



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه LMD في علوم التسيير

تخصص: إدارة المالية العامة للدولة والجماعات المحلية

بعنوان:

العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وأثرها في تعبئة موارد الجبائية العادية "حالة ولاية تلمسان"

للطالبة:

شاوي صبيحة

تحت إشراف:

الأستاذ الدكتور: باركة محمد الزين

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة تلمسان	أستاذ محاضر أ	د. بومدين حسين
مشرفا	جامعة تلمسان	أستاذ التعليم العالي	أ.د باركة محمد الزين
ممتحنا	جامعة وهران	أستاذ التعليم العالي	أ.د سالم عبد العزيز
ممتحنا	المركز الجامعي البيض	أستاذ محاضر أ	د. طالبي صلاح الدين
ممتحنا	المركز الجامعي ع قموشت	أستاذ محاضر	د. كوديد سفيان
ممتحنا	جامعة تلمسان	أستاذ محاضر أ	د. بن شعيب نصر الدين

السنة الجامعية: 2019 - 2020



شكر وتقدير

الحمد والشكر لله عزّ وجلّ الذي وفقنا في إتمام هذا العمل المتواضع.

وعملاً بقول النبي ﷺ "من لم يشكر القليل ومن لم يشكر الناس لم يشكر الله عزّ وجلّ والتحدث

بنعمة الله شكرٌ وتركها كفرٌ والجماعة رحمة والفرقة عذاب".

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى المشرف الأستاذ الدكتور بركة محمد الزين الذي قام بالإشراف

على هذه الأطروحة، وعلى إرشاداته وتوجيهاته بالنصائح، فهو مدين لي بفضل لا ينسى.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة الذين تفضلوا بقراءة هذه

الأطروحة ومناقشتها وإلى كل من وقف بجاني وقدم لي المساعدة.

والله ولي التوفيق

الإهداء

إلى روح أبي الغالي رحمه الله وجعل مثواه الجنة الفردوس الأعلى.

إلى أمي الغالية أطال الله في عمرها ورزقها العفو والعافية في الدنيا والآخرة.

إلى زوجي وأبنائي وإلى جميع إخوتي.

إلى كافة الأهل والأقارب.

إلى جميع الأصدقاء أهدي هذا العمل المتواضع.

شاوي صبيحة

الفقرس

فهرس المحتويات

III	شكر وتقدير
IV	الإهداء
VI	الفهرس
XV	قائمة الجداول
XVI	قائمة الأشكال
(أ-ل)	مقدمة عامة

الفصل الأول: الجباية العادية في الجزائر

01	تمهيد
02	المبحث الأول: مدخل إلى الجباية
02	المطلب الأول: التطور التاريخي للجباية عبر العصور
02	الفرع الأول: الجباية في العصر الفرعوني والعصر الفارسي والعصر الروماني ...
03	الفرع الثاني: الجباية في العصر الإسلامي
05	الفرع الثالث: الجباية في العصور الوسطى
06	الفرع الرابع: الجباية في العصر الحديث
06	المطلب الثاني: الجباية ووظائف الدولة
07	الفرع الأول: الجباية ووظيفة التخصيص
07	الفرع الثاني: الجباية ووظيفة إعادة التوزيع
07	الفرع الثالث: الجباية ووظيفة الاستقرار
07	المطلب الثالث: أسس فرض الجباية على مداخيل أفراد المجتمع
08	الفرع الأول: نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة
08	الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي
09	المطلب الرابع: مفهوم الجباية
09	الفرع الأول: تعريف الجباية
10	الفرع الثاني: خصائص الجباية
12	الفرع الثالث: علاقة الجباية بالمناهج الأخرى
13	الفرع الرابع: المبادئ (القواعد) الأساسية للجباية
14	المبحث الثاني: مفهوم وتطور الجباية العادية في الجزائر

14	المطلب الأول: تعريف الجباية العادية أنواعها ومكوناتها
14	الفرع الأول: أنواع الجباية
15	الفرع الثاني: تعريف الجباية العادية
16	الفرع الثالث: أنواع الجباية العادية
17	الفرع الرابع: مكونات الجباية العادية
18	المطلب الثاني: تطور الجباية العادية في مرحلة ما قبل الاستقلال
18	الفرع الأول: فترة الحكم التركي
18	الفرع الثاني: فترة الاحتلال الفرنسي
19	المطلب الثالث: تطور الجباية العادية في مرحلة ما بعد الاستقلال
19	الفرع الأول: الفترة الممتدة ما بين 1962 و1969
19	الفرع الثاني: الفترة الممتدة ما بين 1970 و1990
20	المطلب الرابع: المرحلة الإصلاحية
20	الفرع الأول: مفهوم الإصلاح الجبائي
21	الفرع الثاني: السياق الدولي والوطني لإصلاح الجباية العادية في الجزائر
21	الفرع الثالث: دوافع إصلاح الجباية العادية
22	الفرع الرابع: أهداف إصلاح الجباية العادية
24	المبحث الثالث: مجالات إصلاح الجباية العادية
24	المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي
24	الفرع الأول: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي
25	الفرع الثاني: خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي
25	الفرع الثالث: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي
26	الفرع الرابع: الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي
27	المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات
27	الفرع الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات
27	الفرع الثاني: خصائص الضريبة على أرباح الشركات
28	الفرع الثالث: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات
28	الفرع الرابع: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات
28	المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة

29	الفرع الأول: تعريف الرسم على القيمة المضافة.....	
29	الفرع الثاني: خصائص الرسم على القيمة المضافة.....	
29	الفرع الثالث: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.....	
30	الفرع الرابع: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة.....	
31	المطلب الرابع: الضريبة الجزافية الوحيدة.....	
32	الفرع الأول: الأشخاص المعنيون بالضريبة.....	
32	الفرع الثاني: الأشخاص والنشاطات المعنية.....	
33	الفرع الثالث: الحد الأدنى الجزافي.....	
33	الفرع الرابع: معدلات وتوزيع ناتج الضريبة.....	
35	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني: العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية	
36	تمهيد
37	المبحث الأول: أطراف العلاقة الضريبية.....	
37	المطلب الأول: المكلف بالضريبة.....	
37	الفرع الأول: مفهوم المكلف بالضريبة.....	
39	الفرع الثاني: مكان ووسائل معيشة المكلف بالضريبة.....	
40	الفرع الثالث: أنواع المكلفين بالضريبة.....	
42	الفرع الرابع: تصنيفات المكلفين بالضريبة.....	
43	المطلب الثاني: الإدارة الجبائية.....	
43	الفرع الأول: تعريف الإدارة الجبائية.....	
44	الفرع الثاني: وظائف الإدارة الجبائية.....	
45	الفرع الثالث: وضعية الإدارة الجبائية قبل الإصلاح.....	
48	الفرع الرابع: التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية بعد الإصلاح.....	
	المطلب الثالث: التدابير التي اتخذتها الإدارة الجبائية لتحسين علاقاتها مع المكلفين بالضريبة	
52	
52	الفرع الأول: إنشاء هياكل إدارية جديدة.....	
60	الفرع الثاني: تحسين نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة.....	
66	الفرع الثالث: رقمنة المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.....	

74	الفرع الرابع: تحسين الحماية القانونية للمؤسسات من خلال المحرر الجبائي ...
76	المطلب الرابع: طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وتطورها.....
76	الفرع الأول: طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية
79	الفرع الثاني: تطور العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية
81	المبحث الثاني: حقوق والتزامات المكلف بالضريبة.....
81	المطلب الأول: حقوق المكلف بالضريبة
81	الفرع الأول: حق مساواة المواطنين أمام الضريبة
81	الفرع الثاني: الحق في الحفاظ على الحد الأدنى للمعيشة
81	الفرع الثالث: الحق في احترام الحياة الخاصة.....
82	الفرع الرابع: الحق في ضمان السرية.....
82	المطلب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق
82	الفرع الأول: الضمانات السابقة للتحقيق
85	الفرع الثاني: الضمانات خلال عملية التحقيق
86	الفرع الثالث: الضمانات التالية لعملية التحقيق
87	الفرع الرابع: حق الطعن
93	المطلب الثالث: التزامات المكلف بالضريبة
93	الفرع الأول: الالتزامات ذات الطابع المحاسبي
94	الفرع الثاني: الالتزامات ذات الطابع الجبائي.....
97	الفرع الثالث: الالتزام بتسديد الضرائب في الآجال المحددة
99	الفرع الرابع: الالتزامات المتعلقة بالتحقيق
99	المبحث الثالث: حقوق والتزامات الإدارة الجبائية
100	المطلب الأول: حق إجراء التحقيق
100	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.....
101	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
104	الفرع الثالث: أنواع الرقابة الجبائية
107	الفرع الرابع: متطلبات نجاح الرقابة الجبائية
107	المطلب الثاني: حق الاطلاع
108	الفرع الأول: حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية

108	الفرع الثاني: حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية.....	
108	الفرع الثالث: حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة.....	
108	الفرع الرابع: حق استدراك الأخطاء وحق المعاينة.....	
109	المطلب الثالث: حق ضمان تحصيل الضريبة.....	
109	الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحل المهني.....	
109	الفرع الثاني: الحجز.....	
110	الفرع الثالث: البيع الجبري.....	
110	المطلب الرابع: التزامات الإدارة الجبائية.....	
110	الفرع الأول: الالتزام بالتطبيق الصحيح للقوانين الجبائية.....	
111	الفرع الثاني: الالتزام بإخطار المكلف بالضريبة.....	
111	الفرع الثالث: الالتزام بسر المهنة.....	
112	خاتمة الفصل	
	الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية في الجزائر	
114	تمهيد	
122	المبحث الأول: العدالة الجبائية وأثرها في تعبئة موارد الجباية العادية.....	
122	المطلب الأول: مفهوم العدالة الجبائية.....	
123	الفرع الأول: أركان العدالة الجبائية.....	
124	الفرع الثاني: مبادئ العدالة الجبائية.....	
125	الفرع الثالث: مناهج قياس العدالة الجبائية.....	
126	الفرع الرابع: آثار عدم تحقق العدالة الضريبية.....	
	المطلب الثاني: تقييم مدى تحقق مقومات العدالة الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين	
126	للضريبة على الدخل الإجمالي.....	
126	الفرع الأول: رفع الحد الأدنى للدخل المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي.....	
127	الفرع الثاني: الاعتماد على الضريبة التصاعدية.....	
132	الفرع الثالث: عمومية الضريبة.....	
132	الفرع الرابع: الاعتماد على الضريبة الموحدة.....	
	المطلب الثالث: تقييم مدى تحقق مقومات العدالة الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين	
133	للضريبة على أرباح الشركات.....	

- 133..... الفرع الأول: تعديل معدلات الضريبة
- 135..... الفرع الثاني: الاعتماد على الإعفاءات الجبائية
- المطلب الرابع: تقييم مدى تحقق مقومات العدالة الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرسم
على القيمة المضافة
- 135..... الفرع الأول: تعديل معدلات الرسم
- 137..... المبحث الثاني: التوعية الضريبية وأثرها في تعبئة موارد الجبائية
- 137..... المطلب الأول: مفهوم الوعي الضريبي
- 137..... الفرع الأول: تعريف الوعي الضريبي
- 139..... الفرع الثاني: أهمية الوعي الضريبي
- 139..... الفرع الثالث: أسباب ضعف الوعي الضريبي
- 142..... الفرع الرابع: التوعية الضريبية في الجزائر من ناحية توفير المعلومات
- 143..... المطلب الثاني: كيفية نشر الوعي الضريبي لالتزام المكلفين بالضريبة
- 144..... الفرع الأول: التعريف بالضريبة
- 144..... الفرع الثاني: تكوين المكلفين بالضريبة
- 145..... الفرع الثالث: توفير المعلومات وتقديم المساعدة للمكلفين بالضريبة
- 146..... الفرع الرابع: تشجيع المكلف بالضريبة على دفع الضريبة
- 147..... المطلب الثالث: دور المؤسسات في نشر الوعي الضريبي
- 147..... الفرع الأول: المؤسسات التربوية والتعليمية
- 147..... الفرع الثاني: الجماعات المحلية
- 148..... الفرع الثالث: وزارة المالية
- المبحث الثالث: الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وأثرها في تعبئة موارد الجباية العادية
- 148.....
- المطلب الأول: التزام الموظف الجبائي بأداء واجباته تجاه المكلف بالضريبة المرتبطة بممارسة
المهنة
- 149.....
- 149..... الفرع الأول: الالتزام بالحياد والنزاهة
- 150..... الفرع الثاني: الالتزام بالسرية المهنية
- 150..... الفرع الثالث: الالتزام بتلبية طلبات الاستعلام الوارد من الجمهور
- 151..... الفرع الرابع: العمل على كسب ثقة المكلفين بالضريبة

المطلب الثاني: الحد من المنازعات الجبائية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية....	151
الفرع الأول: مفهوم وأسباب المنازعات الجبائية.....	151
الفرع الثاني: واقع الفصل في المنازعات الجبائية في الجزائر.....	154
الفرع الثالث: أسباب طول فترة المنازعات الجبائية في الجزائر.....	157
الفرع الرابع: الآليات المناسبة لتسريع فض المنازعات الجبائية في الجزائر.....	158
المطلب الثالث: الحد من الفساد الجبائي في الجزائر.....	160
الفرع الأول: مفهوم الفساد الجبائي وآثاره.....	160
الفرع الثاني: الإجراءات المتخذة لمكافحة الفساد الجبائي في الجزائر.....	162
الفرع الثالث: واقع الفساد الجبائي في الجزائر.....	168
الفرع الرابع: أسباب انتشار الفساد الجبائي في الجزائر وسبل مكافحته.....	172
المطلب الرابع: ملاحقة المكلفين المتهرين من دفع الضريبة.....	176
الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي.....	176
الفرع الثاني: أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.....	179
الفرع الثالث: بعض ميادين وطرق التهرب الضريبي وآثاره في الجزائر.....	182
الفرع الرابع: أسباب انتشار التهرب الضريبي في الجزائر وسبل مكافحته.....	186
199.....	خاتمة الفصل
الفصل الرابع: العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وأثرها في تعبئة موارد الجباية العادية	
-دراسة ميدانية-	
200.....	تمهيد
201.....	المبحث الأول: الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.....
201.....	المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية.....
201.....	الفرع الأول: تعريف الاستبيان.....
202.....	الفرع الثاني: محتوى الاستبيان.....
202.....	الفرع الثالث: محاور الاستبيان.....
202.....	الفرع الرابع: المنهج المستخدم في الدراسة الميدانية.....
202.....	المطلب الثاني: عينة الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة.....
202.....	الفرع الأول: عينة الدراسة.....
203.....	الفرع الثاني: متغيرات الدراسة.....

204	الفرع الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة	
204	الفرع الرابع: المعالجة الإحصائية للاستبيان	
205	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات	
206	المطلب الأول: النتائج على مستوى الأسئلة	
206	الفرع الأول: العوامل التي تؤثر إيجابا في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة	الجبائية
209	الفرع الثاني: العوامل التي تؤثر سلبا في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية	
215	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة على مستوى الحوار والنتائج المتعلقة باختبار الفرضيات	
215	الفرع الأول: النتائج على مستوى الحوار	
216	الفرع الثاني: النتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة	
219	نتائج الدراسة	
220	خاتمة عامة	
227	المصادر والمراجع	
238	الملاحق	

قائمة الجداول

والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31	توزيع إيراد الرسم على القيمة المضافة	(1-1)
63	مؤشرات تقييم جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة	(2-2)
64	إجراءات التبسيط التي اتخذتها الإدارة الجبائية الجزائرية	(3-2)
66	مؤشرات تقييم استقبال مستخدمي الإدارة الجبائية للفترة 2010-2014	(4-2)
71	عدد الزيارات والصفحات التي تم تصفحها في الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب للفترة 2014-2016	(5-2)
103	نسبة المبالغ المسترجعة نتيجة الرقابة الجبائية من إجمالي حصيللة الجباية العادية للفترة 2012-2016	(6-2)
103	المبالغ المحقق فيها والمبالغ المسترجعة بالنسبة للمديريات الجهوية للضرائب للفترة 2012-2016	(7-2)
106	عدد الملفات المحقق فيها والمبالغ المسترجعة حسب أنواع الرقابة الجبائية للفترة 2012-2016	(8-2)
115	نسبة الحصيللة الجبائية لكل من الجباية العادية والجباية البترولية بالنسبة لإجمالي الحصيللة الجبائية العائدة إلى الدولة خلال الفترة 2000-2019	(9-3)
117	نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير خلال الفترة 2000-2019	(10-3)
119	تطور رصيد صندوق ضبط الإيرادات خلال الفترة 2000-2019	(11-3)
120	تطور الحصيللة المالية لمكونات الجباية العادية للفترة 2000 - 2019	(12-3)
127	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة 1994	(13-3)
128	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة 1999	(14-3)
128	الجدول التصاعدي رقم لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة 2003	(15-3)
129	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة 1994	(16-3)
130	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة 1999	(17-3)
130	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة 2003	(18-3)

131	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة 2008	(19-3)
133	تعديلات معدلات الضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة 1992-2015	(20-3)
136	تعديلات معدلات الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة 1992-2017	(21-3)
140	نسبة الوفاء بالالتزامات ونسبة احترام آجال التصريحات	(22-3)
141	قيم مؤشر التبذير في الإنفاق الحكومي في الجزائر خلال الفترة 2008-2018	(23-3)
155	العدد الإجمالي للشكايات المقدمة أمام مديريات كبريات الشركات	(24-3)
155	نسبة قرارات الرفض الكلي من إجمالي الشكاوي المعالجة أمام المديريات الولائية للضرائب	(25-3)
156	عدد الطعون المعروضة أمام لجان الطعن على مستوى الدائرة، الولاية، المركزي لسنة 2016	(26-3)
157	عدد القضايا المعروضة أمام القضاء الإداري (المحكمة الإدارية-مجلس الدولة) خلال الفترة 2010-2016	(27-3)
166	تصنيف العقوبات التأديبية حسب جسامة الأخطاء المرتكبة	(28-3)
170	أشكال العقوبات المطبقة على أعوان الإدارة الجبائية	(29-3)
170	عدد الموظفين الذين ارتكبوا المخالفات في الإدارة الجبائية	(30-3)
171	مدركات الفساد في الجزائر حسب الطرف الفاعل	(31-3)
172	عدد الموظفين في الإدارة الجبائية حسب المستوى العلمي خلال السنوات 2012-2013-2014	(32-3)
180	عدد الإجراءات الجبائية ما بين الإلغاء والتعديل والإتمام في القوانين المالية للفترة 2000-2019	(33-3)
191	تطور إجراءات التكوين لأعوان الإدارة الجبائية بين سنة 2012 و 2014	(34-3)
191	تطور الساكنة الجبائية في الجزائر حسب طبيعة الضريبة خلال الفترة 2010-2014	(35-3)
195	ترتيب الجزائر وفق مؤشر تنمية الحكومة الإلكترونية خلال الفترة 2010-2018	(36-3)
203	توزيع أفراد العينة حسب نوع المستجيب	(37-4)
203	توزيع أفراد العينة حسب نوع المكلف بالضريبة	(38-4)
204	قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ الكلية لأداة الدراسة	(39-4)
205	مقياس لكارث الخماسي	(40-4)
205	مجالات متوسط إجابات أفراد العينة حول أسئلة الاستبيان	(41-4)
206	يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأسئلة التي عكست علاقة إيجابية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية مما يؤثر إيجابيا في موارد الجباية العادية	(42-4)

209	يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأكثر عشر أسئلة عكست علاقة سلبية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية مما يؤثر سلبا في موارد الجباية العادية	(43-4)
216	يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة مرتبة ترتيبا تصاعديا بحسب المتوسط الحسابي للمجال	(44-4)
217	يظهر نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية	(45-4)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	خصائص الجباية	(1-1)
50	الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية الجزائرية	(2-2)
56	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	(3-2)
59	الهيكل التنظيمي للمركز الجواربي للضرائب	(4-2)
66	مؤشرات تقييم استقبال مستخدمي الإدارة الجبائية للفترة 2010-2014	(5-2)
71	عدد الزيارات والصفحات التي تم تصفحها في الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب للفترة 2014 - 2016	(6-2)
72	مراحل نشر نظام المعلومات جبايتك خلال سنتي 2017 و 2018	(7-2)
116	نسبة كل من الجباية العادية والجباية البترولية من إجمالي الحصيلة الجبائية للفترة 2000-2019	(8-3)
118	نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير خلال الفترة 2000-2019	(9-3)
121	تطور الحصيلة المالية لمكونات الجباية العادية للفترة 2000-2019	(10-3)

مقدمة عامة

تمهيد:

لقد ازدادت أهمية المالية العامة بتزايد الدور الذي أصبحت تلعبه الدولة في الوقت الحاضر في إدارة الحياة الاقتصادية في جميع النظم الرأسمالية، الاشتراكية والانتقالية، فالتطور الذي حدث في طبيعة الدولة انعكس على وظيفتها المالية باعتبارها أحد أدوات السياسة الاقتصادية، وبما أنّ للدولة عدة وظائف ومهام يتحتم عليها القيام بتلك المهام والوظائف على الوجه المطلوب، فهي تحتاج إلى موارد وإيرادات تمكنها من تغطية النفقات اللازمة، هذه الإيرادات تتمثل في الدومين بنوعيه، والقروض العامة بأشكالها، والمساعدات مهما كانت طبيعتها، بالإضافة إلى الجباية¹.

توجد الجباية في قلب النقاشات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كيف لا وهي الأداة التي يمكن من خلالها تمويل النفقات العمومية بشكل عام والخدمة العمومية بوجه خاص²، فهي تلعب دور أساسي في المالية العامة، حيث تسمح للدولة بتمويل المصاريف العمومية الأساسية منها تمويل أمن الدولة وأمن المواطن والمدارس والمستشفيات والطرق والمواصلات والتنمية الاقتصادية والاجتماعية، والمواطنين هم الذين يمولون الضرائب ويستفيدون منها في نفس الوقت بالأعمال الجبائية³.

كما أنّها تعتبر من أهم الأدوات لتنفيذ أهداف الدولة وسياساتها التنموية، باعتبارها أداة للتدخل الاقتصادي وضبط الأنشطة الاقتصادية حسب الظروف التي يمر بها الاقتصاد⁴، لهذا عرف النظام الجبائي الجزائري عدة إصلاحات كان آخرها إصلاح 1992، والذي عمل على توسيع القاعدة الضريبية من خلال إدخال ضرائب جديدة، إلى جانب التعديلات التي عرفتها الضرائب السائدة من قبل سواء ما تعلق بالمعدلات أو بالإعفاءات أو التخفيضات.

¹ عزوز علي، سايح جبور علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 19، الجزائر، 2018، ص 251.

² محمد عباس محززي، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، دون طبعة، الجزائر، 2010، ص 160.

³ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، دون طبعة، الجزائر، 2014، ص 244.

⁴ حجاجوي توفيق، كش محمد، دراسة استقرارية النظام الجبائي الجزائري للفترة 1993-2011، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 02، الجزائر، ديسمبر 2015، ص 166.

فإصلاح النظام الجبائي الجزائري لسنة 1992 جاء لمعالجة الانخفاض الحاد في إيرادات الميزانية العامة للدولة الناتج عن تذبذب وعدم استقرار مردود الجباية البترولية¹ خاصة خلال الأزمة الاقتصادية التي أصابت الدولة الجزائرية سنة 1986، جعلتها تبادر إلى القيام بإصلاحات عميقة شملت جميع المجالات السياسية والاجتماعية، وخصوصا الاقتصادية، للتخفيف من حدة الآثار السلبية الناتجة عن هذه الأزمة، والمتمثلة أساسا في عجز الميزانية العامة، وتراكم المديونية العمومية، وتدهور حجم الاستثمار العمومي، وتراجع الناتج الداخلي الخام، وانتشار كل من البطالة والتضخم.

وقد شهد عقد التسعينيات الانطلاقة الحقيقية لهذه الإصلاحات، بعد حصول الجزائر على الدعم الدولي لسياساتها، من خلال موافقة كل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على إبرام مجموعة من الاتفاقيات مع الجزائر، تحصلت بموجب هذه الاتفاقيات على قروض مقابل تعهد الحكومة الجزائرية بتنفيذ البرامج المقترحة في الاتفاقيات، كاتباع سياسة تحرير الأسعار، وتحرير التجارة الخارجية، وتشجيع القطاع الخاص، وخصوصة بعض مؤسسات القطاع العمومي وجلب الاستثمارات الأجنبية، مواجهة بذلك معظم التشريعات القائمة وتكييفها مع التوجهات الجديدة².

وكان الهدف الأسمى للإصلاح الجبائي لسنة 1992 هو تعبئة موارد إضافية للجباية العادية لتمويل الإنفاق العام، وهذا لأجل تخفيف الاعتماد على الجباية البترولية³، إلا أنّ هذه الأخيرة مازالت مردوديتها محدودة، وفي نفس السياق يعاني هيكل الجباية العادية في الجزائر من عدة مشاكل خاصة إذا تعلق الأمر في كيفية تطبيق الضرائب وتفعيلها في تحقيق العدالة الاجتماعية بين طبقات المجتمع⁴، إلى جانب سيطرة الضرائب الغير المباشرة عليه بصورة كبيرة وواضحة، وأنّه بالرغم من تزايد حصيلة الجباية العادية لم تستطع الدولة تحقيق هدفها الرامي إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، بالإضافة إلى عجزها في تمويل كل النفقات الجارية⁵، لذا من الضرورة

¹ عزوز علي، سايح جبور علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 251.

² كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 04، العدد 05، الجزائر، 2004، ص 320.

³ Zine Mohammed Barka, la lente évolution du système fiscal algérien 1968- 1999, Groupe de recherche pour une stratégie alternative, p 35.

⁴ عزوز علي، سايح جبور علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 261.

⁵ بكرتي بومدين، الجباية العادية كمصدر هام للإيرادات العامة في الجزائر دراسة اقتصادية وسياسية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 05، العدد 09، الجزائر، 2015، ص 327.

إعطائها أهمية أكبر من خلال الحد من ظاهري الغش والتهرب الجبائي التي تؤدي إلى عدم زيادة حصيلتها¹، والذي غالباً ما يرجع السبب في ذلك إلى توتر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، حيث يقابلها ازدياد عدم التزام المكلف بالضريبة من جهة وانخفاض إنتاجية موظفي الإدارة الجبائية من جهة أخرى².

من هنا يتضح، أنّ من أهم الموضوعات الضريبية وأكثرها حساسية، هو تحديد طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بحيث أنّ مقدار المبالغ الجبائية المحصلة وكيفية جبايتها يتوقف على طبيعة العلاقة التي تنشأ بين المكلفين بالضريبة من جهة، والإدارة الجبائية من جهة أخرى، والحكم على كفاءة أي نظام أو تشريع جبائي، لا يتوقف فقط على قيمة ما يفرض من الضرائب، بل تتعلق بنسبة ما يتم تحصيله من هذه الضرائب، كونها أهم الموارد المالية لتمويل الخزينة العامة للدولة.

وعليه جاءت هذه الدراسة محاولة الكشف عن أثر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية، وقد تم اشتقاق وصياغة إشكالية وفرضيات الدراسة في ضوء المراجعة النظرية للدراسات العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وبناء عليه كانت إشكالية وفرضيات الدراسة كالآتي:

1. إشكالية الدراسة

من خلال ما سبق وللإحاطة بموضوع الدراسة نطرح الإشكالية الآتية:

- ما أثر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية من وجهة نظر أفراد العينة؟

2. الأسئلة الفرعية

وتندرج تحتها الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تؤثر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية؟
- ما نوع العلاقة التي تربط العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وتعبئة موارد الجباية العادية؟
- ماهي أهم العوامل الإيجابية والسلبية التي تؤثر في العلاقة بين الطرفين وبالتالي في تعبئة موارد الجباية العادية؟

¹ نفس المرجع السابق، ص 302.

² John Brondolo, Zhiyong Zhang, Tax Administration Reform in China: Achievements, Challenges, and Reform Priorities, IMF working paper, 2016, p 36.

3. فرضيات الدراسة

سيتم الإجابة على إشكالية الدراسة من خلال فحص الفرضيات الآتية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$) للعلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$) للعلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية.

4. أهمية الدراسة

يعتبر الموضوع من المواضيع الحساسة لارتباطه بظروف اقتصادية ومالية ولارتباطه بالأخص بتحصيل أموال ملك للدولة من جهة، و بحماية المواطن من جهة أخرى حيث تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال الدور البارز للجباية العادية مقارنة بالجباية البترولية التي يمكن أن تزول بزوال هذه المادة، وأهمية العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وأثر هذه العلاقة في تعبئة موارد الجباية العادية، حيث أنّ دراسة هذه العلاقة ومدى تأثيرها على مستوى المبالغ الجبائية المحصلة، وتدارك ومعالجة القضايا التي تؤثر سلبا على هذه العلاقة، من شأنه أن يؤدي إلى زيادة موارد الجباية العادية، وبالتالي تزويد الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها، كما تكمن أهميتها في أنّ لا أحد من الباحثين تناول هذه الدراسة على مستوى الجزائر، وهذا في حدود علمي، إضافة إلى ذلك من الممكن أن تخرج الدراسة بتوصيات تمم الباحثين والمسؤولين في الإدارة الجبائية.

5. هدف الدراسة

ما أردنا أن نصل إليه من خلال هذه الدراسة هو الكشف عن طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وأثر هذه العلاقة في تعبئة موارد الجباية العادية من خلال التعرف على أهم العوامل الإيجابية، والسلبية التي تؤثر في هذه العلاقة، وبالتالي في تعبئة موارد الجباية العادية.

6. حدود الدراسة

تمثلت عينة الدراسة في المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة الجرافية الوحيدة، بالإضافة إلى إطارات في الإدارة الجبائية متخصصين في الجباية وذلك على مستوى ولاية تلمسان، وأنّ هذه الدراسة أجريت خلال الفترة الممتدة ما بين سنتي 2017 و2018.

7. دوافع اختيار الموضوع

يتناسب موضوع الدراسة مع الظروف الاقتصادية التي تعيشها الجزائر، في ظل الانخفاض الحاد الذي تعرفه أسعار المحروقات، وبرز الاهتمام الجلي بالحماية العادية كبديل استراتيجي، حيث لا يمكننا إغفال أنّ الاقتصاد الجزائري هو اقتصاد ريعي، وبالتالي كل انخفاض في أسعار البترول سيؤدي حتماً إلى النقص في تمويل الميزانية العامة للدولة، مما يدفع إلى البحث عن تمويل آخر وهي الحماية العادية، إلا أنّ مردود الحماية العادية يبقى بعيداً كل البعد عن متطلبات الخزينة العامة، ومن أهم الأسباب التي أثرت على مردودية الحماية العادية هي توتر علاقة المكلفين بالضريبة بالإدارة الجبائية، وأنّ تدارك أسباب هذا التوتر ومعالجته، من شأنه أن يؤدي إلى الرفع من إيرادات الحماية العادية، وبالتالي تمويل الخزينة العامة بإيرادات تتميز بالاستقرار للتحرر من الارتباط بأسعار البترول التي قد لا تعرف الاستقرار.

8. المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة

للإمام بالموضوع تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي في عرض الأسس النظرية بالاعتماد على المصادر العلمية ذات العلاقة، أمّا في الجانب العملي فقد تم الاستعانة بالأسلوب الكمي ممثلاً بمؤشر النسب وبيانات فعلية ومعتمدة في المديرية العامة للضرائب ووزارة المالية، كما تم الاعتماد على أداة الاستبيان لغرض الوقوف على أهم العوامل الإيجابية، والسلبية التي تؤثر في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وبالتالي في تعبئة موارد الحماية العادية من وجهة نظر أفراد العينة.

9. صعوبات البحث

- لا يخلو أي بحث علمي من الصعوبات، ومن خلال إعدادنا للبحث تمثلت العوائق التي اعترضتنا فيما يلي:
- وجدنا صعوبات في استجواب رؤساء الشركات والمؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات لذا اقتصرنا دراستنا فقط على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة الجزافية الوحيدة.
- قلة المراجع والمصادر الحديثة التي تتعلق بلب الموضوع.
- تضارب الاحصائيات أحيانا وذلك للاختلاف في مصادرها.

10. الدراسات السابقة

سنحاول عرض بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع، التي استطعنا أن نصل إليها، والنتائج والتوصيات التي خرجت بها هذه الدراسات، وسيتم تقسيمها إلى قسمين يتناول الأول الدراسات العربية، أمّا القسم الثاني فسيعرض فيه بعض الدراسات الأجنبية.

■ الدراسات العربية

- دراسة (ناصر مراد - 2003)¹، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى نجاعة الإصلاحات الجبائية التي انتهجتها الجزائر سنة 1992، وذلك من خلال تقييم النظام الجبائي بعد الإصلاحات، وقد توصل إلى أنّ الإصلاح الجبائي قد ساهم في زيادة المردودية المالية لمختلف الضرائب، لكنه ما زال بعيدا عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية، والتي محورها الأساسي يكمن في إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية، بالإضافة إلى هيمنة الضرائب غير المباشرة في هيكل الجبائية العادية، وقد أوصى الباحث بضرورة مكافحة التهرب الجبائي وزيادة فعالية الجبائية العادية من خلال نشر الوعي الضريبي وتحسين الموارد البشرية للإدارة الجبائية وتطهيرها من العراقيل والبيروقراطية وتبسيط القانون الجبائي وإجراءات تنفيذه، حتى يسهل على المكلف بالضريبة فهم ذلك القانون.
- دراسة (هاني محمد حسن شبيطة - 2006)²، هدفت هذه الدراسة إلى معالجة موضوع التوازن بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وقد توصل الباحث إلى أنّ التوازن المفترض وجوده بين سلطات الإدارة الجبائية، و ضمانات المكلف بالضريبة ليس متحققا على أرض الواقع، وأنّ الإدارة الجبائية تتمتع بالنصيب الأكبر من الامتيازات، بمقابل الطرف الأضعف وهو المكلف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي إلى اختلال التوازن بينهما، وقد أوصى بضرورة إدخال المزيد من النصوص المرنة التي تسهل فهم القانون، وتطبيقه تطبيقا عادلا من أجل حماية المكلف بالضريبة، كما أوصى الباحث بضرورة مراعاة قواعد العدالة في التشريعات الجبائية.
- دراسة (كمال رزيق، سمير عمور - 2008)³، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى نجاح عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية التي شرعت فيها الجزائر مباشرة بعد انهيار أسعار البترول سنة 1986، وأنّ هذه الدراسة بينت لنا بجلاء فشل عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية على الرغم من الإجراءات التي قامت بها الدولة من خلال الإصلاح الجبائي المطبق بداية من سنة 1992، كما أنّ النظام الجبائي لم يستطع رفع الحصيلة المالية للجبائية العادية، وقد أوصى الباحثين بأنّه حتى يتم تحقيق إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية، يجب محاربة التهرب الجبائي، ورفع من كفاءة الإدارة الجبائية، ومحاربة كل أشكال وآليات الفساد.

¹ ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 02، الجزائر، 2003.

² هاني محمد حسن شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة فلسطين، 2006.

³ كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 04، العدد 05، الجزائر، 2008.

- دراسة (ناصر مراد - 2009)¹، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العقبات التي تواجه فعالية النظام الجبائي الجزائري من خلال إبراز مختلف العوامل التي تعيق تلك الفعالية، واستكشاف مقومات نجاح النظام الجبائي بالتركيز على الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد وتطبيق أي نظام جبائي، وقد تم التوصل إلى أنّ النظام الجبائي الجزائري يواجه عدة عقبات تحد من فعاليته وتؤثر سلبا على المردودية المالية للجباية العادية بالرغم من أنّ النظام الجبائي في منطق الإصلاحات إلا أنّ ذلك غير كافي بحيث يجب أن تستند طريقة تحديد المعدلات الضريبية على دراسات ميدانية حتى تعكس واقع المجتمع الجزائري، وإعادة صياغة السلم المتصاعد للضريبة على الدخل الإجمالي بشكل يقترب من العدالة الضريبية.
- دراسة (بوسنوبرا علي / Bousnobra Ali - 2012)²، هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين الإدارة الجبائية الفرنسية والإدارة الجبائية الجزائرية حيث وضعت لفهم تأثير تكوين الموظفين على جودة الخدمة المقدمة، ولقد أظهرت هذه الدراسة فشل الإدارة الجبائية الجزائرية في تأهيل الموظفين وتكوينهم الذي يؤثر مباشرة على أدائهم وسلوكياتهم وسوء نوعية الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة مثل البطء في معالجة بعض الملفات، والرقابة الجبائية الموجهة لبعض المكلفين بالضريبة والمنجرة عن نقص التأهيل الذي يجب على الإدارة الجبائية تحسينه.
- دراسة (أمزيان عزيز - 2012)³، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية الشفافية في تحقيق العدالة الضريبية والكشف عن دورها في تكريس مبدأ مساواة المكلفين بالضريبة أمام القوانين الجبائية، وتبيان أهمية الشفافية في القضاء على كل من الفساد الإداري والمالي لتعزيز الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم التوصل إلى أنّ معالجة اللامساواة أمام القوانين الجبائية تتطلب أولا تصرفات أخلاقية لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وثانيا تعزيز المهام الرقابية لتمكين الإدارة الجبائية من الوصول إلى حقيقة تصريحات المكلفين بالضريبة وحمله على الالتزام بواجباته الجبائية، وبالتالي تصحيح الوضعيات كي يتحمل كل واحد عبئا مطابقا لما يجب أن يتحمله، وقد أوصى الباحث بضرورة تعزيز أجهزة الرقابة بمختلف أنواعها، وتنمية الوعي الضريبي.
- دراسة (أحمد فنيديس - 2013)⁴، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ضمانات المكلف بالضريبة لحمايته من مخاطر التعسف المحتمل في استخدام الإدارة الجبائية لسلطة التدقيق، وتم التوصل إلى أنّ

¹ ناصر مراد، شروط فعالية النظام الضريبي مع إشارة إلى حالة الجزائر، Revue des réformes économiques et intégration en économie mondiale, ESC, volume 03, n° 06, 2009.

² Bousnobra Ali, l'efficience de l'administration fiscale dans le recouvrement de l'impôt, Revue EL-Tawassol, volume 18, n° 01, Algérie, Décembre, 2012.

³ أمزيان عزيز، دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي، مجلة دراسات وأبحاث، المجلد 04، العدد 07، الجزائر، 2012.

⁴ أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل والإدارة والقانون، المجلد 19، العدد 03، الجزائر، سبتمبر 2013.

المكلف بالضريبة يستفيد من عدد من الحقوق والضمانات، ولكن يبقى التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة مخيفا للمكلف بالضريبة.

- **دراسة (سعيد يحيى، بلواضح الجيلاني - 2014)¹**، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل نتائج الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007 - 2012، كما وضحت العوامل المعيقة لفعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، ولقد أوصى الباحثين على ضرورة اختيار عدد الملفات المبرجة للمراقبة وفق أسس سليمة وعلمية مع زيادة عدد أعوان المراقبة الذي يتمتع بشروط الكفاءة والنزاهة والالتزام مدونة أخلاقيات المهنة، وضرورة تفعيل نظام الاتصال والإعلام مع المكلفين بالضريبة والجمهور عن طريق فتح قنوات اتصال مستمرة ودائمة، لتشجيع تدفق المعلومات الضريبية، مما يحقق الشفافية الضريبية، والعمل على تبسيط التشريع الجبائي ووضوحه، وضرورة تكوين قضاة متخصصين في المجال الجبائي، وذلك لتسهيل المعالجة السريعة للمنازعات الجبائية.

- **دراسة (بكريتي بومدين - 2015)²**، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الأهمية الاقتصادية والمالية للحماية العادية ودراسة مدى فعاليتها في الاقتصاد الوطني، وذلك من خلال إجراء دراسة قياسية، وباستخدام البرنامج الإحصائي EViews، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنّ الحماية العادية لها أثر كبير في زيادة الإيرادات العامة، وبالتالي زيادة موارد الدولة، لذا أوصى الباحث بضرورة إعطائها أهمية أكبر من خلال الحد من ظاهرة الغش والتهرب الجبائي، وضرورة رفع الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة.

- **دراسة (عباس ناصر سعدون - 2016)³**، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تلعبه التشريعات الجبائية والوعي الضريبي في تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وقد انتهج البحث المنهج الوصفي التحليلي في عرض الأسس النظرية بالاعتماد على المصادر العلمية ذات العلاقة بالموضوع، أمّا في الجانب العملي فقد تم الاستعانة بالأسلوب الكمي ممثلاً بمؤشر النسب وبيانات فعلية ومعتمدة في المديرية العامة للضرائب، كما تم الاعتماد على أداة الاستبيان، وقد توصل الباحث إلى أنّ أحد الأسباب التي أدت إلى تعميق الفجوة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية هي كثرة وتعدد وتشابك القوانين الجبائية المطبقة وانخفاض مستوى الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة تجاه الضريبة وبالتالي انخفاض الالتزام الضريبي، سببه تجاهل وإهمال تبني البعد الوطني والأخلاقي للمكلف اتجاه قضية الضريبة، وأنّ

¹ سعيد يحيى، بلواضح الجيلاني، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007 - 2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، الجزائر، 2014.

² بكريتي بومدين، الجباية العادية كمصدر هام للإيرادات العامة في الجزائر دراسة اقتصادية وسياسية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 05، العدد 09، الجزائر، 2015.

³ عباس ناصر سعدون، تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 04، 2016، ص 228.

الإجراءات التي تتبعها الإدارة الجبائية في بعض الأحيان تتسم بالتعقيد، مما قد يساهم في اتساع نطاق الممارسات المتعلقة بالفساد الإداري والمالي والتي تجعل العلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية تتسم بالشك وعدم الثقة، وقد أوصى الباحث بضرورة تنمية الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة وخلق الإدارة الجبائية ثقة متبادلة مع المكلف بالضريبة من خلال تبسيط وتسهيل الإجراءات المتبعة والعمل على زيادة الحوافز التشجيعية للملتزمين من خلال تنظيم سجلات بأسماء المكلفين بالضريبة الملتزمين والمخالفين والتعامل معهم مستقبلا على هذا الأساس، وفي نفس الوقت فرز أسماء المكلفين التي تؤثر عليها حالات عدم الموثوقية.

- دراسة (محمد الأخضر كرام، حليلة بن شعاعة - 2017)¹، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيف وفق المشرع الجزائري بين حماية المصلحة العامة ومراعاة حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة عند اعتماده لحق الاطلاع كوسيلة للوقاية والحد من التهرب الضريبي، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، وقد تم التوصل إلى أنّ المشرع الجزائري، قد حاول إحداث نوع من التوفيق بين السلطات وصلاحيات الإدارة الجبائية المكرسة لحق الاطلاع وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، بحيث حول لها حق تصفح الوثائق والمستندات، لكنه في المقابل قام بتقييد وظائفها ومهامها أثناء سير العملية بالنظر إلى الخطورة والمساوئ المترتبة عن سلطة الاطلاع في حق المكلف بالضريبة، ويتجلى ذلك من خلال مساسه بجمرة حياته الخاصة واجب التحفظ، الأمر الذي حتم على المشرع الجزائري التدخل لحماية الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية، وقد أوصى الباحثين بضرورة وضع إطار قانوني واضح، يحكر عملية سيرورة وتنفيذ حق الاطلاع بما يضمن تحقيق الأهداف والبرامج المسطرة من قبل الإدارة الجبائية، لتحميل حقوق الخزينة العامة للدولة، مع الالتزام بصيانة حقوق ومصالح المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية.

- دراسة (وهي بوعلام، بن عثمان عائشة - 2017)²، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز آليات الرقابة الجبائية، والتعرف على مدى نجاعة مؤشرات الأداء على فعالية الرقابة الجبائية، وذلك من خلال تقييم نتائج مؤشرات الأداء الخاصة بالرقابة الجبائية للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015)، وأنّ هذه النتائج التي تم التوصل إليها من مؤشرات الأداء للمديرية، بقدر ما توضح مدى فعالية ومردودية أداء مصالح الرقابة الجبائية في ظل النقص في الإمكانيات المادية والبشرية، بقدر ما تؤكد مدى القدرة على محاصرة أشكال التهرب الضريبي، وقد أوصى الباحثين بضرورة الإسراع في تبني

¹ محمد الأخضر كرام، حليلة بن شعاعة، حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد 08، العدد 02، الجزائر، جوان 2017.

² وهي بوعلام، بن عثمان عائشة، تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء - دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 10، العدد 17، الجزائر، 2017.

مقاربة المواطنة الجبائية للمكلف بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية للرفع من درجة الإفصاح الضريبي، والعمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة من خلال المقاربة الجديدة المبنية على الثقة المتبادلة من خلال نشر الوعي الضريبي عن طريق الاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة، المسموعة والمرئية، وكذلك ترتيب ندوات توعية وأيام دراسية، وضرورة الرفع من مستوى كفاءة المدققين الجبائين تماشيا مع المتطلبات التشريعية عن طريق التكوين المستمر مع الأخذ بعين الاعتبار مبادئ أخلاقيات المهنة.

- دراسة (عزوز علي، سايح جبور علي - 2018)¹، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهمية الجبائية العادية بالنظر إلى مردوديتها في هيكل الإيرادات العامة وإظهار الوسائل والآليات التي تمكن الجبائية العادية من تحسين مردوديتها لتقوم بدورها الهام في تمويل الميزانية العامة للدولة، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، والاعتماد على المراجع المتخصصة والمعطيات الإحصائية، وقد تم التوصل إلى أنّ المردودية المالية للجبائية العادية بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة، والتي يكمن محورها الأساسي في إحلال الجبائية العادية محل الجبائية البتولية وفي نفس السياق يعاني هيكل الجبائية العادية في الجزائر من عدة مشاكل خاصة إذا تعلق الأمر في كيفية تطبيق الضرائب، وتفعيلها في تحقيق العدالة الجبائية بين طبقات المجتمع، ولقد أوصى الباحث بضرورة تبسيط الإجراءات في علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية، وإنشاء محاكم مختصة في القضايا الجبائية لحل المنازعات الجبائية، وتفعيل النص الجزائي في ملاحقة ومعاقبة مرتكبي التهرب الضريبي، كما هو معمول به في كافة الدول المتقدمة، شريطة أن ينال بالدرجة الأولى كبار المتهربين ومن يساعدهم من محاسبين وصولاً إلى صغارهم وضرورة التقليل من التهرب الضريبي من خلال إجراءات وقائية تتصل بوضوح ودقة التشريعات الجبائية وعقلانية وواقعية المعدلات الضريبية، وتقييد صلاحيات الإدارة الجبائية دون تعسفها مع المكلفين بالضريبة.

■ الدراسات الأجنبية

- دراسة (برونو فري، لاري فيلد / Bruno S. Frey , Lars P. Feld - 2002)²، هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن كيفية تعامل الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة، وقد خرجت هذه الدراسة بأنه من أجل الحصول على التزام جبائي من المكلف بالضريبة يجب على الإدارة الجبائية أن تعامل المكلف بالضريبة باحترام، أمّا إذا استخدمت عنصر الإكراه لدفعه على الالتزام، فإنّ هذا سيولد ردة فعل لدى

¹ عزوز علي، سايح جبور علي، مكانة الجبائية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 19، الجزائر، 2018.

² Bruno S. Frey, Lars P. Feld, The tax authority and the taxpayer An Exploratory Analysis, University of Zurich 2002.

المكلف بالضريبة ويجعله يتهرب من دفع الضريبة، كما بينت هذه الدراسة أنّ هناك علاقة بين كيفية معاملة الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة وبين الحافز على الالتزام الجبائي، بمعنى أنّه كلّما كان هناك علاقة إيجابية بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة مبنية على الثقة والاحترام المتبادل كلّما ساعد ذلك على حل المشاكل والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية برمتها.

- دراسة (سيمون جيمس، كلينتون ألي / **Simon James, Clinton Alley** - 2004)¹، هدفت هذه الدراسة إلى تعريف معنى الالتزام الجبائي وأهم العوامل التي تؤثر على رغبة المكلف بالضريبة للالتزام والامتثال للنظام الجبائي، وخرجت هذه الدراسة إلى توصية بأنّ القساوة والتشدد في فرض العقوبات تقلل رغبة المواطنين بالالتزام، وبالتالي يعتبرونه نظاما غير عادل، وعليه يجب الموازنة بين تشجيع المواطنين على الالتزام وبين الردع القاسي لعدم الالتزام، وقد توصل الباحث إلى أنّ هناك الكثير لدراسته عن حوافز المكلفين بالضريبة وكيف يتأثرون بسياسات الالتزام المختلفة.
- دراسة (ميشيل د" أسينزو / **Michael D" Ascenzo** - 2005)²، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد طبيعة العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، والعوامل التي تؤثر على هذه العلاقة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنّ العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية يجب أن تكون تبادلية، بحيث يكون هناك ثقة واحترام متبادل، وعليه يجب على الإدارة الجبائية أن تعمل على كسب ثقة واحترام المكلفين بالضريبة، وحتى تتمكن من ذلك يجب أن يقوم النظام الجبائي بداية على العدالة، وقد أوصى الباحث أنّه حتى يتم زيادة الإيرادات الجبائية يجب غرس الثقة بين أفراد المجتمع بالنظام الجبائي، ويجب مراعاة قواعد العدالة في التشريعات الجبائية.
- دراسة (باترك إمام ودافينا جاكوب / **Patrick. A, Imam and Davidna. F Jacobs** - 2007)³، هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الفساد على الإيرادات الجبائية، وقد تم التوصل إلى أنّ السبب في انخفاض التحصيل الجبائي هو وجود الفساد الإداري داخل الدولة، وأنّ هذا الأمر جعل المكلفين بالضريبة لا يثقون بهذه الحكومات، وقد تم التوصل أيضا إلى أنّ هناك بعض أنواع الضرائب تأثرت بهذا العامل أكثر من غيرها، وهي الضريبة على الدخل، وقد أوصى الباحثون بأنّه إذا أرادت الحكومات أن ترفع من الإيرادات الجبائية، فإنّ ذلك يتم من خلال معالجة الفساد وزيادة الرفاهية الاجتماعية عن طريق تحقيق العدالة الخاصة بالمكلفين بالضريبة.

¹ Simon James, Clinton Alley, Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration, Journal of Finance and Management in Public Services, Volume 02, Number 02, 2004.

² Michael D" Ascenzo, Relationships between Tax Administrations and Tax Agents/Taxpayers, the Asia Oceania Consultants Association (AOTCA) general meeting, Manila 11 November 2005.

³ Patrick A. Imam and Davina F. Jacobs, Effect of Corruption on Tax Revenues, IMF working paper, 2007.

يتبين أنّ معظم الدراسات المعروضة سابقاً، قد تناولت مواضيع ترتبط بمجال الضرائب بشكل عام، كمدى نجاعة الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية والعقبات التي تواجه فعالية النظام الجبائي الجزائري مثل التهرب الضريبي التي تناولتها دراسة (ناصر مراد - 2003)، (كمال رزيق، سمير عمور - 2004)، (ناصر مراد - 2009)، (بوسنوبرا علي / Bousnobra Ali - 2012)، دراسة (ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة - 2017)، ومن المواضيع التي تطرقت إليها هذه الدراسات أيضا موضوع العدالة الضريبية والوعي الضريبي كدراسة (أمزيان عزيز - 2012) (عباس ناصر سعدون - 2016)، وتناولت هذه الدراسات أيضا مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر كدراسة (بكريتي بومدين - 2015)، (عزوز علي، سايح جبور علي - 2018)، ومن الدراسات المعروضة نجد أنّ هناك بعض الدراسات تطرقت إلى العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، وهي التي حاولت البحث في حدود التوازن بين ضمانات المكلفين بالضريبة وسلطات الإدارة الجبائية، وهي دراسة (برونو فري، لاري فيلد / Bruno S. Frey , Lars P. Feld - 2002)، (سيمون جيمس، كلينتون ألي / Simon James, Clinton Alley - 2004)، (ميشيل د" أسينزو / Michael D" Ascenzo - 2005)، (هاني محمد حسن شبيطة - 2006)، (باترك إمام ودافينا جاكوب / Patrick. A, Imam and Davidna. F Jacobs - 2007)، (أحمد فنيديس - 2013)، (محمد الأخضر كرام، حليلة بن شعاعة - 2017)، وعليه بالإمكان القول أنّ الدراسة الحالية قد أتت مكتملة للجهود السابقة، وذلك من خلال تركيزها على العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وأثرها في تعبئة موارد الجباية العادية.

11. هيكل الدراسة

تتضمن الدراسة مقدمة وأربعة فصول وخاتمة حيث تشمل المقدمة الإطار المنهجي والدراسات السابقة، وقمنا في الفصل الأول بتشخيص الجباية العادية في الجزائر وتطرقنا في الفصل الثاني إلى تحديد طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية والفصل الثالث تطرقنا فيه إلى واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية في الجزائر وفي الفصل الرابع قمنا بدراسة ميدانية حول الموضوع ثم الخاتمة التي شملت النتائج والتوصيات وآفاق الدراسة.

تمهيد:

تطورت طبيعة الجباية واختلفت أهدافها عبر العصور مع تطور النظم السياسية والاجتماعية والاقتصادية السائدة في المجتمعات البشرية المختلفة وعرفت العصور الوسطى أنواع مختلفة من الضرائب كان الهدف الأساسي منها هو فرض سيطرة السيد على العبد، وكذا تمويل احتياجات الإقطاعيين والأمراء، أما في العصر الحديث فتميزت بتغيرات سريعة تكاد تضاهي التاريخ القديم بأكمله فقد احتلت الجباية مكانة متميزة وأهمية كبيرة لما لها من نتائج إيجابية لا يستهان بها في دعم الميزانية العامة للدولة باعتبارها إحدى الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية للدولة، كما وتعتبر الجباية في كثير من دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة التي تستمد منها الدولة الأموال لتمويل النفقات العامة لتحقيق تنمية شاملة في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومما سبق فإنّ ما سوف ينصب عليه محور اهتمامنا في هذا الفصل هو تشخيص الجباية العادية في الجزائر.

المبحث الأول: مدخل إلى الجباية

كون الجباية مرتبطة بنشاط الأفراد والمؤسسات بالإضافة إلى حساسية هذا المورد وأهميته، سيتم في هذا المبحث التعرف أولاً على التطور التاريخي للجباية عبر العصور، ثم علاقة الجباية بوظائف الدولة، أسس فرض الجباية على أفراد المجتمع، المفهوم والذي نتناول فيه تعريف الجباية، خصائصها، أنواعها، المبادئ وعلاقة الجباية بالمناهج الأخرى.

المطلب الأول: التطور التاريخي للجباية عبر العصور

لقد تطورت الجباية في المجتمع من خلال عدة عصور امتدت من العصور القديمة إلى العصر الحديث، ونلخص ذلك من خلال العصور التالية:

الفرع الأول: الجباية في العصر الفرعوني والعصر الفارسي والعصر الروماني

امتد العصر الفرعوني من القرن الثالث قبل الميلاد إلى القرن الرابع قبل الميلاد، وتعد الحضارة الفرعونية من أول الحضارات البشرية التي عرفت الضريبة، بل أنّ التنظيم الجبائي الذي عرفته مصر في عهد الفراعنة يعتبر من أقدم التنظيمات التي عرفت الحضارات القديمة إن لم يكن أقدمها على الإطلاق¹، وقد شهد نظامهم الجبائي تطور قد لا نرى مثله في الحضارات المعاصرة آنذاك، وذلك اتفاقاً مع التطور الذي بلغه نظامهم الإداري والمالي بصفة عامة، والنظام الجبائي الفرعوني رغم قدمه لم يقتصر على الضريبة على الأشخاص التي كانت مفروضة على شكل جزية رؤوس وفي شكل سخرة التي كان يعفى منها الكهنة والموظفون، وإتّما عرفوا أيضاً الضريبة على الأموال والضريبة المباشرة إلى جانب الضرائب غير المباشرة، التي لم تعرفها الكثير من الحضارات الأخرى إلاّ في وقت متأخر، وكضرائب مباشرة عرفوا الضريبة على دخل الثروة العقارية والثروة المنقولة التي كانت تتم على أساس تعداد السكان، وكانت ضريبة الخراج هي الأكثر شيوعاً وكانت تفرض إلاّ على الحبوب، وعرفوا كذلك الضريبة على التراكات والضرائب الغير المباشرة على الزراعة والرسوم الجمركية²، وكان للمستوى المتقدم الذي بلغه نظامهم المالي والإداري أثره الكبير في توفر لديهم جهاز جبائي كفاء يضطلع بكافة مهام الضريبة ابتداء من حصر وإعداد قوائم المكلفين بالضريبة والانتهاء بالتحصيل حيث كانت العملية تتم بقدر عال من التنظيم³.

¹ هاشم عبد الرحمن تكوروي، الأسس الفلسفية للضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص 23.

² نفس المرجع السابق، ص 24.

³ نفس المرجع السابق، ص 25.

وفي العصر الفارسي كانت تفرض الضرائب في الإمبراطورية الفارسية من أجل تغطية نفقات الجيوش ومتطلبات الحروب، وضرائب على العقارات تفرض على الأرض أو الخراج والتي كانت تقدر من قبل الملك، وضرائب لتوفير الأمن والأمان، مما أدى في الكثير من الأوقات تدمير السكان منها، كما تم في هذه الفترة فرض نوعا جديدا من الضرائب تسمى بـضرائب على الرؤوس أو الجزية حيث تفرض على كل نفس بشرية، والتي كانت لها شأن كبير في إيرادات الدولة آنذاك وجعلت واجبة على نسبة كبيرة من السكان من سن العشرين إلى سن الخمسين، وأعفي من هو أقل من ذلك أو يتجاوز ذلك، وأعفي منها أيضا أصحاب النسب والشرف والأغنياء، الكتاب، الفقراء، النساء ومن كان في خدمة الملك¹.

أما في العصر الروماني فبدأت الإمبراطورية الرومانية بفرض الضرائب منذ بداية تأسيسها سنة 320، وذلك من أجل تغطية نفقاتها وسد احتياجاتها، ومن أهم هذه الضرائب: ضريبة الأرض (Land Tax)، وكانت تساوي عشر محصول الأرض، وحتى تتأكد الدولة من تحصيل مبلغ الضريبة على الأرض كاملة، اعتمدت نظام المسؤولية المشتركة في تحصيلها من كل قرية وكان آنذاك بما يسمى نظام الحماية (Autopragia)، الذي ألجأ الفلاحين إلى البحث عن رجل صاحب سلطة، ليقوم بدلا منهم بدفع الضرائب ويحميهم من الجباة، وقد حاول الإمبراطور جستينيان خلال الفترة التاريخية الممتدة ما بين 527 و565 إصدار التشريعات الإصلاحية لمنع هذا النظام، إلا أن جميع محاولاته باءت بالفشل، ووجدت ضريبة تسمى بضريبة الرؤوس (Caput tax)، تراوحت ما بين تسعة دنانير وخمسة عشر دينارا في العام على الشخص الواحد، وقد ألزمت الدولة الرومانية المواطنين الذين يخضعون لسيطرتها من دون الرومان بدفع هذه الضريبة من عمر الرابعة عشر إلى عمر ستون عاما²، ووجدت أيضا الضرائب على المواشي وضرائب على الإيرادات الشهرية لأصحاب المهن والحرفيين وعلى الأعمال في المناجم وكانت تدفع هذه الأخيرة في شكل جهد عضلي باعتبار أن المناجم ملكا للإمبراطور³.

الفرع الثاني: الجباية في العصر الإسلامي

لقد شهد القرن السادس الميلادي تأسيس الدولة الإسلامية التي كان يقوم نظامها على العدالة والتكافل الاجتماعي، وذلك بالاستناد إلى مصدر التشريع الرباني، ويقول الله تعالى: " أقيموا الصلاة وآتوا الزكاة وما تقدموا

¹ نفس المرجع السابق، ص 26.

² نفس المرجع السابق، ص 27.

³ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 33.

لأنفسكم من خير تجدوه عند الله إنّ الله بما تعملون بصير"¹، ومن خلال هذه الآية نستنتج أنّ الزكاة تعتبر مصدر مهم للدولة الإسلامية.

أولاً: الزكاة

وهي اقتطاع نسبي إجباري سنوي عيني أو نقدي يفرض على الأموال التي بلغت حد النصاب، فمن خلال هذا التعريف يمكن أن نستنتج أنّ الضريبة تشبه الزكاة في الكثير من الجوانب²:

- الزكاة فرض، حيث قال الله تعالى: "وما أمروا إلاّ ليعبدوا الله مخلصين له الدين حنفاء ويقيموا الصلاة ويؤتوا الزكاة وذلك دين القيمة"³.
- الزكاة تفرض على المحاصيل الزراعية والفواكه، الأغنام ورؤوس الأموال المتداولة، ولكل صنف نسبة الزكاة الخاصة به.
- الزكاة تفرض سنويا على النقود، أمّا على الزراعة فهي موسمية والأنعام التي لا يجب أن يقل عمرها عن عامين.
- الزكاة تفرض على الأشخاص الطبيعيين المسلمين فقط غير اليتامى من مجموع القيمة الصافية للثروة.
- تهدف الزكاة إلى تحقيق التكافل الاجتماعي كقوله تعالى: "ما أفاء الله على رسوله من أهل القرى فلله وللرسول ولذي القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل كي لا يكون دولة بين الأغنياء منكم"⁴.

ثانياً: الخراج والجزية

يعتبر الخراج اقتطاع نقدي أو عيني يحدده أخصائون يعينهم الخليفة أو من يمثله وتخص عائداته لصندوق الخدمات العامة، وتحدد بحسب المساحة المزروعة لأنّها تتبع الأرض وليس الشخص الذي يمتلكها، أمّا الجزية فتفرض على الرؤوس وهي خاصة برعايا الدولة الإسلامية من غير المسلمين.

ثالثاً: ضرائب أخرى

هناك ضرائب أخرى خاصة على الرؤوس، وهي زكاة الفطر تفرض على كل فرد مسلم وضريبة العشر، حيث تعد بمثابة ضريبة جمركية تفرض على البضائع المشروعة العابرة بأرض الدولة الإسلامية، ولقد توخى التشريع

¹ "القرآن الكريم" - سورة البقرة - الآية 109.

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 35.

³ "القرآن الكريم" - سورة البينة - الآية 4 و 5.

⁴ "القرآن الكريم" - سورة الحشر - الآية 6 و 7.

الإسلامي في فرض الضرائب مبادئ العدالة، اليقين، الملاءمة والاقتصاد، وهي نفس المبادئ التي لم يتوصل إليها "آدم سميث" إلا بعد اثني عشر قرناً¹.

الفرع الثالث: الجباية في العصور الوسطى

تطلق تسمية العصور الوسطى على الفترة الممتدة من 300 إلى 1500، ولقد كانت هذه الفترة مليئة بأنواع مختلفة من الضرائب، وسنحاول إجمال معظم أنواع تلك الضرائب.

- **ضريبة الحلوان**، تدفع من قبل الرعية إلى السيد كلما استلم الإقطاع وريث جديد من أبناء التابع وأحفاده.

- **ضريبة المعونة**، يدفعها التابع لسيدته في المناسبات الخاصة.

- **ضريبة المنتفع**، يقدمها المنتفع من قطعة أرض زراعية إلى صاحب الأرض.

- **ضريبة العشر**، تفرض على إنتاج الأرض من الحبوب، الخضار والفاكهة، بمقدار عشر المحصول، وكذلك كانت تفرض على إنتاج الماشية، الطيور والأسماك بنفس النسبة².

- **ضريبة الزواج**، تفرض على الفلاحين عندما يرغبون بالزواج من امرأة من خارج أملاك سيدهم، وكذلك تفرض على القن عندما يزوج إحدى بناته.

- **ضريبة السوق**، تفرض من قبل الإقطاعيين على التجار والفلاحين الذين كانوا يرغبون ببيع سلعهم في الأسواق التجارية.

- **ضريبة الأسماك**، تدفع للإقطاعيين مقابل السماح لهم بالصيد بالمناطق التابعة لهم³.

ومن خلال ما سبق، يمكن القول بأنّ العصور الوسطى عرفت أنواع مختلفة من الضرائب كان الهدف

الأساسي منها هو فرض سيطرة السيد على العبد، وكذا تمويل احتياجات الإقطاعيين والأمراء.

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 36.

² نفس المرجع السابق، ص 46.

³ نفس المرجع السابق، ص 48.

الفرع الرابع: الجباية في العصر الحديث

وتطلق على الفترة الممتدة من 1453 إلى 1492 إلى التاريخ الحاضر الفترة الحديثة للبشرية، ولقد تميزت بتغيرات سريعة تكاد تضاهي التاريخ القديم بأكمله، حيث في بداية القرن الثامن عشر ظهرت أفكار المدرسة الطبيعية التي اعتبرت الزراعة مصدرا للثروة باعتبار أنّ الأرض هي وحدها التي تنتج أكثر مما ينفق عليها عكس القطاعات الأخرى مثل الصناعة والتجارة في ذلك الوقت مقارنة مع الزراعة، ولقد اعتمد فكر أنصار المدرسة الطبيعية على أساس وجود ضريبة وحيدة وهي الضريبة على الأرض، حيث أنّ "فرانسوا كيني" ربط الاقتطاع الجبائي بالفائض، وكان يرفض التوسع في موضوع الاقتطاع الجبائي، ويقول أنّه لا يجب أن تفرض الضريبة على أجور العمال، وعلى أسعار الحبوب، ولقد وضع شعار "الضريبة الوحيدة على ناتج الأرض الصافي".

وفي مطلع القرن التاسع عشر ظهرت الرأسمالية كنمط إنتاجي يعتمد على تراكم رأس المال، وقد أيد كل من "آدم سميث"، "ريكاردو" و"جورج هنري" وجهة نظر المدرسة الطبيعية في إلغاء جميع الضرائب واتخاذ ضريبة على الأرض، وقد وضع آدم سميث في ذلك الوقت المبادئ الأساسية للضريبة وذلك لتحقيق العدالة الضريبية، واعتبر أنّ الضريبة النسبية هي الضريبة العادلة، في حين اعتبر "جان ساي" أنّ الضريبة التصاعدية هي الضريبة العادلة، ولقد رأى "جون هوبس" في أوائل القرن العشرين أنّ أعباء الضريبة يجب أن تقع على الفائض وهذا الطرح لا يقتصر على الأرض فقط بل يشمل العوامل الإنتاجية مثل رأس المال والعمل، وهي بمثابة امتداد لأفكار المدرسة الطبيعية، وقد اعترض على الضرائب المباشرة لسهولة نقل عبئها الضريبي¹، أمّا "نيوكلاسيكيون" كانوا يعتبرون أنّ الضريبة تتحدد في السوق دون تدخل الدولة، وبالنسبة "لكينز"، فقد اعتبر أنّ تدخل الدولة ضروري لتنظيم السوق بواسطة الجباية².

من خلال ما سبق، نستنتج أنّه قد تطورت طبيعة الضريبة واختلفت أهدافها عبر العصور مع تطور النظم السياسية والاجتماعية والاقتصادية السائدة في المجتمعات البشرية المختلفة.

المطلب الثاني: الجباية ووظائف الدولة

تعتبر الجباية من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة للدولة لتغطية نفقاتها وتحقيق النمو الاقتصادي، ولقد تطور مفهومها تبعا لتطور مفهوم الدولة ووظائفها، حيث أصبحت لها أهمية بالغة في تمويل إيرادات ميزانية الدولة وتوجيه نشاطها الاقتصادي بالإضافة إلى استخدامها كأداة فعالة في تنفيذ السياسات المالية والاقتصادية.

¹ نفس المرجع السابق، ص 50.

² Jacques Percebois, fiscalité et croissance "Une approche par les modèles", Paris, 1977, P 04 - 09.

الفرع الأول: الجبابة ووظيفة التخصيص

يمكن فرض الضرائب لتصحيح إخفاقات السوق التي لا تحقق التخصيص الأمثل للموارد، ويكون ذلك على سبيل المثال، من خلال فرض ضرائب مرتفعة على أنشطة الإنتاج، التي تخلق عوامل خارجية سلبية تتعلق بالتلوث، ومن خلال الضرائب أو النفقات الضريبية، تسعى الدولة أيضا إلى ردع أو تشجيع بعض السلوكيات أو الأنشطة¹.

الفرع الثاني: الجبابة ووظيفة إعادة التوزيع

بشكل عام، فن الحكومة هو أحد أكبر قدر ممكن من المال لجزء كبير من المواطنين، لإعطائها لطرف آخر، حيث كتب فولتير في قاموس الفلسفة، "يجوز للدولة أن تطلب عن طريق الضرائب تغيير توزيع الدخل بين رأس المال، بهدف تحقيق قدر أكبر من العدالة في توزيع الدخل"².

الفرع الثالث: الجبابة ووظيفة الاستقرار

يمكن للضرائب المنخفضة خلال فترات الانكماش الاقتصادي أن تدعم الطلب الكلي، وبالتالي النشاط الاقتصادي، وبالتالي الحد من ارتفاع البطالة، كما قد يؤدي رفع الضرائب خلال فترات الانتعاش الاقتصادي إلى إضعاف الطلب الكلي وتخفيف الضغوط التضخمية³.

المطلب الثالث: أسس فرض الجبابة على مداخل أفراد المجتمع

إنّ السؤال الذي يطرح نفسه عند اقتطاع الضريبة هو على أي أساس يتم فرض الضريبة على مداخل أفراد المجتمع من طرف الدولة؟⁴ وخاصة أنّ مداخل الأفراد مقدسة وليس من السهل إقناعهم بالتنازل عن جزء منها، لذا عملت المالية العامة في إيجاد نقطة الارتكاز التي تعطي الحق للدولة في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها، ويمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة، أولهما نظرية العقد الجبائي، وثانيهما نظرية التضامن الجبائي، وسنقوم بالتعرض لكلتا النظريتين فيما يلي:

¹ Florence Huart, économie des finances publiques, Dunod, Paris, 2012, p 110.

² Ibid., p 111.

³ Ibid., p 112.

⁴ <http://dspace.univbouira.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/3314/1/FISCALITE%20DE%20L%27ENTREPRISE.pdf>, vue le 05- 05- 2017.

الفرع الأول: نظرية العقد الاجتماعي والمنفعة

لقد كان لهيمنة أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن والتاسع عشر، ويرجع أنصار فكرة المنفعة على ارتباط المواطن بعقد ضمني بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي، وأول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر، ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة، واختلف القائلون بقوة هذه النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد، فاعتبره البعض كأدم سميث عقد بيع الخدمات، فالدولة تباع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب، ويضيف "لوك ومونتيسكو" أنّ الضريبة تدفع من الأفراد إلى الدولة في صورة جزء من ثروتهم لحماية وتأمين ما تبقى لهم من هذه الثروة، ولقد اكتفى فرض الضريبة فقط على أصحاب الأرض وذلك لاستطاعتهم دفع الضريبة دون نقل عبئها إلى الآخرين، أما التجار فإنهم يستطيعون نقل عبء الضريبة إلى غيرهم من المستهلكين، فيتعين عدم فرض الضريبة عليهم، كما أنّ الطبقة العاملة (العمال والموظفين) لا يمكن أن تفرض عليهم الضريبة، لأنّ ما يتقاضونه من أجور ومرتبات يمثل الحد الأدنى للمعيشة، وحقيقة الأمر أنّ العلاقة بين الفرد والدولة كعلاقة تعاقدية بالنسبة للضرائب ظهرت في كتابات "هوبز" الذي قال: "إنّ الضريبة ليست إلاّ أجورا مستحقة لهؤلاء الذين بيدهم السيف لحماية الناس، وبيروز "هوبز" فرض الضريبة بقوله: "الغاية من قيام الدولة هي حماية الفرد الذي له حق طبيعي بالتمتع بهذه الحماية ليعيش بسلام في المجتمع وعلى الفرد أن يدفع ثمن هذه الحماية، وأن الضريبة ما هي إلاّ ثمن ما يشتريه الفرد من اطمئنان وأمن، ولما كان جميع الأفراد يتمتعون بالحماية، وبالتالي فإنهم جميعا مستهلكون، فإنّ الضريبة يجب أن تتميز بالعموم أي أن تفرض عليهم جميعا"، وخلاصة ما انتهت إليه هذه النظرية، أنّ أساس فرض الضريبة هو ثمن حماية الدولة للأفراد ولأموالهم وأرواحهم وتمتعهم بالأمن والسلام في المجتمع.

ومن خلال كل ما سبق، يتضح أنّ نظرية العقد الجبائي، وإن كانت تبحث عن مبرر حتى تكون الضريبة متناسبة مع الدخل على أساس تعاقدية، لا توافق العصر الحديث بكل تطوراته وتغييراته، لذلك ظهر تيار آخر يعمل على إقامة أو تأسيس فرض الضريبة على نظرية التضامن.

الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي

ترتكز هذه النظرية على فكرة أنّ المواطن يخضع لضرورة وجود الدولة، تعمل على تحقيق مصلحته وإشباع احتياجاته، ومن ثمّ ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه،

كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة، وتوفير الخدمات العمومية لكافة المواطنين بلا استثناء وبغض عن مدى إسهامهم في تحمل الأعباء العامة، أي دون اشتراط تعادل قيمة الضريبة المدفوعة لقيمة الخدمات العامة التي يحصل عليها دافعوا الضريبة، وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد بالخدمات العمومية رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ زهيدة كدوي الدخول المحدودة، وعدم انتفاع البعض الآخر بهذه الخدمات رغم قيامها بدفع الضرائب كالمواطنين المقيمين بالخارج، وبالإضافة إلى ما ذكرناه، فإنّ نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، ومن ثمّ إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة¹. ومن خلال ما سبق، يتضح أنّ هذه النظرية مرتبطة ارتباط كبير بفكرة السيادة الممارسة من طرف الدولة على مواطنيها ومنه إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة مرتكزة في ذلك على بسط سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب.

المطلب الرابع: مفهوم الجباية

سننتقل في هذا المطلب إلى مفهوم الجباية (الفرع الأول)، ثم إلى خصائصها (الفرع الثاني)، ثم إلى علاقة الجباية بالمناهج الأخرى (الفرع الثالث)، وفي الأخير سوف نتطرق إلى المبادئ (القواعد) التي ترتكز عليها الجباية (الفرع الرابع).

الفرع الأول: تعريف الجباية

يعود أصل كلمة الجباية إلى الكلمة اللاتينية "Fiscus"، والتي تعني القفّة (أداة لتلقي النقود)²، ومعنى جباية في القاموس العربي (مصدر جي): جباية الضرائب أي تحصيلها، جمعها³، ويمكن تعريف الجباية على أنّها "مجموع القواعد القانونية والإدارية التي تحكم العلاقة ما بين الدولة والمكلف بالضريبة فيما يخص مختلف الضرائب والرسوم التي تجب لصالح الخزينة العامة للدولة"⁴.

أمّا فرع القانون العمومي فيعرفها على أنّها "القواعد القانونية التي تتعلق بالضرائب، والأشخاص الطبيعيين والمعنويين لتمويل الدولة"، كما يمكن تعريفها على أنّها "نظام من المساهمات الإلزامية المفروضة من طرف الدولة في

¹ خالد أمين عبد الله، حامد داود الطحلح، النظم الضريبية ضريبة الدخل والضرائب الجمركية ضريبة المبيعات "دراسة مقارنة"، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص 11.

² رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 31.

³ قاموس المعاني، قاموس عربي-عربي على الموقع <https://www.almaany.com/>، تاريخ الاطلاع 16-11-2017.

⁴ Maurice Duverger, *Eléments de fiscalité*, Presse universitaire de France, Paris, 1976, p 111.

شكل ضرائب ورسوم تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين¹، فهي بذلك "الرباط المادي الذي يربط الفرد بحكومته وبقية أفراد مجتمعه"²، ويقصد بها أيضا "مجمل الاقتطاعات الإجبارية التي تطبق على مداخيل الأفراد وأرباح المؤسسات المؤدات لفائدة الدولة لخدمة الصالح العام"³.

الفرع الثاني: خصائص الجباية

قبل أن نتناول خصائص الجباية، فإنه من الضروري تقديم فكرة حول الزكاة، وتوضيح الأسس التي تقوم عليها، لمحاولة إجراء مقارنة بين الزكاة والجباية الحديثة، وذلك لتبيان عناصر الاتفاق.

تفرض الزكاة على صافي رأس المال المتداول حتى ولو كانت النتيجة خسارة، طالما أنّ الباقي من الأموال يبلغ النصاب، وبالتالي الزكاة تضمن إيرادا بصفة مستمرة، وهذا بخلاف الجباية التي لا تحقق إيرادا إلا إذا تحقق ربحاً⁴، والزكاة عبادة لأنها ركن من أركان الإسلام، ومن الناحية المالية، فهي حق مالي فرضه الله عز وجل في أموال المسلمين يلتزمون بأدائها بصفة نهائية، دون مقابل دينوي⁵.

ومن خلال التعاريف السابقة للجباية، يمكن استخراج وإبراز، الخصائص الأساسية للجباية ونقارنها بتلك للزكاة لتوضيح نقاط الاتفاق والاختلاف بينهما.

أولاً: الجباية المعاصرة هي أداء نقدي لا عيني

أي أنّ الضريبة تشكل اقتطاعاً مالياً من ثروة المكلف بها وليست كما كانت في السابق أداءً عينياً يتحدد في كمية المحاصيل الزراعية أو ساعات العمل، حيث في الوقت الحالي أصبحت الضريبة النقدية تشكل القاعدة العامة للميزانية كونها تعتبر ملائمة للاقتصاد النقدي والنظام المالي والضريبي المعاصر⁶، وبالرجوع إلى الزكاة، فهي تجي في العصر الحديث أساساً في صورة نقدية ولا تدفع عيناً، وبالتالي نستنتج أنّ الضريبة تلتقي مع الزكاة في أنّها أداء نقدي في العصر الحديث بعدما كانتا أداءً عينياً في العصور الوسطى⁷.

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 243.

² العياشي عجلان، الحوكمة الجبائية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 14، العدد 14، الجزائر، 2014، ص 167.

³ محمد عباس محززي، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 05.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 16.

⁵ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هوم، بدون طبعة، الجزائر، 2003، ص 08.

⁶ فوزي عطوي، المالية العامة-النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي، بدون طبعة، بيروت، 2003، ص 53.

⁷ أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2014، ص 17.

ثانيا: الجباية تقتطع بصورة جبرية

تستند الجباية إلى الجبر، لأنّ الدولة هي التي تتفرد في وضع النظام الجبائي، دون أن تتفاوض مع المكلف بالضريبة، وتستند إلى الإكراه، فيما إذا امتنع المكلف بالضريبة عن أدائها، حيث تستطيع الدولة هنا اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبرية لأجل جبايتها¹، أمّا فيما يخص الزكاة فهي اقتطاع إجباري²، وبالتالي نستنتج أنّ الجباية تلتقي مع الزكاة في أنّهما أداء إلزامي.

