تمهيد:

تكتسي دراسة النظام الجبائي أهمية بالغة في المجتمع، كونها تلقى اهتماماً من قبل مجموعة كبيرة من الأطراف، تشمل مسؤولي الدولة وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي ودارسي الضرائب وأفراد القطاع العائلي.

وتختلف النظم الجبائية من بلد إلى آخر وذلك باختلاف طبيعة النظم الاقتصادية، حيث يعتبر النظام الجبائي جزءاً من النظام المالي، وهذا الأخير يعتبر جزءاً من النظام الاقتصادي للمجتمع ككل، كما تشكل نجاعة النظام الجبائي إحدى الاهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية، حيث بقدر ما يكون النظام الجبائي فعالاً بقدر ما تكون الانعكاسات ايجابية على الاقتصاد الوطني، ولما كان النظام الجبائي يعمل ضمن متغيرات كثيرة فإن نجاعته تتوقف على طبيعة النظام الجبائي في حد ذاته، وكذا طبيعة العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

وقد حاولنا في هذا الفصل تحديد الإطار العام لدراسة النظام الجبائي وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث:

أولاً: ماهية النظام الجبائي؛

ثانياً: محددات نجاعة النظام الجبائي؛

ثالثاً: واقع النظام الجبائي في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية النظام الجبائي

يعتبر النظام مجموعة من العناصر والعلاقات، إذ العناصر هي الأجزاء المكونة، أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام، وبالنسبة للنظام الجبائي فقد تعددت تعريفاته في الكتابات العربية والأجنبية، فاختلاف النظم الجبائية بين الدول يرجع أساساً إلى اختلاف طبيعة النظم الاقتصادية في تلك الدول.

المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي

يرى البعض أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق، ووفقاً للمفهوم الواسع فإن النظام الجبائي هو" مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية والتي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع متخلف".

أما المفهوم الضيق فهو يعني" مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل"[1].

كما يرى البعض أن النظام الجبائي يتمثل في "هيكل ضريبي ذي ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها مُثُلُه وظروفه المختلفة، والتي تمثل بدورها الإطار الذي تعمل فيه الضرائب"، وبالتالي فإن النظام الجبائي وفقاً لهذا المفهوم يتكون من أربعة أركان هي:

- أهداف محددة تصوغها ظروف المجتمع.
- دور محدد للنظام الجبائي تحدده الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها وظروف المجتمع الذي يعمل داخله.
- هيكل ضريبي يتوقف تركيبه على الدور الذي يتعين أن ينهض به هذا الهيكل.
- طريقة عمل محددة تحكمها الأحكام التفصيلية للتشريعات الجبائية.

ووفقاً لهذا الرأي فإن الهيكل الضريبي يتمثل في بناء مكون من عدة صور فنية للضريبة ذات أوزان نسبية متقاربة أو متباعدة، ويتحدد الوزن النسبي لضريبة معينة بنسبة حصيلتها إلى الحصيلة الضريبية الكلية، أو

[1] يونس أحمد البطريق، "**النظم الضريبية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 19.

بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف المجتمع، وبالتالي تتمايز الهياكل الضريبية عن بعضها البعض وفقاً لتباين مكوناتها وأوزانها النسبية ومدى تباعد أو تقارب تلك الأوزان عن بعضها البعض[1].

ويرى البعض الآخر أن النظام الجبائي هو"مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع، وتشكل في مجموعها هيكلاً ضريبياً متكاملاً يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الجبائية"[2].

وعلى هذا الأساس يرتبط النظام الجبائي ارتباطاً وثيقاً بالسياسة الجبائية للمجتمع، حيث أنه صياغة فنية لها ويصمم من أجل تحقيق أهدافها، وتعتبر السياسة الجبائية للمجتمع جزءاً من سياسته الاقتصادية فهي تمثل "فن الاقتطاع بأحسن صيغة ممكنة لمبلغ من الضرائب محدد مسبقاً، وتمتد عبارة أحسن صيغة ممكنة إلى عدة جوانب منها العدالة الاجتماعية، التجارة الخارجية، التطور التقني...وكذلك تنمية الادخار"[3].

كما تمثل السياسة الجبائية مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع[4]، وقد تترجم السياسة الجبائية بعدة نظم جبائية، لذا فإن اختلاف النظم الجبائية بين الدول قد لا يعني اختلاف السياسة الجبائية لهذه الدول، من جهة أخرى فإن النظام الجبائي الذي يصلح لتحقيق أهداف السياسة الجبائية لمجتمع ما قد لا يصلح لتحقيق أهداف السياسة الجبائية لمجتمع آخر، حيث رغم تشابه الأهداف الاقتصادية والسياسات الضريبية بين الدول إلا أننا قد نجد اختلافات جوهرية في مستويات التقدم الاقتصادي والهياكل الاقتصادية والإيديولوجيات والعادات والثقافة[5].

كما يرى البعض أن النظام الجبائي نقصد به مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الجبائية التي ارتضاها ذلك المجتمع[6].

وبالإضافة إلى ما سبق يرى البعض (د.سعيد عبد العزيز عثمان) أن النظام الجبائي يتمثل في: "مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة (ضريبة نوعية، ضرائب دخل، ضرائب ثروة، ضرائب موحدة، ضرائب

---

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، "**النظام الضريبي وأهداف المجتمع– مدخل تحليلي معاصر**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص12.

[2] ناصر مراد، "**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون– الجزائر، 2011، ص19.

[3] فلاح مُحَّد،" **السياسة الجبائية– الأهداف والأدوات**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص05.

[4] سعيد عبد العزيز عثمان، " **النظم الضريبية– مدخل تحليلي مقارن**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص13.

[5] ناصر مراد،" **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، نفس المرجع، ص20.

[6] خلاصي رضا، "**النظام الجبائي الجزائري الحديث– جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين**"، الجزء الأول، دار هومة للطبع والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص25.

جمركية...الخ)، تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة، تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية المصدرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية ومذكرات تفسيرية، تسعى هذه الصور الفنية لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الجبائية بصفة عامة وأهداف النظام الجبائي بصفة خاصة[1].

وبالنظر إلى هذا المفهوم (النظام الجبائي) نظرة تحليلية يتضح لنا:

- ضرورة اختيار الصور الفنية للضريبة بما يتلاءم مع ظروف وخصائص المجتمع الذي تعمل في نطاقه، ويستلزم ذلك ضرورة تحديد الوزن النسبي لكل ضريبة وفقاً لقدرتها على تحقيق الأهداف المبتغاة، كما يستلزم أيضاً ضرورة التنسيق بين الصور الفنية التي يتم اختيارها بما يسمح بارتباطها ببرامج عمل محددة، وبما يجعل منها برامج ضريبية متكاملة، وهذا يعني إمكانية اختلاف النظام الجبائي من مجتمع لآخر بل لنفس المجتمع من فترة زمنية إلى أخرى وفقاً لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها المجتمع.
- أن النظام الجبائي يتضمن طريقة عمل محددة تنظمها التشريعات واللوائح المصدرة والتي تتضمن بدورها النصوص الضريبية الخاصة بالصور الفنية للضرائب المختارة، والأحكام المنظمة للأجهزة الإدارية المكلفة بتطبيق وتنفيذ السياسة الجبائية، وهذا يعكس لنا حقيقة مؤداها أن النظام الجبائي ما هو في الواقع إلاّ ترجمة عملية للسياسة الجبائية، فهو يمثل أحد أساليب تحقيق أهدافها، وبمعنى آخر فإن أهداف السياسة الجبائية الواحدة يمكن تنفيذها بأكثر من نظام جبائي، وسوف يتوقف بالطبع النظام الجبائي المختار على ظروف وخصائص المجتمع ومدى كفاءة أجهزته الإدارية والضريبية، بالإضافة إلى مرحلة النمو التي يمر بها المجتمع.
- من المفهوم السابق للنظام الجبائي يتضح لنا أنه يتكون من ثلاث مكونات رئيسية هي:

– أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الجبائية السائدة.

– مجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضرائب، تمثل في مجموعها وسائل تحقيق الأهداف المبتغاة.

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، " **النظام الضريبي وأهداف المجتمع– مدخل تحليلي معاصر**"، مرجع سبق ذكره، ص14.

- مجموعة من التشريعات والقوانين الجبائية، بالإضافة إلى بعض اللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الجبائي وأجهزته المختلفة[1].

استناداً إلى ما سبق من تعريفات فإننا نرى أن مفهوم النظام الجبائي يتمثل في مجموعة من الضرائب والرسوم المطبقة في مجتمع ما وخلال زمن محدد، من أجل تحقيق أهداف السياسة الجبائية لذلك المجتمع.

المطلب الثاني: أهداف النظام الجبائي

يسعى أي نظام جبائي إلى تحقيق أهداف محددة وهي نفسها أهداف السياسة الجبائية التي تحددها الدولة وفق سياستها الاقتصادية، لذلك تختلف هذه الأهداف من دولة إلى أخرى.

فهدف النظام الجبائي في الدول المتقدمة يكمن في اعتباره إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين، ويتخذ التدخل الضريبي صوراً عديدة منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الآخر، أو من خلال إعادة توزيع الدخول، حيث تستقطع الدولة جزء من الدخول والثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة أو تقرير إعانات عائلية لفائدة أصحاب الدخول المحدودة، أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الجبائي تكمن في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد، وتعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها لأغراض التنمية، إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الإجباري لتمويل مشروعات التنمية[2].

فهدف النظام الجبائي يختلف وفقاً لما تسعى إليه الدولة من خلال نظامها الاقتصادي، ومنه نوضح هدف الدولة من النظام الجبائي وفقاً لكل من النظام الاشتراكي والنظام الرأسمالي.

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، " **النظام الضريبي وأهداف المجتمع– مدخل تحليلي معاصر**"، مرجع سبق ذكره، ص15.

[2] ناصر مراد، "**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص 20.

الفرع الأول: هدف النظام الجبائي في الدول الاشتراكية

في ظل الخصائص التي تتمتع بها اقتصاديات النظام الاشتراكي، فإن دخول الأفراد تصبح صورة من صور النفقات العامة وكل نفقات الأفراد شكل من أشكال الإيرادات العامة، ومنه يتدنى دور الضريبة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية إلى أدنى مستوى، ونظراً لتخطيط الدولة لكل ما تهدف إليه، مع ضمانها استمرارية تحقيق النمو الاقتصادي دون أي تدخل من خلال السياسة الجبائية[1]، وبالرغم من تخطيط كافة الغايات في الاقتصاد الاشتراكي إلا أن النظام الجبائي يبقى له دور ولو محدود في تحقيق أهداف المجتمع داخل هذه الاقتصاديات، ويتضح ذلك مما يلي:

- يمكن استخدام الضريبة في هذه الاقتصاديات كأداة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات بما يسمح بتحقيق التوازن بين الطلب والعرض، وبما يتناسب في نفس الوقت مع تفضيلات المستهلكين ودون الإخلال بتفضيلات المخطط.
- يمكن أن تساهم الضرائب في تحقيق التوازن بين مجموع دخول الأفراد والتي تكون في صورة أجور محددة وقيمة السلع الاستهلاكية المنتجة ذات الأثمان المحددة، بحيث تسمح تلك الموازنة بتوفير جزء من الموارد لإشباع الحاجات العامة وإنتاج السلع الاستثمارية المخططة، ويمكن أن تتحقق هذه الموازنة من خلال:

– الاعتماد على الضريبة في امتصاص الجزء الذي يزيد به مجموع الدخول النقدية للأفراد عن مجموع قيمة السلع الاستهلاكية وذلك من خلال فرض ضريبة على الدخول.

– التحديد المباشر للأجور ومن ثم تخفيض الدخول النقدية وبما يسمح بتوفير فائض يستخدم في إشباع الحاجات العامة وتوفير جزء لإنتاج السلع الاستثمارية.

– التحكم في قيمة السلع الاستهلاكية من خلال فرض ضريبة غير مباشرة على بعض أو كل السلع الاستهلاكية مما يؤدي إلى ارتفاع أثمان تلك المنتجات، وبالتالي انخفاض الدخول الحقيقية لأفراد المجتمع.

[1] حمو محمد، أوسرير منور، " **محاضرات في جباية المؤسسات**"، الطبعة الأولى، مكتبة الشراكة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2009، ص54.

- نظراً لعدم اختفاء القطاع الخاص في الاقتصاديات الاشتراكية القائمة حيث توجد قطاعات تعاونية وقطاعات شبه خاصة في الخدمات الشخصية والمهن الحرفية والمزارع الصغيرة، فإن الضريبة تعد الوسيلة الملائمة لمساهمة هذه القطاعات في الأعباء العامة للدولة.
- لقد اتجهت غالبية الاقتصاديات المعاصرة نحو إعطاء المزيد من اللامركزية الإدارية للوحدات والمؤسسات الاقتصادية، حيث يتمتع العديد منها بقدر من الاستقلال والحرية في إدارة عملياتها وتحديد أثمان منتجاتها، ووجود هذه اللامركزية واتساع نطاقها داخل هذه الاقتصاديات يظهر الحاجة إلى نظام جبائي يسمح بامتصاص جزء من الأرباح المحققة، وتحقيق دور توجيهي للموارد الاقتصادية (بصورة غير مباشرة)، وبما يتفق ويتناسب مع اللامركزية الممنوحة لهذه الوحدات.
- قد يتم استخدام الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين في الدول الاشتراكية بالرغم من إمكانية التحكم في هذه الدخول، وذلك لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية[1].

مما سبق نستنتج أن النظم الاشتراكية الضريبية تستخدم كأداة مرنة من أدوات التوجيه الاقتصادي من جهة كتعديل أسعار بعض السلع والخدمات من أجل تحقيق التوازن بين العرض والطلب، وكأداة للرقابة على الإنتاج ومقياساً لكفايته من جهة أخرى، فقد لعبت الضريبة دوراً ثانوياً في الفكر الاشتراكي نظراً لبنائه على المصلحة العامة وليس الفردية مثل النظام الرأسمالي.

الفرع الثاني: هدف النظام الجبائي في الدول الرأسمالية

نظراً لعدم تدخل الدولة سابقاً في النشاط الاقتصادي، واكتفاءها بالاستعانة بالضريبة كأداة ذات بعد مالي فقط تساعد الدولة على تغطية الإنفاق العام، فقد كان النظام الجبائي يهدف إلى تحقيق حصيلة مرتفعة وعدالة في توزيع العبء الضريبي، وبعد حدوث أزمة 1929 أين أثبت فشل النظام الاقتصادي القائم، ونودي بتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فقد أصبح للضريبة دوراً جديداً يتماشى والنظام الاقتصادي الذي ساد الفترة بعد الأزمة، حيث لم يبقى دور الضريبة يقتصر فقط على أنها مورد مالي بحت، بل تعدت ذلك لتستخدمها الدولة كوسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتوجيه النشاط الاقتصادي على نحو ملائم[2].

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، " **النظام الضريبي وأهداف المجتمع**"، مرجع سبق ذكره، ص- ص 19 و20.

[2] يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، ص20.

وبصورة أكثر توضيحاً فإن النظام الجبائي في المجتمعات الرأسمالية أصبح في نطاق الفكر الرأسمالي الحديث يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إعادة توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع وبما يتفق مع إيديولوجيات المجتمع، بالإضافة إلى توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد توزيعاً عادلاً ترتضيه غالبية أفراد المجتمع، وتتدخل الدولة في المجتمعات الرأسمالية من خلال نظامها الضريبي في تعديل توزيع السوق للدخول والثروات بقصد تحقيق العدالة الاجتماعية نظراً لعجز نظام السوق الحر عن تحقيق هذا الهدف. كما أصبحت العدالة الضريبية ليست فقط أحد مبادئ النظام الجبائي بل هدفاً يسعى النظام إلى تحقيقه، وأصبح الاعتماد على الضرائب التصاعدية على مجموع الدخل الشخصي والتوسع في منح الإعفاءات العائلية والشخصية مكاناً بارزاً في تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع.

- يمارس النظام الجبائي في المجتمعات الرأسمالية دوراً هاماً في تحقيق الاستقرار الاقتصادي بهذه المجتمعات والتي تعاني بطبيعتها من ظاهرة التقلبات الاقتصادية، حيث يتذبذب النشاط الاقتصادي بين رواج وانكماش أو ما يعرف بالدورة الاقتصادية، وإذا لم تتم مواجهة هذه التقلبات من خلال أدوات السياسة الاقتصادية فسوف ينتاب الاقتصاد الوطني ظاهرة عدم الاستقرار الاقتصادي، وحيث أن الواقع أثبت أن قوى السوق الحرة غير قادرة على تحقيق الاستقرار الاقتصادي، لذلك أصبح تحقيق الاستقرار الاقتصادي عند مستوى مرتفع من التوظيف أحد الأهداف الهامة التي تسعى الدول الرأسمالية إلى تحقيقها من خلال نظامها الجبائي[1].

المطلب الثالث: خصائص النظام الجبائي

بعد تعرفنا على مفهوم النظام الجبائي من الواسع إلى الضيق نتعرف فيما يلي على مختلف الخصائص الواجب توفرها في النظام الجبائي من أجل تحقيقه للأهداف المرغوبة وتتمثل هذه الخصائص في:

- أن يمتاز النظام الجبائي بقدرته على تحقيق الهدف وبمختلف المكونات المساعدة على بلوغ هذا الهدف، حيث يختلف هدف النظام الجبائي حسب نوع النظام الاقتصادي، أي من نظام اقتصادي

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، "**النظام الضريبي وأهداف المجتمع**"، مرجع سبق ذكره، ص- ص 23 و24.

إلى آخر، فهدف النظام الجبائي وفقاً للنظام الرأسمالي يختلف عنه في النظام الاشتراكي-كما أشرنا سابقاً- كما أن هدف النظام الجبائي في الدول المتقدمة يختلف عنه في الدول المتخلفة.

- أن يراعى في النظام الجبائي مقدرة المكلفين على الدفع، وألا يثقل عليهم بعبء الضريبة وبأسعارها المرتفعة، وعدم الإكثار من فرضها ومراعاة الحالات الشخصية للأفراد المكلفين بها، وفرض ضرائب تتماشى وإمكاناتهم لتفادي الوقوع في مشكل التهرب من دفعها، ولأن إرهاق المكلفين بفرض ضرائب كثيرة وذات أسعار مرتفعة يؤدي إلى التأثير على رأسمال المكلف، وبالتالي نفاذه تدريجياً إلى أن يؤثر على نشاط المكلف، وقد ينتج عن ذلك إنهاء المشروع وبالتالي عرقلة النمو الاقتصادي.
- أن يتصف النظام الجبائي بالعدالة بأن يخضع جميع أفراد المجتمع للضريبة كل حسب مقدرته، أي أن يساهموا كلهم في أعباء النفقات العامة. والهدف من هذه الخاصية هو القضاء على الامتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة السياسية القديمة، أين كانت بعض الطبقات المحظوظة معفاة من دفع الضرائب، إذ لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى، كما أن كل امتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة سيثقل العبء الضريبي للفئات الأخرى من المجتمع.
- أن يكون النظام الجبائي مرناً وقابلاً لإخضاع نشاط جديد للضريبة أو إعفاء نشاط آخر منها حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة لفترة معينة، ولكن دون أن يؤثر هذا التغيير على جوهر النظام الجبائي بحيث يبقى أساسه قائماً.
- توثيق الصلة بين المكلف بالضريبة والخزانة العامة ومحاولة التقليل من التوتر والخلاف بينهما بهدف السعي إلى تحقيق المصالح العامة.
- أن يتسم النظام الجبائي بالوضوح من أجل استيعاب معالمه، وسهولة فهمه من طرف الموظفين الجدد، وتخفيض نسبة التهرب الناتجة عن استغلال مختلف الثغرات فيه[1].

فبتحديد الضريبة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام يكون المكلف متيقناً بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقاً موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة، إلى

[1] محرزي محمّد عباس ، **"اقتصاديات الجباية والضرائب"**، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2003، ص25.

جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها، حيث أن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الجبائي[1].

[1] محرزي محمد عباس، **"اقتصاديات الجباية والضرائب"**، مرجع سبق ذكره، ص29.

المبحث الثاني: محددات نجاعة النظام الجبائي

يهتم الكثير من الباحثين بدراسة نجاعة النظام الجبائي وذلك في جميع الدول سواءاً المتقدمة أو النامية، إذ تعتبر النجاعة إحدى المؤشرات الهامة التي يتم من خلالها الحكم على مدى نجاح أو فشل السياسة الجبائية لأي دولة، وباعتبار السياسة الجبائية جزء من السياسة المالية فإن نجاعتها تؤثر على النجاعة الاقتصادية لهذه الدولة، ويرتكز قياس النجاعة على قياس الأداء الكلي للنظام الجبائي ومعرفة مدى التقدم المحقق، وذلك طبقاً لمجموعة من المحددات التي تتلاءم مع طبيعة النشاط محل القياس، ويمثل مفهوم النجاعة وطرق قياسها والصعوبات المرتبطة بعملية القياس ضرورة يفرضها واقع الدراسة.

المطلب الأول: مفهوم نجاعة النظام الجبائي وقياسها

نظراً لتعقد مفهوم النجاعة سنستعرض مفهوم النجاعة بصفة عامة ثم نحاول تحديد مفهوم نجاعة النظام الجبائي، ومن ثم التطرق إلى مختلف طرق قياس تلك النجاعة.

الفرع الأول: مفهوم النجاعة

يتصف مفهوم النجاعة بالتعقيد لوجود العديد من العلاقات المتداخلة والمتشابكة بين نجاعة المنظمة من ناحية وبين العوامل المؤثرة أو المحددة لها من ناحية أخرى، ويمكن تعريف النجاعة على أنها:" قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية"، وتعبر الأهداف التشغيلية عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة، أي ما تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع العملي وعلى ضوء متغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها، كما أن استخدام الأهداف التشغيلية في قياس النجاعة يحقق المرونة بما يتلاءم مع الهيكل التنظيمي والبيئة[1].

الفرع الثاني: مفهوم نجاعة النظام الجبائي

يقصد بنجاعة النظام الجبائي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي.

[1] ناصر مراد، **"فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"**، مرجع سبق ذكره، ص74.

فالنظام الجبائي باعتباره مجموعة من الضرائب التي يلتزم بها أفراد الدولة في زمن محدد ويدفعونها إلى السلطة العمومية، سواءاً كانت مركزية أم محلية، يعبر عن الوضع الاقتصادي للدولة لحظة تطبيقه، ويقتضي في سعيه لتجسيد هذا النظام مراعاة تحقيق الأهداف المالية والاجتماعية والاقتصادية، أي مراعاة مصلحة الدولة ومصلحة المكلف ومصلحة المجتمع[1]، وذلك كما يلي:

- **مصلحة الدولة:** تتحقق مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة وبالقدر الذي يساعد على تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية.
- **مصلحة المكلف:** تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون فيه الضريبة عائقاً أمام طموحاته والعوائد التي يحققها من استثماراته، كما تتحقق مصلحة المكلف من خلال ما يوفره فرض الضريبة من مساعدة للمكلف على تأدية أعماله عن طريق حمايته من المنافسة الخارجية.
- **مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من فرض الضريبة من خلال الآثار الايجابية التي تترتب على فرض الضريبة مثل استخدام حصيلة الضريبة في تحسين الخدمات المجانية التي تقدمها الدولة من شق الطرق وتوفير الإنارة العمومية والتعليم والصحة، أي تحقيق رفاهية المجتمع بالإضافة إلى الحد من بعض العادات السيئة غير المرغوب فيها في المجتمع.

ونشير أن التوفيق بين المصالح الثلاث السابقة صعب التحقيق، لذلك من واجب المشرع أن يحدث تقارب وتوازن فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة به[2].

الفرع الثالث: قياس نجاعة النظام الجبائي

لقياس نجاعة النظام الجبائي نعتمد على ثلاث مداخل: مدخل الأهداف ومدخل الموارد والمدخل المالي.

1-مدخل الأهداف: وفق هذا المدخل تقاس نجاعة النظام الجبائي بناءاً على مدى تحقيقه للأهداف التي تبرز وجوده، وفي هذا المجال نواجه عدة تساؤلات نجملها فيما يلي:

- هل نأخذ بالأهداف الرسمية أي المعلن عنها أو الأهداف العملية التي تعبر عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسة الجبائية الفعلية؟

[1] بوزيدة حميد، " **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 147.

[2] ناصر مراد، "**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص76.

- كيف يمكن التوفيق بين الأهداف المتعارضة للنظام الجبائي؟

- ما هو معيار الأهمية النسبية للأهداف؟ وهل نقيس النجاعة بمدى تحقيق النظام الجبائي لأهم الأهداف أو بمدى تحقيقه لأكثر من هدف؟

وللإجابة على التساؤلات السابقة نستعرض المداخل الفرعية لمدخل الأهداف على النحو التالي:

1- 1 مدخل الهدف السائد: يقصد بالهدف السائد بأنه الهدف الرسمي المعلن مثل حجم الحصيلة الجبائية المنتظر تحصيلها، أو عدد المشاريع الاستثمارية الواجب انجازها نتيجة التحريض الضريبي* للاستثمار.

1-2 مدخل تعدد الأهداف: قد يسعى النظام الجبائي إلى تحقيق أكثر من هدف في وقت واحد، لذا فإن حجم الحصيلة الجبائية لا يمثل القياس الكامل للنجاعة الجبائية، وبالتالي يمكن قياس تلك النجاعة بقدرة النظام الجبائي على تحقيق أكثر من هدف مثل تحقيق حصيلة جبائية غزيرة، وكسب رضا موظفي إدارة الضرائب وكذا ثقة المكلفين، إلا أن تحقيق جميع تلك الأهداف صعب، لذلك يتعين على المشرع تحديد الأهداف الأكثر أهمية دون إهمال باقي الأهداف، أي ترتيب ثم تحقيق أهداف النظام الجبائي حسب الأولوية، وذلك وفق الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة.

1-3 مدخل الأهداف المرحلية: يستند هذا المدخل على أن للنظام الجبائي مجموعة من الأهداف يسعى إلى تحقيقها، هذه الأهداف مقسمة من الناحية الزمنية إلى أهداف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل، وبالتالي تقاس نجاعة النظام الجبائي بقدرته على تحقيق هذه الأهداف المرحلية، أي اتخاذ الزمن كمعيار لقياس نجاعة النظام الجبائي.

2- مدخل الموارد: يستند هذا المدخل على افتراضين هما:

- أن النظام الجبائي هو نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة.
- تتوقف نجاعة النظام الجبائي على قدرته على توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة به، أي كلما استطاع النظام توفير احتياجاته من الموارد المادية والبشرية والأدوات المساعدة للاستخدام الأمثل لهذه الموارد كلما زادت نجاعته واستطاع تحقيق الأهداف المحددة[1].

* التحريض الضريبي: هو تخفيف في معدل الضرائب، القاعدة الضريبية أو الالتزامات الجبائية التي تمنح للمستفيد بشرط تقيده بعدة مقاييس.

[1] ناصر مراد، **"فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"**، مرجع سبق ذكره، ص78.

ورغم أهمية مدخل الموارد في قياس نجاعة النظام الجبائي إلا أن درجة توافر الموارد المادية والبشرية مسألة نسبية، كما أن استخدامها قد يتصف بالقصور وعدم الرشد والذي يرجع لأسباب تنظيمية أو سلوكية أو بيئية.

3- المدخل المالي: يستند المدخل المالي على القياس الكمي لنجاعة النظام الجبائي، وذلك بمقارنة حصيلة الاقتطاعات الجبائية الفعلية مع حصيلة الاقتطاعات الجبائية التقديرية، ويمكن صياغة هذا المقياس كما يلي:

$$\text{النجاعة المالية للنظام الجبائي} = \frac{\text{حصيلة الاقتطاعات الجبائية الفعلية}}{\text{حصيلة الاقتطاعات الجبائية التقديرية}}$$

من خلال العلاقة السابقة، تكون النجاعة المالية للنظام الجبائي جيدة كلما اقتربت أو تجاوزت حصيلة الاقتطاعات الجبائية الفعلية من حصيلة الاقتطاعات الجبائية التقديرية، أما في حالة العكس فيؤدي إلى عدم نجاعة النظام الجبائي، ويجب مقارنة ذلك المعدل مع معدلات السنوات السابقة حتى يتم متابعة تطور النجاعة المالية للنظام الجبائي عبر التاريخ أي تحليل ديناميكي، بالإضافة إلى مقارنته مع معدلات الدول المتقدمة والنامية[1].

مما سبق، نستنتج أن عملية قياس نجاعة النظام الجبائي صعبة التحقيق حيث تواجه عدة مشاكل، فهي تختلف باختلاف وجهة النظر، فالنظام الجبائي قد يكون فعالاً بالنسبة لدولة ما لكنه ليس كذلك بالنسبة للمكلف، لذلك يجب تحقيق درجة من التكامل بين هذه المداخل حتى نتمكن من مواجهة مشاكل قياس نجاعة النظام الجبائي.

المطلب الثاني: مقومات نجاعة النظام الجبائي

تتحكم في نجاعة النظام الجبائي مجموعة من المقاييس والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد وتطبيق أي نظام جبائي، هذه المقاييس تتمحور في مجموعة من المؤشرات والمبادئ التي تعمل على ضبط النظام الجبائي والرفع من كفاءته.

[1] ناصر مراد، "**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص79.

الفرع الأول: مؤشرات نجاعة النظام الجبائي

هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الجبائي الجيد نذكر منها:

1- مؤشرات فيتو تانزي (V. TANZI) * للنظام الجبائي الجيد:

لاكتشاف مدى جودة ونجاعة نظام جبائي معين، يقترح فيتو تانزي (V. TANZI) ثمانية اختبارات تشخيصية ندرجها فيما يلي[1]:

1-1 مؤشر التركز: ويقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تغل إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغييرات السياسة وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

1-2 مؤشر التشتت: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل. فمثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعياً لتبسيط النظام الجبائي دون أن يكون لحذفه أثر على مردودية النظام.

1-3 مؤشر التآكل: ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً، وإذا ابتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعاً في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

1-4 مؤشر تأخر التحصيل: ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم، ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الجبائي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

* فيتو تانزي: مواطن أمريكي يعمل مديراً لإدارة الشؤون المالية في صندوق النقد الدولي، أصدر عدة كتب ومقالات خاصة في مجلة التمويل والتنمية.

[1] قدي عبد المجيد، " **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية– دراسة تحليلية تقييمية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006، ص 165.

1-5 مؤشر التحديد: ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الجبائي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى. فمثلاً يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.

1-6 مؤشر الموضوعية: ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب "آدم سميث" بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دونما غموض أو تحكم، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحاً ومعلوماً للمكلف أو لأي شخص آخر، وهذا ما يمكن المكلف من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية[1].

1-7 مؤشر التنفيذ: ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الجبائي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضاً بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلاً عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

1-8 مؤشر تكلفة التحصيل: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلباً على مستوى الحصيلة الضريبية.

2- مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الجبائية الجيدة:

يرى البعض الآخر أن تصميم نظام جبائي جيد يمكن أن يتم فق أسلوبين:

2-1 الأسلوب الأول: وذلك بوضع معايير محددة يجب توفرها في النظام الجبائي، وهذه المعايير هي:

- **العدالة:**" على مواطني كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومة قدر ما يمكن مع قدراتهم التكليفية، بمعنى تناسباً مع الدخل الذي يتمتعون به تحت حماية الدولة"[2]، وتتدخل الدولة المعاصرة بواسطة الضريبة للتعديل في توزيع الدخول والثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية، وبذلك أصبحت العدالة الضريبية أحد أهداف النظام الجبائي إلى جانب أنها أحد مبادئه الرئيسية.

[1] قدي عبد المجيد، "**المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية– دراسة تحليلية تقييمية**"، مرجع سبق ذكره، ص 166.

[2] محرزي محمّد عباس، " **اقتصاديات الجباية والضرائب**"، مرجع سبق ذكره، ص 24.

ويقصد بالعدالة الضريبية التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها إلا لوجود أسباب موضوعية، مثل إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضريبة، إلا أن تحقيق العدالة غير مطلق بل نسبي ونبرر ذلك للاعتبارات التالية:

– تصاعدية الضريبة لا تكون ممكنة إلا مع الضرائب المباشرة، أما الضرائب غير المباشرة فلا يمكنها أن تخضع لذلك التصاعد، فمثلاً عند الاستهلاك يدفع جميع الأفراد نفس الضريبة بغض النظر عن اختلاف دخلهم ووضعهم الاجتماعي.

– يعتمد النظام الجبائي الجزافي على التقدير الذي عادة يخالف الحقيقة، كما يعتمد النظام الجبائي الحقيقي على تصريحات المكلفين. هنا يطرح السؤال: هل تصريحات المكلفين تعبر عن الحقيقة؟ علماً أن إمكانية التهرب الضريبي تبقى دائماً ممكنة.

– تعتبر الضريبة غير حيادية فقد تستعملها الدولة كأداة لتحقيق بعض الأهداف كالتوازن الجهوي مثلاً، لذلك تستفيد بعض المؤسسات من تخفيضات وإعفاءات ضريبية وذلك لعدة اعتبارات ككونها تمارس نشاطها في مناطق نائية.

– قد يضطر المشرع إلى توفير إيراد ضريبي عاجل للخزينة العمومية مع التضحية في تحقيق العدالة بين الأفراد في تحمل العبء الضريبي.

بالإضافة إلى ما سبق لا تخضع العدالة الضريبية للتحليل الاقتصادي البحت، بل تعتمد على تقدير شخصي يعبر عن الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية السائدة في وقت معين، فالنظام الجبائي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أفراد المجتمع بعدالتها وملائمتها لإيديولوجياته وتقاليده وظروفه[1].

- **الوضوح:**" يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها الذي يلزم كل فرد بدفعها يقينية وليست عشوائية"[2]، فمن الأهمية أن يعلم المكلف بالضريبة مدى التزامه بالضريبة وقيمتها وكيفية ومواعيد دفعها جزاء التخلف عن أدائها، ذلك حتى يكون المكلف على إطلاع بواجباته الضريبية، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب إدارة الضرائب، ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

[1] ناصر مراد، "**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص 90.

[2] محرزي محمّد عباس، "**اقتصاديات الجباية والضرائب**"، مرجع سبق ذكره، ص24.

– الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد، وألا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى وألا تحتمل الجملة أكثر من تفسير.

– يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عامة المكلفين، وأن تساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.

– يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج للاجتهاد[1].

في هذا المجال ومن أجل نشر الوعي الضريبي، نجد في الجزائر أن المديرية العامة للضرائب"DGI" تصدر بصفة مستمرة كتيبات مبسطة حول النظام الجبائي الجزائري، وتنظم أبواباً مفتوحة حول الجباية كلما اقتضت الحاجة إلى ذلك.

- **الملائمة في الدفع:**" يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة"[2]، أي ضرورة تبسيط إجراء التحصيل، واختيار الأوقات والأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، ولتحقيق ذلك يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

– يجب أن يتصف النظام الجبائي بالشفافية حتى يسمح للمكلف بتحديد ما يستحق عليه من ضرائب.

– بالنسبة للضرائب غير المباشرة تكون متضمنة في سعر السلعة، لذلك يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات ملائمة للمكلف بحيث يكون قادراً على الدفع لأنه يختار وقت الشراء الذي يناسبه.

– بالنسبة للضرائب المباشرة يجب إتباع طريقة التقسيط على فترات تتلاءم مع فترات السيولة النقدية المتوفرة لدى المكلف.

– يجب أن ينظر إلى مديني الضرائب وخاصة المعسرين منهم باهتمام، وبحث الأسباب في تراكم الديون الضريبية ومحاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي.

[1] ناصر مراد، " **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص 91.

[2] محرزي محمد عباس، " **اقتصاديات الجباية والضرائب**"، مرجع سبق ذكره، ص24.

بالنسبة للنظام الجبائي الجزائري، نلاحظ أن مبدأ الملائمة في التحصيل محترم نسبياً، فإذا نظرنا إلى الضرائب على المرتبات والأجور فإنها تقتطع من الأجر حين دفع المرتب- أي عند نهاية كل شهر- وهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين، كما يعفيهم من إجراءات الدفع حيث تتكفل المؤسسة المعنية بذلك، أما إذا نظرنا إلى الضريبة الإجمالية على الدخل (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) فإن تلك الضريبة تدفع بالتقسيط كل ثلاثي مما يخفف وقعها على خزينة المؤسسة[1].

- **الاقتصاد في نفقة التحصيل:**" يجب أن تحصل كل ضريبة بطريقة تجعل أقل حجم ممكن من النقود يخرج من أيادي الشعب مقارنة بما يجب أن يرد إلى الخزينة العمومية"[2]، وهذا يعني ضرورة تخفيض نفقات تحصيل الضرائب بحيث يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يصل إلى خزينة الدولة أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف تقلل من مداخيل خزينة الدولة، أو بعبارة أخرى كلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيراً.

إلا أن التنظيم الفني للضريبة يتطلب عدة عمليات إذ تشتمل على تحديد وعاء الضريبة ثم تصفية الضريبة تتبعها عملية التحصيل، بالإضافة إلى عملية المراقبة للتأكد من صحة تصريح المكلف، وتتطلب جميع هذه العمليات جهازاً إدارياً ضخماً، وبتوسع هذا الجهاز يخشى على حصيلة الضرائب أن تفقد وجودها فتصبح تكاليف التحصيل أكبر من الحصيلة الضريبية، ولتجنب ذلك الوضع يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- استعمال التقنيات المتطورة مثل الحاسوب بغية ربح الوقت وإتقان العمل.

- يجب تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها وتحصيلها، وتجنب فرض الضرائب التي تحتاج إلى نفقات متزايدة، وفي هذا المجال نجد الضرائب على مجموع الدخل أحسن من الضرائب النوعية.

- حسن استعمال الوثائق الضريبية التي تحسب تكاليفها على إدارة الضرائب وتقدم مجاناً للمكلفين، ففي الجزائر نلاحظ الاستعمال غير المنضبط من قبل الموظفين، كما أن عملية إصدار

[1] ناصر مراد،" **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**" مرجع سبق ذكره، ص 92.

[2] محرزي محمّد عباس، "**اقتصاديات الجباية والضرائب**"، مرجع سبق ذكره، ص24.

وثائق جديدة مثل G50* التي عوضت وثائق قديمة، قد كلف إدارة الضرائب خسائر باهظة لوجود مخزون من الوثائق القديمة التي لم يعد لها أي استعمال[1].

2-2 الأسلوب الثاني: من خلال هذا الأسلوب يمكن تصميم نظام جبائي جيد من خلال الربط بين النظام الجبائي والرفاهية العامة للمجتمع، حتى وإن كان تطبيق هذا الأسلوب صعباً بالنظر إلى كون نظرية الرفاهة لم تتطور ولم تتضح بالشكل الكافي، إلا أنه بالرغم من ذلك لا بد من الإشارة إلى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهة. هذه الأهداف هي[2]:

- توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار؛
- تحقيق أعلى مستوى معيشة؛
- توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل؛
- النمو الاقتصادي؛
- العدالة في توزيع الدخل.

الفرع الثاني: مبادئ ضبط النظام الجبائي

هناك مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها عند إعداد وتطبيق أي نظام جبائي تتمثل في احترام المبادئ الضريبية وكذا التنظيم التقني الجيد للضريبة، بالإضافة إلى توفر إدارة ضريبية كفؤة تسهر على تطبيق النظام الجبائي.

1- احترام المبادئ الضريبية: نقصد بالمبادئ الضريبية مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس أي نظام جبائي فعال، فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى.

ولقد قام "آدم سميث" في سبيل بحثه عن الشروط العامة لنظام جبائي فعال بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه " بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم" الصادر سنة 1776، هذه القواعد تتمثل في:

- قاعدة العدالة؛

* G50: هي عبارة عن وثيقة تستخدم للتصريح بالضريبة، صدرت سنة 1995.

[1] ناصر مراد، " **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص 94.

[2] قدي عبد المجيد، " **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية- دراسة تحليلية تقييمية**"، مرجع سبق ذكره، ص 168.

- قاعدة اليقين (الوضوح)؛
- قاعدة الملائمة في التحصيل؛
- قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل.

2- التنظيم التقني الجيد للضريبة: يقصد بالتنظيم التقني للضرائب تحديد كافة الوضعيات والإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، ويكمن التنظيم التقني الضريبي الجيد في اتخاذ أفضل الأساليب بالنسبة لجميع العمليات السابقة، وسنحاول إبراز تلك الأساليب الفعالة في العناصر التالية:

2-1 التصنيفات المختلفة للضريبة: يمكن أن نعدد أربعة فئات من التصنيفات:

- التصنيف القائم على طبيعة الضريبة؛
- التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق؛
- التصنيف القائم على ظروف وضع الوعاء الضريبي؛
- التصنيف القائم على الطابع الاقتصادي للضريبة.

2-1-1 التصنيف القائم على طبيعة الضريبة: يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق، فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق، فالضريبة المباشرة هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية[1].

أما الضريبة غير المباشرة فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المقدمة وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة مثل: الضرائب على الواردات، الصنع، البيع، النقل، حقوق التسجيل، الطابع...الخ.

وهنا يمكن تفضيل الضرائب المباشرة (ضريبة على الدخل) بحيث أنها تقترب من العدالة في توزيع العبء الضريبي، بالإضافة إلى توفير موارد مالية هامة مع اتخاذ رأس المال كوعاء تكميلي، حيث يعتبر أداة فعالة في تقليل الفوارق الاجتماعية بين الأفراد، أما الضرائب غير المباشرة (الضرائب على الإنفاق مثلاً) فيجب أن تقتصر على السلع الكمالية دون السلع الضرورية لأن هذه الضريبة لا تراعي المقدرة التكلفية للمستهلك.

[1] محرزي محمد عباس، " **اقتصاديات المالية العامة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، بن عكنون، الجزائر، 2012، ص170.

2-1-2 التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق: سنحاول في إطار هذا التصنيف أن نقوم بالتفرقة بين الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية، التمييز بين الضرائب العامة والضرائب الخاصة، وكذلك بين الضرائب الأحادية والضرائب المتعددة.

- **الضرائب الحقيقية والضرائب الشخصية:** تقوم الضريبة الحقيقية (أو الموضوعية) على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة: السلع، القيم، الدخول(المؤسسات)، أما الضريبة الشخصية (الذاتية) فهي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة، فبعض الضرائب تحمل بالضرورة صفة الحقيقية: كالرسم على رقم الأعمال، حقوق الجمارك، ضرائب على الاستهلاك، الضرائب العقارية (تستهدف السلعة أو الشيء)، بينما الأخرى فهي شخصية، يتعلق الأمر هنا بالضريبة على الدخل الإجمالي (IRG).

فمن ناحية المزايا الضريبية الشخصية مكيفة أكثر للقدرة التكلفية لكل فرد، مادام أنه يأخذ بعين الاعتبار الوضعية العائلية، أما من ناحية بساطة أو تعقيد النظام الجبائي فإن الضريبة الحقيقية أكثر بساطة مقارنة بالضريبة الشخصية التي يكون البحث فيها عن المادة الخاضعة للضريبة دائماً محفوفاً ببعض الصعوبات[1].

