



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة -



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم الاقتصادية

العنوان:

## أثر الملاذات الضريبية على التحصيل الضريبي حالة الجزائر

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية

تخصص: إقتصاد نقدي وبنكي

تحت إشراف الأستاذ:

ركي أحسن

إعداد الطالب (ة):

قوير جهان

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	(أستاذ محاضر أ - جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة -)	د/ بلعاش ميادة
مشرفا	(أستاذ مساعد أ - جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة -)	د/ ركي أحسن
ممتحنا	(أستاذ محاضر ب - جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة -)	د/ لعور سطحي الهام

السنة الجامعية: 2021/2020

# شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد

وعلى آله وصحبه أجمعين.

الحمد لله تعالى الذي وفقني في دراستي وأعانني إتمام هذا العمل

وعلمني ما لم أكن أعلم وكان فضله علي عظيم.

وانا على عتبة التخرج ارفع كل معنى الشكر والتقدير ، الى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

وأقدم بأخلص كلمات الشكر والعرفان وبأصدق معاني التقدير والاحترام إلى الأستاذ المشرف

الدكتور "ركي أحسن " الذي لم يبخل عليا بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة

والذي كان له بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل

كما اود شكر لجنة المناقشة الذين كان لي الشرف والحظ ان أكون في يوم من الأيام طالبة لديهم اثناء مشواري الدراسي في الجامعة

كما لا انسى أن اتقدم بجزيل الشكر إلى كل عمال مديرية الضرائب لولاية سكيكدة خاصة السيد: لعلا كرتوث والسيدة حربي ربيعة وكذلك موظفي مركز الضرائب خاصه السيد قنطاس فريد والسيد لطرش علي ورئيس المصلحة قزار جمال وموظفي المركز الجوازي لولاية سكيكدة

الى كل هؤلاء أقول لهم :

بِأَمْرِكَ اللَّهُ لِيُكْرِمَ وَيَجْعَلَهَا فِي مِيزَانِ حَسَنَاتِكُمْ وَيَجْعَلَ الْجَنَّةَ مَثْوَاكُمْ

# الاهداء

الحمد لله الذي لا يحمد على النعمة سواه والصلاة والسلام على من عظمه واصطفاه  
رحمة للعالمين محمد صلى الله عليه وسلم اهدي ثمرة هذا الجهد الى

■ من وهبني شبابها وحملتني وهن على وهن وسقتني من فيض حنانها وسهرت

الليالي امي الغالية اغلى ما املك في الوجود

❖ الى والدي ، حفظه الله ورعاه وادام له الصحة والعافية

" وَرَبِّكَ رَبِّ الْعَالَمِينَ كَمَا رَبَّنَا نِيَّاسًا " ❖

❖ الى رفيق دربي قدوتي وعزوتي سندي في الدنيا زوجي الغالي

❖ الى احباء قلبي واشقاء روحي اخوتي هاشم ولينة

❖ الى صديقاتي المقربات اللواتي اعتبرهن اخواتي فاطمة ، سارة ، حسينة ، خولة

❖ الى روح جدي الغالي سعيد وبابا حاج وماما حاجة رحمة الله عليهم

❖ الى اخوالي احمد وناصر وخالتي الأعزاء فتيحة ، حبيبة ، نادية، فهيمة ، فاطمة

الزهراء ، فريدة ، وسيلة ، بريزة وخاصة الحكيمة زهية صاحبة اليد السحرية في

العلاج والقلب الحنون التي كانت بجنبي طوال فترة اعدادي للمذكرة

❖ الى من اعتبرها بمثابة خالتي زوجة خالي الغالية سامية

❖ الى اعمامي وعماتي خاصة عزيز قلبي عمي عبد الحق

❖ الى جدتي الغالية بركة الدعاء اطال الله في عمرها

❖ الى جميع اقاربي فردا فردا وخاصة اميرة، صفية، كوثر ، خديجة ، بثينة اللواتي

قدموا لي الدعم

❖ الى من تشاركت معهم الدراسة زملائي الأعزاء طلبة ماستر 2اقتصاد نقدي وبنكي.

## ملخص:

يتضمن البحث دراسة وتحليل اثر الملاذات الضريبية على التحصيل الضريبي حيث يتعرض البحث الى ماهية الملاذات الضريبية و معرفة مختلف وسائل الحد منها

والهدف من الدراسة هو اكتشاف اثر الملاذات الضريبية على التحصيل الضريبي بالاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي من خلال الإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي بالإضافة الى الدراسة التطبيقية التي تمت على مستوى كل من مركز الضرائب ، مركز الضرائب والمركز الجوي حيث توصلت الى ان الملاذات الضريبية تؤثر سلبا على التحصيل الضريبي وان العلاقة بينهما علاقة عكسية حيث كلما كان خروج رؤوس الأموال سعيا للحصول على تحفيظات مغرية تحت ما يسمى بالملاذ الضريبي كلما كان هناك انخفاض في مستوى التحصيل الضريبي

### **Abstract :**

The research includes studying and analyzing the impact of tax havens on tax collection ;where the research is exposed to what are the havens and the various means to reduce it the aim of the study is to discover the impact of tax havens on tax collection by relying on the tax product ;in addition to the applied study that took place at the level of the tax directorate the tax center and the neighborhood center of skikda state where it was concluded that tax havens negatively affect tax collection and that the relationship there is an outflow of capital in pursuit of tempting incentives under the so-called tax havens the lower the level of tax collection.

صفحة	العنوان
	الشكر
	الاهداء
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
أ	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول : الأسس والمفاهيم النظرية للملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي</b>	
6	تمهيد
7	المبحث الأول : ماهية الملاذات الضريبية و التحصيل الضريبي
7	المطلب الأول : عموميات حول الملاذات الضريبية
15	المطلب الثاني : مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي
29	المبحث الثاني : الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي
29	المطلب الأول : علاقة الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي
29	المطلب الثاني : الية تأثير الملاذات الضريبية على التحصيل الضريبي
33	المبحث الثالث: ادبيات تطبيقية
33	المطلب الأول : دراسات سابقة
34	المطلب الثاني : القيمة المضافة
35	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني : دراسة تطبيقية ميدانية</b>	
37	تمهيد

38	المبحث الأول : التحصيل الضريبي والملاذات الضريبية في الجزائر
38	المطلب الأول: الضرائب المحصلة في الجزائر
43	المطلب الثاني: دراسة تحليلية للتحصيل الضريبي و الملاذات الضريبية في الجزائر
46	المبحث الثاني : لمحة عامة حول مديرية الضرائب ، مركز الضرائب والمركز الجوي لولاية سكيكدة
47	المطلب الأول : مديرية الضرائب لولاية سكيكدة
57	المطلب الثاني:مركز الضرائب لولاية سكيكدة
60	المطلب الثالث:المركز الجوي لولاية سكيكدة
69	المبحث الثالث : دراسة تحليلية للملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي على مستوى سكيكدة
69	المطلب الأول : دراسة الملاذات الضريبية في سكيكدة
70	المطلب الثاني : دراسة التحصيل الضريبي في سكيكدة
71	خلاصه الفصل الثاني
73	خاتمة
77	قائمة المراجع

### قائمة الجداول

الجدول رقم 1	يبين الجدول السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي ابتداءً من سنة 2008
الجدول رقم 2	مبلغ التحصيل الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2010-2017
الجدول رقم 3	يمثل النسب المئوية للتحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2017

### قائمة الاشكال

الشكل رقم 1	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة
الشكل رقم 2	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة
الشكل رقم 3	الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري لولاية سكيكدة

مقدمة

مند ظهور العولمة بدأت دول وشعوب العالم المتطورة والنامية مثل الجزائر تجني تداعياتها واثارها في مختلف جوانب الحياة السياسية والاجتماعية، ولكن الجانب الاقتصادي كان اكثر وضوحا من غيره لان غالبية ما تطرحه مبادئ واليات العولمة يغلب عليه الطابع الاقتصادي ,ومن بين السياسات الاقتصادية التي تاترت بالعولمة نجد السياسة الضريبية حيث تراجع مردود الضرائب نتيجة انكماش اوعية الضرائب بفعل سهوله حركة الموارد الاقتصادية بعد إزالة الحواجز استجابة لمنطق العولمة ونشأت المنافسة الضريبية نتيجة لتنافس الدول في ميدان الجباية والتي شوهت قواعد الاخضاع الضريبي والمساس بتوزيع العبئ الضريبي بشكل عادل مما أدى لظهور مشكلة الملاذات الضريبية وهذا ما جعلها تتصدر اهتمامات ونقاشات المحللين وأصحاب القرار السياسي بين اراء لم تصل الى توافق في مواقفها حول الدور والمنافع التي يمكن ان تحققها الملاذات الضريبية وبين التخوف من ما يمكن ان ينتج عنها من اضرار تؤثر على التحصيل الضريبي وبالتالي غياب الاستقرار المالي الذي قد يسبب أزمات مالمية.

## 1 مشكلة الدراسة

تملك الدولة سلطة, تخول لها الزامية فرض واقتطاع الضريبة من دخول وثروات افراد المجتمع ومن الطبيعي يلجا بعض المكلفين الى محاولة التهرب من هذه الضرائب. الا ان المنافسة الضريبية عرقلة سير وقواعد الاخضاع الضريبي مما يؤدي الى عدم التكافؤ والمساواة في توزيع العبئ الضريبي وبالتالي التاثير على التحصيل الضريبي وهذا ما يجعلنا نقف امام مشكلة رئيسية لنطرح السؤال الرئيسي والمتمثل في :

ما مدى تاثير الملاذات الضريبية على التحصيل الضريبي في الجزائر ؟

وفي ظل هذه التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة عنه يمكن طرح التساؤلات التالية:

\_هل تساهم الملاذات الضريبية في عرقلة عملية التحصيل الضريبي على مستوى مديرية الضرائب ؟

\_فيما تكمن العلاقة بين الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي ؟

## فرضيات الدراسة :

- \_الملاذات الضريبية تؤدي الى خروج رؤوس الأموال وبالتالي عرقلة سير التحصيل الضريبي.
- \_العلاقة بين الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي علاقة تضاد .

## أسباب اختيار الموضوع:

- توجد عدة أسباب لاختياري الموضوع وتتمثل فيما يلي :
- \_الرغبة الشخصية في التعمق زالاطلاع اكثر على الملاذات الضريبية وكذلك علاقتها بالتحصيل الضريبي .
- \_الوقوف عند اهم المشاكل التي تصادف التحصيل الضريبي .
- \_معرفة نسب اهم الملاذات على مستوى الوطن الجزائري وكذلك التحصيل الضريبي .

## اهداف الدراسة :

اسعى من خلال الدراسة الى تحقيق جملة من الأهداف وهي :

- \_تسليط الضوء على عملية التحصيل الضريبي في الجزائر .
- \_الاطلاع على نسب رؤوس الأموال التي غادرت الجزائر باتجاه الملاذات الضريبية .
- \_تحليل اثر الملاذات الضريبية على التحصيل الضريبي .

## أهمية الدراسة :

\_تستند هذه الدراسة أهميتها ,الى الضاهرة نفسها أي ظاهرة الملاذات الضريبية و تأثيرها على التحصيل الضريبي في الجزائر باعتبار ان الضريبة تحتل مكانة عالية في الاقتصاد الوطني بشكل عام وكونها اهم موارد الخزينة العمومية بشكل عام وكونها اهم موارد الخزينة العمومية بشكل خاص .

\_محاولة إعطاء فكرة وصورة أوضح حول الموضوع كونه يمس السياسة المالية والاقتصادية للبلاد .

\_اثراء مكتبة الجامعة بموضوع قليلون من خاضوا في بلادنا معالجته نظرا لنقص المراجع .

## حدود الدراسة : تناولت الدراسة إشكالية تأثير الملاذات الضريبية على التحصيل

الضريبي على مستوى الجزائر وذلك من خلال تحليل وفهم العلاقة بينهما .

## منهج الدراسة :

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي ،من خلال التطرق الى المفاهيم النظرية المتعلقة بكل من الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي، مع توظيف الإحصاءات الرسمية الوطنية المتوفرة، وتحليلها لمعالجة الظاهرة المدروسة الى جانب عرض بعض القوانين والتشريعات التي تخدم الدراسة .

## صعوبات البحث :

\_قلة المراجع حول الموضوع .

\_اشكالية التطرق والوصول لمعلومات مفصلة واحصائيات دقيقة باعتبار السرية المهنية والدولية التي تستوجب الحذر من مصادر المعلومات .

\_الجائحة الصحية العالمية كورونا التي تسببت في عرقلة الدراسة .

\_ضيق الوقت المقدم لانجاز المذكرة .

**هيكل الدراسة:** قصد الالمام بكل الجوانب التي يمكن من خلال إيجاد إجابة كافية ودقيقة للمشكلة المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة قمت بتقسيم المذكرة الى فصلين حفاظا على التدرج و التسلسل في الأفكار والمعلومات فخصصت الفصل الأول للجانب النظري في المقابل كان الفصل الثاني مخصص للجانب التطبيقي .

**الفصل الأول:** كان تحت عنوان الأسس والمفاهيم النظرية لكل من الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي، حيث تناول ماهية الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي في المبحث الأول اما المبحث الثاني فقد خصص لدراسة العلاقة بين الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي ومن ثم قمت بمحاولة ابراز اهم الدراسات السابقة فيما يخص موضوع البحث مع تحديد القيمة المضافة .

**الفصل الثاني :** كان بعنوان دراسة تطبيقية ميدانية، وقسم بدوره الى ثلاث مباحث حيث حاولت في المبحث الأول تضمن التحصيل الضريبي والملاذات الضريبية في سكيكدة اما المبحث الثاني فقد خصص لاعطاء لمحة حول مديرية الضرائب لولاية سكيكدة وكذلك كل من مركز الضرائب والمركز الجوازي .اما المبحث الثاني والثالث فقد كان عبارة عن دراسة تطبيقية وتحليلية للملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي في سكيكدة .

وفي الأخير توصلنا الى خاتمة تضم مجموعة من النتائج والاقتراحات الخاصة بموضوع الدراسة .

# الفصل الأول

الأسس والمفاهيم النظرية للملاذات الضريبية  
والتحصيل الضريبي

**تمهيد :**

كل دولة تصمم نظامها الضريبي ، على نحو يتلائم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية فينتج عن ذلك قيام أنظمة ضريبية متنوعة ومختلفة مما يجعل بعض الدول تسعى لتحقيق مصالحها فتقوم بوضع أنظمة ضريبية جاذبة من خلال منح إعفاءات ومزايا كثيرة للاستثمارات تحت ما يسمى بالملاذ الضريبي . وعلى اعتبار ان الملاذات الضريبية هي مصدر استقطاب رؤوس الأموال وان الضرائب تعتبر المصدر الرئيسي للايرادات العامة في اغلب دول العالم ومن بينها الجزائر ولهذا سنحاول الوصول في هذا الفصل الى معرفة الية تأثير الملاذات الضريبية على التحصيل الضريبي وللوصول الى هدفنا قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث على النحو التالي

- **المبحث الأول : ماهية الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي .**
- **المبحث الثاني : الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي .**
- **المبحث الثالث : ادبيات تطبيقية .**

**المبحث الأول : ماهية الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي .**

**المطلب الأول : مفاهيم عامة حول الملاذات الضريبية.**

وفي هذا المطلب سنحاول التطرق الى الملاذات الضريبية بصفه عامة حيث قمنا بتقسيمه الى عدة فروع شاملة حيث سنحاول إعطاء لمحة عن نشأة الملاذات الضريبية وتعريفها وإبراز اهم خصائصها ، مع ذكر أهدافها وأسباب وجودها ونحاول إيجاد وسائل الحد منها

**الفرع الأول: نبذة تاريخية عن نشأة الملاذات الضريبية**

ليس من السهل معرفة بداية ظهور الملاذات الضريبية بتاريخ الضريبة ويشير البعض الى قرنين قبل الميلاد عندما ظهرت المناطق الحرة في البحر المتوسط في جزر رديلوس تمارس الأنشطة دون رسوم او ضرائب ونظرا لموقعها الجغرافي

أصبحت اهم المراكز التجارية وذلك منذ القرن الثاني قبل الميلاد وكان التجار اليونانيون الأوائل يبعثون ممثلون عنهم الى الموانئ من اجل الانفاق بين المشتريين والبائعين على مكان معين لشحن البضائع والافلات من الرسوم المطبقة ولا يختلف ذلك عما يحدث حاليا من عمليات خارج الحدود ونفس المبدأ عرفته القرون الوسطى (المدن الحرة ) التي تقام على الموانئ او المعارض التي تستفيد من مبدأ خارج الحدود التجارية والجبائية من الاعفاء وأول معرض معفى يعود للقرن السابع عشر في أقيم في سان دو في بفرنسا ملاذات الضريبية تطورت بالتوازي مع الدولة منذ القرن الثامن عشر وتضاعفت مع انتشار التجارة وكثافة تبادل رؤوس الأموال.<sup>1</sup>

انتشار الملاذات الضريبية امتد خلال 1980\_1990نتيجة الاختلال في التشريعات المالية والممارسات التضليلية في ميدان الجباية المرتكزة على تقديم التعقيم عن الكفاءة مما سمح بتطورها

<sup>1</sup> <http://politique.du.possible.org/?p=363#sthash=mc9Zlp3.dpuf> .

