



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



المرجع : ...../2019

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فردى: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: مالية المؤسسة

## مذكرة بعنوان:

# أسباب التهرب الضريبي في الجزائر دراسة ميدانية بولاية ميلة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (ل.م.د.)

تخصص " مالية المؤسسة "

تحت إشراف:

نعيم عاشوري

إعداد الطلبة:

- عبد الرؤوف غويلة

- مسعود زهاني

### لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	بوالعجين فايزة
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	عاشوري نعيم
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	عزي منال فريال

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

السَّلَامُ عَلَيْكُمْ وَرَحْمَةُ اللَّهِ وَبَرَكَاتُهُ

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد المرسلين وعلى آله وصحبه الطيبين الطاهرين

وبعد...

في البداية أشكر الله سبحانه وتعالى ونحمده على توفيقه لنا لإتمام هاته الدراسة المتواضعة

"فاللهم لك الحمد والشكر دائما وأبدا"

وأتوجه بالشكر والإمتنان إلى أستاذنا الفاضل الذي منحنا من وقته وجهده، الذي أعطاني

الكثير من علمه ماساعدنا على انجاز هذا البحث "عاشوري نعيم"، فلك شكرنا وتقديرنا ونتوجه

بشكرنا وامتناننا إلى كل أستاذ ساعدنا كما لايفوتنا في هذا المقام أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل

من أسهم برأيه وتشجيعه ولو بكلمة طيبة من الأصدقاء.

إن هذه الصفحة من الدراسة لايمكن أن تستوعب ذكر كل من أسهم من قريب أو بعيد بكلمة أو رأي

أونصيحة فنستسمحهم العذر ونسأل الله جميعا أن ييسرهم للخير وأن يجزيهم عنا خير الجزاء.

والله ولنا التوفيق

## إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

التي علمتني الصبر، أمي قلبية ذاتي وملجأ سكينتي ورواية سلامي أمي "رهيدة" حفظك الله وأطال عمرك.  
إلى أبي "رهيد" الغالي الذي كان مثال التضحية والإيفاء وذلك لأجل جميع أفراد أسرنا أطال الله عمرك.

إلى إخوتي العبد، فتحي، أسامة.

إلى أخواتي سامية وإيمان.

إلى جدي وجدتي (أبي) رحمة الله عليهم.

إلى جدتي وجدتي رحمة الله عليهم (أمي).

إلى أبناء أختي من إحتلو مساحة كبيرة من قلبي الورود بلا أشوك نور وأنس.

إلى زوج أختي رياض مرمودة.

إلى كل الأصدقاء في الجامعة وخارج الجامعة.

إلى جميع أساتذتي في جميع الأطوار التعليمية.

وإلى كل من طلب العلم مهتدياً بقول الرسول صلى الله عليه وسلم "من أراد الآخرة فعليه بالعلم ومن أراد الدنيا

فعليه بالعلم ومن أرادهما معا فعليه بالعلم"

الطالب: عبد الرؤوف غويلة

## إهداء

إلى الملائكة والروح الطاهرة التي أنارت طريقنا : رسولنا صلى الله عليه و سلم ؛

إلى والدي الكريمين الذان تعبنا في تربيتهما وما أقوم به اليوم هو ثمرة لمجهودهما ؛

إلى الشهداء و المجاهدين في سبيل هذا الوطن المضي عبر كل الأزمنة وفي كل الأمكنة

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى أساتذتي الكرام في جميع أطوار تعليمي، إلى إخواني وزوجة أخي وأختي وزوجها الذين أحاطوني بكل

الرعاية و التقدير، إلى الصنكوة الصغيرة سبي

إلى كل من أحبنا و جمعنا بهم أخوة ورفقة لوجه الله خالصة لا مصلحة ولا رياء فيها ؛

أهدي هذا العمل المتواضع، راجي من المولى عز وجل أن يجعله من الأعمال التي تزيد في ميزان حسناتي، و

تصفح لي يوم لا ينفع مال ولا بنون إلا العمل الصالح .

الطالب مسعود زهاني

## المخلص:

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر الظواهر المضرة بإقتصاديات البلدان في العالم لما لها من اثر سلبي على الخزينة العامة للدولة ومن ثم الإخلال بالتزامات الدولة المالية فيما يخص تغطية نفقاتها العامة.

ولا يمكن محاصرة ظاهرة التهرب الضريبي إلا بتشخيص الأسباب المؤدية لذلك، جاءت هذه الدراسة للبحث في الأسباب المختلفة وراء إستفحال الظاهرة.

تم إعتماد المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى معرفة أسباب التهرب الضريبي وذلك من خلال تصميم إستبيان خاص بالمكلفين بدفع الضريبة من جهة وأعوان الإدارة الجبائية من جهة أخرى.

في النهاية تم التوصل إلى أن السبب الأساسي للظاهرة يتمثل في أعوان الإدارة الجبائية في معالجة الظاهرة من النقائص المادية والبشرية المسجلة لدى أعوان الإدارة الجبائية في الكشف عن الظاهرة ومكافحتها.

**كلمات مفتاحية:** التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، النظام الضريبي الجزائري، المكلفين بدفع الضريبة.

## Abstract

Tax evasion is considered to be one of the most dangerous and harmful phenomena to the countries of the world. It has such a negative effect on the national treasury disorienting the country's obligations to manage its budget.

There is no other way to surround the phenomenon of tax evasion but to tackle its main causes. This study investigates these different incentives that led this particular act to aggravate.

An analitical descriptive method has been adopted to find out the causes of tax evasion through a questionnaire for taxpayers on the one hand and administration assistants on the other.

In the end, it has been confirmed that the main cause of this phenomenon is the fact that the agents of tax adiministration dealing with such act face lacks both financially and humanly to expose such phenomena and fight it.

**Key words:** Tax evasion, Tax control, Algerian Tax System, Tax payers.

# المقدمة

## تمهيد :

إن الدولة الجزائرية كباقي دول العالم تعرف تزايد مستمر للنفقات العامة منذ إستقلالها، لذلك كان من الضروري اللجوء إلى الجباية لمواجهة عمليات الإنفاق بمختلف أنواعها، أين كان إعتقاد الجزائر على الجباية البترولية يزداد، وجعلت منها الركيزة الأساسية لتمويل الخزينة، بينما الجباية العادية لم تأخذها بمحمل الجد، أين إستمر الحال إلى سنة 1986 حين أدت الأزمة الإقتصادية العالمية إلى تراجع أسعار النفط، ما انجر عنه صعوبات هيكلية وفقدان لمبالغ ضخمة أوقعت الخزينة العامة في عجز دائم، ما فرض على السلطات التفكير في إستراتيجية لتدارك الأخطاء السابقة، الأمر الذي أدى إلى إعادة النظر في معظم التشريعات القائمة. تهدف لجعل النظام الجبائي على قدر من الكفاءة والفعالية والمردودية.

ومن جهة تعتبر الضريبة من أهم المواضيع التي ركزت عليها الدولة الجزائرية لأنها تمثل حصة هامة من الإيرادات العامة للدولة لإعتبارها حلا إيجابيا وفعالا لجميع الأزمات التي تشهدها في مختلف الميادين، لهاذا برزت كأهم مصدر لتحقيق أغراضها.

كما أن الدولة الجزائرية تسعى جاهدة إلى تطوير مختلف القوانين المالية بحيث أنها عمدت على إجراء تعديلات وإصلاحات قانونية وتشريعية، طال هذا الإصلاح على الخصوص قانون الضرائب المباشرة والغير مباشرة و قانون الرسم على رقم الأعمال.

بالإضافة إلى الإصلاحات والتعديلات الجزرية للنظام الجبائي القديم وما يميزه من تعقيد وكثرة الضرائب، وتعدد الأوعية الضريبية إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين وعدم الإستجابة لها والقيام بالإلتزامات الواقعة على عاتقهم كما ينبغي الحال، ويشكل إعتداء على أموال الدولة. يحاول المشرع دوما أن يجد نظاما جبائيا يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية في تمويل الخزينة حيث تلقى الضريبة الرضا والقبول من المكلفين غير أنها تتعرض للسلب أو النهب من قبل بعض المكلفين الذين يمتنعون عن أداء واجباتهم الجبائية.

## الإشكالية :

يؤثر التهرب الضريبي سلبا على الحصيلة الضريبية ويشكل عائقا هاما وأساسيا أمام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة، أين أصبح التهرب الضريبي في الأونة الأخيرة أكثر خطورة ولعل تزايد الأرقام ونسب هذه الجريمة التي يشهدها الواقع الجزائري، ونظرا لأهمية الموضوع نجد أنفسنا أمام الإشكالية التالية:

- ماهي الأسباب التي تدفع بالمكلفين إلى التهرب من تسديد ضرائبهم ؟

ولمعالجة هذه الإشكالية نطرح الأسئلة التالية:

✓ ماهي مراحل تطور النظام الضريبي الجزائري؟

✓ ماهي المستجدات التي جاء بها إصلاح النظام الضريبي الجزائري سنة 1992؟

✓ ماهي أشكال وطرق مكافحة أسباب التهرب الضريبي؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية والأسئلة المقترحة ، نضع الفرضيات التالية:

✓ يبرز تطور النظام الضريبي الجزائري في إدراج ضرائب جديدة تتمثل في الضريبة على الدخل

الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على رقم الأعمال.

✓ أهم المستجدات التي جاء بها إصلاح النظام الضريبي لسنة 1992 هي رفع المردودية المالية

للجباية العادية بالإضافة إلى تبسيط النظام الضريبي.

✓ يرجع سبب التهرب الضريبي إلى خلل في وضع التشريعات الضريبية أو العوامل المتعلقة بطبيعة

المجتمع الجزائري وخصائصه النفسية أو قصور الإدارة الجبائية وعجزها في مكافحة الظاهرة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الآثار الخطيرة التي يخلفها التهرب الضريبي، إلحاق الضرر بخزينة الدولة

وخفض الدخل القومي ولا يمكن معالجة هذه الآثار إلا بعد تشخيص هذا المرض الذي يكمن في الأسباب

الحقيقية وراء إستفحال الظاهرة، وبعد ذلك بإمكاننا وضع الحلول المناسبة لمكافحتها.

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أسباب التهرب الضريبي في الجزائر وذلك من خلال القيام بدراسة ميدانية

بولاية ميلة، وذلك بالبحث في أوساط المكلفين بدفع الضريبة والإدارة الجبائية .

دوافع إختيار الدراسة :

ومن بين الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع نجد:

✓ الدوافع الذاتية:

• الرغبة في الحصول على معلومات خاصة عن التهرب والغش الضريبي.

• كون أن موضوع التهرب الضريبي موضوع شائع ومهم.

• كون أن الموضوع ظهر منذ القدم ولكن تطور ليصبح أكثر خطورة يهدد المجتمع الجزائري.

✓ الدوافع الموضوعية:

• التهرب الضريبي من المواضيع الذي يشهدها الواقع الجزائري.

• يشكل التهرب الضريبي خطورة على الخزينة العامة للدولة والإنفاق العام.

• توعية المكلفين المتهربين بأهمية دفع الضريبة وإبصال فكرة لهم على مدى خطورة هذه الظاهرة .

• معرفة التشريعات الخاصة بهذا النوع من الجرائم والأليات التي إستخدمها لمكافحة التهرب

الضريبي.

**منهج الدراسة :**

لتحقيق أهداف الدراسة نعتمد على المناهج التالية:

✓ إستخدام المنهج الوصفي التحليلي للنظام الضريبي الجزائري وما يحكمه من قوانين وتشريعات وأهم التعديلات التي طرأت عليه.

✓ إستخدام المنهج التحليلي لتحليل البيانات ونتائج الإستبيان والإحصاءات المتعلقة بأسباب التهرب الضريبي في الجزائر.

**حدود الدراسة :**

✓ المدى الموضوعي: يتمثل في التعرف على اسباب التهرب الضريبي في الجزائر.

✓ المدى الزمني: قمنا ببداية العمل على الإستبيان من نهاية شهر ديسمبر سنة 2018 إلى غاية شهر ماي سنة 2019.

✓ المدى المكاني: تتحصر الدراسة في الحدود الجغرافية لولاية ميلة من خلال البحث في اسباب التهرب الضريبي على مستوى ولاية ميلة.

**هيكل الدراسة :**

للإلمام بالموضوع قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول وهي:

الفصل الأول: النظام الضريبي في الجزائر والذي تطرقنا من خلاله إلى النظام الضريبي قبل وبعد إصلاح سنة 1992 بالإضافة إلى أسباب ومحاوّر الإصلاح وأهدافه، وتشخيص الإصلاحات الضريبية.

الفصل الثاني: التهرب الضريبي في الجزائر والذي تطرقنا من خلاله إلى مفهومه واسبابه بالإضافة إلى طرق مكافحته واثاره.

الفصل الثالث: دراسة استطلاعية لأسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الادارة الجبائية والمكلفين بدفع الضريبة لولاية ميلة.

**صعوبات الدراسة:**

الصعوبة التي واجهتنا خلال إنجازنا لهذا البحث كانت في صعوبة التعامل مع الأطراف الفاعلة في الموضوع سواء المكلفين بدفع الضريبة أو أعوان الإدارة الجبائية.

**الدراسات السابقة:**

كثيرة هي ومتعددة الدراسات التي عالجت موضوع الضرائب في الجزائر من مختلف الجوانب، ولعل أهم هذه الدراسات يتمثل في التالي:

1- مراد ناصر: فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)، الدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة قدمت بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر سنة 2002، وقد تمحورت إشكالية البحث حول مدى تحقيق الإصلاح الضريبي للأهداف المسطرة له، خاصة تلك

المتعلقة بالجوانب المالية والإقتصادية، مع تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي كمؤشر لعدم فعالية هذا النظام، وقد خلص البحث طروحة دكتوراه دولة قدمت إلى النتائج التالية:

✓ إعتبار الإصلاح الذي عرفته الجزائر مطلع التسعينات خطوة هامة نحو ترشيد النظام الضريبي، ذلك أن الضرائب التي نتجت عن هذا الإصلاح أكثر تكيفا مع واقع المؤسسة مقارنة بالنظام السابق؛

✓ إعتبار التهرب الضريبي نتيجة من نتائج عدم فعالية النظام الضريبي، والقضاء على هذه الظاهرة يمر عبر تفعيل النظام الضريبي.

2- بوزيد حميدة: النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة (1992-2004)، الدراسة هي عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة قدمت بكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر سنة 2006، وقد تمحورت إشكالية البحث حول أهم التحديات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاح الإقتصادي، وكذا واقع الضغط الضريبي، ومدى فعالية النظام الضريبي في الجزائر، وقد خلص البحث إلى النتائج التالية:

✓ إختلال الهيكل الضريبي الجزائري بسبب إتماده على الجباية البترولية، وسيطرة الضرائب غير المباشرة عليه؛

✓ ضعف أداء النظام الضريبي الجزائري سببه عدم فعالية الإدارتين الضريبية والجمركية، إضافة إلى تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي مع تحرير التجارة الخارجية، ومحاولة الإندماج في السوق العالمي.

3 -نجيب زروقي: جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، هي عبارة عن مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية سنة 2013، وقد تمحورت إشكالية البحث حول الآليات الوقائية والقمعية التي رصدتها المشرع الجزائري من أجل مكافحة جريمة التملص الضريبي، ومدى كفايتها مقابل التزايد المستمر في إنتشار هذه الجريمة، وقد خلص البحث إلى النتائج التالية :

✓ إستحداث جهات قضائية متخصصة في القضايا الجزائية المالية والإقتصادية، كما كما هو الحال بالنسبة للدول المتقدمة، بحيث ينبغي تزويدها بالموارد البشرية الكافية ذات الكفاءة، و بالوسائل التقنية المتطورة، لاسيما الإستغلال الأمثل للوسائط والتكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال.

4-نضيرة يحيوي: دراسة حول التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية سنة 1998، وقد تمحورت إشكالية البحث حول أهمية الضرائب وتأثيرها على الهيكل الإقتصادي للدولة، وقد خلص البحث إلى النتائج التالية :

- ✓ إصلاح النظام الجبائي الجزائري والقضاء على بؤادر الغش والتهرب الضريبي، ومحاربة التبذير المالي ومعالجة التضخم لاشك أن يكون لها انعكاسات إيجابية على الإقتصاد الوطني بحيث يصبح أكثر تطورا وإنعاشا، والدليل على ذلك قيمة الحصيلة الضريبية التي يتم ضبط التهرب؛
- ✓ ظهرت ضرورة الإصلاح الجبائي الذي يحارب ظاهرة التهرب الضريبي، كظاهرة إقتصادية سالبة، الذي يوجب الجزائر على القيام في مجال التشريع الجبائي والهياكل الإدارية وإختيار المهارات التقنية ولأسيما بعدما إتضح الفرق شاسعا بين إمكانيات الإدارة الجبائية والأهداف التنموية.

الفصل الأول:

تطور النظام

الضريبي في

الجزائر.

### تمهيد :

إن الجزائر كغيرها من الدول تعتمد على الضريبة كمصدر أساسي في تمويل نفقاتها وبالتالي فالضريبة تحتل مكانة بارزة ضمن الإيرادات العامة الأخرى، حيث تتمثل في مختلف الرسوم التي يدفعها الأشخاص، سواء الطبيعيون أو المعنويون، والتي تمس النشاط الاقتصادي والاجتماعي، والتي تحكمها قوانين معينة، كقانون الضرائب المباشرة وقانون الضرائب غير المباشرة.....

لقد اعتبرت الضرائب في الدول الحديثة، وحتى الدول السائرة في طريق النمو مصدرا أساسيا لتمويل خزينة الدولة، قصد تغطية النفقات العامة، ووسيلة حالية مهمة في يد الدولة، تستخدمها لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية كإعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة الاجتماعية بين الطبقات المجتمع.... لذا تحاول الدولة أثناء فرضها للضريبة التنسيق بين مختلف الأهداف لكي لا يحدث فرض الضريبة آثار غير مرغوبة.

وعليه نقوم بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

- ❖ المبحث الأول: ماهية الضرائب .
- ❖ المبحث الثاني: النظام الضريبي قبل إصلاح سنة 1992 .
- ❖ المبحث الثالث: النظام الضريبي بعد إصلاح سنة 1992 .

## المبحث الأول: ماهية الضرائب.

لقيام الدولة بوظائفها المختلفة والمتعلقة بتحقيق الإشباع العام لجميع الحاجات، يجب أن يكون لديها الموارد اللازمة لتغطية النفقات العامة، وتحصل على هذه الموارد من عدة موارد، تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة من الناحية المالية وما تلعبه من أهمية في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية، وتعتبر لصيقة بحياة الإنسان العادي سواء أدرك مضامينها أم لا، ولهذا تتال عناية خاصة من الحكومات سواء في إستخدامها أو رصد آثارها وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الضرائب وذكر خصائصها في المطلب الأول أما المطلب الثاني نتناول فيه قواعد الضريبة وأنواعها وفي المطلب الثالث الأسس الفنية للضرائب وأهدافها:

### المطلب الأول: مفهوم الضريبة و خصائصها

رغم تعدد التعاريف التي تعرضت للضريبة، إلا أنها تتفق على مجموعة من الخصائص التي تميز الضريبة عن غيرها من الإقتطاعات:

#### الفرع الأول: مفهوم الضريبة

إن الغرض من فرض الضريبة هو تمويل الإنفاق العام، وقد تعددت التعاريف التي أوردها الكتاب للضريبة، وبالرغم من التعدد تبقى الخصائص المستقاة من تلك التعاريف واحدة، ومن بين هذه التعاريف نجد:

**التعريف الأول:** يمكن أن تعرف الضريبة على أنها "إقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية و من دون مقابل مباشر ومحدد، و ذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية و/أو الإقليمية والإدارات العمومية".<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** تعرف الضريبة أنها فريضة نقدية تفرضها الدولة بصورة إجبارية على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين دون مقابل من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ومن ثم رفع مستوى الرفاهية في المجتمع.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>عبد المجيد قدي، "دراسات في علم الضرائب"، دار جريب للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011، ص22.  
<sup>2</sup>علي خليل، "المالية العامة"، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013، ص174.

**التعريف الثالث:** الضريبة هي " 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".<sup>1</sup>

نستخلص من التعاريف السابقة أن الضريبة هي إقتطاع نقدي إجباري تفرضه الدولة على المكلفين الطبيعيين أو المعنويين، بصفة جبرية دون مقابل، من أجل تغطية النفقات العامة.

### الفرع الثاني: خصائص الضريبة

من التعاريف السابقة الذكر، يمكن أن نستخلص أهم الخصائص، والتي تتمثل فيما يلي:

#### **أولا: طابع نقدي**

الأصل في الضريبة، أنها مبلغ من النقود أي انها اقتطاع نقدي<sup>2</sup>، فهي تفرض وتحصل بصورة نقدية، وهذا هو الحال مع العصر الحديث، تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي لكون ان المعاملات كلها أصبحت تقوم على استخدام النقود. فضلا عما تتصف به النقود من مزايا، فقد يمس الطابع النقدي للضريبة ثلاثة جوانب تتصل بالوعاء، التصفية والتحويل<sup>3</sup>:

✓ **وعاء الضريبة:** غالبا ما يتكون من عناصر نقدية او قابلة للتقدير النقدي، وهذا لا يعني أنه لا يمكن فرض الضرائب على عناصر غير نقدية، فالضرائب النوعية كالضرائب على استهلاك التبغ والمنتجات البترولية في الجزائر يتم حسابها على أساس الحجم، العدد وليس على أساس القيمة النقدية لها.

✓ **أما بالنسبة لتصفية الضريبة:** فغالبا ما يتطلب تحديد معدل حسابي يطبق على الوعاء المقدر نقديا الا انه يمكن ان يكون السعر المطبق على الوعاء ليس معدلا وانما عدد من الوحدات النقدية.

✓ **أما بالنسبة للتحويل:** فهي المرحلة التي يظهر فيها الطابع النقدي للضريبة واضحا، فيتم تحويل الضريبة نقدا سواء في شكل نقود ملموسة او في شكل شيك.

#### **ثانيا : ذات طابع إجباري:**

أي ان الضريبة تفرض ويتم تحصيلها بصورة إجبارية وليست اختيارية، ويعني ذلك ان الفرد ليس حرا في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها الى الدولة بغض النظر عن استعداده او رغبته في الدفع، فالضريبة يتم

<sup>1</sup>محمد عباس محرز، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص146 .

<sup>2</sup>عادل العلي، "المالية العامة والقانون المالي والضريبي"، إثناء للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2011، ص119.

<sup>3</sup>عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص22.

إقرارها من طرفواحد وهو السلطة<sup>1</sup>. ويتطلب ذلك إجازة السلطة التشريعية إلا ان هذا الطابع الاجباري يتعرض لبعض الاستثناءات:<sup>2</sup>

**1. وجود نظام الاعفاء بطلب من المكلف:** وهو يشمل أشخاصا خاضعين للضريبة في إطار القانون العام، إلا أنه يمكنهم طلب الاعفاء مؤقتا او جزئيا نتيجة وجود نصوص صريحة تسمح وتحدد إمكانية وشروط الاستفادة من الإعفاء، كما هو الحال بخصوص المزايا التي تمنحها الحكومة للاستثمار، ففي الجزائر تعفى من الضريبة على أرباح الشركات حسب المادة "138" قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الأنشطة التي يمارسها الشباب المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم الشباب او الصندوق الوطني للقرض المصغر او الصندوق الوطني للتأمين عن البطال.<sup>3</sup>

**2. وجود نظام الخضوع للضريبة بالاختيار:** تحدد التشريعات الضريبية مجموعة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الضريبة، إلا انه يمكنهم اختيار الخضوع للضريبة، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة في الجزائر، اذ يمكن للأشخاص الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الضريبة علنا القيمة المضافة اختيار الخضوع اعتبارا لقيامهم بتسليمات موجهة إلى: التصدير، الشركات البترولية، المكلفين بالرسوم الأخرى، للمؤسسات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء.

### ثالثا: الطابع النهائي للضريبة

يقصد بهذه الخاصية أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها للدولة بصفة نهائية، فلا تلتزم الدولة برد قيمتها بعد ذلك إلا في حالات استثنائية مثل الخطأ في حساب أو تقدير قيمة الضريبة.

### رابعا: ضريبة بدون مقابل

ان المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على منفعة مباشرة وإنما يتحصل عليها من خلال قيامه بالإفناق العام على مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية، كما ان الإيرادات الضريبية يجب ان يكون هدفها هو تحقيق منفعة عامة وليس خاصة.

<sup>1</sup>فليح حسن خلف، "المالية العامة"، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008، ص 172.

<sup>2</sup>عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 22 و 23.

<sup>3</sup>المادة 138، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، <https://www.mfdgi.gov.dz>، 22/4/2019، 10:48 AM.

### خامسا: ضريبة تهدف الى تحقيق نفع عام

تحصل الدولة الضرائب لتمويل نفقاتها العمومية في مختلف القطاعات (الصحة، التعليم، الأمن،....) وليس بغرض الانفاق على قطاع معين محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة الى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لأغراض اقتصادية، اجتماعية وسياسية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: قواعد الضريبة و أنواعها

إن هناك العديد من القواعد التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع قواعد النظام الضريبي، وهي القواعد التي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى، كما تقسم الضريبة إلى عدة أنواع هي الضرائب المباشرة والغير مباشرة، الضريبة رأس المال، الضريبة على الدخل والضريبة على النفقات؛

### الفرع الأول: قواعد الضريبة

يقصد بها مختلف الأساسيات التي يجب أخذها بعين الإعتبار من طرف المشرع المالي في إختيار النظام الضريبي للدولة، والغرض من هذه القواعد تحقيق أهداف الضرائب، ومن بينها نذكر:

#### أولاً: قاعدة العدالة

حسب آدم سميث، يجب أن يشترك رعايا الدولة في نفقات الحكومة، كل حسب الإمكان تبعا لقدرته، أي نسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة وسعيها من الحكومات الى إقرار العدالة فعملت على جعل فرض الضريبة من اختصاص السلطة التشريعية<sup>2</sup>.

فالضريبة مثلا في الجزائر تعتبر دستوريا من اختصاص البرلمان، فينص الدستور الجزائري في مادته "140" على:<sup>3</sup> "يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذا في المجالات الآتية:  
"...أحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها...".

ويشيد على العدالة أمام الضريبة في المادة "78"<sup>4</sup>: "كلالمواطنين متساوون في أداء الضريبةويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية؛ "لا يجوز أن تُحدث أية ضريبة إلاّ بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تُحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أوجباية، أو رسم، أو أي حقّ كيفما كان نوعه؛

<sup>1</sup> محمود حسين الوادي، "مبادئ المالية العامة"، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007، ص56.

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص37 و38.

<sup>3</sup> المادة 140، الدستور الجزائري، 2016، <https://www.mfdgi.gov.dz>، 10:48 AM، 2019/4/22.

<sup>4</sup> المادة 78، الدستور الجزائري، مرجع نفسه.

"كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون....".

لقد ميزت القوانين في معظم الدول بين حق فرض الضريبة المخول للسلطة التشريعية وبين حق تحصيلها الموكل عادة للحكومات أي السلطة التنفيذية. فالعدالة الضريبية تأخذ شكلين:

✓ **العدالة امام الضريبة (العدالة الأفقية):** وهذا بتحقيق المساواة ونفس المعاملة بين الافراد في دفع الضريبة.

✓ **العدالة عن طريق الضريبة (العدالة العمودية):** وتعني تحقيق العدالة أي التقليل من الفوارق بين الافراد

عن طريق الضريبة، وذلك ان الضريبة لم تعد محايدة في المنظور المعاصر.

### ثانيا: قاعدة اليقين

تتجلى هذه القاعدة من خلال وضوح مبلغ الضريبة، وأسلوب وموعد سدادها، وشفافية الأحكام والاجراءات الخاصة بها، وذلك حتى يتسنى لدافعيها معرفة القوانين السائدة لممارسة حقوقهم وواجباتهم الجبائية، كما يشترط في موظفي الادارة الجبائية على وجه الضرورة الكفاءة المهنية والدراية العلمية.

### ثالثا: قاعدة الملائمة

يقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم قواعد الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها وتسهيل دفعها وخاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقة اجرائها<sup>1</sup>، وتطبيقا لذلك تلتزم الإدارة الضريبية استنادا الى هذه القاعدة بان تسمح للمكلف بدفع الضريبة والمبالغ المتوجب دفعها على حساب الضريبة على أقساط محددة<sup>2</sup>.

قد تنتج عن هذه القاعدة، قاعدة "الاقتطاع من المنبع" الخاصة بالضريبة على الدخل باعتبار ان الاقتطاع عند المنبع أكثر ملائمة وسهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب في نفس الوقت.

### رابعا: قاعدة الاقتصاد في النفقة

إن هذه القاعدة تؤكد على ضرورة عدم التبذير والاسراف بتكاليف جباية الضرائب، أي ضرورة اختيار إجراءات وأساليب الجباية التي تتطلب أقل التكاليف حتى لا تستنفد هذه التكاليف جانبا مهما من حصيلة الضريبة مما يقلل امكانية الدولة من الاستفادة منها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط5، 2012، ص162.

<sup>2</sup> جهاد سعيد خصاونة، "علم المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011، ص131.

<sup>3</sup> محمد طاقة، "اقتصاديات المالية العامة"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2007، ص91.

### الفرع الثاني: أنواع الضرائب

إن تحديد أنواع الضرائب يختلف بحسب زاوية النظر النظر إليها ، فإذا إعتدنا في دراسة أنواع الضرائب على الوعاء الذي تنصب عليه الضريبة، نجدها تنقسم إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال و ضرائب على الدخل .

