وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
المالية العامة

المالية العامة

اعداد الأستاذ . حراق مصباح

محور04.الضرائب

محور04. الضرائب

1- تعريف الضريبة: يمكن أن تعرف الضرائب بالعديد من التعريفات أهمها:

"اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل تفرضه الدولة بواسطة هيآتها المتخصصة (الإدارة الجبائية) على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمقتضى التدابير التشريعية والتنظيمية".

تعرف كذلك " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها، حسب قدراتهم التساهمية، التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة بشكل نهائي ودون مقابل محدد ،نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"

كما تعرف " اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الجماعات المحلية والخزينة العامة) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية "

تعرف كذلك " فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة ،أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة ".

هناك من عرفها "فريضة جبرية من ثروة شخص أو هيئة، بلا مقابل مباشر لصالح السلطات العامة."

تم تناول الضريبة كمورد من موارد ميزانية الدولة في المادة 15 من القانون العضوي 18- 15 المتعلق بقوانين المالية في الفقرة الاولى **" تتضمن موارد ميزانية الدولة مايلي :**

الايرادات المتحصل عليها من الاخضاعات مهما كانت طبيعتها وكذا من حاصل الغرامات "

2/ تمييز الضريبة عن بعض المفاهيم الأخرى:

أ / **الضريبة والرسم (IMPÔT ET TAXE):** قديما كانت النظرية المالية تفرق بين الضريبة والرسم على أساس أن الضريبة اقتطاع إجباري توجه حصيلتها لتغطية نفقات عامة غير معينة، أما الرسم فهو اقتطاع غير إجباري يؤدى مقابل خدمة معينة ,بمعنى أن الضريبة تحصل مقابل نفع عام (تغطية النفقات العامة) دون أن يستفيد الفرد من منفعة خاصة، خلاف الرسم الذي يدفع مقابل الاستفادة من خدمة ومنفعة خاصة، مثل الرسوم الجبائية (بطاقة التعريف وجواز السفر)، رسم المرور، رسم التطهير.....الخ.

في الوقت الحالي ومع تعدد الضرائب والرسوم ومختلف الاقتطاعات الأخرى لم يعد المشرع يميز بين الضريبة والرسم نظرا للتشابه الكبير الموجود بينهما إضافة إلى أن الاختلاف بين الضريبة والرسم ليس ظاهرا بصفة جلية كما هو عليه في النظرية المالية القديمة، وهو ما نجده مثلا في الرسوم على رقم الأعمال التي بالرغم من تسميتها تحت عنوان "رسوم "إلى أن فيها صفات ومميزات الضريبة من خلال عدم وجود المقابل الخاص للخدمة.

لم يميز المشرع الجزائري بين الضرائب والرسوم، وهو ما نلمسه من خلال الصياغة المتعلقة بقوانين الضرائب المباشرة، إذ صاغها في تقنين واحد تحت عنوان " قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"

ب /**الضريبة والجباية (IMPÔT ET FISCALITE):** تعبر الجباية (FISCALITE) عن مجموع الاقتطاعات التي تقوم بها الدولة سواء كانت في شكل ضرائب (IMPÔT) أو رسوم (TAXE) ،أو في شكل اقتطاعات **(prélèvement)** أخرى، لذا فالجباية أوسع مفهوم من مصطلح الضريبة.

ج / **شبه الجباية (PARAFISCALE):** تعبر شبه الجباية عن مجموع المساهمات أو الاقتطاعات التي تقوم بها هيآت أخرى من غير إدارة الضرائب، هذه المساهمات منصوص عليها قانونا وتحصل لصالح هذه الهيئات و المؤسسات مثل اقتطاعات الضمان الاجتماعي، اقتطاعات دواوين الترقية و التسيير العقاري....الخ، تشترك مع الضريبة في طابعها الإجباري و الإلزامي.

3 / الضريبة في الفكر الاقتصادي: اختلفت المدارس الاقتصادية في نظرتها للضرائب من منطلق الفكر الاقتصادي لكل مدرسة ويمكن توضيح ذلك في ما يلي :

- ترى المدرسة الطبيعية (الفيزوقراط) أن الأرض هي أصل الثروة، أما الصناعة والتجارة فما هي إلا قطاعات عقيمة لا تنتج أي شيء، من هذا المنطق الفلسفي لهذه المدرسة فان الضريبة على ريع الأراضي الزراعية تغني عن كل أنواع الضرائب الأخرى، بمعنى أن الزراعة تؤدي مجموع الضرائب المفروضة على التجارة والصناعة.

تم انتقاد هذه المدرسة التي تعطي الأرض القيمة الاقتصادية الكبرى من منطلق أن اقتصار الضريبة على الأراضي الزراعية يعد إجحافا لفئة المزارعين والفلاحين ،إضافة إلى أن الإيرادات المتأتية من ريع الأراضي الزراعية لا تكفي لنفقات الدولة .

- ترى المدرسة التجارية (MARCANTILISM) أن الصناعة والتجارة هي أصل الثروة، وبالتالي فهي تهدف إلى تطوير الصناعة والتجارة وإنشاء الاحتكارات الخارجية، كما تنادي بضرورة أن يكون الميزان

التجاري موجبا، وعليه فهي تحبذ كل أنواع الضرائب التي من شأنها زيادة الصادرات وتقليل الواردات عن طريق إعفاء الصادرات وفرض ضرائب على الواردات، وكذا فرض قيود نوعية على بعض المنتجات المستوردة.

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

إضافة إلى هذا الموقف الذي أبدته المدرسة الكلاسيكية من الضرائب فقد عالج ادم سميث في كتابه "ثروة الأمم" الشروط العامة لإقامة نظام ضريبي فعال، بصياغته للقواعد الأربعة للضريبة والمتمثلة في (العدالة، اليقين، الملائمة، الاقتصاد في النفقة).

- يرى كينز الذي ينادي بضرورة تدخل الدولة بأن على هذه الأخيرة التدخل من أجل تحقيق المصلحة العامة في المجتمع عن طريق استخدام الضريبة كوسيلة وأداة تمكن من توزيع عادل للمداخيل، ذلك عن طريق إخضاع المداخيل العالية وأرباح المؤسسات إلى ضرائب مرتفعة.

4 / - **خصائص الضريبة :** للضريبة مجموعة من الخصائص يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ/الضريبة اقتطاع نقدي: فالأمر يتعلق باقتطاع نقدي، عكس ما كان متعامل به في النظم الاقتصادية القديمة، حيث كانت الضريبة تفرض وتحصل في صور عينية، لان الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل بالصور العينية، ففي العصور الإقطاعية كان القطاع الزراعي يمثل أهم القطاعات في ذلك الزمن، وبناءا عليه كانت الضريبة تحصل في صورة عينية، أو في شكل عمل يقدمه الأفراد يسمى (السخرة).

ب/ الضريبة إجبارية و نهائية : الضريبة مظهر من مظاهر ممارسة الدولة لسيادتها، فهي تحصل عن طريق تمتع السلطة بخاصية " امتيازات السلطة العامة"، الأمر الذي ينعكس على إجبار المكلف بالضريبة على أدائها قهرا، بحيث يوجد جهاز كامل ممثل في الإدارة الجبائية، تتمتع بخاصية الجبر والإكراه من خلال فرض عقوبات على المكلفين بالضريبة في حالة عدم الوفاء بالتزاماتهم الضريبية.

إن خاصية الإلزام التي تتمتع بها الضريبة هو مايميزها عن غيرها من الإيرادات الأخرى كالقروض مثلا، حيث لا يمكن إجبار أحد الأفراد على الاكتتاب على قرض عام .

بالإضافة إلى ذلك فإن الأفراد يدفعون الضريبة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لاتلتزم بردها لهم أو تعويضها لهم مثلما هو حاصل في القروض العامة، الذي تلتزم الدولة فيه برده إلى المكتتبين مع دفع الفوائد المترتبة عن مبلغه.

ج/الضريبة فريضة بدون مقابل : إن المكلف بالضريبة يقوم بدفعها دون أن يحصل على منفعة خاصة تعود عليه وحده مقابل أداء الضريبة، إنما يدفعها مساهمة منه كعضو داخل المجتمع من منطلق تحمل الأعباء والتكاليف، واستفادته من الخدمات العامة باعتباره فردا من المجتمع، وليس بشكل انعزالي عنه، فالفرد ينتفع بالخدمات التي تدفعها الدولة لصالح فئات الشعب عن طريق مرافقها العامة المختلفة ،لأن الدولة تستعمل حصيلة الضرائب وايرادتها الأخرى لتسيير هذه المرافق كالدفاع، الأمن، القضاء.