اطلع عليه يوم 21 افريل 2021 على ساعة 15:30

في سنة 1880 قدم المحامون نصيحة لحكام الولايات المتحدة الامريكية باعفاء الشركات التي تتخذ إقامة لمقرها الاجتماعي في نيو جرسي.

1920 ظهر جيل جديد من الملاذات (مناطق البهاماس -سويسرا لوكسمبورج ) وتم تطوير التشريعات التي تسمح للأجانب بإيداع أموالهم للتملص من الضرائب واعتمدت على السر البنكي في تطوير نشاطها

في 1929 اثناء الازمة الكبرى قرر القضاة في بريطانيا بان القرار الاستراتيجي الخاص بجباية الشركات المتعددة الجنسيات يجب ان يتخذ في لندن مما جعل الشركات تفر الى دول أخرى وتختار مكان لمقرها الاجتماعي.

في 1934 صدر قانون السر البنكي في سويسرا مكن فتح حسابات مقنعة وخاصة عند التحول الى دولة العناية وتطور المدن وبفضل صندوق الأورو \_دولار الذي دعم سنة 1957 من طرف SIR GEORGE BOLTON اعلن عن الميلاد العقلي للملاذات الضريبية.

سنة 2010 ظهر مصطلح غسيل الأموال في أمريكا الناتج عن الاحتيال في الكحول.

### الفرع الثاني: مفهوم الملاذات الضريبية

يرتبط مصطلح الملاذات الضريبية بالأنظمة الضريبية لهذه الدول وقد تعددت المصطلحات التي تطلق على الملاذات الضريبية فهناك من يطلق عليها اسم ملجأ ضريبي والبعض الآخر يفضل تسميتها بالوحدات الضريبية أو الايجازات الضريبية إما الدول الانجلوسكسونية اطلقت عليها الجناات الضريبية ونجد عدة تعريفات للملاذات الضريبية

### التعريف الأول:

حتى وقوع الازمة المالية لعام 2008 كانت الملاذات الضريبية ينظر اليها عموما باعتبارها عروضا جانبية غريبة للاقتصاد العالمي أو جزر الكاريبي أو القلاع المالية في جبال الالب التي يرتادها المشاهير وافراد العصابات والاستقراطيون الأثرياء.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نيكولاس شكسون التصدي; للملاذات الضريبية , مجلة التمويل والتنمية سبتمبر 2019 ص 220.

### التعريف الثاني:

تعرف الملاذات الضريبية على انها اقليم وطني تكون فيه القطاعات الضريبية في مجموعها اقل من غيرها في أي مكان اخر وحيث الامر من الناحية العلمية إلى عدم وجود ضريبة على الاطلاق<sup>1</sup>

### التعريف الثالث:

هي مكان يسعى إلى جذب النقود من خلال عرض مرافق وتسهيلات مستقرة سياسيا لمساعدة الاشخاص أو الكيانات على تجاوز القواعد والقوانين والاحكام التنظيمية للسلطات القضائية في الاماكن الأخرى.<sup>2</sup>

### التعريف الرابع:

الملاذات الضريبية هي مقاطعة قضائية قد تكون دولة أو دويلة أو اقليم تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جدا أو معدومة وتعمل على جذب الاموال اعتمادا على هذه الميزة وعادة ما تمنح هذه المقاطعات القضائية ميزة اخرى وهي السرعة وهي ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده الوصول إلى معلومات عن هذه الأموال.<sup>3</sup>

### التعريف الخامس:

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الملاذ الضريبي بانه نظام يعفي من تادية الضرائب أو نظام ضريبي متساهل حيث تعتبر الضرائب بسيطة على العائدات المالية أو على العائدات الناتجة عن نشاط

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد , ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية , منشورات الحلبي الحقوقية بيروت 2008 ص 128

<sup>2</sup> ظلافرى ريمة وبلخيري محمد سعد الدين , الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي حالة الايرلندية المزدوجة الساندويتش الهولوندي لشركة غوغل , مجلة اقتصاد المال والاعمال المجلد الرابع , العدد الاول , افريل 79 ص2020

<sup>3</sup> عبد الحميد مكايي , اسامة ديبان , سلمى حسين , من وراء حجاب استثمارات البنك الدولي بين السرية المالية ووعود التنمية حالة مؤسسة التمويل الدولية في مصر وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية المبادرة المصرية للحقوق الشخصية مصر القاهرة الطبعة الاولى , افريل 32 ص 2018

الخدمات أو ما ينظر اليه كمكان يوفر لغير المقيمين فيه امكانية التهرب من دفع الضريبة العائدة إلى محل اقامتهم.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: خصائص الملاذات الضريبية

أن تسمية تلك الدول بالملاذات الضريبية لا يعني اقتصار تمييزها على بعض الموايا والحسومات والاعفاءات الضريبية التي تمنحها للمشروعات والاستثمارات المختلفة على اراضيها وان كانت تلك هي الخاصة الابرز في تلك الدول إلا انها ليست الوحيدة والكافية لخلق الملاذات الضريبية بالمعنى الصحيح بل هناك مجموعة خصائص اخرى سياسية واقتصادية ومالية تمتاز بها أيضا لتصبح بيئة جاذبة للاستثمار واهم هذه الخصائص<sup>2</sup>:

#### - المعدلات المنخفضة للضريبة:

من النتائج المنطقية في الادب الاقتصادي والمالي أن معدل الضريبة له تاثير واضح ومباشر في قرارات الاستثمار خصوصا الشركات الدولية التي تبحث دائما عن المزايا والحوافز الضريبية لتوطيئ أنشطتها المربحة في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة وهذا ماتحققه الملاذات الضريبية لان الضرائب على الدخل والأرباح تفرض فيها بمعدلات منخفضة للغاية أو لا تفرض نهائيا.

#### - الاستقرار السياسي:

هو احد العوامل المهمة المؤثرة في قرارات الاستثمار ويعرف الاستقرار السياسي بانه كون الدولة ذات نظام سياسي واضح لا يخشى معه حدوث انقلابات أو ثورات أو حروب اهلية من شأنها أن تؤذي بشكل أو باخر إلى اعاقا الاستثمارات عموما والاجنبية منها بشكل خاص ويعد من مميزات الاستقرار السياسي في أي دولة والاستقرار القانوني والتشريعي بحيث يؤمن المستثمر الاجنبي عدم صدور قوانين تاميم أو

<sup>1</sup> جاد خليفة , الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني , مجلة بحوث اقتصادية عربية العدد 52 سنة 2010 ص 113

<sup>2</sup> جميل الصابوني القانون المالي ; القانون المالي الملاذات الضريبية , الموسوعة العربية , المجلد الرابع الرفاع \_

الضمان المصرفي سوريا ص 482

مصادرة للمشروعات الأجنبية مع حدوث أي تغيير في السلطة وتولي حكومة جديدة زمام الحكم ومما لاشك فيه أن أهم أولويات الاستثمار النابع هو العمل ضمن مناخ سياسي وقانون مستقر وامن السرية في العمل المصرفي والمعاملات التجارية.

تتمتع الملاذات الضريبية بامتلاكها قدرا كبيرا من السرعة واحترامها لخصوصيات المستثمرين والمشروعات المستغلة في اراضيها وتبرز تلك السرعة على نحو خاص في القطاع المصرفي اذ تكون جميع الصفقات والتحويلات والقروض والایداعات التي يقوم بها المستثمرون عن طريق بنوك تلك الدول هي الكتمان و ضمان لهذه السرعة يتم ابرام عقد بين البنك والعميل يلتزم بموجبه البنك بالحفاظ على سرية معاملات وحسابات العميل وتترتب عليه مسؤولية مدنية في حال اخلاله بهذا الالتزام.

#### - الموقع لجغرافي المتغير ووجود وسائل اتصالات ومواصلات متطورة:

فالموقع الجغرافي للملاذات الضريبية يؤدي مهما في مدى قدرتها على جذب الشركات والمشروعات الاجنبية وبامعان النظر في التوزيع الجغرافي لاهم الملاذات الضريبية يمكن ملاحظة انها غالبا ما تكون دولة مجاورة للدول المتقدمة و يبدو ذلك بوضوح في القارتين الامريكية و الاوروبية واكبر مثال جزر الكايمان.

#### - استقرار العملة الوطنية وضعف الرقابة على سوق الصرف:

الامر اللافت للانتباه في العقدين الاخيرين هو أن معظم الملاذات الضريبية حاولت أن تتطور وتقدم نفسها بصفتها مراكز مالية حرة OFFSHORE اذ تزاوّل فيها الانشطة المالية والمصرفية وانشطة الشركات القابضة على نحو واسع مثل نيويورك وطوكيو .

### الفرع الرابع : أنواع الملاذات الضريبية

تتنوع طبيعة الدول الموصوفة بالملاذات الضريبية وتتخذ عدة اشكال ابرزها مراكز مالية خارجية الاوف شور وهي مناطق تتمتع بقوانين وتنظيمات مخالفة لباقي الدول في المجال المصرفي والضريبي ويمكن تقسيمها الى<sup>1</sup> :

➤ **المنطقة الحرة** : هي مساحة جغرافية من إقليم الدولة المضيفة لها منافذ برية وبحرية وجوية خاصة وتعزل عن بقية اجزائها ويجري تنظيم الأنشطة الاستثمارية بقواعد قانونية واقتصادية واجرائية خاصة بهدف استقطاب الاستثمارات الأجنبية وتكون اما تجارية قريبة من الموانئ او داخلها واما صناعية وتكون معزولة جمركيا في صورة منطقة للصناعات التصديرية وتكون موصولة بالأسواق العالمية بمنتجات تنافسية وذات جودة وتستفيد من حوافز جمركية وجبائية مغرية وتسهيلات ومنها نجد مثلا سنغافورة و هونغ هونغ .

➤ **المنطقة المالية الحرة** : وهي تجمعات بنكية نشاطها تبادلات مالية تتمركز في شكل بنوك ومصارف تقوم بعمليات إيداع وقروض وفي العادة هي موطن لفروع الشركات الاصلية التي تسعى الى التخلص من الرقابة في الدول الام و تتهرب من تحديد سق الفوائد ونسبة الاحتياط الاجباري ومن ابرزها بنما والبحرين .

➤ **المنطقة الحرة للمقاولات** : وهي اكثر النماذج حداثة وينحصر وجودها في البلدان المتقدمة المانحة لتسهيلات جبائية الاقتصادية والخدماتية للأنشطة.

➤ **منطقة المجتمع العلمي** : وهو شكل جديد ورد في تقرير اللجنة الدولية المكلفة بدراسة المناطق الحرة يشجع على البحث العلمي ويستدعي توفر اشخاص اكفاء و ذوي خبرات علمية كبيرة وتحتضن تايوان وسنغافورة بعض التجمعات العلمية.

<sup>1</sup> محمد الفاتح عثماني خارطة الطريق , جريدة اخبار الوطن الجزائر , 13 ماي 2016 <https://WWW.EL>

### الفرع الخامس : التهرب عن طريق الملاذات الضريبية.

تعتمد معظم الشركات متعددة الجنسيات الى الاستثمار او نقل نشاطها الى الملاذات لما تفره من امتيازات ومميزات ضريبية وذلك من خلال<sup>1</sup>

❖ انشاء الشركات الوسيطة او الساتر écran -relais في الملاذ الضريبي وهو المبدأ الذي يركز عليه النظام والتركييب الدولي هذه المنشآت في الواقع لها دور في الوساطة وفي تمركز مداخل منظمي هذه التعاملات والذين يتمنون ان لا يتم ضبطهم من قبل الإدارة الضريبية في بلد اقامتهم.

❖ تخفيض التكاليف ومنه التقليل من العبئ الضريبي الى اقصى حد ممكن في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع وتزيد منه في الدول ذات الملاذات الضريبية وهادا قبل توزيع الأرباح.

❖ اما بعد توزيع الأرباح فان الشركات الوليدة الموجودة في الملاذات لا تقوم بتحويل أرباحها الى الشركة الام حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة وانما تعيد استثماره في الملاذات الضريبية نفسها او تحويلها الى دول أخرى واكل خضوعا للضريبية .

### الفرع السادس : الانعكاسات السلبية لوجود الملاذات الضريبية

تعددت الاثار السلبية للملاذات الضريبية ونذكر منها على سبيل المثال<sup>2</sup>:

❖ انخفاض حاد وكبير في الموارد الجبائية فصغر مساحة البلدان المصنفة كمالذات ضريبية وقلة عدد سكانها يمكنها من عدم فرض ضرائب كثيرة ومرتفعة في المقابل الدول الأخرى ستجد نفسها مرغمة لمنع تهريب الأموال خارج تراب الوطن على سن إعفاءات ضريبية على الشركات والافراد خاصة الأثرياء مما يضعف مواردها الجبائية .

<sup>1</sup> زهرة حبو مجلة جامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 27 - 2011 ص 426.

<sup>2</sup> المدفر الأشقر , الانعكاسات السلبية لوجود الجنات الضريبية وسيل الحد منها, مجلة القانون والاعمال الدولية جامعة الحسن الأول 15 افريل 2015 ص 50.

- ❖ تشكل الملاذات الضريبية علبة سوداء للجريمة المنظمة الدولية فهي تقوم بدور وسيط بين شبكة التحويلات المالية الدولية الشرعية والأموال مجهولة او مشبوهة المصدر .
- ❖ تشكل الملاذات الضريبية ملاذاً آمناً لاختفاء الأموال المتحلة من عملية الارتشاء .
- ❖ وجود الملاذات الضريبية يؤدي الى تزايد مخاطر الازمات الاقتصادية العالمية فهي تغير مسار المدخرات العالمية وتعمل على تركيزها في مناطق معينة .

### الفرع السابع: وسائل الحد من تنامي ظاهرة الملاذات الضريبية

أصدرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 1996 مجموعة من التوصيات تهدف لعزل هذه الدول ودفعها تحت تاثير الضغط الى تغير سياستها الجبائية وتتم وفق مرحلتين<sup>1</sup>:

#### ➤ التدابير الردعية

1. اتخاذ مجموعة من الإجراءات والتدابير من اجل محاربة وتقليص اثارها على الاقتصاد العالمي.
2. اقتراح فسخ الاتفاقية التي تربط بين الدول والملاذات الضريبية وعدم ابرام أي اتفاقية جديدة.
3. التقليص من الإعفاءات الضريبية للدخول الأجنبية.
4. تبادل المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية الدولية التي تتم فوق ترابها.
5. ملائمة التشريعات الوطنية لهذه البلدان فيما يتعلق بالولوج للمعلومات البنكية مع المعايير الدولية في هذا المجال.

#### ➤ نشر لائحة الملاذات الضريبية

1. شكل تأسيس المنتدى الدولي للشفافية وتبادل المعلومات لاهداف جبائية نقلة نوعية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حيث مهد لهذا المنتدى القيام بتقييم دائم للأنظمة الضريبية من اجل الكشف عن

<sup>1</sup> - المدفّر الأشقر , المرجع نفسه .

الدول التي تطبق سياسات ضريبية ضارة ومن ثم تحديد الدول التي ينبغي تصنيفها كملاذات ضريبية ثم اعداد لائحة بالجنات الضريبية .

2. تم اصدار اول لائحة تضم الدول التي تتوفر فيها المعايير لتصنيفها كملاذ ضريبي .
3. هذا التقرير يوضح ان الهدف من هذه اللائحة هو ليس اتخاذ تدابير اتجاه الدول انما فقط دفعها لإزالة الممارسات الجبائية الضارة من تشريعاتها والتعاون مع بقية الدول في المجال الجبائي .
4. العنصر المهم في هذا التقرير يمكن من اقتراح إجراءات يمكن من خلالها للدول المصنفة كملاذات ضريبية ان تلزم بالقضاء على جميع المزايا الجبائية الضارة التي تقوم بها الملاذات الضريبية .

### المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول التحصيل الضريبي

#### الفرع الأول: تعريف التحصيل الضريبي

تعددت التعاريف نذكر منها:

**التعريف الأول:** هي مجموعة الإجراءات التي تهدف الى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف الى مصلحة قباضات الضرائب التابعة لمديرية الضرائب والتي تنقلها بدورها الى الخزينة العمومية وذلك طبقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الاطار <sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** هو مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب الى خزينة الدولة. <sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** هو مجموع العمليات التي ترمي الى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول الى الخزينة العامة ، أي استفتاء الدولة لدين الضريبة <sup>3</sup> .

<sup>1</sup> - محرزى محمد عباس ، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة ، دار هومة الجزائر ، 2008، ص 156.

<sup>2</sup> - على زغودو ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية طبعة رابعة ، ص 230 .

<sup>3</sup> - منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة ، مطبوعات الجامعة المفتوحة ، طرابلس 1999 ص43.

**التعريف الرابع:** هو المرحلة الأخيرة ، حيث يدخل العائد الضريبي الى خزينة الدولة وفق الأصول والقواعد المقررة قانونيا ، حيث يترك للدوائر التالية امر اتخاذ التدابير والإجراءات القانونية لجمع إيرادات الضرائب<sup>1</sup>.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص ان التحصيل الضريبي هو مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية والتي تهدف الى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول الى خزينة الدولة ، دون تعسف.