ولما كانت الضريبة على الأشخاص قليلة في عصرنا، ركزنا على دراسة أنواع الضرائب بالإعتماد على المال وعاء الضريبة، فتعدد الضرائب على الأموال بتعدد أوعيتها كالتالي:

- ضرائب على رأس المال ؛
- ضرائب على الدخل ؛
- ضرائب على الإنفاق ؛

والشيء الذي يتبادر إلى الأذهان عند الحديث على الضرائب على الأموال هو التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، بالرغم من النقد الذي يوجه لهذا التقسيم من قبل بعض علماء الفكر الإقتصادي الحديث إلا أنه لا تخلو أكثر التشريعات من هذا التقسيم<sup>1</sup>:

#### أولاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير مباشرة

نميز بينهما بما يلي:

#### (1) الضرائب المباشرة:

##### (1.1) تعريف الضرائب المباشرة: من بين تعاريف الضرائب المباشرة نذكر:

**التعريف الأول:** تعرف الضرائب المباشرة على أنها كل ما يفرض على الدخل أو رأس المال، أو أن تفرض الضريبة المباشرة على وجود الثروة، الدخل ورأس المال، تحت يد الممول<sup>2</sup>.

**التعريف الثاني:** تعتبر الضرائب مباشرة إذا كان دافع الضريبة لا يستطيع نقل عبئها إلى غيره، فهو الشخص المقصود بفرضها من قبل المشرع، مثل ضريبة الدخل على الرواتب والأجور فهي تفرض إذا تحقق دخل منها ولا يستطيع الممول نقل عبئها إلى شخص آخر<sup>3</sup>.

##### (2.1) مزايا وعيوب الضرائب المباشرة: هناك العديد من المزايا والعيوب نتطرق إليها فيما يلي:

أ. مزايا الضرائب المباشرة: تمتاز الضرائب المباشرة بما يلي:

<sup>1</sup> محفوظ برحماني ، "المالية العامة في التشريع" ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، مصر ، 2014 ، ص 85 و 86 .

<sup>2</sup> عزمي أحمد يوسف خطاب، "الضرائب ومحاسبتها"، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص 97.

<sup>3</sup> عادل محمد القاطونة، "المحاسبة الضريبية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007، ص :10.

✓ الثبات والإنتظام النسبي لأنها تفرض على أوعية ضريبية تمتاز بالثبات والإستقرار مثل: الدخل والثروة؛

✓ تستجيب لمتطلبات العدالة في توزيع العبء الضريبي، ذلك أنها تراعي الظروف الشخصية والمقدرة التكليفية الحقيقية للممولين؛

✓ يمكن مراعاة أثناء فرضها قاعدة الملائمة في الدفع أكثر من الضرائب غير المباشرة، لأن المكلفون معروفون لدى الإدارة الضريبية، ومن ثم يمكن هذه الأخيرة أن تحدد طريقة الدفع وشروطه ومواعيده بما يلائم ظروفه؛

✓ تتمتع حصيلتها بالمرونة ولاسيما بأوقات التقلبات الإقتصادية، إذ يمكن للدولة رفع أو تخفيض سعرها بما يلائم الوضع الإقتصادي السائد.

ب. عيوب الضرائب المباشرة: يؤخذ على الضرائب المباشرة مايلي:

- ✓ تفرض على عدد محدود من الأفراد، وبالتالي تكون حصيلتها منخفضة؛
- ✓ في أوقات الإنتعاش الإقتصادي تقل مرونة حصيلتها، حيث يصعب رفع سعرها مع ارتفاع أسعار السلع والخدمات في أوقات التضخم والرخاء؛
- ✓ يتأخر ورود حصيلتها إلى الخزينة العامة، لأن تحصيلها يكون نهاية السنة الضريبية؛
- ✓ تزيد من ظاهرة التهرب الضريبي، لأن الأفراد يعرفون العبء الضريبي الملقى على عاتقهم.

## 2- الضرائب غير المباشرة

### 1.2 تعريف الضرائب غير المباشرة

يمكن تعريف الضرائب الغير مباشرة كالآتي:

**التعريف الأول:** هي تلك الضرائب التي تفرض على نقطة من النظام ولكنها تتجه إلى الانتقال بالعبء إلى نقطة أخرى، أو أشخاص آخرين يفترض أن يتحملوا بالعبء الضريبي في نهايته<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** يقصد بها تلك الضرائب التي لا تفرض على الأشخاص مباشرة وإنما تفرض على النشاطات الإقتصادية التي يمارسونها وعليه فإنها تحصل كلما حدثت الوقائع التي تؤدي قانونا إلى فرضها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد البنا، "إقتصاديات المالية العامة"، الدار الجامعية، مصر، ط2، 2009، ص160.

<sup>2</sup> فتحي أحمد ذياب عواد، "إقتصاديات المالية العامة"، دار رضوان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013، ص154.

## 2.2) مزايا وعيوب الضرائب الغير مباشرة<sup>1</sup>

أ. مزايا الضرائب الغير مباشرة : إن الضرائب غير المباشرة يمكن أن تحقق العديد من المزايا والتي منها:

✓ أنها يمكن أن تساهم في تحقيق وظيفة إقتصادية هامة، والمتمثلة في إسهامها في تحقيق التوازن بين العرض الكلي والطلب الكلي، إضافة إلى وظيفتها المالية؛

✓ أن إمكانية وإحتمال التهرب الضريبي منها أقل، خاصة وأن عبئها أقل ولا يتم دفعها مرة واحدة، وتفرض على سعر السلعة ويتضمنها سعرها، وبالتالي صعوبة التهرب من دفعها مرتبط باقتناء السلعة؛

✓ حصيلتها تتسم بالمرونة حيث تزداد حصيلتها بزيادة المعاملات والنشاطات حتى مع عدم زيادة سعر الضرائب غير المباشرة؛

✓ أنها يمكن أن تراعي العدالة في حالة فرضها حسب ضرورة السلعة، بحيث يقل سعرها على السلع الضرورية، في حين تفرض بسعر أعلى على السلع الكمالية.

### ب. عيوب الضرائب الغير مباشرة:

✓ أنها أقل عدالة من الضرائب المباشرة لعدم إمكانية تطبيق التصاعد فيها، ولأن الأقل دخلا هم الذين يتحملون عبئها بدرجة أكبر بسبب إرتفاع ميلهم الإستهلاكي والعكس صحيح؛

✓ أنها يمكن أن تقود إلى إنخفاض مستويات المعيشة، وبالذات الفئات المنخفضة الدخل بسبب أن الضرائب غير المباشرة هذه يتضمنها سعر السلعة، ويرتفع هذا السعر بعد الضريبة وهو الأمر الذي يخفض استهلاك الفئات هذه؛

✓ أن من يدفعها قانونيا قد لا يتحمل عبئ دفعها فعليا في نهاية الأمر نظرا لإمكانية من يقوم بدفعها في نقل عبئها من الآخرين.

### ثانيا : الضريبة على رأس المال

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس مال، ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموع الأموال الناقلة (الأسهم، السندات، ...)، والعقارية (المبنية وغير المبنية) التي يمتلكها الشخص في

<sup>1</sup>حسن خلف فليح ، مرجع سابق، ص.ص 85 \_ 86 .

لحظة معينة، والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدر دخلا أم لا، ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني، أو غير مبني، وبمقابل.<sup>1</sup>

### ثالثا: الضريبة على الدخل

والتي تتولد عن واقعة تحقق الدخل، ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها. وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي:

- العمل ؛

- رأس المال ؛

- العمل و رأس المال معا ؛

وللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجر بينما عائد رأس المال ، الفوائد تفرض عليها الضريبة على الدخل، ويدر العمل ورأس المال معا ربحا تفرض عليه الضريبة على الأرباح ... إلخ.<sup>2</sup>

### رابعا: الضريبة على النفقات

هي الضريبة التي تفرض حين ينفق الفرد كل أو بعض رأس ماله أو دخله في سبيل إشباع حاجاته، ومن أهم أشكال وتطبيقات هذه الضريبة نذكر:

1. الضريبة على رقم الأعمال: تتناول المبيعات الصناعية والتجارية التي تتم منذ إنتاج السلعة إلى غاية إستهلاكها، وهذه الضريبة تؤثر بالسلب على الأسعار؛

2. الضريبة الوحيدة على الإنتاج: تفرض على تكاليف مرحلة الإنتاج فقط أو على نفقات الإنتاج؛

3. الضريبة على المشتريات: تفرض على إنفاق الأفراد في مرحلة البيع بالجملة إلى غاية مرحلة الإستهلاك، وهذه الضريبة تفرض على التاجر الأول إلى أن يصل عبئها في الأخير إلى المستهلك؛

4. الضريبة على القيمة المضافة: تفرض على القيمة المضافة للسلعة لا على السلعة في حد ذاتها، وهي عبارة عن الجمع بين الضريبة الوحيدة على الإنتاج والضريبة على الإستهلاك، ويصطلح عليها

مجازا الرسم على القيمة المضافة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>حميد بوزيدة، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط2، 2007، ص20 و 21 .

<sup>2</sup>حميد بوزيدة، "مرجع سابق"، ص 21 .

<sup>3</sup>محفوظ برحماني، "مرجع سابق"، ص90 .

### المطلب الثالث: الأسس الفنية للضرائب وأهدافها

كما أن الضرائب يتم فرضها بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف المالية والإقتصادية والإجتماعية والسياسية

#### الفرع الأول: الأسس الفنية للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تلك الأحكام والإجراءات التي تتناول تحديد الأشخاص والأموال الخاضعة للضريبة، وكذلك الأموال المعفاة من الضريبة، وكذلك السعر الذي تفرض به الضريبة وبيان كيفية تقديرها وطرق الطعن في تقديرها وإجراءات تحصيلها.

**أولاً: وعاء الضريبة:** لكل ضريبة وعاء معين يتمثل في المادة التي تخضع لها، ويعني تحديد المادة الخاضعة للضريبة وتثبيت قواعد تقييم تلك المادة الواجب تحديدها وهو الشيء أو المجال الخاضع للضريبة سواء كان نشاط أو سلعة أو حيازة، ويقضي دراسة وعاء الضريبة التعرض للنقاط التالية :

1. نظام الضريبة الوحيدة: تعني إكتفاء الدولة بإختيار الوعاء الضريبي الواحد وبتكلفة ضريبية وحيدة، تجني منها جميع ما تحتاجه من موارد ولهذا النوع من الضرائب عيوب تتمثل في:

✓ الضريبة الوحيدة لا تحقق مبدأ العدالة.

✓ الضريبة الوحيدة بعيدة عن مبدأ الملائمة في التحصيل.

2. نظام الضريبة المتعددة: يعني إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب، ويبرز اللجوء إلى هذا

النظام إختلاف مصادر الثروة وتكاليف تحقيق الدخل، ولهذا النوع من الضرائب عدة مزايا:

✓ يقلل من التهريب الضريبي؛

✓ يخفف من العبء الضريبي على المكلفين.<sup>1</sup>

**ثانياً: معدل أو سعر الضريبة:** هو النسبة التي تقتطع من مطرحها (وعائها)، ومعدل الضريبة يجب أن

يحدد من قبل المشرع في القانون الضريبي، وقد يكون بصورة ثابتة أو تصاعدية

1. المعدل الثابت: هو المحدد بنسبة مئوية تبقى سواء زاد مطرح أو وعاء الضريبة الخاضع

للتكليف أو نقص، وهذا لا يعني أن تبقى حصيلة الضريبة ثابتة كونها تتعلق بمطرح أو وعاء

الضريبة فتزداد بظغزدياد المطرح أو الوعاء وتنخفض بإنخفاضه.

2. المعدل المتصاعد: فهو الذي يتغير وفق مقدار مطرح أو وعاء الضريبة الخاضع للتكليف، فيتدرج

المعدل صعوداً كلما إرتفع مقدار المطرح أو الوعاء.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الله خبابة، "الإقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2016، ص 126 و 127 .  
<sup>2</sup> جهاد سعيد خصاونة، "علم المالية العامة و التشريع الضريبي"، دار وائل للنشر، ط 1، 2010، ص 123 و 124 .

**ثالثا: تحصيل الضريبة:** تصبح الضريبة واجبة الدفع بعد أن يتم إبلاغ المكلف بالضريبة بالمبلغ الذي يجب عليه دفعه ويجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بجبايتها في الأوقات الأكثر ملائمة لمكلف تحقيقا لقاعدة الملائمة، ويتم تحصيلها بعدة طرق منها:

1. دفع الضريبة من قبل المكلف: سواء بطريقة منتظمة يتلقى بموجبها إشعارا بالإخضاع الضريبي متضمنا مبلغ الضريبة وآجال الدفع، أو بطريقة عفوية يتم بموجبها الإنتقال إلى الإدارة الضريبية قصد الوفاء بالضريبة، إنطلاقا من معرفته بالآجال القانونية للتصريح والدفع، كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات والرسوم على رقم الأعمال.<sup>1</sup>
2. الأقساط المقدمة: تتبع الإدارة الجبائية طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم بها الممول وبمقتضاها يدفع أقساط دورية خلال السنة المالية، طبقا لإقرار يقدمه عن دخله المتوقع وحسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة الماضية على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد تسويتها بحيث يسترد الممول ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المستحقة خلال السنة .
3. الحجز من المنبع: حسب هذه الطريقة يلزم القانون شخصا ثالثا بتحصيل الضريبة من الممول وتوريدها إلى الخزينة العامة، تتميز هذه الطريقة ب:

- ✓ سهولة و سرعة التحصيل؛
- ✓ إستحالة التهرب من الضريبة؛
- ✓ لا يشعر المكلف بوقوع الضريبة في أغلب الأحيان يجهل مقدارها؛
- ✓ إنخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: أهداف الضريبة

للضريبة عدة أدوار حيث في الماضي كانت تعمل على تمويل نفقات الدولة من خلال قيامها بعدة وظائف ولكن مع التطور الاقتصادي أصبح للضريبة أهداف أخرى يمكن حصرها في الأهداف كما يلي:

#### 1. الأهداف المالية:

الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع مطرح الضريبة، بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، "مرجع سابق"، ص 61 .

<sup>2</sup> عبد الله خبابة، "مرجع سابق"، ص 132 .

نفقات الجباية، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفع، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة، حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية الى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي<sup>1</sup>. ترى النظرية التقليدية أن أهداف الضريبة هو التمويل وأنه لن يكن جائزا أن يكون للضريبة أهداف اجتماعية وإقتصادية وإقتصر على تمويل نفقات التشغيل ويطلق على هذا المبدأ اسم "الحياد الضريبي" ومعنى ذلك أنه لا يجوز أن يكون للضريبة، آثار إقتصادية وإجتماعية، والطرح الجديد هو عدم إمكان الأخذ بمبدأ الحياد الضريبي على الإطلاق، ذلك أن النظرية الحديثة أعتبرت هذا المبدأ نسبيا، أي يجب أن يكون للضريبة آثار إقتصادية وإجتماعية.... لهذا فضلت النظم الضريبية الحديثة اللجوء إلى ضريبة واحدة على الإنفاق تأخذ صور ضريبة على القيمة المضافة بدلا من نظام الضرائب المتعددة الذي كان سائدا في معظم النظم الضريبية سابقا ولازال مأخوذا به في بعضها.

### 2. الأهداف الاقتصادية:

هناك جملة من الأهداف الاقتصادية للضريبة يمكن تحديد أهم هذه الأهداف في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- ✓ تحقيق النمو الاقتصادي، وذلك من خلال عدة آليات أهمها الاعفاء والتخفيض الضريبي الذي يؤدي الى زيادة الدخل المثالي لدى الأفراد والمستثمرين؛
- ✓ محاربة التضخم والمحافظة على قيمة النقد الوطني، وذلك بزيادة حجم الضرائب فينخفض دخل الأفراد، مما يؤدي الى تخفيض الطلب الكلي، وتخفيض حدة التضخم؛
- ✓ تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار، وذلك عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية، قصد توجيه عناصر الإنتاج نحو القطاعات المرغوب فيها؛
- ✓ حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية، وذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات، وبإعفاء الصادرات جزئيا او كليا قصد تشجيعها؛
- ✓ تشجيع بعض أنواع المشروعات من طرف الدولة لاعتبارات معينة، فتعفى هذه المشروعات من الضرائب كليا أو جزئيا مثل قطاع السياحة، الصناعة والزراعة؛
- ✓ تصحيح إخفاقات السوق حيث تسعى السياسة الضريبية إلى ضمان التخصيص الأمثل للموارد الإقتصادية.

<sup>1</sup> أحمد زهير شامية، "المالية العامة"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص138.

<sup>2</sup> ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص-ص: 40-55.

### 3. الأهداف الإجتماعية:

تؤدي الضريبة اهداف اجتماعية عديدة نذكر منها:

- ✓ إعادة توزيع الدخل: وذلك عند فرض ضرائب مرتفعة على المداخيل المرتفعة وتخصيصها لزيادة مداخيل الطبقات الفقيرة فإن ذلك يعتبر إعادة توزيع للدخل لتحقيق العدالة الاجتماعية<sup>1</sup>.
- ✓ توجيه سياسة السكان في الدول: هناك بعض الدول تعاني من مشكلة السكان ارتفاعا وانخفاضا، فمثلا اذا كانت دولة ترغب في زيادة عدد سكانها تخفض في الضريبة على الدخل كلما زاد عدد الأبناء، والعكس صحيح.
- ✓ مكافحة الفقر: تستخدم الضريبة في مجال مكافحة الفقر لكونها أداة لتوفير دخول إضافية بطريقة لا تجعل الفقر اسوأ ولا النمو الاقتصادي أبطأ<sup>2</sup>.
- ✓ معالجة مشكل السكن: وهذا بإعفاء رأس المال المستثمر في قطاع الإسكان من الضرائب؛
- ✓ التقليل من المظاهر الاجتماعية السيئة: كالتدخين، شرب الكحول بفرض ضرائب مرتفعة ومتعددة عليهما.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>فتحي أحمد ذياب عواد، مرجع سابق، ص- ص: 125-127.

<sup>2</sup>عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 109 .

<sup>3</sup>أيمن حداد، "المحاسبة الضريبية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ط1، 2010، ص: 315.

## المبحث الثاني: النظام الضريبي قبل إصلاح سنة (1992)

يعبر النظام الضريبي لأي بلد من البلدان عن مجموع العناصر الإيديولوجية، القانونية، الإقتصادية، والفنية التي تؤدي إلى قيام كيان ضريبي معين أحد أوجه النظام الإقتصادي القائم والذي تختلف ملامحه من بلد لآخر، ويقوم النظام الضريبي بالتحكيم بين مجموعة القضايا الضريبية التي تعكس رغبة الدولة وأهداف السلطات العمومية، ولكن تعاني بعض الدول النامية من بينها الجزائر ضعفا في الإيرادات الضريبية، وتعتبر سياسات إصلاح الضريبة من أهم محاور السياسات المالية الموجهة لعلاج مشكلة العجز المائي في الدول النامية.

### المطلب الأول: تعريف النظام الضريبي و أهدافه

لقد تعددت تعريفات النظام الضريبي، فالبعض يرى أن مفهومه يتراوح بين مفهوم واسع وآخر ضيق، كما أن للنظام الضريبي عدة اهداف منها هدف مالي، هدف إقتصادي وهدف إجتماعي:

#### الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي

يعتبر النظام الضريبي من العناصر والعلاقات، إذ العناصر هي الأجزاء المكونة، أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام، وبالنسبة للنظام الضريبي يوجد مفهومان أحدهما ضيق يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحلها المختلفة إنطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها، وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة، أما المفهوم الواسع للنظام الضريبي فيتمثل في مجموع العناصر الإيديولوجية والإقتصادية والفنية التي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معني وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية، ومن ثم يعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلائم مع الواقع الإقتصادي والإجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق السياسة الضريبية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>المركسي السيد الحجازي، "النظم الضريبية"، الإسكندرية، دار الجامعة، 1998، ص 7.

### الفرع الثاني: أهداف النظام الضريبي

يمكن تقسيم أهداف النظام الضريبي إلى أهداف مالية، إقتصادية وإجتماعية:

**أولاً: الهدف المالي:** هو أن تحصل الدولة على مواردها المالية الممكنة لسد النفقات العامة للدولة، ومن ثم تمكين الدولة من الإنفاق على مصروفاتها المختلفة في مجالات التعليم والصحة والأمن والدفاع إذ يمكن تقديمها لو ترت للقطاع الخاص.

**ثانياً: الهدف الإقتصادي:** عندما تريد الدولة محاربة إستهلاك سلعة معينة تفرض ضرائب عالية عليها للحد من إستهلاكها، كما يمكن إستخدامها كأداة فعالة لمحاربة التضخم والبطالة وتنشيط الحركة الإقتصادية أو للتأثير في جانب معين من الإقتصاد الوطني.

**ثالثاً: الهدف الإجتماعي:** هو تحقيق أهداف الدولة الإجتماعية من خلال العمل على إزالة حدة الفوارق بين الأغنياء والفقراء، أو تشجيع النسل في الدول التي تعاني من تناقص عدد سكانها، أو الحد منه في الدول التي تعاني من الانفجار السكاني<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: عيوب النظام الضريبي الجزائري.

إن العيوب التي تميز بها النظام الضريبي السابق وكذا الظروف التي مر بها الإقتصاد الجزائري دفعت إلى القيام بالإصلاح، وتمثلت فيما يلي:

**1- تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي:** يتميز النظام الضريبي القديم بتعدد الضرائب وكثرة المعدلات وترتب على ذلك تعقد النظام الضريبي الذي أثر سلبا على المؤسسة كما أنه شكل صعوبة في تسيير جباية المؤسسة، وكذا صعوبة مهمة موظفي إدارة الضرائب، مما أدى إلى كثرة والرسم TAIC المنازعات بين المؤسسة وإدارة الضرائب، ومثال ذلك وجود كل من الرسم رغم أنها من نفس النوع يفرضان على رقم الأعمال، كما يتميز النظام الضريبي TANC بكثرة التغيرات، فمثلا نجد أن الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية متذبذبة في معدلاتها، فبعدها كان معدلها سنة 1985، 60% أصبح 50% سنة 1986 ثم انتقل إلى 55% سنة 88 وعاد إلى 50% سنة 1991، كل هذه التغيرات جعلت النظام الضريبي يتميز بعدم الاستقرار وبالتالي فاحتواء النظام الضريبي على رسوم وضرائب عديدة وبمعدلات عديدة، جعل من الهيكل الضريبي عائقا أمام التنمية الاقتصادية .

<sup>1</sup> إبراهيم العدي، "أثر تعقد النظام الضريبي في التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية، المجلد 31، العدد الأول، 2015 .

**2- ثقل العبء الضريبي:** إن تعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها جعل العبء الضريبي ثقيلًا على المؤسسة، فهو أحد العوامل التي ساهمت بشكل كبير في عدم التوازن المالي للمؤسسة، خاصة وأن هذه الأخيرة تعتبر البنية الأساسية للاقتصاد الوطني.

**3- نظام ضريبي غير ملائم لمعطيات المرحلة الراهنة:** بعد الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر وأمام المعطيات الجديدة لاقتصاد السوق، جعلت النظام الضريبي القديم لا يتكيف مع هذه التطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي ويرجع ذلك أساسًا إلى:

- عدم ملائمة الاهتلاك الخطي، حيث أن هذا النظام لا يستجيب لمتطلبات المؤسسات التي تحتاج إلى موارد مالية، خاصة في بداية نشاطها، هذا لأن النظام لا يسمح باسترجاع قيمة الاستثمارات بسرعة، ولهذا السبب أضاف المشرع الجزائري سنة 1989 نظامين للاهتلاك، TAX و BX وهما الاهتلاك التصاعدي والاهتلاك التنازلي، بالإضافة إلى لامركزية ضريبية في المؤسسة وتحديد غير عقلائي للأعباء القابلة للخصم.

**4- ضعف العدالة الضريبية:** لقد ابتعد النظام الضريبي الجزائري عن منطق العدالة الضريبية، حيث كان الإقتطاع الضريبي مقتصرًا على بعض المداخل دون الأخرى. كما أن الضرائب المباشرة كان يغلب عليها الطابع النسبي، الذي لا يراعي حجم الدخل، ذلك ماسبب إجحافا ف يحق أصحاب الدخل الضعيفة، بالإضافة إلى عدم مراعاة الوضعية العامة للمكلف نتيجة انتشار الضرائب النوعية، كما أن هناك اختلا في المعاملة الضريبية بحيث نجد المؤسسات العمومية والإشترائية تستفيد من مزايا ضريبية هامة عكس المؤسسات الخاصة.<sup>1</sup>

**5- عدم فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار:** تعتبر الضريبة كأداة فعالة تستخدمها الدولة للتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي، وباعتبار الاستثمار من بين أهم العناصر التي تساهم في التنمية الاقتصادية قامت الدولة بتشجيع وحث المؤسسات على الاستثمار والتوسع، وذلك من خلال التضحية بجزء من الضريبة، أي منح بعض الحوافز الضريبية، كالإعفاءات الجزئية، لكن هذه الحوافز التي كانت موجودة لم تحقق تلك الأهداف المسطرة، ونلمس ذلك من خلال عدم توازن قطاع الاستثمار بالإضافة إلى عدم التوازن الجغرافي للمؤسسات عبر التراب الوطني.

**6- ضعف الإدارة الضريبية:** إن من بين الأسباب التي أدت إلى عدم نجاح النظام الضريبي السابق في تحقيق الأهداف المسطرة هو الضعف الذي تعاني منه الإدارة الضريبية، هذا الضعف يرجع إلى تدني

<sup>1</sup>مبروكة حجار، "أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة"، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير، تخصص علوم تجارية، السنة الجامعية 2005/2006، جامعة محمد بوضياف المسيلة، ص 57-59.

المستوى التعليمي لموظفي الضرائب، وإفتقار إدارة الضرائب للتقنيات المتطورة، ووجود نوع من البيروقراطية، كل هذه العوامل أدت إلى ضعف الإدارة الضريبية، وعدم مقدرتها على تأدية مهامها بشكل جيد<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: البحث عن نظام ضريبي جديد.

إن الهدف من البحث عن نظام ضريبي جديد هو الوصول إلى نظام ضريبي فعال وهذا ما يقتضي تهيئة الوسط المناسب لذلك، فعملت الجزائر بعد التوجه نحو إقتصاد السوق ومواكبة التطورات الحاصلة على جعل المؤسسة العمومية مركز لإتخاذ القرار ومراجعة علاقة الدولة بالإقتصاد.

وليس المهم هو مواكبة التطورات ولكن الأهمية من ذلك هو الوصول فعلا إلى درجة الفعالية وتطوير الإقتصاد الوطني وليتحقق ذلك لابد من:

- ✓ إيجاد نظام ضريبي جديد يتلائم مع توجه الجزائر نحو إقتصاد السوق، أي التكيف مع هذا التوجه لضمان حسن السير؛
- ✓ يضمن الإستقرار الإقتصادي على المدى المتوسط والبعيد؛
- ✓ المحافظة على المؤسسة الوطنية من خلال الرسوم الجمركية، فلا بد من دراسة هذه المعدلات لحماية المنتج المحلي؛
- ✓ تشجيع الإستثمار سواء المحلي أو الأجنبي، لزيادة الناتج الداخلي والإجمالي وهذا بمنح إمتيازات وإعفاءات للمستثمرين؛
- ✓ وضع آليات للتقليل من التهرب الضريبي؛
- ✓ وضع نصوص قانونية تعالج التطورات الإقتصادية.

<sup>1</sup>مبروكة حجار، "مرجع سابق"، ص61،60

## المبحث الثالث: النظام الضريبي بعد الإصلاح سنة 1992.

لقد عرف النظام الجبائي الجزائري الذي كان سائدا قبل سنة 1991 عدة تغيرات مما جعله لا يتماشى مع التطورات الإقتصادية الحاصلة في تلك الفترة، لذا كان من الضروري القيام بإصلاح فوري لهذا النظام، وقد أتى الإصلاح الجبائي في الجزائر بهدف هيكلة النظام الجبائي في اتجاه الفصل بين الجباية العادية والجباية البترولية، وسوف نعالج في هذا المبحث ثلاث مطالب تتمثل في:

المطلب الأول: مفهوم وأسباب ومحاور الإصلاح الضريبي 1992؛

المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي 1992؛

المطلب الثالث: تشخيص الإصلاحات الضريبية. IRG/IBS/ TVA ؛

وقبل التطرق إلى مآتي به الإصلاح الجبائي سنبرز مفهوم الإصلاح وأسبابه ومحاوره إضافة إلى الأهداف التي سعى إلى تحقيقها.<sup>1</sup>

### المطلب الأول: مفهوم وأسباب ومحاور الإصلاح الضريبي 1992

من خلال هذا المطلب سنتعرف على الأسباب التي دفعت للقيام بالإصلاحات الضريبية في الجزائر، وقبل ذلك سنتطرق إلى مفهوم الإصلاح الضريبي بشكل عام .

#### الفرع الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي.

يعرف الإصلاح الضريبي على أنه التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الإقتصادية والإجتماعية، أو تحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو. حيث يلح كافة الخبراء على ضرورة الإصلاح الضريبي واستحداث ضرائب جديدة تواكب التطورات الراهنة. ويمكن أن يكون الإصلاح الضريبي شاملا لكل الهيكل الضريبي للدولة، أو يكون إصلاحا جزئيا لنوع معين من الضرائب أو لبعض أحكام الضريبة بعينها وهي عملية تتطلب دراسة متكاملة للنظام الضريبي السائد. لذلك فإن الإصلاح الضريبي يعتبر جزء من الإصلاح الإقتصادي كونه يعمل على التنسيق بين الأهداف الإقتصادية للدولة وتحقيق التنمية، بحيث لا يمكن ان يتم إصلاح إقتصادي بمعزل عن الإصلاح الجبائي، وهو ما يمكن من القضاء على التهرب الضريبي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>فايزة علي، "الإصلاح الضريبي في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص ادارة اعمال، دفعة (2014/2015) جامعة الجبالي بونعامة بخميس مليانة، ص 45\_44 .

<sup>2</sup>عبد الهادي مختار، "الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الإجتماعية في الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية تخصص تسيير السنة الجامعية 2015/2016 جامعة قاصدي مرباح ورقلة. ص 77.