ثالثا: الجباية تقتطع وتجبى بدون مقابل

لا يتلقى المكلف بالضريبة أي مقابل خاص كتعويض عمّا دفعه، وإمّا الدفع للضريبة يتمثل في الانتفاع بالنفقات العامة التي تستفيد منها الجماعة ويستفيد منها المكلف بالضريبة ما دام عضوا في المجتمع³، أمّا فيما يخص الزكاة فإنّ المسلم عندما يدفع الزكاة لا يقوم بذلك مقابل منافع مادية معينة، وإمّا يؤديها تنفيذا لأمر إلهي، وكذلك لما يربطه بالمجتمع من علاقات وروابط قوية ومتمينة تربط أفراد المجتمع المسلم⁴، وبالتالي نستنتج أنّ الضريبة تلتقي مع الزكاة في أنّهما أداء بدون مقابل.

رابعا: الجباية تهدف إلى تحقيق النفع العام

يتم فرض الجباية لتغطية نفقات الدولة⁵، أمّا بالنسبة للزكاة فإنّها تتمتاز بمصاريف خاصة ذات طابع اجتماعي، حيث تعمل الزكاة على تحقيق التكافل الاجتماعي وتخفيف حدة التفاوت بين الدخول والثروات⁶.

خامسا: الجباية تجبى بصورة نهائية

أي أنّ المكلف بها لا يمكنه استرداد المال الذي يدفعه كضريبة، بل أنّ قيمتها تنتقل انتقالا نهائيا من المكلف بها إلى الدولة، أمّا بخصوص الزكاة، فتؤدى كذلك بصفة نهائية، ولا يحق لمن يؤديها في الحدود المقررة شرعا أن يستردها⁷، وبالتالي نستنتج أنّ الضريبة تلتقي مع الزكاة في أنّهما أداء نهائي، والشكل التالي يوضح خصائص الجباية:

¹ فوزي عطوي، المالية العامة-النظم الضريبية وموازنة الدولة، مرجع سبق ذكره، ص 54.

² أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 18.

³ رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث "جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين"، الجزء الأول، دار هومه، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 12.

⁴ حسن محمد سمحان، محمود حسن الوادي، ابراهيم حريس، زياد الذبيبة، المالية العامة (من منظور إسلامي)، دار صفاء للنشر والتوزيع، بدون طبعة، بدون بلد، 2014، ص 99.

⁵ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 46.

⁶ أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 18.

⁷ نفس المرجع السابق، ص 21.

الشكل رقم (1-1): خصائص الجباية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على خصائص الجباية المذكورة سابقا.

الفرع الثالث: علاقة الجباية بالمناهج الأخرى

إنّ الجباية فرع من العلوم المالية خاصة مالية الدولة التي تعتمد على التشريع في سن قوانين لجمع الضريبة، فهي بذلك تؤسس مع مراعاة مبادئ هذه الأخيرة، وكذا النصوص التي قد تكون ذات صلة وطيدة بها، فعلى سبيل المثال القانون المالي للدولة أو القانون التجاري لرسم صورة واضحة عن النظام الجبائي، هذا من جهة ومن جهة ثانية معرفة لا غنى عنها فيما يخص تقنيات المحاسبة لدى الإدارات العمومية وحتى الأفراد والمؤسسات، ومن هنا سوف نتطرق إلى علاقة الجباية بالمحاسبة، ثم علاقتها بالقانون.

أولاً: الجباية والمحاسبة

إنّ موظفي الإدارة الجبائية ملزمون بتكوين يتيح لهم القدرة على تحليل ورقابة المعلومات المحاسبية والمالية الواردة وفقاً لتصريحات المكلفين بالضريبة، من خلال المعرفة التامة للقواعد المحاسبية المستخدمة من قبل هذا الأخير، وذلك للتحقق، والتأكد من سلامتها، ومطابقتها للشروط المحاسبية والجبائية في آن واحد¹.

ثانياً: الجباية والقانون

ترتبط الجباية ارتباطاً وثيقاً بالقانون باعتباره مصدراً أساسياً للتنظيم والتشريع الجبائيين، حيث أنّ ترتيب بعض الإجراءات القانونية في كل من ميدان القانون المدني أو قانون المنازعات وحتى القانون الإداري أو الدولي قد يكون

¹ نفس المرجع السابق، ص 25.

ذا علاقة بالتنظيم الجبائي ويستوجب ميدان الحماية عمليا معرفة أساسية حول التنظيم التجاري الساري العمل به داخل أي دولة¹.

الفرع الرابع: المبادئ (القواعد) الأساسية للحماية

ترتكز الحماية على أربعة مبادئ (قواعد) أساسية وهي كالآتي:

أولاً: مبدأ اليقين

وهذا يعني أنّ طريقة الدفع، ميعاد التحصيل... إلخ يكون واضحاً، وتوحي اليقين شرط أساسي لضمان الشفافية.

ثانياً: مبدأ الملاءمة في التحصيل

وهذا يعني أن يراعى موعد التحصيل الجبائي، حيث تدفع مباشرة عند تلقي المداخيل بالنسبة للضريبة على الدخل، وبعد تلقي الأرباح بالنسبة للضريبة على الأرباح، وذلك بغرض جعل المكلف بها أكثر قدرة وتقبلاً لدفعها².

ثالثاً: مبدأ الاقتصاد

وهذا يعني أنّه من الضروري تنظيم الحماية بحيث لا تنتزع من المكلف بها إلاّ أقل ما يمكن، وأنّ أكثر المفكرين يرون أنّه رغم كل أهمية هذه المبادئ إلاّ أنّها أصبحت غير كافية لما يجب أن تكون عليه الحماية، حيث أنّ الواقع يقول أن فرض الحماية تتعلق به ثلاثة مصالح هي:

- تحقيق مصلحة الدولة أو الخزينة العمومية، وهذا من خلال غزارة ومرونة الحماية، أي تزداد بزيادة الدخل مقابل أن تكون نفقات جبايتها قليلة.
- تحقيق مصلحة المكلف بالضريبة، وهذا من خلال تحمل الأعباء الضريبية بعدالة، وأن تجبى في الوقت الملائم.
- تحقيق المصلحة العامة، أي لا تقف الحماية عائقاً في وجه التقدم الاقتصادي والاجتماعي.

رابعاً: مبدأ العدالة

يتجلى فحوى هذا المبدأ من خلال قيام الدولة بمراعاة المقدرة التكاليفية للمكلفين بالضريبة، وذلك بتحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة على أفراد المجتمع حتى تتمكن من القيام بواجباتها على أكمل وجه،

¹ نفس المرجع السابق، ص 27.

² عبد الله الحرّتسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 29.

والمفهوم الحديث للعدالة الضريبية مشتق من مبدأ المساواة أمام الضرائب وعمومية الضريبة، وكذا معاملة الأشخاص حسب مقدرتهم شخص حسب ما يتناسب مع حجم دخله¹.

المبحث الثاني: مفهوم وتطور الجباية العادية في الجزائر التكليفية، فعمومية الضريبة تعني خضوع جميع الأشخاص التابعين للدولة وجميع الأموال دون استثناء، وأن احترام مبدأ العمومية لا يكفي وحده لتحقيق المساواة أمام الضريبة، فلا ينبغي أن تفرض على جميع الأفراد بنفس المقدار، وإنما ينبغي أن يدفع كل
شهد تطور الجباية العادية في الجزائر عدّة مراحل انطلاقاً من الحكم التركي، مروراً بفترة الاحتلال الفرنسي، ثمّ مرحلة ما بعد الاستقلال وما شهدته من إصلاحات متتالية بداية من سنة 1962 ثمّ مروراً بمرحلة صدور القوانين الجبائية لسنة 1976، وأخيراً المرحلة الإصلاحية التي حدثت خلالها تغييرات عميقة ابتداء من سنة 1992.

المطلب الأول: تعريف الجباية العادية، أنواعها ومكوناتها

سننتقل في هذا المطلب إلى مفهوم الجباية العادية في الفرع الثاني، أنواعها في الفرع الثالث، ثمّ إلى مكوناتها في الفرع الرابع، وقبل أن نتطرق إلى تعريف الجباية العادية وإلى عرض أنواعها ومكوناتها نتطرق أولاً في الفرع الأول إلى عرض أنواع الجباية العامة باعتبار أنّ الجباية العادية هي جزء من الجباية العامة.

الفرع الأول: أنواع الجباية العامة

إنّ تعريف الجباية يشمل عدة عناصر منها الإتاوة، الرسم، الضريبة، فقد يتحصل الأشخاص الطبيعيين على امتياز بشكل منفرد، فيدفعون مقابل هذا الامتياز إتاوة، كما قد يدفع الفرد إلى الدولة مبلغاً من النقود جبراً مقابل انتفاعه بخدمة معينة، وهذا يطلق عليه بالرسم، ومع تطور وتغير وظائف الدولة تغيرت طبيعة الرسم وتم إضافة الضريبة التي تستعمل كمورد أساسي لإيرادات الدولة²، وأنّ مصطلح الجباية يستخدم للإشارة إلى مجموع الوسائل المادية، البشرية والتنظيمية المسخرة لفرض، ربط، تقدير وتحصيل مختلف أنواع الضرائب، وتقتضي ضرورة التحليل الاقتصادي عادة استخدام لفظ مرافق لكلمة جباية دلالة على تنظيم هذه الضريبة، مصدر حصيلتها أو إيراداتها أو الهيئات التي يحق لها الاستفادة من إيراداتها أو استخدامها، مثال: جباية عادية، جباية بتولية، جباية محلية... إلخ.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، بدون طبعة، الجزائر، 2004، ص 24.

² الصعيدي عبد الله، دور الضرائب في تحقيق التنمية، دار النهضة العربية، بدون طبعة، مصر، 2006، ص 32.

وتجدر الإشارة إلى أنّ هذه المسميات لا تعدو إلاّ أن تكون دلالة على مصدر الإيرادات الجبائية كما هو الحال بالنسبة للجباية العادية والجباية البترولية¹، حيث تتكون الجباية العامة أساسا من الجباية العادية تتمثل في (الضرائب، الرسوم والإتاوات... إلخ)، والجباية البترولية²، حيث يعتبر هذا الأخير مورد أساسي وهام، والذي بدوره يتمثل في عائدات البترول أو ما يسمى بالذهب الأسود الذي كان ولا زال في صدارة اهتمامات أي دولة، سواء توفرت أو لم تتوفر على هذا المورد الطبيعي الهام³، هذا النوع من الإيرادات ينتمي إلى الإيرادات الجبائية، لكن الخصوصيات التي تميزه عن بقية الإيرادات الجبائية هي التي جعلت المشرع الجزائري يفضل معالجتها في جزء منفصل خاص به، وهي تخضع لقانون خاص بها حيث يمكن اعتبارها على أنّها "الضرائب البترولية التي تدفع مقابل الترخيص من قبل الدولة لاستغلال باطن الأرض التي هي ملك للدولة"⁴، وهي تشكل أساسا من⁵:

- إتاوة شهرية تدفع للوكالة الوطنية لتثمين موارد المحروقات.
- رسم الدخل البترولي يدفع شهريا للخبزينة.
- ضريبة تكميلية على الناتج.
- الرسم على الأرباح الاستثنائية.

الفرع الثاني: تعريف الجباية العادية

تشكل الجباية العادية ثاني أهم مصدر في ميزانية الدولة بعد الجباية البترولية في الجزائر⁶، ويمكن تعريفها على أنّها تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة سنويا بصورة دورية⁷ لتغطية نفقات الاحتياجات العامة لأفراد المجتمع من خلال توظيف الدولة عدة وسائل جبائية تضمن لها تأمين الموارد المالية اللازمة لذلك، وتتمثل هذه الوسائل في: الضريبة، الرسم، الرسم شبه جبائي، الإتاوة، والحقوق الجمركية⁸.

¹ عبد الله الحرّسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

² بكريتي بومدين، الجباية العادية كمصدر هام للإيرادات العامة في الجزائر دراسة اقتصادية وسياسية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، مرجع سبق ذكره، ص 305.

³ نفس المرجع السابق، ص 306.

⁴ سايب جبور، عزوز علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة، مرجع سبق ذكره، ص 256.

⁵ بشير يلس شاوش، المالية العامة، المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2013، ص 56.

⁶ ولهي بوعلام، أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، المؤتمر الدولي بعنوان تقييم آثار برامج الاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001 - 2014، الجزائر، 11-12 مارس 2013، ص 05.

⁷ مجدي محمد شهاب، الاقتصاد المالي، دار الجامعة الجديدة للنشر، بدون طبعة، الإسكندرية، 1999، ص 117.

⁸ <http://dspace.univbouira.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/3314/1/FISCALITE%20DE%20L%27ENTREPRISE.pdf>, vue le 05-05-2017.

الفرع الثالث: أنواع الجباية العادية

للجباية العادية أساسا أربعة أنواع تتمثل في الضريبة، الرسم، شبه جبائي والإتاوة:

أولا: الضريبة

يمكن تعريفها على أنّها "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة بصورة نهائية مساهمة منه في الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"¹، وقد تعرف على أنّها "مبلغ من المال تفرضه الدولة، وتجيئه من المكلفين بصورة نهائية ودون مقابل، وذلك من أجل القيام بتغطية النفقات العامة"²، وهناك من يعرفها على أنّها "اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل الأعباء العامة والإنفاق العام تبعا لمقدرتهم على الدفع ودون النظر إلى تحقيق النفع الخاص يعود عليهم من هذه الخدمات وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية ومالية"³.

من خلال هذه التعاريف السابقة يمكن تعريف الضريبة على أنّها "عبارة عن اقتطاع مالي، يتحمله الأفراد حسب قدراتهم التساهمية، وبدون مقابل، بغية تغطية النفقات العامة، وتحقيقا للأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

ثانيا: الرسم

يعتبر من الإيرادات الهامة التي تعتمد عليها الدولة في التمويل، فالرسم مبلغ من المال تجبیه الدولة جبرا من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمة"⁴.

ثالثا: الرسم شبه جبائي

وهو ما تحصل عليه الدولة، نظير تقديم خدماتها ويتحدد عادة طبقا للعرض والطلب، ويتم من خلال التعاقد مثل استغلال مصالح الدولة ومنشآتها من قبل المكلفين وذلك للاستفادة منها مثل كراء مساحات معينة للعرض"⁵.

¹ محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص 146.

² علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2005، ص 176.

³ عبد المجيد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بدون طبعة، الإسكندرية، 2005، ص 240.

⁴ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الزاوية للنشر والتوزيع، بدون طبعة، الأردن، 2007، ص 84.

⁵ <http://dSPACE.univbouira.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/3314/1/FISCALITE%20DE%20L%27ENTREPRISE.pdf>, vue le 05-05-2017.

رابعا: الإتاوة

تأخذ الدولة الإتاوة نتيجة تقديم عمل عام أو مصلحة عامة فهي مبلغ من المال يساهم به ملاك العقارات جبرا أي أنه يعود بمنفعة خاصة إلى فئة معينة من المواطنين¹.

الفرع الرابع: مكونات الجباية العادية

تتكون الجباية العادية أساسا من ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وحقوق التسجيل والطابع والحقوق الجمركية:

أولا: الضرائب المباشرة

تضم الضرائب والرسوم التي تستهدف الدخل، والمتمثلة أساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.

ثانيا: حقوق التسجيل والطابع

تتمثل في الحقوق التي تحصلها الدولة لقاء تسجيل العقود الرسمية المختلفة كالعقود الادارية، عقود نقل الملكية الخاصة بالمنقولات أو العقارات، أو عقود التنازل بالبيع أو بالإيجار، بالإضافة إلى حقوق الطابع المفروضة في شكل طابع جبائية أو دمغة.

ثالثا: الضرائب غير المباشرة

تضم الرسم على القيمة المضافة، وباقي الضرائب الغير المباشرة على منتجات معينة، كالرسوم المفروضة على استهلاك منتجات الكحول مثلا، بالإضافة إلى الرسم الداخلي على الاستهلاك الخاص بمنتجات التبغ والكبريت².

رابعا: الرسوم الجمركية

تضم الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على الصادرات أو الواردات من السلع والمهدف من فرض مثل هذه التعريفات ليس جبائيا فقط، بل قد تستعمل في حماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية، حيث أن الرسم يفرض على المنتجات الأجنبية المستوردة للحد منها³.

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2005، ص 17.

² وهي بوعلام، أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 06.

³ عبد الناصر نور، نائل حسة عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، بدون طبعة، الأردن، 2003، ص 18.

المطلب الثاني: تطور الجباية العادية في مرحلة ما قبل الاستقلال

شهد تطور الجباية العادية في مرحلة ما قبل الاستقلال مرحلتين: انطلاقا من الحكم التركي، ثم فترة الاحتلال الفرنسي.

الفرع الأول: فترة الحكم التركي

كانت الجباية خلال الحكم العثماني سنة 1711 تنقسم إلى صنفين من الضرائب: الصنف الأول هي الضرائب التي تفرض وفق التشريع الإسلامي، أي ما يعرف بالجباية في الإسلام، ونذكر منها الزكاة، العشور، الجزية والخراج، أما الصنف الثاني فكان يضم نوعين من الضرائب وهما الضرائب العقارية والرسوم على الممتلكات.

أولا: بخصوص الضرائب العقارية

كانت تنقسم إلى قسمين:

- ضرائب تفرض على الأراضي الزراعية مقابل السماح لهم باستغلالها.
- المكور وهو عبارة عن رسم عقاري يفرض فقط على منطقة قسنطينة، ويمس الأراضي المملوكة من طرف الأشخاص ويتم سداد قيمته نقدا.

ثانيا: بخصوص الرسم على الممتلكات

فينقسم كذلك إلى نوعين وهما الغرامة، واللازمة:

- الغرامة وتتمثل في رسم يفرض على الممتلكات.
- اللازمة "la lazma" وهي عبارة عن رسم يفرض على منتجات النخيل في المنطقة الجنوبية، وفي قسنطينة¹.

الفرع الثاني: فترة الاحتلال الفرنسي

إنّ جميع الإصلاحات والتعديلات التي أدخلت على الضرائب في فرنسا لم تمتد إلى الأراضي الجزائرية²، ففي الواقع بقيت التشريعات التركية سارية المفعول بحجة عدم المساس بالتقاليد أثناء الاحتلال الفرنسي، إلا أنّ السبب الحقيقي وراء ذلك هو أنّ السلطات الفرنسية رأت ما يحقق أهدافها فيها وهي وفرة المحاصيل، واستمر الحال على ذلك إلى غاية سنة 1949، أين أدخلت السلطات الفرنسية ضرائب جديدة أهمّها:

- الضريبة على المهن الحرة.
- الضريبة على المرتبات والأجور.
- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

¹ Abdelkader Boudelbal, la fiscalité à la portée de tous, la maison de livre, 3ème édition, Alger, 1987, p 23.

² Hayet Bouuilef, la mobilisation des ressources publiques par la fiscalité ordinaire en Algérie, ENAG Edition, Alger, 2014, p 110.

- الضريبة على الأملاك المبنية والرسم البلدي على الملاهي¹.

المطلب الثالث: تطور الجباية العادية في مرحلة ما بعد الاستقلال

شهد تطور الجباية العادية في مرحلة ما بعد الاستقلال مرحلتين: انطلاقا من الفترة الممتدة ما بين 1962 و1969، ثم خلال الفترة الممتدة ما بين 1970 و1990.

الفرع الأول: الفترة الممتدة ما بين 1962 و1969

اتبعت الدولة الجزائرية خلال الفترة الممتدة ما بين 1962 و1969، القوانين الجبائية الفرنسية ما عدا البنود التي تمس بسيادة الدولة، وذلك بعدم إمكانية وضع قوانين تحل مباشرة محل القوانين الجبائية للتشريع الفرنسي القديم، ولقد تميزت هذه الفترة على وجه الخصوص بتوسيع مجال تطبيق الضرائب²، وزيادة المعدلات على فئة من دافعي الضرائب، وكان يصل المعدل الأقصى للضريبة إلى 65 في المائة بالنسبة للأشخاص المعنويين و50 في المائة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، في حين أنّ القطاع الزراعي والسياحي كان معفي تماما من الضرائب³، كما عرفت الجزائر في سنة 1964 سلما ضريبيا تصاعديا يشمل مقدار الاقتطاعات الشهرية مراعيًا في ذلك الحد الأدنى للمعيشة المعفى من الضريبة، والإعفاءات المقررة من الأعباء العائلية⁴.

الفرع الثاني: الفترة الممتدة ما بين 1970 و1990

عرفت الجباية العادية في الفترة الممتدة ما بين 1970 و1990 تعديلا جذريا⁵، وتمّ على العموم المصادقة على الأوامر التالية المتضمنة القوانين الجبائية لسنة 1976، ونذكر منها:

- الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الأمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، والمتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال.
- الأمر رقم 76 - 103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، والمتضمن قانون الطابع.
- الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، والمتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.
- الأمر رقم 76 - 105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، والمتضمن قانون التسجيل.
- القانون رقم 79 - 07 المؤرخ في 21 جويلية 1979، والمتضمن قانون الجمارك⁶.

¹ بن عمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومو للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص 38.

² نفس المرجع السابق، ص 40.

³ Hayet Bouuilef, la mobilisation des ressources publiques par la fiscalité ordinaire en Algérie, op.cit., p 110.

⁴ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومو، بدون طبعة، الجزائر، 2008، ص 30.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 31.

⁶ بن عمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، مرجع سبق ذكره، ص 41.

وتضمنت هذه الفترة في حد ذاتها الأسباب الكامنة وراء الإصلاحات التي تمت في التسعينيات بسبب تدهور أسعار البترول في سنة 1989.

المطلب الرابع: المرحلة الإصلاحية

لم تكن الإصلاحات الجبائية لسنة 1991 الأولى في مسيرة التغيير التي عرفتها الحماية العادية، فلقد سبقتها محاولات تمهيدية عديدة منذ الاستقلال امتدت على سنوات غير أنه في سنة 1989 عرفت الاقتصاديات العالمية تغييرات أساسية، بالإضافة إلى الآثار السلبية نتيجة الاعتماد على الحماية البترولية كمصدر أساسي لتمويل الميزانية العامة للدولة، والتي عرفت انخفاضا محسوسا نتيجة تدهور أسعار المحروقات في سنة 1986، همّ بالدولة إلى اتخاذ إصلاحات مست الحماية العادية والتي لا زالت مستمرة إلى يومنا هذا¹، وهذا لأجل تخفيف الاعتماد على الحماية البترولية والرفع من مستوى المردودية المالية للحماية العادية². يهدف تصميم النظام الجبائي في العادة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية، والتي يتم تحديدها بدلالة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية القائمة، إلا أنّ معطيات المحيط الاقتصادي والاجتماعي تتغير بعدة عوامل، مما يجعل النظام الجبائي عاجزا عن تحقيق الأهداف، وهذا ما يستدعي تغييره ومراجعته، وتسمى هذه المراجعة والتغيير بالإصلاح الضريبي³.

الفرع الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي

يمكن تعريف الإصلاح الضريبي على أنه إصلاح النظام الجبائي في الدولة بشكل يجعله ينسجم مع مجمل السياسة العامة فيها، وذلك من خلال إدخال ضرائب أكثر تطورا، وتضمن العدالة الاجتماعية، وإعادة توزيع الدخل، والثروة، وإلغاء أنواع الضرائب التي تشوه الاقتصاد، واختيار الأشخاص المؤهلين علميا وفنيا وأخلاقيا في الإدارة الجبائية، بما يعني زيادة قدرة الحكومة للحد من التهرب الضريبي، بحيث تصبح الإيرادات الجبائية كافية لتحقيق النهوض بمشاريع الدولة وتمويل إنفاقها⁴، كما يمكن تعريفه على أنه "مجموع التغييرات المتعلقة بالضرائب

¹ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 06.

² عبد الحميد قجاني، كمال سي محمد، هيكل الضرائب والنمو الاقتصادي خارج المحروقات: دراسة حالة الجزائر (1992 2015)، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد 01، العدد 01، الجزائر، 2017، ص 62.

³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 249.

⁴ عمار عبد الباسط، الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم دراسة مقارنة بأحكام الشريعة الإسلامية، مكتبة الوفاء، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2013، ص 31.

الحكومية والمحلية بهدف تحسينها"، ولا يعني الإصلاح مجال من الأحوال مجرد إدخال تعديلات على النظام الجبائي، فهو خلاصة مسار معقد من العمليات والإجراءات يتم التخطيط لها وتنفيذها عبر فترة زمنية طويلة¹.

الفرع الثاني: السياق الدولي والوطني لإصلاح الجباية العادية

إنّ إصلاح الجباية العادية الذي انتهجته الجزائر في سنة 1992 تزامن مع التحولات الاقتصادية والدولية التي عرفها العالم من جهة، والتي تتمثل أساسا في: سيطرة النظام الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية، وفشل النظام الاشتراكي، والاتجاه المتزايد نحو التكتل الاقتصادي بين الدول المتقدمة، والذي يتطلب تنسيق آلية اقتصادية لهذه الدول، واستمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث نتيجة أزمة المديونية، مما جعلها تخضع لضغوطات تتعلق بعقود الإقراض في الأسواق المالية الدولية هذا من جهة، ومن جهة أخرى تراجع أسعار البترول في سنة 1986، وتراجع معدلات النمو، وتزايد في حجم المديونية الخارجية، دفع بصناع السياسات إلى مراجعة علاقة الدولة بالاقتصاد والتفكير في إدخال إصلاح عميق على الاقتصاد الوطني، وفي هذا السياق كرّس الدستور لسنة 1989 التوجه نحو اقتصاد السوق، وكان هذا التوجه استجابة لضغط المنظمات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتنمية)، والتي اشترطت تحرير الاقتصاد وتطبيق نظام اقتصاد السوق، مع الإشارة إلى أنّ الإصلاحات المقترحة من طرف المنظمات المالية الدولية، تهدف أساسا إلى وضع الآليات التي تمكنها من استرجاع أموالها².

الفرع الثالث: دوافع إصلاح الجباية العادية

هناك العديد من الدوافع التي عجلت القيام بإصلاح الجباية العادية من أهمها:

أولا: الأزمة البترولية

لقد كان يعتمد على إيرادات الجباية البترولية بشكل كبير في تمويل الميزانية العامة للدولة، مما جعلها تتأثر بتقلبات أسعار البترول التي تحكمها السوق العالمية، وبانخفاض أسعار البترول بداية من سنة 1986 انخفضت نسبة إيرادات الجباية البترولية إلى إجمالي الإيرادات العامة للدولة، ولم تستطع إيرادات الجباية العادية تعويض هذا النقص في إيرادات الدولة، وهو الأمر الذي أدى إلى ظهور عدّة مشاكل اقتصادية واجتماعية، كان أثرها عميقا على المجتمع الجزائري³، ونتج عن ذلك انخفاض مداخيل الدولة الجزائرية وعجز الميزانية العمومية وازداد الأمر تأزما

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 249.

² ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 02، الجزائر، 2003، ص 24.

³ كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 325.

في تغطية النفقات العمومية وتخلي الخزينة عن تمويل الاستثمارات الحكومية، وذلك من أجل تقليص الإنفاق العمومي، بالإضافة إلى تراكم المديونية العمومية، وتدهور الناتج الداخلي الخام، وارتفاع معدلات التضخم، ومعدلات البطالة¹، مما دعا إلى البحث عن نظام جبائي جديد يكون مرنا ويستطيع توفير إيرادات جبائية تتميز بالاستقرار، لتحرر من الارتباط بأسعار البترول التي قد لا تعرف الاستقرار.

ثانيا: عدم توازن الهيكل الجبائي

إنّ عدم توازن الهيكل الجبائي لهيمنة الجباية البترولية على الإيرادات الجبائية، وإهمال الجباية العادية يفسر طبيعة الإصلاحات السطحية والعشوائية، خاصة منذ أزمة البترول سنة 1986، إضافة إلى سيادة الضرائب غير المباشرة من إجمالي الجباية العادية²، فاختلال الهيكل الجبائي جعله غير قادر على مسايرة المستجدات أمام تحول معظم الدول إلى نظام اقتصاد السوق.

ثالثا: ضعف العدالة الضريبية ويتضح ذلك من خلال العناصر التالية:

- إنّ طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخيل دون الأخرى، ويترتب على ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي، بحيث المداخيل التي تخضع لهذه الطريقة تنعدم فيها فرص التهرب الضريبي بعكس المداخيل الأخرى التي تبقى لها إمكانية التهرب الضريبي قائمة.
- إنّ الضرائب المباشرة يغلب عليها طابع المعدل النسبي وليس التصاعدي، علما أنّ المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل، فهو يفرض بنفس النسبة على جميع مستويات الدخل، ويترتب على ذلك إجحاف في حق الدخول الضعيفة.
- اختلاف المعاملة الضريبية بين المؤسسات الجزائرية والشركات الأجنبية، فنجد مثلا المؤسسات الجزائرية تخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بمعدل 50 في المائة، بينما مؤسسات الأشغال العقارية الأجنبية تخضع لمعدل 8 في المائة، أما المؤسسات الأجنبية لتأدية الخدمات فتخضع لاقتطاع من المصدر للضريبة على الأرباح غير التجارية بنسبة 25 في المائة³.

الفرع الرابع: أهداف إصلاح الجباية العادية

لقد كان الهدف من إصلاح الجباية العادية في سنة 1990 هو توفير نظام جبائي واضح، عادل وشفاف، يكون قادرا على كسب ثقة المكلفون بالضريبة، مما يخفف من التهرب الضريبي وتعبئة موارد إضافية

¹ نفس المرجع السابق، ص 323 - 324.

² نفس المرجع السابق، ص 325.

³ نفس المرجع السابق، ص 326.

للجباية العادية، وبالتالي تحقيق إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، وجعل إيرادات الجباية العادية كفيلة بتغطية النفقات العامة للدولة.

أولاً: تحقيق النمو الاقتصادي

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

ثانياً: الرفع من المردودية المالية للجباية العادية

لقد كان من بين الأهداف الأساسية لإصلاح الجباية العادية هو السعي قدر الإمكان نحو تحسين مستوى عائداتها، ومحاولة إحلالها محل الجباية البترولية التي كانت هذه الأخيرة تسيطر بشكل كبير في تمويل الميزانية العامة للدولة، ويتحقق ذلك من خلال الرفع من نسبة الجباية العادية في تمويل ميزانية الدولة، وجعلها تغطي النفقات العامة¹.

ثالثاً: تحقيق العدالة الضريبية

لقد كان الهدف من إصلاح الجباية العادية تحقيق العدالة الضريبية التي تعتبر مبدأ أساسياً من مبادئ الضريبة، ولقد تحقق ذلك من خلال:

- التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.
- التوسيع في استعمال الضريبة التصاعدية التي تعتبر أكثر عدالة من الضريبة النسبية.
- توسيع نطاق تطبيق مختلف الاقتطاعات هذا من جهة، ومن جهة أخرى مراعاة المقدرة التكليفية (مستوى الدخل) وذلك بتقدير الإعفاءات اللازمة لذلك².

¹ نفس المرجع السابق، ص 327.

² قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية، Espoir Démocratique Maghrébin، 2011، د ص، على الموقع <https://espoirmaghreb.wordpress.com/2011/11/09/%D8%A7%D9%84%D9%86%D8%B8%D8> تاريخ الاطلاع:

رابعاً: تبسيط نظام الجباية العادية

لقد كان الهدف من إصلاح الجباية العادية هو تبسيط نظامها، سواء في الهيكل، بحيث تم إلغاء مختلف الضرائب التي كانت معقدة، بالإضافة إلى تجميع مختلف الأنواع التي لها نفس الأهداف ونفس الأوعية في ضريبة واحدة، وترتب على ذلك أنّ نظام الجباية العادية أصبح أكثر شفافية على عكس النظام السابق.¹

المبحث الثالث: مجالات إصلاح الجباية العادية

لقد تمّ تغيير نظام الجباية العادية جذرياً، وتوجيهه نحو الأنظمة العصرية لفرض الضريبة المطبقة في العالم، وقد مست هذه التغييرات أهم أنواع الضرائب تتمثل في: الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى الضريبة الجزافية الوحيدة.²

المطلب الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي، وفقاً للقانون المالي لسنة 1991³، وقد حلت محل:

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.
- الضريبة على الأرباح غير التجارية.
- الرسم العقاري على الملكيات العقارية.
- الضريبة المطبقة على الرواتب والأجور.⁴

وتعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي من بين الضرائب المحصلة لفائدة الدولة، وتسمى بضريبة الدخل.⁵

الفرع الأول: تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتفرض على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة⁶، ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف الآتية:

- الأرباح المهنية.

¹ كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 327.

² La lettre de la DGI, Conférence nationale des cadres de l'Administration fiscale «Modernisation de l'Administration fiscale : Les prochaines étapes», Numéro spéciale, p 16.

³ القانون 90 - 36 المؤرخ في 14 جمادى الثاني عام 1411 الموافق 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية، العدد 57، الصادرة يوم 14 جمادى عام 1411.

⁴ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 37.

⁵ دنيدي يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2014، ص 189.

⁶ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 01 منه.

- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية¹.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

من خلال التعريف السابق، نستنتج أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتميز بالخصائص التالية:

- هي ضريبة تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين.
- ضريبة سنوية، أي تستحق كل سنة على الأرباح أو المداخيل التي يحققها المكلف بالضريبة.
- ضريبة إجمالية، أي تقع على الدخل الإجمالي الصافي.
- ضريبة وحيدة، أي أنّها تضم كل أصناف المداخيل.
- ضريبة متزايدة (تصاعدية)، أي أنّها تطبق وفقا لمعدلات متزايدات وبصورة متصاعدة.
- ضريبة تصريحية، أي يجب التصريح بها بعد تأسيسها².

الفرع الثالث: مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر وعائدتهم من مصدر جزائري، ويعتبر موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له أو منتفعين به أو مستأجرين له.
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية.
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا³.
- الأشخاص ذوي جنسية جزائرية أو أجنبية، والذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر⁴.
- الأشخاص الأعضاء في شركة المساهمة الذين لهم المسؤولية التضامنية.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 02 منه.

² بن عماره منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، مرجع سبق ذكره، ص 55.

³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 03 منه.

⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 04 منه.

- الأشخاص الشركاء في شركات الأشخاص.
- الأشخاص المساهمون في شركات الأموال فيما يتعلق بأرباح الأسهم.
- الأشخاص المسهرون ذوي الأغلبية في الشركات ذات المسؤولية¹.

الفرع الرابع: الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الضريبي المنصوص عليه في الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية في حالة منح نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار المساعدة بدون مقابل المنصوص عليها في اتفاق دولي.
- الأشخاص المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم أو البكم الذين تقل أعمارهم عن العشرين ألف دينار جزائري شهريا.
- العمال المتقاعدين الذين تقل معاشاتهم عن العشرين ألف دينار جزائري شهريا².
- أما المداخل المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية بصفة دائمة، كل المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة من طرف الدولة³، وكذا العائدات المحققة من قبل الفرق المسرحية⁴ وحقوق المؤلفين والمخترعين.
- وتستفيد من إعفاء مؤقت لمدة ثلاث سنوات مداخل الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب من تاريخ بداية الاستغلال، وتمدد هذه المدة إلى ست سنوات ابتداء من دخول المشروع في الاستغلال، إذا كانت هذه الأنشطة ممارسة في مناطق يجب ترقيتها، وتمدد أيضا بستين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة، وتستفيد أيضا من إعفاء مؤقت لمدة عشر سنوات المداخل المحققة من الأنشطة الحرفية والتقليدية⁵.

¹ حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2007، ص 12.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 68 منه.

³ بن عمار منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، مرجع سبق ذكره، ص 57.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 58.

⁵ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 13 منه.

أما بالنسبة لعائدات المستثمرات الفلاحية، فتعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي كليا زراعة الحبوب، البقول الجافة، والتبوبر¹، كما تستفيد من اعفاء دائم، المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حاله، وتعفى أيضا لمدة عشر سنوات كل من الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية، وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا، وفي المناطق الجبلية².

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

إنّ الهدف الرئيسي من إنشاء الضريبة على أرباح الشركات هو إخضاع المؤسسات العامة لقواعد السوق، والتي تخضع له المؤسسات الخاصة³، وتمييز النظام الجبائي للشركات على النظام الجبائي للأشخاص الطبيعيين⁴.

الفرع الأول: تعريف الضريبة على أرباح الشركات

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة سنوية، تؤسس على مجمل المداخيل أو الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويين⁵.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة على أرباح الشركات

من خلال التعريف السابق، نستنتج أنّ الضريبة على أرباح الشركات تتميز بالخصائص التالية:

- هي ضريبة تطبق على دخل الأشخاص المعنويين.
- ضريبة سنوية، أي تستحق كل سنة على الأرباح أو المداخيل التي يحققها المكلف بالضريبة.
- ضريبة عامة، أي تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.
- ضريبة وحيدة، أي أنّها تتعلق بضرريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- ضريبة نسبية، أي يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت، وليس لجدول تصاعدي.
- ضريبة تصريحية، أي يتعين على المكلف بالضريبة تقديم تصريح سنوي لجميع الأرباح.
- ضريبة سنوية، أي تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة⁶.

¹ بن عماره منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 36 منه.

³ ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 24.

⁴ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 37.

⁵ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 135 منه.

⁶ ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 27.

الفرع الثالث: مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

يخضع للضريبة على أرباح الشركات كل من:

- شركات رؤوس الأموال (شركات ذات الأسهم، الشركات ذات المسؤولية المحدودة).
- شركات الأشخاص الذين اختاروا الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وهذا الاختيار لا رجعة فيه مدى حياة الشركة.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري¹.

الفرع الرابع: الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات

تستفيد من إعفاء دائم من الضريبة على أرباح الشركات كل من:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين.
- الإيرادات المحققة من الفرق المسرحية وعمليات البيع وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير.
- وتستفيد من إعفاء مؤقت لمدة ثلاث سنوات مداخل الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من تاريخ بداية الاستغلال، وتمدد هذه المدة إلى ست سنوات ابتداء من دخول المشروع في الاستغلال، إذا كانت هذه الأنشطة ممارسة في مناطق يتوجب ترفيتها، وتمدد أيضا بستين في حالة تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة، وتستفيد أيضا من إعفاء مؤقت لمدة عشر سنوات المؤسسات السياحية المستحدثة من قبل الوطنيين أو الأجانب، كما تستفيد من إعفاء مؤقت لمدة ثلاث سنوات وكالات السياحة والأسفار، وكذا المؤسسات الفندقية².

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة

تأسس الرسم على القيمة المضافة بموجب المادة رقم 65 من القانون المالي لسنة 1991، ودخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 أبريل 1992³، والذي حل محل الرسم على رقم الأعمال والمتكون أساسا من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات⁴.

¹ النظام الجبائي الجزائري، كتيبات جبائية، المديرية العامة للضرائب، 2018، د.ص.

² قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، المادة 138 منه.

³ دنيديني يحيى، المالية العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 187.

⁴ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص 38.

الفرع الأول: تعريف الرسم على القيمة المضافة

الرسم على القيمة المضافة هو رسم عام على الاستهلاك يطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي، والتجاري، الحرفي، أو المهن الحرة... إلخ، ويقع كليا على المستهلك، ويحصل كلما حصلت عملية خاضعة للضريبة¹.

الفرع الثاني: خصائص الرسم على القيمة المضافة

يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية:

- ضريبة حقيقية، أي تخص الاستهلاك النهائي للسلعة أو الخدمة.
- ضريبة غير مباشرة، أي تدفع للخزينة ليس بطريقة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي، ولكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات.
- ضريبة نسبية القيمة، أي تحصل بنسبة مئوية من قيمة المنتج، وليس بالاستناد إلى حجم أو كمية المنتج.
- ضريبة تتوقف على مبدأ الخصم، وفي هذا الصدد يجب على المدين أن يحسب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمة، ويخصم من هذه الضريبة الرسم المثقل للعناصر المشكلة لسعر الكلفة، ويدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم.
- ضريبة محايدة، أي أنّ الرسم على القيمة المضافة محايد بالنسبة للمدينين الشرعيين، بما أنّه متحمل من طرف المستهلك النهائي².

الفرع الثالث: مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة

تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات المتعلقة بالبيع، والأعمال العقارية، والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة التي تكتسي الطابع الصناعي أو التجاري أو الحرفي المنجزة في الجزائر، وعمليات الاستيراد³، وهناك نوعين من العمليات:

فمنها ما يخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة، ومنها ما يخضع اختياريًا، فالعمليات الخاضعة وجوبا تتعلق بالنشاطات الصناعية أو التجارية أو الحرفية، والأشغال العقارية المنجزة من طرف الخاضعين للرسم، والعمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين، بالإضافة إلى عمليات البيع بالجملة، والبيع بالتجزئة، وعمليات

¹ دنيدي يحيى، المالية العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 187.

² الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017، ص 08.

³ قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 01 منه.

البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى، وعمليات الإيجار، وأداء الخدمات، كما يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، أن يختاروا بناء على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة، على أن يزودوا بسلع أو خدمات الموجهة للتصدير، الشركات البترولية، المؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء¹، ويخضع للرسم على القيمة المضافة كل من المنتجون، البائعون بالجملة، المستوردون، والبائعون بالتجزئة.

الفرع الرابع: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة

يستحيب إعفاء بعض العمليات من الرسم على القيمة المضافة بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية واجتماعية وثقافية كما يلي:

أولاً: المجال الاقتصادي

إنّ الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على رقم الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة، والغازية، والبحث عنها، واستغلالها.

ثانياً: المجال الاجتماعي

ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع كالحبز، والحليب، والشعير، والدقيق... إلخ، والأدوية، والمطاعم المعتدلة الأسعار التي لا يهملها الربح، بالإضافة إلى السيارات الموجهة للمعطوبين... إلخ.

ثالثاً: المجال الاجتماعي

مسّ هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية، وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون، وكل المؤلفات، والأعمال المتعلقة بالإنتاج، والنشر الوطني، كما تخص هذه الإعفاءات، المنتوجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم، ومصنوعات الذهب، والفضة، والبلاطين الخاضعة لرسم الضمان، كما تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 30.000.000 دج أو يساويه²، ويوزع إيراد الرسم على القيمة المضافة، كما هو مبين في الجدول الآتي:

¹ قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 03 منه.

² الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الجدول رقم (1-1): توزيع إيراد الرسم على القيمة المضافة

البيانات (%)	صندوق الضمان والتضامن (%)	ميزانية الدولة (%)	البيان
10	15	75	العمليات المقامة في الداخل
/	15	85	العمليات المقامة عند الاستيراد

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سبق ذكره، ص 70.

المطلب الرابع: الضريبة الجزائرية الوحيدة

أنشئت الضريبة الجزائرية الوحيدة بموجب قانون المالية لسنة 2007¹، وقد عوضت كل من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وكذا الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني²، والتي تم تعديلها وتبسيطها بموجب قانون المالية لسنة 2015³، وكذا قانون المالية التكميلي لنفس السنة⁴، حيث يخضع لها أكبر عدد من المكلفين بالضريبة.

إن إدراج الإدارة الجبائية لهذا الكم الهائل من التسهيلات والتخفيفات، تكون بذلك قد قطعت مرحلة جديدة من استراتيجيتها الهادفة إلى تبسيط إجراءاتها، ففي سنة 2016 أصبح المكلفين بالضريبة التابعين لهذه الضريبة الذين يمثلون قرابة واحد مليون، أن يصرحوا ويدفعوا بأنفسهم الضريبة دون انتظار أي تبليغ من الإدارة الجبائية، وما يميز هذه الضريبة أكثر هو بساطتها عند قيام المكلف بالضريبة بنفسه بحساب الضريبة الجزائرية الوحيدة الخاصة به، بناء على المطبوعة الجديدة سلسلة (ج رقم 12) المتوفرة في الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، والتي يمكن ملؤها وتحميلها وهي مزودة كذلك بألة حاسبة صغيرة للضريبة⁵.

¹ القانون 06 - 24 مؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية، العدد 85، الصادرة يوم 27 ديسمبر 2006.

² الضريبة الجزائرية الوحيدة، نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 80، 2015، ص 08.

³ القانون 14 - 10 مؤرخ في 8 ربيع الأول عام 1436 الموافق 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 78، الصادرة يوم 31 ديسمبر 2014.

⁴ الأمر 15 - 01 مؤرخ في 7 شوال عام 1436 الموافق 23 يوليو 2015، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 40، الصادرة يوم 23 يوليو 2015.

⁵ الضريبة الجزائرية الوحيدة، نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 80، مرجع سبق ذكره، ص 08.

الفرع الأول: الأشخاص المعنيون بالضريبة الجزائرية الوحيدة

يخص نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة:

- الأشخاص الطبيعيون والشركات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، بحيث لا يتجاوز رقم الأعمال السنوي المحقق ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)¹.
- المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع والمؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).
- المكلف بالضريبة الذي يستغل في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة عدّة مؤسسات أو دكاكين أو متاجر أو ورشات أو أماكن أخرى لممارسة نشاط ما، تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة منفصلة ما دام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز السقف السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)².

الفرع الثاني: الأشخاص والنشاطات المعفية من الضريبة الجزائرية الوحيدة

هناك بعض الأشخاص معفيين من الضريبة الجزائرية الوحيد بصفة دائمة، كما أنه هناك نشاطات تعفى من الضريبة الجزائرية الوحيدة بصفة مؤقتة، كما تسفيد بعض النشاطات من إعفاءات مؤقتة تتبعها تخفيضات.

أولاً: الإعفاءات الدائمة

يعفى من الضريبة الجزائرية الوحيدة بصفة دائمة الحرفيون التقليديون، وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدّد بنوده عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 09 - 428 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتعلق بتحديد بنود دفتر الشروط الواجب تقييده من طرف الحرفيون التقليديون، والمؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، ومبالغ الإيرادات المحققة من طرف الفرق المسرحية.

ثانياً: الإعفاءات المؤقتة

يعفى من الضريبة الجزائرية الوحيدة بصفة مؤقتة، الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة من إعفاء كامل من الضريبة الجزائرية الوحيدة لمدة ثلاثة (3) سنوات ابتداء من تاريخ

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 282 مكرر 1 منه.

² La Lettre de la DGI "l'impôt forfaitaire unique", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 84, 2017, p 08.

استغلالها، وتمدد هذه المدة إلى ست (6) سنوات، ابتداء من تاريخ الاستغلال، عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة يراد ترفيتها، وتمدد أيضا بستين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (3) مستخدمين على الأقل، لمدة غير محدودة.

ثالثا: نشاطات تستفيد من إعفاءات مؤقتة تتبعها تخفيضات

تستفيد عند نهاية مرحلة الإعفاء من تخفيض من الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة، النشاطات التجارية الصغيرة المقامة حديثا في أماكن مهيأة من طرف الجماعات المحلية خلال السنتين الأوليتين من النشاط، وذلك خلال الثلاث (3) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي، ويكون هذا التخفيض كما يلي:

- تخفيض قدره 70 في المائة خلال السنة الأولى من الإخضاع الضريبي.
- تخفيض قدره 50 في المائة خلال السنة الثانية من الإخضاع الضريبي.
- تخفيض قدره 25 في المائة خلال السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي.

كما تستفيد أنشطة جمع الورق المستعمل والنفايات المنزلية، وكذا النفايات الأخرى القابلة للاسترجاع التي يمارسها الأشخاص الطبيعيون من إعفاء من الضريبة الجزافية الوحيدة خلال السنتين الأوليتين عند نهاية مرحلة الإعفاء، كما تستفيد أيضا من تخفيض من الضريبة الجزافية الوحيدة المستحقة، وذلك خلال الثلاث (3) سنوات الأولى من الإخضاع الضريبي كما يلي:

- تخفيض قدره 70 في المائة خلال السنة الثالثة من الإخضاع الضريبي.
- تخفيض قدره 50 في المائة خلال السنة الرابعة من الإخضاع الضريبي.
- تخفيض قدره 25 في المائة خلال السنة الخامسة من الإخضاع الضريبي¹.

الفرع الثالث: الحد الأدنى الجزافي

لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحق في خلال سنة عن 10.000 دج، ويحدد هذا المبلغ الأدنى ب: 5.000 دج بالنسبة للمتعاملين المستفيدين من أنظمة الإعانات على الشغل².

الفرع الرابع: معدلات وتوزيع ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة

يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- 5 في المائة فيما يخص نشاطات الإنتاج وبيع السلع.

¹ Champ d'application de l'IFU, direction des relations publiques et de la communication, Direction générale des impôts, 2017, p 03.

² الضريبة الجزافية الوحيدة، نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 80، مرجع سبق ذكره، ص 07.

-
- 12 في المائة فيما يخص النشاطات الأخرى.¹
- ويوزع ناتج الضريبة الوحيدة الجزافية كما يلي:
- ميزانية الدولة: 49 في المائة.
 - غرف التجارة والصناعة: 0.5 في المائة.
 - الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية: 0.01 في المائة.
 - غرف الصناعة التقليدية والمهن: 0.24 في المائة.
 - البلديات: 40.25 في المائة.
 - الولاية: 5 في المائة.
 - الصندوق المشترك للجماعات المحلية: 5 في المائة.²

¹ Champ d'application de l'IFU, op.cit., p 03.

² المادة 13 من القانون 14 - 10 مؤرخ في 8 ربيع الأول عام 1436 الموافق 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، مرجع سبق ذكره، ص 06.

خاتمة:

إنّ الجباية العادية هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة كل سنة بصورة دورية ومنتظمة من طرف المكلفون بدفعها من خلال عدة وسائل جبائية تتمثل في الضريبة، الرسم، الرسم شبه جبائي، الإتاوة، والحقوق الجمركية، ولقد شهد تطور الجباية العادية في الجزائر عدّة مراحل ابتداء من مرحلة الحكم التركي، ثم مرحلة الاحتلال الفرنسي، ثمّ مرحلة ما بعد الاستقلال، وأخيرا المرحلة الإصلاحية التي حدثت خلالها تغييرات عميقة ابتداء من سنة 1992 حيث لم تكن الجباية العادية قبل إصلاحها سنة 1992 ذو فعالية تذكر بالنظر إلى الاهتمام الضئيل الذي كانت توليه السلطات لها، وهذا راجع إلى اعتماد الجزائر على الإيرادات الكبيرة التي كانت تدرها الجباية البترولية لميزانية الدولة، والتي كانت تستطيع من خلالها تغطية أغلب نفقاتها العمومية، إلاّ أنّه وبالنظر للظروف الاقتصادية الصعبة التي مرّ بها الاقتصاد الجزائري إثر إنخفاض أسعار البترول سنة 1986، واستجابة للتحويلات الاقتصادية التي شهدتها الاقتصاد العالمي، توجب إعطاء أهمية أكبر للجباية العادية، وهو ما أدى إلى إجراء إصلاحات عميقة للجباية العادية، تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية التي تقوم بها الجزائر للممرور إلى اقتصاد السوق، حيث تمّ تغيير نظام الجباية العادية جذريا وتوجيهه نحو الأنظمة العصرية لفرض الضريبة المطبقة في العالم، وقد مست هذه التغييرات أهم أنواع الضرائب، من خلال إدراج الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، بالإضافة إلى الضريبة الجزافية الوحيدة.

تمهيد:

العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية هي علاقة حتمية تفرضها القوانين والتنظيمات الجبائية والتي تتعلق بمهام الإدارة الجبائية المتمثلة في تحديد أساس فرض الضريبة وتصنيفها وتحصيلها من المكلفين بالضريبة، ويأخذ مفهوم المكلف بالضريبة عدة مفاهيم، إذ قد يكون هذا الأخير شخصا طبيعيا وقد يكون شخصا معنويا ممثلا في شركة أو مؤسسة، الأمر الذي يؤدي إلى تصنيف المكلفين بالضريبة وفقا لأسس معينة يحددها المشرع وقد يحددها رقم الأعمال أو الدخل الذي يتمتع به هذا الطرف أي المكلف بالضريبة، فالمكلف بالضريبة هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب ورسوم والتي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون، وبالتالي مهما تنوع المكلفون بالضريبة فإنهم يتفرعون حسب طبيعتهم ووضعهم المهني والاجتماعي، أما الطرف الثاني لهذه العلاقة يكمن في الإدارة الجبائية ولما لها من الأهمية البالغة في هذه العلاقة في كونها الأداة التي تركز عليها جميع الدول في تطبيق سياستها المالية، متمتعة بمجموعة من السلطات والصلاحيات، كسلطة الفحص والرقابة وسلطة ضمان تحصيل الضريبة، وقد اختلف الفقه في تحديده للطبيعة التي تحكم هذه العلاقة بين مؤيد لطبيعة العلاقة على أساس أنها تعاقدية و بين معارض لها والقول على أنها ذات طبيعة تنظيمية.

المبحث الأول: أطراف العلاقة الضريبية

تنشأ العلاقة الضريبية بين طرفين أحدهما المكلف بالضريبة والآخر الإدارة الجبائية¹، إذ أنّ الأول دائما مطالب ومدين وملتزم، أما الثاني فهو الذي يطلب ويفحص ويراقب، وبطبيعة الحال إذا ما وجد الأشخاص في أي نظام فلا بد أن يكون هناك إما طرف ضعيف والآخر قوي، وإما تعادل في القوتين، ولكن إذا ما تحددت هذه العلاقة بالقانون جبرا فلا بد أن تنتهي علاقة التعادل ليصبح أحد الطرفين هو الأقوى والآخر هو الأضعف، وفي هذه الحال نجد أنّ المكلف بالضريبة هو الضعيف بكل تأكيد لأنه هو المعني بالقانون الجبائي من حيث الالتزام بأن يساهم في نفقات الدولة بدفع جزء من دخله أو ثروته، أما الإدارة الجبائية فهي الطرف الأقوى لأنها هي المعنية بتطبيق القوانين الجبائية².

المطلب الأول: المكلف بالضريبة

الواقع أن تحديد مفهوم المكلف بالضريبة يستلزم التعرف على المفاهيم المختلفة له، والواقع أنّ لفظ المكلف بالضريبة لا يستند إلى تعريف محدد ولكن من السهولة أن نفهم مدلوله بمجرد ذكره في المجال الجبائي³.

الفرع الأول: مفهوم المكلف بالضريبة

إنّ لفظ المكلف بالضريبة لم يعرف تعريفا دقيقا من الناحية القانونية، لذلك سوف نلجأ إلى التعريفات الفقهية، كما نتطرق لمختلف المصطلحات التي يمكن أن تطلق على المكلف بالضريبة، والتي تختلف باختلاف الشخص.

أولا: تعريف المكلف بالضريبة من الناحية القانونية

لم يحدد المشرع الجزائري مفهوما للمكلف بالضريبة في كل النصوص القانونية الجبائية، بل نجد 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 الإجمالي فتتص المادة رقم 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنّ الأشخاص الخاضعين للضريبة هم:

– الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.

¹ نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، بدون طبعة، القاهرة، 2008، ص 14.

² رايح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، بدون طبعة، القاهرة، 1991، ص 05.

³ نفس المرجع السابق، ص 10.

- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يحصلون في الجزائر على مداخيل يخول فرض الضريبة عليها في الجزائر بموجب اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى¹.
 أمّا بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، فإنّ الأشخاص الخاضعين للضريبة: الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء شركات الأشخاص، الشركات المدنية وشركات المساهمة، إلاّ إذا اختاروا الخضوع للضريبة، ولا رجعة في هذا الاختيار مدى الحياة، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري².

ثانيا: التعريف الفقهي للمكلف بالضريبة

أمام عدم وجود تعريف تشريعي محدد ودقيق للمكلف بالضريبة يتوجب علينا ضرورة البحث في التعريفات الفقهية، وبرجعنا إلى الفقه يمكن أن نعرف المكلف بالضريبة على أنّه "كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون"³.

ثالثا: مختلف المصطلحات التي تطلق على المكلف بالضريبة

هناك تعدد وتنوع المصطلحات المستعملة لوصف الخاضع للضريبة، إذ هناك عدة ألفاظ تختلف باختلاف الشخص الذي يقع عليه العبء الضريبي.

1. المكلف بالضريبة

إنّ عبارة مكلف بالضريبة تعني كل شخص عموما مكلف بتسديد كل ضريبة أو رسم نص عليه القانون.

2. المكلف القانوني

إنّ المكلف القانوني هو الذي فرضت عليه الضريبة، ويسمى حامل العبء القانوني ويعرف كذلك بأنّه: "هو الذي يؤدي الضريبة إلى صندوق الخزينة وتعيينه سهل جدا وواضح في التشريعات الجبائية".

3. المكلف الحقيقي

إنّ المكلف الحقيقي هو المكلف الفعلي أو الاقتصادي، أي هو الذي يقوم بدفع الضريبة فعليا ويسمى حامل العبء الفعلي، ويعرف بأنّه "هو الذي يتحمل الضريبة وتستقر عليه في نهاية انعكاساتها من واحد إلى

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 04 منه.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 136 منه.

³ محمد محي مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبة، مكتبة الإشعاع، بدون طبعة، القاهرة، 2002، ص 147.

آخر"، وهو الشخص الذي تنتهي عنده سلسلة انتقال العبء الضريبي، وهو ما يتحقق في الضرائب على الاستهلاك وفي حالة الاقتطاع من المصدر¹.

الفرع الثاني: مكان ووسائل معيشة المكلف بالضريبة

لا بد أن يكون للمكلف بالضريبة محل محدد يتواجد فيه، وأن يكون له كذلك السبيل المادي الذي يعيش منه، وعليه تفرض الضرائب.

أولاً: مكان عيش المكلف بالضريبة

يعيش المكلف بالضريبة حياته كشخص في المجتمع داخل دولته أو داخل دولة أجنبية وفي إقليم معين وداخل مسكن محدد، كما أنّ له مقر عمل رئيسي معلوم وهو الذي تفرض عليه الضريبة ذلك على اعتبار أنّ الإقامة الجبائية للشخص المكلف بالضريبة لها أهمية بالغة في المعاملة الضريبية لهذا الشخص، من حيث الإعفاءات الضريبية المقررة، وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وقيمة الضريبة، الأمر الذي أدى إلى وجود نصوص قانونية تحدد من خلالها ما إذا كان الشخص مقيماً أم غير مقيم²، فقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ينص في المادة رقم 03 على ما يلي: "يخضع لضريبة الدخل على كافة مدخلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر ويخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر"³. ومن خلال هذه المادة يتضح جلياً أنّ المشرع الجزائري لم يعتمد فقط على الأشخاص المقيمين في الجزائر، و إنّما حتى الذين لهم عائلات من مصدر جزائري فيخضعون إلى أحكام القانون الجبائي الجزائري.

ثانياً: وسائل معيشة المكلف بالضريبة

ينفق المكلف بالضريبة على حياته الخاصة، وعلى حياة أسرته من موارده المادية الخاصة به وعليه فإنّ المكلف بالضريبة في حالة تزايد الاقتطاعات الجبائية، فإنّها سوف تؤثر على مستوى معيشته، فقد تمنعه أو تحرمه من بعض السلع الاستهلاكية التي كان يستطيع اقتناءها قبل الاقتطاع الجبائي، كذلك تؤثر في الادخار، إنّما بإنقاصه أو عدم إمكانيته، إضافة إلى أنّ الاستقطاع الجبائي قد يقود إلى التضحية بمدخرات سابقة من أجل

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هوم، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2008، ص 13.

² هاني محمد حسن شبيطه، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة فلسطين، 2006، ص 39 على الموقع:

https://repository.najah.edu/bitstream/handle/20.500.11888/7888/balance_limits_between_tax_authorities_and_tax_payers.pdf?sequence=1&isAllowed=y، تاريخ الاطلاع: 2015-11-16.

³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة رقم 03 منه.

الاحتفاظ بمعدل استهلاك معتاد، وبالتالي فإنّ أحد نتائج الاقتطاع الجبائي هو الغش الضريبي للتخلص من الضريبة¹، ومن موارد المكلف بالضريبة التي يمكن أن يعيش منها فقد تكون دخله أو قد تكون ذمته المالية أو ثروته.

1. دخل المكلف بالضريبة

يختلف دخل المكلف بالضريبة الذي يحصل عليه من شخص لآخر وفقا لطبيعة العمل الذي يقوم به، ووفقا للأجر الذي يحصل عليه، ومصدر الدخل هذا إما الأجر من العمل، وإما من رؤوس الأموال وإما أن يكون دخلا مختلطا ناتج عن العمل ورأس المال، وهناك من المكلفين بالضريبة لهم دخول بسيطة إذ أنّه ليس لهم سوى الدخل الذي يتقاضونه من عملهم أو معاشهم وهو الوضع السائد في كثير من الأحيان، لكن يوجد أيضا من المكلفين بالضريبة ذو دخول مهمة إذ تتكون هذه الأخيرة من مصادر متعددة، إذ قد تكون لهم دخول من أعمالهم المهنية الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية.

2. الذمة المالية للمكلف بالضريبة

ويقصد بها كل ما يمتلكه المكلف بالضريبة من أموال أو ثروات²، وهي من مكونات مختلفة، سواء كانت أموال منقولة أو أموال عقارية، وغالبا ما تفرض ضريبة خاصة على هذه الأموال مثل الضريبة على الثروة³.

الفرع الثالث: أنواع المكلفين بالضريبة

إنّ الشخص الخاضع للضريبة يختلف من شخص طبيعي إلى شخص معنوي في تحمل العبء الضريبي، كما أنّ فرض الضريبة يختلف حتى بالنسبة للأشخاص من نفس المرتبة أي بين الأشخاص الطبيعيين فيما بينهم أو الأشخاص المعنويين فيما بينهم، كما أنّ تنوعهم راجع إلى أوضاعهم والتي تتحدد بناء على طوائفهم الاجتماعية والمهنية.

أولا: حسب طبيعة المكلف بالضريبة

قد يكون المكلف بالضريبة شخصا شخصا طبيعيا أو شخصا معنوي أو شخصا أجنبي⁴:

¹ هاني محمد حسن شبيبته، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، مرجع سبق ذكره، ص 39.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 134 - 135.

³ راجح رتيب، الممول والإدارة الضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 05.

⁴ هاني محمد حسن شبيبته، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، مرجع سبق ذكره، ص 36.

1. المكلف بالضريبة الطبيعي

الشخص الطبيعي هو الإنسان وحياة الإنسان التي يتمتع بها بعد الولادة هي نقطة البداية في انطلاق الشخصية إذن الولادة والحياة هما العنصران الأساسيان في اكتساب الإنسان شخصيته، فالشخصية الطبيعية الأصلية في القانون الجبائي هو الإنسان المكلف بالضريبة ذو الذمة المالية المستقلة.

2. المكلف بالضريبة المعنوي

يخضع الشخص المعنوي إلى الضرائب أيضا مثلما يخضع لها الشخص الطبيعي، وأنّ إنشاء الضريبة على أرباح الشركة كشخص معنوي يعد كاستحداث لمكلفين بالضريبة جدد.

3. المكلف بالضريبة الأجنبي

من المعروف في الماضي أنّ الدبلوماسي هو الشخص الأجنبي الوحيد، وهو كذلك لم يكن مكلفا بسبب الإعفاء الضريبي، إلاّ أنّه مع تطور وتقدم وسائل المواصلات فقد تكاثرت وتعددت الشركات الدولية بجنسيات متعددة، وكذلك العاملون من الأفراد والذين يقيمون أو يعملون في الخارج، كما يلاحظ أنّه لا توجد قاعدة عامة في القانون الدولي تمنع الدولة من سياسة التمييز الضريبي بين الوطني والأجنبي، كذلك توجد معاهدات ثنائية تتعهد بعدم التمييز الضريبي ومعاهدات التكامل الاقتصادي.

ثانيا: حسب الوضع المهني أو الاجتماعي

تحدد أوضاع المكلفين بالضريبة بناء على طوائفهم الاجتماعية والمهنية، الأمر الذي يؤدي إلى تباين أساس الاقتطاع الجبائي.

1. تنوع وضع المكلف بالضريبة على أساس مقدار الاقتطاع الجبائي

ليس للمكلف بالضريبة نفس الدرجة من المقدرة التكليفية التي تختلف من مكلف إلى آخر، وقد تختلف من ضريبة إلى أخرى بناء على ظروف عائلية وشخصية لكل مكلف بالضريبة وبناء على قدرته على الدفع ممّا يجوز تسميتها بمبدأ الشخصية في الضريبة.

2. تنوع وضع المكلف بالضريبة على أساس مركزه المهني والاقتصادي

إنّ الإطار المهني للمكلف بالضريبة في المجتمع هو الذي يحدد الأهمية المالية له¹.

¹ نفس المرجع السابق، ص 37.

الفرع الرابع: تصنيفات المكلفين بالضريبة

ترتكز تقسيمات المكلفين بالضريبة على عدة مقاييس، فقد يعتمد على صغار، ومتوسطي، وكبار المكلفين بالضريبة، وقد يعتمد على رقم الأعمال أو الدخل أو الضريبة المدفوعة من قبل المكلف بالضريبة.

أولاً: تصنيف المكلفين بالضريبة على أساس كبار ومتوسطي وصغار المكلفين

يتم تمييز فئة صغار المكلفين بالضريبة في مقابل المكلفين بالضريبة الآخرين بالاستناد إلى الإعفاء الضريبي بعد أن يتضح من هو المكلف بالضريبة الملتزم ومن هو المكلف المعفي.

ثانياً: تصنيف المكلفين بالضريبة على أساس المعيار الاجتماعي

1. المكلف بالضريبة البسيط

وهو عادة ما يكون المكلف بالضريبة الأعزب المجرد من كل شيء حيث ليس لديه زوجة ولا أطفال ولا ذمة مالية ولا دخول مميزة.

2. المكلف بالضريبة المتوسط

يوجد بين المكلفين بالضريبة مجموعة على شكل كتلة أو جبهة مركزية تتعلق بحالات متعددة، وهذه المجموعة تتميز بخصائص مشتركة.

3. المكلفون بالضريبة المخططين أو المدراء

وهؤلاء هم عمالقة الاقتصاد الذين يمتلكون الإمكانية والمعرفة، بالإضافة إلى القدرة والسلطة، وأهمية هؤلاء المكلفين بالضريبة تتركز في ثقلهم الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي، مما يتيح لهم إمكانية الحصول على القوانين الجبائية التي تتلاءم مع مصالحهم¹.

المطلب الثاني: الإدارة الجبائية

تكمن أهمية الإدارة الجبائية في كونها نقطة الوصل بين المكلفين بالضريبة والخزينة العمومية² والجهاز المكلف بتطبيق التشريع الجبائي، والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق المكلف بالضريبة من جهة وحقوق الدولة من جهة أخرى، كما أنّها تقوم باقتراح التعديلات والتشريعات الجبائية قصد تحسين كفاءة النظام

¹ نفس المرجع السابق، ص 38.

² محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصنة الإدارة الجبائية حالة الجزائر خلال الفترة (2006-2016)، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 08، العدد 01، الجزائر، 2017، ص 210.

الجبائي، لذلك قد تؤدي دورا هاما في خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع، كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الجبائي، إذ أنّ النظام الجبائي الفعّال لا تكون له قيمة، إلاّ بفضل الإدارة الجبائية التي تطبقه¹.

الفرع الأول: تعريف الإدارة الجبائية الجزائرية

تعتبر الإدارة الجبائية السلطة المنفذة لأحكام القانون الجبائي فهي التي تتولى فرض الضريبة وتحصيلها، ولها أن تصدر التعليمات التنفيذية والتفسيرية، ومن ذلك فإنّها تقوم بتحصيل المقدار المستحق على المكلف بالضريبة من خلال السلطة التي حولها القانون لها²، وهي المسؤولة عن تحصيل الموارد المالية باسم الدولة الجزائرية، وهو ما يجعلها في علاقة دائمة مع المكلف بالضريبة³، فهي تعمل تحت إدارة وتسيير وزارة المالية، خاضعة بذلك لكل القرارات والإجراءات التي تتلقاها من الإدارة المركزية في هذه الوزارة، تحت سلطة الوزير، وهذا الأخير الذي يمارس صلاحياته المختلفة في ميدان المالية العامة، من جباية وجمارك وأملاك وطنية وشؤون عقارية، وكذلك ما يخص النفقات العمومية والميزانية والمحاسبة العمومية، إذ أنّ الوزير المالي هو المسؤول الأول على كل ما يخص الجباية وهيكلها وإدارتها، فهو يبادر بأي نص يتعلق بالضرائب والإدارة الجبائية، ويقترح الإصلاحات الضريبية التي تتعلق بأساس الضرائب، التصفية، التحصيل والنزاعات، كما يقترح كيفية توزيع العائد الجبائي بين الدولة والجماعات المحلية⁴.

الفرع الثاني: وظائف الإدارة الجبائية

للإدارة الجبائية مجموعة من الوظائف المتكاملة والمتناسقة فيما بينها، ويمكن إدراجها كما يلي:

أولاً: الوظيفة المالية

يعد تحقيق الوظيفة المالية من أصعب الوظائف المنوطة بالإدارة الجبائية، إذ تقوم هذه الأخيرة بتجميع الحصيلة الجبائية، وتسعى لتحقيق أكبر جباية ممكنة لتغطية أكبر قدر ممكن من النفقات العامة للمجتمع⁵، وتعد عملية التحصيل "مجموع الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية،

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، بدون دار نشر، بدون طبعة، الجزائر، 2003، ص 114.

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

³ La lettre de la DGI "Conférence nationale des cadres de l'Administration fiscale «Modernisation de l'Administration fiscale : Les prochaines étapes", Op.cit., p 16.

⁴ المرسوم التنفيذي 95 - 54 مؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير 1995، يحدد صلاحيات وزير المالية، الجريدة الرسمية، العدد 15، الصادرة في 19 مارس 1995، المادة 03 منه.

⁵ منور أوسري، محمد هو، جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الشركة الجزائرية بودواو، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص 59-62.

وذلك وفقا لقواعد قانونية مطبقة في هذا الصدد¹، كما يمكن تعريفه على أنه "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية لإيصال حاصلات الضرائب من المكلفين بالضريبة إلى الخزينة العمومية للدولة"².

ثانيا: الوظيفة الاقتصادية

يكمن دور الإدارة الجبائية من خلال هذه الوظيفة في متابعة النشاط الاقتصادي، وتوجيه الاقتصاد وفق السياسة المالية والاقتصادية التي تتخذها الدولة، ومن بين الأعمال التي تقوم بها في هذا السياق الاهتمام بدرجة التطور الاقتصادي، فإذا أرادت الدولة التقليل من الاستثمار في قطاع معين تقوم بالرفع في نسبة الضرائب، والعكس إذا أرادت تشجيعه، كذلك بالنسبة للادخار، والاستهلاك، وكل هذه السياسات تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في التأثير عليها.

ثالثا: الوظيفة الاجتماعية

تعمل الدولة على التسيير الذي يتناول كل جوانب الحياة البشرية في إطار مجتمع موحد للمحافظة على الوضع الاجتماعي، عن طريق التوازن الطبقي بفرض ضرائب على الأفراد كل حسب مقدرته التكليفية، فالنظام الجبائي جاء لتحقيق الوظيفة الاجتماعية ويظهر هذا جليا من خلال تشكيل الدولة للجهاز الإداري الجبائي، وتسخيره لأداء المسؤولية الاجتماعية، وهنا يظهر دور الإدارة الجبائية من خلال جمع حصيلة الجباية، وإعادة توزيعها لتحقيق التوازن الاجتماعي، والقضاء على الفوارق الاجتماعية³.

رابعا: الوظيفة الإدارية

تشكل الإدارة الجبائية مزيج من العناصر القانونية والإدارية والمادية، كما أنّها فرع من فروع الإدارة المالية، لذلك فإنّها تحتوي على نفس وظائف الإدارة الرئيسية، والتي تتمثل في التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة⁴:

- **التخطيط**، يتمثل التخطيط الجبائي في تحديد الأهداف التي يجب أن تحققها الإدارة الجبائية.
- **التنظيم**، والذي يهتم في مجال الإدارة الجبائية على حصر مهامها، وتشكيل الهيكل التنظيمي، وتفويض السلطات والصلاحيات.
- **التوجيه**، والذي يهتم في مجال الإدارة الجبائية، بإيصال التعليمات للمسؤولين وترغيبهم للعمل بما قصد ضمان تضافر الجهود.

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بدون طبعة، لبنان، 2008، ص 199.

² علي زغود، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 230.

³ منور أوسرير، محمد حمو، جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مرجع سبق ذكره، ص 59-62.

⁴ حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بدون طبعة، الإسكندرية، 1995، ص 145.

- الرقابة، والتي تسمح للإدارة الجبائية، بتقييم إنجازاتها وتحديد العقوبات التي عرقلت تحقيق أهداف التخطيط الجبائي، واكتشاف الأخطاء قصد تحليلها، ومعالجتها بشكل يضمن عدم تكرارها في المستقبل¹.

الفرع الثالث: وضعية الإدارة الجبائية الجزائرية قبل الإصلاح

كانت تتميز الإدارة الجبائية قبل إعادة هيكلة مصالحها في سنة 1990 بالتنظيم الغير الملائم، كما تميزت أيضا بالضعف وذلك لعدم تحكمها في المادة الخاضعة للضريبة وعدم تطبيقها للتشريع الجبائي تطبيقا سليما.

أولا: تنظيم الإدارة الجبائية قبل الإصلاح

كانت تضمّ على المستوى المركزي مديرتين تتكفل الأولى بالرقابة الجبائية، والأخرى بالدراسات والتشريع الجبائي، كما أوكل للإدارة الجبائية مهمة تسيير الموارد البشرية والمالية، بحيث تولت مديرية الإدارة العامة والوسائل لوزارة المالية التكفل بهذه المهمة، أما على المستوى الولائي كان يوجد على العموم ثلاث هياكل، مفتشية تنسق بين مجمل المصالح الخارجية لوزارة المالية على مستوى الولاية ومفتشية الوعاء ومفتشية التحصيل، وقد أظهر هذا التنظيم عدّة عيوب في مجال التنسيق سواء على المستوى الولائي أو مستوى الإدارة المركزية، فعلى المستوى المحلي كانت المفتشية تختص حسب نوعية الضرائب، مفتشية الضرائب المباشرة، مفتشية الرسوم على رقم الأعمال، مفتشية الضرائب الغير المباشرة، مفتشية التسجيل والطابع، أما فيما يتعلق بقباضة الضرائب كانت تضطلع بوظيفة مزدوجة، أي تحصيل الضرائب ومحاسب مخصص للبلديات في نفس الوقت².

ثانيا: ضعف الإدارة الجبائية

كانت الإدارة الجبائية تتميز بالنقص في التحكم في المادة الخاضعة للضريبة، والتطبيق السيئ للتشريع الجبائي:

1. عدم التحكم في الوعاء الضريبي

لقد أظهرت التحريات التي تمت لدى مختلف مفتشيات الضرائب نقائص كبيرة فيما يتعلق بالتحكم في الوعاء الضريبي، ويعود ذلك أساسا إلى ضعف في رقابة المستندات وغياب الرقابة الميدانية، كما تمت ملاحظة نقص كبير في إجراء رقابة محاسبية ورقابة شاملة على التصريحات الجبائية للمكلفين، ولقد تفاقمت هذه الوضعية

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 115.

² تقرير مجلس المحاسبة لسنة 1995، الجريدة الرسمية، العدد 76، الصادرة يوم 19 نوفمبر 1997، ص 81.

بعدم متابعة الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة أي غياب الرقابة بعين المكان وغياب الإحصاء السنوي، وقد أظهرت على ذلك نواقص في التنسيق بين مختلف مصالح الضرائب¹.

2. التطبيق السيئ للتشريع الجبائي

من المفروض أنّ كل قانون يصدر يجب أن يدخل حيز التنفيذ مجدية، غير أنّه على أرض الواقع كل القوانين الجبائية الصادرة في فترة ما قبل الإصلاح كانت تظهر عيوباً كثيرة في التطبيق، فالنصوص القانونية الجبائية غالباً ما تنفذ إلّا جزئياً وأحياناً بصفة متضاربة من إدارة جبائية إلى أخرى، والأكثر من ذلك كانت النصوص التطبيقية تحتوي أحياناً على الكثير من الغموض².

ثالثاً: أسباب ضعف الإدارة الجبائية

إنّ الضعف الكبير الذي تميزت به الإدارة الجبائية في الجزائر يرجع لأسباب عديدة تخص الموظفين والتجهيزات والمرافق سواء من ناحية الكم أو من ناحية الكيف والإجراءات الإدارية المطبقة والمتمثلة أساساً في ما يلي:

1. نقص الوسائل

فيما يخص الوسائل البشرية كانت تعرف الإدارة الجبائية عجزاً هاماً في العدد وفي النوعية على حد سواء، ولقد قدر الاحتياج حسب تقرير معد في سنة 1989 من طرف وزارة المالية ب: 25.000 موظف في الوقت الذي نجد فيه العدد الحقيقي للموظفين لا يتعدى 13.453 موظف فقط.

2. نقص المرافق والتجهيزات

يلاحظ أنّه ولمرات عديدة وعلى مستوى كل المصالح التي خضعت للمراقبة، وجود نقائص فيما يخص المحلات الإدارية، تجهيزات المكاتب، وسائل النقل والإعلام الآلي وجزء كبير منها يعود إلى عهد الاستعمار، كذلك ضيق وقدم المحلات، وقد تسببت هذه الوضعية في عرقلة السير الحسن للمصالح وتخفيض بصفة محسوسة نتائج نشاطاتها لأنّها جعلت من العمل مهمة شاقة وبطيئة وذات مردودية محدودة.

3. نقص الموظفين وسوء توزيعهم

يعتبر عدد المستخدمين الموضوعين تحت تصرف المفتشيات غير كاف من حيث العدد والنوعية، إضافة لوجود ضعف كبير في تكوين الإطارات والموظفين الجبائيين الذين يتلقون في غالبية الأحيان تكوينات غير كافية

¹ نفس المرجع السابق، ص 82.

² نفس المرجع السابق، ص 84.

حيث يتلقون تكوينهم الفعلي بالممارسة بعد التوظيف ولا يخلو ذلك من مشاكل عدة منها طول المدة للتحكم في التقنيات، التكوين العشوائي وغير السليم في بعض التقنيات التي تشوبها الصعوبة، وبصفة عامة تعاني المفتشيات كبقية المصالح الأخرى نقصاً في كفاءة الموظفين¹ إلى العدد الغير الكافي للموظفين، كما كانت تعرف الإدارة الجبائية سوءاً كبيراً في توزيع المستخدمين، فمصلحة "المتابعات" على سبيل المثال غير مزودة إلاّ بعون أو عونين.