### الفرع الثاني : أهمية التحصيل الضريبي

يعتبر التحصيل الضريبي شيء ضروري للحفاظ على الاقتصاد الوطني وذلك لما له من أهمية بالغة يمكن اختصارها في النقاط التالية<sup>2</sup>:

- تعد مرحلة التحصيل الضريبي اهم مرحلة لسببين ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها سالفًا كما انها تجعل جمع المعطيات السابقة لها لا قيمة لها في حالة عدم إتمام عملية التحصيل .
- عدم لجوء الدول الى القروض وذلك كون عملية التحصيل تساعد على تحقيق اكتفائها الذاتي.
- تعد الضرائب من اهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة والجماعات المحلية .
- نجاح عملية التحصيل تؤدي الى لجوء الدولة الى الاستثمارات التي تحقق تنمية الدول .
- تعد مرحلة التحصيل الضريبي اهم مرحلة لسببين ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها سالفًا كما انها تجعل جمع المعطيات السابقة لها لا قيمة لها في حالة عدم إتمام عملية التحصيل .
- عدم لجوء الدول الى القروض وذلك كون عملية التحصيل تساعد على تحقيق اكتفائها الذاتي.
- تعد الضرائب من اهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل ميزانية الدولة والجماعات المحلية .
- نجاح عملية التحصيل تؤدي الى لجوء الدولة الى الاستثمارات التي تحقق تنمية الدول .

<sup>1</sup>- احمد بلحاج واخرون ، مذكرة التحصيل الضريبي في الجزائر ، المدرسة العليا للتجارة ، 2002 ، ص 43 .

<sup>2</sup> -اغيث مسيكة وحמידوش ثنية ، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، تخصص قانون عام ، إدارة اعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية ، الجزائر 2015 ص16.

الفرع الثالث : الاهداف التحصيل الضريبي

تلعب الضرائب دورا هاما في تزويد الخزينة العمومية للدولة التي تقوم بدورها بتزويد المرافق العمومية ومختلف النفقات العامة وتغطيتها وتحقق توازن اجتماعي واقتصادي لذلك تهدف الدولة من وراء عملية التحصيل الى <sup>1</sup> :

- خلق التوازن من الإيرادات والنفقات العامة .
- فرض الضرائب من اعمال السلطة العامة وبالتالي ضمان تحصيلها .
- تنظيم الدولة وتسيير مراقها .
- منع التهريب عن طريق مختلف العقوبات .

الفرع الرابع : قواعد التحصيل الضريبي

ويقصد بها القواعد القانونية التي حددها المشرع الجبائي لتحصيل وجباية الضريبة والتي يمكن تلخيصها كالآتي: <sup>2</sup>

❖ **الفعل المولد للضريبة** : وتحدده نصوص التشريع الجبائي ويعني المناسبة او السلوك الموجب والمؤدي الى تحصيل حق الضريبة من طرف مصالح الإدارة الضريبية على حساب المكلف بالضريبة ويحدد التشريع الجبائي مجموعة من القواعد التي تخص كل حالة على كل مكلف اذا ما توفرت فيه شروط خضوعه للضريبة اذن هذا الفعل المولد للضريبة يختلف باختلاف نوع وطبيعة الضريبة .

❖ **الملائمة في التحصيل الضريبي** : حتى يكون التحصيل الضريبي فعال و ناجح لابد ان تتميز اجرائاته بالبساطة وقواعده واساليبه تتلائم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة حيث لا يتضرر هذا الأخير عند دفع الضريبة " ادم سميث " في هذا الميدان يؤكد ضرورة هذا المبدأ فعلى الضريبة ان تكون ملائمة للمكلف بدفعها.

<sup>1</sup> وكواك عبد السلام , فعالية النظام الضريبي في الجزائر ,دراسة حالة بقباضة قمار ولاية الوادي , مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في علوم التجارة , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , تخصص دراسات محاسبة وجباية معقدة , جامعة قاصدي مرباح , ورقلة , 2012 ص 76 .

<sup>2</sup> داودي محمد الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص المالية العامة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان الجزائر 2006 ص ص 16\_ 19.

❖ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي :

تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبين ضرورة ملحة ولازمة على الادارة الجبائية بحيث يكون الفرق بين مايدفعه المكلف بالضريبة وما تحصله الإدارة الضريبية اقل مايمكن لان أي زيادة في نفقات الضريبة يؤثر سلبا على التحصيل الضريبي وبالتالي إيرادات الخزينة العمومية او بتعبير اخر كلما حلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية احسن واهم

❖ قاعدة السنوية<sup>1</sup>:

لتجنب تراكم الضريبة لعدة سنوات يتم فرض الضريبة وتحصيلها بصورة سنوية ويبقى من الأهمية فرض الضريبة بشكل سنوي وذلك لارتباطها المالية للشركات الاستثمارية حيث تكون الفترة المالية عادة في الشركات مدة سنة لاحتساب الأرباح واعداد دفاتر الحسابات والميزانيه العمومية ويكاد يكون الأنسب للدوائر الضريبية ان تفرض الضريبة على الشركات بعد انتهاء السنة المالية وكذلك الحال بالنسبة لموازنة الدولة والتي يتم اعدادها بشكل يومي لان حصيلة الضريبة تعتبر من اهم البنود في الإيرادات العامة لموازنة الدولة مما يتوجب بناءا على ذلك فرض الضريبة بشكل سنوي .

الفرع الخامس: طرق التحصيل الضريبي

تعددت طرق التحصيل الضريبي التي يمكن ايجازها كمايلي :

**طريقة التوريث المباشر:** تلجأ إدارة الضرائب الى هذه الطريقة في التحصيل بقيام المكلف بالضريبة بسداد قيمة الضريبة المستحقة بشكل مباشر الى قباضة الضرائب من واقع الإقرار الذي يقدمه عن دخله او ثروته.<sup>2</sup>

كما يمكن ان تكون أيضا من خلال قيام المكلف بلصق طوابع الدمغة بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة يلصق الطوابع اللازمة على العقود والشهادات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>التوازن بين سلطات الإدارة الضريبة و ضمانات المكلفين , مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المنازعات الضريبية , كلية الدراسات العليا بجامعة النجاح الوطنية في نابلس , فلسطين ص 12.

<sup>2</sup>ضيف الله محمد الهادي لبزة هشام, تقدير دالة التحصيل الضريبي والتنبؤ القيمة المستقبلية (حالة الجزائر 2020 \_1990), مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية, جامعة الشهيد حمة لخضر, الجزائر, العدد 3, سبتمبر 2017 ص 56.

<sup>3</sup>منى غمازي ميلود, الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية , أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة , كلية الحقوق والعلوم السياسية , جامعة أبو بكر بلقايد, تلمسان , ص 76.

طريقة الأقساط المقدمة حيث يقوم الممول بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة طبقا للقرار من دخله المتوقع حسب قيمة الضريبة المستحقة من السنة السابقة على ان تتم التسوية النهائية بعد ضبط القيمة الواجب تحصيلها ويدفع ما يقل عنها او يشتري المبلغ الزائد، وتتطوي هذه الطريقة على ميزة كبرى فهي تزود الخزينة العامة بسيولة متدفقة ومنظمة من الإيرادات على مدار السنة الى جانب انها تخفف واقع الضريبة على المكلف وتسهل دفعها على عكس اذا كانت دفعة واحدة مما يجعل المكلف يبحث عن سبل التهرب منها<sup>1</sup>.

طريقة الحجز من المنبع تعتبر من اهم الطرق حيث تعدم فرقة التهرب من قبل المكلف لانه يحصل على الدخل الصافي بعد ان تدفع الضريبة بواسطة شخص اخر او جهة أخرى .

كما انها تمكن الإدارة من الحصول على تيار إيرادات ما يتوافق مع النفقات كما انها لا تتحمل تكلفة الجباية على هذه الضريبة و تعقيد في الإجراءات الإدارية ،وهذا حتى تتجنب الكثير من عمليات الغش و التهرب الضريبي .

#### الفرع السادس: الهيئة المختصة بالتحصيل الضريبي

قامت الدولة بانشاء هيئات تابعة لوزارة المالية متخصصة في تحصيل الضريبة بحيث يقوم المكلف بدفع دين الضريبة دون وجود أي وسيط بينه وبين الدولة , في الجزائر المكلف بتحصيل الضريبة هو القباضات المختلفة المنتشرة عبر مختلف الولايات الجزائرية .

#### أ-تعريف القباضة وانواعها:

يمكن تعريف القباضة بانها الخلية الأساسية لتحصيل الضرائب والتسيير المالي للبلديات حيث يقوم بتحصيل كل الرسوم والضرائب لصالح الميزانية العامة للدولة والبلديات التي تقع تحت قطاعها الإقليمي اذ تعتبر المحاسب الثانوي للخزينة العمومية<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع, ص75 .

<sup>2</sup> المديرية العامة للضرائب

هناك ثلاث أنواع من القباضات في الجزائر تتمثل فيما يلي :

❖ مركز الضرائب

❖ المركز الجوارى للضرائب

الفرع السابع: المشاكل المرتبطة بالتحصيل

### 1-التهرب الضريبي

-تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم الظواهر التي تعاني منها معظم الدول ، نظرا لما تشكله من عائق أمام وظيفة التحصيل التي تسعى لنجاحها معظم الدول ، وذلك من أجل تطبيق الهدف الأسمى وهو السيادة وبناء الاقتصاد وتحقيق الاستقرار .

-ويقصد بالتهرب الضريبي : أنه إفلات المكلف بالضريبة إفلاتا كاملا بشكل غير قانوني ، وخسارة الإيراد من قبل الحكومة .<sup>1</sup>

1-1- أشكال التهرب الضريبي: هناك شكلين من صور التهرب الضريبي وهما : التهرب المشروع الذي يعرف بالتجنب أو التملص الضريبي وهذا النوع لم يجرمه القانون ولم يضع عليه عقوبات ، والتهرب غير المشروع وهو ما يسمى بالغش المالي والذي جرمه القانون ووضع عقوبات على من يرتكبه .<sup>2</sup>

\*وهنا تجدر التفرقة بين التجنب الضريبي الذي يعتبر تهربا مشروعاً والتهرب غير المشروع :<sup>3</sup>

-فالمقصود من التهرب الضريبي المشروع أن : يتخلص المكلف من دفع الضريبة ، مستغلا ما يوجد في النصوص التشريعية من ثغرات وهذا التجنب يأتي في حدود ما رسمه المشرع من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات ، دون الإخلال بالقواعد الجبائية ، ويرى البعض أن هذا النوع من التهرب مهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على ضعف في التحضر وغياب للضمير الاجتماعي ، ومن أمثلة ذلك أن يقدم شخص على قسمة أمواله على ورثته رغم أنه ما يزال على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع

<sup>1</sup> : سامح خالد عبد الله معالي ، معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب ، أطروحة قدمت لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية في نابلس ، فلسطين ، 2015 ، ص 139 .

<sup>2</sup> : سامح خالد عبد الله معالي ، مرجع سابق ، ص 139 .

<sup>3</sup> : رجاشة عبد المجيد ، تقييم الإصلاح الجبائي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، تخصص تسيير المؤسسات ، جامعة فرحات عباس \_سطيف\_1\_ ، الجزائر ، 2019 ، ص 88 .

أمواله لضريبة التركات ، لأنه غالبا لا تخضع الهبات إلى ضريبة وهذا نوع من الاستعمال الذكي لثغرات التشريع .

-أما التهرب غير المشروع : فيعتمد على عنصر القصد لمخالفة القانون الجبائي، فقد عرفه الدكتور عبد المنعم فوزي بأنه؛ " يتضمن مخالفة قوانين الضرائب فتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الاتجاه إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة . " ، وفي نظر عبد المنعم فوزي يتجلى هذا النوع في طريقتين :

-في حالة تحديد وعاء الضريبة، إذا قدم المكلف بالضريبة إقرار غير صحيح لتقدير الضريبة على أساسه.

-عند الشروع في تحصيل الضريبة ، حيث يخفي المكلف أمواله حتى يتعذر على مصلحة الضرائب أن تحصل مبلغ الضريبة .

### 1-2- أسباب التهرب الضريبي:

-يرجع التهرب الضريبي إلى عدة أسباب نذكر منها <sup>1</sup>:

-عدم الصياغة الجيدة للقوانين الضريبية ، أي احتواء التشريع الجبائي على الثغرات التي تمكن المكلف من استغلالها وتجنب دفع الضريبة.

-ارتفاع أسعار الضرائب فهناك علاقة طردية بين زيادة أسعار الضريبة و الدافع للتهرب ، فكلما زادت الأسعار زاد الدافع للتخلص من الضريبة .

-التهرب من الضريبة الناتج عن الازدواج الضريبي وعدم قدرة المكلف على تحمل العبء الضريبي ، الناتج عن دفع الضريبة مرتين فأكثر .

-درجة انتشار الوعي الضريبي ومستوى الأخلاق في المجتمع فكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كلما زاد التهرب الضريبي .

-كلما كان الهيكل الإداري للإدارة الضريبية يعاني من نقص الكفاءة والفعالية أدى ذلك إلى ارتفاع التهرب.

-كلما كانت الإجراءات الإدارية معقدة كلما زادت رغبة المكلفين في التخلص من الضريبة .

<sup>1</sup> : رحمة نابتي ، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي \_ دراسة مقارنة \_ ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص إدارة مالية ، جامعة قسنطينة 2 ، الجزائر، 2014 ، ص ص 50\_51 .

### 1-3- مكافحة التهرب الضريبي:

-إن طرق مكافحة التهرب الضريبي تختلف من نظام ضريبي إلى آخر تبعاً لكل بلد ، تتمثل وسائل مكافحته في الآتي <sup>1</sup>:

-نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع ، أي إقناع أفراد المجتمع بأن دفع الضريبة يعبر على حسن المستوى الأخلاقي، و أن دفع الضريبة يعتبر التزام أخلاقي قبل أن يكون التزام قانوني .

-محاولة تحديد تشريعات ضريبية تخلو من الثغرات وتمتاز بالكفاءة وبالتالي مما يساهم في عدم قدرة المكلفين على الاستفادة من التهرب للضريبة .

-تحقيق العدالة الاجتماعية بين جميع أفراد المجتمع ، والحد من التفاوت الطبقي .

-منح الإدارة الضريبية الحق في الاطلاع على الأوراق والمستندات من أي جهة كانت ، والاعتماد على تلميحات الغير ومنح مكافآت مالية لمن يقوم بالتبليغ ، كذلك ضرورة التعاون مع الوزارات والمؤسسات الأخرى بما فيها القطاع الخاص من أجل ضبط عملية التهرب الضريبي <sup>2</sup>.

### 2-الازدواج الضريبي:

-يعرف علماء المالية الازدواج الضريبي على أنه: " عبارة عن فرض ضريبتين من نوع واحد على الوعاء نفسه خلال فترة زمنية واحدة ، وبالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد " ، كما يرى علماء آخرون أن الازدواج الضريبي عبارة عن : فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من النوع نفسه أكثر من مرة ، على الشخص نفسه ، بالنسبة إلى المال نفسه ، في مرة واحدة " <sup>3</sup>.

2-1-أنواع الازدواج الضريبي : يمكن تصنيف هذه الأنواع تبعاً لمعيارين هما <sup>4</sup>:

-من حيث المكان الجغرافي : وفقاً لهذا المعيار نميز ما يلي :

2-1-1-الازدواج الضريبي المحلي : ينشأ الازدواج الضريبي المحلي أو الداخلي عندما تتحقق جميع الأركان الأربعة التالية : (وحدة الضريبة ، وحدة المكلف ، وحدة المادة الخاضعة للضريبة ، وحدة المدة

<sup>1</sup> : رحمة نابتي ، مرجع سابق ، ص 51 .

<sup>2</sup> : سامح خالد عبد الله معالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 145 .

<sup>3</sup> : اولعربي جمال ، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، تخصص القانون الدولي للأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة مولود معمري \_ تيزي وزو ، الجزائر ، 2013 ، ص 17 .

<sup>4</sup> : رحمة نابتي ، مرجع سابق ، ص ص 48\_49 .

الزمنية المفروضة فيها الضريبة . ) ، داخل الحدود الجغرافية للدولة ، ويعود سبب ذلك إلى تعدد السلطات المالية أو الضريبة " السلطة المركزية و السلطة المحلية " داخل حدود نفس الدولة ، بحيث تقوم السلطات بممارسة حقوقها في فرض الضريبة على نفس الوعاء الضريبي ، وعلى نفس المكلف ، وفي نفس الفترة الزمنية .

## 2-1-2- الازدواج الضريبي الدولي :

يحدث عندما تتحقق جميع الأركان الأربعة خارج الحدود الجغرافية للدولة ، نظرا لتطبيق الدول تشريعات وقوانين ضريبية تختلف من دولة إلى أخرى، وكمثال على هذا النوع ما يلي : قد يقيم شخصا في الجزائر ويملك أسهم وسندات في فرنسا ، فتقوم الإدارة المالية في الجزائر بفرض ضريبة على الأسهم والسندات بصفتها دولة الموطن " التبعية الاجتماعية و السياسية " ، وأيضا تقوم فرنسا بفرض ضريبة باعتبارها دولة مصدر الدخل " التبعية الاقتصادية " ، أي فرض الضريبة مرتين على نفس الدخل ونفس المدة الزمنية ، ويظهر هذا النوع من الازدواج خاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات ، والتي يمتد نشاطها إلى أكثر من دولة .

من حيث القصد : حسب هذا المعيار نميز نوعين :

الازدواج الضريبي المقصود : يقصد به ذلك الذي يتعمده المشرع الضريبي ، قصد تحقيق أهداف معينة ومن بينها ما يلي :

-إخفاء سعر الضريبة من خلال توزيعها على ضريبتين من نفس النوع ، أي بدلا من فرض ضريبة واحدة بسعر عالي على الوعاء تفرض ضريبتين بسعرين منخفضين .