- **الضرائب العامة والضرائب الخاصة:** تخص الضريبة الخاصة فئة واحدة أو شريحة واحدة من الدخل، حيث تعتبر ضريبة تحليلية ما دام أنها تستهدف كل عنصر، حيث يقسم الدخل إلى أنواع مختلفة حسب مصدره، ويفرض على كل نوع منها ضريبة مستقلة ومتميزة عن الضرائب الأخرى، بينما الضريبة العامة فهي ضريبة تركيبية ما دام أنها تقع على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة، بحيث تجمع الدخول المختلفة التي يحصل عليها المكلف ثم تفرض عليه ضريبة واحدة رغم تعدد مصادر الدخل، ونلاحظ أن هذا النوع من الضرائب (العامة) يقترب من العدالة ويحقق الاقتصاد في النفقة، كما أن أغلب الاتجاهات المعاصرة وكذلك المؤسسات المالية الدولية تنصح بتطبيقه[2].
- **الضرائب الأحادية والضرائب المتعددة:** يرى البعض ضرورة الأخذ بالضريبة الموحدة القائمة على أساس معيار الدخل الإجمالي الذي يحققه الفرد خلال السنة من مصادر متعددة، لكونها أكثر تحقيقاً لفكرة العدالة والمقدرة التكلفية للمكلف بالضريبة، بالإضافة إلى أنه نظام يتصف بالبساطة والوضوح

[1] محرزي محمد عباس، " **اقتصاديات المالية العامة**"، مرجع سبق ذكره، ص 182.

[2] ناصر مراد، " **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص 107.

ولا يتطلب نفقات كثيرة في الإدارة والتحصيل، أما أنصار الضرائب المتعددة المفروضة على أساس تعدد الأوعية الضريبية فيرون أن الضريبة الموحدة أصبحت لا تتوافق مع الأوضاع الاقتصادية المعاصرة وتوسع الأنشطة الاقتصادية التي تتطلب التوسع في فرض الضرائب وتنوعها، إلا أن الإفراط في التعدد قد يؤدي إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها وإدارة الضرائب على حد السواء.

2-1-3 التصنيف القائم على ظروف وضع الوعاء الضريبي: وفق هذا التصنيف يمكن التفرقة بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية، ويقصد بالضريبة النسبية النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها، كالضرائب على أرباح الشركات (IBS) في الجزائر، أما الضريبة التصاعدية فتفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح، أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها.

وقد فضل خبراء المالية المعاصرين الأخذ بالضريبة التصاعدية كونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية لكل مكلف بالضريبة، كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد ورفع مستوى الفئات المحرومة[1].

2-1-4 التصنيف القائم على الطابع الاقتصادي للضريبة: يضم التصنيف الاقتصادي ثلاث فئات من الضرائب:

- الضرائب على الدخل؛
- الضرائب على رأس المال؛
- الضرائب على الإنفاق.

- **الضريبة على الدخل:** يشكل تحديد مفهوم الدخل بالغ الأهمية، فمن جهة حتى لا تتمكن بعض العناصر من التهرب من الضريبة، ومن جهة ثانية حتى لا تتمكن إدارة الضرائب من إجحاف المكلفين بالضريبة، ويمكن التمييز بين المفهوم الكلاسيكي للدخل والمفهوم الاقتصادي والمفهوم الجبائي.

فحسب المفهوم الكلاسيكي: "الدخل هو مبلغ نقدي ناتج عن مصدر ثابت، قد يكون رأس المال أو العمل أو تركيبتهما معاً، بصفة دورية منتظمة وبصورة متجددة"، وكما يتضح من هذا التعريف أنه يتضمن العناصر التالية: الشكل النقدي، الثبات والدورية.

[1] محرزي محمد عباس، " **اقتصاديات المالية العامة**"، مرجع سبق ذكره، ص-ص 192 و 193.

أما التعريف الاقتصادي للدخل فهو: "الزيادة النقدية في قيمة السلع والخدمات التي يستهلكها الشخص خلال فترة زمنية معينة"، والبعض الآخر عرفه بأنه: "مجموع نفقات الشخص الاستهلاكية مضافاً إليها أي تغيير في صافي ثروته خلال فترة زمنية معينة".

أما التعريف الجبائي فهو يجمع بين التعريفين السابقين، حيث أن التعريف الكلاسيكي هو الأشمل، لكن في جميع الحالات يتم الحصول على الدخل من خلال ممارسة نشاط بصفة اعتيادية من طرف المكلف بالضريبة[1].

بعد تحديد مفهوم الدخل قد نواجه إشكالاً يتعلق بالدخل الذي تفرض عليه الضريبة وفي هذا المجال نميز بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي، حيث يمثل الدخل الإجمالي كافة الإيرادات التي يحصل عليها المكلف من مصدر معين، بينما يتمثل الدخل الصافي في ذلك الدخل الإجمالي مخصوماً منه التكاليف الضرورية للحصول على ذلك الدخل مثل مصاريف الصيانة ونفقات الاستغلال، ويعتبر الدخل الصافي أحسن أسلوب لفرض الضريبة بحيث أنه أكثر تعبيراً عن المقدرة التكلفية للمكلف بالضريبة كما أنه يراعي مبدأ العدالة بشكل كبير.

- **الضرائب على رأس المال:** يقصد برأس المال من الناحية الضريبية مجموع الأموال العقارية والمنقولة المادية أو المعنوية القابلة للتقويم نقداً، والتي يملكها الشخص في فترة معينة سواءاً كانت مدرة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات، أم كانت عاطلة عن كل إنتاج، ومن أهم أنواع الضرائب التي تفرض على رأس المال نجد: ضريبة التركات والضريبة على الثروة.

– الضريبة على التركات: وهي الضرائب التي تفرض عند انتقال رأس المال من المورث إلى ورثته أو الموصى لهم، وتعتبر ملائمة من الناحية المالية والاجتماعية نظراً لسهولة جبايتها ووفرة حصيلتها، كما تساهم في تقليل التفاوت في الثروات خاصة إذا كان معدلا متصاعد، بالمقابل وجهت لهذه الضريبة عدة انتقادات كونها لا تحفز الأفراد على الادخار، حيث جزء من التركة لن يصل إلى الورثة بل تخصصه الدولة لفائدة المجتمع، كما أنه يسهل التهرب من دفعها عن طريق تصرف الفرد في ثروته خلال حياته كتقديم الهبة[2]، وتفرض ضرائب التركات عادة بأحد الأسلوبين: فإما أن تفرض الضريبة على مجموع

[1] محرزي محمد عباس، **"اقتصاديات المالية العامة"**، مرجع سبق ذكره، ص 199.

[2] ناصر مراد، " **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"**، مرجع سبق ذكره، ص 103.

التركة قبل توزيعها على الورثة، وفي هذه الحالة نبدأ بحصر التركة وتقييم أصولها ثم يخصم منها ما عليها من التزامات، وإما أن تفرض الضريبة على نصيب كل وارث بعد توزيع التركة[1].

– **الضريبة على الثروة:** وهي ضريبة على مجموع الثروة وعادة تفرض بمعدلات متصاعدة ضعيفة مع وضع حد أدنى معفى من الضريبة، حيث أنها تفرض على الأغنياء دون الفقراء، لذا تعتبر الضريبة على الثروة أداة فعالة لتقليل الفوارق الاجتماعية بين الأفراد، بالإضافة إلى تمويل خزينة الدولة بموارد مالية معتبرة.

- **الضرائب على الإنفاق:** وهي ضرائب تفرض بمناسبة إنفاق الدخل وتداوله، وهنا نميز بين نوعين من الضرائب على الإنفاق هما: الضريبة على القيمة المضافة والضريبة الجمركية.

– **الضريبة على القيمة المضافة:** تفرض الضريبة على القيمة المضافة في جميع مراحل إنتاج السلعة لكن على القيمة الجديدة للسلعة فقط، لذلك تتصف هذه الضريبة بالحيادية، إذ لا تعرقل الإنتاج بل تشجع المنافسة والمبادلات الخارجية، بالمقابل تعتبر هذه الضريبة معقدة من الناحية التطبيقية حيث لا يمكن العمل بها إلا إذا كان المكلفون يمسكون محاسبة دقيقة وصحيحة، كما أنها تتطلب جهازاً إدارياً فعالاً لمراقبة تطبيق هذه الضريبة، ضف إلى ذلك فإنها غير عادلة لذا يجب عدم فرض هذه الضريبة على السلع الضرورية رعاية لمصالح الطبقات الفقيرة، والاتجاه نحو تركيزها على السلع الكمالية والترفيهية[2].

– **الضريبة الجمركية:** تقوم الدولة بفرض الضرائب الجمركية على حركة السلع دخولاً وخروجاً من وإلى إقليمها، ولذا فإنها تقسم إلى نوعين أساسيين: ضرائب على الاستيراد وتفرض بمناسبة دخول السلع الأجنبية إلى داخل حدود الدولة، وضرائب على التصدير التي تفرض بمناسبة خروج السلع الوطنية خارج الدولة. ويفرض هذا النوع من الضرائب بقصد تحقيق عدة أهداف، فقد يكون الهدف مالياً بحيث تسمح بتوفير موارد مالية معتبرة للخزينة العمومية، كما قد يكون هدفاً اجتماعياً كفرض ضرائب مرتفعة على الخمور المستوردة بقصد الحد من استهلاكها، كما قد يكون الهدف اقتصادياً لحماية الإنتاج المحلي من منافسة المنتجات الأجنبية المماثلة[3].

---

[1] دراز حامد عبد المجيد ، حجازي المرسي السيد، " **المالية العامة**"، الإسكندرية– مصر، 2004، ص45.

[2] ناصر مراد، " **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص 103.

[3] محرزي حمد عباس، "**اقتصاديات المالية العامة**"، مرجع سبق ذكره، ص 228.

مما سبق يمكن تفضيل الضريبة على الدخل باعتبارها تقترب من العدالة في توزيع العبء الضريبي مع اتخاذ رأس المال كوعاء تكميلي، حيث يعتبر أداة فعالة في تقليل الفوارق الاجتماعية بين الأفراد، أما الضريبة على الإنفاق فيجب أن تقتصر على السلع الكمالية دون السلع الضرورية لعدم مراعاتها للمقدرة التكلفية للمستهلك، أما الضريبة الجمركية فيجب تقليص وجودها تدريجياً لترقية المنافسة الدولية.

3- كفاءة الإدارة الضريبية: تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الجبائي، لذلك قد تؤدي الإدارة الضريبية دوراً هاماً في خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع، كما يمكنها أن تساهم في نجاعة النظام الجبائي.

ويتطلب نجاح إدارة الضرائب في تأدية وظائفها توفر عدة مقومات نجملها فيما يلي[1]:

- توفر العناصر الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة وذلك من خلال تكوين متخصص في الضرائب، والذي يرفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.
- ترقية الحوار بين الإدارة والمكلف لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف.
- يجب على الإدارة الضريبية أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الجبائي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة.
- وضع نظم رقابة ضريبية فعالة، والتي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها.
- القضاء على السلوك الإداري البيروقراطي حيث أن هذا الأخير يؤثر سلباً على مردودية النظام الجبائي.
- تزويد مختلف الإدارات الضريبية بأجهزة الإعلام الآلي قصد إتقان العمل وسرعة تنفيذه، كما يمكن حصر جميع المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.
- تبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها حتى يسهل عمل موظفي إدارة الضرائب من جهة، وتخفيض حجم المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين وإدارة الضرائب من جهة أخرى.

[1] ناصر مراد، " **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص 116.

- إقامة تعاون وثيق بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة الجمارك والبنوك قصد تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.

المطلب الثالث: عوائق نجاعة النظام الجبائي

توجد عدة عوامل تعيق نجاعة النظام الجبائي مما ينعكس سلباً على دور وأهمية الضريبة في المجتمع، لذلك يجب معالجتها وتجنبها قدر الإمكان، وتتمحور هذه العوامل في جمود النظام الجبائي وكذا الازدواج الضريبي، بالإضافة إلى ارتفاع مستوى الضغط الضريبي وكذلك الفساد الاقتصادي والغش الجبائي.

الفرع الأول: جمود النظام الجبائي

يؤدي بقاء أي نظام جبائي لفترة زمنية طويلة إلى خلق تقاليد فنية وإدارية ترتبط بطبيعة عناصر أوعية الضرائب من جهة، وبإجراءات تقديرها وربطها وتحصيلها وبتنظيم إدارتها من جهة أخرى، وينشأ ارتباط كل من المكلفين والإدارة الضريبية بهذه التقاليد، مما يصعب إحداث أي تغيير في النظام الجبائي، سواءاً بفرض ضرائب جديدة أو إلغاء أو تعديل ضرائب قائمة، لذلك يشكل الجمود الجبائي عائقاً كبيراً لإحداث أي إصلاح جبائي، ويرجع هذا الجمود إلى عاملين أساسيين هما: التقاليد الفنية والتقاليد الإدارية.

1- التقاليد الفنية: تتمثل التقاليد الفنية في إخضاع نفس العناصر المشكلة لأوعية الضرائب المفروضة بصورة تجعل من الصعب إجراء أي تعديل عليها، لما يواجهه من معارضة المكلفين، وتعرف هذه الظاهرة بالتخدير الضريبي الذي يعتبر أن الضرائب القديمة أفضل من الضرائب الجديدة، وذلك من ناحية انخفاض حساسية المكلفين الذين تعودوا على أدائها، وعلى هذا الأساس يجب أن تكون الضرائب الجديدة بسيطة ولا تشكل عبئاً ثقيلاً على المكلف، بقصد تجنب ما قد يثيره فرضها من معارضة المكلفين أو صعوبة من جانب إدارة الضرائب، وعند استقرارها يمكن زيادة معدلها أو توسيع وعائها بطريقة تدريجية[1].

2- التقاليد الإدارية: تعمل التقاليد التي تسيطر على الإدارة الضريبية على عرقلة أي تعديلات ضريبية بشكل يحد من آثار الإصلاحات الضريبية، فقد تفسر الإدارة القوانين التي يقررها المشرع الضريبي وتضفي عليها طابعاً يبتعد كثيراً عن نية المشرع، وقد يتخذ تأثير هذه التقاليد الإدارية شكل معارضة الأجهزة الإدارية في إلغاء بعض الضرائب أو إنشاء ضرائب أخرى، ونفسر ذلك بعدم توفر الكفاءة اللازمة لتطبيقها، وهنا تبرز أهمية التكوين

[1] ناصر مراد، " **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص 128.

الفني لموظفي إدارة الضرائب، إذ أن مستوى هذا التكوين هو الذي يسمح بتطبيق أي ضريبة جديدة، وبالتالي فإن التغلب على التقاليد الإدارية مرهون بمدى تقدم الإدارة الضريبية وتدريب موظفيها وتدعيمها المستمر بالعناصر الكفؤة[1].

الفرع الثاني: الازدواج الضريبي

نظراً لخطورة مشكلة الازدواج الضريبي، فإنها حظيت ومازالت تحظى بعناية كبيرة من قبل السلطات العمومية والباحثين الاقتصاديين، وذلك نظراً للنتائج الخطيرة المترتبة عليها من الناحية الاقتصادية، فبالنسبة للمجال الداخلي كثيراً ما يتدخل المشرع الضريبي بسن القوانين بصورة دقيقة ومحكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة، أما في المجال الدولي فإن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية تفادي هذه الظاهرة، وفيما يلي سنحاول تحديد مفهوم الازدواج الضريبي وأنواعه والشروط الواجب توفرها لتحقق هذه الظاهرة ووسائل مكافحتها.

1- مفهوم الازدواج الضريبي: يعرف فقهاء المالية العامة الازدواج الضريبي بأنه: "فرض نفس الضريبة الواحدة على الشخص الواحد أكثر من مرة واحدة، وبالنسبة لنفس المال وفي نفس المدة"[2].

كما يمكن تعريفه بصفة عامة بأنه:" فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة"[3].

2- شروط الازدواج الضريبي: يتضح من التعريف السابق وجوب توفر شروط معينة لتحقق الازدواج الضريبي والتي تتمثل في:

2-1 وحدة الشخص المكلف بالضريبة: من بين شروط قيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة، وفي هذا المجال لا توجد صعوبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، لكن تبرز الصعوبة فيما يتعلق بالأشخاص المعنوية، ففيما يتعلق بأرباح الشركات مثلاً فإنها تخضع لضريبتين: أولهما ضريبة على أرباح الشركات وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالاً وقبل

[1] ناصر مراد، " **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص 128.

[2] غازي حسين عناية، "**النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي- دراسة مقارنة**"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص325.

[3] محرزي محمد عباس، " **اقتصاديات المالية العامة**"، مرجع سبق ذكره، ص277.

توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح، وثانيها الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس نواتج القيم المنقولة، وهي التي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح على المساهمين، فهل في هذه الحالة نكون أمام ازدواج ضريبي أم لا؟.

فمن الناحية القانونية لا يوجد ازدواج ضريبي لأن للشركة شخصية معنوية مستقلة، لكن من الناحية الاقتصادية والضريبية يعتبر ازدواج ضريبي لوحدة المادة الخاضعة للضريبة التي تتمثل في الأرباح.

2-2 وحدة الضريبة المفروضة: يقصد بوحدة الضريبة المفروضة لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع توافر جميع الشروط الأخرى أكثر من مرة، أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة، وقد يوجد بعض الغموض حول المقصود بالتشابه في الضرائب، لذلك تعمل الاتفاقيات الدولية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي على تحديد الضرائب التي تعتبر متشابهة[1].

2-3 وحدة المادة الخاضعة للضريبة: أي أن تفرض الضريبة على نفس الوعاء الضريبي أكثر من مرة ويتحقق ذلك بشكل واسع عند الخروج عن قاعدة إقليمية الضريبة[*]، بحيث قد يخضع المكلف لضريبتين على موضوع واحد في دولتين وهو ما يعرف بالازدواج الضريبي الدولي.

2-4 وحدة الفترة المفروضة عنها الضريبة: يشترط أيضاً لتوافر ظاهرة الازدواج الضريبي أن تفرض نفس الضريبة في نفس المدة وليس في أوقات مختلفة، فإذا فرضت ضريبة على الدخل سنة 2010، فإنه يتحقق الازدواج الضريبي إذا فرضت ضريبة ثابتة على الدخل في نفس السنة، أما إذا فرضت في سنة أخرى فلا يتحقق الازدواج الضريبي.

ونشير إلى أنه يجب تحقق جميع هذه الشروط الأربعة، بحيث إذا لم يتحقق شرط واحد فإننا لا نعتبره ازدواج ضريبي، وللتحديد الدقيق للازدواج الضريبي يجب تمييزه عن التكرار الضريبي الذي يتحقق عند فرض الضريبة على كل عملية تتميز عن الأخرى مثل بيع العقار أكثر من مرة يخضع لنفس الضريبة في كل مرة[2].

3- أنواع الازدواج الضريبي: الازدواج الضريبي إما أن يكون داخلياً أو دولياً.

3-1 الازدواج الضريبي الداخلي: وهو ذلك الازدواج الذي تتحقق أركانه وشروطه داخل حدود الدولة الواحدة، وهو إما أن يكون مقصوداً أو غير مقصود.

---

[1] محرزي محمد عباس، **"اقتصاديات الجباية والضرائب"**، المرجع السابق، ص 192.

[*] إقليمية الضريبة: أي أن سلطة الإدارة الضريبية في فرض الضرائب تقتصر فقط على الأموال والأشخاص الموجودين داخل حدود الدولة.

[2] ناصر مراد، " **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص 130.

فالازدواج المقصود هو الذي يتعمد المشرع إحداثه لتحقيق بعض الأغراض المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية...الخ، فقد يقصد المشرع من ورائه الحصول على إيرادات استثنائية لمواجهة عجز الميزانية، أو معالجة التضخم بامتصاص القوة الشرائية الزائدة بين أيدي الأفراد ومحاربة بعض الظواهر الاجتماعية المتفشية كالإسراف ومظاهر الترف والبذخ.

أما الازدواج غير المقصود فهو الذي لا يتعمد المشرع إحداثه، وإنما يكون وليد الوقائع الفرضية وتعدد النظم التشريعية والإدارية، فهو يحدث غالباً لمجرد تعدد الضرائب المتشابهة في الدولة[1]، كما في حالة الضرائب على أرباح الشركات والضرائب على إيراد الأسهم والتي يدفعها المساهمون، ويمكن تجنب الازدواج غير المقصود عن طريق دقة التشريع الضريبي.

3-2 الازدواج الضريبي الدولي: هو ذلك الازدواج الذي يتم بين دولتين أو أكثر، وغالباً يكون غير مقصود نتيجة عدم التنسيق الضريبي ما بين الدول، ويرجع ذلك إلى استقلالية كل دولة في وضع أحكامها الضريبية طبقاً لظروفها المالية والاقتصادية الخاصة دون مراعاة التشريعات الضريبية القائمة في الدول الأخرى خاصة فيما يتعلق بأساس فرض الضريبة وبتحديد الواقعة المنشأة لها، كما يمكن أن يكون الازدواج الضريبي الدولي مقصوداً وذلك لتحقيق بعض الأهداف السياسية والاقتصادية والتي نلخصها فيما يلي[2]:

- الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية وذلك إما لكفاية الأموال الوطنية أو لرفض استثمارها في مشروعات قد ترى الحكومة أنه يجب تمويلها برؤوس أموال وطنية.
- منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية لشدة الحاجة إليها في تمويل المشروعات الوطنية.
- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية.

وعلى العموم يمكن تلخيص أسباب الازدواج الضريبي الدولي في ثلاثة أسباب وهي[3]:

- تباين الضوابط المحددة للاختصاص الضريبي بين الدول.
- تباين الشرائع الوطنية المختلفة في مدلول الاصطلاحات في الميدان الضريبي.
- تباين أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول.

[1] غازي حسين عناية، " **النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي– دراسة مقارنة**"، مرجع سبق ذكره، ص 330.

[2] ناصر مراد، "**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص 131.

[3] حجازي المرسي السيد، " **النظم والقضايا الضريبية المعاصرة**"، الإبراهيمية – الإسكندرية، مصر، 2004، ص43.

4- وسائل مكافحة الازدواج الضريبي: يحقق الازدواج الضريبي على المستويين الداخلي والخارجي آثاراً ضارة على الاقتصاد الوطني بشكل عام، إذ يمثل عبئاً إضافياً على عاتق المكلف بالضريبة، مما قد يدفعه إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة

زيادة على ذلك فإن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام حركية رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، مما يسبب عائقاً أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية، ولقد حاولت الدول من أجل مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي تنظيم تشريعاتها الداخلية وإحكام الرقابة على سنها ووضع قواعد خاصة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة، أما بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي فإن مكافحته تتم بواسطة التشريعات الوطنية أو الاتفاقيات الدولية، فقد تلجأ بعض الدول إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء بعض رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رغبة في تشجيع هذه الأموال للاستثمار فيها، أما الاتفاقيات الدولية فقد تم إبرام مجموعة كبيرة من المعاهدات الثنائية والجماعية لمنع الازدواج الدولي بشرط المعاملة بالمثل.

وعادة ما تأخذ هذه المعاهدات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، وتتلخص فيما يلي[1]:

- أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع العقار.
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة، وإن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات.
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمؤسسة.
- أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها.
- أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف بالضريبة سواءاً كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى.
- أن يكون فرض الضرائب على التركات في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.

[1] محرزي محمد عباس، **"اقتصاديات الجباية والضرائب"**، مرجع سبق ذكره، ص 201.

الفرع الثالث: ارتفاع مستوى الضغط الجبائي

تعتبر الضريبة متغيراً اقتصادياً تحدث عدة تغييرات في سلوك الأفراد تختلف إيجاباً أو سلباً تبعاً لحجم الاقتطاعات الضريبية، لذلك يوجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الاقتطاعات، وفي حالة تجاوز تلك الحدود سيعرقل نشاط الاقتصاد الوطني ويحد من نجاعة النظام الجبائي، لذلك لتحرير القوى الإنتاجية للاقتصاد والمساعدة على الخروج من الأزمة يجب تخفيض مستوى الضغط الجبائي[1].

ويعبر مستوى الضغط الجبائي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الجبائية والثروة المنتجة المعبر عنها بالناتج المحلي الخام، حيث تستعمل الكثير من المصطلحات لتعريف وفهم هته العلاقة، فالبعض يطلق عليها الضغط الجبائي كما هو عند منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، والبعض مستوى الجباية (المجلس الاقتصادي والاجتماعي بفرنسا)، وعند آخرين: معدل الاقتطاع الإجباري، والعبء الذي يحدثه الاقتطاع الجبائي على الاقتصاد الوطني.

ومهما اختلفت التسميات، فإن الضغط الجبائي يعتبر مؤشراً للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، ويعد من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الجبائية، فهو يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الجبائية لتحقيق أكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني، ولقد حدد الاقتصادي كولان كلارك* (Colin-Clark) مستوى الضغط الجبائي النموذجي بـ 25%[2].

ويتم قياس مستوى الضغط الجبائي كما يلي:

$$\text{معدل الضغط الجبائي} = \frac{\text{مجموع الضرائب (مباشرة و غير مباشرة)}}{\text{الناتج المحلي الخام}}$$

حيث يمثل الناتج المحلي الخام مجموع السلع والخدمات الإنتاجية التي تم إنتاجها من قبل الوحدات المقيمة والتي تكون موضوعاً للاستخدامات النهائية فقط.

$$PIB = \sum VAB + \sum TVA + \sum DD$$

[1] ناصر مراد، **"فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"**، مرجع سبق ذكره، ص 133.

* كولان كلارك (1905-1989): اقتصادي بريطاني مختص في دراسة استعمال الناتج الوطني الإجمالي كقاعدة لدراسة الاقتصاد الوطني، نادى بأن لا يتعدى معدل الضغط الجبائي مستوى 25 % من الدخل القومي.

[2] بوزيدة حميد، **" الضغط الضريبي في الجزائر"**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الرابع، جوان 2006، ص 282.

حيث أن:

PIB: الناتج المحلي الخام.

∑VAB: مجموع القيم المضافة الإجمالية.

∑TVA : مجموع الرسم على القيمة المضافة.

∑DD: مجموع الحقوق الجمركية.

ويثير حساب معدل الضغط الجبائي مشكلة مزدوجة، فالدولة تسعى من جهة إلى تعظيم مواردها لتغطية التدخلات العمومية، ومن جهة أخرى تسعى إلى تمكين الأفراد من القيام بالإجراءات اللازمة للاستثمار والتوظيف، وضمان مستويات مرتفعة من الطلب، حيث يرتبط المعدل الأمثل للضغط الجبائي بالآثار التي يتركها على الناتج المحلي الخام، فالمعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الناتج المحلي الخام في أعلى مستوياته، هذا من الناحية الاقتصادية، أما من الناحية المالية فإن المعدل الأمثل هو ذلك المعدل الذي يجعل الحصيلة الجبائية في أعلى مستوياتها[1].

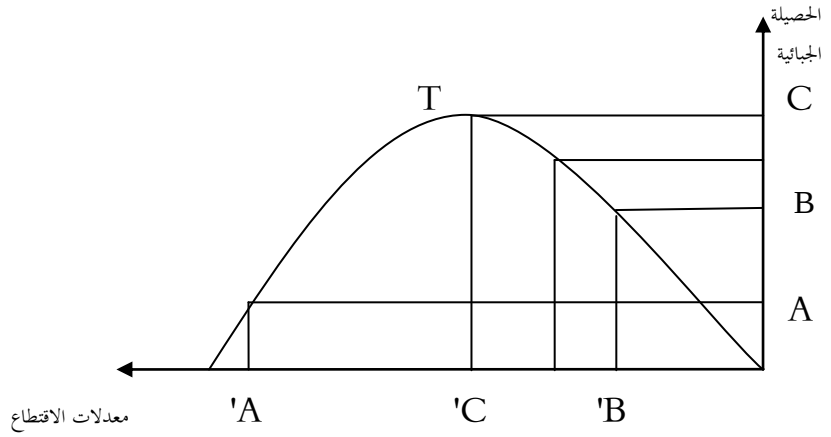
ولقد حاول الأستاذ Arther laffer* من خلال المنحنى المسمى باسمه إبراز العلاقة بين الإيرادات الضريبية ومستوى الضغط الجبائي من خلال المنحنى الموالي والذي مفاده أن "كثرة الضريبة تقتل الضريبة" (Trop d'impôt tue l'impôt)، أي أن تعدي الضغط الجبائي لعتبة معينة يمكن أن يخفض الموارد المالية[2].

[1] ناصر مراد، **"فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"**، مرجع سبق ذكره، ص 136.

* Arther laffer: اقتصادي أمريكي، ولد سنة 1941.

[2] قدي عبد المجيد، **" المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية"**، مرجع سبق ذكره، ص161.

شكل رقم (01–01): منحنى لافر laffer مردودية الضريبة بدلالة تغير المعدلات



المصدر: قدي عبد المجيد ،"**المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية – دراسة تحليلية تقييمية**"، مرجع سبق ذكره، ص 162.

يوضح المنحنى بطريقة بسيطة أن هناك حدوداً مثلى للضغط الجبائي يؤدي تجاوزها إلى انخفاض الحصيلة الجبائية.

حيث يمكن تقسيم منحنى لافر laffer إلى مرحلتين: في المرحلة الأولى تكون العلاقة طردية بين معدل الاقتطاع والحصيلة الجبائية حتى تصل إلى مستوى أمثل من الضغط (النقطة C'C)، أما في المرحلة الثانية تصبح تلك العلاقة عكسية، بحيث أي زيادة في الضرائب تؤثر سلباً على النشاط الاقتصادي مما يقلل من الأوعية الضريبية فتنخفض حصيلة الضرائب.

نستنتج مما سبق أنه كلما كانت الإيرادات الجبائية في تزايد بالموازاة مع زيادة العبء الجبائي فإن مستوى الضغط الجبائي الأمثل لم يتحقق بعد، أما في حالة انخفاض الإيرادات الجبائية فإن هذا يدل على تجاوز مستوى الضغط الجبائي الأمثل[1].

أما عن الضغط الجبائي في الجزائر فإنه يواجه مشكلة طبيعة الإيرادات الجبائية، بحيث إذا أدرجت إيرادات الجباية البترولية فإن مستويات الضغط الجبائي ترتفع، كما هو موضح في الجدول التالي:

[1] ناصر مراد، " **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص141.

جدول رقم (01-01): تطور مستويات الضغط الجبائي في الجزائر للفترة (2006- 2016)

الوحدة: مليار دج

البيان / السنوات	الجباية العادية	الجباية البترولية	إجمالي الجباية	الناتج المحلي الإجمالي	**الضغط الجبائي الإجمالي %**	الجباية خارج المحروقات	الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات	**الضغط الجبائي خارج المحروقات%**
2006	720.88	2799	3519.88	8501.63	**41.40**	720.88	4619.43	**15.6**
2007	766.75	2796.8	3563.5	9408.3	**37.87**	766.75	5319	**14.41**
2008	965.28	4088.6	5053.88	11042.8	**45.76**	965.28	6042.7	**15.97**
2009	1146.61	2412.7	3559.31	10034.4	**35.47**	1146.61	6925.3	**16.55**
2012	1297.94	2905	4202.94	12049.5	**34.88**	1297.94	7811.1	**16.61**
2011	1527.1	3979.7	5506.8	14588.6	**37.74**	1527.1	9346.5	**16.33**
2010	1908.6	4184.3	6092.9	16208.7	**37.59**	1908.6	10872.3	**17.55**
2013	2031.01	3678.13	5709.01	16650.2	**34.28**	2031.01	11682.2	**17.38**
2014	2091.45	3388.4	5479.85	17242.5	**31.78**	2091.45	12584.7	**16.61**
2015	2354.7	2373.5	4728.2	16766.1	**28.2**	2354.7	13521.9	**17.41**
2016	2482.2	1781.10	4263.3	17406.8	**24.49**	2482.2	13042.1	**19.03**

المصدر: - بنك الجزائر، التقارير السنوية (2006-2016) متاحة على الموقع الإلكتروني:http://www.bank-of-algeria.dz

- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، متاحة على الموقع الإلكتروني: https://www.mfdgi.gov.dz

نلاحظ من الجدول السابق أن مستوى الضغط الجبائي في الجزائر مرتفع جداً في حالة إدراج إيرادات الجباية البترولية، حيث في سنة 2014 بلغت نسبة الضغط الجبائي الإجمالي 31.78 %، أما في حالة عدم إدراج الجباية البترولية فإن قيمة تلك النسبة تساوي 16.61 % وهو مستوى مقبول، إلا أن هذه النسبة بدأت في الارتفاع لتصل إلى 19.03 % سنة 2016، لكن نشير أن الإحصائيات الرسمية وقوانين المالية السنوية تأخذ بعين الاعتبار الجباية البترولية ضمن الإيرادات الجبائية، إلا أن معدل الضغط الجبائي خارج المحروقات يعد أكثر دلالة لما يتحمله الاقتصاد الوطني، ويعتبر ضعيفاً مقارنة مع المستوى الذي حدده كولان كلارك (Colin Clark) بـ 25 %. وعلى هذا الأساس قد يفهم من انخفاض الضغط الجبائي خارج المحروقات انخفاض الاقتطاعات الجبائية بفعل انخفاض المقدرة التكلفية للدخل الوطني (الناتج المحلي الإجمالي)، وبذلك الانخفاض في الدخل الفردي،كما يساهم انتشار الاقتصاد الموازي وظاهرة البطالة في انخفاض الضغط الجبائي حيث أن فئة معتبرة من أفراد المجتمع لا يخضعون للضرائب.

ولمعرفة المستوى الحقيقي للضغط الجبائي في الجزائر سوف نحاول مقارنته مع بعض الدول آخذين سنة 2014 كمرجع، حيث ستتم المقارنة مع البلدان التالية[1]:

- تونس، المغرب، ليبيا (بلدان مجاورة).
- نيجيريا، العربية السعودية، النرويج (بلدان بترولية).
- اسبانيا وفرنسا (بلدان الحوض المتوسط).

جدول رقم (01-02): معدل الضغط الجبائي لبعض الدول في سنة 2014

البلد	الجزائر	تونس	المغرب	ليبيا	فرنسا	اسبانيا	النرويج	العربية السعودية	نيجيريا
معدل الضغط الجبائي	31.78	32.5	29	69.4	51.8	37	55.7	46	34.4

Source : Goumeziane Boudjema, Bouzida Hamid, **« étude des différents niveaux de la pression fiscale en Algérie pour la période (2002-2016) en comparaison avec d'autre pays »**, revue de recherches , N 11.Tome 3, 2017, p 282.

[1] Goumeziane Boudjema, Bouzida Hamid, **« étude des différents niveaux de la pression fiscale en Algérie pour la période (2002-2016) en comparaison avec d'autre pays »**, revue de recherches , N 11.Tome 3, 2017, p 282.

نلاحظ من خلال الجدول ما يلي:

- معدل الضغط الجبائي في الجزائر (31.78%) مقارنة مع الدول المصدرة للبترول منخفض، السعودية 46%، ليبيا 69.40 %.

- معدل الضغط الجبائي في الجزائر منخفض مقارنة مع دول البحر المتوسط، فرنسا 51.8%، اسبانيا 37%.

- معدل الضغط الجبائي في الجزائر متقارب مع البلد المجاور تونس (32.50 %)، ومرتفع مقارنة بالمغرب (29%).

الفرع الرابع: الفساد الاقتصادي

تعاني مختلف الدول سواءاً المتقدمة أو النامية من وجود نشاطات خفية وغير شرعية، والتي لا تخضع لأي نوع من الضرائب، وتعكس هذه النشاطات المرتبطة بظاهرة الفساد انحراف الآليات الاقتصادية التي نرجعها إلى الأسباب التالية[1]:

- الاستهتار بهيبة الدولة.

- تفاقم ظواهر اللاتكافؤ الاقتصادي.

وترتبط ظاهرة الفساد بالبعد الأخلاقي المنحرف، ويعتبر القطاع الضريبي من أكثر القطاعات تعرضاً لمختلف أشكال الفساد الاقتصادي، لكونه من أهم مصادر إيرادات الدولة، حيث يشكل الفساد إحدى العقبات الكبيرة التي تعرقل نجاعة النظام الجبائي، إذ تشجع التهرب الجبائي، وتفسد الحوافز الجبائية، وتعمل على توزيع الحصيلة الجبائية لصالح غير المستحقين لها، مما يشل أهداف السياسة الجبائية، ومن أهم مظاهر الفساد الاقتصادي نجد: البيروقراطية، المحسوبية، الرشوة، استغلال النفوذ السياسي، استخدام الوظيفة العامة لتحقيق المصالح الخاصة ووجود السوق السوداء.

ولمواجهة هذا الوضع يجب إعداد التدابير المناهضة للفساد واستئصاله من جذوره عن طريق رفع الوعي المدني، ثم جعل الحكومات أقل قابلية للفساد وأخيراً التصدي للأنظمة الفاسدة، لكن كثيراً ما يتم تسييس الوكالات الوطنية التي تكافح الفساد مما يعرقل مسعاها، ولقد أصبحت التحديات التي تواجه الحد من الفساد أكثر تعقيداً، إذ تؤكد هيئة الشفافية الدولية أن العدد المتزايد من مبادرات مكافحة الفساد التي يجري القيام بها

[1] ناصر مراد، بن عياد سمير،"**شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري**"، مجلة دراسات جبائية، العدد 03، ديسمبر 2013، ص400.

يصطدم بجدار ضخم من ممارسات الفساد، كما تشهد معظم الدول النامية اتساع نطاق الرشوة، ويرجع ذلك إلى ضعف أجور القطاع العام، وحصانة كبار الموظفين ورجال السياسة من المتابعة[1].

وحسب هيئة الشفافية الدولية تحتل الجزائر مراتب غير مشرفة وفق مؤشر مدركات الفساد* من بين 167 دولة، كما هو موضح في الجدول التالي[2]:

جدول رقم (01-03): ترتيب الجزائر وفق مؤشر مدركات الفساد (CPI) لمنظمة الشفافية الدولية

السنوات	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
الرتبة	**84**	**99**	**92**	**111**	**105**	**112**	**105**	**94**	**100**	**88**	**108**	**112**

المصدر: إحصائيات هيئة الشفافية الدولية، متاحة على الموقع الإلكتروني www.transparency.org/search تم الإطلاع عليه بتاريخ 05 /2018/05.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن ترتيب الجزائر وفق تقرير منظمة الشفافية الدولية تراوح بين الرتبة 84 والرتبة 112 في سلم الفساد وذلك خلال الفترة (2006-2017)، حيث تجاوزت المرتبة 100 بدءاً من سنة 2009 وهذا يعني أن النظام العام في الجزائر يعاني من فساد شديد في شتى المجالات، يترجم في تفشي الرشوة والبيروقراطية والمحاباة والاختلاس والغش الجبائي وغسيل الأموال وتجارة المخدرات...الخ.

الفرع الخامس: الغش الجبائي

يعد الغش الجبائي من بين العوامل التي تحد من نجاعة النظام الجبائي وتهدد وجوده، حيث يترتب عن الغش الجبائي عدة انعكاسات سلبية تضر بالخزينة العمومية وبالاقتصاد الوطني ككل، مما يستوجب مكافحة هذه الظاهرة والتخفيف من حدتها[3].

[1] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"**، مرجع سبق ذكره، ص 149.

* مؤشر مدركات الفساد: هو مؤشر يقيس حالة إدراك الفساد في أغلب دول العالم، يقع بين الصفر كحد أدنى وعشرة درجات كحد أقصى، تستخدمه هيئة الشفافية الدولية (منظمة غير حكومية، أنشأت سنة 1993 ويوجد مقرها في برلين) لغرض تعزيز الشفافية ومحاربة الفساد.

[2] إحصائيات هيئة الشفافية الدولية، متاحة على الموقع الإلكترونيwww.transparency.org/search تم الإطلاع عليه بتاريخ 2018/05/05.

[3] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"**، نفس المرجع، ص 151.

المبحث الثالث: واقع النظام الجبائي في الجزائر

يتم عادة تصميم الأنظمة الجبائية لتحقيق أهداف السياسة الجبائية التي يتم تحديدها على أساس الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية القائمة، لكن هذه الأوضاع تتغير باستمرار بفعل عديد العوامل، مما يجعل الأنظمة الجبائية عاجزة عن تحقيق الأهداف المنوطة بها، وهذا ما يستدعي إصلاحها باستمرار، لهذا سنتناول بنية النظام الجبائي الجزائري الحالي بعد الإصلاحات التي مسته، وكذا الإدارة الجبائية الحالية بعد إصلاحها لأنه لا معنى لأي إصلاح جبائي ما لم يكن مدعوماً بإدارة جبائية فعالة تسهر على تنفيذه وتطبيقه.

المطلب الأول: الإصلاح الجبائي في الجزائر

لقد شهد النظام الجبائي الجزائري عدة إصلاحات وتعديلات من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية بما يتوافق والبيئة المحيطة به، بغية الرفع من معدلات التنمية الاقتصادية وتشجيع الاستثمارات الأجنبية والمحلية، وقبل التطرق للإصلاح الجبائي في الجزائر سنتناول مفهومه وأهدافه.

الفرع الأول: مفهوم الإصلاح الجبائي

يقصد بالإصلاح الجبائي إدخال تغييرات نحو الأحسن، وعليه هو العمل على سد الفراغات والثغرات القانونية الموجودة بالنظام الجبائي السابق من أجل الرفع من مردوده، ومحاولة زيادة فعاليته بما يخدم الاقتصاد الوطني العام والخاص.

والمقصود أيضاً هو إصلاح النظام الجبائي لأي دولة بشكل يجعله ينسجم مع سياستها العامة ومع حاجة الاقتصاد، وذلك بإدخال ضرائب أكثر تطوراً والبحث عن آليات ضريبية تضمن العدالة الاجتماعية، وإعادة توزيع الدخل والثروة وإلغاء الضرائب التي تشوه صورة الاقتصاد، واختيار أشخاص مؤهلين علمياً وفنياً وأخلاقياً يشكلون الجهاز الضريبي، وهو ما يمكن الدولة من القضاء على الغش الجبائي[1].

مما سبق يمكن اعتبار الإصلاح الجبائي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تعتمدها الدولة والتي تمس المنظومة الجبائية، بهدف إزالة الإختلالات الجبائية من خلال استحداث ضرائب جديدة، وإزالة ضرائب

[1] عبد الهادي مختار، " **الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016/2015، ص 77.

أخرى قديمة لا تواكب التغيرات الحاصلة، وتبسيط قوانين الضرائب ورفع كفاءة الجهاز الإداري من أجل ضمان وفرة في الحصيلة الجبائية تضمن للدولة الوفاء بالتزاماتها اتجاه مواطنيها وتلبية احتياجاتهم.

الفرع الثاني: أهداف الإصلاح الجبائي في الجزائر

سعت الجزائر من خلال الإصلاح الجبائي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها[1]:

1- الهدف المالي: ويتمثل في الرفع من المردودية المالية للجباية العادية، وجعلها كفيلة بتغطية نفقات التسيير، إضافة إلى محاولة إحلالها محل الجباية البترولية التي كانت تسيطر بشكل كبير على تمويل ميزانية الدولة.