4. انعدام التحفيز

أدى انعدام العوامل المحفزة لفقدان الجدية في العمل لدى الموظفين في الإدارة الجبائية بسبب ضعف الأجور ونقص في التحفيز، وهذا ما ينعكس كذلك على مستوى النزاهة لدى هؤلاء العمال أو الموظفين هذا من جهة ومن جهة أخرى فإنّ القانون الأساسي للعمال لم يكن تحريضي على وجه الخصوص للتأثير على المرادوية.

5. استعمال وسائل يدوية في التسيير

كانت الإدارة الجبائية تتبع المناهج القديمة وبوسائل يدوية تجاوزها الزمن في وقت أصبح الإعلام الآلي أداة لا استغناء عنها للتحكم في كمية المعلومات ودقتها واستغلالها السريع والأمثل.

6. قلة المعلومات

كانت الإدارة الجبائية تعتمد على معلومات ناقصة وبطيئة التحصيل، إضافة إلى غياب التنسيق بين المصالح الجبائية أو مع الهيئات الخارجية.

7. ثقل الإجراءات والنصوص

تميز العمل الإداري للإدارة الجبائية بالعدد الهائل للنصوص والإجراءات الثقيلة في ظل نقص كبير أو حتى أحيانا انعدام كلي للمعلومات الكافية لشرحها وكيفية تطبيقها، هذا إضافة إلى تعدد التفسيرات والشروحات وتناقضها أحيانا من مصلحة لأخرى مما يعيق العمل الإداري من جهة ويعرض المكلف بالضريبة لفقدان الحقوق وما ينجر عن ذلك من نزاعات قضائية².

الفرع الرابع: التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية بعد الإصلاح

مما هو ملاحظ على الفترة ما قبل الإصلاحات الجبائية أنّ الإدارة الجبائية كانت تتميز بالعديد من النقائص سواء من حيث التنظيم، ونظراً لهذه النقائص وإدراكاً بأهمية الإدارة الجبائية ومكانتها ضم الإصلاح

¹ نفس المرجع السابق، ص 85.

² نفس المرجع السابق، ص 86.

الجبائي إعادة تنظيم الإدارة الجبائية، ومن خلال هذا الإصلاح تغيرت تشكيلة التنظيم الهيكلي للإدارة الجبائية الجزائرية¹.

أولاً: التنظيم المركزي للإدارة الجبائية

أصبح هناك الفصل بين وظيفة تصور السياسة الجبائية، ووظيفة تطبيق السياسة الجبائية ولهذا الغرض تم إنشاء هيكلين أساسيين يتمثلان في المديرية العامة للتقدير والسياسات المكلفة بالتصور، والمديرية العامة للضرائب المكلفة بالتطبيق²:

1. المديرية العامة للتقدير والسياسات

والتي حددت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07 - 364، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، وتمثل مهامها في:

- إعداد تقديرات الاقتصاد الكلي.
- تحديد أنظمة الإعلام في وزارة المالية.
- إعداد العناصر الضرورية لصياغة السياسات الميزانية والجبائية، بالإضافة إلى تقييمها³.

2. المديرية العامة للضرائب

تأتي المديرية العامة للضرائب في قمة الجهاز الضريبي، كونها تشرف على مختلف الهيئات والمصالح الضريبية المركزية والخارجية، وتم إنشائها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90 - 190 المؤرخ في 23 جويلية لسنة 1990، وذلك على مستوى وزارة المالية، والذي عدّل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 95 - 55 المؤرخ في 15 فيفري لسنة 1995، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية⁴، وهذا الأخير بدوره عدل سنة 2007 بموجب المرسوم التنفيذي 07 - 364⁵، حيث أصبحت المديرية العامة للضرائب تتكون من 08 مديريات تتمثل في:

- مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين.
- مديرية المنازعات.

¹ محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصنة الإدارة الجبائية حالة الجزائر خلال الفترة (2006-2016)، مرجع سبق ذكره، ص 214.

² عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 271.

³ المرسوم التنفيذي 07 - 364 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 75، الصادرة في 02 ديسمبر 2007، المادة 02 منه.

⁴ المرسوم التنفيذي 95 - 55 مؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير 1995، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 15، الصادرة يوم 19 مارس 1995.

⁵ المرسوم التنفيذي 07 - 364، مرجع سبق ذكره.

- مديرية العمليات الجبائية والتحصيل.
 - مديرية الأبحاث والتدقيق.
 - مديرية الإعلام والوثائق الجبائية.
 - مديرية الإعلام الآلي والتنظيم.
 - مديرية العلاقات العمومية والاتصال.
 - مديرية إدارة الوسائل المالية.
- وأصبحت هذه المديرية تتكفل بمهام جديدة تتمثل في:
- دراسة، اقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية.
 - تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد الأوعية الضريبية.
 - تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الضريبيين.
 - التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب أيا كانت طبيعتها¹.

¹ المرسوم التنفيذي 07 - 364، نفس المرجع السابق، المادة 05 منه.

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية الجزائرية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 06-327، المادة 02 منه.

ثانيا: المصالح الخارجية للإدارة الجبائية

تم إحداث المصالح الخارجية للإدارة الجبائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91 - 60¹، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 06 - 327²، ثم أعيد تنظيمها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فبراير 2009³، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وصلاحياتها.

¹ المرسوم التنفيذي 91 - 60 مؤرخ في 08 شعبان عام 1411 الموافق 23 فبراير 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 09، الصادرة يوم 27 فبراير 1991، المادة 02 منه.

² المرسوم التنفيذي 06 - 327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر 2006، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59، الصادرة يوم 24 سبتمبر 2006.

³ القرار الوزاري المشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق 21 فبراير 2009، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الضريبية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، الصادرة يوم 29 مارس 2009.

1. المديرية الجهوية للضرائب

توجد هذه المديرية الجهوية في كل من الشلف، بشار، البلدية، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة ووهران¹، والتي تتكفل بمهمة:

- تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.
- تنفيذ القرارات والتعليمات الصادرة من الإدارة المركزية، فضلا عن ضمانها العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديرية الولائية للضرائب.

2. المصالح الجهوية للبحث والمراجعات

تقوم هذه المصالح بالمهام التالية:

- تنفيذ برامج التحقيق ومراقبة النشاطات والمداهيل.
- إعداد الإحصائيات المتعلقة بها.
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي².

3. المركز الجهوي للإعلام والوثائق

تمّ إنشاء هذا المركز في إطار الإصلاحات الجبائية، ويوجد في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة وورقلة، يتكفل بالمهام التالية:

- تنسيق برامج البحث وتجميع ومعالجة المعلومات الاقتصادية والمالية المحلية.
- إعداد الكشوف المتعلقة بالخاضعين للضريبة المفقودين³.

4. المديرية الولائية للضرائب

تمّ إنشاء هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91 - 60 المؤرخ في 23 فبراير 1991⁴، وتمثل مهمتها في ممارسة السلطة على مركز الضرائب والمركز الجوي للضرائب، وبهذه الصفة تسهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، وتتولى على وجه الخصوص:

¹ قرار مؤرخ في 07 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 24 ماي سنة 2007، يحدد الاختصاص الإقليمي لمديرية الجهوية والمديرية الولائية للضرائب، الجريدة الرسمية، العدد 44، الصادرة يوم 08 يوليو 2007، المادة 02 منه.

² المرسوم التنفيذي 06 - 327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر 2006، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سبق ذكره، المادة 10 منه.

³ المرسوم التنفيذي 06 - 327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر 2006، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سبق ذكره، المادة 13 منه.

⁴ المرسوم التنفيذي 91 - 60، مؤرخ في 8 شعبان عام 1411 الموافق 23 فبراير سنة 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، مرجع سبق ذكره.

- تنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
 - متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال الوعاء الضريبي¹.
- كما تم إنشاء هياكل جديدة على المستوى الخارجي تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، ومركز الضرائب، والمركز الجوي للضرائب سوف نتطرق لها لاحقاً.

المطلب الثالث: التدابير التي اتخذتها الإدارة الجبائية لتحسين علاقاتها مع المكلفين بالضريبة

عملية تحديث الإدارة الجبائية، وتحسين علاقاتها مع المكلفين بالضريبة يهدف قبل كل شيء إلى تطوير الامتثال الجبائي، وهو "الأداء التطوعي من جانب المكلفين بالضريبة لالتزاماتهم الجبائية"، وينتج عن ذلك ملء التصريحات الجبائية، وإيداعها في الموعد النهائي، فضلاً عن سداد الضريبة المستحقة من تلقاء نفسه²، ومن خلال هذا المسعى اتجهت الجزائر إلى وضع برنامج لعصرنة الإدارة الجبائية فبدأت باستحداث هياكل إدارية جديدة وانطلاقاً من اعتبار الإدارة الجبائية إدارة الخدمات فقد بدأت بالتركيز على تطوير نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة، من خلال استحداث كل من مرجع نوعية الخدمة والمحرر الجبائي، بالإضافة إلى الانتقال إلى إجراء جديد للترقيم الجبائي وكذا اعتماد تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

الفرع الأول: استحداث هياكل إدارية جديدة

تقوم الإدارة الجبائية بإعادة هيكلة مصالحها بالاعتماد التدريجي على مخطط تنظيمي جديد، بحيث يتميز التنظيم الجديد لهياكل الإدارة الجبائية بإنشاء على المستوى المركزي، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، وعلى المستوى الجهوي، مصالح جديدة قائمة على أساس تقسيم فئة المكلفين بالضريبة حسب طبيعة الخضوع للضريبة تتمثل في (مديرية كبريات المؤسسات أو الشركات أو مراكز الضرائب أو المراكز الجوية للضرائب)، وأن الغرض من إنشاء كل من مديرية كبريات المؤسسات، ومراكز الضرائب، والمراكز الجوية للضرائب هو السعي إلى إعادة تركيز مهام الإدارة الجبائية حول المكلفين بالضريبة كمستخدمين لتعزيز تقيدهم بدفع الضرائب، لذلك فإن جعل الضريبة أكثر قبولاً يعني إنشاء علاقة ثقة مع المكلفين بالضريبة ومستخدم له حق يمنحه خدمة ذات جودة عالية، وأن تحديث خدمات الإدارة الجبائية، تقوم عليها فكرة إعادة التوازن في علاقاتها مع المكلفين بالضريبة³، وتعتبر عصرنة

¹ المرسوم التنفيذي 06 - 327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر 2006، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وصلاحياتها، مرجع سبق ذكره المادة 07 منه.

² Lalo NTERANYA LWABIMBA, La problématique de la fiscalisation du secteur informel en RDC ; cas de la province du Sud Kivu, 2008, sans page, www.memoireonline.com, vue le 01 -11 -2017.

³ Zine Barka, le service public et la modernisation de l'état : état des lieux – reformes et processus d'adaptation, revue algérienne de finances publiques N° 03, Décembre 2013, p 15.

هياكل الإدارة الجبائية من الناحية التنظيمية خطوة مهمة في عمليات الإصلاح لأنّ هذا سيساعد على رفع الأداء بالنسبة لأعوان الإدارة الجبائية ومن جهة أخرى سيدعم الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة ويجعل منه زبونا للإدارة ممّا يرفع من الوعي لدى المكلف بالضريبة وتفادي ظاهرة التهرب الضريبي¹.

أولاً: مديريةية العلاقات العمومية والاتصال

يمثل إنشاء مديريةية العلاقات العمومية والاتصال تقدماً هاماً باعتبارها مكلفة بإعطاء حجم جديد لأنشطة الاتصال، وإعادة تركيز نشاطاتها من خلال العمل على تحديد استراتيجية للاتصال، وهذا بإشراك كل الهياكل الأخرى، مركزية كانت أو جهوية²، حيث تم إنشاءها في سنة 2008، وهي حالياً مسؤولة عن مهمة تنسيق عمل العلاقات بين المديرية العامة للضرائب والجمهور. هذه المهمة تغطي تطوير إجراءات الاتصال للجميع من خلال نشر المعلومات العامة (النشرات الصحفية، والكتيبات) أو عقد اجتماعات دورية، دورات التدريبية في الاستقبال كجزء من برنامج تحديث المديرية العامة للضرائب، المتخذة لتحسين العلاقات مع المستخدمين³، وهي تكلف أساساً بدراسة التدابير المناسبة لتحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية والسهر على تطبيقها الفعلي من طرف جميع المصالح، وتتكون من ثلاث مديريةيات فرعية:

- المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال.
- المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي.
- المديرية الفرعية للعرائض الجبائية⁴.

ثانياً: مديريةية كبريات المؤسسات

يندرج مسار مديريةية كبريات المؤسسات، في إطار برنامج تحديث الإدارة الجبائية، وتتكفل بتسيير أساساً الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات التي يفوق رقم أعمالها مئة مليون دينار جزائري والشركات البترولية، وكذا الشركات الأجنبية التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر، وتعتبر من أهم المديريات التي تتكون منها المصالح الخارجية للإدارة الجبائية فهي تجسد الانتقال من التنظيم الإقليمي إلى التنظيم النوعي أي

¹ بودالي محمد، بوشنب موسى، رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2016، ص 261.

² La Lettre de la DGI "Les relations de l'administration fiscale à l'utilisateur : une nouvelle approche", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 38, 2009, p 06.

³ Madjene Djamel, les relations de l'administration fiscale avec les contribuables une nouvelle approche, Revue algérienne de finances publiques N° 03, Décembre 2013, p 60.

⁴ المرسوم التنفيذي 06 - 327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر 2006، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الضريبية وصلحايتها، مرجع سبق ذكره، المادة 05 منه.

تسيير الضريبة حسب فئة الزبون، حيث بدأت تمارس وظيفتها بصفة فعلية سنة 2006 وعددتها ستة مديريات، وتوجد هذه المديريات في كل من الجزائر، البلدية، تيبازة، بومرداس، تيزي وزوو وورقلة¹ وتتكفل بالخصوص بمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها².

ثالثا: مراكز الضرائب

في إطار سياسة التنظيم النوعي لمصالح الضرائب تم إنشاء مركز الضرائب، والذي يشكل افتتاح مركز الضرائب النموذجي لروبية في سنة 2009، أول مرحلة رئيسية يتم تخطيطها في إطار هذا المشروع الطموح، والهدف الرئيسي من افتتاح هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية التنظيم والأساليب، وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز، وعلى الرغم من تجرته القصيرة، سجل المركز النموذجي لروبية تطورا واعدة من حيث الأداء المالي، معالجة قضايا النزاع، والرقابة، والاستقبال، ومع هذه العودة الإيجابية، قامت المديرية العامة للضرائب في أواخر سنة 2011 بوضع حيز العمل لستة مراكز في كل من ولاية مستغانم، سيدي بلعباس، معسكر، قالمة، أم البواقي وسوق أهراس³، تتكفل على وجه الخصوص بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها⁴.

1. المقصود بمركز الضرائب

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس المركز كل مهام التسيير والتحصيل، والمراقبة، والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشية والقباضة ومديريات الضرائب الولائية، وبهذا الصدد، يشكل مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصه وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، والتي يفوق رقم أعمالها 30.000.000 دج⁵.

1 La Lettre de la DGI "Conférence nationale des cadres de l'Administration fiscale «Modernisation de l'Administration fiscale : Les prochaines étapes», bulletin d'information de la direction générale des impôts, Numéro spécial, op.cit., p 16.

² <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-externes/237-2014-05-27-15-01-59>, vue le 25-11-2017.

³ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-externes/269-2014-05-29-12-41-51>, vue le 25-11-2017.

⁴ المرسوم التنفيذي 06 - 327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر 2006، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الضريبية وصلاحياتها، مرجع سبق ذكره، المادة 20 منه.

⁵ Missions et organisation, Centre des impôts, direction des relations publiques et de la communication, direction générale des impôts, 2017, p 03.

ويكلف بتسيير، ومراقبة، وتحصيل كل من الضرائب والرسوم التالية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأرباح المهنية.
- الضريبة على أرباح الشركات.
- الرسم على القيمة المضافة.
- الرسم الداخلي على الاستهلاك.
- رسم المرور على الكحول.
- الرسم على النشاط المهني.
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على الأجور والمرتبات والمكافآت.
- الاقتطاعات من المصدر المستحقة على توزيع أرباح الأسهم على الشركاء.
- حقوق الطابع¹.

2. مهام مركز الضرائب

ينشط مركز الضرائب في المجالات التالية:

1.2 مجال الوعاء

- يمسك ويسير الملفات الجبائية للشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- يمسك ويسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

2.2 مجال التحصيل

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوي.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع والتحصيل وتقدير الأموال النقدية.

3.2 مجال الرقابة

- البحث واستغلال عن المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات.
- إعادة وتحقيق برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة، وتقييم نتائجها.

4.2 مجال المنازعات

- دراسة ومعالجة الشكاوي.

¹ Champ de compétence : personnes et impôts concernée, Centre des impôts, direction des relations publiques et de la communication, direction générale des impôts, 2017, p 02.

- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

- استرداد قروض الرسوم على القيمة المضافة.

5.2 مجال الاستقبال والإعلام

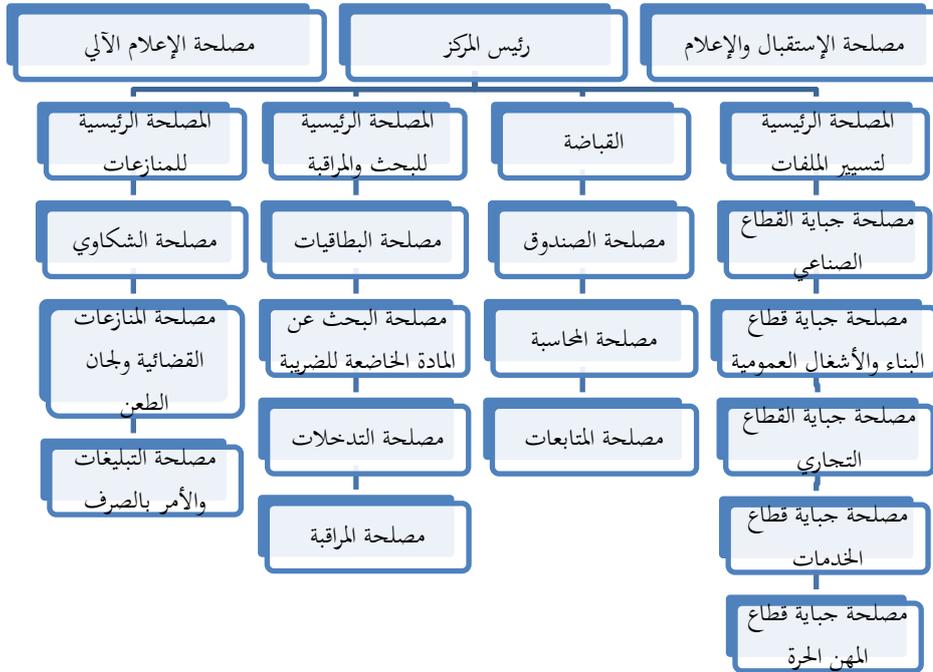
- ضمان مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.

- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء، لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل قوانينها الأساسية.

- تنظيم وتسيير المواعيد.

- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب¹.

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



Source : Missions et organisation, Centre des impôts, op.cit., p 04.

رابعاً: المركز الجوي للضرائب

يمثل إطلاق المركز الجوي للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، والذي تم الانطلاق فيه سنة 2006، من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب، ويحل المركز الجوي للضرائب محل المفتشية والقباضة، بحيث يهدف هذا المركز إلى تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة، وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات الجبائية².

¹ Missions et organisation, Centre des impôts, op.cit., p 03.

² <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-externes/272-2014-05-29-13-53-32>, vue le 25 -11 -2017.

1. المقصود بالمركز الجوّاري للضرائب

المركز الجوّاري للضرائب هو مركز يقوم بتسيير ملفات المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، ومركز الضرائب، إذ يعتبر المحاور الجبائي الوحيد لهم، وأنّ المركز الجوّاري للضرائب هو مركز ذو اختصاص وبنية موحدة يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين له لإتمام واجباتهم الجبائية والمتمثلين في:

- المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزائي.
- الأشخاص الذين يحققون مداخيل مهنية.
- الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية¹.

ويكلف بتسيير ومراقبة وكذا تحصيل كل من الضريبة الجزافية الوحيدة، الضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأجر، المداخيل الفلاحية، والمداخيل العقارية².

2. مهام المركز الجوّاري للضرائب

ينشط المركز الجوّاري للضرائب في المجالات التالية:

1.2 مجال الوعاء

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير 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.

2.2 مجال التحصيل

- 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 الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل الإجباري للضريبة.
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقديم نشاطات المصالح المعنية.

¹ Missions et organisation, Centre de proximité des impôts, direction des relations publiques et de la communication, direction générale des impôts, 2017, p 04.

² Champ de compétence : personnes et impôts concernés, Centre de proximité des impôts, direction des relations publiques et de la communication, 2017, p 03.

3.2 مجال المنازعات

- دراسة كل طعون النزاع الموجهة للمركز الجوّاري للضرائب.
- التكفل بإجراء التبليغ والأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقرر.
- متابعة قضايا النزاع المقدمة أمام الهيئات القضائية.

4.2 مجال الاستقبال والإعلام

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة.
- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضريبة.

5.2 مجال الإعلام الآلي والوسائل

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير رخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات.

3. التنظيم الهيكلي للمركز الجوّاري للضرائب

يسير المركز الجوّاري للضرائب من طرف رئيس المركز، وهو يتشكل من:

1.3 ثلاث مصالح رئيسية

- المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات.
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات.

2.3 مصلحتين

- مصلحة الاستقبال والإعلام.
- مصلحة الإعلام الآلي والوسائل.

3.3 قباضة¹.

¹ Missions et organisation, Centre de proximité des impôts, op.cit., p 04.

الشكل رقم (2-4): الهيكل التنظيمي للمركز الجواربي للضرائب



Source : Missions et organisation, Centre de proximité des impôts, op.cit., p 04.

وعليه يمكن القول أنّ هناك مزايا مترتبة عن تجميع الهياكل في مصلحة تسيير واحدة، سواء تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة أو الإدارة الجبائية، فبالنسبة للمكلفين بالضريبة لن يصبحوا متعاملين إلاّ مع محاور جبائي وحيد، حيث لن يتحتم عليهم التنقل من مصلحة إلى أخرى وستسهل بذلك مساعيهم الإدارية، أمّا فيما يتعلق بالإدارة الجبائية فيشكل فتح مديرية المؤسسات الكبرى، مراكز الضرائب والمراكز الجواربية للضرائب تطورا مميّزا لأسباب ثلاثة وهي:

- تقليص عدد المصالح.
- زيادة مستوى تحصيل الإيرادات الجبائية.
- توسيع الوعاء الجبائي والتخفيف من ظاهرة عدم المساواة في توزيع الأعباء الجبائية بين المكلفين بالضريبة¹.

كما أنّ الهدف من إنشاء هذه الهياكل إلى تجسيد محاور الجبائي الوحيد، ولكن بالرجوع إلى الواقع العملي نلاحظ أنّ هناك تأخر في تجسيد هذه المشاريع، فعلى سبيل المثال مديرية كبريات المؤسسات لم تجسد في أرض الواقع إلاّ في سنة 2006، بالرغم من أنّه كان من المفترض أن تدخل حيز التنفيذ سنة 2002².

¹ La Lettre de la DGI "Le centre des impôts, une organisation adaptée au profit des PME", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 54, 2012, p 08.

² محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية حالة الجزائر خلال الفترة 2006-2016، مرجع سبق ذكره، ص 216.

الفرع الثاني: التوجه نحو تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة

إنّ الغرض من إنشاء كل من مديرية كبريات المؤسسات، ومركز الضرائب، والمركز الجوّاري للضرائب هو السعي إلى إعادة تركيز مهام الإدارة الجبائية حول المكلفين بالضريبة كمستخدمين لتعزيز تقيدهم بدفع الضرائب، لذلك فإنّ جعل الضريبة أكثر قبولاً يعني إنشاء علاقة ثقة مع المكلفين بالضريبة، أي مستعمل له حق يمنحه خدمة ذات جودة عالية، وضمن الوضع الجديد الذي أخذته علاقة الإدارة الجبائية مع المكلفين بالضريبة، لا يمكن لأحد إنكار اتساع متطلبات هذا الأخير فيما يخص نوعية الخدمة الجبائية، وأنّ تحديث نظام تسيير الملفات الجبائية من خلال إنشاء مديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب والمركز الجوّاري للضرائب¹، يؤكد ميل الإدارة الجبائية إلى تحسين بدون توقف لنوعية الخدمة التي تقدمها إلى المكلفين بالضريبة من جهة، وإلى تحديث هيكلها من جهة أخرى بتخصيص لها وسائل حديثة للتسيير (هياكل استقبال موحدة)، وعليه بغرض تحقيق الأهداف المرجوة، يجب أن تصاحب سياسة التحديث إجراءات تكميلية تهدف إلى تعزيز علاقة الإدارة الجبائية بالمكلفين بالضريبة الذين أصبحوا تحت تسمية مستعملي الإدارة الجبائية، عملياً هذا يعني تسهيل مساهمة المكلف بالضريبة - المواطن-، تحسين نوعية الخدمة المقدمة، وكذا تحسين إلى أبعد حد ممكن للطرق المختلفة لاستقبال الجمهور.

أولاً: مرجع نوعية الخدمة

إنّ الخدمات الجبائية السابقة المقدمة على مستوى الإدارة الجبائية لم تكن تستجيب لتطلعات المكلفين بالضريبة، وكانت الإجراءات والخطوات الإدارية سواء على مستوى المديرية الولائية للضرائب أو المفتشية أو قبضة الضرائب تتميز بالتعقد والتعددية، وكان هناك تأخر كثير أو الغياب في بعض الحالات في معالجة الشكاوي والمنازعات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، كما كانت السلطة الممنوحة لموظفي الإدارة الجبائية تؤدي في بعض الأحيان إلى حدوث انتهاكات ضد المكلفين بالضريبة²، لذلك فإنّ مرجع نوعية الخدمة جاء لتدارك النقص في الخدمات التي كانت توفرها الهياكل القديمة لزيائتها³، وفي هذا المنظر أعدت الإدارة الجبائية حكم جديد يتضمن التزامات النوعية تحت تسمية مرجع نوعية الخدمة للمديرية العامة للضرائب⁴.

¹ La Lettre de la DGI "Simplification des démarches administrative", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 69, 2013, p 07.

² Le référentiel qualité de service démarche et perspectives, direction des relations publiques et de la communication, direction générale des impôts, 2013, p 06.

³ بودالي محمد، بوشنب موسى، رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 263.

⁴ La Lettre de la DGI "Le référentiel qualité de service", bulletin d'information de la direction générale

+
ale des impôts, N° 60, 2012, p 08.

1. مفهوم مرجع نوعية الخدمة

إنّ مرجع نوعية الخدمة (RQS) تم تأسيسه بموجب التعليم رقم 001 الصادرة من المدير العام للضرائب في 07 جوان 2012¹، وهو عبارة عن أسلوب جديد للتعامل مع المكلفين بالضريبة ولقد جاء لإرساء ثقافة الاستقبال وتحسين الخدمات المقدمة من طرف موظفي الإدارة الجبائية الذين يتواجدون في الهياكل الجديدة (مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، المراكز الحوارية للضرائب) فلقد جاء هذا المشروع لتغطية العجز في الخدمات التي كانت تقدمها الهياكل القديمة (المفتشية، القباضات والمديريات الولائية)²، ويشمل هذا المسعى احترام عشرون (20) التزاما لنوعية الخدمة، تتوزع على خمسة محاور، وهي: الاستقبال الشخصي، البريد، الهاتف، البريد الإلكتروني التابع للمديرية العامة للضرائب، واللقاءات مع الجمعيات المهنية. تهدف هذه المحاور في مجملها إلى:

1.1 تلبية احتياجات المكلفين بالضريبة

- يجب على العون المكلف بالاستقبال أن يضع تحت تصرف المكلف بالضريبة كل المعلومات الضرورية التي تسهل عملية الوصول إلى الخدمات (أرقام الهواتف، عناوين المصالح، ساعات الافتتاح... إلخ).
- توجيه المكلف بالضريبة والتكفل به.
- استقبال الأشخاص الذين لديهم مشاكل ومهما كان نوع المشكل بطريقة مناسبة.
- تسهيل الإجراءات للأشخاص ذوي القدرة المحدودة عن الحركة.

2.1 الاستقبال اللائق للمكلف بالضريبة

وذلك من خلال تسهيل الإجراءات الإدارية وضمان الراحة في فضاءات الاستقبال والانتظار واستقبال المكلفين بالضريبة استقبال لائق من طرف أعوان الإدارة الجبائية³.

3.1 احترام مواعيد الرد على طلبات الحصول على المعلومات

وذلك من خلال الرد على الأسئلة التي يطرحها المكلفين بالضريبة عن طريق البريد الإلكتروني⁴، في ظرف لا يتعدى ثلاث (03) أيام⁵، مع عدم إهمال المكالمات الهاتفية⁶.

¹ Madjene Djamel, les relations de l'administration fiscale avec les contribuables une nouvelle approche, op.cit., p 70.

² بودالي محمد، بوشنب موسى، رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 263.

³ Madjene Djamel, les relations de l'administration fiscale avec les contribuables une nouvelle approche, op.cit., p 71.

⁴ بن عمارة منصور، تومي سمية، فعالية الرقابة في ظل التوجهات الاستراتيجية الجديدة لعصرنة الإدارة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07، العدد 01، الجزائر، 2018، ص 36.

⁵ بودالي محمد، بوشنب موسى، رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 264.

⁶ بن عمارة منصور، تومي سمية، فعالية الرقابة في ظل التوجهات الاستراتيجية الجديدة لعصرنة الإدارة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 36.

4.1 الاستماع إلى اقتراحات المكلفين بالضريبة

- الرد على اقتراحات وشكاوي المكلفين بالضريبة في أجل لا يتعدى عشرون (20) يوم¹.
- تقييم ونشر النتائج المتعلقة بجودة الخدمة، والقيام بسبر الآراء حول نتائج جودة الخدمة والإعلان عن النتائج.

5.1 التقييم والتحسين المستمر لمرجع نوعية الخدمة

- متابعة احترام الالتزامات.
 - تنظيم الوثائق المتعلقة بمرجع نوعية الخدمة والتعريف بمؤشرات متابعة التزامات جودة الخدمة.
 - إطلاق إجراءات جديدة لتحسين الاستقبال والخدمات المقدمة².
- ويترجم مرجع نوعية الخدمة إرادة الإدارة الجبائية في إقامة علاقة جديدة مع المكلف بالضريبة تركز على تقديم خدمة ذات جودة وضمن استقبال لائق بمختلف أشكاله: الاستقبال الشخصي، البريد، الهاتف، والبريد الإلكتروني عبر العنوان: contact_dgi@mf.gov.dz³، وهذه الالتزامات يجب تطبيقها بصرامة ليصبح الهدف المعلن، والمتمثل في إدارة جبائية في خدمة المواطن حقيقة واقعية.

2. الفاعلون في مرجع نوعية الخدمة

يختلف الفاعلون في مرجع نوعية الخدمة على حسب الجهة المسؤولة على ذلك:

- 1.2 على المستوى المركزي: مديرية العلاقات العمومية والاتصال.
- 2.2 على المستوى الجهوي: المديرية الجهوية للضرائب عبر مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العمومية المكلف بمراقبة ومتابعة التزامات مرجع نوعية الخدمة.
- 3.2 على المستوى المحلي:

- رئيس مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات.
 - رئيس مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة على مستوى مركز الضرائب.
 - رئيس مصلحة الاستقبال وإعلام المكلفين بالضريبة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب.
- #### 3. أهداف مرجع نوعية الخدمة الجبائية

- إنّ الهدف من إنشاء نظام مرجع نوعية الخدمة المقدمة في الإدارة الجبائية يتمثل أساسا في:
- جعل نوعية الخدمة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية أولوية استراتيجية.

¹ بودالي محمد، بوشنب موسى، رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 264.

² بن عمارة منصور، تومي سمية، فعالية الرقابة في ظل التوجهات الاستراتيجية الجديدة لعصرنة الإدارة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 36.

³ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/modernisation-voir-plus-ar>, vue le 17-08-2018.

- قياس وإعلان نتائج مرجع نوعية الخدمة بشكل منتظم.
 - الإلمام بتطلعات المكلفين بالضريبة.
 - تسهيل الإجراءات الإدارية للمكلفين بالضريبة.
4. تقييم جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة

إنّ تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة يحتاج إلى متابعة ومراجعة مستمرة، لذلك قامت المديرية العامة للضرائب بحساب بعض مؤشرات جودة الخدمة على مستوى مديرية كبريات الشركات، وعلى مستوى بعض مراكز الضرائب، وسوف نتناول تقييم نتائج مرجع نوعية الخدمة المقدمة للمكلفين بالضريبة من مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب في الفترة الممتدة ما بين 2012 إلى غاية 2015 من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-2): مؤشرات تقييم جودة الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة

البيان	2012	2013	2014	2015
نسبة احترام ظروف الدخول إلى الإدارة الجبائية	53,29%	85,60%	97,06%	76,67%
نسبة التكفل بالمكلفين بالضريبة	90,58%	97,88%	99,50%	99,30%
نسبة نوعية الخدمة المقدمة	66,40%	72,32%	71,96%	73,03%
نسبة احترام الآجال	69,08%	75,46%	74,33%	63,33%
نسبة الإصغاء للمكلفين بالضريبة	73,16%	65%	88,60%	68,64%
المؤشر الإجمالي لنوعية الخدمة	72,21%	79,82%	80,59%	73,43%

المصدر: المديرية العامة للضرائب، إحصائيات تتعلق باستقبال مستخدمي الإدارة الجبائية على الموقع:

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/accueil_ar.pdf تاريخ الاطلاع: 2018-10-19.

نلاحظ من الجدول السابق أنّ جودة الخدمة العامة المقدمة للمكلفين بالضريبة من طرف مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب خلال الفترة 2012-2015 عرفت تحسنا حيث قدرت بنسبة 80,59 في المائة سنة 2014، إلا أنّ هذه النسبة تضاءلت في سنة 2015 لتصل إلى 73,43 في المائة، وعلى العموم إنّ اعتماد مرجع نوعية الخدمة، قد ساهم في تحسين الأداء وجودة الخدمة المقدمة، كما أنّ نسبة التكفل بالمكلفين بالضريبة عرفت معاملة أفضل في سنة 2014 مقارنة بسنة 2013.

الجدول رقم (2-3): إجراءات التبسيط التي اتخذتها الإدارة الجبائية الجزائرية

بيان	قبل إجراءات التبسيط	بعد إجراءات التبسيط	بيان الوثائق بعد التبسيط
إنشاء ملف جبائي للأشخاص الطبيعيين	09 وثائق	04 وثائق	التصريح بالوجود نسخة من السجل التجاري نسخة من عقد الإيجار أو الملكية شهادة الميلاد رقم 12
إنشاء ملف جبائي للأشخاص الطبيعيين	11 وثائق	06 وثائق	التصريح بالوجود نسخة من العقد التأسيسي نسخة مماثلة لإمضاء المسير نسخة من السجل التجاري نسخة من عقد الإيجار أو الملكية شهادة الميلاد رقم 12
شطب الملف الجبائي	11 وثائق	وثيقتان	نسخة من تصريح الشطب كشف تفصيلي للمخزون
الملفات الجبائية المستفيدة من الامتيازات (ANJEM, CNAC, ANSEJ, ANDI)	15	03 وثائق	نسخة من قرار الاستفادة من الامتيازات المحررة من طرف الإدارات المعنية (ANJEM, CNAC, ANSEJ, ANDI) قائمة برنامج العناد القائورة الشكلية المطابقة للعناد المقتنى
تحرير شهادة الصفاء من الضريبة	-	-	يكون بطلب من المكلف بالضريبة فقط
تحرير شهادة عدم الخضوع للضريبة	03 وثائق	وثيقة	يكون بطلب من المكلف بالضريبة فقط

Source : <https://www.mfdgi.gov.dz/.../pdf/demarche>, vue le 09-06-2018.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأنّ الإجراءات المعمول بها في السابق كانت أكثر تعقيدا حيث كان يتطلب من المكلف بالضريبة تقديم من 09 إلى 11 وثيقة من أجل فتح ملف جبائي وأنّ المشرع الجبائي قام فعلا باختزال الكثير من الوثائق، حيث عند إنشاء ملف جبائي كان المكلف بالضريبة مطالب بإحضار تسعة وثائق كاملة بالنسبة للشخص الطبيعي وإحدى عشرة وثيقة بالنسبة للشخص المعنوي وبعد إجراءات التبسيط أصبح

عدد الوثائق أربع وثائق بالنسبة للشخص الطبيعي وستة وثائق بالنسبة للشخص المعنوي، ونفس الشيء بالنسبة للملفات الشطب، والملفات الجبائية المستفيدة من امتيازات الهيئات الاستثمارية... إلخ.

ثانياً: مضاعفة إمكانيات استفادة المكلفين بالضريبة من الخدمات الجبائية

في سياق تحسين الإدارة الجبائية علاقتها مع المكلفين بالضريبة، عززت نظام الاتصال والمعلومات لوصول المكلفين بالضريبة إلى خدماتها من جهة، ومن ناحية أخرى، ضمان معالجة طلباتهم ضمن المواعيد المحددة.

1. فيما يخص الاستقبال الشخصي

تم تقييم الاستقبال الشخصي من خلال إجراء مهام رقابية مفاجئة وذلك على مستوى هياكل مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب، تضمنت رزمة مهام عملية التدقيق لسنة 2015 برنامجين حيث تم إنجاز البرنامج الأول من طرف مديرية العلاقات العمومية والاتصال في حين تم إنجاز كل من المديرية الجهوية للضرائب للجزائر والبلدية ووهران وعناية البرنامج الثاني، وشهدت نتائج التقييم نسبة تطابق بقدر 98,93 في المائة سنة 2015 مقابل 22,94 في المائة سنة 2014¹.

2. فيما يخص الاستقبال الهاتفي

يتمثل الاستقبال الهاتفي في وضع موزع هاتفي مدعم بتقنيات متعددة على مستوى كل مصلحة²، وفي إطار تقييم نوعية الاستقبال عبر الهاتف، شرعت مديرية العلاقات العمومية والاتصال خلال سنة 2015 في إجراء سلسلة من المكالمات السرية التي تهدف إلى التحقق من مدى احترام التزامات مرجع نوعية الخدمة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب وخلال هذه العملية تم إنجاز 170 مكالمة سرية استهدفت مصالح الاستقبال الهاتفي، حيث أبرز تقييم المكالمات مؤشر إجمالي للاستقبال عبر الهاتف بنسبة 93,61 في المائة³.

3. التعامل مع المراسلات المكتوبة

يعتبر التعامل مع المراسلات المكتوبة، كطريقة مميزة يستخدمها المكلفين بالضريبة في علاقتهم مع الإدارة الجبائية، وعليه من أجل تحسين العلاقة المكتوبة يجب تقديم وصل الإستلام لكل طلب أو شكوى تخص المكلفين

¹ La Lettre de la DGI "Les résultats des indicateurs de performance confortent l'amélioration de l'accueil du contribuable", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 82, 2015, p 09.

² La Lettre de la DGI "La référentielle qualité de service", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 60, op.cit., p 07.

³ La Lettre de la DGI "Les résultats des indicateurs de performance confortent l'amélioration de l'accueil du contribuable", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 82, op.cit., p 09.

الفصل الثاني:

العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية

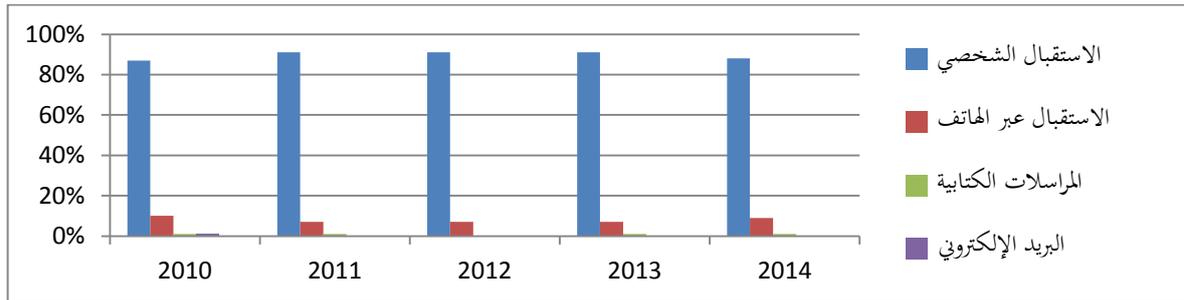
بالضريبة والرد خلال الآجال المحددة وصياغتها بأسلوب مفهوم لجعلها في متناول الجميع¹، ولقد سجلت عملية التدقيق في معالجة البريد في سنة 2015 نسبة 66,89 في المائة، فيما يخص احترام أجل الرد بثلاثين يوم من أيام العمل².

الجدول رقم (2-4): مؤشرات تقييم استقبال مستخدمي الإدارة الجبائية للفترة 2010-2014

البيان	2010	2011	2012	2013	2014
الاستقبال الشخصي	87,99%	91,36%	91,67%	91,31%	85,88%
الاستقبال عبر الهاتف	10,10%	7,33%	7,36%	7,34%	9,90%
المراسلات الكتابية	1,84%	1,25%	0,91%	1,26%	1,15%
البريد الإلكتروني	0,04%	0,04%	0,30%	0,06%	0,07%
لقاءات مع الجمعيات المهنية	0,01%	0,003%	0,01%	0,007%	0,07%

المصدر: المديرية العامة للضرائب، إحصائيات تتعلق باستقبال مستخدمي الإدارة الجبائية على الموقع: https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/accueil_ar.pdf تاريخ الاطلاع: 2018/10/19.

الشكل رقم (2-5): مؤشرات تقييم استقبال مستخدمي الإدارة الجبائية للفترة 2010-2014



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (2-4).

من خلال الجدول والتمثيل البياني السابقين نلاحظ أنّ المكلفون بالضريبة يفضلون الحصول على المعلومة التي يريدونها عن طريق المقابلة الشخصية التي فاقت 90 في المائة مقارنة بباقي وسائل الاتصال والحصول على المعلومات.

الفرع الثالث: رقمنة المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية

في سبيل تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة قامت الإدارة الجبائية باستحداث مجموعة من التقنيات لرقمنة المكلف بالضريبة تتمثل في البطاقة المغناطيسية للتعريف الجبائية والبطاقة الإلكترونية الوطنية

¹ La Lettre de la DGI "La référentielle qualité de service", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 60, op.cit., p 07.

² La Lettre de la DGI "Les résultats des indicateurs de performance confortent l'amélioration de l'accueil du contribuable", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 82, op.cit., 2015, p 09.

للغشاشين، كما شرعت الإدارة الجبائية في تقييم نفسها من خلال وضع موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب ووضع نظام التصريح الإلكتروني.

أولاً: رقمنة المكلف بالضريبة

قامت الإدارة الجبائية باستحداث مجموعة من التقنيات لرقمنة المكلف بالضريبة ومن أهمها نذكر ما يلي:

1. البطاقة المغناطيسية للتعريف الجبائية

تسعى السلطات العمومية في كل دول العالم من أجل تعظيم عائدات الخزينة وهذا من خلال توسيع الوعاء الضريبي ليشمل عدد أكبر من المكلفين بالضريبة، ولن يتأتى هذا إلا من خلال إحصاء حقيقي لجميع الأعوان الذين ينشطون في الاقتصاد الوطني، لذلك وجب رقمنة الجميع من أجل إخضاعهم لمختلف الضرائب والرسوم، وفي الجزائر تعد التعريف الجبائية بمثابة بطاقة الهوية للمكلف بالضريبة ولقد تم تأسيسها بموجب المادة 41 من قانون المالية 2006، لتحل محل التعريف الإحصائية التي كانت تهدف لإحصاء عدد المكلفين بالضريبة، في حين أنّ رقم التعريف الجبائية جاء لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والمالية للدولة¹ بصفة عامة فإنّ رقم التعريف الجبائية NIF يحتوي على خمسة عشرة (15) رقما بالنسبة للأفراد أي الأشخاص الطبيعيين وعشرون رقما بالنسبة للأشخاص المعنويين أو بالنسبة للمؤسسات ذات الطابع الإداري، لقد قامت الإدارة الجبائية برقمنة التعريف الجبائية عن طريق بطاقة مغناطيسية ويأتي هذا الإجراء بعدما أحصت المديرية مبالغ ضخمة تم التهرب من دفعها من طرف كبار المستوردين، لذلك فإنّ إنشاء البطاقة المغناطيسية يعتبر إجراء إلكتروني يسهل من متابعة التجار وإنشاء شبكة تنسيقية بين الإدارة الجبائية، مصالح الجمارك، ومصالح السجل التجاري.

إنّ البطاقة المغناطيسية اقتضرت عند إنشائها سنة 2007 كمرحلة أولى على المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، لتمس بعدها المتعاملين في مجال التجارة الخارجية أي المستوردون والمصدرون، حيث تم إخضاعهم إجباريا للبطاقة المغناطيسية، ثم تم تمديد هذه العملية لتشمل المكلفين المنتمين لنظام المزايا الجبائية والتابعين لهيئات دعم وتشغيل الشباب ANSEJ، CNAC والمكلفين التابعين للوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI، وقد تقرر في سنة 2015 توسيع عملية الرقمنة على كافة المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين أو خاضعون للضريبة الجزائرية الوحيدة، وحسب إحصائيات المديرية العامة للضرائب فإنّ 56,99 في المائة من المكلفين بالضريبة تم إخضاعهم لهذه العملية.

¹ بودالي محمد، بوشنب موسى، رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 268.

- إذن البطاقة المغناطيسية الحاملة لرقم التعريف الجبائي تعتبر أداة تسيير فعالة تشكل المحور الأساسي للدليل الوطني الجبائي وسجلات الضرائب لمجموع المكلفين المكونين للمجتمع الجبائي، حيث تسمح هذه التقنية بما يلي:
- ضمان تحديد تعريفية موحدة ونهائية للمكلفين بالضريبة.
 - تحديد أصول الملكية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين.
 - تتبع حركة رؤوس الأموال من وإلى الجزائر.
 - التعرف في الوقت المناسب على أي تغير يطرأ على الوضعية القانونية للمكلفين بالضريبة.
 - تعتبر التعريفية الجبائية أداة لتبادل المعلومات بين مختلف المتعاملين والأعوان الاقتصاديين.
 - تسمح بمحاربة عمليات الغش في التصريح الجبائي لأنها تستعمل كعنصر تحديد من قبل الهيئات والمؤسسات الإدارية والمصرفية وكذا مؤسسات التأمين¹.

2. البطاقة الإلكترونية الوطنية للغشاشين

تعتبر البطاقة الوطنية للغشاشين ملفا إلكترونيا يحتوي على قاعدة معلومات للمكلفين بالضريبة الذين يثبت أنهم قاموا بانتهاكات خطيرة للقوانين والتشريعات الجبائية، التجارية أو الجمركية، ويتم تعبئة هذا الملف من طرف مصالح وزارة المالية، وزارة التجارة، ومن طرف بنك الجزائر، ويتم التسجيل في البطاقة الوطنية للغشاشين كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقومون بإحدى العمليات الآتية:

- الامتناع عن دفع الضرائب المفروضة.
- عمليات الغش في التصريح الجبائي الجمركي والتجاري.
- تحويل المزايا الجبائية إلى وجهة مغايرة.
- الإضرار بالاقتصاد الوطني.
- الإضرار بصحة المستهلك.
- الغش في العمليات المالية والبنكية.

ثانيا: رقمنة الإدارة الجبائية

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

¹ Le portail Algérien de création d'entreprise en ligne, le numéro d'identification fiscale, site web: <https://www.jecreemonentreprise.dz>, vue le 05-11-2016.

1. إنشاء موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب

مواكبة للتطور الهيكلي الذي مسّ الإدارة الجبائية في الجزائر، كان لزاما عليها الاعتماد على تكنولوجيا الإعلام والاتصال، لذلك تبنت مشروع الإدارة الجبائية الإلكترونية بهدف تقريب المكلف بالضريبة من الإدارة الجبائية وتقديم المعلومات الجبائية، باعتبار أنّ نشر هذه الأخيرة عبر الأنترنت هو خطوة أولى نحو إنشاء إدارة إلكترونية، وفي هذا الإطار تمّ إنشاء الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب في سنة 2001، وبهدف التحسين المستمر وتقديم خدمات جديدة لمستخدمي الموقع، أطلقت المديرية العامة للضرائب نسخة جديدة للموقع في سنة 2014 تسمح بتعزيز الجانب التفاعلي للخدمات الجبائية عن بعد، وبالتالي تمّ تقديم مجموعة من المعلومات الجبائية والخدمات الإلكترونية لمستخدمي الأنترنت¹.

1.1 محتوى إعلامي متنوع

- يقدم الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب محتوى إعلامي متنوع للمكلفين بالضريبة يتضمن:
- أقسام شخصية: حيث يمكن التعرف عليها بوضوح على الصفحة الرئيسية وهي موجهة للأشخاص والمهنيين والامتيازات الجبائية الممنوحة إليهم².
 - النصوص التشريعية والتنظيمية: في هذا الصدد تقوم المديرية العامة للضرائب بنشر عبر موقعها الإلكتروني الاتفاقيات الجبائية، القوانين المالية، القوانين الجبائية، إضافة إلى النصوص التنظيمية ذات الطابع الجبائي³.
 - الوثائق الجبائية: تتمثل في الموائق، والدلائل الجبائية، والكتيبات الجبائية، ورسائل المديرية العامة للضرائب.... إلخ⁴.

2.1 تنوع الخدمات الجبائية المقدمة للمكلف بالضريبة عن طريق الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب

يمثل الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب الذي تمّ تحسينه وتشغيله منذ سنة 2009، وسيلة إعلامية قوية تنشط عن بعد، من خلال الأبواب المتعددة التي يتضمنها⁵:

¹ La Lettre de la DGI, " Le système d'information : levier majeur de modernisation de la DGI ", Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° 81, 2015, P 04.

² الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz>، تاريخ الاطلاع: 2018/02/03.

³ La Lettre de la DGI "Simplification des démarches administratives vers une réforme du service public", Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° 69, op.cit., P 08.

⁴ الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz>، تاريخ الاطلاع: 2018/02/03.

⁵ La Lettre de la DGI "le cinquantenaire de l'administration des impôts consolider les acquis et maintenir le cap de la modernisation", bulletin d'information de la direction générale des impôts, n° 61, 2012, P 07.

- تحميل وثائق التصريحات الجبائية: هذه الخدمة وضعت تحت تصرف المكلفين بالضريبة مجموعة من الوثائق التي تتمح باليد لملاّ البيانات مع إمكانية التحميل والطباعة.
- الرزنامة الجبائية: تعتبر الرزنامة الجبائية إجراء مفيد جدا لتذكير المكلفين بالضريبة بالتزاماتهم الجبائية¹.
- الاشتراك في رسالة المديرية العامة للضرائب: يقدم الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب خدمة أخرى تخص الاشتراك في رسالة المديرية العامة للضرائب حيث بمجرد اشتراك مستخدمي الأنترنت في هذا العنوان، يتلقون عبر بريدهم الإلكتروني الأعداد الجديدة لهذه الرسالة الإعلانية.
- تحديد الموقع الجغرافي للمديرية العامة للضرائب: توفر هذه الخدمة معلومات حول جميع هيكل المديرية العامة للضرائب، أرقام الهواتف، العناوين، كما يسمح تطبيق خريطة Google map طريقا للوصول لمصالح المديرية العامة للضرائب.

3.1 فضاء للتبادل

- يقدم الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب فضاء تفاعلي للتبادل يمكن المكلفين بالضريبة من تلقي إجابات على انشغالاتهم الجبائية يتضمن ما يلي²:
- بريد التظلمات: يسمح للمكلفين بالضريبة بالدخول في حوار مع المديرية العامة للضرائب بإرسال تظلماتهم أو رفضهم أو اقتراحاتهم على الرابط التالي: doléances@mf.gov.dz
 - شبكات التواصل الاجتماعي: حاليا لدى المديرية العامة للضرائب ثلاثة صفحات على شبكات التواصل الاجتماعي:
 - Facebook, twitter, Google حيث من خلالها يتم نشر جميع المعلومات المتعلقة بالمديرية العامة للضرائب (النشريات الإخبارية الجبائية، المستجدات، مسابقات التوظيف... إلخ).
 - اتصالات المديرية العامة للضرائب: وفي هذا الصدد تم فتح فضاء تفاعلي يمكن مستخدمي الأنترنت من تلقي إجابات على انشغالاتهم الجبائية باستعمال الرابط التالي: contact dgi@mf.gov.dz
 - التحقيقات وسبر الآراء: تشكل بالنسبة للإدارة الجبائية وسيلة لاستقبال آراء المواطنين حول مواضيع محددة، وذلك من أجل اتخاذ التدابير اللازمة.
 - اتصالات المديرية العامة للضرائب: وفي هذا الصدد تم فتح فضاء تفاعلي يمكن مستخدمي الأنترنت من تلقي إجابات على انشغالاتهم الجبائية باستعمال الرابط التالي: contact dgi@mf.gov.dz

¹ الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz/>، تاريخ الاطلاع: 2018/02/03.

² La Lettre de la DGI "Simplification des démarches administratives vers une réforme du service public", Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° 69, op.cit., P 08.

- التحقيقات وسبر الآراء: تشكل بالنسبة للإدارة الجبائية وسيلة لاستقبال آراء المواطنين حول مواضيع محددة، وذلك من أجل اتخاذ التدابير اللازمة.

الجدول رقم (2-5): عدد الزيارات والصفحات التي تم تصفحها في الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب للفترة 2016-2014

البيان	2014	2015	2016	المجموع
عدد الزيارات	06,26%	34,72%	59,02%	100%
عدد الصفحات التي تم تصفحها	07,58%	37,42%	55,00%	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات من المديرية العامة للضرائب على الموقع:

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/accueil_ar.pdf تاريخ الاطلاع: 19-10-2018.

الشكل رقم (2-6): عدد الزيارات والصفحات التي تم تصفحها في الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب للفترة 2016 - 2014



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (2-5).

من خلال الجدول والتمثيل البياني السابقين نلاحظ تطور ملحوظ في الدخول إلى الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، حيث نسبة الزيارات والصفحات التي تم تصفحها في سنة 2016 تفوق 50 في المائة بالمقارنة مع سنة 2015 التي كانت لا تفوق 40 في المائة، أما في سنة 2014 فكانت نسبة الزيارات والصفحات التي تم تصفحها لا تفوق 10 في المائة.

وإلى غاية تاريخ 31 ديسمبر 2015، استقبلت المديرية العامة للضرائب ما يلي:

- اتجاه صاعد في عدد الزيارات حوالي أكثر من 1500 زائر في اليوم.
- أكثر من 505.608 زائر.
- 1.919.948 صفحة تم تفحصها.
- 88 في المائة من الزوار من المواطنين.
- 86 في المائة من الزيارات تستغرق ما بين 0 و 10 دقائق.
- 87,31 في المائة من الزوار يستخدمون أجهزة الكمبيوتر المكتبية للوصول إلى الموقع.

- عدد الدول التي من مستخدمي الموقع هو 158 دولة.
 - Google Chrome هو المتصفح الأكثر استخداما من قبل الزوار بمعدل 54,57 في المائة¹.
- كما استقبلت المديرية العامة للضرائب 1068 بريد إلكتروني حيث تم الرد على نسبة 81,99 في المائة منها، وذلك في ظرف 72 ساعة².

1. وضع نظام التصريح الإلكتروني

بعدما كانت الإدارة الجبائية تعتمد على تكنولوجيا الإعلام والاتصال كوسيلة لنشر المعلومة، أصبحت اليوم تبني عليها علاقاتها مع المكلفين بالضريبة قصد تحسين نوعية الخدمة المقدمة عبر الأنترنت، وفي هذا السياق فتحت الإدارة الجبائية نافذة مخصصة للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات تسمح لهم القيام بتصريحاتهم الجبائية باستعمال الرابط التالي: www.jibayatic.dz، وتهدف آلية التصريح الإلكتروني إلى توفير للمكلف بالضريبة إمكانية إرسال عن بعد وبكل أمان تصريحاته الجبائية بأكثر سهولة وفي أسرع وقت ممكن³، وانقسم النشر التدريجي لنظام المعلومات "جبائتك" إلى أربع مراحل أساسية خلال سنتي 2017 و2018، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-7): مراحل نشر نظام المعلومات جبائتك خلال سنتي 2017 و2018



Source : La Lettre de la DGI, "Le Lancement du Nouveau Système D'Information de la DGI – Jibaya'tic – : Une Gestion de L'impôt Plus Transparente", Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° 85, 2017, p 04.

¹ La Lettre de la DGI " le système d'information levier majeur de modernisation de la DGI", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 81, op.cit., p 06.

² La Lettre de la DGI " Les résultats des indicateurs de performance confortent l'amélioration de l'accueil du contribuable", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 82, op.cit., p 09.

³ La Lettre de la DGI "Simplification des démarches administratives vers une réforme du service public", Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° 69, op.cit., P 08.

ويمكن إنجاز امتيازات التصريح الإلكتروني في ما يلي:

1.2 بالنسبة للمكلف بالضريبة

يعتبر نظام التصريح الإلكتروني الحل الذي يسمح للمكلف بالضريبة بما يلي:

- إجراء العمليات من المقر مع المديرية العامة للضرائب وتجنب التنقلات من أجل تقديم التصريحات الجبائية.
- تزويده بالمعلومات حول الرزنامة الجبائية.
- الاطلاع على استماراته التصريحية المودعة.
- الاطلاع على دينه الجبائي الكلي.
- الدخول إلى الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية خلال 24 على 24 ساعة وفي جميع أيام الأسبوع.
- تقديم الطعون.
- طلب الشهادات الجبائية.

2.2 بالنسبة للإدارة الجبائية

- التشغيل الآلي الكلي لجميع الإجراءات الإدارية بدءاً من استقبال المكلف بالضريبة وصولاً إلى الوعاء والتحصيل وتسيير الملف الجبائي.
 - التبادل السريع للمعلومات بين مختلف المصالح.
 - التشغيل الآلي لعمليات المحاسبة.
 - رقمنة التبليغات الموجهة للمكلفين بالضريبة.
 - الحصول على جداول في الوقت المناسب، والتي من شأنها أن تسمح بتقييم أداء المصالح ومتابعة مستوى التحصيل حسب صنف الضرائب وقطاع النشاط.
 - تقليص تكاليف الطلبات المتعلقة بالمطبوعات الجبائية¹.
- وفي الأخير يمكن القول أنّ إنشاء هياكل إدارية جديدة وتحسين الخدمة الجبائية المقدمة في هذه الهياكل، يعكس الرغبة في تحديث أو عصرنه الإدارة الجبائية، وتحسين العلاقات مع المكلفين بالضريبة، وكذلك لتنفيذ تحويل الإدارة الجبائية إلى إدارة خدماتية².

¹ La Lettre de la DGI, "Le Lancement du Nouveau Système D'Information de la DGI – Jibaya'tic – : Une Gestion de L'impôt Plus Transparente", op.cit., P 07.

² Michel Bouvier, nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt, revue française de finance publique, N° 112, 2010, p 26, site web : <https://www.cairn.info/revue-apres-demain-2014-1-page-3.htm>, vue le 16-11-2018.

الفرع الرابع: تحسين الحماية القانونية للمؤسسات من خلال المحرر الجبائي

يعتبر إدراج المحرر الجبائي (Le rescrit fiscal) واحد من أهم التدابير التي اتخذتها الإدارة الجبائية بغية تحسين الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة حيث يتمثل هذا الإجراء في إعطاء الحق للمكلف بالضريبة من أجل استجواب الإدارة الجبائية على مسألة إزاء نص جبائي¹، وذلك من خلال تحرير طلب من المكلف بالضريبة يرسل إلى الإدارة الجبائية حول أي قانون أو نص جبائي²، وهو ضمان جديد يوفره القانون الجبائي للمكلفين بالضريبة فهو يبرز تطور العلاقات بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية تجاه التقارير التي تعتمد أكثر على الحوار³.

أولاً: مصطلح المحرر الجبائي

يعتبر المحرر الجبائي قراراً قطعياً اتخذته الإدارة الجبائية التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة التابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات أو الشركات، إذ يشكل هذا المحرر رداً واضحاً ونهائياً على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به⁴، ويمثل هذا الإجراء المكانة الممنوحة للمكلف بالضريبة باستجواب الإدارة الجبائية على مسألة ما إزاء نص جبائي، مما يدل على رغبة الإدارة الجبائية في إقامة مناخ من الثقة بينها وبين المكلفين بالضريبة، وتكمن أهميته بالنسبة للمؤسسة في ممارسة نشاطها في محيط قانوني أكثر حماية، وبالنسبة للإدارة الجبائية سيسمح هذا الإجراء بالكشف المبكر للنقائص أو مخاطر التعسف المتعلقة بتفسير بعض النصوص الجبائية، وبالتالي تجنب كل نزاع جبائي⁵.

ثانياً: الأشخاص المعنيين بالمحرر الجبائي

يشمل مجال تطبيق المحرر الجبائي في المقام الأول الشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات والمتمثلة في:

- الشركات العاملة في قطاع المحروقات.
- الشركات المقيمة بالجزائر، العضوة في مجتمعات أجنبية، وكذا تلك التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة بالجزائر.

¹ La Lettre de la DGI "Le rescrit fiscal un instrument pour améliorer la sécurité juridique des entreprises", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 63, 2012, p 08.

² بودالي محمد، بوشنب موسى، رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 266.

³ Madjene Djamel, les relations de l'administration fiscale avec les contribuables une nouvelle approche, op.cit., p 61.

⁴ المرسوم التنفيذي 12-334 مؤرخ في 21 شوال عام 1433 الموافق 8 سبتمبر 2012، يتعلق بالمحرر الجبائي، الجريدة الرسمية، العدد 50، الصادرة يوم 12 سبتمبر 2012، المادة 02 منه.

⁵ بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هوم، بدون طبعة، الجزائر، 2011، ص 24.

- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال، كما هو منصوص عليه في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي يفوق رقم أعمالها السنوي مبلغا محددًا بموجب قرار من وزير المالية.
- جمعيات الشركات القانونية عندما يفوق أو يساوي رقم أعمال السنوي لإحدى الشركات الأعضاء مبلغا محددًا بموجب قرار من وزير المالية.

ثالثا: الضمانات التي تقدمها المحررات الجبائية

تطبق ضمانات المحرر الجبائي، عندما:

- تبلغ الإدارة بموجب رسالة مكتوبة واضحة وتامة من طرف المكلف بالضريبة.
- تكون الإدارة قد اتخذت قرار قطعيًا فيما يخص وضعية ما، و هذا بالرجوع إلى نص جبائي في أجل أربعة (4) أشهر أو لم ترد في هذا الأجل.
- يكون اتخاذ القرار سابقًا لتاريخ إنهاء أجل التصريح الذي يتوفر لدى المكلف¹.
- ولا تطبق هذه الأحكام في حالة عدم رد الإدارة على المحرر الجبائي في أجل أربعة (4) أشهر، ابتداء من تاريخ الإحالة²، وأنّ أحكام المحرر الجبائي تطبق فقط على المكلف بالضريبة الذي تقدم بالطلب المتعلق بوضعيته وبعبارة أخرى لا يمكن للمكلف بالضريبة الاستفادة من محرر جبائي أعد لمكلف آخر بالضريبة حتى وإن واجه نفس وضعية هذا الأخير³.

رابعًا: دور المحرر الجبائي في تحسين الحماية القانونية للمؤسسات وتجنب كل نزاع جبائي

في انتظار تعميمه، يعتبر هذا الإجراء الجديد بلا شك ميزة كبيرة لكلا المؤسسات والإدارة الجبائية.

- بالنسبة للإدارة الجبائية، سيسمح هذا الإجراء بالكشف المبكر للنقائص أو مخاطر التعسف المتعلقة في تفسير بعض النصوص الجبائية، وبالتالي تجنب كل نزاع جبائي.
- بالنسبة للمؤسسات، سيكون لهم ميزة في ممارسة نشاطاتهم في محيط قانوني أكثر حماية⁴.

¹ المحررات الجبائية، كتيبات جبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2018، ص 01.

² نفس المرجع السابق، ص 02.

³ La Lettre de la DGI "Le rescrit fiscal un instrument pour améliorer la sécurité juridique des entreprises", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 63, op.cit., p 07.

⁴ La Lettre de la DGI "Le rescrit fiscal un instrument pour améliorer la sécurité juridique des entreprises", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 63, op.cit., p 08.

المطلب الرابع: طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وتطورها

كان الفكر السائد فيما مضى يعتبر رابطة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية رابطة تعاقدية، أي أنّ المكلف بالضريبة يستمد حقوقه وواجباته من عقد يرم بينه وبين الإدارة الجبائية، وترتب على ترسيخ هذه الأفكار أنّ استخدام كل طرف ما يتاح له للحصول على مراده من الآخر فالإدارة الجبائية تتفنن في فرض الضرائب، وتتعسف في وسائل تحصيلها بينما يحاول المكلف بالضريبة جاهداً أن يتهرب من أداءها أو على الأقل تجنب الظروف أو الوثائق التي تؤدي إلى ذلك، ولكن مع تطور الفكر الإنساني عدل هذا الاتجاه طبقاً للنصوص الدستورية والقانونية التي تحدد أنّ دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة القانونية التي ينظمها القانون دون أن تتدخل الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة في ذلك.

الفرع الأول: طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية

ينظم القانون العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، على أساس المبادئ الدستورية ووفقاً للقواعد القانونية¹، التي تتفق على أنّ دين الضريبة ينشأ بمجرد توفر الواقعة أو الوقائع التي يتطلبها القانون الجبائي، وفي ظل التشريعات السابقة كانت العلاقة بينهما علاقة شبه عدائية كما ركز في فكر المكلف بالضريبة أنّ الإدارة الجبائية هي سبب نقص أمواله فضلاً عن عدم وجود خدمة ملموسة، فلجأ إلى الهروب منها منتحلاً شتى صور الإفلات منها، ممّا أدى بالإدارة الجبائية إلى اتخاذ كافة الطرق والإجراءات ضدها، فاتسعت بذلك الفجوة بينهما، الأمر الذي أدى بالتشريعات الحديثة إلى الحرص بإصلاح العلاقة بينهما، فأصبحت العلاقة تبادلية إذ يقدم المكلف بالضريبة المال وتقوم الإدارة الجبائية بتقديم الخدمات كتوفير المعلومات ومساعدة المكلفين بالضريبة على الوفاء بالالتزام الجبائي وخدمات النظام الإلكتروني وإبداء النصح والإرشادات التي يمكن للمكلف بالضريبة الاعتماد عليها، وقد مرت العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حسب طبيعتها القانونية من علاقة تعاقدية ثم علاقة تنظيمية وأخيراً إلى علاقة تقديم خدمات².

أولاً: العلاقة التعاقدية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية

اختلف الفقهاء حول طبيعة العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بين مؤيد للنظرية التعاقدية، ومعارض للنظرية التنظيمية، ومن تم اختلفت التشريعات في تحديد العلاقة بينهما فمنها ما جعلها علاقة تعاقدية

¹ رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، مرجع سبق ذكره، ص 40.

ومنها ما جعلها علاقة تنظيمية، فالعلاقة التعاقدية تقوم على أساس العقد المبرم ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وعلى هذا لا بد من التطرق إلى مفهوم العقد في المجال الجبائي.

1. مفهوم العقد في المجال الجبائي

العقد بصفة عامة هو توافق إرادتين على إنشاء التزامات وروابط قانونية بين طرفي العقد بينما في المجال الجبائي يشير إلى اتفاق بين طرفين هما المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية يتم بموجبه تغيير سلوك الطرفين على النحو الذي ينطوي على نفع متبادل بينهما¹، وقد ينظم هذا الاتفاق مجموعة من الأعمال التي يجب على كل طرف القيام بها، ومنها قيمة ما يدفعه كل طرف للآخر والقواعد والإجراءات التي تستخدمها الأطراف لاتخاذ قرارات بشأن أمور معينة مستقبلاً والسلوك المتوقع حصوله من كل طرف من أطراف العلاقة اتجاه الآخر.

2. اتجاه العلاقة التعاقدية لطرفي العلاقة الضريبية

رأى بعض المفكرين على أنّ العلاقة التعاقدية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية تتمثل في واجبات وحقوق 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، كما أنّ للإدارة الجبائية بياناتها الخاصة بها تكمن في السلطة التقديرية التي يمكن أن تمارسها في تفسير مواد القانون المختلفة، فكلما زادت هذه السلطة اتسع المجال للسلوك القهري على المكلفين بالضريبة في المرحلة التالية لإبرام العقد، في حين أنّ المكلفين بالضريبة فلا تتوفر لهم فرصة تغليب السلوك التهريبي ما عدا في المرحلة السابقة على التعاقد، وذلك بإخفائهم بعض المعلومات الخاصة بالنشاط والربح المحقق، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم قيام علاقة تعاقدية بينهم².

3. نقد العلاقة التعاقدية لطرفي العلاقة الضريبية

انتقدت هذه النظرية لعدم إمكانية تحديد فرع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية إذا ما كان هذا العقد من عقود القانون الخاص أم القانون العام، بالأخص وأنّ الإدارة الجبائية لها من امتيازات السلطة العامة، وما تتبعه من أساليب التحصيل الذي يعد خروجاً عن المألوف مقارنة مع ما تتبعه عقود القانون الخاص.

¹ نفس المرجع السابق، ص 41.

² نفس المرجع السابق، ص 45.

ثانيا: العلاقة التنظيمية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية

نظرا لما وجه للنظرية التعاقدية من انتقادات، وجه الفقه نظرتة إلى النظرية التنظيمية بين الطرفين يتولاها وينظمها الدستور، والقانون، واللوائح والقرارات الإدارية متى وجدت الواقعة التي تنشئ الضريبة، وبالتالي لا تعتبر الإدارة الجبائية خصما أو شريكا¹ للمكلف بالضريبة إذ أنّ القانون لا يترك مجالاً واسعاً للإدارة الجبائية في تحديد العلاقة فالدستور يقرر إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بالقانون².

- الخصائص المميزة للعلاقة التنظيمية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية: هناك عدة خصائص مميزة للعلاقة التنظيمية التي تربط المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية وهي كالتالي:

1. العمومية

أي أنّ جميع الأشخاص الذين تتوافر فيهم نفس الشروط يتمتعون بنفس المعاملة الضريبية من حيث الحقوق والواجبات وبدون تمييز وفقا لضوابط موضوعية محددة بالقانون، وهو ما ذهب إليه الدستور الجزائري بالمادة 64 حينما نص صراحة أنّ كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة.

2. القابلية للاستمرار

إنّ المركز القانوني للمكلف بالضريبة قابل للاستمرار حتى بعد قيام الإدارة الجبائية بمباشرة سلطتها في ربط وفرض الضريبة وبعد أداء المكلف بالضريبة بالتزاماته اتجاهها، ذلك لأنّ المركز القانوني للمكلف بالضريبة مستمد من القانون.

3. القابلية للتعديل

إنّ القوانين الجبائية قابلة للتعديل في أي وقت وبالنتيجة تعدل المراكز القانونية للمكلف بالضريبة، وفي مقابل ذلك، فإنّ الإدارة الجبائية لها حق التعديل في هذه المراكز ولكن بتوفر شروط لحماية المكلف بالضريبة باعتباره طرف ضعيف في العلاقة، ومنع التفرقة بين شاغلي المراكز المتماثلة بناء على اعتبارات شخصية وهذه الشروط هي:

- أنّ التعديلات عامة ومجردة غير موجهة إلى مكلف بالضريبة معين، وإلا وقع هذا التعديل تحت طائلة البطلان.

¹ محمد علوم محمد علي محمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، 2010، ص 83-84.

² رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 35 - 36.
نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، مرجع سبق ذكره، ص 45.

- أن يتم التعديل وفقا لمبدأ تدرج القواعد القانونية أي بنفس الأداة القانونية التي أنشئت المركز القانوني أو بمستوى أعلى.

4. المراكز الموضوعية

وهي مراكز مستمدة من القوانين ولا يمكن التنازل المطلق عنها، إذ لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتنازل عن التزاماته الجبائية فالتنازل يكون عن الحقوق ومادام المركز التنظيمي قائما ولم تتخذ أي إجراءات لتعديله فإن أحكامه تفرض على طرفي العلاقة الضريبية ولا يمكنهما استبعاد أحكامه¹.

الفرع الثاني: تطور العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية

إنّ الدول في سعي مستمر لإصلاح نظمها الجبائية من أجل تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، لا لشيء إلا من أجل تحسين هذه العلاقة والمعاملة التي تربطهما ببعضهما، ولربما عدد القضايا المطروحة، إذ أنّ المكلف بالضريبة ينظر إلى الإدارة الجبائية على أساس أنّها تأخذ أمواله بغير حق، الأمر الذي أدى بهم إلى التهرب من دفع الضرائب الملقاة على عاتقهم، وفي ذات الوقت تسعى الإدارة الجبائية بكل وسائلها أن تجني ضرائبها لحماية موارد الدولة، دون مراعاتها الأثر السلبي الذي قد ينجم من ذلك اتجاه المكلف بالضريبة مما جعل نظرة كل منهما اتجاه الآخر تتغير نتيجة المعاملة بينهما، وعلى هذا فقد مرت هذه العلاقة بتطور المعاملات بينهما من معاملة المكلف بالضريبة كزبون أو عميل لدى الإدارة الجبائية إلى إدارة خدمات تخدم المكلف بالضريبة.

أولاً: تطور معاملة المكلف بالضريبة كزبون لدى الإدارة الجبائية

إنّ الإدارة الجبائية كانت تنظر إلى المكلف بالضريبة على أساس أنّه مكلف أو مدينا بالضريبة، أي أنّه مجبر على أدائها باعتباره مكلفاً قانوناً، بغض النظر إلى ظروفه وأحواله الخاصة، غير أنّ هذه النظرة لم تعد لتلائم الإصلاحات الواقعة على الإدارة الجبائية، فكان لابد لها أن تنظر إليه على أنّه عميل أو زبون تسعى هذه الإدارة عن طريق تقديم خدمة بجودة عالية تجعله مرتبطاً ولا يفكر في الهروب²، ونتيجة لذلك فإنّ العلاقة بين الطرفين تتميز بتبعية متبادلة إذ أنّ هم الإدارة كسب ثقة المكلف بالضريبة، وتقديم الخدمات لزيائنها، غير أنّ بعض الكتاب اعترضوا على تطور العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية 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 لأنّ القطاع الخاص يعترف دائماً بأنّ العميل على حق وأنّ على التاجر أن يغير من سلوكه لتقديم السلع

¹ نشأت إدوارد، ربط الضريبة على الدخل، مرجع سبق ذكره، ص 53.

² رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

والخدمات التي يرغبها، بينما في المجال الجبائي تجبر الدولة المكلف بالضريبة على أداء الضريبة بحكم القانون وليس من السهل تغيير سياستها مجرد الحصول على رضا المكلفين بالضريبة¹، ويرى البعض الآخر أنّ اعتبار المكلف بالضريبة عميلاً أو زبوناً لا يغير من طبيعة العلاقة التنظيمية التي تحكم الطرفين ولا تحول الضريبة من فريضة إجبارية إلى التزام اختياري للمكلف بالضريبة، ذلك أنّ الضريبة تبقى فريضة إجبارية وأنّ القانون الجبائي يلزم المكلف بدفعها جبراً².

ثانياً: تطور الإدارة الجبائية إلى إدارة خدمات

صنفت الدراسات المتهرين من الضرائب إلى فئتين أساسيتين الأولى وهي الفئة التي تتهرب من الضرائب المزمين بها بسبب نقص في المعلومات، أمّا الثانية فهم الذين يرفضون الالتزام بالقانون لاعتقادهم الخطأ أنّ النظام الجبائي الحالي لا يمكن له أن يكتشفهم وانطلاقاً من المجموعة الأولى، فإنّ العبء في توعيتهم يقع على الإدارة الجبائية بغرض توفير المعلومات اللازمة والكافية التي يمكن من خلالها إلزامهم بدفع الضرائب، ولذا فإنّ تقديم هذه المعلومات يقدم في إطار تقديم خدمة للمكلفين بالضريبة تلتزم الإدارة الجبائية بتقديمها إليهم، وهنا تتحول الإدارة الجبائية من إدارة جبائية إلى إدارة الخدمات، إذ تتمثل هذه الخدمة في إعانة المكلف بالضريبة على الوفاء بالتزاماته الجبائية وابتعاده عن الوقوع في المخالفات التي تعرضه إلى العقوبات، إذ أنّ المكلف بالضريبة يشعر أنّ الإدارة الجبائية تخدمه، وأنّ خدمتها تعود عليه بالنفع³.

ثالثاً: تطور الإدارة الجبائية إلى إدارة خدمات إلكترونية

إنّ هذا التطور للإدارة الجبائية من إدارة زبائن إلى إدارة خدمات أصبح في الوقت الراهن غير كافي لأي دولة إذ لزم عليها إعادة النظر في آليات عملها وتقديمها الخدمات إلى المواطن، بل أصبح التطور التكنولوجي يفرض نفسه على تلك الحكومات، إذ أنّ الأساليب التقليدية في الإدارة أصبحت قاصرة وغير قادرة على مواجهة تحديات بيئة الأعمال و متطلباتها، والتي تحتاج إلى التحول نحو الأساليب الحديثة في إنجاز المعلومات الإدارية من خلال شبكة الأنترنت والمواقع الإلكترونية، بتشجيع المكلفين بالضريبة التعامل من خلال الأنترنت، ولذا فإنّ أي دولة وجب عليها التحول نحو إدارة حديثة وذلك عن طريق التحول نحو الحكومة الإلكترونية، ولعلّ أنّ مفهوم

¹ نفس المرجع السابق، ص 41.

نشأت إدوارد، ربط الضريبة على الدخل، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 16.

³ رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

نشأت إدوارد، ربط الضريبة على الدخل، مرجع سبق ذكره، ص 62.

الحكومة الإلكترونية يراد به التحول نحو السرعة في إنجاز العمليات الإدارية وذلك بالاعتماد على تنظيم معلومات إدارية متقدمة، وتوفير خدمة الأنترنت، وتوافر الهياكل المتخصصة المتفهمه لدور وأهمية هذه المهمة، وكما أنّ المكلف بالضريبة يقوم بأداء التزاماته المترتبة عليه اتجاه الإدارة الجبائية من خلال استخدام استمارات خاصة محفوظة على الموقع الإلكتروني الخاص بالإدارة الجبائية وبالتحديد ما يتعلق منها بالعلاقة التي تربط المكلف بالضريبة في أداءه لضرائب مع الخدمات المؤداة له ولكن كل في إطار إلكتروني¹.

