

دور العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية في تعبئة الموارد العامة، و الحد من ظاهرة الغش الضريبي

أ. بوقناديل محمد، أستاذ محاضر، المركز الجامعي عين تموشنت ،عضو مخبر بحث اقتصاديات المالية العامة GREFIP

أ. جليل زين العابدين، طالب دكتوراه، عضو مخبر بحث اقتصاديات المالية العامة GREFIP

الملخص:

تعتبر الإيرادات الضريبية من أهم مصادر تمويل النفقات العامة لإشباع الحاجات العامة، و التي ازدادت أهميتها مع تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي من الحياد إلى التدخل مما يتطلب البحث عن مصادر التمويل الكافية من أجل توجيه النشاط الاقتصادي بالإضافة إلى دورها المالي فهي تمارس أدوارا متعددة و على نطاق واسع المجالات "السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية الثقافية..." رغم هذه الأهمية التي تكتسبها إلا أن هناك بعض التحديات تواجه السياسة الضريبية في جميع الدول مهما كانت درجة تقدمها أهمها الغش الضريبي و هو الأمر الذي يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية و التوزيع غير العادل للدخل بين المكلف و الدولة و هناك عدة أسباب تؤدي إلى استفحال هذه الظاهرة أهمها نقص الوعي الضريبي لدى المكلف و انعدام الثقة بينه و بين الإدارة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: الإدارة الضريبية، تعبئة الموارد، الغش الضريبي.

Résumé

Les recettes fiscales sont parmi les principales sources de financement des dépenses publiques de l'Etat cela est pour le but de satisfaire les besoins publics, et avec l'évolution du rôle de l'Etat dans l'activité économique, la mobilisation des ressources financières devient plus nécessaire ce qui exige la recherche de sources de financement adéquates afin d'orienter l'activité économique.

En outre en plus de son rôle financier la fiscalité exerce d'autres rôles et largement dans les politiques, économiques, sociaux et culturels...ect , malgré cet importance qu'elle revêt, l'un des défis à relever face à la politique fiscale dans tous les États, c'est la fraude fiscale et c'est ce qui est préjudiciable au produit fiscale et la répartition inéquitable des revenus entre contribuables et l'État. Parmi les causes qui sont aggravé ce phénomène c'est le manque de sensibilisation fiscale auprès des contribuables et le manque de confiance entre celui-ci et de l'administration fiscale.

Mots clés : l'administration fiscale, mobilisation des recettes, la fraude fiscale

المقدمة:

تعتبر السياسة الضريبية إحدى أدوات السياسة المالية للدولة فهي تلعب دورا أساسيا ومهما في البرامج التي تضعها الدولة بهدف تحقيق الإصلاح الاقتصادي، ومعالجة الإختلالات. ويمتد دورها للتأثير في تخصيص الموارد وضبط الاستهلاك، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتشجيع الادخار، وتوجيه الاستثمار، كما تؤثر في موارد الموازنة العامة للدولة، والمشاريع العامة. و وسيلة هامة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية خاصة إذا علمنا أن النظام الجبائي مرتبط بدرجة كبيرة بالإيرادات المتأتية من الضرائب المفروضة على الأشخاص المعنويين والطبيعيين لكن هذه الاستجابة في معظمها تكون نسبية نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتهرب منها، وهذا باستعمال مختلف الوسائل الممكنة.

إلا انه لا يمكن التطرق إلى السياسة الضريبية دون الحديث عن الإدارة الضريبية باعتبارها طرف هام في تجسيد هذه السياسة فهو الجهاز المسؤول على عملية تحصيل الموارد المالية من المكلف و توريدها للخزينة العمومية و يقرن هذا بوجود إدارة ضريبية قادرة على إصدار و نشر و تطبيق جميع الأحكام و اللوائح التنظيمية و القوانين التشريعية الخاصة بالضرائب، و التي تسعى من خلالها بالتعريف بحقوق وواجبات كل طرف و ترسيخ ثقافة التكافل بين المواطنين بواسطة الضريبة و من ثم نشر الوعي الضريبي فيما بين الأفراد من جهة و كسب ثقة المكلف بالضريبة من جهة أخرى باعتباره طرف ثان في تجسيد السياسة الضريبية.

I - التزامات المكلف بالضريبة والضمانات الممنوحة له :

قد يبالغ أحيانا في تقدير قيمة الضريبة الواجب دفعها من طرف المكلف بها وبالتالي تصعب عملية التحصيل وذلك لإحساس المكلف بتعسف من طرف الإدارة الضريبية ولتفادي كل هذا وضمان سهولة التحصيل وضع المشرع الجبائي على المكلف التزامات من جهة ومنح له من جهة ثانية ضمانات لحمايته.

I-1- التزامات المكلف بالضريبة

يمثل المكلف أحد طرفي العلاقة الجبائية، و كلمة "مكلف تنبع من التكاليف و الالتزام الذي يفرضه القانون الجبائي، و الذي يقع على المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا، فالشخص الطبيعي هو كل فرد بعينه، أما الشخص المعنوي فيشمل الأدوات و الجمعيات و شركات (SARL) و الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SPA) و الشركات المساهمة التوصية بالأسهم، و الشركات الأجنبية¹.

للمكلف بالضريبة التزامات جبائية ومحاسبية

أولا: الالتزامات الجبائية

وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وتشمل ما يلي:

1- تقديم التصريحات : ألزم المشرع الجبائي المكلف بالضريبة التصريحات التالية:

➤ **التصريح بالوجود :** يتوجب على المكلفين الجدد اكتتاب و إرسال التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابعين لها وذلك خلال مدة أقصاها 30 يوم من بداية النشاط ويحتوي هذا التصريح على²:

- ◆ اسم ولقب المكلف.
- ◆ عنوان المحل.
- ◆ طبيعة النشاط.
- ◆ تاريخ بداية النشاط.
- ◆ الشكل القانوني للمؤسسة.

¹ شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية عامة، جامعة تلمسان، 2010، ص: 42.

² حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ط2، 2010، ص: 111.

◆ رقم التعريف الإحصائي.