### الفرع الثاني: أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر

لقد اتسم النظام الضريبي الجزائري إلى غاية 1991 بالطرفية، تجسد ذلك في إلغاء الضريبة الفلاحية، عقب صدور قانون الثورة الزراعية سنة 1971، وإحياء هذه الضريبة لسنة 1984، وبالمقابل تم الرفع من معدل إقطاع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية من 50% لسنة 1986 إلى 55% سنة 1987، لتعويض النقص المسجل في الجباية البترولية بانتقالها من 46.786 مليون دينار جزائري سنة 1985، إلى 21.439 مليون دينار جزائري سنة 1986، نتيجة انخفاض سعر برمبل النفط من 26,50 دولار أمريكي سنة 1985 إلى 13,5 دولار سنة 1986، وكان للأزمة البترولية لسنة 1986 انعكاسات اقتصادية واجتماعية خانقة، وذلك في سياق اقتصاد عالمي يتجه نحو نظام اقتصادي محدد، وهذا ما فرض على الاقتصاد الجزائري التحول إلى نمط الإقتصاد الحر، الشيء الذي يفرض عليه نظاما ضريبيا ملائما لكل التغيرات.

تبين دراسة النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح أنه تميز كالاتي:

- ✓ تعقد النظام الضريبي كنتيجة للجمع بين الضرائب النوعية، ونظام الضرائب العامة وكثرة الإعفاءات وكثرة النصوص التشريعية، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية؛
- ✓ عدم مرونة النظام الضريب؛
- ✓ تشوه بنية النظام الضريبي، جباية عادية - جباية بترولية،... إلخ؛
- ✓ نقشي ظاهرة التهرب الضريبي فقد كان للضغط الضريبي المرتفع الذي يقع على المكلف أن يؤدي به إلى التهرب من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية؛
- ✓ عجز النظام الضريبي القديم على مواجهة الندرة بزيادة العرض، وذلك بسبب عوامل أهمها: القيود المفروضة على الاستثمار الخاص ذات الطابع الإداري والسياسي والتقني<sup>1</sup>؛
- ✓ ضعف المستوى الخلفي: فهو يتناسب عكسيا مع مراعاة مصلحة المجتمع والشعور بواجب المسؤولية في تحمل أعبائه، فضعف المستوى الخلفي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب المالي تجاه المجتمع، ومنه الضريبة؛
- ✓ ضعف مستوى الوعي الضريبي : فكلما ارتفع مستوى الوعي الضريبي، كلما قلت ظاهرة التهرب الضريبي، وهذه المسؤولية تقع على الحكومات؛

<sup>1</sup>نجيب زروقي، "جريمة التملص الضريبي والبيات مكافحتها في التشريع الجزائري"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية، السنة الجامعية 2012/2013 جامعة الحاج لخضر باتنة، ص 19.

- ✓ تخلف الهيكل التنظيمي للنظام الضريبي :وهذا ما يلاحظ في الدول المتخلفة، فعدم اكتمال وتقديم الهياكل التنظيمية للنظام الضريبي يؤدي إلى تعقد المعاملات الضريبية، مما يتيح الفرص الكافية لتهرب الأفراد من الضرائب؛
- ✓ -تقل عبء الضريبة :فعدم تناسب أسعار الضرائب مع القدرات التكاليفية للأفراد، يعطي مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضرائب<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: محاور الإصلاح الضريبي حسب معايير صندوق النقد الدولي

حسب صندوق النقد الدولي فإن الإصلاح الضريبي يمر عن طريق انتهاج خطوات أساسية أهمها:

- \_ العمل على تصحيح التشوهات الهيكلية في نظام الضرائب وعلى زيادة الإيرادات لتخفيض عجز الميزانية، وذلك اعتمادا على تخفيض الضرائب على رقم الأعمال.
- \_ إدخال الضريبة على القيمة المضافة، وإقرار ضريبة على أرباح المشروعات والشركات والضريبة التصاعدية على الدخل الشخصي التي يجب أن تكون ذات وعاء واسع وتبعاً لذلك فإن هناك العديد من القضايا المتعلقة بالإصلاح الضريبي التي تتطلب المراجعة في محاولة لوضع تصورات محددة، وأهم هذه القضايا مايلي:

1\_إعداد هياكل ضريبية تتسم بتوسيع الوعاء الضريبي: وذلك من خلال إحداث أدوات جديدة لتشمل الضرائب أنواعا جديدة كالضرائب البيئية التي يكون الهدف منها حماية البيئة، وزيادة كفاءة النظام الضريبي بما يسمح بالوصول إلى شرائح لم تكن تغطي في السابق ذلك أن ضعف الجهاز الإداري الضريبي، يؤدي إلى فقدان الدولة لجزء كبير من الحصيلة الضريبية، وبالنتيجة لا يمكن تحقيق السياسة الضريبية التي تبنى عليها السياسات الاقتصادية والتنموية في الدولة الحديثة، وتبعاً لذلك يهدف توسيع الوعاء الضريبي مع تخفيض معدل الضريبة إلى إحداث الزيادة المرجوة في الحصيلة الضريبية، ويتحقق هذا من خلال الضرائب على السلع والخدمات والضرائب على الدخل التي تعتبر آلية جديدة وموسعة، ذات كفاءة عالية وسهلة المنال، وفي هذا الصدد فقد عمدت الجزائر إلى توسيع الوعاء الضريبي عن طريق تحويله من الوعاء الضيق للضرائب على التجارة الخارجية، إلى الوعاء الواسع على الاستهلاك والإنفاق المحلي، وهذا ما يضمن توسيع مجال الضرائب على الاستهلاك، وهذا ما حدا بالجزائر لتبني نظام الرسم على القيمة المضافة، والتي يعتبر مجال

<sup>1</sup>عفيف عبد الحميد، "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة"، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)، مذكر ةمقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة جامعة فرحات عباس سطيف 1، ص19، 20.

تطبيقها واسعا، كما تسهم في تحسين عملية جباية الضرائب الأخرى من خلال خلق سجلات للمعاملات الاقتصادية، والتي يمكن التحقق من سلامة البيانات الواردة فيها، عن طريق قنوات الإنتاج والتوزيع المختلفة.

2\_ ترشيد معدل الضريبة: يرى المختصون أن هناك طريقتين لتحديد معدل الضريبة، المعدل النسبي، والمعدل التصاعدي، وهو الذي يضرب في وعاء الضريبة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة.

وتحتل عملية ترشيد معدل الضريبة المرحلة الثانية من الإصلاح الضريبي، وذلك بعد توسيع الوعاء في الحدود التي يسمح الجهاز الإداري للضرائب وتتطلب عملية الترشيد القيام بحصر المعلومات الدقيقة والحصر الجيد للمجتمع الضريبي من أجل التمكن من التمييز بين أصناف الوعاء الضريبي المختلفة وهو ما ينقص الإدارة الضريبية في الجزائر مثل الدول النامية، هذا النقص في المعلومات ينعكس سلبا على هيكل معدل الضريبة. وتبعاً لذلك تؤدي معدلات الضرائب المرتفعة إلى زيادة تعقد النظام الضريبي، ويترتب على ذلك مشاكل التملص الضريبي، لذلك فإن عملية الترشيد في معدلات الضريبة تعني بالدرجة الأولى تقليل الفوارق بين تلك المعدلات في الهيكل الضريبي.

وتتطلب عملية الترشيد، توافر المعلومات الدقيقة والمسح الدقيق للمجتمع الضريبي تحسين فعالية الإدارة الضريبية .

3- إصلاح الإدارة الضريبية: وذلك من خلال انتهاج أساليب فعالة وذات مرونة وهي:

- ✓ العصرية والحوسبة من خلال تعميم الاستعمال الأمثل للتكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال؛
- ✓ القرب من المواطن والشفافية من خلال الاستغلال الأمثل للأبواب المفتوحة والمطويات؛
- ✓ الكفاءة عن طريق زيادة التأهيل والتكوين لأعوان الإدارة الضريبية وتحسين المستوى الثقافي والمهني<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي 1992

تعددت الأهداف التي سعت السلطات العمومية إلى تحقيقها عن طريق الإصلاح الضريبي، ومن بين أهم هذه الأهداف نذكر :

1\_ الهدف المالي: ويتمثل في الرفع من المردودية المالية للجباية العادية، وجعلها كفيلة بتغطية نفقات التسيير، إضافة إلى محاولة إحلالها محل الجباية البترولية التي كانت تسيطر بشكل كبير على تمويل ميزانية الدولة.

<sup>1</sup>نجيب زروقي، "مرجع سابق"، ص 110.18.15

### 2\_ الأهداف الاقتصادية: وتتمثل أساسا في:

- ✓ تحقيق النمو الاقتصادي: في هذا المجال كان لابد على الإصلاح الضريبي أن يؤكد على استعمال الضريبة كأداة لخدمة أهداف السياسة الاقتصادية، وألا يقتصر دورها على الوظيفة المالية، وذلك بتخفيف العبء الضريبي على الدخل ومدخلات الإنتاج، لتشجيع الادخار والاستثمار والانتاج؛
- ✓ توجيه النشاط الاقتصادي: فقد سعت الإصلاحات الضريبية إلى التحكم في النشاط الاقتصادي وتشجيع الأعوان الاقتصاديين على زيادة الاستثمار، وذلك عن طريق منح الامتيازات الضريبية كاتخاذ سياسة الإعفاء واستعمال بعض التقنيات المحفزة على عمليات الاستثمار وتوسيع المشاريع.

### 3- الأهداف الاجتماعية: وتتمثل هذه الأهداف في<sup>1</sup>:

- ✓ تحقيق العدالة الضريبية: تشكل العدالة الضريبية مبدأ أساسيا من مبادئ الضريبة، ومن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة، ولقد سعى الإصلاح الضريبي إلى تحقيق ذلك من خلال التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وإخضاع كل منهما لمعاملة خاصة، وكذا التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية التي تعتبر أكثر عدالة من الضريبة النسبية، إضافة إلى مراعاة المقدرة التكليفية، وذلك بتقدير الإعفاءات اللازمة لذلك؛
- ✓ إعادة توزيع المداخل بشكل عادل والعمل على حماية القدرة الشرائية: وفي هذا المجال هدفت الإصلاحات إلى استخدام الضرائب كوسيلة فعالة لتقليص الفوارق بين مختلف طبقات المجتمع وحماية القدرة الشرائية للمواطن، وعدم اقتصار دورها على المجالين الاقتصادي والمالي.

### 4\_ الأهداف التقنية: تتمثل أهم الأهداف التقنية للإصلاح الضريبي في:

- \_ تبسيط النظام الضريبي: تهدف الإصلاحات الضريبية إلى تبسيط النظام الضريبي، بحيث تم إلغاء مختلف الضرائب المعقدة، إضافة إلى تجميع مختلف الأنواع التي لها نفس الضريبة على أرباح الشركات فيما يخص الأشخاص المعنوية، بحيث أصبحت القوانين الضريبية واضحة لايشوبها الغموض ومدعمة بتحليلات وتفسيرات من طرف المختصين، مما يسهل فهمها من طرف المكلفين، وترتب على ذلك أن النظام الضريبي أصبح أكثر شفافية.

<sup>1</sup>عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 110

\_ إدارة ضريبية فعالة :من بين أهداف الإصلاح الضريبي إيجاد إدارة ضريبية تسهر على تطبيق ومتابعة النظام الضريبي، من خلال إعادة تنظيم الإدارة الضريبية ورفع كفاءة موظفيها وأساليب عملها باتجاه التحديث والعصرنة.<sup>1</sup>

### **المطلب الثالث :تشخيص الإصلاحات الضريبية IRG.IBS.TVA**

فيسنة 1987 قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية للإصلاح الضريبي التي قدمت سنة 1989 تقريراً مفصلاً حول الإصلاح الضريب يفي الجزائر الذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992، ويهدف هذا الإصلاح إلى تحقيق غاية رئيسية تكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني ولاسيما تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية،ومن أجل ذلك سطرت بعض الأهداف التي نلخصها فيما يأتي:

✓ تجنيد إيرادات مالية كافية لتمويل وظائف الدولة؛

✓ التوزيع الفعال للموارد؛

✓ عدالة النظام الضريبية؛

✓ بساطة النظام الضريبي وانسجامه مع الدول الأخرى.

يرتكز مضمون الإصلاح الضريبي لسنة 1992 على تأسيس ثلاث ضرائب جديدة هي:

الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على القيمة المضافة.

### **1- تشخيص الضريبة على الدخل إجمالي IRG :**

أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991 ، وتنص المادة رقم ( 01 ) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يأتي: تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة. وتعد الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة مباشرة وتصاعديّة حسب الجدول الآتي:

<sup>1</sup>عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 110\_111.

الجدول رقم(1):الضريبة على الدخل الإجمالي

الدخل الخاضع للضريبة(دج)	معدل الضريبة(%)
لا يتجاوز 120.000	0
من 120.001 إلى 360.000	20
من 360.001 إلى 1.440.000	30
أكثر من 1.440.000	35

IRG: impôt sur le revenu global

المصدر : قانون المالية لسنة 2008

انطلاقاً من الجدول السابق نضع الملحوظات الآتية:

- ✓ حدد الحد الأدنى المعفى من الضريبة ب 120.000 دج والذي يعد زهيداً ولاسيما مع ارتفاع مستوى الأسعار وتدهور القدرة الشرائية، مع العلم أن مستوى هذا الحد يجب أن يضمن مستوى المعيشة العادي للمكلف.
- ✓ يطبق هذا الجدول وفق التصاعد بالشرائح، بحيث يطبق معدل الضريبة الجديد على الجزء الإضافي فقط من الدخل وليس على الدخل بكامله كما هو الحال في التصاعد الإجمالي<sup>1</sup>؛
- ✓ عدم مرونة التصاعدية المعتمدة، بحيث نجد طول الشريحة الأولى 120.000 دج، في حين طول الشريحة الثانية 240.000 دج، أما الشريحة الثالثة فهي أكبر إذ طولها يساوي 1.080.000 دج، وهذا في الواقع لصالح الدخول المرتفعة لذلك يجب أن تكون الشريحة الأولى واسعة، حتى يمكن التخفيف من حدة التقلبات في الدخل؛
- ✓ قد تدفع تصاعدية الضريبة بالمكلف في حالة وقوع دخله في شريحة ذات معدل مرتفع، للعمل على تدنية دخله لإحاقه بشريحة ذات معدل منخفض، لذلك يجب أن يكون الانتقال في المعدل بين شريحة وأخرى بدرجة صغيرة، لتجنب تحايل المكلفين وتقليص حدة التهرب، إذ يمكن أن تخسر الخزينة من التهرب أكثر مما تحصله من التصاعدية؛
- ✓ تعد المعدلات المدرجة في الجدول مرتفعة نوعاً ما، ولا تشجع على الاستثمار، 10% ولاسيما الشريحة الثانية الذي حددت ب % 20 في حين قبل سنة 2008 فقط؛

<sup>1</sup>ناصر مراد ، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر" ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد 25-العدد الثاني-2009جامعة البلدية-الجزائر، صص181\_182.

فضلاً عن الملحوظات السابقة، فإن الجدول الضريبي على الدخل الإجمالي، سواء ما يتعلق بتقسيم الشرائح أو تحديد المعدلات الضريبية الموافقة لكل شريحة، نجده لا يستند إلى دراسات ميدانية، لذلك فإنه لا يعكس الواقع الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع الجزائري، مما ينعكس سلباً على فعالية الضريبة على الدخل الإجمالي. ولتقييم IRG نضع الملحوظات الآتية:

- ✓ تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بالشفافية والبساطة، وذلك من خلال النظرة الإجمالية إلى مجموع مداخل المكلف، وكذلك وجود ضريبة وحيدة على الدخل رغم تعدد طبيعة مداخلها؛
- ✓ تعتمد الضريبة على الدخل الإجمالي على تصريح المكلف، ومع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف كفاءة إدارة الضرائب، تواجه هذه الضريبة إشكالات حول مدى نجاعة تطبيقها، مما يقلص من فعاليتها؛
- ✓ عدم قدرة هذه الضريبة الوصول إلى الدخول الناتجة عن بعض النشاطات كمداخل الأعمال المنزلية والمداخل المحققة في النشاط الموازي؛
- ✓ رغم أهمية السلم المتصاعد في الاقتراب من العدالة الضريبية إلا أن صياغته تحتاج إلى مراجعة كونه لا يراعي بعض المعايير التنظيمية مثل عدم مرونة التصاعدية المعتمدة؛
- ✓ رغم أهمية نظام الاقتطاع من المصدر في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصره على بعض المداخل يطرح إشكالات حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطاً على سيولة المكلف لأن طريقة تحصيله لا تحقق مبدأ الملاءمة، لذلك يجب إعادة تنظيم ذلك النظام ثم توسيع مجال تطبيقه ليشمل جميع المداخل؛<sup>1</sup>

### 2/ تشخيص الضريبة على أرباح الشركات IBS.

إن أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الاقتصادي لسنة 1988، يتمحور في المؤسسات العمومية في نفس موضع المؤسسات الخاصة وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق، ولتكريس هذا المسعى تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات،<sup>2</sup> وبموجب المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2019 يخضع للضريبة على أرباح الشركات :

1- الشركات مهما كان شكلها وغرضها، باستثناء:

<sup>1</sup>ناصر مراد، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مرجع سابق، ص 182-183.

<sup>2</sup>عبد الرزاق لجناف، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، جامعة الجزائر- 3 -، السنة الجامعية 2017\_2018، ص 32.

أ - شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 - من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة- ولارجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ب- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات . وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 - من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة- ولارجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

ج- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

د- الشركات والتعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة.

2- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة:

✓ الشركات التي تتجز العمليات والمنتجات؛

✓ الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها.<sup>1</sup>

ومنه فإن الضريبة على أرباح الشركات وحسب المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 2019

تم تحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كمايلي :

✓ 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

✓ 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء

وكالات الأسفار؛

✓ 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

يجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح المؤسسات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل

<sup>1</sup>المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق .

نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26% .

بغض النظر عن أحكام المادة 4 من قانونا لرسوم على رقم الأعمال، يقصد بأنشطة إنتاج السلع تلك المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء أنشطة التوضيب أو العرض التجاري بغرض إعادة بيعها، لا تشمل عبارة " أنشطة الإنتاج" المستعملة كذلك في هذه المادة، الأنشطة المنجمية والمحروقات. ويقصد بأنشطة البناء والأشغال العمومية والري المؤهلة لمعدل 23%، الأنشطة المسجلة بتلك الصفة في السجل التجاري والتي يترتب عليها دفع الاشتراكات الاجتماعية الخاصة بالقطاع.

1- تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

✓ 10 % بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكافلات ، ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي.

✓ 40 % بالنسبة للمداخل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أولحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا.

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

✓ 24% بالنسبة :

○ للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛

○ للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر؛

○ للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

✓ 10 % بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.<sup>1</sup>

غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>ناصر مراد، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، "مرجع سابق"، ص 184 .  
<sup>2</sup>المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

تهدف الضريبة على أرباح الشركات إلى :

-تشجيع إقامة الشركات: بشكل مجموعات (الشركة الأم وفروعها).

-زيادة الميزات لصالح المساهمين: من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة بعد إدراج تقنية الرصيد الجبائي.

-تخفيض الضريبة المدفوعة: من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى نهاية السنة الخامسة.

تتميز الضريبة على أرباح الشركات بعدة خصائص نجملها فيما يأتي:

-ضريبة وحيدة : تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛

-ضريبة عامة: كونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز طبيعتها؛

-ضريبة سنوية: تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال السنة؛

-ضريبة نسبية: يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي؛

-ضريبة تصريحية: يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لأرباحه جميعها لدى مفتشية الضرائب التابعة للمقر الاجتماعي للمؤسسة الرئيسية، ويكون آخر أجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي سنة الاستغلال من خلال الخصائص السابقة للضريبة على أرباح الشركات تتضمن هذه الضريبة الميزات الآتية:

✓ الشفافية : وذلك من خلال النظرة الإجمالية إلى مجموع أرباح المكلف وطريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة؛

✓ البساطة : سواء مل يتعلّق بالمكلف أو بإدارة الضرائب، ويكون هؤلاء المكلفين مطالبين بتصريح وبضريبة واحدة على الأرباح، مما يسهل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها؛

✓ الاقتراب من العدالة : من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة، وكذلك بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية.

يجسد إدخال الضريبة على أرباح الشركات مبدأ فصل الضرائب على دخل الأشخاص والضرائب على دخل الشركات، وهي تعمل على ضبط ضريبة قطاع الإنتاج للحفاظ على خزينة المؤسسات الإنتاجية وطاقة تراكمها، كما تعد الضريبة على أرباح الشركات أداة ترشيد جبائية المؤسسة<sup>1</sup>.

وطبقا لقانون المالية لسنة 2018 تدفع الضريبة على أرباح الشركات من خلال ثلاثة أقساط هي:

تدفع هذه الأقساط في الدورة المعنية كمايلي:

<sup>1</sup>لناصر مراد، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مرجع سابق، ص 185.

- ✓ القسط الأول: آخر أجل 20 مارس؛
- ✓ القسط الثاني: آخر أجل 20 جوان؛
- ✓ القسط الثالث: آخر أجل 20 نوفمبر.

تدفع هذه الأقساط من كل سنة مالية، حيث مبلغ القسط الواجب الدفع يمثل 30 بالمئة من الضريبة المستحقة على أرباح الدورة الأخيرة المرصد، وعند غياب دورة أخيرة (الشركات الجديدة) يتم الاعتماد على 05 بالمئة من رأسمال الشركة لحساب القسط، حيث أنه:

رصيدالتصفية = الضريبةالمستحقة - مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة<sup>1</sup>.

ويشكل وجود ثلاثة (3) تسبيقات في دفع الضريبة على أرباح الشركات إحدى العوامل المساعدة في تخفيف الضغط على خزينة المؤسسة، ومن ثم في زيادة فعالية هذه الضريبة ولتقييم الضريبة على أرباح الشركات نضع الملحوظات الآتية:

- ✓ إن تسديد هذه الضريبة في شكل ثلاثة تسبيقات سيخفف العبء الضريبي عن المؤسسات، كما أنه يسمح بتمويل دوري ومستمر لخرينة الدولة، ومن ثم احترام مبدأ الملاءمة في التحصيل؛
- ✓ يعد رفض إدارة الضرائب لبعض التكاليف، وتحديد سقف لتكاليف أخرى، أسلوباً فعالاً في مكافحة التهرب الضريبي. إلا أن تحكم منطق السوق في الأسعار، وانهايار قيمة العملة الوطنية، سيجعل هذا الأسلوب عائقاً أمام توسع المؤسسات كون المبالغ المسموح بخصمها ضعيفة .

### 3/ الرسم على القيمة المضافة TVA:

أسس الرسم على القيمة المضافة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، بالمقابل ألغي النظام السابق المتشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، وذلك نتيجة المشاكل التي شهدها هذا النظام من حيث تعقده وعدم ملاءمته للإصلاحات التي شهدها الاقتصاد الوطني.

إن هذا الرسم (TVA) وحسب تسميته بالقيمة المضافة للمؤسسة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية، وتتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، كما أن الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي.

<sup>1</sup>المادة 14 من قانون المالية لسنة 2018، <https://www.mfdgi.gov.dz>, 22/4/2019, 10:48 AM.

يعد الرسم على القيمة المضافة أداة ضريبية لعصرنة الاقتصاد الوطني ضريبة حديثة واسعة التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو النامية، وذلك لما تتمتع به هذه الضريبة من خصائص هي:<sup>1</sup>

\*توسيع مجال التطبيق:

الأشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة هم:

- ✓ تجار الجملة؛
- ✓ تجار التجزئة التابعين للنظام الحقيقي؛
- ✓ أصحاب المهن الحرة؛
- ✓ التجار أصحاب المساحات الكبرى والتجار المتعددة؛
- ✓ الشركات الفرعية؛
- ✓ الأشخاص الوسطاء.

\*العمليات الخاضعة للرسم وجوبا: يكون الرسم على القيمة المضافة مستحقا وجوبا على :

- ✓ المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
- ✓ الأشغال العقارية؛
- ✓ المبيعات والتسليمات على الحالة الأصلية للبضائع للرسم والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين<sup>2</sup>؛
- ✓ المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة؛
- ✓ التسليمات لأنفسهم؛
- ✓ عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية؛
- ✓ عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي؛
- ✓ العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين؛

<sup>1</sup>ناصر مراد، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مرجع سابق، ص 186\_187.

<sup>2</sup>خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، تخصص تدبير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الدراسية 2011-2012، ص 114.

✓ الحفلات الفنية والألعاب والتسليمات بمختلف أنواعها التي ينظمها أيمن الأشخاص العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا : يمكن للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، أن يختاروا الخضوع لهذا الرسم، بناء على طلب منهم، بشرط أن تكون العمليات التي يقومون بها موجهة إلى:

- للتصدير.
- للشركات البترولية؛
- المكلفين بالرسم الآخرين؛
- للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء<sup>1</sup>
- تقليص عدد المعدلات:

حسب قانون المالية لسنة 2018 يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض 18 معدلا كما كان سائداً في النظام السابق، ويطبق المعدلان على أساس رقم الأعمال غير متضمن للرسم والمتمثل في المعدلين:

✓ المعدل العادي :19%؛

✓ المعدل المخفض:9%.<sup>2</sup>

ويسعى المشرع في تحقيق عدة أهداف من خلال تأسيس الرسم على القيمة المضافة، يمكن تصنيفها في قسمين كما يأتي:

**على المستوى الداخلي:**

✓ الإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات؛

✓ تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية الضريبة وشفافيتها.

**على المستوى الخارجي :**

تحفيز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحملها لمنتجات الوطنية عند تصديرها إلى الخارج.

ولتقييم الرسم على القيمة المضافة نضع الملحوظات الآتية:

<sup>1</sup>خديجة ثابتي، مرجع سابق، ص115.

<sup>2</sup>المادة 14 من قانون المالية لسنة 2018، مرجع سابق.

- ✓ يعمل الرسم على القيمة المضافة على تحفيز الاستثمار وتوسيعه بحيث سمح المشرع باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلق بمشتريات التجهيزات ووسائل الإنتاج في الشهر نفسه الذي اشترت فيه، أي دون التأخير الشهري؛
- ✓ لا تؤثر هذه الضريبة فينتيجة المؤسسة، بحيث تؤدي المؤسسة دور الوسيط بين المستهلك النهائي وإدارة الضرائب، كما أنها لا تدرج ضمن تكاليف المؤسسة؛
- ✓ تسمح هذه الضريبة بتوفير إيرادات كبيرة لخزينة الدولة وعلى مدار السنة، نظراً إلى اتساع تطبيقها، ومواعيد تحصيلها الشهرية.

مع الميزات السابقة للرسم على القيمة المضافة إلا أننا نسجل النقائص الآتية:

- ✓ عدم عدالة هذه الضريبة لأنها نسبية ولا تراعي المقدرة التكاليفية للمستهلك؛
- ✓ مع عدم تأثير الرسم على القيمة المضافة في نتيجة المؤسسة إلا أن خزينة المؤسسة قد تتأثر سلباً، وذلك من خلال التأخير الشهري لاسترجاع الرسم المحمل على مشتريات البضائع والخدمات، أضف إلى ذلك أن دفع الرسم على المشتريات يتم مباشرة عند اقتناء البضاعة، في حين قد يتم البيع على الحساب، وفي هذا الوضع تطرح مشكلة السيولة النقدية على مستوى خزينة المؤسسة؛
- ✓ يشكل ضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب عائقاً أمام فعالية هذه الضريبة، بحيث يسمح لبعض التجار غير النزهاء بالتهرب من الرسم على القيمة المضافة، من خلال تضخيم الرسوم القابلة للاسترجاع باستعمال فواتير شراء وهمية، أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن قيمتها الحقيقية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>ناصر مراد، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، "مرجع سابق"، صص 189-190 .

### خلاصة الفصل:

إن النظام الجبائي الذي طبق في الجزائر منذ الإستقلال إلى غاية أواسط السبعينات هو نظام موروث عن الإستعمار، بالإضافة إلى التحولات التي ميزت الإقتصاد الوطني خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 وتراجع معدلات النمو وتزايد في حجم المديونية الخارجية دفعت بالمسيرين إلى التفكير في إدخال إصلاحات عميقة على الإقتصاد الوطني، وفي هذا السياق كرس دستور 1989 التوجه نحو إقتصاد السوق، وهذه الإصلاحات مست العديد من جوانب الإصلاح الضريبي في الجزائر لتأكيد دور الضريبة في تحقيق أهداف الدولة كونها تعتبر من أهم مصادر الإيرادات العامة، والهدف من البحث عن نظام ضريبي جديد هو الوصول إلى نظام ضريبي فعال وهذا ما يقتضي تهيئة الوسط المناسب لذلك.

اين تناولنا في هذا الفصل النظام الضريبي في الجزائر كل من مفهومه وخصائصه وأهدافه وقواعده، تناولنا من جهة أخرى أهم الإصلاحات والتعديلات التي مست على الخصوص قانون الضريبة على أرباح الشركات وعلى الدخل الإجمالي وقانون الرسم على رقم الأعمال.

الفصل الثاني: التهريب

الضريبي (المفهوم، الأ

سباب، طرق

المكافحة)

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي (المفهوم، الأسباب وطرق مكافحة)

تمهيد:

تعد الضريبة موردا أساسيا لخزينة الدولة، وباعتبارها إنعكاسا للأوضاع الإقتصادية والإجتماعية والسياسية في المجتمع بحيث تعمل على سد النفقات العامة للدولة بالإضافة إلى تحقيق التنمية عموما والمحافظة على الإستقرار الإقتصادي ومعالجة ظاهرة التزخم والإنكماش وتحفيز الأنشطة الأخرى من خلال عملية الإمتيازات الجبائية.

