاقتصادي عاملا مهما في ممارسة النشاط الاقتصادي بالنسبة للمواطنين، و من الحوافز المهمة التي تجعلهم يصرحون عن مداخيلهم الحقيقية، و دفع الضرائب المستحقة عليهم. فكثرة التقلبات

¹ صلاح صاحب شاكر، ضياء شمخي، مرجع سابق، ص 04

² عبد الكريم صادق بركات، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1975، ص 159

الاقتصادية و ارتفاع الأسعار و تدني معدلات النمو في الاقتصاد الوطني، مع عدم توفير فرص جيدة للاستثمار ، و مرور البلد بفترات الكساد و الأزمات، تعد عوامل مساعدة على التهرب الضريبي، لذلك نجد أن السياسة المالية تساهم بأدواتها إلى جانب السياسات الأخرى لتحقيق الاستقرار الاقتصادي و الذي يعني: " السيطرة على مشكل التضخم، و تحقيق توازن المدفوعات و المحافظة على قيمة النقود داخليا و خارجيا، و ضبط مشكلة التشغيل، و تصحيح اخفاقات السوق ، عندما يحدث الانحراف بين التكاليف الخاصة و التكاليف الاجتماعية"¹.

2- الطاقة الضريبية (المقدرة التكلفة):

بخصوص هذا العامل الاقتصادي، يتعلق الأمر بمدى قدرة المجتمع على تحمل العبء الجبائي، من خلال تخصيص جزء من دخله لاستقطاعات الدولة المخصصة لتغطية الأعباء العامة، و يضبط مفهوم المقدرة التكلفة من ناحيتين (عامة و فردية) ، على أنها الدخل القومي مطروحا منه حد الكفاف، أو بعبارة أخرى المقدرة الإنتاجية للمجتمع مطروحا منها مستوى الاستهلاك الضروري² مقومين بالنقود، و الثانية تدل على إمكانية توزيع العبء العام على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين كل حسب قدرته.

فالدولة في حالة قصور الموارد التمويلية إلى زيادة الاقتطاعات الضريبية، غير أن سلطة الدولة غير مطلقة بل تحدها الطاقة الضريبية ، التي تمثل قدرة المجتمع على المساهمة الضريبية، بالوصول إلى أقصى ضريبة يمكن استقطاعها من الدخل القومي، لتمويل الأعباء العامة³.

و منه الطاقة الضريبية (الطاقة الاقتصادية للضرائب) هي المقدرة على تحمل العبء الضريبي، سواء على مستوى المجتمع، يعني مقدرة الدخل القومي على تغذية تيارات الإيرادات العامة عن طريق الضرائب، أو على مستوى الفرد، أي مقدرة الفرد على المساهمة ، من خلال دخله في تحمل العبء الضريبي⁴.

و من أهم المؤثرات على الطاقة الضريبية، هي قدرة الناس على الدفع، و هنا يكون للمقدرة التكلفة طرفان، إما أن تتوفر القدرة على الدفع بدون مشقة، أو القدرة على الدفع بغض النظر عن المشقة ، و في هذه

¹ قدي عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية، حالة النظام الضريبي الجزائري، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 1995، ص 42

² فوزي عبد المنعم، المالية العامة و السياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1985، ص 102

³ عبد الهادي علي النجار، الفائض الاقتصادي الفعلي و دور الضريبة في تعبئة الاقتصاد المصري، المكتب المصري الحديث، مصر، 1974، ص 227

⁴ المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الضرائب و الموازنة العامة ، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 85

الحالة لا توجد طاقة ضريبية إلا بالنسبة للأثرياء، أما الحالة الثانية فتحدد القدرة التكلفة بإجمالي موارد المكلف¹، بالإضافة إلى قدرة الدولة على تحصيل الضريبة، و التي كلما زادت ارتفعت معها الطاقة الضريبية.

ويجب مراعاة الطاقة الضريبية للمكلفين، لأن كل تجاوز لمقدرتهم الضريبية، يسبب كثير من المشاكل ويغير من سلوكهم تجاه الضرائب، ويجب أن يتحمل كل مكلف العبء الضريبي حسب طاقته الضريبية، فالمكلفون ذوي الظروف المتشابهة، تكون مساهمهم الضريبة متساوية، وفي حالة اختلاف الظروف يختلف الاستقطاع الضريبي، ويوجد تناسب طردي بين المساهمة الضريبية ومقدار المال الذي يخضع للضريبة.

و يعد تحويل الطاقة الضريبية الممكنة إلى طاقة فعلية، بمثابة الهدف الرئيسي لسياسات الإصلاح الضريبي، المقترحة لعلاج الإختلالات المالية في الدول النامية، من طرف صندوق النقد الدولي، و من المؤشرات المعتمدة لمعرفة مدى تحقيق هذا الهدف، و إمكانية زيادة الاقتطاعات الضريبية، نذكر معدل الجهد الضريبي، الذي يعبر عن نسبة الضرائب الفعلية (الإيراد الضريبي الفعلي) إلى إجمالي الضرائب الممكنة التحصيل، وارتفاع نسبة الضرائب في بلد معين بالمقارنة ببلدان أخرى، يعني أن هذا البلد يبذل جهدا عاليا في التحصيل الضريبي، و بالتالي يصعب عليه زيادة الضرائب بدرجة أكبر، لكن الانخفاض النسبي لمعدل الضريبة في بلد آخر، يعني أن هذا البلد يبذل جهدا أقل و بالتالي فإمكانية زيادة نسبة الضريبة لديه سهلة نسبيا، كما يمكن أن نصل لحصيلة ضريبية صغيرة بأقصى جهد ضريبي، في حين نجد حصيلة ضريبية مرتفعة نوعا ما سهلة التحقيق، و يتوقف هذا على الظروف الاقتصادية والنفسية للبلد المعني، كما أن العبرة ليست دائما في كبر الحصيلة. و يحسب مؤشر الجهد الضريبي لبلد ما بتحديد كل من طاقته الضريبية الممكنة والفعلية، حيث يمثل النسبة بين هذين المقدرين معبرا عنه بالعلاقة التالية²:

معدل الجهد الضريبي = الضرائب المحققة / الضرائب الممكنة

و حسب "سميرة إبراهيم أيوب" يعتبر مؤشر الجهد الضريبي، أكثر تعبيراً من معدل الضغط الضريبي، حيث يكتسي أهمية كبيرة في وضع برنامج تنمية، أو قصد معرفة إمكانية رفع مستوى الاقتطاع الضريبي من عدمها³، بإظهار الفارق بين ما هو مقدر و فعلي، و بذلك فهو تقييم لفعالية السياسة المطبقة، أما معدل

¹ محمد مبارك حجير، السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار القومية للنشر، مصر، (بدون سنة نشر)، ص 112
² سميرة إبراهيم أيوب، صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي دراسة تحليلية تقييمية- مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 2000، ص

³ Pierre Beltrame, Lucien Mehl, Techniques, Politiques et institutions fiscales comparées, PUF, France, 1997, p 362

الضغط الضريبي ، فيعبر عن الجهد المبذول من طرف الدولة ، و عند مقارنته بمؤشر الجهد الموافق له نستطيع معرفة إمكانية زيادته أم لا.

3- الاقتصاد الموازي (اقتصاد الظل):

تعود بداية ظهور الأسواق السوداء في الجزائر إلى فترة السبعينات، نظرا لما شهده هذا البلد في ذلك الوقت ،من نزوح ريفي إلى المدن وما رافقه من زيادة الطلب على السلع الغذائية، (ظهور فرق كبير بين العرض المتناقص للسلع الغذائية والطلب المتزايد عليها) ، وفي المقابل انخفاض الإنتاج الفلاحي ، حيث كانت تباع في الأسواق مختلف السلع الغذائية بأسعار مرتفعة، مقارنة بأسعارها في السوق الرسمية التي كانت مدعمة من طرف الدولة في تلك الفترة. أما القطاع غير الرسمي فقد بدأ بالظهور في منتصف الثمانينات ، بعد حدوث الأزمة الاقتصادية والتي انجر عنها بروز عدة سلبيات، كان لها أثرا كبيرا على مردودية الاقتصاد الوطني، مما دفع بالجزائر للتوجه إلى الإصلاحات التي انبثق عنها تغيير النظام الاشتراكي المتبع، وتبني نظام اقتصاد السوق.

هذا الانتقال كان له بدوره انعكاسا سلبيا على الناحية الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما ساعد على زيادة تنامي هذا القطاع. فالقطاع غير الرسمي لم ينشأ صدفة في الجزائر ، بل تمخض عن جملة التغيرات الاقتصادية ، السياسية والاجتماعية التي مر بها هذا البلد¹.

كما أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني، وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم التهريب، وذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات ، وكذلك انتشار فوضى الاستيراد ،و عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات.

فالاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل، يتميز بوجود الأنشطة الاقتصادية التي تتم بعيدا عن أعين الحكومات و أجهزتها الرقابية، و في ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة، و مع مرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق²، و الجدول التالي يبين لنا مؤشرات الاقتصاد غير الرسمي التي تعيق منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر:

¹قارة ملاك، إشكالية الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر مع عرض ومقارنة تجارب: المكسيك، تونس والسنغال، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامعة قسنطينة، 2010، ص 119

² قدي عبد المجيد ، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، مرجع سابق، ص 274

جدول رقم (01-01): مؤشرات الاقتصاد غير الرسمي التي تعيق منظومة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر لسنة 2004

النسبة المئوية	المؤشرات
28.8%	الحصول على القرض و كلفته
28.2%	تنافس القطاع غير الرسمي
12.9%	الحصول على العقار
12.1%	نسبة الضرائب
12.1%	تقلب السياسة الاقتصادية
6.3%	الرشوة

المصدر: تقرير المجلس الوطني و الاقتصادي و الاجتماعي في الجزائر، القطاع غير الرسمي في الجزائر، جوان 2004.

و قد أخذت هذه الظاهرة أبعادا خطيرة في الجزائر، فهي تزداد اتساعا سنة بعد الأخرى، وفيما يلي جدول يوضح حجم هذه الظاهرة في الجزائر، كنسبة من الناتج المحلي الخام اضافة إلى مقارنتها مع بعض الدول:

جدول رقم (01-02): تطور حجم اقتصاد الظل كنسبة من الناتج المحلي الخام في الجزائر

في الفترة (2001-2007)

السنوات	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
حجم اقتصاد الظل كنسبة من الناتج المحلي الخام (%)	34.4	34.9	35.8	36.6	37.3	37.3	37.1

Source:

Friedrich Schneider, and others, New Estimates for the Shadow

Economies all over the World, The World Bank, Washington, September

2010, p.20

نلاحظ من خلال المعطيات أعلاه، أن حجم اقتصاد الظل كنسبة من الناتج المحلي الخام في ارتفاع مستمر، منذ سنة 2001 إلى غاية 2006، لتتخف بشكل طفيف سنة 2007، حيث ارتفعت من 34.3% في 2001 إلى 37.3% في 2006، ويرجع التحسن الطفيف في 2007 إلى انخفاض حدة بعض مسببات

هذه الظاهرة، مثل معدل الضرائب واشتراكات الضمان الاجتماعي كنسبة من الأرباح التجارية، و قدر متوسط فترة الدراسة بمعدل وصل إلى 36.2% وهي نسبة كبيرة.

كما نلاحظ أنه في الدول النامية والمتطورة على السواء ، لم يتجاوز متوسط نسبة اقتصاد الظل إلى إجمالي الناتج المحلي الخام خلال الفترة بين 2001 و 2007 معدل 28.12 %، في حين تجاوز هذا المعدل في الجزائر 36 %، وهو ما يدل على حجم العراقيل التي يتعرض لها الأفراد في الجزائر ،وهم بصدد ممارسة مختلف الأنشطة الاقتصادية، والتي تدفعهم إلى ممارستها بعيدا عن رقابة السلطات العمومية، كما يدل على حجم الإيرادات الضريبية المهمة التي تخسرهما الدولة سنويا ، بسبب تفشي هذه الظاهرة من جهة أخرى.

بالإضافة إلى كل ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، وإنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، وبالتالي فإن مبالغ نقدية هامة تتداول بحرية ، دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية، ولا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية، لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة، وكذا التخفيف من بعض الضغوط الاجتماعية¹.

لقد رأت الحكومة إلى أنه من بين الأسباب الرئيسية وراء استفحال ظاهرة الاقتصاد الموازي، هو ثقل الأعباء الضريبية وشبه الضريبية (الاجتماعية) التي يتحملها أرباب العمل ، وبالتالي عملت على التقليل من هذه الأعباء، من خلال الإعفاءات المتتالية للضرائب و الرسوم ضمن قوانين المالية ،وهو ما تجلى من خلال خفض معدل ضريبة الدفع الجزافي بمعدل 1 % ابتداء من سنة 2000 ، إلى غاية إلغائها نهائيا بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2006².

4- الجنات الضريبية:

إن النظام العالمي الجديد يشجع على زيادة عدد ما يسمى بالواحاحات الضريبية، التي تعبا برؤوس الأموال الهاربة من دفع الضرائب الهاربة من بلدانها، وهناك الآن ما يقارب مائة منطقة في العالم تدير منها المصارف وشركات التأمين وصناديق لاستثمار ، أموال زبائنها الأثرياء وتخلصها بانتظام من قبضة الوطن الأم، فيما يتعلق بعرض الضريبة، ومن أشهر دول الجنات الجبائية على المستوى الدولي، هي سويسرا حيث يؤكد أحد النواب

¹ ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، سنة 2012، ص 146.

² عزوز علي، بوزيان عبد الباسط، الاقتصاد الموازي والسياسات المضادة له في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول الاقتصاد الموازي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، المركز الجامعي مولاي الطاهر، سعيدة، 2007

السويسريين "زيغلر" ZERLAR أن: " تختفي الأموال القذرة في المغاور داخل مصارفنا ،لتخرج ثانية في مظهر محترم جاهز للتوظيف"¹، كما تأتي في مقدمة تلك المناطق الخاصة لرؤوس الأموال الهاربة من دفع الضريبة، جزر الكيمن الكريبية² الخاضعة للتاج البريطاني، حيث يوجد منها ما يزيد عن 500 مصرف مسجل³ ، كما تتعدم بها الضرائب على أرباح الشركات، و تفرض فقط بعض الحقوق كحق الطابع على تحويل الأصول المنقولة. وبناء على الإحصائيات المقدمة من طرف صندوق النقد الدولي، هناك ما يزيد عن 2000 مليار دولار ستنزل حصرية عبر هذه المصارف والشبكات، بحجة حرية تنقل رأس المال ، والغريب أن معظمها متواجد في الأراضي الألمانية والبريطانية والأمريكية واليابانية، وإلى وقت قريب جدا لم تستطع أي حكومة من هذه الدول مواجهة هذه القوى العاتية في الأسواق المالية. كما أن إمارة أندورا⁴ الواقعة بين فرنسا و اسبانيا، تتميز بعدم فرضها للضرائب على الدخل أو الثروة، بالإضافة إلى عدم فرضها للرسم على القيمة المضافة، أما مداخيلها الضريبية فتتمثل في رسوم على الواردات. و يرجع كثير من المحللين، أن انهيار الأسواق المالية نهاية 2008 كان بسبب المضاربة وتهريب رؤوس الأموال من البنوك الغربية إلى بنوك متواجدة في الجناات الضريبية ، لما تقدمه هذه الأخيرة من امتيازات خاصة، التزامها بالسرية التامة حول الأرصدة و المعلومات البنكية لأصحاب تلك الأموال و المستثمرين ، مما حتم إعادة النظر في النظام الرقابي وفي حرية انتقال رؤوس الأموال. وفي الجزائر لا توجد هناك إحصائيات رسمية تعكس حجم الظاهرة، غير أنه يجب الإشارة إلى عدد قضايا تبيض الأموال ،كما رصدتها مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ، مثلما يوضحه الجدول:

الجدول رقم (01-03) عدد قضايا تبيض الأموال في الجزائر خلال الفترة 2007-2009

السنة	عدد القضايا
2007	4
2008	11
2009	9

المصدر : تقرير التقييم المشترك مكافحة غسيل الأموال وتمويل الإرهاب- مجموعة العمل المالي

لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا في الجزائر لسنة 2010 ، ص 30

¹ غسان رباح ، قانون العقوبات الإقتصادي ، منشورات بحسون الثقافية، بيروت، 1990، ص 152.

² Les îles caïmans: [www.fr.wikipedia.org/%C3%8Eles_Ca%C3%AFmans,le 08/10/2008](http://www.fr.wikipedia.org/%C3%8Eles_Ca%C3%AFmans,le%2008/10/2008)

³ عبد الحسين الوادي عطية، الاقتصاديات النامية، أزمتات و حلول، دار الشروق العربية، عمان، الأردن، 2001، ص 139.

⁴ Andorre: [www.fr.wikipedia.org/wiki/andorre,le 10/10/2008](http://www.fr.wikipedia.org/wiki/andorre,le%2010/10/2008)

ومن المعلوم أن عدد القضايا المذكورة في الجدول، يقصد به عدد القضايا الصادر فيها أحكام قضائية فقط، بالمقابل لم يتمكن من رصد إحصائيات تفيد بحجم تهريب رؤوس الأموال نحو الجنات الضريبية.

ولغرض مكافحة غسل الأموال، تم استحداث وحدة المعلومات المالية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-127 المؤرخ في 07/04/2002، الصادر عن رئيس الوزراء، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 08-275 المؤرخ في 06/09/2008، وسميت خلية معالجة الاستعلام المالي، وقد اعتبرها المرسوم مؤسسة عمومية مستقلة لدى وزير المالية، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال القانوني، وقد تم تكليف الخلية لمكافحة تمويل الإرهاب وتبييض الأموال.

5- الجباية البترولية (وجود بديل للمداخيل الضريبية):

تعتبر الجباية البترولية المحرك الرئيسي للاقتصاد الجزائري، و المصدر الهام و الأساسى لتمويل نفقات الدولة، من خلال تبعيتها لسعر النفط و السوق العالمى له، و هذا ما أثر على الاهتمام بالهيكل الضريبي، نتيجة وجود هذا البديل ألا و هو النفط. و هذا ما جعل الجباية البترولية تغطي الجزء الهام للجباية الجزائرية، و الجدول التالي يبرز مساهمة كل من الجباية العادية، و الجباية البترولية في إيرادات الميزانية العامة للدولة:

الجدول رقم (01-04): مساهمة كل من الجباية العادية و الجباية البترولية في إيرادات الميزانية

العامة للدولة خلال الفترة: (2000-2015)

الوحدة: مليون دج

البيان السنوات	الجبائية العادية (1)	الجبائية البترولية (2)	مجموع الجبائية	الإيرادات غير الجبائية	الإيرادات الكليّة للميزانية (3)	نسبة (3) / (1) (%)	نسبة (3) / (2) (%)
1980	20362	37658	58020	1574	59594	34.17	63.19
1981	25760	50954	76714	2670	79384	32.45	64.19
1982	27990	41458	69448	4798	74246	37.70	55.84
1983	37141	37711	74852	5792	80644	46.05	46.76
1984	46968	43841	90809	10556	101365	46.33	43.25
1985	46992	46786	93778	12072	105850	44.39	44.20
1986	52656	21439	74095	15595	89690	58.71	23.90
1987	58215	20479	78694	14290	92984	62.61	22.02
1988	58100	24100	82200	11300	93500	62.14	25.77
1989	64500	45500	110000	6400	116400	55.41	39.08
1990	71100	76200	147300	5200	152500	46.62	49.97
1991	82700	161500	244200	4700	248900	33.22	64.88
1992	108864	193800	302664	9200	311864	34.91	62.14
1993	121469	179218	300687	13262	313949	38.69	57.08
1994	176174	222176	398850	78831	477181	36.92	46.56
1995	241992	336148	578140	33591	611731	39.56	54.85
1996	290603	495997	786600	38557	825157	35.22	60.11
1997	314013	564765	878778	47890	929668	33.78	60.74
1998	329828	378556	708384	66127	774511	42.58	48.87
1999	314767	560121	874888	75608	950496	33.12	58.93
2000	349502	1173237	1522739	55422	1578161	22.15	74.34
2001	398238	956389	1354627	150899	1505526	26.45	63.52
2002	482896	942904	1425800	177388	1603188	30.12	58.81
2003	524925	1284975	1809900	164566	1974466	26.58	65.08
2004	580411	1485699	2066110	163789	2229899	26.03	66.63
2005	640472	2267836	2908308	174520	3082828	20.78	73.56

74.56	19.80	3639925	205041	3434884	2714000	720884	2006
73.53	20.79	3687900	209300	3478600	2711850	766750	2007
59.10	33.25	2902448	221759	2680689	1715400	965289	2008
58.83	35.00	3275362	201750	3073612	1927000	1146612	2009
48.84	42.21	3074644	275000	2799644	1501700	1297944	2010
44.94	42.57	3403108	424810	2978298	1529400	1448898	2011
39.93	50.16	3804450	376834	3427616	1519040	1908576	2012
41.48	52.14	3895315	248396	3646919	1615900	2031019	2013
40.17	53.25	3927748	258562	3669186	1577730	2091456	2014
38.46	51.08	4480205	468515	4011690	1722940	2288750	2015

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات:

-الديوان الوطني للإحصائيات ONS : <http://www.ons.dz>

- موقع المديرية العامة للخزينة D.G.T : <http://www.dgpp-mf.gov.dz>

عرفت نسبة مساهمة الجباية البترولية في الفترة (1980-1990) انخفاضا محسوسا، أين وصلت إلى أسوأ نسبة لها ب 23.9% و 22.02% سنتي 1986 و 1987 بسبب أزمة 1986، أين انهارت أسعار البترول، حيث بلغ سعر البرميل 13 دولار فقط مع نهاية 1986، وزادت حدة الانخفاض حيث بلغت 11 دولار سنة 1988، وصاحب هذا الانهيار في أسعار البترول انخفاض قيمة الدولار أيضا بنسبة 40% إلى 50%.

انطلاقا من سنة 1992، والتي صاحبت قيام الجزائر بإصلاح جذري في نظامها الضريبي، الذي شرع فيه سنة 1991، وبدأ تطبيقه سنة 1992، بدأت الجباية العادية في التحسن من حيث المردودية المالية، وهذا ما يبينه الجدول أعلاه، إلا أن مساهمتها في تمويل ميزانية الدولة بقيت ضعيفة نوعا ما، فهي لم تتجاوز 40% طول الفترة (1990-1997)، في حين مساهمة الجباية البترولية كانت كبيرة جدا، وبمتوسط 57%، طول نفس الفترة، لتتدهور سنة 1998 بفعل انخفاض أسعار البترول.

و عرفت الجباية البترولية خلال الفترة (1999-2007) تطورا من حيث مردوديتها، مما جعل نسبة مساهمتها في تمويل ميزانية الدولة كبيرة جدا، على عكس الجباية العادية التي بقيت مساهمتها متواضعة.

لتعود للانخفاض مرة أخرى سنة في الفترة (2008-2015)، حيث بلغت نسبة تمويلها للميزانية العامة للدولة 59.10% سنة 2008، وذلك بسبب تراجع أسعار البترول نتيجة أزمة الرهن العقاري الأمريكي، والتي أفرزت أزمة عالمية أدت إلى تباطؤ رهيب في النشاط الاقتصادي العالمي، لتصل إلى أدنى مستوى سنة 2015

بمعدل 38.46%، حيث نلاحظ أن نسبة مساهمة الجباية البترولية في تمويل ميزانية الدولة مرتبط بتقلبات أسعار البترول، والتي تعتبر بدورها رهينة عوامل خارجية كعدم استقرار الدولار الأمريكي.

وفي إطار سعي الحكومة إلى الرفع من إيرادات الجباية العادية، للتخلص من تبعيتها للقطاع النفطي ومواجهة الانخفاض الحاد في إيرادات الجباية البترولية، استمرت في كل مرة القيام بإصلاحات جبائية عبر قوانين المالية التي تصدرها كل سنة .

حيث جاء قانون المالية لسنة 2016، في ظرف اقتصادي صعب بسبب انهيار أسعار البترول، والتي كان لها تأثير كبير على التوازنات المالية الداخلية والخارجية للاقتصاد الوطني، فقد نصت الإجراءات الجبائية الواردة فيه على تأسيس رسوم جديدة، إضافة إلى الزيادة في معدلات بعض الرسوم والضرائب القديمة، وتتمثل أهم هذه التعديلات في فرض رسم على القيمة المضافة، على عمليات البيع المتعلقة بالغاز الطبيعي والكهرباء والمازوت وغاز أويل الثقيل والبوتان والبروبان، إضافة إلى تأسيس رسم على المنتجات البترولية والمماثلة لها، والمتمثلة أساسا في البنزين بمختلف أنواعه، كما شملت التعديلات قانون الطابع، حيث تم رفع قيمة القسيمة الخاصة بالسيارات، إضافة إلى تعديل نسب توزيع حاصل هذه التعريفات.

و في هذا السياق تعمل الدولة الجزائرية على أن يستفيد الجزائري من ثروات بلاده، فالاستهلاك سلك نفس مسلك الانتاج، و لهذا الغرض، أقامت بنيات تحتية لتوزيع الموارد الطاقوية، و الدعوة للاستعمال العقلاني لمختلف أشكال الطاقة. و هنا تظهر النظرة اللامبالية و السلبية للضريبة من طرف المكلف، بحجة أن البلد في غنى عنها مادام البترول موردا ثميناً و مهميناً.

إلا أن عوائد النفط لا تعتبر دخلا بالمعنى الحقيقي، لأنها إيرادات غير قابلة للتحديد، لذا يجب الاعتماد على الإيرادات من الضرائب، لأن الضريبة تعبر عن صلة الفرد بالجماعة، و وسيلة انتمائه إليها، إذن كلما وجدت الدولة مصدرا بديلا للضرائب، كلما أهملت قطاع الضرائب، و عندما تهمل هذا الأخير تكون الفرصة مواتية للأفراد للتهرب الضريبي.

6- ظهور العولمة الاقتصادية:

يمكن النظر إلى ظاهرة العولمة من جوانب متعددة، فهي ظاهرة اقتصادية و اجتماعية و ثقافية و سياسية و تكنولوجية. غير أن الطابع الأكثر رسوخا لهذه الظاهرة هو الطابع الاقتصادي، و بهذا ظهر مصطلح العولمة

الاقتصادية. فمصطلح العولمة Mondialisation أو Globalisation من أكثر المصطلحات شيوعا في العصر الحديث، و إنها مرتبطة بتطور الرأسمالية العالمية، و تمثل مرحلة من مراحل تطورها، و تقوم على دمج الاقتصاديات الوطنية بالسوق الرأسمالية العالمية، و خضوعها لمفاهيم السوق و لغة المنافسة الاحتكارية و ذلك بإشراف مؤسسات العولمة الاقتصادية الثلاثة¹.

و من المبادئ الاقتصادية المهمة للعولمة الاقتصادية ، هو تحريك رؤوس الأموال و السلع و الخدمات دون قيود، و تدفق المعلومات بدون سدود، و تنقل البشر بدون حدود. أما من مخاطر العولمة هو هروب رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج، و ظاهرة غسل الأموال. كما أنه في ظل العولمة و زيادة الترابط الالكتروني و الاعتماد المتزايد على الاتصالات، و التسيير و ظهور الشركات متعددة الجنسيات قد يساعد في بروز الكثير من الجرائم الاقتصادية و كثرة تناميها، و من ضمنها ظاهرة التهرب الضريبي، لذا يجب عولمة القانون و احلال ما يسمى بالتنسيق الضريبي² مع باقي دول العالم، و ذلك عن طريق تخفيض معدلات الضرائب المرتفعة، و العمل على تساوي الأعباء الضريبية بين الدول الأعضاء، وعلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين ، و تجنب الازدواج الضريبي، و كذلك من أجل إزالة كافة العقبات والحواجز الضريبية التي يمكن أن تحد من المنافسة بين الدول. و منه الخطر الذي يظهر في ظل العولمة هو تهريب المكلف لأمواله إلى الخارج، من أجل عدم دفع الضريبة المفروضة عليه، أو استثمار أمواله بالخارج دون أن يصرح لدخله في بلده.

إذن فالعولمة أدت إلى توسيع مجال التهرب الضريبي في الدول، و هو ما أثر على الإيرادات الضريبية للدول و شكل عبئا ماليا على المكلفين، الذين يلتزمون بالقانون الضريبي، و سوف تتفاقم هذه الظاهرة أكثر مع توسع و انتشار العولمة.

7 - ظهور التجارة الالكترونية(الجباية الالكترونية):

تعتبر التجارة الالكترونية مظهرا من مظاهر العولمة الاقتصادية، نظرا لتجاوزها حدود الزمان و المكان، و مساهمتها في دمج الاقتصاديات العالمية. حيث يطلق مصطلح التجارة الإلكترونية على كافة الأنشطة التي يتم مزاولتها، من خلال شبكة المعلومات أو غيرها من الشبكات؛ و يشمل هذا المصطلح عمليات بيع و شراء السلع و تقديم internet العالمية الخدمات، بما يتضمن كافة مراحل العمل التجاري، مثل الدعاية و الإعلان

¹ تتمثل مؤسسات العولمة الاقتصادية الثلاثة في: صندوق النقد الدولي، البنك الدولي للانشاء و التعمير، المنظمة العالمية للتجارة.
² التنسيق الضريبي يمثل مجموعة القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينهم أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح لدول ومستثمري أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد، وتهدف تلك الاتفاقيات أساسا إلى تنمية الاستثمارات المشتركة وترقية التجارة البينية لصالح الأطراف المعنية.

و الترويج و متابعة عمليات الشحن و تسليم السلع ، بالإضافة إلى عمليات المدفوعات و سداد الالتزامات المالية. و قد عرفت منظمة التجارة العالمية (W.T.O) بأنها: النشاط التجاري الذي يشمل إنتاج و ترويج و تسويق و بيع و توزيع (تسليم) المنتجات و الخدمات من خلال شبكة اتصالات إلكترونية¹.

بعدما بدأت التجارة الإلكترونية في الانتشار، قامت السلطات الحكومية في كثير من الدول المتقدمة في دراسة فروع التجارة الإلكترونية، ومجالات الوقوف على مدى إمكانية تطبيق القواعد الضريبية المعمول بها حالياً، وبالرغم من وجود آراء تؤكد إمكانية إخضاع التعاملات الإلكترونية للقواعد الضريبية الحالية ، إلا إن الواقع العملي أظهر أهمية صياغة تشريعات جديدة لهذا العالم الجديد، مثل قانون INTERNET TAX FREEDON² و لجنة يطلق عليها اسم COMMISSION ON ELECTRONIC commerce ، و يهدف هذا القانون إلى وجود معاملة ضريبية محايدة للنشاط الاقتصادي الإلكتروني.

حيث أن مؤيد هذا القانون، يؤكد عدم قدرة النظم الحالية على تغطية جميع الجوانب القانونية المرتبطة بالتجارة المستحدثة، لما تتمتع به من خصوصية، وهناك اقتراح للتغلب على مشكلة الضرائب على التعاملات الإلكترونية، والتي تكون محلها سلعا غير مادية وهو³:

الضريبة البديلة على الدخل (البيت) BYTE TAX: ظهرت فكرة فرض ضريبة مستحقة تفرضها طبيعة التجارة الإلكترونية، تعرف بضريبة الوحدات الرقمية لأول مرة في نوفمبر 1994 ، ضمن تقرير قدمه الباحثان THOMASE IDE و ARTHUR CORDEL أمام نادي روما، وذلك محاولة لوقف الخسارة الناتجة عن تآكل وعاء الضريبة، بسبب التحول من التجارة التقليدية إلى التجارة الإلكترونية التي يتعذر متابعتها ضريبياً.

فرض ضريبة BYTE TAX على أساس حجم المعلومات الرقمية التي تنتقل إلكترونياً، وعلى أساس كل وحدة من الزمن يستغرقها نقل المعلومات إلكترونياً. و من بين الدول المعارضة لفرض مثل هذه الضريبة الولايات المتحدة و كندا و أستراليا، بحجة عدم جواز فرض ضرائب تمييزية جديدة على الانترنت، وأنه لا يزال بالإمكان تطويع القواعد الضريبية لتطبيقها على التجارة الإلكترونية، كما رفضت المنظمة العالمية للتجارة هذه الضريبة، كونها تفرض على جميع الاتصالات دون التمييز بين نوع الاتصال تجارياً كان أو غير تجاري.

¹ زعزعة فاطمة، مرجع سابق، ص 95

² قد منح هذا القانون إصدار ضرائب تميز ضد الانترنت، و لا يفرض جميع ضرائب الإنفاق و الدخل على التجارة الإلكترونية؛ و لكن يسمح بالضرائب المماثلة لتلك المفروضة على الصفقات التقليدية حيث أن البائع المعفى من الضريبة على المبيعات التقليدية يكون معفى بالمثل بالنسبة للمبيعات الإلكترونية .

³ رمضان محمد صديق، "مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة"، مجلة الحقوق ، مجلس النشر العلمي، الكويت، العدد الثالث، 26 مارس 2002، ص 40

و يوجد هناك انتقادات أخرى وجهت إلى هذه الضريبة، بحيث¹:

- الأخذ بضريبة "البيت" يعتبر اعتداء على خصوصية المكلف، لأنها تعتمد على تتبع البيانات الخاصة بالمتعاملين مع شبكة الانترنت.

- انخفاض نمو الانترنت، وما يترتب عليه من انخفاض في الأنشطة المتوقع انبثاقها، عن هذه الصناعة الجديدة.

- يؤكد على هذه الضريبة أنها مكلفة فضلا عن الصعوبات العملية لتطبيقها، حيث تتطلب وجود معدات ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة، التي تقوم بنقل المعلومات قصد قياس البيانات.

إن قصور النظم الضريبية المحلية في التطبيق على معاملات التجارة الالكترونية، يخلق بيئة غير تنافسية لصالح التجارة الالكترونية، كما يهدد بتخفيض الإيرادات الضريبية التي يتحصل عليها الدول من التجارة الدولية، وبالأخص الدول النامية مثل الجزائر، لاعتماد نظامها الضريبي على مبدأ الإقليمية وضمن الحدود الجغرافية، وهو الأمر الذي تجاوزته التجارة الالكترونية، خصوصا بعد التطور الحاصل في مجال الاتصالات الحديثة والالكترونيات، وذلك أن التجارة الالكترونية تتيح نقل العديد من السلع، وتقديم الكثير من الخدمات مباشرة وبصورة فورية، بمجرد الضغط على أزرار جهاز الحاسوب، ومن ثمة تغيرت صورة السلع من شكلها المادي إلى الشكل الرقمي.

ومن خلال ما سبق، فإن النظم الضريبية المحلية تواجه نوعين من الصعوبات، تعترض تطبيق وفرض ضرائب ورسوم على عمليات التجارة الالكترونية، لعل أهمها² :

أولا :- صعوبات متعلقة بطبيعة التجارة الالكترونية ومنها:

- صعوبة تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت.
- صعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبي.
- سهولة التهرب وعدم التصريح بأرقام الأعمال والأرباح.
- عدم وجود مستندات للقيام بعملية الفهم والمراجعة.

¹ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه ل م د، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2015، ص 209

² ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مرجع سابق، ص 149

ثانيا: - صعوبات متعلقة بطبيعة النظم الضريبية ومنها:

- غياب التشريع الضريبي الواجب على معاملات التجارة الالكترونية
- عدم وضوح التعاون الضريبي الدولي في هذا المجال.
- عدم تأهيل الإطارات الجبائية بما يتلاءم مع طبيعة التجارة الالكترونية

وما يمكن استخلاصه ، هو أن في الدول المتخلفة التي انضمت إلى المنظمة العالمية للتجارة ، قد تفقد مصادر تمويل للخرينة العامة وهي الضرائب الجمركية ، حيث كانت تفرض على السلع المادية وغير المادية كالأفلام ، أما في إطار التجارة الإلكترونية، فهذه المواد تنزل على كمبيوتر المستخدم، الأمر الذي يتطلب تعديل قوانينها الضريبية بما يتماشى واتساع نطاق العولمة.

المطلب الثالث: العوامل الاجتماعية

إن دراسة المجتمع في حركيته يعد أحسن صورة لمعرفة خصائصه المشكلة لهويته، و النظام الجبائي يمثل انعكاسا للبنيات الاجتماعية في الدولة، ومدى وعي الوسط الاجتماعي بأهمية الجبائية وأدوارها الاقتصادية والاجتماعية، ويعتبر من العوامل المساعدة على تقبلها والافتتاح بها. و قد أثبت الواقع العملي أن هناك أسبابا اجتماعية تكتنف المكلف بالضريبة، مما تظهر تناقراً في العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية، و هو ما يؤدي بالمكلف بالضريبة للنظر إلى الخزينة كخصم أو كعدو له ، و هذا ما يشجعه على تهريبه من أدائها.

الفرع الأول: الثقافة الضريبية في المجتمع

إن موضوع الثقافة الضريبية يقع عند تقاطع كل من علم الاقتصاد وعلم التاريخ والاجتماع، ومصطلح الثقافة الضريبية يطلق عليه باللاتينية « CULTURE TRIBUTARIA » أي « TAX CULTURE » وهي الثقافة الضريبية.

إن الفهم الكلاسيكي للثقافة الضريبية في دولة ما عند "شامبيتر" SCHUMPETER¹ كان يقتصر على مؤسسي النظام الضريبي، حيث لم يكن يعتبر دافعي الضرائب جزءا من الثقافة الضريبية. في حين أن التفسيرات الحديثة تقوم بالربط بين دافعي الضريبة والسلطات الضريبية². أي أن الثقافة الضريبية عند SCHUMPETER

¹ جوزيف شومبيتر، عالم أمريكي في الاقتصاد والعلوم السياسية من أصل نمساوي. اشتهر بترويجه لنظرية الفوضى الخلاقة في الاقتصاد.

² Birger Nerré, Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics, German Technical Cooperation, ECONOMIC ANALYSIS & POLICY, VOL. 38 NO. 1, MARCH 2008, p02.

تقتصر على مصممي النظام الضريبي فقط، أي فهم "الثقافة ضريبية" يركز على المبدعين، والاقتصاديين والسياسيين.

وفي بداية الخمسينيات سنة 1954، لاحظ العالم " آرمن سبيتالر" ARMIN SPITALER أن الضرائب تتأثر بالعوامل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والتاريخية والجغرافية والنفسية، وزيادة الاختلافات السائدة في كل بلد على حدى، كذلك في سنة 1992 يرى الباحث " ألفنز بوسش" ALFONS PAUSCH أن الثقافة الضريبية هي " تعبير عن القيم الروحية للإنسان والإبداع"¹ ، حيث يقتصر على جانب التشريعات الضريبية وتصميم النظام الضريبي مثل SCHUMPETER.

و تعرف الثقافة الضريبية على أنها مجموعة العلاقات الضريبية، التي تشكلت في الثقافة الوطنية من أجل تحسين الإيرادات الضريبية، التي تشمل موقف وسلوك المشاركين في النظام الضريبي².

الفرع الثاني: العدالة الاجتماعية

يختلف معنى العدالة الاجتماعية من فكر إقتصادي لآخر، وقد يختلف مدلولها داخل الفكر الإقتصادي من فترة زمنية لأخرى، وقد تختلف دلالتها من شخص لآخر ، فمنهم من رأى بأنها هي التكافل الإجتماعي، ومنهم من يرى بأنها تكافؤ الفرص، وآخرون يرون بأنها عدالة التوزيع للدخل والثروة بين أفراد المجتمع، وفئة أخرى ترى بأنها عدالة إنسانية شاملة لكل جوانب الحياة الإنسانية ومقوماتها ،المادية والمعنوية³.

كما أنها تعرف لدى بعض العلماء المسلمين بمصطلح التكافل الإجتماعي، وهو أن يتضامن أبناء المجتمع ويتساندوا فيما بينهم أكانوا أفرادا أو جماعات، سواءا حكاما أو محكومين على إتخاذ مواقف إيجابية كرعاية الأيتام ونشر العلم ، بدافع من شعور وجداني عميق ينبع من أصل العقيدة الإسلامية ، ليعيش الفرد في كفالة الجماعة، وتعيش الجماعة بموازرة الفرد ، حيث يتعاون الجميع و يتضامنون لإيجاد المجتمع الأفضل، ودفع الضرر عن أفراد⁴. لذا فالتكافل الإجتماعي يضع في اعتباره أن للفرد مصلحة خاصة في

¹ Kristina Sinkuniene, Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects, organizacijų vadyba, Lithuania, August 2005, p 184.

² Birger Nerré, The Concept of Tax Culture, Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association, University of Hamburg, Germany, November 8-10, 2001, p 10-13

³ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 54

⁴ عبد الله علوان ، التكافل الإجتماعي في الإسلام، دارالسلام، القاهرة ، مصر، 2001 ،ص15

أن يقف عند حدود معينة في استمتاعه بحريته ، وأن للمجتمع مصلحة عليا لابد أن تنتهي عندها حرية الأفراد، لذا يقرر الإسلام مبدأ التكافل بين الفرد وأسرته ، وبين الفرد والجماعة وبين الجيل و الأجيال المتعاقبة¹.

و تعد العدالة الإجتماعية من أهم مرتكزات العدل، التي لا يمكن أن يتحقق من دونها، إذ أن تحقيقها في النظم الاقتصادية يتوقف على الأسس التي تقوم عليها، فبمقدار إستقامة هذه الأسس تستقيم العدالة الإجتماعية، كما أنه لمن المفيد أن نشير، بأن هذه الأسس إذا ما أخذت بعين الإعتبار طبيعة الإنسان وميولاته وفطرته وحاجاته المادية والمعنوية، فلا محالة ستحقق العدالة الإجتماعية المطلوبة، وبطبيعة الحال فإن أي مجتمع يسعى إلى تحقيق العدالة الإجتماعية التي ترتبط بالحياة الإقتصادية، والتي بدورها تربط بين الإنتاج وعدالة التوزيع، وعليه فإنه لابد لأي مجتمع كان من إرساء أسس العدالة الاجتماعية، و التي تتمثل في²:

1 المساواة وتكافؤ الفرص بين أفراد المجتمع:

يعتبر مبدأ المساواة أساس العلاقة بين أفراد المجتمع ، فيجب أن تكون المساواة في الحقوق والواجبات، وكذا المساواة في الإنتفاع من خيرات البلد وأمواله، حيث أن مظاهر المساواة تزيد المجتمع حيوية وتزيد أفرادها الرغبة في الإنتاج والتطور والتقدم ، والمساواة المقصودة هنا هي تلك المساواة الرامية إلى رفض سياسات التمييز والإقصاء والتهميش الإجتماعي، فيجب مراعاة التساوي في الإستحقاقات، إذ أنه من غير الممكن مساواة المنتج بالذي لا ينتج والمبدع بالفاشل والمبتدئ بصاحب الخبرة. وما تجدر الإشارة إليه هو أن تكون الإختلافات بين الأفراد في الدخل أو الثروة أو غيرها مقبولة إجتماعيا، بمعنى أنها تتحدد وفق معايير بعيدة عن الإستغلال والظلم. وحسب أحد المفكرين فإن اللامساواة الاقتصادية والإجتماعية ، يجب أن تنظم على نحو يجعلها تقدم للأفراد الأقل حظا في المجتمع، أكبر نفع ممكن من جهة، ويجعلها تتيح في الوقت نفسه إمكانية الإلتحاق بالوظائف المختلفة أمام جميع الأفراد، في إطار من المساواة المنصفة في الفرص من جهة أخرى ، وعموما فمن أسس العدالة الإجتماعية المساواة في الحقوق والواجبات، والمساواة أو تكافؤ في الفرص ، وتقترن المساواة في الفرص بثلاثة شروط هي :

- عدم التمييز بين المواطنين، وإزالة كل ما يؤدي إلى التمييز من أسباب.

¹ فتحي السيد عبده أبو سيد أحمد، الإسلام والعدالة الإجتماعية، رؤية إجتماعية في الأحكام الشرعية ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2009، ص

66

² عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 57-58

- توفير الفرص، حيث أنه لا جدوى من الحديث عن التكافؤ في الفرص، إذا كانت البطالة متفشية، وهو ما يلزم الدولة وضع برامج وسياسات بتوفير فرص العمل للقضاء على البطالة.

- تمكين أفراد المجتمع من الإستفادة من هذه الفرص ومن التنافس على قدم المساواة.

وجدير بالإشارة أن العدالة الإجتماعية قد لا تتحقق، حتى إذا تساوت الفرص وتحققت الشروط الثلاثة السابق ذكرها. فقد ينتج الاختلاف في قدرات الأفراد، وفي حظوظ أسرهم من الفقر أو الغنى ومن تدني المكانة الاجتماعية أو علوها، فروقا واسعة في العوائد أو النواتج تتجاوز ما يمكن اعتبارها فروقا مقبولة اجتماعيا.

ومن هنا تظهر ضرورة تدخل الدولة بسياسات إعادة التوزيع ، لتقريب الفوارق في الدخل والثروة بين الطبقات ، حتى لا تؤدي هذه الفروق للإطاحة بمبدأ تكافؤ الفرص ذاته. ذلك أن المساواة في الفرص شرط ضروري للعدالة الاجتماعية، ولكنه شرط غير كاف لتحقيقها، ويلزم أن يضاف إليه شرط السعي المستمر لتضييق الفوارق في توزيع الدخل والثروات.

2 #توزيع العادل للموارد والأعباء:

ويكون التوزيع العادل للموارد والأعباء من خلال أنظمة الأجور وسياسة التحويلات و الدعم ، خاصة الخدمات العمومية كالخدمات الصحية والتعليمية ، ويتحقق ذلك بالعديد من الوسائل التي بها يتم توزيع الدخل وإعادة توزيعه داخل المجتمع، ويعتبر التوزيع العادل للدخل والثروة، من أهم الأهداف لأي مجتمع لما في ذلك من تقليل أو تقريب لفوارق بين طبقات المجتمع ، وإتاحة الفرص المتساوية للمواطنين وتحقيق للعدالة الاجتماعية.

كما أن التوزيع العادل للدخل والثروة يقوم على أساسين هما:

1-2 -العدالة في تكافؤ الفرص:

و تكافؤ الفرص في العمل والتشغيل أمر ضروري لتحقيق العدالة في التوزيع، وهذا يستلزم أن تكفل فرص العمل والإنتاج للجميع وتضمن حرية التعاقد والتعامل.

2-2- العدالة في استحقاق الحصول على عائد الإنتاج:

وتتجلى في حصول كل شخص ساهم في العملية الإنتاجية على المكافأة العادلة المقابلة للجهد الذي بذله.

3- تحقيق نظام حماية إجتماعية (الضمان الإجتماعي):

تعتبر الحماية الإجتماعية أحد أركان العدالة الإجتماعية، وتحظى بمكانة في ضمان أن يعيش كل فرد داخل المجتمع حياة كريمة ، وتحظى بتأكيد في وثائق القانون الدولي لحقوق الإنسان، وبرامج منظمة العمل الدولية، كما يلزم المعهد الدولي الخاص بالحقوق الاقتصادية و الإجتماعية الدول الأعضاء فيه، بضرورة حق كل شخص في الضمان الإجتماعي بما في ذلك التأمينات الإجتماعية¹. ويقصد بالضمان الإجتماعي كفالة الدولة حد الكفاية ، لكل فرد يعيش في المجتمع سواء كان مسلماً أو غير مسلم ، وذلك بالنسبة لكل من عجز عن تحقيق هذا المستوى لنفسه لأسباب خارجة عن إرادته كالمعوقين وكبار السن و ما شابههم.

وتتضمن برامج الضمان الإجتماعي على عدة برامج فرعية، هدفها الأساسي مساعدة الطبقات والشرائح الفقيرة والمحرومة في المجتمع، ولعل أهم تلك البرامج برنامج ضمان كبار السن (الشيخوخة)، برامج الرعاية الطبية برامج التأمين عن البطالة وغيرها من البرامج.

و تعد السياسة الضريبية بما فيها النظام الضريبي ، من بين أهم الوسائل المحققة للعدالة الإجتماعية، لذا إتجهت الدول المتقدمة منذ القرن العشرين إلى استخدام الضرائب كأداة للإصلاح الإجتماعي، وللتوجيه الإقتصادي إلى جانب الغرض المالي، إلا أنه يجب أن نشير إلى أن ما وصلت إليه هذه الدول، قد عرفه الإسلام منذ ظهوره ، فكان للضريبة أغراض سياسية وإجتماعية وإقتصادية إلى جانب تحصيل الموارد المالية².

ويتسم النظام الضريبي بكونه يعيد توزيع الدخل ، من خلال طريقة توزيع الأعباء الضريبية، ونقول على أن النظام الضريبي يتمتع بدرجة عالية من الكفاءة، في تحسين الدخل وتحقيق العدالة الإجتماعية، كلما تعددت شرائحه الضريبية، واتخذت منحني تصاعدي يتناسب مع المقدرة التكاليفية للمكلفين³.

¹ عبد العزيز العلي الصالح النعيم، نظام الضرائب في الإسلام ومدى تطبيقه في المملكة العربية السعودية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة، مصر، 1974، ص195

² طلعت الدمرداش، الإقتصاد لإجتماعي، دار النهضة العربية، الطبعة الثالثة، القاهرة، مصر، 2011، ص245

³ أحمد ماهر عبد الحميد عز، التشريع الضريبي المصري، ضريبة المبيعات وضرائب الدخل، الكتاب الأول، جادو جرافيك، مصر، 2006، ص32

ما تجدر الإشارة، أنه كلما أحس المكلفون بوجود عدالة اجتماعية في المجتمع ، كلما شعروا بالارتياح، مما يجعلهم يلتزمون بأداء ضرائبهم بدون مشاكل، و عن طيب خاطر، وسنوضح ذلك بالتفصيل لاحقا عند تكلمنا عن العدالة الضريبية، كون هذه الأخيرة أكثر دقة و في صلب الموضوع.

الفرع الثالث: المستوى المعيشي للأفراد

هنالك سؤالين متداخلين: هل الفقر يؤدي إلى التشجيع على ممارسة التهرب الضريبي؟ و العكس: هل تفاقم حجم ظاهرة التهرب الضريبي يؤدي إلى انتشار الفقر في المجتمع؟ و كلا السؤالين صحيح و في محله. حيث كلما انتشر الفقر في المجتمع كلما عمت الآفات و الجرائم، و كلما أصر الأفراد على خرق القانون و الدوس عليه، و مثال على ذلك ممارستهم لجريمة التهرب الضريبي. و العكس صحيح أي كلما زاد التهرب الضريبي كلما ارتفع مستوى الفساد في المجتمع و الذي يعتبر كمؤشر للفقر و الانحلال.

و في هذا المجال عرفت السياسة الضريبية خلال السنوات الأخيرة ، توجهها نحو رفع مستوى المعيشة من خلال دعم مداخل الطبقات الاجتماعية الضعيفة، ورفع القدرة الشرائية للمواطن، ويأتي هذا التوجه بعد الآثار السلبية للإصلاحات، التي قامت بها السلطات العمومية بداية التسعينيات على النواحي الاجتماعية، وكذا بفضل تحسن الوضع المالي للبلاد بعد ارتفاع أسعار البترول، و تتلخص أهم الاجراءات الضريبية التي قامت بها الجزائر لرفع مستوى المعيشة بغية رفع القدرة الشرائية للمواطن، في إعفاء بعض السلع من الرسم على القيمة المضافة وإخضاع السلع الأخرى ذات الاستهلاك الواسع إلى معدل مخفض يقدر ب 07% ، وكذا رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، أما فيما يخص رفع مداخل الفئات الاجتماعية الضعيفة، وكذا تلك المدفوعة في إطار الحماية الاجتماعية فقد نصت المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الإعفاءات التالية¹:

- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو سمعيا الذين يقل أجرهم أو معاشهم عن عشرين ألف دينار (20.000 دج)، وكذا العمال المتقاعدون الذين نقل منح معاشاتهم عن هذا المبلغ.
- المنح العائلية المنصوص عليها في التشريع، مثل منحة الأجر الوحيد والمنحة العائلية ومنحة الأمومة.
- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية، المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.

¹المادة 68 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2015

- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة، تحت أي شكل من الأشكال من طرف الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية.
- الربوع المدفوعة تعويضا عن الأضرار بمقتضى حكم قضائي، من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية عجز دائم كلي، ألزمه اللجوء إلى الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة.
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي، وكذا تعويضات التسريح.

المبحث الثاني: العوامل الشخصية المتعلقة بالمكلف بالضريبة

مما لا شك فيه أن الطابع الغريزي والذاتي صفة متأصلة في النفس البشرية، فتصرفات أي إنسان تستند إلى عوامل فطرية ذاتية و التي تحدد طبيعته السلوكية، لذا كانت سلوكيات الإنسان تتحدد بناء على هذه العوامل المؤثرة في أخلاقياته الإنسانية، بحيث ينعكس الجانب الخلفي والجانب السلوكي للإنسان تبعاً لدرجة قوة الأسباب المؤثرة فيه. والأكد أن العوامل المؤثرة في سلوكيات الفرد تشكل مشكلة كبيرة في أي محاولة لبناء خطة اجتماعية و اقتصادية، باعتبار أن المؤثر الذاتي غالبا ما يتعارض مع المصلحة الاقتصادية، والعكس صحيح¹.

و يتأثر سلوك المكلف بالضريبة بمجموعة من العوامل، التي ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي، فالمعالم التاريخية و القيم الدينية والمعايير الشخصية، والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها، تدفعه إلى نوع أو آخر من السلوك تجاه الضريبة و نظرتة إليها.

المطلب الأول: العوامل النفسية (البسيكولوجية)

و تتمثل أساسا في:

الفرع الأول: حب الذات و المال

إن الإنسان بطبيعته محب للمال و حريص على الاحتفاظ به كل الحرص، و هذا شعور لازم للإنسان منذ القدم و ما صاحبه من فرض الضرائب و جبايتها، و ما بها من ظلم و وسائل اكراه و اجبار فيها. و منه حب المال و الأنانية من العوامل النفسية التي تتعلق بالمكلف نفسه، و يمكن أن تنشأ من خلال الإحساس الذي يخالجه تجاه الضريبة ، عن طريق الاهتمام بالملكية الفردية وعدم الاكتراث بالمصلحة العامة، حيث أكد علم النفس الاجتماعي للضريبة، أن هناك ردود فعل قد تنشأ لدى الممول، فتغير سلوكياته و اتجاهاته الاقتصادية.

¹ ابو عزيز الشيخ، بلعوجة حسينة، السلوك الاقتصادي من منظور اسلامي، مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية، المجلس الاسلامي بالتعتون مع مركز أبحاث فقه المعاملات الاسلامية، مملكة البحرين، العدد 41، أكتوبر 2015، ص 42

حيث يرى A. MARGAIRAZ أن موقف المكلف من الاقتطاع الضريبي، مشروط بالحالة النفسية لديه، حيث كلما كانت هذه النفسية ضعيفة كلما كان الميل للتخلص من هذه الضريبة أقوى¹.

و يعتبر التهرب الضريبي وجها من أوجه المقاومة، كرد فعل عن رفض الضريبة، لهذا يرى البعض أن: "كل ضريبة تحمل في حد ذاتها حافزا على الغش"²، أي أن الأصل في الضريبة لا يتقبلها المكلف، و ليتخلص منها يلجأ إلى الغش.

كما يرى أيضا " جون كوسون" J. COSSON أن الإدارة الضريبية أثناء ممارستها لمهامها، تقوم بالحد من استقلالية المكلف، و مراقبة وسائله الحياتية، أو أخذ نقوده³. و هنا تظهر ردود أفعال نفسية سيئة من المكلف لابد أن تنعكس على علاقاته بالإدارة الضريبية بانعكاسات سلبية. و منها التعبيرات الكثيرة التي تصدر تعبيراً عن هذه الانعكاسات النفسية مثل ذلك ما يردده البعض، حيث وصفه للإدارة الضريبية على أنها القلق، "الخطر الضريبي"، "الاستبداد الضريبي"، "الكارثة الضريبية"، "الحساسية أو النفور الضريبي"⁴.

كما قال " بنجامين فرانكلين " BENJAMIN FRANKLIN : " في هذا العالم لا شئ أكيد إلا الموت و الضرائب"⁵، و هما شبه الضريبة بشئ مر و أكيد، و هو الموت الذي يتهرب منه كل كائن حي.

الفرع الثاني: الوعي الضريبي و الأخلاقي

يعرف الوعي بأنه حصيلة ما لدى الانسان من أفكار و وجهات نظر، و مفاهيم عن الحياة من حوله في مختلف مستوياتها (الوعي الشامل)، و قد يكون الوعي جزئياً، عندما تكون أفكار الانسان و وجهات نظره مقتصرة على ناحية أو مستوى واحد في الحياة، غير الشاملة لكل النواحي و الأصعدة المترابطة⁶، و التي تؤثر ببعضها بعض على الوعي الضريبي و الأخلاقي و الثقافي...الخ.

إن المبادئ الأخلاقية والثقافية في المجتمع، والوعي الضريبي لدى المكلف، تعكس مدى التزامه وتطبيقه للمبادئ القانونية في دفع الضريبة، و نقصد بالوعي الضريبي "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه

¹ Andrée Margairaz, La fraude Fiscale et ses succédanées, collection de la nouvelle école de Lausanne, suisse, 2 édition corrigée, P 147

² Gilbert Texier, droit fiscal, Précis Dalloz, Edition 1981, P 246.

³ Jean. Cosson, Les industriels de la fraude fiscales, édition du Seuil, 1971, P05

⁴ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 107.

⁵ Philippe Bouvard, contribuable, mes frères .Edition Robert Laffont ,Paris, 1984, P90.

معين عباس أحمد الحسون، حسين عمران ناجي الرفاعي، الهام وحيد، أثر الوعي الضريبي في تحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد 15، العدد 02، 2013، ص 144

ذلك من تضحيات مادية، تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء¹، و مدى إدراك المكلف لواجبه الضريبي، و مقدار ما يترتب على مساهمته المالية من نفع يعود على المجتمع. فأداء الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم، هو تعبير عن ممارسة المسؤولية لكل مكلف منهم في المحافظة على وطنه، كما يعبر عن المستوى الأخلاقي والالتزام السياسي لمواطني الدولة.

