Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale
Vol 13 N°03 Année 2019
EISSN 2600- 6502

السلوك الجبائي للمكلف بالضريبة ومدى تأثيره على كفاءة وفعالية الإدارة الجبائية

– دراسة حالة الإدارة الجبائية الجزائرية –

THE TAX BEHAVIOR OF TAXPAYER AND THEIR IMPACT ON THE EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS OF TAX ADMINISTRATION

- CASE STUDY OF ALGERIAN TAX ADMINISTRATION -

سومية تومي [1،*]، منصور بن اعمارة [2]

[1] كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، باجي مختار – عنابة –

[2] كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، باجي مختار – عنابة –

تاريخ الاستلام: 2019/03/20؛ تاريخ المراجعة : 2019/09/30؛ تاريخ القبول: 2019/10/11

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مختلف السلوكات الجبائية للمكلفين بالضريبة بما فيها خطر عدم الانضباط الجبائي الذي يعتبر نوعا من أنواع المخاطر الجبائية المتعلقة بعدم امتثال المكلفين بالضريبة بالتزاماتهم الجبائية وعدم احترامهم للقوانين ، مما سيؤثر سلبا على كفاءة وفعالية إجراءات التحصيل ، ونظرا لطبيعة الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي ، المنهج التحليلي ومنهج دراسة حالة، وعليه فقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين ضبط سلوكات المكلفين بالضريبة والحد منها وتحسين مردودية الإدارة الجبائية ، وبذلك كانت النتيجة الأساسية أنه يجب فحص السبب الأساسي للسلوك ومن ثم اختيار الإستراتيجية المناسبة لهذا السبب من جهة ، ومن جهة أخرى تطبيق الإجراءات الردعية المنصوص عليها قانونا (الغلق المؤقت ، الحجز والبيع) للحد من الممارسات والتلاعبات الاحتيالية والتدليسية للمكلفين بالضريبة ، مع تأطير صارم للامتيازات الجبائية الممنوحة ، ووضع أدوات لتحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية ، لاسيما مؤشرات النجاعة .

الكلمات المفتاحية : السلوك الجبائي ، الانضباط الجبائي ، التهرب الجبائي ، تكلفة التحصيل ، الجهد الضريبي .

تصنيف JEL: H29

ABSTRACT :

This study aims to shed light on taxpayers' various tax behaviors, in particular the risk of fiscal indiscipline, considered as a type of tax risk related to the non-compliance by taxpayers with their tax obligations and their non-compliance with laws , which will negatively affect the efficiency and effectiveness of collection procedures. Based on the descriptive approach, the analytical approach and the case study approach. The study concluded that there is a direct correlation relationship between the control of the tax behavior of taxpayers and the improvement of the profitability of the tax administration. So, the main result was that the root cause of the behavior must be examined in order to choose the appropriate strategy, On the other hand, must apply lawful repressive measures (Temporary closure, seizure and sale) to limit the practices and fraudulent manipulation of taxpayers, with a strict framework of tax privileges granted, and the establishment of tools for analysis and control The management and efficiency of tax administration services, particularly efficiency indicators.

Keywords : Tax Behavior, Tax Discipline , Tax Avoidance , The Cost of Recovery , Tax Effort .
JEL classification : JEL: H 29

* المؤلف المراسل: سومية تومي .

السلوك الجبائي للمكلف بالضريبة ومدى تأثيره على كفاءة وفعالية الإدارة الجبائية – دراسة حالة الإدارة الجبائية الجزائرية – ،
(ص ص: 1 – 14)

مقدمة :

إن الخطر الجبائي الإرادي يمكن أن ينتج إما عن طريق عدم الاحترام المقصود للتنظيمات الجبائية ، أو عن طريق عدم الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة للمكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعيا أو معنويا ، فمن جهة يمكن أن تقوم المؤسسة بالتنازل عن الامتيازات الجبائية بهدف عدم جذب انتباه الإدارة الجبائية في حقائق معينة ، ومن جهة أخرى إذا كان عدم الالتزام بالقواعد الجبائية فعلا إراديا ، فإنه يؤدي في هذه الحالة إلى إرادة متعمدة للتهرب من القانون بطرق غير مشروعة ، ويطلق على هذا السلوك بـ: الغش الجبائي .

لذلك فإن نماذج السلوك الجبائي ترتكز على نوعين رئيسيين من السلوكات الجبائية : ***الغش والتهرب الجبائيين*** **(La Fraude fiscale et L'évasion fiscale)** ، حيث تجدر الإشارة إلى أن كل منهما يعتبر مرادفا لنفس السلوك الذي يتمثل في التجنب ومحاولة الإفلات من دفع الضريبة المستحقة ، أما الاختلافات فتظهر من حيث الطرق المستخدمة في تخفيض المادة الخاضعة للضريبة ، ويظهر تأثير هذه السلوكات المنحرفة للمكلفين بالضريبة من خلال انخفاض الإيرادات الجبائية للموازنة العامة للدولة ، وذلك بالتأثير على الأداء الجبائي للإدارة الجبائية ، التي تقلل من حصيلتها ، وتحد من فعاليتها ، وعليه جاءت إشكالية هذه الدراسة ، كالآتي :

ما مدى تأثير السلوك الجبائي للمكلف بالضريبة على أداء ومردودية الإدارة الجبائية ؟

1– أهمية الدراسة :

تكمن أهمية هذه الدراسة في تبيان مختلف السلوكات الجبائية للمكلفين بالضريبة ومدى تأثيرها على أداء الإدارات الجبائية من حيث إعاقة عمليات التحصيل الجبائي ومن ثم تقليل الحصيلة الجبائية ، ومن حيث حجم الجهد الضريبي الذي تبذله الإدارة الجبائية لمكافحة هذه السلوكات وتحصيل الضريبة المستحقة .

2– أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح تلك العلاقة الطردية بين ضبط سلوكات المكلفين بالضريبة وزيادة مردودية التحصيل الجبائي ، مع تقييم الجهد الضريبي للإدارة الجبائية من خلال تحديد تكلفة تسيير الضريبة وما يقابلها من تحصيلات جبائية ، والتطرق إلى أهم الصعوبات التي تواجهها الإدارة الجبائية .

3– منهج الدراسة :

نظرا لطبيعة الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي لعرض وتوظيف المفاهيم والأفكار المتعلقة بالسلوكات الجبائية للمكلفين بالضريبة ، والمنهج التحليلي لتحليل وتقييم الجهد الضريبي وعمليات التحصيل الجبائي للإدارة الجبائية .

4– فرضيات الدراسة :

الفرضية 01 : خطر عدم الانضباط الجبائي هو خطر دائم وغير دقيق ، بمعنى أنه ليس من الضروري أن يتعلق بالسنة الجارية بل أنه يؤثر على سنوات لاحقة ؛

الفرضية 02 : يرجع تنامي ظاهرة التهرب الجبائي إلى اعتماد الإدارة الجبائية على إستراتيجية ذات عنصر وحيد ، تعتمد على التحقيق وتنفيذ القانون فقط ، دون الاهتمام بالعوامل والأسباب التي تحدد سلوك المكلف بالضريبة ورغبته في تجاوز القانون .

الفرضية 03 : يرجع ضعف الحصيلة الجبائية إلى وجود عاملين أساسيين : عدم امتثال المكلفين بالضريبة بالتزاماتهم الجبائية وعدم تطبيق الإدارة الجبائية لإجراءات التحصيل بشكل صارم .

1– المكلف بالضريبة بين الانضباط الجبائي و الرغبة في تجاوز القانون :

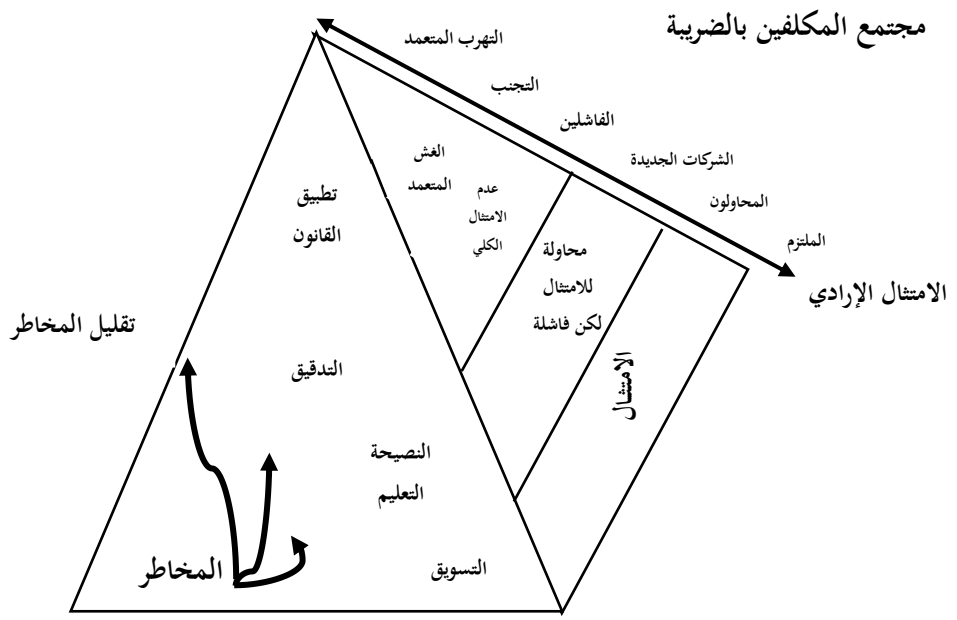
1–1– الانضباط الجبائي :

يمكن تصنيف المكلفين بالضريبة بطرق مختلفة ، فعلى سبيل المثال يمكن تصنيفهم حسب القطاعات (البناء، التجارة الالكترونية ...الخ) ، درجة الأهمية ، الشكل القانوني ، مستوى الامتثال للتشريع أو الجمع بين مختلف هذه القطاعات . (Commission Européenne , 2011, P:25)

فمستوى الالتزام للتشريع ينتج دائما عن حساب تقريبي على أساس خصائص و معايير تعطي معلومات عن السلوك الجبائي للمكلف بالضريبة، مثلا :– انتظام التصريحات الجبائية، وجود الدفع الإضافي، جودة الإدارة (الاحتفاظ بالسجل) ، تقديم التصحيحات على تصريح جبائي سابق، انتظام دفع الضريبة ، وعليه فإن مستوى الالتزام بالتشريع يمكن تقديمه في شكل مثلث يسمى : **هرم الانضباط الجبائي** .