-زيادة الحصيلة من الضريبة لمواجهة الارتفاع المستمر في الإنفاق العام ، والذي يساهم في معالجة العجز في الميزانية العامة ، وخلق توازن بين الإيرادات والنفقات .

الازدواج الضريبي غير المقصود : يقصد منه الازدواج الضريبي الناتج عن اختلاف في التشريعات المختلفة ، أو عدم تناسق الجهاز الضريبي ، ويحدث نتيجة لعدم توحيد القوانين الضريبية بين الدول وانفراد كل دولة بقوانين خاصة بها .

• ما يلاحظ أنه في أغلب الأحيان يكون الازدواج الضريبي المحلي أو الداخلي ازدواجا مقصودا ، يهدف إلى الحد من ارتفاع الدخل و زيادة إيرادات الدولة ، كما أنه قد يكون في بعض الأحيان غير مقصود بسبب عدم قدرة المكلف على نقل عبء الضريبة مثلا إلى شخص آخر أو في صورة ازدواج

اقتصادي كما هو الحال بالنسبة لشركات المساهمة حيث يدفع المساهمين الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على توزيع الأرباح، في حين أن الازدواج الضريبي الدولي عادة ما يكون غير مقصود ناجم عن اختلاف التشريعات الضريبية بين الدول مما يخدم أهداف كل دولة .

## 2-2- وسائل مكافحة الازدواج الضريبي:

نستعرض في هذه النقطة وسائل مكافحة الازدواج الضريبي الذي بدوره ستبقى سبل إيجاد حلول حول تنازع الاختصاص بين الدول في فرض الضريبة على نشاط الشخص الذي يوجد ارتباط مع هذه الحلول صعب ، خصوصا من حيث اتخاذ الإجراءات من أجل التحصيل أو المتابعة ، لدى سعت الدول لتقاضي الوصول إلى الأوضاع المعقدة إلى ضرورة إيجاد حلول اتفاقية بينها ، وكذا العمل والحيلولة دون تمكين المؤسسات من الاستعمال المجحف للاتفاقيات الجبائية<sup>1</sup> .

**2-2-1 ضرورة إيجاد حلول اتفاقية :** يحقق الازدواج الضريبي على المستويين الداخلي والدولي ، آثارا ضارة على الاقتصاد الوطني بشكل عام ، إذ يمثل عبئا إضافيا على عائق المكلف بالضريبة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي الجزء الأكبر من الأرباح المحققة مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية ، وهذا قد يدفع المكلف بالضريبة إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة .

-وقد قدم الواقع العملي ما يثبت صحة هذا القول ، مثال ذلك حالة شركة تقوم بمباشرة نشاطها خارج إقليم الدولة التي يقيم فيها ، فتطالبه السلطات الضريبية في الدولتين بدفع ضرائب على الأرباح بنسبة مرتفعة ، مثل : ثلث الأرباح في الحاليتين أي لم يتبقى للمكلف سوى ثلث من أرباحه فقط ، وهذه كعملية حسابية فقط نهيك على ما قد يترتب من تكاليف التأمين والاشتراك في الضمان الاجتماعي ، زيادة على ذلك أن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام حركية رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، مما يسبب عائقا أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية .

-وإزاء كافة الآثار الخطيرة السالف ذكرها ، فقد حاولت الدول بصدد مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي تنظيم تشريعاتها الداخلية وأحكام الرقابة على سننها ووضع قواعد خاصة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة ، أما بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي ، فإن مكافحته تتم بواسطة التشريعات الوطنية أو الاتفاقيات الدولية ، فقد تلجأ بعض الدول إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء بعض رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة ، رغبة في تشجيع المستثمرين ، أما الاتفاقيات

<sup>1</sup> : اولعربي جمال ، مرجع سابق ، ص ص 119\_ 121 .

الدولية فقد تم إبرام مجموعة كبيرة من الاتفاقيات الثنائية من أجل تفادي الازدواج الضريبي ، مع كل ما تحمل هذه الاتفاقيات من بنود وشروط مثل المعاملة بالمثل ، وعادة تأخذ هذه الاتفاقيات بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة .

**2-2-2-2- الحيلولة دون تمكين المؤسسات من الاستعمال المجحف للاتفاقيات الجبائية :** فمن الشركات العالمية التي تستخدم الاتفاقيات الجبائية كقاعدة وكتأشيرة من أجل الخيار من أجل الخضوع إلى القانون الجبائي لبلد معين على حساب القانون الجبائي لبلد آخر وهذا اعتمادا على شركات أخرى تابعة لها تجعل من مقرها بلدان تعتمد جباية ضعيفة أو منعدمة ، فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات مثلا ، ينبثق من خلال ذلك خلق روابط قانونية بين هذه الشركة والشركة التي يتمركز نشاطها في البلد الذي تعتمد جباية عادية عموما ما يكون نشاط الشركات الوهمية ممثل في تسيير العلامات التجارية أو تسيير براءات اختراع ،

شركة خدمات تتوسط في عمليات البيع أو الشراء فكلما الدولتين حيث تتواجد على التوالي الشركتين قد تعلن اختصاصها في فرض الضريبة على أرباحها ولكن بنسب مختلفة ، ومادام الشركة المتواجدة في الجزائر تقوم بتحويل أرباحها على شكل خدمات وهمية ( دون أية فائدة اقتصادية ولا يدخل ضمن التسيير العادي لها وبالمقارنة بالشركات المماثلة لها من حيث النشاط ) ، تطالبها من الشركة المتواجدة في هولندا ، تكون بهذه الكيفية قد هربت قيم مالية لكي لا تخضع للضريبة في الجزائر التي تفرض على أرباح الشركات هذه الوضعية والتي في حقيقة الأمر لا تشكل جريمة في حد ذاتها ولكن ستخلق جو من التوتر والحيرة ، نظرا لوجود الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية التي الغرض منها هو تفادي حالات الازدواج الضريبي ، وبه في حالة مراجعة الحسابات التي قد تتعرض له الشركة المتواجدة في الجزائر ، قد تتذرع الشركة بانها سبق وان تم إخضاعها لضريبة في دولة هولندا بالنسبة لتلك القيم التي تشكل وعاء الضريبة، وبحكم الاتفاقية الجبائية الثنائية التي الغاية منها هو تفادي الازدواج الضريبي، وبالتالي وبتطبيق محتوى الاتفاقية لا يمكن لإدارة الضرائب الجزائرية فرض نفس الضريبة على نفس الوعاء مادام أنه سبق وان فرضت تلك الضريبة وسبق وان دفعت الشركة تلك الضريبة في هولندا .

-نظرا لهذه الوضعية التي بسببها تحرم الدول حيث تتمركز النشاطات الحقيقية للأشخاص المقيمين في إقليمها اتخذت هذه الدول مراجعة في قوانينها الداخلية بإعادة ضم القيم التي تم تحويلها إلى الخارج في ضمن وعاء الضريبة، الهدف الذي تسعى إليه الدولة هو إبعاد المؤسسات الوهمية أو الحاجبة ( société

( écrans ) من الاستفادة من بعض المزايا و التسهيلات في اللجوء إلى الهيئات القضائية من أجل الاستفادة من التخفيضات في الجباية نظرا لكون هذه الشركات تعتمد على كل المنظومة القانونية السائدة في بلد الاستقبال وما وقعته من اتفاقيات جبائية دولية عن طريق التذرع بوجود رابطة قانونية مثل الاستقرار في تلك البلدان ولكن بطريقة صورية .

-نفس الإجراءات اتخذتها الدول أثناء التفاوض عند التوقيع على اتفاقية جبائية ، باسئراط تطبيق هذا الحضر و المتمثل في "la clause anti\_ treaty shopping" خصوصا عندما تكون إحدى الدول المتفاوضة من بين الدول التي تعتمد جباية ميسرة و متميزة .

### 3-الضغط الضريبي :

-إن فرض الضريبة بمختلف أنواعها في مجتمع معين يؤدي حتما إلى التأثير على سلوك أفراده ومؤسساته من حيث الاستهلاك و الإنتاج ، والإدخار والاستثمار فقد نجد تجاوبا إيجابيا بقبول تحمل الضريبة أو تجاوبا سلبيا بعدم قبول الأعباء الضريبية ، ومن تم السعي للتهرب منها وتغاديها ، تدرج هذه الفكرة ضمن سياق حدود الضغط الضريبي الذي يولده فرض الضريبة .<sup>1</sup>

-ويعني بالضغط الضريبي : " ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة ، والذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة ، وصورة التركيب التقني للهيكل الضريبي من جهة أخرى.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة \_ دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001\_2012) ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير ، تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة ، قسم العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس \_ سطيف I ،الجزائر ، 2014 ، ص 26 .

<sup>2</sup> : داودي محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

3-1- حساب مؤشر الضغط الضريبي و دلالاته <sup>1</sup>

أ- حساب مؤشر الضغط الضريبي : يعبر مستوى الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع الضريبي منسوبة إلى بعض المقادير الاقتصادية الكلية ، التي عادة ما تكون :

\* الناتج المحلي الخام

\* الناتج الوطني الخام

- مجموع الاقتطاعات العمومية (مجموع الموارد الحكومية ) ، ويتم حساب معدل الضغط الضريبي بالعلاقة التالية : معدل الضغط الضريبي = مجموع الاقتطاعات الضريبية / الناتج المحلي الخام

ب- دلالات معدل الضغط الضريبي : يمكن استخدام معدل الضغط الضريبي في مجموعة من القرارات والدلالات أبرزها :

- يعبر عن حجم النقل الذي تحدته الاقتطاعات الاجبارية على الأفراد ، الأعوان الاقتصاديين ، والاقتصاد ككل .

- يعبر عن طريقة توزيع الثروة المستخدمة في الاقتصاد بين الدولة ( الإدارة العمومية ) وبين باقي الأعوان الاقتصاديين ، الا أن المعدل لا يمكنه أن يعكس حجم القيود الضريبية التي تمارسها السلطات العمومية على الأفراد، لأن الأمر يتعلق بكيفيات توزيع الدخل ، وكذا الفروقات بين مستويات الدخل لفئات الاجتماعية المختلفة ، فضلا عن كون الأفراد يخضعون لعدد من الضرائب قد لا يكون دائما متساو من حيث الأنواع أو المعدلات المفروضة.

<sup>1</sup> - عفيف عبد الحميد ، مرجع سبق ذكره ، ص 27 .

-يعبر عن حجم التدخل الحكومي في الاقتصاد ، ذلك أن أسلوب التمويل الأساسي والمفضل لدى الحكومات هو التمويل الضريبي .

3-2-معدل الضغط الضريبي الأمثل<sup>1</sup>: يرتبط بالآثار التي يتركها على الناتج المحلي الخام ، فالمعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الناتج المحلي الخام في اعلى مستوياته ، هذا من ناحية اقتصادية ، أما من الناحية المالية فان المعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الحصلة الضريبية في أعلى مستوياتها ، فارتفاع المعدل الضريبي يعمل على تثبيط النشاط الإنتاجي ويمارس تأثيرا سلبيا على النمو الاقتصادي ، لأن الضريبة أثرا معرقلا على عوامل العرض ( استثمار ، عرض العمل ... ) وهو ما يقود في النهاية إلى انخفاض المردودية الضريبية في حد ذاتها نتيجة تراجع المادة الخاضعة للضريبة .

-ويعمل ارتفاع معدل الضغط الضريبي على تقليص القدرة الشرائية للاعوان الاقتصاديين الخواص وإعادة تخصيصها لصالح الاستعمالات العمومية ، وهذا يعني إحلال تفضيلات الإدارة محل تفضيلات الأفراد ، ويتعدى هذا الإحلال ، إلى السوق المحركة لخلق القيمة المضافة ، فارتفاع الضرائب يعمل على فقدان مؤسسات الأعمال لفاعلية تنافسي

<sup>1</sup> - عفيف عبد الحميد ، مرجع سبق ذكره ، ص 28 .

## المبحث الثاني : الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي

### المطلب الأول : علاقة الملاذات والتحصيل الضريبي

توجد علاقة عكسية بين الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي في الجزائر فكلما زادت تحفييزات الدولة للملاذات الضريبية قل التحصيل الضريبي في الجزائر بسبب خروج رؤوس الأموال سواء الوطنية ام الأجنبية بحثا عن امتيازات او متطلبات جبائية مهمة مقارنة بالجزائر او دول أخرى تكون فيها جباية اقل على حركة رؤوس الأموال فيها .

### المطلب الثاني : الية تأثير الملاذات الضريبية على التحصيل الضريبي

تؤثر الملاذات الضريبية على التحصيل الضريبي بالسلب وذلك من خلال تقديم تحفييزات وكذلك امتيازات للمستثمرين فهي تعتبر عروض جاذبة للاستثمارات وهذا ما يعمل علي خروج رؤوس الأموال من البلد الام نحو البلد المشتري او الملاذ مؤديا بذلك الي عرقلة حركة رؤوس الأموال من موضعها الأصلي نحوها بحثا عن ضرائب اقل وبالتالي التهرب من التحصيل الضريبي على مستوى الدولة الام وبالتالي انخفاض في حصيلة خزينة الدولة الام حيث تشجع الملاذات الضريبية الى كسب رؤوس الأموال للأفراد والشركات الهاربة من المنظومات الظريبية لبلدانها الاصلية ، وتسمح بتبييض الأموال المتدفقة عليها من كافة ارجاء العالم ، كما يعتمد اقتصاد مناطق الملاذات الضريبية على القطاعين المالي والمصرفي فضلا عن السياحة وقطاعات خدمية أخرى ويتم التهرب الضريبي الى الملاذات الضريبية عن طريق<sup>1</sup> :

#### (1) انشاء الشركات الوسيطة او الساترة : هذه الشركات لها دور كبير في عملية التهرب الضريبي

الدولي والتي تلعب دور في الوساطة وفي تمركز رؤوس الأموال في الملاذات الضريبية الامنة اذ ان هذه الشركات لها مرتكزات أساسية هي :

- (أ) يتم تاسيسها في بلد ذي معدل ضريبي منخفض او لا تفرض أي ضرائب
- (ب) يتم السيطرة عليها من قبل اشخاص طبيعيين او اعتباريين مقيمين في بلد ذات معدل ضريبية مرتفع

<sup>1</sup> اسراء كاطع فياض ، اسراء عبد فرحان ، رشا خالد شهيب ، الملاذات الضريبية الامنة ( التوزيع الجغرافية ، والاثار الاقتصادية ) مجلة الإدارة والاقتصاد 125 العدد أيلول 2020 ص ص 118- 119

(ج) يقوم التهرب الضريبي على أساس إدارة الإيراد وتحويلها من الشركة الام الى الشركة الساترة ، لاجل تمكين الشركة الام من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروضة في دول الأصل

(د) تخفيض تكاليف العبئ الضريبي في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع الى اقصى حد ممكن وزيادة التكاليف في الدول ذات النظام الضريبي المنخفض وهذا كله قبل توزيع الأرباح

(هـ) لا تقوم الشركات في الملاذات الضريبية بتحويل أرباحها الى الشركة الام حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة، وإنما تعيد استثماره في نفس الملاذات الضريبية من اجل تلافي الضرائب المرتفعة .

(2) **اللية الأسعار القابلة للنقل والقابلة للتحويل** : وهذه اللية أخرى يمكن ان يتم بواسطتها التهرب الضريبي الدولي وان سعر التحويل هو السعر الذي يمكن بواسطته نقل الأرباح بين فروع الشركة او بين مركز الشركة الام وفروعها اذ يمكن ان تتلاعب الشركة بهذا السعر وتتحكم بارباحها في أي مكان توجد فيه الشركة ويتم التهرب الضريبي عن طريق أسعار التحويل من خلال<sup>1</sup> :

(أ) اذا قانت احدى الشركات مثلا الشركة الام ببيع المدخلات الى شركة تابعة لها او احدى فروعها فانها لا تاخذ بنظر الاعتبار الأسعار الجارية في الأسواق وانما تقوم الشركة في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات نحو احتياطي ولا تترك التلاعب بالأسعار لجهات أخرى

(ب) التلاعب في الوعاء الضريبي قبل توزيع الأرباح ، سواء بالزيادة او النقصان لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة ، فمثلا تزيد المادة الخاضعة للضريبة في

الملاذ الضريبي والعكس تخفض الوعاء الضريبي في الدول ذات النظام الضريبي المرتفع

(ج) يتم انشاء شركات وسيطة مهمتها الوساطة بين الشركة الام وفروعها في بلدان أخرى مهمتها هي الاحتفاظ بالارباح وذلك تلافيا لمعدلات الضريبة المرتفع في بلد الشركة الام

(3) **اللية المنشأة الثابتة** : وهي تعني قيام الشركة الام بتأسيس شركة ثابتة لها في مناطق ذات نظام ضريبي معتدل ومن عناصر هذه الشركة ان توجد لها فرع ، مكتب ، مصنع ، منجم، مكان استخراج المواد الأولية.... الخ ويتم التهرب الضريبي عن طريق المنشأة الثابتة من خلال<sup>2</sup> :

<sup>1</sup> علي عبد الفتاح أبو شرار، الاقتصاد الدولي ، نظريات وسياسات دار المسيرة ، الطبعة الأولى، 2007، ص 2

<sup>2</sup> جميل عبد الرحمان صابوني ، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات ، دراسة مقارنة ، أطروحة دكتوراة ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، 2005 ص 254

أ ) انشاء شركة ثابتة في دول الملاذات الضريبية الامنة تابعة للشركة الام.