د/ الضريبة تفرض بموجب أحكام قانونية وتنظيمية: من منطلق الخصوصية المتعلقة بالضريبة "الطابع الإلزامي"، ونظرا لكونها تمس بالمصالح المالية للأفراد فإنه لا يكمن أن تفرض أية ضريبة إلا بمقتضي نصوص قانونية وتنظيمية "سند قانوني"، وهو ما يستدعى ضرورة موافقة ممثلي الشعب على الأحكام ذات الطابع الضريبي.

5 / أهداف الضريبة :

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة، بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور وظيفة ودور الدولة .

أ/ الهدف المالي:

يظهر هذا الهدف ويتضح في مفهوم النظرية الكلاسيكية ،بحيث تحصر الهدف الوحيد للضريبة في تغطية النفقات العامة من خلال تمويل الخزينة العمومية، دون أن يكون للضريبة أي هدف أخر، فغايتها مالية بشكل صرف، وبالتالي لا يمكن أن يكون لها أي تأثير على النشاطات الاقتصادية والاجتماعية فهي تتميز بالحياد التام.

إن مثل هذا المفهوم "حيادية الضريبة " ارتبط بشكل وثيق مع فكرة الدولة الحارسة التي أضفت المهام التقليدية للدولة والمقتصرة على مجرد تطوير الأمن الداخلي، الدفاع الخارجي, دون محاولة التأثير على النشاط الاقتصادي أو إحداث تعديل في هيكل توزيع المداخيل والثروات، أما اليوم فانتفت فكرة حيادية الضريبة لأنه من المستحيل إحداث اقتطاعات ضريبية دون أن تسجل أثار اقتصادية، فالاقتطاع الضريبي يقلص من القدرة الشرائية للفرد، مما يحدث انعكاسات على المستوى الاقتصادي إضافة إلى كون الضريبة مؤثر هام على المستوى العام لأسعار السلع والخدمات وبالتالي التأثير في درجة استهلاكها.

ب/ الهدف الاقتصادي:

يمكن للضريبة إحداث أثار اقتصادية عامة أو انتقائية حسب القطاعات الاقتصادية، فبإمكان الضريبة الرفع من وتيرة التنمية وتعجيلها، أو الحد من أخطار الركود الاقتصادي، والتضخم عن طريق التأثير علي الادخار والاستهلاك.

إن التأثير علي النشاط الاقتصادي من خلال الضريبة يمكن أن يتم عبر مجموعة من الصور والتجليات نذكر منها على سبيل المثال ما يلي :

- التخفيف من حدة التضخم, يكون عادة عن طريق تدخل الدولة بالزيادة والرفع من الاقتطاعات الضريبية، فيرغم الأفراد على تقييد استهلاكهم وبالتالي ينقص الطلب الكلي وتنخفض الضغوط التضخمية.

- توجيه عناصر الإنتاج نحو الفروع الإنتاجية التي ترغب الدولة في تطويرها، ويتم ذلك عن طريق وضع نظام متناسق لمجموع الامتيازات الجبائية" ،إعفاء كلي أو تخفيض في معدلات الضريبة أو إعفاء لمدة مؤقتة" مثلما هو عليه الحال في الجزائر لبعض القطاعات :

- القطاع الفلاحي (امتيازات جبائية تخص العتاد الفلاحي قانون المالية التكميلي 2017).
- القطاع السياحي (امتيازات جبائية تخص الخدمات السياحية والعقار السياحي قانون المالية التكملي 2017).
- قطاع الصادرات.
- قطاع الاستثمار (امتيازات جبائية قبل الاستغلال وبعد الاستغلال) الموجهة من أجل دعم وترقية الاستثمار.

في بعض الأحيان تكون انتقائية الضريبة أكثر تخصصا، حيث لا يتعلق الأمر بتحفيز فرع إنتاجي معين، بل كما يحدث في بعض الدول فهي تعرف بتقنية "دفعة بعد دفعة"، والتي تتحقق من خلال

نظام الاعتماد باحترام مجموعة من الشروط والتقيد ببعض الالتزامات الموافقة لأهداف السياسة الحكومية.

- إعادة توزيع الدخول بين فئات المجتمع، بحيث تطبق الضرائب بطريقة تقلص من ادخار أصحاب المداخيل المرتفعة، وذلك عن طريق فرض ضرائب مرتفعة عليهم، وترفع من استهلاك ذوي المداخيل الضعيفة بإعفائهم أو تخفيض الضرائب عليهم، كما تستخدم الدولة حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب المداخيل المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية، مما يعمل على زيادة الاستهلاك الحكومي وبالتالي رفع الطلب الكلي.

ج / الهدف الاجتماعي:

يتجلى الهدف الاجتماعي للضريبة في استخدامها لإعادة توزيع الدخل الوطني بشكل أكثر عدالة بين مختلف فئات المجتمع، كأن يعتمد المشرع الضريبي لتخفيف الأعباء الضريبية على ذوي النفقات العائلية الكبيرة، إذ تعمد مختلف الدول إلى استعمال الضريبة كوسيلة للحد من الفوارق الاجتماعية، وذلك باستعمال العديد من التقنيات الضريبية، مثل إعفاء فئات معينة من الضرائب ممن يقل دخلهم حدا معينا أو منح تخفيضات مرتفعة لأصحاب النفقات الكبيرة (المتزوج)، أو إعفاء شرائح معينة مثل المعوقين، أو بأي شكل من الأشكال يجعل من الضريبة وسيلة لإعادة توزيع الدخل الوطني بشكل عادل .

كما تلعب الضريبة دورا لا يستهان به في التخفيف من حدة الأزمات كأزمة السكن عن طريق الإعفاءات الكلية أو الجزئية على مدا خيل الإيجار، أو شراء الأراضي لبناء المساكن الاجتماعية.

6 / المبادئ العامة للضريبة:

يقصد بالمبادئ العامة للضريبة مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها والاستئناس بها عند وضعه للتشريعات الضريبية من أجل تحقيق فائدة مزدوجة، فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة (المصالح المالية للأفراد)، ومصلحة الدولة (مصالح الخزينة العمومية).

قام المفكر الاقتصادي "**أدم سميث**" بوضع أربعة قواعد أساسية من شأنها إحداث نضام ضريبي فعال، صاغها في كتابه "**بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم**" الصادر سنة 1776م، هذه القواعد هي:

أ/ قاعدة العدالة (REGLE DE LEGALITE):

وضع أدم سميث قاعدة العدالة الأولى للقضاء على الامتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة السياسية القديمة، أين كانت بعض الطبقات المحضوضة معفاة من دفع الضرائب، وقد ذكر أدم سميث في كتابه "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة".

حسب هذا المبدأ يجب على كل الفئات الاجتماعية أن تخضع للضريبة من منطلقين:

الأول: إذ لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى للضرائب.

الثاني: إن كل امتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة هو نتيجة لإثقال العبئ الضريبي للفئات الأخرى من المجتمع .

نظرا لأهمية هذه القاعدة فقد جعل منها المؤسس الدستوري الجزائري مبدأ دستوري، بحيث نص على ذلك صراحة في الدستور "كل المواطنين متساويين في أداء الضريبة ".

ب/ قاعدة اليقين (REGLE DE CERTITUDE):

يقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة، دون أي غموض حتى يتسنى للمكلف بالضريبة معرفة التزاماته الضريبية مسبقا، وبصورة واضحة، تشمل يقينية الضريبة تحديد الضرائب الواجب أدائها ومعرفة الأحكام القانونية المتعلقة بها، ومختلف الوسائل التقنية التي تنظمها، كتحديد المعدلات الضريبية الأشخاص الخاضعين للضريبة، مجال تطبيق الضريبة، كيفية تحديد الأساس الخاضع للضريبة، الجزاءات المترتبة عن عدم دفع الضريبة.....إلخ .

فعدم وضوح المسائل المتعلقة بالضريبة يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي، وهو ما يؤثر بصورة قطعية على فعالية هذا الأخير.

ج/ قاعدة الملائمة في الدفع (REGLE DE CONCORDANCE) :

يقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها، وتسهيل دفعها خاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقة إجراءاته .