غير أن التهرب الضريبي هو حالة تؤدي إلى فقدان جزء كبير من أموال الميزانية العمومية. مما ينتج عن ذلك اثار وانعكاسات سلبية وخطيرة على الإقتصاد الوطني والدولي، ما يستوجب مكافحة هذه الظاهرة بشتي الوسائل والطرق .

إن معالجة ظاهرة التهرب الضريبي تكمن في معالجة الأسباب التي أدت إلى إنتشارها ، كما أن مسؤولية معالجة هذه الظاهرة تقع على عاتق المكلف بها بالدرجة الأولى كونه فردا من أفراد المجتمع وهو العامل الأساسي للضريبة،ومن ثم المشرع والإدارة الجبائية. ومنه نقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

**المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي**

**المبحث الثاني: أسباب، طرق و آثار التهرب الضريبي**

**المبحث الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي**

## المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي

يرى المكلف بدفع الضريبة انها تشكل عبئا عليه وتحول دون الزيادة في دخله أو ثروته الأمر الذي يدفعه للتهرب عن دفعها.

### المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

- ✓ يعرف التهرب الضريبي بأنه "الإجراءات الغير القانونية والمقصودة التي يتخذها الأفراد للحد من الضرائب القانونية المستحقة عليهم و الالتزامات تتضمن الاستراتيجيات الأكثر شيوعاً للتهرب الضريبي عن عمد وهي الدخل ناقصا ، مدعيا استقطاعات وهمية، استغلال الثغرات في اللوائح الضريبية... إلخ.<sup>1</sup>
- ✓ التهرب من الضريبة هو ظاهرة يحاول فيها المكلف بالضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا بعد تحقق واقعتها المنشئة ، والتهرب قد يكون مشروعاً، أو غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية.<sup>2</sup>
- ✓ يعرف أيضا بأنه محاولة الممول التخلص من الضريبة، عدم الإلتزام القانوني بدفعها أي التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة للتشريع الضريبية.<sup>3</sup>
- ✓ من التعاريف السابقة يمكن إستخلاص التعريف التالي:
- ✓ أن التهرب الضريبي هو فعل سلبي يعتمد على المكلف بالضريبة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مشروعة أو غير مشروعة للتخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا بسبب رفضه المطلق للضريبة.

### المطلب الثاني: الإطار القانوني للتهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من أخطر الجرائم الإقتصادية التي تهدد المجتمع كله، سواء دولة غنية أو فقيرة فالمشرع الجزائري في قوانين الضرائب المختلفة لم يخض في تعريف التهرب الضريبي، وإنما إقتصر على ذكر حالات محددة على سبيل الحصر، إعتبرها تشكل تهربا ضريبيا، حيث نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يقصد أعمال الغش خاصة.

نصت المادة رقم (133) من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لعام 2005 على الأفعال التي تشكل الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي، وعلى العقوبات المشددة التي تطبق على هذه الجريمة، حيث نصت "يعاقب

<sup>1</sup> Sascha Hokamp, AGENT-BASED MODELING OF TAX EVASION, edition first published 2018, John Wiley & Sons Ltd, p 4.

<sup>2</sup> عفيف عبد الحميد، "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة"، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001\_2012) مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص: الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة ، ص19.

<sup>3</sup> سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجنائي في الحد من التهرب الضريبي"، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص: محاسبة السنة الجامعية (2014\_2015) جامعة محمد خيضر بسكرة ، ص25 .

كل ممول تهرب عن أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن 6 أشهر ولا تتجاوز 5 سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين.<sup>1</sup>

- ✓ يلزم القانون الأشخاص بأداء واجباتهم الضريبية والمتمثلة في أداء المكلف مبلغ الضريبة، حيث تقوم الدولة بتحصيلها، إلا أن التهرب من دفعها ينتج عنه حرمان الخزينة العامة من المبالغ المستحقة؛<sup>2</sup>
- ✓ إن التهرب الضريبي يعتبر جريمة يعاقب عليها القانون حيث يفرض المشرع على المتهرب من الضرائب عقوبات من شأنها المساعدة على الإقلال من التهرب الضريبي، وهذا ما جعل المشرع يعاقب مرتكب هذا الفعل بالحبس والغرامة وأن يدفع بالإضافة إلى المبلغ الذي حاول التهرب من دفعه مبلغا آخر لا يقل عن مثله.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: أشكال التهرب الضريبي

ويتجلى في صنفين هما: في حالة شرعية الفعل فهو تجنب ضريبي وفي حالة عدم شرعيته فهو غش ضريبي

**1. التجنب الضريبي:** هو اعتماد المكلف إلى تقليص العبئ الضريبي في حدود الإطار القانوني للنظام الضريبي أو تخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام القانون الضريبي؛ يتخذ هذا النوع من التهرب عدة أشكال حددت في مايلي:

- ✓ التهرب الناتج عن المكلف ذاته من خلال إمتناعه عن شراء أو إنتاج سلعة أو القيام بأنشطة تفرض عليها ضرائب مرتفعة أو متعددة أو تحتوي على إعفاءات أو من خلال تقسيم الشركة إلى عدة وحدات
- ....

- ✓ التهرب الناتج عن التشريع وهو تهرب مقصود الغرض منه تحقيق غاية معينة؛
- ✓ تهرب ناتج عن إهمال المشرع الجبائي أي وجود ثغرات نتيجة النقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية فيستغلها المكلف لصالحه؛

**2. الغش الضريبي:** وهو إمتناع المكلف عن دفع الضريبة أو خفض الضرائب المستحقة عليه بطريقة غير شرعية لقد صنف المشرع الجزائري الغش الضريبي كالآتي:

- ✓ إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛
- ✓ القيام عمدا بنسيان أو إجراء تقييد غير صحيح في الحسابات الخاصة بالسجلات والدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- ✓ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة؛

<sup>1</sup> صلاح الدين حسن السيسى، "اقتصاد الفساد"، دار الكتاب الحديث، الطبعة الثانية، القاهرة، 2012، ص 65.

<sup>2</sup> علي زغدود، "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2010/ 2011، ص 209.

<sup>3</sup> جهاد سعيد خصاومة، "علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العلمي"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، 2010، ص 229\_230.

✓ قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛

✓ كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

إن التهرب الضريبي يحدث عندما يتعمد الأفراد عدم إطاعة التزاماتهم الضريبية، مهما كان شكله مشروعاً (تجنب ضريبي) أو غير مشروع (غش ضريبي) فسوف يقضي إلى إحداث خسارة في الإيراد الضريبي الذي يسبب خسارة كبيرة للقطاع العام ويهدد قدرته على تمويل النفقات العامة.

التجنب الضريبي يعد أمراً مشروعاً لا يؤخذ عليه القانون ويكون فيه المكلف غير مسؤول، أما الغش الضريبي فيعتبر غير شرعي وغير قانوني وهو حالة خاصة من حالات التهرب تتم بمخالفة القوانين.

يرى المفكرون الإقتصاديين عموماً أن التهرب ظاهرة معقدة وهو من الجرائم الإقتصادية التي فرضت كافة قوانين الضرائب عبر العالم عقوبات إتجاهها.<sup>1</sup>

ويتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع جميع عناصر الجريمة، أي أن الغش يتوفر على العناصر التالية:

✓ عنصر النية: أي أن المكلف له دراية بأن الفعل غير مشروع؛

✓ العنصر المادي: والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة؛

✓ عنصر التدليس: يعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عائشة بوشخي، "أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر"، مرجع سابق ص 151-153 .

<sup>2</sup> أمينة برقوق، "الإصلاح الجبائي الجزائري وحدوده في ضوء برنامج التوأمة مع الإدارة الجبائية الفرنسية"، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة

ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص مراجعة وتدقيق، السنة الجامعية 2016/2017 جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، ص 51 .

## المبحث الثاني: أسباب وطرق التهرب الضريبي و آثاره

إن تحصيل إيرادات الدولة تكتنفه مشكلات عديدة تبدو أساسا في عدم القدرة على إنجاز هذا التحصيل بنسبة عالية، وهذا ناتج عن التهرب الضريبي أين أصبح ظاهرة إقتصادية وسلوك إجتماعي .

### المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي

هناك جملة من الأسباب والعوامل التي تدفع بجل المكلفين لعدم الالتزام بواجباتهم الضريبية ونجد من بينها:<sup>1</sup>  
1/ الأسباب المباشرة:

\* الأسباب التشريعية: لقد زادت القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات. ومن هنا يمكن حصر أهم عيوب التشريع الضريبي في النقاط التالية :

- ✓ نظام جبائي معقد مما نتج عنه ترك ثغرات تساعد على التهرب الضريبي وتزايدته؛
- ✓ نظام جبائي غير مرن أي أنه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية ولا تتلائم مع الظروف الاقتصادية العامة؛
- ✓ تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة؛
- ✓ عدم استقرار التشريعات هذا راجع إلى التغيرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما أدى إلى غموض المبادئ الضريبية ليصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى النظام الجبائي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة وهذا مايزيد من التهرب الضريبي؛
- ✓ إن ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها، يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي.
- \* الأسباب الإدارية والفنية: عيوب في الإدارة هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء وقد نجدهم لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية.
- إذ أن النقائص الموجودة فيها هي تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي، وتتجلى أهم هذه النقائص في:
  - ✓ ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب، الحوافز والتي ما زالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه؛
  - ✓ العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة؛
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف وقد يدفعه إلى التهرب؛

<sup>1</sup> : سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص: محاسبة، ص: 29-35.

- ✓ ضعف الإمكانيات المادية، من خلال نقص الوسائل المادية كون القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثية من قبل الاستعمار؛
- ✓ من ناحية الكفاءة من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف الرشوة وذلك لعدم وجود وعي مهني.
- ✓ كراهية المكلف بالضريبة لتعدد وكثرة الإجراءات الروتينية للضريبة؛
- ✓ نقص التوعية وضعف العلاقة بين الإدارة والمكلف.

2/ الأسباب غير مباشرة: وتشمل الأسباب النفسية والسياسية و الاقتصادية والأخلاقية والتقنية.

\*الأسباب النفسية: هناك العوامل النفسية يشعر بها المكلف تجعله يتهرب من دفع الضريبة لاعتقاده بعدم عدالة الضريبة أو شعوره بعدم الانتماء.. الخ . بالإضافة إلى :

✓ الاعتقاد السائد بأن الضريبة وسيلة في يد السلطة تستلبي بها على أموال الشعب، فالتهرب من دفعها في هذه الحالة هو نوع من التهرب، وبالتالي كان هذا المفهوم حافزا لتنامي حب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة؛

✓ سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة، أي إقتطاع مالى دون مقابل؛

✓ الاعتقاد الديني لعدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام؛

✓ الاعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا وتبررهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد<sup>1</sup>.

1. الأسباب السياسية: يعتبر النظام السياسي إذا كان غير مستقر داخل أي دولة سببا لشيوع التهرب الضريبي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي:

- ✓ عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية كون وجود سخط عام على الضرائب؛
- ✓ عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة حسب أقوال المكلفين بدفعها؛
- ✓ عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي ودفع الضريبة ببين مختلف أحجام المكلفين، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية.

2. الأسباب الاقتصادية: إن للأسباب الاقتصادية دورا مهما في عملية التهرب، فكلما كانت حالة المكلف

الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا والعكس صحيح

<sup>1</sup> عائشة بوشخي، "أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر"، مرجع سابق ص ص 154-155.

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

إضافة إلى التقلبات التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني لها تأثير بالغ على ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها بين أفراد المجتمع، ففي فترات الازدهار والرواج الاقتصادي تزداد مداخيل الأفراد ومقدرتهم الشرائية، مما يقلل من درجة حساسيتهم لارتفاع الأسعار، الشيء الذي يمكن المكلف من تحميل العبء الضريبي لزبائنه، وذلك بإمكانية الخفض في ثمن السلعة، وبالتالي يقل العبء الضريبي مما يقلل من حالات التهرب لدى المكلف. والعكس صحيح ففي حالة الركود والانكماش الاقتصادي أين تتعطل الموارد الإنتاجية تنخفض نسبة التبادلات. الاقتصادية، فيكون هناك انخفاض في المداخيل، وتوسع في القدرة الشرائية فتتعرض المنتجات للكساد، ويتحمل المنتجون الخسائر ماداموا لا يستطيعون نقل العبء الضريبي، وبالتالي يلجؤون إلى استعمال جميع الطرق والوسائل والتحايلات للتخلص من ثقل الاقتطاع.

**3. الأسباب الأخلاقية:** ويقصد بها المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي الوطني والثقافي السائد في الدولة، فكلما كان هذا المستوى مرتفعا لدى الأفراد كلما كان هؤلاء الأفراد يتمتعون بشعور عال بالمسؤولية، وبحب متنام للمصلحة العامة، وسعي كبير لأداء واجباتهم المحددة قانونا، والتي تأتي في مقدمتها قبول أداء واجب الضريبة، وذلك باعتبارها طريقة للمحافظة على كيان الدولة والمساهمة في رقيها وتطورها والتي تعود على المجتمع ككل.<sup>1</sup>

#### 4. الأسباب التقنية:

إن السبب التقني الرئيسي للتملص الضريبي يتمثل في تعقد النظام الجبائي لدرجة أن مصلحة الضرائب تجد فيه صعوبات لفهمه وتطبيقه، وهو ما يعطي فرصة للمكلفين في استغلال النقائص والثغرات التي تتخلله لتحقيق أغراضهم دون المساس بالقانون أو مخالفته، وتعقد النظام الجبائي يتعارض مع قابلية المراقبة الفعالة كما هو أن تطور النظام الجبائي وتبنيه لتقنيات أكثر تعقيدا لتقييم المادة الخاضعة للضريبة ساهم في تطور وتفشي ظاهرة التهرب.

<sup>1</sup> محمد سليم وهبه، التهرب الضريبي-واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد (صنعاء، الجمهورية اليمنية - 26-27 تموز/يوليو 2010) ص7.

## المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي

ليس بإمكاننا حصر جميع طرق التهرب الضريبي نظرا لأن التهرب هنا مرتبط بمدى براعة وتفنن المكلفين في التخلص من عبئ الضريبة سالكين عدة طرق، فمنهم من يعتمد على التلاعب عن طريق العمليات الحسابية والذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة وتخفيض إيراداته من جهة أخرى، وكذا التهرب عن طريق الوسائل المادية والقانون.

### الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات حسابية

تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الإستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم، ويتجلى التهرب المحاسبي فيما تقوم به المصالح الجبائية من تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف والتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية من قبل { الفواتير، سندات الطلب، إيصالات التوريد أو نسخ لفاتير البيع... الخ } ومنه يأخذ التهرب عن طريق العمليات صورتين:

#### أولا: تضخيم التكاليف

للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقا للشروط التالية:

- ✓ أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة؛
- ✓ أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛
- ✓ أن تصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات و وثائق رسمية؛
- ✓ أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون<sup>1</sup>.

لكن بعض الممولين انتهزوا هذا الحق لإدخال تكاليف ليس لها علاقة بنشاط أو السير العادي للمؤسسة و المبالغة فيها للتخفيف قدر المستطاع من قيمة الضريبة على الأرباح، لذلك توجد عدة طرق لتحقق هكذا نتيجة منها تسجيل مستخدمين وهميين وتسديد أجور ومرتبوات تخص عمالا لا وجود لهم بمبالغ مبالغ فيها.

#### ✓ المستخدمون الوهميون:

يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء، بالتالي التقليل من مبلغ الضريبة، وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال المؤسسة، ولكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط.

<sup>1</sup> علي بودلال، "ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر و سياسات التعامل معها"، مجلة دفاتر إقتصادية، المجلد 3، العدد 6، ص 217 .

### ✓ النفقات و المصاريف الغير مبررة:

عندما سمح المشرع بخصم الأعباء والنفقات المتعلقة بسير النشاط العادي للمؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالإستغلال<sup>1</sup>.

### ثانيا: التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات

تعد هذه الطريقة الأحسن والأكثر إستعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر العملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله وكذلك تسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية و هذا بعد الإتفاق المبرم مع الزبون.<sup>2</sup>

وعلى هذا الأساس فالمشرع حتى يضمن عدم التلاعب فقد ألزم هيئات الضمان الإجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب المباشرة على كل طبيب أو قابلة أو مساعد طبي بكشف فردي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذلك مقدار المبلغ الرجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني : التهرب عن طريق العمليات المادية و القانونية

#### أولا: التهرب عن طريق العمليات المادية

يعتبر الإخفاء المادي عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، هذا النوع يعد من أخطر أشكال التهرب الضريبي لمساهمته في إرساء مجال للإقتصاد السري و الغير شرعي بعيد عن كل مراقبة، وقد يكون بمبادرة و جهود فردية يخفي صاحبها جزءا من أملاكه من مخزون بضاعته أو مع الإعلان عن جلبه لمواد أولية غير كافية ليعاد بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية.

حيث أن العمل الذي يتم سريرا من خلال الأسواق السوداء والسوق السوداء هي السوق التي يتم فيها تبادل المواد والسلع بعيد عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تواجه هذه الأخيرة صعوبات لإخضاع هذه المبادلات للضريبة.

<sup>1</sup>حميد بوزيدة، "مرجع سابق"، ص 46 .

<sup>2</sup>علي بودلال، "مرجع نفسه".

<sup>3</sup>المادة 46 من قانون "الإجراءات الجبائية"، 10:50AM , 22/4/2019 , <https://www.mfdgi.gov.dz>.

أما بالنسبة لحقوق التركة أين يقوم الوارث بإخفاء جزء من التركة للتخلص من دفع حقوق الميراث، فمن بين أكثر الإجراءات إنتشارا وشيوعا في ميدان التهرب عن طريق العمليات المادية تلك التي تستعملها الورشات الصناعية التي يمتلكها الخواص.

### ثانيا: التهرب عن طريق العمليات القانونية

التهرب عن طريق عمليات قانونية هو حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على أثر عملية وهمية أو تكيف خاطيء لحالة ما.

**1 ) التهرب عن طريق عمليات وهمية:** هذه الطريقة أكثر إستعمال في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك عن طريق الحصول على فواتير مزيفة لعمليات بيع أو شراء وهمية، يتحصل من خلالها المكلف المتهرب على حق خصم (حسم) الرسم الذي يمس مشترياته من الرسم على رقم الأعمال. ولما كان التحقيق الجبائي يهدف إلى التحقيق من أن كتابات الدفاتر المحاسبية مطابقة للتبريرات المقدمة عن طريق الفواتير.<sup>1</sup>

**2) التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:** قد يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملا للتهرب الضريبي وذلك بتمرير حالة قانونية خاضعة للضريبة محل حالة أخرى معفاة أو أقل خضوعا للإقتطاع، ويظهر ذلك غالبا في جباية حقوق التسجيل أين تمرر حالة بيع مثلا على أساس أنها هبة.<sup>2</sup>

أو الشركات التي لها فروعا موجودة في الخارج أو مقرها الرئيسي في الخارج حيث تتهرب وذلك بتحول أرباحها لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعبا بسعر العبور وعدم توزيع مداخيلها المجمعة من فروعها وتعتبر هذه الطرق من أبرز ما وصل إليه المكلف، ولكنها تبقى أمثلة لا غير فالمكلف يسعى دوما على تطوير أساليبه وإيجاد منافذ أخرى ليتخلص من أداء واجبه الضريبي فالمسلم به أن خيال المتهرب خصب وطرق التهرب لا تعد ولا تحصى .

### المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي

إذا كانت الضريبة أداة في يد الدولة لتحقيق أهدافها المالية والإقتصادية والإجتماعية فإن الإخلال بدفعها يترتب عليها آثار متعددة منها ما هو إجتماعي، إقتصادي، مالي، نفسي.

<sup>1</sup>لابد لزرق، "ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر"، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012/2011 ص ص 97-100 .

<sup>2</sup>لابد لزرق، "مرجع سابق"، ص 100

### 1) الآثار الاجتماعية:

الإنعكاسات الاجتماعية في التهرب الضريبي تظهر بشكل جلي في عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ العدالة والمساواة ، والعدالة تعني شمول الضريبة لكافة الأشخاص و الأموال الموجودين في دولة ما، فعدم خضوع بعض الدخول للضريبة يخل بالمفهوم العام للعدالة الضريبية.<sup>1</sup>

تؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبئ على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.<sup>2</sup>

### 2) الآثار الاقتصادية:

تعتبر الضريبة متغير إقتصادي في البلاد وهذا ما ينعكس سلبا على الإقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب، بالنسبة للإستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين إيداع عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الإستثمارية التي تقتضيها التنمية، وإذا إنخفض الإيداع فإن حجم الإعفاءات الممنوحة ينخفض مما يؤدي إلى ركود التنمية الإقتصادية وإرتفاع معدلات التضخم والبطالة.<sup>3</sup> كما أن التهرب يساهم بشكل كبير في الإخلال بالمنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة أفضل من المؤسسات التي تلتزم بواجباتها الضريبية بحيث الأولى تكون لها مقدرة على الوفاء بديونها وتحسين جهازها الإنتاجي ما يضمن لها مكانتها في السوق.

فظاهرة التهرب الضريبي تساهم بشكل كبير في توجيه الإقتصاد نحو ما يسمى بالإقتصاد الأسود والذي يتميز بمشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للإقتصاد الوطني.<sup>4</sup>

### 3) الآثار المالية:

تتمثل النتائج المالية للمتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها و تكس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي و حتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى

<sup>1</sup> خالد خطيب شحاتة، أحمد زهير شامية، "أسس المالية العامة"، دار النشر، عمان، الأردن، 2007، ص 233 .

<sup>2</sup> لآبد لزرق، "مرجع سابق"، ص 60 .

<sup>3</sup> تناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص 160 .

<sup>4</sup> صفوت عبد السلام عوض الله، "الإقتصاد السري"، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2002، ص 09 .

إنخفاض قيمة العملة الوطنية ، و ذلك بسبب عملية إكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية<sup>1</sup>.

### (4) الآثار النفسية:

التهرب الضريبي يضعف إيمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة الإدارية المالية، وتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي<sup>2</sup>.

### (5) الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا الجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، و يبتعد عن التكافل الإجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية (المالية، الإقتصادية والإجتماعية ) وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة<sup>3</sup>.

### (6) آثار أخرى للتهرب الضريبي:

- ✓ التأثير على تمويل التنمية: فالتهرب يؤدي إلى عرقلة مشاريع الدولة والحكومات في التنمية الإقتصادية والنهوض بالبلد؛
- ✓ أثر التهرب الضريبي على إدارة المشروعات: فالتهرب الضريبي يؤدي إلى إجتتاب أصحاب العمل واموالهم وتخصيص أموال الضريبة التي لم تدفع كريح وإراد مما يقلل ويخفض نفقة الإنتاج وقد يكون مجال عملهم هذا وإنتاجهم مما لا تشجعه الدولة وقد لا يكون هذا النشاط مفيدا للمجتمع .
- ✓ التأثير على المنافسة بين المشروعات: فالشركة التي لا تدفع الضريبة تقل تكلفه إنتاجها بالنسبة لتكلفة إنتاج الشركات الدافعة للضريبة لأن أموال الضريبة غير المدفوعة تذهب كريح وإراد لها و هذا يجعل لها ميزة تنافسية على حساب غيرها.
- ✓ أثر التهرب على الصناعة الوطنية: فالمتهربين من الضرائب من الشركات المنتجة تزداد رؤوس الأموال بين أيديهم، مما يحفزهم على إستيراد السلع الأجنبية وهذا يضعف الصناعة المحلية ولو تم التصنيع محليا فسيكون منخفض الجودة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، "مرجع سابق"، ص 52 .

<sup>2</sup> أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، "مرجع سابق"، ص 212 .

<sup>3</sup> ناصر مراد، "مرجع سابق"، ص 161 .

<sup>4</sup> أحمد عبد السميع علام، "المالية العامة (المفاهيم و التحليل الإقتصادي و التطبيق)"، مكتبة الوفاء القانونية ، الإسكندرية، مصر، ط 1 ، 2012 ،

### المبحث الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي

إن الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي وتتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة ومهمته إرساء وعي جبائي لدى المكلفين، إنطلاقاً من هذا القول فإن الخطوات من أجل إرساء أخلاقيات جبائية تبدأ من الجبائية بنفسها، وسنتناول في هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

#### المطلب الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن تحسين فعاليته سيساهم في معالجة التهرب وذلك بمراعاة مايلي:

##### أولاً: تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلاً عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي ويساهم الإستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعدّد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعدّد وعدم إستقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة كمن الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية وإستقرارها، بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي<sup>1</sup>، وجب على المشرع الضريبي أن يتقاضي أدنى إزعاج للمكلف لكي لا يستغفره فيلجأ إلى التهرب من دفع الضريبة، ولا يتحقق له ذلك إلا بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها، لذا يجب أن يعتمد التشريع على لغة بسيطة ومتناسقة ويحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين وتسهيل إجراءات إلتزامهم إتجاه الإدارة الضريبية، وبالتالي فتبسيط لغة النصوص تساهم في تجنب التفسيرات الفردية التي من فرد إلى آخر، فيها يتوقف نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب.

##### ثانياً: العمل على تحسين التشريع الضريبي و إستقراره

تلجأ الدولة إلى عدة وسائل لمكافحة التهرب الضريبي ومن أهمها ما يلي:

- (1) تنمية الوعي الضريبي عند المكلفين وتعريفهم بضرورة الإلتزام الضريبي؛
- (2) تشديد العقوبات المقررة على كل من يرتكب جريمة التهرب الضريبي مع مراعاة أن هذه الجريمة تمثل إعتداء على حقوق المجتمع لا يقل خطورة عن الإعتداء على الحقوق الفردية؛

<sup>1</sup>ناصر مراد، "مراجع سابق"، ص162 .

3) اللجوء إلى الإجراءات الوقائية والمتمثلة بتعديل الأحكام القانونية المتعلقة بتقدير وتحصيل الضرائب

على نحو يكفل الحد من من إمكانيات التهرب الضريب ومنها على سبيل المثال:

✓ **حجز الضريبة من المنبع:** وتعتبر هذه الوسيلة من أهم الوسائل التي تحد من التهرب الضريبي لأنها

تعمل على حجز مبلغ الضريبة المستحق عند مدين المكلف ويقوم هذا الأخير بدفعها نيابة عن المكلف للإدارة الضريبية ولا مصلحة له في مساعدة المكلف على التهرب من الضريبة.

✓ **حق إطلاع المقرر لموظفي الضرائب:** تعطي التشريعات الضريبية لموظفي الضرائب حق الإطلاع

على الدفاتر والسجلات والوثائق لدى المكلفين للحصول على المعلومات اللازمة التي تمكنهم من تقدير الضريبة بشكل عادل للمكلف والخزينة على حد سواء، هذا من جهة ومن جهة أخرى للتأكد من عدم وجود غش أو تحايل أو إخفاء للمعلومات بهدف التهرب الضريبي.

✓ **التبليغ من الغير:** يلزم المشرع الضريبي في بعض الأحيان أشخاصا معينين أو جهات معينة بتبليغ

الإدارة الضريبية عن المعاملات والتصرفات التي تساعدها على تقدير الضرائب على المكلفين، كما تعطي بعض الدول مكافآت مالية لكل من يقدم للإدارة الضريبية معلومات تساعدها في مراقبة كشوف التقدير الذاتي للمكلفين أو إكتشاف التهرب الضريبي.

✓ **أحكام الرقابة على كشوف التقدير الذاتي:** حتى يمكن التحقق من صحة المعلومات والبيانات الواردة

في كشوف التقدير الذاتي المقدمة من المكلفين للإدارة الضريبية ويمكن بلوغ هذا الهدف من خلال إنشاء مركز للمعلومات لتجميع كشوف التقدير الذاتي للمكلفين ودراسة البيانات التي ترد منهم ومن المتعاملين معهم ومقارنتها ببعضها البعض.<sup>1</sup>

### ثالثا: إرساء نظام ضريبي عادل

يشكل الإحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى إستفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل، وذلك من خلال مراعاة مايلي:  
الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، شمولية الضريبة، تجنب الإزدواج الضريبي، إعفاءات ضريبة مدروسة، إعتدال معدل الضريبة بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جهاد سعيد خصاونة، "مرجع سابق"، ص 233-235

<sup>2</sup> ناصر مراد، "مرجع سابق"، ص 163 .

### رابعاً: تقسيم وإستقرار الإدارة الضريبية

من الضروري تقسيم وتركيز نظام المراقبة الجبائية في الدوائر الضريبية، أي جعل مهمة المراقبة والبحث من مهمة المفتشيات، إذ يمكن أن تتعاون فيما بينها حتى تترك للجهاز المكلف بالبحث والتحقيق في الملفات التي تأخذ وقتاً طويلاً وذات صعوبات ومشاكل تقنية كبيرة، وحتى لا يكون هناك مكلف يخضع لعملية المراقبة والتحقيق الضريبي دون آخر، ولا تترك مجالاً لأي مكلف أن يتهرب من دفع الضرائب، يجب أن نوفر من الوسائل البشرية والمادية ما يجعلها تطّلع بتلك المهام في أحسن وجه<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: تفعيل دور الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي الحلقة العملية والتطبيقية للإصلاحات الجبائية الرامية إلى الوقاية من الجريمة قبل وقوعها، فتحتاج الإدارة الجبائية لسند قانوني للقيام بمهامها على أحسن وجه فإن المشرع منحها جملة من الحقوق التي تستطيع من خلالها ممارسة مهامها دون محاباة أو ميول، وذلك بمتابعة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، فجاءت الرقابة الجبائية<sup>2</sup>، لتراقب وتتأكد من هذه التصريحات، فالرقابة الجبائية تأخذ عدة أشكال منها: الرقابة الفهرسية والرقابة بعين المكان:<sup>3</sup>

### الفرع الأول: الرقابة المكتبية

تكمن أهمية هذه الرقابة في قدرتها على سرعة إكتشاف الأخطاء التي تكون متضمنة في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وتأخذ هذه الرقابة شكلين:

#### 1- الرقابة الشكلية

إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة و كذا التحقق من هوية المكلف، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية المعتمدة على القراءة السطحية لها، وتتحدد بالخصوص في التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف .. أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة، وعليه إن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسياً بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>نضيرة يحيوي، "دراسة حول التهرب و الغش الضريبي في الجزائر"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، 1998/1997 ، ص141 .

