

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

فاتورة الغش الجبائي
حالة الجزائر 2004-2014

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية
تخصص: نقود ، مالية و بنوك

إشراف الدكتور:
رزيق كمال

إعداد الطالب:
يوسف عاشور

السنة الجامعية: 2013/2014

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

فاتورة الغش الجبائي
حالة الجزائر 2004-2014

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية
تخصص: نقود ، مالية و بنوك

إعداد الطالب :

يوسف عاشور

أمام اللجنة المشكلة من :

رئيسا	جامعة البليدة 2	استاذ التعليم العالي	أ.د . ناصر مراد
مشرفا و مقرا	جامعة البليدة 2	استاذ التعليم العالي	أ.د. رزيق كمال
عضوا مناقشا	جامعة بومرداس	استاذ التعليم العالي	أ.د. بوزيدة حميد
عضوا مناقشا	جامعة البليدة 2	استاذ محاضر أ	د. مسعداوي يوسف
عضوا مناقشا	م ع إ الاقتصاد التطبيقي	استاذ محاضر أ	د. حراش ابراهيم
عضوا مناقشا	جامعة المدية	استاذ محاضر أ	د. غريبي أحمد

السنة الجامعية: 2014/2013

الإهداء

إلى روح والدي .
إلى أمي الكريمة أطل الله في عمرها.
إلى زوجتي الكريمة وأبنائي، محمد عماد الدين، محمد عصام،
لينا، سيرين.
إلى كل إخوتي وأخواتي، وأخص بالذكر ميسوم.
إلى جميع الأهل والأحباب.
إلى جميع هؤلاء أهدي هذا العمل.

شكرو تقدير

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم :
﴿ من لم يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل ﴾

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل، لا يسعني إلا أن أتقدم
بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور كمال رزيق لقبوله
الإشراف على هذا العمل، والذي لم يبخل علي بارشاداته،
وتوجيهاته، مما سمح لي في النهاية الوصول إلى إنجاز هذا العمل،
فأنا بذلك مدينا له بفضل لا ينسى، وجزاه الله عني كل خير.
كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل أعضاء لجنة المناقشة
لقبولهم وموافقتهم على مناقشة هذا العمل، وإلى كل من ساعدني من
قريب أو بعيد.

عاشور

الملخص :

تعالج هذه الأطروحة فاتورة الغش الجبائي في الجزائر والمستويات التي بلغها في ظل الآليات المنتهجة لاسيما منها الرقابية، مع عرض بعض الإقتراحات والتي نرى أنها ضرورية للتقليص من حداثها على ميزانية الدولة خلال عشرة سنوات.

في هذا المنوال نقوم بتحليل ظاهرة الغش الجبائي من خلال تقديم مفهومه، نماذجه وأنواعه وتمييزه عن الظواهر الضريبية الأخرى، كالتهرب الضريبي المشروع لغرض رفع اللبس الذي قد يطرأ بمناسبة تناولهما، وفي غضون التحديات الاقتصادية العالمية تم تناول آليات الغش الجبائي للشركات الدولية وكذا الغش الممارس من خلال معاملات التجارة الإلكترونية.

غير أن عملية تشخيص الظاهرة ، تم التطرق لها من خلال تقديم المؤشرات الدالة على الغش ثم الأسباب المؤدية لها والآثار الناتجة عنها، أما آليات المعالجة تم تناولها بعد قياسها بالأدوات المباشرة وغير المباشرة .

و في الأخير، ولغرض التقليص من آثار الظاهرة، قمنا بعرض الآليات المستعملة من طرف الإدارة الجبائية والمتمثلة في أدوات البحث والتحري عن المعلومة الجبائية وآليات الرقابة الجبائية الداخلية والمراجعة الخارجية، والنتائج المتعلقة بواقع الغش الجبائي في الجزائر لمدة عشرة سنوات بعد قياس حجمه بالنسبة للمجتمع الجبائي ومقارنته مع الإيرادات الجبائية الظاهرة في ميزانية الدولة .

الكلمات المفتاح : الغش الجبائي، التهرب الضريبي، آليات المراجعة الجبائية، الإدارة الجبائية، الرقابة الجبائية الداخلية، المراجعة الخارجية، المعلومة الجبائية، المجتمع الجبائي.

فهرس المحتويات

ص	المحتويات
1	الإهداء
2	شكر وتقدير
3	الملخص
4	فهرس المحتويات
8	قائمة الجداول
10	قائمة الأشكال
11	قائمة الرموز والمصطلحات
12	مقدمة
27	الفصل الأول: دراسة تحليلية لمفهوم الغش الجبائي
28	تمهيد
29	المبحث الأول : ماهية الغش الجبائي
29	المطلب الأول: مفهوم الغش الجبائي
35	المطلب الثاني: أشكال و أنواع الغش الجبائي
40	المطلب الثالث: الغش الجبائي والظواهر الضريبية المماثلة
46	المطلب الرابع: الغش الجبائي من وجهة نظر إسلامية (التهرب من دفع الزكاة)
53	المبحث الثاني: التهرب الضريبي المشروع
53	المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي المشروع
55	المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي المشروع
60	المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي المشروع
62	المبحث الثالث: الغش الجبائي والتحديات الإقتصادية العالمية

63	المطلب الاول: مفهوم الغش الجبائي الدولي
69	المطلب الثاني: الغش الجبائي بآلية الجناات الضريبية
72	المطلب الثالث: الغش الجبائي باستغلال آلية التسعير التحويلي
79	المطلب الرابع : الغش الجبائي بآلية المنشأة الثابتة
85	المبحث الرابع: الغش الجبائي من خلال التجارة الالكترونية
85	المطلب الاول : مفهوم التجارة الإلكترونية
87	المطلب الثاني: المعاملة الجبائية للتجارة الإلكترونية
93	المطلب الثالث: التحديات التي تواجه فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية
96	خلاصة الفصل
97	الفصل الثاني: الطرق المتبعة لتشخيص ومعالجة الغش الجبائي
98	تمهيد
99	المبحث الأول: آليات تشخيص ظاهرة الغش الجبائي
99	المطلب الأول: الإقتصاد الموازي
111	المطلب الثاني: العجز الموازي
118	المطلب الثالث: فعالية السياسة المالية
122	المطلب الرابع: الفساد المالي
132	المبحث الثاني : الأسباب المؤدية لظاهرة للغش الجبائي
133	المطلب الاول: الأسباب التشريعية
137	المطلب الثاني: الأسباب الإدارية
140	المطلب الثالث: الأسباب الاقتصادية
141	المطلب الرابع: الأسباب النفسية
147	المبحث الثالث: الآثار المحتملة للغش الجبائي
147	المطلب الأول: الآثار المالية للغش الجبائي

149	المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للغش الجبائي
152	المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية والسياسية
153	المبحث الرابع: الآليات المتبعة لمعالجة الغش الجبائي
153	المطلب الأول: أدوات قياس الغش الجبائي
157	المطلب الثاني: طرق معالجة الغش الجبائي المحلي
163	المطلب الثالث: طرق معالجة الغش الجبائي الدولي
168	خلاصة الفصل
169	الفصل الثالث: الآليات المستعملة للتقليص من فاتورة الغش الجبائي في الجزائر
170	تمهيد
171	المبحث الأول: عصرنة الإدارة الجبائية
171	المطلب الأول: هيكلية الإدارة الجبائية و تطوير أحكام التشريع
176	المطلب الثاني: تطوير وضعية المستخدمين
181	المطلب الثالث: التحكم في دوران المعلومة الجبائية
187	المطلب الرابع: العقوبات و الغرامات الجبائية
191	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية الداخلية
192	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية الداخلية
196	المطلب الثاني: سير عملية الرقابة الجبائية الداخلية
201	المطلب الثالث : فعالية الرقابة الجبائية الداخلية
206	المبحث الثالث: المراجعة الجبائية الخارجية
206	المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة
216	المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE)
223	المطلب الثالث: الرقابة المصوبة للمحاسبة (VP)
236	خلاصة الفصل

237	الفصل الرابع: واقع الغش الجبائي في الجزائر
238	تمهيد
239	المبحث الأول: تحليل هيكل الإيرادات العامة في الجزائر
239	المطلب الأول: تصنيف الإيرادات العامة في الجزائر
242	المطلب الثاني: مكونات الإيرادات العامة في ميزانية الجزائر
248	المطلب الثالث : تطور الإيرادات العامة في الجزائر
251	المبحث الثاني : الغش الجبائي من خلال آلية الرقابة الداخلية.....
251	المطلب الأول: تطور نتائج الرقابة الداخلية.....
259	المطلب الثاني : الغش الجبائي من خلال الرقابة على الوثائق.....
261	المطلب الثالث: الغش الجبائي للمجتمع الجبائي من خلال آلية الرقابة على الوثائق.....
267	المبحث الثالث : الغش الجبائي من خلال آلية الرقابة الخارجية
268	المطلب الأول : الغش الجبائي من خلال آلية التحقيق في المحاسبة.....
281	المطلب الثاني: الغش الجبائي من خلال آلية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.....
291	المطلب الثالث : الغش الجبائي من خلال آلية الرقابة المصوبة
302	خلاصة الفصل
304	الخاتمة
312	قائمة المراجع
325	الملخص باللغة الأجنبية.....

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أوجه التشابه والاختلاف بين الغش الجبائي والتجنب الضريبي	41
02	أوجه الاختلاف بين الإقتصاد الرسمي والإقتصاد الموازي	102
03	رصيد الموازنة العامة في الجزائر	112
04	تطور الموارد البشرية حسب مستوى التأهيل (2004-2011).	177
05	وضعية الموارد البشرية في المديرية العامة للضرائب في 2011/12/31	178
06	تصنيف أعوان إدارة الضرائب حسب المستوى العلمي (2004-2011)	179
07	وضعية الموارد البشرية حسب السن والجنس (سنة 2011)	180
08	العقوبات المترتبة عن الغش الجبائي	189
09	التوزيع العددي لمستخدمين الضرائب في المفتشيات	193
10	مؤشرات التسيير الخاصة بالوعاء	202
11	مؤشرات التسيير الخاصة بالتحصيل	205
12	الإجراءات المتبعة في التحقيق (التحقيق المحاسبي، التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية)	218
13	حساب ميزانية الخزينة الخاصة	222
14	موقع الجباية العادية من الإيرادات العامة	248
15	الإيرادات العامة للدولة	249
16	متوسط الحقوق المستخرجة للملف الواحد	252
17	نسبة نمو الملفات المراقبة وكذا الحقوق الناتجة عنها	255
18	عدد الملفات المراقبة في المديرية العامة للضرائب - فرنسا -	257
19	النسبة بين الحقوق المستخرجة والإيرادات الجبائية	259
20	الغش الجبائي للملف الواحد بآلية الرقابة على الوثائق	261
21	تطور المجتمع الجبائي خلال الفترة 2003 - 2012	262
22	الغش الجبائي للمجتمع الجبائي بآلية الرقابة على الوثائق	264

23	النسبة بين الغش الجبائي للمجتمع الجبائي إلى الإيرادات الجبائية	267
24	عدد القضايا المبرمجة لآلية التحقيق المحاسبي	268
25	عدد القضايا المبرمجة إلى المجتمع الجبائي	270
26	عدد القضايا المراقبة بالتحقيق المحاسبي لبعض الدول	272
27	تطور عدد المحققين	273
28	عدد القضايا والحقوق المستخرجة بآلية التحقيق المحاسبي	274
29	تصنيف القضايا حسب الترتيب التنازلي للحقوق المستخرجة	275
30	الغش الجبائي للملف الواحد من خلال آلية التحقيق المحاسبي	277
31	الغش الجبائي للمجتمع الجبائي بآلية التحقيق المحاسبي	278
32	النسبة بين الغش الجبائي للمجتمع الجبائي والإيرادات الجبائية	279
33	تطور نتائج التقويمات	282
34	الأعوان المكلفين بالتقويم إلى عدد الأعوان المكلفين بالتحقيق	283
35	الحقوق المستخرجة من مادة التسجيل والطابع إلى الإيرادات الجبائية	284
36	تطور عدد قضايا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	286
37	مقارنة بين عدد القضايا المباشرة في كل من الجزائر وفرنسا	288
38	الحقوق المستخرجة بالتحقيق المعمق في المديرية العامة للمالية العمومية بفرنسا	288
39	الغش الجبائي بآلية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	289
40	الحقوق المستخرجة بالتحقيق المعمق إلى الإيرادات الجبائية	290
41	تطور عدد القضايا المبرمجة لآلية الرقابة المصوبة	292
42	تطور عدد القضايا المبرمجة للمراجعة الخارجية	293
43	الغش الجبائي من خلال آلية الرقابة المصوبة	295
44	الغش الجبائي بالمبالغ من خلال آلية المراجعة الخارجية	296
45	الغش الجبائي من خلال آلية المراجعة الخارجية بالنسب	298

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	حلقة تأثيرات الإقتصاد الموازي	111
02	منحنى لافر	144
03	المخطط العام للرقابة على الوثائق	196
04	المخطط العام لنتائج التحقيق - حالة رفض المحاسبة-	213
05	المخطط العام لنتائج التحقيق - حالة قبول المحاسبة-	214
06	التحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية	219
07	المخطط العام لنتائج الرقابة المصوبة - حالة رفض المحاسبة	230
08	المخطط العام لنتائج الرقابة المصوبة - حالة قبول المحاسبة -	231
09	الحقوق المستخرجة و الملفات المحقق فيها	253
10	عدد القضايا المراقبة و الحقوق المستخرجة بآلية الرقابة على الوثائق	256
11	الإيرادات الجبائية والحقوق المستخرجة	260
12	تطور المجتمع الجبائي	263
13	عدد القضايا المراقبة بآلية الرقابة على الوثائق إلى المجتمع الجبائي	265
14	الغش الجبائي بآلية الرقابة على الوثائق إلى الإيرادات الجبائية	266
15	تطور عدد القضايا المبرمجة لآلية التحقيق المحاسبي	269
16	عدد الملفات المراقبة بالتحقيق المحاسبي إلى المجتمع الجبائي	271
17	الحقوق المستخرجة بآلية التحقيق المحاسبي	272
18	الغش الجبائي للمجتمع الجبائي والإيرادات الجبائية	280
19	تطور عدد الملفات المراقبة	287
20	الغش الجبائي الى الإيرادات الجبائية	291
21	عدد القضايا الخاضعة للمراجعة الخارجية	293
22	الحقوق المستخرجة بالمراجعة الخارجية للملف الواحد	297

قائمة الرموز والمصطلحات المستخدمة في البحث

الرمز	المعنى
CSP	الرقابة على الوثائق
VP	الرقابة المصوبة
VC	المراجعة المحاسبية
VASFE	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
DGE	مديرية كبريات المؤسسات
CPI	مركز جوارى للضرائب
CDI	مركز الضرائب
CEV	إعادة تقييم الممتلكات
PF	المجتمع الجبائي
ANDI	الوكالة الوطنية لدعم وتطوير الاستثمار
CID	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
CPF	قانون الإجراءات الجبائية
IFU	الضريبة الوحيدة الجزافية
OCDE	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
PIB	الناتج الداخلي الخام

مقدمة

مقدمة

أدركت الدول أن التدخل في الحياة الاقتصادية ضرورة بالغة الأهمية، ذلك عن طريق رسم سياسة اقتصادية - بأشكالها المختلفة - رشيدة، تهدف إلى تحقيق التوازن عند مستوى العمالة الكاملة غير المصحوبة بارتفاع المستوى العام للأسعار .

غير أن التغيرات التي عرفها الاقتصاد العالمي، والانفتاح الذي شاهده الدول النامية، أدى إلى العمل على مسايرتها من خلال السعي لتحقيق تنمية اقتصادية دائمة بالاعتماد على كل الآليات المتوفرة لها لغرض توجيه الواقع الاقتصادي، ومن أهم الآليات المتاحة للسلطات المالية، السياسة الجبائية التي تعني فن اقتطاع الضرائب وبأحسن الصيغ وتعني كذلك مجموعة الاختيارات المتعلقة بمجموعة من الأهداف، ومجموعة الوسائل المعتمدة لتحقيق هذه الأهداف وتحسين وضع معين أو تغييره.

بصورة عامة إن آلية السياسة الجبائية المتبعة تخضع لشروط وقرارات ودوافع صادرة عن السلطة المالية، وتهدف إلى البحث في الطبيعة الجبائية وتحليل أوجه النشاط المالي وإنعكاساته على قطاعات الاقتصاد الوطني، وإلى تحديد وتحصيل حجم الإيرادات اللازمة لتغطية إحتياجات الاقتصاد الوطني وتكييف هذه المصادر لتحديد الخطط الاقتصادية من جهة وإلى تحقيق العدالة الاجتماعية بتوزيع الأعباء والإستفادة من جميع الخدمات على السواء من جهة أخرى.

تحقيقا لذلك لجأت جل الدول للإصلاحات الجبائية المناسبة، والتي تساعد على تحقيق الأهداف المرجوة منها، آخذة بعين الإعتبار إفرزات العولمة التي تهدف إلى فرض نموذج غربي بكل أبعاده على دول العالم، والتي نتج عنها شركات دولية (كيانات) تمارس أنشطتها في مجالها الإقليمي

وهدفها تحقيق أكبر ربح ممكن، الأمر الذي أدى إلى تعارض هدفها وهدف المصالح العامة للدول المستقبلية.

إن هذه الإصلاحات المنتهجة من طرف الدول والمعتمدة على زيادة حجم الإيرادات الجبائية، قوبلت بظواهر سلبية من أهمها ظاهرة الغش الجبائي التي تعني التخلص من الضريبة أو تخفيض أوعيتها وبالطرق غير القانونية، مما نتج عنه تأثيرات على الأداء الاقتصادي العام في الدول والتي ألغت الآثار الإيجابية للسياسة المالية، واستدعى إتخاذ الإجراءات المناسبة وبالتالي إختيار الأنظمة الجبائية الملائمة قصد مواجهة ذلك.

والجزائر كباقي الدول السائرة في طريق النمو سطرت واعتمدت منذ نهاية الثمانينات سياسة إصلاحية جبائية عميقة على المستوى التشريعي والإداري كان الهدف منها على الخصوص :

- تعزيز مصداقية النظام الضريبي من خلال العمل على استقراره.
- زيادة المردودية المالية عن طريق توسيع الأوعية الضريبية وتعديل الأسعار الضريبية.
- تقليص فاتورة الغش الجبائي .

هذه الأخيرة من الصعب التحكم فيها لإرتباطها القوي بالعوامل التالية:

- الإرتباط الشديد والملحوظ بين الغش الجبائي وبين اتساع الإقتصاد الموازي، وهو الإقتصاد الذي يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية التي كانت لتخضع للضريبة اذا ما أبلغت بها الإدارة الجبائية سواء كانت هذه الأنشطة مشروعة - النشاطات المسموح بممارستها قانونا- أو غير المشروعة - النشاطات التي لا يسمح القانون بممارستها-.
- الإرتباط والأثر السلبي الناتج عن الغش الجبائي كونه يقلل من فاعلية السياسة المالية المتبعة من طرف الحكومات.

- الإرتباط بينه وبين تفاقم العجز في الميزانية العامة للدولة.

• الإرتباط بينه وبين تفشي ظاهرة الفساد المالي الذي يؤدي الى إرتفاع تكلفة السلع والخدمات.

ومن جهة أخرى للتملص وعدم الإستجابة المتعمدة من طرف المكلفين بالضريبة، ذلك رغم الوسائل المستعملة والتي الهدف منها التقليل من حدتها تفاديا للآثار السلبية على حجم الإيرادات العامة للدولة.

لدراسة هذا الموضوع من جوانبه المختلفة قمنا بصياغة الإشكالية التالية :

هل قلصت الجزائر من فاتورة الغش الجبائي في ظل الآليات المستعملة؟

لتحليل هذه الإشكالية ودراستها بطريقة معمقة قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما مفهوم الغش الجبائي وماهي علاقته بالظواهر الضريبية الأخرى ؟
- كيف يمكن تشخيص الغش الجبائي وماهي الآليات المنتهجة لمعالجته ؟
- لظاهرة الغش الجبائي آثار سلبية ، فماهي الآليات والهياكل المستعملة للتخفيف من ذلك؟
- ما هو موقع الغش الجبائي من الإيرادات العامة في الجزائر؟

1- فرضيات البحث :

تتمثل الفرضيات التي نسعى إلى اختبار صحتها فيما يلي :

-الغش الجبائي عبارة عن ضياع حصيله ضريبية من الإيرادات العامة للدولة، ويتم عن طريق الخرق المباشر للنصوص القانونية إما عمدا من المكلف بالضريبة أو عن غير عمد، وذلك بأساليب متعددة ومختلفة .

- يتم تشخيص الغش الجبائي من خلال المؤشرات الدالة عليه، لاسيما منها اتساع رقعة الإقتصاد الموازي، العجز الموازي المزمّن، وعدم فاعلية السياسة المالية، وتفشي ظاهرة الفساد المالي، ويمكن حصر أسبابه وآثاره بضبط وإتباع الآليات العلاجية المناسبة للتقليص من حدته.
- الآليات المنتهجة للتقليص من فاتورة الغش الجبائي في الجزائر تتمثل في العمل على عصرنة الإدارة الجبائية، وكذا الرقابة الجبائية الداخلية والمراجعة الجبائية الخارجية، وهي آليات غير كافية للتقليص من الظاهرة بالنظر الى واقع الغش الجبائي.
- الغش الجبائي له تأثير عميق في الإيرادات العامة في الجزائر، ويتم تحديده بعد قياس فاتورته.

2-أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث :

- رفع اللبس الذي يقع عند التطرق إلى الغش الجبائي كظاهرة والتأكيد على احتوائه داخل ظاهرة التهرب الضريبي.
- إدراج البعد الدولي في دراسة ظاهرة الغش الجبائي من خلال التطرق للآليات الخاصة به.
- تشخيص ظاهرة الغش الجبائي وحصر المؤشرات والمظاهر العامة التي تمكن الدولة من التعرف عليه.
- محاولة تحديد حجم الغش الجبائي بالنسب وكذا الآليات المتبعة في الجزائر للحد من خطورته.

3-أهداف البحث:

وتتمثل فيما يلي:

- ضبط المفاهيم المتعلقة بالغش الجبائي وتعريف التهرب الضريبي من خلال وجهات النظر المختلفة للدول.

- إظهار حجم الغش الجبائي وكذا مدى خطورته على الإقتصاد الوطني.
- حصر الميكانزمات التي يعتمد عليها النظام الجبائي الجزائري للتقليص من حدة الغش الجبائي.

4- دوافع اختيار البحث:

- توجد عدة دوافع جعلتنا نختار هذا البحث نذكر منها :
- المكانة المهمة التي يحتلها الغش الجبائي في الدراسات ذات العلاقة بالضرائب.
- بروز إحصائيات جديدة توحى بوجود غش جبائي للشركات الدولية والتي ظهرت نتيجة سعي الدولة الجزائرية إلى تجسيد الإنفتاح الإقتصادي خاصة في الفترة الأخيرة.
- الرغبة في معالجة هذا الموضوع بالنظر للممارسة العملية لمهنة الرقابة الجبائية، ومن ثم تقديم الصور الموضوعية لمعالجة هذه الظاهرة في الجزائر.

5- محددات البحث:

- قصد تحليل ومعالجة الإشكالية المقترحة تم الالتزام بمايلي :
- دراسة الغش الجبائي في الجزائر على وجه الخصوص.
- زمنيا تم الاعتماد في الدراسة على البيانات المتعلقة بالفترة ما بين 2003-2012، بدل الفترة من 2004 الى 2014، وفي أجزاء أخرى من البحث تم الاعتماد على المعطيات الخاصة بأربعة أو خمسة سنوات فقط، وهذا لصعوبة الحصول على جل الإحصائيات المتعلقة بالمرحلة من 2004 الى 2014.
- مكانيا تمت دراسة حالة الجزائر باعتبارها الدولة التي ننتمي إليها.

6-معوقات الدراسة

فيما يتعلق بالصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة فهي تتمثل في صعوبة الحصول على البيانات الاحصائيات المتعلقة بفترة الدراسة وخاصة الحديثة منها. إضافة إلى عدم تجاوب أعوان مصلحة المستخدمين بالمديرية العامة للضرائب معنا وامتناعهم عن تقديم معلومات تفيد الدراسة.

7-منهجية البحث :

للإجابة على إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات المقدمة اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي في بداية البحث، وذلك قصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع وتمحيص الأفكار التي تخدمه وتحليلها ودراستها، وقد حاولنا التركيز على استعمال المنهج التحليلي بمناسبة تطرقنا إلى واقع الغش الجبائي من خلال قياسه وذلك بالإعتماد على التشريع الجبائي.

8-أدوات البحث:

اعتمدنا في هذه الدراسة على الأدوات التالية:

- المسح المكتبي: يتمثل في الإطلاع والإستعمال للمراجع ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بالجباية والمالية العامة وغيرهما.
- البحث الالكتروني : حيث استعنا بالمراجع الإلكترونية التي تطرقت إلى موضوع البحث.
- الممارسة العملية: وذلك من خلال ممارسة مهنة الرقابة الجبائية لفترة طويلة، وكذا الإطلاع على القوانين المتعلقة بالموضوع .

9-الدراسات السابقة للبحث:

من خلال المسح المكتبي الذي قمنا به وجدنا عددا من الدراسات التي تطرقت إلى موضوع الغش والتهرب الضريبي ولعل أقربها من بحثنا هذا نجد:

1- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية (دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995)، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 1995، وقد دارت إشكاليته حول مدى إمكانية أن تكون الضريبة أداة تمويل فعالة، مع أخذ النظام الضريبي الجزائري نموذجا، حيث تعتبر هذه الدراسة الأولى من نوعها في الجزائر والتي تتعرض لدراسة النظام الجبائي بعد إصلاحات 1991 ذلك من خلال تقديم تحليل وتقييم النظام وكذا فعالية الضريبة كأداة لتمويل الإقتصاد. أما الهدف من الدراسة فيتجلى في إبراز موقع الضريبة في الهيكل التمويلي العام للاقتصاد الجزائري، ومدى تأثير الاختيارات الاقتصادية العامة على فعالية أداء الضريبة، وكذا اظهار مدى أهمية الإصلاح الضريبي المعتمد على ثقافة، وخصوصية المجتمع الجبائي. وخلص البحث الى من جهة انه لا معنى لسياسة التحريض الضريبي ما لم ترافقه عوامل أخرى كالإستقرار الإقتصادي والسياسي، وموقف الحكومة من الإستثمارات الأجنبية والضمانات المقدمة لها. ومن جهة أخرى تم التوصل إلى أن الإصلاح الضريبي مرهون بنجاح السياسة الضريبية في الجزائر المعتمدة على مدى قدرة الدولة في التخلي عن النفقات الجبائية .

2- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، سنة 2002، وقد دارت إشكاليته حول إمكانية تحقيق فعالية النظام الضريبي، إنطلاقا من معالجة دور الضريبة في ظل الدور المتغير للدولة، وتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وإظهار خطورتها على تنظيم الاقتصاد الوطني، واعتبرت أن اتساع رقعة الإقتصاد الموازي تؤدي لا محالة إلى استمرار، وزيادة حجم التهرب الضريبي، وإلى تحليل واقع التهرب الضريبي في الجزائر بعد الإصلاحات. وخلص البحث إلى أن التهرب الضريبي في الجزائر هو نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، وأن فعالية هذا

النظام تكون بتبسيطه، تخفيف العبء الضريبي من خلال عدم المغالات في المعدلات الضريبية، والإعتماد على الأعوان الذين يتمتعون بالكفاءة من أجل تسهيل الإجراءات الضريبية، وكسب ثقة المكلفين بالضريبة.

3- بوزيدة حميد، **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الإقتصادي في الفترة 1992-2004**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، سنة 2006، دارت إشكاليته حول التحديات التي تواجه النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاح الإقتصادي، وتعرض البحث لنسيج النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الإقتصادية، مع إبراز دور الضريبة باعتبارها أداة للسياسة الاقتصادية، ثم دراسة واقع النظام الضريبي الجزائري من خلال تحليل محدداته للفترة (1992-2004)، بالإضافة إلى هذا فانها أظهرت التحديات التي تواجه النظام الضريبي، كمطالبات التنمية المحلية، العولمة، التجارة الإلكترونية، حماية البيئة من الانبعاثات الخطيرة والملوثة، وإلى كل ما تتطلبه التكتلات الإقتصادية من البحث في أدوات مساعدة لها كالتنسيق الضريبي.

4- ناصر شارفي، **التهرب الضريبي أثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، سنة 2011، وقد دارت اشكاليته حول المقصود من ظاهرة التهرب الضريبي وآثاره وسبل مكافحته وذلك من بداية التسعينات إلى سنة 2010، وتعرض البحث الى الإطار النظري لقواعد ومبادئ النظام الضريبي والضريبة، ذلك لتحديد معالم ومتغيرات بناء النظام الضريبي وتكييفه مع المتغيرات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، وتحديد الأبعاد الإستراتيجية للتهرب والغش الجبائي للتقليص من آثارها والكشف عن سلوكات مستعملي الغش الجبائي .

كما تطرق البحث الى ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، الظواهر المرتبطة به، ذلك لغرض تجنب الوقوع في الإزدواج الضريبي، بالإضافة الى تحديد اللآليات والوسائل والجهود المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي.

5- محمد شريف عينوش، الجباية وسيلة للتنمية الاقتصادية(مقارنة إقتصادية للإصلاح الضريبي في الدول النامية، حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه دولة، معهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر سنة 1991، وقد دارت إشكاليته حول مساهمة الجباية في تحقيق التنمية الاقتصادية مع عرض تحليل بنية النظام الجبائي الجزائري، ومناقشة فكرة الجباية في بعدها الاقتصادي والإجتماعي، وتقييم مزايا النظام الجبائي خلال الفترة ما قبل الإصلاحات، وخلص البحث إلى أن البنية الجبائية لمعظم الدول النامية تتميز بالتعقيد، اللامرونة، اللاعدالة وعدم الفاعلية، الأمر الذي يصعب إدارتها، وتحديد أوعيتها بدقة. مما يستدعي القيام إصلاح جبائي والبحث عن توسيع الأوعية الجبائية، مقابل تخفيض معدلات الإاقتطاع، واستغلال كل الطاقات الجبائية عن طريق البحث عن الأوعية، وتشجيع الأدوات الجبائية الجديدة، والحث على النشاطات الإنتاجية.

6- حراق مصباح، تكيف النظام الجبائي الجزائري مع السياسات الإقتصادية الجديدة في ضوء موجات التحول الداخلية والخارجية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، سنة 2010، وقد دارت إشكاليته حول تكيف النظام الضريبي الجزائري مع السياسات الإقتصادية الجديدة على ضوء موجات التحول الداخلية والخارجية

7- محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، سنة 2005، وقد دارت إشكاليته حول إمكانية مساهمة التنسيق الضريبي في تجسيد تكامل اقتصادي مغاربي، وتعرض البحث

لدراسة مقارنة بين الأنظمة الضريبية لدول المغرب العربي، والإتفاقات الجبائية التي تربط بينهم في إطار اتفاقية اتحاد المغرب العربي.

8- خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، سنة 2008، وقد دارت اشكاليته حول ماهية وضع ومستويات الغش الجبائي في الجزائر خلال الفترة 1991-2002 وكذا مدى فعالية الأدوات التي تحوزها السلطة الجبائية (المراقبة الجبائية ونظام المعلومات الجبائي) للحد من نمو الظاهرة في ظل الإصلاحات الضريبية المتتالية، بحيث تعرض البحث الى تحليل ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر بعد اصلاحات 1991 وما تبعها من تعديلات و كذا المستويات التي بلغت من خلال تقديم الأسباب المساهمة في نمو الظاهرة والخاصة بالمجتمع وبالاقتصاد الجزائري، والإطار القانوني للغش الجبائي وآليات القمع المسموح بها للسلطة الجبائية (المراقبة الجبائية ونظام المعلومات الجبائي)، كما قام البحث بطرح النقائص والحلول التي من الممكن الإستعانة بها قصد زيادة الفاعلية في مواجهة الظاهرة .

9- حسينة بن فارس، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبلدية، 2007.

حيث تناول البحث إشكالية واقع ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر والإجراءات الكفيلة لمكافحتها، وتعرضت من خلالها إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بالتطرق إلى أنواعه، وأسبابه وآثاره وطرق قياسه، ومن ثم آليات مكافحة التهرب الضريبي المحلي والدولي المعتمدة خاصة على الرقابة الجبائية، وفي الأخير تم عرض الإصلاحات المتعلقة بالنظام الضريبي، وخلص البحث إلى أن ظاهرة التهرب الضريبي تحدث نتيجة تفاعل جملة من الأسباب

وتستعين في ذلك بتأثرات العولمة ونتائجها. أما مكافته تستوجب إصلاحات مهمة على مستوى الدولة وعلى تعاون دولي في ذلك.

10- فلاح محمد، **الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية** (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 1998 .

حيث قام الباحث بدراسة إشكالية أهمية تأثير ظاهرة الغش الجبائي على دور التنمية الاقتصادية وذلك من خلال التطرق إلى إظهار دور الجباية في التنمية الاقتصادية، ثم اختص ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر بالدراسة ومن ثم حاول عرض كيفية المكافحة والوقاية من تلك الظاهرة.

وقد خلص إلى التأكيد على أهمية التصدي لظاهرة الغش الجبائي لآثارها السلبية عن طريق الأساليب المناسبة والتي منها استغلال الإعلام الآلي في عمليات الرقابة والتقدير عن طريق النموذج الجبائي.

11- دوة محمد، **فعالية النظام الجبائي من خلال التكلفة الجبائية** (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لجامعة البليدة، سنة 2007، وقد دارت إشكاليته حول المساهمة في تفعيل النظام الجبائي الجزائري من خلال تخفيض التكاليف التي ينفقها وخلصت تخفيض التكلفة الجبائية يؤدي الى زيادة فاعلية النظام الجبائي، وأن العولمة والتطور التكنولوجي ولدت تعقيدات تمثلت أساسا في تحدي النمل الأبيض الضريبي، وأنه بالإمكان الحكم على الفاعلية انطلاقا من مقارنة تغطية نفقات الإدارة الجبائية للايرادات المحصلة .

12- عيسى سماعيل، **القانون الجبائي الدولي**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة البليدة، سنة 2004، وقد دارت إشكاليته حول الكيفية التي من خلالها يساهم

القانون الجبائي الدولي في علاج المشاكل الجبائية المطروحة على الساحة الدولية في ظل العولمة، تعرض البحث المفهوم القانون الجبائي الدولي والمشاكل المطروحة على الساحة الدولية والاجراءات التي قامت بها الدولة لغرض الحد من ذلك، وخلص البحث إلى أن من بين الاجراءات المتخذة تتمثل في إبرام الاتفاقيات ذلك لما لها من أهمية، بالإضافة إلى التنسيق الدولي.

13- سمير بن عمور، إشكالية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لتمويل ميزانية الدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة البليدة، سنة 2005، وقد دارت إشكاليته حول العوامل التي دفعت بالدولة إلى السعي في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية. حيث قام الباحث بعرض المفاهيم العامة المرتبطة بالجباية والموازنة العامة، ثم تناول بالدراسة أسباب إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، كما قام بتحليل واقع وآفاق عملية الإحلال هذه.

14- حيولة إيمان، فعالية تسيير النظام الجبائي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة البليدة، سنة 2008، وقد دارت إشكاليته حول فعالية تسيير النظام الجبائي والمعايير النموذجية المرجعية لتحقيق نظام جبائي فعال.

10- مساهمة البحث :

لقد حاولنا في هذا البحث التطرق الى الجوانب التي لم تحض بالأهمية اللازمة في الدراسات السابقة، حيث قمنا بتقديم تحليل لمفهوم الغش الجبائي، وتمييزه عن الظواهر الضريبية الاخرى، ومن خلاله أشرنا الى الارتباط الشديد بينه وبين عوامل أخرى، لاسيما منها، الاقتصاد الموازي، العجز الموازي، فاعلية السياسة المالية، وتفشي ظاهرة الفساد، و كذا واقع الغش الجبائي في الجزائر من خلال إظهار المستويات الخطيرة التي بلغها ثم قارنا النتائج المتوصل اليها بالإيرادات الجبائية الظاهرة في ميزانية الدولة .

11- خطة البحث :

قمنا بتقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، من خلالهم تم التطرق إلى مايلي :

مدخل لدراسة تحليلية لمفهوم الغش الجبائي، من خلاله تم تقديم عرض لماهية الغش الجبائي، نماذج وأنواعه والظواهر الضريبية المماثلة له، ثم تناولنا مفهومه من وجهة نظر إسلامية لإعتبار أن الزكاة في النظام الاسلامي مرادفة للضريبة، وبعدها تم التطرق لظاهرة التهرب الضريبي المشروع عن طريق دراسة مفهومه وأشكاله والعلاقة بينه وبين الغش الجبائي.

كما تم التطرق لدراسة آليات الغش الجبائي الدولي والممارس من طرف الشركات الدولية، وذلك بالنظر إلى انفتاح الدول على العالم الخارجي.

غير أنه في ظل التحديات الإلكترونية وما نتج عنها من عقبات تم إعطاء نوع من الأهمية إلى مفهوم التجارة الالكترونية ثم تم التطرق الى دراسة المعاملات الجبائية للتجارة الإلكترونية وكذا تحديات التجارة الإلكترونية للأنظمة الجبائية .

أما عملية التشخيص وآليات معالجة الغش الجبائي تم التطرق اليها في الفصل الثاني عن طريق عرض المؤشرات الدالة عليه لاسيما منها اتساع مجال الاقتصاد الموازي والعجز الموازي المزمّن المسجل في ميزانيات الدول وكذا نقص فاعلية السياسات المالية المنتهجة، ونفشي الفساد المالي، ثم انتقلنا إلى الأسباب المؤدية إليه والآثار المحتملة عنه وكذا آليات معالجته بعد التطرق إلى أدوات قياسه بالطرق المباشرة وغير المباشرة .

في الفصل الثالث تم التطرق من خلاله إلى الآليات المستعملة في الجزائر للتقليل من آثاره لاسيما منها عصرنة الإدارة الجبائية عن طريق هيكلتها، تطوير وضعية الموارد البشرية والتحكم في سيرورة المعلومة الجبائية وآلية الرقابة الداخلية المتمثلة في الرقابة على الوثائق وآليات

الرقابة الخارجية المتمثلة في التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية،
الرقابة المصوبة للمحاسبة .

تم التطرق في الفصل الرابع إلى دراسة واقع الغش الجبائي في الجزائر من خلال التطرق
لدراسة نظرية للإيرادات العامة ثم تصنيف وتبويب الإيرادات العامة والجبائية في الجزائر ثم قياس
فاتورة الغش الجبائي في الجزائر عن طريق تحديد تكلفة الملف الواحد من الغش الجبائي ثم الغش
الجبائي للمجتمع الجبائي (فاتورة الغش الجبائي في الجزائر) ومقارنة ذلك مع الإيرادات الجبائية.

الفصل الأول:

دراسة تحليلية لمفهوم الغش الجبائي

تمهيد

تعتمد كثير من الدول في تغطية نفقاتها العامة على الإيرادات الجبائية، بحيث يتم التحصيل الضريبي من خلال قيام المكلفين بأداء ما عليهم من واجبات اتجاه الإدارة الجبائية، غير أن هذه الآلية لا تتم بالسهولة المتوقعة، ذلك لإصطدامها بشريحة من المكلفين تسعى إلى إتباع كل الطرق التدليسية الممكنة سواء كانت شرعية أو غير شرعية من أجل التخلص من الأعباء الجبائية الملقاة على عاتقهم، ومن هنا تبدو مختلف حالات التهرب الضريبي، الممارسة من أصناف المكلفين محليين كانوا أو أجانب الذين يمارسون كل أو بعض نشاطاتهم داخل البلد، ومستغلين في ذلك طبيعة الشركات وطنية كانت أو دولية، وهو الأمر الذي نسعى إلى تناوله، إنطلاقاً من تقديم دراسة تحليلية لمفهوم الغش الجبائي، وكل الظواهر الضريبية الأخرى المماثلة له، وكذا الآليات المنتهجة قصد التخلص من المستحقات الضريبية.

المبحث الأول : ماهية الغش الجبائي

هناك مفاهيم ومصطلحات عديدة يشار بها إلى ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا للاشكال والأوجه التي يتخذها والنتيجة عن أسباب ودوافع عدة والتي تختلف من دولة إلى أخرى ومن نظام إلى آخر ومن كيان إلى آخر، غير أن جميعها تشترك في كونها ظاهرة سلبية تتميز عن بقية الظواهر الضريبية الأخرى وبالتالي فإنها تشكل إخلالا خطيرا بمبدأ التضامن الإجتماعي وإهدار للعدالة الإجتماعية، وأكثر من هذا انه يعتبر من عوائق التنمية الإقتصادية في الدول، ولعل الأخطر من بين اشكال التهرب الضريبي هو التهرب الضريبي غير المشروع أو ما يعرف بالغش الجبائي، الذي يعني الإصرار في الخطأ واتباع الإجراءات غير القانونية والتي تعطي نتائج غير شرعية (حقيقية) في جميع المجالات، لاسيما منها، التجارية، الإقتصادية.... الخ، لذلك وجب على السلطات المالية أن تواجهها وكذا العمل على التقليل من آثارها، وعلى هذا الأساس نحاول إعطاء صياغة دقيقة لمفهوم الغش الجبائي في سياقه الفكري وعلاقته بالظواهر الضريبية الأخرى وذلك من خلال تقديم مفهوم الغش الجبائي، أشكاله وأنواعه وتمييزه عن الظواهر الضريبية الأخرى، ولاعتبار أن الزكاة في الاسلام مرادف للضريبة تم التطرق كذلك وبنوع من التفصيل للتهرب من دفع الزكاة.

المطلب الأول: مفهوم الغش الجبائي

لغرض تقديم مفهوم دقيق للغش الجبائي نتطرق للتعاريف التي قدمت من طرف الفكر الاقتصادي، والمشرع الجبائي وذلك كما يلي:

أولاً - الغش الجبائي حسب وجهة نظر الاقتصاديين

لم يكن من السهل على الاقتصاديين وفقهاء المالية وضع تعريف شامل ودقيق للغش الجبائي وتمييزه عن باقي الظواهر الضريبية الأخرى، فالفكر الفرنسي قسم التهرب الضريبي بصفة عامة حسب مشروعيته إلى تهرب ضريبي مشروع وتهرب غير مشروع، ويقصد بالتهرب غير المشروع هنا، الغش الجبائي، والذي تم تقسيمه هو الآخر من هذه الزاوية إلى غش جبائي عمدي وغش جبائي غير عمدي، فاما بالنسبة الى:

- 1- **الغش الجبائي غير العمدي:** فهو خرق مباشر للقانون الجبائي عن غفلة وعن غير قصد.
- 2- **اما الغش الجبائي العمدي:** فهو خرق للقانون الجبائي عن قصد، ومن خلاله يقوم المكلف بسرقة أو إخفاء مقدار أو كل الضريبة المستحقة وبأية وسيلة احتيالية كانت .

ونقدم فيما يلي مجموعة من التعريفات المتعلقة بالغش الجبائي، والتي لها صلة بالفكر

الفرنسي:

أ- هو " مخالفة القانون الضريبي المعمول به لاستهداف الإفلات من الضريبة المفروضة وتخفيض الأوعية الضريبية.¹

ب- هو عبارة عن " الامتناع الكلي أو الجزئي بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، وصوره متعددة مثل تعمد الأخطاء الإدارية في التصريحات بهدف تخفيض الإيرادات، وتضخيم النفقات.²

ج- يعرف الغش الجبائي " بأنه المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة أو تخفيض أساسها.³

¹ - MARGAIRAZ ANDRE, **la fraude fiscal et sert succédanés, comment on échappe à l'impôt**, 2 ème édition, imprimerie Voudoise, suisse, 1977, P: 25.

² - BARILARI ANDRE, **lexique fiscal**, 2 eme édition, Daloz, Paris , 1992, P: 92.

³ - LUCIEN Michel, **traite de politique fiscal**, édition, puf , Paris 1996, P: 84

ويشترك الفكر الاقتصادي العربي لاسيما منهم الكتاب المصريين في تعريف الغش الجبائي مع التعاريف السابقة، واتخذوا بخصوصه اتجاهين في تعريفه :

* الاتجاه الأول: وهو الموسع و يقصد به أي الغش الجبائي أنه الظاهرة التي يحاول بواسطتها المكلف عدم دفع الضريبة كلها أو بعضها.

* الاتجاه الثاني: وهو الضيق و يقصد به وضع ضوابط وقيد قانونية لا بد من توافرها حتى نتمكن من تحديد وحصر الغش الجبائي.

وفي هذا الإطار نقدم التعاريف التالية والخاصة بالغش الجبائي:

- د- هو "محاولة الشخص المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً و ذلك بإتباع طرق و أساليب مخالفة للقانون تحمل طابع الغش ونحوه¹.
- هـ - هو " كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقاباً².
- و- " هو لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها و لكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانوناً³.
- ز- "هو قيام المكلف بعمل ايجابي أو سلبي مستعملاً طريقة أو أكثر من الطرق الاحتيالية على النصوص القانونية على سبيل الحصر بقصد عدم أداء الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً⁴.

¹ - أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة السيد عبد الله، القاهرة، 1965، ص:314.

² - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص: 36.

³ - عطية عبد الواحد، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة 1993، ص:210.

⁴ - مجدي محمد علي الخولي، جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1995، ص:37.

ح- "هو الخرق المباشر عن عمد أو غير عمد للقوانين الجبائية".¹

مما سبق كله وعلى اختلاف وجهات النظر، يمكننا أن نعرف الغش الجبائي - التهرب الضريبي غير المشروع - على أساس أنه إتباع أساليب وطرق غير مسموح بها في القوانين الجبائية لغرض الإفلات من المستحقات الضريبية واجبة الاداء إما جزئياً أو كلياً.

ثانياً - الغش الجبائي حسب وجهة نظر المشرع الجبائي

لقد اختلفت التعريفات المقدمة الجبائية للغش الجبائي من وجهة نظر المشرع الجبائي، فنجد من لم تخصصه في نصوصها بتسمية الغش الجبائي وإنما أوردت مضمونه في نصوصها، ونذكر فيما يلي عينة من تلك التعريفات :

1- التشريع السوري:

عرف المشرع السوري التهرب الضريبي كما يلي:

"يقصد بالتهرب الضريبي كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم، يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً و يقصد التهرب من دفع الضرائب أو الرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك، أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره".²

¹ - HABIB Hayadi , **Droit fiscal** , son éditeur, Carthage , TUNISIE , 1989 , P:28.

² - وزارة المالية السورية، القانون 25 لمكافحة التهرب الضريبي، 2003، المادة 02.

2- التشريع المصري

عرف المشرع المصري الغش الجبائي ضمناً في قانون الضرائب على الدخل¹.

"يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم إخطار مداولة النشاط طبقاً للمادة 133 من هذا القانون وكذلك كل من تهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية التالية:

- تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات مصطنعة مع تضمينه بيانات يخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن مصلحة الضرائب.

- تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات يخالف ما هو ثابت بما لديه فعلاً من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب.

- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبي.

- توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه في الأرباح.

- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

- إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة.

¹ - الجمهورية المصرية، قانون الضرائب على الدخل، 2003، الجريدة الرسمية، العدد 37، المادة 178، متوفر

على: www.sme-infocenter.com/laws.asp، تاريخ الاطلاع : 2011/04/30.

3- التشريع الجزائري

أعطى المشرع الجزائري تعريفا آخر للغش الجبائي¹ من خلال قانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك على النحو التالي:²

"عند محاولة القيام بأعمال الغش تطبق زيادة قدرها 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5000000) دج أو يعادلها، ترفع هذه الزيادة إلى 200%، عندما تفوق الحقوق المتملص منها سنويا خمسة ملايين دينار جزائري (5000000) دج .

ويقصد بأعمال الغش خاصة:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير الصحيح أو الوهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 12 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

¹ - المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على رقم الأعمال، 2013، المادة 117.

² - المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2013، المادة 193.

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
 - كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المدونة.
 - ممارسة نشاط غير قانوني يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسة كنشاط رئيسي أو ثانوي.
- بالرجوع الى الصياغة لكل مشروع على حدا، نتوصل إلى أن مفهوم الغش الجبائي يتغير مفهومه مع إختلاف الدول، فالمشرع السوري ومن خلال تعرضه لمفهوم الغش الجبائي لم يتطرق إليه بصورة دقيقة ومحددة، بل اكتفى بوضع تعريف عام كما هو موضح في نص المادة المذكورة في هذا الخصوص، غير أنه تم ذكر حالات مفصلة ودقيقة والتي يمكن اعتبارها غش جبائي كما هو مبين في نصوصها لكل من المشرع المصري والمشرع الجزائري، ذلك قصد رفع اللبس الذي قد يكتنفه والظواهر الضريبية الأخرى .

المطلب الثاني: أشكال و أنواع الغش الجبائي

الغش الجبائي يتحقق بخرق المكلف للقواعد والنصوص القانونية المنظمة لتأسيس وتحصيل الضريبة، ونقدم من خلال العناصر التالية الاشكال التي يظهر بها.

أولا - أشكال الغش الجبائي

الغش الجبائي ظاهرة ضريبية يتم من خلالها انتهاك روح القانون الجبائي وله أشكال كثيرة نلخصها فيما يلي:

1- الإخفاء المادي

يتمثل الإخفاء المادي في إخفاء الأساس الخاضع للضريبة، ويتم عن طريق:¹

أ- إخفاء عدد العمال خلال الوقت كله أو جزء منه لغرض التملص من المستحقات الضريبية الناتجة عنه .

ب- ممارسة نشاط غير مقيد وغير محصى مع قائمة التجار أو لا يتوفر أصلاً على محاسبة ونذكر بخصوصها النشاطات التي تتم في السوق الموازية.

ج- إخفاء المبالغ الخاضعة للرسم على القيمة المضافة خاصة المبيعات بدون فاتورة والتي كثيراً ما يلجأ إليها الأشخاص المكلفين ونذكر منهم المنتجون الذين يستوردون المواد الأولية لغرض التصنيع أي تحويلها إلى منتجات تامة الصنع ثم يبيعون منتجاتهم الخاضعة للرسم TVA إلى تجار آخرين وبدون فاتورة وذلك لغرض التملص من تسديد الحقوق الواجبة في هذا الإطار.

2- الإخفاء المحاسبي

إن القانون التجاري الجزائري، لاسيما المواد 09 إلى 12 منه، تلزم وتجبر كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على مسك مستندات محاسبية، تتمثل في كل من سجل اليومية العامة وسجل الجرد وسجل الأجور ويجب أن لا تحتوي لا على بياض ولا على شطب وتكون مدعمة بوثائق تبريرية، وأن تكون العمليات المحاسبية المقيدة، سليمة، صحيحة وصادقة شكلاً ومضموناً، لاستعمالها في قياس وتحديد المادة الخاضعة لضريبة، وعلى هذا الأساس يلجأ المكلفون أحياناً للإخفاء المحاسبي عن طريق إخفاء أو التستر على دخولهم أو الجزء الأكبر من أرباحهم إما عن طريق الإنقاص من إيراداتهم أو الزيادة في نفقاتهم، كذلك ممكن أن يتم هذا الإخفاء عن طريق

¹ - فوزت فرحات، المالية العامة، التشريع الضريبي العام، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 1998، ص: 82.

تقييد حساب وهمي لغرض تضليل إدارة الضرائب، وذلك بتغيير وضعية بأخرى- تقييد حساب وهمي - ونقصد بالحساب الوهمي استعمال حساب المستغل مثلا -ح 108- أو الحساب الخاص الشركاء-الحسابات الجارية -ح455-حسب ما ورد في النظام المحاسبي المالي الجزائري ذلك لغرض التستر على دائنة حساب الصندوق وجعل رصيده موجبا، يتمكن من خلاله المكلف من سد حاجياته التجارية بدون مقابل. الشيء الذي لايقبل لا محاسبيا ولا جبائيا.

3-التاهيل الخاطئ

يقصد بالتاهيل الخاطئ استعمال مستندات خاطئة، كاستعمال فواتير مزورة، ذلك لغرض الاستفادة من التخفيضات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة من جهة وتخفيض بواسطتها الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على ربح الشركات (IBS) من جهة أخرى.² ويقصد بالفواتير المزورة الفواتير الخاطئة أو التي تمت بتواطؤ الأطراف (البائع والشاري) وفوتر وهمية التي لا أساس لها من الصحة.

ويقصد به أيضا تمويه وضعية بأخرى¹ أي تكييف وضعية حقيقية قانونية بأخرى خاطئة، ونذكر بخصوصها المكلف الذي يحول الامتيازات الجبائية التي استفاد منها بعد تعهده بممارسة نشاط، يحولها إلى نشاط آخر غير مرغوب في تشجيعه من طرف السلطات الجبائية في البلد. كاستعمال شاحنة في نشاط النقل البري للبضائع رغم انها اقتتبت عن طريق الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار (ANDI) قصد استعمالها في نشاط المقاوله للأشغال العمومية أو استعمال شاحنة في نشاط النقل البري للبضائع رغم التعهد (ANDI) باستعمالها في نشاط فلاحى.

¹ - فوزت فرحات، مرجع سابق، ص : 83.

4- قرينة الغش

يُقصد به معرفة الطبيعة الحقيقية للغش الجبائي من حيث أنه عمدي أو غير عمدي أي معرفة نية المكلف اتجاه الغش، وفي هذه الحالة الإدارة الجبائية تلجأ إلى تطبيق القانون الجبائي المعمول به مهما كانت نية المكلف اتجاه الغش، لاعتبار أنه لا يعذر المكلف لجهله القانون ونذكر في هذا المجال المكلف الذي لم يقدم تصريحاته الشهرية، التصريحات الثلاثية أو السنوية بحجة النسيان (عفوي أو عمدي)، أو المكلف الذي يبيع منتجاته بدون فاتورة وذلك تحت أي ذريعة.¹ فالتشريعات الجبائية هنا تجبر على اتخاذ الاجراءات القانونية الردعية مهما كانت الذريعة والحجة المقدمة.

ثانيا - أنواع الغش الجبائي

من هذه الزاوية نميز بين نوعين من الغش الجبائي، وذلك حسب الزاوية التي يُنظر إليه من خلالها:

1- من حيث مقدار الغش الجبائي

نقصد بالمقدار، مبلغ الغش الجبائي المستخرج الى إجمالي الحقوق الواجبة التحصيل، حيث ينقسم من هذه الزاوية إلى غش كلي وغش جزئي.

أ- الغش الجبائي الكلي

هذا النوع من الغش الجبائي يحصل عندما يستطيع المكلف بالضريبة التملص من دفع كل المستحقات الضريبية، وبالتالي عدم تسديد أي مبلغ لخزينة الدولة، ويكون هذا التملص إما من خلال عدم التصريح بأساس الضريبة كلية أو القيام بسلوك يكون الغرض منه تدبير إمكانية عدم

¹ - فوزت فرحات، مرجع سابق، ص : 83.

دفع مبلغ الدين وذلك من خلال وضع عوائق أمام تحصيل المبالغ الضريبية¹.

بحيث يتحقق الغش الجبائي الكلي هنا، إما بإخفاء نشاط المكلف بصفة نهائية أو إخفاء جزء من نشاطه الخاضع للضريبة، كمثال الخباز الذي يخفي جزء من رقم أعماله والمتعلق بمبيعات الحلويات - علما أن جل الخبازين ينتجون الخبز والحلويات - لاعتبار أن هذه الأخيرة خاضعة للرسم على القيمة المضافة ويظهر رقم أعماله المتعلق بمبيعات الخبز فقط، نشير هنا إلى أن المبيعات الخاصة بمادة الخبز معفاة في القانون الجبائي الجزائري من الرسم على القيمة المضافة (TVA)² وعليه يكون المكلف قد قام بإخفاء نشاطه المتعلق بصناعة الحلويات .

ب- الغش الجبائي الجزئي

الغش الجبائي الجزئي يحصل هو الآخر عندما يستطيع المكلف بالضريبة التملص بجزء من المستحقات الضريبية الواجبة الأداء بدل الكل، وذلك بانتهاك القانون الجبائي الساري المفعول، ويتم هذا، إما بعدم التصريح بأساس بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة صراحة بموجب القانون، أو التصريح بمبالغ أقل من تلك المحققة فعلا³.

2- من حيث جسامه المخالفة

ينقسم الغش الجبائي من هذا المنظور إلى غش جبائي بسيط وآخر مركب :

أ- الغش الجبائي البسيط

هو الغش المعتمد من طرف المكلف والذي يكون القصد منه التحايل على الإدارة الجبائية ويتم عندما يصرح المكلف أثناء تأسيس رقم أعماله بعناصر - التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة -

¹ - دولار علي، محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي (مدخل إلى دراسة قوانين الضرائب) ، دار المعارف

، الإسكندرية، مصر ، بدون سنة نشر، ص: 318.

² - قانون الرسم على رقم الأعمال، المادة 09، الفقرة 1.

³ - دولار علي، محمد طه بدوي، مرجع سابق، ص: 318.

يبين من خلالها رقم أعمال أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، وهي تخص على العموم التصريحات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويترتب عنها حسب التشريع الجزائري عقوبات مخففة تتراوح بين 10% و 25% من الحقوق المتملص منها¹. وذلك حسب مقدار التملص .

ب- الغش الجبائي المركب

وهو الغش الذي يمارس عند محاولة التخلص نهائيا من العمليات الخاضعة للرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة) ومن أشكاله²:

- عدم التصريح بالمبيعات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة كليا.
- تقديم وثائق مزورة - فواتير مزورة- لغرض الاستفادة أو للاستناد عليها عند طلب الحصول على تخفيض الدخل الخاضع للضريبة على ربح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو خصم الرسم أثناء حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع أو إعفاء كلي، أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية.
- إجراء تقييد وهمي في الدفاتر المنصوص عليها قانونا.
- تدبير عدم إمكانية دفع الضريبة أو وضع عوائق أمام تحصيل المستحقات الضريبية.
- ممارسة نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية، هذا النوع من الغش سلط عليه المشرع الجبائي عقوبات قاسية تصل إلى حد السجن.

المطلب الثالث: الغش الجبائي والظواهر الضريبية المماثلة

إن ظاهرة الغش الجبائي تتشابه مع مجموعة من الظواهر الضريبية الأخرى إلى حد الخط بينهما، ولعل من أهم هذه الظواهر المماثلة نذكر :

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 193 .

² - قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق، المادة 117 .

التجنب الضريبي، التخطيط الضريبي، الاستهلاك الضريبي، العبء الضريبي، الفراغ الضريبي.

أولاً- التجنب الضريبي

" بالغش الجبائي، تعني قيام المكلف بعمل إيجابي أو سلبي مستعملا طريقة أو أكثر من الطرق الاحتمالية لغرض عدم أداء الضريبة المستحقة كليا أو جزئيا ¹.

أما التجنب الضريبي، فهو غير ذلك، فلغويا يعني بالتجنب، الابتعاد عن الشيء أو عدم إتيانه أصلا، ويقصد به تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم²، وبهذا المفهوم فإن فكرة التجنب الضريبي قائمة على الابتعاد عن الحادثة المنشئة والتي تؤدي إلى حتمية الإخضاع الضريبي، كأن نتجنب معدل الضريبة على الدخل الاجمالي المقدر ب ثلاثون من المائة الظاهر في الجدول التصاعدي عن طريق تخفيض الأساس الخاضع للضريبة، وبالتالي حصرها في معدلات أقل، ومن خلال الجدول التالي نبين أهم الفروقات بين الغش الجبائي والتجنب الضريبي :

الجدول رقم(01): أوجه التشابه و الاختلاف بين الغش الجبائي والتجنب الضريبي.

التجنب الضريبي	الغش الجبائي
مشروع	غير مشروع
يتم عن طريق تطبيق القانون	خرق عن عمد أو غير عمد للقانون الجبائي
لا تنتج عليه أي عقوبة	تنتج عنه عقوبات جبائية تصل الى حد السجن.
ضياح حصيلة ضريبية	ضياح حصيلة ضريبية

المصدر: رفعت محجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1982، ص ص: (339-340).

¹- مجدي محمد علي الخولي، مرجع سابق، ص: 12.

²- زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006، ص: 183.

ثانيا - التخطيط الضريبي

يختلف مفهوم التخطيط الضريبي عن كل من الغش الجبائي والتجنب الضريبي، حيث تم تعريفه بأنه "عملية إعادة النظر في الخيارات الضريبية المتعددة، بهدف تحديد متى وكيف تدار الأعمال والصفقات الشخصية، مما يترتب عليه التخفيض أو التخلص من الضريبة¹، وبالتالي فالتخطيط الضريبي كما أنه ممكن أن يحصل من قبل المكلف بالضريبة، فإنه قد يحصل أيضا من قبل المشرع الجبائي، لاعتبار أن التخطيط للسياسة الضريبية للدولة هي جزء من التخطيط للسياسة الاقتصادية عموما وبالتالي يستخدم في تحقيق الأهداف الاقتصادية المرغوب فيها، إذ بإمكان المشرع أن يخفض العبء الضريبي على بعض الأنشطة الاقتصادية المرغوب زيادة نموها في البلاد، وبالمقابل يمكنه أيضا زيادة ذلك العبء على الأنشطة الأخرى غير المرغوب فيها²، والتي قد تكون مساهمتها ضئيلة للغاية في دعم أهداف السياسة الاقتصادية والسياسة العامة للدولة، مما يؤدي إلى انكماشها، وعدم نموها، وقد يعتمد المشرع إلى التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف أوجه الإنفاق والاستثمار بهدف التأثير على حجم الاستهلاك والادخار والاستثمار بما يخدم أهداف السياسة الاقتصادية، وعليه فيمكن اعتبار التخطيط الضريبي من بين أشكال التجنب الضريبي، فعندما يقبل المكلف الاستثمار في مجال اقتصادي مستفيدا من الإعفاءات الضريبية وكذا الحوافز والمزايا الممنوحة - عن طريق الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار ANDI مثلا - فإنه يكون بهذا التصرف قد تجنب فعلا ضريبة معينة، لكن هذا الاختيار قد تم في إطار تخطيط ضريبي متمثل في ممارسة المكلف لنوع من المقارنة بين الخيارات الضريبية المتاحة أمامه، ثم توصله إلى الخيار

¹-Review the basic of tax planning , (on line), disponible sur:

http://taxguide.completetax.com/text/Q01_1000.as.

² - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر بيروت، لبنان، 1992، ص:188.

الذي يخلصه من الضرائب التي من المتوقع أن تفرض على نشاطه الاستثماري. وعليه فالتخطيط الضريبي هنا يختلف مفهومه تماما عن الغش الجبائي ويعتبر شكل من أشكال التجنب الضريبي .

ثالثا - الاستهلاك الضريبي

إن الإستهلاك الضريبي يسمى كذلك برسمة الضريبة، ويُقصد به أن يقوم "المشتري بمال معين له صفة الدوام ومفروض عليه ضريبة سنوية بتخفيض ثمن هذا المال بمقدار هذه الضريبة أو بمقدار جزء منها للمدة التي يمكن من خلالها لهذا المال الاستمرار بإعفاء الدخل²، إن فرض الضريبة على الممتلكات يؤدي إلى إنقاص قيمة العقار الخاضع للضريبة بمقدار يساوي قيمة تلك الضريبة، مما يلحق خسارة بمالك العقار وقت فرضها ولكنها لا تضر بالمالك اللاحق، لأنه يحصل على العقار بثمن منخفض فهو لا يتحمل تلك الضريبة لأنها قد استهلكت، ويشترط لإتمام عملية استهلاك الضريبة ما يلي:

- أن يكون المال المشتري متصفا بالثبات والإستقرار و استهلاك الضريبة يتم بالنسبة للمستقبل وهذا يتطلب أن يكون ذلك المال منتجا لدخل دوري متجدد.

- أن تكون الضريبة مفروضة على هذا المال دون سواه، إذ أن فرض ضريبة على مال محدد يسمح للمشتري باختيار مال آخر يكون إيراده غير خاضع للضريبة وهذا يدفع البائع للموافقة على خصم الضريبة من ثمن البيع.

- أن تكون السوق الاقتصادية المحيطة تتمتع بقدر من الاستقرار لأن تقلب المال المفروض عليه ضريبة يؤدي إلى تقلب العرض والطلب وبالتالي إخفاء تأثير هذه الظاهرة.

- ألا تكون هناك عملية نقل للعبء الضريبي حيث يستطيع البائع حينئذ استرجاع قيمة الضريبة.

إذن يبدو الفرق هنا بين ظاهرة الغش الجبائي واستهلاك الضريبة في كون هذه الأخيرة لا

² - السيد عبد المولى، المالية العامة، (دراسة الاقتصاد العام)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1986، ص: 398.

تضيق دخلا على خزينة الدولة بعكس الغش الجبائي، لأن مشتري المال يسدد الضريبة فعلا رغم كونه قد استهلكها من خلال تخفيض ثمن شراء المال.

رابعاً- العبء الضريبي

" إن نقل عبء الضريبة في حقيقة الأمر هو عملية اقتصادية، من خلالها يمكن للمكلف بالضريبة نقل عبئها كله أو بعضه إلى شخص آخر مستعينا في ذلك ببعض القوى الاقتصادية¹.
أما من الناحية القانونية فعند فرض ضريبة فإنه يستلزم تحديد الشخص الخاضع لها والمكلف بدفعها، ويكون هذا المكلف إما متقبلاً لتحمل عبء هذه الضريبة أو غير متقبل لتحمل عبئها، ففي هذه الحالة يسعى إلى تحويل عبئها إلى الغير، وهكذا دواليك إلى أن تستقر لدى شخص ما بصفة نهائية، وهذا الشخص هو الممول الحقيقي أو الممول النهائي².

نميز في هذا المجال بين ثلاثة حالات من خلالها يتم نقل العبء الضريبي:

1 نقل العبء الضريبي الكلي والجزئي

يمكننا التمييز هنا بين الحالات التالية³:

- الضرائب التي لا يمكن نقل عبئها نهائياً، ذلك لعدم وجود أي نوع من المعاملات بين الأفراد تمكنهم من نقل العبء الضريبي، ويتعلق الأمر بالضريبة على مداخيل الأشخاص (IRG/S+IRG) والضريبة على أرباح الشركات "IBS".

- الضرائب التي يمكن نقل عبئها جزئياً ويتعلق الأمر بالضرائب المفروضة على الأشخاص الذين يدخلون في معاملات مع آخرين يتمكنون من خلالها تحميل أثمان هذه المنتجات جزءاً من

¹ - عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص: 188.

² - قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)، الطبعة الثالثة، ديوان

المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 142.

³ - قدي عبد المجيد، نفس المرجع السابق، ص ص: 143-144.

الضريبة، أي يتم نقل جزء من مبلغ الضرائب فقط من المكلف القانوني إلى الفعلي.

- ضرائب التي يمكن نقل عبئها بالكامل وهي تلك الضرائب التي يمكن تضمينها كلياً في الأسعار ويحصل هذا عندما يقوم المكلف بنقل كامل مبلغ الضريبة إلى شخص آخر.

2-النقل الأمامي والنقل الخلفي للعبء الضريبي

على العموم يكون نقل العبء الضريبي إلى الأمام وهو الغالب، عندما تزداد أسعار السلع أو الخدمات المنتجة أو المستوردة بمقدار مبلغ الضريبة، كأن يقوم المستورد مثلاً بنقل عبء الضريبة الجمركية المفروضة على السلعة التي تم استيرادها إلى تاجر الجملة، و ذلك بإضافة مبلغ الضريبة كله أو بعضه على سعر السلعة، والذي قد ينقل ذلك العبء الضريبي بدوره إلى تاجر التجزئة أو إلى المستهلك وهو يكون عادة المكلف الفعلي لتلك الضريبة.

ويكون نقل العبء الضريبي خلفي، عندما يستطيع المكلف القانوني أن ينقل عبء الضريبة إلى الوراء، أي إلى شخص آخر سابق له في العملية الاقتصادية كالمستهلك الذي تفرض عليه ضريبة ما، فيستطيع نقل عبئها إلى الخلف من خلال شرائه للسلع أو الخدمات بسعر أقل من سعرها السابق، وأيضاً أن يتم فرض ضريبة على سلعة معينة فيستطيع المنتج نقل عبئها إلى العمال من خلال تخفيض أجورهم بقدر الضريبة المفروضة.¹

3-النقل المقصود وغير المقصود للعبء الضريبي

يكون نقل العبء الضريبي مقصوداً عندما يكلف المشرع الضريبي أشخاص بدفع ضرائب معينة، ويعتقد من خلالها أنهم قادرين على نقلها للغير، وينجحون في نقلها.

أما إذا كلف المشرع أشخاصاً بضرائب، و يعتقد من خلالها عدم قدرتهم على نقلها للغير، إلا

¹ - عبد المجيد قدي، نفس المرجع السابق، ص:144.

أنهم ينجحون في عملية النقل، فيعتبر هذا النقل غير مقصود.

على هذا الأساس يمكن التمييز بين كل من الغش الجبائي ونقل العبء الضريبي كمايلي:³

- في حالة الغش الجبائي، تكون النتيجة هي ضياع حصيلة مالية تساوي مبلغ الضريبة غير المسددة إلى الخزينة، وهذا على عكس ظاهرة نقل العبء الضريبي التي من خلالها لا يتم ضياع لأي حصيلة ضريبية من خزينة الدولة كون تم نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف بها قانونا.

- في حالة الغش الجبائي، يتم خرق القانون الجبائي وذلك باستعمال شتى الطرق، والهدف هو الاستفادة من مبالغ مالية، وبالتالي فهذه الظاهرة مستهجنة اقتصاديا وأخلاقيا في حين أن نقل العبء الضريبي هو عملية مشروعة قانونا ومقبولة من الناحية الاقتصادية لأنه لا يترتب عليها أية مخالفة للقوانين الضريبية ولا حتى ضياع لموارد مالية على خزينة الدولة.

المطلب الرابع: الغش الجبائي من وجهة نظر إسلامية (التهرب من دفع الزكاة)

لقد شهد القرن السادس ميلادي تأسيس الدولة الإسلامية التي كان يقوم نظامها على العدالة والتكافل الاجتماعي وذلك بالاستناد الى قوله تعالى: "وأقيموا الصلاة وآتوا الزكاة وما تقدموا لأنفسكم من خير تجدوه عند الله، إن الله بما تعملون بصير" - سورة البقرة الآية 110.

من هذه الآية الكريمة نستخلص أن الزكاة أهم مصدر في إيرادات الدولة الإسلامية بالإضافة الى المصادر الأخرى المتمثلة في الخراج، الجزية.

وطالما أنه تم التوصل من الناحية الشرعية إلى امكانية فرض ضرائب بجوار الزكاة فما العلاقة بين الغش الجبائي والضمانات التي تكفل عدم التهرب من الزكاة لاعتبار أن الزكاة مرادفة لفكرة الضريبة في النظام الضريبي من جهة ومن جهة أخرى كانت تتمثل فيما يوجد به الصحابة

للتناقص منها على اشباع حاجة الفقراء وإلى أن أصبحت إيراد منظم للدولة الإسلامية يسمح لها القيام بكامل وظائفها لاسيما منها _ تأمين الأمن الداخلي والدفاع الخارجي _ إقامة العدل _ الشيء الذي يستدعي التطرق إلى مفهوم الزكاة ثم إلى أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الضريبة وكذا تحديد العلاقة بين الغش الجبائي والظمانات التي تكفل عدم التهرب من الزكاة.

أولا- مفهوم الزكاة

الزكاة لغة هي النماء وهي الطهارة وهي حصانة المال وهي الشكر لله وهي تعني بصورة عامة البركة كلها.

أما من الناحية الشرعية فهي حق تم تقديره في القرآن الكريم والسنة النبوية وحدد وعاءها ونصيبها ومستحقيها.

أما الزكاة فحسب فقهاء الشريعة وعلماء الدين فهي حق لله تعالى فرضه في أموال المسلمين شكرا لنعمته تعالى وتقربا إليه وتركية للنفس والمال وتعطى لمن سماهم في كتابه من الفقراء والمساكين وسائر الفئات المستحقة.¹

كما عرفها آخرون على أنها فريضة مالية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من الأشخاص العامة أو الأفراد قسرا وبصفة نهائية ودون أن يكون لها مقابل معين، وتفرضها الدولة طبقا لقدرة الممول التكاليفية إلا أنها تستخدمها في تغطية نفقات المصارف الثمانية المحددة في القرآن الكريم أو الوفاء بمقتضيات السياسة المالية العامة للدولة.²

وحسب هذه التعاريف يمكننا أن نحدد وبوضوح العناصر المشتركة والمختلفة بين الضريبة

والزكاة.

¹ - بن احمد لخطر، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001، ص: 09.

² - نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

ثانيا- العناصر المشتركة بين الضريبة والزكاة

توجد عدة عناصر مشتركة بين الضريبة والزكاة أهمها ما يلي¹:

أ- تعتبر كلا من الضريبة والزكاة فريضتان ماليتان يقوم المكلف بأدائها إلى الدولة أو من ينوب عنها إذ في الأصل أن تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الإقتصادي ككل ،خاصة أن المعاملات كلها أصبحت تعتمد على الإستخدام النقدي سواء في القطاعات العامة أو الخاصة، وطالما أن النفقات العامة تتم بصورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب هي الأخرى لابد وأن تحسّل بالنقود، ولم يكن الحال كذلك دائما إذ كان الأفراد ولا يزالون في النظام الإقتصادي الإسلامي يقومون بدفع الزكاة المفروضة عليهم بواسطة السلطات العامة في شكل عيني ذلك بتقديم جزء من محصولاتهم إليها عملا بأحكام الشريعة الإسلامية. كذلك قسمت الأراضي العشورية إلى فئتين - كانت تدفع الخراج وهو ما يزيد قليلا عن العشر - حيث كان يدفع إما نقدا أو عينا .

ب- يعتبر عنصر الرشد والإجبار (الالزام) أحد العناصر المشتركة بين الضريبة والزكاة إذ أن جبايتهما من المكلفين تكون جبرا ودون مشورة أو انتظار موافقة الأفراد عليه ودون أي إعتراض منهم انطلاقا من مبدأ سيادة الدولة التي تمارسها على الأفراد، إذ أن هذه الأخيرة تقوم بوضع نظاما قانونيا لها لتحديد سعرها ووعائها ومواعيدها ونصابها وعنصر القسرية نجده أشد منه في الزكاة فقد إعتبر الخليفة الراشد الأول أبو بكر الصديق رضي الله عنه مانعي الزكاة مرتدين كفارا يجب قتالهم وتحرير حق الله تعالى في أموالهم منهم بالسيف، وعليه فإن الفرد ليس حرا في دفع دين الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة، ولا يعني عنصر الجبر في الضريبة جواز فرضها وتحصيلها دون ضوابط قانونية محددة، بل على العكس يلزم أن تصدر الضريبة بقانون يحدد

¹ - بن احمد لخطر، مرجع سابق، ص ص: 09- 10.

الأحكام المتعلقة بها وتلتزم الدولة بمراعاة أحكام هذا القانون عند ربط وتحصيل الضريبة وإلا كان عملها غير مشروع يحق للأفراد التظلم منه أمام الجهة القضائية أو الإدارية المختصة .

ج- ومن العناصر المشتركة بين الضريبة والزكاة إنعدام المقابل الخاص فالممول يدفع الضريبة بصفته عضوا في المجتمع، يستفيد من أوجه نشاطه المختلفة، ونلاحظ هذا الأمر جليا في الزكاة إذ لا تدفع هي الأخرى مقابل نفع خاص بل تدفع كون أن الممول والدافع لها عضوا في مجتمع إسلامي وجب بذل الجهد لمساعدته ومساعدة مواطنيه والتخفيف عنهم وبذل روح التآزر والأخوة . فالضريبة أو الزكاة يدفعها المكلف طبقا لمقدرته التكليفية والتي تحددها الدولة غالبا، وعليه أن لا ينتظر منها نفعاً ما، فقد لا يحصل عليه بتاتا.