أما درجة الأهمية فيمكن قياسها بطرق مختلفة ، حيث يمكن اعتبار العناصر التالية كمؤشرات ، مثل : رقم الأعمال أو قيمة الرصيد الإجمالي ، والتي تستخدم تحديدا لأغراض جبائية ، مبلغ الضريبة السنوية المدفوعة (فقط الرسم على القيمة المضافة أو مضافا إليها الضرائب المباشرة) .

الشكل رقم (1) : هرم الانضباط الجبائي (استمرارية الامتثال و الالتزام)



المصدر: Commission Européenne , « Guide de gestion des risques à l'usage des administrations fiscales » , Direction générale fiscalité et union douanière , coopération administrative et lutte contre la fraude fiscale , Code financier : FPG/11 , Version 1.02, P :36

إن ***هرم الانضباط الجبائي*** يسمح بتوضيح العلاقة بين الالتزام والتأثير الأمثل لمختلف أنواع المعالجات (التدقيق، التعليم، تطبيق القانون ... الخ) . وعليه فإن ***الامتثال / الانضباط الجبائي*** يعرف على أنه : « مدى وفاء المكلف بالضريبة بالتزاماته الجبائية ، وبالنظر في العديد من الدول نجد أن المكلف بالضريبة لديه 03 التزامات أساسية تتمثل في: 1- إيداع التصريح الجبائي للمداخيل في الوقت المحدد ، 2- الإشارة في التصريح إلى جميع المعلومات اللازمة لحساب الضريبة ، 3- دفع الضريبة المستحقة في الآجال المحددة ، ويطلق على هذه الالتزامات : التزام الإيداع ، التزام التصريح والتزام الدفع » . (comité des affaires fiscales, 2004, P: 08)

وبغض النظر عن طبيعة الضريبة فإن البعض يعتبر الالتزام بها إذعانا ضريبيا يقصد به الخضوع للقانون الضريبي أو الامتثال عن طريق قيام الممولين وغيرهم بواجباتهم التي يقررها القانون ، أي أن الالتزام الضريبي يستمد من القانون الذي يقرره النظام ؛ (بن عمور عائشة ، 2016-2017 ، ص 09)

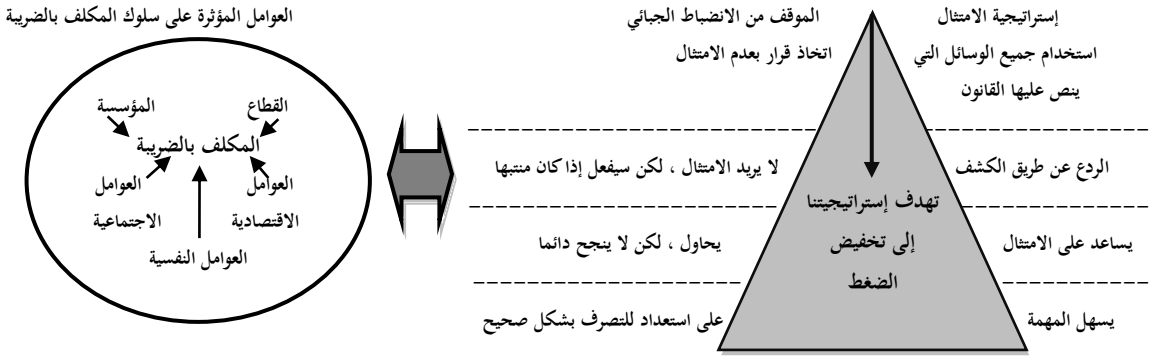
كما يشترط في **الالتزام الضريبي** : أن يعلم المكلف بهذا الالتزام ومتطلباته وبعد ذلك يمكن مطالبته بالوفاء به ، ويجب على الإدارة الجبائية أن توفر لصاحب الالتزام الضريبي المعلومات المتعلقة بإجراءات الالتزام ومكانه وزمانه ، وبأثر هذا الالتزام على أمواله ، ويتحقق ذلك بتحويل الإدارة الجبائية من إدارة جبائية إلى إدارة خدمات للمكلفين لترعى مصالحهم ، ويتحول المكلف من دافع للضريبة إلى عميل أو زبون يحصل على الخدمة المتمثلة بإعانته على الوفاء بالتزاماته الضريبية ، وذلك باعتبار أن المكلف لا يعمل لحساب الإدارة الجبائية وإنما تعمل الإدارة الجبائية لصالحه . (سليمان الفندي ، 2017 ، ص 64)

1-2- الرغبة في تجاوز القانون :

الرغبة في تجاوز القانون من طرف المكلف بالضريبة لا تجد أسسها في شكل السلطة الجبائية التي تستمد من مبادئ وقواعد ذات قيم دستورية تضمن حماية قانونية جبائية معينة ، وبشكل أكثر تحديدا ، فإن شرعية القانون الجبائي تكون للمكلف بالضريبة في حرية الاختيار من حيث إمكانية تعديل الوضعيات القانونية التي يعرفها من خلال العملية الديمقرطية ، وكما يشير **André Barilari**: « إلى أن شرط قبولهم وصمام الأمان يكمن في المصالحة الصعبة بين حرية الفرد وضرورات العيش في المجتمع » . (Marion TURRIN, 2011,P: 28)

كما أنه ليس من السهل تحديد ما الذي يدفع المكلف بالضريبة إلى احترام أو عدم احترام التزاماته الجبائية ، ومع ذلك تشير الأبحاث التي قامت بها **Valerie Braithwaite** في أستراليا إلى أن العوامل التي تم الإشارة إليها في نموذج التأثيرات الممارسة على المكلف بالضريبة (الشكل أدناه) تتحد بحيث يتبنى المكلف بالضريبة (شخص طبيعي أو معنوي) مجموعة من القيم ، المعتقدات والمواقف التي يمكن وصفها بأنها **موقف تحفيزي** ، هذه المواقف اثنان منها تمثل عدم الانضباط الجبائي في المقام الأول ، والاثنان الآخران تتعلق بالامتثال الجبائي ، وهذه المواقف تميز علاقة المكلف بالضريبة بالسلطة الجبائية والنظام الجبائي الذي تديره (Forum sur l'administration de l'impôt, 2004, P: 45) ، ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (2) : نموذج الانضباط الجبائي



المصدر : **OCDE, « Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale », Forum sur l'administration de l'impôt , Sous-groupe sur la discipline fiscale, Note d'orientation , Comité des affaires fiscales, Centre de politique et d'administration fiscales, Septembre 2004, P : 45 .**

1-3- خطر عدم الانضباط الجبائي :

يتمثل الهدف الأساسي للسلطات الجبائية في أي دولة في إدارة وتحسين المستوى العام للامتثال تجاه التشريع الجبائي ، وبهذا تعزيز ثقة الجمهور بالنظام الجبائي وإدارته ، فالأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة (مهما كانت تتعلق بالتجاهل ، الإهمال أو الاندفاع أو الرغبة المتعمدة للإفلات من الضريبة) وإخفاقات الإدارة الجبائية تجعل من حالات عدم احترام والامتثال للتشريع الجبائي لا يمكن تجنبها ، من جهة أخرى عدم الانضباط الجبائي يحرم الحكومات والمجتمعات التي يمثلونها من العائدات الجبائية التي يحتاجونها لتقديم خدمات للمواطنين .