2- الأهداف الاقتصادية: تتمثل أساساً في:

- **تحقيق النمو الاقتصادي**: في هذا المجال كان لا بد على الإصلاح الجبائي أن يؤكد على استعمال الضريبة كأداة لخدمة أهداف السياسة الاقتصادية، وألا يقتصر دورها على الوظيفة المالية، وذلك بتخفيف العبء الجبائي على الدخل ومدخلات الإنتاج، لتشجيع الادخار والاستثمار والإنتاج.
- **توجيه النشاط الاقتصادي**: فقد سعت الإصلاحات الجبائية إلى التحكم في النشاط الاقتصادي وتشجيع الأعوان الاقتصاديين على زيادة الاستثمار، وذلك عن طريق منح الامتيازات الجبائية كاتخاذ سياسة الإعفاء واستعمال بعض التقنيات المحفزة على عمليات الاستثمار وتوسيع المشاريع.

3- الأهداف الاجتماعية: وتتمثل هذه الأهداف في:

- **تحقيق العدالة الضريبية**: تشكل العدالة الضريبية مبدءاً أساسياً من مبادئ الضريبة، ومن خلالها يكتسب النظام الجبائي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة، ولقد سعى الإصلاح الجبائي إلى تحقيق ذلك من خلال:
  - التمييز بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.
  - التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية والتي تعتبر أكثر عدالة من الضريبة النسبية.
  - توسيع نطاق تطبيق مختلف الاقتطاعات، هذا من جهة، ومن جهة أخرى مراعاة المقدرة التكلفية (مستوى الدخل) وذلك بتقدير الإعفاءات اللازمة لذلك.

[1] رزيق كمال ، بن عمور سمير، " **تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر**"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 05، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2009/2008، ص- ص 326 و327.

- **إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القدرة الشرائية:** وفي هذا المجال هدفت الإصلاحات إلى استخدام الضرائب كوسيلة فعالة لتقليص الفوارق بين مختلف طبقات المجتمع وحماية القدرة الشرائية للمواطن، وعدم اقتصار دورها على المجالين الاقتصادي والمالي.

4- الأهداف التقنية: تتمثل أهم الأهداف التقنية للإصلاح الجبائي في[1]:

- **تبسيط النظام الجبائي:** تهدف الإصلاحات الجبائية إلى تبسيط النظام الجبائي، سواءاً في هيكل النظام الجبائي، بحيث تم إلغاء مختلف الضرائب التي كانت معقدة بالإضافة إلى تجميع مختلف الأنواع التي لها نفس الأهداف ونفس الأوعية في ضريبة واحدة، كإدخال الضريبة على أرباح الشركات فيما يخص الأشخاص المعنوية، أو في التشريع الجبائي، بحيث أصبحت القوانين الجبائية واضحة لا يشوبها الغموض ومدعمة بتحليلات وتفسيرات من طرف المختصين يسهل فهمها من طرف المكلفين، وترتب على ذلك أن النظام الجبائي أصبح أكثر شفافية على عكس النظام السابق.
- **إدارة جبائية فعالة:** من بين أهداف الإصلاح الجبائي إيجاد إدارة ضريبية تسهر على تطبيق ومتابعة النظام الجبائي من خلال إعادة تنظيم الإدارة الجبائية ورفع كفاءة موظفيها وأساليب عملها باتجاه التحديث والعصرنة.

المطلب الثاني: بنية النظام الجبائي الجزائري الحالي

لقد أسفر الإصلاح الجبائي عن بنية جديدة للنظام الجبائي الجزائري، سواءاً في مجال الضرائب على الدخل والرسوم المباشرة الأخرى، أو في مجال الضرائب على الإنفاق.

الفرع الأول: في مجال الضرائب على الدخل والرسوم المباشرة الأخرى

تم من خلال الإصلاح الجبائي التمييز بين الضرائب المفروضة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين ومداخيل الأشخاص المعنويين، وتتضمن الضرائب على المداخيل مجموعة من الضرائب المباشرة تتمثل أهمها في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والضرائب والرسوم الأخرى المباشرة، سواءاً ما تعلق منها بالنشاط أو بالملكية.

[1] رزيق كمال، بن عمور سمير، مرجع سبق ذكره، ص 327.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG): لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب قانون المالية لسنة 1991، وتنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة..."[1].

وتحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقاً لجدول تصاعدي،كما يلي[2]:

جدول رقم (01-04): حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120.000	% 0
من 120.001 إلى 360.000	%20
من 360.001 إلى 1440.000	%30
أكثر من 1440.000	%35

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نشرة 2018، الجزائر، ص26.

أما بالنسبة للأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الضرائب فهم يتمثلون في الأشخاص الطبيعيين بالإضافة إلى الأشخاص الذين يخضعون بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة، كالشركاء في شركات الأشخاص وأعضاء شركات المساهمة والشركات المدنية[3].

أما المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة فتتمثل في:

- **الأرباح المهنية**: وهي الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية، غير تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها[4].
- **الإيرادات الفلاحية**: وهي الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن، والنحل والمحار، وبلح البحر، والأرانب واستغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض[5].

[1] المديرية العامة للضرائب، المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، نشرة 2018، ص 10.

[2] المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع، ص26.

[3] المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع، ص 11.

[4] المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع، ص 11.

[5] المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع، ص 14.

- **المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبينة وغير المبنية:** حيث تدرج المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها، وكذا إيجار المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية، تدرج في صنف المداخيل العقارية[1].
- **مداخيل رؤوس الأموال المنقولة:** تتمثل ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها كل من شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المدنية المتخذة شكل شركة الأسهم وشركات الأشخاص وشركات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال[2].

ونقصد بالمداخيل الموزعة ما يلي[3]:

– الأرباح أو الإيرادات التي لا تدرج في الاحتياطات أو في رأس المال؛

– المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة المقتطعة من الأرباح؛

– إيرادات الأموال المستثمرة؛

– القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة أو بواسطة شخص أو شركة؛

– المكافآت والامتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها؛

– المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء غير المعوضة أو لأداء خدمة أو التي يعتبر مبلغها مبالغاً فيه؛

– أتعاب مجلس إدارة الشركة والنسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم؛

– الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركاتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.

- **المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية:** تعتبر أجوراً لتأسيس الضريبة كل من[4]:

– المداخيل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين للشركات بمختلف أنواعها.

– المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير.

[1] المادة 42-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص15.

[2] المادة 45 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع، ص 16.

[3] المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع، ص 16.

[4] المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع، ص18.

– التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات لقاء مصاريفهم.

– علاوات المردودية والمكافآت وغيرها التي تمنح بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين.

– المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري.

- **فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية:** حيث يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي فوائض القيمة التي يحققها الأشخاص الطبيعيون مهما كانت جنسيتهم ومكان إقامتهم، الذين يتنازلون عن أملاكهم العقارية، وكذا الحقوق المرتبطة بها والمتعلقة بأملاكهم العقارية وكذلك الحقوق المرتبطة بها والمتعلقة بأملاكهم الخاصة[1].

لقد عدلت أحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أين أصبحت فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 5 %، غير أن العقارات المبنية أو غير المبنية التي دامت حيازتها لأكثر من 10 سنوات لا تخضع لهذه الضريبة، وهذا الفائض هو عبارة عن الفارق الإيجابي بين:

سعر التنازل عن الملك وسعر الاقتناء أو قيمة إنشائه من طرف المتنازل[2].

2– الضريبة على أرباح الشركات (IBS): بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991، ووفقاً لما ورد في نص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أنشأت ضريبة سنوية، وحيدة، عامة، نسبية وتصريحية على مجموع الأرباح والمداخيل المحققة من طرف المؤسسات والأشخاص المعنويين وهي الضريبة على أرباح الشركات.

ويمكن اعتبار الضريبة على أرباح الشركات أنها:

– ضريبة سنوية: لأنه حسب مبدأ استقلالية الدورات فإن وعائها يتضمن ربح سنة واحدة.

– ضريبة وحيدة: لأن الأشخاص المعنويين ملزمين بدفع ضريبة واحدة على أرباحهم.

– ضريبة عامة: لأنها شاملة لمختلف الأرباح، دون التمييز لطبيعتها.

[1] خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص29.

[2] المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمعدلة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية العدد 77، الصادرة بتاريخ 2016/12/31، ص02.

- ضريبة نسبية: لكونها تعتمد على معدل واحد يفرض على الربح الضريبي.

- ضريبة تصريحية: نظراً لأن المكلفين بها ملزمين على التصريح بالربح السنوي قبل 01 أفريل من كل سنة.

ولقد حدد معدل الضريبة على أرباح الشركات حسب ما جاء به قانون المالية التكميلي لسنة 2015 كما يلي[1]:

- 19 % بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛

- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛

- 26 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

3- الضرائب والرسوم الأخرى المباشرة: إضافة إلى الضرائب الأساسية السابقة هناك ضرائب ورسوم أخرى تكميلية تتمثل في الرسم على النشاط المهني والرسم العقاري وحقوق الطابع والتسجيل.

3-1 الرسم على النشاط المهني (TAP): يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب التي يخضع لها رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة أو أي وحدة من وحداتها في كل بلدية تابعة لمقر إقامته.

ويستحق هذا الرسم سنوياً بصدد رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يمارسون نشاط تخضع أرباحه للضريبة على الدخل ضمن فئة المداخيل الصناعية والتجارية وكذا الضريبة على أرباح الشركات.

فالرسم على النشاط المهني أنشئ بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بعد عملية إدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) والرسم على النشاط غير التجاري (TANC)[2].

ولقد حددت المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2%، غير أن هذا المعدل يخفض إلى 1 % بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لأنشطة الإنتاج، أما فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، تحدد نسبة الرسم بـ 2 % مع تخفيض بنسبة 25%.

[1] المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمعدلة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المادة 02، الجريدة الرسمية العدد 40، الصادرة بتاريخ 23 جويلية 2015، ص06.

[2] خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 167.

غير أن معدل الرسم على النشاط المهني يرفع إلى 3 % فيما يخص رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب[1].

3-2 الرسم العقاري: تطبق بعض الدول ضريبة وحيدة مع نسب مختلفة سواءاً كانت الملكية مبنية أو غير مبنية، ومثالها الجزائر، حيث أسس الرسم العقاري بموجب الأمر رقم 83/67 المؤرخ في 1967/06/02 والمتضمن قانون المالية لسنة 1967، ولقد تم تعديله فيما بعد بموجب المادة 43 من القانون رقم 25/91 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، حيث قسم هذا الرسم إلى نوعين:

- الرسم العقاري على الأملاك المبنية.
- الرسم العقاري على الأملاك غير المبنية.

ولقد حدد المشرع الجزائري الملكيات المبنية وغير المبنية الخاضعة لهذا الرسم ونظمها تحت عنوان الرسوم العقارية وتتمثل في: السكنات، المصانع، أراضي معدة للبناء، أراضي مخصصة لأهداف تجارية، أراضي فلاحية، المحاجر والمناجم...الخ[2].

وهناك رسم ملحق للرسم العقاري يدعى "رسم التطهير" حيث أسس هذا الرسم بموجب القانون رقم 12/80 المؤرخ في 1980/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1981، حيث تنص المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه" يؤسس لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية وذلك على كل الملكيات المبنية"[3].

3-3 حقوق الطابع: تتمثل حقوق الطابع في الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية والمحررات التي يمكن أن تقدم إلى القضاء كدليل[4].

ومن أمثلة الأوراق والمحررات الخاضعة للطابع نجد: الإعلانات، طابع جواز السفر، طابع رخصة الصيد، طابع رخص البناء وتقسيم الأراضي، طابع بطاقات التعريف، الوثائق القنصلية، حق الطابع على السجل التجاري، غرامات الشيك بدون رصيد،...الخ.

[1] المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمعدلة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المادة 03، الجريدة الرسمية العدد 40، الصادرة بتاريخ 23 جويلية 2015، ص07.

[2] المواد: 248-249-261 فقرة"د" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص- ص 61و64.

[3] المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع، ص 68.

[4] المديرية العامة للضرائب، المادة الأولى من قانون الطابع، الجزائر، نشرة 2018، ص 06.

3-4 حقوق التسجيل: نظم المشرع الجزائري إجراء التسجيل بموجب الأمر 76-105 المؤرخ في 1976/12/09، هذا القانون أخضع التصرفات الواردة على العقارات للتسجيل وجوباً، سواءاً بالنسبة لنقل الملكية العقارية أو الحقوق العينية الأخرى، وسواءاً تمت بمقابل كعقد البيع، أو بدون مقابل كعقد الهبة[1].

الفرع الثاني: في مجال الضرائب على الإنفاق

تتضمن هذه الضرائب مجموعة من الرسوم أهمها الرسم على القيمة المضافة، الذي يعتبر ضريبة حديثة إذ طبقت لأول مرة سنة 1954 بفرنسا[2].

ويمس الرسم على القيمة المضافة مجالات واسعة، ويمكن من تحقيق بعض الأهداف أهمها:

- إنعاش النمو الاقتصادي لكونه لا يمس الاستثمارات وبالتالي فإن تكاليف الاستثمار تنخفض بشكل محسوس.
- رفع تنافسية المؤسسات الجزائرية على مستوى الأسواق الخارجية بإعفاء المنتجات المصدرة من هذا الرسم.
- زيادة الشفافية لاعتماد الرسم أساساً على الفوترة وشفافية المعاملات[3].

وتعرف القيمة المضافة على أنها الفرق بين الإنتاج الإجمالي والإستهلاكات الوسيطية من مواد ولوازم وخدمات، حيث الإستهلاكات الوسيطية هي العوامل التي تدخل في إنتاج هذه السلع من أجور، ضرائب ورسوم ومصاريف مالية واهتلاكات...الخ.

أما الرسم فهو اقتطاع مالي يطبق على أشخاص طبيعية أو معنوية بصفة جبرية ونهائية وبدون مقابل، وذلك قصد تغطية المصاريف العامة وتحقيق الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة[4].

ولقد حدد قانون المالية لسنة 2017 معدل الرسم على القيمة المضافة المخفض بـ 9 % الذي يطبق على بعض الأنواع من المنتجات والمواد والأشغال والعمليات، كالأسرة المضادة للقرحات، وأدوات وأجهزة الجبارة وغيرها.

[1] الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية العدد 98.

[2] ناصر مراد، **"فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"**، مرجع سبق ذكره، ص 103.

[3] قدي عبد المجيد ، **"النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة"**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 20 و21 ماي 2002، ص03.

[4] خلاصي رضا، مرجع سبق ذكره، ص 123.

أما المعدل العادي للرسم على القيمة المضافة فقد حدد بـ 19 % والذي يطبق على باقي المنتوجات والأشغال التي لا تخضع للمعدل المخفض[1].

المطلب الثالث: إصلاح الإدارة الجبائية

يندرج برنامج إصلاح وتطوير الإدارة الجبائية في سياق الإصلاحات الجبائية التي شرع فيها من قبل وفي إطار عصرنة الإدارة العمومية، وقد أطلقت السلطات العمومية برنامج لإصلاح وعصرنة الإدارة الجبائية الذي ارتكز برنامجه حول محورين أساسيين هما:

- إعادة تنظيم الإدارة الجبائية.
- تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية.

الفرع الأول: إعادة تنظيم الإدارة الجبائية

تمثلت عملية إعادة تنظيم الإدارة الجبائية في الجزائر من خلال الإصلاح الجبائي الأخير في إعادة تنظيم الهياكل الجبائية سواءاً على المستوى المركزي أو المحلي، وذلك تدعيماً لسياسة اللامركزية.

1- على المستوى المركزي: تمثلت الإجراءات المتخذة لإعادة تنظيم الإدارة الجبائية على المستوى المركزي في[2]:

- إعادة تنظيم المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها.
- إحداث مديرية البحث والمراجعات (DRV) على المستوى المركزي تتولى مهمة البحث والتدقيق وذلك من أجل تطوير مهمة الرقابة الجبائية للحد من ظاهرتي الغش والتهرب الجبائي.
- إحداث مديرية كبريات المؤسسات (DGE) التي تتكفل جبائياً بالتسيير والمراقبة والتحصيل وذلك بالنسبة لـ[3]:

- الشركات والمؤسسات الأجنبية؛

[1] المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمعدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادرة بتاريخ 2016/12/31، ص13.

[2] وشان أحمد، " **متطلبات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الإلكترونية**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017/2016، ص96.

[3] المديرية العامة للضرائب، المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، نشرة 2018، ص 54.

– الشركات العاملة في ميدان المحروقات؛

– الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها 100 مليون دج.

– إحداث المصالح الجهوية للبحث والمراجعات، وتتكفل هذه المصالح بتنفيذ برامج التحقيق التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات (DRV).

– إحداث المراكز الجهوية للإعلام والتوثيق التي تختص بجمع ومعالجة المعلومات المالية والاقتصادية واستغلال السجلات الأصلية ونشر الجداول العامة للضرائب والرسوم.

2– على المستوى المحلي: تميزت إعادة تنظيم الإدارة الجبائية محلياً بـ:

– إنشاء مديريات الضرائب على المستوى الولائي تتولى مهمة تسيير الملفات الجبائية على المستوى المحلي باعتبارها الهيئة المسؤولة عن كل الهياكل الأساسية المركزة في مجالها، فيما يتعلق بالوعاء والتحصيل والمنازعات.

– إحداث مفتشيات الضرائب المختلفة بالنسبة لهياكل الوعاء والمراقبة الشخصية في كل منطقة (دائرة، بلدية)، كتعويض لمفتشيات الضرائب المنظمة حسب أنواع الضرائب.

– تخصيص قباضات الضرائب إلى قباضات لتحصيل الضرائب من جهة، والى قباضات التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية من جهة أخرى.

– إحداث المراكز الضريبية (CDI) تختص بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات التي تخضع لنظام الربح الحقيقي والتي تدخل ضمن اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى بالإضافة إلى أصحاب المهن الحرة، وهذا في إطار الجهود الرامية لتطوير وعصرنة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية بالاتفاق مع صندوق النقد الدولي، ويتوقف إقامة هذه المراكز الضريبية من جهة على عدد الملفات الجبائية من حيث عدد المكلفين بالضريبة، ومن جهة ثانية على الأهمية التي تكتسيها الملفات الجبائية التي تقع في دائرة اختصاص هذه المراكز كما يبين ذلك الجدول التالي[1]:

جدول رقم (01–05): أنماط المراكز الضريبية

[1] وشان أحمد، مرجع سبق ذكره، ص98.

تسيير الملفات الجبائية (عدد المكلفين بالضريبة)	نمط المراكز الضريبية
أكثر من 8000 ملف	مركز ضريبي صنف 01
من 4000 الى 8000 ملف	مركز ضريبي صنف 02
أقل من 4000 ملف	مركز ضريبي صنف 03

المصدر: وشان أحمد، مرجع سبق ذكره، ص98.

- إحداث المراكز الضريبية الجوارية (CPI) تختص هذه المراكز بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU).

- إنشاء الملف الجبائي الوحيد الذي يتكون من كل الضرائب والرسوم التي يدفعها المكلف بالضريبة سواءاً كان شخص طبيعي أو معنوي في إطار النشاط.

الفرع الثاني: تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية

تمثلت الإجراءات المتخذة لتحديث وعصرنة الإدارة الجبائية في تقوية وتحسين الوسائل البشرية، وتجهيز مصالح الإدارة الجبائية بنظام الإعلام الآلي وتجهيز الإدارة بالإعلام الجبائي.

1- تعزيز وتحسين الوسائل البشرية: حيث تم تعزيز وتحسين الوسائل البشرية من خلال[1]:

- رفع عدد الموظفين العاملين بالإدارة الضريبية من خلال تكوين إطارات جديدة أو من خلال التوظيف المباشر عن طريق المسابقات وذلك لتحسين فعالية وكفاءة الإدارة الجبائية.

- إنشاء مدرسة وطنية للضرائب متخصصة في التكوين والتي من مهامها: تكوين إطارات الإدارة الجبائية وفق شروط يحددها القانون، وكذا رسكلة أعوان الإدارة الجبائية من خلال تنظيم دورات تكوينية وملتقيات وطنية ودولية في عدة تخصصات.

2- إدخال نظام المعلوماتية: بالنسبة لبرنامج تجهيز مصالح الإدارة الجبائية بنظام الإعلام الآلي، وقصد تحسين ظروف العمل تم إدخال الإعلام الآلي في كل المستويات، حيث تم الأخذ بمنظومتين فرعيتين هما:

- منظومة القيادة أو التوجيه وتشمل الهياكل المركزية والمديريات الجهوية.

- المنظومة الفاعلة وتشمل المديريات الولائية والمفتشيات والقباضات.

حيث يهدف الأخذ بنظام المعلوماتية على المستوى المركزي إلى:

[1] وشان أحمد، مرجع سبق ذكره، 99.

- وضع البطاقة الوطنية للمكلفين بالضريبة.
- تسيير أحسن للوسائل لا سيما الموارد البشرية.
- توثيق وإعادة المعلومات الجبائية بشكل سريع وبناءاً على الطلب.
- تجهيز الهياكل المعنية بالأدوات الضرورية قصد التمكن من ممارسة الرقابة الداخلية على التسيير.

أما على المستوى المحلي، فيرمي التعميم التدريجي لاستعمال التقنيات المعلوماتية على مستوى المديريات الولائية والمفتشيات والقباضات إلى تحديث مناهج عمل مصالح الإدارة الجبائية وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية[1]:

- مواصلة إحداث وتركيب الشبكات المعلوماتية.
- إنجاز الشبكة الوطنية للربط قصد الوصول إلى تحكم أفضل بالنسبة للمعلومات ذات الطابع الجبائي التي قد تخص كل مكلف بالضريبة من أجل تسيير أسرع للعمليات الجبائية وفعالية أكبر في محاربة الغش والتهرب الجبائي، وكذا تحسين دائم ومستمر لما لم يتم تحصيله بعد، مع تطبيق نظام المطالبة التلقائية بالنسبة للمكلفين بالضريبة قصد دفع مستحقاتهم الجبائية وذلك لتطوير وتحسين إجراءات التحصيل الضريبي.

الفرع الثالث: تجهيز الإدارة الجبائية بالإعلام الآلي

يرتكز برنامج تزويد الإدارة الجبائية بالإعلام الجبائي على ما يعرف بـ "المعرف الجبائي" الذي يسمح بربط الاتصالات بين الوحدات القاعدية الثلاثة للإعلام الجبائي وهي: الملف، النشاط، الملكية، ويتم ذلك من خلال اتخاذ الإجراءات التالية[2]:

- فهرسة جميع أنشطة وأملاك المكلف بالضريبة ومتابعة دائمة وتحسين أساس المعطيات بناءاً على معرف جبائي.
- تعميم المعرف الجبائي على مستوى المصالح العملية القاعدية.
- وضع نظام للمطابقة يخص المشتريات والتحصيلات والبحث عن العناصر التي تسمح بتأسيس الوعاء الضريبي سواءاً بالنسبة لرقم الأعمال أو للمداخيل مثل نمط الحياة والمظاهر الخارجية التي تدل على الثراء، وهذا من خلال تفعيل دور نظام المعلومات الجبائي (SIF) الذي أنشئ لهذا الغرض.

[1] وشان أحمد، مرجع سبق ذكره، ص99.
[2] وشان أحمد، نفس المرجع، ص 100.

خلاصة الفصل:

يتكون النظام الجبائي من مجموعة من الضرائب والرسوم التي تفرض من طرف الدولة وفقاً لقوانين وتشريعات، والتي تسعى من خلالها للحصول على إيرادات مالية تساعدها على تحقيق أهدافها التي تختلف من دولة إلى أخرى.

وتشكل نجاعة النظام الجبائي إحدى المؤشرات الهامة التي يتم من خلالها الحكم على مدى نجاح أو فشل السياسة المالية لتلك الدولة، وهذا اعتماداً على مجموعة من المحددات الأساسية التي ترتبط بالجانب التنظيمي والفني والمادي والبشري والإداري، إلا أن النظام الجبائي يواجه عدة عوائق تحد من نجاعته وتؤثر سلباً على دور وأهمية الضريبة في المجتمع، وهذا ما يظهر جلياً من خلال انتشار ظاهرة الغش الجبائي، لذلك يجب معالجة مواطن الضعف التي ينطوي عليها هذا النظام من خلال الإصلاح الجبائي قصد محو نقائصه وتناقضاته.

تمهيد:

يسعى المشرع الجبائي إلى إيجاد كيان رادع ووقائي للحد من ظاهرة الغش الجبائي، وذلك من خلال اتخاذ مجموعة من الإجراءات لتنظيم العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة من بينها الرقابة الجبائية.

حيث تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر ملائمة لإكتشاف الغش الجبائي، وذلك نظراً لطبيعة النظام الجبائي الجزائري باعتباره نظام تصريحي يمنح للمكلف الحرية في تحديد أسس فرض الضريبة، فقد تصطدم عمليات الرقابة الجبائية بتصريحات غير صحيحة وغير صادقة، مما يستوجب القيام بعمليات الرقابة بصفة دورية وبأشكال مختلفة، حيث تهدف الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها إلى التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها الملفات الجبائية، وهذا عن طريق فحص تصريحات وسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواءاً كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية.

وقد حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى الرقابة الجبائية كآلية لاكتشاف الغش الجبائي وذلك من خلال المباحث التالية:

أولا: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية؛

ثانياً: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر؛

ثالثاً: إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر لاكتشاف الغش الجبائي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أهم وسيلة ردعية لمكافحة ظاهرة الغش الجبائي، حيث خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحيات الرقابة من خلال الإطلاع والتأكد من صدق وصحة تصريحات المكلفين بالضريبة، وذلك نظراً لطبيعة النظام الجبائي الذي يمنح للمكلف الحرية التامة في التصريح بمداخيله، ويتم ذلك وفقاً لأسس وتشريعات جبائية تنظمها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

تعددت وتنوعت التعاريف المرتبطة بالرقابة الجبائية رغم اتحادها في المعنى، لذا سنحاول تحديد مفهوم الرقابة الجبائية باعتبارها وظيفة تقوم بها الإدارة الجبائية بغرض مكافحة الغش الجبائي.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أوجه الرقابة بصفة عامة، ومن بين أبرز التعاريف المقدمة لهته الأخيرة تعريف هنري فايول (Henry Fayol) الذي يعتبر أن الرقابة هي: " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، وهي تهدف إلى كشف نقاط الضعف والأخطاء وتحديدها من أجل تصحيحها ومنع تكرارها".

كما عرف كل من قالة وهيكس (Gullet و Hicks) على أنها العملية التي تسعى الإدارة من خلالها إلى التحقق من أن ما حدث هو الذي كان يفترض أن يحدث، وإذا لم يحدث ذلك فلا بد من إجراء التعديلات اللازمة"[1].

وبما أن الإدارة الجبائية هي السلطة المختصة بالرقابة الجبائية، فإن مفهوم هذه الأخيرة يندرج ضمن التعاريف التالية:

– " الرقابة الجبائية هي مجموع الإجراءات والتقنيات التي يتخذها المشرع والتي تضمن للإدارة تساوي المكلفين بالضريبة في واجباتهم، كما أنها تمكن من استرجاع حقوق الخزينة العمومية التي تضيع بسبب اختراق ومخالفة القوانين الجبائية"[2].

[1] الصباح عبد الرحمان، "**مبادئ الرقابة الإدارية– المعايير، التقييم، التصحيح**"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص17.

[2] KHARROUBI Kamel, « **Le contrôle fiscale comme un outil de lutte contre la fraude** », mémoire de magister en sciences commerciales, université d'Oran ; 2010/2011,p71.

– " الرقابة الجبائية هي فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سوءاً كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"[1].

– " الرقابة الجبائية هي وسيلة الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في التصريحات، وتسمح أيضاً بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة"[2].

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص بأن الرقابة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وذلك بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

تختص الإدارة الجبائية بتطبيق الرقابة الجبائية بصفتها الجهاز الفني الذي يتولى مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي، حيث تسعى الرقابة الجبائية بدورها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:

1– الأهداف القانونية: تتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، وذلك عن طريق ضمان مصداقية التصريحات الجبائية، وكذا تحديد الحالات الشاذة وأصولها ومخاطرها الضريبية للكشف عن الجرائم الضريبية المحتملة والتحضير للرقابة الجبائية[3]، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية[4].

2– الأهداف الإدارية: تؤدي الرقابة الجبائية دوراً هاماً للإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية:

– تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية والنقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفادي ذلك النقص وإيجاد الحلول له.

[1] حمو محمد، أوسرير منور، مرجع سبق ذكره، ص 202.

[2] شيعاوي وفاء، " **الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة**"، مجلة بحوث، العدد 11، الجزء الثاني، 2017، ص286.

[3] BELBACHIR Abdelkader, **« L'audit Fiscal Importance et Enjeux ; cas de l'Algérie »**, International Journal of Management and Marketing Research (MMR), Vol 2, june 2018, p 61.

[4] حمو محمد، أوسرير منور، نفس المرجع، ص204.

– تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها.

– تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير حجم الغش الجبائي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

3– الأهداف الاجتماعية: تهدف الرقابة الجبائية إلى تحقيق أهداف المجتمع من خلال:

– تحقيق مبدأ العدالة والمساواة الجبائية بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين والإدارة الجبائية والتخفيف من حدة الغش الجبائي.

– محاربة انحرافات المكلفين بالضريبة بمختلف أشكالها من سرقة أو إهمال أو تقصير في أداء واجباتهم الجبائية من خلال تطبيقات الغرامات أو فرض العقوبات.

4– الأهداف المالية والاقتصادية: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل[1].

المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها

اشتدت الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال الغش الجبائي خاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية، والتي تسعى إلى ترقية الرقابة الجبائية على نحو يخدم مصالح المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال تطبيق المبادئ الأساسية للضريبة وتحقيق العدالة الضريبية.

الفرع الأول: أسباب وجود الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة إيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية.

1– حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله: بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي، يسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي، ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية، فحسب المادة (18-1) من قانون

[1] نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص36.

الإجراءات الجبائية:" تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة"[1]، ومن هنا يتضح بأن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الجبائي نظام تصريحي، ولذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

2- محاربة الغش الجبائي: نظراً لأسباب متعددة يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى الغش أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية التي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة الغش الجبائي، لأنها تشكل ضماناً لتحقيق مصالح الخزينة العمومية[2].

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من الضياع وخاصة من الغش الجبائي، وذلك من أجل الرفع من إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية مهامها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين.

1- إقامة نظام جبائي محكم: يعتبر النظام الجبائي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية، حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الجبائي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الجبائي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الجبائية، كما أن الغش الجبائي يعود إلى عدم إحكام القوانين والتشريعات من حيث تعقد النظام الجبائي وعدم استقراره، ولذلك يجب تحسين نجاعة النظام الجبائي من خلال تبسيط وتحسين التشريع الجبائي وتحقيق العدالة الضريبية من خلال التوزيع الأمثل للعبء الضريبي.

2- ترقية وتطوير الإدارة الجبائية: لا يكفي التشريع الجبائي وحده لمحاربة الغش الجبائي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة، حيث أن تبعية الغش الجبائي لا تقع على المشرع المالي والمكلف وحدهما وإنما تقع كذلك على

[1] المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 2001/12/23، نشرة 2018، الجزائر، ص09.

[2] عوادي مصطفى، " **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري**"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009، ص11.

الإدارة الجبائية، التي يجب أن تتوفر على مستوى من التطور والكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان، ولذلك من الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية والضرائب والمراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربصات لموظفي وأعوان الإدارة الجبائية ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم وتوفير الخدمات اللازمة لهم[1].

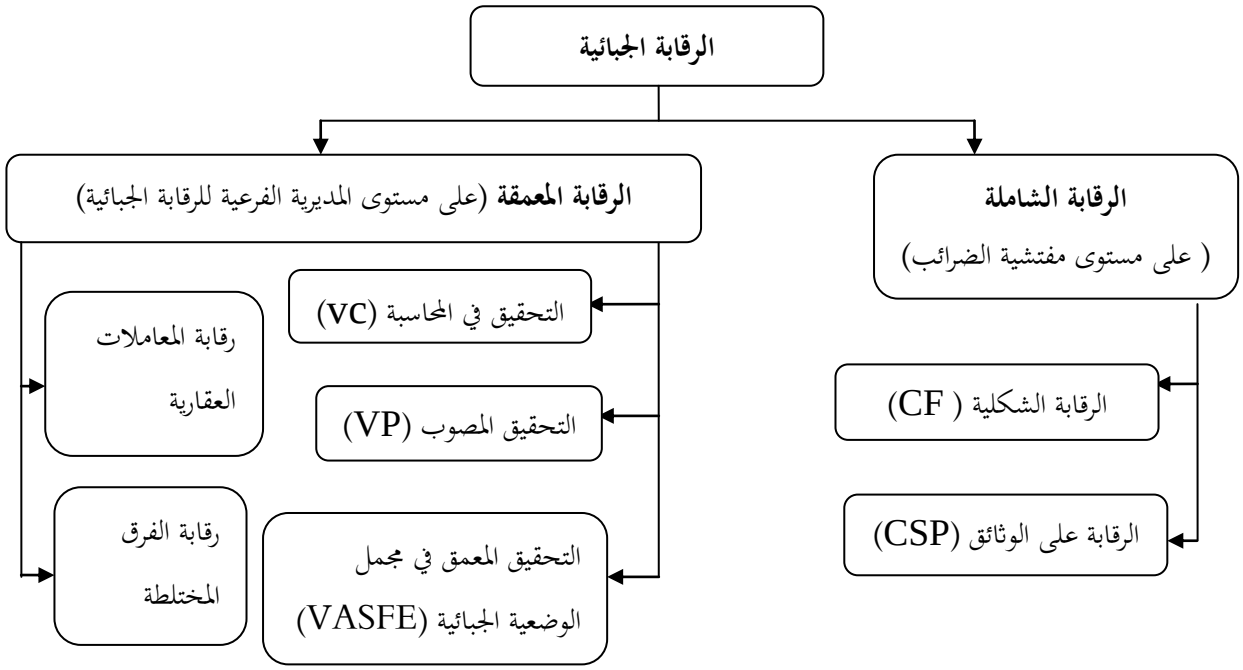
تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة والنظام الجبائي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية والوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها، حيث يؤدي تعقد وعدم استقرار النظام الجبائي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية وقلة إمكانياتها البشرية والمادية إلى الاعتماد على نظام جبائي غير فعال يلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي بهم إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالاً وصوراً عديدة يجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها، فالتزايد الهائل للتصريحات الجبائية التي تتطلب الرقابة يحتم على الإدارة الجبائية تنويع مخطط عملها في هذا الشأن، وهو ما يؤدي إلى الاختيار بين خمسة أنواع من الرقابة الجبائية مصنفة إلى رقابة شاملة ورقابة معمقة كما هو موضح في الشكل التالي:

[1] حامد عبد المجيد دراز، "**النظم الضريبية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص237.

شكل رقم (03-01): أنواع الرقابة الجبائية والمصالح المكلفة بها



المصدر: من إعداد الباحثة بناءا على معلومات من المديرية الولائية للضرائب

الفرع الأول: الرقابة الشاملة

ويتمثل هذا النوع من الرقابة في فحص الوثائق الموجودة في حوزة المصالح الجبائية، وبهذا فإن الأمر يتعلق بـ:

1- الرقابة الشكلية: le contrôle formel

تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وتتم الرقابة في مكاتب المفتشيات ووفق الملفات الممسوكة من قبلها دون الخروج إلى الميدان، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين لتصريحاتهم للمفتش الجبائي[1]، وتجدر الإشارة إلى أن كل ملف يجب أن يكون موضوع رقابة من هذا النوع على الأقل مرة واحدة كل أربع سنوات (مدة التقادم)، حيث يبقى حق الإدارة في الاسترجاع قائماً طيلة هذه المدة[2].

[1] صاري إسماعيل، "**تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها**"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 01، أفريل 2014، ص 212.

[2] المادة 106-01 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر، نشرة 2018، ص37.

والهدف من هذا النوع من الرقابة هو التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة، والتأكد من عدم وجود أخطاء مادية في تصريحاته، وكذا محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح[1].

أما الانتقادات التي توجه إلى هذا النوع من الرقابة هو عدم اعتمادها على صحة الأرقام المصرح بها، بقدر ما تعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات وما تحتويه من معلومات تعريفية بالمكلف ومحاسبته، أي أن هذه الرقابة تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف، فالرقابة الشكلية ما هي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من قبل المكلفين.

2- الرقابة على الوثائق: le contrôle sur pièces (CSP)

تمثل المرحلة الموالية لمرحلة الرقابة الشكلية، وتتم على مستوى مفتشيات الضرائب - في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة نشاط الخاضع للضريبة- التي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية التي أدلى بها المكلف ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، إذ يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة[2]، ويتم ذلك على مرحلتين:

أولاً- طلب المعلومات: بموجب المهام والامتيازات المخولة للمفتش من قبل القانون الجبائي يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة أن يمده ببعض المعلومات حول الغموض أو اللبس الذي يحتوي عليه التصريح المقدم من طرفه، وفي حالة عدم الرد تقوم الإدارة بإرسال طلب آخر تطلب فيه التوضيحات.

ثانياً- طلب التوضيحات: عند رفض المكلف الرد على طلب المعلومات المرسل إليه تقوم الإدارة بإرسال طلب آخر يكون كتابياً يوضح بشكل صريح ضرورة الحصول على التوضيحات والتبريرات لإزالة اللبس، إضافة إلى تقديم الدليل الكافي الذي يثبت صحة التقارير، ويتم الرد على الطلب قبل 30 يوم[3]، ورغم ذلك قد تكون التوضيحات غير كافية بالنسبة للمفتش فيضطر لتحويل الملف إلى نوع آخر من الرقابة أكثر تعمقاً ألا وهو الرقابة في عين المكان.

---

[1] ولهي بوعلام، "**نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية**"، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 20 و21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص 07.

[2] المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، والمعدلة بموجب المادتين 36 من قانون المالية لسنة 2009 والمادة 40 من قانون المالية لسنة 2018، ص 10.

[3] Ministère de Finance, Direction Générale des impôts, Direction des recherches et Vérifications, « **Guide du contrôle sur pièce »**, Edition 2004, p03.

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى[1]:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.
- إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

كما تتسم الرقابة على الوثائق بالمزايا التالية[2]:

- مدة مراقبة الملف الجبائي جد قصيرة؛
- محدودية السنوات والضرائب والرسوم المعنية بالمراقبة؛
- تحديد دقيق للعناصر المستهدفة للمراقبة.

الفرع الثاني: الرقابة الجبائية المعمقة

تعتبر الرقابة المعمقة استمراراً للرقابة على الوثائق، حيث تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناءاً على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها، ويتم انتقاء الملفات الواجب مراقبتها بناءاً على عدة مؤشرات أهمها:

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية والمحاسبية.
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل أو المسير أو الشركاء.
- العجز المتكرر.
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتوج في السوق.
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

1- التحقيق في المحاسبة: la vérification de la comptabilités (VC)

يعد التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، إلا الدفاتر

[1] ولهي بوعلام، "**نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية**"، مرجع سبق ذكره، ص 07.

[2] MF/DGI/DRV, "**Guide du contrôle sur pièce"**, Op.cit, p06.

المحاسبية الواجب مسكها قانونياً)، والتأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها[1].

وتتمثل هذه الرقابة في إتباع كل الطرق والوسائل التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقاً لقواعد وأسس علمية وعملية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية[2]، حيث تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية والمحاسبية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين سواءاً التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية، وذلك عن طريق الفحص للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضاً عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و (G50A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها، وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وتسمح أيضاً بالمساعدة على برمجة الملفات للرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية فيما بعد[3].

2- الرقابة المصوبة: La vérification ponctuelle (VP)

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي، وهو لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة.

ويعد التحقيق تحقيقاً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة غير المتقادمة أو جزءاً منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية[4]، وقد تم استحداث هذا النوع من الرقابة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، هذا الإجراء الرقابي هو عبارة عن[5]:

---

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب- مديرية الأبحاث والتدقيقات، منشورات 2017، ص 08.

[2] ولهي بوعلام، "**نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية**"، مرجع سبق ذكره، ص 08.

[3] عوادي مصطفى، " **الرقابة الجبائية والمحاسبية على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر**"، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر، تحديث قانون المالية لسنة 2017، جامعة حمة لخضر- الوادي، 2017/2016، ص06، متاحة على الموقع الالكتروني: https :www.researchgate.net تم الإطلاع عليه يوم 2018/11/07.

[4] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، نفس المرجع، ص 08.

[5] لعلاوي محمد جمال، زنات السعيد، "**التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري**"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس ، ديسمبر 2016، ص 185.

- رقابة تسوية للتخفيضات المجراة بخصوص الرسم على القيمة المضافة (TVA).
- رقابة على مختلف الأعباء المصرح بها.
- رقابة على العجز المتكرر المصرح به.
- رقابة على استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة.

ويتم كذلك عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب الضريبة أو التقليل من الأعباء الضريبية، وتكون مدة التحقيق في عين المكان لهذا النوع من المراقبة شهرين[1].

3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)

يمثل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموع العمليات الخاصة بالبحث والتقصي من أجل الكشف عن الفروقات بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف (شخص طبيعي) وبين المداخيل المحققة فعلاً، وهي تهدف إلى تحقيق ما يلي[2]:

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
- مراقبة تجانس هذه المداخيل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، عناصر الثراء الخارجية.

أما معايير اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة فتتمثل فيما يلي[3]:

- الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي(IRG) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها.
- الأشخاص الذين خضعوا للرقابة الجبائية في المحاسبة ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.
- الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة مخفية، مع العلم أن هذه المعايير ليست الوحيدة فالإدارة لها الحق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعاً لمعايير تراها مناسبة.

[1] المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2018، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] ولهي بوعلام، "**نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية**"، مرجع سبق ذكره، ص10.

[3] ولهي بوعلام، "**نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية**"، نفس المرجع، ص11.

4- الرقابة الجبائية للمعاملات العقارية (الرقابة الفئوية):

تعتبر مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها أحد أهم الأدوات المستخدمة في مكافحة الغش الجبائي في هذا الميدان، وهو يخص المعاملات التالية:

- العقارات المبنية؛
- العقارات غير المبنية؛
- مراقبة المداخيل العقارية.

وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة السوقية للعقار- قيمة العقار في السوق- وهي الثمن الذي من الممكن أن يُشترى أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب، آخذاً بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار، وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، وهذا يتطلب المتابعة الدقيقة والدائمة لكل المعاملات العقارية، مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار[1].