2- وضع رقم التعريف الإحصائي: " نص قانون المالية لسنة 2000 بمجموعة من الإجراءات و التدابير ترمي إلى إجراء أكثر انسجاما منها وضع رقم التعريف الإحصائي: يعتبر إجراء جبري بالنسبة للمكلفين بالضريبة إذ يجب على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المزاولين نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حر أو تقليديا أن يشير إلى رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم". فرقم التعريف الإحصائي قد استبدل برقم التعريف الجبائي ورقم بطاقة التعريف الجبائي وهذا قصد دعم إجراءات محاربة الغش والتهرب الجبائيين.

3 - الالتزام بدفع الضريبة: يعتبر دين الضريبة دين محمول لا مطلوب أي بمعنى انه يجب على المكلف أن يسعى من تلقاء نفسه بالوفاء بدينه متى حل موعده دون انتظار الإدارة الجبائية مطالبتة بذلك، و الالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهرى و متبادل بين طرفي العلاقة الضريبية فبالنسبة للمكلف يقع عليه التزام دفع الضريبة، و هو في المقابل يضع التزاما على عاتق الإدارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة و الالتزام بدفع الضريبة ليس له سوى طريقة واحدة و هي الدفع النقدي و تنص مختلف التشريعات الضريبية على حق الخزانة العامة في تتبع أموال المدينين بصفته دينا ممتازا¹.

ثانيا: الالتزامات المحاسبية

حددت هذه الالتزامات في القانون التجاري بالمواد 09-10-11 يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1- مسك دفتر اليومية: "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يعد فيه يوما بيوم العمليات المقامة شرط أن يحتفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم"²، وهو عبارة عن دفتر مرقم وموقع من طرف القاضي التجاري، أما بالنسبة للذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفترهم موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

2- مسك دفتر الجرد: إن إلزامية مسك دفتر الجرد محددة أيضا في القانون التجاري الذي نص على ما يلي: "يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد حسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش".

¹ حسام فايز عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الادارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الجبائية، جامعة النجاح الوطنية بنابلس، 2010، ص: 40.

² المادة 9 ، القانون التجاري

كما يجب أن يكون مؤشر من طرف المحكمة ويخلو من كل فراغ أو بياض ويمنع الكتابة في الهوامش وكذا الشطب¹.

3- حفظ دفاتر المحاسبة وسندات المراسلة: لقد نص المشرع الجبائي على ضرورة "الدفاتر المحاسبية والسندات المشار إليها في المادتين 09-10 من القانون التجاري يلزم أن تحفظ بها لمدة عشرة سنوات" وهي تشمل كذلك المراسلات القابلة والصور المطابقة للرسائل.

I-2- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

إن المكلف مطالب بدفع المستحقات الضريبية وفق التشريعات و اللوائح التنظيمية المعمول بها كما منحه المشرع الجبائي عدة حقوق و ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند قيامها بمهامها، تقيه من التجاوزات التي قد يرتكبها المحققون ضدهم، وهي نوعان:

أولاً: الضمانات المتعلقة بسير التحقيق

وهي التي تضمن حقوق المكلف من أجل تحضير نفسه كما تضمن له حسن سير التحقيق.

1- الإشعار بالتحقيق:

لا يمكن إجراء تحقيق على المحاسبة دون إبلاغ المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة².

ويكون ذلك بإرسال إشعار وتكون مدة التحضير عشرة " 10 " أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار. ويذكر في هذا الإشعار ما يلي³:

- اللقب، الاسم و رتبة المكلفين بالتحقيق.
- تاريخ و توقيت التدخل الأول.
- الوثائق الواجب الإطلاع عليها والسنوات التي يجري فيها التحقيق
- الفترة المحددة للتحقيق.

¹ المادة 10 القانون التجاري

² Guide pratique du contribuable ; edition 2011 ; p : 67 .

³ La charte du contribuable; p: 15.

2- حق الاستعانة بوكيل أو مستشار: يمكن للمكلف للضريبة الاستعانة أثناء التحقيق في المحاسبة الاستعانة بوكيل أو مستشار " في بداية كل تحقيق أو أثناء الإشعار بالتقويم لكل مكلف بالضريبة له الحق في طلب مساعدة من طرف مستشار من اختياره".

3- تحديد مدة الرقابة: من أجل التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية وجب على الإدارة تحديد مدة الرقابة وفق ما يلي¹:

- مؤسسة تأدية الخدمات:

أربعة أشهر إذا كان رقم الأعمال الإجمالي السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج لكل سنة مالية.
وستة أشهر إذا كان رقم الأعمال محصور بين 5.000.000 دج و 10.000.000 دج.

- حالة المؤسسات الأخرى:

أربعة أشهر إذا كان رقم الأعمال الإجمالي السنوي لا يتعدى 2.000.000 دج وستة أشهر إذا كان رقم الأعمال محصور بين 5.000.000 دج و 10.000.000 دج ولا تتجاوز مدة التحقيق سنة في باقي الحالات.

4- عدم القيام بتحقيق جديد: لا يمكن للإدارة الجبائية برمجة تحقيق جديد لنفس الفترة المحقق فيها في حالة الانتهاء من التحقيق، إلا في حالة ما قدم المكلف بالضريبة معلومات بتأويل نص جبائي كان متعارف به لدى الإدارة سواء عن طريق إجراء ذو طابع عام أو قرار يخصه شخصيا فإنه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي له.

ثانيا: ضمانات التحصيل الضريبي:

1- الحق في الاعتراض: من الحقوق الأساسية و المهمة للمكلف هو حق الاعتراض حيث تقضي العدالة بشكل عام أن يتاح للأفراد حق الاعتراض على القرارات الإدارية و الطعن فيها و على أكثر من مرحلة و لعل من أهم القرارات التي تقضي الطعن هي قرارات تقدير الضريبة لما لها تشكله من مساس بدخل الفرد و ثروته² فعليه عند إشعار المكلف بالمبلغ المراد اقتطاعه مبالغ فيه، مكنه القانون من منطلق العدالة، حق الاعتراض و الطعن في غضون شروط شكلية وموضوعية حددها القانون، كاحترام تقديم الطعن في مدة زمنية معينة، و اعتبر احترام هذه الشروط شرطا رئيسيا في حق الاعتراض، و إلا فبسقوطها سقط حق الاعتراض الطعن، و أصبح قرار التقدير من حق الإدارة³.

¹Guide pratique du contribuable ; edition 2011 ; p : 68

² عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، ج 1 ، ط 1 ، 2009، ص: 237.