د- أن كلا منهما فريضة، تدفع إلى هيئة عامة تمثل السلطة المركزية أو السلطات المحلية أو من ينوب عنها في تنفيذ عملية التحصيل وتسمى هذه المصالح المختصة في تحصيلها في الإقتصاد الإسلامي بجهاز العاملين عليها وقد ضرب لهم المشرع الإسلامي سهما فيها قال تعالى.

هـ- تعد كلا من الضريبة والزكاة نهائيتان لا يمكن استردادهما ولا يحق للممول أن يطالب بإستردادهما سواء تحققت المصلحة المرجوة منهما أم لم تتحقق.

و- من العناصر المستنبطة من التعاريف السابقة والتي تعد مشتركة بين الضريبة والزكاة كون أنهما من مقتضيات السياسة المالية العامة للدولة، إلا أن هذا العنصر في النظام الإقتصادي الإسلامي قد حدد مصارف الزكاة و بينها في حين حصرتها الإقتصاديات الأخرى في تغطية نفقات الدولة العامة ذلك أن الدولة لا تلتزم كما ذكرنا بتقديم خدمة معينة أوفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة بل أنها تحصل على حصيله الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإجراءات العامة من أجل القيام باستخدامها في الإنفاق العام - تحقيق منافع عامة للمجتمع-.

ثالثاً-العناصر المختلفة بين الضريبة و الزكاة

حسب التعاريف السابقة يمكننا استنباط مجموعة من المميزات التي تعدّ نقاط اختلاف بين كل من الضريبة والزكاة، وهي التي تصفي طابع التشابه والاختلاف بين هذين النظامين الماليين¹.

أ- كون أن الضريبة إلزام محض خال من كل معنى للعبادة والقرية لله في حين تمثل الزكاة ركن من اركان الاسلام، يتقرب بها الفرد الى الله .

ب- تفرض الضريبة على جميع أفراد المجتمع الواحد دون تمييز وذلك تبعاً لمقدرتهم على الدفع، في حين أن الزكاة و باعتبارها عبادة فهي لا تجب إلا على المسلم القادر إذ لا تقبل الشريعة إيجابها على غير المسلمين.

ج- الضريبة فريضة تتميز باتصافها باللاثبات وعدم الدوام سواء في النصاب أو في النوع والمقدار، إذ أنها تفرض حسب حاجة المجتمع لها، وتزول بزوال هذه الحاجة، غير أن الزكاة من مميزاتا وخصائصها اتصافها بالثبات والدوام، شأنها شأن الصلاة إذ نلاحظ أن كل أنصبة ومقادير الزكاة التي كانت في عهد النبي صلى الله عليه وسلم هي على نفس الحال دون نقصان أو زيادة أو تغيير.

د- ظلّ الجدل واسعا بين علماء المالية لفترات طويلة من أجل أن تكون للضرائب أهدافا إنسانية أو اجتماعية أو اقتصادية لكن وبعد حدوث تغيرات كبيرة في الأفكار اضطر هؤلاء إلى رفض هذه الفكرة وأصبحوا ينادون بضرورة استخدام الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية معينة كالتقليل من الفوارق الاجتماعية وإعادة التوازن الاجتماعي والاقتصادي داخل المجتمع. أما الزكاة

¹ - بن احمد لخطر، مرجع سابق، ص:10.

فقد تميزت عن الضريبة بمجموعة من الأهداف الإنسانية الجليلة يمكننا ذكر بعضها والتي تتميز عن الضريبة :

الزكاة تطهير من الشح.

الزكاة تدريب على الإنفاق والبذل.

الزكاة شكر لنعمة الله.

الزكاة علاج للقلب من حب الدنيا.

الزكاة تطهير للمال الحلال لا الحرام.

الزكاة إنماء للمال.

رابعاً- التهرب من دفع الزكاة

نجد أن الشريعة الإسلامية قد اتخذت مجموعة من الحلول من أجل مكافحة التهرب من دفع الزكاة ووضع حد لها، ومن هذه الحلول¹:

- 1- تدوين أسماء المكلفين في جداول رسمية مع تصريحاتهم وتسمى هذه العملية بحصر الممولين، أيضاً في النظام الضريبي يتم تدوين وحصر المكلفين بالضريبة ومتابعتهم بصورة جد دقيقة
- 2- عملية تقدير الزكاة وهي عملية يقوم بها شخص خبير حيث يتم تقدير المحصول بالمشاهدة والملاحظة وبالتالي تحديد النصاب ومقدار الزكاة إذ لا يترك مجال للمكلف بالتهرب أو إخفاء المحاصيل التي تم جنيها، كذلك بالنسبة للضريبة.
- 3- التصريح عن الأموال : يتم تقديم هذا التصريح من طرف المكلفين بالزكاة بكل أمانة وصدق إلى الجهات المعنية.

¹ - بن احمد لخطر، مرجع سابق، ص : 111.

4- حجز الزكاة عن المنبع وهي من الحلول التي استخدمها الخلفاء الراشدين إذ تعتبر هذه الطريقة من الطرق الحديثة في المالية العامة وطريقة حجز الضريبة عن المنبع وسيلة تأخذ بها التشريعات الضريبية الحديثة على نطاق واسع، ففي المملكة العربية السعودية نجد أن التشريع الضريبي يأخذ بهذه الطريقة ، فزكاة الدخل على الرواتب تقتطع عن المنبع أي قبل تسليم الأموال لأصحابها وهي محددة بنسبة 2 %.

5- فرض العقوبات بأنواعها المتعددة منها البدني، المالي والمعنوي وذلك حسب كيفية وطريقة التهرب من أداء ما عليه من دين.

6- عدم سقوط الزكاة بالتقادم، بمعنى عدم سقوطها بمضي المدة حتى ولو تأخر دفعها لأسباب قاهرة ليس للمكلف دخل فيها ومن الشواهد على ذلك أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه أخذ الزكاة لعامين مضيا (عام الرمادة والعام الذي يليه).

7- عدم سقوط الزكاة بالموت ، فالزكاة تبقى دينا في ذمة المكلف الميت وتستوفى من تركته ولها حق الأولوية وحققها قائم لله تعالى ولأصحابه الثمانية الواردين في الآية الكريمة مصارفهم.

8- منع التحايل، وهذا باطل التصرف بالمال الذي تعلقت به الزكاة لانه يعتبر تصرف من لا يملك وكذلك يمنع تأخيرها دون سبب.

خامسا - رأي الفقهاء المسلمين في التهرب من الزكاة

نهى فقهاء الاسلام اللجوء إلى الحيل أو الطرق التي يقصد من ورائها التهرب من دفع الزكاة كان يتصرف المالك في ماله قبل حلول الأجل أو أن يتلف النصاب فرارا من الزكاة ولكن رغم كل هذا أوجبوا عليه الزكاة وفي هذا يقول أبو يوسف " لا يحل لرجل يؤمن بالله واليوم الآخر منع الصدقة ولا إخراجها من ملكه إلى ملك جماعة غيره ليفرقها بذلك فتبطل الصدقة عني بأن يصير لكل واحد منهم من الإبل والبقر والغنم ما لا تجب فيه الصدقة، كذلك أجاز التشريع

الاسلامي للامام أن يأخذ الزكاة جبرا عن منعها وأن يعزره بل إن أبا بكر رضي الله عنه قاتل من منع الزكاة بعد وفاة النبي صلى الله عليه وسلم.

المبحث الثاني: التهرب الضريبي المشروع

يعتبر التهرب الضريبي المشروع من الظواهر الضريبية القديمة قدم المجتمعات الانسانية وهو مرتبط بالنظم الضريبية مباشرة، وبدأ الاهتمام الفعلي بالظاهرة بظهور ضرورة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لمواطنيها، فأنشأت ما يسمى الفراغ الضريبي الذي يعتبر أسلوب من أساليب التدخل غير المباشرة للدولة ذلك عن طريق تخليها عن بعض إيراداتها المالية من الضرائب سواء جزئيا أو كليا لفترة زمنية محددة، قصد تحقيق أهداف تدخل ضمن سياستها الاقتصادية المتمثلة في توجيه الأنشطة الاقتصادية الوطنية التي تتفق وسياستها العامة¹. وعليه فالدولة بهذه المناسبة تنشئ هذا الفراغ رغبة منها في تحقيق أهداف معينة والمكلف عن طريق استعماله لأسلوب التخطيط الضريبي المذكور سابقا يتهرب بطريقة شرعية من دفع الضريبة وذلك باستعمال كل أشكال الفراغ الضريبي ومن هنا إذن يُطرح مفهوم التهرب الضريبي المشروع و الأشكال التي يتخذها، الأمر الذي يدفعنا إلى دراسة مختلف جوانب المبحث ضمن المطالب التالية. لاسيما منها مفهوم التهرب الضريبي المشروع، أشكال التهرب الضريبي المشروع، وأنواع التهرب الضريبي المشروع.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي المشروع

إن المعنى اللغوي الدقيق لمضمون كلمة تهرب كما جاء على لسان العرب هو هرب أي فر وهرب الانسان تعني ساح، أما بالنسبة إلى علم المالية فهناك عشرات التعاريف نذكر من بينها:

¹ - عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص: 206

أولاً- "هو ظاهرة يحاول الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة بواسطتها عدم دفع الضريبة كلها أو بعضها".¹

ثانياً- " كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء يفترض وقوعه على عاتقه وبهذا يضيع على الدولة جزء من حصيللة الضريبة التي تواجه بها أعبائها العامة".²

ثالثاً- هو "وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة، وهو لا ينطوي حتماً على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة".³

رابعاً- هو "إجراء يتخذه الممول في تنظيم شؤونه بغرض تخفيض أعبائه الضريبية شريطة أن يقع ذلك ضمن نطاق القانون و دون مخالفة نصوصه".⁴

خامساً- هو " سعي المكلف إلى تخفيض أو التخلص من مستحقاته الجبائية باللجوء إلى وسائل تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية".⁵

سادساً- هو " إمكانية النجاح في التخلص من أداء الضريبة و لكن بدون مخالفة قوانين التشريع الضريبي".⁶

سابعاً- هو " تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي".⁷

من التعاريف السابقة نستخلص أن التهرب الضريبي المشروع يتحقق عندما يستطيع المكلف

¹ - محمود عطية رياض، موجز في المالية العامة ، بدور دار نشر، 1960، ص:223.

² -حسين صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، ط 1، بدون دار نشر، 1963، ص:52.

³ - دولار علي، عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1962، ص : 120.

⁴ - محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة ، الجزء الأول ، مطبوعات جامعة حلب ، 1990، ص : 287.

⁵ - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص : 25.

⁶ - GAUOMET.Paul.Marine, Précis de finances publiques , TOM deuxième , édition Montchrestien , Paris , France , 1970, p: 314.

⁷ - MARGAIRAZ André, la Fraude Fiscale et sert succédanés, comment échappe a l' impots Son éditeur , 1960 , P: 26.

التخلص من الضريبة وذلك عن طريق عدم إتيان الواقعة المنشئة للضريبة، فيتفادى بذلك دفع الضريبة دون أن يخرق نصوص القانون الضريبي.

وقد يتحقق هذا عن طريق التخطيط الضريبي للمشرع الذي يمكن من خلاله فئة من المكلفين التخلص من الضريبة ذلك لغرض تحقيق أهداف معينة، وقد يتحقق أيضا من خلال استفادة المكلفين من وجود ثغرات في النصوص القانونية والتي تنتج عن الصياغة الناقصة لها، مما يتيح للمكلف فرصة تحويل معنى النص وتغييره ثم استخدامه لصالحه دون الخروج عنه أو انتهاكه.

ويدخل في هذا السياق وفقا للرأي السابق حالة الاستفادة من اختلاف التشريعات الضريبية فيما بين الدول لأجل تفادي أو تخفيف الأعباء الضريبية من خلال نقل المشاريع أو تحويل المواد من دول ذات عبء ضريبي مرتفع إلى دول أخرى ذات عبء ضريبي منخفض أو غير موجود كليا، ففي كل الحالات السابقة لا يوجد لا خروج ولا مخالفة ولا انتهاك للنصوص القانونية.

وبالتالي فإن التهرب الضريبي المشروع هو التخلص من دفع الضريبة دون الإخلال بالقوانين الجبائية.

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي المشروع

للتهرب الضريبي المشروع شكلين نذكرهما فيما يلي:

أولا - الشكل المباشر

بدوره يأخذ هذا من التهرب الضريبي عدة صور :

1- تهرب ضريبي ناتج عن المفاضلة بين المعدلات الضريبية

يقصد بمعدل الضريبة سعر الضريبة "ويعرف بأنه مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة

أي المادة الخاضعة لها، وغالبا ما يكون سعر الضريبة نسبة (معدل) معينة من المادة الخاضعة

لها، ويضل سعرها واحدا مهما اختلفت قيمة المادة الخاضعة لها سواءا بالنقصان أو بالزيادة ويتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على الاحتياجات الخاصة بتغطية أعبائها، وتبعا لمعيار معدل الضريبة نجد الضريبة النسبية و التصاعدية.¹

أ- الضريبة النسبية

تسمى بالضريبة القياسية أيضا²، و"يقصد بها الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت في أساس حجم المادة الخاضع للضريبة، ونذكر من الضريبة النسبية، الضريبة على أرباح الشركات"³، المشار إليها في المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة. فيكون التهرب الضريبي المشروع بخصوصها عن طريق لجوء المكلف إلى المفاضلة بين المعدلات الضريبية، فيختار المعدلات التحفيزية المنصوص عليها قانونا بدلا اللجوء إلى السعر العام المعمول به، ويتضح ذلك خاصة في النظام الجبائي الجزائري، الذي ينص على وجود معدلين للضريبة على أرباح الشركات، الأول قدره 19% بالنسبة للأنشطة التجارية وهو المعدل العام حسب ما ورد في المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والثاني وهو معدل تحفيزي خاص بالأرباح المعاد استثمارها، فحتى يتجنب المكلف خضوع أرباحه كليا إلى المعدل العام (19 %)، يلجأ إلى تكييف وضعيته الجبائية وذلك بتحقيق شروط الاستفادة من المعدل التحفيزي المخفض، وبهذا يكون قد استفاد من السعر المخفض بدلا من السعر العام، وبالتالي يكون قد تجنب الوقوع في جاذبية القانون الجبائي عن طريق التخطيط الضريبي وضيع على الدولة جزء من الحصيلة الضريبية .

ب- الضريبة التصاعدية بالشرائح

يقصد بها ارتفاع معدل الضريبة مع تزايد سقف (شرائح) المادة الخاضعة للضريبة، بحيث

¹ - حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 ، ص: 25.

² - مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام: المالية العامة، دار الجامعة الجديدة ، مصر ، 2004 ، ص: 376.

³ - حميد بوزيدة ، مرجع سابق، ص : 25.

"يتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد بالانتقال من شريحة إلى أخرى"¹. كما هو واضح في الضريبة على الدخل الإجمالي المشار إليها في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

إن التهرب الضريبي المشروع بهذه الطريقة يتغير بتغير شكله، فيكون هنا عن طريق عدم إتيان الواقعة المنشئة أصلاً، فيعمل المكلف على تسقيف رقم أعماله وبالتالي تسقيف الربح الخاضع للضريبة، وبذلك يكون قد تفادى الوقوع في مجال الشرائح العليا ذات المعدلات المرتفعة، لاعتبار أن نسبة الضريبة تتغير بالزيادة من شريحة إلى أخرى (كما المشار إليها في المادة 104 من قانون الضائب المباشرة)، وعليه يكون المكلف قد تجنب ضريبة حقيقية دون مخالفة قانون التشريع الضريبي.

2- تهرب ضريبي ناتج عن تخفيض المعدلات الضريبية

يتم هذا النوع من التهرب حسب الحالتين:

أ- تهرب ضريبي ناتج عن التخطيط الضريبي

إن السلطات المالية ولغرض تحقيق الأهداف الأساسية للسياسة الاقتصادية المطبقة في الدولة إلى تلجأ إلى تخفيض الأسعار الضريبية المطبقة على بعض أوجه النشاط المرغوب فيها مع زيادتها على أوجه النشاط المرغوب عنها وذلك عملاً بالتخطيط الضريبي، فينعكس ذلك على سلوكيات المكلفين بالضريبة وذلك من خلال من خلال لجوئهم إلى ممارسة النشاط موضوع التحفيز والذي تم التخطيط له بممارسته من طرف الدولة عوض النشاط الآخر، وبهذا يكون المكلف قد تجنب عن طريق التهرب الضريبي المشروع ضريبة حقيقية على نشاطه .

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص:27.

ب- تهرب ضريبي ناتج عن الحوافز الجبائية

تعرف التحفيّزات الجبائية بأنها التخفيف في المعدلات الضريبية، وهي عبارة عن إيرادات جبائية تخلت عنها الدولة لفائدة الاعوان الاقتصاديين الذين يلتزمون بشروط معينة تحددها الدولة وتمنحها ضمن سياستها الاقتصادية المنتهجة، وهي عادة تتمحور في طبيعة النشاط ومكان إقامته والاطار القانوني للمستفيد، ولها عدة أشكال، ذلك لاستقطاب رؤوس الأموال غير المستغلة أو المستغلة في مجالات أقل إنتاجا.

وبالتالي فإن من الحوافز الجبائية التي أفرزها النظام الجبائي الجزائري تلك المذكورة في احكام نصوص المادة 173 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (CID) -سنة 2013- حيث:

- التخفيضات الممنوحة بمناسبة تحقيق فوائض القيم الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابتة.¹

بالنسبة لهاته الحالة فإن التهرب المشروع يتم من هذا المنظور عن طريق لجوء المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة جزئيا، وذلك بالاحتفاظ بالعناصر المكتسبة في أصول المؤسسة مدة تتجاوز ثلاث سنوات حتى يستفيد من تخفيض في الوعاء الضريبي قدره 65 % بدلا من أن يتنازل عليه في مدة لا تتعدى ثلاث سنوات أين معدل التخفيض مقدر بـ 30% وبهذا يكون المكلف قد تهرب بطريقة قانونية من دفع ما قيمته 35% إلى خزينة الدولة كتحويل ضريبي كان من المفروض أن يتحقق.

ج - تهرب ناتج عن الإعفاءات الجبائية

إن الإعفاءات الجبائية المنصوص عليها قانونا قد تأخذ مظهر الإعفاء الكلي أو الجزئي من الضرائب، ويتم هذا عادة لفترة زمنية مؤقتة، غالبا ما تكون في بداية ممارسة النشاط، حيث

¹ - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2013، المادة 173، الفقرة 01 .

تعتبر هذه الوسيلة من قبل الدولة وسيلة سلبية لدعم المشروعات ذات الأهمية الاقتصادية، قصد التخفيف من الصعوبات التي تواجهها عادة في بداية نشاطاتها. ونذكر منها النشاطات التي تمارس بمناسبة الاستفادة من قرار الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار ANDI أو قرار الوكالة الوطنية لدعم لتشغيل الشباب ANSEJ.

إن الإعفاء الجبائي يمكن أن يأخذ اتجاه آخر وهو رد الدولة لجزء أو كل الضرائب المدفوعة مسبقا بمناسبة ممارسة نشاط معين ويحدث هذا عندما يكون من غير الممكن إعفاء المكلف عند بداية نشاطه من الضرائب كما هو الحال بالنسبة للإعفاء عند بداية إجراء المعاملة التجارية، فيقوم المكلف بتسديد كل الضرائب المستحقة حتى المرحلة الأخيرة من عملية الإنتاج ثم يسترد ما تم دفعه من الضرائب، وتستخدم هذه الطريقة عادة في النشاطات التي يتولى المكلف تصديرها إلى الخارج.

يكون التهرب المشروع هنا بوجود هذا النوع من الإعفاءات عن طريق بلورة النشاط لغرض الاستفادة من تلك الحالات المذكورة سابقا.

د- تهرب ضريبي ناتج عن وجود ثغرات في التشريع الضريبي

نقصد بالثغرات في التشريع الجبائي تلك الهفوات التي تصيب مجموع القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة بغرض فرض الضرائب وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها، وأحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية والتي تمثل سوابق قضائية يتم اقتفاء آثارها فيما بعد"، والتي لا تدوم طويلا، والتي عادة ما يتم تصحيحها وإعادة صياغتها ، فيستغل بهذا المكلف خبرته من جهة، وأهل الاختصاص من جهة أخرى، لغرض الاستفادة من هذه الثغرة وتفسيرها لصالحه، وبذلك يكون أيضا قد تجنب دفع مستحقات ضريبية حقيقية ولو مؤقتا وبالتالي قد تفادى عمل أو تصرف كان قد يؤدي به الى تحصيل ضريبي.

ثانيا - الشكل غير المباشر للتهرب الضريبي

يحدث التهرب الضريبي المشروع بهذا الشكل، عند لجوء المكلفين بالضريبة إلى تحديد مشترياتهم في حدود سقف معين، ذلك حتى لا يقع في مجال جاذبية الضريبة، ويكون بهذا العمل قد تجنب كل العوامل التي تجعله في مواجهة الالتزامات الجبائية.

ونذكر في هذا المجال المكلف المتابع وفق نظام الضريبة الوحيدة الجزافية (IFU) ، -يشمل هذا النظام كل الضرائب والرسوم المطبقة في النظام الجزافي سابقا اي الى غاية 31-12-2006، ويتم إخضاع رقم الأعمال فيه الى معدلين، الاول ب 5 % بعنوان أنشطة الشراء قصد اعادة البيع للبضائع والأشياء وكذا الأنشطة الحرفية التقليدية، والثاني ب 12 % بعنوان الأنشطة الأخرى، الانتاج وتقديم الخدمات....، أما سقف الإخضاع فهو محدد ب 10000000 دج -، الذي يلجأ إلى تحديد قيمة مشترياته في حدود السقف، تقاديا لوقوعه في النظام الحقيقي ذلك لغرض الافلات من الالتزامات الجبائية التي تتجم عنه، وبهذا الاختيار يكون قد تجنب وبطريق غير مباشر تأسيس وتحصيل ضرائب حقيقية.

مما سبق نقول أن التهرب الضريبي المشروع - التجنب الضريبي - يُعتَبَر من الأساليب المنتهجة من طرف المكلفين لغرض التخلص من أداء المستحقات الضريبية دون خرق أحكام ونصوص التشريع الضريبي، بل وأكثر من هذا يمكنه الاستفادة من حوافز وامتيازات واعفاءات تضيع على خزينة الدولة مبالغ مهمة.

المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي المشروع

يصنف التهرب الضريبي المشروع من هذه الحالة الى معيارين :

أولا : التهرب الضريبي حسب المقدار

ينقسم التهرب الضريبي حسب للمقدار إلى:¹

1- التهرب الضريبي الكلي

يحدث التهرب الضريبي الكلي، عندما يستطيع المكلف التخلص وبشكل كامل من كل الأعباء الضريبية، وبالتالي عدم دفعها إلى الخزينة العمومية للدولة، ونقصد بالتخلص الكلي عدم القيام بفعل يدخله في مجال جاذبية القانون الجبائي بصفة نهائية وبالتالي اللجوء إلى التحكم في أفعاله. كممارسة أنشطة تجارية في مناطق نائية معفية بصفة كلية.

2- التهرب الضريبي الجزئي

يحدث عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من المستحقات الضريبية في إطار القانون الجبائي، ويتم ذلك باللجوء إلى نشاطات معفية بصفة جزئية وخلال فترة معينة وهو الامر الذي يؤدي الى التهرب الضريبي وبالتالي إلى تحصيل ضريبي بأقل مما كان يجب عليه أن يحصل.

ثانيا: التهرب الضريبي حسب معيار الإقليم

نميز في هذا المجال بين نوعين التهرب أيضا:¹

1- التهرب الضريبي المحلي

يحدث التهرب الضريبي المحلي داخل الاختصاص الاقليمي للبلد، ويعتبر ظاهرة قديمة بقديم الضريبة ذاتها، ويتم بمعدلات مختلفة من بلد إلى آخر، حيث يمثل حجم التهرب الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية 190 مليار دولار سنويا، ويمتاز هذا النوع بأنه سهل المتابعة والاكتشاف

¹ - دولار علي، محمد طه بدوي، مرجع سابق ، ص :318.

¹ محمد سعيد صالح وهبة، صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد (غير منشورة)، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1961، ص : 53.

والمكافحة لأنه يقع داخل حدود الدولة، مما يجعله خاضعا لسيادتها.

وبالتالي يكون من كامل سلطتها أن تلجأ إلى جميع الوسائل التشريعية والإدارية والفنية التي بحوزتها في سبيل مواجهته وكذا معاقبة وردع المتهربين.

2- التهرب الضريبي الدولي

ظهر التهرب الضريبي الدولي نتيجة التطورات والتحولات التي عرفها النظام الاقتصادي العالمي، وهو يقع خارج المجال الإقليمي للبلد ، فالمكلف بالضريبة (شركة دولية) ونتيجة استفادته من مبدأ السيادة الضريبية للدولة يتخلص من المستحقات الضريبية وذلك باستعمال شتى السبل، كأن يقوم بإقامة مقر له خارج الدولة الأم للاستفادة من الإعفاءات والامتيازات الجبائية هناك أو إقامة فرع شركة في بلد يعتبر واجهة ضريبية، ونذكر هنا أن التهرب الضريبي الدولي هو الذي يمارس من طرف الشركات الدولية والناجى عن معاملات التجارة الإلكترونية.¹

المبحث الثالث: الغش الجبائي والتحديات الاقتصادية العالمية

نتيجة محاولة تبني الدول للنظام الاقتصادي العالمي الجديد وذلك بعد فشل النظام الاشتراكي وسقوط قطبه الأهم في العالم ألا وهو الاتحاد السوفياتي وجدت نفسها في مواجهة حتمية مع ظاهرة الغش الجبائي. هذا النظام العالمي الجديد وتحت غطاء العولمة أدى إلى خضوع الدول إلى شركات ضخمة تمارس مختلف أنشطتها فوق إقليم أراضيها وتسعى الى تحقيق أكبر ربح ممكن وبأقل تكلفة عن طريق التهرب الضريبي مشروعا كان أو غير مشروع وباستغلال آليات، لاسيما منها الجنات الضريبية والتسعير التحويلي والمنشأة الثابتة وذلك في غضن القوانين الجبائية الدولية التي تنص على إجبارية الالتزام بقوانين الدولة المستقبلة، على أن تستفيد _أي هذه الدول_ من

¹ - فوزت فرحات، مرجع سابق، ص84.

تحصيل الضرائب الواقعة على عاتقها لإعتبار أن الضرائب مصدرا تمويليا رئيسيا للإنفاق العام، وهو الشيء الذي نود التوصل إليه من خلال المطالب أدناه.

المطلب الاول: مفهوم الغش الجبائي الدولي

ان دراسة مفهوم الغش الجبائي الدولي يستدعي التطرق إلى التعريف بالقانون الجبائي الدولي من جهة وتحديد ماهية الشركات المتعددة الجنسيات من جهة أخرى وذلك بالنظر للارتباط الشديد بينهما

أولا - القانون الجبائي الدولي

لجأت الدول التي وجدت نفسها أمام التحديات العالمية في معالجة المشاكل الجبائية الدولية إلى الاتفاق فيما بينها على جملة من المبادئ الجبائية هذه المبادئ أصبحت مع مرور الوقت قابلة للتطبيق العام من طرف جل الدول وشكلت ما يعرف بالقانون الجبائي الدولي.

1- ماهية القانون الجبائي الدولي:

القانون الجبائي الدولي هو مجموعة من الأحكام القابلة للتطبيق من طرف الدولة في ظل احترام مبدأ السيادة الضريبية، ويستمد مشروعيته من مصادر التشريع الداخلي والاتفاقيات الجبائية الدولية بالإضافة إلى المصادر الأخرى كالقضاء والفقه والدين.

2- موضوع القانون الجبائي الدولي

يرى الباحثون أن القانون الجبائي الدولي هو جزء من القانون الدولي والذي تميزه الاتفاقيات والتي تكون في العادة عبارة عن تعاقدات ثنائية، والتي تسعى إلى تسوية العلاقات بين هذه الدول المتعاقدة في اختصاصات الضريبة التي قد تنشأ بين الدول.¹

¹ - Bensahli Mohamed. **Support du séminaire sur l'approche du droit fiscal international**. expérience algérienne .Alger 1986. P6.

باستقراء ما جاء في التعريف فيرى الباحثون أنه من الضروري أن يعمل القانون الجبائي الدولي على تعريف الحدود لكل دولة متعاقدة وأن يحدد سيادة كل دولة في مجال إقليمها الضريبي وهي الشروط الأساسية لفرض الضريبة على كل مكلف.¹

وتكمن هذه المسألة في تحديد العلاقة بين سلطة الدولة والاختصاص الضريبي، وقد تبين عند التطرق إلى هذه المسألة في التحاليل السابقة أن السبب الرئيسي هو نشوء ظاهرة الازدواج الضريبي وأن هنالك مجموعة من الضوابط لتحديد الاختصاص الضريبي.²

ثانيا - مفهوم الشركات متعددة الجنسيات

لقد تعددت التسميات التي يشار من خلالها إلى الشركات متعددة الجنسيات، فسميت الشركات عابرة للقارات والشركات دولية النشاط، ومن ناحية اقتصادية هي شركة ضخمة ترتبط بها اقتصاديا وإداريا مجموعة من الشركات الأخرى المستقلة عنها قانونا والمنتشرة في دول متعددة الأمر الذي يجعلها تشكل مجموعة واحدة، وتقود هذه المجموعة شركة ضخمة تسمى الشركة الأم، وتقدم لها عدة تعاريف منها :

-هي " تجمع اقتصادي بين عدة شركات تتمتع بجنسيات دول مختلفة وترتبط فيما بينها عن طريق المساهمة في رأسمال بقصد تحقيق هدف معين، وبتحقيق وحدة الهدف بوحدة السيطرة على إدارة الشركات أعضاء المجموعة، بحيث تكون كيانا اقتصاديا موحدا".³

- " تعبر على احتكارات رأسمالية دولية تنتج العديد من السلع والخدمات على أقاليم دول عديدة عن طريق فروع تملكها مباشرة أو شركات منتسبة يملكها رأس المال المحلي أو مشروعات مشتركة

¹ - Bensahli Mohamed, op cit, p7.

² - يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، مرجع سابق، ص: 137.

³ - محمد دويدار ، الاقتصاد الرأسمالي في أزمة ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، 1981، ص : 22.

تتبعها تكنولوجيا.¹

- تعرف الشركات متعددة الجنسيات على أنها شركة رأسمالية ضخمة تمارس نشاطها الاقتصادي من خلال كيانات اقتصادية منتشرة في دول متعددة، وأيا كانت الطبيعة القانونية لهذه الكيانات سواء فروعاً لهذه الشركة أو شركات منتسبة لها ويملكها رأس المال² المحلي في البلد المضيف، أو شركات مختلطة فكلها تكون خاضعة اقتصادياً وتكنولوجيا لسيطرة الشركة الأم وفقاً لإستراتيجيتها الشاملة الموحدة.

- " تعرف الشركات متعددة الجنسيات بأنها كيان يقوم بإنتاج السلع والخدمات وذلك بمساعدة مؤسسات تقع في عدة دول⁴.

ويعرفها البعض على أنها شركات تمارس أنشطتها في عدة دول، إلا أن سلطة اتخاذ القرار فيها تتركز في دولة واحدة وأن فروعها تخضع لقوانين كل دولة كائنة بها⁴.

إلا أنه من التعاريف التي حظيت بالاجماع والقبول، هو الذي عرف الشركات متعددة الجنسيات بأنها منظمة تقوم بالعمل في بلدين أو أكثر، وتملك مبيعات، وتسهيلات تصنيعية في العديد من البلدان، وعادة ما يحدد مجال عالميتها بشكل عالمي⁵. ويمكننا استخلاص بعض الخصائص المميزة لهذا النوع من الشركات بناء على التعاريف السابقة⁶:

¹ - نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

² - حي عبد الرحمان رضى، الجوانب القانونية لمجموعة الشركات، دار النهضة العربية، القاهرة، 1994، ص: 141.

⁴ - M.Abdelh Chentouf, **Les Convention Tendent A éliminer Les Doubles Impositions**, Passées Par Le Doctorat 3 Eme Cycle , Université De Droit Et De Sciences Sociales , Paris , 2003p199 .

⁴ - Michel Belanger, **institutions économiques internationales**, economica, Paris,1997, p17.

⁵ -James H Donnelly Et Alenene, **Fundamentals of management**,10 th grain, Hill, companies, 1998, p66.

⁶ - جميل عبد الرحمن صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات العابرة للقوميات، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005، ص: 259.

أ- شركات ضخمة الحجم الاقتصادي

"عندما تقبل الشركات متعددة الجنسيات الاستثمار الخارجي، هذا يدل على أنها قد بلغت في دولتها الأم مركزا اقتصاديا مرموقا، وأنها مارست التجارة الدولية لفترة من الزمن وتجمعت لديها وفورات مالية هائلة، وخبرات بشرية جبارة، وإمكانيات علمية وتكنولوجية متقدمة، بشكل ضاقت بها السوق المحلية، فتوجهت إلى استغلالها عن طريق الاستثمار في دول أخرى".

إن ضخامة الحجم الاقتصادي لهذه الشركات تعني ضخامة حجم إستثماراتها أو رقم أعمالها الأمر الذي يكسبها إيرادات كبيرة وخبرات بشرية جبارة وإمكانيات علمية وتكنولوجية متقدمة، حيث نجد أن الوزن الاقتصادي لهذه الشركات يفوق بكثير وزن إقتصاديات بعض الدول، فتقرير الأمم المتحدة للتجارة والتنمية Unctad يشير إلى أن حجم نشاط شركة جنرال موتورس 56 مليار دولار أكبر من اقتصاد الجزائر سنة 2000 البالغ 53 مليار دولار ، وشركة رويال دس شال 36 مليار دولار أكبر من اقتصاد المملكة المغربية البالغ 33 مليار دولار، وأن حجم نشاط شركة سيمنز 32 مليار دولار أكبر من اقتصاد ليبيا البالغ 31 مليار دولار في نفس السنة فحسب تقرير الأمم المتحدة للتجارة والتنمية Unctad وهكذا فإن هذه الخاصية تؤثر بشكل كبير في توجه الاقتصاد العالمي وذلك من خلال المساهمة الفعالة في التجارة الدولية.

ب- إتساع الإنتشار الجغرافي

يقصد به توزيع فروع الشركة الأم على دول مختلفة، ويعتبر من دوافع الانتشار الجغرافي الاستفادة من الثروات والمواد الأولية المتاحة. فبالنظر إلى فروع الشركات الكثيرة ولأنشطتها المختلفة والموزعة جغرافيا في الدول المتقدمة والدول النامية، حيث الهدف من التنوع في النشاط والتوزيع على الدول هو الحصول على المزايا لاسيما منها، الامتيازات أو الاعفاءات الجبائية وكذا مستوى الأجور المنخفض، فأحيانا التفاوت في مستوى أجور المستخدمين يكون دافعا أساسيا

للاستثمار في دولة تتمتع بمستوى أجور عمالة منخفض وكذلك ضعف النظام الرقابي في الدولة المستقبلية.

ج-الطابع الإحتكاري.

من بين الخصائص العامة نذكر الطبيعة الاحتكارية لهذا النوع من المؤسسات، حيث تعتبر البيئة المناسبة لنشاطها¹ لما لها من القدرة على فرض سيطرتها على إنتاج سلع وخدمات معينة، ولا تسمح في أي ظرف من الظروف المنافسة من طرف آخر وتتجسد الصفة الاحتكارية في أربعة (04) مجالات أساسية، نذكر منها مجال التمويل، مجال الإدارة، مجال التقنية، ومجال التسويق. ففي مجال التمويل ولاعتبار أنها تمتلك موارد مالية هائلة الشيء الذي يمكنها من توفير كل احتياجات مشاريعها، إضافة للاقتراض من أي بلد - سوق مالي- كان وذلك للمصادقية التي تتمتع بها.

أما في المجال الإداري فهي تتمتع بشبكة اتصال جد متطورة ذلك بالنظر لبنك المعلومات التي بحوزتها والمتدفقة عليها الشيء الذي يسمح لها من التحكم والسيطرة على كل فروعها، وبالتالي اتخاذ أنجع القرارات في أقل مدة، زيادة على ذلك امتلاكها لموظفين ذوي الكفاءة العالية من حيث التأهيل والثقافة والوعي بالمسؤولية والانضباط .

" أما في المجال التقني فلغرض الاستجابة المستمرة للأسواق العالمية ووضع حد لكل متنافس جديد يرغب في الدخول إلى السوق، سخرت هذه الشركات أموال طائلة ومذهلة للرفع من مستوى التكنولوجيا والبحث العلمي في مجال اختصاصها فحسب حسام عيسى كانت تتحكم هذه الشركات بحوالي 75-80 % من إجمالي أنشطة البحث والتطوير الكلية في العالم خلال التسعينات من القرن الماضي، كما أن 28 شركة منها تحتكر ما يزيد (يزيد) على 50 % من

¹ - منير الحمش، الإصلاح الاقتصادي، ط 1، دار الرضا ، دمشق ، 2003 ، ص: 33.

إجمالي الأنشطة التكنولوجية والبحث العلمي في العالم .¹

د . تنوع أنشطتها

تتميز هذه الشركات بالتنوع في الأنشطة ، فهي تقتحم القطاعات لما لها من خبرة وكفاءة ومعرفة بأساليب التسويق، وهذا ينعكس عليها بإبتكار أنواع جديدة من السلع والخدمات والهدف من هذا التنوع هو تقاسم المخاطر والخسائر، وتعويض هذه الخسائر في قطاع بريح في قطاع آخر . هذا ما يفسر مساهمتها الكبيرة في الناتج المحلي الإجمالي العالمي، وحسب تقرير الاستثمار العالمي في سنة 2007، أن رقم أعمال الشركات المتعددة الجنسيات ونحو 78000 من فروعها المنتشرة عبر العالم زادت 18% على السنوات السابقة، وبشكل ذلك ما يعادل 10% من الناتج الإجمالي العالمي و(1/3) ثلث الصادرات العالمية² .

هـ - التمرکز في الدول المتقدمة

إن للشركة الأم الحق في السيطرة على فروع الشركات الاخرى وذلك بحكم الوفرة المالية الهائلة وضخامة حجم استثماراتها أو رقم أعمالها المتحصل عليه نتيجة استغلالها للخبرات البشرية الجبارة والإمكانيات العلمية والتكنولوجية، الأمر الذي يستدعي تواجدها في الدول المتقدمة، ويسمح لها باتخاذ القرارات الاستراتيجية الهامة المتعلقة بسياسة الاستثمار، التسويق، التشغيل، التمويل، والتي من خلالها يمكن أن تحدد الاتجاهات العامة للشركة وفروعها الاخرى، وكذا أهدافها وكيفية الأداء على الأمد البعيد .

¹ - حسام عيسى، الشركات متعددة القوميات، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت، بدون تاريخ النشر، ص : 38.

² - تقرير الاستثمار العالمي الصادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتنمية،(على الخط)، 2001، ص 16، متوفر على: www.imf.org.

ثالثاً - الغش الجبائي الدولي

ظهرت العولمة في الساحة الدولية وظهرت معها ظاهرة عالمية أخرى هي ظاهرة الغش الجبائي الدولي، التي لم تكن لتصل إلى ما هي عليها اليوم لولا وجود عوامل مساعدة، وفرت لها المناخ المناسب والملائم لتنمو وتتطور، من بين هذه العوامل ظهور الشركات متعددة الجنسيات التي سبق وأن تطرقنا لها والتي تهدف من خلال استثماراتها الكبرى في الدول المستضيفة إلى تحصيل أكبر قدر ممكن من الأرباح عن طريق التقليل والتخفيف من إيراداتها والتعظيم من أعبائها وذلك بوسائل غير شرعية (غير قانونية) وعن طريق المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضرائب أو تخفيض أساسها في الدولة قيد الاستثمار هذا في وجود أو غياب اتفاقيات جبائية دولية وباللجوء إلى آليات متعددة وهي :آلية الجنات الضريبية، آلية أسعار التحويل وآلية المنشأة الثابتة.

المطلب الثاني: الغش الجبائي بآلية الجنات الضريبية

تلجأ الدول لغرض تنظيم إقتصادياتها الى تصميم هيكل ضريبي جذاب للاستثمارات، وذلك عن طريق تقديم جملة من الامتيازات الجبائية، تمنح من خلالها تارة معدلات ضريبية منخفضة وتارة أخرى منعدمة، أو تقوم باعفاء المشاريع بصفة كلية من الضرائب، الشيء الذي لا يحصل إلا في الجنات الضريبية، وعلى هذا الاساس إنه لمن الضروري بمكان إعطاء تعريف دقيق للجنات الضريبية ثم عرض خصائصها قبل الوصول إلى الغش الجبائي للشركات متعددة الجنسيات باستعمال الجنات الضريبية.

أولاً- الجنات الضريبية

لقد تعددت المصطلحات المتعلقة بالجنات الضريبية، فالبعض يسميها بالملاجئ الضريبية

والبعض الآخر يفضل الواحة الجبائية أو الاجازات الضريبية أو الملاذات الضريبية، وأيا كانت المسميات فنجد أن كل دولة ولغرض تحقيق أهدافها المسطرة تقوم بوضع أنظمة ضريبية ملائمة لذلك، فتقدم من خلالها جملة من الحوافز والامتيازات، هذه الحوافز والامتيازات ذات المعدلات الضريبية المنخفضة جدا تارة والمنعدمة تارة أخرى التي تمنح قصد جلب الاستثمارات تسمى بالجنات الضريبية *Paradis fiscal*، ويطلق عليها أيضا إسم الملاجئ الضريبية والواحة الضريبية *oasis fiscal*، ويمكن أن تعرف بأنها " دول ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لها بالمقارنة مع الدول الأخرى." ونذكر على سبيل المثال الجنات الضريبية هونج كونج- سنغافورة - البحرين و أنغولا.

ثانيا- خصائص الجنات الضريبية

- تتسم الجنات الضريبية بعدة خصائص منها:
- معدلات الضرائب منخفضة جدا أو منعدمة.
- الاستقرار السياسي باعتباره أحد العوامل المهمة التي تؤثر في قرارات الاستثمار، بحيث يكون النظام السياسي فيه مستقر وواضح، واحتمال حدوث هزات سياسية داخلية - التي من شأنها تعطيل الاستثمارات -، كالاتقلابات والحرب الأهلية معدومة.
- السرية التامة في المعاملات المصرفية والتجارية، تعتبر من أسمى الصفات المميزة للجنات الضريبية، حيث يتم بهذا الخصوص تسليط أقصى العقوبات على الطرف المخل بالسرية في العمل المصرفي، الشيء الذي يشجع حسب بعض الكتاب على تكاثر جرائم غسيل الأموال.
- الموقع الاستراتيجي للجنات الضريبية أيضا من العناصر الهامة لجلب الشركات متعددة الجنسيات والاستثمارات الأجنبية بشكل عام.

- ثبات العملة الوطنية في دول الجنات الضريبية مما يمنحها قدر كبير من الاستقرار، الشيء الذي ينجم عنه عدم خضوع الأجانب للرقابة على المصارف لغرض تسهيل تحويلاتهم النقدية لغرض تشجيع الاستثمار.

ثالثا- أشكال الغش الجبائي باستعمال الجنات الضريبية

يجعل المناخ الملائم والأرضية الخصبة والمزايا المغرية التي تتمتع بها الجنات الضريبية مناطق جلب مهمة للشركات متعددة الجنسيات التي تسعى دوما للتخلص من المستحقات الضريبية لغرض تعظيم أرباحها، وذلك بالطرق التالية :

أ - إنشاء شركات فرعية وسيطة

يتم ذلك من خلال إنشاء الشركة الأم لشركة فرع في بلد الجنة الضريبية وذلك لغرض الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقدمة فيه، بحيث تعتبر هذه الوسيلة من أقدم الوسائل المتبعة من طرف الشركات المتعددة الجنسيات، وتتمتع هذه الشركات الفرع الوسيطة - والتي تسمى أحيانا الساترة-بمجموعة من العناصر منها تأسيسها في بلد نظامه الجبائي يتميز بمرونة ضريبية كبيرة بحيث نجد فيه معدلات ضريبية جد منخفضة أو منعدمة كليا، وتسيير من طرف أشخاص طبيعيين أو اعتباريين مقيمين في بلد يتميز بمعدلات ضريبية مرتفعة.

ب- تغيير المقر الرئيسي للشركة الأم

من خلالها تعتمد على إخفاء الهوية الحقيقية للمستخدمين والمساهمين في أصول هذه الشركات، ولإعتبار أنه من مميزات الجنات الضريبية توفير مناخ ضريبي مغري كفرض ضرائب بمعدلات جد منخفضة أو منعدمة كلية، وهو الأمر الذي يدفع بهذه الشركات إلى إقامة مقر وهمي في الشركة الفرع مكان تواجد الجنة الضريبية مع الإبقاء على الإدارة الفعلية وأنشطتها الرئيسية في

الدولة الأم أين توجد معدلات ضريبية مرتفعة.¹

وهو الأمر الذي ينتج عنه اخفاء مبالغ مالية مهمة كانت لتخضع للضرائب لو لم يتم تغيير المقر الرئيسي للشركة، وبهذا التصرف تكون الشركة قد استفادت من مستحقات ضريبية في الدولة مكان تواجد الجنة الضريبية وذلك بتغييرها الوهمي لمقرها الرئيسي.

ج- التلاعب بالقيود المحاسبية

يتم التلاعب بالقيود المحاسبية عن طريق إجراء عمليات محاسبية معينة كإعادة توزيع من مواقع ذات معدلات ضريبية مرتفعة إلى أخرى ذات معدلات ضريبية منخفضة فيما بين الشركة الأم والفروع والعكس عن طريق تقديم قروض تسجل عند الشركة الأم القارضة والشركة الفرع المقترضة أو العكس. الشيء الذي يكون قد جنبها ضرائب حقيقية، استفادت من إيراداتها بالتلاعب بالقيود المحاسبية .

إن الغش الجبائي هنا وباستعمال الجنات الضريبية يضيع على الخزينة العمومية للدولة مبالغ مالية هائلة سنويا، الشيء الذي يدفعها إلى إعادة النظر على النحو الذي يؤدي إلى إصلاح الرؤية للجنات الضريبية التي تحرم الدول من إيرادات جبائية مهمة، ذلك لاعتبارها أرضا خصبة لتبييض الأموال الناجمة عن الأنشطة غير المشروعة.

المطلب الثالث: الغش الجبائي باستغلال آلية التسعير التحويلي

إن التسعير التحويلي مصطلح جديد يستعمل خاصة من طرف الشركات متعددة الجنسيات لغرض الغش الجبائي الدولي، وهو الشيء الذي يستدعي تحديد مفهوم والدوافع المؤدية إلى اعتماده.

¹ - Organisation for Economic Cooperation and Development, **Rapport de L' OCDE ,L' Evasion et Fraude fiscale internationales**, Questions de fiscalité internationales, N= 01 , OCDE, Paris , 1987 P: 27.

أولاً - مفهوم سعر التحويل الداخلي

يعتبر سعر التحويل الداخلي من أفضل الوسائل التي تلجأ إليها الشركات متعددة الجنسيات لغرض الغش الجبائي وذلك لسهولة تطبيقها ومرونتها، فالتحويل الداخلي يقصد به عمليات التبادل الداخلي التي تجري بين الأقسام في الشركة أما السعر الذي يتم على أساسه هذا التبادل يسمى بسعر التحويل الداخلي أو سعر التنازل الداخلي أو سعر التبادل الداخلي، أو التسعير التحويلي، وقُدِّمت له عدة تعاريف منها:

- " هو القيمة المخصصة للسلعة أو الخدمة التي يقدمها أحد أقسام الشركة (القسم البائع) إلى قسم آخر داخل الشركة (القسم الشاري)".¹

- "هو السعر الذي يحمله قسم أو وحدة إدارية من وحدات المنشأة على قسم آخر أو وحدة أخرى في المنشأة مقابل السلع والخدمات التي يقدمها له أولاً، ولهذا يكون هذا السعر عبارة عن إيراد لقسم ومصروف لقسم آخر ضمن نفس المنشأة الواحدة".²

- " التسعير التحويلي هو التسعير الذي يُحدّد لسلع وخدمات يتم تبادلها فيما بين مشروعات مرتبطة بعضها ببعض لكنها مقيمة في بلدان مختلفة".³

- "هو القيمة المحتسبة للسلع والخدمات المحولة بين الوحدات التي تجمعها ملكية واحدة سواء كانت الوحدات محلية أو دولية وبعد ذلك يتم الفصل بين أسعار التحويل المحلية الخاصة بالأقسام

¹ - أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص : 175.

² - محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص: 299.

³ - فؤاد مرسي، الرأسمالية تجدد نفسها، مجلة عالم المعرفة، الكويت، عدد 147، مارس 1990، ص: 346.

الداخلية وبين أسعار التحويل الدولية المتعلقة بمبيعات الوحدات الأجنبية.¹

وبصورة عامة، نعرف التسعير التحويلي على أنه أسعار مبيعات السلع داخل المجموعة الموضوعية من قبل الشركات متعددة الجنسيات سواء كانت مبيعات هذه السلع من الشركة الأم إلى الشركات الوليدة أو العكس.

ويعرف كذلك حسب فكرة المجمع كالتالي هو سعر المبادلات بين شركات في نفس المجموعة مقيمة في دول مختلفة أو "سعر المبادلات داخل المجمع الواحد و في نفس الوقت عابرة للحدود فالأمر إذن يتعلق باستيراد وتصدير في نفس المجمع وهي تستبعد بذلك المبادلات الخارجية مع شركات مستقلة وتستبعد أيضا كل المبادلات الداخلية بدون عبور الحدود.

وسعر التحويل لا يتعلق فقط بمبيعات السلع المادية، ولكن أيضا بكل الخدمات المقدمة داخليا أو تقاسم بعض النفقات المشتركة بين مؤسسات عديدة في مجمع واحد (نفقات الإدارة العامة-نفقات المقر) وغير ذلك من النفقات، كما يخضع لعدة عوامل، والتي تتمثل في الضرائب على الدخل الاجمالي، الضرائب الجمركية، التضخم، المشاريع المشتركة، الحالة الاقتصادية للدولة المستقبلية للاستثمار، المخاطر السياسية .

ثانيا- طرق تسعير التحويل الداخلي

من الطرق التي يتم الاعتماد عليها في تحديد التسعير التحويلي ما يستند على أسعار السوق ومنها ما يستند على أرقام التكلفة، غير أن الأكثر تداول في الحياة الداخلية تتمثل في، طريقة سعر السوق، طريقة التكلفة وطريقة السعر التساومي أو التفاوضي.

¹-أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، بدون ناشر، القاهرة، 2004، ص:744.

1- التسعير على أساس سعر السوق

يحدد السعر التحويلي بهذه الطريقة على أساس النسبة بين الفرق الناتج من السعر المدفوع فعلا إلى السعر السائد في السوق الدولي إلى السعر السائد في السوق الدولي .

تعتبر هذه الطريقة هي المفضلة عندما يوجد سعر سوقي للمنتجات الوسيطة التي يستطيع القسم البائع أن يبيعها في سوق أو يبيعها للقسم المشتري داخل الشركة، أو من ناحية أخرى يستطيع القسم المشتري أن يشتريها من السوق أو من القسم البائع داخل الشركة.

ويتوقف قرار قبول من اللقبول للتحويل الداخلي من قسم إلى آخر أو التعامل مع السوق على قيمة الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن يقبله القسم البائع وقيمة الحد الأقصى الذي يمكن أن يدفعه القسم المشتري بحيث إذا كان الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن يقبله القسم البائع أقل من الحد الأقصى للسعر الذي يمكن أن يدفعه القسم المشتري، هنا يكون من مصلحة القسمين البائع والمشتري والشركة ككل أن يحدث تبادل داخلي بسعر تحويل يقع بين الحد الأدنى الذي يمثل سعر التحويل الذي يمكن أن يقبله القسم البائع وهو يتوقف على تكلفة الفرصة البديلة للطاقة المتاحة كما يلي¹، والحد الأقصى الذي يمثل السعر الذي يمكن أن يدفعه القسم المشتري والذي سيدفعه عند الشراء من السوق.

أما إذا كان الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن يقبله القسم البائع أكبر من الحد الأقصى للسعر الذي يمكن أن يدفعه القسم المشتري، في هذه الحالة ليس من مصلحة القسمين البائع والمشتري ولا من مصلحة الشركة ككل أن يحدث تبادل داخلي ومن الأفضل لكل منهما التعامل مع السوق .

وفي حالة عدم وجود طاقة عادلة بمعنى أن القسم البائع يستغل كل الطاقة المتاحة لديه

¹ - محمد تيسير، مرجع سابق، ص:304.

حاليا في الإنتاج والبيع في السوق أو أن الطاقة الموجودة لا تكفي للوفاء بكل الكمية المطلوب تحويلها للقسم المشتري، بمعنى قبول القسم البائع البيع للقسم المشتري سيترتب عليه نقص مبيعاته في السوق وبالتالي يفقد فرصة تحقيق فرصة ربح، ولذلك يجب على القسم المشتري دفع التكلفة المتغيرة لإنتاج الوحدة الواحدة وتعويض القسم البائع عن النقص الذي سيحدث في أرباحه في السوق.

الشيء الذي يجب أن نلفت الانتباه إليه يتمثل في كون أن هذه الطريقة ليست مثالية ذلك للانتقادات العديدة التي واجهتها لاسيما منها غياب أسعار سوقية للسلع الوسيطة المتبادلة داخل هذه الشركات وكذلك تعرض هذه الأسعار إلى التقلبات كلما واجهتها مجموعة من القيود الداخلية والخارجية .

2- التسعير على أساس سعر التكلفة والعائد

في الحالات التي لا توجد أسعار سوق للمنتجات أو الخدمات الوسيطة أو تكون الأسعار المتاحة غير مناسبة، أو تكلفة الحصول على هذه الأسعار مرتفعة، تلجأ الكثير من الشركات إلى استخدام التكلفة زائد العائد كأساس لتحديد أسعار التحويل الداخلية.

وتوجد عدة أنواع لحساب سعر التحويل على أساس التكلفة والعائد.¹

أ- على أساس التكلفة الكلية و العائد:

تستخدم كثير من الشركات أساس التكلفة الكلية زائد العائد في تحديد أسعار التحويل الداخلية وتشمل التكاليف الكلية (التكاليف المتغيرة+التكاليف الثابتة)، معناه أن يعامل القسم المشتري التكاليف الثابتة لقسم البائع على أنها تكاليف متغيرة، وغالبا ما يؤدي التسعير الداخلي على أساس

¹ - محمد تيسير، مرجع سابق ، ص:178.

(التكلفة الكلية+العائد) إلى قرارات غير مثالية من وجهة نظر الشركة ككل لأن الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن يقبله القسم البائع أكبر من الحد الأقصى للسعر الذي يمكن أن يدفعه القسم المشتري.

ب- على أساس التكلفة المتغيرة والعائد

أما الطريقة الثانية في تحديد سعر التحويل الداخلي تكون باستعمال التكاليف المتغيرة فقط مع احتساب العائد.

ج- التحويل بسعر مزدوج

تحاول بعض الشركات تطبيق ما يسمى بالسعر المزدوج رغبة منها في تحقيق معايير تجانس الأهداف وزيادة الجهد الإداري وتستخدم في هذه الحالة طريقتين منفصلتين في تحديد سعر التحويل فعلى سبيل المثال يمكن أن يحدد القسم البائع سعر التحويل على أساس التكلفة الكلية+العائد، في حين يحدد القسم المشتري سعر التحويل على أساس السوق. مع تدخل الشركة وإعطاء قسم البائع ميزة في صورة إعانة ومنه يكون الربح التشغيلي للشركة ككل أقل من مجموع الأرباح التشغيلية مجتمعة.

3- التسعير على أساس تساومي

يترك لمدير مراكز الربحية ومراكز الاستثمار في الشركة المعنية الحرية في المساومة على أسعار السلع والخدمات المتبادلة بينهم، ويمكن في هذه الحالة استخدام المعلومات المتاحة للتكاليف وأسعار السوق في عملية المساومة ولا يشترط بالضرورة التوصل لسعر تحويل يكون له علاقة معينة بالتكاليف أو السوق.

ففي بعض الحالات التي يمكن أن تكون فيها سعر التحويل الداخلي الملائم أقل من السعر السائد في السوق حتى ولو يوجد لدى القسم البائع طاقة عاطلة (على سبيل المثال يمكن تجنب

المصروفات البيعية كعمولات المبيعات..) في حالة البيع داخل الشركة كما يمكن أن يكون التعامل الداخلي بكميات كبيرة تستحق خصم كمية.

وتتطلب مثل هذه الحالات نوع معين من المساومة بين القسم البائع والقسم المشتري حتى يتم الإتفاق بينهما على سعر مرضي لكلا الطرفين.

وتشتد الحاجة إلى عملية المساومة عند تحديد سعر التحويل الداخلي عندما لا يوجد سوق وسيط للسلع أو الأجزاء الوسيطة التي تدخل في التصنيع النهائي لمنتج معين.

ثالثاً - أشكال الغش الجبائي باستعمال آلية التسعير التحويلي

إن الأرباح المحققة من طرف الشركات المتعددة الجنسيات من خلال فروعها الأخرى المتواجدة عبر مختلف دول العالم تجمع في نهاية المطاف كلية في حسابات الشركة الأم، ذلك للطبيعة والخصائص التي تتميز بها، والمهام التي تتمتع بها والتي تخول لها اتخاذ القرارات المناسبة بخصوص فروعها، لاسيما منها الرقابية من جهة، وبحكم الموقع الاستراتيجي الذي تحتله في الدولة المتقدمة من جهة أخرى، وهو الشيء الذي يسمح لها بالغش الجبائي عن طريق توزيع أرباحها من الدولة التي تمتاز بمعدلات ضريبية مرتفعة إلى الدولة التي تمتاز بمعدلات ضريبية منخفضة أو معدومة، وبشكل خاص إلى الدول مكان تواجد الجنات الضريبية ويتم ذلك على النحو التالي :

أ- الغش الجبائي بمناسبة توزيع الأرباح، حيث في هذه الحالة يتم إنشاء شركة مالية مستترة، تعمل هذه الشركة على الإحتفاظ بالأرباح المحققة من قبل الفروع في حسابات خاصة بالمؤسسة (حسابات قيد التخصيص)، إلى أن تتوفر الفرصة المناسبة والتي يمكن من خلالها التملص من فرص ضرائب على هذه الأرباح، فتحول إلى الشركة الأم للاستغلال .

إن الغش الجبائي بهذه الطريقة يتم بالتلاعب بالمادة الخاضعة للضريبة عن طريق تضخيم

المصاريف في فرع والتخفيض منها في أخرى، حتى يتسنى الاستفادة من النظام الجبائي الذي يتماشى ومصالح الشركة الأم، ويتم هذا وفق مايلي :

ب-أما عن طريق اقامة شركة وليدة في الدولة مكان تواجد الجنة الضريبية، وتعمل من خلالها على التخفيض من نفقاتها في هذه الشركة وزيادة إيراداتها قصد تضخيم الربح. وبالتالي اعتماد الغش الجبائي .

وعن طريق تخصيص أرباح الشركة الوليدة بزيادة نفقاتها وتخفيض إيراداتها، أي تخفيض أرباح الشركة الوليدة بزيادة نفقاتها، وتخفيض إيراداتها ضمن الشركة الأم، أو لصالح الشركة وليدة أخرى تتواجد في دولة ذات معدلات ضريبية منخفضة، وبصورة عامة يتم بطريقة صورية التخفيض أو الزيادة في النفقات من خلال تسعير بنودها بأسعار أقل أو أكثر من قيمتها الحقيقية وذلك حسب الحالة .

المطلب الرابع : الغش الجبائي بآلية المنشأة الثابتة

تسعى الشركات المتعددة الجنسيات الى تقديم واجهة عمل أمام مختلف الدول التي تستقبل نشاطاتها بآلية المنشأة الثابتة، لاعتبار أنها تمثل موطن الإخضاع الضريبي وهي ميزة تستغلها تلك الشركات لتحقيق الغش الجبائي.

أولاً- مفهوم المنشأة الثابتة

تُعرف المنشأة الثابتة حسب OCDE على أنها التنظيم الدائم للأعمال والذي يتم من خلاله مزاوله النشاط كلياً أو جزئياً. وتم اعتبار منشأة كل من مقر الإدارة، الفرع، المكتب، المصنع، الورشة، المنجم، أو بئر البترول أو الغاز أو المحجر أو أي مكان لاستخراج المواد باسم ولصالح المشروع الأجنبي، بشرط ألا يتعلق نشاط الوكيل بأية أنشطة لا تعد في حكم المشاة .

أما حسب الاتجاه الضيق فتعرف بأنها "تلك المنشأة التي تمارس نشاطا يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح"¹ ، فنكون بصدد منشأة ثابتة للمشروع الأجنبي، إذا خضع الربح المحقق للضريبة في البلد المضيف، وذلك مهما كان النشاط الذي تزاوله المنشأة سواء كان نشاطا صناعيا أو تجاريا، وبالتالي فالأنشطة التي لا تساهم مباشرة في تحقيق ذلك الدخل لا تضاف على المنشأة التي تزاولها مثل مراكز الأبحاث-مكاتب الشراء... وغيرها من الأنشطة.

أما قانون الضريبة الموحدة المصري فعرفها كما يلي: " تسري الضريبة على أرباح كل منشأة مستغلة في مصر ... "²

وورد في الفقرة الثانية "وتخضع للضريبة، أرباح المنشأة المستغلة في مصر الناتجة من مباشرة نشاط في الخارج، ما لم يكن متخذا شكل منشأة مستقلة".

غير أن المفهوم الفرنسي حدد فكرة المنشأة الثابتة كما يلي :

- * أن مزاوله أي مهنة يستلزم بالضرورة قدرا من الاستمرار والاستقرار .
- * يجب توفر أهم خصائص هذه المهنة وهي خاصية تحمل المخاطر .

ويتم تعريفها بذلك بأنها:

- تنظيم مهني سواء كان صناعيا أو تجاريا.

- تمتع بخاصية الاستقرار (الثبات).

- تمتع بالاستقلال الذاتي.

غير أن القضاء الفرنسي بين موقفه من تعريف المنشأة الثابتة لمشروع أجنبي، سواء بالنسبة للمنشأة الثابتة الأجنبية المشتغلة في فرنسا أو المنشأة الثابتة الفرنسية المشتغلة في الخارج، إذ أكد

¹ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص:99.

² - الجمهورية المصرية، قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، 1993، مرجع سابق، المادة:16.

أنه حتى تسرب الضريبة الفرنسية على الأرباح التجارية والصناعية يجب أن تكون تلك الأرباح محققة في فرنسا والعكس.

نص قانون الضرائب المصري على ما يلي¹:

- تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة في مصر أيا كان الغرض منها بما في ذلك الأرباح الناتجة عن مباشرة نشاطها في الخارج ما لم يكن متخذا شكل منشأة ثابتة.

- " تسري الضريبة على أرباح كل منشأة مشغلة في مصر.. "

- تخضع للضريبة، أرباح المنشأة المشغلة في مصر الناتجة من مباشرة نشاط في الخارج، ما لم يكن متخذا شكل منشأة مستقلة.

أما في القانون الجبائي الجزائري، لم ترد مباشرة كلمة منشأة، حيث في المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ذكرتها بصيغة مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر ومادة أخرى منه :المادة 3-150 / 2كذلك وردت حيثياتها في رسالة المديرية العامة للضرائب بصيغة المنشأة المستقرة وفق نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على انها التي تتمثل في المكان الذي يزاول فيه المشروع كل نشاطه او بعضه و تشمل لاسيما : محل الادارة- الفرع -المكتب -المصنع - الورشة -المنجم أو بئر النفط أو الغاز أو المحجر أو أي مكان اخر لاستخراج الموارد الطبيعية .

أما فيما يخص مشاريع البناء والتجميع، هذه الاخيرة تأخذ صفة منشأة مستقرة في حالة ما اذا كانت مدتها تتعدى اثنتى عشر شهرا.

¹-الجمهورية المصرية، قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، 1993، مرجع سابق، المادة61.

من خلال النصوص الواردة في بعض التشريعات الضريبية، نلاحظ أنه يشترط ثلاثة عناصر للقول بوجود منشأة ثابتة هي:¹

* تنظيم مادي ثابت لمزاولة الأعمال، وتمتع هذا التنظيم بقدر من الاستقلال، ومزاولة هذا التنظيم لنشاط محقق للربح أو مساهم في تحقيقه.

1- تنظيم مادي ثابت لمزاولة النشاط

إن التنظيم المادي لمزاولة النشاط يتمثل في مكان مادي من خلاله يتم مزاولة نشاط المنشأة، سواء كان هذا المكان ملكا للمشروع أو مستأجرا من قبله، لا اعتبار أنه قد يشمل على مباني أو وسائل أو تجهيزات مستخدمة لاستغلال نشاط المشروع، كما يجب أن يتميز هذا المشروع بالثبات والاستقرار.²

وفي هذا الصدد هناك مشكلتان تواجهان عنصر الوجود المادي، ألا وهما أعمال المقاولات والتجارة عبر الانترنت (التجارة الإلكترونية).

أ- أعمال المقاولات

في غياب اتفاقيات من خلالها يتم تحديد المكان المادي، فالبناء يشكل منشأة ثابتة، وعليه فإن هذا الشكل يحل بالاستناد إلى معيار المدة الزمنية التي يستغرقها العمل في المكان أو بأهمية الأعمال المنجزة والتي كثيرا ما تبرر بعدد العمال.

ب- التجارة الإلكترونية

تعتبر من القضايا الصعبة جدا التي تواجهها الأنظمة الضريبية، لاسيما كيفية تحديد الجهة

¹ - السيد عبد المولي، الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص: 58.

² - مختار عبد الحليم طلبة، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص: 61.

المخول لها قانونا بفرض الضريبة على الصفقات المبرمة، وكيفية إجراء عملية المراجعة الجبائية وهو الشيء الذي يتطلب وجود أساليب متطورة جدا لفحص، ومراقبة الصفقات.

ولاعتبار أن التجارة الالكترونية وسيلة جديدة لتبادل السلع والخدمات عن طريق الانترنت، وعليه فمن الصعب بمكان اعتبار موقع المنشأة على شبكة الأنترنت-والخادم (le serveur) الذي يعمل من خلاله موقع المنشأة، أو مزود ضمان الأنترنت-لوحده دليل قاطع على الوجود المادي للمنشأة الثابتة في الدولة التي يمارس من خلالها اعمال التجارة الإلكترونية، لأن انتقال هذه الوسائل من دولة إلى أخرى هو أمر سهل وهو الشيء الذي يتنافى مع طبيعة المنشأة المتمثل في الثبات والاستقرار، الأمر الذي يكون قد دفع بالمشروع الجزائري إلى عدم الخوض في مسألة فرض ضرائب على التجارة الالكترونية .

أما بخصوص ضرورة وجود المكان المادي كعنصر إلزامي لوجود المنشأة الثابتة بالنسبة للتجارة عبر الأنترنت، فهو يعتبر الجهاز الذي يتصل من خلاله العميل بالمنشأة.

2- الاستقلالية

الاستقلالية لغة هي الانفصال عن الشيء، أما في هذا الخصوص فإننا نقصد بها تمتع ممثل المنشأة الثابتة بصلاحيات وسلطات تسمح له بمزاولة المشروع الذي يتبعه والقيام بالتعهدات نيابة عنه ولحسابه، وبالتالي فهي لا تعني الانفصال التام عن المشروع الأخير.¹ وإنما التزويد بصلاحيات التصرف بالنيابة .

3- تحقيق الأرباح

إن الهدف الرئيسي من قيام أي مؤسسة هو تحقيق أرباح، وإلا فلا داعي لقيامها أصلا، وعليه يعتبر عنصر الربحية ضروري لقيام المنشأة الثابتة، وبالتالي فقيام المنشأة الدائم الهدف منه

¹ - السيد عبد المولي، مرجع سابق، ص:60.

تحقيق ربحا للمشروع الأجنبي أو تساهم في تحقيقه.

ثانيا: أشكال الغش الجبائي باستعمال آلية المنشأة الثابتة

تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن الغش الجبائي الدولي باستعمال هذه الآلية، يتم عن طريق استغلال مفهومها لما يوفر لها من حصيللة ضريبية أكبر، وحتى يتسنى لها من القيام بذلك تلجأ إلى مايلي :²

1 - تقوم الشركة الأم بتكوين منشأة ثابتة لها في دولة ما، أين يعفى نشاطها من الضريبة صراحة أو تفرض عليها ضرائب بمعدلات ضعيفة، كأن تقوم بتكوين شركة لمزاولة نشاط لها في الجزائر والمتمثل في تربية النحل "للعلم أن هذا النشاط معفى من الضرائب في البلد الأجنبي بلدها الأصل لإعتبار أنها ثابتة مستقرة ومستقلة وتدر ربحا، وذلك وفقا لما تنص عليه القوانين الوطنية والاتفاقيات الضريبية الدولية، كما أن هذا النشاط سيكون معفيا في الجزائر، خاصة أن هذا الإعفاء غير مقيد بمدة زمنية حسب التشريع الجبائي الجزائري"، وعليه فالأرباح المحققة والتي قد تكون مصدر ربح هائل للشركة الأجنبية تم تهريبه بدون مخالفة القانون الجبائي على دولة المنشأة الثابتة وبذلك يكون قد ضاع على الخزينة العمومية حصيللة ضريبية مهمة.

2- تقوم الشركة الأم بتكوين منشأة ثابتة لها في دولة نظامها الجبائي خال من الإعفاءات والامتيازات الجبائية بمناسبة ممارسة نشاطها، وفي هذه الحالة تسعى الشركة الأم لإضفاء صفة غير حقيقية أو تحاول إخفاء هذه المنشأة نهائيا وذلك عن طريق التلاعب والتحايل على الأنظمة الضريبية للدول المختلفة الشيء الذي ينجر عليه خسارة في الحصيللة الضريبية للدول المستقبلة مكان وجود المنشأة الثابتة .

2- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1995، ص:96.

المبحث الرابع: الغش الجبائي من خلال التجارة الالكترونية

إن التطور الكبير في مختلف مجالات الإتصال الذي يميز عالمنا اليوم، ودخولنا عالم المجتمع الرقمي أصبح معه لا معنى للحدود الجغرافية، ومع زيادة اللجوء الى المعاملات الإلكترونية من جهة وافتقار غالبية الدول النامية ومنها الجزائر للوسائل الأساسية اللازمة قصد التحكم في مثل هذه المعاملات والصفقات، ظهرت معها تحديات ومشاكل عديدة منها المعنى الدقيق للمفهوم التجارة الالكترونية وموطن إخضاع هذه المعاملات، والمعالجة الجبائية لها ابتداء من تحديد التأسيس الضريبي إلى غاية التحصيل الفعلي للايرادات الضريبية، وعدم امكانية مراقبة حركة رؤوس الاموال المعتمد عليها بمناسبة ممارسة نشاط التجارة الالكترونية، وهذا رغم الجهود المبذولة في هذا الصدد والتي من شأنها السيطرة والتحكم في تحديات التجارة الالكترونية للانظمة الضريبية.

المطلب الأول : مفهوم التجارة الالكترونية

لم يعد اليوم الانترنت يقتصر على المجال العلمي فقط بل شمل جميع الميادين التجارية وغير التجارية الشيء الذي تمخض عنه ظهور احتياجات جديدة نمت بنمو الانترنت وشاع بخصوصه ما يعرف بالتجارة الالكترونية التي تمنح مزايا كثيرة، فبالنسبة لرجال الاعمال اصبح من الممكن تجنب مشقة السفر للقاء الشركاء والعملاء وأصبح بإمكانهم الحد من الوقت ومن المال للترويج لبضائعهم وعرضها في الاسواق أما الزبائن فبإمكانهم كذلك الحصول على ما يريدونه بأقل تكلفة اذ يكفي اقتناء جهاز كمبيوتر وبرنامج مستعرض للانترنت وكذا الاشتراك بالانترنت لغرض

الوصول إلى الهدف المبتغى وعن طريق التجارة الالكترونية التي يكتسبها الغموض لدى البعض حيث يرون أنها محصورة في مجالات جد محدودة وعليه فما هو مفهوم التجارة الالكترونية؟

1- التجارة الالكترونية حسب (OCDE): تدل بصفة عامة على جميع اشكال التعاملات ذات الصلة بالنشاطات التجارية التي تجمع الافراد والمنظمات معتمدة على المعالجة والنقل الالكتروني للمعطيات خاصة النصوص الاصوات الصور ويدل كذلك على الاثار التي يمكن أن يحدثها التبادل الالكتروني للمعلومات التجارية في المؤسسات والاجراءات التي تسهل وتحيط بالنشاطات التجارية، كتسيير المنظمات، المفاوضات التجارية، والعقود، الاطر القانونية والتنظيمية، التسويات فيما يخص التسديدات والجباية¹.

2- التجارة الالكترونية حسب الهيئة الاوروبية للمعلومات والتكنولوجية والرقابة (EITO): هي النشاط الذي يؤدي تبادل القيم عن طريق شبكات الاتصال².

وعليه فالتجارة الالكترونية توسعت وأصبحت تشمل عمليات بيع وشراء المعلومات جنبا لجنب مع بيع السلع والخدمات فهو اذن نظام يتيح عبر الانترنت حركات بيع وشراء السلع والخدمات والمعلومات التي تدعم توليد العوائد ويمكن تشبيه التجارة الالكترونية بسوق الكتروني يتواصل فيه البائعون(موردون-شركات-محلات) والوسطاء (السماسرة) والمشترون وتقدم فيه المنتجات والخدمات في صيغة افتراضية (رقمية) كما يدفع ثمنها بالنقود الالكترونية أو الطرق التقليدية.

¹-Organization de cooperation et de developpement economique ; (on line),disponible sur : <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/act/sachem.htm> .

²- Eito: <http://www.eito.com> .

المطلب الثاني: المعاملة الجبائية للتجارة الإلكترونية

شرعت السلطات الحكومية في العديد من الدول في غضون التحولات المتسارعة نحو عالم الأعمال الإلكترونية بالتفكير في إمكانية تطبيق القواعد والأسس الضريبية التقليدية على المعاملات الإلكترونية، وبالتالي صياغة نصوص جبائية جديدة تتماشى مع هذا النوع من المعاملات، وتم اقتراح في هذا المجال فرض ضريبة على الاستهلاك عوض فرضها على الوحدات الإنتاجية وبالتالي العمل بضريبة البيت (Bit tax)، علماً أن ضريبة البيت ظهرت سنة 1994، حيث يتم حسابها على أساس كثافة التحويل الإلكتروني للمعلومات من خلال عدد وحدات البيتس (Bits) المستعملة، إضافة إلى تصور إطار عام للضرائب في عالم المعاملات الإلكترونية والتي نحصرها فيما يلي :

1- فرض ضريبة على الاستهلاك

يهدف هذا الأخير إلى التحول من فرض الضريبة على الدخل إلى فرض ضريبة على الاستهلاك والملكية، ذلك لاعتبار أن كل منها منخفض المرونة ويصعب إخفائه وتساعد هذه الضريبة في جمع الضرائب من المتهربين من دفعها، وهذا على غرار أولئك الذين يحققون دخولا مرتفعة من المعاملات غير الملموسة من خلال شبكة الانترنت حيث يقومون في كل الحالات بإتفاق هذه الدخول.

إن فرض الضرائب على التجارة الإلكترونية ينبغي أن يستند إلى مبادئ الشفافية واليقين والفعالية والكفاءة وعدم التمييز حسب منظمة (L'OCDE)، و بالتالي ان هناك توافق دولي في الآراء على أن قواعد فرض ضرائب الاستهلاك على التجارة عبر الحدود ينبغي أن تطبق في البلد (الولاية) التي يتم فيها الاستهلاك الفعلي، وهناك آليات معروفة لدى السلطات الضريبية تستعملها من أجل

مراقبة وجباية ضرائب الاستهلاك المتعلقة بالمنتجات المادية حتى لو بيعت هذه المنتجات في الصفقات عبر الحدود.