إن إقرار هذه القاعدة يؤدي إلى تجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية والتحصيل، كما تدعوا اعتبارات الملائمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة هذه القاعدة.

تطبيقا لهذه القاعدة نتجت تقنية الإقطاع من المنبع، الخاصة بالضريبة على الدخل باعتبار أن الإقتطاع عند المنبع أكثر ملائمة وسهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في نفس الوقت.

د/ قاعدة الاقتصاد في النفقة (REGLE DE L' ECONOMIE DES DEPENCES):

يقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لاتكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضرائب ذاتها.

إن مراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة، دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه، وبالتالي تفقد الضريبة أهميتها وهدفها كمورد مالي خالص للدولة.

7 / الأساس القانوني للضريبة:

حاولت النظرية المالية البحث في الأسس القانونية للضريبة، بمعنى البحث عن المسوغات القانونية التي من خلالها تتمتع الدولة بحق وسلطة فرض الضريبة على الأفراد، ذلك مما تجلى في النظريات التالية :

أ/نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي:

تزعم هذه النظرية الفيلسوف الفرنسي "**جون جاك روسو** " في القرن 18 عشر، ومؤداها أن هناك عقد ضمني بين الأفراد يتنازل بموجبه كل فرد عن جزء من حريته وأمواله مقابل أن يستفيد من الحماية والخدمات التي توفرها له الدولة، وبالتالي فان هذه النظرية حاولت تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة والمتمثلة في خدمات المرافق العامة المختلفة.

أختلف المؤيدون لهذه النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد، فقد اعتبره ادم سميث عقد بيع، فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب، في حين اعتبره "مونتسيكيو" بأنه عقد تأمين، إذ يعتبر أن الضريبة بمثابة قسط تأمين يدفعها الممول لتوفر له الدولة الأمن، وحماية النظام الاجتماعي، وذهب آخرون إلى تكييف هذا العقد الضمني (جون جاك روسو) إلى اعتباره عقد شركة، بحيث اعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة، الشركاء فيها هم أفراد المجتمع، وعليه فان الضريبة حسب هذا الاتجاه هي حصة اشتراك في شركة إنتاج، تتكون من جميع

أفراد المجتمع بغرض تقديم الخدمات، وتمثل الحكومة دور المؤسسة أو مجلس الإدارة يقوم كل مساهم بدفع حصته في النفقات نظير تقديم الخدمات.

إن نظرية المنفعة و العقد الاجتماعي وإن كانت تبحث عن المسوغات القانونية لفرض الضريبة على أساس تعاقدي، إلا أنها لا توافق العصر الحديث والفكر المالي المعاصر، زيادة على أن نظرية – جون جاك روسو- منتقدة في الفكر السياسي، لان طبيعتها تبحث في أصل وجود الدولة، وهي فكرة لاقت الكثير من النقد في النظرية السياسية.

ب/ نظرية التضامن الاجتماعي : تبرر هذه النظرية أساس وجود الضريبة بان الدولة هي ضرورة اجتماعية، واقتصادية، وسياسية، تسعى إلى تحقيق هذه الغاية، ومن ثمة ينشأ تضامن اجتماعي، يلتزم بموجبه كل فرد بأداء الضريبة المفروضة عليه.

إن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة فوق إقليمها وتمتعها بسلطة فرض القوانين، وفرض الضرائب على المواطنين، وهي النظرية الأقرب إلى إيجاد المسوغ القانوني لسبب وجود الضريبة في الفكر المالي الحديث.

8 / نقل العبء الضريبي :

إن دراسة عمليات نقل العبئ الضريبي تعد من الأمور الضرورية لتصميم أي سياسة ضريبية قادرة على تحقيق أهدافها بفاعلية، فالآثار الاقتصادية والاجتماعية المتوقعة من فرض أي ضريبة أو زيادة معدلها لا يمكن تحديدها و تحليلها بدقة دون دراسة عمليات نقل عبء تلك الضريبة ،و تحديد الكيفية التي تستقر بها الضريبة على الممولين الفعليين، يتولى التشريع الضريبي تحديد الأشخاص المكلفين بدفع الضريبة أو الأشخاص الخاضعين لها لذا يطلق على الشخص الذي يحدده القانون لسداد الضريبة بالممول القانوني redevable legal، ومن الطبيعي أن يحاول الممول القانوني نقل عبئ الضريبة التي قام بتسديدها إلى مصلحة الضرائب لأشخاص آخرين تربطهم به علاقات اقتصادية، ويسمى الشخص الذي نقلت إليه الضريبة بالمكلف الحقيقي الفعلي.

- بصفة عامة إن عملية نقل العبئ الضريبي هي عملية يسعى من خلالها الممول القانوني نقل عبئ الضريبة المسددة لأشخاص آخرين تربطهم به علاقات اقتصادية، قد ينجح الممول في ذلك وقد يفشل بحيث يتوقف نجاحه أو فشله على الظروف السائدة في البلد في مختلف مجالات الإنتاج والأسواق والظروف الاقتصادية، فعندما تقوم الدولة مثلا بفرض ضريبة جمركية على السيارات المستوردة،

ويكون الممول القانوني الملتزم بسداد الضريبة هو المستورد، فان هذا الأخير يتولد لديه حافز لنقل عبئ هذه الضريبة إلى تجار الجملة من خلال إضافة الضريبة إلى سعر البيع بكامل الضريبة، فيكون المستورد قد نجح بنقل عبئ الضريبة بالكامل إلى تجار الجملة، أما إذا ارتفع سعر البيع بأقل من الضريبة فيكون المستورد قد نجح جزئيا في نقل عبئ الضريبة، من ناحية أخرى فانه سوف يسعى تجار الجملة بنقل عبئ الضريبة التي استقرت عليهم إلى تجار التجزئة، وتجار التجزئة بدورهم سوف يسعون إلى نقلها إلى المستهلكين، وفي هذه الحالة يصبح المستهلك النهائي هو الممول الحقيقي (الفعلي)، وجميع من ساهم في عملية نقل العبء الضريبي هم وسائط فقط .

أ/ نقل العبئ الضريبي إلى الأمام : وفيها يقوم الممول القانوني بمحاولة نقل العبئ الضريبي إلى المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة، كأن يقوم مستورد السيارات بنقل عبئ الضريبة الجمركية إلى تاجر السلعة، وتاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، وهذا الأخير للمستهلك النهائي.

ب/ نقل العبئ الضريبي للخلف: وهي عملية يتم من خلالها نقل عبئ الضريبة كليا أو جزئيا إلى المراحل السابقة للإنتاج وتداول السلع والخدمات، والأنشطة المفروض عليها، فإذا تم فرض الضريبة على السلعة أو خدمة معينة، وقام المستهلكين بتخفيض طلبهم لإجبار تجار التجزئة على تخفيض أسعارهم، ثم قام تجار التجزئة بإجبار تجار الجملة على تخفيض الأسعار من خلال تخفيض الطلب، ثم قام تجار الجملة بإجبار المستورد بتخفيض أسعاره، فإن كافة هذه المحاولات تدخل في نطاق نقل عبئ الضريبة إلى الخلف، كذلك إذا فرضت الضريبة على المنتج وقام هذا الأخير بتخفيض عبئ الضريبة عن طريق تخفيض أجور العمال أو تخفيض أسعار مستلزمات الإنتاج فإن هذه العمليات تدخل في نطاق نقل عبئ الضريبة إلى الخلف .

ج/ نقل عبئ الضريبة المنحرف : يقصد به الحالة التي يتم فيها نقل الضريبة بمناسبة عملية اقتصادية أخرى ، غير تلك التي كانت أساسا لها، أو من قبيل ذلك فرض ضريبة على سلعة معينة، ولكن منتجها يتمكن من نقلها إلى مستهلكي سلعة أخرى يقوم هو بإنتاجها ".