فكلما كان الوعي الأخلاقي والضريبي والإنتمائي مرتفعا، كلما كانت نظرة المكلف للضريبة ايجابية، مما يقلل من نسبة التهرب و العكس صحيح، فعدم توفر الوعي الكافي لدى الكثير من المكلفين، وعدم اقتناعهم أن هذه الأموال التي تؤخذ منهم كضرائب، إنما يتم إنفاقها لصالح المجتمع، وانعدام روح التضامن يأتي ذلك نتيجة تدني المستوى الخلقي في بلد من البلدان، فيؤدي إلى ضالة شعورهم بواجباتهم إزاء الدولة والجماعة. وهذا الشعور لا يمكن فرضه على الأفراد، وإنما يأتي نتيجة التكامل مع الزمن ويتطور من جيل لآخر، و يختلف من مجتمع لآخر حسب الشعوب و الأمم، فمثلا المكلف الانجلوسكسوني أو المكلف في دول أوروبا الشمالية هو أقل تهربا من الضريبة من المكلف اللاتيني، ومن الطبيعي أن توجد هذه الفروق بين المكلف في الدول النامية والمكلف في الدول المتقدمة، أين يتمتع المواطن بمستوى عالي من الوعي الضريبي، فهو لا يفكر إطلاقا في محاولة التهرب الضريبي بل على العكس، يعتبرها أهم بنود الإنفاق من دخله، وأنه واجب وطني يجب عليه القيام به، و في هذا الصدد يقول القاضي الأمريكي هولمز "HOLMES: "أحب دفع ضرائبي و تسديدها، لأنها تمثل ثمن الحياة المدنية المتحضرة التي أصبو إليها"².

و بالتالي فإن تدني الوعي الضريبي هو من أهم الدوافع النفسية المؤدية إلى التهرب الضريبي، نتيجة لاعتقادات كثيرة، تؤدي بالمكلف إلى التهرب دون أي شعور بالخطأ وتأنيب الضمير.

ومن أهم الأسباب الأخلاقية التي تؤدي بالمكلفين للتهرب من الضريبة، اعتقادهم أن التهرب منها لا يشكل جريمة أخلاقية كالجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات، والمتعلقة بجرائم المال كالسرقة والنصب والاختلاس³، و يعتبرون أن المتهرب هو سارق شريف يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي ولا يلحق الضرر بالآخرين، و هذا ما تؤكدته المقولة المشهورة لـ " لامب شارل " Lamp Charl : "المتهرب من الضريبة هو

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظري و التطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 160

² Reportedly first said by Holmes in a speech in 1904, alternately phrased as "Taxes are what we pay for civilized society, including the chance to insure", *Compania General De Tabacos De Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87, 100, dissenting; opinion (21 November 1927). The first variation is quoted by the IRS above the entrance to their headquarters at 1111 Constitution Avenue.

³ يحسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، ط 1، دار المعارف، مصر، 1963، ص 69

سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة و التي تعتبر شخصا معنويا¹. وأنها جريمة الشرفاء، و لا يعد المتهرب مخالفا أو ضارا لأن سرقة الدولة لا تعد سرقة، أي أن المتهرب هو سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة، هي ليست إلا أوهام، و الوعي الضريبي يعتبر أقل تقدما من الوعي القانوني، بمعنى أن الممول عندما يخالف القوانين الضريبية، لا يشعر أنه يرتكب إثما في حق المجتمع، كشعوره عندما يفعل أو يسرق غيره ، لذلك نجد الكثير من المكلفين لا يترددون في التباهي بالطريقة التي تخلصوا بها من الضريبة.

فالمكلف الذي يخالف القوانين الضريبية لا يشعر بإرتكابه إثما في حق المجتمع، كما يكون شعوره عندما يقتل أو يسرق ، كما أن إحتزام النظم الإجتماعية يتطلب عموميتها و دوامها و حيادها ، و هو ما لا يتوفر لدى الكثير من المكلفين، و هذا ما يؤدي إلى غياب المواطنة الضريبية، و التي تعني الاخلاص و الوفاء للنفع العام، كما يعرف هذا الغياب باللامدنية الضريبية، حيث أن هذه الأخيرة تدفع بالمكلفين بتبرير غشهم ، بأن لهم القدرة على التحكم العقلاني في توظيف أموالهم، و أنهم أولى بتسييرها، أي أن الأموال التي سيتحصلون عليها من خلال استثمارهم تكون كبيرة و يقتصر الربح و النفع فيها على المكلف وحده، في حين أنها سنقل حينما تدفع للدولة التي توزعها في صالح النفع العام، و هذا ما يسبب الاصطدام بين فكرة النفع الكلي مع فكرة المكلف، نظرا لعدم تطابقهما.

كما يرى أحد كبار الداعين إلى الرأسمالية الفوضوية، الاقتصادي و الفيلسوف الأمريكي " موراي روثبارد" MURRAY ROTHBARD أن: " الضريبة بكل بساطة هي سرقة"²، و هي عبارة عن نظرية سياسية تقوم على التعاون الطوعي بين الأفراد و الجماعات، و أن الدولة عبارة عن أكبر عدو للفرد و تجب إزالتها.

وما كل هذا إلا دليل على انعدام الوعي الضريبي، فنجد أن الوعي الضريبي يتناسب مع ظاهرة التهرب الضريبي تناسبا عكسيا، فكلما ضعف الوعي المالي، كان الباعث النفساني على التهرب من الضريبة قويا و ملموسا³.

و منه نستخلص أن درجة الوعي الضريبي ترتبط بمدى اقتناع المكلف و ادراكه لواجبه الوطني، و مقدار ما يترتب عن مساهمته ، من نفع عام يعود على المجتمع، و يتحقق ذلك بترشيده و تبصيره بالتزاماته ، لتحقيق أهداف السياسة المالية للدولة، و من هنا نتجلى عناصر الوعي الضريبي فيما يلي:

¹ Taddel Bruno, La Fraude Fiscale, Libraires Technique, Paris, 1974, p 15

² Laurent Alain, Reichman Claude, Théories contre l'impôt, Les Belles lettres, Paris, 2000, P : 196

³ فوزي عبد المنعم، مرجع سابق، ص 226

*فهم القصد من الضريبة عند فرضها

*الاقتناع بالزاميتها

*المبادرة إلى تسديد الضريبة

*عدم السعي إلى التهرب من أدائها

كما ينعكس الوعي ايجابيا على الحصيلة الضريبية بصفة مباشرة، بما يقلل التكاليف المرتبطة بالتحصيل، من خلال الوفاء بمختلف الالتزامات الضريبية المنوطة بالمكلفين ، مع احترام الآجال التي حددها القانون¹.
و تشير الاحصائيات إلى أن الجزائر لازالت بعيدة عن المعايير العالمية المطبقة، حيث لم تتعد نسبة الوفاء بالالتزامات الشهرية 70% على سبيل المثال لا الحصر، و هو ما يبرزه الجدول التالي:

جدول رقم (01-05): نسب الالتزام الضريبي في الجزائر

السنوات	2003	2004	2005
نسبة التصريح بعبارة لا شيء	32%	33%	24%
الوفاء بالالتزامات (الالتزامات الشهرية)	58%	66%	69%
نسبة الوفاء بالالتزامات	44%	43%	33%

المصدر:

Le parachevement de la reforme fiscale, le programme (2005-2009), Ministere des finance, la direction générale des impots, Mars 2006, P16

نلاحظ من خلال معطيات الجدول، أن نسبة الوفاء بالتصريحات الشهرية قد ارتفعت من 58% في 2003 إلى 69% في 2005 ، في حين انخفضت نسبة المصرحين بعبارة لا شيء من 32% في 2003 إلى 24% سنة 2005 ، وهي معطيات إيجابية تشير إلى تحسن طفيف في درجة الوعي الضريبي، لكن بالنظر إلى نسبة الوفاء بالالتزامات التي شهدت انخفاضا من 44% في 2003 إلى 33% في 2005 ، يتبين لنا مدى ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين، وهو ما يتطلب تكثيف الجهود المبذولة من طرف الإدارة الضريبية في هذا الإطار.

¹ ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مرجع سابق، ص 143

و بالمقارنة مع ما هو حاصل في فرنسا على سبيل المثال ، من خلال عقد النجاعة للمديرية العامة للضرائب بفرنسا للسنوات التالية (2003-2005)، فإن المؤشرات كانت كالتالي¹:

- الوفاء بالالتزامات الضريبية (الضريبة على الدخل): 97.8%
- الوفاء بالالتزامات الشهرية (الرسم على القيمة المضافة): 89.2%
- التسديد ضمن الآجال القانونية: 98.8%

و أهم ما يمكن استخلاصه ، هو أن المجتمع لا يمكن أن يتقدم إلا إذا تحقق لأفراده الوعي و الإدراك لحاجات التنوع الإنساني ، و ظروفه و إمكاناته، و المجتمع الذي ينعدم فيه الوعي إما أن يكون مجتمعاً بدائياً لم يكتمل نضجه بعد، و إما أن يكون مجتمعاً تسوده حالة التفكك و التملك، بفعل دوافع غير طبيعية. فالوعي في النهاية ينشأ نتيجة لتأثير العوامل المادية في الحياة على الإنسان².

المطلب الثاني: العوامل الدينية

إن للوازع الديني دوراً كبيراً في توجيه تصرفات الأفراد و تحديد مواقفهم، و من ذلك موقف المكلفين تجاه الضريبة، و الذي يرتبط بنظرة الدين إلى الضريبة من حيث وجودها من عدمه . و الضريبة من وجهة النظر الدينية للأفراد، فيرون أنها موضوعة من طرف قانون من صنع الانسان، حيث أن هذا القانون قابل للنقد، و مقابل هذا يفضلون الزكاة و التي تتمتع بقضية كبيرة، كونها واحدة من أركان الإسلام الخمس و مفروضة بحكم قانون إلهي بدلاً من الضريبة، نظراً لما تتميز به من مميزات لا نجدها في الضريبة.

فالزكاة تكليف مالي على الأغنياء لصالح الفقراء، بينما الضريبة هي تكليف مالي على كل مكتسب بغض النظر عن وضعه المادي، وغالباً ما يحاول الأغنياء التهرب من الضرائب وخاصة ذوو الدخل الحر منهم. بينما يدفع الموظفون وهم أصحاب الدخل المحدود ، ما يترتب عليهم كاملاً لاقتطاعه من رواتبهم مباشرة. كما أنّ نسبة الزكاة ومصارفها محددة شرعاً، وهي ليست عبئاً على الربح، إنما توزيع له، ولا يجوز نقل عبئها إلى الآخرين لأنها حق شرعي باق في ذمة المزكي. كما تتصرف الحكومات بحصيلة الضرائب، حسب ما تراه مناسباً، بينما حصيلة الزكاة تُنفق في مصارفها المحددة كما قال تعالى في سورة التوبة: "إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ

¹ Rapport annuel de performance de la direction générale des impôts France (2003-2005).

² معين عباس أحمد الحسون، حسين عمران ناجي الرفاعي، العام وحيد، مرجع سابق، ص 145

وَالْمَسَاكِينَ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةَ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةً مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ¹. وعندما لا يوجد مصرف للزكاة تتصرف الدولة فيها بحسب ما تراه مناسباً وضرورياً².

و منه نستنتج أن الزكاة تتسم بالشفافية ، و هذه الأخيرة هي التي تعطي للمواطن الثقة بها، و بالتالي يؤديها باقتناع.

و الضرائب لم تكن موجودة في الدولة الإسلامية التي أقامها "رسول الله صلى الله عليه وسلم". وقد وضع صلى الله عليه وسلم الضوابط العامة لأول سوق أشاده في دولة العشر سنوات، أي دولة المدينة المنورة أول دولة إسلامية في التاريخ البشري، فقال: "هذا سوقكم فلا ينقص و لا يضرين عليه خراج"³، والخراج في هذه الحالة هو أخذ مبلغ من المال مقابل دخول الناس السوق، وممارستهم الأعمال فيه، وهذا ما يشابه الضرائب سواء كانت على الدخل أو على المبيعات ، سواء قام بذلك الدولة أو فئة من الناس كأتاوات⁴.

و أيضا لجأ الوزير العباسي "علي بن عيسى" إلى إتباع سياسة الإقراض الحسن (النقدي و العيني)

للمنتجين للقيام بأعمالهم، و تجاوز أي عسر مالي قد يعرقلها، فأسلف وزير المزارعين بالنقود لشراء الأبقار لحرث الأرض و زراعتها، و أسلف البذور للمحتاجين من الفلاحين على أن يسترجع منهم في موسم الحصاد.

أما "الشاطبي" فميز بين سياستين ماليتين لبيت المال هما: الاستقراض و التوظيف. و يقصد بالتوظيف

فرض الضرائب على الناس، و اشترط لتطبيق السياستين أن تكون البلاد تحت نير أزمة عامة ،و بيت المال فارغ. و الفارق بين تطبيق أي منهما هو احتمال وجود إيرادات مستقبلية لبيت المال، فإن كان ذلك فالاستقراض و إلا التوظيف حيث تتعدم المصادر المستقبلية للدخل.

و بالعودة إلى عام الرمادة في زمن "الفاروق رضي الله عنه"، حيث كانت الأمة في أزمة شديدة و بيت

المال كان فارغا ، و لا ينتظر إيرادات لبيت المال، و عليه فالسياسة المرتقبة هي التوظيف على بيت المال أي

فرض الضرائب، لكن الفاروق فضل تعجيل الإيرادات المتوقعة بدل السياستين السابقتين. فاستدان من أموال الزكاة التي سيدفعها المسلمون في سنواتهم التالية ، لتكون بمثابة اقتراض داخلي لا تكلفة فيه و لا مخاطر عليه.

¹ سورة التوبة، الآية 60.

² سامر مظهر قنطقجي، سياساتنا تحصيل الزكاة و الغاء الضرائب الماليتين، دار احياء للنشر الرقمي، الطبعة الثانية، 2013، ص 46

³ سنن ابن ماجه: 2224

⁴ سامر مظهر قنطقجي، الضرائب و الرسوم، مقال منشور على الرابط التالي: <http://www.kantakji.com/samer-kantakji-books-articles>

فقد لا تتقضي الأمة سريعاً و يتأخر الدخل المتوقع. وهذا الاقتراض الداخلي من أموال الزكاة عطل فرض الضرائب، لأن بيت المال لم يعد فارغاً¹. و بذلك لم تعد الشروط الداعية لفرض الضرائب متاحة، و هي:

- أن تكون الأمة في جائحة.

- أن يكون بيت المال فارغاً.

- أن يُوظَّف (أي يُفرض) على الأغنياء دون الفقراء.

- أن تتوقف هذه السياسة المالية فور انتهاء الأزمة ووجود المال في بيت المال.

وهذا يثبت أن فرض الضرائب له شروطه الضابطة ، وهو بمثابة آخر سهم في النظام المالي الإسلامي².

كما نفهم من سلوك "الفارق رضي الله عنه" عدم تحميله للناس تكاليف مالية (ضرائب) ، تفادياً لإثقال كاهلهم برفع تكاليف عيشهم ، و تفادياً لظاهرة التضخم مقابل التوسع بمصادر بيت المال. و سلوكه هذا رشيد، فمن خلال سياسة الاقتراض الداخلي، المسلم يكون في غنى عن سداد الضرائب التي تعتبر عبئاً عليه، بل يدفع زكاته، و التي تكون لديه القدرة عليها عاجلاً أم آجلاً، و من مصلحته أن يدفعها الآن بدل أن يدفع الضريبة. و استناداً إلى السنة النبوية الشريفة التي يتضح فيها تحريم فرض الضريبة نجد:

- عن "عقبة بن عامر الجهني رضي الله عنه"، أنه قال: قال "رسول الله صلى الله عليه وسلم": "لا يَدْخُلُ صَاحِبُ مَكْسٍ الْجَنَّةِ"³، و صاحب المكس هو فارض الضرائب، من أعلى سلطة تشريعية وتنفيذية وحتى جابي الضريبة كلهم في ذلك سواء. و كذلك عن "رويفع بن ثابت رضي الله عنه" قال: قال "رسول الله صلى الله عليه وسلم": "إِنَّ صَاحِبَ الْمَكْسِ فِي النَّارِ"⁴.

و من هذا المنطلق نجد أن الاقتطاع الضريبي، و إن كان يهدف إلى تحقيق أهداف عامة و مصالح المجتمع ، و يتميز بكونه التزام تقتضيه المواطنة ، إلا أنه لا يعرف القبول النفسي لدى المكلف ، بل يسود الاعتقاد بعدم شرعيته، و من ثم يكون المنفذ إلى التهرب الضريبي ، اعتماداً على مبادئ عقائدية تؤمن بالزكاة و ترفض الضريبة.

¹ سامر مظهر قنطجعي، وزيراً مالية و اقتصاديساً، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، المجلس العام للبنوك و المؤسسات المالية الإسلامية بالتعتون مع مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، مملكة البحرين، العدد 12، مايو 2013، ص 03

² منذر قحف، السياسات المالية دورها و ضوابطها في الاقتصاد الإسلامي، دار الفكر، دمشق، 1999، ص 111

³ أخرجه أحمد في مسنده برقم: 16387

⁴ أخرجه أحمد في مسنده برقم: 16656

فالإسلام أقام بناء العدالة الاجتماعية على أسس عامة، ومن خلال هذه الأسس، نظر إلى وحدة الروح والجسد في الفرد، و إلى وحدة المعنويات والماديات في الحياة¹.

و في الجزائر، لا يوجد قانون حكومي ينص على جباية الزكاة كإيراد ضريبي حكومي ، أي أن النظام الضريبي الجزائري لا يقوم على المبادئ الإسلامية ، أي يعتبر نظاما ضريبيا وضعيا، فأخراج الزكاة في الجزائر يعتمد على أفراد المجتمع، وكل جزائري مسلم يقوم بإخراج الزكاة ببلوغ النصاب، وحولان الحال بشكل إرادي غير مجبر من طرف الدولة، وذلك لأنها ركن من أركان الإسلام وطاعة لله سبحانه وتعالى، يتولى كل مسلم توفرت فيه شروط الزكاة بإخراجها للفقراء والمساكين، كما يمكن جباية الزكاة عن طريق صندوق الزكاة ، الذي يعتبر مؤسسة دينية اجتماعية تابعة لوزارة الشؤون الدينية و الأوقاف، بحيث ظهر أول مرة في الجزائر سنة 2003 ، يعمل على جباية الزكاة من الأفراد الجزائريين. فالمكلف الجزائري يقوم بإخراج الزكاة بتوفر شروطها، سواء بتقديمها بنفسه للفقراء والمساكين، أو عن طريق توجيهها لصندوق الزكاة التابع لوزارة الشؤون الدينية والأوقاف، إضافة إلى ذلك فهو يقوم بدفع الضرائب، وبالتالي إتحال كاهل المكلف، وذلك يرجع لدفعه للزكاة من جهة باعتبارها فريضة وركن من أركان الإسلام، ودفع الضرائب من جهة أخرى لإجباره على دفعها وعدم تسديده للضرائب المفروضة عليه ، يدخل ضمن مفهوم التهرب الضريبي، والذي يعرض المتهرب إلى عقوبات².

و منه فالسياسة المالية للدول التي تتبع الأنظمة غير الإسلامية، تتمثل في الضرائب التي تجبها من الناس، فتقوم بخفضها و رفعها تبعا للظروف الاقتصادية السائدة لمعالجة الآثار السيئة، و بذلك يعتبر المواطن في تلك البلاد قد سدد ما عليه من تكاليف اجتماعية، بينما في المجتمع الإسلامي فإن زكاة أمواله هي بمثابة المشاركة الفعالة في التكاليف الاجتماعية التي يسهم بها، لذلك فإن تبرير تحريم الضرائب أمر عادل لطبيعة النظام الخاضع لتطبيق أحكام الشريعة الإسلامية³.

و أبرز ما يمكن استخلاصه هو أن الزكاة نظام مالي متكامل محكم، لا تسوده مشاكل ضريبية، يساهم في القضاء على الطبقة بين أفراد المجتمع المسلم، كما يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية، أما الضريبة المعاصرة ، تتسم بطابع الإكراه الذي يشعر به المكلف والذي يؤدي إلى الوقوع في مشاكل ضريبية، وأبرزها التهرب الضريبي، وبالتالي عدم توازن النظام الضريبي وانخفاض فعاليته. كما هي الحال بالنسبة للنظام

¹ سيد قطب ، العدالة الاجتماعية في الإسلام، دار الإخوان للصحافة والطباعة، مطبعة دار الكتاب العربي، الطبعة الثالثة، القاهرة، 1952 ، ص 34

² بلعوجة حسينية، اسماعيل توزالة، تأثير العامل الديني على نظرة المكلف بالضريبة في الجزائر، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، المجلس العام

للبنوك و المؤسسات المالية الإسلامية بالتعتون مع مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، مملكة البحرين، العدد 48 ، ماي 2016 ، ص 63

³ سامر مظهر قنطقجي، كفاءة بيت المال لاعتماده نظرية الإيرادات، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، المجلس العام للبنوك و المؤسسات المالية الإسلامية بالتعتون مع مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، مملكة البحرين العدد 07، ديسمبر 2012، ص 03

الضريبي الجزائري الذي يؤدي إلى إنهاك المكلف بدفعه للزكاة، بموجب أنها ركن من أركان الإسلام من جهة، وتسديد الضرائب المباشرة وغير المباشرة من جهة أخرى، و هذا ما يجعله يقبل الزكاة و يقتنع بها و يتقبلها بقبول حسن، و يطالب بتطبيق نظام اسلامي وفق شرع الله عز و جل في بلده.

إن هذه العوامل التي تتعلق بالمكلف ذاته، أدت إلى ظهور تنافر في العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، و من هنا كان لابد من التفكير في إصلاح هذه العلاقة، بأفضل سبل و وسائل و هذه الردود الفعل النفسية للمكلف بالضريبة، تختلف باختلاف أنواع الضرائب، فالانعكاسات النفسية السيئة تزداد اتجاه الضرائب التي تتم عن طريق الإقرار أو عن طريق التحصيل المباشر لها، كالضريبة على الدخل لأنه يشعر بثقلها مما يؤدي به إلى النفور منها و إلى إظهار الجوانب العدائية لها، حيث أن المكلف يشعر بالمبالغ النقدية التي تقتطع من دخله، مما يثير لديه السخط على إدارة الضرائب، و لكن حينما تفرض عليه بطريقة لا يشعر و لا يحس بثقلها، فيكون الأثر النفسي أقل وطأة و قد لا يكون هناك ردود فعل سيئة، و هو ما نجده في الضرائب المباشرة المحصلة عن طريق الاقتطاع من المنبع، و كذلك الأمر بالنسبة للضرائب غير المباشرة التي تفرض على السلع و المنتجات، بمعنى أنه يشار إلى هذه الضرائب بتضمينها في الثمن، تقوم بعملية تخدير للممول تجعله لا يشعر، و بالتالي لا يصدر اتجاهها أية مشاعر عدائية أو أية ردود فعل ساخطة.

المطلب الثالث: العوامل التاريخية

إن الأحداث التاريخية التي خضعت لها البلاد، تساهم في تحديد موقف المكلفين تجاه الضريبة، لقد سبق و تطرقنا إلى المسار التاريخي للنظام الضريبي الجزائري، و الذي بدوره يعد العامل الأساسي في تحديد طبيعة العلاقة بين السلطة الحاكمة من جهة و فعاليات المجتمع الجزائري من جهة أخرى.

الفرع الأول: فترة الحكم العثماني

لقد رأينا في هذه الفترة كيف تأثرت نظرة الشعب الجزائري للضريبة، فاعتبرها أداة نهب و اغتصاب لأموالهم، حيث تازمت العلاقة بين الجزائريين و ادارة الضرائب التركية إبان العهد العثماني، خاصة فئة الفلاحين التي طالما عانت من جور و ظلم الحكام، بفرضهم ضرائب مرتفعة و متعسفة و غير خاضعة لأي نظام قانوني، مما أدى إلى بؤسهم و شقائهم و تدهور أحوالهم المعيشية، لذلك فقد واجهت السلطة العثمانية الحاكمة في الجزائر، العديد من التمردات والثورات المناهضة لحكم العثمانيين، بسبب سياسة التهميش والقمع، وفرض الضرائب التي طبقتها على الأهالي الجزائريين، بإبعادهم عن مراكز السيادة والحكم.

الفرع الثاني: فترة الاستعمار الفرنسي

أما في فترة الاستعمار الفرنسي، استعملت الضريبة كوسيلة لمصادرة و نهب أموال الأفراد، مما انعكس سلباً على المجتمع اتجاه فرض الضرائب، أنها اقتطاع مالي دون مقابل، بل و هذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حرياتهم . و يذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها ، على مستوى توزيع العبء الضريبي بالتساوي، فبيدأ المقارنة بين مبلغ الضريبة المخصص له، و بين ما يدفعه الآخرون فيحتج لشعوره بالظلم الضريبي¹، فالإستعمار الفرنسي استخدم النظام الضريبي كوسيلة حرب و أداة تهجير ، و تشريد و تفجير و نزع ملكية الجزائريين و طردهم إلى الأماكن الجبلية، فما وجد الجزائريون أمامهم سوى القيام بالتهرب الضريبي، كرد فعل طبيعي لعدم قبول الاحتلال الفرنسي.

وحتى بعد الاستقلال، فلأسف بقيت هذه النظرة عند المكلف الجزائري، و توارثتها الأجيال بعد ذلك، ، و لكن هذه المرة كتعبير عن رفض سياسة النظام الجبائي الجزائري وسياسات الحكومة.

الفرع الثالث: الأزمة الاقتصادية الجزائرية سنة 1986

تعتمد الدولة من أجل ضمان سيرورة المصالح العمومية وتنفيذ مخططاتها السنوية، على مصادر متنوعة لضمان الإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها، هذه الإيرادات تتمثل أساسا في إيرادات الجباية العادية، وإيرادات الجباية البترولية. و إثر الأزمة العالمية التي ضربت الأسواق النفطية عام 1986 ، و انهيار سعر البرميل الواحد و وصوله أقل من 13 دولار للبرميل، انخفضت العوائد النفطية للجزائر بصورة كبيرة، حيث أن انخفاض بمقدار 1 دولار للبرميل يعني خسارة الجزائر مبلغ قدره 500 مليون . و هذا التقلص الشديد في العوائد أثر سلباً على المتغيرات الاقتصادية الوطنية ، كالعجز في الميزانية العامة و كذا الميزان التجاري ، تقلص حجم الاستثمارات...الخ.

و في ظل هذه الأوضاع المزرية الناتجة عن الأزمة البترولية، ما وجدت الدولة أمامها من حل سوى اللجوء إلى مورد الضرائب، فقامت باصلاحات جذرية على مستوى الجباية العادية ، بحثا عن الايرادات لتمويل ميزانيتها، هذا الوضع لم يرض بالجزائريين بعدم تقبلهم فكرة استحداث نظام جديد آنذاك، حيث أنه أثقل كاهلهم، مما ولد لديهم كرها و عنفا تجاه الضريبة.

¹ سعيد بن عيسى، الجباية، شبه الجباية، الجمارك، أملاك الدولة، المطبعة الرسمية البساتين، ط1، الجزائر، 2003، ص 04

الفرع الرابع: العشرية السوداء التي مرت بها الجزائر

و هي ما يعرف بالحرب الأهلية الجزائرية، و هي صراع مسلح قام بين النظام الجزائري و فصائل متعددة، تتبنى أفكار موالية للجبهة الإسلامية للإنقاذ والإسلام السياسي، بدأ الصراع في يناير عام 1992 عقب إلغاء نتائج الانتخابات البرلمانية لعام 1991 في الجزائر ، والتي حققت فيها الجبهة الإسلامية للإنقاذ فوزا مؤكدا، مما أدى بالجيش الجزائري التدخل لإلغاء الانتخابات البرلمانية في البلاد، مخافة من فوز الإسلاميين فيها. و بدأ الصراع في ديسمبر عام 1991، عندما استطاعت الجبهة الإسلامية للإنقاذ ، هزيمة الحزب الحاكم جبهة التحرير الوطني في الانتخابات البرلمانية الوطنية. ألغيت الانتخابات بعد الجولة الأولى، وتدخل الجيش للسيطرة على البلاد، وتم حظر الجبهة الإسلامية للإنقاذ ، واعتقل الآلاف من أعضائها، وشتت الجماعات الإسلامية حملة مسلحة ضد الحكومة ومؤيديها، وقامت بإنشاء جماعات مسلحة اتخذت من الجبال قاعدة لها، وأعلنت الحرب على الجبهة الإسلامية للإنقاذ في عام 1994.¹

و هذا الوضع أدى إلى تدهور الأمن في البلاد، و بالتالي تدهور الاقتصاد الجزائري، بسبب نقص رؤوس الأموال و غياب الاستثمارات ، مما تسبب في نقص موارد الدولة و لجوئها إلى الاقتراض ، ضف إلى ذلك تدهور قيمة الدينار الجزائري ، الذي قابله الارتفاع و الغلاء في الأسعار و الارتفاع في الضرائب، الذي جعل الجزائريين يعيشون مستوى معيشي متدهور هو الآخر، إلى لذلك سميت هذه المرحلة بالعشرية السوداء.

المبحث الثالث: العوامل المتعلقة بالنظام الضريبي

لضمان فاعلية النظام الضريبي، يستوجب مراعاة المتضمنات السلوكية التي ترتبط بعناصره وأطرافه، سواء عند صياغة القوانين والتشريعات الضريبية ، أو بالنسبة للجهات المرتبطة بالتنفيذ أو المتعلقة بالمولين الخاضعين للضريبة، أو بالهيئات القضائية التي تفصل في المنازعات، فطالما أن السياسة الضريبية تؤثر بالفعل في سلوك الأفراد في جميع مراحلها، فإنه يجب أن يتم توصيل أهدافها بطريقة يفهمها جميع المتأثرين بها، ويعني ذلك أن المفاهيم والخصائص السلوكية للأفراد ، تفيد في تكوين التصور الفكري الملائم للأهداف التي يخدمها النظام الضريبي، بحيث يتم تفضيل سياسة ضريبية معينة على السياسات الأخرى المتاحة، واختيار تلك السياسة التي تؤدي إلى إثارة دوافع سلوكية إيجابية ، تزيد من فرصة تأثيرها على اتجاه سلوك الأفراد.²

¹ العشرية السوداء في الجزائر، مقال متوفر على الرابط التالي: <https://ar.wikipedia.org> تم الاطلاع عليه يوم: 2016/09/11، على الساعة: 15:34
² محمد عطية الشويرف، عادل احمد الشويرف ، العوامل الشخصية المؤثرة على الالتزام الضريبي للممول – دراسة ميدانية على أصحاب المهن الحرة بمدينة زليتن- مجلة العلوم الاقتصادية و السياسية ، كلية الاقتصاد و التجارة بزليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد السابع (07) يونيو 2016، ص

المطلب الأول: العوامل القانونية

يتصف التشريع الضريبي بخصائص تختلف عما تمتاز به التشريعات الوضعية، فالقانون الضريبي غير عام وغير دائم، ولا يحقق توازنا بين المكلف والإدارة الضريبية، مما يشجع العلاقة بينهما، و يميز النظام الضريبي بعدة عيوب، و هذا من خلال:

الفرع الأول: استقرار التشريع الضريبي

إن استقرار التشريع الجبائي يعد من أهم العوامل التي تؤثر على فعالية النظام الضريبي، و في الجزائر يعاني نظامها الضريبي من عدم اتسامه بالاستقرار، نظرا لجعله صعب التطبيق و التحكم فيه، حيث تُقر قوانين المالية السنوية أو التكميلية العديد من الاجراءات الجديدة، التي تمس قانون الضرائب، و سنستعرض من خلال الجدول التالي أهم هذه الاجراءات الصادرة في مختلف قوانين المالية المتعلقة بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا قانون الرسوم على رقم الأعمال وقانوني التسجيل والطابع وقانون الضرائب غير المباشرة، والأحكام المتعلقة بالحماية البترولية، وذلك خلال (2005-2011):

جدول رقم (06-01): أهم الاجراءات و التعديلات الضريبية في قوانين المالية خلال الفترة (2005-2011)

السنوات	أهم الاجراءات
2005	تضمن قانون المالية لسنة 2005 وقانون المالية التكميلي لنفس السنة حوالي 40 اجراءً بين تعديل واتمام والغاء، حُصت فيها الضرائب المباشرة ب 15 اجراءً، و قانون التسجيل ب 08 اجراءات، أما الرسوم على رقم الأعمال فقد شملتها 09 اجراءات، في حين أقر هذا القانون 09 اجراءات تتعلق بالضرائب غير المباشرة، ويمثل تأسيس رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد أهم هذه الاجراءات.
2006	تم اقرار 41 اجراءً بموجب قانون المالية لسنة 2006 وقانون المالية التكميلية لنفس السنة (31 اجراءً تضمنها قانون المالية و 10 تضمنها قانون المالية التكميلي)، تتعلق هذه الاجراءات بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانوني التسجيل والطابع وقانوني الرسوم على رقم الأعمال و الضرائب غير المباشرة، وتمثلت أهم هذه الاجراءات في تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 30 بالمئة إلى 25 بالمئة، والغاء الدفع الجزافي وتأسيس الرسم على الزيوت والشحوم وتحضير الشحوم.

2007	تم اقرار 42 اجراءً بموجب قانون المالية لسنة 2007 وقانون المالية التكميلية لنفس السنة (37 اجراءً تضمنها قانون المالية و 05 تضمنها قانون المالية التكميلي) ، وتتعلق هذه الاجراءات بقانون الضرائب المباشرة وقانون التسجيل وقانوني الرسوم على رقم الأعمال و الضرائب غير المباشرة، ويعتبر تأسيس الضريبة الجزائرية ال وحيدة من أهم الاجراءات التي أقرها قانون المالية لسنة 2007
2008	تضمن قانون المالية لسنة 2008 وقانون المالية التكميلي لنفس السنة 38 اجراءً (19 اجراءً تضمنها قانون المالية و 19 تضمنها قانون المالية التكميلي)، تتعلق هذه الاجراءات بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانوني التسجيل والطابع وقانوني الرسوم على رقم الأعمال و الضرائب غير المباشرة، وتمثل زيادة الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي من 60000 دينار إلى 120000 دينار جزائري، و تخفيض المعدل الهامشي الأعلى من 40 بالمئة إلى 35 بالمئة، وكذا تخفيض عدد الأقساط من خمسة أقساط إلى ثلاثة فقط، إضافة إلى الغاء المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات المعاد استثمارها والمقدر ب 12.5 بالمئة، من أهم الاجراءات التي تضمنها هاذين القانونين.
2009	تضمن قانون المالية لسنة 2009 وقانون المالية التكميلي لنفس السنة 42 اجراءً (22 اجراءً تضمنها قانون المالية و 20 تضمنها قانون المالية التكميلي)، تتعلق هذه الاجراءات بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الطابع وقانوني الرسوم على رقم الأعمال و الضرائب غير المباشرة، وتتمثل أهم الاجراءات في تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات العاملة في قطاعات البناء والأشغال العمومية والسياحة من 25 بالمئة إلى 19 بالمئة.
2010	تضمن قانون المالية لسنة 2010 وقانون المالية التكميلي لنفس السنة 33 اجراءً (22 اجراءً تضمنها قانون المالية و 11 تضمنها قانون المالية التكميلي)، تتعلق هذه الاجراءات بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانوني التسجيل والطابع وقانون الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة، وتمثلت أهم الاجراءات الواردة في هاذين القانونين في تمديد فترة الاعفاءات بالنسبة للمشاريع في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل وكذا تلك الحقة في المناطق الواجب ترقيتها، إضافة إلى تخفيض مبلغ الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 50 بالمئة على الشركات المقيمة بصفة دائمة في المناطق الواجب ترقيتها.
2011	قانون المالية لسنة 2011 تضمن 36 اجراءً بين تعديل واتمام والغاء، حُصت فيها الضرائب المباشرة ب 18 اجراءً، و قانون التسجيل ب 04 اجراءات، وقانون الطابع ب 04 اجراءات، أم ا الرسوم على رقم الأعمال فقد شملتها 09 اجراءات، في حين أقر هذا القانون اجراءً واحدا فيما يخص الضرائب غير المباشرة، وتتمثل أهم هذه الاجراءات في منح اعفاءات للمتعاملين في مجال السياحة وتعديل نظام الاخضاع بالنسبة للضريبة الجزائرية الوحيدة

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على قوانين المالية للسنوات (من 2005 إلى 2011)

إن المعطيات الواردة في الجدول أعلاه، تدل على عدم استقرار التشريع الضريبي، فقد وصلت الاجراءات التي مست مختلف قوانين الضرائب خلال فترة الدراسة، إلى 483 بدون احتساب عشرات الاجراءات المتعلقة بقانون الاجراءات الجبائية، وقانون الجمارك وقانون الرسوم شبه الجبائية، بمتوسط وصل إلى 40.25 اجراءً سنوياً، وهو ما يجعل مسايرة هذه الاجراءات من قبل الأعوان المكلفين بتطبيقها أمراً غاية في الصعوبة.

إن عدم استقرار الأنظمة الجبائية و كثرة التغييرات و التصحيحات، التي تطرأ عليها من حين لآخر بإدخال أحكام جديدة و إلغاء أخرى، لا يمكن العناصر الجبائية و لا موظفي الإدارة الضريبية من إستيعاب مضمون النظام الجبائي¹.

الفرع الثاني: وضوح النظام الضريبي

إن صياغة التشريع الجبائي و ما يمتاز به من تعقد في التركيبة القانونية (وجود كم هائل من النصوص القانونية)، و صعوبة تسيير الاقتطاعات بأمثلية، يعتبر باعثاً ومحفزاً للغش الجبائي، فنجد كثرة الاقتطاعات (ضرائب على الدخل، الرسوم، إتاوات...) و وجود ثغرات في التشريع (قوانين الإعفاءات و التخفيضات)، من شأنها المساهمة في التملص من الواجبات الجبائية، و هذا ما يؤخذ على الأنظمة الجبائية في الدول النامية².

فكثرة النصوص القانونية الملمة بالضريبة، قد يؤدي إلى بعض التعقيدات في فهم محتوى بعض النصوص، فقد نجد مثلاً صعوبة في التفريق بين الضريبة و ما يشابهها من التزامات أخرى مثل الرسم، و هذا الخلط قد يقع فيه المشرع ذاته، فقد ينص على رسم، في حين أنه يقصد به ضريبة و العكس صحيح، مثلاً من الدول ما تستخدم تعبير الرسوم الجمركية للدلالة على الضرائب الجمركية، أو تعبير رسوم الدمغة للدلالة على ضريبة الدمغة، فهذه التعقيدات تؤدي بالمكلف إلى السؤال عنها، مما يؤدي به إلى مواجهة مع الإدارة الضريبية³.

الفرع الثالث: مرونة النظام الضريبي

إن النظام الضريبي باعتباره أحد الظواهر الاجتماعية، لا بد وأن يعكس جميع التطورات الاقتصادية والسياسية الحاصلة في المجتمع، ولذلك يتعين أن يكون هذا النظام الضريبي على جانب من المرونة، بالقدر الذي يسمح باستمراره كعنصر فعال و متطور من عناصر النظام الاقتصادي.

¹ فلاح محمد، السياسة الجبائية، مرجع سابق، ص 79

² الحاج طارق، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 1998 ص 84

³ زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 110

و تعبر المرونة عن مدى استجابة النظام الضريبي للتغيرات الحاصلة في الأوضاع الاقتصادية السائدة، خاصة عند تأثيرها على المادة الخاضعة للضريبة انخفاضا أو ارتفاعا، و هناك مجموعة من المؤشرات يمكن على ضوءها قياس مرونة النظام الضريبي¹:

1- المرونة الضريبية للنتاج المحلي الخام:

ويعبر عنها بمدى استجابة العائد الضريبي للتغيرات الحاصلة في الناتج المحلي الخام، ويتم قياسها بالعلاقة التالية:

المرونة الضريبية للنتاج المحلي الخام = التغير النسبي في الحصيصة الضريبية / التغير النسبي في الناتج المحلي الخام

$$\beta = (\Delta T / T) / (\Delta Y / Y)$$

حيث أن:

T :الحصيصة

ΔT التغير في الحصيصة الضريبية

Y الناتج المحلي الخام

ΔY التغير في الناتج المحلي الخام

2- المرونة التعويمية للسنة:

و هي حسب " فيتو تانزي " VITO TANZI استجابة الحصيصة الضريبية كليا للتغيرات الحاصلة في الناتج

$$\beta = (T_t - T_{t-1}) / (Y_t - Y_{t-1}) \cdot (T_t + T_{t+1} / 2) / (Y_t + Y_{t-1})$$

و منه تعبر المرونة عن العلاقة بين التغير النسبي في الإيرادات الضريبية، و التغير النسبي في الناتج المحلي الخام خلال فترة زمنية معينة، فقياس المرونة النظام الضريبي يعتبر أمرا هاما، حيث يسمح لنا بمعرفة امكانية زيادة المداخل الضريبية، فكلما كان النظام الضريبي مرنا كلما زادت مردوديته، و نستعرض من خلال الجدول التالي مرونة النظام الضريبي الجزائري (مرونة الجباية العادية) خلال الفترة (2006-2012):

ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل دور الدولة الجديد (حالة الجزائر)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص 19-20¹

جدول رقم (01-07): مرونة الجباية العادية خلال الفترة (2006-2012)

السنوات	حصيلة الجباية العادية (مليار دج)	التغير النسبي في حصيلة الجباية العادية	الناتج المحلي الخام خارج قطاع المحروقات (مليار دج)	التغير النسبي في الناتج المحلي الخام خارج قطاع المحروقات	مرونة الجباية العادية
2006	720.9	%12.55	4209.1	9.91	%1.26
2007	766.8	%6.36	4619.4	9.74	%00.65
2008	965.3	%25.88	5263.6	13.94	%1.85
2009	1146.6	%18.78	6046.1	14.86	%1.26
2010	1297.9	%13.19	6858.9	13.44	%00.98
2011	1527.1	%17.65	7811.2	13.88	%1.27
2012	1908.6	%24.98	10634.6	36.14	%00.69

المصدر: من اعداد الباحثة، اعتمادا على بيانات وزارة المالية المتوفرة على الموقع التالي:

<http://www.dgpp-mf.gov.dz>، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2014/11/07

الفرع الرابع: العبء الضريبي

مما لا شك فيه أن تطور دور الدولة واتساع نشاطاتها ، في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى زيادة الأعباء المترتبة على الدولة، ولتغطية هذه الأعباء ، كثيرا ما تجد الدولة نفسها مضطرة لفرض العديد من الضرائب، ورفع المعدلات الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المواطنين، وزيادة إحساسهم بنقلها بحيث يعتبر ثقل العبء الضريبي، من العوامل المهمة التي تدفع المكلفين إما للتهرب من الضريبة أو التخلص من هذا العبء بنقله لشخص آخر. و لنقل العبء الضريبي لابد من توفر شروط معينة وهي:

1 - وجود المكلف القانوني بالضريبة:

وهو المكلف الضريبي والمسجل رسميا وقانونيا في ادارة الضرائب ، وهو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي قصده المشرع عندما سن القوانين ذات العلاقة ، ليتحمل بصورة قانونية على كاهله الالتزام بسداد الدين الضريبي ، المترتب من العملية الاقتصادية التي أنشأت هذا الدين.

2 - أن يكونه دفع الثمن ممكناً:

ففي الضرائب الغير مباشرة كالجمركية مثلا، ولكي يتم نقل عبء الضريبة، يتعين أن يكون دفع ثمن مقابل الخدمة أو السلعة التي فرضت عليها ممكنا، و لهذا فمرونة الطلب والعرض ، هي التي تحدد مدى امكانية نقل عبء الضريبة.

3- وجود علاقه إقتصادية بين الممول القانوني و شخص آخر:

وهي علاقة التبادل النقدي، والتي تسمح بزيادة أو رفع الثمن من قبل المكلف القانوني، لتحقيق ما يغطي تكاليفه، والتي يكون الدين الضريبي جزءا منها، كذلك ليجني ربحا يفرض عليه ضريبة بالنسب التي حددها القانون، " ففي حال اختفاء هذه العلاقة يتعذر تماما نقل عبء الضريبة للغير، و يترتب على ذلك أنه لا بد لتحقق ظاهرة نقل العبء الضريبي ،من أن يكون موضوع الضريبة يرتبط بسلعة أو خدمة ،يقوم المكلف الإسمي (القانوني) بانتاجها أو تقديمها بقصد المبادلة، فهذه المبادلة هي التي تتيح فرصه تحويل هذا العبء للغير"¹

و قصد قياس العبء الضريبي نكون أمام معيارين:²

3-1- العبء الضريبي المطلق:

و هو عبارة عن ذلك الجزء من الحصيلة الضريبية عن مدة معينة ، والذي استقر نهائيا في ذمة الممول، أي كمية الأموال التي تحملها الممول الفعلي للضريبة خلال فترة معينة.

عدد أفراد القطاع / الحصيلة الضريبية التي تحملها القطاع فعلا= العبء الضريبي المطلق

¹ تكلا، شريق رمسيس: الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1979، ص 234
² حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسات المالية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 39

3-2- العبء الضريبي النسبي:

هو عبارة عن العبء الضريبي المطلق منسوباً إلى المقدرة التكلفة للممول.

$$\text{العبء الضريبي النسبي} = (\text{العبء المطلق} / \text{المقدرة التكلفة للممول}) \times 100$$

إن ظاهرة انتقال العبء الضريبي ، مازالت تحظى بإهتمام العاملين والباحثين في مجال الضرائب ، على المستوى المحلي والدولي، ونجدهم يطورون الوسائل والطرق والدراسات ، التي تمنحهم الدراية وتزيد من معرفتهم حول المكلف الحقيقي، الذي سيتحمل عبء الضريبة التي أقرها المشرع، وذلك من أجل تطوير النظام الضريبي، بحيث يصل إلى درجة مقبولة من العدالة من حيث توزيع الأعباء الضريبية، وهذا ما سندرسه لاحقاً عند تطرقنا إلى العدالة الضريبية.

الفرع الخامس: عدالة النظام الضريبي

قد نصت المادة 64 من الدستور الجزائري على أن: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية"¹.

و يوجد فرق بين مفهوم العدالة كهدف من أهداف الضريبة، وبين مفهوم العدالة كركن من أركان الضريبة، فالعدالة كركن من أركان الضريبة، يقصد به مساهمة أفراد المجتمع في أداء الضريبة، بما يتناسب وقدرتهم المالية، فيجب على جميع الخاضعين للضريبة كأفراد أن يتحملوا عبئها ، ويخضعوا لها دون محاباة أو تفضيل².

أما العدالة كهدف من أهداف الضريبة، فهي تعني إعادة توزيع الدخل والثروة، ومنع تكتل الثروات بيد فئة معينة من المجتمع، وذلك من خلال فرض الضرائب على الثروات، أو تطبيق التصاعد بالضرائب³.

و للعدالة الضريبية مفهوم دقيق وحساس ويختلف من طبقة لأخرى، فقد يراها ذوي الدخل العالي ، بأنها هي التي يتم فيها فرض ضريبة موحدة بنسبة واحدة على الجميع، في حين يراها ذوي الدخل المحدود، أنها تعني فرض الضرائب بأسلوب تصاعدي لتطال ذوي الدخل العالي بشكل أوسع، وهناك من يرى أن يتم توزيع

¹ المادة 64 من الدستور الجزائري

² أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998 ، ص 129

³ عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، بيروت، دار النهضة العربية، 1992 ، ص 158

عبء الضريبة كل حسب قدرته، وهذا الرأي يرى العدالة على أساس المساواة في التضحية، وعرف هذا الرأي بنظرية (القدرة على الدفع).

و منه فالعدالة الضريبية يقصد بها التوزيع العادل للاعباء الضريبية بين أفراد المجتمع، دون تفضيل فئة معينة على غيرها، إلا لوجود أسباب موضوعية مثل إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضريبة.¹ أي أن يشمل مطرح الضريبة كل الأفراد والدخول دون استثناء، وأن يشمل جميع الأفراد بعد الأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الشخصية والاجتماعية لهم، بحيث تتساوى التضحية التي يتحملها المكلفون عند دفع الضريبة.

كما أن تقدير وعاء الضريبة على أسس واقعية، مع تحديده بدقة، يعد من المبادئ الأساسية للمحافظة على المال العام من جهة، و حق المكلفين من جهة أخرى، و بالتالي الالتزام بمبدأ المساواة أمام القانون الضريبي. فتقدير الوعاء بهذه الطريقة يضمن المساهمة في الأعباء العامة، بنسب تأخذ بعين الاعتبار قيمة المال الخاضع للضريبة، فبدون هذا الضابط الذي لا يمكن أن يتحقق إلا بقواعد قانونية واضحة و مستقرة، و بممارسة ادارية شفافة، يمكن أن نتصور فرض أعباء على المكلف، تفتقد للعدل فيما يتعلق بأسس تحديد وعائها الضريبي، فتتحول الضريبة من مساهمة مقبولة، يقتنع بها المكلف و يسددها بمحض إرادته، إلى عقوبة مفروضة يحاول بشتى الوسائل التملص من الخضوع لعقابها.

فمثلا في نظام التقدير الجزافي، الذي يتم فيه تقدير إيرادات سنوات مقبلة تقدر بسنتين، يعتمد في تقدير ذلك على أساس تصريح المكلف والمعلومات التي بحوزة إدارة الضرائب، وتبقى الكلمة الأخيرة في النظام الجزافي لإدارة الضرائب، فهذا يؤدي بنا إلى الدخول في دائرة التلاعب والاحتيال من طرف موظفي الضرائب، حيث يكون تقدير الضريبة بأقل من القيمة الحقيقية له لبعض المكلفين، وبأكثر من قيمته الحقيقية لمكلفين آخرين، رغم ممارستهم لنفس النشاط وفي نفس المنطقة، وبالتالي الابتعاد على مبدأ اليقين في الضريبة، وهذا ما يعرف بانعدام المساواة في التقدير، و هذا يمس بمبدأ المساواة أمام القانون الضريبي، و الذي يعد من ركائز النظام الضريبي، لذلك على المشرع أن يراعي مبدأ العدالة كمبدأ حاكم للنظام الضريبي، أثناء سنه للقوانين الضريبية و في جميع النصوص.

أما فيما يخص الاقتطاع الضريبي، فقد يؤدي اختلاف طرق تحصيل الضرائب لبعض المداخل، إلى التأثير السلبي بالنظر إلى باقي المداخل الأخرى، حيث أن:

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و اشكالية التهرب، مرجع سابق، ص 119
332

- لا تقتطع كل الضرائب من المنبع، و هو ما يجعل التهرب الضريبي جد سهل بالنسبة للمكلفين بأنواع الضرائب الأخرى، في حين يكون ذلك صعبا إن لم نقل منعما بالنسبة للضرائب على المرتبات و الأجور ، مثل الضريبة على الدخل الاجمالي المفروضة على الموظفين (هذا سنبينه بالتفصيل في نقطة قادمة) . كما أن هذه الضريبة تحصل بكيفية مسبقة ، عكس الضرائب الأخرى التي تستفيد من آجال معتبرة نسبيا.

- أغلبية الضرائب المباشرة تفرض بطريقة المعدلات النسبية، مما يجعل أمر اقتطاعها غير عادل ، خاصة بالنسبة لذوي الدخل الضعيف مقارنة مع ذوي الدخل المرتفعة.

- تغلب النظرة الظرفية على المشرع، إذ بها تفسر التعديلات و التغييرات المستمرة، و التي لا تخدم في بعض الأحيان إلا تلك الفترة ، و يظهر ذلك كمثل في مدى تفضيل قطاع أو نشاط معين بافراط ، عن طريق اجراءات جبائية معينة على غرار نشاطات أو قطاعات أخرى، مثل القطاع الفلاحي الذي يحظى بامتيازات جبائية كبيرة من حيث الاعفاءات ، مقارنة بالقطاعات الأخرى.

و هنا نكون بصدد استخدام أسلوب التمييز في المعاملة الضريبية ، تبعا لأوجه النشاط أو أشكال المشروعات ، و عدم المساواة في معاملة المكلفين، مما يؤدي إلى زيادة فرص التهرب من الضرائب دون الوقوع تحت طائلة القانون¹.

1- العدالة من حيث تحمل العبء الضريبي:

و قد عملت السلطات العمومية الجزائرية ،من خلال مختلف الإصلاحات التي مست النظام الضريبي على تحقيق العدالة الضريبية ، من حيث تحمل العبء الضريبي، إضافة إلى سعيها من خلال هذه الإصلاحات إلى تحقيق العدالة في توزيع الدخل، لكن مع إيجابية هذه الاجراءات في سبيل الوصول إلى نظام ضريبي أكثر عدالة، تشير مختلف المعطيات المتوفرة إلى عدم تحقيق هذا الهدف، فالضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأجور والمرتبات) تشكل نسبة معتبرة من الضرائب على الدخل والأرباح بصفة خاصة، والجباية العادية بشكل عام، في حين أن جل المكلفين بهذه الضريبة هم من الفئات محدودة الدخل، كما أن مساهمة الضريبة على الأرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي لغير الأجراء، لا تزال متواضعة مقارنة بمساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأجور والمرتبات) ، رغم أن نسبة كبيرة من الدخل الوطني المتاح يستفيد منها

¹ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص 169

أصحاب الشركات والمهن الحرة، و هذا جدول يوضح نسبة الأجور والمرتببات المدفوعة إلى إجمالي الدخل المتاح ، ونسبة الضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأجور والمرتببات) إلى إجمالي الضرائب على الدخل والأرباح:

جدول رقم (01-08): مقارنة بين نصيب الأجراء من الدخل الوطني المتاح ومساهماتهم في حصة

الضرائب على الدخل والأرباح خلال الفترة (2001-2011)

السنوات	الأجور (01)	الدخل الوطني المتاح (02)	نسبة الأجور إلى الدخل الوطني المتاح (01)/(02)	حصة الضريبة على الدخل الإجمالي -فئة الأجور- (03)	حصة الضرائب على الدخل والأرباح (04)	نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي إلى إجمالي الضرائب على الدخل والأرباح (03) / (04)
2001	956.9	3925.43	% 24.37	45.5	98.5	% 46.19
2002	1030.2	4184.66	% 24.62	52.7	112.2	% 46.96
2003	1129.3	4906.80	% 23.01	63.3	127.9	% 49.49
2004	1229.0	5730.15	% 21.45	77.4	148.0	% 52.29
2005	1327.4	6987.34	% 18.99	85.6	168.1	% 50.92
2006	1411.7	7848.90	% 17.98	96.1	241.2	% 39.84
2007	1698.6	8851.32	% 19.19	124.9	258.1	% 48.39
2008	2138.4	10542.12	% 20.00	155.5	331.5	% 46.90
2009	2360.5	9396.97	% 25.20	183.6	462.1	% 39.37
2010	2917.6	11483.49	% 25.40	244.8	561.7	% 43.58
2011	3817.8	13823.12	% 27.62	382.6	684.7	% 55.88

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على:

الأجور:

Banque d'Algérie, Evolution Economique Et Monétaire En Algérie, Alger, Rapport 2005, p.179 – Rapport 2009, p.206 – Rapport 2012, p. 177), disponibles sur le site: www.bank-of-algeria.dz , Consulté le 20/12/2013

الدخل الوطني المتاح :

ONS, Les Comptes Economiques de 2000 à 2012, Bulletin d'information n° 640, Alger, Juillet 2013, p.22

حصيلة الضريبة على الدخل الاجمالي (فئة الأجور) - حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح:

Banque d'Algérie, Evolution Economique Et Monétaire En Algérie, Alger, (Rapport 2005, p.182 – Rapport 2006, p.166 – Rapport 2009, p.209 – Rapport 2012, p 180),

disponibles sur le site: www.bank-of-algeria.dz , Consulté le 20/12/2013

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ، الاختلال الواضح بين نصيب الأجراء من الدخل الوطني المتاح، ومساهمته في حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح، حيث وصل متوسط نسبة الكتلة الأجرية، إلى الدخل الوطني المتاح خلال فترة الدراسة إلى 22.53% ، في حين أنهم يساهمون بأكثر من 47 % من إجمالي الضرائب على الدخل والأرباح خلال نفس الفترة، وهذا يعبر بوضوح عن عدم عدالة النظام الضريبي في الجزائر، ففرض الضرائب التصاعدية يقوم على مبدأ أن من يتحصل على مداخيل أكبر يدفع ضرائب أكبر، في حين أن الواقع العملي، يدل على أن محدودي الدخل من أصحاب الأجور والمرتبات ، يساهمون بالقسط الأكبر من الضرائب على الدخل والأرباح، ومن الأسباب التي أدت إلى هذا الاختلال، النقائص التي تشوب سلم الضريبة على الدخل الإجمالي، رغم الإصلاحات التي عرفها هذا الأخير من خلال قانون المالية لسنة 2008، فالحد المعفى من الضريبة يقدر ب 120000 ألف دينار سنويا، وهو مبلغ لا يحقق حد الكفاية بالنظر إلى ارتفاع الأسعار وانخفاض القدرة الشرائية للمواطن، إضافة إلى ارتفاع المعدل المفروض على الشريحة الثانية، الذي يمس شريحة كبيرة من محدودي الدخل، في حين تم إقرار إعفاءات بالجملة فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات، بدعوى تشجيع الاستثمار، رغم أن هذه الإعفاءات لم تحقق الأهداف المرجوة منها، إضافة إلى عدم العدالة في الخضوع للإجراءات الضريبية، ففي الوقت الذي يخضع فيه المكلفون بالضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأجور والمرتبات) إلى تقنية الاقتطاع من المصدر، فإن باقي المكلفين بالضرائب على الدخل والأرباح تحتسب الضرائب المفروضة عليهم حسب التصاريح التي يقدموها سنويا، وهو ما يفتح المجال أمام التهرب الضريبي.

إن المعطيات السابقة تدل على عدم عدالة النظام الضريبي الجزائري، يُضاف إليها توجه السلطات العمومية من خلال الإصلاحات الضريبية، إلى التوسع في استعمال الضرائب غير المباشرة، حيث أصبحت تمس مختلف نواحي الحياة، وهي ضرائب نسبية غير عادلة، حيث لا تراعي المقدرة التكاليفية للمكلف.

