



محاضرات في مقياس النظم الضريبية الدولية

مطبوعة محكمة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد:

صالح بزة

فهرس المحتويات

الصفحة	محتوى المطبوعة
02	فهرس المحتويات
04	فهرس الجداول والأشكال
05	تمهيد
06	المحور الأول: مفهوم النظام الضريبي، أهدافه وأهميته
07	أولاً: مفاهيم عامة حول النظام الضريبي
10	ثانياً: أهداف النظام الضريبي
12	ثالثاً: أهمية دراسة النظم الضريبية
13	المحور الثاني: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي
14	أولاً: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي
16	ثانياً: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاجتماعي
18	ثالثاً: علاقة النظام الضريبي بالنظام السياسي
19	المحور الثالث: قياس فعالية النظام الضريبي والعوامل المقيدة له
20	أولاً: مفهوم فعالية النظام الضريبي وطرق قياسها
23	ثانياً: معوقات فعالية النظام الضريبي
34	المحور الرابع: محددات تصميم نظام ضريبي جيد
35	أولاً: مؤشرات فيتو تانزي
37	ثانياً: مؤشرات مجموعة العمل الدولية
37	ثالثاً: مؤشرات مجسريف
39	المحور الخامس: التحديات الحديثة للأنظمة الجبائية
41	أولاً: تحدي جباية التجارة الالكترونية

45	ثانيا: التجارة الالكترونية في الجزائر وتوجه فرض الضرائب عليها
47	ثالثا: الجنات الضريبية
51	المحور السادس: التنسيق الضريبي
52	أولا: مفهوم التنسيق الضريبي
53	ثانيا: أهداف التنسيق الضريبي
54	ثالثا: أنواع التنسيق الضريبي
54	رابعا-آثار التنسيق الضريبي وآلياته
57	المحور السابع: المنافسة الضريبية
58	أولا: مفهوم المنافسة الضريبية
58	ثانيا: أهداف المنافسة الضريبية
58	ثالثا: آثار المنافسة الضريبية
60	المحور الثامن: الأنظمة الجبائية الدولية
61	أولا: طبيعة النظام الجبائي الجزائري
67	ثانيا: النظام الجبائي التونسي
71	المحور التاسع: الاتفاقيات الجبائية الدولية
72	أولا: مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية
73	ثانيا: أهداف الاتفاقيات الجبائية
80	ثالثا: الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر مع الدول
83	أسئلة وأجوبة خاصة بالمقياس
96	قائمة المراجع

فهرس الجداول والأشكال

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
26	معدل الضغط الجبائي في الجزائر 2012-2017	01
66	تطور الساكنة الجبائية حسب طبيعة الضريبة (2010-2014)	02
67	تطور حصيلة الجباية العادية من سنة 2010 إلى غاية 2018	03

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	الهيكل السكاني للمجتمع الجزائري	01
25	منحنى لافر	02
31	أشكال التهرب الضريبي	03
50	خريطة الجنات الضريبية	04

تمهيد:

إن أي عمل كان يتطلب حسن التطبيق حتى يؤدي الدور الذي وضع من أجله، من هذا المنطلق نجد أن النظام الضريبي يعد عملاً يستوجب حسن التطبيق في الميدان، وكون الضريبة علم قائم بذاته لا بد لها من جهاز يقوم بالتخطيط لها وتنظيمها، ولهذا الغرض كانت الإدارة الضريبية التي تضطلع بالمهام الخاصة بها في إطار القوانين والتشريعات المعمول بها.

إن تصميم الأنظمة الضريبية يتم عادة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية التي يتم تحديدها على أساس الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية القائمة، لكن هذه الأوضاع تتغير باستمرار بفعل عديد العوامل، مما يجعل الأنظمة الضريبية عاجزة عن تحقيق الأهداف المراد تحقيقها، وهذا ما يستدعي إصلاحها باستمرار.

تلجأ الدول لتلبية احتياجاتها مهما كان مستوى تقدمها وطبيعة نظمها الاقتصادية والسياسية إلى إقامة نظام ضريبي يتفق وظروف كل منها ويرمي إلى الأهداف التي تسطرها الفلسفة السياسية لتلك الدول.

شهد النظام الضريبي الجزائري تعديلات جذرية في سياق التعديلات الاقتصادية التي عرفتها البلاد خلال بداية تسعينات القرن الماضي، وقد جاءت هذه الإصلاحات بفعل الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية التي خلفتها أزمة 1986، وكذا في إطار التوجه نحو اقتصاد السوق، ومنذ تلك الفترة توالى الإصلاحات والتعديلات من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية التي سعت في مجملها إلى عصنة وتفعيل النظام الضريبي، ورفع أداء الجباية العادية كبديل للجباية البترولية.

سنحاول من خلال هذا المقياس إبراز المفاهيم المتعلقة بالنظام الضريبي، دور الإدارة الضريبية في تطبيق هذا النظام، مبادئ ومصادر التشريع الجبائي ودوافع إصلاح النظام الضريبي الجزائري.

المحور الأول: مفهوم النظام الضريبي، أهدافه وأهميته

الأهداف التعليمية

- ◉ الهدف الأول: إبراز مفهوم النظام الضريبي
- ◉ الهدف الثاني: معرفة أهميته
- ◉ الهدف الثالث: معرفة أهدافه

أولاً- مفاهيم عامة حول النظام الضريبي.

تعريف النظام الجبائي: عرف بأنه " مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي، الاجتماعي، والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطبيعة محددة من خلال التشريعات.¹

كما عرف على أنه «هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحلها المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل»²

أما المفهوم الواسع للنظام الضريبي فيتمثل في مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكمها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية، ومن ثم يعتبر النظام الضريبي مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية، وعلى هذا الأساس يرتبط النظام الضريبي ارتباطًا وثيقًا بالسياسة الضريبية للمجتمع حيث أنه صياغة فنية لها ويصمم من أجل تحقيق أهدافها، وتعتبر السياسة الضريبية للمجتمع جزءًا من سياسته الاقتصادية وهي مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع، وقد تترجم السياسة الضريبية بعدة نظم ضريبية، لذا فإن اختلاف النظم الضريبية بين الدول قد لا يعني اختلاف السياسة الضريبية لهذه الدول، من جهة أخرى فإن النظام الضريبي الذي يصلح لتحقيق أهداف نفس سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين قد لا يصلح لتحقيق أهداف السياسة الضريبية في مجتمع آخر حيث رغم تشابه الأهداف الاقتصادية والسياسات الضريبية بين الدول، إلا أننا قد نجد اختلافات جوهرية في مستويات التقدم الاقتصادي والهياكل الاقتصادية والإيديولوجيات.

يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام المالي وهذا الأخير هو بدوره جزء من النظام الاقتصادي، أي

أن علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي هي علاقة الجزء من الكل، ولا يوجد النظام الضريبي في فراغ بل يوجد ضمن نظام اقتصادي واجتماعي وسياسي معين ويقتضي ذلك ما يلي:

¹مرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 06.

²محمد حمو، منور أوسرير: محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2009، ص51.

-يجب أن يكون النظام الضريبي انعكاسا للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي يقوم فيه.
 -يختلف النظام الضريبي من دولة إلى دولة أخرى تبعا لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي القائم في الدولة.
 كما يتغير النظام الضريبي في الدولة الواحدة عبر الزمن مع تغير أوضاعها الاقتصادية.
 ويقوم النظام الضريبي على أساس المعطيات التي تشكل النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي،
 ويترتب على كون النظام الضريبي جزءا من النظام الاقتصادي ضرورة انسجام وتوافق وتنسيق بين السياسة
 الضريبية ومختلف أشكال السياسات الاقتصادية، وتعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا تستعملها الدولة كأداة
 للمساهمة في تحقيق أهداف النظام الاقتصادي وكأداة للضبط الاقتصادي.

يعتمد النظام الضريبي على ثلاث أسس:

1-السياسة الضريبية politiaue fiscale

2-التشريعات الضريبية. Législation fiscale.

3-الإدارة الضريبية. Administration fiscale.

ووفقا للمفهوم الواسع للنظام الجبائي، فإن هذا الأخير يركز على ركنين أساسيين هما:

- الهدف: بما أنّ كل نظام جبائي يسعى إلى تحقيق أهداف محددة، ضمن السياسة الجبائية التي
 تحددها الدولة وفق سياستها الاقتصادية. فإنّ هذه الأهداف تختلف من بلد إلى آخر، والهدف من
 النظام الجبائي في البلدان المتقدمة مثلا، هو أن ينظر إليه باعتباره مصدرا من المصادر الرئيسية
 للتمويل، وهو وسيلة فعالة كذلك لتمكين الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية،
 وتوجيه الأنشطة الاقتصادية عن طريق المعاملة الضريبية من أجل تشجيع البعض، أو إعادة
 توزيع الدخل من خلال تقسيم جزء منه واعتماد الخدمات العامة أو التقارير المتعلقة بأسر
 الموظفين المنخفضة الدخل ، أما بالنسبة للدول النامية، فإن أهداف النظام الجبائي تتمثل أساسا
 في تشجيع المدخرات والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي المفرط،
 وتعمل على تعبئة وتوجيه الموارد الاقتصادية لأغراض التنمية؛ لأن الضريبة هي أهم أدوات الادخار
 الإلزامية في تمويل مشاريع التنمية، وعلى هذا الأساس، يتم تشكيل أهداف نظام فرض الضرائب

على البلدان تبعا لظروفها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ومتابعة التطورات المرتبطة بهذا الواقع¹.

- الوسيلة: يقصد بالوسيلة هي مجموعة الآليات والوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف المرسومة للنظام الجبائي وتقوم على عنصرين هما:

1. العُنصر الفني: الناحية الفنية للنظام الجبائي، هي مجموعة من الضرائب المختلفة التي تطبق في فترة محددة وفي بلد معين، لأن الضريبة هي وحدة البناء في هذا النظام، والدولة عند اختيار مجموعة الضرائب التي تعتمدها في هيكلها الجبائي، تختار الوسائل الفنية التي يتم من خلالها تحقيق إيرادات عالية. تتميز بالاتساق من جهة، وبمرونة الاستجابة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من جهة أخرى.²

2. العُنصر التنظيمي: يقوم العنصر التنظيمي للنظام الضريبي، على مجموعة القوانين واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية والتشريعات الضريبية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي، والتي تمثل في مجملها طريقة معينة ومُحددة يعمل من خلالها النظام الجبائي وأجهزته المختلفة³، حيث تبرز أهمية العنصر التنظيمي عند فرض ضريبة جديدة أو عند تحديد عناصر وعائها، إذ يجب أن تكون هذه الضريبة متفقة مع الضرائب الموجودة قبلها؛ أي مراعاة التنسيق الضريبي، وذلك حفاظا على وحدة النظام الجبائي.⁴

من خلال ما سبق ذكره، يتضح أن النظام الجبائي وفق المفهومين الواسع والضيق، يعتبر نظاما متكاملا يراد بتطبيقه في زمن وبلد معين، الوصول إلى الأهداف المنشودة والتي هي بالإجمال أهداف السياسة المالية للدولة؛ إذ يقوم هذا الأخير على أسس أولها الهدف وهو أساس صياغة النظام الجبائي بالإضافة إلى الصور

¹ حياة طهراوي، أهمية العدالة الضريبية في تفعيل النظم الضريبية بالدول العربية، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدينة في 16 ديسمبر 2019، ص.2.

² عماد عزازي، إبراهيم لخصاوي، دور النظام الجبائي في تحقيق العدالة الاجتماعية، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدينة في 16 ديسمبر 2019، ص.4.

³ عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في التسيير جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016، ص.19.

⁴ منصور شريفة، عدة أسماء، النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات الضريبية، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدينة في 16 ديسمبر 2019، ص.4.

الفنية (ضرائب ورسوم....) والإطار التنظيمي المتمثل في الإدارة الجبائية ومختلف القوانين والتشريعات المؤطرة لتطبيق النظام الجبائي، من المعروف أن النظام بصفة عامة، هو مجموعة عناصر مرتبطة ومتكاملة تتفاعل معا لتحقيق أهداف معينة، وبقياس هذا على النظام الجبائي، نجد أن الضرائب والرسوم والإطار التشريعي والتنفيذي متكاملة قصد تحقيق أهداف السياسة المالية بصفة عامة والنظام الجبائي بصفة خاصة. وبالتالي فإن النظام الجبائي يتكون من العناصر التالية:¹

- أهداف محددة؛ هي نفسها أهداف السياسة الجبائية.
- مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة.
- مجموعة التشريعات والقوانين الضريبية، وما يصاحبها من اللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية والتي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الجبائي وأجهزته المختلفة.

ثانيا-أهداف النظام الضريبي

تتلخص أهدافه فيما يلي:

يسعى أي نظام جبائي إلى تحقيق أهداف محددة، وهي نفسها أهداف السياسة الجبائية التي تنتهجها الدولة وفق سياساتها الاقتصادية؛ لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى، يمكن حصر أهم أهداف النظام الجبائي في النقاط التالية:

1- الهدف المالي: يتمثل الهدف المالي في الحصول على موارد مالية وحصيلة ضريبية وفيرة، من أجل أن تستثمرها الدولة في نشاطاتها الاقتصادية، ويعتبر هذا الهدف من أقدم أهداف الضريبة، وعموما فهو يمثل هدفا أساسيا من فرض الضرائب في النظرية التقليدية²، نظرا لأن الدولة تحتاج موارد مالية لتغطية نفقاتها؛ سواء تلك المتعلقة بالتسيير، أو التجهيز، مما يجعل الحصول على المورد المالي أهم دواعي فرض الضرائب.

2- الهدف الاقتصادي: تعتبر الضرائب أحد أهم الأدوات المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أغراض وأهداف اقتصادية من خلال استخدام الضريبة لعلاج حالات التضخم والكساد والتأثير على العملة المحلية، بالإضافة إلى الدور المهم لها في تحريك الاقتصاد المحلي ودعم التصدير الخارجي، وتحدد أغراض الضريبة بصفة أساسية في تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها من أجل خدمة أغراض التنمية، ولذلك فهي تستخدم في تشجيع المدخرات

¹ يونس البطريق، المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الإسكندرية، ص 7.

² قاشي يوسف، واقع النظام الجبائي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه في اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015، ص 28.

وكذلك في التأثير على الميل للاستثمار وتوجيهه نحو الأنشطة الاقتصادية المراد تنميتها، كما تستخدم الضريبة كأحد أدوات تنفيذ الخطة الاقتصادية، وتشجيع بعض النشاطات الاقتصادية.¹

فالنظام الجبائي عبارة عن سياسة اقتصادية مجسدة عمليا لتحقيق توجهات الدولة كإعفاء بعض الأنشطة من الضرائب إذا كان توجه الدولة تشجيع الاستثمار فيها أو الإعفاءات المقدمة لمنطقة قصد زيادة التنمية فيها، كذلك قد تستعمل الضرائب من خلال رفع نسبيها أو توسعة أوعيتها في حالة التضخم، بهدف سحب السيولة من السوق والعكس في حالة الكساد.

3-الأهداف الاجتماعية: تساهم الإيرادات الجبائية في تقليل التفاوت بين طبقات المجتمع الواحد، عن طريق إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، والهدف من ذلك تحقيق العدالة الاجتماعية، أو رفع معدل الضريبة على المنتجات الضارة كالسجائر والخمور.... إلخ، لغرض الحد من الآفات الاجتماعية، أو عن طريق إعفاء الهيئات التي تهدف للنفع العام من دفع الضريبة؛ كالمستشفيات والجمعيات الخيرية². لعل أوضح مثال على التقليل من التطبيقية في المجتمع، ما جاء في قانون المالية لسنة 2020؛ حيث تم فرض ضرائب على الثروة.

4-الأهداف السياسية: قد تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية؛ كتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها، وذلك عن طريق تخفيض الضرائب الجمركية على الواردات، أو حتى الإعفاء منها، أو رفعها في حالة الرغبة في الحد من التجارة منها، وتستخدم الحكومة العديد من الوسائل الفنية لتحقيق هذه الأغراض الداخلية³. على سبيل المثال يمنح سفراء الدول إعفاء من دفع الضريبة وفق مبدأ المعاملة بالمثل، أو التوجه إلى التنسيق الضريبي بين دول الاتحاد بغية تحقيق المصالح العامة لبلدان دائرة الاتحاد.

¹ حازم أحمد فراونة وفادي صبيح أبونيس، إطار مقترح لزيادة الحصيلة المالية للنظام الضريبي من ضريبة المهن الحرة: دراسة حالة ضريبة المهن الحرة على المهندسين، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدينة في 16 ديسمبر 2019، ص6.

² عامر كمال ومرباح مديحة، سمات النظام الجبائي بين اقتصاديات الدول النامية والدول المتقدمة، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، جامعة المدينة في 16 ديسمبر 2019 ص3.

³ سحنون رمضان ومختاري بولنوار، الإطار النظري للنظام الضريبي الفعال، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، جامعة المدينة في 16 ديسمبر 2019، ص9.

ثالثا-أهمية دراسة النظم الضريبية

تهتم مجموعات من الأفراد بدراسة النظم الضريبية، من بينها أفراد القطاع العائلي وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي ومسئولي القطاعات الاقتصادية في الدولة ودارسي الضرائب، بحيث يهتم القطاع العائلي بتأثير هذه النظم والتغيرات التي تحدثها على مستوياتهم المعيشية وعلى مدخراتهم، ومن ثم على مدى رغبتهم في زيادة أو تخفيض ساعات عملهم، بينما يهتم رجال الأعمال الوطنيين والأجانب بتأثير التغيرات الضريبية على مستويات أرباحهم ومن ثم الحافز نحو الاستثمار في مجالات معينة مقارنة بغيرها من المجالات وعلى كيفية الاستفادة من الحوافز الضريبية التي تقدمها الدول، ومدى إمكانية نقل العبء الضريبي وأخيرا كيفية الاستفادة من القوانين الضريبية في اختيار التقنية الإنتاجية.¹

بينما يهتم المسؤولون الحكوميون بتأثير التغيرات الضريبية على مستويات العمالة والادخار والاستثمار المحلي في المجتمع، وتأثير هذه النظم على حجم الحصيلة الضريبية التي يحتاجها المجتمع لتمويل النفقات العامة وعلى مدى تحقيق العدالة في توزيع الدخل، كما يهتمون بعقد المعاهدات الضريبية الدولية التي تمنع الازدواج الضريبي، وأيضا بدراسة مدى تأثير اتفاقيات التجارة الحرة وتخفيض معدلات الرسوم الجمركية على المتغيرات الاقتصادية الكلية للمجتمع وعلى ميزان المدفوعات بها، وأخيرا يهتم المسؤولون الحكوميون بدراسة ظاهرة التنسيق الضريبي الدولي - مع الاتجاه الواضح لمختلف الدول نحو تفضيل إقامة تجمعات اقتصادية كبرى من اجل تشجيع معدلات النمو الاقتصادي وزيادة سرعته.

أما بالنسبة لدراسي الضرائب وباحثيها فان هذه الدراسة تمكنهم من تقويم هذه النظم ومعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها، ومدى إمكانية اقتباس بعض أحكامها وتطبيقها في الشرائع الضريبية الوطنية بما يساهم في زيادة فرص نجاحها.²

¹ المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، 2001، ص 05.

² نفس المرجع: ص 06.

المحور الثاني:

علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي

الأهداف التعليمية

- الهدف الأول: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي
- الهدف الثاني: علاقة النظام الضريبي بالنظام الاجتماعي
- الهدف الثالث: علاقة النظام الضريبي بالنظام السياسي

أولا-علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي

يتأثر النظام الجبائي بجملة من المتغيرات التي يتقاطع معها خلال تطبيق أهدافه، هذه المتغيرات تختلف من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف سياساتها وأنظمتها.

ويتغير هيكل النظام الجبائي حسب النظام الاقتصادي السائد أو النموذج الاقتصادي للبلد؛ فالهيكل الضريبي للاقتصاد الرأسمالي، لا يتلاءم مع الهيكل الضريبي للاقتصاد الاشتراكي، والهيكل الضريبي للدول المعتمدة على الصناعات الاستخراجية والثروات الباطنية، لا يتوافق مع الدول المصنعة والتجارية والهيكل الضريبي للدول المتقدمة، لا يمكن تطبيقه على البلدان النامية أو الفقيرة، ومن ناحية أخرى، فإن بناء الهيكل الضريبي لأهداف اقتصادية، يحتم على صانعي القرارات في هذه البلدان، النظر إلى مختلف الظواهر الاقتصادية الكلية والجزئية التي تتركب الكيان الاقتصادي الخاص بالبلد تبعا لمكونات النظام الجبائي المتاح أو إصلاحه، فكل بلد لديه خلل في مؤشرات ما مثل التضخم والبطالة، يتعين عليه صياغة النظام الجبائي حسب نظامه الاقتصادي¹. فالمتغير الاقتصادي يعد من أهم المتغيرات تأثيرا في النظام الجبائي لما بينهما من علاقة، لأنّ الوعاء الضريبي الذي تفرض عليه مختلف الضرائب والرسوم، هو نتاج النشاط الاقتصادي المحدد للنظم الضريبية للدول.

أما بخصوص المنهج الاشتراكي وعلاقته بالنظام الجبائي، فجميعنا يعلم أن من سيمات الاشتراكية الملكية العامة لوسائل الإنتاج لذلك فهي تعتبر مسؤولة عن تحقيق الأهداف العامة للمجتمع، وهذا ما يؤكد حاجتها إلى نظام جبائي ذو حصيلة أوسع يسمح لها بتغطية حجم النفقات المتزايدة، حيث تعمد لفرض الجزء الأكبر من ضرائبها على القطاع العام، الذي يخلو من أي ملكية أوزمة خاصة، وبالتالي تُسقط إلزامية فرض ضريبة على الدخل باعتبارها مُوزعة من طرف الدولة، وهي الوحيدة التي تُحدد طبيعتها بصفة مباشرة عند القطاعات التي ترى أنها ملزمة بالخضوع للضريبة².

في حين يتميز النظام الرأسمالي بالملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، وضيق حيز دور الدولة في النشاط الاقتصادي؛ حيث تترك المجال لحرية التملك والاختيار والتعاقد، كما تُترك الأولوية للفرد الذي يدفع بعجلة النشاط الاقتصادي مع تمتعه بسيادة المنافسة الحرة... وفي ذات السياق، لم يعد يقتصر دور الدولة فقط على إشباع الحاجات العامة، بل يتعدى ذلك ليصبح فاعلا أكثر من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي

¹ عبد المالك لخضر، النظام الجبائي الجيد والفعال، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019، ص5.

² سليم بلال وعبد النور بوعلي، النظام الجبائي الفعال وعلاقته بتطور النظم الضريبية، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019، ص13.

يطمح إليها؛ لذا أضحت الوسائل غير المباشرة والمتمثلة في الأدوات الاقتصادية المعتمدة سياسيا (من بينها السياسة الضريبية) تلعب دورا رئيسا في تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية التي تضعها المجتمعات نصب أعينها¹؛ حيث تعمل تلك الوسائل على تصحيح مسار الاقتصاد، وتوجيهه من خلال تدخلاتها الإيجابية، وهي من أساسيات النظام الجبائي.

وعلى صعيد آخر، يُعد النظام الاقتصادي المختلط، مزيجا بين النظامين الاشتراكي والرأسمالي، حيث يعتبر الملكية العامة لوسائل الإنتاج "قطاع عام"، أما بالنسبة للملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، فهي بمثابة "قطاع خاص" في منظور النظام الاقتصادي المختلط، وعليه فإن النظام الجبائي لهذه المنظومة الاقتصادية لابد أن يُراعي ويتوافق مع خصائص وميزات النظام الجبائي الاشتراكي والنظام الجبائي الرأسمالي حتى يتمكن من تغطية وتمويل النفقات العامة عن طريق الإيرادات، كما يسعى أيضا إلى توجيه النشاطات الاقتصادية.²

يمكن أن يؤثر النظام السائد في بلد ما على اختيار النظام الضريبي الملائم، إذ تختلف الاقتصاديات من حيث ارتكازها على بعض القطاعات التي تعتبر محركا للاقتصاد مثل المحروقات في الجزائر، كما أن القطاعات الاقتصادية لا تعرف نفس درجة النمو في كل الاقتصاديات، وهذا الوضع هو الذي يدفع السلطات الحكومية على الارتكاز على بعض قطاعات النشاط لتحقيق أكبر عائد ضريبي، كما أن ضعف بعض قطاعات النشاط يدفع بالسلطات إلى البحث عن تنشيطها وترقيتها باستخدام الضريبة.