والفكرة الأخرى المطروحة للنقاش تتمثل في إمكانية فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الإنترنت (ISP)، أي أن تقوم هذه الشركات بحاسبة زبائنها على المعاملات المقدمة عبر الإنترنت، وذلك عن طريق تفرض ضريبة مبيعات على المعاملات المختلفة ثم تقوم بتحويلها إلى الحكومة ممثلة في الجهة المخول لها، أي أنها تكون وسيط بين طرفين هما الحكومة والمستهلكين، وهذه الطريقة تطرح الكثير من المواضيع المتعلقة بسبل تتبع المعاملات الإلكترونية للزبناء، ومدى تضارب ذلك مع قوانين السرية والأمن، بالإضافة إلى أنه من المحتمل أن يؤدي هذا إلى زيادة الأعباء الملقاة على كاهل المستهلكين، ومنه إلى ثمن السلعة والخدمة التي سوف يقوم المستهلكون بدفع ضريبة (ISP) عنها للشركات... وعليه فقد يؤدي ذلك إلى عرقلة نمو التجارة الإلكترونية، خاصة إذا قامت هذه الشركات بفرض أعباء ضريبية مرتفعة¹.

2- تطبيق ضريبة البيت (Bit)

تعتبر من الحلول المقترحة لتنظيم المعاملات الإلكترونية ضريبة البيت (Bit tax) التي تعتمد على الانتقال الإلكتروني للبيانات على أن يتم تحصيلها انطلاقاً من كمية البيتس الرقمية الممكن استخدامها أو نقلها، وهذا يستدعي وجود معدات ذات مميزات خاصة في الأجهزة المختلفة الناقلة للمعلومات (الكمبيوتر الفاكس)، وأخرى متعلقة بقياس البيانات على أساس البيتس². وقد ظهرت هذه الطريقة بالنظر للأهمية البالغة التي يحتلها عالم المعلومات والبيانات في

¹-عزوز علي، العاطف عبد القادر، بوزيان عبد الباسط، مداخله بعنوان: إشكالية جباية المعاملات في التجارة الإلكترونية، الملتقى الدولي حول "اقتصاد المعرفة" جامعة الشلف، بدون سنة، ص : 06.

²-عزوز علي، لعاطف عبد القادر، بوزيان عبد الباسط، مرجع سابق، ص : 07.

الوقت المعاصر، اذ تعتبر من الركائز البيئية الجديدة .

فانتقال المعلومات وتبادلها هو النشاط الرئيسي لهذه البيئة، وعلى الرغم من ذلك فإن المكاسب (المداخل) الناتجة عن هذا النشاط غير محصية، لعدم وجود رقابة كافية لهذا النشاط وبالتالي فانها مصدر ثروة لا تستفيد منه كافة الدول.

وعلى هذا الأساس يمكن إعتبار ضريبة البيت من بين أفضل الخيارات المقترحة لفرض ضريبة على انتقال السلع والخدمات الإلكترونية عبر الأنترنت، لكون أنه يتم تحويل هذه السلع إلى كمية من البيتس وتتم عملية الانتقال عن طريق الانترنت، وبالتالي فإن Bit tax سوف تتمكن من حصر العدد الفعلي للبيتس الذي تم نقله ثم تفرض عليه الضريبة الموافقة.

غير أن هذه العملية وجهت لها هي الأخرى انتقادات عديدة، بسبب الصعوبات والمشاكل العديدة التي تنتج عنها، لاعتبار أن تحديد قيمة الضريبة المفروضة بناءا على كمية البيتس المنقولة قد ينجم عنها نوع من الخداع، فقد تكون السلعة أو الخدمة المنقولة من عدد صغير من البيتس وبالتالي تكون الضرائب الناتجة عنها قليلة، في الوقت الذي قد تكون فيه قيمة بيع هذه السلعة أو الخدمة مرتفعة، والعكس، فعندما تتكون السلعة أو الخدمة من عدد كبير من البيتس فانها لتخضع للالتزامات ضريبية أكبر وفي الوقت نفسه تكون قيمة بيع هذه السلعة منخفضة، الشيء الذي يتطلب تطوير المقترح حتى يكون بإمكانه التغلب على هذه العقبة التي قد تؤدي الى اقتصار عملية الانتقال من نوع معين من السلع والخدمات وهو الذي لا يحتوي على عدد كبير من البيتس إلا أن قيمة بيعه تكون مرتفعة.

3-الضرائب الاخرى المقترحة في عالم المعاملات الإلكترونية

لقد بدت الحاجة الواضحة والملحة لضرورة وجود إطار عام متكامل يحقق الأهداف المنشودة للنظام الجبائي في مجال عالم المعاملات الالكترونية، وذلك من خلال ما تمت دراسته، الشيء

الذي يعتبر حجر الزاوية في التنمية الاقتصادية والإجتماعية في كافة دول العالم، ويتضمن هذا الأطر التالية¹:

3-1 من حيث المفاهيم : نقصد بها المفاهيم السائدة في القوانين الجبائية والتي نرى أنها تحتاج إلى مراجعة بشكل يحقق إتساق هذه المفاهيم مع المتغيرات التكنولوجية، ويشتمل ذلك على سبيل المثال المفاهيم التالية:

- مفهوم الإقليمية، لكل دولة ذات سيادة الحق في فرض الضريبة على الأشخاص أو الأموال التي تقع داخل حدودها الإقليمية، ولها أيضا أن تمدّ نطاق هذا الحق ليشمل الأشخاص والأموال التابعين لها، والموجودين في خارج الاختصاص الاقليمي، ويعرف هذا بالسيادة الضريبية. وعلى هذا الاساس. تعتمد الدولة التي تأخذ بمبدأ الإقليمية على جنسية المكلف، أو اتخاذه للدولة مقرا لإقامته الدائمة فيها كأساس يمنحها الحق في فرض الضريبة على جميع الدخل التي يحققها من مصادر داخل دولته أو خارجها، وتأخذ بهذا المبدأ معظم الدول الصناعية ومن أهمها الولايات المتحدة الأمريكية . أما غالبية الدول النامية التي تأخذ بمبدأ الإقليمية فتعتمد على مصدر الدخل كأساس لفرض الضريبة، حيث لا تفرض الضريبة على الدخل التي تحقق من مصادر خارج حدود الدولة².

- مفهوم السلع والخدمات : في إطار تزايد وتنامي السلع المادية وتحول بعض هذه السلع إلى خدمات، فإن هذه المفاهيم تحتاج إلى إعادة الصياغة بما لا يفرق بين نشاط تجاري وآخر بناءا على نوع السلعة المتداولة، حيث يمكن تغيير أشكال بعض السلع من الصورة المادية إلى الصورة الإلكترونية.

¹- عزوز علي، لعاطف عبد القادر، بوزيان عبد الباسط، مرجع سابق، ص: 07.

²- طواهر محمد التهامي، حني شفيقة، دادن عبد الوهاب، تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية، ملتقى البحث العلمي ، ص: 08. متوفر على WWW.RSSCRS.INFO تاريخ التحميل 2014/02/01.

2-3 من حيث التشريع

إن الإطار التشريعي هو الآخر يحتاج إلى إعادة صياغته مع مراعاة في ذلك مايلي:

-إقرار التوقيعات الإلكترونية: إن نظم التجارة الإلكترونية الحالية وما تشهده من تطور تجعل التوقيعات الإلكترونية أكثر صعوبة في التزوير من النظم الورقية، الشيء الذي يستدعي وجود آليات تشريعية تقر هذه التوقيعات الإلكترونية.

-التعاقدات الإلكترونية : هي الأخرى بضمان درجات سرية مناسبة، فإنها يمكن أن تصل إلى درجة عالية من إثبات الحق، وبالتالي فإنها يمكن أن تكون ذات مرجعية كاملة دون الحاجة لأي إثباتات أخرى وبتكامل هذه العقود الإلكترونية مع حق التحقق الإلكترونية، وعليه فإنه يمكن مراجعة العقود فوراً بما يجعل لهذه العقود حجية أعلى من العقود الورقية.

-التشريعات الخاصة بتأمين الموارد التكنولوجية بوصفها أحد الموارد المطلوبة حمايتها، ويشتمل ذلك كلمة السر مثلاً، وكذلك قواعد البيانات والبحث فيها بوصفها مرجعية يعتمد عليها.

3-3 من حيث التنفيذ: يعتمد النظام الضريبي بمناسبة القيام بعملية المراجعة الجبائية على القيود

المحاسبية المدونة (ميزانية المؤسسات والشركات وحساب الأرباح والخسائر) في الدفاتر المحاسبية الأصلية المنصوص عليها قانوناً، لكن التحول إلى نظم القيد الإلكتروني والعقود الإلكترونية وما قد يتبادر إلى ذهن من إمكانية تعديل هذه العقود، يوجب اقتراح نظام للتحقق الإلكتروني من خلال تبادل الرسائل الإلكترونية بين الشركة محل المراجعة الجبائية و الشركة المورد التي تعاملت معها، حيث يتم التعامل الإلكتروني بين الطرفين كلاهما مجهز إلكترونيا بصورة تحقق تنفيذ هذا التعامل إن القيد الإلكتروني موجود لدى الطرفين ويمكن التحقق منه من خلال رسالة إلكترونية يتم إرسالها من طرف الجهة قيد المراجعة الجبائية وذلك بمعرفة المسؤول عن تأسيس الضرائب ويتم

الرد عليها ويتطلب ذلك الأسلوب وجود ما يسمى حق التحقق الإلكتروني، ويمكن برمجته أوتوماتيكيا بصورة تحقق عدم تحميل الجهة الأخرى أي أعباء إدارية للرد.

يقوم اعوان التحقيق في مصلحة الضرائب بمراجعة العقود الإلكترونية باستخدام نظم المراجعة الحديثة أو التقليدية، وفي حالة الرغبة في التحقق من صحة أحد التعاقدات فإنه يقوم بالضغط على زر خاص يقوم بإرسال رسالة إلى الشركة التي تم التعامل معها، وهي مسجلة في العقد الإلكتروني، تتضمن هذه الرسالة طلب إرسال نسخة من العقد كما هو مخزن لدى الشركة التي تم التعامل معها .

في حالة إقرار هذا الحق يكون الرد من الشركة المتعامل معها بإرسال نسخة من صورة العقد كما هي مسجلة لدى الشركة، ويتم المقارنة بين العقدين، وبناءا على هذه المقارنة يمكن قبول أو رفض المعاملة.

3-4 من حيث الاجراء : عملت العديد من الدول الى تقسيم الأنشطة المرتبطة بتحصيل الرسوم والضرائب بين عدة جهات متنوعة كالجمارك وإدارة الضرائب... الخ، إلا أن تشابك الأنشطة المختلفة أدى الى توكيل بعض أنشطة قطاع معين ليقوم به قطاع آخر، وقد نجد على سبيل المثال مصلحة الجمارك تقوم بتحصيل ضريبة المبيعات على الواردات من المستوردين وذلك عند الفحص الجمركي، ويعتبر هذا التقدير نهائيا، لكن مع دخول التجارة الإلكترونية وإمكانية دخول السلع غير المادية دون العبور على المنافذ الجمركية ، فإننا أمام أحد حلين جمركيين : إما إعفاء هذه السلع من الضرائب الجمركية وهو ما يخل بمبدأ المساواة الضريبية أو فرض ضرائب جمركية عليها عند قيام مصالح الادارة الجبائية بالمراجعة السنوية لحسابات الشركات والمؤسسات من خلال محاولة إيجاد تقنيات لإخضاع تلك المنتجات .

غير أن الاتجاه السليم قد يكون في توحيد الجهود من أجل إيجاد آليات جديدة لإخضاع المعاملات الإلكترونية للضريبة وكذا توحيد الجهات التي تقوم بتحصيل الضريبة وتكامل أعمالها في المراحل المختلفة وذلك لضمان الحصول على الإيرادات وبالتالي التقليل من الغش الجبائي. للاعتبارات المبينة سابقا تبين ان قضية التجارة الالكترونية لم تسو بصورة نهائية، وبالتالي فإنه يتوجب على الدول أن تعمل سويا على رفع كفاءة إدارتها جبائية وتجهيزها بوسائل حديثة والعمل على تنمية مهارات موظفيها قصد إيجاد برامج ذلك للاحاطة بكل هذه المعاملات.

المطلب الثالث: التحديات التي تواجه فرض الضرائب على التجارة الالكترونية

لقد عرفت التجارة الإلكترونية نموا سريعا للغاية خلال السنوات الأخيرة خاصة مع تنامي استعمال الانترنت، اذ بلغت قيمة التجارة الدولية الإلكترونية سنة 1996 حوالي 3 مليار دولار امريكي وارتفع هذا الرقم الى 84 مليار دولار امريكي أي بزيادة تقدر بأكثر من 28 مرة لتصل إلى حوالي 150 مليار دولار¹ سنة 1999، وقد نمت هذه التجارة لتصل الى حوالي 300 مليار دولار بحلول سنة 2003 وكحصيلة لذلك فقد فقدت الولايات المتحدة الأمريكية لوحدها ما يعادل % 04 من إيراداتها الضريبية، للتحويل من استعمال المعاملات الورقية (الفواتير ووصلات التسليم) إلى المعاملات الافتراضية التي تترك آثارا أقل يصعب تحديدها، ونتيجة للغش الجبائي لهذه المعاملات، الأمر الذي وضع الادارة الجبائية أمام تحديات عديدة وخطيرة نتيجة التطور الكبير الذي عرفتته التجارة الدولية، والتي نذكرها فيما يلي :

¹ - فيتو تانزي، العولمة والنمل الابيض الذي ينخر في بيئة الضرائب، مجلة التمويل والتنمية، المجلد 38، العدد

أولاً- صعوبة إثبات المعاملات والعقود

جل القوانين الوطنية والاتفاقات الدولية تشترط أن يتم اثبات المعاملات كتابة أي عن طريق المستندات الموثقة، وعلى هذا الأساس ونظرا لغياب السند القانوني الذي يجبر الأخذ في الحسبان المعاملات المعدة الكترونيا من شأنه أن يحدث صعوبة في هذا المجال، إضافة الى السرية المعتمدة فهي تعقد من قدرة الادارة الجبائية على معرفة محتوى المبادلات وأسعارها وكذا أسماء المتعاملين الأمر الذي يشكل عقبة بالنسبة إلى تأسيس الضرائب وتحصيلها وتفتح مجالات واسعة للغش الجبائي، كذلك الامر بالنسبة لتطور الامضاءات الالكترونية والانظمة المركزية للدفع الالكتروني التي لا تترك آثار محاسبية الذي يعقد العملية اكثر .

ثانيا- استخدام النقود الإلكترونية

إحلال النقود الالكترونية محل النقود الحقيقية في معاملات الأفراد، حيث تحتوي الرقائق الموجودة في البطاقات الإلكترونية على أرصدة اموال الأفراد، والتي تستخدم في دفع المستحقات وتسوية الحسابات، الأمر الذي سوف يزيد من الصعوبات التي تواجهها الادارة الجبائية¹، أضف إلى ذلك أن المدفوعات الإلكترونية تنفذ بدون تسجيل محاسبي وبالتالي تمنح مجال واسع للغش الجبائي، ومنه فإن العمليات التي تتم تسويتها عن طريق النقود الإلكترونية لا تترك آثار محاسبية وتتفاقم هذه المشكلة أكثر لو صار ممكنا تسليم المدفوعات بالنقود الإلكترونية عبر الانترنت.

ثالثا- صعوبات مرتبطة بتحديد الهوية وتعيين النشاط

من التحديات الرئيسية التي تواجه دول العالم عدم وجود قواعد واضحة لإخضاع المعاملات الإلكترونية لجبائيا، ويرجع هذا لصعوبة تحديد هوية الاطراف المتعاملة بدقة، ونتيجة لذلك قد يستغل هذا لغرض الغش الجبائي، وذلك عن طريق عدم تسجيل هذه المعاملات في الدفاتر المحاسبية

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 06-2011، ص: 16

المنصوص عليها قانونا وبالتالي التخفيض في الأسس الخاضعة للضريبة، ضف إلى ذلك التحول نحو إنتاج منتجات رقمية، حيث أن هناك عدد من المنتجات مثل الصور الفوتوغرافية، والتسجيلات الصوتية، والاستشارات الطبية والمالية والخدمات التعليمية والبرامج التطبيقية يمكن حاليا الحصول عليها مباشرة من خلال الانترنت، الأمر الذي يشكل تحديا فيما يخص المعاملة الجبائية- طرق الاخضاع - لهذه المنتجات، إذ أصبح بإمكان الشركات أن تنشأ متجر إفتراضي على شبكة الانترنت ومن خلاله تعرض وتبيع منتجاتها، ومن جهة أخرى، أصبح بإمكان الزبائن التجول في هذا الفضاء¹، وطلب الخدمة المرغوب فيها كالاستفسار عن أسعار منتجات هذه الشركات مثلا .

إن الغموض في تحديد الإختصاص الجبائي، سوف يصعب من تحديد الجهة المخول لها قانونا من دفع الضرائب أو تحصيلها. الشيء الذي يؤثر لا محالة على المردودية الجبائية وبالتالي الغش الجبائي.

¹ عزوز علي، لعاطف عبد القادر، بوزيان عبد الباسط، اشكالية جبائية المعاملات في التجارة الإلكترونية، مرجع

خلاصة الفصل

إن الغش الجبائي ظاهرة ضريبية غامضة ومتعددة الجوانب لحدوثها في الخفاء وصعوبة تمييزها عن الظواهر الضريبية المماثلة لها، إلا أننا نسمي التصرف الذي من خلاله يلجأ المكلف بالضريبة إلى مختلف الأساليب التي لا يتعدى فيها على النصوص التشريعية في سبيل التخلص من الأعباء الضريبية بالتهرب الضريبي المشروع، والتي ترتبط به مختلف الظواهر الضريبية الأخرى، كالتجنب الضريبي، رسملة الضريبة ... الخ.

غير أن التصرف الذي من خلاله يلجأ المكلف بالضريبة إلى خرق أحكام نصوص القانون الجبائي وذلك تحقيقاً لغايته المتمثلة في التخلص من المستحقات الضريبية وبشتى الطرق وهو الشيء الذي يعتبر إخلالاً بمبدأ التضامن الاجتماعي وبقية المبادئ الأخرى يسمى بالغش الجبائي، ويتساوى في ذلك المكلف المحلي أو الأجنبي الذي يمارس نشاطه بصفة كلية أو جزئية في حدود البلد، حيث تمثل هنا الشركات المتعددة الجنسيات الشكل الذي عن طريقه يتم استغلال كل من الجنات الضريبية والتسعير التحويلي والمنشأة الثابتة بهدف تحقيق هدفها الرئيسي والمتعلق بتحقيق أكبر قدر من الربح وبأي طريقة .

ونلفت الانتباه إلى أن للتجارة الإلكترونية أيضاً نصيب من الغش الجبائي، ذلك لعدم وضوح النظام الجبائي الخاص بها، ومشكلة فرض الضرائب على المعاملات الإلكترونية، كون التجارة الإلكترونية تلغي فكرة المكان بالنسبة للنشاطات التجارية وإمكانية انتقالها بسهولة نحو الدول ذات النظم الضريبية الأسهل والأكثر تشجيعاً.

الفصل الثاني:

الطرق المتبعة لتشخيص و معالجة

الغش الجبائي

تمهيد

كل التعاريف المقدمة لأشكال التهرب الضريبي تصب في كون أنها تضيع على خزينة الدولة مبالغ مالية مهمة، الشيء الذي يسبب أضرار للدولة خاصة على المستوى الاقتصادي إلا أن أخطر هذه الأشكال هو ظاهرة الغش الجبائي، لذلك تسعى الدول بشكل عام والإدارة الجبائية بشكل خاص إلى التحرك لمواجهة الظاهرة قصد التقليل من حدتها وذلك باتخاذ مختلف التدابير والإجراءات العقابية الردعية المناسبة لمعالجته على المستوى المحلي والدولي، وهذا كرد فعل قانوني لإرساء المبادئ العامة للضريبة وهو الشيء الذي يستدعي التعرف عليه عن طريق تشخيصه بالمؤشرات الدالة عليه والمتمثلة في الاقتصاد الموازي والعجز الموازي والسياسة المالية والفساد المالي.

البحث عن الأسباب المؤدية إليه، التي تعتبر موضوع خلاف، ذلك لتعدد الطرق المتملص بها من المستحقات الضريبية والآثار المحتملة له على اقتصاديات الدول عامة، وكذا إيراداتها العامة، ثم محاولة قياس حجمه وذلك بالاعتماد على التشريع الضريبي .

المبحث الأول: آليات تشخيص ظاهرة الغش الجبائي

إن الغش الجبائي هو ظاهرة ضريبية معقدة، الأمر الذي أدى إلى الاهتمام بدراستها من طرف فقهاء المالية والاقتصاد، وذلك بالبحث والتحري عن المؤشرات الدالة على استفحالها في اقتصاديات الدول، ولعل هذا الاهتمام يرجع لاعتبار أنه ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة على اقتصادياتها، كما لوحظ ارتباطها الشديد بعدد من المؤشرات ذات تأثير واسع وعميق، من أهمها، الاقتصاد الموازي وهو الاقتصاد الذي يشمل جميع الأنشطة التي كانت لتخضع للضريبة لو تم إبلاغ الأجهزة الضريبية عنها، وتفاقم ظاهرة العجز في الموازنة العامة للدولة، الذي يكلف سنويا أموالا هائلة كخسارة، بالإضافة إلى عدم فاعية السياسة المالية المنتهجة من طرف الدولة، وكذا تفشي ظاهرة الفساد المالي التي تؤدي إلى زيادة العجز الموازي نتيجة ارتفاع الخدمات، الشيء الذي يستدعي تكاليف إضافية.

المطلب الأول: الاقتصاد الموازي

تتعدد التعاريف المقدمة للاقتصاد الموازي، حيث لا يوجد تعريف متفق عليه ومحدد للاقتصاد الموازي، ذلك أن لكل خبير اقتصادي أو مختص في الإحصاء أو عالم اجتماع أو رجل قانون وخبير مالي أو جبائي مفهومه الخاص عن الاقتصاد الموازي حسب المحددات التي يرى أنها تؤثر فيه ويمكننا تقديم التعريفات التالية :

أولا - التعاريف المتعلقة بالاقتصاد الموازي

1- تعريف مكتب العمل الدولي

"الاقتصاد الموازي هو مجمل النشاطات الصغيرة المستغلة بواسطة عمال أجراء وغير أجراء والتي تمارس خاصة بمستوى تكنولوجي وتنظيمي ضعيف، ويكمن هدفها في تكوين

مناصب شغل ومداخل لأولئك الذين يعملون فيها وكما أن هذه النشاطات تمارس بدون الموافقة الرسمية للسلطات فهي لا تخضع لمراقبة الآليات المكلفة بغرض احترام التشريعات في مجال الضرائب والأجور الدنيا والأدوات المشابهة الأخرى المتعلقة بالقضايا الجبائية و ظروف العمل.¹

2 - تعريف المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي

الاقتصاد الموازي هو مفهوم وطرح اقتصادي وسوسيولوجي يستعمل للدلالة على جزء من الاقتصاد وكذلك نموذج ومثال لإنشاء الشركات التي تعتبر شاذة مقارنة بالمؤسسات النظامية، وما يتطلب إنشائها من توفر عناصر تبدو أحيانا شبه بديهية مثل التسجيل الجبائي والتسجيل في السجل التجاري والتوظيف الشرعي للعمال، الاشتراك في صناديق الضمان الاجتماعي والتمويل من القنوات المصرفية الرسمية، التسيير الرسمي.²

3- تعريف صندوق النقد الدولي

لا يشمل الاقتصاد الموازي الأنشطة الغير مشروعة فقط بل يشمل أيضا أشكال الدخل التي لا يُبلغ عنها والمحصلة من إنتاج السلع والخدمات المشروعة سواء من المعاملات النقدية أوالمعاملات التي تتم بنظام المقايضة ومن ثم فإن الاقتصاد الموازي يشمل جميع الأنشطة التي تخضع للضريبة بشكل عام إذا لم يبلغ بها السلطات الضريبية.³

¹ - المجلس الاقتصادي والاجتماعي الجزائري، القطاع الغير رسمي أوهام و حقائق، تقرير الدورة العادية العامة، جوان 2004، ص:32.

² - نفس المرجع سابق، ص:39.

³ - صندوق النقد الدولي، الاقتصاد الخفي، سلسلة قضايا اقتصادية، منشورات صندوق النقد الدولي، العدد 30، ص:02.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف الاقتصاد الموازي كما يلي:

يعتبر الاقتصاد الموازي بمثابة الجسم الطفيلي الذي ينخر الاقتصاد الرسمي وبالتالي يضيع على خزينة الدولة حصيلة ضريبية معتبرة، ويظم جميع النشاطات غير المشروعة التي تمارس بعيدا عن رقابة السلطات الرسمية وهذا باعتبارها أنشطة خارجة عن القانون (المخدرات، ...) وكذلك النشاطات المشروعة غير المصرح بها كليا أو جزئيا، أو المداخل الخفية المحصلة من الجزء الغير مصرح به من الدخل أو الناتجة عن أعمال شخصية لم يبلغ عنها، وهذا بهدف تجنب أعباء الضرائب والضمان الاجتماعي وغيرها وزيادة قيمة الدخل.

ثانيا - الاقتصاد الموازي و الاقتصاد الرسمي

بالحديث عن قطاع الاقتصاد الموازي، فاننا نقر منطقيا بوجود قطاعين اخرين منفصلين تماما هما : "الاقتصاد الموازي والاقتصاد الرسمي"، وهو الشيء الذي تم انتقاد عبارة قطاع عند الحديث عن الاقتصاد الموازي، غير أنه في حقيقة الأمر توجد العديد من الروابط بينهما، حيث ينشأ ويتفشى الاقتصاد الموازي على هامش الاقتصاد الرسمي، إذ أنه لا يستطيع أن يقوم كقطاع وحده وبذاته وهذا للاعتبارات التالية:

أ- يعتمد الاقتصاد الموازي على الاقتصاد الرسمي في عملية التمويل والحصول على اليد العاملة ذات المهارة وهذا بمحفزات مالية نتيجة انعدام تكاليف العمالة.

ب- يقوم الاقتصاد الموازي بتوزيع منتجاته في السوق الرسمية بجانب المنتجات الرسمية.

ج- يُعتبر الاقتصاد الرسمي مرجعا للاقتصاد الموازي في عملية تسعير منتجاته، حيث تكون منخفضة مقارنة بالاقتصاد الرسمي، كما أنه يعتمد على علامات مقلدة ذات سمعة جيدة في السوق الرسمية، ومن خلال الجدول التالي نبين أوجه الاختلاف بين لاقتصاد الرسمي والاقتصاد الموازي.

الجدول رقم (02) - أوجه الاختلاف بين الاقتصاد الرسمي والاقتصاد الموازي.

الاقتصاد الرسمي	الاقتصاد الموازي
الأهداف الرئيسية	الأهداف الرئيسية
- تحقيق أقصى ربح ممكن	- تحقيق مداخيل في السوق
- دخول مقننة، وجود نقابات	- سهولة الدخول، عدم احترام القواعد
- تطبيق تشريع العمل	- انعدام تشريع العمل
- الاستفادة من القروض الوطنية والأجنبية	- التمويل الذاتي (السوق المالي الموازي)
- دفع الضرائب والرسوم	- عدم دفع أي ضرائب ورسوم
- أجور وعقود العمل	- التشغيل الذاتي، الأجرة على الوحدة
تنظيم السوق	تنظيم السوق
- حواجز عند الدخول (معايير المنتجات)	- غياب الحواجز عند الدخول
- علامات مسجلة ومحمية	- منتجات مقلدة
- أسواق محمية (حصص، رخص، رسوم)	- أسواق غير محمية
تكنولوجيا	تكنولوجيا
- عصرية ومستوردة	- تقليدية، مكيفة، محلية
- استعمال مكثف لرأس المال (الآلات)	- الإستعمال المكثف للعمل
- انتاج واسع النطاق	- وحدات إنتاجية صغيرة ومتنوعة

المصدر: المجلس الاقتصادي والاجتماعي، مرجع سابق، ص: 41 .

ثالثاً - الأشكال الرئيسية للاقتصاد الموازي

الاقتصاد الموازي يغطي تقريباً كل مجالات الأنشطة الإنتاجية والخدماتية والتجارية في

الدول، لكن بنسب متفاوتة، ويتسميات مختلفة، نذكر منها : اقتصاد الظل، الاقتصاد الخفي،

الاقتصاد غير الرسمي...الخ.

فهو لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط، بل يشمل أيضا أشكال الدخل التي لا يبلغ بها والمتحصل من إنتاج السلع والخدمات المشروعة، سواء من المعاملات النقدية أو المعاملات التي تتم بنظام المقايضة. ومن ثم فإن اقتصاد الظل يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية التي تخضع للضريبة بشكل عام إذا ما أبلغت بها السلطات الضريبية.¹

ويتميز بتنوع كبير حسب المعايير المعتمدة لدى الأمم المتحدة .

1- حسب حجم النشاط غير المصرح به

من هذه الزاوية، يتم التمييز بين الأنواع التالية للاقتصاد الموازي:

- النشاط غير الشرعي

هو النشاط الذي يشمل جميع النشاطات غير المسجلة لدى الإدارات العامة بما فيها مصلحة الضرائب، وهذا من خلال عدم تقديم التصريح بالوجود، المنصوص عليه قانونا، وكذا عدم التقيد مع قائمة التجار لدى الدواوين الوطنية للسجل التجاري.

-النشاط الشرعي المصرح به جزئيا

مما يعني أن المكلف يمسك سجل تجاري وملتمزم بواجباته الجبائية - تصريح بالوجود-، لكن يكتفي بتقديم تصريحات جزئية لمداخيله الحقيقية، أي لا يصرح بكل رقم اعماله الى مصالح الادارة الجبائية، ذلك لغرض التملص من المستحقات الضريبية.

2- حسب مشروعية النشاط

من هذه الزاوية، يقسم إلى أنشطة مشروعة وأخرى غير مشروعة.

¹ - بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية (غير منشورة) ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر، 2006، ص:21.

الأنشطة غير المشروعة

هي المعاملات التي تشمل كل الأنشطة غير المشروعة لاسيما المتعلقة بالمخدرات، الدعارة... الخ، وكذا تلك الناتجة عن عملية مقايضة الأنشطة غير المشروعة.

الأنشطة المشروعة

هي الأنشطة التجارية والمهنية التي تمارس في الخفاء والتي الغرض منها التملص من دفع الضرائب كلية.

3- حسب قانونية النشاط

من هذه الزاوية، يعتمد هذا التقسيم على اساس ما يلي:

- منح تراخيص مزاولة النشاط.
- استغلال العلامات التجارية من الجهات المعنية.
- التصريح بالقوى العاملة وهذا حسب هيئة الأمم المتحدة والمجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي و النظام المحاسبي المالي، ويتم التصنيف حسب قانونية النشاط كما يلي:¹

المؤسسة غير الشرعية

هي مؤسسة إنتاج السلع والخدمات التجارية وتتميز بصغر حجمها وعدم احترام القوانين والتنظيمات ذات الصلة بإنشائها وتشغيلها واستغلالها ويتعلق الأمر بالمؤسسات غير الرسمية التالية:

- عائلية: تمويل ذاتي واستعمال مساعدات عائلية.
- متقلة: متحركة ومحدودة الإنتاج.
- لا تستجيب لمعايير العمل في مجال النظافة والأمن ولها نمط تسييري تقليدي قديم.

¹ - صندوق النقد الدولي ، مرجع سابق ، ص: 02.

- تتزود بالمواد الأولية والقروض في السوق الموازية.

-المنتجات غير الشرعية

هي الخاصة بمنتجات السلع والخدمات غير الرسمية التي تتميز بغياب معايير الإنتاج والأمن ورداءة النوعية وسعرها تنافسي في السوق وتخصيص الإنتاج للاستهلاك الخاص وللسوق.

-المستخدم غير الشرعي

هو العامل الذي يكون إما دائما أو مؤقتا، بحيث لا يستفيد من التشريعات الخاصة بالعمل وعليه لا يستفيد من الحماية وقد يكون:

- عامل بالمنزل ينجز أعمالا يتقاضى عنها أجرا وغير مصرح به .

- عامل مارس نشاط شرعيا غير مصرح به.

-النشاط غير الرسمي

يُعتَبَر نشاطا غير رسميا حسب مكتب العمل الدولي النشاط الذي يتميز بالمعايير التالية:

- نشاط غير مسجل لدى مصالح الضرائب وصندوق الضمان الاجتماعي ولدى مصالح الإحصاء والإدارة العامة.

- النشاطات التي تمارس بدون سجل تجاري.

- النشاطات الرئيسية أو الثانوية غير المصرح بها.

- النشاط غير القانوني.

- النشاطات المحظورة.

- النشاطات المتنقلة غير المصرح بها.

رابعاً - قياس الاقتصاد الموازي

لا توجد طريقة تقييم مثلى يمكن من خلالها قياس الاقتصاد الموازي، فكل منهج يتميز بجوانب قوة وجوانب ضعف، وتنتهي إلى رؤى ونتائج متباينة، يمكننا أن نذكر منها الأكثر شيوعاً واستعمالاً:¹

1- التقدير المباشر

هو منهج مباشر من خلاله تحسب القيم التقديرية للدخول الناتجة عن مختلف الأنشطة الفرعية لدولة ما، والمرتبطة بالاقتصاد غير الرسمي، ثم تجمع هذه القيم الجزئية لتعطي تقديرات حول قيمة الاقتصاد غير الرسمي، هذه الطريقة تضم مختلف أنواع التحقيقات التالية:

1.1 التحقيقات الخاصة بالقطاع المنزلي

يتم الحصول على المعلومات مباشرة من طرف الأفراد في هذا النوع من التحقيق، وهو يشمل :

أ-التحقيقات حول اليد العاملة: ويكون في شكل استمارات خاصة لسبر الآراء تستعمل في القطاع المنزلي.

ب-التحقيقات الخاصة بالاستهلاك: وتستعمل من أجل تقدير نفقات الاستهلاك --ميزانية الأسر - والدخول، كما يأخذ بعين الاعتبار هذا النوع من التحقيقات طبيعة العمل أيضاً.

2.1-التحقيقات الخاصة بالمؤسسات:

إن إحصاء المؤسسات يلعب دوراً هاماً في قياس القطاع غير الرسمي حيث يهتم كثيراً

¹ -تقدير الاقتصاد الخفي و نتائجه،الإصدار التاسع 2008، قسم المواضيع الاقتصادية عمليات غسل الأموال ، المبحث الثاني ، متوفر على الموقع :

<http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/GhaslAmwal/sec08.doc> cvt.htm تاريخ الإطلاع :

بإنتاج السلع والخدمات، وهو يعطي بصفة عامة أحسن تقسيم للعمل - حسب الفرع.

3.1-التحقيقات المختلطة:

وهي تحقيقات تخص الأسر والمؤسسات و يتم انجازها على مرحلتين:

المرحلة الأولى: تتعلق بتعريف مؤسسات القطاع غير الرسمي وأصحابها من خلال إحصاء

السكان - التحقيق حول الأسر -.

المرحلة الثانية : وتتمثل في اختيار عينة من مالكي المؤسسات وإعطائهم استمارة استبيان بهدف

الحصول على معلومات تخصص مؤسساتهم.

يعاب على هذه الطريقة بكونها معقدة ومرتبعة التكاليف، لذا فلا يمكن إجرائها بشكل منتظم

ومتكرر.

4.1-التحقيق الخاصة بالأسر والمنتجين غير الرسميين

يكون مثل هذا النوع من التحقيق قائما على أساس مختلف أنظمة التحقيقات التي تجمع

بين الأسر والمنتجين غير الرسميين، ويتم على ثلاث مراحل:

4.1-1 مرحلة التشغيل: يهدف هذا النوع من التحقيق الذي يركز على الأسر إلى تحديد عرض

العمل وقدرة إدماج الأفراد في سوق العمل. كما أنه يسمح كذلك بتحديد رؤساء الوحدات الإنتاجية

غير الرسمية.

4.1-2 مرحلة القطاع غير الرسمي: يتم تحديد مكونات النشاط الاقتصادي للوحدات الإنتاجية

غير الرسمية من خلال اجراء تحقيق لدى أعوان القطاع غير الرسمي بالتركيز على سلوكياتهم في

مجال التشغيل، الأسعار، الإنتاج، الاستثمار والمنافسة.

4.1-3 مرحلة الاستهلاك: يهتم بتحليل استهلاك الأسر إذ يسمح خاصة بتحديد مصدر الطلب

الموجه للقطاع غير الرسمي، وهو بذلك يمارس من زاويتين:

-تقدير قيمة نفقات مختلف الأسر حسب المنتجات.

-تقييم أهمية القطاعين الرسمي وغير الرسمي من خلال النفقات التي تقوم بها الأسر.

5.1- الرقابة الجبائية

يرتكز هذا النوع من المراجعة على تقييم خاص بالغش الجبائي والذي يعتمد عادة على طريقة المقارنة بين مبالغ الرقابة الجبائية التي تتم مباشرتها كل سنة وتلك المتعلقة بإجمالي الإيرادات الواردة فعلا إلى الخزينة من ضرائب والرسوم، وبين التصريحات الجبائية المقدمة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمؤسسات، والفرق يمثل الغش الجبائي.

2 -التقديرات غير المباشرة

إن التقديرات غير المباشرة تسمح بتقييم أهمية الأنشطة المخفية مستعملة بذلك المؤشرات النقدية، الضريبية أو المحاسبية.

تختلف هاته المحاولات التقديرية حسب نوع الاقتصاد غير الرسمي ، فهناك من يركز على مفهوم الاقتصاد غير الشرعي-كالغش الضريبي، تبيض الأموال ،...الخ-.

وهناك طرق أخرى تركز التقييم على مستوى الاقتصاد الكلي لمجموعة من الأنشطة المخفية يمكن ذكر أهم المؤشرات التي تعتمد عليها هذه الطرق:

1.2- الفرق بين النفقات الوطنية والدخل

تتركز هذه الطريقة على حساب الناتج الداخلي الخام **PIB** على أساس الفرق بين النفقات والدخل المأخوذين انطلاقا من الحسابات الوطنية.

2.2- منهجية سوق العمل

تستعمل هذه المنهجية طريقة المقارنة بين مجموعة المعطيات القائمة حول التشغيل والمستخرجة من التحقيقات حول الأسر، المؤسسات،...الخ، وتقوم هذه الطريقة أساسا على:

- تقييم المخزون الإجمالي للشغل.

- تقييم التشغيل غير المنتظم والذي يطابق نشاطات الاقتصاد غير الرسمي.

والفارق من حيث مناصب الشغل بين المصدرين يسمح بتقدير الناتج الوطني الخام،

انطلاقا من فرضيات حول النسب الإنتاجية الظاهرة للعمل حسب الفرع.

كما توجد طرق أخرى تركز على واقع الأنشطة غير الرسمية والتي تترك بصفة غير

مباشرة أثارا على الإحصائيات الرسمية، فإذا أخذنا بعين الاعتبار الدخول المتأتية من العمل

المخفي والتي تسمح بشراء السلع والخدمات من الاقتصاد الرسمي فإن هذا يظهر ولو بالقليل في

إحصائيات المتعلقة بالنفقات، ويمكن ملاحظة أيضا هذا الفرق في الناتج الداخلي الخام

المحسوب على أساس النفقات والناتج الداخلي الخام المستنتج من المعطيات الرسمية المتعلقة

بالدخول.

هناك طريقة أخرى تهدف خاصة إلى تقدير حجم التهرب الضريبي وتتركز على المقارنة

بين الضرائب المحصلة فعليا والإيرادات الضريبية المتوقعة تحصيلها اعتمادا على معطيات حول

الدخول التي تظهر في الحسابات الوطنية.

خامسا-العوامل المساعدة على استفحال الاقتصاد الموازي

يكون حجم الاقتصاد الموازي أصغر خاصة في البلدان التي تكون معدلاتها الضريبية

منخفضة نسبيا، وعدد قوانينها ولوائحها التنظيمية محدودة، غير أن العوامل الرئيسية التي تساعد

على نمو الاقتصاد الموازي الضرائب المرتفعة واشتراكات الضمان الاجتماعي، فكلما زادت التكلفة

الكلية للعمالة متمثلة في مدفوعات الضرائب والضمان الاجتماعي كلما زادت الدوافع لدى أصحاب

العمل والعاملين على التجنب بكل الوسائل حيث أسفر العديد من الدراسات في هذا الشأن عن

وجود أدلة قوية على تأثير النظام الضريبي والضمان الاجتماعي على الاقتصاد الموازي، وبصورة

عامة كلما كانت المعدلات الضريبية وكذا معدلات اقتطاعات الضمان الاجتماعي مرتفعة، كلما زاد التوجه إلى الاقتصاد الموازي.

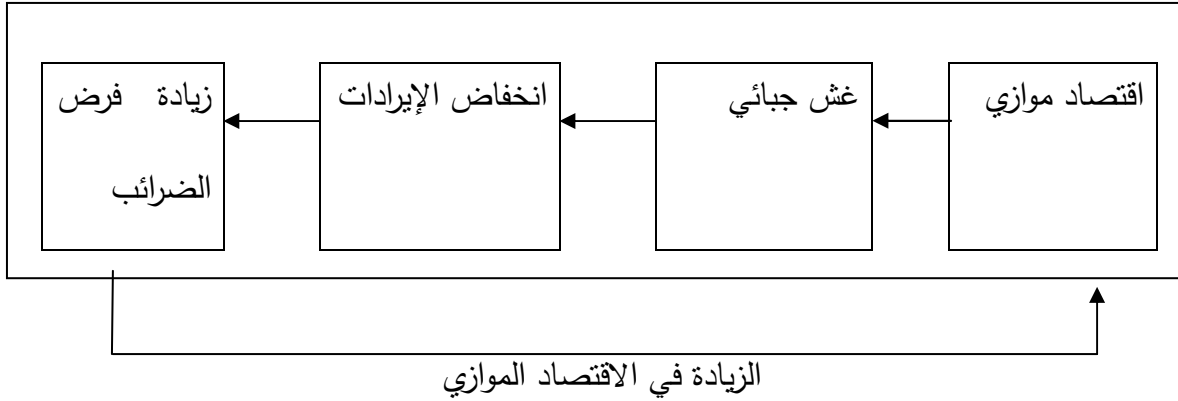
وتجدر الإشارة هنا إلى أن الاقتصاد الموازي منتشر في الجزائر في قطاع البناء والأشغال العمومية، خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي أسفر عنها غلق العديد من المؤسسات العمومية، وبالتالي خلق الجو المناسب لنشوء مؤسسات مصغرة غير رسمية، وقطاع التجارة لارتفاع معدل البطالة عند الشباب خاصة الذين يطلبون العمل لأول مرة؛ ذلك تحرر التجارة الخارجية أدت إلى فتح الأسواق على السلع والخدمات الأجنبية مما ساعد على تنامي ظاهرة تقليد العلامات التجارية وانتشار السلع المغشوشة في الأسواق الجزائرية وغياب الشفافية في ممارسة الأنشطة التجارية وغياب استعمال الشيكات في العمليات التجارية

كما توجد أيضا قطاعات أخرى تنشط في القطاع الموازي كقطاع المنتجات الغذائية، قطاع النسيج، وصناعة الأثاث، وقطاعات أخرى، وتم تقدير حجم القطاع الموازي في الجزائر خلال الفترة ما بين 2003 الى 2006 بـ 34.2% الى 42% وهذا رغم المجهودات المبذولة لغرض محاولة إدماجه في الاقتصاد الوطني عن طريق منح المساعدات للمؤسسات الصغيرة، خلق وكالات للدعم والترقية، دعم المشاريع المتعلقة بالأنشطة التقليدية، واتخاذ التدابير الصارمة للحد والتقليص من ظاهرة الغش الجبائي، غير أن حجمه يبقى معتبرا.

سادسا- الغش الجبائي والاقتصاد الموازي

ما يميز الاقتصاد الموازي هي أن المداخل التي تتولد عنه لا تدفع منها ضرائب، من جراء عدم كشف الاشخاص الطبيعيين والمعنويين عن دخولهم الحقيقية، وطبيعة وظائفهم التي يقومون بها فعلا، وبالتالي اللجوء الى الغش الجبائي أي التملص من دفع كل المستحقات الضريبية الناتجة عن هذه الدخول والوظائف. ويمكننا الربط بين الغش الجبائي والاقتصاد الموازي

حسب ما هو مبين في حلقة التأثيرات التالية:



الشكل رقم (01) - حلقة تأثيرات الاقتصاد الموازي.

نلاحظ من الشكل وجود حلقة مغلقة بين الاقتصاد الموازي والغش الجبائي، فالاقتصاد الموازي يعني عدم التصريح بكل المداخل إلى الإدارة الجبائية الأمر الذي يترتب عنه غش جبائي، مما يؤدي هذا إلى انخفاض الإيرادات الجبائية، ولتعويض النقص الناتج من ذلك تلجأ السلطات المالية -الإدارة الجبائية- إلى فرض ضرائب إضافية أي زيادة فرض الضرائب بهدف تعويض هذا النقص في الإيرادات، فيشكل هذا عبء ضريبي إضافي على المؤسسات، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى اللجوء إلى الاقتصاد الموازي، وهكذا دواليك .

المطلب الثاني: العجز الموازي

عرف العجز الموازي على أنه الفرق بين الإيرادات العامة المتمثلة في الضرائب، الرسوم والمنح، الأرباح غير المالية للمشروعات العامة، وبيع الأصول، والنفقات العامة التي تشمل: المرتبات، الأجور، النفقات على السلع والخدمات بما في ذلك النفقات الاستثمارية، الفائدة على القروض العامة، الإعانات، والنفقات التحويلية¹، فهو يعبر عن الحالة التي تزيد بها نفقات الدولة

¹ Davina Jacobs, Niek shoeman and others ,
disponible: <http://www.ess.org.za/download/papers0006.pdf>

عن إيراداتها، ويعتبر من المؤشرات التي تُعنى بها الدول في صياغة سياستها المالية، و"هو من أعقد وأخطر المشاكل التي تواجه كافة دول العالم وبصفة خاصة الدول النامية"¹ غير أنه يتأثر هو الآخر بالغش الجبائي، حيث أن هذا الأخير يساهم في تعميق ذلك العجز ويجسد سلبياته خاصة بتأثيره على جانب الإيرادات ومساهمته السلبية على جهود الإنفاق .

الجدول التالي يبين تطور عجز الميزانية خلال الفترة من 2003 الى 2010

الجدول رقم (03) : رصيد الموازنة العامة في الجزائر

الوحدة:مليار دج

السنوات	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
رصيد الموازنة العامة	164.7-	285.4-	338.0-	611.1-	1159.5-	1288.7-	971.0-	1392.4-

المصدر: من إعداد الطالب بناء على قوانين المالية.

يظهر من خلال الجدول أن الموازنة العامة للدولة قد سجلت عجزا في كل سنوات الدراسة، ويرجع ذلك من جهة الى ارتفاع حجم النفقات العامة التي تتطلبها برامج التنمية الاقتصادية المعتمدة ومن جهة اخرى الى النقص في الإيرادات الضريبية نتيجة تفشي ظاهرة الغش الجبائي، وللإحاطة بمختلف المؤثرات ارتأينا إظهار العوامل المؤدية لزيادة الإنفاق العام والعوامل المؤدية إلى تراجع الإيرادات .

¹ - حامد عبد المجيد دراز، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص:197.

أولاً- العوامل المؤدية إلى زيادة الإنفاق العام

ان زيادة النفقات العامة يمكننا ارجاعها الى عوامل متعددة نذكر منها :

1 - العامل الاقتصادي

يتزايد حجم الانفاق العام بهذا العامل بازدياد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية¹

فكلما حرصت الدولة على التدخل في الحياة الاقتصادية لغرض تحفيز الاستثمار أو التشغيل بإنشاء وكالات وسيطة تمنح من خلالها إعفاءات ضريبية للمستفيدين كلما، وتلك الامتيازات تمثل مبالغ ضائعة من خزينة الدولة وتدخل ضمن الإنفاق الضريبي الذي تم تصنيفه حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إلى خمسة مجموعات²:

- التخفيضات الضريبية: يقصد بها التخفيف في معدلات الضرائب، القاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية التي تمنح للمستفيد بشرط تقييده بعدة مقاييس. فهي عبارة إذن عن إيرادات جبائية تخلت عنها الدولة، وهي مساعدات مالية غير مباشرة تمنحها الدولة ضمن سياستها الاقتصادية المنتهجة إلى بعض الأعوان لاقتصاديين والذين يلتزمون بشروط معينة تحددها الدولة، وهي تتمحور عادة في طبيعة النشاط مكان إقامته والإطار القانوني للمستفيد، ولها عدة أشكال لغرض استقطاب رؤوس الأموال غير المستغلة أو المستغلة في مجالات اقل إنتاجا.

- القرض الضريبي: هو الفرق بالسالب بين الرسم على رقم الأعمال والرسم على المشتريات أو هو الحالة التي تكون فيها السم على المشتريات أكبر من الرسم على رقم الأعمال.

- تأجيل مواعيد الدفع: للمكلف بالضريبة الحق في تأجيل موعد دفع المستحقات الواقعة على كاهله ، اذا تقدم بشكوى نزاعية يلتزم من خلالها ارجاء الدفع.

¹ - مجدي شهاب ، مرجع سابق ، ص:221.

² - قدي عبد المجيد ، مرجع سابق ، ص:172.

الإعفاءات الضريبية: الإعفاء الضريبي هو إسقاط حق الدول عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة²، وتكون الإعفاءات هذه إما دائمة أو مؤقتة جزئية أو كلية وذلك تبعا لأهمية النشاط في الاقتصاد الوطني حيث يحتوي أي نظام ضريبي على مجموعة من الإعفاءات والامتيازات فيها تحفيزات لبعض الفئات على حساب الأخرى.

هذه النفقات الضريبية تعبر عن العوامل الأساسية لازدياد النفقات العامة، بحيث ينظر إليها على أنها من مصادر تفكير الأنظمة الضريبية ، وهو الشيء الذي تمت ملاحظته بمناسبة التطرق لتكلفة الاعفاءات الضريبية للاستثمارات في الجزائر بين السنوات من 2001 إلى 2006 والتي بلغت مبلغ 285.3 مليار دينار أي أن ميزانية الدولة خسرت ما يفوق 7 % من إيراداتها العامة¹ وبالتالي فهي تهيئ المناخ المناسب للجوء المكلف للبحث عن الامتيازات والتحفيزات قصد التخلص والتهرب من الضريبة.

2. العامل الاجتماعي

إن زيادة النفقات العامة من هذه الزاوية تتمثل في :

أ - ازدياد الكثافة السكانية تؤدي بالضرورة إلى زيادة الإنفاق العام، خاصة فيما يتعلق بتكفل الدولة بأعباء الطبقات الفقيرة.

ب- تمركز السكان في المدن: فكلما تمركز عدد السكان في المدن، كلما كثرت وزادت النفقات المحلية (الصحة، التعليم، النقل، الأمن، الكهرباء، الغاز...) ويرجع هذا لكون أن حاجات سكان المدن أكبر وأكثر من حاجات سكان الريف.

¹ -موساوي وردة، عجز الموازنة العامة وأثره على أداء ميزان المدفوعات، اطروحة ماجستير في العلوم الاقتصادية، (غير منشورة)، جامعة المدية، 2013، ص: 125.

ج- نمو الوعي الاجتماعي:

إن ازدياد وعي الأفراد نتيجة انتشار التعليم ومجانيته، بحقوقهم كطلبهم بحق تأمينهم من البطالة والمرض والعجز والشيخوخة وبإعانة الفقراء واليتامى والأرامل زاد من حجم النفقات العامة.

3- العامل الإداري

التقسيم الإداري الجديد إلى خلق العديد من الوزارات والإدارات المركزية والولايات والدوائر والبلديات والمديريات الجديدة الشيء الذي يترتب عنه المزيد من المباني والأثاث والسيارات والوظائف يؤدي بالتالي إلى الزيادة في الأعباء العامة التي تصاحبها بالضرورة الزيادة في النفقات العامة.

4- العامل المالي

زيادة النفقات من الناحية المالية إلى تؤدي سهولة الاقتراض من جهة ووجود فائض في الإيرادات العامة لبعض الدول من جهة أخرى.

إن وجود الزيادة الهائلة في فائض الإيرادات خاصة بالنسبة للدول المصدرة للبترول أدى إلى إغراء الحكومات بالتوسع في الإنفاق عن طريق تحسين وتنمية خدماتها الشيء الذي أدى إلى ارتفاع حجم الإنفاق العام بشكل ملفت للانتباه مقارنة بما كان عليه.

5- العامل السياسي

يرجع سبب ازدياد حجم النفقات العامة من الناحية السياسية إلى انتشار مبادئ الديمقراطية مما نتج عنه في غالبية الأحيان سيطرة ممثلي الأغلبية الفقيرة على الحكم وبالتالي سن قوانين تتدرج في اتخاذ قرارات ملائمة لرفع مستوى معيشتها، ومن جانب آخر يرجع الازدياد في النفقات العامة إلى ازدياد التمثيل الخارجي (الدبلوماسي) نتيجة تطور العلاقات الدولية وتزايد نفقات اشتراك الدول في المنظمات الدولية والإقليمية وكذلك إلى ازدياد النفقات العسكرية.

ثانيا: العوامل المؤدية إلى انخفاض الإيرادات

إن الحصيلة الضريبية تشكل أهم موارد الدول خاصة منها غير المصدرة للبتروول ويمكن إرجاع العوامل المؤدية للتراجع في هذه الإيرادات إلى ما يلي:

1- الغش الجبائي

تشير الإحصائيات في هذا الصدد إلى وجود 400 سوق غير رسمي في الجزائر. الشيء الذي يدل المستوى الذي وصل إليه الغش الجبائي والناجم عن اتساع حجم الاقتصاد الموازي الذي نتج عنه غش جبائي قيمته 100 مليار دج¹ في السنة وهو يمثل نسبة هائلة من الناتج المحلي الإجمالي، وتحصيله يؤدي الى تغيير القراءات الخاصة بالميزانية العامة خارج المداخل النفطية، وللوصول إلى ذلك لا بد من مكافحة الظاهرة إدماج الاقتصاد الموازي ضمن الاقتصاد الرسمي وتفعيل النشاط الاقتصادي وخاصة الإنتاجي.²

2- ضعف الطاقة الضريبية

يقصد بها انخفاض الحصيلة الضريبية إلى إجمالي الناتج القومي، حيث يتراوح بين 15-20% في الدول المتخلفة، بينما يرتفع الى حوالي 30% من الناتج المحلي في الدول المتقدمة³، ويعود انخفاض الطاقة الضريبية في الدول النامية إلى عدة عوامل تتفاوت في تأثيرها النسبي من دولة إلى أخرى، ويتلخص أهمها في انتشار ظاهرة الاقتصاد الموازي الذي يحجب مقدار مجموع الدخل المكتسبة التي لا يتم إبلاغها للإدارة الضريبية أو مجموع الدخل غير الواردة في

¹ - ناصر مراد، تحديات العولمة على الاقتصاد الوطني، مجلة دراسات اقتصادية ، العدد 7، 2006، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، ص:51.

² - قدي عبد المجيد ، مرجع سابق ، ص:206.

³-عبد الهادي علي النجار، السياسة المالية في الفكر الاقتصادي المعاصر والفكر الاسلامي، ط 1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر ، 2011، ص:20.

الحسابات القومية¹، إضافة إلى انخفاض الوعي الضريبي الناتج عن معرفة مشروعية حق الدول في تحصيلها للضريبة من جهة وعدم شعور أفراد المجتمع بالمسؤولية اتجاه دفع الضريبة وكذلك تدهور كفاءة الإدارة الضريبية.

3- الإعفاءات و المزايا الضريبية

الإعفاء الضريبي هو إسقاط حق الدول عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة، وتكون الإعفاءات هذه إما دائمة أو مؤقتة جزئية أو كلية وذلك تبعاً لأهمية النشاط في الاقتصاد الوطني، حيث يحتوي أي نظام ضريبي على مجموعة من الإعفاءات والامتيازات فيها تحفيزات لبعض الفئات على حساب الأخرى، وهو من العوامل التي تشجع على التهرب الضريبي لذلك على الإعفاءات أن تكون مدروسة بشكل جيد ومحكم بحيث يكون المستفيد الأول هم الأشخاص الذين هم بحاجة إلى هذه الإعفاءات والامتيازات وإلا أدى الأمر إلى تهرب الأشخاص الآخرون من الضريبة وبالتالي نقص حصيله مهمة من الإيرادات على الخزينة العمومية.

ثالثاً- الغش الجبائي والعجز الموازني

إن زيادة الانفاق الضريبي كما سبق وأن أشرنا تستدعي زيادة النفقات العامة بالكيفية التي قد ترجع سلباً على توازن الموازنة العامة، على اعتبار أن الضريبة تعتبر من أهم المصادر المستعملة لتمويل العجز الموازني حيث أن زيادة الإنفاق العام يقتضي الزيادة إما في معدلات الضريبة أو توسيع الأوعية الضريبية، وذلك لضمان حصيله تتناسب مع مقدار العجز، الأمر الذي قد يزيد من اتساع ظاهرة الغش الجبائي، والتكلفة المترتبة عن مكافحة الغش الجبائي والنفقات غير المباشرة لتحصيل الضرائب وتقديم الخدمات، وتكلفة العبء الإضافي للضرائب

¹ -VITO Tanzi, *secret economy*, Finance and development, vot 20, N4, december, 1983, P:10.

والذي يترتب على نقل الموارد من المجالات ذات العبء الضريبي الأكبر إلى المجالات الأخرى، وبصورة عامة التكاليف القانونية للضرائب والتي تتحملها الدولة لاكتشاف الغش الجبائي والمخالفات الأخرى وتكلفة معاقبة مخالفي القوانين الجبائية من الأفراد، وتكلفة تنفيذ وتطبيق القانون الضريبي¹، أي كل النفقات الخاصة بتمويل جهود الإدارة الضريبية وأجهزة مكافحة الغش الجبائي وعمليات البحث المراجعة، كل هذا من شأنه أن يؤدي إلى وجود عجز موازني مزمن والذي يعتبر بدوره من المؤشرات الهامة للغش الجبائي في الدول. وهو الشيء الذي تم ملاحظته في رصيد الموازنة العامة للجزائر في الجدول اعلاه.

المطلب الثالث: فعالية السياسة المالية

شهدت الجزائر في الفترة من 1999- الى 2009 اتباع سياسة مالية توسعية بخلاف السياسة المالية للفترة 1990 - 1998 وذلك من خلال البرامج التي سطرته الدولة خلال هذه الفترة والمتمثلة في برنامج دعم الإنعاش الاقتصادي للفترة 2001-2004، والذي خصص له أزيد من 500مليار دينار جزائري وبرنامج دعم النمو الاقتصادي للفترة 2005 -2009 والذي خصصت له أزيد من 4000 مليار دينار جزائري وقد شهدت الإيرادات الكلية هي الأخرى نموا كبيرا والذي كان له تأثيره الايجابي على توازن ميزانية الدولة خلال هذه المرحلة.

إن التوازن الاقتصادي العام لم يعد هدفا في حد ذاته¹ في السياسات الاقتصادية بل أصبح الهدف بصفة عامة هو تحقيق التوازن عند مستوى العمالة الكاملة غير المصحوبة بارتفاع مستوى العام للأسعار، وللوصول إلى هذا يجب اللجوء إلى سياسات عمدية منشطة تتوزع بين السياسة

¹ - حامد عبد المجيد دراز ، مرسى السيد حجازي، المالية العامة ، بدون دار نشر ، 2004 ، ص:232.

¹ - محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام ، مبادئ المالية العامة ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007، ص ص: 211-212.

المالية أو السياسة النقدية أو كلاهما معا، والتي تنقص فعاليتها بوجود الغش الجبائي.

أولاً- تعريف السياسة المالية

للسياسة المالية عدة تعاريف تختلف حسب اختلاف المرحلة والمدرسة الصادرة عنها ونذكر

منها:

-السياسة المالية برنامج تخطيطه وتنفذه الدولة عن عمد مستخدمة فيه مصادرها الإرادية وبرامجها الإنفاقية لإحداث آثار مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة على كافة متغيرات النشاط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي تحقيقاً لأهداف المجتمع.

- السياسة المالية ينطوي مفهومها على استخدام أدوات المالية العامة للتأثير في مجريات وتوازنات النظام الاقتصادي لتعزيز الرفاهية الاقتصادية

- السياسة المالية هي دراسة تحليلية للنشاط المالي للقطاع العام، وما سيتتبع هذا النشاط من آثار بالنسبة لمختلف قطاعات الاقتصاد القومي.

- السياسة المالية هي استخدام أنشطة حكومية مالية معينة في تنمية واستقرار الاقتصاد، وهذه الأنشطة هي أدوات السياسة المالية : الضرائب، الإنفاق، إدارة الدين، الميزانية العامة، ويجب أن تتسق وتدمج مع الضوابط النقدية والاقتصادية وضوابط الائتمان.

كذلك تعرف بأنها مجموعة الأهداف والتوجهات والإجراءات والنشاطات التي تتبناها الدولة للتأثير في الاقتصاد القومي والمجتمع بهدف المحافظة على استقراره العام وتنميته ومعالجة مشاكله ومواجهة كافة الظروف المتغيرة¹.

ثانياً- أهداف السياسة المالية

سبق وأن أشرنا إلى أنه تعتبر السياسة المالية، فرع من فروع السياسة الاقتصادية فهي

¹ - محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام ، مبادئ المالية العامة ، مرجع سابق، ص:212.

بالتالي برنامج يتم تخطيطه وتنفيذه من طرف الدولة لغرض الوصول إلى آثار مرغوبة على نشاط اقتصادي اجتماعي وسياسي تحقيقاً لأهداف المجتمع وتتمثل أهداف السياسة المالية فيما يلي:

1- تحقيق الكفاءة الإنتاجية

تقتضي السياسة الاقتصادية المنتهجة من طرف الحكومات استخدام الإيرادات المتوفرة استخداماً رشيداً وبأفضل الوسائل الممكنة، وتعني الرشادة هنا تحقيق أكبر قدر من الإنتاج وذلك عن طريق الاستغلال الأمثل للعناصر الإنتاجية.

2- تحقيق العمالة الكاملة

إن أهم العوامل التي تحدد المستوى العام المعيشي للمجتمعات تتمثل في التوظيف الكامل لليد العاملة والموارد الإنتاجية ككل، حيث يتوقف مستوى النشاط الاقتصادي في تلك المجتمعات على حجم العمالة المنتجة بها بالإضافة لما للتشغيل الكامل من أثر في تحقيق الاستقرار الوطني¹.

3- تحقيق التنمية الاقتصادية

إن زيادة متوسط نصيب الفرد من السلع والخدمات المتوفرة في البلد تعتبر من مقاييس التقدم الاقتصادي، أي زيادة للتقدم في المستوى المعيشي للمواطن، وهذا هو هدف النمو الاقتصادي الذي يوفر تكنولوجيا متقدمة وزيادة التراكم الرأسمالي والعمل اللازم لزيادة الموارد المتاحة وتحسينها².

4- تحقيق العدالة بين أفراد المجتمع

نعني بالعدالة في توزيع الدخل الحد من التفاوت في الدخل بين أفراد المجتمع والذي ينتج عن

¹ - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، بدون تاريخ نشر، ص: 34.

² - محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، مرجع سابق، ص: 213.

توزيع عوائد ومكافئات عناصر الإنتاج من أبناء المجتمع، وذلك عن طريق تحسين وزيادة دخول الطبقات الفقيرة وجعلها تتقارب مع دخول الطبقات الغنية، ويُعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والرئيسية للسياسة المالية.

5- تحقيق الاستقرار في المستوى العام للأسعار

تحقيق الاستقرار في المستوى العام للأسعار يتم عن طريق امتصاص الكتلة النقدية الاضافية أو السيولة الإضافية المطروحة في السوق الوطنية وذلك بتخفيض الطلب الفعلي إلى الحد الذي يضمن التوازن بين الطلب الكلي والعرض الكلي.

ثالثا - الغش الجبائي وفعالية السياسة المالية

إن الغش الجبائي يؤدي إلى انعدام فاعلية السياسة المالية، ولاعتبار أن السياسة المالية تنقسم الى ثلاثة سياسات فرعية، ألا وهي السياسة الضريبية والسياسة الانفاقية والسياسة الائتمانية، فإن لكل من هذه السياسات الثلاثة أدواتها الخاصة بها، ولما كانت الضرائب بأنواعها وأشكالها مصادر الإيرادات العامة للدولة فهي إذن من أدوات السياسة الضريبية.

ففي فترة التضخم تهدف السياسة الضريبية إلى سحب من المستهلكين الكتلة النقدية الزائدة التي تسببت في ارتفاع الأسعار، فتؤدي الضرائب إلى تحقيق النتيجة المرجوة من خلال تخفيض الدخل المتاحة لهم عن طريق الاقتطاع الضريبي، ونجاح البعض في التملص من الضرائب يؤدي إلى انعدام فاعليتها كأداة لتحقيق الهدف المنشود .

إن تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2011 قدر قيمة الضرائب غير المحصلة والمتراكمة الى غاية عام 2011 بـ 99.21 مليار دولارو هو ما يعادل 50% من الناتج المحلي الخام للسنة 2012 ويفوق المبلغ مرتين إيرادات الدولة لنفس السنة، ما يؤدي إلى زيادة النقد المتاح في يد المستهلكين وزيادة إنفاقهم الاستهلاكي مما يؤدي إلى تدهور قيمة النقود، وزيادة التضخم وارتفاع

الأسعار.

ولا يخفى علينا ما يؤدي إليه التضخم وارتفاع الأسعار بالنسبة إلى هيكل توزيع الثروة والدخل القومي من اختلال في مستويات الاستقرار الاجتماعي بين الطبقات داخل المجتمع ولما يحدثه التضخم من تخفيض في مستوى المعيشة لأصحاب الدخل الثابتة والمحدودة والمتولدة في أغلب الأحيان عن عنصر العمل، في حين تزيد عوائد عوامل الإنتاج في حقوق التملك، وبذلك ينتج أن تكون السياسة المالية غير فعالة في مجتمع ما إذا و فقط إذا كان حجم الغش الجبائي مرتفع، والعكس، تكون السياسة المالية فعالة في مجتمع كلما ازدادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف، ودرجة تعليمه، واقتناعه بعدالة الضريبة، وإحساسهم الوطني بضرورة المساهمة في البرامج الحكومية من خلال مدفوعاتهم و بالتالي ينخفض فيها الغش الجبائي.

المطلب الرابع: الفساد المالي

لقد أصبح الغش الجبائي من أكثر المشاكل المعقدة بالنسبة للتنمية الاقتصادية، ذلك لارتباط بعض جوانبه بظواهر جد سلبية نذكر منها الفساد المتمثل في استخدام السلطة العامة من أجل تحقيق ربح شخصي بسبب ضياع وتعطيل برامج التنمية الاقتصادية، أو الاستحواذ على الوظائف العامة من أجل التأثير على صانعي القرار ومن ثمة عرقلة الأداء المتميز للسياسات الحكومية من حيث التنفيذ والفعالية، ويطبق هذا على كل اقتصاديات الدول النامية لكن بدرجات متفاوتة كما هو مبين في مؤشر مدركات الفساد الوارد في تقرير منظمة الشفافية الدولية و المتعلق بالفترة من 2003-2005 .

إذ بلغ حسب هذا التقرير مستويات غير مسبوقة وما فتأ يزداد من سنة الى أخرى في ظل التحولات العالمية المتسارعة وذلك بالرغم من سياسة الإصلاحات المنتهجة خاصة في الإدارة الجبائية منذ أوائل التسعينات، ومن هذا المنطلق أصبح من الضروري تحليل ودراسة ابعاد هذه

الظاهر باعتبارها معوقا للاداء المتميز للسياسات الجبائية من جهة ولا ارتباطها المباشر بفاتورة الغش الجبائي من جهة أخرى وذلك وفق العناصر التالية:

أولاً- مفهوم الفساد المالي

يعرف الدكتور عوف محمود الكفراوي الفساد " بأنه سوء استخدام السلطة العامة من أجل تحقيق ربح شخص بسبب ضياع وتعطيل برامج التنمية الاقتصادية، كما يمكن القول بأن الرشوة هي ما قدم لموظف يتخذ إجراءات يستفيد منها الشخص المانح ويضر بالمصلحة العامة أو بالجهة التي يعمل فيها¹.

ويعرفه " Rose Akerman بأنه ظاهرة سلوكية ناتجة عن التفاعل ما بين الحكومة و السوق.² ويعرفه : Ann .M.Forini بأنه "استخدام الوظيفية العمومية لتحقيق مكاسب شخصية"³

ويعرف ايضا على أساس أنه استخدام المنصب العام لغايات شخصية وتتضمن قائمة الفساد الحالات المتمثلة في الرشوة، الابتزاز، استغلال النفوذ، المحسوبية، الاحتيل والاختلاس، واستغلال مال التعجيل -المال الذي يدفع لموظفي الحكومة لتعجيل النظر في أمر خاص يقع ضمن نطاق اختصاصهم بقضاء امر معين⁴ -

و بصفة عامة هناك نوعان من الفساد، الفساد الصغير والفساد الكبير، فالفساد الصغير فهو وضع اليد على المال العام والحصول على مواقع متقدمة للأبناء والأصهار والأقارب في الجهاز الوظيفي وفي قطاع الأعمال العام والخاص، أما الفساد الكبير فهو مرتبط بالصفقات

¹ -عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، مصر، 2004، ص: 354 .

² Rose .A . Anual.World Bank, Conference on developement Economics ; 1997 –

³ Ann M. Florini . Annual world Bank, conference on development Economics 1997

⁴ زيادة عربية ابن علي، الفساد، أشكاله وأسبابه ودوافع أثر مكافحته، الموقع www.alnazaha.net .

الكبرى في عالم المقاولات وتجارة السلاح والحصول على التوكلات التجارية للشركات الدولية المتعددة الجنسيات¹.

ومن خلال هذه التعاريف نخلص إلى أن ظاهرة الفساد تتميز بمايلي:

-ظاهرة سلوكية مرتبطة بالسلوك العام للأفراد والمؤسسات.

-ظاهرة تسيء بالدرجة الأولى إلى المال العام

-ظاهرة تتميز بتعدد مظاهرها وأثارها الاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية.

-ظاهرة تمارس في الخفاء أكثر منه في العلن.

إلا أن هناك من ربط الفساد بدرجة احتكار سلطة القرار وحرية التصرف والمساءلة، باعتبار أن هناك علاقة طردية بين الفساد ودرجة احتكار سلطة القرار، أي انه كلما زادت درجة احتكار سلطة القرار كلما زاد الفساد وعلاقة عكسية مع درجة المساءلة والتي يمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية²:

$$\text{الفساد} = \text{درجة احتكار القرار} + \text{حرية التصرف} - \text{المساءلة}$$

ثانيا - الفساد في الإدارة الجبائية

يتضح الفساد في هذه المؤسسات من خلال الاوجه التالية:

1- **طبيعة الوسط:** إن الظروف المساعدة على نشر الفساد في المؤسسة الضريبية يرجع إلى عاملين:

أ-تدني أجور العمال التي لا تسمح للموظف أن يعيش حياة كريمة، تدفع في كثير من الأحيان الموضف لهذه الممارسات الفاسدة وعليه فاجر العمل المزري يعني تنقل المستخدم بشكل غير

¹ يوسف الخليفة اليوسف، الفساد والحكم الصالح ، حالة الإمارات العربية المتحدة ، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت 2004 ، ص:579 .

² يوسف الخليفة اليوسف، مرجع سابق، ص: 579.

مباشر إلى معسكر المكلفين للحصول على احتياجات عائلته اليومية وذلك تحت غطاء ودافع القوة القاهرة من جهة وظروف المعيشة للأسرة من جهة أخرى طالبا مزايا على حساب الإيرادات الضريبية للدولة.

ب-نوعية الإدارة : نميز هنا بين ثلاثة أنواع:

-إدارة المواقف: يتم معالجة الملفات من هذه الزاوية حسب رؤية وقناعة الموظفين مما يتيح الفرصة للتعسف في استخدام السلطة من طرف بعضهم و بالتالي وقوع المكلف ضحية الابتزازات من أجل الرشوة وذلك على حساب الخزينة العمومية.

-الإدارة المعيارية : من خصائص الإدارة المعيارية أنها تقوم بتطبيق المواد والنصوص القانونية التي تتضمن حالات محددة بشكل مفصل ودقيق وليس الاخذ بعين الاعتبار القواعد العامة التي تحتوي على قيود فقط وفي هذه الحالة يوجد مكان للابتزاز والرشوة ولكنها تعطي بمبادرة من أجل أن لا يقوم الموظف بإلحاق الضرر بالمكلف حيث أن دافعوا الضرائب الأبرياء ضحية حيث يقوم المكلف بابتزاز المال عن طريق استغلال جهل دافع الضرائب بالتعليمات والقوانين فقد يتهم بعدم دفعه الضرائب حتى عن دخله المعفى من الضريبة.

-الإدارة الميكافيلية : المقصود بهذا النوع من الإدارة هو أن الغاية تبرر الوسيلة وبالتالي عدم وضع الرجل المناسب في المكان المناسب مما ينتج عنه تغييب الانظمة والتعليمات والبلاغات وعدم تفعيلها بهدف حماية مصالحها من الموظفين الشرفاء، فيكون الاقصاء بهذه الطريقة بتغييب الوصف والوصف الوظيفي أو بلاغ يحدد مواصفات معينة لشغل وظيفية معينة بهدف إبعاد أصحاب الكفاءات العلمية والعلمية العالية واقصائهم من المواقع المتقدمة والتي تتسجم مع تخصصاتهم ومؤهلاتهم وخبراتهم إلى مواقع أخرى لا تمت لما سبق بصلة بهدف احباطهم وتفريغ هذه المصلحة أو الدائرة من الكفاءات المؤهلة.

3- السلوك الاجتماعي: نقصد من خلالها الاعتراف الضمني لاجهزة الدولة بهذه الممارسات واعتبارها حالة طبيعية يجب مصاحبته والتعامل معها بليوننة بسبب صعوبة المواجهة، ذلك لانتشارها على كافة المستويات.

4- استغلال الوظيفة العامة

- مفهوم استغلال الوظيفة العامة: إن الاستحواذ يعني انتزاع الربح من الاقتصاد وتوجيه لمصلحة المتنفذين، من خلال استعمال السلطة التقديرية الممنوحة للموظفين من أجل خلق فرص انتزاع العمولات والرشاوى، وهو شكل من أشكال الفساد يصيب حاليا الاقتصاديات التي تمر بمرحلة الانتقال ولقد أصبح من أكثر المشاكل المعقدة بالنسبة للاقتصاد ولذلك يعرفه البعض... " بأنه الجهود التي تبذلها الشركات لصياغة القوانين والسياسات واللوائح الخاصة بالدولة بما يتفق ومصالحها الخاصة عن طريق تقديم مكاسب خاصة غير مشروعة للموظفين العموميين¹.

ثالثا - فساد أجهزة المراجعة الجبائية

ويتمثل ذلك في السكوت غير الشرعي عن ظاهرة الغش الجبائي من طرف الاجهزة المكلفة بالمراجعة الجبائية مقابل الاستفادة على امتيازات تمنعها النصوص القانونية المعدة في هذا الشأن صراحة مما ينتج عنها خوف وعزوف المجتمع المدني عن تقديم معلومات جبائية غير مشروعة وتقيد التأسيس ذلك لقناعاتهم بغير جدية هذه الأجهزة وتورطها هي الأخرى بطريق أو بآخر في قضايا فساد وبالتالي فقدان الثقة بين الأجهزة والطرف الآخر، وأخطر اشكال الفساد هنا يتمثل في تورط مجموعة كاملة من الموظفين في السكوت عن الأعمال الضريبية غير المشروعة مقابل امتيازات غير قانونية يتم توزيعها فيما بينهم مما ينتج عنها فقدان حصيلة ضريبية لا بأس بها من

¹ - محمود عبد الفضيل، مفهوم الفساد ومعايير، الفساد والحكم الصالح في البلدان العربية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2004 ، ص: 84.