2- العدالة في توزيع الدخل:

لقد درجت جميع الدراسات المهمة بقياس العدالة في توزيع الدخل ، على استخدام النسب التراكمية للسكان ، المعبرة عن مختلف الفئات السكانية حسب دخلها و نسبتها إلى اجمالي السكان، و كذلك النسب التراكمية للدخل المعبرة عن ما يحصل عليه أفراد كل فئة من الدخل، و نسبة هذه الدخل إلى الدخل الوطني، و من ثم التوصل إلى حساب معامل جيني، الذي يعبر عن الفوارق في توزيع الدخل ، و في ظل عدم توفر هذه المعطيات الاحصائية ، سنحاول الوقوف على واقع توزيع الدخل في الجزائر، عن طريق بعض المعطيات التي تعبر عن هذا الواقع و لو بدرجة أقل دقة، و فيما يلي جدول يوضح متوسط الانفاق السنوي للفرد في الجزائر لسنة 2011 حسب العشير¹:

جدول رقم: (01-09): متوسط الانفاق السنوي للفرد سنة 2011 - الوحدة: (دج)

العشير	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
الحد الأدنى	أقل من	51988	64802	75309	85979	97521	111527	128902	155747	أكبر من
الحد الأعلى	51988	64802	75309	85979	97521	111527	128902	155747	203838	203838

Source: ONS, Premiers résultats de l'Enquête Nationale sur les Dépenses de Consommation et le Niveau de Vie des Ménages, Alger, 2011, p.04

قدر متوسط الانفاق الفردي للعشير الأول بأقل من 51988 دج سنويا، في حين فاق متوسط الانفاق السنوي للفرد في العشير الأخير 203838 دج. و فيما يلي جدول يوضح تطور حجم الانفاق السنوي لكل عشير و نسبتته إلى اجمالي الانفاق السنوي للأفراد خلال الفترة (200-2011):

¹ تعبر العشيريات على نسبة 10 % من السكان المرتبة تصاعديا حسب متوسط الانفاق السنوي للفرد الواحد، فالعشير الأول يتوافق مع نسبة 10 % من السكان الذين يعتبر متوسط الانفاق السنوي للفرد في هذه النسبة هو الأدنى، أما العشير الثاني يتوافق مع نسبة 10% من السكان الذين ياتي متوسط الانفاق السنوي للفرد منهم مباشرة فوق العشير الأول، و هذا دواليك حتى المجموعة العشرية العاشرة.

جدول رقم (01-10): حجم انفاق كل عشير ونسبته إلى الانفاق الكلي خلال الفترة (2000-2011)

الوحدة: مليار دينار جزائري

عشير السكان	الانفاق السنوي لسنة 2000	نسبة انفاق كل عشير إلى اجمالي الانفاق سنة 2000	الانفاق السنوي لسنة 2011	نسبة انفاق كل عشير إلى اجمالي الانفاق سنة 2011
01	48,5	3,2 %	157.1	3.5 %
02	70,0	4,6 %	220.2	4.9 %
03	81,5	5,3 %	263.7	5.9 %
04	98,3	6,4 %	301.7	6.7 %
05	114,3	7,5 %	345.7	7.7 %
06	127,9	8,3 %	394.6	8.8 %
07	153,5	10,0 %	449.2	10.0 %
08	177,1	11,6 %	529.2	11.8 %
09	222,9	14,5 %	661.0	14.7 %
10	437,4	28,6 %	1167.2	26.0 %
المجموع	1 531,4	100 %	4489.5	100 %

Source : ONS, Premiers résultats de l'Enquête Nationale sur les Dépenses de Consommation et le Niveau de Vie des Ménages, Alger, 2011, p.05

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه، أن رغم التحسن الطفيف في توزيع النفقات حسب العشيريات خلال هذه الفترة، إلا أن التفاوت لا يزال شاسعا بين انفاق العشير الأول (الأفراد الأكثر حرمانا)، و الذي قدر ب 3.5% من اجمالي الانفاق الفردي لسنة 2011، و نفقات العشير الأخير (الأفراد الأكثر رفاهية) و المقدر ب 26% من اجمالي النفقات الاستهلاكية، أي نسبة 10 % من سكان الجزائر بلغت نفقاتهم أكثر من ربع النفقات الاجمالية للأفراد سنة 2011، و هذا يدل على انعدام العدالة من حيث توزيع الانفاق الاستهلاكي في المجتمع الجزائري، كما أن هذا التفاوت في توزيع الانفاق الاستهلاكي، يرتفع بين سكان المدن الذين يشكلون أغلبية السكان، فحسب المسح الذي أجراه الديوان الوطني للإحصائيات و الذي شمل 12150 أسرة تبلغ نفقات

العشير الأخير حوالي 28.7% من إجمالي النفقات الاستهلاكية لسكان المدن، و هي نسبة تفوق ما ينفقه نصف سكان المدن معا (نسبة انفاق العشيرت الخمسة الأولى قدرت ب 24.5% بالنسبة لسكان المدن).

فبالرغم من أن الأرقام الموضحة في الجدول تعبر عن عدم مساواة في الانفاق الاستهلاكي، فهي تشير كذلك إلى عدم وجود توزيع عادل للدخل، و هو ما أكدته تقرير التنمية في العالم الصادر عن مجموعة البنك الدولي: "الفروق الكبيرة جدا في الاستهلاك تؤثر على فرص الحياة، و توضح عدم المساواة في الدخل"¹ ، و منه نستنتج أن النظام الضريبي الجزائري لا يستوفي مبدأ العدالة الضريبية.

و في النهاية، ما العدالة الضريبية إلا شعور المكلف بأن الضرائب التي يقوم بدفعها، ما هي إلا تنفيذ للالتزام أوجبه القانون، يقوم بدفعه كل أفراد المجتمع وليس هو وحده، أو أنه يدفعه هو وغيره يتملص منه عن طريق التهرب الضريبي، لذلك نرى أن منع التهرب الضريبي هو ركن أساسي لتحقيق العدالة الضريبية وأن التهرب الضريبي يؤدي إلى تفويض المبادئ الأساسية للعدالة الضريبية، ويؤدي إلى انتشار الغش ويضعف الالتزام القانوني بدفع الضرائب ، ويهدم علاقات التضامن بين أفراد المجتمع.

الفرع السادس: الازدواج الضريبي

طرحت فكرة العدالة الجبائية عدة مسائل منها ظاهرة الازدواج الضريبي، التي حظيت باهتمام كبير على الصعيد المحلي والدولي، من أجل تفاديها وسعيا وراء تحقيق التوزيع العادل للعبء الضريبي، لذلك هذه الظاهرة تثار عند إقرار أي نظام جبائي. و يعرف على أنه " خضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة ، من نفس النوع ونفس الشخص في نفس المدة"² ، وهكذا يتحقق الازدواج أو التعدد الضريبي بتوافر الشروط الآتية مجتمعة:

- نفس الشخص المكلف بأداء الضريبة.
- نفس المصدر الخاضع للضريبة.
- نفس الواقعة المنشئة للضريبة.
- نفس الضريبة المفروضة أو ضربيتان متشابهتان على الأقل.

¹ علي عبد القادر علي، مؤشرات عدم العدالة في توزيع الانفاق الاستهلاكي، مجلة جسر التنمية، العدد السادس والستون، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، أكتوبر 2007 ، ص: 03، تاريخ الاطلاع 2013/12/24 متوفر على الموقع www.arab-api.org

² زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2006 ، ص 180

و هناك فرق بين الازدواج الضريبي القانوني ، والازدواج الضريبي الاقتصادي، فمثلا :إذا فرضت ضريبة على أرباح شركة مساهمة، وأخرى على مساهمها في تلك الأرباح، لم يكن هناك ازدواج ضريبي من الناحية القانونية لتمييز شخصية الشركة عن شخصية المساهمين، أما من الناحية الاقتصادية فإن هناك ازدواجية، لأن المساهمين هم الذين يتحملون في النهاية كلتا الضريبتين.

قد يكون الازدواج الضريبي محلياً أو دولياً، ويحدث الازدواج الضريبي الداخلي عندما تتوفر الشروط الأنفة الذكر، على دخل تفرض عليه أكثر من ضريبة وطنية داخل حدود الدولة. أما الازدواج الدولي فيحدث عندما تتوفر تلك الشروط في دخل تفرض عليه الضريبة في أكثر من دولة واحدة، مثلاً قد يقيم شخص في الجزائر ويملك أسهما وسندات في فرنسا، فتقوم الإدارة المالية في الجزائر بفرض ضريبة على الأسهم والسندات، بصفتها دولة المواطن "التبعية الاجتماعية والسياسية"، وأيضاً تقوم فرنسا بفرض ضريبة باعتبارها دولة مصدر الدخل، "التبعية الاقتصادية"، أي فرض ضريبة مرتين على نفس الدخل ونفس المدة الزمنية، ويظهر هذا النوع من الازدواج خاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات، والتي يمتد نشاطها إلى أكثر من دولة¹.

ما يلاحظ أنه في أغلب الأحيان يكون الازدواج الضريبي المحلي أو الداخلي ازدواجا مقصودا، يهدف إلى الحد من ارتفاع الدخل وزيادة إيرادات الدولة، كما أنه قد يكون في بعض الأحيان غير مقصود، بسبب عدم قدرة المكلف على نقل عبئ الضريبة مثلا إلى شخص آخر، أو في صورة ازدواج اقتصادي كما هو الحال بالنسبة لشركات المساهمة، حيث يدفع المساهمون الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على توزيع الأرباح، كما سبق وأن وضحنا ذلك. في حين أن الازدواج الضريبي الدولي، عادة ما يكون غير مقصود ناجم عن اختلاف التشريعات الضريبية بين الدول، بما يخدم أهداف كل دولة. فالمفروض أن كل دولة تضع تشريعها الضريبي وفقاً لظروفها الخاصة، ومن دون مراعاة للتشريعات الضريبية في الدول الأخرى، فضلاً عن غياب سلطة عليا تهيمن على تشريعات الدول المختلفة آنذاك.

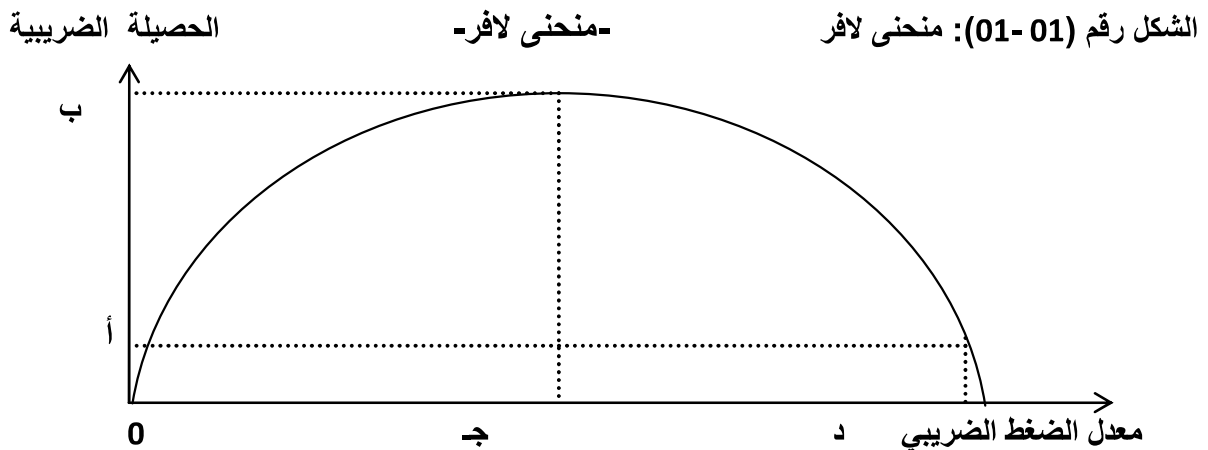
فالازدواج الضريبي يخلق آثار سيئة بالنسبة للمكلف وحتى للاقتصاد، فالمكلف يجد نفسه مرهقا أمام الضرائب المتعددة على وعاء واحد، والذي قد يؤدي به إلى التخلي عن المشروع الذي يقوم به، وهو ما يؤثر على الاقتصاد بالتهرب من أداء أحد الضرائب أو كلها أصلا.

ويتم معالجة الأزواج الضريبي عادة بالنسبة الأزواج المحلي، فيكون بتوحيد السلطات الضريبية، وعدم إخضاع المكلف لعدة قواعد ضريبية، والتي تفرض كل منها ضريبة على نفس الوعاء الضريبي، أما بالنسبة للأزواج الدولي، فيمكن تجنبه عن طريق الاتفاقيات ما بين الدول أو المعاهدات الدولية.

الفرع السابع: الضغط الضريبي

تشكل الاقتطاعات الجبائية أهم مصادر تمويل الدولة، ويعتمد إليها بالأخذ في الحسبان جملة مقاييس، تساهم في عدم إضعاف الحصيلة الجبائية، التي من شأنها عرقلة الحركة الاقتصادية، ومن هذه المقاييس ما يسمى "الضغط الجبائي". و الذي يعرف على أنه "هي العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم، على الدخول المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة، أو من طرف الدولة في حد ذاتها¹.

و يعبر الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع الضريبي، مقارنة بالنتائج المحلي الخام، وهو إحدى المؤشرات المستخدمة لتقييم الأنظمة الضريبية، بسماعه بالمقارنة بينها، فضلا عن أن ارتفاعه فوق مستويات معينة يمكن أن يكبح النشاط الاقتصادي. و الضريبة المنخفضة يمكنها أن تتعش الاقتصاد، و برفع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية ملائمة، لكن تعدي عتبة معينة للضغط الضريبي، يعود سلبا على الموارد المالية وعلى الاقتصاد، ولقد وضع الاقتصادي الأمريكي "آرثر لافر" ARTHUR LAFFER ذلك من خلال المنحنى المنسوب لأسمه "منحنى laffer" والذي يندد بأن "كثرة الضرائب تقتل الضرائب"، أي تعدي الضغط الضريبي لعتبة معينة، يمكن أن يخفض الموارد المالية.



المصدر: بن علي بن عزوز، عبد الكريم قندوز، مبدأ "الضريبة تقتل الضريبة" بين ابن خلدون و لافر، ورقة عمل مقدمة بالمعهد الإسلامي للبحوث و التدريب، مدريد، بتاريخ 2006/05/03، ص 10

¹ محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجبائية والضرائب"، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 284

عندما يكون معدل الضغط الضريبي عند النقطة (ج)، يكون الإيراد الضريبي في حده الأقصى عند النقطة (ب)، في حين أن رفع معدلات الضرائب، ومنه الضغط الضريبي إلى النقطة (د)، يؤدي إلى تراجع الإيرادات الضريبية للدولة إلى النقطة (أ). ومنه فإن انخفاض حجم الضرائب ومعدلاتها من شأنه رفع الحصيلة الضريبية، بفعل تشجيع الأفراد على الادخار، و الاستهلاك و الاستثمار، ومن ثم اتساع المادة الخاضعة للضريبة.

إذن فمنحنى لافر يثبت في الحقيقة، بأن كل زيادة في الضغط الضريبي، تؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية للدولة، و لكن فقط إلى غاية نقطة تسمى نقطة العتبة، و التي بعدها تؤدي أي زيادة في الضغط الضريبي إلى انخفاض في الحصيلة الضريبية.

و في الأخير، يسعى منحنى لافر إلى تبرير السياسات ذات الخلفية الليبرالية، الهادفة إلى تخفيض الاقتطاعات الإجبارية، ويشكل أساسا لنقد الضغط الضريبي المرتفع.

كما رأى المفكر الاسلامي "عبد الرحمن بن خلدون في هذا الصدد و منذ القدم، أن التوسع في الضريبة يمكن أن يؤدي إلى ترك بعض الأنشطة الاقتصادية، و هذا ما يغري الحكام برفع المعدلات لجبر ما نقص من الحصيلة، و هكذا " لا تزال العملة في نقص و مقدار الزوائع و الوظائف في زيادة، لما يعتقدونه من جبر الجملة بها، إلى أن ينتقص العمران بذهاب الأموال"¹.

و لقد حدد الأسترالي "كولن كلارك" Colin Clarek (1950) نسبة الضغط الجبائي النموذجي الأمثل هو 25%²، واعتبرها أحسن نسبة تسمح بروح المبادرة، إلا أن هذه النسبة لا يؤخذ بها إلا في اقتصاديات الدول المتطورة.

وتتحدد معايير الضغط الجبائي في مختلف الدول، على نسبة الاقتطاعات الضريبية الاجمالية (الاقتطاع الضريبي الكلي) أو القطاعية (الاقتطاع الضريبي من القطاع)، أو الفردية (الاقتطاعات الضريبية الفردية)، و سنحصر دراستنا فقط حول الضغط الضريبي الاجمالي و الضغط الضريبي الفردي في الجزائر.

1 - الضغط الضريبي الاجمالي:

¹ ابن علي بن عزوز، عبد الكريم قندوز، مبدأ "الضريبة تقتل الضريبة" بين ابن خلدون و لافر، ورقة عمل مقدمة بالمعهد الإسلامي للبحوث و التدريب، مدريد، بتاريخ 2006/05/03، ص 17

² حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 282

و للحصول على معطيات أكثر دقة عن الضغط الضريبي الاجمالي في الجزائر، نقوم بعرض تطور معدله و لكن خارج قطاع المحروقات بهدف الحصول على نتائج أكثر دقة، و هذا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01 - 11) يمثل تطور معدل الضغط الضريبي خارج قطاع المحروقات في الجزائر خلال الفترة (2001-2012)

الوحدة: مليار دينار جزائري

السنوات	الجباية العادية	الناتج المحلي الخام خارج قطاع المحروقات	الضغط الضريبي خارج قطاع المحروقات
2001	398,2	2 507,2	15.88 %
2002	482,9	2 783,2	17.35 %
2003	524,9	3 045,7	17.23 %
2004	580,4	3 383,4	17.15 %
2005	640,5	3 829,3	16.72 %
2006	720,9	4 209,1	17.89 %
2007	766,8	4 619,4	16.59 %
2008	965,3	5 263,6	18.33 %
2009	1 146,6	6 046,1	18.96 %
2010	1 297,9	6 858,9	18.92 %
2011	1 527,1	7 811,2	19.55 %
2012	1 908,6	10 634,6	17.94 %

المصدر: من اعداد الباحثة اعتمادا على بيانات وزارة المالية، متوفر على الموقع التالي:

<http://www.dgpp-mf.gov.dz> ، اطلع عليه بتاريخ 2014/11/12

يبين من الجدول أعلاه، التطور السنوي لمعدل الضغط الضريبي ، فقد ارتفع من نسبة 15.88 % سنة 2001 إلى نسبة 19.55 % سنة 2011، و يرجع هذا إلى ارتفاع الحصيلة الجبائية في هذه الفترة، ليعود للانخفاض سنة 2012 ، و هذا بسبب الارتفاع الكبير في مستوى الناتج الداخلي الخام، خارج قطاع المحروقات،

مقارنة بالارتفاع في حصيللة الجباية العادية. و قد بلغ متوسط الضغط الضريبي خارج المحروقات، بين سنة 2001 و 2012 معدلا قدره 17.70%، و هو أقل من المعدل الاجمالي (باحتمساب قطاع المحروقات)، لكنه أكثر دقة، و هو يعبر عن مدى قدرة الاقتصاد الوطني على تحمل اقتطاعات ضريبية جديدة ، دون التأثير سلبا عليه. و يعتبر معدل الضغط الضريبي خارج قطاع المحروقات في الجزائر، منخفضا مقارنة مع المستوى الأمثل و المقدر ب 25% ،

أو إذا ما قورن بمعدل دول منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، أو بعض الدول المغاربية، حيث بلغ هذا المعدل في دول منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OECD)، خلال الفترة ما بين 2007 و 2011 متوسطا قدره 34.12%¹، في حين بلغ متوسط معدل الضغط الضريبي في تونس ، خلال الفترة بين 2010 و 2012 حوالي 20.66%².

ويمكن إجمال أسباب انخفاض الضغط الضريبي في الجزائر فيما يلي³:

- انخفاض المقدرة التكاليفية للدخل الوطني، ومن ثم انخفاض الدخل الفردي.
- انتشار البطالة، بحيث تعمل على الحد من قدرة الدولة على فرض ضرائب ، على فئة كبيرة من أفراد المجتمع.
- تواضع مساهمات القطاعات خارج المحروقات في الناتج الداخلي الخام، مما انعكس سلبا على مردودية الجباية العادية.
- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.
- تنامي الدخول غير المصرح بها، في ظل تنامي السوق الموازي.

رغم أن معدل الضغط الضريبي خارج قطاع المحروقات، يعتبر أكثر دقة من المعدل الإجمالي للضغط الضريبي، إلا أن هناك مشكلة أخرى في حساب هذا المعدل، تتمثل في عدم ظهور الإيرادات الموجهة نحو الجماعات المحلية ، أو ما يعرف بحصيللة الجباية المحلية، وبالتالي فإن حساب الضغط الضريبي خارج هذه الإيرادات قد لا يعبر بدقة عن مستواه الحقيقي.

¹ OECD, Les recettes fiscales continuent de croître dans la zone de l'OCDE, disponible sur le site :

<http://www.oecd.org/fr/>, Consulté le 21/11/2014

² وزارة الاقتصاد والمالية، مؤشرات حول المالية العمومية، متاح على الموقع <http://www.finances.gov.tn> تم الاطلاع بتاريخ 2014/11/21

³ حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 291

إن ارتفاع معدلات الضغط الضريبي لا توحى بالضرورة إلى تحسن الحالة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وعليه فإن الحدود المثلى للضغط الجبائي ستتخلف من دولة إلى أخرى ، حسب طبيعة الظروف ومستويات التطور الاقتصادي والاجتماعي.

رغم اختلاف آراء الاقتصاديين وتفاوتها، بخصوص حدود الضغط الجبائي، فإن المحكم الرئيسي هو مدى إنتاجية الإنفاق العام الذي تموله هذه الاقتطاعات، إذن فبقدر الإنتاجية تزيد وتتقص شرعية الاقتطاعات.

2 - الضغط الضريبي الفردي:

يعتبر الضغط الضريبي الفردي، مقياسا لما يتحمله الفرد من الضرائب، لا من حيث المبلغ فحسب، وإنما لأهمية هذا المبلغ المقتطع من دخله، وما يليه من إشباع الفرد لحاجاته المختلفة، لأن متوسط دخل الفرد هو الذي يظهر مستوى الوضعية المعيشية والمستوى العام للإنفاق¹ ، ويعتمد هذا المعدل على توفر المعلومات عن ما يتحمله الفرد من ضرائب مباشرة، كانت أو غير مباشرة متضمنة في أسعار السلع التي يستهلكها، بالإضافة إلى نصيبه في الدخل (الناتج الداخلي الخام) ، والذي يعبر عن مقدراته التكاليفية، وفي محاولة لقياسه سنلجأ إلى:

- حساب نصيب الفرد من الناتج الداخلي الخام ، وذلك بقسمة هذا الأخير على مجموع عدد السكان، باعتبار أن الناتج سيوزع بالتساوي بين أفراد المجتمع.
- حساب ما يتحمله الفرد من ضرائب، وذلك بقسمة الإيرادات الضريبية على مجموع عدد السكان، (على اعتبار أن كل المواطنين يدفعون الضرائب).
- حساب الضغط الضريبي الفردي، بقسمة ما يتحمله الفرد من ضرائب، على نصيب الفرد من الناتج الداخلي الخام.

و الجدول التالي يعبر عن تطور معدل الضغط الضريبي الفردي في الجزائر، خلال الفترة (2006-2012):

¹ حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف، العدد 04، ص 291

جدول رقم (01-12): تطور معدل الضغط الضريبي الفردي في الجزائر خلال الفترة (2006-2012):

السنوات	إجمالي الإيرادات الضريبية	الناتج المحلي الخام (مليار دج)	عدد السكان (مليون نسمة)	نصيب الفرد من الضرائب	نصيب الفرد من الناتج المحلي	معدل الضغط الضريبي الفردي
2001	1238.	4227.1	32.150	38.351	131.48	29.16 %
2002	1399.	4522.8	32.572	42.960	138.85	30.93 %
2003	1360.	5252.3	33.003	41.235	159.14	25.91 %
2004	1442.	6149.1	33.461	43.202	183.76	23.51 %
2005	1539.	7562.0	33.960	45.332	222.67	20.35 %
2006	1636.	8501.6	34.507	47.436	246.37	19.25 %
2007	1739.	9352.9	35.097	49.571	266.48	18.60 %
2008	2680.	11043.7	35.725	70.037	309.13	22.65 %
2009	3073.	9968.0	36.383	84.479	273.97	30.83 %
2010	2799.	11991.6	37.062	75.538	323.55	23.34 %
2011	3056.	14519.8	37.762	80.941	384.50	21.05 %
2012	3427.	15843.0	38.481	89.072	411.70	21.63 %

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على:

- إجمالي الإيرادات الضريبية- الناتج المحلي الخام :

بيانات وزارة المالية، متوفر على الموقع التالي: <http://www.dgpp-mf.gov.dz> ، اطلع عليه

بتاريخ 2014/11/12

- عدد السكان:

مجموعة البنك الدولي، قاعدة البيانات، مؤشرات التنمية العالمية الخاصة بالجزائر، متوفرة على الموقع

التالي: <http://data.albankaldawli.org/indicator> ، اطلع عليه بتاريخ 2014/11/12

نلاحظ من خلال الجدول تذبذبا في معدل الضغط الضريبي الفردي، خلال الفترة ما بين 2001 إلى 2012، ففي الوقت الذي عرفت فيه الفترة ما بين 2002 و 2008 انخفاضا، عاود الارتفاع سنتي 2008 و 2009 على التوالي ، ليصل إلى 30.83 %، لتشهد الفترة من 2010 إلى 2012 انخفاضا معتبرا حيث وصل معدل إلى 21.63 % ، وقد بلغ متوسط معدل الضغط الضريبي الفردي خلال الفترة من 2001 إلى 2012 معدلا قدره 23.93%.

إن الارتفاع في معدل الضغط الضريبي الفردي ، يشير إلى انخفاض مستوى المعيشة، في حين أن الانخفاض في هذا المعدل يشير إلى عكس ذلك، لكن هذه المعطيات تبقى غير دقيقة في ظل احتساب الجباية البترولية ، و التي يمكن بحال من الأحوال أن يتحملها الأفراد، و كذا احتساب البطالين ضمن مجموع السكان، في حين أن هذه الفئة لا تخضع للضرائب، بالإضافة إلى عدم توزيع الدخل بصفة عادلة، فالمتوسط لا يعبر عن التوزيع الحقيقي للدخل ، كما أن الانخفاض في معدلات الضغط الضريبي، قد لا تدل على تحسن الوضع المعيشي، خاصة في ظل ارتفاع معدلات التضخم ، و تآكل القدرة الشرائية للدينار خلال السنوات الأخيرة، حيث بلغ معدل التضخم لسنة 2012 معدل 8.89 % ، إلا أنه انخفض في سنتي 2013 و 2014 ، ليبلغ معدلي 3.25 % و 2.92 % على التوالي، ثم ارتفع إلى نسبة 5.13 % في سبتمبر سنة 2015¹.

إن المكلف بالضريبة يشعر بضغط جبائي خانق ، نتيجة دفعه للضرائب، خصوصا عندما ينظر إليها من زاوية الاقتطاع غير المبرر، و الذي يتخلى من خلاله على أموال طائلة، قد تعزز من مكانته في السوق و تساهم في مملكته الخاصة، لذلك يسعى و بكل جهد إلى التملص من أداء واجبه الضريبي، و يسمح لنفسه بالارتداء في أحضان الغش الجبائي ، لالغاء أو تخفيف العبء الذي يثقل كاهله ويزداد باستمرار .

الفرع الثامن: التحفيز الضريبي

التحفيز كمفهوم اقتصادي مصطلح حديث نسبيا، يستعمل بصفة عامة للدلالة على الأساليب والطرق ذات الطابع الإغرائي، الذي تتخذه السياسة الاقتصادية في نطاق التنمية للنهوض بقطاع معين. و يمكن تعريف التحفيز الضريبي، على أنه مزايا ضريبية تمنح من قبل المشرع الضريبي لصالح المستثمرين ،سواء كانوا وطنيين أو أجانب ، من أجل إغراء أصحاب رؤوس الأموال على استثمار أموالهم داخل الوطن ، وفي مناطقه المختلفة².

¹<http://www.mf.gov.dz/article/48/Zoom-sur-les-Chiffres-/154/Taux-d'inflation.html>

²مرسي السيد الحجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، إليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، 2004 ، ص 227

و التحفيز الضريبي ما هو إلا مجموعة تسهيلات تقرها السياسة الضريبية ، في إطار الاختيارات الإيديولوجية والتنموية لتعبئة الطاقات المادية والبشرية ، في اتجاه تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية، و أيضا من أجل زيادة إيرادات الخزينة العامة. كما أنه يؤدي إلى تنوع النشاط وبالتالي نمو الفروع الإنتاجية، مما يزيد عدد الخاضعين للضريبة، إضافة إلى اتساع الوعاء الضريبي وارتفاع عدد المكلفين للضريبة، وبالتالي زيادة المردود الجبائي¹ .

و التحفيزات الضريبية الممنوحة من دولة معنية على شكل إعفاءات أو تخفيضات أو تسهيلات، تهدف الدولة من وراءها للتأثير على قرارات المستثمرين وتوجيهها، لأن الاستثمار يعد العملية الأساسية لتحقيق النمو والتنمية الاقتصادية، ويكون ذلك بتحفيز المستثمرين على إقامة المشاريع الإستثمارية، في القطاعات والأنشطة والمناطق التي تسعى الدولة إلى ترقيتها وتنميتها وتطويرها. و تندرج التحفيزات ذات الطابع الضريبي أساسا في المرسوم التنفيذي رقم 12/93 المتعلق بترقية الاستثمار، و كذلك الأمر 03/01 المتعلق بتطوير الاستثمار و التعديلات المدخلة عليه.

كما تضمن قانون المالية لعام 2015، عدة امتيازات جبائية للمؤسسات الاقتصادية، وإجراءات جديدة لتسهيل عمليات التحصيل الجبائي من الشركات، و من أجل توسيع الوعاء الجبائي هناك إجراء في قانون المالية 2015 ، يخص كل الصغار المكلفين بالضريبة الذين رقم أعمالهم لا يتعدى 30 مليون دينار، حيث يخضعون للضريبة الجزافية الموحدة بمعدلين على حسب الأنشطة التي يقومون بها².

وأضاف المدير العام للضرائب، أنه إذا كان النشاط تجاريا سيخضع لضريبة تقدر نسبتها بـ5% ، وهي نفسها عندما يكون هناك نشاط اقتصادي منتج ، أما باقي الأنشطة ، فتكون خاضعة إلى ضريبة نسبتها 12% .

إن سياسة التحفيز الضريبي التي تنتهجها الدولة، سعيا من طرفها إلى استقطاب و جذب الاستثمارات و ارضاء المكلفين و استمالتهم، نحو أنشطة معينة تستهدفها الدولة، بغرض النهوض باقتصادياتها و أنظمتها المختلفة نحو الأحسن.

¹ سميرة بو عكاز، مرجع سابق، ص 205

² المديرية العامة للضرائب، يوم إعلامي حول " قانون المالية 2015 و تأثيره على المؤسسات، متوفر على الموقع التالي: <http://www.mfdgi.gov.dz> تم الاطلاع عليه يوم 2015/11/12

و منه كلما قدمت الدولة امتيازات جبائية مغرية، تخدم صالح المكلفين و المصلحة العامة معا، كلما أثر ذلك ايجابا في مستوى سلوكهم، بالالتزام بأداء ضرائبهم للإدارة الضريبية، و العكس صحيح.

المطلب الثاني:العوامل الإدارية

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

ونعلم أن العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية لم تتمتع بسمعة حسنة على مر العصور في معظم المجتمعات ، و هذا بسبب تأثر المكلف بالضريبة التي تفرضها عليه الإدارة الضريبية، و هذا ما يخلق نظرة لكل منهما للآخر و خاصة المكلف بالضريبة حيث أنه ينظر دوما للإدارة الضريبية على أنها ادارة تجبي أمواله بطرق تعسفية دون حصوله على أي مقابل. و سنحاول من خلال هذا المطلب تناول أهم العوامل الادارية المؤثرة على نظرة المكلف تجاه الضريبة، و الإدارة الضريبية على وجه الخصوص.

الفرع الأول: طبيعة الإدارة العمومية الجزائرية بشكل عام

لطالما تميزت الإدارة الجزائرية بكثرة الإجراءات وعدم وضوح القرارات ، و التباطؤ في أداء العمل، وقد أدى ذلك إلى ولادة روتين إداري نتجت عنه بيروقراطية شديدة وإهمال الخدمة العامة ، وانعدام الثقة بين المواطن والإدارة، الذي أسرع هذا الأخير إلى كل الانحرافات الإدارية من أجل الكسب المادي، ه ذا إضافة إلى النتائج السلبية التي حققتها الإدارية في مجال التنمية ، والتذمر المستمر للمواطن من سلوك وتصرفات الموظفين في قطاع الإدارة العمومية ، مما انعكس سلبا على قيمة وفعالية الوظيفة العامة¹. زد على ذلك التباطؤ الشديد في أداء المهام وتطبيق التشريعات، وافتقار روح الإبداع هذا ما أثر على نجاح المخططات خاصة في مجال تسيير

¹ بوقنور إسماعيل ، التنمية الإدارية ومعضلة الفساد الإداري دراسة حالة الجزائر-1991-2000، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم السياسية و الاعلام، جامعة الجزائر ر، 2007، ص 136

الموارد البشرية ، ونذكر بالخصوص عدم وجود سياسة رشيدة للتوظيف ، وغياب الانسجام في الإدارة العامة، مما جعل الإدارة الجزائرية تتسم بصفات نلخص منها ما يلي¹:

- ارتفاع عدد العاملين في الإدارة العامة، ونقص الموارد والإمكانات البشرية والمادية لهذا الجهاز.
- تدهور الأوضاع الاجتماعية والمادية للموظفين في قطاع الوظيف العمومي، مما يضع الموظف في موقف حرج بحثا عن ظروف أحسن في قطاعات أخرى.
- فقدان ثقة المواطن في الإدارة، بسبب انتشار ظاهرة البيروقراطية السلبية.
- انتشار ظاهرة الخارجين عن القانون ،بسبب عدم احترام التشريعات والقوانين والأنظمة، مما زاد من التخلف الإداري.
- التسبب الإداري وعدم احترام مواقيت العمل ، وجمع الموظف عمله بعمل إضافي في قطاع آخر.
- المحاباة والمحسوبية والتمييز بين الموظفين ، وعدم احترام مبادئ الوظيفة العمومية ، وذلك لوصولهم إليها بطرق غير موضوعية.
- وجود فوضى في تقسيم الموظفين حسب كفاءاتهم وقدراتهم.
- الإعتماد على القرابة والمحاباة عند التوظيف.
- وجود تضخم في عدد الإطارات في الإدارة المركزية ، بالمقابل وجود نقص واضح في الإدارات والجماعات المحلية.
- كل هذه الخصائص تدل على عدم جدية الإدارة الجزائرية، وعدم تبنيها لسياسة الإصلاح الإداري ، من ثم التطور والوصول إلى التنمية الإدارية والاقتصادية والاجتماعية ، وهذه الوضعية تحول من دون نجاح المشاريع المستقبلية وفي جميع القطاعات.

¹ دحيماني لويذة، تأثير أخلاقيات الإدارة على عملية توظيف الموارد البشرية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم السياسية و الاعلام، جامعة الجزائر ، 2012، ص 34

الفرع الثاني: عصرنة الإدارة الضريبية

إلى وقت قريب جداً، لم تساير الإدارة الجبائية في الجزائر التطورات الحاصلة في تكنولوجيا الإعلام الآلي، واستخداماتها في عملية معالجة البيانات، مما أثر على الأداء وبالتالي أخرج الانطلاق في مشروع الإدارة الضريبية الإلكترونية، ولقد شرعت الإدارة الضريبية في عملية العصرنة بداية من سنة 2001، عند ما تم إنشاء مديرية كبريت الشركات ومديرية المعلومات والتوثيق، ولا شك أن هذا التأخر قد فوت الفرصة على الإدارة الجبائية، للتأقلم السريع مع التطورات الحاصلة وقد أدى إلى الاختلالات التالية¹:

- عدم وجود قاعدة بيانات قوية.
- عدم السرعة والدقة، وارتفاع تكلفة الاحتفاظ بالمعلومات الجبائية، مما يؤثر على الأوعية والتحصيل.
- تعقد الإجراءات الجبائية لعدم توفر المعلومة الجبائية.
- انخفاض الوعي الجبائي لدى المكلف بالضريبة

و هذا ما جعل الإدارة الضريبية الجزائرية تخضع إلى عدة تعديلات، بحثاً عن الجودة والعصرنة من أجل الأداء الجبائي الجيد، ويكمن الجديد في هذه العصرنة في كيفية تسيير الإدارة الجبائية بالفعل، و تحديث هياكلها التنظيمية، و هذا من أجل مواكبتها لمحيطها في أوج تحوله على الصعيد الاقتصادي و الاجتماعي.

و يتمثل مخطط وبرنامج إصلاح الإدارة الجبائية أساساً، في إعادة هيكلة وتنظيم المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب. و هذا ما تطرقنا إليه بالتفصيل من خلال دراستنا للإدارة الضريبية الجزائرية في الباب الأول، حيث أن الهدف من عصرنة الإدارة الجبائية وإعادة هيكلتها، هو إثراؤها بتنظيم وإجراءات مستوحاة من أفضل التطبيقات الدولية، ووسائل عمل أكثر ملائمة (المنشآت، التجهيزات، التكوين..الخ).

ومن المزايا المتوخاة من إعادة الهيكلة، خلق طرق جديدة للعمل تتسم بالعصرنة، تركز على قواعد توسيع مجال التسيير المسمى ب " الموحد" أو " الأفقي"، وتقنياً تتمثل العملية في تصنيف فئات المكلفين بالضريبة حسب أهميتهم، مع تأمين تسيير الضريبة نزولاً من الأعلى إلى الأدنى، فيما يتعلّق بالوعاء والتحصيل والرقابة.

¹ و لهي، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية مرجع سابق، ص 145

كما تعتبر مرجعية نوعية الخدمة، من أحسن الممارسات الدولية الذي تبنته الجزائر لغرض تحسين علاقتها بالمكلف بالضريبة ، مع وضعه في مركز انشغالاتها ، وتحسين مردودية أعوان الضرائب من خلال إشراكهم في هذا النظام، وتطوير الحس الجبائي لدى المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات الشركات، حيث سعت هذه الأخيرة لإضفاء المعلوماتية على الإجراءات الآتية، بإنشاء موقع إلكتروني وضع تحت تصرف عملائها كخطوة منها لمواكبة التطور التكنولوجي، وكذلك لتسهيل الحصول على المعلومة الجبائية و الحصول على اجابات لتساؤلات جبائية تتكرر مرارا، و أيضا يسمح لهم بتحميل المطبوعات الجبائية ، و الاطلاع على القوانين الجبائية و المالية و المناشير ، هذا كله من أجل تحسين مردودية ونوعية الخدمة.

إضافة إلى ذلك و في اطار تحديث النظام الضريبي الجزائري، قامت مديريةية كبريات الشركات باضفاء المعلوماتية على الاجراءات الادارية، التي تتم عن بعد قصد تعويض الشكليات الورقية، فقامت المديرية العامة للضرائب بوضع موقع الالكتروني جديد و هو www.jibayatic.dz تحت تصرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات الشركات ، يسمح لهم بالتصاريح الجبائية و دفع مستحقاتهم¹.

وتعتبر مرجعية نوعية الخدمة أساس السياسة الجديدة ، والأداة التي يرنكز حولها مفهوم تسيير خدمة مستعمل الإدارة، بغاية تطوير الحس الجبائي للمواطن.و ينبغي تطبيقه في كل المصالح المكلفة باستقبال الجمهور على مستوى هذا الهيكل.

وفي هذا الصدد عرف عدد الملفات الجبائية التابعة لمديرية كبريات المؤسسات، ارتفاعاً مستقراً منذ عام 2006 إلى غاية 2012 ، وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (01-13): التطور السنوي لعدد الملفات الجبائية للفترة 2006-2012

السنة	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
عدد الملفات	988	1212	1406	1529	1688	1835	2125

La source : letter de la DGE, n°65,op cit , p4

¹ Lettre de la DGE, n°65,op cit , p8

نلاحظ من خلال الجدول، أن عدد المكلفين بالضريبة يزداد تدريجياً، حيث قفز من 988 ملف سنة 2006 إلى 2125 ملف سنة 2012، أي بزيادة تقدر ب 115%.

و يتوزع المجتمع الضريبي حسب النشاط لسنة 2012 كما يلي¹:

- المديرية الفرعية للتسيير:

- تقديم خدمات 142 - أشغال عمومية 272 - صناعية 302 - تجارية 217

- المديرية الفرعية لجباية المحروقات:

- شبه بترولية 757 - بترولية 141

الفرع الثالث: كفاءة الإدارة الضريبية

لقد عرف الكاتب "جان دانكان JAN DANKAN الكفاءة في كتابه أفكار عظيمة في الإدارة على أنها: "عملية الحصول على الكثير، نظير ما هو أقل ، أو نظير نفس المعطيات على الأسوأ"².

و يمكن الحكم على مدى كفاءة الإدارة الضريبية، من خلال مجموعة من المؤشرات التي تتعلق بالموارد البشرية من جهة، وبالمنازعات الضريبية، التي تعبر عن مدى احترام وتحكم الإدارة الضريبية في مختلف القواعد والقوانين، المتعلقة بتأسيس الضريبة وتصفيتها وتحصيلها من جهة أخرى.

1 المؤشرات المتعلقة بالموارد البشرية:

هناك العديد من المؤشرات التي يمكن أن تعطي صورة عن الموارد البشرية في الإدارة الضريبية ، مثل تطور عدد الموظفين ومستوى التأطير، إضافة إلى سلوكيات الموظفين ومدى التزامهم بالقوانين.

1 1 - تطور عدد موظفي الإدارة الضريبية ومستوى التأطير:

عرف عدد موظفي الإدارة الضريبية خلال السنوات الماضية تناقصاً ملحوظاً ، والجدول التالي يبين تطور عدد الموظفين خلال الفترة من (2003 إلى 2011):

¹Lettre de la DGE, n°65,op cit , p3

²جان دانكان ، أفكار عظيمة في الإدارة.(ترجمة محمد الحديدي)، مطابع المكتب المصري الحديث، مصر ، 1989 ، ص 99

جدول رقم (01-14): تطور عدد موظفي المديرية العامة للضرائب خلال الفترة 2003-2011

السنوات	2003	2011
عدد الموظفين	23008	20015

Source : Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information, n° 61, Alger,

نلاحظ انخفاض عدد الموظفين ما بين الفترة 2003-2011، و ذلك راجع إلى عدة أسباب، تتمثل أساسا في تقاعد عدد الموظفين، أو تركهم لمناصبهم، أو تحويبا بعضهم إلى مصالح الخزينة. بالإضافة إلى حالات الفصل و الطرد المؤقت، حيث أن في هذا الصدد، تشير أرقام المديرية العامة للضرائب، إلى أنه في سنة 2011 تم فصل 09 موظفين بشكل نهائي، و طرد 16 آخرين بصفة مؤقتة فقط.

أما فيما يخص مستوى التأطير لدى موظفي الإدارة الضريبية، فتشير الاحصائيات في هذا المجال، إلى تحسن طفيف خلال السنوات الأخيرة، وفيما يلي جدول يبين مستوى التأطير لدى موظفي الإدارة الضريبية ، خلال سنة 2011.

جدول رقم (01-15) مستوى التأطير لدى موظفي الإدارة الضريبية

مستوى التأطير	فئة الأطارات	فئة موظفي الاتقان	فئة أعوان التنفيذ
العدد	7707	7481	6054

Source : Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information, n° 61, Alger, 2012, p.07

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة 36.28 % فقط من موظفي إدارة الضرائب، هم من الأطارات، أما النسبة الأكبر من الموظفين، فهم من غير الأطارات، وهو ما يعبر على ضعف تأهيل موظفي هذه الإدارة.

1-2- المنازعات الضريبية:

تعد المنازعات الجبائية المرآة العاكسة لمصادقية النظام الضريبي، من حيث الاحترام الدقيق لمختلف القواعد الإدارية والإجراءات الجبائية، المتعلقة بتأسيس وتصفية وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم، ولذلك فإن

تحليل أصناف المنازعات الجبائية، لمن شأنه أن يبرر بعض المعوقات التي يحول دون أداء وفعالية النظام الضريبي. إن المنازعات الجبائية في النظام الضريبي الجزائري يمكن دراستها من النواحي التالية¹ :

1 2 1 - كثافة المنازعات الجبائية:

إن المنازعات الجبائية تتشكل من الطعون المقدمة أمام مديريات الضرائب بالولايات، وهي متعلقة بمختلف إجراءات تأسيس وتصفية وتحصيل الضرائب والرسوم. ففي سنة 2007 تم تسجيل 109411 طعن بنسبة زيادة تقدر ب 6.6 % مقارنة مع سنة 2006.

1 2 2 - تصنيف المنازعات الجبائية:

تشير المعلومات المقدمة من طرف مصالح المديرية العامة للضرائب، إلى أنه في سنة 2007 تركزت المنازعات على الضرائب والرسوم التالية :

- الضريبة على الدخل الإجمالي 21.45%

- الرسم العقاري 8.62%

- الرسم على النشاط المهني 8.45%

- الضريبة على أرباح الشركات 6.55%

- الرسم على القيمة المضافة 4.90%

- التسجيل 3.10%

- ضرائب مختلفة ومختلطة 15.16%

إن تطور عدد المنازعات الجبائية وتنوعها، يدل على عدم تحكم الإدارة الضريبية بشكل جيد، في مختلف القواعد والقوانين المتعلقة بتأسيس مختلف الضرائب وتصفياتها وتحصيلها، مما يؤدي إلى اهدار العديد من الموارد الهامة.

¹ La direction générale des impôts, direction du contentieux, Rapport annuel sur l'activité, 2007,P : 12.

الفرع الرابع: الشفافية الضريبية

تعد الشفافية في مجال المالية العامة أحد جوانب الإدارة المالية الجيدة، و تعتبر آلية للكشف والإعلان من جانب الدولة عن أنشطتها كافة في التخطيط والتنفيذ. كما يعرفها صندوق النقد الدولي على أنها: "اطلاع الجمهور على هيكل القطاع ووظائفه، والنيات التي تستند إليها السياسات المالية العامة، حسابات القطاع العام والتوقعات الخاصة بالمالية العامة"¹.

و منه فالشفافية الضريبية تعني: "الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم"².

و تتمثل الأهداف الأساسية للشفافية الضريبية في الآتي³:

- أنها وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري، وذلك لأن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف، تساعد في الحد من الفساد الإداري، حيث إن موظف السلطة المالية لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة، إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات.

- تخفض كلفة فرض الضريبة، ويكون من خلال خفض التكاليف الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة عليه، والإجراءات الإدارية الأخرى.

- تساعد على تطبيق مبدأ المساءلة⁴.

- زيادة وعي المكلف ضريبياً، لأن مفهوم الشفافية الضريبية يتمحور حول كيفية توفير البيئة المناسبة، التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات التحاسب، وكل ما يتعلق بعملية تقدير و اقتطاع الضريبة، وذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة، التي تقوم بها الهيئة التي تتعلق بالضريبة

¹النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة، صندوق النقد الدولي، 2001
²جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبدالحميد، "شفافية الضريبة وفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب"، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة، بغداد، العراق، 2008
³رمضان إسماعيل خليل إسماعيل، "المحاسبة الضريبية"، الطبعة الأولى، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2002، ص 104

⁴ تعتبر المساءلة حقاً من حقوق المواطنين تجاه السلطة كأحد الضمانات الأساسية لتعزيز الديمقراطية في المجتمع وتهدف إلى خدمة مصالح المواطنين على اختلافها وخاصة حقهم في الاطلاع على عمل السلطة التي انتخبوها والتي بها اكتسبت وتستمر في اكتساب شرعيتها. ونعتقد أن المساءلة تعني قدرة أجهزة الدولة على محاسبة (مساءلة) الأشخاص الذين عهدت إليهم بالوظائف في حالة الإخلال بوظائفهم، أو محاسبة المسؤول في وحدة ما عن الأعمال التي يقوم بها الموظفون الذين هم تحت مسؤوليته. و هي كلمة تشمل جميع من يتحملون مسؤولية سواء كانت عامة أم خاصة والفرق بينهما أن المسؤولية العامة تكون أعم حيث يمكن للمجتمع من مساءلة الشخص الذي وكله بأمر ما ولا يمكن للمجتمع أن يسأل من يخل بتربية أبنائه مثلاً.

الواجبة على ممارسة نشاط معين، حيث نجد أنه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي، وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون، و تعمل على شرح القاعدة القانونية، مما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على آليات تطبيق القانون الضريبي.

- تطبيق مبدأ أساسي من المبادئ التي بنيت عليها الضرائب، وهو العدالة الضريبية.

- زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي، لثقة المكلف بالضريبة.

- تساعد على جلب الاستثمارات الخارجية والداخلية، هذا راجع لأن عملية النشر التي تقوم بها الهيآت الضريبية تساعد على جلب الاستثمارات، خاصة إذا كانت هناك حوافز ضريبية لم يطلع عليها المستثمر، كالإعفاءات التي تمنح للمنتجين أو المصنعين أو المتخصصين بصناعات استراتيجية مثلا.

و تكافح الشفافية الضريبية بالدرجة الأولى وعلى الخصوص، الفساد الإداري والمالي، غير أن هذا الدور لا يشمل كل الفساد الإداري والمالي، وهذا نظرا لخصوصية دور الشفافية الضريبية، الذي يركز على مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

وبناء على ما تقدم، نلاحظ أن هنالك علاقة بين المفاهيم التالية: الشفافية، المساءلة و النزاهة، و هي علاقة عكسية، فكلما ازداد الفساد الإداري وانعدمت المساءلة و النزاهة، انخفضت نسبة الشفافية والعكس صحيح، فقد لا تكون المساءلة هي محاسبة أو مساءلة السلطة للفرد، بل قد تكون مساءلة أو محاسبة الفرد لنفسه، فهي قيم أخلاقية كالنزاهة التي يتربى عليها الفرد من خلال المجتمع الذي يعيش فيه، أو من خلال الوازع الديني الذي ينتهجه، لذلك فإنه يجب أن تؤخذ القواعد الإنسانية في الحسبان في بناء أي نظام للشفافية.

الفرع الخامس: الفساد الإداري

يعتبر الفساد مرضا خطيرا ووباء قاتلا يصيب الأوطان والبلاد، و هو يعبر عن انعدام القيم الأخلاقية، وعن غياب الأسس والقواعد والضوابط التي تحكم السلوك، سوى ضابط واحد هو تحقيق الربح والمصلحة الأنانية والفائدة لشخص أو فئة من الناس، بغض النظر عن النتائج التي تترتب على الآخرين ومصالحهم. إنه بهذا المعنى، يعني الكثير من الممارسات والسلوكيات الخاطئة التي تتنافى مع أبسط قيم وقواعد السلوك الانساني. و هو ينتشر بسرعة فائقة في جميع نواحي المجتمع وخاصة منها الحساسة، كالفساد الإداري حيث يعرف بأنه

"سلوك بيروقراطي منحرف، يستهدف تحقيق منافع ذاتية بطريقة غير شرعية وبدون وجه حق"¹. إذ أن الافتراض هو أن الموظف يجب أن يراقب حتى لا يقوم بأي عمل من الأعمال، التي تؤثر على المصلحة العامة في سبيل المصلحة الخاصة، وتهدر المال العام، وتنعكس على ثقة المواطن في الدولة ومنظماتها العامة، مما أثر على كفاءة وفاعلية أدائها.

و للفساد الإداري صور و أشكال، تتنوع بتنوع الأجهزة العامة وأنشطتها، وكذلك طبيعة السلوك البشري الذي يرتكب الفساد الإداري، و يمكن تصنيف أشكال الفساد الإداري في²:

1- الفساد التنظيمي :

و هو مجموعة من الظواهر السلبية، التي تمثل إخلالا بواجبات الوظيفة العامة من قبل موظف الخدمة العامة. وتمثل أهم هذه الأشكال فيما يلي :

- الامتناع عن أداء العمل ويشكل مستمر.
- التراخي و عدم احترام أوقات العمل (كثرة الغيابات و التأخر)
- عدم أداء الفرد العامل عمله بدقة وإخلاص.
- عدم تنفيذ الأوامر والتعليمات الصادرة من رؤساء العمل.
- إفشاء أسرار العمل، التي تؤثر على تحقيق أهداف المصلحة العامة.
- عدم التعاون مع زملاء العمل، فيما يتعلق بتحقيق أهداف المنظمة.
- عدم تحمل المسؤولية (اللجوء إلى تجزئة اجراءات المعاملة الواحدة بين عدة أشخاص).

2- الفساد السلوكي :

وهو مجموعة من الظواهر السلبية للسلوك الوظيفي للفرد، أو الأفراد العاملين في الأجهزة العامة، هذا السلوك السلبي يتمثل في عدة صور وأشكال . وقد يأخذ ما يعرف بالانحراف الوظيفي الذي قد تكون أسبابه عدم تقدير الفرد العامل نتائج عمله، أو عدم وضوح سياسات العمل، أو عدم الاهتمام بالفرد، وكل ذلك أدى إلى فساد في سلوك العامل، و تتمثل صورته في :

¹ أحمد رشيد، الوجه القبيح للبيروقراطية المصرية، القاهرة، مطبوعات الشعب، الطبعة 1، فيفري 1976
² قاسم نايف علوان، تأثير العدالة التنظيمية على انتشار الفساد الإداري- دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية و علون التسير، جامعة سطيف، العدد 07، سنة 2007، ص 62-63

- عدم المحافظة على كرامة الوظيفة العامة، من خلال ممارسة الفرد أعمال تعييبه وتعيب الجهاز الإداري الذي ينتمي إليه.
- أداء أعمال غير رسمية و غير مسموح بها أثناء العمل الرسمي للفرد العامل.
- استغلال الموارد المتاحة للفرد العامل في تحقيق منافع شخصية.
- سوء استعمال السلطة و استغلال الرؤساء الإداريين لمناصبهم باتخاذ قرارات في مجال الوظيفة العامة بغرض الاساءة و الانتقام من الآخرين و ابتزازهم.
- التحايل على تعليمات العمل لتحقيق مكسب شخص من خلال تمويه الحقائق بالخداع والكذب.
- المحاباة و المحسوبية و التمييز بين الأفراد، إضافة إلى الاعتماد على القرابة و المحاباة عند التوظيف.

3- الفساد المالي :

و تتمثل بمجموعة من المخالفات السلبية التي يرتكبها الفرد الموظف عند إنجاز المعاملات المالية، سواء ما ارتبط منها بالمصلحة العامة أم بمصلحة المواطنين الذين يتعاملون مع المنظمات العامة. وتتمثل بالأشكال الآتية:

- مخالفة القواعد والأحكام المالية المنصوص عليها من قبل الإدارات المركزية ، في الموازنات العامة أو التعليمات المالية المعمول بها.
- الإهمال والتقصير الذي يترتب عليه ضياع حق مال ،أثناء تأدية الموظف العام لواجبات وظيفته.
- مخالفة تعليمات الأجهزة المركزية للرقابة والتفتيش، والمكافئة قانونا بمتابعة تنفيذ الأعمال المالية للمنظمة العامة.
- الاسراف في المال العام ، كمنح الاعفاءات و التخفيضات بدون وجه حق و بشكل غير نزيه و عادل.

4- الفساد الجنائي:

وتتمثل بمجموعة الصور التي يتم فيها التأثير على الموظف العام، بهدايا مادية أو غير مادية بطرق غير قانونية، القصد منها اتخاذ قرار في صالح من قدموا تلك الهدايا، و نتج عن ذلك الإضرار بالمصلحة العامة، وبشكل مناف للقوانين والتعليمات الرسمية. و يأخذ أشكالاً و صوراً متعددة منها:

-السرقَة : و يقصد بها أخذ الأموال العامة خفية، وتعتبر من السلوكات المحرمة والمدانة شرعا وقانونا ، وتقع السرقة عادة على الأموال النقدية أو الأشياء العينية العائدة للمصلحة العامة، وغالبا ما يقوم بها موظفو الحسابات والجباية، والضرائب، والمخازن.

-الرشوة : و يقصد بها كل ما يعطيه المواطن (الراشي) للموظف العام ،أو صاحب السلطة (المرتشي) لتنفيذ ما يريده الأول، وتنتشر الرشوة لدى الموظفين الذين يرفضون أداء مهامهم بدون مقابل مادي أو عيني.
-التزوير: و هو تغيير لطبيعة المستندات والوثائق الرسمية، حتى تستعمل فيما زورت من أجله، و يترتب عليها الإضرار بالغير .

-الإهمال : وهو الفعل الذي نتج عنه ضرر كبير، مثل الإهمال في تحصيل الأموال المستحقة للدولة، أو عدم الالتزام بمواعيد العمل أو الإهمال في مراجعة الطلبات و غيرها.
-الوساطة : و هي التوسل في إنجاز الأعمال بسرعة، أو بتقليل ما تحمله من أعباء مالية، أو غيرها من جرائم السلوك الشخصي في العمل.

-الاختلاس: و الاستيلاء بغير حق على مال الدولة، أو لإحدى الهيئات الأخرى أو سهل ذلك الغير، و تتم جريمة الاختلاس بمجرد استخراج من طرف الموظف ، أو المستخدم العمومي ،للمهمات الحكومية للمال، أو لغيره من الخزن أو المكان الذي كان محفوظا فيه بنية اختلاسه ، و يستوي أن يكون المال قد سلم إلى الموظف أو المستخدم تسليما ماديا، أو وجد بين يديه بمقتضى وظيفته .
-التواطؤ: هو تقديم التسهيلات والإغراءات من أجل قيام الموظف بعمل غير مشروع.

ويعتبر الفساد الضريبي من أهم مظاهر هذه الظاهرة، ويعرف بدوره على أنه " أحد أشكال الفساد المالي، الذي يهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب دافعي الضرائب النزهاء من جهة، وعلى حساب الإيرادات الضريبية الموجهة لتمويل الإنفاق من جهة أخرى ¹ .

و تبين الإحصائيات في هذا الإطار ، أن عددا معتبرا من موظفي هذه الإدارات يتورطون سنويا في قضايا غير أخلاقية ، من رشوة واستغلال للمنصب، والجدول التالي يوضح أشكال المخالفات وطبيعة العقوبات:

¹ولهي بوعلام، أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، ملتقى تقييم آثار برامج الاستثمارات العمومية على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001-2013، جامعة سطيف، 2014، ص 09

جدول رقم (01-16): أشكال المخلفات وطبيعة العقوبات المفروضة على أعوان الإدارة الضريبية

السنوات	الرشوة	استغلال المنصب	تحويل الاموال	العقوبات الادارية	العقوبات الجزائية
2003	07	10	13	119	28
2004	08	06	12	12	20
2005	06	17	16	16	39
المجموع	21	33	41	239	87

المصدر: ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد رقم 12 ، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012 ، ص: 143

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه، أن هناك عددا معتبرا من القضايا المرتبطة بالفساد الإداري على مستوى الإدارة الضريبية، ففي الوقت الذي قدرت فيه عدد القضايا ب 30 قضية سنة 2003 ، بين رشوة واستغلال للمنصب وتحويل أموال، ارتفعت هذه القضايا لتصل إلى 39 قضية خلال السداسي الأول من سنة 2005 ، في الوقت الذي كانت فيه أغلب العقوبات المسلطة على المخالفين ذات طابع إداري.