ب) تقسيم وحدات المنشأة الثابتة الى اقسام وذلك من اجل توزيع الأرباح وتقليل الوعاء الضريبي ومن ثم تستطيع الشركة الام تخفيف اعبائها الضريبية

وهناك اثار مباشرة للملاذات الضريبية الامنة وأخرى غير مباشرة على كل من البلدان المصدرة لرؤوس الأموال وكذلك على البلدان المضيفة اذ يمكن تقسيمها الى ما يأتي<sup>1</sup> :

1/ **الاثار الاقتصادية على البلد المصدر لرؤوس الأموال** : أكدت اغلب الدراسات على انه هنا اثار مباشرة وأخرى غير مباشرة لهروب رؤوس الأموال ومنها :

#### ❖ **الاثار المباشرة :**

\_ عدم المساواة في إعادة توزيع الدخل والثروة وذلك لان أصحاب الدخل المرتفعة يستطيعون نقل دخولهم الى الملاذات الضريبية وبذلك يتجنبون الضرائب ، بينما أصحاب الدخل المنخفضة ليس لديهم هذه القدرة وبذلك يزيد التفاوت في توزيع الدخل .

\_ انخفاض مستوى الاستثمار والذي بدوره يؤدي الى ضعف في توليد الدخل .

\_ انخفاض قيمة العملة وذلك بسبب الاختلال بين الطلب والعرض على العملة المحلية في سوق الصرف الأجنبي .

\_ تراجع دور الضرائب أي الإيرادات العامة بسبب هروب رؤوس الأموال مما ينعكس بصورة مباشرة على الانفاق العام وتراجع برامج التنمية الاقتصادية .

#### ❖ **الاثار غير مباشرة :**

\_ ارتفاع أسعار السلع والخدمات وذلك لان الشركات والمصانع الكبيرة يمكن التهرب من دفع الضرائب والانتقال الى الملاذات الضريبية بينما الشركات والمصانع الصغيرة والمتوسطة لا يمكنها الانتقال الى هذه الملاذات مما يجعلها أعباء ضريبية كبيرة مما ينعكس على السلع و الخدمات التي تنتجها.

\_ تعميق الفجوة في الحقوق الاجتماعية و خاصة لذوي الدخل المحدودة وتعميق من التفاوت الكبير في الدخل والثروة .

<sup>1</sup> اسراء كاطع فياض ، اسراء عبد فرحان ، رشا خالد شهيب مرجع سبق ذكره

\_ انخفاض الخدمات العامة بسبب هروب رؤوس الأموال نحو الخارج فيما يتعلق بخدمات البنى التحتية و سوق العمل .

\_ الاختلال في ميزان المدفوعات وخاصة في حساب راس المال مما ينعكس سلبا على بقية المؤشرات الاقتصادية .

**2/ الآثار الاقتصادية على البلد المضيف لرؤوس الأموال :** هناك اثار مباشرة وأخرى غير مباشرة تؤثر في وضع البلدان المصدرة لرؤوس الأموال

#### ❖ الآثار المباشرة :

\_ جذب رؤوس الأموال واستغلالها في تنمية وتطوير البلدان المضيفة

\_ جذب الاستثمار الأجنبي من اجل زيادة معدلات النمو الاقتصادي

\_ تكامل الأسواق المالية لدي البلدان المضيفة

\_ تحسين قيمة العملة المحلية

#### ❖ الآثار الغير مباشرة

\_ تحسين الواقع الخدمي والبنى التحتية في البلدان المضيفة

\_ خلق فرص عمل جديدة والقضاء على البطالة

\_ تحسين وضع ميزان المدفوعات من خلال التدفقات النقدية

المبحث الثالث :الأدبيات التطبيقية

المطلب الأول :الدراسات السابقة .

➤ دراسة اسراء كاطع ،اسراء عبد فرحان ورشا خالد شهاب ،الملاذات الضريبية الامنة التوزيع الجغرافي والاثار الاقتصادية ، مجلة الإدارة والاقتصاد العدد 125 أيلول 2020 .

تتمحور هذه الدراسة حول الملاذات الضريبية واثارها الاقتصادية .

ومن اهم نتائج الدراسة نجد ان الملاذات الضريبية تمنح للمستثمرين مزايا متعددة وبالتالي استقطاب رؤوس الأموال نتيجة عدم فرض ضرائب على رؤوس الأموال وكذلك العائدات الناتجة عن النشاط الاقتصادي وبالتالي تعد الملاذات الضريبية أماكن لتلقي رؤوس الأموال الهاربة من النظم الضريبية و ذلك لانها توفر الأمان والارباح والاعفاءات الضريبية لتلك الأموال فضلا عن السرية العالمية في التعاملات التجارية وهناك اثار مباشرة وأخرى غير مباشرة لانتقال رؤوس الأموال نحو الخرج مما يؤثر على حركة النشاط الاقتصادي والاستثمارات المحلية وتعطيل الكثير من محاصل الاقتصاد الوطني بالإضافة الى ضرورة التعاون على المستوى الدولي من اجل مجابهة سياسات الملاذات الضريبية السلبية التي تدعو الى جذب رؤوس الأموال من موطنها الأصلي بحثا عن الأرباح وإصلاح النظم الضريبية بما يتلائم مع مصلحة البلد من حيث تشجيع الاستثمارات المحلية وكسب رؤوس الأموال وإعطاء حوافز مادية ومعنوية للمستثمرين .

➤ دراسة ظافري ريمة ، بلخيري محمد ، سعد الدين ، الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي حالة الايرلندية المزدوجة والساندويتش الهولندي شركة غوغل ، مجلة اقتصاد المال والاعمال .

تتمحور هذه الدراسة حول اليات التهرب الضريبي باستعمال الملاذات الضريبية ومن اهم نتائج الدراسة نجد ان الملاذات الضريبية ظاهرة بارزة عالمية تتسبب في الكثير من الاضرار للدول والاقتصاديات نتيجة التهرب من دفع التزاماتها بغرض التخفيف من العبئ الضريبي .

➤ دراسة نيكولاس شكسون التصدي للملاذات الضريبية مجلة التمويل والتنمية سبتمبر 2019.

تتاول هذا المقال كيفية محاولة التصدي لما يعرف بالملاذات الضريبية وكانت النتائج المتوصل اليها ان الملاذات الضريبية هي ظاهرة ذات أهمية للاقتصاد العالمي وانها تكلف الدول والحكومات خسائر باعتبارها إيرادات ضائعة من ضرائب الشركات من خلال وسائل قانونية و وسائل غير قانونية بدرجة كبيرة فهي طريقا للهروب من القواعد التنظيمية المالية والافصاح والمسؤولية الجنائية كما توصلت النتائج الى ان توزيع الأرباح جغرافيا وفقا لمعادلة تعكس النشاط الاقتصادي الحقيقي والتي يمكن ان تكون مزيج من المبيعات والتوظيف الاصول الملموسة قد ساهم في قطع الطريق عن الملاذات الضريبية .

➤ دراسة سوزي عدلي ناشد ،ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية منشورات الحلبي الحقوقية بيروت 2008 .

تتاول موضوع الدراسة طرق وكيفية اعتماد الملاذات الضريبية كأحد طرق التهرب الضريبي والنتائج المتوصل اليها كانت ان التهرب الضريبي عن طريق الجناات الضريبية هو تهرب اقتصادي للقانون يتم على أساس الاستفادة من اختلاف العبئ او الضغط الجبائي بين الدول وهو ما يؤثر على الاقتصاد الضريبي ككل حيث يضيع جزء كبير من الايرادات الضريبية الخاصة بتلك الدول .

**المطلب الثاني : القيمة المضافة**

نظرا لتشعب الموضوع، وقلة المراجع حوله بشكل كبير باعتباره موضوع صعب بعض الشيء . وكذلك من المواضيع التي تسعى الدولة لدراستها على أوسع نطاق . ركزت من خلال هذه المذكرة على دراسة الية تاثير الملاذات الضريبية على التحصيل الضريبي في الجزائر . حيث تمت الدراسة على مستوى كل من مديرية الضرائب والمركز الجوارى ومركز الضرائب لولاية سكيكدة . بالإضافة الى معرفة العلاقة بينهما ،باعتبار هذا الموضوع لم يلقي توسعا كبير في الدراسات السابقة المختلفة، والتي قمت بالإشارة اليها في المطلب السابق . فقد سعيت في بحثي الى إعطاء لمحة حول كل من الملاذات الضريبية بصورة واسعة والتحصيل الضريبي .لتحقيق هدف الدراسة وهو تحديد اثار الملاذات الضريبية على التحصيل و فهم نوع العلاقة التي تربطهما وصولا في الختام الى بعض الحلول والاقتراحات حول الظاهرة المدروسة .

## خلاصة الفصل

من خلال دراسة هذا الفصل يمكن الوصول الى ان الملاذات الضريبية هي أماكن لتلقي رؤوس الأموال الهاربة من النظم الضريبية وذلك لأنها توفر الأمان والأرباح والاعفاءات الضريبية وتحفيزات مغرية في المقابل يترتب عنها اثار مباشرة وغير مباشرة نتيجة لخروج رؤوس الأموال من موطنها الأصلي نحوها مسببة في ذلك اختلالات في القطاع الاقتصادي كونها تؤثر بالسلب على عملية التحصيل الضريبي الذي يعتبر اجراء يرمى الى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول الى الخزينة العمومية حيث كلما زاد خروج رؤوس الأموال من موطنها الأصلي سعيا للحصول على تحفيزات انخفض مستوى التحصيل الضريبي .

## الفصل الثاني

### دراسة تطبيقية ميدانية

### تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول الى اهم العناصر النظرية المتعلقة بكل من الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي ، كان لابد من تعزيز هذا الجانب بتجسيده على ارض الواقع وذلك من خلال الجانب التطبيقي فانقلت الى الدراسة الميدانية على مستوى كل من مديرية الضرائب والمركز الجوي وكذلك مركز الضرائب لولاية سكيكدة بغرض جمع معلومات اكثر والاطلاع على الاحصائيات ومن ثم قمت بتحليلها من اجل الإحاطة اكثر بموضوع الدراسة ، وبالتالي الوصول الى إجابة عن إشكالية الدراسة والتحقق من صحة الفرضيات .

وقد قسمت الفصل الى ثلاث مباحث على النحو التالي :

- **المبحث الأول : التحصيل الضريبي والملاذات الضريبية في الجزائر.**
- **المبحث الثاني : لمحة عامة حول مديرية الضرائب ، مركز الضراب والمركز الجوي لولاية سكيكدة .**
- **المبحث الثالث: دراسة تحليلية للملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي على مستوى سكيكدة .**

المبحث الأول: لتحصيل الضريبي والملاذات الضريبية في الجزائر

وهنا سنحاول الإحاطة بكل ما يتعلق بالملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي على مستوى الجزائر

المطلب الأول: الضرائب المحصلة في الجزائر

الفرع الأول: الضريبة على الدخل الاجمالي IRG

أولاً -تعريفها: ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الاجمالي للمكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

ثانياً -وعاؤها: يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل التالية: الأرباح الصناعية التجارية والحرفية، أرباح المهن الغير تجارية ، إيرادات الاستثمار الفلاحية ، الدخل على الأموال المنقولة ،الرواتب والأجور، القيمة الزائدة على التنازلات عن الاستثمارات المبنية وغير المبنية<sup>2</sup>.

ثالثاً - الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة: يخضع لضريبة الدخل كافة مداخل الأشخاص الذين يوجد مواطنهم بالجزائر ويخضع للضريبة على الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوجد مواطن تكليفهم خارج الجزائر<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>المادة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> المادة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

<sup>3</sup>المادة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

رابعاً - حسابها: تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقاً للجدول التصاعدي الآتي

الجدول رقم (1) يبين الجدول السلم التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي ابتداءً من 2008

النسبة %	قسط الدخل السنوي الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120000 دج
20%	من 120001 إلى 360000 دج
30%	من 360001 إلى 1440000 دج
35%	أكثر من 1440000 دج

المصدر القانون رقم 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، المادة 05 منه .

الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS

أولاً - تعريفها: ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمدخيل التي تحقها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين<sup>1</sup>.

ثانياً - الربح الخاضع لهذه الضريبة: يساوي الربح الصافي الذي يخضع للضريبة الفرق بين قيم الأصول الصافية والتكاليف، حيث تتضمن هذه المصاريف التكاليف العامة من اية طبيعة كانت واجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة ونفقات المستخدمين واليد العاملة... الخ

ثالثاً - الشركات الخاضعة لها: يخضع للضريبة على أرباح الشركات ،الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء :

1- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانونة التجاري ، بشرط ان تختار هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات .

<sup>1</sup> المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- 2- الشركات المدنية التي لم تكن على شكل شركات بالاسهم باستثناء الشركات التي اختارت لخضوع الضريبة على أرباح الشركات .
- 3- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري<sup>1</sup> .

### الفرع الثالث: الرسم على القيمة المضافة TVA

وهي ضريبة غير مباشرة وضريبة على الاستهلاك فهو وسيلة فاعلة ومتميزة تسمح للدولة من رفع إيراداتها واداة تمن الدولة من خلالها تحفيز الاستثمار وجلب رؤوس الأموال<sup>2</sup>

#### 1-العمليات التي تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة

يمكن اختصارها في<sup>3</sup>

- ✓ المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون
- ✓ الاشغال العقارية
- ✓ المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة
- ✓ الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات
- ✓ العمليات المحققة في ايطار ممارسة المهن الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي والشبه طبي والبيطري
- ✓ المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي .

<sup>1</sup>المادة 136 من قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة .

<sup>2</sup>سعادة فاطمه مسعودي خيرة الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري دراسة تاريخية ، مجلة العلوم الإسلامية ، ص 231 .

<sup>3</sup>المادة 2 من قانون الرسم على رقم الاعمال .

## 2-العمليات التي تخضع اختياريًا للرسم على القيمة المضافة

يجوز للأشخاص الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم ان يختاروا بناءً على تصريح منهم لاكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على ان يزودوا المبلغ والخدمات مايلي<sup>1</sup>

• التصدير .

• الشركات البترولية .

### الفرع الرابع: حقوق التسجيل والطابع

أولاً -حقوق التسجيل: تمس مجموعة العقود التي تجري عليها عملية التسجيل وبالخصوص العقود القضائية والرسمية ، وعقود نقل الملكية وتحويل او حل شركات وتحصل حقوق التسجيل بالشكل التالي:<sup>2</sup>

- معدل ثابت 500دج على الأقل.

- نسبة 5%عندما يتعلق الامر بتبادل الاملاك العقارية .

10%من الحصاص او الانصبة الشائعة لاملاك عقارية مكتسبة عن طريق بيع العقار الشائع .

- يخفض هذا الرسم الى 7 % اذا حصل الشراء من احد المشتركين في الشيوخ بينما العقود المتعلقة بالمؤسسات فتخضع لرسم بمعدل 1%

ثانياً-حقوق الطابع: الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية وللمحركات التي يمكن ان تقدم للقضاء كدليل<sup>3</sup> .

### الفرع الخامس: الضرائب المختلفة

أولاً - الدفع الجزائي VF : تخضع المبالغ المدفوعة لقاء المرتبات والأجور والتعويضات والعلاوات بما في ذلك الامتيازات عينية للدفع الجزائي وحتى يتم التقليل من العبئ الضريبي اتخذ المشرع إجراءات محفزة ، وهذا بمنح إعفاءات حيث اعفيت من الدفع الجزائي لمدة 3 سنوات النشاطات المعلن عنها ضمن المخططات التنموية السنوية او متعدد السنوات ، وترفع مدة هذه الإعفاءات الى 5سنوات في حالة ما اذا تمت ممارسة هذا النشاط في مناطق يجب ترقيتها<sup>4</sup> .

<sup>1</sup> المادة 3من قانون الرسم على القيمة المضافة .

<sup>2</sup> احمد بلحاج واخرون ،مذكرة التحصيل الضريبي المدرسة العليا للتجارة 2002ص30.

<sup>3</sup> المادة 1 من قانون الطوابع.

<sup>4</sup>المادة 208 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة .

ثانيا- الرسم على النشاط المهني **TAP**: يستحق الرسم بصدد الإيرادات الاجمالية المحققة من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون إضافة الى اقامتهم المهنية الدائمة بالجزائر نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل حسب صنف الأرباح غير التجارية<sup>1</sup>.

ثالثا- الرسم العقاري **TF**: يمكن التمييز بين نوعين من الرسم العقاري :

1- الرسم العقاري على الأملاك المبنية **TEPM** يفرض هذا الرسم على الممتلكات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني

2- الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية:

هذا الرسم ظهر مع الإصلاح الجبائي لسنة 1994 من اجل الحصول على موارد مالية جديدة وإصلاح الجباية العقارية وهي ضريبة على الملكيات غير المبنية .

رابعا- رسم التطهير : يشمل هذا الرسم على نوعين من الرسوم:

1/رسم القمامة المنزلية : يدفع هذا الرسم من طرف صاحب الملك او مستاجر او بصفة تضامنية وهو رسم سنوي .