5- رقابة الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة):

تم تأسيس هذه الفرق بموجب المرسوم التنفيذي 97-290 المؤرخ في 27 جويلية1997 يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، بحيث تتكون كل فرقة مختلطة من ممثلين عن إدارة الضرائب، الجمارك، والتجارة، وهي تهتم بإجراء عمليات رقابية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، لا سيما الذين يقومون بعمليات الاستيراد والتصدير والبيع بالتجزئة والجملة، وبصفة عامة كل الأشخاص المتدخلين في العمليات التجارية، وذلك بغرض التأكد من مصداقية هذه العمليات ومطابقتها مع القوانين الجبائية الجمركية والتجارية السارية المفعول، ومراقبة تحويل الامتيازات الممنوحة للمستثمرين[2].

ومن أهم ما تقوم به الفرق المختلطة ما يلي[3]:

---

[1] بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، " **تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء- دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011-2015)** "، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017، ص149.

[2] مغني ناصر، "**دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء- حالة الجزائر خلال الفترة 2004-2008**"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010/2009، ص94.

[3]- بن عثمان عائشة، ولهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص149.

- إعداد وتنفيذ البرنامج الولائي للفرق لكل ثلاثة أشهر خلال السنة، مع العلم أن فترة المراقبة تشمل ثلاث سنوات؛
- التنقل والتدخل لدى مراكز الضرائب لتسجيل المعلومات المختلفة المتعلقة بالملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين المبرمجين للمراقبة؛
- التدخل بعين المكان لدى المكلفين المبرمجين، مع إجراء محاضر لجرد المخزونات والتأكد من وجود المحل التجاري.

وفي ذات السياق تم استحداث إجراء التلبس الجبائي" la flagrance fiscale" بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواده 07 و 18 وتعزيزه بالمادة 12 من قانون المالية لسنة 2013، حيث يمنح هذا الإجراء للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية من شأنها أن تضع حداً للغش والتهرب الجبائي، وذلك بمرافقتها بإطار قانوني يسمح لها خلال ممارسة حق المعاينة والرقابة والحجز ...الخ، من التدخل ووقف عملية الغش الجبائي الجارية ومعاينة جنحة التلبس، وهذا حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية، فالتلبس الجبائي يعتبر إجراء رقابة غير مستقل، حيث أنه ينفذ في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الإطلاع أو الرقابة، والذي من شأنه أن يسمح للإدارة الجبائية بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الجبائي الجارية، وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية.

وتبعاً لهذه المعاينة، وفي ظل وجود قرائن واضحة للغش وبعد موافقة الإدارة المركزية، يخضع المكلف بالضريبة لمحضر تلبس جبائي، حيث تعتبر حالات تلبس جبائي الممارسات التالية[1]:

– ممارسة نشاط ما دون التصريح به لدى المصالح الجبائية؛

– إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلاً؛

– ارتكاب مخالفة بيع وشراء بضائع دون فواتير، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها؛

– تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية، وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش؛

– ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل؛

– تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة.

[1] Ministère des finances, La lettre de la DGI, **« La flagrance fiscale - pour un contrôle fiscale plus efficace»**, n°68/2013, p06

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر

تعتبر الرقابة الجبائية أداة هامة لضمان مصلحة الخزينة العمومية، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، كما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة، وهذه الأخيرة تمتلك سلطات وصلاحيات خولت لها من طرف المشرع الجبائي من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال، وبالتالي مكافحة الغش الجبائي على أحسن وجه.

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

نص المشرع الجبائي الجزائري على قوانين وتشريعات تنظم الضريبة وكيفية فرضها وطرق تحصيلها، كما منح الإدارة الجبائية الحق في الرقابة الجبائية من أجل الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية من الضياع، وسعياً لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن لها، وضع المشرع الجبائي الجزائري إطاراً قانونياً أوجب من خلاله كلاً من المراقب الجبائي والمكلف بالضريبة إلزامية الخضوع لقواعد وأحكام تبين الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية وإجراءاتها وتمنع كل تعسف يمكن أن يستعمل من طرف القائمين بها من جهة، وتحدد الحقوق الممنوحة للمكلفين بالضريبة وواجباتهم والعقوبات التي تفرض عليهم جراء مخالفتهم للقانون الجبائي من جهة أخرى.

الفرع الأول: حقوق الإدارة الجبائية

لقد خول القانون الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات، يمكن أن نوجزها فيما يلي:

1- حق الإطلاع: هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق.

وفي هذا الصدد يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات الموجودة لدى الهيئات والمؤسسات التالية[1]:

[1] المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2018، الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 24.

1-1 حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات: حيث لا يمكن لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكل المؤسسات والهيئات أياً كان نوعها، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها، ومن بين هته الهيئات: هيئات الضمان الاجتماعي، الهيئة المكلفة بتسيير التأمين عن البطالة، صناديق التعاضدية...الخ[1].

2-1 حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين: حيث يتعين على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة أن يرسلوا إشعاراً خاصاً للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.

ومن أمثلة هته المؤسسات المالية: البنوك، شركة البورصة، الدواوين العمومية، الخزائن الولائية، مركز الصكوك البريدية، الصندوق الوطني للتوفير، صناديق القرض التعاوني، صناديق الإيداع والكفالات[2].

3-1 حق الإطلاع على المكلفين الآخرين: حيث يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من اجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية، باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها أن يطلعوا أعوان الإدارة الجبائية على عقود التأمين وكذا على دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة، حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائية[3].

2- حق الرقابة: يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية، حيث تراقب هذه الإدارة تصريحات المكلف والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءاً على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها[4]، وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها[5].

[1] المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص25.

[2] المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، نفس المرجع، ص26.

[3] المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، نفس المرجع، ص 28.

[4] المادة 18 فقرة "1" من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 09.

[5] المادة 18 فقرة "2" من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، نفس المرجع، ص 10.

3- حق المعاينة: حيث يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة[1]، وإذا وجدت قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص – ضمن شروط معينة- للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة[2].

4- حق استدراك الأخطاء الإدارية: حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواءاً بتعديله أو بإنشاء اقتطاع جديد، ويتم هذا كله شريطة مراعاة التقادم[3].

وتستعمل الإدارة الجبائية حق استدراك الأخطاء أساساَ في إجراء التقويم لتعديل الاقتطاعات أو إنشاء اقتطاعات جديدة، وفي حالة الرفض أو الاعتراض، يطبق على المكلف العقوبات المنصوص عليها في المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية[4].

5- حق التقادم والاسترداد: حيث أن كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه إثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته، يمكن تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقادمة[5]، وقد حدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربعة (4) سنوات، إلا في حالة وجود وجود مناورات تدليسية[6].

الفرع الثاني: حقوق المكلف بالضريبة

مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية، منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والعون

[1] المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، نفس المرجع، ص 16.

[2] المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، نفس المرجع،ص 18.

[3] المادة 327 فقرة "1" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة 2018، مرجع سبق ذكره، ص83.

[4] بوعيساوي الزوبير، " **التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية –دراسة وتحليل**"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005، ص 40.

[5] المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص23.

[6] المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، نفس المرجع، ص 23.

المحقق، هذه الحقوق تنقسم إلى ضمانات متعلقة بممارسة حق الرقابة، وضمانات متعلقة بممارسة صلاحية إعادة التقويم.

1- حقوق ممارسة حق الرقابة: تتمثل حقوق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية فيما يلي:

1-1 حق الإشعار المسبق وأجل التحضير: لا يمكن للمحقق الجبائي أن يشرع في عملية التحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، وذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداءاً من تاريخ استلام هذا الإشعار بالنسبة للتحقيق في المحاسبة،[1] و خمسة عشر (15) يوماً بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية[2].

كما يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم فيها، وكذا الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية والوثائق الواجب الإطلاع عليها، وأن يشير صراحة بأن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، أما في حالة استبدال المحققين فيجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك[3].

1-2 حق الاستعانة بمستشار أو وكيل: لكل مكلف بالضريبة الحق في أن يستعين أثناء التحقيق بمستشار من اختياره[4]، وذلك من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان، قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم، وكذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكيم من أول مسؤول للمصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق، ويمكنه بالتالي مناقشة اقتراحات إعادة التقويم وكذا الأسئلة المتعلقة بالوقائع، أو مشاركة النقاش الحضوري والشفوي الإختتامي لأشغال التحقيق في عين المكان[5].

1-3 حق استحالة إعادة الرقابة: في حالة القبول الصريح بين العون المحقق والمكلف، يصبح أساس فرض الضريبة محدداً نهائياً ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه[6]، سواءاً كان نمط الرقابة تحقيقاً محاسبياً أو تحقيقاً معمقاً في مجمل الوضعية الجبائية بالنسبة للضريبة على الدخل، حيث لا يجوز للإدارة الجبائية بعد الشروع في تحقيق جديد

[1] المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، نفس المرجع،ص 11.

[2] المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، نفس المرجع، ص15.

[3] المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، نفس المرجع، ص 12.

[4] المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة 2018، الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص83.

[5] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[6] المادة 20-7 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 13.

خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية[1].

1-4 حق تحديد مدة إجراء التحقيق: تختلف مدة إجراء التحقيق باختلاف نمطية الرقابة الجبائية كما يلي:

- **المعاينة اليومية:** في حالة المعاينة اليومية لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار والمكلفين بالضريبة الآخرين من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة، إلا خلال النهار وفي الساعات التالية:

– من أول أكتوبر إلى غاية 31 مارس، من الساعة السادسة صباحاً إلى غاية الساعة السادسة مساءاً.

– من أول أفريل إلى غاية 30 سبتمبر، من الساعة الخامسة صباحاً إلى غاية الثامنة مساءاً [2].

إلا أنه يمكن للأعوان الدخول ليلاً إلى المصانع والورشات ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور، أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين أو التجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط[3].

- **التحقيق المصوب:** في حالة التحقيق المصوب لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين[4].

- **التحقيق المحاسبي:** أما في حالة التحقيق المحاسبي فلا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص[5]:

– مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000000دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

– كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000000دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

[1] المادة 21- 6 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، نفس المرجع، ص 16.

[2] المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص 16.

[3] المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص 16.

[4] المادة 20 مكرر فقرة "4" من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص 13.

[5] المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص12.

- يمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000000دج و 10000000دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛

- يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة أشهر (09).

- **التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:** في هذه الحالة لا يمكن أن يمتد التحقيق لفترة تفوق السنة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق. وتمدد هذه الفترة بأجل يُمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة بناءاً على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة في الخارج[1].

1-5 الالتزام بالسر المهني: حيث يلزم بالسر المهني إزاء المكلفين بالضريبة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به[2].

1-6 حق النقاش الشفوي والحضوري: وهو حق يفرض على إدارة الضرائب التحاور مع المكلف بالضريبة على كل العناصر التي تخدم أساس الرفع الضريبي، فهو واجب خاص على إدارة الضرائب في مراحل التدخل في عين المكان، وخلال كامل مرحلة الرقابة، إذ يجب على المحقق أن يراسل المؤسسة بخصوص مجمل النقاط المفحوصة خاصة تلك التي تتطلب توضيحات أو بالأحرى التي يحتمل رفعها، وهدف هذا المبدأ أو الحق هو مشاركة المكلف بالضريبة في الرقابة الجبائية لتقليل مقاومته وامتصاص غضبه، عن طريق تبادل وجهات النظر بين شركاء الحوار لإعادة الثقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة وتقليل مخاطر التصحيح الضريبي[3].

1-7 الحق في طلب التحكيم: يعد الحق في طلب التحكيم ضماناً إضافياً ممنوحاً للمكلف بالضريبة المحقق معه الذي يمكنه طلب الاستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق، وهذا لمناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو بالقانون، ويؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد اجتماع عمل على مستوى الإدارة، وهذا بعد دراسة رد المكلف بالضريبة المحقق معه، بحضور هذا الأخير أو ممثله القانوني من أجل مناقشة الأسئلة التي أوضح فيها عدم توافقه مع مصلحة التحقيق.

---

[1] المادة 21- 4 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص 15.

[2] المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص29.

[3] فنيدس أحمد، " **ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي**"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، سبتمبر 2013، ص196.

1- 8 المحرر الجبائي: يعتبر المحرر الجبائي قراراً قطعياً اتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية التابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات- في انتظار التعميم التدريجي لهذا الإجراء- إذ يشكل هذا المحرر رداً واضحاً ونهائياً على طلب المكلف الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما، فالمحرر الجبائي يجيب إذاً على مبدأ الحماية القانونية والذي يفترض الإبلاغ الدقيق من طرف الإدارة للقواعد العامة أو الخاصة التي تكون في وقت ما الإطار القانوني للإدارة الذي تمارس فيه صلاحياتها[1].

2- الحقوق المتعلقة بحالة إعادة التقويم:

فضلاً عن الضمانات السابقة المتعلقة أساساً بممارسة حق الرقابة، فإن المشرع الجبائي منح المكلف بالضريبة ضمانات أخرى متعلقة بحالة إعادة التقويم تتمثل في:

2-1 حق الإشعار بنتائج التقويم: يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق، سواءاً كان هذا التحقيق محاسبي أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، وهذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً ومعللاً بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، ومبيناً فيه أسباب وطرق التقييم المتبعة، والسماح للمكلف بإبداء ملاحظاته في أجل أربعين (40) يوماً، وقبل انقضاء أجل الرد، على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك[2].

2-2 حق الطعن: لم يهمل المشرع الجبائي الجزائري هذا الجانب الذي يعد حقاً من حقوق المكلف بالضريبة لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع هذا الأخير إمكانية الطعن وذلك بغرض التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة، وذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية[3].

الفرع الثالث: واجبات المكلف بالضريبة

مقابل استفادة المكلف بالضريبة من الحقوق المذكورة سابقاً ولتفادي العقوبات أيضاً، فرض القانون التجاري والجبائي عليه مجموعة من الالتزامات:

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص16.

[2] المادة 21- 5 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[3] المادة 80-1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 33.

1- الالتزامات ذات الطابع المحاسبي: يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية والتقيد بها من خلال مسك محاسبة صحيحة ودقيقة طبقاً للنظام المحاسبي المالي (SCF).

كما يفرض القانون التجاري على المكلف مسك مجموعة من الوثائق والسجلات المحاسبية، وهي:

- مسك دفتر اليومية لتسجيل العمليات والتحركات التي تحدد الذمة المالية للمؤسسة، مع شرط الاحتفاظ بالوثائق التي تسمح بمراقبة هذه العمليات[1]؛

- مسك دفتر الجرد والقيام كل سنة بجرد عناصر الأصول والخصوم للمؤسسة وإقفال كل حساباتها وإعداد الميزانية وحساب النتائج[2].

كما لا يجب أن يحوي أي من الدفترين (اليومية والجرد) على فراغ أو بياض أو شطب أو كتابة هامشية، كما يجب أن يكونا مرقمي الصفحات ومؤشرين من طرف قاضي المحكمة[3]، ولا بد على المكلف الاحتفاظ بالدفاتر لمدة عشر (10) سنوات ابتداءاً من تاريخ إقفال السنة المالية [4].

2- الالتزامات ذات الطابع الضريبي: بموجب التشريع الجبائي على المكلفين تقديم مجموعة من التصريحات المكتتبة في آجالها القانونية:

2-1 التصريح بالوجود: يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، والذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات، ويتم اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوماً من بدء النشاط، حيث يتم التصريح به لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتضمن معلومات حول الاسم واللقب والعنوان[5].

2-2 التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال: هو عبارة عن تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقداً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، ويجب إيداع هذا النوع من التصريح في العشرين (20) يوماً الأولى من الشهر[6].

---

[1] المادة 09 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية العدد 101، الصادرة بتاريخ 1975/12/19.

[2] المادة 10 من القانون التجاري، نفس المرجع، ص 04.

[3] المادة 11 من القانون التجاري، نفس المرجع، ص04.

[4] المادة 12 من القانون التجاري، نفس المرجع، ص05.

[5] الدليل التطبيقي للمكلف، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الجزائر، 2017، ص74.

[6] الدليل التطبيقي للمكلف، نفس المرجع، ص 75.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة وخمسون ألف (150000) دج، اكتتاب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة الموالية وتسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة (03) أشهر[1].

2-3 التصريح السنوي: على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة، وهذا من خلال نموذج "استمارة" تقدمه الإدارة الجبائية.

حيث يتعين على الأشخاص الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، وإذا سجلت المؤسسة عجزاً يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط[2].

أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي فهم ملزمون أيضاً بملأ تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية، حيث يتضمن التصريح إجمالي الأرباح والمداخيل المحصلة خلال السنة المالية السابقة، كما يجب أن ترفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف، كما يجب أن تكون هذه التصريحات مصادق عليها من طرف محاسب معتمد، حيث يسمح هذا التصريح للإدارة الجبائية من معرفة الوضعية الجبائية للمكلف من خلال مقارنة التصريح السنوي والشهري للمكلف، وحتى في حالة عدم ممارسته نشاط كوجود فترة فراغ، فإن المكلف غير معفي من هذا الالتزام.

أما المكلفين التابعين لمراكز الضرائب (CDI) فهم مطالبون بالتصريح وتسديد مبلغ الضريبة المفروضة مؤقتاً بمعدل 10 % من الضريبة على الدخل الإجمالي لدى قابض مركز الضرائب (تطبق هذه على الجزء من الدخل الذي يفوق ستمائة ألف 600000).

كما يتعين على المكلفين بالضريبة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين 10000000 دج و الخاضعين للنظام الحقيقي اكتتاب تصريح قبل أول (01) من أفريل من ككل سنة يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة السابقة.

[1] المادة 35 من القانون رقم 06-24 المؤرخ في 2006/12/26 والمتضمن قانون المالية لسنة 2007 والمعدلة للمادة 78 مكرر من قانون الرسم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية العدد 85، ص11.

[2] المادة 151-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص 40.

2-4 تصريح بالتنازل، التوقف عن النشاط أو الوفاة: في حالة تنازل المكلف أو توقفه الكلي أو الجزئي عن النشاط، يتوجب عليه تقديم قبل عشرة (10) أيام طبقاً للمادة 195 من قانون الضرائب المباشرة ما يلي:

- تصريح إجمالي لدخوله؛
- تصريح خاص لمختلف فئات دخله.

أما في حالة وفاة المكلف فيقدم هذا التصريح من قبل من لهم الحق (الورثة) خلال ستة أيام ابتداءاً من تاريخ الوفاة.

2-5 تدوين رقم التعريف الجبائي: حيث يجب أن يرفق كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو أي عملية تتم لدى مصلحة تابعة للإدارة الجبائية، برقم التعريف الجبائي بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين[1].

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

يعتمد تنفيذ مختلف الإجراءات المتعلقة بعملية الرقابة الجبائية على مجموعة من الأجهزة والهياكل الإدارية المخول لها قانوناً القيام بذلك، من أجل أن تمارس هذه العملية بطريقة منظمة وفعالة للوصول إلى الأهداف المسطرة المرتكزة أساساً على مكافحة الغش الجبائي، حيث تنظم هذه الهياكل والأجهزة إلى مصالح مركزية (داخلية)، ومصالح لا مركزية (خارجية).

الفرع الأول: المصالح المركزية

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات (DRV)، وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 1995/02/15 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 1998/07/13 على إحداث مديرية البحث والمراجعات[2].

1- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات: متواجدة حالياً بالجزائر، وهران وقسنطينة، وهي مكلفة بـ[3]:

---

[1] المادة 41 من القانون رقم 05-16 المؤرخ في 2005/12/31، والمتضمن قانون المالية لسنة 2006، والمعدلة للمادة 176 من قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية العدد 85، ص14.

[2] المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 1995/02/15 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 1998/07/13، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51، المؤرخة في 1998/07/15.

[3] www.mfdgi.gov.dz/index.php موقع المديرية العامة للضرائب - تم الإطلاع عليه يوم 2018/11/26

– تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها؛

– ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛

– تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها، كما تقوم بتقييمها بشكل دوري؛

– تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية؛

– تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر؛

وتتكون المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة (03) أقسام:

1–1 قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم: يعمل في شكل فرق، ويكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، وكذا تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخيل وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات، بالإضافة إلى تنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية.

2–1 قسم المساعدة على الرقابة: ويكلف بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية.

3–1 قسم الوسائل: ويكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها، وتسيير الوسائل والدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين وللمكلفين بالضريبة، وكذا تصنيف ملفات المراجعة وحفظها.

2– مديرية الأبحاث والتدقيقات: وهي مكلفة بما يلي[1]:

– إنجاز تدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات؛

– تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي بمساعدة مصالح العدالة والأمن الوطني؛

– مراقبة مداخيل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية ومستوى المعيشة والممتلكات، وذلك في إطار إخضاع المداخيل الخفية للجباية؛

– متابعة المساعدة الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.

وتتكون مديرية الأبحاث والتدقيقات من أربع (04) مديريات فرعية:

[1] www.mfdgi.gov.dz/index.php موقع المديرية العامة للضرائب – تم الإطلاع عليه يوم 2018/11/26

2-1 المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية: والتي تكلف بتحديد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية، والسهر على التطبيق الدائم لحق الإطلاع والتحقيق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها، بالإضافة إلى البرمجة والقيام بأي تحر أو تحقيق يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب في كل منطقة من التراب الوطني، كما تعمل على تسيير المكاتب التالية:

- مكتب التنظيم والبحث عن المادة الجبائية.
- مكتب البطاقيات.
- مكتب التحريات والتحقيقات.

2-2 المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتكلف بمتابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي، والسهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة، وكذا تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها، وتعمل هته المديرية على تسيير المكاتب التالية:

- مكتب متابعة تحقيقات المحاسبة.
- مكتب متابعة التحقيقات المعمقة للوضعيات الجبائية الإجمالية ومراقبة المعاملات والتقييمات.
- مكتب متابعة التحصيل والمنازعات الناجمة عن التحقيقات.

2-3 المديرية الفرعية للبرمجة: وهي مكلفة بإعداد برامج التدقيقات المحاسبية ومراقبة المداخيل ومتابعة تنفيذها، وتصور الوسائل التي تسمح بضمان انتقاء أحسن للملفات الموضوعة للرقابة في مجال التدقيق المحاسبي والتدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية ومراقبة المعاملات العقارية ومراقبة الوثائق، وتعمل على تسيير المكاتب التالية:

- مكتب برمجة مراقبة المعاملات والتقييمات والرقابة العينية.
- مكتب الإحصائيات والتلاخيص.

2- 4 المديرية الفرعية لمحاربة الغش: وهي مكلفة بتنسيق الأعمال المسجلة في إطار مكافحة الغش والتهرب الجبائي، بالإضافة إلى ضبط مقاييس التقنيات والإجراءات المستعملة عند تطبيق حق الرقابة، كما تتولى مهمة تسيير بطاقية مقترفي أعمال الغش وتقديم مبادرات بالأعمال الرامية إلى الحد من ظاهرة الغش الجبائي والتنسيق مع الإدارات والمؤسسات العمومية الأخرى المؤهلة، وتعمل هته المديرية على تسيير المكاتب التالية:

- مكتب الإجراءات والمناهج.

- مكتب تنسيق نشطات مكافحة الغش الجبائي.
- مكتب متابعة نشاطات مكافحة الغش الجبائي.

الفرع الثاني: المصالح اللامركزية

وتسمى أيضاً بالمصالح الخارجية، صلاحياتها مستقلة نسبياً عن الإدارة المركزية، وتتكون من[1]:

1- المديريات الجهوية للضرائب: تتواجد مديريات الضرائب الجهوية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف، شلف، ورقلة، بشار. هذه المديريات هي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وتنظم مديرية الضرائب الجهوية إلى أربع (04) مديريات فرعية:

- المديرية الفرعية للتكوين.
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل.
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات.

هته الأخيرة تتولى تنفيذ توجيهات الإدارة المركزية والمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي، وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات، حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاث (03) مكاتب: مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم، ومكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات، إضافة إلى مكتب متابعة المنازعات[2].

2- المديريات الولائية للضرائب: تلعب المديرية الولائية للضرائب (DIW) على مستوى كل ولاية من ولايات الوطن، دوراً رئيسياً في مجال الرقابة الجبائية، وتتولى القيام بهذه المهمة مديريتها الفرعية للرقابة الجبائية، حيث تتولى هته المصلحة إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، كما تعمل على تسيير المكاتب التالية[3]:

---

[1] www.mfdgi.gov.dz/index.php موقع المديرية العامة للضرائب – تم الإطلاع عليه يوم 2018/11/26

[2] المادة 42 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 1998/07/13، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، الجريدة الرسمية العدد51.

[3] www.mfdgi.gov.dz/index.php موقع المديرية العامة للضرائب – تم الإطلاع عليه يوم 2018/11/26

2-1 مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: يعمل هذا المكتب في شكل فرق، ويكلف بتشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها، كما يقوم بتنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2-2 مكتب البطاقيات والمقارنات: والذي يكلف بتكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة، والتكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة، كما يتولى مهمة مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

2-3 مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بضمان متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة، وتسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة، وكذا إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

2-4 مكتب مراقبة التقييمات: يعمل أيضاً في شكل فرق، ويكلف باستلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً، والمشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية، ومتابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

3- مفتشيات الضرائب: توجد على المستوى الولائي، وتتكفل بتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين وقمع ظاهرة الغش الجبائي، حيث تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل.

4- الهياكل الخارجية المستحدثة للرقابة الجبائية: تعزيزاً لهياكل الرقابة الجبائية، قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية تتمثل في: مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، هدفها تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين بالضريبة.

4-1 مديرية كبريات المؤسسات (DGE): يندرج مسار مديرية كبريات المؤسسات المنشأة بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية، سواءاً من الناحية التنظيمية أو العملية، حيث تقوم مديرية كبريات المؤسسات التي تم فتحها للجمهور بتاريخ 02 جانفي 2006 بتسيير ملفات الشركات الكبرى، وذلك عن طريق القيام ببعض المهام كالتكفل بمهام الوعاء ومتابعة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم، ومعالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة وكذا تنفيذ برامج مراجعة هذه الملفات.

كما تتوفر مديرية كبريات المؤسسات على وسائل تسيير حديثة مثل مصالح استقبال تستجيب للمعايير الدولية والترقيم بواسطة توفير تجهيزات الإعلام الآلي، كما يوفر موقعها الإلكتروني لمستخدميه سرعة وسهولة الحصول على المعلومة الجبائية وتحميل المطبوعات الجبائية وكذا الحصول على إجابات لتساؤلات جبائية كثيراً ما تتكرر[1].

وفي إطار تحديث النظام الجبائي فإن مديرية كبريات المؤسسات بصدد القيام بإضفاء المعلوماتية على الإجراءات الجبائية المتمثلة في الإجراءات الآنية التي تعتبر إجراءات إدارية تتم عن بعد قصد تعويض الشكليات الورقية، حيث وضعت المديرية العامة للضرائب موقع إلكتروني جديد(www.jibayatic.dz) تحت تصرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات يسمح لهم بالقيام بالتصاريح الجبائية ودفع مستحقاتهم[2].

4-2 مراكز الضرائب: يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، تختص حصرياً بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم.

ويطمح مركز الضرائب المنشأ بهدف تقديم خدمة نوعية، إلى تطوير شراكة جديدة تجمعه بالمكلفين بالضريبة تقوم أساساً على التواجد، الاستماع، الاستجابة، ومعالجة سريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة[3]، وفيما يتعلق بالرقابة الجبائية توجد بمركز الضرائب مصلحة رئيسية للمراقبة والبحث مكلفة بإنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها، واقتراح عمليات المراقبة وانجازها بعنوان المراجعات في عين المكان، والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

4-3 المراكز الجوارية للضرائب: يهدف إنشاء المركز الجواري للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حالياً (المفتشيات والقباضات) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة، وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الإجراءات، ومن بين المصالح المكونة لهته المراكز نجد المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، حيث تكلف بتشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقيات المكلفين بالضريبة

[1] www.mfdgi.gov.dz/index.php موقع المديرية العامة للضرائب – تم الإطلاع عليه يوم 2018/11/26

[2] Ministére des finances, La lettre de la DGI, **« La Direction des Grandes Entreprises »**, n°65/2013, p 08.

[3] www.mfdgi.gov.dz/index.php موقع المديرية العامة للضرائب – تم الإطلاع عليه يوم 2018/11/27

المقيمين في محيط المركز الجواري للضرائب والممتلكات العقارية، كما يتم أيضاً متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية[1].

وللإشارة فقط، فإن المراكز الجوارية للضرائب ومراكز الضرائب لم يتم تعميميها بعد على كامل التراب الوطني، حيث يقتصر وجودها على بعض المناطق وفي انتظار تعميمها على كل الوطن تواصل المفتشيات وقباضات الضرائب عملها بصفة انتقالية في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب.

[1] المادة 108 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29.

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر لاكتشاف الغش الجبائي

تعتمد الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات العملية والتطبيقية لاكتشاف الغش الجبائي، ولتوضيح كيفية اكتشاف مراقبي الإدارة الجبائية لطرق الغش التي يستعملها المكلف بالضريبة للتملص من دفعها، وللتعرف أيضاً على كيفية إعادة استخراج هذه المبالغ وإعادة تحصيلها لصالح الإدارة الجبائية، سنركز في هذا المبحث على الإجراءات التي تتم على مستوى الإدارة الجبائية لكل من التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

المطلب الأول: إجراءات التحقيق المحاسبي لاكتشاف الغش الجبائي

يتبع المحقق جملة من الإجراءات للتأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، وحتى تؤدي الرقابة الجبائية النتائج المرجوة منها في مجال التحقيق المحاسبي، ولا تكون محل بطلان، فإن المشرع الجبائي ألزم المراقبين باحترام مجموعة من الإجراءات العملية.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق المحاسبي

تعد مرحلة التحضير للتحقيق خطوة هامة في عملية الرقابة الجبائية، إذ يتم من خلالها برمجة الملفات التي ستخضع للمراقبة، حيث يقوم المحقق بمجموعة من الإجراءات التمهيدية قبل إجراء التحقيق المحاسبي على المكلف، وهي تتمثل في:

1-.سحب الملف الجبائي من المفتشية ودراسته: يقوم العون المحقق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف، ليقوم فيما بعد بفحصه من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذا الأخير ومدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات، سواءاً كونها تصريحات مودعة قانوناً وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد، أو مؤجلة قانوناً وبطريقة غير منتظمة، أو حتى لم تودع أصلاً[1].

2- المعاينة المادية للمؤسسة: يمنح القانون للعون المحقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل التحقيق المحاسبي من أجل فحص الوثائق التقنية المتعلقة بنشاط المؤسسة كالمعاينة

[1] Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et Vérifications, **« Guide du vérificateur de comptabilité »**, édition 2001, mis a jour le 28/01/2003, p 29.

المادية لوسائل الإنتاج والمخزون، والوسائل البشرية، وكذا كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة، فضلاً عن معاينة وجود الوثائق المحاسبية.

3- استمارات التحقيق المتعلقة بالنشاط المهني: بالرغم من دراسة المعلومات السابقة ضمن الملف الجبائي للمكلف، إلا أنها تبقى غير كافية من أجل الوصول إلى الحكم على مصداقية محاسبة المكلف من عدمها، وعليه يجب على العون المحقق أن يفحص وبشكل مفصل الملف الجبائي وذلك بالاعتماد على إعداد كشوفات لمجموعة من الوثائق من أجل معرفة الشكل الخارجي لمحاسبة المكلف واستخراج الفروق والتطورات التي تحدث على مستوى كل الحسابات الخاصة منها: رأس المال، رقم الأعمال، نتيجة الدورة، الممتلكات المادية والمعنوية، النفقات المسجلة، نسب الربح المحققة، وغيرها من البيانات المدونة بحرص شديد في هذين الكشفين:

3-1 كشف حالة المقارنة للميزانيات: تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول-الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربع قيد التحقيق، فضلاً عن السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات والمؤونات وحركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

3-2 كشف المحاسبة: يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات الأربع محل التحقيق، ويسمح هذا الكشف بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذا الربح الصافي لكل سنة.

3-3 كشف مفصل عن المصاريف العامة: يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها والتأكد من أن كل المصايف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلاً، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها، وهل هي قابلة للخصم فعلاً [1].

الفرع الثاني: مباشرة عملية التحقيق المحاسبي

بعد انتهاء عملية التحضير، تنطلق عملية التحقيق المحاسبي من خلال قيام العون المحقق بالتدخل في عين المكان بدءاً بأول لقاء مع المكلف من أجل خلق نوع من الثقة المتبادلة، والسماح بإقامة فكرة حول المكلف وإقامة العديد من الملاحظات، ليقوم المحقق بعد ذلك بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون كما يلي:

[1] MF/DGI/DRV, **« Guide du vérificateur de comptabilité »** ,Op.cit, p 31.

1- فحص المحاسبة من حيث الشكل: يهدف هذا النوع من الفحص إلى معرفة مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام القوانين والتشريعات السارية المفعول، وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب توفر الشروط التالية:

- يجب أن تكون محاسبة المكلف كاملة ومنتظمة، أي تحتوي على مجموعة من الدفاتر المحاسبية كدفتر اليومية الذي تسجل فيه حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات المؤسسة، وكذا الدفتر الكبير الذي يتضمن مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية، ودفتر الجرد الذي يتضمن الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالمؤسسة، بالإضافة إلى كل الوثائق التبريرية التي تثبت القيام بالعمليات فعلياً.

- يجب أن تكون محاسبة المكلف متسلسلة وصحيحة، فعلى العون المحقق التأكد من أن مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية، فضلاً عن التحقق من أن مجاميع هذه الأخيرة مساوية لمجموع جانبي المدين والدائن لدفتر الأستاذ بناءاً على التحقق من الأرصدة الدائنة والمدينة لميزان المراجعة قبل الجرد وبعده، وفي هذا الصدد إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة، وإذا ما تقرر وجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة.

- يجب أن تكون محاسبة المكلف مقنعة، حيث يجب على المحقق أن يتأكد من أن جل عمليات المؤسسة قد سجلت بواسطة تقديم المستندات والوثائق الثبوتية، حيث ينجم عن فحص المحاسبة شكلاً حالتين:

- الحالة الأولى: تتمثل في كون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل، وبذلك يشرع في عملية الفحص من حيث المضمون.
- الحالة الثانية: تتمثل في كون المحاسبة غير مقبولة شكلاً، وبالتالي فإن الدفاتر الإجبارية ليس لها أية قيمة إثباتية، وهذا لا يمنع من البحث عن القرائن لتأسيس القرار النهائي الخاص بمسك المحاسبة ككل، ولا يكون الأمر كذلك في حالة غياب المحاسبة حيث يطبق الإخضاع التلقائي.

2- فحص المحاسبة من حيث المضمون: يقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون، قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة بغرض التأكد من صحة البيانات المحاسبية برقابة مزدوجة، الأولى تمس الرقابة على الوثائق المحاسبية لمختلف عمليات المؤسسة (المشتريات، المخزونات، أشغال قيد التنفيذ...)، والثانية تمس مراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير، كما يلي[1]:

[1] MF/DGI/DRV, **« Guide du vérificateur de comptabilité »**, Op.cit, p 56.

2-1 الرقابة على الوثائق المحاسبية لمختلف عمليات المؤسسة: تتمثل في مراقبة العون المحقق لمختلف عمليات المؤسسة والتي تساهم أساساً في تكوين الربح الخام (القيمة المضافة)، والتي يمكن حصرها من حيث العناصر إلى:

2-1-1 مراقبة المشتريات: يمكن تقسيم حالات الغش الجبائي التي تظهر على حساب المشتريات إلى ما يلي:

- **تضخيم قيمة المشتريات:** هذا الشكل من الغش الجبائي يهدف إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة وذلك باستخدام إحدى الطرق التالية:

– التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المزدوج الاستخدام بواسطة الفاتورة الأصلية؛

– التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير المبررة محاسبياً بفاتورة الشراء؛

– التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة، وذلك بتغيير التاريخ، أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأية عملية؛

– تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين، مثل: دفتر الشراء ودفتر العمليات المختلفة.

- **تخفيض قيمة المشتريات:** قد لا تظهر هذه العملية لأنها ترفع من الربح ولا تخفضه، لكن التخفيض المقصود للمشتريات يصحبه غالباً إخفاء مماثل للإيرادات الناتجة عن المبيعات، علماً أن هذا النوع من الغش الجبائي يستعمل بكثرة في الوقت الحالي، وله عدة أشكال منها:

– إغفال التقييد المحاسبي لفواتير الشراء المحررة من طرف الموردين بصفة منتظمة ومستمرة؛

– مشتريات مخفية سجلت على شكل مصاريف عامة في أحد حسابات المصاريف؛

– الأخطاء الحسابية المتعمدة مثل القيام بعمليات طرح وجمع خاطئة.

لذا على العون المحقق أن يكتشف حالات الغش الجبائي لحساب المشتريات بالفحص الدقيق لفواتير الشراء، يتبعها مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء ووصولات الطلب أو الاستلام، وعند اكتشاف مشتريات بدون فواتير عليه أن يتتبع ذلك مع مختلف المتعاملين: كالموردين، العملاء، الكشوفات البنكية، ونتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع بطاقة المورد أو عميل هذه المؤسسة[1].

2-1-2 مراقبة المخزونات: لا تتم مراقبة العون المحقق للمخزون إلا بمراقبة دفتر الجرد باعتباره الوثيقة الأولى والأساسية التي يعتمد عليها المحقق في تحرياته، ومهما كانت الطرق المستعملة للغش الجبائي في حساب

[1] MF/DGI/DRV, « **Guide du vérificateur de comptabilité** », Op.cit, p 56.

المخزونات، إلا أنها في الأخير تهدف إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة، وهذه الطرق تشير إلى حالتين من الغش الجبائي:

- **التخفيض في قيمة المخزون:** حيث أن وثيقة الجرد تظهر الكميات الحقيقية للمخزون لكنها مسعرة بقيمة أقل من السعر الحقيقي.
- **التخفيض في كمية المخزون:** حيث لا تظهر وثيقة الجرد إلا جزءاً من كمية المخزون، والجزء الأخير يتم إخفاءه، بالإضافة إلى إمكانية الجمع بين الحالتين بالتخفيض في قيمة وكمية المخزون معاً[1].

2-1-3 مراقبة أشغال قيد التنفيذ: هي الأشغال غير المنتهية في نهاية السنة، والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية، أي بدون تخفيض أو مؤونة وبدمج الأعباء الملحقة عند القيام بعملية الجرد، وكما هو الحال بالنسبة للمخزونات فإن المؤسسة تستطيع تخفيض الأشغال قيد التنفيذ وهذا من أجل تخفيض مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة.

وتتم مراقبة هذه الأشغال من طرف العون المحقق عن طريق فحص حسابات الأشغال، والبحث عن مكان تنفيذ الأشغال، فضلاً عن فحص الفواتير الصادرة في بداية السنة المقبلة.

2-1-4 مراقبة المبيعات: من أهم المخالفات المحاسبية التي تحدث على مستوى المبيعات البيع بدون فاتورة، فضلاً عن المخالفات الأخرى، والتي من بينها:

– التخفيض في المبلغ الحقيقي لبعض المبيعات؛

– إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء، الفضلات والمهملات، أو حتى التخفيضات التجارية المفرطة؛

– عدم تسجيل الاقتطاعات من البضائع التي يقوم بها التاجر لسد حاجياته الخاصة وكذا حاجيات عائلته؛

– القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات[2].

2-2 مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير: تتمثل مراقبة حسابات الميزانية في فحص أصولها وخصومها، في حين أن مراقبة حسابات التسيير تتضمن حسابات التكاليف وحسابات الإيرادات وكذا حسابات النتائج.

[1] MF/DGI/DRV, **« Guide du vérificateur de comptabilité »**, Op.cit, p58.
[2] Idem, p 84.

2-2-1 مراقبة حسابات الميزانية: يقوم العون المحقق بفحص حسابات الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة في فترة زمنية محددة، وذلك بفحص أصول وخصوم الميزانية:

- **فحص أصول الميزانية:** تتمثل الأصول في الموارد الاقتصادية للمشروع، فهي تمثل مجموع الاستخدامات أو الممتلكات التي تعتبر ملكاً دائماً أو مؤقتاً في المؤسسة.

– الاستثمارات: يتم التأكد من الوجود المادي للاستثمارات بواسطة فحص بطاقات تقييم الاستثمارات، وكذا مراقبة وثائق الملكية لهته الاستثمارات والتأكد من تسديد حقوق التسجيل، كما يجب على العون المحقق التأكد من نظام الإهتلاكات باعتبار أقساط الإهتلاك هي أعباء قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة.

– المخزونات: يتم التأكد من صحة الجرد من حيث الكمية والسعر، كما يجب التأكد من إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة المسترجعة لمجمل السلع في حال التنازل أو توقيف النشاط أو الوفاة[1].

– الحقوق: يتم التأكد من صحة حسابات هذه المجموعة (البنك، الصندوق، التسبيقات..) من خلال مقارنتها مع مختلف اليوميات المتعلقة بالمبيعات والمشتريات، كما يجب التركيز على فحص التسبيقات والدفعات على الطلبيات، والتحقق من التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير، وكذا الفحص المادي الحقيقي لفواتير الاستلام، بالإضافة إلى التأكد من رصيد البنك المستخرج من المؤسسة ومقارنته مع نظيره في البنك (المقاربة البنكية).

- **فحص خصوم الميزانية:** تتمثل الخصوم في مجموع مصادر الأموال الموجودة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة، ويتكون حساب الخصوم من صنفين هامين: الأموال الخاصة والديون.

– الأموال الخاصة: حيث يتم فيه التأكد من التغيرات التي تطرأ على حساب رأس المال الاجتماعي والاحتياطات، وكذا التأكد من فرض الضرائب على جل الأرباح، بالإضافة إلى التأكد من أن مؤونة الخسائر والتكاليف قد تم تكوينها بشكل قانوني ويتم إدماجها في حساب الأرباح لتخضع فيما بعد للضريبة.

– الديون: يتم فيها التأكد من أن القروض حقيقية وهذا بمطابقة حسابات الفواتير والكشوفات وأن دفعات تسديد القروض لم تدرج ضمن تكاليف المؤسسة، بالإضافة إلى التأكد من صحة حساب المورد في الجانب الدائن بمقارنته مع يومية المشتريات وفي الجانب المدين بمقارنته مع يومية الصندوق.

[1] MF/DGI/DRV, **« Guide du vérificateur de comptabilité »**, Op.cit., p 62.