³ شريف محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 42

2- حق التقاضي: يعتبر هذا الحق من الحقوق التقليدية المقررة لكل إنسان في أن يلجأ للقضاء لحل نزاعه مع الآخرين، و هو حق مقدس كفلته كافة الدساتير و المواثيق الدولية فنص عليه الاعلان العالمي لحقوق الانسان في مادته التاسعة¹، إذ يحق للمكلف اللجوء للقضاء عند عدم قبول اعتراضه في الإدارة الجبائية، أو عدم الرد عليه مطلقا، و لا يكون هذا إلا في غضون مدة زمنية محددة قانونيا².

3- الحق في توصيل المعلومات و الاستعلام الضريبي: على الإدارة الجبائية تزويد المكلف بالمعلومات الكافية التي تستعملون عنها مثل النصوص التشريعية، القوانين الجبائية و المالية و الأوامر و المناشير و التعليمات بصفة دقيقة و إجراءات تطبيق مختلف الأحكام الجبائية، و الإجابة على كل انشغالات المكلفين الكتابية و الشفهية.

4- الحق في عدم إفشاء السر المهني: من حقوق المكلف تجاه الإدارة الجبائية عدم إفشاء أسرار الجبائية و المالية و المحاسبية أو تبليغ حساباتهم البنكية لأشخاص آخرين، و كل موظف خالف هذا الحق يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات³.

II - حقوق و التزامات الإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية كغيرها من المؤسسات العمومية المكلفة بتسيير و مراقبة السياسة الضريبية في أي بلد فتمثل حلقة وصل بين المكلف بالضريبة و النظام الضريبي، فهي تسهر على تطبيق الإجراءات القانونية و التنظيمية المتعلقة بنشاط المصالح الجبائية من جهة و العمل على تحسن العلاقة بين هذه المصالح و الخاضعين للضريبة من جهة أخرى بالإضافة إلى التنسيق بينها و بين مختلف الهيئات العمومية المعنية بتطبيق الجباية و شبه الجباية.

II-1- وظائف الإدارة الضريبية:

للإدارة الضريبية مجموعة من الوظائف المتكاملة و المتناسقة فيما بينها و في نطاق واسع المجالات يمكن إدراجها كما يلي⁴:

1- الوظيفة المالية:

يعد تحقيق الوظيفة المالية من أصعب الوظائف المنوطة بالإدارة الجبائية إذ تقوم هذه الأخيرة بتجميع الحصيلة الضريبية لتغطية النفقات العامة و تسعى لتحقيق أكبر جباية ممكنة لتغطية أكبر قدر من النفقات العامة

¹ عادل العلي، المرجع نفسه، ص: 237 - 238.

² شريف مجّد، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

³ المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية في الجزائر.

⁴ منور اوسرير، مجّد حمو، جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الشركة الجزائرية بودواو، ط1، 2009، ص: 59- 62

للمجتمع، و تعد عملية التحصيل من أصعب العمليات و أهمها لما يترتب عليها من مخالفات قانونية فهي تعمل على:

- 1 تحديد المادة الخاضعة للضريبة و تقدير قيمتها و جبايتها بطرق و أساليب فعالة
- 2 الرقابة المستمرة و متابعة الأداء الجيد لنشاطها.

2- الوظيفة الاقتصادية:

يكن دور الإدارة الجبائية في هذا المجال من خلال متابعة النشاط الاقتصادي و تقوم بتوجيه الاقتصاد وفق السياسة المالية و الاقتصادية التي تتخذها الدولة و من بين الأعمال التي تقوم بها في هذا السياق أنها تهتم بدرجة التطور الاقتصادي و بنيانه و الظروف القائمة عليها، فإذا أرادت الدولة التقليل من الاستثمار في قطاع معين تقوم برفع في نسبة الضرائب، و العكس إذا أرادت تشجيعه كما هو الحال كذلك بالنسبة للإدخار و الاستهلاك و كل هذه السياسات تلعب الإدارة الضريبية دورا أساسيا في التأثير عليها.

3- الوظيفة الاجتماعية:

إن الدولة تعمل على التسيير الذي يتناول كل جوانب الحياة البشرية في إطار مجتمع موحد للمحافظة على الوضع الاجتماعي، عن طريق التوازن الطبقي بفرض ضرائب على الأفراد كل حسب مقدرته التكاليفية، فالنظام الضريبي جاء لتحقيق الوظيفة الاجتماعية و يظهر هذا جليا من خلال تشكيل الدولة للجهاز الإداري الضريبي و تسخيره لأداء المسؤولية الاجتماعية، و هنا يظهر دور الإدارة الجبائية من خلال جمع حصيلة الضرائب و إعادة توزيعها فتحقق بذلك توازن اجتماعي، و تقضي على الفوارق الاجتماعية.

II-2- ضمانات و حقوق الإدارة الضريبية:

الإدارة الضريبية هي احد أطراف العلاقة الضريبية ، وهي التي يقع على عاتقها تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين وتوريدها للخزينة العامة في مواعييدها المحددة قانوناً ، وحتى تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة مهامها والقيام بالواجبات المناطة بها على أكمل وجه لضمان عدم ضياع حق الخزينة العامة للدولة ، فقد منح القانون للإدارة

الضريبية سلطات وحقوق واسعة مثل سلطات الفحص والرقابة وسلطات تضمن للإدارة الضريبية تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين وكذلك سلطة توقيع (الجزاءات والعقوبات)¹.

أولاً: الحقوق المتعلقة بالفحص و الرقابة:

بما أن الضرائب تؤسس على بناءا على التصريحات المقدمة من طرف المكلف فعلى الإدارة الجبائية التأكد من صحة هذه التصريحات و من الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية في هذا المجال ما يلي :

1- حق المراقبة و التدقيق: تقوم الإدارة الجبائية من التأكد من سلامة التصريحات الجبائية المودعة لدى مصالحها و كل المستندات المستعملة لفرض ضريبة أو إتاوة ، كما يمكن لها أن تمارس حق الرقابة حتى على المؤسسات التي ليس لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا و مرتبات و على هذه المؤسسات أن تدها بالوثائق و المستندات، بالإضافة إلى استدعاء المكلف لتقديم بعض التوضيحات و التبريرات التي تراها الإدارة ضرورية سواء في شكل شفهي أو كتابي و الإجابات الكتابية ترد في ظرف 30 يوما².