<sup>2</sup>المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019، 10:50AM 22/4/2019 ، <https://www.mfdgi.gov.dz> .

<sup>3</sup>نجيب زروق، "مجمع سابق"، ص48

<sup>4</sup>لياس قلاب، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2011/2010 ، ص22 .

يجري العمل بها كل سنة، حيث تعتبر كمرحلة تمهيدية للرقابة، فتغطي كل العمليات المتضمنة تصحيح الأخطاء المادية المسجلة في التصريحات غير أن هذا النوع لا ينص على التأكد من صحة الأرقام المصرح بها.

### 2- الرقابة على الوثائق

بعكس الرقابة الشكلية فإن الرقابة على المستندات تكون شاملة تخص محتوى ومضمون التصريحات، وتعتبر كفحص إنتقادي للوثائق إعتقادا على المعلومات المكونة للملف الجبائي<sup>1</sup>. طبقا لأحكام المواد 18، 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، فهذه الرقابة تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المقدمة من المكلف ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الضريبي للمكلف الذي بحوزة الإدارة وكذلك يتم مقارنة المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالمكلف بما قدمه من خلال تعامله مع هذه الأخيرة.

فالمفتش يقوم بتحليل ودراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح الجبائي مقارنة مع السنوات الأخرى السابقة للوصول إلى إكتشاف الأخطاء المرتكبة، وفي حالة وجود بعض الغموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص المعلومات وفي حالة الرفض يقوم بالتسوية. الهدف من الرقابة على الوثائق هو إكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات كما تساعد في إختيار الملفات تشكل موضوع الرقابة المحاسبية.

### الفرع الثاني: الرقابة بعين المكان

هو من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل وجه آخر للرقابة و لكن على المستوى الخارجي، أي بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف و ينقسم إلى:

#### 1- التحقيق في المحاسبة

التحقيق في المحاسبة هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> رشيد يوسف، "دور التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، مجلة دراسات جبائية، المجلد 4، العدد 1، ص 43 .

<sup>2</sup> عبد الرحمان قروي، "دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي"، مجلة دراسات جبائية، المجلد 4، العدد 2، ص 248-252 .

## 2- التحقيق المصوب في المحاسبة

تم إستحداث مؤخرا شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة VCP والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات المحاسبية والذي يتميز بعدة خصائص عن سابقه ومن بينها نجد:<sup>1</sup>

- ✓ يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة؛
- ✓ لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل؛
- ✓ يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام بإستثناء بعض النصوص؛
- ✓ لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين؛
- ✓ يمنح للمكلف أجل ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله إبتداء من تاريخ تسلم الإشعار بالتقويم؛
- ✓ إن ممارسة التدقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الإعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتم عند التدقيق المصوب.<sup>2</sup>

## 3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه " مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية ... )"<sup>3</sup> وحسب المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية فإن التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يشمل هدفين رئيسيين هما:

- ✓ التحقق من صحة المداخيل المصرح بها بالنسبة للضريبة على الدخل؛
- ✓ مراقبة تجانس هذا المدخول مع الذمة المالية، وضعية الخزينة، وعناصر الثراء من المسكن العائلي.

<sup>1</sup> المادة 24 من "قانون المالية"، الجريدة الرسمية رقم 79 الصادرة 2018/12/31، ص 9، 22/4/2019، <https://www.mfdgi.gov.dz>، 11:13AM.

<sup>2</sup> لياس قلاب، "مرجع سابق"، ص 25.

<sup>3</sup> ميشاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2018، ص 25.

إذن فهي تسمح للإدارة الجبائية بالتأكد من المداخل المصرح بها فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح بالتجانس مع:

عناصر نمط المعيشة، الوضعية المالية، النفقات الإستهلاكية، نمو ثروة المكلفين.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: الآليات العقابية

تعد الوسائل العقابية من أهم الوسائل لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي ويمكن أن تتمحور حول العقوبات الإدارية فقط أو إضافة عقوبات جزائية وأن إختيار هذا أو ذلك من العقوبات يرتبط بموافقة الإدارة الجبائية في تقديم شكوى أمام المحكمة المختصة من عدمه، بحيث لا تترك لوكيل الجمهورية السلطة في دراسة ملائمة المتابعات كما هو عليه الأمر في القواعد العامة حتى وإن احتفظ لاحقا بإمكانية تحريك الدعوى العمومية من عدمها<sup>2</sup>، هذا ما نلاحظه خاصة في التعديلات الأخيرة في قوانين المالية، وقد نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على "يعاقب كل من تملص أو التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعلى أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا"<sup>3</sup>.

#### أولا: الغرامات الجبائية

تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة ويتضح ذلك كما يلي:

✓ الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي: حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، وبضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 40%؛

✓ الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح: يترتب على التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانونا، دفع غرامة مالية قيمتها تتغير حسب مدة التأخير وطبيعة الضريبة المستحقة فبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات حددت معدلات الغرامة كما يلي:

- 10 % إذا لم تتعد مدة التأخير شهر واحد؛

- 20 % إذا لم تتعد مدة التأخير شهرين؛

- 40 % إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ التبليغ.

<sup>1</sup>المادة 21 "قانون الإجراءات الجبائية" 10:50AM ، 22/4/2019 ، <https://www.mfdgi.gov.dz>

<sup>2</sup>محمد جبالي، "دور لجنة المخالفات الجبائية في تلطيف إحتكار الإدارة للقمع الجزائي لجريمة الغش الجبائي"، مجلة أبحاث قانونية و سياسية، الجزائر، 28/06/2018 ، ص 294 .

<sup>3</sup>المادة 303 "قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة" 10:48 AM ، 22/4/2019 ، <https://www.mfdgi.gov.dz> .

تشديد العقوبات على المتهربين من الضريبة بحيث في سنة 1999 حددت غرامة مالية بقيمة 50.000 دج، تطبق على المكلفين الذين لا يمسكون دفاتر تجارية صفحتها مرقمة وموقع عليها من طرف قاضي المحكمة، وفي سنة 2003 تم تشديد العقوبة على من يمتنع عن فواتر عملياته بالغرامات التالية:

50.000 دج بالنسبة لتجار التجزئة؛

500.000 دج بالنسبة لتجار الجملة؛

1.000.000 دج بالنسبة للمنتجين و المستوردين.<sup>1</sup>

### ثانيا: العقوبات المهنية

رغبة من المشرع في دعم وحماية حقوق الخزينة العمومية جاء بموجب قانون المالية لسنة 1997 ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، وهي عبارة عن عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة والتي تتمثل في:

#### 1- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف

وهو عقوبة تلجأ لها إدارة الضرائب بعد إستقاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه.

ففي حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي، فقد نص عليه المشرع في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>، على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال تخصصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 06 أشهر.

#### 2- تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقة معلوماتية

و هذا بموجب التعليم المشتركة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري.

<sup>1</sup> رشيد ورغي، "إشكالية التهرب الضريبي"، مجلة الحقيقة، المجلد 9، العدد 15، ص 134.133 .

<sup>2</sup> المادة 146 "قانون الإجراءات الجبائية"، 22/4/2019 , 10:50AM, <https://www.mfdgi.gov.dz> .

### 3- سحب التوظيف المصرفي للمستوردين

وهي عبارة عن رخصة تقدم لهم من البنوك الوطنية التي يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الإستيراد، بموجب الأمر 05/05<sup>1</sup>. كما جاءت التعليمات الوزارية رقم 04 تحدد كيفية تطبيق الرسم وسحب التوظيف المصرفي.

### 4- إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية

جاءت المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236/10 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الإقتصاديون الذين:

✓ لا يستوفون واجباتهم الجبائية و الشبه الجبائية؛

✓ المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.

### ثالثا: العقوبات الجنحية

تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص حسب المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال مايلى<sup>2</sup>:

✓ إخفاء، أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين لها؛

✓ تقديم وثائق خاطئة، أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول على تخفيض، أو تخفيف أو مخالصة أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة؛

✓ الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال، أو التصريح الناقص بهما عن قصد؛

✓ كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا إرادة واضحة للتملص من دفع مبلغ الرسم على رقم الأعمال المستحقة؛

✓ الإغفال عن قصد العمل على نقل حسابات، أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة في دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري .

وجاء في المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>3</sup>: يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب

المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص، أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، بإستعمال طرق تدليسية من أساس فرض الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها ، أو تصفيتها أو دفعها.

<sup>1</sup> المادة 02 من الأمر 05/05 المؤرخ في 25/07/2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 .

<sup>2</sup> المادة 118 "قانون الرسم على رقم الأعمال" ، 10:47 AM ، 22/4/2019 ، <https://www.mfdgi.gov.dz> .

<sup>3</sup> المادة 117 "قانون الرسم على رقم الأعمال" ، نفس المرجع .

### المطلب الرابع: وسائل أخرى لمكافحة التهرب الضريبي

إلى جانب الإجراءات السابقة هناك إجراءات أخرى سطرها المشرع الجزائري من أجل ضمان مكافحة أكثر للتهرب الضريبي وهي:

#### الفرع الأول: الإجراءات التقنية و القانونية

##### 1 - تنظيم مراقبة الأسعار

إنطلاقاً من حق الإتصال والزيارة للمحلات ومكان الإنتاج فإن أعوان المراقبة الجبائية، هم معنيين بمتابعة كال حركات المشتريات بواسطة مختلف المحاضر للعمليات التجارية، ومراقبة العمليات التي تتم ما بين المنتجين والبائعين والخدمات وما تمتاز به عمليات مراقبة الأسعار هو معرفة كل المخالفات المادية للأسعار ، أو غياب عملية الفوترة أو إصدار بعض الفواتير الغير حقيقية (السوق السوداء) فمن الممكن أن تكون هناك عملية واحدة قانونية (مفوترة) أما الباقي فيمارس بإسم تلك العملية وبمجرد القيام بمحاضر رسمية فيما يخص إثبات تلك الأجهزة أو السلعة وإرسالها إلى الإدارة الضريبية.

##### 2 - الإتصال و تبادل المعلومات

عمليات الإتصال وتبادل المعلومات لأشك أنها عملية ضرورية من أجل التحكم في الخسارة التي تمس الخزينة العامة ، فإن عمليات الإتصال وتبادل المعلومات بين الإدارة العمومية من شأنها أن تقرب المعلومات وتساعد على معرفة حجم العمليات التجارية و الإنتاجية وبالتالي ضبط التهرب الضريبي المتعلق بذلك هذا من جهة، ومن جهة أخرى إيجاد نظام معلوماتي ضريبي وإحصائي يسهل عملية الإتصال وتبادل المعلومة أصبح أمراً ضرورياً.<sup>1</sup>

##### 3 - الوعي الأخلاقي

حيث أن تنمية الوعي الأخلاقي وإيقاظ الحس الجبائي لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو إلتزام أخلاقي واجب، قبل أن يكون إلتزاماً قانونياً إجبارياً، لأنه بمثابة التعبير الحقيقي عن التضامن الإجتماعي بين المواطنين، لذا من الضروري نشر وتعميم ثقافة جبائية سواء بالإستعانة بوسائل الإعلام المكتوبة من الصحف، المنشورات والمجلات الدورية لإطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات الحاصلة في النظام الضريبي، أو الوسائل المسموعة والمرئية لإجراء حملات توعية دائمة ليست مؤقتة أو ظرفية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>نضيرة يحيوي، "مرجع سابق"، ص 147 .

<sup>2</sup>مصطفى بوشامة، الطاهر بعلة ، عمار جعفري ، "تفعيل آليات مكافحة التهرب الضريبي"، مجلة الإبداع، المجلد6، العدد6، ص329 .

### الفرع الثاني: الإجراءات والتدابير الوقائية

تكمن الإجراءات والتدابير الوقائية من التهرب في:

#### 1 ( نظام تحليل المخاطر

من أجل برمجة مجدية للمكلفين لرقابة الجبائية وجب استخدام وسائل تحليل الخطر والذي يسمح بتصنيف المكلفين بالضريبة حسب درجة الشفافية الضريبية، و يأخذ بعين الإعتبار هذا النظام المكلفين الذين يمثلون للقانون حيث يعالجوا معالجة تفاضلية، فدرجة الشفافية تقاس على أساس الإمتثال الضريبي TMC بدلا من نتائج الرقابة.

كما يجب على الدولة إنشاء هياكل التحقيق لتحليل وجمع المعلومات وتعزيز التعاون والتبادل الإلكتروني للمعلومات مع الشركاء المحليين والدوليين.

#### 2 ( تحسين وتنظيم مصلحة الرقابة الجبائية

من أجل تحسين وتحقيق أهدافها، يجب على الإدارة الجبائية الإعتماد على مجموعة من المحققين أكفاء وذوي مصداقية، ويجب أن يكون هؤلاء المحققين مدربين على جميع التحقيقات المالية والقانونية وهذه التخصصات ذات صلة بالقضايا الحساسة، ومن الضروري على الإدارة الجبائية رفع عدد من المحققين الجبائيين وتزويد الإدارات الجهوية بفرق البحث والتحرري، ووجود هذه الفرق من شأنه أن يكون عاملا أساسيا في ردع وكبح هذه الظاهرة.

#### 3 ( جباية الإقتصاد غير الرسمي

يعتبر الإقتصاد غير الرسمي من بين أهم إنشغالات الحكومات وخاصة من الجانب السياسي والجانب الضريبي، لأن إنتشار هذه الظاهرة يفوت على الإقتصاد الوطني والخزينة العمومية إيرادات هامة ويعمل كذلك الإقتصاد غير الرسمي على الإبقاء معدلات الضريبة عالية على الوحدات الرسمية.<sup>1</sup> فحسب الإدارة بصفة عامة فإن الإقتصاد غير الرسمي يشمل النشاطات المشروعة وغير المشروعة والنشاطات غير المصرح بها للإدارة الجبائية والضمان الإجتماعي ولا تحوز على سجلات تجارية.

#### 4 ( خلق علاقة ثقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين

إن هذه الفعالية لا يمكن أن تتحقق إلا إذا قامت الإدارة الضريبية بواجباتها المخولة لها قانونا، بواسطة التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية، وأحكام الرقابة على تنفيذها حتى تتمكن من تحصيل ضرائب خزينة الدولة دون

<sup>1</sup>سفيان بوزيد، "التهرب الضريبي مفهوم وقياس"، مجلة المالية و الأسواق، المجلد1، العدد2، ص138 و139.

## الفصل الثاني: التهرب الضريبي (المفهوم، الأسباب وطرق المكافحة)

إنخفاض منها، وهذا عن طريق مكافحة التهرب الضريبي لجميع الوسائل القانونية دون اللجوء إلى الوسائل التعسفية في تحصيلها.

ففي الكثير من الأحيان ترجع الخسارة في الحصيلة الضريبية في الكثير من البلدان إلى عدم كفاءة أداء إدارة الضرائب، لذلك تحتاج هذه البلدان إلى البحث عن تحسين فعالية إدارتها الضريبية، والتي سوف تحققها إلا عندما تستطيع هذه الأخيرة أن:

✓ تتجنب التطبيقات المخالفة للقوانين، وأن تعمل على تطبيق القوانين في إطار احترام الحريات الشخصية للمكلفين؛

✓ تقوم بإعلام المكلفين بكل جديد حتى يكون على بينة، وبالتالي تجنب اللجوء إلى المنازعات الضريبية؛

✓ تعميق وسائل الإتصال بين الإدارة والمكلفين، وهذا لا يكون إلا من خلال الإعداد الجيد لرجال الإدارة

الضريبية وتحسين وسائل الإتصال بين الإدارة والمكلفين بالضريبة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>سفيان بوزيد، "مرجع سابق"، ص 140 .

## خاتمة الفصل

إن الطابع الجبري للضريبة وبصفة أنها تدفع بدون مقابل تبقى تشكل عبئا على المكلفين مما جعل البعض منهم يلجأ إلى طرق مختلفة لعدم دفعها أو تقليص قيمة الدفع مما يضع الاقتصاد أمام ظاهرة التهرب والغش الجبائي الذي يعبر عن محاولة تجنب دفع الضريبة جزئيا أو كليا دون نقلها إلى شخص آخر، إما بطريقة قانونية فنكون بصدد التجنب الضريبي أو بطريقة غير قانونية فنكون بصدد التهرب الضريبي.

تجنبنا للوقوع في هذه الظاهرة لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل الحفاظ على الحقوق العامة والخاصة للدولة، ولذلك أوجب على المكلفين التصريح بمدخلهم بكل دقة وصدق وأوجب على الإدارة الجبائية الرقابة والتحقيق الجبائي من أجل التأكد من التصريحات والتطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية والكشف عن الممارسات الجبائية اللاشعرية. رغم الجهود المبذولة من طرف الإدارة الجبائية، إلا أنها تواجهها مجموعة من الصعوبات والمشاكل التي تضعف الرقابة الجبائية وتقلل من فعالية النظام الجبائي. رغم النتائج المحققة في مجال مكافحة التهرب من خلال الاسترجاع لمبالغ تحسب بالملايير، ومن خلال ردع بعض الأعمال التديسّية.

الفصل الثالث: دراسة  
استطلاعية لأسباب  
التهرب الضريبي من  
وجهة نظر موظفي الإدارة  
الجبائية والمكلفين  
بالضريبة لولاية ميله

**تمهيد :**

تدعيما للدراسة في الفصلين السابقين إرتأينا أن نجري دراسة تطبيقية نحاول من خلالها مطابقة المعرفة النظرية على ما هو موجود في الواقع العملي، والإستفادة من تجربة العاملين في الميدان، بالإضافة إلى القيام بتحليل وتفسير المعلومات المجمعة خلال فترة الدراسة الميدانية، وإخضاعها لمجموعة من المقاييس والتحليل ، وقد تم إستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS لتحليل البيانات والمعلومات التي تم جمعها من خلال إستبانة الدراسة، كما تم الإعتماد على مستوى دلالة (0.05) لتفسير نتائج الدراسة ؛ وعلى هذا الأساس سنتطرق في هذا الفصل لمبحثين أساسيين هما :

- المبحث الأول : واقع التهرب الضريبي بولاية ميله ؛
- المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة أسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

## المبحث الأول : واقع التهرب الضريبي بولاية ميله

سننتاول في هذا المبحث مطلبين يبينان واقع التهرب الضريبي بولاية ميله ، نتطرق في المطلب الأول إلى النسيج الإقتصادي بالولاية أما في المطلب الثاني نبين فيهواقع التحصيل الضريبي من خلال البيانات .

### المطلب الأول: النسيج الإقتصادي لولاية ميله خلال سنة 2018/12/31.

#### الفرع الأول: النسيج الإقتصادي

الجدول رقم(02):تطور عدد التجار (أشخاص طبيعيين) في ولاية ميله في الفترة من 2013 إلى 2018.

الفترة	شخص طبيعي	نسبة التطور%
2013	33876	5,79
2014	35427	4,58
2015	36774	3,80
2016	38313	4,19
2017	40740	6,33
2018	41817	2,64

المصدر: مركز السجل التجاري لولاية ميله.

نلاحظ من خلال جدول رقم(02) تطور إجمالي الأشخاص المسجلين في السجل التجاري بنوعية الشخص الطبيعي من سنة إلى أخرى.

الجدول رقم(03): تطور عدد التجار (أشخاص معنويين) في ولاية ميله في الفترة من 2013 إلى 2018 .

السنة	شخص معنوي	نسبة التطور%
2013	1459	5,80
2014	1564	7,20
2015	1636	4,60
2016	1746	6,72
2017	2205	26,29
2018	2296	4,12

المصدر: مركز السجل التجاري لولاية ميله.

نلاحظ من خلال جدول رقم (03) تطور إجمالي الأشخاص المسجلين في السجل التجاري بنوعية الشخص المعنوي من سنة إلى أخرى.

الجدول رقم(04):تطور عدد التجار (أشخاص معنويين وطبيعيين) في ولاية ميله في الفترة من 2013 إلى 2018.

السنة	المجموع(أشخاص طبيعيين ومعنويين)	التطور%
2013	35335	5,79
2014	36991	4,69
2015	38410	3,84
2016	40059	4,29
2017	42945	7,20
2018	44113	2,72

المصدر: مركز السجل التجاري لولاية ميله.

نلاحظ من خلال جدول رقم (04) تطور إجمالي الأشخاص المسجلين في السجل التجاري بنوعيه الطبيعي والمعنوي من سنة إلى أخرى وقدرت نسبة الزيادة خلال الفترة 2013-2018 بأكثر من 28%. العدد الإجمالي للسجلات التجارية المقيدة على مستوى المركز المحلي للسجل التجاري لولاية ميله موقفا عند 2018/12/31 يقدر بـ: 44113 مسجل يمكن توضيحه كما يلي:

✓ يوجد ماتعداده 41817 شخصا مسجل ضمن الأشخاص الطبيعيين، بالإضافة إلى 2296 شخص مسجل ضمن الأشخاص المعنويين.

**الفرع الثاني: توزيع النسيج الاقتصادي حسب الأقاليم**

الجدول رقم(05): يمثل توزيع التجار ولاية ميله حسب الأقاليم

المجموع	الخدمات	الإستراد و التصدير	تجار التجزئة	تجار الجملة	الحرف	إنتاج السلع	
18232	6827	99	8083	442	80	2701	مقرالمديرية
8820	2981	15	4364	188	28	1244	المفتيشية الإقليمية فرجيوه
11607	4130	267	4810	648	54	1698	المفتيشية الإقليمية ش.العيد
4286	1534	44	2005	130	20	553	مكتب التلاغمة
42945	15472	425	19262	1408	182	6196	المجموع

المصدر:مركز السجل التجاري لولاية ميله

نلاحظ من خلال الجدول رقم(05) أن معظم النشاط الإقتصادي في ولاية ميله مرتكز في إقليم عاصمة الولاية ومجاورها من البلديات بنسبة 42,45%، يليها إقليم شلغوم العيد بنسبة 27,02% ثم إقليم فرجية بـ20,53%، وتأتي في الأخير إقليم تلاغمة بما يقارب 10%.

#### الفرع الثالث: توزيع النسيج الإقتصادي حسب القطاعات

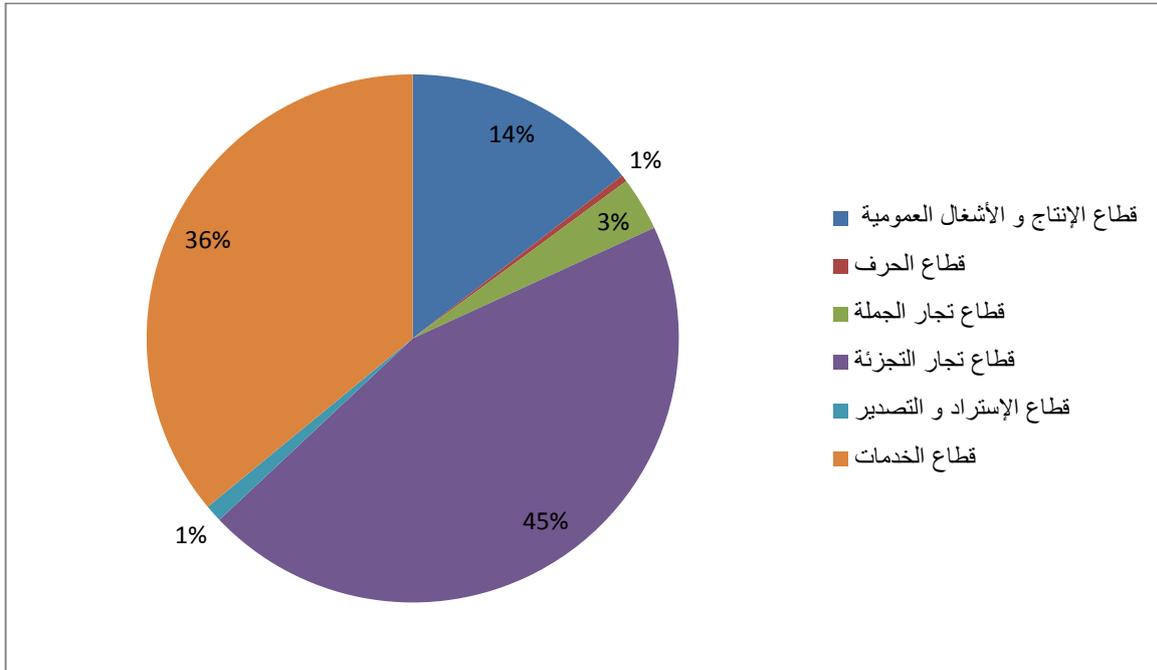
موزعين حسب قطاعات النشاطات على النحو التالي:

الجدول رقم(06):توزيع تجار ولاية ميله حسب القطاعات حتى 2018/12/31.

النسبة	عدد التجار	القطاع
14	6338	قطاع الإنتاج و الأشغال العمومية
1	175	قطاع الحرف
3	1 419	قطاع تجار الجملة
45	20 034	قطاع تجار التجزئة
1	460	قطاع الإستيراد و التصدير
36	56871	قطاع الخدمات
100	44113	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات من مديرية التجارة.

الشكل رقم(01):تمثيل بياني لتوزيع النسيج الإقتصادي لولاية ميله حتى 2018/12 /31.



المصدر: من إعداد الطالبين

نلاحظ من خلال الرسم البياني أعلاه أن قطاع التجزئة والخدمات والإنتاج والأشغال العمومية تمثل 95% من مجموع النسيج الإقتصادي للولاية.

### المطلب الثاني : واقع التحصيل الضريبي من خلال البيانات

سنقوم في هذا المطلب إلى تحليل حصيلة الضرائب الواجبة التسديد والمبالغ المحصلة وكذا الحقوق المتهرب منها لكل ضريبة على مدى فترة 2018/2013

#### الفرع الأول : ضرائب النظام الحقيقي

وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني ؛

#### **أولا : الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:**

يبين الجدول الموالي المبالغ الواجبة التسديد ، المسددة والمبالغ المتهرب منها المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي لمديرية الضرائب بولاية ميله :

#### **جدول رقم(07): المبالغ المحصلة و الباقية للتحصيل المتعلقة بIRG الوحدة: دج**

السنوات	الحقوق المستحقة	الحقوق المحصلة	%	المتهرب منها	%	تطور نسبة التحصيل
2013	3930928789	3846709535	97,86	84219254	2,14	/
2014	4927764743	4267411764	86,60	660352979	13,40	10,93
2015	5618303002	4880314733	86,86	737988269	13,14	14,36
2016	7198394016	5663745208	78,68	1534648808	21,32	16,05
2017	7314924472	597037530	81,62	1344549132	18,38	5,41
2018	6776126214	6160578020	90,92	615548194	9,08	3,18

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات من مديريةية الضرائب

نلاحظ من خلال جدول رقم(07)الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي IRG أنه كلما زاد حجم الحقوق المستحقة (الضرائب الواجبة التسديد) يؤدي ذلك إلى زيادة حجم الضرائب المتهرب منها خاصة في الفترة من سنة 2013 إلى سنة 2016، حيث كانت نسبة التهرب سنة 2013 تساوي (2,14%) استمرت في الإرتفاع من سنة لأخرى إلى بلغت سنة 2016 (21,32%)، أما في السنتين الأخيرتين نلاحظ تراجع ملفتا في نسبة المبالغ المتهرب منها، حيث إنخفضت النسبة إلى (18,38%) سنة 2017 ثم إنخفضت إلى (9,08%) سنة 2018 على التوالي، وهذا راجع ربما إلى إتخاذ المديرية إجراءات رديعية في حق المتهربين من أجل تقليص حجم الضرائب المتهرب منها.

### ثانيا : الضرائب على أرباح الشركات IBS

يبين الجدول الموالي المبالغ الواجبة التسديد، المسددة والمبالغ المتهرب منها المتعلقة بالضرائب على أرباح الشركات لمديرية الضرائب بولاية ميله:

جدول رقم(08):المبالغ المحصلة و الباقية للتحصيل المتعلقة بـIBS الوحدة: دج

السنوات	الحقوق المستحقة	الحقوق المحصلة	%	المتهرب منها	%	تطور نسبة التحصيل
2013	203437872	199489012	98,05	3948860	1,95	/
2014	226910715	159084665	70,10	67826050	29,90	20,25
2015	705882678	656693320	93,09	49189358	6,97	31,79
2016	1173273440	754103830	64,24	419169610	35,73	14,8
2017	797727136	705536177	88,44	92190959	11,56	6,44
2018	7311019870	6607359099	90,37	703660771	9,63	13,9

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات من مديرية الضرائب

نلاحظ من خلال جدول رقم (08) الخاص بالضريبة على أرباح الشركات IBS خلال الفترة من سنة 2013 إلى سنة 2018 أن نسب المبالغ المتهرب منها كانت متذبذبة نوعا ما، حيث أنها ترتفع أحيانا وتتنخفض أحيانا أخرى، ففي سنة 2013 قدرت ب(1,95%) ثم إرتفعت سنة 2014 إلى (29,90%) وبعدها مباشرة سنة 2015 إرتفعت بشكل ملحوظ بلغت نسبتها (35,73%) وفي السنتين الأخيرتين 2017 و2018 نلاحظ تراجع بعض الشيء حيث قدرت ب(11,56%) و(9,36%) على التوالي، ويرجع سبب هذا التذبذب ربما إلى تقاعس الإدارة الجبائية في تطبيق القوانين على المتهربين من أجل ردعهم وإرغامهم على دفع المستحقات للدولة.