9 / - انتشار الضريبة : يقصد بانتشار الضريبة انتقالها بين المكلفين بالضريبة ، بحيث أن فرض ضريبة الدخل مثلا سوف تؤدي الى النقص في دخل المكلف بالضريبة وبالتالي يتناقص مستوى استهلاكه ، هذا النقص في مستوى الاستهلاك سيؤدي بدوره الى النقص في مداخيل الأفراد الذين يزودونه بالسلع الاستهلاكية أي النقص في مداخيل أصحاب المشروعات الذين تكون مداخيلهم مرتبطة بالسلع الاستهلاكية

يمكن التمييز بين انتشار الضريبة ونقل (تجنب) الضريبة في النقاط التالية :

- نقل العبء الضريبي خاص ببعض الضرائب فقط (عادة الضرائب غير المباشرة) ، في حين أن انتشار الضريبة خاص بجميع الضرائب ويرتبط مدى انتشار الضريبة بمدى مرونة الطلب على السلعة ،اذ يكون الانتشار كبيرا عند السلع ذات الطلب المرن ويكون الانتشار منخفضا عند السلع ذات الطلب التي يكون فيها الطلب غير مرن .
- نقل العبء الضريبي يجعل من غير الضروري أن ينقص المكلف بالضريبة استهلاكه الخاص فهو غير مرتبط بالنقص في المداخيل ومستوى الاستهلاك ، بينما يرتبط انتشار الضريبة بالنقص في المداخيل والاستهلاك الذي ينتقل وينتشر من فئة لأخرى .

10 / **الغش الضريبي (l'évasion fiscal):** هي عملية يقوم بها المكلف بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه، إما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة ،فهي عملية غير قانونية، تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة (الأحكام والقواعد الضريبية)، يترتب عليها أثار سلبية على الحصيلة الضريبية.

هناك من يعرف الغش الضريبي " **تلك السلوكيات، والممارسات التي تتم بهدف التحايل على الأحكام الضريبية، فهي ممارسات غير مشروعة** ".

- كما عرفه آخرون "**إنه خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الاقتطاع عن طريق تخفيض أسعار الضريبة**".

- كما عرف على أنه "**كل تصرف ينطوي على سوء نية لأجل التخلص من الضريبة**".

فالغش الضريبي بهذا المعنى يفترض فيه تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فعليا، إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها اعتمادا على بعض الوسائل والأساليب غير المشروعة، وبالتالي يتعرض للمسائلة القانونية على ضوء ما تقرره القوانين السائدة من عقوبات مالية وجنائية، متى توفر العنصران:

- **العنصر المادي:** المتمثل في استعمال الطرق غير المشروعة كالتدليس والاحتيال.

- **العنصر المعنوي:** والمتمثل في توفر القصد من أجل القيام بالغش.

من صور الغش الضريبي الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي (l'absence de declaration)، أو تعمد الكذب في مضمون التصريحات وتقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي defaut de declaration)، أو مسك دفاتر ووثائق محاسبية غير منتظمة وغير قانونية .

يقوم الغش الجبائي على الاخفاء القانوني وعلى الاخفاء المادي :

أ- **الإخفاء القانوني : La dissimulation Juridique** : الغّش عن طريق العمليات القانونية يتمثل فيما يسمى بالتصنّع و التظّاهرLa dissimulationأي إستحداث وضعية قانونية مرئية، هذا النوع من الغّش يأخذ شكلين أساسيين و هما:

أ1- **التكييف الخاطئ للوضعية القانونية الحقيقية** : هذا الشكل من الغّش معقد جدّا و يتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى أكثر إمتيازا، و هذا ما يسمح بعدم أداء الإقتطاع الجبائي أو آدائه بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الأولى و بصيغة أخرى فإن لهذا الغّش أثر تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما و تزييف حالة أو حادثة خاضعة بحادثة أخرى غير خاضعة أو تخضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر إعتدالا كحالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة استبدالها بشكل آخر و هو دفع أجور مفرطة للشّركاء لتفادي الإقتطاع بمناسبة توزيع الأرباح.

أ2- **تركيب عمليات وهمية** : و يعتبر هذا الشّكل من الغّش أكثر إستعمالا حيث يتمثل مثلا في إعداد مؤسسة تجارية لفواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسّلع و الخدمات لحساب مؤسسة أخرى و بذلك تتمكن هذه الأخيرة من حسم مبلغ الرّسم على القيمة المضافة الوهمي من مبلغ الرّسم على القيمة المضافة على مبيعاتها مما يؤدي إلى تخفيض الرّسم على القيمة المضافة الواجب الدّفع أما في الحالة التي يكون فيها مبلغ الرّسم على القيمة المضافة الوهمي أكبر من الرّسم على القيمة المضافة على المبيعات فإنه من حق هذه المؤسسة الحصول على تعويض (إسترجاع الرّسم) يساوي مبلغ الفرق.

ب - **الإخفاء المحاسبي : La dissimulation comptable**:الغّش عن طريق العمليات المحاسبية يتطلب بلوغ مستوى جيّد من المؤهلات في مجال تقنية المحاسبة، فإذا كانت هذه الأخيرة قاعدة للقيام بالتحقيق و المراقبة من قبل المصالح الجبائية للتأكد من مطابقة التصريحات للدفاتر المحاسبية، والأوراق الثبوتية فإن العنصر الجبائي الماهر يبحث عن وضع مطابقة للتسجيلات في الدفاتر المحاسبة فيما بينها من جهة و مطابقة بين هذه التسجيلات و الأوراق الثبوتية من جهة أخرى ،هذا الشّكل من الغّش يكون بزيادة الأعباء أو بتخفيض النواتج :

ب1- **الغّش بزيادة الأعباء** : لقد سمح المشرّع بحسم الأعباء التي يتحملها العنصر الجبائي عند القيام بنشاطه بشرط أن تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بالإستغلال و في حدّود (السّقف) التي وضعها القانون للبعض منها، بعض المكلفين بالضريبة يستغلون هذا الحق في حسم أعباء ليس لها

علاقة بنشاط المؤسسة أو المبالغة في تقديرها و ذلك بإستعمال الطرق التالية و هذا لتخفيض وعاء الضريبة على الأرباح و بذلك تخفيض الضريبة على الأرباح.

- التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية من محاسبة المصاريف العامة.
- الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة (الأجور و مصاريف الخدمات).
- الخطأ المقصود في تطبيق تقنية الإهتلاكات و المؤونات لتضخيم كتلتهما.

ب2- **الغّش بتخفيض النواتج** : إن تخفيض النواتج هو الشكل الشائع للغّش الجبائي و يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلّية أو جزئية للنواتج المحققة و ذلك بإستعمال طرق و وسائل مختلفة و لعّل أهمها :

- إهمال التقييد المحاسبي للمبيعات باللّجوء للبيع نقدا.
- التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بتسجيل العودة الوهمية للبضائع و المنتوجات أو المنح الوهمي للتخفيضات التجارية.
- التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بالبيع بالفرق أو الفوترة الجزئية.
- عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الإستثنائية المحقّقة عن التنازل عن عناصر الأصول.
- إستغلال تواجد فروع الشركات في الملاجئ الجبائية في الخارج لتحقيق مبيعات هائلة بعيدا عن المصالح الجبائية الداخلية.

11 / تقدير الغش الجبائي : تستعمل التقنيات الضريبية مجموعة من الطرق لتقدير الغش الجبائي ولعل أهمها هي طريقة المراقبة الجبائية أو التحقيق الجبائي وهو ما اعتمده النظام الضريبي الجزائري وتهدف الرقابة الجبائية أو التحقيق الجبائي إلى إيجاد الفرق بين المداخيل الحقيقية و المداخيل المصّرح بها ، فهي اذا مجموعة العمليات والتقنيات التي تهدف إلى مراقبة صّحة التصريحات الجبائية و يتخذ التحقيق الجبائي في الجزائر ثلاث أشكال و هي **التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائية، و التحقيق المصوب في المحاسبة " الذي أضيف مؤخرا في التشريع الجبائي الجزائري "**

أ / **التحقيق في المحاسبة: La vérification de la comptabilité** : يتمثل التحقيق في المحاسبة في مجموع العمليات المادية التي تسمح بالتأكد من صحة و مصداقية التسجيلات المحاسبية التي اعتمدت كأساس لإعداد تصريحات الجبائية لا سّيما فيما يتعلق برقم الأعمال و النتيجة المحاسبية و في إطار عملية التحقيق هاته يمكن لموظفي الإدارة الجبائية تحديد الإقتطاعات الواجبة لأداء بإلتزام العنصر

الجبائي بجميع واجباته الجبائية و بذلك يمكن تقدير أهمية الغّش الجبائي عن طريق مقارنة قواعد الإخضاع المصرح بها بقواعد الإخضاع المعدلة أو المصحّحة كما يلي :

مبلغ الغش الجبائي= المبلغ المعدّل- المبلغ المصرّح به .