المبحث الثاني: حقوق والتزامات المكلف بالضريبة

يرتب التشريع الجبائي حقوق والتزامات على المكلف بالضريبة، إذ يجب العمل على مراعاة قواعد العدالة بحيث يضمن حقوق كل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، فإذا ما تم ذلك فإنه سيؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما وبالتالي تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، أما إذا لم يتم مراعاة قواعد العدالة فإن ذلك سيؤدي إلى اتساع الفجوة بين طرفي العلاقة الضريبية.

المطلب الأول: حقوق المكلف بالضريبة

يتمتع المكلف بالضريبة بمجموعة من الحقوق تتمثل في حق مساواة المواطنين أمام الضريبة والحق في الحفاظ على الحد الأدنى للمعيشة للمكلف بالضريبة، بالإضافة إلى الحق في احترام الحياة الخاصة للمكلفين بالضريبة وكذا الحق في ضمان سرية معلوماتهم الخاصة.

الفرع الأول: حق مساواة المواطنين أمام الضريبة

إنّ هذا الحق مستمد أساسه من الدستور، فلقد نصت المادة 64 من الدستور الجزائري عليه صراحة، وبالتالي لا يجب التفرقة بين المكلفين بالضريبة بسبب الجنس أو اللغة أو الدين، فالكل أمام القانون الجبائي سواء ما داموا في مراكز قانونية متماثلة، وأنّ تطبيق حق المساواة أمام الضريبة لا يعني أن يدفع جميع المكلفين بالضريبة الضريبة بنفس المقدار بل يجب أن يتناسب ما يدفعه كل منهم حسب مقدرته، أي مشاركة كل مواطن في تمويل الأعباء العمومية حسب قدرته التساهمية².

الفرع الثاني: الحق في الحفاظ على الحد الأدنى للمعيشة للمكلف بالضريبة

ينبغي على الضريبة أن تترك حداً معيناً من الدخل دون أن تصل إليه، هذا الحد الأدنى هو الذي يلزم لمعيشة المكلف بالضريبة ومعيشة أسرته، لأن المساس به سيلحق الضرر بالمكلف بالضريبة في عدم العيش الكريم

¹ نشأت إدوارد، ربط الضريبة على الدخل، مرجع سبق ذكره، ص 65.

² نجاة نوي، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 16، الجزائر، 2017، 320.

وممارسة حياته بأسلوب يحترم وجوده الإنساني وبالتالي المس بانتماؤه للمجتمع، لذا نجد أن غالبية التشريعات الضريبية تقوم بإعفاء حد معين من الدخل للضريبة، فمثلا قام المشرع الجبائي الجزائري بإعفاء الشريحة التي لا يتجاوز دخلها سنويا 120.000 دج من الضريبة على الدخل الإجمالي.

الفرع الثالث: الحق في احترام الحياة الخاصة

إنّ الحياة الخاصة لكل مكلف بالضريبة بصفته مواطنا لا بد أن تحترم وأن تكون مصانة، لذا يجب على الإدارة الجبائية أن تلتزم بهذا الحق عند طلب المبررات أو الوثائق الرسمية من جانب المكلفين بالضريبة، وحقيقة هذا ما تسعى إلى تحقيقه الإدارة الجبائية الجزائرية من خلال طلبها إلاً للمعلومات الضرورية الموافقة لتأسيس الضريبة المستحقة على المكلف بالضريبة، كما أنها لا تقوم بأي إجراء تفتيش لإقامته أي من محلاته التجارية إلاً بموافقه أو بمقتضى أمر قضائي بالتفتيش.

الفرع الرابع: الحق في ضمان السرية

إنّ المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة تعتبر حقا من حقوقهم، فلا يجوز إفشاء أي معلومة خاصة بهم لغير المؤهلين قانونيا بذلك.

المطلب الثاني: ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق

في مقابل سلطات الرقابة المعترف بها للإدارة الجبائية، يستفيد المكلف بالضريبة من عدد من الضمانات مخصصة أساسا للدفاع عن نفسه، ووضع بعض الحدود لتصرفات الإدارة الجبائية، والتي يجب تمييز السابقة منها على التحقيق، وتلك التي يجب مراعاتها أثناء التحقيق، والألحقة لإجرائه، ويجب على المراقبين احترامها، كما أنّ الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه.

الفرع الأول: الضمانات السابقة للتحقيق

إنّ سلطة التحقيق المخولة للإدارة الجبائية محاطة بضمانات معينة للمكلف بالضريبة، وهذه الضمانات تلزمها بإشعار المكلف بالضريبة بالتحقيق، وإرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، وإعلام المكلف بالضريبة بألقاب وأسماء ورتب المحققين ضمن الإشعار بالتحقيق الموجه إليه، وفي حالة إذا كان التحقيق مفاجئا يسلم الإشعار بالتحقيق عند بداية عمليات الرقابة.

أولاً: الإشعار بالتحقيق

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة أو في الوضعية الجبائية الشاملة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق، ولقد ألزم المشرع

تضمن هذه الوثيقة الرسمية ببعض المؤشرات الضرورية لفهم الجيد لعملية التحقيق، فيجب أن يتضمن الإشعار، تاريخ بداية عملية الرقابة، والسنوات التي ستكون محل الرقابة، وألقاب وأسماء ورتب المحققين، والضرائب والرسوم المعنية، وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أنّ المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، كما يمنح للمكلف بالضريبة المعني بالرقابة عشرة أيام على الأقل من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق للاستعداد للرقابة في المحاسبة، قصد السماح لهم بجمع العناصر المتعلقة بحساباتهم، وخمسة عشر يوماً على الأقل للاستعداد للرقابة المعمقة¹.

ثانياً: إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة

لأجل خلق جو تفاهمي بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية أثناء فترة عملية التحقيق الجبائي التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية، أصدرت المديرية العامة للضرائب وثيقة تسمى بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية²، وألزمت الأعوان المكلفون بالتحقيق بتسليم هذه الوثيقة إلى كل مكلف بالضريبة خاضع لهذه العملية لكي يتمكن من الاطلاع على حقوقه وواجباته أثناء وبعد عملية الرقابة³.

1. محتوى ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة

إنّ الهدف من إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة هو خلق جو من التفاهم بين المكلف بالضريبة المعني بالتدقيق وأعوان الإدارة الجبائية⁴، والذي يبين القواعد العامة المطبقة أثناء التحقيقات المحاسبية والمعمقة في مجمل الوضعية الجبائية، كما يبين حقوق وواجبات المكلف بالضريبة⁵، وتمتلك الإدارة الجبائية كامل الحرية في تعديل محتوى الميثاق والمكلف بالضريبة لا يمكنه الاستناد إلاّ على البيانات الواردة بالميثاق الذي كان مطبقاً في الفترة التي أرسل فيها إليه⁶.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 4/20 والمادة 3/20 مكرر والمادة 3/21 منه.

² هذه الوثيقة موجودة في الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب: <https://www.mfdgi.gov.dz/>

³ قانون الاجراءات الجبائية، المادة 4/20 والمادة 3/21 منه.

⁴ Jean-Claude Drié, la vérification de comptabilité, LITEC, Paris, 2007, p 23.

⁵ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017، ص 04.

⁶ Jean-Pierre casimir, contrôle fiscal, 11e édition, groupe revue fiduciaire, Paris, 2010, p 17.

2. النتائج المترتبة عن غياب ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة

إنّ عدم إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة يترتب عليه بطلان إجراءات التحقيق¹ إلى غاية إرساله من طرف الإدارة الجبائية².

ثالثا: الشروط المتعلقة باختصاص العون المكلف بالتحقيق

يؤكد المشرع على أنّ صاحب السلطة في التحقيق سواء كان تحقيقا في المحاسبة أو تحقيق معمق في الوضعية الجبائية لا يجب أن تقل رتبته عن المفتش³، أي أنّه أسند مهمة التحقيق للأعوان المتمتعين بتصنيف عالي في الإدارة الجبائية حماية للمكلف بالضريبة من الأخطاء المحتملة، التي قد يرتكبها الأعوان الأقل درجة بمناسبة التحقيق الجبائي نظرا لقلة خبرتهم، ومعرفتهم المحدودة للقوانين التي تحكم هذا الإجراء، ولتأكيد هذه الضمانة، ألزم المشرع الإدارة الجبائية بإعلام المكلف بالضريبة بألقاب وأسماء ورتب المحققين ضمن الإشعار بالتحقيق الموجه إليه، وألاّ يستبدل المحققون بدون أن يأخذ المكلف بالضريبة علما بذلك⁴.

رابعا: تحديد التحقيق المفاجئ

في بعض الحالات، إرسال الإشعار بالتحقيق للإعلان عن قدوم المدقق يمكن أن يزيل جزء من فعالية الرقابة الجبائية، فيمكن الخشية حقيقة من أن يجر الإشعار بالتحقيق المكلف بالضريبة إلى القيام بإخفاء أو إزالة دليل عمليات الشراء أو البيع مثلا دون فواتير⁵، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق عند بداية عمليات الرقابة⁶، والتحقيق المفاجئ ما هو إلاّ التحقيق المفاجئ في المحاسبة لكشف العناصر التي يمكن أن تخفى في حالة إعلام المكلف بالضريبة⁷.

1. مقر التدخل للرقابة المفاجئة

يمكن للمحقق أن يتدخل على مستوى المقرات الرئيسية للمحل أو المؤسسة، وكذا على مستوى كل المقرات المهنية، ويمنع أي زيارة للمقرات الخاصة أو تلك التي ليست لها علاقة بالنشاطات المهنية⁸.

¹ Philippe Augé, droit fiscal général, édition ellipses, Paris, 2002, p 199.

² Jean-Pierre casimir, contrôle fiscal, op.cit., p 15.

³ قانون الإجراءات الجبائية، الفقرة 02 من المادتين 20 و 21 منه.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 4/20 منه.

⁵ Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, procédures fiscales, Dalloz, Paris, 1998, p 135.

⁶ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 4/20 منه.

⁷ Jean-Claude Drié, la vérification de comptabilité, op.cit., p 25.

⁸ Ibid., p 26.

2. فحص الإثباتات المادية

إنّ الهدف من الرقابة المفاجئة ليس الغوص في التفاصيل المحاسبية بل لإجراء إثباتات مادية¹، ويمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمستشار من اختياره، ويجب أن يعلم بذلك تحت عقوبة بطلان الإجراء².

الفرع الثاني: الضمانات خلال عملية التحقيق

تبدأ مرحلة التحقيق الفعلي بعد انقضاء الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية، ويمكن أن نوجز أهم هذه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في هذه الفترة بضمانة الاستعانة بمستشار وتحديد مدة التحقيق، وهذه الضمانات تهدف أساساً لوضع حدود لتصرفات أعوان الإدارة الجبائية.

أولاً: الاستعانة بمستشار

يستطيع المكلف بالضريبة أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية التحقيق³، وذلك للدفاع عن نفسه⁴، هذا المستشار يمكن أن يكون مستشار جبائي أو خبير محاسبة أو محامي، والذي يمكن أن يحضر مع المكلف بالضريبة أو يمثله⁵، وتجدر الإشارة إلى أنّ استعانة المكلف بالضريبة بمستشار ليس إلزامياً، فغيابه لا يبطل الإجراءات، ومن لحظة إخطاره في الوقت المناسب لا يمكن للمكلف بالضريبة المعني إثارة غياب مستشاره من أجل الاعتراض على الرقابة، وتدخل المستشار في غياب المكلف بالضريبة لتمثله يتطلب منه تقديم⁶ وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية⁷.

ثانياً: تحديد مدة التحقيق

ميز المشرع في تحديده مدة التحقيق الجبائي بين التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ففي التحقيق المحاسبي اعتمد لتحديده المدة التي سيستمر فيها التحقيق على عنصرين وهما: طبيعة النشاط الممارس من طرف المكلف بالضريبة، فميز بين المؤسسات التي تؤدي الخدمات وبين المؤسسات الأخرى، أمّا العنصر الثاني فهو رقم الأعمال السنوي المسجل من قبل المكلف بالضريبة، وبناء على ذلك لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان ثلاثة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز

¹ Daniel Richer, les procédures fiscales, presse universitaire de France, Paris, 1990, p 27.

² Pierre Beltrame, la fiscalité en France, 6e édition, hachette, Paris, 1998, p 141.

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 4/20، المادة 3/21 منه.

⁴ P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, contester ou réclamer face au fisc et à l'urssaf, MAXIMA, Paris, 1998, p 57.

⁵ Philippe Augé, droit fiscal général, op.cit., p 198.

⁶ Daniel Richer, les procédures fiscales, op.cit., p 27.

⁷ القانون 11-17 مؤرخ في 8 ربيع الثاني عام 1439 الموافق 27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية، العدد 76، الصادرة يوم 28 ديسمبر 2017، المادة 47 منه.

مليون (1.000.000 دج)، وبالنسبة للمؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز مليوني (2.000.000 دج)، يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز على التوالي خمسة ملايين (5.000.000 دج) وعشرة ملايين (10.000.000 دج)، وفي كل الحالات لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق تسعة أشهر¹، أما بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، فقد نص المشرع تحت طائلة بطلان إجراء فرض الضريبة "لا يمكن أن تمتد مدة التحقيق فترة قد تفوق سنة واحدة اعتباراً من تاريخ تسليم الإشعار بالتحقيق²، وعلاوة على ذلك لا تطبق مدة التحقيق في عين المكان، في حالة استعمال مناورات تدليسيه مثبتة قانوناً أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير³.

الفرع الثالث: الضمانات التالية لعملية التحقيق

بعد نهاية فترة التحقيق يستفيد المكلف بالضريبة من عدد من الضمانات، والتي تهدف أساساً إلى إعلامه بنتائج التحقيق، وإعطاء هذه الأخيرة الصفة النهائية.

أولاً: إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق

على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق، سواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة⁴، أو بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة⁵.

ثانياً: إعطاء الصفة النهائية للتحقيق

لا يجوز إعادة التحقيق في عناصر سبق فحصها ما لم تكتشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة التحقيق، وذلك إذا توافر لدى الإدارة الجبائية ما يشير إلى لجوء المكلف بالضريبة إلى إحدى طرق التهرب الضريبي⁶، على أن تبين الإدارة الجبائية الأسباب الداعية إلى إعادة التحقيق⁷.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 4/20 منه.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 4/21 منه.

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 5/20 منه.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 42 منه.

⁵ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 5/21 منه.

⁶ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 8/20، المادة 6/21 منه.

⁷ عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، بدون طبعة، مصر، 2007، ص 12.

ثالثا: حق الرد

يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما بعد إعلامه بنتائج التحقيق من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله، وفي المقابل يمكن للعون المحقق طلب سماع المكلف بالضريبة إذا رأى أن ذلك مجد حتى بعد رد المكلف بالضريبة أو إذا طلب هذا الأخير ذلك يفرض تقديم تفسيرات توضيحية، هذا ويمكن منح المكلف بالضريبة أجل إضافي مدته 40 يوما إذا كان هناك عناصر جديدة لم يتم التطرق إليها¹.

الفرع الرابع: حق الطعن

يرتكز النظام الجبائي الجزائري على تصريح المكلف بالضريبة بدخله أو لرقم أعماله، بالمقابل ولضمان فعالية هذا النظام نص التشريع الجبائي على الرقابة الجبائية، وذلك بإلزام المكلف بالضريبة أحيانا بمراقبة تصريحاته بوثائق وإثباتات دقيقة. في مفهوم هذا النظام، تشكل الرقابة نقطة بداية النزاع الجبائي حيث أنه بفضل هذه الطريقة تظهر النقائص الموجودة في التصريحات التي تمثل المصدر الرئيسي للنزاعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ومن الناحية القانونية يجب أن تقدم النزاعات أمام الإدارة الجبائية لإيجاد حلول لها، لكن وفي حالة استمرار النزاع القائم، يمنح التشريع الجبائي طرق أخرى للمكلف بالضريبة تتمثل في الطعن أمام اللجان، التي تأسست نتيجة لإرادة التشريع لخلق توازن بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بهدف إبقاء النزاع في مرحلته الإدارية، وفي المقابل يسمح القانون برفع دعوى أمام المحاكم الإدارية المختصة التي تفصل نهائيا في النزاع من خلال فرض قرارها على الأطراف.

أولا: الطعن النزاعي

وفقا للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، الغرض من الطعن النزاعي هو الحصول إماما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي².

1. الشكوى الأولية لدى الإدارة الجبائية

يجب على المكلف بالضريبة إيداع شكواه لدى الإدارة الجبائية إذا أراد الاعتراض على الضرائب الخاضع لها أو يود الحصول على حق.

¹ القانون رقم 08-21 المؤرخ في 20 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 74 الصادرة في 30 ديسمبر 2008، المادة 37 منه.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 70 منه.

1.1 أجل تقديم الشكوى

وفقا للمادة رقم 2/72 من قانون الإجراءات الجبائية، تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة¹ حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوي، ويجب أن ييثر في الشكاوي المقدمة في أجل أقصاه أربعة أشهر اعتبارا من تاريخ استلامها².

2.1 التأجيل القانوني للدفع

وفقا للمادة رقم 1/74 يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع في مبلغ الضرائب المفروضة عليه، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها وفي غياب تقديم الضمانات، يمكن للمكلف بالضريبة أن يرحى دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30 في المائة من الضرائب المتنازع فيها، لدى قابض الضرائب المختص³، ويخص تطبيق هذا التدبير فقط الشكاوي الناجمة عن المراقبات الجبائية، مع استثناء الشكاوي المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي، كما يترتب على منح التأجيل القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار النزاع⁴.

2. الطعن لدى لجان الطعن

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف الإدارة الجبائية، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة، في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة الجبائية⁵.

1.2 اختصاص لجان الطعن

يوزع اختصاص لجان الطعن على النحو التالي:

1.1.2 اللجنة المركزية للطعن

تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيها حول الطعون التي يقدمها المكلف بالضريبة التابع لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبقت أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، والقضايا التي يفوق

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 2/71 منه.

² Les procédures du contentieux fiscal, direction des relations publiques et de la communication, direction générale des impôts, 2017, p 03.

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 1/74 منه.

⁴ المنازعات الجبائية، كتيبات جبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2018، ص 03.

⁵ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 1/80 منه.

مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات 70.000.000 دج، والتي سبق أن أصدرت الإدارة الجبائية بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

2.1.2 اللجنة الجهوية للطعن

تبدي اللجنة الجهوية للطعن رأيها حول الطلبات المتعلقة بقضايا النزاع التي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات 20.000.000 دج ويقل أو يساوي 70.000.000 دج، والتي سبق أن أصدرت الإدارة الجبائية بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

3.1.2 اللجنة الولائية للطعن

تبدي اللجنة الولائية للطعن رأيها حول الطلبات المتعلقة بقضايا النزاع التي يفوق مجموع مبلغها من الحقوق والغرامات أقل أو يساوي 20.000.000 دج، والتي سبق أن أصدرت الإدارة الجبائية بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي¹.

2.2 التأجيل القانوني للدفع

الطعن أمام لجان الطعن لا يعلق الدفع، لكن يمكن للمشتكي أن يستفيد من التأجيل للدفع وهذا من خلال تسديد مبلغ يساوي نسبة 20 في المائة من الحقوق والغرامات المتبقية المتنازع فيها من دون أن يتجاوز المبلغ الإجمالي المسدد خلال مرحلتى الطعن بنسبة 40 في المائة من المبلغ المتنازع فيه بعد تطبيق تخفيض جزئي².

3. الطعن لدى المحكمة الإدارية

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف لجنة الطعن المختصة، اللجوء إلى الطعن أمام المحكمة الإدارية³، في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار لجنة الطعن المختصة⁴، ولا يوقف الطعن تسديد الحقوق المحتج عليها غير أنه يمكن الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الضريبة⁵.

¹ Les procédures du contentieux fiscal, op.cit., p 04.

² المنازعات الجبائية، كتيبات جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 03.

³ نفس المرجع السابق، ص 10.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 1/82 منه.

⁵ المنازعات الجبائية، كتيبات جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

4. الطعن أمام مجلس الدولة

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف المحكمة الإدارية، اللجوء إلى الطعن أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹، ويجب تقديم الطعن إلى مجلس الدولة على شكل شكوى مضمية من طرف محامي معتمد²، ويسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة، بالنسبة للإدارة الجبائية، اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ المصلحة الجبائية المعنية³.

ثانيا: الطعن الولائي

يمكن للمكلف بالضريبة في حالة عوز أو ضيق الحال يجعله في حالة عجز على إبراء ذمته تجاه الإدارة الجبائية، طلب الإعفاء أو التخفيف للضريبة المفروضة عليه أو للزيادات والغرامات الجبائية المترتبة على عدم امتثاله للالتزامات القانونية⁴.

1. إجراء التخفيض الولائي

هناك نوعين من الطلبات تتلقاها السلطة الإدارية بصفة ولائية، الأولى هي الطلبات التي يتقدم بها المكلفون بالضريبة في شكل التماس العفو، والثانية يتقدم بها قابضو الضرائب.

1.1 التماس العفو من طرف المكلف بالضريبة

يجوز للمكلف بالضريبة أن يلتمس الإعفاء من الضريبة المفروضة أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعه في حالة عجز على إبراء ذمته إزاء الخزينة، ويمكنه أيضا أن يلتمس إعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات التي يتعرض لها⁵، ونشير إلى أنّ التماس العفو يجوز في جميع أنواع الضرائب ماعدا الرسم على القيمة المضافة، لأنّ هذه الأخيرة يتحملها المستهلك وليس المكلف بالضريبة⁶، ويختص في البت

¹ القانون 16 - 14 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادرة يوم 29 ديسمبر 2016، المادة 52 منه.

² المنازعات الجبائية، كتيبات جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 91 منه.

⁴ المنازعات الجبائية، كتيبات جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁵ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 1/93 منه.

⁶ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 2/93 منه.

البت في طلبات المكلفين بالضريبة كل من المدير الولائي للضرائب والمدير الجهوي للضرائب حسب المبلغ محل طلب التخفيض.

- المدير الجهوي المختص إقليمياً بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما يفوق المبلغ المطلوب تخفيضه أو تخفيفه 5.000.000 دج.
 - المدير الولائي للضرائب بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على مستوى الولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو للتخفيف أقل أو يساوي 5.000.000 دج.
- وتعتبر قرارات مدير الضرائب بالولاية قابلة للطعن فيها أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً وتبلغ هذه القرارات للمعنيين، وفقاً للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.
- مدير كبريات المؤسسات بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين لاختصاصهم بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض بموجب قرار من المدير العام للضرائب².

2.1 طلبات قابضي الضرائب

وفقاً للمادة 1/94 يجوز لقابضي الضرائب أن يطلبوا، ابتداءً من السنة الخامسة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل إقرار انعدام قيمة حصص الضرائب غير القابلة للتحصيل، وتحدد حجج وأسباب عدم قابلية التحصيل عن طريق التنظيم، وأنّ الإدراج في حكم عدم القيمة لا أثر له سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته، ولكنه لا يبرئ ذمة المكلفين بالضريبة الذين يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم، إذا تيسر حالهم من جديد، طالما لم يتم التقادم³، ويتضح لنا من نص هذه المادة أنّ طلبات قابضي الضرائب ليست إلزامية بحيث يمكن عدم طلبها، ووفقاً للمادة 3/94 لا يجوز أن تكون موضوع طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية إلاّ الحصص الجبائية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف، وحسب هذه المادة، فإنّ طلبات الإبراء أو التخفيف من المسؤولية لا يتقدم بها قابض الضرائب إلاّ إذا تعلقت بحصص ضريبية تم إدراجها أو قيدت في كشوف الحصص التي لا يمكن تحصيلها ثم تم شطبها من تلك الكشوف، أي تقييدها في كشوف الحصص التي لا يمكن تحصيلها حجة لصالحه.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 3/93 منه.

² المنازعات الجبائية، كتيبات جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 1/94 منه.

2. إجراء التخفيض المشروط

وضع المشرع للمكلف بالضريبة طرقاً للطعن ودعمها بإجراء جديد يسمى بالتخفيض المشروط حيث ظهر هذا النوع من التخفيض بموجب القانون رقم 12 - 12¹، الذي يتم بصيغة تعاقدية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حيث يمكن لهذه الأخيرة قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية، وتحويل سلطة الفصل في هذه الطلبات إلى:

- **المدير الولائي للضرائب** بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية عندما يقل المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات موضوع التماس التخفيض المشروط مبلغ 5.000.000 دج.
- **المدير الجهوي للضرائب** بعد عرضها على اللجنة المنصوص عليها بموجب المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية عندما يفوق المبلغ الإجمالي للغرامات الجبائية والعقوبات موضوع التماس التخفيض المشروط مبلغ 5.000.000 دج.
- **مدير كبريات المؤسسات** بعد عرضها على لجنة الطعن المنشأة لهذا الغرض.

وللاستفادة من هذا التدبير يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة يلتمس من خلاله التخفيض المشروط، حيث تقوم الإدارة الجبائية بتبليغ المكلف بالضريبة في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوماً عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام يبين المبلغ المقترح للتخفيض، وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي ويمنح أجل ثلاثين (30) يوماً للمكلف بالضريبة من أجل إبداء قبوله أو رفضه وفي حالة قبول المكلف بالضريبة، فإنه يبلغ بقرار المتعلق بالتخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام، وعندما يصبح التخفيض المشروط نهائياً بعد استثناء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة لا يمكن اتخاذ أي² إجراء نزاعي من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض³.

مما سبق يمكن القول أنّ التخفيض المشروط هو عقد تقوم من خلاله الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، إما بوضع حد لنزاع نشأ أو بتفادي نزاع يمكن أن ينشأ، فمن جهة تلتزم الإدارة الجبائية بالموافقة على منح تخفيض

¹ القانون 12 - 12 مؤرخ في 12 صفر عام 1434 الموافق 26 ديسمبر سنة 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة يوم 30 ديسمبر 2012.

² المنازعات الجبائية، كتيبات جبائية، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ نفس المرجع السابق، ص 14.

العقوبات المالية والغرامات الجبائية، ومن هذا يتضح تميز التخفيض المشروط عن التخفيض الولائي من الأوجه التالية:

- عقد مبرم من طرف المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وهذا عكس التخفيض الولائي الذي يكون من جانب واحد.
- موضوع التخفيض المشروط يتعلق بالغرامات الجبائية والعقوبات فقط دون الحقوق وهذا عكس التخفيض الولائي الذي يمكن أن يتعلق بالغرامات الجبائية والعقوبات والحقوق.
- الضرائب والغرامات الجبائية موضوع طلب التخفيض المشروط تكون، إما قابلة للمنازعة فيها أو أتمها سبق وأن كانت محل نزاع، في التخفيض الولائي فهي غير قابلة لأي منازعة.

المطلب الثالث: التزامات المكلف بالضريبة

إنّ النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، لذلك يطلب من المكلف بالضريبة الإدلاء بالتصريحات الجبائية اللازمة إلى الإدارة الجبائية من أجل دفع الضرائب التي تظهر في هذه التصريحات، حيث يجب أن تعكس التصريحات الجبائية التي أدلى بها المكلف بالضريبة الصورة الحقيقية لنشاطه، ودخله الفعلي، وفي حالة إذا لم يقدم المكلف بالضريبة التصريحات اللازمة إلى الإدارة الجبائية أو في حالة إذا قام بتصريح دخلا ناقصا أو غير صحيح يتعرض إلى عقوبات وغرامات جبائية.

الفرع الأول: الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

يجب على المكلف بالضريبة الاحتفاظ بالوثائق المنصوص عليها في القانون التجاري والقانون رقم 07 - 11 الخاص بالنظام المحاسبي والمالي، وذلك لتسهيل عملية التحقيق التي تقوم بها الإدارة الجبائية، ويمكن تلخيصها في مسك دفتر اليومية، مسك دفتر الجرد، حفظ الدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية.

أولا: دفتر اليومية

كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم العمليات التي يقوم بها أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن من خلالها مراجعة تلك العمليات يوميا²، وتسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول، والخصوم، والأموال الخاصة والأعباء.

¹ القانون 07 - 11 مؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي والمالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة يوم 25 نوفمبر 2007.

² الأمر 75- 59 مؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، المادة 09 منه.

ثانيا: مسك دفتر الجرد

تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج¹، وإعداد هذا الدفتر يجب على التاجر أيضا أن يجري سنويا جردا سنويا للأصول والخصوم، وأن يقفل كامل حساباته قصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنقل بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد².

ثالثا: الحفاظ على الدفاتر

تحفظ الدفاتر المحاسبية، وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية³.

الفرع الثاني: الالتزامات ذات الطابع الجبائي

يلزم المشرع المكلف بالضريبة بالإدلاء بالتصريحات المنصوص عليها في القوانين الجبائية منها التصريح بالوجود، التصريح الثلاثي أو الفصلي، التصريح السنوي والتصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط.

أولا: التصريح بالوجود

وفقا للمادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 51 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، "المكلف بالضريبة الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجرافية الوحيدة أو الضريبة على أرباح الشركات أو الرسم على القيمة المضافة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية النشاط إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحا بالوجود"⁴.

ثانيا: التصريح الثلاثي أو الفصلي

وفقا للمادة 1/76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، "يتعين على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يرسل قبل العشرين يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة خلال الشهر السابق"⁵.

¹ القانون 07 - 11، يتضمن النظام المحاسبي والمالي، مرجع سبق ذكره، المادة 20 منه.

² الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 10 منه.

³ القانون 07 - 11، يتضمن النظام المحاسبي والمالي، مرجع سبق ذكره، المادة 20 منه.

⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 183 منه وقانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 51 منه.

⁵ قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 1/76 منه.

ثالثا: التصريح السنوي بالأرباح

1. بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي

وفقا للمادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، "يتعين على المكلف بالضريبة الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أن يكتب على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة تصريحا خاصا عن مبلغ ربحه الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة"¹.

2. بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة

1.2 التصريح التقديري

وفقا للمادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، "يتعين على المكلف بالضريبة الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، اكتاب تصريح تقديري وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتم هذا التصريح في الفترة الممتدة ما بين الأول والثلاثين من شهر جوان من كل سنة"².

2.2 التصريح التكميلي

وفقا للمادة 282 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، "يتعين على المكلف بالضريبة الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة، اكتاب تصريح تكميلي في الفترة الممتدة من 20 يناير إلى 15 فبراير من السنة ن+1، ودفع الضريبة المتعلقة بها، في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان السنة ن"³.

3.2 تصحيح الأسس المصرح بها

إذا كان بجيازة الإدارة الجبائية عناصر تكشف عن نقص في التصريح، فيمكنها إجراء التصحيحات على الأسس المصرح بها وفق الإجراء المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم إجراء التصحيحات بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة عن طريق جدول ضريبي⁴.

3. بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات

وفقا للمادة 1/151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، "يتعين على الشخص المعنوي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات أن يكتب قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 18 منه.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 01 منه.

³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 282 مكرر2 منه.

⁴ النظام الجبائي الجزائري 2018، مرجع سبق ذكره، د ص.

له مكان تواجد مقر الشركة، تصرّحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة¹، ووفقاً للمادة 3/151 من نفس القانون، يمكن للمؤسسات ذات الجمعية التي يجب أن تبت بشأن الحسابات، اكتتاب تصريح تصحيحي على الأكثر خلال واحد وعشرين (21) يوم التي تلي انقضاء الأجل القانوني، المنصوص عليه في القانون التجاري لانعقاد هذه الجمعية ويجب أن ترفق، تحت طائلة عدم قبول التصريح ضمن نفس الأجل الوثائق في شكلها القانوني التي تؤسس التصحيح لاسيما محضر الجمعية، وتقرير محافظ الحسابات²، وتنص المادة 676 من القانون التجاري على أنّ الجمعية العامة العادية تجتمع مرة على الأقل في السنة خلال الستة أشهر التي تسبق قفل السنة المالية³.

رابعاً: التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط

في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الجبائي، يجب على المكلف بالضريبة أن يشعر مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل عشرة (10) أيام، وهذا طبقاً للمادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁴.

خامساً: وضع رقم التعريف الجبائي

تم إنشاء ما يعرف برقم التعريف الجبائي بموجب قانون المالية لسنة 2006، حيث يجب على المكلف بالضريبة إظهار رقم التعريف الجبائي خلال كل معاملة تجارية أو مالية لتبرير التواجد الجبائي، وأصبح بإمكان المتعاملين الاقتصاديين الحصول على رقم التعريف الجبائي عبر الأنترنت وإرسالها عبر البريد الإلكتروني التالي: did-requetes@mf.gov.dz، وبعد ذلك يمكن للمكلف بالضريبة أن يشرع في استخراج شهادته انطلاقاً من الموقع الإلكتروني وتقديمها للإمضاء من طرف مصالح الضرائب التابع لها⁵.

سادساً: عقوبة عدم التصريح الجبائي أو التأخير في تقديمه أو بسبب النقص في التصريح الجبائي

في حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية تصريحاً بالوجود خلال خمسة عشرة يوماً (15) الأولى منذ بداية نشاطه تفرض عليه غرامة جبائية قدرها 30.000 دج⁶، كما تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 1/151 منه.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 3/151 منه.

³ الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 676 معدلة منه.

⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 195 منه.

⁵ La Lettre de la DGI "Simplification des démarches administrative", bulletin d'information de la direction générale des impôts, op.cit., p 08.

⁶ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 1/194 منه.

المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، إما بصدد الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 في المائة¹، كما يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم الوثائق المطلوبة في الآجال المحددة دفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج²، وفي حالة تصريح المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية دخلا ناقصا أو غير صحيح يزداد على المبلغ المستحق:

- 10 في المائة إذا كان مبلغ الضريبة المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج.
- 15 في المائة إذا كان مبلغ الضريبة المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل أو يساوي 200.000 دج.
- 25 في المائة إذا كان مبلغ الضريبة المتملص منها يفوق 200.000 دج³.

الفرع الثالث: الالتزام بتسديد الضرائب في الآجال المحددة

وهو التزام واجب على كل مكلف بالضريبة وضروري بالنسبة للدولة حتى يكون تحت تصرفها في كل الأوقات الأموال اللازمة للإنفاق⁴.

أولاً: فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي توجد طريقتين لدفع الضريبة على الدخل الإجمالي:

- نظام التسبيقات على الحساب.

- نظام الاقتطاع من المصدر⁵.

1. نظام التسبيقات على الحساب

وفقا للمادة 1/355 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عندما يفوق مبلغ الضريبة المستحقة بعنوان السنة المالية المنصرمة 1500 دج، يتم أداء الضريبة على الدخل بدفع تسبيقين، من 20 فيفري حتى 20 مارس، ومن 20 ماي حتى 20 جوان من السنة التي تلي السنة التي حققت فيها المداخيل، حيث يساوي مبلغ كل تسبيق 30 في المائة من الحصص الجبائية المفروضة على المكلف بالضريبة عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة، وتتم تصفية الرصيد المتبقي من الضريبة من طرف المكلف بالضريبة، ويقوم بنفسه بدفع المبلغ المتعلق به بعد خصم الأقساط التي سبق دفعها بواسطة جدول إشعار بالدفع في أجل أقصاه 20 من الشهر الذي يلي يوم تسليم التصريح السنوي⁶.

¹ قانون الضرائب المباشرة، المادة 1/192 منه.

² قانون الضرائب المباشرة، المادة 2/192 منه.

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 1/193 منه.

⁴ نجاة نوي، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 321.

⁵ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، 2018، ص 88.

⁶ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 1/355 منه.

2. نظام الاقتطاع من المصدر

تشمل المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق الاقتطاع من المصدر فئات الرواتب والأجور المدفوعة من طرف المستخدمين، والأرباح غير التجارية، ومداخيل رؤوس الأموال المنقولة، والمداخيل المتأتية من تأجير الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني¹، ويجب دفع الاقتطاعات المتعلقة بالمبالغ المدفوعة أثناء شهر معين خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي لصندوق محصل الضرائب المختلفة، وهذا بواسطة استمارة التصريح (سلسلة ج 50) المسلمة من قبل الإدارة الجبائية².

ثانيا: فيما يخص الضريبة الجزافية الوحيدة

عند إيداع التصريح التقديري، يقوم المكلف بالضريبة بدفع إجمالي الضريبة الجزافية الوحيدة الموافقة لرقم الأعمال التقديري المصرح به، ويمكن للمكلف بالضريبة الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، اللجوء إلى الدفع الجزئي للضريبة وفي هذه الحالة يجب عليه، عند إيداع التصريح التقديري إيداع 50 في المائة من مبلغ الضريبة، أما 50 في المائة الباقية فيتم تسديدها على دفعتين متساويتين، من 01 إلى 15 سبتمبر، ومن 01 إلى 15 ديسمبر، وعندما ينقضي أجل الدفع في يوم عطلة قانونية يؤجل الدفع لأوّل عمل يليه³.

ثالثا: فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات

تشكل طريقة دفع الضريبة على أرباح الشركات بصفة رئيسية من نظام الدفع التلقائي، غير أنه توجد طريقة خاصة تتمثل في الاقتطاع من المصدر.

1. نظام الدفع التلقائي

تحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة، وتدفع تلقائيا إلى صندوق قابض الضرائب⁴، ووفقا للمادة 2/356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يتضمن نظام التسديدات التلقائية التلقائية ثلاثة تسديدات من 20 فبراير إلى 20 مارس، ومن 20 ماي إلى 20 جوان، ومن 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر من السنة التي تلي تلك التي حققت فيها الأرباح⁵، ووفقا للمادة 3/356 من نفس القانون، يساوي مبلغ

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 90.

² نفس المرجع السابق، ص 91.

³ النظام الجبائي الجزائري لسنة 2018، مرجع سبق ذكره، د ص.

⁴ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 92.

⁵ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 2/356 منه.

مبلغ كل تسبيق 30 في المائة من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية¹، ووفقا للمادة 6/356 من نفس القانون، تتم تصفية الرصيد المتبقي من الضريبة من طرف المكلف بالضريبة الذي يقوم بدفعه بنفسه، بعد خصم الأقساط المدفوعة في أجل أقصاه اليوم العشرين من الشهر الذي يلي إيداع التصريح السنوي².

2. نظام الاقتطاع من المصدر

تخضع المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وللاقتطاع من المصدر، المداخل المحققة من طرف الشركات الأجنبية، مداخل الأموال المنقولة، إيرادات تأجير قاعات الحفلات والحفلات السوقية والسيرك³.

رابعا: فيما يخص الرسم على النشاط المهني

تشكل طريقة دفع الرسم على النشاط المهني بصفة رئيسية من نظام الدفع التلقائي، غير أنه توجد طريقة خاصة تتمثل في الاقتطاع من المصدر.

الفرع الرابع: الالتزامات المتعلقة بالتحقيق

يتعين على المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق احترام الالتزامات التالية:

- اكتتاب التصريحات في الآجال المحددة.
- تقديم يد المساعدة للأعوان المحققين من أجل أن يجري التحقيق في أحسن الظروف.
- إبلاغ المحقق بالمحاسبة ومجمل الوثائق المحاسبية والاستجابة لطلبات المحقق التي تدخل في إطار إتمام مهامه.
- وضع في متناول الإدارة الجبائية كل النسخ، وكل الوثائق التي تستخدم في أساس المحاسبة⁴.

المبحث الثالث: سلطات والالتزامات الإدارة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية بسلطات وحقوق واسعة، تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وعلى هذا الأساس تتمتع بسلطة الاطلاع والرقابة، وحتى تستطيع مباشرة مهامها في تحصيل الضريبة فإنها أيضا تتمتع بسلطات تضمن لها تحصيل مبالغ الضريبة من المكلفين بها، وما هذه السلطات إلا حماية لأموال الخزينة العامة، ومكافحة الغش الضريبي.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 3/356 منه.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 6/356 منه.

³ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 95.

⁴ <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/145-2014-07-14-14-34-02/352-2014-07-08-09-49-50>, vue le 03/10/2017.

المطلب الأول: حق إجراء التحقيق

لقد حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية حق إجراء التحقيق على كل ما تريده من بيانات ودفاتر محاسبية قصد التحقق من مصداقية المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ومن ثم اكتشاف أي مخالفة أو غش، فهي وسيلة تلجأ إليها لضمان تحقيق كل من الهدف القانوني والمالي والإداري والاقتصادي والاجتماعي.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها "فحص التصريحات وكل السجلات والوثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون في التصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما، وكذلك النظر في الوضعية المالية للمكلف بالضريبة¹، وتعرف أيضا على أنها "مجموعة من العمليات التي غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ومقارنتها بمحاسبته²، كما يمكن تعريفها أيضا على أنها "عملية التحقق من شمول الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة لكافة العناصر، والتأكد من المركز المالي له سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها"³، وتعرف أيضا على أنها "وسيلة تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المدلى بها في التصريحات الجبائية"⁴، وهذه الرقابة قد تكون وفقا لطبيعة الحال، إما الرقابة في المحاسبة التي يكون المكلف بالضريبة ملزما بمسكها، وإما رقابة معمقة في الوضعية الجبائية الشاملة، والتي تمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابق بين مداخل المكلف بالضريبة المعلنة في تصريحه بمقتضى الضريبة على الدخل وبين حالته المالية وظروف معيشة المكلف بالضريبة⁵، وقد عرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنها

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الأولى، بدون سنة نشر، ص 46.

² بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016، ص 01.

³ حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بدون طبعة، مصر، 1999، ص 222.

⁴ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، بدون طبعة، الجزائر، 2011، ص 46.

⁵ Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, procédures fiscales, op.cit., p 134.

"تحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموع عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية"¹.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف الرقابة الجبائية على أنها "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، ومن ثم اكتشاف أي مخالفة أو غش ضريبي".

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

لا تعتبر الرقابة الجبائية في حد ذاتها غاية وإنما هي وسيلة تلجأ إليها الإدارة الجبائية لضمان تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

أولاً: الهدف قانوني

يتمثل الهدف القانوني من الرقابة الجبائية أساساً في مطابقة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المطالب بها مع القوانين الجبائية، واللجوء في حالة اكتشاف الغش ومحاوله التهرب من دفع الضرائب المفروضة إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية وترسيخ مبدأ العدالة الضريبية، أي اعتبار المكلفين بالضريبة متساوون فيما يخص الالتزام بدفع الضرائب المفروضة عليهم، مما يدعوهم إلى أداء واجبهم الجبائي².

ثانياً: الهدف الإداري

إنّ تحديد الانحرافات والأخطاء وكشف الثغرات القانونية التي تساعد على التهرب من دفع الضرائب يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك، وإعداد الإحصائيات اللازمة كنسب التهرب الضريبي مثلاً³.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20 مكرر منه.

² عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، بدون طبعة، الجزائر، 2012، ص 22.

³ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004، ص 45.

ثالثا: الهدف الاقتصادي

إذا كانت الرقابة الجبائية تعمل على محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين، فإنه بالمقابل تعمل على تكريس المنافسة المشروعة ولا يمكن تصور نجاح أي نظام اقتصادي تسوده المنافسة الغير المشروعة ويكثر فيه الفساد من جانب المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية¹.

رابعا: الهدف الاجتماعي

إنّ المحافظة على الأموال العامة للدولة من شأنه زيادة الإيرادات العامة للخزينة، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق، هذا يؤدي وبدون شك إلى زيادة رفاهية المجتمع لأنّ أساس النفقة العامة هو تحقيق المنفعة العامة وفي نفس الوقت تحقيق الهدف الأساسي من الضريبة ألا وهو إعادة توزيع المداخيل بما يخدم الفئات المحرومة في المجتمع².

خامسا: الهدف المالي

إنّ المكلف بالضريبة عندما يقرر التملص من جزء أو كل الضريبة يأخذ في الحسبان الاحتمالات الواردة، والنتائج التي يمكن أن تترتب عنها سواء تعلق الأمر باستغلاله للثغرات القانونية أو باستعماله لطرق احتيالية قصد التهرب من دفع الضريبة، فحفاظا على الأموال العمومية من الضياع لجأ المشرع إلى الرقابة الجبائية كوسيلة لتحقيق هذا الهدف، قصد زيادة موارد الدولة³، وفيما يخص نتائج الرقابة الجبائية من خلال المبالغ المسترجعة يوضح الجدول الموالي نسبة المبالغ المسترجعة من إجمالي الجباية العادية خلال الفترة 2012-2016.

¹ Cecile Bazart, comportements de fraude fiscale le face à face contribuable administration fiscale, Juin 2001, p 04, site web : www.chez.fiscal.fr, vue le 15-11-2017.

² فوزي عطوي، المالية العامة-النظم الضريبية وموازنة الدولة، مرجع سبق ذكره، ص 281.

³ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، مرجع سبق ذكره، ص 22.

الفصل الثاني:

العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية

الجدول رقم (2-6): نسبة المبالغ المسترجعة نتيجة الرقابة الجبائية من إجمالي حصيللة الجباية العادية للفترة 2012-2016

الوحدة: مليار دينار جزائري

السنوات	المبالغ المسترجعة (01)	حصيللة الجباية العادية (02)	النسبة (01)/(02)
2012	61,00	1944,5	3,13%
2013	71,32	2072	3,44%
2014	162,02	2124,4	7,62%
2015	81,73	2557,3	3,19%
2016	73,50	2564,6	2,86%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات مقدمة من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيق. نلاحظ من خلال الجدول السابق أنّ المبالغ المسترجعة بلغت 7,62 في المائة سنة 2014، وهي أعلى نسبة مسجلة خلال الفترة 2012-2016، فيما حققت سنة 2016 أدنى مستوى لها بنسبة 2,86 في المائة من إجمالي حصيللة الجباية العادية، وفيما يخص المبالغ المسترجعة من خلال الرقابة الجبائية للمديريات الجهوية للضرائب مدونة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-7): المبالغ المحقق فيها والمبالغ المسترجعة بالنسبة للمديريات الجهوية للضرائب للفترة 2012-2016

الوحدة: مليار دينار جزائري

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016
المبالغ المحقق فيها	91,94	95,00	115,57	134,59	146,72
المبالغ المسترجعة	18,86	24,00	30,08	34,23	10,83
نسبة المبالغ المسترجعة	20,51%	25,27%	26,03%	25,44%	26,13%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات مقدمة من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيق. نلاحظ من خلال الجدول السابق أنّ الإدارة الجبائية الجزائرية لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة، ويظهر ذلك في محدودية قدرتها على استرجاع المبالغ المحقق فيها، حيث لم تتمكن من استرجاع ولو 30 في المائة من إجمالي المبالغ المحقق فيها خلال الفترة 2012-2016.

الفرع الثالث: أنواع الرقابة الجبائية

لقد منح المشرع الجزائري الحق للإدارة الجبائية برقابة التصريحات والمستندات، وتأخذ تلك الرقابة عدة أشكال فيمكن أن تباشر بصفة عامة أو معمقة.

أولاً: الرقابة العامة

تشكل من نوعين هما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق:

1. الرقابة الشكلية

تتطرق الرقابة الشكلية إلى الأخطاء المادية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة عند قيامهم بتقديم تصريحاتهم، فالهدف منها كشف تلك الأخطاء وتصحيحها.

2. الرقابة على الوثائق

في هذا النوع من الرقابة الجبائية يحق للإدارة الجبائية مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة، وبالمقابل يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية الدفاتر والوثائق المحاسبية الضرورية¹.

ثانياً: الرقابة المعمقة

الرقابة المعمقة هي استمرار للرقابة على الوثائق، غرضها اكتشاف التهرب الضريبي بدراسة الملفات بدقة وبصف معمقة، ومقارنتها مع العناصر الخارجية للمكلف بالضريبة²، وهي ثلاثة أنواع:

1. التحقيق في المحاسبة

وفقاً للمادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها³.

2. التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب هو التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة لنوع أو لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة ضريبية⁴، حيث يمكن أن

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 18 منه.

² بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 22.

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 1/20 منه.

⁴ La Lettre de la DGI "Le contrôle fiscal une action constante de l'administration fiscale", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 58, op.cit., p 07.

يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم تقديم الوثائق المحاسبية، وأن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب¹.

3. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

وفقاً للمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، أعطى المشرع الجزائري الحق لأعوان الإدارة الجبائية بالشروع في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا²، في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية للمكلف بالضريبة من جهة أخرى، ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة في حالة وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضرائب³، ولا يمكن القيام بهذا التحقيق إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل⁴.

ثالثاً: الرقابة عن طريق الفرق المختلطة (ضرائب، تجارة، جمارك)

وهي تنسيق لجنة بين مصالح الضرائب، التجارة والجمارك، تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290⁵، الذي يتضمن تأسيس تنسيق لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، كما يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمخلفين قانوناً تحرير محضر التلبس الجبائي، وهي عملية مراقبة قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة ويعتبر التلبس الجبائي إجراء رقابة بحيث ينفذ في إطار حق المعاينة أو الاطلاع أو الرقابة أو الحجز، حتى تستطيع الإدارة الجبائية وضع حد للغش الجبائي، وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية⁶.

¹ La Lettre de la DGI "La vérification ponctuelle une nouvelle procédure de contrôle cible", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 70, 2013, p 08.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة 1/21 منه.

³ La Lettre de la DGI "Le contrôle fiscal une action constante de l'administration fiscale", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 58, 2012, p 07.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 2/21 منه.

⁵ المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418 الموافق 27 جويلية 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها.

⁶ الأمر رقم 10-01 مؤرخ في 19 أوت 2010، المتضمن قانون المالية التكميلي 2010، الجريدة الرسمية، العدد 48، المادة 07 منه.

الجدول رقم (2-8): عدد الملفات المحقق فيها والمبالغ المسترجعة حسب أنواع الرقابة الجبائية للفترة 2012-2016

الوحدة: مليار دينار جزائري

رقابة الفرق المختلطة	الرقابة الجبائية للمعاملات العقارية		التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة		التحقيق المصوب في المحاسبة		التحقيق في المحاسبة		السنوات	
	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة	عدد الملفات	المبالغ المسترجعة		
24,1	28672	4,1	29744	1	18	1,2	561	31,3	1682	2012
26,9	27932	4,6	28395	1,5	299	1,9	571	36,2	1809	2013
26,1	28389	5,1	30544	2,1	347	2,1	612	126,4	2357	2014
29,5	23229	5,7	30207	4,2	99	4,4	594	37,6	2358	2015
30,1	22812	6,3	28406	2,8	231	4,8	621	29,4	2042	2016

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات مقدمة من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتدقيق.

فيما يخص نتائج التحقيق في المحاسبة سجلت عدد معتبر من الملفات وصل إلى حد 2358 سنة 2015، أما المبالغ المسترجعة فقد سجلت سنة 2014 استرجاع أكثر من 126,4 مليار دج نتيجة لمعالجة 2357 ملف، ويتضح لنا أنه ليس بالضرورة كثرة عدد الملفات تقابلها مبالغ معتبرة، ففي سنة 2015 تم معالجة 2358 ملف وأسترجع 37,6 مليار دج، وفيما يخص نتائج التحقيق المصوب تم استرجاع مبالغ مهمة عرفت تزايداً، حيث انتقلت من 1,2 مليار دج سنة 2012 إلى 4,8 مليار دج سنة 2016، أما عدد الملفات المعالجة فعرفت حالة تذبذب من الانخفاض والارتفاع خلال الفترة 2012-2016، إلا أنها سجلت أكبر عدد من الملفات سنة 2016 بـ 621 ملف، وفيما يخص نتائج التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فقد تم استرجاع مبلغ زهيد جداً يقدر بـ 01 مليار دج من معالجة 18 ملف سنة 2012، وهنا يطرح التساؤل: كيف يمكن خلال سنة كاملة معالجة 18 ملف فقط في حين لو قارناها بسنة بعدها نجد الفرق واسع جداً حيث أنه في سنة 2013 تمت معالجة 299 ملف، كما نلاحظ أنه في سنة 2015 تم استرجاع 4,2 مليار دج من معالجة 99 ملف، وفيما يخص نتائج الرقابة للمعاملات العقارية فبالرغم من الكم الهائل من الملفات المعالجة إلا أن المبالغ المسترجعة تبقى ضئيلة، حيث تمت معالجة 30544 ملف سنة 2014 أين تم استرجاع مبلغ يقدر بـ 5,1 مليار دج، ونظراً لتوسع سوق العقارات في الجزائر ارتفعت المبالغ المسترجعة حتى وصلت إلى 6,3 مليار دج سنة 2016 مقابل معالجة 28406 ملف، ولقد سجلت نتائج رقابة الفرق المختلطة تزايداً في المبالغ المسترجعة حيث انتقلت من 24,1 مليار دج سنة 2012 إلى 30,1 مليار دج سنة 2016، وهذا راجع لتظافر الجهود بين مختلف الفرق المعنية بالرقابة للإدارات التالية: الضرائب، التجارة والجمارك.

الفرع الرابع: متطلبات نجاح الرقابة الجبائية

إنّ تحقيق الأهداف السابقة الذكر يتطلب بذل جهودا من قبل الإدارة الجبائية، خاصة فيما يتعلق بالجانب المادي والمعرفي لموظفيها، هذا لأنّ برنامج الرقابة الجبائية يعد استثمارا استراتيجيا كبيرا يملئ الحاجة إلى سياسات وممارسات إدارية سليمة، ولنجاح الرقابة الجبائية لابد من:

أولاً: توفر إدارة جبائية على مستوى عال من الكفاءة والخبرة في الإمكانيات البشرية

ذلك يتطلب تأهيل موظفي الإدارة الجبائية عن طريق إجراء برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي والقراءة الجيدة للتشريع الجبائي، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية برفع أجورهم.

ثانياً: توفير نظام متكامل للمعلومات

إنّ الرقابة تتطلب جمع البيانات وتحليلها بشكل يسمح باتخاذ قرارات محددة في الوقت المناسب، وبالتالي إلى الوسائل الإلكترونية الحديثة لتوزيع المعلومات وسهولة الاتصالات.

ثالثاً: الجمع بين منهج عدم الحيادية وحيادية الإدارة الجبائية

تتبنى الإدارة الجبائية عموماً منهج الحيادية عن عمل الشركات، أي أنّها تنتظر من الشركات إصدار بياناتها والإفصاح عن ربحها ليبدأ عملها في تحديد مبلغ الضريبة المستحقة، كما أنّها مجبرة بالتزاماتها بمبدأ المساواة في المعاملة بين المكلفين بالضريبة، من حيث الأنشطة والمواقع الجغرافية والأشخاص ذوي العلاقة كل حسب مقدراته التكاليفية، والهدف من ذلك المحافظة على حقوق المكلفين بالضريبة والدولة جنباً إلى جنب، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الجبائي ومنه زيادة الحصيلة الجبائية، إلاّ أنّه ينبغي على الإدارة الجبائية أن تترك موقعها لتلجأ إلى عدم الحيادية فتتدخل بشكل معقول ومنطقي يضمن لها حقوقها في فرض الضريبة على الرقم الصحيح من الأرباح¹.

المطلب الثاني: حق الاطلاع

لقد حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطة الاطلاع على كل ما تريده من بيانات ودفاتر محاسبية، كما يمكنها طلب الشروح والتفسيرات لأي معلومة واردة ترى الإيضاح فيها ضروري، حيث يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية تأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته بتصفح الوثائق والمعلومات.

¹ عزوز علي ولعاطف عبد القادر، شروط ومتطلبات حوكمة النظم الضريبية العربية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصادات، جامعة الشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013، ص 674.

الفرع الأول: حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية

لا يمكن بأي حال من الأحوال إدارات الدولة والولايات والبلديات، وكذلك المؤسسات أي كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسرا المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على الوثائق التي توجد في حوزتها¹.

الفرع الثاني: حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية

يعتبر حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية أكثر كثافة منه لدى المؤسسات والإدارات العامة والخاصة، وذلك بالنظر إلى العلاقة الوطيدة بين المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة، بحيث يحق لأعوان الضرائب الاطلاع على الكشوف وحسابات المكلفين بالضريبة الموجودين لدى البنك وكل الهيئات المالية والبنك، حيث في هذه الحالة ملزم بتقديم جميع الكشوف التي يطلبها المحقق الجبائي².

الفرع الثالث: حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة

يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وغيرهم من التجار وجميع الشركات أيا كان غرضها أن تقدم عند كل طلب من مراقبي الإدارة الجبائية الدفاتر التي ينص على مسكها القانون التجاري، وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات، ويمارس الحق في الاطلاع لغرض الحصول على المعلومات تكمل المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية والتأكد من مدى صحة وصدق المعلومات المصرح بها من طرف المكلف المعني بالرقابة³، ولذا فقد فرض المشرع عقوبة على رفض حق الاطلاع من خلال نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية: "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات المنصوص عليها في القانون أو أنها تقوم بإتلاف هذه المستندات والوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها"⁴.

الفرع الرابع: حق استدراك الأخطاء وحق المعاينة

يتمثل حق استدراك الأخطاء في المكانة الممنوحة للإدارة الجبائية لإعادة النظر في فرض الضريبة، وذلك بتعديلها أو فرض ضرائب جديدة في حالة تقديم المكلفين بالضريبة لمعلومات ناقصة أو خاطئة، حيث يجوز

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 45 و46 منه.

² العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هوم، بدون طبعة، الجزائر، 2005، ص 64.

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 51 منه.

⁴ قانون الإجراءات الجبائية، المادة 62 منه.

استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم¹، ويحدد الأجل القانوني المتاح لاستدراك الأخطاء المتاح للإدارة الجبائية بأربع سنوات للقيام بتحصيل الضرائب واستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة أو نتيجة تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية، ويمكن أن تمتد فوق أربع سنوات في بعض الحالات²، ويمكن للإدارة الجبائية في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، أن تقوم بمعاينة مفاجئة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفوع الضريبة.

المطلب الثالث: سلطة ضمان تحصيل الضريبة

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطات واسعة حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب، وهذه السلطات تعتبر ضمانا للإدارة الجبائية لتحصيل أموالها، وقصد تحصيل دينها فقد أوجد المشرع مجموعة من الطرق نذكرها فيما يلي:

الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحل المهني

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري للإدارة الجبائية قرار الغلق المؤقت، والذي يتخذ من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل على حسب مجال اختصاصه وتعطى للمكلف بالضريبة مهلة عشرة أيام من أجل تسوية وضعيته أمام الإدارة الجبائية وتكون تسوية الوضعية، إما بتسديد الضريبة أو عقد اتفاق مع قابض الضرائب على كيفية التسديد، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر³.

الفرع الثاني: الحجز

إذا انتهت المواعيد القانونية المحددة لدفع الضريبة فإن الإدارة الجبائية تستطيع توقيع الحجز على أموال المكلف بالضريبة، وتعتبر هذه الطريقة أهم الطرق للتحصيل لأنها تعدم فرص التهرب الضريبي⁴، شرط أن يكون الحجز مسبقا بتنبية يمكن تبليغه بيوم كامل بعد تاريخ استحقاق الضريبة، ولا يرفع الحجز إلا بشرط الدفع⁵، فالحجز يتمثل في الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية بوضع المال تحت يدها وبيعه للحصول على حقوقها بموجب قرار صادر عن المدير الولائي للضرائب.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 1/327 منه.

² قانون الإجراءات الجبائية، المادة رقم 1/326 منه.

³ قانون الإجراءات الجبائية، المادة رقم 146 منه.

⁴ منور أوسري، محمد حمو، جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مرجع سبق ذكره، ص 44.

⁵ قانون الإجراءات الجبائية، المادة رقم 147 منه.

الفرع الثالث: البيع الجبري

ويكون هذا البيع، إمّا بيعاً شاملاً للمحل، وإمّا جزئياً لعنصر أو عدة عناصر يمكن فصلها عن المحل، ويتم إمّا على يد محافظي البيع بالمزاد، وإمّا على يد أعوان المتابعة بعد الحصول على رخصة من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وفي حالة عدم الحصول على ترخيص في غضون ثلاثون يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية أن يرحص قانوناً لقاibus الضرائب المباشرة بالشروع في البيع، أمّا إذا تعلق الأمر بمواد و سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع قابلة للتعفن أو تشكل خطر على الجوار، فإنّ البيع يتم فوراً بناء على المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب الولائي، ويجب الالتزام ببعض الشروط حتى يكون هذا البيع جائزاً والمتمثلة في إعلان البيع قبل عشرة أيام من البيع، وذلك في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية وفي مقر المجلس الشعبي البلدي، حيث يوجد المحل وأن يتضمن هذا الإعلان لقب واسم صاحب المحل والقاibus وموطنيهما، ويجرى البيع بعد عشرة أيام من إصاق إعلان البيع¹.

المطلب الرابع: التزامات الإدارة الجبائية

بما أنّ الإدارة الجبائية هي إدارة متخصصة في جباية الضرائب فإنّه يفرض عليها التزامات في هذا المجال وهذا ما يعرف بالالتزامات الخاصة بالإدارة الجبائية والحقيقة أن القوانين الجبائية لا تنص على التزامات الإدارة الجبائية تحت عنوان خاص بذلك مثلما نصت على التزامات المكلفين بالضريبة، ومن أهم الالتزامات الملقاة على عاتق الإدارة الجبائية في علاقتها مع المكلفين بالضريبة نذكر: الالتزام بالتطبيق الصحيح للقوانين، الالتزام بإخطار المكلف بالضريبة، الحفاظ على السر المهني والالتزام برد المبالغ التي حصلت بها بدون وجه حق².

الفرع الأوّل: الالتزام بالتطبيق الصحيح للقوانين الجبائية

يتوجب على الإدارة الجبائية تفسير القوانين الجبائية وتطبيقها على الوجه السليم والسهر على أن تكون التعليمات والأنظمة الصادرة عنها موافقة للقوانين.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، المواد 151، 152، 153 منه.

² محمد محي مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبة، مرجع سبق ذكره، ص 228.

الفرع الثاني: الالتزام بإخطار المكلف

يتوجب على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بالضريبة وإخطاره بأي قرار يخصه من مقدار الاقتطاع، موعده... إلخ قبل أي إجراء، وذلك لتمكين المكلف بالضريبة بالرد والدفاع عن نفسه عند عدم الرضا والقبول بالقرار.

الفرع الثالث: الالتزام بسر المهنة

حسب المادة 48 من الأمر 03-06 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية يجب على الموظف الالتزام بالسرية المهنية ويمنع عليه أن يكشف محتوى أية وثيقة بحوزته أو أي حدث أو خبر علم به أو اطلع عليه بمناسبة ممارسة مهامه ما عدا ما تطلبه ضرورة المصلحة¹، ومن الناحية القانونية لم يعطي المشرع تعريف دقيق للسرية المهنية، وإنما جاء النص على واجب الالتزام بالسرية المهنية في المجال الجبائي بمقتضى المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ أمر رقم 03-06 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 46 الصادرة في 26 جويلية 2006.

خاتمة

إنّ العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية هي علاقة حتمية تفرضها القوانين والتنظيمات الجبائية حيث يأخذ مفهوم المكلف بالضريبة عدة مفاهيم إذ قد يكون هذا الأخير شخصا طبيعيا وقد يكون شخصا معنويا ممثلا في مؤسسة أو شركة مثلا، الأمر الذي يؤدي إلى تقسيم المكلفين بالضريبة وفق أسس معينة يحددها المشرع وقد يحددها رقم الأعمال أو الدخل الذي يتمتع به هذا الطرف، فالمكلف بالضريبة هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من ضرائب ورسوم والتي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون، أمّا الطرف الثاني لهذه العلاقة يكمن في الإدارة الجبائية ولما لها من الأهمية البالغة في هذه العلاقة في كونها الأداة التي تركز عليها جميع الدول في تطبيق سياستها المالية ويتعين على المكلف بالضريبة الالتزام باحترام الالتزامات المحاسبية من جهة، والالتزامات الجبائية من جهة أخرى، حيث تتمثل الالتزامات المحاسبية في الاحتفاظ بالوثائق المنصوص عليها في القانون التجاري والقانون الخاص بالنظام المحاسبي والمالي، وهي دفتر اليومية، ودفتر الجرد، وذلك لتسهيل عملية التحقيق التي تقوم بها الإدارة الجبائية وتتمثل الالتزامات الجبائية في التزام المكلف بالضريبة بالإدلاء بالتصريحات المنصوص عليها في القوانين الجبائية وهي التصريح بالوجود والتصريح الثلاثي والتصريح السنوي بالأرباح والتصريح بالتوقف عن النشاط، كما يجب على المكلف بالضريبة إظهار رقم التعريف الجبائي خلال كل معاملة تجارية أو مالية لتبرير تواجده الجبائي وفي حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية التصريحات والوثائق المنصوص عليها في القوانين الجبائية أو في حالة تصريح المكلف بالضريبة إلى الإدارة الجبائية دخلا ناقصا أو غير صحيح تفرض عليه غرامات جبائية، كما تفرض عليه الضريبة تلقائيا وعلى المكلف بالضريبة الالتزام بدفع الضريبة التي تقع عليه في الآجال المحددة للإدارة الجبائية من خلال التصريحات التي تم الإدلاء بها حيث تخضع هذه التصريحات للرقابة من قبل الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة لاكتشاف أي مخالفة أو غش، ومن أجل ذلك تم وضع عدة وسائل في مجال الرقابة تتمثل في التحقيق في التصريحات والتحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة والتحقيق المصوب في المحاسبة ويتعين على المكلف بالضريبة أثناء عملية التحقيق الاستفاء بالتزاماته لاسيما اكتتاب التصريحات في الآجال المحددة وتقديم يد المساعدة للأعوان المحققين من أجل أن يجرى التحقيق في أحسن الظروف وكذا إبلاغ المحقق بالمحاسبة ومجمل الوثائق المحاسبية وأن يضع في متناول الإدارة الجبائية كل النسخ وكل الوثائق التي تستخدم في أساس المحاسبة، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطات الاطلاع على كل ما تريده من بيانات ودفاتر محاسبية، وطلب الشروح والتفسيرات لأي معلومة واردة ترى الإيضاح فيها ضروري، حيث يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة

الجبائية بتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته، بتصفح الوثائق والمعلومات، ولأجل خلق جو تفاهم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية أثناء فترة عملية التحقيق الجبائي التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية، أصدرت المديرية العامة للضرائب وثيقة تسمى ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، وألزمت الأعوان المكلفون بالتحقيق بتسليم هذه الوثيقة إلى كل مكلف بالضريبة خاضع لهذه العملية لكي يتمكن من الاطلاع على حقوقه وواجباته أثناء وبعد عملية الرقابة، وتشكل الرقابة الجبائية نقطة بداية النزاع الجبائي، حيث أنه بفضل هذه الطريقة تظهر النقائص الموجودة في التصريحات التي تمثل المصدر الرئيسي للنزاعات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، حيث يجب أن تقدم النزاعات أمام الإدارة الجبائية لإيجاد حلول لها، لكن وفي حالة استمرار النزاع القائم، يمنح للمكلف بالضريبة طرق أخرى تتمثل في الطعن أمام اللجان، وفي المقابل يسمح القانون برفع دعوى أمام المحاكم الإدارية المختصة التي تفصل نهائياً في النزاع من خلال فرض قرارها على الأطراف، كما دعم المشرع طرق الطعن بإجراء جديد يسمى بالتخفيض المشروط الذي يتم بصيغة تعاقدية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حيث يمكن لهذه الأخيرة قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الجبائية.

تمهيد:

يعتبر الاقتصاد الجزائري اقتصادا ريعي، مما أثر ذلك على حجم الجباية العادية فمساهمتها في إجمالي الحصيلة الجبائية العائدة للدولة بقيت ضعيفة إلى حد ما فهي لم تتجاوز 60 في المائة خلال الفترة 2015-2019¹، مما يدل على عدم تحكم الدولة في هذا المصدر التمويلي الهام، فعلى الرغم من الارتفاع الذي شهدته الحصيلة المالية للجباية العادية في هذه الفترة، والذي يرجع إلى الإصلاحات المتتالية الذي عرفت من خلال القوانين المالية السنوية، والتكميلية بهدف توسيع الوعاء، ومحاوله إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، إلا أنّ مساهمتها بقيت ضعيفة، ومن المعروف أنّه كلّما تقدمت الدولة اقتصاديا زادت فعالية سياسة الضرائب على الدخل، حيث بلغت إيرادات الضرائب المباشرة في الجزائر متوسط قدره 33,27 في المائة خلال الفترة 2000-2019 وهي نسبة منخفضة، بخلاف الحصيلة المالية للرسوم على رقم الأعمال، والذي يعد الرسم على القيمة المضافة أحد مكوناتها الأساسية، حيث أنّ هذا النوع من الرسوم مساهمته في الجباية العادية تبدو مساهمة هامة، والتي قد تفوق أحيانا نسبة 46 في المائة من إجمالي الحصيلة المالية للجباية العادية²، وهذا ناتج على إدخال الرسم على القيمة المضافة منذ سنة 1992، مع توسيع مجالات تطبيقه، إلا أنّ هذه الهيمنة في مجال تمويل الميزانية العامة للدولة عن طريق الضرائب غير المباشرة يعتبر مؤشرا على التخلف الاقتصادي، ويمكن أن تكون الأسباب أو العوامل التي أثرت أيضا على حجم الجباية العادية في الجزائر هي قلة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وانعدام عنصر الثقة المطلوب توافره بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بالإضافة إلى عدم مراعاة قواعد العدالة الاجتماعية والضريبية في بعض نصوص القوانين والتشريعات الجبائية، فهذه العوامل أثرت على حجم الجباية العادية في الجزائر، وعليه سوف نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث نتطرق في المبحث الأول إلى العدالة الجبائية وأثرها في تعبئة الجباية العادية والمبحث الثاني نتطرق فيه إلى التوعية الضريبية وأثرها في تعبئة الجباية العادية، أمّا المبحث الثالث فسنتناول فيه الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وأثرها في تعبئة الجباية العادية.

¹ أنظر الجدول رقم (3-9) جدول يبين نسبة الحصيلة الجبائية لكل من الجباية العادية والجباية البترولية بالنسبة إلى إجمالي الحصيلة الجبائية العائدة إلى الدولة للفترة 2000-2019، ص 115.

² أنظر الجدول رقم (3-12) جدول يبين تطور الحصيلة المالية لمكونات الجباية العادية للفترة 2000-2019، ص 120.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الجدول رقم (3-9): نسبة الحصيلة الجبائية لكل من الجباية العادية والجبائية البترولية بالنسبة لإجمالي الحصيلة الجبائية العائدة إلى الدولة خلال الفترة 2000-2019

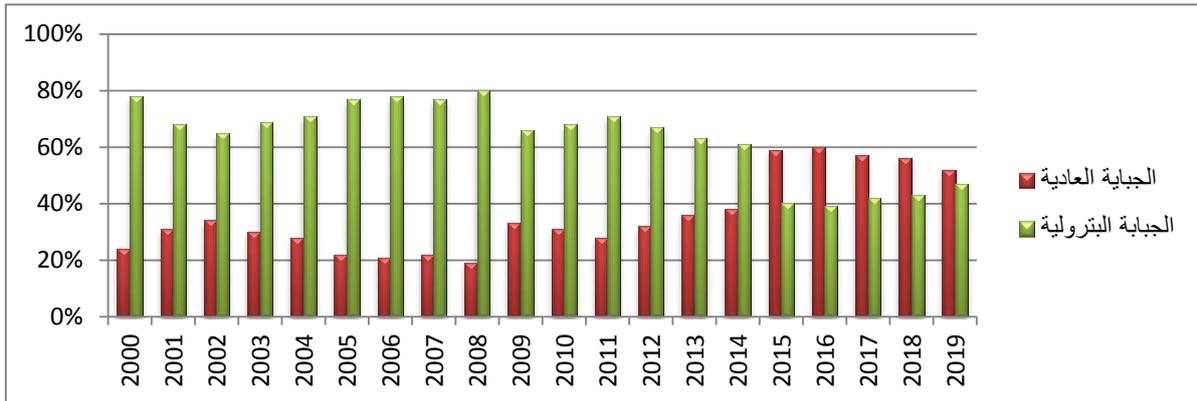
الوحدة: مليار دينار جزائري

النسبة (2)/(3)	النسبة (1)/(3)	إجمالي الحصيلة الجبائية العائدة للدولة (3)	الجبائية البترولية (2)	الجبائية العادية (1)	السنوات
%75,81	%24,18	1542,7	1169,5	373,1	2000
%68,45	%31,54	1408,9	964,4	444,4	2001
%65,66	%34,33	1435,9	942,9	493	2002
%69,53	%30,46	1847,8	1284,9	562,8	2003
%71,10	%28,89	2089,5	1485,7	603,7	2004
%77,33	%22,66	2932,6	2267,8	664,7	2005
%78,44	%21,55	3459,5	2714	745,5	2006
%77,51	%22,48	3498,6	2711,8	786,7	2007
%80,27	%19,72	4987,1	4003,5	983,6	2008
%66,50	%33,49	3500,1	2327,6	1172,4	2009
%68,29	%31,70	4129,3	2820	1309,3	2010
%71,20	%28,79	5378,2	3829,7	1548,5	2011
%67,58	%32,41	5998,9	4054,3	1944,5	2012
%63,96	%36,03	5750,2	3678,1	2072	2013
%61,47	%38,52	5514,8	3390,4	2124,4	2014
%40,25	%59,74	4280,2	1722,9	2557,3	2015
%39,61	%60,38	4247,1	1682,5	2564,6	2016
%42,77	%57,22	4972,2	2126,9	2845,3	2017
%43,65	%56,34	5382,6	2349,6	3033	*2018
%47,15	%52,84	5755,8	2714,4	3041,4	*2019

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على احصائيات مقدمة من طرف وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، * الاعتماد على قوانين المالية للسنوات المعنية

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الشكل رقم (3-8): نسبة كل من الجباية العادية والجباية البترولية من إجمالي الحصيلة الجبائية للفترة 2000-2019



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-9).

يبرز الجدول والتمثيل البياني السابقين الآتي:

نلاحظ ارتفاع في الحصيلة المالية للجبائية العادية حيث بلغت 373,1 مليار دينار جزائري في سنة 2000، واستمرت في التزايد لتصل في سنة 2019 إلى 3041,4 مليار دينار جزائري، إلا أنّ مساهمتها في إجمالي الحصيلة الجبائية العائدة للدولة بقيت ضعيفة إلى حد ما فهي لم تتجاوز 40 في المائة خلال الفترة 2000-2014، أي بعد مرور 22 سنة بعد الإصلاح الجبائي لسنة 1992، أمّا خلال الفترة 2015-2019، فنلاحظ تذبذب في نسبة تمويلها لإجمالي الحصيلة الجبائية العائدة للدولة، بحيث ترتفع أحيانا، وتنخفض أحيانا أخرى، ممّا يدل على عدم تحكم الدولة في هذا المصدر التمويلي الهام، فعلى الرغم من الارتفاع الذي شهدته الحصيلة المالية للجبائية العادية في هذه الفترة، والذي يرجع إلى الإصلاحات المتتالية الذي عرفتها من خلال القوانين المالية السنوية والتكميلية بهدف توسيع الوعاء، ومحاوله إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، إلا أنّ مساهمتها بقيت ضعيفة نوعا ما، فهي لم تتجاوز 60 في المائة خلال الفترة 2015-2019، أي بعد مرور 27 سنة بعد الإصلاح الجبائي لسنة 1992.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

- فيما يخص نفقات التسيير

بالرغم من ارتفاع حصيللة الجباية العادية إلا أنّ نسبة تغطيتها فقط لنفقات التسيير تبقى ضئيلة كما هو موضح في الجدول الموالي:

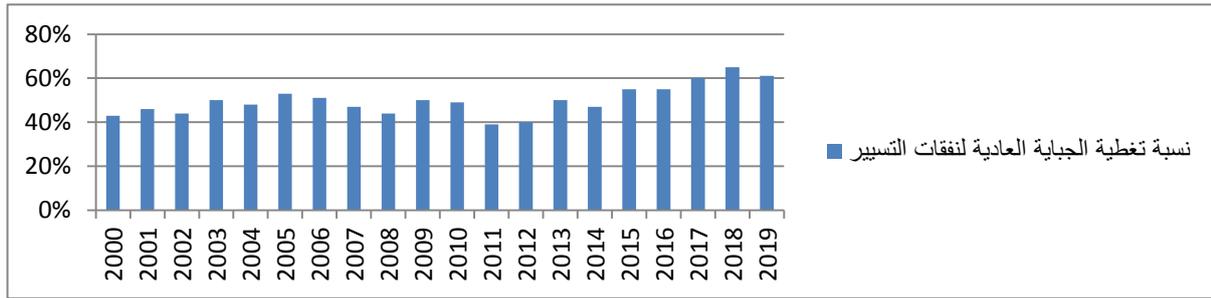
الجدول رقم (3-10): نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير خلال الفترة 2000-2019

الوحدة: مليار دينار جزائري

النسبة (1)/(2)	نفقات التسيير (02)	حصيللة الجباية العادية (01)	السنوات
%43,58	856,2	373,1	2000
%46,12	963,6	444,4	2001
%44,92	1097,7	493	2002
%50,13	1122,8	562,8	2003
%48,25	1251,1	603,7	2004
%53,39	1245,1	664,7	2005
%51,85	1437,9	745,5	2006
%47,00	1673,9	786,7	2007
%44,35	2217,8	983,6	2008
%50,97	2300	1172,4	2009
%49,24	2659,1	1309,3	2010
%39,91	3879,2	1548,5	2011
%40,65	4782,6	1944,5	2012
%50,15	4131,5	2072	2013
%47,27	4494,3	2124,4	2014
%69,55	4591,9	2557,3	2015
%92,55	4585,5	2564,6	2016
%60,83	4677,1	2845,3	2017
%65,25	4648,2	3033	*2018
%38,61	4954,4	3041,4	*2019

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معطيات مقدمة من طرف وزارة المالية، * الاعتماد على قوانين المالية للسنوات المعنية.

الشكل رقم (3-9): نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير خلال الفترة 2000-2019



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-10).

يبرز الجدول والتمثيل البياني السابقين أنّ نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير وصلت إلى 50 في المائة كحد أقصى لها خلال الفترة 2000-2014 وهي نسبة ضئيلة تعكس إخفاق الجباية العادية على مواجهة نفقات التسيير، وهذا راجع لارتفاع مداخل الجباية البترولية التي تشكل موردا رئيسيا لخزينة الدولة، والتي جعلت الحكومة لا تهتم بالجباية العادية فأصبح الاقتصاد الجزائري رهينة لمداخل الجباية البترولية، فهو بذلك يتأثر بعوائدها صعودا وهبوطا استنادا لصعود وهبوط في سعر البرميل، وهذا ما حدث في سنة 2018 أين وصلت نسبة تغطية الجباية العادية لنفقات التسيير 65 في المائة إلا أنّ هذا الارتفاع لم يساير الارتفاع القياسي لنفقات التسيير.