وتتميز النظم الضريبية في الدول المتقدمة ب:

-ارتفاع الحصيلة الضريبية.

-ارتفاع حصيلة الضرائب المباشرة وتدني أهمية الضرائب غير المباشرة من مجموع الإيرادات.

- مرونة الهيكل الضريبي: يكون النظام الضريبي مرنا إذا أدى الارتفاع في الدخل الوطني إلى ارتفاع الحصيلة بنفس النسبة أو أكثر، ويكون غير مرنا إذا كانت نسبة الزيادة في الحصيلة أقل من تلك الحاصلة في الدخل الوطني.

أما في الدول النامية فهي تتميز ب:

¹سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص23.

²بن سنة ناصر، دور الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية بما يسمح بتحقيق الأهداف الاقتصادية والسياسية للدول، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدينة في 16 ديسمبر 2019، ص10.

-انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي.

-ارتفاع حصيلة الضرائب الغير مباشرة.

-عدم مرونة النظام الضريبي.

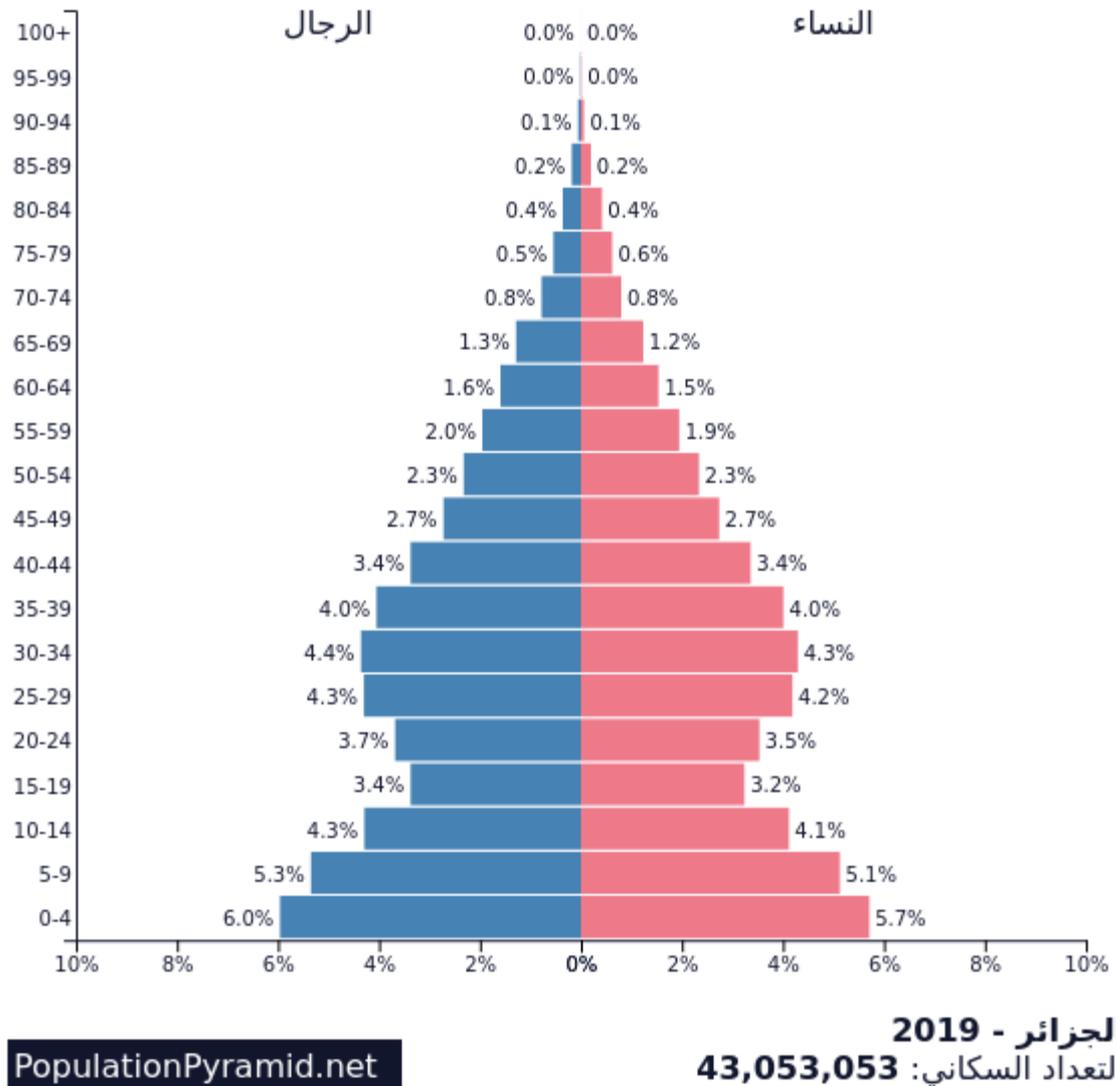
-المعالجة الغير الكافية لقضية العدالة الضريبية.

ثانيا-علاقة النظام الضريبي بالنظام الاجتماعي

تلعب العديد من العوامل الاجتماعية دور كبير في رسم معالم النظام الضريبي المطبق في دولة أو إقليم معين، ومن بين هذه العوامل نجد:

1-الهيكل السكاني: يؤثر الهيكل السكاني لمجتمع ما على تكوين النظام الضريبي، وهذا لكون المجتمعات التي تكون تركيبها البشرية مكونة من أفراد في سن العمل تكون أقدر على خلق الدخول والثروات، ومن ثم تشكل أوعية ضريبية قادرة على تحمل الأعباء الضريبية على عكس المجتمعات التي تكون غالبية أفرادها مشكل من الأفراد والشيوخ، لكون هذه الشريحة تستهلك من الدخل الوطني أكثر مما تضيفه.

الشكل رقم 01: التعداد السكاني في الجزائر لسنة 2019



source: <https://www.populationpyramid.net/ar/%D8%A7%D9%84%D8%AC%D8%B2%D8%A7%D8%A6%D8%B1/2019/>

2-درجة الوعي: فهم القصد من دفع الضريبة، الاقتناع بالزامية الضريبة، المبادرة إلى تسديد الضريبة، عدم السعي إلى التهرب من دفعها.

إن النظام الاجتماعي السائد في المجتمع أثره مباشر على هيكل النظام الضريبي، فمن الواضح أن معدل الزيادة في السكان له أثر بالغ على النظام الضريبي، فالدول التي تسعى إلى تشجيع النسل لأغراض ما ستسعى لمنح إعفاءات وتخفيضات ضريبة، أما الدول التي تعاني من كثافة سكانية كبيرة فسيكون الوضع معاكسا تماما لما سبقن كما تؤثر عادات المجتمع وقيمه الأخلاقية وتقاليده على النظام الضريبي، ففي الدول المتشعبة بقيم الدين الإسلامي والتي تنتشر فيها بعض الآفات الاجتماعية كتعاطي الخمر بأنواعها والمعاملات الربوية، يصبح

للضرائب دورا بارز في نظامها الضريبي، ونجد حصيلة هذه الضرائب قليلة بل تكاد تكون منعدمة والعكس بالنسبة للدول الأخرى والتي لا تتمسك بأحكام الدين الإسلامي، فإن حصيلة الضرائب على المعاملات المالية بالفائدة، تكون مرتفعة حتى لو كانت النسب المفروضة عليها منخفضة وذلك نظرا لكثرة المعاملات في المجالات المالية.¹

ثالثا-علاقة النظام الضريبي بالنظام السياسي.

للنظام السياسي السائد في بلد ما تأثير كبير على الأهداف التي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها وعلى الصور الفنية التي يتضمنها بالإضافة إلى تأثيره على طريقة العمل التي يعمل بها، فإذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع هو النظام الديمقراطي حيث تتعدد الأحزاب السياسية، وتزداد فرص مشاركة الأفراد في اتخاذ القرار وتظهر العديد من جماعات الضغط السياسي بمختلف الاتجاهات (نقابات عمالية، أحزاب سياسية، نقابات مهنية،....)، فمن المتوقع في مثل هذه الظروف أن يتم صياغة النظام الضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، ومن المتوقع أن تزداد أهمية الاعتبارات الموضوعية في اختيار مكونات النظام الضريبي حيث يتم تفضيل نوع معين من الضرائب على حساب نوع آخر، نظرا لكونه أكثر مساهمة، لكن وجود اعتبارات موضوعية لا يعني إهمال الاعتبارات الشخصية، حيث أن جماعات الضغط السياسي (اللوبيات) قد يرتبط وجودها ببعض المصالح الاقتصادية فمن المحتمل أن تحاول هذه الجماعات ذات النفوذ الاقتصادي التأثير على القرار السياسي بما يحقق مصالحها الاقتصادية، عن طريق الحصول على العديد من المزايا الضريبية.

¹ خيرة داود، نعيمة بوكثوم، مقومات النظام الضريبي الفعال، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019، ص5.

المحور الثالث:

قياس فعالية النظام الضريبي والعوامل المقيدة له

الأهداف التعليمية

- الهدف الأول: إبراز مفهوم فعالية النظام الضريبي
- الهدف الثاني: كيفية قياس فعالية النظام الضريبي
- الهدف الثالث: معرفة معوقات فعالية النظام الضريبي

تشكل فعالية النظام الضريبي إحدى الاهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية حيث بقدر ما يكون النظام الضريبي فعّالا بقدر ما تكون الانعكاسات إيجابية على الاقتصاد الوطني. ويشكل مستوى فعالية النظام الضريبي المحدد الرئيسي لمدى قدرته على تحقيق أهدافه، ولما كان النظام الضريبي يعمل ضمن متغيرات كثيرة فإن فعالية هذا النظام تتوقف على طبيعة النظام الضريبي في حد ذاته وكذا على طبيعة العوامل الأخرى.

لقد أدرج النظام الضريبي الجزائري في منطوق الإصلاحات المنتهجة في بلادنا والتي تقوم على أساس عقلنة الأداء الاقتصادي والتعامل مع منطوق السوق الحر قصد تكييفه مع الواقع الجديد وزيادة فعّاليته، فقد شهد النظام الضريبي عدة تعديلات منذ الاستقلال خاصة في سنة 1992م.

أولا- مفهوم فعالية النظام الضريبي وطرق قياسها.

1- مفهوم فعالية النظام الضريبي:

نقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفاءها كلياً أو جزئياً من الضريبة أي أن الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي ما، كالتوازن الجهوي. كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي، بحيث المشرع الضريبي يراعي الوضع الاجتماعي للأفراد من خلال إعفاء الأفراد ذات الدخل المنخفض واختلاف المعاملة الضريبية للأفراد حسب الوضع المالي والاجتماعي، وذلك من أجل تحقيق التضامن الاجتماعي. ونتيجة تعارض أهداف النظام الضريبي يتعين على المشرع الضريبي أن يحدث تقارب وتوازن فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة به. ولتحقيق فعالية النظام الضريبي يجب مراعاة الاعتبارات التالية: مصلحة المكلف، مصلحة الدولة، مصلحة المجتمع.

2-مداخل قياس الفعالية الضريبية:

أوجد الباحثون ثلاث مداخل لقياس فعالية النظام الجبائي يكمن تلخيصها كما يلي:

أ - مدخل الأهداف: بناء على مدخل الأهداف، فإن فعالية النظام الجبائي تُقاس بإمكانية تحقيقه للأهداف التي يركز لأجلها أثناء تصميمه، وفي هذا الجانب يُنظر إلى التوفيق بين الأهداف وإمكانية المفاضلة والتفضيل، أو اجتماع الأهداف معا لذا كان لمدخل الأهداف مداخل فرعية تمكن من تحليل النقاط السابقة¹. يمكن ذكرها كالتالي:

- مدخل الهدف السائد: يُقصد بالهدف السائد بأنه الهدف الرئيسي المعلن مثل حجم الحصيلة الجبائية المنتظر تحصيلها، أو عدد المشاريع الاستثمارية الواجب إنجازها نتيجة التحريض الضريبي للاستثمار². وفق هذا المدخل وجب التضحية ببعض الأهداف من أجل التركيز على الهدف الذي يعتبر الأهم والذي يتم اختياره نتيجة لأهداف السياسة الجبائية وبالتالي مالية للدولة.
- مدخل تعدد الأهداف: غالبا ما تسعى الحكومة عند فرض الضرائب إلى تحقيق أكثر من هدف في وقت واحد، لذا فإن حجم الحصيلة الجبائية لا يمثل المقياس الكامل لفعالية الضريبة، وبالتالي يمكن قياس تلك الفعالية بقدرة النظام الجبائي على تحقيق أكثر من هدف، مثل أقصى حصيلة ضريبية ممكنة مع أكبر قدر من العدالة الضريبية إضافة إلى تمتين الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، إلا أن تحقيق الكثير من الأهداف ليس بالأمر السهل، يتطلب ذلك تحديد الأهداف الأكثر أهمية دون إهمال باقي الأهداف³. نظرا لارتباط النظام الجبائي بعدة عوامل اجتماعية، اقتصادية وسياسية، فإن صياغة أهداف هذا النظام وجب فيها أخذ هذه العوامل بعين الاعتبار هذا ما يجعل فعالية النظام الجبائي ترتبط بعدة أهداف.
- مدخل الأهداف المرحلية: يستند هذا المدخل على أن النظام الجبائي هو مجموعة من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، هذه الأهداف مقسمة من الناحية الزمنية إلى أهداف قصيرة ومتوسطة الأجل،

1ناصر مراد، فعالية النظام الجبائي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص76.

2فدوى خنفري، الزيد علي، مدى فعالية النظام الجبائي الجزائري في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 12 العدد 2، 2019، ص164.

3عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي: واقع وتحديات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسنية بن بوعلي شلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014، ص29.

وبالتالي تقاس فعالية النظام الجبائي بقدرته على تحقيق هذه الأهداف المرحلية، أي يمكن اتخاذ الزمن كمعيار لقياس فعالية النظام الجبائي.¹

ب- مدخل الموارد: يقوم هذا المدخل لقياس الفعالية الضريبية على مدى قدرة النظام الجبائي على الحصول على موارد من البيئة الخارجية وتأمينها، أي القدرة على استغلال وتوفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المحيطة به، مع الاستخدام الأمثل لهذه الموارد، ومن بين عيوب هذا المدخل أنه يركز على الوسائل اللازمة ويهمل الجوانب الأخرى ذات صلة بالفعالية الضريبية مثل التشريع الضريبي والوعي والثقافة الضريبية للمكلفين.²

ج- المدخل المالي: يُعتبر هذا المعيار كمي لفعالية الضريبة لحصيلة الجباية سواء كانت كلية إجمالية أو مفصلة حسب نوع الضرائب، وتقاس وفق العلاقة التالية:

الفعالية المالية للضريبة = حصيلة الضريبة للاقتطاعات الفعلية / حصيلة الضريبة للاقتطاعات التقديرية.³

كلما اقتربت النسبة من الواحد، كلما كان النظام أكثر فعالية، وكلما كانت الفجوة الحاصلة بين الاقتطاعات المحصلة والاقتطاعات المقدرة أكبر، كان ذلك مؤشرا على عدم فعالية النظام الجبائي.

معدل تغطية النفقات = الحصيلة الضريبية / مجموع النفقات العامة.

معدل التنفيذ = الحصيلة الضريبية الفعلية / الحصيلة الضريبية المقدرة.

¹ جازية أمير، عاشور يوسف، المنظومة الجبائية في الجزائر: المشاكل وضرورة الإصلاح، مجلة دراسات جبائية، المجلد 7 العدد 2، 2018، ص 77.

² حريم حسين، إدارة المنظمات من منظور كلي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 94.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص 114.

ثانيا-معوقات فعالية النظام الضريبي

1- جمود الأنظمة الجبائية: يؤدي بقاء نظام ضريبي معين في دولة معينة لفترة طويلة نسبيا إلى خلق تقاليد فنية وإدارية ترتبط بطبيعة الأوعية الضريبية التي يضمها هذا النظام من جهة، وبإجراءات تقديرها وربطها وتحصيلها وتنظيم إدارتها من جهة أخرى، وتؤدي هذه التقاليد بدورها إلى ارتباط المكلفين والإدارة الضريبية بها على وضع يجعل من تغييرها سواء بفرض ضرائب جديدة أو إلغاء أو تعديل ضرائب قائمة أمرا يلقي معارضة من الجانبين، وينشأ الجمود الضريبي نتيجة لما يمكن تسميته بظاهرة الاعتياد الضريبي التي تفسر بطء الإجراءات الضريبية.

إن بقاء نظام جبائي لفترة زمنية طويلة دون أن يطرأ عليه أي تغيير، يؤدي إلى خلق تقاليد فنية وإدارية وإجراءات معينة تتعلق بطريقة إعداد الضريبة، تحصيلها، طرق الطعن فيها، ونتيجة هذا التعود على تلك الإجراءات يرجع الاعتقاد بأنها تقاليد لا يمكن تجاوزها، وينتج عن ذلك المعارضة لكل المحاولات التي تهدف لإنشاء ضرائب جديدة أو تعديل أو إلغاء ضرائب قائمة. لذلك فالجمود الجبائي يشكل عائقا كبيرا في إحداث أي إصلاح جبائي¹، ويرجع هذا الجمود لسببين رئيسيين هما:

أ- التقاليد الفنية: تتمثل التقاليد الفنية في استمرار إخضاع نفس العناصر المشكلة لأوعية الضرائب المفروضة بصورة تجعل من الصعب إجراء عليها أي تعديل، لما يواجهه من معارضة المكلفين، ونفسر هذه الظاهرة بما يعرف بالتخدير الضريبي الذي يعتبر أن الضرائب القديمة أفضل من الضرائب الجديدة، ولذلك من ناحية انخفاض حساسية المكلفين الذين تعودوا على أدائها. وعلى هذا الأساس يجب أن تكون الضرائب الجديدة بسيطة ولا تشكل عبئا ثقيلا على المكلف، بقصد تجنب ما قد يثيره فرضها من معارضة المكلفين أو صعوبة من جانب إدارة الضرائب، وعند استقرارها يمكن زيادة معدلها أو توسيع وعائها بطريقة تدريجية.²

ب- التقاليد الإدارية: كما أن تعود موظفي الإدارة الضريبية على طرق معينة في ربط وتحصيل الضرائب، سيكون لهم الاعتقاد بأفكار جديدة، ما يجعلهم يعارضون بدورهم أي إحداث إلغاء لضرائب معينة، ولتفادي

¹ نظيرة قلادي، دور النظام الجبائي الجزائري في دعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: دراسة ميدانية بالمؤسسات الصناعية لولاية قسنطينة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017، ص 9.

² ناصر مراد، فعالية النظام الجبائي وإشكالية التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 163.

وقوع هذه المعارضات، فإنه يجب إخضاع أعوان الإدارة الجبائية لبرامج تكوين مستمرة وتحضيرهم بشكل مسبق لأي تعديلات جوهرية قد تمس بنية النظام الجبائي.¹

2- الفساد الاقتصادي والضريبي: تعاني مختلف الدول سواء المتقدمة أو النامية من وجود نشاطات خفية وغير شرعية والتي لا تخضع لأي نوع من الضرائب وتعكس هذه النشاطات المرتبطة بمظاهر الفساد انحراف الآليات الاقتصادية والتي ترجع للأسباب التالية:

- الاستهتار بهيبة الدولة، تفاقم ظواهر اللاتكافؤ الاقتصادي، انخفاض في مستوى المعيشة لدى فئات واسعة من السكان.

ترتبط ظاهرة الفساد بالبعد الأخلاقي المنحرف، وتشكل إحدى العقبات الكبيرة التي تعرقل فعالية النظام الضريبي، حيث أنها تشجع التهرب الضريبي وتفسد الحوافز الضريبية وتعمل على توزيع الحصيلة الضريبية لصالح غير المستحقين لها، مما يؤدي إلى شلل في أركان وأسس النظام الضريبي القائم.

ومن أهم مظاهر الفساد الاقتصادي نجد: البيروقراطية، المحسوبية، الرشوة، استغلال النفوذ.

3- الضغط الضريبي: يعتبر مؤشرا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، أي بمعنى آخر مستوى الضغط الضريبي يعبر عن نسبة الاقتطاع الضريبي إلى بعض المقادير الاقتصادية والتي تكون في العادة:

- الناتج المحلي الخام؛

- الناتج الوطني الخام؛

- مجموع الاقتطاعات العامة؛

المفهوم الضيق للضغط الضريبي = $\frac{\text{الإيرادات الضريبية}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي (le BIP)}}$

المفهوم الواسع للضغط الضريبي = $\frac{\text{الإيرادات شبه الضريبية} + \text{الإيرادات الضريبية}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي (le BIP)}}$

أ- أنواع الضغط الضريبي.

- الضغط الضريبي الفردي: يعتبر الضغط الضريبي الفردي، مقياسا لما يتحمله الفرد من الضرائب.

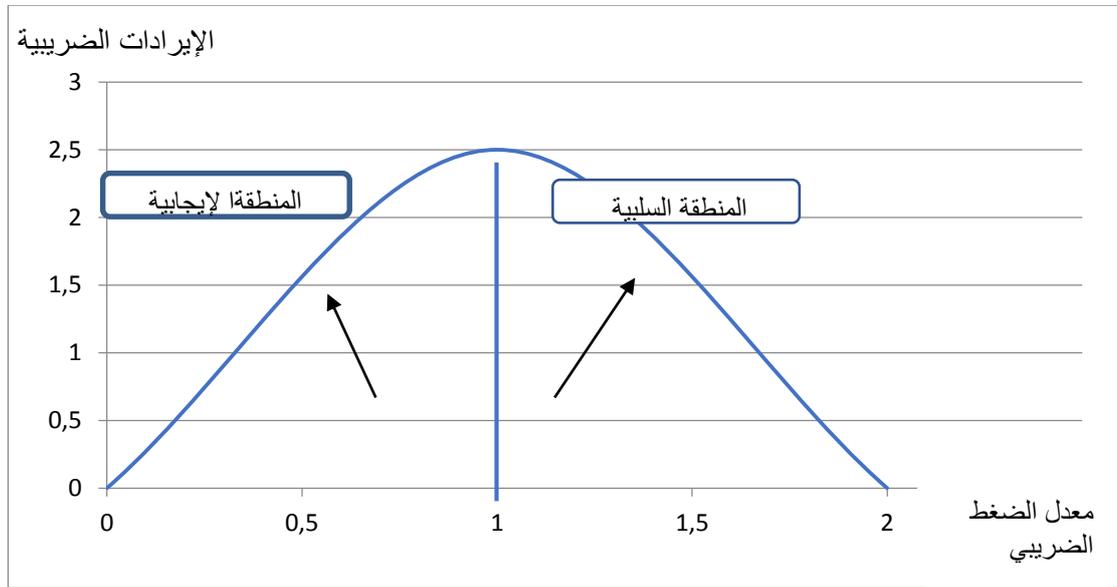
¹ يوسف نور الدين، السياسة الجبائية في دول المغرب العربي وإشكالية التنسيق في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي، مرجع سابق، ص55.

$$\text{- الضغط الضريبي الإجمالي} = \frac{\text{الإيرادات الضريبية الإجمالية}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي}} * 100.$$

ب- معدل الضغط الضريبي الأمثل: لقد حاول الكثير من الاقتصاديين تحديد المعدل الأمثل للضغط الضريبي الذي لا يجوز تعديله، وهذا منذ الفيزيوقراط الذي نادوا بأن لا يتعدى الإقطاع الضريبي معدل 20% من دخل المكلف، أو كما هو الحال لبعض الاقتصاديين الكلاسيك أمثال «برودون» الذي يحدد معدل الإقطاع الضريبي بـ 10% وعند المحدثين فقد حدده COLLIN CLARK بـ 25% من الدخل القومي.

إن الضريبة المنخفضة يمكنها أن تنعش الاقتصاد، ويرفع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية ملائمة، لكن تحدي عتبة معينة للضغط الضريبي يعود سلبا على الموارد المالية وعلى الاقتصاد، ولقد وضع الاقتصادي الأمريكي " آرثر لافر " Arether lefer ذلك من خلال المنحنى المنسوب لاسمه. " منحنى لافر" والذي فحواه " كثرة الضريبة تقتل الضريبة" TROP D'IMPOT TUE L'IMPOT أي تعدى الضغط الضريبي لعتبة معينة، يمكن أن يخفف الموارد المالية.