لذلك سعت السلطات الجبائية إلى التحكم في فشلها أو التحكم في مخاطر عدم الانضباط الجبائي فقط من خلال إجراءات التنفيذ بالاعتماد على عمليات الرقابة الجبائية ، ومع ذلك تبقى هذه الأخيرة من الأدوات الأساسية والضرورية لمكافحة عدم الانضباط الجبائي، وقد أثبتت الدراسات أنه غالبا ما تكون العوامل التي تكمن وراء سلوك المكلفين بالضريبة في مجال خطر معين معقدة ، على هذا النحو فإن هناك أمل ضعيف في تحييدها بالاعتماد على إستراتيجية ذات عنصر واحد (خاصة الإستراتيجية القائمة فقط على التحقيق وتنفيذ القانون ، وتشجع المبادئ التوجيهية للسلطات الجبائية على إيلاء اهتمام أكبر للعوامل التي تحدد سلوك المكلفين بالضريبة حتى يتمكنوا بعد ذلك من تصميم وتنفيذ مجموعة أكثر فاعلية من الاستجابات) أي الاستجابات التي تعالج الأسباب الأساسية لعدم الانضباط وليس الأعراض .(comité des affaires fiscales, 2004 , P: 06)

حيث تجدر الإشارة إلى أن المشاكل الرئيسية في مجال الانضباط الجبائي تبدو متماثلة ومتشابهة جدا من دولة إلى أخرى، وإذا اختلفت فذلك من حيث الدرجة والأولوية ، وعلى الرغم من هذه الاختلافات يجب أن يكون أي منهج لفعالية تسيير وتحسين الامتثال الجبائي في إطار منظم لتسيير المخاطر، حيث تكون مكوناته على النحو التالي:

- ✓ المراقبة بشكل مستمر في سياق التشغيل للسلطة الجبائية والمكلف بالضريبة ؛
- ✓ تعريف ، تقييم وتحديد أولويات المخاطر للإيرادات الجبائية ، للنظام الجبائي في مجمله ولسمعة السلطة الجبائية ؛
- ✓ فهم العوامل السلوكية وراء عدم الانضباط الجبائي ؛
- ✓ التعامل مع السلوكات المنحرفة ؛
- ✓ تقييم درجة النجاح لكل تدخل .(comité des affaires fiscales, 2004 , P: 77)

إن معالجة السلوك (الأعراض) سيكون له أثر فقط على المكلف بالضريبة المعني ، وهذا الأثر سيكون لمدة محدودة ، بالإضافة إلى ذلك قد يجد المكلف بالضريبة أنه من غير العدل أن يكون قدوة في حين لا يعاقب الآخرون الذين لديهم نفس السلوك ، هذا سيؤدي للشعور بالاستياء تجاه النظام الجبائي ، مما يثير انحرافات جديدة ، نتيجة لذلك فإن فحص السبب الأساسي للسلوك ومن ثم اختيار الإستراتيجية المناسبة لهذا السبب ، قد يحدث فرق بين انضباط جبائي قصير الأجل (أو حتى عدم انضباط جبائي متزايد) و انضباط جبائي دائم على المدى الطويل .(Philippe Séguin , 2007 , 12)

2- نماذج السلوك الجبائي :

عادة ما يستعمل في الأدبيات الاقتصادية مصطلحي ***التهرب والغش الجبائيين*** للدلالة على حدث معين وهو عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف بإتباعه طرق الغش والتدليس ، حيث يوجد العديد من السلوكات الجبائية التي تم استخلاصها من خلال الدراسات الاقتصادية والسيكولوجية لسلوك المكلفين بالضريبة إزاء واجباتهم ، وتتمثل هذه السلوكات حسب الترتيب الزمني التي رصدت فيه في :

- في ظل وضع يسوده الشك والخطر فإن المكلف يعمد إلى ممارسة الغش الجبائي معتمدا على حساب اقتصادي بسيط للأعباء التي سوف يتحملها في حالة ما إذا اكتشف أمره ، والفوائد التي يمكن أن يجنيها ، بمعنى يقيس مدى مردودية الفعل الذي يريد القيام به ؛
- أن المكلف يعمد إلى النظر في معدل الضريبة التي يخضع لها وفقا له يقوم بتقييم مدى قابليته لممارسة الغش الجبائي ، والملاحظ أن هذا السلوك يختلف عن الأول الذي ينحصر في الحساب الاقتصادي المحض ، في حين أن هذا النوع يحاول أن يتجاوز ذلك بالخوض في الدوافع النفسية للمكلف والاستعدادات الموجودة لديه للتهرب من دفع الضريبة ؛
- صرامة الغرامات الجزائية التي يتحملها الممارس للغش الجبائي ، وقد شكل هذا النوع مصدرا للعديد من الفرضيات المبنية عليه ، كأن يقوم المكلف بحساب الغرامات التي يتحملها عند اكتشاف أمره من قبل إدارة الضرائب ، فإذا كانت هذه العقوبات صارمة جدا سواء في شقها المالي أو في شقها المعنوي ، يمكن أن تشكل رادعا أمام سلوك المكلف لارتكاب ما ينوي ارتكابه ؛ (مرازقة صالح ، 2002 ، ص 72 – 73)
- خلال السنوات الأخيرة ظهر نموذج مبني على الملاحظة والاختبار ، وقد تمخضت عنه نظرية تقترح المتغيرات الاقتصادية كعوامل محددة للسلوكات الجبائية تجاه التهرب ومتغيرات اجتماعية نفسية كمحرض على الغش الجبائي ، وقد شكلت هذه النظرية الانطلاقة للتمييز بين مبررات السلوك الجبائي غير الشرعي، لكن قد يكون مقصودا من قبل المشرع في التشريعات الجبائية و الغش الضريبي الممارس بدافع من العوامل النفسية والاجتماعية للمكلف .

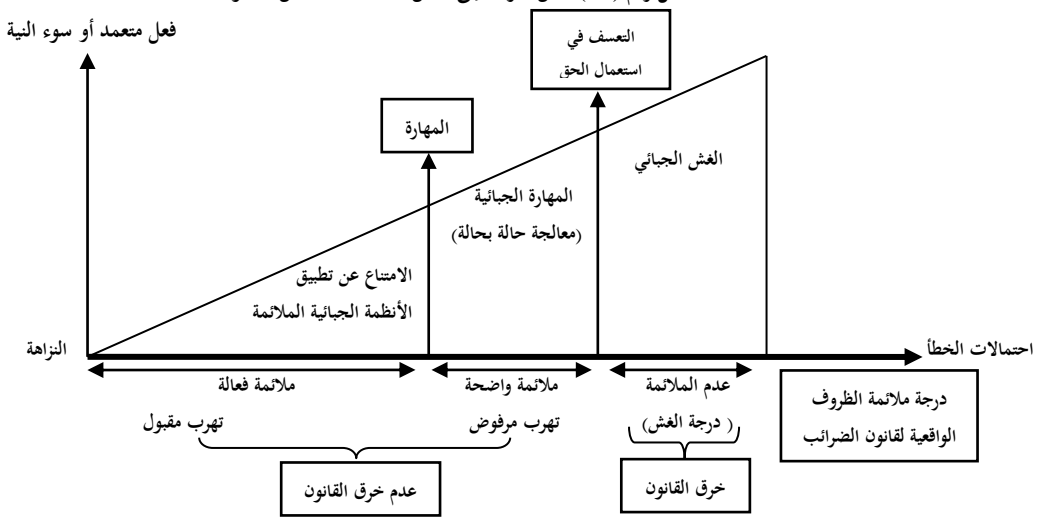
2-1- التهرب الجبائي و المفاهيم المرتبطة به :

أ- التهرب الجبائي :Évasion Fiscale

حسب مجلس الاقتطاعات الإجبارية الفرنسي ، يعرف التهرب الجبائي على أنه : « مجموع سلوكات المكلف بالضريبة التي تهدف إلى تخفيض مبلغ الاقتطاعات الجبائية التي يجب دفعها ، حيث إذا استخدم وسائل قانونية يصبح التهرب الضريبي في فئة التحسين الجبائي (**Optimisation fiscale**) ، وإذا اعتمد على تقنيات غير قانونية أو أخفى حقائق أفعاله يصبح التهرب في هذه الحالة غشا جبائيا.»(Mme C.VIGNERON , 2015, P:03)

أما **Bazart** فقد عرف التهرب الجبائي على أنه: « التلاعب الذكي بالقوانين الجبائية الذي يسمح بالتهرب من بعض الالتزامات الجبائية » ، حيث ميز بين تهرب مقبول و تهرب غير مقبول ، ويستند في هذا التصنيف للتهرب المقبول أو المرفوض إلى الكفاية أو عدم الكفاية بين سلوك المكلف بالضريبة والإطار القانوني في أعقاب محاولة للتقليل من التكلفة الجبائية ، وعليه فقد قدم **Bazart** مخطط لمختلف السلوكات ، حيث بدأ من النزاهة وصولا إلى الغش وذلك مرورا بمفهوم المهارة ، التهرب المقبول والتهرب المرفوض كمايلي : (Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, 2011, P:36)

الشكل رقم (3) : من النزاهة إلى الغش سلسلة متصلة من السلوكات



المصدر: **Mouna Guedrib Ben Abderrahmen, « Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : Une étude menée dans le contexte Tunisien » , Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion (Université de Franche – Comté) et en sciences comptables (Université de Tunis El Manar) , 12 juin 2013 , p : 36 .**

ب– التجنب الجبائي : Évitement Fiscal

عرفته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية بأنه : « ترتيب أمور المكلف بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق مع القانون ، لكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون » . (بن عمور عائشة ، 2017 ، ص 268)

ج– التحسين الجبائي : Optimisation Fiscale

إن الغش يتمثل في التحايل الإرادي على التشريع الجبائي عكس التحسين الجبائي الذي يستخدم نفس التشريع الجبائي بهدف التهرب من الضريبة بوسائل قانونية مختلفة ،كما هو الحال عند استخدام الثغرات القانونية ، و عليه يعد التحسين الجبائي قانونيا حتى لو كانت مشروعيته أو فعاليته محل انتقاد ، وقد تعتبر هذه الإستراتيجية من وجهة نظر القضاء غير قانونية في حالة تأسيسها لتعسف في استعمال الحق ، لكن إثبات ذلك في الممارسة العملية لا يزال صعبا للإدارة الجبائية . (Mme C.VIGNERON , 2015, P:03)