2/ رسم تصريف المياه الغير سالحة : يحصل من طرف هيئة او مؤسسة توزيع المياه والتي تحصل وتدفع قيمة هذا الرسم الى القابض البلدي وتقدر ب 10 % من قيمة فاتورة الماء

<sup>1</sup> المادة 230 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

**المطلب الثاني: دراسة تحليلية للتحصيل الضريبي والملاذات الضريبية في الجزائر**

وهنا سنقوم بتقسيم المطلب الى فرعين أساسيين لاجراء دراسة تحليلية لكل من التحصيل الضريبي والملاذات الضريبية من خلال معالجة مختلف الاحصائيات والمعطيات الممنوحة.

**الفرع الأول : دراسة التحصيل الضريبي في الجزائر**

لدينا الجدول رقم 2 يمثل مبالغ التحصيل الضريبي في الجزائر ابتداء من سنة 2010:

**جدول رقم (2) يمثل قيم للتحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2017**

التحصيل السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
تحصيل كلي	2799.6	30256.5	3427.6	3427.9	3646 .9	4077.6	4064.8	4757.0
ضرائب مباشرة	561.7	684.7	862 .3	823.1	881.3	1034	1109.2	1207.6
رقم اعمال	494.4	554.7	653.2	734.4	765 .3	829.1	891.1	991
جباية بترولية	1501 .7	1529.4	1519	1615.9	1577.7	1722.9	1682.6	2127.6
حقوق التسجيل والطابع	39.7	74.4	56.1	62.5	70.8	84.7	95.8	92.6

المصدر: OFFICE NATIONAL DES STATISTIQUES:

من خلال الجدول السابق سنقوم بحساب النسب المئوية للتحصيل الضريبي عبر عدة سنوات وتحليلها:

جدول رقم (3) يمثل النسب المئوية للتحصيل الضريبي خلال الفترة 2010-2017

النسبة السنوات	ضرائب مباشرة	رقم الاعمال	جباية بترولية	حقوق التسجيل والطابع
2010	20.06	17.65	53.63	1.42
2011	2.26	1.83	5.05	0.31
2012	25.15	19.06	44.31	1.63
2013	22.56	20.13	44.31	1.71
2014	24.01	23.58	42.99	1.93
2015	25.38	20.33	42.25	2.08
2016	27.30	21.93	41.39	2.35
2017	25.38	20.83	44.72	1.95

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول السابق.

- ارتفاع في نسبة مساهمة الضرائب المباشرة من سنة 2010 بنسبة 20.06% الى سنة

2017 بنسبة 25.38%

- كذلك النسبة للضرائب الغير مباشرة حيث شهدت ارتفاع من 17.65% سنة 2010 الى

20.83% سنة 2017

نلاحظ ان ضرائب المباشرة نسبة مساهمتها في التحصيل الضريبي مقارنة بالضرائب الغير

مباشرة اعلى من الضرائب الغير مباشرة .

-كما نلاحظ ان نسبة مساهمة الجباية البترولية في ارتفاع مع وجود بعض تذبذبات ما بين سنة 2010 وسنة 2017 الا ان نسبة مساهمة الجباية العادية تكون اعلى من مساهمة الجباية البترولية

### الفرع الثاني : الملاذات الضريبية في الجزائر

الملاذات الضريبية في الجزائر :كشفت التحقيقات الأمنية وتقارير المفتشية العامة للمالية في ملفات الفساد عن الطرق الاحتيالية لتحويل الأموال الى الخارج لرجال الاعمال من خلال انشاء نضام خاص لتهرب الملايير عن طريق ما يسمى بالعمليات الثلاثية، حيث تم تصنيف عدد من الولا ك ملاذ للتهرب الضريبي .

وفي التفاصيل التي كشفت عنها التحقيقات فانه وتحت غطاء استيراد المواد الأولية من الخارج لتمويل مشاريعهم الاستثمارية في الجزائر ، عمد عدد من رجال الاعمال المتابعين في قضايا الفساد الى القيام بمعاملات تجارية مكثفة مع الخارج لاسيما عن طريق العمليات الثلاثية والتي تستعمل كغطاء للتحويل غير القانوني للعملة الصعبة الى الخارج ، عن طريق تضخيم فواتير الاستيراد ، سواء بالاتفاق مع مردودية الأجانب او باستيراده لمنتجاتها من شركات يمتلكون حصصا فيها ، بغية الاستفادة من الفارق بين أسعار السلع المفوترة وقيمها الحقيقية من اجل شراء عقارات وتمويل استثمارات بالخارج .

كل هذه العمليات تم الكشف عنها عن طريق التدقيق في كشوفات التحويلات بالعملة الصعبة والتي تمت على مستوى مديرية مراقبة الصرف ببنك الجزائر الخارجي وهذا بالتنسيق مع المركز الوطني للاعلام الالي والاحصاء للجمارك الجزائرية ومديرية الاستعلام وتسيير المخاطر بالمديرية العامة للجمارك الجزائرية ، كما تم استرجاع كشوفات واردات الشركات المعنية بالتحقيق والتي اثبتت وجود تضخيم في أسعارها الوحدوية مقارنة بأسعار باقي المستوردين وتلك المطبقة من الموردين الأجانب الاخرين من اجل تقدير حجم المبالغ

المحولة بصورة غير قانونية للخارج تحت غطاء نشاط الاستيراد ومن جهة أخرى ، تم استعمال قنوات التعاون الدولي المتاحة على المستوى الإداري من اجل تقفي اثر استثمارات المشتبه فيهم ، ممتلكاتهم وارصدتهم البنكية في الخارج عن طريق التقرب من خلية معالجة الاستعلام المالي التي تعني بمكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب بالجزائر من اجل الاتصال بنظرائها في الخارج في اطار منظومة تبادل المعلومات بين خلايا الاستعلام المالي كما بينت التحقيقات ان عدد من الدول أصبحت جنات لتهرب الأموال عن طريق العمليات الثلاثية الا ان سويسرا حطمت الرقم القياسي نت خلال انشاء رجال الاعمال المتورطين في الفساد المحكوم عليهم او المشتبه فيهم والمتواجدين قيد التحقيق لنظام خاص بتهرب الأموال نحو سويسرا حيث يقوم هؤلاء في بداية الامر بانشاء شركة في سويسرا ويصدرون فواتير مزيفة . وفي السياق اعلن النائب والمستشار الفيدرالي السويسري امام أعضاء البرلمان السويسري استعداد بلاده للتعاون مع السلطات الجزائرية قصد استعادة الأموال المنهوبة<sup>1</sup> .

**المبحث الثاني: لمحة عامة حول مديرية الضرائب ومركز الضرائب والمركز الجوي لولاية سكيكدة.**

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخولة قانونيا والتي تتواجد على مستوى وزارة المالية وهي عبارة عن هياكل تختلف من حيث تنظيمها باختلاف المؤسسة والحجم وطبيعة النشاط والمتمثلة في مديرية الضرائب ومركز الضرائب والمركز الجوي :

<sup>1</sup>نورة باشوش ، عمليات ثلاثية لتحويل الملايير الى الجنات الضريبية <https://WWW.echoroukonline.com> تاريخ الاطلاع 20/05/2021 على ساعة 48: 22

### المطلب الأول : مديرية الضرائب لولاية سكيكدة.

إن ولاية سكيكدة من أهم المدن في الجزائر من الناحية الجبائية نظرا لأهمية النشاط الاقتصادي بها خاصة الجباية البترولية، وقد أنشأت هذه الهيئة إثر التقسيم الإداري لسنة 1975 بعد أن كانت تابعة للولاية الوصية آنذاك غير أن التنظيم القديم (في شكل مفتشيات فرعية للضرائب) تحت الوصاية الإدارية لمديرية التنسيق قد زالت عقب الإصلاح الجبائي لـ1991.

حيث تنظم وفقا للقرار المؤرخ في 30 جوان 1991 وهذا تطبيقا للمرسوم رقم 60/91 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991 حيث نص في مواده من ثلاثة إلى ستة المفصلة بنص القرار المذكور أعلاه هياكل وصلاحيات هذه الأخيرة.

أما فيما يخص المهام المخولة لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة فهي مكلفة أساسا بـ:

- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي؛
- متابعة تطور القضايا والمنازعات المرفوعة أمام القضاء المتعلقة بالرسوم المختلفة ؛
- ضمان ممارسة السلطة السلمية لمركز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب؛
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها وضمان عملية التحصيل
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضرائب .

-تقديم هيكل مديرية الضرائب لولاية سكيكدة وشرحه:

تنظم المديرية الولائية للضرائب وفقا للقرار الوزاري المؤرخ في 30 فيريل 1991 وهذا تطبيقا للمرسوم التنفيذي رقم 60/ 91 الصادر بتاريخ 23 فيفري 1991 حيث تتضمن مديرية الضرائب لولاية سكيكدة خمسة (05) مديريات فرعية والمتمثلة في:

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
  - المديرية الفرعية للمنازعات؛
  - المديرية الفرعية للوسائل؛
  - المديرية الفرعية للتحويل؛
  - المديرية الفرعية للعمليات الجبائية
- المديرية الفرعية للتحويل: و تضم ثلاث (03) مكاتب و هي:

أولاً: مكتب المراقبة و التحويل: يكلف بما يلي:

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية و شبه الجبائية و الغرامات و العقوبات المالية.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة و فحص وضعية المتأخرين في الدفع.
- السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية والعمولات الخارجية التي تكلفت بها قباضات الضرائب.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل التي قامت به كل القباضة بالنسبة لكل الضرائب و المحاصيل .
- مراقبة حالة تصفية محاصيل الخزينة و السجل الخاص بترحيل المبالغ .

ثانياً: مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية: يكلف بما يلي:

- مراقبة الميزانيات الأولية و الإضافية و التراخيص المتضمنة بفتح الإعتمادات المتخصصة للبلديات و المؤسسات العمومية .

● مراقبة تنفيذ الإيرادات المقررة في ميزانيات تلك البلديات و المؤسسات العمومية .

- ضمان تصفية حسابات التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية التي يقدمها قابضوا الضرائب

ثالثا: مكتب التصفية: يكلف بما يلي:

- مراقبة عملية التكلف بمستخلصات الأحكام القضائية و القرارات المتعلقة بالغرامات.
- مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل أو سندات الإيرادات المتعلقة بالديون أو المحاصيل الغير جبائية .

مراقبة الحالة السنوية للتصفية المتعلقة بالغرامات و العقوبات المالية .

- مراقبة المحاضر و الجرد المالي التي يعدها قابضوا الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات .

- مراقبة و مساعدة القباضات بغرض تطهير الحسابات و و تصفية المحاسبة .

➤ المديرية الفرعية للوسائل: تضم ثلاث (03) مكاتب و هي :

أولا: مكتب المستخدمين و التكوين: يكلف بما يلي :

- تسيير المستخدمين و متابعة مسارهم المهني
- تنظيم لجان المستخدمين و متابعة مسارهم المهني و إستدعائهم للإجتماع و تولي أماناتها
- المساهمة في إعداد و إنجاز برامج تحسين المستوى و تجديد معارف الأعوان .
- المشاركة في تنظيم الخدمات الإجتماعية للمستخدمين .

**ثانياً: مكتب عمليات الميزانية: يكلف بـ :**

- القيام بعمليات الإلتزام بنفقات تجهيز المديرية الولائية للضرائب و تصفيتهـا .
- تقييم إحتياجات مصالح المديرية فيما يخص الإعتمادات الميزانية.

**ثالثاً: مكتب الوسائل و الإعلام الآلي: يكلف بـ :**

- إقتناء الأثاث و المعدات الخاصة بالمكاتب و المواد المتعلقة بالتنظيف.
- المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات و تنظيم مخزنه و تمويله
- تطبيق برنامج إدخال الإعلام الآلي.
- القيام بجرد خاص بالعتاد و الأثاث و التجهيزات.

➤ **المديرية الفرعية للعمليات الجبائية :** تضم أربع (04) مكاتب و هي:

**أولاً: مكتب الجداول: يكلف بما يلي:**

المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتهـا من الضرائب و الرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي.

تسعيـرة المطبوعات و المصادقة على الجداول و سندات التحصيل الإضافية الفردية أو الجماعية.

مراقبة الجداول التلخيصية D40 و إعطائها الصيغة التنفيذية و دعمها بإشعارات التبليغ C9 المطابقة لها.

إستلام الجداول العامة و ترتيبها.

**ثانيا : مكتب الإحصائيات:** يكلف بما يلي:

إستلام المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء و التحصيل من التفتيشيات و إرسالها إلى المديرية الجهوية.

إعداد المعلومات الجبائية الضرورية و إبلاغ الجماعات المحلية لتحضير ميزانيتها .

**ثالثا: مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العمومية:** يكلف هذا المكتب بما يلي:

توزيع التعليمات و المناشير و المذكرات الواردة من المديرية المركزية و الجهوية.

متابعة و مراقبة تنفيذ و إنجاز برنامج عمل مفتشيات الوعاء فيما يخص الرقابة المعمقة للملفات و عمليات الرقابة الدورية و الملفات الجبائية.

إستقبال الجمهور و إعلامه و توجيهه و إعطاء المكلفين بالضريبة المعلومات الخاصة بالتشريع و التنظيم الجبائيين.

**رابعا: مكتب التسجيل و الطابع:** يكلف هذا المكتب بما يلي:

تقييم أعمال مفتشية التسجيل و الطابع، و التزكات و السجل و إقتراح الإجراءات التي من شأنها تحسين أداء الفرق.

السهر على مسك سجل خاص بالملكيات العقارية، و كثلة مستخرجات العقود و قاعدة الوفيات إضافة إلى التصريحات بالوفاة بالتعاون مع المجالس الشعبية البلدية.

الحصول على نسخة من عقود تحويل الملكيات العقارية و المنقولة و المحلات التجارية مقابل نقدي أو بدون مقابل و المسجلة مع التحقيق في عملية التصفية للحقوق و إعادتها إلى المفتشية.

تستطير برنامج لتدخل الأعوان لإعادة تقييم الملكيات.

الحصول على تقارير إعادة التقييم ممضاة ومصادق عليها من طرف رئيس المفتشية و كذا المدير الولائي.

المتابعة و الإشراف على مسيري قاعات الحفلات و الناقلين للأشخاص و ضمان حقوق الطابع

➤ المديرية الفرعية للمنازعات: تضم ثلاثة (03) مكاتب و هي:

أولاً: مكتب الشكاوي: يكلف بما يلي:

تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الضريبة أو تخفيضها .

تلقي الطلبات الرامية إلى الإحتجاج على الإجراءات المتابعة أو المطالبة بالأشياء المحجوزة .

تلقي الطلبات الرامية إلى الإعفاء في الزيادات أو تخفيضها و العقوبات و تعويضات التأخير التي تطبقها قباضات الضرائب .

ثانياً: مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن: يكلف بما يلي :

تلقي و دراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي في مجال المنازعات و عرضها على لجنة المنازعات.

تلقي و دراسة طلبات الإحتجاج على الزيادات التي مست الأسعار أو التهريبات المصرح بها في مجال التسجيل و عرضها على لجنة المصالحة .

تلقي و دراسة الطلبات التي تقدم بها قابضوا الضرائب و الرامية إما إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إلغاء الأقساط الضريبية و الرسوم غير المصفاة في الآجال المقررة قانونا .

تأسيس الطعون الخاصة بالإستئناف أمام الهيئات المختصة ضد القرارات و الأحكام التي ليست في صالح الإدارة الجبائية .

**ثالثا: مكتب التبليغ و الأمر بالتخفيض:** يكلف بما يلي :

تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي في مجال المنازعات و الطعون .

تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات بعد إستشارة لجان الطعن.

الأمر بالتخفيض و التصحيح بعدم قابلية التحصيل المقررة في مجال الضرائب المباشرة و مراقبة و تأشير شهادات الإلغاء و التخفيض .

إعداد جداول الإحصائيات الدورية المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات .

تبليغ المكلفين بالضريبة بالقرارات الصادرة عن المحاكم التي فصلت في المجال الجبائي و في إطار الإجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية .

➤ **المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:** تضم ثلاث (03) مكاتب و هي :

**أولا: مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:** يعتبر هذا المكتب بمثابة مصلحة الارتباط التي تتمحور حولها انشطتي وكذا الدور الذي أؤديه ضمن مصالح المديرية الولائية للضرائب ، بحيث يكلف هذا المكتب بالاختصاصات التالية:

- إعداد بطاقات خاصة بالجماعات المحلية والإدارات و الأجهزة و المؤسسات و الأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.
- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث و القيام بجمع المعلومات و إرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
- برمجة التدخلات التي سيجريها على وجه الخصوص داخل اللجان و الفرق المختلطة قصد البحث عن المادة الجبائية و السهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة و إرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات.
- و كذا كشف المعلومات لسندات التسليم.
- الكشوف المتعلقة بالتحصيل بمعنى المبيعات المتنوعة بالدفع.
- الكشوف التي تتحصل عليها عن طريق المحاسبين العموميين و المؤسسات البنكية و المالية.
- هذا النوع من المعلومات يبلغ للمصالح الجبائية سواء عن طريق طلب تبليغا أو عن طريق التدخل المباشر لجمعها .
- النوع الثالث من المعلومات الجبائية يكون تبليغها للمصالح الجبائية أليا و تخص صندوق التأمينات الإجتماعية الذي يقوم بإرسال كشوف الأطباء و الأتعايب المتعرضة.
- المذابح البلدية التي تقوم بإرسال كشوف الجزارين بعدد الحيوانات المذبوحة وأوزانها .
- المحاضر الرسمية المخالفات المرسله من طرف مديرية المنافسة و الأسعار.
- كشف رسمي لعدد الصائغين و كميات الذهب المقدمة للطبع لدى مصالح الضمان.
- دوري في مكتب البحث أنني أقوم بتحضير برنامج السنوي للبحث عم المادة الضريبة و نقوم بتحقيق هذا البرنامج بين المستخدمين و أعوان البحث و نتابع التدخلات و نستقبل

الكشوف المحققة من قبل أعوان البحث و نجمع الكشوف و نرسلوها إلى المكتب البطاقات و المقارنة المعلومات للإتمام المعلومات اللازمة.