الشكل 02: منحنى لافر



المصدر: ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2016، ص 141.

يبين هذا المنحنى أن رفع معدل الضريبة إلى غاية القيمة A يعلن زيادة الإيرادات الضريبية إلى حد قمة المنحنى، والاستمرار في رفع معدل الضغط الضريبي مابعد القيمة A ينزع حافز العمل والكسب لدى الممولين مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية وهذا ما توضحه لنا المنطقة السلبية من المنحنى.

كما يمكن إبراز معدل الضغط الضريبي في الجزائر من خلال الجدول التالي:

جدول 01: معدل الضغط الجبائي في الجزائر للفترة 2012-2017

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017
نسبة الضغط خارج المحروقات (%)	15.06	15.6	13	13.9	12.5	14.2

المصدر: مصباح حراق، ربيع قرين: تقييم فعالية النظام الضريبي-دراسة تحليلية للفترة (2000-2018)، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، المجلد 16، العدد2، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف، ميله ديسمبر 2019، ص16.¹

يبقى معدل الضغط الضريبي في الجزائر خارج قطاع المحروقات بعيدا عن كثير من الأرقام المسجلة في بعض مناطق العالم لسنة 2018، سجلت دول منظمة التعاون والتنمية OCDE معدل 36.2% موزعة كمايلي: 26.9% الدول الأمريكية بالمنظمة، 38.4% الدول الأوروبية بالمنظمة، 30.4% للدول الأخرى.

4-الازدواج الضريبي الدولي

أ-تعريف الازدواج الضريبي: يقصد به فرض نفس الضريبة وعلى نفس الشخص أو المكلف لأكثر من مرة وفي نفس المدة. وله نوعان، الازدواج الضريبي الداخلي والازدواج الضريبي الدولي، ولمعالجته يجب تنظيم الضريبة وعقد الاتفاقيات الجبائية الدولية.

ب- أركان الازدواج الضريبي: الازدواج الضريبي الدولي: تؤدي ممارسة كل دولة لحقوق سيادتها الضريبية-التي قد تتعدى نطاق أقاليمها-وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي بما تنطوي عليه من زيادة العبء الضريبي نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب، ومن الحد من المزايا المالية التي تسعى الدول إلى تحقيقها من وراء تشجيع الاستثمارات الدولية وتدعيم علاقتها الاقتصادية والتجارية.² وتتعدد الأسباب التي يكفي توافر إحداها لنشأة الازدواج الضريبي الدولي، وأن كان يمكن حصر هذه الأسباب في أربعة على النحو التالي:³

-وحدة الشخص الخاضع للضريبة.

¹ مصباح حراق، ربيع قرين: تقييم فعالية النظام الضريبي-دراسة تحليلية للفترة (2000-2018)، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، المجلد 16، العدد2، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف، ميله ديسمبر 2019، ص16

² يونس أحمد البطريق وآخرون: مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر 1978. ص-ص:180-181.

³ نفس المرجع، ص-ص:178-179.

-وحدة العنصر الخاضع للضريبة.

-وحدة طبيعة أو نوعية الضرائب.

-وحدة الفترة الزمنية أو الواقعة.

5-التهرب الضريبي الدولي

أ- تعريف التهرب الضريبي : يقصد به تلك المخلفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي ، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية ، أو الحركات المادية وذلك كل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، إن التهرب الضريبي يؤثر على فعالية السياسة الجبائية، فهو يقود إلى إنقاص الحصيلة الجبائية، مما يجبر الدولة على تقليص حجم النفقات العامة، وهو ما يؤدي إلى انخفاض حجم الاستثمارات العامة، وهبوط المستوى المعيشي للأفراد، وإضعاف مقدرة الدولة في المحافظة على الأمن وإعادة توزيع الدخل.

ب- أشكال التهرب الضريبي

- حسب المعيار القانوني: يصنف التهرب الضريبي حسب المعيار القانوني باعتبار التأكد من درجة الالتزام الضريبي للمكلف، لذا يمكن أن نميز في هذا الإطار بين أشكال التهرب الضريبي:

* التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي): يقصد به التجنب المقصود من طرف المكلف للنشاط الذي يؤديه، ولما يترتب عليه من الضريبة المستحقة من خلال استغلال ثغرات القانون في التخلص من دفع الضريبة، وهو يعدّ أمرا مشروعاً ولا يؤخذ عليه القانون،¹ وهو يمثل ثلاث حالات:²

■ تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف: "وذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض تجنب الضريبة". مثل نقل ممارسة نشاطه إلى منطقة مراد ترقيتها تتمتع بامتيازات جبائية.

¹ يوسف صلاح حسن، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد الثاني المجلد الثاني، 2018، ص 370.

² ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة، المجلد التاسع العدد 15، 2010 ص 115.

■ تهرب ينظمه التشريع الضريبي: يستند هذا التهرب إلى كون الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة في تحقيق عدة أهداف – مالية اقتصادية واجتماعية -لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة.

■ تهرب ضريبي ناتج عن إهمال المشرع الضريبي: قد يتحقق التهرب الضريبي نتيجة وجود ثغرات في القانون الضريبي.

* تهرب ضريبي غير مشروع (الغش الضريبي): وهو التهرب باستعمال الغش الضريبي، والذي "لا يتحقق إلا بالاتجاه إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها ضياع حقوق الدولة"¹؛ فهو "سلوك أو أنشطة غير قانونية متعمدة تنطوي على انتهاك مباشر لقانون الضرائب للتهرب من دفع الضرائب"².
وحتى يتحقق التهرب غير المشروع من الضريبة، يجب توفر الشروط الآتية:³

■ التّخلص من العبء الضريبي.

■ مخالفة قواعد القانون.

■ استعمال إحدى الطرق الاحتيالية.

وعليه فإن وجه الاتفاق بين التجنب الضريبي والغش الضريبي، يكمن في تقليل حجم الضريبة أو إلغائها، أما أن أوجه الاختلاف بينهما، هو الوضع القانوني للمكلف في حال التجنب الضريبي، أما الغش الضريبي، فهو يعتبر وضعا غير قانونيا⁴. فهذا التصنيف هو الأكثر شيوعا؛ لأنّ معيار القانونية، يُعدّ الأكثر أهمية لدى المكلف بالضريبة؛ فهو أساس التسيير الجبائي تجنبا للخطر الجبائي المتمثل في العقوبات والغرامات التي قد تؤدي إلى تسجيل المكلف في القائمة السوداء للمتهربين عن الضريبة.

¹ محمد خالد المهايبي، التهرب الضريبي وأساليبه مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، القاهرة، 2010، ص:

²Emad Alshrikh. Mohamed AbdAlaffoAladham. Moh d Fayed Qasem. Ammar Ali Yousef. **Factors Affecting Corporate Tax Evasion.** International journal for innovation Education and Research. Vol 4 No 06. 2016. P 03.

³ عبد الرحمان بكر، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، دراسات جبائية، المجلد الرابع العدد 1، 2014، ص 17.

⁴ ماهر معروف النداف وآخرون، حكم فرض الضرائب، مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون، المجلد 44 الملحق 01، 2017، ص 102.



- حسب الحجم: من الضروري الاهتمام بهذا المعيار في تصنيف التهرب الضريبي كونه يسمح بالقياس الصحيح لحجم التهرب في دولة ما، رغم صعوبته، خاصة وأن التهرب الكلي ينتج عليه ما يعرف بالاقتصاد غير الرسمي.

* **التهرب الكلي**: يقصد به جميع الأنشطة الاقتصادية غير المسجلة، والتي تساهم في حساب الناتج الوطني الإجمالي في حالة إدراجها، ويخفيها المكلف بالضريبة عمداً من أجل تجنب الضرائب المستحقة عليه.¹ وهو ما يعرف بالاقتصاد الخفي أو الموازي، أو اقتصاد الظل؛ حيث عرفه "vitotanzi": أنه يشمل مجموع الدخل المكتسبة غير المصرح بها لدى السلطات الضريبية، أو مجموع الدخل غير الواردة في الحسابات الوطنية.²

* **التهرب الجزئي**: من خلاله يتم إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال في بيانات مكلفي الضرائب.³

- حسب درجة التعقيد:

* **التهرب الضريبي البسيط**: يُقصد به كل تصرف أو حذف بنية التخلص من الضريبة، فهو محاولة تضليل بغية تخفيض الضريبة إلى أقل قدر ممكن، من خلال تقديم تصريحات خاطئة عمداً، التأخير أو عدم تقديمها.⁴

* **التهرب الضريبي المعقد**: يمكن تعريفه على أنه استعمال طرق تدليسيه ليس فقط عند التهرب من دفع الضريبة، كذلك محاولة تضليل الرقابة مثل تقديم فواتير مزورة ناتجة عن نية تجنب الضريبة، تضخيم قيمة الأعباء وتخفيض الإيرادات.⁵

من خلال التعاريف السابقة، نستخلص أنه من الصعب التفريق بين التهرب البسيط والمعقد، تبعاً لدرجة التعقيد؛ كون التمييز بينهما يخضع إلى التقدير الشخصي لمصالح الرقابة الجبائية؛ فالفرق بين حسن نية المكلف من سوءها يخضع للتقدير الشخصي.

¹ ميليكايو ميلود، برنامج العفو الجبائي: مقارنة جبائية لضبط اقتصاد الظل في الجزائر استناداً إلى تجارب دولية، مجلة دراسات جبائية، المجلد الثالث العدد 2، 2014، ص 296.

² حاج قويدر عبد الهادي وبوشري عبد الغني، أثر الرقابة الجبائية على حصيلة الإيرادات الجبائية العادية دراسة قياسية خلال الفترة 2000-2017، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 2، 2019، ص 878.

³ لكصاسي إبراهيم وبوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 4 العدد 2، 2016، ص 291.

⁴ بكرتي بومدين ويوسفي رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية المجلد 4 العدد 1، 2015، ص 41.

⁵ بكرتي بومدين ويوسفي رشيد، السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي دراسة تحليلية واقتصادية، مرجع سابق، ص 170-171.

- حسب الإقليمية: يُعتبر معيار الإقليمية في تصنيف التهرب الضريبي مهما للغاية؛ فالتهرب الضريبي الدولي، أصبح أفضل خيار للمتهربين من الضريبة.

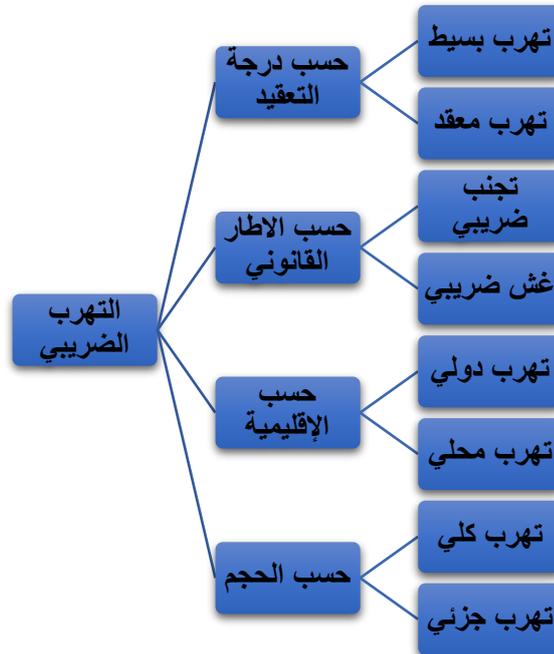
* التهرب المحلي: هذا النوع يحدث في نطاق الدولة الموجود بها؛ بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف، لا تتعدى هذه الحدود، إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي، أو بأساليب أخرى¹.

* التهرب الدولي: التهرب الضريبي الدولي بشكل عام، هو شكل من أشكال التهرب الضريبي، ولكنه يحدث خارج حدود الدولة التي لها الحق في فرض ضريبة على دافع الضرائب، حيث يلجأ دافع الضرائب إلى استخدام جميع الطرق والوسائل المشروعة وغير القانونية عن طريق تحويل أرباحه خارج أراضي الدولة التي يتولى فيها التهرب من الضريبة الداخلية، إذا كانت ذات قيمة عالية أو من خلال استثمار أموالها في الخارج للتمتع بالإعفاءات الضريبية والإعفاءات التي يقرها قانون الضرائب في البلد المضيف²، وتعد البلدان المصنفة كجنان ضريبية الدافع، وراء انتهاج مثل هذا النوع من التهرب: لأن نظامها الضريبي المغربي، يجعل المكلفين الذين تشهد بلدانهم ضغطا ضريبيا مرتفعا، يعتمدون إلى انتهاج التهرب الدولي.

¹ بودلال علي، ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وسياسات التعامل معها دراسة تحليلية، مجلة دفتراقتصادية، المجلد 3 العدد 6، 2013، ص 215.

² حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدنانير، العدد 09، 2016، ص 514.

الشكل رقم 03: أشكال التهرب الضريبي



المصدر: بناء على المعلومات أعلاه

ج- أسباب التهرب الضريبي: يمكن إرجاع ظاهرة التهرب الضريبي إلى عدة أسباب من بينها:

- الأسباب النفسية: تعود إلى ضعف مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف واعتقاده أن الضريبة أداة لإفقار الشعوب.

- أسباب تشريعية: إنّ تعدد تشريعات الضرائب وعدم الاستقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية كما يؤدي تعدد الضرائب إلى زيادة الضغط الضريبي للمكلف مما تجعله يهرب من دفعها.

- أسباب إدارية: تعود إلى العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة، وكذا-نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية، بالإضافة لصعوبة تقدير الوعاء الضريبي واعتماد إدارة الضرائب على النظام الجزافي الذي يقدر قيمة الضريبة بأقل من القيمة الحقيقية.

- وسائل مكافحة التهرب الضريبي: يوجد هناك أكثر من طريقة لمكافحة التهرب الضريبي، وتختلف كل طريقة من دولة لأخرى ونذكر منها كالاتي:

- حق الاطلاع: يجوز لموظفي الضرائب الاطلاع على الوثائق والملفات التي يحوز المكلف وذلك ضمن القانون، مما يجعل المكلف أن يقدم معلومات صحيحة.
- تقديم إقرار مؤيد باليمين: تلجأ بعض التشريعات إلى الطلب من المكلف حلف اليمين بشأن صحة المعلومات التي يقدمها للدوائر الضريبية.
- عدم المبالغة في تعدد الضرائب: يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وأن تتلاءم مع الوضع الاقتصادي السائد وإمكانيات المكلفين.
- الجباية من المصدر: تلجأ بعض الدول إلى جباية الضريبة، من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزينة وتقليل احتمالات التهرب كان تقتطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على العاملين.
- 6- تسربات الضريبة في البلدان العربية: تُرتكب التجاوزات الضريبية، سواء كانت في شكل احتيال أو تهرب ضريبي، وكالهما غير قانوني وغير أخلاقي، في جميع النظم الضريبية بشكل مباشر وغير مباشر، وفي جميع الهياكل الضريبية التصاعدية أو التنازلية، وجميع الشرائح الضريبية الدنيا والعليا والسلطات الضريبية في البلدان المتقدمة والنامية. والتجاوزات الضريبية التي يرتكبها الأفراد-المواطنون أو غير المقيمين-والشركات العامة أو المملوكة من طرف الدولة، والخاصة، والمحلية، والمتعددة الجنسيات تقوض كفاءة الضريبة وعدالتها. وتحدث هذه التجاوزات بحسب مخططات متطورة وعن طريق قنوات مختلفة مشروع وغير مشروع، وهي تقوض جهود تعبئة الموارد العامة، والحيثز المالي، وكفاءة الإدارة، وسيادة القانون.¹
- وتبين التجربة أنه حتى أكثر الهياكل الضريبية إحكاماً من حيث المبدأ لن تتسم بالكفاءة في حال كانت إدارتها غير فعالة أو ضعيفة بفعل التسربات الضريبية غير المشروعة. فالحكومات تخسر عائدات كبيرة بسبب التهرب الضريبي، والمراجعة الضريبية، والاحتيال الضريبي، وليست المنطقة العربية استثناء. فالأرقام تتحدث (1) عن نفسها. فما يتراوح بين 7.8 و36 تريليون من الثروات الخاصة مخبأ في ملاذات ضريبية. و10 في المائة من الناتج المحلي الإجمالي العالمي محتجز في شكل أصول خارجية غير خاضعة للضريبة. ويجري تحويل 3.1 تريليون دولار، هي قيمة الأرباح السنوية للشركات، من البلدان التي يحدث فيها النشاط الاقتصادي إلى عدد (2). (ويتسبب ذلك بخسائر في إيرادات الضرائب المفروضة على الشركات تتراوح صغير من الملاذات الضريبية (3) قيمتها بين 500 و600 مليار وتتراوح حصة البلدان المنخفضة الدخل منها بين 200 (4) و240 مليار دولار سنوياً (5) في شكل

¹ المجلس الاقتصادي والاجتماعي، الأمم المتحدة: النظم الضريبية في البلدان العربية، تسرب الإيرادات الضريبية والتحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي القاهرة، 08 و09 كانون الأول، 2021، ص04.

إيرادات مالية ، أي ما يقارب ربع الفجوة التمويلية السنوية المقدرة الالتزام سدها لتحقيق أهداف التنمية المستدامة في البلدان النامية ؛ ويُفقد منها 8.8 تريليون دولار بفعل التلاعب بقيم الفواتير التجارية تبلغ حصة مليار دولار سنوياً المنطقة العربية منها (5.77)7)

وفي أول تقييم إقليمي للتسرب الضريبي في المنطقة العربية، وجدت الاليسكو أن أربعة بلدان عربية تتكبد نصف الخسائر السنوية في الإيرادات الضريبية الإقليمية، نتيجة للتجاوزات الضريبية المرتكبة من جانب الشركات، وقدرها 5.7 مليار دولار. ويمكن أن تصل هذه الخسائر إلى 30 في المائة من إيرادات ضريبة أرباح الشركات في بعض البلدان العربية المتوسطة الدخل. وتساوي التجاوزات الضريبية المقدرة للمنطقة العربية والتنمية استناداً حدة. الخسائر الضريبية التي أبلغت عنها منظمة التعاون الاقتصادي إلى تقارير كل بلد على وتؤكد هذه النتائج أيضاً عند تحليلها في ضوء تقارير استقصائية إعلامية بشأن الاحتيال الضريبي للشركات.¹

أسئلة وأنشطة خاصة بالفصل:

-حساب الضغط الجبائي لفرد أجير من الجزائر.

-تقدير حجم التهرب الضريبي.

-قياس فعالية النظام الجبائي الجزائري.

-ما الفرق بين الازدواج الضريبي المقصود والغير مقصود.

¹ المجلس الاقتصادي والاجتماعي، الأمم المتحدة: النظم الضريبية في البلدان العربية، تسرب الإيرادات الضريبية والتحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي، القاهرة، 08 و09 كانون الأول، 2021، ص05.

المحور الرابع: محددات تصميم نظام ضريبي جيد

الأهداف التعليمية

- ◉ الهدف الأول: إبراز محددات فيتو تانزي
- ◉ الهدف الثاني: محددات مؤشرات مجموعة العمل الدولية
- ◉ الهدف الثالث: مؤشرات مسجريف

نظرا لتعدد وجهات النظر في تقديم تعاريف للفعالية الجبائية إضافة إلى تعدد مداخل قياسها، تعددت واختلقت المؤشرات التي تستعمل في قياس فعالية هذا النظام، كما أن هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد.

أولا- مؤشرات فيتو تانزي

اقترح "فيتو تانزي" مجموعة من المؤشرات التي إذا توفرت كلها يمكن القول بأن النظام الجبائي المدروس نظام فعال، وتمثل هذه المؤشرات فيما يلي:

1- مؤشر التركيز: ويقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب والجداول والمعدلات ذات إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفاذي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.¹

2- مؤشر التشتت: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب "مزعجة" قليلة الإيراد، وإن كانت موجودة ماذا عن عددها. فمثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الجبائي دون أن يكون لحذفه أثر على مردودية النظام.²

3- مؤشر التآكل: يتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبة الفعلية قريبة من الأوعية الضريبية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا، وإذا ابتعدت الأوعية الضريبة الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.³

¹ جازية أمير، عاشور يوسف، مرجع سابق، ص 78.

² بوعزه صديق وخنوس سميحة، النظام الجبائي والإدارة الضريبية ومقومات نجاحها، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019، ص 7.

³ حراق مصباح، فعالية السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 6، 2012، ص 16.

4- مؤشر تأخيرات التحصيل: يتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة على جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمحصلات الضريبية بفعل التضخم، لهذا يجب أن يتضمن النظام الجبائي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخير في دفع المستحقات الضريبية.¹

5- مؤشر التحديد: يتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الجبائي على المعدلات المحددة، وهذا لا ينفى في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى.²

6- مؤشر الموضوعية: فالضرائب يجب جبايتها عن طريق أوعية يتم قياسها بموضوعية، وهو ما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على حسب ما يخططون لأنشطتهم الشيء الذي يتماشى مع مبدأ اليقين لأدم سميث، أي أن يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما دون أي غموض للمكلف أو لأي شخص آخر حتى لا يضيع حق المكلف، ويتمكن من الدفاع عن حقوقه في حالة تعسف أو سوء استعمال السلطة من قبل الإدارة الجبائية.³

7- مؤشر التنفيذ: ويتعلق الأمر هنا بمدى تنفيذ النظام الجبائي بالكامل وبفعالية، بناء على سلامة التقديرات والتنبؤات بالإضافة إلى كفاءة الإدارة الضريبية من جهة، ومعقولية التشريعات الضريبية الراشدة وقابليتها للتنفيذ من جهة أخرى.⁴

8- مؤشر تكلفة التحصيل: هو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في النفقات وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية.⁵

1 بن فلامي أمال وفراحي بلال، فعالية النظام الجبائي في الجزائر، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدينة في 16 ديسمبر 2019، ص6.

2 حراق مصباح، تحليل كفاءة السياسة المالية ودورها في التخصيص الأمثل للموارد: دراسة حالة الجزائر، مجلة "ميلاف" للبحوث والدراسات، العدد 4، 2016، ص42.

3 علوي شمس نريمان وبن الزاوي عبد الرزاق، أثر إيرادات الضريبة العادية في تمويل الموازنة العامة بالجزائر: دراسة تحليلية للفترة 2000-2018، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدينة في 16 ديسمبر 2019، ص7.

4 يوسف نور الدين، السياسات الجبائية في دول المغرب العربي وإشكالية التنسيق الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي، أطروحة دكتوراه في اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018، ص48.

5 حسين محمود عبد الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الجبائي: دراسة تطبيقية في سورية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2015، ص57.

ثانيا- مؤشرات مجموعة العمل الأوروبية

حددت مجموعة من المعايير الواجب توافرها في النظام الضريبي تتمثل في:¹

- العدالة الراسية أي توزيع الأعباء حسب المقدرة التكليفية للمولين.
- العدالة الأفقية بمعنى ضرورة معاملة الأفراد الذين هم في نفس الوضعية نفس المعاملة الجبائية.
- الحيادية تجاه مختلف الاستثمارات.
- الفعالية أي قدرة الوعاء على تحقيق الأهداف الأساسية.
- البساطة واليقين والشفافية.
- الانسجام والتجانس بحيث إذا كان للمتعاملين نفس النتيجة التجارية فيجب أن يحققوا نفس النتيجة الضريبية.
- المرونة أي ضرورة نمو الأوعية الضريبية مع نمو الأسواق والنشاط مع الزمن.
- وضع آليات رقابية.

ثالثا- مؤشرات ريتشارد موسجراف:

تعبّر عن المتطلبات الواجب توافرها في النظام الضريبي لضمان فعاليته وهي:²

- ضرورة تساوي توزيع العبء الضريبي إذ يجب أن يدفع كل فرد تبعا لحصته العادلة وللقدرة على الدفع مظهران أولهما المساواة الأفقية التي تقتضي بأن يتحمل الممولون الذين هم في وضعيات اقتصادية متساوية أعباء متساوية أما المظهر الثاني فيمثل في المساواة العمودية التي تقتضي أن تكون القدرة على الدفع متناسبة مع المستوى الاقتصادي للممول.
- ضرورة اختيار الضرائب التي تقلل التعارض مع القرارات الاقتصادية أي مع كفاءة السوق.
- ضرورة أن لا يتم استخدام السياسة الضريبية لتحقيق أهداف تتعارض مع هدف تحقيق المساواة ضمن النظام الضريبي.
- ضرورة أن يسمح الهيكل الضريبي للنظام باستخدام السياسة الميزانية لتحقيق أهداف مثل النمو والاستقرار.