الخزينة العمومية.

وبصفة عامة نوجز أسباب الفساد في العناصر التالية :

- توسيع دور الدولة وقيامها بعمليات التنمية واحتكارها للعديد من الأنشطة، والأعمال.
- عدم استكمال القوانين الضابطة ونظم الرقابة الجيدة التي تنظم أداء الخدمات والأعمال العامة في القطاعات الاقتصادية المختلفة.
- ضعف أنظمة الرقابة وعدم فعاليتها لصيانة المال العام.
- عدم تغطية كل قطاعات الاقتصاد الوطني.
- الابتزاز مقابل التنازل عن حقوق الدولة أو تأجيلها لصالح من عمل لحسابه والاستيلاء منه على مقابل بصفة مستمرة.
- ارتكاب الممارسات غير القانونية اتجاه المال العام.
- خلق مجالا للشك في مصداقية الإدارة العامة.
- عدم كفاية الوسائل القانونية والمادية اللازمة لفعالية الرقابة.
- بطء وتعقد اجراءات التقاضي وعدم وجود استقلالية واضحة للنظام القضائي.
- تعقد النظام المصرفي والبنكي وتدهور خدماته وغموض عمليات التمويل والإقراض للمستثمرين.
- انعدام الثقافة المجتمعية والمدنية وانحصار القيم الأخلاقية الايجابية (المصداقية، الثقة، الأمانة، الرقابة الذاتية).
- تطور آليات الجريمة الاقتصادية والمالية ونهب المال العام.
- غياب النزاهة الإدارية وعدم حياد الإدارة وخضوعها للتدخلات الفوقية المختلفة.
- ضعف المنظومة التربوية والتكوينية وغياب آليات المنافسة وغياب التأطير والتكوين.

-إنعدام العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل والثروة وتدهور القدرة الشرائية وغياب محفزات الكسب المشروع.

- عدم ضبط السوق الوطنية ومحدودية تلبية الحاجات المتعددة والاستيراد العشوائي والفوضوي للسلع والخدمات.

رابعاً - الغش الجبائي والفساد المالي

إن الآثار المدمرة للفساد ليست مجرد أثاراً أخلاقية، بل لها تكلفتها الاقتصادية والاجتماعية الباهظة ووفقا لبعض الحسابات المبدئية للتكلفة الاقتصادية للفساد يمكن ملاحظة مايلي¹ يؤدي ارتفاع حجم الغش الجبائي بفعل ممارسات الفساد إلى زيادة عجز الموازنة العامة للدولة وضعف مستوى الإنفاق العام على السلع والخدمات الضرورية وإلى ارتفاع تكاليف الخدمات إلى حدود 11% نتيجة التكاليف الإضافية الناجمة عن ممارسة الفساد. وإلى ارتفاع تكاليف التكوين الرأسمالي -المباني والمعدات- نتيجة العمولات التي تتراوح في بعض بلدان العالم الثالث ما بين 21% إلى 51% بالمقارنة مع التكلفة الحقيقية.

كما يترتب عليه أيضا أثاراً خطيرة على مستوى الإدارة الجبائية يمكن الإشارة إلى بعضها²

فيما يلي:

- نمو الفساد في الإدارة الجبائية من شأنه أن يدفع بعض المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين إلى تقديم تصريحات ضريبية شهرية ثلاثية او سنوية غير حقيقية، في حين لا يستطيع المكلفون النزهاء القيام بذلك وهذا يعني خرق الفساد لمبدأ العدالة الأفقية وندخل في حلقة المكلف الردي يطرد المكلف الجيد.

¹ -محمود عبد الفضل، مرجع سابق، ص 84 :

² -عبد الإله ابن حاسم الجابري، الفساد الاقتصادي، الملتقى الدول للاقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2005، ص: 15 .

كما يترتب على الممارسات الفسادية في القطاع الضريبي مقدرة مزيفة على الدفع لهؤلاء الأفراد مما ينجم عنه انخفاض في الطاقة الضريبية.

وللتخفيف من حدة الفساد في الدول المتقدمة تم التوصل الى الآليات التالية¹ :

- اعتماد سياسة التدوير الوظيفي: من خلالها يتم تغيير الموظف المسؤول من منصبه خلال مدة تقدر بأربع سنوات على الأكثر، لأن مكوثه في المنصب لأكثر من هذه المدة يساعده على ايجاد شبكة مصالح هائلة ومتينة تمنع امكانية الاصلاح في غضن مضلته الحامية.

- اعادة النظر في أوضاع العاملين في القطاع الحكومي .

- التركيز أثناء التدريب على أخلاقيات الوظيفة العامة والمسؤولية العامة .

- المساءلة ووضع عقوبات صارمة للمخالفين .

- انشاء وحدات رقابية في المؤسسات الحكومية .

- منح مكافآت للموظفين العموميين الذين يبلغون عن الأعمال غير الشرعية والممارسة من طرف زملائهم أو الممارسة من طرف الجهات الأخرى والتي لها علاقة بالادارة الضريبية.

- اصلاح نظام الاستخدام والترقية الوظيفية للأفراد العاملين في القطاع الحكومي على أساس الكفاءة ومعايير ومقاييس عادلة وموضوعية.

- انشاء هيئة خاصة لمكافحة الفساد، تساعد في تطوير أداء القطاع العام بصفة عامة وتضييق نطاق الفساد وممارساته .

أما في الجزائر فتم إصدار أمر رئاسي رقم 10-05 المؤرخ في 26 اوت 2010 خاص

بمكافحة الفساد والمتضمن على ما يلي:

¹ - زيادة عربية ابن علي، الفساد، أشكاله وأسبابه ودوافع أثر مكافحته، (على الخط)، متوفر على:

www.alnazaha.net/ar/node/223 ، تاريخ الاطلاع: 23 / 02 / 2012.

- دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته.
- تعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في تسيير القطاع العام والقطاع الخاص.
- تسهيل ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية من أجل الوقاية من الفساد ومكافحته، بما في ذلك استرجاع الموجودات .
- إنشاء هيئة وطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، على أن تكون إدارية مستقلة وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي تابعة لرئاسة الجمهورية مكلفة بالمهام أدناه :
- اقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد .
- تقديم توجيهات تخص الوقاية من الفساد لكل شخص أو هيئة عمومية خاصة .
- إعداد برامج تسمح بتوعية وتحسيس المواطنين بالآثار الناجمة عن انتشار ظاهرة الفساد.
- جمع واستغلال كل المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منه، خاصة البحث في التشريع والتنظيم والإجراءات والممارسات الإدارية عن عوامل الفساد لأجل تقديم توصيات لغرض إزالتها.
- تقييم دوري للأدوات القانونية والإجراءات الإدارية الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته، والنظر في مدى فعاليتها .
- تلقي التصريحات بالامتلاكات الخاصة بالموظفين العموميين بصفة دورية ودراسة واستغلال المعلومات الواردة فيها والسهر على حفظها .
- ضمان تنسيق ومتابعة النشاطات والأعمال المباشرة ميدانيا على أساس التقارير الدورية والمنتظمة والمدعمة بإحصائيات وتحاليل متصلة بمجال الوقاية من الفساد ومكافحته التي ترد إليها من القطاعات والمتدخلين المعنيين .
- السهر على تعزيز التنسيق مابين القطاعات وعلى التعاون مع هيئات مكافحة الفساد على

الصعيدين الدولي والوطني .

- الحث على كل نشاط يتعلق بالبحث عن الأعمال المباشرة في مجال الوقاية من الفساد ومكافحته وتقييمها.

- تقديم تقرير سنوي يتضمن تقييما للنشاطات ذات الصلة بالوقاية من الفساد ومكافحته وكذا النقائص المعايينة والتوصيات المقترحة عند الاقتضاء .

- فرض عقوبات صارمة للحد من الفساد داخل المؤسسة الضريبية والإدارات العمومية لا سيما منها :

- كل من وعد موظفا عموميا بمزية غير مستحقة أو عرضها عليه أو منحه إياها أو غير مباشرة، سواء كان لصالح الموظف نفسه أو لصالح شخص أو كيان آخر لكي يقوم بأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته.

- كل موظف عمومي طلب أو قبل بشكل مباشر أو غير مباشر، مزية غير مستحقة، سواء كانت لنفسه أو لصالح شخص أو كيان آخر، لكي يقوم بأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته.

- يتم معاقبة الموظف العمومي حسب نص المادة 30 من نفس القانون الذي يطلب أو يتلقى أو يشترط أو يأمر بتحصيل مبالغ مالية يعلم أنها مستحقة الأداء أو يتجاوز ما هو مستحق سواء لنفسه أو لصالح الأطراف الذين يقومون بالتحصيل لحسابهم .

- كذلك يعاقب بالحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 500000 دج إلى 1000000 دج، كل موظف عمومي يمنح أو يأمر بالاستفادة، تحت أي شكل من الأشكال، ولأي سبب كان، ودون ترخيص من القانون، من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم العمومية أو يسلم مجامل من الدولة .

-كذلك يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 50000 دج إلى 200000 دج وذلك تطبيقاً للمادة 38 من نفس القانون كل موظف عمومي يقبل من شخص هدية أو أية مزية غير مستحقة من شأنها أن تؤثر في سير إجراء ما أو معاملة لها صلة بمهامه .

المبحث الثاني : الأسباب المؤدية لظاهرة الغش الجبائي

الغش الجبائي من الظواهر الضريبية القديمة المنتشرة في معظم دول العالم وذلك بنسب متفاوتة، فمنهم من يرجعها إلى أسباب نفسية وذلك بالنظر إلى المحيط الاقتصادي والنظام الضريبي لاحتوائه على تقنيات ضريبية تؤدي إلى الضغط الضريبي، ومنهم من يرجعها إلى المحيط الاقتصادي والسياسي والاجتماعي ومنهم من يركز على مغامرة المكلف بين احتمالين، إما الكشف عن مغامراته وبالتالي التعرض لعقوبات جبائية أو عدم كشفه لها، واستفادته من مداخل كانت من المفروض من حق الخزينة العمومية، ومنهم من يرجعها إلى ارتفاع العبء الضريبي¹، لاعتبار أن العامل في الولايات الأمريكية المتحدة يبقى له 80% من دخله بعد اقتطاع الضريبة، الأمر الذي جعل نسبة الغش الجبائي تقدر بـ 10 % من إجمالي الناتج القومي، ويبقى للعامل في دول الاتحاد الأوروبي 84%²، وتم تقديرها بنسب كبيرة جداً قد تصل إلى عتبة (90 %)³ في بعض الدول النامية، غير أنه ومن خلال الدراسات المعمقة حول الظاهرة تم إرجاعها إلى مجموعة من العوامل مجتمعة فيما بينها والتي سنبينها لاحقاً، حيث تلعب كلها دوراً هاماً في اتساع نمو ظاهرة الغش الجبائي.

¹ - حيان أحمد سلمان، عجز الموازنة والتهرب الضريبي، (على الخط)، متوفر على: <http://www.kassioun.org/index.php> ، تاريخ الإطلاع : 2008/03/09.

² - عبد الله الصعيدي، الضرائب والتنمية : دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة ، بدون تاريخ نشر، ص:255.

³ - فوزت فرحات، مصطفى رشدي شريحة، مرجع سابق، ص:77.

المطلب الأول: الأسباب التشريعية

قبل التطرق للأسباب من هذه الزاوية نشير إلى أن النظام الضريبي يقوم على ثلاثة مقومات أساسية تتمثل في: الإدارة الجبائية، المكلف بالضريبة، التشريع الضريبي، هذا الأخير يعني مجموع القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة بغرض فرض الضرائب وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها، كما يتضمن أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية والتي تمثل سوابق قضائية يتم اقتفاء آثارها فيما بعد.

عمليا تلعب الأسباب التشريعية دورا واضحا في اتساع ظاهرة الغش الجبائي من خلال

العوامل التالية:

أولاً- التعقد في التشريع الجبائي

إن التعقد الموجود في التشريع الجبائي وكثرة وتعارض أحكام نصوصه يؤدي إلى الوقوع في ثغرات وهفوات خطيرة تفتح المجال أمام تأويلات وتفسيرات متضاربة بين الإدارة الجبائية من جهة والتي تجد صعوبة في المراقبة والمكلف بالضريبة من جهة أخرى والذي يجد أعدارا مناسبة أمام تساؤل الإدارة، هذه التأويلات المتضاربة نتيجة التعقد وعدم الثبات واحتكار المعلومات تدفع بالمكلف إما إلى الابتعاد عن هذا التعقيد عن طريق اتباع طرق ووسائل تخرجه من هذا الغموض في التشريعات الجبائية وبالتالي عدم التصريح واتخاذ منعرج الغش الجبائي أو يلجأ إلى الفصل في حيثيات الغموض والتعقيد بعد منازعات قد تستغرق عدة سنوات، الشيء الذي سيُفقد خزينة الدولة خسارة ضريبية هائلة نتيجة فقدانها لجزء مهما من قيمتها إذا تم تحصيلها، ومهما كانت نتائجها لصالح الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة، حيث النتيجة واحدة في حالتين لا غير¹:

¹ - محمد نجيب جادو ، ظاهرة التسرب الضريبي و آثارها المالية و الاقتصادية ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2004، ص:288.

1- أن يتغلب تفسير الإدارة الجبائية للنص القانوني، عندئذ غالبا ما تتعسف الإدارة وتتوسع في تفسير النص، وتطالب بتقاضي الدولة (الضريبية) من المكلف، وهذا لا يتم إلا بعد نزاعات تطول لسنوات بين الطرفين، بشكل قد يفقد الضريبة المحصلة - إذا تم تحصيلها أساسا- جزء مهما من فائدتها.

2- أن ينجح المكلف بمعونة محاسبية ومستشارية، في فرض تفسيرهم للنص القانوني على نحو يمكنهم من التخلص من تسديد الضريبة كليا أو جزئيا، وهذا يسبب بالطبع خسارة مالية للدولة.

ثانيا - التناقض في النصوص الجبائية

نعني لغة بالتناقض في النصوص الجبائية، التداخل والتعارض بين النصوص وهو الذي يقع بين نص جبائي ونص جبائي آخر ضمن القانون الجبائي الواحد¹، ويطلق عليه التعارض الداخلي للنصوص ويرجع هذا في الجزائر خاصة إلى تداخل مهام مديريات الإدارة المركزية بعضها مع بعض، مما ينتج عنها تعليمات توضيحية للنصوص الجبائية مختلفة من مديرية إلى أخرى، الأمر الذي يؤدي الى تأويلات متباينة للنصوص وبالتالي فتح المجال أمام كل المظاهر المساعدة على وجود الغش .

أما الذي يقع بين نصوص التشريع الجبائي ونصوص القوانين غير الضريبية والتي تنظم شؤون اقتصادية ومالية، وتتضمن إشارة للضرائب² ، فيُطلق عليه "التعارض الخارجي"، وهو الشيء الذي يقودنا إلى ضرورة تحديد مفهوم وعناصر الازدواج الضريبي وذلك كما يلي:

¹ - نعيم فهم حنا ، دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر ،مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار و الخصخصة ، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، 1997، ص:17.

² - نعيم فهم حنا ، دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر ،مرجع سابق، ص:17.

1- مفهوم الازدواج الضريبي

نقصد بالازدواج الضريبي، الضريبة التي تنتج من اخضاع المكلف الواحد في أكثر من إدارة جبائية وعلى نفس الأساس، ويتحقق هذا عند تطبيق القوانين المتعددة داخل الدولة، أو التشريعات لمختلف الدول إلى خضوع المكلف الواحد لأكثر من قاعدة قانونية تخاطبه من خلالها بدفع الضريبة عن نفس الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة وبالتالي يتعرض هذا شخص المكلف لدفع الضريبة ذاتها أو ضريبة من نفس النوع أكثر من مرة لأكثر من إدارة جبائية على الرغم من وحدة المناسبة التي تفرض من أجلها الضريبة.¹

2- عناصر الازدواج الضريبي

- وحدة الشخص المكلف بالضريبة

- وحدة المادة الخاضعة للضريبة.

- وحدة المدة التي تفرض عنها الضريبة.

- وحدة الضريبة المفروضة.

3- انواع الازدواج الضريبي

الازدواج الضريبي الداخلي هو الذي يتحقق عندما يُخضع نفس الشخص إلى ضريبة واحدة أكثر من مرة لنفس المادة الضريبية ونفس المدة، مما ينتج عنه تحميل المكلف داخل الدولة الواحدة لضريبة مضاعفة على نفس الأساس الخاضع للضريبة، أي اخضاع نفس الوعاء الضريبي للضريبة أكثر من مرة، أما الازدواج الضريبي الخارجي أو الدولي هو الذي يحدث نتيجة عدم التنسيق الضريبي بين الدول مما ينتج عنه تحميل مكلف ضريبي واحد للضريبة أكثر من مرة و من طرف أكثر من دولة.

¹ - عادل أحمد حشيش ، مرجع سابق ، ص : 178.

ففي النظام الجبائي الجزائري نجد أن الازدواج الضريبي يحدث عند خضوع ربح المكلف في الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL) إلى الضريبة على أرباح الشركات (IBS) وبعد خصم هذه الضريبة من الربح يوزع باقي الربح على الشركاء حسب نصيب كل الشريك لغرض إخضاعه ثانية للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، وهذا يشكل عبئا إضافي على المكلف يدفعه إلى الغش الجبائي، ومهما يكن من أمر، فإن الازدواج الضريبي المحلي أو الدولي المقصود أو غير المقصود يعبر عن الدوافع المهمة التي تؤدي بالمكلف للجوء إلى الغش الجبائي طالما أنه من غير المعقول أن يقبل الخضوع لضريبة أكثر من مرة.

ثالثا-عدم استقرار التشريع الجبائي

إن التغيرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التقنين والتشريع الجبائي تجعل النظام الجبائي غامضا بسبب الافراط في تعدد القوانين¹، وبالتالي يُعتبر عدم ثبات التشريعات الجبائية الناتجة عن التغيرات المتتالية والغموض الذي تكتنفه أحكام ونصوص القوانين الجبائية أحد الدعائم الأساسية التي تساعد للميول نحو الغش الجبائي .

وعليه يجب أن تتسم صياغة القانون الجبائي بالوضوح التام والبعد عن كافة النصوص الغامضة، فنترك الباب مفتوحا لتغييرات أو اجتهادات عادة ما تؤدي إلى كثرة الثغرات وبالتالي ارتفاع نسبة الغش الجبائي.²

ففي هذا الإطار يمكن أن "تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الجبائي إلى غموض النظام بسبب تعدد القوانين"³.

كذلك عدم توافر في صياغة التشريع الضريبي قاعدتي اليقين والملائمة، اليقين الذي

¹ -Andre Margairaz.Opcit.P 175 .

² - حامد عبد المجيد دراز ، مرجع سابق، ص: 84.

³ - MARGAINAZ.Andre, OP. CIT, P:175

يقضي أن يكون المكلف على علم تام بكيفية احتساب مبلغ الضريبة، آجالها وكيفية تسديدها، ذلك حتى لا يصبح المكلف تحت رحمة موظفي الإدارة الجبائية ، والملائمة التي تقتضي أن ينص صراحة على جباية الضريبة في آجالها وبالكيفية التي تكون أكثر ملائمة للمكلف من شأنها أن تزيد من ظاهرة الغش الجبائي والإسراف في اعتماد الإنفاق الضريبي¹ والمستعمل لغرض دفع عجلة التنمية الاقتصادية لقطاعات معينة حيث يتم تحويل الامتيازات والحوافز الممنوحة للوجهة غير المقصود الوصول إليها.

وبالرجوع إلى التعديلات المتتالية للتشريع الجبائي الجزائري خلال العشرية الماضية نلاحظ التزامم الكبير في تلك التشريعات ناهيك عن كثرة وتلاحق تعديلاتها والتغيرات، وهو الشيء الذي جعلها غير دقيقة وغير واضحة، وبالتالي لجوء المكلفين بالضريبة إلى الغش الجبائي.

المطلب الثاني: الأسباب الإدارية

يساهم ضعف الادارة الجبائية بشكل كبير في تشجيع نمو ظاهرة الغش الجبائي، فعدم كفاءة الإدارة الجبائية والتي نقصد بها القوة التي تعمل على "تنفيذ القوانين من جهة والمحافظة على حقوق المكلفين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية، التي ترتقي بالنظام الضريبي إلى درجات من الإتقان والكمال وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية² .

إن فالإدارة الجبائية، تسعى لتفسير النصوص القانونية وتنفيذها وفحص تصريحات المكلفين وتعديلها، الفصل في المنازعات عن طريق قبول أو رفض ملاحظات المكلف، تحصيل الضرائب وإلغاؤها كلياً، متابعة حالات الغش الجبائي، ورفع دعاوي قضائية ضد الغشاشين، اقتراح

¹ - قدي عبد المجيد ، مرجع سابق ، ص:172.

² - حامد عبد المجيد دراز ، مرجع سابق ، ص:121.

تعديلات على نصوص تشريعية... الخ.

ومن هذا المنطلق، فإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يتضح من خلال إما استجابة المكلفين لالتزاماتهم الضريبية أو الرفض وبالتالي ضياع حصيلة ضريبية لا بأس بها على الخزينة العمومية للدولة، وللوصول إلى إدارة ضريبية قوية فإنه من الضروري بمكان توفر المقومات التي تتعلق بالجوانب التالية:²

- توافر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة.
- توفر الاطارات البشرية الملائمة لأداء المهام المنوطة لها.
- توفر العناصر المادية التي تسمح لها بالوصول إلى المكلف بأسرع وقت.

1-العناصر الفنية

يقصد العناصر الفنية المستخدمين الذين تتوفر فيهم روح المسؤولية والكفاءات العالية والخبرة الواسعة، الأمر الذي يستدعي تحفيزهم ومنحهم أجور تشجعهم على قيامهم بمهامهم بكل صدق وأمانة، وبالتالي حمايتهم من الضغوطات والإغراءات التي قد يتعرضون لها من طرف المكلفين بمناسبة ممارسة وظيفتهم، وإعطاء الفرصة للمستخدم الكفاء بالبروز وخلق نوع من التوازن بين الملفات المسوكة (عدد المكلفين إلى عدد الموظفين) أي أن يكون عدد الملفات المتابعة من طرف الموظف محدودة حتى يتسنى له الإلمام بها والإحاطة بكل النقائص التي قد تكتسبها لأن عبء نجاح التشريع الجبائي يقع على عاتق هؤلاء الموظفين، كما يجب رسكلة باقي الموظفين.

2-الوسائل المادية

ما يميز الإدارة الجبائية في الدول النامية معاناتها من نقص الوسائل المادية لاسيما منها

² - يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص ص: 141-142.

غياب الوسائل الحديثة، كأجهزة الكمبيوتر ووسائل الاتصال الأخرى "الانترنت" التي تمكنها من مواكبة العصر وبالتالي الوصول إلى المكلف بأسهل وأسرع الطرق ووصول المكلف بأسهل وأسرع الطرق كفتح المجال لتسديد مستحققاته عن بعد، واعتمادها على الطرق التقليدية في التأسيس الضريبي، وفي المراجعات الجبائية، وفي تبادل المعلومات الضريبية سواء بين المصالح الضريبية نفسها أو المصالح الخارجية الأخرى، كل هذه الوسائل تزيد من فجوة الغش الجبائي .

3- عنصر الثقة

كذلك ما يميز الإدارة الجبائية في الدول النامية وجود أزمة ثقة حقيقية بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة من جهة، وبين الرئيس والمرووسين في الإدارة الجبائية نفسها من جهة أخرى، حيث ينظر المكلف على أنها جهة جباية وتعسف فقط، ويعتبرون أن الإجراءات المتبعة عند تأسيس الضريبة أو تحصيلها تعتبر غير عادلة وأن عناصرها غير أكفاء ولا تستعمل نفس المقاييس عند معالجة الملفات خاصة ملفات المؤسسات الكبرى والتي تدر أرباحا طائلة نتيجة استفادة أصحابها من رضى أعوان الإدارة الجبائية، الشيء الذي يدفع باقي المكلفين إلى اختيار الغش الضريبي، وبالمقابل تنظر الإدارة الجبائية إلى المكلفين بالضريبة على أنهم مستعملو الغش الجبائي الذين يتوجب عليها السعي إلى ضبطهم¹. وبالتالي فانها تنظر إليهم على أساس أنهم مجموعة من مستعملي الغش الجبائي استفادوا من ضعف في الإدارة الجبائية ككل وحققوا أرباحا طائلة لم يتم اخضاعها للضريبة، وبالتالي يجب مراقبة كل التصريحات المكتتبه مما ينتج عن اقتراح تعديلات قد تكون ظالمة في نظر المكلف فيوسع الخلاف وتتقص الثقة وتكون النتيجة ضياع حصيلة ضريبة مهمة على الخزينة العمومية.

¹ - محمد نجيب جادو، مرجع سابق ، ص:21.

المطلب الثالث: الأسباب الاقتصادية

للحالة الاقتصادية تأثير كبيراً في اتساع نمو الغش الجبائي، ففي الراج والرخاء الاقتصادي تكون الضريبة أقل ثقلاً، ويكون من السهل تحميلها على الآخرين، بسبب الوفرة في الإيرادات، وعلى العكس تكون الدولة في أمس الحاجة إليها لتغطية النفقات في الأزمات، وفي هذا المنوال يجب أن نميز بين الأسباب الاقتصادية المتعلقة بالدولة وتلك المتعلقة بالمكلف طالما أن هناك علاقة مباشرة بينهما ولاعتبار أن النظام الضريبي جزء من النظام المالي الذي هو بدوره جزء من النظام الاقتصادي للدولة فهذا يعني تأثر النظام الضريبي بتلك العوامل الاقتصادية.

أولاً- الحالة الاقتصادية للدولة

الحالة الاقتصادية نعني بها في هذا المجال حالة الانتعاش والركود الاقتصادي على الذمنية الجبائية للمكلف، حيث "يزيد الغش الجبائي في أوقات الكساد ويقل في أوقات وفترات الرخاء".¹

بالنسبة للحالة الأولى والمتمثلة في الكساد الاقتصادي الناتج عن ضعف مستوى التجارة وتعسر في القدرة الشرائية، فتتخف نسبة المبادلات الاقتصادية، تلجأ الدولة عامة وفي مثل هذه الحالة ومن أجل مجابهة الاحتياجات النقدية إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع معدلاتها الشيء الذي يزيد في العبء النفسي للمكلفين وبالتالي تصبح مقدرتهم على مواجهة هذه الزيادة ضعيفة جداً بالنظر إلى صعوبة الأوضاع الاقتصادية العامة للبلد، فتُفرض الضريبة الواقعة على كاهلهم عن طريق الغش الجبائي.

بينما الحالة الثانية والمتعلقة بفترات الرخاء وما ينتج عنه من ارتفاع في المداخل وتحسن

¹ - محمد يسري حسن عثمان ، اقتصاديات المالية العامة ، بدون دار نشر ، 1996 ، ص:22.

القدرة الشرائية فيكون هناك طلب كبير على السلع والخدمات مما يفتح المجال لإمكانية نقل العبء الضريبي للمستهلك عن طريق رفع أسعار المنتجات، إلا أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني واتساع ظاهرة الاقتصاد الموازي، تؤدي إلى زيادة حجم الظاهرة كون جل المداخل الناتجة عن هذا الاقتصاد لا تدفع عنها ضرائب مما يتسبب في خسارة واضحة من الإيرادات الضريبية.

ثانيا - الحالة الاقتصادية للمكلف

نقصد بها القدرة المالية التي تمكنه من مواجهة الاقتطاعات الضريبية، فالمكلف الذي تمر مشاريعه بفترات عجز مالي تكون قدرته المالية هنا ضعيفة وبالتالي يعمل جاهدا على التخلص من الضريبة بشتى الطرق الاحتمالية والعكس إذا كانت قدرته المالية مريحة فإنه لا يغامر باللجوء إلى الطرق غير الشرعية، وبالتالي "تؤثر كل من الظروف الاقتصادية للمكلف والظروف الاقتصادية العامة على الغش، فنجد أن ميل المكلف نحو التملص من الضريبة يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه، وكلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح"¹، أو تكون ضعيفة وبالتالي فالإقتطاع الضريبي يُنقص من قدرته المالية عن الحد الأدنى اللازم لإشباع حاجياته الأساسية مما يدفعه للحفاظ على دخله قدر المستطاع.

المطلب الرابع: الأسباب النفسية

تلعب العوامل النفسية المحددة لسلوك المكلف من جراء فرض ضرائب عليهم دور لا بأس به في نمو الغش الجبائي، لاعتبار أن الضريبة من الناحية النفسية تخلق بالضعف اتجاه الإدارة الجبائية التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه والإجبار، ورغبة الأفراد وحبهم في الاحتفاظ بالأموال وعدم التنازل عنها للدولة سبب لا يمكن أن يستهان به وذلك للاعتبارات التالية:

¹ - محمد يسري حسن عثمان ، مرجع سابق ، ص:22.

أولا - أهمية المال عند الفرد

إن أهمية النقود عند الفرد تظهر من من خلال الوظيفة الأساسية والمتمثلة في كون أنها وسيلة تبادل، ومن هذا المنطلق تبرز منطقية الاحتفاظ بها بأكبر قدر ممكن لغرض سد حاجياته وقت الضرورة، وبالتالي تحقيق أقصى إشباع، وعليه فهو يرفض أي فعل المقصود من ورائه نزع أو إنقاص جزء من أمواله¹.

وهذه السلوكات المتمثلة في الميولات النفسية الراضية لأراء الالتزامات الجبائية المتمثلة في خاصة دفع المستحقات الضريبية اتجاه الدولة وكذلك شعور صغار المكلفين أصحاب المؤسسات ذات الأهمية الصغيرة بأن كبار المكلفين أصحاب المؤسسات المهمة والذي يحصلون على أرقام أعمال وأرباح ضخمة، لا يدفعون ضرائب بالشكل الذي يتناسب حجم أرقام أعمالهم، إما لامتلاكهم إمكانيات مادية هائلة تمكنهم من استغلال هفوات تجنب تأسيس ودفع الضرائب وذلك باستعمال أكبر المحاسبين والمستشارين الجبائيين من جهة، أو عجز الإدارة الجبائية عن ملاحظتهم أو محاباتها لهم من جهة أخرى، هذه كلها الأسباب النفسية التي تؤدي إلى الغش الجبائي.

ثانيا - العامل النفسي

العامل النفسي هو العبء النفسي والبيكولوجي لفرض الضريبة على المكلف، ففي هذه الحالة حتى لو كانت نسبة الضريبة المقطوعة المدفوعة متساوية بين مجموعة من المكلفين فإن العبء النفسي للضريبة المفروضة يكون مختلفا فيما بينهم، ويرجع هذا الاختلاف إلى اختلاف

¹ - عبد الله الصعيدي، الضرائب والتنمية : دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون تاريخ نشر، ص:255.

إدراك كل من المكلفين لمفهوم الضريبة ودورها وطريقة إنفاقها وتوزيع حصيلتها¹، ويكون الغش الجبائي هنا هو رد فعل المكلف الناتج عن إحساسه بعبء الضريبة وبالتالي فكلما اتجه هذا الإحساس النفسي نحو الزيادة، زادت رغبته في التهرب من أداء الضريبة، وفي الواقع فهذا العبء النفسي يمكن أن يكون متأثراً بعاملين هما :

1 - رفع معدل الضريبة

نقصد بمعدل الضريبة سعرها وهي النسبة بين مبلغ الضريبة إلى الوعاء الضريبي.

$$\text{أي سعر الضريبة} = \frac{\text{مبلغ الضريبة}}{\text{الوعاء الضريبي}}$$

الوعاء الضريبي

فإذا أردنا زيادة الحصيلة الضريبية وجب علينا رفع سعرها، والعكس صحيح، لكن يصعب الحكم على صحة وسلامة العلاقة في ظل اختلاف ميول سلوكيات المكلفين بالضريبة وذلك بالنظر للحالتين التاليتين:

أ - الحالة الأولى

إن الحالة الأولى مأخوذة من وجهة نظر إسلامية، فحسب الإمام علي كرم الله وجهه "تفقد أمر الخراج بما يصلح أهله ففي صلاحه صلاحهم وصلاح لمن سواهم، ولا صلاح بمن سواهم إلا بهم. لأن الناس كلهم عيال على الخراج وأهله، وليكن نظرك في عمارة الأرض أبلغ في نظرك في استجلاب الخراج لأن ذلك لا يدرك إلا بالعمارة ومن طلب الخراج بغير عمارة أخرج البلاد وأهلك العباد ولم يستقم أمره إلا قليل".²

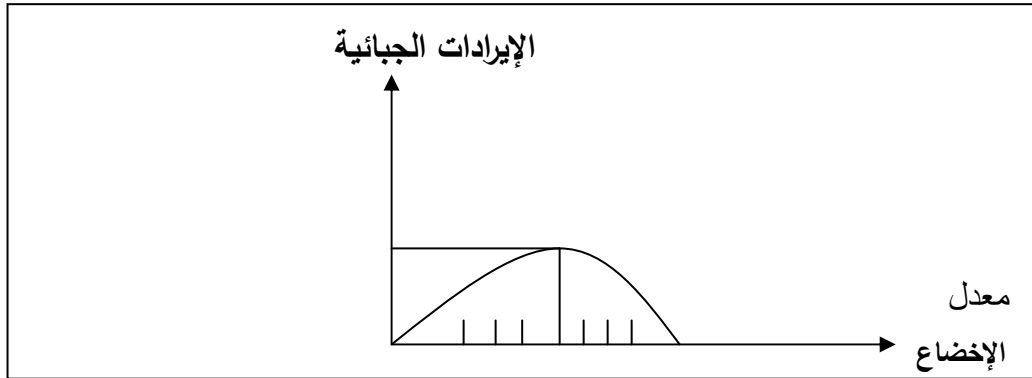
مما نستج أن هناك تأكيد على عمارة الأرض وزيادة الإنتاج بدل التأكيد على جمع أكبر

¹ - محمد علي شبيب، السلوك الإنساني في التنظيم، ط3، دار النهضة العربية، القاهرة ، 1978، ص: 388.

² - محمد عبده، نهج البلاغة للإمام علي بن أبي طالب، ط5، دار البلاغة، بيروت، لبنان، 1992، ص: 218.

حصيلة ضريبية لأن عمارة الأرض تؤدي بالضرورة إلى زيادة الحصيلة الضريبية وليس العكس، إلا أنه لو تم التركيز على جمع أكبر حصيلة ضريبية عن طريق رفع المعدلات الخاصة بها لأضر ذلك بعمارة الأرض والمنتج، وبالتالي نقص الحصيلة الضريبية وهلاك العباد لأن الناس كلهم عيال على الخراج وأهله. الشيء الذي يستدعي الاهتمام بعمارة الأرض أولاً عوض زيادة الحصيلة الضريبية التي تزداد لامحالة بزيادة الأولى .

غير أن المتوصل إليه من طرف لافر آرثر Laffer ARTHUR يتمثل في وجود علاقة جدلية عضوية بين معدل الضريبة والحصيلة الضريبية، أي أن ارتفاع معدل الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى زيادة الحصيلة الضريبية، لأنه عند حد معين من الزيادة في معدل الضريبة سوف تصل الحصيلة الناتجة عن تطبيق هذا المعدل إلى أقصى إيراد ممكن تحصيله، وبالتالي فإن تجاوزها أي تجاوز هذا المعدل - المعدل الأمثل - يؤدي الى حوث انعكاس بين معدل الضريبة وحصيلتها كما هو موضح في المنحنى المعروف بمنحنى لافير :



الشكل رقم (02) - منحنى لافير.

وهو الشيء الذي يمكن تدعيمه بدراسة تحليلية لتصريحات المكلفين التابعين لمديرية الضرائب لولاية المدية، خاصة التصريحات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي، كون الضريبة على الدخل الإجمالي هي ضريبة تصاعدية بالشرائح، والمعدلات الخاصة بها هي 0%،

20%، 30%، 35% وذلك حسب شرائح الاخضاع، والمستتبطة من خلال تجربتنا الميدانية، حيث ما تمت ملاحظته يتمثل في كون أنه كل ما ارتفع معدل الضريبة من شريحة إلى أخرى إلا وقل عدد المكلفين المطالبين بهذا النوع من الضرائب. ومن الممكن أن يرجع هذا إلى ما يلي:

- إما عدد المكلفين الذين يحققون أرباحا وافرة أي الأرباح التي تفوق السقف 1440000 دج حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة جد محدود.

- أو يلجأ غالبية المكلفين الى تقليص أرباحهم معتمدين على الغش الجبائي وذلك بتجنب المعدل الأعلى ألا وهو 35% والتصريح بأرباح قليلة قصد اخضاعها إلى معدلات صغرى وهو الاحتمال المرجح.

ب- الحالة الثانية

ينظر لزيادة الحصيلة الضريبية من زاوية أخرى، حيث أنه كل ما ارتفع معدل الضريبة في ظل ظروف معينة أدى هذا إلى انخفاض حجم الغش الجبائي بحجة أنه عند ارتفاع معدل الضريبة يلجأ المكلف إلى تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة.

إلا أن الرأي المرجح هو أنه كلما ارتفع معدل الضريبة انعكس ذلك سلبا على الحصيلة الضريبية بسبب مبالغة المشرع الجبائي في اعتماد معدل الضريبة المفروضة على المكلف بشكل لا يتناسب منطقيا مع جهده الضريبي (مقدرته التكلفية) الامر الذي من شأنه أن يزيد في العبء النفسي للضريبة على المكلف، مما يدفعه إلى الغش الضريبي والتخلص بشتى الطرق من الضريبة وبالتالي "المعدل المرتفع للضريبة يقضي على الحصيلة، لأنه يسبب ضخامة في التضحية المؤداة من قبل المكلف، مما يترتب عليها ازدياد الشعور النفسي بثقلها".¹

¹ DUVERGER.Maurice, Les Finance Publiques, 10 édition ,son éditeur, 1984, P:125.

2- فرض ضرائب اضافية

يقصد باستقرار التشريع الجبائي عدم تعديله باستمرار عن طريق استحداث نصوص جديدة لإلغاء أخرى ولفترات جد قصيرة مما يصعب من استيعاب مضمونه على موظف الادارة الضريبية من جهة والمكلف بالضريبة ومحاسبه ومستشاريه من جهة أخرى¹، وعليه فالتشريع الجبائي المستقر والثابت يلعب دورا مهما في تخفيض العبء النفسي للضريبة وإن التعديلات المستمرة والتي تتمثل في استقرار في النصوص التشريعية الخاصة بها من شأنه أن يدفع بالمكلفين بالضريبة إلى تفادي هذه المشقة عن طريق اللجوء إلى تجنبها والتهرب منها عن طريق السياسة الانفاقية للدولة التي تؤثر في حجم العبء النفسي للمكلفين بشكل ملموس، ويبدو هذا في حالة عدم شعور المكلف فيما تتفق الحصيلة الضريبية، فإذا كانت التوجه إلى جهة تدر وترجع نفعا على المجتمع ومن خلالها الفرد، فيستحسن المكلف الفكرة، ويلتزم بدفع الضرائب، وفي حالة العكس يتولد لديهم دافع التهرب من الضرائب وعليه فإن للسياسة الانفاقية دور بارز في تحديد اتجاه الغش الجبائي انخفاضا وارتفاعا.

ثالثا - الأسباب السلوكية

تتمثل الأسباب السلوكية المؤدية إلى الغش الجبائي فيما يلي:

1- انحطاط الوعي الضريبي للمكلفين

فكلما كان الوعي الضريبي عاليا، وتم اعتبار أن سرقة الخزينة العمومية للدولة سرقة وليست مهارة وزاد الإحساس الوطني بضرورة المساهمة في البرامج التي يتم تمويلها عن طريق الحصيلة الضريبية قلت الرغبة في الغش الجبائي، وازداد شعور المكلفين بالتزاماتهم الضريبية والعكس كلما قلت هذه الاعتبارات قل شعورهم بهذا الواجب اتجاه دولتهم، وبالتالي فإن درجة

¹ - يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2001، ص:139.

الوعي الضريبي لأفراد المجتمع¹ تلعب دورا لا بأس به في انتشار ظاهرة الغش الجبائي.

2- القبول بالواقع السياسي

للغش الجبائي علاقة مباشرة بالواقع السياسي، لاعتبار أن الواقع السياسي المنتهج من طرف السلطات من شأنه أن يغير من محددات الغش الجبائي، إذ أنه كلما كان المكلف راض عن الواقع السياسي كلما كان متقبلا لما يُفرض عليه من ضرائب والعكس كلما شعر بالإحباط من جراء السلوكات السياسية غير اللائقة لأفراد السلطة دفع المكلفين إلى عدم الالتزام بالقوانين الجبائية، وبالتالي اللجوء إلى الغش الجبائي.

المبحث الثالث: الآثار المحتملة للغش الجبائي

ينتج عن الغش الجبائي آثار سيئة على الحجم المالي الاقتصادي والاجتماعي للدولة والمواطنين على حد سواء، لاعتباره من العوائق الأساسية التي تحول دون تحقيق الهدف الأساسي للضريبة والمتمثل في تمويل النفقات العامة للدولة وتوجيه النشاطات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية الوجهة التي تتفق والأهداف المسطرة من طرف الحكومات، ويمكن حصر الآثار الناجمة عنه فيما يلي :

المطلب الأول: الآثار المالية للغش الجبائي

يولد الغش الجبائي آثار سيئة على خزينة الدولة العمومية نتيجة فقدانها لجزء مهم من الحصيلة الضريبة، وبالتالي اختلال التوازن بين الإيرادات والنفقات، هذا الاختلال ما كان ليحدث لولا النقص في الإيرادات الضريبة الناتجة عن تقشي ظاهرة الغش الجبائي والتكلفة القانونية² للضرائب

¹ - حامد عبد المجيد دراز ، مرجع سابق ، ص: 159.

² - حامد عبد المجيد دراز ، مرجع سابق، ص: 236.

التي تنظمها الدولة لاكتشاف الغش الجبائي والمخالفات الأخرى، وتكلفة معاقبة مخالفات القوانين الجبائية، وتكلفة تنفيذ وتطبيق القانون الضريبي، من شأنها أن تؤدي إلى زيادة النفقات العمومية إذن فهي تكلف خزينة الدولة من الناحية المالية خسائر ضخمة وبالتالي تؤدي إلى إضعاف قدرة الدولة على القيام بعملية التمويل نتيجة نقص الإيرادات وارتفاع النفقات وعجزها على أداء المهام المنوطة بها اتجاه الوطن والمجتمع، الشيء الذي يدفعها للتفكير في سد هذه الثغرات بإحدى الوسائل التمويلية التالية:¹

- الإصدار النقدي- الاقتراض العام- وزيادة العبء الضريبي.

وتتم المفاضلة بين الوسائل السابقة حسب حالة البلد، وحسب توجهات السياسة الاقتصادية له، غير أنه من المهم أن نشير إلى الحالة التي تملك فيها الدول إيرادات عالية من خارج الإيرادات الضريبية كما هو الحال في الدول البترولية، ولاعتبار أن الإيرادات النفطية هي إيرادات استثنائية لا يمكن الاعتماد عليها في كثير من الأحيان، فإن الاهتمام بالجباية العادية يصبح أكثر من الضروري لتحقيق الأهداف القاعدية المنشودة، وعليه فنقص الإيرادات المالية من شأنه أن يؤدي إلى وقوع اختلالات مالية هامة يصعب التحكم فيها أو تمويلها، وبالتالي فإن تأثير الغش الجبائي على المستوى المالي يشكل خطر على النمو الاقتصادي والاجتماعي في البلد، الشيء الذي يستدعي القيام بالإجراءات التالية وذلك رغم العقوبات التي تنجم عنها والتي نذكر منها :

- فرض ضرائب جديدة والتي تنعكس على دخل المكلفين وكذا على التنافسية بين المؤسسات وبالتالي سوف يؤدي هذا إلى اختفاء الوعاء الضريبي وبالتالي نجد أن فرض ضرائب إضافية يؤدي بالضرورة إلى الزيادة في الغش الجبائي.

¹ - ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، ط 1، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص:17.

- اللجوء إلى خلق نقود على شكل قروض مقدمة للاقتصاد مما ينعكس سلبا على ظاهرة التضخم.

- اللجوء إلى المديونية لغرض معالجة النقص المسجل في الإيرادات الجبائية نتيجة الغش الجبائي، وفي الحالة العكسية يجب الضغط على نفقات التسيير والتجهيز، الشيء الذي قد يؤدي إلى خلق أضرار على المستوى الاجتماعي خاصة .

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للغش الجبائي

السياسة المالية باعتبارها فرع من فروع السياسة الاقتصادية برنامج عمل يخطه وتنفذه الدولة مستخدمة فيه مصادر الإيرادات وبرامج الإنفاق لغرض التوصل إلى أهداف المجتمع المرجوة، ولاعتبار أن الضريبة تستخدم كأداة للحصول على إيرادات مالية لأجل رفع مستوى الادخار الحكومي فضلا عن إمكانية استخدامها في رفع قدرة الجهاز المصرفي على خلق الائتمان من خلال شراء سندات حكومية ترفع من الاحتياطي النقدي لدى البنوك مما يدعم قدرتها على خلق الائتمان ومن ثم فإن النقص في الحصيلة الضريبية بسبب الغش الجبائي من شأنه أيضا أن يؤدي إلى إضعاف تمويل التنمية كما تؤثر على إدارة المشرعات والأنشطة الاقتصادية¹، وتحد من المنافسة بين المؤسسات خاصة منها الاقتصادية، كما تؤدي إلى زيادة معدلات الضرائب أو فرص ضرائب إضافية مما ينعكس سلبا على الحصيلة الضريبية وبالتالي التنمية في الدول النامية.

أولا- الاستثمار

للضرائب دور تمويلي هام لبرامج التنمية الاقتصادية في الدول من خلال توفير قدر من

¹ - إسراء سعيد صالح ، مرجع سابق، صفحة الكترونية.

الموارد لتأثر على الاستثمار والادخار والإنتاج، وطالما ان للغش الجبائي آثار وخيمة على المتغيرات الاقتصادية كونه يقلل من قدرة الحكومات على تمويل استثماراتها الأساسية ويُضعف من فاعلية السياسة المالية وبالتالي يُضعف من فاعلية لضريبة في إمكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في الاتجاه السليم، والذي يخدم الأهداف التنموية المسطرة.¹ وبالتالي تحقيق العدالة الضريبية التي يخضع جميع من هم في مركز اقتصادي واحد لعبء ضريبي متساو²، وكذا تحسين توزيع الدخل ويقلل الفوارق بين الطبقات مع ضمان مساهمة عادلة للأعباء الضريبية كما يساهم في تقييد الاستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب التنمية.

ثانياً-إدارة المشروعات

إن اتساع ظاهرة الغش الجبائي في نشاط من الأنشطة الاقتصادية يؤدي إلى هروب الأفراد وأموالهم حيث توجد أكبر فرص للتجنب والتخلص من الضريبة، مما ينتج عنه تخفيض نفقة الإنتاج بالنسبة للنشاط قيد التجنب الضريبي، أي التهرب إلى ممارسة النشاط الذي من خلاله تمكن المكلف من اللجوء إلى الغش الجبائي أي استفادته من الضريبة الذي استطاع أن يتخلص منها وبالتالي الزيادة في الإيراد وهو الشيء الذي يدفعه للاستثمار فيه .

كما قد لا يكون ذلك النشاط أي الذي توفرت فيه فرص الغش الجبائي مفيداً بالنسبة للمجتمع أو لا يكون من أولويات الدولة في تشجيعه، ومع ذلك يتجه الأفراد إليه لما يتميز به من إمكانية الغش والتخلص من الضريبة في مجاله، وعليه يصعب تحديد التكلفة الفعلية للنشاط وكذا صعوبة إعطاء بيانات واضحة وسليمة الأمر الذي قد يؤثر في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة التي تحتاجها المشروعات، لا سيما فيما يتعلق بالإدارة وأدائها لوظائفها في المؤسسة بفاعلية.

¹ - نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

² - عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط 1، دار الحامد، بيروت لبنان، ص:124.

فتكون هذه البيانات مبنية على أسس غير سليمة ولا تعبر البتة عن حقيقة التكلفة مما يصعب أيضا من إمكانية إجراء التقييم المالي للمشروعات عند محاولة دراسة الجدوى الاقتصادية خاصة التي تقوم على أساس تقدير تكلفة رأسمال والتي تستلزم معه أن تكون بيانات السوق سليمة من ناحية تعبيرها عن التكلفة الاقتصادية.¹

ثالثا: المنافسة بين المشروعات

إن المنافسة بين المشروعات تكون في كثير من الأحيان نتيجة الغش الجبائي إهدارا لشروط المنافسة بين المشروعات ولوجود الفرصة أكبر عند المشروعات الأكثر قدرة على الغش الجبائي، بحيث نجد أنه يتحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات على مستوى الإنتاج والتنظيم والفائدة للمجتمع، لاعتبار أن النفقة الإجمالية للنشاط تكون أقل نتيجة الغش الجبائي المعتمد، وهو ما يجعل لها الصفة التي تستطيع معها أن تسيطر على السوق لنقص تكاليفها مقارنة مع غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون خاصة في مجال التشريع الضريبي.²

رابعا - الصناعة الوطنية

نقصد بالغش الجبائي من الناحية الاقتصادية وجود مبالغ مالية مهمة من النقود تساوي قيمة الضريبة لدى الغشاشين الجبائيين غير مخضعة للضريبة، هذه الزيادة تدفع بأصحابها إلى الزيادة في الإنفاق الاستهلاكي وبالتالي زيادة إقبالهم على السلع ذات الجودة العالية والنوعية، والتي تكون في غالب الأحيان السلع الأجنبية المستوردة وهو ما تفتقده منتجات جل السلع المحلية في الدول النامية، مما يؤثر على الصناعة الوطنية خاصة عند بداية نشأتها مما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب عليها الشيء الذي يجعلها غير قادرة على الصمود أمام نظيرتها المستوردة

¹ - إسراء سعيد صالح ، مرجع سابق، صفحة إلكترونية.

² - إسراء سعيد صالح ، نفس المرجع السابق، صفحة إلكترونية.

وبالتالي نستخلص التأثير المباشر للتهرب الضريبي على الصناعة الوطنية.

خامسا - الحافز على الإنتاج

تلجأ الحكومات إلى رفع المعدلات الضريبية لتعويض النقص في الحصيلة الجبائية الناجمة عن الغش الجبائي، أو إلى فرض ضرائب جديدة، وذلك عندما يستفحل أثره ويتسع نطاقه وتزداد الحاجة في البحث عن إيرادات إضافية وهنا قد تتجاوز المعدلات المفروضة أو الضرائب المفروضة الحدود المناسبة للحفاظ على محفزات الإنتاج وإضعاف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج.¹ وبالتالي نستخلص ان للغش الجبائي آثار مباشرة على الحافز على الانتاج .

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية والسياسية

إن الهدف الرئيسي من الضرائب هو تحقيق العدالة والمساواة من ناحية اجتماعية كما هو معروف، وذلك عن طريق دورها الفعال في تقليص الهوة بين افراد المجتمع، وبالتالي تقليص التفاوت الموجودة بينها، وذلك من خلال إعادة توزيع الدخل الوطني بصورة أكثر عدالة على كل أفراد المجتمع غير أن الغش الجبائي يؤدي إلى عكس هذه الأهداف، فهو يزيد في الهوة بين الطبقات لأنه عند محاولة قيام الدولة بتمويل الإنفاق العام، فهي تلجأ بالضرورة إلى الرفع من حجم حصيلتها الضريبية وذلك إما برفع معدل الضرائب أو إنشاء ضرائب جديدة دون مراعاة العدالة الضريبية في عملية الفرض هذه، وعليه يتحمل المكلفين غير القادرين على الغش الجبائي أعباء إضافية وهؤلاء المكلفين هم عادة أصحاب المداخل المحدودة، الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى اتساع الهوة بين الطبقات وبالتالي المساس بالرضا السياسي والاستقرار الاجتماعي في الدولة.² ومن جهة أخرى يضعف الغش الجبائي من روح التضامن الاجتماعي بين المكلفين

¹ - عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص:143.

² - زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974 ، ص: 115.

ويحرض المكلفين الشرفاء على القيام بمثل هذه الممارسات لإحساسهم بعدم المساواة اما الضريبة في تقسيم الأعباء وتحملهم للعبء الضريبي بمفردهم، وتصبح الضريبة في النهاية عاجزة عن تحقيق الأهداف المرجوة منها، وبالتالي فالغش الجبائي له آثار مباشرة على افراد المجتمع من الناحية الاجتماعية والسياسية.

المبحث الرابع: الآليات المتبعة لمعالجة الغش الجبائي

إن غرض الجهود الدولية والإقليمية هو بدون أدنى شك التقليل من انتشار ظاهرة الغش الجبائي والعمل على معالجته من جميع النواحي الاقتصادية والمالية والقانونية، وذلك بشتى الأساليب، غير أن البحث في الآليات لمعالجته يقودنا إلى الإشارة أولاً في إمكانية قياس الغش الجبائي إحصائياً وبشكل يمكن معه تحديد حجمه ومدى خطورته على اقتصاديات الدول ومن ثم التطرق إلى السبل المنتهجة لمعالجته .

المطلب الأول: أدوات قياس الغش الجبائي

تبدو عملية قياس الغش الجبائي وبشكل إحصائي دقيق أمر في غاية الصعوبة، إن لم نقل مستحيلة من الناحية العملية، ذلك للشكل والطابع الذي يأخذه، ولاعتبار أنه عمل يتم في الخفاء التام على الجهات الجبائية، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يمكن أن يتم على جميع المراحل، ابتداء من تقييد المكلف على مستوى الدواوين الوطنية للسجل التجاري إلى تأسيس الضريبة، وتحصيلها، بالإضافة إلى تعدد وتنوع الضرائب واختلاف الزاويا التي يُنظر إليها منها.

ولعل من بين الطرق التي تم الاعتماد عليها لقياس الغش الجبائي تتمثل فيما يلي:

أولاً- القياس بالاقتصاد الموازي

إن ظاهرة الغش الجبائي موجودة في كل من الدول المتقدمة والمتخلفة على السواء، حيث يتهرب من دفع الضريبة ما يعادل 25% من المكلفين في الولايات المتحدة الأمريكية وأكثر من 50% في الدول النامية، ويمكن معرفة فاتورة الغش الجبائي في مجتمع من المجتمعات من خلال معرفة ما يسمى بالاقتصاد الموازي.

والاقتصاد الموازي والمفاهيم المعتمدة في قياسه سبق وأن تم التطرق إليها وبالتفصيل بمناسبة عرض المطالب الخاص بمؤشرات الغش الجبائي في المبحث الأول من هذا الفصل.

ثانياً-القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي

يقاس حجم الغش الجبائي من هذه الزاوية بناءاً على تقدير الفرق بين ما كان يجب أن يُحصَل من الضرائب إلى ما تم تحصيله فعلاً، وذلك وفق أربعة مناهج أساسية:

- منهج الضريبة القانونية المحتملة.

- منهج نسبة الضريبة الثابتة.

- منهج الإعفاءات الضريبية.

- منهج الرقابة الضريبية.

1- منهج الضريبة القانونية المحتملة

بناءاً على هذا المنهج يقاس الغش الجبائي بالاعتماد على الفرق بين الأساس الخاضع للضريبة التي كان يجب أن يُحصَل لفائدة الخزينة العمومية وهو الأساس الحقيقي ومبلغ الضرائب الذي تم تحصيلها فعلاً، والفرق المتحصل عليه يمثل حجم الغش الجبائي أو المبالغ الناقصة التي كان من المفروض أن تدخل ضمن الإيرادات العامة.

ومن أهم الانتقادات التي وُجّهت إلى هذا المنهج ما يلي:

- هذا المنهج لا يأخذ بعين الاعتبار مبالغ حجم الاقتصاد الموازي.
- يعتمد هذا المنهج على الثقة المتوفرة في استقصاءات الأسر.
- هذا المنهج يقوم على افتراض وجود وعي ضريبي عال، وجهاز ضريبي يتمتع بكفاءة وقدرة عالية.¹

2- منهج نسبة الضريبة الثابتة

يُقاس الغش الجبائي بهذه الطريقة من خلال تحديد حجم الغش الجبائي عن طريق حساب الفرق بين مبلغ الضريبة المقدّر تحصيلها والضريبة المحصلة فعلا وذلك حسب العلاقة التالية:

$$VEF=POES-POR$$

VEF: حجم الغش الجبائي.

POES: مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة.

POR: مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية.

ويمكن حساب الضريبة التقديرية عن طريق تحديد نسبة مرجعية بحيث يكون فيها حجم الغش الجبائي في حده الأدنى، ثم نحسب مبلغ الضريبة وذلك بتطبيق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة المرجع على إجمالي الناتج الداخلي للسنة قيد الدراسة ومنه فإن : الضريبة التقديرية= الناتج المحلي الخام للسنة قيد الدراسة X نسبة الضريبة للسنة المرجع.

إلا أن الانتقاد الذي يُقدّم إلى هذا المنهج هو أنه يقدر حجم الغش الجبائي الإضافي وليس حجم الغش الجبائي الإجمالي، لذلك فهو يُبني بالدرجة الأولى على عجز أداء الجهاز الضريبي برمته، إضافة إلى أنه مبني على أساس فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة والناتج المحلي الخام، وهذه الفرضية لا يُعتمد بها إلا إذا كانت المرونة الضريبية تساوي الواحد، أي أن التغير الحاصل

¹-حسينة بن فارس، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2007، ص ص: 42-43.

لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا تماما للتغير النسبي في الضريبة أو إذا لم يكن هناك أي تغيير على هيكل معدلات الضرائب أو على مكونات الناتج المحلي الخام.¹

3- منهج الإعفاءات الضريبية

يقاس حجم الغش الجبائي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين ما تم التصريح به أثناء الاستفادة من الإعفاءات الجبائية وما هو مصرح به بعد الاستفادة من الإعفاءات الجبائية، هذا الفرق يمثل حجم الغش الجبائي للمداخل غير المصرح بها، لأن بعض المكلفين يفضلون عدم التصريح أو التصريح بمبالغ لا تعبر عن الحقيقة بحجة أنهم معفيين كلية من الضرائب من جهة، وعدم ترك الفرصة للإدارة الضريبية حتى تتمكن من معرفة حقيقة مداخلهم بعد انقضاء مدة الإعفاء من جهة أخرى.²

4- منهج الرقابة الجبائية

يقاس حجم الغش الجبائي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين المبالغ المستخرجة من خلال إجراء عملية المراجعة والمراقبة الجبائية والمبالغ المصرح بها من طرف المكلفين خلال السنة، وبذلك يمكن القول بأن :

الغش الجبائي = قيمة المبالغ المستخرجة خلال المراجعة - قيمة المبالغ المصرح بها.

والانتقاد الذي يُقدم إلى هذا المنهج يتمثل في كون أنه لا أحد يعلم غير المكلف أن المبالغ المستخرجة هي الحقيقية وبالتالي فالنتائج المتوصل إليها تبقى نسبية.

نستخلص مما سبق أن كل المناهج السابقة الذكر، أو المعتمدة في قياس الغش الجبائي المنتشر على مستوى إما الاقتصاد الخفي، أو الرسمي لها خصوصياتها وفعاليتها لذلك

¹ - حسينة بن فارس ، مرجع سابق ، ص ص: 43-44.

² - رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر (1992-1996)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999، ص: 36.

ولخطورة الظاهرة يجب إتباع خطوات علمية وعملية والتي بإمكانها على الأقل أن تقلص منها.¹

المطلب الثاني: طرق معالجة الغش الجبائي المحلي

تنتشر ظاهرة الغش الجبائي في الكثير من بلدان العالم، وإذا سلمنا مبدئياً أنه يرجع إلى مجموعة من العوامل والأسباب والتي تم ذكرها سابقاً، فإنه لمن المنطقي جداً البحث على الآليات العلاجية لها وبشتى السبل، وذلك وفقاً للنظام المالي المتبع في كل دولة، طالما أن شق من أسباب الغش الجبائي يقع على عاتق المشرع الجبائي والشق الآخر يقع على الجهاز الضريبي والمكلف بالضريبة، وعليه سنعرض أهم هذه الوسائل فيما يلي:

أولاً- نشر الوعي الجبائي

الوعي الجبائي هو القناعة التي يكتسبها المكلف والتي تدفعه إلى تسديد المستحقات الضريبية عن طواعية، على أن تقوم بالمقابل السلطات المالية بترشيد الإنفاق العام بما يخدم الصالح العام، وحتى يشعر المكلف بدفع الضريبة بأنها تعود عليه في شكل منافع وخدمات مباشرة أو غير مباشرة، ويتم نشر الوعي الجبائي عند المكلفين عن طريق تعريفهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالضريبة وطبيعتها، ومشروعية حق الدولة في تأسيسها وتحصيلها، وإنفاقها وذلك من خلال وسائل الإعلام المختلفة، وتمكين المكلفين من القيام بتقديم تصريحاتهم دون تسديد الحقوق الواجبة الدفع في الآجال القانونية المحددة لاعتبار أنه أي نظام ضريبي ليس نظاماً جامداً بل هو نظام اجتماعي اقتصادي سياسي يستمد كيانه ومضمونه من روح المجتمع ككل.²

¹ - حسينة بن فارس، مرجع سابق، ص: 43.

² - خالد شهادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص: 220.

فالوعي الجبائي إذن يتطلب أن لا يكون الغش الجبائي محل رضا الرأي العام، لأن مثل هذا الأمر يدفع المكلفين إلى تقليد بعضهم بعضاً في اللجوء إلى الغش الجبائي .

ثانياً - مراجعة التشريعات الجبائية

إن التشريع الجبائي الجيد هو الذي يتميز بصياغة حسنة والانسجام مع الوضع الاقتصادي، وأن لا يحتوي على هفوات وفراغات التي تفتح المجال للجوء إلى الغش الجبائي، ويتطلب هذا الأمر تحسين الإجراءات الإدارية والمتعلقة خاصة بطريقة تأسيس وتحصيل الضريبة وأن تكون أساليب التحصيل ملائمة للمكلف ذلك حتى يكون من الممكن التخفيف من وقع دفع الضريبة عليه، وبالتالي لا تترك أي مجال للغش الجبائي.¹

بالإضافة إلى الاستقرار في المعاملات الاقتصادية والمالية وثبات المراكز القانونية المتعلقة بها، هذه كلها مسائل تستدعي خضوع الأفراد لقواعد قانونية تتسم بالثبات والاستقرار.

ثالثاً - تحقيق مبدأ العدالة الضريبية

يقصد به توزيع العبء المالي العام على أفراد المجتمع وذلك كل حسب قدراته المالية، ويتحقق هذا مبدأ بتوفر مجموعة من السبل والإجراءات نذكر منها:

1_ عمومية الضريبة

يُقصد بعمومية الضريبة أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال في المجتمع فلا يعفى بعض السكان من دفعها دون الآخر، كما لا تفرض على أموال دون أموال أخرى² حتى لا يشعر المكلف الذي يدفع الضريبة أن هناك مكلفين آخرين يحققون إيرادات جبائية ولا تدفع عليها ضريبة، ويتأكد بالتالي أن كل المكلفين سواسية في تحمل العبء الضريبي.

¹ - خالد شهادة الخطيب ، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص:220.

² - عادل فيلح العلي ، مالية الدولة ، دار زهران للنشر، عمان، الأردن، ص:299.

2- الإنفاق الجبائي

هو عبارة عن تخفيضات تمس المعايير الجبائية النمطية، وتم تصنيفها حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إلى خمس مجموعات:

- التخفيض الضريبي، القرض الضريبي، التخفيضات الخاصة بالمعدلات، تأجيل مواعيد الدفع، الإعفاءات الضريبية.¹ وعليه فإن النظام الجبائي الذي يحتوي على مجموعة من هذه الأدوات، ويغالي في استعمالها لحساب بعض الفئات دون الأخرى، يدفع بالمكلف للتملص منها، لذلك يجب أن يكون الإنفاق الجبائي هذا مدروس بشكل جيد ويستفيد منه أشخاص بأمر الحاجة إليه وإلا أدى الأمر إلى غش جبائي من قبل المكلفين بالضريبة .

رابعاً - مبدأ شخصية الضريبة

المقصود من مبدأ شخصية الضريبة أن يتم مراعاة الظروف الشخصية للمكلف ومركزه المالي وذلك لتحديد قدرته التكليفية الحقيقية التي من خلالها يتمكن من مواجهة الاعباء الضريبية، بحيث لا ينبغي اقتطاع الضريبة من الفرد بما يزيد عن مقدرة على دفع الضريبة²، أي الأخذ بالحسبان عند تحديد الضريبة الحد الأدنى لنفقاته المعيشية وعدد أفراد أسرته ونمط حياته والأفراد الذين يقوم بإعالتهم.

خامساً - التشجيع على مسك محاسبة

تجبر القوانين التجارية المكلفين على مسك محاسبة وفق ما ينص عليه التشريع وعليه فكلما نظم المكلف نشاطه في سجلات تجارية قانونية، بشكل صحيح، دقيق، منظم وسليم كلما زادت ثقته في نفسه، وبالعكس فعدم مسك سجلات محاسبية قانونية تكون حافزا لدى المكلف

¹ - عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص: 172.

² - حامد عبد الحميد دراز، السيد مرسي حجازي، مرجع سابق، ص: 156.

للجوء الى الغش الجبائي، علما أن المكلف عادة ما يقوم باعداد نموذجين من الدفاتر.

- النموذج الأول: مخصص للإدارة الضريبية حيث لا يحتوي إلا على المعلومات التي يرغب

المكلف بإظهارها بصفة رسمية.

- النموذج الثاني: مخصص لتدوين المعلومات الفعلية الخاصة بتجارته والتي من خلالها سيتضح

تحديد الأرباح الحقيقية للنشط الممارس.

سادسا - حق الاطلاع

منصوص عليه في القانون الجبائي، من خلاله يمكن لمستخدمين الإدارة الجبائية الإطلاع

على الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الهيئات التي يتعامل مع المكلف بالضريبة بصفة عامة

والتي قد تفيد في التأسيس أو التحصيل الضريب، خاصة تلك المتعلقة بالوزارات، البنوك،

المؤسسات العمومية والخاصة، الإدارات، الهيئات، الجمارك، ...الخ.

فكل هذه البيانات في البنوك والجمارك والدوائر العقارية، من العوامل التي تساعد الإدارة

الضريبية على معرفة المركز الحقيقي للمكلف، والتوقف على حجم نشاطه، ومما يساعد الكثير

على التعرف على المكلف المتهرب الذي لا يقدم تصريحات مضبوطة عن نشاطه.¹

سابعا - ترقية الإدارة الجبائية

يتطلب ترقية الإدارة الجبائية توفير الجو الملائم لها لمباشرة عملها الأساسي والمتمثل

خاصة في تحصيل الإيرادات الجبائية، ويتم هذا من خلال الطرق التالية :

- تدعيم الإدارات الجبائية بأجهزة الكمبيوتر وآلات حاسبة وغيرها لأنها ضرورية في سرعة انجاز

العمل، وإتباع الأسلوب العصري في تنظيم المكاتب واستلام البيانات، وإقامة نظام استعلامات

عصري، والإسراع بالعمل في الهياكل المعدة حديثا لا سيما منها مراكز الضرائب والمراكز

¹ - عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص :226.

الجوارية للضرائب.

- رفع كفاءة ومهارة المستخدمين في الإدارة الجبائية لأنه من شأنه أن يمكنهم من مواجهة الحالات الجديدة وكذا تنفيذ الخطط المرسومة مع ضرورة حسن اختيار المستخدم ذو السلوك الحسن بالإضافة إلى الخبرة العملية.

- الاهتمام برسكلة المستخدمين، بحيث يجب أن لا يكون الهدف منها التكوين المكتبي بالدرجة الأولى وإنما التدريب العملي، بحيث يناط بالعاملين الفنيين القدامى تدريب العاملين الجدد.

ثامنا - إشراك المحاسبين في المسؤولية

إن إشراك المحاسب والمستشار الجبائي ووكلاء المكلفين بالضريبة من شأنه أيضا أن يقلل من حالات الغش الجبائي، ويؤدي إلى اطمئنان الإدارة الجبائية لتصريحات المكلفين والموقعة من طرفهم، وتفعيل المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

تاسعا - توقيع جزاءات على مستعملي الغش الجبائي

هذه الجزاءات قد تكون بدنية أو مالية، فينصح بالتقليل من الأولى، لأنها غالبا ما تؤدي إلى كراهية المكلف للضريبة، أما المالية فقد اختلف الرأي في تحديد طبيعتها وعلى العموم فإن الجزء الخفيف غير المتصف الصرامة والشدة لا يردع المكلف عن التهرب، مع ضرورة مراعاة إمكانية وضع حوافز للمكلفين الأمناء.¹

بالإضافة الى ماسبق ذكره، ولغرض معالجة الغش الجبائي المحلي تم صياغة القوانين

التالية:

- اعتماد في قانون المالية لسنة 2009 تدعيم التعامل بالشيكات بين المتعاملين و تم رفض خصم التخفيض المتعلق بالرسم على النشاط المهني و المقدّر ب 30% أو 50% أو 25% على

¹ - عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص: 227.

كل العمليات التي تتم نقدا.

- جاء في قانون لسنة 2009 وفي مادته 24 رفض الحق في الحسم رسم على القيمة إذا كان المبلغ يفوق 100000 دج، هذا الإجراء يهدف كذلك لدعم التعامل بالشيكات والقضاء على السوق الفواتير.

- قانون المالية 2007، تم إخضاع بعض المنتجات والسلع المصدرة إلى دفتر الشروط بهدف القضاء على التهريب وإخراج وإعادة تصدير بعض السلع.

- قانون المالية التكميلي لسنة 2010، أنشاء بموجبه غرامة مالية نسبته 50% على الفواتير المزورة من الجانبين البائع والمشاري، هذا الإجراء يهدف إلى مكافحة الجريمة المتعلقة بالفوترة.

- قانون المالية لسنة 2005، تم إنشاء الضريبة على التوطين البنكي لفتح كلفات الاستيراد، هذا الإجراء سمح بتعديل ملف المكلفين غير الموطنين وتطهير الوضعيات الجبائية للمكلفين.

- قانون المالية لسنة 2005، سمح بإمكانية الإخضاع التلقائي وتطبيق الجزاءات على المستخدمين الذين لا يلتزمون بدفع الضريبة على الأجور وهذا الأخير يعتبر المكلف القانوني وليس الحقيقي، فمهمته اقتطاع الضريبة على الأجور وتوريدها إلى الخزينة.

- قانون المالية لسنة 2003، يجبر ويلزم المكلفين بالضريبة والذين يودعون تصريحاتهم الشهرية إرفاق هذه التصريحات بقائمة تؤكد خصم على الرسم على القيمة المضافة أي الممولين.

- قانون المالية لسنة 2003، ينص على تجريم المخالفات الجبائية ويصنف هذه المخالفات في إطار الجرائم الجبائية.

- قانون المالية لسنة 2002، نص على مقاضاة الحاملين والموكلين أو الحاملين الوكالات للممارسة الأعمال التجارية.

- قانون المالية لسنة 2002، يلزم المكلفين الذين يقومون بالتصريح على العملاء بدفع الضريبة على

- القيمة المضافة وهذا حتى الاستفادة من قيمة التخفيض من الرسم على النشاط المهني.
- قانون المالية لسنة 2002، يسمح لإدارة الجبائية بإرسال إشعار بعدم بيانات التصريحات، وذلك في إطار الأنشطة المدعومة والتي تستفيد من الحوافز الجبائية.
- قانون المالية لسنة 1997، يعطي إمكانية استبعاد الأشخاص المدانين بارتكاب جريمة الغش والتهرب الضريبي من دخول المناقصات حول المشاريع العمومية.
- قانون المالية لسنة 1997، يجبر المكلفين على تقديم جدول الضرائب في حالة طلب تشطيب السجل التجاري لدى الغرفة التجارية.

المطلب الثالث: طرق معالجة الغش الجبائي الدولي

يرجع سبب الغش الجبائي الدولي الى القيود الدولية التي تفرض على كل مراقبة مالية¹ وهذه القيود الدولية لا يمكن ازالتها إلا عن طريق سن اتفاقيات ثنائية ومتعددة الأطراف تسمح من خلالها للإدارة الجبائية بتوسيع مراقبتها الى ما وراء حدودها الوطنية .

قد أعطت مجموعة من الدول هذا الأمر أهمية بالغة، فأوصت بمعونة إدارية دولية في مجال الضريبة ثم قامت بإنشاء مشاريع نماذج لاتفاقيات دولية على المستوى الإداري وعلى المستوى القضائي.

وتم في هذا الإطار إنشاء اتفاقيات دولية الغرض منها أساسا الحد من الازدواج الضريبي وبرعاية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لكن هذه الاتفاقيات يحد منها عاملان اثنان.

العامل الأول: فاعلية هذه الاتفاقيات تكمن في اتفاق جميع الدول على محاربة ظاهرة الغش الجبائي، وهذا غير متوفر حاليا على مستوى كل الدول، ذلك لعدم دخول بعض الدول في عقد

¹ - فوزت فرحات ، مرجع سابق ، ص :89.

هذه الاتفاقيات هذا من جهة، وإلى وجود الكثير مما اصطلح على تسميته بالجنات الضريبية من جهة ثانية، والأكثر من ذلك فإن بعض الدول المستفيدة من وجود الأموال على أراضيها تتماطل في القيام بالخطوات اللازمة مع باقي الدول للحد من تنامي ظاهرة الغش الجبائي.

العامل الثاني: بقاء بعض الاتفاقيات المبرمة بين الدول حبرا على ورق في كثير من الأحيان، مما يعطي الفرصة الذهبية للمكلف للاستفادة من هذا البطء في التطبيق ليضع نفسه بمأمن عن كل ملاحقة في هذا المجال.

لكن بالرغم من هذه العوامل السلبية التي تعيق مكافحة الغش الجبائي الدولي إلا أنه توجد بعض النقاط الإيجابية في علاقة الدول بعضها مع بعض، ويتجلى ذلك في الحد من انتقال الأموال من دولة لأخرى، إضافة إلى ارتفاع الضغط الضريبي في الكثير من الدول مما أسهم كثيرا في التخفيف من أهمية الغش الدولي على المستوى الدولي.

غير أن الإدارة الجبائية في الجزائر تعمل على الحد من أعمال الغش الجبائي الممارس من طرف المؤسسات الأجنبية، بأشكال متعددة ذلك للأثر السلبي على الخزينة العمومية، بحيث تم تصنيف هذا الغش في خانة التهرب الاقتصادي كونه يضيع على الخزينة العمومية إيرادات جبائية هامة ويؤثر من خلالها على ميزان المدفوعات، وكذلك تم سن مجموعة من التشريعات قصد الحد منها ومن أهمها:

- وضع نظام جبائي خاص بالشركات الأجنبية التي تنشط في المجال العقاري والتي لا تملك إقامة دائمة في الجزائر، وهذا عن طريق إخضاعها للنظام العام بدلا من الاقتطاع من المصدر وهذا حسب ما ورد في حيثيات قانون المالية لسنة 1997 وذلك كبقية المؤسسات الجزائرية، أما في حالة تدخل هذه المؤسسات في إطار الخدمات فتبقي خاضعة للاتفاقيات الجبائية واقتطاع من المصدر قدره 24%.

- إخضاع الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بناء على محتويات المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹ والتي تنص: عندما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، حسب الحالة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، أو شارك نفس الأشخاص، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو مراقبة أو في رأسمال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر وأن هاتين المؤسستين تكونان في كلتا الحالتين، مقيدتين في علاقاتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الاتفاق عليها بين المؤسسات المستقلة، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة في الجزائر ولكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط المختلفة، يتم إدراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة.