ب / التحقيق المعمّق في مجمل الوضعية الجبائي: Vérification approfondie de la situation fiscale d' ensemble

يتمثل هذا التحقيق الجبائي في مجموعة عمليات المراقبة التي تهدف إلى التأكيد من وجود الإرتباط بين تصريحات الدّخل من جهة و وضعية الممتلكات و الخزينة و كذا نمط المعيشة من جهة أخرى كما يعتبر هذا النوع من التحقيق إمتداد للتحقيق في المحاسبة حيث ينتقل أعوان التحقيق من مراقبة النشاط إلى مراقبة المظاهر الخارجية للثروة التي تسمح بإعداد ميزان الخزينة Balance de trésorerie و بذلك الكشف عن الدّخل المفترض و الذي يفوق في معظم الحالات الدّخل المصرّح به، في إطار هذا التحقيق تقارن الموجودات المتوفرة و هي مجموع الموارد التي توجد في حوزة العنصر الجبائي مع الموجودات المستعملة و التي تمثل مجموعة النفقات التي تحملها خلال الفقرة المحقّق بشأنها، يتم تحديد مبلغ الغش كمايلي :

مبلغ الغّش الجبائي = الموجودات المتوفرة - الموجودات المستعملة.

12 / **التهرب الضريبي "التجنب الضريبي" LA FRAUDE FISCALE**: هي الظاهرة التي يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشأة للضريبة، كأن يتجنب المنتج ممارسة الأنشطة المفروضة عليها الضريبة، أو تجنب المستهلك استهلاك المنتجات المفروضة عليها الضريبة، وقد يتجنب الممول دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف والثغرات السائدة في التشريع الجبائي ،أو استغلال التضارب بين أحكام التشريع والنصوص التنظيمية، وبعض التعليمات التي تصدرها الإدارة الضريبية، وذلك كأن تختار الشركات التي تتسم مراكزها ومقراتها الاجتماعية في دول توجد معدلات الضريبة فيها منخفضة، أو قيام الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة لكي يتجنب الخضوع للضريبة الخاصة التركات.

وفقا للمفهوم السابق فإن التهرب الضريبي (التجنب الضريبي) يتحقق قبل وقوع الحدث المنشئ للضريبة (الواقعة المنشئة)، بعكس الغش الضريبي الذي يحدث بعد وقوع الحدث المنشئ للضريبة، إضافة إلى ذلك يفتقر التهرب الضريبي للعنصر المادي المتمثل في استعمال الطرق غير المشروعة

(التدليس والاحتيال)، فالممول يسعى إلى تجنب حدوث الواقعة المنشئة للضريبة بتصرفات وممارسات غير مخالفة للقانون،بحيث يقتصر فقط على العنصر المعنوي المتمثل في سوء النية.

يتفق التهرب الضريبي والغش الضريبي في أن أثارهما سيئة من ناحية الحصيلة الضريبية التي تتأثر سلبا مما يخلق نتائج وخيمة على الاقتصاد .

13/ التهرب والغش الضريبي الدوليين: اختلف الكتاب في وضع تعريف دقيق لظاهرة الغش الضريبي الدولي، لصعوبة تحديده نتيجة اختلاف التشريعات الضريبية من دولة لأخرى.

يعرف المجلس الضريبي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) التهرب الضريبي الدولي بأنه " **ذلك الفعل الناتج عن استغلال المكلف بالضريبة الفجوات والثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية المحلية، بالانتقال إلى إحدى الدول أين يكون الضرائب أقل ارتفاعا.**

فالغش والتهرب الضريبي الدولي ينتهي بتجنب دفع الضريبة، إذ أن الاختلافات الموجودة بين مختلف النظم الضريبية تضع الممول أمام فرصة الهروب من دفع الضريبة في البلدان ذات الضغط الضريبي المرتفع مستغلا في ذلك ضعف رقابة الدول، وضيق وقلة المعلومات.

يزداد الغش والتهرب الضريبي الدولي أكثر أهمية مع توسع المعاملات التجارية داخل الشركات متعددة الجنسيات، حيث تقوم هذه الأخيرة بالتلاعب في أسعار نقل الأرباح من أوعية عالية الضريبة إلى أوعية منخفضة الضريبة، كما تقوم بعملية التخطيط الضريبي عن طريق تنسيق استثماراتها وتوجيهها إلى الملذات الضريبية " الجنات الضريبية" (LES PARADIS FISCAUX)، أين ينقل إليها المكلف أرباحه لكي يخضع إلى أقل ضريبة ممكنة.

14 / الجنات " الملاذات الضريبية " : تعرف الجنات الضريبية «بأنها الدول أو المناطق التي تمنح إعفاءات أو تخفيضات ضريبية للأثرياء من الأفراد والشركات لجذب الأموال والاستثمارات إليها»، بحيث تمنح هذه الجنات حماية وحصانة للأثرياء من ملاحقات محصلي الضرائب، إذ يصعب على هؤلاء متابعة أموال الأثرياء التي يمكن أن تكون خاضعة لضرائب كبيرة في بلدانهم الأصلية.

- تضع منظمة التعاون الاقتصادي (OCED) أربعة معايير أساسية للجنات الضريبية وهي:
- تدني الضرائب، أو انعدامها.
- عدم تبادل المعلومات الضريبية مع الدول الأخرى.
- غياب شفافية النظام الجبائي والمالي (قواعد السرية المصرفية).
- اجتذاب شركات وهمية تشكل واجهة لنشاطات أخرى.

15 / الضغط الضريبي: هناك أشكال مختلفة من الضغط الضريبي يمكن ذكر بعضها في مايلي :

أ / **الضغط الضريبي الكلي** :يعبر الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاعات (Prélèvement) منسوبا إلى بعض المقادير الاقتصادية الهامة المتمثلة عادة في الناتج المحلي الخام (PIB)، أو الناتج الوطني الخام (PNB).

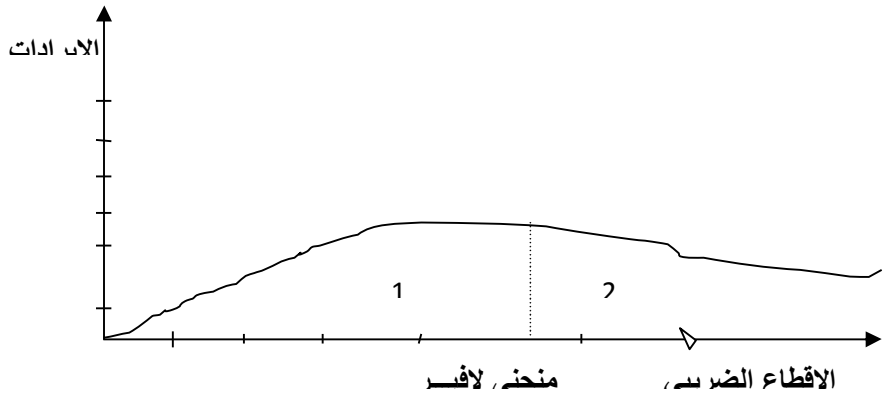
تتجه كثير من الدول إلى قياس الضغط الضريبي الكلي وفق العلاقة التالية:

$$\text{الضغط الضريبي} = \frac{\text{الإيرادات الضريبية (RF)}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي (PIB)}} \times 100$$

لم يتم الاتفاق على حدود نموذجية مثلى للضغط الضريبي وذلك لاختلاف المدارس الاقتصادية حول هذا الموضوع، فمثلا ترى المدرسة الطبيعية (الفيزوقراط) أن 20 % هو الحد الأقصى للاقتطاع الضريبي، أما المدرسة التقليدية (الكلاسيكية) من أمثال بوردون فيرون أن الدولة لا يمكنها أن تتعدى نسبة الاقتطاع المحدد بـ 10 % ، أما الاقتصاديون المحدثون من أمثال الأسترالي COLIN KLARK ،فنادوا بأن لا يتعدى الاقتطاع الضريبي 25% من الدخل القومي كمعدل يخص الدول الرأسمالية فقط ، من ناحية أخرى ينادي علماء المالية المعاصرون أمثال (Good) و (Prest) بزيادة الضغط الضريبي في الدول المتجهة نحو التقدم، على أساس أن مستوى هذا الضغط هو ترجمة لكفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول.