- فيما يخص صندوق ضبط الإيرادات

تم إنشاء هذا الصندوق في الجزائر في أواخر شهر جوان سنة 2000 من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2000 بسبب الارتفاع في الإيرادات البترولية أدى إلى تفكير الحكومة في إنشاء صندوق يعمل على امتصاص هذا الفائض، وتصبح موارد هذا الصندوق كاحتياط تستعمله الحكومة لتغطية النقص أو العجز الذي قد يحدث في ميزانية الدولة في المستقبل والجدول الموالي يبين تآكل رصيد صندوق ضبط الإيرادات متأثرا بانخفاض مداخل النفط:

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الجدول رقم (3-11): تطور رصيد صندوق ضبط الإيرادات خلال الفترة 2000-2019

الوحدة: مليار دينار جزائري

السنوات	الرصيد	السنوات	الرصيد
2000	232,1	2010	4842,8
2001	171,5	2011	5381,7
2002	28	2012	5633,8
2003	320,9	2013	5563,5
2004	721,7	2014	4408,5
2005	1842,7	2015	2072,5
2006	2931	2016	1042,6
2007	3215,5	2017	784,4
2008	4280,1	2018	100,9
2009	4316,5	2019	0

نلاحظ من خلال الجدول التدهور الكبير في رصيد صندوق ضبط الإيرادات، حيث انتقل من 5633,8 مليار دج سنة 2012 وهي تمثل أعلى قيمة له خلال الفترة 2000-2019، إلى 0 مليار دج سنة 2019، هذه الأرقام تبين تكثيف لجوء الحكومة إلى استنزاف موارده خاصة بين سنتين 2015 و2019، وذلك ربما بسبب عدم إضافة موارد مالية جديدة.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات مقدمة من طرف وزارة المالية.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

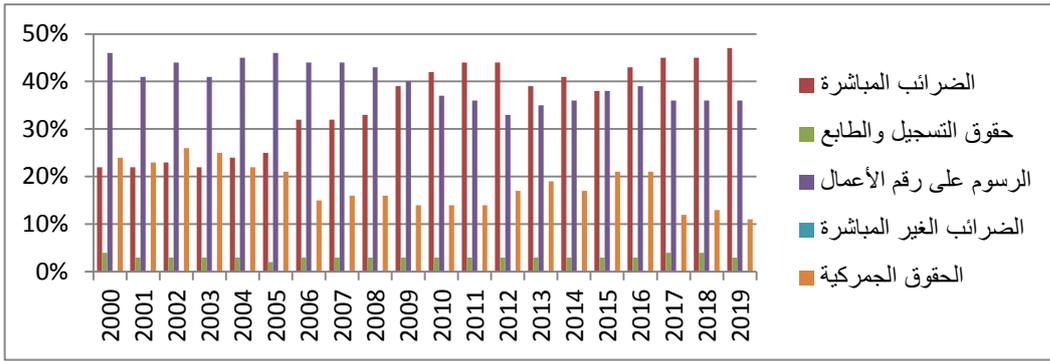
الجدول رقم (3-12): تطور الحصيلة المالية لمكونات الجباية العادية للفترة 2000 – 2019

الوحدة: مليار دينار جزائري

الحقوق الجمركية		الضرائب غير مباشرة		الرسوم على رقم الأعمال		حقوق التسجيل والطابع		الضرائب المباشرة		السنوات
%	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	
24,22	90,3	0,14	0,5	46,13	172,1	4,34	16,2	22,06	82,3	2000
23,46	104,3	0,09	0,4	41,46	184,3	3,82	17	22,31	99,2	2001
26,05	128,4	0,14	0,7	44,44	219,1	3,85	19	23,07	113,7	2002
25,47	143,3	0,13	0,7	41,85	235,6	3,42	19,2	22,30	125,5	2003
22,69	137,0	0,11	0,6	45,08	272,2	3,24	19,6	24,05	145,2	2004
21,56	143,3	0,12	0,8	46,98	312,3	2,94	19,6	25,32	168,3	2005
15,21	113,4	0,13	0,9	44,84	334,3	3,15	23,5	32,22	240,2	2006
16,86	132,6	0,11	0,8	44,13	347,2	3,57	28,1	32,98	259,4	2007
16,66	163,9	0,12	1,1	43,69	429,7	3,44	33,9	33,73	331,8	2008
14,71	172,4	0,09	1,0	40,31	472,6	3,06	35,9	39,47	462,7	2009
14,01	183,5	0,10	1,3	37,72	493,9	3,04	39,8	42,72	559,4	2010
14,34	222,1	0,09	1,4	36,01	557,6	3,09	47,9	44,32	686,4	2011
17,35	337,5	0,09	1,8	33,51	651,6	2,89	56,2	44,34	862,4	2012
19,23	398,5	0,16	3,3	35,53	736,3	3,02	62,6	39,70	822,7	2013
17,39	369,6	0,07	1,6	36,02	765,3	3,37	71,6	41,51	882	2014
21,80	557,7	0,05	1,4	38,67	989	3,31	84,9	38,34	980,7	2015
21,65	555,3	0,05	1,5	39,55	1014,3	3,49	89,7	43,29	1110,3	2016
12,14	345,5	0,33	9,5	36,81	1047,6	4,03	114,9	45,60	1297,6	2017
13,10	397,4	0,32	10	36,17	1097,1	4,51	136,8	45,88	1391,7	*2018
11,46	348,8	0,32	10	36,82	1120,08	3,56	108,5	47,80	1453,9	*2019

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات مقدمة من طرف وزارة المالية، * الاعتماد على قوانين المالية للسنوات المعنية.

الشكل رقم (3-10): تطور الحصيلة المالية لمكونات الجباية العادية للفترة 2000-2019



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-12).

يبرز الجدول والتمثيل البياني السابقين أنّ مساهمة الحصيلة المالية للضرائب المباشرة إلى إجمالي حصيلة الجباية العادية كانت متذبذبة في نسب تمويلها للجباية العادية بحيث ترتفع أحيانا وتنخفض أحيانا أخرى خلال الفترة 2000-2008، بحيث بلغ متوسطها 26,44 في المائة، وقد يعود هذا إلى انخفاض مداخيل الأفراد وأرباح الشركات، وتفشي ظاهرة التهرب الضريبي، وابتداء من سنة 2009 تسارع نمو الضرائب المباشرة حيث بلغ متوسط نسبة مساهمتها في الجباية العادية 38,96 في المائة خلال الفترة 2009-2019، وعلى الرغم من الارتفاع الذي شهدته الحصيلة المالية للضرائب المباشرة في هذه الفترة، والذي يرجع إلى الإصلاحات المتتالية الذي عرفتها من خلال القوانين المالية السنوية، والتكميلية بهدف توسيع الوعاء، إلا أنّ مساهمتها بقيت ضعيفة نوعا ما، وهو ما يدفع نحو الاعتقاد أنّ هذا النوع من الضرائب أصبح لها الأولوية في النظام الجبائي، أما بخصوص حقوق التسجيل والطابع فإننا نلاحظ أنّها لم تشهد تطورا كبيرا، حيث بلغ متوسط نسبة مساهمتها في الجباية العادية خلال فترة الدراسة ما يعادل نسبة 3,45 في المائة، ويرجع ذلك إلى تحلي الأفراد في أغلب الأحيان عن تسجيل عمليات انتقال الملكية، وتداول رأس المال خاصة العقارات وفق الإجراءات العرفية أو عدم التصريح بالمبالغ الحقيقية لهذه العمليات للموثقين، وكذلك لغياب سوق عقارية منظمة تكون مؤشرا على صحة الأسعار المصرح بها، أما بخصوص الحصيلة المالية للرسوم على رقم الأعمال، والذي يعد الرسم على القيمة المضافة أحد مكوناتها الأساسية، حيث أنّ هذا النوع من الرسوم مساهمته في الجباية العادية تبدو مساهمة هامة، والتي قد تفوق أحيانا نسبة 46 في المائة من إجمالي الحصيلة المالية للجباية العادية، وهذا ناتج على إدخال الرسم على القيمة المضافة منذ سنة 1992، مع توسيع مجالات تطبيقه، وهذه الهيمنة في مجال تمويل الميزانية العامة للدولة عن طريق الضرائب غير المباشرة يعتبر مؤشرا على التخلف الاقتصادي، كون أنّه في الاقتصاديات المتطورة أو الناشئة تسيطر

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الضرائب المباشرة على تمويل إيرادات الدولة بشكل واسع، كما أنّ للضرائب غير المباشرة عيوباً عديدة سواء من الناحية الاقتصادية، حيث تمثل عامل من عوامل التضخم، أو من ناحية العدالة الاجتماعية كونها تقع على كاهل الطبقات المتوسطة (أصحاب الأجور والرواتب) والفقراء، ممّا يجعل بأحد أهم مبادئ الضرائب وهو مبدأ العدالة¹، وفيما يخص الرسوم الجمركية، ارتفعت حصيلتها باستمرار إلى غاية سنة 2005 ثم بدأت تتجه نحو الانخفاض في بقية سنوات فترة الدراسة الباقية.

المبحث الأول: العدالة الجبائية وأثرها في تعبئة موارد الجباية العادية

العدالة الجبائية هي قاعدة تميز الضريبة، وتتجمع تلك القاعدة عن طريق عدد من الوسائل التي تؤثر في الضريبة فتجعل الفرد يتقبل دفعها نسبياً، فلن يرضى الفرد دفع الضريبة إلاّ إذا أيقن أنّه يساهم في تغطية النفقات العامة للدولة بنصيب يتناسب مع نصيب كل فرد تبعاً لدخله². من خلال ما تقدم يتبين أنّ العدالة الجبائية مفهوم مهم جداً، ينبغي العناية بإكسابه لأفراد المجتمع، بدءاً من الأسرة، إلى العلاقات الاجتماعية السائدة في المجتمع.

المطلب الأول: مفهوم العدالة الجبائية

إنّ موضوع العدالة يجعلنا نتطرق إلى التفريق بين العدالة كركن من أركان الضريبة، والعدالة كهدف من أهدافها، فالعدالة كركن من أركان الضريبة يفسرها البعض أنّ الضريبة يجب أن تكون عامة وموحدة، بمعنى أن يكون العبء الذي يقع على كل شخص بنسب الضريبة واحداً، أمّا كهدف من أهدافها معناه أن تكون وظيفة الضريبة في الميدان الاقتصادي، والاجتماعي أداة لإحداث التعديل في توزيع الدخل والثروات بين الأفراد وطبقات المجتمع، وهناك من يرى أنّ الضريبة تدفع مقابل النفع الذي كسبه المكلف من نشاط الدولة، وآخرون يرون أنّ الضريبة يجب أن توزع حسب مقدرة كل شخص على الدفع³، وهنا يجب أن نشير إلى الفرق بين العدالة الجبائية، والعدالة الاجتماعية: فالعدالة الضريبية تتحقق إذا خضع جميع المكلفين بالضريبة من هم في مركز اقتصادي واحد إلى عبء ضريبي متساوي، الأمر الذي يجعلهم يشعرون بعدالة الضريبة، وتقبل دفعها نسبياً، في المقابل تتحقق

¹ عزوز علي، سايج جبور علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 19، 2018، ص 258.

² ميثم لعبي إسماعيل، المالية العامة مقايضات الكفاءة والعدالة (مدخل النظرية الجزئية)، مكتب الهاشمي للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، العراق، 2016، ص 177.

³ خالد أمين عبد الله، حامد داود الطحله، النظم الضريبية ضريبة الدخل - الضرائب الجمركية - ضريبة المبيعات "دراسة مقارنة"، مرجع سبق ذكره، ص 35.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

العدالة الاجتماعية عن طريق الدور الذي تؤديه السياسة الجبائية في العمل على الحد من الفوارق والاختلافات على كافة الجوانب الاقتصادية، والاجتماعية لأفراد المجتمع¹.

الفرع الأول: أركان العدالة الجبائية

تتحقق العدالة الجبائية في النظام الجبائي المطبق في دولة ما بمراعاة مجموعة من العوامل التي لا بد من وجودها، وهي تتمثل في: المساواة، عمومية الضريبة، الشخصية الضريبية، تجنب الازدواج الضريبي.

أولاً: المساواة

أي أنّ كل المواطنين متساوين معا في دفع الضرائب، ولا توجد أي فروقات بينهم سواء في التعامل، أو الطبقات الاجتماعية، أو أي تصنيفات أخرى، لذلك يجب على جميع المواطنين دفع القيم الضريبية المترتبة عليهم سنويا.

ثانياً: عمومية الضريبة

أي أنّ الضرائب تفرض على كافة الناس، ولا يُستثنى أي شخص من دفع الضريبة دون وجود أي أسباب قانونية مرتبطة بحالات اجتماعية خاصة، مثل: الفقر.

ثالثاً: الشخصية الضريبية

أي أنّ طبيعة فرض الضريبة، وقيمتها المالية تعتمد على شخصية الفرد، بمعنى طبيعة حياته فتختلف قيمة الضريبة بين الفرد الواحد، والعائلة الكاملة التي تعتبر كلها معا شخصية ضريبية².

رابعاً: تجنب الازدواج الضريبي

حتى تتحقق العدالة الجبائية يتطلب الأمر عدم تعرض المكلف بالضريبة للازدواج الضريبي، هذا الأخير يتحقق عندما يخضع نفس الشخص لنفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المصدر، وخلال نفس الفترة الجبائية³.

1. وحدة المكلف بالضريبة

بمعنى نفس الشخص يدفع نفس الضريبة مرتين أو أكثر، على سبيل المثال في شركات المساهمة قد تفرض الضريبة على الأرباح ثم تفرض أخرى على دخل المساهم نفسه ففي هذه الحالة اختلفت وجهات النظر فمن

¹ ميثم لعبي إسماعيل، المالية العامة مقايضات الكفاءة والعدالة (مدخل النظرية الجزئية)، مرجع سبق ذكره، ص 179.

² ميثم لعبي إسماعيل، المالية العامة مقايضات الكفاءة والعدالة (مدخل النظرية الجزئية)، مرجع سبق ذكره، ص 177.

³ فرج شعبان، حدادو فهيمة، عبد الله الحرتسي حميد، الحوكمة الجبائية ودورها في الحد من الفساد الجبائي بالجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 01، الجزائر، 2019، ص 83.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الناحية القانونية لا يعتبر ازدواج ضريبي لاختلاف المكلف بالضريبة، أما من وجهة النظر الاقتصادية فتري أموال شركة المساهمة وأرباحها تعود بالنتيجة للمساهمين، وبالتالي فإنها تفرض على الشخص نفسه مرتين، وبالتالي هناك ازدواج جبائي.

2. وحدة الضريبة المفروضة

أي أنّ تفرض على المكلف بالضريبة وعلى نفس الوعاء الخاضع للضريبة نفس الضريبة مرتين أو أكثر، ويتحقق ذلك نتيجة لتعدد السلطات المالية سواء على مستوى الدولة الواحدة أو على مستوى الدول.

3. وحدة الوعاء

بمعنى تفرض الضريبة أكثر من مرة وعلى ذات الوعاء، وعلى سبيل المثال أن يفرض ضريبة على الأرباح للدولة التي يمارس المكلف بالضريبة نشاطه، وتقوم دولة بفرض ضريبة على نفس الوعاء لانتماء المكلف بالضريبة بجنسية للدولة الثانية.

4. وحدة المدة

ويقصدها بأن تكون المدة التي تفرض عليها الضريبة هي ذاتها، كأن يدفع المكلف بالضريبة مقيم على إقليم دولة ضريبة عن دخل حققه في دولة أخرى يدفع لها ضريبة عنه في الوقت نفسه، ويجب أن نشير أنه لا بد أن تحقق جميع الشروط الأربعة، بحيث إذا لم يتحقق شرط واحد فإنه لا يعتبر ازدواج جبائي¹.

الفرع الثاني: مبادئ العدالة الجبائية

للعادلة الجبائية مبدأين وهما العدالة الأفقية والعدالة العمودية²:

أولاً: العدالة الأفقية

تتحقق العدالة الأفقية عندما يتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل، والحالة الاجتماعية، والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية³.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 130.

² ميشم لعبي إسماعيل، المالية العامة مقايضات الكفاءة والعدالة (مدخل النظرية الجزئية)، مرجع سبق ذكره، ص 177.

³ Gilles N. Larin, Lyne Latulippe, les canons de la justice : évolution et influences, revue de planification fiscale et financière, vol.33, N° 02, 2013, p 231.

ثانيا: العدالة العمودية

تتحقق العدالة العمودية عندما يتم معاملة المكلفين بالضريبة الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة معاملة ضريبية مختلفة¹.

الفرع الثالث: مناهج قياس العدالة الجبائية

هناك العديد من المناهج التي تستخدم لقياس مدى تحقق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، ويمكن إجمال أهم هذه المناهج في منهج المنفعة، ومنهج القدرة على الدفع.

أولاً: منهج المنفعة

لقد تمّ استخدام هذا المنهج لفترة طويلة كمنهج أساسي لتحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة في توزيع العبء الضريبي، فحسب هذا المنهج تفرض الضريبة مقابل منفعة، ويعتبر نصيب الفرد من الضرائب المدفوعة نصيباً عادلاً، إذا تساوى مع ما يعود عليه من منافع جراء قيام الدولة بالإنتافق العمومي، إلاّ أنّه لا يمكن الاستناد على هذا المنهج نظراً لصعوبة قياس المنافع التي تعود على كل الفرد من الخدمات المقدمة، باعتبار أنّ هذه الخدمات غير قابلة للتجزئة، وتوجه إلى كافة أفراد المجتمع حتى لو لم يستفيد منها بعضهم².

وما يمكن قوله أنّ منهج المنفعة العامة لا يمكن الاستناد عليه في وقتنا الحاضر من أجل تفسير العدالة الجبائية، لأنّ ذلك يتناقض مع الواقع، فإذا أخذنا بهذا المنهج فلا بد للطبقات الفقيرة أن تتحمل الجزء الأكبر من العبء الضريبي، لكن هذا غير صحيح في الواقع، فالدول تسعى جاهدة لتخفيف العبء الضريبي على أصحاب الدخل الضعيف، ومن خلال هذا ظهر منهج القدرة على الدفع³.

ثانيا: منهج القدرة على الدفع

طبقاً لهذا المنهج تفرض الضريبة حسب المقدرة التكليفية للمكلفين بالضريبة، ويتم التعبير عنه في ظل العدالة الجبائية الأفقية، والعمودية⁴.

¹ Ibid., p 232.

² يوسف قاشي، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبي مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والمجلات، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2016، ص 98.

³ نفس المرجع السابق، ص 99.

⁴ ميشم لعبي إسماعيل، المالية العامة مقايضات الكفاءة والعدالة (مدخل النظرية الجزئية)، مرجع سبق ذكره، ص 181.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

من خلال ما سبق، وبتطبيق ذلك على حالة الجزائر نجد أنه لا مكانة لمنهج المنفعة العامة في التشريع الجبائي الجزائري، بل أنّ العدالة الجبائية يمكن أن تفسر من خلال منهج القدرة على الدفع، حيث نجد في هذا الإطار أنّ المشرع الجبائي قد راع في الكثير من أنواع الضرائب المفروضة خاصة المباشرة منها مبدأ القدرة على الدفع¹.

الفرع الرابع: آثار عدم تحقق العدالة الجبائية

يسعى المشرع الجزائري إلى تحقيق العدالة الجبائية غير أنّ ذلك لا يكون إلاّ على نحو تقريبي حيث تنقصه وسائل التحقق من تساوي العبء الواقع على كل فرد²، خاصة إذا لاحظنا ما يقع من تهرب بعض المكلفين بالضريبة، وذلك بإلقاء العبء على المكلفين بالضريبة النزهاء، وفي ظل غياب العدالة أمام الضريبة، الأمر الذي يولد إحساسا بالظلم، ويؤثر سلبا على سلوكه وروح المسؤولية في أداء التزاماته الجبائية ليفسح المجال بذلك على تدعيم فرص التهرب الضريبي³، ومقاومتها من خلال التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر⁴.

المطلب الثاني: تقييم مدى تحقق مقومات العدالة الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي
نحاول تقييم مدى تحقق مقومات العدالة الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي من خلال مؤشر الحد الأدنى للدخل المعفى من الضريبة على الدخل، ومؤشر الضريبة التصاعدية، ومؤشر عمومية الضريبة والمساواة في فرضها، ومؤشر الضريبة الموحدة.

الفرع الأول: رفع الحد الأدنى للدخل المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي

لقد راعى المشرع الجبائي الجزائري من خلال الإصلاحات الجبائية حد أدنى غير خاضع للضريبة، والذي عرف هذا الأخير العديد من التعديلات من خلال القوانين المالية، حيث قدر هذا الأخير ب: 25.200 دج في سنة 1992، ليرتفع إلى 30.000 دج في سنة 1994، ثمّ إلى 60.000 دج في سنة 1999 ليصل إلى 120.000 دج في سنة 2008، كما هو مبين في الجدول الآتي:

¹ يوسف قاشي، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبي مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 99.
² خالد أمين عبد الله، حامد داود الطحله، النظم الضريبية ضريبة الدخل - الضرائب الجمركية - ضريبة المبيعات "دراسة مقارنة"، مرجع سبق ذكره، ص 36.
³ عبد الرحمان قروي، دور مفتش الضرائب في الحد من التهرب الضريبي "دراسة حالة الجزائر"، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 02، الجزائر، 2015، ص 261.
⁴ بربار نور الدين، دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 01، الجزائر، 2017، ص 122.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الجدول رقم (3-13): تطور الحد الأدنى المعفي من الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	الحد الأدنى المعفي من الضريبة على الدخل الإجمالي
1992	25.200 دج
1994	30.000 دج
1999	60.000 دج
2008	120.000 دج

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

القانون 91 - 25 المؤرخ في 11 جمادى الثاني 1412 الموافق 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية، العدد 65، الصادرة في 18 ديسمبر 1991، المادة 17 منه.
 المرسوم التشريعي 93 - 18 المؤرخ في 15 رجب 1414 الموافق 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية، العدد 88، الصادرة في 16 رجب 1414، المادة 09 منه.
 القانون 98 - 12 المؤرخ في 13 رمضان 1419 الموافق 31 ديسمبر 1998، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية العدد 98، الصادرة في 13 رمضان 1419، المادة 10 منه.
 القانون 07 - 12 المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 الموافق 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادرة في 31 ديسمبر 2007، المادة 05 منه.

كما أقرّ المشرع الجبائي الجزائري إعفاءات جبائية أخرى، كالمنح ذات الطابع العائلي مثل منحة الأمومة، ومنح البطالة، والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة، والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، وأجور الأشخاص المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم أو البكم، والتي تقل عن العشرين ألف دينار جزائري شهريا، وكذا العمال المتقاعدين الذين تقل معاشاتهم عن هذا المبلغ، وكذا الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر وتعويضات التسريح ومعاشات المجاهدين والأرامل¹.

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأنّ المشرع الجبائي الجزائري قد راعى بعض جوانب تحقيق العدالة الجبائية من خلال الأخذ بمبدأ الإعفاءات الشخصية بعين الاعتبار.

الفرع الثاني: الاعتماد على الضريبة التصاعدية

لقد أقرّ المشرع الجبائي الجزائري بضرورة العمل بمبدأ الضريبة التصاعدية بحيث يزيد العبء الضريبي، كلما زاد الدخل، ويقل أو ينعدم عند أصحاب الدخول الأدنى²، وذلك من خلال جدول تصاعدي، وقد شهد هذا الأخير تعديلات عديدة من خلال القوانين المالية السنوية العادية والتكميلية.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 68 منه.

² محمد جابر، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية، المبادرة الرسمية للحقوق الشخصية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2015، ص 04.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

أولاً: حسب قانون المالية لسنة 1992

تضمن الجدول إحدى عشر معدل، حيث تراوحت نسب المعدلات ما بين 12 في المئة و70 في المائة، وأعلى معدل قدرت نسبته 70 في المائة، وكان يفرض على قسط الدخل الذي يزيد عن 718.200 دج، أما الحد الأدنى لقسط الدخل الغير الخاضع للضريبة يساوي 25.200 دج كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول التصاعدي رقم (3-14) لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة 1992

معدل الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	لا يتجاوز 25.200 دج
12	من 25.201 دج إلى 37.800 دج
15	من 37.801 دج إلى 63.000 دج
19	من 63.001 دج إلى 100.800 دج
23	من 100.801 دج إلى 151.200 دج
29	من 151.201 دج إلى 214.200 دج
35	من 214.201 دج إلى 289.800 دج
42	من 289.801 دج إلى 378.000 دج
49	من 378.001 دج إلى 478.800 دج
56	من 478.801 دج إلى 592.200 دج
63	من 592.201 دج إلى 718.200 دج
70	ما يفوق عن 718.200 دج

المصدر: القانون 91 - 25 المؤرخ في 11 جمادى الثاني 1412 الموافق 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية، العدد 65، الصادرة في 18 ديسمبر 1991، المادة 17 منه.

ثانياً: حسب قانون المالية التكميلي لسنة 1992

مس هذا التعديل أعلى قسط من الدخل، حيث أصبح يساوي 3.024.000 دج، بعدما كان في السابق يساوي 718.200 دج كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول التصاعدي رقم (3-15) لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية التكميلي لسنة 1992

معدل الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	لا يتجاوز 25.200 دج
12	من 25.201 دج إلى 37.800 دج
15	من 37.801 دج إلى 63.000 دج
19	من 63.001 دج إلى 100.800 دج
23	من 100.801 دج إلى 151.200 دج

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

29	من 151.201 دج إلى 214.200 دج
35	من 214.201 دج إلى 289.800 دج
42	من 289.801 دج إلى 378.000 دج
49	من 378.001 دج إلى 882.000 دج
56	من 882.001 دج إلى 1.512.000 دج
63	من 1.512.001 دج إلى 3.024.000 دج
70	ما يفوق عن 3.024.000 دج

المصدر: المرسوم التشريعي 29 - 04 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1413 الموافق 11 أكتوبر 1992، المتضمن القانون التكميلي لسنة 1992، الجريدة الرسمية، العدد 73، المادة 15 منه.

ثالثا: حسب قانون المالية لسنة 1994

لقد مس هذا التعديل أقساط الدخل لتصبح ستة أقساط بعدما كانت في السابق اثني عشر قسط، وقد تم التقليل من معدلات الضريبة لتصبح خمس معدلات، وأن معدل الضريبة الأعلى أصبح يساوي 50 في المائة بعدما كان سابقا 70 في المائة، والتي طبقت على قسط الدخل 1.920.000 دج ورفع الحد الأدنى من الدخل الغير خاضع للضريبة ليصل إلى 30.000 دج بعدما كان سابقا 25.200 دج كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول التصاعدي رقم (3-16) لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة 1994

معدل الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	لا يتجاوز 30.000 دج
15	من 30.001 دج إلى 120.000 دج
20	من 120.001 دج إلى 240.000 دج
30	من 240.001 دج إلى 720.000 دج
40	من 720.001 دج إلى 1.920.000 دج
50	أكثر من 1.920.000 دج

المصدر: المرسوم التشريعي 93 - 18 المؤرخ في 15 رجب 1414 الموافق 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية، العدد 88، الصادرة في 16 رجب 1414، المادة 09 منه.

رابعا: حسب قانون المالية لسنة 1999

من خلال هذا التعديل نلاحظ أنه، قد تم الرفع من الحد الأدنى المعفى من الضريبة ليصبح 60.000 دج، وتخفيض أعلى معدل للضريبة إلى 40 في المائة كما هو مبين في الجدول الآتي:

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الجدول التصاعدي رقم (3-17) لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة 1999

معدل الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	لا يتجاوز 60000 دج
10	من 60001 دج إلى 180000 دج
20	من 180001 دج إلى 360000 دج
30	من 360001 دج إلى 720000 دج
35	من 720001 دج إلى 1920000 دج
40	أكثر من 1920000 دج

المصدر: القانون رقم 98 - 12 المؤرخ في 13 رمضان 1419 الموافق 31 ديسمبر 1998، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية، العدد 98، الصادرة في 13 رمضان 1419، المادة 10 منه.

خامسا: حسب قانون المالية لسنة 2003

من خلال هذا التعديل نلاحظ أنه، قد تم الرفع من القسط الأعلى الخاضع للضريبة إلى 3.240.000 دج ويخضع لنفس المعدل والذي يقدر بنسبة 40 في المائة كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول التصاعدي رقم (3-18) لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة 2003

معدل الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	لا يتجاوز 60.000 دج
10	من 60.001 دج إلى 180.000 دج
20	من 180.001 دج إلى 360.000 دج
30	من 360.001 دج إلى 1.080.000 دج
35	من 1.080.001 دج إلى 3.240.000 دج
40	أكثر من 3.240.000 دج

المصدر: القانون رقم 02 - 11 المؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، العدد 86، الصادرة في 25 ديسمبر 2002، المادة 14 منه.

سادسا: حسب قانون المالية لسنة 2008

إنّ قانون المالية لهذه السنة يعتبر آخر قانون شهد تعديل يخص الجدول التصاعدي لحساب الضريبة الدخل الإجمالي، ومن أهم ما جاء في هذا التعديل أنه قد تم التقليل من أقساط الدخل لتصبح أربع أقساط، والتقليل من معدلات الضريبة لتصبح ثلاث معدلات، ورفع الحد الأدنى الغير الخاضع للضريبة إلى 120.000 دج، وتخفيض من القسط الأعلى الخاضع للضريبة إلى 1.440.000 دج كما هو مبين في الجدول الآتي:

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الجدول التصاعدي رقم (3-19) لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي حسب قانون المالية لسنة 2008

معدل الضريبة (%)	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0	لا يتجاوز 120.000 دج
20	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
35	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: القانون رقم 07 - 12 المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 الموافق 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادرة في 31 ديسمبر 2007، المادة 05 منه.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنّ الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي يقسم إلى شرائح، ونجد أنّ طول الشرائح غير متساوي، فطول الشريحة الأولى، والتي هي معفاة من الضريبة يساوي 120.000 دج، أما الشريحة الثانية فطولها 240000 دج، والشريحة الثالثة طولها 1.080.000 دج، والشريحة الأخيرة يحدد طولها عن طريق الدخل الخاضع، وما يمكن ملاحظته في الجدول التصاعدي أنّ الشريحة المعفاة تعد زهيدة فهي تساوي 10.000 دج شهريا، وهي أقل بكثير من الحد الأدنى للأجر الوطني المضمون، فكان من الممكن رفع طول هذه الشريحة إلى 216.000 دج سنويا، أي ما يعادل 18.000 دج شهريا من أجل أن يتساوى طول الشريحة المعفاة مع الحد الأدنى للأجر الوطني المضمون، والذي يعد أدنى أجر يحقق المتطلبات الأساسية للحياة، كما نجد أنّ طول الشريحة الثالثة كبير جدا مقارنة ببقية الشرائح، فكان من الممكن تقسيمها إلى شريحتين، وجعل الشريحة المستحدثة تخضع لمعدل 25 في المائة من أجل تخفيف العبء على المكلفين بالضريبة¹، كما قد تدفع تصاعديّة الضريبة بالمكلف في حالة وقوع دخله في شريحة ذات معدل مرتفع، على تدنية دخله لإلحاقه بشريحة ذات معدل منخفض، لذلك يجب أن يكون الانتقال في المعدل بين شريحة، وأخرى بدرجة صغيرة، لتجنب تحايل المكلفين بالضريبة، وتقليص حدة التهرب الضريبي، إذ يمكن أن تحسر الخزينة العامة للدولة من التهرب أكثر مما تحصله من التصاعديّة².

يمكن القول من خلال ما سبق، أنّ المشرع الجبائي الجزائري قد راعى بعض جوانب تحقيق العدالة الجبائية من خلال الأخذ بمبدأ الضريبة التصاعديّة بعين الاعتبار.

¹ يوسف قاشي، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبي مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 104.

² ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 02، الجزائر، 2009، ص 182.

الفرع الثالث: عمومية الضريبة

يقصد بعمومية الضريبة أنّها تفرض على جميع الأشخاص، والأموال دون أن تكون هناك تفرقة في المعاملة، لكن هذا لا يعني وجود استثناءات من هذا المبدأ، فالكثير من الدول تضمّنت تشريعاتها الجبائية استثناءات من عمومية الضريبة، والمشرع الجبائي الجزائري كغيره لم يخرج عن هذا الإطار، فقد أخذ بمبدأ عمومية الضريبة، وهو مبدأ منصوص عليه¹ في الدستور الجزائري في مادته 64 بمساواة المواطنين أمام الضريبة، ومشاركة كل مواطن في تمويل الأعباء العمومية حسب قدرته التساهمية².

الفرع الرابع: الاعتماد على الضريبة الموحدة

تقوم الضريبة الموحدة على أساس الوعاء الواحد فهي عكس الضرائب المتعددة التي تقوم على أساس تعدد الأوعية الضريبية³، وبخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي فقد اعتمد المشرع الجبائي الجزائري الضريبة الموحدة، والتي تفرض على الدخل الصافي الإجمالي⁴ المحقق من طرف الأشخاص الطبيعيين لصنف الأرباح المهنية، عائدات المستثمرات الفلاحية، الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، عائدات رؤوس الأموال المنقولة، المرتبات والأجور، والمعاشات، والريوع العمرية، وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية، وغير المبنية⁵، وبالرغم من تحقيق الإصلاح الجبائي مبدأ من مبادئ العدالة الجبائية، والمتمثل في المعاملة الضريبية الموحدة لمجموع المداخيل، إلا أنّ هذه الخاصية لا زالت يشوبها عدم الوضوح في المعاملات الضريبية الخاصة لبعض مصادر الدخل، حيث أنّ التغييرات المتعددة التي أدخلت على الضريبة على الدخل الإجمالي جعلت أغلب أوعية الدخل تخضع لمعدلات مختلفة، ممّا أدى إلى غياب العدالة الجبائية في تحمل عبء هذه الضريبة بين فئات المجتمع حيث نجد تاجر التجزئة إذا حقق رقم أعمال قدره 10.000.000 دج، فإنّه يسدد ضريبة جزافية وحيدة بنسبة 5 في المائة أي مبلغ 500.000 دج، غير أنّ نفس الدخل إذا تحقق من نشاط محاسب أو محامي، فإنّه يسدد مبلغ 2.000.000 دج⁶، أي أربعة أضعاف ما يسدده التاجر، أمّا إذا حققه موظف كراتب فهو يسدد

¹ يوسف قاشي، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبي مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 104.

² ميثاق المكلف بالضريبة حقوقكم وواجباتكم، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2010، ص 04.

³ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 124.

⁴ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 01 منه.

⁵ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 02 منه.

⁶ العياشي عجلان، حوكمة الجباية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة حالة ولاية المسيلة 2008 - 2011، مرجع سبق ذكره، ص 183.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

3.668.000 دج أي ما يقارب سبع أضعاف ما يسدده التاجر، ولذلك كانت أنشطة التجارة هي المسيطر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر¹.

المطلب الثالث: تقييم مدى تحقق مقومات العدالة الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات
نحاول تقييم مدى تحقق مقومات العدالة الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات من خلال تعديل معدلات الضريبة، ومؤشر الإعفاءات الجبائية.

الفرع الأول: تعديل معدلات الضريبة على أرباح الشركات

شهدت معدلات الضريبة على أرباح الشركات تعديلات عديدة من خلال القوانين المالية، والتي يمكن أن نوجز هذه التعديلات من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-20): تعديلات معدلات الضريبة على أرباح الشركات خلال الفترة 1992 - 2015

المعدل المخفض (%) (يفرض على الأرباح المعاد استثمارها)	المعدل العادي (%)	البيان
5	42	حسب قانون المالية لسنة 1992
5	38	حسب قانون المالية لسنة 1994
15	30	حسب قانون المالية لسنة 1999
12.5	25	حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2006
/	19 بالنسبة للأنشطة الإنتاجية والأنشطة السياحية وكذا الأشغال العمومية. 25 بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات. 25 بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال في التجارة والخدمات أكثر من 50 من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.	حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2008

¹ نفس المرجع السابق، ص 184.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

/	<p>19 بالنسبة للأنشطة الإنتاجية والسياحية، وكذا الأشغال العمومية.</p> <p>19 بالنسبة للأنشطة المختلطة في حالة ما إذا كان رقم الأعمال الإنتاج والسياحية، وكذا الأشغال العمومية يساوي أو يفوق 50 من رقم الأعمال الإجمالي.</p> <p>25 بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.</p> <p>25 بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال في التجارة والخدمات أكثر من 50 من رقم الأعمال الإجمالي خارج الرسوم.</p>	حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2009
/	23 تفرض على الضريبة على أرباح الشركات.	حسب قانون المالية لسنة 2015
/	<p>19 بالنسبة لأنشطة الإنتاج.</p> <p>23 بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري والسياحة باستثناء وكالات الأسفار والحمامات.</p> <p>26 بالنسبة للأنشطة الأخرى.</p>	حسب قانون المالية التكميلي لسنة 2015

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

القانون 91 - 25 المؤرخ في 11 جمادى الثاني 1412 الموافق 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، مرجع سبق ذكره، المادة 29 منه.

المرسوم التشريعي 93 - 18 المؤرخ في 15 رجب 1414 الموافق 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، مرجع سبق ذكره، المادة 16 منه.

الأمر 06 - 04 المؤرخ في 15 جمادى الثاني 1427 الموافق 15 يوليو 2006، المتضمن قانون المالي التكميلي لسنة 2006، الجريدة الرسمية العدد 47، الصادرة يوم 23 جمادى الثاني 1427 الموافق 19 يوليو 2006، المادة 02 منه.

القانون رقم 98 - 12 المؤرخ في 13 رمضان عام 1419 الموافق 31 ديسمبر 1998، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، مرجع سبق ذكره، المادة 14 منه.

الأمر 08 - 02 المؤرخ في 21 رجب عام 1429 الموافق 24 يوليو 2008، المتضمن قانون المالي التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية العدد 42، الصادرة يوم 27 يوليو 2008، المادة 05 منه.

الأمر 09 - 01 المؤرخ في 29 رجب 1430 الموافق 22 يوليو 2009، المتضمن القانون المالي التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 44، الصادرة يوم 26 يوليو 2009، المادة 07 منه.

القانون 14 - 10 المؤرخ في 08 ربيع الأول 1436 الموافق 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية العدد 78، الصادرة يوم 31 ديسمبر 2014، المادة 12 منه.

الأمر 15 - 01 المؤرخ في 07 شوال 1436 الموافق 23 يوليو 2015، المتضمن القانون المالي التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية العدد 40، الصادرة يوم 23 يوليو 2015، المادة 02 منه.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

من خلال ما سبق يمكن القول بأنّ المشرع الجبائي الجزائري قد راعى بعض جوانب تحقيق العدالة الجبائية من خلال التخفيض في معدلات الضريبة على أرباح الشركات.

الفرع الثاني: الاعتماد على الإعفاءات الجبائية

تسفيد من إعفاء دائم من الضريبة على أرباح الشركات كل من:

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين.
- الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من تاريخ بداية الاستغلال، وتمدد هذه المدة إلى ست سنوات ابتداء من دخول المشروع في الاستغلال، إذا كانت هذه الأنشطة ممارسة في مناطق يتوجب ترقيتها، وتمدد أيضا بستين في حالة تعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة¹.

من خلال ما سبق يمكن القول أنّ المشرع الجبائي الجزائري، قد حقق العدالة الجبائية والعدالة الاجتماعية من خلال محاولة الحد من البطالة، والعمل على مساعدة فئة المعوقين، ولكن بالرغم من ذلك يبقى غير كافي، لما هناك من تمييز في المعاملات الضريبية بين الشركات، حيث توجد ثلاثة أنواع من المعدلات الضريبية المطبقة، والمتمثلة في:

- 19 في المائة بالنسبة لأنشطة الإنتاج.
- 23 في المائة بالنسبة لأنشطة البناء، والأشغال العمومية، والري، والسياحة باستثناء وكالات الأسفار والحمامات.
- 26 في المائة بالنسبة للأنشطة الأخرى، وهو ما يخل بالعدالة الجبائية، وبالتالي الإخلال بمبدأ المساواة في الحقوق والواجبات.

المطلب الرابع: تقييم مدى تحقق مقومات العدالة الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة

نحاول تقييم مدى تحقق مقومات العدالة الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة من خلال تعديل معدلات الرسم.

الفرع الأول: تعديل معدلات الرسم

شهدت معدلات الرسم على القيمة المضافة تعديلات عديدة من خلال قوانين المالية والتي يمكن أن نوجز هذه التعديلات من خلال الجدول الآتي:

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 138 منه.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الجدول رقم (3-21): تعديلات الرسم على القيمة المضافة خلال 1992-2017

معدل مضاعف (%)	معدل مخفض خاص (%)	معدل مخفض (%)	معدل عادي (%)	البيان
40	7	13	21	حسب قانون المالية التكميلي لسنة 1992
ملغى	7	13	21	حسب قانون المالية لسنة 1995
/	7	14	21	حسب قانون المالية لسنة 1997
/	/	7	17	حسب قانون المالية لسنة 2001
/	/	9	19	حسب قانون المالية لسنة 2017

المصدر: من إعداد الطالبة حسب:

المرسوم التشريعي 29 - 04، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، مرجع سبق ذكره، المادة 42، 47 منه.
الأمر 94 - 03 المؤرخ في 27 رجب 1415 الموافق 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية لسنة 1995، الجريدة الرسمية العدد 87، المادة 48 منه.
الأمر 96 - 31 المؤرخ 19 شعبان 1417 الموافق 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية العدد 85، الصادرة يوم 20 شعبان 1417، المادة 51 منه.
القانون 2000 - 06 المؤرخ في 27 رمضان 1421 هـ الموافق 23 ديسمبر 2000، المتضمن قانون المالية لسنة 2001، الجريدة الرسمية العدد 80، الصادرة يوم 24 ديسمبر 2000، المادة 15 منه.
القانون 16 - 14 المؤرخ في 28 ربيع الأول 1438 الموافق 28 ديسمبر 2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية العدد 77، الصادرة يوم 29 ديسمبر 2016، المادة 24، 26 منه.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنّ معدلات الرسم على القيمة المضافة من بين أهم العناصر التي مستها التعديلات، حيث كانت بداية تطبيق الرسم على القيمة المضافة في سنة 1992 بأربعة معدلات، لتستقر إلى غاية سنة 2018 على معدل عادي بنسبة 9 في المائة، ومعدل مخفض بنسبة 19 في المائة، وفي هذه الحالة قد راعى من جهة المشرع الجبائي الجزائري بعض جوانب تحقيق العدالة الجبائية من جهة من خلال التخفيض في عدد معدلات الرسم على القيمة المضافة، ومن جهة أخرى لم يراعي الظروف الاقتصادية، والاجتماعية للمجتمع، مما يجعل من عبء هذا الرسم لا يرتبط بالمقدرة المالية، وإّما هو عبء عام بغض النظر عن الفئة الاجتماعية التي تتحمل عبئه، فالرفع من معدلات الرسم على القيمة من (7%، 17%) إلى (9%، 19%) ينعكس مباشرة على ارتفاع المستوى العام للأسعار¹.

¹ العياشي عجلان، حوكمة الجباية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة حالة ولاية المسيلة 2008 - 2011، مرجع سبق ذكره، ص 184.

المبحث الثاني: التوعية الضريبية وأثرها في تعبئة موارد الجباية العادية

إنّ أداء الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم، هو تعبير عن ممارسة المسؤولية لكل مكلف بالضريبة منهم في المحافظة على وطنه، وذلك بتوريد نصيبه من الإيرادات العامة للدولة، وعليه فإنّ المستوى الأخلاقي والالتزام السياسي لمواطني الدولة يعتبر رفيعا إذا ما التزم المواطنون بالتزامهم الجبائي، أمّا ضعف المستوى الأخلاقي فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع وعدله، ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة¹.

ومن هنا يتضح أنّ قضية التوعية الضريبية لها دور هام جدا، وضروري لبناء جسور الثقة بين المكلف بالضريبة من جهة، والإدارة الجبائية من جهة أخرى، وعلى العكس من ذلك فكّلما تدنى مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة كلّما انعكس ذلك سلبا على العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية، وكذلك فإنّ لوعي المكلف بالضريبة أهمية كبيرة في زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، حيث أنّه كلّما كان هناك وعي ضريبي لدى المكلف بالضريبة كلّما تناقص التهرب الضريبي، وبالتالي يؤدي إلى تعبئة موارد إضافية للجباية العادية.

المطلب الأوّل: مفهوم الوعي الضريبي

يتمثل الوعي الضريبي في شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء ومنه فإنّ التأثير الإيجابي أو السلبي لسلوك المكلف بالضريبة للإفصاح عن حقيقة إيراداته وأداء واجباته الجبائية مرتبط بمدى زيادة أو تدنى مستوى الوعي الضريبي لديه، ولكنه ممّا يؤسف له أنّ الوعي الضريبي متدني لدى غالبية المكلفين بالضريبة، وأنّ هذا التدني لا يقابله في الحقيقة إلاّ مستوى عدم الحس المدني الجبائي في الحفاظ على المال العام².

الفرع الأوّل: تعريف الوعي الضريبي

من الضروري التطرق إلى مفهوم الوعي بشكله العام والوعي الضريبي بشكله الخاص، فالوعي ضرورة من ضرورات المجتمع، بل في الواقع ضرورة أساسية لقيام المجتمعات، ذلك لأنّ المجتمع لا يمكن أن يتقدم إلاّ إذا تحقّق لأفراده الوعي والإدراك لحاجات النوع الإنساني وظروفه وإمكاناته، والمجتمع الذي ينعدم فيه الوعي، إمّا أن يكون

¹ عناية غازي، الاقتصاد الإسلامي، الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة، منشورات دار الكتب، بدون طبعة، الجزائر، 1991، ص 252.

² نوي نجاة، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مرجع سبق ذكره، 324.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

مجتمعا بدائيا لم يكتمل نضجه بعد، وإما أن يكون مجتمعا تسوده حالة التفكك بفعل عوامل غير طبيعية¹، ويعرف بأنه حصيلة ما لدى الإنسان من أفكار ووجهات نظر ومفاهيم عن الحياة من حوله في مختلف مستوياتها، إذ أنّ الوعي ينمو في النهاية بسبب تأثير العوامل المادية والمعنوية في حياة الإنسان، فإنّه من الممكن أحيانا ينشأ من خلال فترات الانتقال التاريخي نتيجة لانعكاس أفكار ووجهات نظر ومفاهيم تاريخية على الفرد²، ويمكن أن نعرف الوعي الضريبي بأنّه الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع والدولة، وكلّما نضج شعور أولئك الأفراد بواجبهم نحو المجتمع، وكلّما كانت ثقتهم كبيرة بالحكومة كلّما أقبلوا على دفع الضرائب مختارين ذلك، ولهذا الوعي قيمة كبرى في ميدان الضرائب المباشرة خاصة ضريبة الدخل³، كما يمكن أن نعرفه بأنّه "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء⁴ ومدى إدراكه بمشروعية، وأهمية دفع الضرائب للدولة، ويدرك المكلف بالضريبة المشروعية عندما يعتقد أنّ الضرائب تأخذ على أساس قواعد العدالة ذات البعد العالمي، وأمّا إدراك الأهمية فهي عندما يعتقد المكلف بالضريبة أنّ الضرائب التي تجمعها الدولة تنفق في الأوجه الملائمة"⁵، وأنّ درجة الوعي الضريبي للمكلفين بالضريبة يمكن أن تقاس بالمؤشر التالي:

$$\text{درجة الوعي الضريبي} = \frac{\text{عدد المكلفين بالضريبة لا يصرحون بدقة عن مداخيلهم} * 100}{\text{عدد المكلفين بالضريبة الذين يصرحون بدقة عن مداخيلهم}}$$

وكلّما كانت هذه النتيجة أقلّ كلّما دلت على الوعي الضريبي، والعكس في حالة ما إذا كانت هذه النتيجة أكبر دل ذلك على انخفاض مستوى الوعي الضريبي، والوعي الضريبي يختلف عند المكلفون بالضريبة باختلاف الشعوب، فالمكلف بالضريبة في دول أوروبا الشمالية هو أقلّ تهربا من الضريبة إذ يقدم تصريحه إلى الإدارة الجبائية بأمانة ولا يحاول اللجوء إلى الطرق المتلوية لتأخير الضريبة، فقد شعرت هذه الدول بأهمية بث الوعي الضريبي بغية قبول المكلف بالضريبة التلقائي لدفع الضريبة ولجأت هذه الدول إلى وسائل شتى ومتنوعة، إذ يقع على عاتق الإدارة الجبائية تنفيذ البرامج المتعلقة بتعريف المكلفين بحقوقهم وواجباتهم الجبائية لما تؤدي إليه هذه المعاملة في زيادة مستوى الوعي الضريبي لديهم⁶.

¹ معين عباس أحمد الحسون، حسين عمران الناجي الرفاعي، الهام وحيد، أثر الوعي الضريبي في تحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 02، 2013، ص 144.

² أحمد صالح حسن، حسام حميد صالح، الإعلان وانعكاساته على زيادة الوعي الضريبي، مجلة الدنانير، العدد 10، 2017، ص 433.

³ معين عباس أحمد الحسون، حسين عمران الناجي الرفاعي، الهام وحيد، أثر الوعي الضريبي في تحقيق التنمية الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 144.

⁴ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 160.

⁵ لراي سفيان، العوامل النفسية والاجتماعية للتهرب الضريبي: دراسة مفاهيمية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 01، الجزائر، 2017، ص 96.

⁶ عباس ناصر سعدون، تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، مرجع سبق ذكره، ص 227.

الفرع الثاني: أهمية الوعي الضريبي

تبرز أهمية الوعي الضريبي لدى كل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في نجاح السياسة الجبائية وتحسين العلاقة بينهما وتتجسد أهميته من خلال الآتي:

- أنّ نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع يحفزهم على أداء واجباتهم الجبائية.
- تعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها ووجوه إنفاقها، وأنّ الشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة يستند على الوعي الضريبي وتمتع أفراد المجتمع بروح الانتماء السليم إلى الوطن.
- تبرز أهمية الوعي الضريبي بالنسبة للضرائب المباشرة في ترك المكلفين بها يشعرون بواجباتهم الجبائية فالمكلف بالضريبة يدفع الضريبة كمساهمة في المجتمع، وأنّ ذلك سوف يدفعه بالاهتمام بالمشاكل العامة ومراقبة الحكومة في تصرفاتها المالية والاقتصادية¹.

الفرع الثالث: أسباب ضعف الوعي الضريبي في الجزائر

إنّ ضعف الوعي الضريبي في الجزائر ناتج إلى غياب استراتيجية واضحة المعالم للتواصل بين مختلف فئات المجتمع الجبائي والإدارة الجبائية، وغياب مشاركة المجتمع الجبائي في اتخاذ القرارات الجبائية، بالإضافة إلى شعور المكلفين بالضريبة بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة.

أولاً: غياب التواصل بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية

إنّ ضعف الإدراك لدى المواطنين لمسؤولياتهم الجبائية تجاه المجتمع والدولة الجزائرية ليس وليد اليوم، حيث تمتد جذورها إلى قرون سابقة عاشت فيها الجزائر أثناء الاحتلال الفرنسي حيث كان الاستعمار الفرنسي يستعمل الضريبة في الجزائر كوسيلة لنهب أموال الأفراد، وهذا ما أدى إلى إحساسهم بالظلم واللاعادلة الجبائية²، كما أنّه راجع أساساً في كون المكلف بالضريبة غائب عن المسرح الضريبي، وبالتالي فهو يشعر بالانعزال والنفور من الإدارة الجبائية مع أنّه هو المعني، لهذا يصبح انعدام الوعي الضريبي لدى غالبية المواطنين ناتجاً عن إهمال الإدارة الجبائية لهذا الجانب، وعدم وضع خطة للتوعية، فتواصل المديرية العامة للضرائب من خلال تصفح المكلفين بالضريبة لموقعها الإلكتروني يعتبر غير كافي لنشر الوعي الضريبي، خصوصاً وأنه ثبت فعلياً³ في نظر العديد من المختصين إلى أنّ ضعف الإدراك لدى المواطنين لمسؤولياتهم الجبائية راجع إلى الاعتقادات الخاطئة التالية:

¹ نفس المرجع السابق، ص 227.

² سعد بن عيسى، الجباية، شبه الجباية، الجمارك، أملاك الدولة، المطبعة الرسمية البساتين، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003، ص 04.

³ نوي نجاة، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مرجع سبق ذكره، 324.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

- الاعتقاد بأن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل¹.
- الاعتقاد بأن المتهرب من الضرائب هو سرقة مشروعة للدولة وهي شخص معنوي.
- الاعتقاد بعدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.
- سوء تخصيص النفقات العامة العمومية حيث يشعر المكلفين بالضريبة بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة².

وتشير إحصائيات المديرية العامة للضرائب إلى أنّ الجزائر لازالت بعيدة عن المعايير العالمية المطبقة، حيث لم تتعد سنة الوفاء بالالتزامات الشهرية 70 في المائة على سبيل المثال لا للحصر وهو ما يبرزه الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-22): يبين نسبة الوفاء بالالتزامات ونسبة احترام أجل التصريحات في الجزائر

السنوات	2003	2004	2005
نسبة الوفاء بالالتزامات (التصريحات الشهرية)	58%	66%	69%
نسبة التصريح بعبارة لا شيء	32%	33%	24%
نسبة الوفاء بالالتزامات	44%	43%	33%

Source : Le parachèvement de la réforme fiscale le programme 2005 – 2009, la direction générale des impôts, ministre des finances, mars 2006, p 16.

وبالمقارنة مع ما هو حاصل في فرنسا على سبيل المثال من خلال احصائيات من المديرية العامة للضرائب

بفرنسا للفترة ما بين 2003 و 2005 كانت المؤشرات كالتالي:

- 97,8 في المائة الوفاء بالالتزامات الجبائية (الضريبة على الدخل).
- 89,2 في المائة الوفاء بالالتزامات الشهرية (الرسم على القيمة المضافة).
- 98,8 في المائة التسديد ضمن الآجال القانونية³.

ثانيا: تبذير المال العام

في أغلب الأحيان يعود سبب سوء تخصيص النفقات العامة إلى انتشار الفساد وتبذير المال العام، ممّا ينتج عنه حرمان المجتمع من منافع أكبر، ممّا جعل الجزائر تصنف من بين الدول الأكثر إسرافاً وهدراً للإنفاق الحكومي والجدول الموالي يوضح ترتيب الجزائر ضمن مؤشر التبذير في الإنفاق الحكومي، حسب تقرير التنافسية العالمية خلال الفترة 2008-2018:

¹ وهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مرجع سبق ذكره، ص 151.

² نفس المرجع السابق، ص 152.

³ Rapport annuel de performance de la direction générale des impôts, France, 2005, p 06.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الجدول رقم (3-23): قيم مؤشر التبذير في الإنفاق الحكومي في الجزائر خلال الفترة 2008-2018

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
الرتبة	/117	/126	/64	/79	/116	/101	/74	/76	/75	/86
النقطة*	-	-	-	3.0	2.4	2.8	3.1	3.1	3.1	4.0

*: من 1 إلى 7 والقيم العليا هي الأفضل.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

World Economic Forum, committed to improving the state of the world, the global competitiveness report 2008 to 2018.

يتضح لنا من خلال الجدول السابق، وقوع الجزائر في مراتب متأخرة في مؤشر التبذير في الإنفاق الحكومي خاصة في السنتين 2008 و2009، أين احتلت المرتبة 117 من بين 134 دولة، والمرتبة 126 من بين 133 دولة على التوالي، وهذا راجع إلى التوسع في النفقات العامة وتوجيه مبالغ مالية كبيرة لميزانية التجهيز، ومن المفروض أنّ تلك النفقات التي لها طابع استثماري يتولد عنها النمو الاقتصادي، إلاّ أنّه في ظل غياب الرقابة والمحاسبة المطبقة على المسؤولين أدى إلى نقص الإحساس بالمسؤولية والمواطنة لديهم، وبالتالي توجيه جزء هام من رؤوس الأموال في المشاريع الغير المجدية، بالإضافة إلى تضخيم الفواتير لتوجيه جزء من تلك الأموال إلى حساباتهم الخاصة، فسوء التسيير وتفاقم الفساد يهدرا قسما كبيرا من النفقات العمومية، ما يجعلها بلا أثر اقتصادي، كما عرفت السنتين 2011 و2012 توسع في قبول تمويل مشاريع الشباب لاستحداث مؤسسات صغيرة ومتوسطة عقب الأحداث التي شهدتها الجزائر في مطلع سنة 2011، بمنحها امتيازات واعفاءات جبائية كان من المفروض استرجاعها في المستقبل على شكل حصيلة جبائية، إلاّ أنّ معظم هذه المشاريع انتهت بالفشل، ونظرا لانخفاض أسعار البترول وتراجع الإيرادات الجبائية ابتداء من سنة 2014 أصبح من الضروري ترشيد الإنفاق العام، والابتعاد عن التبذير والتوجه نحو التنويع الاقتصادي، وإعطاء الأولوية للمشاريع ذات الجدوى الاقتصادية، وبالتالي جاءت الجزائر في المراتب 74، 76، 75، 86 على التوالي خلال الفترة 2014-2018.

ثالثا: غياب مشاركة المجتمع الجبائي في اتخاذ القرارات الجبائية

تعرف المشاركة على أنّها العملية التي تتضمن لجميع الفاعلين في المجتمع (المجتمع المدني، والقطاع الخاص) حق في المشاركة الفعالة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالشؤون العامة، فهي بذلك تسهل التفاعل بين الدولة وأولئك الفاعلين في المجتمع، وتعتبر المشاركة مدخلا لمساءلة صانعي القرار عن نتائج أفعالهم¹، وأنّ مشاركة المجتمع الجبائي في صياغة القرارات المتعلقة بالسياسة الجبائية تنطلق من مشاركة المجتمع المدني في صياغة القرارات المتعلقة بالسياسة العامة للبلاد، وبما أنّ التعديلات التي يخضع لها التشريع الجبائي تصدر من خلال قانون المالية الصادر كل سنة فإنّ الموافقة عليه تتم من طرف البرلمان، وبما أنّ هذا الأخير يعتبر ممثل عن المواطنين إلا أنّ نسبة المشاركة في الانتخابات التشريعية تراجمت سنة 2017 إلى نسبة 38,25 في المائة بالمقارنة مع انتخابات 2012 التي سجلت نسبة مشاركة تقدر بـ 44,38 في المائة²، هذا التراجع في نسبة المشاركة يدل على غياب العلاقة بين المجتمع المدني وممثلهم في البرلمان، ممّا يجعل المصادقة على قانون المالية بدون إشراك المجتمع الجبائي، ويظهر هذا التناقض بين ما يعبر عنه البرلمان وما يرغب فيه المجتمع الجبائي³، هذه الوضعية تنعكس في ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة الذي يصبح غير مبالي بالتشريعات الجبائية، ولا بالغاية من فرض الضريبة وبالتالي يبدأ في رحلة البحث عن طريقة التي تمكنه من التهرب من الضريبة المفروضة عليه كليا أو جزئيا.

الفرع الرابع: التوعية الضريبية في الجزائر من ناحية توفير المعلومات

إنّ الإدارة الجبائية تقوم بنشر كل ما يتعلق بالقانون الجبائي ومختلف النصوص التنظيمية، فأى تعديل يمس ذلك القانون يصدر في قانون المالية لكل سنة، وهنا من غير المقبول من المكلفين بالضريبة أن يتحججوا بعدم علمهم بالقانون الجبائي، إلاّ أنّه ما يعاب على التوعية الضريبية في الجزائر في طريقة نشر تلك المعلومات، حيث تكون عبر الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، وكذا عبر المستويات الإدارية لمصالحها، وبالتالي فكلتا الحالتين تبقى غير متاحة لجميع المكلفين بالضريبة، في حين أنّ مديرية العلاقات العمومية والاتصال مكلفة بإعداد ونشر المعلومات التي تذكر المكلفين بالضريبة بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجباية وكل ما يتعلق بتحسين العلاقات

¹ حسين أسامة، مبادئ الحوكمة الرشيدة في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مركز العقد الاجتماعي، مصر، 2014، ص 06،

على الموقع: <http://www.socialcontract.gov.eg/media/MediaCenter/2d63d093-8b07-47b4-90d9-38f151aa36f7.pdf> تاريخ الاطلاع: 2017-12-10.

² وزارة الداخلية والجماعات المحلية، على الموقع: http://www.interieur.gov.dz/image/pdf/participation_Ar.pdf تاريخ الاطلاع: 2017-10-30.

³ وزارة الداخلية والجماعات المحلية، مرجع سبق ذكره، تاريخ الاطلاع: 2017-05-25.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، وحتى وإن كانت مختلف القوانين الجبائية تنشر على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب، إلا أنّ الإحصائيات المتعلقة بالحصيلة الجبائية لا تنشر على نفس الموقع، إلا ما يتم الإعلان عنها من مجمل حصيلة الجباية العادية، والجباية البتولية على موقع وزارة المالية وباللغة الفرنسية، وبالتالي من يرغب في الحصول على تلك الإحصائيات لا بد من التوجه إلى مقر المديرية العامة للضرائب من أجل الحصول عليها فهي غير متاحة لعامة المواطنين، وبالرغم من اعتبار وسائل الإعلام وسيلة سريعة للتواصل، إلا أنّها في الجزائر تعتبر غائبة تماما في الجانب الجبائي، حيث أنّ المتصفح لمختلف وسائل الإعلام الجزائرية المرئية والمكتوبة والمسموعة لا يجد مكانا لهذا الجانب، إلا ما يصدر أثناء عرض قوانين المالية السنوية في سطور معدودة في الجرائد، أو ما يقال في نشرات الأخبار عن تأسيس ضرائب جديدة أو التعديلات في المعدلات الجبائية، في حين نجد أنّه في كثير من الدول كفرنسا التي تبث ومضات إخبارية في التلفاز تشجع فيه دفع الضريبة، ورواندا تقوم إدارتها الجبائية بحملات توعوية تشمل تنظيم تظاهرة سنوية بعنوان أسبوع دافعي الضرائب تمنح فيها الشهادات والجوائز للمكلفين بالضريبة الأوفياء وكذلك كندا التي تبذل جهودا في التنسيق بين الوزارات مثل التربية الوطنية، والتكوين المهني، والتعليم العالي¹.

المطلب الثاني: كيفية نشر الوعي الضريبي لالتزام المكلفين بالضريبة

إنّ جزءا كبيرا من السلوك السلبي لعدم التزام المكلفين بالضريبة يرجع إلى الدور الإعلامي المفقود بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة²، بحيث أنّ المتصفح لمختلف وسائل الإعلام الجزائرية المرئية والمكتوبة والمسموعة لا يجد مكانا لهذا الجانب المهم في حياة المواطن ما عدا ما يصدر أثناء دراسة قوانين المالية من سطور في بعض الجرائد وما يقال من كلمات في نشرات الأخبار³، ولتحقيق الالتزام الطوعي من جانب المكلفين بالضريبة يجب القيام بعملية تكوين وإعلام المكلف بالضريبة لأنّ ذلك له دور هام ومعتبر في تغيير تلك النظرة السلبية التي يحملونها المكلفين على الضريبة والإدارة الجبائية بالأخص، حيث يؤدي إلى تحويل مكلف بالضريبة معارض غير ملتزم إلى مكلف بالضريبة ملتزم، وهذا انطلاقا من تثقيفه واطلاعه على كل من واجباته والتزاماته بكل دقة

¹ Eva Hofmann and others, preconditions of voluntary tax compliance: knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate, Europe PMC funders group author Manuscript, faculty of psychology university of Vienna, Austria, March 14, 2012, p 02.

² نوي نجاة، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 327.

³ أمزيان عزيز، دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 112.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

وإعلامه بمختلف التعديلات والمستجدات التي تحدث على مستوى النظام الجبائي¹، ويكون ذلك من خلال الاستعانة بالإجراءات التالية:

الفرع الأول: التعريف بالضريبة

لا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال القيام بحملات واسعة لنشر المعلومات اللازمة حول الضريبة²، كما يمكن نقلها بلغات أو لهجات مختلفة التي يفهمها دافعي الضرائب³، وفي الواقع من المدهش أن نرى أنه في الجزائر لا يوجد مذياع أو تلفزيون أو صحيفة توفر معلومات حول الضريبة بشكل دائم، ما عدا ما يصدر أثناء قوانين المالية من سطور في بعض الجرائد وما يقال من كلمات في نشرات الأخبار⁴، كما من الملاحظ أنّ المديرية العامة للضرائب لا تستغل الفرص المتاحة للتواصل بشكل أفضل في الواقع، حيث يجب أن يهدف التواصل مع المكلفين بالضريبة إلى جعلهم يفهمون:

- ما هي الضرائب.
- وما هو دورها.
- والغرض منها.

الفرع الثاني: تكوين المكلفين بالضريبة

الفائدة من تكوين المكلف بالضريبة هي جعل دافعي الضرائب يفهمون ما معنى الضرائب، ودورها، وغرضها، ويمكن أن يتم هذا التعليم من خلال الوسائل المرئية والسمعية والمكتوبة، بما في ذلك تدريب فئات معينة مثل التجار والحرفيين والصحفيين المتخصصين وفي المدارس والجامعات:

أولاً: فيما يتعلق بالتجار والحرفيين

يعتبر كل من التاجر والحرفي دافعي الضرائب المميزين الذين يجب على الإدارة الجبائية أن توليهم اهتماما خاصا، لهذا يُنصح بتنظيم جلسات تعليمية لكيفية الوفاء بالالتزامات الجبائية طواعية، وكيفية ملء التصريح الجبائي والإيداع والدفع.

¹ نوي نجاة، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 327.

² Philémon Parfait ANGO ESSAMA, Mobilisation des recettes fiscales au Cameroun, 2010, sans page, site web : www.memoireonline.com, vue le 01-11-2017.

³ Lalo NTERANYA LWABIMBA, La problématique de la fiscalisation du secteur informel en RDC ; cas de la province du Sud Kivu, 2008, sans page, site web : www.memoireonline.com, vue le 01-11-2017.

⁴ بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مرجع سبق ذكره، ص 124.

ثانيا: بالنسبة للصحفيين

يمكن للصحفي أن يكون بمثابة وسيط بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، وللقيام بذلك من الضروري أولاً تدريبهم وتعريفهم على مزايا الضرائب لتحفيزهم، بحيث يعاملون في كثير من الأحيان المسائل الضريبية في مشاريعهم الصحفية على سبيل المثال كل ربع سنة أو فصل دراسي، ولا تكون الشمولية الضريبية دائما متعمدة، بل تفرزها قلة المعلومات، ولا يمكن ملء هذا النقص في المعلومات إلا من قبل الصحفيين الذين تتمثل مهمتهم في إعلام الجمهور ولا يمكن أن يبلغوا، إلا إذا كانوا يتقنون المسائل الضريبية.

ثالثا: في المدارس والجامعات

المدرسة والجامعة هما مهدهان لتدريب مديري البلد في المستقبل، ويجب على الإدارة الجبائية العمل مع هذه المؤسسات من أجل توعية تلاميذ المدارس الصغار والطلاب بأهمية الضريبة، حيث يجب على وزير التربية الوطنية بالتعاون مع المديرية العامة للضرائب، أن يدخل في المناهج الدراسية، المدارس الابتدائية والثانوية المواطنة الجبائية، والهدف هنا هو الطفل الذي هو مواطن الغد¹، وقد أجريت هذه التجربة بالفعل في بلدان مثل كوت ديفوار².

الفرع الثالث: توفير المعلومات وتقديم المساعدة للمكلفين بالضريبة

توفير المعلومات من خلال المطبوعات الرسمية التي تصدرها الإدارة الجبائية التي يجب أن تحتوي أساسيات الضرائب والقواعد المعتمدة في التطبيق، ويجب أن تكون هذه المعلومات مبسطة وسهلة حتى يستطيع المكلفين بالضريبة الاطلاع عليها خصوصا أنهم يمثلون طوائف مختلفة ومستوياتهم متباينة، كما يمكن للإدارة الجبائية أن تستعين بالصحف وإصدار مجلة دورية متخصصة تكون همزة وصل بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حيث توضح له فيها كل ما يتعلق بالنظام والإجراءات الجبائية طوال العام، ونظرا لتطور وسائل الاتصال في وقتنا الحالي يجب على الإدارة الجبائية الجزائرية أن تستعملها في توعية المكلفين بالضريبة من خلال الاستعانة بمواقع التواصل الاجتماعي في نشر التعليمات الجبائية بكل شفافية مع ملاحظة آراء المواطنين حول تلك التعليمات الأمر الذي سيعود بالنفع من خلال توطيد الثقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية مع امكانية تقديم الأسئلة والإجابة عليها وتقديم الشكاوى بكافة أنواعها³.

¹ Lalo NTERANYA LWABIMBA, La problématique de la fiscalisation du secteur informel en RDC ; cas de la province du Sud Kivu, op.cit., sans page.

² Philémon Parfait ANGO ESSAMA, Mobilisation des recettes fiscales au Cameroun, op.cit., sans page.

³ نوي نجاة، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 327.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

- وإلى جانب توفير المعلومات تعتبر تقديم المساعدة للمكلفين بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية وسيلة هامة في تبصيرهم بحقوقهم، تجنباً للوقوع في الخطأ عند تقديم التصريحات الجبائية وتتم هذه المساعدة من خلال:
- الاتصال بالمكلفين بالضريبة عبر مختلف الوسائل المتاحة مثل الهاتف، التلفاز، الرسائل الإلكترونية... إلخ.
 - تقديم النصائح للمكلفين بالضريبة الذين يتقربون من الإدارة الجبائية.
 - اغتنام فرصة احتكاك المكلفين بالضريبة مع المفتشين أثناء عملية الرقابة الجبائية لشرح بعض القوانين الغامضة.
 - تعليق المعلومات في المصالح الحكومية، أو بقرب من المنازل المكلفين بالضريبة، حيث بعض الإدارات الجبائية في الدول المتقدمة تقوم بتنظيم حملات إعلامية والتنقل بالسيارات لتذكير المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم كما هو الحال بأستراليا.

الفرع الرابع: تشجيع المكلف بالضريبة على دفع الضريبة

- وذلك عن طريق إتباع وسائل التشجيع التالية أو أي منها ونشر ذلك في وسائل الإعلام المتنوعة:
- **الخصم:** أي أنّ كل مكلف بالضريبة يدفع الضريبة المستحقة عليه خلال العشرة أيام الأولى لتبليغه يخصم من مبلغها 12 في المائة، والخمسة عشر يوماً التالية: 08 في المائة، والعشرون يوماً التالية: 05 في المائة أو أن يمنح الخصم بطريقة أخرى هي:
 - ✓ من يدفع كامل مبلغ الضريبة المستحقة عليه في الثلاثة أشهر الأولى من السنة يمنح خصماً بمقدار 12 في المائة.
 - ✓ من يدفع كامل مبلغ الضريبة المستحقة عليه في الثلاثة أشهر الثانية من السنة يمنح خصماً بمقدار 07 في المائة.
 - ✓ من يدفع كامل مبلغ الضريبة المستحقة عليه في الثلاثة أشهر قبل الأخيرة من السنة يمنح خصماً بمقدار 02 في المائة.
 - ✓ من يدفع كامل مبلغ الضريبة المستحقة عليه في الثلاثة أشهر الأولى الأخيرة من السنة لا يمنح خصماً¹.
 - من يتأخر إلى السنة الثانية تفرض عليه زيادات تتراوح من 01 في المائة إلى 08 في المائة حسب مدة التأخير.
- إدخال أرقام الوصلات تسديد الضريبة في مسابقات شهرية أو أسبوعية وتخصيص جوائز نقدية وعينية مغرية لعشرة أو خمسة عشر وصلاً الفائزة.
- إعفاء المكلف بالضريبة من تسديد القسط الأخير لكل من يسدد الأقساط الشهرية للضريبة في مواعيدها المحددة أو 20 في المائة من القسط الأخير في حالة الأقساط الفصلية، أو 10 في المائة من القسط الثاني في حالة الأقساط نصف السنوية.

¹ أحمد صالح حسن، حسام حميد سلطان، الإعلان وانعكاساته على زيادة الوعي، مجلة الدنانير، المجلد 01، العدد العاشر، العراق، 2017، ص 438.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

- منح مكافآت وامتيازات عينية لمن لم يتخلف عن تسديد الأقساط دفع الضريبة في موعدها المحدد للسنوات الثلاثة الأخيرة، مثل تنظيم سفرة سياحية جماعية إلى المناطق السياحية داخل أو خارج البلد لمدة عشرة أيام أو منح هؤلاء بطاقات سفر مجانية بالطائرة إلى أحد البلدان المجاورة كل حسب رغبته، أو السماح له بإدخال سيارة خاصة معفاة من الرسوم والضرائب الجمركية¹.

المطلب الثالث: دور المؤسسات في نشر الوعي الضريبي

تلعب المؤسسات بمختلف أشكالها دورا مهما في نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية فإذا كان الناس ينظرون إلى التهرب الضريبي بأنه عمل غير أخلاقي فإنّ مستوى الالتزام الجبائي بين المكلفين بالضريبة سيرتفع حتى عندما تكون احتمالات اكتشاف التهرب الضريبي من قبل الإدارة الجبائية منخفضة²، ويتحقق ذلك بالاستعانة بالمؤسسات التالية:

الفرع الأول: المؤسسات التربوية والتعليمية

يمكن الاستعانة بهذه الأخيرة في عملية ترشيد وتنمية روح المواطنة الجبائية لدى جميع أفراد المجتمع، بإتباع خطة لغرس الثقافة الضريبية من الصغر لهم وذلك بإدخال مادة الضرائب في برامجنا التعليمية من الابتدائية إلى الجامعية، وهذا من أجل التعريف الصحيح لدور الضريبة وأهدافها، للنهوض بالوطن وتحقيق تقدمه وازدهاره، كما يجب أن يكون للمساجد كأحد المؤسسات التربوية دور فعال في نشر الوعي الأخلاقي والضريبي، وذلك من خلال العمل على النهوض بالقيم الإسلامية والأخلاقية، وتدعيمها بما يحقق الرقابة الذاتية، خصوصا وأن الرقابة الذاتية النابعة من ضمير الإنسان وعقيدته أقوى من الرقابة الخارجية، بالإضافة إلى تحسيسه بأهمية الضريبة كمظهر من مظاهر التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع مثل الزكاة، مما يشعره بأن أداء الضريبة هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاما قانونيا.

الفرع الثاني: الجماعات الخلية

تلعب دورا مهما في نشر الوعي الضريبي، وذلك من خلال إرساء ثقافة حديثة لإدارة الشأن العام وفق مفهوم جديد للمسؤولية يشعر فيها كل مسؤول كيفما كانت رتبته ومركزه بوجود محاسبة شعبية تراقب سلوكه وتعامله مع المال العام المكون أساسا من المساهمات الجبائية للمكلف بالضريبة، وهذا ما يعمل على تعزيز ثقة المكلفين بالضريبة في المسؤولين، إضافة إلى رفع مستوى فاعلية الإنفاق العام أي الاهتمام بالمنفعة المعنوية للنفقات العامة، لأنّ تخفيف عبء الضريبة على نفسية المكلف بالضريبة يتطلب إدراكه واقتناعه بالطريقة المتبعة من الدولة في استخدام الحصيلة الجبائية في الإنفاق العام.

¹ أحمد صالح حسن، حسام حميد سلطان، الإعلان وانعكاساته على زيادة الوعي، مرجع سبق ذكره، ص 439.

² عباس ناصر سعدون، تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، مرجع سبق ذكره، ص 227.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الفرع الثالث: وزارة المالية

يجب على وزارة المالية القيام بحملات إعلانية واسعة في جميع وسائل الإعلام المتاحة في البلد لنشر الوعي الضريبي بين المواطنين لإقناعهم بأنّ الضريبة هي جزء من واجب المواطنة وأنها تستخدم لتقديم الخدمات العامة للمجتمع وبدونها سيحرم المجتمع من مثل هذه الخدمات¹، وجعل المواطن عن طريق وسائل الإعلام أن يلمس على الأرض بشكل فعلي الفائدة التي تعود إليه من حصيللة أموال الضريبة، وذلك بتحويل المبالغ المجمعة من الضرائب لتمويل المشروعات ذات النفع العام كل مدينة بمدّيتها، وذلك بتقسيم واردات الضرائب إلى حصص كالآتي²:

20 في المائة لخزانة الدولة العامة
50 في المائة لتمويل مشروعات عامة كبناء الجسور، وتعبيد الطرق، وبناء المدارس، والمستشفيات والجسور وغيرها
15 في المائة لإعانة الأيتام والمحتاجين
15 في المائة لتمويل الجمعيات المهنية والاجتماعية والخيرية والأندية الرياضية

كما يمكن استخدام عدة وسائل لتحقيق هذا الهدف كتحفيز الصحفيين الذين يتعاملون مع المسائل الضريبية، على سبيل المثال من خلال منح جوائز خاصة لأفضل الصحفيين الذين يتعاملون مع الموضوع³، وباختصار لولا الوعي الضريبي لما ظهرت الاقتصاديات العالمية والدول الكبرى في هذا العالم، إذ نرى اليابان وأمريكا والدول الأوروبية تعتبر الضريبة هي الوطن فلولا الضريبة والوعي الضريبي لما نشأ الوطن، إذ يجب نشر الوعي الضريبي في المجتمع ككل، لأنّ هذه المسؤولية هي مسؤولية كل المنظمات التعليمية والاجتماعية⁴.

المبحث الثالث: الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وأثرها في تعبئة موارد الجباية العادية

تعتبر الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية جزءا من الثقة بين المواطن والدولة، إلاّ أنّه لم تكن علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية على مر العصور تتمتع بسمعة حسنة، وذلك لاختلاف نظرة كل منهما تجاه الآخر، فالمكلف بالضريبة لم يكن له أي استعداد للنظر إلى الإدارة الجبائية غير تلك الإدارة التي تجلب أمواله بطرق تعسفية دون حصوله على أي مقابل، أمّا عن عنصر ثقة الإدارة الجبائية في المكلف بالضريبة في الدول النامية يكاد يكون منعدما، إذ تنظر الإدارة الجبائية إلى معظم أو غالبية التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة على أنّها غير صحيحة وأنّ المكلف بالضريبة يعمل دائما على إخفاء دخله الحقيقي، أو إخفاء بعض

¹ أحمد صالح حسن، حسام حميد سلطان، الإعلان وانعكاساته على زيادة الوعي، مرجع سبق ذكره، ص 437.

² نفس المرجع السابق، ص 438.

³ Philémon Parfait ANGO ESSAMA, Mobilisation des recettes fiscales au Cameroun, op.cit., sans page.