كما تبين احصائيات 2011 ، تسجيل العديد من القضايا المرتبطة بالفساد الإداري، على مستوى الإدارة الضريبية، كما يوضح الجدول التالي:

جدول رقم (01-17): أهم العقوبات المسلطة على أعوان الإدارة الضريبية في سنة 2011

العقوبات	عدد الموظفين
الانذارات	125
التوبيخات	26
الفصل	09
السجن	03

08	التحويل
16	الطرد لمدة محدودة
03	التنزيل في الرتبة
16	الإحالة على العدالة
23	الخصم من الراتب
229	المجموع

Source : Direction Générale des Impôts, Bulletin d'information, n° 16 et 17, Alger, 2012

نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه، أن عددا كبيرا من العقوبات الإدارية و الجزائية تم تسليطها على أعوان الإدارة الضريبية خلال سنة 2011، وقد بلغت أكثر من 229 عقوبة، كما تشير احصائيات المديرية العامة للضرائب، أن عدد الموظفين الذين مستهم هذه العقوبات بلغ 209 موظفا، بينهم 39 مفتشا رئيسيا و 26 مفتشا مركزيا و 22 مفتشا، إضافة إلى 03 مفتشين فرعيين، أي أن أكثر من 43% من المخالفات ارتبكت من طرف إطارات هذه الإدارة.

إن أسباب الفساد الإداري تعود إلى البيئة الإدارية، فكلما اتسمت البيئة الإدارية بدرجة عالية من الوعي والثقافة كلما كانت أكثر حصانة، وبالعكس، كلما اتسمت البيئة الإدارية بضعف الوعي الثقافي أو عدمه، كلما أدى ذلك إلى بروز حالات فساد إداري، متمثلة بضعف القيادات الإدارية وعدم نزاهتها وسوء اختيار العاملين، وسوء توزيع السلطات والمسؤوليات وعدم وضوح التعليمات، وسوء تقويم أداء الأفراد والمنظمات.

لذلك فإن الفساد في القطاع الضريبي له آثار عديدة من أهمها¹:

- عندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي، فإن هذا يؤدي بالبعض إلى تقديم إقرارات ضريبية تظهر وعاء ضريبيا غير حقيقي، مما يخل بمبدأ العدالة الأفقية، في حين لا يستطيع بعض الأمناء القيام بذلك، مما يحرم في نهاية المطاف القطاع المالي من إيرادات كانت متوقعة.
- يترتب على الممارسات الفسادية في القطاع الضريبي، مقدرة زائغة على الدفع للمكلفين المتهربين.
- شعور المكلف النزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي له.

¹ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مرجع سابق، ص 147

- انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى كثير من المؤسسات والأفراد، مما يصعب من اتخاذ السياسات الضريبية الملائمة في المدى المنظور على الأقل، غير أنه إذا كان التهرب الضريبي يضعف ميزانية الدولة، فإن التهرب الجمركي يخل بالأداء التنافسي بين المؤسسات فيما بينها.

الفرع السادس: الأخلاقيات الإدارية لدى موظفي الإدارة الضريبية و أوضاعهم

تعتبر الأخلاق مجموعة من القيم والمعايير، التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيئ، وبين ما هو صواب وما هو خطأ¹، و هي وسيلة لتدريب الأفراد على فن التعامل مع السلوك المنظم. كما تعتبر وليدة ثقافة المجتمع، التي تعتبر بدورها ناتج البناء الاجتماعي، ومن ثم نجد ربطا وثيقا بين أخلاقيات الإدارة والمكون الاجتماعي، ذلك البعد الذي يشكل السلوك الإداري في المنظمات.

و الأخلاق الإدارية تظهر جليا في غياب القوانين الأساسية الخاصة، التي تحكم سير الجهاز الإداري، فيكون مجال الخلل والفساد سامحا ليتغلغل، ويأخذ مكانه في التعاملات الإدارية، وهنا تظهر الحاجة إلى الأخلاقيات، التي تحد من تسلل هذه الظواهر لسد العجز والغموض، وحتى الثغرات التي تكون في الأحكام القانونية والتنظيمية.

و قد تزايدت في الآونة الأخيرة درجة الاهتمام بالسلوك الوظيفي لدى الموظفين وأخلاقياتهم المهنية، وكثيراً ما تحدث إشكالية بين ممارسة الموظف للمسؤولية الإدارية، وبين توافقها مع حدود المسلك الأخلاقي السليم، فالموظف بناء على ما يؤمن به من قيم أخلاقية، تنعكس هذه القيم بطريقة معينة على نوع المسؤولية الممارسة في أثناء العمل اليومي، أو القدرة على التصرف في مواجهة المواقف غير المرتبة، والتي تتطلب قرارات فورية وسريعة تتلاءم مع المصلحة العامة.

كما أن لغياب أخلاقيات الإدارة آثاره الوخيمة على الروح المعنوية للموظفين، وإيمانهم بقدرة بلدهم على حل مشاكله في ظل فساد الحكومة. ولعل ذلك يتأتى من أن الموظفين ينظرون إلى المؤسسات العمومية بوصفها مؤسسات نموذجية في القانون والمصلحة العامة. و إن المديرين والموظفين العموميين، يتوقع منهم ما هو أكثر مما يتوقعونه من المديرين والعاملين في شركات الأعمال الخاصة².

¹ نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005، ص18

² محمد بن بوزيان، نجيب سليمان، قياس جودة أداء مرفق عمومي، دراسة حالة الإدارة الجبائية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية، نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1-4 نوفمبر 2009، ص20

و قد عرفت الإدارة العامة في الجزائر ابتداء من 1966 ، إصلاحا هاما في مبادئها وطرق تنظيمها ، والذي جسده أول قانون في تاريخ الدولة الجزائرية ، يدعى بقانون الوظيف العمومي الصادر بأمر 133/66 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العامة، وكافة الأوامر المعدلة ، ثم تليها المراسيم المتضمنة القانون الأساسي العام للعامل 12/78 ومرسوم 59/85 ، المتضمن القانون الأساسي النموذجي لعمال المؤسسات والإدارات العمومية.

1- احترام القواعد الأخلاقية و مبادئ أخلاقيات المهنة من طرف موظفي الإدارة الضريبية:

يعد تحلي موظفي الإدارة الضريبية بالخلق و السلوك الحسن ، و التزامهم بقواعد أخلاقيات المهنة من أساسيات النجاح ، لأنها تعكس ثقة الإدارة بموظفيها وأجهزتها وكذلك ثقة المجتمع . كما أن هذا الالتزام سوف يقود إلى تطوير الموظفين، ويعكس الاهتمام الذي يولونه للالتزام بعناصر أخلاقيات المهنة كالشفافية والنزاهة ، حيث أن عدم الالتزام سوف يؤثر بشكل مباشر على سمعة وهيئة الإدارة الضريبية.

و الإدارة الضريبية بطابعها العمومي، و بغض النظر عن مهمتها في تحصيل أموال الدولة، فإنها تسعى لتقديم خدمات للمجتمع ، والموظف هو جزء من المجتمع ، لذا يجب أن يحقق التوافق بين المصالح الشخصية والمصالح العامة ، فقد يلجأ الموظف العام إلى استغلال وظيفة لتحقيق مصالحه الشخصية . و منه فإن عدم الالتزام بأخلاقيات الوظيفة العامة سوف يؤدي إلى ضعف دور الحكومة، لأنه يقلل من مصداقية وصورة الحكومة في أذهان الجمهور، فضلاً عن الآثار السلبية الناشئة عن فقدان الثقة من الحكومة.

و القواعد الأخلاقية التي يجب على كل موظف أن يتحلى بها أثناء الممارسة المهنية ، يمكن استخدامها كموجه ومؤشر خلال العمل ، كما يمكن استخدامها لقياس وتقويم السلوك المهني ، إضافة إلى استخدامها كقواعد وأحكام أثناء الفصل في قضايا انتهاك أخلاقيات المهنة نلخصها كالاتي :

1 1 - النزاهة¹:

و تعني أن الاستقامة و الصدق والأمانة ، هي أساس الأداء المهني. فعدم الأمانة في ظل الحياة الوظيفية يعني كل ما من شأنه المساس بما يجب أن يكون عليه سلوك الموظف العام، وفق تقاليد مجتمعه وأعرافه، ووفق ما يجب أن يحكم هذا السلوك من قيم معينة، كل ذلك مع وجوب أن يتم هذا السلوك وفق القواعد التي

¹ عوض خلف العنزي ، عقوب رشيد العديم، إدراك الموظفين للمسلك الوظيفي والأخلاقيات المهنية دراسة ميدانية على الأجهزة الحكومية بدولة الكويت، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 22 - العدد الثاني- 2006، كلية العلوم الإدارية جامعة الكويت، ص 05-06

تحكم واجبات الوظيفة ومسئولياتها. ومفهوم عدم الأمانة يشمل أي عملٍ يخلُ بهذا السلوك ، فالعبث بالمال العام والرشوة والاختلاس والاتجار بالوظيفة العامة، والإثراء على حسابها والكسب غير المشروع في ظل الحياة الوظيفية، وتبادل الخدمات الوظيفية بين الموظفين ، على حساب المصلحة العامة ،والعبث بالمشتريات الحكومية،....إلخ.

1 2 - الجدارة المهنية :

يجب أن يقدم الموظف العام خدمات مهنية متفقة على أعلى مستوى، و أن يؤدي عمله بكفاءة و عدالة و تجرد.

1-3- الموضوعية :

- يجب أن يكون الموظف العام منصفا ، وأن لا يسمح بالتمييز أو صراع المصالح أو تأثير الآخرين .
- يجب أن يعمل على إزالة جميع أشكال التمييز والفرقة غير القانونية، والاحتيايل وإساءة استعمال الأموال العامة .
- يجب أن يقوم بمساعدة الموظفين الذين يتعرضون لصعوبات، بسبب محاولاتهم تصحيح مثل هذه الأوضاع.
- يجب أن يحرص و يسهر على خدمة الجمهور باحترام واهتمام وتجواب.

1-4- السلوك المهني :

- يجب أن يتصرف الموظف العام بطريقة سليمة تتفق مع سمعة المهنة ، وأن لا يتصرف أي تصرف يسيء للمهنة أو نزع الثقة بها.
- يجب أن يقوم بممارسة السلطات الرسمية لخدمة المصلحة العامة، و يجب أن يمتنع عن الكسب الشخصي من وراء الواجبات الرسمية.

1-5- السرية المهنية:

لقد نصت جميع النصوص والقوانين المنظمة للمسار الوظيفي العام ، على هذا المبدأ نظرا لأهميته بالنسبة للمحافظة على أسرار الوظيفة العامة، ويتمثل واجب السر المهني في عدم إفشاء الأسرار المهنية وعدم

إخراج أية وثيقة أو خبر، حيث يجب على الموظف العام أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها خلال تأدية خدماته الوظيفية ، وأن لا يكشف أي من هذه المعلومات دون تصريح من الجهة صاحبة هذه المعلومات، ما لم يكن هناك حق قانوني أو مهني.

1-6- المسؤولية الإدارية:

يجب على الموظف تحمل مسؤولياته في العمل كما ينبغي، ففي بعض التنظيمات الإدارية، هناك بعض القيادات لا يمتلكون القدرة على النهوض بمسؤوليات وظائفهم ، ويتضح ذلك في عدم إقدامهم على اتخاذ القرارات ، أو حتى الإسهام في صنعها حسب مواقعهم في التنظيم الإداري، مع قدرتهم على المبادرة، كما أن نفسيته وتركيبته الشخصية قد تجعله متخوفاً من الانتقادات التي قد تصل إليه، في حال إقدامه على عمل معين. والمسؤولية هنا تنهض على أساس سلبي، وهو في حالة عدم قدرة الموظف على عمل معين ، أو اتخاذ القرار الذي كان يجب عليه الإقدام عليه وفق مهام وظيفته، وما يترتب على ذلك من المساس بالمصلحة العامة أو الإضرار بالتنظيم، أو ضياع مصلحة مالية أو غير ذلك، ومن ثم تتعدد المسؤولية على مثل هذا الموظف¹.

أما فيما يتعلق بمبادئ و معايير أخلاقيات المهنة التي يجب على الموظفين احترامها لدينا ما يلي:

- مراعاة عدم العمل من أجل مصلحة شخصية غير مشروعة، ويجب العمل وفق أولويات : مصلحة المجتمع أولاً ، مصلحة الشركة ثانياً ، ومن ثم المصلحة الشخصية.
- عدم إطاعة الأوامر عند التعارض مع القانون أو المدونة الأخلاقية للإدارة .
- الالتزام بالقواعد الأخلاقية عند التعامل مع المستويات الأعلى والزملاء والمرؤوسين.
- إظهار الحقيقة في المواقف التي تهم وتضر الجمهور وذات العلاقة بعمله.

2- آلية التعامل الشخصي لموظفي الإدارة الضريبية:

تعتبر المعاملة التي يتم إجراؤها مع مكلفي الضرائب ، ومن يمثلهم قانوناً سبباً مهماً في تحديد نوع العلاقة الضريبية، إذ غالباً ما يتردد الكثيرين من المكلفين بمراجعة إدارة الضرائب ، نتيجة للتعامل الجاف غير التقديري الذي يتلقون من موظفيها، الأمر الذي يقودهم إلى تأخير التزاماتهم الضريبية، أو تكليف آخرين

¹ عوض خلف العنزي ، عقوب رشيد العديم، مرجع سابق، ص 06

كوسطاء، مما يؤدي إلى مشاكل كثيرة كالتزوير واستغلال المكلفين، أو تشويه سمعة بعض الموظفين من قبل هؤلاء الوسطاء.

فالكثير من الموظفين في الإدارة يفتقدون لأدنى مبادئ المعاملة، لأن تكوينهم اقتصر على الجانب التشريعي و الاقتصادي و النقدي للتعامل مع الضريبة، و لكن يجب أن تكون العلاقة قائمة على مبدأ من العلاقات الإنسانية، موجهة نحو إضفاء روح التعاون و التضامن بين المكلف و العون الإداري سعياً لإرساء قيم و أخلاق الموظفين مع العدالة الاجتماعية.

لذا يجب على الموظفين أن يتقنوا فن التعامل مع المكلفين، باختلاف ثقافتهم ومستوياتهم، وتقديم كافة الخدمات لتسهيل مهمتهم وكسب ثقتهم واحترامهم، وأن يزرعوا في نفوس المواطنين شعوراً برفض المجتمع لأولئك الذين يتهربون من دفع الضريبة، وسد كل الثغرات التي يتسللون منها، وتوقيع العقاب الرادع لكل الذين يخالفون القوانين والتشريعات.

3- طبيعة العلاقات الشخصية غير الرسمية بين موظفي الإدارة الضريبية:

إن طبيعة العلاقات الشخصية غير الرسمية بين موظفي الإدارة الضريبية، والتوافق في العادات والميول لهؤلاء الموظفين، كان سبباً في تشكيل جماعات عمل غير رسمية صغيرة أو كبيرة بين الموظفين، داخل إدارة الضرائب و فروعها، حيث تتناغم مع مصالحها الشخصية المتحددة على حساب المصالح العامة، ولذلك فهذه الجماعات تقيم علاقات لمصالحها الشخصية بشكل موحد واتفاقي، وليس انفرادي مع بعض المكلفين بللضريبة الذين يسعون لإنشاء هذه العلاقات.

و في هذا السياق، قامت الإدارة الضريبية في الجزائر، بوضع دليل خاص بأخلاقيات المهنة لموظفيها، حيث يعرفهم بالقواعد و الواجبات الرئيسية التي يتعين عليهم التقيد بها عند ممارستها لمهامهم. حيث يعتبر هذا الدليل قانوناً لحسن السلوك و الذي سيجتنب عن الاحترام الصارم له من قبل أعوان الضرائب، إحداث تغييرات ايجابية في الكيفية التي ينظر بها المواطنون إلى الإدارة الجبائية، و في نفس الوقت تحسين العلاقة بين الإدارات مستعملها¹.

¹وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، 2001، ص 05

و منه فإن صورة الإدارة الضريبية و سمعتها ، يعكسها في المقام الأول سلوك و احترام أعوانها لهذه القواعد و الالتزامات. فتجاهل السلوك ذو أخلاقيات، وعدم الالتزام بالأخلاقيات قد يكلفها أعباء إضافية، كمواجهة دعوى قضائية أو حتى جريمة في بعض الأحيان، إذا تمادت الإدارة، مما يؤثر سلبا على سمعتها على صعيد البيئة المحلية والدولية .

4- الأوضاع المالية و المادية لموظفي إدارة الضرائب:

تعتبر وظيفة التحفيز من أهم وظائف عملية إدارة الموارد البشرية ، علما أن السلوك الإنساني معقد، ومحاولات استكشاف العوامل المختلفة التي تحفز الأفراد على العمل عملية صعبة جدا ، فعملية التحفيز معقدة ومتعددة الأوجه تشمل مجموعة التغيرات والقوى المحيطة ببيئة العمل ، وتشمل أيضا أداء الفرد ، الذي هو محصلة تفاعل عاملين هما القدرة على العمل والرغبة في أداءه ، ويمكن القول أن من منظور أداء الفرد يحتاج إلى امتلاك القدرات والمهارات اللازمة لتحقيق الأداء الجيد للعمل¹ .

فلا بد على الإدارة أن تهتم بالوقوف على ما يدفع الأفراد إلى العمل، وبذل أقصى ما يمكنهم من أجل رفع روح العمل و الشعور بالرضا ، و حثهم على التعاون والتوافق، واعتراف الإدارات بمشاعرهم كأدبيين قبل أن يكونوا عاملين. فالفرد يتمتع بثقافة ، عادات ، تقاليد ، أمانى ، مشكلات، تجارب وخبرات وغير ذلك من أمور الحياة، فهو ليس مجرد هيكل آلي يؤدي مسؤولياته المكلف بأدائها، بل هو الوحدة الإنسانية المركبة من هذه العناصر كلها ، والتي لا يمكن فصلها عن جو العمل، فهي تؤثر في العمل وفي صورة أدائه² .

و منه يجب على الدولة مراعاة الأوضاع المالية و المادية للأعوان الجبائين ، من أجل ضمان الأداء الجيد لهم في ممارسة عملهم في ظروف ملائمة. فيجب النظر في أجورهم و ظروفهم المعيشية ، حتى يتمتعوا بحياة جيدة من جراء هذا العمل الذي يقومون به ، و بهذا ما يمنع إمكانية إغرائهم من طرف المكلفين قصد تحقيق مصالح شخصية، و هذا يدخل في إطار تحفيزهم، سواء كان هذا التحفيز ماديا (المكافآت وزيادة الراتب، والإجازات ، والدورات التدريبية ، والتأمينات الصحية ، والضمان الاجتماعي) أم معنويا (زيادة السلطة والنفوذ ، أو الحصول على لقب ، أو مكتب فخم أو الإطراء ، وغيرها من الأمور التي لا تقاس بمعايير مادية)، و مهما اختلفت طبيعته ، فإنه يرمي إلى هدف واحد و هو كسب رضا العامل و تفعيل أدائه لعمله كما ينبغي.

¹ جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية : المدخل لتحقيق ميزة تنافسية لمنظمة القرن الحادي والعشرين ، القاهرة : الدار الجامعية ، 2000 ، ص 34-35 ،
² مزيان حنان، ص 204

5- الاتصال و العلاقات الإنسانية في الإدارة الضريبية:

كل علاقة إنسانية تعني أن هناك اتصال يجري بشكل ما بين فردين أو مجموعة، لذلك ف إن العلاقات الجيدة داخل المنظمة تعني أن الاتصالات جيدة وفعالة. والهدف الأول للإدارة هو رفع الكفاءة الإنتاجية بوجه عام، ولا يتحقق هذا الهدف إلا بالعناية الكاملة بالعنصر البشري، الذي هو أهم عنصر فيها. وطبيعة العلاقات بين مختلف الأفراد والجماعات داخلها و خارجها، أثرت على سلوك وإنتاجية العاملين وعلى الإدارة ككل. والعقبات التي تقف في سبيل تحقيق هذا الاتصال تؤثر سلبيا على هذه العلاقات الجيدة. فالإتصال الفعال يساهم في رفع الإنتاجية ودعم العلاقات الإنسانية بين العاملين بداخلها وخارجها¹.

فالعامل لديه صفات طبيعية ترضيه كلما حققها، وعدم تحقيقها يؤدي إلى توتره و توتر علاقاته مع الآخرين، فهو بطبعه يسعى لبناء علاقات مع أفرادها عن طريق الاتصالات غير الرسمية، سواء أثناء تأدية واجباتهم أو في أوقات الراحة، وسواء داخل المؤسسة أو خارجها، فالعامل لديه الحق في الاتصال (الاجتماع، المناقشة و المشاركة) من أجل إثبات وجوده، والاستماع لكلمته و لديه الحق في الاستفسار، من أجل الوصول إلى وضعية مريحة تسودها علاقات إنسانية قوية².

و من هنا تلعب الإدارة دورا كبيرا في خلق هذا الجو، عن طريق حل الخلافات والنزاعات وتصفيتهما بين العمال، وتعمل على نشر الروح الاجتماعية بينهم بواسطة الاجتماعات والحفلات، والرحلات، وكل ما يوطد العلاقات بين أفرادها، ويزيد من التآلف فيما بينهم، وهكذا تكون الإدارة قد أدت دورها وأعطت لنفسها الصفة الديمقراطية، فارتفاع الروح المعنوية بين الأفراد، تجعل الجو التنظيمي (جو العمل) محبوبا و مقبولا و محفزا لتطوير كفاءاتهم، و استخدام أقصى طاقاتهم من أجل هذه الإدارة.

¹ أبو النجا محمد العمري، الاتصال في الخدمة الاجتماعية، دار المعرفة الجامعية، القاهرة، دون السنة، ص 137-138.

² مزيان حنان، مرجع سابق، ص 241

الخاتمة:

إن الثقافة السائدة في أي مجتمع كان، لم تكن وليدة اللحظة التاريخية الخاصة بها في زمن محدد ، بل تأتي من تراكمات عبر التاريخ ، لتتشكل وتتبلور وتصبح واقعا عمليا في حياة الأفراد والمجتمعات في أي بلد كان، و تتجسد من خلال مواقف الأفراد و سلوكياتهم تجاه ظاهرة ما أو موضوع ما.

كما تلعب الظروف المحيطة بأي مجتمع دورا أساسيا في تشكيل هذه الثقافة السائدة ، إضافة إلى طول الفترة الزمنية التي تشكلت فيها، وقوة العوامل المؤثرة في المجتمع من عوامل اقتصادية وسياسية وتاريخية ودينية وبيئية ، تتضافر معا تلك العوامل لتؤثر في المجتمعات لتشكل ثقافة ما لتعبر بموقف محدد لدى أفرادها.

فنظرة المكلف للإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها ، ما هو إلا انعكاس للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية في البلاد ، بغض النظر عن دوافعه الشخصية ، إذ تلعب كل هذه العوامل دورا بارزا في التأثير على سلوك المكلف الضريبي لكن بدرجات متفاوتة حسب أهميتها بالنسبة إليه.

الفصل الثاني:

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف
تجاه الإدارة الضريبية
و الضريبية في حد ذاتها
- دراسة ميدانية-

المقدمة:

بعدها تناولنا في الجانب النظري من البحث موضوع الدراسة، كان لازما علينا أن نجسد ذلك في الواقع، إذ أنه لا يكفي أن نتكلم عن العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة أصلا، دون أن نستفيد من ذلك مما يحصل على أرض الواقع. كما أن طرح التساؤلات ووضع الفرضيات ، يجب أيضا أن تختبر وتحلل إحصائيا، لذلك ارتأينا اثناء دراستنا هذه بجانب تطبيقي.

سنحاول في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية لاختبار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة، من خلال استجواب من المكلفين بالضريبة (أشخاص طبيعية و أشخاص معنوية)، بتوزيع استمارة استبيان يحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة، هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة، ومحاولة منا لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة ، بالإضافة إلى اجراء مقابلات مع إطارات في الإدارة الضريبية، قصد أخذ معلومات منهم بهدف اثناء بحثنا و الوقوف على موقف طرفي العلاقة الضريبية، و عدم انحياز دراستنا هذه فقط نحو طرف واحد.

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تتمثل اجراءات الدراسة ، في مجموعة من الخطوات التي قمنا بها في دراستنا الميدانية لهذا الموضوع، حيث تم تحديد مجتمع الدراسة وكذا عينتها، ومن ثم تصميم استمارة استبانة وفق سلم ليكرت ، وفق أيضا اجراءات محددة، لتوزع على أفراد العينة المحددة، وبعد جمع الإجابات تم تبويبها ووضعها في برنامج Spss للتحليل والمناقشة.

إضافة إلى الاستمارة، استعملنا المقابلة، والتي تعرف تفاعلا لفظيا من طرف اطارات في إدارة الضرائب، و ذلك للحصول على بعض المعلومات الإضافية من بعض المسؤولين في قسم الإدارة ، للوقوف على بعض الحقائق الموضوعية.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان، هيكله ومحتواه ، مجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: مراحل تصميم الاستبيان

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتتمثل فيما يلي:

استمارة الاستبيان هي الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة، لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي في آراء وجهات نظر مجموعة من المكلفين بالضريبة ،يختلفون من حيث طبيعتهم و أنظمة خضوعهم للضريبة.

وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي، من حيث البساطة الوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة خطوات (مراحل) وهي:

1- مرحلة التصميم الأولي:

وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة ، ومراجعة الأدبيات المنشورة حول العلاقة الضريبية و سلوك المكلف فيها ، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة، أخذين بعين الاعتبار إشكالية

وفرضيات البحث، كما راعينا صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة، بالإضافة إلى ترتيبها وتسلسلها و ربطها بأهداف الدراسة الميدانية، كما أن الإجابة على الأسئلة كانت وفق مناهج الإجابات المغلقة، وهذا من أجل تسهيل عملية تحليل النتائج، و يوجد ضمن الملاحق ملحق يوضح نموذج الاستبيان.

وبعد ذلك تم عرض هذا الاستبيان على مجموعة من الأساتذة ذوي الاختصاص، في مجال الدراسة ومتمرسين في إعداد الاستبيان، وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة من حيث دقة صياغة ، وصحة العبارات والوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية، كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة، وقد تم الرد من الأساتذة.

2- مرحلة إعادة التصميم:

وهي الخطوة الثانية، بعدها قمنا بعرض الاستبيان على مجموعة من الفئة المستهدفة للدراسة (تجار، محامين، مقاولين... الخ)، بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة من قبلهم، وذلك بعد الأخذ بملاحظات المقدمة من طرف الأساتذة.

3- مرحلة التصميم النهائي:

وهي الخطوة الأخيرة، بحيث تم إجراء التعديلات اللازمة ، بناء على ملاحظات و توصيات واردة في المراحل السابقة، تم تصميم الاستبيان بشكل نهائي. ثم تم توزيعه ونشره على عدة قنوات وطرق أهمها :

+الاتصال أو التسليم المباشر بأفراد العينة ، عن طرق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان.

+إرساله عبر البريد الإلكتروني لبعض الأفراد المستهدفين.

-نشره الكترونيا في بعض مواقع التواصل الاجتماعي، و بالأخص على مستوى مجموعات

خاصة بالمحامين، التجار، المحاسبين، الحرفيين... الخ).

+الاستعانة ببعض الزملاء في بعض المناطق.

وبهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات، أما ما يخص عملية استرجاع الاستمارات فقد

اختلفت تبعا لاختلاف طرق التوزيع.

الفرع الثاني: محتوى الاستبيان

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحضر بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا للأغراض البحث العلمي.

كما احتوى الاستبيان على 06 صفحات تتضمن (93) سؤالاً مقسمة إلى جزئيين :

الجزء الأول: يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن (08) أسئلة خاصة بعينة الدراسة، و التي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

- الجزء الثاني: و هو متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى (85) سؤالاً والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى تسعة محاور .

- المحور الأول: تضمن (07) أسئلة المتعلقة بدراسة درجة سلوك المكلف بالضريبة
- المحور الثاني: تضمن (04) أسئلة المتعلقة بدراسة مدى تأثير العوامل التاريخية
- المحور الثالث: تضمن (11) أسئلة المتعلقة بدراسة مدى تأثير العوامل السياسية
- المحور الرابع: تضمن (09) أسئلة المتعلقة بدراسة مدى تأثير العوامل الاجتماعية
- المحور الخامس: تضمن (03) أسئلة المتعلقة بدراسة مدى تأثير العوامل الدينية
- المحور السادس: تضمن (05) أسئلة المتعلقة بدراسة مدى تأثير العوامل النفسية
- المحور السابع: تضمن (07) أسئلة المتعلقة بدراسة مدى تأثير العوامل الاقتصادية
- المحور الثامن: تضمن (10) أسئلة المتعلقة بدراسة مدى تأثير العوامل القانونية
- المحور التاسع: تضمن (29) أسئلة المتعلقة بدراسة مدى تأثير العوامل الادارية

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى:

الفرع الأول: العينة المختارة

تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

-عينة من المحاسبين في المؤسسات (وذلك باعتباره الطرف الذي يهتم بالمعاملات الضريبية للمؤسسة، و على دراية بكافة مجال الدراسة).

- عينة من أصحاب المهن الحرة، بالتركيز على محافظي الحسابات و خبراء المحاسبين باعتبارهم مكلفين و على دراية كافية بمجال الدراسة مما يدعمها و يثريها أكثر.
- عينة عشوائية من التجار، الحرفيين، المقاولين، أرباب أعمال، شركاء، مساهمين... الخ).

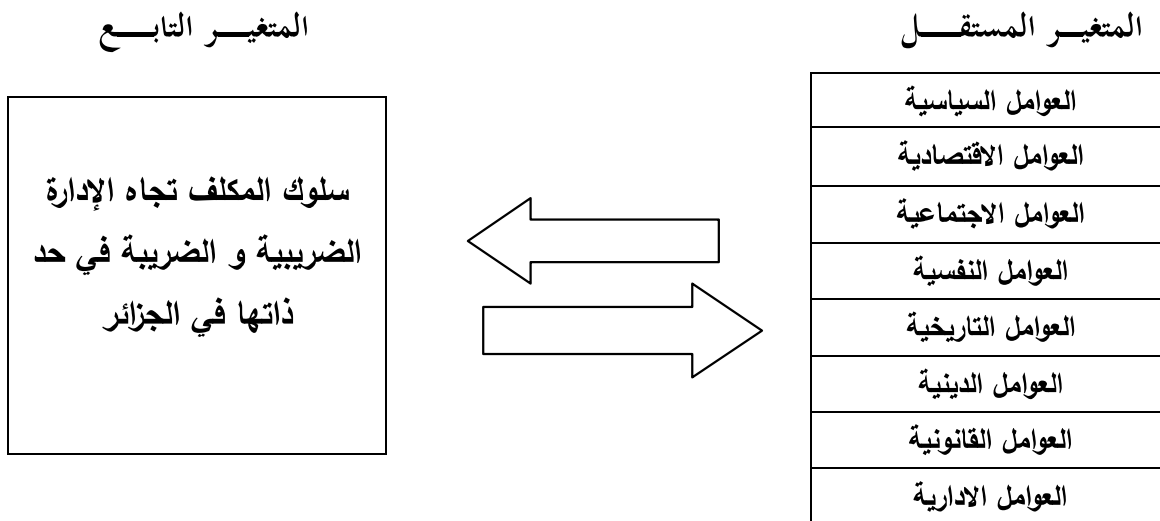
الفرع الثاني: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق، قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 110 استمارة على عينة عشوائية من المكلفين بالضريبة، من مختلف أنحاء الوطن، كما اعتمدنا في عملية توزيع الاستمارات على طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك الكترونيا عن طريق الانترنت، إضافة إلى مساعدة بعض الزملاء. وبعد عملية التوبيخ والتنظيم وجد أنه بقي 90 استمارة من مجموع الاستمارات، ممثلة عينة الدراسة، كما تم إقصاء 20 استمارة، بسبب عدم استلامها نتيجة ضياعها أو نقص في الإجابات.

الفرع الثالث: متغيرات الدراسة

يتضمن موضوع الدراسة، والمتمثل في دراسة العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها متغيرين أساسيين، الأول متغير مستقل والمتمثل في العوامل المؤثرة، والمعبر عنها بثمانية عوامل رئيسية هي: "العوامل السياسية، العوامل الاقتصادية، العوامل الاجتماعية، العوامل القانونية، العوامل التاريخية، العوامل النفسية، العوامل الدينية و العوامل الادارية"، أما الثاني متغير تابع و المتمثل في سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها، والمعبر عنه ب " سلوك المكلف بالضريبة".

الشكل رقم (01-02):يمثل متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة

سنحاول في هذا المطلب تبين الأدوات الاحصائية ، والبرامج المستخدمة في المعالجة البيانات الم جمعة من الاستبيان.

الفرع الأول: الخصائص السيكومترية لأداة الدراسة

بعدما تمت صياغة الاستبيان، لابد من إخضاعه لاختباري الصدق والثبات.

1 - صدق الاستبيان:

يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس العبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال: الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)، وصدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، والصدق البنائي لمحاو الاستبيان.

1-1 - الصدق الظاهري:

ويقوم على فكرة مدى مناسبة العبارة الاستبيان لما يقيس ، ولمن يطبق عليهم ومدى علاقتها بالاستبيان ككل ، ومن هذا المنطلق تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على عدد من المحكمين، من ذوي الخبرة والاختصاص لأخذ وجهات نظرهم والاستفادة من آرائهم ، في تعديله والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللغوية والعلمية لعبارات الاستبيان ، ومدى شمول الاستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها، وفي ضوء آراء السادة المحكمين، تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى لتحسين أداة الدراسة .

1-2 - صدق الاتساق البنائي للاستبيان:

يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة، بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان مجتمعة. وعليه قمنا بحساب معامل الارتباط 'بيرسون' بين درجة كل المحور والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان. وجرى التحقق من الصدق الاتساق الداخلي للاستبيان، بالتطبيق على عينة استطلاعية مكونة من 15 فرد (استمارة).

جدول رقم (01-02): يوضح صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان

النتيجة	SIG	معامل الارتباط	محاور الاستبيان
يوجد ارتباط معنوي (دال)	0.000	0,708**	1 المحور الأول: سلوك المكلف بالضريبة
يوجد ارتباط معنوي (دال)	0.000	0,535**	2 المحور الثاني: العوامل التاريخية
يوجد ارتباط معنوي (دال)	0.000	0,431**	3 المحور الثالث: العوامل السياسية
يوجد ارتباط معنوي (دال)	0.000	0,773**	4 المحور الثالث: العوامل الاجتماعية
يوجد ارتباط معنوي (دال)	0.000	0,321**	5 المحور الثالث: العوامل الدينية
يوجد ارتباط معنوي (دال)	0.000	0,746**	6 المحور الثالث: العوامل النفسية
يوجد ارتباط معنوي (دال)	0.000	0,591**	7 المحور الرابع: العوامل الاقتصادية
يوجد ارتباط معنوي (دال)	0.000	0,832**	8 المحور الخامس: العوامل القانونية
يوجد ارتباط معنوي (دال)	0.000	0,908**	9 المحور السادس: العوامل الادارية

محاور
الاستبيان

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه، نجد معاملات الارتباط بيرسون لكل المحور من محاور الاستبيان، والمعدل الكلي لعبارته دالة إحصائياً، حيث قيمة $\text{sig} = 0,000$ أقل من مستوى الدلالة 0.05، ومنه تعتبر المحاور صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

1-3- ثبات وصدق أداة الدراسة:

يقصد بثبات الاستبيان؛ أنها تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى، أن ثبات الاستبيان؛ يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان، وعدم تغييرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة، عدة مرات، خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة، من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)،

تجدر الإشارة إلى أن معامل الثبات ألفا كرونباخ، تتراوح بين (0-1)، وكلما اقترب من الواحد؛ دل على وجود ثبات عال، وكلما اقترب من الصفر؛ دل على عدم وجود ثبات. و أن الحد الأدنى المتفق عليه لمعامل ألفا كرونباخ هو : 0.6 كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم (02-02): يوضح ثبات و صدق الدراسة حسب معامل Cronbach's Alpha

معامل Cronbach's Alpha	محاور الاستبيان	
القيمة		
0,820	1	المحور الأول: سلوك المكلف بالضريبة
0,687	2	المحور الثاني: العوامل التاريخية
0,807	3	المحور الثالث: العوامل السياسية
0,798	4	المحور الرابع : العوامل الاجتماعية
0,628	5	المحور الخامس: العوامل الدينية
0,662	6	المحور السادس: العوامل النفسية
0,713	7	المحور السابع : العوامل الاقتصادية
0,635	8	المحور الثامن: العوامل القانونية
0,909	9	المحور التاسع: العوامل الادارية
0.974	جميع عبارات الاستبيان	
المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23		

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن معامل ألفا كرو مباح لكل محاور الاستبيان ، تتراوح بين (0.909 أعلى قيمة للمعامل ، 0.628 أدنى قيمة للمعامل) وهي معاملات مرتفعة، وكذلك معامل ألفا لجميع محاور الاستبيان معا بلغ 0.974 ، وهذا يدل على أن قيمة الثبات مرتفعة لأداة الدراسة، أي ذات ثبات كبير ، مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج الدراسة ، واختبار فرضياتها.

1 معالجة استمارة الاستبيان:

تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي ، باستخدام برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS.V23) ، وتم الاعتماد على بعض الاختبارات، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية الوصفية والأساليب الاستدلالية ، كذلك الأشكال البيانية كما يلي:

1-1- التكرارات والنسب المئوية:

لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

1-2- المتوسط الحسابي:

وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول الاستبيان، ومقارنتها بالمتوسط الفرضي المقدر ب (03) ، لأن التنقيط يتراوح من (01) إلى (05)، وهو يساعد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط .

1-3- الانحراف المعياري:

وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو بعد، والتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة ،فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، وبالتالي تكون النتائج أكثر مصداقية وجودة، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات، أو العبارات لصالح الأقل تشتتاً عند تساوي المتوسط الحسابي المرجح بينها.

1-4- اختبار test-student:

ويستخدم هذا الاختبار بغرض التأكد من مدى وجود دلالة إحصائية في إجابات المستقصى منهم ، كما يقيس مدى صدق فروض الدراسة، والدلالة على أن المتغير المستقل يؤثر على المتغير التابع أو العكس، حيث يقارن الأوساط الحسابية لعينة الدراسة بقيمة وسط حسابي مرجح، إذ يتم احتساب قيمة (T) واستخراج مستوى دلالتها.

1-5- تحليل الانحدار البسيط:

يقوم بتوضيح كيف يؤثر المتغير المستقل في المتغير التابع، ويضع في عين الاعتبار هامش الخطأ، والذي يؤول إلى الصفر، عند تقدير معلمات النموذج. ومن خلاله يتم الحكم على قبول الفرضية أو عدم قبولها.

1-6- معامل التحديد R^2 :

يقيس مدى مساهمة المتغير التابع في المتغير المستقل، ويكشف لنا النسبة التي يؤثر بها المتغير المستقل على المتغير التابع، حيث كلما كانت هذه النسبة كبيرة كلما كانت ال مساهمة أكبر، وتفسب النسبة المتبقية لمتغيرات أخرى خارج الدراسة، وكذا للخطأ العشوائي.

1-7- تحليل الانحدار المتعدد:

عبارة عن أسلوب إحصائي لا يختلف عن النموذج البسيط، لكنه يتميز بتعدد المتغيرات، ويعمل على تفسير تأثير كل متغير مستقل في المتغير التابع، تحديد أي جزء من المتغير المستقل يؤثر بشدة في المتغير التابع.

1-8- اختبار الصدق و الثبات :

بالاستعانة بمعامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، ومعامل الارتباط بيرسون لقياس الصدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

1-9- اختبار التوزيع الطبيعي(Kolmogorov-Smirnov):

لمعرفة نوع توزيع بيانات العينة .

1-10- اختبار معامل تضخم التباين (VIF) واختيار التباين المسموح (Tolerance):

لكل متغير من المتغيرات المستقلة، التأكد من أنه لا يوجد ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة فيما بينها، أي ضرورة انخفاض الارتباط بين المتغيرات المستقلة.

1-11- لوحة الانتشار بين المتغيرين:

للكشف عن وجود علاقة خطية أو غير خطية. وكذا أشكال بيانية توضيحية لوصف العينة ومتغيرات الدراسة.

الفرع الثاني: اختبار توزيع بيانات العينة

هناك العديد من الأساليب والاختبارات ،من بينها اختبار (Kolmogorov-Smirnov)، و الجدول التالي

يبين ذلك:

جدول رقم(02-03) يبين نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnova			
Sig.	df	Statistic	Sig.	Df	Statistic	
0,028	90	0,969	0,036	90	0,097	متغير سلوك المكلف بالضريبة
0,014	90	0,964	0,003	90	0,119	متغير العوامل التاريخية
0,083	90	0,975	0,097	90	0,086	متغير العوامل السياسية
0,001	90	0,946	0,000	90	0,157	متغير العوامل الاجتماعية
0,000	90	0,926	0,000	90	0,176	متغير العوامل الدينية
0,007	90	0,960	0,027	90	0,100	متغير العوامل النفسية
0,002	90	0,952	0,000	90	0,154	متغير العوامل الاقتصادية
0,001	90	0,948	0,002	90	0,121	متغير العوامل القانونية
0,007	90	0,960	0,052	90	0,093	متغير العوامل الادارية
a. Lilliefors Significance Correction						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

ويتطبيق هذا الاختبار، تبين لنا بأن متغيرات البحث لا تتبع التوزيع الطبيعي، حيث قاعدة القرار ترجع إلى قيمة SIG (مستوى المعنوية)، فإذا كانت أكبر من 0.05 فإن المتغيرات تتبع توزيعاً طبيعياً، أما إذا كانت أقل فلا تتبع التوزيع الطبيعي، ماعداً متغير العوامل الادارية و متغير العوامل السياسية . لكن و بالنظر إلى ماتفره نظرية النهاية المركزية ، فإن التقيد بشرط اختبار التوزيع الطبيعي مرتبط بحجم العينة ، إذ يعد شرطاً ضرورياً في حالة العينات الصغيرة ، أما في حالة العينات الكبيرة، فيمكن التخلي عنه ، وذلك أن التوزيعات الاحتمالية تؤول إلى التوزيع الطبيعي في حالة العينات التي تزيد حجمها عن 30 مفردة ، وهذا ما تم ملاحظته وتأكيدُه من خلال مخططات (Normal Q-Q Plot) لمتغيرات البحث ، فبموجب هذا النوع من المخططات ، تتبع المتغيرات التوزيع الطبيعي، إذا كانت نقاط شكل الانتشار تقع بمحاذاة الخط المستقيم والعكس صحيح، ونفس الملاحظة كانت بعد الاطلاع على مخططات (Detrended Normal Q-Q Plot)

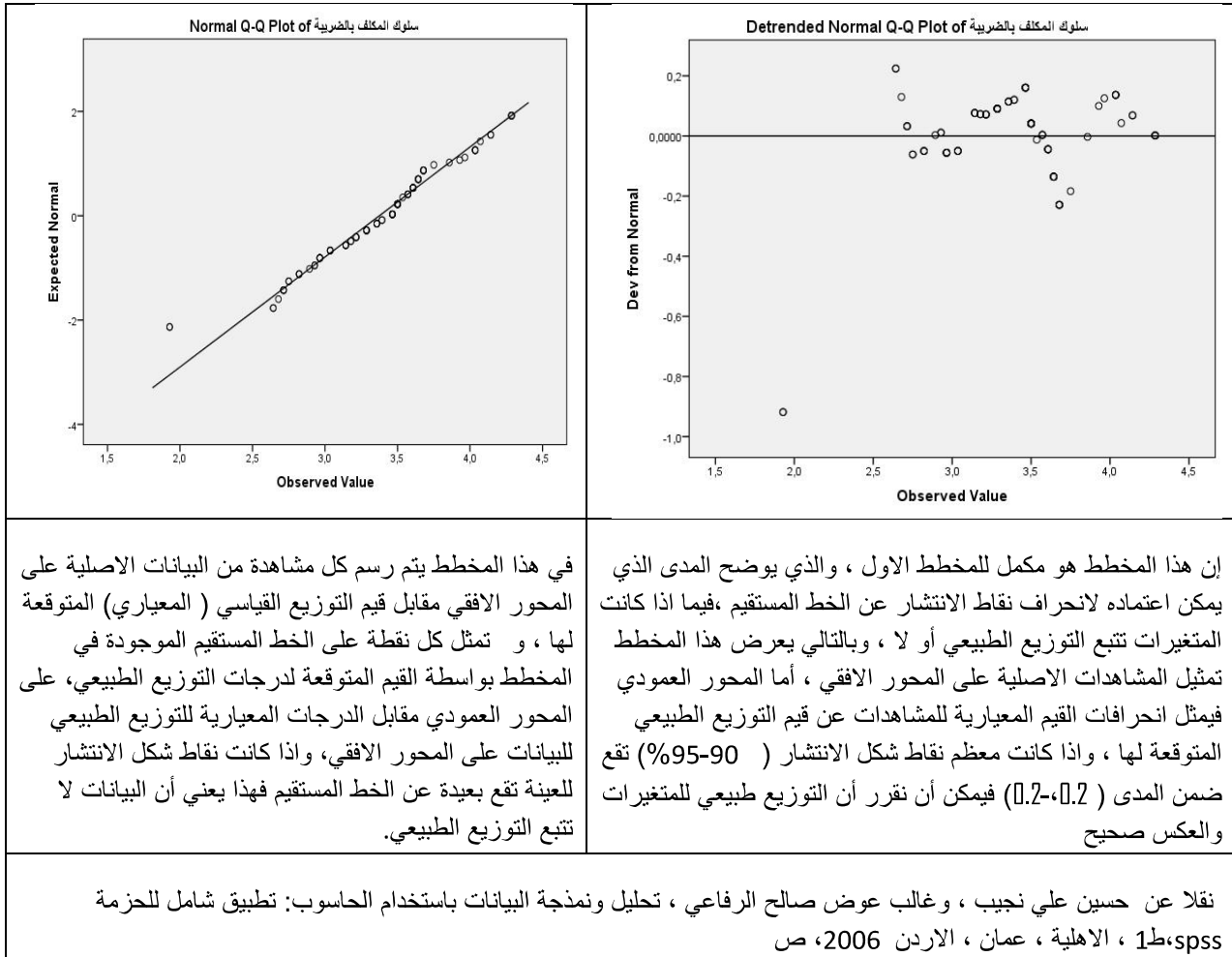
العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية-

لمتغيرات البحث، إذا كانت معظم نقاط شكل الانتشار تقع ضمن المدى (0.2،-0.2)، وبالتالي يمكن أن نحكم على كل متغيرات البحث بأنها تتبع التوزيع الطبيعي.

وبغض النظر عن اختبارات التوزيع الطبيعي، نجد أنه غالباً ما يستعاض عن شرط التوزيع الطبيعي بزيادة حجم العينة، إذ وجد من خلال التجربة، أن عدم تحقق هذا الشرط لا يؤثر على نتيجة الاختبار، بشرط أن يكون حجم العينة كبيراً، وتعتبر العينة من حجم 30 عينة كبيرة. وعلى اعتبار أن مفردات عينة البحث (الاستبيان 90 فرد) فقد تم التوجه نحو الاختبارات الأكثر قوة ودقة والمتمثلة في الاختبارات المعلمية.

و الشكل التالي يوضح ذلك وباقي الأشكال المذكورة في الملاحق مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (02-02): يوضح الاختبارات المعلمية لمتغيرات الدراسة



المطلب الرابع: عرض وتحليل المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

نحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة، حسب المتغيرات التالية:

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية -

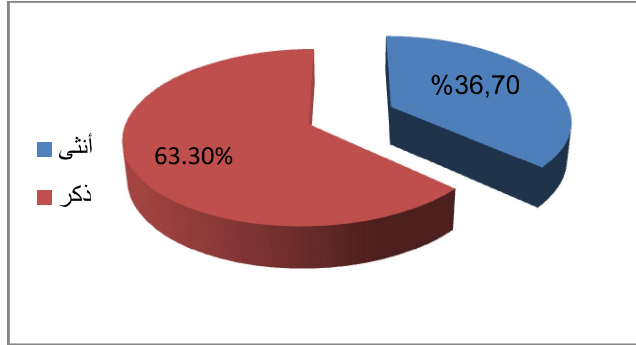
الجدول رقم (02-04): يبين توزيع أفراد العينة حسب متغيرات المعلومات الشخصية للعينة المعنية

التكرار	النسبة المئوية %	المتغيرات	
33	36,7	انثى	الجنس
57	63,3	ذكر	
51	56,7	شخص طبيعي	نوع المكلف
39	43,3	شخص معنوي	
35	38,9	تجاري	طبيعة النشاط
7	7,8	حرفي	
10	11,1	خدماتي	
17	18,9	صناعي	
21	23,3	مهنة حرة	
41	45,6	جزافي	نوع نظام الاخضاع الضريبي
49	54,4	حقيقي	
17	18,9	ثانوية عامة فأقل	المستوى التعليمي
39	43,3	دراسات عليا	
34	37,8	ليسانس	
10	11,1	أكثر من 15 سنة	مدة مزاولتك للنشاط
53	58,9	أقل من 5 سنوات	
10	11,1	من 10 إلى 15 سنة	
17	18,9	من 5 إلى 10 سنوات	
1	1,1	اكثر من 60 سنة	العمر
46	51,1	من 18 إلى 30	
29	32,2	من 30 إلى 40	
11	12,2	من 40 إلى 50	
3	3,3	من 50 إلى 60	
90	100.00	المجموع	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

الفرع الأول : توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الشكل رقم (02-03): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس

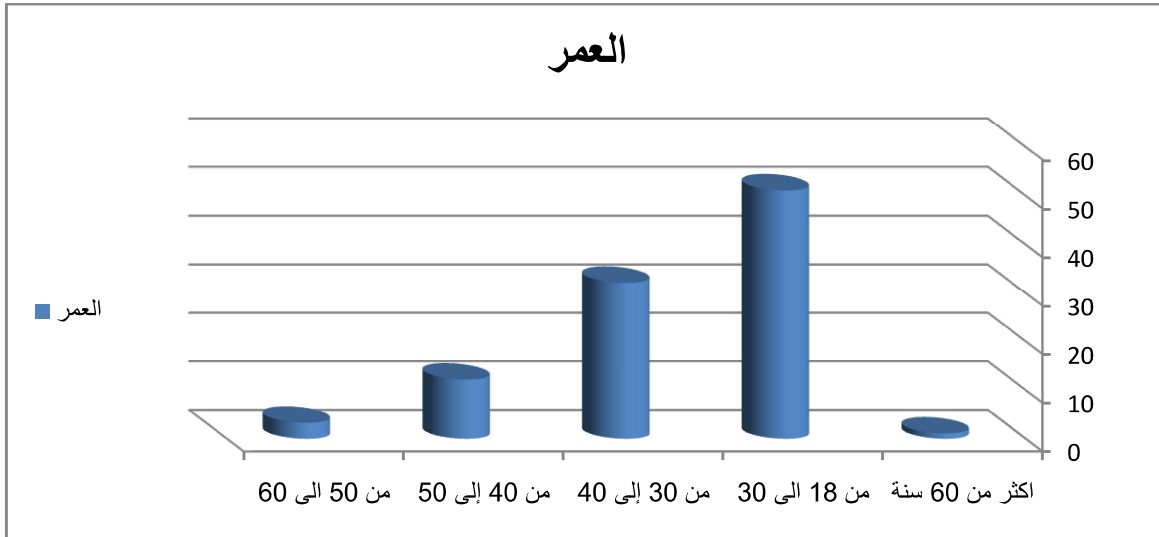


المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان والبرنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الشكل، أن الطابع الذكوري يغلب في العينة بنسبة 63.30% ، في حين أن الاناث بلغت نسبتهم 36.70% فقط، و هذا نفسره بأن معظم الاناث في المجتمع، لا يميلون لممارسة الأنشطة المستقلة و القيادية، لذا نجدهم يتمركزون كثيرا في قطاعات الدولة كموظفين على عكس الذكور.

الفرع الثاني : توزيع أفراد العينة حسب العمر

الشكل رقم (02-04): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان والبرنامج (Excel)

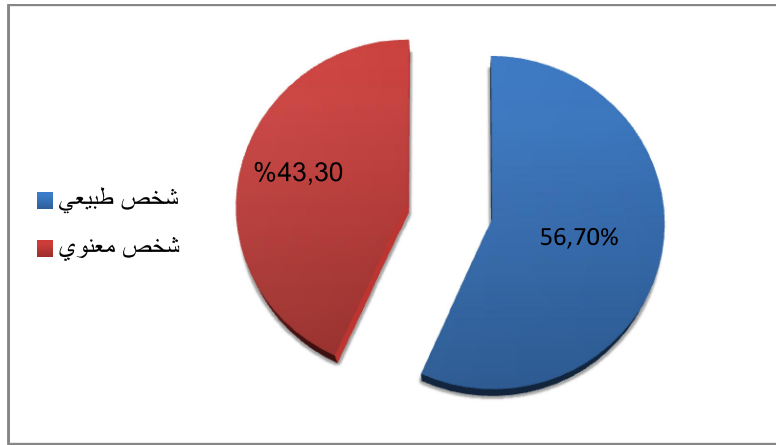
من خلال هذا الشكل يظهر أن نسبة 51.1% من أفراد العينة تتراوح أعمارهم ما بين 18 إلى 30 سنة ، تليها الفئة التي تتراوح أعمارها ما بين 30 إلى 40 سنة بنسبة 32.2%، مما يدل على أن عينة الدراسة

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية-

معظمها شباب ، و هذا مؤشر جيد و يعكس مصداقية و واقعية النتائج و فاعليتها، لأن الشباب هو الجيل الصاعد و الفئة المتأثرة بعوامل الدراسة أكثر في المجتمع، فهو في طور النمو على غرار الكهول أو الشيوخ، الذين تتمثل نسبتهم من العينة 12.2% بالنسبة للذين تتراوح أعمارهم ما بين 40 إلى 50 سنة، و 3.3% الذين تتراوح أعمارهم ما بين 50 إلى 60 سنة.

الفرع الثالث : توزيع أفراد العينة حسب نوع المكلف

الشكل رقم (02-05): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب نوع المكلف

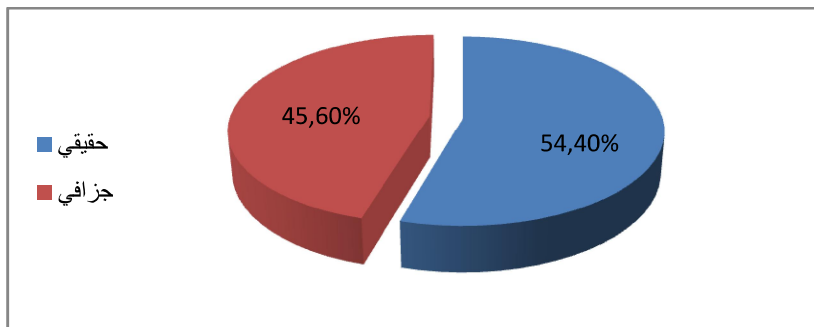


المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان والبرنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الشكل أنه هنالك تقارب طفيف في نوعية عينة الدراسة، من حيث التكلفة الضريبي، و ذلك بأغلبية الأشخاص الطبيعية بنسبة 56.7% من العينة ، و الباقي منها نسبته 43.30% يمثلون الأشخاص المعنوية، و هذا التقارب مؤشر جيد لمدى واقعية الدراسة و شمولية و دقة النتائج، بعدم انحصارها و تركيزها على رأي نوع محدد من العينة.

الفرع الرابع : توزيع أفراد العينة حسب نوع الاخضاع الضريبي

الشكل رقم (02-06): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب نوع الاخضاع الضريبي

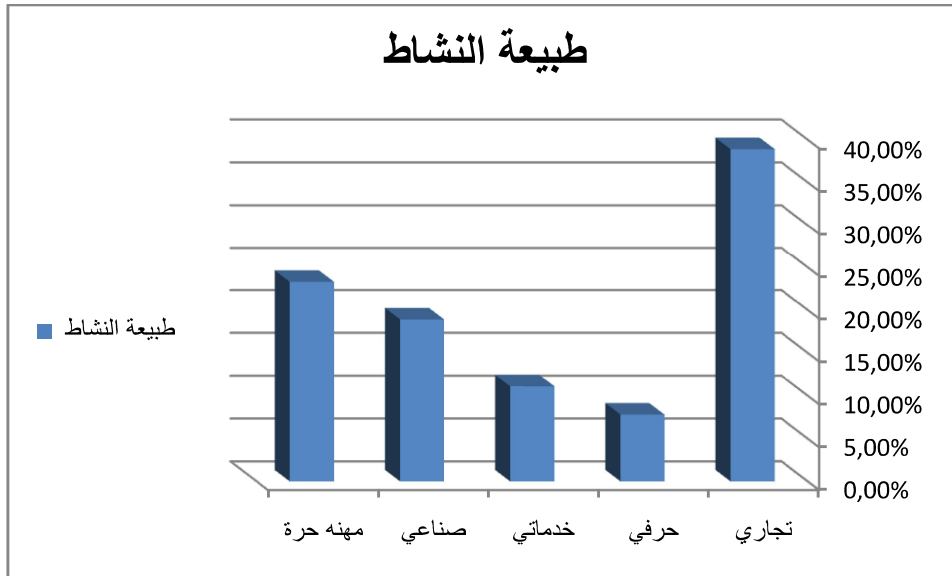


المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان والبرنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الشكل، أنه هنالك أيضا تقارب طفيف في نوعية نظام الاخضاع الضريبي، الذي تنتمي إليه عينة الدراسة ، و ذلك بأغلبية الخاضعين للنظام الحقيقي بنسبة 54.40 % من العينة ، و الباقي منها نسبته 45.60% يمثلون الفئة الخاضعة للنظام الجزافي، و هذا التقارب مؤشر جيد لمدى شمولية و دقة النتائج، و عدم انحصارها و تركيزها على رأي نوع محدد من العينة.