د– الغش الجبائي : Fraud Fiscal

يعرف على أنه إجراء متعمد و غير قانوني للمكلف بالضريبة بهدف التهرب من الالتزامات الجبائية ، مثل عدم التصريح بالمداخيل ، النشاط الاقتصادي أو عناصر الملكية ، و أو التصريح بمبالغ أقل من قيمتها الحقيقية ، حيث يميز بين :

- أخطاء أو إغفالات غير مقصودة قد تؤدي إلى استرجاع الحقوق أو غرامات في حالة الرقابة الجبائية ؛
- التحسين الجبائي الذي يتمثل في الاستفادة من الإمكانيات التي يمنحها التشريع ، باستخدام الثغرات القانونية أو عدم التحديد من أجل تخفيض المادة الخاضعة للضريبة دون أن يكون هناك خرق للقانون ؛
- التهرب الجبائي ، يعتبر المنطقة الرمادية بين الغش الجبائي و التحسين الجبائي ، الذي يشمل لاسيما تحويل الأموال إلى الخارج (المادة الخاضعة للضريبة) من أجل تجنب إخضاعها في الجباية الوطنية . (Rapport public annuel 2016, P:359)

2–2– علاقة التهرب الجبائي بكل من الغش والتحسين الجبائيين :

فيما يتعلق بالعلاقة التي تربط التهرب الجبائي بكل من الغش والتحسين (التخطيط) الجبائيين فيمكن توضيحها من خلال الجدول التالي :

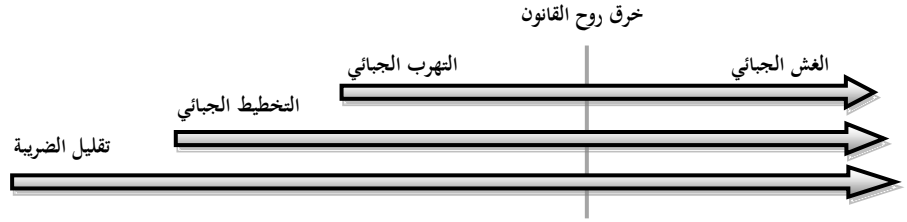
الجدول رقم (1) : علاقة التهرب الجبائي بالغش الجبائي و التخطيط الجبائي

	التخطيط (التحسين) الجبائي	التهرب الجبائي	الغش الجبائي
هدف المكلف بالضريبة	تخفيض الضرائب المستحقة باحترام مضمون و روح القانون .	التخطيط المقصود للأحداث و المعاملات لتجنب دفع الضرائب.	تجنب الضرائب عن طريق عدم الافصاح عن معلومات كاملة و دقيقة .
الالتزام بالقانون	قانوني	غير قانوني ، حيث يمكن إهمال المعاملات إذا تم الطعن فيها بنجاح.	غير قانوني ، جريمة جنائية و مخالفات مدنية .
العقوبات	لا توجد عقوبات	فرض الفوائد ، بالإضافة إلى الضرائب المستحقة و العقوبات المحتملة .	فرض: غرامة مع إمكانية الحبس ، فوائد ، بالإضافة إلى الضرائب و عقوبات مدنية .

المصدر CCC , a Wolters Kluwer business sur le site : http://woltersKluwer.com

من خلال الشكل أدناه يمكننا توضيح تسلسل المصطلحات المرتبطة بالتهرب الجبائي ، لاسيما : التحسين و الغش الجبائيين كالآتي :

الشكل رقم (4) : الترتيب التسلسلي للمصطلحات المتعلقة بالتهرب الجبائي



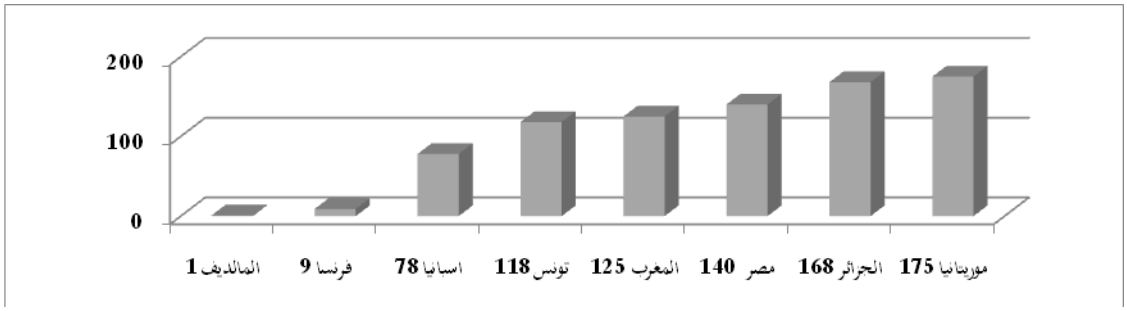
المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على ما تقدم

2–3– حجم التهرب الجبائي :

مع تطور النشاط الاقتصادي والاجتماعي وما صاحب ذلك من تطور للتشريع الجبائي ، وإلغاء احتكار الدولة مع تحرير التجارة الخارجية، أخذت ظاهرة التهرب الجبائي عدة أشكال وأوجه أخلت بالمنافسة والعدالة الضريبية وأثرت سلبا على العقد الاجتماعي ، ونظرا لخطورة هذه الوضعية وضعت الإدارة الجبائية

آليات لمكافحة التهرب الجبائي خاصة في بداية التسعينات وبداية الألفية الثالثة ، وقد حققت هذه الآليات نتائج مالية كبيرة، غير أن هذه الآليات تبقى دون أثر حقيقي على الممارسات الاحتيالية بسبب التطور الذي عرفته الأساليب والطرق المؤدية إلى التهرب الجبائي ودون التوقعات المسطرة من طرف السلطات المختصة (بومدين حسن ، 2015 ، ص 166) ، والشكل التالي يوضح الترتيب العالمي للدولة الجزائرية في مجال دفع الضرائب :

الشكل رقم (5) : دفع الضرائب – الترتيب العالمي (سنة 2010)



المصدر: البنك الدولي ، ممارسة أنشطة الأعمال ، 2010 ، الجزائر.

من خلال الجدول أدناه سنوضح تطور حجم التهرب الجبائي في الجزائر للفترة الممتدة من 2006 إلى غاية 2014 ،كمايلي :

الجدول رقم (2) : تطور حجم التهرب الجبائي في الجزائر (2006 – 2014)

مبلغ التهرب / الفترة	2008 – 2006	2009 – جوان 2010	جوان 2011	2011 : مبلغ تجميعي لعدة سنوات	2014
مليار دج	169	119	110	7937	5000
معدل النمو	-	%29,59 -	%7,56 -		% 14,27 -
مليار دولار	2.3	1.59	1.53	100	

المصدر : بوشيخي عائشة – بوشيخي فاطمة ، " أسباب التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العامة في الجزائر" ، مجلة الدراسات الجبائية ، ص 164 .

توضح بيانات الجدول حجم المبلغ المتهرب من الضرائب المفروضة ، وإن كانت عرفت انخفاضا أكثر من 29% خلال 2009 – 2010 مقارنة بسنة 2006 – 2008 ، و انخفاضا بأكثر من 7%خلال سنة 2011 مقارنة بسنة 2009 – 2010 ، إلا أن الانخفاض خلال سنة 2014 في المتوسط مقارنة بالمبلغ التجميعي لسنة 2011 قدر بأكثر من 14% ، وهو ما يدل على جسامة الخسارة التي تتكبدها خزينة الدولة من جراء ظاهرة التهرب الجبائي وهذا رغم انخفاض الحصيلة بـ : 2937 مليار دج .

يقدر المتابعون الحجم السنوي للتهرب الجبائي في الجزائر بما يزيد عن 60 مليار دولار سنويا ، أي ما يعادل سنة كاملة من العائدات النفطية التي تشكل المورد الرئيسي للبلاد ، غير أن المتابعين لملف الحجم السنوي للتهرب الجبائي في الجزائر ، يؤكدون على أن القيم المذكورة لا تمثل إجمالي حجم التهرب ، بل ما وقفت عنده المصالح المختصة فحسب ، ما يقود إلى الجزم بأن القيمة مرشحة للتضاعف إذا تم إجراء مسح شامل يجري من خلاله ضبط جميع أشكال الغش التي عادة ما يلجأ إليها المتملصون من دفع الضريبة . (بوشيخي عائشة ، 2014 ، ص 164)