2-2-2 مراقبة حسابات التسيير: بعد انتهاء العون المحقق من فحص حسابات الميزانية، ينتقل إلى مراقبة وفحص حسابات التسيير والنتائج كما يلي:

- **حساب التكاليف:** حيث يتم فيها التأكد من حساب البضائع والمواد الأولية المستهلكة التي يجب أن تدرج في حساب المخزونات وليس حساب التكاليف، وكذا التأكد من حساب مصاريف المستخدمين وأنه غير مبالغ فيها، بالإضافة إلى التأكد من أن الضرائب والرسوم قد سددت فعلاً وأن الفوائد المسددة هي ناجمة فعلاً عن القروض المقدمة لها من قبل المؤسسات المالية.
- **حساب الإيرادات:** يتم فيها التأكد من حساب مبيعات البضاعة والإنتاج المباع بمراقبة الوثائق من فواتير البيع، المخزون المتبقي، وكذا التسديد من طرف الزبون، وكذا التأكد من حساب الخدمات المقدمة من خلال مراقبة فاتورة الخدمة والثمن المقبوض لإجراء المقارنة بينهما، بالإضافة إلى التأكد من الأرباح غير المصرح بها والمتأتية من مبيعات الفضلات والمهملات والأغلفة المتداولة، وذلك من خلال مراقبة سجلات أمين المخزن والطلبيات ووصولات التسليم وكشوفات الربط لدى العملاء.
- **حساب النتائج:** يتم من خلاله معرفة القيمة المضافة وهامش الربح:

– القيمة المضافة: تمثل الفرق بين الانتاج الاجمالي والاستهلاكات الوسيطية، وتمثل نسبتها بالنسبة لرقم الأعمال مؤشراً لمعرفة مدى تطور المؤسسة خلال السنوات الأربع الخاضعة للتحقيق.

– هامش الربح: حيث يمثل هامش الربح الخام بالنسبة لرقم الأعمال مؤشراً جيداً يسمح للمحقق من تكوين نظرة عامة حول وضعية المؤسسة[1].

الفرع الثالث: المرحلة الختامية لعملية التحقيق المحاسبي

بعد التدخل في عين المكان ومعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه، مع التدقيق المحاسبي للدفاتر والوثائق المحاسبية شكلاً ومضموناً، يتمكن العون المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي كلتا الحالتين يتوجب عليه إرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبيناً له فيها التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة، ثم إنهاء عملية التحقيق عن طريق إرسال التقرير النهائي للمكلف بالضريبة.

1- تقييم محاسبة المكلف بالضريبة: عند إتمام المرحلة الميدانية من عملية التحقيق المحاسبي، يقوم العون المحقق بتقييم محاسبة المكلف بقبولها شكلاً ومضموناً أو رفضها حسب القواعد القانونية المعمول بها.

[1] MF/DGI/DRV, **« Guide du vérificateur de comptabilité »**, Op.cit, p 67.

1-1 قبول المحاسبة: يمكن تصنيف قبول محاسبة المكلف إلى قبول صريح وقبول ضمني:

- قبول صريح: أي أنه مقنع بدرجة كبيرة أن المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق من دون إجراء أي تقويمات.
- قبول نسبي: عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف، وفي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي، والمقصود به أن يكون اتصال بينه وبين المكلف للنقاش وإبداء ملاحظات حول الانحرافات المسجلة، ثم يقوم بإعادة تأسيس رقم الأعمال الخاضع، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي، مع منحه مدة أربعين (40) يوماً للرد على هذا التقويم[1].

2-1 رفض المحاسبة: يتم رفض المحاسبة إذا كانت غير صحيحة، وذلك عند وجود أخطاء أو إغفالات في محاسبة المكلف، ويكون في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري وشروط النظام المحاسبي المتبع مثل: غياب الدفاتر المحاسبية أو أنها غير مؤشرة من طرف المحكمة المختصة إقليمياً، أو أنها تحتوي على بياض أو تسجيل غير دقيق للحسابات وغيرها من الأخطاء الشائعة.
- عندما لا تكون للمحاسبة قيمة مقنعة وذلك بسبب انعدام الوثائق الإثباتية كالغياب الكلي أو الجزئي للفواتير، أو أن الفواتير غير مطابقة للمرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 2005/12/10 والمتعلق بكيفية تحرير الفاتورة بالصيغة والمعلومات المطلوبة.
- عندما تتضمن المحاسبة تجاوزات وإغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في العمليات المحاسبية مثل: عدم تسجيل بعض أو كل فواتير الشراء والبيع، رصيد دائن متكرر للصندوق، ميزانية غير متوازنة أو عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية...

ملاحظة: هناك بعض الحالات الأخرى يتم فيها التقييم التلقائي* لأسس فرض الضريبة، من أهمها:

- لما تستحيل عملية الرقابة الجبائية بسبب اعتراض المكلف أو أحد موظفيه للعون المحقق أثناء أداء مهامه.

[1] Ministère des finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire N°135 du 15/02/2000.

* التقييم التلقائي: هو إجراء استثنائي، لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة، إذا لم يكتتب المكلف بالضريبة تصريح الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانونياً ولم يسو وضعيته الجبائية أو إذا لم يستجيب لطلب التبرير أو التوضيح المرسل من الإدارة، عندها تحدد هذه الأخيرة تلقائياً القاعدة المناسبة لفرض الضريبة، والتي يجب أن تقترب قدر المستطاع من الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة المعني.

– عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن الإجابة على الطلبات الواردة من العون المحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها خلال عملية التحقيق.

2– إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة: عند رفض المحاسبة يلجأ العون المحقق إلى إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة انطلاقاً من رقم الأعمال المعاد تشكيله، وتختلف طرق هذا التأسيس حسب نوع نشاط المؤسسة بناءاً على المعلومات المتحصل عليها، وذلك بإتباع الإجراءات العادية للتقويم وإعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال عدة طرق أهمها:

2–1 إعادة تشكيل رقم الأعمال عن طريق العناصر المادية: يلجأ العون المحقق عادة إلى هذه الطريقة لبساطتها، ولكون معظم النشاطات تتكيف بسهولة مع هذه الطريقة مثل المهن الحرة، ومقاولات الأشغال العمومية والمؤسسات التجارية والإنتاجية بشكل عام، ويتم فيها الاعتماد على العناصر الكمية كالمخزونات والمشتريات والإستهلاكات، وتختلف عملية إعادة تشكيل رقم الأعمال في هذه الحالة حسب نوع النشاط (مؤسسة تجارية أو إنتاجية)[1].

2–2 إعادة تشكيل رقم الأعمال على أساس الفوترة: تعد الفوترة في مؤسسات الأشغال العمومية أساس فرض الضريبة في مجال الضرائب المباشرة، وإعادة تأسيس الفواتير لا تكمن فقط في التحقق من الأرصدة وتسبيقات الزبائن، وإنما كذلك التسديدات والفواتير المصرح بها.

2–3 إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس تكاليف الإنتاج: يستطيع العون المحقق إعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال على أساس بعض التكاليف المرتبطة بعملية الإنتاج، ومن بين هذه التكاليف الأجور الموزعة للعاملين في عملية الإنتاج، حيث تعتبر وسيلة فعالة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق، وذلك بمقارنة كتلة الأجور بالنسبة إلى رقم الأعمال، كما يتم التقدير أيضاً بمقارنة إنتاج المؤسسة مع استهلاك الطاقة الكهربائية بالنسبة للأربع سنوات المحقق فيها، مع ضرورة إيجاد نفس النسبة بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، إلا في حالة تغيير معدات الإنتاج، كما أن استهلاك المحروقات خاصة المازوت بالنسبة لمؤسسات نقل البضائع والمسافرين يمكن أن يكون وسيلة لإعادة تقدير إيراداتها.

2–4 إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس النسب: وفق هذه الطريقة فإن إعادة تقدير الإيرادات تتمثل بدءاً بمقارنة النسب الثابتة بين مختلف العناصر المكونة بسعر التكلفة بالكمية والقيمة مع تلك المستخرجة من المعطيات المحاسبية لإعادة تقدير الكميات غير المعلن عنها، ثم بعد ذلك يتم ضرب كمية المواد الأولية

[1] MF/DGI/DRV, « **Guide du vérificateur de comptabilité** », Op.cit, p 123.

المستعملة – مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون الحقيقي– في سعر بيع الوحدة للحصول على رقم الأعمال، لكن هذه الطريقة غير مستعملة في تجارة التجزئة، ففي هذا النوع من التجارة يتم استعمال طريقة نسب الاستغلال المتمثلة في مقارنة النسب المحددة انطلاقاً من المعطيات المحاسبية مع تلك الناتجة عن فحص الأوراق الثبوتية مثل فواتير الشراء والبيع.

2–5 إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس دراسة الأسعار: إن دراسة السعر لإعادة تقدير رقم الأعمال يهدف إلى ضمان صحة المشتريات المباعة من جهة وإلى صحة معامل الهامش الإجمالي من جهة ثانية المصرح بهما من قبل المكلف، مع الأخذ بعين الاعتبار التغير في المخزون مع إضافة الربح الخام، وهذا حسب المعادلة التالية: **المشتريات المباعة =مخزون أول مدة+المشتريات – مخزون آخر مدة.**

حيث أن المشتريات المباعة تتمثل في المشتريات المقيدة محاسبياً وغير المقيدة محاسبياً، وفي حالة اكتشاف العون المحقق لمشتريات المواد الأولية غير المقيدة محاسبياً فإنه يجب إعادة تقييم الإنتاج المباع باستعمال النسبة التالية:

س= [إنتاج السنة المالية /المواد واللوازم المستهلكة]×100، حيث أن هذه النسبة تسمح بتحديد مبلغ رقم الأعمال المناسب للكمية غير المصرح بها (مبلغ التسوية)، وبضرب هذه النسبة في مبلغ المواد واللوازم غير المصرح بها يكون: **مبلغ التسوية = المواد واللوازم غير المصرح بها ×س.**

2–6 إعادة تقدير رقم الأعمال على أساس مؤشرات أخرى: هناك عدة مؤشرات يمكن أن يعتمد عليها العون المحقق كعناصر لإعادة تقدير الإيرادات أو رقم الأعمال المحقق، كمشتريات المشروبات الغازية والكحولية التي تستعمل لإعادة تقدير الإيرادات المحققة بالنسبة للمطاعم، وكذلك السجل الذي يحتوي على أسماء الأشخاص الذين أقاموا بالفندق يمكن أن تستعمل كوسيلة لإعادة تقدير الإيرادات في مجال الفندقة[1].

3– تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي: تمثل هذه المرحلة نهاية التحقيق المحاسبي، حيث يقوم فيها العون المحقق بتبليغ النتائج المتوصل إليها إلى المكلف بالضريبة، ويتم ذلك من خلال المراحل التالية:

3–1 التبليغ الأولي: Notification de Redressement

بعد قيام العون المحقق بإعادة تشكيل رقم الأعمال، يجب عليه أن يبلغ المكلف بالضريبة بالنتائج والتعديلات التي أجراها من خلال تبليغ مفصل ومعلل بطريقة تسمح للمكلف بفهم الطريقة التي تم من خلالها

[1] MF/DGI/DRV, « **Guide du vérificateur de comptabilité** », Op.cit, p 125.

إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة للتمكن من تقديم ملاحظاته، وهنا يمكن أن يواجه المكلف ثلاث حالات وهي[1]:

- المكلف يرد على التبليغ بقبول التعديلات في رقم الأعمال قبولاً صريحاً، وبذلك يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا أكتُشف أن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات وطرق تدليسية، أو أعطى معلومات ناقصة أو خاطئة خلال التحقيق.

- المكلف يرد على التبليغ في الفترة المحددة عن طريق ملاحظات وتوضيحات مبررة وموضوعية، وبعد الدراسة يقرر العون المحقق قبولها أو رفضها، وفي حالة القبول يتم التخفيض الجزئي للضريبة كما يجب عليه إبلاغ المكلف في حالة الرفض.

- يعد عدم الرد في الأجل المحدد بمثابة قبول ضمني وبالتالي تبقى الأسس المعدلة من طرف العون المحقق على حالها، وتعتبر أساساً لفرض الضريبة.

3-2 التبليغ النهائي: Notification Définitive

بعد نهاية التحقيق وتبليغ العون المحقق نتائج التحقيق للمكلف، وبغض النظر عن قبوله لهذه النتائج من عدمه في أجل أربعين (40) يوماً، يجب على العون المحقق أن يقوم بإعداد وإرسال التبليغ النهائي للتعديلات في حالة رفض المكلف للتبليغ الأولي، حيث يُعلم العون المحقق إدارة الضرائب بذلك بمراسلة تكون مفصلة ومعللة، وإذا أبرزت هذه المراسلة أسباباً جديدة لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار لعناصر جديدة لم يتم التطرق لها في إطار الإشعار الأولي- على أن تكون هذه التعديلات المقدمة من طرف العون المحقق في التبليغ النهائي مفصلة بقدر كاف ومعللة- ليقوم بعد ذلك بإعداد وتسجيل الجداول الإضافية التي تمثل نهاية إجراءات التحقيق المحاسبي وتحديد الحقوق والعقوبات المستدركة[2].

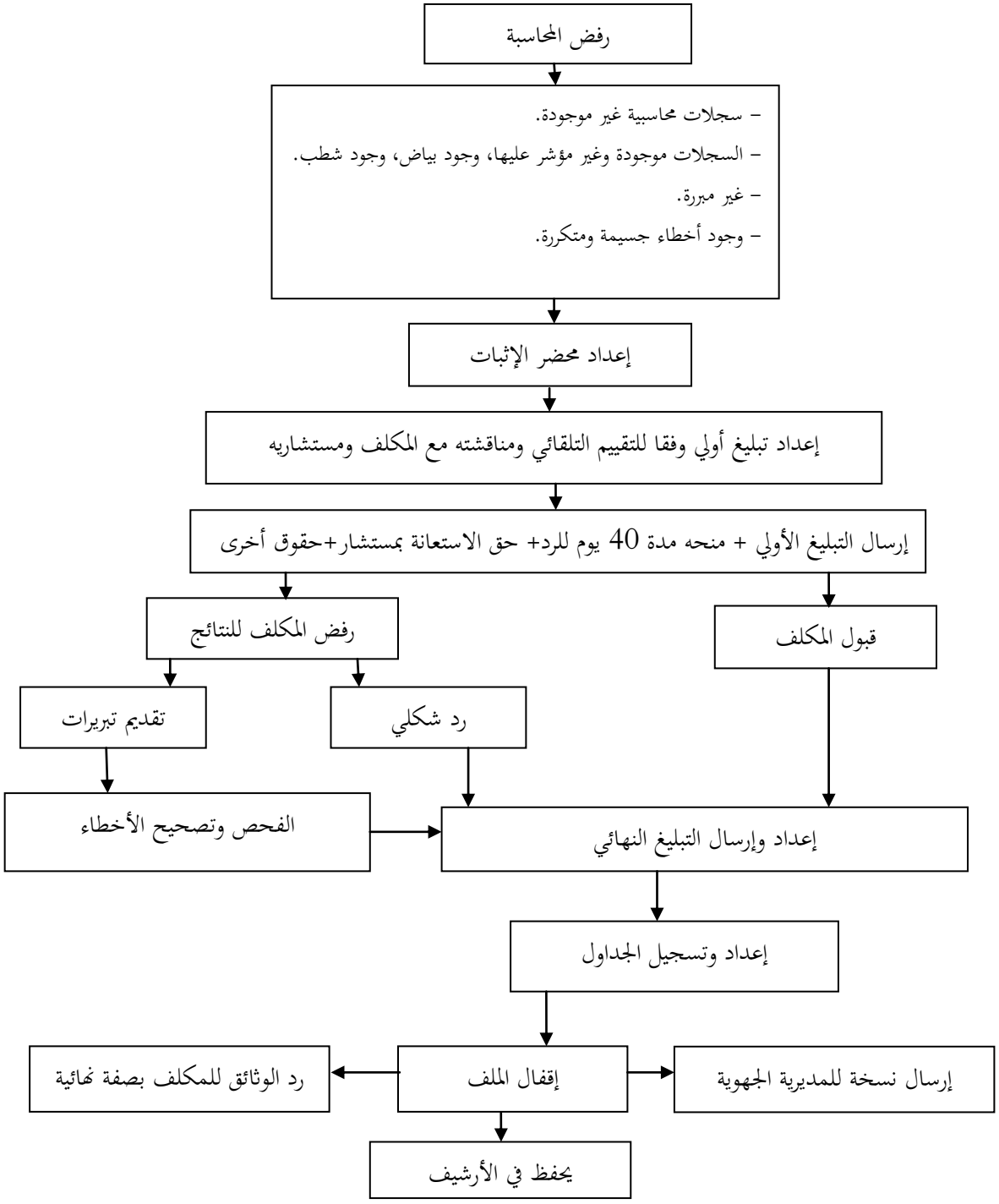
لنصل في الأخير إلى إقفال ملف تقرير عمليات التحقيق وإرسال نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب وحفظ ملف المكلف لدى إدارة الضرائب التابع لها.

ويمكن حوصلة إجراءات التحقيق المحاسبي في المخططين التاليين (حالة رفض المحاسبة وحالة قبولها):

[1]- المادة 21-05 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص15.

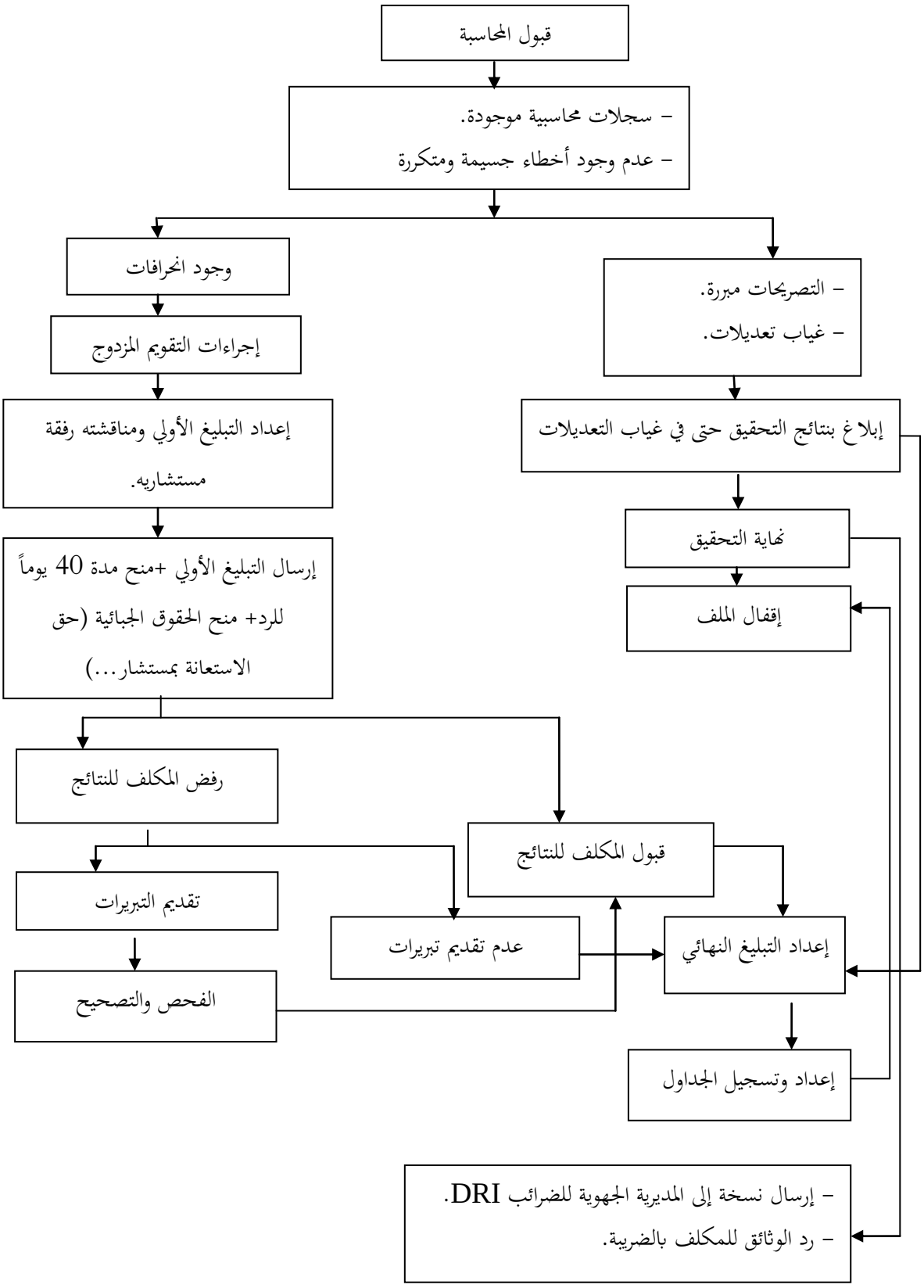
[2] المادة 20-06 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص12.

شكل رقم (03-02): المخطط العام لنتائج التحقيق المحاسبي- حالة رفض المحاسبة



المصدر: يوسفي عاشور، " **فاتورة الغش الجبائي- حالة الجزائر(2004-2014)**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود- مالية وبنوك، جامعة لونيسي علي، البليدة 02، 2014/2013، ص 151.

شكل رقم (03-03): المخطط العام لنتائج التحقيق المحاسبي- حالة قبول المحاسبة



المصدر: يوسفي عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 152.

المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لاكتشاف الغش الجبائي

تتلخص إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في عملية التحضير المبدئي له من خلال برمجة ملفات المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق، وكذا الأعمال الأولية لهذا الأخير، ثم مباشرة التحقيق من خلال الإشعار بانطلاق أعمال التحقيق والشروع في جمع المعلومات الجبائية ليتم في الأخير تبليغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق.

الفرع الأول: التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

تتمثل مرحلة التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في عملية البرمجة من أجل انتقاء المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق، ومن ثم القيام بالأعمال الأولية للمراقبة.

1- برمجة واختيار الملفات: قبل نهاية كل سنة يقوم رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذين من المحتمل أن يتم إخضاعهم للمراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية، والذين تظهر عليهم بعض الشكوك في استعمال طرق ومناورات تدليسية من خلال الفحص الشكلي لملفاتهم الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب، وبعد ذلك يتم إرسال القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً لدراستها ومناقشتها مع المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة لها، ثم ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب للاطلاع عليها وإرسالها إلى المديرية العامة للضرائب ومصلحة الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي للمصادقة عليها.

ويهدف البرنامج التنفيذي للمديرية العامة للضرائب إلى تنفيذ التحقيق المعمق بنسبة 5 % من النسبة الكلية للملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي، وهذه النسبة قابلة للزيادة حسب الكفاءات والإمكانيات المتاحة للإدارة الجبائية[1]، ويتم عادة اختيار الملفات التي تحتوي على انحرافات مهمة وخاصة الظاهرة بين المداخيل المصرح بها والمصاريف الفعلية المنجزة، والتي قد تعطي نتائج لا سيما منها الظاهرة في:

- برنامج إعادة تقويم العقارات؛
- برنامج ملفات نقص القيمة؛
- الملفات المشكوك فيها والتي كانت محل رقابة داخلية؛
- الملفات التي كانت محل رقابة على الوثائق التي تتم على مستوى المفتشيات؛
- الملفات التي كانت محل رقابة مصوبة؛

[1] Ministère des finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire N°135 du 15/02/2000.

– الملفات التي كانت محل تحقيق محاسبي ولكن النتائج المتحصل عليها لا تغطي بأي حال الممتلكات المكتسبة والمكتشفة بمناسبة ممارسة عمل البحث عن المعلومة الجبائية؛

– المكلفون الذين لا يملكون ملف جبائي وغير المحصيين والذين يملكون عقارات مكتسبة من أموال مشكوك في خضوعها للضريبة على الدخل الإجمالي[1].

2– الأعمال الأولية للمراقبة: تتلخص الأعمال الأولية للمراقبة قبل مباشرة عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في معرفة المعلومات المتعلقة بالمكلف سواءاً بسحب ملفه الجبائي، أو بطلب معلومات عنه من مصادر خارجية.

2–1 سحب الملف الجبائي للمكلف: ويتم ذلك من المفتشية المختصة إقليمياً بمتابعة الضريبة على الدخل الإجمالي قبل إرسال الإشعار بالتحقيق وذلك للتأكد من:

– تعيين المكلف الخاضع للمراقبة الجبائية بدقة، وذلك بأخذ فكرة عن هويته وعنوانه الحقيقي؛

– معرفة طبيعة المداخيل والذمة المالية للمكلف؛

– تقييم المكلف اتجاه الالتزامات الجبائية (التصريحات الجبائية السنوية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي)؛

– السماح بمعاينة عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها ووضعية الممتلكات وعناصر نمط المعيشة للمكلف.

2–2 البحث عن معلومات جبائية لدى الغير: يقوم العون المحقق بطلب معلومات جبائية لدى جل الهيئات أو المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في التحقيق[2].

الفرع الثاني: مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد انتهاء مرحلة التحضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف، وذلك بدءاً بالإشعار بالتحقيق، ومن ثم القيام بعملية البحث عن المعلومة الجبائية المتعلقة بالمكلف قيد التحقيق وطلب التبريرات والتوضيحات اللازمة.

1– الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق: لا يمكن القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال الإشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف

[1] يوسفي عاشور، مرجع سبق ذكره، ص154.

[2] MF/DGI/DRV, « **Guide du vérificateur de comptabilité** », Op.cit, p 29.

بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوماً ابتداءاً من تاريخ استلام الإشعار.

كما يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق، وأن يشير صراحة أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره خلال عملية المراقبة[1].

2- جمع المعلومات الجبائية: تعتبر عملية جمع المعلومات مرحلة أساسية في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، حيث يقوم المحقق بجمع المعلومات عن طريق التدخل في عين المكان باستعمال حق الإطلاع، ثم يتصل بجميع المؤسسات التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة وخاصة المؤسسات المالية، وذلك عن طريق إرسال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.

2-1 بطاقة وضعية الممتلكات: هي عبارة عن استمارة تحدد فيها الممتلكات التي بحوزة المكلف والحسابات البنكية المفتوحة باسمه، وكل ما يتعلق بوضعية ممتلكاته الشخصية، وترسل إلى المكلف مع الإشعار بالتحقيق، ويتم منحه أجل كاف من أجل الرد والتصريح بممتلكاته الحقيقية، وفي حالة عدم الرد يلجأ المحقق إلى طلب التبريرات والتوضيحات.

2-2 كشوفات الربط وبطاقة المعلومات: هي عبارة عن استمارة طلب المعلومات، يتم إرسالها إلى الهيئات والمؤسسات التي لها علاقة مباشرة بالمكلف، وهي تهدف إلى تكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته، من خلال كشف وإحصاء الحسابات المالية الخاصة بالمكلف والحصول على الكلفة الحقيقية للممتلكات والعقارات التي بحوزته، كما يمكن طلب المعلومات من مصالح البحث عن المعلومة الجبائية التابعة للهياكل المحلية والجهوية والمركزية.

بعد جمع المعلومات من جميع المصادر وبانتهاء مدة الإشعار بالتحقيق، يقوم المحقق باستدعاء المكلف بالضريبة إلى مكتب المراقبة الجبائية، حيث تتم هناك عملية التحقيق وذلك تفادياً للخوف والقلق العائلي عند إجراء التحقيق في منزل المكلف بالضريبة، حيث يطلعه المحقق على ما تحصل عليه من معلومات بخصوص ممتلكاته وحساباته البنكية والبريدية، ويدخل معه في حوار بغية الإطلاع على المعلومات الموجودة لديه والإستفادة منها في عملية التحقيق، وأثناء ذلك يجب على المحقق مراعاة ما يلي:

- أن لا يناقش بسرعة المشاكل التقنية المتعلقة بفحص ملفه الجبائي، بل يترك للمكلف الحرية الكاملة في التكلم عن انشغالاته ومشاكله؛

[1] المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2018، الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص15.

- توفير جو من الثقة بين المكلف والمراقب وتفادي طرح المشاكل منذ البداية؛

- استقبال كل المعلومات المقدمة من طرف المكلف؛

- التحلي بالصبر مع المكلف دون إعلامه بالمخالفات التي ارتكبها ودفعه إلى تقديم توضيحات خلال المقابلة الأولى معه.

- عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتحصل عليها والتي يمكن أن تثير قلقه ويعلم من خلالها أن المحقق مطلع على ملفه الجبائي بصورة دقيقة.

بعد حصول المحقق على مختلف المعلومات من خلال فحص الملف الجبائي، أو من طرف الجهات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف، أو من خلال اللقاء أو التحاور مع المكلف في حد ذاته، يقوم بمقارنتها مع التصريحات المكتتبة والممتلكات الحقيقية، وذلك بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة والكشف عن الخفايا والتلاعبات التي يستعملها المكلف للتهرب من دفع الضريبة[1].

2-3 طلب التبريرات والتوضيحات: يراقب المفتش تصريحات المكلف ويطلب منه التوضيحات والتبريرات كتابياً، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري، أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.

ويجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات، وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا تقل عن ثلاثين (30) يوماً [2].

الفرع الثالث: إعادة التقييم وتبليغ النتائج

بعد رد المكلف على طلب التبريرات والتوضيحات الموجه له، يقوم المحقق بإعادة التقييم من خلال إعادة تشكيل رقم الأعمال ليبلغه في الأخير بنتائج عملية التحقيق.

1- إعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة: يعتمد المحقق في إعادة تقييم الأسس الخاضعة للضريبة على عدة عناصر تختلف باختلاف العناصر المراد إعادة تقييمها، ونوع الطريقة التي يعتمدها المحقق في إعادة التقييم، ورغم الغموض الذي يتصف به هذا النوع من المراقبة إلا أن هناك عدة طرق يتم اعتمادها في إعادة التقييم أهمها:

[1] يوسفي عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 149.

[2] المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

1-1 تقييم العناصر العينية المحددة لدخل المكلف: من أجل إعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف، يتوجب على العون المحقق مراقبة العناصر العينية المحددة للذمة المالية للمكلف، وهذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة وإعادة إخضاعها للضريبة، والجدول التالي يبين ذلك:

جدول رقم (03-01): إعادة تقييم العناصر العينية

بيان العناصر	طريقة التقويم	الملاحظات
1- المنقولات	مبالغ الفواتير أو الأسعار المحددة مقارنة مع المواد المماثلة في الواقع	مراعاة سنة الحيازة وطبيعة المواد
- السيارات	اختلاف التقويم باختلاف حالة السيارة (قديمة أو جديدة)	
	- إذا كانت جديدة يجب معرفة السعر من خلال الفاتورة أو وكلاء البيع.	ضرورة معرفة سعر الحيازة في حالة انعدام الفاتورة من وكلاء البيع أو مصالح الجمارك في حالة الاستيراد
	- إذا كانت قديمة يتم إعادة تقييمها بسعر السوق	تخفيض تقديري لسعر الفاتورة من 10% إلى 20 % مع الأخذ بعين الاعتبار حالة السيارة والمسافة التي قطعتها
- سفن السياحة (النزهة)	سعر الفاتورة	وجوب الحصول على معلومات من الملاحة والسفن
2- العقارات		
- الحيازة	القيمة الحالية للعقار المدونة لدى مصالح التسجيل	وجوب استثناء عقارات الميراث والهبات من خلال فحص العقود
- التنازل	القيمة الحالية للعقار المدونة لدى مصالح التسجيل	
- الإنجاز الذاتي	مراقبة مدة ومساحة وكيفية وحالة تقدم الأشغال	ضرورة معرفة اتفاقية الإنجاز لمعرفة صاحبه لتسهيل التقييم
- شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه من طرف إدارة الضرائب	
3- المخزون	المخزون المعاد تقييمه بالتحقيق المحاسبي من طرف إدارة الضرائب	يؤخذ بالميزان الإجمالي إذا كان المخزون لمؤسسة
4- أشياء أخرى	خيول السباق...	

Source: Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et Vérifications, « **Guide de vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble** », 2002, p15.

2-1 تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف: يسمح للعون المحقق بتحليل الحسابات المالية للمكلف من أجل كشف مصدر مداخيله وكذا المداخيل غير المصرح بها، وذلك بإتباع طريقتين:

- مقارنة الكشوفات البنيكة مع المداخيل المصرح بها؛
- إنشاء رصيد الحساب النقدي.

1-2-1 تحليل الحسابات المالية (دائن- مدين): يتلخص تحليل الحسابات البنكية في تحليل حساب البنك (الدائن)، وكذا حساب البنك (المدين).

- **تحليل حساب البنك (الدائن):** يهدف هذا التحليل إلى معرفة المساهمات المالية للمكلف ومقارنتها مع المداخيل المصرح بها عن طريق الميزان النقدي، من أجل معرفة المساهمات المالية غير المعروفة المصدر(غير المبررة)، حيث يتم استخراج الدائن الصافي مع إبعاد حساب التحويلات من حساب إلى آخر - وهذا لتفادي تضخيم ميزانية الخزينة- بعد ذلك يتم مقارنة الدائن الصافي مع المداخيل المصرح بها، لتظهر أمام العون المحقق ثلاث (03) حالات:

- مجموع الدائن الصافي أكبر من المداخيل المعروفة، وهو ما يعني أن هناك مداخيل غير معروفة يجب تفسيرها؛
- مجموع الدائن الصافي يساوي المداخيل المعروفة، وهو ما يعني ضرورة مواصلة البحث خاصة البحث في الحسابات النقدية؛
- مجموع الدائن الصافي أقل من المداخيل المعروفة، وهو ما يعني أن المكلف يملك حسابات غير معروفة من طرف المصلحة، وإلا تحصل على مداخيل نقدية.

- **تحليل حساب البنك (المدين):** يسمح هذا التحليل بفحص العمليات المدينة عن طريق دفتر الشيكات المستعملة والمقدمة من طرف المكلف وطبيعة النفقة التي تمت بها، وهذه الطريقة تتسم بالدقة والسرية، ولهذا ينصح باستعمال هذا التحليل لأنه يسمح بـ:

- إحصاء السحب النقدي؛
- إحصاء نفقات مسار الحياة عن طريق البنك، وتخفيض تلك المستعملة عن طريق النقد؛
- إحصاء نفقات مسار الحياة غير المعروفة؛
- تحديد تمويل الذمة المالية، وتسجيل عناصر معروفة غير ممولة أو عناصر معروفة ممولة[1].

[1] Ministère des finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire N°812 du 09/12/2000.

1-2-2 تحليل الحسابات المالية باستخدام الموازين: بعد جمع المعلومات السابقة المتعلقة بالحسابات المالية، يتم استخدام الموازين التي تسمح بمقارنة المداخيل المحققة (الدائن البنكي) مع المداخيل الفعلية المصرح بها، سواءاً تم ذلك في جدول ميزانية الخزينة أو الميزان الشامل الإجمالي.

- **جدول ميزانية الخزينة:** يتم إعدادها للكشف عن المبلغ الإجمالي للنفقات خلال فترة التحقيق، حيث يعمل هذا الجدول على إخراج الفروقات الموجودة بين المتاحات المستخرجة (المنجزة) والمتاحات المستعملة (الموظفة) كما يلي[1]:

جدول رقم (03-02): إعادة التقييم من خلال ميزانية الخزينة

المتاحات المستخرجة	المتاحات المستعملة
- رصيد الحسابات البريدية أو البنكية ودفاتر الادخار المفتوحة باسم المكلف أو أفراد عائلته. - التنازل عن المباني الشخصية ومجموع المبالغ المتحصل عليها من سعر البيع. - المبالغ المتحصل عليها من القروض الشخصية مع تقديم عقود أو تصريحات لإثبات ذلك. - إعادة تسديد القرض المتفق عليه مع الأفراد، يمكن قبوله في المتاحات المستخرجة إذا كانت كل الإثباتات المقدمة صحيحة. - تغيرات حساب المستغل للمستعمل وأفراد عائلته. - بيع المعدات، الذهب، الأشياء الشخصية، يمكن استبعادها شريطة أن يقدم المكلف الوثائق الثبوتية اللازمة.	- رصيد الحسابات البريدية أو البنكية المفتوحة باسم المكلف أو أحد أفراد عائلته. - المساهمات داخل المؤسسة. - مصاريف الصيانة وتهيئة المباني الشخصية. - المصاريف المستعملة في الشغل ومكان الإقامة. - حيازة المباني أو مصاريف البناء إذا تم إثبات تسجيلها في فترة التحقيق. - القروض المتفق عليها مع الغير. - عوائد الريوع والمعاشات. - إعادة تسديد القروض، وتعويض الخسائر. - الغرامات إذا تم إثباتها وتبريرها.

المصدر: نوي نجاة،" **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(1999-2003)**"، مرجع سبق ذكره، ص86

نستنتج من خلال الجدول ما يلي:

[1] نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص86.

– إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أكبر من مجموع المتحات المستعملة، فهذا يعني أن هناك مداخيل غير مبررة وجب على المكلف تبريرها، وإلا فإن العون المحقق يقوم باقتراح التسويات اللازمة باعتبارها مداخيل مهربة لا بد من إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك من خلال التبليغ الأولي وفقاً للمراحل المشار إليها سابقاً.

– إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أقل من مجموع المتاحات المستعملة فهذا يعني أن كل المصاريف مبررة، وبالتالي يتم تبليغ المكلف بأن النتائج المصرح بها مقبولة وبدون اقتراح أي تعديل عليها.

- **الميزان الشامل الإجمالي**: يتم اللجوء إلى الميزان الشامل الإجمالي في حالة تعذر على المكلف التفريق بين حركة الحساب البنكي للمكلف وحركة حساب مؤسسته، كما يعود للأسباب التالية:

  – انعدام أو المسك غير الجيد للمحاسبة أو الحسابات؛

  – المداخيل أو الأرباح حددت بشكل جزافي.

فهذه الحالات تصعب على العون المحقق معرفة حركة الأموال بدقة من وإلى شركة المكلف، وعليه لا بد من ضرورة إعداد حساب الخزينة التجاري، الذي يبين بدقة المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة حسب طريقة الميزان الشامل الإجمالي كما يلي[1]:

[1] MF/DGI/DRV, **« Guide de vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble** », Op.cit, p 21.

جدول رقم (03-03): الميزان الشامل الإجمالي

المداخيل	التكاليف
- الأرباح الصناعية والتجارية المقيمة جزافياً. - مبيعات العقارات أو المنقولات خلال السنة. - الإهتلاكات المأخوذة بعين الاعتبار لتحديد الربح الصافي الخاضع للضريبة. - مخزون أول المدة. - الرصيد الصافي الإيجابي أو السلبي لحسابات الحقوق أو الديون في بداية المدة.	- دفع الضرائب المهنية. - مشتريات العقارات أو المنقولات خلال السنة. - تكاليف حيازة العقارات. - الرصيد الصافي الإيجابي أو السلبي لحسابات الحقوق أو الديون في بداية المدة. - مخزون نهاية المدة.
حسابات الخزينة المهنية (الرصيد الأولي)	حسابات الخزينة المهنية (الرصيد النهائي)
- الحسابات البنكية. - الحسابات البريدية. - حسابات الخزينة العمومية. - دفتر التوفير والاحتياط.	- الحسابات البنكية. - الحسابات البريدية. - حسابات الخزينة العمومية. - دفتر التوفير والاحتياط.

Source : Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et Vérifications , « **Guide de vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble »**, 2002, p22.

إذا كان مجموع التكاليف أكبر من مجموع المداخيل فإن النتائج المصرح بها مبرة ومقبولة، أما إذا كان مجموع المداخيل أكبر من مجموع التكاليف فيستنتج أن هناك مداخيل غير مصرح بها ويجب إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي.

بعد الانتهاء من عملية إعادة التقييم، يتم الشروع في إبلاغ النتائج للمكلف، مع التنويه إلى أن تبليغ النتائج في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية هو نفسه بالنسبة للتحقيق في المحاسبة[1].

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة المصوبة لاكتشاف الغش الجبائي

تعتبر الرقابة المصوبة من أحدث الطرق المنتهجة التي اعتمدت عليها الإدارة الجبائية للكشف عن الغش الجبائي للمكلفين بغرض تسوية وضعيتهم الجبائية وفق ما تمليه أحكام نصوص القوانين الجبائية، ويعتبر أيضاً من المؤشرات الفعالة المعول عليها في إعداد برنامج التحقيق في المحاسبة في حالة وجود انحرافات كبيرة.

[1] المادة 21-05 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص15.

وتمر الرقابة المصوبة بمجموعة من المراحل بدءاً بمرحلة التحضير ثم مباشرة عملية التحقيق المصوب في المحاسبة، ليتم في الأخير تبليغ نتائج التحقيق.

الفرع الأول: مرحلة التحضير للتحقيق المصوب في المحاسبة

يتسلم رئيس فرقة المراجعة الجبائية من المدير الفرعي للرقابة الجبائية القائمة الاسمية للمكلفين الذين يخضعون للرقابة المصوبة، حيث أن عدد القضايا المستلمة لا يكون بالضرورة حسب عدد المحققين- أي لكل عونين ملف- كما هو الحال في التحقيق في المحاسبة، فقد يحقق العون في ملفين أو ثلاث دفعة واحدة، وذلك لقلة السنوات المحقق فيها من جهة، وقلة الضرائب والرسوم المحقق فيها من جهة أخرى. وعلى العموم تكون عملية التحضير في التحقيق المصوب في المحاسبة كما يلي:

يقوم العون المحقق بإعداد الإشعار بالتحقيق الخاص بالرقابة المصوبة في محاسبة المكلف والذي يجب أن يحتوي على البيانات المبينة أدناه، وفي حالة غياب أو إهمال أي فقرة منه يعتبر إجراء التحقيق باطلاً وبالتالي ترفض العملية من ناحية الشكل، هته البيانات تتمثل في[1]:

- رقم وتاريخ إعداد الإشعار بالتحقيق؛
- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى التي من المفروض أن تتم مراقبتها؛
- مدة التحقيق وكذا الوثائق التي سيتم معاينتها؛
- تاريخ وتوقيت التدخل في المؤسسة؛
- توقيع الأعوان المحققين ورئيس الفرقة؛
- رقم هاتف المدير الفرعي للرقابة الجبائية؛
- رقم نصوص المواد المعتمد عليها في عملية المراقبة؛
- الحق في الاستعانة بأي مستشار تم اختياره؛
- أجل الرد محدد بـ 30 يوم؛
- لقب واسم ورتبة المكلفين بعملية المراقبة؛
- منح أجل 10 أيام لتحضير الوثائق والمستندات المحاسبية.

[1] يوسفي عاشور، مرجع سبق ذكره، ص162.

بعد التأكد من كل المعلومات السابقة الذكر يبلغ المكلف رسمياً وذلك إما عن طريق البريد المضمون أو تسليمه الإشعار يداً بيد، وفي نفس اليوم يتم سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف قيد الرقابة المصوبة من مفتشية الضرائب المختصة إقليمياً.