¹ ناجي بن يحيى: محاضرات في النظم الضريبية الدولية، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2020/2019، ص 11.

² وارزقي ميلود، دور المؤشرات المالية في تقييم فعالية النظام الجبائي خلال الفترة الممتدة 2010-2018، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 19 العدد 2، 2019، ص-ص: 436-437.



- ضرورة أن يسمح النظام الضريبي للإدارة بالعمل بصورة عادلة وغير اعتباطية وأن يكون أسلوبها واضحا للمكلف وتكون هذه الإدارة ذات كفاءة وتعمل على تخفيض تكلفة التحصيل الضريبي إلى ادني مستوى ممكن.
- بالرغم من تعدد مؤشرات قياس فعالية النظام الجبائي من باحث إلى آخر، إلا أن معظمها يجتمع على نفس النقاط التي تعتبر من مبادئ الضريبة بصفة عامة على غرار العدالة والوضوح والاقتصاد في النفقة.... إلخ.

المحور الخامس: التحديات الضريبية الحديثة التي تواجهها الأنظمة الضريبية.

الأهداف التعليمية

- الهدف الأول: إبراز التحديات الحديثة التي تواجه الأنظمة الجبائية
- الهدف الثاني: التركيز على تحدي جباية التجارة الالكترونية في الجزائر
- الهدف الثالث: الجنات الضريبية.

تتمثل التحديات الضريبية الحديثة التي تواجهها الأنظمة الضريبية في التحديات التالية:

- التجارة والتعاملات الالكترونية.
- استخدام النقود الالكترونية.
- المراكز المالية خارج الحدود (الجنات أو الملاذات الضريبية).
- التسوق من الخارج.
- العجز عن فرض ضرائب على رأس المال المالي.
- التنافس الضريبي بين الدول.

أولاً-تحديات التجارة الإلكترونية

1 -توجهات فرض الضريبة على التجارة الإلكترونية

الواقع أن إخضاع التعاملات الإلكترونية إلى ضرائب ذات طبيعة مزدوجة؛ فمن جهة يرى البعض أن الإعفاء الضريبي أساس لنمو التجارة الإلكترونية؛ حيث أن فرض ضرائب على بعض العملاء بواسطة الحكومات المحلية يُعدُّ كبحًا للنمو التكنولوجي ويرى البعض الآخر من جهة أخرى أن الإعفاء الضريبي للتعاملات الإلكترونية له أثر سلبي على أحد أهم موارد الدولة. ويرى الكاتب Adriel Bettelheim أن الحكومة الفدرالية إذا لم تفرض ضرائب على التجارة الإلكترونية؛ فإن المستهلكون سيخاطرون بتحويل مشترياتهم إلى الفضاء الإلكتروني؛ وهو ما سيعمل على تقليص حصة الدولة من جباية الضرائب، نشير في هذا الصدد إلى ثلاثة اتجاهات وهي:¹

أ-التوجه الأمريكي الألماني: يتميز هذا التوجه بالبساطة في طبيعته؛ يرى هذا الاتجاه أن الجباية على الإنترنت يجب أن تستجيب لثلاثة مبادئ يسهل إعلانها ويصعب تطبيقها؛ وهي:

- مبدأ الحياد: حيث يجب أن لا تعرقل هذه الجباية التجارة الإلكترونية؛
- مبدأ البساطة والشفافية: حيث يتعلق الأمر ببساطة النظام الجبائي وعدم غموضه؛
- مبدأ الملائمة: حيث يجب أن يكون هذا النظام ملائماً للأنظمة الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية.
- ب- التوجه الثاني: يرى هذا الاتجاه أن ظهور تحديات جديدة أمام النظام الضريبي على الإنترنت يجب أن يؤدي إلى إيجاد ضرائب جديدة وقواعد جديدة تختلف عن القواعد الضريبية التقليدية؛ حيث تم اقتراح ضرائب جديدة مثل؛ ضرائب على الاستهلاك؛ ضرائب على المبيعات؛ ضرائب على الدخل ...
- ج- التوجه الثالث: ويعد كوسيط بين السابقين؛ والذي يتضمن احترام التقنيات الضريبية التقليدية مع الأخذ في الحسبان ظاهرة التجارة الإلكترونية؛ حيث يعني جعل الأعوان الاقتصاديون يتحملون المسؤولية بأنفسهم وهذا بحتم على احترام القواعد الجبائية.
- ويظهر هنا النقاش حول إعفاء أو إخضاع التجارة الإلكترونية لضرائب. فتتجه بعض الآراء إلى إعفاء صفقات التجارة الإلكترونية من الضرائب لمدة تتراوح بين 3 و 5 سنوات؛ حيث يستند هذا الرأي إلى مجموعة من الحجج هي بمثابة مزايا وهي :
- تشجيع رجال الأعمال والمشروعات في الدخول في صفقات عبر الشبكة العالمية للإنترنت؛ وهو ما يساعد على اللحاق بركب التكنولوجيا الحديثة وعصر الاتصالات من ناحية؛ وكذا إكسابهم الخبرة في عقد الصفقات

¹Adriel Bettelheim (1999), "Faut-il ou non taxer le Web", In Revue : Problèmes économiques, N°2.622, P30

إلكترونية وما يرتبط به من التعرف والتدريب على الأمور المتعلقة بالتجارة الإلكترونية من ناحية أخرى؛
-تفادي الوقوع في إشكالية الازدواج الضريبي الذي قد يحدث نتيجة فرض الضريبة على عمليات التجارة
الإلكترونية؛

-نظرا لكون التجارة الإلكترونية تعتبر مجالا حديثا؛ فإن عملية فرض الضرائب عليها يتسم بالغموض وعدم
الاستقرار؛ وعليه فإن إعفاء مشروعات التجارة الإلكترونية من الضرائب يتيح فرصة كسب الوقت لدراسة
المعاملة الضريبية لصفقات التجارة الإلكترونية في الدول المتقدمة وأخذ ما يناسب الدول النامية منها؛ كما
يمنح فرصة لتدريب الإطارات الجبائية (مفتشي الضرائب) على التعامل مع تكنولوجيا حديثة؛ من حيث الإعداد
والحصر والفحص والضريبي؛

-أن فرض الضريبة على صفقات التجارة الإلكترونية قد يحد من انطلاقها ويؤدي إلى تعثرها وهي في مهدها في
الدول النامية بصفة خاصة.

بينما تتجه بعض الآراء الأخرى إلى فرض الضريبة على عمليات التجارة الإلكترونية أسوةً بالتجارة التقليدية؛
ويستند أصحاب هذا الرأي إلى:

-أن إعفاء معاملات التجارة الإلكترونية من الضريبة مع إخضاع معاملات التجارة التقليدية للضريبة سوف
يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة وهو أحد المبادئ الأساسية لفرض الضرائب أو الإعفاء منها أو تعديلها؛
-أن الصعوبات التي تواجه فرض الضرائب على معاملات التجارة الإلكترونية سواء عند الحصر أو الفحص
الضريبي لا يجب أن تقف حائلا أمام إخضاع التجارة الإلكترونية للضريبة؛ ويمكن في هذا المجال مراعاة
خصوصية التجارة الإلكترونية وذلك بوضع شروط وأسس خاصة متعلقة بالنماذج والمستندات والإقرارات
المرتبطة بخضوع المعاملات التي تتسم بوسائل إلكترونية للضريبة،

-أن فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية مبكرا سيتيح للإدارة الضريبية اكتساب الخبرة من الواقع العملي
وعرض المشكلات والصعوبات أمام تحصيل الضريبة على معاملات التجارة الإلكترونية أولا بأول أمام المسؤولين
لدراستها واتخاذ ما يلزم بشأنها.

وهناك رأي ثالث يتجه إلى ضرورة التفرقة بين نوعين من السلع والخدمات-. النوع الأول: الصفقات التي يتم فيها
الاتفاق بين الطرفين إلكترونيا ولكنها يجب أن تسلم بالطرق التقليدية. ويتجه الرأي هنا إلى إخضاعها للمعاملة
الضريبية العادية حسب القواعد العامة المطبقة في هذا الشأن.

-النوع الثاني: عقد الصفقة وإتمامها إلكترونيا كما في حالة خدمات المعلومات والبرامج؛ ويتجه أنصار هذا الرأي
إل عدم خضوعها للضريبة نظرا لعدة أسباب أهمها :
- تشجيع حركة نمو التجارة الإلكترونية وعدم تقييدها؛

-منع الازدواج الضريبي؛

-صعوبة حصر هذه العمليات وفحصها؛

إنها آراء متضاربة ولكنها مؤسسة؛ كونها تستند إلى حجج واقعية ومنطقية؛ وما يمكن ملاحظته؛ لحد الآن؛ أن المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية تتطلب وضع شروط وأسس خاصة بالنماذج والإقرارات المرتبطة بخضوع المعاملات التي تتم بوسائل إلكترونية.

ولقد أفاض خبراء أوروبيون سنة 1996 حيث اقترحوا إنشاء ضريبة على أساس كميات البايث المتبادلة وهي ضريبة سهلة التطبيق ولكنها محفوفة بعدة نقائص؛ ومن بينها أنه أقل ما يمكن القول عنها أنها لا تنطبق مع المبادلات غير التجارية على شبكة الإنترنت؛ وعليه اعترض الباحثون هذه الطريقة؛ إذ يرون فيها الاستعمال المجاني لـ Net.

ويتمثل موقف الاتحاد الأوروبي من الجباية الافتراضية في حرص دول الاتحاد على الدور الحيادي لجباية الضرائب؛ وهم الذين يدعون إلى وضوح محيط الجباية وملاءمته؛ حيث تُعدُّ هذه الأخيرة أحد أهداف الاتحاد وشرطا من شروط نجاح عملية الاندماج.

هذا ولقد اعتمدت الولايات المتحدة قانونا للإعفاء الضريبي للإنترنت؛ حيث يعتبر هذا القانون أن الفراغ عبر اتصالات الشاشة تكون منطقة حرة بالنسبة للضرائب لمعظم الصفقات التي تتم لمدة ثلاث سنوات بعد العمل بهذا القانون؛ وذلك بإعطاء حكومات الولايات والمحليات زمنا معيناً لإعداد مجموعة متوافقة من القواعد الخاصة لضرائب الإنترنت. ويهدف هذا القانون إلى وجود معاملة ضريبية محايدة للنشاط الاقتصادي والإلكتروني وخلافه؛ فتكون هناك دخول بدون ضرائب على الإنترنت؛ حيث يعامل مبيعات البضائع على الإنترنت كنوع من الاتصالات. غير أن هذا القانون يجمد الضرائب على المعلومات لثماني ولايات وهي: كوينكتيكت؛ لودا؛ أوهايو؛ نيومكسيكو؛ ساوث داكوتا؛ نورث داكوتا؛ ويسكونسن وتينيس؛ حيث يوجد بها ضريبة فعلية على الإنترنت؛ ولكنها ضرائب متدنية تمثل شبه رسوم على التجارة الإلكترونية ومرتبطة بحجم المعلومات الرقمية التي يتم بثها؛ ويمكن إيقافها.

يعتقد مؤيدو القانون أن الإعفاء الضريبي أساسي لنمو التجارة الإلكترونية وهو يشعرون أن ضرائب متعددة على بعض العملاء بواسطة الحكومات المحلية سوف تمنع النمو التكنولوجي. وحتى إذا وجدت فئة من الخدمات خاضعة للضريبة في ولاية ما؛ فإن نوعا معيناً من العمليات يمكن إعفاؤه من ضريبة المبيعات/الإنفاق؛ وبعض الإعفاءات الممكن تطبيقها على عمليات خاضعة للضريبة هي إعفاء مكونات الخدمات؛ وبالرغم من أن بعض الولايات يمكن أن تعفي الخدمات الإلكترونية من الضرائب فإن هذه الخدمات يمكن أن تخضع للضريبة عندما يستلم العميل ملكية شخصية ملموسة كجزء من صفقة؛ كذلك

يلاحظ أن الإعفاءات يمكن أن تكون متاحة بدرجة أقل بالنسبة للمدخلات المشتراة لتقديم خدمات إلكترونية خاضعة للضريبة.

ولا يميز قانون الإعفاء الضريبي للإنترنت في استخدام هذه الأخيرة؛ فهو يحمي كلا من البائع والمشتري من التزامات الضريبة الجديدة في صفقات التجارة الإلكترونية؛ ويشمل هذا فرض ضرائب على البائعين من خارج الولاية على أساس Nexus¹ أي الربط بين أجزاء نظام أو مجموعة أشياء، غير أنه من الصعب كثيرا والمحير إقامة Nexus في الصفقات عبر الإنترنت؛ فقد لا يعرف البائع موقع المشتري؛ ومن ثم فإن ضريبة المبيعات تكون مستحقة؛ كما أن موقع البائع يمكن أن يكون في أي مكان في العالم؛ وبالتالي فإن التطابق الضريبي للبائع يمكن أن يكون صعب التحديد.

وبإيجاز؛ فإن القانون سيحظر إصدار ضرائب تمييز ضد الإنترنت في الولايات والمحليات؛ وهو لا يحظر جميع ضرائب المبيعات والإنفاق على التجارة الإلكترونية؛ ولكن يسمح فقط بضرائب الولايات والمحليات إذا كانت الضريبة مماثلة لتلك المفروضة على الصفقات التقليدية مثل ما يكون من خلال الأوامر البريدية والهاتفية. فهذا القانون يعمل على مساعدة أنشطة الأعمال في تخفيض التكاليف ليكون قادرا على الوصول إلى سوق أوسع².

الواقع أن حياد الجباية يعتبر أمرا لايزال في جدول النقاش من كلا جانبي الأطلسي؛ فرأي أوربا هو نفسه رأي البلدان السائرة في طريق النمو وهو أن تفرض ضرائب على التجارة الإلكترونية؛ في حين أن رأي كل من الولايات المتحدة واليابان يتجه إلى تفضيل حرية التجارة الإلكترونية على أساس أن ذلك يعد عاملا أساسيا لتحقيق عمليات النمو وتطوير التبادل التجاري.

*1- يقصد بـ Nexus أن البائع له وجود مادي ملحوظ في الناظم القانوني بينما يعتبر المشتري مجرد مستلم.

² طارق عبد العال حماد، التجارة الإلكترونية، المفاهيم التجارب -التحديات، الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والمالية، الدار الجامعية، القاهرة، 2003/2002، ص-ص: 683-687.

ثانيا- التجارة الالكترونية في الجزائر وتوجه فرض الضرائب عليها

لقد وجدت التجارة الالكترونية وتم مزاولتها والنشاط فيها في الجزائر من طرف الكثير من التجار عن طريق المواقع الالكترونية المتخصصة في التسويق والبيع والشراء الالكتروني؛ وهذا حتى بدون وجود الإطار القانوني والتشريعي الذي يؤطرها إلى غاية صدور قانون التجارة الالكترونية الجزائري رقم 05-18 المؤرخ في 10 ماي 2018، والصادر في الجريدة الرسمية رقم 28، ورغم تأخره في الصدور فإن لهذا الأخير دورا كبيرا في تنظيم المعاملات التجارية الالكترونية وما تقوم عليه هذه الأخيرة من أسس.

1- الأحكام العامة المنظمة للتجارة الالكترونية: تضمن الباب الأول من قانون التجارة الالكترونية الجزائري رقم 05/18 الأحكام العامة المنظمة للتجارة الالكترونية؛ حيث جاء في المادة 6 منه "التجارة الالكترونية النشاط الذي يقوم بموجبه مورد إلكتروني باقتراح أو ضمان توفير سلع وخدمات عن بعد للمستهلك الإلكتروني؛ عن طريق الاتصالات الالكترونية"¹ وبالتالي فالمشعر الجزائري وضع أطراف المعاملة التجارية الإلكترونية ووفر الإطار القانوني والحماية اللازمة لأطرافها تماشيا مع مستحدثات ثورة المعلومات التي غيرت من طابع المعاملات التجارية الكلاسيكية.

2- متطلبات المعاملة التجارية الالكترونية في الجزائر: إلى جانب تحديد المقصود بالتجارة الإلكترونية في ظل القانون رقم 05/18 فإن المشعر الجزائري وضع أطراف ومتطلبات المعاملة الالكترونية؛ حيث عرف كل من العقد التجاري الإلكتروني والمستهلك الإلكتروني إضافة إلى المورد الإلكتروني.

3- التوجه الجزائري في فرض الضرائب على التجارة الالكترونية: لقد تجلّى التوجه الجزائري في فرض الضريبة على التجارة الالكترونية في المادة العاشرة لقانون المالية لسنة 2019 رقم 18-18 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 79 بتاريخ 30 ديسمبر 2019. والتي فحوها:²

المادة 10: تحدد ضمن القسم الرابع من الباب الثاني من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ مادتان 282 مكرر 4؛ 282 مكرر 5؛ تحرران كما يأتي: "المادة 282 مكرر 4: استثناء لأحكام المواد 282 مكرر إلى 282 مكرر 4، فإن الأشخاص الطبيعيين؛ مهما كانت وضعيتهم إزاء الفئات الأخرى من المداخيل؛ الذين ينشطون في إطار دائرة توزيع السلع والخدمات عبر منصات رقمية أو باللجوء إلى البيع المباشر على الشبكة؛ يخضعون لاقتطاع من المصدر محرر من الضريبة بمعدل 5% بعنوان الضريبة الجزافية الوحيدة؛ يطبق على مبلغ الفاتورة مع

1 القانون رقم 05/18 المؤرخ في 24 شعبان عام 1439 الموافق ل 10 ماي سنة 2018 المتعلق بالتجارة الالكترونية؛ الجريدة الرسمية العدد 28؛ بتاريخ 20 شعبان 1430 الموافق ل 16 ماي سنة 2018.

2 قانون المالية لسنة 2019 رقم 18-18، الجريدة الرسمية رقم 79 بتاريخ 30 ديسمبر 2019.

احتساب كل الرسوم. ويطبق هذا الاقتطاع؛ حسب الحالة؛ من طرف مؤسسات إنتاج السلع والخدمات أو من طرف المؤسسات التي تنشط في مجال الشراء/ إعادة البيع.

كما يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه؛ أن تطبق هذا الاقتطاع من المصدر بالنسبة للأشخاص غير المسجلين لحد الآن لدى الإدارة الجبائية والذين يحققون عمليات إنتاج للسلع والخدمات أو المؤسسات الناشطة في الشراء/ إعادة البيع¹.

تم إعادة صب هذا الاقتطاع من طرف المؤسسات في العشرين من الشهر الذي يلي الفوترة؛ على الأكثر. لا تطبق أحكام المادة 282 مكرر 3 على هذه الفئة من المكلفين بالضريبة".
"المادة 282 مكرر 5؛ طبقا لأحكام المادة 282 مكرر 4 أعلاه؛ يعاد صب ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة المقتطع على شكل اقتطاع من المصدر؛ لفائدة ميزانية الدولة".

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019.

ثالثا-الجنات الضريبية (نظام جبائي ذو طبيعة خاصة).

تعتبر الضرائب المصدر الرئيسي لإيرادات العامة في أي دولة وفي ظل انتشار الشركات متعددة الجنسيات أصبحت هذه الشركات تستطيع تخفيض ما تدفعه من ضرائب من خلال ما يعرف بالجنات الضريبية

1- الجنات الضريبية تاريخها مفهومها.

ليس من السهل معرفة بداية ظهور الملاذات الضريبية، البعض يربط تاريخ الملاذات الضريبية بتاريخ الضريبة ويشير البعض إلى قرنين قبل الميلاد عندما ظهرت المناطق الحرة بالبحر الأبيض المتوسط في جزر رديلوس تمارس الأنشطة دون رسوم أو ضرائب، نظرا لموقعها الجغرافي أصبحت أهم المراكز التجارية وذلك منذ القرن الثاني قبل الميلاد وكان التجار اليونانيون الأوائل يبعثون ممثلين عنهم إلى الموانئ من أجل الاتفاق بين المشتريين و البائعين على مكان معين لشحن البضائع والإفلات من الرسوم المطبقة ولا يختلف ذلك عما يحدث حاليا من عمليات خارج الحدود.

ونفس المبدأ عرفته القرون الوسطى (المدن الحرة) التي تقام على الموانئ أو المعارض التي تستفيد من مبدأ خارج الحدود التجارية والجبائية من الإعفاء وأول معرض معفى يعود للقرن 17 في إقليم سان دوني بفرنسا.

في سنة 1880 قدم المحامون نصيحة لحكام الولايات المتحدة الأمريكية بإعفاء من الشركات التي تتخذ إقامة مقرها الاجتماعي في نيوجرسي. سنة 1910 ظهر مصطلح غسيل الأموال في أمريكا الناتج من الاحتيال في الكحول.

● 1920 ظهر جيل جديد من الملاذات (مناطق الهاماس-سويسرا -لوكسمبورغ) وتم تطوير التشريعات

التي تسمح للأجانب بإيداع أموالهم للتملص من الضرائب واعتمدت على السر البنكي في تطوير نشاطها.

● في 1929 أثناء الأزمة الكبرى قرر القضاة في بريطانيا بأن القرار الاستراتيجي الخاص بجباية الشركات متعددة الجنسية يجب أن يتخذ في لندن. مما جعل الشركات تفر الى دول أخرى وتختار مقرمكاتها الاجتماعي.

● في 1934 صدر قانون السر البنكي في سويسرا مكن من فتح حسابات مقننة. وخاصة عند التحول الى دولة العناية وتطور المدن.

● 1957 أعلن الميلاد الفعلي للملاذات الضريبية.

● 1980-1990 نتيجة الاختلال في التشريعات المالية والممارسات التضليلية في ميدان الجباية المرتكزة على تقديم التعقيم عن كفاءة مما سمح بتطورها.

يوجد العديد من التعريفات لمصطلح الجنات او الملدات الضريبية ويرجع هذا التعدد الى تنوع مستويات الدراسة ومناقشتها حيث اهتم بها الاقتصاديون وسياسيون وممثلي المنظمات الدولية حيث اصطلح عليها عدة مصطلحات حسب منظور كل واحد مثل:¹

الملاجئ الضريبية، التشريعات السرية، المراكز المالية الخارجية، دول إعفاء الضريبي، الأقاليم ذات الجباية الضعيفة....

التعريف 1: هي منطقة تفرض بعض الضرائب أو لا تفرض على الإطلاق أو هي دول تتمتع أنظمتها المصرفية بقوانين صارمة لتحافظ على سرية حسابات عملاءها الأجانب فتساعدتهم على التهرب من دفع الضريبة في بلادهم الأصلية، وهذا ما يخلق حالة من التنافس الضريبي بين الحكومات.

التعريف 2: تعريف منظمة التعاون الاقتصادي وال تنمية(OECD) سنة 1998 الجنات الضريبية هي البلدان التي لديها القدرة على تمويل خدماتها العامة بدون ضرائب على الدخل الاسمي او بمعدل منخفض مما يجعلها مكان يتم استخدامه من قبل الغير المقيمين للهروب من الضرائب في بلادهم.

التعرف 3: هي المراكز المالية التي تفرض رسوما ضريبية ضئيلة أو غير مفروضة على الإطلاق كما أنها لا تخلق قنوات الاتصال مع الأطراف الأخرى حول معلومات الضريبية المتاحة لها مع افتقار الى الشفافية في مجال التشريع الضريبي والقانوني.

بإضافة إلى جذب رؤوس الأموال الأجنبية في مناطق تزال فيها القيود الضريبية ومن ثم فهي تعمل بدور حاسم بالتهرب من دفع الضرائب وتبييض الأموال وهي غير سهلة الإثبات الجنائي وشعارها «الأرباح لنا والمشاكل لكم»² تتفق جميع التعاريف على أمرين تقدمهما الملدات الضريبية للمستثمر الأجنبي هما معدل ضريبة منخفض على الأنشطة الاستثمارية والسرية التامة حول أصوله المالية ومعلوماته.