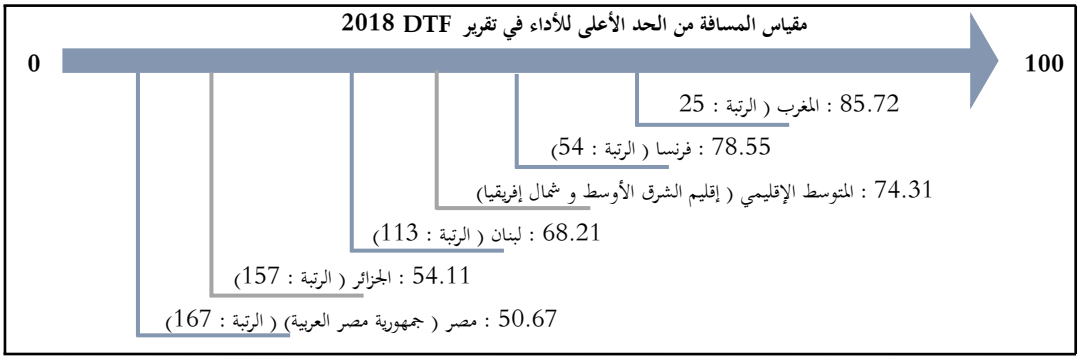
– على المستوى الأوروبي والدولي : قدر التهرب الجبائي في سنة 2014 في : الاتحاد الأوروبي بـ: 1.000 مليار € ، فرنسا 80 مليار € ، ألمانيا 50 مليار€، في حين على المستوى الدولي يقدر التهرب الجبائي بين 21.000 و 31.000 مليار $ مخبأة في الجنات الضريبية. (Mme C.VIGNERON, ,2015, P:04)

تجدر الإشارة إلى أنه لا توجد إحصائيات دقيقة تتعلق بالتهرب الجبائي ، وذلك لوجود عدة اعتبارات ، منها اقتصادية واجتماعية وسياسية ...الخ ، وعليه يتجه البنك الدولي وغيره من المنظمات الحكومية والدولية إلى تقديم تقارير وإحصائيات تتعلق بدفع الضرائب وحجم الحصيلة الجبائية ، مع تحديد المؤشرات التي تتعلق بالموضوع (التهرب الجبائي) .

لذلك يتم تحديد ترتيب الاقتصاديات حول سهولة دفع الضرائب عن طريق تصنيف المسافة من الحد الأعلى للأداء في سهولة دفع الضرائب ، وهذه الدرجات هي متوسط المسافة من درجات المسافة من الحد الأعلى لكل مؤشر من المؤشرات الأربعة (عدد المدفوعات الضريبية ، الوقت ، إجمالي معدل الضريبة، مؤشر ما بعد الإيداع) مع العتبة و التحول غير الخطي المطبق على أحد المؤشرات الأربعة ، ومعدل الضريبة الإجمالي ، فالمسافة غير الخطية إلى الحدود لمجموع معدل الضريبة تساوي المسافة إلى الحدود لمجموع معدل الضريبة إلى قوة 0,8 ، و تعرف **العتبة** : كإجمالي معدل الضريبة في أول 15% من التوزيع الإجمالي لجميع

السنوات المشمولة في التحليل بما فيه تقرير سنة 2015 و هو 26,10 % ، و تحصل جميع الاقتصاديات التي يقل فيها معدل الضريبة عن هذه العتبة على نفس هذه الدرجة التي يحصل عليها الاقتصاد عند العتبة (البنك الدولي ، 2018) ، و نوضح ذلك من خلال الشكل الموالي :

الشكل رقم (6): الرسم– دفع الضرائب في الجزائر والاقتصاديات المقارنة– الرتبة ومقياس المسافة من الحد الأدنى للأداء لسنة 2018



المصدر : البنك الدولي – الجزائر – ، ممارسة أنشطة الأعمال ، 2018 .

3– تقييم الجهد الضريبي وتكلفة التحصيل للإدارة الجبائية :

ينبغي أن يعتمد تحصيل الضرائب والرسوم على نظام جبائي ملائم يتسم بالبساطة والفعالية لضمان العدالة أمام الضريبة ، هذا النظام ينبغي أن يوفر الإمكانيات المادية والبشرية والتقنية المطلوبة قصد تجسيد الأهداف المسطرة للإدارة الجبائية المكلفة بالتحصيل التي من المفروض أن تكون متحكمة في المادة الخاضعة للضريبة وضمان رقابة صارمة ومنتظمة لهذه المادة ، إلا أنه على مستوى التنفيذ يعرف المجهود الجبائي بعض النقائص تتعلق أساسا بعدم كفاءة وفعالية إجراءات التحصيل ، حقوق المعاينة و الأهمية النسبية لبواقي التحصسل ، بالإضافة إلى عناصر أخرى ، مثل :كثرة التظلمات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ...الخ ، ونوضح ذلك كمايلي :

3–1– عدم كفاءة وفعالية تطبيق إجراءات التحصيل :

منح المشرع امتيازات وضمانات للإدارة الجبائية قصد الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية ، حيث أن المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان ، لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن ، وتستوفي هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا امتياز في أي يد كانت وقبل أي حق آخر ولو كان ممتازا أو مضمونا برهن رسمي ، ماعدا المصاريف القضائية .

كما يتعين على جميع المستأجرين والقابضين والمقتصدين وغيرهم من المستأمنين والمدينين ، أن يدفعوا لقابض الضرائب المبالغ المستحقة للخزينة كتسديد عن أموال صادرة من المدينين بالضرائب ، ولا يتم هذا الدفع إلا بعد تبليغ وإشعار للحائزين من الغير ، كما أن قانون الإجراءات الجبائية يؤكد على ضرورة إجراء متابعات ضد الخاضعين للضريبة المقصرين (مجلس المحاسبة ، 2013 ، ص 21) ، المتوصل إليها خلال السنوات من 2012 إلى غاية سنة 2016 مايلي :

الجدول رقم (3) : الوضعيات الإحصائية للتحصيلات للسنوات 2012 - 2016

المتابعات	السنوات									
	2012		2013		2014		2015		2016	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
الإخطارات	694 503	82,72	679 413	80,08	550 539	77,46	529 720	76,32	585 745	75,78
إشعار للغير الحائز	128 025	15,25	149 589	17,63	143 156	20,14	143 787	20,72	164 413	21,27
رزنامة الدفع	16 111	1,92	17 703	2,09	16 880	2,37	18 704	2,69	20 578	2,66
الحجز	87	0,01	186	0,02	53	0,01	41	0,01	38	0
البيع	2	0	9	0	2	0	2	0	7	0
قرارات الغلق	838	0,09	1 475	0,17	143	0,02	1 783	0,26	2 182	0,28
المجموع	**839 566**	**100**	**848 375**	**100**	**710 773**	**100**	**694 037**	**100**	**772 963**	**100**

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على التقارير التقييمية لمجلس المحاسبة للسنوات : 2013 ، 2014 ، 2015 ، 2016 .

من خلال الجدول أعلاه نجد أن كفاءة إجراءات التحصيل المتخذة من طرف مصالح الإدارة الجبائية خلال السنوات 2012 - 2016 ، تكاد تقتصر على إجراءات المتابعة المطبقة فقط على إرسال إخطارات إلى المكلفين المعنيين بمتوسط : 78,47% ، تليها إشعارات للغير الحائز بمتوسط :19% ، أما بالنسبة

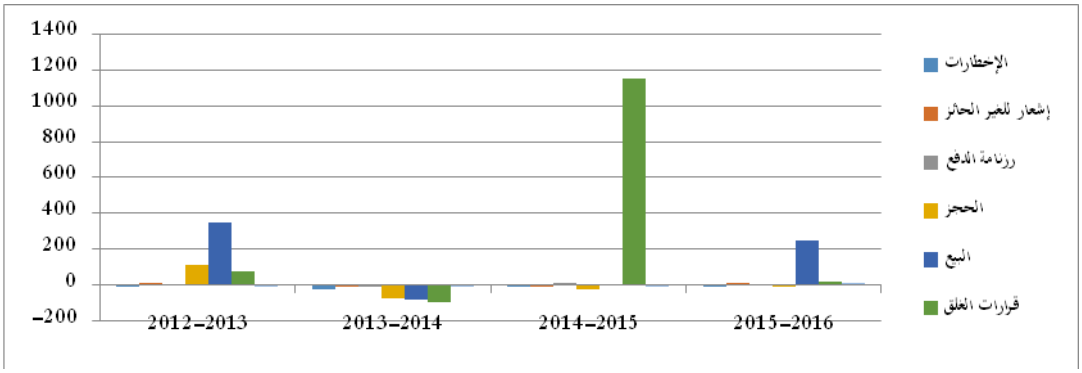
لجداول الدفع بالتقسيط ، فإنها لم تتعد متوسط 2,35% من رزنامة الدفع ، في حين أن الإجراءات الأخرى المتعلقة بالغلق المؤقت ، الحجز والبيع فهي بمتوسط : 0,17% .