2- حق الاطلاع: يعد وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية و يكون ذلك إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو المراجعة والتأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة أحد الملفات ولا يجوز لأية مؤسسة خاضعة للرقابة أن ترفض تقديم الوثائق أو المعلومات للمحقق³.

" يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات"⁴

و يمكن للإدارة الجبائية أن تتصل بجميع المؤسسات العمومية أو الخاصة أو المالية التي تدها بالمعلومات اللازمة و الضرورية لأداء مهامها،و لا يمكن بأي حال من الأحوال إدارات الدولة و الولايات و البلديات، و المؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات، و كذا المؤسسات أو الهيئات. أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية ، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها⁵.

و حق الإطلاع يتضمن أمرين⁶:

¹ سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف و الادارة الضريبية و تأثيرها في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة العراق، مقال منشور بمجلة الاقتصاد الخليجي، العدد 19، سنة 2011، ص: 19.

² المواد 18 - 19 من قانون الإجراءات الجبائية

³ - طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 1995-1999، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص: 42-43.

⁴ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية

⁵ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية

⁶ منار عمر الحوراني، الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق 2012، ص: 78

✓ **العمومية و الشمول:** أي أن المشرع لم يقيم بتحديد نوع هذه الوثائق و المستندات بل جعلها عامة و شاملة تشمل على كل الوثائق أيا كان نوعها طالما تتعلق بالضريبة.

✓ **سلطة ضبط الأوراق و المستندات:** لم يكتف المشرع بالإطلاع فقط بل أعطى الحق للموظف بضبط هذه الأوراق و المستندات التي تكشف عن وجود مخالفات و لا يحق له ضبط أوراق تتعلق بضريبة أخرى أو من رسوم جمركية.

ثانيا : الحقوق المتعلقة بالحصول:

بعد التأكد من سلامة التصريحات تقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة و تحصيلها حسب الطرق المتعارف عليها و إذا كان التسديد متأخرا فرضت عليه غرامة للتأخير أما إذا امتنع كليا من دفع المستحقات الجبائية فقد منحت القوانين طرق أخرى لضمان حق الخزينة و تعتبر هذه المهمة من المهام المعقدة و الحساسة الملقاة على عاتق الإدارة الجبائية.

II-3- التزامات الإدارة الجبائية:

الإدارة الجبائية مثلها مثل الإدارات العمومية الأخرى في الدولة فهي تلتزم بالالتزامات التي يشار إليها في القانون الإداري أو اللوائح و القوانين العامة في الدولة و هذا ما يعرف بالالتزامات العامة للإدارة الضريبية، و بما أنها إدارة مختصة في تأسيس الضرائب و تحصيلها فانه يفرض عليها التزامات في هذا المجال، و في الحقيقة إن القوانين و التشريعات الضريبية لم تنص على التزامات الإدارة الضريبية تحت عنوان خاص مثلما نصت على التزامات المكلفين، إلا انه من بين الالتزامات التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية "عدم تعسفها في استخدام السلطات الممنوحة لها، و أن تلتزم بالتطبيق الصحيح للقانون و عدم إصدار التفسيرات المتناقضة و احترام الحريات الفردية و الشخصية للمكلف، بالإضافة إلى الالتزام بالسر المهني و الالتزام بإخطار المكلف و إعلامه بحقوقه وواجباته"¹ بعبارة أخرى الإدارة الضريبية ملزمة بضمان حقوق المكلف التي سبق التطرق إليها.

II-4- توعية المكلف و أثرها على التحصيل:

يمكن أن يعرف الوعي الضريبي بأنه الإدراك الكامل من قبل الأفراد بمسؤولياتهم المالية تجاه المجتمع و الدولة، و عليه فكلما نضج شعور أولئك الأفراد بواجباتهم نحو المجتمع و كلما كانت ثقتهم كبيرة بالحكومة كلما قبلوا على دفع الضرائب²، و عليه نجد توعية المواطن بمسؤوليته الضريبية يعتبر أمرا مهما جدا و مسؤولية هذا الأمر تقع على عاتق الدولة و القطاع الخاص على حد سواء، و يكون ذلك من خلال تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية

¹ حسام فايز عبد الغفور، مرجع سبق ذكره، ص: 46 - 47

² - معين عباس أحمد الحسون، و آخرون، أثر الوعي الضريبي في تحقيق التنمية الاقتصادية، مقال منشور بمجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد

بشتى الوسائل المسموعة والمقروءة والمرئية وتعريفهم بأهمية الضريبة بوصفها إحدى الوسائل التي تمكن الدولة من القيام بواجباتها على النحو الذي يعود على المواطن بالفائدة المتمثلة بالخدمات التي تقدمها المرافق العامة¹. و نشر فكرة التضامن و التكافل الضريبي بينهم، وكذلك يجب أن تشمل التوعية الضريبية تعريف المكلف بالمكاسب و الانجازات التي حققتها الدولة لهم ،و أن الدولة تعمل دائما على محاربة هدر الأموال العمومية و تسعى للوصول إلى العدالة الاجتماعية لتوزيع الدخل و الثروات،² فإذا ما تم تطبيق ذلك فإنه سيعمل على رفع مستوى الوعي الضريبي و احتمالات التهرب و الغش الضريبي تتناقص باستمرار و بالتالي زيادة المبالغ الضريبية المحصلة بالإضافة إلى تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية.

II-5- الثقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل:

تعتبر الثقة بين المكلف و الجهات الضريبية جزءا من الثقة التي بين الدولة بشكل عام و المواطن، فالمواطن الذي يؤمن بأن الإنفاق الحكومي إنفاق رشيد و عادل و نزيه يكون اقرب إلى الالتزام بواجباته الوطنية، و منها الواجبات الضريبية، أما بالنسبة لعنصر الثقة بين المكلف و الإدارة الضريبية يمكن القول انه يكاد أن يكون معدوما فالإدارة تنظر إلى غالبية الكشوفات و الحسابات المقدمة من طرف المكلف غير صحيحة و أن المكلف يعمل دائما على إخفاء بعض مصادر دخله، و من هنا يمكن القول أن عنصر الثقة عنصر مهم إذا توفر سيؤدي إلى تحسين العلاقة بينهما و هذا ما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية و تفادي التهرب و الغش الضريبيين، و العكس سيؤدي إلى تعميق الفجوة بينهما و تراجع في الحصيلة و انتشار التهرب بشكل واسع³.