تعريف مؤشر السرية المالية: السر المصرفي تحدده شبكة العدالة الضريبية هو عدم كشف حساب أي زبون مهما بلغت أمواله حدود الشبهة ومهما اشتدت الضغوط كاستخدام نظام الحسابات المشفرة.

كما توجد دراسات حديثة تفرق بين مفهوم الجنات الضريبية ومراكز المالية الخارجية الاوفشور

¹ هيثم محمد نصر الدين حامد، دور الجنات الضريبية في التجنب الضريبي على المستوى الدولي، ص2.

² مجدوي نوال، العلاقة بين جريمة الاموال ومراكز الاوفشور "الجنات الضريبية"، مجلة البحوث الاقتصادية والقانونية، 2015، ص173.

تعريف المراكز المالية الخارجية¹: فهي تعتبر مجتمع تجاري أنشأ في ملاذ ضريبي يتألف من محاسبين ومحامين الذين يستغلون التشريع الضريبي إيجابياً في صالح الغير مقيمين.

كما يعرفها البعض على أنها البلد التي توفر للقيمين في دول الأخرى فرصة لتأسيس الشركات والاستفادة من خدماتها المالية لأنشطة خارج هذا المركز كما تقدم في معظم الحالات بعض المزايا مثل معدلات ضرائب منخفضة.

الهدف من المركز: استغلال آلية إنشاء الجنات الضريبية، أي ان الهدف من استخدام هذه المراكز الاستفادة من معدلات الضرائب المنخفضة التي يقدمها المركز.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريفها على أنها شركات تسجل في دولة تصنف جنة ضريبية ويسمح للمستثمر بإخفاء هويته الحقيقية وكل بلد يستضيف هذه المراكز يعتبر جنة ضريبية.

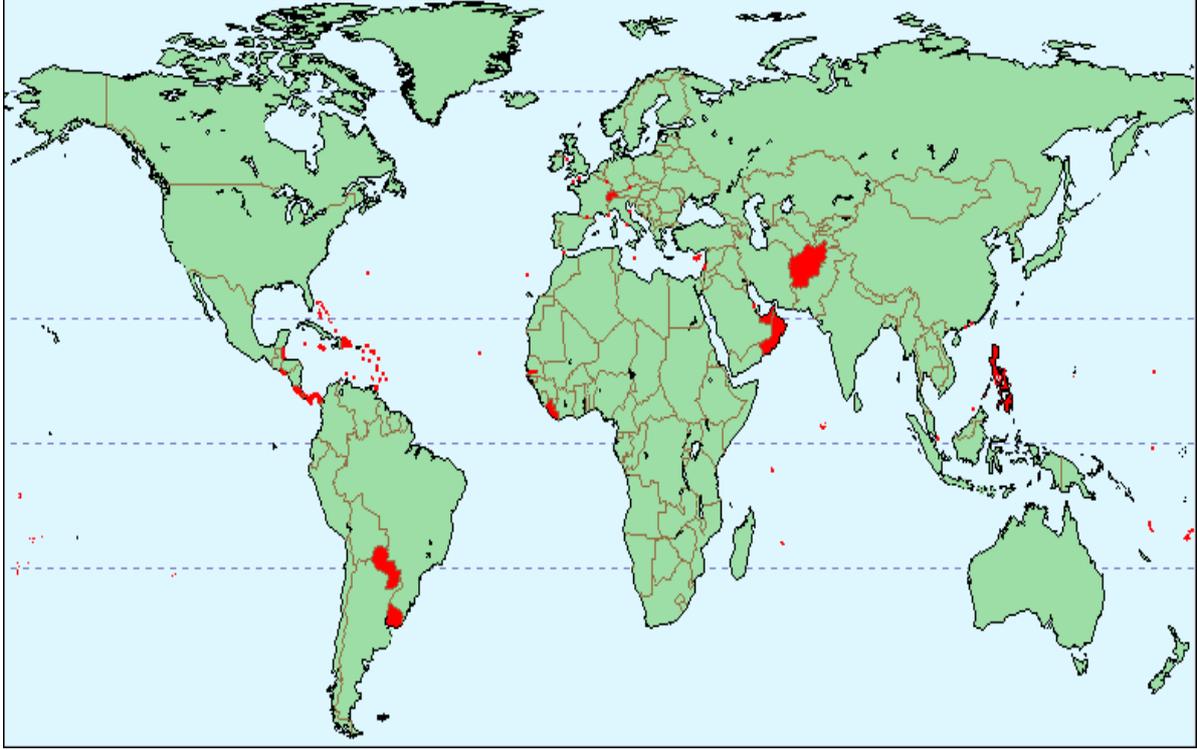
2_ خصائص الجنات الضريبية²:

- ✓ ضرائب بدون دلالة أو غير موجودة خاصة لغير المقيمين وعدم تبادل المعلومات الضريبية مع دول أخرى
- ✓ أي غياب الشفافية لنظام الضريبي؛
- ✓ سعر فائدة منخفض؛
- ✓ الاستقرار السياسي واقتصادي والقانوني؛
- ✓ سرية معاملات البنوك ومعاملات التجارية؛
- ✓ الموقع الجغرافي واتصالات الحديثة والمتطورة؛
- ✓ غياب الرقابة على الأفراد غير المقيمين؛
- ✓ غياب الاتفاقيات الضريبية التي تفرض تبادل المعلومات الموجهة للتهرب الضريبي؛
- ✓ سهولة خلق وإنشاء المؤسسات في الجنات الضريبية حيث تمنح امتيازات؛
- ✓ قوة العملة الوطنية.

¹ عبد السلام فنغور، الملاذ الضريبي الموطن الرئيسي للأموال المضاربة والتهرب الضريبي ودورها في الأزمة المالية لسنة 2008، مجلة الاقتصاد الصناعي ال عدد8 جوان2015، ص179/180.

² عبد السلام فنغور مرجع سابق، ص182.

شكل 04: خريطة العالم توضح تمركز الجنات الضريبية





المحور السادس:

التنسيق الضريبي

الأهداف التعليمية

- الهدف الأول: إبراز مفهوم التنسيق الضريبي
- الهدف الثاني: معرفة أهميته وأهدافه
- الهدف الثالث: معرفة آليات التنسيق الضريبي
-

تسعى العديد من الدول نحو تحقيق التكامل الاقتصادي وهذا للاستفادة من مزايا هذا التكامل من تحرير انتقال السلع والخدمات وعوامل الإنتاج زيادة على تنسيق المعايير التقنية والتعاون في السياسات الاقتصادية التي تعمل على إحداث التنمية الاقتصادية وتحقيق الرفاهية للدول الأعضاء في هذا التكامل ولتجسيد ذلك يتطلب الأمر إحداث تنسيق ضريبي بين هذه الدول.

أولاً- مفهوم التنسيق الضريبي: ارتبطت فكرة التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية، وازدادت أهميتها على الصعيد الدولي مع تنامي ظاهرة الاعتماد الاقتصادي المتبادل وتدويل عملية الإنتاج والاستهلاك في العالم وما نتج منها من مشكلات ضريبية تثيرها العلاقات الاقتصادية الدولية في ظل نظام اقتصاد السوق السائد في العالم. وقد ظهرت نظرية التنسيق الضريبي من خلال الاتحادات الجمركية، وبدأت تأخذ أبعاداً دولية، لمنع الازدواج الضريبي الدولي الذي يستنفد الجانب الأكبر من أرباح الشركات ويحد من حجم الاستثمارات الدولية، ومنع التهرب الضريبي الدولي الذي يؤثر سلباً في الأدوار التي تقوم بها الضريبة على صعيد كل دولة في جميع المجالات، وخصوصاً بعد انخفاض أهمية الرسوم الجمركية في الهيكل الضريبي للدول، وخاصة المتقدمة منها، وازدياد أهمية ضرائب الدخل فيها مع سيطرة الشركات دولية النشاط على معظم النشاطات الاقتصادية في العالم، وأصبح هنالك ثلاثة أسباب رئيسة لتنسيق الاختصاصات الضريبية على الصعيد الدولي، تتعلق بعدالة توزيعها بين الدول وتحقيقها للعدالة تجاه المكلفين، وتحقيق حيادية مواقع الإنتاج فيما بينها، مما أدى إلى ظهور التنسيق الضريبي الدولي الذي يدعو إلى التعاون بين الدول من أجل العمل ما أمكن على تحقيق الأهداف السابقة.¹

التعريف الأول: هو مجموعة القواعد والاتفاقيات والتعاقدات المبرمة بين عدة دول بهدف إزالة التناقضات فيما بينها والتي تعرفها أنظمتها الضريبية المختلفة ومنعها من الإضرار بالتكامل الاقتصادي.²

وبذلك يتضمن معنى التنسيق الضريبي وفق المنهج السابق العناصر التالية:

1. إنه تعديل اتفاقي بين الدول للأنظمة والتشريعات الضريبية الوطنية،

<http://arab-ency.com.sy/law/detail/164893> /2020/06/07

²زواق الحواس، محاضرة التنسيق الضريبي، مقياس النظم الضريبية الدولية، السنة الأولى ماستر محاسبة وجباية معمة، جامعة المسيلة، الموسم الجامعي 2019_2020، ص18.

2. إنه إزالة لجميع العقوبات الضريبية التي تحد من المنافسة بين الدول الأعضاء،

3. إن تحقيق التنسيق الضريبي بمعناه الضيق يجب أن يسبق تحقيقه بمعناه الواسع، فهو عملية متدرجة ومستمرة تبدأ بإزالة العقوبات الضريبية بين دول التكامل وتنتهي بتهيئة سياساتها الضريبية من أجل تعزيز أهداف التكامل.

4. قد يكون التنسيق الضريبي جزئياً وقد يكون كلياً، وفقاً لحجم التعديلات المطلوب إجراؤها في المعاملات السابق ذكرها وفق الهدف المنشود منها،

5. تختلف أولويات البرنامج الشامل للتنسيق الضريبي باختلاف الأهداف التي قامت من أجلها التكاملات الاقتصادية بين الدول،

ثانياً-أنواع التنسيق الضريبي: تتمثل أنواع التنسيق الضريبي حسب عدة معايير والتي تتمثل في:¹

1. معيار الزمن: يصنف التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى:

تنسيق ضريبي مؤقت: يكون لفترة زمنية محددة 03 أو 05 أو 10 سنوات على أقصى تقدير.
تنسيق ضريبي دائم: يكون لفترات طويلة نسبياً تفوق 10 سنوات.

2. معيار قواعد وبنود التنسيق: ويشمل التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار نوعين:

التنسيق الضريبي ذو البنود الثابتة.

التنسيق الضريبي ذو البنود المتغيرة أو المتحركة

معيار شكل الاتفاقية: يمكن تقسيم التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى:

التنسيق الضريبي الثنائي.

التنسيق الضريبي متعدد الأطراف:

معيار الإطار المحدد لعملية التنسيق الضريبي: ويصنف حسب التعديلات التي تطرأ على المعاملات الضريبية

إلى:

التنسيق الضريبي محدود النطاق (جزئي):

التنسيق الضريبي الشامل (الكلي):

¹ ابن يحيى ناجي، محاضرة التنسيق الضريبي، مقياس النظم الضريبية الدولية، السنة الأولى محاسبة وجباية معقدة، جامعة الجلفة، الموسم الجامعي 2019-2020، ص 2-3.

معياري درجة التنسيق الضريبي: ويصنف التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى صنفين:

التنسيق الضريبي الدولي: التنسيق الضريبي الوطني:

ثالثا- أهداف التنسيق الضريبي:

- ← تجنب الانعكاسات السلبية للمنافسة الضريبية الضارة.
- ← تحقيق حيادية الضريبية اتجاه الاستثمار والتجارة الدوليين بواسطة التنسيق وإزالة العوائق أمام انتقال الأشخاص والسلع ورؤوس الأموال بين الدول المعنية بالتنسيق.
- ← القضاء على التضخم.
- ← جذب مزيد من الاستثمارات.
- ← توفير قاعدة لبناء أسواق المال والبورصات المحلية.
- ← تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رؤوس الأموال.
- ← تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير المحلي.

رابعا- آثار التنسيق الضريبي وآلياته: توجد آثار ايجابية و آثار السلبية:¹

الآثار ايجابية:

- ← يؤدي إلى الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب والغش الضريبي.
 - ← تفادي المنافسة الضريبية التي تكون ضارة بالدول.
 - ← تقليص حجم التشوّهات الاقتصادية لكون الاختلاف في أهم القواعد الضريبية المنفردة للدول.
- الآثار السلبية:

تراجع الحصيلة الضريبية لدى بعض الدول نتيجة تغيير المعدلات الضريبية بالزيادة لدى البعض الآخر كما يشمل هذا التغيير قواعد الوعاء الضريبي خاصة فيما يتعلق بالأعباء القابلة للحسم من الوعاء.

في سياق أساليب التنسيق الكلية يمكن التمييز بين نوعين من الأساليب: الأول لا ضرورة فيه للتمييز بين الضرائب، والثاني يشار فيه إلى التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وهي كما يلي:

1. النوع الأول: يمكن أن يميّز فيه ثلاثة أساليب هي كالاتي:

¹ محمد عباس محرزي، تنسيق الضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تحت إشراف الدكتور محمد حميدات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2001-2005، ص 120.

أ. أسلوب توحيد الضرائب Equalization Approach: يقتضي هذا الأسلوب توحيد النظم والتشريعات الضريبية جميع القواعد الفنية التي تحكمها وجميع الضرائب التي يتألف منها الهيكل الضريبي في الدول الأعضاء لتظهر كأنها نظام أو تشريع ضريبي واحد. واستند هذا الأسلوب في البداية، في السوق الأوروبية المشتركة وخاصة في ضريبة الشركات، إلى تفسير اتفاقية روما لمفهوم التكامل الاقتصادي بأنه خلق الظروف المشابهة لظروف الاقتصاد الواحد، ومنها خضوع الإنتاج نفسه للضرائب نفسها بصرف النظر عن محل إنتاجه أو استهلاكه.

على الرغم من بساطة هذا الأسلوب فإنه لا يمكن تحقيق أهدافه في توحيد الضرائب؛ لأن اختلاف درجة المنافسة التي تواجهها الشركات عند قيامها ببيع إنتاجها أو عند حصولها على عوامل إنتاجها تؤثر في إمكانات نقل عبء الضريبة إلى الأمام أو الخلف حسب أحجام هذه الشركات وحسب معدلات نموها وطبيعة هياكلها المالية، ففي ظل هذه الاختلافات يؤدي توحيد الضرائب إلى خلل في توزيع الشركات بين الأعضاء يبعدها عن الوضع الأمثل، مما يعني أن توحيد الضرائب في ظل السوق المشتركة غير ضروري، بل يؤثر سلباً في تحقيق أهداف السوق عدا الرسوم الجمركية، إضافة إلى صعوبة تحقيق ذلك؛ فهو يتطلب إرادة سياسية قوية، بحيث تتنازل كل دولة عن سيادتها الضريبية لمصلحة أجهزة التكامل، ولا يمكن تصور ذلك في مرحلة السوق المشتركة. كما أنه يتطلب برنامجاً طويلاً الأمد يلزمه فترة طويلة ويعمل بالتوافق مع التنسيق بين الهياكل الاقتصادية والاجتماعية الأخرى في السوق، مما يسمح بتقاربها لظهور دول التكامل كأنها دولة واحدة، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا في مرحلة الاندماج الاقتصادي الكامل، لا في مرحلة السوق المشتركة.

ب. الأسلوب النمطي Standard Approach: يقتضي هذا الأسلوب اتخاذ نمط أو نموذج ضريبي معين يتم تطبيقه في جميع الدول الأعضاء في التكامل الاقتصادي، كما يدعو إلى بدء التنسيق بتماثل أنظمة الضرائب دون القواعد الفنية التي تحكمها،

ج. الأسلوب التمييزي Differential Approach: يقتضي هذا الأسلوب الاتجاه إلى التوافق بين آثار الضرائب من دون تغيير أنظمتها أو قواعدها الفنية إلا وفق ما يقتضيه تحقيق أهداف التكامل الاقتصادي بين الدول، وهو يفترض. كما هو في الواقع. وجود ضرائب مختلفة ومتمايزة في أنظمتها وأحكامها الفنية، ويفترض صعوبة تغييرها أيضاً، كما يفترض أن أولويات تغيير تلك الأنظمة والقواعد تحددها أهداف التكامل، مما يستلزم الانطلاق من واقع الاختلاف بين الدول الأعضاء والتدرج في إزالة الاختلافات في الأنظمة والتشريعات الضريبية بين دول التكامل خطوة خطوة تحددتها الأهمية النسبية لإزالة تلك الاختلافات في تحقيق أهداف التكامل.

2. النوع الثاني: يمكن التمييز بين أسلوبين لتنسيق الضرائب في كل من الضرائب غير المباشرة والضرائب المباشرة:

أ. أساليب تنسيق الضرائب غير المباشرة:

1. أسلوب دولة المقصد أو دولة الاستهلاك: يعني هذا الأسلوب خضوع المنتج لضريبة الدولة التي يُستهلك فيها، لا لضريبة الدولة التي أنتجته، مما يستدعي خصم جميع الضرائب التي يتحملها المنتج عند تصديره من دولة الإنتاج إلى دولة الاستهلاك، ليخضع بعد ذلك لضرائب هذه الدولة من أجل ضمان المساواة في المعاملة الضريبية بينه وبين المنتج المستورد. وهذا يجعله صالحاً للضرائب غير المباشرة دون المباشرة؛

2. أسلوب دولة المصدر أو المنشأ Origin Approach: يعني هذا الأسلوب خضوع المنتج لضريبة الدولة التي أُنتج فيها أي كان مكان استهلاكه، وذلك لل صعوبات العملية في تطبيق هذا المبدأ في الضرائب غير المباشرة، وباعتبار أن دولة الاستهلاك هي الأكثر قدرة على تحديد نوع ومعدل الضرائب غير المباشرة التي تتفق مع ظروفها الداخلية، ومع اختلاف ظروف الإنتاج والهياكل الاقتصادية بين الدول الأعضاء الذي يؤثر في مدى إمكانية نقل عبء الضريبة، وصعوبة قياس مقدار ما تم نقله منها كي يمكن خصمه عند تصدير المنتج، مما يؤثر سلباً في حرية المنافسة فيما بينها، فالصعوبات السابقة تجعله غير صالح لهذا النوع من الضرائب.

ب. أساليب تنسيق الضرائب المباشرة:

1. أسلوب دولة الإقامة: ويعني هذا الأسلوب خضوع الدخل المكتسب لضريبة دولة إقامة المكلف بغض النظر عن مكان اكتساب الدخل، أي إن الدخل المكتسب في مكان الإقامة يخضع للضريبة نفسها سواء اشتق من المنتجات المبيعة في الداخل أم المصدرة إلى الأسواق الخارجية أو اشتق من رأس مال مستثمر في الداخل أم مصدر إلى الخارج، لذلك فإن هذا المبدأ يحقق حيادية الاستيراد سواء كانت المستوردات منتجات أم رأس مال.

2. أسلوب دولة المنشأ: ويعني خضوع الدخل المكتسب لضريبة الدولة التي نشأ فيها بغض النظر عن دولة إقامة المكلف أو جنسيته، وأياً كان مكان استخدامه، مما يعني أن تصدير هذا الدخل إلى دول أخرى غير الدولة التي نشأ فيها لا يغير من المعاملة الضريبية له ومن ثم يفترض إعفاؤه من ضريبة دولة الإقامة أو الجنسية عند تصديره إليها بعد اكتسابه، لذلك فإن هذا المبدأ يحقق حيادية التصدير سواء كانت الصادرات منتجات أم رأس مال، وقد التزمت الدول الأوروبية بهذا الأسلوب في الضرائب المباشرة لأنه يضمن حيادية مواقع الإنتاج، فالاتفاق على هذا الأسلوب بين الدول الأعضاء يؤدي إلى منع الازدواج الضريبي فيما بينها من دون الحاجة إلى اتفاقيات لذلك، وهذا ما جعله أسلوباً مناسباً للضرائب المباشرة.

المحور السابع: المنافسة الضريبية

الأهداف التعليمية

- ◉ الهدف الأول: إبراز مفهوم المنافسة الضريبية
- ◉ الهدف الثاني: معرفة أهميته
- ◉ الهدف الثالث: معرفة أهدافه

أولاً-تعريف المنافسة الجبائية

المنافسة الضريبية: تعني الإجراء الضريبي الذي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الاستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي من خلال تخفيض معدلات وأسعار الضرائب أو التوسع في منح الإعفاءات الضريبية للمستثمرين، وتعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنها ظاهرة عالمية تحصل عندما تتنافس الدول فيما بينها من أجل الحصول على أكبر حجم من تدفقات الاستثمار الدولي، أو توفير مناخ مساعد لاستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، مما يوفر للمستثمر بدائل لاختيار البلد المراد الاستثمار فيه.¹

ثانياً-أهداف المنافسة الضريبية:

- 1- جلب الاستثمار الأجنبي.
- 2- الحصول على أكبر حجم من تدفقات الاستثمار الدولي.
- 3- توفير للمستثمر بدائل لاختيار البلد المراد الاستثمار فيه.
- 4- تحرير حركة رؤوس الأموال.
- 5- خفض غير مترقب لنسب الضرائب من قبل الدولة.
- 6- تنامي ظاهرة التنافسية الضريبية بين الدول.
- 7- الصراع بين الدول من أجل البقاء في السوق من جانب الضرائب.

ثالثاً-مشروعية وأثار المنافسة

1-أثار المنافسة.

- *تدمير تكامل وعدالة الهياكل الضريبية
- *إلحاق أضرار على البلد نتيجة لتنافس الدول الأخرى على الاستثمارات.
- *تهديد سيادة الدولة واستقلاليتها في الجانب الضريبي.

¹زواق الحواس. محاضرات في مقياس النظم الضريبية الدولية. محاضرات موجهة لسنة أولى ماستر. قسم العلوم المالية والمحاسبية. جامعة المسيلة. 2020/2019.ص14.

2-المنافسة الضريبية الضارة:" تدعى أيضا بالمنافسة الضريبية غير المشروعة، نتيجة الضرر الذي تسببه للدول المضيفة للاستثمار أو الدول المشاركة في السوق على السواء. ويتجلى هذا الضرر بالنسبة للدول الأولى في التضحية بجزء من مواردها لأجل جذب الاستثمار الأجنبي دون الانتباه إلى المخاطر التي قد تترتب عن تلك التضحية، فيما يتعرض الصنف الثاني من الدول إلى أضرار معتبرة نتيجة عدم استقطابها للاستثمار الأجنبي من ذلك ضياع فرص الاستفادة من التكنولوجيا المتقدمة المرافقة للاستثمارات الأجنبية، وحرمانها من التدفقات المالية بالعملية الصعبة.

معايير تحديد الممارسات الضريبية الضارة:

- المعايير المرتبطة بالحوافز الضريبية: أي كيفية تقييم المزايا الضريبية سواء للمقيمين وغير المقيمين وكيفية الفصل بينهما ومدى شفافية ذلك... الخ

- المعايير المرتبطة بأسعار التحويلات: مدى احترام القواعد الدولية المطبقة على أسعار التحويلات بين شركات متعددة الجنسيات وفروعها.

- المعايير المرتبطة بالمادة الخاضعة للضريبة والاتفاقيات الضريبية الدولية: أي مدى دخول الدولة في شبكة واسعة من الاتفاقيات الدولية أو ترقيتها لأنظمة ضريبية تفضيلية كوسيلة لتخفيض الضريبة.

3-المنافسة الضريبية غير الضارة

تدعى المنافسة الضريبية المشروعة، وتستمد مشروعيتها من عدم تسببها في أضرار للدول المعنية بها، فهي تحقق منافعاً للدول المستقبلة للاستثمار والدول المستثمرة على السواء. فهي تمكن من جذب الاستثمار الأجنبي وإقامة الشراكة في مجال الاستثمار وغيرها، وما يتبع ذلك من توفير مناصب الشغل وغيرها.¹

¹زواق الحواس. مرجع سبق ذكره. ص14. بتصرف



المحور الثامن: الأنظمة الجبائية الدولية

الأهداف التعليمية

- ◉ الهدف الأول: إبراز الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية بالجزائر.
- ◉ الهدف الثاني: معرفة طبيعة النظام الجبائي الجزائري.
- ◉ الهدف الثالث: معرفة طبيعة النظام الجبائي التونسي.