لذلك ترجع عدم فعالية وكفاءة إجراءات التحصيل المطبقة من طرف مصالح الإدارة الجبائية إلى عدة صعوبات ، نذكر منها :

- ✓ غياب تبادل المعلومات مع البنوك والمؤسسات المالية ؛
- ✓ نقص المتابعات ضد الخاضعين للضريبة المسجلين في البطاقية الوطنية للغشاشين بسبب التحايل والغش من خلال استخدام أسماء مستعارة أو أسماء لأشخاص متوفين عن طريق التزوير ، وذلك دون ترك أملاك قابلة للحجز ؛
- ✓ صعوبة تطبيق عقوبة الإكراه البدني المنصوص عليها في الفقرة 8 من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ؛
- ✓ نقص في تطبيق إجراء تنفيذ المتابعات عن طريق البيع بالترخيص الذي يمنح لقابض الضرائب بالشروع في عملية البيع من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه ، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية ، طبقا لأحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية . (مجلس المحاسبة ، 2016 ، ص 42)

في المجموع نجد أن تطور المتابعات هو تطور ضعيف وبصفة قليلة بمعدل 1,92% ، ويتضح ذلك من خلال الشكل البياني أدناه :

الشكل رقم (7) : تطور المتابعات للسنوات 2012 – 2016



المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الجدول السابق

مما سبق يمكن تقديم الملاحظات التالية :

- ❖ تكتفي الإجراءات القهرية المتخذة بإرسال تنبيهات رسمية طبقا لأحكام المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية ، أما الإجراءات الأخرى كالغلق المؤقت والحجز المنصوص عليهما في المواد من 146 إلى 150 ، وكذا البيع المنصوص عليه في المادتين 151 و 152 لا تنفذ نادرا ؛
- ❖ نقص في تطبيق الإشعارات للحائزين من الغير المنصوص عليها في المواد من 676 و 677 و 679 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، حيث تمثل هذه الإجراءات متوسط 19% للفترة الممتدة من 2012 – 2016 ؛
- ❖ عدم احترام رزنامات الدفع المقررة في المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية . (مجلس المحاسبة ، 2013 ، ص 22)

3-2- حقوق المعاينة والأهمية النسبية لبواقي التحصيل :

إن تحويل الحقوق المعاينة من الضرائب والرسوم إلى إنجازات ضريبية يعد مؤشرا لقياس فعالية النظام الجبائي ، إلا أن مجهودات الإدارة الجبائية غير كافية فيما يتعلق بتحصيل هذه الحقوق بمجموع **1.004,310** مليار دج (ما يمثل نسبة 8,16% من إجمالي الحقوق المعاينة) ، منها **874,951** مليار دج تتعلق بسنة 2015 ، و**129,359** مليار دج خاصة ببواقي التحصيل للسنوات السابقة ، بينما بلغت بواقي التحصيل في نهاية سنة 2015 مجموع قدره **11.039,528** مليار دج (مجلس المحاسبة ، 2015 ، ص 26) ،كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (4) : بواقي تحصيل الحقوق المعاينة حسب الأقدمية

السنوات	الحقوق المعاينة			الإلغاءات	التحصيلات	بواقي التحصيل في نهاية الفترة	%
	بواقي التحصيل في بداية الفترة	الحقوق المعاينة للفترة	المجموع				
2015		1772,648	1772,648	65,511	874,951	832,185	49,36
2014 و السنوات السابقة	10 539,956		10539,956	203,254	129,359	10207,343	1,23
المجموع	**10 539,956**	**1772,648**	**12312,604**	**268,765**	**1004,310**	**11039,528**	**8,16**

المصدر : التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2015 ، مجلس المحاسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، ص 26.

يرجع ضعف تحصيل الحقوق المعاينة إلى عدة عناصر نذكر منها :

- فتح المجال للمكلفين بغلق السجلات التجارية دون تسوية ديونهم الجبائية العالقة ؛
- اتساع ظاهرة الغش والتهرب الجبائي (استعمال الأسماء المستعارة ، الفواتير المزورة ... الخ) ؛
- نقص المطبوعات الخاصة بالمتابعات على مستوى بعض قباضات الضرائب ؛
- نقص في الوسائل المادية والبشرية على مستوى المصالح المكلفة بالتحصيل ، مما أدى إلى عدم القيام بالتدخلات الميدانية ، إضافة إلى غياب الحماية الكافية لأعوان المتابعة والتحصيل للقيام بالمهام المنوطة بهم في تحصيل مختلف الضرائب والرسوم . (مجلس المحاسبة ، 2016 ، ص 43)

كما تجدر الإشارة إلى أن مجموع بواقي التحصيل يتم توزيعها حسب طبيعة الحقوق المعاينة ، إما إلى بواقي تحصيل الغرامات القضائية ، أو بواقي تحصيل متعلقة بمختلف الضرائب و الرسوم ، حيث بلغ مجموع الديون الجبائية من الضرائب والرسوم 3.629,24 مليار دج بعدما كانت في حدود 3.145,444 مليار دج في سنة 2014 كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (5) : بواقي التحصيل المتعلقة بأهم الضرائب و الرسوم للفترة 2013 – 2016

طبيعة الضرائب	السنوات				الفارق (2) – (1)		الفارق (3) – (2)		الفارق (4) – (3)	
	2013 (1)	2014 (2)	2015 (3)	2016 (4)	بالقيمة	%	بالقيمة	%	بالقيمة	%
الضرائب و الرسوم ، منها :										
IRG	511,063	578,731	672,868	756,8	67,668	13,24	94,137	16,27	83,932	12,47
IBS	111,161	129,153	128,334	224	17,992	16,19	- 0,819	- 0,63	95,666	74,54
TVA	928,311	1095,730	1235,554	1.383,1	167,419	18,03	139,824	12,76	147,546	11,94
المجموع	**2461,230**	**3145,444**	**3517,875**	**3.629,24**	**684,214**	**27,80**	**372,431**	**11,84**	**111,365**	**3,17**

المصدر : التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2015 ، مجلس المحاسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، ص 29 ، والتقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016 ، مجلس المحاسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، ص 39 .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ارتفاع حجم بواقي التحصيل من الضرائب والرسوم ، لاسيما :

◄ الرسم على القيمة المضافة TVA : نلاحظ زيادة ديونه الجبائية بصفة مستمرة كل سنة ، حيث زادت قيمة ديونه بـ: 147,546 مليار دج (بمعدل 11,94%) سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 ، كما سجلت هذه الأخيرة ارتفاعا بـ: 139,824 مليار دج (12,76%) مقارنة بسنة 2014 ؛

◄ الضريبة على الدخل الإجمالي IRG : ارتفعت ديونها الجبائية بـ: 83,932 مليار دج سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 (12,47%) بعدما سجلت ما قيمته 94,137 مليار دج سنة 2015 مقارنة سنة 2014 (16,27%) ؛

◄ الضريبة على أرباح الشركات IBS : عرفت هي الأخرى زيادة في بواقي التحصيل ، بلغت 95,666 مليار دج سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 (74,54%) ، بعدما سجلت نقصانا طفيفا قدره 0,819 مليار دج سنة 2015 (- 0,63%) مقارنة بسنة 2014 .

ويرجع هذا الارتفاع في حجم الديون الجبائية إلى نقص التدابير السريعة والمناسبة ونقص الملاحقات ، وفي هذا السياق فقد اتخذت المديرية العامة للضرائب عدة تدابير ، من أهمها :

- ✓ توجيه تعليمات إلى المصالح الخارجية للإدارة الجبائية لتطهير ملفات المكلفين بالضريبة من أجل تحديد الديون الجبائية القابلة للتحصيل وغير القابلة للتحصيل، هذه الأخيرة تتعلق خصوصا، بديون : الشركات و المؤسسات المنحلة بدون أصول صافية قابلة للتحصيل ، الأشخاص المتوفين أو الغائبين بدون أن يتركوا أملاكا يمكن حجزها أو توبعوا بدون جدوى والأخطاء والتسويات على قواعد قديمة لفرض الضرائب ؛
- ✓ إحياء إجراء قبول القيم المعدومة المنصوص عليه في المادة 94 من قانون الإجراءات الجبائية من أجل إعفاء قابضي الضرائب من مسؤولية الضرائب والرسوم الجبائية وشبه الجبائية غير قابلة للتحصيل ، وقد تم تعديل هذه المادة بموجب المادة 53 من قانون المالية لسنة 2018 ، بهدف تبسيط الإجراءات المذكورة أعلاه ، في ظل إجراء عمليات التطهير والتسويات اللازمة ؛
- ✓ إنشاء جملة من التدابير بهدف تبسيط دفع الديون الجبائية لصالح المكلفين المدينين ، منها جداول الدفع بالتقسيط ، إعادة جدولة الديون والتخفيض المشروط .

فيما يتعلق بمواقي التحصيل حسب طبيعتها ، ترى المديرية العامة للضرائب ، بأن الوضعية الإحصائية لمراجعة الحقوق المعاينة من الضرائب والرسوم H12 لم تعد تفي بالاحتياجات التحليلية والتفصيلية لمواقي التحصيل التي ترغب فيها سلطات الرقابة ، لهذه الغاية وضعت المديرية طريقة جديدة للتخليص الإحصائي لمواقي التحصيل ، وهي عملية خضعت لاستشارة خبرة خارجية من صندوق النقد الدولي في غضون شهر مارس 2017 ، من أجل مساعدة المديرية في وضع نهج أكثر كفاءة بهذا الخصوص ، حيث شرعت مصالح الإدارة الجبائية بإعداد وضعية تفصيلية لمواقي التحصيل تكون موقوفة بتاريخ 2317/12/31 ، وهذا في انتظار نجاح مشروع النظام المعلوماتي **(SI-JIBAYATIC)** ، الذي يمكن من توفير حلول أكثر فعالية من أجل تحسين نوعية تسيير مصالح الإدارة الجبائية ، لاسيما بخصوص تحسين مردودية جباية الضرائب والرسوم وتطهير مواقي التحصيل . (مجلس المحاسبة ، 2016 ، ص ص 40-41)

3-3- تكلفة تحصيل الضريبة :