### ثالثا : الرسم على النشاط المهني TAP

يبين الجدول الموالي المبالغ الواجبة التسديد، المسددة والمبالغ المتهرب منها المتعلقة بالرسم على النشاط المهني لمديرية الضرائب بولاية ميله :

**جدول رقم(09):المبالغ المحصلة و الباقية للتحصيل المتعلقة بTAP الوحدة: دج**

السنوات	الحقوق المستحقة	الحقوق المحصلة	%	المتهرب منها	%	تطور نسبة التحصيل
2013	1309972367	1204505063	91,95	105467304	8,05	/
2014	1384362600	1220677079	88,18	163685521	11,82	5,04
2015	1599517327	1265673799	13,79	333843528	20,87	0,87
2016	1753733164	1368710786	78,05	385022378	21,95	7,80
2017	1794332294	1234045760	78,68	560286543	22,32	22,39
2018	1514676817	106973944	71,63	444937373	29,37	3,08

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات من مديرية الضرائب

نلاحظ من خلال جدول رقم(09)الخاص بالضريبة على النشاط المهني TAP، أن نسبة الحقوق المحصلة خلال الفترة الممتدة من سنة 2013 إلى سنة 2018 في تراجع مستمر، حيث قدرت نسبتها ب(91,95%) سنة 2013 وإستمرت في الإنخفاض على مرور الفترة إلى أن بلغت(71,63%) سنة 2018 مما يعني أن هناك زيادة مستمرة أيضا في نسبة الضرائب المتهرب منها، حيث كانت نسبتها سنة 2013 تساوي(8,05%)وارتفعت بصفة مستمرة إلى أن وصلت (29,37%) سنة 2018 وهذا يدل على وجود تسهيلات من طرف الإدارة الجبائية تشجع الأفراد على التهرب.

**رابعا : الرسم على القيمة المضافة TVA**

يبين الجدول الموالي المبالغ الواجبة التسديد، المسددة والمبالغ المتهرب منها المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة لمديرية الضرائب بولاية ميلة:

**جدول رقم(10): المبالغ المحصلة و الباقية للتحصيل المتعلقة بTVA الوحدة: دج**

السنوات	الحقوق المستحقة	الحقوق المحصلة	%	المتهرب منها	%	تطور نسبة التحصيل
2013	1524880021	1134770249	74,42	390109772	25,58	/
2014	1599016570	1077555365	67,39	521461205	32,61	5,04
2015	1867202991	1068170515	52,65	799032476	47,35	0,87
2016	2588883475	1151538220	44,49	1437345255	55,51	7,8
2017	2669928387	893663057	33,48	1776265330	66,52	22,39
2018	2769254631	1140333972	41,18	1628920659	58,82	3,08

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات من مديرية الضرائب

نلاحظ من خلال جدول رقم (10) الخاص بالرسم على القيمة المضافة TVA، أن نسبة الضرائب المتهرب منها خلال الفترة 2013 إلى 2018 مرتفعة جدا وهي في زيادة مستمرة، حيث كانت سنة 2013 تساوي (25,58%) إلى أن وصلت سنة 2017 (66,52%) ثم إنخفضت بعدها سنة 2018 قليلا إلى (58,82%).

#### الفرع الثاني: الضريبة الجزافية الوحيدة IFU

يبين الجدول الموالي المبالغ الواجبة التسديد، المسددة والمبالغ المتهرب منها المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة لمديرية الضرائب بولاية ميله:

#### **جدول رقم (11): المبالغ المحصلة و الباقية للتحصيل المتعلقة بIFU الوحدة: دج**

السنوات	الحقوق المستحقة	الحقوق المحصلة	%	المتهرب منها	%	تطور نسبة التحصيل
2013	582510150	285916531	49,08	296593619	50,92	10,93
2014	864276311	259357434	37,91	424918877	62,09	11,93
2015	976186846	434310762	44,50	541876084	55,50	16,36
2016	541161044	490595274	90,66	50565770	9,34	16,05
2017	599433488	480354289	80,14	119079199	19,86	05,41
2018	910288408	632599533	69,50	277688875	30,50	03,41

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات من مديريةية الضرائب

نلاحظ من خلال جدول رقم (11) الخاص بتحصيلات الضريبة الجزافية الوحيدة، أن هناك تذبذب في نسب الضرائب المتهرب منها خلال الفترة الممتدة من سنة 2013 إلى 2018، حيث قدرت سنة 2013 ب(58,92%) ثم إرتفعت سنة 2014 إلى(62,09%) وإنخفضت سنة 2015 إلى (55,50%) وفي سنة 2016 إنخفضت بشكل كبير قدرت نسبتها ب(9,34%)، و في سنتي 2017 و 2018 إرتفعت قليلا قدرت نسبتها ب(19,86%) و(30,50%) على التوالي.

## المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة أسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الإدارة الجبائية والمكلفين بدفع الضريبة

إستخدمنا في هذا المبحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل نتائج الإستبيان، قمنا بتوزيع الإستبيان على مجموعة من الأفراد محل الدراسة، الذين هم الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب وموظفي الإدارة الجبائية بولاية ميلة، وقد إستخدمنا أسلوب العينة العشوائية البسيطة لعينة الدراسة.

بلغ حجم عينة الدراسة 140 شخصا، منهم 100 إستبانة موزعة على الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب، و40 إستبانة موزعة على موظفي الإدارة الجبائية، تم توزيعها عن طريق التسليم والإستلام المباشر، وتم إسترجاعها كلها تشكل ما نسبته 100% من الإستبانات المسترجعة.  
المقياس المستخدم:

تم استخدام مقياس ليكرت الثلاثي لقياس استجابة العينة على عبارات الاستبيان، ويعتبر هذا المقياس أكثر المقاييس استخداما، وهو يتكون من ثلاثة خيارات كما يوضحه الجدول الآتي:  
جدول رقم (12): الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الثلاثي.

العبارات	غيرموافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3

المصدر: من اعدد الطالبين بناء على المعطيات السابقة.

وحتى يمكن قياس اتجاهات أفراد العينة تم إعطاء نقاط لهذه الاختيارات، وتم تقسيم السلم إلى ثلاثة مجالات لتحديد درجة الموافقة كما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم(13):قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة.

المجال	الوسط المرجح	درجة الموافقة
المجال الأول	1 اقل 1.66	ضعيف
المجال الثاني	1.66 اقل 2.33	متوسط
المجال الثالث	2.33 اقل 3	عالي

المصدر:إعداد الطالبين

وإعتبر الطالبين المتوسطات في الجدول رقم (13) هي الحد الفاصل بين مستوى الإستجابات في أداة الدراسة وذلك لمتوسط الإستجابة للأسئلة أو المحور.

## المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة لأسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة

سنحاول من خلال هذا المبحث تحليل المتغيرات الشخصية ومحاور الدراسة من خلال الوصف الإحصائي انطلاقا بتحليل مختلف المؤشرات الإحصائية الدالة، بداية بتحليل البيانات الشخصية عن طريق التكرارات والنسب معتمدين على الرسوم البيانية لتوضيح الجداول ثم تحليل المحاور والأسئلة التي تتضمنها وهذا باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة المعتمدة.

### الفرع الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية للمكلفين بدفع الضريبة

سنتناول من خلال هذا المطلب التحليل الوصفي للبيانات الشخصية الذي يشكل الجزء الأول من الاستبيان والمتضمن الجنس والشكل القانوني ونوع الضريبة، أقدميه نشاط مؤسسة وطبيعة نشاط المكلفين بالضريبة.

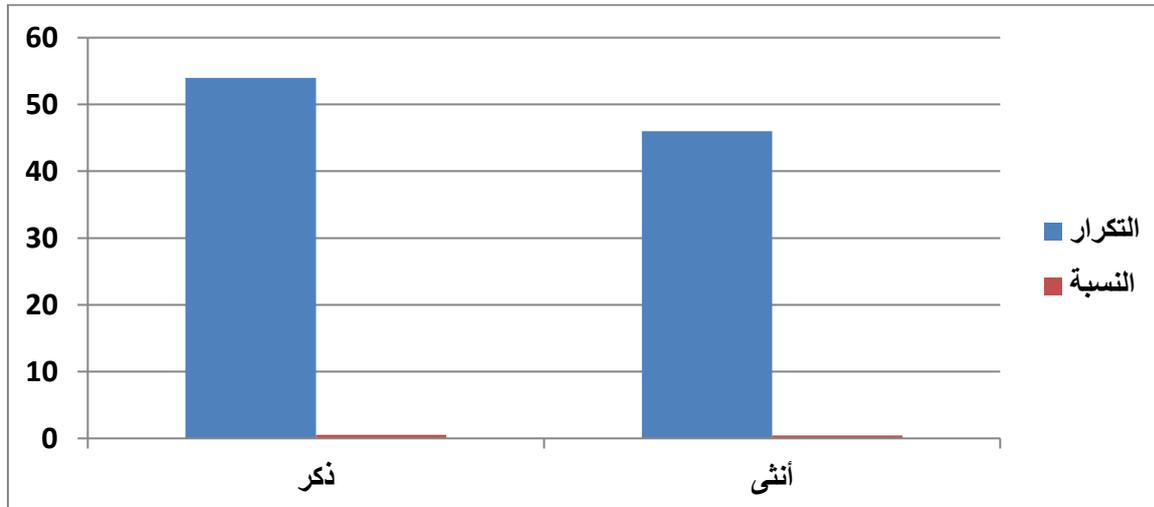
#### 1: متغير الجنس للمكلفين بالضريبة

الجدول رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس للمكلفين بالضريبة

النسبة	التكرار	الجنس للمكلفين بالضريبة
54%	54	ذكر
46%	46	أنثى
100%	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم (02): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الجنس للمكلفين بالضريبة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول والشكل رقم (14) (02) نلاحظ أن نسبة الذكور قدرت 54% من عينة الدراسة وهي النسبة الأكبر مقارنة بالنسبة الإناث التي قدرت 46%.

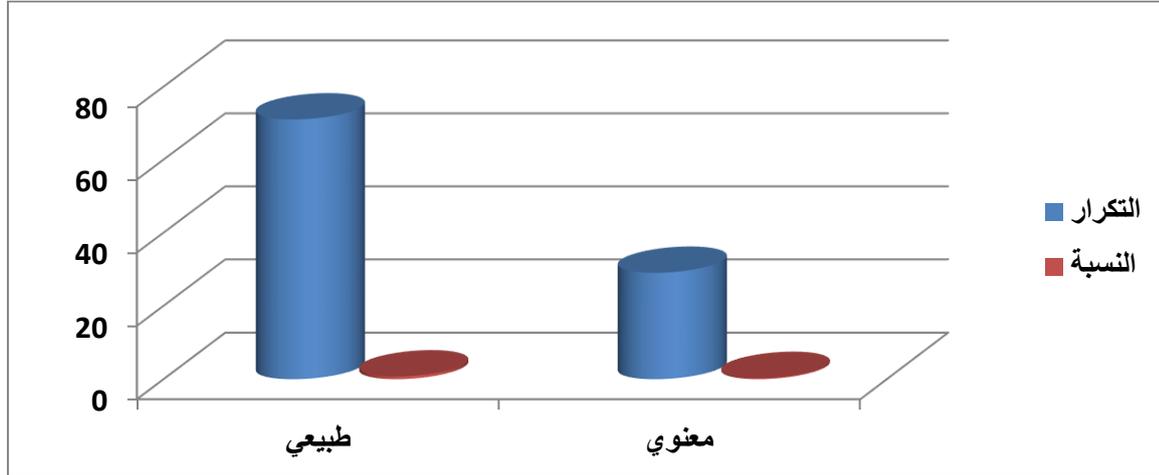
## 2: متغير الشكل القانوني المنتمي إليه المكلف بالضريبة

الجدول رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب متغير الشكل القانوني المنتمي إليه المكلف بالضريبة

النسبة	التكرار	الشكل القانوني المنتمي إليه المكلف بالضريبة
71%	71	طبيعي
29%	29	معنوي
100%	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم (03): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الشكل القانوني المنتمي إليه المكلف بالضريبة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول والشكل رقم (15) (03) نلاحظ أن الشكل القانوني الطبيعي المنتمي إليه المكلف بالضريبة هي الفئة الأكبر في عينة الدراسة، حيث شكلت ما نسبته 71% مقارنة بالشكل القانوني معنوي المنتمي إليه المكلف بالضريبة الذي قدرت نسبتها 29%.

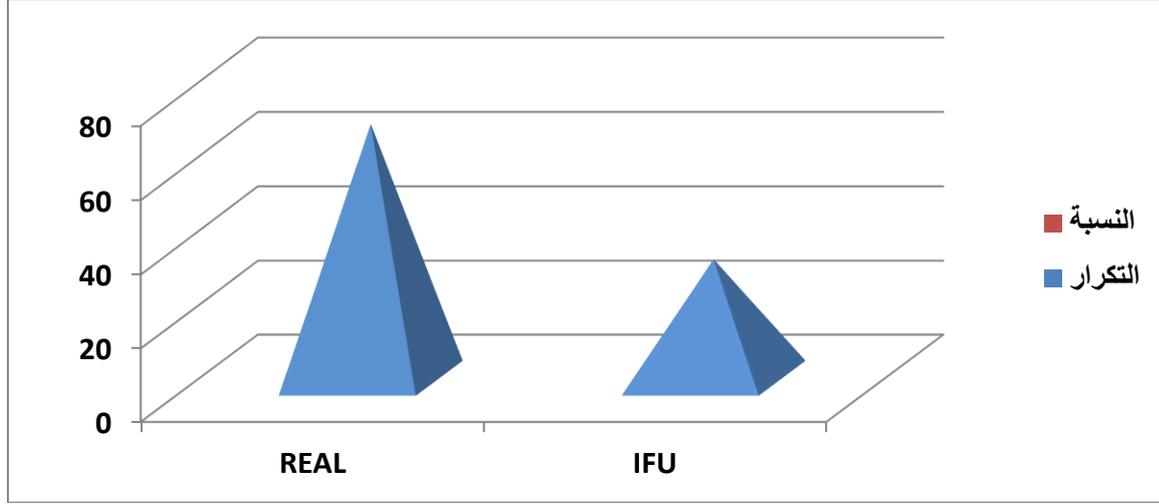
## 3: متغير نوع الضريبة التي يخضع لها المكلف

الجدول رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب متغير نوع الضريبة التي يخضع لها المكلف

النسبة	التكرار	نوع الضريبة التي يخضع لها المكلف
68%	68	REAL
32%	32	IFU
100%	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم (04): تمثيل أفراد العينة حسب متغير نوع الضريبة التي يخضع لها المكلف



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول والشكل رقم (16) (04) نلاحظ أن الفئة الأكبر في عينة الدراسة تخضع لنوع الضريبة REAL بالنسبة 68% مقارنة بالفئة التي تخضع لنوع الضريبة IFU الذي قدرت نسبتها 32%.

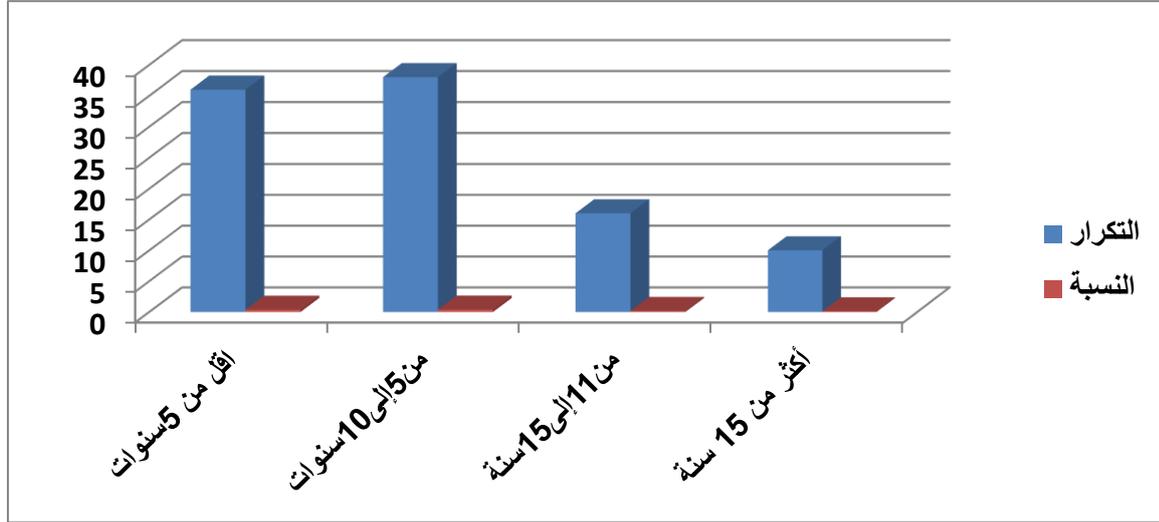
#### 4: متغير أقدميه نشاط مؤسسة المكلف بالضريبة

الجدول رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب متغير أقدميه نشاط مؤسسة المكلف بالضريبة

النسبة	التكرار	أقدميه نشاط مؤسسة المكلف بالضريبة.
36%	36	أقل من 5 سنوات
38%	38	من 5 إلى 10 سنوات
16%	16	من 11 إلى 15 سنة
10%	10	أكثر من 15 سنة
100%	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم (05): تمثيل أفراد العينة حسب متغير أقدمية نشاط مؤسسة المكلف بالضريبة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول رقم (17) والشكل رقم (05) نلاحظ أن الفئة من 5 إلى 10 سنوات لأقدمية نشاط مؤسسة المكلف بالضريبة هي الأكبر في عينة الدراسة حيث بلغت نسبة 38% تليها فئة أقل من 5 سنوات بالنسبة 36% تليها فئة من 11 إلى 15 سنة بالنسبة 16% وشكلت الفئة أكثر من 15 سنة اصغر نسبة 10%.

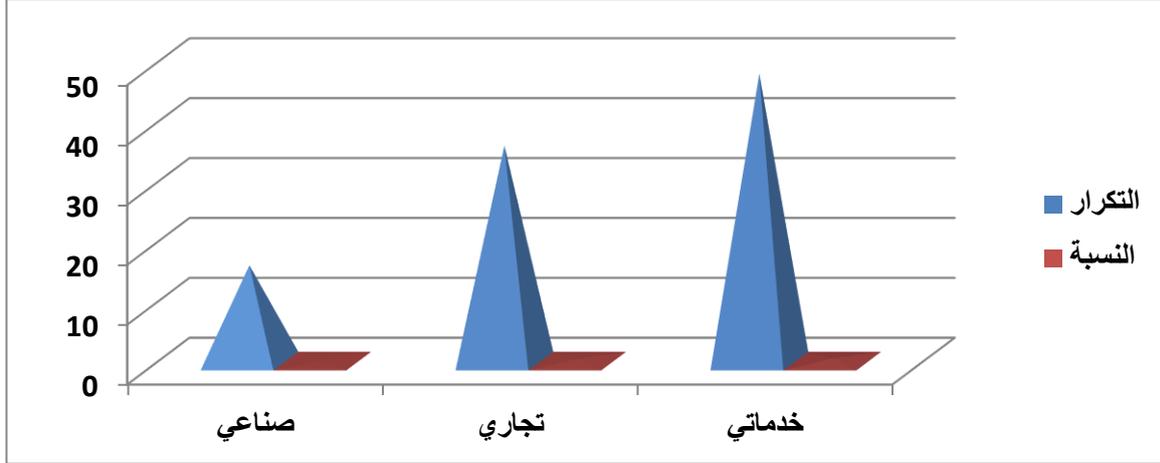
#### 5: متغير طبيعة نشاط للمكلف بالضريبة

الجدول رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب متغير طبيعة نشاط للمكلف بالضريبة

النسبة	التكرار	طبيعة نشاط للمكلف بالضريبة
16%	16	صناعي
36%	36	تجاري
48%	48	خدمي
100%	100	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم(06): تمثيل أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي للمكلف بالضريبة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول رقم (18) والشكل رقم (16) نلاحظ أن فئة خدماتي لطبيعة نشاط للمكلف بالضريبة هي الفئة الأكبر حيث بلغت نسبة 48% من عينة الدراسة، تليها فئة تجاري بالنسبة 36% وشكلت فئة صناعي اصغر نسبة 16%.

#### الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمحاوير الدراسة من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة

من خلال هذا المطلب نقوم بتحليل أسئلة محاوير الدراسة من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة، من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ودرجة الموافقة

**1: التحليل الوصفي لمحور أسباب التهرب الضريبي التشريعية من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة**  
اعتمدنا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة للأوزان المرجحة في تحليل تقديرات المكلفين بدفع الضريبة لأسئلة محور أسباب التهرب الضريبي التشريعي من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم(19): المؤشرات الإحصائية لوصف للأسئلة محور أسباب التهرب الضريبي التشريعية من وجهة نظر المكلفين بالضريبة

الرقم	الأسئلة	الحسابي المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الموافق درجة
1	يعد النظام الضريبي الجزائري بسيط	2,01	0,882	2	متوسط
2	توجد ثغرات في القانون الجبائي الجزائري تحمي المتهربين من العقاب	1,32	0,618	7	ضعيف
3	عدم مشاركة المواطنين في إعداد القانون الجبائي يعد سبب من أسباب التهرب الضريبي	1,64	0,732	5	ضعيف
4	يتميز القانون الجبائي الجزائري بكثرة التعديلات والتغيرات المستمرة	1,68	0,815	4	متوسط
5	تعتقد أن النظام الضريبي الجزائري مصمم بصفة جيدة	2,55	0,657	1	عالي
6	هناك تساهل في عدم الإلتزام بتطبيق العقوبات على المتهربين من طرف الإدارة الجبائية	1,70	0,759	3	متوسط
7	تدرك بأن التهرب الضريبي هو مخالفة يعاقب عليها القانون المكلف	1,38	0,749	6	ضعيف
	محور أسباب التهرب الضريبي التشريعي من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة.	1,75	0,238	-	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبينباء على نتائج برنامج (Spss20)

يشير الجدول رقم (19) أن تقديرات المكلفين بدفع الضريبة للأسئلة المكونة لمحور أسباب التهرب الضريبي التشريعي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة، جاءت بدرجات مختلفة بين الضعيفة والمتوسطة والعالية، حيث تم ترتيبها وفقا للمتوسط الحسابي ودرجات الموافقة المعتمدة كالآتي:

- في السؤال رقم 5 قدر المتوسط الحسابي 2,55 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يرون أن النظام الضريبي الجزائري مصمم بصفة جيدة؛
- في السؤال رقم 1 قدر المتوسط الحسابي 2,01 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يرون أن النظام الضريبي الجزائري بسيط نوع ما؛

- في السؤال رقم 6 قدر المتوسط الحسابي 1,70 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يرون أن هناك تساهل في عدم الالتزام بتطبيق العقوبات على المتهربين من طرف الإدارة الجبائية بشكل متوسط؛

- في السؤال رقم 4 قدر المتوسط الحسابي 1,68 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يرون أن القانون الجبائي الجزائري يتميز بكثرة التعديلات والتغيرات المستمرة بشكل متوسط.

- في السؤال رقم 3 قدر المتوسط الحسابي 1,64 بدرجة موافقة ضعيفة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يرون أن عدم مشاركة المواطنين في إعداد القانون الجبائي يعد سبب ضعيف من أسباب التهرب الضريبي؛

- في السؤال رقم 7 قدر المتوسط الحسابي 1,38 بدرجة موافقة ضعيفة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة لديهم إدراك ضعيف بأن التهرب الضريبي هو مخالفة يعاقب عليها القانون المكلف؛

- في السؤال رقم 2 قدر المتوسط الحسابي 1,32 بدرجة موافقة ضعيفة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يرون وجود قليل لثغرات في القانون الجبائي الجزائري تحمي المتهربين من العقاب؛

كما بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات المكلفين بالضريبة في هذا المحور قدر 1,75 بدرجة موافقة متوسطة، ما يدل بلوغ مستوى متوسط من أسباب التهرب الضريبي التشريعي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة، حيث جاء الإنحراف المعياري 0,238 ما يشير لعدم تشتت المكلفين بالضريبة وقربها من المتوسط الحسابي.

**2: التحليل الوصفي لمحور الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة**

اعتمدنا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ودرجة الموافقة للأوزان المرجحة في تحليل تقديرات المكلفين بالضريبة لمحور الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم(20): المؤشرات الإحصائية لوصف أسئلة محور الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة.

الترتيب	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الموافق درجة
8	تعتقد أن دفع الزكاة أولى من تسديد الضرائب	1,45	0,770	6	ضعيف
9	يتم تسخير حصيلة الضرائب للمرافق العامة التي تعود بالنفع العام على المجتمع الجزائري	2,22	0,894	1	متوسط
10	لمستوى الدخل علاقة بالتهرب الضريبي	1,53	0,784	5	ضعيف
11	ترى أن عدم وجود عدالة في توزيع الدخل الوطني يؤدي إلى التهرب الضريبي	1,67	0,829	2	متوسط
12	تعتقد أن عدم التعامل بالفاتورة يؤدي إلى التهرب الضريبي	1,60	0,841	3	ضعيف
13	تعتقد ان فرض الضريبة غير جائز شرعا	1,58	0,781	4	ضعيف
	محور الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة	1,67	0,340	-	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20)

يشير الجدول رقم (20) أن تقديرات المكلفين بدفع الضريبة للأسئلة المكونة لمحور الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة، جاءت بدرجات مختلفة بين الضعيفة والمتوسطة، حيث تم ترتيبها وفقا للمتوسط الحسابي ودرجات الموافقة المعتمدة كالآتي:

- في السؤال رقم 9 قدر المتوسط الحسابي 2,22 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن أغلبية المكلفين بالضريبة يرون أنه يتم تسخير حصيلة الضرائب للمرافق العامة التي تعود بالنفع العام على المجتمع الجزائري؛

- في السؤال رقم 11 قدر المتوسط الحسابي 1,67 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن أغلبية المكلفين بالضريبة يرون أن عدم وجود عدالة في توزيع الدخل الوطني يؤدي إلى التهرب الضريبي؛

- في السؤال رقم 12 قدر المتوسط الحسابي 1,60 بدرجة موافقة ضعيفة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يعتقدون بشكل ضعيف أن عدم التعامل بالفاتورة يؤدي إلى التهرب الضريبي؛

- في السؤال رقم 13 قدر المتوسط الحسابي 1,58 بدرجة موافقة ضعيفة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يعتقدون بشكل ضعيف أن فرض الضريبة غير جائز شرعا؛

- في السؤال رقم 10 قدر المتوسط الحسابي 1,53 بدرجة موافقة ضعيفة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يرون بشكل ضعيف أن مستوى الدخل له علاقة بالتهرب الضريبي؛

- في السؤال رقم 7 قدر المتوسط الحسابي 1,38 بدرجة موافقة ضعيفة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة لديهم إدراك ضعيف بأن التهرب الضريبي هو مخالفة يعاقب عليها القانون المكلف؛

- في السؤال رقم 2 قدر المتوسط الحسابي 1,32 بدرجة موافقة ضعيفة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يرون وجود قليل لثغرات في القانون الجبائي الجزائري تحمي المتهربين من العقاب؛

كما بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات المكلفين بالضريبة في هذا المحور قدر 1,67 بدرجة موافقة متوسطة، ما يدل على وجود مستوى متوسط من الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة، حيث جاء الانحراف المعياري 0,340 ما يشير لعدم تشتت الكلفين بالضريبة وقربها من المتوسط الحسابي.

**3: التحليل الوصفي لمحور الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة**

اعتمدنا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة للأوزان المرجحة في تحليل تقديرات المكلفين بالضريبة للأسئلة محور الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة من خلال الجدول الآتي:

**جدول رقم (21): المؤشرات الإحصائية لوصف للأسئلة محور الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة**

رقم	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الموافق وجهة
14	ترى أن الجشع والطمع لدى أصحاب رؤوس الأموال يؤدي إلى التهرب الضريبي	1,36	0,689	3	ضعيف
15	تعمل على تحقيق وفورات ضريبية ومحاولة التقليل ما أمكن من الضرائب الواجبة التسديد	1,66	0,781	2	ضعيف
16	تعتقد أن التهرب الضريبي يؤدي إلى شح الموارد المالية للدولة وتراجع النفقات العامة للدولة	1,72	0,866	1	متوسط
	محور الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة.	1,58	0,468	-	ضعيف

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20)

يشير الجدول رقم (22) أن تقديرات المكلفين بالضريبة للأسئلة المكونة لمحور الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة، جاءت بدرجات مختلفة بين الضعيفة والمتوسطة ، حيث تم ترتيبها وفقا للمتوسط الحسابي ودرجات الموافقة المعتمدة كالتالي:

- في السؤال رقم 16 قدر المتوسط الحسابي 1,72 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يعتقدون بشكل متوسط أن التهرب الضريبي يؤدي إلى شح الموارد المالية للدولة وتراجع النفقات العامة للدولة؛

- في السؤال رقم 15 قدر المتوسط الحسابي 1,66 بدرجة موافقة ضعيفة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يعملون بشكل ضعيف على تحقيق وفورات ضريبية ومحاولة التقليل ما أمكن من الضرائب الواجبة التسديد؛

- في السؤال رقم 14 قدر المتوسط الحسابي 1,36 بدرجة موافقة ضعيفة، ما يشير إلى أن المكلفين بالضريبة يرون بشكل ضعيف أن الجشع والطمع لدى أصحاب رؤوس الأموال يؤدي إلى التهرب الضريبي؛

كما بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات المكلفين بالضريبة في هذا المحور قدر 1,58 بدرجة موافقة متوسطة، ما يدل بلوغ مستوى ضعيف من الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة، حيث جاء الإنحراف المعياري 0,468 ما يشير لعدم تشتت المكلفين بالضريبة وقربها من المتوسط الحسابي.

### **المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة لأسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي**

#### **الإدارة الجبائية**

سنحاول من خلال هذا المطلب تحليل المتغيرات الشخصية ومحور أسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الإدارة الجبائية من خلال الوصف الإحصائي انطلاقا بتحليل مختلف المؤشرات الإحصائية الدالة، بداية بتحليل البيانات الشخصية عن طريق التكرارات والنسب معتمدين على الرسوم البيانية لتوضيح الجداول ثم تحليل المحور والأسئلة التي تتضمنها وهذا بإستخراج المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري ودرجة الموافقة المعتمدة.