أولاً- طبيعة النظام الجبائي الجزائري.

يختلف النظام الجبائي من دولة إلى أخرى، فهناك بعض الدول لا تعتمد على الجباية والتي تعرف بالملاذات الضريبية أو الجنات الضريبية، كما أن السياسات الضريبية (المعدلات، مجال التطبيق، الإعفاءات...) تختلف، في هذا المحور سوف نبرز ملامح النظام الجبائي الجزائري وذلك من خلال ما يلي:

1- الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية.

إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية وأخرى ولائية وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية وتقسم هيكلية الإدارة الجبائية إلى:

- المديرية العامة للضرائب DGI: تعتبر أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها، لكونها مكلفة بإدارة النظام الضريبي والتحكم في كل جوانبه من التشريع والتنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة بعد المحروقات، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في القيام بمهامها كإدارة فعالة ومصغية لتطلعات المكلفين بالضريبة، لاسيما ما تعلق منها بتبني القيم الأساسية للمجتمع وكذا تكريس الحقوق الفردية والجماعية، وحيث أنها مكلفة بتطبيق حق سيادي للدولة وهو تحصيل الضريبة.

- المديرية الجهوية للضرائب DRI: تمثل الإدارة المركزية على المستوى الجهوي وتعتبر همزة الوصل بين المديرية الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، وتضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية للضرائب، ومن مهامها تتولى المديرية الجهوية للضرائب تنشيط عمليات المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي مع توجيهها وتنسيقها وحتى مراقبتها، وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ 2006/09/18 المعدل والمتمم يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، بحيث تضم المديرية الجهوية للضرائب والبالغ عددها تسعة (09) مديريات جهوية المسؤولة عن 54 مديرية ولائية "التي تحدد اختصاصها الإقليمي بموجب قرار وزاري، كما تتكون كل مديرية جهوية للضرائب من مديريات فرعية لا يتجاوز عددها أربعة (04) وهي:

- المديرية الفرعية للتكوين.

- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمنازعات.

- المديرية الولائية للضرائب DWI: تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائين، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية

للضرائب والمديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الإقليمية علاقة سُلمية، وتلتزم المديريات الولائية بإبلاغها بكل الجداول الإحصائية المعدة دوريا والمنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات والتقارير التي تخص تسيير المصالح أو تطبيق التشريع والتنظيم الجبائيين.

متفشيات الضرائب: هي مصلحة خارجية تابعة للمديرية الولائية للضرائب وكانت في السابق تعمل حسب الاختصاص، فنجد مفتشية للضرائب المباشرة وأخرى للضرائب غير المباشرة أما الثالثة متعلقة بالتسجيل والطابع، إلا أنه في سنة 1994 ونظرا للإصلاح الضريبي تم إدماج متفشيات الضرائب مع بعضها مع البعض.

– قباضات الضرائب: ومهمتها تحصيل جميع الضرائب والرسوم والغرامات، إذ هي عبارة عن هيكل لجميع أنواع الضرائب والرسوم والغرامات المالية، ويوجد نوعين من القباضات: قباضات التحصيل وقباضات التسيير.¹

2 - بعض الاستراتيجيات المعتمدة لعصرنة الإدارة الجبائية: تبدي الإدارة الجبائية رغبة في أن تعصرن نفسها وذلك من خلال تبنيها للعديد من الاستراتيجيات، ومن أهم هذه الاستراتيجيات نجد:

أ- إصلاح التشريعات الضريبية: ما ميز الإصلاح الضريبي في الجزائر هو إحداث ضرائب جديدة وعصرية، تضاهي بذلك الأنظمة الضريبية للدول المتقدمة وتمثلت هذه الضرائب فيما يلي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
- الضريبة على أرباح الشركات IBS
- الرسم على القيمة المضافة TVA
- الضريبة الجزافية الوحيدة IFU
- الرسم على النشاط المهني TAP

ب- تبسيط وتعزيز الإجراءات الجبائية: في هذا السياق اعتمدت السلطات العمومية خطة استراتيجية تتضمن تدابير لتبسيط النظام الضريبي، ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بما يلي:

- التقليل من الضغط الجبائي وتخفيفه.
- تعزيز وتشديد الإجراءات الجبائية.
- تبسيط إجراءات تسيير وتحصيل الضريبة.

تمثلت أهم الإجراءات التي جاء بها المشرع في هذا المجال في:

- التخفيض التدريجي في نسب الضريبة قصد تشجيع النشاطات الإنتاجية.

¹موقع المديرية العامة للضرائب، 2021/12/11.

- تخفيض غرامات التحصيل الضريبي ووضع إجراءات تسهيلية لصالح المكلفين بالضريبة الذين يحترمون التزاماتهم الجبائية.
- تعزيز آليات الفحص الضريبي في إطار الإستراتيجية الجديدة للرقابة بإحداث أربعة أنظمة وهي: الفحص في المستندات، الفحص العام، الفحص المصوب المحاسبي، الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة.
- تشجيع النشاطات الاستثمارية من خلال جملة التدابير التحفيزية التي سطرت لهذا الغرض¹.
- ج- إصلاح الإدارة الجبائية: في إطار برنامج عصرنه الإدارة العمومية أطلقت السلطات برنامجا لإصلاح وعصرنه الإدارة الجبائية، حيث عرفت الإدارة الجبائية عدة إصلاحات توجت بإحداث هياكل جديدة وهي:
 - مديرية كبريات المؤسسات DGE: يندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات المحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2002 في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية من الناحية التنظيمية والعملية، وتقوم مديرية كبريات المؤسسات بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات التابعة للقانون الجزائري والخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وتكفل جبائيا بالتسيير والفحص والتحصيل بالنسبة للشركات الأجنبية والشركات العاملة في ميدان المحروقات والشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دج.
 - المراكز الضريبية CDI: تعتبر المراكز الضريبية مصلحة عملية جديدة تابعة لمديرية الضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة بالنسبة للمكلفين بالضريبة متوسطي الحجم.
 - المراكز الجوارية للضرائب CPI: يمثل إطلاق المراكز الجوارية للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنه هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب. إذ تعتبر المراكز الجوارية للضرائب الهياكل القاعدية الحديثة، حيث تقوم بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في تسيير الجبائية العقارية والمعادن النفيسة، الكحول، التبغ، وكذا الجبائية المحلية والفلاحية.
 - د- انتقاء الموظفين وتدريبهم: يمثل انتقاء الموظفين نقطة الارتكاز الأساسية في إصلاح وعصرنه الجهاز الضريبي، لأنه أساس هذا الجهاز وعصرنه البشري الذي ينفذ السياسات الضريبية، ويؤثر فكره وسلوكه في الحكم على مصداقية هذه السياسات، كما يكون على هؤلاء الموظفين عبء إرساء دعائم الثقة مع الممولين، ولهذا يجب أن يكون انتقاء الموظفين على اختلاف مستوياتهم قائما على أسس علمية وموضوعية، مع مراعاة التدريب المستمر لكافة مستويات الوظائف الفنية والإشرافية لضمان الوصول بالموظف لأقصى درجات الكفاءة الممكنة.

¹ وسان أحمد. بلعزوز بن علي، "الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنه وتطوير الإدارة الضريبية بالإشارة إلى حالة الجزائر"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، جانفي 2017 ص: 69.

ولا يجب أن نهمل أهمية تدريب العناصر الأخرى العاملة في الوظائف الإدارية وخاصة فيما يتعلق بحفظ المستندات وصيانتها وكيفية التعامل مع جمهور الممولين، والتمسك بقيم المهنة وخاصة حفظ أسرار الممولين.¹

3- التوجهات الإستراتيجية لعصرنة الإدارة الجبائية: في إطار برنامج العصرنة يعتبر النظام المعلوماتي من المشاريع الأكثر طموحا التي سطرها الإدارة الجبائية، ويتجلى ذلك من خلال:

1- التوجه نحو إدخال تكنولوجيا المعلومات: يعتبر إدخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الإدارة الجبائية مرحلة هامة في برنامج التحديث وهو ما يتطلب تكييف التشريع الضريبي من أجل التوجه نحو التقنيات غير المادية وتأطير الدخول الإلكتروني للنظام المركزي، وبالفعل قامت الإدارة الضريبية بالاستعانة بمكتب استشارة أجنبي إسباني Indra-sistema اقصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي الذي يشكل أحد الركائز الأساسية لتحديث الإدارة الجبائية لما له من دور في:²

- التقديم للمديرية العامة للضرائب الدعامية في مجال تكنولوجيا المعلومات قصد إتمام مهامها وبلوغ أهدافها.

- ضمان وجود المعطيات الصحيحة لمجمل المستخدمين المؤهلين.

- إعداد تدبير يهدف إلى المحافظة على مستوى المعارف في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة لفائدة الموظفين وكل حسب مسؤولياته.

- تبسيط الإجراءات لاسيما تلك المتعلقة من طرف المكلفين بالضريبة.

- البحث عن تحسين الأداء من خلال التدقيق المستمر للأنظمة المعمول بها.

ب- التوجه نحو رقمنة الإدارة الجبائية: إن وضع حيز التطبيق إدارة إلكترونية مؤسسة على استخدام تقنيات الإعلام الآلي والاتصال تسمح بتكييف جميع أساليب العمل مع الممارسات العالمية لاستراتيجية المؤسسات لمواجهة العولة، وفي هذا الإطار باشرت الإدارة الضريبية إصلاحات جوهرية ترمي إلى التحول من أسلوب التسيير التقليدي الذي يعتمد على الأرشيف الورقي الذي يضم كافة الممولين بطريقة مزرية ومكلفة، والتحول إلى إيجاد الأرشيف الإلكتروني الذي يشمل البيانات والمعلومات الخاصة بالمولين مسجلة على أسطوانات أو أقراص أو أشرطة الحاسب الإلكتروني. وتمثلت الإجراءات المتبعة للوصول إلى إدارة إلكترونية على وجه الخصوص فيما يلي:

¹ سعيد عبد العزيز عثمان. شكري رجب العشماوي، "اقتصاديات الضرائب"، ص، ص: 551، 552.

² رسالة المديرية العامة للضرائب، ص 07.

- تعميم تقنية الربط عن بعد بالإنترنت والأنترنات (نظام داخلي) بين مصالح الإدارة الجبائية لتعزيز التعاون والتنسيق بين هذه المصالح وسهولة الوصول إلى المعلومات الضرورية من طرف المصالح الجبائية كل حسب اختصاصاته.

- إنشاء موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب وهو بمثابة نافذة للمعلومات الجبائية من منشورات جبائية، قوانين، مجالات... إلخ، للتفاعل مع مستخدمي الانترنت ونقل انشغالاتهم.

- اعتماد تقنية جديدة للحصول على رقم التعريف الجبائي عن طريق إرسال طلب التقييم من طرف المكلف بالضريبة عبر البريد الإلكتروني التالي did-requetes@mf.gov.dz مما يسهل على المكلف بالضريبة سرعة التعرف والحصول على هذا الرقم عن طريق البريد الإلكتروني.

- وضع نظام التصريح عن بعد في سياق الإدارة الرقمية لخدمة المكلفين بالضريبة كخطوة تجريبية بالنسبة للمؤسسات والشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات حيث سمحت للمكلفين بالضريبة إمكانية اكتتاب تصريحاتهم الجبائية عن طريق الانترنت عبر موقع "جبائتك" الذي أحدث لهذا الغرض.

- إضفاء الصفة غير المادية على الملف الجبائي للمكلف بالضريبة للقضاء على النظام التقليدي القائم على المستندات الورقية لتسهيل تسيير الملف الجبائي للمكلف في جميع مراحل الإخضاع الضريبي من تأسيس الضريبة إلى الفحص إلى التحصيل الضريبي.

- التحول التدريجي نحو إرساء قواعد الفحص الضريبي الإلكتروني في إطار الاستراتيجية الجديدة للفحص التي تسعى السلطات إلى تجسيدها لتطوير آليات الفحص وتكييفه مع الرهانات الجديدة المتمثلة في التجارة الإلكترونية واعتماد العديد من الشركات والمؤسسات لنظام المحاسبة والفوترة الإلكترونية.

ج- النقائص والصعوبات التي تواجه عصنة الإدارة الجبائية: لعل أهم الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية اليوم هي عدم مواكبتها لثورة الإعلام والاتصال والتجارة الإلكترونية التي أصبحت تشكل تحديا ورهانا صعبا أمام الأنظمة الضريبية لما يثيره فرض

الضرائب على التجارة الإلكترونية من مشكلات نتيجة للنقائص والصعوبات التي تعاني منها الإدارة الجبائية وهي:

- نقص الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لأداء مهامها على أكمل وجه مما أثر على نوعية الخدمة المقدمة للمكلف بالضريبة.

- الازدواجية في تنظيم الإدارة الجبائية مما أدى إلى صعوبة الربط والتنسيق مع مصالحها الخارجية.

- تعدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية فيما يخص تسيير الملف الجبائي وتأسيس الضريبة للمكلف وذلك حسب نوع كل ضريبة، مما أدى إلى تقديرات مختلفة بالنسبة للمكلف بالضريبة.

- عدم استقرار التشريعات الضريبية نتيجة للتعديلات المستمرة بموجب قوانين المالية مما يصعب على أعوان الإدارة الجبائية والمكلفين استيعابها وتطبيقها.
- عدم إلمام غالبية أعوان الإدارة الجبائية بنظام الإعلام الآلي وتكنولوجيا الإعلام والاتصال مما يجعل الإدارة أمام تحديات صعبة في المرحلة الراهنة.
- غياب الوعي الضريبي لدى الكثير من المكلفين نتيجة لنقص الثقافة الجبائية ونظرتهم للضريبة على أنها إكراه وليست مساهمة في العبء الوطني.
- غياب الثقافة المعلوماتية لدى غالبية المكلفين بالضريبة بخصوص التجارة الإلكترونية ووسائل الدفع الإلكتروني والضريبة الإلكترونية مما يصعب تطبيقها في الواقع.
- تطور حصيلة الإيرادات الجبائية: كل الجهود المبذولة لعصرنة الإدارة الجبائية وتفعيلها أدت إلى زيادة عدد المكلفين وتطور حصيلة إيرادات الجباية العادية، الجدول أدناه يبين ذلك.

الجدول رقم(02) يبين تطور الساكنة الجبائية حسب طبيعة الضريبة (2010-2014).

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
الضريبة الجزائرية الوحيدة	852380	819010	874864	908105	969558
الضريبة على الدخل الاجمالي	485198	536601	550431	596619	616107
الضريبة على ارباح الشركات	84260	88146	93989	100857	107395
المجموع	1422738	1443757	1519284	1605581	1693060

المصدر: موقع المديرية العامة للضرائب

من خلال الجدول نلاحظ تطور الساكنة الجبائية أي تطور عدد المكلفين بالضريبة، حسب طبيعة الضريبة (الضريبة الجزائرية الوحيدة، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات)، ومجموعها يمثل تطور المكلفين للضرائب المباشرة خلال الفترة الممتدة بين 2010 و2014، بحيث نلاحظ حالة التزايد المستمر لعدددهم، خاصة التابعون لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة والذين قارب عددهم المليون مكلف.

أما بخصوص تطور حصيلة الجباية العادية فيمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03) يبين تطور حصيلة الجباية العادية من سنة 2010 إلى غاية 2018

الوحدة: مليار دج

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الحصيلة	1309,38	1548,54	1944,58	2072,09	2126,36	2557,31	2564,62	3435,40	3688,68

المصدر: حداد وفهيمه، الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج " البويرة"، 2018/2017.

من خلال الجدول نلاحظ الزيادات المستمرة لحصيلة الجباية العادية من 2010 إلى 2018، والتي وصلت إلى 3688.68 مليار دج، وهي تشكل نسبة معتبرة من الميزانية العامة للدولة، وهذا راجع إلى عدة عوامل من بينها جهود العصرية للإدارة الجبائية.

ثانيا - النظام الجبائي التونسي

يشمل النظام الجبائي التونسي:¹

- المعاليم الديوانية،
 - الأداء على القيمة المضافة،
 - المعلوم على الإستهلاك،
 - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين،
 - الضريبة على الشركات،
 - معاليم التسجيل والطابع الجبائي،
 - المعاليم الراجعة للجماعات المحلية
 - ومعاليم أخرى توظف على بعض المنتوجات والنقل والتأمين...
- 1 - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين،

¹ <http://www.finances.gov.tn/ar/lmht-amwt>

الأشخاص الخاضعون:

تستوجب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على كل شخص طبيعي يقيم عادة بالبلاد التونسية. ويخضع الأشخاص غير المقيمين للضريبة على الدخل بعنوان مداخيلهم الناشئة بالبلاد التونسية

أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة:

تتمثل أصناف المداخيل الخاضعة للضريبة في:

- الأرباح الصناعية والتجارية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- أرباح الإستغلال الفلاحية والصيد البحري؛
- المرتبات والأجور والجرايات والإيرادات العمرية؛
- مداخيل الأوراق المالية ومداخيل رؤوس الأموال المنقولة؛
- المداخيل العقارية؛
- المداخيل الأخرى: المداخيل ذات المصدر الأجنبي إذا لم يتم إخضاعها للضريبة في بلد المنشأ، المداخيل المحققة من ألعاب الرهان والحظ واليانصيب، المداخيل المضبوطة حسب النفقات الشخصية الظاهرة والجلية ونمو الثروة في صورة عدم تحقيق مداخيل في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو أرباح المهن غير التجارية أو أرباح الاستغلال الفلاحي أو الصيد البحري.

ضبط الدخل الصافي بالنسبة للمؤسسات

يحدّد الربح الصافي على أساس محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات وبعد طرح كل المصاريف والأعباء المهنية.

ضبط الدخل الصافي بالنسبة لبعض أصناف المداخيل

يحدّد الدخل الصافي بعد طرح تقديري بـ:

- 10% بالنسبة إلى المرتبات والأجور دون أن يتجاوز الطرح 2000 دينار؛
- 25% بالنسبة إلى الأجر والإيرادات العمرية؛ وترفع هذه النسبة إلى 80% بالنسبة إلى الجرايات والإيرادات العمرية ذات المصدر الأجنبي وذلك في صورة تحويلها إلى تونس؛

- 20% النسبة إلى المداخل العقارية وأرباح المهن غير التجارية في صورة عدم مسك محاسبة.

الإعفاءات:

- مكافآت أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي من ذوي الجنسية الأجنبية شريطة المعاملة بالمثل؛
- المنح التي تصرف بعنوان جبر ضرر بدني؛
- حصص الأسهم الموزعة من قبل الشركات المستقرة بتونس إذا لم يتعد مبلغها السنوي 10.000 دينار؛
- فوائد الإيداعات والسندات بالعملة الأجنبية أو بالدينار القابل للتحويل؛
- فوائد حسابات الادخار في السكن؛
- الفوائد المتأتية من الحسابات الخاصة للادخار المفتوحة لدى صندوق الإيداع الوطني التونسي أو لدى البنوك وكذلك مداخل الرقاع في حدود 5.000 دينار في السنة دون أن يتجاوز هذا الطرح 3000 دينار بالنسبة للفوائد المتأتية من الحسابات الخاصة للادخار المفتوحة لدى البنوك ولدى صندوق الادخار الوطني التونسي.

تخفيضات مشتركة لكل أصناف المداخل:

تقبل للطرح في حدود معينة:

- التخفيضات بعنوان الحالة والأعباء العائلية:
 - 300 دينار بالنسبة إلى رئيس العائلة
 - 100 دينار بعنوان كل طفل بعنوان الأربع أطفال الأوائل
 - طرح بعنوان كل واحد من الوالدين في الكفالة في حدود 5% من الدخل الصافي الخاضع للضريبة مع حد أقصى قدره 150 ديناراً
 - 1000 دينار لكل طفل يزاوّل تعليمه دون الانتفاع بمنحة ولا يتجاوز عمره 25 سنة في غرة جانفي من سنة توظيف الضريبة
 - 2000 دينار لكل طفل معاق مهما كان سنه أو رتبته

• الأقساط المتعلقة بعقود التأمين على الحياة وعقود تكوين رأس المال المبرمة لمدة ثمانية سنوات في حدود 10.000 د سنويا

• المداخل المعاد استثمارها في الاكتتاب في رأس مال الأصلي أو في الترفيع فيه للمؤسسات التي تخول الحق في الانتفاع بالطرح المذكور طبقا للتشريع الجاري به العمل.

جدول الضريبة على الدخل يتم وفق جدول تصاعدي

كل الضرائب المشار تشبه طريقة فرضها وتحصيلها طريقة النظام الجبائي الجزائري، تبقى الاختلافات في المعدلات، وبعض الاختلافات الطفيفة.

سؤالين للبحث:

ماهي طبيعة النظام الجبائي الأردني، وما مدى مساهمته في تمويل ميزانية الدولة.

ماهي أوجه التشابه والاختلاف بين النظام الجبائي الجزائري والتونسي.

المحور التاسع: الاتفاقيات الجبائية الدولية

الأهداف التعليمية

- ◉ الهدف الأول: إبراز مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية
- ◉ الهدف الثاني: معرفة أهداف الاتفاقيات الجبائية
- ◉ الهدف الثالث: معرفة الاتفاقيات الجبائية التي أبرمتها الجزائر

إن الاتفاقيات الجبائية الدولية هي أداة قانونية، تتضمن نصوصها مجموعة من المواد تكون مرتبة وفق تسلسل منطقي، حتى تسهل قراءتها وفهم محتواها، ولقد عرفت تلك الاتفاقيات تطورا عبر الزمن، و يعود الفضل في ذلك إلى المنظمات الدولية، التي لم تدخر أي مجهود في سبيل إرساء قواعد يمكن للدولة اعتمادها عند إبرام اتفاقيات من هذا النوع. و من أهم مميزات الاتفاقيات الجبائية الدولية هو توزيعها لاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة بشكل يسمح بتجنب تدخل اختصاصها الضريبية، حسب مختلف فئات الدخل، وأجزاء الثروة مما يؤدي إلى تفادي الازدواج الضريبي الدولي.

أولا- مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية وأهدافها

تعرف على أنها اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي التي يكون موضوعها ضريبي محظ، سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر وأيا كانت التسمية التي تطلق عليه، كما تعرف الاتفاقيات الجبائية الدولية هي تلك التي يكون موضوعها عاما وتقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة، ويشار إليها بأنها عبارة عن تلك المعاهدات الدولية التي يكون موضوعها ضريبي محظ. وهي تختلف عن الاتفاقيات التي تحتوي على بعض النصوص والأحكام الضريبية كاتفاقيات التعاون في المجال العلمي أو الثقافي أو التقني، فالمقصود بالاتفاقيات الجبائية الدولية هي تلك التي يكون موضوعها عاما وتقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب، خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة... وتجدر الإشارة إلى أن الأصل هو عدم تعارض القوانين والنظم الضريبية للدول مع مضمون الاتفاقيات الجبائية التي تبرمها، حيث يعتبر كل منهما مكملا للآخر.¹

يوجد نوعان من الاتفاقيات الجبائية:

• اتفاقية ثنائية.

• اتفاقية متعددة الأطراف.

أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية:²

- ✓ تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.
- ✓ محاربة كل من الغش والتهرب الدوليين.
- ✓ مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل.

¹Bernard Castagnède, **précis de fiscalité internationale**, presse universitaire de France, 2ème édition, 2006, p 8

²بوزيدة حميد، جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة ديوان المطبوعات الجامعية طبعة ثانية، 2007، ص 20-21.

✓ تسهيلات مختلفة في شتى المجالات.

✓ منع التمييز بين المكلفين.

وقد عالج المشرع الجزائري مسألة الاتفاقيات الجبائية في المادة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تنص على أن يخضع لضريبة الدخل الأشخاص الذين بمقتضى اتفاقية دولية يرخص للجزائر بإخضاعهم للضريبة سواء كانوا من جنسية جزائرية أم أجنبية، والذين يحصلون في الجزائر على أرباح ومداخيل.

إن اهتمام الجزائر المتزايد بالتعاون الجبائي يهدف إلى ما يلي:¹

-توخي وتجنب التهرب الجبائي الدولي.

-تأمين الاستثمارات العابرة للحدود وجعلها ذات مردودية.

-اندماجها كطرف في التعاون المتعدد الأطراف من خلال المساهمة في الجهود الرامية إلى التقليل من المواجهات المتعلقة بالسيادة الجبائية وجعل الجباية الدولية أكثر عدلا ومساواة.