من ناحية أخرى يرى الاقتصادي (لافير)، أن هناك مستوى محدد يجب أن لا تتعداه الاقتطاعات الضريبية، وإلا فإنها ستؤثر على الإيرادات الجبائية وهو المستوى الذي تصبح فيه الضريبة مؤثرة ومعاقبة للنشاط الاقتصادي من جهة، والإيرادات الضريبية من جهة أخرى (كثرة الضريبة تقتل الضريبة).

وهو ما يمثله المستوى رقم 2 من منحى لافير، أما المستوى (1) فهو المستوى الذي تتناسب فيه الإيرادات الجبائية طرديا مع المعدلات الجبائية وذلك عندما تكون هذه المعدلات معقولة.



منحنى لافير

ب / **الضغط الضريبي الفردي** : يعتبر الضغط الضريبي الفردي مقياسا لما يتحمله الفرد من ضرائب بالنظر إلى معرفة ما ينفقه الفرد بدقة، وعليه سيكون حساب الضغط الضريبي الفردي تقريبيا عن طريق حساب متوسطه بقسمة إجمالي الإيرادات الضريبة على عدد السكان في الوطن ،أو بقسمة ما يتحمله الفرد من ضرائب مقابل ما يتحصل عليه من دخل وذلك وفق العلاقة التالية:

$$\text{الضغط الجبائي الفردي} = \frac{\text{الاقتطاعات الجبائية الفردية الكلية}}{\text{دخل الفرد}}$$

ج / **الضغط الضريبي القطاعي** : يعبر الضغط الضريبي القطاعي مقياسا لما يتحمله كل قطاع من ضرائب نظرا لاختلاف الضرائب المدفوعة من قطاع لآخر كحساب الضغط الضريبي للقطاع الفلاحي ، أو حساب الضغط الضريبي للقطاع الصناعي ، أو حساب الضغط الضريبي للقطاع السياحي وهكذا ، يعطى الضغط الضريبي القطاعي بالعلاقة التالية :

$$\text{الضغط الجبائي القطاعي} \frac{\text{الاقتطاعات الجبائية القطاعية}}{\text{دخل القطاع}}$$

د/ **الضغط الضريبي في الجزائر:** يكتنف قياس الضغط الضريبي في الجزائر مشكلة ثنائية التمويل الجبائي من الجباية العادية والجباية البترولية وماهو ملاحظ هو غلبة الجباية البترولية علي الجباية العادية في النظام الضريبي الجزائري نتيجة الارتباط بقطاع المحروقات الذي يعد مصدرا ريعيا للاقتصاد الوطني، ومن ثمة لا يعطي الانعكاس الحقيقي للاقتطاع الضريبي مما يعمل على عدم إعطاء

قراءة دقيقة وقياس واضح للضغط الضريبي، وعليه فإن الضغط الضريبي خارج المحروقات هو المعبر الحقيقي عن مدى كفاءة ومر دودية منظومة الجباية في الجزائر والمعبر عنه بالعلاقة التالية:

$$\text{الضغط الضريبي خارج المحروقات} = \frac{\text{الايرادات الضريبية خارج المحروقات}}{\text{الدخل خارج المحروقات}}$$

ان نسبة الضّغط الجبائي الحقيقي (خارج المحروقات) ضعيفة جدا في الجزائر اذ تبلغ في المتوسط ماقيمته **14.2% للفترة الممتدة من 2010-2018** و هو رقم ضعيف مقارنة بالدّول المتقدمة (ألمانيا **39.2%** ، فرنسا**44.2%** الاتحاد الأوروبي **39.9%** ، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية **36.2%**) سنة 2018، أو مقارنة بالدّول المجاورة كتونس و المغرب أين تتجاوز نسبة الضغط الجبائي في متوسطها **20%** أحيانا ، و هذا الوضع لا يرجع لضعف قدرة الآداء الجبائية (امكنيات الاقتطاع) و إنما يرجع إلى عدم الاستغلال الفعال لهذه القدرة وإلى ضعف الإدارة الجبائية، سواء على مستوى إيجاد الأوعية الضريبية الملائمة ذات المردودية العالية، أو الضعف المسجل على مستوى آليات التحصيل الضريبي، إضافة إلى العامل الآخر المتمثل في تواضع مساهمة القطاعات خارج المحروقات في الناتج الداخلي الخام، الأمر الذي انعكس سلبا على التمويل الجبائي ، دون تجاهل انخفاض الدخل الفردي للفرد الجزائري وانتشار ظاهرة الاقتصاد غير المراقب، وما يترتب عليه من نشاطات لا تخضع إطلاقا لرقابة السلطات الضريبية.

الجدول01: الضغط الضريبي في الجزائر للفترة (2010-2018)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الضغط الضريبي	%13.4	%14	%15.6	%16.6	%13	%%13.9	%12.5	%14.2	%14.5

المصدر من اعداد الباحث

كما أن الضغط الضريبي في الجزائر (خارج المحروقات) يبقى بعيدا عن كثير من الأرقام المسجلة في بعض مناطق العالم سنة 2018 مثل :

- الاتحاد الأوروبي 39.9%

- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) 36.2 % موزعة كما يلي (26.9 % الدول الأمريكية بالمنظمة، 38.4 % الدول الأوروبية بالمنظمة، 30.4 % للدول الأخرى المتبقية).
- كندا 33 %
- الصين 30 %
- اليابان 20 %
- تايوان 11 %
- هونغ كونغ 7 %

إن معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر يبقى بعيدا عن هذه المستويات النموذجية وهو ما يعطي دلالة واضحة على عدم مرد ودية النظام الجبائي الجزائري الذي يعزى بالأساس إلى ضعف الإدارة الجبائية، سواء على مستوى إيجاد الأوعية الضريبية الملائمة ذات المردودية العالية، أو الضعف المسجل على مستوى آليات التحصيل الضريبي، إضافة إلى العامل الآخر المتمثل في تواضع مساهمة القطاعات خارج المحروقات في الناتج الداخلي الخام، الأمر الذي انعكس سلبا على مرد ودية الجباية العادية، دون تجاهل انخفاض الدخل الفردي للفرد الجزائري وانتشار ظاهرة الاقتصاد غير المراقب، وما يترتب عليه من نشاطات لا تخضع إطلاقا لرقابة السلطات الضريبية .

16 / الازدواج الضريبي الدولي: هناك نوعين من الازدواج الضريبي الدولي :

أ / الازدواج الضريبي القانوني: وهو الازدواج الذي يتولد في مجال الضرائب المباشرة، بحيث يتعرض المكلف بالضريبة لأكثر من ضريبة في أكثر من دولة على الدخل أو الربح نفسه، خلال الفترة الضريبية نفسها.

ب / الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي : وهو الازدواج الذي يتولد في مجال الضرائب غير المباشرة حيث يقع الازدواج على السلعة أو الخدمة، بحيث تفرض عليها عند التصدير وعند الاستيراد مما يشكل عبئا ضريبيا إضافيا يؤدي إلى ارتفاع الأسعار والخدمات.

تختلف طرق معالجة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي وفقا لنوع الضرائب ففي الضرائب المباشرة تستعمل أحد الطرق التالية :

- **طريقة الإعفاء:**القاعدة في هذه الطريقة بسيطة، وهي إن الدولة التي يحقق فيها الدخل هي التي تفرض فيها الضريبة، والدولة الأخرى تعفى من دفع الضريبة، وهذه الطريقة تأخذ شكلين وهما طريقة الإعفاء الكامل، والإعفاء بالتصاعد (طريقة المعدل الحقيقي)

- **طريقة الحسم** : هذه الطريقة طورتها النظم الأنجلوساكسونية، فهي مستعملة في تشريعاتهم الداخلية و معاهداتهم مع الدول الأخرى، حسب هذه الطريقة كل بلد يحصر وعاء الضريبة ويحسبها حسب قوانينه الداخلية، ولكن يأخذ في الحسبان الضرائب المفروضة على المكلف في نفس الوقت في بلدان أخرى، يسمح له في هذه الحالة بتخفيض الضرائب التي دفعها في الخارج، وتفرض بطريقتين إما بطريقة الحسم الكلي أو طريقة الحسم الجزئي.
- **طريقة القرض الضريبي:** في هذه الحالة يتم إقرار قرض ضريبي (crédit d'impôt)، الذي هو عبارة عن افتراض مبلغ جزافي من طرف دولة الإقامة، مهما كان مبلغ الضريبة المفروضة في بلد المنبع حتى وإن لم تفرض هذه الضريبة أصلا، تعتبر طريقة القرض الضريبي بمثابة امتياز ضريبي يمنح من أجل جلب الاستثمارات الأجنبية.