#### **الفرع الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية لموظفي الإدارة الجبائية**

سنتناول من خلال هذا المطلب التحليل الوصفي للبيانات الشخصية الذي يشكل الجزء الأول من الاستبيان و المتضمن الجنس و المستوى التعليمي و رتبة الموظف و سنوات خبرة

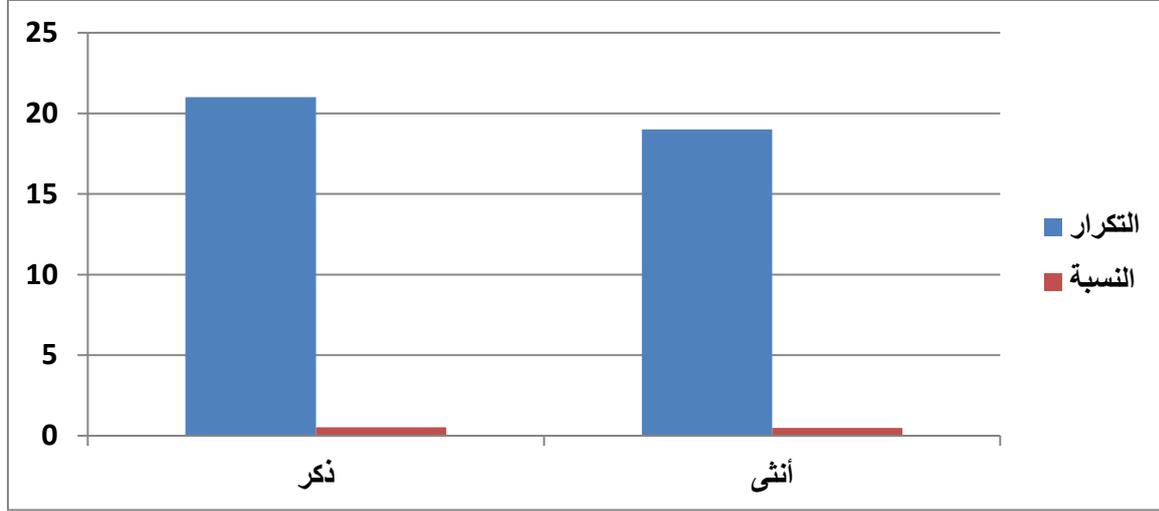
### 1- متغير الجنس لموظفين الإدارة الجبائية:

الجدول رقم (23): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس لموظفين الإدارة الجبائية

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	21	52,5%
أنثى	19	47,5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم (07): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الجنس لموظفي الإدارة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول والشكل رقم (23) (07) نلاحظ أن نسبة الذكور قدرت 52,5% من عينة الدراسة وهي النسبة الأكبر مقارنة بالنسبة الإناث التي قدرت 47,5%.

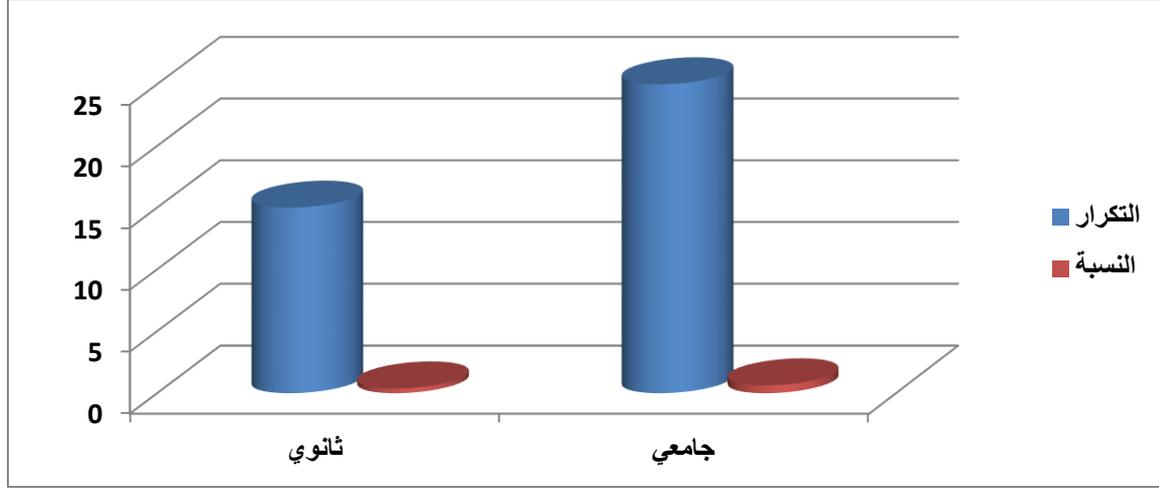
### 2- متغير المستوى التعليمي لموظفي الإدارة الجبائية:

الجدول رقم (24): توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي لموظفي الإدارة الجبائية

المستوى التعليمي للموظف	التكرار	النسبة
ثانوي	15	37,5%
جامعي	25	62,5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم (08): تمثيل أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي لموظفي الإدارة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول والشكل رقم (24) (08) نلاحظ أن المستوى التعليمي جامعي للموظفين هي الفئة الأكبر في عينة الدراسة، حيث شكلت ما نسبته 62,5% مقارنة بالمستوى التعليمي ثانوي للموظفين الذي قدرت نسبته 29% .

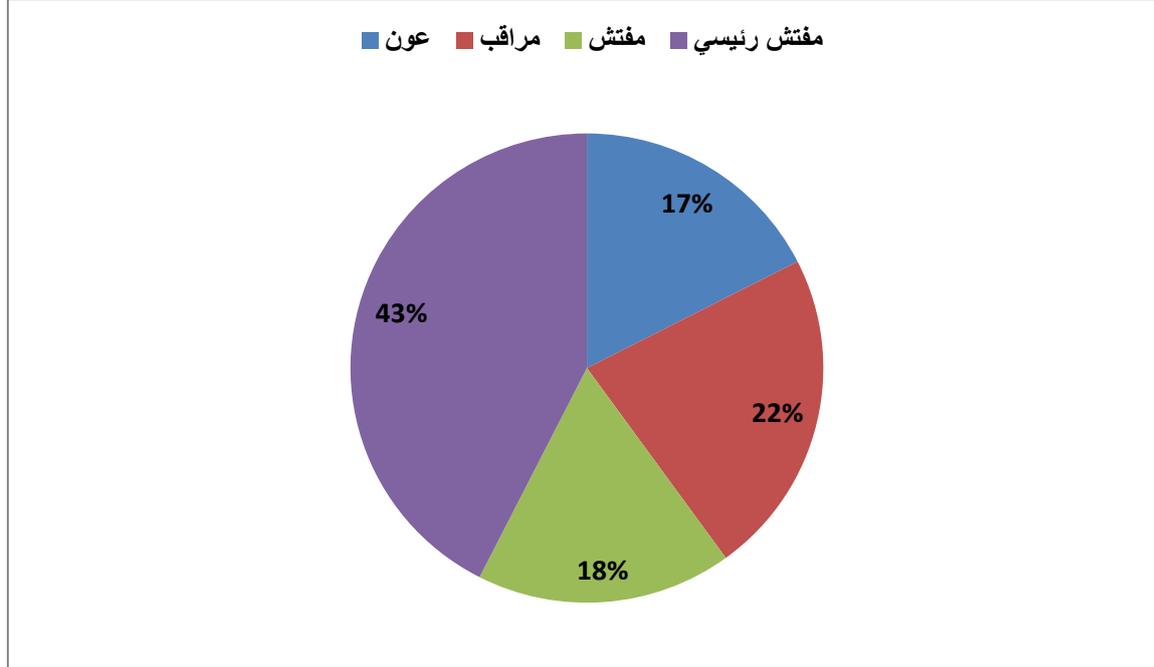
### 3- متغير رتبة موظفي الإدارة الجبائية:

الجدول رقم (25): توزيع أفراد العينة حسب متغير رتبة موظفي الإدارة الجبائية

رتبة الموظف	التكرار	النسبة
عون	7	17,5%
مراقب	9	22,5%
مفتش	7	17,5%
مفتش رئيسي	17	42,5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم (09): تمثيل أفراد العينة حسب متغير رتبة موظفي الإدارة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول والشكل رقم (25) (09) نلاحظ أن فئة رتبة الموظف الأكبر في عينة الدراسة رتبة مفتش رئيسي حيث بلغت نسبة 42,5% تليها فئة رتبة موظف مراقب بالنسبة 22,5% وشكلت رتبتي مفتش و عون اصغر نسبة 17,5%.

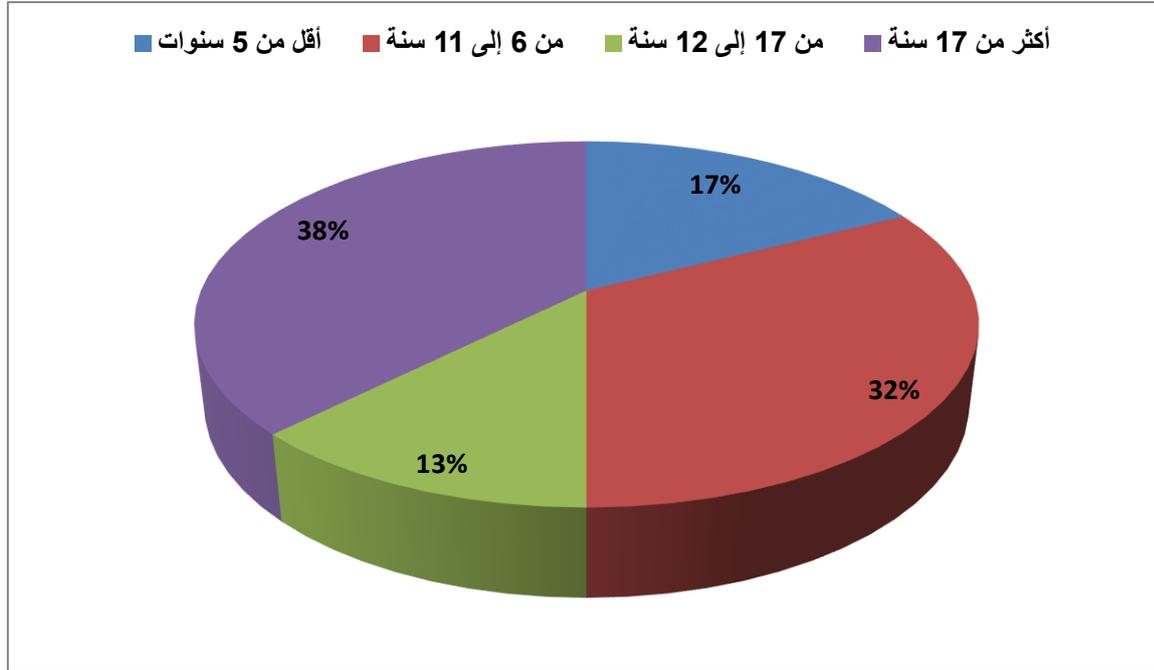
#### 4- متغير سنوات خبرة موظفي الإدارة الجبائية:

الجدول رقم (26): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات خبرة موظفي الإدارة الجبائية

النسبة	التكرار	سنوات خبرة الموظف
17,5%	7	أقل من 5 سنوات
32,5%	13	من 6 إلى 11 سنة
12,5%	5	من 12 إلى 17 سنة
37,5%	15	أكثر من 17 سنة
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20).

الشكل رقم(10): تمثيل أفراد العينة حسب متغير سنوات خبرة موظفي الإدارة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20)

من الجدول رقم (26) والشكل رقم (10) أن فئة سنوات الخبرة أكثر من 17 سنة هي الأكبر في عينة الدراسة حيث بلغت نسبة 37,5% تليها فئة من 6 إلى 11 سنة بالنسبة 32,5% تليها فئة أقل من 5 سنوات بالنسبة 17,5% وشكلت الفئة من 12 إلى 17 سنة اصغر نسبة 12,5%.

#### الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمحور أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر موظفي الإدارة

##### الجبائية

من خلال هذا المطلب نقوم بتحليل أسئلة محور أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين، من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ودرجة الموافقة من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم(27): المؤشرات الإحصائية لوصف للأسئلة محور أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين.

الترتيب	الأسئلة	الاجابة	المعيار	الترتيب	الموافق
1	من أسباب التهرب الضريبي غموض الإجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية	2,25	0,954	2	متوسط
2	يعتبر ضعف التكوين وقدرة موظفي إدارة الضرائب على القيام بالأعمال الموكلة إليهم من أسباب التهرب الضريبي	2,05	0,934	6	متوسط
3	يعتبر التقدير للمادة الخاضعة للضريبة الغير موضوعي من طرف أعوان الجبائية سبب من أسباب التهرب الضريبي	2,58	0,675	1	عالي
4	يعد التقصير من قبل وزارة المالية في تحسيس المكلفين بدفع الضريبة سبب من أسباب التهرب الضريبي	2,10	0,900	5	متوسط
5	تعتبر أن ضعف كفاءة نظام التحصيل الضريبي الجزائري سبب من أسباب التهرب الضريبي	1,95	0,705	7	متوسط
6	عدم إتزام المكلفين بمسك الدفاتر المحاسبية يعد من أسباب التهرب الضريبي	1,38	0,705	10	ضعيف
7	يعتبر عدم المتابعة الجدية في تطبيق العقوبات على المنتهين من دفع الضريبة في الجزائر من أسباب التهرب الضريبي	2,13	0,876	4	متوسط
8	ضعف الرقابة الجبائية و قصورها في كشف التهرب الضريبي يعد من أسباب التهرب الضريبي	2,18	0,846	3	متوسط
9	إنعدام علاقة التواصل ما بين الإدارة الضريبية و المكلفين تعتبر من أسباب التهرب الضريبي	1,90	0,939	8	متوسط
10	تعتقد أن الإدارة الضريبية ليس لديها الإمكانيات الكافية لمكافحة التهرب الضريبي	1,90	0,790	9	متوسط
	محور أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر أعوان الإدارة الجبائية .	2,042	0,338	-	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج برنامج (Spss20)

- يشير الجدول رقم (27) أن تقديرات موظفي الإدارة الجبائية للأسئلة المكونة لمحور أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين، جاءت بدرجات مختلفة بين الضعيفة والمتوسطة و العالية، حيث تم ترتيبها وفقا للمتوسط الحسابي ودرجات الموافقة المعتمدة كالآتي:
- في السؤال رقم 3 قدر المتوسط الحسابي 2,58 بدرجة موافقة عالية، ما يشير إلى أن موظفين الإدارة الجبائية يعتبرون التقدير للمادة الخاضعة للضريبة الغير موضوعي من طرف أعوان الجباية سبب من أسباب التهرب الضريبي؛
- في السؤال رقم 1 قدر المتوسط الحسابي 2,25 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن موظفين الإدارة الجبائية يرون بشكل متوسط أن من أسباب التهرب الضريبي غموض الإجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية؛
- في السؤال رقم 8 قدر المتوسط الحسابي 2,18 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن موظفين الإدارة الجبائية يرون أن ضعف الرقابة الجبائية وقصورها في كشف التهرب الضريبي لا يعد من أسباب التهرب الضريبي؛
- في السؤال رقم 7 قدر المتوسط الحسابي 2,13 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن موظفين الإدارة الجبائية يعتبرون أن عدم المتابعة الجدية في تطبيق العقوبات على المتهربين من دفع الضريبة في الجزائر ليست من أسباب التهرب الضريبي؛
- في السؤال رقم 4 قدر المتوسط الحسابي 2,10 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن موظفين الإدارة الجبائية أن التقصير من قبل وزارة المالية في تحسيس المكلفين بدفع الضريبة ليس سبب من أسباب التهرب الضريبي؛
- في السؤال رقم 2 قدر المتوسط الحسابي 2,00 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن موظفين الإدارة الجبائية يعتبرون بشكل متوسط أن ضعف التكوين وقدرة موظفي إدارة الضرائب على القيام بالأعمال الموكلة إليهم من أسباب التهرب الضريبي؛
- في السؤال رقم 5 قدر المتوسط الحسابي 1,95 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن موظفين الإدارة الجبائية يعتبرون أن ضعف كفاءة نظام التحصيل الضريبي الجزائري ليس سبب من أسباب التهرب الضريبي؛
- في السؤال رقم 9 قدر المتوسط الحسابي 1,90 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن موظفين الإدارة الجبائية يرون بشكل متوسط إنعدام علاقة التواصل ما بين الإدارة الضريبية والمكلفين تعتبر من أسباب التهرب الضريبي؛
- في السؤال رقم 10 قدر المتوسط الحسابي 1,90 بدرجة موافقة متوسطة، ما يشير إلى أن موظفين الإدارة الجبائية يعتقدون أن الإدارة الضريبية لديها الإمكانيات الكافية لمكافحة التهرب الضريبي؛

- في السؤال رقم 6 قدر المتوسط الحسابي 1,38 بدرجة موافقة ضعيفة، ما يشير إلى أن موظفين الإدارة الجبائية لا يرون أن عدم التزام المكلفين بمسك الدفاتر المحاسبية يعد من أسباب التهرب الضريبي؛ كما بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات موظفين الإدارة الجبائية في هذا المحور 2,042 بدرجة موافقة متوسطة، ما يدل بلوغ مستوى متوسط من أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين، حيث جاء الانحراف المعياري 0,338 ما يشير لعدم تشتت تقديرات موظفين الإدارة الجبائية وقربها من المتوسط الحسابي.

### المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

#### 1: اختبار الفرضية الأولى

للتحقق من الفرضية الأولى اعتمدت الدراسة على المتوسط الحسابي بقيمة الاختبار مساوي إلى 2 عند درجة معنوية 0.05 لمعرفة مستوى أسباب التهرب الضريبي التشريعي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله، بقبول احد الفرضيات العدمية أو البديلة المصاغة كالآتي:

**H0:** توجد دلالة إحصائية منخفضة بخصوص الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله عند مستوى دلالة 0.05

**H1:** توجد دلالة إحصائية عالية بخصوص الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله عند مستوى دلالة 0.05

لتحديد مستوى أسباب التهرب الضريبي التشريعي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله، تم الاعتماد على اختبار الإشارة لعينة واحدة بالاعتماد على (Binominal Test) في برنامج spss كما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (28): المؤشرات الإحصائية لمستوى أسباب التهرب الضريبي التشريعي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفئات	عدد المفردات	درجة المعنوية
أسباب التهرب الضريبي التشريعية	1,7543	0,23860	<= 2	90	0,000
			> 2	10	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss20).

من خلال الجدول رقم(28) يتضح أن المتوسط حسابي لمحور أسباب التهرب الضريبي التشريعي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله بلغ (1,7543) عند درجة معنوية (0,000) وهي أقل من مستوى دلالة (0.05) وهذا يعني أن متوسط درجة استجابة المكلفين بالضريبة للمحور أقل من المتوسط الحسابي المعتمد (2) حيث كان استجابة 90 مفردة أقل أو يساوي 2 مقابل 10 استجابات أكبر من 2 وهو إشارة على وجود مستوى منخفض لأسباب التهرب الضريبي التشريعي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله، من ما يستدعي رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدمية التي تنص على انه توجد دلالة إحصائية منخفضة بخصوص الأسباب التشريعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله عند مستوى دلالة 0.05

## 2: اختبار الفرضية الثانية

للتحقق من الفرضية الثانية اعتمدت الدراسة على المتوسط الحسابي بقيمة الاختبار مساوي إلى 2 عند درجة معنوية 0.05 لمعرفة مستوى الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله، بقبول احد الفرضيات العدمية أو البديلة المصاغة كالآتي:

**H0:** توجد دلالة إحصائية منخفضة بخصوص الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله عند مستوى دلالة 0.05

**H1:** توجد دلالة إحصائية عالية بخصوص الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله عند مستوى دلالة 0.05

لتحديد مستوى الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة، تم الاعتماد على اختبار الإشارة لعينة واحدة بالاعتماد على (Binominal Test) في برنامج spss كما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (29): المؤشرات الإحصائية لمستوى الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفئات	عدد المفردات	درجة المعنوية
الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي	1,6750	0,34031	<= 2	86	0,000
			> 2	14	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss20).

من خلال الجدول رقم(29) يتضح أن المتوسط حسابي لمحور الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله بلغ (1,6750) عند درجة معنوية (0,000) وهي أقل من مستوى دلالة (0.05) وهذا يعني أن متوسط درجة استجابة المكلفين بالضريبة للمحور أقل من المتوسط

الحسابي المعتمد (2) حيث كان استجابة 86 مفردة أقل أو يساوي 2 مقابل 10 استجابات اكبر من 14 وهو إشارة على وجود مستوى منخفض الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله، من ما يستدعي رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدمية التي تنص على انه توجد دلالة إحصائية منخفضة بخصوص الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله عند مستوى دلالة 0.05

### 3: اختبار الفرضية الثالثة

للتحقق من الفرضية الثالثة اعتمدت الدراسة على المتوسط الحسابي بقيمة الاختبار مساوي إلى 2 عند درجة معنوية 0.05 لمعرفة الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله، بقبول احد الفرضيات العدمية أو البديلة المصاغة كالآتي:

**H0:** توجد دلالة إحصائية منخفضة بخصوص الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله عند مستوى دلالة 0.05

**H1:** توجد دلالة إحصائية منخفضة بخصوص الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله عند مستوى دلالة 0.05

لتحديد مستوى الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة، تم الاعتماد على اختبار الإشارة لعينة واحدة بالاعتماد على (Binominal Test) في برنامج spss كما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (30): المؤشرات الإحصائية لمستوى الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفئات	عدد المفردات	درجة المعنوية
الأسباب النفسية للتهرب الضريبي	1,5800	0,46811	<= 2	86	0,000
			> 2	14	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss20).

من خلال الجدول رقم(30) يتضح أن المتوسط حسابي لمحور الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله بلغ (1,5800) عند درجة معنوية (0,000) وهي أقل من مستوى دلالة (0.05) وهذا يعني أن متوسط درجة استجابة المكلفين بالضريبة للمحور أقل من المتوسط الحسابي المعتمد (2) حيث كان استجابة 86 مفردة أقل أو يساوي 2 مقابل 10 استجابات اكبر من 14 وهو إشارة على وجود مستوى منخفض الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله، من ما يستدعي رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدمية التي تنص على انه

توجد دلالة إحصائية منخفضة بخصوص الأسباب الإجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله عند مستوى دلالة 0.05

#### 4: اختبار الفرضية الرابعة

للتحقق من الفرضية الرابعة اعتمدت الدراسة على المتوسط الحسابي بقيمة الاختبار مساوي إلى 2 عند درجة معنوية 0.05 لمعرفة مستوى أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين بولاية ميله، بقبول احد الفرضيات العدمية أو البديلة المصاغة كالآتي:

**H0:** توجد دلالة إحصائية منخفضة بخصوص الأسباب الإدارية للتهرب الضريبي من وجهة نظر أعوان الإدارة الجبائية بولاية ميله عند مستوى دلالة 0.05

**H1:** توجد دلالة إحصائية عالية بخصوص الأسباب الإدارية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله عند مستوى دلالة 0.05

لتحديد مستوى أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين بولاية ميله، تم الاعتماد على اختبار الإشارة لعينة واحدة بالاعتماد على (Binominal Test) في برنامج spss كما يبينه الجدول الآتي:

جدول رقم (31): المؤشرات الإحصائية لمستوى أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين بولاية ميله.

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفئات	عدد المفردات	درجة المعنوية
أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين	2,0420	0,33802	<= 2	19	0,000
			> 2	21	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss20).

من خلال الجدول رقم (31) يتضح أن المتوسط الحسابي لمحور أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين بولاية ميله بلغ (2,0420) عند درجة معنوية (0,000) وهي أكبر من مستوى دلالة (0.05) وهذا يعني أن متوسط درجة استجابة المكلفين بالضريبة للمحور أكبر من المتوسط الحسابي المعتمد (2) حيث كان استجابة 19 مفردة أقل أو يساوي 2 مقابل 21 استجابات أكبر من 2 وهو إشارة على وجود مستوى عالي من أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين بولاية ميله، من ما يستدعي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه توجد دلالة إحصائية عالية بخصوص الأسباب الإدارية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله عند مستوى دلالة 0.05.

خاتمة

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع أسباب التهرب الضريبي في الجزائر، معالجة إشكالية البحث المتمثلة في أسباب التهرب الضريبي في الجزائر من خلال الفصلين الأول والثاني. والدراسة الميدانية لكل من الإدارة الجبائية والمكلفين بدفع الضريبة، حاولنا تحديد أهم أسباب التهرب الضريبي، وذلك من خلال تحليل البيانات المتحصل عليها من توزيع الإستثمارات بأساليب إحصائية مختلفة، لنحصل في الأخير على مجموعة من النتائج والتي في مجملها خلاصة التحليلات والمناقشات بالإضافة إلى النتائج الخاصة بإختبار الفرضيات:

\_ التهرب الضريبي هو ظاهرة متفشية في أوساط المكلفين وإستفحالها بشكل كبير، مما يستوجب التعاون بين المكلفين والإدارة الجبائية للقضاء عليه؛

\_ كثرة الثغرات وتعددتها في النظام الجبائي أدت بالمكلفين إلى عدم تقتهم به، وعدم قدرة أعوان الإدارة الضريبية على مواكبة هذه التغيرات مما أدى إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي وإرتفاعه؛

\_ يجب على مديرية الضرائب أن تقوم بتوعية المكلفين بدفع الضريبة عن مدى أهمية الضريبة مما يساعد في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛

\_ إعتبار التهرب الضريبي نتيجة من نتائج عدم فعالية النظام الضريبي، والقضاء على هذه الظاهرة يمر عبر تفعيل النظام الضريبي؛

\_ تعتبر الرقابة الجبائية الأداة الردعية الوحيدة التي تسعى إلى تضيق دائرة الغش والتهرب ومن ناحية أخرى حماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة الضريبية.

#### توصيات :

ومن خلال وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها يمكننا تقديم بعض الإقتراحات والتوصيات التي ربما تضيف طابع ذو صفة مهمة للحد من ظاهرة الغش والتهريب الضريبي:

\_ إيجاد إجراءات تصحيحية وذلك بعد التحديد الدقيق لمختلف الهياكل والهيئات الموضوعة لمحاربة الغش والتهريب الضريبي؛

\_ إصدار توصيات مبنية على أساس الملاحظات الميدانية المقدمة لمختلف النقائص الموجودة؛

\_ وضع الحماية الكاملة لأعوان الإدارة الجبائية لتفادي الاعتداءات المادية والمعنوية قصد مزاولتهم لنشاطاتهم بصفة دائمة؛

\_ التنسيق بين السلطة التنفيذية والتشريعية لأن هذه الأخيرة تكون على اتصال بالواقع الميداني وبتخاذها وعملها المشترك يكون نقطة فعالة لتفادي ظاهرة الغش والتهرب؛

\_ تكوين متخصصين في مجال الرقابة، وأن يكون المراقبين على دراية عالية بالمحاسبة ومبادئها وتقنياتها؛  
\_ أن الثقافة الضريبية، مهمة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

#### مناقشة إختبار الفرضيات:

\_ نفي الفرضية الأولى والقائلة بأنه يرجع السبب إلى وجود خلل في التشريع؛ وذلك من خلال نتائج الاستبيان الذي أظهر أن متوسط درجة إستجابة المكلفين بالضريبة للمحور أقل من المتوسط الحسابي المعتمد (2) عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05؛

\_ نفي الفرضية الثانية والثالثة والقائلتين بأن التهرب يرجع إلى الأسباب الإجتماعية وكذا النفسية، وذلك من خلال نتائج الإستبيان الذي أظهر أن متوسط درجة إستجابة المكلفين بالضريبة للمحور أقل من المتوسط الحسابي المعتمد (2) عند مستوى الدلالة الإحصائية 0,05؛

\_ ثبوت الفرضية الرابعة والقائلة أن التهرب الضريبي يرجع للأسباب الإدارية وذلك وذلك من خلال نتائج الإستبيان الذي أظهر أن متوسط درجة إستجابة المكلفين بالضريبة للمحور أكبر من المتوسط الحسابي المعتمد (2) عند مستوى دلالة الإحصائية 0,05.

#### أفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع التهرب الضريبي والإلمام بجميع حيثياته إكتشفنا أن هناك مواضيع أخرى ذات صلة جديرة بالإهتمام والبحث، مع توفير التحقيق الجبائي والحماية وكذلك موضوع التهرب الضريبي على المستوى الدولي.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع:

1. الكتب:

- ✓ أيمن حداد، "المحاسبة الضريبية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ط1، 2010.
- ✓ أحمد عبد السميع علام، "المالية العامة (المفاهيم و التحليل الإقتصادي و التطبيق)" ، مكتبة الوفاء القانونية ، الإسكندرية، مصر، ط1 ، 2012.
- ✓ أحمد زهير شامية، "المالية العامة"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- ✓ إبراهيم العدي، "أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية، المجلد 31، العدد الأول، 2015 .
- ✓ المرسي السيد الحجازي ، "النظم الضريبية" ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 1998.
- ✓ جهاد سعيد خصاونة، "علم المالية العامة و التشريع الضريبي"، دار وائل للنشر، ط1 ، 2010.
- ✓ حميد بوزيدة ، "جباية المؤسسات"، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، ط2 2007.
- ✓ محمد البناء، "إقتصاديات المالية العامة"، الدار الجامعية، مصر، ط2، 2009.
- ✓ محمود حسين الوادي، "مبادئ المالية العامة"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007.
- ✓ محمد طاقة، هدى العزاوي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2007.
- ✓ محفوظ برحمان، "المالية العامة في التشريع" ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، مصر ، 2014.
- ✓ محمد عباس محرز، "إقتصاديات المالية العامة" ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008.
- ✓ ناصرمراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون، الجزائر، 2011.
- ✓ عبد المجيد قدي، "دراسات في علم الضرائب"، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1.
- ✓ عبد الله خباية، "الإقتصاد المالي بين النظرية و التطبيق"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ، مصر، 2016 .
- ✓ علي خليل، سليمان اللوزي، "المالية العامة" ، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013.
- ✓ عادل العلي، "المالية العامة والقانون المالي والضريبي"، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 2011.
- ✓ عزمي أحمد يوسف خطاب، "الضرائب ومحاسبتها"، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.