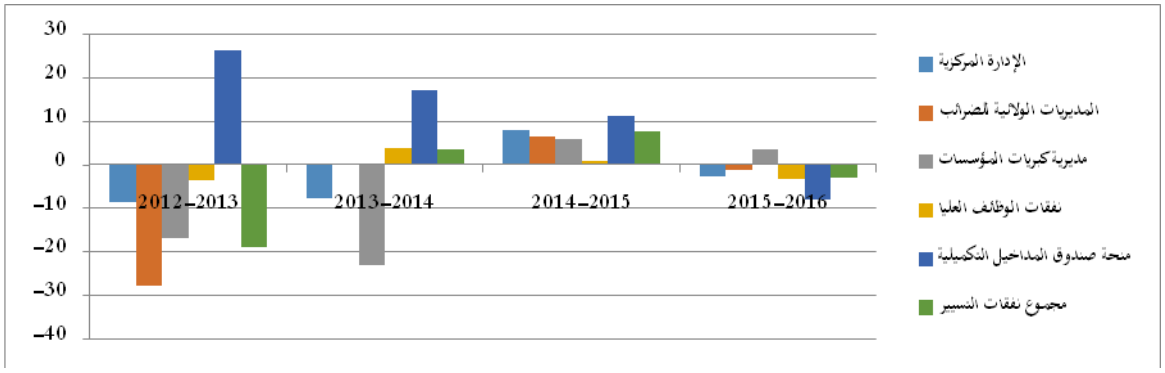
ترتبط تكلفة تسيير الضريبة بمبدأ الاقتصاد في نفقات تحصيل الضرائب ، حيث يتطلب التنظيم التقني للضريبة تحقيق سلسلة من المراحل بدءًا من تحديد القاعدة الخاضعة للضريبة ، التصفية ، التحصيل والرقابة إلى غاية حدوث خلاف إن وجد يؤدي إلى تنازع ، كما أن إتمام هذه العمليات يفترض فيه مسبقا ، وجود هياكل فعالة لضمان تحقيق الأهداف المحددة بأفضل تكلفة .

ومن أجل استخراج تكلفة تحصيل الضريبة ، فإن يجب تحديد التكلفة الإدارية الإجمالية التي تتحملها الإدارة الجبائية دون نفقات التجهيز ، ومقارنتها مع مجموع الإيرادات الصافية المحصلة من قبل الإدارة الجبائية .

أ- التكلفة الإدارية للضريبة :

تكلف المديرية العامة للضرائب طبقا لأحكام المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 2007/12/28 ، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، بتنفيذ عمليات إنجاز الإيرادات الجبائية، في مقابل تحملها لنفقات القيام بهذه العمليات (الجريدة الرسمية ، 2007 ، ص ص 16-20) ، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول أدناه :

الشكل رقم (8) : نفقات التسيير للإدارة الجبائية للفترة 2012 – 2016



المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات التقارير التقييمية لمجلس المحاسبة للسنوات : 2013 ، 2014 ، 2015 ، 2016 .

من خلال الشكل أعلاه نجد أن تكلفة تسيير الضريبة الموزعة بين الإدارة المركزية والمصالح الخارجية التابعة لها في حالة ارتفاع وانخفاض ، حيث أنها تتباين بين سنة أخرى ، وذلك راجع إلى اختلاف نسبة التكاليف المرتبطة بمختلف مراحل تسيير الضريبة (التحصيل ، الرقابة و المنازعات) ،كمايلي :

◄ 2012 - 2013 : عرفت نفقات التسيير المستهلكة من قبل الإدارة الجبائية انخفاضا بنسبة 18,90% بانتقالها من 33,82 مليار دج سنة 2012 إلى 27,43 مليار دج سنة 2013 .

◄ 2013 - 2014 : بالنسبة لهذه الفترة فقد ارتفعت نفقات تسيير الإدارة الجبائية قدر بـ: 3,32% ، حيث انتقلت من 27,434 مليار دج في سنة 2013 إلى 28,346 مليار دج في سنة 2014 .

◄ 2014 - 2015 : خلال هذه الفترة بلغت نفقات تسيير الإدارة الجبائية لسنة 2015 ما مجموعه 30,511 مليار دج ، مسجلة بذلك زيادة تقدر بـ: 7,64% مقابل 3,32% سنة 2014 .

◄ 2015 - 2016 : بلغت نفقات التسيير للإدارة الجبائية لسنة 2016 مبلغ 29,634 مليار دج ، وقد سجلت بذلك انخفاضا بمعدل 3,09-% أي ما يعادل 876,785 مليار دج وذلك بالمقارنة مع سنة 2015 .

ب– الإيرادات الجبائية المحققة :

لقد حققت الإدارة الجبائية سنة 2012 حصيلة جبائية مرتفعة قدرت بـ: 587,188 1 مليار دج مترجمة ذلك الارتفاع في الموازنة العامة للدولة التي تعدت فيها الحصيلة المحققة من الجباية العادية حصيلة الجباية البترولية ، ثم انخفضت بمعدل -1,51% مقارنة بسنة 2013، لترفع بعد ذلك ارتفاعا في حصيلتها الجبائية قدرت بـ: 8,12% ، 14,68% و 9,92% للسنوات 2013-2014 ، 2014-2015 ، 2015-2016 على التوالي ، نوضحها في الجدول التالي :

الجدول رقم (6) : الإيرادات الجبائية المنجزة من قبل الإدارة الجبائية

التحصيلات (مليار دج)					تطور الإيرادات الجبائية المنجزة من قبل الإدارة الجبائية (%)			
2012 (1)	2013 (2)	2014 (3)	2015 (4)	2016 (5)	(2) – (1)	(3) – (2)	(4) – (3)	(5) – (4)
1 187,588	1 169,653	1 264,658	1 450,288	1 594,151	– 1,51	8,12	14,68	9,92

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقارير التقييمية لمجلس المحاسبة للسنوات : 2013 ، 2014 ، 2015 ، 2016 .

ج– المعدل العام لتكلفة تسيير الضريبة للإدارة الجبائية :

يقاس أداء الإدارة الجبائية ومردوديتها من خلال النسب التالية : التكلفة الإدارية/الإيرادات الجبائية المنجزة ، التكلفة الإدارية/العدد الإجمالي للأعوان الممارسين ، والنتائج المتحصل عليها يظهرها الجدول التالي :

الجدول رقم (7) : المعدل العام لتكلفة تحصيل الضريبة

السنوات	الإيرادات الجبائية الإجمالية (1) (دج)	التكلفة الإدارية الإجمالية (2) (دج)	العدد الإجمالي لمستخدمي الإدارة الجبائية (3)	التكلفة (2)/(1) (%)	التكلفة السنوية للأعوان (2)/(3) (دج)
2012	1 187 587 965 405,80	33 826 271 541,87	20 401	2,85	1 658 069,29
2013	1 169 653 315 395,36	27 434 182 027,90	22 891	2,35	1 198 470,23
2014	1 264 648 258 754,98	28 346 043 605,71	27 090	2,24	1 046 365,58
2015	1 450 720 148 015,83	30 511 196 609,61	23 995	2,1	1 271 564,77

المصدر : التقارير التقييمية لمجلس المحاسبة لسنتي 2014 و 2015 .

– بالرغم من تحسن تكلفة تسيير الإدارة الجبائية سنة 2015 بتحقيق معدل 2,10% ، فإن هذه التكلفة لا تزال جد مرتفعة ، لكنها أقل من تلك المسجلة في 2012 ، 2013 و 2014 ، و التي بلغت على التوالي : 2,85% ، 2,35% و 2,24% ؛

– نفس التوجه يمكن ملاحظته فيما يتعلق التكلفة المتوسطة للعون الواحد التي بلغت سنة 2015 : 564,77 271 1 دج ، وهي تكلفة أعلى من تلك المسجلة سنتي 2013 و 2014 حيث بلغتا على التوالي : 470,23 198 1دج و 365,58 046 1 دج ، وتعتبر منخفضة مقارنة بسنة 2012 التي بلغت : 069,29 658 1 دج ، ويرجع ارتفاع هذه التكلفة إلى العوامل التالية :

- ✓ التأخر المعتبر في تنفيذ برامج عصرنة الإدارة الجبائية ؛
- ✓ ضخامة بواقي التحصيل وعدم كفاية الملاحقات ؛
- ✓ عدم كفاية برامج إعادة التدريب والتكوين ؛
- ✓ التوزيع السيئ للحوافز .

الخاتمة :

يرجع فشل السلطات الجبائية في فهم سلوكات المكلفين بالضريبة إلى اهتمامهم بالأعراض دون معالجة الأسباب الحقيقية للخطر ، مما يجعلها تنفذ إستراتيجيات غير مناسبة ، لذلك فقد أشارت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التي قامت بعدة أعمال متعلقة بتسيير خطر عدم الانضباط الجبائي إلى أنه لا يجب البدء تلقائيا من فكرة أن المجتمع المستهدف سيكون قادرا على تغيير سلوكه بمجمل إرادته ، لذلك يجب على السلطة الجبائية أن تفهم جيدا سبب السلوك الذي أدى إلى حدوث المشكلة .