تطبق هذه القواعد أيضا على المؤسسات المرتبطة بها والمستغلة في الجزائر.²

وتعد النواتج التي يتم إدراجها في الأساس الضريبي والمحولة بصفة غير مباشرة إلى

المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر، عن طريق:

- زيادة أو تخفيض أسعار الشراء أو البيع.

- دفع الأتاوى المفرطة أو بدون مقابل.

- منح قروض دون فوائد أو بمعدل منخفض.

- التخلي عن الفوائد المنصوص عليها في عقود القروض.

- تقديم مزايا خارج النسبة مع الخدمة المحصلة.

- أو عن طريق الوسائل الأخرى.

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 141 مكرر، مرجع سابق، ص: 72.

² -المادة 141 مكرر، معدلة بموجب المادة 8 و 9 من قانون المالية لسنة 2007 و 2008 على التوالي .

- إعادة استثمار جزء من الأرباح المتعلقة بالإعفاءات الممنوحة، وذلك بناء على محتويات المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والذي يلزم المستفيدين من الاعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في إطار نظام دعم الاستثمار، إعادة استثمار حصة من الأرباح الموافقة لهذه الاعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع سنوات ابتداء من تاريخ احتتام السنة المالية، والتي تخضع نتائجها لنظام تفضيلي. ويجب أن تتجزأ إعادة الاستثمار بعنوان كل سنة مالية أو بعنوان عدة سنوات مالية متتالية، ويشمل الربح المحقق في سنة 2008 بالإضافة على الأرباح قيد التخصيص وعدم احترام هذا القانون يفرض على هذه المؤسسات إعادة دفع الإعفاء أو التخفيضات مع تطبيق غرام جبائية قدرها 30%¹.

- التصريح بتحويل الأرباح، الإنشاء كان بموجب المادة 10 من قانون المالية 2009 والمعدلة للمادة 182 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تنص على تحويل(الاموال) الأرباح لصالح الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين في الجزائر وجوب الإعلان عليه مسبقا لدى المصالح الضريبية التابعة لها إقليميا والحصول على شهادة توضح المعالجة الجبائية للمبالغ محل التحويل على المصرح في أقصى أجل سبعة (7) أيام ابتداء من تاريخ إيداع التصريح بهدف عرضها لتدعيم ملف طلب التحويل ولا يطبق هذا في الأجل المحدد سبعة (7) أيام في حالة عدم الاحترام للالتزامات الجبائية، وفي هذه الحالة، لا تسلم الشهادة إلا بعد تسوية الوضعية الجبائية توضح الشهادة على الخصوص، الاقتطاعات الجبائية المنجزة أو عند تعذر ذلك، المراجع القانونية والأنظمة التي تمنح الإعفاء أو التخفيض.

يجب على المؤسسات البنكية، إلزام تقديم الشهادة المذكورة في الفترة السابقة لتدعيم طلب التحويل. وتعفي من هذا الإلزام المبالغ المدفوعة كأجور لعمليات الاستيراد الخاضعة لرسم التوطين

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 141 مكرر، مرجع سابق، ص: 72.

البنكي، تحدد نماذج التصريح والشهادة وكذا كفيات هذه المادة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

- سحب الامتيازات الممنوحة، جاء في قانون المالية لسنة 2009 وفي مادته 15 أنه إذا تبين أن الاستثمارات الواردة في قرارات لم تستوفي، فإن عدم التنفيذ هذا يؤدي إلى سحب الاعتماد وتجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذي منحت لهم هذه الامتيازات بموجب هذا الاعتماد من حق الاستفادة من هذه الامتيازات وتصبح الرسوم والأتاوى التي تم إعفاءهم منها مستحقة على الفور بغض النظر على الأحكام المخالفة ودون المساس بعقوبات تأخير الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما تطبق أحكام المقطع السابق عندما يكون المستفيد من الامتيازات الجبائية قد استعمل بعد تاريخ القرار طرقا تدليسيه بمفهوم المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وأن هذه المخالفة يعاقب عليها بقرار قضائي له قوة الشيء المقضي فيه

خلاصة الفصل

يوجد عدد من المؤشرات يدل على وجود غش جبائي في أي اقتصاد، ولعل من أهمهم الإقتصاد الموازي الذي يشمل جميع الأنشطة التي كانت لتخضع للضريبة لو تم إبلاغ الأجهزة الضريبية عنها، والعجز الموازي الذي يعبر عن الفرق بالسالب بين الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة خلال سنة معينة، وعدم فاعلية السياسة المالية، التي تتمثل في مجموع الأهداف والتوجهات والإجراءات والنشاطات التي تتبناها الدولة للتأثير في الإقتصاد الوطني وتهدف إلى تحقيق كالعامة الكاملة والتوازن الإقتصادي العام والاستقرار النقدي واستقرار الأسعار، وكذا انتشار ظاهرة الفساد المالي .

وهو الأمر الذي أدى إلى البحث عن الأسباب المؤدية إلى استفحال ظاهرة الغش الجبائي، والتي تم حصرها على العموم في الجانب النفسي لاعتبار أن المكلفين يحرصون على تحقيق غاياتهم دون خسائر، والجانب الإقتصادي المحدد بالإعفاءات وببقية المظاهر المالية المؤثرة على حجم الإخضاع الضريبي إضافة إلى الجانب التشريعي الذي له تأثير كبير في وجود الغش ما لم تتم مراعاة مبادئ العدالة الضريبية، وفي الغالب تكون لظاهرة الغش الجبائي آثار مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية، تستدعي جمع كل الجهود من أجل معالجتها والتقليص من حدتها.

الفصل الثالث:

الآليات المستعملة

للتقليص من فائدة الغش الجبائي في

في الجزائر

تمهيد

عرفت ظاهرة الغش الجبائي إنتشارا واسعا في الجزائر، لذا اصبح من المهم على السلطات الجبائية أن تمنحها الأهمية البالغة ذلك للتقليص من حداثها، لما لها من آثار كما سبق وأن ذكرنا على اقتصادياتها، وهذا عن طريق استغلال وتوظيف كل الإمكانيات المتاحة والتي من شأنها استئصال كل الأسباب التي يمكن أن تساعد على استفحاله.

وطالما أن النظام الجبائي يتمثل في كل من الادارة الجبائية، التشريع الجبائي والمكلف بالضريبة، الشيء الذي يستدعي الاهتمام به هو الآخر وذلك كواجهة مقابلة، كون النظام الجبائي كل متكامل، ولاعتبار أن الحل يكمن في مدى فاعليته، فسنحاول استقراء أهم المؤثرات أو المحددات الأكثر تأثيرا في مواجهة الغش الجبائي، وفي هذا السياق يعتبر الهيكل التنظيمي الملائم وما يرتبط به من موارد بشرية والتي تسهر على تسييره، بالإضافة إلى دوران المعلومة الجبائية بين المصالح الخارجية والادارة الجبائية من جهة وداخل الادارة الجبائية من جهة أخرى، والتحكم في آليات الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية بمختلف أشكالها ميكانيزمات فعالة إذ توفرت فيها الشروط المناسبة، فالإدارة الجبائية المانعة للغش الجبائي هي نفسها الإدارة التي يمكن أن تستطيع تحقيق أهدافها كنظام أو هيئة متكاملة، وهي نفسها التي تستطيع الحصول على المعلومة الملائمة في الوقت المناسب.

المبحث الأول: عصرنة الإدارة الجبائية

تحتل عصرنة الادارة الجبائية مكانا رئيسيا من بين الورشات الكبرى التي تم الشروع في إنجازها. ولاعتبار أنها مكلفة أساسا بمهام تعبئة الموارد المالية وتقديم الخدمة العمومية التي تضعها في علاقة مباشرة مع المواطنين والمؤسسات، الشيء الذي استدعى التكيف مع التحولات التي يعرفها عالم الأعمال وتطور المجتمع بصفة عامة.

وفي هذا السياق تم الشروع في عصرنة الادارة الجبائية بداية من اصلاحات التسعينات حيث كان الهدف من ورائها تحسين المردودية، ذلك بتبسيط النظام الجبائي وتخفيف الضغط الجبائي عن طريق توزيع افضل للعبء الجبائي بين المكلفين بالضريبة، وسد كل محاولات الغش الجبائي، ومن أجل هذا ولاعتبار أن النظام الضريبي بعناصره الثلاثة ممثلا في كل من الإدارة الجبائية التي لها دور كبير في تطبيق التشريع الجبائي والموارد البشرية المستخدمة، بالإضافة الى التحكم في سيرورة المعلومة الجبائية والتي يُعتبر الاهتمام بها عنصرا مهما في تحديد مختلف العناصر التي تؤثر فيها وتتأثر بها، وبذلك تشكل هذه الآليات مجتمعة ميكانزما مهما في مواجهة الغش الجبائي .

المطلب الأول: هيكلية الإدارة الجبائية و تطوير أحكام التشريع

عملت الجزائر على عصرنة وتحديث الإدارة الجبائية مع المحافظة على التنسيق بين مختلف مستوياتها، ويظهر ذلك من خلال ما يرتبط بتنظيم كل من المديرية العامة للضرائب والمديريات الجهوية للضرائب والمديريات الولائية للضرائب، لاعتبار إصلاح الجهاز الإداري من الدوافع المهمة التي يسعى الإصلاح الجبائي إلى تحقيقها بالإضافة إلى إرساء نظام جبائي بسيط

ومستقر في تشريعاته ومرونة النظام الجبائي وعدالة تشريعاته¹، والسلطات المالية بدورها، قد أعطت اهتماما بالغاً له حيث أنه "ومن أجل زيادة حجم تحصيلات الجباية العادية، لجأت إلى شن حملة على المزورين والمتملصين من دفع المستحقات الضريبية، وفي هذا الصدد وتحت عنوان محاربة الغش الضريبي، تم إنشاء مصلحة للتحقيقات على مستوى المديرية العامة للضرائب، منحت لها كامل الصلاحيات لغرض كشف وتحديد مواطن الغش الجبائي، فالغش الجبائي يحدث أحيانا بعلم من الإدارة أو بتواطؤ منها، وفي هذا الإطار نشير إلى أن الغش الجبائي يكلف ميزانية الدولة مبالغ طائلة تستفيد منها أوساط مافيوية، وعلى هذا الأساس كان من الأولى على السلطات المالية الاعتماد على طرق أخرى أكثر جدية، وهو الشيء الذي تم تأكيده في الإصلاح الإداري والتشريعي المعتمد لهذا الغرض، حيث عرف الإصلاح الضريبي تطورات مهمة في المجال الإداري، ففي إطار عصرنة الإدارة الجبائية شرع في التحول من نمط إداري أفقي يتم حسب الوظائف (التشريع الجبائي، التحصيل، المنازعات، الرقابة،...)، إلى نمط إداري عمودي يتم حسب أصناف المكلفين وذلك بإقامة مراكز للضرائب، مراكز جواريه للضرائب ومديرية كبريات المؤسسات، من خلالهم يتم تسيير ملفات المؤسسات ذات أرقام الأعمال الكبيرة من طرف مديرية كبريات المؤسسات، بينما تتولى مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب الموزعة على المديريات الولائية للضرائب تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا المهن الحرة، بدلا من المفتشيات والقباضات المعتمد عليها في الهيكل التنظيمي القديم، بينما المكلفين الصغار المسيرين وفق نظام الضريبة الوحيدة الجزافية، فسيلحقون بمراكز الضرائب الجوارية التي تعتمد عند تأسيس وتحصيل الضريبة على التدخلات في عين المكان، وتكثيف الرقابة. بالإضافة إلى هذا سيتم

¹-كمال رزيق، إصلاح النظام الجبائي، الملتقى الوطني الأول حول الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر الممارسة التسويقية، المركز الجامعي بشار، يومي: 20/21 أبريل 2004، ص: 02.

تدرجيا إنشاء مفتشيات متخصصة في تسيير الجباية العقارية التبغ والكحول، الجباية المحلية والفلاحية.¹

أولا- بالنسبة لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب

في الواقع يعبر هذا الهيكل الجديد عن الاستجابة للإصلاحات المباشرة من جهة ولنمو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من جهة أخرى، حيث أنها تمثل نسبة 36,4 % من مجموع المجتمع الجبائي، وتساهم في حدود 25 % من الإيرادات الجبائية العادية أي ما يعادل 3,4 % من الناتج المحلي الإجمالي². وتهدف هذه المراكز إلى³:

- توحيد وتجميع التعامل الضريبي لنفس المكلف من خلال المسير الواحد، الملف الواحد لمختلف عمليات تحديد الوعاء، التحصيل، المنازعات والرقابة الجبائية.

- تخفيض عدد المصالح القاعدية.

- تنسيق الإجراءات.

- تحديث العمليات والإجراءات الضريبية عن طريق استغلال شبكة الانترنت.

- العمل على تحسين استقبال المكلفين بإنشاء مصلحة إعلام واستقبال المكلفين.

ونشير هنا الى أن إنشاء مراكز الضرائب لقي دعما من طرف خبراء صندوق النقد الدولي والبنك

العالمي، حيث كان من المتوقع تعميم انطلاقتهم سنة 2003، لكن تأخر العمل بهم في غالبية

المديريات الولائية للضرائب لأسباب يرجع بعضها إلى عدم انتهاء الأشغال المتعلقة بها .

¹ - بوزيدة حميد ، مرجع سابق، ص:83.

² -Ministère des finances, Direction générale des impôts , la lettres de la D.G.I.N°20, Avril 2002.

³ - Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettres de la D.G.I, vos impôts pour 2003.

ثانيا- مديرية كبريات المؤسسات

تنظيم مركزي جديد نشأ سنة 2006، وقد كلف بتسيير ومراقبة ملفات المؤسسات الكبرى،

تهدف هذه المديرية إلى مايلي:

-تسيير ومراقبة الملفات الجبائية لكبريات المؤسسات .

- تبسيط وتسهيل الإجراءات المتعلقة بالتصريح والدفع وذلك باستعمال آليات جديدة وعصرية.

- تنظيم كل المصالح المتعلقة في الوعاء، التحصيل، الرقابة الجبائية، المنازعات، الاستقالات

في هيئة واحدة وملف واحد.

-تفعيل التحصيل الجبائي، لاعتبار أن هذه المؤسسات تساهم بنسب كبيرة في حصيله الإيرادات

الجبائية .

- توحيد الخدمات المقدمة للمكلفين في مصلحة واحدة .

- ضبط تفعيل الجباية البترولية، جباية المحروقات.

-التخصص في التسيير والرقابة على الملفات، وإجراء المراجعة الجبائية في عين المكان للشركات

البترولية وشبه البترولية.

- تخصيص عمليات التحصيل (جباية المحروقات، والجباية العادية).

- تسهيل وتبسيط الإجراءات من بينها :

- إلغاء جداول الضريبة على أرباح الشركات واستعمال التصريح التلقائي المصحوب بالتسديد مع

السماح للمكلفين باسترداد فوائض التسبيق، أو الرسم على القيمة المضافة بشكل أسرع والنشر

الآلي لكل العمليات الجبائية، تأسيس، رقابة، تحصيل منازعة، التسيير، الجباية البترولية، مع

التعيين الأوتوماتيكي لتاريخ التصريح والتحصيل.

- تخصيص شباك وحيد للمؤسسات البترولية، والأجنبية، والتي يزيد رقم أعمالها عن 100 مليون دينار جزائري.

ثالثا- الاصلاحات التشريعية الأخرى

في هذا المجال عرف تنفيذ هذه الاصلاحات تغيرات هامة نذكر منها- البدء في تطبيق الرسم على القيمة المضافة، إدراج الضريبة على أرباح الشركات، وتطبيق الضريبة على الدخل الاجمالي-، وسمحت الورشات التي أنجزت في هذا الصدد بمايلي:

- تبسيط اجراءات التسيير وتحصيل الضرائب.
- الغاء بعض الضرائب والرسوم .
- تخفيض عدد ومعدلات السم على القيمة القيمة المضافة .
- احداث الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU) والنظام المبسط، إذ تم استبدال النظام الجبائي بنظام آخر يعتمد على إخضاع الأشخاص الطبيعيين الذين يقل رقم أعمالهم السنوي عن 10.000.000 دج إلى الضريبة الجزافية الوحيدة IFU¹، والتي تقدر نسبتها بـ 12% للمنتجين و 5% بالنسبة لنشاط البيع وشراء المواد والسلع. وإحداث نظام جديد يسمى بالنظام المبسط.
- تخفيض معدلات وأقساط الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) .
- تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات (IBS) .
- توحيد وتنسيق الأحكام المتعلقة بالاجراءات الجبائية: حيث تم إصدار قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002 وذلك بهدف تبسيط القوانين الموجودة في القوانين الخمسة (قانون الضرائب المباشرة

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، تعليمية عامة رقم 001/م.ع.ض/م.ع/2007، مؤرخ في 09 يناير 2007 تتعلق بالضريبة الجزافية الوحيدة ، ص:02.

والرسوم لمماثلة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الضرائب المباشرة، قانون الطابع و قانون التسجيل) بقانون موحد يسمى قانون الإجراءات الجبائية يحتوي على 160 مادة قانونية .

- تعزيز الضمانات الممنوحة للمكّين بالضريبة .

- وضع جباية ملائمة للاستثمار والتشغيل من خلال منح مزايا جبائية وتخفيضات محسوسة في معدلات الحقوق والرسوم.

- انشاء المحررات الجبائية .

- اعادة جدولة الديون الجبائية .

- تركيز نشاط المديرية العامة للضرائب على مهامها الضريبية الحقيقية، وتحويل تسيير مالية الجماعات المحلية إلى المديرية العامة للمحاسبة، بحيث تم تحويل 668 قبضة تسيير بهياكلها وموظفيها البالغين 4.000 عون ضريبي¹.

- إصلاح الضرائب على التجارة الخارجية بمراجعة التعريفات الجمركية.

المطلب الثاني: تطوير وضعية المستخدمين

تسعى الادارة الجبائية لتحسين وضعية الموارد البشرية عن طريق رفع قدرات ومهارات المستخدمين، وهو في رأينا أهم عنصر محددة لقدرة الإدارة الجبائية، إضافة الى الهياكل الادارية الجديدة، والوسائل التكنولوجية الحديثة والصياغة المحكمة للنصوص الجبائية، هذه العناصر مجتمعة كلها عناصر ضرورية ومهمة وتستدعي وجود عنصر آخر لاينقص أهمية عنهم، ألا وهو العنصر البشري، الأهل لذلك وذو الكفاءة المميزة لاستغلال المتاحات لغرض التقليص من الغش الجبائي.

¹ - Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettres de la D.G.I.N°20, Avril 2005

أولا - مستوى كفاءة أعوان الإدارة

لتحديد مستوى كفاءة المستخدمين أعوان الإدارة الجبائية نعتمد على معيارين أساسيين

مستوى التأهيل والمستوى العلمي.

أ- مستوى التأهيل

يُرتب أعوان الإدارة الجبائية في ثلاث رتب والتي تتمثل في: رتبة الإطارات، رتبة أعوان

التحكم ورتبة أعوان التنفيذ، وقد سجلت بخصوصهم المعطيات التالية:

الجدول رقم (04) : تطور الموارد البشرية حسب مستوى التأهيل (2011-2004)

السنوات	2004	2005	2006	2011
العدد الإجمالي	19 258	19 248	19 255	21242
الإطارات	7 039	7 210	6 880	7704
أعوان التحكم	5 920	5 713	5 962	7481
أعوان التنفيذ	6 299	6 325	6 383	6504

Source: Direction Générale Des Impôts , DAM , situation des ressources humaines au 31/12/2012 et bulletin d information de la dgi N 61-2012 .

يبين هذا الجدول أن عدد الأعوان في الإدارة الجبائية لم يتغير كثيرا خلال مرحلة الدراسة،

ومع ذلك نقدم الملاحظات التالية :

1- يشكل الإطارات العدد الأكبر من مجموع الأعوان وذلك بنسبة 37% في المتوسط، وقد عرفت

هذه النسبة تناقصا بين السنتين 2004-2006 بـ 159 عون أي - 02 % ، وزيادة قدرها ما

يعادل 1.2 من المائة خلال الفترة من 2006 الى 2011 الأمر الذي لا يتماشى ونمو شرائح

المجتمع الجبائي، وبالتالي فإنه قد يؤثر سلبا على تحقيق الأهداف المنشودة،

2- عرف عدد أعوان التحكم والتنفيذ ارتفاعا طفيفا خلال نفس الفترة، وزيادة قدرها 2.5 من المائة، خلال الفترة من 2006 الى 2011، وعلى العموم نسب التغير في عدد المستخدمين خلال فترة الدراسة عرفت تغيرات طفيفة لا تستدعي الإشارة لقلتها بالنظر إلى تطورات المجتمع الجبائي.

ونبين من خلال الجدول أدناه نبين وضعية الموارد البشرية في المديرية العامة للضرائب:

الجدول رقم(05): وضعية الموارد البشرية في المديرية العامة للضرائب في 2011/12/31

التصنيف	الإطارات		أعوان التحكم		أعوان التنفيذ		المجموع
	ذكور	إناث	ذكور	إناث	ذكور	إناث	
المديريات المركزية	155	82	41	70	78	45	471
المفتشيات الجهوية للمصالح الجبائية	141	1	0	2	5	14	163
مصالح البحث و التحقيق	71	1	2	2	7	3	86
المديريات الجهوية للضرائب	92	30	30	36	32	40	260
المديريات الولائية للضرائب	4 534	1 735	2 938	2 804	5 583	532	18 144
مجموع المصالح المركزية الأخرى	11	9	19	18	15	29	101
المجموع الكلي 2006	6 880		5 962		6 383		19 225
المجموع الكلي 2011	7707		7481		6054		21242

Source: Direction Générale Des Impôts , DAM, OP , CIT.

يسمح لنا الجدول السابق بناء تصور عام حول تركيبة الموارد البشرية في إدارة الضرائب

مع تسجيل الملاحظات التالية :

1- عدد الأعوان المستخدمين في المديريات المركزية كبير بالنظر إلى عدد أعوان المديريات الولائية الأخرى كل منها على حدا .

2- نسبة رتب المستخدمين الإطارات أكبر أو تقارب نسب رتب الفئات الأخرى لاسيما منها أعوان التحكم والتنفيذ، وهو الشيء الذي يبين اعتماد الادارة الجبائية في القيام بمختلف أعمالها على رتب الاطارات عوض أعوان التحكم والتنفيذ وذلك في كل المستويات المركزية أو اللامركزية.

ب - المستوى العلمي

يصنف أعوان إدارة الضرائب حسب المستوى العلمي الى أربع مستويات علمية تتمثل في كل من مستوى الدراسات العليا، المستوى الجامعي، المستوى ثانوي، والمستويات الأخرى، وهي موزعة على التركيبة البشرية المستخدمة في الإدارة الجبائية كما يلي وذلك بناء معطيات السنوات التي استطعنا وبصعوبة الحصول عليها :

الجدول رقم (06): تصنيف أعوان إدارة الضرائب حسب المستوى العلمي (2004-2006)

المستوى العلمي	2004	2005	2006
الدراسات العليا	201	155	155
الجامعي	4 316	4 320	4 319
الثانوي	9 552	9 540	9 544
أخرى	5 321	5 233	5 207
المجموع	19 258	19 248	19 255

Source: Direction Générale Des Impôts, DAM, OP, CIT.

يمكننا أن نقدم الملاحظات التالية بناء على الجدول السابق:

أ- نلاحظ وجود تناقص في المستويات الأخرى، مع ثبات المستويين الثانوي والجامعي، وبالنسبة للدراسات العليا فقد انخفضت سنة 2005 بـ 55 عونا وهو رقم مهم بالنظر إلى فائض القيمة الذي كان من المتوقع أن يقدمونه.

ب- إذا أخذنا سنة 2006 فإن نسبة كل المستويات على التوالي من الأعلى إلى الأسفل هي:

8%، 23%، 50%، 19%.

وبهذا الخصوص وفي رسالة للمديرية العامة للضرائب حول تسيير الموارد البشرية تم التأكيد على ضرورة تحديث الإدارة الجبائية من خلال زيادة توظيف عدد من الإطارات ذات الكفاءة العالية للتراجع المسجل على العموم في عدد أعوان الضرائب، وذلك عن طريق إدماج الأعوان المؤقتين خاصة حاملي الشهادات الجامعية العليا، وفتح مناصب عمل أخرى.

ثانيا - الحالة الاجتماعية للأعوان

نتطرق للحالة الاجتماعية للأعوان في الإدارة الجبائية من خلال معيار الجنس والسن التي استطعنا وبصعوبة الحصول عليها ، وهذا وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (07) : وضعية الموارد البشرية حسب السن و الجنس (سنة 2011)

السن	أقل من 30	31-40	41-50	51-60	المجموع	النسبة
ذكور	3 326	6 680	2 672	1 076	13 754	70%
إناث	2208	2756	380	127	5 471	30%
المجموع 2006	5 534	9 436	3 052	1 203	19 225	100%
المجموع 2011	2598	9000	6936	2708	21242	100%
النسبة	28%	50%	15%	7%	100%	

Source: Direction Générale Des Impôts , DAM, OP, CIT .

العنصر النسوي في الادارة الجبائية يمثل نسب متواضعة الى قليلة جدا بالنظر إلى التركيبة البشرية عامة وذلك بين الفئة الأقل من 30 سنة والفئة ما بين 40 و 60 سنة وهو الشيء الذي يستدعي المراجعة غير أن وضعية المستخدمين للفئة من 30 الى 40 سنة بين الجنسين تعتبر تركيبة شابة إلى حد ما، الشيء الذي يعني قدرتها وامكانياتها على اكتساب الخبرة اللازمة، وبالتالي امكانياتها مسايرة لمختلف التطورات التي يمكن إحداثها من طرف السلطات الجبائية وذلك للمرونة والقابلية إلى التكوين والرسكلة من طرف فئة الشباب ولما لهم من دور في التقليص من ظاهرة الغش الجبائي .

المطلب الثالث: التحكم في دوران المعلومة الجبائية

التحكم في دوران المعلومة الجبائية يعتبر من الآليات المهمة للتقليص من ظاهرة الغش الجبائي، لذلك فقد أعطيت لها الأهمية البالغة في التشريع الجبائي الجزائري، ويتضح ذلك من خلال الإصلاحات المتتالية التي وردت نصوصها في القوانين الجبائية المعدة سنويا، والتي كان الهدف منها إقامة نظام معلومات فعال يعتمد على تجميع وترتيب المعلومات بالطرق المناسبة ومن ثم معالجتها وتوظيفها في خدمة أداء الإدارة الجبائية، وقد توصلت الإدارة الجبائية إلى ضرورة إنشاء بنك للبيانات في المديرية العامة للضرائب والذي من أهم أهدافه:¹

- محاربة الغش الجبائي.
- محاربة تسريبات رؤوس الأموال.
- محاربة الاقتصاد غير الشرعي.
- التنسيق مع بقية الإدارات والهيآت الوطنية ذات الأهداف المماثلة.

أولا- البحث عن المعلومة الجبائية

البحث عن المعلومة الجبائية حق مسموح به من الناحية القانونية، حيث أعطي الحق للعون في إدارة الضرائب طبقا للمواد من 309 إلى 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة القيام بجزء من مهامه والتمثل في الحصول على المعلومة الجبائية حفاظا على حقوق الخزينة ودون المساس بحقوق الآخرين، ووفق الطرق التالية :

أ- حق الاطلاع

خول المشرع الجزائري الحق في الاطلاع² على الوثائق والمستندات الموجودة بحوزة

¹ - Ministère des finances, Direction générale des impôts, la lettres de la D.G.I.N°29, 2006 .

² - قانون الضرائب المباشرة ، 2007، المواد من 309 إلى 316 .

الإدارات العمومية للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات والهيئات لغرض جمع أكبر عدد من المعلومات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتأكد من مدى صدق وسلامة التصريحات الممكنة على مستوى المفتشيات المختصة إقليمياً بمتابعة الملفات وذلك دون المساس بالسرم المهني وفي حالة الاعتراض على هذا الحق سيكلف صاحبه عقوبات جبائية.¹

ب- حق الزيارة

إن حق الزيارة المنصوص عليه في أحكام مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة² هو الحق المخول للإدارة الجبائية ممارسته في حالة توفر أعمال الغش الجبائي، ويتم ذلك عن طريق التدخل في عين المكان-مكان وجود أعمال الغش- بطريقة فجائية، قصد البحث، استغلال كل الوثائق، الدفاتر، السندات أو العناصر المادية التي تؤكد الوجود الفعلي لأعمال الغش الجبائي.

1- شروط ممارسة حق الزيارة

تعتبر أعمال الغش الجبائي (تدليس)، حسب قانون الإجراءات الجبائية كل من:³

- ممارسة نشاط بدون تصريح.
 - القيام بعملية البيع أو الشراء بدون فاتورة.
 - إصدار فواتير، أو مستندات وهمية.
 - تقييد كتابات محاسبية وهمية أو غير صحيحة.
- وعليه لا يمكن التدخل إلا في حالة توفر عناصر كافية التي تثبت العمل التديليسي المضر بخزينة الدولة.

¹ -قانون الرسم على رقم الأعمال، 2007، المادة 74 و 75.

² -قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، المواد: 74 إلى 78.

³ -قانون الإجراءات الجبائية، 2007، المادة 34.

2- إجراءات بدء تنفيذ حق الزيارة

- لا يمكن أن تتم الزيارة إلا بترخيص من طرف المحكمة المختصة إقليميا بمكان تواجد المحل قصد الزيارة.

وبهذا وكيل الجمهورية يكلف ضابط الشرطة القضائية و يعطي كل التعليمات للأعوان المشاركين في العملية.

- طلب الترخيص يجب أن يكون مصحوبا بكل الأدلة و الوثائق الثبوتية لأعمال الغش الضريبي (الأعمال التديسية).

- يجب أن يكون تدخل مديرية الضرائب الولائية بسرعة فائقة تفاديا لإخلال العناصر المادية لممارسة العمل التديسي (أعمال الغش الجبائي).

- يجب أن يحمل طلب الترخيص بالزيارة البيانات التالية:

- التعريف بالشخص " المادي أو المعنوي".

- العنوان بدقة - عنوان الزيارة المطلوبة-.

- العناصر الدالة لعمل الغش الجبائي.

- اسم، ورتبة الأعوان المكلفين.

- تمارس المهمة من طرف الأعوان الأكثر كفاءة والذين يتمتعون برتبة مفتش على الأقل.

- عدد الأعوان الذين يقومون بالزيارة محدد من 02 إلى 04 أعوان.

- مكان التدخل: هو مكان وجود عمل الغش، كما يمكن تمديده إلى مسيري الشركة، الشركاء المحاسبين، وكل شخص له علاقة مباشرة بالشخص.

- ساعة التدخل: ساعة التدخل تكون بين الساعة 06.00 صباحا و 20.00 مساء ولا يمكن

التدخل خارج هذا المجال المسموح.

- الحضور في الأماكن: يجب أن تكون الزيارة في حضور الشخص المعني، أو من يمثله أو المستغل للمكان قصد الزيارة.

- في حالة غياب المعني أو المشار إليهم سابقا، يجب إحضار شاهدين اثنين من طرف ضابط الشرطة على أن لا يكونان تابعين لا للشرطة، لا لأعوان الإدارة الجبائية، ولا من القضاء.

- عند تعذر وجود الشاهدين فإن ضابط الشرطة القضائية سيستعين بمحضر قضائي.

- يجب إعلام رئيس المحكمة بكل مجريات الزيارة وظروفها.

- الوثائق المحجوزة يجب أن ترقم وتحرر في محضر يتم امتطأؤه من طرف ممثلي الإدارة الجبائية والمكلف قيد الزيارة، تسلم نسخة منه لهذا الأخير.

- يعد أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بالزيارة تقرير مفصل يوجه إلى مديرية الضرائب الولائية بحيث يمكن لهذا الأخير إدراجه خارج قائمة برنامج المراجعات الجبائية (تحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE) بعد موافقة مديرية البحث والمراجعات (المديرية العامة للضرائب).

3- الوثائق و المستندات: إن الوثائق الواجب تحريرها بهذه المناسبة تتمثل فيما يلي :

-القرار: يجب تبليغ المكلف بقرار الزيارة المعد من طرف رئيس المحكمة أو من يمثله أو المستغل للمحل وفي حالة تعذر تبليغ المكلف في عين المكان يرسل له القرار بتاريخ بعدي عن طريق رسالة موصى عليها.

- محضر معاينة: يتم إعداد محضر معاينة يحدد فيه ظروف مجريات الزيارة من جهة والبيانات التالية:

- تعريف الأعوان الذين قاموا بالزيارة.

- تعريف الأشخاص الذين شاركوا في الزيارة.

- تاريخ وساعة التدخل.

- جرد المعدات والأدوات والوثائق المحجوزة.

يتم تشميع الأشياء المحجوزة في حالة تعذر القيام بعملية الجرد.

-المحاضر الأصلية ترسل إلى رئيس المحكمة.

- تسلم أو ترسل نسخة من هذه المحاضر.

4- الالتزام بالسر المهني

إلزامية التحلي بالسر المهني من الأولويات القصوى في مثل هذه كما يجب إعلام مصالح

الأجهزة الأخرى كالأمن والعدالة والتنسيق معهم ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها قانونا.

ثانيا - مناهج البحث عن المعلومة الجبائية

المعلومة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من المعلومات بإمكانها التأثير على وعاء

الضريبة بطرق مباشرة وغير مباشرة واكتشاف حالات الغش الجبائي لذلك إنه من الضروري تنويع

التي من خلالها يتم البحث عنها قصد تحقيق أكبر حصيلة ضريبية، لاعتبار أن التحصيل

الضريبي معتمد على جدية الحصول على المعلومة الجبائية.

أ- البحث عن طريق الإحصاء

البحث عن المعلومة الجبائية بهذه الطريقة يتم عن طريق عملية الإحصاء التي يباشرها

أعوان الإدارة الجبائية والمتعلقة بإحصاء اليد العاملة المستخدمة في النشاط : السلع والبضائع

المخزنة وغير المفوترة-المستندات "قواتير البيع" الممسوكة وغير المقيدة محاسبيا، السجلات

المحاسبية الممسوكة على الهامش وكل المعلومات الأخرى لا سيما منها غير المصرح بها والتي

هي قيد التأسيس.

ب- البحث بالرقم الجبائي للمكلف

الرقم الجبائي للمكلف هو رقم عددي مكون من خمسة عشر رقم، يرمز كل رقم إلى ميزة خاصة بالمكلف: تاريخ ميلاده، رقم ولاية، رقم البلدية، رقم التسجيل في البلدية، والغرض منه إعطاء رقم لمكلف يختلف كل الاختلاف عن رقم مكلف آخر على مستوى الوطن.

وبهذه الطريقة المعتمدة على الرقم الجبائي يمكن للعون في الإدارة الجبائية معرفة أي مكلف وبكل سهولة الشيء الذي يسهل من جمع أكبر عدد ممكن من المعلومة الجبائية عن كل مكلف، ثم تحويلها للمصالح المختصة لغرض الاستغلال .

ج- البحث عن طريق المعاملات العقارية

المعاملات العقارية هي كل المبادلات التجارية التي تتم بين التجار، ويتم الحصول على المعلومة الجبائية بهذه الطريقة من خلال عملية برمجة القضايا المعدة من طرف المديريات الولائية للضرائب والخاصة بمراقبة أسعار التقويمات، حيث يحدد ثمن العقار باستعمال الأسس المرجعية المحددة من طرف المديرية الولائية للضرائب، والموافق عليها من طرف الإدارة المركزية، وهذه القيمة تكون محل إخضاع لحقوق التسجيل من جهة، ومن جهة أخرى نقارن مبلغ المعاملة (ثمن العقار) مع الأرباح المحققة للسنوات غير الساقطة بالتقادم، وفي حالة عدم توافق المبلغين، تقترح القضية أي ملف المكلف للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية "VASFE" وعليه تعتبر هذه الطريقة المتمثلة في البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق المبادلات التجارية من أكبر الطرق المستعملة للحد من تنامي ظاهرة الغش الجبائي.

4- البحث من خلال الحدث المنشئ

إن الحصول عن المعلومة الجبائية من خلال الحدث المنشئ يتم عن طريق استغلال إعلانات الصحافة والتلفزيون والإذاعة والانترنت وبالاتماد على المعلومات المتحصل عليها

من طرف أعوان الفرقة المختلطة (ضرائب-تجارة-جمارك) وأعوان إدارة الضرائب والتي يكن الغرض منها محاربة الغش الجبائي.

المطلب الرابع: العقوبات والغرامات الجبائية

المشرع الجزائري ميز عند فرض عقوبات بين العقوبات الجبائية والعقوبات الردعية وذلك

كمايلي:

-**العقوبات الجبائية** : تم تصنيفها حسب التشريع الجبائي إلى:

أ- العقوبات الجبائية العادية (الحد الأدنى): وتتمثل أساسا في العقوبات المطبقة حسب كل حالة، حسب طبيعة المخالفة¹ وأهمية المخالفة الواقعة، ففي التشريع الجبائي الجزائري لا يمكن إصدار أي جدول بدون احتوائه على زيادات وغرامات لمعاقبة المخالفات الواقعة من خلال:

-غرامات جبائية بسبب الامتناع عن التصريح بالوجود 30000 دج (المادة 194 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة).

-زيادة عقوبات بسبب عدم دفع والدفع المتأخر للتصريحات بنسبة 25% على مبلغ الضريبة (المادة 192 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و 115 قانون الرسم على رقم الأعمال).

-زيادة العقوبات لنقص في التصريح بـ 25% على مبلغ الضريبة (المادة 193 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة).

-غرامات ناتجة عن التسوية التلقائية 25% من مبلغ الضريبة.

-عقوبات التسديد المتأخر تمثل 25% من مبلغ الضريبة مضاف إليها عقوبات الوعاء.

-غرامات عدم تقديم المعلومات، نذكر منها عدم التصريح الجبائية الميزانية (المادة 322 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، أو أي عنصر لتبرير بيانات التصريح، أو حالة الزبائن

¹- ELISABATH Virol, **fiscal -Manuel pratique**, éd Eyvelles, Paris, 1995, P 48.

وكشف الأجور .

إن المخالفات المسجلة والعقوبات المرتبطة بها تم إدراجها بعد سنة 1992م وتم تحديد معدلات العقوبات بين 10% و 25% كحد أقصى في جميع الحالات وهي موزعة كما يلي :

-10% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50000 دج أو يساويه.

- 15% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50000 دج و يقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه.

-25% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200000 دج.

ب- العقوبات المتعلقة بالأعمال التدليسية

إن إثبات حالة الغش الجبائي من خلال الأعمال التدليسية يعرض المكلف إلى عقوبات جد ثقيلة، ففي حالة غش جبائي تفرض زيادة جبائية تقدر بـ 100% كعقوبات تطبيق على كل المبالغ المخفية التي تكون تساوي أو اقل من 5.000.000 دج أو تعادلها كما ترفع هذه لزيادة إلى 200% في حالة المبالغ المخفية تكون أكبر من 5.000.000 دج، أما في حالة ما إذا ما تعدى مبلغ الضرائب والحقوق المخفية 10.000.000 دج فتعتبر القضية جريمة اقتصادية وتطبق على المكلف الغشاش العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات، كما تحسب الضرائب مناصفة 50% بين المكلف الذي يكتتب وكالة لأحد المكلفين في حالة الامتناع عن التسديد أو حالة الغش الجبائي¹. يعتبر نظام العقوبات ضعيف وغير فعال ضد الأعمال التدليسية.

ج-العقوبات الجنائية

تتم معاقبة عملا بالمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كل شخص تملص أو حاول التملص وذلك باستعمال طرق الغش الجبائي، أي باستعمال الطرق التدليسية

¹- Art 08 de Loi de finance complémentaire de 2001.

بمناسبة تأسيس الوعاء الضريبي لأي ضريبة أو رسم خاضع أو أي حق آخر من حقوق للدولة أو تتم تصفيته كليا أو جزئيا بالغرامات الجنحية المفصلة في الجدول التالي :

الجدول (08): العقوبات المترتبة عن الغش الجبائي

الحقوق المهرية - دج	العقوبات - دج	العقوبات الردعية (الحبس)
لا يفوق 100000	100000-50000	-
اكبر 100000 - ولا يتعدى 300000	100000-50000	السجن من 1-5
اكبر 300000 - ولا يتعدى 1000000	300000-100000	السجن من 2-10
اكبر 1000000 - ولا يتعدى 3000000	1000000-300000	الحبس مع الوقت من 5-10
اكبر من 3000000	3000000-1000000	الحبس مع الوقت من 10-20

المصدر: المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2013.

الشيء الذي نلفت الانتباه إليه هو ارتباط العقوبات الجنائية بهيئة أخرى (العدالة) والاجراءات المتبعة فيها طويلة وغير مؤكدة .

د.عقوبات أخرى

بالإضافة إلى العقوبات الجبائية والجنائية ثم إدراج خلال الفترة 1992م- 1996م عدة عقوبات أخرى الهدف منها محاصرة والقضاء على الظاهرة.

1- التسجيل في فهرس الغشاشين: ثم إنشاؤه خلال سنة 1997م¹، بحيث يسجل فيه كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين قاموا بأعمال تدليسية خطيرة وكبيرة، مما يسمح بالمتابعة الجيدة لهم وبتحديد الأشخاص الذين ارتكبوا مخالفات بدقة وكشف طرق ووسائل المعتمدة في الغش الجبائي للتقليص والحد منها، وبالتالي إلزام الغشاشين على تغيير سلوكاتهم.

2- الغلق المؤقت للمحلات التجارية

إجراء جبائي آخر، يعتبر من الإجراءات المجدية لدفع المكلف تسديد ديونه الجبائية، إلا أن عملية تطبيقه تبقى جد محدودة مقارنة مع باقي وسائل التحصيل الأخرى.

¹ Note n°127 DGI. du 24.08.1997, relative à la mise en place de fichier fraudeur

يهدف هذا الإجراء إلى إجبار المكلفين بالضريبة على تسديد ديونهم الجبائية قبل لجوء المصالح الجبائية (القباضة) إلى عمليات ردعية، كالمتمثلة في حجز الممتلكات بما فيها المقرات التجارية المغلقة، ويتم هذا الغلق بعد 10 أيام من إعلامهم، ذلك لغرض منحهم فرصة تسوية المستحقات الواقعة على عاتقهم، أو موافقة الإدارة الجبائية على جدول ضريبي من خلاله تتم تسوية الواقعة على كاهل المكلفين، ونلفت الانتباه الى انه لا يتم تطبيق هذا الإجراء إلا بعد نفاذ كل محاولات التحصيل¹.

3- رفع دعوى قضائية

بموجب المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن لمدير الضرائب رفع دعوة قضائية فيما يخص حالات الغش الجبائي المنصوص عليها في القوانين الجبائية، تمثل هذه الطريقة عمل فعال لمكافحة وقمع الظاهرة خاصة عند بلوغها حدها النهائي².

إن عملية المتابعة في تطبيق هذا الإجراء غير معمول بها بصفة جدية ميدانيا، ذلك بسبب التماطل وإحجام المديريات الولائية للضرائب على تطبيقها.

4- سحب طلب التوطين البنكي للمستوردين

وهي عقوبة خاصة بالمستوردين الذين لم يتم تحديد مقرات تواجدهم أو الذين قدموا عناوين ومعلومات خاطئة والخاصة بعملية الإستيراد، حيث تطلب الإدارة الجبائية بخصوصه من البنوك إلغاء التوطين الخاص بالتجار الغشاشين، لغرض منعهم من اللجوء إلى صيغة أخرى للاستيراد.

5- الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية

كل شخص له صفة غشاش جبائي لا يمكنه المشاركة أو الإستفادة من الصفقات العمومية ويسمح هذا الأجراء بمعاينة المكلفين بالضريبة الذين يتسمون بالغش الجبائي بحيث يحرمهم

¹ Instruction n° 167 DGI de la 02.06.1995 relative à la fermeture temporaire des locaux commerciaux.

²- Instruction n°442 du 06 Avril 1996 Relative a aux dépôts de plaintes.

التقرب من الأموال العمومية وبالتالي إقصائهم من كل المعاملات التجارية.

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية الداخلية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الآليات المستعملة من طرف الادارة الجبائية، بحيث تسعى من خلالها إلى الحد والتقليص من ظاهرة الغش الضريبي لما لها من آثار سلبية على الحصيلة الضريبية وبالتالي ميزانية الدولة، وتتمثل في مجموع عمليات الرقابة التي تعتمدها الإدارة الجبائية قصد التأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، أي مقارنة ما هو مصرح به فعلا وما يجب أن يصرح به، وبالتالي الكشف عن النفاث ومماريتها وكذا الأخطاء المعتمدة عن عمد أو غير عمد والتي تؤثر سلبا على صحة وصدق وسلامة كل العمليات المحاسبية، والتي تعتبر صورة للتصريحات الجبائية، فعُرفت في هذا المنوال أيضا بأنها "المقابل المنطقي للنظام الجبائي التصريحي إذ أن المكلف بالضريبة يقوم بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاط مداخله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية وما على هذه الأخيرة إلا إثبات صحة هذه التصريحات عن طريق الرقابة التي يمكن أن تتخذ عدة أشكال"¹.

وهي آلية ضرورية في يد الإدارة الجبائية تعتمدها للحفاظ على مبادئ الضريبة لاسيما منها المساواة في توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع، كونها تشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات.

كما تعرف على أنها "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في إطار قوانين محددة، تهدف إلى التقليص من الغش الجبائي وكل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد

¹ - رضا خلاص، المراجعة الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2002، ص: 73.

الوطني".¹

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية الداخلية

الرقابة الجبائية تسمى كذلك بالرقابة على الوثائق (CSP)، تتم داخل مقر الإدارة الجبائية كما سبق وأن أشرنا، فهي تستعمل لغرض الحد من ظاهرة الغش الجبائي، لأنه من خلالها تتم مراقبة أكبر شريحة من المكلفين بالضريبة "population Fiscal" أي ما يعادل 20 % من التصريحات المودعة، فخلال سنة 2010 تمت مراقبة في حدود 30029 ملف جبائي من مجموع الملفات، وبالمقابل تمت المراقبة لـ 51572 ملف جبائي من مجموع الملفات المحصية بالمديرية العامة للضرائب بفرنسا أي بزيادة قدرها 170%.

أولاً- الية الرقابة الجبائية الداخلية

تعتمد الرقابة الجبائية الداخلية على العنصر البشري المتمثل في المستخدمين من جهة والوسائل المادية من جهة أخرى، وكون محدودية العنصر المادي على مستوى المفتشيات، لاعتبار أنها جد بسيطة ولا يمكنها تحقيق نتائج إيجابية بمفردها، فأعطيت الأهمية القصوى للتوزيع العددي للأعوان على مفتشيات الضرائب، لاعتبار أن هذا الأخير من شأنه أن يعطي الإضافة المرجوة وكذا التقليص من حجم الغش الجبائي...

وعلى هذا الأساس وضعت المديرية العامة للضرائب من خلال التعليم رقم 38/وم/م ع ض المؤرخة في 17 فيفري 1997 مخطط توازني، وقدم جدول يبين من خلال عدد الأعوان الواجب توفرهم في المفتشيات لاعتبار أن المفتشية هي الخلية الأساسية في المديرية الولائية للضرائب المكلفة بالرقابة الداخلية للملفات وذلك حسب الأهمية، وقسمت بذلك المهام على المصالح في المفتشية آخذة بعين الاعتبار عدد الملفات المفتوحة كما هو مبين في الجدول التالي:

¹ - Pierre losmir, les sciences extérieurs de revenus, LGTDE, France, 1997, p 154.

الجدول رقم (09) : التوزيع العددي لمستخدمي الضرائب في المفتشيات

المفتشية	عدد المفتشين	رئيس المفتشية	مصلحة جبائية	مصلحة جبائية	مصلحة جبائية	مصلحة التدخلات	المجموع على الأقل
			المؤسسات	الأشخاص الطبيعيين	العقارات		
الصف أ	250	01	رئيس مصلحة + 3 أعوان	عون أو 02 عون	رئيس مصلحة + 02 عون	رئيس مصلحة + 02 عون	14
الصف ب	150	01	رئيس مصلحة + 02 عون	عون 1	ر.مصلحة + 1 عون	ر.مصلحة + 2 عون	11
الصف ج	80	01	ر.مصلحة + 1 عون	عون 1	ر.مصلحة +1 عون	ر.مصلحة + 2 عون	08

Source:Ministère des Finances, DGI, instruction N38 du 17/02/1997.

ثانيا - أشكال الرقابة الجبائية الداخلية:

للمراقبة الجبائية الداخلية شكلان أساسيان هما:

أ - الرقابة الشكلية

هي رقابة سطحية للملفات، تعتمد عليها الإدارة الجبائية كمقابل للنظام التصريحي، بموجبها

يتم معاينة النقاىء الشكلية المستخرجة من الملف الجبائي وإعادة تسويتها بالصيغة القانونية

وذلك حسب الطرق التالية:

1- بالنسبة للملف الجبائي

يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على الوثائق والمستندات التالية:

- نسخة من السجل التجاري.

- نسخة من بطاقة إثبات الهوية.

- نسخة من شهادة الإقامة.

- نسخة من شهادة التصريح بالوجود.

- نسخة من البطاقة الإحصائية .

- كل المراسلات الخاصة بالمكلف.

2- بالنسبة للنشاط التجاري

يحتوي ملف النشاط التجاري المعلومات التالية لاسيما منها :

- بطاقة التعريف الجبائي.

- التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب.

-ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

- وثائق أخرى لها علاقة بالنشاط، نشير هنا إلى أن التصريحات التي تفوق فيها مدة الآجال 4

سنوات والخاصة بآجال التقاويم¹ تحول إلى الأرشيف، وذلك للمحافظة على سمك الملفات

المصنفة وتسهيل عملية فحص ومراجعة الملفات .

3- بالنسبة للأخطاء السطحية

تتم عن طريق التأكد من البيانات التالية :

-التأكد من إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة.

-التأكد من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات

الحسابية.²

-التأكد من أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة وأن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

¹ - قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، المادة 79.

² - المديرية العامة للضرائب، مديريةية العمليات الجبائية، دليل المراقبة على الوثائق، 2005، ص:23.

ب- الرقابة على الوثائق (csp)

بعد فحص الملف الجبائي من الناحية الشكلية، والتأكد من سلامته أو عدمها، يحول لغرض التدقيق في حيثياته عن طريق الرقابة على الوثائق، التي تعتبر تكملة للرقابة الجبائية من الناحية الشكلية وبالتالي فهي تسمح بإجراء فحص سطحي للتصريحات المكتتبة لدى المفتشيات المختصة بمتابعة الملف إقليميا، وعليه فإن هذه الرقابة، وعلى خلاف الرقابات الأخرى تتم داخل مقر الإدارة الجبائية، وتتميز بالصفات التالية:

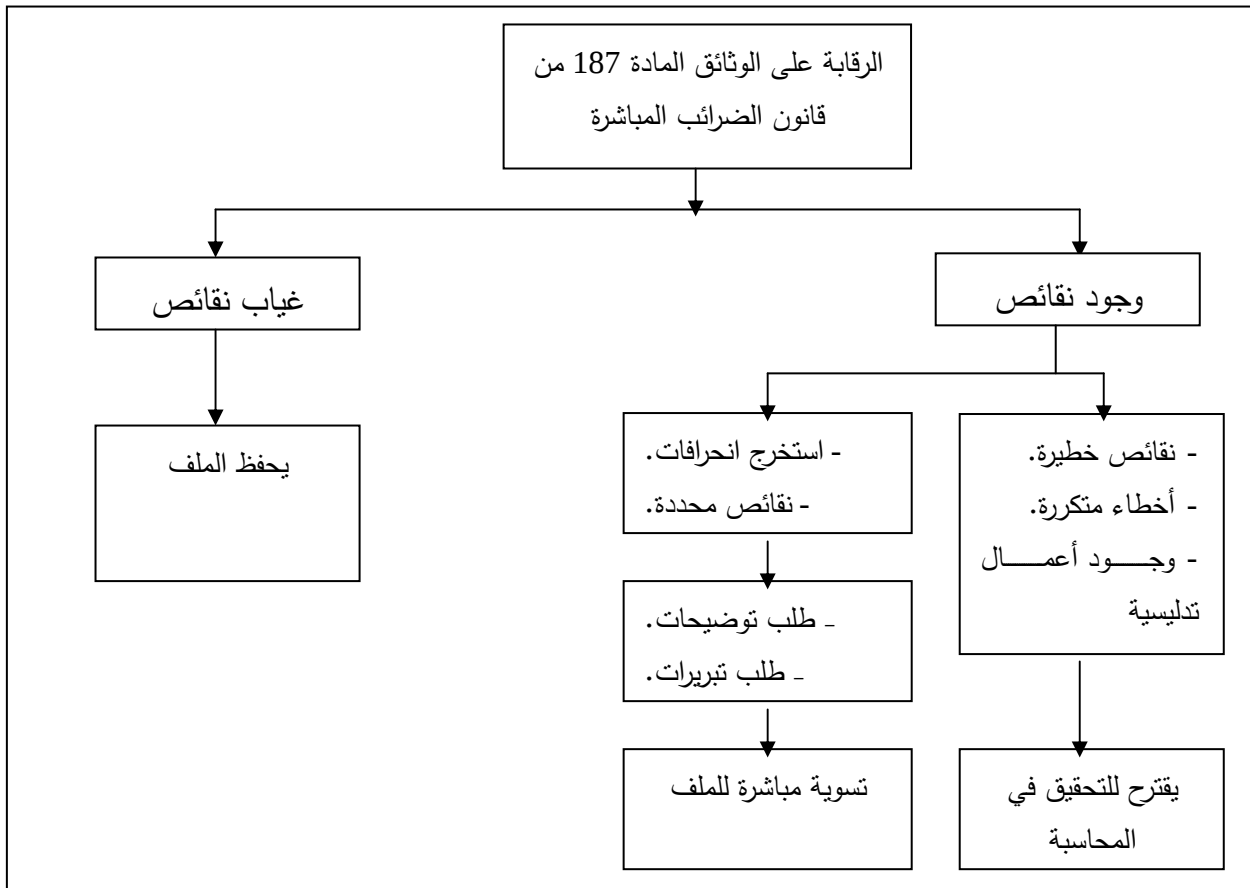
- قصيرة المدة، والمراقبة فيها محصور عدد محدد من انماط الضرائب، كما أنه من الممكن أنه من غير الضروري مراجعة كل السنوات، كون أنها تتميز بمحدودية السنوات والضرائب المراجع فيها.

-عدم ارسال تبليغ للمكلف في حالة غياب تعديلات، وفي حالة وجود نقائص تستدعي التبليغ يمنح المكلف مدة محددة بـ 30 يوم لقبول أو رفض المقترحات، تطبيقا للمادة 187 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

-يقتصر الفحص على جزء محدد من الوثائق والمستندات، ولا يمكن الاحتفاظ بها في مكتب العون المحقق مدة زمنية طويلة .

- في حالة اكتشاف أخطاء تستدعي مراجعة دقيقة، يمكن اقتراح الملف للمراقبة المصوبة أو إلى التحقيق المحاسبي.

والشكل أدناه نبين من خلاله الإجراءات الناتجة على عملية الرقابة على الوثائق:



الشكل رقم (03) : المخطط العام للرقابة على الوثائق

المطلب الثاني: سير عملية الرقابة الجبائية الداخلية

عملية الرقابة الجبائية الداخلية تباشر من طرف المفتشيات المختصة اقليميا بمتابعة الملفات، حيث من خلالها يتم فحص الملفات بالدرجة الأولى من ناحية الشكل، وبعدها يتم فحصها بصفة دقيقة من حيث المضمون، على أن تسهر المديرية الفرعية للعمليات الجبائية على متابعة برنامج الرقابة الداخلية السنوي والمقدر بـ 20 %¹ من التصريحات. تتم عملية المراقبة أساسا على التصريحات الشهرية نموذج G50، ومراكز الميزانية (الأصول، الخصوم) وجدول حسابات النتائج، والتي تسمح باستخراج نقائص تستدعي إما التوضيح أو التبرير بوثائق ونصوص جبائية .

¹ - Michel Bouvier , OP, CIT, P:104.

وتتم وفق المراحل التالية:

أولا - مقارنة بطاقيات المعلومات

إن كشف البطاقيات هي عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها من المصالح الخارجية عن الإدارة الجبائية، على أن يستفيد المانح للمعلومة -حالة الزبائن مثلا- من امتيازات جبائية، أو يتم الحصول عليها بمناسبة استعمال حق الاطلاع المنصوص عليه لفائدة الإدارة الجبائية.¹

تعتبر بطاقيات المعلومات المتحصل عليها آلية أساسية للقيام بعملية الرقابة والتي من خلالها يمكن مقارنة المشتريات الفعلية: المقبوضات الحقيقية، والخدمات المقدمة للمكلف قيد المراقبة الجبائية، وطلب التحويلات (التوطينات) البنكية للمستوردين مع التصريحات المكتتبية لدى الإدارة الضريبية.

ثانيا - مراقبة التصريحات المكتتبية

من خلال هذه المراقبة يقوم العون المفتش بمجموعة من العمليات والتي الغرض منها التأكد من صدق وصحة وسلامة التصريحات المكتتبية لاسيما منها :

أ- التأكد من أن رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على القيمة المضافة (TVA) هو نفسه رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على النشاط المهني TAP، لأن رقم الأعمال خارج الرسم هو نفسه بالنسبة للضريبتين " TVA- TAP " الا في حالات نادرة.

ب - مقارنة الأجور المصرح بها والظاهرة في سجل الأجور، مع حالة نموذج (301BIS) الخاص بالأجور من جهة والقائمة الاسمية للمستخدمين المتحصل عليها بمناسبة إجراء زيارات ميدانية مفاجئة في مقر المؤسسة من جهة أخرى (محضر المعاينة المعد من طرف العون المتدخل) وكذا التصريحات الشهرية النموذج G50.

¹ - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، المادة 217.

ج- التأكد في مادة الرسم على القيمة المضافة TVA المصرح بها في حالات نموذج، G50 وذلك من حيث :¹

- 1- المعدلات المطبقة، لوجود أكثر من معدل للرسم على رقم الأعمال في القانون الجبائي .²
- 2- صحة القرض الضريبي "précompte" المدخل من شهر إلى آخر وطلب أصل المبلغ إذا كان ذو أهمية نسبية.
- 3- الاهتمام بحالات إعادة الدفع " Reversement"، والخصم الإضافي المصرح بها من طرف المكلفين في حالات نموذج G50.
- 4- مراقبة أرقام الأعمال المعفية والمصرح بها، وإجبار المكلف على تقديم شهادات الإعفاء المبررة لها.

د- التأكد من مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من حيث:

- 1- صحة المبالغ المعفية: ومن مدى مطابقتها للنشاط المستفيد وفقا لنص المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 2- قانونية التخفيضات المطبقة، وإجبار المكلف على وضع حالة الزبائن (Etat 104) بالنسبة للمبيعات بالجملة.
- 3- متابعة مدة الإعفاء للنشاطات المستفيدة من الامتيازات الجبائية بالنسبة (ANDI و ANSEJ).
- 4- نسب الإعفاء بالنسبة للنشاطات التي تم توسيعها والمستفيدة من الامتيازات الممنوحة في إطار ANDI. بحيث نسبة الإعفاء تقدر كما يلي:

نسبة الإعفاء بالنسبة للنشاطات التي تم توسيعها مبلغ الاستثمارات الجديدة / "مجموع"

¹ - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، المادة 217.

² -المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، دليل المحقق الجزائري، 2005، ص ص : 68-69.

الاستثمارات في أصول الميزانية.

5- المبالغ المصرح بها من مادة الطابع، في حالة عدم وجود حقوق الطابع تعتبر بالضرورة المبيعات المحققة كمبيعات تمت عن طريق التسديدات البنكية (شيك) و بهذه المناسبة يمكن طلب فواتر البيع للمدة لغرض التأكد من وسيلة الدفع (البيع).

6- كل الاستثمارات مقيدة خارج الرسم، ما عدا المركبات ذات الطابع السياحي تقيد محملة بالرسم ويحسب الاهتلاك على أساس القيمة الإجمالية للاستثمار.

يجب الاحتفاظ بالاستثمار مدة 05 سنوات، وفي العكسية يتم استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المخصوم أولاً حسب القاعدة النسبية .

- اختيار نظام الاهتلاك التصاعدي أو التنازلي يكون موافق للشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها قانوناً.

- الوجود الفعلي للاستثمارات المقيدة في أصول الميزانية وكذا الوثائق التبريرية الخاصة بها.

- عدم استعمال أصول المؤسسة في وظائف مشتركة.

- صحة مبالغ المخزونات الظاهرة في أصول الميزانية ووجودها الفعلي.

- وجود محاضر رسمية بالنسبة للفضلات والمهمات، والحالات الأخرى، وضرورة إعادة دفع

الرسم على القيمة المضافة المخصوم أولاً مراعاة قاعدة المصدم (règle de buttoir).

- مدة النتيجة قيد التخصص لا تفوق ثلاثة (03) سنوات¹ وفي الحالة العكسية يجب تحويلها

قصد الاستغلال والإخضاع.

- فائض قيم الاستثمارات المتنازل عنها، والاعتماد على المادة 173² من قانون الضرائب

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 46 .

² - نفس المرجع السابق، المادة 173 .

المباشرة والرسوم المماثلة لغرض المعالجة.

- صحة القروض المقيدة، واعتبارها إيرادات الشركات في حالة عدم تبريرها بوثائق رسمية.
- المبالغ المدرجة في حساب الجاري للشركاء.
- المبالغ المدمجة في حساب الموردين ومقارنة محتوى القيد مع المشتريات المنجزة.
- المصاريف المخصومة، خاصة منها ذات الأهمية والتي يمكن أن تلفت الانتباه.
- صحة الخسائر المرحلة من سنة إلى أخرى، والاعتماد على المادة 12 من قانونية المالية لسنة 2003، والمتضمنة شروط ترحيل الخسائر - الخسائر لا ترحل إلا في إطار تحديد الدخل.

ثالثا- إقفال الملف

يقفل الملف قيد الرقابة الجبائية بإحدى الطرق الثلاثة التالية:

أ- حفظ الملف

أي إعادة تصنيفه وذلك بدون أي متابعة، وهذا عند عدم التمكن من تسجيل أي نقص يستدعي التسوية والتعديل.

ب- إرسال طلب استفسار

بعد مراقبة الملف، يمكن للعون المفتش أن يرسل طلبا استفسار عن بعض العناصر المبهمة والتي تستدعي التوضيح وذلك خلال أجل أقصاه 30 يوما¹، عن طريق البريد المضمون أو يسلم يدا بيد. وفي حالة عدم الرد أو عدم التمكن من تقديم التبريرات والتوضيحات اللازمة: يلجأ العون المفتش التي تسويه الوضعية الجبائية، إما بتحرير تبليغ (سلسلة نوع C4) مفصل وواضح ومفهوم ومؤسس بنصوص قانونية ومتضمن:

- النقائص المستخرجة من جراء عملية المراقبة المباشرة .

¹ - قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، المادة 187.

- التصحيحات اللازمة مدعمة بنصوص قانونية.

- تحديد الحقوق والغرامات المستخرجة والواجبة الاداء .

وبعد ذلك يمنح ايضا للمكلف مدة 30 يوم لإبداء ملاحظاته أو القبول عملا بالمادة 187 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعند انقضاء المدة، وبعد فحص الملاحظات المقدمة يتم إعداد الجداول محملة بالحقوق واجبة التسديد موافقة للتاسيسات المبلغة.

ترسل إلى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية للتسجيل، والتي تحولها بدورها إلى قباضة الضرائب المختصة إقليميا لغرض التنفيذ ومتابعة المكلف بالحقوق واجبة التحصيل.

وبمجرد انتهاء العملية يقوم رئيس المفتشية باعداد بطاقة تسمى بطاقة المراقبة² يبين فيها كل البيانات المعتمدة في التأسيس خاصة منها الاسم ولقب المكلف تاريخ المراقبة السنوات المعينة بالمراقبة والنقائص المستخرجة.

ج- اقتراح الملف للمراجعة الخارجية

يتم اقتراح الملف إلى المراجعة الخارجية المتمثلة في المراجعة في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في حالة عدم تمكن المفتشية القيام بعملية المراقبة، بسبب حجم رقم أعمال الملف أو الأخطاء المستخرجة تستدعي مراجعة دقيقة.

المطلب الثالث : فعالية الرقابة الجبائية الداخلية

يتم تحديد فعالية الرقابة الجبائية الداخلية بناءا على البيانات المتعلقة بكل من الوعاء الخاضع للضريبة والمبالغ المحصلة بين سنتين متتاليتين والمعبر عنها بمؤشرات التسيير الخاصة بإدارة الجبائية والتي نبين أهمها في الجداول أدناه.

1 - مؤشرات الوعاء

² - دليل المراقبة على الوثائق الجزائري، مرج سابق ، ص:46.

الجدول رقم(10) - مؤشرات التسيير الخاصة بالوعاء

الوحدة: نسبة مئوية.

المؤشرات	السنة 1- N	السنة N
A1: التصريحات الشهرية العادية.		
A2: التصريحات الشهرية (المستدعاة).		
A3: التصريحات الشهرية " لا شيء".		
A4: التصريحات السنوية العادية (شخص معنوي).		
A5: التصريحات السنوية العادية (شخص طبيعي).		
A6:تصريحات الأرباح غير التجارية العادية G13.		
A7:تصريحات IRG.		
A8: تصريحات IBS المتأخرة.		
A9: تصريحات BIC المتأخرة.		
A10:تصريحات BNC المتأخرة.		
A11:تصريحات IRG المتأخرة.		
A12: خسائر IBS .		
A13: خسائر BIC.		
A14:خسائر BNC.		
A15: خسائر IRG.		
A16:استغلال المعلومات.		
A17:تحويل المعلومات.		
A18:نسبة الملفات المحقق فيها المبرمجة.		
A19:عدد الملفات المراقبةالمجموع الكلي للملفات.		
A20:المستفيدين من الامتيازات الجبائية.		
A21: المستفيدين من ANDI.		
A22:المستفيدين من ANSEJ.		
A23:تحليل العقود.		
A24:مراقبة حقوق الطابع .		
A25:مراقبة الشيكات بدون رصيد.		
A26:الحجوزات المنجزة \ التدخلات.		

		A27:الأوزان و الكميات المحجوزةالكمية المؤشر عليها.
		A28:المحاضر المؤجلة التدخلات.
		A29:المنازعات المعالجة(المحزونات).

Source: ministère des finances, DGI, DOF, Evaluation de l'Activité des Directions Impôts de Wilaya au titre de L'année 2005, PP (3-4).

في الجدول أعلاه مؤشرات مهمة تسمح بتقييم فعالية آليات الرقابة الجبائية الداخلية وتأثيراتها على تحقيق الأهداف المسطرة من خلال الوعاء الضريبي، والتي نلخصها في النقاط التالية:

1- إن المؤشر A_1 والمتعلق بالتصرحات الشهرية العادية يدل على التصريحات التي تُقدم في الآجال القانونية أما النسبة الأخرى المتبقية منها تمثل الباقي والذي يعتبر تصريحات غير عادية أي لم يتم اكتتابها إلا بعد إرسال إدارات للمكلفين بالضريبة ويعبر عنها بالمؤشر A_2 ، غير أن النسبة المتبقية من هذا الأخير تمثل عدم الاستجابة حتى للاستدعاءات المرسلّة، أما التصريحات التي تحمل علامة لاشيء يدل عليها المؤشر A_3 ، وهي التصريحات المتعلقة بالأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين الذين لم يحققوا أي رقم أعمال، إلا أن المؤشران A_4 - A_5 فإنهما يدلان على نسبة الاستجابة بخصوص التصريحات السنوية العادية والتي ترجع إما للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، ومع ذلك فإنه لا يمكن إغفال ملاحظة أن عامل الوعي الضريبي مهم في تحديد نسبة الاستجابة، ويظهر ذلك في النسبة A_6 المتعلقة بتصريحات الضريبة على الأرباح غير التجارية (المهن الحرة).

2- أما فيما يتعلق بمؤشر A_{18} يوضح نسبة الرقابة الداخلية للملفات المبرمجة، والباقي من النسبة عبارة عن ملفات تمت برمجتها ولكن لم تتم مراجعتها الأمر الذي يؤثر سلبا على ظاهرة الغش الجبائي، الأمر الآخر الذي يستدعي التمعن فيه نتيجة المؤشر A_{19} المتعلق بنسبة

الملفات المحقق فيها مقارنة بالملفات الإجمالية، ومنه يتضح الهدف المسطر من طرف الإدارة الجبائية وذلك بخصوص الرقابة الجبائية، وبالتالي فمن خلاله يمكن تأكيد نسبة فاتورة الغش الجبائي للملفات المباشرة و المراقبة.

3- أما المؤشرات A20، A21، A22 تتعلق بنسب من الامتيازات الجبائية، أي اختيار المكلفين للمزايا والتحفيزات التي منحتها الإدارة الجبائية، وهذا يبين فعالية تأثير الرقابة الداخلية في توجيه المكلفين نحوها، وعليه يمكن معرفة مدى تفضيل المكلف للغش الجبائي على الاستفادة من الامتيازات الممنوحة.

2- مؤشرات التحصيل

تبين الأرقام في الجدول أدناه والخاصة بمؤشرات التحصيل عدة دلالات أيضا، لاسيما منها المتعلقة بسلوك المكلفين بالضريبة اتجاه دفع الضرائب والاستجابة من عدمها، كونها تعتمد على الضبط النهائي لتسديدات المكلفين بالضريبة لدى المصالح الجبائية (قباضات الضرائب)، وتم بهذا الخصوص إعداد عدد من المؤشرات نلخص بعضها في الجدول التالي:

الجدول رقم (11) : مؤشرات التسيير الخاصة بالتحصيل

الوحدة: نسبة مئوية.

المؤشرات	السنة	السنة
R1:معدل تحقيق الأهداف.		
R2:تطور الحصيل.		
R3:معدل التحصيل بالجداول (ROLES).		
R4:معدل التحصيل بالإجبار.		
R5:معدل تحصيل للمبالغ المهمة.		
R6:معدل تحصيل الغرامات.		
R7:تصفية الأحكام.		
R8:معدل تحقيق مبالغ الخزينة.		
R9:تصفية حسابات تسيير الخزينة.		
R10:تطبيق الإرشادات Consignations		
R11:تصفية الإرشادات.		
R12:تسوية التسبيقات.		
R13: تصفية التسبيقات.		
R14: تسوية القيود.		

Source: direction des opoperations fiscales, evaluation de l' activité des directions des impots, OP. CIT, P: 5.

تقدم المؤشرات التي يتوفر عليها الجدول السابق عدة دلالات لعل أهمها تلك الظاهرة في المؤشر R3 والمتعلق بتحصيل المبالغ الناتجة عن الرقابة الداخلية (الجداول) حيث من خلالها يمكن استخراج النسبة بين المبالغ المحصلة الى المبالغ المستخرجة من الجداول أي عن طريق الرقابة على الوثائق، كما يمكن إظهار المبالغ المالية الهامة والتي تتداول خارج غطاء الايرادات الجبائية، وبالتالي فهي تؤكد التحليل السابق الخاص بالمؤشر A5 الذي يتعلق بتحصيل المبالغ الهامة، الشيء الذي يبين قدرة الإدارة الجبائية في التحصيل وذلك حتى بتطبيق واعتماد التحصيل الجبري، وعليه وانطلاقا من المؤشرات المشار إليها سابقا يمكن تقييم درجة فعالية الاجراءات

الرقابة الجبائية الداخلية.

المبحث الثالث: المراجعة الجبائية الخارجية

تعتبر المراجعة الجبائية الخارجية آلية أخرى تستعمل من طرف الادارة الجبائية لغرض التقليص من ظاهرة الغش الجبائي، من خلال الفحص والمراقبة الدقيقة للملفات، تتم في عين المكان "sur place" أي داخل مقر المؤسسة قيد المراجعة، إلا في حالة وجود قوة قاهرة تؤدي إلى غير ذلك، فهي بالتالي ليس لها نفس المنحى المتبع بمناسبة إجراء عملية المراقبة الجبائية الداخلية، وهذا بالنظر للصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها والتي تسمح لها بالكشف عن عمليات وسائل الغش الجبائي، التي يسعى من خلالها المكلف إلى التملص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا وبخرق النصوص الجبائية .

المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة

تعتبر أقدم الية معتمد عليها من قبل الإدارة الجبائية، ومن خلالها يتم إجراء فحص معمق للوثائق والمستندات المحاسبية، وذلك بناءا على نصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي يمنح الحق في مراجعة تصريحات المكلفين بالضريبة محاسبيا كما أنها حددت شروط القيام بذلك¹.

أولا - برنامج التحقيق في المحاسبة

يتكون البرنامج المحاسبي من مجموعة من المكلفين بالضريبة تشوب تصريحاتهم بعض النقائص والانحرافات، يتم تصنيفهم من مجموع مكلفي المجتمع الجبائي عن طريق لجنة مكونة² من :

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، المادة 190.

² - Ministère des Finances , Direction Generale des Impots , Direction des Recherches et Veriffication , note 1518 du 30/10/2000.

مدير ولائي للضرائب كرئيس للجنة وأعضاء آخرون هم المدير الفرعي للرقابة الجبائية، المدير الفرعي للعمليات الجبائية، رئيس مكتب المراجعات الجبائية، رئيس مكتب التنظيم والعلاقات الخارجية، بعد ضبط قائمة برنامج المراجعات السنوي من طرف اللجنة والتي لا يكون عدد الملفات المقترحة فيها أقل من 150%¹ من البرنامج السنوي، ترسل إلى المديرية العامة للضرائب "مديرية فرعية للبرمجة" قصد المصادقة عليها، والتأكد من صحة سبب اقتراح الملفات، بحيث يجب أن تكون الملفات المقترحة هي:

- الملفات المقترحة بمناسبة إجراء المراقبة الداخلية، والمشتبه في تصريحاتهم والتي لم يتمكن رئيس المفتشية من التوصل إلى نتائج فيها بالنظر إلى مظاهر الثروة الخارجية .
- الملفات المقترحة من طرف محقق التسيير، التابع للمفتشية الجهوية للمصالح الجبائية وتكون مهمته الاطلاع على النقائص المسجلة في المفتشية، وإعلام المسؤولين المباشرين بها كتابيا واقتراح الملفات المهمة للمراجعة الجبائية الخارجية.
- الملفات المقترحة من طرف الفرقة المختلفة - ضرائب/جمارك/تجارة- ونشير أيضا هنا أن هذه الفرقة تعمل تحت رئاسة دورية، أي الإدارة تكون تحت إشراف مديرية الضرائب في السنة الأولى، تحت إشراف مديرية التجارة في السنة الموالية، وسنة أخرى تحت إشراف مديرية الجمارك وهكذا دواليك.

- الملفات المقترحة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي تم الحصول عليها بمناسبة ممارستها لوظيفتها العادية، خاصة منها تحويل كشوفات المعلومات للمفتشيات لاستغلالها.
- الملفات المقترحة من طرف المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتي تم الحصول عليها أيضا بمناسبة ممارستها لمهامها العادية.

¹ - Direction Generale des Impots , Direction des Recherches et Veriffication , note 1841 du 18/11/2003.

- الملفات الأخرى المقترحة من طرف المفتشيات والتي تشوبها بعض الأخطاء والنقائص المعقدة والتي نذكر منها:

- خسائر متكررة خلال السنوات غير الساقطة بالتقادم.
- تغيرات متتالية لشكل المؤسسة، بحيث تظهر المؤسسة مرة بشكل شخص طبيعي، ثم شركة تضامن، ثم شركة ذات شخص وحيد أو ذات مسؤولية محدودة وهكذا.
- تغيير مقر المؤسسة بشكل مستمر خلال مراحل وجيزة .
- تحويل الامتيازات الجبائية المتحصل من ANSEJ ، ANDI .
- توقيف النشاط التجاري رغم ان رقم أعماله وريحه للسنوات غير الساقطة بالتقادم معتبر .
- . وجود تناقص بين الدخل المصرح به ومظاهر الثروة.