⁴ عباس ناصر سعدون، تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، مرجع سبق ذكره، ص 227.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

مصادر دخله، وأنّ ما يصرح به المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية لا يمثل الواقع الصحيح للمكلف بالضريبة، فالمكلف بالضريبة حسب وجهة نظر الإدارة الجبائية غالباً ما يكون متهماً¹، إذ أنّ الإدارة الجبائية تفترض دائماً أنّ المكلف بالضريبة غير صادق فيما قدمه من حسابات مالية، وبالتالي تلجأ إلى احتساب الضريبة عليه بموجب الضوابط التي تضعها، ولا تربط خضوع الضريبة بالمقدرة التكلفة للمكلف بالضريبة، وهذا الإجراء قد يتنافى مع قاعدة العدالة الجبائية²، لذا فإنّ عنصر الثقة المتبادل بين طرفي العلاقة الضريبية، هو عنصر مهم وفعال، وأنّ وجود مثل هذا العنصر يؤدي إلى تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وهذا بدوره يؤدي إلى تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، وعلى العكس من ذلك فإنّ فقدان عنصر ثقة المكلف بالضريبة في الإدارة الجبائية يؤدي إلى تعميق الفجوة القائمة بين الطرفين، وهذا بدوره سيؤدي إلى انخفاض موارد الجباية العادية، ولا شك أنّ هذه العلاقة ترتبط إلى حد ما بمدى التعاون القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية فالعلاقة بينهما يجب ألا تكون علاقة عداة بل على العكس من ذلك وإتّما يجب أن تركز على دعائم الثقة، والتعاون، والمسؤولية المشتركة في سبيل تحقيق النفع العام، ومن أجل تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية يجب إتباع الخطوات الآتية:

المطلب الأول: التزام الموظف الجبائي بأداء واجباته تجاه المكلف بالضريبة المرتبطة بممارسة المهنة

على الموظف في الإدارة الجبائية مهما كانت رتبته ومكانته ومسؤوليته التقيد بقواعد وواجبات مهنية تجاه المكلف بالضريبة عند ممارسة مهامه نذكرها فيما يلي:

الفرع الأول: الالتزام بالحياد والنزاهة

تلزم هذه القاعدة الموظف الجبائي في الإدارة بمعاملة المكلفين بالضريبة على قدم المساواة، وعدم تفضيل أي منهم على الآخرين وهذا طبقاً لمبدأ تساوي المواطنين أمام الضريبة المكرس في المادة 64 من الدستور، وكذلك في المادة 41 من الأمر رقم 03-06 "يجب على الموظف أن يمارس مهامه بكل أمانة وبدون تحيز"³، لذا يتعين على الموظف في الإدارة الجبائية عدم التمييز بين المكلفين بالضريبة، وعدم استغلال وظيفته بشكل غير قانوني لصالحه أو لصالح الغير أو ضدهم، كما يتعين على الموظف في الإدارة الجبائية أن يتسم في كل الأحوال بسلوك لائق ومحترم.

¹ نفس المرجع السابق، ص 229.

² نفس المرجع السابق، ص 230.

³ الأمر 06 - 03 المؤرخ في 15 جويلية 2006، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 46 الصادرة في 16 جويلية 2006.

الفرع الثاني: الالتزام بالسر المهني

يجب على الموظف في الإدارة الجبائية الالتزام بالسر المهني، إذ يمنع عليه إفشاء أو تمكين الغير من الاطلاع على أية وثيقة أو خبر يطلع عليه بحكم ممارسته لوظيفته، غير أنه حتى لا يتم المساس بالسير الحسن للإدارة الجبائية حدد المشرع الحالات التي يجوز فيها للمصالح الجبائية مخالفة أحكام السر المهني وتبليغ بالمعلومات اللازمة إلى:

- الدولة أو الولايات أو البلديات بالنسبة لطلبات التعويض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة.
- لجان الطعن سواء على المستوى الولائي أو المركزي الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة لتمكينها من الفصل في المنازعات المعروضة عليها.
- قاضي التحقيق الذي يستجوبهم حول الوقائع التي هي موضوع شكوى عمومية تقدمت بها الإدارة الجبائية ضد المكلف بالضريبة.

ويمكن إيجاز حالات مخالفة مبدأ الالتزام بالسر المهني بما يلي:

- إطلاع الغير على المعلومات تخص الوضعية الجبائية لمنافس.
- القيام باستنساخ إشعارات بفرض الضريبة تتعلق بملف جبائي قصد استعمالها لغايات خارجة عن المصلحة.
- تبليغ أرقام حسابات بنكية تخص مكلفين بالضريبة.
- إطلاع الغير على طرق التحقيق التي أوصت بها الإدارة الجبائية.

وعلى العموم فإنّ احترام مبدأ الالتزام بالسر المهني، لا يكون فقط تجاه الأشخاص الأجانب عن الإدارة، ولكن أيضا تجاه الموظفين الآخرين الذين لا يحق لهم الاطلاع على المعلومات المهنية التي يحتاجونها في إطار مهامهم.

الفرع الثالث: الالتزام بتبليغ طلبات الاستعلام الوارد من الجمهور

يجب على الموظف في الإدارة الجبائية ممارسة واجب الإعلام ضمن احترام قواعد كتمان السر المهني، لذا وجب على الموظف الجبائي التعامل مع مستعملي الإدارة الجبائية بلباقة، وأنّ البحث عن أفضل وسائل الاتصال بالمكلفين بالضريبة، يقتضي من الإدارة الجبائية وضع سياسة بمقتضاها يتم مراعاة الجوانب الإنسانية في علاقاتهم مع المكلفين بالضريبة، وبمقتضاها أيضا يتم تحويل العلاقة إلى شكل حوار من مواطن إلى مواطن¹، حيث تشكل العلاقات الإنسانية أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف بالضريبة، بحيث تعمل على تحسين تصرفات موظفي الإدارة الجبائية تجاه المكلفين بالضريبة، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق

¹ رابع رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 189.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين في الإدارة الجبائية، والهادفة إلى تحسين المعاملة اتجاه المكلفين بالضريبة¹.

الفرع الرابع: العمل على كسب ثقة المكلفين بالضريبة

يجب إرشاد وتوجيه الموظفين العاملين في الإدارة الجبائية أنّ لهم دور لا يستهان به في نيل ثقة المكلف بالضريبة، الأمر الذي يتطلب تعريفهم بالدور المهم الذي يقومون به، بمعنى الارتقاء إلى مستوى المسؤولية المنوطة بهم وإشعارهم بالنتائج السلبية الخطيرة التي تترتب على انحرافهم في أعمالهم، كما يجب إقناعهم بضرورة كسب ثقة المكلفين بالضريبة حتى يطمئن المواطن دافع الضريبة بأنّ الإدارة الجبائية لا تريد الحصول على أقصى ما يمكن الحصول عليه، ولا يجب أن يشعر المكلف بالضريبة بأنّ هناك مجالاً للمساومة.

المطلب الثاني: الحد من المنازعات الجبائية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية

في إطار العلاقة التي تربط المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية، قد تنشأ خلافات بينهما نتيجة ارتكاب أخطاء في قرار فرض الضريبة وتحصيلها من طرف الإدارة الجبائية أو لسوء فهم في أحكام القانون الجبائي، والتي تبدأ على مستوى الجهة الإدارية المختصة وتنتهي أمام الجهات القضائية.

الفرع الأوّل: مفهوم وأسباب المنازعات الجبائية

إنّ تغير الأنظمة الجبائية بقصد مواكبة التغيرات التي تحصل في المجتمع أدى في بعض الأحيان إلى كثرة القوانين المنظمة للمجال الجبائي، ممّا فرض صعوبة في فهمها من طرف المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، هذا التعقد قد ينجم عنه أخطاء في فرض وربط وتحصيل الضريبة، ومن هنا أتاح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الحق في مخاصمة الإدارة الجبائية متى تبين له الظلم والإجحاف في حقه، فما دام للإدارة الجبائية حق الاطلاع والرقابة فمن حق المكلف بالضريبة منازعة الإدارة الجبائية فيما فرض عليه من ضرائب².

أولاً: تعريف المنازعة الجبائية

تعرف المنازعة الجبائية بصفة عامة بأنّها مجموع القواعد التي تمكن من إيجاد حل لقضية يتنازع فيها المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية³، وقد تنشأ نتيجة لحصول خطأ في حساب مبلغ الضريبة، أو خطأ في طريقة التحصيل

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 171.

² قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، السنة الجامعية 2014-2015، ص 69.

³ فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2008، ص 08.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

أو نتيجة امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الجبائية¹، ويعرفها الأستاذ "أندري هارتي" بأنها تشمل مجموعة النزاعات المتولدة عن تطبيق القانون الجبائي².

ثانياً: أسباب المنازعات الجبائية

بعدما تطرقنا إلى مفهوم المنازعة الجبائية، سوف نحاول أن نتطرق إلى أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث المنازعة الجبائية، إذ أن حدوث النزاع الجبائي بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية هو الحالة غير العادية التي تطبع العلاقة بين المكلفين بالضريبة من جهة والإدارة الجبائية من جهة أخرى، فالواقع المعقول والمقبول يقتضي بأن تكون هناك علاقة ود واحترام للتشريع الجبائي في ظل سريان مبدأ التفاهم بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، ولكن عندما نجد أن هناك الكثير من النزاعات الجبائية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية 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 بالضريبة وإدارة جبائية إلى أخرى، وعلى العموم فأسباب النزاع الجبائي يمكن تقسيمها إلى أسباب ترجع إلى التشريع في حد ذاته وأخرى مرتبطة بالإدارة الجبائية ومدى كفاءتها وتوفرها على مقومات العمل السليم، كما أنه هناك أسباب ترجع إلى المكلفين بالضريبة³.

1. أسباب مرتبطة بالتشريع الجبائي

إنّ التشريع الجبائي قد يؤدي بما يحتويه من خصائص سلبية إلى حدوث النزاع الجبائي بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، فالخصائص السلبية التي تميز التشريع الجبائي قد تؤدي إلى حدوث سوء في الفهم وصعوبة في التطبيق⁴.

2. أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية

لا تقتصر الخصائص السلبية التي تميز التشريع الجبائي على حدوث النزاع الجبائي، بل قد تساهم الإدارة الجبائية ببعض ما تتصف به من خصائص ومميزات في نشوب النزاع الجبائي، فالإدارة الجبائية هي الجهة القائمة على تطبيق التشريع الجبائي وحرصها على التزام المكلفين بالضريبة بالواجب الجبائي، وعلى هذا فلا بد أن تكون على قدر من الكفاءة من أجل تقليل أخطائها المؤدية إلى نشوب النزاع الجبائي، ولا تتأتى هذه الكفاءة للإدارة

¹ نفس المرجع السابق، ص 09.

² نفس المرجع السابق، ص 08.

³ قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 73.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 74.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الجبائية إلا من خلال توفير الإمكانات المادية والبشرية وكذا الاعتناء بالعنصر البشري الذي يعد الدعامة والمقوم الأساسي لقيام الإدارة الجبائية بعملها على أكمل وجه وتقليل الأخطاء المؤدية إلى النزاع الجبائي، لأنه أولاً وقبل كل شيء العنصر البشري هو أساس العملية الوظيفية في تحقيق المبتغى من فرض الضريبة على أشخاص المجتمع الضريبي، وعلى العموم فالأسباب المؤدية للنزاع الجبائي التي تعود للإدارة الجبائية تتمثل في:

- تعسف أعوان الإدارة الجبائية في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، والتي قد تأخذ شكل قيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الضريبي بأكثر من المقدار الحقيقي الذي يتلاءم مع المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة، كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الجبائية لمهامهم القانونية أثناء ربط الضريبة وتحصيلها أو حتى أثناء القيام بمهامهم في إطار الرقابة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلف بالضريبة، وتأخذ هذه التجاوزات شكل عدم احترام الإجراءات القانونية المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية أو حتى عدم احترام الآجال القانونية التي يمنحها القانون للمكلف بالضريبة من أجل تحضير نفسه للخضوع للرقابة.
- قد ينجم أثناء تطبيق التشريع الجبائي من طرف أعوان الإدارة الجبائية العديد من مخالفات التطبيق لهذا التشريع، هذه المخالفات تكون بسبب عدم فهم التشريع الجبائي أو الخطأ في إجراءات التطبيق مما ينجر عنه في النهاية نشوب الخلاف بين الكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية.
- انتشار الظواهر السلبية في الإدارات العمومية بصفة عامة والإدارة الجبائية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي والإداري الذي يستشري في الإدارة الجبائية، فقد تكون هناك محاباة لبعض المكلفين بالضريبة ومغالاة بخصوص تقدير الوعاء الضريبي وتحصيل الدين الجبائي من ذمة المكلفين بالضريبة إلى خزينة الدولة¹.
- كما أنه من بين الأسباب التي تؤدي إلى نشوب النزاع الجبائي هو مغالاة السلطات الإدارية في طلب معدلات أداء مرتفعة من طرف أعوان الإدارة الجبائية، ففي إطار تحفيز أعوان الإدارة الجبائية من طرف مسؤوليهم ترصد مكافآت لكل من يحقق معدلات أداء مرتفعة، وفي ظل التنافس للحصول على هذه الامتيازات يتم ارتكاب العديد من الأخطاء في مجال تحديد الوعاء الضريبي بدقة، الأمر الذي يؤدي إلى انعكاسات سلبية لسياسات التحفيز المتبعة بغرض تحسين الوعاء الضريبي.

3. أسباب تتعلق بالمكلف بالضريبة

إنّ الواقع والتطبيق العملي يؤكد على وجود علاقة عدائية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية الساهرة على تطبيق التشريع الجبائي، فالمكلف بالضريبة يحاول دائماً التملص من الإيفاء بالتزاماته الجبائية تجاه الإدارة الجبائية اعتقاداً منه بأنّ الإدارة الجبائية تحاول دوماً نهب أمواله وتأخذ منها نسبة مرتفعة، ويمكن إجمال أسباب

¹ نفس المرجع السابق، ص 76.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

النزاع الجبائي الذي ينشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإيفاء بالتزاماته تجاه الدولة، نقص الوعي هذا مرده نقص الثقافة¹ المالية لدى المكلف بالضريبة بصفة خاصة والمواطن بصفة عامة، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المواطن للحقوق والواجبات المالية تجاه الدولة، وفي المجال الجبائي يتجلى نقص الثقافة المالية والوعي الضريبي في إهمال المكلف بالضريبة لالتزاماته الجبائية، ونقص الوعي الضريبي هذا يتجلى في:

- عدم الاهتمام بما تلزمه التشريعات الجبائية في حق المكلف بالضريبة، فنجد عادة أن المكلف بالضريبة لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، الأمر الذي يجبر الإدارة الجبائية إلى طريقة التحديد الإداري للوعاء الضريبي.
- الإهمال بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف بالضريبة، هذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم وكذا عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم اعتراف الإدارة الجبائية بهذه الوثائق حتى وإن كان التسجيل فيها للعمليات يتم وفق القانون.
- التأخر في دفع الحقوق الضريبية تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير مما يؤدي إلى تناقل العبء الضريبي على المكلف بالضريبة مما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون².

الفرع الثاني: واقع الفصل في المنازعات الجبائية في الجزائر

سنتطرق في ما يلي إلى واقع الفصل في المنازعات الجبائية في الجزائر، وذلك من حيث عدد الشكايات الموجهة للإدارة الجبائية، والطعون المستقبلة من طرف لجان الطعن، ومن حيث القضايا المرفوعة أمام القضاء:

أولاً: من حيث عدد الشكايات الموجهة للإدارة الجبائية

تعتبر الشكاية نقطة انطلاق النزاع الجبائي بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، كتعبير عن احتجاج المكلف بالضريبة عن أخطاء مرتكبة من قبل الإدارة الجبائية أو عن عبء ضريبي غير عادل وفي ما يلي سنتطرق إلى واقع المنازعات الجبائية من حيث عدد الشكايات المرفوعة أمام مديرية كبريات المؤسسات، والمديريات الولائية للضرائب.

¹ نفس المرجع السابق، ص 77.

² نفس المرجع السابق، ص 78.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

1. مديرية كبريات المؤسسات

تتكفل مديرية كبريات المؤسسات بدراسة شكايات المؤسسات الخاضعة لأرباح الشركات التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دج، والجدول الموالي يوضح عدد الشكايات المقدمة، وعدد الشكايات المعالجة على مستوى هذه المديرية خلال الفترة 2010-2014:

الجدول رقم (3-24): العدد الإجمالي للشكايات المقدمة أمام مديرية كبريات المؤسسات

السنوات	عدد الشكايات (1)	عدد الشكايات المعالجة (2)	النسبة (2)/(1)
2010	456	155	33,99%
2011	544	173	31,80%
2012	670	289	43,13%
2013	623	235	37,72%
2014	565	296	52,38%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على إحصائيات تتعلق بمعالجة المنازعات الجبائية من المديرية العامة للضرائب على الموقع:

https://www.mf.dgi.gov.dz/images/pdf/contentieux_ar.pdf

تاريخ الاطلاع: 2018-04-04.

نلاحظ من خلال الجدول أنّ عدد الشكايات المقدمة أمام مديرية كبريات المؤسسات بلغت 670 ملف سنة 2012، وهي تمثل أعلى مستوى لها خلال الفترة 2010-2014، أمّا من حيث عدد الشكايات المعالجة فقد قامت بمعالجة 296 ملف من ضمن 565 ملف أي بنسبة 52,38 في المائة سنة 2014، وهي أعلى نسبة مسجلة خلال نفس الفترة، وهي نسبة لا بأس بها إذا ما أخذنا بعين الاعتبار الأهمية المالية لفئة المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات.

2. المديرية الولائية للضرائب

فيما يلي جدول يوضح عدد الشكايات المقدمة للمديرية الولائية للضرائب خلال الفترة 2010-2014:

الجدول رقم (3-25): نسبة قرارات الرفض الكلي من إجمالي الشكاوي المعالجة أمام المديرية الولائية للضرائب

السنوات	عدد الملفات المعالجة (01)	قرار الرفض الكلي (02)	النسبة (02)/(01)
2010	73038	43640	59,74%
2011	70600	39856	56,45%
2012	59825	32619	71,23%
2013	60607	32732	54,00%
2014	55586	28963	52,10%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على إحصائيات تتعلق بمعالجة المنازعات الجبائية من المديرية العامة للضرائب على الموقع:

تاريخ الاطلاع: 2018/04/04 https://www.mf.dgi.gov.dz/images/pdf/contentieux_ar.pdf

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

نلاحظ من الجدول السابق أنّ قرارات الرض الكلي للشكاوي بلغت 59,74 في المائة سنة 2010 وفي سنة 2012 بلغت 71,23 في المائة، وهذه النسب قد تكون دليلا على عدم استيعاب المكلف بالضريبة للقانون الجبائي أو دليلا على تعسف الإدارة الجبائية في إصدار القرارات في حق المكلفين بالضريبة.

ثانيا: من حيث عدد الطعون المقدمة أمام لجان الطعن

تعتبر لجان الطعن ثاني محطة لمسار النزاع الجبائي، وحسب الإحصائيات المتوفرة لدينا فإنّ إجمالي الطعون وصلت إلى 14869 طعن سنة 2016، وهي موزعة حسب اللجان التالية: لجنة الدائرة- لجنة الولاية- اللجنة المركزية، والأرقام مبينة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-26): عدد الطعون المعروضة أمام لجان الطعن على مستوى الدائرة، الولاية، المركزي لسنة 2016

المجموع	اللجنة المركزية	لجنة الولاية	لجنة الدائرة	
14869	73	1700	13096	عدد الطعون
%100	%0,5	%11,4	%88	النسبة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على:

Le rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal 2016, juillet 2017.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنّ عدد الطعون المقدمة أمام لجنة الدائرة ولجنة الولاية بلغت 88 في المائة و11,4 في المائة من مجموع الطعون على التوالي، فيما مثلت اللجنة المركزية نسبة 0,5 في المائة، وحسب رأينا فإنّ قلة الطعون المقدمة إلى اللجنة المركزية تعود لسببين هما: إمّا للجهود المبذولة من قبل لجنة الدائرة ولجنة الولاية في حل النزاع قبل وصوله إلى لجان الطعن أو لقلة المؤسسات الاقتصادية التي يفوق المبلغ المتنازع فيه 70.000.000 دج.

ملاحظة: تم التحلي عن لجنة الدائرة وتم اعتماد اللجنة الجهوية للطعن خلال قانون المالية لسنة 2016، وهذا التعديل دخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2017 خلال قانون المالية¹.

ثالثا: الفصل في المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري

تعود مهمة الفصل في المنازعات الجبائية أمام القضاء الإداري للمحكمة الإدارية كمرحلة أولى، ثم يليها مجلس الدولة في حالة قيام أحد طرفي النزاع الجبائي بالاستئناف، وفيما يلي سندرج جدول يوضح عدد القضايا أمام القضاء الإداري خلال الفترة 2010-2016:

¹ المادة 28 من القانون رقم 15-18، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن قانون المالية لسنة 2016، الجريد الرسمية، العدد 72، الصادرة يوم 31 ديسمبر 2015.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الجدول رقم (3-27): عدد القضايا المعروضة أمام القضاء الإداري (المحكمة الإدارية- مجلس الدولة) خلال الفترة 2010-2016

2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	
المحكمة الإدارية							
3053	2948	3036	3016	3198	3042	3017	عدد القضايا المتراكمة
1763	1740	1750	1726	1855	2279	2443	عدد القضايا الجديدة
4816	4688	4786	4742	5053	5321	5460	إجمالي عدد القضايا
1520	1635	2018	1874	1723	2120	2220	عدد القضايا المفصول فيها
%31,5	%34,8	%42,1	%39,5	%34	%39,8	%40,6	نسبة القضايا المفصول فيها من إجمالي القضايا المرفوعة
مجلس الدولة							
2302	2463	2418	2416	2240	2046	1794	عدد القضايا المتراكمة
583	628	709	667	581	661	627	عدد القضايا الجديدة
2885	3091	3127	3083	2821	2707	2421	إجمالي عدد القضايا

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على:

Le rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal 2016, juillet 2017.

نلاحظ من الجدول السابق فيما يخص المنازعات الجبائية أمام المحكمة الإدارية أنّ نسبة القضايا المفصول فيها من إجمالي القضايا المرفوعة أمام المحكمة الإدارية خلال الفترة 2010-2016 لم تتجاوز 37,5 في المائة في المتوسط، وهي نسبة ضعيفة جدا، خاصة أنّ معظم القضايا تكون متراكمة منذ السنوات السابقة، وهذا ما يعرقل تحقيق مبدأ العدالة الجبائية ويزيد من شعور المكلفين بالضريبة بالتذمر والإحباط وما يزيد الوضع سوءا أنّ نسبة كبيرة من القضايا المفصول فيها تعود لصالح الإدارة الجبائية حيث سجلت الإحصائيات أنّه من بين 1520 قضية مفصول فيها سنة 2016 صدر من خلالها 1162 حكم لصالح الإدارة الجبائية أي ما نسبته 76,44 في المائة، فيما عاد 358 حكم لصالح المكلف بالضريبة أي ما نسبته 23,55 في المائة.

الفرع الثالث: أسباب طول فترة المنازعات الجبائية في الجزائر

لقد لاحظنا في الفرع السابق، أنّ عدد الملفات التي تعرض أمام القضاء الإداري في تزايد مستمر فخلال الفترة (2010-2016) تم الفصل فقط في نسبة 37,5 في المائة في المتوسط، وهذه النسبة تعتبر ضعيفة خاصة إذا قورنت بحجم المبالغ المالية التي تحتويها تلك الملفات، وهنا لا بد من فتح باب البحث عن الأسباب الرئيسة لهذه الوضعية:

أولاً: الغموض في إصدار قرارات الرفض من قبل لجان الطعن

لم تحظى لجان الطعن الإدارية بالاهتمام الكافي من قبل المشرع الجبائي، مما جعلها غير معروفة لدى الكثير من المكلفين بالضريبة، وخاصة أنّ اللجوء إليها يكون اختيارياً، كما أنّ الآراء التي تصدرها تعتبر غير ملزمة، هذا ما أضعف الدور الذي تلعبه في تسوية النزاع الجبائي، وعدم الإقبال عليها بل اللجوء مباشرة إلى الحل القضائي، بالإضافة إلى ذلك فإنّ المشرع الجبائي غير ثابت في استعمال المصطلحات فتارة يستعمل مصطلح رأياً وتارة أخرى يستعمل قراراً الذي يصدر من قبل لجان الطعن في أجل مدته أربعة (04) أشهر، بالرغم من أنّ القرار يكون ملزماً على عكس الرأي الذي يكون غير ملزماً، ضف إلى ذلك يعتبر صمت اللجنة رفضاً ضمناً للطعن، مما يشوب الغموض في القرارات الصادرة عنها.

ثانياً: عدم وجود قضاء متخصص

إنّ غياب محاكم مختصة في الشؤون الضريبية لحماية حقوق المكلفين بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية، يكون المواطن تحت تأثير الخوف من التمييز وعدم المساواة أمام المحكمة الإدارية بسبب طول الإجراءات القانونية بها، ضف إلى ذلك ضعف سيادة القانون يقلل من شفافية العمل ويزيد من عدم ثقة المواطنين، وبالتالي لا يكونون مستعدين لتمويل الدولة من خلال الضرائب، بالإضافة إلى ذلك عدم وجود قضاة متخصصين في القانون الجبائي، مما يزيد من احتمال وجود تعسف في حق المكلف بالضريبة، هذا الأخير يجد نفسه مضطراً لتوكيل محامي للدفاع عن حقوقه أمام المحكمة الإدارية بعد إجراء التظلم الإداري أمام الإدارة الجبائية والنظر في طعنه أمام لجان الطعن، إلاّ أنّه يصطدم أمام واقع مفاده أنّ حتى هؤلاء المحامين غير متمكنين من دراسة القانون الجبائي، وهذا راجع لعدم إدراج مقياس القانون الجبائي ضمن المسار التكويني لطلبة الحقوق سواء التكوين الجامعي، أو حتى تربص الكفاءة المهنية، لذلك فإنّ حل قضايا النزاع الجبائي تعود لصالح الإدارة الجبائية¹.

الفرع الرابع: الآليات المناسبة لتسريع فض المنازعات الجبائية

وتتمثل في تدعيم التشريع الجبائي بنصوص قانونية تعمل بأحكام التصالح الجبائي قبل وصولها إلى المحاكم القضائية عن طريق تفعيل دور لجان الطعن، وفي حالة وصول الملفات إلى القضاء ينبغي وجود قضاء إداري متخصص في المنازعات الجبائية:

¹ العياشي عجلان، حوكمة الحماية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة حالة ولاية المسيلة (2008-2011)، مرجع سبق ذكره، ص 185.

أولاً: تفعيل دور لجان الطعن

بالعودة إلى الفترة الزمنية التي تبدي لجان الطعن فيها رأيها وتمثل في أربعة (04) أشهر، فمن الأفضل أن تتخللها تنظيم لقاءات مع المكلف بالضريبة، وذلك من أجل سماعه ومعرفة مواطن الخلل، وتقريب وجهات النظر بين الطرفين، حتى لا تبقى وظيفة إدارة المنازعات الجبائية منحصرة في البحث في الملفات المعروضة عليها.

ثانياً: تبسيط التشريع الجبائي لتسهيل فهمه من طرف المكلفين بالضريبة وموظفي الإدارة الجبائية

لابد من صياغة نصوص التشريع الجبائي، صياغة بسيطة ومفهومة وبعيدة عن الغموض والتعقيد حتى يسهل استيعاب محتواها، لتجنب التطبيق الخاطئ لأحكامه، الذي يكون في غالب الأحيان سبباً مباشراً في نشوء المنازعات الجبائية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية.

ثالثاً: تضمين التشريع الجبائي نصوصاً تمنع تعسف الإدارة الجبائية في حق المكلفين بالضريبة

لابد أن يتضمن التشريع الجبائي نصوصاً تمنح تكريس سلطة الإدارة الجبائية على حساب المكلف بالضريبة، وذلك بعدم جواز تعسف مسؤولي الإدارة الجبائية بخصوص النظر في الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، مما يساهم في منع تعسفها خاصة وأنها في حالة عدم ابداء أي رأي يعتبر صمتها رفضاً ضمناً للطعن، وبالتالي يسود هذا الصمت الغموض وعدم الشفافية في القرارات المتخذة، مما يؤدي إلى تدمير المكلف بالضريبة وإحساسه بعدم إنصافه وإهدار حقه، مما يدفعه إلى اللجوء مباشرة إلى القضاء، وهذا ما يترجم في تهاطل عدد كبير من الملفات على المحكمة الإدارية.

رابعاً: ضرورة وجود محاكم مختصة في المنازعات الجبائية

وهنا يتعلق الأمر بالمحافظة على حقوق المكلفين بالضريبة وحقوق الخزينة العمومية على حد سواء، وبما أنّ المحافظة على هذه الحقوق واسترجاعها يكون عن إقرار العدالة في المنازعات الجبائية، ففي هذا السياق لابد من إنشاء جهة قضائية متخصصة في مجال المنازعات الجبائية الذي يعتبر من آليات التفعيل المستقبلي الهام في مجال ضمان تلك الحقوق، ويمكن تفعيل هذه الآلية من خلال التكوين التخصصي للقاضي، كون هذا الأخير ينبغي أن يكون مختصاً في القانون الجبائي، ويساعده مستشار جبائي، ذو كفاءة وخبرة في المجال.

خامساً: الاهتمام بالجانب المادي والمعنوي للمسؤولين الذين يقومون بمعالجة الطعون المرفوعة إليهم

وذلك بمنحهم الامتيازات المادية ومختلف التحفيزات، وتشمل دفع مكافآت مالية، أو أن تكون امتيازات مهنية كالترقية في المنصب، فهذا من شأنه أن يخلق بيئة مهنية تنسم بالمواظبة والتفاني في العمل هذا من جهة، ومن

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

جهة أخرى يصبح المسؤول متقبل لفكرة المساءلة والمحاسبة على نتائج قراراته، مما يساهم في منع نشوء بيئة من المحسوبية والفساد¹.

المطلب الثالث: الحد من الفساد الجبائي في الجزائر

بالإضافة إلى التهرب الضريبي الذي يلجأ إليه بعض المكلفين بالضريبة، فقد تعاني الإدارة الجبائية من بعض الانحرافات من قبل بعض موظفيها، مما يجعل تحصيل الضريبة أمرا صعبا، فالإدارة الجبائية الفاسدة تظل عائقا أمام ضريبة فعالة وعادلة، وبعيدة كل البعد عن بناء الثقة بين الحكومة والمواطنين، كما تظل ظاهرة الفساد في الإدارة الجبائية عقبة رئيسية أمام تعبئة الجباية العادية في الجزائر.

الفرع الأول: مفهوم الفساد الجبائي وآثاره

ليس المكلف بالضريبة وحده من يبحث عن طريقة للتخلص من الضريبة وإنما حتى بعض موظفي الإدارة الجبائية يبحثون عن طرق للحصول على مصادر مالية بطريقة غير قانونية.

أولا: مفهوم الفساد الجبائي

يتمثل الفساد الجبائي في مختلف الانحرافات التي يرتكبها بعض الموظفين في الإدارة الجبائية والتي تهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب المكلفين بالضريبة النزهاء من جهة، وعلى حساب الإيرادات الجبائية الموجهة لتمويل الإنفاق العام من جهة أخرى، كما يشير الفساد الجبائي إلى تلك المخالفات التي تصدر عن بعض الموظفين في الإدارة الجبائية مستغلين مزيجا من الخلل في المنظومة التشريعية الجبائية، وهكذا يستفيدون من الثغرات الموجودة في القانون الجبائي بدلا من الضغط على صناع القرار لمراجعة القانون وسد الثغرات².

ويعبر الفساد في الإدارة الجبائية عن:

- **المحسوبية والمحاباة:** يعني استغلال المسؤول لمنصبه ونفوذه في مساعدة الأهل أو الأقارب لتوظيفهم في الإدارة الجبائية.
- **الابتزاز:** قد يستفيد الموظف في الإدارة الجبائية من جهل المكلف بالضريبة للقانون الجبائي فيستخدم قوته ومنصبه للتهديد والابتزاز للاستفادة من مدفوعات غير مشروعة من قبل المكلف بالضريبة.
- **الاختلاس:** يعني إقدام مسؤولو الضرائب بتحويل الأموال التي تم تكليفهم بتحصيلها للاستغلال الشخصي.

¹ نفس المرجع السابق، ص 189.

² ولهي بوعلام، أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 09.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

- التواطؤ بين المكلفين بالضريبة والمسؤولين في الإدارة الجبائية: في أغلب الأحيان يتم التواطؤ عن طريق دفع الرشاوي، وهي مبالغ مالية يدفعها بعض المكلفين بالضريبة من أجل إنجاح بعض الممارسات، والتي تتمثل في:

- ✓ اقفال عملية الرقابة الجبائية دون إجراء أي تعديل أو فرض عقوبات على المتهربين.
- ✓ تقديم شهادات إعفاء من دفع الضريبة لمكلفين بالضريبة غير مؤهلين لها.
- ✓ شطب دين جبائي غير مبرر.

والفساد في الإدارة الجبائية يمكن أن يكون أيضا إساءة استخدام السلطة مثل السرقة أو الاستخدام الخاص للتجهيزات والمعدات المكتسبة التابعة للإدارة الجبائية¹.

ثانيا: آثار الفساد الجبائي

إنّ انتشار الفساد في الإدارة الجبائية يؤدي إلى تراجع الإيرادات العامة للدولة، مما يمنع وجود تمويل حقيقي الأكثر إلحاحا كالصحة والتعليم والحماية الاجتماعية، فقد أشار مؤخرا صندوق النقد الدولي أنّ للفساد آثار سلبية على الإيرادات الجبائية وعلى فعالية الإدارة الجبائية:

1. أثر الفساد على الإيرادات الجبائية

يؤثر الفساد في الإدارة الجبائية على توفير إيرادات جبائية كافية لتمويل الإنفاق الحكومي، ففي دراسة استخدمت عينة من 90 بلدا خلال فترة الثمانينات، توصلت إلى أنّ ارتفاع مؤشر الفساد بنقطة واحدة يؤدي إلى انخفاض الإيرادات العامة بنسبة 1,5 في المائة، وانخفاض الحصيلة الجبائية بنسبة 2,7 في المائة وانخفاض الناتج المحلي الإجمالي بنسبة 0,63 في المائة، وبما أنّ الفساد يكون أكبر في البلدان النامية بالمقارنة مع الدول المتقدمة، فإذا أخذنا بعين الاعتبار هيمنة الضرائب الغير المباشرة على الضرائب المباشرة في تلك الدول فانخفاض الفساد ب: 04 نقاط يؤدي إلى ارتفاع بشكل ملحوظ في الضرائب المباشرة من الضرائب الغير مباشرة².

2. أثر الفساد الضريبي على فعالية الإدارة الجبائية

إنّ الإدارة الجبائية تعمل وفقا لإطار تحدده السياسة الجبائية، فيعتبر الفساد في الإدارة الجبائية عقبة كبيرة أمام تحقيق أهداف السياسة الجبائية، ومنه عقبة أمام نظام جبائي فعال وعادل، وحاجز يحول دون بناء مزيد من الثقة بينها وبين الإدارة الجبائية، والتي تعتبر أساس الالتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة، كما أنّ عدم التطبيق

¹ Maira Martini, Approaches to curbing corruption in tax administration in Africa, U4 Expert Answers, Transparency International, Number 11, 25 June 2014, p 03.

² Arthur J. Mann, ARE SEMI-AUTONOMOUS REVENUE AUTHORITIES THE ANSWER TO TAX ADMINISTRATION PROBLEMS IN DEVELOPING COUNTRIES? Research paper for the project: fiscal reform in Support of Trade Liberalization, Washington, august 2004, p 43.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الصحيح للقانون الجبائي يمتد تأثيره إلى المكلفين بالضريبة الذين يزيد إحساسهم بعدم العدالة الجبائية، وبالتالي ينعكس سلبا على العلاقة بين الطرفين¹.

3. أثر الفساد الجبائي على العدالة الجبائية

إنّ الفساد في الإدارة الجبائية الذي يقوم به بعض موظفي الإدارة الجبائية وبعض المكلفين بالضريبة هو أمر شائع في العديد من البلدان فمن ناحية قد يستخدم بعض محصلو الضرائب التهديد بالتقدير الضريبي المفرط لابتزاز بعض المكلفين بالضريبة ومن ناحية أخرى قد يقدم المكلف بالضريبة بالإبلاغ الناقص عن دخلهم أو تقديم رشاوي لتغيير مبلغ الضريبة واجبة الدفع، أو تجنب التسجيل أصلا، مما ينتج ذلك زيادة العبء الضريبي بطريقة مجحفة وغير عادلة على المكلفين بالضريبة النزهاء².

الفرع الثاني: الإجراءات المتخذة لمكافحة الفساد الجبائي في الجزائر

اعتمدت الجزائر لمكافحة الفساد في الإدارة الجبائية على الرقابة الداخلية في الإدارة الجبائية لاكتشاف المخالفات التي تحل بالسير الحسن للإدارة الجبائية في الجزائر، أمّا على المستوى الكلي فتتمثل في الإجراءات المتخذة لمكافحة الفساد في الجزائر في انضمامها لاتفاقيات دولية متعلقة بمكافحة الفساد وإصدار عدة قوانين في هذا المجال، أهمها قانون خاص بالوقاية من الفساد ومكافحته سنة 2006، بالإضافة إلى استحداث مؤسسات لمكافحة الفساد.

أولاً: الرقابة الداخلية في الإدارة الجبائية ومكافحة الفساد الجبائي

تمارس الإدارة الجبائية الرقابة الداخلية للتأكد من السير الحسن لعملها من خلال المفتشية العامة للمصالح الجبائية، فهي مكلفة بالرقابة والتفتيش والتحقيق فيما يخص:

- تنظيم المصالح وعملها وجودة تسييرها، واستعمال الطاقة البشرية والمادية الموضوعة تحت تصرفها.
- توجيه أعمال المفتشيات المصالح الجبائية الحديثة على الصعيد المحلي وتقييم فعاليتها.
- إصدار تقرير يحتوي على المعاينات والملاحظات والمخالفات المسجلة في التسيير الذي تمت مراقبته ويقترح بالإضافة إلى ذلك أي إجراء من شأنه تحسين عمل المصالح الجبائية.

¹ MAHESH C. PUROHIT, Corruption In Tax Administration, p 291, https://www.cabrisbo.org/uploads/files/Documents/seminar_paper_2007_purohit_capable_finance_ministries_st_rengthening_budget_offices_english_7_day_3_session_2_purohit.pdf, le 01-11-2018.

² أندرو جويل، وماريو منصور، وريثا ميترا، وكارلو سدرالفيتش، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2015، ص 11.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

ثانيا: إصدار دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب

تم إصدار دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب لتعريفهم بالواجبات الرئيسية التي يتعين عليهم التقيد بها عند ممارستهم لمهامهم والعقوبات التي تصدر في حقهم في حالة إخلالهم بواجباتهم.

1. الواجبات المرتبطة بممارسة الوظيفة

بمجرد تعيين الموظف في الإدارة الجبائية، يخضع لعدد معين من الالتزامات وجب عليه التقيد بها، والمتمثلة في وجوب الالتحاق بمنصبه وتأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السليمة والالتزام بتأدية اليمين إذا كان مدعو للقيام بمهام المعاينة والتفتيش والمراقبة، هذا اليمين يلزم الموظف في الإدارة الجبائية أن يتقيد بالسر المهني إلا في حالات خاصة، والالتزام بالنزاهة التي تمنعه من اختلاس الأموال العمومية أو القيام بإجراء تخفيضات غير قانونية أو تلقي رشاي، كما يحظر على الموظف استغلال وسائل الإدارة الجبائية لأغراض شخصية¹.

2. المسؤوليات التي يتحملها الموظف في الإدارة الجبائية وتمثل في²:

1.2 المسؤولية المدنية

تتضمن هذه المسؤولية حالتين: تتمثل الأولى في إلحاق الموظف بالإدارة الجبائية الضرر بالغير نتيجة لتنفيذ أوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري، وبالتالي فالإدارة الجبائية هي من تتحمل المسؤولية وحدها، أما الحالة الثانية فهي في حالة إلحاق الضرر بالغير أو ارتكاب الموظف بالإدارة الجبائية خطأ الإهمال، وبالتالي فإنّ المسؤولية تقع على الموظف شخصيا تجاه الضحية.

2.2 المسؤولية الجزائية

يتعرض الموظف بالإدارة الجبائية لعقوبات جزائية في الحالات التالية:

1.2.2 التعسف في استعمال السلطة ضد الشيء العمومي: يعاقب هنا كل موظف يأمر بتدخل السلطة ضد تنفيذ قانون أو تحصيل ضرائب مقرر قانونا، بالحبس بمدة خمسة (05) سنوات، والحرمان من ممارسة كل وظيفة عمومية لمدة عشرة (10) سنوات على الأكثر.

2.2.2 ممارسة السلطة العمومية قبل توليها أو الاستمرار فيها على وجه غير مشروع: والعقوبة تكون هنا بغرامة مالية تتراوح بين 500 و1000 دج، بالإضافة إلى الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين لكل موظف يواصل في عمله وقد فصل منها قانونا.

¹ دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، بدون سنة، ص ص 07، 16.

² نفس المرجع السابق، ص ص 22، 27.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

3.2.2 استغلال النفوذ: يعاقب هنا كل موظف استغل النفوذ بهدف الحصول من إدارة عمومية على منافع غير مستحقة بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات، وبغرامة مالية تقدر ب 200.000 دج إلى 1.000.000 دج، كما يعاقب بالحبس من 06 أشهر إلى سنتين، وبغرامة مالية تقدر ب 500.000 دج إلى 200.000 دج كل موظف يقوم بقبول هدايا غير مستحقة من شأنها إعاقة السير الحسن لمهامه.

4.2.2 الغدر: ونعني بذلك تلقي الموظف أو يأمر بتحصيل مبالغ مالية يعلم أنّها غير مستحقة الأداء، أو يجاوز ما هو مستحق سواء لنفسه، أو لصالح الأطراف الذين يقوم بالتحصيل لحسابهم، وهنا يعاقب بالحبس من سنتين (02) إلى عشرة (10) سنوات، وغرامة مالية تقدر ب 200.000 دج إلى 1.000.000 دج، وتطبق نفس العقوبة في حالة اختلاس الأموال.

5.2.2 الرشوة: يعد مرتشياً ويعاقب بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات، وبغرامة مالية تقدر ب 200.000 دج إلى 1.000.000 دج لكل موظف بالإدارة الجبائية تلقى رشوة مهما كان نوعها، وتعتبر الرشوة إحدى صور الفساد الإداري بل أسوأها على الإطلاق، فالجتمتع الذي تتفشى فيه ظاهرة الرشوة تنتشر فيه الكثير من السلبيات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والإدارية، حيث تؤثر على حسن سير الإدارة وعلى أخلاقيات المجتمع، ولقد تعددت مفاهيم الرشوة باختلاف التشريعات وقد عرف القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته الراشي والمرتشي كما يلي:

- كل من وعد موظفاً عمومياً بمزية غير مستحقة أو عرضها عليه أو منحه إيها، بشكل مباشر أو غير مباشر، سواء كان ذلك لصالح الموظف نفسه أو لصالح شخص آخر، لكي يقوم ذلك الموظف بأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته، وذلك بغرض الحصول على أو المحافظة على صفقة أو أي امتياز غير مستحق.

- كل موظف عمومي يطلب أو يقبل مزية غير مستحقة، بشكل مباشر أو غير مباشر، سواء لنفسه أو لصالح شخص آخر، لكي يقوم بأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته¹.
ومن خلال التعريف نلاحظ أنّ القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته لم يذكر كلمة رشوة، وإنما قدم تعريف للراشي في الفقرة الأولى وتعريف للمرششي في الفقرة الثانية، ومن هنا نستنتج أنّ جريمة الرشوة تتطلب وجود طرفين، وتقتضي توافق إرادتين على العطاء والأخذ، وجريمة الرشوة آثار سلبية كثيرة، فهي تؤثر على السير الحسن للإدارة الجبائية وعلى الموظف الجبائي، وعلى المكلف بالضريبة وعلى الحصيلة الجبائية كما يلي:

¹ المادة 28 من القانون 06 - 01، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الطبعة الأولى، 2006، ص 13.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

- الرشوة تفسد الموظف الجبائي: تجعله غير نزيه ولا يؤدي وظائفه على أكمل وجه، حيث تدفعه الرشوة للقيام بما يلي:

✓ قد يدفع الموظف رشوة عند توظيفه للاستفادة من الوظيفة، وذلك سيهدر فرصة من هو أكفأ منه، وبذلك الكفاءة المهنية تتضاءل في الإدارة الجبائية.

✓ قد يقوم بابتزاز النزهاء من المكلفين بالضريبة لتعطيل مصالحهم.

✓ قد يقوم بإتلاف ملفات بعض المكلفين بالضريبة لإخفاء معلومات ضريبية هامة خاصة بهم.

- الرشوة تفسد المكلف بالضريبة: تؤثر الرشوة على المكلف بالضريبة من خلال ما يلي:

✓ من خلال دفع المكلف بالضريبة الرشوة يتهاون في تطبيق القوانين الجبائية، وبذلك سيتأخر في دفع التصريحات الجبائية أو عدم دفعها أصلاً، أو عدم دفع الضريبة وبالمقابل سيجد الموظف الجبائي الفاسد الذي قد يغطي عليه جرائمه.

✓ يفقد المكلف بالضريبة الثقة في الإدارة الجبائية.

✓ المكلف بالضريبة النزيه يتأثر بالمكلف بالضريبة الفاسد ويصبح يبحث عن طرق للتهرب من دفع الضريبة¹.

3.2 المسؤولية التأديبية

يعتبر الموظف الذي يرتكب خطأ مهني مسؤولاً من الناحية التأديبية على حسب درجة الخطأ، من الدرجة

الأولى إلى الدرجة الرابعة²:

1.3.2 أخطاء من الدرجة الأولى: هنا يتعلق الأمر بالأعمال التي تخل بالانضباط العام، والتي يمكن لها أن تمس بالسير الحسن لمصالح الإدارة الجبائية.

2.3.2 أخطاء من الدرجة الثانية: وهي متمثلة في كل ما يدعو إلى المساس سهواً أو إهمالاً بأعمال الإدارة الجبائية أو المستخدمين، وكل ما يتعلق بالواجبات القانونية الأساسية.

3.3.2 أخطاء من الدرجة الثالثة: تتعلق بإفشاء أو محاولة إفشاء الأسرار المهنية، وكذلك إخفاء المعلومات ذات الطابع المهني التي من واجب الموظف تقديمها خلال تأدية مهامه، وكل ما يتعلق باستعمال التجهيزات أو أملاك

¹ محمد دوة، رشيدة زاوية، انعكاس فساد الموظف على الإدارة الجبائية، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 01، العدد، 01، الجزائر، جوان 2017، ص 185-186.

² الأمر رقم 03-06، مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 جويلية 2006، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 46، المادة من 177 إلى 182 منه.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الإدارة لمنفعة شخصية، ورفض تنفيذ تعليمات السلطة الإدارية في إطار تأدية مهامه المرتبطة بوظيفته دون مبرر مقبول.

4.3.2 أخطاء من الدرجة الرابعة: وتشمل ما يلي:

- ✓ التورط في أعمال العنف في مكان العمل.
- ✓ تلقي الموظف في الإدارة الجبائية رشوة مقابل تأدية خدمة في إطار ممارسة وظيفته.
- ✓ إلحاق أضرار مادية بالإدارة الجبائية عمدا.
- ✓ تزوير الشهادات أو المؤهلات أو كل وثيقة سمحت له بالتوظيف أو الترقية.
- ✓ إتلاف وثائق إدارية قصد الإساءة إلى السير الحسن للمصلحة.
- ✓ الجمع بين الوظيفة التي يستغلها ونشاط مريح آخر غير تلك المنصوص عليها في المواد 43 و44 من الأمر رقم 03-06.

ويتعرض كل موظف يرتكب الأخطاء السابقة للعقوبات طبقا لدرجة الخطأ كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-28): تصنيف العقوبات التأديبية حسب جسامة الأخطاء المرتكبة

عقوبات من الدرجة الأولى	عقوبات من الدرجة الثانية	عقوبات من الدرجة الثالثة	عقوبات من الدرجة الرابعة
التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ.	التوقيف عن العمل من 01 إلى 03 أيام، الشطب من قائمة التأهيل.	التوقيف عن العمل من 04 إلى 08 أيام، التنزيل من درجتين، النقل الجبري.	التنزيل إلى الدرجة السفلى مباشرة، التسريح.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: دليل أخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص 27، 28.

ثالثا: الهيئات المختصة في الوقاية من الفساد وهي: الديوان المركزي لقمع الفساد، الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد، مجلس المحاسبة.

1. الديوان المركزي لقمع الفساد: يعتبر الديوان المركزي لقمع الفساد مصلحة مركزية للمؤسسة القضائية،

وهو مكلف ب¹:

- جمع كل المعلومات واستغلالها في الكشف عن أفعال الفساد ومكافحتها.
- جمع الأدلة والقيام بتحقيقات في وقائع الفساد وإحالة مرتكبيها للمثول أمام الجهة القضائية المختصة.
- تطوير التعاون مع هيئات مكافحة الفساد وتبادل المعلومات بمناسبة التحقيقات الجارية.

¹ المرسوم الرئاسي رقم 11-426 مؤرخ في 08 ديسمبر سنة 2011، يحدد تشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفية سيره، الجريدة الرسمية، العدد 68، الصادرة في 14 ديسمبر 2011، المادة 05 منه.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

- اقتراح كل إجراء من شأنه المحافظة على حسن سير التحريات التي يتولاها على السلطات المختصة.
- 2. الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته
- تم إنشاء هذه الهيئة ضمن قانون الوقاية من الفساد ومكافحته رقم 06-01¹، ولقد انضمت هذه الهيئة إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد التي تأسست سنة 2008، لتضاف بذلك إلى 42 وزارة وهيئة أخرى في المنطقة العربية، التي تشكل آلية إقليمية تشاركية لتنمية القدرات وتبادل المعلومات، ومن أجل القيام هذه الهيئة بمهامها منحها المشرع الجزائري الاستقلالية الضرورية، وذلك عن طريق اتخاذ التدابير التالية²:
- قيام الأعضاء والموظفين التابعين للهيئة المؤهلين بالاطلاع على أية معلومات ذات الطابع السري ويتطلب ذلك تأدية اليمين الخاصة بهم قبل استلام مهامهم.
- تزويد الهيئة بالوسائل البشرية والمادية اللازمة لتأدية مهامها.
- التكوين المناسب والعالي المستوى لمستخدميها.
- وحسب المادة 20 من نفس القانون، فإن المهام الموكلة لهذه الهيئة تتمثل في:
- اقتراح تدابير تشريعية وتنظيمية تخص الوقاية من الفساد لكل شخص أو هيئة عمومية أو خاصة.
- اقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد ومكافحته.
- جمع ومركزة كل المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منه.
- التعاون مع القطاعات العمومية والخاصة في إعداد قواعد أخلاقيات المهنة، والسهر على تعزيز التنسيق ما بين القطاعات، والتعاون مع الهيئات الأخرى المعنية بمكافحة الفساد.

3. مجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصاته، ويتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها³، ويعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً يرسله إلى رئيس الجمهورية، ويبين التقرير السنوي المعايير والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة، مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها وكذلك ردود

¹ القانون رقم 06-01 مؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

² نفس المرجع السابق، المادة 19 منه.

³ الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جوان 1995، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة، المادة 02 منه.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

المسؤولين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك، وينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية، ويرسل مجلس المحاسبة نسخة من هذا التقرير إلى الهيئة التشريعية¹.

رابعا: انضمام الجزائر إلى الاتفاقيات الدولية المتعلقة بمكافحة الفساد

تتمثل الاتفاقيات الدولية المتعلقة بمكافحة الفساد والتي انضمت إليها الجزائر في:

1. اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد

تعتبر أول اتفاقية دولية لمكافحة الفساد تم التصديق عليها في 31 أكتوبر 2003 بنيويورك، وتضم هذه الاتفاقية 71 مادة مقسمة إلى 08 فصول، تهدف إلى دعم التدابير الرامية إلى مكافحة الفساد، ودعم التعاون الدولي في مجال مكافحة الفساد.

2. اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته

صادقت الجزائر على اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته، حيث تهدف هذه الاتفاقية إلى تشجيع دول الأطراف بإنشاء الآليات اللازمة لمنع الفساد في إفريقيا، والقضاء على الجرائم ذات الصلة في القطاع العام والخاص، وتسهيل التعاون فيما بين الدول، وتنسيق السياسات والتشريعات من أجل ضمان فعالية الإجراءات الخاصة بمنع الفساد ومكافحته.

3. الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد

صادقت الجزائر على هذه الاتفاقية يوم 21 ديسمبر 2010، وتهدف هذه الاتفاقية إلى تعزيز التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته وتعزيز التعاون العربي على الوقاية من الفساد².

الفرع الثالث: واقع الفساد الجبائي في الجزائر

تشكل الرقابة الداخلية آلية مهمة لمراقبة مدى احترام القانون في الإدارة الجبائية، إلا أنّ ضعف الرقابة الداخلية ينعكس سلبا على الحد من انتشار الفساد في الإدارة الجبائية، الذي يشكل عائقا كبيرا أمام تطورها، وفي ظل غياب الإحصائيات المتعلقة بالفساد الجبائي فسنتكفي بالأمثلة الشائعة للمخالفات في الإدارة الجبائية، وبعض أشكال العقوبات المطبقة على أعوان الإدارة الجبائية في حالة ارتكابهم المخالفات.

¹ نفس المرجع السابق، المادة 16 منه.

² الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، الإطار القانوني والمؤسسي لمكافحة الفساد في الجزائر، طبعة ثانية، 2014، د.ص.

أولاً: الأمثلة الشائعة للفساد في الإدارة الجبائية

توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الجبائية، والتي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي الإدارة الجبائية، والتي تتمثل في ظاهرة الفساد الجبائي، بحيث أنّها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة، ومن الأمثلة الشائعة للفساد في الإدارة الجبائية التي قد يرتكبها الموظف الجبائي، نذكرها فيما يلي:

- يأخذ الفساد الجبائي في الإدارة الجبائية صوراً متعددة مثل (التمييز في المعاملة الضريبية للمكلفين، سوء تقدير الوعاء الضريبي بهدف تحقيق منفعة خاصة، الغش، الرشوة... إلخ).
- التواطؤ بين المكلفين بالضريبة والمفتشين، سواء للتغاضي عن عدم قيامه بدفع بيانات صحيحة وواقعية عن ربحه أو لتقليل عبئ الالتزام الجبائي للمكلف بالضريبة أو مساعدته في الحصول على إعفاءات أو خصومات غير مستحقة.
- قد يستخدم محصلو الضرائب التهديد بالتقدير الضريبي المفرط لابتزاز المكلفين بالضريبة.
- أن تدفع الشركات لكبار المسؤولين في الإدارة الجبائية بهدف الحصول على إعفاء جبائي¹.
- الضغط على المكلف بالضريبة من أجل حل النزاع ذو طابع شخصي.
- قبول المكافآت المالية يمنحها المكلفين بالضريبة إلى المسؤولين في الإدارة الجبائية.
- القيام بحماية المكلف بالضريبة من خلال عدم إدراجه في برنامج التحقيق في الوضعية الضريبية أو إخطاره مسبقاً بعملية الرقابة الجبائية².
- قد يأخذ شكلاً بعيداً عن العلاقة بين المكلفين بالضريبة والموظفين مثل: الاستلاء على المال العام أو التدخل في تعيين أحد الأقارب أو الأصدقاء بالإدارة الجبائية وهو من غير المؤهلين لذلك، ممّا ينعكس سلباً على أداء الإدارة الجبائية³، وعموماً يعود السبب الرئيسي لانتشار الفساد في الإدارة الجبائية إلى تراجع المستوى الأخلاقي للموظفين مرتكبي الفساد.

ثانياً: المخالفات المرتكبة في الإدارة الجبائية الجزائرية وأهم العقوبات المطبقة

لقد قدمت المفتشية العامة للمصالح الجبائية تقاريرها لسنوات 2011 و 2013 و 2015 و 2016 والمتعلقة بتطبيق مدونة أخلاقيات المهنة من طرف أعوان الإدارة الجبائية، إلا أنّ الملاحظ أنّ العقوبات التي تطبق على هؤلاء الموظفين كانت ذات طابع إداري أكثر منه جزائي كما يبيّنه الجدول رقم (3-29):

¹ أندرو جويل، وماريو منصور، وريثا ميتزا، وكارلو سدرافيتش، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مرجع سبق ذكره، ص 11.
² Guide de Déontologie des fonctionnaires, la direction générale des impôts, Edition 2017, p 18.
³ المادة 29 من القانون 06 - 01، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، مرجع سبق ذكره، ص 13.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الجدول رقم (3-29): أشكال العقوبات المطبقة على أعوان الإدارة الجبائية

عدد الموظفين				نوع العقوبة
2016	2015	2013	2011	السنوات
50	96	67	118	الإنذار
17	26	19	25	التوبيخ
11	21	17	20	الفصل والإحالة على العدالة
04	01	0	03	السجن
01	04	03	08	التحويل
03	37	13	23	الطرد لمدة محدودة
05	04	02	02	التنزيل في الرتبة
91	189	121	199	المجموع

Source : La Lettre de la DGI, bulletin d'information de la direction générale des impôts N° 16, 17, 20, 21, 24, 25, 26.

نلاحظ من الجدول أنّ أغلب العقوبات كانت عبارة عن إنذارات، حيث مست هذه الأخيرة 96 عوناً

سنة 2015، و50 عون سنة 2016، بينما لم تتعد عقوبة الفصل والإحالة على العدالة 21 حالة سنة 2015 و11 حالة سنة 2016.

الجدول رقم (3-30): عدد الموظفين الذين ارتكبوا مخالفات في الإدارة الجبائية

رتبة العون الضريبي	عدد الموظفين 2011	عدد الموظفين 2012	عدد الموظفين 2013	عدد الموظفين 2014
مفتش مركزي	27	31	25	30
مفتش قسم	03	04	01	08
مفتش رئيسي	38	40	30	39
مفتش	22	20	13	22
مهندس دولة، عون تقني في الإعلام الآلي، عون حجز مبرمج جبائي، محلل جبائي	12	05	10	19
مراقب	30	15	13	14
عون معاينة، عون إداري، عون مكتب	33	55	37	46
عامل مهني وعون صيانة وعامل نظافة	11	09	06	13
عون حماية وأمن وحارس	29	43	31	32
سكرتيرة	/	/	01	01

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

07	03	08	01	سائق
01	05	01	03	حاجب
232	175	231	209	المجموع

المصدر: محمد دوة، رشيدة زاوية، انعكاس فساد الموظف على الإدارة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 188.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أنه في مدة أربعة سنوات، حوالي 847 موظف في الإدارة الجبائية ومن مختلف الرتب إطارات كانوا أو غير ذلك ارتكبوا مخالفات كثيرة مثل الاعتداء على بعض المكلفين بالضريبة أو سرقة أو تلقي رشوة أو المساهمة في استخراج وثيقة عدم الخضوع لمكلف بالضريبة له ديون كثيرة... إلخ، وقد أثرت مؤخرا قضية اكتشاف تورط مسؤولين في قضايا فساد، وهم موجهة لبعض المسؤولين في مديريات الضرائب بتلقي رشاي وامتيازات لمتعاملين وتجار، من بينها توقيف مدير الضرائب في إحدى الولايات الشرقية في حالة تلبس بالرشوة، وتوقيف مفتش ضرائب في حالة تلبس بالرشوة، وإطلاق تحقيقات حول مفتش آخر للضرائب الذي حاول ابتزاز مسؤول شركة لتوظيف ابنه مقابل إعفاءات جبائية¹.

ثالثا: الفساد الجبائي في الجزائر وفق مؤشر مدركات الفساد

الجدول الموالي يوضح مدركات الفساد في الجزائر حسب الطرف الفاعل:

الجدول رقم (3-31): مدركات الفساد في الجزائر حسب الطرف الفاعل

القضاة	مدراء الأعمال	مسؤولو الضريبة	أعضاء المجالس المحلية	المسؤولون الحكوميون	أعضاء البرلمان	الفئة
%28	%37	%40	%39	%39	%39	النسبة

المصدر: منظمة الشفافية العالمية، الناس والفساد، دراسة مسحية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا، 2016، ص 36.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنّ فئة المسؤولين في القطاع العام يشكلون النسبة الغالبة من حيث انتشار الفساد في أوساطهم، حيث بلغت النسبة 40 في المائة لدى المسؤولين في الإدارة الجبائية، و39 في المائة للمسؤولين المنتخبين (أعضاء البرلمان وأعضاء المجالس المحلية)، هؤلاء الذين من المفروض أنّه تم انتخابهم لتمثيل المواطنين والدفاع عن حاجياتهم وإيصال أصواتهم إلى السلطات العليا في البلاد، إلا أنّه بالمقابل لا يدافعون إلاّ على مصالحهم الخاصة وبكل الطرق ولو عن طريق الفساد، والملفت للانتباه أكثر أنّ نسبة 28 في المائة تخص فئة القضاة، وهي نسبة مرتفعة إذا ما أخذنا بعين الاعتبار للدور الذي يطلع به القاضي في الفصل في المنازعات

¹ جريدة النصر 23/02/2016، مقال صحفي منشور على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب:

تاريخ الاطلاع: 2018/01/04 <https://www.mfdgi.gov.dz/>

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

القضائية، وانتشار الفساد ليس فقط في الإدارة الجبائية ولكن في كافة أجهزة ومؤسسات الدولة، بل أنّ انتشاره أصبح بصفة رهيبية في المجتمع.

الفرع الرابع: أسباب انتشار الفساد الجبائي في الجزائر وسبل مكافحته

تتمثل أسباب انتشار الفساد في الإدارة الجبائية الجزائرية في ما يلي:

أولاً: نقائص مرتبطة بالموارد البشرية في الإدارة الجبائية

تظهر النقائص المرتبطة بالموارد البشرية من حيث تعداد الطاقم الإداري للإدارة الجبائية إذا ما قارناها بعدد المكلفين بالضريبة الذي يشهد تزايداً من سنة إلى أخرى، فاحتلال التوازن بينهما ينعكس سلباً على قدرة الإدارة الجبائية على تغطية كل المهام الموكلة لها، في حين يستلزم ذلك ارتفاع عددهم، إلاّ أنّه يبقى إلى حد الساعة محدوداً مقارنة مع تعداد المجتمع الضريبي، كما أنّ الرصيد المعرفي للموظف يشكل أهمية بالغة في التطبيق الصحيح للقانون¹، إلاّ أنّه وإلى غاية سنة 2014 لا تزال الإطارات الجامعية لم تتجاوز 35 في المائة من مجموع الموظفين في المديرية العامة للضرائب كما يبرزه الجدول رقم (3-32):

الجدول رقم (3-32): عدد الموظفين في الإدارة الجبائية حسب المستوى العلمي خلال السنوات 2012-2013-2014

2014		2013		2012		
النسبة	عدد الموظفين	النسبة	عدد الموظفين	النسبة	عدد الموظفين	مستوى التأهيل
02%	141	02%	154	01%	124	ما بعد التدرج
34%	8860	33%	7802	34%	7072	جامعي
39%	9957	43%	1006	46%	9401	ثانوي
25%	6349	22%	5304	19%	3770	مختلف
100%	25317	100%	23327	100%	20385	المجموع

Source : Direction générale des impôts, Evolution des effectifs de la direction générale des impôts au titre de l'exercice, 2012-2013-2014.

نلاحظ من خلال الجدول أنّ الموظفين الذين يجوزون على مستوى ثانوي يمثلون الأغلبية، حيث سجلت نسبة 46 في المائة سنة 2012، وفي ظل غياب استراتيجية واضحة للرفع من مستوى التأهيل العلمي للموظفين، خاصة بالنسبة لأولئك الأعوان الذين يمارسون نشاطاتهم في جمع المعلومات وتحليلها، فتؤثر محدودية مستواهم التعليمي تأثيراً بليغاً على مستوى الإفصاح والشفافية.

¹ فرج شعبان، حدادو فهيمة، عبد الله الحرتسي حميد، الحوكمة الجبائية ودورها في الحد من الفساد الجبائي بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 91.

ثانيا: ضعف فاعلية المفتشية العامة للمصالح الجبائية

بالرغم من وجود المفتشية العامة للمصالح الجبائية المخول لها بالرقابة الداخلية، والقيام بالتفتيش والتحقيقات في الإدارة الجبائية، إلا أنّ دورها لا يزال محدودا في مجال مكافحة الفساد، فهي تكتفي بإصدار تقرير يحتوي فقط على ملاحظات ومعاينات المتعلقة بالمخالفات المسجلة في التسيير في الإدارة الجبائية، وهذه الإجراءات غير كافية في ظل تعدد وتعقد الأساليب التي يستعملها بعض الموظفين في ممارسات فاسدة¹.

ثالثا: سوء استخدام السلطة أو استغلال النفوذ

وهذا ما يظهر فيما تنشره الجرائد اليومية من فضائح للفساد دليل على تفشيهِ سواء بين المسؤولين في الدولة، أو بين الموظفين العموميين المقدمين للخدمة العامة من خلال الرشاوي التي يتلقونها مقابل تقديم الخدمات، هذه الأخيرة تعتبر حق للمواطن، ويعود السبب في ذلك بالدرجة الأولى إلى عدم الالتزام الكلي بتطبيق قوانين وتشريعات مكافحة الفساد.

رابعا: غياب المساءلة الإدارية

ومثال ذلك عدم إجبار المفتشين على تقديم تقرير مفصل حول عملية الرقابة الجبائية، وهذا فيما يخص المبالغ المحقق فيها، والمبالغ المسترجعة²، لذلك نجد أنّ خلال الفترة 2012-2016 تم استرجاع في المتوسط نسبة 26,67 في المائة من إجمالي المبالغ المحقق فيها، أما المبالغ غير المسترجعة فيشوبها الغموض. وأنّ مكافحة الفساد الجبائي في الجزائر يحتاج إلى تفعيل دور المفتشية العامة للمصالح الجبائية، وكذا استحداث وإنشاء هيئة النزاهة، كما يجب الاعتماد على أسس موضوعية في اختيار موظفي الإدارة الجبائية، بالإضافة إلى الرفع من مستوى الدعم المادي والمعنوي للموظفين وتقليل الاحتكاك بين المكلفين بالضريبة والموظفين في الإدارة الجبائية، كما يجب تفعيل مؤسسات مكافحة الفساد، والعمل على التوعية بالأبعاد الاقتصادية والاجتماعية الخطيرة للفساد وتكريس الحماية القانونية للمبلغين عن الفساد.

أولا: تفعيل دور المفتشية العامة للمصالح الجبائية

وذلك بمنحها الاستقلالية الكافية كسلطة مراقبة بعيدا عن وصاية وزير المالية، وتزويدها بالهيكل المادية والبشرية المؤهلة لمكافحة الفساد في الإدارة الجبائية.

¹ نفس المرجع السابق، ص 91.

² نفس المرجع السابق، ص 92.

ثانيا: استحداث وإنشاء هيئة النزاهة

وهي هيئة تابعة للمفتشية العامة للمصالح الجبائية، تتمثل مهمتها في المحافظة على معايير الأمانة والنزاهة في سلوك موظفي الإدارة الجبائية، وتوعية الموظفين عن طريق عقد اجتماعات، وتحسيسهم بالالتزام بالقيم الأخلاقية والحس الوطني، و تحفيزهم على تظافر الجهود لمنع الفساد.

ثالثا: الاعتماد على أسس موضوعية في اختيار موظفي الإدارة الجبائية

إنّ اختيار الأعوان والمسؤولين في الإدارة الجبائية يجب أن يكون على أسس موضوعية تبعا للمستوى العلمي والكفاءة المهنية والأخلاقية، ومعايير واضحة وبعيدة عن الوساطة والمحاباة، كما لا بد من إجراء تقييم لأداء الموظفين العاملين بالإدارة الجبائية بصورة مستمرة¹.

رابعا: الرفع من مستوى الدعم المادي والمعنوي للموظفين

بما أنّ الموظف يعتمد على ما تقدمه له الدولة من أجر ومختلف المكافآت والامتيازات لتدبير أمور احتياجاته الشخصية، لذلك لا بد من إبداء الاهتمام اللازم بالجانب المادي وعدم إهماله، وإعادة النظر في تحديده وتعديله بما يتوافق مع المتطلبات الحياتية للموظف وتماشيا مع المتغيرات الاقتصادية التي تؤثر في القيمة الحقيقية للأجر، لذلك فإنّ انخفاض الدعم المادي يمكن أن يسبب في عزوف لذوي الاختصاص عن الالتحاق بالإدارة الجبائية، وكذلك عدم قدرة الموظفين من مقاومة الإغراءات المالية التي تعرض عليهم من قبل المكلفين بالضريبة من التواطؤ معهم في تسهيل التهرب من دفع الضرائب ونظرا للمخاطر الناجمة من وراء إهمال الجانب المادي والمعنوي للموظفين ذهبت أغلب دول العالم المتقدمة منها على وجه الخصوص إلى الرفع من شأن الموظفين في الإدارة الجبائية، فنجد على سبيل المثال في النرويج يعد رجال الضرائب قضاة مال لهم من الحصانة والمزايا للسلطة القضائية².

خامسا: تقليل الاحتكاك بين المكلفين بالضريبة والموظفين في الإدارة الجبائية

غالبا ما يزيد احتمال نشوء الفساد في الإدارة الجبائية مع ارتفاع مستوى الاتصال والتواصل بين المكلفين بالضريبة والموظفين، لذلك لا بد من تقليل ذلك الاحتكاك، وهنا يعتبر تدعيم الإدارة الجبائية بتكنولوجيا المعلومات في مختلف مراحل العملية الضريبية عاملا هاما لتخفيف وطأة الفساد، نظرا لإمكانية تخزين المعلومات والرجوع إليها في أي وقت، وبالتالي يصبح من الصعب التستر على العمليات المشبوهة.

¹ أمزيان عزيز، دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 129.

² فوج شعبان، حدادو فهيمة، عبد الله الحرتسي حميد، الحوكمة الجبائية ودورها في الحد من الفساد الجبائي بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 94.

سادسا: تفعيل مؤسسات مكافحة الفساد

يحتاج مكافحة الفساد إلى تفعيل المؤسسات الموكلة لها مكافحته، فنجد على سبيل المثال الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته غير مفعلة بالشكل الذي يمكن أن يعطي نتائج إيجابية على الصعيد الميداني فهي تتواجد منذ أكثر من 10 سنوات لكنها لم تتمكن من إنجاز أي عمل على صعيد محاربة الفساد، وما يزيد من صعوبة الأمر عدم وجود آليات لمراقبة ومعاقبة من يثبت في حقه، وكذلك مجلس المحاسبة، فالملاحظ أنّ التقرير الذي يعده لا يقدم للرأي العام ولوسائل الإعلام لضمان الشفافية، بل يكفي فقط بإرسال نسخة منه إلى الهيئة التشريعية¹.

سابعا: التوعية بالأبعاد الاقتصادية والاجتماعية الخطيرة للفساد

إنّ مسؤولية مكافحة الفساد ليست مسؤولية فردية، وإنما هي مسؤولية جماعية تبدأ من رأس الهرم في السلطات الحكومية (القضائية، التشريعية، التنفيذية) والانتهاه بكل أفراد المجتمع، وتعتمد على نشر ثقافة الوعي العام للمواطن ضد الفساد والمفسدين وبيان خطورته على الجانب الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع ومستقبله، وفي هذا الإطار تم إبرام اتفاقية تعاون مع الهيئة الوطنية للوقاية ومكافحة الفساد لنشر التوعية عبر المدارس والجامعات حول مخاطر الفساد سنة 2015²، فبالنسبة لوزارة المالية ترمي الاتفاقية إلى ضرورة وضع برامج ونشاطات مدرسية، هدفها الوقاية من الفساد عن طريق التحسيس بالمبادئ والقيم الأخلاقية، والتعريف بمخاطر الفساد، ولتحقيق ذلك لا بد من تكوين مفتشي التربية الوطنية لإعداد دعائم ووثائق بيداغوجية حول الفساد، أما بالنسبة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي فلا بد من إدخال وحدات تعليمية تتناول الفساد، وذلك كخطوة أساسية نحو إدماج البحث العلمي حول ظاهرة الفساد، بالإضافة إلى التنظيم الدوري للجامعات والمدارس العليا على المستوى الوطني لأيام دراسية ومحاضرات وملتقيات علمية تتناول مسائل متعلقة بظاهرة الفساد هدفها التوعية من مخاطرها.

¹ نفس المرجع السابق، ص 95.

² وزارة العدل الجزائرية، مساهمة الجزائر في أشغال الاجتماع الثامن لفريق العمل الحكومي الخاص بالوقاية من الفساد، جنيف: الخلية الدائمة لمتابعة تطبيق اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، 2017.

ثامنا: تكريس حماية قانونية للمبلغين عن الفساد

يحتاج مكافحة الفساد إلى تهيئة الجهود الرامية إلى غرس ثقافة ووعي لدى أفراد المجتمع حول مخاطر الفساد، ودفعهم للتبليغ عنه والكشف عن التجاوزات الجبائية، إلا أنهم بحاجة إلى التمتع بحماية فعالة بالاستناد إلى قوانين مكافحة الفساد¹.

المطلب الرابع: ملاحقة المكلفين المتهمين من دفع الضريبة

تتحقق ثقة المكلفين بالضريبة في الإدارة الجبائية، إذا ما لاحقت المكلفين المتهمين من الضريبة وبذلك تكون قد حققت مبدأ المساواة والشمول الذي من شأنه التقليل من شعور المكلف الملتزم بدفع الضريبة بعدم الرضا الذي ينتابه نتيجة علمه بأنّ المكلف بالضريبة الذي يجواره ليس له ملف جبائي ولا يسدد دين الضريبة.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي

لكي نفهم التهرب الضريبي لابد لنا أن نفهم المعنى الدقيق للفظ التهرب، فالمعنى اللغوي هو مشتق من الفعل الثلاثي هرب وقد جاء في المعجم تحت كلمة هرب، هربا، هروبا، ويقال هرب فلان جعله يهرب، وهرب البضاعة الممنوعة من بلد إلى بلد خفية، والمهرب من يجترم إدخال الأشياء الممنوعة أو إخراجها من البلد².

أولا: تعريف التهرب الضريبي

إنّ تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الضريبية، وهذا إمّا بالتجنب الضريبي أو بالغش الضريبي، ونظرا لتشابه وتداخل هذين المصطلحين ارتأينا ضرورة الفصل بينهما، لأنهما ظاهريا يؤديان إلى نفس المعنى، أمّا جوهريا فهما غير ذلك، ويتجلى لنا ذلك من خلال تعريف كل واحد منهم، فالتجنب الضريبي هو التخلص المكلف بالضريبة القانوني كليا أو جزئيا من دفع الضريبة دون انتهاك القانون³، أمّا الغش الضريبي فهو التخفيض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء في التصريحات أو التضخيم في النفقات أو التخفيض في الإيرادات⁴، ولم يعرف المشرع الجزائري الغش الضريبي، وإمّا اكتفى فقط، بذكر بعض الأعمال التي يعتبرها غش ضريبي، والمتمثلة في إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل

¹ فرج شعبان، حدادو فهمية، عبد الله الحرتسي حميد، الحوكمة الجبائية ودورها في الحد من الفساد الجبائي بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 96.

² معجم المعاني الجامع - معجم عربي عربي.

³ خالد أمين عبد الله، حامد داود الطحلة، النظم الضريبية ضريبة الدخل والضرائب الجمركية ضريبة المبيعات "دراسة مقارنة"، مرجع سبق ذكره، ص 39.

⁴ André Barilari, lexique fiscal, Dalloz, 2ème édition, Paris, 1992, p 92.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة أو تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول، إما على تخفيض أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما للاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح الفئات من المدينين أو القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد أو ممارسة نشاط غير قانوني أو قيام المكلف بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به¹، ومنه يكون هناك غش جبائي عند لجوء المكلف بالضريبة إلى استعمال طرق وأساليب احتيالية قصد التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً، لذلك يطلق عليه أيضاً بالتهرب الغير المشروع.

ثانياً: أصناف المكلفين المتهربين من دفع الضريبة

تم تصنيف المكلفين المتهربين من دفع الضريبة إلى ثلاثة أصناف:

- **الصف الأول:** مكلفون بالضريبة يفهمون القانون الجبائي لكنهم يختارون عدم الالتزام بكامل أحكامه.
- **الصف الثاني:** مكلفون بالضريبة لديهم الاستعداد والرغبة للالتزام بالقانون لكن محدودية معرفتهم بأحكام القانون الجبائي لا تساعدهم على ذلك.
- **الصف الثالث:** المكلفون بالضريبة الذين لا يلتزمون بأحكام القانون الجبائي عن عمد².

ثالثاً: أشكال التهرب الضريبي

تتخذ ظاهرة التهرب الضريبي أشكال متعددة وكثيرة يصعب حصرها خصوصاً بعد التطور الحاصل في ميدان المعاملات التجارية.

1. استغلال ثغرات ونقائص النظام الجبائي

إنّ هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي ليس في متناول كل المكلفين بالضريبة، إذ أنّه يجب أن يتميز بالذكاء في كيفية استغلال الفرص، والثغرات، والنقائص التي تعترى النظام الجبائي، فهي تعتمد في الأساس على المهارة، والذكاء الجبائي، ومع هذا فإنّ بعض المكلفين بالضريبة قد يستعينون بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف هذه الثغرات.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 2/193 منه.

² عباس ناصر سعدون، تعزيز الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، مرجع سبق ذكره، ص 228.

2. تهرب ضريبي ينظمه المشرع الجبائي

يستند هذا التهرب كون أنّ الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف اقتصادية، مالية، واجتماعية، لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة¹.

3. الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة

لقد سبق وأن أشرنا إلى هذا الشكل من التهرب الضريبي، والذي يعرف بالتحجب الضريبي، واعتبر أبسط أشكال التهرب الضريبي، وقد يكون هذا الامتناع كلياً أو جزئياً، فقد يكون الامتناع بصفة كلية إذا امتنع المكلف بالضريبة عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة بقصد تفادي دفعها، كأن يمتنع عن شراء السيارة لتفادي دفع الرسم النوعي وكذا قسيمة السيارة، أمّا الامتناع الجزئي يكون مثلاً عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن زيادة وحدة واحدة من العمل لكي لا يتعدى سقفاً معيناً من الدخل، وبالتالي الخضوع إلى ضريبة أقل مع المحافظة على مستوى دخل مناسب².

4. التهرب الضريبي على المستوى الدولي

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الاقتصاديين، إلاّ بعد قيام الشركات المتعددة الجنسيات، ويرجع إلى طبيعة نشاط تلك الشركات، وبما أنّ الهدف الأساسي لهذه الشركات هو تحقيق أقصى ربح وبأقل التكاليف وعبء ضريبي ممكن، فهي تلجأ إلى التهرب الضريبي لتقليل من هذا العبء بصفة جزئية أو التخلص منه كلياً.