الفرع الخامس : توزيع أفراد العينة حسب طبيعة النشاط

الشكل رقم (02-07): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب طبيعة النشاط الممارس

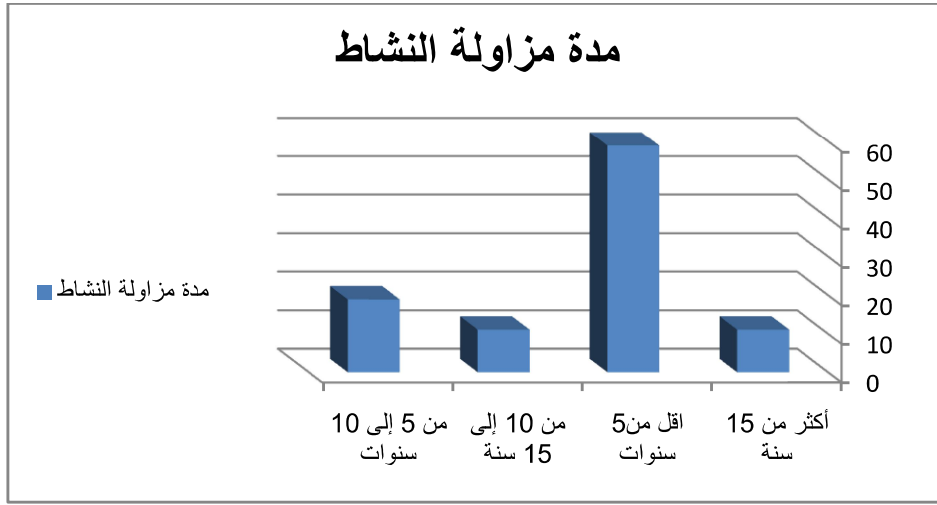


المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان والبرنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الشكل ، تباينا في توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة لأفراد العينة ، حيث بلغت نسبة فئة النشاط التجاري و بالأغلبية 38.90%، تليها فئة المهن الحرة بنسبة 23.30%، و فئة النشاط الصناعي بنسبة 18.90% ، ثم فئة النشاط الخدماتي بنسبة 11.10% . و في الأخير فئة النشاط الحرفي بنسبة 7.80% ، مما يدل على أن عينة الدراسة فئة مختلفة النشاطات بالتباين، و هذا ما يعكس لنا واقعية الدراسة من خلال نتائج صادقة، دقيقة و شاملة.

الفرع السادس: توزيع أفراد العينة حسب مدة مزاولة النشاط

الشكل رقم (07-08): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب مدة مزاولة النشاط

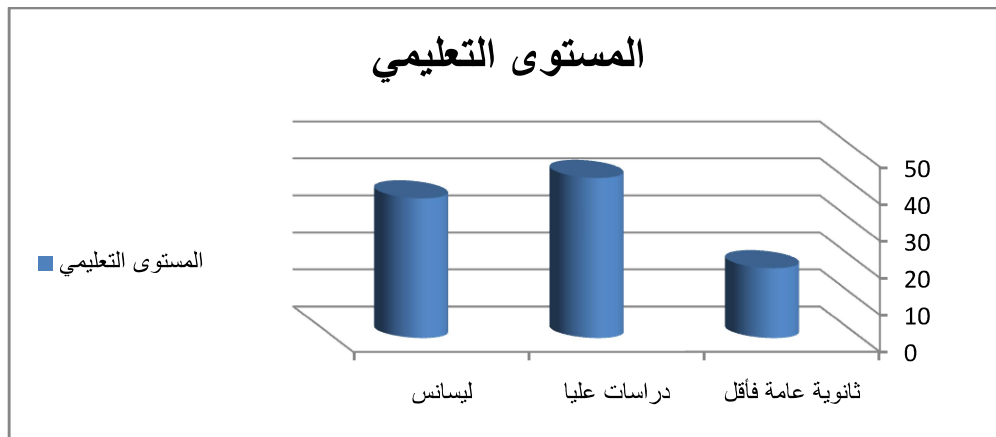


المصدر: من اعداد الطالبة بناء على الاستبيان والبرنامج (Excel)

من خلال الشكل ، تبين أن التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب مدة مزاولتهم لانشطتهم ، حيث نجد أغلبية العينة بنسبة 59.9% خبرتهم أقل من 5 سنوات، و نسبة 18.9% خبرتهم ما بين 5 إلى 10 سنوات، طبعاً كما ذكرنا سابقاً أن أغلبية العينة شباب ، و هذا الأمر يعزز الثقة في صدق الاستبيان. أما الفئة الأخرى و المتبقية من العينة، نسبتها 22.2% تنقسم بالتساوي إلى تلك التي تقدر مدة مزاولتها لنشاطها ، من 10 إلى 15 سنة فما فوق ، ذلك بنسبة 11.1% لكل فئة.

الفرع السابع: توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي:

الشكل رقم (02-09): يوضح التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المستوى التعليمي

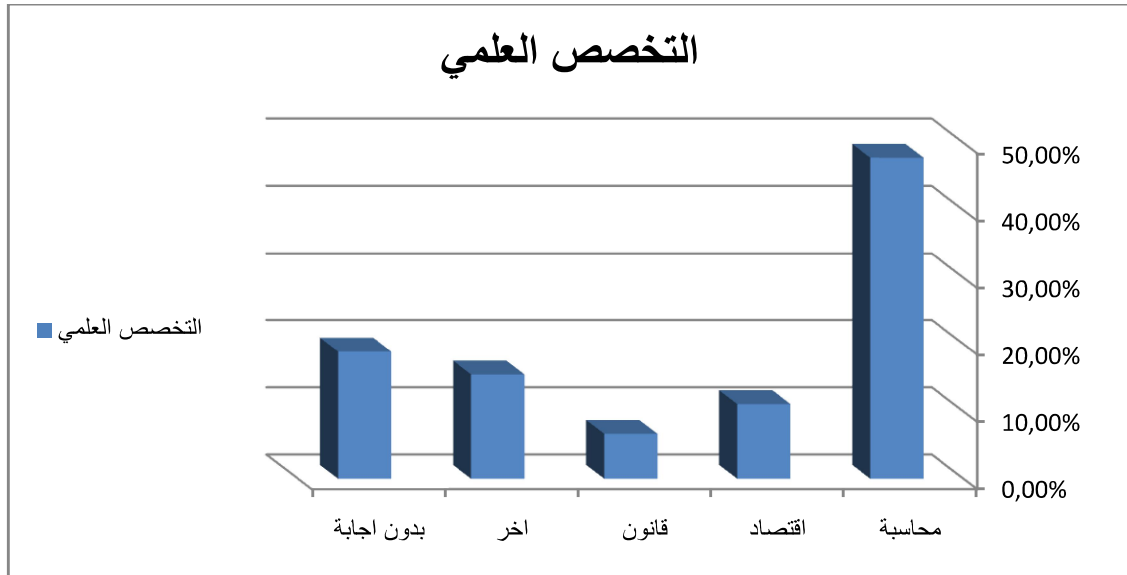


المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على الاستبيان و البرنامج (Excel)

نلاحظ من الشكل ، توزيع النسب حسب المستوى العلمي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد النسبة العالية 43.3% من عينة من مستوى الدراسات العليا، تليها الذين يحملون شهادة ليسانس من أفراد العينة بنسبة 37.8%، أما ذوي مستوى ثانوية عامة فأقل نسبتهم 18.9%. و منه نستنتج أن معظم أفراد العينة يحملون شهادات جامعية، و هذا دليل على أن العينة مؤهلة علميا، و ذات حصيلة ثقافية جيدة، الأمر الذي يعكس جودة الأجوبة و نتائج الدراسة.

الفرع الثامن: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الشكل رقم (02-10): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الاستبيان والبرنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الشكل الأعلى، أن توزيع النسب حسب التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة يظهر كما يلي: نجد أن نسبة 47.8% تمثل أغلب أفراد العينة المتخصصين في المحاسبة، ثم نسبة 11.1% تخصص في اقتصاد، ونسبة 6.7% تخصص قانون، و نسبة 15.50% تتعلق بتخصصات أخرى، و التي بدورها تمثلت في تخصص الطب، الكيمياء، البيولوجيا، البيطرة... الخ، أما نسبة 18.9% من العينة لم تجب عن السؤال، و يفسر هذا بلأن هذه الفئة ذات المستوى ما دون الثانوية العامة.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان ومناقشة نتائجها

قبل اختبار الفرضيات نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة ، من خلال تحليل عبارات كل محور من محاور الاستبيان ، حيث ارتبطت الفقرات بمقياس ليكرت الخماسي ، والذي يعبر من خلاله أفراد العينة عن مدى موافقتهم (اتجاه ورأي ايجابي لأفراد العينة) ، أو اعدم موافقتهم (اتجاه ورأي سلبي لأفراد العينة) لكل عبارة من عبارات الاستبيان ، ضمن خمس درجات كما يلي :

الشكل رقم (02-11): يمثل مقياس ليكرت الخماسي

غير موافقتاماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
1	2	3	4	5

ولتحديد مستويات الموافقة استخدمنا الأدوات الإحصائية التالية :

- المتوسط الحسابي بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول عبارات الاستبيان ومقارنتها.
- والانحراف المعياري ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة ، فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات حول درجة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها.
- المدى لتحديد طول الفئة = (أعلى درجة (موافق بشدة) - أدنى درجة (غ. م .تماماً)) / عدد المستويات التوفر أو الدرجات الموافقة ، حيث حددنا ثلاث مستويات (منخفض ، متوسط ، مرتفع) إذن طول الفئة باستخدام المدى حيث: $(1-5)/3 = 1.333$ حيث نحصل على مجالات كما يلي :

مجال المتوسط الحسابي	من 01 إلى 2.333	من 2.333 إلى 3.666	من 3.666 إلى 5
درجة الموافقة	منخفض	متوسط	مرتفع
النسبة المئوية	أقل من 46.66%	من 46.66% إلى 73.32%	أكثر من 73.32%
5-----100%	س = 46.66%		
2.333-----س			

- ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور ، بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور ، وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين، فانه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

المطلب الأول: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول:

"سلوك المكلف بالضريبة"

جدول رقم (02-05): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول: سلوك المكلف بالضريبة

العبارة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاهمية النسبية	درجة الموافقة
1 - انك تقوم بدفع ضرائبك للدولة بكل اقتناع وثقة	3,222	1,0682	64,44%	متوسطة
2 - بصفتك مكلفا بالضريبة، لديك اقتناع في : - طريقة جلب الضرائب - تحديد وعاء الضرائب - تحديد أسعار و معدلات الضرائب - صرف هذه الضرائب - فكرة الضرائب أصلا	2,591	1,0353	51,82%	متوسطة
	2,733	1,1097	54,66%	متوسطة
	2,378	1,1375	47,56%	متوسطة
	2,089	1,1182	41,78%	منخفضة
	3,111	1,2402	62,22%	متوسطة
3 - انك تصرح بضرائبك و تدفعها في المواعيد المحددة لها	3,956	0,86000	79,12%	مرتفعة
4 - انك تتأخر في دفع ضرائبك أو التصريح عنها بسبب : - قلة دخلك اليومي - تهاون الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة - عدم احساسك بالعائد مقابل دفعك للضريبة - تشعر انك تقدم للدولة بمساهمتك بضرائبك أكثر مما تعطيه لك من خدمات - عدم تقدير الضريبة على أساس واضح - عدم تقدير ظروفك حسب طبيعة مهنتك - عدم ملائمة طرق التحصيل	8943,	1,0412	69,78%	متوسطة
	2,878	1,0258	57,56%	متوسطة
	3,522	1,1039	70,44%	متوسطة
	663,6	1,2996	73,32%	مرتفعة
	363,6	1,0106	73,26%	مرتفعة
	3,778	1,90910	75,56%	مرتفعة
	3,489	1,1041	69,78%	متوسطة
5 - لديك رغبة في التخفيض من قيمة الضريبة التي تدفعها	4,356	0,72380	87,12%	مرتفعة
6 - من بين الطرق الأكثر ممارسة في التهرب الضريبي حسب رأيك : - تجنب ممارسة الأنشطة الخاضعة للضرائب و التوجه نحو المعفاة. - التوجه إلى ممارسة الأنشطة التي تخضع لضرائب أقل - عدم التصريح بمداخل الحقيقية كلها - التصريح بجزء فقط من المداخل الحقيقية	3,522	1,1634	70,44%	متوسطة
	3,489	1,1731	69,78%	متوسطة
	3,922	1,3343	78,44%	مرتفعة
	3,978	1,2268	79,56%	مرتفعة

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية -

مرتفعة	76,22%	1,0589	3,811	- تخفيض الإيرادات	7 - تلجأ إلى الاستعانة بخبير في القيام بمعاملاتك الضريبية بسبب :
مرتفعة	76,44%	1,3705	3,822	- تضخيم التكاليف	
متوسطة	70,22%	1,4162	3,511	- التلاعب بالوثائق المحاسبية و القانونية (البيع و الشراء بدون فواتير... الخ)	
متوسطة	65,78%	1,2564	3,289	- عدم اظهار الدفاتر الحقيقية لموظفي ادارة الضرائب	
متوسطة	65,34%	1,4363	3,267	- اللجوء إلى وساطة مع ادارة الضرائب	
متوسطة	69,56%	1,0973	7843,	- جهلك بالقوانين الضريبية	
متوسطة	70,88%	1,1724	3,544	- عدم المساعدة من طرف الإدارة الضريبية	
مرتفعة	92,22%	1,1086	,6114	- للاطمئنان على صحة المعاملات	
متوسطة	51,12%	1,2467	5652,	- لا تلجأ ابدا	
متوسط	68,34%	,474080	3,4171	سلوك المكلف بالضريبة	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

العبارة(01): ' إنك تقوم بدفع ضرائبك للدولة بكل اقتناع وثقة ': نلاحظ أن قيمة ال متوسط حسابي لإجابات أفراد العينة بلغ: 3,222 وبلانحراف معياري بلغ: 1,0682، وأن قيمة المتوسط تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة، موافقون بدرجة متوسطة في إجاباتهم على العبارة، أي أن درجة ثقتهم وواقفتهم بدفع الضريبة للدولة هي درجة متوسطة، وهذا بنسبة 64,44% حسب وجهة نظرهم ، و يبرر هذا بأن نظرة أفراد العينة للدولة و موقفهم تجاهها كمواطنين، يؤثر نسبيا في درجة اقتناعهم و قبولهم للضرائب و دفعها.

و ظهر ذلك من خلال موقفهم من العبارة (02) ، أين نلاحظ نقصا في الرضا حول طريقة جلب الضرائب، طريقة تحديد وعائها و تحديد أسعارها، في حين ان أغلبية العينة و بنسبة كبيرة غير مطمئنة حيال سياسة الانفاق العام للدولة ،و صرف هذه الضرائب، حيث إذا كانت الأموال تصرف في وجوه يستفيدون منها ، فإنهم يشعرون بالراحة والاطمئنان و يدفعون الضريبة التزاما و اقتناعا بها.

تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة (03): ' إنك تصرح بضرائبك و تدفعها في المواعيد المحددة لها': نلاحظ أن قيمة ال متوسط حسابي لإجابات أفراد العينة بلغ: 3,956 ، و الانحراف معياري

بلغ: 0,8600، وأن قيمة المتوسط تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة ، في إجابته على العبارة، أي أن درجة " أنك تصرح بضرائبك و تدفعها في المواعيد المحددة لها " هي درجة مرتفعة وهذا بنسبة 79,12% حسب وجهة نظرهم . مما يدل على أن أغلبية العينة لا تتأخر في دفع ضرائبها و تنقيد في ذلك بالمواعيد و هذا نفاذا للتعرض للعقوبات و الغرامات الضريبية من جهة ، و الخوف من أن تتشوه سمعتها في المجتمع كمتهرب ضريبي.

في حين أن الفئة الأخرى أبدت العكس من خلال العبارة (04)، حيث صرحت بأن سبب تأخرها عن التزامها بالضرائب ، هو عدم رضاها عن خدمات الدولة التي تؤديها ، و احساسهم بأنها مقصرة تجاههم مقابل ما يدفعونه لها ، و عدم احساسهم بالعائد مقابل ذلك مما يقلل من التزامهم الضريبي. كما أن أغلبية الفئة ترى أن ظروفها غير مقدره حسب طبيعة مهنتها، أي أن دخلها لا يتوافق مع الضرائب المفروضة عليها، مؤكدة أن هذا سبب تأخرها في دفع الضرائب.

كما أبدت أيضا رأيها، حول مدى أهمية فهمها و ادراكها لمختلف الاجراءات و العمليات الضريبية التي تخصها، حيث لا بد أن تتسم بالشفافية و الوضوح لكي لا يبقى للمكلفين أي مجال للشك، في أنهم مظلون من طرف الإدارة الضريبية، و بالتالي لا يقللون من التزاماتهم تجاهها، كما أشاروا أيضا أنه لو لم تلتزم هذه الأخيرة بالصرامة و الكفاءة في أداء مهامها ، و تهاونت في ذلك حتما سيؤخرون دفع ضرائبهم و يتماطلون في ذلك.

أما في تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة (05): ' لديك رغبة في التخفيض من قيمة الضريبة التي تدفعها': نلاحظ أن قيمة المتوسط حسابي لإجابات أفراد العينة بلغ: 4,356 وبلنحراف معياري بلغ: 0,72380، وأن قيمة المتوسط تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة مرتفعة في إجابتهم على العبارة ، أي أن درجة " لديك رغبة في التخفيض من قيمة الضريبة التي تدفعها" هي درجة مرتفعة وهذا بنسبة 87,12% حسب وجهة نظرهم . وبببرر هذا بأنه مهما كانت طبيعة المكلف، و مهما اختلف نشاطه، إلا و كانت لديه رغبة شديدة في التهرب الضريبي، و التي تنتج عن الغريزة الانسانية في حب المال، كما أقرت العينة من خلال العبارة رقم (06) بدرجة مرتفعة أن الطرق الأكثر ممارسة للتهرب من الضرائب هي التصريح الجزئي عن المداخيل ، يليها عدم التصريح الكلي عنها و هذا ما يعرف بالاقتصاد الخفي، و صرحت بشدة أن تضخيم التكاليف و تقليل الإيرادات تعد من أمثل الطرق قصد التملص من الضريبة. و بعدها تأتي الطرق الأخرى و المتمثلة في التلاعب في تكييف الحالات القانونية، و التلاعب في الوثائق و الفواتير، و هذا نفسره أن المكلف بالضريبة في تهربه يختار الطرق الأسهل بالترديد،

فالتلاعب و التحايل في القانون كالتزوير و التظليل، ينتج عند اكتشافه عقوبات جنائية ردية مما لا يجعل هذا النوع من التهرب في أولويات المكلف، نظرا للخوف الذي ينتابه ، بل يبدأ بالتحايل المادي أي بالاختفاء الجزئي و الكلي و هما الأسهل، ويليه التحايل المحاسبي تضخيم التكاليف و التقليل من الإيرادات، و هذه الطرق الثلاثة تتصف بالاشرعية و يعاقب عليها القانون.

كل هذا كتعبير من المكلفين عن رغبتهم الشديدة في التخلص من الضريبة و الغش في ذلك، بغض النظر عن لجوءهم في بعض الأحيان، إلى الوساطة و المحسوية مع الإدارة الضريبية قصد ذلك.

كما أقرت فئة من العينة، و بدرجة متوسطة ميلها للجوء في بعض الأحيان إلى الطرق المشروعة الأخرى، قصد التخلص من الضريبة، فجددهم يتوجهون إلى ممارسة الأنشطة المعفاة كرفض منهم لفكرة الضريبة أصلا ، و الأنشطة التي تخضع لضرائب أقل، هذا كتعبير منها عن رغبتها في التقليل من خضوعها الضريبي.

و في تحليل رأي أفراد العينة حول اجابتهم على العبارة (07): ' تلجأ إلى الاستعانة بخبير في القيام بمعاملاتك الضريبية بسبب: جهلك بالقوانين الضريبية': نلاحظ أن قيمة المتوسط حسابي لإجابات أفراد العينة بلغ: 3.874 وبلغت معياره بلغي: 1,0973 ، وأن قيمة المتوسط تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ، موافقون بدرجة متوسطة في إجابتهم على العبارة ، أي أن درجة اللجوء إلى الاستعانة بخبير في القيام بالمعاملاتك الضريبية بسبب: جهلك بالقوانين الضريبية هي درجة متوسطة وهذا بنسبة 69,56% حسب وجهة نظرهم .

ويبرر هذا بأن فئة معتبرة من العينة تلجأ إلى الاستعانة بخبير في القيام بمعاملاتها الضريبية. و يعود السبب الرئيسي لها في ذلك و بدرجة مرتفعة من باب الاطمئنان على صحة هذه المعاملات، كما عبرت أيضا عن نقص في رضاها حول مدى تلقيها المساعدة من طرف الإدارة الضريبية، نظرا لجهلها بالقوانين الضريبية، مما يجعلها تضطر إلى مساعدة خبير. و هذا ما فسره بنقصير الإدارة الضريبية في أداء واجبها في مجال الاستعلام نوعا ما.

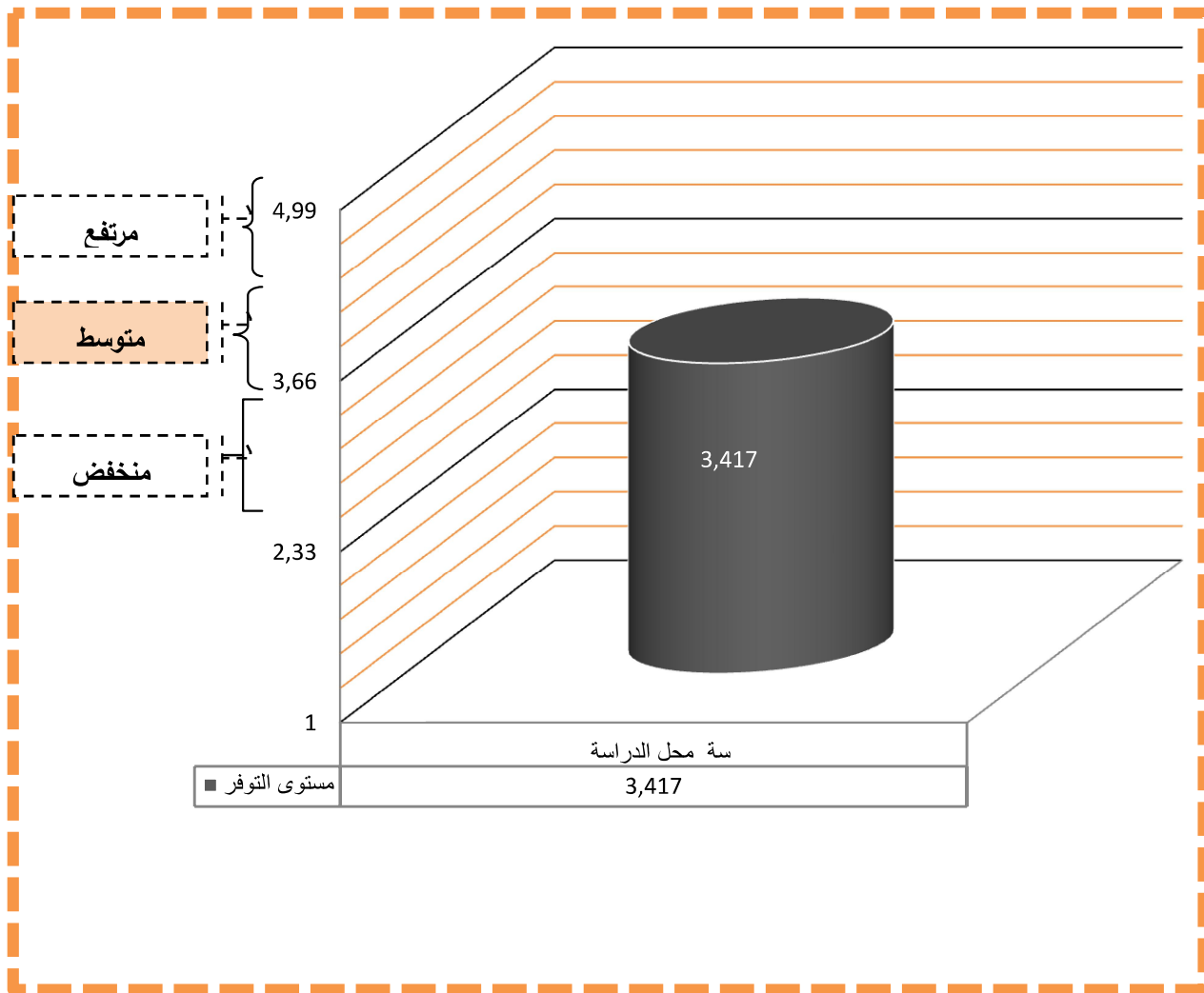
أما الفئة الأخرى من العينة، أقرت أنها لا تلجؤ أبدا إلى الاستعانة بخبير، مما يدل على درايتها بالقوانين الضريبية و اجراءات التعامل الضريبي .

وبصفة عامة نجد أن :

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة، على عبارات سلوك المكلف بالضريبة : بلغ 3.4171 وهو ضمن مجال متوسط (من 2.333 إلى 3.666) ، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية، ويوافقون على أن درجة سلوك المكلف هي متوسطة، و هذا بنسبة 68.34 % حسب وجهة نظرهم.

و نبرر ذلك بأن المكلفين بالضريبة في الجزائر يتميزون بنقص في مدى التزامهم بالضريبة، و مدى قبولهم لها، و يتجسد ذلك في ميلهم لممارسة التهرب الضريبي، قصد التملص و التخفيض من قيمة الضرائب المفروضة عليهم، مستعملين في ذلك طرقا مشروعة و غير مشروعة قصد تظليل الإدارة الضريبية.

الشكل رقم (02-12): مستوى سلوك المكلف بالضريبة



المطلب الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني:

"العوامل التاريخية"

جدول رقم (02-06): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور الثاني: العوامل التاريخية

العبارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاهمية النسبية %	مستوى الموافقة
1 - فترة الحكم العثماني	3,100	1,0815	62,00%	متوسطة
2 - فترة الاستعمار الفرنسي	3,500	1,3760	70,00%	متوسطة
3 - الازمة الاقتصادية الجزائرية سنة 1986	3,789	1,1066	75,78%	مرتفعة
4 - العشرية السوداء التي مرت بها الجزائر	3,689	1,0877	73,78%	مرتفعة
درجة تأثير العوامل التاريخية	3,519	0,83987	70,38%	متوسطة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه، يظهر لنا مدى تأثير عينة الدراسة بالعوامل التاريخية من ناحية الضريبة، فقد

قدرت درجة الموافقة على هذا التأثير بنسبة 70.38%، و هي درجة متوسطة، و يتضح هذا من خلال:

العبارة رقم (01)، و التي تعبر عن درجة تأثير فترة الحكم العثماني " : نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ 3.100 ، و الانحراف المعياري بلغ: 1.0815 ، وأن قيمة المتوسط تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة متوسطة في إجاباتهم على العبارة ، أي أن درجة تأثير فترة الحكم العثماني تقدر بنسبة 62 % حسب وجهة نظر العينة . ويبرر هذا من خلال تأزم العلاقة بين الجزائريين و ادارة الضرائب التركية إبان العهد العثماني، خاصة فئة الفلاحين التي طالما عانت من جور و ظلم الحكام بفرضهم ضرائب مرتفعة و متعسفة ، و غير خاضعة لأي نظام قانوني مما أدى إلى بؤسهم و شقائهم، و تدهور أحوالهم المعيشية.

أما العبارة رقم (02)، و التي تعبر عن درجة تأثير فترة الاستعمار الفرنسي": نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ 3.500 ، و الانحراف المعياري بلغ: 1.3760 و قيمة المتوسط تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة متوسطة في إجاباتهم على العبارة، أي أن درجة تأثير فترة

الاستعمار الفرنسي هي درجة متوسطة بنسبة 70% حسب وجهة نظرهم، لأن الإستعمار الفرنسي استخدم النظام الضريبي كوسيلة حرب و أداة تهجير و تشريد ، و تفجير ونزع ملكية الجزائريين و طردهم إلى الأماكن الجبلية، فما وجد الجزائريون أمامهم سوى القيام بالتهرب الضريبي كرد فعل طبيعي لعدم قبول الاحتلال الفرنسي انذاك.

أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 03، و المتعلقة بمدى "تأثير الأزمة الاقتصادية الجزائرية لسنة 1986" على نظرة العينة: نلاحظ أن قيمة ال متوسط حسابي لإجابات أفراد العينة بلغ 3.789 وبلغ: 1.1066 وأن قيمة المتوسط تشير إلى ان اتجاهات (تقييم) أفراد العينة، موافقون بدرجة مرتفعة في إجابتهم على العبارة، أي أن درجة تأثير الازمة الاقتصادية الجزائرية سنة 1986 هي درجة مرتفعة وهذا بنسبة 75.78% حسب وجهة نظرهم. حيث آنذاك سبب انهيار أسعار النفط أزمة حقيقية للجزائر، فما وجدت أمامها سوى القيام باصلاحات جذرية في الجباية العادية ، قصد النهوض بالبلاد ، و ذلك من خلال استحداث ضرائب جديدة و مختلفة، مما جعل المكلفين بالضريبة في الجزائر يصحون على واقع ضريبي جديد، و هذا الأمر أثر سلبا على نظرتهم للضريبة.

و بخصوص العبارة رقم 04، و المتعلقة بمدى تأثير "فترة العشرية السوداء التي مرت بها الجزائر" على نظرة العينة: فنلاحظ أن قيمة ال متوسط الحسابي لإجابات أفرادها بلغ 3.689 ، و الانحراف المعياري بلغ: 1.0877 ، وأن قيمة المتوسط تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون، بدرجة مرتفعة في إجابتهم على العبارة. أي أن درجة تأثير العشرية السوداء هي درجة مرتفعة وهذا بنسبة 73.78% حسب وجهة نظرهم. و هذا راجع إلى تدهور الأمن في البلاد الذي أدى إلى تدهور الاقتصاد الجزائري، الذي قابله الارتفاع و الغلاء في الأسعار و في الضرائب، الأمر الذي جعل الجزائريين يعيشون تحت مستوى معيشي متدهور، مما انعكس سلبا على نظرتهم للضريبة.

و منه نستنتج أن العوامل التاريخية تؤثر نسبيا على سلوك المكلف تجاه الضريبة، فكل الأحداث التاريخية التي ذكرناها تؤثر سلبا على نظرة المكلف تجاه الضريبة، حيث أن كل حدث يؤثر حسب أهميته لدى كل مكلف بالضريبة، فكل مكلف و درجة احساسه و شعوره، و بالأخص المكلفين الذين شهدوا و عاشوا هذه الفترات و الأحداث و تأثروا بها، و ليس كمن سمعوا عنها فقط.

المطلب الثالث: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث:

"العوامل السياسية"

جدول رقم (02-07): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور الثالث: العوامل السياسية

العبارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاهمية النسبية %	مستوى الموافقة
1 - لديك ثقة في الدولة	2,222	1,1782	44,44%	منخفضة
2 - لديك ثقة في سياسة الانفاق العام للدولة	1,844	1,0696	36,88%	منخفضة
3 - الدولة تشاركك في وضعها و تقييمها للسياسة الضريبية	2,011	1,0222	40,22%	منخفضة
4 - انت راض عن السياسة الضريبية المطبقة و سياسات الحكومة	1,889	,87980	37,78%	منخفضة
5 - تحس بوجود سيادة الدولة و سريان القانون على الجميع	1,944	1,0847	38,88%	منخفضة
6 - دفع الضرائب تعبير عن المواطنة و التضامن	3,222	1,3220	64,44%	متوسطة
7 - دفع الضرائب ضمان لمستقبلك و مستقبل الأجيال	3,100	1,3073	62,00%	متوسطة
8 - تشعر بجودة الخدمات العمومية التي تقوم بها الدولة و هيكلها	1,878	,96950	37,56%	منخفضة
9 - تشعر بوجود إرادة سياسية من أجل تحصيل الضرائب	2,878	1,3054	57,56%	متوسطة
10 - تحس ان للدولة تقدم لك منافع اكثر مما تقدمه لها انت من ضرائب	2,122	1,1301	42,44%	منخفضة
11 - تحس انك تشارك في التدابير و القرارات السياسية و غير مقصي منها	1,533	,69020	30,66%	منخفضة
العوامل السياسية	2,240	,644890	44,80%	منخفضة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال الجدول أعلاه، يظهر لنا مدى تأثير العوامل السياسية على نظرة عينة الدراسة تجاه الضريبة، و ذلك كما يلي:

العبارة رقم (01): لديك "ثقة في الدولة" نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ 2.222 و الانحراف معياري بلغ: 1.1782 وأن قيمة المتوسط تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة موافقون بدرجة منخفضة في إجابتهم على العبارة ، و تقدر نسبة ثقتهم في الدولة % 44.44 حسب وجهة نظر

العينة . ويبرر هذا من خلال تدني مستوى الثقة في الدولة و بالتحديد في أدائها كجهاز حكومي، يتولى أمور الدولة و الشعب، و يظهر ذلك من خلال:

- اقرار العينة في العبارة رقم (02) عن عدم رضاها عن سياسة الانفاق العام للدولة"، و احساسها أن هناك هدر في المال العام، نفس الشيء بالنسبة للسياسة الضريبية المطبقة، و سياسات الحكومة ككل ، من خلال العبارة رقم (04) ، فمعظم العينة راضية بدرجة منخفضة تقدر ب 37.78% عن ذلك، مما يجعلها تتخذ موقفا سلبيا تجاه الضريبة و الالتزام بها.

اقرار العينة من خلال العبارتين رقم (03) و (11)، أنها تحس بنوع من التهميش من طرف الدولة ، و أنها "مقصاة من التدبير و المشاركة في القرار السياسي"، خاصة فيما يتعلق بالسياسة الضريبية، حيث يظهر موقفها بالسلب إزاء ذلك في العبارتين، بدرجة منخفضة تقدر ب 40.22% و 30.66% على الترتيب. و هذا ما نفسره بضعف مستوى المشاركة المدنية و السياسية في المجتمع الجزائري، فيما يتعلق بأخذ السلطات و الحكومة مختلف القرارات المتعلقة بالشعب خاصة في مجال حساس كالضرائب، و هذا ما يؤدي إلى تدني مستوى الحس المدني و السياسي لدى المكلفين تجاه دولتهم كمواطنين، كما أن هذا الأمر أيضا ينافي تجسيد الديمقراطية في الدولة.

عدم الرضا عن أداء الدولة و جودة الخدمات العمومية التي تؤديها، من خلال العبارة رقم (08)، حيث ظهر موقف العينة إزاء ذلك بالسلب معبرة عن قبولها لذلك، بدرجة منخفضة تقدر ب 37.56%، و يبرر هذا بتقصير الدولة من هذه الناحية ، و أنها لا تخدم المواطنين كما ينبغي. بالإضافة إلى احساس العينة أنها تقدم للدولة من ضرائب أكثر مما تؤديه لها من خدمات.

وبصفة عامة نجد أن :

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة ،على عبارات العوامل السياسية: بلغ 2.240 وهو لا يدخل ضمن مجال متوسط (من 2.333 إلى 3.666) بانحراف معياري يقدر ب 0.64489 ، أي أن اتجاهات أفراد العينة سلبية ، و يوافقون بشدة على أن العوامل السياسية تؤثر سلبا على سلوكهم ، حيث كانت درجة موافقتهم على معظم عبارات هذا المحور منخفضة بنسبة 44.80 % .

و منه نستنتج أن العامل السياسي له أهمية كبيرة و مهمة من حيث التأثير على سلوك المكلف بالضريبة، حيث بينت نتائج الدراسة أنه يؤثر سلبا على سلوك العينة ، و التي بدورها تعكس رأي المكلفين في الجزائر

إزاء الضريبة. و هذا السلوك السلبي ناتج بصفة عامة ، عن عدم رضا العينة عن أداء الدولة لوظائفها و الخدمات التي تؤديها للمواطنين، ناهيك عن عدم مراعاتها لحقوقهم في هذا المجال.

المطلب الرابع: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرابع:

"العوامل الاجتماعية"

جدول رقم (02-08): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور الرابع: العوامل الاجتماعية

مستوى الموافقة	الاهمية النسبية %	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
متوسطة	51,34%	1,0062	2,567	1 - أسرتك تشجعك على دفع الضريبة
متوسطة	59,78%	1,4260	2,989	2 - تشعر كمواطن بواجبك في التضامن و اعانة الدولة بدفع ضرائبك
متوسطة	65,56%	1,2634	3,278	3 - دفع الضرائب يعني ثمن الحياة المتحضرة
متوسطة	56,22%	1,2886	2,811	4 - مقدار ما تدفعه من ضرائب يعود بالنفع على المجتمع
متوسطة	52,88%	1,2207	2,644	5 - لما تدفع ضرائبك تنتفع مقابل ذلك
مرتفعة	73,34%	1,0810	3,667	6 - تحس ان الدولة تقوم بالتمييز بين الطبقات الاجتماعية من حيث توزيع الدخل و المنافع و منح الامتيازات
مرتفعة	79,56%	1,0703	3,978	7 -- تدني المستوى المعيشي للأفراد يمنع دفع للضرائب
مرتفعة	75,56%	1,0787	3,778	8 - تعليم كيفية التعامل مع الضريبة في المناهج الدراسية يساعد على نشر الوعي الضريبي لدى الأفراد في المجتمع
متوسطة	69,34%	1,4237	3,467	9 - التهرب الضريبي جريمة أخلاقية شان السرقة و النصب و الاحتيال.
متوسطة	64,84%	,801850	3,242	العوامل الاجتماعية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال هذا الجدول، يظهر لنا مدى تأثر عينة الدراسة بالعوامل الاجتماعية، فيما يتعلق بنظرتها و سلوكها تجاه الضريبة، حيث تبين أن:

- "المستوى المعيشي في المجتمع يلعب دورا هاما في الالتزام الضريبي للأفراد"، و تبين ذلك من خلال

العبارتين رقم (06) و (07)، و ذلك بمتوسط حسابي يقدر ب 3.667 و 3.978 على الترتيب ، و انحراف

معياري بقيمة 1.0810 و 1.0703 بنفس ترتيب العبارتين أيضا، مما يعكس لنا موافقة العينة و تأكيدها صحة العبارتين، بدرجة مرتفعة تقدر ب 73.34% و 79.56 % على التوالي. و منه نستنتج أن تدني المستوى المعيشي للأفراد ، و انتشار الفقر في المجتمع يعد حافزا و مشجعا لممارسة التهرب الضريبي ، و عدم الالتزام بدفع الضرائب، ويبرر هذا بالحاجة الماسة للمال، حيث أن الفقير لا يستطيع أن يوفر قوت يومه و ضروريات معيشته العادية، فكيف له في حالة مزرية كهذه أن يقتنع بالالتزام الضريبي و يؤديه ؟ فبالنسبة له قيمة ما يتهرب به ضريبيا ، يوفرها للحصول و تحقيق أحد حاجاته المعيشية الضرورية، مبررا ذلك بلأنه هو أولى و أحوج لهذا المال من الدولة، التي هي في غنى عنه.

تحس العينة أن الدولة تقوم بالتمييز بين الطبقات الاجتماعية ، من حيث توزيع الدخل و المنافع ، و منح الامتيازات " من خلال العبارة رقم (06) ، حيث وافقت على صحتها بدرجة مرتفعة نسبتها 73.34%، بمتوسط حسابي يقدر ب 3.667 ، و انحراف معياري بقيمة 1.0810 ، مما يعكس غياب العدالة الاجتماعية و أن النظام الاجتماعي في الدولة غير عادل، و يكرس الفوارق الطبقيّة في المجتمع.

- أما بخصوص نظرة العينة حول العبارة رقم (03) "دفع الضرائب يعني ثمن الحياة المتحضرة"، فكانت درجة موافقتها متوسطة بدرجة 65.56%، أي ان نصف العينة تؤكد صحة العبارة من الناحية النظرية و استنادا إلى ما وصلت اليه الدول المتقدمة المعتمدة على العائدات الجبائية من العيش الكريم و الرفاهية، أما النصف الأخر من العينة نفت ذلك من ناحية الواقع الذي تعيشه في الجزائر، و تبين ذلك من خلال العبارات رقم (02)، (04) و (05)، حيث أفرت انها لا تشعر بواجبها في التضامن و اعانة الدولة لانها ترى انها لا تنتفع لا هي و لا المجتمع من الضرائب التي تدفعها للدولة. و هذا ما يعكس لنا تدني مستوى الشعور بروح التضامن مع الدولة، من طرف المكلفين نظرا لعدم احساسهم بالعائد مقابل ذلك.

- أما بخصوص الثقافة الضريبية:

- فقد بينت العبارة رقم (01) "أسرتك تشجعك على دفع الضريبة" بأن مستوى الثقافة الضريبية في المجتمع الجزائري متوسط ، حيث وافقت العينة على ذلك و بدرجة متوسطة يقدر ب 51,34%، مما يدل على أن الأفراد في الجزائر ليست لديهم ثقافة ضريبية في المستوى المطلوب، و لا يكثرثون لها من خلال عدم تشجيعهم لفكرة دفعها، و هذا الأمر ينعكس سلبا على سلوك المكلفين تجاه الضريبة، و ذلك بنقص الدوافع المشجعة لهم من أجل التزامهم بأداء الضرائب.

كما أن العينة وافقت بدرجة متوسطة تقدر ب 69,34%، على أن التهرب جريمة أخلاقية، شأنها شأن السرقة و الاحتيال في العبارة رقم (09)، و هذا يعني أن نصف العينة ترى العكس، و تعتبر التهرب الضريبي عملا احترافيا و ذكيا، بل و تتباهى به. و هذا يبرر بتدني مستوى الثقافة الضريبية و الوعي بين الأفراد في الجزائر.

= و من أجل هذا، أقرت العينة في العبارة رقم (07) و بشدة، على أن تعليم كيفية التعامل مع الضريبة في المناهج الدراسية، يساعد على نشر الوعي الضريبي لدى الأفراد في المجتمع ، و ظهرت موافقة العينة بدرجة مرتفعة تقدر ب 75.56 %، بمتوسط حسابي قدره 3.778 و انحراف معياري يساوي 1.0787، و بالتالي فإن ادخال مواد تعليمية تتعلق بالضرائب، سيخلق ثقافة ضريبية في المجتمع، مما يزيد مدى الاقتناع بها بين الأفراد، كما أن الأفراد المتعلمون و المثقفون يكونون أقدر من غيرهم، على فهم و ادراك واجباتهم و التزاماتهم الضريبية، مما يجعلهم يؤدونها و لا يتهربون منها.

و في الأخير نشير إلى أن ال متوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة، على عبارات محور العوامل الاجتماعية : بلغ 3.242 وهو يدخل ضمن مجال متوسط (من 2.333 إلى 3.666) ، بانحراف معياري يقدر ب 0.80185 ، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية ، و يوافقون بدرجة متوسطة على أن درجة تأثير العوامل الاجتماعية متوسطة ، أي أنها تؤثر نوعا ما على سلوك المكلف، حيث كانت درجة موافقتهم على معظم عبارات هذا المحور بنسبة 64.84 %.

المطلب الخامس: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الخامس

"العوامل الدينية"

جدول رقم(02-09): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور الخامس العوامل الدينية

مستوى الموافقة	الاهمية النسبية %	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
منخفضة	39,56%	0,9596	1,978	1 - النظام الضريبي الجزائري يرتكز على مبادئ الشريعة الاسلامية
مرتفعة	73,12%	1,2376	3,666	2 - فرض الضريبة في الاسلام محرم و يقابله فرض الزكاة
مرتفعة	76,00%	1,3086	3,800	3 - أنت كمسلم تطالب بان تدفع الزكاة بدل الضريبة
متوسطة	62,89%	0,84512	3,1444	العوامل الدينية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال هذا الجدول، يظهر لنا مدى تأثر عينة الدراسة بالعوامل الدينية، فيما يتعلق بنظرتها و سلوكها تجاه الضريبة، حيث تبين أن:

العبارة رقم (01) : "النظام الضريبي الجزائري يركز على مبادئ الشريعة الاسلامية"، نلاحظ أن قيمة المتوسط حسابي لإجابات أفراد العينة بلغ: 1.978 والانحراف المعياري بلغ: 0.9596، وأن قيمة المتوسط تشير إلى أن اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ، موافقون بدرجة منخفضة تقدر ب 38.56 % في إجاباتهم على العبارة، و هذا يبرر بالادراك الشديد للعينة أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام وضعي ، و بعيد كل البعد عن التعاليم الاسلامية، كما أنه نظام ضريبي مستوحى من النظام الضريبي الفرنسي ، مما لا يجعل حتى الزكاة تتماشى مع الضريبة في نظام مالي واحد.

كما بينت العينة ادراكها الشديد من خلال العبارة رقم (02)، أن فرض الضريبة محرم في الاسلام ، و بديله الركن الرابع و هو الزكاة و المفروض من الله عز و جل، حيث أغلبية العينة وافقت على هذه العبارة و أظهرت اقتناعها بهذا الأمر بدرجة مرتفعة، تقدر ب 73.12%. و ذلك استنادا منها إلى ماء جاء في القرآن الكريم من آيات، و السنة النبوية من الأحاديث الشريفة.

و عليه فإن أغلبية العينة تطالب بدفع الزكاة بدل الضريبة في العبارة رقم (03)، حيث وافقت على ذلك بدرجة مرتفعة تقدر ب 76%، مما يعكس المطالبة بتبني نظام مالي اسلامي، يتماشى مع الشريعة الاسلامية، حيث أن هذا الأمر سيفعل دفع الزكاة نظرا لانحياز المكلفين نحوها، لأنها في نظرهم تشريع سماوي و رابط بين العبد و ربه، و لأنها تعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية و الشفافية أكثر من الضريبة. و منه يظهر لنا أن:

المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عباراتالعوامل الدينية، قد بلغ 3.144 وهو يدخل ضمن مجال متوسط (من 2.333 إلى 3.666) بانحراف معياري يقدر ب 0.84512 ، أي أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية، ويوافقون بدرجة متوسطة على أن درجة تأثير العوامل الدينية متوسطة ، أي أنها تؤثر نوعا ما على سلوك المكلف، حيث كانت درجة موافقتهم على معظم عبارات هذا المحور بنسبة 62.89%.

و منه نستنتج ان احلال الزكاة بدل الضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مقبول جدا لدى المكلفين، نظرا لوعيهم بالجانب الديني و مدى أهميته في الحياة، و هذا الأمر ينعكس سلبا على سلوك المكلفين و مدى قبولهم و اقتناعهم بالضريبة، مما يجعلهم يتهربون من أدائها، بحكم أنها محرمة في الاسلام، و أنهم يؤدون الزكاة مقابل ذلك، و هذا يدخل ضمن التقيد و الالتزام بتعاليم ديننا الحنيف.

المطلب السادس: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور السادس:

"العوامل النفسية"

جدول رقم (02-10): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور السادس العوامل النفسية

العبارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاهمية النسبية %	مستوى الموافقة
1. حب المال و الذات و الانانية يقلل من التزامك بدفع الضرائب	3,056	1,2485	61,12%	متوسطة
2. ممارسة التهرب الضريبي تشعر بالذنب و الخجل	2,978	1,3322	59,56%	متوسطة
3. ممارسة الغش الضريبي تشعر بالخوف و الارتباك	3,467	1,1436	69,34%	متوسطة
4. ان المتهربون من الضرائب في نظرك مجرمون	3,311	1,3628	66,22%	متوسطة
5. استبدال القانون الجزائري لاسم " مكلف " باسم "ممول" يؤثر ايجابا على نفسيته و نظرتك للالتزام بالضريبة.	3,211	1,2132	64,22%	متوسطة
العوامل النفسية	3,2044	0,8232	64,09%	متوسطة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال الجدول أعلاه، يظهر لنا موافقة العينة على مدى تأثير العوامل النفسية على سلوك المكلف تجاه الضريبة، و سنعرض تحليل و تفسير الجدول كما يلي:

- العبارة رقم (01)، وافقت فئة معتبرة من العينة بدرجة 61.12 %، على أن " حب المال و الذات و الأنانية يقلل من التزامك بدفع الضرائب"، و هذا الأمر بدهي، فهو معروف أن النفس البشرية لدى الانسان، تتميز بطابعها الأناني و الغريزي بحب المال، و حرصها الشديد على الاحتفاظ به، أو انفاقه لذاتها، اهتماما بالملكية الفردية وعدم الاكتراث بالمصلحة العامة. هذا الأمر النفسي يجعلها تفكر تلقائيا بالتملص و التقليل من دفع المبالغ الضريبية و أدائها للدولة.

- العبارة رقم (03)، أقرت فيها العينة موافقتها بدرجة متوسطة تقدر ب 59.56 %، على أن ممارسة التهرب الضريبي تشعر بالذنب و الخجل، بمتوسط حسابي قدره 2.978 و انحراف معياري نسبته 1.3322، أي أن نسبة معتبرة من العينة تمارس التهرب الضريبي بصفة عادية، و لا تحس بتأنيب الضمير، و هذا ما يبرر بأن التهرب الضريبي في نظرها عمل مشروع و شريف، و تبرر ذلك بأن تقصير الدولة بالتزاماتها تجاههم يقابلونه بالتهرب و انقاص دفع الضريبة . في حين أن الفئة الأخرى من العينة ترى عكس ذلك ، من خلال العبارة رقم (04)، حيث توافق بدرجة متوسطة نسبتها 66.22% على أن التهرب الضريبي جريمة أخلاقية و غير مشرفة، و نظرتها تجاه من يمارسونه سلبية، و هذا يبرر بارتفاع مستوى الوعي الضريبي لديهم، إلى جانب اهتمامهم بالحفاظ على سمعة حسنة في المجتمع، كما أقرت أيضا و وافقت بدرجة 69.34% على العبارة رقم (03)، بأن ممارسة التهرب الضريبي تشعر بالخوف و الارتباك ، مما يعكس نوعا ما ردية العقوبات الضريبية ، التي تطبقها الدولة على المتمصلين من الضرائب و المتواطنين معهم.

- كما عبرت العينة عن موقفها تجاه العبارة رقم (05) "استبدال القانون الجزائري لاسم " مكلف" باسم "ممول" يؤثر ايجابا على نفسيته و نظرتك للالتزام بالضريبة" بموافقتها على ذلك بدرجة متوسطة تقدر ب 64.09% ، أي أن هذه الفئة من العينة تحب لغة الألقاب، و يهمنها أن تخاطب في القانون بأسلوب مرموق و يليق بها، يعكس مدى أهميتها في المساهمة في تمويل الدولة، و أكدت أن هذا الأمر يؤثر على نفسيته كثيرا و يحولها من مكلف متهرب من عبء التكاليف إلى ممول مساهم في التمويل. في حين أن الفئة الأخرى من العينة لا يهمنها ذلك، و أقرت أن التقدير و التعظيم في الخطاب الذي لا يؤثر ماديا و لا يقلل من العبء الضريبي ، هي في غنى عنه و لا يؤثر على نفسيته أبدا.

و في الأخير : بينت النتائج أن درجة الموافقة على مدى تأثير العوامل النفسية على سلوك المكلف تجاه الضريبة متوسطة ، تقدر ب 64.09%، بمتوسط حسابي قدره 3.2044 ، و هو يدخل ضمن مجال متوسط (من 2.333 إلى 3.666)، و انحراف معياري ب 0.8232، و هذا حسب وجهة نظرهم.

و منه نستنتج أن العامل النفسي يؤثر نسبيا و بصفة عادية على سلوك المكلف تجاه الضريبة ،وذلك متعلق بطبيعة المكلف و طبعه و تفكيره حيال ذلك، و يمكن ربط تأثير هذا العامل بانطباع نفسي عادي و في محله، لأن الطبيعة الانسانية طبيعة أنانية و محبة للمال بالدرجة الأولى، و بالتالي كلما زاد حب المال و الأنانية و الذات في المكلف بالضريبة، كلما كان احتمال تهربه منها كبيرا، و نفس الشيء بالنسبة

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية -

لطبيعة ضميره الانساني و وعيه الضريبي، أي أن كل هذه العوامل كلما زادت عن حدها المعقول، كلما أثر ذلك سلبا على سلوك المكلف تجاه الضريبة.

المطلب السابع : عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور السابع:

"العوامل الاقتصادية"

جدول رقم (02-11): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور السابع العوامل الاقتصادية

مستوى الموافقة	الاهمية النسبية %	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
متوسطة	57,12%	0,9664	2,856	1- تعتبر وضعيتك المالية جيدة
متوسطة	50,22%	1,0194	2,511	2- تتناسب القوانين الضريبية المطبقة مع دخلك
متوسطة	63,34%	0,9972	3,167	3- تميل إلى ممارسة نشاطك تحت رقابة الحكومة.
متوسطة	58,22%	1,3378	2,911	4- إن مستوى التنمية الاقتصادية في الدولة مرهون بما تدفعه من ضرائب
منخفضة	45,56%	1,1120	2,278	5- تشعر أنك تستفيد من ثروات البلاد
متوسطة	53,12%	1,4623	2,656	6- إن الجباية البترولية وحدها قادرة على تمويل الدولة
متوسطة	68,44%	1,2980	3,422	7- لديك رغبة في ممارسة التجارة الالكترونية
متوسطة	56,57%	0,55688	2,828 6	العوامل الاقتصادية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال الجدول أعلاه، يظهر لنا موافقة العينة على مدى تأثير العوامل الاقتصادية على سلوك المكلف تجاه الضريبة، حيث وافقت العينة على ذلك بدرجة متوسطة تقدر بـ 56.57% بمتوسط حسابي قدره 2.8286 ، و انحراف معياري نسبته 0.55688، مما يدل أن العينة موافقة على ذلك، و نفس ذلك كما يلي:

- العبارة رقم (01)، نصف العينة تعتبر أن وضعيتها المالية جيدة، و توافق على ذلك بدرجة متوسطة نسبتها 57.12% بمتوسط حسابي قدره 2.856 و انحراف معياري نسبته 0.9664، و يبرر هذا بأن هذه الفئة من ذوي النشاطات المربحة المحققة لرقم أعمال مرتفع، و غابا ما تكون أشخاصا معنوية خاضعة للنظام الحقيقي، كما صرحت في العبارة رقم (02)، أن القوانين الضريبية المطبقة تتناسب مع دخلها، و وافقت على ذلك بدرجة 50.22%، أما الفئة الأخرى من العينة، فالأمر مختلف بالنسبة لها ، و تعود وضعيتها المالية

العادية أو السيئة إلى النشاط الاقتصادي الذي تمارسه، و أغلبيتها عبارة عن أشخاص طبيعية تمارس أنشطة تجارية، حرفية و مهنا حرة ، و تنتمي إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، حيث يظهر أن الأرباح التي تجنيها من وراء ممارستها لأنشطتها منخفضة، و بالتالي القوانين الضريبية لا تتناسب معها.

- كما تبين في هذا الصدد من العبارة رقم (03) ، موافقة العينة بدرجة متوسطة يقدر ب 63.34 % و بمتوسط حسابي قدره 3.167 و انحراف معياري نسبته 0.9972، على أنها تميل لممارسة نشاطها تحت رقابة حكومية، أي أن هذه الفئة تتقبل الضريبة و راضية عن الفرض الضريبي من جهة ، و تحرص على ممارسة أنشطتها قانونيا و رسميا ، بغية فقط استفادها من عدة ضمانات في المستقبل كالتأمين، و التقاعد... الخ ، في حين أن الفئة الأخرى من العينة أقرت العكس، حيث أنها تميل إلى ممارسة الاقتصاد الخفي بعيدا عن أنظار الحكومة، و الفرض الضريبي لأن الضرائب لا تلائم دخلها الضعيف ، و بالتالي هنالك رضا من العينة لممارسة الاقتصاد الخفي، بدرجة متوسطة حسب وجهة نظرهم . كما أنها أعطت موافقا بدرجة متوسطة نسبتها 68.44% في العبارة رقم (07)، عن موافقتها لممارسة نشاط التجارة الالكترونية ، و التي تتم بعيدا عن أنظار و رقابة الحكومة و الفرض الضريبي في الجزائر.

- العبارة رقم (04)، أبدت فيها العينة موافقتها بدرجة متوسطة تقدر ب 58.22 % ، و بمتوسط حسابي قدره 2.911 و انحراف معياري نسبته 1.3378، على أن مستوى التنمية الاقتصادية في الدولة مرهون بما تدفعه من ضرائب، و نفس ذلك بأن فئة معتبرة من العينة ، على ادراك و وعي بمدى مساهمة الضريبة في تحقيق التنمية الاقتصادية، أي أن وعيها الضريبي في المستوى، أما الفئة الأخرى التي لم توافق ، بسبب اعتقادها أن معظم جباية الجزائر تعتمد على الجباية البترولية، و التي تجلب العملة الصعبة و هذا كاف لتمويل الدولة و تحقيقها للتنمية ، مقارنة بالضريبة التي تحصل بالدينار الجزائري المتدهور ، و الذي يعكس تدهور الاقتصاد الجزائري ، و بالتالي الدولة في نظرهم ، لا تأخذ الجباية العادية بعين الاعتبار لتمويل المشاريع و تحقيق التنمية الاقتصادية، و هذا ما تبين من خلال العبارة رقم (06) . و هذا الأمر يعطي للضريبة نظرة سلبية حيالها من طرف المواطنين.

كما أقرت أغلبية العينة من خلال العبارة رقم (05)، أنها تشعر بعدم استفادتها من ثروات البلاد، و عبرت عن ذلك بدرجة موافقة منخفضة تقدر ب 45.56%، بمتوسط حسابي قدره 2.278 و انحراف معياري نسبته 1.1120، و بررت ذلك من خلال اجحاف الدولة بحق الشعب ، باستغلال الثروات في صورة

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية -

تحقيق المصلحة العامة، دون تخصيص حق الفرد منها على غرار دول الأخرى، التي يتمتع أفرادها بحقهم في البتزل على شكل مدخول فردي. و إثر هذا ترد العينة على هذا الموقف، بأن عدم امتثالها للضريبة و اقتناعها بها، هو رد فعل عن حرمانها من الحق الشخصي في استفادتها من ثروات البلاد، و تعتبر تهريبها الضريبي هو تعويض لها عن حقها الضائع من طرف الدولة.

و في الأخير نستنتج أن العوامل الاقتصادية تؤثر نسبيا على سلوك المكلف تجاه الضريبة ، سواء تعلقت هذه العوامل بالمكلف أو حالة البلاد، حيث اتضح أنه كلما كانت هذه العوامل في صالح المكلف ، و فائدته شخصيا بما يتناسب مع دخله من الفرض الضريبي، كلما أثر ذلك ايجابا على سلوكه تجاه الضريبة، و استجابته للضريبة بالقبول، و العكس صحيح.