ثانيا - مراحل التحقيق في المحاسبة

المراحل المتبعة اثناء عملية التحقيق المحاسبي تتمثل في :

1_ مرحلة تحضير للتحقيق في المحاسبة

بعد المصادقة على برنامج التحقيق المحاسبي من طرف مصالح الادارة الجبائية المركزية، يتم مباشرة القضايا على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، من خلالها يتم تسليم القائمة الاسمية للمكلفين الذين يخضعون إلى المراجعة الجبائية الى رئيس فرقة المراجعة الجبائية، بحيث يكون عادة عدد المكلفين الذين يتسلمهم بمقدار عدد المحققين التابعين له أي لكل عون محقق مكلف، ويتم مباشرة القضايا كمايلي :

- إعداد الإشعار بالتحقيق الخاص بالمكلف والتي يجب أن تحتوي على البيانات المبينة أدناه بناءا على نص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي حالة غياب أو

إهمال أي فقرة منه يعتبر إجراءات التحقيق باطلا وبالتالي ترفض العملية من ناحية الشكل،

البيانات هي :¹

- رقم وتاريخ إعداد الأشعار بالتحقيق.
- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى قيد التحقيق .
- مدة التحقيق وكذا الوثائق التي ستتم معاينتها في عين المكان.
- تاريخ وتوقيت التدخل في المؤسسة قيد التحقيق .
- رقم هاتف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .
- رقم نصوص المواد المعتمد عليها في عملية التحقيق.
- الحق في الاستعانة بأي مستشار من اختيار المكلف.
- أجل الرد على التبليغ الاولي محددة ب 40 يوم.
- توقيع، لقب واسم ورتبة المكلفين بعملية التحقيق والذي لا تكون رتبته في كل الحالات أقل من مفتش ضرائب.
- منح أجل 10 أيام للتحضير وجمع العناصر المتعلقة بالمحاسبة.
- بعد التأكد من كل المعلومات السابقة الذكر يبلغ المكلف رسميا وذلك إما عن طريق البريد المضمون أو تسليمه للأشعار بديله، هذا من جهة، ومن جهة أخرى وفي نفس اليوم يتم سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف قيد المراجعة الجبائية من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا بالمتابعة.

¹ - Direction Generale des Impots , Direction des Recherches et Verifications, note 748 du 28/05/2005.

2- مرحلة التحقيق في المحاسبة

بعد التأكد من سلامة الإجراءات المتبعة أثناء مرحلة التحضير للتحقيق، تنطلق عملية العملية والتي من المفروض أن تكون في عين المكان -لاعتبارها مراجعة خارجية- إلا في حالات استثنائية والمتمثلة في القوة القاهرة، بحيث يتقدم المكلف بطلب إجراء المراجعة بالمديرية الفرعية للرقابة، والتي لها الحق في رفض الطلب في حالة عدم تاسيسه .

إن السير الفعلي لعملية التحقيق تبدأ في الواقع من تاريخ أول تدخل، وهو إما تاريخ تسليم الإشعار بالمراجعة للمكلف حيث تقوم فرقة التحقيق بإحصاء موجودات المؤسسة، من عمال، استثمارات، مخزونات، متاحات، أو التاريخ المشار إليه في الإشعار بالتحقيق والذي يبدأ سريانه 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالمراجعة الظاهر في البريد المضمون وهنا يجب إعطاء أهمية بالغة لمحضر المعاينة الذي تم إعداده بمناسبة تسليم الإشعار بالتحقيق وبعدها تم إجراء العمليات التالية:

- إعداد حالة المقارنة للميزانيات والمتضمن ملخص الميزانيات (الأصول-الخصوم) الخاصة بالسنوات غير الساقطة بالتقادم.

- إعداد كشف المحاسبة والمتضمن ملخص حسابات النتائج للسنوات غير الساقطة بالتقادم.

- إرسال طلبيات المعلومات إلى كل من الموردين، الزبائن، البنوك، الإدارات العمومية وإلى كل شخص يمكنه الإمداد بمعلومات قد تفيد في إعادة تأسيس رقم الأعمال والريح عملا بالمواد من 306 إلى 317 من قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة.

- الاعتماد على نتائج الرقابة الداخلية "المراقبة على الوثائق" بالنسبة للملفات المبرمجة في هذا الشأن أو البدء بالخطوات المذكورة في هذا الاطار.

- بعد انقضاء المهلة القانونية والمقدرة بـ 10 أيام¹ وبعد استلام الوثائق والمستندات المحاسبية نكون قد خطونا نسبة لا بأس بها من الأشغال الأولية التحضيرية التي ينبغي مباشرتها، وعليه نتطرق في الجزء الآخر والواجب تنفيذه في عين المكان والمتمثل في:
- فحص المحاسبة من الناحية الشكلية أو مدى مطابقة السجلات المحاسبية - دفتر اليومية العام، دفتر الجرد، سجل الأجور، لأحكام القانون التجاري خاصة المواد منه من 09 إلى 12 وكذا شكل السجلات المساعدة "المشتريات-المبيعات-البنك، الصندوق، العمليات المختلفة" ونذكر هنا أنه إذا كانت العمليات ممسوكة شهريا، فإن إمساك السجلات المساعدة يجب أن يكون إجباري.
- فحص الوثائق الأخرى خاصة منها فواتر الشراء والمصاريف والتأكد من أنها خالية من كل مظاهر التزوير.
- إعداد الملخصات، والملخص لكل من المشتريات، المبيعات.
- إجراء تجارب متعددة على كيفية صنع المنتج بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية، حتى تتمكن من مقارنة ما تم استهلاكه وبيعه فعلا والمبيعات المصرح بها وذلك بالاستعانة بطريقة حساب المواد .
- إعداد الحساب المالي والمتضمن استخراج المقبوضات الحقيقية ثم مقارنتها مع المقبوضات المصرح بها.
- التأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا وهل هي قابلة للخصم فعلا ووفق لما هو منصوص عليه في التشريع الجبائي².
- الاستماع للمكلف ومحاولة معرفة الصعوبات التي يواجهها.
- إعداد طلب توضيح رسمي قصد لتوضيح بعض العناصر أو تبرها قبل إعداد التبليغ الأولي.

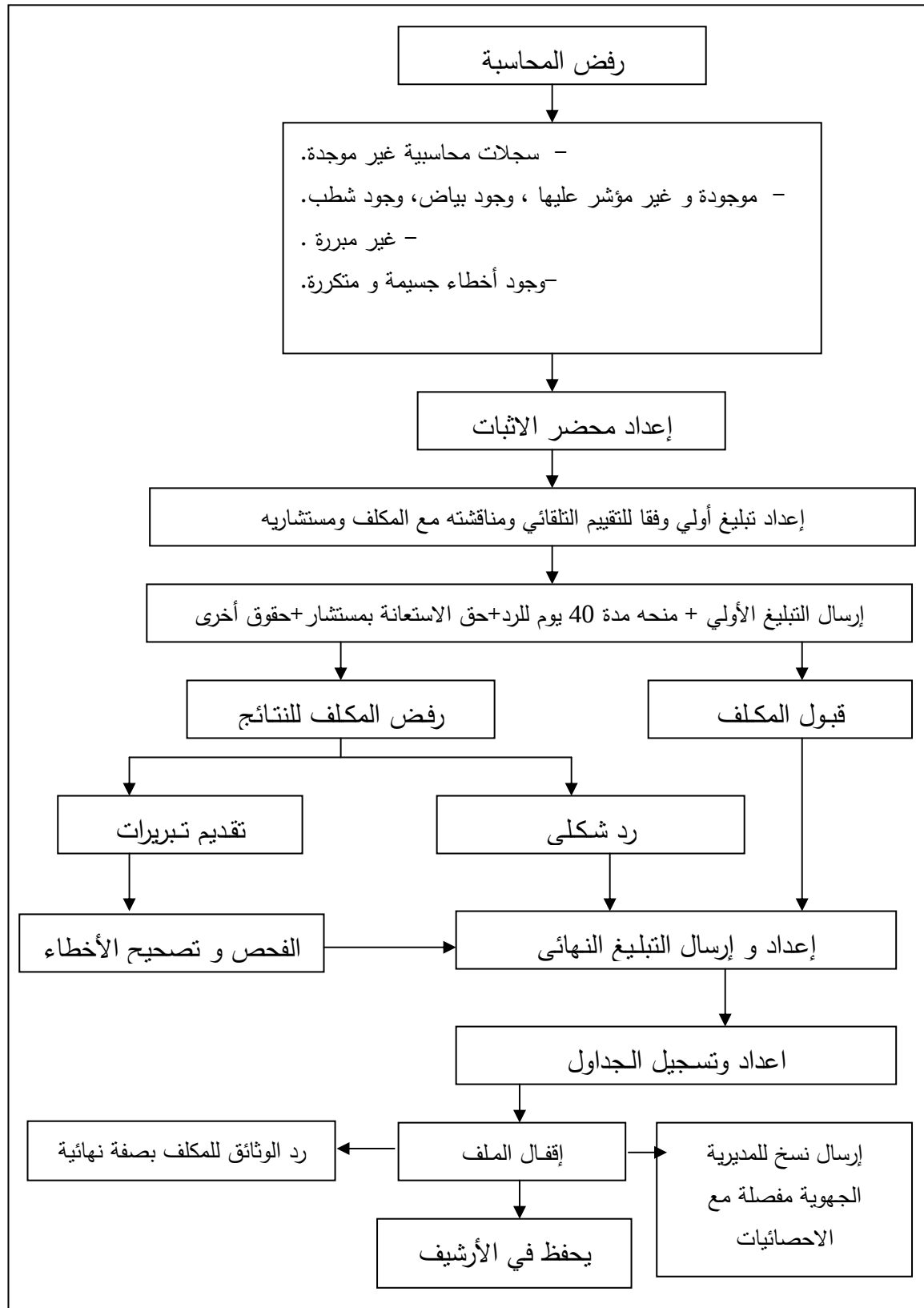
¹ - قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 19.

² - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، المادة 141.

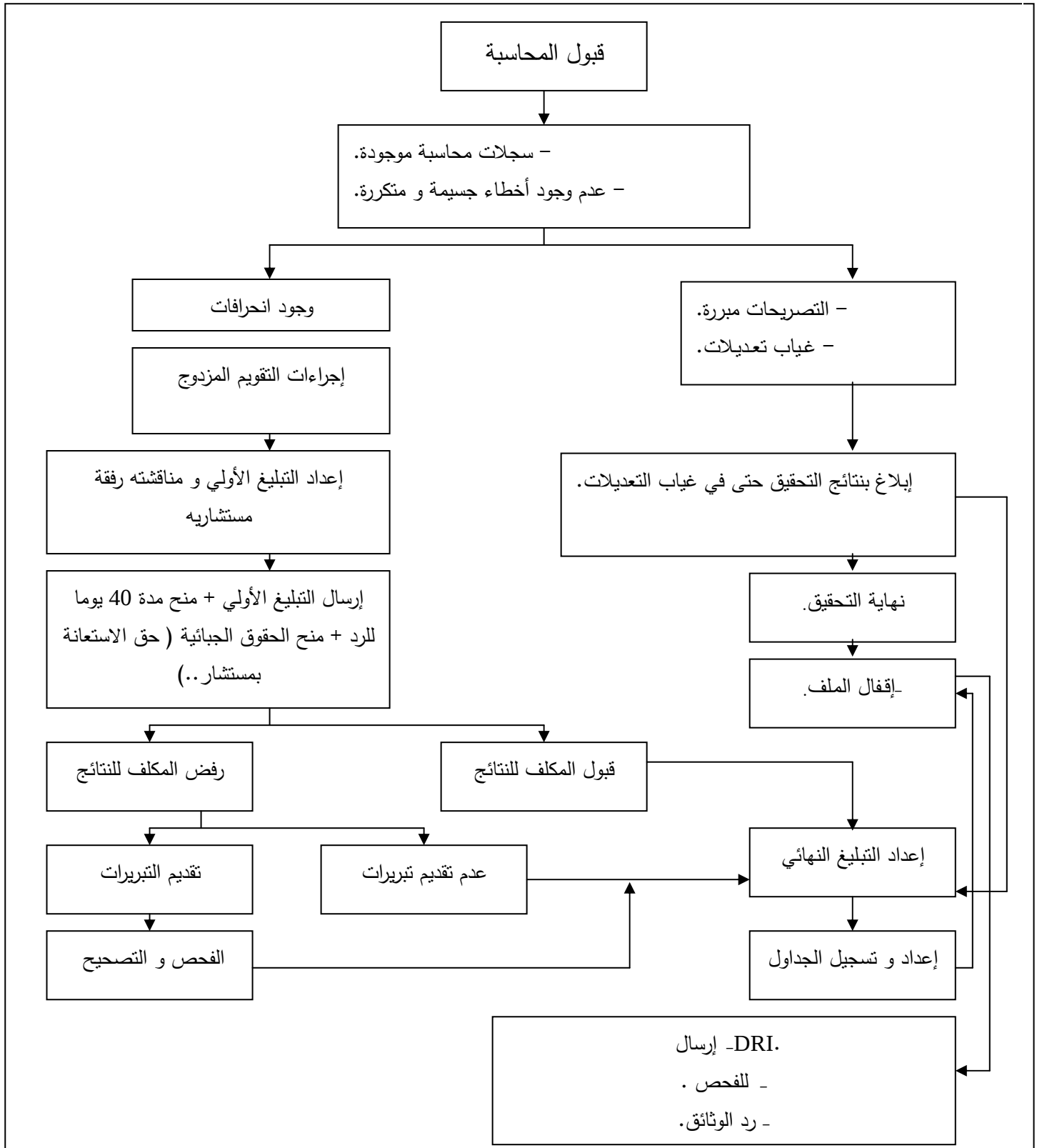
ثالثا - نتائج التحقيق في المحاسبة

قد تصل مدة عملية التحقيق إلى سنة¹، حسب أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من خلالها يقوم المحقق بمعينة رئيس الفرقة بإعداد التبليغ الأولي، الذي يجب ان يكون مسبق بطلب توضيح النقائص المسجلة والمقدمة للمكلف رفقة محاسبه ومستشاره اثناء اللقاءات المتعددة، ويحتوي على كل المعلومات المتحصل عليها والمتوصل لها من جهة، هذا التبليغ يجب أن يقدم إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية للاطلاع عليه، و رفع النقائص المحتواة فيه إن وجدت ومن ثمة التأشير عليه قبل إرساله، ويمكن حوصلة النتائج كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سابق، المادة 190.



الشكل رقم(04) - المخطط العام لنتائج التحقيق - حالة رفض المحاسبة-.



الشكل رقم (05) - المخطط العام لنتائج التحقيق - حالة قبول المحاسبة.-

يتم حوصلة نتائج التحقيق المستخرجة في التبليغ، المقسم إلى ثلاثة :

الجزء الأول يقدم من خلاله العون المحقق عرض عام للنظام الجبائي المطبق على المؤسسة قيد التحقيقات الجبائية.

أما الجزء الثاني يتضمن وصف المحاسبة الممسوكة من طرف المكلف، هذا الوصف يجب أن يكون من حيث الشكل المنصوص عليه في احكام المواد من 09 إلى 12 من القانون التجاري ومضمون المحاسبة وفقا لاحكام النظام الحاسبي المالي .

غير أن الجزء الثالث فيتطرق من خلاله إلى المواد التي على أساسها تم القيام بالتصحيح إما الحضورى أو التلقائي، طريقة التأسيس، وكيفية استخراج إلى الأسس المعتمدة الجديدة، ونشير هنا إلى إجبارية تفصيل¹ التبليغ وإلا وقع تحت طائلة بطلان الإجراءات الجبائية.

كما يجب تبليغ المكلف بنتائج التحقيق في المحاسبة حتى في حالة غياب تعديلات أو رفض المحاسبة، الشيء الذي يستدعي منحه أجل 40 يوم لبدء ملاحظاته أي قبول أو رفض نتائج التبليغ، كما يمكن طلب أي توضيح شفوي يرى أنه مجدي لإبداء ملاحظاته وذلك قبل انقضاء هذا الأجل.

بعد إعداد وضبط التبليغ النهائي لا يمكن مراجعته في حالة القبول الضمني² للمكلف لتلك النتائج كعدم الرد عليه بعد انقضاء أجل 40 يوم ابتداء من تاريخ استلام التبليغ. وفي حالة تقديم المكلف للملاحظات سيتم التكفل بها مع أخذها بعين الاعتبار.

وبصورة عامة فالتبليغ النهائي يمثل النتائج النهائية للمحاسبة وهو مقسم بدوره إلى ثلاثة أقسام الأول يتضمن ملاحظات والنقائص التي أشار إليها المكلف مكتوبة بشكل مختصر والقسم

¹ - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، المادة 141.

² - نفس المرجع السابق ، نفس المادة.

الثاني يمثل الرد المتعلق بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، هذه الإجابة يجب أن تكون مدعمة بنصوص قانونية، أما القسم الثالث يتضمن الإجابة مدعمة بالمبالغ، أي كيفية تأسيس رقم الأعمال والربح النهائي. وكذا الحقوق والغرامات الناتجة عن عملية التحقيق.

المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE)

التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية قائم على إجراء مقارنة بين ما تم التصريح به في مادة الربح على الدخل الإجمالي "IRG" ومظاهر الثروة أي المظاهر الخارجية للمكلف "عقارات سيارات، مظاهر الثروة الأخرى..." وإذا تبين أن المداخل المصروح بها لا تغطي قيم الممتلكات الحقيقية للمكلف يبدأ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، فهذه الطريقة إذن تخص نمط ضريبي واحد ألا وهو الضريبة على الدخل الاجمالي، والمكلفين الطبيعيين المحصيين جبائيا، وتهدف إلى التأكد من صحة التصريحات المودعة والمكتتبة لدى المفتشية المختصة إقليميا بمتابعة الملف والخاصة فقط بالضريبة على الدخل الإجمالي، فهي بالتالي تمثل¹ امتدادا للتحقيق في المحاسبة .

أولاً: عملية سير تأسيس التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يتم وفق المراحل التالية :

1- برنامج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

إن برنامج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يتكون من 05%² من القضايا المقترحة للتحقيق في المحاسبة من حيث العدد، ومؤخرا اصبح غير معمول بهذه القاعدة، واختيار القضايا يتم انطلاقا من القضايا المهمة والمستخرجة عند تنفيذ برنامج إعادة التقويم، والقضايا

¹ - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ،المادة 131 مكرر .

² - Ministère des Finances du 28/11/2004.

الأخرى التي تحتوي على انحرافات مهمة وخاصة الظاهرة بين المداخل المصرح بها والمصاريف المنجزة الفعلية والتي قد تعطى نتائج لاسيما منها الظاهرة في:

- 1- برنامج إعادة تقويم العقارات.
 - 2- برنامج ملفات نقص القيمة.
 - 3- الملفات المشكوك فيها والتي كانت محل رقابة داخلية.
 - 4- الملفات التي كانت محل رقابة على الوثائق التي تتم على مستوى المفتشيات.
 - 5- الملفات التي كانت محل رقابة مصوبة.
 - 6- الملفات التي كانت محل تحقيق محاسبي وكانت النتائج المتحصل عليها لا تغطي بأي حال الممتلكات المكتسبة والمكتشفة بمناسبة ممارسة عمل البحث عن المعلومة الجبائية.
 - 7- المكلفون الذين لا يملكون ملف جبائي وغير المحصيين والذين يملكون عقارات مكتسبة من أموال مشكوك في خضوعها للضريبة على الدخل الإجمالي.
- بعد القيام بعملية البرمجة التي تتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب، شأنها شأن برنامج المراجعات المحاسبة يتم إرسال الحالة النهائية المتضمنة أيضا قائمة برنامج المراجعات الجبائية - VC و VASFE - وبرنامج القضايا المقترحة للمراجعة الجهوية إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل فيها واختيار القضايا التي تكون محل مراجعة خلال السنة وبصفة نهائية.
- بعد المصادقة على البرنامج من طرف الإدارة المركزية، يتم مباشرة التحقيق وذلك بإرسال إشعار بالتحقيق، والذي يعلم المكلف من خلاله على انطلاق أشغال التحقيق ومن ثم يتم تتبع نفس الخطوات المعمول بها اثناء عملية التحقيق في المحاسبة مع وجود بعض الاختلاف والذي نبينه في الجدول التالي:

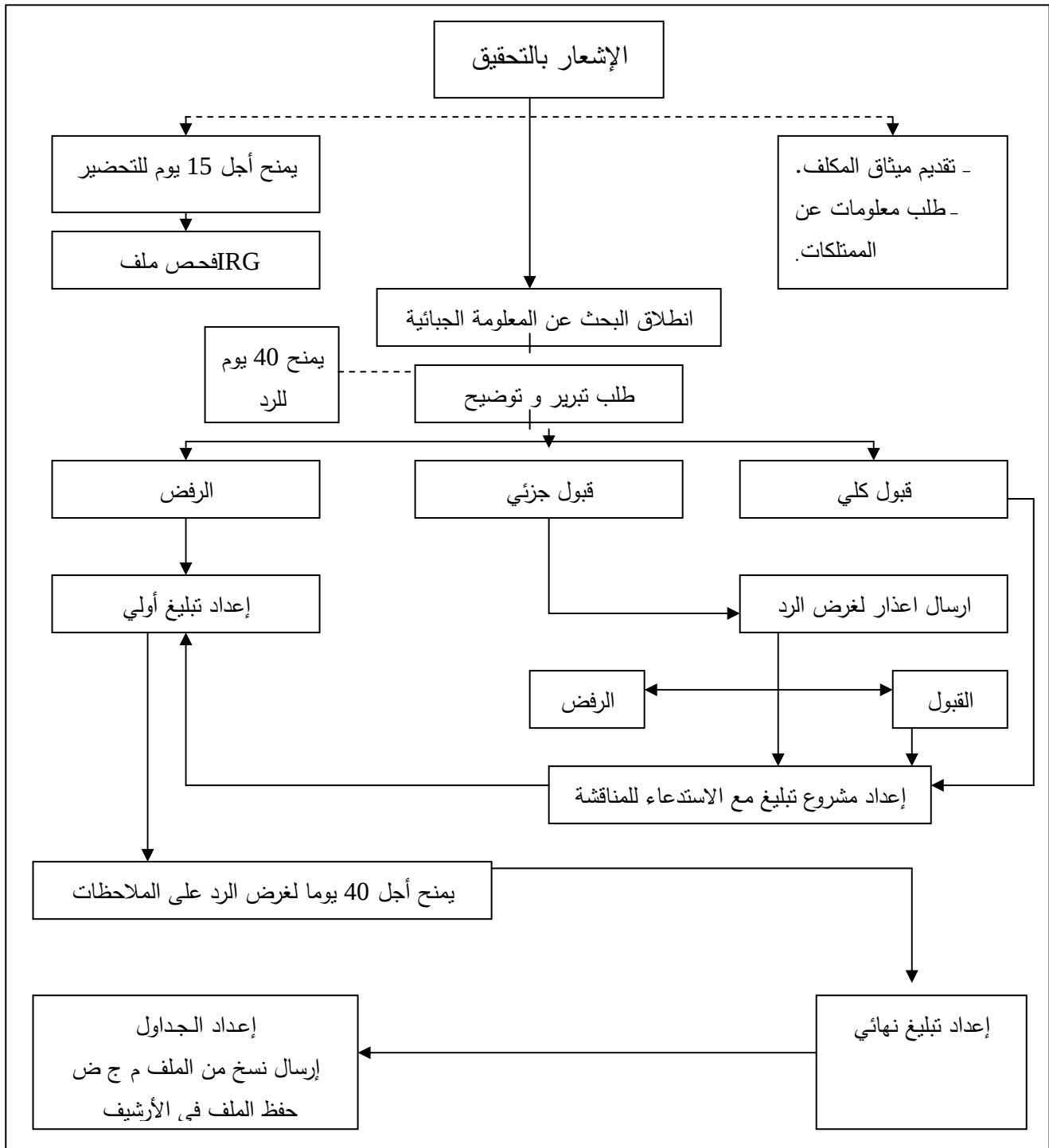
الجدول رقم (12)- الإجراءات المتبعة في التحقيقين (VC ، VASFE).

المراجعة الجبائية	
التحقيق في المحاسبة	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
1 - منصوص عليها في المادة 190 من قانون.	1- منصوص عليها في المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
2- مدة تحضير الوثائق 10 أيام.	2- مدة تحضير الوثائق 15 يوم.
3- تتم المراجعة على كل الضرائب التي تخضع لها المؤسسة.	3- المراجعة تتم على مادة IRG فقط.
4- عنوان المؤسسة المراجع فيها هو عنوان محل المؤسسة.	4- عنوان محل المؤسسة المراجع فيها هو مقر السكن "أي الخاضع لـ IRG.
5- الدفاتر المحاسبية اجبارية خلال المراجعة.	5- الدفاتر المحاسبية غير إجبارية.
6- التأسيس يتم عن طريق التصحيح أو التقدير التلقائي.	6- التأسيس يتم عن طريق ميزان الخزينة
7- مدة التحقيق في عين المكان محددة حسب رقم الأعمال ما لم يقدم معلومات غير صحيحة أو يقوم بأعمال تدليسية.	7- مدة التحقيق محددة بنسبة واحدة ما لم يقدم معلومات غير صحيحة أو يقوم بأعمال تدليسية.
8- التحقيق يجب أن يكون في مقر المؤسسة إلا في حالة القوة القاهرة.	8- التحقيق يكون داخل الإدارة الجبائية رغم أن المراجعة خارجية و ذلك لعدم مضايقة المكلف في حياته الخاصة.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا - مراحل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد الاعداد والمصادقة على البرنامج السنوي تتم المراقبة كما هو مبين في المخطط التالي:



الشكل رقم (06) - منحى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE .

عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الإجراءات تتم وفق الخطوات التالية :

- سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف من المفتشية المختصة إقليميا بمتابعة ملف الضريبة

- على الدخل الإجمالي "IRG" قبل إرسال الإشعار بالتحقيق وذلك للتأكد من:
- تعريف المكلف بدقة، تفاديا للأخطاء التي قد تقع إما على اسم، لقب، العنوان الحقيقي للمكلف.
 - حتى نتجنب سقوط المراقبة من حيث الشكل
 - التأكد من الوجود الفعلي لكل التصريحات الجبائية السنوية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي.
 - جمع كل المؤشرات الخاصة بوضعية الممتلكات التابعة للمكلف ، كنسخ من مستخرجات العقود نسخ من البطاقات الرمادية للسيارات السياحية والنفعية التابعة للمكلف قيد المراجعة، ...الخ
 - التأكد من أن كشوفات الربط موجودة فعلا في الملف الجبائي الخاص بالمكلف ومستغلة بكيفية صحيحة، ومخضعة فعلا للضريبة على الدخل الإجمالي .
 - التأكد من أن كل المداخل مخضعة فعلا وذلك عن طريق القيام بمقارنة بين كشوفات الربط والجدول المعدة بهذا الخصوص.
 - إرسال وثيقة من نوع طلب معلومات - série7 bis - للمكلف قصد التصريح بوضعية الممتلكات التابعة له .
 - إرسال طلب معلومات جبائية عن المكلف قيد المراجعة إلى كل الهيئات والمؤسسات والشركات، ... والتي قد تفيد في التأسيس¹.
 - إرسال طلب معلومات جبائية أيضا عن المكلف قيد المراجعة إلى مصالح البحث عن المعلومة الجبائية التابعة للدولة المحلية منها والمركزية .
 - إن بطاقة المعلومات المقدمة للمكلف ضرورية، وفي حالة ما إذا رفض المكلف تقديمها أو ظهر تماطلا لتقديمها، يمكن جعلها إجبارية وذلك بتقديم طلب توضيح وتبرير رسمي يمنح من

¹ - Direction Générale des Impôts , Direction des Recherches et Vérification , Circulaire N 135 DU 15/02/2000.

خلاله أجل للرد. وفي حالة عدم الرد يتم اللجوء إلى تطبيق النصوص القانونية المعدة في هذا الشأن.

- فحص بعض القيود المحاسبية التي قد تفيد التأسيس، كالحساب الجاري للشركاء الظاهر بميزانية المؤسسة والتأكد من أن محتويات هذا الحساب مبررة.

- مراجعة كل المبالغ المسحوبة من طرف المكلف من الحسابات البنكية والحسابات الأخرى من طرف المكلف.

- مراجعة حركة الحسابات والأرصدة البنكية (CNEP-BNA-CPA ...).

- إرسال طلب معلومات إلى كل من البلدية التابعة لاختصاص الإقليمي للمكلف ومدير التعمير لغرض التطلع على رخص البناء المسلمة للمكلف.

- الاتصال بمصالح محافظة الشرطة لمعرفة عدد واتجاه رحلات المكلف نحو الخارج ذلك تحديد كل التكاليف ومقارنتها بالمدخلات المصرح بها .

عند توفر المعلومات الضرورية والتي قد تفيد التأسيس خلال السنة محل التحقيق، يتم الشروع في إعداد الميزان العام للمكلف والمنصوص عليه قانونا من، حيث يتم بواسطته مقارنة المصاريف مع المدخلات المحققة، أي إجراء مقارنة بين المدخلات الفعلية والمدخلات المصرح بها- كما هي مبينة في الجدول أدناه الخاص بميزانية الخزينة، فإذا كان الفرق ايجابيا أي أن المدخلات الفعلية أقل من المصرح بها، فهذا يعني أن تصريحات المكلف سليمة وبالتالي يجب إشعار المكلف بنتائج التحقيق حتى وفي حالة غياب تعديلات والعكس إذا كانت المدخلات الفعلية أكبر من المدخلات المصرح بها ونسبة الزيادة تفوق 25 % ففي هذه الحالة يجب اقتراح التسويات اللازمة في مادة الضريبة على الدخل الإجمالي فقط، وذلك من خلال التبليغ الأولي ووفقا للمراحل المشار إليها سابقا.

كما يتم اللجوء إلى تحديد الفروقات حسب البيانات المشار إليها في ميزان الخزينة إذا ما تمكن المحقق من فصل المداخل الشخصية للمكلف مع مداخل مؤسسته، ويتم اللجوء إلى الميزان الإجمالي في حالة الخلط بين حركتي الحسابي أي في حالة ما إذا لم يتمكن المحقق من الفصل بين حركة الحساب البنكي للمكلف وحركة حساب مؤسسته.

**الجدول رقم (13) - ميزانية الخزينة
(حساب ميزانية الخزينة الخاصة)**

n	n-1	n-2	n-3	البيان
				* المتاحات disponibles dégagés الرصيد إلى 01/01 - الحسابات البنكية - الحسابات البريدية - حسابات التوفير - الحسابات الجارية في شركة المجموع "1" - السحب المنجز في مؤسسة أشخاص. - الأجور. - مداخل أخرى - بيع عقارات - بيع منقولات - المقبوضات الموثقة و المقبوضة. - المقبوضات المختلفة و المعفية (1). المجموع 2 المجموع 2+1 * المتاحات المستخدمة Disponibilités Employées الرصيد إلى 02/31 - الحسابات البنكية - الحسابات البريدية - حسابات التوفير

				- الحسابات الجارية في شركة المجموع (1) - المساهمات المنجزة في شركة أشخاص - ضرائب المستخدمين المدفوعة. - مشتريات العقارات. - مشتريات المنقولات. - القروض المقدمة للآخرين - النفقات المصرح بها - تسديد القروض. - نفقات المعيشة. - نفقات أخرى
				المجموع
				الفروقات

Source: Ministère des Finances , contrôle des revenus, Vérification approfondie de la situation fiscale d' ensemble (VASFE) , article 98/131 et 131 bis du CID.

إذا كان مجموع الجزء العلوي من جدول والخاص بالمتاحات أكبر من الجزء السفلي من جدول والمتعلق بالمتاحات المستخدمة، هذا يعني أن هناك مداخيل غير مبررة يجب تبرير أصلها وإلا سوف يتم اعتبارها مداخيل مهربة سوف تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، والعكس فإذا كان الجزء العلوي أقل من السفلي فهذا يعني أن المكلف في وضعية مالية مربحة ومربحة وبالتالي فإن كل المصاريف مبررة بالمداخيل، الشيء الذي لا يستدعي أي تعديل .

المطلب الثالث: الرقابة المصوبة للمحاسبة (VP)

الرقابة المصوبة للمحاسبة هي إجراء رقابي هادف (CIBLE) سريع وأقل درجة من حيث المراقبة مقارنة بالتحقيق المحاسبي (VC) والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) فهو يعتمد على فحص الوثائق التبريرية للمحاسبة لبعض الضرائب وخلال مدة معينة والتي من الممكن أن تكون أقل من دورة محاسبية أي أقل من سنة فهي حديثة المنشأ

حيث وردت نصوصها في المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008_ المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية-

أولاً: مجال الرقابة المصوبة

نتطرق له من خلال العنصرين المواليين:

1- التحقيق المصوب في المحاسبة

خول قانون الإجراءات الجبائية حق مراجعة تصريحات المكلفين بالضريبة محاسبياً كما أنها حددت شروط القيام بذلك¹، وتعتبر من أحدث الطرق المنتهجة والتي اعتمدت عليها الإدارة الجبائية للكشف على المكلفين الغشاشين لغرض تسوية وضعيتهم الجبائية وفق ما تمليه احكام نصوص القوانين الجبائية ويعتبر أيضاً من المؤشرات الفعالة المعول عليها في اعداد برنامج التحقيق في المحاسبة في حالة وملاحظة وجود انحرافات كبيرة.

2- برنامج الرقابة المصوبة للمحاسبة:

تتكون لجنة إعداد البرنامج السنوي للرقابة المصوبة من المدير الولائي للضرائب بصفته رئيساً للجنة والأعضاء الآخرون ممثلون في كل من السادة، المدير الفرعي للرقابة الجبائية، رئيس مكتب المراجعات الجبائية، ونشير هنا أن البرنامج المعد في هذا الشأن لا يحول لا إلى المديرية الجهوية للضرائب ولا إلى المديرية العامة للضرائب قصد الإعلام والتأشير عليه كالذي يحصل بالنسبة برنامج التحقيق في المحاسبة، بينما الموافقة والتأشير عليه من صلاحيات المدير الولائي للضرائب وحده، أما بخصوص الملفات الواجب برمجتها فتتعلق بالملفات التي تشوبها بعض الأخطاء والنقائص التالية :

¹ - قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 20 مكرر .

- الملفات المقترحة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي تم الحصول عليها بمناسبة ممارستها لوظيفتها العادية، من خلال معاينة مدى الاستغلال الفعلي لكشوفات المعلومات (بطاقيـة المعلومات) المحولة للمفتشيات لاستغلالها.

- الملفات المقترحة من طرف المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، والتي تم الحصول عليها أيضا بمناسبة ممارستها لمهامها العادية.

- الملفات الأخرى المقترحة من طرف المفتشيات والتي تكتسيها بعض الأخطاء والنقائص والتي نذكر منها:

- خسائر متكررة خلال السنوات غير الساقطة بالتقادم.
- قرض جبائي مزمن ومتكرر على مدار عدة سنوات
- تغيرات متتالية لشكل المؤسسة، بحيث تظهر المؤسسة مرة بشكل شخص طبيعي، ثم مرة أخرى بشكل شركة تضامن، أو شركة ذات شخص وحيد أو ذات مسؤولية محدودة وهكذا.
- تغير مقر المؤسسة بشكل مستمر وذلك من الاختصاص الإقليمي لمفتشية إلى اختصاص إقليمي أخرى.

-الشك في تحويل الامتيازات الجبائية المتحصل من وكالتي ANDI أو ANSEJ أو CNAC.

- توقيف النشاط و ذلك بالنسبة للمؤسسات ذات الأهمية المعتبرة.
- وجود تناقص بين الدخل المصرح به ومظاهر الثروة.

ثانيا: مراحل الرقابة المصوبة في المحاسبة

مراحل الرقابة المصوبة في المحاسبية في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تتم عموما وفق

المراحل التالية:

أ- مرحلة التحضير للرقابة

يتسلم رئيس فرقة المراجعة الجبائية من المدير الفرعي للرقابة الجبائية القائمة الاسمية للمكلفين الذين يخضعون إلى الرقابة المصوبة بحيث عدد القضايا المستلمة لا يكون حسب عدد المحققين أي لكل عون محقق مكلف كما هو الشأن في التحقيق في المحاسبة بينما قد يحقق في ملفين أو ثلاثة ملفات دفعة واحدة ذلك لقلة السنوات المراجع فيها من جهة وقلة الضرائب والرسوم المحقق فيها، ونشير هنا أن عدد القضايا المباشرة من طرف المحقق الواحد خلال السنة غير محددة وعليه فلا يتم استلام القضايا دفعة واحدة وإنما موزعة على مدار السنة حسب معدل تقدم الأشغال المباشرة، وتكون عملية التحضير كمايلي :

يقوم المحقق بإعداد الإشعار بالتحقيق الخاص بالمراقبة المصوبة في المحاسبة المتعلق بالمكلف والتي يجب أن تحتوي على البيانات المبينة أدناه وفي حالة غياب أو إهمال أي فقرة منه يعتبر إجراءات التحقيق باطلا مثله مثل بقية المراجعات الجبائية الأخرى وبالتالي ترفض العملية من ناحية الشكل، البيانات هي:¹

- رقم و تاريخ إعداد الإشعار بالمراقبة
- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى التي من المفروض أن تتم مراقبتها.
- مدة التحقيق وكذا الوثائق التي ستنتم معاينتها.
- تاريخ وتوقيت التدخل في المؤسسة.
- توقيع العون المحقق ورئيس الفرقة.
- رقم هاتف المدير الفرعي للرقابة الجبائية.

¹ - Direction Générale des Impôts, Direction des Recherches et Vérifications, note 748 du 28/05/2005.

- رقم نصوص المواد المعتمد عليها في عملية المراقبة خاصة منها المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.
- الحق في الاستعانة بأي مستشار تم اختياره.
- أجل الرد محددة بـ 30 يوم.
- لقب وإسم ورتبة المكلفين بعملية المراقبة.
- منح أجل 10 أيام للتحضير والوثائق والمستندات المحاسبية.
- بعد التأكد من كل المعلومات السابقة الذكر يبلغ المكلف رسميا وذلك إما عن طريق البريد المضمون أو تسليمه للإشعار يد بيد، هذا من جهة، ومن جهة أخرى وفي نفس اليوم يتم سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف قيد الرقابة المصوبة من مفتشية الضرائب المختصة إقليميا.

ب- مرحلة الرقابة المصوبة للمحاسبة

بعد الانتهاء من المرحلة الأولى والتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة فيها، تنطلق عملية المراقبة والتي من المفروض أن تكون في عين المكان -لاعتبارها مراقبة تنتمي للمراجعة الخارجية- إلا في حالات استثنائية والمتمثلة في القوة القاهرة بحيث يتقدم بمناسبة المكلف بطلب إجراء المراقبة بالمديرية الفرعية للرقابة يدرس من طرف رئيس الفرقة والذي له الحق في قبول أو رفض الطلب.

بعدها تنطلق عملية المراقبة التي تبدأ في الواقع من تاريخ أول تدخل، هذا التاريخ هو إما تاريخ تسليم الإشعار بالمراقبة للمكلف حيث تقوم فرقة التحقيق بإحصاء موجودات المؤسسة من عمال واستثمارات، مخزونان، متاحات، أو التاريخ المشار إليه في الإشعار بالمراقبة والذي يبدأ سريانه 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالمراقبة الظاهر في البريد المضمون وهنا يجب

إعطاء أهمية بالغة لمحضر المعاينة الذي تم إعداده بمناسبة تسليم الإشعار بالمراقبة وبعدها يتم إجراء العمليات التالية:

- إعداد حالة المقارنة للميزانيات (série E n° 31) والمتضمن ملخص الميزانيات (الأصول-الخصوم) الخاصة بالسنوات قيد المراقبة وغير الساقطة بالتقادم.
- إعداد كشف المحاسبة (série K 37) والمتضمن ملخص حسابات النتائج للسنوات وقيد المراقبة غير الساقطة بالتقادم.
- إرسال طلبات المعلومات إلى كل من الموردين، الزبائن، البنوك، الإدارات العمومية وإلى كل شخص يمكنه منح معلومات قد تفيد في إعادة تأسيس رقم الأعمال والربح.
- الاعتماد على نتائج الرقابة الداخلية "المراقبة على الوثائق" بالنسبة للملفات المبرمجة في هذا الشأن أو البدء بالخطوات المذكورة في هذا الإطار.
- بعد انقضاء المهلة القانونية والمقدرة بـ 10 أيام¹ وبعد استلام الوثائق والمستندات المحاسبية نكون قد خطونا نسبة لا بأس بها من الأشغال الأولية التحضيرية التي ينبغي مباشرتها، وعليه نتطلق في الجزء الآخر والواجب تنفيذه في عين المكان والمتمثل في:
- فحص المحاسبة من الناحية الشكلية أو مدى مطابقة السجلات المحاسبية - دفتر اليومية العامة، دفتر الجرد، سجل الأجور، لأحكام القانون التجاري خاصة المواد منه من 09 إلى 12 وكذا شكل السجلات المساعدة "المشتريات-المبيعات-البنك، الصندوق، العمليات المختلفة" ونذكر هنا أنه إذا كانت العمليات ممسوكة شهريا، فإن إمساك السجلات المساعدة يجب أن يكون إجباري.

¹ - قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، المادة 20 مكرر .

- فحص الوثائق الأخرى خاصة منها فواتر الشراء والمصاريف والتأكد من أنها خالية من كل مظاهر التزوير.
- إعداد الملخصات، أي ملخص لكل من المشتريات، المبيعات.
- إجراء تجارب متعددة على كيفية صنع المنتج بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية، حتى نتمكن من مقارنة ما تم استهلاكه وبيعه فعلا والمبيعات المصرح بها وذلك بالاستعانة بطريقة حساب المواد.
- إعداد الحساب المادي والمتضمن استخراج المقبوضات الحقيقية ثم مقارنتها مع المقبوضات المصرح بها.
- التأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا وهل هي قابلة للخصم فعلا ووفق لما هو منصوص عليه في التشريع الجبائي¹.
- الاستماع للمكلف ومحاولة معرفة الصعوبات التي يواجهها.
- إعداد طلب توضيح رسمية لتوضيح بعض العناصر أو تبريرها قبل إعداد التبليغ الأولي والخاص بالرقابة المصوبة.

ج- نتائج الرقابة المصوبة للمحاسبة

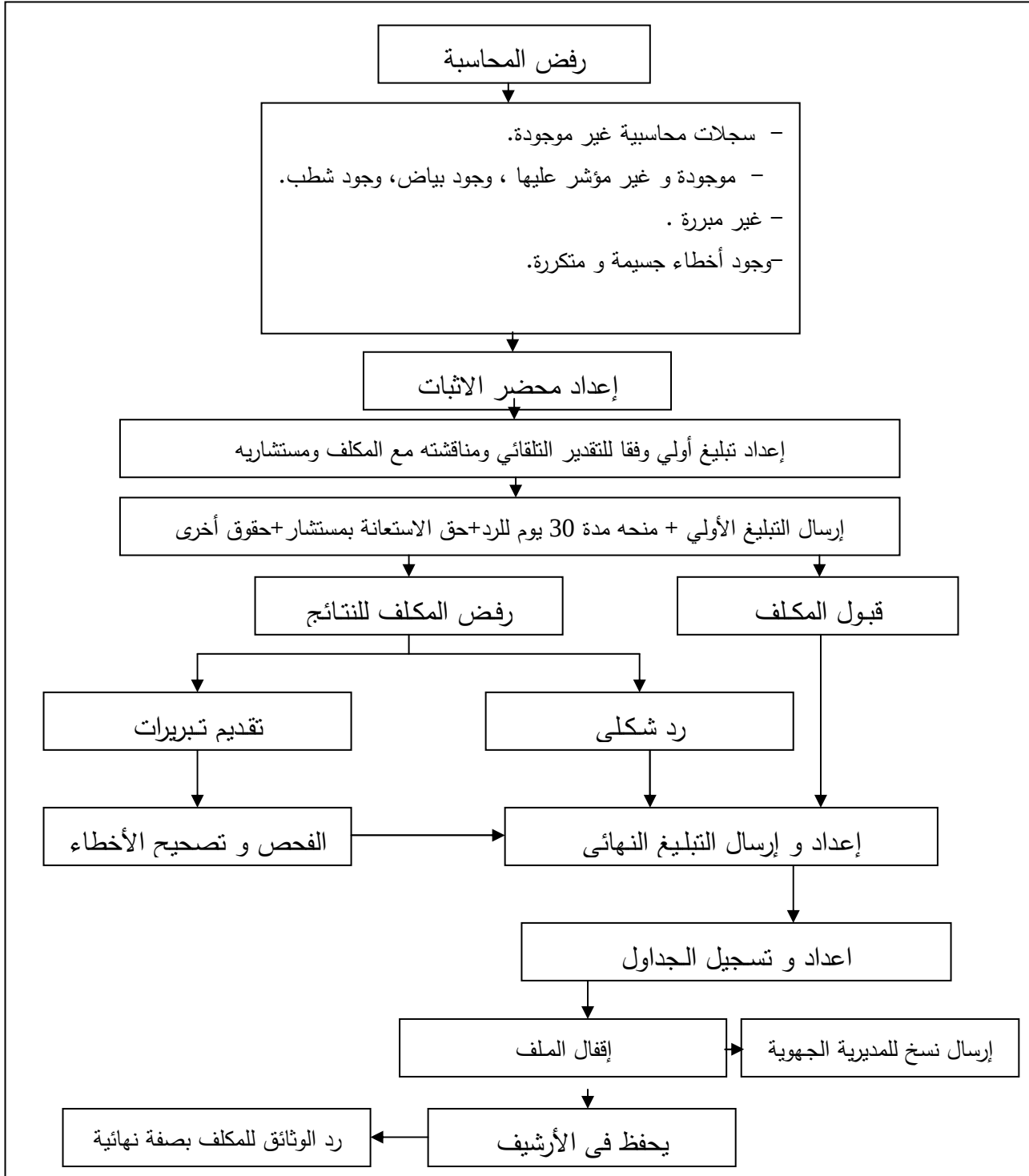
بعد الانتهاء من عملية المراقبة التي قد تصل مدتها إلى سنة² حسب أحكام قانون الإجراءات الجبائية ومن خلال طلب التوضيح واللقاءات المتعددة مع المكلف رفقة محاسبه ومستشاره، من جهة والمعلومات المتحصل عليها والمتوصل لها من جهة ثانية يقوم المحقق بمعية رئيس الفرقة بإعداد التبليغ الأولي الذي يجب أن يقدم إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية للاطلاع

¹ - قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق، المادة 20 مكرر .

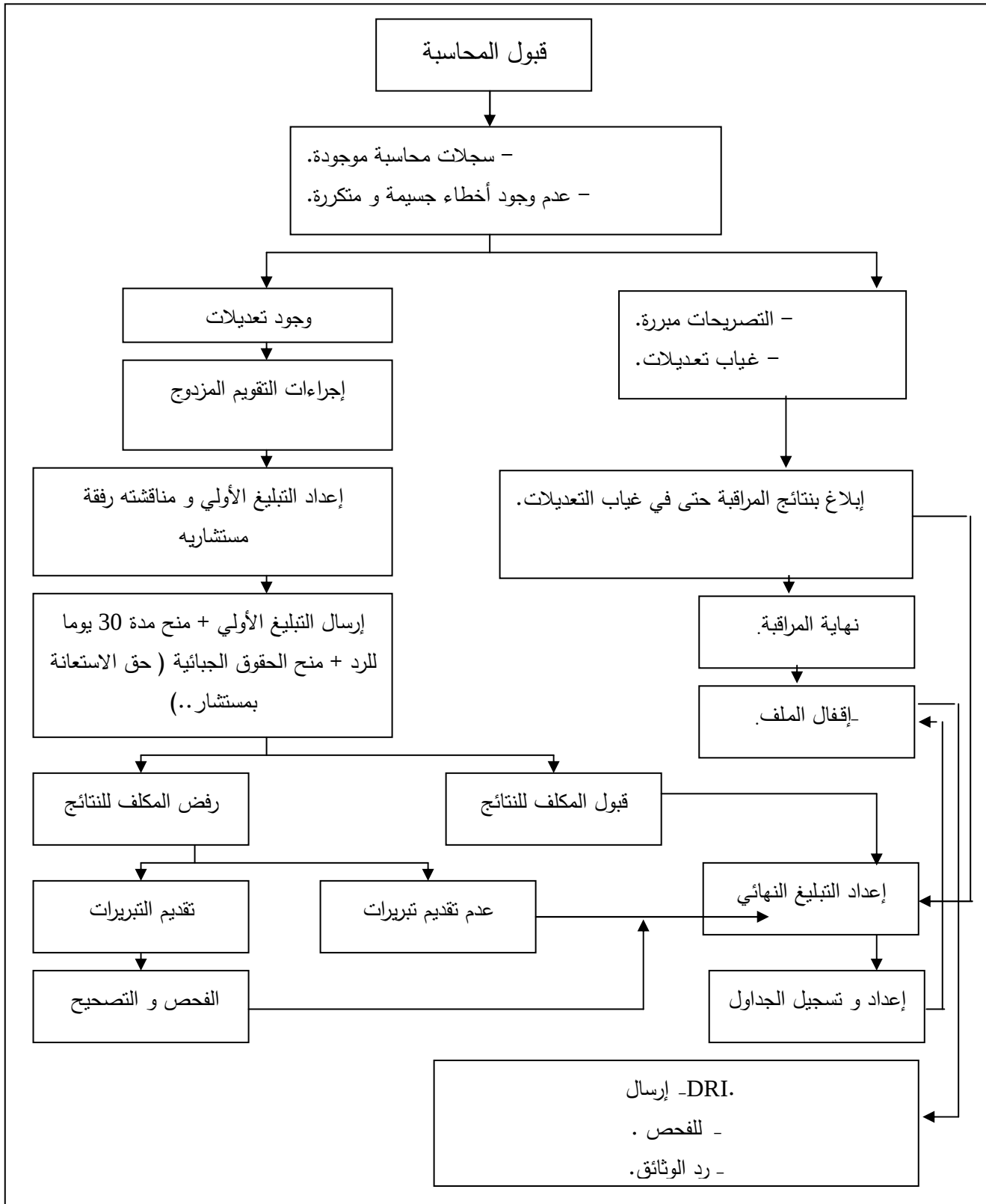
² - نفس المرجع السابق، نفس المادة.

عليه، ورفع النقائص إن وجدت ومن ثمة التأشير عليه قبل إرساله. ويمكن حوصلة النتائج كما

هو موضح في الشكل التالي:



الشكل رقم (07) - المخطط العام لنتائج المراقبة المصوبة - حالة رفض المحاسبة -.



الشكل رقم (08) - المخطط العام لنتائج المراقبة المصوبة - حالة قبول المحاسبة -

ثالثا: حقوق المكلفين في مجال المراجعة الجبائية الخارجية

للمكلفين بالضريبة حقوق كما لهم بالمقابل واجبات، فلا يمكن القيام بعملية المراجعة الجبائية إلا بتوفر جملة من الإجراءات القانونية، والتي نذكر منها :

- إرسال إشعار بالتحقيق، حيث لا يمكن القيام بمراجعة جبائية خارجية (VASFE+VC+VP) دون إشعار مسبق للمكلف بالضريبة، أو تسليمه لوصل استلام للإذن بالتحقيق مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف قيد المراجعة الجبائية ويتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية:¹
- اللقب والاسم ورتبة المكلفين بالتحقيق.
- تاريخ ووقت التدخل الأول في المؤسسة قيد المراجعة الجبائية .
- المدة المحددة للتحقيق في عين المكان.
- الحقوق، الضرائب، الرسوم، الأتاوي المعنية بالتحقيق والوثائق التي ستتم مراجعتها خلال المدة.

- منح مدة لتحضير الوثائق والمستندات

إن القانون الجبائي الجزائري يمنح مدة 10 أيام لغرض تحضير الوثائق والمستندات المنصوص عليها قانونا، وذلك بالنسبة للتحقيق في المحاسبة والمراقبة المصوبة و 15 يوم بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE) على الأقل كأجل للاستعداد للتحقيق بالنسبة للمكلف قصد السماح للأعوان بجمع العناصر المتعلقة بالتحقيق.

- الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف

تعتبر عملية المراجعة الجبائية الخارجية باطلة ما لم يتم إبلاغ المكلفين بالضريبة بذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق وكذا إعلامهم بتاريخ التبليغ وأحقيتهم في الاستعانة بمستشار من

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة 190.

اختيارهم خلال مدة إجراء عملية المراجعة الجبائية.

- تحديد مدة التحقيق في عين المكان

تعتبر عملية المراجعة الجبائية الخارجية باطلة إذا ستغرقت مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص التصريحات والوثائق المحاسبية مدة تفوق تلك المشار إليها في قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة¹، بحيث لا يمكن أن تتجاوز سنة بالنسبة للمراجعة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية، كما لا يمكن تجديد عملية التحقيق في المحاسبة، وفي التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بالنسبة لنفس المدة ونفس الضرائب.

- عند انتهاء التحقيق في المحاسبة المحددة خاصة لفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم، لا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة تحقيق ثاني (جديد) لنفس القيود المحاسبية لنفس الضرائب والرسوم وللفترة نفسها إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال عملية المراجعة الجبائية.

- الإشعار بنتائج المراجعة الجبائية

يجب أن يتم إبلاغ المكلف وبصفة إلزامية عن نتائج المراجعة الجبائية وذلك عن طريق إشعار بالتبليغ وهذا حتى في حالة غياب تعديلات أو رفض المحاسبة.

- حق الرد على التبليغات

يجب منح المكلف أجل مدته 30 يوم بالنسبة للمراقبة المصوبة للمحاسبة ومدة 40 يوم بالنسبة للتحقيق المحاسبي وللمراجعة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية كحق له في الرد على الملاحظات، ويمكن له قبل انقضاء هذا الأجل طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ.

¹ -وزارة المالية ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ،المادة 190.

- نتائج التحقيق النهائية للمراجعة الجبائية

يقدم المكلف ملاحظاته في الآجال المحددة قانونا، ويتم التكفل بها ودراسة ثم إعلام المكلف بخصوص كل النقاط المدرجة فيها والمتعلقة بتوضيحات المكلف، عن طريق ارسال تبليغ نهائي، وإعلام المكلف يكون اجباري في كلا الحالتين المتمثلتين في القبول أو الرفض، وقبل وقبل إعداد مشروع التبليغ النهائي للمكلف الحق في طلب حق تحكيم المدير الولائي للضرائب والمنصوص عليه قانونا يصبح التبليغ نهائيا ولا يمكن مراجعته من طرف الإدارة الجبائية في حالة قبول الضرائب المطبقة على الأسس التي يتم تبليغ المكلف بها.

- الحق في تقديم شكوى للإدارة الجبائية

خلال عملية التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أو المراقبة المصوبة، يمنح للمكلف الحق في تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر عن العون المكلف بإجراء عملية التحقيق (مديرية الأبحاث والمراجعات-مديرية كبريات المؤسسات-مدير الضرائب بالولاية-رئيس مصلحة التحقيق والمراجعة-مدير مركز الضرائب) عند كل تجاوز للمبادئ والقواعد التي تحكم عملية المراجعة الجبائية .

- الحق في تقديم طعن

عملا بنصوص المواد من 70 الى 72 من قانون الاجراءات الجبائية، وفي حالة عدم اقتناع المكلفين بقرارات الإدارة الجبائية، لهم الحق في تقديم شكوى نزاعية بالنسبة للطلبات التي تهدف للحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي أو شكوى ولائية للحصول على تخفيض أو إلغاء ديونهم الجبائية، أو طعن قضائي في حالة نفاذ كل طرق الطعن أمام الإدارة الجبائية أو لجان الطعن بحيث يحتفظون بحق اللجوء إلى الطعن القضائي لدى المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية للمجلس) أو مجلس الدولة عند الاقتضاء.

- حق الاستفادة من ارجاء الدفع

بناءا على نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، للمكلفين بالضريبة الحق في طلب الاستفادة من تأجيل أجل دفع الضرائب الواقعة على عاتقهم، شرط تقديم شكوى نزاعية يلتمسون من خلالها صراحة تأجيل دفع المبلغ المتنازع فيه من الضرائب والرسوم إلى أن يتم الفصل النهائي في الملف مع دفع مبلغ يساوي 20 % من مبلغ الحقوق لدى قابض الضرائب المختص إقليميا.

خلاصة الفصل

منح المشرع الجبائي الجزائري من خلال نصوصه المختلفة آليات من شأنها أن تقلص من ظاهرة الغش الجبائي، هذه الآليات عرفت عدة تطورات على مدار العشرية الأخيرة، كانت مصاحبة لمختلف التغيرات التي عرفها الاقتصاد الوطني، حيث عملت على عصنة الإدارة الجبائية من خلال إقامة هيكل تنظيمي جديد متمثل في مديرية كبريات المؤسسة، المراكز الضريبية والمراكز الجوارية للضرائب، مما يسمح لها بأداء وظائفها المختلفة، إضافة إلى تحقيق التنسيق والتكامل بين مختلف المستويات، غير أنها بقيت في حاجة إلى تطوير قدراتها من الموارد البشرية وذلك بالنظر التأهيلات التي تميزها، وكذلك التحكم في سيرورة المعلومة الجبائية التي ما زالت هي الأخرى تعتمد على المصادر التقليدية المتمثلة في البطاقات المتحصل عليها من المصالح الخارجية، والتصريحات الموجودة في الملفات الجبائية والمكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، أو بعض المظاهر الأخرى، وهو الأمر الذي يفتح المجال إلى إخفاء المعلومة أو تقديمها بشكل غير صحيح، يجعل المبالغ الضريبة بعيدة كل البعد عن الحقيقة وبالتالي عدم فعالية آلية الرقابة الجبائية الداخلية التي تعبر على قدرة الإدارة ذاتها رغم الإجراءات المعتمدة بخصوصها، أو المراجعة الجبائية الخارجية في مواجهة الغش الجبائي، ويبقى تدعيمها والتحكم فيها مهم لعمل الإدارة الجبائية .

الفصل الرابع:

واقع الغش الجبائي في الجزائر

تمهيد

إن ظاهرة الغش الجبائي أصبح من الصعب التحكم فيها على الأقل في الأمد القصير، لارتباطها بعوامل عدة، الأمر الذي أثر سلبا على حجم الإيرادات العامة اللازمة لتغطية النفقات العامة، مما نتج عنه تشوهات أضرت بالبنية الاقتصادية للدول، ذلك لعدم فاعلية الوسائل الودية والردعية المنتهجة من طرف الإدارة الجبائية، وعدم كفاءة قدرات الأجهزة الجبائية، والرفض المطلق للمبادئ الضريبية من طرف المكلفين بالضريبة، ويظهر ذلك من خلال اتساع رقعة الاقتصاد الموازي، والبحث عن الامتيازات والحوافز الجبائية، والمطالبة بالعفو الجبائي، واللجوء إلى الغش الجبائي، كل هذا يرجع لغرض رفض المكلف لتأسيس وتسديد المستحقات الضريبية، رغم الأهمية والموقع الذي تحتله الإيرادات الجبائية من الإيرادات العامة في ميزانية الدولة .

في الواقع نستشف وجود فجوة كبيرة بين نمو فاتورة الغش الجبائي للمجتمع الجبائي - الأشخاص الطبيعيين، الأشخاص المعنويين، الشركات الدولية - والنتائج المتوصل إليها بالوسائل التقليدية المعتمدة من طرف السلطات الجبائية.

إن أهمية فاتورة الغش الجبائي، تكمن في الموقع الذي تحتله الإيرادات الجبائية في ميزانية الدولة، وعليه فإنه لمن الضروري قياس حجمه، ذلك لامكانية تحديد العواقب التي قد تترتب عليه، وبالتالي قد اعتمدنا لقياس الظاهرة على التشريع الجبائي المبني على تقدير حجم الغش الجبائي بمنهج الرقابة الجبائية، عن طريق حساب ما كان يجب أن يحصل من الضرائب إلى ما تم تحصيله فعلا.

المبحث الأول: تحليل هيكل الإيرادات العامة في الجزائر

تتكون الإيرادات العامة للدولة من الموارد العادية التي تتمثل في الإيرادات الجبائية والعادية والإيرادات الأخرى والإيرادات غير العادية التي تتمثل في الجبائية البترولية، والغش الجبائي من ظواهر التي تؤثر على حجم هذه الإيرادات، لذا نرى أنه من الضروري تحليل مكونات هذه الأخيرة لاستقراء آثار الغش الجبائي عليها، لذلك نعمد إلى دراسة تصنيف الإيرادات العامة في الجزائر ومكوناتها وكذا قراءة تحليلية لتطورها خلال الفترة، حتى نتمكن من تحديد موقع الغش الجبائي منها .

المطلب الأول: تصنيف الإيرادات العامة في الجزائر

يتم تبويب الإيرادات العامة في الجزائر¹ بحسب طرق التحصيل، ذلك لعدم إمكانية إجراء ذلك وفقا للأهداف، وهو الشيء الذي يتماشى والتبويب القانوني، هذا رغم وجود أنواع أخرى من التبويبات ذات الطبيعة الاقتصادية.

1 - التبويب القانوني للإيرادات العامة

يرتكز هذا المعيار على مدى استخدام الدولة-الجماعات العمومية - للقوة العمومية من عدم استخدامها خلال عملية تحصيل الإيرادات العامة. ذلك لإمكانيتها التصرف كشخص طبيعي، خاصة عندما تستخدم بعض فنيات القانون الخاص - كالبيع، التقويم وتقديم الخدمات وغيرها - هذه النشاطات لا تستدعي الاستعانة بالقوة العمومية بمناسبة القيام بعملية التحصيل، وبالمقابل يخول القانون أيضا للخرينة العمومية أثناء تحصيل الإيرادات العامة المتمثلة في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب الأخرى استعمال القوة العمومية في تحصيلها ذلك بالجوء إلى التدابير الآمرة والناهية التي تحتكرها.

¹ - لعمارة جمال : مرجع سابق، ص ص : 42-45.

وعلى أساس هذا في التمييز القانوني يتم تبويب الإيرادات العامة في الجزائر بتوزيعها بصفة إجمالية حسب الطبيعة القانونية للضرائب وحسب الإدارات التي تحصلها كما تظهر في التقديم المعتمد في الجدول (أ) الذي يلحق كل سنة لقانون المالية.

2- التبويب المالي للإيرادات العامة

يمكن التمييز من هذه الزاوية بين نوعين من الإيرادات العامة الأولى نهائية والثانية مؤقتة. فالإيرادات العامة النهائية: هي الأموال التي يتم تحصيلها من طرف الخزينة العمومية وتدخل بصفة نهائية والتي لا ينتج عنها ولا يتعبها أي تكلفة الشيء الذي يجعلها خالية من أي التزام بالتعويض.

أما الإيرادات العامة المؤقتة: فهي التي يتم تحصيلها أيضا من طرف الخزينة العمومية والتي ينتج عنها تكاليف، وتسمى أحيانا موارد الخزينة، ذلك لإمكانية استعمالها بكل حرية، وهي تختلف كل الاختلاف عن الإيرادات ذات الطبيعة الدائمة كونها محملة بالتكاليف، وفي غالب الأحيان يكون ردها وتعويضها في هذا المجال إجباري حيث تتمثل هذه التكاليف في (دفع فوائد القروض، سندات الدولة، أو تعويض سندات الخزينة وسندات التجهيز، إيداع في الصناديق العمومية وغيرها).

وفي هذا الإطار فانه يمكن مقارنة وضعية الجماعات العمومية اتجاه موارد الخزينة بوضعية البنوك التجارية اتجاه الأموال المودعة لديها من طرف زبائنها، إذ بإمكان البنك التصرف في هذه الودائع بكل حرية لكن يجب الاحتفاظ بسيولة كافية في صناديقها لغرض مواجهة طلبات المدعين، ونشير هنا إلى أن الظروف المالية للدولة أحسن بكثير من الظروف المالية للبنوك لاعتبار أنها المسيطرة على المنظومة النقدية، مما يسمح لها إصدار نقود إضافية قصد تعويض التكاليف الكثيرة غير المتوقعة .

3- التبويب الاقتصادي للإيرادات العامة

إن التبويب الاقتصادي للإيرادات يختلف عن القانوني والمالي فهو يرتبط بطبيعة الثروات التي تم الاقتطاع منها، ومن هذه الزاوية، فعلى سبيل المثال يفرق الاقتصاديين في مجال الجباية بين الضرائب على الدخل الإجمالي والضرائب على الثروة، والضرائب على الاستهلاك، وهو الشيء المعمول به في الجزائر قبل الإصلاحات الجبائية لسنة 1991، والمتضمن خصوصا على مايلي :

- الضرائب على الدخل : وتتمثل في كل من الضريبة على الرواتب والأجور، الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية (BIC)، الضريبة على الأرباح غير التجارية (BNC)، الضريبة التكميلية على الدخل (ICR) .

- الضرائب على رأس المال: نذكر منها على سبيل المثال حقوق التسجيل والطابع.

- الضرائب على الاستهلاك: ويتمثل في كل من الرسم الوحيد على الإنتاج (TUGP)، الرسم الوحيد على الخدمات (TUGPS)، الحقوق الجمركية (DD)، الضرائب غير المباشرة (I.I)(كالكحول، التبغ)

أما بخصوص تبويب الضرائب بعد إصلاحات 1991 فكانت على الشكل أدناه وذلك بناء على الإصلاحات الجبائية الهامة التي تم إحداثها بموجب قانون المالية لنفس السنة والمتمثلة في:

-الضرائب المباشرة : يدخل ضمنها الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)الضريبة على الدخل الإجمالي /الضريبة على الرواتب والأجور (S/IRG) الضريبة على أرباح الشركات (IBS) والضرائب المباشرة الأخرى والمحصلة لفائدة البلديات والجماعات المحلية.

-حقوق التسجيل والطابع : هي الحقوق الناتجة من جراء تسجيل كل العقود القانونية الموثقة .

-الرسوم على الأعمال: يدخل ضمنها الرسم على القيمة المضافة (TVA) بكل أشكالها -الرسم على القيمة المضافة على المنتجات البترولية، القيمة المضافة على عمليات بيع السلع والخدمات...

الضرائب غير المباشرة : يدخل ضمنها الضرائب المتعلقة بكل من الذهب، الكحول، الخمر..الخ، بالإضافة إلى هذا التوبيخ الخاص بالضرائب فإن الإيرادات النهائية المطبقة على الميزانية العامة للدولة تم تبويبها من خلال الجدول (أ) في مجموعات ذات مضمون أكثر تفصيلا ودلالة على الآثار الاقتصادية للتصرفات المالية للحكومة على النشاط الاقتصادي والتي نفصلها في المطلب أدناه .

المطلب الثاني: مكونات الإيرادات العامة لميزانية الجزائر

يبوب القانون المتعلق بقوانين المالية إيرادات الميزانية العامة في الجزائر إلى مايلي، وذلك حسب قانون (17/84) المادة (11) منه:

- الإيرادات ذات الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات.
- مداخيل الأملاك التابعة للدولة.
- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة والأتاوى.
- الأموال المخصصة للمساهمات والهبات.
- التسديد بالرأسمال للقروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفوائد المترتبة عنها.
- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها.
- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونا.

• المدفوعات التي تقوم بها صناديق المساهمة بصدد تسيير حافظة الأسهم

التي تسند لها الدولة.

أما المدونة المعتمدة في الجدول (أ) الملحق بقانون المالية¹ والخاصة بالإيرادات النهائية المطبقة على الميزانية العامة للدولة للسنة المدنية، والمعروضة عموما حسب الطبيعة القانونية للضرائب وحسب الإدارات التي تحصلها، فهي مصنفة في الجدول (أ) الملحق لقانون المالية وذلك في بابين، الأول يتمثل في الموارد العادية وأما الثاني فيتمثل في الجباية البترولية كما هو مفصل أدناه:

1-الموارد العادية :

أ.الإيرادات الجبائية

..حاصل الضرائب المباشرة .

..حاصل التسجيل و الطابع .

..حاصل الرسوم المختلفة على الأعمال .

..حاصل الضرائب غير المباشرة

..حاصل الجمارك .

ب.الإيرادات العادية

..حاصل و دخل الأملاك الوطنية .

..الحوا صل المختلفة .

..الإيرادات النظامية .

ج.الإيرادات الأخرى .

¹ - لعمارة جمال: مرجع سابق، ص48.

..الإيرادات الأخرى .

2-الموارد البترولية .

نشير هنا إلى أن التبويب الساري المفعول في الوقت الحالي وذلك أثناء التصويت على

الميزانية وبمناسبة تنفيذها هو الظاهر أدناه :

- الإيرادات الإجبارية والإيرادات الاختيارية:

تصنف إيرادات الميزانية العامة من خلال البيانات السابقة إلى قسمين هما الإيرادات

الإجبارية والإيرادات الاختيارية .

1- الإيرادات الإجبارية: تتكون الإيرادات الإجبارية¹ من مجموع الاقتطاعات المنفذة بالقوة وبدون

مقابل وتتمثل في: المنتجات الجبائية، الغرامات ومدفوعات صناديق المساهمة للميزانية العامة للدولة.

1-الإيرادات الجبائية: تتكون الإيرادات ذات الطابع الجبائي من جملة الضرائب والرسوم، المبينة

في الجدول (أ) للميزانية العامة المبينة أدناه :

. **الضرائب المباشرة:** وهي الضرائب التي تفرض على مختلف أنواع الدخل كالأرباح الصناعية

والتجارية، والأرباح غير التجارية، والمرتببات والأجور وفوائد السلف والضمانات...

. **حقوق التسجيل والطابع:** وهي ضرائب تفرض على العقود القانونية والتي يتم تحريرها

وأعدادها عند الموثق وكل الوثائق والعقود الأخرى المدنية والقضائية، ونذكر منها الحقوق المسددة

بمناسبة بيع أو شراء عقارات مبنية أو غير مبنية، وهي محددة قانونا بـ 6 من المائة وحقوق

الطابع كحقوق طوابع جوازات السفر، حقوق طوابع رخص السباق، حقوق طوابع بطاقات التعريف

الوطنية ...

¹ - لعمارة جمال: مرجع سابق، ص ص: 48-49.

- **الضرائب المختلفة على الأعمال:** ويقصد بها الرسم على رقم الأعمال، تفرض على مجمل المواد الاستهلاكية ويتحمل عبؤها المستهلك الأخير، فهي إذن ضرائب غير مباشرة على الاستهلاك.

- **الضرائب غير المباشرة:** خاصة فقط بالمواد غير الخاضعة للرسم على رقم الأعمال، وهي المتعلقة بالمواد منها: الذهب، الكحول، الخمر...

- **الحقوق الجمركية:** تخضع لهذا الرسم المواد الموجهة للاستيراد أو للتصدير.

- **الجباية البترولية:** تتكون من اقتطاعين اثنين هما: الضريبة على إنتاج البترول السائل والغازي، ومن الضريبة المباشرة على الأرباح الناتجة عن النشاطات البترولية المتعلقة بالبحث والاستغلال والنقل عبر القنوات.

ب- صناديق المساهمة: صناديق المساهمة هي مؤسسات عمومية اقتصادية تظهر في شكل شركات لتسيير القيم المنقولة، فهي تخضع للقانون التجاري، وتعمل عوناً ائتمانياً للدولة التي تسند إليها رؤوس أموال عامة لتتولى تسييرها المالي. يتم من خلالها تمويل الميزانية العامة للدولة سنوياً وذلك من خلال المدفوعات التي تقوم بها هذه صناديق المساهمة.

ج- الغرامات: تمويل الميزانية العامة للدولة أيضاً بالغرامات، وهي عقوبات مالية يتم الحصول عليها من جراء أحكام هيئات قضائية -المحاكم والمجالس القضائية- وأحكام إدارية -الإدارة الضريبية، إدارة المنافسة والأسعار...- ضد أشخاص طبيعيين أو معنويين يوجدون في حالة مخالفة مع النصوص والأحكام القانونية السارية المفعول.

2- الإيرادات الاختيارية: يشمل هذا الصنف من الموارد على المشاركات والمساهمات المدفوعة على سبيل الاختيار من طرف الأشخاص في مقابل سلع أو خدمات توكلهم عليها الدولة ومنها¹.

¹ - لعمارة جمال، مرجع سابق، ص ص: 50-51.

أ-مداخل الأملاك التابعة للدولة:.

هي كل الموارد التي تحصل عليها الدولة من خلال تصفيتها لثرواتها واستغلالها في شكل إجازة أو خدمة أو رخصة . نذكر منها الموارد التي تحصل عليها نتيجة تصفية ثرواتها والتي لم تعد تمثل منفعة بالنسبة لها مثل مداخل التنازل عن الأراضي التابعة للدولة، العقارات...وغيرها. غير أن مداخل استغلال الأملاك التابعة للدولة فيتم تدبيرها من الإجازة أو الخدمة أو الرخصة التي يستفيد منها الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين، الخواص أو العموميين مثل: مداخل استغلال المناجم المحاجر والغابات...وغيرها.

ب-التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة والأتاوى: هي كل المكافآت المقبوضة من طرف الدولة مقابل استعمال خدماتها، ورغم هذا إلا أن قانون المالية لم يفتح لها بعد خطا خاصا في الجدول (أ) من الموازنة ويمكن أن نميز هنا بين ثلاثة أنواع كبرى منها:

- المكافآت المحصلة من النشاطات الصناعية والتجارية للدولة مقابل ما تؤديه من خدمات.
- المكافآت المحصلة من النشاطات المالية للدولة عند قيامها بنشاطات مصرفية أو تأمينية.
- المكافآت المحصلة من النشاطات الإدارية التي تسيرها الدولة مقابل رسوم.

ج-الأموال المخصصة للمساهمات والهبات: ما يميز هذه الأموال أنها تقدم للدولة بدون مقابل ويتعلق الأمر بالمساهمة المالية غير الإلزامية للأشخاص قصد تمويل نفقة عمومية بحيث تمثل هذه الموارد مساهمات اختيارية في تغذية الصناديق العمومية. والجدول أدناه يبين لنا ملخص للإيرادات المالية كما وردت في قانون المالية السنوي :

إيرادات الميزانية	المبالغ (بآلاف دج)
1- الإيرادات العادية:	
1.1 - الإيرادات الجبائية:	
201-001 - حاصل الضرائب المباشرة.....	
201-002 - حاصل التسجيل والطابع.....	
201-003 - حاصل الرسوم المختلفة على الأعمال.....	
(منها الرسم على القيمة المضافة على المنتوجات المستوردة).....	
201-004 - حاصل الضرائب غير المباشرة.....	
201-005 - حاصل الجمارك.....	
المجموع الفرعي (1)	
2.1 - الإيرادات العادية:	
201-006 - حاصل ودخل الأملاك الوطنية.....	
201-007 - الحواصل المختلفة للموازنة.....	
201-008 - الإيرادات النظامية.....	
المجموع الفرعي (2)	
3.1 - الإيرادات الأخرى	
الإيرادات الأخرى.....	
المجموع الفرعي (3)	
مجموع الموارد العادية	
2- الجباية البترولية	
201-011 - الجباية البترولية	
المجموع العام للإيرادات	

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد ...-...، الشهر...، السنة ...

المطلب الثالث : تطور الإيرادات العامة في الجزائر

أدت مجموعة من العوامل إلى تحسن الإيرادات العامة للدولة، كما يبينه الوضع الكلي للميزانيات مجتمعة، ويرجع هذا إلى الدور الكبير الذي لعبته التطورات في أسعار النفط انطلاقاً من ستينات القرن الماضي، كما هو موضح في الجدول أدناه :

جدول رقم (14) : موقع الجباية العادية من الإيرادات العامة

دج 10⁷

	1	2	1+2	1/(1+2)
السنوات	الجبابة العادية	الجبابة البترولية	الإيرادات العامة	النسبة المئوية
1963	190	24	214	89%
1973	584	411	995	59%
1986	5265	2144	7409	71%
1990	7245	7443	14688	49%
2002	4858	9429	14287	34%
2011	15485	15299	30784	50%

المصدر: رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية، عدد: 61\ 2012، ص 06.