أما في مجال الضرائب غير مباشرة فان الازدواج الضريبي يقع على السلعة أو الخدمة، لا على الربح والدخل، يتم عادة إتباع احد الأسلوبين، مبدأ دولة المصدر ومبدأ دولة المقصد.

- **مبدأ دولة المصدر:** ينص هذا المبدأ على أن الدولة المصدرة للسلعة لها الحق في فرض الضريبة بغض النظر عن جنسية القائم بالتصدير، مواطنا كان أم أجنبيا، بمعنى أن سيادة الدولة الضريبية ترتبط بتصدير السلعة، وبالتالي يكون من اختصاصها فرض الضريبة على المبيعات أو الضريبة الجمركية على تلك السلعة، دون الأخذ في الاعتبار المكان الذي تستهلك فيه.
- **مبدأ دولة المقصد:** ينص هذا المبدأ على أن الدولة التي يتم فيها استهلاك السلعة أو الخدمة هي صاحبة الاختصاص بفرض الضريبة عليها، بغض النظر على الدولة التي تأتي منها السلعة، تتبنى معظم اتفاقيات التجانس الضريبي مبدأ المقصد في تحديد السيادة الضريبية على السلع والخدمات، كما أن المنظمة العالمية للتجارة تفضل هذا المبدأ.

17 / مراحل الضريبة : تمر الضريبة بمجموعة من المراحل نلخصها فيمايأتي :

أ- تقدير الوعاء الضريبي (L'IMPOSITION): يتوقف مقدار الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد و تقدير الوعاء الضريبي، أي تقدير المادة الخاضعة للضريبة، إذ هناك طرق مختلفة لتقدير قيمتها، يمكن في هذا الصدد ذكر بعضها في ما يلي:

أ1/ التقدير على أساس المعاملات والمظاهر الخارجية : تتمثل هذه الطريقة في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر أو القوانين الخارجية المتصلة بالمكلف بالضريبة، بحيث يتم تحديد هذه المظاهر بطريقة تحكمية تسمى بالطريقة القياسية أو البيانية، وتقوم هذه الطريقة على أساس العلاقة بين دخل المكلف بالضريبة والظواهر المحيطة به لتقدير دخل المكلف،

على أساس القيمة الايجارية لمنزله، أو تبعا لعدد العمال الذين يوظفهم، أو تقدير العتاد المستعمل في النشاط الإنتاجي...الخ.

تتميز هذه الطريقة بالسهولة و البساطة، والاقتصاد في نفقات الجباية، كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أي وثائق إلا أنها لها الكثير من السلبيات نذكر منها ما يلي :

- طريقة غير منضبطة بحيث لا يمكن الاعتماد عليها في تقدير بعض الدخول التي لا توجد لها مظاهر خارجية مثل دخل القيم المنقولة، وفوائد الديون والودائع.
- لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف، حيث أنه يكون لهم نفس المظاهر الخارجية، ولكن يختلفون في المقدرة التكليفية، فهي لا تحقق من هذا المنطلق العدالة الضريبية .

أ2/ - طريقة التقدير الجزافي :

تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا، استنادا إلى بعض المؤشرات مثل القيمة الإيجارية التي تعد مؤشرا ودليلا لتحديد دخل صاحب العقار، أو رقم الأعمال الذي يعد دليلا لمعرفة أرباح التاجر، أو عدد ساعات عمل أصحاب المهن الحرة، وهناك أنواع أخرى من الطرق الجزافية منها:

أ2-1/ الطريقة الجزافية القانونية: فيها يتم تحديد وعاء الضريبة من طرف الإدارة الضريبية بصورة جزافية، بناءا على القانون، أي أن التشريع الضريبي هو الذي يحدد وعاء الضريبية بصفة جزافية للذين لا يتجاوز رقم أعمالهم، أو دخلهم مبلغا معينا، يتولى قانون الضرائب تحديده .

أ2-2 /الطريقة الجزافية الاتفاقية: فيها يتم تحديد الدلائل بصورة اتفاقية بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، غالبا ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف بالضريبة والاتفاق معه على رقم معين متعلق بدخله أو أرباحه ،يتم اللجوء إلى هذه الطريقة في حالة عدم توفر دفاتر محاسبة منتظمة تبين القيمة الحقيقية لوعاء الضريبة.

تتشابه طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهر الخارجية ،حيث أن كل منهما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء، وبالتالي تفتقر إلى الدقة المطلوبة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة .

أعتمد المشرع الجزائري في كثير من الأحيان على الطريقة الجزائية القانونية، إذ كثيرا ما يخضع المكلف بالضريبة إلى النظام الجزافي عندما لايتجاوز رقم أعماله السنوي مبلغا معينا، عندما يتعلق الأمر بنشاط بيع السلع والأشياء أو الخدمات.

أ3 / - طريقة التقدير المباشر: تلزم الإدارة الضريبة المكلف بالإفصاح عن القيمة الحقيقية لمادة الضريبة، حيث يستند الإخضاع الضريبي في هذه الحالة إلى إقرار بدخل حقيقي يطابق الواقع، وهو تحديد أكثر إنظباط ودقة من سابقيه ، غير أن البيانات التي ترد بإقرار المكلف لا تعتبر نهائية حيث أن الإدارة الضريبية يمكن لها أن تدخل عليها بعض التعديلات عندما لا تقتنع بذلك.

تتم طريقة التقدير الإداري إما بتصريح المكلف أو تصريح الغير، أو بطريقة التقدير المباشر للإدارة الضريبية .

أ3-1 / تصريح المكلف بالضريبة : مضمون هذه الطريقة، أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون، ينطوي على بيان بنشاطه يتم من خلاله تحديد عناصر ثروته إلى الإدارة الجبائية، التي تقوم بمراجعته أو التحقق من صحته، حيث أن البيانات التي ترد بإقرار المكلف لاتعتبر نهائية فالإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح وتعديله إذا بني على غش أو خطأ.

تتميز هذه الطريقة بتحقيق العدل الضريبي لأنها تستند إلى عناصر وقرائن أكثر دقة، وتعمل على تقدير المادة الخاصة للضريبة تقديرا منضبطا، لذلك فهي تعتبر من أفضل الطرق، وعليه تبنتها معظم التشريعات الضريبية في العالم .

من الانتقادات التي وجهت لهذه الطريقة التعقيد، وزيادة نفقات الجباية، والسماح لموظفي الإدارة الجبائية التعرف على أسرار المكلف، كما أنها تتطلب إدارة ضريبية فعالة لتشديد الرقابة على المكلفين ،وتتطلب بالمقابل انتشار الوعي الضريبي لدى الخاضعين والممولين.

أ3- 2 / تصريح الغير: مضمون هذا التصريح أن يقوم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بالإفصاح عن مادة الضريبة، كما هو الحال عند صاحب العمل الذي يقدم إقرار عن المرتبات والأجور التي يدفعها ،والناشر الذي يقدم إقرار عن حقوق التأليف التي يدفعها للمؤلفين، وعليه يشترط في الغير أن تربطه علاقة قانونية بالمكلف بالضريبة على نحو ما أعطينا من أمثلة.

إن مثل هذه الطريقة تعد أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، لان الإقرار الذي يقدمه الغير فيه الكثير من المصداقية و الصحة من أجل تجنب الجزاءات التي يمكن أن تقع عليه في حالة المخالفة، وهو ما يسمح بالقضاء على الكثير من طرق التهرب الضريبي.

تطبق هذه الطريقة بشان تحديد وعاء الكثير من الضرائب، كالضريبة على المرتبات والأجور فصاحب العمل هنا يقوم باقتطاع الضريبة وتوريدها إلى إدارة الضرائب، وكذا الضرائب على نواتج القيم المنقولة، والضريبة على فوائد الديون...الخ.

أ3 -3 / التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية : يعطي القانون لإدارة الضرائب سلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بإقرارات معينة، حيث يكون لها الحق في الوصول إلى كل ما من شأنه أن يعطي تحديدا سليما لوعاء الضريبة، إذ عادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف بالضريبة، أو امتناعه عن تقديم التصريح الضريبي، أو إذا رأت بان تصريحات الممول غير دقيقة و تنطوي على خطا أو غش.