رابعا: السلوك الجبائي للمكلف بالضريبة تجاه الجبائي

هناك العديد من السلوكيات الجبائية التي تم التوصل إليها من خلال الدراسات السيكولوجية لسلوك المكلف بالضريبة إزاء واجبه الجبائي، حيث يقوم المكلف بالضريبة بممارسة الغش الضريبي معتمداً على حساب اقتصادي للأعباء التي سوف يتحملها في حالة ما إذا تم اكتشاف أمره، والفوائد التي يمكن أن يجنيها، وقد يقوم المكلف بالضريبة بحساب الغرامات التي يتحملها عند اكتشاف أمره من قبل الإدارة الجبائية، فإذا كانت هذه العقوبات صارمة يمكن أن تشكل رادعاً أمام سلوك المكلف بالضريبة لارتكاب ما ينوي ارتكابه³، وفي خلال السنوات الأخيرة ظهر نموذج مبني على الملاحظة والاختبار، وقد تمحضت عنه نظرية تقترح المتغيرات الاقتصادية

¹ محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، منشأة المعارف، بدون طبعة، مصر، بدون سنة نشر، ص 230.

² بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، المجلد 01، العدد 02، الجزائر، 2015، ص 124.

³ مرازقة صالح، السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة، مجلة الاقتصاد والمجتمع، المجلد 01، العدد 01، الجزائر، 2002، ص 76.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

كعوامل محددة للسلوكيات الجبائية تجاه التهرب الضريبي، ومتغيرات اجتماعية نفسية كمحرض على التهرب الضريبي، وقد شكلت هذه النظرية الانطلاقة في التمييز بين مبررات السلوك الجبائي غير الشرعي، ولكن قد يكون مقصودا من قبل المشرع في التشريع الجبائي الممارس بدافع من العوامل النفسية والاجتماعية للمكلف بالضريبة¹.

الفرع الثاني: أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي

والسؤال المطروح هنا هو ما هي أهم الأسباب التي تدفع المكلفين بالضريبة إلى التملص من أداء واجباتهم الجبائية سواء كانت بطريقة شرعية (التجنب الضريبي)، أو بطريقة غير شرعية (الغش الضريبي)؟ هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع بجل المكلفين بالضريبة لعدم الالتزام بواجباتهم الجبائية و نجد من بينها:

أولاً: الأسباب النفسية والاجتماعية

غالباً ما تقف النواحي النفسية والاجتماعية للمكلف بالضريبة في الوعي الضريبي، لكنه في الواقع توجد عدة عوامل نفسية واجتماعية أخرى بينتها الأدبيات الحديثة في المجال، ويمكن حصر أهم هذه العوامل النفسية والاجتماعية في المعرفة الضريبية، والانصاف الضريبي، والأخلاق الضريبية، وتأثير الجماعة المرجعية.

1. المعرفة الضريبية

ويقصد بالمعرفة الضريبية مجموعة المعلومات التي يعرفها المكلف بالضريبة حول كيفية حساب ودفع وتقديم تصريح عن ضرائبه، والمعرفة الضريبية هي عنصر هام للامتثال الجبائي، خاصة في ما يتعلق بالمسؤولية الجبائية التي تعتمد على التصريح الذاتي²، وتشمل المعرفة الضريبية عنصرين أساسيين: المستوى العام للمعرفة الضريبية، والمستوى الخاص المرتبط بمعرفة فرص التهرب الضريبي³، وأن معرفة المكلف بالضريبة جميع الجوانب التقنية للضريبة يساهم في رفع نسبة الامتثال الضريبي، وفي المقابل غياب المعرفة الضريبية لدى المكلف بالضريبة تقوده إلى عدم الامتثال الضريبي، بطريقة مقصودة أو غير مقصودة⁴.

¹ نفس المرجع السابق، ص 77.

² Saad, Natrah, Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View Procedia - 2nd World Conference On Business, Economics And Management-WCBEM, Procedia - Social and Behavioral Sciences, N° 109, 2013, p 1069, web site : <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042813052294/pdf?md5=2c33c20ec>, le 17-11-2015.

³ Jackson, Betty R and Milliron, Valerie C, Tax Compliance Research: Findings, Problems and Prospects, Journal of Accounting Literature, Vol.05, 1986, p 12, web site: [https://www.scirp.org/\(S\(czeh2tfqyw2orz553k1w0r45\)\)/reference/ReferencesPapers.aspx?Refer](https://www.scirp.org/(S(czeh2tfqyw2orz553k1w0r45))/reference/ReferencesPapers.aspx?Refer), le 17-11-2015

⁴ Saad, Natrah, Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers, op.cit, p 1069.

2. الإنصاف الضريبي

يرتكز الإنصاف الضريبي على نظريتين: نظرية الإنصاف، ونظرية معالجة النتائج، فنظرية الإنصاف تبين أنّ الأفراد يقارنون بطريقة ذاتية ما يستقبله الآخرون، ويتحدد سلوكهم وفقا لهذه المقارنة، فإذا كان الذي يدرك أنّ الآخرين يدفعون أقل مما يدفعه هو فيلجأ تلقائيا إلى سبل تفادي دفع الضرائب، لأنّ غياب العدالة والمساواة يؤدي إلى الشعور بالظلم لدى المكلف بالضريبة الذي يتخذه دافعا للتهرب الضريبي، أما نظرية معالجة النتائج تبين أنّ الفرد يتصرف وفقا للأداء الذي يتوقعه من تصرفاته، فالنتائج التي ينتظرها هي التي تحدد طريقة تصرفاته، وهذا ما يتجانس مع بعض النظريات الكلاسيكية مثل نظرية المنفعة المتوقعة، فالمكلف بالضريبة يتوقع من دفعه للضريبة الحصول على خدمات عمومية ذات جودة، فهو يتنازل عن جزء من ثروته مقابل الحصول على خدمات عمومية مقبولة، وكلّما كان إدراك أداء الخدمات المستلمة أقل من العبء الضريبي، كلّما لجأ إلى سبل التملص من دفع التزاماته الجبائية، سواء بطريقة مشروعة أو غير مشروعة، ذلك لأنّ المنفعة أو القيمة المدركة ضعيفة، وعندما تقدم امتيازات جبائية لفئة معينة دون الأخرى فيشعر الذي يمثل للضريبة أنّه هو الذي يساهم في نفقات تلك الفئة المستفيدة من الامتيازات، وهذا الشعور له أثر كبير على محاولة التهرب من الضرائب، حيث أنّ الإنصاف الضريبي يجعل جميع أفراد المجتمع المعنيين يساهمون بصفة كلية في النفقات العمومية، وهذا هو الهدف الأمثل لأي نظام جبائي¹.

3. الأخلاقية الضريبية

يقصد بالأخلاق بصفة عامة الأنظمة المعيارية لقواعد السير الخاصة بمجتمع ما، وهي التي تحدد ما هو السلوك المقبول وما هو السلوك المرفوض في ذلك المجتمع، وأما الأخلاق الضريبية فيقصد بها المبادئ الأخلاقية التي يملكها الفرد بشأن دفع الضرائب²، وإنّ أداء الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم، هو تعبير عن ممارسة المسؤولية لكل مكلف منهم في المحافظة على وطنه، وذلك بتوريد نصيبه من الإيرادات العامة للدولة، وعليه فإنّ المستوى الأخلاقي لمواطني الدولة يعتبر رفيعا إذا ما التزم المواطنون بالتزامهم الجبائي، أمّا ضعف المستوى الأخلاقي فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع وعدله، ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة، حيث أنّ ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد يحفز على التهرب من أداء الضريبة³.

¹ Acclassato, Denis, Éthique et Evasion Fiscale au Bénin, Éthique et économique, Vol.12, n°.02, 2015, p 01.

² Torgler, Benno, K. Murphy, Tax Morale in Australia: What Shapes it and has it Changed Over Time?, Journal of Australian Taxation, Vol. 07, 2004, p 298.

³ عناية غازي، الاقتصاد الإسلامي، الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة، منشورات دار الكتب، بدون طبعة، الجزائر، 1991، ص 252.

4. تأثير الجماعة المرجعية

الإنسان هو عنصر من الوحدة الاجتماعية، لذلك سلوكياتهم هي ناتج التفاعلات مع أفراد الجماعة التي ينتمون إليها، ويعد تأثير الآخرين عاملا من العوامل المساعدة على الامتثال الضريبي أو التهرب الضريبي، ويقصد بتأثير الأفراد اعتماد سلوك الفرد على سلوك نظرائه، وهم أساسا يتمثلون في أفراد العائلة، الأصدقاء... إلخ¹.

ثانيا: الأسباب الاقتصادية

تؤثر الحالة المالية للمكلف بالضريبة على التهرب، بحيث نجد ميل المكلف بالضريبة نحو التهرب الضريبي يزيد كلما زاد عبء عليه وساء مركزه²، فالصعوبات الاقتصادية والمالية التي يمر بها المكلف بالضريبة غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب والغش الضريبي التي يمارسها، وتزيد هذه الميول كلما كان دخله ضعيفا، هذا عن الحالة المالية للمكلف، أما عن حالته الشخصية وتأثيرها على درجة ميوله إلى التهرب الضريبي فهي تتحدد حسب بعض الدراسات بالعمرو والحالة العائلية للمكلف بالضريبة، وقد توصلت هذه الدراسات إلى النتيجة التالية: الأفراد الذين تكون أعمارهم أقل من 40 سنة وأكثر من 65 سنة أظهروا مستوى متدني من الالتزام الجبائي وهذا لكون المرحلة العمرية قبل الأربعين سنة تكاد تكون أهم مرحلة في حياة الأفراد من الناحية المالية لأنها مرحلة صنع الأسرة ومن ثم فهي تحتاج إلى أعباء مالية مرتفعة مما يؤدي بهم للوقوع في التهرب الضريبي لمواجهة هذه الأعباء، أما بالنسبة لمن هم في المرحلة العمرية الأكثر من 65 سنة فرمما تزداد حاجتهم إلى المال نظرا لمرورهم بأمراض الشيخوخة، خاصة في ظل فشل أو قصور نظم التأمين الاجتماعي، أما أولئك الذين تنحصر أعمارهم ما بين 40 و65 سنة فأظهروا مستوى مقبول من الالتزام الجبائي وهذا لوجودهم في وضع مالي مريح³.

ثالثا: الأسباب السياسية

إنّ انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة، عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها، وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الجبائية، حيث تبين الدراسات أنّ التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب وزادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة

¹ Chau Gerald, Leung Patrick, Tax Compliance Model: A Research Synthesis, A Critical Review of Fischer Journal of Accounting and Taxation, Vol. 01, n° 02, 2009, p 34.

² ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004، ص 12.

³ بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مرجع سبق ذكره، ص 122.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب تذهب للإنفاق على قلة من المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها¹، والفساد المنتشر داخل أجهزة الدولة، وداخل الإدارة الجبائية على وجه الخصوص، والتي تشجع على دفع الرشى بدلا من أداء الضرائب المستحقة².

رابعا: الأسباب التشريعية

يشكل ثقل عبء الضريبة مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين بالضريبة يدفعهم على التهرب الضريبي، كما أنّ حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي، بحيث أنّ المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف بالضريبة إثر تهربه من الضريبة، ففي هذه الحالة يتعدد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي³.

الفرع الثالث: بعض ميادين وطرق التهرب الضريبي وآثاره في الجزائر

نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر التي تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية فمن الضروري الإمام بعض الميادين والطرق التي من الممكن أن تكون منفذا للتهرب، وكذا أهم الآثار المترتبة عنها، وهذا بغية تكوين ولو صورة بسيطة حول هذه الظاهرة، لنتمكن من محاولة السيطرة عليها فيما بعد، لأنّه ليس من المجدي أن نسعى وراء مكافحتها والحد منها، إن كنا في الأصل لا نملك أدنى فكرة ومعرفة حول ما نكافح ضده.

أولا: بعض ميادين وطرق التهرب الضريبي

إنّ ميادين وطرق التهرب الضريبي كثيرة يصعب حصرها خصوصا بعد التطور الحاصل في ميدان التعاملات، والمبادلات التجارية، غير أنّ هناك بعض الميادين التي يتعاظم التهرب الضريبي فيها وهي كما يلي:

1. قطاع المهن الحرة

يشمل قطاع المهن الحرة المحاسبين، والمحامين، والأطباء، والموثقين، ومكاتب الدراسات، والمستشارين، ومكاتب الخبرة... إلخ، ويكون التهرب الضريبي في هذا القطاع لأسباب منها:

- بعض منتسبي هذا القطاع لا يصرحون بحقيقة أرقام أعمالهم.

¹ نفس المرجع السابق، 121.

² <https://www.aljazeera.net/encyclopedia/economy/2016/8/17/>, vue le 12/10/2018.

³ بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مرجع سبق ذكره، ص 123.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

- عدم مسك البعض منهم للدفاتر والسجلات القانونية.
- عدم استقرار أحكام القانون الجبائي من سنة لأخرى بخصوص هذه الفئة.

2. قطاع النشاط التجاري

يشمل هذا القطاع بالخصوص كل من المستوردين، وتجار الجملة، وتجار التجزئة، وأن هذا القطاع يمثل نسبة كبيرة في الجزائر، ولقد تعاضم التهرب الضريبي في هذا القطاع خاصة بعد تخلي الدولة عن الاحتكار في قطاع التجارة الخارجية¹.

3. قطاع الخدمات

أصبح هذا القطاع أكثر استقطابا لرجال الأعمال والشركات الأجنبية، وبالخصوص في مجال الاتصالات، وقد بينت إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري في نهاية 2006 أنّ هذا القطاع يستحوذ على نسبة 30,8 في المائة من إجمالي الأنشطة الممارسة في الجزائر، ولذلك قد يشكل هذا القطاع مصدرا مهما للتهرب الضريبي إذا لم تتدارك الأجهزة الرقابية للإدارة الجبائية هذا الأمر.

4. قطاع الأشغال العمومية والمعاملات العقارية

يعرف هذا القطاع هو الآخر تهربا ضريبيا، نظرا لكونه مرتبط بالبناء بكل أصنافه، بالإضافة إلى تعدد الضرائب والرسوم، ويكون التهرب الضريبي أساسا في:

- استخدام فواتير شراء وهمية مزورة قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات.
- البيع الغير الشرعي لمواد البناء.

كما يشهد قطاع المعاملات العقارية تهربا ضريبيا يتزايد من سنة إلى أخرى خاصة في ما يتعلق بحقوق التسجيل والضريبة على الدخل الإجمالي صنف فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الملكيات المبنية والغير المبنية، وذلك لارتباطه بفئة واسعة من الجمهور من جهة وضعف إمكانيات الإدارة الجبائية في المتابعة والمراقبة من جهة أخرى².

¹ ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، المجلد 08، العدد 08، الجزائر، 2008، ص 149.

² نفس المرجع السابق، ص 150.

ثانيا: آثار التهرب الضريبي

إذا كان المكلفون بالضريبة يجتهدون بشتى الطرق للتهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم، ألا يدركون الآثار الوخيمة التي ستحدثها هذه الظاهرة في الاقتصاد الوطني، وخاصة في النواحي المالية والاقتصادية، والاجتماعية.

1. الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى فقدان موارد هامة للخزينة العامة للدولة، مما يقلل من قدرة الدولة على تحمل أعبائها المختلفة تجاه الوطن، والمواطن بالدرجة الأولى، ويخلق صعوبات كبيرة في تحديد سياسة الإنفاق العام، وقد تضطر الدولة إلى اللجوء لمصادر تمويلية أخرى كالاقتراض، والإصدار النقدي مما يؤثر في نهاية المطاف سلبا على الاقتصاد حيث يرتفع معدل التضخم¹، وبالإسقاط على حالة الجزائر تحولت ظاهرة التهرب الضريبي إلى مشكلة كبرى في الجزائر أخذت أشكالا متعددة من الممارسات الغير المشروعة، على نحو جعل الخزينة العمومية تتكبد خسائر جسيمة خلال العشريتين الأخيرتين²، حيث يعتبر التهرب الضريبي في الجزائر من أكبر التحديات المالية التي تواجه الحكومة في التحصيل الضريبي³، وقد بلغ حجم التهرب الضريبي خلال السنوات الأخيرة حدود 600 مليار دينار، وتشمل هذه القيمة الضخمة الفترة من سنة 1990 إلى غاية أواخر سنة 2011، كما مسّت عملية التحريات لـ 900 شخص، فيما جرى إيداع 1223 شكوى لدى المصالح القضائية، وجاء في تقرير حديث للمجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، أنّ القيمة الضريبية غير المقتطعة قدرّت في أقل من سنة بـ: 73 في المائة، وهو ما يمثل ما قيمته 44 مليار دينار لم تخضع إلى أي اقتطاع ضريبي، وأتت هذه النتيجة في أعقاب تحقيق ميداني مسّ 33 مورّدا هاما من بينهم 18 منتجا، و15 مستوردا، وكذا 755 من عموم التجار، كما يقدر متابعون الحجم السنوي للتهرب الضريبي في الجزائر بما يزيد عن المليار دولار سنويا، وأنّ متابعين للملف يؤكدون على أنّ القيمة المذكورة لا تمثل إجمالي حجم التهرب الضريبي، بل ما وقفت عنده المصالح المختصة فحسب، وهو ما يقود إلى الجزم بأنّ القيمة مرشحة للتضاعف إذا ما تمّ إجراء مسح شامل يجري من خلاله ضبط جميع أشكال الغش التي عادة ما يلجأ إليها المتملصون من دفع الضريبة⁴، وأنّ 99 في المائة من عائدات الجباية المحصلة في

¹ نفس المرجع السابق، ص 154.

² <http://www.elbilad.net/article/detail?id=77773>, vue le 20/11/2018.

³ <https://www.maghrebvoices.com/a/Algeria-economy-taxe/406332.html>, vue le 20/11/2018.

⁴ أ. أسامة، 600 مليار دينار حجم التهرب الضريبي في الجزائر، نشر في جريدة السلام يوم 14-09-2012 على الموقع: <https://www.djazairress.com/essalam/15276>، تاريخ الاطلاع: 17-11-2018.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الجزائر مصدرها 12 ولاية فقط في الوقت الذي يحتاج فيه البلد إلى موارد إضافية في ظل تراجع العائدات النفطية، وخلال ملتقى تحسيسى حول الإجراءات الجبائية الذي نظّمته المديرية العامة للضرائب لفائدة المدراء الجهويين، وأعضاء الفرقة الجزائرية للتجارة، والصناعة، والاتحاد العام للتجار، والحرفيين الجزائريين، أنه من بين 48 ولاية توجد 36 ولاية لا تمثل سوى 1 في المائة من إجمالي الضرائب المحصلة¹.

2. الآثار الاقتصادية

يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني كالتالي:

- توجيه الاقتصاد الوطني إلى ممارسات الاقتصاد الموازي.
- الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تعمل على ضمن ضوابط التسيير الجيد لمواردها، والتي تهدف إلى رفع أرباحها طبقاً لقواعد السوق، على عكس المؤسسة التي تلجأ إلى التهرب للحصول على وسائل التمويل، ومن ثم التأثير على أسعار المواد المباعة في السوق، مما يقوي مركزها التنافسي.
- إضعاف دور الدولة في خلق مشاريع استثمارية كبرى تتطلب عملية التمويل الهام².

3. الآثار الاجتماعية

يعمل التهرب الضريبي على إحداث الآثار الاجتماعية التالية:

- يزيد التهرب الضريبي من وجود الظلم الاجتماعي، فكلما تفاقمت هذه الظاهرة كلما نقصت الإيرادات التي تحققها الخزينة العامة للدولة، وللاحتفاظ بهامش الأمان، تقوم الدولة بزيادة نسبة الاقتطاعات الجبائية للحصول على إيرادات إضافية، على أصحاب المداخيل الضعيفة الذين لا يستطيعون التهرب من دفع مستحقاتهم المفروضة عليهم ذلك لأنها تقتطع مباشرة من دخلهم.
- المتهربون من دفع الضريبة هم في أغلب الأحيان أفراد يتميزون بمستوى معيشي جيد، هذه الحالة تثبت الفوارق بين المكلف بالضريبة النزيه، والمكلف بالضريبة المتهرب وتزيد من حدتها.
- ضعف روح التضامن بين أفراد المجتمع.
- عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحمل عبء الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي³.

¹ حسب تصريح كشفه وزير المالية عبد الرحمان بن خالفة على الموقع: aljazairalyoum.Com تاريخ الاطلاع: 17-11-2018.

² عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، بدون طبعة، الإسكندرية، 2006، ص 162.

³ ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مرجع سبق ذكره، ص 156.

الفرع الرابع: أسباب انتشار التهرب الضريبي في الجزائر وسبل مكافحته

تتمثل أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر في ما يلي:

أولاً: مواجهة المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية

من المعروف أنّ هناك علاقة تنجم عن تطبيق الإدارة الجبائية للقواعد القانونية، سواء بتأسيس الضرائب أو تحصيلها والمكلف بالضريبة الذي تطبق عليه هذه القواعد، فيؤدي الأمر إلى مواجهة بينهما، إذ أنّ المواجهة تتضمن التلاقي بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، الذي قد يكون الكثير منهم ممن يجهل القوانين الجبائية أو قد لا يكون على دراية كافية في كيفية التعامل مع الإدارة الجبائية ومن أهم هذه أسباب هذه المواجهات قد نجد أنّ هناك قواعد ثقيلة للإثبات وكثرة للقوانين واللوائح الضريبية وتغيراتها المستمرة والتعقيدات التي تعترضها، وعدم الاستقرار في التطبيقات للقواعد الجبائية.

1. قواعد ثقيلة للإثبات

يواجه المكلف بالضريبة في علاقاته بالإدارة الجبائية مشكلة قواعد الإثبات الثقيلة التي تفرض عليه ليثبت صحة البيانات التي تطلبها منه الإدارة والتأكد من سلامتها، مثلاً إذا لم يقدم المكلف بالضريبة تصريحه الجبائي أو قدمه ناقصاً فتتولى الإدارة الجبائية فرض ضريبتها على أساس المظاهر والعلامات الخارجية وهنا يكون على المكلف بالضريبة عبء إثبات أنّ هذا الفرض للضريبة مغالى فيه وغير مطابق للحقيقة.

2. كثرة القوانين الضريبية

الواقع أنّ المكلف بالضريبة يفرض عليه أن يعيش وسط مجموعة من القوانين الجبائية التي تحتاج منه الشرح والتفسير، ويحدث الأمر كذلك مع تفسيراتها المستمرة، الأمر الذي قد يؤدي بالمكلف بالضريبة إلى إيجاد صعوبة في ملاحقة هذه القوانين وتغيراتها المستمرة بالفهم والتفسير، نتيجة لعدم استقرارها وقد وصف الأستاذ مارتينز¹ هذه الحالة بالقول: "إنّ القانون العام للضرائب وسجل الإجراءات الجبائية في فرنسا يتكون من أكثر من أربعة آلاف مادة في معدل 30 دقيقة لكل مادة، ولكي تقرأ كل هذه المواد تحتاج إلى عشرة أشهر وإلى عدة سنوات لكي تفهمها فهما جيداً وباقي الحياة حتى تستطيع أن تسترجعها، وإنّ هذا ليس هو كل شيء وإنما يضاف إلى تلك المواد حوالي 15 ألف صفحة من الحجم الكبير لأربعة عشر مجلداً من التقارير والنشرات الرسمية التي تصدرها الإدارة العامة للضرائب حيث تجمل كل التعليمات والتوجيهات والإجابات الإدارية على بعض المسائل المهمة

¹ راجع ترتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 182.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

بالإضافة إلى أنّ كل عام أكثر من خمسة آلاف صفحة من النشرات والمعلومات الجديدة تصدر لتوضح بدقة النصوص التشريعية".

3. تعقد النظام الجبائي

إنّ كثرة النصوص القانونية الملمة بالضريبة قد يؤدي إلى بعض التعقيدات في فهم بعض النصوص، فقد نجد مثلا صعوبة في التفريق بين الضريبة وما يشابهها من التزامات أخرى مثل الرسم، وهذا الخلط قد يقع فيه المشرع ذاته، فقد ينص على رسم في حين أنّه يقصد به ضريبة والعكس صحيح مثلا من الدول ما تستخدم تعبير الرسوم الجمركية للدلالة على الضرائب الجمركية أو تعبير رسوم الدمغة للدلالة على ضريبة الدمغة، فهذه التعقيدات تؤدي بالمكلف بها إلى السؤال عنها¹، كما أنّ الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء تأسيسها أو تحصيلها، تدفع المكلف بالضريبة إلى مواجهة الإدارة الجبائية²، ولقد تعددت مفاهيم التعقيدات الجبائية وفقا لحاجات الأطراف المختلفين، ومصالحهم، أو وجهات نظرهم، ممّا أدى إلى عدم القدرة على تحديد تعريف واضح، ومحدد لتعقيد النظام الجبائي:

1.3 بالنسبة للقانون الجبائي

يمكن أن يشير تعقيد النظام الجبائي إلى الصعوبة في فهم التشريع الجبائي الذي يمكن أن يقرأ ويفهم أو يطبق في الحالات العملية.

2.3 بالنسبة إلى المحاسب الجبائي

فيشير تعقيد النظام الجبائي إلى الوقت الذي يحتاج إليه المحاسب لإعداد التصريح الجبائي، أو لتقديم المشورة الجبائية التي قد تضمن التخطيط والمساعدة الجبائية بالاعتراضات أو الاستئناف³.

3.3 بالنسبة إلى المستثمر

فيعني تعقيد النظام الجبائي الوقت، والتكاليف النقدية التي صرفت في سبيل الامتثال لمتطلبات القانون الجبائي، ومع التعاريف المختلفة يبدو أنّ هناك اتفاقا على أنّ تعقيد النظام الجبائي مفهوم معقد، وقد أدى هذا التعقيد إلى تعدد طرق توضيح تعقيد الضريبة أو تعريفها، إذ يمكن التمييز بين أربع سمات لتعقيد النظام الجبائي:

¹ محمد نعيم فرحات، تأصيل التهرب الضريبي وإجراءات الخصومة الجبائية الضريبية في القانون المصري، دار الدفاع الجوي، بدون طبعة، القاهرة، 2006، ص 21.

² بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مرجع سبق ذكره، ص 123.

³ Evans. c, Towards, The Development of a Tax System Complexity Index, Australian School of Business, Working Paper, 2013, p 01.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

التوقعية، والالزامية، والصعوبة، والتعددية، وقد خصصت التوقعية والالزامية للقانون الجبائي، في حين الصعوبة والتعددية متعلقتان بالمكلف بالضريبة¹.

كما حددت عملية تعقيد الضريبة في مراحل مختلفة من عملية النظام الجبائي، ويمكن التمييز بين:

- **تعقيد السياسة:** التعقيد الذي يظهر بسبب اختيار السياسة من قبل واضعي السياسة.
- **التعقيد القانوني:** التعقيد الذي يظهر بسبب صياغة القوانين.
- **التعقيد الإداري:** التعقيد الذي ينشأ عن قواعد الإدارة الجبائية وأساليبهم.
- **تعقيد الالتزام:** التعقيد الذي ينشأ من حساب الضريبة والتخطيط الجبائي من قبل المكلفين بالضريبة².

4. عدم استقرار القانون الجبائي

إنّ التعقيدات في النصوص الجبائية والصياغة السيئة لبعض النصوص وغموضها من جهة أخرى لأسباب واضحة وأساسية في عدم استقرار تطبيق القواعد الجبائية، مما يحدث مواجهات بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ومن تم تطبيقها على بعض الفئات دون الأخرى رغم أنّ لهم نفس الظروف³، وأنّ عدم استقرار التشريع الجبائي يرجع بالدرجة الأولى إلى التغيرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، مما خلق نوعاً من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية، ولأخذ صورة واضحة عن هذه التغيرات نأخذ على سبيل المثال ما يلي:

الجدول رقم (3-33): عدد الإجراءات الجبائية ما بين الإلغاء والتعديل والإتمام في القوانين المالية للفترة (2000 – 2019)

قوانين المالية	الإجراءات الجبائية
2000	68
2001	34
2002	56
2003	68
2004	52
2005	68
2006	51

¹ Slemrod J, Complexity compliance costs and tax evasion in Roth, J. and Scholz, Taxpayer Compliance: Social Science Perspectives, University of Pennsylvania Press, Philadelphia, 1989, p 156.

² Evans C, Tran-Nam B, Managing tax system complexity: Building bridges through pre-filled tax returns, Australian Tax Forum, 2010, p 245.

³ محمد نعيم فرحات، تأصيل النهج الضريبي وإجراءات الخصومة الجبائية الضريبية في القانون المصري، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

58	2007
37	2008
43	2009
36	2010
56	2011
51	2012
20	2013
21	2014
58	2015
72	2016
78	2017
79	2018
54	2019

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على القوانين المالية للفترة (2000-2019).

نلاحظ من خلال الجدول صدور تعديلات جبائية كثيرة عبر القوانين المالية ومنه نستنتج أنّ القانون الجبائي الجزائري لم يتمكن من تحقيق الاستقرار، فكثرة التعديلات تجعل من الصعب على المكلفين بالضريبة من مسايرتها، بالإضافة إلى موظفي الإدارة الجبائية، ممّا يزيد من درجة غموض القانون الجبائي، إلاّ أنّه من أهم ما نتج عن عدم استقرار القانون الجبائي ما يلي:

- تبسيط إجراءات تحصيل الضرائب.
- إلغاء بعض الضرائب والرسوم.
- تخفيض عدد معدلات الرسم على القيمة المضافة.
- إحداث الضريبة الجزافية الوحيدة.
- تخفيض معدلات وأقساط الضريبة على الدخل الإجمالي.
- تخفيض معدلات الضريبة على أرباح الشركات.
- تعزيز الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة.
- إنشاء المحررات الجبائية.
- منح مزايا وتخفيضات جبائية¹.

¹ La Lettre de la DGI, le cinquantenaire de l'administration des impôts consolider les acquis et maintenir le cap de la modernisation, bulletin d'information de la direction générale des impôts, op.cit., p 07.

ثانيا: ضعف كفاءة الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

إنّ ضعف كفاءة الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي راجع أساسا إلى نقص الكفاءات البشرية مقارنة بعدد المكلفين بالضريبة، ونقص الإمكانيات والوسائل التكنولوجية بالإضافة إلى ضعف الحماية للمفتشين الذي يعتبر عائقا أمام أداء مهامهم بكل ارتياح، حيث الإدارة الجبائية كإحدى الإدارات العامة في الدولة تحتاج في مباشرة مهامها إلى موارد بشرية وموارد مادية، فهذه الموارد تبقى ضرورية للإدارة الجبائية قصد ممارسة مهامها لأنّ من شأن محدوديتهما أن يساهم الأمر في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

ثالثا: نقص الكفاءات البشرية مقارنة بعدد المكلفين بالضريبة

في دراسة مقارنة بين الإدارة الجبائية الجزائرية والإدارة الجبائية الفرنسية، خلصت إلى أنّه رغم أنّ القوانين الجبائية متشابهة تقريبا، إلاّ أنّ الإدارة الجبائية الفرنسية تتفوق على الإدارة الجبائية الجزائرية، ويعود ذلك أساسا إلى فعالية الموظفين وتدريبهم بشكل جيد، كما لديها المعدات اللازمة لتنفيذ مهمتها بشكل جيد في فرنسا، إلاّ أنّ الإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من نقص واضح في التدريب، وكذا انتشار الفساد الإداري الذي يقلل من عائدات الدولة نتيجة التهرب الضريبي بالاحتيايل والتواطؤ مع موظفي الإدارة الجبائية¹، ورغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات، والمتمثلان في كل من المعهد المغاربي للجباية والجمارك والمدرسة الوطنية للضرائب، إلاّ أنّها لازالت تعاني من نقص في الكفاءات والخبرة في ظل التطور المستمر لطرق الغش الضريبي واستعانة المنتهريين من دفع الضرائب من ذوي الخبرة، كما تعاني الإدارة الجبائية من نقص في عدد المراقبين، وخاصة وأنّ قانون الإجراءات الجبائية ينص على أنّ عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلاّ من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين بالضريبة وعدد المفتشين في الإدارة الجبائية².

¹ Bousnobra Ali, l'efficience de l'administration fiscale dans le recouvrement de l'impôt, Revue EL-Tawassol, volume 18, n° 01, Décembre, 2012, p 22.

² سولم سفيان، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتفعيلها، الملتقى الوطني: الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قلمة، يومي 28 و29 أكتوبر 2015، ص 03.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

الجدول رقم (3-34): تطور إجراء التكوين لأعوان الإدارة الجبائية للفترة 2012 - 2014

التكوين القانوني	التكوين المتواصل	معهد الاقتصاد الجبائي والجمركي بالجزائر (مفتش فرعي)	التكوين بالمدرسة الوطنية للضرائب (مفتش مركزي)	البيان
530	2181	14	-	2012
819	3207	12	324	2013
1355	2025	11	-	2014
2704	7413	37	324	المجموع

المصدر: المديرية العامة للضرائب على الموقع: <https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/formationar.pdf> تاريخ الاطلاع: 2018/04/04.

كما أنّ التكوين المتواصل يحتل المرتبة الأولى في عملية التكوين، يليها بعد ذلك التكوين القانوني حيث أنّ مجموع التكوين القانوني خلال الفترة 2012-2014 أقل من مجموع التكوين المتواصل، مما يشير إلى نقص الاهتمام بالجانب القانوني من طرف المتكويين، ضف إلى ذلك برامج تكوين المفتشين التي تعتبر غير مناسبة من ناحية عدد المتكويين، فخلال الفترة 2012-2014 تم تكوين 324 مفتش مركزي سنة 2013 بالمدرسة الوطنية للضرائب، أمّا تكوين المفتشين الفرعيين فتم تكوين 37 مفتش فقط بمعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي بالجزائر خلال نفس الفترة، فالملاحظ أنّ هذا العدد ضئيل جدا في مقارنته مع عدد المكلفين بالضريبة، والجدول الموالي يوضح تطور الساكنة الجبائية في الجزائر حسب طبيعة الضريبة خلال الفترة 2010-2014.

الجدول رقم (3-35): تطور الساكنة الجبائية في الجزائر حسب طبيعة الضريبة خلال 2010-2014

2014	2013	2012	2011	2010	البيان
616107	596619	550431	536601	485198	الضريبة على الدخل الإجمالي
107395	100857	93989	88146	84260	الضريبة على أرباح الشركات
969558	908105	874864	819010	853280	الضريبة الجزافية الوحيدة
1693060	1605581	1549284	1443757	1422738	المجموع

المصدر: المديرية العامة للضرائب على الموقع: https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/population_fiscale_ar.pdf تاريخ الاطلاع: 2018/04/04.

رابعاً: نقص الإمكانيات والوسائل التكنولوجية

رغم التطور الهيكلي الذي مس الإدارة الجبائية في الجزائر، إلا أنّها لازالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الإدارية والرقابية في وقت تعرف فيه تكنولوجيا المعلومات معالجة متطورة جد، كما تعرف الإدارة الجبائية في الجزائر مشاكل تؤثر باستمرار على عملها الرقابي تتمثل أساساً في ضعف الإمكانيات المادية المرتبطة بتوفير وسائل نقل فرق التحقيق لإجراء التحقيق في مقرات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق¹، فنقص التجهيزات والوسائل المتطورة التي تسمح بجمع المعلومات والتنسيق بين مختلف الجهات لا يشكل حافزاً للقيام بالرقابة الجبائية اللازمة².

خامساً: ضعف حماية أعوان المفتشين

بالإضافة إلى ما سبق يشكل ضعف حماية المفتشين عائقاً أمام تأدية وظيفتهم الرقابية بكل ارتياح، نظراً لما يتعرضون له من اعتداءات وتهديدات من طرف بعض المكلفين وهذا بالرغم من أنّ المشرع الجزائري يكفل للمراقبين الحماية أثناء تأدية مهامهم، فضلاً عن ضالة المرتبات والمكافآت المحفزة لأعوان الإدارة الجبائية مما يدفعهم للتواطؤ مع المكلف بالضريبة لمساعدتهم على التهرب من دفع الضريبة مقابل الرشاوي³.

وبعد معرفة الأسباب الكامنة وراء ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، لا بد من البحث عن أساليب معالجة هذه الظاهرة وأنّ تفعيل الرقابة الجبائية لاكتشاف حالات التهرب الضريبي قبل وقوعها، ومعالجة النقائص في هيكل الإدارة الجبائية، وتكريس علاقة قانونية واضحة من خلال تبسيط القانون الجبائي وتفعيل مشاركة المكلف بالضريبة في الشؤون الضريبية يعتبر كافي في محاربة التهرب الضريبي.

أولاً: تفعيل الرقابة الجبائية للكشف المبكر عن التهرب الضريبي

يحتاج الكشف المبكر عن التهرب الضريبي إلى تفعيل الرقابة الجبائية وذلك من خلال تدعيم الإدارة الجبائية بالموارد البشرية والمادية اللازمة وتسريع الإدارة الإلكترونية، إضافة إلى توفير الحماية الأمنية للمفتشين أثناء تأدية مهامهم والتحسيس بأهمية التعامل بالفوترة، كما يجب أن يصاغ القانون الجبائي صياغة جيدة.

¹ سولم سفيان، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتفعيلها، مرجع سبق ذكره، ص 03.

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسة دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2007، ص 44.

³ مغاري عبد الرحمان، شبيخي بلال، دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 43.

1. تدعيم الإدارة الجبائية بالموارد البشرية والمادية اللازمة

حتى تنفذ المصالح الرقابية مهامها بكفاءة ينبغي تدعيم الإدارة الجبائية بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة، والالتزام المهني طبقا لمدونة أخلاقيات المهنة، بالإضافة إلى ذلك لابد من تدعيمها بالوسائل المادية الكافية لتنفيذ مختلف البرامج والتحفيزات المالية لتجنب الإغراءات المالية من طرف بعض المكلفين بالضريبة.

2. تسريع الإدارة الإلكترونية

فيما يخص العمليات الجبائية من خلال إدخال الإعلام الآلي على مستوى كافة مصالح الإدارة الجبائية كونه يقوم بحصر شامل للمكلفين بالضريبة على المستوى الولائي، والجهوي، والوطني من خلال إنشاء شبكة من الاستعلامات ذات صلة بكافة الإدارات والمصالح لاسيما مصلحة السجل التجاري، ومديرية قمع الغش، وإدارة الجمارك، وبالتالي كل المصالح التي يمكن من خلالها كشف حقيقة المقدرة المالية للمكلف بالضريبة، وبالتالي الحد من عمليات الغش والتهرب الضريبي، وفي هذا الإطار يتعين على الإدارة الجبائية الاندماج في هذه الحركة، مع إعداد التشريعات والإجراءات اللازمة حتى تتحكم في هذه الخدمات، ومن ثم التحكم في إجراءات ربط، وتحصيل الضرائب والرسوم، مع العلم أنّ عرض الخدمات الإلكترونية اتجاه الشركات ذات النشاطات الرئيسة والفرعية سيتم تنفيذه عبر العمليات التالية¹:

- **المصرفية الإلكترونية:** أي إقامة وتشغيل نظام حديث للخدمات المصرفية الإلكترونية يسمح للمصارف توفير خدمات لزيائنها، لاسيما المؤسسات والشركات.
- **الاستثمار الإلكتروني:** أي إنشاء بوابة وحيدة خاصة بإنشاء الشركات والأعمال التجارية وجلب الاستثمار.
- **الأعمال الإلكترونية:** أي تقديم الدعم لتطوير تطبيقات تكنولوجيا المعلومات لدى الشركات مع تهيئة محيط ملائم وتقدير حوافز مالية.
- **السجل التجاري الإلكتروني:** أي إنشاء قاعدة بيانات آلية وإلكترونية لجميع الشركات.
- **التجارة الإلكترونية:** أي استخدام الوسيلة الإلكترونية في العلاقة التجارية بين شركة وأخرى أو بين شركات وأفراد².

¹ قاسم نايت علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، بدون طبعة، الأردن، 2008، ص 87.

² ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 155.

3. توفير الحماية الأمنية للمفتشين أثناء تأدية مهامهم

حتى يؤدي مفتش الضرائب مهامه على أكمل وجه لا بد من توفير الحماية الأمنية له ضد مختلف التهديدات والاعتداءات التي تعرقل سير عملية الرقابة الجبائية.

4. التحسيس بأهمية التعامل بالفوترة

ينبغي تضافر جهود كل من المديرات الولائية للضرائب ومديريات التجارة من أجل تحسيس الأفراد بأهمية ضرورة التعامل بالفوترة، والتأكيد على أهمية إصدار التاجر لفاتورة كحق من حقوق الدولة، ومساهمة منه في تخفيض العبء الضريبي على محدودي أصحاب الرواتب¹.

5. حسن صياغة القانون الجبائي

يجب أن يتمتع القانون الجبائي بمجموعة من الصفات مثل حسن الصياغة بحيث لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب الضريبي وعدم المساواة ومن ثم يجب اللجوء إلى الإجراءات الوقائية المتمثلة بتعديل الأحكام القانونية المتعلقة بتحقيق الضرائب وجبايتها مما يحقق سرعة تحقق الضريبة وجبايتها ولا يترك مجالاً للتهرب الضريبي²، وتجميع كل أحكام الضرائب والرسوم في موسوعة تشريعية واحدة بحيث يسهل الرجوع إليها من طرف المكلفين بالضريبة وأعوان الإدارة الجبائية ورجال القضاء والمهتمين³، ومحاوله تدارك الثغرات الموجودة في القانون الجبائي، والتي تعطي فرصاً للتهرب الضريبي من خلالها أو التي تشكل عبء على المكلف بالضريبة مما يضطر إلى التحايل على القانون الجبائي⁴.

ثانياً: معالجة النقائص في هيكل الإدارة الجبائية

لقد أبدت الإدارة الجبائية الجزائرية جهوداً فيما يخص تطوير هيكلها الإداري حسب أصناف المكلفين بالضريبة (مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب، المركز الجوارى للضرائب) والهدف هو نقل الإدارة الجبائية إلى إدارة موضوعها الرئيسي عصرنه أجهزتها من أجل الاستجابة بشكل أفضل إلى تطلعات المكلفين بالضريبة وتقريبهم منها ومن أجل المواصلة والتسريع في ذلك لا بد من ضمان التنسيق الكافي بين هيكلها الإدارية، بحيث أنّ الفصل بين وظيفة تصور السياسة الجبائية المؤكدة لمديرية السياسة الجبائية التابعة للمديرية العامة للتقدير والسياسات،

¹ صدام الحماسية، الحكومة الالكترونية الطريق نحو الإصلاح الإداري، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2013، ص 13.

² إبراهيم العدي، أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي "دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد 01، 2015، ص 82.

³ وهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 166.

⁴ عبد الرحمان قروي، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي "دراسة حالة الجزائر"، مرجع سبق ذكره، ص 268.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

ووظيفة تطبيق السياسة الجبائية التي تقوم بها المديرية العامة للضرائب تتطلب وجود تنسيق كافي على المستوى القانوني، وكذلك على مستوى العمل الميداني، ويكون ذلك من خلال إصدار مختلف التقارير وتبادلها خاصة تلك المتعلقة بمدى تطبيق الاقتراحات المقدمة من طرف مديرية السياسة الجبائية وهذا يتطلب تنظيم لقاءات دورية تجمع واضعي السياسة الجبائية مع المكلفين بتطبيقها، هذه اللقاءات يجب أن تكون علنية ومتابعة من طرف الجمهور ووسائل الإعلام المختلفة، بالإضافة إلى ذلك يتطلب وجود هيئة مكونة من خبراء ومتخصصين في مجال رسم السياسة الجبائية، ومن جهة أخرى فإنّ التشريع الجبائي ينص على أنّ الضريبة على الدخل الإجمالي تتضمن الأصناف السبعة، إلا أنّ التنظيم الإداري الجديد قام بتقسيم المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بين الهياكل الإدارية، ويظهر ذلك بتقسيم ما بين المداخل المتعلقة بالأرباح التجارية والصناعية التابعة لمركز الضرائب في حين صنف المداخل الفلاحية هي من اختصاص المركز الجبائي للضرائب، وبالتالي يصبح المكلف بالضريبة تائها بين الهياكل الإدارية مما يزيد من تضييعه للوقت وتدمره.

وفيما يخص رقمنة الإدارة الجبائية فانطلاقا من أنّ الإدارة الجبائية هي إدارة عمومية فإنّ اعتمادها على تكنولوجيا المعلومات تدخل في إطار برنامج الحكومة الإلكترونية، هذه الأخيرة التي تعرف على أنّها استخدام الإدارة العامة لتكنولوجيا وتقنية المعلومات، بغية تقديم الخدمات بطريقة سهلة وسلسة لفائدة المواطنين، وعلى مدار 24 ساعة يوميا، وجميع أيام الأسبوع عبر وسائل إلكترونية مع خفض التكلفة والسرعة في الإنجاز¹، وبالرغم من الجهود المبذولة فيما يخص ترقية العديد من الإدارات العمومية للتوجه نحو الحكومة الإلكترونية، بإنشاء جواز السفر البيومتري وبطاقة التعريف الوطنية الرقمية واستحداث مواقع أنترنت للإدارات العامة مثل المديرية العامة للضرائب، إلا أنّها مازالت لم ترقى إلى المستويات التي يرغب فيها المواطن ويتطلع إليها، والجدول الموالي يوضح ترتيب الجزائر وفقا لمؤشر تنمية الحكومة الإلكترونية خلال الفترة 2010-2018:

الجدول رقم (3-36): ترتيب الجزائر وفق مؤشر تنمية الحكومة الإلكترونية خلال الفترة 2010-2018

السنوات	2010	2012	2014	2016	2018
قيمة المؤشر	0,3181	0,3608	0,3106	0,2999	0,4227
الرتبة عالميا	121	131	132	136	130

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

The reports of United Nations E-Government Survey, United Nations, 2010-2012-2014-2016-2018.

¹ صدام الخمايسية، الحكومة الإلكترونية الطريق نحو الإصلاح الإداري، مرجع سبق ذكره، ص 13.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

وفقا للجدول فإنّ الجزائر صنفت ضمن الدول ذات تنمية الحكومة الإلكترونية متوسط، فقد سجلت مقدار 0,4227 سنة 2018، أمّا فيما يخص الترتيب العالمي فقد سجلت تراجع بستة مراكز مقارنة بسنة 2016 مسجلة بذلك المرتبة 136 و130 على التوالي، في وقت سجلت فيه العديد من الدول تحسينات في مجال الحكومة الإلكترونية لتطوير الخدمات العامة المقدمة للمواطنين، شهدت الجزائر تراجع كبير سنة 2018 في المركز 130 عالميا، وأنّ تسريع رقمنة الإدارة الجبائية في إطار الحكومة الإلكترونية من شأنه تخفيف تكاليف الامتثال من تسجيل المكلفين بالضريبة، وتقديم التصريحات، وتسديد الضرائب عن طريق شبكة الأنترنت، وصولا إلى الرقابة الجبائية، وحتى بالنسبة لتسهيل النظر في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، لذلك ينبغي الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات فيما يخص:

1. التصريح الإلكتروني

وهو نقل التصريحات الجبائية إلى الإدارة الجبائية باستخدام الأنترنت، من خلاله يقوم المكلفين بالضريبة بالتصريح من المنزل، أو المؤسسة أو مكان العمل.

2. الدفع الإلكتروني

وهو تحويل الأموال من الحساب المصرفي للمكلف بالضريبة إلى الحساب المصرفي للإدارة الجبائية باستخدام الأنترنت، ويتم إجراء المدفوعات الإلكترونية من أي مكان.

ثالثا: تكريس علاقة قانونية واضحة

لازال المكلفين بالضريبة ينظرون إلى الإدارة الجبائية على أنها تفرض إرادتها على سلوكهم بالقوة الضريبية وأنها تغتصبهم في أموالهم، وفي المقابل تعتقد هذه الإدارة الجبائية أنّها تمارس حقا مشروعاً فرضته القوانين الجبائية، وترى بأنّ المكلف بالضريبة يريد التهرب دائما من أداء الضريبة وعليه فالعلاقة العدائية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية تقتضي تفعيل القانون الجبائي، وكذا العمل على تكريس مشاركة المكلف بالضريبة في الشؤون الضريبية.

1. تفعيل القانون الجبائي

إنّ تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية يقتضي تحديث طرق وضع النصوص الجبائية وتبسيطها وجعلها سهلة الفهم وتحسينها من خلال ملاءمتها مع الواقع، وأنّ فعالية القانون الجبائي تتحكم فيه مجموعة من المقاييس التي يجب مراعاتها عند إعداد، وتطبيق أي قانون جبائي:

1.1 المحددات الكبرى للنظام الجبائي الفعال

- العدالة، الوضوح، المرونة، الملاءمة مع المحيط، الاقتصاد في التحصيل، حق الطعن، تصميم مؤشرات لقياس فعالية النظام الجبائي، وفي الواقع أنّ الفعالية لن تتحقق إلاّ من خلال التقيد بالمتطلبات التالية:
- التبسيط من أجل حساب وتحصيل الضريبة الذي يؤدي بدوره إلى خفض تكاليف الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة في آن واحد.
 - الرقابة السريعة للتصريحات الجبائية بعد إيداعها مباشرة، وهذا من شأنه أن يجعل المكلف بالضريبة في سهولة تامة لإحضار المعلومات والوثائق المطلوبة.
 - الشفافية في القواعد الجبائية لصالح المكلف بالضريبة عندما يتعلق الأمر بفرض ضرائب على أنشطة اقتصادية¹.

2.1 تبسيط القانون الجبائي

إنّ غموض القانون الجبائي وتعقيده وتعددده يظهر ظلما جبائيا للمكلفين بالضريبة يدفعهم إلى مواجهة ضريبة غير عادلة في صياغة قوانينها وتحديد أحكامها وفي تطبيق العقوبات²، لذا يجب أن يكون القانون الجبائي بسيطا وسهلا، وأن يكون خاليا من التعقيدات مع الأخذ بالحسبان عدم الإخلال بالمبادئ العامة والأهداف التي وضع من أجلها، وعدم ضياع حق الخزينة العامة للدولة وحقوق المكلفين بالضريبة، والقانون الجبائي الأبسط هو القانون الذي يخفف من تكاليف الالتزام المتمثلة فضلا عن الوقت في كل من حفظ السجلات، ومعرفة القوانين، وتحضير التصريحات الجبائية، والالتزام بالمعايير المحاسبية والتدقيق التي قد تتطلب من المكلف بالضريبة الاستعانة بخبراء ذوي رواتب لمساعدتهم على الالتزام بقواعد القانون الجبائي التي قد تؤدي إلى زيادة تعقيد القانون الجبائي³، ووفقا ل AICPA، فإنّ مجموعة من المبادئ التوجيهية يجب أن تستعمل في تطوير القانون الجبائي الأبسط وهي:

- جعل البساطة أولوية يجب أن ينظر إلى التبسيط كهدف أوّلي للسياسة الجبائية، وأن يؤخذ بالحسبان عند تطوير القوانين التشريعية والإدارية.
- اعتماد مداخل أبسط عندما يضع المشرع الجبائي أهداف السياسة الجبائية، يجب أن يختار المداخل الأبسط والأكثر شفافية.

¹ ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 156.

² أندرو جويل، وماريو منصور، وريثا ميترا، وكارلو سدرالفيتش، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مرجع سبق ذكره، ص 11.

³ Government Accountability Office - Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions, GAO-05-1009SP (9/05), 2005, p 01.

الفصل الثالث: واقع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وحجم الجباية العادية

- استخدام مفاهيم واضحة يجب إزالة التضارب في المفاهيم والتعاريف القانونية من القوانين الجبائية الحالية، ويجب أن تتفادى من القوانين الجبائية الجديدة.
- عدم تغيير القانون الجبائي إنّ التغيير المستمر في القانون الجبائي يزيد تعقيدا في المدى القريب، حتى لو حقق تبسيطا على المدى الطويل، كما أنّه يجب أن تتغير القوانين الجبائية فقط لمجارات التغيير في حاجات الدخل، لإجراء تعديلات مهمة في السياسة الجبائية، أو لتخفيف التعقيدات والتضاربات الموجودة.
- تخفيض أعباء الالتزام يجب أن تخفض تكاليف الالتزام من ناحية الوقت والمال، بحيث تحقق العدالة بين الموارد وقدرة المكلفين بالضريبة على الدفع¹.

2. تفعيل مشاركة المكلف بالضريبة في الشؤون الضريبية

فإشراك المكلف بالضريبة في صياغة القواعد القانونية والقرارات الضريبية تعتبر الآلية الأكثر فعالية، باعتبارها تمثل منحى ديمقراطي في تدبير الشأن الضريبي وتساهم في تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية خاصة وأنها تجعل المكلف بالضريبة يحس بأنه عنصر أساسيا وفعالا على المستوى العملية الضريبية²، فأهمية هذا الإجراء تبرز من خلال أخذ رأي المواطنين وتشجيعهم على المشاركة الفعلية في صنع القرارات الضريبية لإعطاء الشرعية لها وتشجيع الشفافية لمنع التهرب الضريبي³.

¹ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Tax Policy Concept Statement, Guiding Principles for Tax Simplification, 2002, 01.

² أم كلثوم العطار، مقال منشور تحت العدد 363 في جريدة إلكترونية www.alkanounia

³ جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبد الحميد، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الحياة العامة للضرائب، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة، بغداد، 2008، ص 06.

خاتمة:

نستنتج من خلال هذا الفصل أن القصور الذي تعرفه الإدارة الجبائية من موارد بشرية ومادية بالرغم من الجهود التي بذلت من أجل تأهيلها حتى تتمكن من القيام بمهامها على أفضل وجه، وكذا من محدودية الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة الذي يعتبر أهم المحفزات لارتكاب مثل تلك التحايل والمخالفات المختلفة للتملص من الضريبة، وعدم الفهم الكثير من الأفراد للدور الذي أصبحت تلعبه الدولة الحديثة، بالإضافة إلى فقدان ثقة الأفراد في مؤسسات الدولة- ونظرة المكلف إزاء الإدارة الجبائية على أنها دائما ما تريد أن تغتصبه في أمواله بسبب غياب التواصل الجيد ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، هي عوامل جعلت العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية علاقة تنافر وصراع، لذلك بات من الضروري تحسين هذه العلاقة وتخفيف حدة التوتر بينهما الأمر الذي سيساعد على عدم تنامي ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، لذا قضية وعي المكلف بالضريبة تعتبر ضرورية ومهمة جدا وذلك لبناء الثقة بينه وبين الإدارة الجبائية، وعلى العكس من ذلك فإنّ تدني مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة ينعكس ذلك سلبا على العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية، وكذلك فإنّ لوعي المكلف بالضريبة أهمية كبيرة في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، حيث أنّه كلّما كان هناك وعي ضريبي لدى المكلف بالضريبة كلّما تناقص التهرب الضريبي، وبالتالي ضمان عدم ضياع الأموال على الخزينة العمومية، كما أنّ عنصر الثقة المتبادل بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية هو عنصر مهم وفعال، وأنّ وجود مثل هذا العنصر يؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، وعلى العكس من ذلك فإنّ فقدان عنصر الثقة يؤدي إلى تعميق الفجوة القائمة بين طرفي العلاقة الضريبية، وهذا بدوره يؤدي إلى انخفاض موارد الجباية العادية، أمّا عن مدى توافر عنصر الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في الجزائر، فمما تقدم نلاحظ أنّ عنصر الثقة بين الطرفين يكاد يكون مفقودا، وذلك للأسباب المذكورة سابقا، ومما يدل على ذلك انخفاض مستوى الحصيلة المالية للجباية العادية، وعليه نجد أنّ الإدارة الجبائية في الجزائر يقع على عاتقها مسؤولية انعدام عنصر الثقة، وذلك بسبب تقصيرها في نشر الوعي الضريبي، وذلك من خلال كافة الوسائل والطرق والأساليب، كما أنّه إذا كان المشرع الجزائري يسعى إلى ضمان العدالة في توزيع الأعباء الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية فإنّه لا يستطيع ذلك عمليا إلاّ على نحو تقريبي، حيث تنقصه وسائل التحقق من تساوي العبء الواقع على كل فرد من الضرائب، وبخاصة إذا لا حظنا ما يقع من تهرب بعض المكلفين بالضريبة من الضريبة أو إلقاء بعضهم ما يدفعه من الضرائب على بعضهم الآخر، كما أنّ المشرع كثيرا ما يضطر إلى فرض الضريبة غير ناظر في ذلك إلاّ إلى ما يريد هو توفيره من إيرادات عاجل للخزينة العامة، أو ما يسعى إليه من تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وكثيرا ما تضطره هذه الظروف إلى أن يضحى برغبته في تحقيق العدالة النسبية بين الأفراد في تحمل العبء الضريبي.

تمهيد:

إنّ التحليل العلمي المتين يقوم على النظرة الفاحصة للظاهرة المدروسة، وذلك من خلال التعمق في أبعادها وتحديد العلاقات بينها، لذا فإنّ تحقيق هذه الغاية يتطلب منا عدم الاكتفاء بالجانب النظري، بل تدعيم ذلك بالجانب الميداني بهدف دراسة أثر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية، وهذا باستخدام أداة من أدوات البحث وهو الاستبيان، وبناء على ذلك فإنّ هذه الدراسة الميدانية تهدف للكشف عن أثر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية، وعن أهم العوامل الإيجابية والسلبية التي تؤثر في هذه العلاقة وبالتالي في تعبئة موارد الجباية العادية، وذلك عبر عينة ممثلة في مجموعة من المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي والمكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة ومجموعة من الإدارات في الإدارة الجبائية متخصصين في الجباية على مستوى ولاية تلمسان.

المبحث الأول: الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

لغرض اختبار فرضيات الدراسة، تم توزيع 200 استبيان لاستطلاع آراء أفراد عينة عشوائية من المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي والمكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة ومقابلة بعض الإطارات في الإدارة الجبائية على مستوى ولاية تلمسان، واعتمدنا في عملية توزيع الاستبيان على طريقة التسليم والاستلام المباشر، وبعد جمع الاستبيان من أفراد عينة الدراسة قمنا بعملية التنظيم فوجدنا أنه بقي 179 استبيان من مجموع الاستبيان، وذلك بسبب نقص في الإجابات ثم قمنا بتفريغ استجابات أفراد العينة وإدخالها إلى الحاسب الآلي ومعالجتها باستخدام برنامج SPSS. V 22، إذ تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال من أسئلة الاستبيان، ولكل محور من محاوره، كما تم استعمال معامل الارتباط، والانحدار الخطي البسيط بهدف الإجابة على إشكالية الدراسة، كما تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على المنهج الوصفي التحليلي، لأن طبيعة الدراسة التي نتناولها تهدف إلى تحديد أثر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية، حيث كان من الأنسب دراسة هذا الموضوع باستخدام هذا المنهج، والذي يهدف إلى جمع البيانات وتحليلها، وكذا اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية

إنّ أداة الدراسة الميدانية عبارة عن استبيان وهو عبارة عن أسئلة مترابطة فيما بينها بشكل يعمل على تحقيق الهدف الذي نسعى إليه من خلال الإشكالية المطروحة حيث احتوى الاستبيان على جزئين تعلق الجزء الأول بالمعلومات العامة، أما الجزء الثاني فقد ضمّ مجموعة من الأسئلة موزعة على محاور.

الفرع الأول: تعريف الاستبيان

الاستبيان هو وسيلة يتم من خلالها جمع المعلومات والآراء، إذ يتكون من مجموعة من الأسئلة المتنوعة، والتي ترتبط ببعضها البعض بشكل يحقق الهدف الذي نسعى إلى تحقيقه من خلال إشكالية الدراسة، وإرسال هذا الاستبيان إلى مجموعة من الأفراد الذي تم اختيارهم كعينة لإجراء الدراسة الميدانية لتعبئتها ثم إعادتها، ولقد تم بناء أداة الدراسة من خلال الاطلاع على الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة والاطلاع على أهم العوامل التي تؤثر في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وفي الجباية، هذا إضافة إلى مقابلة بعض المختصين في مجال الضرائب وسؤالهم عن أهم الأسباب والعوامل المؤثرة في العلاقة الضريبية، وفي الجباية وبعد ذلك بينت أداة الدراسة وهو الاستبيان، والذي يضم واحد وعشرون سؤال، وزع على خمسة محاور تتعلق بموضوع الدراسة.

الفرع الثاني: محتوى الاستبيان

احتوى الاستبيان على مقدمة، وذلك من أجل تقديم موضوع الدراسة على أساس أنه في إطار البحث العلمي، وأن جميع المعلومات التي سيتم جمعها ستوظف لأغراض البحث العلمي فقط، كما ضم الاستبيان جزئين: حيث تعلق الجزء الأول بالمعلومات العامة، أما الجزء الثاني فقد ضمّ واحد وعشرون سؤال، وزع على خمس محاور.

الفرع الثالث: محاور الاستبيان

محاور الاستبيان هي كالآتي:

- المحور الأول: أثر تحديد القانون الجبائي لحقوق والتزامات كل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.
- المحور الثاني: أثر تطبيق القانون الجبائي.
- المحور الثالث: أثر التوعية الضريبية.
- المحور الرابع: أثر أداء الإدارة الجبائية.
- المحور الخامس: تعبئة موارد الجباية العادية.

الفرع الرابع: المنهج المستخدم في الدراسة الميدانية

لقد تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على المنهج الوصفي التحليلي، لأنّ طبيعة الدراسة التي نتناولها تهدف إلى تحديد أثر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية، لذا من الأنسب دراسة هذا الموضوع باستخدام هذا المنهج، والذي يهدف إلى جمع البيانات وتحليلها، وكذا اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الثاني: عينة الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة

إنّ عينة الدراسة المختارة هي عينة عشوائية من المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي والمكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة ومجموعة من الإطارات في الإدارة الجبائية وذلك على مستوى ولاية تلمسان، ولقد تضمن موضوع الدراسة متغيرين أساسيين، كما استخدمنا مجموعة من الأدوات الإحصائية وذلك لبيان العلاقة بين متغيرات الدراسة وتحقيق أهداف الدراسة.

الفرع الأول: عينة الدراسة

قمنا بتوزيع حوالي 200 استبيان على عينة عشوائية من المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، والمكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، ومقابلة بعض الإطارات في الإدارة الجبائية متخصصين في الجباية على مستوى ولاية تلمسان، واعتمدنا في عملية توزيع الاستبيان على طريقة التسليم والاستلام المباشر وبعد عملية التنظيم وجدنا أنه بقي 179 استبيان، بسبب النقص في الإجابات.

الجدول رقم (4-37): توزيع أفراد العينة حسب نوع المستجيب

النسبة المئوية	العدد	المستجيب
7,3%	13	إطار في الإدارة الجبائية
92,7%	166	مكلف بالضريبة
100%	179	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS. V22

يوضح الجدول أعلاه توزيع أفراد العينة حسب نوع المستجيب، ونجد أن معظم أفراد العينة هم من المكلفين بالضريبة، حيث قدرت نسبة المكلفين بالضريبة 92,7 في المائة، بينما الإطارات في الإدارة الجبائية قدرت 7,3 في المائة.

الجدول رقم (4-38): توزيع أفراد العينة حسب نوع المكلف بالضريبة

النسبة المئوية	العدد	نوع المكلف بالضريبة
37,3%	62	المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة
62,7%	104	المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي
100%	166	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على استبيان ومخرجات برنامج SPSS. V22

يوضح الجدول أعلاه توزيع أفراد العينة حسب نوع المكلف بالضريبة، حيث نجد الفئة الأكبر هي فئة المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، وقد قدرت نسبتهم 62,7 في المائة، في حين نجد أن المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة يحلون في المركز الثاني بنسبة 37,3 في المائة.

الفرع الثاني: متغيرات الدراسة

تضمن موضوع الدراسة والمتمثل في دراسة أثر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية متغيرين أساسيين كما يلي:

- متغير مستقل (x): والمتمثل في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.
- متغير تابع (y): والمتمثل في تعبئة موارد الجباية العادية.

الفرع الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة وبيان العلاقة بين متغيراتها، فقد تم استخدام عدد من الأدوات الإحصائية

التالية:

- النسبة المئوية، وهي طريقة للتعبير عن العدد، يرمز لها عادة بعلامة (%).
- المتوسط الحسابي، بغية التعرف على متوسط إجابات أفراد العينة حول عبارات الاستبيان ومقارنتها.
- الانحراف المعياري، لتوضيح التشتت في إجابات أفراد العينة، حيث كلما اقتربت قيمته من الصفر يدل هذا على أنّ إجابات أفراد العينة تتركز حول درجة المتوسط الحسابي، وعدم تشتتها.
- معامل الارتباط، لمعرفة درجة الارتباط، ويستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات.
- الانحدار الخطي البسيط، لتوضيح كيف يؤثر المتغير المستقل على المتغير التابع، ومن خلاله يتم الحكم على قبول الفرضية أو رفضها.
- معامل التحديد R^2 .
- اختبار t -test.
- ثبات وصدق أداة الدراسة.

تمّ عرض أسئلة الاستبيان على ذوي الاختصاص لتقييمها، ومعرفة هل هي مناسبة أو غير مناسبة لموضوع الدراسة، وتمّ الأخذ بملاحظاتهم بعين الاعتبار، وقد تمّ حساب معامل الثبات بحسب معامل ألفا كرو نباخ، وعليه بلغت قيمة الثبات الكلية لأداة الدراسة 0,62 كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-39): قيمة معامل الثبات ألفا كرو نباخ الكلية لأداة الدراسة

معامل ألفا كرو نباخ	عدد الأسئلة
0,62	21

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على استبيان ومخرجات برنامج SPSS. V22

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنّ قيمة معامل الثبات ألفا كرو نباخ الكلية لأداة الدراسة بلغت 0,62 وعليه يمكن تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

الفرع الرابع: المعالجة الإحصائية للاستبيان

بعد جمع الاستبيان من أفراد عينة الدراسة، قمنا بتفريغ استجابات أفراد العينة، وإدخالها إلى الحاسب الآلي، ومعالجتها باستخدام برنامج SPSS. V22، إذ تمّ حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل

عبارة من عبارات الاستبيان، ولكل محور من محاوره، كما تم استعمال معامل الارتباط، والانحدار الخطي البسيط للإجابة على إشكالية الدراسة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

قبل اختبار فرضيات الدراسة نحاول معرفة اتجاهات أفراد العينة، من خلال تحليل سؤال كل محور من محاور الاستبيان، حيث ارتبطت الأسئلة بمقياس لكارث الخماسي، والذي يعبر من خلاله أفراد العينة عن مدى موافقتهم (اتجاه إيجابي لأفراد العينة) أو عدم موافقتهم (اتجاه سلبي لأفراد العينة) لكل سؤال من أسئلة الاستبيان، وذلك ضمن خمسة درجات كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-40): مقياس لكارث الخماسي

الدرجة	إيجابي جدا	إيجابي	محايد	سلبي	سلبي جدا
الرقم	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS. V22

ولتحديد درجات الموافقة قمنا باستخدام:

- المتوسط الحسابي، بغية التعرف على متوسط إجابات أفراد العينة حول أسئلة الاستبيان ومقارنتها.
- الانحراف المعياري، لتوضيح التشتت في إجابات أفراد العينة، حيث كلما اقتربت قيمته من الصفر يدل هذا على أنّ إجابات أفراد العينة تتركز حول درجة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها.
- المدى، لتحديد طول الفئة، والتي تساوي (أعلى درجة - أدنى درجة) / عدد درجات الموافقة، وأنّ طول الفئة هنا باستخدام المدى هو: $0,8 = 5 / (1-5)$

الجدول رقم (4-41): مجالات متوسط إجابات أفراد العينة حول أسئلة الاستبيان

درجة الموافقة	مجالات المتوسط الحسابي
إيجابي جدا	من 1 إلى 1,8
إيجابي	من 1,81 إلى 2,6
محايد	من 2,61 إلى 3,4
سلبي	من 3,41 إلى 4,2
سلبي جدا	من 4,21 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS. V22

للإجابة على إشكالية الدراسة، فقد تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لكل سؤال من أسئلة الاستبيان على حده، ولكل محور من محاوره، بحيث تم اعتبار الأثر سلبيا في حالة إذا ما كان المتوسط الحسابي (2,6) فأكثر، وتم اعتباره إيجابيا في حالة ما إذا كان المتوسط الحسابي أقل من (2,6).

المطلب الأول: النتائج على مستوى الأسئلة

تم حساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لكل سؤال من أسئلة الدراسة على حدة، لتبيان درجة تأثيرها في تعبئة موارد الجباية العادية من وجهة نظر أفراد العينة.

الفرع الأول: العوامل التي تؤثر إيجابا في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية

فيما يخص أهم العوامل التي تؤثر إيجابا في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، مما تأثر إيجابا في تعبئة موارد الجباية العادية، فقد كانت كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-4): يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأسئلة التي عكست علاقة إيجابية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، مما تؤثر إيجابا في تعبئة موارد الجباية العادية

الرقم	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التأثير
1	منح القانون للمكلف بالضريبة حق المحافظة على سرية معلوماته من طرف الإدارة الجبائية	1,50	0,67	إيجابي جدا
2	تمتع المكلف بالضريبة بحق الاعتراض والاستئناف	1,89	0,94	إيجابي
3	تفعيل نظام الاتصال والإعلام مع المكلفين بالضريبة والجمهور عن طريق فتح قنوات اتصال مستمرة ودائمة	2,01	1,21	إيجابي
4	ممارسة الدولة للرقابة الدورية على الذمة المالية الخاصة بموظفي الإدارة الجبائية	2,05	1,09	إيجابي
5	تقريب المكلف بالضريبة من الإدارة الجبائية نتيجة إنشاء محكمة مختصة في القضايا الجبائية لحل المنازعات الجبائية	2,07	1,15	إيجابي
6	تنظيم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال الحوافز، والعقوبات والغرامات	2,09	1,10	إيجابي
7	تمتع الإدارة الجبائية بحق تصفح الوثائق والمعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة	2,43	1,15	إيجابي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS. V22

يتضح من خلال الجدول السابق، أنّ هناك عوامل تم تصنيفها على أنّها عكست علاقة إيجابية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ممّا يترك أثرا إيجابيا في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، حيث حصلت على متوسط حسابي قدره أقل من (2,6) وهي:

1. منح القانون للمكلف بالضريبة حق المحافظة على سرية معلوماته من طرف الإدارة الجبائية، وهي العبارة رقم (03) وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (1,50)، وهذا يؤكد بشكل واضح بأنّ منح القانون للمكلف بالضريبة حق المحافظة على سرية المعلومات التي يقدمها إلى الإدارة الجبائية له أثر إيجابي في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، وخاصة إذا علم المكلف بالضريبة أنّ المشرع قد فرض عقوبات رادعة في حق موظفي الإدارة الجبائية الذين يقومون بإفشاء المعلومات السرية للمكلفين بالضريبة، حيث يشعر المكلف بالضريبة بالطمأنينة بأنّ كل المعلومات التي سوف يقوم بالإدلاء بها لن يتم نشرها أو تسريبها، وهذا سيعمل على تعزيز ثقة المكلف بالضريبة في الإدارة الجبائية، وبالتالي يؤثر إيجابا في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية.

2. تمتع المكلف بالضريبة بحق الاعتراض والاستئناف، وهي العبارة رقم (02)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (1,89)، وهذا يؤكد بشكل واضح بأنّ تمتع المكلف بالضريبة بحق الاعتراض والاستئناف في قرارات الإدارة الجبائية، من شأنه أن يؤثر تأثيرا إيجابيا في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، وقد يفسر ذلك بأنّ القرارات التي تتخذها الإدارة الجبائية ليست دائما صحيحة فقد تكون مشوبة بأحد العيوب، لذلك إذا ما علم المكلف بالضريبة بأنّ من حقه الطعن في قرار الإدارة الجبائية في حالة إذا كان هناك خطأ أثناء تقدير الوعاء الضريبي أو عند حساب الضريبة أو أثناء تحصيلها من طرف الموظف المختص أو في حال شعر أنّ هناك ظلما واقعا عليه، وأنّ من حقه أيضا أن يلجأ إلى القضاء في حالة رفض الإدارة الجبائية الطعن المقدم من قبله، فإنّ هذا المكلف بالضريبة سوف يشعر بالطمأنينة والأمان، وأنّ هذا من شأنه أيضا أن يؤدي إلى تعزيز علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية.

3. تفعيل نظام الاتصال والإعلام مع المكلفين بالضريبة والجمهور عن طريق فتح قنوات اتصال مستمرة ودائمة، وهي العبارة رقم (12)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (2,01)، ويعني أنّ أفراد العينة الذين أجابوا على هذا السؤال يعتقدون أنّ تفعيل نظام الاتصال والإعلام مع المكلفين بالضريبة والجمهور عن طريق فتح قنوات اتصال مستمرة ودائمة يمكنهم من فهم التزاماتهم الجبائية، وخاصة أنّه من خلال تجرّبي في هذه الدراسة الميدانية لاحظت أنّ معظم أفراد العينة لا يطلعون على

المنشورات والدلائل والمواثيق الجبائية ولا يعرفون مكان تواجد هذه الوثائق الجبائية، وهذا ما جاء مع دراسة (سعيد يحيى، بلواضح الجيلاني - 2014)، (ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة - 2017)، التي أشارت إلى أنّ تفعيل نظام الاتصال والإعلام مع المكلفين بالضريبة والجمهور عن طريق فتح قنوات اتصال مستمرة ودائمة وتدفق المعلومات الضريبية، من شأنه أن يحقق الشفافية الضريبية.

4. ممارسة الدولة للرقابة الدورية على الذمة المالية الخاصة بموظفي الإدارة الجبائية، وهو السؤال رقم (15)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (2,05)، وهذا يعني أنّ ممارسة الدولة للرقابة الدورية على الذمة المالية الخاصة بموظفي الإدارة الجبائية، من شأنه أن يؤثر تأثيراً إيجابياً في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، وقد يفسر ذلك بأنّ أفراد العينة الذين أجابوا على هذا السؤال يرون أنّه يوجد فساد وظيفي في الإدارة الجبائية واستعمال السلطة الممنوحة للموظف في الإدارة الجبائية من أجل خلق فرص للرشاوي، وأنّ تفعيل الدولة رقابتها الدورية والمستمرة على الذمة المالية الخاصة بموظفي الإدارة الجبائية من شأنه أن يؤدي إلى تحصيل الضرائب المستحقة تحصيلاً وافياً، وأنّ المكلف بالضريبة سوف يشعر بالطمأنينة والأمان، وأنّ هذا من شأنه أيضاً أن يؤدي إلى تعزيز علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية، وقد تطابق هذا مع دراسة (باترك إمام ودافينا جاكوب / Patrick. A, Imam and Davidna. F Jacobs التي أشارت إلى وجود فساد إداري وانتشار الرشوة والمحسوبية لدى موظفي الدولة، وأنّ هذا من شأنه أن يعمل على توسيع الفجوة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية.

5. تقريب المكلف بالضريبة من الإدارة الجبائية نتيجة إنشاء محكمة مختصة في القضايا الجبائية لحل المنازعات الجبائية، وهو السؤال رقم (11)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (2,07)، وقد يفسر ذلك بأنّ أفراد العينة الذين أجابوا على هذا السؤال يعتقدون بأنّ إنشاء مثل هذه المحاكم يبعث الطمأنينة، والأمان في نفوسهم حيث يمكنهم من اللجوء إلى قضاء عادل ونزيه، وأنّ هذا من شأنه أيضاً أن يؤدي إلى تعزيز علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية، وقد توافق ذلك مع دراسة (سعيد يحيى، بلواضح الجيلاني 2014)، (عزوز علي، سايح جبور علي 2018).

6. تنظيم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات، وهو السؤال رقم (01)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (2,09)، وهذا يعني أنّ تنظيم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات، من شأنه أن يؤثر تأثيراً إيجابياً في تعبئة موارد الجباية العادية، وقد يفسر ذلك بأنّ منح حوافز جبائية للمكلف بالضريبة

سيدفعه إلى الالتزام بدفع ما أستحق عليه من ضرائب حتى يتمكن من الاستفادة من هذه الحوافز، وكذا فرض عقوبات وغرامات صارمة وراعاة في حق المكلف المتخلف عن دفع الضرائب سيدفعه إلى الالتزام بتسديد ما أستحق عليه من ضرائب ليتجنب العقوبات والغرامات، بحيث أنّ التهرب من دفع الضرائب مهما قلت قيمته يعتبر نزيفاً لموارد مالية من الخزينة العامة، وثناء الأشخاص على حساب آخرين، ولهذا يجب تشديد العقوبات ووضع نصوص رادعة لكل محاولة الهدف منها التملص من دفع كل الضرائب أو البعض منها على المكلف بالضريبة الغير النزيه لحماية الأموال العامة باعتبارها أموال الشعب لما في ذلك من بث الطمأنينة في نفسية المكلف بالضريبة النزيه، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تعزيز علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية، وجاء ذلك متوافقاً مع دراسة (عزوز علي، سايح جبور علي - 2018)، حيث أشارت أنّ العقوبات الجبائية لها دور مهم وفعال في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وقد تنافى مع دراسة (سيمون جيمس، كلينتون ألي / Simon James, Clinton Alley - 2004) حيث أشارت هذه الدراسة بأنّ القساوة والتشدد في فرض العقوبات تقلل رغبة المواطنين بالالتزام، وبالتالي يعتبرونه نظاماً غير عادل، وعليه يجب الموازنة بين تشجيع المواطنين على الالتزام وبين الردع القاسي لعدم الالتزام، وقد توصل الباحث إلى أنّ هناك الكثير لدراسته عن حوافز المكلفين بالضريبة وكيف يتأثرون بسياسات الالتزام المختلفة.