فمعالجة السلوك (الأعراض) سيكون له أثر فقط على المكلف بالضريبة المعني ، وهذا الأثر سيكون لمدة محدودة ، لذلك فإن فحص السبب الأساسي للسلوك ومن ثم اختيار الإستراتيجية المناسبة لهذا السبب ، قد يحدث فرقا بين انضباط جبائي قصير الأجل (أو حتى عدم انضباط جبائي متزايد) وانضباط جبائي دائم على المدى الطويل .

أما على مستوى الإدارة المكلفة بالتحصيل الجبائي : فإن الطريقة التي يتم التعامل بها مع المكلف بالضريبة في أداء إجراءاته الجبائية يمكن أن تؤثر على درجة تحضره ، كما أن جودة الخدمة السيئة أو وجود أي تعسف في إجراءات الإدارة أو غياب الأمن القانوني سيكون لذلك أثر سلبي على إرادة المكلف بالضريبة في احترام التزاماته ، بالمثل إذا اعتقد الشخص بأن عدم الانضباط الجبائي واسع الانتشار ، فإن هناك احتمال كبير على أنه لا يحترم في حد ذاته التزاماته الجبائية .

بالإضافة إلى ما تقدم نجد أن هناك علاقة إيجابية بين الشعور بأن السلطة الجبائية غير فعالة أو أنها لا تقدم أي شيء مفيد واحتمال عدم الامتثال للالتزامات الجبائية ، فعدم تطبيق الإدارة الجبائية لعقوبات صارمة وردعية سيساهم بشكل كبير في زيادة حالات التهرب والغش الجبائيين من جهة ، ومن جهة أخرى سيزيد من تكلفة التحصيل الجبائي مما سيقلل من الحصيلة الجبائية وينعكس سلبا على كفاءة وفعالية إجراءات التحصيل .

وعليه فإن ضبط سلوكات المكلفين بالضريبة لا يتوقف على سن تشريعات وقوانين ردعية فقط دون وجود تطبيق صارم لها ، وإنما يتطلب ذلك بذل العديد من المجهودات سواء من جانب الإدارة الجبائية باعتبارها السلطة التنفيذية للقانون الجبائي، أو من جانب تأطير الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع والامتيازات الممنوحة للمكلفين بالضريبة التي يقومون باستغلالها بطرق مشروعة وغير مشروعة للتخلص من دفع الضريبة المستحقة ، مما سيؤثر سلبا على أداء ومردودية الإدارة الجبائية ، وفي هذا الإطار سنقدم بعض المقترحات والتوصيات للحد من هذه السلوكات وتحسين الموارد العادية وانجازها بأكثر فعالية .

التوصيات والمقترحات :

- ✓ بذل الجهد الضروري في مجال مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة بممارسة حق المعاينة وجميع أشكال الرقابة المناسبة للتأكد من احترام هؤلاء لالتزاماتهم الجبائية ، مع القيام بالتسويات اللازمة لمراجعة الوعاء الضريبي على أساس المعلومات المتحصل عليها ؛
- ✓ تفعيل آليات الرقابة الجبائية عن طريق وضع خريطة للمخاطر من أجل حصر عدد المكلفين بالضريبة المتهربين وحجم نشاطاتهم وتحديد أماكن ممارسة هذه النشاطات ، إلى جانب التخطيط الجيد لتنفيذ برامج المراجعة من أجل القيام بالتصحيحات والتعديلات المناسبة للتصريحات المكتتبة من طرف المكلفين الخاضعين ؛
- ✓ متابعة ومراقبة المزايا الممنوحة في إطار الإعفاءات الجبائية وهذا بالإحصاء الدائم وبواسطة التنسيق بين مختلف المصالح المتدخلة : الضرائب ، الجمارك ، الأملاك العامة والهيئات الوطنية القادرة على ضمان متابعة النفقات الجبائية وتقييم الأثر الناجم عن المشاريع الاستثمارية المستفيدة ومساهمتها في جلب قيمة مضافة وخلق مناصب الشغل ؛
- ✓ تحسين مردودية المصالح الجبائية بتعزيز إجراءات التحصيل الودي ومتابعة وتطهير بواقي التحصيل ؛
- ✓ استنفاذ إجراءات التحصيل الجبري تجاه المكلفين بالضريبة المتهاونين والمقصرين ، بما في ذلك الغلق المؤقت للمحلات المهنية والحجز والبيع ، وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بتطهير بواقي تحصيل الغرامات القضائية ، وذلك باستخدام كل الوسائل القانونية والتنظيمية ؛
- ✓ وضع أدوات لتحليل ومراقبة تسيير ومردودية مصالح الإدارة الجبائية ، لاسيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية ؛
- ✓ الإسراع في إنجاز النظام المعلوماتي الجبائي الذي تأخر تجسيده لعدة سنوات ، والحرص على ضبطه مع أسس المحاسبة العامة ، مما يسهل استخلاص مؤشرات نجاعة للمصالح الجبائية والتقييم الدوري لأنشطتها ومردوديتها ؛
- ✓ وضع إجراءات واضحة تسمح بمتابعة المزايا الجبائية في كل مراحلها : تحديد تكلفتها التقديرية ، القيام بتقييم أثر الحوافز الممنوحة ، وتحديد المخاطر الناجمة عن الحوافز الممنوحة وأثرها على فعالية النظام الجبائي .

المراجع :

المراجع باللغة العربية :

1- بن عمور عائشة ، 2016 – 2017 ، " **الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية – دراسة مقارنة –** " ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق تخصص القانون الخاص ، جامعة أو بكر بلقايد – تلمسان– كلية الحقوق و العلوم السياسية .

2- سليمان الفندي ، 2017 ، " **الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة** " ، مجلة جامعة البعث ، المجلد 39 ، العدد 44 ، ص 64 .

3- مرازقة صالح، 2002 ، " **السلوك الجبائي للمكلفين بالضريبة** "، مجلة الاقتصاد و المجتمع، مخبر البحث المغرب الكبير الاقتصاد و المجتمع،المجلد 01، العدد 01، ص 72 – 73.

4- بوشيخي عائشة – بوشيخي فاطمة ، 2014 ، " **أسباب التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العامة في الجزائر**" ، مجلة الدراسات الجبائية ، المجلد 03 ، العدد 01، ص 164.

5-بومدين حسن ، بن شعيب نصر الدين ، بومدين محمد، 2015 ، " **تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر**"، مجلة الابتكار و التسويق ، المجلد 01 ، العدد 02 ، ص 166.

6- البنك الدولي ، 2010 ، الجزائر ، ممارسة أنشطة الأعمال ، الجزائر .

7- التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013 ، مجلس المحاسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

8- التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014 ، مجلس المحاسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

9- التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2015 ، مجلس المحاسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

10- التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2016 ، مجلس المحاسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

11- المرسوم التنفيذي رقم 07 – 364 ،02 ديسمبر 2007 الموافق لـ: 22 ذو القعدة 1428 هـ ، السنة الرابعة و الأربعون ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 75 ، ص ص 16 – 20 .

المراجع باللغة الأجنبية :

1- Commission Européenne , 2011 , « **Guide de gestion des risques à l'usage des administrations fiscales** » , Direction générale fiscalité et union douanière , coopération administrative et lutte contre la fraude fiscale , Code financier : FPG/11 , Version 1.02 , P : 25 .

2- OCDE , Septembre 2004 , « **Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Utilisation des programme de contrôles aléatoires** », le comité des affaires fiscales , centre de politique et d'administration fiscales , P : 08 .

3- Marion TURRIN, 08 juillet 2011, « **La légitime répression de la fraude fiscale** », Thèse pour le doctorat en droit , Faculté de droit et de sciences politique d'Aix-Marseille , Ecole doctorale sciences juridiques et politiques , Université Paul Cezanne d'Aix-Marseille , France , P : 28 .

4- OCDE , Septembre 2004, « **Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale** » , Forum sur l'administration de l'impôt , Sous-groupe sur la discipline fiscale, Note d'orientation , Comité des affaires fiscales, Centre de politique et d'administration fiscales, P : 45 .

5- OCDE, Septembre 2004, « **Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale** », Forum sur l'administration de l'impôt , Sous-groupe sur la discipline fiscale, Note d'orientation , Comité des affaires fiscales, Centre de politique et d'administration fiscales, P : 45 .

6- OCDE , Septembre 2004 , « **Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Systèmes de sélection des dossiers à contrôler** » , le comité des affaires fiscales , centre de politique et d'administration fiscales , P : 06 .

7- OCDE , « **Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale** » , op - cit , P : 77 .

8-Philippe Séguin , Mars 2007 , « **La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle** » , Le conseil des prélèvements obligatoires , France , P : 09 – 12 .

9-Mme C.VIGNERON , 2015, « **fiscalité approfondie** » , Revue de presse , Université Paris Sud , P : 03 .

10- Mouna Guedrib Ben Abderrahmen , 12 juin 2013 , « **Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : Une étude menée dans le contexte Tunisien** » , Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion (Université de Franche – Comté) et en sciences comptables (Université de Tunis El Manar) , p : 36.

11-Rapport public annuel 2016 – Février 2016 , cour des comptes – www.accomptes.fr-@Coursdescomptes , P : 359 .

مواقع الانترنت:

1- http://www.oecd.org/fr/ctp/administration/34511821.pdf

2-www.univ-constantine2.dz/...htm.../Revue_num1_article4_ar.pdf

3- arabic.doingdusiness.org/data/exploreeconomies/algeria#paying-taxes

4- http://woltersKluwer.com