ثانيا: مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية الدولية

1- الأشخاص المعنيون بالاتفاقية

من الضروري أن تحدد الدولتان المتعاقدتان في نص الاتفاقية الجبائية المبرمة بينهما

الأشخاص الذين تسري عليهم أحكامها. وغالبا ما يكون ذلك من خلال المواد

الأولى منها. ولقد أصبح هناك إجماع بين الدول على أن الأشخاص الذين تطبق عليهم الاتفاقية

هم أولئك الذين يقيمون بإحدى الدولتين المتعاقدتين أو بكلتاهما معا. بمعنى أنه

يستند لضابط الإقامة لاستفادة المكلفين من الأحكام والإجراءات الاتفاقية، وهو ما

نصت عليه المادة الأولى من الاتفاقية النموذجية للمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

2-الضرائب التي تشملها الاتفاقية

¹ حميران محمد: الاتفاقيات الجبائية الدولية كآلية لتفادي الازدواج الضريبي: دراسة حالة الجزائر، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة، المجلد

د7، العدد 2(2018)، ص-ص:122-123.

إن الضرائب التي تشملها الاتفاقيات الجبائية لتفادي الازدواج الضريبي تتمثل عادة في الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال أو الثروة وفقاً للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وكذلك للاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة وسنحاول فيما يلي التعرف على مفهوم كل من الضرائب على الدخل والضرائب على الثروة ما تشمله كل منهما:¹

الضرائب على الدخل:

الضرائب النوعية على فئة الدخل.

الضرائب على الدخل الإجمالي.

الضرائب على الثروة (على رأس المال):

الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل

الضرائب العرضية على رأس المال:

الضريبة الاستثنائية على رأس المال.

الضريبة على فائض القيمة.

3-المجال المكاني للاتفاقية الجبائية

يتحدد المجال المكاني لتطبيق الاتفاقية الجبائية في أغلب الاتفاقيات، بالمناطق التي تمارس فيها الدولتين المتعاقدتين سيادتهما السياسية. وتقوم كل دولة بتحديد دقيق لذلك المجال في نص الاتفاقية وبطريقة واضحة وصريحة. حيث يمكن لكلتا الدولتين تطبيق الاتفاقية المبرمة على جميع المناطق والأقاليم التابعة لهما سياسياً، كما يمكن أن يتم استثناء بعض المناطق من النطاق المكاني الذي تسري داخله الاتفاقية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من أقاليمها، إذ تتمتع هذه المناطق بسيادة جبائية تجعلها غير ملزمة بتطبيق المعاهدات ذات الطبيعة الجبائية والتي تعقدها الدول التي

¹زغوم كمال، مصادر القانون الدولي، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2014، ص 80.

تنتمي إليها هذه الأقاليم. فعلى سبيل المثال لا تعتبر المعاهدات التي تبرمها المملكة البريطانية مع ، دول أخرى سارية داخل بعض الجزر التابعة لها سياسيا كجزيرة كايمان وجزيرة مان ، وبالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية لا يدخل عادة ضمن النطاق المكاني لاتفاقياتها الجبائية بعض المناطق كالجزر العذراء الأمريكية وبورتوريكو. وأغلب مثل هذه المناطق عبارة عن أقاليم ما وراء البحار وجنات ضريبية.

4-المجال الزمني لتطبيق الاتفاقية الجبائية

يرتبط النطاق الزمني لتطبيق الاتفاقية الجبائية بتاريخ دخولها حيز التنفيذ وتاريخ إنهاء العمل بها من طرف الدولتين المتعاقبتين:¹

¹محزري محمد عباس: اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر الطبعة الثالثة.



الاتفاقيات الدولية الموقعة من طرف الجزائر فيما يخص تجنب الازدواج الضريبي
وتفادي التهرب الضريبي.

البلدان العربية

تاريخ دخول حيز التنفيذ	البلدان الأوروبية
2017 - 01 - 01	المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وايرلندا
2008 - 12 - 23	المانيا
2006 - 12 - 01	النمسا
1991 - 12 - 15	بلجيكا
2005 - 04 - 11	بلغاريا
2006 - 07 - 01	اسبانيا
2002 - 12 - 01	فرنسا
1991 - 02 - 03	ايطاليا
2020 - 07 - 13	هولندا
2006 - 05 - 01	البرتغال
1996 - 07 - 11	رومانيا
2008 - 12 - 18	روسيا
2010 - 12 - 20	البوسنة
2009 - 02 - 06	سويسرا
1997 - 10 - 02	تركيا
2004 - 07 - 01	اوكرانيا



2016 – 03 – 10	العربية السعودية
2003 – 09 – 20	البحرين
2004 – 06 – 25	الإمارات العربية المتحدة
2001 – 07 – 14	الأردن
دخلت حيز التنفيذ	مصر
2016 – 01 – 18	الكويت
2011 – 03 – 17	قطر
2010 – 03 – 16	إيران
لم تدخل حيز التنفيذ	سوريا
2006 – 07 – 19	لبنان
2004 – 01 – 01	سلطنة عمان
لم تدخل حيز التنفيذ	اليمن

البلدان الإفريقية

2008 - 12 - 23	إفريقيا الجنوبية
----------------	------------------

البلدان الآسيوية

2007 - 07 - 27	الصين
دخلت حيز التنفيذ في 2006	كوريا الجنوبية
2000 - 11 - 21	إندونيسيا

بلدان أمريكا

2000 - 08 - 16	كندا
----------------	------

بلدان المغرب العربي

دخلت حيز التنفيذ	اتحاد المغرب العربي
2016 - 11 - 04	موريتانيا

المصدر: موقع المديرية العامة للضرائب

ثالثا-الجمهورية الجزائرية وموريتانيا

اتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإسلامية الموريتانية من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة.

اتفاقيات واتفاقات دولية

اتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و الجمهورية الإسلامية الموريتانية من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة

إن حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإسلامية الموريتانية،

- رغبة منهن في عقد اتفاقية من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة،

قد اتفقتا على ما يأتي :

المادة الاولى

الافلاس المعنيين

تطبق هذه الاتفاقية على الاشخاص المقيمين بدولة متعاقدة او في كلتا الدولتين المتعاقبتين.

المادة 2

الضرائب المعنية

1 - تطبق هذه الاتفاقية على الضرائب على الدخل والثروة الصصلة لصلاب دولة متعاقدة او لامتلاك اقسامها السياسية او لبعاماتها المحلية، مهما كان نظام التجميع.

2- تعتبر كضرائب على الدخل والثروة، جميع الضرائب الصصلة على الدخل الإجمالي على الثروة الإجمالية او على متاعس من الدخل أو الثروة، بما في ذلك الضرائب على الأرباح الصلقة من التصرف في الاملاك المنقولة او العقارية والضرائب على المبلغ الإجمالي للأجور المدفومة من طرف المؤسسات، بالإضافة إلى الضرائب على فوائد القيمة.

3- إن الضرائب الحالية التي تطبق عليها هذه الاتفاقية هي على الصوص :

أ) بالنسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية :

1 - الضريبة على الدخل الإجمالي،

مرسوم رئاسي رقم 15-336 مؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1437 الموافق 27 ديسمبر سنة 2015، يتضمن التمديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإسلامية الموريتانية، من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر سنة 2011.

إن رئيس الجمهورية،

- بناء على تقرير وزير الدولة، وزير الشؤون الخارجية والتعاون الدولي،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادة 77-11 منه،

- وبعد الاطلاع على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإسلامية الموريتانية، من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والضرائب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر سنة 2011،

يرمى ما يأتي :

المادة الاولى : يمدق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإسلامية الموريتانية، من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والضرائب فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر سنة 2011، وتنشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

المادة 2 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 15 ربيع الأول عام 1437 الموافق 27 ديسمبر سنة 2015.

عبد العزيز بوتفليقة

2- الضريبة على أرباح الشركات،

3- الضريبة على أرباح المناجم،

4- الرسم على النشاط المهني،

5- الضريبة على الأملاك،

6- الإتاوة والضريبة على معاملات نشاطات التنقيب والبيعت، واستغلال وتغل المصروفات بالأتاليين.

(المشار إليها فيما يأتي "الضريبة الجزائرية").

(ب) بالنسبة للجمهورية الإسلامية الموريتانية :

1- الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية،

2- الضرائب على مداخيل القيم المنقولة،

3- الضرائب على الدخول العقارية،

4- الضرائب على المرتبات والأجور والمكافآت التقاعدية،

5- الضريبة العامة على الدخل،

6- الضرائب على المعاملات الزراعية،

7- الضرائب على الأرباح غير التجارية،

8- الأتالي.

(المشار إليها فيما يأتي "الضريبة الموريتانية").

4- تطبيق هذه الاتفاقية أيضا على الضرائب المطبقة أو المماثلة التي تؤسس بعد تاريخ توقيع هذه الاتفاقية، والتي يمكن أن تصادف إلى الضرائب الحالية أو توضعها، وتشمل السلطات المختصة في كلتا الدولتين المتعاقبتين بعضهما البعض بالتعديلات الهامة الدرجة في تشريعاتهما الجبائية.

المادة 3

تعاريف عامة

1- لأغراض هذه الاتفاقية، ما لم يتطلب النص تفسيراً مخالفاً :

(أ) يعني مصطلح "الجزائر" الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ويشمل، إضافة إلى الإقليم البري، البحر الإقليمي، وفي ما وراءه، مختلف مناطق الجبال البحري التي تمارس عليها الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وفقاً لتشريعها و/ أو القانون الدولي، حقوقاً سيادية و/ أو الولاية القانونية، لأغراض استكشاف الموارد الطبيعية لغمر البحار وباطن أرضه والمياه التي تحويه، واستغلالها وحفظها وإدارتها،

(ب) يفصّل بلفظ "موريتانيا"، الجمهورية الإسلامية الموريتانية ويشمل، إضافة إلى الإقليم البري، البحر الإقليمي، وفي ما وراءه، مختلف مناطق الجبال البحري التي تمارس عليها الجمهورية الإسلامية الموريتانية وفقاً لتشريعها و/ أو القانون الدولي، حقوقاً سيادية و/ أو الولاية القانونية، لأغراض استكشاف الموارد الطبيعية لغمر البحار وباطن أرضه والمياه التي تحويه، واستغلالها وحفظها وإدارتها،

(ج) تعني عبارة "الدولة المتعاقدة" و"الدولة المتعاقدة الأخرى"، الجزائر أو الجمهورية الإسلامية الموريتانية، حسب مقتضيات النص،

(د) تشمل عبارة "شخص" الأشخاص الطبيعيين والشركات، وكل مجموعات الأشخاص الأخرى،

(هـ) تعني عبارة "شركة" كل شخص مننوي أو أي كيان يعامل كشخص مننوي لأغراض فرض الضريبة،

(و) تعني عبارة "مؤسسة دولة متعاقدة" و"مؤسسة الدولة المتعاقدة الأخرى" على التوالي، مؤسسة يستغلها مقيم في دولة متعاقدة، ومؤسسة يستغلها مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى،

(ز) تعني عبارة "التنقل الدولي"، أية عملية نقل بواسطة سفينة أو طائرة، تقوم بتشغيلها مؤسسة يتواجد مقر إدارتها الفعلية في دولة متعاقدة، باستثناء الحالة التي يتم فيها تشغيل السفينة أو الطائرة، فقط، بين نقاط تقع في الدولة المتعاقدة الأخرى،

(ح) يعني لفظ "مواطن" :

• بالنسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية :

كل شخص طبيعي يعوز الجنسية الجزائرية بما في ذلك، كل شخص مننوي، شركة أشخاص أو مجموعة أشخاص مؤسسة وفقاً للتشريع المساري المعمول في الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،

• بالنسبة للجمهورية الإسلامية الموريتانية :

كل شخص طبيعي يعوز الجنسية الموريتانية بما في ذلك، كل شخص مننوي، شركة أشخاص أو مجموعة أشخاص مؤسسة وفقاً للتشريع المساري المعمول في الجمهورية الإسلامية الموريتانية،

(ط) تعني عبارة "السلطة المختصة" :

• بالنسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض،

2- يكون لميارة "ممتلكات مقاربية" المئى المحدد لها بموجب قانون الدولة المتعاقدة التي تتواجد بها الممتلكات المنية، وتشمل الميارة، على أية حال، الممتلكات الملحقه بالممتلكات المقاربية والمغربية الصية والمبنة الشايمة للمستشمرات الفلاحية والغابية، والصقوق التي تشطيق عليها أحكام القانون الخاص المتعلق بالطكسية المقاربية، وحق الانتفاع بالممتلكات المقاربية والصقوق المتعلقة بالدفعوات المتغيرة أو الشايبة لاستغلال أو التنازل من استغلال مناجم معدنية، ومصادر المياه والموارد الطبيعية الأخرى، لا تعتبر السفن والبواخر والطائرات ممتلكات مقاربية.

3- تطبق أحكام الفقرة (1) على المداخيل الشايمة من الاستغلال المبلشر أو التأجير أو الإجارة الزرامية، أو أي شكل أكر من لشكال استغلال الممتلكات المقاربية.

المادة 7

أرباح المؤسسة

1- تخضع أرباح مؤسسة دولة متعاقدة للجزيرية هي هذه الدولة فقط، ما لم تعارض هذه المؤسسة نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة منشأة دائمة تتواجد بها، إذا كانت المؤسسة تعارض نشاطها بهذا الشكل، فإن أرباح المؤسسة تصبح خاضعة للجزيرية في الدولة المتعاقدة الأخرى، ولكن في حدود الأرباح التي تعود لهذه المنشأة الدائمة.

2- مع مراعاة أحكام الفقرة (3)، عندما تعارض مؤسسة دولة متعاقدة نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة منشأة دائمة تتواجد بها، تنسب في كل دولة متعاقدة لهذه المنشأة الدائمة، الأرباح التي كانت، في إمكانها تحقيقها لو شكلت، مؤسسة مستقلة تعارض أنشطة مطابقة أو معاكسة، في ظروف مطابقة أو معاكسة، وتتعامل بكل استقلالية مع المؤسسة التي تعتبر منشأة دائمة لها.

3- لتحديد أرباح منشأة دائمة، فإنه سوف يسمح بحصم التطفقات التي حسرت لأغراض المنشأة الدائمة بما فيها نفقات الإدارة والمصاريف العامة للإدارة التي تشتت على هذا النحو، سواء تشتتت في الدولة التي قد تدفع فيها المنشأة الدائمة أو في مكان أكر.

هـ) تم استعمال مكان شايبة للأعمال لصالح المؤسسة فقط بهدف الإشهار أو تقديم المعلومات أو الأبحاث التعليمية أو أنشطة معاكسة ذات طابع تحضيري أو مساعد.

و) تم استعمال مكان شايبة للأعمال فقط من أجل القيام بممارسة تراكمية للأنشطة المذكورة في الفقرات الفرعية من (أ) إلى (هـ) بشرط أن يكون النشاط الكلي للمكان الشايبة للأعمال الناتج من هذا التراكم له طابع تحضيري أو مساعد.

4- يخض النظر من أحكام الفقرتين (1) و(2)، عندما يتصرف شخص - غير المون المتمتع بوجهية مستقلة والتي تشطيق عليه الفقرة (5) - لصالح مؤسسة ويستمتع في دولة متعاقدة بالسلطات التي يمارسها بصفة امتيادية تسمح له بإبرام عقود باسم المؤسسة، فإنه يعتبر أن لهذه المؤسسة منشأة دائمة في تلك الدولة فيما يتعلق بكل الأنشطة التي يمارسها هذا الشخص لصالح المؤسسة، ما لم تكن أنشطة هذا الشخص مقتصرة على تلك المذكورة في الفقرة (3) والتي إذا تمت ممارستها بواسطة مكان شايبة للأعمال، لا تسمح باعتبار هذا المكان منشأة دائمة وفقا لأحكام هذه الفقرة.

5- لا تعتبر مؤسسة منشأة دائمة في دولة متعاقدة، فقط، لكونها تعارض فيها نشاطا بواسطة سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو كل مون أكر يتمتع بنظام قانوني مستقل، شريطة أن يتصرف هؤلاء الأشخاص ضمن الإطار العرفي لنشاطهم، ولكن إذا كرس كل أنشطة تلك الوكيل أو معظمها لصالح تلك الشروع (المؤسسة) ومشاريع (مؤسسات) أكرى، يكون مسيطرا عليها من قبله أو له حصة مسيطرة فيها، فإنه لن يعتبر وكيلًا ذا وضع مستقل في مفهوم هذه الفقرة.

6- إن كون شركة مقيمة في دولة متعاقدة تراقب أو تتم مراقبتها من طرف شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى، أو تعارض فيها نشاطها (سواء بواسطة منشأة دائمة أو بطريقة أكرى)، لا يجعل في حد ذاته أيًا من هاتين الشركتين منشأة دائمة للأخرى.

المادة 6

المداخيل المقاربية

1- تخضع المداخيل التي يحصل عليها مقيم دولة متعاقدة من الممتلكات المقاربية (بما فيها مداخيل المستشمرات الفلاحية أو الغابية)، المتواجدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، للجزيرية في تلك الدولة المتعاقدة الأخرى.



أسئلة وأجوبة خاصة بالمقياس

الإدارة الجبائية

تعد الإدارة الجبائية جزء من النظام الجبائي تعتمد عليها الدولة من أجل تحصيل مختلف إيراداتها الجبائية (الضرائب المباشرة، الغير مباشرة، حقوق تسجيل،... الخ)، وذلك عن طريق استخدام مختلف أساليب التحصيل المنصوص عليها باعتبارها الوسيط الذي يسمح بتحصيل مختلف الحقوق للدولة كما يقع على عاتقها مهمة كسب رضى المكلف بأن تعامله باحترام وحرصا منها على التكيف في عالم يتطور بشكل مستمر تبدي الإدارة الجبائية رغبة في أن تعصرن نفسها من خلال تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة وتعزيز أكثر لظروف تسيير المصالح العمومية وذلك عن طريق وضع استراتيجية جديدة للعصرنة الهادفة أساسا إلى تقديم خدمات أفضل للمكلفين وإدراج التكنولوجيات الحديثة في القطاع من أجل تحقيق السرعة في تقديم الخدمة والرقى إلى مستوى تطلع المكلفين بالضريبة ونهدف من خلال هذا الفصل إلى الإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بالإدارة الجبائية .

أولا- الإدارة الجبائية: لتفادي الخلط بين مصطلح النظام الجبائي والإدارة الجبائية وجب إعطاء تعريف شامل للنظام الجبائي حيث تعددت تعاريفه فالبعض يرى أن مفهومه يتراوح بين مفهوم ضيق ومفهوم واسع، فالمفهوم الضيق للنظام الجبائي: يعرف على أنه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاقتطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل.¹ أما المفهوم الواسع للنظام الجبائي: حيث عرف المرسي السيد حجازي النظام الضريبي على أنه مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم والواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف المجتمع.²

1- تعريف الإدارة الجبائية: الإدارة الجبائية مثلها مثل كل الإدارات باعتبارها جزء من السلطة التنفيذية في الدولة، وعليه تعتبر الإدارة الجبائية جزء لا يتجزأ من الإدارة العامة، إذ تشكل في مجموعها مزيجا من العناصر الإدارية والمالية والقانونية.³ فهي تضم الجهات الحكومية (وزارة المالية ومصالح الضرائب) التي تقوم على تطبيق التشريع الضريبي بأحكامه ونصوصه، لتحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة، ومن ثم فإن الإدارة الجبائية

1 سعيد عبد العزيز عثمان. شكري رجب العشماوي اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص، ص.322، 323.

2 المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر الإسكندرية، 2001، ص، ص.18.

5 شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2010/2009، ص.39.

هي الجهة المختصة بكل من تنفيذ قوانين الضرائب وتحصيل الموارد العامة للدولة، ومتابعة الممولين¹ والإدارة الجبائية لا تكتفي فقط بتطبيق النصوص القانونية، ولكنها تشارك أيضا في إعداد هذه النصوص وتقوم بهذه المهمة مصلحة التشريع الجبائي².

3-سلطات الإدارة الجبائية وحقوقها: حتى تستطيع الإدارة الجبائية مباشرة مهامها والقيام بها على الوجه المطلوب منحها القانون سلطات وحقوقا واسعة، نوجزها كالآتي:

أ-حق الاطلاع: وهو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد عملية التدقيق، بغية الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لأداء مهمته على أكمل وجه، كما يمكننا القول أن حق الاطلاع هو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات التي هي بحوزة الإدارة أو التأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة الملفات، وقد أتاح المشرع الجبائي هذا الحق من خلال النص التالي: «يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعيا لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من طرف المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية».

ب- حق المعاينة: من أجل ممارسة الإدارة الجبائية حقها الرقابي ووجود قرائن تدل على ممارسات تدليسيه، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من تحديد الوعاء الضريبي، وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود مناورات تدليسيه تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان المشاركين في العملية³.

6 سعيد عبد العزيز عثمان وآخرون، مرجع سبق ذكره. 589.

7 داودي محمد، الإدارة الضريبية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2006/2005، ص: 126.

9 لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، الجزائر، 2010/2010، ص، ص. 34، 35.

ج-الحق في الفحص الدقيق: هذا الحق يمنح الإدارة الضريبية ويمكنها من التأكد من سلامة وصحة الإقرار الضريبي، وذلك من خلال مقارنة البيانات الواردة في الإقرار الضريبي مع العناصر الخارجية، وقد يكون وفقا لطبيعة الحال مثل فحص أو تدقيق الحسابات.¹

د-حق التقادم: هذا الحق نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي: «يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسيه، وهذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.

- القيام بأعمال الرقابة.

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.²

ه-حق استدراك الأخطاء: يمكن هذا الحق في إعادة النظر من طرف الإدارة الجبائية في الضرائب التي تم اقتطاعها سواء بتعديلها أو إنشاء اقتطاع جديد كما تنص عليه المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: «يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها، بالنسبة لأي من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة».³

4-واجبات الإدارة الجبائية والتزاماتها: رغم كل الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية فهذا لا يمنعها من الالتزام بجملة من القواعد من شأنها ضمان العلاقة بينها وبين المكلف، ومن أهم هذه الالتزامات ما يلي:

أ-التطبيق الصحيح للقوانين الجبائية.

ب-إشعار المكلفين وإخطارهم.

ج-إعلام المكلفين الخاضعين والمحتملين بالحقوق والواجبات.

د-استخدام السلطات المخولة في الوجه الصحيح.

¹⁰حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2008، ص. 33.

² المادة 39، قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2019، ص. 20، 21.

³ المادة 327، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2019، ص. 87.

ه- الالتزام برد المبالغ التي حصلتها بدون وجه حق.¹

ثالثا - أسئلة خاصة بالفصل

سؤال 01: ماهي التوجهات الإستراتيجية لعصرنة الإدارة الجبائية.

سؤال 02: أساليب التحصيل المعتمد عليها من طرف الإدارة الجبائية.

سؤال 03: ماهي القوانين الجبائية التي تسيير الإدارة الجبائية في الجزائر.

سؤال 04: طبيعة التنظيم الهيكلي للنظام الجبائي الجزائري.

الأجوبة

الجواب الأول: في إطار برنامج العصرنة يعتبر النظام المعلوماتي من المشاريع الأكثر طموحا التي سطرته الإدارة الجبائية، ويتجلى ذلك من خلال:

أ- التوجه نحو إدخال تكنولوجيا المعلومات: يعتبر إدخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الإدارة الجبائية مرحلة هامة في برنامج التحديث وهو ما يتطلب تكييف التشريع الضريبي من أجل التوجه نحو التقنيات غير المادية وتأطير الدخول الإلكتروني للنظام المركزي. وبالفعل قامت الإدارة الضريبية بالاستعانة بمكتب استشارة أجنبي إسباني Indra- sistemas قصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي الذي يشكل أحد الركائز الأساسية لتحديث الإدارة الجبائية لما له من دور في:

- تقديم للمديرية العامة للضرائب الدعامة في مجال تكنولوجيا المعلومات قصد إتمام مهامها وبلوغ أهدافها.
- ضمان وجود المعطيات الصحيحة لمجمل المستخدمين المؤهلين.
- إعداد تدبير يهدف إلى المحافظة على مستوى المعارف في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة لفائدة الموظفين وكل حسب مسؤولياته.
- تبسيط الإجراءات لاسيما تلك المتعلقة من طرف المكلفين بالضريبة.
- البحث عن تحسين الأداء من خلال التدقيق المستمر للأنظمة المعمول بها.