- ✓ عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، "المحاسبة الضريبية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007.
- ✓ عبد الله خبابة، "الإقتصاد المالي بين النظرية و التطبيق"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ، مصر ، 2016 .
- ✓ عبد السلام عوض الله صفوت ، "الإقتصاد السري" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر، 2002.
- ✓ فليح حسن خلف، "المالية العامة"، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008.
- ✓ فتحي أحمد زياب عواد، "اقتصاديات المالية العامة"، دار رضوان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013.
- 2. المذكرات الجامعية:**
- ✓ أمينة برفوق، "الإصلاح الجبائي الجزائري وحدوده في ضوء برنامج التوأمة مع الإدارة الجبائية الفرنسية"، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص مراجعة وتدقيق ، السنة الجامعية 2016 / 2017 جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي.
- ✓ لزرق لابد ، "ظاهرة التهرب الضريبي و إنعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر" ، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان ، الجزائر، 2011/2012. خالد خطيب شحاتة، أحمد زهير شامية، "أسس المالية العامة" ، دار النشر ، عمان ، الأردن، 2007.
- ✓ لياس قلاب، "مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية" ، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010/2011.
- ✓ مبروكة حجار، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الإستثمار في المؤسسة ، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير، تخصص علوم تجارية ، السنة الجامعية 2005/2006، جامعة محمد بوضياف المسيلة.
- ✓ مصطفى بوشامة، الطاهر بعلة ، عمار جعفري ، "تفعيل آليات مكافحة التهرب الضريبي"، مجلة الإبداع، المجلد6، العدد6.
- ✓ محمد سليم وهبه ،التهرب الضريبي-واقع وتوصيات ،المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد (صنعاء ،الجمهورية اليمنية – 26-27 تموز/يوليو 2010).
- ✓ محمد جبالي، "دور لجنة المخالفات الجبائية في تلطيف إحتكار الإدارة للقمع الجزائي لجريمة الغش الجبائي" ، مجلة أبحاث قانونية و سياسية ،الجزائر، 2018/06/28.
- ✓ نضيرة يحيوي، "دراسة حول التهرب و الغش الضريبي في الجزائر" ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر ، 1997/1998.

- ✓ نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية ، السنة الجامعية 2013/2012 جامعة الحاج لخضر باتنة
- ✓ سفيان بوزيد ، "التهرب الضريبي مفهوم و قياس" ، مجلة المالية و الأسواق ، المجلد 1 ، العدد 2.
- ✓ سميرة بوعكاز، "مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي"، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص: محاسبة السنة الجامعية (2014\_2015) جامعة محمد خيضر بسكرة.
- ✓ عبيد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الإجتماعية في الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية تخصص تسيير السنة الجامعية 2015/2016 جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- ✓ عبد الرزاق لجناف، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة ، جامعة الجزائر - 3 - ، السنة الجامعية 2017\_2018.
- ✓ عفيف عبد الحميد، "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة"، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001\_2012) مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص :الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة.
- ✓ عائشة بوشيخي، "أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر" .
- ✓ علي زغود ، "المالية العامة" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الرابعة . الجزائر، 2010/2011/
- ✓ علي بودلال ، "ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر و سياسات التعامل معها" ، مجلة دفاتر إقتصادية ، المجلد 3، العدد 6.
- ✓ فائزة علي، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص ادارة اعمال، دفعة (2014/2015) جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة.
- ✓ صلاح الدين حسن السيبي ، "إقتصاد الفساد" ، دار الكتاب الحديث ، الطبعة الثانية ، القاهرة ، 2012.
- ✓ خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الدراسية 2011-2012.
- ✓ المجالات:
- ✓ يوسف رشيد، بكرتي بومدين، "دور التحقيق المحاسبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي" ، مجلة دراسات جبائية ، المجلد 4 ، العدد 1.

✓ ناصر مراد ،تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد 25-العددالثاني-2009جامعة البليدة-الجزائر.

✓ عبد الرحمان قروي، "دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي " ، مجلة دراسات جبائية ، المجلد4، العدد2.

✓ عبد الرحمان قروي، "دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي " ، مجلة دراسات جبائية ، المجلد4، العدد2.

✓ رشيد ورغي، "إشكالية التهرب الضريبي" ، مجلة الحقيقة، المجلد 9، العدد 15.

### 3. النصوص القانونية:

✓ المادة138، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، 22/4/2019 ، 10:48 AM

✓ المادة 140، الدستور الجزائري، 2016 ، ، 22/4/2019 ، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، 11:08AM

✓ المادة 14مقانون المالية لسنة 2018 ، 10:48 ، 22/4/2019 ، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، AM

✓ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، 22/4/2019 ، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، 10:50AM

✓ المادة 20 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة2019 ، 2019 ، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، 22/4/2019 ، 10:50AM

✓ المادة 24 من "قانون المالية"، الجريدة الرسمية رقم 79 الصادرة 2018/12/31، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، 22/4/2019 ، 11:13AM

✓ المادة 21 "قانون الإجراءات الجبائية" ، 22/4/2019 ، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، 10:50AM

✓ المادة 303 "قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة" ، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، 22/4/2019 ، 10:48 AM

- ✓ المادة 146 "قانون الإجراءات الجبائية" ، ، 22/4/2019 ، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، 10:50AM
- ✓ المادة 02 من الأمر 05/05 المؤرخ في 2005/07/25، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 .
- ✓ المادة 118 "قانون الرسم على رقم الأعمال" ، ، 22/4/2019 ، <https://www.mfdgi.gov.dz> ، 10:47 AM
- ✓ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2018.
4. المراجع باللغة الإنجليزية:
- ✓ SaschaHokamp, AGENT-BASED MODELING OF TAX EVASION, edition first published 2018, John Wiley & Sons Ltd.

قائمة

الملاحق

## ملحق رقم (1): نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية للمكلفين بالضريبة.

جنس المكلف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	54	54,0	54,0	54,0
Valid أنثى	46	46,0	46,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

الشكل القانوني التي ينتمي إليها المكلف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
طبيعي	71	71,0	71,0	71,0
Valid معنوي	29	29,0	29,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

نوع الظريبة التي يخضع لها المكلف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
REAL	68	68,0	68,0	68,0
Valid IFU	32	32,0	32,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

أقدمية مؤسسة المكلف في النشاط

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
اقل من 5 سنوات	36	36,0	36,0	36,0
من 5 إلى 10 سنوات	38	38,0	38,0	74,0
Valid من 11 إلى 15 سنة	16	16,0	16,0	90,0
اكثر من 15 سنة	10	10,0	10,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

## المستوى التعليمي للمكلف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
إبتدائي	2	2,0	2,0	2,0
متوسط	12	12,0	12,0	14,0
Valid ثانوي	25	25,0	25,0	39,0
جامعي	61	61,0	61,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

## طبيعة نشاط مؤسسة المكلف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
صناعي	16	16,0	16,0	16,0
Valid تجاري	36	36,0	36,0	52,0
خدماتي	48	48,0	48,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

ملحق رقم (2): نتائج التحليل الوصفي لمحور أسباب التهرب الضريبي التشريعية من وجهة نظر المكلفين بالضريبة.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يعد النظام الضريبي الجزائري بسيط	100	2,01	,882	,088
توجد ثغرات في القانون الجبائي الجزائري تحمي المتهربين من العقاب	100	1,32	,618	,062
عدم مشاركة المواطنين في إعداد القانون الجبائي يعد سبب من أسباب التهرب الضريبي	100	1,64	,732	,073
يتميز القانون الجبائي الجزائري بكثرة التعديلات والتغيرات المستمرة	100	1,68	,815	,082
تعتقد ان النظام الضريبي الجزائري مصمم بصفة جيدة	100	2,55	,657	,066
هناك تساهل في عدم الالتزام بتطبيق العقوبات على المتهربين من طرف الادارة الجبائية	100	1,70	,759	,076
تدرك بان التهرب الضريبي هو مخالفة يعاقب عليها القانون المكلف	100	1,38	,749	,075
محور أسباب التهرب الضريبي التشريعية من وجهة نظر المكلفين بالضريبة	100	1,7543	,23860	,02386

ملحق رقم (3): نتائج التحليل الوصفي لمحور الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة.

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تعتقدان دفع الزكاة اولى من تسديد الضرائب	100	1,45	,770	,077
يتم تسخير حصيلة الضرائب للمرافق العامة التي تعود بالنفع العام على المجتمع الجزائري	100	2,22	,894	,089
لمستوى الدخل علاقة بالتهرب الضريبي ترى ان عدم وجود عدالة في توزيع الدخل الوطني يؤدي الى التهرب الضريبي	100	1,67	,829	,083
تعتقد ان عدم التعامل بالفاتورة يؤدي الي التهرب الضريبي	100	1,60	,841	,084
تعتقدان فرض الضريبة غير جائز شرعا محور الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة.	100	1,58	,781	,078
تعتقدان دفع الزكاة اولى من تسديد الضرائب	100	1,6750	,34031	,03403

One-Sample Statistics

**ملحق رقم (4): نتائج التحليل الوصفي لمحور الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة :**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ترى ان الجشع والطمع لدى اصحاب رؤوس الاموال يؤدي الى التهرب الضريبي	100	1,36	,689	,069
تعمل على تحقيق وفورات ضريبية ومحاولة التقليل مالمكن من الضرائب الواجبة التسديد	100	1,66	,781	,078
تعتقد ان التهرب الضريبي يؤدي الى شح الموارد المالية للدولة وتراجع النفقات العامة للدولة	100	1,72	,866	,087
محورالأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة.	100	1,5800	,46811	,04681

**ملحق رقم (5): نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية للموظفين في الإدارة الجبائية.**

**جنس الموظف**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	21	52,5	52,5	52,5
Valid أنثى	19	47,5	47,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

**المستوى التعليمي للموظف**

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ثانوي	15	37,5	37,5	37,5
Valid جامعي	25	62,5	62,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

رتبة الموظف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
عون	7	17,5	17,5	17,5
مراقب	9	22,5	22,5	40,0
Valid مفتش	7	17,5	17,5	57,5
مفتش رئيسي	17	42,5	42,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

سنوات خبرة الموظف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid من 1 - 5	7	17,5	17,5	17,5
من 6 - 11	13	32,5	32,5	50,0
Valid من 12 - 17	5	12,5	12,5	62,5
أكثر من 17	15	37,5	37,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

ملحق رقم (6): نتائج التحليل الوصفي لمحور أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
من أسباب التهرب الضريبي غموض الإجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية يعتبر ضعف التكوين وقدرة موظفي إدارة الضرائب على القيام بالأعمال الموكلة إليهم من أسباب التهرب الضريبي	40	2,25	,954	,151
يعتبر التقدير للمادة الخاضعة للضريبة الغير الموضوعي من طرف أعوان الجبائية سبب من أسباب التهرب الضريبي	40	2,05	,934	,148
يعد التقصير من قبل وزارة المالية في تحسيس المكلفين بدفع الضريبة سبب من أسباب التهرب الضريبي	40	2,10	,900	,142
تعتبر أن ضعف كفاءة نظام التحصيل الضريبي الجزائري سبب من أسباب التهرب الضريبي	40	1,95	,705	,111
عدم إلزام المكلفين بمسك الدفاتر المحاسبية بعد أسباب التهرب الضريبي يعتبر عدم المتابعة الجدية في تطبيق العقوبات على المتهربين من دفع الضريبة في الجزائر من أسباب التهرب الضريبي	40	1,38	,705	,111
ضعف الرقابة الجبائية وقصورها في كشف التهرب الضريبي يعد من أسباب التهرب الضريبي	40	2,13	,876	,138
إنعدام علاقة التواصل مابين الإدارة الجبائية والمكلفين تعتبر من أسباب التهرب الضريبي	40	2,18	,846	,134
تعتقد أن الإدارة الجبائية ليس لديها الإمكانيات الكافية لمكافحة التهرب الضريبي	40	1,90	,939	,148
محور أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين.	39	1,90	,790	,126
	40	2.0400	,33802	,05967

## ملحق رقم (7) نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

## Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum	Percentiles		
						25th	50th (Median)	75th
محور أسباب التهرب الضريبي التشريعية من وجهة نظر المكلفين بالضريبة	100	1,7543	,23860	1,14	2,43	1,5714	1,7143	1,8571
محور الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة.	100	1,6750	,34031	1,17	2,67	1,3333	1,6667	1,8333
محور الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة.	100	1,5800	,46811	1,00	3,00	1,3333	1,6667	2,0000

## Binomial Test

	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
محور أسباب التهرب الضريبي التشريعية من وجهة نظر المكلفين بالضريبة	Group 1	<= 2	90	,90	,50
	Group 2	> 2	10	,10	
	Total		100	1,00	
محور الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة.	Group 1	<= 2	86	,86	,50
	Group 2	> 2	14	,14	
	Total		100	1,00	
محور الأسباب النفسية للتهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بالضريبة.	Group 1	<= 2	86	,86	,50
	Group 2	> 2	14	,14	
	Total		100	1,00	

## Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum	Percentiles		
						25th	50th (Median)	75th
محور أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين.	40	2,0420	,33802	1,00	2,80	1,5139	1,6500	1,9750

## Binomial Test

	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
محور أسباب التهرب الضريبي Group 1	<= 2	19	,48	,50	,875
الجبائية من وجهة نظر الإداريين Group 2	> 2	21	,53		
Total		40	1,00		

### ملحق رقم(8): إستبيان خاص بأعوان الإدارة الجبائية

تحية طيبة لكم ، وبعد نضع بين أيديكم هذا الإستبيان المتعلق ببحث علمي في إطار الحصول على شهادة الماستر تخصص مالية المؤسسة حول موضوع "أسباب التهرب الضريبي في الجزائر"، ولأننا ندرك أن لديكم المعلومات الكافية في هذا المجال، فإننا نرجو منكم إبداء الرأي حول فقرات الإستبيان بموضوعية، مساهمة منكم في تشجيع البحث العلمي؛

إن صدق نتائج الدراسة التي نقوم بها يتوقف على دقة الإجابات التي تقدمونها لنا، لذا نرجوا منكم إبداء تعاونكم الصادق من أجل إنجاح هذه الدراسة، وكونوا على يقين بأن إجاباتكم سوف تبقى سرية، وليس الغرض منها سوى خدمة البحث العلمي؛

وإننا نشكركم كثيرا على تسخير جزء من وقتكم وتعاونكم معنا، ونقدر بعمق مساعدتكم لإنهاء بحثنا.

المعلومات الشخصية :

الجنس : ذكر  أنثى

المستوى التعليمي : ثانوي  جامعي

الرتبة : عون معاينة  مراقب  مفتش  مفتش رئيسي

سنوات الخبرة : 1 - 5  ، 6 - 11  ، 12 - 17  ، أكثر من 17

من إعداد الطالبين :

مسعود زهاني

عبد الرؤوف غويلة

## أسباب التهرب الضريبي الجبائية

ضع علامة × في الخانة المناسبة

غير موافق	محايد	موافق	العبارات
			1- من أسباب التهرب الضريبي غموض الإجراءات المتعلقة بالرقابة الجبائية ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : .....
			2- يعتبر ضعف التكوين وقدرة موظفي إدارة الضرائب على القيام بالأعمال الموكلة إليهم من أسباب التهرب الضريبي ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : .....
			3- يعتبر التقدير للمادة الخاضعة للضريبة الغير موضوعي من طرف أعوان الجباية سبب من أسباب التهرب الضريبي ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : .....
			4- يعد التقصير من قبل وزارة المالية في تحسيس المكلفين بدفع الضريبة سبب من أسباب التهرب الضريبي ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : .....
			5- تعتبر أن ضعف كفاءة نظام التحصيل الضريبي الجزائري سبب من أسباب التهرب الضريبي ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : .....

			<p>6- عدم التزام المكلفين بمسك الدفاتر المحاسبية يعد من أسباب التهرب الضريبي</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : .....</p> <p>.....</p>
			<p>7- يعتبر عدم المتابعة الجدية في تطبيق العقوبات على المتهربين من دفع الضريبة في الجزائر من أسباب التهرب الضريبي</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : .....</p> <p>.....</p>
			<p>8- ضعف الرقابة الجبائية و قصورها في كشف التهرب الضريبي يعد من أسباب التهرب الضريبي</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : .....</p> <p>.....</p>
			<p>9- إنعدام علاقة التواصل ما بين الإدارة الضريبية و المكلفين تعتبر من أسباب التهرب الضريبي</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : .....</p> <p>.....</p>
			<p>10- تعتقد أن الإدارة الضريبية ليس لديها الإمكانيات الكافية لمكافحة التهرب الضريبي</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : .....</p> <p>.....</p>

**ملحق رقم(9): إستبيان خاص بالمكلفين بدفع الضريبة :**

تحية طيبة وبعد نضع بين أيديكم هذا الإستبيان المتعلق ببحث علمي في إطار الحصول على شهادة الماستر تخصص مالية المؤسسة حول موضوع " اسباب التهرب الضريبي في الجزائر"، ولأننا ندرك أن لديكم المعلومات الكافية التي يمكن تفيدنا في هذا المجال، فإننا نرجو منكم إبداء الرأي حول فقرات الإستبيان بموضوعية، مساهمة منكم في تشجيع البحث العلمي.

إن صدق نتائج الدراسة التي نقوم بها يتوقف على دقة الإجابات التي تقدمونها لنا، لذا نرجو منكم إبداء تعاونكم الصادق من أجل إنجاح هذه الدراسة، وكونوا على يقين بان إجاباتكم سوف تبقى سرية، وليس الغرض منها سوى خدمة البحث العلمي.

وإننا نشكركم كثيرا على تسخير جزء من وقتكم وتعاونكم معنا، ونقدر بعمق مساعدتكم لإنهاء بحثنا

البيانات الشخصية :

الجنس : ذكر  انثى

الشكل القانوني للمؤسسة التي تنتمي إليها : شخص طبيعي  شخص معنوي

نوع الظريبة الخاضع لها : TAP  TVA  IFU  IRG  IB

أقدمية المؤسسة في النشاط : أقل من 5 سنوات  ، من 5 إلى 10 سنوات  ،

من 11 إلى 15 سنة  ، أكثر من 15 سنة  .

المستوى التعليمي : ابتدائي  متوسط  ثانوي  جامعي

طبيعة النشاط : صناعي  ، تجاري  ، خدماتي

إعداد الطالبين :

الطالب : عبد الرؤوف غويلة .

الطالب : مسعود زهاني .

## المحور الأول : أسباب التهرب الضريبي التشريعية في الجزائر .

ضع علامة X في الخانة المناسبة .

غير موافق	محايد	موافق	العبارات
			1- يعد النظام الضريبي الجزائري بسيط ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : ..... .....
			2- هل توجد ثغرات في القانون الجبائي الجزائري تحمي المتهربين من العقاب ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : .....
			3- عدم مشاركة المواطنين في إعداد القانون الجبائي يعد سبب من أسباب التهرب الضريبي ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : ..... .....
			4- يتميز القانون الجبائي الجزائري بكثرة التعديلات والتغيرات المستمرة ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : ..... .....
			5- تعتقد أن النظام الضريبي الجزائري مصمم بصفة جيدة ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : ..... .....

			<p>6- هناك تساهل في عدم الإلتزام بتطبيق العقوبات على المتهربين من طرف الإدارة الجبائية</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت :</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
			<p>7- تدرك بأن التهرب الضريبي هو مخالفة يعاقب عليها القانون المكلف</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت :</p> <p>.....</p> <p>.....</p>

المحور الثاني: الأسباب الإجتماعية للتهرب الضريبي في الجزائر

ضع علامة X في الخانة المناسبة:

			<p>8- تعتقد أن دفع الزكاة أولى من تسديد الضرائب ؟</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت:</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
			<p>9- يتم تسخير حصيلة الضرائب للمرافق العامة التي تعود بالنفع العام على المجتمع الجزائري</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت :</p> <p>.....</p>
			<p>10- لمستوى الدخل علاقة بالتهرب الضريبي</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت :</p> <p>.....</p>
			<p>11- ترى أن عدم وجود عدالة في توزيع الدخل الوطني يؤدي إلى التهرب الضريبي</p>

			<p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت :</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
			<p>12- تعتقد أن عدم التعامل بالفاتورة يؤدي إلى التهرب الضريبي</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت :</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
			<p>13- تعتقد ان فرض الضريبة غير جائز شرعا</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت :</p> <p>.....</p>

المحور الثالث : الأسباب النفسية للتهرب الضريبي في الجزائر

ضع علامة X في الخانة المناسبة:

			<p>14- ترى أن الجشع والطمع لدى أصحاب رؤوس الأموال يؤدي إلى التهرب الضريبي</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت :</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
			<p>15- تعمل على تحقيق وفورات ضريبية ومحاولة التقليل ما أمكن من الضرائب الواجبة التسديد</p> <p>ملاحظات أخرى يرجى ذكرها إن وجدت : .....</p>
			<p>16- تعتقد ان التهرب الضريبي يؤدي الى شح الموارد المالية للدولة وتراجع النفقات العامة للدولة</p>

فهرس المحتويات

الشكر

الإهداء

المخلص

المقدمة.....أ-هـ

الفصل الأول: تطور النظام الضريبي في الجزائر. 1-34

تمهيد : 1

المبحث الأول: ماهية الضرائب 2

المطلب الأول: مفهوم الضريبة و خصائصها 2

الفرع الأول: مفهوم الضريبة 2

الفرع الثاني: خصائص الضريبة 3

المطلب الثاني: قواعد الضريبة و أنواعها 5

الفرع الأول: قواعد الضريبة 5

المطلب الثالث: الأسس الفنية للضرائب وأهدافها

الفرع الأول: الأسس الفنية للضريبة 11

الفرع الثاني: أهداف الضريبة 12

المبحث الثاني: النظام الضريبي قبل إصلاح سنة (1992) 15

المطلب الأول: تعريف النظام الضريبي و أهدافه 15

الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي 15

الفرع الثاني: أهداف النظام الضريبي 16

المطلب الثاني: عيوب النظام الضريبي الجزائري 16

المطلب الثالث: البحث عن نظام ضريبي جديد 17

المبحث الثالث: النظام الضريبي بعد الإصلاح سنة 1992 19

المطلب الأول: مفهوم وأسباب ومحاور الإصلاح الضريبي 1992 19

الفرع الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي 20

الفرع الثاني: أسباب الإصلاح الضريبي في الجزائر: 20

الفرع الثالث: محاور الإصلاح الضريبي حسب معايير صندوق النقد الدولي: 21

22.....	المطلب الثاني: أهداف الإصلاح الضريبي 1992
24.....	المطلب الثالث :تشخيص الإصلاحات الضريبية IRG.IBS.TVA
	خلاصة الفصل:
35 .....	الفصل الثاني: التهرب الضريبي (المفهوم، الأسباب ،طرق المكافحة)
36 .....	تمهيد:
37 .....	المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي
37.....	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
37.....	المطلب الثاني:الإطار القانوني للتهرب الضريبي
38.....	المطلب الثالث: أشكال التهرب الضريبي
40 .....	المبحث الثاني: أسباب و طرق التهرب الضريبي و آثاره
40.....	المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
40 .....	1/الأسباب المباشرة:
41 .....	2/الأسباب غير مباشرة
43.....	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي
43 .....	الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات حسابية
44 .....	الفرع الثاني : التهرب عن طريق العمليات المادية و القانونية
45.....	المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي
48 .....	المبحث الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي
48.....	المطلب الأول: تحسين فعالية النظام الضريبي
48 .....	اولا: تبسيط النظام الضريبي
49 .....	ثانيا: العمل على تحسين التشريع الضريبي و إستقراره
49 .....	ثالثا: إرساء نظام ضريبي عادل
50 .....	رابعا: تقسيم وإستقرار الإدارة الضريبية
50.....	المطلب الثاني: تفعيل دور الرقابة الجبائية
50 .....	الفرع الأول: الرقابة المكتبية
51 .....	الفرع الثاني: الرقابة بعين المكان
53.....	المطلب الثالث: الآليات العقابية

56.....	المطلب الرابع: وسائل أخرى لمكافحة التهرب الضريبي .....
56.....	الفرع الأول: الإجراءات التقنية و القانونية.....
57 .....	الفرع الثاني: الإجراءات والتدابير الوقائية .....
59 .....	خاتمة الفصل .....
	الفصل الثالث: دراسة استطلاعية لأسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الإدارة الجبائية
60 .....	والمكلفين بالضريبة لولاية ميلة .....
61 .....	تمهيد : .....
62 .....	المبحث الأول : واقع التهرب الضريبي بولاية ميلة .....
62 .....	المطلب الأول: النسيج الإقتصادي لولاية ميلة خلال سنة 2018/12/31.....
62 .....	الفرع الأول: النسيج الإقتصادي.....
63 .....	الفرع الثاني: توزيع النسيج الإقتصادي حسب الأقاليم .....
64 .....	الفرع الثالث: توزيع النسيج الإقتصادي حسب القطاعات .....
65 .....	المطلب الثاني : واقع التحصيل الضريبي من خلال البيانات .....
65 .....	الفرع الأول : ضرائب النظام الحقيقي .....
68 .....	الفرع الثاني : الضريبة الجزافية الوحيدة IFU .....
	المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة أسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفين الإدارة الجبائية
69 .....	والمكلفين بدفع الضريبة .....
70 .....	المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة لأسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة.....
70 .....	الفرع الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية للمكلفين بدفع الضريبة.....
74 .....	الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمحاو الدراسة من وجهة نظر المكلفين بدفع الضريبة.....
79 .....	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة لأسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر موظفي الإدارة الجبائية .....
79 .....	الفرع الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات البيانات الشخصية لموظفي الإدارة الجبائية .....
83 .....	الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمحور أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر موظفي الإدارة الجبائية.....
86.....	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.....

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	الجدول الضريبي على الدخل الإجمالي	25
02	تطور عدد التجار (أشخاص طبيعيين) في ولاية ميله في الفترة من 2013 إلى 2018	62
03	تطور عدد التجار (أشخاص مغنويين) في ولاية ميله في الفترة من 2013 إلى 2018	62
04	تطور عدد التجار (أشخاص طبيعيين ومغنويين) في ولاية ميله في الفترة من 2013 إلى 2018	63
05	توزيع التجار ولاية ميله حسب الأقاليم	63
06	توزيع التجار ولاية ميله حسب القطاعات	64
07	المبالغ المحصلة و الباقية للتحصيل المتعلقة بIRG	65
08	المبالغ المحصلة و الباقية للتحصيل المتعلقة بIBS	66
09	المبالغ المحصلة و الباقية للتحصيل المتعلقة بTAP	67
10	المبالغ المحصلة و الباقية للتحصيل المتعلقة بTVA	67
11	المبالغ المحصلة و الباقية للتحصيل المتعلقة بIFU	68
12	الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الثلاثي	69
13	قيمة الوسط المرجح و درجات الموافقة لعينة الدراسة	69
14	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس للمكلفين بالضريبة	70
15	توزيع أفراد العينة حسب متغير الشكل القانوني المنتمي إليه المكلف	71
16	توزيع أفراد العينة حسب متغير نوع الضريبة التي يخضع لها المكلف	71
17	توزيع أفراد العينة حسب متغير أقدمية نشاط مؤسسة المكلف بالضريبة	72
18	توزيع أفراد العينة حسب متغير طبيعة نشاط المكلف بالضريبة	73
19	المؤشرات الإحصائية لوصف أسئلة محور أسباب التهرب الضريبي التشريعية من وجهة نظر المكلفين بالضريبة	75
20	المؤشرات الإحصائية لوصف أسئلة محور أسباب التهرب الضريبي الاجتماعية من وجهة نظر المكلفين بالضريبة	77

78	المؤشرات الإحصائية لوصف أسئلة محور أسباب التهرب الضريبي النفسية من وجهة نظر المكلفين بالضريبة	21
80	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس لموظفي الإدارة الجبائية	23
80	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي لموظفي الإدارة الجبائية	24
81	توزيع أفراد العينة حسب متغير رتبة موظفي الإدارة الجبائية	25
82	توزيع أفراد العينة حسب متغير خبرة موظفي الإدارة الجبائية	26
84	المؤشرات الإحصائية لوصف أسئلة محور أسباب التهرب الضريبي الجبائية من وجهة نظر الإداريين	27
86	المؤشرات الإحصائية لمستوى أسباب التهرب الضريبي التشريعية من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله	28
87	المؤشرات الإحصائية لمستوى أسباب التهرب الضريبي الإجتماعية من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله	29
88	المؤشرات الإحصائية لمستوى أسباب التهرب الضريبي النفسية من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله	30
89	المؤشرات الإحصائية لمستوى أسباب التهرب الضريبي الإدارية من وجهة نظر المكلفين بالضريبة بولاية ميله	31

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
64	تمثيل بياني لتوزيع النسيج الاقتصادي لولاية ميلة حتى 2018/12/31	01
70	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الجنس للمكلفين بالضريبة	02
71	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الشكل القانوني المنتمي إليه المكلف بالضريبة	03
72	تمثيل أفراد العينة حسب متغير نوع الضريبة التي يخضع لها المكلف	04
73	تمثيل أفراد العينة حسب متغير أقدمية نشاط مؤسسة المكلف بالضريبة	05
74	تمثيل أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي للمكلف بالضريبة	06
80	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الجنس لموظفي الإدارة الجبائية	07
81	تمثيل أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي لموظفي الإدارة الجبائية	08
82	تمثيل أفراد العينة حسب متغير رتبة موظفي الإدارة الجبائية	09
83	تمثيل أفراد العينة حسب متغير رتبة موظفي الإدارة الجبائية	10