ب- تصفية الضريبة (LIQUIDATION): تتم هذه المرحلة على مستوى "متفشيات الضرائب "، ويقصد بتصفية الضريبة "تحديد دين الضريبة أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه، إن عملية التصفية تعني تقنيا إخضاع الأساس الضريبي للمعدل الضريبي الواجب التطبيق، مع القيام بالتخفيضات التي قد ينص عليها التشريع الضريبي، هذه التخفيضات قد تمس الأساس الخاضع للضريبة، أو قد تمس الضريبة في حد ذاتها، أو تمس رقم الأعمال الإجمالي أو الربح والدخل الإجمالي.

لقد أعطت معظم التشريعات الجبائية للمكلفين بالضريبة حق الطعن في تصفية الضريبة بالطرق التي يحددها القانون وهي التي تختلف من دولة لأخرى تبعا لاختلاف قواعد المنازعات الضريبية.

ج- تحصيل الضريبة (RECOUVEREMENT): يقصد بتحصيل الضريبة " مجموع العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار".

إن مرحلة تحصيل الضريبة تكون فيها العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والشخص المكلف بالضريبة، بحيث نظم المشرع الضريبي هذه العملية عن طريق وضع القواعد التي تتضمن تحصيل دين الضريبة، من غير حدوث موانع تحول دون حصول الدولة على مستحقاتها.

تجدر الإشارة إلى أن عملية تحصيل الضريبة يتم في صورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو وصولات...الخ، أما الصورة العينية فقد اختفت تماما على نحو ما كان يحدث من تحصيل عيني في المجتمعات الزراعية سابقا.

تتبع الإدارة الضريبية طرق مختلفة للتحصيل، بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة حتى تحقق مبدأ الاقتصاد في النفقات، والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون تعسف أو تعقيد في الإجراءات الإدارية، ومن ثمة تحد بقدر الإمكان من حساسية الممول تجاه الضريبة، تتمثل أهم الطرق في التحصيل في ما يلي :

ج1/ التوريد المباشر (RECOUVEREMENT DIRECT): يمثل الأصل والمبدأ العام في تحصيل الضرائب، بحيث يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها للإدارة الضريبية من تلقاء نفسه، في هذه الطريقة يمكن دفع الضريبة بأحد الشكلين التاليين :

ج1-1/ التوريد المباشر الكلي: وفيها يقوم المكلف بدفع الضريبة بدفعها مرة واحدة .

ج1-2/ التوريد المباشر عن طريق الاقساط (الدفعات) : يقوم المكلف بمقتضى هذه الطريقة بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية، حيث أنه يتم حساب قيمة الأقساط من الدخل المحتمل الذي يصرح به الممول، أو تحسب السنة الماضية كقاعدة اعتماد لتحديد قيمة الإقساط، وفي نهاية السنة تقوم الإدارة الضريبية بعملية التسوية (التعديل)، حيث يدفع المكلف الجزء المتبقي من الضريبة إذا كان مجموع الأقساط لا يساوي قيمة الضريبة على الدخل المحقق خلال السنة، أو يسترد الممول ما قد يزيد إذا كانت قيمة الضريبة الحقيقية أقل من مجموع الإقساط التي دفعها الممول إلى الخزينة.

ج2/ التوريد عن طريق شخص أخر (RECOUVEREMENT PAR TIERE):

يتم دفع الضريبة بواسطة شخص آخر غير المكلف بالضريبة، تعد استثناءا من القاعدة العامة تسري هذه الطريقة بصورة عامة على الضرائب غير مباشرة، وبعض الأنواع من الضرائب المباشرة بحيث في هذه الطريقة يقوم شخص أخر(المكلف القانوني) ويسمى كذلك بالوسيط الضريبي بالإنابة عن المكلف الفعلي في دفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف بالضريبة.

يلجأ المشرع إلى هذا النوع من التحصيل خاصة في الضرائب على الإنتاج، والاستهلاك ,فالضريبة تحصل من الصناعي ثم من المنتج، ثم من تاجر الجملة، ثم من تاجر التجزئة، الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق تحميل الضريبة في سعر السلعة.

كذلك بالنسبة لضرائب الطابع الخاصة بالوثائق القانونية، فان المكلف بالضريبة يشتريها من البائع، الذي يقوم بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب.

ج3 / الحجز من المنبع(RETENU A LA SOURCE): يلجأ المشرع إلى هذه الطريقة بالنسبة للضرائب على الدخل، ويطلق عليها مصطلح " الاقتطاع من المنبع" ، في هذه الطريقة فان الضريبة تقتطع في اللحظة التي يحصل فيها المكلف على الدخل، بحيث يقوم شخص معين (المكلف القانوني) بتحصيل الضريبة من الممول وتوريدها إلى الخزينة العمومية، كما هو الحال في استحقاق الأجور والمرتبات، و فيها يقوم صاحب العمل بجباية الضرائب الخاصة بالعمال وتوريدها للخزينة العمومية، بينما العبء الحقيقي يقع على المكلف الحقيقي المتمثل في الأجير.

تتميز هذه الطريقة بالعديد من الايجابيات نذكر منها :

- تعمل على التقليل من فرص التهرب الضريبي .
- تشكل ضمانا للإدارة الضريبية والمكلف لأنها تنطوي على تحديد دقيق للأساس الضريبي ،فالاقتطاع يكون من الدخل قبل الحيازة المادية عليه.
- تعمل على التقليل من حساسية الممول تجاه الضريبة.
- تعمل على وفرة الحصيلة الضريبية لتميزها بالثبات والاستقرار.

فيما يتعلق بموعد التحصيل، فالقانون يحدد موعدا معينا لتحصيل الضريبة، لما يشكل ذلك من ضمانة أكيدة لمصلحة الخزينة العمومية، في تحصيل أموالها، ومصلحة المكلف بالضريبة في الابتعاد به عن تعسف وظلم الإدارة الضريبية من جهة أخرى، إضافة إلى إعطاء المكلف بالضريبة إمكانية تقسيط مبلغ الضريبة على دفعات وفقا لرزنامة يتم الاتفاق فيها مع إدارة الضرائب، دون أن يغفل القانون ضرورة ملائمة مواعيد تحصيل الضريبة بحسب طبيعتها، فبالنسبة للضرائب المباشرة يحدد المشرع لها فترة معينة من السنة كما هو الحال بالنسبة للضرائب على المرتبات والأجور، فهي تحصل بصورة شهرية، والضريبة على أرباح الشركات تدفع سنويا مرة واحدة خلال الأشهر الثلاث التالية لانتهاء السنة

المالية للمكلف بالضريبة، أما بالنسبة للضرائب غير مباشرة فان حصيلتها توزع على مدار العام، إذ أنها تحصل بمجرد تحقق الواقعة المنشئة لها.

اقترنت معظم التشريعات الجبائية بمجموعة من الضمانات حتى تتمكن الدولة من تحصيل الضريبة في أحسن الظروف نذكر منها :

- جعل الضريبة دين ممتاز بمعنى أن الضريبة تتمتع بالأولوية في التحصيل، قبل كل الديون الأخرى، ويكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل.
- إعطاء حق إصدار أوامر الحجز التحفضي على أموال المكلف بالضريبة الذين يتأخرون عن سداد ديونهم و التزاماتهم الضريبية، إضافة إلى تدعيم المتابعات الجبائية بإجراءات البيع، الغلق، الحجز.

- جعل دفع الضريبة من الأولويات، بحيث تقر معظم التشريعات الضريبية قاعدة **الدفع ثم الاسترداد**، بحيث أن الطعون التي يقدمها المكلف بالضريبة للإدارة أو للقضاء لا توقف سداد الضريبة حتى لا يستغل الممول حق الطعن كقناة للتملص من دفع التزاماته، ومن ثمة التأثير على استقرار المعاملات الضريبية والإضرار بمصلحة الخزينة العمومية .

- منح المشرع أعوان الإدارة الضريبية حق الاطلاع على الوثائق ومختلف الأوراق الثبوتية التي هي بحوزة المكلف بالضريبة أو الهيآت الأخرى ذات الصلة بالمادة الضريبية، حتى يتمكنوا من تحديد الأساس الخاضع للضريبة، بل باستطاعتهم الاطلاع على أي ملفات بحوزة القضاء، البنوك، التأمينات، الموثقين.....الخ، تساعدهم في تحديد الدين الضريبي، إذ لا يجوز الاحتجاج أمام أعوان إدارة الضرائب، بالسر المهني.