¹ شريف محمد مرجع سبق ذكره، ص. ص. 41، 42.

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

- تعزيز الثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة من خلال اعتماد تقنية التحصيل الإلكتروني.

- المعالجة السريعة والفعالة للكم الهائل من التصريحات الجبائية للمكلفين بالضريبة في آن واحد.

- سهولة وسرعة التعرف واكتشاف المكلفين بالضريبة الذين الرامين إلى التملص من دفع الضريبة والذين يخلون بالتزاماتهم الجبائية.

- التخفيض في مدة دراسة الشكاوى والطعون المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، كون أن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الإدارة الضريبية يسمح بالولوج وبسرعة إلى كافة المعلومات الخاصة بالإخضاع الضريبي موضوع النزاع بالنسبة للمكلف.

- الإلمام الشامل بالمكلفين بالضريبة كل حسب وضعيته الخاصة أو خصوصياته.

ب- التوجه نحو رقمته الإدارة الجبائية: إن وضع حيز التطبيق إدارة إلكترونية مؤسسة على استخدام تقنيات الإعلام الآلي والاتصال تسمح بتكثيف جميع أساليب العمل مع الممارسات العالمية لاستراتيجية المؤسسات لمواجهة العولمة¹، وفي هذا الإطار باشرت الإدارة الضريبية إصلاحات جوهرية ترمي إلى التحول من أسلوب التسيير التقليدي الذي يعتمد على الأرشيف الورقي الذي يضم كافة الممولين بطريقة مزرية ومكلفة، والتحول إلى إيجاد الأرشيف الإلكتروني الذي يشمل البيانات والمعلومات الخاصة بالمولين مسجلة على أسطوانات أو أقراص أو أشرطة الحاسب الإلكتروني². وتمثلت الإجراءات المتبعة للوصول إلى إدارة إلكترونية على وجه الخصوص فيما يلي:

- تعميم تقنية الربط عن بعد بالإنترنت والأنترانات بين مصالح الإدارة الجبائية لتعزيز التعاون والتنسيق بين هذه المصالح وسهولة الوصول إلى المعلومات الضرورية من طرف المصالح الجبائية كل حسب اختصاصاته.

- إنشاء موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب وهو بمثابة نافذة للمعلومات الجبائية من منشورات جبائية، جبائية، قوانين، مجالات... إلخ، وللتفاعل مع مستخدمي الأنترنت ونقل انشغالاتهم.

¹رسالة المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 07.

² سعيد عبد العزيز عثمان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 558

- اعتماد تقنية جديدة للحصول على رقم التعريف الجبائي عن طريق إرسال طلب الترخيم من طرف المكلف بالضريبة عبر البريد الإلكتروني التالي did-requetes@mf.gov.dz مما يسهل على المكلف بالضريبة سرعة التعرف والحصول على هذا الرقم عن طريق البريد الإلكتروني.
- وضع نظام التصريح عن بعد في سياق الإدارة الرقمية لخدمة المكلفين بالضريبة كخطوة تجريبية بالنسبة للمؤسسات والشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات حيث سمحت للمكلفين بالضريبة إمكانية اكتتاب تصريحاتهم الجبائية عن طريق الأنترنت عبر موقع "جبائتك" الذي أحدث لهذا الغرض.
- إضفاء الصفة غير المادية على الملف الجبائي للمكلف بالضريبة للقضاء على النظام التقليدي القائم على المستندات الورقية لتسهيل تسيير الملف الجبائي للمكلف في جميع مراحل الإخضاع الضريبي من تأسيس الضريبة إلى الفحص إلى التحصيل الضريبي.
- التحول التدريجي نحو إرساء قواعد الفحص الضريبي الإلكتروني في إطار الاستراتيجية الجديدة للفحص التي تسعى السلطات إلى تجسيدها لتطوير آليات الفحص وتكييفه مع الرهانات الجديدة المتمثلة في التجارة الإلكترونية واعتماد العديد من الشركات والمؤسسات لنظام المحاسبة والفوترة الإلكترونية.
- 5-النقائص والصعوبات التي تواجه عصرنة الإدارة الجبائية: لعل أهم الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية اليوم هي عدم مواكبتها لثورة الإعلام والاتصال والتجارة الإلكترونية التي أصبحت تشكل تحديا ورهانا صعبا أمام الأنظمة الضريبية لما يثيره فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية من مشكلات نتيجة للنقائص والصعوبات التي تعاني منها الإدارة الجبائية وهي:
- نقص الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لأداء مهامها على أكمل وجه مما أثر على نوعية الخدمة المقدمة للمكلف بالضريبة.
- الازدواجية في تنظيم الإدارة الجبائية مما أدى إلى صعوبة الربط والتنسيق مع مصالحها الخارجية.
- تعدد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية فيما يخص تسيير الملف الجبائي وتأسيس الضريبة للمكلف وذلك حسب نوع كل ضريبة، مما أدى إلى تقديرات مختلفة بالنسبة للمكلف بالضريبة.
- عدم استقرار التشريعات الضريبية نتيجة للتعدلات المستمرة بموجب قوانين المالية مما يصعب على أعوان الإدارة الجبائية والمكلفين استيعابها وتطبيقها.

- عدم إلمام غالبية أعوان الإدارة الجبائية بنظام الإعلام الآلي وتكنولوجيا الإعلام والاتصال ما يجعل الإدارة أمام تحديات صعبة في المرحلة الراهنة.

غياب الوعي الضريبي لدى الكثير من المكلفين نتيجة لنقص الثقافة الجبائية ونظرتهم للضريبة على أنها إكراه وليست مساهمة في العبء الوطني.

- غياب الثقافة المعلوماتية لدى غالبية المكلفين بالضريبة بخصوص التجارة الإلكترونية ووسائل الدفع الإلكتروني والضريبة الإلكترونية مما يصعب تطبيقها في الواقع.¹

ثانيا: أساليب التحصيل المعتمد عليها من طرف الإدارة الجبائية

بعد أن يتم احتساب الضريبة المستحقة على المكلف تأتي مرحلة التحصيل والتي تعتبر آخر المراحل الهامة التي بموجبها يتم توريد مقدار الضريبة لخزينة الدولة وهناك عدة أساليب يتم من خلالها تحصيل الضريبة من المكلفين، وتمثل هذه الأساليب في:

أ-التحصيل الودي للضريبة: تتمثل هذه الطريقة في دفع قيمة الضريبة من المكلفين إلى صناديق الخزينة العامة، بحيث أنه في هذه الحالة يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة، وفي هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة وفقا للعديد من الطرق والتقنيات، يمكن حصرها فيما يلي:

- طريقة الوفاء المباشر: بعد قيام مصلحة الضرائب بربط الضريبة على الممول تخطره بدين الضريبة ومواعيد الوفاء بهذا الدين ومقر الإدارة الضريبية المختصة، فيقوم الممول بتوريد الضريبة في الأوقات المحددة لمكتب الضرائب المختص، وقد يتم ذلك على قسط واحد أو عدة أقساط يحددها القانون الضريبي. كما قد يتم الوفاء المباشر عن طريق شراء أوراق مدموغة أو طوابع دبغة تلصق على المحررات والوثائق التي يطلبها المكلف من الإدارات الحكومية المختلفة كالشهادات الدراسية أو طلبات استخراج وثائق السفر للخارج أو وثائق الملكية وغيرها.....

- طريقة الأقساط المقدمة: قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية العام حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى خزينة الدولة، وإنما تلزمه بدفع أقساطا مسبقا (ربع سنوية مثلا) تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا. وفي نهاية العام تتم التسوية، فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة الممول قام الممول بتسديد ما تبقى عليه من ضريبة، وأما إذا كان إجمالي ما دفعه من أقساط

1وشان أحمد وآخرون، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية بالإشارة إلى حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره ص-ص70-



يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقاته أو قيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة التالية.

ولعل طريقة الأقساط المقدمة أفضل من طريقة الوفاء المباشر حيث أنها تجعل الضريبي موزعا على عدة أقساط مما يجعله أخف نسبيًا على الممول مقارنة بالحوال الأول فتتخفف معدلات التهرب الضريبي كما تمتاز هذه الطريقة أيضا بتوفير موارد ضريبية متجددة للخزينة تساعد في تلبية احتياجات الإنفاق العام المتجددة.

- طريقة الحجز من المنبع: لعل هذه الطريقة في تحصيل الضريبة من أهم طرق التحصيل لمصلحة الضرائب حيث تنعدم فرصة التهرب الضريبي من قبل الممول لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر أو جهة أخرى (المكلف بتوريد الضريبة)، إضافة إلى ذلك تمكن هذه الطريقة مصلحة الضرائب من الحصول على تيار متجدد من الإيرادات العامة لتتوافق مع تيار النفقات العامة، وأخيرا لا تتحمل مصلحة الضرائب تكلفة هامة لجباية هذه الضريبة، حيث يلتزم المكلف بتوريدها إلى مصلحة الضرائب في الآجال المحددة ودون مقابل.

ويتطلب تطبيق هذه الطريقة (الحجز من المنبع) بعض الإجراءات الإدارية، فعندما يلتحق عامل بشركة أو مؤسسة معينة يقدم بياناته لمدير هذه الشركة أو صاحبها الذي يقوم بنقل هذه البيانات وبيانات الراتب والمكافآت وغيرها إلى مصلحة الضرائب، وبعد أن يقوم صاحب المنشأة بخصم الضريبة من المنبع يعطي العامل في نهاية العام كشفا به كافة الضرائب التي قام صاحب المنشأة بدفعها تحت حسابه لمصلحة الضرائب حتى يستطيع العامل أن يسوي حساباته مع الضرائب.

لهذه الطريقة عيبا مهما وهو أن الممول لا يشعر بعبء الضريبة ولذا لا يهتم بكيفية قيام الدولة بإنفاق حصيلتها مما قد يقلل من الرقابة الشعبية على الأداء الحكومي، إلا أن مزايا هذه الطريقة في الحقيقة تفوق كثيرا عيوبها الهام هذا.

ب-التحصيل الجبري (الطريقة غير العادية): يمكن لمصلحة الضرائب أن تقوم بالحجز الإداري على أموال المكلف الذي يفشل في الوفاء بالضريبة في الأوقات المحددة، فيمكن لمصلحة الضرائب أن تحجز على حسابات الممول بالبنوك وقد تقوم بالحجز على بعض المنقولات والعقارات حتى تجبر الممول على الوفاء سريعا بدين الدولة وإلا قامت مصلحة الضرائب ببيع منقولات الممول أو عقاراته استيفاء لدين الدولة في المزاد العلني.

الجواب الثالث:

♦ القانون الجبائي: هو الذي ينظم الأحكام والتشريعات المتعلقة بين الإدارة الجبائية والمكلف ويضم ستة قوانين هي:

1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

2- قانون الرسم على رقم الأعمال

3- قانون الضرائب الغير مباشرة

4- قانون التسجيل

5- قانون الطابع

6 – قانون الإجراءات الجبائية

الجواب الرابع- التنظيم الهيكلي للنظام الجبائي (المصدر موقع المديرية العامة للضرائب 2022):

1- المديرية العامة للضرائب

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 364- 07 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب مكلفة بما يأتي :

- السهر على دراسة و اقتراح و إعداد النصوص التشريعية و التنظيمية،
- ضمان التدابير الضرورية لإعداد الوعاء و تصفية و تحصيل الضرائب و الحقوق و الرسوم الجبائية، وكذا تحصيل الرسوم و الرسوم شبه الجبائية و الموارد الأخرى،
- تعريف و تبسيط الإجراءات الجبائية المتعلقة بتسيير الوعاء و بالرقابة و بالتحصيل و بالمنازعات الضريبية،
- إنجاز البرامج الاستراتيجية للعصرنة، و ضمان تنفيذها،
- تطوير و نشر النظام المعلوماتي و إنشاء و اجهزة و أدوات الاتصال،
- ضمان التحكم في المشاريع المرجعية في مجال تكنولوجيا المعلومات و الاتصال،
- الإشراف على تحضير الاتفاقيات الجبائية الدولية و الاتفاقيات الدولية التي تشتمل على أحكام جبائية و التفاوض بشأنها،
- تنفيذ الإجراءات اللازمة لمكافحة الغش و التهرب الضريبيين،

- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بمختلف أنواع الضرائب والحقوق و الرسوم،
 - وضع أدوات التحليل ومراقبة التسيير لمردودية ونجاعة المصالح الجبائية،
 - السهر على تحسين العلاقات بين المصالح الجبائية والمكلفين بالضريبة
- وتتكون من :

اثلاثة (3) أقسام:

- قسم التشريع والتنظيم الجبائيين والشؤون القانونية،
- قسم التسيير والتحصيل الجبائي وعصرنة المنظومات المهنية،
- قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية ،

II أربعة (4) أقسام للدعم والمساندة

- مديرية الأنظمة المعلوماتية
- مديرية المستخدمين والتكوين
- مديرية الوسائل والمنشآت القاعدية وعمليات الميزانية
- مديرية الاتصال

III مفتشية عامة للمصالح الجبائية، يحكمها نص خاص.

IV وأربعة (4) مديري دراسات، تابعة لديوان المدير العام للضرائب.

2- المديرية المركزية:

I. قسم التشريع والتنظيم الجبائيين والشؤون القانونية

- المديريات الدعم و المساندة

III. قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية

VI. قسم التسيير والتحصيل الجبائي وعصرنة المنظومات المهنية

3- المصالح الخارجية



- مديرية كبريات المؤسسات
- المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية
- المديرية الجهوية للضرائب
- المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات
- المركز الجهوي للإعلام والوثائق
- المديرية الولائية للضرائب
- مركز الضرائب
- المركز الجوّاري للضرائب

ملحق: دراسة الاتفاقيات الجبائية الدولية مع الجزائر

أسئلة للبحث:

سؤال 01 /: الجمهورية الجزائرية وبريطانيا وايرلندا

اتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة المتحدة لبريطانيا

العظمى وايرلندا الشمالية لتجنب الازدواج الضريبي ولتفادي التهرب والغش الضريبيين

في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال.1

سؤال 02/حلل مضمون الاتفاقية الجبائية الدولية بين: الجمهورية الجزائرية والمملكة العربية السعودية.

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجمهورية الجزائرية وبريطانيا وايرلندا، العدد 53، سنة 2016، ص 4



قائمة المراجع

الكتب :

- المرسي السيد حجازي، "النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2001.
- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات: دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة ديوان المطبوعات الجامعية طبعة ثانية، 2007.
- حريم حسين، إدارة المنظمات من منظور كلي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003،
- زغوم كمال، مصادر القانون الدولي، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2014.
- سعيد عبد العزيز عثمان. شكري رجب العشماوي اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007،
- طارق عبد العال حماد، التجارة الإلكترونية، المفاهيم التجارب-التحديات، الأبعاد التكنولوجية والمالية والتسويقية والمالية، الدار الجامعية، القاهرة، 2003/2002.
- لياس قلاب ذبيح، " مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ".
- محرزي محمد عباس اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر الطبعة الثالثة.
- محمد أحمد أبو القاسم، التسويق عبر الإنترنت، الطبعة الأولى، دار الأمين للطبع ونشر وتوزيع، 2000.
- محمد حمو، منور أوسرير: محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بوداوا، الجزائر، 2009.
- محمد خالد المهيايني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات، القاهرة، 2010،
- محمد سمير أحمد، التسويق الإلكتروني، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة 2009.
- ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2016،

- يونس أحمد البطريق وآخرون: مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر 1978.

المجلات والدوريات:

- العدي عبد الله، دور عدالة النظام الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين، المجلد 35 العدد5، 2013.

- المجلس الاقتصادي والاجتماعي، الأمم المتحدة: النظم الضريبية في البلدان العربية، تسرب الإيرادات الضريبية والتحديات الضريبية الناشئة عن الاقتصاد الرقمي القاهرة، 08 و09 كانون الأول، 2021،

- بكرتي بومدين ويوسفي رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية المجلد 4 العدد 1، 2015،

- بودلال علي، ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وسياسات التعامل معها دراسة تحليلية، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 3 العدد 6، 2013،

- جازية أمير، عاشور يوسف، المنظومة الجبائية في الجزائر: المشاكل وضرورة الإصلاح، مجلة دراسات جبائية، المجلد 7 العدد 2، 2018.

- حاج قويدر عبد الهادي وبوشري عبد الغني، أثر الرقابة الجبائية على حصيلة الإيرادات الجبائية العادية دراسة قياسية خلال الفترة 2000-2017، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 2، 2019،

- حراق مصباح، تحليل كفاءة السياسة المالية ودورها في التخصيص الأمثل للموارد: دراسة حالة الجزائر، مجلة "ميلاف" للبحوث والدراسات، العدد 4، 2016،

- حراق مصباح، فعالية السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 6، 2012،

- حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدنانير، العدد 09، 2016.

- دادن عبد الوهاب الجبائية الافتراضية والتجارة الالكترونية: النقاشات، المشاكل والتحديات، في مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد03، 2004.



- رأفت رضوان ورشا عوض وولاء الحسيني، "الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية" في مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، العدد الثاني، جوان 2002.
- صدام محمد محمود الحياي وأخرون، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، سنة 2006.
- عبد الرحمان بكر، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، دراسات جبائية، المجلد الرابع العدد 1، 2014،
- فدوى خنفري، اليزيد علي، مدى فعالية النظام الجبائي الجزائري في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 12 العدد 2، 2019،
- لكصاسي إبراهيم وبوعزة عبد القادر، فعالية التحقيق المحاسبي في الكشف عن مظاهر التهرب الجبائي، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 4 العدد 2، 2016،
- ماهر معروف النداف وآخرون، حكم فرض الضرائب، مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون، المجلد 44 الملحق 01، 2017،
- ميليكايوي ميلود، برنامج العفو الجبائي: مقارنة جبائية لضبط اقتصاد الظل في الجزائر استنادا إلى تجارب دولية، مجلة دراسات جبائية، المجلد الثالث العدد 2، 2014،
- ناصر مراد، إشكالية التهرب الضريبي، مجلة الحقيقة، المجلد التاسع العدد 15، 2010 ص 115.
- وارزقي ميلود، دور المؤشرات المالية في تقييم فعالية النظام الجبائي خلال الفترة الممتدة 2010-2018، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 19 العدد 2، 2019.
- وشان أحمد. بلعوزبن علي، "الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية بالإشارة إلى حالة الجزائر»، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، جانفي 2017.
- يوسف صلاح حسن، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد الثاني المجلد الثاني، 2018.

محاضرات:

- زواق الحواس. محاضرات في مقياس النظم الضريبية الدولية. محاضرات موجهة لسنة أولى ماستر. قسم العلوم المالية والمحاسبية. جامعة المسيلة. 2020/2019.
- ناجي بن يحي: محاضرات في النظم الضريبية الدولية، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2020/2019،

الملتقيات:

- بن سنة ناصر، دور الأنظمة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية بما يسمح بتحقيق الأهداف الاقتصادية والسياسية للدول، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019،
- بن فلامي أمال وفراحي بلال، فعالية النظام الجبائي في الجزائر، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019،
- بوعزه صديق وخنوس سميحة، النظام الجبائي والإدارة الضريبية ومقومات نجاحها، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019،
- حازم أحمد فراونة وفادي صبحي أبونيس، إطار مقترح لزيادة الحصيلة المالية للنظام الضريبي من ضريبة المهن الحرة: دراسة حالة ضريبة المهن الحرة على المهندسين، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019،
- حياة طهراوي، أهمية العدالة الضريبية في تفعيل النظم الضريبية بالدول العربية، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019.
- خيرة داود، نعيمة بوكثوم، مقومات النظام الضريبي الفعال، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019،



- سحنون رمضان ومختاري بولنوار، الإطار النظري للنظام الضريبي الفعال، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، جامعة المدية في 16 ديسمبر 2019،
- سليم بلال وعبد النور بوعلي، النظام الجبائي الفعال وعلاقته بتطور النظم الضريبية، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019،
- عامر كمال ومرباح مديحة، سمات النظام الجبائي بين اقتصاديات الدول النامية والدول المتقدمة، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، جامعة المدية في 16 ديسمبر 2019 .
- عبد المالك لخضر، النظام الجبائي الجيد والفعال، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019،
- علوي شمس نريمان وبن الزاوي عبد الرزاق، أثر إيرادات الضريبة العادية في تمويل الموازنة العامة بالجزائر: دراسة تحليلية للفترة 2000-2018، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019.
- عماد عزازي، إبراهيم لخصاوي، دور النظام الجبائي في تحقيق العدالة الاجتماعية، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019،
- معيزي قويدر، التجارة الإلكترونية منافعها ومعوقتها ومتطلبات نجاحها، الملتقى العلمي الدولي الرابع حول عصر نظام الدفع في البنوك الجزائرية وإشكالية التجارة الإلكترونية في الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتسيير، المركز الجامعي خميس مليانة، 26-27 أبريل، 2011.
- منصور شريفة، عدة أسماء، النظام الجبائي الجزائري في ظل الإصلاحات الضريبية، الملتقى العلمي الوطني: تفعيل النظام الجبائي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية، المدية في 16 ديسمبر 2019،

- هجيره تومي، تطبيقات الإدارة الالكترونية في مجال المعاملات التجارية في الجزائر، دراسة في إطار القانون 05/18 المتعلق بالتجارة الالكترونية، المؤتمر العلمي الدولي حول: النظام القانوني للمرفق العام الإلكتروني، واقع-تحديات-آفاق، أيام 26-27 نوفمبر 2018، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد بوضياف-المسيلة.

أطروحات دكتوراه

- حدادو فهيمة، الحوكمة الضريبية وأثرها على الحصيلة الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2008-2016، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج " البويرة"، 2017/2018.
- حسين محمود عبد الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الجبائي: دراسة تطبيقية في سورية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2015.
- ظاهر شاهر يوسف القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة الدكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، سنة 2003.
- عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في التسيير جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016.
- عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي: واقع وتحديات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014.
- قاشي يوسف، واقع النظام الجبائي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة دكتوراه في اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015.
- ناصر مراد، فعالية النظام الجبائي وإشكالية التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع علوم التسيير، كلية العلوم
- ندى فائز يحيى، العوامل المحددة لتبني التجارة الإلكترونية وأثرها على الأداء التسويقي، رسالة ماجستير في قسم الأعمال الإلكترونية، جامعة الشرق الأوسط، 2012.



- نظيرة قلاوي، دور النظام الجبائي الجزائري في دعم تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: دراسة ميدانية بالمؤسسات الصناعية لولاية قسنطينة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017،

- يوسف نور الدين، السياسات الجبائية في دول المغرب العربي وإشكالية التنسيق الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي، أطروحة دكتوراه في اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018،

قوانين ومراسيم:

- القانون رقم 05/18 المؤرخ في 24 شعبان عام 1439 الموافق ل 10 ماي سنة 2018 المتعلق بالتجارة الالكترونية؛ الجريدة الرسمية العدد 28؛ بتاريخ 20 شعبان 1430 الموافق ل 16 ماي سنة 2018.

- القانون رقم 02-04 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق ل 23 يونيو سنة 2004 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية.

- قانون المالية لسنة 2019 رقم 18-18، الجريدة الرسمية رقم 79 بتاريخ 30 ديسمبر 2019.

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2019.

- رسالة المديرية العامة للضرائب، "وزارة المالية"، رقم 73، 2014.

مراجع باللغة الأجنبية:

- Adriel Bettelheim (1999), "Faut-il ou non taxer le Web", In Revue: Problèmes économiques, N°2.622, P30.

-Emad Alshrikh. Mohamed AbdAlaffoAladham. Moh d Fayez Qasem. Ammar Ali Yousef. Factors Affecting Corporate Tax Evasion. International journal for innovation Education and Research. Vol 4 No 06. 2016.

-www.mfdgi.gov.dz

<https://www.populationpyramid.net/ar/%D8%A7%D9%84%D8%AC%D8%B2%D8%A7%D8%A6%D8%B1/2019/>

<http://www.finances.gov.tn/ar/lmht-amwt>