الفرع الثاني: مباشرة عملية التحقيق المصوب في المحاسبة

بعد الانتهاء من المرحلة الأولى والتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة فيها، تنطلق عملية التحقيق المصوب والتي من المفروض أن تتم في عين المكان، إلا أنه هناك حالات استثنائية والمتمثلة في القوة القاهرة، حيث يتقدم بمناسبتها المكلف بطلب إجراء عملية الرقابة على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، يُدرس من طرف رئيس فرقة التحقيق والذي له الحق في قبول أو رفض الطلب، بعدها تنطلق عملية الرقابة التي تبدأ في الواقع من تاريخ أول تدخل، هذا التاريخ هو إما تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق للمكلف- حيث تقوم فرقة التحقيق بإحصاء موجودات المؤسسة من عمال واستثمارات، مخزونات، متاحات- أو التاريخ المشار إليه في الإشعار بالتحقيق والذي يبدأ سريانه 10 أيام ابتداءاً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق الظاهر في البريد المضمون، وهنا يجب إعطاء أهمية بالغة لمحضر المعاينة الذي تم إعداده بمناسبة تسليم الإشعار بالتحقيق وبعدها يتم إجراء العمليات التالية[1]:

- إعداد حالة المقارنة للميزانيات: والمتضمن ملخص الميزانيات (الأصول- الخصوم) الخاصة بالسنوات قيد المراقبة وغير الساقطة بالتقادم.

- إعداد كشف المحاسبة: والمتضمن ملخص حسابات النتائج للسنوات قيد 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 على الوثائق بالنسبة للملفات المبرمجة في هذا الشأن، أو البدء بالخطوات المذكورة في هذا الإطار.

[1] يوسفي عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 163.

بعد انقضاء المهلة القانونية والمقدرة بعشرة (10) أيام[1]، وبعد استلام الوثائق والمستندات المحاسبية تكون الأشغال الأولية التحضيرية قد بلغت نسبة كبيرة في التقدم، وعليه يتم الانطلاق في الجزء الآخر الواجب تنفيذه في عين المكان، والمتمثل في[2]:

- فحص المحاسبة من الناحية الشكلية أو مدى مطابقة السجلات المحاسبية (دفتر اليومية العامة، دفتر الجرد، سجل الأجور...الخ)، وكذا شكل السجلات المساعدة (المشتريات، المبيعات، البنك، الصندوق، العمليات المختلفة...الخ)، ونذكر هنا أنه إذا كانت العمليات ممسوكة شهرياً فإن إمساك السجلات المساعدة يكون إجباري.

- فحص الوثائق الأخرى خاصة منها فواتير الشراء والمصاريف والتأكد من أنها خالية من كل مظاهر التزوير.

- إعداد الملخصات، أي ملخص لكل من المشتريات والمبيعات.

- إجراء تجارب متعددة على كيفية صنع المنتوج بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية، حتى يتمكن العون المحقق من مقارنة ما تم استهلاكه وبيعه فعلاً 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 فعلاً، وهل هي قابلة للخصم فعلاً ووفقاً لما هو منصوص عليه في التشريع الجبائي.

- إعداد طلب توضيح رسمي لتوضيح بعض العناصر أو تبريرها قبل إعداد التبليغ الأولي والخاص بالرقابة المصوبة.

الفرع الثالث: نتائج عملية التحقيق المصوب في المحاسبة

بعد الانتهاء من عملية التحقيق المصوب التي قد تصل مدتها إلى سنة، ومن خلال طلب التوضيح واللقاءات المتعددة مع المكلف رفقة محاسبه أو مستشاره من جهة، والمعلومات المتحصل عليها والمتوصل إليها من جهة ثانية، يقوم العون المحقق بمعية رئيس الفرقة بإعداد التبليغ الأولي الذي يجب أن يقدم إلى المدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه ورفع النقائص إن وجدت ومن ثم التأشير عليه قبل إرساله[3]، مع التنويه إلى أن تبليغ النتائج في التحقيق المصوب هو نفسه بالنسبة للتحقيق في المحاسبة.

[1] المادة 20 مكرر، فقرة 3، قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2018، الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] يوسفي عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 163.

[3] يوسفي عاشور، نفس المرجع، ص 164.

مما سبق، نستنتج أن الرقابة المصوبة هي إجراء رقابي هادف (Ciblé) 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.

خلاصة الفصل:

منح المشرع الجبائي الجزائري من خلال نصوصه المختلفة آليات من شأنها أن تقلص من ظاهرة الغش الجبائي، من بينها آلية الرقابة الجبائية كمقابل للنظام التصريحي الممنوح للمكلف بالضريبة، وذلك بهدف التأكد من صحة ومصداقية تصريحاته واسترجاع المبالغ المتملص منها.

ومن أجل تحقيق أهداف الرقابة الجبائية، عمل المشرع الجبائي على تأسيس الإطار القانوني لها من خلال تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف، بدءاً بالسلطات المخولة للإدارة الجبائية ووصولاً إلى حقوق والتزامات المكلف من أجل ضمان السير الحسن لها، كما عمل المشرع أيضاً على توفير الإطار التنظيمي من خلال إقامة هيكل تنظيمي جديد في إطار عصرنة الإدارة الجبائية متمثل في مديرية كبريات المؤسسات، والمراكز الضريبية وكذا المراكز الجوارية للضرائب، حيث أسند لكل من هذه المصالح مهاماً وإجراءات تقوم بها، بدءاً بسحب ملف المعني وإعادة تشكيل القاعدة الضريبية إلى غاية كشف الأخطاء ومواطن الغش الجبائي، ووصولاً إلى نهاية مهمة التحقيق.

تمهيد:

لا يخلو أيّ بلد مهما كانت درجة تطوره الاقتصادي من الخسارة على مستوى الحصيلة الجبائية، وذلك ناجم عن الغش الجبائي، مما يفوت على الدولة موارد مالية هامة تحتاجها لسد حاجيات الإنفاق العام.

وظاهرة الغش الجبائي ليست وليدة عصرنا الحالي، بل اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولكنها أخذت بعدًا وطابعًا عالميًا، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء، وخاصة النامية منها، فالاتجاه المتزايد نحو العولمة وسقوط الحواجز التجارية وثورة الاتصالات والمعلومات، تعد من أبرز العوامل التي تكسب ظاهرة الغش الجبائي خطورة متنامية، لذا فالمشكل لا يكمن في وجود الغش الجبائي نفسه، بل في إمكانية معرفة المدى الذي يبلغه، لاتخاذ كلّ السبل المتاحة لحصره على الأقل، مادام من المستحيل القضاء عليه نهائيا.

لذا ارتأينا من خلال هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

أولاً: ماهية الغش الجبائي؛

ثانياً: تقنيات اكتشاف الغش الجبائي وسبل علاجه؛

ثالثاً: الغش الجبائي في ظل التطورات الاقتصادية.

المبحث الأول: ماهية الغش الجبائي

نظراً لاستفحال ظاهرة الغش الجبائي التي تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية للدولة أصبح من الضروري فهم طبيعتها وأسبابها، وهذا بغية تكوين صورة ولو بسيطة عنها لنتمكن من السيطرة عليها فيما بعد، حيث يلجأ المكلف إلى استخدام مختلف الطرق والتقنيات للتملص من دفع الضريبة، مما أسهم بشكل كبير في غموض هذه الظاهرة بدءاً بتعدد المصطلحات لتعدد الطرق فيها وصولاً إلى صعوبة التحكم فيها للحد منها.

المطلب الأول: مفهوم الغش الجبائي

لقد تعددت التعاريف حول مفهوم الغش الجبائي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق، فالغش الجبائي حسب ناصر مراد هو عبارة عن " تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي مخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ عن الواقع، أو تفسير مضل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش بالاحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون"[1].

وهناك من عرفه على أنه " التهرب الذي يكون مقصوداً من المكلف، ويتم عن طريق مخالفة أحكام قوانين الضرائب وذلك في محاولة للتخلص من الضريبة"[2].

وهناك من عرفه على أنه:"تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمداً لأحكام القانون الضريبي قصد عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصاريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب، أو إعداد قيود وسجلات مزيفة، وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية"[3].

وحسب القانون الجبائي الجزائري: "هو كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كلياً أ جزئياً"[4].

---

[1] ناصر مراد، "**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، مرجع سبق ذكره، ص 153.

[2] موفق محمد عبده، " **التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي الإسلامي– دراسة مقارنة**" دار الجنان، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص06.

[3] بوزيدة حميد، "**جباية المؤسسات**"، ديوان المطبعات الجامعية، بن عكنون– الجزائر، 2007، ص40.

[4] المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية العدد 102، الصادرة بتاريخ 22 نوفمبر 1976.

أما على المستوى الدولي، وحسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، فإن مصطلح التهرب يستعمل غالباً في حالات عدم احترام المكلف بالضريبة لالتزاماته الجبائية والاجتماعية[1].

وحسب تقرير الاتحاد الأوروبي فإن الغش الجبائي "هو نشاط غير شرعي يسمح بإنقاص أو عدم دفع الضريبة"[2].

وحسب أنطوان ديلان "Antoine Dulin": المكلف الذي ينقص أو يغتنم فرصة إنقاص تأسيس أو دفع الضرائب، يكون متهرباً ضريبياً، كذلك النسيان الإرادي للتصريحات في الآجال، والإخفاء الإرادي للمداخيل أو الثروة، والتنظيم الإرادي لعدم ملاءته أو إعساره"[3].

عموماً الغش الجبائي هو تهرب مقصود من طرف المكلفين، وذلك عن طريق مخالفتهم عمداً لأحكام القانون الجبائي، بقصد عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم.

المطلب الثاني: عناصر الغش الجبائي

عمل المشرع الجبائي على وضع مواد قانونية للتقليل من ظاهرة الغش الجبائي وتلاعب المكلفين بأرباحهم الحقيقية وإخفائها عن مصلحة الضرائب، وبناءاً على هذه المواد القانونية يمكن تحليل جريمة الغش الجبائي إلى ثلاثة عناصر وهي عنصر شرعي، عنصر مادي، وعنصر معنوي.

الفرع الأول: العنصر الشرعي

يتكون العنصر الشرعي من النصوص القانونية التي تبين أن فعلاً معيناً يعتبر جريمة، وأن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة.

وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الجبائي إلى حماية مصلحة الدولة، باعتبار أن الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة[4].

---

[1] HASSOUNE Abdelhamid, **« l'évasion fiscale en Afrique - cas du Maroc : sortes d'évasion et comment la maitriser ? »** ; Séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public ; 29/11 et 01/12/2010 ; Tanger(Maroc), p 02.

[2] Rapport de l'union européenne **, « lutte contre l'évasion fiscale au niveau européen »**, un bilan en demi-teinte,15 novembre 2016, p14.

[3] DULIN Antoine, « **les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement a l'impôt et cohésion sociale »,** journal officiel de la république française, décembre 2016, p 17.

[4] فرج رضا، " **شرح قانون العقوبات– الأحكام العامة للجريمة**"، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 1976، ص 203.

الفرع الثاني: العنصر المادي

ويقصد به الفعل محل الإخلال واختراق القوانين الجبائية، فلا يكون هناك فعل غش ما لم يتجاوز تأسيس الاقتطاع مبلغه الحقيقي، نتاجاً لتطبيق الأحكام القانونية[1].

وعند تحليل العنصر المادي لجريمة الغش الجبائي نلاحظ أنه يتكون من عنصرين متكاملين ولازمين لوجوده، وهما:

- استعمال الطرق الاحتيالية؛
- التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة.

1- استعمال الطرق الاحتيالية: لا يقوم العنصر المادي لهذه الجريمة ما لم يستعمل الفاعل المتمثل في المكلف طرقاً تدليسية أو احتيالية، ولم يحدد المشرع الجبائي بصفة دقيقة الطرق التدليسية حيث ترك المجال مفتوحاً أمام الإدارة الجبائية، كما أن هذه الطرق الاحتيالية أو التدليسية ديناميكية وتتغير على الدوام وبالتالي لا يمكن تقييدها أو تحديدها.

ويمكن تعريف الطرق الاحتيالية على أساس أنها إخفاء لمبالغ تسري عليها الضريبة، وهذا الإخفاء يمكن أن يتمثل في تزوير البيانات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب وكذا الدفاتر الأخرى، كما يمكن له أن يقدم فواتير شراء تتضمن مصروفات وهمية أو يقوم بإسقاط عناصر الإيرادات وإغفال قيد بعض المبيعات، وتقديم حسابات صورية لتأييد التصريحات الكاذبة أو تضخيم المشتريات وتخفيض المبيعات.

ومن الطرق الاحتيالية كذلك مسك نوعين من الدفاتر بحيث يخفي الصحيحة منها ويقدم الثانية المزورة والتي تتضمن بعض العمليات دون البعض الآخر.

2- التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة: يعد التملص أو الإفلات من دفع الضريبة باستعمال الطرق الاحتيالية العنصر الثاني في العنصر المادي، والذي لا يكتمل إلا إذا ترتب عن تحايل المكلف تملص كلي أو جزئي من الضريبة أو الرسوم الواجبة الدفع، فالإفلات من الضريبة يمثل نتيجة لا بد من وقوعها لقيام جريمة الغش الجبائي، ومن الضروري أن ترجع هذه النتيجة إلى الإخفاء المتمثل في استعمال المكلف الطرق الاحتيالية ووصوله إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة.

[1] شريف محمد، " **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي**"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2010/2009، ص56.

الفرع الثالث: العنصر المعنوي

إلى جانب العنصر الشرعي والمادي لا بد من توافر العنصر المعنوي والذي يتمثل في القصد الجنائي لدى المكلف ونيته التي يقصد بها تفادي دفع الضريبة، ولا يختلف العنصر المعنوي في جريمة الغش الجبائي عن باقي الجرائم العادية والمتمثل في القصد العام، وهو أن المكلف على علم بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات المكتتبة، لكن هذا القصد العام وحده لا يكفي لقيام جريمة الغش الجبائي بل لا بد من توافر قصد خاص نلخصه في الباعث الذي يؤدي ويدفع إلى ارتكاب مثل هذه الجرائم، أي توافر نية التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة لدى المكلف وإعفاء نفسه من أداء حق الدولة للإضرار بمصلحة الخزينة العامة[1].

ويعني قصد المكلف ومدى وعيه عند مباشرة اختراق القوانين وارتكاب المخالفات، فالإدارة الجبائية تعمل جاهدة على التثبت من قصد المكلف إن كان بحسن أو بسوء نية، ويتجلى إثبات سوء النية من خلال عدم تقديم التصريحات أو إهمالها، وكذلك بعدم الرد على توضيح الإدارة أو عن طريق أهمية الإخفاء وتكراره.

المطلب الثالث: أنواع الغش الجبائي

اختلفت الأقوال واتسعت في تصنيف الغش الجبائي، فمنهم من يصنفه حسب درجة التعقيد إلى غش بسيط وغش مركب، ومنهم من قسمه حسب شرعيته اتجاه القانون إلى غش قانوني وغش غير قانوني، ومنهم من صنفه حسب المكان إلى غش وطني (محلي) وغش دولي.

الفرع الأول: الغش حسب درجة التعقيد

ينقسم هذا النوع إلى قسمين الغش البسيط والغش المركب، إذ كليهما يضر بخزينة الدولة، فيفرض على الأول عقوبات جبائية، ويتعرض الثاني إلى عقوبات جنائية إضافة إلى العقوبات الجبائية، لأن الغشاش البسيط والمحترف يختلفان، فالأول يستطيع تبرير عمله بالغموض الموجود في التشريع الجبائي، أما الثاني فنيته السيئة قوية للتخلص من الواجبات الجبائية.

1- الغش الجبائي البسيط (العادي): هو كل تصرف أو محاولة تضليل بحسن النية لأجل التخلص من الضريبة أو تخفيض الضريبة إلى أقل قدر ممكن، من خلال تقديم تصريحات خاطئة عمداً، التأخير أو عدم

[1] فرج رضا، مرجع سبق ذكره، ص 404.

تقديمها أصلاً، وهذا النوع من الغش يشبه التهرب[1]، فالمكلف في هذه الحالة يحاول خداع الإدارة الجبائية من خلال تقديم تصريحات خاطئة كانت أم ناقصة، أما حصول الغش دون نية قصد يعد من قبيل الغش الخطأ[2].

2- الغش المركب: إن استعمال الطرق التدليسية ليس فقط عند الهروب من دفع الضريبة، كذلك محاولة تضليل الرقابة مثل تقديم فواتير مزورة ناتجة عن نية تجنب الضريبة، تضخيم قيمة الأعباء وتخفيض الإيرادات، فالغش المركب هو كل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بسوء نية مستعملاً طرقاً تدليسية في إقرار أساس الضريبة[3].

الفرع الثاني: الغش حسب المفهوم القانوني

ينقسم هذا النوع من الغش إلى صنفين، صنف لا يتم من خلاله خرق القانون، فلا يترتب عليه عقوبات ويسمى بالغش الجبائي القانوني، وصنف يتم فيه تجاوز النصوص والقوانين الجبائية، هذا يترتب عليه عقوبات ويسمى بالغش الجبائي غير القانوني.

1- الغش الجبائي المشروع: أو ما يسمى بالتجنب الضريبي ويعني تخلص المكلف من المستحقات الجبائية بالاستفادة من الثغرات والفجوات الموجودة في القانون، إذن فالمكلف يتصرف في إطار قانوني من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات، ومن أمثلة ذلك أن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم النص القانوني على تداول مثل هذه الأوعية (الأسهم)[4].

ومن صور الغش الجبائي المشروع نجد الامتناع عن توجيه الأموال إلى الأنشطة الخاضعة للضريبة واستثمارها في أشطة أخرى غير خاضعة للضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة، وبهذا يكون قد تجنب الضرائب كلياً أو جزئياً، كما قد تكون مثل هذه النتائج مقصودة، فقد يسعى المشرع من وراءها التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة إلى اجتذاب الأفراد نحو نشاط معين سعياً لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية، كما يمكن للمكلف الاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص في استنباط طرق التحايل مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في النصوص القانونية بسبب عدم دقة النصوص وإحكام صياغتها، مما

[1] بكريتي بومدين، يوسفي رشيد،"**السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر- دراسة تحليلية واقتصادية**"، مجلة المالية والأسواق، العدد الأول، 2015، ص171.

[2] شريف محمد، مرجع سبق ذكره، ص60.

[3] بكريتي بومدين، يوسفي رشيد، نفس المرجع، ص170.

[4] شريف محمد، نفس المرجع، ص60.

يمكن المكلف من تحوير النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها[1]، فالغش الجبائي المشروع يُعد فناً للتهرب أو لتفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي[2].

2- الغش الجبائي غير المشروع: ويعني التخلص من دفع الاقتطاعات بالمخالفة الصريحة للقوانين الجبائية بالتحايل والتدليس والتزوير واستعمال المزور في البيانات والتصريحات اتجاه الإدارة الجبائية في مرحلتي تحديد الوعاء أو التحصيل، فيكون عند التحصيل مثلاً بتعمد المكلف إخفاء أمواله كلياً أو جزئياً حتى يتعذر على الإدارة الجبائية أن تستوفي مبلغ الاقتطاع المستحق[3].

وعلى العموم يتفق معظم المختصين في القانون الجبائي على أن الغش الجبائي والتهرب الجبائي يختلفان في المعيار القانوني (الشرعية) أو عدمها، فالغش الجبائي هو التعدي المباشر على القانون الجبائي، في حين أن التهرب الجبائي هو استغلال الثغرات والنقائص في القانون الجبائي دون التعدي عليه، والشكل التالي يوضح مدى التكيف الشرعي للمكلف مع القانون الجبائي من عدمه، بدءاً بالانتقال من الالتزام الجبائي للمكلف مروراً بالتهرب الجبائي حتى الوصول إلى الغش الجبائي[4].

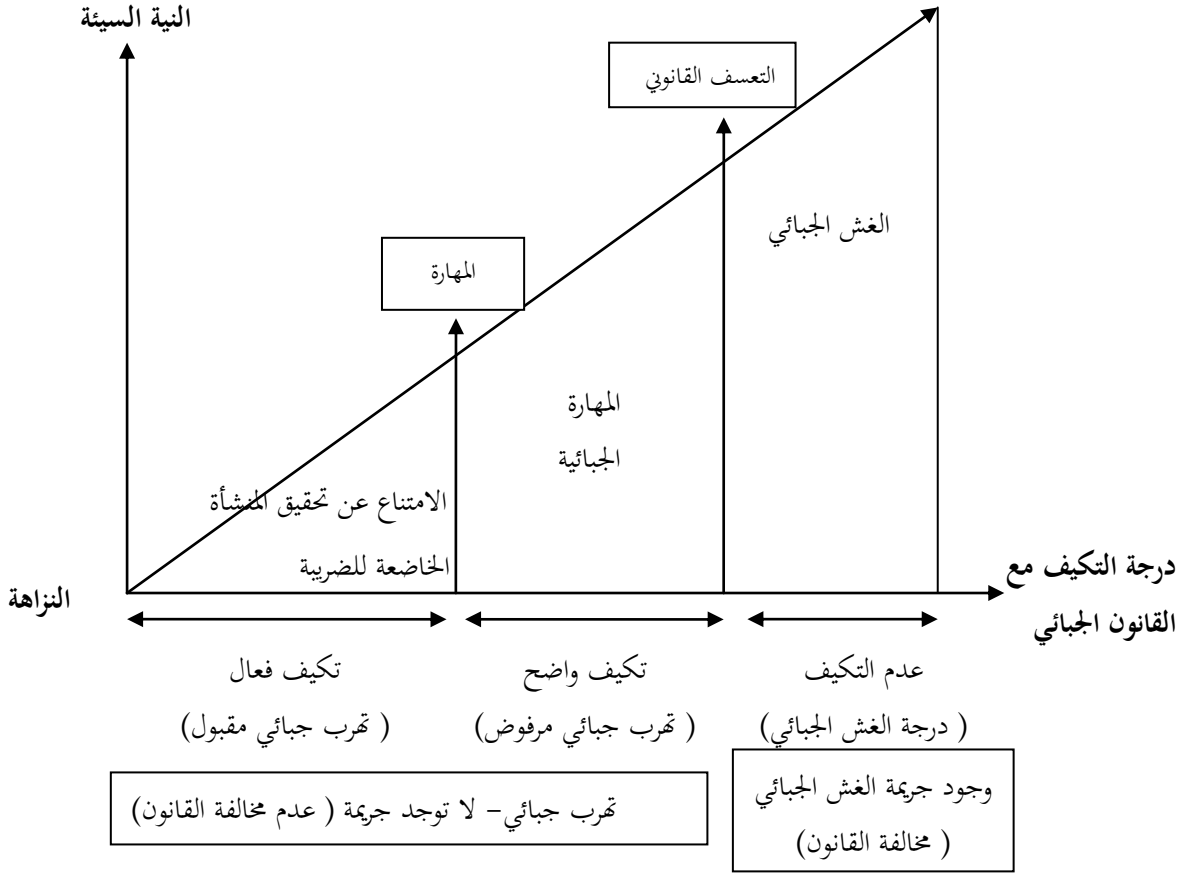
[1] LUCIEN Mehl, **« Science et techniques fiscales »,** Edité par Presses universitaires de France, P-U-F, paris, 1984, p23**.**

[2] BERRAHI Kheir-eddine, **« Evasion et la fraude fiscales :Un grand défi de lutte contre l'informel »**, revue algérienne de finances publiques, n°06, décembre 2016, p46.

[3] شريف محمد، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[4] BAZART Cécile, **« La Fraude Fiscale : Modélisation du Face Etat-Contribuable »,** Thèse de doctorat en Sciences Economiques, Université Montpellier I, France, 2001, p 17.

شكل رقم (02-01): تدرج سلوك المكلف بالضريبة من النزاهة إلى الغش الجبائي



Source : BAZART Cécile, **« La Fraude Fiscale : Modélisation du Face Etat-Contribuable »,** Thèse de doctorat en Sciences Economiques, Université Montpellier I, France, 2001, p 17.

من خلال هذا الشكل نستخلص أن تكيف المكلف مع القانون الجبائي يبدأ بصفة تدريجية بدءاً بدفع الضريبة كلياً (عدم وجود تهرب جبائي)، ثم الانتقال إلى استغلال الثغرات القانونية (المهارة الجبائية) دون مخالفة القانون الجبائي من أجل عدم الدفع الجزئي أو الكلي للضريبة (تهرب جبائي مشروع)، لنصل في الأخير إلى التعدي الصريح على القانون الجبائي من طرف المكلف (الغش الجبائي).

الفرع الثالث: الغش الجبائي حسب المكان

يصنف الغش الجبائي حسب المكان أو الحدود إلى غش وطني (محلي) وغش دولي.

1- الغش الجبائي الوطني: ويكون عند قيام المكلف بالضريبة بالعزوف عن دفع المستحق الجبائي داخل وطن إقامته[1].

[1] شريف محمد، مرجع سبق ذكره، ص60.

2- الغش الجبائي الدولي: اعتبرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أن الغش الجبائي الدولي "يشمل كل عملية يقوم بها الخاضع للضريبة تكون مخالفة للقانون أو التشريع المعمول به، إذا ثبت من خلال ذلك تعمد المساهم التهرب من دفع الضريبة".

وتتجسد وسائل الغش الجبائي في لجوء المؤسسات إلى التصريح بأرباح ضئيلة في الدول التي تمارس جباية عالية وتحويلها إلى الدول ذات جباية ضعيفة أو متوسطة، وهذه الوسيلة قد تكون مشروعة إلى حد ما، باعتبار الخاضع للضريبة حر في اختيار المنهج الذي يراه مناسباً وهذا خدمة لمصالحه في إطار القانون، ولمحاربة الغش الجبائي يجب منع اللجوء إلى الجنات الضريبية وكذا مراقبة عمليات تحويل الأرباح إلى الخارج[1].

المطلب الرابع: أسباب الغش الجبائي

تعد ظاهرة الغش الجبائي آفة تعمل على إنقاص المداخيل الجبائية، مما يؤثر على توازن المالية العامة للدولة، لذا لا بد من دراسة الأسباب التي تدفع المكلف بالضريبة للقيام بهذا العمل، سواءاً تعلقت هذه الأسباب بالتشريع الجبائي أو الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة، أي أسباب مباشرة أو غير مباشرة.

الفرع الأول: الأسباب المباشرة

تكون هذه الأسباب متعلقة بالتشريع الجبائي أو الإدارة الجبائية، إذ أن تعقد التشريع الجبائي من خلال التعديلات عبر قوانين المالية من سنة إلى أخرى يظهر الغموض، ويبدأ التفكير في طرق اجتناب الضرائب كلياً أو جزئياً، ويمكن تصنيف هذه الأسباب إلى:

1- الأسباب التشريعية: إن تعقد القواعد التشريعية للنظام الجبائي زاد من احتمالات الغش الجبائي سواءاً في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات، ويمكن حصر أهم عيوب التشريع الجبائي في النقاط التالية:

- نظام جبائي معقد وهذا لتعقد التشريع الجبائي (عدم وضوح الصياغة) ووجود بعض الثغرات، ما يؤدي إلى خلق مشاكل للإدارة الجبائية وتزايد احتمال التهرب والغش.

- نظام جبائي غير مرن، أي أنه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.

[1] TIXIER Gilbert et DEROUIN Philippe, **« Droit pénal de la fiscalité »**, Dalloz, France, 1989, p04.

– تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضريبة وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.

– ارتفاع نسبة الضريبة وزيادة عبئها مما يؤدي إلى حدوث ضغط جبائي.

– عدم استقرار التشريعات وهذا راجع للتغييرات الدائمة التي تحدث في مجال التقنين الجبائي مما يصعب على المكلفين من جهة مسايرة التغيرات التي تطرأ على النظام والقواعد المعمول بها، ومن جهة أخرى تؤدي إلى خلق حساسية من الضريبة تدفع بهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الجبائي وبالتالي زيادة ميلهم إلى الغش الجبائي[1].

– كما نجد أيضاً أن غياب نظام العقوبات المفترض تطبيقه على المخالفات (غش، تأخير) والذي من شأنه ردع محاولات إفلات المكلفين بالضريبة، يساهم في تزايد حالات الغش الجبائي[2].

2– الأسباب الإدارية: (عيوب في الإدارة) هذا العامل يتعلق بالعاملين في الدوائر الضريبية، فقد نجدهم غير مؤهلين وغير أكفاء وقد نجدهم يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي، وقد لا يعدلون في تطبيق القوانين الضريبية.

إلا أن النقائص الموجودة في الإدارة الضريبية هي التي تحد من كفاءتها، وتدفع بالمكلف إلى الغش الجبائي، وتتجلى أهم هذه النقائص في:

– ضعف الوسائل المادية والمالية (النقل، الرواتب، الحوافز...) والتي ما زالت لا تشبع رغبة العاملين مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في مسؤولياتهم الوظيفية.

– العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.

– صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي يكون جزافياً بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنوياً على المكلف وقد يدفعه إلى الغش.

– عدم وجود وعي مهني، فمن أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة[3].

[1] بوعكاز سميرة، " **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية– الطور الثالث، جامعة محمد خيضر – بسكرة، 2015/2014، ص32.

[2] شريف محمد، مرجع سبق ذكره، ص59.

[3] بوعكاز سميرة، نفس المرجع، ص32.

– الإجراءات الإدارية تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وأعوان الضرائب، وتتمثل هذه الإجراءات في[1]:

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.
- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.
- تعقد الإجراءات الخاصة بالتحصيل الضريبي.

الفرع الثاني: الأسباب غير المباشرة

قد تكون هذه الأسباب نفسية، سياسية أو اقتصادية، فتصاغ من طرف الدولة بمفردها قوانين جبائية تفرض على المكلفين، ومع غياب الضمير الأخلاقي لدى بعض الخاضعين للضريبة يحدث التهرب والغش الجبائي، فعدم إشراك المكلفين بالضريبة في صياغة القوانين، مع أخذ الضريبة منهم بدون مقابل مباشر تشعر المكلف بعدم الثقة في دولته، لذا يجب تنمية الوعي الضريبي، فيكون إشراك المكلفين في صياغة القوانين واجباً لاجتناب الظلم[2].

1– الأسباب النفسية (الأخلاقية): إن العامل النفسي يلعب دوراً هاماً في أداء الضريبة، فشعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الجبائي وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبة يدفعهم إلى التملص من دفعها، بالإضافة إلى:

– نظرة المجتمع للمتهربين، ففي بعض المجتمعات ينظر إلى المتهرب نظرة إعجاب ويعتبر الشخص المتهرب شجاع وبارع ويفاخر غيره بذلك، في حين ينظر للمتهرب في مجتمعات أخرى نظرة ازدراء وعدم احترام من قبل المجتمع[3].

– سوء فهم مصطلح الاقتطاع الجبائي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية، فهي خسارة شخصية لا بد من تخفيضها كلما سمحت الفرصة بذلك.

– الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

---

[1] خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، " **الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي**"، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 02، جوان 2015، ص 44.

[2] بكريتي بومدين، يوسفي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص171.

[3] مهدي يسرى، السامرائي حسن وآخرون، " **تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي**"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 09، 2012، ص133.

– الاعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفاً لا أخلاقياً، وتبريرهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استناداً إلى الفكرة "سرقة الدولة لا تعد سرقة".

2– الأسباب السياسية: تتمثل فيما يلي:

– انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سبباً لانتشار الغش الجبائي لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها، وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية، حيث تبين الدراسات أن الغش الجبائي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب.

– زيادة الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة.

– عدم وجود عدالة في توزيع الدخل الوطني أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوة المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

3– الأسباب الاقتصادية: إن للأسباب الاقتصادية دوراً هاماً في عملية الغش الجبائي، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان الغش الجبائي كبيراً والعكس صحيح، حيث أن الوضعية الاقتصادية للمكلف لها انعكاس كبير في أداء واجبه اتجاه الضريبة، فإذا كان المكلف يتمتع بوضعية مالية جيدة فإن ميله للغش الجبائي يكون ضعيفاً وهذا نتيجة قدرته على التسديد، أما في الحالة العكسية أين يكون المكلف يتمتع بوضعية مالية متدهورة فإن ميوله إلى الغش يكون أقوى، وهذا ما يفسر لنا انخفاض نسبة الغش الجبائي في الدول المتقدمة مقارنة بالدول النامية نظراً لارتفاع عوائد الأفراد[1].

[1] بوعكاز سميرة، مرجع سبق ذكره، ص34.

المبحث الثاني: تقنيات اكتشاف الغش الجبائي وسبل علاجه

يشكل الغش الجبائي أحد التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة الاقتصادية والمالية، نظراً لآثاره السلبية المتعددة، وهذا ما يستدعي من السلطات المختصة ضرورة مجابهته، ولكن هذه الأخيرة لا بد أن تكون لها صورة مستوفية عن حجم الظاهرة لاتخاذ الحلول المناسبة، لأن المشكل الرئيسي بالنسبة لواضعي السياسة الجبائية لا يكمن في ظاهرة الغش الجبائي نفسها، ولكن في المدى الذي تبلغه، لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق أولاً إلى مختلف طرق ومناهج قياس الغش الجبائي ومن ثم سبل علاج هته الظاهرة.

المطلب الأول: طرق الغش الجبائي

عادة ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى الاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرق التحايل، الذين يستندون بدورهم إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية أو استخدام أي وسيلة مشروعة كانت أو غير مشروعة تساعد على تخفيض الوعاء الضريبي، ومن بين صور الغش الجبائي:

- الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي، بحيث لا يصل عنه أي معلومات إلى وزارة المالية، وبالتالي لا يتم دفع أية ضرائب على الإطلاق، ويعتبر الكتمان أكثر الوسائل أماناً ويساعد على ذلك وجود القطاع غير الرسمي (اقتصاد الظل) المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص وبالتالي هي لا تسدد الضريبة، ومن أمثلة ذلك: وكلاء الشركات الأجنبية الذين لا يوثقون وكالاتهم أصلاً، المدرسون الذين يقدمون دروس خصوصية في المنازل، مصانع صغيرة ومكاتب تجارة وورش مقاولات تعمل بدون أي ترخيص...الخ[1].

- إخفاء أرقام الأعمال الحقيقية في جميع بيانات مكلفي الضرائب، وهذا يحدث في النشاطات التي لا تكون الحكومة طرفاً فيها أو لا تكون لها علاقة مباشرة بها.

- زيادة النفقات وتقليل الإيرادات، حيث تضخم التكاليف على نحو وهمي من خلال زيادة تكاليف السلع وزيادة نفقات أجور العمال حتى تصبح الأرباح الظاهرة قليلة، وبالتالي تقل الضرائب المفروضة عليها.

- تخفيض أسعار البيع للسلع والخدمات وكذا تزوير فواتير الاستيراد حيث تظهر عدد المواد المستوردة قليلة من أجل التهرب من دفع الرسوم الجمركية.

[1] سليم وهبه محمّد، " **التهرب الضريبي– واقع وتوصيات**"، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، الجمهورية اليمنية– صنعاء، يومي 26 و27 جويلية 2010، ص14.

– تنظيم إجازات استيراد السلع بأسماء مختلفة ليس لهم علاقة بالتجارة والاستيراد من أجل التهرب من دفع الضريبة، وبالتالي إخفاء الذمة المالية للمستورد الحقيقي.

– عدم سداد ضريبة دخل العمال (ضريبة الرواتب والأجور) بهدف تقليل التكلفة على أصحاب العمل، وعدم تسجيل العمال في التأمينات الاجتماعية.

– تأخر المكلفين عن دفع الضريبة لعدة سنوات من أجل استخدام مبلغ الضريبة في فترة التأخير كربح وانتظارهم صدور مراسيم أو قرارات عفو عن الغرامات.

ويمكن إجمال طرق وأشكال الغش الجبائي كالآتي:

الفرع الأول: التلاعب المحاسبي

تتعدد طرق الغش الجبائي والتي تمتد من التخفيض البسيط لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبياً وتضخيم الأعباء القابلة للحسم.

1– تخفيض الإيرادات: تعد الطريقة الأكثر استعمالاً والتي من خلالها يعمد المكلف بالضريبة إلى تخفيض الوعاء الضريبي وذلك عن طريق البيع دون فواتير (أي البيع نقداً ولا يترك أثر العملية)، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله وكذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون[1].

والجدير بالذكر هنا أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال كحد تُلزم من تجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية، هذه الأخيرة تعتبر وسيلة لمتابعة مختلف الإيرادات التي يحققها المكلف، ومن هنا تبرز قدرات المكلف انطلاقاً من الإقرارات الضريبية، والذي يسعى جاهداً لأن تكون مطابقة لسجلاته المحاسبية مستعملاً كل الطرق والأساليب للتصريح بمبالغ بسيطة بعيدة كل البعد عن القيمة الحقيقة للربح.

وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل:

- عدم تسجيل المبيعات، وتتمثل هذه الطريقة في لجوء بعض المكلفين إلى البيع بدون استعمال الفواتير أو الشيكات، حتى لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع، فيحصل ثمن البيع ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزونات ولا في محاسبة الخزينة، كذلك الحال بالنسبة

[1] سعيد حسين سعد علاء، " **تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية**"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة، 2014، ص 27.

للإيرادات التي تأتي من بيع البقايا (الفضلات والمهملات) الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتوجات النصف مصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء.

- لكي يتم التخفيض محاسبياً من مبلغ المبيعات يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل مردودات وهمية للبضائع و/أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيها في حساب المبيعات، مع أنه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات للبضائع ولم تمنح له أية تخفيضات تجارية للزبائن[1].

2- زيادة التكاليف: للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقاً لبعض الشروط منها: (أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة، وأن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، وأن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية، وأن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون)، وهذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوماً تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق[2]، فالغش عن طريق التضخيم في المصاريف القابلة للخصم قد تأخذ صوراً مختلفة، حيث نجدها أكثر شيوعاً في الشق الخاص بالمصاريف العامة في محاسبة المؤسسة، وتتم طريقة الغش عن طريق التضخيم في قيمة الفواتير أو استعمال فواتير مزورة.

وقد يأخذ الغش الجبائي صورة أخرى ويمس الشق الخاص بالإهتلاكات، ويتم إما عن طريق التصريح بقيمة أكبر عن ما هو قانوني لقيمة الشيء القابل للاهتلاك للتوصل إلى التخفيض من أعباء الضريبة، وإما اتخاذ طريقة الإهتلاك السريع، كما قد يتخذ الغش الجبائي صورة أخرى كإسناد خسائر للمؤسسة وفي حقيقة الأمر هذه الخسائر لم تتحملها[3].

والواقع يبين أن المكلف يحاول دائماً إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة، ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها نذكر ما يلي[4]:

- تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقع متعلقة بمساكن مسيريها.

- تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.

- تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيريها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.

---

[1] جامع أحمد، **علم المالية، فن المالية العامة"**، دار النشر العربية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، القاهرة، 1975، ص 246.

[2] سعيد حسين سعد علاء، مرجع سبق ذكره، ص29.

[3] TIXIER Gilbert et DEROUIN Philippe, Op.cit, p27.

[4] المادة 169-01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة 2018، الجزائر، ص43.

وعلى العموم يتم تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية باستخدام الطرق التالية:

2-1 العمال الوهميين والوظائف الوهمية: حيث يقوم المكلف بتشكيل ملفات لعمال وهميين، أي بعبارة أخرى على الوثائق فقط، ويقوم بتسجيل أجورهم ومرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف، وهذه الأجور والمرتبات المسجلة في المحاسبة تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

2-2 التكاليف العامة غير المبررة: إن التكاليف العامة القابلة للخصم هي جميع النفقات والأعباء والمصاريف المباشرة المتعلقة بنشاط المكلف، لذا كان من السهل إدخال أعباء ومصاريف إضافية إلى التكاليف الموجودة حقيقة، حيث سمح المشرع الجبائي للمكلف حق خصم بعض التكاليف من الربح الخاضع للضريبة والتي لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، لكن في أغلب الأحيان يستغل المكلف هذه الفرصة لتسجيل تكاليف خارج نشاط المؤسسة من أجل التخفيض من الربح الخاضع للضريبة[1].

وقد أوضح المشرع الجبائي الجزائري في المادة 169-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التكاليف القابلة للخصم جبائياً مثل:

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، شريطة إثباتها في حدود 10 % من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج). وتستفيد كذلك من هذا الخصم، النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف إلى:

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها ورد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها؛

- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها؛

- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي؛

- إحياء المناسبات التقليدية المحلية؛

- المهرجانات الثقافية المؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين[2].

كما نصت المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إمكانية الخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة إلى غاية عشرة بالمائة 10 % من مبلغ هذا الدخل أو الربح، في حدود سقف يساوي

[1] Margairaz André, **«La fraude fiscale et ses succédanés, Comment on échappent à l'impôts »,** édition Blonay, Suisse, 1988, p251.

[2] المديرية العامة للضرائب، المادة 169-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، نشرة 2018، ص 43.

مائة مليون دينار (100.000.000دج) النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث[1].

2-3 تقنية الإهتلاك: تعني الإهتلاكات الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة الاستثمارات بفعل الاستعمال والتقادم، فالاستثمارات سواءاً كانت تجهيزات إنتاجية أو تجهيزات اجتماعية...الخ، وهي أموال مخصصة للاستعمال في النشاط الاستغلالي وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجياً، وبعد فترة من الزمن – تختلف باختلاف الاستثمارات– تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك:

- لأن الاستثمار تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن.
- لأن الاستثمار أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال.
- نتيجة ظهور أدوات إنتاج حديثة أكثر إنتاجية أو لأسباب أخرى.

وبعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجياً للموجودات الثابتة، أي الأصول الممتلكة للمؤسسة والمتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكاتب.

وتحسب الإهتلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات من مباني وآلات ومعدات وتجهيزات، ويستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابلاً للاسترجاع.

وتقنية الإهتلاك تستعمل غالباً خارج القواعد القانونية التي حددها التشريع المحاسبي والجبائي من قبل بعض المكلفين من أجل تضخيم الأعباء والتكاليف القابلة للخصم، ويتم ذلك بإتباع الطريقتين التاليتين:

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونياً بغرض تضخيم مخصصات الإهتلاك السنوية، وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة، على سبيل المثال: آلة معينة عمرها الإنتاجي 10 سنوات أي تهتلك بنسبة 10 % من قيمة الاستثمار لكل سنة، فيقوم المكلف بتسجيل قسط الإهتلاك في محاسبته بنسبة 50 % لمدة سنتين أو لمدة أربع سنوات بمعدل 25 % سنوياً.
- تطبيق الإهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحصول عليه مضافاً إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع، لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لحساب الأقساط السنوية للاهتلاك، في حين

[1] المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نفس المرجع، ص 43.

كان يجب خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع من قيمة الشراء أو سعر الاكتتاب[1].

الفرع الثاني: التلاعب المادي والقانوني

يعتمد هذا النوع من الغش على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة، هذا ليتم بيعها في السوق.

1- الغش عن طريق عمليات مادية: يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية والتي هي في الواقع خاضعة للضريبة، سواءاً كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي.

1-1 الإخفاء المادي الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

ومن صور هذا الإخفاء المادي الجزئي ما يلي:

- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.
- حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع.
- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية[2].

1-2 الإخفاء المادي الكلي: يتمثل الإخفاء المادي الكلي في إخفاء الأساس الخاضع للضريبة، ويتم عن طريق ما يلي:

- يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها، وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير بعيداً عن كل مراقبة، وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها[3].
- إخفاء عدد العمال لغرض التملص من المستحقات الضريبية.
- ممارسة نشاط غير مقيد وغير محصي مع قائمة التجار، أو لا يتوفر أصلاً على محاسبة، ونذكر بخصوصها النشاطات التي تتم في السوق الموازية.