يتبين من الجدول إعتقاد الدولة على العائدات غير العادية - الجباية البترولية - بشكل

ملفت للانتباه، حيث تمثل نسبة المساهمة بمتوسط عام يقدر ب 50 إلى 55 من المائة من

إجمالي الإيرادات. ماعدا فترة الستينات نلاحظ أن الإيرادات الجباية العادية إلى الجباية البترولية

كانت تمثل نسبة 89 من المائة وهذا راجع إلى طبيعة المرحلة التي كانت تتميز بها البلاد .

ويمكن الاستعانة بالجدول التالي لمتابعة تطورات الإيرادات الأخرى:

جدول رقم (15) : الإيرادات العامة للدولة

الوحدة: 10⁸

2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	
											1 الموارد العادية
											1.1 الإيرادات الجبائية
9030	6777	5607	3678	3208	2788	2013	1681	1475	1243	1101	حواصل الضرائب المباشرة
494	438	397	327	320	260	215	216	210	205	190	حواصل التسجيل و الطابع
6492	6398	5622	4962	4176	3277	3316	3030	2796	2420	2277	حواصل الرسوم
3242	3302	2631	2592	2089	1437	1351	1178	1090	862		منها ال tva
15	20	15	15	10	10	10	10	8	7	7	حواصل الضرائب غير المباشرة
2283	2326	1604	1703	1496	1213	1207	1170	1480	1448	1184	حواصل الجمارك
18314	15959	13245	10685	9210	7548	6761	6107	5969	5323	4759	المجموع -1-
											2.1 الإيرادات العادية
200	190	190	160	150	135	130	125	120	90	85	حاصل دخل الاملاك الوطنية
627	543	190	287	716	550	100	100	260	105	100	الحواصل المختلفة للضرائب
											الإيرادات النضامية
827	733	380	447	866	685	230	226	380	195	185	المجموع -2-
2900	2250	1575	1325	1505	1305	1305	1186	1019	1140	1210	3.1 الإيرادات الاخرى
2900	2250	1575	1325	1505	1305	1305	1186	1019	1140	1210	المجموع -3-
22041	18942	15200	12457	11581	9538	8296	7519	7368	6658	6154	مجموع الموارد العادية (3+2+1)
16159	15616	14724	18358	16285	9702	9730	9160	8990	8622	8360	2 الجباية البترولية
38200	34558	29924	30815	27866	19240	18026	16679	16358	15280	14514	المجموع العام للإيرادات

المصدر: من إعداد الطالب بناء على قوانين المالية السنوية للفترة (2013 / 2003)

إن المصدر الثاني للإيرادات العامة في ميزانية الدولة فيتمثل في الإيرادات الجبائية ويقصد

بها الضرائب والرسوم بكل أنواعها والتي تمثل نسب تقترب من 50 من المائة من الإيرادات

الإجمالية عموما وذلك خلال مرحلة الدراسة، بحيث تعتبر هذه النسب قليلة مقارنة بكمية النقود

المتداولة في الاقتصاد الوطني وهذا نتيجة لضعف كفاءة النظام الجبائي وعدم فعاليته خاصة في

عدم وجود متابعة جدية للديون الجبائية الواقعة على كاهل الخزينة العمومية والمتعلقة بالمكلفين بالضريبة وضيق قاعدة الجباية العادية وفق ما جاء في تقرير مجلس المحاسبة الخاص بتنفيذ ميزانية 2011 والذي بين الانحرافات الحاصلة بمناسبة تحصيل الضرائب المنصوص عليها قانونا لا سيما منها المادة 64 من الدستور هذا من جهة، أما من جهة أخرى تعتبر هذه الإيرادات الجزء الأهم في المعادلة الخاصة بالمجموع العام للإيرادات لما تمثله بالقيمة والنسبة مقارنة مع المكونات الأخرى، غير أن ما يمكن ملاحظته في الجدول أدناه هو النمو المتواصل لمحتويات هذا الجزء من الحساب -النسب- والمقدرة بمتوسط 10 من المائة خلال الخمس السنوات الأولى من فترة الدراسة، و24 من المائة خلال الفترة المتبقية هذا الدور الذي تلعبه على المستويين المالي والاقتصادي باعتبارها موجه اقتصادي من جهة، ولطبيعة السياسة الجبائية المنتهجة من جهة أخرى .

أما المصدر الآخر من الميزانية العامة للدولة فيتجلى في الإيرادات العادية والتي لا تعتبر من الإيرادات الأصلية، حيث نجد أن هذه الإيرادات من المفروض أن تكون في المصدر الأول أو الثاني نظرا لما تزخر به البلاد من ثروات غزيرة من جهة والمناخ الملائم الذي يساعد على الزراعة والسياحة، نلاحظ أنها تساهم بنسب ضئيلة جدا تقدر بـ: 1.4%، 1.3% من الإيرادات الإجمالية، وبنسبة تقارب 3 من المائة في سنة 2004 و 7.47 من المائة خلال سنة 2009 ونسبة 12 من المائة خلال سنة 2012 من الموارد العادية، رغم أن أملاك الدولة تمثل قاعدة عريضة من أراضي وغابات وثروات ومؤسسات حيث ما يقارب 1200 شركة عمومية لا تدر إلا مداخيل ضئيلة، نتيجة ضعف التسيير وبقاء الأفكار القديمة، وعدم وجود إجراءات رقابية صارمة مدعمة بالجزاءات والعقوبات مع عدم بناء إستراتيجية مناسبة للانتقال إلى اقتصاد السوق. هذا كله يؤثر

بكيفية أو بأخرى في نمو الإيرادات الجبائية التي من الواجب الاهتمام بها وتطويرها لغرض تمكينها من إحلال محل الإيرادات غير العادية في ميزانية الدولة .

غير أنه بخصوص الإيرادات الأخرى فتعتبر مورد مالي غير ثابت كونها تتميز بعدم الاستقرار والتذبذب خلال فترة الدراسة، إلا أن هذا التذبذب يتغير بنسب معقولة بالنظر إلى الموارد العادية - 20 من المائة - وينسب ضعيفة ومنخفضة نوعا ما بالنسبة إلى مجموع الإيرادات العامة - 4 من المائة - وعلى هذا الأساس يمكن اعتبار هذا التغير في المعدلات بغير المزعج بحكم نسبة مساهمته في مكونات الإيرادات العامة بالميزانية .

المبحث الثاني : الغش الجبائي من خلال آلية الرقابة الداخلية

إن قياس الغش الجبائي في الجزائر من هذا منظور -الرقابة الداخلية- يستدعي دراسة وتحليل آثار الغش الجبائي على الإيرادات العادية، وللوصول إلى ذلك يجب الاعتماد على النتائج المتحصل عليها باستعمال آليات الرقابة الجبائية الداخلية، وهذا من خلال تحليل تطور نتائج الرقابة الداخلية، وقراءة نتائج الغش الجبائي بآلية الرقابة على الوثائق للملف الواحد، ثم نعمل على تحديد الغش الجبائي للمجتمع الجبائي بآلية الرقابة على الوثائق. مع افتراضنا لصحة كل التصريحات الجبائية المتعلقة بالمكلفين التابعين للنظام الجزافي ولنظام الضريبة الوحيدة الجزافية .

المطلب الأول: تطور نتائج الرقابة الداخلية

تمارس الرقابة الداخلية على مستوى الإدارة الجبائية، وتتم على عينة من الملفات المكونة للمجتمع الجبائي الذي يقصد به مجموع المكلفين بالضريبة والمحصيلين خلال دورة مالية معينة،

ولمتابعة العمليات الخاصة بها لابد من استخراج الحقوق والغرامات الملف الواحد من الغش الجبائي ثم معرفة تطور مبلغ الحقوق والغرامات المستخرجة وعدد القضايا المباشرة والمراقبة.

أولاً- متوسط الحقوق والغرامات المستخرجة للملف الواحد بآلية الرقابة على الوثائق

نلجأ إلى البيانات الخاصة بالحقوق المستخرجة والمتحصل عليها خلال مرحلة الدراسة ثم

نقارنها بعدد الملفات المحقق فيها لنفس الفترة وذلك كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (16) : متوسط الحقوق المستخرجة للملف الواحد :

الوحدة : دج

السنوات	C.S.P		متوسط الحقوق المستخرجة -دج-
	عدد القضايا المراقبة	الحقوق و الغرامات	
2003	-	-	
2004	-	-	
2005	-	-	
2006	34 081	39 880 134 427	1170054
2007	30 894	33 162 154 643	1073417
2008	32 795	30 015 195 068	915236
2009	30 365	28 246 714 392	930239
2010	30 029	32 293 982 830	1075426
2011	27 291	26 224 016 076	960903
2012	28 672	24 161 201 346	842675
المجموع الوطني	214 127	213 983 398 782	999329

المصدر: الجدول من إعداد الطالب بناء على معلومات من المديرية العامة للضرائب

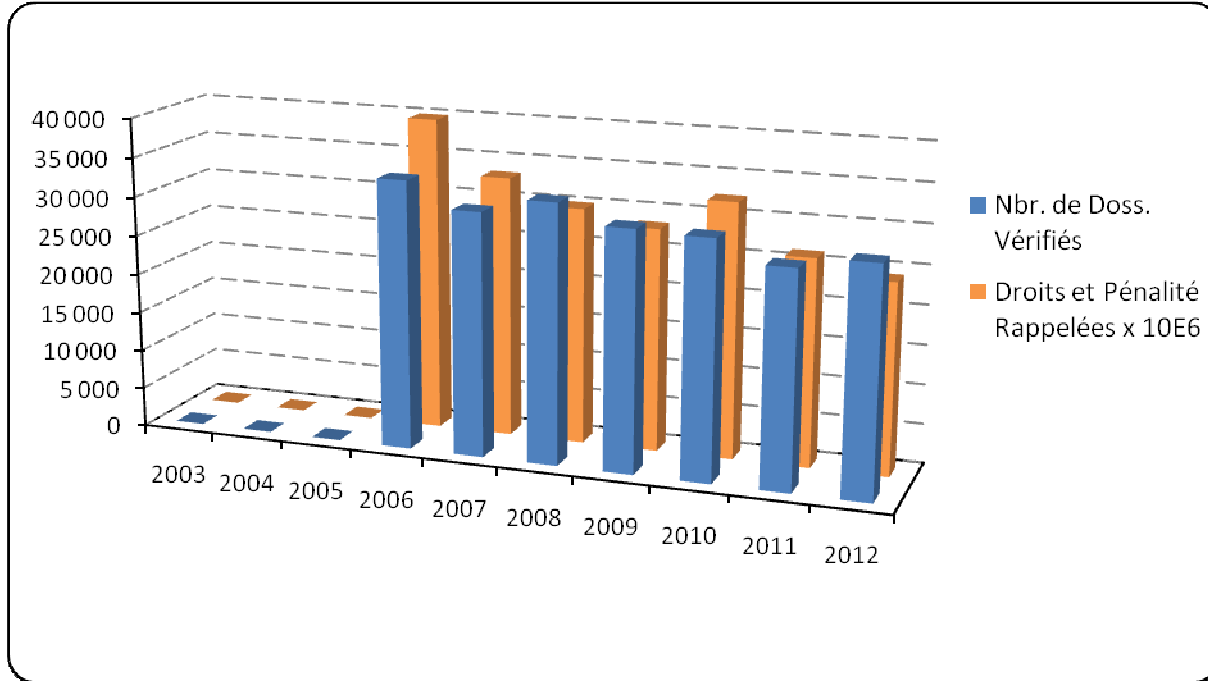
من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المراقبة الجبائية بآلية الرقابة على الوثائق خلال

المدة الممتدة من 2006 إلى 2012 تسير بوتيرة غير ثابتة وبمعدل متوسط قدره 30590 قضية،

مراقبة في السنة مما نتج عنها حقوق مستخرجة سنوية قدرت بمتوسط 30.569.056.968 دج

حيث تم استرجاع أكبر قدر من الحقوق في سنة 2006 مقارنة بالحقوق المسترجعة خلال سنة

2012 والمقدرة بـ 24.161.201.346 دج والتي تعتبر أقل نسبة من الحقوق تم التوصل إليها خلال هذه الدورة ويمكن الاستعانة بالشكل الموالي لقراءة الجدول.



الشكل رقم (09) : الحقوق المستخرجة والملفات المحققة فيها بـ CSP

بصفة عامة، نلاحظ من الجدول السابق أن عدد القضايا المراقبة بهذه الآلية -الرقابة على الوثائق والتي تتم على مستوى المفتشيات المختصة إقليمياً بمتابعة الملفات والتابعة للمديريات الولائية للضرائب- تميزت بالتذبذب وعدم الاستقرار، فخلال سنة 2006 تمت مراقبة 34081 ملف أما في سنة 2007 تمت مراقبة 30894 أي بفارق يقدر بـ 3187 ملف الشيء الذي أدى إلى تناقص الإيرادات الجبائية -الحقوق المستخرجة بكامل الغرامات- بمقدار 6718 مليون دينار جزائري .

أما خلال السنة 2008 تم إخضاع ملفات إضافية لهذه المراقبة قدرت بـ 1900 ملف تقريباً ليصبح العدد الإجمالي الخاضع للعملية هو 32795 ربما كانت الغاية منها هو استدراك

النقص في الحقوق المستخرجة من طرف القضايا المباشرة خلال السنة السابقة، لكن النتائج المتوصل إليها كانت عكس التوقعات حيث استمر الانخفاض في الحقوق المستخرجة رغم الزيادة في عدد القضايا المراقبة، هذا الانخفاض تم تقديره ب 3147 مليون دينار جزائري.

غير أنه في السنتين 2009-2010 تم اعتماد نفس عدد القضايا الخاضعة للرقابة في سنة 2007 أي ما يعادل 30000 ملف تقريبا -أنضر الجدول أدناه- إلا أن الحقوق المستخرجة خلال سنة 2009 نقصت أكثر من المتوقع، بينما ارتفع مبلغ الحقوق المستخرجة في سنة 2010 نظرا لزيادة حجم الكتلة النقدية في هذه الفترة والتي نتج عنها ارتفاع المستوى العام للأسعار وبالتالي ارتفاع أرقام الأعمال والإرباح الخاضعة للضرائب، الشيء الذي أدى إلى زيادة الحصيلة الضريبية .

أما بالنسبة للسنتين 2011، 2012 نلاحظ تناقص في عدد القضايا الخاضعة لعملية الرقابة على الوثائق إلى أدنى حد لها خلال فترة الدراسة، حيث وصل العدد إلى 27000 ملف الشيء الذي أدى هو الآخر إلى تناقص الإيرادات الجبائية إلى أدنى حد لها في الفترة (24161 مليون دينار جزائري دج) .

ثانيا: تطور الحقوق وعدد القضايا المراقبة

يمكننا تحليل المعطيات من زاوية أخرى هي دراسة نسبة نمو الملفات المراقبة إلى الحقوق

المستخرجة مستعينين بالجدول التالي :

جدول رقم (17) : نسبة نمو الملفات المراقبة و كذا الحقوق الناتجة عنها :

الوحدة : لحقوق محسوبة بمليون دج

البيان	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
عدد الملفات المراقبة	34 081	30 894	32 795	30 365	30 029	27 291	28 672
نسبة الزيادة بالملفات		10%-	6%	8%-	1%-	9%-	5%
الحقوق المستخرجة	39 880	33 162	30 015	28246	32296	26 224	24 161
نسبة الزيادة بالحقوق		17%-	10%-	6 % -	14%	19%-	8%-

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من المديرية العامة للضرائب

الجدول السابق يلخص لنا أن هناك تناسب طردي بين الحقوق المستخرجة عن طريق آلية

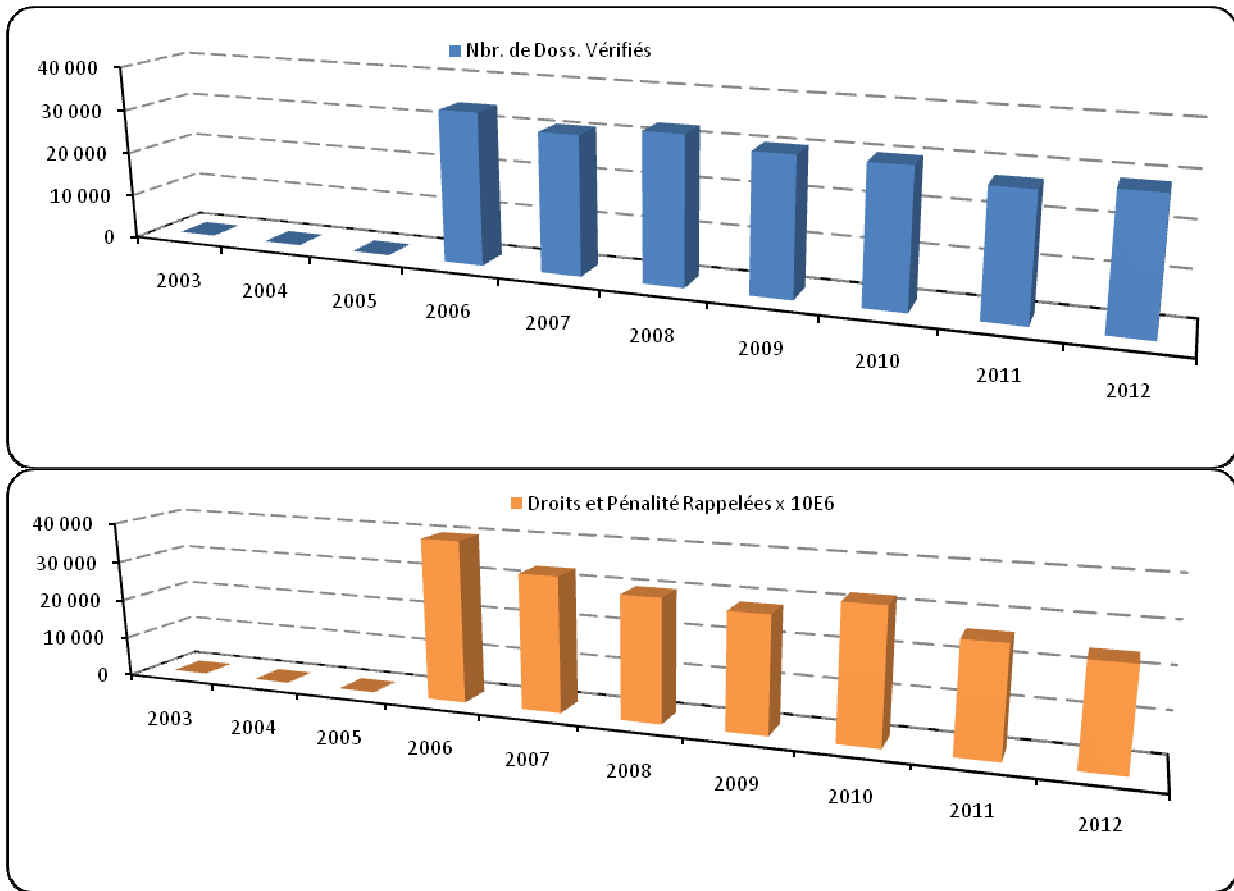
الرقابة الجبائية الداخلية وعدد القضايا الخاضعة لعملية المراقبة، فكلما ارتفع عدد القضايا كلما

ارتفع مبلغ الحقوق الناتجة عنه والعكس، ما عدا السنتين 2008 و 2012 فزيادة عدد القضايا

المراقبة لم يؤدي بالضرورة إلى الزيادة في مبلغ الحقوق المستخرجة .

يمكن فصل تطور الحقوق المستخرجة باستغلال آلية الرقابة على الوثائق وقراءة تطورها

من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم (10): عدد القضايا المراقبة والحقوق المستخرجة بـ CSP

نلاحظ إذن أن هناك علاقة طردية بين الحقوق المستخرجة والملفات المحقق فيها وهذا ما يؤكد التحليل السابق.

غير أنه لو أجرينا مقارنة بين المعطيات السابقة والمتحصل عليها من التقرير المتعلق بنشاط المديرية العامة للمالية العمومية بفرنسا-المديرية العامة للضرائب فرنسا- لسنة 2012 والمبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (18) : عدد الملفات المراقبة (فرنسا - م.ع.م.ع.ف)

عدد الملفات المراقبة	2010	2011	2012
الرقابة على الوثائق للمهنيين	206373	197361	197052
الرقابة على الوثائق لطلب استرجاع TVA	100255	117642	124991
الرقابة على الوثائق الأخرى	69503	65825	66351
الرقابة على الوثائق للممتلكات	139822	129483	134207
المجموع العام	515953	510311	522601

المصدر: الجدول من إعداد الطالب بناء على تقرير نشاط 2012 المديرية العامة للمالية العمومية فرنسا.

من الجدول نستنتج أن الرقابة على الوثائق في فرنسا مقسمة إلى:

- الرقابة المهنية والتي يقصد بها الرقابة على الوثائق للمهنيين، الرقابة على الوثائق لطالبي
- استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة، والرقابة الأخرى على الوثائق .
- رقابة الخواص والتي يقصد منها الرقابة على الممتلكات، رقابة حقوق التسجيل الخاصة بإعادة
- تقويم العقارات المبنية وغير المبنية، والرقابة على المداخل.

أما الرقابة على الوثائق (CSP) (المديرية العامة للضرائب، الجزائر) يقصد بها تلك التي تتم على مستوى المفتشيات المختصة إقليمياً بمتابعة الملفات كما سبق وأن ذكرنا والمباشرة من طرف أعوان الضرائب والذي لا يشترط فيهم الرتبة الإدارية أي رتبة مفتش على الأقل لغرض القيام بعملية المراقبة كالتي تطلب بالنسبة للمراجعة الخارجية والمنصوص عليها في أحكام المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، هذا بحجة أن التبليغ المرسل للمكلف ممضي من طرف رئيس المفتشية المسؤول الأول عن شكل ومضمون التبليغ، وتتم من جهة بالاعتماد على الملفات المبرمجة خلال السنة -حيث يبلغ عدد الملفات المبرمجة والمباشرة من طرف

المفتشية بـ من 20 إلى 30 ملف -، والمقدرة بمتوسط 30590 ملف على مستوى الوطني - المديرية العامة للضرائب ككل-، كما هو واضح في الجدول أعلاه والخاص بعدد القضايا المراقبة، ونلفت الانتباه في هذا الصدد إلى أن برمجة الملفات يتم بناءا على أهمية الملف وبالنظر إلى المعلومات الجبائية المتوفرة في الإدارة الجبائية (الملف الجبائي) وذلك من خلال بطاقات المعلومات -البطاقة هي عبارة عن معلومة جبائية ترسل من طرف المصالح الخارجية إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تحولها بدورها إلى المفتشيات قصد الاستغلال-.

من جهة أخرى بالاعتماد على استغلال النقص في التصريح بين ما هو وارد في بطاقات المعلومات الجبائية وما هو مصرح به في التصريحات السنوية (الميزانيات)، التصريحات الثلاثية والشهرية وهي أقصر وأسهل طريقة يتم اللجوء إليها بالنظر إلى قلة عدد وكفاءة الأعوان المكلفين بالعملية من جهة، وقلة وانعدام وسائل الرقابة (أجهزة الكمبيوتر، الانترنت، وسائل الاتصال، الأدوات المكتبية،... الخ). وكثرة القضايا المبرمجة من جهة أخرى، وبالتالي غياب التوازن المنطقي بين عدد القضايا المبرمجة وتوزيع الأعوان في المفتشية خاصة منهم المكلفين بالمراقبة على الوثائق .

غير أن عدد القضايا المباشرة في فرنسا بآلية الرقابة على الوثائق تقدر بمتوسط 200262 قضية وذلك خلال السنوات من 2010 إلى 2012 تفوق تلك المباشرة في الجزائر من حيث العدد بـ 6.5 مرة، علما- أي 15 % - أن 17587 عون من مجموع الأعوان المقدر عددهم سنة 2011 بـ 117250 مكلفون بالجباية الخاصة بالمهنيين. حيث عدد الملفات المراقبة والمباشرة بالتفصيل خلال المدة من 2010 إلى 2012 هي على التوالي 206373 - 197361 - 197052 ملف.

ما يمكن تسجيله من المعلومات السابقة هو أن عدد القضايا المبرمجة والمباشرة هنا تتميز بالاستقرار والثبات، خاصة خلال السنتين 2010، 2011، وذلك على خلاف عدد القضايا المبرمجة والمباشرة بآلية الرقابة على الوثائق في الجزائر التي تتميز بالتذبذب كما سبق ذكره، حيث نسبة التغير تقدر بـ 25 % مثلا بين السنتين 2006 و 2011 .

المطلب الثاني : الغش الجبائي من خلال الرقابة على الوثائق

سنتطرق لذلك من خلال نتائج آلية الرقابة على الوثائق.

أولا : نتائج آلية الرقابة على الوثائق

توجد علاقة متعدية بين عدد القضايا المباشرة والحقوق المستخرجة من جهة والحقوق المستخرجة والإيرادات الجبائية من جهة أخرى كما هو واضح في الجدول أدناه :

جدول رقم (19) : النسبة بين الحقوق المستخرجة والإيرادات الجبائية

الوحدة : 0.1 مليار دج

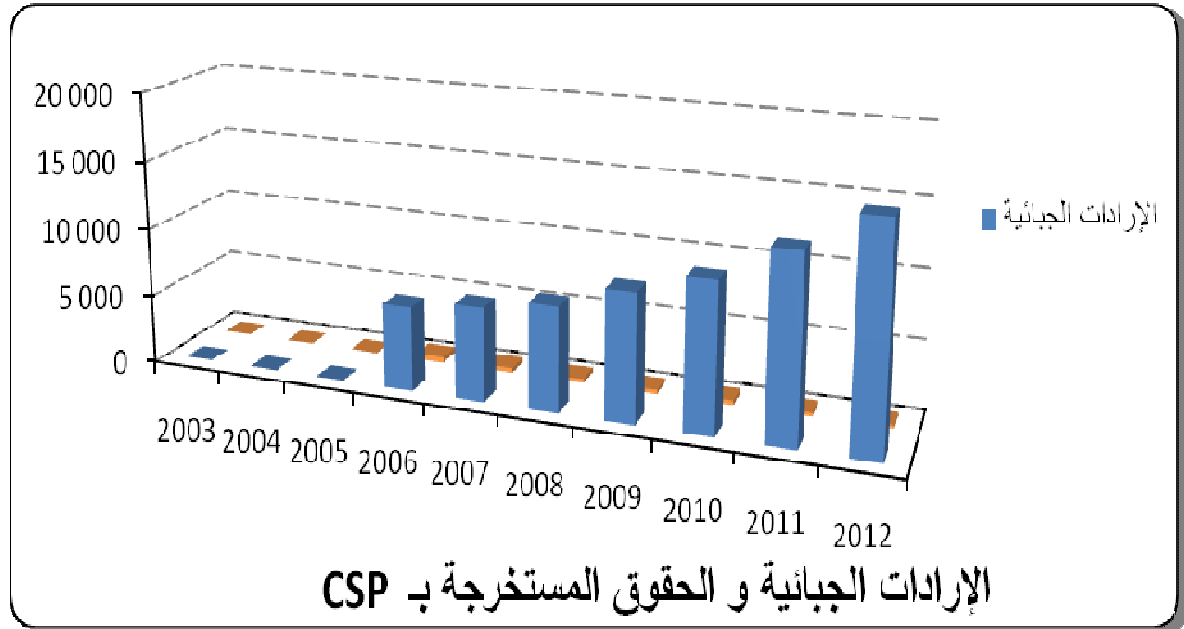
السنوات	الإيرادات الجبائية	حقوق المستخرجة بـ CSP	النسبة
2006	6107	398	6.5%
2007	6761	332	4.9%
2008	7548	300	3.9%
2009	9210	282	3%
2010	10685	323	3%
2011	13245	262	2%
2012	15959	241	1.5%

المصدر: الجدول من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

يتضح من الجدول أن نسبة الحقوق المستخرجة إلى الإيرادات الجبائية تتراوح بين 1.5 %

و 6.5% وهي نسب ضعيفة حسابيا ولكن إذا حللنا مكونات الإيرادات الجبائية من جهة والمواد

التي تم استخراج الحقوق منها بهذه الآلية والمجتمع الجبائي من جهة أخرى حتما سنصل إلى نتائج أخرى وينسب، وللتوضيح أكثر من الضروري صياغة الشكل التالي:



الشكل رقم (11): مقارنة الإيرادات الجبائية مع الحقوق المستخرجة بـ CSP

إن نسبة الغش الجبائي مرتفعة خاصة خلال سنة 2006 بالنظر إلى عدد الملفات المراقبة، وبدأت في التناقص التدريجي إلى غاية 2012، وهذا التناقص في نسبة الغش كما هو ملاحظ في الجدول السابق يرجع للتناقص في عدد القضايا المراقبة، أو إلى ارتفاع مكونات الإيرادات الجبائية التي تحتوي إضافة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الرسم على رقم الأعمال، الضرائب غير المباشرة حقوق التسجيل والطابع، الحقوق الجمركية وإلى كلاهما معا.

ثانيا - الغش الجبائي للملف الواحد من خلال الية الرقابة على الوثائق

لقياس تكلفة الملف الواحد يجب تحديد الحقوق المستخرجة بهذه الآلية من جهة وعدد الملفات المحقق فيها خلال نفس الفترة من جهة أخرى، وذلك بالاعتماد على البيانات الظاهرة في الجدول التالي:

جدول رقم (20) : الغش الجبائي للملف الواحد بآلية الرقابة على الوثائق

الوحدة : 0.1 مليار دج

السنوات	عدد الملفات	حقوق المستخرجة CSP	التكلفة - دج -
2006	34081	398	1167806
2007	30894	332	1074642
2008	32795	300	914773
2009	30365	282	928700
2010	30029	323	1075626
2011	27291	262	960023
2012	28672	241	840541

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013

تم الحصول على نصيب الملف الواحد من الغش الجبائي من خلال الجدول السابق، والذي

عبر عنه بالتكلفة، حيث تتراوح قيمتها بين 1167806 دج و 840541 دج للملف الواحد .

فإذا سلمنا مبدئياً أن المتوسط الحسابي للحقوق المستخرجة للملف الواحد تقدر بـ 1167806 دج

أنظر الجدول أعلاه خلال سنة 2006 على سبيل المثال - والناتج من حاصل قسمة الحقوق

المستخرجة للسنة إلى إجمالي القضايا الخاضعة لعملية المراقبة على الوثائق، فإنه لمن المنطقي

جدا حساب فاتورة الغش الجبائي للمجتمع الجبائي ككل.

المطلب الثالث: الغش الجبائي للمجتمع الجبائي من خلال آلية الرقابة على الوثائق

يتطلب قياس الغش الجبائي للمجتمع الجبائي من خلال آلية الرقابة الداخلية التطرق إلى

تطور المجتمع الجبائي ومن ثم تحديد فاتورة الغش الجبائي للمجتمع الجبائي.

أولاً- تطور المجتمع الجبائي

يقصد بالمجتمع الجبائي: المجتمع الخاضع للتشريع الجبائي، سواء كان أفراد أو كيانات

طبيعية أو اعتبارية¹، علما أن التشريع الجبائي يتمثل في مجموع اللوائح والقوانين والتشريعات الصادرة من الجهات المختصة بفرض الضرائب وتنظيم أساليب تحصيلها، وكذلك أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الجبائية، والجدول التالي من خلال يتم عرض تطور فئات المجتمع الجبائي حسب الأنماط الضريبية .

جدول رقم (21) : تطور المجتمع الجبائي خلال الفترة 2003-2012

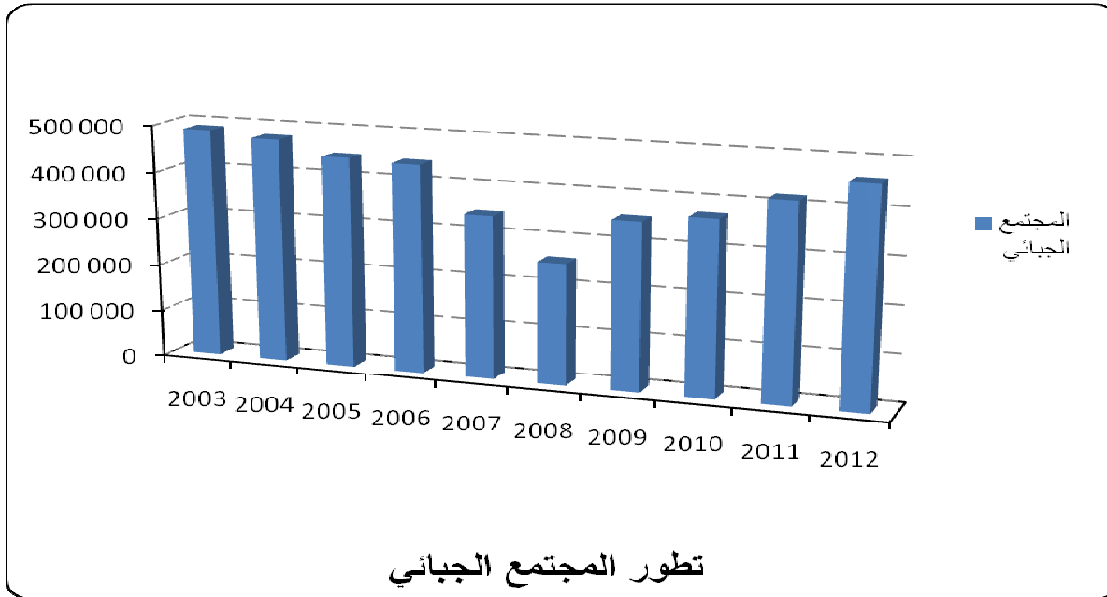
السنوات	TAP	IBS	TVA	IRG/SAL	IRG/REEL	IRG/BNC	IFU
2003	314486	69397	489154	211782	257025	21817	735178
2004	325661	65894	478168	222693	325661	33840	736411
2005	326441	67187	447563	233279	248062	25919	1062386
2006	331200	62196	441748	116043	229907	23816	774804
2007	307972	72453	345125	225338	242187	29411	772799
2008	327930	67682	257064	234613	221673	26944	828681
2009	344465	76446	354467	239997	209327	30278	813483
2010	362467	80572	370537	243654	247199	34790	855731
2011	409971	51922	417864	243713	278390	43343	809470
2012	463242	91988	459760	257390	320275	47970	867411

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

يتكون المجتمع الجبائي من مجموع عدد المكلفين المنتمين إلى الأشخاص المعنويين الخاضعين إلى الضريبة على أرباح الشركات والأشخاص الطبيعيين دون الأخذ بعين الاعتبار الأشخاص الخاضعون للنظام الجزافي والتي انتهى تاريخ سريانه سنة 2006 وكذلك الأشخاص الخاضعون للضريبة الوحيدة الجزافية IFU وهو النظام البديل للنظام السابق (النظام الجزافي) ولمعرفة التطور الذي مر به كل أصناف المجتمع الجبائي نقترح الشكل التالي:

¹ - رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، الضرائب في عالم الاعمال الالكترونية، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 02، 2000، ص: 13

الوحدة : الف مكلف



الشكل رقم (12): تطور المجتمع الجبائي

من الشكل نلاحظ أهمية تطور تركيبة المجتمع الجبائي في الجزائر، فبالنسبة للمرحلة الممتدة من 2003 إلى 2006 نجد أن متوسط عدد الملفات الخاضعة للرسم على رقم الأعمال هو 464158 ملف، وهو العدد المعتمد عليه في تحديد فاتورة الغش الجبائي للفترة، غير أننا نجد أن هذا العدد يتناقص خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2012، ويرجع سبب ذلك إلى إنشاء نظام جبائي جديد ألا وهو نظام الضريبة الوحيدة الجزافية، حيث الملفات فيه خاضعة لضريبتين فقط، الأولى بمعدل 5 في المائة والثانية بمعدل 12 % وذلك حسب الحالة، بدل الرسم على القيمة المضافة والضرائب والرسوم الأخرى، وبالتالي تم شطب جزء من الملفات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من مجموع القائمة العددية للملفات السابقة، وأصبحت محتواه في القائمة العددية للنظام الجديد.

والشيء الذي يجب أن نلفت الانتباه إليه هو إهمالنا للغش الممارس من طرف المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الوحيدة الجزافية، والغش المعتمد بالنسبة للضريبة على الممتلكات، وللضرائب غير المباشرة، وللرسم العقاري، وللضريبة على الدخل العقاري، ذلك لغياب وانعدام

رقابة جدية بخصوصهم على مستوى المفتشيات المختصة بمتابعة الملفات وعلى مستوى المديریات الفرعية للرقابة الجبائية وهذا رغم العدد المهم للمجتمع الجبائي الخاص بهم والظاهر في الجدول السابق .

من زاوية أخرى وعلى سبيل المثال نجد أن الرقابة على الوثائق في فرنسا تعتمد أساسا على هذا النوع من الضرائب، وفي هذا الصدد تم إخضاع 926093 ، 981682 ، 1035269 ملف خلال السنوات 2010، 2011، 2012 على التوالي للمراقبة على الوثائق الخاصة بالضريبة على الدخل، وكذلك تم إخضاع 139811 ملف، 129483 ملف، 134207 ملف خلال نفس السنوات السابقة للرقابة على الوثائق الخاصة بالضريبة على الممتلكات، مما نتج عنها حصيلة ضريبية جد مهمة.

ثانيا - الغش الجبائي للمجتمع الجبائي

نرجع إلى معطيات الجدول السابق والخاص بتطور المجتمع الجبائي لاستنتاج فاتورة الغش الجبائي بآلية الرقابة على الوثائق ونشكل الجدول التالي:

جدول رقم (22) : الغش الجبائي للمجتمع الجبائي بآلية الرقابة على الوثائق :

الوحدة: 10⁸ دج

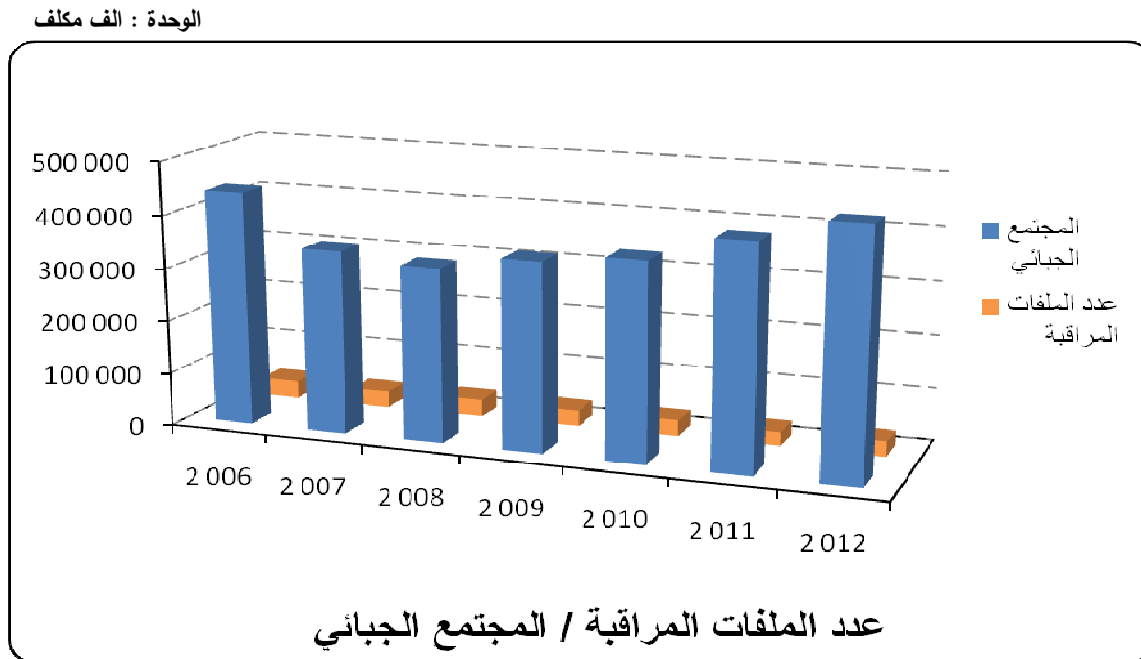
السنوات	المجتمع الجبائي	تكلفة الغش للملف	فاتورة الغش الجبائي	الإيرادات الجبائية	% النسبة الغش: الإيرادات
2006	441748	0.01167806	5159	6107	85%
2007	345125	0.01074642	3709	6761	55%
2008	327930	0.00914773	3040	7548	40%
2009	354467	0.0092700	3286	9210	36%
2010	370537	0.01075626	3986	10685	37%
2011	417864	0.00960023	4012	13245	30%
2012	459760	0.00840541	3864	15959	24%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

فاتورة الغش الجبائي للمجتمع الجبائي تم الحصول عليها من حاصل ضرب نصيب الملف الواحد من الغش الجبائي (بتكلفة الغش الجبائي) والمجتمع الجبائي أي عدد التجار المشار اليهم في الجدول السابق .

أما نسبة الغش الجبائي بهذه الآلية فهي تمثل النسبة بين فاتورة الغش الجبائي إلى الإيرادات الجبائية خلال سنة. والشكلين التاليين يبينان عدد الملفات المراقبة بهذه الآلية إلى المجتمع الجبائي وفاتورة الغش الجبائي إلى الإيرادات الجبائية.

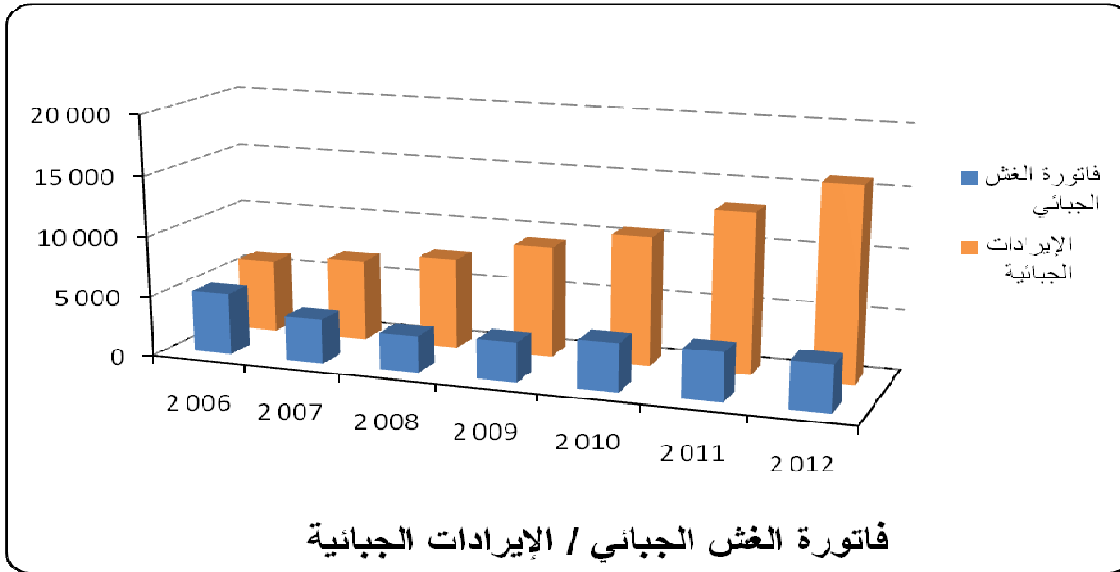
يمكن تحليل البيانات الظاهرة في الجدول بالاعتماد على الأشكال التالية :



الشكل رقم (13): عدد الملفات المراقبة بـ CSP إلى المجتمع الجبائي

نلاحظ من الشكل أن عدد الملفات المراقبة بهذه الآلية صغير بالنظر إلى عدد ملفات المجتمع الجبائي، وعليه فإن فاتورة الغش الجبائي المتحصل عليها لا تكون معبرة بدقة لاعتبار أنه أغلبية الملفات لم تتم مراقبتها، رغم أن الرقابة الممارسة هنا سطحية، والشكل التالي يبين لنا الغش الجبائي المتحصل عليه في حدود الملفات المراقبة إلى الإيرادات الجبائية .

الوحدة: 10⁸ دج



الشكل رقم (14): فاتورة الغش الجبائي بـ CSP الى الإيرادات الجبائية

نلاحظ من خلال الشكل أن الحقوق المتحصل عليها (الغش الجبائي) بهذه الآلية إلى الإيرادات الجبائية، كانت 85 % خلال سنة 2006 وبدأت هذه النسبة في التناقص إلى حدود 24 % في سنة 2012 وهذا راجع إلى النقص في عدد الملفات المراقبة ذلك لا اعتبار أن هناك تناسب طردي بين عدد الملفات المباشرة والحقوق المستخرجة .

لكن الشيء الذي تجدر الإشارة إليه يتمثل في كون الإيرادات الجبائية تتكون من الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على ربح الشركات، الرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة إضافة إلى الضرائب غير المباشرة، حقوق التسجيل والطابع، وحقوق الجمارك والتي لم تؤخذ بعين الاعتبار لعدم مراقبتها من طرف مصالح الضرائب، فاذا تم ادماجها بالمبالغ المصرح بها، فإننا نتحصل على الجدول التالي:

جدول رقم (23): النسبة بين الغش الجبائي للمجتمع الجبائي إلى الإيرادات الجبائية الاجمالية
بآلية الرقابة على الوثائق :

السنوات	المجتمع الجبائي	تكلفة الغش للملف	فاتورة الغش الجبائي*	الإيرادات الجبائية	نسبة الغش:الإيرادات %
2006	441748	0.01167806	8224	6107	134%
2007	345125	0.01074642	5158	6761	76%
2008	327930	0.00914773	4549	7548	60%
2009	354467	0.0092700	5136	9210	58%
2010	370537	0.01075626	7055	10685	66%
2011	417864	0.00960023	6056	13245	48%
2012	459760	0.00840541	6670	15959	42%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

نلاحظ من الجدول أن فاتورة الغش الجبائي * تتراوح بين 42 الى 134 من المائة خلال الفترة من 2006 إلى 2012، ففي سنة 2006 نجد أن قيمة الإيرادات الجبائية تقدر ب 610.7 مليار دج بينما تم التوصل إلى ما قيمته 82240 مليار دج والتي تعتبر كمبالغ مهرة (غش جبائي) على خزينة الدولة، فحين نجد أن أقل نسبة تم التوصل إليها كانت خلال سنة 2012 حيث تم تقديرها ب 42 %، علما أن هذه النسبة تم التوصل إليها بدراسة 28672 ملف، بدل المعتمدة خلال سنة 2006، ولو اعتمدنا على الطريقة الثلاثية، أو طريقة الرابع المتناسب بين السنتين 2006 و 2012 نجد أن فاتورة الغش الجبائي ترتفع لتصبح في حدود 113 % أي ما يعادل 688.5 مليار دج كإيراد جبائي متحصل عليه خلال السنة ذات الحصيلة الأقل.

المبحث الثالث :الغش الجبائي من خلال آلية الرقابة الخارجية

إن الرقابة الداخلية تتم على مستوى مصالح الإدارة الجبائية، وهذا على خلاف المراجعة الجبائية الخارجية التي تتم خارج الإدارة الجبائية أي على مستوى المقرات الاجتماعية للمؤسسات محل المراجعة، وتستعمل فيها الآليات المتمثلة في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق في

مجمل الوضعية الجبائية والمراقبة المصوبة، كل هذا قصد الكشف أيضا عن مواطن الغش الجبائي، وهذا ما سنتناوله في المطالب التالية :

المطلب الأول : الغش الجبائي من خلال آلية التحقيق في المحاسبة

إن تطور نتائج التحقيق في المحاسبة خلال المدة الممتدة من 2003 إلى 2012 هي الأخرى تسير بوتيرة غير مستقرة وغير ثابتة، سواء من حيث تطور عدد القضايا المبرمجة والمراقبة أو من حيث مبلغ الحقوق المستخرجة وهذا وفق العناصر التالية:

أولا - تطور عدد القضايا المبرمجة

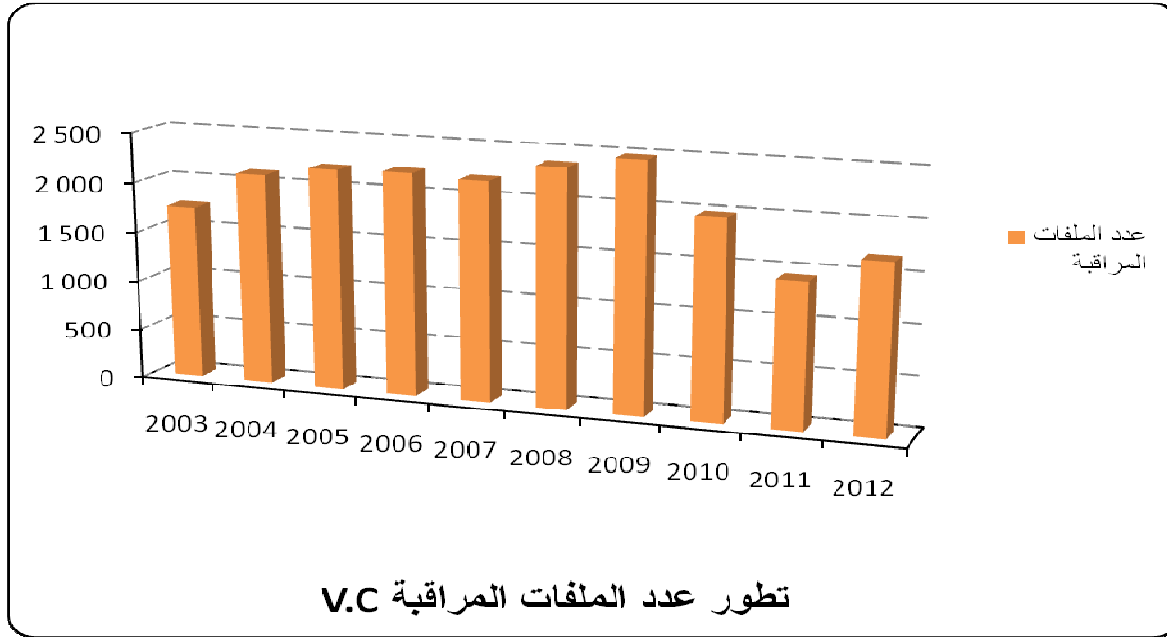
نتطرق لتطور عدد القضايا المبرمجة والمباشرة من خلال الجدول التالي الذي يبين لنا، من جهة عدد القضايا المراقبة والحقوق الناتجة عنها خلال فترة الدراسة، ومن جهة أخرى، يبين لنا تطور عدد القضايا المراقبة والحقوق الناتجة عنها وذلك من سنة إلى أخرى.

جدول رقم (24) : عدد القضايا المبرمجة لآلية التحقيق المحاسبي :

السنوات	V.C		تطور عدد القضايا	تطور الحقوق و الغرامات
	عدد القضايا المراجعة	الحقوق و الغرامات المستخرجة -دج-		
2003	1 748	15 563 409 103	4 %	-9 %
2004	2 118	10 427 799 232	12%	-33 %
2005	2 217	15 047 297 648	5 %	44 %
2006	2 228	73 670 021 141	50. %	490 %
2007	2 194	14 037 698 534	-2%	-81 %
2008	2 374	20 533 836 095	8 %	46 %
2009	2 483	74 595 800 023	5 %	363 %
2010	1 989	41 503 322 158	-20 %	55 %
2011	1 444	34 153 564 965	-27 %	-18 %
2012	1 682	31 359 523 794	16 %	-8 %
المجموع الوطني	25 585	371 075 625 469		

المصدر : من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013 .

لتحليل البيانات المدونة في الجدول و ذلك حسب المعلومات المتوفرة ، نلجأ إلى تحليل معطيات كل خانة على حدى، أي تحليل تطور عدد القضايا المبرمجة، ثم مقارنتها بعدد قضايا المجتمع الجبائي وبعدها تطور الحقوق المستخرجة بهذه الآلية ووفقا للأشكال التالية :



الشكل رقم (15) : تطور عدد القضايا المراقبة بـ VC

بالنسبة لتطور عدد القضايا المراقبة بآلية التحقيق في المحاسبة نلاحظ ارتفاع العدد خلال الفترة الممتدة بين سنة 2003 إلى سنة 2006 بنسبة تقدر بـ 27 % هذه النسبة موزعة على النحو (21%+5%+1%) ثم يتناقص العدد بـ 11 ملف أي بنسبة 2 % خلال الفترة 2007 التغير الذي يمكن إهماله مرحليا، ثم يتواصل الارتفاع إلى غاية سنة 2009 وذلك بنسبة قدرها 11 % بالنسبة إلى سنة 2006، وعلى هذا الأساس يمكن اعتبار أن عدد القضايا في تزايد مستمر ابتداء من سنة 2003 إلى غاية سنة 2009، حيث قدرت نسبة الزيادة بـ 42 % أي زيادة تعادل 735 ملف موزعين على 54 مديرية ولائية للضرائب.

أما بالنسبة للسنتين 2010 و 2011 نلاحظ تناقص عدد القضايا الخاضعة لعملية التحقيق المحاسبي بـ 1039 ملف، أي تناقص بنسبة 42 % مقارنة مع سنة 2009، يرجع هذا لسبب اعتماد آلية رقابية أخرى تتمثل في الرقابة المصوبة التي سنتطرق لها لاحقا، حيث تمت مراقبة بهذه الآلية 1089 ملف .

وتميزت سنة 2012 بارتفاع عدد القضايا الخاضعة للتحقيق المحاسبي، بالنظر لسنة 2011، حيث قدرت هذه الزيادة بـ 16 %، وهي النسبة والعدد نفسه الذي تم اعتماده في آلية المراقبة المصوبة.

إن الجدول التالي نبين من خلاله عدد القضايا المراقبة بهذه الآلية إلى المجتمع الجبائي.

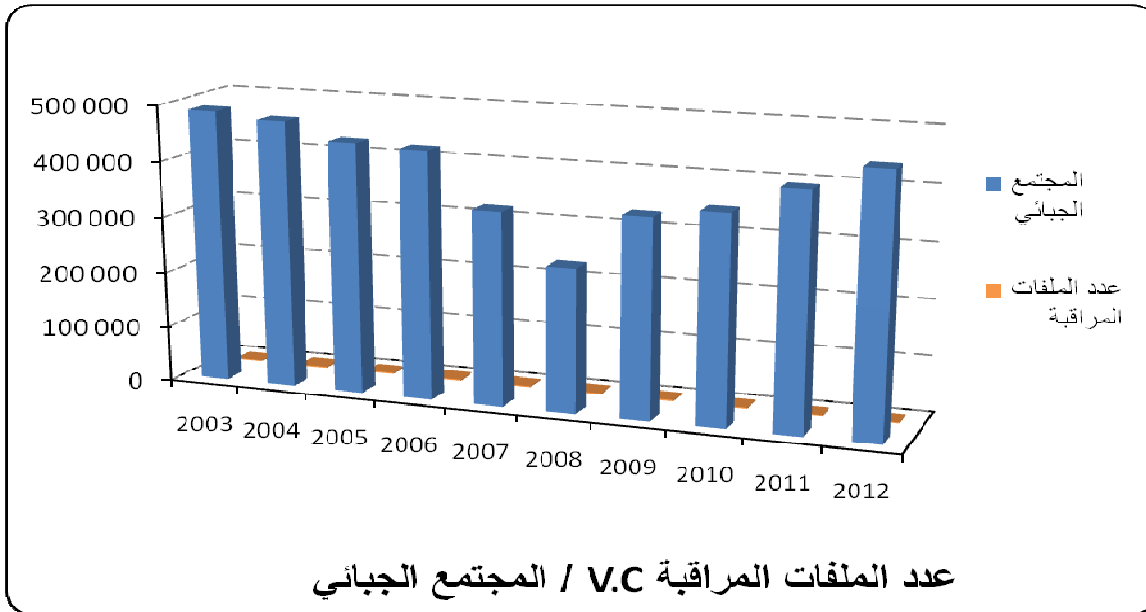
جدول رقم (25) : نسبة عدد القضايا المبرمجة الى المجتمع الجبائي :

السنوات	المجتمع الجبائي (2)	عدد القضايا المراقبة (1)	(1)/(2)
2003	489154	1748	0.3%
2004	478168	2118	0.4%
2005	447563	2217	0.4%
2006	441748	2228	0.5%
2007	345125	2194	0.6%
2008	327930	2374	0.7%
2009	354467	2483	0.7%
2010	370537	1989	0.5%
2011	417864	1444	0.3%
2012	459760	1682	0.3%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

إن متوسط معدل القضايا المبرمجة والمباشرة بآلية التحقيق المحاسبي إلى إجمالي المجتمع الجبائي تمثل 0.4 % فقط، بينما النسبة بآلية الرقابة على الوثائق تمثل 8 % من إجمالي المجتمع الجبائي. وهي مقبولة نوعا ما بالنظر إلى القضايا المباشرة عن طريق التحقيق

المحاسبي، وللتوضيح أكثر نلجأ إلى الشكل التالي :



الشكل رقم (16): عدد الملفات المراقبة بـ VC الى المجتمع الجبائي

وبصورة عامة نجد أن متوسط عدد القضايا المباشرة بهذه الآلية خلال الفترة من 2003

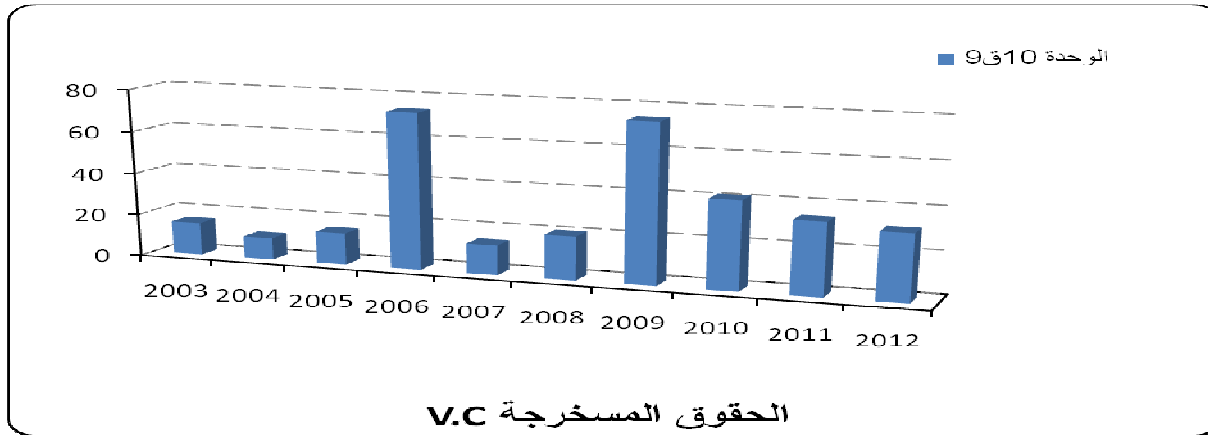
إلى 2012 هو 2048 قضية والذي يمثل 0.5 % من متوسط المجتمع الجبائي في الفترة

ومن زاوية أخرى نلاحظ أن هناك تناسب طردي بينها وبين الحقوق الناتجة كما هو مبين من

خلال الشكل، حيث نلاحظ أن عدد القضايا المراقبة بهذه الآلية تمثل نسب ضئيلة مقارنة بعدد

قضايا المجتمع الجبائي، وعليه فإن النتائج المتوصل إليها بهذه الآلية لا تعبر عن حقيقة الغش

الجبائي الممارس. وللتأكد أكثر نعتمد على البيانات الظاهرة في الجدول التالي :



الشكل رقم (17): الحقوق المستخرجة بالية التحقيق المحاسبي . VC

نلاحظ من الشكل أن الحقوق المستخرجة بالنسبة للملف الواحد عالية، أما إذا ما تمت مقارنتها بالإيرادات الجبائية فإننا نلاحظ أنها تمثل نسبة ضئيلة، وهذا راجع إلى قلة عدد القضايا المراقبة بهذه الآلية قياسا بعدد قضايا المجتمع الجبائي .

غير أن عدد القضايا المراقبة والحقوق الناتجة عنها نعتبرها بعيدة كل البعد عن الهدف الواجب تحقيقه بالنظر للملفات المراقبة في دول (OCDE) كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم (26) : عدد القضايا المراقبة لبعض الدول ب (VC) :

الدولة	عدد المراقبات	التعديلات على الإيرادات الجبائية %
بلجيكا	41900	95.1
كندا	304707	04.4
الدانمرك	216710	39.3
فرنسا	51964	04.3
ألمانيا	499551	46.4
النمسا	36046	80.8
إيطاليا	228337	27.23
هولندا	62000	99.1
نيوزيلندا	31500	07.2
بريطانيا	439349	69.0
البرتغال	86436	66.6
اسبانيا	801352	13.4

Source : Michel-Pierre Prat Cyril, Petit dictionnaire de la fraude fiscale. janvier.edition Dalloz .juin 2011 .

نلاحظ من الجدول أعلاه الكم الهائل من القضايا التي تم إخضاعها لآلية التحقيق المحاسبي بالنظر إلى تلك المبرمجة والمباشرة من طرف المديرية العامة للضرائب-معطيات خاصة بسنة 2006 -، ذلك للصلاحيات التي يتمتع بها المحقق في المحاسبة وهو بصدد ممارسة وظيفته من جهة، ومن جهة أخرى لوجود علاقة طردية بينها وبين الحقوق المستخرجة، لاعتبار أن الزيادة في الحقوق المستخرجة تعني الزيادة في الإيرادات الجبائية.

إضافة إلى ذلك وبناء على تقرير نشاط سنة 2012 الخاص بالمديرية العامة للمالية العمومية بفرنسا فإن عدد الملفات التي أخضعت لعملية التحقيق المحاسبي للسنوات 2009، 2010، 2011، 2012 هي: 47703، 47689، 47408، 48178 على التوالي أي بمعدل تطور سنوي للقضايا قدره 0.9 %، وهي نسبة ضئيلة ومستقرة مقارنة بنظيرتها في الجزائر.

كذلك حسب نفس التقرير فإن عدد الموظفين التابعين للرقابة الجبائية والمشرفين على عملية التحقيق المحاسبي يمثلون 10 % من مجموع المستخدمين المقدر عددهم بـ 117250 عون، إلا أن عدد محققي المحاسبة خلال السنوات هو كما يلي :

جدول رقم (27) : التطور في عدد المحققين :

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011	2012
عدد المحققين	493	479	469	458	446	482
الزيادة	14-	14-	10-	11-	12-	36
النسبة	0.03	0.03	0.02	0.02	0.02	8

المصدر: الجدول من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013

من الجدول السابق نلاحظ أن النسبة بين عدد المستخدمين في الإدارة الجبائية والبالغ عددهم 21242 سنة 2011 (أنظر الجدول رقم 03) إلى متوسط عدد المستخدمين التابعين للمديريات الفرعية للرقابة الجبائية والبالغ عددهم 470 هي 2.2 %، وعليه وبالمقارنة بين

النسبتين نستنتج أن هناك عجز في عدد المستخدمين يقدر بـ 8 % من المجموع الإجمالي لعدد المستخدمين، وبالتالي يجب مضاعفة العدد على الأقل 4 مرات .

ثانيا - القضايا المراقبة والحقوق المستخرجة

نشير في هذا المنوال إلى أن أكبر عدد من القضايا المحقق فيها (2483 ملف) بوشرت بأكبر عدد من المحققين (493 محقق في المحاسبة) وكان هذا خلال سنة 2009 كما هو واضح في الجدول أدناه و المرتب حسب الترتيب التنازلي لعدد القضايا المباشرة خلال الفترة :

جدول رقم (28) : عدد القضايا والحقوق المستخرجة بالية التحقيق المحاسبي :

السنوات	V.C	
	عدد القضايا المراجعة	الحقوق و الغرامات المستخرجة
2009	2 483	74 595 800 023
2008	2 374	20 533 836 095
2006	2 228	73 670 021 141
2005	2 217	15 047 297 648
2007	2 194	14 037 698 534
2004	2 118	10 427 799 232
2010	1 989	41 503 322 158
2003	1 748	15 563 409 103
2012	1 682	31 359 523 794
2011	1 444	34 153 564 965

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

إن أقل عدد من القضايا المحقق فيها (1444 ملف) بوشرت بأقل عدد من المحققين (446 محقق في المحاسبة) وكان هذا خلال سنة 2011، الشيء الذي يدل على أن هناك علاقة طردية بين عدد المحققين في المحاسبة والملفات المبرمجة والمباشرة أي المحقق فيها. أما بخصوص تطور الحقوق المستخرجة أي التعديلات المتحصل عليها، فنعتمد على النسب المئوية المستخرجة من الجدول الخاص بتطور الحقوق والغرامات وتطور عدد القضايا وكذلك على المعطيات المستخرجة في الجدول أدناه :

جدول رقم (29) : تصنيف القضايا حسب الترتيب التنازلي للحقوق المستخرجة :

VC		السنوات
عدد القضايا المراجعة	الحقوق والغرامات المستخرجة	
2 483	74 595 800 023	2009
2 228	73 670 021 141	2006
1 989	41 503 322 158	2010
1 444	34 153 564 965	2011
1 682	31 359 523 794	2012
2 374	20 533 836 095	2008
1 748	15 563 409 103	2003
2 217	15 047 297 648	2005
2 194	14 037 698 534	2007
2 118	10 427 799 232	2004

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013

تم ترتيب السنوات في الجدول أعلاه اعتمادا على العد التنازلي للحقوق والغرامات المستخرجة في السنة، والشئ الذي تمت ملاحظته بهذا الخصوص أن ما تم تحقيقه خلال سنة 2009 يعادل ما حقق خلال مجموع السنوات 2003+2004+2005+2007+2008 رغم أن عدد القضايا التي تمت مراقبتها خلال هذه السنوات هو 10651 بينما عدد القضايا المراقبة خلال السنة قيد المقارنة هو 2483 أي أقل منها بـ 4 مرات، وهذا الفرق في الحقوق المتحصل عليه ناتج من جراء التحقيق المحاسبي للسنوات غير الساقطة بالنقادم المتعلق بالشركات الدولية لاسيما منها شركة الاتصالات اوراسكوم تيليكوم -فرع جيزي-، الشئ الذي يبين حجم الغش الجبائي الممارس من طرف هذا النوع من الشركات الدولية في الجزائر.

الشئ الآخر الذي تمت ملاحظته يتمثل في وجود علاقة طردية بين الحقوق المستخرجة وعدد القضايا المبرمجة والمراقبة، فكلما زاد عدد القضايا زادت الحقوق المقابلة لها والعكس صحيح.

ومن زاوية أخرى نجد أن جل الأخطاء المعتمدة والمكتشفة بمناسبة إجراء آلية التحقيق المحاسبي تتمثل في :

-إدماج مساهمات وقروض غير مبررة، هذه القروض يتم استعمالها من طرف المكلفين بالضريبة لغرض تغطية دائنية الصندوق، الشيء الذي يعتبر من الناحية القانونية غير مقبول، لاعتبار أن القوانين واللوائح الجبائية تجبر المكلف في مثل هذه الحالات على تقديم إما عقد توثيقي يثبت ذلك، أو تقييد العملية محاسبيا عند كل من المقرض والمقترض أو تقديم دعائم مادية أخرى ملموسة في حالة وجود علاقة قرابة بين المقرض والمقترض.

-استعمال فواتير غير صحيحة، وهو الخطأ المعتمد في جل الملفات تقريبا، ويقصد بغير صحيحة :

-غير مطابقة لأحكام قانون سنة 2005 والخاص بكيفية تحرير وإعداد الفواتير.

-وهمية، التي لا أساس لها من الصحة، وتخص فواتير الشراء أو فواتير أعمال رهن الباطن الوهمية المعدة بأسماء أشخاص غير محصيين ضمن قائمة التجار، بحيث يكون القصد من استعمالها استرجاع رسوم على مشتريات وهمية من جهة وتضخيم التكاليف (إنقاص هامش الربح) من جهة أخرى.

- وبتواطؤ ونقصد بها في هذا المجال الفواتير الصحيحة من حيث الشكل أي التي يتم إعدادها وفقا للمواصفات القانونية والمرفوضة من حيث المضمون لغياب المواد المحتواة فيها .

-تضخيم محتوى حساب الموردون بمبالغ خيالية، ويمكن ملاحظة هذا عن طريق مقارنة محتويات الحساب ووسيلة الدفع المدونة على الفواتير.

-عدم التصريح بالحسابات البنكية المفتوحة.

-عدم التصريح بالمقبوضات الفعلية .

ثالثا - الغش الجبائي للمجتمع الجبائي من خلال آلية التحقيق المحاسبي

لتحديد فاتورة الغش الجبائي للمجتمع الجبائي إنه من الضروري تحديد تكلفة الغش الجبائي للقضية الواحدة المراقب فيها عن طريق هذه الآلية ثم تعميم المعطيات المتحصل عليها على المجتمع الجبائي برمته، وللوصول إلى ذلك نستعين بالجدول أدناه:

جدول رقم (30): الغش الجبائي للملف الواحد من خلال آلية التحقيق المحاسبي

الوحدة: 10⁸ دج

السنوات	الإيرادات الجبائية	حقوق المستخرجة VC	النسبة
2003	4759	156	%3.2
2004	5323	10 4	%1.9
2005	5969	15 0	%2.5
2006	6107	73 6	%12.05
2007	6761	14 0	%2.0
2008	7548	20 5	%2.7
2009	9210	674	%8
2010	10685	41 5	%3.8
2011	13245	34 1	%2.5
2012	15959	316	%1.9

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013

إن النسبة الظاهرة في الجدول أعلاه، والناجمة من حاصل قسمة الحقوق المستخرجة بالية التحقيق المحاسبي إلى الإيرادات الجبائية تبدو حسابيا صغيرة، كونها محصورة بين 1.9 إلى %12.05. لكن الشيء الذي يتطلب الإشارة إليه هو أن هذه الحقوق تمثل نسبة قدرها 0.4 % فقط من المجتمع الجبائي، والجدول أدناه يبين فاتورة الغش الجبائي إلى المجتمع الجبائي كما هو مبين التالي :

جدول رقم (31): الغش الجبائي للمجتمع الجبائي من خلال آلية التحقيق المحاسبي :

السنوات	عدد الملفات المراقبة	الحقوق المستخرجة	تكلفة الغش الجبائي للملف الواحد	المجتمع الجبائي	فاتورة الغش الجبائي 10 ق 8
2003	1748	15 563 409 103	8903552	489154	43552
2004	2118	10 427 799 232	4923417	478168	23542
2005	2217	15 047 297 648	6787234	447563	30377
2006	2228	73 670 021 141	33065539	441748	146066
2007	2194	14 037 698 534	6398222	345125	22081
2008	2374	20 533 836 095	8649468	327930	28364
2009	2483	74 595 800 023	30042610	354467	106491
2010	1989	41 503 322 158	20866426	370537	77318
2011	1444	34 153 564 965	23652053	417864	98833
2012	1682	31 359 523 794	18644188	459760	85718
المتوسط	2048	33089227269	16193271	413231	66915

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013

نلاحظ من الجدول أن فاتورة الغش الجبائي المتحصل عليها لمتوسط عدد الملفات المراقبة بهذه الآلية -آلية التحقيق المحاسبي- والمقدرة بـ 16193271 دج كبيرة جدا بالنظر إلى متوسط عدد القضايا المحقق فيها خلال 10 سنوات والمقدرة بـ 2048 قضية. وهذا نظرا لخصوصية الرقابة -التحقيق المحاسبي- المعتمدة، والتي تباشر من طرف فرقة متخصصة، ومقيدة بنصوص قانونية صريحة، كالواردة في أحكام المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

والجدول المبين ادناه يبين لنا النسبة بين فاتورة الغش الجبائي للمجتمع الجبائي والتي تم

الحصول عليها سابقا إلى الإيرادات الجبائية.

جدول رقم (32) : النسبة بين فاتورة الغش الجبائي للمجتمع الجبائي و الإيرادات الجبائية:

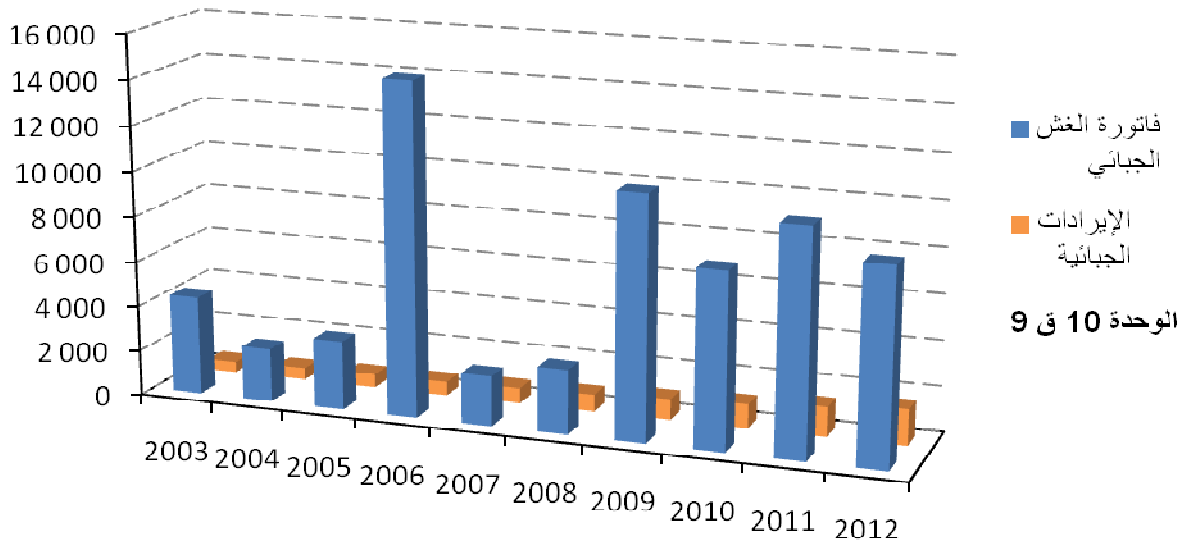
السنوات	الإيرادات الجبائية	فاتورة الغش الجبائي	فاتورة الغش الجبائي / الإيرادات الجبائية
2003	4759	43552	915%
2004	5323	23542	442%
2005	5969	30377	508%
2006	6107	146066	2391%
2007	6761	22081	326%
2008	7548	28364	376%
2009	9210	106491	1156%
2010	10685	77318	723%
2011	13245	98833	746%
2012	15959	85718	537%
المتوسط			800%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

إن النسب المستخرجة من الجدول أعلاه تمثل النسبة بين فاتورة الغش الجبائي إلى

الإيرادات الجبائية وهي محصورة بين 326 و 2391 %، وحتى نتمكن من تحليل ذلك نستعين

بالشكل التالي :



الشكل رقم (18) : الغش الجبائي للمجتمع الجبائي والإيرادات الجبائية

نلاحظ من الشكل ان فاتورة الغش الجبائي كبيرة جدا بالنظر الى الإيرادات الجبائية خاصة خلال السنوات 2006، 2009، 2010، 2011، 2012، هذا راجع إلى حجم الحقوق المستخرجة من جراء برمجة الشركات الدولية (الأجنبية) ونتيجة للغش الجبائي الممارس من طرفها، فحصة الملف الواحد من الغش الجبائي بالنسبة للشركة الدولية كبيرا جدا، وبالمقابل فإن معدل عدد هذه الشركات والتي تمت مراجعتها محاسبيا وجبائيا إلى العدد الاجمالي للقضايا المبرمجة والمراقبة صغير جدا، وعلى هذا الأساس، وعليه فلا يمكن وبأي حال الحكم أو تحديد فاتورة الغش الجبائي للمجتمع الجبائي والمقدر بـ 413231 ملف جبائي انطلاقا من الانحرافات المسجلة بمناسبة التحقيق والتدقيق في ملفات الشركات الدولية خاصة إذا علمنا أن متوسط عدد القضايا المراقبة خلال السنة يقدر بـ 2558 ملف جبائي. أي أن النسبة بين الملفات الاجمالية

المبرمجة والمراقبة تمثل فقط 0.62 % من المجتمع الجبائي. وعليه فالنتائج المتوصل إليها بهذه الآلية غير دقيقة كون الشريحة المعتمد عليها أثناء الدراسة غير معبرة .