**ثانيا: مكتب المراجعات الجبائية :** يكلف بما يلي :

-إحداث و تسيير بطاقةية خاصة بالمؤسسات و الأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقرها الإدارة الجبائية.

-برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا و متابعة إنجاز البرنامج في الأجال المحددة .  
-مراقبة و متابعة عمل فرق المراجعة و السهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها، على إحترام التشريع و التنظيم المعمول بهما.

-السهر على تحصيل الضرائب و الرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة و الإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية .

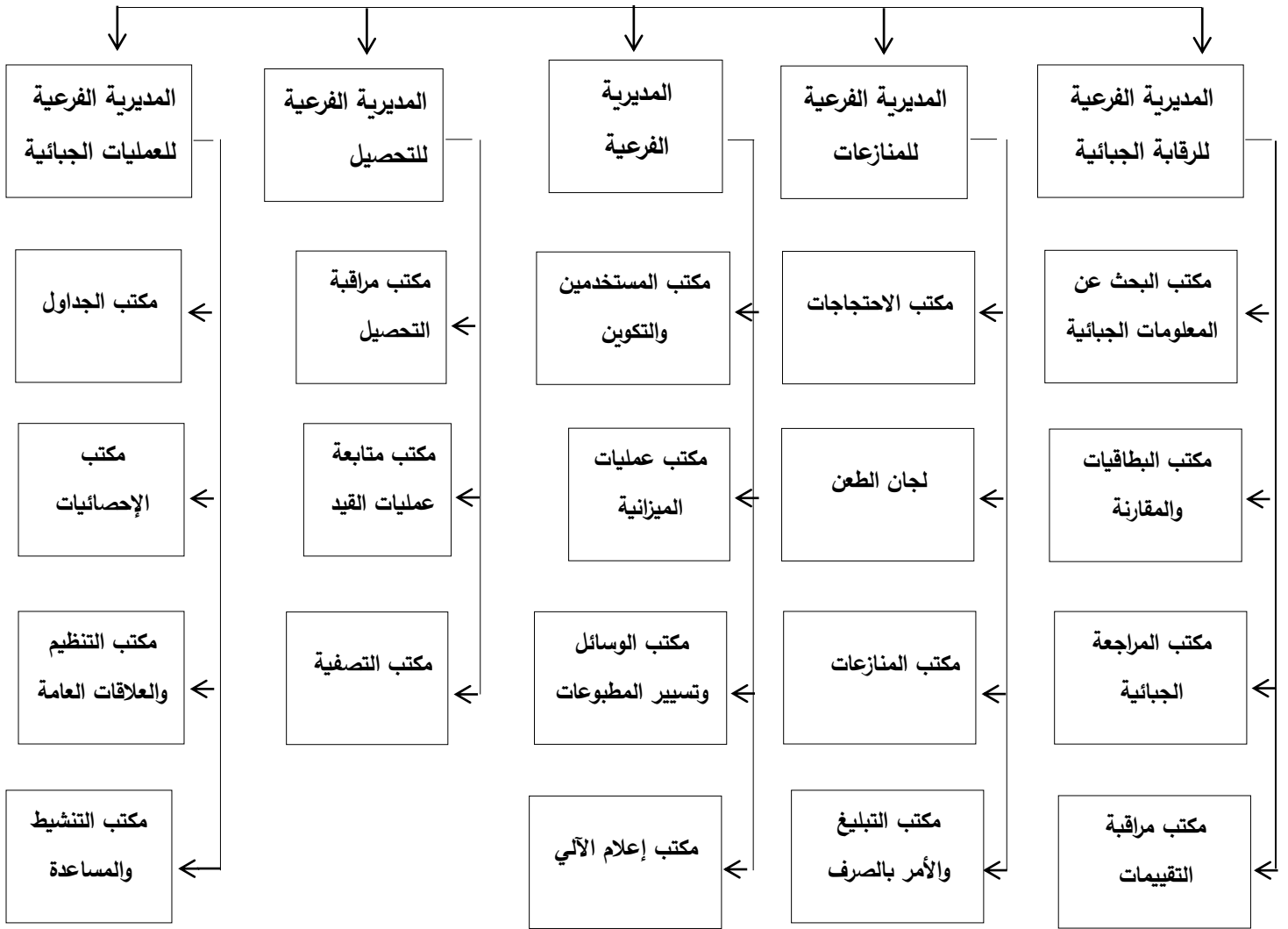
**ثالثا: مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات :** يكلف بما يلي :

-تسيير البطاقات و مساعدة المفتشيات على تأسيس بطاقتها  
-ترتيب الكشوف المحققة من قبل أعوان البحث و تسجيلها في دفاتر ثم إرسالها إلى مفتشيات الضرائب التابعة لها سواء في نفس الولاية أو خارجها لترتب في ملفات جبائية .  
-إعداد كشوف المعلومات الفردية و هذا إعتماذا على الكشف التفصيلي للعملاء و ترتيبها و إرسالها إلى مفتشيات الضرائب.

-إعداد البطاقات الجبائية لتشخيص المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي.

-إعداد البطاقات المغنطسية التي تسمح للمكلف بالضريبة بالقيام بالعمليات الجمركية لإسترداد الوسائل و المواد الأولية الداخلة في نشاطه التجاري .

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة.



المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية سكيكدة 2021.

### المطلب الثاني: مركز الضرائب لولاية سكيكدة

هو مركز تسيير موحد تحت إشراف رئيس مركز يجمع كل مهام التسيير، الرقابة، التحصيل والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب الولائية، حيث يشكل المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصهم وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي (شخص طبيعي أو معنوي)؛
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات والتي يفوق رأس مالها عن ثلاثين مليون (30.000.000) دج، والتي اختارت النظام الحقيقي للخضوع إلى الضريبة؛
- الشركات الأجنبية الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر 24%.

حيث تقوم بمجموعة من المهام والمتمثلة فيما يلي:

- في مجال الوعاء: من خلال مسك وتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية، وللأشخاص المعنويين بعنوان لمداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- في مجال التحصيل: تعمل على إعداد الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى، والتكفل بالعمليات المادية للدفع، التحصيل وتقدير الأموال النقدية؛
- في مجال الرقابة: البحث عن المعلومات الجبائية ومراقبة التصريحات بالإضافة إلى إعداد برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها؛
- في مجال المنازعات: من خلال دراسة الشكاوى ومتابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

### ❖ تقديم الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة

يتكون الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة من عدة مصالح حيث أن كل مصلحة تختص في مجال معين غير أنها تشترك في نقطة واحدة وهي تحقيق أهداف الإدارة الجبائية حيث نظم مركز الضرائب 03 مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين سيتم عرض المصالح الرئيسية كآتي:

1.2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تقوم على تسيير المصالح التالية:

- مصلحة البطاقات؛
- مصلحة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛
- مصلحة التدخلات؛
- مصلحة المراقبة

2.2. المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات: والتي تختص فيما يلي:

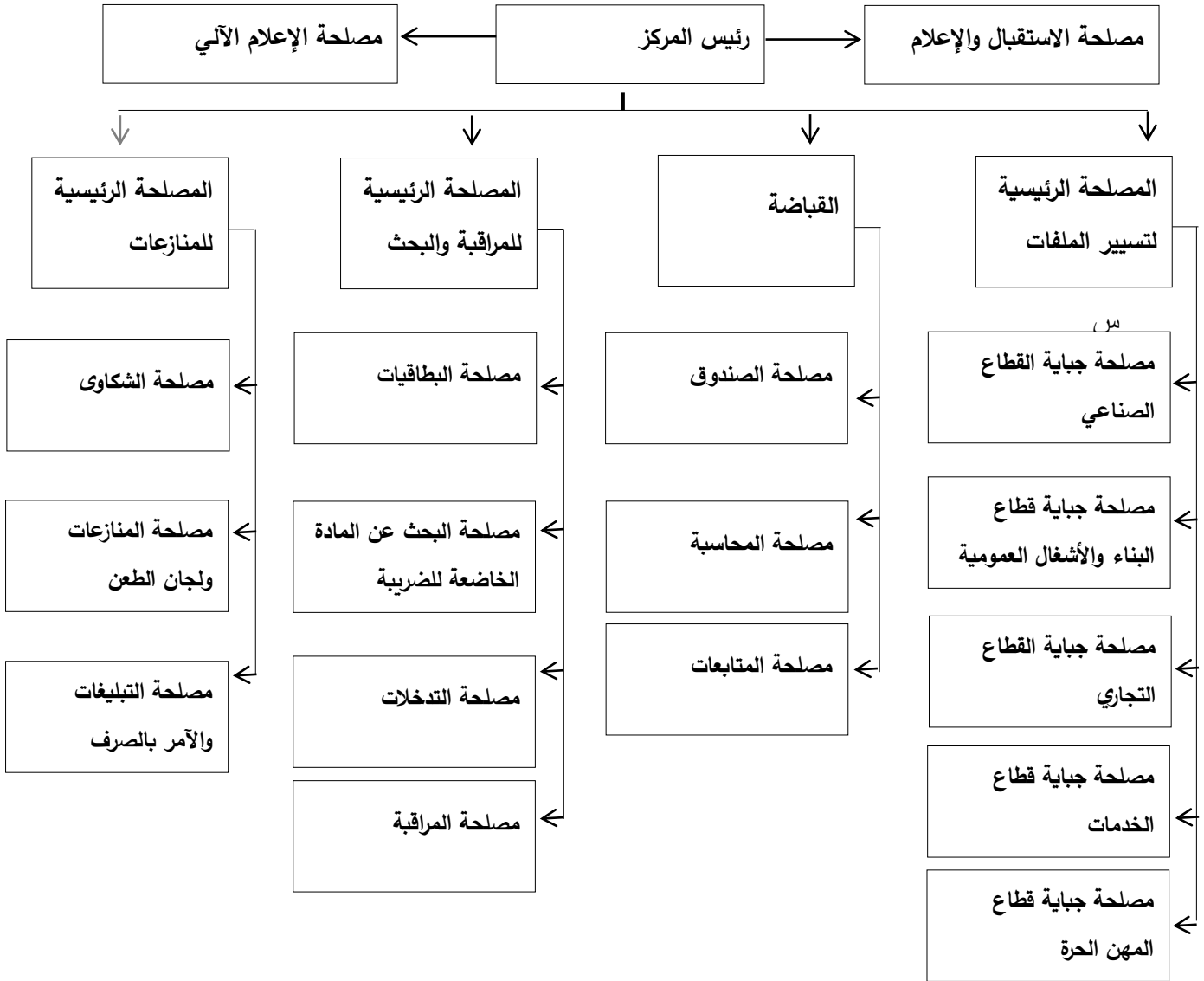
- إعداد تقارير دورية وتجميع الإحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع العمل على انسجامها؛
- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لها في مجال الوعاء؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز؛
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو للمراجعة المحاسبية.

3.1. المصلحة الرئيسية للمنازعات: ومهامها كآتي:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

وتم عرض الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية سكيكدة.



المصدر: وثيقة مستخرجة من مصلحة الرقابة الجبائية لمركز الضرائب لولاية سكيكدة 2019.

### المطلب الثالث: المركز الجوّاري للضرائب لولاية سكيكدة

سنقوم في هذا المطلب بتعريف المركز الجوّاري للضرائب وكذا هيكله التنظيمي.

يمثل إطلاق المركز الجوّاري للضرائب مرحلة الانتهاء من برنامج عصرنة

هياكل الإدارة الجبائية و إجراءات تسييرها، اطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبريات المؤسسات و وضع حيز العمل بعد ذلك لمركز الضرائب.

يعتبر المركز الجوّاري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب ،

مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة. يهدف إنشاء المركز الجوّاري للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليا

(المفتشيات والقباضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط و تنسيق وعصرنة الإجراءات.

على غرار الهياكل الجديدة المنشأة حديثا كالمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب ، يمثل المركز الجوّاري للضرائب المتميز بنفس كيفية التنظيم و التشغيل لهذه الأخيرة ، المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذ يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد

مختص ، يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المفتشيات والقباضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية.

## الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب

### أولاً: المصالح الرئيسية

يتكون المركز الجوّاري للضرائب في ثلاث ( 03 ) مصالح رئيسية و قباضة ومصالحتين.

#### 1. المصلحة الرئيسية للتسيير، وتكف بـ:

-إحصاء الممتلكات و النشاطات و تسيير الوعاء من خلال إعداد فرض الضرائب

وكذا بالمراقبة الشكلية للتصريحات؛

-المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها،

بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛

-إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات .

وتعمل على تسيير:

#### أ ) مصلحة جباية النشاطات التجارية والحرفية، وتكف بـ:

-التكفل بالملفات الجبائية واستلام التصريحات التي يحررها المكلفين بالضريبة المتابعون

حسب نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، و كذا إعداد العقود المتصلة بها؛

-المراقبة الشكلية للتصريحات و اقتراح ملفات مكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس

المستندات.

(ب) مصلحة الجباية الزراعية، وتتكلف بـ:

-التكفل بالملفات الجبائية للمزارعين و المربين وكذا استقبال واستغلال التصريحات ومراقبتها الشكلية و اقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.

(ج) مصلحة جباية المداخل والممتلكات، وتتكلف بـ:

-التكفل بالملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين بعنوان الضريبة على الدخل مقر السكن أو الضريبة على الممتلكات أو الأشخاص المعنويين الذين يمارسون نشاطات غير ربحية بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي/ أجور أو أي جزء من نشاطاتهم يمكن فرض الضريبة عليه؛

-المراقبة الشكلية للتصريحات و اقتراح التسجيل، حسب الحالة في برنامج المراقبة على أساس المستندات و/أو المراجعة المعمقة للوضع الجبائية الشاملة.

(د) مصلحة الجباية العقارية، وتتكلف بـ:

-التكفل بالملفات الجبائية واستغلال تصريحات الأشخاص بعنوان الضرائب أو الرسوم المفروضة على الممتلكات العقارية؛

-المراقبة الشكلية للتصريحات واقتراح تسجيل ملفات المكلفين بالضريبة لبرنامج المراقبة على أساس المستندات أو على أساس المراجعة المعمقة للوضع الجبائية الشاملة.

## 2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث

وتتكلف بضمان:

-تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب و الممتلكات العقارية المتواجدة فيه؛

-متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة

الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

وتعمل على تسيير:

(أ) مصلحة البطاقيات والمقارنات، وتتكلف بـ:

-تشكيل قاعدة المعطيات ومختلف البطاقيات الممسوكة و التي تخص الوعاء والمراقبة و التحصيل الضريبي وتسييرها،

-متابعة استعمال المعلومات المستردة وإعداد الوضعيات الإحصائية الدورية وكذا تقييم نشاطات المصلحة، لا سيما، التي ترتبط مع مؤشرات التسيير.

(ب) مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل في شكل فرق، وتتكلف بـ:

-تشكيل وتسيير فهارس مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة و تحصيلها.

-تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الاطلاع؛

-اقترح تسجيل أشخاص طبيعيين في برنامج مراقبة المداخل .

(ج) مصلحة المراقبة، وتكلف بـ:

-تنفيذ البرامج المقررة بعنوان المراقبة على أساس المستندات للتصريحات؛

-اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة في برنامج مراقبة المداخل.

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف بـ:

-دراسة كل طعون نزاعية أو اعفائية موجهة للمركز الجوازي للضرائب؛

-التكفل بإجراء التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء أو التخفيض المقررة؛

-متابعة القضايا النزاعية المقدمة أمام الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

(أ) مصلحة الاحتجاجات وتكلف بـ:

-دراسة الطعون المسبقة المتعلقة بوعاء الحقوق والضرائب والرسوم المتنازع عليها؛

-دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الاحتجاج على أعمال الملاحقات أو

الإجراءات المتصلة بها أو إلى المطالبة بأشياء تم حجزها.

(ب) مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية، وتكلف بـ:

-دراسة الطعون الخاضعة لاختصاص لجان طعن للضرائب المباشرة و الرسم على القيمة

المضافة ولجان الطعن الإعفائي؛

-متابعة الطعون والشكاوى التي تقدم أمام الهيئات القضائية وذلك بالاتصال مع المصلحة

المعنية في المديرية الولائية للضرائب .

ج) مصلحة التبليغ والأمر بالصرف، في حدود الاختصاص القانوني للمركز الجواري للضرائب، وتتكلف ب:

-تبليغ القرارات المتخذة في مجال مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة و إلى المصالح المعنية ؛

-الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة و إعداد الشهادات المتصلة بها؛

-إعداد المعلومات الإحصائية الدورية المتعلقة بمعالجة المنازعات، وتبليغها إلى المصالح المعنية للتكفل بها.

3.القباضة، وتتكلف ب:

-التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي

تمت أو بعنوان جداول عامة أو فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛

-تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛

-مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى

مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

أ) مصلحة الصندوق؛

ب) مصلحة المحاسبة؛

ج) مصلحة المتابعات.