---

[1] رحال نصر، **"محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر، 2007/2006، ص-ص 23 و24.

[2] رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص25.

[3] سعيد حسين سعد علاء، مرجع سبق ذكره، ص 29.

- 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 على القيمة المضافة إلى تجار آخرين وبدون فاتورة، وذلك لغرض التملص من تسديد الحقوق الواجبة في هذا الإطار[1].

2- التكييف الخاطئ لعملية قانونية: ويتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى خاضعة لنظام جبائي أكثر امتيازاً، وهذا ما يسمح بعدم أداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة من الوضعية القانونية الأولى، وهذا ما يكون له أثر في تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما وتزييف حالة أو فعل خاضع للضريبة بحالة أو فعل آخر غير خاضع للضرائب أو خاضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر اعتدالاً.

3- تركيب عمليات وهمية: وهو الأكثر استعمالاً من طرف المكلفين، حيث يتمثل عمل مؤسسة تجارية مثلاً في إعداد فواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع لحساب زبائن مؤسسات أخرى، وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتها، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي المذكور على الفواتير المزورة التي سلمتها المؤسسة التجارية، وهكذا عندما يكون الرسم على القيمة المضافة الذي يخصم أكثر من مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع، يكون من حق هذه المؤسسات الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق[2].

ولإعطاء فكرة أوضح عن هذا النوع من الغش سوف نقوم بدراسة الحالة التالية:

مثلاً مؤسسة (أ) تقوم بشراء بضاعة بدون فواتير وبثمن أقل من الثمن المتداول في السوق من مؤسسة أخرى (ب)، حيث تقوم المؤسسة (أ) بالتعامل مع مؤسسة وهمية أخرى (ج) تمنحها فواتير وهمية بأسعار باهظة مع تضخيم المبالغ والرسوم التي لم تدفع أصلاً، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكاً بنكياً للمؤسسة الوهمية (ج) التي تتقاضى قيمتها شكلياً وتعيدها نقداً لمسيري المؤسسة (أ) مقابل الحصول على عمولة، وهذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها، الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة[3].

ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

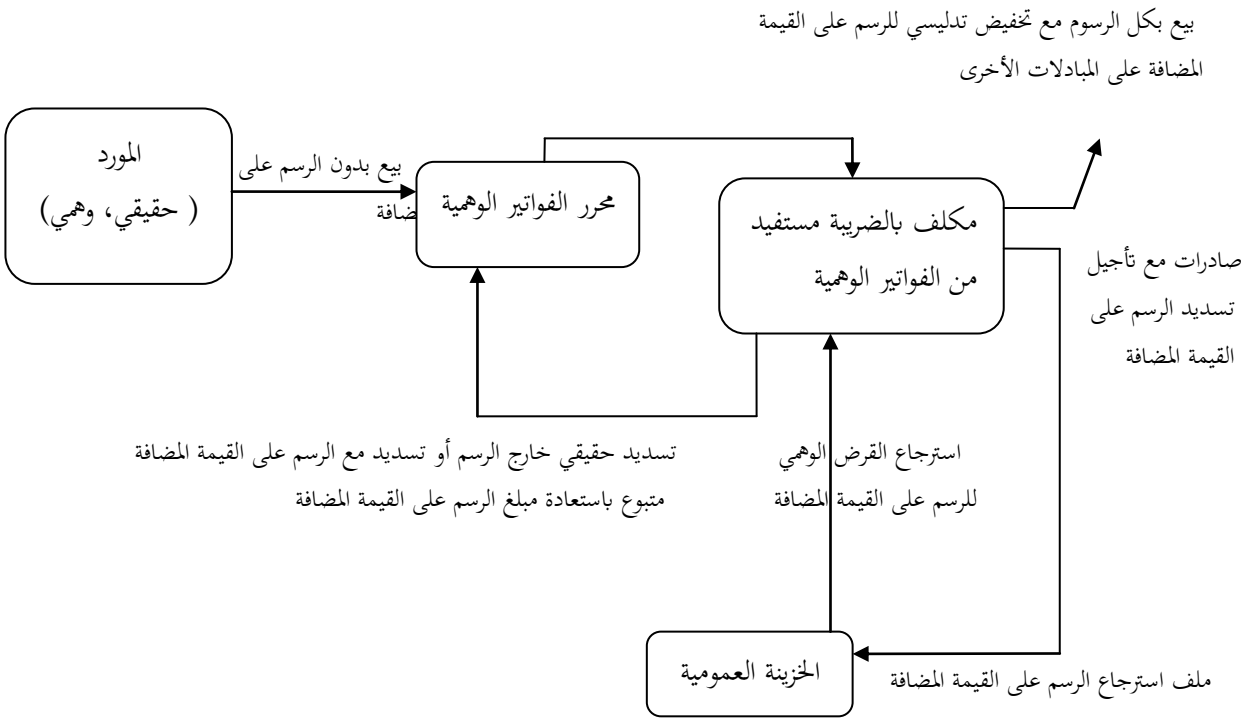
---

[1] فرحات فوزت، **"المالية العامة (التشريع الضريبي العام)"**، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1998، ص82.

[2] براهيمي سمية، بلعايش ميادة، **" مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات"**، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان 67 - 68، خريف 2014، ص 234.

[3] رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص26.

شكل رقم (02-02): كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية



المصدر: رحال نصر،"**محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**"، مرجع سبق ذكره، ص 27.

المطلب الثاني: مناهج قياس الغش الجبائي

تعتبر عملية تحديد حجم الغش الجبائي حسابياً بالأرقام والإحصائيات ضرورية، وهذا حتى تتمكن السلطات العمومية من توجيه وتصحيح سياستها الجبائية، فنظراً للآثار السلبية للغش الجبائي على الخزينة العمومية كان لا بد من إيجاد طرق لقياسه وتقديره، إلا أن طريقة تقديره تتميز بالصعوبة لاتسامه بالطابع السري رغم محاولات الكثير من الخبراء الاقتصاديين، فالتقدير المضبوط للظاهرة باستعمال الأسلوب المطلق (المبالغ) أو الأسلوب النسبي (النسب المئوية) يبدو مستحيلاً من الناحية العملية، لأن الغش بطبيعته مستور وغير مرئي حتى يمكن قياسه بمعايير محددة والحصول على إحصائيات دقيقة عنه، فلا توجد هناك طرق ضبط وقياس دقيقة تحدده وإنما هي مناهج تعطي صورة عامة عن حجمه، ويمكن إدراج هذه المناهج كالآتي[1]:

[1] ناصر مراد، " **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**"، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004، ص 21.

الفرع الأول: منهج تقدير الاقتصاد السري

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل غير المصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين وغير المدرجة ضمن الناتج الوطني الخام، لذلك فإن عملية تحديد حجم الاقتصاد السري تسمح بقياس وتقدير ظاهرة الغش الجبائي، من خلال العلاقة التالية:

حجم الغش الجبائي= حجم الاقتصاد السري × المعدل الضريبي المتوسط

ويعتمد تقدير وإحصاء الاقتصاد السري بناءاً على معطيات الناتج الوطني الإجمالي والمعاملات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج.

1- المنهج النقدي: توجد ثلاثة أشكال للمنهج النقدي وهي:

1-1 متغير المعدل الثابت: يرتكز هذا المنهج على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الاقتصاد السري، ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة، وعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة أكبر من السنة المرجعية تعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الاقتصاد السري ، ونحدد حجم الغش الجبائي بضرب حجم الاقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض، ويمكن توضيح ذلك كما يلي[1]:

في البداية نحسب حجم الاقتصاد السري بتطبيق المعادلة التالية:

$$AEST = \frac{(M_2 - M_1).PNB}{M_2}$$

حيث أن:

AEST: يمثل حجم الاقتصاد السري.

M_1: يمثل الكتلة النقدية للسنة المرجعية.

M_2: يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

PNB: تمثل الناتج الوطني الخام.

ثم نحدد حجم الغش الجبائي بتطبيق المعادلة التالية:

$$V.F.F = \frac{[(M_2 - M_1).PNB].Tm}{M_2}$$

[1] ناصر مراد، " **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**"، مرجع سبق ذكره، ص 21.

حيث أن:

V.F.F: حجم الغش الجبائي.

Tm: يمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

وقد وجهت لهذا المنهج عدة انتقادات منها:

- كونه يستند على فرضيات هشة، ففي الواقع ليس دوماً المعدل النقدي ثابت.

- إن النتائج المحصلة تكون تابعة للمرحلة المرجعية المحددة.

- إن سرعة دوران النقود في الاقتصاد المشروع قد تختلف عن تلك المتعلقة بالاقتصاد السري.

2-1 متغير المعادلة النقدية: يعتمد هذا المتغير على فكرة وجود علاقة مباشرة بين الجباية والاقتصاد السري، بحيث أنه يعتبر وجود الاقتصاد السري كنتيجة مباشرة للضرائب المرتفعة، ومن أجل قياس حجم الغش الجبائي نستخدم معادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي، حيث نحسب أولاً سرعة دوران العملة القانونية التي نفترض أنها نفسها في الاقتصاد السري ثم نحدد حجم الاقتصاد السري، وفي الأخير نحدد حجم الغش الجبائي وذلك وفق المعادلات التالية[1]:

$$AEST = \frac{(M_3 - M_2).PNB}{M_0}$$

حيث أن:

(M_3-M_2): يمثل العملة غير الشرعية.

M_0: يمثل العملة الشرعية.

وبالتالي فإن حجم الغش الجبائي يحسب وفق المعادلة التالية:

$$V.F.F = \frac{[(M_3 - M_2).PNB].Tm}{M_0}$$

وتكمن نقائص هذا المقياس في أنه:

- يفترض سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية، وهذا ليس دوماً صحيح.

- إن هذا المقياس ضيق بحيث أنه يراعي الغش الناتج عن توظيف العملة والاقتصاد الموازي فقط ويهمل الطرق الأخرى للغش، كاستغلال الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية.

[1] ناصر مراد، " **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**"، مرجع سبق ذكره، ص 22.

1-3 متغير فئات العملة: بحسب هذا المقياس، يرتبط الاقتصاد السري باستخدام أوراق نقدية من فئة معينة، لذلك فإن التغير في عدد هذه الأوراق يعبر عن حجم الاقتصاد السري، لكن هذا المقياس يفقد أهميته عند التضخم المرتفع (ارتفاع المستوى العام للأسعار)، بحيث يمكن استخدام الأوراق الكبيرة دون أن يحصل زيادة في الاقتصاد السري.

2- منهج عوامل الإنتاج (المدخل المادي) :حسب هذا المنهج نقوم باختيار عامل إنتاج معين كالكهرباء مثلاً، وبافتراض وجود علاقة مباشرة بين عامل الإنتاج والناتج الوطني وبالاعتماد على حجم الإخراج واستهلاك هذا المدخل يتم تقدير الناتج الوطني، ويقاس حجم الاقتصاد السري عن طريق الفرق بين الناتج الوطني المقدر (الاسمي) حسب المدخل المادي والناتج الوطني الرسمي (الحقيقي)، ولقد وجه لهذا المنهج انتقاد كونه يفترض وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج والناتج الوطني، إلا أن تغيرات استهلاك العوامل قد لا تعكس حتماً ارتفاع الاقتصاد السري، بحيث قد تزيد نسبة الاستهلاك نتيجة التبذير مثلاً.

3- منهج سوق العمل: هذا المنهج قام في إيطاليا في الخمسينات من القرن الماضي، حيث لوحظ أن حجم العمل المعلن قد انخفض انخفاضاً شديداً بعكس نسبة العمالة غير المعلنة، ووفق هذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصرحة عن طريق الاستقصاء، ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل، وعلى أساس ذلك يقدر حجم الاقتصاد السري، ويكمن الانتقاد الموجه لهذا المنهج في أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال.

4- منهج التفاوت: حسب هذا المنهج يتم حساب الدخل الوطني بالاعتماد على مصادر الإدارة الجبائية، كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير المصالح الضريبية، وبمقارنة الدخلين نستخرج الفرق الذي يمثل الدخل المتهرب من الضريبة، ورغم سهولة هذا المنهج إلا أنه توجد ثلاثة صعوبات هي:

- إن حساب الناتج الوطني يستمد من البيانات الضريبية في الكثير من الدول.
- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الأفراد سواءاً كان خاضعاً أو غير خاضع للضريبة، غير أن الدخل المصرح به في الإقرارات الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة.
- توجد اختلافات في معالجة الاستهلاك، هذه الاختلافات تجعل التقديرين غير قابلين للمقارنة[1].

[1] رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص81.

ونلاحظ مما سبق أن جميع المناهج السابقة تعتمد على قياس حجم الغش الجبائي من خلال تقدير حجم الاقتصاد السري، ونظراً للحدود التي تعاني منها هاته المناهج أصبح من الضروري الاعتماد على مناهج أخرى تستند على تقدير حجم عدم الالتزام الجبائي.

الفرع الثاني: منهج تقدير عدم الالتزام الجبائي

نظراً لصعوبة تقدير حجم الاقتصاد السري، أصبح من الضروري الاعتماد على حجم عدم الالتزام الجبائي، وتتجلى أهم المناهج في قياس الغش الجبائي كما يلي:

1- منهج الضريبة القانونية المحتملة: يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك يمكن أخذها كأساس لحساب الضريبة على الدخل التي يفترض تحصيلها، وبمقارنة هذا الأخير مع حجم الضريبة المحصلة فعلاً نتحصل على حجم الغش الجبائي، ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية:

INP=PFL-PFR

حيث:

INP: تمثل الضريبة المتهرب منها.

PFL: تمثل الضريبة القانونية المحتملة.

PFR: تمثل الضريبة المحققة.

وتتمثل الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج في العناصر التالية:

- أن هذا المنهج يهمل الاقتصاد السري، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير الحقيقي لإجمالي الناتج الوطني.

- يعتمد التقدير في هذا المنهج على افتراض أن توزيع الدخل يستند إلى استقصاءات الأسرة ودرجة الثقة فيها.

- يتطلب هذا المنهج التزام ووعي ضريبي عالي جداً وكذا وجود إدارة جبائية لها درجة عالية من الكفاءة والقدرة على التحصيل، وهذا ليس متوفر دائماً.

2- منهج نسبة الضريبة الثابتة: يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم الغش الجبائي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة، كما توضح المعادلة التالية[1]:

V.F.F= POES-POR

[1] ناصر مراد، " **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**"، مرجع سبق ذكره، ص25.

حيث أن:

POES: يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة.

POR: يمثل مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية.

ولإيجاد الضريبة التقديرية نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها الغش الجبائي عند الحد الأدنى، ثم نطبق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة التمثيلية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة.

ولقد وجهت إلى هذا المنهج عدة انتقادات، نذكر منها ما يلي:

- يسمح هذا المنهج بتقدير حجم الغش الجبائي الإضافي وليس الغش الجبائي الكلي، لذلك يفيد في إبراز مدى تدهور دور الإدارة الجبائية.

-إن فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة وإجمالي الناتج المحلي تكون صحيحة في حالة افتراض أن مرونة الضريبة تكون مساوية للواحد، أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساوياً للتغير النسبي في الضريبة، أما في حالة العكس فإن تقدير حجم الغش الجبائي يكون غير صحيح.

- تتوقف صحة قياس الغش الجبائي على مدى صحة اختيار السنة التمثيلية، فإذا قدمت هذه السنة أرقاماً مرتفعة لإجمالي الناتج الداخلي فإنه سيؤدي إلى تضخيم حجم الغش الجبائي[1].

3- منهج الإعفاءات الضريبية: وحسب هذه الطريقة فإن الغش الجبائي يقدر على أساس المعلومات المحتواة في التصريحات الجبائية، بحيث العناصر الجبائية غير الموجودة في وضعية قانونية حسنة باتجاه الإدارة الجبائية تلتزم بالتصريح الحقيقي عن مداخيلها مقابل إلغاء العقوبات والغرامات الجبائية أو تطبيق نسب اقتطاع ضعيفة، وعليه يمكن قياس أهمية الغش الجبائي بمقارنة المعطيات المصرح بها خلال فترة العفو بتلك المصرح بها قبل دخول نظام العفو حيز التطبيق، بحيث أن الفرق يعبر عن مبلغ الغش الجبائي[2].

4- منهج المراجعات الخاصة: يعود هذا المنهج في قياس حجم الغش الجبائي إلى الإدارة الجبائية الأمريكية التي وضعت برنامجاً لقياس الالتزام الجبائي عن طريق فحوصات ومراجعات دقيقة للتصريحات الجبائية، والتي يقوم بها مختصون لعينة تتكون من 50.000 مكلف، والتي تؤخذ عشوائياً من التصريحات الجبائية المقدمة، والتي تصنف حسب مجموعات الدخل المصرح به، ويسمح هذا المنهج بقياس حجم الضريبة التي يتحملها

[1] رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص81.

[2] بوعكاز سميرة، مرجع سبق ذكره، ص40.

المكلفون، ثم تحديد نسبة مستوى الالتزام الطوعي أي نسبة الضريبة المقدرة ذاتياً إلى مجموع الاستحقاق الضريبي.

وتكمن نقائص هذا المنهج في اعتماده على المكلفين المسجلين لدى إدارة الضرائب وإهمال غير المسجلين، مما يؤدي إلى انخفاض تقدير الالتزام الجبائي للدخل غير المعلن، كما نواجه إشكال حول الأساس الذي يتم عليه اختيار عناصر العينة، حيث أن اختيار مكلف دون آخر قد يؤثر على قياس حجم الغش الجبائي.

5- منهج الاستقصاء: يرتكز هذا المنهج على مبدأ بسيط وهو حساب الدخول الحقيقية لدافعي الضريبة عن طريق الاستقصاء ومقارنتها مع الدخول المصرح بها فعلاً لدى مصالح الإدارة الجبائية، ولكن الصعوبة في هذا المنهج تتمثل في جمع العينة الإحصائية، كما أن طبيعة المكلفين تجعل مشكل الثقة في البيانات والمعلومات المحصل عليها وانحرافها محل لبس[1].

بناءأ على ما سبق نستنتج أنه لا يوجد منهج كامل وصالح في جميع الحالات، حيث أن لكل منهج خصوصياته وظروف تطبيقه، لذلك يجب اختيار المنهج المناسب لتلك الأوضاع، ونشير أن المنهج المتبع في الجزائر لقياس حجم الغش الجبائي لا يعتمد على أي منهج من المناهج السابقة، بل تقوم مصالح البحث والمراجعات أو مختلف المفتشيات والقباضات الضريبية بالاستناد على ما هو محدد في القانون الجبائي، ونظراً لإهمال المناهج السابقة وضعف إمكانيات الإدارة الجبائية الجزائرية، فإن قياس حجم الغش الجبائي في الجزائر لا يعكس الحجم الحقيقي لتلك الظاهرة، كما أن الأرقام المعلنة تكون مختلفة من خبير إلى آخر.

المطلب الثالث: آثار الغش الجبائي وسبل علاجه

قبل التطرق لسبل علاج ظاهرة الغش الجبائي سنتناول الآثار المالية والاقتصادية والاجتماعية والنفسية لهته الظاهرة ومن ثم البحث عن الطرق والوسائل المثلى لمعالجتها أو على الأقل التخفيف من آثارها.

الفرع الأول: آثار الغش الجبائي

يترتب على الغش الجبائي آثار سلبية تنعكس على الاقتصاد الوطني، حيث أنه يؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العامة، وما يترتب عليه من عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على

[1] رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص82.

الوجه الأكمل الذي يحقق مصلحة المجتمع ككل، بالإضافة إلى هذا فإن للغش الجبائي آثار على نواحي أخرى لذا سنستعرض مختلف آثار هذه الظاهرة على الجوانب المالية والاقتصادية والاجتماعية.

1- الآثار المالية: يترتب على الغش الجبائي من الناحية المالية خسارة كبيرة تلحق بالخزينة العامة للدولة وذلك بعدم دخول الحصيلة الجبائية إليها، الأمر الذي يؤدي إلى عجز الدولة عن القيام بمواصلة إنفاقها على مختلف المرافق الضريبية للمجتمع، فضلا عن إخلاله في توزيع الأعباء الجبائية بين المكلفين وتحقيق العدالة الاجتماعية[1]، وفي ظل هذا العجز تضطر الدولة للجوء إلى مصادر تمويلية أخرى كالإصدار النقدي أو الاقتراض أو الرفع من معدلات الضريبة أو إصدار ضرائب جديدة، وتؤدي بالتأكيد إلى إحداث ضغط على التنمية الاقتصادية لما تشكله من مخاطر على الاستقلال المالي والاقتصادي للدولة، ويمكن توضيح الآثار المالية كما يلي[2]:

1-1 الإصدار النقدي: ويتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم، وهذا ما ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني، ذلك أن التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها:

- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية.
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتوج المحلي.
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها.
- تغير نمط الاستهلاك.
- انخفاض الصادرات مما يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

1-2 الدين العام: يؤدي اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصادره - داخلي أو خارجي، طويل المدى أو قصير، عام أو عن طريق الاكتتاب — إلى آثار سيئة على الاقتصاد ككل، فالدين العام يعتبر عبئاً على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استخدامه لأغراض استهلاكية، إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الإنفاق العام نظراً لسياسة التقشف التي تستلزمها تدابير تسديد الدين العام.

ويمكن تلخيص آثار اللجوء إلى الدين العام كما يلي:

[1] خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، مرجع سبق ذكره، ص45.

[2] رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 83.

– عبء على ميزان المدفوعات، وتتحمل الأجيال اللاحقة أعباء هذه القروض العامة إذا استخدمت كمصاريف استهلاكية، أما إذا استخدمت في المشروعات الاستثمارية فإن العبء يكون ضعيفاً عليها.

– وجوب تدبير الدولة للمورد المالي لتسديد القروض، مما ينتج عنه ضغط على عناصر الإنفاق العام وبالتالي يقلل من القدرة الشرائية للمستفيدين من هذا الإنفاق.

– نقص النشاط الإنتاجي نتيجة لاستخدام الأموال أو إقراضها للدولة بغية الحصول على فوائد وضمان سدادها، وحصول المقرضين على مزايا.

– فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سداد ديونها وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن إقراضها.

– التدخل في الشؤون الخاصة من طرف الدول الأجنبية نتيجة عدم القدرة على تسديد الديون الخارجية، وبالتالي الخضوع للتبعية الأجنبية أو فرض قيود اقتصادية على هذه الدولة[1].

– إذا استمدت الدولة أموالها من القروض فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الطلب في المجتمع بفعل القوة الشرائية الجديدة، تختلف نتائجها باختلاف مستوى التشغيل السائد، ففي حالة التشغيل الكامل فإن هذه الزيادة تؤدي إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار، أما في حالة الاستخدام غير التام للموارد تؤدي الزيادة في الإنفاق العام إلى زيادة في الإنتاج عندما يتصف الجهاز الإنتاجي بالمرونة اللازمة، ولكن هذه الزيادة تنعكس على السعر عندما يكون الجهاز الإنتاجي غير مرن وهو وضع الدول المتخلفة، أما في حالة اعتماد الدولة على الاقتطاعات الجبائية في تمويل الإنفاق العام فإن آثار إنفاقها يكون محدوداً على الإنتاج، لأنه لا يشكل زيادة في وسائل الدفع وإنما هو تحويل لجزء من القوة الشرائية الموجودة بين أيدي الأفراد إلى أيدي أفراد آخرين، وبالتالي فإن حجم الإنفاق الكلي لا يتغير بشكل محسوس، وتبقى فعاليته مقصورة على جدوى الإنفاق.

– إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر يهدد اقتصادياتها وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام.

1–3 التجارة الخارجية: نظراً لارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة ازدادت قدرة البلد على الاستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية وإثراء الخزينة العمومية، ولكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي

[1] رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 84.

اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها فإن هذا يؤثر سلباً على التجارة الخارجية نفسها، وبالتالي تضطر الدول إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية، ويبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر بالغ على المكلف فيما بعد، حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب أو فرض ضرائب جديدة، فيزداد عبئها على الذي لا يتهرب.

1-4 زيادة الضغط الجبائي: يؤدي لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة الغش الجبائي إلى زيادة الضغط الجبائي على المكلفين، مما يزيد من ميولهم إلى التهرب وبالتالي استفحال ظاهرة الغش الجبائي أكثر فأكثر[1].

2- الآثار الاقتصادية: يؤدي الغش الجبائي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب:

2-1 أثر الغش الجبائي على توجيه الاستثمارات: إن نقص إيرادات الدولة بسبب الغش الجبائي لا يسمح بتكوين ادخار عام، وهذا ما يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية،كما أن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمارات، وهذا ما ينتج عنه ركود اقتصادي وذلك بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.

2-2 أثر الغش الجبائي على قواعد المنافسة: حيث يؤدي الغش الجبائي إلى تدهور شروط المنافسة بين المشروعات، حيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر قدرة على الغش الجبائي، بسبب انخفاض نفقات الإنتاج بمقدار ما تهربت منه جبائياً، فهو يحقق لها ميزة انخفاض التكاليف مقارنة مع غيرها من المشروعات، الأمر الذي يشجع المشاريع الأخرى الممتثلة ضريبياً على الغش لمواجهة المنافسة غير المتكافئة والاستمرار في السوق.

2-3 أثر الغش الجبائي على السوق الموازي: إن جانباً من الدخل المتولد داخل السوق الموازي (وهو مجموعة الأنشطة الاقتصادية التي يسعى أصحابها إلى إخفاء دخولهم وعملهم للتهرب من الالتزامات القانونية والاقتصادية المترتبة عليهم سواء كان من خلال دفع الضرائب أم من خلال عدم قانونية العمل وشرعيته) لا يدفع عنه ضرائب، ويحدث ذلك عندما لا يكشف الأفراد عن دخولهم أو طبيعة وظائفهم للإدارة الجبائية،

[1] رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 85.

وكلما كان حجم اقتصاد الظل (السوق الموازي) كبيراً فإنه يؤدي إلى تخفيض جوهري في الإيرادات العامة للدولة، وهذا يؤدي إلى زيادة معدلات الضريبة على الأنشطة داخل الاقتصاد الرسمي[1].

ولقد عرف السوق الموازي في الجزائر انتشاراً كبيراً خلال فترة التسعينات مما شجع على انتشار ظاهرة الغش الجبائي أو ما يعرف بالاقتصاد الخفي، الذي عرف توسعاً كبيراً وخطورة أكبر خاصة بعد الانتقال إلى مرحلة اقتصاد السوق والحرية التي تمنح للنشاطات الاقتصادية والتجارية، هذا ما ظهر جلياً في سنة 2000م، أين تم إحصاء 700 سوق موازي بقوة تشغيل تقدر بـ 100000 تاجر والتي تمثل 14 % من التجار المسجلين في السجل التجاري، حيث تم إحصاء في نفس السنة 60 % من السوق الموازية في المدن الكبرى، 40 % منها سوق للجملة، 50 % من المشاركين في سوق الجملة لا يملكون سجل تجاري[2].

وبالرغم من المجهودات التي تقوم بها الجزائر في إطار محاربة الاقتصاد الخفي ومحاولة إدماجه في الاقتصاد الوطني كمنح المساعدات للمؤسسات الصغيرة ودعم المشاريع المتعلقة بالنشاطات التقليدية وكذا اتخاذ تدابير صارمة لمكافحة الغش الجبائي، إلا أن حجمه يبقى معتبراً وهذا كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (02-01): حجم القطاع غير الرسمي في الجزائر كنسبة من الناتج الوطني الإجمالي خلال الفترة (2006-2011)

السنة	2006	2007	2008	2009	2010	2011
قطاع غير رسمي	34.2	34	32.2	32	45.6	42.4

المصدر: مُحَمَّد بن عزوز، يونس دحماني، "**القطاع غير الرسمي وجدل إدماجه في النشاط الاقتصادي القانوني**"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد الأول، مجلد 08، 2017، ص389.

نلاحظ من خلال الجدول أن حجم القطاع غير الرسمي في الجزائر يشكل نسبة لا بأس بها من الناتج الوطني الإجمالي حيث تراوحت بين (32% و45%)، وهي تؤثر مباشرة على الدخل الإجمالي بصفة خاصة والاقتصاد الوطني بصفة عامة وذلك لبقائها خارج نطاق السيطرة الجبائية، مما يشكل اختلالاً في الاقتصاد الجزائري ويوفر مناخاً ملائماً لنمو وتفاقم ظاهرة الغش الجبائي.

[1] الدالي سليمان، "**دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي– دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية**"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 01، 2015، ص 286.

[2] Rapport CNES (conseil national économique et social), **« le secteur informel illusions et réalité »**,commissions relation de travail, juin 2004, p32.

2-4 أثر الغش الجبائي على الحافز على الإنتاج: يؤدي انخفاض حصيلة الضرائب نتيجة الغش الجبائي إلى لجوء الدولة إلى الرفع من معدلات الضرائب، أو فرض ضرائب جديدة، مما يؤدي إلى إضعاف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج.

2-5 أثر الغش الجبائي على التنمية: إن إحدى الأهداف الرئيسية للدول النامية باختلاف اتجاهاتها السياسية هي تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، و يشكل الغش الجبائي عائقاً للوصول إلى تحقيق هذا الهدف نظراً للخسارة التي تلحق بخزينة الدولة، ذلك لما للضريبة من دور رئيسي باعتبارها إحدى الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية من خلال توفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ المشروعات الاستثمارية ودعم القطاع العام، وتساعد على عدم حدوث ضغوط تضخمية تصاحب التنمية، وإسهامها في جذب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية لبناء الهياكل الأساسية، كما أنها قد تستخدم كأداة للحصول على موارد مالية لتوظيفها في بعض الأغراض مباشرة من أجل رفع مستويات الادخار الحكومي، فضلاً عن استخدام الحصيلة الجبائية في رفع قدرة الجهاز المصرفي على خلق الائتمان من خلال شراء سندات حكومية ترفع من الاحتياطي النقدي لدى المصارف[1].

2-6 أثر الغش الجبائي على رؤوس الأموال: يخلق الغش الجبائي ندرة في رؤوس الأموال لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رأس ماله عن رقابة الإدارة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الانكشاف، فالمتملص يعمل على الاكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي والمالي لمدة طويلة من الزمن، ويمكنه اللجوء أيضاً إلى شراء استثمارات معينة صعبة المراقبة (مجوهرات، تحف فنية)، وبالتالي ستكون ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائماً مفضلاً على النقود الاعتبارية، وذلك لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية وخصوصاً حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية[2].

3- الآثار الاجتماعية والنفسية: إن الهدف الرئيسي من الضرائب هو تحقيق العدالة والمساواة من ناحية اجتماعية كما هو معروف، وذلك عن طريق دورها الفعال في تقليص الهوة بين أفراد المجتمع، وهذا من خلال إعادة توزيع الدخل الوطني بصورة أكثر عدالة على كل أفراد المجتمع[3]، لكن في ظل غياب العدالة الضريبية

[1] مهدي يسرى، السامرائي حسن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص140.

[2] رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 86.

[3] ناصر زين العابدين، " **مبادئ علم المالية**"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974، ص115.

تغيب العدالة الاجتماعية وتزيد الفوارق الطبقية في المجتمع، بالإضافة إلى ذلك فإن الغش الجبائي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظراً لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية، ويفضل بذلك المكلفين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية[1]، وتظهر آثار الغش الجبائي على المستوى الاجتماعي والنفسي في الجوانب التالية:

3-1 الغش يولد غشاً آخر: يقلل الغش الجبائي من الحصيلة المالية للدولة مما يدفعها إلى زيادة معدلات الضريبة من أجل تحقيق مداخيل أكبر، ويترتب عن هذه الزيادة آثار أخرى سلبية، فنجد مثلاً أن المكلفين الذين لا يقومون بالغش الجبائي يتحملون مساهمة في النفقات العمومية أكثر من تلك المفروض تحملها، على عكس المكلفين المتهربين، لذلك فإن اللجوء إلى الغش يكون بمقدار أكبر كلما ارتفعت معدلات الضريبة، فالغش يولد غشاً آخر.

3-2 تراجع الصدق في المعاملات الاقتصادية: يفسد الغش الجبائي تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، حيث تنعدم الثقة بين المتعاملين لأن كل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة لاعتبارات جبائية مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء، لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت وتلقي على عاتقهم ديوناً ثقيلة بسبب الغش الجبائي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين والذين قد يتابعون كذلك جبائياً.

3-3 تعميق الفوارق الاجتماعية: تلجأ الكثير من البلدان وخاصة الدول النامية إلى فرض ضرائب ورسوم مبالغ فيها لتمويل الخزينة العمومية، مما ينمي لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف النظام الجبائي، ويتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقترفها أيادي أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، وهو ما يجعل العلاقات مضطربة بين أفراد المجتمع ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية، إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، اعتقاداً بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل وأخف من الضريبة، وبهذا ترسخ فكرة الغش الجبائي في محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء وأصحاب المداخيل المحدودة[2].

[1] بوزيدة حميد، **"جباية المؤسسات"**، مرجع سبق ذكره، ص 54.

[2] رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص87.

3-4 تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع: يساهم وجود الغش الجبائي بين مختلف الطبقات الاجتماعية في تدهور المدنية الجبائية "Civisme fiscale"، والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع، وبذلك فإن الغش الجبائي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.

الفرع الثاني: سبل علاج الغش الجبائي

إن معالجة ظاهرة الغش الجبائي لا تعني القضاء عليه نهائياً لأن استئصاله أمر شبه مستحيل، ولكن التقليل من حالات الغش والحد من آثاره أمر ممكن وهو ما تسعى الدولة إلى تحقيقه باستخدام مختلف الوسائل الوقائية والرقابية والعقابية.

1- الوسائل الوقائية: لضمان التحصيل تسعى الدولة جاهدة لإعداد وسائل وقائية من شأنها أن تخفف من عبء أو آثار هذه المعضلة الكبيرة التي تمتد حتى إلى كبريات الدول، لذا لا بد من إعادة دراسة التشريع الجبائي بوجه عام بالمقارنة مع التشريعات الأخرى، والسعي لوضعها في نظام ضريبي منسجم ومحكم ومترابط خال من التعقيد والغموض:

- إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى مع تحقيق عدالة اجتماعية أمام جميع المكلفين عن طريق صياغة بسيطة تتسم بالاستقرار والمرونة في نفس الوقت، ولتحقيق أهداف الإصلاحات الاقتصادية من استقرار مالي ودعم للتنمية بصفة عامة، إذ أن غموض النظام الجبائي وتعقد خصائصه يشجع على الغش الجبائي.

- إلغاء التعقيدات والمتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها حتى تسهل على المكلف والإدارة الجبائية معاً تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها، لمنع الغش الجبائي ولو جزئياً.

- استقرار القوانين، حيث أن عدم استقرار القوانين يضفي غموضاً على هذا النظام نظراً للتغييرات والتعديلات التي تطرأ على القوانين، مما يساعد على الغش الجبائي.

- إنماء الوعي ونشره، ومن وسائل ذلك نشر البيانات المالية سواءاً عن طريق الصحف والإذاعة والتلفزيون، بعقد الندوات وعرض الأفلام التثقيفية السريعة حتى يشعر المكلفون بالخدمات التي تؤديها لهم الدولة، وأن الإنفاق الحكومي لا يحوي إسرافاً وتبذيراً وإنما يستهدف صالح المجتمع عامة[1].

- توسيع دائرة التعاون بين مختلف الهيئات لتنسيق برامج التدخل في الميدان، ومع الجهات القضائية ومصالح الأمن أو حتى التعاون الدولي خاصة للمستثمرين الأجانب والشركات متعددة الجنسيات، وذلك عن طريق

[1] مهدي يسرى، السامرائي حسن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص142.

عقد اتفاقيات دولية (ثنائية أو متعددة الأطراف) تلتزم بمقتضاها كل دولة موقعة على الاتفاقية بأن تنقل إلى الدول الأخرى ما لديها من معلومات تفيد في الكشف عن الحالة المالية للمكلف[1].

2- الوسائل الرقابية: تعتمد الدولة على الوسائل الرقابية من خلال تفعيل سلطة التحقيق والرقابة، وإرساء قواعد للتعاون فيما بين الإدارات خاصة فيما يتعلق بتبادل المعلومات وتوسيع هذا التعاون على المستوى الدولي، وتتحقق هذه الرقابة بأشكال متعددة:

- كأن يجيز المشرع لموظفي الإدارة الجبائية حق الإطلاع على أوراق ومستندات ودفاتر المكلف وعقود البيع (حتى لا تتضمن عقود بيع صورية) وما إلى ذلك من الوثائق الضرورية عند تقدير الضريبة، فالدفاتر باعتبارها وثائق تسجيل حركة الأعمال في المؤسسات المختلفة تؤدي دوراً هاما في مكافحة الغش الجبائي، ولذلك لا بد من نشر وتنمية الوعي المحاسبي حتى يتم تسجيل العمليات المحاسبية تسجيلاً صحيحاً.

- أو تلزم الإدارة الجبائية الأشخاص والهيئات التي تتعامل مع المكلفين بالإبلاغ عن المعلومات أو التصرفات التي تتم مع هؤلاء وعن غيرها من الوقائع التي تساعد في تكليفهم بالضريبة.

- إلزام المصارف والمؤسسات الادخارية أن تزود الإدارة الجبائية بالبيانات المالية المتعلقة بعملائها.

- إشراك محاسبي وخبراء الضرائب في مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية وتطوير مفهوم مهنتهم، مهنة تراعي الصالح العام بجانب الصالح الخاص للمكلفين على السواء، ويحتاج ذلك إلى إصدار خاص بتعديل بعض الأحكام القائمة على تنظيم المهنة ومدى سلطة ومسؤولية المحاسب أو المستشار الجبائي.

- تعميق ركن العدالة في الضريبة، وذلك عن طريق تدعيم مبدأ الشخصية الذي من وسائله إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف وأخذ الحالة العائلية في الحسبان ومراعاة الأعباء الأخرى التي تضعف من المقدرة على التضحية الضريبية، وتقرير التصاعد في المعدل الضريبي مع التمييز بين ما يكون مصدره رأس المال أو يكون مصدره العمل، والأمر يستند إلى دراسة إحصائية لمعرفة الحد الذي يحدث عنده التوازن بين التمويل والعدالة، بحيث إذا تعدته نسبة الضريبة أدى إلى قلة الحصيلة والى الحد من الغش من جانب بعض المكلفين[2].

3- الوسائل الجزائية: لا بد للقوانين الجبائية كغيرها من القوانين أن تنص على عقوبات، ولأن الغش الجبائي يمثل اعتداءاً على حق المجتمع ككل، وبما أن هذه العملية تشكل خطورة على الإيرادات العامة يجب تشديد

[1] شريف محمد، مرجع سبق ذكره، ص66.

[2] مهدي يسرى، السامرائي حسن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص142.

العقوبات، ولكن يستحب اللجوء إلى عقوبات مالية كالغرامة أو مصادرة الأموال بدلاً من العقوبات البدنية كالسجن، لأن هذه الأخيرة قد تؤدي بالمكلف إلى الرفض المطلق لدفع الضريبة[1].

وهناك وسائل جزائية معتمدة في النظام الجبائي الجزائري، فقد جاء قانون المالية لسنة 2006 (الجريدة الرسمية العدد 85 رقم 05-16 الصادرة بتاريخ 2005/12/31) بمجموعة من الإجراءات لتدعيم الإدارة الجبائية بوسائل قانونية وتقنية للحد من ظاهرة الغش الجبائي وتبييض الأموال، والتي تتمثل في:

- تشديد العقوبات في حالة إعاقة سير إجراءات الرقابة الجبائية.
- تخصيص حق استرجاع الرسم على القيمة المضافة للفواتير التي يثبت فيها الدفع نقداً.
- إلغاء نظام الشراء بالإعفاء للمشتريات الموجهة للتصدير.
- تشديد العقوبات في حالات التصريحات الخاطئة، بعد الإشعار بالدفع.
- إلزامية التصريح بمراجع الحسابات المفتوحة المستعملة أو المغلقة في الخارج، وذلك لتجنب الحالات التالية: تبييض الأموال، الرشوة والفساد، مع إلزامية التصريح عند تحويل الأموال إلى الخارج بواسطة الأشخاص الطبيعيين.
- تأسيس إخضاع جزافي قدره 5000 دج كحد أدنى فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات.
- ممارسة مختلف حقوق الإطلاع على الوثائق لدى البنوك والمؤسسات المالية، حيث يتعين على هته المؤسسات إرسال الكشف الشهري عن عمليات تحويل الأموال إلى الخارج التي تقوم بها لحساب زبائنها، ويبين هذا الكشف تعيين وصفة وعنوان الزبون ورقم التوطين البنكي وتاريخ ومبلغ التسوية ومقابل المبلغ بالعملة الوطنية والتعيين البنكي ورقم حساب المستفيد من التحويلات ومراجع أو شهادة ووصل دفع رسم التوطين البنكي[2].

وتجدر الإشارة إلى أن الجهود التي يمكن أن تبذل ضمن مكافحة ظاهرة الغش الجبائي لا يجب أن تكون في شكل حملات ظرفية ومؤقتة، بل يجب أن تكون تدخلات دائمة وغير منقطعة في إطار منظم.

ففي الجزائر اتخذت الإدارة الجبائية عدة إجراءات لمكافحة الغش الجبائي، من أهمها:

[1] خضراوي الهادي ، سعيداني محمد السعيد ، مرجع سبق ذكره، ص46.

[2] BOUSNOBRA Ali, **« L'amnistie fiscale en Algérie, est-elle possible »** ; revue des sciences économie et gestion et sciences commerciale, Université de Annaba, N 04, 2010, p33.

– تكييف الإطار التنظيمي وذلك من خلال تحسين مردودية النظام الداخلي لمختلف المصالح الجبائية كإقامة مديرية فرعية للرقابة الجبائية على المستوى المحلي ومديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي، ناهيك عن عصرنة مصالح الإدارة الجبائية بإدخال هياكل تقنية حديثة.

– تكثيف الجهود الرقابية سعياً إلى زيادة الضغط على أعمال الغش الجبائي عن طريق رقابة الموانئ والمطارات والمراكز الحدودية، مع استخدام مراجعات معمقة في أملاك ومحاسبة المكلفين.

– تنسيق الجهود لمكافحة الغش الجبائي وهذا بالتعاون مع مختلف الجهات التي لها صلة بالمكلف، وتعميم البطاقات الرقمية الجبائية التي تسمح بمتابعة مختلف الأنشطة، مع إنشاء الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) وفقاً للمرسوم التنفيذي 98-290 المؤرخ في 1998.

– إنشاء بطاقيات وقوائم لأسماء المتهربين من الضريبة وفقاً للتعليمة الوزارية رقم 97-127 المؤرخة في 1997/07/26، والتي توزع على كل الهيئات المشاركة في مكافحة الغش والتهرب الجبائي.

– اللجوء إلى إجراءات ردعية لملاحقة المزورين والمتهربين، وذلك من خلال إلزامية التصريح بالحسابات إلى جانب سحب وإلغاء الامتيازات الجبائية عند اكتشاف الغش، وفرض غرامات مالية وتطبيق عقوبة السجن[1].