المطلب الثامن: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثامن

" العوامل القانونية "

جدول رقم (02-12): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور الثامن العوامل القانونية

العبارات	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	الاهمية النسبية %	مستوى الموافقة
1- إن معدلات الضرائب التي تخضع اليها مرتفعة.	3,733	0,9921	74,66	مرتفعة
2- تحس ان الضرائب التي تخضع اليها كثيرة.	3,711	1,0083	74,22	مرتفعة
3- قدرتك على تحمل العبء الضريبي كبيرة	2,789	1,0964	55,78	متوسطة
4- أنت على دراية بكامل حقوقك القانونية في المجال الضريبي.	3,089	1,0016	61,78	متوسطة
5- إن المكلف الذي يجهل حقوقه و آليات العمل الضريبي يمكن أن يضل و يستغل من طرف موظفي ادارة الضرائب.	3,544	1,1819	70,88	متوسطة
6- ترغب في الاستفادة من التحفيزات التي يقدمها القانون الضريبي في إطار نشاطك	3,756	0,9979	75,12	مرتفعة
7- انت راض عن الاعفاءات الضريبية التي يقدمها القانون	3,022	1,0598	60,44	متوسطة
8- إن العقوبات الضريبية المطبقة بالنسبة إليك ردية.	3,467	1,1727	69,34	متوسطة
9- إن العقوبات الضريبية تدفعك إلى الالتزام بدفع ضرائبك.	3,667	1,1318	73,34	مرتفعة

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية-

متوسطة	50,00	1,1342	2,500	- واضح	10-إن النظام الضريبي الجزائري يبدو لك من حيث التشريع:
منخفضة	44,66	1,0283	2,233	-عادل	
منخفضة	40,88	0,9107	2,044	- مستقر	
منخفضة	45,78	1,0520	2,289	ممن (يستجيب بسرعة للمتغيرات الاقتصادية و القانونية و التحولات الراهنة)	
متوسطة	61,30	0,45776	3,0650	العوامل القانونية	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال الجدول، يظهر لنا مدى تأثير العوامل القانونية على سلوك عينة الدراسة تجاه الضريبة، حيث أبدت العينة موافقتها على ذلك بدرجة متوسطة، تقدر ب 61.30 % بمتوسط حسابي نسبته 3.0650 و بانحراف معياري قدره 0.45776، و يظهر ذلك من خلال:

-العبارتين رقم (01) ، (02) أقرت العينة بدرجة مرتفعة نسبتها 74.66 % و 74.22 % ، أن

معدلات الضرائب المفروضة مرتفعة، كما أنها تحس بخضوعها لضرائب كثيرة و متعددة، و هذا يبين أنها تحس بضغط ضريبي مرتفع، و تتحمل عبئا ضريبيا ثقيلًا على كاهلها، بحيث تختلف القدرة على تحمل هذا العبء حسب نوع المكلف الضريبي، و هذا ما صرحت به العينة من خلال العبارة رقم (03)، بدرجة متوسطة نسبتها 55.78% بمتوسط حسابي قدره 2.789 ، و انحراف معياري يساوي 1.0964، حيث أن الفئة هي التي تعتبر أن قدرتها ضعيفة نسبة إلى طبيعة النشاط الذي تمارسه ، فباختلاف الأنشطة تختلف نسب المعدلات الضريبية المطبقة و عددها، و أيضا التسهيلات و التحفيزات الضريبية. كما أن هذه الفئة تنتمي غالبا إلى نظام الفرض الحقيقي.

- كما أقرت العينة في هذا الصدد ، من خلال العبارة رقم (06)، رغبتها الشديدة في الحصول على

تحفيزات جبائية قانونية، و وافقت على ذلك بدرجة مرتفعة نسبتها 75.12%، مما يعكس مدى فعالية التحفيزات الضريبية التي يقدمها القانون الضريبي الجزائري ، في جلب المكلفين و تشجيع الاستثمار، و هذا ما يساهم في خلق أوعية ضريبية جديدة. و بالتالي يمكن القول أن التحفيز الضريبي، يلعب دورا مهما في التأثير الايجابي على سلوك المكلفين تجاه الضريبة و انجذابهم نحوها.

كما عبرت العينة في العبارة رقم (05)، بدرجة متوسطة نسبتها 60.44% و بمتوسط حسابي قدره 3.022 و انحراف معياري يساوي 1.0598 ، بشكل عام عن مدى رضاها عن هذه التحفيزات الضريبية المطبقة، حيث أن الفئة غير الراضية عن ذلك تمحور مشكلتها في الاعفاءات الضريبية، حيث بررت ذلك بأن الاعفاءات الحالية ليست في محلها ، و يجب اعادة تقييمها خاصة تلك الدائمة، و التي لم ينتفع منها الاقتصاد الجزائري، فالفلاحة مثلا معفاة من الضرائب، إلا أننا في المقابل لازلنا لا نحقق الاكتفاء الذاتي الغذائي، فأبسط المنتجات الفلاحية نستوردها من الخارج، ضف إلى ذلك، أنه معروف جدا أن الفلاح الجزائري لا يعد مواطنا فقيرا ، و الأمر هذا في نظر العينة منافي للعدالة الضريبية.

كما أضافت أنه، في ظل معاناة الجزائر من أزمة انهيار أسعار النفط في الآونة الأخيرة، و تدهور مستوى الجباية البترولية، و في إطار البحث عن هوامش ضريبية جديدة، يجب التوجه إلى القطاع الفلاحي و اعادة النظر فيه و تقييمه من جديد.

و في نفس إطار دراسة مدى تأثير العوامل القانونية، تبين من خلال:

- العبارة رقم (04)، موافقة العينة بدرجة متوسطة نسبتها 61.78% بمتوسط حسابي قدره 3.089 ، و بانحراف معياري يساوي 1.0016، أي أن فئة معتبرة من العينة على دراية بكامل حقوقها القانونية في المجال الضريبي، و أغلبية هذه الفئة ذات المستوى التعليمي الجامعي، خاصة المتخصصين في مجال القانون و المحاسبة و الاقتصاد ، أما الفئة الأخرى التي نفت ذلك فمعظمها ذات التخصص العلمي غير السابق، كالطب، البيطرة ، البيولوجيا، الكيمياء... الخ، أو تلك الفئة التي تلجأ للاستعانة بخبير أو مستشار قانوني، توكله في كل تعاملاتها الضريبية، و نجد أنها ذات المستوى التعليمي ثانوية عامة فأقل.

كما أقرت العينة في العبارة رقم (05)، أن المكلف الذي يجهل حقوقه و آليات العمل الضريبي، يمكن أن يضل و يستغل من طرف موظفي إدارة الضرائب، و وافقت على العبارة بدرجة متوسطة نسبتها 7.88%، و هذا دليل على تدني مستوى الثقة و الأمان بين المكلفين و ادارة الضرائب، و هذا حسب وجهة نظرهم.

- أما بخصوص قانون العقوبات الضريبية، فأقرت العينة موافقتها بدرجة متوسطة نسبتها 69.34%، على مدى ردية هذه العقوبات في نظرها ، و ظهر ذلك بمتوسط حسابي يساوي 3.467 و انحراف معياري قدره 1.1727، إلا أن معظم العينة أكدت على أن هذه العقوبات الضريبية، تدفعها إلى الالتزام بدفع ضرائبها من خلال العبارة رقم (09)، و وافقت على العبارة بدرجة مرتفعة نسبتها 73.34%. و هذا يبرر بأن العقوبات

الضريبية في القانون الجزائري، ليست ردية في المستوى المطلوب، هذا من وجهة نظر العينة، إلا أن الأغلبية تسعى للالتزام و عدم مخالفة هذه القوانين ، فالفئة التي تراها ردية لا تخالف خوفا من العقوبات نفسها، خاصة الجنائية منها، أما الفئة الأخرى التي تنفي رديتها تمتثل أيضا أمام هذه القوانين خوفا من تشويه سمعتها، و تصنيفها ضمن المجرمين و المتهربين قانونيا، و في الوسط الاجتماعي، و حفاظا على نشاطها أيضا هذا من جهة، و من جهة أخرى لديها وعي ضريبي مرتفع و قبول و اقتناع تجاه الضريبة.

- و آخر عبارة في هذا المحور، العبارة رقم (10) ، و التي تشمل بصفة عامة موقف العينة تجاه القانون الضريبي الجزائريين ، كانت نظرة العينة للنظام الضريبي الجزائري من حيث التشريع كما يلي:

- وافقت العينة أنه واضح بدرجة متوسطة نسبتها 50%، و بمتوسط حسابي يساوي 2.5 و انحراف معياري نسبته 1.1342، أي أن نصف العينة ترى أنه واضح، أما النصف الأخر منها تنفي ذلك ، و تعتبره غامضا ، مبررة موقفها بأنه يصعب فهمه و استيعابه من طرفها، بالإضافة إلى تعقد و كثرة الاجراءات القانونية فيه.

- وافقت العينة أنه عادل بدرجة منخفضة نسبتها 44.66%، و بمتوسط حسابي يساوي 2.233 ، و انحراف معياري نسبته 1.0283، أي أن العينة ترى بأنه نظام ضريبي متعسف و غير منصف، و بررت موقفها من خلال تمييزه في منح الامتيازات الضريبية، للأنشطة دون الأخرى.

- وافقت العينة أنه مستقر بدرجة منخفضة نسبتها 40.88%، و بمتوسط حسابي يساوي 2.044 ، و انحراف معياري نسبته 0.9107، أي أن العينة ترى بأنه نظام ضريبي متذبذب و غير مستقر، و بررت ذلك من خلال كثرة التعديلات على مستوى القانون الضريبي بشكل متكرر، من خلال التعديلات بالاضافات و الالغاءات و أيضا التجديدات... الخ.

- وافقت العينة أنه مرن بدرجة منخفضة نسبتها 45.78%، و بمتوسط حسابي يساوي 2.289 ، و انحراف معياري نسبته 1.0520، أي أن العينة ترى بأنه نظام ضريبي غير مرن ، ولا يستجيب للتطورات و المستجدات الراهنة، و بررت موقفها من خلال مثال ، و هو تدني مستوى التوافق بين النظام المحاسبي المالي و القانون الضريبي الذي تشهده الجزائر إلى غاية يومنا ، هذا بالرغم من سعي المشرع لتحقيق التوافق باضفاء تعديلات... الخ.

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية-

و منه يظهر أن العينة تعيب النظام الضريبي الجزائري من حيث التشريع، و هذا يؤثر سلبا على نظرتها للضريبة و الالتزام بها.

و بصفة عامة، نجد أن العوامل القانونية تؤثر نسبيا على سلوك المكلف تجاه الضريبة، حيث أن القانون الضريبي يمثل الرابط الأساسي بين المكلف و الضريبة في حد ذاتها، فكلما كانت هذه العوامل في صالح المكلف و تراعي ارتياحه لنظام الفرض الضريبي، من حيث العدالة و الوضوح و خفة كاهله لتحمل الضغط و العبء الضريبيين، كلما أثر ذلك ايجابا على سلوكه تجاه الضريبة و الالتزام بأدائها، كما أن هذه العوامل لا تؤثر فقط على نظرتة للضريبة، بل حتى على علاقته مع الإدارة الضريبية، كونها مكلفة و مطالبة بتطبيق هذا القانون عليه، و الذي ينشئ بموجبه علاقة ضريبية بينهما . و هذا ما سنتطرق إلى دراسته بالتفصيل في المحور الموالي.

المطلب التاسع: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور التاسع:

"العوامل الادارية"

جدول رقم (02-13): يوضح نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على العبارات المحور التاسع: العوامل الادارية

مستوى الموافقة	الاهمية النسبية %	انحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
متوسطة	54,88	1,1073	2,744	1- أنت راض عن الاصلاحات التي قامت بها الدولة على مستوى هياكل الإدارة الضريبية
متوسطة	55,12	1,1738	2,756	2- الضريبة التي تدفعها مقدره لك على أساس واضح و شفاف
متوسطة	48,66	1,1021	2,433	3- هناك ثقة متبادلة بينك و بين ادارة الضرائب
متوسطة	48,66	1,0173	2,433	4- أسلوب السلطة الممارس في ادارة الضرائب مقبول
متوسطة	46,88	0,9618	2,344	5- هنالك توازن بين سلطات الإدارة الضريبية و حقوقك القانونية
متوسطة	57,34	1,0189	2,867	6- نسبة خضوعك للرقابة الجبائية عالية
متوسطة	54,22	0,9743	2,711	7- نسبة خضوعك للرقابة الجبائية المفاجئة عالية
متوسطة	52,66	1,1558	2,633	8- موظفو الإدارة الضريبية يتحلون بالخلق و السلوك الحسن و ملتزمون بقواعد أخلاقيات المهنة
متوسطة	53,56	1,0582	2,678	9- ان سمعة و هيئة ادارة الضرائب التي تنتسب إليها جيدة
متوسطة	56,88	1,1007	2,844	10- عند قدمك لادارة الضرائب، فانك تحظى من طرف موظفيها بمعاملة جيدة و حسنة
متوسطة	57,78	1,1262	2,889	11- انك تحصل على كل الاستعلامات و المساعدات و الوثائق التي تحتاجها من ادارة الضرائب.

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية -

متوسطة	63,12	1,3401	3,156	12- ان الإدارة الضريبية تتسم بالبيروقراطية
متوسطة	53,12	1,2101	2,656	13- انك تلقى العناية الكافية عند زيارتك للإدارة الضريبية (ظيروف الانتظار، التوجيه، التكيف الهوائي)
مرتفعة	77,78	1,2759	3,889	14- تحب التعامل مع الإدارة الضريبية الكترونيا (التصريح و الدفع عبر الانترنت) مستقبلا
مرتفعة	74,00	0,9295	3,700	15- غالبا ما تكون نوع الرقابة التي تخضع اليها :
متوسطة	58,88	0,9984	2,944	رقابة عميقة (تحقيق في عين المكان)
منخفضة	44,66	1,0391	2,233	16-تولي الإدارة الضريبية اهتمامها أكثر على حماية :
مرتفعة	81,12	1,2394	4,056	حقوق الدولة
متوسطة	49,12	1,0403	2,456	مصلحة المكلفين
متوسطة	71,78	1,3059	3,589	17- اعوان ادارة الضرائب يراعون في عملهم معكم :
متوسطة	67,78	1,2693	3,389	مصلحة الدولة
منخفضة	45,34	1,0995	2,267	18- تعتبر ان أعوان الإدارة الضريبية في تعاملهم معك يتميزون باحترافية و كفاءة عالية من خلال :
متوسطة	52,88	1,0738	2,644	احترام أوقات العمل
متوسطة	55,78	1,0331	2,789	المهارة في العمل
متوسطة	54,44	1,1120	2,722	التقيد بحدود العمل و عدم تجاوزها
متوسطة	59,78	1,1563	2,989	القيام بالواجبات و مراعاة الحقوق
متوسطة	61,56	1,0729	3,078	19- غالبا ما يتعسف أعوان ادارة الضرائب مستخدمين سلطتهم معك، فذلك من أجل:
متوسطة	60,44	1,0165	3,022	الابتزاز (التهديد)
متوسطة	55,34	1,0918	2,767	الانتقام
متوسطة	66,22	1,1182	3,311	الاساءة
متوسطة	51,34	1,0711	2,567	20- ان نسبة دخولكم مع الإدارة الضريبية في المنازعات عالية
متوسطة	46,88	1,2646	2,344	21-غالبا ما تكون المنازعات الضريبية بينك و بين ادارة الضرائب :
متوسطة	37,56	1,0475	1,878	ادارية
متوسطة	60,22	1,4260	3,011	قضائية
متوسطة	66,22	1,2600	3,311	22- غالبا ما تضطر لاستمالة أحد أعوان الإدارة الضريبية عن طريق :
متوسطة	67,56	1,0009	3,378	الهدية
مرتفعة	79,34	0,9534	3,967	الرشوة
مرتفعة	78,00	1,0815	3,900	الوساطة
مرتفعة	73,34	0,9362	3,667	لا تستميل أي أحد
مرتفعة	73,34	0,9362	3,667	23-غالبا ما يكون السبب الرئيسي لقدمك لادارة الضرائب هو :
مرتفعة	73,34	0,9362	3,667	الحصول على معلومات أو نصائح
مرتفعة	73,34	0,9362	3,667	الاستجابة لتبليغ أو استدعاء
مرتفعة	73,34	0,9362	3,667	القيام بدفع ثمن
مرتفعة	73,34	0,9362	3,667	استيفاء عناصر ملفاتي

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية -

متوسطة	70,88	0,9962	3,544	مناقشة تقييم أو تبليغ إعادة تقييم	
متوسطة	59,56	0,9116	2,978	سبب اخر	
مرتفعة	80,44	1,0054	4,022	الاتصال الشخصي و القدوم شخصيا	24- للاتصال بادارة الضرائب تفضل :
متوسطة	51,34	1,1519	2,567	الاتصال الهاتفي	
متوسطة	59,56	1,0491	2,978	تكليف وسطاء	
متوسطة	60,88	1,2888	3,044	الاتصال عبر الانترنت	
متوسطة	64,00	1,1823	3,200	الاستقبال	
متوسطة	67,12	1,2390	3,356	أخلاق الأعوان (تأدب ،استقامة - صدق - أمانة- حفظ السر المهني)	
متوسطة	57,78	1,4798	2,889	السرعة في تنفيذ الخدمات	25- ان تقييمك لخدمات ادارة الضرائب التي تنتسب اليها من خلال حسن :
متوسطة	61,12	1,3354	3,056	الحدائق و العصرية	
متوسطة	67,34	1,1751	3,367	الاستعلامات و توضيح الاستفسارات	
متوسطة	64,22	1,3111	3,211	السهر و الاهتمام بخدمة الجمهور و مساعدته	
متوسطة	62,66	1,2826	3,133	نشر الوعي الضريبي	
متوسطة	67,12	1,2835	3,356	الخدمة باللغة التي تختارها (العربية او الفرنسية)	
متوسطة	60,44	1,1014	3,022	قبول الشكل	26- يتجلى انطباعك حول الوثائق الجبائية من خلال :
متوسطة	55,56	1,2612	2,778	سهولة الفهم	
متوسطة	60,22	1,1267	3,011	سهولة الملء	
متوسطة	58,00	1,0815	2,900	الاختصار	
متوسطة	68,88	0,8883	3,444	توفرها و الحصول عليها بسهولة	
متوسطة	58,88	1,1154	2,944	كثرة زيارتك للموقع	
متوسطة	56,44	0,8941	2,822	جودة التنظيم الكلي للمعلومات	27- يتجلى انطباعك عن الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب من خلال :
متوسطة	56,00	1,0078	2,800	سهولة و سرعة ايجادك للمعلومات التي تريدها	
متوسطة	60,66	1,0106	3,033	سهولة التجول في الموقع	
متوسطة	55,56	1,0143	2,778	اقتناعك بمحتويات الموقع	

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية-

متوسطة	48,22	1,3059	2,411	لا ازور اطلاقا	
متوسطة	52,66	1,1558	2,633	عملية تحصيل الضرائب من طرف الإدارة الضريبية ملائمة و مناسبة لك	
متوسطة	80,22	0,7860	4,011	النظام العام (دفعك تلقائيا للضرائب)	29- تقوم بدفع ضرائبك لادارة الضرائب عن طريق :
متوسطة	42,40	0,859	2,12	الاقتطاع من المصدر (خصم الضريبة من دخلك مباشرة)	
متوسطة	60,22	1,1367	3,011	نظام التسبيقات على الحساب (دفعك للضرائب مسبقا)	
متوسطة	59,94	0,42052	2,997	العوامل الادارية	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال الجدول، يظهر لنا مدى تأثير العوامل الادارية على سلوك عينة الدراسة تجاه الضريبة، حيث أبدت العينة موافقتها على ذلك بدرجة متوسطة تقدر ب 59.94 % بمتوسط حسابي نسبته 2.997 و بانحراف معياري قدره 0.4252، و يظهر ذلك من العبارات، و التي نصنفها كما يلي:

الفرع الأول: تقييم أداء الإدارة الضريبية

و هو يضم مجموعة من الأسئلة التي تتمحور أساسا حول:

1 ظروف العمل و جودة الخدمات : (العبارات 01-11-12-13-18-25-26-27)

من خلال العبارة رقم (01)، عبرت العينة عن مدى رضاها عن الاصلاحات التي قامت بها الدولة، على مستوى هياكل الإدارة الضريبية ، بدرجة متوسطة نسبتها 54.88 % ، و بمتوسط حسابي نسبته 2.744 و انحراف معياري يشير إلى 1.1073 ، في حين أن الفئة غير الراضية عن ذلك بررت موقفها من خلال:

- العبارة رقم (11): اتضح أن العينة موافقة بدرجة متوسطة نسبتها 57.78 % ، بمتوسط حسابي قدره

2.889 و انحراف معياري نسبته 1.1262 و ذلك على مدى مساعدة الإدارة الضريبية لها، من حيث استجابتها لكافة احتياجاتها و استعلاماتها و تزويدها بالوثائق التي تحتاجها، و يبرر هذا بأن هناك فئة معتبرة من العينة ترى نوعا من التقصير في أداء الإدارة الضريبية لهذا الواجب تجاه المكلفين.

- العبارة رقم (12): وافقت العينة بدرجة متوسطة نسبتها 63.12 % على أن الإدارة الضريبية تتسم

بالبيروقراطية، بمتوسط حسابي نسبته 3.156 و بانحراف معياري قدره 1.3401، و هذا يفسر بنقص في

رضاها تجاه ذلك . و بررت موقفها الفئة المعنبرة الأخرى من العينة، بأنها لازالت تحس ب عدم مرونة النظام الإداري ، عدم الاهتمام بالأشخاص ، التهرب من المسؤولية ، عدم التجديد و البطء في انجاز المهام و الأعمال الإدارية ، الاهتمام بالمركز و السلطة بدل العمل...الخ.

- العبارة رقم (13): ظهر نقص في رضا العينة حول تلقيها العناية الكافية عند زيارتها لإدارة الضرائب، من حيث ظروف الانتظار، التوجيه، و التكيف ...الخ، حيث وافقت على العبارة بدرجة متوسطة تساوي 53.12%. و يبرر هذا، بأن رغم عصرنة الإدارة الضريبية شكلا، إلا أن الأعوان فيها لازالوا يميزونها بنوع من التخلف و اللامبالاة و الإهمال في تجسيد العصرنة كما ينبغي، مثلا كعدم تشغيل بعض الأجهزة العصرية و استغلالها في خدمة المكلفين أو التماطل في صيانتها ، كتشغيل المكيف الهوائي في قاعات الانتظار.

- العبارة (19): فيما يتعلق باحترافية و كفاءة أعوان الإدارة الضريبية في العمل، ظهر نقص في رضا العينة عن ذلك ،من خلال موافقتها بدرجات متوسطة بخصوص : مهاراتهم في العمل 52,88 %، التقيد بحدود العمل و عدم تجاوزها 55,78%، بالإضافة إلى قيامهم بالواجبات و مراعاتهم للحقوق 54,44%. أما فيما يتعلق باحترامهم لأوقات العمل ، فوافقت العينة على ذلك بدرجة منخفضة نسبتها 45,34%، بمتوسط حسابي قدره 2.644 و انحراف معياري يشير إلى 1.0995 ، حيث أكدت عدم ذلك، و هذا يبرر بتدنى مستوى الصرامة في أداء العمل و اتقانه من طرف أعوان إدارة الضرائب، و عدم احترامهم لأوقات العمل، و التزامهم بالمواعيد مع المكلفين في الأوقات المحددة لذلك.

- العبارة (25): عبرت العينة بدرجات متوسطة و بالترتيب، كما سنعرض عن تقييمها لخدمات الإدارة الضريبية التي تنتسب إليها، كما يظهر في الجدول أعلاه، و ذلك من حيث موافقتها بدرجة متوسطة نسبتها 67.12% عن حصولهم على الخدمات باللغة التي يختارونها، و 67.34% بخصوص حصولهم على الاستعلامات و توضيح الاستفسارات من أعوان الإدارة الضريبية . كما قدرت موافقة العينة عن مدى تحلي هؤلاء الأعوان بأخلاقيات المهنة ب 67.12% ،و حرصهم و سهرهم على خدمة الجمهور و مساعدته ب 64.22%.

كما قيمت العينة موقفها إزاء سعي الإدارة الضريبية لنشر الوعي الضريبي، بموافقتها بدرجة متوسطة نسبتها 62.66% على ذلك. إضافة إلى تقييمها لجودة الاستقبال الذي قدر بنسبة 64%، الحداثة و العصرنة 61.12%، لتأتي في المرتبة الأخيرة السرعة في تنفيذ الخدمات ، و التي قدرت درجة الموافقة عليها بدرجة

متوسطة أيضا نسبتها 57.78%. و هذا الأمر يعكس لنا تدني مستوى أداء الإدارة الضريبية و جودة الخدمات التي تقدمها في نظرة العينة، و يبرر هذا بأن الإدارة الضريبية رغم كل الجهود في الإصلاحات التي مست هياكلها، إلا انها لازالت بعيدة عن مظاهر التحضر و الرقي الإداري، و هذا ما يعطي للمكلفين نظرة سلبية للإدارة الضريبية التي تمثل بدورها الفرض الضريبي، و بالتالي سيزيد نفورهم من الضريبة في حد ذاتها.

2 -الرقابة الجبائية (العبارات 06-07-15):

أما فيما يتعلق بأداء الإدارة الضريبية من حيث قيامها بالرقابة الجبائية، فقد كان موقف العينة كما يلي:

العبارة رقم (06): وافقت العينة على أن نسبة خضوعها للرقابة الجبائية عالية، بدرجة متوسطة نسبتها 57.34% بمتوسط حسابي يساوي 2.867 و انحراف معياري يشير إلى 1.0189، هذا بخصوص الرقابة الجبائية بشكل عام ، في حين أنها أكدت بدرجة متوسطة نسبتها 54.22 % خضوعها للرقابة الجبائية المفاجئة، و هذا ما ظهر في العبارة رقم (07)، أما من ناحية نوع الرقابة الجبائية، فوافقت العينة بدرجة مرتفعة نسبتها 74% بمتوسط حسابي قدره 3.7 و انحراف معياري يميل إلى 0.9295 ، على أنها غالبا ما تخضع للرقابة الجبائية العامة، أي الرقابة على الوثائق، في حين أنها وافقت بدرجة متوسطة نسبتها 58.88% على خضوعها للرقابة المعمقة، أي تحقيق في عين المكان . و يبرر هذا بأن الإدارة الضريبية تمارس عملها الرقابي بكل نشاط و التزام كما ينبغي ، من ناحية برمجة المهام الرقابية الموكلة لها، إلا أن فئة من العينة تخضع مرارا للرقابة الجبائية في عين المكان، و عبرت عن ذلك بأن الرقابة الجبائية في نظرها أصبحت تمارسها الإدارة الضريبية كسلاح على مكلفين دون آخرين، مما يجعلها لا تحس بوجود عدالة ضريبية و هذا الأمر ينعكس سلبا على نظرتها للإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها.

3 #التحصيل الضريبي:

أما فيما يتعلق بأداء الإدارة الضريبية، من حيث قيامها بمهمة التحصيل الضريبي، فقد كان موقف العينة كما يلي:

من خلال العبارة رقم (28): وافقت العينة بدرجة متوسطة نسبتها 52.66% ، و متوسط حسلي يشير إلى 2.633 و انحراف معياري نسبته 1.1558 أن عمليات تحصيل الضرائب من طرف الإدارة الضريبية ملائمة و مناسبة لها، و هذا معناه وجود نقص في رضا العينة تجاه ذلك.و يبرر هذا بعدم ملائمة طرق التحصيل لفئة معتبرة من عينة الدراسة، و هي تلك الفئة التي تخضع للاقتطاع من المصدر ، و التي تقدر نسبتها 42.40%

من خلال العبارة رقم (29)، فهي تحبذ بشكل عام الدفع التلقائي للضريبة حسب النظام العام، إلا أن ذلك مرتبط بطبيعة دخلها، و أغلبية هذه الفئة هم المكلفون بالضرائب الأجانب الذين يقع مقر خضوعهم للضريبة في الجزائر.

و من خلال العبارة رقم (14): ظهر موقف العينة بالإيجاب و بدرجة مرتفعة نسبتها 77.78% بمتوسط حسابي قدره 3.889 و انحراف معياري 1.2759 ، على أنها تحب التعامل مع الإدارة الضريبية الكترونيا في المستقبل، و هذا يؤثر ايجابا على علاقتها مع الإدارة الضريبية و نظرتها للضريبة في حد ذاتها، كون هذا التعامل له محاسن عديدة ، فهو يدخل في اطار الحوكمة الالكترونية، و استخدام التقنيات الحديثة ، كما أنه يختصر الوقت و يوفر الجهد و التكاليف بالنسبة لكلا الطرفين في التعامل ، و يسهل العمليات التصريح و الدفع. إلا أنه يخدم فقط فئة المكلفين المثقفين و المتعلمين، الذين يتعاملون بالانترنيت بشكل مستمر، أما الفئات الأخرى خلاف ذلك فيعيقها نوعا ما.

الفرع الثاني: العلاقة بين المكلفين و الإدارة الضريبية

و هو يضم مجموعة من الأسئلة التي تتمحور أساسا حول:

1 الثقة المتبادلة (02-03-09-24):

يعتبر موضوع الثقة بين طرفي العلاقة الضريبية موضوع هام و حساس للغاية، و من خلال هذه العبارات تبين أن:

العبارة رقم (02): وافقت العينة بدرجة متوسطة 55.12% و متوسط حسابي يميل إلى 2.75 و انحراف معياري قدره 1.738 أن الضريبة التي تدفعها مقدرة لها على أساس واضح و شفاف، و هذا معناه أن معظم العينة يوافقون على ذلك، إلا أن النتيجة تبين نقصا في رضا العينة اجمالا، فالعينة الأخرى التي لا توافق تبرر موقفها من خلال عدم وضوح الاجراءات الضريبية و تعقدها، سواء من حيث القانون أو من حيث تطبيقه من طرف العون الضريبي، حيث أن هذا الأخير تقع تحت مسؤوليته تبسيط هذا القانون إن كان به تعقيد للمكلفين، لكي يحسوا بوجود شفافية ضريبية ، و تزال جميع شكوهم بأنهم مظلون أثناء التعامل بينهم مما يولد الثقة، و بالتالي تتحسن العلاقة الضريبية بين المكلفين و الإدارة الضريبية و تتحسن نظرتهم للضريبة في حد ذاتها.

العبارة رقم (03): عبرت العينة من خلال هذه العبارة بدرجة متوسطة نسبتها 48.66% و بمتوسط حسابي نسبته 2.433 و انحراف معياري قدره 1.1021 ، على أن هناك ثقة متبادلة بينها و بين الإدارة الضريبية، و هذا يفسر بوجود حسن نية و ثقة، من طرف هذه الفئة من العينة تجاه أعوان ادارة الضرائب، أما الفئة الأخرى من العينة، نفت ذلك و لا توافق على العبارة، بحجة نظرتها السلبية تجاهها، و هي نظرة مستوحاة من التاريخ بالدرجة الأولى، حيث لطالما كانت الضريبة أداة لاغتصاب الشعوب و نهب أموالهم من طرف الاستعمار، و من جهة أخرى بتعامل أعوان ادارة الضرائب مع المكلفين، و تميزهم بسمعة سيئة و عدم تحليهم بالسلوك الحسن.

العبارة رقم (09): توافق العينة بدرجة متوسطة نسبتها 53.56% بمتوسط حسابي نسبته 2.678 و انحراف معياري نسبته 1.0582 ، أن سمعة الإدارة الضريبية التي ينتسب إليها جيدة، بالايجاب، أما الفئة الأخرى المعتبرة من العينة تنفي ذلك ، بحجة سماع الأقاويل السلبية و الاشاعات المتداولة عن ادارة الضرائب اجمالاً، أنها ادارة تنهب الأموال دون حق، بالاضافة إلى التصرفات السيئة التي تصدر من الأعوان أحيانا حين يخرجون عن نطاق العمل، و عدم التقيد بالحدود و عدم احترام أخلاقيات المهنة، و يتجسد ذلك في مظاهر التسبب الاداري كالتأخر و عدم احترام المواعيد... الخ، أو الفساد الاداري بأنواعه كاستغلال النفوذ، الرشوة ، المحسوبية، العلاقات غير الرسمية بين العمال... الخ، مما يؤزم العلاقة الضريبية ، خاصة من وجهة نظر المكلفين للإدارة الضريبية و الضريبة بشكل عام.

أما بخصوص طريقة الاتصال بادارة الضرائب فقد أقرت العينة من خلال العبارة رقم (24) ما يلي:

نسبة كبيرة من العينة وافقت بدرجة مرتفعة ، نسبتها 80.44% بمتوسط حسابي نسبته 4.022 و انحراف معياري قدره 1.0054 أنها تفضل الاتصال الشخصي، و القدوم شخصيا في التعامل مع ادارة الضرائب، و بررت العينة موقفها هذا أنها من باب الثقة، فمن جهة ترى أن اتصالها الشخصي ضروري لتكون نظرتها شفافة لتعاملاتها الضريبية ، و من جهة أخرى لا تثق في موظفي الضرائب، و تخشى أن يمارسوا عليها تجاوزات في غيابها أو ما شابه ذلك، أما بشأن تكليف وسطاء ، فإنها لا تثق فيهم خشية أن يتواطؤوا مع ادارة الضرائب في تظليلها.

أما بالنسبة للاتصال الهاتف، ي فوافقت عليه العينة بدرجة متوسطة نسبتها 51.34%، في حين وافقت بدرجة متوسطة أيضا نسبتها 59.56% أنها تكلف وسطاء لذلك . و بررت ذلك من خلال موقفين :

الأول عدم وجود الوقت الكافي للمكلفين المعنيين، للتواصل مع ادارة الضرائب، خاصة رجال الأعمال و أصحاب المؤسسات الكبيرة، مما يجعلهم يوكلون وسطاء يتقون بهم في هذه المهمة، و غالبا ما يكونون محاسبي المؤسسات، أما الثاني فهناك فئة من المكلفين تفضل هذا الاتصال عن بعد، تفاديا لحدوث تجاوزات و الدخول في خلافات مع أعوان الإدارة الضريبية، خاصة أولئك الذين لا يتحلون بالسلوك الحسن و لا يراعون مبادئ و أخلاقيات المهنة.

و بالنسبة للاتصال عبر الانترنت، طبعا و هو غير متاح حاليا في الجزائر، إلا أن العينة وافقت عليه بدرجة متوسطة نسبتها 60.88%، و هذا يبرر بوجود رغبة لدى المكلفين و ميلهم للتعامل الالكتروني مع الإدارة الضريبية مستقبلا.

و منه نستنتج أن مسألة الثقة في التعامل بين المكلفين و أعوان الإدارة الضريبية في الجزائر، أمر مهم و يؤثر على العلاقة الضريبية بين الطرفين، و يرتبط بسمعة الإدارة الضريبية و مستوى الثقة في موظفيها، و تحقق الشفافية الضريبية في التعامل، و هذا ما يؤثر على الضريبة و قبولها و أدائها كما ينبغي من طرف المكلفين.

1 معاملة المكلفين (04-05-08-10-16-17-19-22-23):

أما بشأن معاملة المكلفين، فقد أظهرت نتائج الجدول مايلي:

- العبارة رقم (04): ترى العينة أن أسلوب السلطة الممارس في ادارة الضرائب مقبول، و توافق على ذلك بدرجة متوسطة نسبتها 48.66% بمتوسط حسابي نسبته 2.433 و انحراف معياري يشير إلى 1.0173، و هذا يدل على وجود نقص في رضا العينة تجاه ذلك اجمالا، و يبرر هذا بأن صلاحيات و سلطة أعوان الإدارة الضريبية في ممارستهم لعملهم محددة في القانون، و الأمر يعود إلى كيفية ممارستها من طرف الأعوان، و يختلف ذلك من عون لآخر حسب منصبه، مهمته، و شخصيته... الخ، و بما أننا بصدد التكلم عن ادارة الضرائب، فمهما اتسمت فيها السلطة بالقبول إلا أنها لن تحضى بالرضا الكافي من طرف المكلفين، بسبب طبيعة مهمة الإدارة الضريبة الحساسة، و هي جباية الأموال من المكلفين. و هذا ما أكدته العينة في العبارة رقم (05) حين عبرت عن موقفها بالموافقة، بدرجة متوسطة نسبتها 46.88%، حول وجود توازن بين سلطات ادارة الضرائب و الحقوق القانونية للمكلفين، هذا من وجهة نظرها.

- العبارة رقم (08): أقرت فيها العينة بدرجة متوسطة نسبتها 52.66%، و بمتوسط حسابي قدره 2.633 و انحراف معياري يشير إلى 1.1558 أن موظفي الإدارة الضريبية يتحلون بالخلق و السلوك الحسن، و ملتزمون بقواعد أخلاقيات المهنة، و نلاحظ أن هنالك نقص في رضا العينة بهذا الشأن، فالعينة المعتبرة الأخرى التي لا توافق على العبارة، تبرر موقفها من خلال افشاء السر المهني للمكلفين، من قبل بعض الأعوان و خصوصا ذوي القرابة معهم أو الجيران، بالاضافة إلى تجاوزهم حدود العمل، و التدخل أحيانا في أمور شخصية و اضلالهم بربطها بالعمل... الخ. كما أكدت و وافقت من خلال العبارة رقم (10) بدرجة متوسطة نسبتها 56.88% أنها تحظى من طرف موظفيها بمعاملة جيدة و حسنة، هذا بالنسبة لنصف العينة تقريبا، أما العينة الأخرى التي لا توافق بررت ذلك بتلقيها معاملة جافة و بدون تقدير ، من طرف بعض الأعوان عند زيارتها لادارة الضرائب، بالاضافة إلى عدم تلقيهم المساعدة منهم كما ينبغي و تجاهلهم لهم.

- العبارة رقم (16): وافقت العينة على أن الإدارات تولي اهتمامها أكثر على حماية حقوق الدولة، بدرجة مرتفعة نسبتها 81.12%، و وافقت و بدرجة منخفضة نسبتها 44.66%، على توليها الاهتمام أكثر على حماية حقوق المكلفين، و هذا الأمر يعكس سلبية هذا الموقف . و يبرر باحساس العينة بالاجحاف و عدم التعاطف معها، كونها في أمس الحاجة كمكلف لمراعاة حقوقه بدلا من الدولة، . كما أقرت من خلال العبارة رقم (17) ، و وافقت على ذلك بدرجة متوسطة نسبتها 67.78% أن الأعوان الضريبيين و بعد مراعاتهم لمصلحة الدولة ، فإنهم يراعون مباشرة مصالحهم الشخصية قبل مصالح المكلفين، و قد تصل إلى حد التعسف في استخدام السلطة، و أوضحت ذلك من خلال العبارة رقم (19) حيث وافقت بدرجات متوسطة و بالترتيب على الابتزاز 59.78%، الانتقام 61.56% و الاساءة 60.44%. و لكي تتجنب ذلك، فقد أقرت العينة من خلال العبارة رقم (22) أنها غالبا ما تضطر لاستمالة هذا النوع من الأعوان، سواء المتعسف أو ذاك الذي لا يتعاطف معها في تطبيق القانون، حيث وافقت بدرجات متوسطة و بالترتيب أنها تلجأ إلى الوساطة 60.22%، الهدية 46.88% ، و قد تصل إلى حد الرشوة أحيانا 37.56%. في حين أن فئة معتبرة وافقت بدرجة متوسطة نسبتها 66.22% ، على أنها لا تستميل أي أحد و تسلم أمرها و ترضخ للأمر الواقع . هذا الأمر يوتر و يؤزم العلاقة بين الطرفين، و يولد نظرة عداوية لدى المكلفين تجاه الأعوان الضريبيين، و بالتالي كره الضريبة في حد ذاتها.

- العبارة (23): و هي بخصوص السبب الرئيسي لقدم العينة و زيارتها لادارة الضرائب ، و قد تبين من

الجدول ما يلي:

واقفت العينة بأنها تأتي لزيارة الإدارة الضريبية فقط من أجل الاستجابة لتبليغ أو استدعاء، بدرجة مرتفعة نسبتها 79.34% و من أجل القيام بدفع ثمن بدرجة مرتفعة أيضا نسبتها 78.00%، و من أجل استيفاء عناصر ملفاتها بدرجة مرتفعة نسبتها 73.34%. كما وافقت بدرجة متوسطة نسبتها 59.56% على أسباب أخرى، مناقشة تقييم أو تبليغ إعادة تقييم بدرجة متوسطة نسبتها 70.88%، أما الحصول على معلومات أو نصائح فوافقت عليها بدرجة متوسطة نسبتها 67.56%. و هذا التسلسل يبرر من حيث أولوية الأمور في نظر العينة لتقصد ادارة الضرائب، فأهم أمر في نظرها هو الاستجابة للاستدعاء أو التبليغ و هذا راجع لمدى شوقها و تخوفها في آن واحد مما قد يصدر في حقها من قرار اداري، الأمر الذي يجعلها لا تتردد و لا تغفل عنه. الأمر الثاني و هو دفع ثمن الضرائب، و هو أمر مهم لتسدد مستحقاتها و لا تقع في فخ العقوبات و الغرامات الجبائية و تتفادها، و بخصوص استيفاء عناصر ملفاتها أمر بدهي و مهم، لكي لا يتعرقل سير نشاطها بسبب عدم اكتمال ملف أو نقص في الوثائق...الخ.

أما الأمور الأخرى، نرى أن العينة لا توليها اهتماما كبيرا، كالحصول على المعلومات أو النصائح، الأمر الذي يجب أن يكون ذو الأولوية الكبرى، و فئة من العينة تبرر موقفها هذا بنها لا تحظى بالمعاملة الجيدة و الحسنة، ضف إلى عدم تلقيها المساعدة اللازمة و الكافية كما ينبغي، مما لا يشجعها على زيارة الإدارة الضريبية و طلب المساعدة و الاستعلام إلا إذا لزم الأمر و للضرورة القصوى، و هذا نفسه بتقصير الإدارة الضريبية في معاملة المكلف و الاعتناء به، و السهر على خدمته و الاستجابة لكافة مطالبه. هذا الأمر يوتر العلاقة الضريبية و يؤزمها و يؤثر سلبا على نظرة المكلف للإدارة الضريبية، و الضريبة في حد ذاتها.

2 المنازعات الضريبية (20-21):

فيما يتعلق بالمنازعات الضريبية، فعبرت عنه العينة من خلال العبارة رقم (20) بموقف سلبي نوعا ما، حيث وافقت بدرجة متوسطة نسبتها 55.34% و متوسط حسابي قدره 2.767 و انحراف معياري يشير إلى 1.0918 على أن نسبة دخولها مع الإدارة الضريبية في النزاع عالية، و هذا الأمر يوتر نوعا ما العلاقة الضريبية بين الطرفين، خاصة و أن العينة أشارت من خلال العبارة (21) إلى طبيعة هذه المنازعات الضريبية بينها و بين ادارة الضرائب، حيث أقرت بنسبة 66.22% إلى المنازعات الادارية، و بنسبة 51.34% إلى المنازعات القضائية، في حين أن هنالك من العينة من أقرروا إلى كلتا الطبيعتين في آن واحد. و يبرر هذا بوجود خلافات كثيرة بين طرفي العلاقة الضريبية، بسبب كثرة الأخطاء و التجاوزات التي تصادف في تصاريح

المكلفين في عمليات الرقابة الجبائية، و اعادة تأسيس الأوعية الضريبية من قبل الأعوان و المراقبين، و هذا غالبا ما لا يلقى القبول من المكلفين ، و يروونه احجافا و ظلما في حقهم، مما يجعلهم يدخلون في المنازعات الضريبية الادارية ، و إن لم تلق هذه الأخيرة حلا ترفع القضية إلى القضاء ليفصل بين الطرفين. هذا الأمر يؤثر سلبا على العلاقة الضريبية و يؤزمها و يؤثر سلبا على نظرة المكلفين للضريبة.

و في الأخير، نستنتج أن العوامل الادارية تؤثر نسبيا، و بشكل مهم على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها، حيث كلما كان أداء الإدارة الضريبية جيدا سواء من ناحية ظروف العمل أو الجودة الخدمات، و كلما اهتمت بمعاملة المكلف بالضريبة و السهر على خدمته ، كلما زادت الثقة بينهما و قلت نسبة المنازعات الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين العلاقة الضريبية بين الطرفين، و بالأخص سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و تحسنت نظرتة للضريبة في حد ذاتها.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات الدراسة

في هذا الجانب سنقوم باختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة ، من خلال استخدام الانحدار المتعدد.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية

" إن جميع العوامل باختلافها تؤثر على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية، و الضريبة في حد ذاتها" و قسمت هذه الفرضية إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

1 الفرضية الصفرية (H0₁):

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للعوامل (التاريخية،السياسية، الاجتماعية،الدينية،النفسية،الاقتصادية،القانونية،الادارية) على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها.

2 الفرضية البديلة (H1₁):

يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للعوامل (التاريخية،السياسية، الاجتماعية،الدينية،النفسية،الاقتصادية،القانونية،الادارية) على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها.

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية-

وقاعدة رفض أو قبول الفرضية هي :

- قبول الفرضية الصفرية إذا كانت : قيمة F المحسوبة أصغر من قيمة F الجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 أو قيمة مستوى دلالة sig أكبر من 0.05

- قبول الفرضية البديلة إذا كانت : قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 أو قيمة مستوى دلالة sig أصغر من 0.05

لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار تحليل الانحدار المتعدد ، والذي يستخدم بشكل واسع لتحديد وتوضيح الأثر للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، كما يستخدم للتنبؤ بقيم المتغير التابع نتيجة للتباين الحاصل في المتغيرات المستقلة ، باستخدام برنامج spss .v23 ، حيث اخترنا طريقة Entée التي مفادها ادخال كل المتغيرات دفعة واحدة ، للتحقق من وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة معا على المتغير التابع.

جدول رقم (02-14): يبين نتائج تحليل الانحدار المتعدد لأثر العوامل المختلفة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها

معنوية الكلية		المعنوية الجزئية (معاملات الانحدار)						معنوية الكمية		
		اتجاه التأثير		التأثير معنوي / غير معنوي		العوامل		SIG	قيمة F	
R ²	r	Beta		Sig	t	B				
0,559	0,748			تأثير معنوي / غير معنوي	0,000	5,788	1,676	(Constant)	0,000	12,838
		سلبي	-0,035	غير معنوي	0,717	-0,364	-0,020	التاريخية		
		سلبي	-0,205	تأثير معنوي	0,042	-2,066	-0,150	السياسية		
		سلبي	-0,360	تأثير معنوي	0,008	-2,717	-0,213	الاجتماعية		
		سلبي	-0,035	غير معنوي	0,671	-0,426	-0,020	الدينية		
		سلبي	-0,144	غير معنوي	0,226	-1,220	-0,083	النفسية		
		سلبي	-0,396	تأثير معنوي	0,000	-3,869	-0,337	الاقتصادية		
		سلبي	-0,481	تأثير معنوي	0,000	-3,942	-0,498	القانونية		
		سلبي	-0,190	تأثير معنوي	0,086	-1,740	-0,214	الادارية		

قيمة F الجدولة 2.764: عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (8 ، 81) B : معامل المتغير المستقل
 حيث درجة الحرية = (عدد المتغيرات - 1) = 8 = 1 - 9 ، عدد العينة (N) = عدد المتغيرات = 9 - 0 = 81

المصدر: من إمداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال النتائج الجدول أعلاه، نجد أن معامل ارتباط بيرسون بين العوامل (التاريخية، السياسية، الاجتماعية، الدينية، النفسية، الاقتصادية، القانونية، الادارية) و سلوك المكلف الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها بلغ $r=0.748$ وهو معنوي، حيث قيمة F المحسوبة: 12.838 أكبر من قيمة F

المجدولة: 2.764 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (8 ، 81) وأيضاً قيمة $\text{sig} = 0,000$ أقل من مستوى الدلالة 0.05.

الاستنتاج : ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي :

يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للعوامل (التاريخية، السياسية، الاجتماعية، الدينية، النفسية، الاقتصادية، القانونية، الادارية) على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها.

بعد معرفة معنوية العلاقة بين المتغيرات المستقلة : العوامل (التاريخية، السياسية، الاجتماعية، الدينية، النفسية، الاقتصادية، القانونية، الادارية) ، والمتغير التابع سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها، نمر الآن إلى تحليل نموذج الانحدار المتعدد للفرضية الأولى، من خلال درجة تفسير العوامل مجتمعة لسلوك المكلف هل هي : (مرتفعة ، متوسطة، منخفضة) ، وأيضاً من خلال تحليل معاملات المتغيرات المستقلة كل على حدا ، ومدى تأثيرها في التابع ، أي تحديد العوامل الأكثر تأثيراً و مساهمة في تغيير سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها ، وهل التأثير ايجابي أم سلبي ، وأيهما ليس له تأثير ومن ثم استبعاده من النموذج .

الفرع الأول: تحليل نموذج الانحدار المتعدد للفرضية الرئيسية الأولى

1 بناء نموذج الانحدار المتعدد للفرضية الرئيسية الأولى:

$$\text{سلوك المكلف تجاه الضريبة} = a + B1(\text{التاريخية}) + B2(\text{السياسية}) + B3(\text{الاجتماعية}) + B4(\text{الدينية}) + B5(\text{النفسية}) + B6(\text{الاقتصادية}) + B7(\text{القانونية}) + B8(\text{الادارية})$$

من الجدول أعلاه نجد :

$$\text{سلوك المكلف تجاه الضريبة} = 1,676 - 0,020(\text{التاريخية}) - 0,150(\text{السياسية}) + 0,213(\text{الاجتماعية}) - 0,020(\text{الدينية}) + 0,083(\text{النفسية}) - 0,337(\text{الاقتصادية}) + 0,498(\text{القانونية}) + 0,214(\text{الادارية})$$

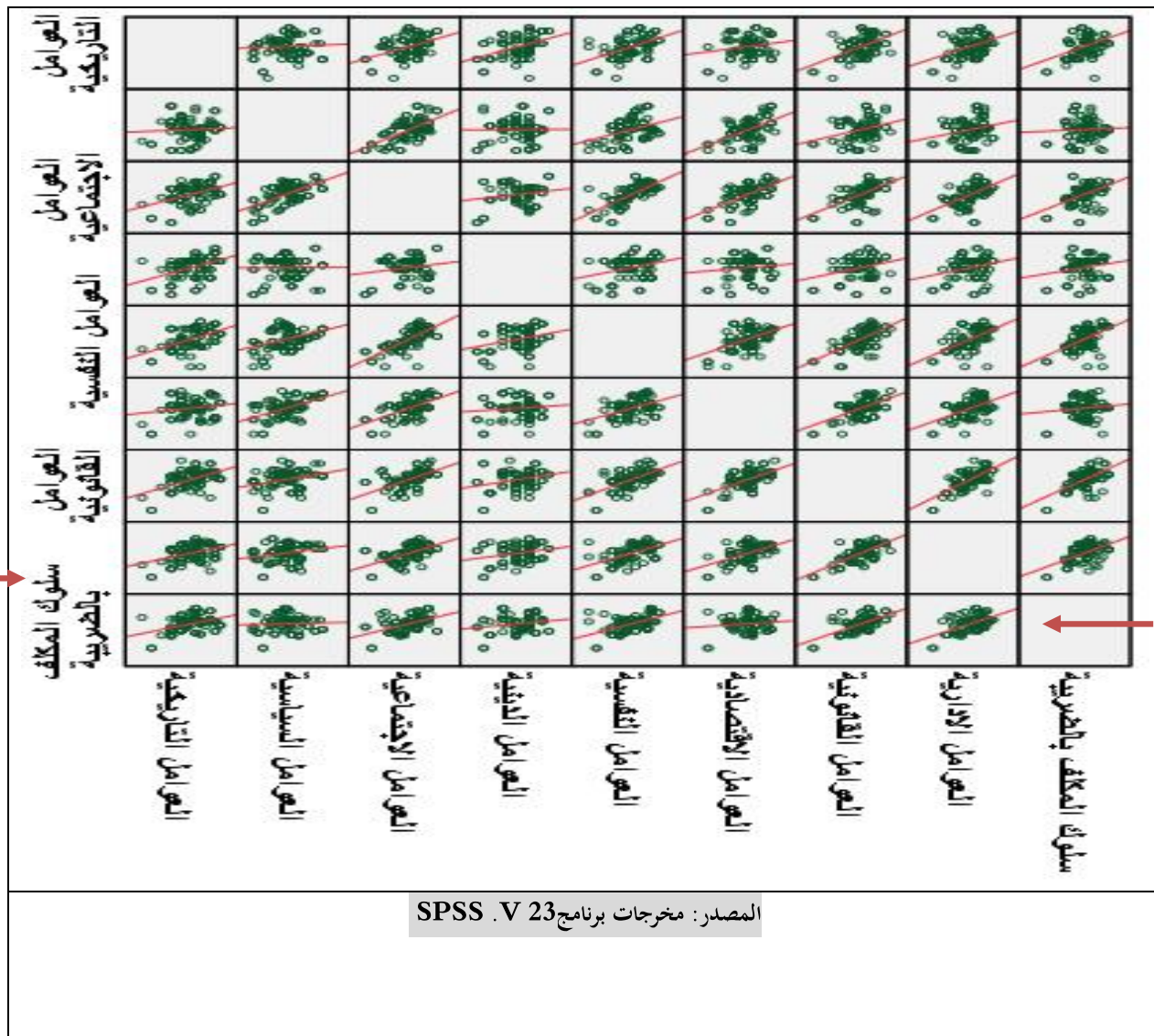
الفرع الثاني: شروط ملائمة البيانات لتحليل نموذج الانحدار

وقبل البدء في تطبيق تحليل نموذج الانحدار المتعدد للفرضية الرئيسية الأولى، وللوصول لملائمة البيانات لتحليل الانحدار، وجب التأكد من توفر بعض الشروط المهمة الواجب توفرها للتحليل، باستخدام الانحدار الخطي المتعدد وهي :

1 وجود علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع :

ويمكن اختبار هذا الشرط برسم لوحة الانتشار، وحساب معامل الارتباط بيرسون، و الشكل التالي يوضح وجود علاقة خطية بين المتغيرات المفسرة والمتغير التابع.

الشكل رقم(02-13):. يبين شكل الانتشار (علاقة الخطية) بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع



2- البيانات تتبع التوزيع الطبيعي:

تم إثباته (جدول اختبار (Kolmogorov-Smirnov))

3- خلو النموذج من مشكلة الارتباط الخطي المتعدد :

أي ضرورة انخفاض الارتباط بين المتغيرات المستقلة، وكلما كان الارتباط عال بينهما، دل ذلك على وجود تشابه في المعلومات التي تقدمها هذه المتغيرات ، الأمر الذي سيضعف من النموذج .

وتوجد عدة طرق للكشف على مشكلة التعدد الخطي، منها معامل تضخم التباين (VIF) (Variance Inflation Factor) لقياس مستوى الارتباط المتعدد بين كل متغير من المتغيرات المستقلة ، حيث يقوم على مقلوب معامل التباين المسموح (Tolerance) أي (Tolerance/1=VIF) ، ونشير هنا إلى أن حصول مؤشر (VIF) على قيمة تزيد عن 10 لأي متغير من المتغيرات المستقلة، كان ذلك مؤشرا عن إمكانية وجود مشكلة التعدد الخطي، أما إذا زادت قيمة هذا المؤشر عن 30 في أي متغير ، فهذا دليل عن وجود مشكل التعدد الخطي. والجدول التالي يوضح قيم المؤشر لكل متغير مستقل :

جدول رقم (02-15) يبين قيم معامل تضخم التباين والتباين المسموح به لمتغيرات الدراسة المستقلة

الرقم	المتغيرات المستقلة	التباين المسموح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)
01	العوامل التاريخية	0,576	1,737
02	العوامل السياسية	0,555	1,802
03	العوامل الاجتماعية	0,310	3,227
04	العوامل الدينية	0,799	1,251
05	العوامل النفسية	0,391	2,560
06	العوامل الاقتصادية	0,520	1,925
07	العوامل القانونية	0,366	2,732
08	العوامل الادارية	0,458	2,186

المصدر: من إمن اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

يوضح من الجدول أعلاه أن قيم مؤشر تضخم التباين (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة، تراوحت بين (1.251 و 3.227) ، وهي لا تتجاوز القيمة : 10 ، وعليه يتضح خلو نموذج الانحدار من المشكلة التعدد الخطي بين المتغيرات المستقلة.

الفرع الثالث: جودة توفيق النموذج وتقييم معاملاته

وبعد التأكد من توفر الشروط لاعتماد نموذج الانحدار المتعدد ، نمر الآن إلى تحليل العلاقة المدروسة بين متغيرات (العوامل ، سلوك المكلف) الأداء العام لنموذج الانحدار أدناه ، وتقييم جودة وفعالية تمثيله للعلاقة المدروسة من خلال : تقييم معامل التحديد R^2 ، تقييم معاملات الانحدار (B) للمتغيرات المستقلة، وأيهما له تأثير أكثر من الآخر على المتغير التابع، وأيهما ليس له أي أثر ومن ثم استبعاده من النموذج.

1 جودة تفسير النموذج (تقييم معامل التحديد للنموذج R^2):

معامل تحديد (التفسير R^2) : وهو محصور بين 0 (أدنى قيمة) و 1 (أعلى قيمة) ، حيث يكشف لنا النسبة المئوية % التي يساهم بها المتغير المستقل العوامل مجتمعة (التاريخية،السياسية، الاجتماعية،الدينية،النفسية،الاقتصادية،القانونية،الادارية) في تغير (التباين) المتغير (سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها)، حيث كلما اقتربت من 100% دل ذلك على الفعالية كبيرة التي يتمتع بها النموذج في تمثيل العلاقة المدروسة ، وتتسبب النسبة المتبقية لمتغيرات أخرى خارجة عن متغيرات الدراسة وكذا للخطأ العشوائي.

وعليه نحدد مجالات R^2 كما يلي : ($0 - 1$) = 0.333 ، حيث أن رقم 03 معناه ثلاثة مستويات للتفسير : (منخفض، متوسط، مرتفع) ونحصل على المجالات كما يلي:

الشكل رقم (02- 14) يمثل مجال معامل التحديد R^2 للنموذج

مجال معامل التحديد R^2 من 0 إلى 0.333 من 0.334 إلى 0.666 من 0.667 إلى 1

مرتفع	متوسط	منخفض	درجة سلوك المكلف بالضريبة
أكثر من 66.7%	من 33.4 % إلى 66.6 %	أقل من 33.3 %	النسبة المئوية

ومن خلال الجدول أعلاه نجد :

أن قيمة معامل التفسير R^2 بلغت $R^2=0.559$ ، و هي قيمة متوسطة ، ومنه فإن العوامل المستقلة مجتمعة (التاريخية،السياسية،الاجتماعية،الدينية،النفسية،الاقتصادية،القانونية،الادارية) مجتمعة تفسر **55.90%** من التغيرات التي تحدث في سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها ، في الجزائر، والباقي **44.10%** راجع إلى عوامل أخرى، منها العوامل غير ممثلة في النموذج المقترح، بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية .

2 تقييم معاملات الانحدار :

تقييم معاملات الانحدار (B) للمتغيرات المستقلة، وأيهما له تأثير أكثر من الآخر على المتغير التابع، وأيهما له تأثير على سلوك المكلف (تأثير معنوي) ، و أيهما ليس له أي أثر (تأثير غير معنوي) ،ومن ثم استبعاده من النموذج. وقاعدة التقييم هي:

إذا كانت قيمة مستوى المعنوية (sig) والمبينة في الجدول أعلاه، أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة **0.05** المقابلة لقيمة 't' المحسوبة للمعامل B ، فإن قيمة معامل الانحدار معنوية (تضم إلى النموذج).

أما لمعرفة فيما إذا كان التأثير عكسيا أو طرديا، نعتمد على قيمة (Beta) المبينة في الجدول أعلاه

فإذا كانت قيمتها سالبة، فهذا يعني تأثير المعامل على سلوك المكلف بالضريبة عكسي، والعكس

صحيح

و بالرجوع إلى الجدول أعلاه نجد:

- بالنسبة لاختبار معنوية $a=1,676$: قيمة احتمال الخطأ SIG تساوي **0.000** وهي أقل من مستوى الدلالة **0.05** إذن قيمة ثابت a معنوي.

- بالنسبة لاختبار معنوية: $B_1 = -0,020$ ، وهو معامل المتغير العوامل التاريخية ، نجد قيمة مستوى المعنوية SIG تساوي **0,717** وهي أكبر من 0.05 إذن قيمة تأثير B_1 غير معنوي (أي يستبعد المتغير من النموذج) ، وهذا يعكس عدم تأثير العوامل التاريخية في سلوك المكلف اتجاه الضريبة والإدارة الضريبية .

- بالنسبة لاختبار معنوية $B_2 = -0,150$ ، وهو معامل المتغير العوامل السياسية، نجد قيمة مستوى المعنوية SIG تساوي **0,042** و هي أقل من 0.05 ، إذن قيمة تأثير B_2 معنوي (أي يضم المتغير من النموذج) ، وهذا يعني زيادة وحدة واحدة في العوامل السياسية يؤدي إلى تراجع (نقص) سلوك المكلف اتجاه الضريبة والإدارة الضريبية في الجزائر بقيمة 0.150 وحدة، بافتراض ثبات باقي المتغيرات المستقلة. أي أن العوامل السياسية الحالية في الجزائر تؤثر بشكل سلبي في سلوك المكلف وهذا حسب قيمة $(\text{Beta} = -0.205)$ فهي سالبة .

- بالنسبة لاختبار معنوية: $B_3 = -0,213$ وهو معامل المتغير العوامل الاجتماعية، نجد قيمة مستوى المعنوية SIG تساوي **0,008** وهي أقل من 0.05 ، وهذا يعكس أهمية المتغير في النموذج، إذن قيمة تأثير B_3 معنوي (أي يضم المتغير إلى النموذج) ، وهذا يعني زيادة وحدة واحدة في العوامل الاجتماعية، تؤدي إلى الزيادة سلوك المكلف اتجاه الضريبة والإدارة الضريبية في الجزائر بقيمة 0.213 وحدة بافتراض ثبات باقي المتغيرات المستقلة . أي أن العوامل الاجتماعية الحالية في الجزائر تؤثر بشكل سلبي في سلوك المكلف وهذا حسب قيمة $(\text{Beta} = -0.360)$ فهي سالبة.

- بالنسبة لاختبار معنوية: $B_4 = -0,020$ ، وهو معامل المتغير العوامل الدينية، نجد قيمة احتمال الخطأ SIG تساوي **0,671** وهي أكبر من 0.05 ، إذن قيمة تأثير B_2 غير معنوي (أي يستبعد المتغير من النموذج)، وهذا يعكس عدم تأثير العوامل الدينية في سلوك المكلف اتجاه الضريبة والإدارة الضريبية.

- بالنسبة لاختبار معنوية: $B_5 = -0,083$ ، وهو معامل المتغير العوامل النفسية، نجد قيمة احتمال الخطأ SIG تساوي **0,226** وهي أكبر من 0.05 ، إذن قيمة تأثير B_2 غير معنوي (أي يستبعد المتغير من النموذج)، وهذا يعكس عدم تأثير العوامل النفسية في سلوك المكلف اتجاه الضريبة والإدارة الضريبية.

العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها - دراسة ميدانية-

- بالنسبة لاختبار معنوية $B_6 = -0,337$ ، وهو معامل المتغير العوامل الاقتصادية، نجد قيمة احتمال الخطأ SIG تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وهذا يعكس أهمية المتغير في النموذج، إذن قيمة تأثير B_6 معنوي (أي يضم المتغير إلى النموذج)، وهذا يعني بزيادة وحدة واحدة في العوامل الاقتصادية يؤدي إلى تراجع (نقص) سلوك المكلف اتجاه الضريبة والإدارة الضريبية في الجزائر بقيمة 0.337 وحدة بافتراض ثبات باقي المتغيرات المستقلة. أي أن العوامل الاقتصادية الحالية في الجزائر، تؤثر بشكل سلبي في سلوك المكلف وهذا حسب قيمة $(Beta = -0,396)$ فهي سالبة.

- بالنسبة لاختبار معنوية: $B_7 = -0,498$ ، وهو معامل المتغير العوامل القانونية، نجد قيمة مستوى المعنوية SIG تساوي 0,000 وهي أقل من 0.05، وهذا يعكس أهمية المتغير في النموذج، إذن قيمة تأثير B_7 معنوي (أي يضم المتغير إلى النموذج)، وهذا يعني بزيادة وحدة واحدة في العوامل القانونية تؤدي إلى الزيادة سلوك المكلف اتجاه الضريبة والإدارة الضريبية في الجزائر بقيمة 0.498 وحدة، بافتراض ثبات باقي المتغيرات المستقلة. أي أن العوامل القانونية الحالية في الجزائر تؤثر بشكل سلبي في سلوك المكلف، وهذا حسب قيمة $(Beta = -0,481)$ فهي سالبة.

- بالنسبة لاختبار معنوية: $B_8 = -0,214$ وهو معامل المتغير العوامل الادارية، نجد قيمة احتمال الخطأ SIG تساوي 0,086 وهي أكبر من 0.05، إذن قيمة تأثير B_8 غير معنوي (أي يستبعد المتغير من النموذج)، وهذا يعكس عدم تأثير العوامل الادارية في سلوك المكلف اتجاه الضريبة والإدارة الضريبية.

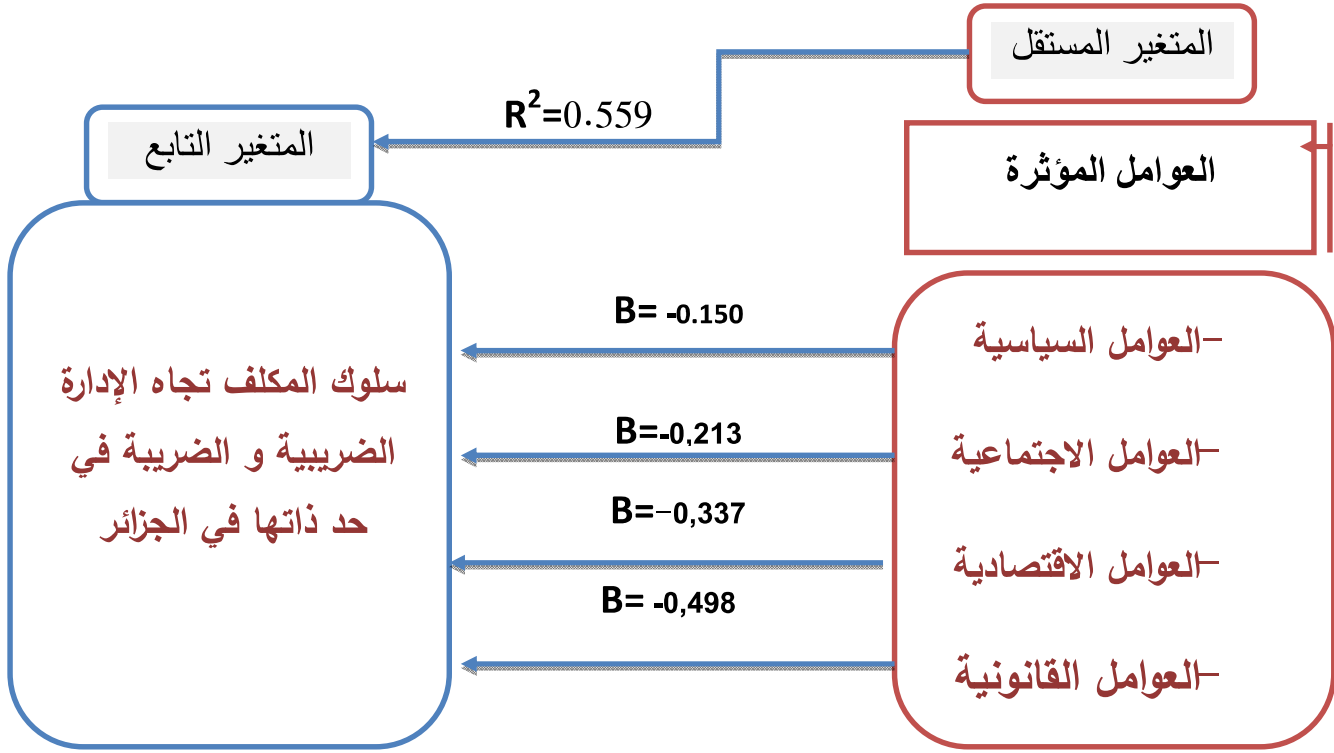
ومنه نموذج الانحدار المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى هو :

سلوك المكلف تجاه الضريبة = $0,213 + 1,676$ (الاجتماعية) $-0,337$ (الاقتصادية) $-0,498$ (القانونية) $-0,150$ (السياسية)

إن هذه العوامل تؤثر على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها في الجزائر، ومن خلال الدراسة الميدانية على العينة محل الدراسة، توصلنا إلى أنه تؤثر في سلوك المكلف فقط العوامل المهمة التالية: العوامل الاجتماعية والاقتصادية والقانونية و السياسية، وأن هذه الأخيرة أكثر تأثيرا منهم في سلوك المكلف، في حين أن العامل التاريخي والنفسي والديني والاداري، لهم أثر غير معتبر.

و الشكل التالي يوضح درجة تأثير كل متغير :

الشكل رقم (02-15) نموذج تمثيل تأثير العوامل المختلفة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الاولى

المبحث الرابع: تقييم نتائج الاستبيان من خلال المقابلة

بعدها أتمنا دراستنا الميدانية المتعلقة بالاستبيان الخاص بعينة من المكلفين بالضريبة، مروراً بتحليل و تفسير النتائج و وصولاً إلى اختبار الفرضيات و اثباتها، ارتأينا إضفاء لمسة تدمجية له، بتقييم النتائج و النظر فيها من وجهة نظر الطرف الآخر، ألا و هو أعوان الإدارة الضريبية، فقمنا بإجراء ثلاثة مقابلات مع اطارات سامية في ادارات الضرائب على مستوى ولايتين من الوطن، و ذلك بغية الوقوف على الواقع الفعلي لسلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها.

المطلب الأول: المقابلة الأولى

اجريت هذه المقابلة مع السيد إ.ت ، و ذلك يوم 2016/09/12، على الساعة 15.00 زوالا، في مكتبه بالمديرية الفرعية للمنازعات الجبائية بولاية وهران.

الفرع الأول: البيانات الشخصية للمستجوب

السيد إ.ت طلب منا التحفظ و عدم ذكر اسمه، بعدما وعدناه بذلك، و التزمنا بسرية بياناته الحساسة التي لا يريدنا أن تذكر.

السيد إ.ت مفتش مركزي ، اطار سامي بالمديرية الفرعية للمنازعات ال جبائية بولاية وهران ، يبلغ من العمر 47 سنة، و حامل لشهادة الماجستير في علوم التسيير، و متخصص في مجال المحاسبة ، كما أنه متزوج و أب لأربعة أطفال.

الفرع الثاني: الأسئلة الموجهة للمستجوب

تمحورت الأسئلة التي دارت حولها مقابلتنا، مع السيد ت.إ حول موضوع الاستبيان الذي أجريناه، بعدما عرضناه عليه ليعلق على نتائجه، بالاضافة إلى استفسارنا منه حول بعض النقاط الآتية:

- 1 في نظرك، ما هي الأسباب التي تجعل المواطن أو المكلف غير مقتنع بالضريبة؟
- 2 ما هي أهم أسباب نشوء النزاع الضريبي حسب خبرتك في المجال؟
- 3 من أجل تحسين العلاقة الضريبية، ماذا تقترح؟
- 4 ما تعليقك على نتائج الاستبيان التي توصلنا إليها؟

الفرع الثالث: إجابات المستجوب

كانت اجابات السيد إ.ت حول أسئلتنا كالاتي:

- 1 في نظرك، ما هي الأسباب التي تجعل المواطن أو المكلف غير مقتنع بالضريبة؟
إن المواطن في أي دولة في العالم يدفع الضريبة مكرها لا حبا في ذلك، سواء بالاقتناع أو غير ذلك. و الاقتناع قضية أخرى و حساسة، كما أنها باطنية متعلقة بالفرد و تفكيره و عقليته ، حيث أن هذه الأخيرة تساهم في تشكلها عوامل كثيرة متعددة منها ما يتعلق بالفرد و منها ما يتعلق بيئته و محيطه. و من أهم

الأسباب التي تجعل المواطن غير مقتنع بالضريبة هو تأكده أن المسؤول العمومي لا يتورع في النفقات و لا يصرفها حسب القانون، و هذا ما يعرف بعدم ترشيد النفقات العمومية.

بالإضافة إلى أن المواطن يدفع الضريبة لكن دون أن يعرف إلى أين تذهب (غياب الشفافية)، كما أنه يظن أن المنح التي يستفيد منها موظفوا الضرائب هي ضرائبه التي يدفعها، و هذا خطأ لأن تلك المنح شأنها شأن المنح للموظفين الآخرين في إطار العمل، سواء عموميين أو غير ذلك في مؤسسات أخرى. كما أن المال المدفوع من الضرائب لا يؤدي إلى نجاعة خدماتية (غياب النجاعة).

2 كما هي أهم أسباب نشوء النزاع الضريبي حسب خبرتك في المجال؟

سبب المنازعات الضريبية هو انعدام الثقة بين المكلفين و الإداريين الضريبيين، فكل طرف يتحسس من الآخر، خاصة المكلفون، لديهم رؤية عدوانية لنا، و كأننا نسرق أموالهم، لذا فنجدهم لا يثقون فينا في قرارات و إجراءات الربط و التقدير، فإذا صدر منا قرار لا يخدمهم و لا يرضيهم، لجؤوا إلى النزاع الضريبي و التظلم.

3 من أجل تحسين العلاقة الضريبية، ماذا تقترح؟

إن مصطلح "تحسين العلاقة الضريبية" لا أراه مناسباً، ما دام الاشكال القائم حول الاستقطاع الضريبي من جيوب المكلفين، و إن صح القول نقول " تخفيف حدة توتر العلاقة الضريبية" بين الطرفين، و هذا ما تصبو إليه الدول في العالم، على غرار الجزائر التي تسعى جاهدة لذلك، و حسب رأيي يجب خلق فضاءات للاستقبال، و استعمال التكنولوجيات الحديثة في دفع الضرائب لأننا جد متخلفين، كما أركز على نقطة مهمة، ألا و هي فتح نقاش مع المواطن، و اشراكه في وصول المعلومات الأساسية له، و هذا أكبر دعم لحاملي برامج الإصلاح، و هذه مهمة مجتمع و ليست مهمة الحكومة لوحدها.

4 كما تعليقك على نتائج الاستبيان التي توصلنا إليها من خلال خبرتك؟

بالنسبة للاستبيان، ملم و شامل بكل الموضوع، و بخصوص نتائجه، فأعلق على قصور الإدارة الضريبية في أداء مهامها و توعية المكلفين، نحن من نجسد الإدارة الضريبية، وأكد لكم أننا نسعى بكامل جهدنا لذلك، و لارضاء المكلفين و توعيتهم و التقرب منهم، من خلال اصلاحات و حملات و ندوات... الخ.

أما بخصوص العوامل المؤثرة على سلوك المكلف بالضريبة تجاه الادارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها، بالنسبة لي العامل الاجتماعي هو الأهم، فالمكلف إن كان مستواه المعيشي جيدا، بغض النظر عن سوء كل العوامل الأخرى كالسياسية و الاقتصادية و القانونية، فإنه يدفع الضرائب و لا يبالي أبدا بحالة أنظمة الدولة، الأمر يتعلق بقضية الاكتفاء و حسن المعيشة.

المطلب الثاني: المقابلة الثانية

اجريت هذه المقابلة مع السيد ب.ن.ع، و ذلك يوم 2016/09/14، على الساعة 11.00 صباحا في مكتبه، بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية وهران.

الفرع الأول: البيانات الشخصية للمستجوب

السيد ب.ن.ع طلب منا التحفظ، و عدم ذكر اسمه، بعدما وعدناه بذلك، و التزمنا بسرية بياناته الحساسة التي لا يريد أن تذكر.

السيد ب.ن.ع مفتش رئيسي، و رئيس فرقة محققين، و اطار سامي بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية وهران، يبلغ من العمر 50 سنة، تخرج من المدرسة الوطنية للضرائب، و متخصص في مجال الجباية و الدراسات المالية، كما أنه أرمل و أب لبننت.

الفرع الثاني: الأسئلة الموجهة للمستجوب

تمحورت الأسئلة التي دارت حولها مقابلتنا، مع السيد ب.ن.ع حول موضوع الاستبيان الذي أجريناه، بعدما عرضناه عليه ليعلق على نتائجه، بالاضافة إلى استفسارنا منه حول بعض النقاط الآتية:

- 1 حسب ما تصادفون في عمليات الرقابة، ما هي الطرق الأكثر ممارسة للتهرب الضريبي من قبل المكلفين بالضريبة؟
- 2 ما هي الضرائب التي تكون فيها نسبة التهرب الضريبي كبيرة و العكس؟
- 3 هل نسبة الغش الضريبي في تزايد أم تناقص؟
- 4 ما تعليقك على نتائج الاستبيان التي توصلنا إليها من خلال خبرتك؟

الفرع الثالث: إجابات المستجوب

كانت اجابات السيد ب.ن.ع.حول أسئلتنا كالاتي:

1 حسب ما تصادفون في عمليات الرقابة، ما هي الطرق الأكثر ممارسة للتهرب الضريبي من قبل المكلفين بالضريبة؟

لقد أصبح التهرب الضريبي فنا يتقنه المكلفون و يتفننون في ممارسته، مما صعب أمامنا اكتشافه، و حسب خبرتي في المجال، فإن الطرق الأكثر استعمالا هي تضخيم التكاليف و تقليل الإيرادات، فنجدهم لا يصرحون برقم الأعمال الحقيقي و يخفونه، و يصرحون فقط بالقليل، أما التكاليف فنجدهم يضخمونها و يبالغون فيها نوعا ما، و هذا كله لتقليل الربح المصرح به لتفادي دفع ضرائب أكثر.

2 ما هي الضرائب التي تكون فيها نسبة التهرب الضريبي كبيرة و العكس؟

الضرائب التي يكون فيها التهرب الضريبي أكثر، هي طبعا تلك التي لا تلقى قبولا و اقتناعا من طرف المكلفين، و حسب خبرتي في المجال، فإن الضريبة التي يتهرب منها المكلفون هي الضريبة على أرباح الشركات، نظرا لارتفاع معدلها المقدر ب 19% من الربح الاجمالي، و أيضا الرسم على القيمة المضافة المفروض على رقم الأعمال المحقق. و كذا الضريبة الجزافية الموحدة. أما الضرائب التي إن صح القول يندم فيها التهرب الضريبي، هي الضريبة على الدخل الاجمالي نظرا لآلية استقطاعها من المصدر دون شعور المكلفين بذلك، بل هناك من لا يعرف أصلا أنه يدفع ضريبة.

و قد بينت تجارب الاصلاح، أن المكلفين بالضريبة يفضلون دفع الضرائب القديمة، على أن يدفعوا ضرائب جديدة، حتى و لو كانت هذه الأخيرة أكثر ملائمة و أكثر عدالة، فهم يرفضون كل جديد.

3 هل نسبة الغش الضريبي في تزايد أم تناقص؟

الغش الضريبي نقطة سوداء و مشكل حساس و عويص، و هو في تزايد مستمر، و نتائجه وخيمة ماليا و اقتصاديا و اجتماعيا، و الدولة تسعى جاهدة للحد من انتشاره إلا أنها لم تنجح في ذلك، فالمكلفون في الجزائر عازمون على التهرب لا محالة.

4 ما تعليقك على نتائج الاستبيان التي توصلنا إليها من خلال خبرتك؟

بالنسبة للعوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الادارة الضريبية، هي عوامل في محلها، و تراعي الترتيب، خاصة و أن العامل السياسي يتصدر على رأسها، لكن العامل الديني مهم جدا، فمعظم المكلفين

يطالبون اليوم بخلق مصلحة زكاة على مستوى الإدارة الضريبية ، مقابل إلغاء بعض الضرائب كالرسم على النشاط المهني، فالزكاة تتسم بالشفافية، و هذه الأخيرة هي التي تعطي للمواطن الثقة في دفعها.

المطلب الثالث: المقابلة الثالثة

اجريت هذه المقابلة مع السيدة ب.ح ، و ذلك يوم 2016/09/30، على الساعة 00.16 مساء ، في بيتها بعدما أخذنا إذنا مسبقا منها، لأنها اعتذرت منا لعدم تمكنها للخضوع لاستجواباتنا، على مستوى مكتبها في مقر عملها، المتواجد بالمديرية الفرعية للتحويل الضريبي بولاية معسكر.

الفرع الأول: البيانات الشخصية للمستجوب

السيدة ب.ح طلبت منا التحفظ و عدم ذكر اسمها، بعدما وعدناها بذلك، و التزمنا بسرية بياناتها الحساسة التي لا تريدها أن تذكر.

السيدة ب.ح ، تبلغ من العمر 45 سنة، مفتشة رئيسية للضرائب، و رئيسة سابقة لهكتب تحليل ومتابعة إحصائيات التحويل، كما أنها متحصلة على شهادة الماجستير في المالية العامة ، و تتابع دراساتها العليا في نفس المجال، متزوجة و أم لأربعة أطفال.

الفرع الثاني: الأسئلة الموجهة للمستجوب

تمحورت الأسئلة التي دارت حولها مقابلتنا، مع السيدة ب.ح حول موضوع الاستبيان الذي أجريناه، بعدما عرضناه عليها لتعلق على نتائجه، بالاضافة إلى استفسارنا منها حول بعض النقاط الآتية:

- 1 من يدفع الضرائب في بلادنا ؟ و هل هناك عدالة في ذلك؟ و مقابل ماذا؟
- 2 ما تقييمك لمردودية التحويل الضريبي على مستوى الجباية العادية و استغلالها؟.
- 3 ما تعليقك على نتائج الاستبيان التي توصلنا إليها من خلال خبرتك؟

الفرع الثالث: إجابات المستجوب

كانت اجابات السيدة ب.ح حول أسئلتنا كالاتي:

- 1 من يدفع الضرائب في بلادنا ؟ و هل هناك عدالة في ذلك؟ و مقابل ماذا؟

الفئة التي تدفع الضرائب حقا في الجزائر و لا تتهرب، هي فئة العمال و الأجراء نظرا لتقنية الاقتطاع من المصدر، على غرار الفئات الأخرى التي تتهرب من الأداء الكلي لضرائبها. أما المقابل فهو ما توفره الدولة من خدمات و مرافق عامة للمواطنين ليستفيدوا منها جميعا. و هذا منافي للعدالة كما ترون، فهناك فئات لا تدفع ضرائب أبدا و تستفيد مع من يدفعون.

كما أرى أن الاقتطاع من المصدر، أسلوب تعسفي من قبل الادارة الضريبية، على إثره يكون المكلف مدينا لها بالضريبة دون مراعاة ظروفه المعيشية، و هذا مناف للتضامن كمبدأ.

كما أن هناك أمر يجب الإشارة إليه، و هو جهوية الرسم على القيمة المضافة، في ضريبة المشتريات، و ذلك حسب مناطق المستهلكين، فمعدلها موحد بدون الأخذ بعين الاعتبار المنطقة، لأن هناك جهة تملك ثروات، و العكس جهة فقيرة مثل جهات الشمال و الجنوب الجزائري، يجب على الدولة أن تراعي معايير التوزيع الجهوي لها، فهذا من شأنه زيادة القدرة الشرائية و كثرة الطلب.

2 - ما تقييمك لمردودية التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية و استغلالها؟

عموما، إن مردودية التحصيل الضريبي على مستوى الجباية العادية ضعيفة، كما أن نظري استغلالها غير عقلاني، حيث أن لو استغلت موارد الجباية العادية جيدا لمكنت الخزينة العمومية من تغطية نفقات التسيير، و لاستغلت موارد الجباية البترولية في تمويل المشاريع الاستثمارية، و دفعت عجلة التنمية الاقتصادية إلى الأمام. و لكن لأسف الشديد.

3 - ما تعليقك على نتائج الاستبيان التي توصلنا إليها من خلال خبرتك؟

إن نتائج الاستبيان تعكس الواقع الفعلي نوعا ما ، فالادارة الضريبية لا يمكنها أن ترفع من مردود ضرائبها أو بالأحرى أن ترفع من قدراتها على التحصيل الضريبي، دون مواجهة مجموعة من العراقيل و الصعوبات المعتبرة، فهناك العراقيل التقنية، و هناك العراقيل البسيكولوجية للمكلفين بالضريبة، فالمشكل في التحصيل قد يتسبب فيه الطرفان، الإدارة الضريبية من جهة، و المكلفون بالضريبة من جهة أخرى.

الخاتمة:

حاولنا من خلال هذا الفصل ، الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في مدى تأثير مختلف العوامل على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها، و توصلنا أن العوامل هي عوامل متعلقة بأنظمة الدولة ، السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية و القانونية، و يختلف مدى تأثير كل عامل على حدى، و ذلك حسب أهميته لدى المكلف، بحيث يمكن أن يكون سلوك المكلف ايجابيا معبرا عن قبوله لها، و يتمثل في التزامه أمام الإدارة الضريبية بأدائه لضرائبه ، أو سلبياً معبرا عن معارضته لها من خلال تهريبه من أدائها.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

تعد الضرائب من أهم الإيرادات العامة للدولة في تحقيق أغراضها المالية، السياسية، الاقتصادية والاجتماعية، وقد تبين لنا أن الدولة يعطى لها الحق في فرض الضريبة استناداً إلى نظرية التضامن الاجتماعي، التي تعتبر أن الضريبة ما هي إلا تضامن بين المواطنين الخاضعين لسلطة سياسية واحدة لحماية مجتمعهم وتطوره، و يلتزمون بدفع الضرائب انطلاقاً من مبدأ التضامن الاجتماعي، وليس نظرية العقد الاجتماعي، لأن النظرية الأخيرة إذا اعتمدت كأساس لفرض الضريبة، فهي لا توفر حصيله ضريبية كافية للدولة، لتقوم بالإنفاق على الأعباء العامة الملقاة على عاتقها، فللفرد يمكن له الاحتجاج بعدم انتفاعه بالخدمات العامة، وبالتالي سيكون رده فعله سلبى و يتهرب من الضرائب.

أما بخصوص العلاقة الضريبية، فتعتبر من أهم المواضيع وأكثرها حساسية، لأنها تتميز بالحذر المتبادل، وهذا ما يجعلنا نفهم التوتر والتصادم الموجود بين طرفيها، وإدارة الضرائب لها من الواجب اللازم في الإصلاح، من أجل تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة و توعيتهم حتى يشعروا بالرضا الضريبي، فيلتزمون أمامها بدفع ضرائبهم باقتناع، دون أن تكون لهم انعكاسات سلوكية سيئة تجاهها.

و منه فإن نوعية العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، تقف على حجم المجهودات المبذولة من طرف الدولة في محاولة تحسين العلاقة بين الطرفين، و تغيير تلك النظرة السيئة إلى الضريبة، لأن الدولة تمثلها الإدارة الضريبية بتطبيق القوانين المتعلقة بها على المكلفين، و السهر على تحصيل الضرائب لمصلحة الخزينة العمومية للدولة، و بالتالي فإن تعامل الطرفين مع بعضهما يكون في إطار ضريبي، و منه فإن السلوك الذي ينتهجه المكلف تجاه الإدارة الضريبية، ما هو إلا انعكاس لسلوكه تجاه الضريبة في حد ذاتها و نظرتة لها، لذا يجب على إدارة الضرائب كسب ثقته و معاملته باحترام، بغية المساهمة في تحسين هذا السلوك هادفة إلى تحسين العلاقة بين المكلفين و الدولة عموماً، و بالرغم من أن المنظرين ابتكروا مفهوم الشخصية المعنوية للدلالة على الدولة، فإن هذا الاجتهاد ليس له إلا قيمة تبسيطية للوضعيات القانونية المعقدة، فالدولة بجهازها الإداري الضريبي رغم أنها شخصية معنوية حسب المصطلحات القانونية، فإنها لا تتوفر على روح، ولا يمكنها أن تعبر عن حالات نفسية داخلية وروحية، لكن العنصر البشري هو محرك النشاط الإداري، الذي يعتبر الموظف أحد مكوناته، فهذا الأخير يعتبر مورداً هاماً ومكلفاً بالنسبة لإدارة الضرائب. و من هنا تعتبر الإدارة الضريبية إحدى العوامل الرئيسية لنجاح أي نظام ضريبي في الدولة.

لذلك نجد أن الدولة الجزائرية تسعى دوماً إلى الرقي بنظامها الضريبي بغية تحقيق مختلف الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية، بهدف أن تؤمن للمواطن عيشاً كريماً في ظل نظام سليم، ذلك أن حياة المواطن الايجابية تتحقق بنجاح الدولة في تطبيق مختلف سياساتها، و هذا ما يضمن ديمومة للمورد الضريبي

واستمراره، لأن هذا الأخير متوقف على مدى استجابة والتزام المكلفين لواجباتهم الضريبية، لكن هذه الاستجابة في غالب الأحيان تكون نسبية نتيجة إلى التأثير النسبي لعدة عوامل فيها، حيث تتنوع هذه العوامل حسب طبيعتها إلى عوامل شخصية متعلقة بالمكلف ذاته و تفكيره كالعوامل النفسية و الدينية و التاريخية، و عوامل متعلقة بالنظام الضريبي للدولة و تتمثل في العوامل القانونية المتعلقة بالتشريع الضريبي و العوامل الإدارية المتعلقة بالإدارة الضريبية. كما أن هناك عوامل متعلقة بالأنظمة الأخرى للدولة و تتلخص في العوامل السياسية، الاقتصادية و الاجتماعية.

و من ثم، فإنه لتحقيق أهداف السياسة الضريبية يجب مراعاة الجوانب السلوكية للمكلفين بالضريبة، بحيث أن سلوكهم ما هو إلا محصلة لتفاعل تلك العوامل ذات الطبيعة المختلفة.

بعد أن أخذ البحث أبعاده المهمة، واحتوى في مضمونه عناصر من شأنها أن تبرز وتندمج مع غيرها من الحقائق لتعطي وحدة موضوعية متكاملة ، اتضحت لنا التساؤلات التي شغلنا حول موضوعنا مما مكننا من إثبات فرضياتنا من عدمه و ذلك كما يلي:

فرضية الجانب النظري: إن نوعية العلاقة الضريبية يمكن أن تتحدد حسب مستوى سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها.

هذه الفرضية صحيحة لأن مستوى سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية، يعبر عن حالته و وضعيته إزاء الضرائب إما بالالتزام أو التهرب، فكلما كان سلوك المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية جيدا دل على أن هذا المكلف ملتزم ضريبيا ، و هذا ما يعكس أن العلاقة بينه و بين إدارة الضرائب جيدة ، خالية من المشاكل و المنازعات و العكس صحيح.

و من الدراسة الميدانية تبين لنا إحصائيا أن مستوى سلوك المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها متوسط، أي بين الالتزام بدفع الضريبة و التهرب الضريبي، معناه أن مستوى الالتزام الضريبي متقارب مع مستوى التهرب الضريبي، و هذا ما يدل على أن " العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر هي علاقة عادية " ، و هذا ما ينفي الفرضية الرئيسية الأولى " العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية متأزمة".

فرضية الجانب التطبيقي: "يتأثر سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها بفعل عدة عوامل ذات طبيعة مختلفة ". هذه الفرضية صحيحة و قمنا بتأكيد صحتها من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها، و خلصنا من خلالها أن العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها هي العوامل السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية و القانونية، و هي إجمالا عوامل متعلقة بأنظمة الدولة،

و التي تؤثر سلبا على سلوك المكلف بالضريبة، و منه فإن تحسين أنظمة الدولة و سياساتها يؤثر إيجابا على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها" و بالتالي فقد أكدت صحة هذه الفرضية الرئيسية الثانية لدراستنا.

نتائج البحث:

لقد تم تقسيم البحث كما أشرنا سابقاً إلى جانبين نظري وتطبيقي، أجبنا من خلالهما عن مجموعة من التساؤلات، وعالجنا عدداً من الفرضيات فتحصلنا على النتائج التالية:

- تعد الضريبة من أهم الإيرادات العامة للدولة في تحقيق أغراضها المالية، السياسية، الاقتصادية والاجتماعية.
- إن نظرة المكلف للضريبة ما هو إلا انعكاس للسياسات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والإدارية المنتهجة من طرف الدولة.
- إن سلوك المكلف بالضريبة ما هو إلا محصلة لتفاعل مجموعة من العوامل ذات الطبيعة المختلفة.
- إن العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر هي علاقة عادية.
- إن العوامل السياسية (تدني مستوى الثقة في الدولة فيما يتعلق ب: عدم ترشيد سياسة الإنفاق العام، غياب الرضا عن السياسة الضريبية، عدم المشاركة في صنع القرارات، عدم الإحساس بالعائد الضريبي و الانتفاع به) تؤثر سلبا على سلوك المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية.
- العوامل الاجتماعية (تدني المستوى المعيشي، تدني جودة خدمات الدولة، تدني مستوى الثقافة الضريبية، غياب العدالة الاجتماعية) تؤثر سلبا على سلوك المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية.
- إن العوامل الاقتصادية (تدني مستوى الدخل، عدم الاستفادة من ثروات البلاد، انتشار الاقتصاد الموازي) تؤثر سلبا على سلوك المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية.
- إن العوامل القانونية (ارتفاع مستوى الضغط الضريبي و العبء الضريبي، غياب العدالة الضريبية، عدم استقرار و عدم مرونة النظام الضريبي) تؤثر سلبا على سلوك المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية.
- بالرغم من الأهمية الكبرى لمدى تأثير العوامل (السياسية، الاجتماعية، الاقتصادية و القانونية) على سلوك المكلف، إلا أنه لا يجب الإغفال عن العوامل الأخرى (النفسية، الدينية، التاريخية و الإدارية) و مدى أهميتها في التأثير على سلوك المكلف بالضريبة خاصة العوامل الإدارية.
- تعتبر الإدارة الضريبية الطرف الذي ينبغي عليه تفعيل العلاقة الضريبية، بالتأثير إيجابا على سلوك المكلف و جعله ملتزماً بأداء ضرائبه أمامها، و هذا ما لم يتوفر في دراستنا الميدانية، حيث اتضح أن هناك

تأثير سلبي غير معتبر للعامل الإداري على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة، و هذا يعكس ما يلي:

- إصلاحات الهياكل الضريبية التي قامت بها الجزائر، لم تتمكن من تحقيق أهدافها المرجوة، و المتمثلة في تحسين العلاقة بين المكلفين و الإدارة الضريبية.
- تقصير الإدارة الضريبية و عدم فعاليتها، سواء من ناحية توعية المكلفين و التقرب منهم أو أدائها لمهامها الموكلة لها في أحسن صورة.

آفاق البحث:

بعد الخوض في موضوع دراستنا، تجلت لنا مجموعة من المواضيع نقدمها كآفاق لبحثنا فيما يلي:

ربما اهتمامنا الشامل بمختلف العوامل التي تؤثر على سلوك المكلف بالضريبة تجاه الإدارة الضريبية ، قد يلفت انتباه البعض ويشد فضولهم للتعمق أكثر في الدراسة، بالتركيز على عامل واحد فقط كالعامل الإداري، و على هذا النحو نطرح الموضوع التالي:

"تأثير العوامل الإدارية على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها"

من خلال الدراسة اتضح أن طبيعة العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر هي علاقة عادية، لذا و من أجل تحسينها لتؤثر على سلوك المكلف بالضريبة إيجابا، نضع اقتراحا جديرا بالاهتمام و الدراسة:

"اقتراح نموذج حل من أجل تفعيل أداء الإدارة الضريبية في تحسين العلاقة الضريبية"

الملاحق



استمارة إستبيان حول موضوع:

العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في الجزائر "

-العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها-

تحت اشراف البروفيسور:

- كرزابي عبد اللطيف-

من إعداد الطالبة:

- بلعوجة حسينة-

يهدف هذا البحث إلى دراسة و تحديد العوامل المؤثرة على سلوك المكلف بالضريبة

تجاه الضريبة التي يدفعها و الإدارة الضريبية التي تمثلها، و ذلك من خلال جملة من الأسئلة التي تعبر عن موقفه حيال ذلك ، كما تهدف أيضا إلى استخلاص نظرتة و انطباعه حول النظام الضريبي الجزائري بصفة عامة و تحديد نوعية العلاقة الضريبية بين الطرفين، و هذا كله من خلال مدى تأثير هذه العوامل في ذلك.

ملاحظات:

- بيانات هذه الاستمارة سرية ولا تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.
- تتم الإجابة بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة والتي تعبر بصدق عن رأيكم وتأكدوا أن إجابتكم من شأنها أن تساعد في تطوير وإثراء هذا البحث.

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

السنة الجامعية:

2016-2015

1 - البيانات الشخصية:

- 1 - الجنس: ذكر انثى
- 2 - نوع المكلف: شخص طبيعي شخص معنوي
- 3 - طبيعة النشاط: صناعي تجاري مهنة حرة حرفي آخر
- 4 - نوع نظام الاضخاع الضريبي: حقيقي جزافي
- 5 - المستوى التعليمي: ثانوية عامة فأقل ليسانس دراسات عليا
- 6 - التخصص العلمي: محاسبة اقتصاد قانون ادارة اخر
- 7 - مدة مزاولتك للنشاط: اقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 10 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة
- 8 - العمر: من 18 إلى 30 سنة من 30 إلى 40 سنة من 40 إلى 50 سنة من 50 إلى 60 سنة أكثر من 60 سنة

الموقف					العبارة
اوافق بشدة	اوافق	احايد	اعارض بشدة	اعارض	
					المحور الأول: سلوك المكلف بالضريبة
					1 - إنك تقوم بدفع ضرائبك للدولة بكل اقتناع و ثقة
					2 - بصفتك مكلفا بالضريبة، لديك اقتناع في : <ul style="list-style-type: none"> - طريقة جلب الضرائب - تحديد وعاء الضرائب - تحديد أسعار و معدلات الضرائب - صرف هذه الضرائب - فكرة الضرائب أصلا
					3 - إنك تصرح بضرائبك و تدفعها في المواعيد المحددة لها
					4 - إنك تتأخر في دفع ضرائبك أو التصريح عنها بسبب : <ul style="list-style-type: none"> - قلة دخلك اليومي - تهاون الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة - عدم احساسك بالعائد مقابل دفعك للضريبة - تشعر أنك تقدم للدولة بمساهماتك بضرائبك أكثر مما تعطيه لك من خدمات - عدم تقدير الضريبة على أساس واضح - عدم تقدير ظروفك حسب طبيعة مهنتك - عدم ملائمة طرق التحصيل
					5 - لديك رغبة في التخفيض من قيمة الضريبة التي تدفعها

					<p>6 - من بين الطرق الأكثر ممارسة في التهرب الضريبي حسب رأيك:</p> <ul style="list-style-type: none"> - تجنب ممارسة الأنشطة الخاضعة للضرائب و التوجه نحو المعفاة. - التوجه إلى ممارسة الأنشطة التي تخضع لضرائب أقل - عدم التصريح بمداخل الحقيقية كلها - التصريح بجزء فقط من المداخل الحقيقية - تخفيض الإيرادات - تضخيم التكاليف - التلاعب بالوثائق المحاسبية و القانونية (البيع و الشراء بدون فواتير... الخ) - عدم اظهار الدفاتر الحقيقية لموظفي ادارة الضرائب - اللجوء إلى وساطة مع ادارة الضرائب
					<p>7 - تلجأ إلى الاستعانة بخبير في القيام بمعاملتك الضريبية بسبب :</p> <ul style="list-style-type: none"> - جهلك بالقوانين الضريبية - عدم المساعدة من طرف الإدارة الضريبية - للاطمئنان على صحة المعاملات - لا تلجأ أبدا
					المحور الثاني: العوامل التاريخية
					<p>من بين العوامل التي أثرت على نظرة المجتمع الجزائري للضريبة و قبوله لها عبر التاريخ هي :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 - فترة الحكم العثماني 2 - فترة الاستعمار الفرنسي 3 - الازمة الاقتصادية الجزائرية سنة 1986 4 - العشرية السوداء التي مرت بها الجزائر
					المحور الثالث: العوامل السياسية
					1 - لديك ثقة في الدولة
					2 - لديك ثقة في سياسة الانفاق العام للدولة
					3 - الدولة تشاركك في وضعها و تقييمها للسياسة الضريبية
					4 - أنت راض عن السياسة الضريبية المطبقة و سياسات الحكومة
					5 - تحس بوجود سيادة الدولة و سريان القانون على الجميع
					6 - دفع الضرائب تعبير عن المواطنة و التضامن
					7 - دفع الضرائب ضمان لمستقبلك و مستقبل الأجيال
					8 - تشعر بجودة الخدمات العمومية التي تقوم بها الدولة و هيكلها
					9 - تشعر بوجود إرادة سياسية من أجل تحصيل الضرائب
					10 - تحس أن للدولة تقدم لك منافع أكثر مما تقدمه لها أنت من ضرائب
					11 - تحس أنك تشارك في التدابير و القرارات السياسية و غير مقصي منها

					المحور الثالث: العوامل الاجتماعية
					1 - أسرتك تشجعك على دفع الضريبة
					2 - تشعر كمواطن بواجبك في التضامن و اعانة الدولة بدفع ضرائبك
					3 - دفع الضرائب يعني ثمن الحياة المتحضرة
					4 - مقدار ما تدفعه من ضرائب يعود بالنفع على المجتمع
					5 - لما تدفع ضرائبك تنتفع مقابل ذلك
					6 - تحس ان الدولة تقوم بالتمييز بين الطبقات الاجتماعية من حيث توزيع الدخل و المنافع و منح الامتيازات
					7 - - تدني المستوى المعيشي للأفراد يمنع دفع للضرائب
					8 - تعليم كيفية التعامل مع الضريبة في المناهج الدراسية يساعد على نشر الوعي الضريبي لدى الافراد في المجتمع
					9 - التهرب الضريبي جريمة أخلاقية شأن السرقة و النصب و الاحتيال
					المحور الثالث: العوامل الدينية
					1 - النظام الضريبي الجزائري يرتكز على مبادئ الشريعة الاسلامية
					2 - فرض الضريبة في الاسلام محرم و يقابله فرض الزكاة
					3 - أنت كمسلم تطالب بأن ادفع الزكاة بدل الضريبة
					المحور الرابع: العوامل النفسية
					1 - حب المال و الذات و الأنانية يقلل من التزامك بدفع الضرائب
					2 - ممارسة التهرب الضريبي تشعر بالذنب و الخجل
					3 - ممارسة الغش الضريبي تشعر بالخوف و الارتباك
					4 - إن المتهربون من الضرائب في نظرك مجرمون
					5 - استبدال القانون الجزائري لاسم " مكلف" باسم "ممول" يؤثر ايجابا على نفسك و نظرتك للالتزام بالضريبة.
					المحور الخامس: العوامل الاقتصادية
					1 -تعتبر وضعيتك المالية جيدة
					2 -تتناسب القوانين الضريبية المطبقة مع دخلك
					3 -تميل إلى ممارسة نشاطك تحت رقابة الحكومة
					4 -أن مستوى التنمية الاقتصادية في الدولة مرهون بما تدفعه من ضرائب
					5 -تشعر أنك تستفيد من ثروات البلاد
					6 -إن الجباية البترولية وحدها قادرة على تمويل الدولة
					7 -لديك رغبة في ممارسة التجارة الالكترونية
					المحور السادس: العوامل القانونية
					1- ان معدلات الضرائب التي تخضع اليها مرتفعة.
					2- تحس أن الضرائب التي تخضع اليها كثيرة.
					3- قدرتك على تحمل العبء الضريبي كبيرة
					4- أنت على دراية بكامل حقوقك القانونية في المجال الضريبي.

				5- إن المكلف الذي يجهل حقوقه و آليات العمل الضريبي يمكن أن يضل و يستغل من طرف موظفي ادارة الضرائب.
				6- ترغب في الاستفادة من التحفيزات التي يقدمها القانون الضريبي في إطار نشاطك
				7- انت راض عن الاعفاءات الضريبية التي يقدمها القانون
				8- ان العقوبات الضريبية المطبقة بالنسبة إليك رديعية.
				9- ان العقوبات الضريبية تدفعك إلى الالتزام بدفع ضرائبك.
				10 - ان النظام الضريبي الجزائري من حيث التشريع : <ul style="list-style-type: none"> - واضح - عادل - مستقر - مرن (يستجيب بسرعة للمتغيرات الاقتصادية و القانونية و التحولات الراهنة)
				المحور السابع: العوامل الادارية
				1 -أنت راض عن الاصلاحات التي قامت بها الدولة على مستوى هياكل الإدارة الضريبية
				2 -الضريبة التي تدفعها مقدرة لك على أساس واضح و شفاف
				3 -هناك ثقة متبادلة بينك و بين ادارة الضرائب
				4 -أسلوب السلطة الممارس في ادارة الضرائب مقبول
				5 -هنالك توازن بين سلطات الإدارة الضريبية و حقوقك القانونية
				6 -نسبة خضوعك للرقابة الجبائية عالية
				7 -نسبة خضوعك للرقابة الجبائية المفاجئة عالية
				8 -موظفو الإدارة الضريبية يتحلون بالخلق و السلوك الحسن و ملتزمون بقواعد أخلاقيات المهنة
				9 -ان سمعة و هيئة ادارة الضرائب التي تنتسب إليها جيدة
				10- عند قدمك لإدارة الضرائب، فإنك تحظى من طرف موظفيها بمعاملة جيدة و حسنة
				11- انك تحصل على كل الاستعلامات و المساعدات و الوثائق التي تحتاجها من ادارة الضرائب
				12- ان الإدارة الضريبية تتسم بالبيروقراطية
				13- انك تلقى العناية الكافية عند زيارتك للإدارة الضريبية (ظروف الانتظار، التوجيه، التكييف الهوائي)
				14- تحب التعامل مع الإدارة الضريبية الكترونيا (التصريح و الدفع عبر الانترنت) مستقبلا
				15- غالبا ما تكون نوع الرقابة التي تخضع اليها : <ul style="list-style-type: none"> - رقابة عامة (على الوثائق) - رقابة معمقة (تحقيق في عين المكان)

					<p>16- تولي الإدارة الضريبية اهتمامها أكثر على حماية :</p> <ul style="list-style-type: none"> - حقوق المكلفين - حقوق الدولة
					<p>17- اعوان ادارة الضرائب يراعون في عملهم معكم :</p> <ul style="list-style-type: none"> - مصلحة المكلفين - مصلحة الدولة - مصالحهم الشخصية
					<p>18- تعتبر ان أعوان الإدارة الضريبية في تعاملهم معك يتميزون باحترافية و كفاءة عالية من خلال :</p> <ul style="list-style-type: none"> - احترام أوقات العمل - المهارة في العمل - التقيد بحدود العمل و عدم تجاوزها - القيام بالواجبات و مراعاة الحقوق
					<p>19- غالبا ما يتعسف أعوان ادارة الضرائب مستخدمين سلطتهم معك، فذلك من أجل :</p> <ul style="list-style-type: none"> - الابتزاز (التهديد) - الانتقام - الاساءة
					<p>20- ان نسبة دخولكم مع الإدارة الضريبية في المنازعات عالية</p>
					<p>21- غالبا ما تكون المنازعات الضريبية بينك و بين ادارة الضرائب :</p> <ul style="list-style-type: none"> - ادارية - قضائية
					<p>22- غالبا ما تضطر لاستمالة أحد أعوان الإدارة الضريبية عن طريق :</p> <ul style="list-style-type: none"> - الهدية - الرشوة - الوساطة - لا تستميل أي أحد
					<p>23- غالبا ما يكون السبب الرئيسي لقدمك لادارة الضرائب هو :</p> <ul style="list-style-type: none"> - الحصول على معلومات أو نصائح - الاستجابة لتبليغ أو استدعاء - القيام بدفع ثمن - استيفاء عناصر ملفاتي - مناقشة تقييم أو تبليغ إعادة تقييم - سبب اخر

					<p>24- للاتصال بادارة الضرائب تفضل :</p> <ul style="list-style-type: none"> - الاتصال الشخصي و القدوم شخصيا - الاتصال الهاتفي - تكليف وسطاء - الاتصال عبر الانترنت
					<p>25- ان تقييمك لخدمات ادارة الضرائب التي تنتسب اليها من خلال حسن :</p> <ul style="list-style-type: none"> - الاستقبال - أخلاق الأعوان (تأدب ،استقامة - صدق- أمانة- حفظ السر المهني) - السرعة في تنفيذ الخدمات - الحداثة و العصرية - الاستعلامات و توضيح الاستفسارات - السهر و الاهتمام بخدمة الجمهور و مساعدته - نشر الوعي الضريبي - الخدمة باللغة التي تختارها (العربية او الفرنسية)
					<p>26- يتجلى انطباعك حول الوثائق الجبائية من خلال :</p> <ul style="list-style-type: none"> - قبول الشكل - سهولة الفهم - سهولة الملء - الاختصار - توفرها و الحصول عليها بسهولة
					<p>27- يتجلى انطباعك عن الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب من خلال :</p> <ul style="list-style-type: none"> - كثرة زيارتك للموقع - جودة التنظيم الكلي للمعلومات - سهولة و سرعة ايجادك للمعلومات التي تريدها - سهولة التجول في الموقع - اقتناعك بمحتويات الموقع - لا ازور اطلاقا
					<p>28- عملية تحصيل الضرائب من طرف الإدارة الضريبية ملائمة و مناسبة لك</p>
					<p>29- تقوم بدفع ضرائبك لادارة الضرائب عن طريق :</p> <ul style="list-style-type: none"> - النظام العام(دفعك تلقائيا للضرائب) - الاقتطاع من المصدر (خصم الضريبة من دخلك مباشرة) - نظام التسبيقات على الحساب (دفعك للضرائب مسبقا)

Frequency Table

الجنس				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	33	36,7	36,7	36,7
	57	63,3	63,3	100,0
Total	90	100,0	100,0	

طبيعة المكلف				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	51	56,7	56,7	56,7
	39	43,3	43,3	100,0
Total	90	100,0	100,0	

طبيعة النشاط				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	35	38,9	38,9	38,9
	7	7,8	7,8	46,7
	10	11,1	11,1	57,8
	17	18,9	18,9	76,7
	21	23,3	23,3	100,0
Total	90	100,0	100,0	

نوع النظام، الاخصاع، الضريبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
جزائي	41	45,6	45,6	45,6
حقيقي	49	54,4	54,4	100,0
Total	90	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ثانوية عامة فأقل	17	18,9	18,9	18,9
دراسات عليا	39	43,3	43,3	62,2
ليسانس	34	37,8	37,8	100,0
Total	90	100,0	100,0	

التخصص العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	17	18,9	18,9	18,9
ادارة	1	1,1	1,1	20,0
اقتصاد	10	11,1	11,1	31,1
بيولوجيا	1	1,1	1,1	32,2
ترجمة	5	5,6	5,6	37,8
جيبية	1	1,1	1,1	38,9
طب اسنان	1	1,1	1,1	40,0
طب عام	1	1,1	1,1	41,1
قانون	6	6,7	6,7	47,8
كيمياء	1	1,1	1,1	48,9

مالية	3	3,3	3,3	52,2
محاسبية	43	47,8	47,8	100,0
Total	90	100,0	100,0	

مدة محاولة النشاط

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أكثر من 15 سنة	10	11,1	11,1	11,1
أقل من 5 سنوات	53	58,9	58,9	70,0
Valid من 10 إلى 15 سنة	10	11,1	11,1	81,1
من 5 إلى 10 سنوات	17	18,9	18,9	100,0
Total	90	100,0	100,0	

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أكثر من 60 سنة	1	1,1	1,1	1,1
من 18 إلى 30	46	51,1	51,1	52,2
Valid من 30 إلى 40	29	32,2	32,2	84,4
من 40 إلى 50	11	12,2	12,2	96,7
من 50 إلى 60	3	3,3	3,3	100,0
Total	90	100,0	100,0	

Descriptive Statistics						
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	
سلوك المكلف بالضريبة	90	1,93	4,29	3,3750	,47408	
العوامل التاريخية	90	1,00	5,00	3,5194	,83987	
العوامل السياسية	90	1,00	3,64	2,2404	,64489	
العوامل الاجتماعية	90	1,00	4,67	3,2420	,80185	
العوامل الدينية	90	1,00	4,67	3,1444	,84512	
العوامل النفسية	90	1,00	4,60	3,2044	,82325	
العوامل الاقتصادية	90	1,29	3,86	2,8286	,55688	
العوامل القانونية	90	1,54	4,00	3,0650	,45776	
العوامل الإدارية	90	1,79	3,71	2,9917	,42052	
Valid N (listwise)	90					

```

REGRESSION
/DESCRIPTIVES MEAN STDDEV CORR SIG N
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS CI(99) BCOV R ANOVA COLLIN TOL CHANGE ZPP
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT المحجور .01
/METHOD=ENTER
محجور 02
العوامل الاجتماعية المحجور 4، السباسبية محجور 03، تاريخية محجور 02،
العوامل القانونية المحجور 09، القانونوية المحجور 08، الاقتصادية المحجور 06، الدينية المحجور 05، الاجتماعية المحجور 05، الإدارية المحجور 07، النفسية المحجور 06،
/PARTIALPLOT ALL
/SCATTERPLOT=(*ZPRED , *ZRESID)
/RESIDUALS DURBIN HISTOGRAM(ZRESID)
/SAVE PRED ZRESID.

```

اختبار نموذج الانحدار المتعدد

Regression

Descriptive Statistics			
	Mean	Std. Deviation	N
سلوك المكلف بالضريرية	3,3750	,47408	90
العوامل التاريخية	3,5194	,83987	90
العوامل السياسية	2,2404	,64489	90
العوامل الاجتماعية	3,2420	,80185	90
العوامل الدينية	3,1444	,84512	90
العوامل النفسية	3,2044	,82325	90
العوامل الاقتصادية	2,8286	,55688	90
العوامل القانونية	3,0650	,45776	90
العوامل الادارية	2,9917	,42052	90

Correlations

	سلوك المكلف الضريبية	العوامل التاريخية	العوامل السياسية	العوامل الاجتماعية	العوامل الدينية	العوامل النفسية	العوامل الاقتصادية	العوامل القانونية	العوامل الادارية	
Pearson Correlation	سلوك المكلف الضريبية	1,000	,409	,048	,475	,190	,521	,120	,605	,532
	العوامل التاريخية	,409	1,000	,061	,417	,421	,480	,179	,514	,400
	العوامل السياسية	,048	,061	1,000	,591	,009	,376	,513	,303	,243
	العوامل الاجتماعية	,475	,417	,591	1,000	,181	,721	,574	,573	,553
	العوامل الدينية	,190	,421	,009	,181	1,000	,294	,116	,276	,249
	العوامل النفسية	,521	,480	,376	,721	,294	1,000	,468	,631	,546
	العوامل الاقتصادية	,120	,179	,513	,574	,116	,468	1,000	,545	,502
	العوامل القانونية	,605	,514	,303	,573	,276	,631	,545	1,000	,698
	العوامل الادارية	,532	,400	,243	,553	,249	,546	,502	,698	1,000
	سلوك المكلف الضريبية	.	,000	,325	,000	,037	,000	,130	,000	,000
	العوامل التاريخية	,000	.	,285	,000	,000	,000	,046	,000	,000
	العوامل السياسية	,325	,285	.	,000	,468	,000	,000	,002	,011
	العوامل الاجتماعية	,000	,000	,000	.	,044	,000	,000	,000	,000
	العوامل الدينية	,037	,000	,468	,044	.	,002	,139	,004	,009
العوامل النفسية	,000	,000	,000	,000	,002	.	,000	,000	,000	
العوامل الاقتصادية	,130	,046	,000	,000	,139	,000	.	,000	,000	
العوامل القانونية	,000	,000	,002	,000	,004	,000	,000	.	,000	
العوامل الادارية	,000	,000	,011	,000	,009	,000	,000	,000	.	
N	سلوك المكلف الضريبية	90	90	90	90	90	90	90	90	90
	العوامل التاريخية	90	90	90	90	90	90	90	90	90
	العوامل السياسية	90	90	90	90	90	90	90	90	90
	العوامل الاجتماعية	90	90	90	90	90	90	90	90	90
	العوامل الدينية	90	90	90	90	90	90	90	90	90
	العوامل النفسية	90	90	90	90	90	90	90	90	90
	العوامل الاقتصادية	90	90	90	90	90	90	90	90	90
	العوامل القانونية	90	90	90	90	90	90	90	90	90
	العوامل الادارية	90	90	90	90	90	90	90	90	90

Sig. (1-tailed)

المعامل الادارية	90	90	90	90	90	90	90	90
------------------	----	----	----	----	----	----	----	----

Variables Entered/Removed ^a			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	العوامل الاقتصادية، العوامل التاريخية، العوامل الدينية، العوامل السياسية، العوامل الادارية العوامل الاجتماعية، العوامل القانونية، النفسية		Enter

a. Dependent Variable: سلوك المكاف بالضريرية:

b. All requested variables entered.