تنظّم مصلحة المتابعات في شكل فرق.

4. مصلحة الاستقبال والإعلام، وتتكلف بـ:

-تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛

-نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضرائب.

5. مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل، وتتكلف بـ:

-استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها، وكذا تسيير التأهيلات و رخص الدخول الموافقة لها؛

-إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة التجهيزات؛

-الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وأمن المحلات .

ثانيا : مهامه:

هو مكلف بـ :

-تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الج ا زفي؛ تسيير المستثمرات الفلاحية؛

-تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية؛

-تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم

الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم؛

-تسيير المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم

الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها؛

-تمسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها؛

تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها؛

تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق و الرسوم والأتاوى؛

-تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛ تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم

؛ تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها؛

-تراقب التصريحات وتنظم التدخلات؛ تدرس الشكاوى وتعالجها؛ تتابع المنازعات الإدارية

والقضائية؛

-تدرس طلبات التخفيض الإداري ؛ تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة؛

-تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو

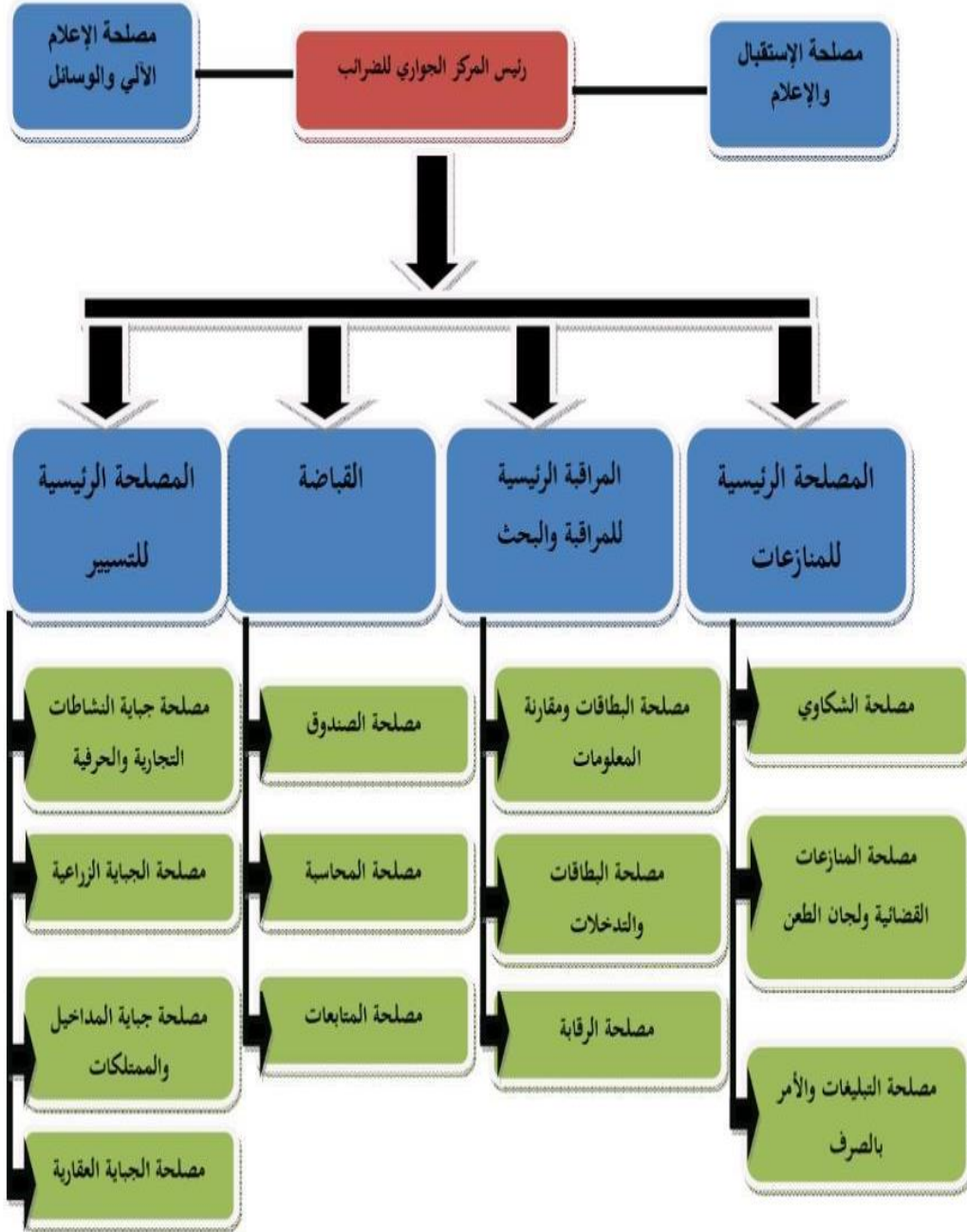
التصريح بكل تعديل؛ تنظم المواعيد وتسييرها؛

-تتشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز

الجوارية للضرائب .

يمكن توضيح ذلك وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب سكيكدة.



المصدر : وثيقة مستخرجة من المركز الجوّاري لولاية سكيكدة

## المبحث الثالث : دراسة تحليلية للملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي على مستوى سكيدة

لقد خصصت هذا المبحث لدراسة كل من الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي بالاستناد الى معطيات ماخوذة من مديرية الضرائب، المركز الجوارى ومركز الضرائب من خلال تقسيمه الى مطلبين .

### المطلب الأول: الملاذات الضريبية في سكيدة

اعتمادا على المعلومات المقدمة من مديرية الضرائب اخذنا مثال عن شركتين x و y

- الشركة x هي شركة اجنبية فرنسية وقعت اتفاق مع شركة سونطراك بغرض صيانة مولدات كهربائية تاريخ توقيع العقد كان 15/01/2017 حيث كان مبلغ الاتفاقية 243 الف أورو وسعر الصرف 159.4319 رقم الاعمال بالدينار 38741951 دينار جزائري

\_رسم على النشاط المهني 776839 الف

\_رسم على القيمة المضافة 7360970

\_اما ضريبية أرباح شركات 1158384 دينار جزائري

\_تاريخ استلام كان 28 جويلية 2020

وهنا انتهت الاتفاقية بنهاية العقد

-الشركة Y مؤسسة اسبانية تمارس نشاط دراسات وقعن اتفاقية مع مدير الاشغال العمومية حيث مبلغ اتفاقية كان 580 دولار

\_سعر الصرف 143.26 دينار جزائري

\_رسم على النشاط المهني 1816661

\_رسم على القيمة المضافة 15787252 دينار

\_ضريبة على اربح الشركات 21603000 دينار

\_انتهت الشراكة بانتهاء العقد

وعليه نستخلص من دراسة الاتفاقيتين وتصريح المسؤولين انه لا يوجد خروج لرؤوس الأموال في سكيكدة نحو الملاذات الضريبية غالبية خروج الأموال تكون بانتهاء عقد العمل او الاتفاقية .

### المطلب الثاني : التحصيل الضريبي في سكيكدة

نظرا لسرية المعلومات وتحفظ المديرية باعتبارها اسرار دولة تم اخذ قيمة التحصيل الضريبي لسنتين 2019/20020

حيث كانت قيمة التحصيل الضريبي في سكيكدة سنة 2019 تقدر ب 17083214800 دج أي 1700مليار سم

اما سنة 2020 فقد كانت قيمة التحصيل الضريبي تقدر ب 14798599673

نلاحظ ان هناك نقص بمعدل %13.67 يعني ان تحصيل الخزينة انخفض

وحسب تصريح المسؤولين يرجع هذا الانخفاض الى جائحة كورونا

## خلاصة الفصل الثاني :

يلعب التحصيل الضريبي دورا أساسيا في اقتصاد الدولة باعتبار الضريبة هي أهم ممول للخرينة العمومية في المقابل نجد ان الملاذات هي خروج رؤوس أموال نحو دول أخرى بحثا عن تحفيزات مغرية ولهذا قمنا بدراسة تطبيقية وميدانية على مستوى كل من مديرية الضرائب والمركز الجوارى ومركز الضرائب للتأكد من مدى تأثير الملاذات الضريبة على التحصيل الضريبي بحيث تبين مدى وجود علاقة عكسية بينهما بحيث يؤثر خروج رؤوس الأموال نحو الملاذ يوتر على التحصيل الضريبي بشكل سلبي .

الختامة

## خاتمة

تناول موضوع الدراسة اثر الملاذات الضريبية على التحصيل الضريبي حالة الجزائر، قمت بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية ، حيث قسمت الجانب النظري الى ثلاث مباحث حيث كان المبحث الأول حول ماهية الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي اما المبحث الثاني فقد تضمن الملاذات والتحصيل الضريبي وفي المبحث الثالث تطرقت الى ادبيات تطبيقية اما الفصل الثاني فقد كان دراسة ميدانية على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية سكيكدة وتم استكمالها في كل من مركز الضرائب والمركز الجوّاري لولاية سكيكدة حيث تم التركيز على اهم الضرائب المحصلة في الجزائر مع دراسة تحليلية لكل من الملاذات الضريبية والتحصيل الضريبي على مستوى كل من سكيكدة والجزائر.

فبعد التطرق الى هذه الدراسة سواء من الجهة النظرية او التطبيقية كان بالإمكان الوصول الى اختبار الفرضيات الموضوعية والاجابة على مشكلة الدراسة ، والتي على أساسها تم استخلاص مجموعة من النتائج والاقتراحات التالية :

### 1. اختبار الفرضيات :

**الفرضية الأولى :** الملاذات تؤدي الى خروج رؤوس الأموال وبالتالي عرقلة سير التحصيل الضريبي تم التأكد منها على أساس ان الملاذات الضريبية هي إقليم ما او دولة ذات تشريعات ضريبية واستثمارية جذابة تجعل المستثمرون يفرون نحوها بسبب التحفيزات المقدمة وعليه سيكون هناك خروج كبير لرؤوس الأموال وبالتالي حدوث اختلالات في عملية التحصيل الضريبي

**الفرضية الثانية :** العلاقة بين الملاذات الضريبية والتحصيل علاقة عكسية تحققت كون التحصيل الضريبي يقل بسبب خروج رؤوس الأموال الوطنية او الأجنبية بحثا على

## خاتمة

امتيازات مهمة والتي تتوفر في الملاذات الضريبية وبالتالي وجود ملاذات ضريبية يؤدي الى خروج رؤوس الأموال وعليه ينخفض التحصيل الضريبي

### 2. النتائج :

- لقد سمحت المعالجة النظرية والتطبيقية لموضوع الدراسة باستخلاص النتائج التالية
- تعد الملاذات الضريبية أماكن لتلقي رؤوس الأموال الهاربة من النظم الضريبية وذلك لأنها توفر الأمان والأرباح والاعفاءات الضريبية لتلك الأموال فضلا عن السرية العالية في التعاملات التجارية
- هناك اثار مباشرة وأخرى غير مباشرة لانتقال رؤوس الأموال نحو الخارج مما يؤثر سلبا على حركة النشاط الاقتصادي والاستثمارات المحلية ويعطل سير التحصيل الضريبي مما يؤدي الى حدوث خلل في الاقتصاد الوطني
- الملاذات الضريبية تعتبر الية لهروب رؤوس الأموال وبالتالي انخفاض التحصيل الضريبي وحصول مشاكل على مستوى الخزينة العمومية كونها تركز على الضريبة المحصلة

### 3. التوصيات :

- ✓ ضرورة التعاون على المستوى الدولي من اجل محاربة سياسات الملاذات الضريبية التي تدعو الى جذب رؤوس الأموال من موطنها الاصلي بحثا عن الأرباح
- ✓ اصلاح النظم الضريبية بما يتلائم مع مصلحة البلد من حيث تشجيع الاستثمارات المحلية وكسب رؤوس الأموال وإعطاء حوافز مادية ومعنوية للمستثمرين
- ✓ تشديد الرقابة والمتابعة القانونية على المعاملات التجارية المشبوهة للمحافظة على روس الأموال وتبادل المعلومات الضريبية والمصرفية على نطاق محلي وعالمي
- ✓ ضرورة اصلاح التشريعات الضريبية وإعادة هيكلة الإدارات الضريبية وخصوصا في البلدان النامية وبذل جهود كبيرة لمواكبة التطورات الحاصلة في هيكل النظم الضريبية على النطاق الدولي .

### 4. افاق الدراسة

لقد حاولت في هذا الموضوع المتمثل في اثر الملاذات الضريبية على التحصيل الضريبي في الجزائر إعطاء نظرة ولو بسيطة حول هذا الموضوع الا ان رغم الجهود المبذولة تبقى هناك جوانب لم يتم التطرق اليها نظرا لشساعة الموضوع وهذا ما يفتح المجال لدراسات أخرى مرتبطة بالموضوع.

# قائمة المراجع

## أولا المراجع باللغة عربية

### ✓ الكتب :

1. سوزي عدلي ناشد , ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية , منشورات الحلبي الحقوقية بيروت 2008 .
2. على زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية طبعة رابعة .
3. علي عبد الفتاح أبو شرار ، الاقتصاد الدولي ، نظريات وسياسات دار المسيرة ، الطبعة الأولى ، 2007.
4. محرزى محمد عباس ، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة ، دار هومة الجزائر ، 2008.
5. مصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة ، مطبوعات الجامعة المفتوحة ، طرابلس .1999.

### ✓ الاطروحات والمذكرات

#### 1. الاطروحات

2. جميل عبد الرحمان صابوني ، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات ، دراسة مقارنة ، أطروحة دكتوراة ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، 2005.
3. سامح خالد عبد الله معالي ، معوقات التحصيل لدى الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب ، أطروحة قدمت لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية في نابلس ، فلسطين 2015.

4. منى غمازي ميلود ,الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية , أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة , كلية الحقوق والعلوم السياسية , جامعة أبو بكر بلقايد ,

## 2. المذكرات

1. احمد بلحاج واخرون ، مذكرة التحصيل الضريبي في الجزائر ، المدرسة العليا للتجارة ، 2002.
2. اغيث مسيكة وحميدوش ثنية ، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، تخصص قانون عام ، إدارة اعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة عبد الرحمان ميرة ، بجاية ، الجزائر 2015
3. اولعربي جمال ، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، تخصص القانون الدولي للأعمال ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة مولود معمري \_ تيزي وزو\_ ، الجزائر ، 2013 .
4. التوازن بين سلطات الإدارة الضريبة و ضمانات المكلفين ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا بجامعة النجاح الوطنية في نابلس ، فلسطين .
5. داودي محمد الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص المالية العامة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان الجزائر 2006 .
6. رجاشة عبد المجيد ، تقييم الإصلاح الجبائي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، تخصص تسيير المؤسسات ، جامعة فرحات عباس \_ سطيف\_1 ، الجزائر ، 2019،
7. رحمة نابتي ، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي \_ دراسة

8. مقارنة \_ ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص إدارة

مالية ، جامعة قسنطينة 2 ، الجزائر ، 2014 .

9. السياسية ، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان .

10. وكواك عبد السلام ، فعالية النظام الضريبي في الجزائر ,دراسة حالة بقباضة قمار ولاية

الوادي ، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في علوم التجارة ، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبة وجباية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ،

ورقلة ، 2012 .

#### ✓ المجالات

1. اسراء كاطع فياض ، اسراء عبد فرحان ، رشا خالد شهاب ، الملاذات الضريبية الامنة ( التوزيع

الجغرافية ، والاثار الاقتصادية ) مجلة الإدارة والاقتصاد 125 العدد أيلول .

2. جاد خليفة ، الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني ، مجلة بحوث اقتصادية عربية العدد 52

سنة 2010 .

3. جميل الصابوني القانون المالي ; القانون المالي الملاذات الضريبية ، الموسوعة العربية ، المجلد

الرابع الرفاع \_ الضمان المصرفي سوريا .

4. زهرة حبو مجلة جامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد.

5. سعادة فاطمة .مسعودي خيرة الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري دراسة تاريخية ،

مجلة العلوم الإسلامية.

6. ظلافي ريمة وبلخيري محمد سعد الدين , الجنات الضريبية ودورها في التهرب الضريبي الدولي حالة الايرلندية المزدوجة الساندويتش الهولوندي لشركة غوغل , مجلة اقتصاد المال والاعمال المجلد الرابع ,العدد الاول , افريل 2020.
7. عبد الحميد مكاوي , اسامة ديبان , سلمى حسين , من وراء حجاب استثمارات البنك الدولي بين السرية المالية ووعود التنمية حالة مؤسسة التمويل الدولية في مصر وحدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية المبادرة المصرية للحقوق الشخصية مصر القاهرة الطبعة الاولى , افريل 32 ص 2018
8. المدفر الأشقر , الانعكاسات السلبية لوجود الجنات الضريبية وسبل الحد منها, مجلة القانون والاعمال الدولية جامعة الحسن الأول 15 افريل 2015.
9. نيكولاس شكسون التصدي; للملاذات الضريبية , مجلة التمويل والتنمية سبتمبر 2019

#### ✓ مراجع انترنت

1. محمد الفاتح عثمانى خارطة الطريق , جريدة اخبار الوطن الجزائر , 13 ماي 2016

<https://WWW.ELKHABER.COM>

2. نواره باشوش , عمليات ثلاثية لتحويل الملايير الى الجنات الضريبية <https://WWW.echoroukonline.com> تاريخ الاطلاع 20/05/2021 على ساعة

22 :48