المطلب الثاني: الغش الجبائي من خلال آلية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

حتى يتسنى لنا تحديد الغش الجبائي من خلال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، سنعتمد على النتائج الظاهرة بخصوصه في الجدول أدناه، وقبل ذلك يجب أن نشير هنا إلى أن العمل بهذه الآلية بدأ سنة 2001 فقط، رغم أن النصوص التنظيمية الخاصة به وردت مع الإصلاحات الجبائية التي أدخلت على النظام الجبائي سنة 1992، وذلك عن طريق إنشاء المادة 131 مكرر ضمن مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذا راجع خاصة إلى طبيعة التحقيق الممارس بهذه الآلية، والمتمثل في مراقبة تطور الممتلكات الشخصية للمكلف رفقة كل أفراد عائلته خاصة الموجودين تحت كفالته، ومقارنة ذلك مع الأرباح المصرح بها، والفرق بالسالب الناتج بينهما يتم اعتباره أرباح مهرة، يتم إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي، وعليه فإن هذا النوع من التحقيق خاص بنمط أو مادة الضريبة على الدخل الإجمالي دون غيره من الضرائب والرسوم الأخرى.

وكما يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين المحصيين ضمن القائمة الاسمية للتجار، يخضع لها كذلك الأشخاص غير المحصيين جبائيا من الناحية القانونية أي الخواص، وتتم البرمجة لهذه الآلية من خلال المعاينة الميدانية لمظاهر الثروة، وكذلك من خلال مستخرجات العقود المسجلة على مستوى مفتشيات التسجيل والطابع التابعة للمديريات الولائية للضرائب، والمعدة لغرض إعادة تقويمها .

أولا - تطور نتائج التقويمات

يتم إعداد قائمة إسمية للمعاملات العقارية والتي تخص عملية شراء العقارات مبنية كانت أو غير مبنية، محلات تجارية، أو العقارات الأخرى، والتي الغرض منها في بادئ الأمر إعادة تقييمها - الممتلكات- قصد إخضاعها لحقوق التسجيل ورسم الرهن العقاري، المذكورين في الجدول الخاص بالإيرادات العامة للدولة، كما هو مبين في الجدول أدناه :

جدول رقم (33): تطور نتائج التقويمات

السنوات	C.E.V		تطور عدد القضايا	تطور الحقوق و الغرامات	عدد اعوان التقويم
	عدد القضايا المراقبة	الحقوق و الغرامات المستخرجة			
2003	24 968	1 813 367 844	13 %	-10 %	
2004	31 787	2 375 836 295	27 %	30 %	
2005	34 378	2 546 043 099	8 %	7 %	
2006	31 323	2 487 118 984	-9 %	-4 %	220
2007	33 177	2 747 560 815	6 %	10 %	220
2008	36 108	3 626 855 141	9%	32 %	400
2009	31 962	3 443 525 005	-12 %	-5 %	400
2010	30 568	3 859 279 350	-4 %	12 %	400
2011	31 644	4 354 199 248	3 %	13 %	
2012	29 744	4 186 403 777	-6 %	-4 %	
المجموع	376 986	36 644 350 858			

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

من البيانات السابقة نلاحظ أن عدد الملفات المراقبة بهذه الطريقة في تزايد مستمر حيث قدرت نسبة الزيادة بين السنتين 2003 إلى 2008 بـ 45 %، وبالمقابل تم تحقيق ضعف المبلغ المتحصل عليه خلال سنة 2005 أي تم تسجيل زيادة قدرها 200 %، أما بالنسبة للمرحلة الثانية الممتدة من سنة 2008 إلى سنة 2012 فتم تسجيل تخفيض في عدد الملفات المراقبة بهذه الطريقة إلى حدود 18% وهو عدد معتبر بالنظر إلى المرحلة الأولى والمشار إليها سابقا، غير أن مقدار الحقوق المتحصل عليها سجلت زيادة قدرها 15 من المائة مقارنة بسنة 2008 .

وبصورة عامة نلاحظ أن الزيادة في عدد الملفات خلال المرحلة الممتدة من 2003 إلى 2012 ليست بالمهمة، حيث قدرت بـ 19 % غير أن الزيادة في عدد الحقوق تضاعفت إلى حدود 230 %، وهذا يدل على حجم الغش الجبائي الممارس في مادة حقوق التسجيل والرهن العقاري.

ونشير في هذا الصدد إلى أن الزيادة في عدد محققي التقويم إلى ضعف العدد كما هو واضح في الجدول السابق بين سنة 2007 إلى سنة 2008 فما فوق لم يكن له أي أثر على عدد الملفات المبرمجة والمراقبة خلال السنة نفسها أو خلال السنوات اللاحقة لها، كذلك أن هذا العدد أي عدد محققي التقويم المعتمد عليه في هذا المجال والمقدر عددهم بـ 220 عون قبل سنة 2007 أو بـ 400 عون للسنوات ما بعد سنة 2007 يعد ضعيف جدا بالنظر إلى عدد الملفات المسجلة وطنيا، خاصة إذا علمنا أن عدد الملفات المراقبة والظاهر في الجدول أعلاه لا تمثل إلا نسبة محدودة من عدد المعاملات المسجلة على مستوى مفتشيات التسجيل التابعة للمديريات الولائية للضرائب، وهذا بالرغم من أن التركيبة البشرية للأعوان المكلفين بالتقويم إلى مجموع الأعوان المحققين أو إلى المجموع الجمالي للأعوان التابعين للرقابة الجبائية تمثل نسبا محصورة بين 30 إلى 47 % كما هو مبين في الجدول أدناه :

جدول رقم (34) : عدد الأعوان المكلفين بالتقويم إلى عدد الأعوان المكلفين بالتحقيق

البيان	2006	2007	2008	2009	2010
عدد أعوان التحقيق -1-	507	493	479	469	458
عدد أعوان التقويم -2-	220	220	400	400	400
مجموع أعوان الرقابة -3-	727	713	879	869	858
عدد أعوان التقويم/المجموع 2 / 3	30 %	30%	45%	46%	47%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

الجدول أدناه يبين لنا نسبة الحقوق المستخرجة من إعادة تقويم المعاملات إلى كل من

حقوق التسجيل والطابع من جهة وإلى الإيرادات الجبائية في ميزانية الدولة من جهة أخرى.

جدول رقم (35): الحقوق المستخرجة من مادة التسجيل و الطابع و الايرادات الجبائية :

السنوات	الحقوق المستخرجة-1-	حقوق التسجيل و الطابع -2-	1الإيرادات الجبائية-3-	1/2	2/3	1/3
2003	1 8	190	4759	%1	%4	%0.4
2004	42	205	5323	%11	%4	%0.4
2005	22.5	210	5969	%5	%3	%0.4
2006	52	216	6107	%11	%3	%0.4
2007	2 7	215	6761	%12	%3	%0.4
2008	3 6	260	7548	%14	%3	%0.5
2009	3 4	320	9210	%10	%3	%0.3
2010	93	327	10685	%12	%3	%0.4
2011	44	397	13245	%11	%3	%0.3
2012	24	438	15959	%9	%3	%0.2

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

من البيانات السابقة نلاحظ أن النسبة المستخرجة بين الحقوق المسترجعة من مادة

التسجيل والإيرادات الجبائية والتي تتراوح بين 3 إلى 4 % مقبولة ومهمة خاصة إذا ما تمت

مقارنتها مع عدد الملفات المباشرة بهذه الطريقة ومن جهة أخرى النتائج المتحصل عليها من آلية

التحقيق المحاسبي والمقدرة بمتوسط 3 % ، كذلك إن الحقوق المسترجعة والمقدرة بمتوسط 10 %

إلى إجمالي حقوق الرسم على التسجيل والطابع تعتبر هي الأخرى مهمة ومعتبرة، وهذا رغم

الاعتبارات التالية:

- الملفات المبرمجة والمراقبة بطريقة إعادة التقويم قليلة مقارنة بالمعاملات-العقود- المسجلة.

- السعر المعتمد لتقويم كل العقارات (مبنية وغير مبنية) بعيد كل البعد عن السعر الحقيقي

والمعمول به في سوق العقارات، والأمثلة على ذلك متعددة -إذ أن التقويم الجبائي لشقة متوسطة

الشكل متكونة من ثلاثة غرف هو 3500000 دج، غير أن سعرها السوقى يتجاوز ذلك بأكثر من مرتين و نصف -.

- إن عدد محققي التقييم المعتمد عليه في مثل هذه الحالات قليل جدا مقارنة بعدد الملفات المسجلة.

- برنامج إعادة التقييم هو المادة الأساسية الأولى التي من خلالها يتم إعداد برنامج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الشيء الذي يستدعي برمجة اكبر عدد ممكن من القضايا في مادة التقييم، قصد الوصول إلى برنامج وحقوق مسترجعة معتبرة بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

- الحقوق المستخرجة أعلاه خاصة في غالبيتها المطلقة بحقوق التسجيل، كون عدد الفرق الخاصة بمراقبة حقوق الطابع قليل جدا، حيث يوجد على الأكثر فرقة من عونين في بعض المديريات الولائية، وغيابها الكلي في البعض الآخر.

- عدد المحققين المكلفين بالتقييم والذي تم إضافتهم سنة 2008 -تضاعف من 220 عون إلى 400 عون مقوم - ليصبح العدد الجمالي لأعوان التقييم في حدود 47 من المائة من المجموع الكلي للأعوان المراقبين التابعين للمديريات الفرعية للرقابة الجبائية لم يقدموا أية إضافة , لم يقدموا أية إضافة , و دليل ذلك هو عدم تطور في عدد القضايا المبرمجة إلا في حدود 3 من المائة, الشيء الذي يتطلب الاهتمام أكثر بهذا النوع من الرقابة, ذلك لتحديد القيمة الفعلية للممتلكات ومقارنتها مع التصريحات المتعلقة بمادة الضريبة على الدخل الإجمالي و المودعة لدى المفتشيات المختصة بالمتابعة و بالتالي تحسين مردودية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية , في مجال الحقوق المسترجعة .

ثانيا - تطور قضايا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

الجدول التالي يبين لنا تكلفة وتطور الحقوق المسترجعة وذلك بالاعتماد على تطور عدد القضايا

المبرمجة والمراقبة :

جدول رقم (36): تطور عدد قضايا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (V.A.S.F.E):

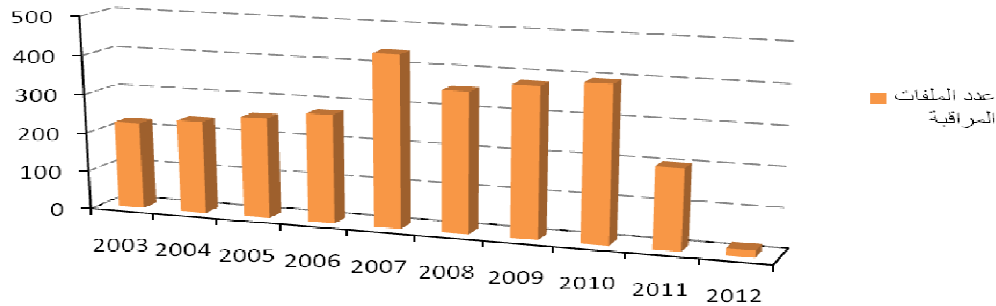
السنوات	V.A.S.F.E		تطور عدد القضايا	تطور الحقوق والغرامات	تكلفة القضية
	عدد القضايا المحقق فيها	الحقوق والغرامات المستخرجة			
2003	223	715 571 893	%35	% 10-	3208842
2004	238	815 354 504	%7	%14	3425859
2005	258	738 939 601	%8	%10-	2864107
2006	278	985 853 319	%7	%33	3546235
2007	438	1 307 265 625	%57	%33	2984625
2008	357	1 358 151 502	%19-	%4	3804346
2009	381	1 288 454 301	%7	%5-	3381770
2010	396	5 896 155 780	%4	%458	14889282
2011	204	1 633 126 160	%49-	%72-	8005520
2012	18	99 802 319	%91-	%99.9-	5544573
المجموع الوطني	2791	14838675004			5165516

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المديرية العامة للضرائب سنة 2013.

نلاحظ أن هناك علاقة طردية بين حجم الحقوق المستخرجة وعدد القضايا المراقبة بهذه

الآلية، فكلما زاد عدد القضايا المراقبة زادت بالمقابل الحقوق المستخرجة، ماعدا خلال سنة

2010 كانت نسبة الزيادة عالية جدا ويمكن توضيح هذا من خلال الشكل التالي:



تطور عدد الملفات المراقبة VASFE

الشكل رقم (19) : عدد الملفات المراقبة

من الشكل نلاحظ أن عدد القضايا المبرمجة والمراقبة بهذه الآلية في تزايد مستمر وبنسبة تقدر بـ 7 % ، وهذا التزايد كان مرفق بتزايد مبلغ الحقوق المستخرجة، أما بالنسبة لسنة 2007 فتتمت مضاعفة عدد القضايا المراقبة بـ 200 % مقارنة بعدد القضايا المباشرة سنة 2003، الشيء الذي نتج عنه تطور في قيمة الحقوق بما قيمته هو الآخر 180 % ، ثم تم تقليص عدد القضايا المباشرة بين السنتين 2003 و 2012 إلى حدود 88 % وإلى حدود 99.9 % بالنسبة للسنتين 2007 إلى 2012، وهذا راجع لقلة عدد المحققين المكلفين بمباشرة العمل بالآلية الجديدة المتمثلة في الرقابة المصوبة والتي وردت حيثياتها في قانون المالية لسنة 2008 وبدأ العمل بها فعلا سنة 2010، الشيء الذي نتج عنه انخفاض موازي في عدد ومبلغ الحقوق المستخرجة بآلية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وكنتيجة لما سبق، نجد ان هناك تناسب طردي بين عدد القضايا المراقبة ومبلغ الحقوق المستخرجة بهذه الآلية.

غير أن الملفت للانتباه هو أن الملفات المباشرة عن طريق التحقيق المعمق إلى الملفات المباشرة عن طريق التحقيق المحاسبي لا تتميز بالاستقرار-انظر الجدول أدناه -، فالنسبة بينهما تتراوح

بين 1 إلى 20 % ، بينما إذا قارنا هذه النسبة مع نظيرتها في فرنسا نجد أنها تتراوح بين 10 إلى 11 % ، الشيء الذي ينعكس حتما على تكلفة الملف من حيث الغش الجبائي.

جدول رقم (37): مقارنة بين عدد القضايا المباشرة في كل من الجزائر - م ع ض - و فرنسا - م ع م ع ف - :

السنوات	عدد قضايا vasfe.1	عدد قضايا vc.2	1 / 2	عدد قضايا vasfe. FR.3	عدد قضايا vc.FR.4	3/4
2003	223	1 748	13 %			
2004	238	2 118	11 %			
2005	258	2 217	12 %			
2006	278	2 228	12 %			
2007	438	2 194	20 %	4508	40098	11
2008	357	2 374	15 %	4166	39353	11
2009	381	2 483	15 %	3912	39782	10
2010	396	1 989	20 %	3883	39264	10
2011	204	1 444	14 %	4033	38574	10
2012	18	1 682	1 %	4159	39754	10

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المديرية العامة للضرائب سنة 2013.

كذلك نجد أن تكلفة وعدد الملفات المستخرجة والمراقبة بهذه الآلية في فرنسا تتميز بالثبات والاستقرار -انظر الجدول أدناه-

جدول رقم (38): الحقوق المستخرجة بالتحقيق المعمق في م ع م ع بفرنسا بالأورو

الوحدة : مليون أورو

البيان	2007	2008	2009	2010	2011	2012
عدد قضايا vasfe. FR.3	4508	4166	3912	3883	4033	4159
الحقوق و الغرامات .E	446	384	442	469	557	
تطور الحقوق . E		%14-	%15	%6	%19	
تكلفة القضية . E	98935	921575	105317	120771	138203	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات المديرية العامة للضرائب سنة 2013.

وهذا على خلاف التكلفة وعدد الملفات المستخرجة والمراقبة بآلية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث نجد على سبيل المثال إن تكلفة الغش الجبائي للملف في سنة 2010 تساوي خمسة (5) أضعاف المتحصل عليها خلال سنة 2007، هذا رغم أن عدد الملفات المباشرة سنة خلال سنة 2007 تفوق عدد الملفات المباشرة و المراقبة سنة 2010 بنسبة تقدر ب 10 % . هذا ما يفسر حجم الغش المعتمد.

ثالثا - الغش الجبائي من خلال الية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

الجدول أدناه يبين فاتورة الغش الجبائي المستخرج من خلال هذه الآلية

جدول رقم (39) : الغش الجبائي بالية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

السنوات	عدد الملفات المراقبة	الحقوق المستخرجة	تكلفة الغش الجبائي للملف الواحد	عدد العقود المبرمجة C.E.V	فاتورة الغش الجبائي 10 ق 8
2003	223	715 571 893	3208842	24 968	801
2004	238	815 354 504	3425859	31 787	1089
2005	258	738 939 601	2864107	34 378	985
2006	278	985 853 319	3546235	31 323	1111
2007	438	1 307 265 625	2984625	33 177	990
2008	357	1 358 151 502	3804346	36 108	1373
2009	381	1 288 454 301	3381770	31 962	1081
2010	396	5 896 155 780	14889282	30 568	4551
2011	204	1 633 126 160	8005520	31 644	2533

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

إن الفاتورة المستخرجة من الجدول أعلاه تمثل عينة من المجتمع الجبائي لاعتبار أن :

- لم تتم مراقبة كل العقود الموثقة و المسجلة على مستوى مفتشيات التسجيل والطابع التابعة للمديريات الولائية للضرائب .

- إن متوسط عدد المجتمع الجبائي هو 413231 خلال فترة الدراسة الممتدة من 2003 إلى

2012 بدل المعتمد عليه في التأسيس .

-التسوية أو الحقوق التي تم استخراجها من التعديلات هي عبارة عن حقوق ضريبة الدخل الإجمالي (IRG) فقط، وهذا يعني أنه تم القبول الضمني لتصريحات المتعلقة (التصريحات مقبولة بدون اي تعديل) بكل الحقوق الأخرى والناجمة عن الضرائب والرسوم لاسيما منها الرسم على رقم الأعمال، الرسم على النشاط المهني، الضريبة على أرباح الشركات

ونقصد بالقبول الضمني لكل الحقوق، قبول تصريحات المكلفين بالضريبة كما وردت وبدون ممارسة حق الرقابة الممنوح للإدارة الجبائية بخصوصها .

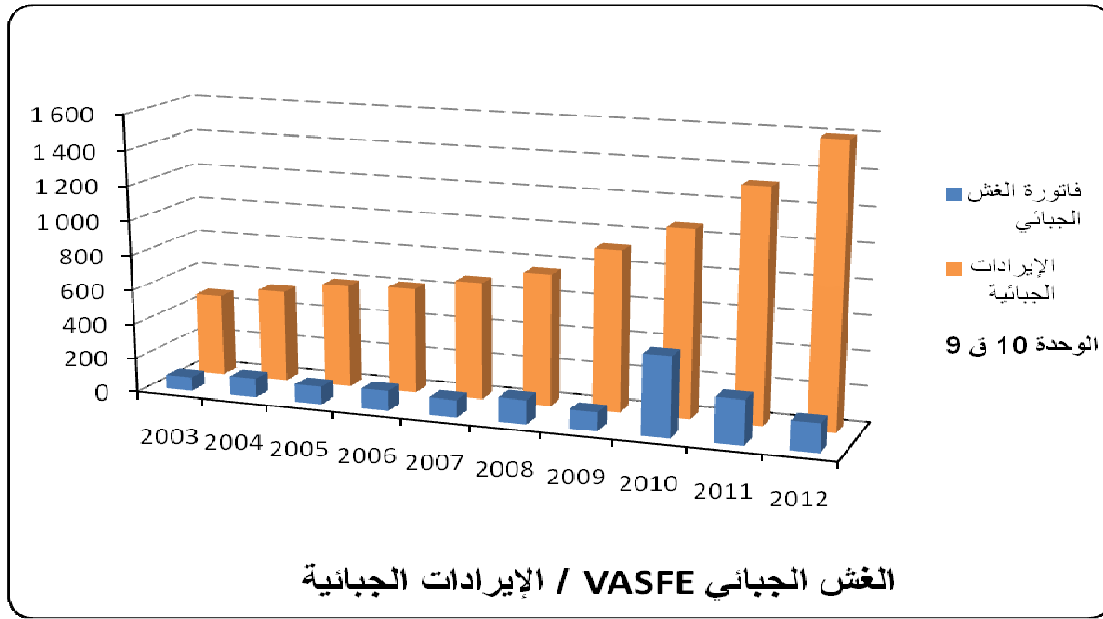
الجدول التالي من خلاله نبين النسبة بين الحقوق المستخرجة بالية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (حقوق IRG فقط) الى الإيرادات الجبائية .

جدول رقم (40): الحقوق المستخرجة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلى الإيرادات الجبائية :

السنوات	الإيرادات الجبائية - 1 -	فاتورة الغش الجبائي - 2 -	1/2
2003	4759	801	%17
2004	5323	1089	% 20
2005	5969	985	%16
2006	6107	1111	%18
2007	6761	990	%16
2008	7548	1373	%18
2009	9210	1081	%12
2010	10685	4551	%43
2011	13245	2533	%19
2012	15959	1649	%10
المتوسط			19%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013

وعلى هذا الأساس فإن النسب في الجدول لا تكون معبرة إلا في حدود 10 % وهي النسبة المستخرجة بين عدد العقود الموثقة المسجلة ومجموع المجتمع الجبائي، وسنوضح هذا أكثر من خلال تحليل الشكل التالي :



الشكل رقم (20) : الغش الجبائي الى الإيرادات الجبائية

بالتالي فمن البيانات في الشكل أعلاه نلاحظ أن متوسط النسبة المتوصل إليها والناجمة بين فاتورة الغش الجبائي والإيرادات الجبائية هي 19% وذلك خلال فترة الدراسة، وهي نسبة كبيرة جدا بالنظر إلى الاعتبارات سابقة الذكر، خاصة في ظل القوانين الجبائية سارية المفعول والتي تسمح بإجراء عمليات مراقبة لاسيما منها، الرقابة على الوثائق والرقابة المصوبة إلى جانب التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، كما يمكن قانونا إجراء عملية تحقيق معمق في حالة توفر معلومات جبائية تفيد ذلك، إضافة إلى التحقيق المحاسبي المباشر خلال فترة معينة، في حالة عدم نجاعة هذا الأخير .

المطلب الثالث: الغش الجبائي من خلال آلية الرقابة المصوبة

التطرق للغش الجبائي من خلال هذه الآلية يتطلب الاستعانة بالعناصر المبينة أدناه.

أولا - تطور نتائج الرقابة المصوبة

إن تطور نتائج الرقابة المصوبة خلال المدة الممتدة من 2010 إلى 2012 تسير بوتيرة غير مستقرة وغير ثابتة هي الأخرى، سواء من حيث تطور عدد القضايا المبرمجة والمراقبة أو من حيث مبلغ الحقوق المستخرجة، كما هو واضح في الجدول أدناه :

جدول رقم (41): تطور عدد القضايا المبرمجة لآلية الرقابة المصوبة

السنوات	V.P		تطور عدد القضايا	تطور الحقوق والغرامات
	عدد القضايا المراقبة	الحقوق والغرامات المستخرجة		
2009	-	-		
2010	503	1 189 796 240		
2011	586	1 434 994 181	% 16	%20
2012	561	1 201 532 318	%4-	%16-
المجموع الوطني	1 650	3 826 322 739		

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

نشير هنا إلى أن تاريخ الاحصائيات هي سنة 2010 وهو تاريخ سريان الرقابة المصوبة (رقابة حديثة)، وعليه فالشيء الذي تمت معاينته من خلال الجدول أعلاه، يتمثل في كون أن نسبة تطور عدد القضايا من سنة 2010 إلى سنة 2011 تقدر ب 16 %، ونسبة التطور خلال سنة 2012 هي 11 % بالنسبة إلى سنة 2010، و-4 % بالنسبة لسنة 2011 إلى 2010 .

جدول رقم (42) : تطور عدد القضايا المبرمجة للمراجعة الخارجية :

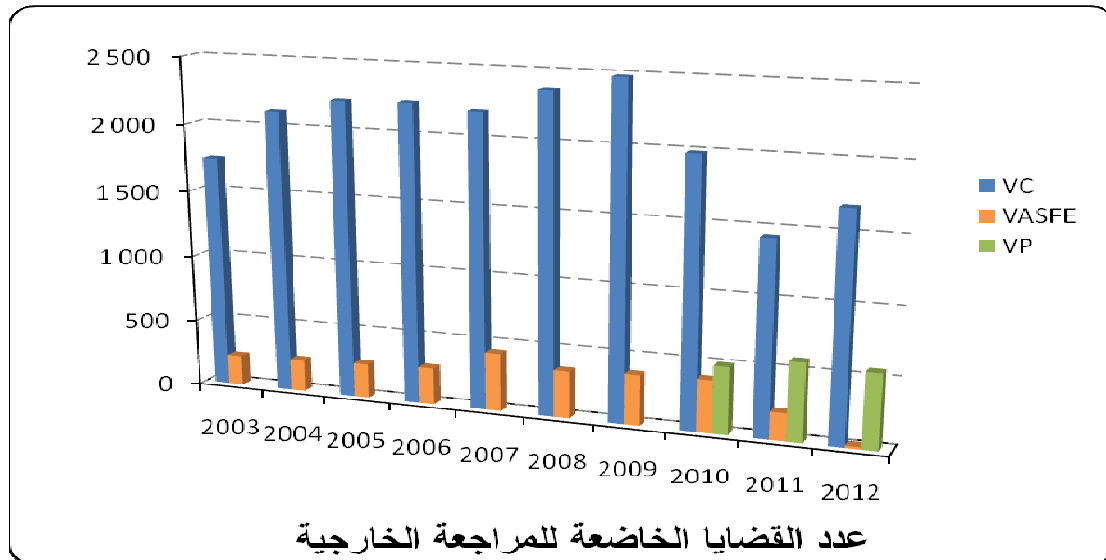
السنوات	عدد قضايا VASFE.1.	تطور عدد قضايا	عدد قضايا VC.2.	تطور عدد قضايا	عدد قضايا VP.3.	تطور عدد قضايا	1+2+3 عدد قضايا	تطور العدد الاجمالي للقضايا
2003	223	%35	1 748	4 %			1971	7 %
2004	238	%7	2 118	%12			2356	19 %
2005	258	%8	2 217	5 %			2475	5 %
2006	278	%7	2 228	%50.			2506	1 %
2007	438	%57	2 194	%-2			2632	5 %
2008	357	%19-	2 374	8 %			2731	4 %
2009	381	%7	2 483	5 %			2864	5 %
2010	396	%4	1 989	-20 %	503		2888	1 %
2011	204	%49-	1 444	%7-2	586	% 16	2234	-23 %
2012	18	%91-	1 682	16 %	561	%4-	2261	1 %

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

يمكن تفسير ذلك من خلال عرض تطور عدد قضايا آليات المراجعة الخارجية، لا سيما

منها التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، كما هو مبين في الشكل

التالي :



الشكل رقم (21) : عدد القضايا الخاضعة للمراجعة الخارجية

إن نسبة تطور عدد القضايا من 2010 الى 2011 بهذه الآلية - الية الرقابة المصوبة- تقدر بـ 16 %، هذا التطور في حقيقة الأمر حدث على حساب عدد القضايا المباشرة والمراقبة بآلية كل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ، لاعتبار أنهما من آليات المراجعة الخارجية، حيث تم تخفيض الأولى بـ 27% وتم تخفيض الآلية الثانية بـ تقريبا 50%، غير أن النسبة التي تم تخفيضها من سنة 2011 إلى سنة 2012 والمقدرة بـ 4% عوضت عن طريق إضافة عدد القضايا المباشرة بآلية التحقيق المحاسبي ،

وبصفة عامة نلاحظ أن عدد القضايا المراقبة بآلية المراجعة الخارجية مستقر خلال كل مرحلة الدراسة، عدا السنتين 2004 و 2011، حيث تم زيادة عدد القضايا المراقبة بآلية التحقيق المحاسبي بينما تم تخفيض عدد القضايا المراقبة بآلية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، هذا الاستقرار العام الملاحظ في عدد القضايا المراقبة بآلية المراجعة الخارجية يرجع إلى الاستقرار الملاحظ في عدد المحققين المكلفين بالمهمة، لاعتبار أن هناك علاقة طردية بين عدد القضايا المراقبة وعدد المحققين .

الشيء الذي يجب أن نلفت الانتباه إليه في هذا المجال يتمثل في طبيعة المراقبة التي تتميز بها كل آلية، وطالما أننا بصدد عرض نتائج الرقابة المصوبة نذكر أن طبيعتها تتمثل فيما يلي :

-أنها رقابة حديثة المنشأ،

-تستعمل في سبيل الكشف عن موطن الغش الجبائي قصد المتابعة و البرمجة لإحدى الرقابات الخارجية الأخرى، لا سيما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أو التحقيق المحاسبي.

-تستعمل أيضا من أجل التأكد من صحة القرض الجبائي المصرح به في حالات ج 50 الشهرية والثلاثية .

-ليست رقابة معمقة للملفات، بينما هي رقابة سطحية، يتم من خلالها الاكتفاء بمراجعة الوثائق التبريرية لبعض أصناف المحاسبة قصد التأكد من مدى صحة وصدق بعض الضرائب المصرح بها والمسددة ولتكن على سبيل المثال، الضريبة على الدخل الإجمالي أو الرسم على النشاط المهني، أو ضرائب أخرى، وخلال مدة معينة، هذه المدة قد تكون أقل من دورة محاسبية أي أقل من سنة.

أما بخصوص تطور النتائج فنلاحظ من خلال الجدول السابق أن لها علاقة مباشرة مع تطور عدد القضايا المبرمجة والمراقبة، فزيادة عدد القضايا بنسبة 16 % من سنة 2010 إلى سنة 2011 أدى بالضرورة إلى الزيادة في الحقوق المستخرجة بنسبة قدرها 20 %، وبالمثل لما تم الإنفاص في عدد القضايا المراقبة من سنة 2011 إلى 2012، أثر هذا سلبا على الحقوق المستخرجة، أي أن هناك علاقة طردية بين عدد القضايا المراقبة بهذه الآلية والمبالغ المستخرجة.

ثالثا- قياس الغش الجبائي من خلال آلية الرقابة المصوبة

يمكننا قياس ذلك بالاعتماد على الجدول التالي :

جدول رقم (43) : الغش الجبائي من خلال آلية الرقابة المصوبة :

1 / 2	الإيرادات الجبائية -2-	الغش الجبائي 10 ⁸ - 1 -	المجتمع الجبائي	تكلفة القضية	الحقوق والغرامات المستخرجة	عدد القضايا المراقبة	السنوات
82 %	10685	8764	370537	2365400	1 189 796 240	503	2010
77 %	13245	10233	417864	2448795	1 434 994 181	586	2011
62 %	15959	9847	459760	2141768	1 201 532 318	561	2012
74%	13296	9615	416054	2318654	3 826 322 739	1 650	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

إن فاتورة الغش الجبائي المتوصل إليها بهذه الآلية والمقدرة بمتوسط 74% خلال الثلاث سنوات تعتبر جد معتبرة، بالنظر للحيثيات السابقة الذكر لاسيما منها المذكورة في الطبيعة

المتعلقة بها، وبالنظر إلى معدل عدد القضايا المبرمجة والمقدر بين 0.13 و 0.14 % من إجمالي المجتمع الجبائي .

أما بخصوص نسبة الحقوق المستخرجة بهذه الآلية المتمثلة في آلية الرقابة المصوبة إلى الحقوق المستخرجة بآلية التحقيق المحاسبي فهي تمثل النسب من 3 إلى 4 % فقط، رغم أن عدد القضايا المراقبة بالأولى تمثل النسب من 25 إلى 40 % من القضايا المراقبة بالآلية الثانية، هذه النسبة نجد أنها محصورة بين 10 الى 12 % في المديرية العامة للمالية العمومية بفرنسا .

والجدول أدناه يبين لنا فاتورة الغش الجبائي باليات المراقبة والمراجعة الجبائية لاسيما -آلية الرقابة المصوبة، آلية الرقابة على الوثائق، آلية التحقيق المحاسبي، آلية التحقيق المحاسبي في مجمل الوضعية الجبائية.

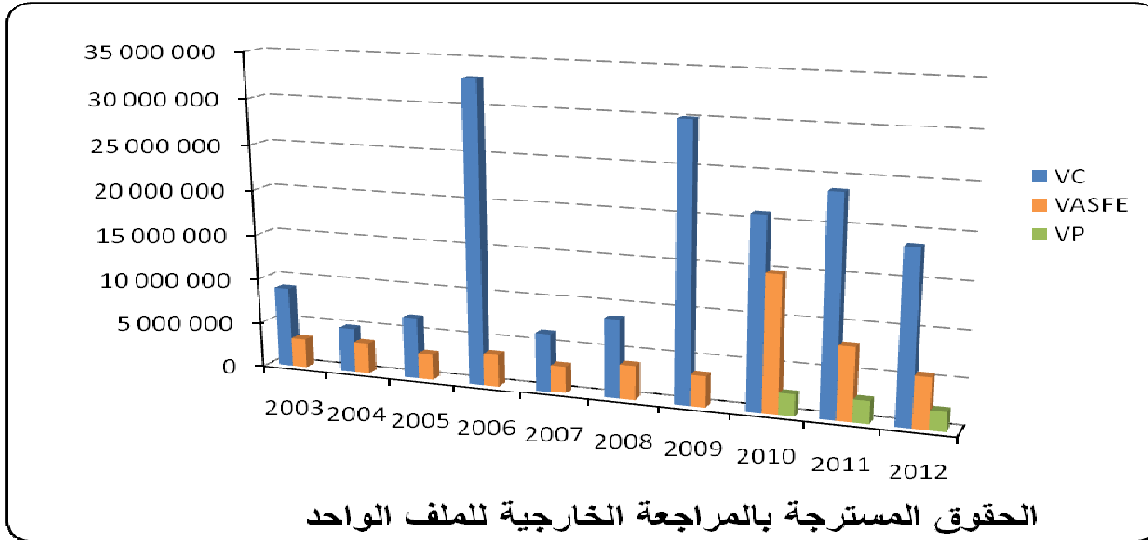
بالموازاة مع ما سبق نتطرق للجدول التالي والذي من خلاله نبين فاتورة الغش بالمبالغ لآلية المراجعة الخارجية.

جدول رقم (44): الغش بالمبالغ من خلال آلية المراجعة الخارجية

السنوات	المجتمع الجبائي	فاتورة الغش الجبائي للقضية VP	فاتورة الغش الجبائي للقضية VASFE	فاتورة الغش الجبائي للقضية VC	فاتورة الغش الجبائي للقضية CSP
2003	489154		3208842	8903552	
2004	478168		3425859	4923417	
2005	447563		2864107	6787234	
2006	441748		3546235	33065539	1170054
2007	345125		2984625	6398222	1073417
2008	327930		3804346	8649468	915236
2009	354467		3381770	30042610	930239
2010	370537	2365400	14889282	20866426	1075426
2011	417864	2448795	8005520	23652053	960903
2012	459760	2141768	5544573	18644188	842675
المجموع الوطني	413231	2318654	5165516	16193271	995421

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013

اعتمادا على الجدول السابق نبين في الشكل أدناه الحقوق المستخرجة للملف الواحد من خلال المراجعة الخارجية.



الشكل رقم (22) : الحقوق المستخرجة بالمراجعة الخارجية للملف الواحد

نلاحظ من خلال الشكل أن الحقوق المستخرجة للملف الواحد بآلية التحقيق المحاسبي أكبر من المستخرجة بآلية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والمستخرجة بهذه الآلية الأخيرة أكبر من المستخرج بآلية الرقابة المصوبة، وحتى نتمكن من إعطاء تفسير أكثر وضوح نتطرق إلى الجدول التالي والذي من خلاله يتم قياس فاتورة الغش الجبائي وبالنسب المئوية .

جدول رقم (45) : الغش الجبائي بالية المراجعة الخارجية بالنسب:

السنوات	فاتورة الغش الجبائي للقضية % CSP	فاتورة الغش الجبائي للقضية % VC	فاتورة الغش الجبائي للقضية % VASFE	فاتورة الغش الجبائي للقضية % VP	X= (1+2+3+4)/4
2003		915%	%17		466%
2004		442%	% 20		231%
2005		508%	%16		262%
2006	%134	2391%	%18		848%
2007	%76	326%	%16		139%
2008	%60	376%	%18		151%
2009	%58	1156%	%12		409%
2010	%66	723%	%43	82 %	228%
2011	%48	746%	%19	77 %	222%
2012	%42	537%	%10	62 %	162%
	69 %	800%	19%	74%	240%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من المديرية العامة للضرائب 2013.

من الجدول السابق نلاحظ أن نسب فاتورة الغش الجبائي - ونقصد هنا بنسب فاتورة الغش الجبائي النسبة بين الحقوق المستخرجة باستعمال آليات المراقبة على الوثائق والمراجعة الخارجية (التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، والرقابة المصوبة) إلى الإيرادات الجبائية الظاهرة في ميزانية الدولة خلال المرحلة من 2003 الى 2012 - كبيرة جدا عند استعمال آلية التحقيق المحاسبي، حيث نجد أنها تمثل:

11 مرة أكثر بالنسبة للرقابة المصوبة .

42 مرة أكثر بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

11 مرة أكثر بالنسبة للرقابة على الوثائق-الرقابة الداخلية- .

وعلى العموم نلاحظ أن متوسط نسب فاتورة الغش الجبائي المتحصل عليها خلال الفترة

هي 800 % بالنسبة لآلية التحقيق المحاسبي و 74 % بالنسبة لآلية الرقابة المصوبة و 69 %

بالنسبة للرقابة على الوثائق و 19 % بالنسبة لآلية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

ويمكن تفسير هذه النسب كما يلي:

1 - بالنسبة للتحقيق المحاسبي :

-إن النقائص التي نسجلها بالنسبة للنتيجة (800 %) المتحصل عليها بهذه الآلية تتمثل في كون الشريحة المعتمد عليها أثناء الدراسة غير معبرة، وعليه فلا يمكن وبأي حال الحكم أو تحديد فاتورة الغش الجبائي للمجتمع الجبائي والمقدر بـ 413231 ملف جبائي انطلاقا من الانحرافات المسجلة بمناسبة التحقيق والتدقيق في 2558 ملف جبائي، ذلك لأن النسبة بين الملفات المبرمجة والمباشرة تمثل فقط 0.62 % من المجتمع الجبائي .

-تم الاعتماد بمناسبة إجراء عملية المراجعة -بعد القيام الاختيار للملفات- على الملفات التي تشوبها نقائص وانحرافات كبيرة، ومتكررة، وملفئة للإنتباه والتي تم الوصول إليها من اقتراحات رؤساء المفتشيات المختصة إقليميا أو من خلال اقتراحات مفتشي التسيير التابعين للمديريات الجهوية للضرائب، أو من خلال البطاقات والمعلومات الجبائية الموجودة بحوزة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمديرية الفرعية للعمليات الجبائية التابعتين للمديريات الولائية للضرائب .

- قلة عدد القضايا الممسوكة والمتابعة من طرف المحقق الواحد، والتي تمثل في مجموعها بين 5 إلى 8 قضية لكل محقق في السنة، إضافة إلى مدة التحقيق في الملف الواحد والتي قد تستغرق سنة كاملة، الشيء الذي أدى هو الآخر إلى الحصول على النسب المرتفعة .

2- بالنسبة للرقابة المصوبة :

- أما النقائص التي يجب الإشارة إليها بخصوص النتائج المتحصل عليها (74 %) بهذه الآلية تتمثل في كونها حديثة المنشأ، حيث تاريخ سريانها يرجع إلى سنة 2010 كما هو ظاهر من خلال الإحصائيات المشار إليها في الجداول الخاصة بها، وعليه فهي دراسة متعلقة بثلاثة سنوات فقط وهذا على عكس النتائج المسجلة بخصوص آلية التحقيق في المحاسبة .

- وكذلك فانه بالنظر إلى طبيعة المراقبة المعتمدة بهذه الآلية - أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي -، فإن الحقوق المهرية والمتوصل لها أي المستخرجة هي حقوق نوع واحد من الضرائب على الأكثر - إن لم تكن تسوية متعلقة باسترجاع ديون القروض الجبائية الظاهرة في الحالات نوع ج 50 - وقد تشمل جزء من الفترة غير المتقادمة - والتي قد تقل عن السنة المحاسبية .

- رغم أن التحقيق المعتمد أقل شمولية من التحقيق في المحاسبة، إلا أنه حضي بنفس أهمية التحقيق المحاسبي، ويتضح هذا من خلال عدم تخصيص أعوان مكلفين بهذه العملية، فنجد أن الأعوان المحققين المكلفين بالتحقيق في المحاسبة هم أنفسهم الذين باثروا عمليات المراقبة المصوبة، مما أثر سلبا على عدد القضايا المراقبة بآلية التحقيق المحاسبي .

3 - بالنسبة للرقابة على الوثائق :

- إن النتائج المتوصل إليها (69 %) هي الأخرى لها ما يميزها من نقائص وإيجابيات والمتمثلة في كون من جهة جل الحقوق المستخرجة ناتجة من التسويات المتعلقة باستغلال بطاقيات المعلومات الواردة من المصالح الخارجية فقط، هذا رغم أن متوسط نسبة الملفات المبرمجة لهذه الآلية إلى المجتمع الجبائي تعتبر معبرة ومقبولة (انظر الجدول رقم الخاص فاتورة الغش الجبائي بآلية الرقابة على الوثائق).

- من جهة أخرى نجد أنها مباشرة من طرف أعوان لا يتمتعون بالكفاءة اللازمة للقيام بأشغال الرقابة، كون المسؤول المباشر عن آلية الرقابة على الوثائق هو رئيس المفتشية .

- نشير في هذا الصدد إلى إمكانية إجراء أكثر من رقابة على الملف الواحد من حيث نوع الضريبة وللمدة غير الساقطة بالتقادم .

4 - بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الإجمالية :

-الشيء الذي يجب الإشارة إليه هو أن التحقيق بهذه العملية يعتمد على الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة المستنتجة من وضعية أملاكه، حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته والدخل المصرح به، لكن الدخل الحقيقي محل المقارنة يستنتج من جراء إعادة التقويم التي تقوم بها مصالح إعادة التقويم التابعة للمديريات الولائية للضرائب (المديريات الفرعية للرقابة الجبائية)

والمبنية إما على أسعار محددة مسبقا من طرف الإدارة الجبائية أو من خلال أسس المقارنة المعدة من طرف الإدارة الجبائية أيضا في هذا الشأن والذي هو في حقيقة الأمر بعيد كل البعد عن الواقع .

- نسجل كذلك في هذا المجال إمكانية تهرب الملاك الحقيقيين وذلك عن طريق كتابة وتسجيل ممتلكاتهم بأسماء ذويهم، حتى يكون بإمكانهم التملص من وجود أي فارق بين الدخل المصرح به ووضعية الممتلكات .

خلاصة الفصل

تبين الأرقام المتعلقة بتطور الإيرادات العامة في الجزائر خلال الفترة 2004_2014 اعتمادها على العائدات غير العادية - الجباية البترولية- بما يتجاوز نسبة 50% من إجمالي الإيرادات والباقي هو للإيرادات العادية - الإيرادات الجبائية- الشيء الذي يدل على وجود اختلال قد يكون سببه مكونات البيئة الاقتصادية التي لم تسمح بتوسيع الوعاء الضريبي كما قد يكون سببه استفحال ظاهرة الغش الجبائي الذي يعد العامل الأساسي والمؤثر في نمو هذه الإيرادات، لذلك لجأت السلطات الجبائية في الجزائر لكل الطرق المتاحة كعصرنة الادارة الجبائية واستغلالها لمختلف هيئات الرقابة الجبائية المعتمدة في هذا الخصوص والتي تهدف في مجملها الى حصر والتقليص من هذه الظاهرة.

فألية الرقابة على الوثائق تمت على عينة مكونة من متوسط حسابي قدره 30 000 ملف خلال الفترة محل الدراسة الامر الذي سمح لها باسترجاع مبالغ مالية معتبرة من الحقوق والغرامات، وزيادة هذه الحقوق والغرامات مرتبط بزيادة عدد القضايا، أي أن هناك تناسب طردي بين عدد القضايا المراقبة والحقوق المسترجعة الشيء الذي يؤكد وجود غش جبائي متعمد من طرف المجتمع الجبائي - 380000 مكلف بالضريبة - وذلك بنسبة متوسطة تقدر بـ 50 % من الإيرادات الجبائية .

أما بالنسبة للرقابة المصوبة فبالرغم من أنها رقابة سطحية للملفات حديثة وتراقب فيها نمط ضريبي واحد - مادة ضريبية واحدة - وخلال دورة مالية واحدة إلا أنها أثبتت هي الأخرى على وجود غش جبائي معتبر، وتطوره مرتبط بزيادة عدد الملفات المحقق فيها والعكس صحيح، أي أن هناك علاقة طردية بين عدد القضايا المراقبة والمبالغ المستخرجة حيث وصلت نسبته في المجتمع الجبائي إلى متوسط 74% من الإيرادات الجبائية، غير أن استعمال آلية التحقيق في المحاسبة مكن من تسجيل تفاوت بين السنوات.

الخاتمة

نحاول في هذه الخاتمة الاكتفاء فقط ببيان أهم النتائج التي يمكن أن يتم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة، هذا من زاوية. ومن زاوية أخرى فإننا سنقوم بتقديم أهم المقترحات والتوصيات التي نعتقد بجدوى وضرورة الأخذ بها في موضوع البحث . وهذا على النحو التالي:

1- نتائج اختبار صحة الفرضيات :

من التحليل السابق وبعد اختبار الفرضيات توصلنا الى النتائج التالية :

فيما يخص الفرضية الأولى والتي مفادها ان الغش الجبائي هو ضياع حصيلة ضريبية من الإيرادات العامة للدولة وذلك بالخرق المباشر للنصوص القانونية وبأساليب متعددة، فلقد تحققت، بالنظر إلى النتائج المتوصل إليها باستخدام الآليات المنتهجة من طرف السلطات المالية، حيث أن حجمه إلى الإيرادات الجبائية وصل إلى مستويات تسدعي اعتماد ميكانيزمات أخرى أكثر فاعلية، خاصة أن خرق النصوص القانونية، متعلق بالدرجة الأولى على الاستعمال العمدي للفواتير المزورة، الخاطئة، والوهمية، وسجلات تجارية لأشخاص طبيعيين ومعنويين مزورين وغير محصيين لدى مصالح السجل التجاري، وعدم مسك محاسبة.

أما الفرضية الثانية والتي مفادها أن الغش الجبائي يتم تشخيصه من خلال المؤشرات المتمثلة في الاقتصاد الموازي، العجز الموازي، السياسة المالية والفساد المالي، فلقد تحققت هي الأخرى، لاعتبار أنه بالنسبة للاقتصاد الموازي، فقد بلغ حجمه مستويات عالية - 42 % سنة 2006 و 400 سوق غير رسمي- الشيء الذي يسدعي تضافر الجهود لإدماجه في الاقتصاد الوطني أو القضاء عليه، ذلك لضياع حصيلة ضريبية مهمة من الإيرادات الجبائية، أما الثانية والمتعلقة بالعجز المواني فنجد أنه قد وصل إلى حد يستدعي هو الآخر التدخل - قيمته (1392.4) مليار دج سنة 2010 - ذلك لارتفاع حجم النفقات من جهة فعلا ولكن كذلك

لنقص الإيرادات الضريبية نتيجة ظاهرة الغش الجبائي، إضافة لعدم فاعلية السياسة المالية رغم ما تم تخصيصه من أغلفة مالية - أكثر من 4000 مليار دج متعلقة ببرنامج دعم النمو الاقتصادي للفترة 2009/2005 - إلا أنه يوجد 50% من الناتج المحلي الخام كقيمة ضرائب غير محصلة إلى غاية سنة 2011 والتي تعادل مرتين إيرادات الدولة لنفس السنة (99.21 مليار دولار) حسب تقرير مجلس المحاسبة لسنة 2012 ، كذلك الفساد المالي الذي أدى إلى ارتفاع قيم العقارات إلى حدود 51% بالمقارنة مع تكلفته الحقيقية، كل هذا يمثل مبالغ خارجة عن مجال الرقابة الجبائية، وتتم معالجته باستئصال الأسباب المؤدية إليه، ذلك لتجنب كل الآثار المحتملة .

أما بخصوص الفرضية الثالثة والتي مفادها تبيان آلية المستعملة في الجزائر لغرض التقليل من الظاهرة، نذكر أن الآليات المعتمدة تتمثل في عصنة الإدارة الجبائية والرقابة الجبائية الداخلية والمراجعة الجبائية الخارجية، والتي تعتبر من بين الوسائل الكلاسيكية التي أصبحت لا تتماشى مع تطور أشكال وأنواع الغش الجبائي بشطريه، ذلك لاعتمادها على أساليب تقليدية بسيطة. والأرقام المتوصل إليها أكبر دليل على ذلك .

أما بخصوص الفرضية الرابعة والمتعلقة بتأثير الغش الجبائي في الإيرادات العامة للدولة فلقد تحققت هي الأخرى بالنظر لقيمة فاتورة الغش الجبائي المتعلقة بالمجتمع الجبائي المتوصل إليها والتي تفوق في بعض الأحيان مرتين من الإيرادات الجبائية، الأمر الذي لا يساعد السلطات الجبائية على تحقيق الأهداف المرغوب فيها لاسيما منها: التنمية الاقتصادية، العمالة الكاملة، الكفاءة الإنتاجية، وتوزيع الدخل بعدالة .

2- نتائج الدراسة :

يسمح التحليل السابق باستنتاج الملاحظات التالية

-عدم إعطاء الأهمية اللازمة للرقابة الداخلية بالنظر للمراجعات الجبائية الأخرى، رغم النتائج

المتوصل إليها، لأن الأصل هو القضاء على المشكل قبل حدوثه

-وجود شريحة كبيرة من المجتمع الجبائي لا تؤدي لإتزاماتها الجبائية، وتعتمد الغش الجبائي عن

طريق الخرق العمدي أو غير العمدي للنصوص القانونية وذلك أمام عجز السلطات الجبائية عن

مواجهتها.

-غياب الوعي الضريبي والثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة، وعدم وجود تواصل بين

السلطات الجبائية والمكلفين بالضريبة.

-عدم استغلال المعلومة الجبائية المتوفرة حق الاستغلال وغياب رقابة فورية الغرض منها متابعة

مسار المعلومة الجبائية ابتداء من المورد إلى غاية إعداد الجداول الخاصة بها أو التأكد من

التصريح الفعلي لها.

-لإدارة الجبائية أهمية قصوى في تطوير وتفعيل النظام الجبائي ككل، وعليه فعصرنتها بالكيفية

اللازمة يعني جعلها تعمل بأعلى كفاءة، الشيء الذي يساهم لا محالة في التخفيف من فاتورة

الغش الجبائي. بالإضافة إلى ضرورة الاعتناء بالعنصر البشري وذلك بالاعتماد على الإجراءات

العصرية في التوظيف، والترقية إلى المناصب العليا، وإجراء حلقات تكوينية دورية ومتواصلة.

-الغش الجبائي الدولي يمارس من طرف شركات دولية تمارس أنشطتها في المجال الإقليمي

للدول المستضيفة وذلك بطرق مختلفة، مما يترتب عنه فقدان حصيللة ضريبية مهمة من الإيرادات

العامة للدولة.

- عدم الاعتماد على مقاييس علمية وعصرية لقياس مردودية المسؤولين والمستخدمين من جهة، والفاتورة الحقيقية للغش الجبائي وبالأرقام من جهة أخرى.
- الوسائل المستعملة لغرض التقليل من ظاهرة الغش الجبائي غير كافية، وعلى هذا الأساس يجب تطوير السياسات المتعلقة بمواجهة الغش الجبائي، والعمل على تحديث القوانين الجبائية القديمة وفق المتطلبات المعاصرة، وكذا تكييفها حسب الآليات المستخدمة من طرف الغشاشين.
- عدم ردع مستعملي الغش الجبائي، وغياب المتابعة الجدية لهم من طرف الادارة الجبائية، الشيء الذي أدى إلى نمو الظاهرة من سنة لأخرى، وعدم استجابة الغشاشين، بل وأكثر من هذا نجد أنهم في كل مرة يبحثون عن تحدي ضريبي جديد .
- لم يتم تقليص فاتورة الغش الجبائي في ظل الآليات المستعملة، لاسيما منها الرقابة على الوثائق، التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، والرقابة المصوبة وذلك خلال كل فترة الدراسة .

3 - التوصيات:

- تعريف أفراد المجتمع الجبائي بواجباتهم الضريبية وذلك بكل الوسائل المتاحة لاسيما منها المسموعة، المرئية، والمقروءة، وكذلك تنظيم الندوات المتخصصة والتي القصد منها شرح وتوضيح القوانين والأنظمة والتعليمات المعدة في هذا الصدد، الشيء الذي قد يؤدي الى زرع الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع الجبائي، وكذا القيم الاجتماعية والأخلاقية الصالحة، عن طريق تعريفهم بمدى أهمية الضريبة باعتبار أنها إحدى الميكانزمات الضرورية التي تساعد الدولة على القيام بالمهام المخولة لها في مجال السياسة الاقتصادية، خاصة منها الانجازات والمشاريع التي تعود بالخير على جميع أفراد المجتمع، مع ضرورة تذكيرهم بالمشاريع المنجزة بمساعدة الإيرادات الضريبية المحصلة.

- فرض عقوبات صارمة على مستعملي الغش الجبائي وتحميل المسؤولية الجزائية والمدنية والتأديبية على جميع الشركاء فيه من مجالس الإدارة وخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين واعتبار كل من له دراية بموضوع الغش الجبائي ولم يقم بالإبلاغ عنه شريكا فيه، وذلك بإعادة النظر في صياغة قوانين العقوبات المتعلقة بهم، والتأكيد على أن الغش الجبائي هو الاعتداء على حقوق أفراد المجتمع ككل.

- متابعة العقوبات التي تنتج من جراء تطبيق القوانين الضريبية، وبالتالي سد كل الهفوات والثغرات التي تطرأ بمناسبة تنفيذها، كاللجوء إلى خصم الضريبة قبل وصولها إلى صاحبها تفاديا لأي محاولة تملص من أداء المستحقات الضريبية، مع مراعاة أحكام الرقابة على كل التصاريح المتعلقة بأرقام الأعمال والمداخل المودعة من طرف الأشخاص المعنويين والاعتباريين وذلك للتحقق من صدق وصحة البيانات الواردة في هذا الشأن .

- يجب أن تتميز القوانين والإجراءات الجبائية بالوضوح والشفافية حتى تتمكن كل الأطراف، لاسيما منها منظمات المجتمع المدني والتي لها صلة بهيئة محارب الفساد من فرض رقابتها هي الأخرى عن قرب، الاستفادة من تجربة الدول الغربية (الأوروبية) في مجال الرقابة الجبائية، وتفعيل الشفافية لما لها من دور في الحد من عمليات الفساد الإداري والمالي مما ينتج عنه زيادة الحصيلة الضريبية.

- رسكلة الموظفين عن طريق إشراكهم في دورات تكوينية والعمل على رفع مستوى كفاءتهم وبالتالي زيادة قدراتهم في مجال الرقابة والتحقيق المحاسبي الجبائي، وتحديد مدة تواجدهم في مصالح الرقابة والتحقيق، بحيث لا يمكن أن تتجاوز هذه المدة في كل الحالات الـ 5 سنوات.

- ضرورة الاعتماد على طرق أخرى أكثر فنية لغرض قياس الغش الجبائي وذلك باستخدام معدلات الرياضيات الكمية وبالتالي إظهار الحجم الحقيقي والآثار المدمرة الناتجة عنه .

- ضرورة تطبيق فكرة التخصص المهني عند التأسيس أو التحصيل الضريبي، بجوار التخصص الإقليمي المعمول به حالياً، الأمر الذي يساعد على معرفة شؤون المكلفين بالضريبة عن قرب، وبالتالي تحديد الحقوق واجبة الأداء بأكثر دقة وأكثر واقعية.

- الاعتماد على الرقابة الداخلية (csp) لغرض التقليل من فاتورة الغش الجبائي وترقيتها عن طريق هيكلتها بموظفين أكفاء ومدهم بصلاحيات أوسع، وتخصيص المعدات والأدوات اللازمة قصد القيام بالعملية على أكمل وجه، بدل الاعتماد على الرقابة الخارجية فقط ويتضح هذا بالنظر للنتائج المتوصل إليها.

- ضرورة إنشاء رقابة بعيدة مركزية أو جهوية للقضايا المحقق فيها إما عن طريق الرقابة الداخلية أو المراجعة الخارجية وهذا تفادياً لكل أنواع الانزلاقات والانحرافات التي من الممكن أن تحدث.

- إعداد شبكة معلوماتية بواسطة الإعلام الآلي وربطها مع الهيئات العمومية الأخرى خاصة منها البنوك، الجمارك، ديوان السجل التجاري، مصالح الولاية للبناء والتجهيز العمراني والمصالح المهمة الأخرى.

- متابعة ومراقبة عن قرب مدى استغلال كل المعلومات الجبائية المتحصل عليها سواء من المصالح الخارجية، أو المتحصل عليها من المصالح نفسها - المفتشيات - بمناسبة الفحص الدوري للملفات .

- الاعتماد على البحث العلمي وذلك عن طريق ربط المؤسسة الجامعية بالمؤسسة الجبائية المحلية والمركزية.

- الاعتماد على الكفاءات العلمية أثناء التوظيف وتقليل الهوة الكبيرة المسجلة في مستويات المستخدمين والملاحظة بمناسبة تطرقنا لتصنيف أعوان الإدارة الجبائية حسب المستوى العلمي.

- تجهيز الإدارة الجبائية بوسائل المادية لاسيما منها أجهزة الحاسوب والانترنت ذلك لما لهم من دور كبير أثناء التأسيس والتحصيل الضريبي .
- إجبار المكلفين بالضريبة خاصة التابعين للنظامين الحقيقي والمبسط على تقديم كل التصريحات الجبائية وكذا دفع المستحقات الضريبية إلى الإدارة الجبائية عن طريق الشبكة الالكترونية (الانترنت) مباشرة و ذلك كخطوة أولى ثم توسيع العملية على كافة المكلفين .
- تكثيف الرقابة والمراجعة الجبائية على الشركات الدولية، ووضع مخطط من خلاله يتم الكشف عن الطرق المستعملة للغش الجبائي، واستغلال كل المعلومات الجبائية بهذا الخصوص.
- لغرض التحكم أكثر في المنازعات الجبائية على مستوى المحاكم، يجب تكوين وتفعيل المحكمة الجبائية، تطوير وتحسين مستوى القضاء مختصين في المجال الجبائي قصد الفصل في القضايا الجبائية والمحالة على المحاكم .
- وضع حد للوثائق المزورة خاصة منها الفواتير (الفواتير المعدة بتواطؤ والفواتير الخاطئة والفواتير الوهمية) .

تم بحمد الله

قائمة المراجع

قائمة المراجع.

أولا - مراجع باللغة العربية :

أ- الكتب:

- 1- أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة السيد عبد الله، القاهرة، 1965.
- 2- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 3- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
- 4- احمد زهير شامية، خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003 .
- 5- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، بدون دار نشر، القاهرة، 2004.
- 6- حامد عبد المجيد دراز، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.
- 7- حامد عبد المجيد دراز، مرسى السيد حجازي، المالية العامة، بدون دار نشر، 2004 .
- 8- حسام عيسى، الشركات متعددة القوميات، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت، بدون تاريخ النشر.
- 9- حسين صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب ، ط 1، بدون دار نشر، 1963.
- 10- حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007 .
- 11- جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004 .
- 12- دولار علي، عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1962.

- 13- دولار علي، محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي (مدخل إلى دراسة قوانين الضرائب)، دار المعارف، الاسكندرية، مصر، بدون سنة نشر .
- 14- رفعت محجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1982.
- 15- زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974.
- 16- السيد عبد المولى، المالية العامة (دراسة الاقتصاد العام)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1986.
- 17- السيد عبد المولى، الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1997.
- 18- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1995.
- 19- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999 .
- 20- عبد الستار سلمى، سياسات منظمة التجارة العالمية لتحرير التجارة الدولية في السلع وآثارها على الاقتصاد المصري، المركز الاكاديمي للدراسات الاستراتيجية، القاهرة، مصر، 2001.
- 21- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر بيروت، لبنان، 1992.
- 22- عادل فيلح العلي، مالية الدولة، دار زهران للنشر، عمان، الأردن، دون تاريخ نشر .
- 23- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط 1، دار الحامد، بيروت ، لبنان، 2002 .

- 24- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، بدون تاريخ نشر.
- 25- عبد الله الصعيدي، الضرائب والتنمية: دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون تاريخ نشر.
- 26- عطية عبد الواحد، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة 1993.
- 27- عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية بين النظرية و التطبيق ، مطبعة الانتصار ، مصر ، 2004 .
- 28- فوزت فرحات، المالية العامة (التشريع الضريبي العام)، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع ، بيروت، لبنان، 1998 .
- 29- قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 .
- 30 - محمد عبده، نهج البلاغة للإمام علي بن أبي طالب، ط 5، دار البلاغة، بيروت، لبنان، 1992 .
- 31- مجدي محمد علي الخولي، جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1995 .
- 32- مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام: المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004.
- 33- محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، ط 3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 34- محمد دويدار، الاقتصاد الرأسمالي في أزمة ، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1981.

- 35- محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، مطبوعات جامعة حلب، 1990.
- 36- محمد علي شهيب، السلوك الإنساني في التنظيم، ط 3، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978.
- 37- محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، ط 1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004.
- 38- محمد يسري حسن عثمان، اقتصاديات المالية العامة، بدون دار نشر، 1996.
- 39- محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 40- محمود عطية رياض، موجز في المالية العامة، بدون دار نشر، 1960.
- 41- محمود عبد الفضيل، مفهوم الفساد ومعايير، الفساد والحكم الصالح في البلدان العربية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، لبنان، 2004.
- 42- مختار عبد الحليم طلبة، المعاملة الضريبية للشركات دولية النشاط في القانون المصري والقانون المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
- 43- منير الحمش، الإصلاح الاقتصادي، دار الرضا، ط 1، دمشق، 2003.
- 44- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، ط 1، دار قرطبة للنشر والتوزيع، 2004.
- 39- نعيم فهم حنا، دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 1997.
- 45- يحيى عبد الرحمان رضى، الجوانب القانونية لمجموعة الشركات، دار النهضة العربية القاهرة، 1994.

46- يوسف الخليفة اليوسف، الفساد والحكم الصالح، حالة الامارات العربية المتحدة، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2004 .

47- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

48- يونس أحمد البطريق سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية-مدخل تحليلي مقارنة، الدار الجامعية، بيروت، 2000.

ب-الرسائل والأطروحات الجامعية :

1- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 1995.

2- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2002 .

3- بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2006.

4-جميل عبد الرحمان صابوني، التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة للقارات، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين الشمس، مصر، 2006 .

5-ناصر شارفي، التهرب الضريبي أثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011 .

6- محمد شريف عينوش، الجباية وسيلة للتنمية الاقتصادية (مقارنة اقتصادية للإصلاح الضريبي في الدول النامية ،حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه دولة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 1991 .

- 7- حراق مصباح ، تكييف النظام الجبائي الجزائري مع السياسات الاقتصادية الجديدة في ضوء موجات التحول الداخلية والخارجية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2010.
- 8- محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2005 .
- 9- خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي في الفترة 1991-2002 ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2008 .
- 10- حسينة بن فارس، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبلدية، 2007.
- 11- فلاح محمد، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 1998 .
- 12- دوة محمد، فعالية النظام الجبائي من خلال التكلفة الجبائية (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لجامعة البلدية، 2007.
- 13- محمد سعيد صالح وهبة، صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1981.
- 14- عيسى إسماعيل، القانون الجبائي الدولي، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة البلدية ،سنة 2004 .
- 15-سمير بن عمور، إشكالية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لتمويل ميزانية الدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البلدية، 2005.

16- حيولة إيمان، فعالية تسيير النظام الجبائي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة البلدية، 2008.

17- رضا خلاص، المراجعة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

18 - بن احمد لخطر، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001 .

19-نشيدة معزوز، التحفيزات الجبائية في جلب الاستثمار الأجنبي المباشر، رسالة ماجستير، جامعة البلدية، 2005 .

20 - موساوي وردة، عجز الموازنة العامة وأثره على أداء ميزان المدفوعات، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2013 .

ج- القوانين :

1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2013 .

2- قانون الرسم على رقم الأعمال، 2013 .

3- قانون الاجراءات الجبائية، 2013 .

4- قانون المالية لسنة 2003.

5- قانون المالية لسنة 2004.

6- قانون المالية لسنة 2005.

7- قانون المالية لسنة 2007.

8- قانون المالية لسنة 2008

9- قانون المالية لسنة 2009.

- 10- قانون المالية لسنة 2010
- 11- قانون المالية لسنة 2011
- 12- قانون المالية لسنة 2012.
- 13- قانون المالية لسنة 2013
- 14- القانون التجاري لسنة 2012
- 15 - قانون مكافحة التهرب الضريبي في سوريا، 2003.
- 16- قانون الضرائب المصري، 1993.
- 17- قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، 2003 ، مصر.

د- المراسيم:

- 1- المرسوم التنفيذي 90-190 المؤرخ في 23 جوان 1990، المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد الجريدة الرسمية، رقم 26 المؤرخة في 27 جوان 1990.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فبراير 1991، والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها ، الجريدة الرسمية عدد 09 المؤرخة في 27 فيفري 1991.
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 98-230 المؤرخ في 13 يوليو 1998، المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمصالح الجبائية ، الجريدة الرسمية ،عدد 51، الصادرة بتاريخ 15 يوليو 1998.

هـ - القرارات:

- 1- القرار الصادر بتاريخ 16 أكتوبر 1995 الذي يحدد التنظيم والاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب، الجريدة الرسمية عدد 12 المؤرخة في 14 فبراير 1996.

2- القرار المؤرخ في 12 يوليو 1998، والذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 79 المؤرخة في 25 أكتوبر 1998 .

4- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 16 ديسمبر 1998 والذي يحدد عدد المفتشيات الجهوية للمصالح الجبائية ورؤساء فرق التحقيق والمحققين في التسيير، الجريدة الرسمية عدد 01 المؤرخة في 06 يناير 1999.

4-القرار الصادر بتاريخ 10 أكتوبر 1999 الذي يحدد الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية و المديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد 93 المؤرخة في 26 ديسمبر 1999.

5-الامر 66- 156 المؤرخ في 08 جوان 1966 والمتضمن قانون العقوبات .

و - التقارير:

1- تقرير المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، الدورة العادية العامة، 24 جوان 2004، (القطاع الغير رسمي أو هام وحقائق).

2- تقرير الاستثمار العالمي، الصادر عن مؤتمر الامم المتحدة للتنمية، 2001 .

3 -منشورات صندوق النقد الدولي، سلسلة قضايا اقتصادية، (الاقتصاد الخفي)، العدد 30.

ز- المقالات والمداخلات:

1-بلحور سليمان، التكامل الاقتصادي العربي وتحديات المنظمة العالمية للتجارة، مجلة الباحث، عدد 06، 2008 .

2 -فؤاد مرسي، الرأسمالية تجدد نفسها، مجلة عالم المعرفة، الكويت، عدد 147، 1990.

- 3-محمود سمير الشرقاوي، المشروع متعدد القوميات والشركة القابضة كوسيلة لقيامه، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، العدد 03، 1985.
- 4- بن عزة محمد أمين، واقع سوق العمل في البلدان النامية، مداخلة في ملتقى دولي حول البطالة جامعة البليدة، 2006 .
- 5-عبد الله ابن حاسم الجابري، الفساد الاقتصادي، ملتقى دولي للاقتصاد الاسلامي، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2005 .
- 6- عزوز علي وآخرون، إشكالية جباية المعاملات في التجارة الالكترونية، ملتقى دولي حول المعرفة في الاقتصاد الرقمي، جامعة الشلف .
- 7- علي بودلال، النظام الضريبي في الجزائر واقع وتحديات، ملتقى وطني حول السياسة الضريبية في الجزائر، جامعة البليدة، 2003 .
- 8-محمد عباس محرز، التجانس الضريبي في اطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي، مجلة اقتصادية شمال افريقيا، العدد 02، كلية العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة الشلف، 2005 .
- 9-كمال رزيق، اصلاح النظام الجبائي، الملتقى الوطني الأول حول الاصلاحات الاقتصادية في الجزائر، المركز الجامعي بشار، 2004 .
- 10-ناصر مراد، اجراءات مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 03، البليدة، 2009 .

ثانيا - مراجع باللغة الأجنبية:

a) Les Ouvrages :

- 1- ABDELAH Chenouf , les conventions tendent à éliminer les doubles impositions , Doctorat 3 Eme cycle , Université de droit et de Sciences Sociales , Paris , 2003 .
- 2- BERNARD Castagnede , Précis de fiscalité internationale , 3eme édition mise à jour , Presses Universitaires de France , Paris 2010.
- 2- BARILARI Andre , lexique fiscal , 2 eme édition , Dalouze , Paris , 1992.
- 5- BRUNO Goutiere, les impôts dans les affaires internationales, éditions Francis lefebvre , 5 eme édition , France 2001.
- 2- DUVERGER.Maurice , Les Finances Publiques , 10 édition , 1984.
- 5-ELISABETH Virol Manual pratique ed Eyveller Paris 1995
- 6- GAUDEMET.P.M , Précis de finances publiques , 2ème édition , Montchrestien , Paris , France , 1970.
- 2- HABIB Hayadi , Droit fiscal , Carthage , TUNISIE , 1989.
- 8-LEVINE Pierre, la lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence des conventions fiscales internationales, Paris , 1986 .
- 2- LUCIEN Michel, traité de politique fiscale, édition, puf , Paris , 1996.
10. MARGAIRAZ André, la Fraude Fiscale et ses succédanés , comment échapper à l'impôt , 1960.
- 11-MARGAIRAZ ANDRE, la fraude fiscale et ses succédanés, comment on échappe à l'impôt, 2ème édition , Suisse 1977.
- 12-Michel Belanger, institutions économiques internationales, Economica, Paris, 1997 .
- 13- Michel Bouvier , introduction au droit fiscal général , 6 édition LGDJ EJA , Paris 2004.
- 14-Michel Pierre Prat Cyril Janvier , petit dictionnaire de la fraude fiscale , imprimé en France par CMB-EDO , juin 2011 .
15. Pierre Losmir, les sciences extérieures des revenus, LGTDE, France, 1997
16. VITO Tanzi , secret economy , Finance and development , vol 20 , N4 December , 1983.

B)rapports :

- 1- Rapport de L' OCDE ,L' Evasion et Fraude fiscal internationales , Questions de fiscalité internationales , N 01 , OCDE, Paris , 1987.
- 2- Rapport de syndicat National , solidaires Finances Publiques , L' Evasion et Fraude fiscal , Contrôle fiscal , Parie 2013 .
- 3- Rapport D Activite , Direction General Des Finances Publiques , ISSN , Parie Cedex , 2011 .
- 4- Rapport D Activite , Direction General Des Finances Publiques , ISSN , Parie Cedex , 2011 . D Activite , Direction General Des Finances Publiques , ISSN , Parie Cedex , 2012 .
- 5 - Rapport Sur La Lutte Contre Fraude Et L' Evasion fiscal Par E Biais De Paradis fiscaux , DIDER MIGAUD Et GILLES CARRES , Cimmission Des Finances De L assemblée Nationale , Paris , 2012 .

ثالثا - مواقع الأنترنت:

- 1_ إسرائ سعيد صالح ، الأبعاد الاقتصادية للتهرب الضريبي ، جريدة المدى ، على الخط ، متوفرة على الموقع:
<http://www.almadapaper.com/sub/06-697/p19.htm> تاريخ التحميل :2011/04/09.
- 2-تقدير الاقتصاد الخفي و نتائجه، الإصدار التاسع 2008، قسم المواضيع الاقتصادية عمليات غسل الأموال ، المبحث الثاني ، على الموقع :
http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Ektesad8/GhaslAmwal/sec08.doc_cvt.htm
تاريخ الإطلاع : 2012/05/30.
- 3- التقرير الاقتصادي العربي الموحد ، 2007 ، الفصل السادس، موقع صندوق النقد العربي ،متاح على:
<http://www.amf.org.ae/amf/website/Weblisher/Storage/Uploads/Docs/ECONOMIC%20DEPT/JOINT%20REPORT%202007/CHPTR-6.pdf>
تاريخ الاطلاع :2013/03/15.
- 4_ المادة 178 من قانون الضرائب على الدخل ، 1981 ، الجريدة الرسمية ، العدد 37 ، متوفرة على:
www.sme-infocenter.com/laws.asp
تاريخ الاطلاع : 2010/04/30.

5 -review the basic of tax planning , on line :

Taxguide 2002 .completetax.com/text c60s 05d 020.asp ?style=8.

6- حيان أحمد سلمان ، عجز الموازنة و التهرب الضريبي ، موقع جريدة قاسيون على الأنترنت على :

<http://www.kassioun.org/index.php>

تاريخ الإطلاع : 2012/03/09.

7- Ministère des finances, Arrêté N° 009 du 1997 Fixant les attributions de la Direction Générale des Impôts article 02 ,en ligne :

<http://www.impots-dz.org/ORGANIGRAMME/Arrêté.htm>

8-DGI, ORGANIGRAMME, sur : <http://www.impots-dz.org/ORGANIGRAMME/org.htm> .

9-Décret exécutif n° 98-230 du 19 Rabie El Aouel 1419 correspondant au 13 juillet 1998 fixant les attributions et l'organisation de l'inspection générale des services fiscaux , en ligne, sur :

<http://www.impots-dz.org/ORGANIGRAMME/jounoff.htm>

10-www. Impots.gouv.fr/documentation/puni/trasfer/entrep.htm#notion.

11-www. Sme- infocenter. com /laws. Asp

12 -زيادة عربية ابن علي، الفساد اشكاله و أسبابه ودوافع أثر مكافحته .

[www .Alnazaha net/ ar /node /223](http://www.Alnazaha.net/ar/node/223)

تاريخ الاطلاع 2012 /02/23

الملخص باللغة الأجنبية:

Résumé

Cette thèse traite la facture de la fraude fiscale en Algérie et les niveaux qu'elle atteint avec les mécanismes applicables, ainsi qu'une présentation de quelques suggestions nécessaires pour réduire son influence sur le budget de l'état.

Dans ce cadre, On a analysé le phénomène de fraude fiscale à travers la présentation de sa définition, ses modèles, ses catégories et ses particularités par rapport aux autres phénomènes fiscaux, ainsi que de l'évasion fiscale. Dans les déficits mondiaux, On a présenté les mécanismes de fraude fiscale pour les sociétés internationales ainsi que la fraude résultante des transactions de commerce électronique.

Cependant, le processus de diagnostic du phénomène a été abordé à travers les indications de fraude, et les raisons et les effets qui en résultent. Les phénomènes de traitement ont été déterminés par les outils directs et indirects.

Enfin, et dans le but de réduire les effets de ce phénomène, nous avons présenté les mécanismes utilisés par l'administration fiscale qui sont les outils de recherche de l'information fiscale et les mécanismes de contrôle interne et de vérifications externes, Ainsi que les résultats concernant le taux de la fraude fiscale en Algérie pour une période de dix ans après la détermination de son volume par rapport à la population fiscale et le compare avec les recettes fiscales de l'état.

Mots clés : Fraude fiscale, Evasion fiscale, Mécanisme de vérification fiscale, Administration fiscale, Contrôle fiscal interne, Vérification externe, Information fiscale, Population fiscale.