Model Summary ^b								
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics			
					F Change	df1	df2	
1	,748 ^a	,559	,516	,32998	12,838	8	81	2,227

a. Predictors: (Constant), العوامل الادارية، العوامل السياسية، العوامل الدينية، العوامل التاريخية، العوامل الاقتصادية، العوامل النفسية، العوامل القانونية، العوامل الاجتماعية، العوامل القانونية

b. Dependent Variable: سلوك المكاف بالضريرية:

ANOVA ^a					
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	11,183	8	1,398	12,838	,000 ^b
	8,820	81	,109		
Total	20,003	89			

a. Dependent Variable: سلوك المكاف بالضريرية:

b. Predictors: (Constant), العوامل الادارية، العوامل السياسية، العوامل الدينية، العوامل التاريخية، العوامل الاقتصادية، العوامل النفسية، العوامل الاجتماعية، القانونية

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Std. Error	Standardized Coefficients		t	Sig.	99,0% Confidence Interval for B			Correlations			Collinearity Statistics	
	B			Beta				Lower Bound	Upper Bound	Zero-order	Partial	Part	Tolerance	VIF	
	(Constant)	1,676	,290			5,788	,000	,912	2,440						
	العوامل التاريخية	-,020	,055	-,035		-,364	,717	-,165	,125	,409	-,040	-,027	,576		1,737
	العوامل السياسية	-,150	,073	-,205		-2,066	,042	-,342	,042	,048	-,224	-,152	,555		1,802
	العوامل الاجتماعية	-,213	,078	-,360		2,717	,008	,006	,420	,475	,289	,200	,310		3,227
1	العوامل الدينية	-,020	,046	-,035		-,426	,671	-,142	,102	,190	-,047	-,031	,799		1,251
	العوامل النفسية	,083	,068	,144		1,220	,226	-,096	,262	,521	,134	,090	,391		2,560
	العوامل الاقتصادية	-,337	,087	-,396		-3,869	,000	-,567	-,107	,120	-,395	-,285	,520		1,925
	العوامل القانونية	-,498	,126	-,481		3,942	,000	,165	,831	,605	,401	,291	,366		2,732
	العوامل الادارية	-,214	,123	-,190		1,740	,086	-,110	,538	,532	,190	,128	,458		2,186

a. Dependent Variable: سلوك المكاف بالضريبة

Coefficient Correlations^a

Model	العوامل الادارية	العوامل السياسية	العوامل التاريخية	العوامل الاقتصادية	العوامل النفسية	العوامل القانونية	العوامل الاجتماعية
	العوامل الادارية	1,000	,147	-,062	,006	-,156	-,438
	العوامل السياسية	-,147	1,000	,025	,169	-,272	-,025
	العوامل التاريخية	-,062	,025	1,000	-,304	-,018	,001
	العوامل الاقتصادية	-,006	,169	-,304	1,000	,164	-,281
	العوامل النفسية	-,156	-,272	-,018	,164	1,000	-,252
	العوامل القانونية	-,037	,027	-,124	-,107	-,006	-,237
	العوامل الاجتماعية	-,438	-,025	,001	-,281	-,237	1,000
1	العوامل الادارية	-,192	-,446	,084	-,205	-,163	-,007
	العوامل السياسية	,015	,005	,000	4,164E-005	-,002	-,003
	العوامل التاريخية	,000	8,438E-005	,001	-,002	-,002	-,002
	العوامل الاقتصادية	4,164E-005	,001	-,001	-,002	8,617E-006	-,001
	العوامل النفسية	-,002	-,002	-,001	,001	-,002	-,001
	العوامل القانونية	-,007	,000	,000	-,002	-,002	-,002
	العوامل الاجتماعية	-,002	-,003	-,001	-,001	-,002	-,006

a. Dependent Variable: سلوك المكاف بالضريبة

Collinearity Diagnostics ^a														
Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions							العوامل الإدارية			
				(Constant)	العوامل التاريخية	العوامل السياسية	العوامل الاجتماعية	العوامل الدينية	العوامل النفسية	العوامل الاقتصادية		العوامل القانونية		
1	1	8,762	1,000	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	2	,087	10,049	,00	,05	,19	,01	,21	,00	,01	,00	,00	,00	,00
	3	,044	14,040	,03	,09	,14	,04	,24	,16	,01	,01	,00	,00	,00
	4	,037	15,311	,07	,00	,14	,03	,41	,04	,04	,02	,02	,03	,03
	5	,026	18,266	,00	,62	,23	,00	,09	,15	,07	,00	,00	,01	,01
	6	,016	23,577	,17	,09	,09	,07	,02	,23	,59	,01	,01	,01	,01
	7	,013	25,864	,03	,08	,10	,73	,01	,31	,19	,00	,00	,04	,04
	8	,009	32,041	,68	,01	,09	,04	,01	,07	,08	,25	,08	,23	,23
	9	,006	39,675	,03	,06	,03	,07	,00	,04	,02	,72	,68	,68	,68

a. Dependent Variable: سلوك المكلف بالضريبة

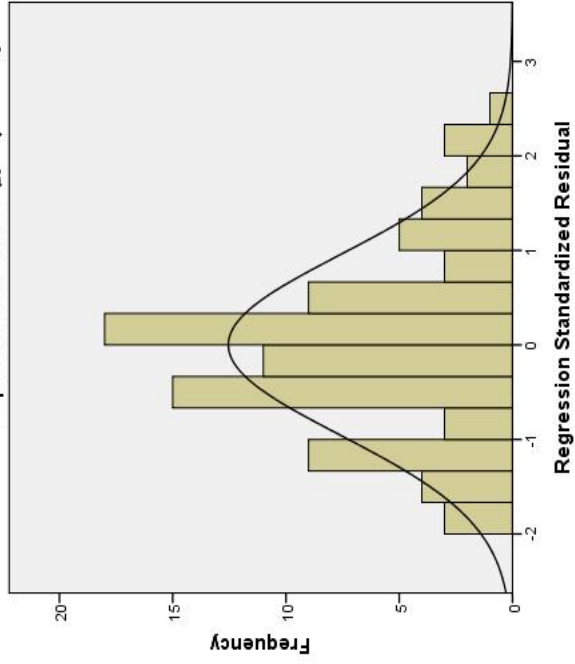
Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	2,5309	3,9962	3,3750	,35448	90
Residual	-,60237	,78639	,00000	,31480	90
Std. Predicted Value	-,2,381	1,752	,000	1,000	90
Std. Residual	-,1,825	2,383	,000	,954	90

a. Dependent Variable: سلوك المكلف بالضريبة

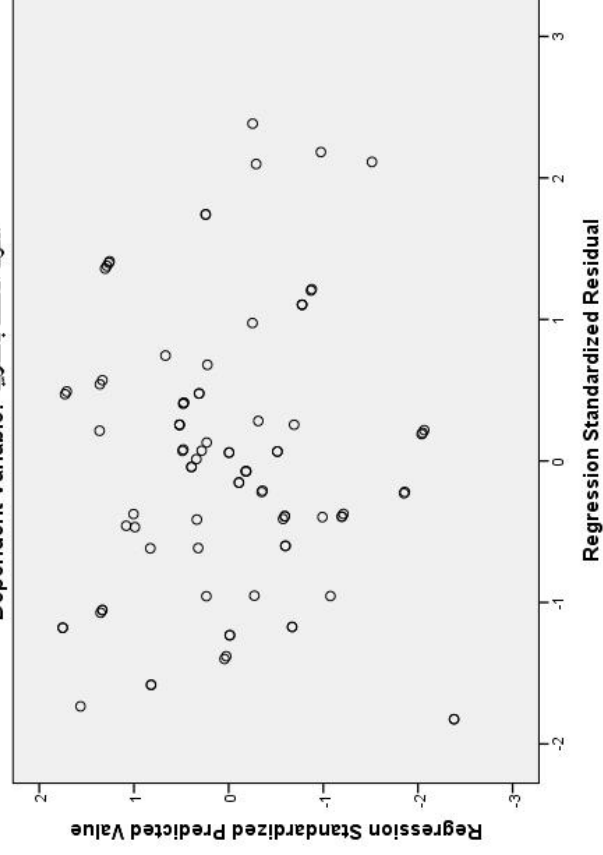
Histogram

سلوك المكلف بالضريبة: Dependent Variable:



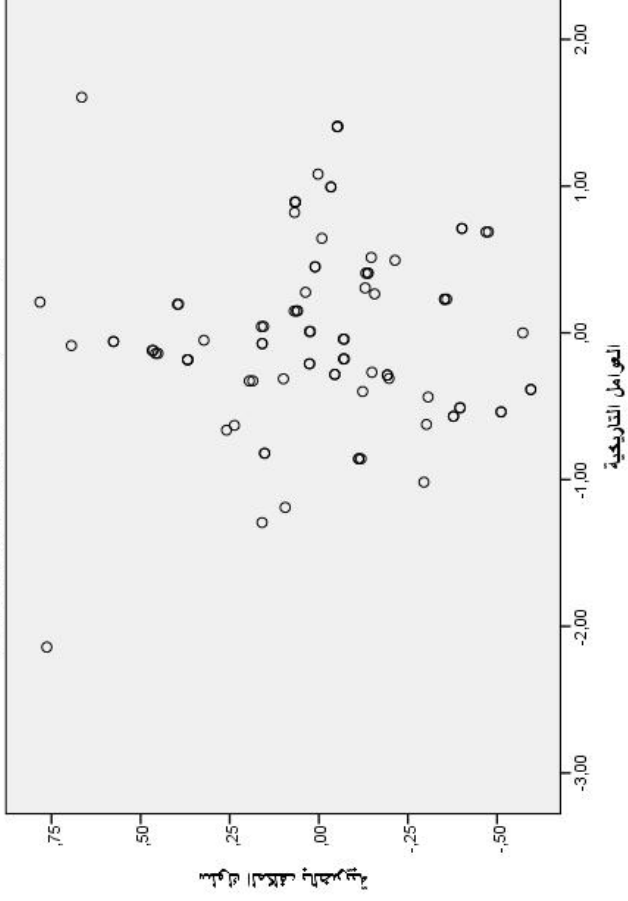
Scatterplot

سلوك المكلف بالضريبة: Dependent Variable:



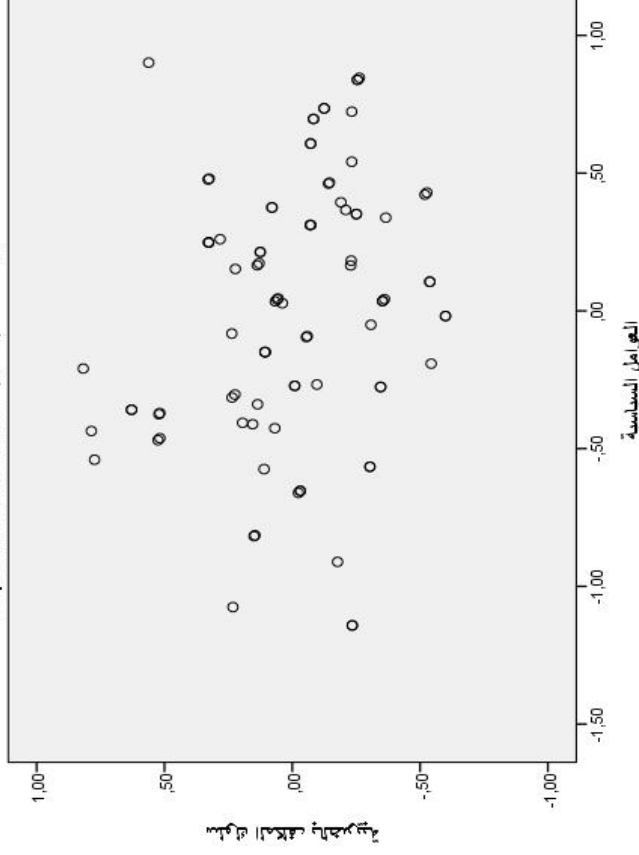
Partial Regression Plot

Dependent Variable: سلوك المكلف بالضريبة



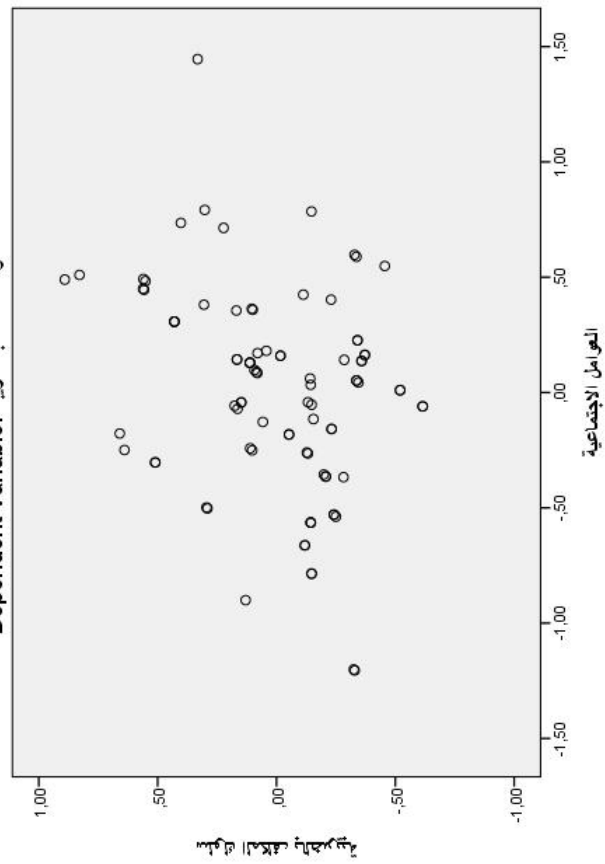
Partial Regression Plot

Dependent Variable: سلوك المكلف بالضريبة



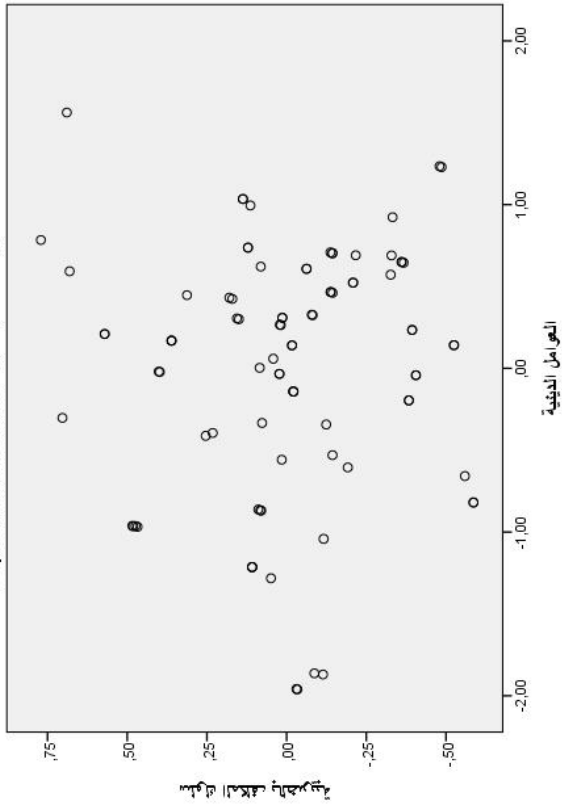
Partial Regression Plot

سلوك المكلف بالضريبة: Dependent Variable:



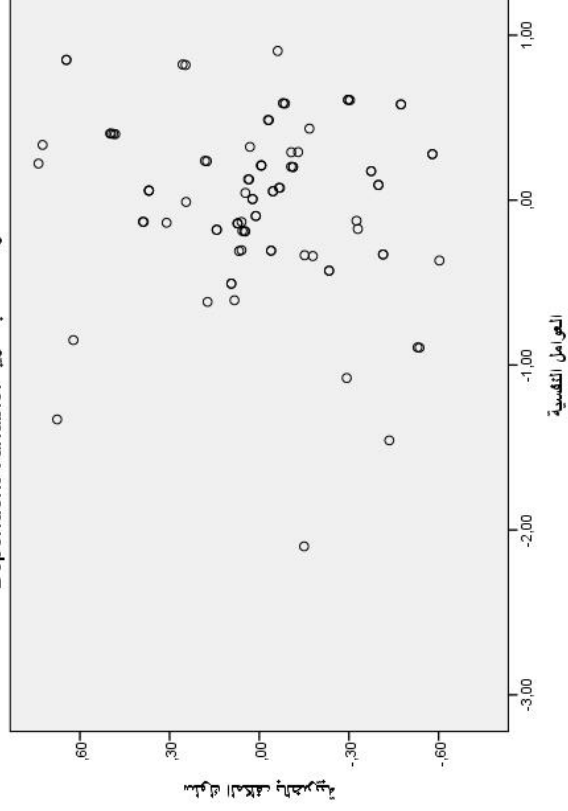
Partial Regression Plot

سلوك المكلف بالضريبة: Dependent Variable:



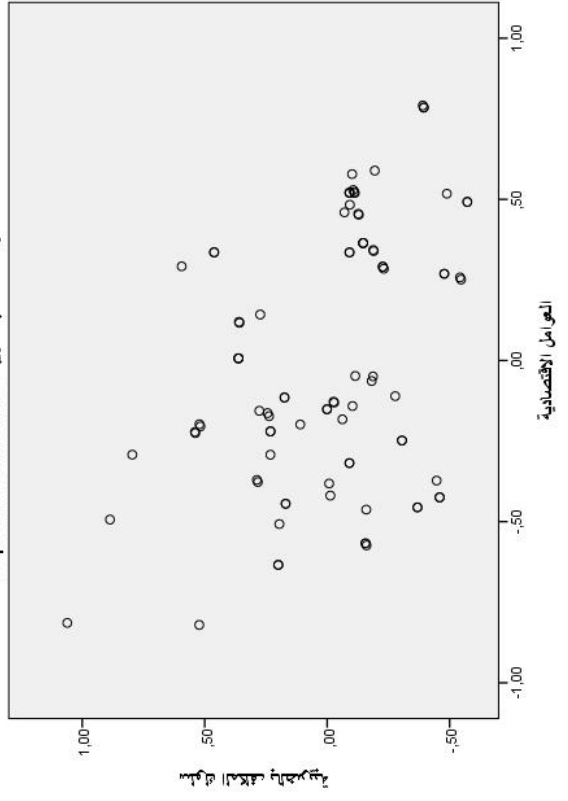
Partial Regression Plot

Dependent Variable: سلوك المستهلك بالضرورية



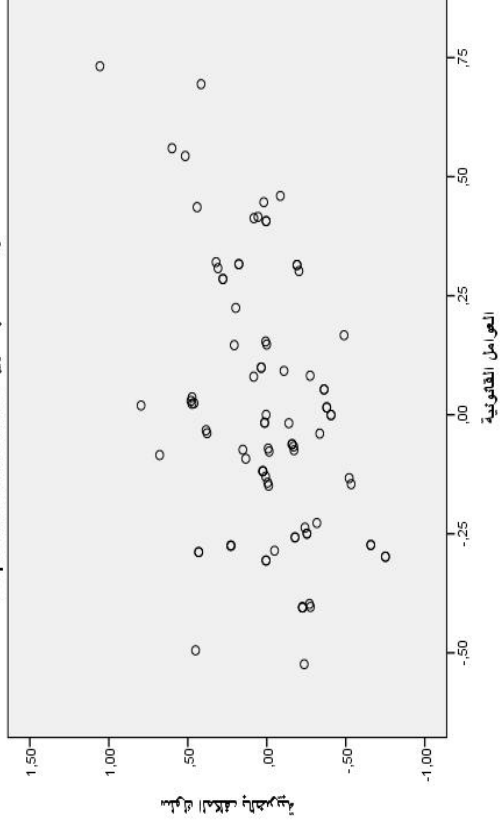
Partial Regression Plot

Dependent Variable: سلوك المستهلك بالضرورية



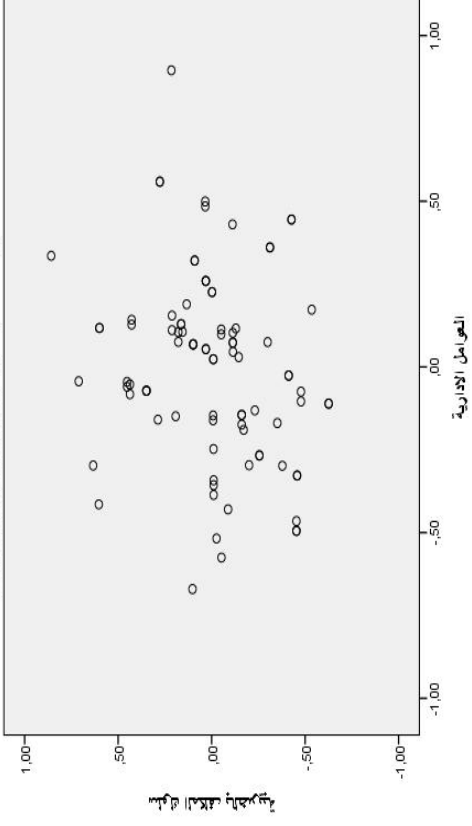
Partial Regression Plot

Dependent Variable: سلوك المستهلك بالضرورية



Partial Regression Plot

Dependent Variable: سلوك المستهلك بالضرورية



اختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a		Shapiro-Wilk	
	Statistic	df	Statistic	df
سلوك المكلف بالضريبة	,097	90	,969	90
العوامل التاريخية	,119	90	,964	90
العوامل السياسية	,086	90	,975	90
العوامل الاجتماعية	,157	90	,946	90
العوامل الدينية	,176	90	,926	90
العوامل النفسية	,100	90	,960	90
العوامل الاقتصادية	,154	90	,952	90
العوامل القانونية	,121	90	,948	90
العوامل الادارية	,093	90	,960	90

a. Lilliefors Significance Correction

Sig.

,028

,014

,083

,001

,000

,007

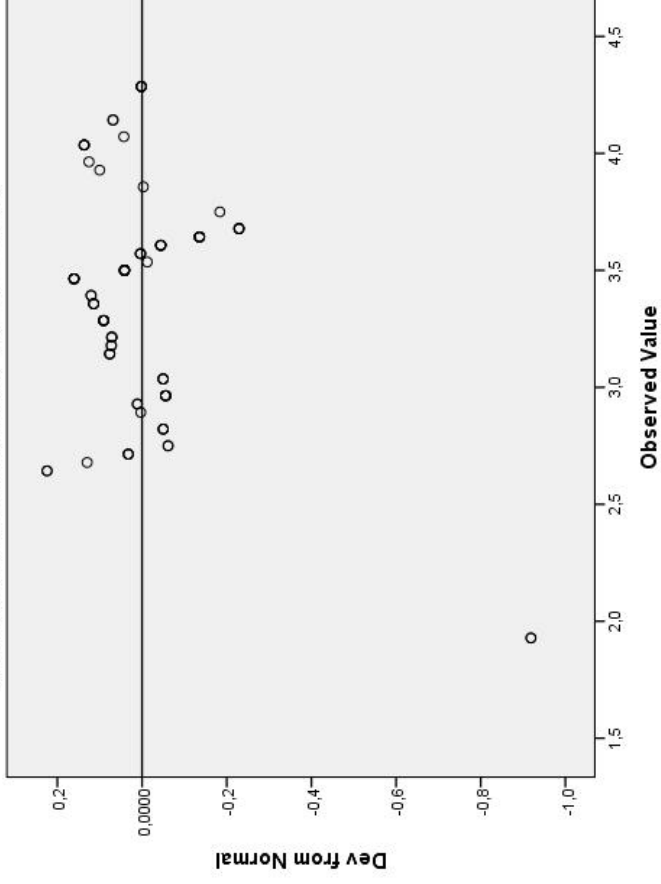
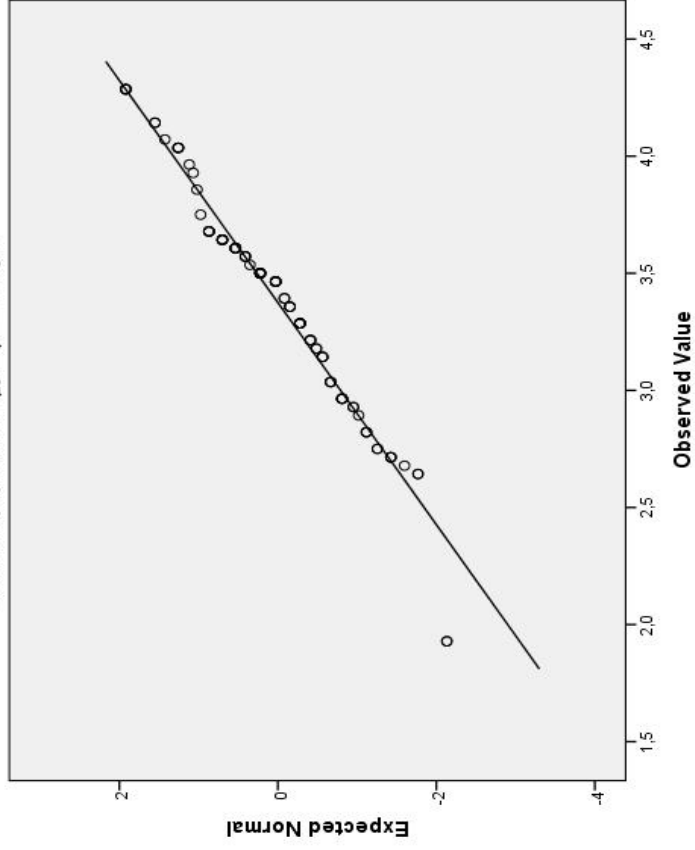
,002

,001

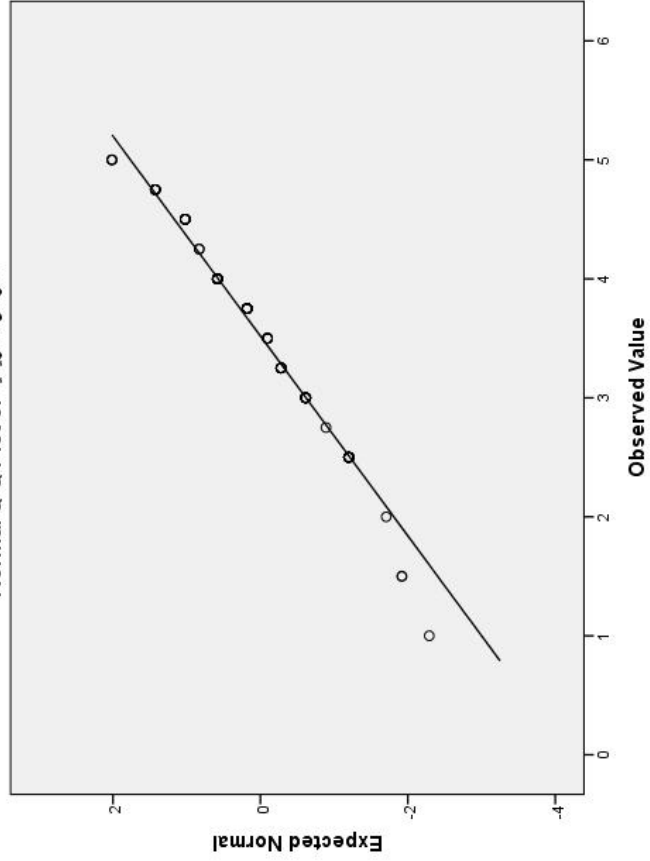
,007

شركة المكلف بالضريبة بالضرعية

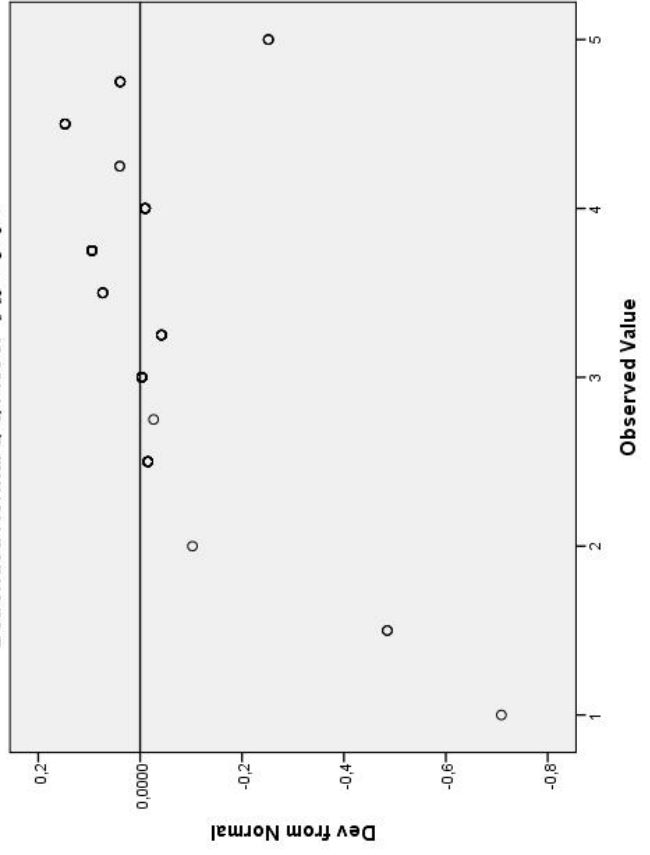
شركة المكلف بالضريبة بالضرعية



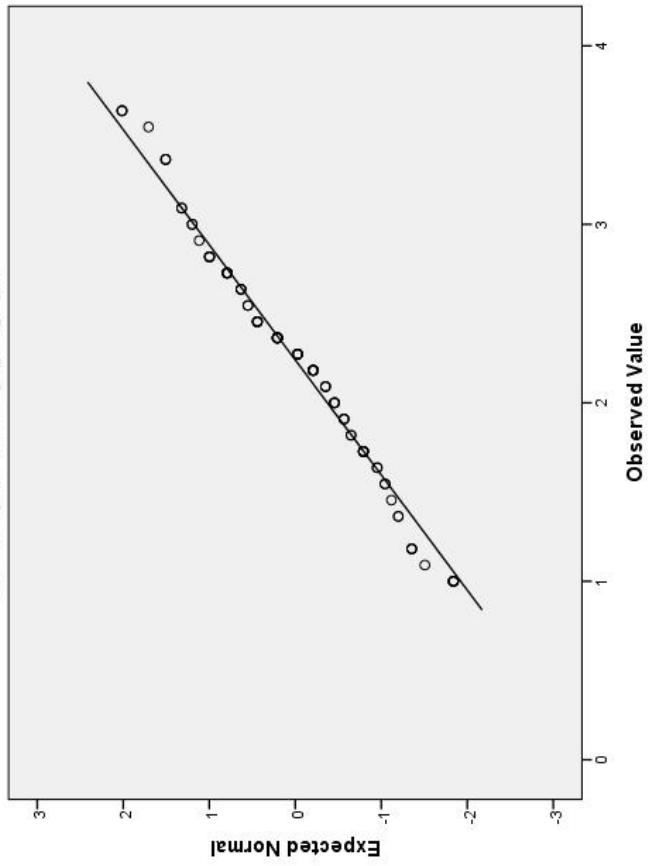
العوامل التاريخية Normal Q-Q Plot of



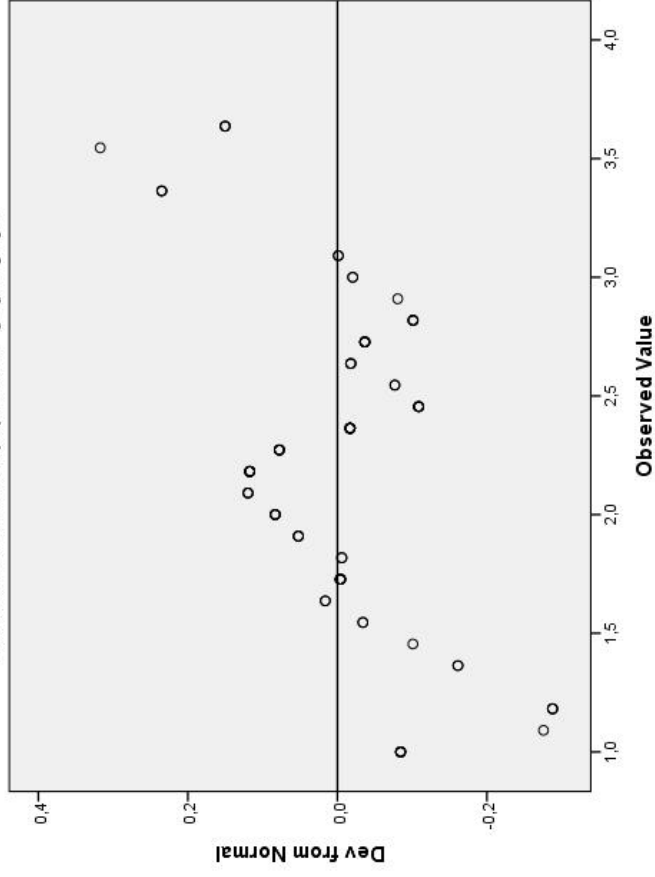
العوامل التاريخية Detrended Normal Q-Q Plot of



العوامل السياسية Normal Q-Q Plot of

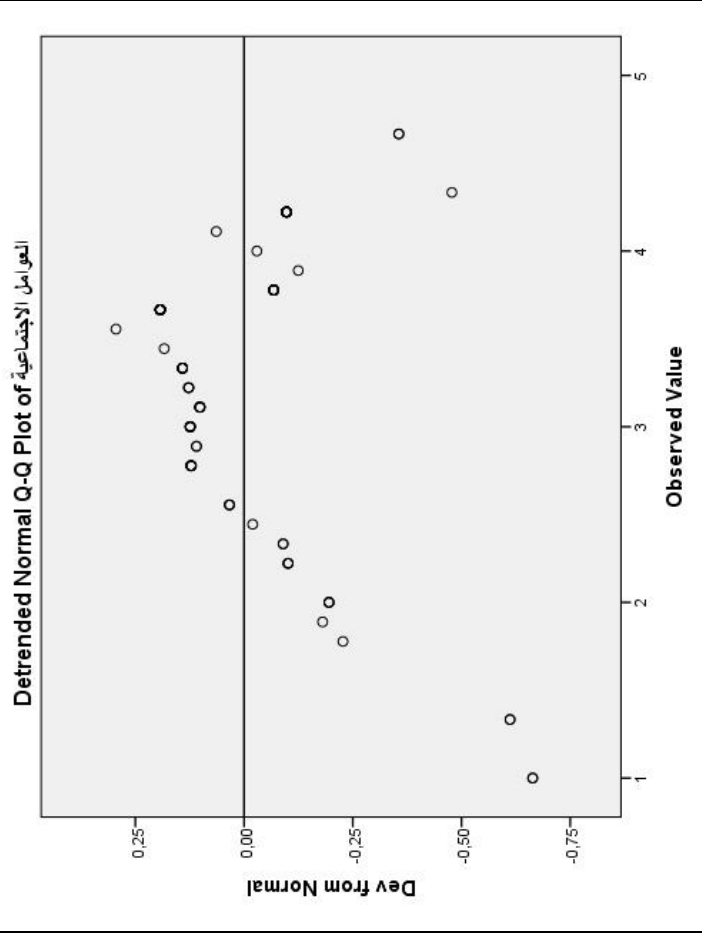
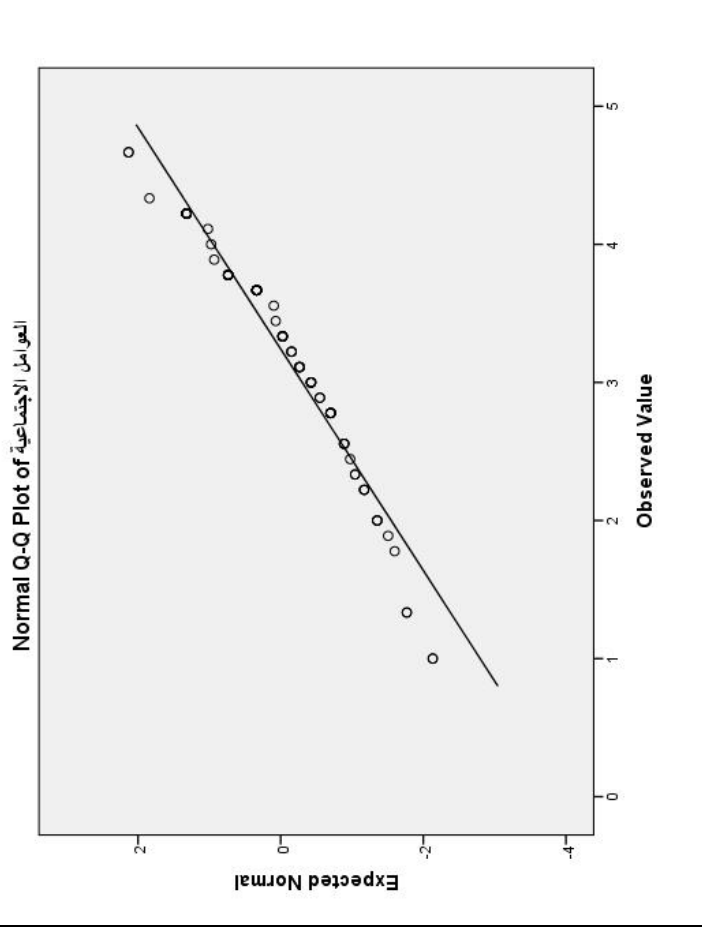


العوامل السياسية Detrended Normal Q-Q Plot of

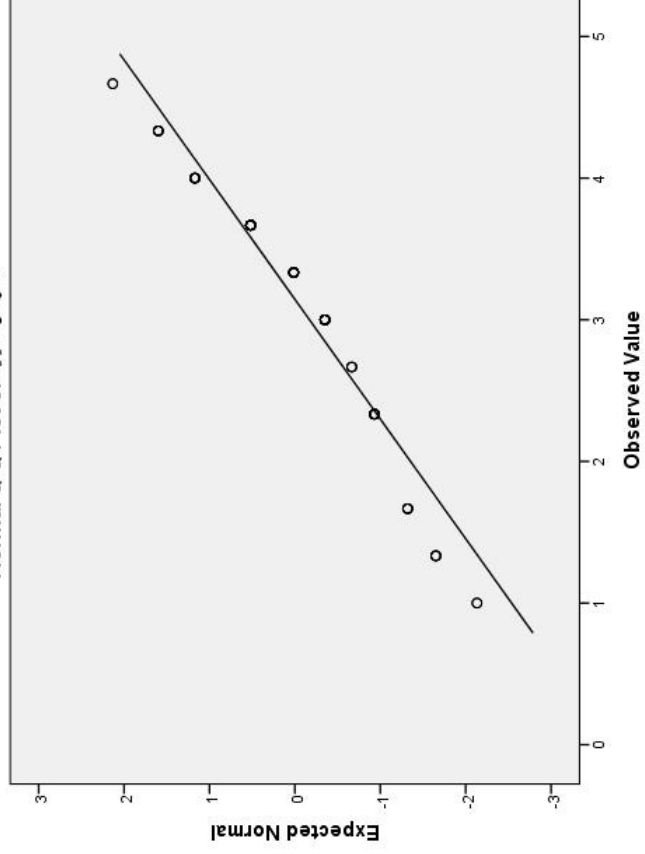


العوامل الاجتماعية

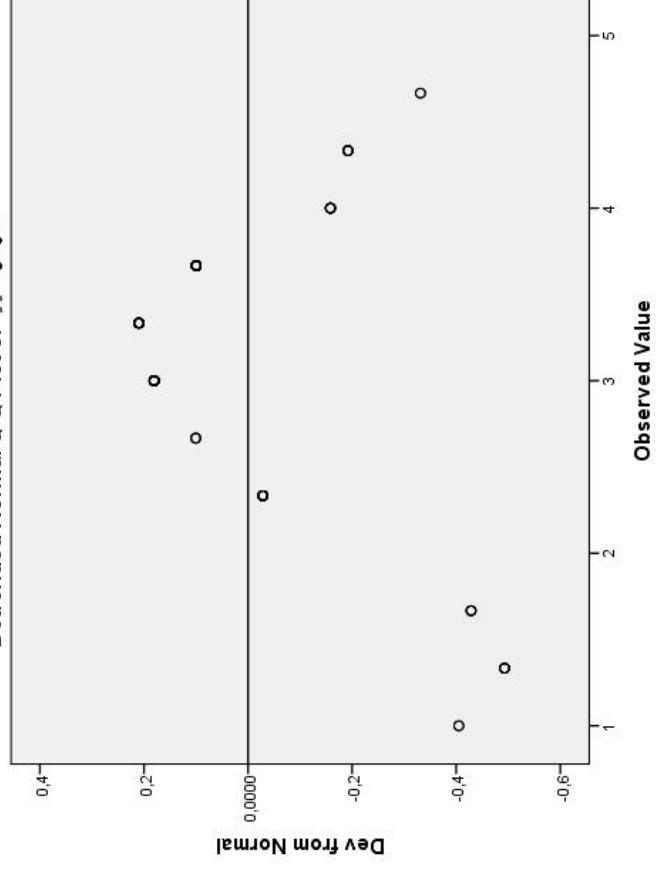
العوامل الاجتماعية



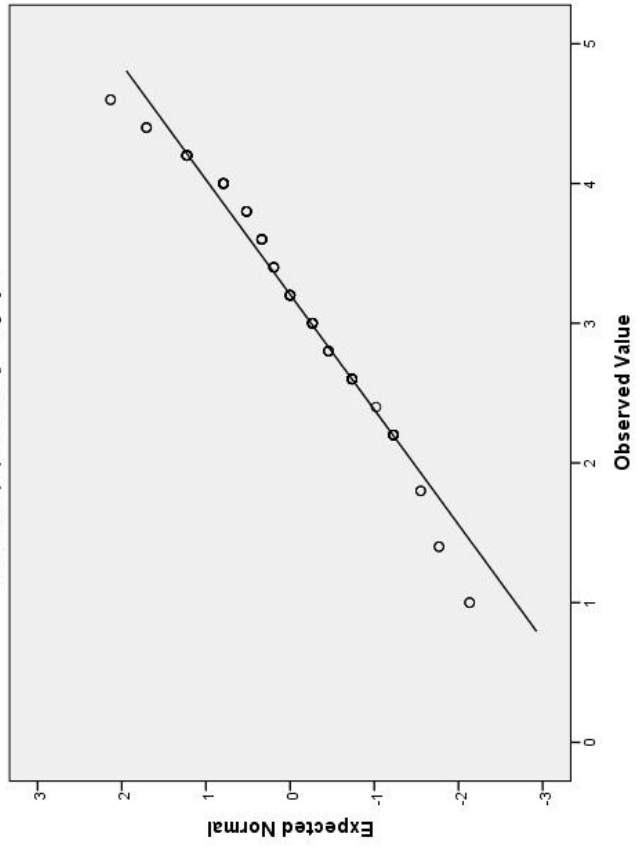
العوامل الدفينة Normal Q-Q Plot of



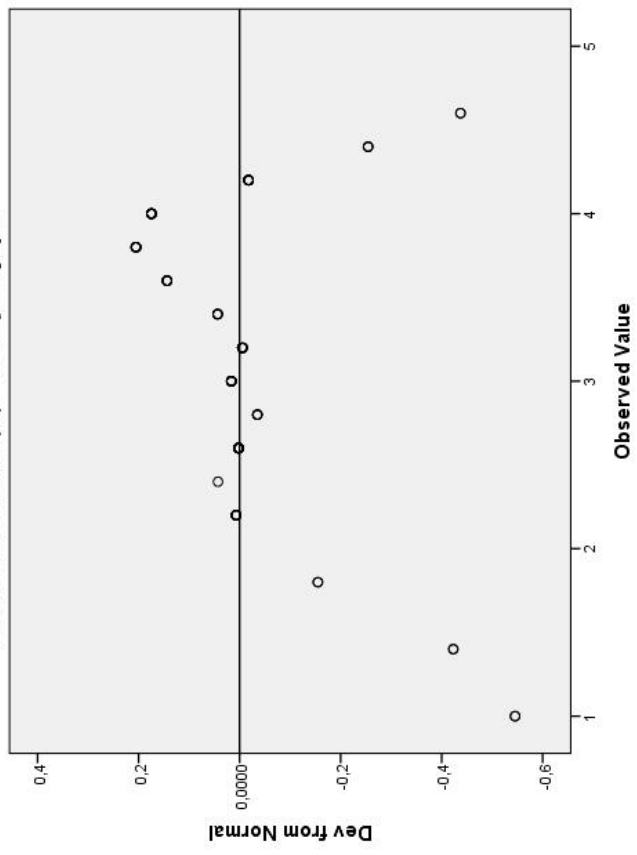
العوامل الدفينة Detrended Normal Q-Q Plot of



العوامل التقسية Normal Q-Q Plot of

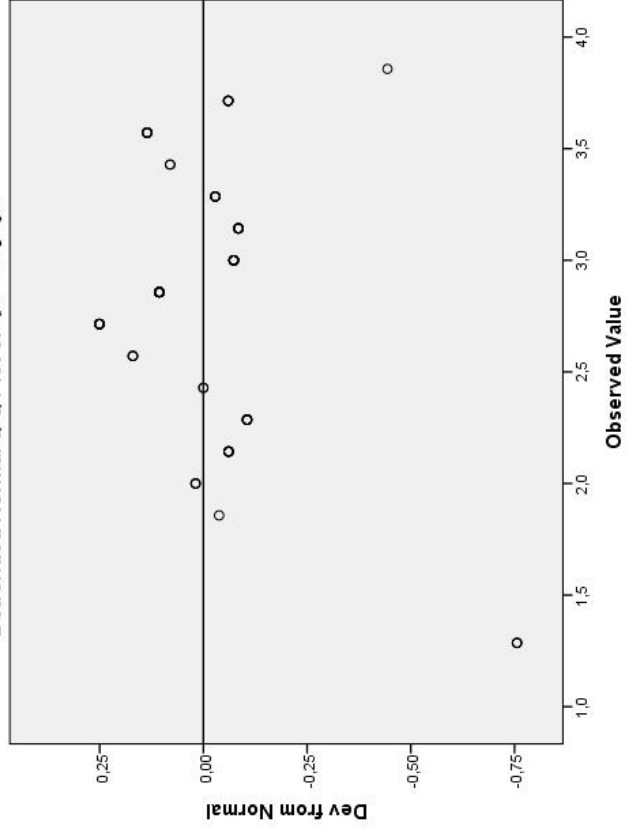
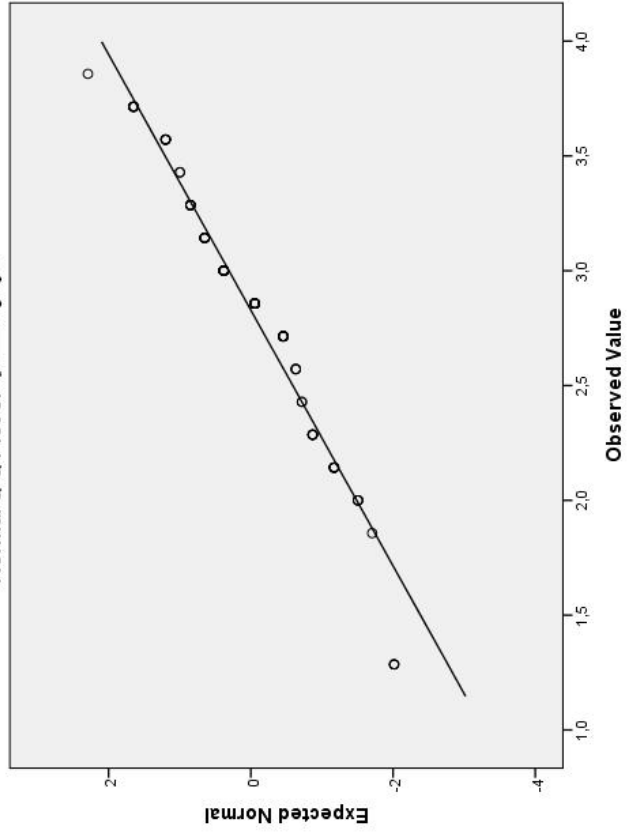


العوامل التقسية Detrended Normal Q-Q Plot of

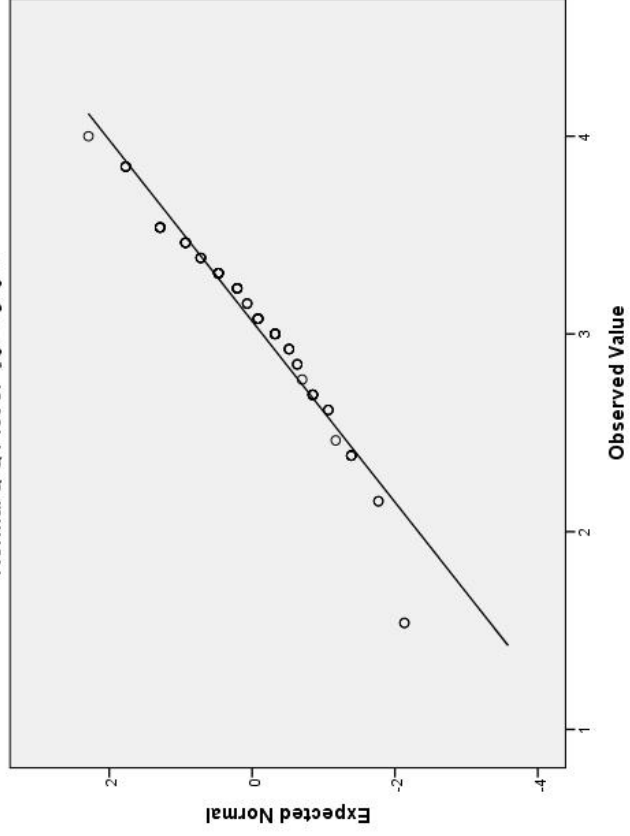


العوامل الاقتصادية الاقتصادية

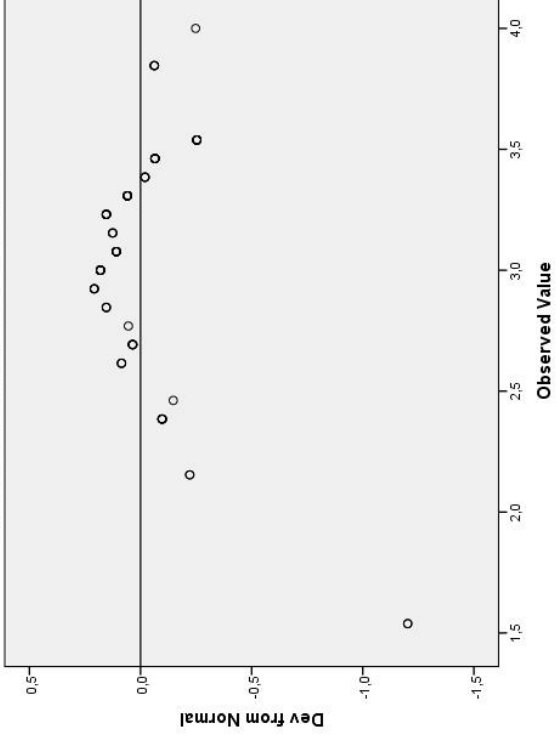
العوامل الاقتصادية الاقتصادية



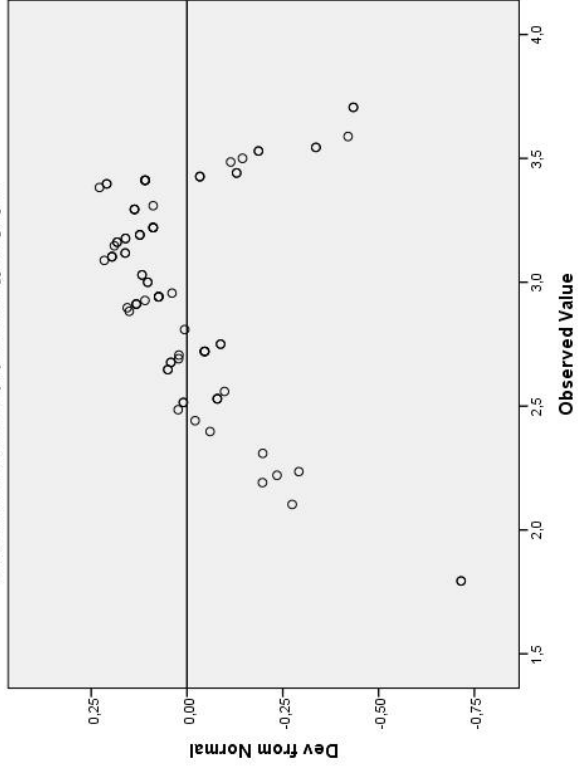
المعامل القانونية Normal Q-Q Plot of



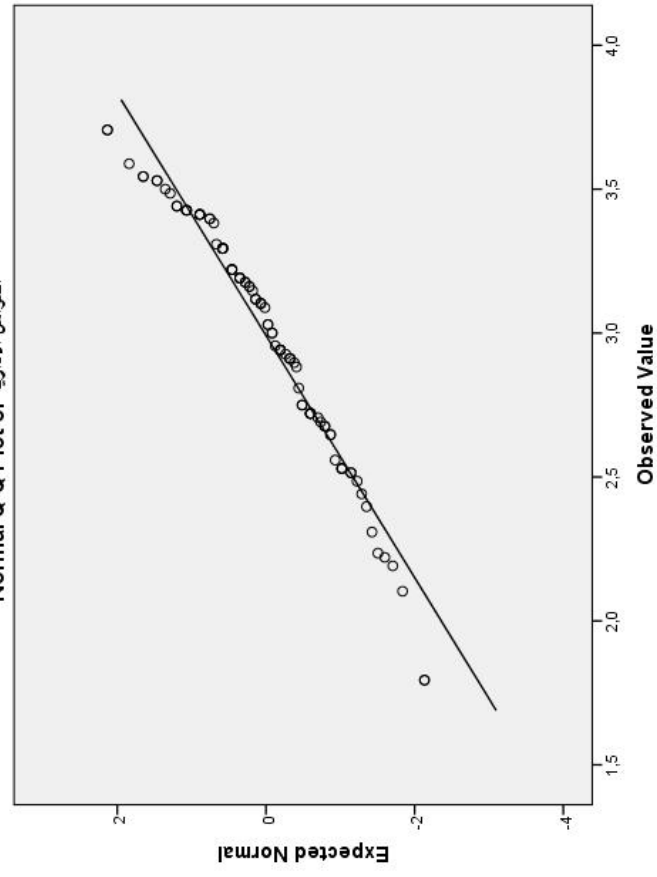
المعامل القانونية Detrended Normal Q-Q Plot of



Detrended Normal Q-Q Plot of العوامل الإدارية



Normal Q-Q Plot of العوامل الإدارية



تعتبر العلاقة الضريبية عن الرابط القائم بين المكلف الضريبي و الإدارة الضريبية، و التي تمثل بدورها الدولة، حيث يمثلان طرفي العلاقة في حد ذاتها، و كل منهما نقيض الثاني . و هذه العلاقة لم تتمتع بسمعة حسنة على مر العصور في معظم المجتمعات، و هذا بسبب تأثير المكلف بالضريبة التي تفرضها عليه الإدارة الضريبية، حيث أنه ينظر دوما أنها إدارة تجبي أمواله بطرق تعسفية دون حصوله على أي مقابل، مما يولد لديه رد فعل متمثل في سلوك ايجا بي (الالتزام) أو سلبى (التهرب) تجاهها ، حيث أن هذا السلوك تتحكم فيه عدة عوامل ذات طبيعة مختلفة.

من خلال بحثنا، حاولنا تشخيص أهم العوامل التي من شأنها التأثير على نظرة المكلف للضريبة و سلوكه تجاه الإدارة الضريبية في الجزائر ، كون المكلف هو الطرف الأساسي و الفاعل في تحديد نوعية هذه العلاقة الضريبية .

و خلصنا من خلالها أن العوامل المؤثرة على سلوك المكلف تجاه الإدارة الضريبية و الضريبة في حد ذاتها ،هي عوامل متعلقة بأنظمة الدولة ، بحيث يمكن أن يكون سلوكه ايجابيا معبرا عن قبوله لها، فيلتزم هذا المكلف أمام الإدارة الضريبية بأدائه لضرائبه ، أو سلبيا معبرا عن معارضته له ا من خلال تهريه من أدائها.

الكلمات المفتاحية: العلاقة الضريبية- المكلف الضريبي- الإدارة الضريبية- الالتزام- التهرب-العوامل

Résumé :

La relation fiscale exprime le lien entre le contribuable et l'administration fiscale qui, à son tour représente l'Etat, et qui représentent les deux parties de la relation elle-même alors qu'ils sont à l'opposé l'un de l'autre .Et cette relation n'a pas toujours joui d'une bonne réputation au fil des siècles dans la plupart des sociétés, et cela est dû à la charge affectée par les impôts imposés par l'administration fiscale au contribuable, qui, comme toujours la considère comme étant une administration qui perçoit son argent de manière arbitraire, sans rien recevoir en retour, ce qui engendre chez lui une réaction envers elle qui consiste en un comportement positif (engagement) ou négatif (évasion), compte tenu que ce comportement est régi par plusieurs facteurs de nature différente .

À travers notre recherche, nous avons essayé de diagnostiquer les facteurs les plus importants qui ont tendance à influencer la vision du contribuable envers l'impôt et son comportement à l'égard de l'administration fiscale en Algérie, du fait que le contribuable est le principal acteur pour la détermination de la qualité de cette relation fiscale.

Et nous avons conclu à travers cette étude, que les facteurs qui influent sur le comportement du contribuable envers l'administration fiscale et l'impôt lui-même, sont des facteurs relatifs à la réglementation de l'État, de sorte que son comportement pourrait être de manière positive, exprimant son acceptation à cette réglementation, et qui consiste en l'engagement du contribuable envers l'administration en s'acquittant de ses impôts, ou de manière négative exprimant son opposition à travers son manquement à s'acquitter de ses dûs.

Mots clés : Relation Fiscale- Contribuable- Administration Fiscale- Engagement- Evasion- Facteurs

Abstract :

The tax relationship expresses the link between the taxpayer and the tax administration, which in turn represents the State, and represent the two parts of the relationship itself, whereas they are the opposite of one another .And this relationship has not always enjoyed a good reputation over the centuries in most societies, and this is due to the burden of taxes imposed by the tax administration on the taxpayer , who sees it as always as an administration which perceives its money arbitrarily, without receiving anything in return, which engenders a reaction to it which consists of positive (commitment) or negative (evasion) behavior, since this behavior is governed by Several factors of a different nature.

Through our research ,we have tried to diagnose the most important factors that tend to influence the taxpayer's view of taxation and its behavior towards the tax administration in Algeria, because the taxpayer is the main actor in determining the quality of this tax relationship.

And we concluded from this study that the factors that influence the taxpayer's behavior towards the tax administration and the tax itself are factors relating to the regulation of the state, Perhaps in a positive way, expressing its acceptance of this regulation, which consists of the commitment of the taxpayer towards the administration by paying his taxes, or in a negative way expressing his opposition through his failure to fulfill his Due.

Keywords : Tax Relationship- Taxpayer- Tax Administration- Commitment- Evasion- Factors