III- التهرب الضريبي:

تعد ظاهرة التهرب الضريبي من أكبر التحديات التي تواجه الأنظمة الجبائية في دول العالم على اختلاف درجة تقدمها إلا درجة تأثيرها تختلف من دولة إلى أخرى حسب الظروف السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية السائدة لكنها متفاقمة في الدول المتخلفة، مما قد ينتج عنها أضرارا اقتصادية و اجتماعية كبيرة فتعيق عملية التنمية و تراجع الحصيلة الضريبية بالإضافة إلى إخلال بمبدأ العدالة و المساواة في توزيع الأعباء العامة بين المكلفين. للتهرب الضريبي عدة تسميات منها التجنب الضريبي، الغش الضريبي أو الاحتيال الضريبي و يتحقق هذا الأخير

¹ - هيثم علي العنكي، م. مازن هيثم الشيعلي، أمانة الأنظمة الرقابية للحد من التهرب الضريبي في العراق (دراسة تطبيقية)، مقال منشور بمجلة القادسية للعلوم

الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 18، العدد 3، 2016، ص: 274

² حسام فايز عبد الغفور، مرجع سبق ذكره، ص: 76

³ حسام فايز عبد الغفور، المرجع نفسه، ص: 78

عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، و عموما يمكن أن نميز بين نوعين من التهرب الضريبي " التهرب المشروع و التهرب غير المشروع".

III-1- التهرب المشروع:

و هو ما يعرف بالتجنب الضريبي، و يتم ذلك بصورة قانونية، حيث يقوم المكلف باستغلال بعض ثغرات القانونية التي يضمنها التشريع الضريبي من اجل التخلص من دفع الضرائب دون مخالفة للأحكام القانونية، و يتحقق التهرب المشروع بتجنب الامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة و بالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة كامتناع الشخص كلياً أو جزئياً عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع للضريبة و بالتالي فإن النتائج قد تكون مقصودة من قبل المشرع للتمييز بين أوجه النشاط المختلفة لتحقيق أهداف معينة كأن تفرض ضريبة على النشاط التجاري دون الزراعي مما يدفع الشخص إلى التحول النشاط الزراعي لعدم خضوعه لأية ضريبة، أو فرض ضريبة على السجائر مما يدفع المستهلك التقليل أو الامتناع عن استهلاك تلك السلعة لتجنب دفع الضرائب و الرسوم المفروضة عليها،¹ أو كأن يقوم شخص بنقل ملكيته إلى أبنائه عن طرق الهبة في حياته للتهرب من ضريبة التركات أو استخدام الأبناء للعمل بدون اجر للتهرب من دفع ضريبة الرواتب و الأجور المستحقة عليهم، أو تقسيم الشركة إلى عدة شركات فرعية للاستفادة من تعددها و تخفيض الضريبة، أو تخلص شركات المساهمة من الضريبة على الأرباح عن طريق زيادة النفقات العمومية و نفقات السفر و الإعلانات... الخ، أو تجنب تطبيق المعدلات التصاعدية بتحويل جزء من الأرباح إلى رواتب و أجور....²

III-2- التهرب غير المشروع:

ويتحقق هذا التهرب بإتباع المكلفين بعبء الضريبة أنماط سلوك إنحرافية متمثلة بأفعال الغش والاحتيال، قاصدين من و رائها مخالفة القوانين الضريبية من جهة ، والتخلص من أداء دين الضريبة من جهة ثانية بصورة كلية أم جزئية ، سواء عند ربط الضريبة أو عند تحصيلها، هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب مخافة للقانون وتحمل الغش ونحوه، و يعد جريمة مالية يعاقب عليها القانون. أما فيما يخص القانون الجبائي الجزائري لم يضع المشروع الجزائري نظرية عامة للغش الضريبي بل اكتفى بذكر الحالة العامة له والمنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة. 303 . من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليبية في إقرار أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها

¹ - يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي مقال منشور بمجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق، المجلد 04، العدد 09، 2012، ص: 132.

² محمد طافة و هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر، عمان، ساحة الجامع الحسيني، الطبعة الأولى، 2007، ص 118.

كلية أو جزئيا يعاقب بغرامة مالية تتراوح مبالغها بين 5000 و 20000 دج ويسجن من سنة إلى 5 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط¹.

و للغش الضريبي عدّة أمثلة نذكر منها ما يلي²:

- عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة، و معتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعتمد إلى نقل نشاطه من جهة أخرى، و يتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حقّ المكلفين و في هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.
- عندما يخفي المكلف السلع المستوردة بطرق غير قانونية (سلع مهربة) عن أعين الدوائر المالية، و بالتالي فإن تقديم تصريح ضريبي لا يتضمن مبيعات و أرباح هذه السلع، أو أن يلجأ المستورد إلى الحصول على فواتير و مستندات من البلد المصدر بأقل من القيمة الحقيقية للبضاعة المستوردة.
- أن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح، بحيث لا يتضمن جميع لنشاطاته أو لا يرفق معه جميع البيانات و الوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو أن يقوم بإرفاق التصريح ببيانات ووثائق غير صحيحة و هو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداته متعمداً تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه.
- أن يقدم المكلف بتصريحه بشكل صحيح، ثم تبين له أن الإدارة المالية بعد فحص هذا التصريح ستبالغ في تقدير الأرباح إلى درجة كبيرة مما تدفع بالمكلف عند تحقيق الضريبة و قبل تحصيلها إلى التصرف في ممتلكاته بإخفائها أو تهريبها إلى الخارج.