الفرع الثاني: العوامل التي تؤثر سلباً في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية

فيما يخص أهم العوامل التي تؤثر سلباً في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ممّا يآثر سلباً في تعبئة موارد إضافية للجبائية العادية، فقد كانت كما هو موضح في الجدول الآتي:

ملاحظة:

في حالة تساوي المتوسط الحسابي بين سؤالين، فإنّه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما. الجدول رقم (4-43): يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأكثر عشر أسئلة عكست علاقة سلبية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ممّا تأثر سلباً في تعبئة موارد إضافية للجبائية العادية

الرقم	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التأثير
1	عدم مراعاة القانون الجبائي لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين بالضريبة	4,36	1,04	سلبى جدا
2	عدم وضوح بعض النصوص في القانون الجبائي	4,14	0,88	سلبى

3	تدني مستوى الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية	3,97	1,17	سلي
4	عدم ملائمة طبيعة الوسائل المستخدمة في نشر التوعية الضريبية	3,96	1,10	سلي
5	شعور المكلف بالضريبة بأنّ أموال الضريبة التي يتم تحصيلها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة	3,96	1,17	سلي
6	عدم وعي الإدارة الجبائية للوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للمكلف بالضريبة	3,84	1,17	سلي
7	عدم تبني التشريع الجبائي لمبدأ التوعية الضريبية كالتزام من التزامات الإدارة الجبائية	3,80	1,23	سلي
8	تدني مستوى إدراك الإدارة الجبائية لواقع وظروف عمل المكلفين بالضريبة	3,77	1,25	سلي
9	عدم تساوي الشرائح المنصوص عليها في الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي	3,70	0,97	سلي
10	تدني مستوى كفاءة الإدارة الجبائية	3,69	1,15	سلي
11	تدني مستوى ثقة الإدارة الجبائية بمصداقية التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف بالضريبة	3,63	1,02	سلي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS. V22

يتضح من خلال الجدول السابق، أنّ هناك عوامل قد تم تصنيفها على أنّها عكست علاقة سلبية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ممّا أثر سلباً في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، حيث أنّها حصلت على متوسط حسابي قدره 3,4 فأكثر، وهي:

1. عدم مراعاة القانون الجبائي لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين بالضريبة، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (4,36)، وهذا يؤكد بشكل واضح بأنّ عدم مراعاة القانون الجبائي لقواعد العدالة الضريبية، قد يآثر تأثيراً سلبياً في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، وقد يفسر ذلك في ضوء أنّ المكلف بالضريبة عندما يشعر بالظلم الواقع عليه، وعدم وجود عدالة في فرض الضرائب، وكذا عدم مراعاة الإدارة

الجبائية لواقع وظروف عمل المكلف بالضريبة ووضعيته المالية والاقتصادية والاجتماعية وخاصة، إذا ما لاحظ المكلف بالضريبة ما يقع من تهرب من بعض المكلفين بالضريبة، وذلك بإلقاء العبء عليهم الأمر الذي يولد له إحساسا بالظلم مما يؤثر سلبا على سلوكه وروح المسؤولية في أداء التزاماته الجبائية ليفسح المجال بذلك على تدعيم فرص التهرب الضريبي ومقاومتها بشتى الأساليب للتخلص منها، وهذا من شأنه أن يؤثر سلبا في تعبئة إيرادات إضافية للجباية العادية، وقد تطابق ذلك مع دراسة (ناصر مراد- 2009)، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن المعدلات الضريبية لا تعكس واقع المجتمع الجزائري، وكذلك دراسة (ميشيل د" أسينزو / Michael D" Ascenzo - 2005)، دراسة (باترك إمام ودافينا جاكوب/ Patrick. A, Imam and Davidna. F Jacobs - 2007)، التي بينت أن العدالة في القوانين الجبائية لها أثر كبير في تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وبالتالي تعمل على زيادة الإيرادات الضريبية.

2. **عدم وضوح بعض النصوص في القانون الجبائي، وهو السؤال رقم (07)**، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (4,14)، وهذا يعطي دليلا قويا على أنه هناك غموضا وعدم وضوح في بعض مواد القانون الجبائي من وجهة نظر أفراد العينة، وهذا من شأنه أن يؤثر تأثيرا سلبيا في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، وقد يكون السبب في ذلك هو أن التفسير الخاطئ لنصوص القانون، سيؤدي إلى تعميق الفجوة القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وتقوى بذلك عوامل التهرب الضريبي.

3. **تدني مستوى الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وهو السؤال رقم (20)**، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (3,97)، وهذا يعطي دليلا على أن تدني مستوى الثقة المتبادلة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية يؤثر تأثيرا سلبيا في تعبئة موارد الجباية العادية، ولعل تدني مستوى هذه الثقة يرجع أساسا إلى عدم مراعاة القانون الجبائي لقواعد العدالة الجبائية وعدم وعي الإدارة الجبائية للوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للمكلف بالضريبة، وكذلك شعور المكلف بالضريبة بأن أموال الضريبة التي يتم تحصيلها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة، كل هذا يؤدي إلى انعدام الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، مما يؤثر سلبا في تعبئة موارد الجباية العادية، وقد تطابق ذلك مع دراسة (ميشيل د" أسينزو / Michael D" Ascenzo - 2005)، ودراسة (برونو فري، لاري فيلد / Bruno S. Frey, Lars P. Feld - 2002)، حيث أشارت بأن الثقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية يجب توافرها دائما، لما تشكله من أهمية بالغة في هذه العلاقة، ولما لها من تأثير على زيادة الإيرادات الجبائية.

4. عدم ملائمة طبيعة الوسائل المستخدمة في نشر التوعية الضريبية، وهو السؤال رقم (13)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (3,96)، وهذا يعطي دليلاً على أنّ عدم ملائمة طبيعة الوسائل المستخدمة في نشر التوعية الضريبية أثر سلباً في تعبئة موارد الجباية العادية، وقد يفسر ذلك في ضوء غياب حوار جبائي بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، وغياب توعية جبائية من خلال الاستعانة بوسائل الاعلام السمعية، والبصرية، ومواقع الأنترنت، لرفع مستوى الوعي الجبائي، واقناع المكلف بالضريبة، بأنّ الضريبة واجب وطني على المكلف بالضريبة وحق للدولة، وأنّ الضريبة تفرض لتحقيق التوازن بين أفراد المجتمع وعدم تحسيس المكلف بالضريبة بدرجة التزام الدولة في تحقيق برامج التنمية، والعمل على رفاهية المجتمع، وتحقيق طموحاته، كل هذا يؤدي إلى انعدام الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، ونفور المكلف بالضريبة من الضرائب، ممّا يؤثر سلباً في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، وقد تطابق ذلك مع دراسة (ناصر مراد - 2003)، (ناصر مراد - 2009)، (أمزيان عزيز - 2012)، (وهي بوعلام، بن عثمان عائشة - 2017)، حيث أشارت هذه الدراسات إلى أنّ نشر الوعي الضريبي عن طريق الاستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة، المسموعة، والمرئية، وكذلك ترتيب ندوات توعية وأيام دراسية لها أثر كبير في تحسين العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، وبالتالي تعمل على زيادة الإيرادات الجبائية.

5. شعور المكلف بالضريبة بأنّ أموال الضريبة التي يتم تحصيلها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة، وهو السؤال رقم (18)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (3,96)، وهذا يعطي دليلاً على شعور المكلف بالضريبة بأنّ أموال الضريبة التي يتم تحصيلها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة، وأنّ هذا يآثر تأثيراً سلبياً في تعبئة موارد الجباية العادية، وقد يفسر ذلك في ضوء أنّ المكلف بالضريبة عندما يرى أنّ المبالغ التي يتم تحصيلها منه لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة، سيعزف عن دفع الضرائب، وسيلجأ إلى العديد من الوسائل للتهرب من دفع الضريبة، وقد تطابق ذلك مع دراسة (باترك إمام ودافينا جاكوب / Patrick. A, Imam and Davidna. F Jacobs - 2007)، حيث أشارت هذه الدراسة إلى أنّ وجود الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية لدى موظفي الدولة وشعور المكلف بالضريبة بسوء الإنفاق العام جعله يتهرب من دفع الضرائب.

6. عدم وعي الإدارة الجبائية للوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للمكلف بالضريبة، وهو السؤال رقم (17)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (3,84)، وهذا يؤكد بشكل واضح على

أنّ عدم وعي الإدارة الجبائية في الجزائر للوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للمكلف بالضريبة سيؤدي بقيامها إلى فرض إجراءات لا تتلاءم مع ظروفه، وهذا يأتّر سلبا في تعبئة موارد الجباية العادية، وهذا يفسر في ضوء أنّ المكلف بالضريبة عندما يشعر بأنّ الإدارة الجبائية بعيدة كل البعد عن وضعه المالي والاقتصادي والاجتماعي، الأمر الذي يولد إحساسا لدى المكلف بالضريبة بالظلم، ممّا يؤثّر سلبا على سلوكه، وروح المسؤولية في أداء التزاماته الجبائية ليفسح المجال بذلك على تدعيم فرص التهرب الضريبي، ومقاومة الضريبة بشتى الأساليب للتخلص منها، وهذا ما جاء في دراسة (ناصر مراد - 2009)، دراسة (بوسنوبرا علي / Bousnobra Ali - 2012)، (ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة - 2017)، حيث أشارت هذه الدراسات إلى أنّ عدم كفاءة موظفي الإدارة الجبائية، يؤدي إلى آثار سلبية على العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة بشكل عام.

7. عدم تبني التشريع الجبائي لمبدأ التوعية الضريبية كالتزام من التزامات الإدارة الجبائية، وهو السؤال رقم (19)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (3,80)، وهذا يعني أنّ عدم تبني التشريع الجبائي لمبدأ التوعية الضريبية كالتزام من التزامات الإدارة الجبائية، من شأنه أن يؤثّر سلبا في تعبئة موارد الجباية العادية، وقد يفسر ذلك في ضوء أنّ عدم وجود نصوص قانونية واضحة تلزم الإدارة الجبائية بنشر التوعية بين صفوف المكلفين بالضريبة لتطوير الالتزام الجبائي، والحد من التهرب الضريبي، من شأنه أن يؤثّر سلبا في تعبئة موارد الجباية العادية.

8. تدني مستوى إدراك الإدارة الجبائية لواقع وظروف عمل المكلف بالضريبة، وهو السؤال رقم (14)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (3,77)، وهذا يعني أنّ عدم إدراك الإدارة الجبائية لواقع وظروف عمل المكلف بالضريبة سوف يؤثّر سلبا في تعبئة موارد الجباية العادية، حيث أنّه في ظل عدم وجود لدى الإدارة الجبائية المعلومات الكافية عن ظروف عمل المكلفين بالضريبة سوف يؤدي إلى اتخاذ قرارات بناء على معلومات غير دقيقة وغير حقيقية، ويشكل صعوبة في تقدير الوعاء الضريبي، وبالتالي سوف تقوم بظلمه أو أن تقوم بتقدير ضريبة عليه أقل ممّا هو مستحق عليه نتيجة لجهلها لظروف عمله، وبالتالي ضياع أموال على الخزينة العامة للدولة، وهذا ما جاءت به دراسة (هاني محمد حسن شبيطة - 2006)، حيث أشارت هذه الدراسات أنّ قلة إدراك الإدارة الجبائية لواقع وظروف المكلف بالضريبة من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الفجوة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

9. عدم ملائمة الشرائح المنصوص عليها في الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي لواقع المكلف بالضريبة، وهو السؤال رقم (08)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (3,70)، وهذا يعطي دليلاً على أنّ الشرائح المنصوص عليها في الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي لا تتلاءم وواقع وظروف المكلفين بالضريبة، مما يآثر سلباً في تعبئة موارد الجباية العادية، ويفسر ذلك في ضوء أنّ الدخل الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي يقسم إلى شرائح، ونجد أنّ طول الشرائح غير متساوي، فطول الشريحة الأولى والتي هي معفاة من الضريبة يساوي 120.000 دج، وهي تعد زهيدة فهي تساوي 10.000 دج شهرياً، وهي أقل بكثير من الحد الأدنى للأجر الوطني المضمون، والذي يعد أدنى أجر يحقق المتطلبات الأساسية للحياة، أما فيما يخص الشريحة الثانية فطولها 240.000 دج، وبالنسبة للشريحة الثالثة فطولها 1.080.000 دج، والشريحة الأخيرة يحدد طولها عن طريق الدخل الخاضع ومنه نجد أنّ طول الشريحة الثالثة كبير جداً مقارنة ببقية الشرائح، وهذا يشكل عبئاً على المكلفين بالضريبة الذين يخضع دخلهم لمعدل هذه الشريحة، وهذا سوف يعمق الفجوة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وأنّه في ظل تقسيم شرائح الدخل إلى شرائح غير متساوية، قد تدفع تصاعديّة الضريبة بالمكلف بالضريبة في حالة وقوع دخله في شريحة ذات معدل مرتفع، سوف يعمل على تدنية دخله لإلحاقه بشريحة ذات معدل منخفض، وبالتالي سوف تخسر الخزينة العامة للدولة من التهرب الضريبي أكثر مما تحصله من تصاعديّة الضريبة وضياع أموال على الخزينة العامة للدولة، مما يؤثر سلباً في تعبئة موارد الجباية العادية، وقد تطابق ذلك مع دراسة (ناصر مراد - 2009)، حيث أشارت هذه الدراسة إلى أنّ صياغة السلم المتصاعد للضريبة على الدخل الإجمالي لا تحقق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة.

10. تدني مستوى كفاءة الموظف في الإدارة الجبائية، وهي العبارة رقم (16)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (3,69)، وهذا يدل على أنّ عدم وجود الكفاءة المفروض تواجدها في موظفي الإدارة الجبائية، من شأنها أن تؤثر سلباً في تعبئة موارد الجباية العادية والعكس صحيح، حيث أنّ الموظف الجبائي الغير الكفء باستطاعته أن يحول ضريبة موضوعية وعادلة إلى ضريبة سيئة، ولعل السبب في ذلك يرجع أساساً إلى عوامل نقص تأهيل الموظفين والتكوين الذي يؤثر مباشرة على أدائهم وسلوكياتهم وسوء نوعية الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة مثل البطء في معالجة بعض الملفات، وقد تطابق ذلك مع دراسة (ناصر مراد - 2009)، دراسة (بوسنوبرا علي / Bousnobra Ali - 2012)،

(ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة - 2017)، حيث أشارت هذه الدراسات إلى أنّ الموظفين في الإدارة الجبائية ينقصهم الكفاءة، ممّا أثر سلباً على العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية بشكل عام.

11. تدني مستوى ثقة الإدارة الجبائية بمصادقية التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف

بالضريبة، وهو السؤال رقم (21)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (3,63)، وهذا يدل على أنّ تدني ثقة الإدارة الجبائية بمصادقية التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف بالضريبة أو عدم قبولها، أو رفضها جزئياً من شأنه أن يؤثر سلباً في تعبئة موارد الجباية العادية، وقد يفسر ذلك في ضوء أنّ النظام الجبائي الجزائري يقوم على أساس التصريحات الجبائية، وأنّ شعور المكلف بالضريبة النزيه والملتزم بأداء التزامه الجبائي بعدم ثقة الإدارة الجبائية في تصريحاته الجبائية التي يقدمها، فهذا بدوره سوف يؤدي إلى تعميق الفجوة بينه وبين الإدارة الجبائية، ممّا يعزف المكلف بالضريبة النزيه تقديم تصريحات حقيقية، لأنّه على دراية مسبقاً بعدم ثقة الإدارة الجبائية في تصريحاته الجبائية، وبالتالي سوف يؤدي ذلك إلى ضياع أموال كانت سوف تدخل إلى الخزينة العامة للدولة.

المطلب الثاني: عرض النتائج على مستوى المحاور والنتائج المتعلقة باختبار الفرضية

إنّ حساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة على حدة، من شأنه أن يبين درجة إسهامها في تحديد العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ممّا يأتّر في تعبئة موارد الجباية العادية سواء بصفة إيجابية أو بصفة سلبية من وجهة نظر أفراد العينة، ولاختبار فرضية الدراسة، فقد تم استخدام معامل الارتباط، والانحدار الخطي البسيط، وذلك لوجود متغيرين.

الفرع الأوّل: النتائج على مستوى المحاور

لقد تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة على حدة، لتبيان درجة إسهامها في تحديد العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ممّا يأتّر في تعبئة موارد الجباية العادية إيجاباً أو سلباً من وجهة نظر أفراد العينة، كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-44): يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمخاور الدراسة مرتبة ترتيبا تصاعديا بحسب المتوسط الحسابي للمجال

الرقم	المخاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التأثير
1	أثر تحديد القانون الجبائي لحقوق والتزامات المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية	1,98	0,97	إيجابي
2	أثر تطبيق القانون الجبائي	3,67	1,03	سليبي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS. V22

يتضح من خلال الجدول السابق، أنّ المخاور التي اشتملتها الدراسة منها عامل تمّ تصنيفه على أنّه ترك أثرًا إيجابيا في تعبئة موارد الجباية العادية، ومنها عامل ترك أثرًا سلبيا في تعبئة موارد الجباية العادية وهذه المخاور هي:

1. أثر تحديد القانون الجبائي لحقوق والتزامات المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وهو المحور رقم (01)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (1,98)، وهذا يعطي دليلا واضح حسب وجهة نظر أفراد العينة، أنّ تحديد القانون الجبائي لحقوق والتزامات المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، كان له أثر إيجابي في تعبئة موارد الجباية العادية من وجهة نظر أفراد العينة، وقد يرجع السبب في ذلك إلى منح القانون المكلف بالضريبة حق المحافظة على سرية معلوماته من طرف الإدارة الجبائية أو بسبب منح للمكلف بالضريبة حق الاعتراض والاستئناف.

2. أثر تطبيق القانون الجبائي، وهو المحور رقم (02)، وقد حصل هذا العامل على متوسط حسابي قدره (3,67)، وهذه القيمة تدل على أنّ هذا المحور من المخاور ذات الأثر السليبي في تعبئة موارد الجباية العادية من وجهة نظر أفراد العينة، وقد يكون السبب في ذلك هو عدم ملاءمة شرائح الدخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي لواقع وظروف المكلف بالضريبة كما ذكرنا سابقا أو قد يكون السبب في عدم وضوح بعض نصوص القانون أو بسبب كثرة وتعدد وتشابك القوانين أو بسبب عدم استقراره.

الفرع الثاني: النتائج المتعلقة بفحص فرضية الدراسة

لفحص فرضية الدراسة، فقد تم استخدام معامل الارتباط، والانحدار الخطي البسيط، نظرا لوجود متغيرين، ولقد قسمت فرضية الدراسة الرئيسية إلى فرضيتين جزئيتين كما يلي:

أولاً: الفرضية العدمية (H01)

تنص هذه الفرضية على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) للعلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية".

ثانياً: الفرضية البديلة (H11)

تنص هذه الفرضية على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha= 0.05$) للعلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية".

- قبول الفرضية العدمية:

نقبل الفرضية العدمية، 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:

نقبل 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).

ولاختبار هذه الفرضيتين تم استخدام الانحدار الخطي البسيط الذي يستخدم بشكل واسع لتحديد، وتوضيح أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، باستخدام برنامج SPSS. V22 للتحقق من وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على المتغير التابع.

الجدول رقم (4-45): يظهر نتائج تحليل الانحدار البسيط لأثر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية

الارتباط / التفسير		المعنوية الجزئية معاملات الارتباط				معنوية الكلية	
R ²	R	Sig	T	B	العوامل	Sig	قيمة F
0,10	0,31	0,01	2,56	7,06	ثابت	0,000	19,687
		0,00	4,43	0,25	X		

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS. V22

يتضح من خلال الجدول السابق، أنّ معامل ارتباط بيرسون بين العلاقة التي تربط المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وتعبئة موارد الجباية العادية قدره $r = 0,317$ وهو معنوي، وقيمة (F) المحسوبة: (19,687) أكبر من قيمة (F) الجدولة: عند مستوى الدلالة (0,05) ودرجة الحرية وقيمة $\text{sig} = 0,000$ أقل من مستوى الدلالة

(0,05) وبالتالي نرفض الفرضية العدمية (H01) ونقبل الفرضية البديلة (H11) ، أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0,05 للعلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية. وبعد معرفة معنوية العلاقة بين المتغير المستقل، والمتمثل في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية والمتغير التابع، والمتمثل في تعبئة موارد الجباية العادية، نلاحظ أنّ هناك علاقة طردية وذو دلالة إحصائية بين المتغيرين عند مستوى معنوية (0,05)، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية (H01) ونقبل الفرضية البديلة (H11)، ونقول أنّه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للعلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية.

$$Y = ax + b$$

$$y = 0,25x = 7,6$$

Y: المتغير التابع (تعبئة موارد الجباية العادية).

x: المتغير المستقل (العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية).

a: معامل الانحدار.

b: ثابت.

ثالثا: التعليق على فرضية الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة قمنا باستخدام معامل الارتباط، والانحدار الخطي البسيط، نظرا لوجود متغيرين إذ تم معالجتها باستخدام الحزمة البرمجية ال (spss) وقيمة (F) المحسوبة: (19,687) أكبر من قيمة (F) الجدولة: عند مستوى الدلالة (0,05) وقيمة $\text{sig} = 0,000$ أقل من مستوى الدلالة (0,05) وبالتالي نرفض الفرضية العدمية (H01) ونقبل الفرضية البديلة (H11) ، ونقول يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0,05 للعلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية، وأنّ معامل ارتباط بيرسون بين العلاقة التي تربط المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وتعبئة موارد الجباية العادية قدره $r = 0,31$ وهو معنوي، أي هناك علاقة طردية وذو دلالة إحصائية بين المتغيرين عند مستوى معنوية (0,05) وهذه العلاقة ضعيفة، ومنه نستنتج أنّه هناك عوامل سلبية تؤثر في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وبالتالي في تعبئة موارد الجباية العادية.

النتائج

خرجت الدراسة بالنتائج التالية:

1. العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية تؤثر في تعبئة موارد الجباية العادية إلا أنّ هذا التأثير ضعيف أي هناك عوامل تؤثر سلبا في العلاقة بين الطرفين وبالتالي في تعبئة موارد الجباية العادية ومنها، عدم مراعاة القانون الجبائي لقواعد العدالة الجبائية، وعدم وضوح بعض مواد القانون الجبائي، وتدني مستوى الثقة المتبادلة بين الطرفين، وكذلك عدم ملائمة طبيعة الوسائل المستخدمة في نشر التوعية الضريبية. ممارسة الدولة للرقابة الدورية على الذمة المالية الخاصة بموظفي الإدارة الجبائية، من شأنه أن يؤثر تأثيرا إيجابيا في تعبئة موارد الجباية العادية.
2. عدم ملائمة الشرائح المنصوص عليها في الجدول التصاعدي الذي تحسب به الضريبة على الدخل لواقع وظروف المكلف بالضريبة.
3. عدم وجود الإدراك الكافي في الإدارة الجبائية الجزائرية بالوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للمكلف بالضريبة.
4. عدم تبني القانون الجبائي لمبدأ التوعية الجبائية كالتزام من التزامات الإدارة الجبائية.
5. عدم وجود الإدراك الكافي في الإدارة الجبائية بواقع وظروف عمل المكلف بالضريبة.
6. إنّ أثر العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية ضعيف، ومن هنا لا بد من تدارك ومعالجة القضايا التي تؤثر سلبا على هذه العلاقة، مما يؤدي إلى تعبئة موارد إضافية للجباية العادية للجباية العادية، وبالتالي تزويد الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها.

شهد تطور الجباية العادية في الجزائر عدّة مراحل ابتداء من الحكم التركي، ثم مرحلة الاحتلال الفرنسي، ثمّ مرحلة ما بعد الاستقلال، وأخيرا المرحلة الإصلاحية التي حدثت خلالها تغييرات عميقة ابتداء من سنة 1992 حيث لم تكن الجباية العادية قبل إصلاحها ذات فعالية تذكر بالنظر إلى الاهتمام الضئيل الذي كانت توليه السلطات لها، وهذا راجع أساسا إلى اعتماد الجزائر على الإيرادات الكبيرة التي كانت تدرها الجباية البترولية لميزانية الدولة، والتي كانت تستطيع من خلالها تغطية أغلب نفقاتها العمومية، إلاّ أنّه وبالنظر للظروف الاقتصادية الصعبة التي مرّ بها الاقتصاد الجزائري إثر إنخفاض أسعار البترول سنة 1986، واستجابة للتحويلات الاقتصادية التي شهدتها الاقتصاد العالمي، توجب إعطاء أهمية أكبر للجباية العادية، وهو ما أدى إلى إجراء إصلاحات عميقة للجباية العادية، تتماشى مع الإصلاحات الاقتصادية التي تقوم بها الجزائر للمرور إلى اقتصاد السوق، حيث تمّ تغيير نظام الجباية العادية جذريا، وتوجيهه نحو الأنظمة العصرية المطبقة في العالم، وقد مست هذه التغييرات أهم أنواع الضرائب من خلال إدراج الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركات، بالإضافة إلى الضريبة الجزافية الوحيدة، فالهدف الأساسي لهذا الإصلاح هو تعبئة موارد إضافية للجباية العادية تتميز بالاستقرار وإعادة الاعتبار لدورها للإسهام في التنمية الاقتصادية، وتحقيق العدالة الجبائية، وهذا لأجل تخفيف الاعتماد على الجباية البترولية والرفع من مردودية الجباية العادية إلاّ أنّ مساهمتها في إجمالي الحصيلة الجبائية العائدة للدولة بقيت ضعيفة إلى حد ما فهي لم تتجاوز 60 في المائة خلال الفترة 2015-2019، أي بعد مرور 27 سنة بعد الإصلاح الجبائي لسنة 1992، وبالرغم من ارتفاع المردودية المالية للجباية العادية فلم تستطع أن تساير الارتفاع القياسي لنفقات التسيير، ممّا يدل على عدم تحكم الدولة في هذا المصدر التمويلي الهام، أمّا مساهمة الحصيلة المالية للضرائب المباشرة إلى إجمالي حصيلة الجباية العادية كانت متذبذبة في نسب تمويلها للجباية العادية بحيث ترتفع أحيانا وتنخفض أحيانا أخرى خلال الفترة 2000-2008، بحيث بلغ متوسطه 26,44 في المائة، وقد يعود هذا إلى انخفاض مداخيل الأفراد وأرباح الشركات، وتفشي ظاهرة التهرب الضريبي، وابتداء من سنة 2009 تسارع نمو الضرائب المباشرة حيث بلغ متوسط نسبة مساهمتها في الجباية العادية 38,96 في المائة خلال الفترة 2009-2019، وعلى الرغم من الارتفاع الذي شهدته الحصيلة المالية للضرائب المباشرة في هذه الفترة، والذي يرجع إلى الإصلاحات المتتالية الذي عرفتها من خلال القوانين المالية السنوية، والتكميلية بهدف توسيع الوعاء، إلاّ أنّ مساهمتها بقيت ضعيفة نوعا ما، وهو ما يدفع نحو الاعتقاد أنّ هذا النوع من الضرائب أصبح لها الأولوية في النظام الجبائي، أمّا بخصوص حقوق التسجيل والطابع فإنّنا نلاحظ أنّها لم

تشهد تطورا كبيرا، حيث بلغ متوسط نسبة مساهمتها في الجباية العادية خلال فترة الدراسة ما يعادل نسبة 3,45 في المائة، ويرجع ذلك إلى تحلي الأفراد في أغلب الأحيان عن تسجيل عمليات انتقال الملكية، وتداول رأس المال خاصة العقارات وفق الإجراءات العرفية أو عدم التصريح بالمبالغ الحقيقية لهذه العمليات للموثقين، وكذلك لغياب سوق عقارية منظمة تكون مؤشرا على صحة الأسعار المصرح بها، أما بخصوص الحصيلة المالية للرسم على رقم الأعمال، والذي يعد الرسم على القيمة المضافة أحد مكوناتها الأساسية، حيث أنّ هذا النوع من الرسوم مساهمته في الجباية العادية تبدو مساهمة هامة، والتي قد تفوق أحيانا نسبة 46 في المائة من إجمالي الحصيلة المالية للجباية العادية، وهذا ناتج على إدخال الرسم على القيمة المضافة منذ سنة 1992، مع توسيع مجالات تطبيقه، وهذه الهيمنة في مجال تمويل الميزانية العامة للدولة عن طريق الضرائب غير المباشرة يعتبر مؤشرا على التخلف الاقتصادي، كون أنه في الاقتصاديات المتطورة أو الناشئة تسيطر الضرائب المباشرة على تمويل إيرادات الدولة بشكل واسع، كما أنّ للضرائب الغير المباشرة عيوباً عديدة سواء من الناحية الاقتصادية، حيث تمثل عامل من عوامل التضخم، أو من ناحية العدالة الاجتماعية كونها تقع على كاهل الطبقات المتوسطة (أصحاب الأجور والرواتب) والفقراء، مما يخل بأحد أهم مبادئ الضرائب وهو مبدأ العدالة، وفيما يخص الرسوم الجمركية، فقد ارتفعت حصيلتها باستمرار إلى غاية سنة 2005 ثم بدأت تتجه نحو الانخفاض إلى غاية سنة 2019، لذا من الضرورة إعطاء للجباية العادية أهمية أكبر من خلال الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي التي تؤدي إلى عدم زيادة حصيلتها، حيث بلغ حجم التهرب الضريبي خلال السنوات الأخيرة حدود 600 مليار دينار، وتشمل هذه القيمة الضخمة الفترة من سنة 1990 إلى غاية أواخر سنة 2011، وبما يزيد عن المليار دولار سنويا، وأنّ متابعين الحجم السنوي للتهرب الضريبي في الجزائر يؤكدون على أنّ القيمة المذكورة لا تمثل إجمالي حجم التهرب الضريبي، بل ما وقفت عنده المصالح المختصة فحسب، وهو ما يقود إلى الجزم بأنّ القيمة مرشحة للتضاعف إذا ما لم يتم إجراء مسح شامل يجري من خلاله ضبط جميع أشكال الغش التي عادة ما يلجأ إليها المتملصون من دفع الضريبة، وأنّ 99 في المائة من عائدات الجباية المحصلة في الجزائر مصدرها 12 ولاية فقط في الوقت الذي يحتاج فيه البلد إلى موارد إضافية في ظل تراجع العائدات النفطية، وأنّه من بين 48 ولاية توجد 36 ولاية لا تمثل سوى 1 في المائة من إجمالي الضرائب المحصلة، وأنّه غالبا ما يرجع السبب في ذلك إلى توتر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، يقابلها ازدياد عدم التزام المكلف بالضريبة من جهة وانخفاض إنتاجية الموظفين في الإدارة الجبائية من جهة أخرى وأنّ من أهم الأسباب أو العوامل التي تأثر سلبا في العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، ومن شأنها أن تؤثر سلبا في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتعبئة موارد إضافية للجباية العادية هي عدم مراعاة القانون

الجبايي لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين بالضريبة، وعدم وضوح بعض المواد في القوانين الجبائية، وتدني مستوى الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، بالإضافة إلى عدم ملائمة طبيعة الوسائل المستخدمة في نشر التوعية الضريبية، بالإضافة إلى القصور الذي تعرفه الإدارة الجبائية من موارد بشرية ومادية بالرغم من الجهود التي بذلت من أجل تأهيلها حتى تتمكن من القيام بمهامها على أفضل وجه، وكذا من محدودية الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة الذي يعتبر أهم المحفزات لارتكاب مثل تلك التحايلات والمخالفات المختلفة للتملص من دفع الضريبة، بالإضافة إلى فقدان ثقة الأفراد في مؤسسات الدولة، ونظرة المكلف إزاء الإدارة الجبائية على أنها دائما ما تريد أن تغتصبه في أمواله بسبب غياب التواصل الجيد بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وعدم فهم كثير من الأفراد للدور الذي أصبحت تلعبه الدولة الحديثة هي عوامل جعلت العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية علاقة تنافر وصراع، لذلك بات من الضروري تحسين هذه العلاقة وتخفيف حدة التوتر بينهما الأمر الذي سيساعد على عدم تنامي ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين، لذا قضية وعي المكلف بالضريبة تعتبر ضرورية ومهمة جدا وذلك لبناء الثقة بينه وبين الإدارة الجبائية، وعلى العكس من ذلك فإنّ تدني مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة ينعكس ذلك سلبا على العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية، وكذلك فإنّ لوعي المكلف بالضريبة أهمية كبيرة في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، حيث أنّه كلّما كان هناك وعي ضريبي لدى المكلف بالضريبة كلّما تناقص التهرب الضريبي، وبالتالي ضمان عدم ضياع الأموال على الخزينة العمومية، كما أنّ عنصر الثقة المتبادل بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، هو عنصر مهم وفعال، وأنّ وجود مثل هذا العنصر يؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، وعلى العكس من ذلك فإنّ فقدان عنصر الثقة يؤدي إلى تعميق الفجوة القائمة بين طرفي العلاقة الضريبية، وهذا بدوره يؤدي إلى انخفاض موارد الجباية العادية، أمّا عن مدى توافر عنصر الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في الجزائر، فمما تقدم نلاحظ أنّ عنصر الثقة بين الطرفين يكاد يكون مفقودا، وذلك للأسباب المذكورة سابقا، ومما يدل على ذلك انخفاض مستوى الحصيلة المالية للجباية العادية، وعليه نجد أنّ الإدارة الجبائية في الجزائر يقع على عاتقها مسؤولية انعدام عنصر الثقة، وذلك بسبب تقصيرها في نشر الوعي الضريبي، وذلك من خلال كافة الوسائل والطرق والأساليب، كما أنّه إذا كان المشرع الجزائري يسعى إلى ضمان العدالة في توزيع الأعباء الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية فإنّه لا يستطيع ذلك عمليا إلاّ على نحو تقريبي، حيث تنقصه وسائل التحقق من تساوي العبء الواقع على كل فرد من الضرائب، وخاصة إذا ما لاحظنا ما يقع من تهرب بعض المكلفين بالضريبة من دفع الضريبة أو إلقاء بعضهم ما يدفعه من الضرائب على بعضهم الآخر، كما أنّ المشرع كثيرا ما يضطر إلى فرض الضريبة غير ناظر في ذلك إلاّ

إلى ما يريد هو توفيره من إيراد عاجل للخزينة العامة، أو ما يسعى إليه من تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وكثيرا ما تضطره هذه الظروف إلى أن يضحي برغبته في تحقيق العدالة النسبية بين الأفراد في تحمل العبء الضريبي.

ومن خلال دراستنا للعلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وتأثيرها في تعبئة موارد الجباية العادية يتبين لنا ما مدى أهمية هذه العلاقة في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، حيث أنّ دراسة هذه العلاقة ومدى تأثيرها على مستوى المبالغ الضريبية المحصلة، وتدارك ومعالجة القضايا التي تؤثر سلبا على هذه العلاقة، من شأنه أن يؤدي إلى زيادة موارد الجباية العادية، وبالتالي تزويد الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها، وفيما يخص نتائج الدراسة الميدانية نستنتج أنّه هناك عدة عوامل تؤثر تأثيرا إيجابيا في تعبئة موارد الجباية العادية، وأخرى سلبية، مما يدل على أنّ الفرضية الأولى صحيحة، وأنّ من أهم العوامل التي تؤثر تأثيرا إيجابيا في تعبئة موارد الجباية العادية هي: منح المكلف بالضريبة حق المحافظة على سرية معلوماته من طرف الإدارة الجبائية وتمتع المكلف بالضريبة بحق الاعتراض والطعن، يقابلها أهم العوامل التي تؤثر تأثيرا سلبيا في تعبئة موارد الجباية العادية ومنها: عدم مراعاة النظام الجبائي الجزائري لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين بالضريبة وعدم وضوح بعض المواد في القانون الجبائي وتدني مستوى الثقة المتبادلة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية وعدم ملائمة طبيعة الوسائل المستخدمة في نشر التوعية الضريبية وشعور المكلفين بالضريبة بأنّ أموال الضرائب التي يتم تحصيلها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة وعدم وجود الإدراك الكافي في الإدارة الجبائية الجزائرية بالوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للمكلف بالضريبة وعدم تبني القانون الجبائي لمبدأ التوعية الضريبية كالاتزام من التزامات الإدارة الجبائية وعدم وجود الإدراك الكافي في الإدارة الجبائية بواقع وظروف عمل المكلف بالضريبة، وأنّ تحديد القانون الجبائي حقوق وضمانات والتزامات كل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بشكل واضح من شأنه أن يعزز العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، وبالتالي له أثر إيجابي في تعبئة موارد الجباية العادية، كما أنّ إصدار الإدارة الجبائية النشرات والمواثيق المتعلقة بالضرائب، وممارسة الدولة للرقابة الدورية على الذمة المالية الخاصة بموظفي الإدارة الجبائية، من شأنه أن يؤثر إجابا في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، وفيما يخص تطبيق القانون الجبائي أثر سلبا في تعبئة موارد الجباية العادية، وذلك قد يكون بسبب التوسيع من مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة والتي يخضع لها كل شخص طبيعي أو معنوي متى لم يتجاوز رقم أعماله 30.000.000 دج، وأنّ الخاضعين لهذه الضريبة لا يمتلكون محاسبة منتظمة يمكن للإدارة الجبائية أن تطلع عليها أثناء إجراء عملية الرقابة الجبائية، وبالتالي تحديد الوعاء الضريبي يكون بصفة تقريبية وفي هذه الحالة لا يمكن محاسبة المكلف بالضريبة الخاضع لهذه الضريبة على

تصريحاته الخاطئة وغير الصحيحة طالما لا توجد دفاتر محاسبية للتأكد من صحة التصريحات، وبالتالي ضياع مبالغ ضريبية كانت من المفروض أن تحصل لفائدة الخزينة العامة للدولة أو بسبب عدم مرونة وتساوي شرائح الدخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي وعدم ملائمتها لظروف المكلف بالضريبة مما تدفع بالمكلف بالضريبة في حالة وقوع دخله في شريحة ذات معدل مرتفع على تدنية دخله لإحاقه بشريحة ذات معدل منخفض، وبالتالي سوف تخسر الخزينة العامة للدولة من التهرب الضريبي أكثر مما تحصله من تصاعدية الضريبة وضياع مبالغ طائلة، مما يؤثر سلبا على الحصيلة المالية للجباية العادية.

نتائج اختبار الفرضيات:

هناك علاقة طردية وذو دلالة إحصائية بين المتغيرين عند مستوى معنوية (0,05)، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1)، ونقول أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للعلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية.

توصيات واقتراحات:

ومن خلال معالجتنا لموضوع العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وأثر هذه العلاقة في تعبئة موارد الجباية العادية نقترح بهذا الصدد بعض التوصيات:

1. ضرورة العمل على توضيح حقوق والتزامات كل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في الجزائر، لما في ذلك من خلق جو من الثقة بين الطرفين ولما له من أثر إيجابي في تعبئة موارد إضافية للجباية العادية، وذلك من خلال إعداد ميثاق لحقوق والتزامات المكلف بالضريبة يضم إعلامه بكافة حقوقه والتزاماته الجبائية بطريقة واضحة وبسيطة تمكنه من فهمها.
2. ضرورة العمل على تنمية الوعي الضريبي في المجتمع الجزائري من خلال وسائل الإعلام السمعية والبصرية، وضرورة إصدار مجلة دورية تبين أهمية دفع الضرائب للدولة والمجتمع والفائدة من الوفاء بالالتزامات الجبائية وطرق صرف الضرائب المحصلة بهدف التقليل من ظاهرة النفور من الضرائب والتقليل من حجم التهرب الضريبي وبالتالي تعبئة موارد إضافية للجباية العادية.
3. ضرورة العمل على تحديد الطرق الكفيلة بتعديل اتجاهات أفراد المجتمع الجزائري بشكل عام، والمكلفين بالضريبة منهم بشكل خاص نحو الضريبة.
4. ضرورة إعادة النظر في بعض نصوص القانون الجبائي الجزائري بحيث يعاد صياغتها بشكل يعطيها المرونة ويزيل عنها الغموض.

5. ضرورة العمل على تعديل الشرائح المنصوص عليها في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي، بما يتناسب مع المقدرة التكاليفية للمكلف بالضريبة.
6. ضرورة فرض المشرع عقوبات رادعة في حق موظفي الإدارة الجبائية الذين يقومون بإفشاء المعلومات السرية للمكلفين بالضريبة.
7. ضرورة العمل على منح حوافز جبائية للمكلفين بالضريبة الملتزمين بتسديد المبالغ الجبائية المستحقة عليهم.
8. ضرورة العمل على منح عقوبات رادعة في حق المكلفين بالضريبة الغير الملتزمين بتسديد المبالغ الجبائية المستحقة عليهم.
9. تجميع كل أحكام الضرائب والرسوم في موسوعة تشريعية واحدة مدعمة بالشروح الكافية بحيث يسهل الرجوع إليها من طرف المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية والباحثين والمهتمين.
10. ضرورة العمل على تشديد الرقابة على عمل موظفي الإدارة الجبائية.

آفاق الدراسة:

في ضوء ما تقدم وبناء على النتائج التي تم التوصل إليها، من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية فإننا نقترح إجراء دراسة مكتملة لهذه الدراسة، بحيث تشمل كافة ولايات الوطن الجزائر.

1. القرآن الكريم

أولاً - المراجع باللغة العربية:

الكتب:

2. محمد عباس محرزى، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، بدون طبعة، الجزائر، 2010.
3. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2014.
4. هاشم عبد الرحمن تكرروري، الأسس الفلسفية للضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015.
5. خالد أمين عبد الله، حامد داود الطحله، النظم الضريبية ضريبة الدخل الضرائب الجمركية ضريبة المبيعات "دراسة مقارنة"، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
6. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومه، بدون طبعة، الجزائر، 2003.
7. فوزي عطوي، المالية العامة-النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي، بدون طبعة، بيروت، 2003.
8. أحمد فيدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2014.
9. رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث "جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين"، الجزء الأول، دار هومه، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006.
10. حسن محمد سمحان، محمود حسن الوادي، ابراهيم خريس، زياد الذبية، المالية العامة (من منظور إسلامي)، دار صفاء للنشر والتوزيع، بدون طبعة، بدون بلد، 2014.
11. عبد الله الحرتسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2012.
12. محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، بدون طبعة، الجزائر، 2004.
13. الصعيدي عبد الله، دور الضرائب في تحقيق التنمية، دار النهضة العربية، بدون طبعة، مصر، 2006.
14. بشير يلس شاوش، المالية العامة، المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2013.
15. مجدي محمد شهاب، الاقتصاد المالي، دار الجامعة الجديدة للنشر، بدون طبعة، الإسكندرية، 1999.
16. محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008.
17. علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2005.
18. عبد المجيد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، بدون طبعة، الإسكندرية، 2005.
19. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الراية للنشر والتوزيع، بدون طبعة، الأردن، 2007.
20. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2005.
21. عبد الناصر نور، نائل حسنة عدس، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، بدون طبعة، الأردن، 2003.

22. بن عمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.
23. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومه، بدون طبعة، الجزائر، 2008.
24. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار حرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
25. عمار عبد الباسط، الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم دراسة مقارنة بأحكام الشريعة الإسلامية، مكتبة الوفاء، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2013.
26. دنيدي يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2014.
27. حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2007.
28. نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، بدون طبعة، القاهرة، 2008.
29. رايح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، بدون طبعة، القاهرة، 1991.
30. محمد محي مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبة، مكتبة الإشعاع، بدون طبعة، القاهرة، 2002.
31. محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومه، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2008.
32. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، بدون دار نشر، بدون طبعة، الجزائر، 2003.
33. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، بدون طبعة، القاهرة، 2006.
34. منور أوسيرير، محمد همو، جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الشركة الجزائرية بوداوا، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009.
35. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بدون طبعة، لبنان، 2008.
36. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بدون طبعة، الإسكندرية، 1995.
37. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه، بدون طبعة، الجزائر، 2011.
38. محمد علوم محمد علي محمود، الطبعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت، 2010.
39. عبد الباسط وفاء، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، بدون طبعة، مصر، 2007.
40. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة الأولى، بدون سنة نشر.
41. بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016.
42. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بدون طبعة، مصر، 1999.
43. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، بدون طبعة، الجزائر، 2011.
44. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، بدون طبعة، الجزائر، 2012.
45. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004.
46. العيد صالحى، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، بدون طبعة، الجزائر، 2005.
47. محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، منشأة المعارف، بدون طبعة، مصر، بدون سنة نشر.

48. عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة، بدون طبعة، الإسكندرية، 2006.
49. ميثم لعبيي إسماعيل، المالية العامة مقايضات الكفاءة والعدالة (مدخل النظرية الجزئية)، مكتب الهاشمي للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، العراق، 2016.
50. محمد جابر، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية، المبادرة الرسمية للحقوق الشخصية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2015.
51. عناية غازي، الاقتصاد الإسلامي، الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة، منشورات دار الكتب، بدون طبعة، الجزائر، 1991.
52. سعد بن عيسى، الجباية، شبه الجباية، الجمارك، أملاك الدولة، المطبعة الرسمية البساتين، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003.
53. فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، بدون طبعة، الجزائر، 2008.
54. محمد نعيم فرحات، تأصيل التهرب الضريبي وإجراءات الخصومة الجبائية الضريبية في القانون المصري، دار الدفاع الجوي، بدون طبعة، القاهرة، 2006.
55. حميد بوزيدة، جباية المؤسسة دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة على القيمة المضافة دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون طبعة، الجزائر، 2007.
56. قاسم نايت علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، بدون طبعة، الأردن، 2008.
57. صدام الخمايسية، الحكومة الالكترونية الطريق نحو الإصلاح الإداري، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2013.

المقالات:

58. عزوز علي، سايج جبور علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 19، الجزائر، 2018.
59. أمزيان عزيز، دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي، مجلة دراسات وأبحاث، المجلد 04، العدد 07، الجزائر، 2012.
60. حجاجي توفيق، كش محمد، دراسة استقرارية النظام الجبائي الجزائري للفترة 1993-2011، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 02، العدد 02، الجزائر، ديسمبر 2015.
61. كمال رزيق، سمير عمور، تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 04، العدد 05، الجزائر، 2008.
62. بكرتي بومدين، الجباية العادية كمصدر هام للإيرادات العامة في الجزائر دراسة اقتصادية وسياسية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 05، العدد 09، الجزائر، 2015.
63. العياشي عجلان، الحوكمة الجبائية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 14، العدد 14، الجزائر، 2014.

64. عبد الحميد قجاني، كمال سي محمد، هيكل الضرائب والنمو الاقتصادي خارج المحروقات: دراسة حالة الجزائر (1992-2015)، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد 01، العدد 01، الجزائر، 2017.
65. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 02، الجزائر، 2003.
66. محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنه الإدارة الجبائية حالة الجزائر خلال الفترة (2006-2016)، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 08، العدد 01، الجزائر، 2017.
67. بودالي محمد، بوشنب موسى، رقمنة الإدارة كأسلوب لتحسين الخدمة العمومية في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2016.
68. بن عمارة منصور، تومي سمية، فعالية الرقابة في ظل التوجهات الاستراتيجية الجديدة لعصرنه الإدارة الجبائية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 07، العدد 01، الجزائر، 2018.
69. نجاة نوي، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 01، العدد 16، الجزائر، 2017.
70. بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، المجلد 01، العدد 02، الجزائر، 2015.
71. مرازقة صالح، السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة، مجلة الاقتصاد والمجتمع، المجلد 01، العدد 01، الجزائر، 2002.
72. ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، المجلد 08، العدد 08، الجزائر، 2008.
73. يوسف قاشي، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبي مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والمجلات، المجلد 05، العدد 02، الجزائر، 2016.
74. عبد الرحمان قروي، دور مفتش الضرائب في الحد من التهرب الضريبي "دراسة حالة الجزائر"، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 02، الجزائر، 2015.
75. بربار نور الدين، دور ممارسي المهن المحاسبية في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومكافحة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 01، الجزائر، 2017.
76. ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 02، الجزائر، 2009.
77. معين عباس أحمد الحسون، حسين عمران الناجي الرفاعي، الهام وحيد، أثر الوعي الضريبي في تحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 02، 2013.
78. أحمد صالح حسن، حسام حميد صالح، الإعلان وانعكاساته على زيادة الوعي الضريبي، مجلة الدنانير، المجلد 01، العدد 10، العراق، 2017.
79. لراي سفيان، العوامل النفسية والاجتماعية للتهرب الضريبي: دراسة مفاهيمية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، العدد 01، الجزائر، 2017.
80. محمد دوة، رشيدة زاوية، انعكاس فساد الموظف على الإدارة الجبائية، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 01، العدد 01، الجزائر، جوان 2017.

81. إبراهيم العدي، أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي "دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد 01، 2015.

المدخلات:

82. ولهي بوعلام، أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي بعنوان تقييم آثار برامج الاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001 – 2014، الجزائر، 11- 12 مارس 2013 الموافق 29- 30 ربيع الثاني 1434، 2013.

83. عزوز علي ولعاطف عبد القادر، شروط ومتطلبات حوكمة النظم الضريبية العربية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصادات، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013.

84. وزارة العدل الجزائرية، مساهمة الجزائر في أشغال الاجتماع الثامن لفريق العمل الحكومي الخاص بالوقاية من الفساد، جنيف: الخلية الدائمة لمتابعة تطبيق اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، 2017.

85. سولم سفيان، واقع الرقابة الجبائية في الجزائر، صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتفعيلها، الملتقى الوطني: الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قلمة، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015.

القوانين:

86. القانون 90 – 36 المؤرخ في 14 جمادى الثاني عام 1411 الموافق 31 ديسمبر 1990، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية، العدد 57، الصادرة يوم 14 جمادى عام 1411.

87. القانون 06 – 24 مؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1427 الموافق 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية، العدد 85، الصادرة يوم 27 ديسمبر 2006.

88. القانون 14 – 10 مؤرخ في 8 ربيع الأول عام 1436 الموافق 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 78، الصادرة يوم 31 ديسمبر 2014.

89. القانون 17-11 مؤرخ في 8 ربيع الثاني عام 1439 الموافق 27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية، العدد 76، الصادرة يوم 28 ديسمبر 2017.

90. القانون رقم 08-21 المؤرخ في 20 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 74 الصادرة في 30 ديسمبر 2008.

91. القانون 16 – 14 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادرة يوم 29 ديسمبر 2016.

92. القانون 12 – 12 مؤرخ في 12 صفر عام 1434 الموافق 26 ديسمبر سنة 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة يوم 30 ديسمبر 2012.

93. القانون 07 – 11 مؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي والمالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة يوم 25 نوفمبر 2007.

94. القانون 91 – 25 المؤرخ في 11 جمادى الثاني 1412 الموافق 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية، العدد 65، الصادرة في 18 ديسمبر 1991.

95. القانون 98 - 12 المؤرخ في 13 رمضان 1419 الموافق 31 ديسمبر 1998، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية العدد 98، الصادرة في 13 رمضان 1419.
96. القانون 07 - 12 المؤرخ في 21 ذي الحجة 1428 الموافق 30 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادرة في 31 ديسمبر 2007.
97. القانون رقم 02 - 11 المؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، العدد 86، الصادرة في 25 ديسمبر 2002.
98. القانون 2000 - 06 المؤرخ في 27 رمضان 1421 هـ الموافق 23 ديسمبر 2000، المتضمن قانون المالية لسنة 2001، الجريدة الرسمية العدد 80، الصادرة يوم 24 ديسمبر 2000.
99. قانون الرسوم على رقم الأعمال.
100. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
101. قانون الإجراءات الجبائية.

الأوامر:

102. الأمر 15 - 01 مؤرخ في 7 شوال عام 1436 الموافق 23 يوليو 2015، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 40، الصادرة يوم 23 يوليو 2015.
103. الأمر 75-59 مؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري.
104. الأمر رقم 10-01 مؤرخ في 19 أوت 2010، المتضمن قانون المالية التكميلي 2010، الجريدة الرسمية، العدد 48.
105. أمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن القانون الأساسي العام للتوظيف العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 46 الصادرة في 26 جويلية 2006.
106. الأمر 06 - 04 المؤرخ في 15 جمادى الثاني 1427 الموافق 15 يوليو 2006، المتضمن قانون المالي التكميلي لسنة 2006، الجريدة الرسمية العدد 47، الصادرة يوم 23 جمادى الثاني 1427 الموافق 19 يوليو 2006.
107. الأمر 08 - 02 المؤرخ في 21 رجب عام 1429 الموافق 24 يوليو 2008، المتضمن قانون المالي التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية العدد 42، الصادرة يوم 27 يوليو 2008.
108. الأمر 09 - 01 المؤرخ في 29 رجب 1430 الموافق 22 يوليو 2009، المتضمن القانون المالي التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 44، الصادرة يوم 26 يوليو 2009.
109. الأمر 94 - 03 المؤرخ في 27 رجب 1415 الموافق 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية لسنة 1995، الجريدة الرسمية العدد 87.
110. الأمر 96 - 31 المؤرخ في 19 شعبان 1417 الموافق 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية العدد 85، الصادرة يوم 20 شعبان 1417.
111. الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جوان 1995، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

112. المرسوم الرئاسي رقم 11-426 مؤرخ في 08 ديسمبر سنة 2011، يحدد تشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفيات سيره، الجريدة الرسمية، العدد 68، الصادرة في 14 ديسمبر 2011.
113. المرسوم التنفيذي 95 - 54 مؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير 1995، يحدد صلاحيات وزير المالية، الجريدة الرسمية، العدد 15، الصادرة في 19 مارس 1995.
114. المرسوم التنفيذي 07 - 364 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر 2007، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 75، الصادرة في 02 ديسمبر 2007.
115. المرسوم التنفيذي 95 - 55 مؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير 1995، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 15، الصادرة يوم 19 مارس 1995.
116. المرسوم التنفيذي 91 - 60 مؤرخ في 08 شعبان عام 1411 الموافق 23 فبراير 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 09، الصادرة يوم 27 فبراير 1991.
117. المرسوم التنفيذي 06 - 327 مؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق 18 سبتمبر 2006، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59، الصادرة يوم 24 سبتمبر 2006.
118. المرسوم التنفيذي 12-334 مؤرخ في 21 شوال عام 1433 الموافق 8 سبتمبر 2012، يتعلق بالخرر الجبائي، الجريدة الرسمية، العدد 50، الصادرة يوم 12 سبتمبر 2012.
119. المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418 الموافق 27 جويلية 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها.
120. المرسوم التشريعي 93 - 18 المؤرخ في 15 رجب 1414 الموافق 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية، العدد 88، الصادرة في 16 رجب 1414.
121. المرسوم التشريعي 29 - 04 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1413 الموافق 11 أكتوبر 1992، المتضمن القانون التكميلي لسنة 1992، الجريدة الرسمية، العدد 73.

القرارات:

122. القرار الوزاري المشترك مؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق 21 فبراير 2009، يحدد المصالح الخارجية للإدارة الضريبية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، الصادرة يوم 29 مارس 2009.
123. قرار مؤرخ في 07 جمادى الأول عام 1428 الموافق 24 ماي سنة 2007، يحدد الاختصاص الإقليمي لمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، الجريدة الرسمية، العدد 44، الصادرة يوم 08 يوليو 2007.

التقارير:

124. تقرير مجلس المحاسبة لسنة 1995، الجريدة الرسمية، العدد 76، الصادرة يوم 19 نوفمبر 1997.
125. منظمة الشفافية العالمية، الناس والفساد، دراسة مسحية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا، 2016.
126. أندرو جويل، وماريو منصور، وبريثا ميترا، وكارلو سدرالفيتش، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، صندوق النقد الدولي، سبتمبر 2015.

127. النظام الجبائي الجزائري، كتيبات جبائية، المديرية العامة للضرائب، 2018.
128. الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017.
129. الضريبة الجزائرية الوحيدة، نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 80، 2015.
130. المحررات الجبائية، كتيبات جبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2018.
131. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للتحقيق، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2017.
132. المنازعات الجبائية، كتيبات جبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2018.
133. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، 2018.
134. ميثاق المكلف بالضريبة حقوقكم وواجباتكم، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2010.
135. دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، بدون سنة.

ثانيا - المراجع باللغة الأجنبية:

136. Zine Mohammed Barka, la lente évolution du système fiscal algérien 1968- 1999, Groupe de recherche pour une stratégie alternative.
137. John Brondolo, Zhiyong Zhang, Tax Administration Reform in China: Achievements, Challenges, and Reform Priorities, IMF working paper, 2016.
138. Jacques Percebois, fiscalité et croissance "Une approche par les modèles", Paris, 1977.
139. Florence Huart, économie des finances publiques, Dunod, Paris, 2012.
140. Maurice Duverger, Eléments de fiscalité, Presse universitaire de France, Paris, 1976.
141. Abdelkader Boudelbal, la fiscalité à la portée de tous, la maison de livre, 3ème édition, Alger, 1987.
142. Hayet Bouuilef, la mobilisation des ressources publiques par la fiscalité ordinaire en Algérie, ENAG Edition, Alger, 2014.
143. Zine Barka, le service public et la modernisation de l'état : état des lieux – reformes et processus d'adaptation, revue algérienne de finances publiques N° 03, Décembre 2013
144. Madjene Djamel, les relations de l'administration fiscale avec les contribuables une nouvelle approche, Revue algérienne de finances publiques N° 03, Décembre 2013.
145. Bousnobra Ali, l'efficience de l'administration fiscale dans le recouvrement de l'impôt, Revue EL-Tawassol, volume 18, n° 01, Décembre, 2012.
146. Jean-Claude Drié, la vérification de comptabilité, LITEC, Paris, 2007.
147. Jean-Pierre casimir, contrôle fiscal, 11e édition, groupe revue fiduciaire, Paris, 2010.
148. Philippe Augé, droit fiscal général, édition ellipses, Paris, 2002.
149. Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, procédures fiscales, Dalloz, Paris, 1998.
150. Daniel Richer, les procédures fiscales, presse universitaire de France, Paris, 1990.
151. Pierre Beltrame, la fiscalité en France, hachette, 6e édition, Paris, 1998.
152. P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, contester ou réclamer face au fisc et à l'urssaf, MAXIMA, Paris, 1998.
153. André Barilari, lexique fiscal, Dalloz, 2ème édition, Paris, 1992.
154. Gilles N. Larin, Lyne Latulippe, les canons de la justice : évolution et influences, revue de planification fiscale et financière, vol.33, N° 02, 2013.

155. Eva Hofmann and others, preconditions of voluntary tax compliance: knowledge and evaluation of taxation, norms, fairness, and motivation to cooperate, Europe PMC funders group author Manuscript, faculty of psychology university of Vienna, Austria, March 14, 2012.
156. Maira Martini, Approaches to curbing corruption in tax administration in Africa, U4 Expert Answers, Transparency International, Number 11, 25 June 2014.
157. Arthur J. Mann, ARE SEMI-AUTONOMOUS REVENUE AUTHORITIES THE ANSWER TO TAX ADMINISTRATION PROBLEMS IN DEVELOPING COUNTRIES? Research paper for the project: fiscal reform in Support of Trade Liberalization, Washington, august 2004.
158. Acclassato, Denis, Éthique et Evasion Fiscale au Bénin, Éthique et économique, Vol.12, n°.02, 2015.
159. Torgler, Benno, K. Murphy, Tax Morale in Australia: What Shapes it and has it Changed Over Time?, Journal of Australian Taxation, Vol. 07, 2004.
160. Chau Gerald, Leung Patrick, Tax Compliance Model: A Research Synthesis, A Critical Review of Fischer Journal of Accounting and Taxation, Vol. 01, n° 02, 2009.
161. Evans. c, Towards, The Development of a Tax System Complexity Index, Australian School of Business, Working Paper, 2013.

Rapports:

162. Rapport annuel de performance de la direction générale des impôts, France, 2005.
World Economic Forum, committed to improving the state of the world, the global competitiveness report 2008 to 2018.
163. Le rapport annuel sur l'activité des directions des impôts de wilaya en matière de contentieux fiscal 2016, juillet 2017.
164. The reports of United Nations E-Government Survey, United Nations, 2010-2012-2014-2016-2018.
165. Government Accountability Office - Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions, GAO-05-1009SP (9/05), 2005.
166. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Tax Policy Concept Statement, Guiding Principles for Tax Simplification, 2002.

Documentations fiscale:

167. La lettre de la DGI, Conférence nationale des cadres de l'Administration fiscale «Modernisation de l'Administration fiscale : Les prochaines étapes», bulletin d'information de la direction générale des impôts, Numéro spéciale.
168. La Lettre de la DGI "l'impôt forfaitaire unique ", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 84, 2017.
169. Champ d'application de l'IFU, direction des relations publiques et de la communication, Direction générale des impôts, 2017.
170. La Lettre de la DGI "Les relations de l'administration fiscale à l'utilisateur : une nouvelle approche", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 38, 2009.
171. Missions et organisation, Centre des impôts, direction des relations publiques et de la communication, direction générale des impôts, 2017.
172. Champ de compétence : personnes et impôts concernée, Centre des impôts, direction des relations publiques et de la communication, direction générale des impôts, 2017.
173. Missions et organisation, Centre de proximité des impôts, direction des relations publiques et de la communication, direction générale des impôts, 2017.
174. Champ de compétence : personnes et impôts concernés, Centre de proximité des impôts, direction des relations publiques et de la communication, 2017.
175. La Lettre de la DGI "Le centre des impôts, une organisation adaptée au profit des PME", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 54, 2012.
176. Le référentiel qualité de service démarche et perspectives, direction des relations publiques et de la communication, direction générale des impôts, 2013.

177. La Lettre de la DGI "Simplification des démarches administrative", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 69, 2013.
178. La Lettre de la DGI "Le référentiel qualité de service", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 60, 2012.
179. La Lettre de la DGI "Les résultats des indicateurs de performance confortent l'amélioration de l'accueil du contribuable", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 82, 2015.
180. La Lettre de la DGI, " Le système d'information : levier majeur de modernisation de la DGI ", Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° 81, 2015.
181. La Lettre de la DGI "le cinquantenaire de l'administration des impôts consolider les acquis et maintenir le cap de la modernisation", bulletin d'information de la direction générale des impôts, n° 61, 2012.
182. La Lettre de la DGI, "Le Lancement du Nouveau Système D'Information de la DGI – Jibaya'tic – : Une Gestion de L'impôt Plus Transparente", Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, N° 85, 2017.
183. La Lettre de la DGI "Le rescrit fiscal un instrument pour améliorer la sécurité juridique des entreprises", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 63, 2012.
184. Les procédures du contentieux fiscal, direction des relations publiques et de la communication, direction générale des impôts, 2017.
185. La Lettre de la DGI "La vérification ponctuelle une nouvelle procédure de contrôle cible", bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 70, 2013.
186. Le parachèvement de la réforme fiscale le programme 2005 – 2009, la direction générale des impôts, ministre des finances, mars 2006.
187. La Lettre de la DGI, bulletin d'information de la direction générale des impôts N° 16, 17, 20, 21, 24, 25, 26.
188. Guide de Déontologie des fonctionnaires, la direction générale des impôts, Edition 2017.
189. Direction générale des impôts, Evolution des effectifs de la direction générale des impôts au titre de l'exercice, 2012-2013-2014.

Sites d'internet:

190. <https://www.mfdgi.gov.dz/http://dspace.univbouira.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/3314/1/FISCALITE%20DE%20L%27ENTREPRISE.pdf>
191. قاموس المعاني، قاموس عربي-عربي على الموقع <https://www.almaany.com/>
192. قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية، Espoir Démocratique Maghrébin، 2011، د ص، على الموقع: <https://espoirmaghreb.wordpress.com/2011/11/09/%D8%A7%D9%84%D9%86%D8%B8%D8>
193. هاني محمد حسن شبيطه، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة فلسطين، 2006، ص 39 على الموقع: https://repository.najah.edu/bitstream/handle/20.500.11888/7888/balance_limits_between_tax_authorities_and_tax_payers.pdf?sequence=1&isAllowed=y
194. Lalo NTERANYA LWABIMBA, La problématique de la fiscalisation du secteur informel en RDC ; cas de la province du Sud Kivu, 2008, sans page, www.memoireonline.com, vue le 01 -11 - 2017.
195. <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59>
196. <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/269-2014-05-29-12-41-51>

197. <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/272-2014-05-29-13-53-32>
198. <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/modernisation-voir-plus-ar>
199. https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/accueil_ar.pdf
200. <https://www.mfdgi.gov.dz/.../pdf/demarche>
201. Le portail Algérien de création d'entreprise en ligne, le numéro d'identification fiscale, site web: <https://www.jecreemonentreprise.dz>
202. Michel Bouvier, nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt, revue française de finance publique, N° 112, 2010, p 26, site web : <https://www.cairn.info/revue-apres-demain-2014-1-page-3.htm>
203. <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-13-06-51/145-2014-07-14-14-34-02/352-2014-07-08-09-49-50>
204. Cecile Bazart, comportements de fraude fiscale le face à face contribuable administration fiscale, Juin 2001, p 04, site web : www.chez.fiscali.fr
205. Jackson, Betty R and Milliron, Valerie C, Tax Compliance Research: Findings, Problems and Prospects, Journal of Accounting Literature, Vol.05, 1986, p 12, web site: [https://www.scirp.org/\(S\(czeh2tfqyw2orz553k1w0r45\)\)/reference/ReferencesPapers.aspx?Refer](https://www.scirp.org/(S(czeh2tfqyw2orz553k1w0r45))/reference/ReferencesPapers.aspx?Refer)
206. Saad, Natrah, Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View Procedia - 2nd World Conference On Business, Economics And Management-WCBEM, Procedia - Social and Behavioral Sciences, N° 109, 2013, p 1069, web site : <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042813052294/pdf?md5=2c33c20ec>
207. <https://www.aljazeera.net/encyclopedia/economy/2016/8/17/>
208. <http://www.elbilad.net/article/detail?id=77773>
209. <https://www.maghrebvoices.com/a/Algeria-economy-tax/406332.html>
210. aljazairalyoum.Com . تصريح كشفه وزير المالية عبد الرحمان بن خالفة على الموقع :
211. حسين أسامة، مبادئ الحوكمة الرشيدة في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مركز العقد الاجتماعي، مصر، 2014، ص 06، على الموقع: <http://www.socialcontract.gov.eg/media/MediaCenter/2d63d093-8b07-47b4-90d9-38f151aa36f7.pdf>
212. Philémon Parfait ANGO ESSAMA, Mobilisation des recettes fiscales au Cameroun, 2010, sans page, site web : www.memoireonline.com
213. Lalo NTERANYA LWABIMBA, La problématique de la fiscalisation du secteur informel en RDC ; cas de la province du Sud Kivu, 2008, sans page, site web : www.memoireonline.com
214. MAHESH C. PUROHIT, Corruption In Tax Administration, p 291, https://www.cabrisbo.org/uploads/files/Documents/seminar_paper_2007_purohit_capable_finance_ministries_strengthening_budget_offices_english_7_day_3_session_2_purohit.pdf
215. https://www.mf.dgi.gov.dz/images/pdf/contentieux_ar.pdf
216. http://www.interieur.gov.dz/image/pdf/participation_Ar.pdf
217. جريدة النصر 23 / 02 / 2016، مقال صحفي منشور على الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب: <https://www.mfdgi.gov.dz/>
218. <https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/formationar.pdf>
219. https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/population_fiscale_ar.pdf
220. أم كلثوم العطار، مقال منشور تحت العدد 363 في جريدة إلكترونية www.alkanounia

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص اقتصاد وتسيير المالية العامة

موضوع الاستبيان:

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن أثر العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية في تعبئة موارد الجباية العادية، وقد تم اختياركم لتكونوا جزءاً من عينة الدراسة، راجين من حضرتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان، علماً بأنّ هذا الاستبيان يقسم إلى جزئين: الجزء الأول يتعلق بالمعلومات العامة، والجزء الثاني يضم 21 سؤال، وزع على خمسة محاور تتعلق بموضوع الدراسة، مع تأكيدنا لكم بأنّ البيانات التي سيتم جمعها ستوظف لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الجزء الأول: معلومات عامة

الرجاء وضع إشارة (X) في المربع المقابل الذي ينطبق عليك

مكلف بالضريبة موظف في الإدارة الجبائية

ملاحظة: خاص بالمكلفين بالضريبة فقط

- مكلف خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي
- مكلف خاضع للضريبة الجزافية الوحيدة

الملاحق:

الجزء الثاني: أسئلة الاستبيان

فيما يلي أسئلة تمثل قضايا تعكس العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وعليه نتمنى من حضرتكم وضع إشارة (X) مقابل كل سؤال (قضية) وتحت الدرجة التي تعكس تأثيرها في تعبئة موارد الجباية العادية من وجهة نظركم.

أولاً: الأسئلة المتعلقة بأثر تحديد القانون الجبائي لحقوق والتزامات كل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية

الرقم	الأسئلة	إيجابي جدا	إيجابي	محايد	سلبي	سلبي جدا
1	تنظيم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات					
2	تمتع المكلف بالضريبة بحق الاعتراض والاستئناف					
3	منح القانون للمكلف بالضريبة حق المحافظة على سرية معلوماته من طرف الإدارة الجبائية					
4	تمتع الإدارة الجبائية بحق تصفح الوثائق والمعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة					

ثانياً: أثر تطبيق القانون الجبائي

الرقم	الأسئلة	إيجابي جدا	إيجابي	محايد	سلبي	سلبي جدا
5	عدم مراعاة القانون الجبائي لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين بالضريبة					
6	اشتمال القانون الجبائي على نصوص خاصة بالعقوبات المتعلقة بالمتخلفين عن دفع الضريبة					
7	عدم وضوح بعض النصوص في القانون الجبائي					
8	عدم تساوي الشرائح المنصوص عليها في الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي					
9	تناسبية معدلات الضريبة الجزافية الوحيدة					

ثالثا: الأسئلة المتعلقة بأثر التوعية الضريبية

الرقم	الأسئلة	إيجابي جدا	إيجابي	محايد	سليبي	سليبي جدا
10	البطء في إنهاء الملفات الجبائية نتيجة لقلّة الوعي الضريبي					
11	تقريب المكلف بالضريبة من الإدارة الجبائية نتيجة إنشاء محكمة مختصة في القضايا الجبائية لحل المنازعات الجبائية					
12	تضييق تفعيل نظام الاتصال والإعلام مع المكلفين بالضريبة والجمهور عن طريق فتح قنوات اتصال مستمرة ودائمة					
13	عدم ملائمة طبيعة الوسائل المستخدمة في نشر التوعية الجبائية					

رابعا: الأسئلة المتعلقة بأثر أداء الإدارة الجبائية

الرقم	الأسئلة	إيجابي جدا	إيجابي	محايد	سليبي	سليبي جدا
14	تدني مستوى إدراك الإدارة الجبائية لواقع وظروف عمل المكلفين بالضريبة					
15	ممارسة الدولة للرقابة الدورية على الذمة المالية الخاصة بموظفي الإدارة الجبائية					
16	تدني مستوى كفاءة الإدارة الجبائية					

خامسا: الأسئلة المتعلقة بأثر تعبئة موارد الجباية العادية

الرقم	الأسئلة	إيجابي جدا	إيجابي	محايد	سليبي	سليبي جدا
17	عدم وعي الإدارة الجبائية للوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للمكلف بالضريبة					

الملاحق:

					شعور المكلف بالضريبة بأنّ أموال الضريبة التي يتم تحصيلها لا يتم إنفاقها في أوجهها الصحيحة	18
					عدم تبني القانون الجبائي لمبدأ التوعية الضريبية كالاتزام من التزامات الإدارة الجبائية	19
					تدني مستوى الثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية	20
					تدني مستوى ثقة الإدارة الجبائية بمصادقية التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف بالضريبة	21

Fiabilité**Echelle : ALL VARIABLES****Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	178	99,4
	Exclue ^a	1	,6
	Total	179	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,619	21

```
FREQUENCIES VARIABLES=spc c Q1_1 Q1_2 Q1_3 Q1_4 Q2_1 Q2_2 Q2_3 Q2_4 Q2_5 Q3_1 Q3_2 Q3_3
Q3_4 Q4_1 Q4_2 Q4_3 Q5_1 Q5_2 Q5_3 Q5_4 Q5_5
/STATISTICS=STDDEV MINIMUM MAXIMUM MEAN
/ORDER=ANALYSIS.
```


C

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	CIFI	62	34,6	37,3	37,3
	CIRG	104	58,1	62,7	100,0
	Total	166	92,7	100,0	
Manquant	Système	13	7,3		
Total		179	100,0		

Q1_1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	69	38,5	38,5	38,5
	Positive	55	30,7	30,7	69,3
	Neutre	25	14,0	14,0	83,2
	Negative	29	16,2	16,2	99,4
	Tres Negative	1	,6	,6	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q1_2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	76	42,5	42,5	42,5
	Positive	58	32,4	32,4	74,9
	Neutre	33	18,4	18,4	93,3
	Negative	11	6,1	6,1	99,4
	Tres Negative	1	,6	,6	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q1_3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	104	58,1	58,1	58,1
	Positive	61	34,1	34,1	92,2
	Neutre	12	6,7	6,7	98,9
	Negative	2	1,1	1,1	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q1_4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	42	23,5	23,5	23,5
	Positive	62	34,6	34,6	58,1
	Neutre	42	23,5	23,5	81,6
	Negative	22	12,3	12,3	93,9
	Tres Negative	11	6,1	6,1	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q2_1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	3	1,7	1,7	1,7
	Positive	10	5,6	5,6	7,3
	Neutre	29	16,2	16,2	23,5
	Negative	13	7,3	7,3	30,7
	Tres Negative	124	69,3	69,3	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q2_2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	40	22,3	22,5	22,5
	Positive	40	22,3	22,5	44,9
	Neutre	19	10,6	10,7	55,6
	Negative	41	22,9	23,0	78,7
	Tres Negative	38	21,2	21,3	100,0
	Total	178	99,4	100,0	
Manquant	Système	1	,6		
Total		179	100,0		

Q2_3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	1	,6	,6	,6
	Positive	4	2,2	2,2	2,8
	Neutre	41	22,9	22,9	25,7
	Negative	55	30,7	30,7	56,4
	Tres Negative	78	43,6	43,6	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q3_1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	8	4,5	4,5	4,5
	Positive	17	9,5	9,5	14,0
	Neutre	87	48,6	48,6	62,6
	Negative	35	19,6	19,6	82,1
	Tres Negative	32	17,9	17,9	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q3_2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	70	39,1	39,1	39,1
	Positive	59	33,0	33,0	72,1
	Neutre	24	13,4	13,4	85,5
	Negative	18	10,1	10,1	95,5
	Tres Negative	8	4,5	4,5	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q4_1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	15	8,4	8,4	8,4
	Positive	17	9,5	9,5	17,9
	Neutre	24	13,4	13,4	31,3
	Negative	61	34,1	34,1	65,4
	Tres Negative	62	34,6	34,6	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q4_2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Très positive	67	37,4	37,4	37,4
	Positive	65	36,3	36,3	73,7
	Neutre	22	12,3	12,3	86,0
	Negative	20	11,2	11,2	97,2
	Tres Negative	5	2,8	2,8	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q4_3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	9	5,0	5,0	5,0
	Positive	12	6,7	6,7	11,7
	Neutre	64	35,8	35,8	47,5
	Negative	33	18,4	18,4	65,9
	Tres Negative	61	34,1	34,1	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q5_1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	11	6,1	6,1	6,1
	Positive	12	6,7	6,7	12,8
	Neutre	37	20,7	20,7	33,5
	Negative	53	29,6	29,6	63,1
	Tres Negative	66	36,9	36,9	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q5_2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	9	5,0	5,0	5,0
	Positive	16	8,9	8,9	14,0
	Neutre	25	14,0	14,0	27,9
	Negative	51	28,5	28,5	56,4
	Tres Negative	78	43,6	43,6	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q5_3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	7	3,9	3,9	3,9
	Positive	33	18,4	18,4	22,3
	Neutre	15	8,4	8,4	30,7
	Negative	57	31,8	31,8	62,6
	Tres Negative	67	37,4	37,4	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q5_4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	12	6,7	6,7	6,7
	Positive	13	7,3	7,3	14,0
	Neutre	14	7,8	7,8	21,8
	Negative	69	38,5	38,5	60,3
	Tres Negative	71	39,7	39,7	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

Q5_5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Tres positive	4	2,2	2,2	2,2
	Positive	15	8,4	8,4	10,6
	Neutre	69	38,5	38,5	49,2
	Negative	45	25,1	25,1	74,3
	Tres Negative	46	25,7	25,7	100,0
	Total	179	100,0	100,0	

SAVE OUTFILE='C:\Users\sony\Desktop\Sans titre donnees1.sav'
/COMPRESSED.

DESCRIPTIVES VARIABLES=Q1_1 Q1_2 Q1_3 Q1_4 Q2_1 Q2_2 Q2_3 Q2_4 Q2_5 Q3_1 Q3_2 Q3_3 Q3_4
Q4_1 Q4_2 Q4_3 Q5_1 Q5_2 Q5_3 Q5_4 Q5_5
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

[Jeu_de_donnees0] C:\Users\sony\Desktop\Sans titre donnees1.sav

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1_1	179	1,00	5,00	2,0950	1,10511
Q1_2	179	1,00	5,00	1,8994	,94865
Q1_3	179	1,00	4,00	1,5084	,67348
Q1_4	179	1,00	5,00	2,4302	1,15602
Q2_1	179	1,00	5,00	4,3687	1,04845
Q2_2	178	1,00	5,00	2,9831	1,48998
Q2_3	179	1,00	5,00	4,1453	,88757
Q2_4	179	1,00	5,00	3,7095	,97409
Q2_5	179	1,00	5,00	3,1676	,76059
Q3_1	179	1,00	5,00	3,3687	1,02679
Q3_2	179	1,00	5,00	2,0782	1,15366
Q3_3	179	1,00	5,00	2,0112	1,21317
Q3_4	179	1,00	5,00	3,9665	1,10616
Q4_1	179	1,00	5,00	3,7709	1,25333
Q4_2	179	1,00	5,00	2,0559	1,09504
Q4_3	179	1,00	5,00	3,6983	1,15562
Q5_1	179	1,00	5,00	3,8436	1,17469
Q5_2	179	1,00	5,00	3,9665	1,17988
Q5_3	179	1,00	5,00	3,8045	1,23196
Q5_4	179	1,00	5,00	3,9721	1,17287
Q5_5	179	1,00	5,00	3,6369	1,02606
N valide (liste)	178				

CORRELATIONS

/VARIABLES=x1 x2 x3 x4 y
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Corrélations

Corrélations

		x1	x2	x3	x4	y
x1	Corrélation de Pearson	1	,041	,223**	,042	-,196**
	Sig. (bilatérale)		,585	,003	,581	,009
	N	179	178	179	179	179
x2	Corrélation de Pearson	,041	1	-,011	,135	,206**
	Sig. (bilatérale)	,585		,883	,073	,006
	N	178	178	178	178	178
x3	Corrélation de Pearson	,223**	-,011	1	,210**	,228**
	Sig. (bilatérale)	,003	,883		,005	,002
	N	179	178	179	179	179
x4	Corrélation de Pearson	,042	,135	,210**	1	,564**
	Sig. (bilatérale)	,581	,073	,005		,000
	N	179	178	179	179	179
y	Corrélation de Pearson	-,196**	,206**	,228**	,564**	1
	Sig. (bilatérale)	,009	,006	,002	,000	
	N	179	178	179	179	179

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

CORRELATIONS

```

/VARIABLES=y x
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

```

Corrélations

		y	x
y	Corrélation de Pearson	1	,317**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	179	178
x	Corrélation de Pearson	,317**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	178	178

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

REGRESSION

```

/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT y
/METHOD=ENTER x.

```

Régression

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	x ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : y

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,317 ^a	,101	,095	4,12545

a. Prédicteurs : (Constante), x

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	335,059	1	335,059	19,687	,000 ^b
	Résidus	2995,396	176	17,019		
	Total	3330,455	177			

a. Variable dépendante : y

b. Prédicteurs : (Constante), x

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	7,065	2,757		2,563	,011
	x	,257	,058	,317	4,437	,000

a. Variable dépendante : y