III-3- تقييم فعالية السياسة الضريبية في الجزائر:

تعتمد الجزائر في تمويل خططها التنموية و ميزانياتها العامة على الإيرادات البترولية و بنسبة كبيرة مقارنة بالمصادر الأخرى العادية، و هذا ما كان سببا في تراجع الدور التمويلي للضرائب و كان ذلك لفترات طويلة مما دفع إلى القيام بإصلاح للنظام الجبائي الجزائري سنة 1992 بفضل التراجع الكبير لأسعار النفط في الأسواق العالمية مطلع سنة 1986، و الذي نتج عنه كذلك انخفاض في الجباية البترولية خلال تلك الفترة إلا أنه و مع ذلك فلم يتبث هذا الإصلاح نجاحته في مثل هذه الظروف في تمويل الميزانية العامة و بقيت هذه الأخيرة دائما رهينة العوائد النفطية و هو ما أكدته الأزمات النفطية المتعاقبة في كل مرة إلى حد الساعة، و هناك عدة مؤشرات لقياس أداء السياسة الضريبية أهمها "الضغط الضريبي"، الميل الحدي للضرائب، و المرونة الدخلية للضرائب"

¹ - خباية عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، دار شهاب الجامعة، الإسكندرية، 2009، ص: 110

² أحمد زهير شامية، خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، دار زهران لنشر و التوزيع، الأردن، ط2، 2012، ص: 206

أولاً: الضغط الضريبي:

هي أقصى قدر ممكن من الأموال التي يمكن الحصول عليها عن طريق الضرائب دون تجاوز للحدود الاقتصادية والمالية ، أو المساس في الاعتبارات النفسية والسياسية عن ممولي الضرائب¹ ، أو نسبة المساهمة المالية للمجتمع في تحمل العبء الضريبي، يمكن تعريفه كذلك بأنه الحد الأقصى من الضرائب الذي يمكن للدولة جبايتها دون الإضرار بمستوى معيشة الأفراد أو بالطاقة الإنتاجية القومية، كما يعد مؤشر الضغط الضريبي من المؤشرات التي توضح درجة تدخل الدولة أو ذلك الجزء من الموارد الذي امتصه القطاع العام، و يقدر بإجمالي الضرائب منسوبة إلى الناتج المحلي الإجمالي².

ثانياً: المرونة الدخلية للضرائب :

يبين هذا المؤشر مدى استجابة الضرائب للتغير الحاصل في الناتج المحلي الإجمالي ويتم استخراجها عن طريق قسمة معدل نمو الضرائب على معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي ، فإذا كان هذا المؤشر أكبر من 1 فإن ذلك يعني أن الضرائب تستجيب للتغير في الناتج المحلي الإجمالي وبالعكس يكون هذا المؤشر أصغر من 1 في حالة كون معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي أكبر من معدل نمو الضرائب ، وهذا يعبر عن وجود إمكانية لزيادة الاقتطاع الضريبي أي زيادة معدل نمو الضرائب وجعلها تستجيب بنسبة أكبر للتغيرات الحاصلة في الناتج المحلي الإجمالي³.

ثالثاً: الميل الحدي للضرائب:

أو ما يعرف كذلك بالضغط الضريبي الحدي، مؤشر الميل الحدي للضرائب هو ذلك الجزء من الناتج المحلي الإجمالي الذي تستطيع الدولة إضافته إلى موازنتها، وهو يقيس قدرة الدولة على تعبئة المدخرات القومية، وإنه كلما ارتفع دلّ على فاعلية السياسة الضريبية، ويتم احتسابه من خلال قسمة التغير المطلق في الإيرادات الضريبية على التغير المطلق في الناتج المحلي الإجمالي⁴.

¹ - مُجّد وحسن خنجر، تقييم السياسة الضريبية في العراق و إمكانية دعم الطاقة الضريبية للمدة 1980-2012، مقال منشور بمجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 45، 2015، ص: 93.

² - أ.م.د. يسري مهدي السامرائي، م.م. ابتسام العزاوي، تحليل فاعلية السياسة الضريبية في العراق للمدة من 1980-1995، مقال منشور بالمجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العراق، المجلد 02، العدد 06، ص: 13.

³ - عمار ممدوح عبد القادر مُجّد الدوري، تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية دراسة حالة العراق، رسالة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، 2009، ص: 126.

⁴ - أ.م.د. بتول مطر عبادي، عباس جليل حسن، نحو آليات و أدوات جديدة لتفعيل السياسة الضريبية في العراق (دراسة تطبيقية)، مقال منشور بمجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 18، العدد 3، 2016، ص: 137.

III - 4 - التحليل القياسي

سوف يتم في هذا الجزء بقياس فعالية "أداء" السياسة الضريبية في الجزائر باستخدام النماذج القياسية خلال الفترة 1985-2014، و هناك عدة مؤشرات لقياس هذه الفعالية منها ما هو قابل للقياس و منها غير ذلك إلا أن معظم الدراسات في مجال الجباية رجحت على أن يتم قياسها وفقا لثلاثة مؤشرات التي تعتبر أساسية "الضغط الضريبي، الميل الحدي للضرائب، و المرونة الدخلية للضرائب"، و من بين هذه الدراسات (عمار مجيد كاظم¹ أ.م.د. يسري مهدي السامرائي، م.م. ابتسام العزاوي²، أ.م.د بتول مطر عبادي، عباس جليل حسن³). من جهة أخرى إن قياس هذه المؤشرات يثير كثيرا من الجدل و خاصة في الدول التي تعتمد في تمويلها على العوائد النفطية كالجزائر مثلا التي تعتمد على أكثر من 60% من الإيرادات النفطية كما تساهم هذه الثروة بنسبة تتراوح بين 35% و 45% في تكوين الناتج الداخلي الخام و عليه سوف يتم استخدام الإيرادات العامة خارج الجباية البترولية و كذلك الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات.

الضغط الضريبي:

و يتم حسابه من خلال العلاقة الرياضية التالية : $PF = \frac{F}{PIB}$ حيث:

PF: الضغط الضريبي

F: الإيرادات الضريبية

PIB: الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات

يعتبر الضغط الضريبي في الجزائر ضعيف مقارنة بالنسبة المثلّي التي حدّدها كولن كلارك Collin Clark 25%، فهي تتراوح بين 14% و 20% خلال فترة الدراسة و خاصة أواخر الثمانينات نظرا للأوضاع الاقتصادية السائدة آنذاك، مما دفع القيام بالإصلاحات الضريبية ابريل 1992 من أجل إعادة الاعتبار للدور التمويلي للضرائب، مما نتج عنه زيادة في الحصيلة الضريبية و التي بلغت على إثرها نسبة الضغط الضريبي 16% سنة 1992 و 19% سنة 1994، كما أن هذه الحصيلة تعتمد بصفة أساسية على الضرائب غير المباشرة و هذا ما يجعلها غير عادلة في توزيع الدخل لأنها يتحملها ذوي المداخل المتوسطة و الدنيا "الفقراء" و بدأ في الارتفاع منذ سنة 2010 إلى غاية سنة 2014 حيث قدرت بـ: 21%، كل هذه المعطيات تؤكد على قصور و عدم فعالية السياسة الضريبية في الجزائر و هو ما أكدته كذلك مختلف الدراسات السابقة، و في جميع الدول

¹ - عمار مجيد كاظم، قياس المرونة الدخلية و العبء الضريبي و الضغط الضريبي الحدي و الإجمالي للإيرادات الضريبية: دراسة تحليلية مقارنة و قياسية لتقييم أداء السياسة

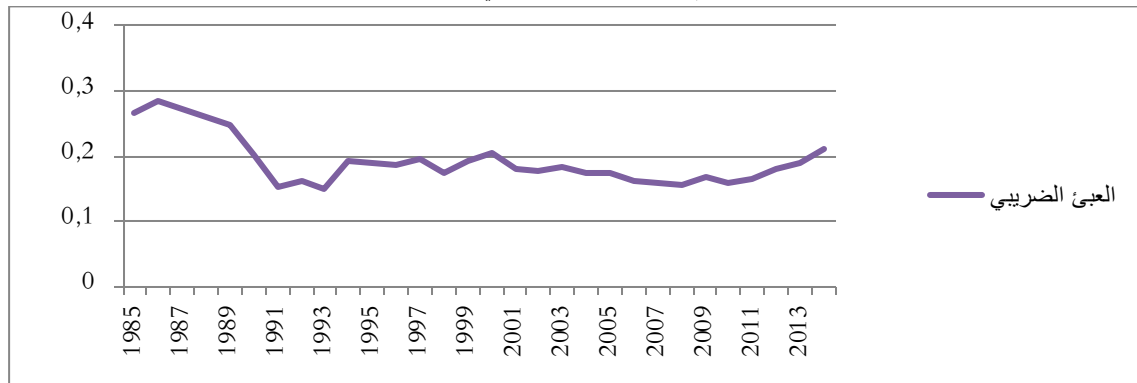
الضريبية في الأردن 1980-2001، مقال منشور بالمجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 16، 2008 .

² - أ.م.د. يسري مهدي السامرائي، م.م. ابتسام العزاوي، مرجع سبق ذكره.

³ - أ.م.د بتول مطر عبادي، عباس جليل حسن، مرجع سبق ذكره .

- الرعية فهي تمتاز بهذه الخاصية نظرا لاعتمادها على الجباية البترولية بشكل أساسي مقابل انخفاض باقي الاقطاعات الضريبية و يمكن أن نوجز أسباب تراجع الضغط الضريبي في الجزائر إلى عدة أسباب أهمها:
- كثرة الامتيازات الجبائية من أجل تشجيع الاستثمار و بشكل مبالغ فيه حتى أصبح المستفيدين يتوجهون لبعض المشاريع ضعيفة المردودية أو في مشاريع غير تنموية.
 - الغش و التهرب الضريبيين بالإضافة إلى الاقتصاد غير الرسمي الذي أصبح ينافس السوق الرسمي
 - ضعف أداء الإدارة الضريبية

الشكل رقم:1 تطور الضغط الضريبي خلال الفترة 1985-2014



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات قوانين المالية و الديوان لوطني للإحصاء

المرونة الدخلية للضرائب:

لقياس المرونة الدخلية لإجمالي الإيرادات الضريبية سنفترض المعادلة التالية:

$$T = AY^B$$

$$\ln T_t = \ln A + B \ln PIB_t$$

T: إجمالي الضرائب

A: ثابت

B: المرونة الدخلية للإيرادات

Y: الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات

وبعد تقدير الدالة كانت النتائج كما يلي:

$$\ln T_t = -0.96 + 0.90 \ln PIB_t$$

(-5.85) (42.54)

$$R^2 = 0.98 \quad F = 1809 \quad D.W = 0.50$$

نلاحظ من خلال المعادلة أن المعلمات المقدرة معنوية إحصائيا بين المتغيرين وتختلف عن الصفر عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ، أما فيما يخص معامل التحديد ($R^2 = 0.98$) فيدل على أن القدرة التفسيرية لمعادلة

الانحدار قوية جدا والذي يساوي 0,98 أي أن التقديرات النظرية باستعمال هذا النموذج يقترب أكثر من القيم الحقيقية لـ T ونسبة 98%، و بالتالي فإن 98% من التغيرات في الضرائب هي ناتجة عن التغيرات الحاصلة في الناتج الداخلي أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى غير موجودة بالنموذج، أما عن التقييم الاقتصادي نقبل إشارة معلمة الناتج الداخلي الخام الموجبة ونقول أن الزيادة بمقدار 01% من الناتج الداخلي الخام تقابلها الزيادة بـ 0,90% من الضرائب كذلك نستنتج من قيمة المرونة الدخلية للضرائب و المقدرة بـ 0,90 أن الحصيلة الضريبية كانت متكافئة المرونة و تستجيب للتغيرات التي كانت تطرأ على الناتج الداخلي الخام خلال فترة الدراسة

الميل الحدي للضرائب:

سيتم قياس هذا المؤشر من خلال المعادلة التالية :

$$T = A + BY$$

T : إجمالي الضرائب

A : ثابت

B : الميل الحدي للضرائب

Y : الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات

وبعد تقدير الدالة كانت النتائج كما يلي:

$$T_t = -15.54 + 0.182PIB_t$$

(-0.60) (36.45)

$$R^2=0.97 \quad F=1329$$

نلاحظ من خلال المعادلة أن الملاحظات المقدرة معنوية إحصائيا بين المتغيرين وتختلف عن الصفر عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ ، و هو ما يؤكد العلاقة الطردية بين المتغيرين، أما فيما يخص معامل التحديد ($R^2=0,97$) فيدل على أن القدرة التفسيرية لمعادلة الانحدار قوية جدا والذي يساوي 0,97 أي أن التقديرات النظرية باستعمال هذا النموذج يقترب أكثر من القيم الحقيقية لـ T ونسبة 97%

أما عن التقييم الاقتصادي الذي يمكن استنتاجه من خلال المعادلة أن الميل الحدي للضرائب بلغ 0,18% وبالتالي نقبل إشارة معلمة الناتج الداخلي الخام الموجبة ونقول أن الزيادة بمقدار 1 دج من الناتج الداخلي الخام تقابلها الزيادة بحوالي 0,18 دج من الضرائب وبالتالي كلما ارتفع الناتج الداخلي الخام ارتفعت الحصيلة الضريبية.

الخلاصة:

تعتبر الضريبة وسيلة اقتصادية عرفت منذ القدم و ليست وسيلة لتغطية النفقات العامة فقط بل تشكل وسيلة فعالة لتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية و أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة وعلى هذا الأساس زادت أهمية آثار

الضرائب مع اتساع نطاق دور الدولة وتزايد درجة تدخلها، و قد عرف النظام الضريبي في الجزائر إصلاحات منذ سنة 1992 لرفع مردودية الضرائب العادية و خاصة بعدما أثبتت المالية العامة هشاشتها من جراء الأزمة النفطية لسنة 1986 و مست هذه الإصلاحات عدة مستويات منها التشريعية بالإضافة إلى الهيكلية و الإدارية و المتمثل في إنشاء المديرات الجهوية للضرائب، مديرية المؤسسات الكبرى "D.G.E" و مراكز الضرائب "C.D.I"، حيث فرق المشرع بين المؤسسات ذات رقم أعمال كبيرة و أخرى ذات رقم أعمال أقل من سابقتها و هذا كله بهدف التخفيف من وطأة التهرب و الغش الضريبي الذي يهدر أموال خزانة الدولة و تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية .

و من بين النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الورقة البحثية ما يلي:

- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف حول دور الضرائب و أهيتها و انعدام الثقة بينه و بين الإدارة الجبائية له آثار كبيرة على الحصيلة الضريبية بالدرجة الأولى، فهناك دائما شعور لدى المكلف انه ليس هناك مساواة في فرض الضرائب و ليس هناك مراعاة لظروف المكلف من طرف الإدارة الضريبية و عدم عدالة التشريعات الضريبية.
- يمتاز النظام الضريبي الجزائري بكثرة الإعفاءات و الامتيازات و التي وجدوها المكلفين طريقا سديدا للتهرب من الضرائب مما كان له آثار على الحصيلة. كما أن ارتفاع نسبة الإعفاءات سوف تؤدي إلى المحاباة لبعض الفئات و المحسوبية و عدم الشفافية في كيفية تقديمها مما تؤدي بالمكلفين الآخرين للتهرب منها بشتى الطرق.
- كلما كانت الإجراءات الإدارية معقدة و بطيئة و الأنظمة الضريبية معقدة تدفع بالمكلف هو الآخر يتماطل في أداء التزاماته الجبائية بل تدفعه في بعض الأحيان حتى إلى التهرب و الغش الضريبيين.
- تعتبر الإدارة الضريبية الهيئة التنفيذية للضرائب المطبقة و عليه فكلما كانت هذه الهيئة ضعيفة الكفاءة و النزاهة تدفع بالمكلف إلى التهرب و الغش
- رغم الإصلاحات الضريبية في الجزائر فإن معدل الضغط الضريبي يبقى ضعيفا نتيجة للاعتماد على العوائد البترولية في تمويل الاقتصاد الوطني و هذا ما يقود إلى نقص فعالية السياسة الضريبية.

قائمة المراجع:

- 1- شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية عامة، جامعة تلمسان، 2010.
 - 2- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ط2، 2010.
 - 3- حسام فايز عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الجبائية، جامعة النجاح الوطنية بنابلس، 2010.
- 4- Guide pratique du contribuable, édition 2011 .

5- La charte du contribuable.

- 6- قانون الإجراءات الجبائية في الجزائر.
- 7- عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، ج 1 ، ط 1 ، 2009
- 8- منور اوسرير، مُجدّمو، جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الشركة الجزائرية بودواو، ط 1، 2009
- 9- سهام مُجدّم جاسم، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و تأثيرها في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة العراق، مقال منشور بمجلة الاقتصاد الخليجي، العدد 19، سنة 2011.
- 10- منار عمر الحوراني، الاتجاهات الحديثة في الضرائب على الإنفاق، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2012
- 11- طالبي مُجدّم، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة 1995-1999، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر، 2001-200.
- 12- معين عباس أحمد الحسون، و آخرون، أثر الوعي الضريبي في تحقيق التنمية الاقتصادية، مقال منشور بمجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 10، العدد 2، 2013 .
- 13- هيثم علي العنكي، م.م مازن هيثم الشخيلي، أتمتة الأنظمة الرقابية للحد من التهرب الضريبي في العراق(دراسة تطبيقية)، مقال منشور بمجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 18، العدد 3، 2016 .
- 14- يسري مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي مقال منشور بمجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق، المجلد 04، العدد 09، 2012.
- 15- مُجدّم طافة و هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر ، عمان، ساحة الجامع الحسيني، الطبعة الأولى 2007.
- 16- خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، دار شهاب الجامعة، الإسكندرية، 2009.
- 17- أحمد زهير شامية ، خالد شحادة الخطيب، ، المالية العامة ، دار زهران لنشر و التوزيع ، الأردن، ط 1، 2012.
- 18- مُجدّم وحسن خنجر، تقييم السياسة الضريبية في العراق و إمكانية دعم الطاقة الضريبية للمدة 1980-2012، مقال منشور بمجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 45، 2015 .
- 19- أ.م.د. يسري مهدي السامرائي، م.م. ابتسام العزاوي، تحليل فاعلية السياسة الضريبية في العراقي للمدة من 1980-1995، مقال منشور بالمجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العراق، المجلد 02، العدد 06.
- 20- عمار ممدوح عبد القادر مُجدّم الدوري، تفعيل الدور التمويلي للضريبة من خلال العدالة الضريبية دراسة حالة العراق، رسالة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، 2009.
- 21- أ.م.د بتول مطر عبادي، عباس جليل حسن، نحو آليات و أدوات جديدة لتفعيل السياسة الضريبية في العراق(دراسة تطبيقية)، مقال منشور بمجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 18، العدد 3، 2016.
- 22- عمار مجيد كاظم، قياس المرونة الدخلية و العبء الضريبي و الضغط الضريبي الحدي و الإجمالي للإيرادات الضريبة: دراسة تحليلية مقارنة و قياسية لتقييم أداء السياسة الضريبية في الأردن 1980-2001، مقال منشور بالمجلة العراقية للعلوم الاقتصادية العراق، العدد 16، 2008 .