– استحداث إجراء التلبس الجبائي بموجب قانون المالية لسنة 2013، وبالتالي تصحيح حالات الغش والتصدي لها في الوقت المناسب، ومراقبة النشطات القصيرة المدى والتدخل قبل انتهاء آجال الالتزامات التصريحية[2].

أما في تركيا فقد تم وضع خطة شاملة للحد من نطاق الاقتصاد الموازي وتحسين الالتزام الضريبي وذلك من خلال:

– تخفيض المعدلات الضريبية: ففي سنة 2006، تم خفض معدل الضريبة على الشركات من 33% إلى 20 %، كما تم تخفيض معدلات ضريبة الدخل الشخصي من 49.5 % إلى 35 %، وفي سنة 2008 تم تحديد عبء ضريبة الدخل على أصحاب الحد الأدنى للأجور عند مستوى صفر، اعتمادا على الحالة الاجتماعية وعدد الأطفال، كما تم تخفيض معدل ضريبة القيمة المضافة على الصحة والتعليم والملابس والسياحة من 18 % إلى 8 %، في حين أصبح هذا المعدل 1 % فقط على المواد الغذائية الرئيسية.

[1] ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"**، مرجع سبق ذكره، ص68.

[2] Ministère des finances, La lettre de la DGI, **« La flagrance fiscale - pour un contrôle fiscale plus efficace»**, n°68/2013, p 06-07.

– تأسيس مجلس للتدقيق الضريبي والاستثمار في رأس المال البشري والتكنولوجيا، حيث تم توظيف 1500 مفتش ضرائب وزيادة حدة العقوبات الضريبية، بالإضافة إلى تقاسم قواعد البيانات بين مختلف الإدارات والهيئات المهنية لتسهيل المعلومات على المكلفين بالضريبة، وكذا مواصلة تطوير الصيرفة الإلكترونية بهدف تعقب التدفقات المالية في الاقتصاد.

– الاهتمام بالتعاون الدولي في مجال مكافحة الاقتصاد الموازي، وذلك بإبرام اتفاقيات خاصة بالازدواج الضريبي مع 82 دولة، واتفاقيات تبادل معلومات مع 05 دول.

ونتيجة لهذه الجهود، انخفض حجم الاقتصاد الموازي في تركيا كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي من 35.2 % في سنة 2002 إلى 26.5 % سنة 2013 [1].

أما في إيطاليا فقد حاولت الحكومة مساعدة أصحاب المشاريع في الاقتصاد الموازي على الانتقال تدريجياً نحو الوضع النظامي عن طريق تقديم تخفيضات ضريبية وشبه ضريبية لمدة 03 سنوات (2001-2003) وهذا ما تضمنه قانون 2001/383، حيث يمكن للمعنيين الذين يقررون الإفصاح عن دخولهم غير المصرح بها أن يسددوا ضرائبهم بأثر رجعي وبمعدل حدي يقدر بـ 10 % في السنة الأولى، 15 % في السنة الثانية و20% في السنة الثالثة. كما تم تخفيض الاشتراكات الاجتماعية المستحقة على أصحاب المشاريع والمتعلقة بالعمال غير المصرح بهم سابقاً إلى 8%، 10 % و12% على التوالي خلال فترة توفيق الأوضاع التي تمتد لثلاث سنوات، ويستفيد هؤلاء العمال بدورهم من معدلات ضريبية تفضيلية على دخولهم حال شروعهم في الإبلاغ عنها.

وخلال السنة الأولى من تطبيق هذا القانون، تم تقديم 800 طلب للتسوية بهدف تسوية وضعية 1500 عامل، إلا أن هذه النتيجة كانت أقل من توقعات الحكومة بسبب ضعف الثقة لدى أصحاب المشاريع وخوفهم من عدم القدرة على مواصلة نشاطهم بعد انتهاء فترة التخفيضات.

أما عن تجربة كولومبيا في الحد من الغش الجبائي ومحاربة الاقتصاد الموازي، فقد اتخذت الحكومة الكولومبية مجموعة من الإجراءات أهمها إصدار عفو ضريبي شامل سنة 1994، يسمح بموجبه لأصحاب الأموال المتداولة في الاقتصاد الموازي بإيداع أموالهم في حسابات مصرفية، دون أن تفرض عليها أية ضريبة ودون مساءلة عن مصدر تلك الأموال. وكان الهدف من ذلك هو اجتذاب الأموال الناتجة عن تجارة المخدرات

[1] بو الحيلة عبد الحكيم، " **الإخضاع الضريبي لنشاطات الاقتصاد الموازي بين صعوبات الاقتطاع وآفاق التحصيل – على ضوء الدراسات الأكاديمية والمهنية–**"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 04، العدد 03، ديسمبر 2017، ص101.

ودمجها في القنوات الرسمية، فبمجرد دخول هذه الأموال إلى الجهاز المصرفي تصبح كل المعاملات قابلة للتعقب، وقد أرفقت الحكومة قرار العفو الضريبي بوضع نظام للتعريف الجبائي، بحيث أن كل المعاملات يجب أن تتم بواسطة البطاقة البنكية وأن تكون مرتبطة برقم تعريفي مقيد في هذا النظام، مما يسمح بتقليص التعامل مع الاقتصاد الموازي[1].

[1] بو الحيلة عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص101.

المبحث الثالث: الغش الجبائي في ظل التطورات الاقتصادية

في إطار العولمة والتطور التكنولوجي الهائل الذي يعرفه عالمنا اليوم، برزت للوجود العديد من القضايا الجبائية الحديثة التي أثرت سلباً على الإيرادات الجبائية، حيث أصبحت النظم الجبائية لمختلف الدول عاجزة عن مسايرتها وفي مقدمتها التحديات التي تفرضها التجارة الإلكترونية خاصة بعد التطور الحاصل في مجال الاتصالات الحديثة والإلكترونيات، إضافة إلى الجنات الضريبية المعبأة برؤوس الأموال الهاربة من دفع الضرائب في بلدانها، ناهيك عن الانتشار الواسع لظاهرة تبييض الأموال والتي مصدرها الأنشطة الإجرامية والفساد.

المطلب الأول: الغش الجبائي والتجارة الإلكترونية

رغم المزايا الكبيرة التي جلبتها شبكة الإنترنت من توفير للجهد والوقت، إلا أنها خلقت تحدي كبير أمام الإدارة الجبائية خاصة فيما يتعلق بالغش في معاملات التجارة الإلكترونية، فجل الأعمال أصبحت تنفذ بطريقة إلكترونية من خلال هته الشبكة التي اخترقت الحدود السياسية والجغرافية بين الشعوب والدول، وللوقوف على هذه الظاهرة وتحليلها سنتناول أهم التحديات التي تواجه فرض الضريبة الإلكترونية ثم نقدم بعض الحلول والمقترحات لمعالجة المعاملات الإلكترونية جبائياً.

الفرع الأول: تحديات فرض الضريبة الإلكترونية

هناك العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيق الضريبة الإلكترونية وتقف عائقاً أمام نجاح تطبيق هذا النوع من الضريبة، تتمثل هذه الصعوبات في:

1- تحدي البيئة الرقمية: أدى انتشار تكنولوجيا الإعلام والاتصال وظهور التجارة الإلكترونية إلى صعوبات كبيرة في إخضاع المعاملات الإلكترونية للضريبة، وهذا لسهولة التهرب من دفع الضرائب في التجارة الإلكترونية خاصة بالنسبة للضريبة على المبيعات، فالتجارة الإلكترونية تتيح إمكانية تسليم المنتجات الرقمية كالكتب والمجلات والأفلام الموسيقية والخدمات التعليمية والبرامج التطبيقية والاستشارات الطبية والمالية عبر شبكة الإنترنت مما يزيد من صعوبة تتبعها وإخضاعها للضرائب، مما يفتح مجالاً للغش والتهرب الجبائي بكل سهولة[1].

كما أنه من الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية اليوم هو صعوبة تحديد هويات ومقرات الشركات والمؤسسات العاملة في مجال التجارة الإلكترونية، فالإنترنت يزيد من حرية حركة الشركات وتنقلها من بلد إلى

[1] وشان أحمد، مرجع سبق ذكره، ص176.

آخر، فأصبح بإمكان هذه الشركات التهرب من دفع الضريبة وذلك بنقل مقر أعمالها وعمالها إلى أي مكان في العالم وبحرية أكبر، مما يشكل عائقاً أمام الإدارة الجبائية لتتبعها وإخضاعها للضريبة[1].

2- تحديات إثبات المعاملات والعقود الإلكترونية: تواجه معظم الحكومات مشكلة إثبات التعاقدات نظراً لطبيعة العقود الإلكترونية التي يتم تحريرها باستخدام نظم وأساليب التوثيق الإلكتروني، وعليه فإنه في ظل غياب إطار تشريعي للتعاملات الإلكترونية، تطرح مشاكل مرتبطة بطرق الإثبات ومسك المحاسبة نتيجة التحول من عمليات ورقية – الفواتير والمستندات المحاسبية التي تسمح للإدارة الجبائية بتعقب الغش الجبائي-إلى عمليات افتراضية.

3- تحدي استخدام النقود الإلكترونية: يرى بعض الاقتصاديون أن النقود الإلكترونية سوف تحل بمرور الزمن محل النقود الحقيقية في معاملات الأفراد، حيث ستحتوي الرقائق الموجودة في البطاقات الإلكترونية على أرصدة أموال الأفراد، وسوف تستخدم في دفع المستحقات وتسوية الحسابات، الأمر الذي سوف يزيد من الصعوبات التي تواجهها السلطات القائمة على الضرائب، ضف إلى ذلك أن المدفوعات الالكترونية تنفذ بدون تسجيل محاسبي وبالتالي تمنح مجالاً واسعاً للتهرب والغش الجبائي[2].

4- صعوبات مرتبطة بتحديد الهوية وتعيين النشاط: من الصعوبات الرئيسية التي تواجه السلطات الضريبية بالنسبة لإخضاع نشاط التجارة الإلكترونية للضريبة هي الصعوبات المرتبطة بعدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات الإلكترونية للقواعد الضريبية نتيجة لصعوبة تحديد هوية المتعاملين، إذ لا يرى طرفا المعاملة الإلكترونية كل منهما الآخر، وقد استغل هؤلاء المتعاملين هذا للتهرب من دفع الضريبة بعدم تسجيل هذه المعاملات في الدفاتر المحاسبية، إضافة إلى التحول نحو إنتاج منتجات رقمية، التي يمكن الحصول عليها مباشرة عبر الإنترنت مما يشكل صعوبة في إخضاعها للضريبة، ناهيك عن الصعوبات المتعلقة بمشكل المنشأة الافتراضية، حيث أصبح بإمكان إنشاء متاجر افتراضية عبر الإنترنت من طرف الشركات والمؤسسات لبيع منتجاتها وتأدية خدماتها، كما أصبح بإمكان الزبون أن يتجول في هذه المتاجر بحرية تامة لاقتناء ما يحتاجه من سلع وخدمات، وهذا يطرح صعوبات كبيرة فيما يتعلق بتحديد مقر المنشأة الدائم لإخضاعها للضريبة، لأنه من الصعب اعتبار المنشأة الافتراضية منشأة دائمة وأين يتواجد مقرها والاختصاص الجبائي لها[3].

---

[1] وشان أحمد، مرجع سبق ذكره، ص176.

[2] عزوز علي، " **جباية المعاملات الإلكترونية**"، مجلة الردة لاقتصادات الأعمال، العدد 01، 2015، ص74 .

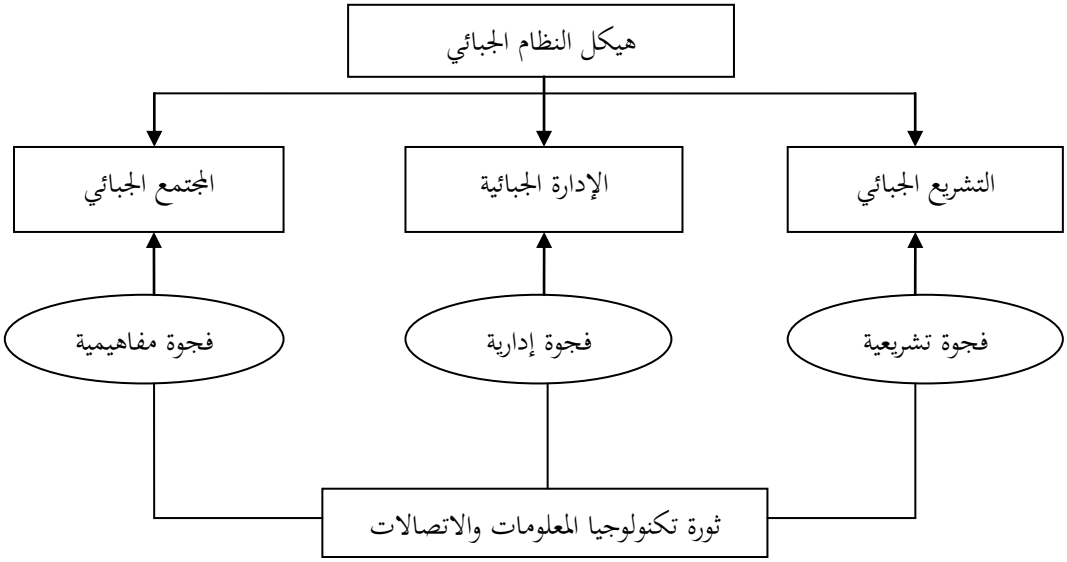
[3] وشان أحمد، نفس المرجع، ص177.

5- صعوبات مرتبطة بتحديد مصدر الدخل: بالنسبة لقاعدة المصدر في تقرير سلطات الإخضاع الضريبي، فإن المكلف يخضع للضريبة في بلد ما طالما أن مصدر إيراداته أنشطة يتم ممارستها داخل الحدود الإقليمية والجغرافية لتلك الدولة بغض النظر عن جنسية المكلف، أو محل إقامته.

ويمكن أن يتأتى الدخل في إطار التجارة الإلكترونية من نشاطات تتم في مناطق أو بلدان مختلفة، كأن يتم إبرام العقد في دولة ويتم إتمام باقي العملية في دولة أخرى، ويترتب عن هذا صعوبة في تحديد مصدر الدخل مما قد يؤدي إلى تنازع بين الدول في تحديد سيادتها الضريبية على دخل تلك المؤسسات، وهذا ما يجعلها عرضة لفرض ضرائب عليها من دول مختلفة على نفس النشاط وهو ما يسمى بالازدواج الضريبي[1].

6- عدم التنسيق بين هيكل النظام الجبائي ومستحدثات تقنيات المعلومات: ففي ظل التطبيقات الناتجة عن ثورة تقنيات الاتصال والمعلومات، والتي من بينها التجارة الالكترونية، ظهر قصور في العلاقة بين هيكل النظام الجبائي ومستحدثات تقنيات المعلومات، مما يؤثر سلباً على كفاءة الأداء الضريبي، وفي هذا الصدد فإنه يمكن الوقوف على ثلاثة فجوات رئيسية في العلاقة بين كل من مفردات الهيكل الجبائي وتكنولوجيا المعلومات كما يمثلها الشكل التالي:

شكل رقم (02-03): العلاقة بين النظام الجبائي وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات



المصدر: رأفت رضوان وآخرون، " **الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية**"، مجلة التنمية، المجلد 02، العدد 02، الكويت، جويلية 2000، ص06.

[1] بوزيدة حميد، "**النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992- 2004)**"، مرجع سبق ذكره، ص234.

حيث يواجه "التشريع الجبائي" الذي تمت صياغته وفقاً لطبيعة المعاملات التجارية التقليدية، قصوراً في معالجة المعاملات التجارية الالكترونية، وبعبارة أخرى فإن هناك "**فجوة تشريعية**"، وعليه فإنه يتوجب إجراء التعديلات الضرورية أو صياغة تشريعات جديدة تتوافق وطبيعة المعاملات الالكترونية.

أما بالنسبة "للإدارة الجبائية" فهي تختص بتنفيذ القوانين والتشريعات وحماية حقوق كل من الدولة والمجتمع الجبائي (المكلفين)، وبذلك يصبح لزاماً عليها استخدام الابتكارات التقنية اللازمة لضمان أعلى مستوى من كفاءة النظام الجبائي، إلا أن الإدارة الجبائية لازالت تعاني قصوراً في أداء مهامها من حصر وفحص وتحصيل للضرائب بكافة أنواعها، فلم تشهد الإدارة الجبائية تطويراً في أساليب العمل المستخدمة للقيام بمهامها، أي أن هناك "**فجوة إدارية**".

كذلك يعاني "المجتمع الجبائي" من وجود "**فجوة مفاهيمية**"، فعلى الرغم من تطور حجم المعاملات التجارية الإلكترونية إلا أنه لا يزال هناك قصوراً في فهم المفاهيم والمفردات الخاصة بها، وما يترتب على تلك المعاملات من اعتبارات قانونية، ولعل أوضح مثال على هذه الفجوة تحديد طبيعة بعض المنتجات مثل الصور والتسجيلات الموسيقية، فقد يقوم المكلف بتحميل هذه المنتجات من خلال شبكة الإنترنت، فتصبح في هذه الحالة منتجات رقمية، وقد يقوم بطباعتها وبذلك تصبح منتجاً مادياً[1].

الفرع الثاني: الحلول المقترحة لمعالجة المعاملات الإلكترونية جبائياً

في ظل التحول المضطرد نحو عالم الأعمال الالكترونية تسعى السلطات الحكومية في العديد من الدول إلى التفكير في إمكانية تطبيق القواعد الضريبية التقليدية على المعاملات الالكترونية، وكذا ضرورة صياغة تشريعات جديدة تواكب هذا النوع من المعاملات، ومن بين الحلول المقترحة لمعالجة مشكل إخضاع التجارة الالكترونية للضريبة هي:

1- تحديد نوعية الدخل الناتج عن صفقات التجارة الالكترونية: فطبيعة معاملات التجارة الالكترونية التي تتم من خلال الواقع الافتراضي لتبادل المنتجات الرقمية تثير بعض الخلافات حول المعالجة الجبائية للتعاملات التي تتم عن طريق التجارة الالكترونية وكيفية تحديد الدخل الناتج عنها.

ويتمثل الدخل الناتج عن معاملات التجارة الالكترونية في كل ما تحصل عليه المؤسسات العاملة في المجال الرقمي، من أرباح ناتجة عن النشاط التجاري والأرباح الرئيسية والثانوية، والأرباح الناتجة عن استغلال

[1] رأفت رضوان وآخرون، " **الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية**"، مجلة التنمية، المجلد 02، العدد 02، الكويت، جويلية 2000، ص06.

الحقوق المعنوية، والمتمثلة في براءات الاختراع وحقوق التأليف والعلامات التجارية لمختلف أنواع السلع والخدمات التي يتم تبادلها عبر الإنترنت[1].

2- فرض ضريبة على الاستهلاك: يهدف هذا المقترح إلى التحول من فرض الضريبة على الدخل إلى فرض ضريبة على الاستهلاك والملكية، حيث أن كل منها منخفض المرونة وصعب إخفائه، وتساعد هذه الضريبة في جمع الضرائب من المتهربين من دفعها، حتى أولئك الذين يحققون دخولاً مرتفعة من التعاملات غير الملموسة عبر شبكة الإنترنت، حيث أنهم سيقومون بإنفاق هذه الدخول في أي حال من الأحوال.

وترى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) أن فرض الضرائب على التجارة الالكترونية ينبغي أن يستند إلى مبادئ الشفافية والتيقن والفعالية والكفاءة وعدم التمييز، وهناك توافق دولي في الآراء على أن قواعد فرض ضرائب الاستهلاك على التجارة عبر الحدود ينبغي أن تطبق في الولاية التي يتم فيها الاستهلاك، وهناك آليات قائمة ومعروفة لسلطات الضرائب من أجل مراقبة وجباية ضرائب الاستهلاك المتعلقة بالمنتجات المادية حتى عندما تباع هذه المنتجات في الصفقات عبر الحدود.

وهناك فكرة أخرى قائمة على إمكانية فرض ضريبة على المستهلك من خلال الشركات التي تقدم خدمة الإنترنت، بمعنى أن تقوم هذه الشركات بمحاسبة عملائها على التعاملات التي يجرونها عبر الإنترنت، أي تفرض ضريبة مبيعات على المعاملات المختلفة ثم تقوم بتحويل هذه الضريبة إلى الحكومة، أي أنها وسيط بين كل من الحكومة والمستهلكين، وتثير هذه الفكرة العديد من المواضيع المتعلقة بطرق تتبع المعاملات الالكترونية للعملاء، ومدى تضارب ذلك مع قوانين السرية والأمن، كذلك فإنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى زيادة الأعباء الملقاة على كاهل المستهلكين، فبالإضافة إلى ثمن السلعة أو الخدمة سوف يقوم المستهلكين بدفع ضريبة للشركات التي تقدم خدمة الإنترنت، مما قد يؤدي إلى عرقلة نمو التجارة الالكترونية، خاصة إذا قامت هته الشركات بفرض أعباء ضريبية مرتفعة.

3- تطبيق ضريبة البيت (Bit-tax): ضريبة البيت (Bit-tax) هي أحد الحلول المقترحة لتنظيم المعاملات التي تنطوي على انتقال الكتروني للبيات، ويتم تحصيلها على أساس كمية البيتس الرقمية التي يمكن استخدامها أو نقلها، ويتطلب ذلك وجود معدات ذات مواصفات خاصة في الأجهزة المختلفة التي تقوم بنقل المعلومات (الكمبيوتر، الفاكس، وغيرها...) خاصة بقياس البيات على أساس البيتس.

[1] وشان أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 178.

وقد نبعت هذه الفكرة من الأهمية القصوى التي تحتلها المعلومات والبيات في عالم اليوم، حيث تعد دعامة البيئة الجديدة، فانتقال وتبادل المعلومات هو النشاط الرئيسي لهذه البيئة، وعلى الرغم من ذلك فإن المكاسب المتولدة عن هذا النشاط غير منظور، حيث أنه لا توجد رقابة كافية أو رصد دائم لهذا النشاط وبالتالي فهي مصدر ثروة لا تنتفع به الدول المتخلفة.

ويمكن اعتبار ضريبة البيت من بين أفضل الحلول المقترحة لفرض ضريبة على انتقال السلع والخدمات الالكترونية عبر الإنترنت، حيث أن هذه السلع يتم تحويلها إلى كمية من البيتس وتتم عملية انتقالها عبر الإنترنت، وبالتالي فإن Bit-tax ستتمكن من حصر العدد الفعلي من البيتس الذي تم نقله وتقوم بفرض ضريبة عليه.

وقد وجهت لهذه الفكرة العديد من الانتقادات، حيث أن فرض هذه الضريبة ستنطوي عليه العديد من المشاكل، حيث أن تحديد قيمة الضريبة المفروضة وفقاً لكمية البيتس المتنقلة قد ينطوي على نوع من الخداع، فقد تكون السلعة أو الخدمة المنقولة من عدد صغير من البيتس وبالتالي تفرض عليها ضريبة قليلة، في حين قد تكون قيمة بيع هذه السلعة أو الخدمة مرتفعة، وقد يكون الأمر مختلفاً عندما تتكون السلعة أو الخدمة من عدد كبير من البيتس وبالتالي تخضع لالتزامات ضريبية أكبر في حين أن قيمة هته السلعة منخفضة، لذا يجب تطوير هذا المقترح حتى يتمكن من التغلب على هذه العقبة التي قد تؤدي إلى اقتصار عملية الانتقال على نوع معين من السلع والخدمات وهو الذي لا يحتوي على عدد كبير من البيتس ولكن قيمة بيعه مرتفعة[1].

المطلب الثاني: الغش الجبائي والجنات الضريبية

تلجأ الدول لغرض تنظيم اقتصادياتها إلى تصميم هيكل ضريبي جذاب للاستثمارات، وذلك عن طريق تقديم جملة من الامتيازات الجبائية تمنح من خلالها معدلات ضريبية منخفضة أو حتى معدومة، وهذا ما يسمى بالجنات الضريبية.

الفرع الأول: مفهوم الجنات الضريبية

لقد شجع النظام العالمي الجديد زيادة عدد ما يسمى بالجنات الضريبية « les paradis fiscaux» والتي يقصد بها الحدود أو البلد الذي تكون فيه للجباية امتيازات أكثر من تلك الممنوحة في بلد الإقامة، ولها خصوصية عدم التعاون مع السلطات الجبائية للبلدان الأخرى، فالجنات الضريبية لا تستجيب دائماً للسلطات

[1] عزوز علي، مرجع سبق ذكره، ص79.

الجبائية لكنها تمتثل للسلطات القضائية[1]، وتعبأ هته الجنات برؤوس الأموال الهاربة من دفع الضرائب في بلادها، حيث تشير الإحصائيات إلى أن هناك ما يقارب مائة منظمة في العالم تدير منها المصارف وشركات التأمين وصناديق الاستثمار أموال زبائنها الأثرياء وتخلصها بانتظام من قبضة الوطن الأم فيما يتعلق بالضرائب والرسوم، ويأتي في مقدمة تلك المناطق (جزر الكيمين الكريبية) الخاضعة للتاج البريطاني، حيث يوجد فيها ما يزيد عن 500 مصرف مسجل، وبناءاً على إحصائيات صندوق النقد الدولي فإن هناك ما يزيد عن (2000) مليار دولار ستظل مهربة عبر هذه المصارف والشبكات بحجة حرية تنقل رأس المال، بل الغريب أن معظمها متواجد في الأراضي الألمانية والبريطانية والأمريكية وحتى اليابانية، وإلى وقت قريب جداً لم تستطع أي حكومة من هذه الدول مواجهة هذه القوى العاتية في الأسواق المالية.

ومن أهم ما تمتاز به الجنات الضريبية هو[2]:

- غياب شفافية النظام.
- عدم تبادل المعلومات الضريبية.
- تنامي الشركات الوهمية.

بالإضافة إلى:

- انعدام الضرائب أو معدلات ضريبية متدنية.
- مرونة القوانين والتشريعات مثل التشريعات التجارية التي تتميز بالقواعد الحرة.
- معظم الجنات الضريبية ليس لها اتفاقيات جبائية، وبالتالي امتناعها عن التعاون مع الإدارات الضريبية الأخرى (الأجنبية).
- الاستقرار السياسي والاقتصادي[3].

ومن هذه الخصائص المميزة للجنات الضريبية يتجلى لنا بأنّ هذه الأخيرة تفرض عدّة تحديات جبائية هامة أمام مختلف الدول، من خلال عرضها للكثير من الإمكانيات للجوء إليها قصد التهرّب من دفع الضرائب المستحقة، وبالتالي فقد فتحت الباب على مصراعيه لمجال الغش الجبائي على المستوى الدولي، وبخاصة مع التقنيات والطرق التي توفرها التكنولوجيا الحديثة.

---

[1] BERRAHI Kheir-eddine , Op.cit, p50.

[2] ولهي بوعلام، "**ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية**"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سنة 2012، ص 147.

[3] نوي نجاة، "**فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(1999-2003)**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص19.

الفرع الثاني: أشكال الغش الجبائي باستعمال الجنات الضريبية

من بين الوسائل التي توفرها الجنات الضريبية لإمكانية الغش نجد[1]:

1- تحويل الإقامة: بحيث أنّ ارتفاع الضرائب في بلد ما سيكون حافزا لدافعي الضرائب لنقل أموالهم للخارج، أي إلى دول تفرض سلطاتها المختصة عليها ضرائب منخفضة، وهذا بغية التخلص من خضوعهم في بلدانهم، فيقومون بتحويل مكان إقامتهم إلى الجنات الضريبية لما تمتاز به من انخفاض مستوى الضغط الجبائي.

2- إقامة المؤسسات الوهمية: وهي مؤسسات واجهة لا غير، بحيث تستعمل لإخفاء حقيقة التحويلات، وبالتالي ليس من السهل للهيئات الجبائية لمختلف الدول إظهار أنّ التحويلات المنجزة حقيقية أم لا، بسبب الصعوبات التي تواجه الحصول على المعلومات من طرف الجنات الضريبية بسبب انعدام الشفافية.

ونظرًا لهذه الوسائل المهمة التي تتمتع بها ظاهرة الغش الجبائي في ظل الجنات الضريبية، فقد ازدادت أهمية هذه الأخيرة كقنوات للتهرّب، ومما حفز نموها أكثر تدفق المعلومات الإلكترونية التي أسهمت في تحرك الأموال والمعلومات بسهولة وبتكلفة يسيرة.

ومما سبق يتجلى لنا أنّ معظم التدفقات المتوجهة نحو الجنات الضريبية ترافق عملية الغش الجبائي، حتى وإنْ كانت بعض التحويلات ليس هدفها الأول الغش والتملص من دفع الضريبة مثل عمليات غسيل الأموال ذات المصدر غير الشرعي.

ونظراً لعدم قدرة التشريعات الضريبية الوطنية ولا حتى القواعد الدولية المقررة على الحد من الظاهرة، فإن هناك آراء متعددة تقدم العديد من المقترحات التي تكفل وجود رقابة محكمة من شأنها أن تحد من خطورة هذا النمط من الغش الجبائي، وأهم هذه المقترحات:

- إلزام المصارف والمؤسسات المالية التي تتم عن طريقها التحويلات المالية بخصم قيمة الضرائب المستحقة على المداخيل المحولة إلى الخارج من طرف الأجانب، والناتجة عن مشاريعهم الاستثمارية داخل الوطن، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المختصة.

- الرقابة على أسعار التحويل من خلال التعريفات الجمركية، فالدولة المضيفة يجب عليها وضع القواعد والإجراءات التي تمكنها من الوصول إلى السعر الحقيقي للسلع التي تستوردها وهذا لتفادي تضخيم التكاليف وتخفيض الأرباح بشكل وهمي.

[1] نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص19.

– المعاهدات الثنائية التي تعقد عادة بين دولتين متجاورتين بغية توسيع سلطة رقابة الإدارة إلى خارج الحدود الإقليمية للدولة، وتلتزم الدولتان المعنيتان بموجب هذه الاتفاقات بأن تتبادل ما لديها من معلومات تفيد في فرض الضرائب المختلفة وتحصيلها للحد من ظاهرة الغش الجبائي[1].

المطلب الثالث: الغش الجبائي وظاهرة تبييض الأموال

تعاني الكثير من الدول من ظاهرة تهريب الأموال وذلك بسبب الأزمات وتفشي الفساد والسلوكيات التي تصاحبه، حيث يلجأ أصحاب الدخول الكبيرة غير المشروعة إلى تهريب أموالهم إلى بلدان أخرى للبحث عن ملاذات آمنة تضمن لهم عدم مصادرتها لاحقاً، وهذا ما يسمى بتبييض أو غسيل الأموال، حيث يتم اللجوء إلى استخدام حيل ووسائل للتصرف في أموال مكتسبة بطرق غير مشروعة وغير قانونية (الرشوة، الاختلاسات، الغش التجاري، تزوير النقود، تجارة المخدرات...) ثم استثمارها في أنشطة مباحة شرعاً وقانوناً لإخفاء مصدرها غير الشرعي، بغرض الخروج من المساءلة القانونية وبالتالي تضليل الجهات الأمنية المراقبة[2].

وتمارس عملية تبييض الأموال عبر عدّة مراحل تتمثل في:

- **مرحلة الإيداع:** حيث تقتضي هذه المرحلة التخلي عن النقود المحصل عليها من النشاط غير المشروع بهدف إبعاد الشبهة عن مصدرها، ويتم ذلك في الغالب بتوظيف الأموال المشبوهة في البنوك والمؤسسات المالية، سواء داخل البلاد أو خارجها، عن طريق فتح الحسابات أو الودائع أو شراء أوراق مالية.
- **مرحلة التمويه:** فبعد إدخال الأموال المتحصل عليها من النشاط غير الشرعي إلى النظام المالي، يتم إخفاؤها من خلال تشكيلة متنوعة من العملات والأدوات المالية المختلفة وتستثمر في النهاية في أصول مالية وما يتعلق بها، وكثيرًا ما تتضمن هذه العمليات صفقات دولية كوسيلة لإخفاء مصدر هذه الأموال.
- **مرحلة الدمج:** في هذه المرحلة تؤمن الغطاء النهائي الشرعي للثروة ذات المصدر غير الشرعي، وبهذه العملية توضع الأموال المبيضة مرة أخرى في الاقتصاد بطريقة شرعية وهذا عن طريق دمجها في مشاريع

[1] نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص19.

[2] David, Hotte Virgine Heem, **« La lutte contre le blanchiment des capitaux »**, Edition Economica, France, 2004, p16.

تجارية يعرف عنها مشروعيتها، ومشروعية رأس مالها، وبالتالي تصبح الأرباح التي تدرها هذه المشروعات أموال نظيفة ومشروعة.

وعادة ما يلجأ غاسلوا الأموال إلى استعمال عدّة تقنيات ووسائل تعمل كقنوات تصريف لأموالهم غير الشرعية والتي من بينها[1]:

- قد يلجأ غاسلوا الأموال إلى شراء الأشياء العينية كالسيارات الضخمة، المعادن الثمينة، أو العقارات بسعر أقل من قيمتها عبر دفع المبلغ الباقي بطريقة غير معلنة – من اليد إلى اليد- ثم إعادة بيع ما اشتروه بقيمته الحقيقية، مما يسمح بتبرير موارد ضخمة بسبل مشروعة.
- التواطؤ المصرفي، حيث يقوم بعض الموظفين بتسهيل عملية إيداع الأموال القذرة في المصارف دون مواجهة صعوبات الإيداع والتحقيق.
- المصارف الإلكترونية، فقد يسرت كثيرًا المعاملات المصرفية الإلكترونية نشاطات غسيل الأموال وهذا نظرًا لما توفره من سرية شاملة، إذ أنه بمجرد أن يفتح العميل حسابًا يصبح من المستحيل على البنوك أنْ تعرف ما إذا كان صاحب الحساب الاسمي يقوم بمعاملة أولا، حتى مكان إجراء المعاملة، وهذا ما يتيح لغاسلي الأموال نقل وتحويل كميات ضخمة من الأموال بسرعة وأمان ما دام أنَّ الحدود الوطنية ليست عائقا أمامهم.

لذا احتلت ظاهرة غسيل الأموال أهمية كبيرة على الساحة الاقتصادية العالمية في الأعوام الأخيرة، حيث أصبحت هذه الأموال تؤثر على الموارد المحلية والدولية، ومن ثم في الاستقرار الاقتصادي على المستوى العالمي، وهذا بفضل ما يسرته تلك التقنيات من مهمة تنامي الأنشطة غير الشرعية، ومن بين مصادر الأموال غير الشرعية والتي تكون هدفًا لعملية غسيل الأموال نجد:

- الأموال الناتجة عن تجارة المخدرات.
- الأموال الناتجة عن أنشطة الرشوة والفساد الإداري، والتربح من الوظائف العامة كالحصول على دخول غير مشروعة مقابل التراخيص والموافقات الحكومية.
- الأموال الناتجة عن أنشطة السوق السوداء والتي يتحقق منها دخول طائلة للمتعاملين فيها.
- الدخول الناتجة عن الغش والتهرّب الجبائي، حيث تعد من أكثر المصادر التي يمكن أنْ تؤدي إلى جنيْ أموال طائلة تكون هدفا لعمليات تبييض الأموال.

[1] نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 20.

ومنه تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الهروب من دفع الضرائب وعملية غسيل الأموال، إذ يتجه المتهربون إلى إيداع أرباحهم في المصارف لتكون بعيدة عن عيون مصلحة الضرائب وبمنأى عن إمكانية ملاحقتها ومصادرتها، واستخدامهم لمختلف التقنيات الحديثة التي سخرتها التطورات التكنولوجية لخدمة مآربهم الإجرامية، وبهذا سمحت عملية غسيل الأموال بتنامي نشاط الغش والتهرب الجبائي، مادام أنها تتيح له إمكانية تمويه المصدر الرئيسي للأموال المتهربة من الضرائب، ومنه عدم توصل السلطات المختصة إليها[1].

وقد أشار التقرير الصادر عن هيئة السلامة المالية الأمريكية غير الحكومية أن حجم الأموال التي تم تهريبها من أربعة دول افريقية هي: نيجيريا، مصر، الجزائر، المغرب، خلال الأربعة عقود الماضية فاق 210 مليار دولار منها 25.7 مليار دولار تم تهريبها من الجزائر.

حيث أضحى الاستيراد منفذاً لتهريب الأموال من قبل بعض التجار في الجزائر، وذلك من خلال صفقات استيراد وهمية وتضخيم فواتير الواردات، كما أصبحت موانئ الجزائر تعيش ظاهرة غريبة في السنوات الأخيرة، تتمثل في ظهور حاويات "مهجورة" و"منسية" وأخرى مملوءة بالخردة والحصى تستعمل كوسيلة لتبرير الفواتير المضخمة وإخراج العملة الصعبة بطرق ملتوية، حيث تم تحويل أكثر من 72 مليون دولار بصورة غير شرعية خلال سنة 2016، وتمثل القيمة المحجوزة من العملة نسبة ضئيلة جداً مما يتم تهريبه سنوياً ويستطيع الإفلات من الرقابة، كما تستخدم طرق أخرى لتهريب الأموال عن طريق البر إلى تونس ومن ثم إلى دول أخرى[2].

أما عن عدد قضايا تبييض الأموال في الجزائر، فهي كما رصدتها مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (02-02): عدد قضايا تبييض الأموال في الجزائر خلال الفترة(2007-2009)

السنة	عدد القضايا

[1] نوي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2] https://www.alaraby.co.uk/economy تم الإطلاع عليه يوم 2018/10/05

2007	04
2008	11
2009	09

المصدر: تقرير التقييم المشترك لمكافحة غسيل الأموال وتمويل الإرهاب- مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا في الجزائر، 01 ديسمبر 2010، ص30.

ومن المعلوم أن عدد القضايا المذكورة في الجدول يقصد به عدد القضايا الصادر فيها أحكام قضائية فقط، حيث لم يتم توضيح عدد التحقيقات والدعاوي في غسل الأموال.

ولغرض مكافحة تبييض الأموال تم استحداث وحدة المعلومات المالية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-127 المؤرخ في 2002/04/07 الصادر عن رئيس الوزراء المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 08-275 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، وسميت خلية معالجة الاستعلام المالي، وقد اعتبرها المرسوم مؤسسة عمومية مستقلة لدى وزير المالية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال القانوني، وقد تم تكليف الخلية لمكافحة تمويل الإرهاب وتبييض الأموال[1].

خلاصة الفصل:

[1] ولهي بوعلام، "**ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية**"، مرجع سبق ذكره، ص148.

تعد ظاهرة الغش الجبائي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية، وهذا ما قادنا إلى محاولة تحليل وتشخيص وكذا الإلمام بمختلف جوانب هذه الظاهرة.

ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا أن هناك عدة أسباب تدفع المكلفين إلى الإفلات والتملص الكلي أو الجزئي من أداء واجباتهم الضريبية، وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومتجددة تتلاءم وتتناسب مع التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وحتميات تفرضها العولمة، مما زاد من شدة وحدة هذه الظاهرة، لذا أصبح من العسير جدًا التحكم فيها.

غير أنّه مهما كانت الوسيلة المعتمدة فإنّ النتيجة واحدة وتتمثل في الآثار السلبية التي تخلّفها هذه الظاهرة على مستويات عدّة منها الاقتصادية، المالية والاجتماعية، وهذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من هذه الظاهرة ومعالجتها، ولكي تقوم بذلك بكفاءة من الضروري على الأقل أنْ تكون لها صورة عن الحجم والمستوى الذي تبلغه، معتمدة في ذلك على بعض الطرق والمناهج القياسية كمنهجي الاقتصاد السري وعدم الالتزام الجبائي، لكن بعد دراسة هذه الأخيرة اتضح لنا انعدام وجود منهج متكامل يمكن الاعتماد عليه لقياس حجم الغش الجبائي من جميع النواحي، بحيث أنّ لكل منهج حدوده مما يؤدي إلى عدم فعاليته للإلمام بالظاهرة.

ولكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية، سواء كانت تحسيسية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة أو ردعية بتخويل مهام ذلك إلى الأجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية الذي يسعى من خلال إجراءاته الوقائية والعقابية إلى الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية من خلال مكافحة الغش الجبائي أو على الأقل التخفيف من حدته، وهذا ما سنتناوله في الفصل الموالي.

تمهيد:

تشكل نجاعة النظام الجبائي إحدى الاهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية، حيث بقدر ما يكون النظام الجبائي فعالاً بقدر ما تكون الانعكاسات ايجابية على الاقتصاد الوطني، ويعتبر الغش الجبائي نتيجة لعدم نجاعة هذا النظام، نظراً للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عنه خاصة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية، لذلك تعمل مختلف الأنظمة الجبائية ومن بينها الجزائر على مكافحة هذه الظاهرة للتقليل من حدتها وتجنب آثارها.

ولكي تقوم بذلك بكفاءة من الضروري على الأقل أن تكون لها صورة عن الحجم والمستوى الذي تبلغه هذه الظاهرة، لذلك سنحاول في هذا الفصل تقدير حجم الغش الجبائي بالاعتماد على منهج الاقتصاد السري كمنهج قياسي.

وقبل تقييم نجاعة النظام الجبائي الجزائري في مكافحة الغش سنقوم بتقييم الإصلاحات الجبائية التي مست هذا النظام، ثم نقوم بتقييم نجاعة هذا الأخير من خلال الاعتماد على مجموعة من المؤشرات كمقارنة الانجازات الفعلية بالتقديرات، وتحليل درجة تركز النظام الجبائي، بالإضافة إلى تقدير حجم الغش الجبائي باعتباره إحدى صور عدم نجاعة النظام الجبائي كما ذكرنا سابقاً، وفي الأخير سنقوم بدراسة نجاعة آلية الرقابة الجبائية كإحدى الآليات المعتمدة في الجزائر للكشف عن الغش الجبائي.

المبحث الأول: تقييم الإصلاحات الجبائية في الجزائر

عرف النظام الجبائي الجزائري عدة تغييرات نظراً للتطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي عرفتها البيئة المحيطة به، وما يجب أن نشير إليه أن الإصلاحات لم تأت دفعة واحدة بل كانت هناك تعديلات عديدة جاءت بعد إصلاحات سنة 1992، وعلى العموم فقد تضمن الإصلاح الجبائي استحداث ثلاثة أنواع من الضرائب هي الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة.

وجاءت هذه الضرائب لمواجهة التحديات الجبائية ولإضفاء نوع من البساطة والشفافية على النظام الجبائي الجزائري، ولتحسينه وتطويره وجعله يتماشى ومقتضيات التطورات الراهنة، وبما أن الهدف الرئيسي للإصلاحات الجبائية هو الرفع من حصيلة الجباية العادية سوف نتطرق لتطورات حصيلة هته الأخيرة مقارنة بالجباية البترولية، ثم نتطرق لأثر هته الإصلاحات على حصيلة الجباية العادية من خلال دراسة أثر كل ضريبة من الضرائب المستحدثة.

المطلب الأول: مقارنة بين حصيلة الجباية العادية والجباية البترولية في الجزائر

يوضح لنا الجدول التالي تطور حصيلة الجباية العادية والجباية البترولية في الجزائر خلال الفترة 2006-2017 كما يلي:

جدول رقم (04-01): تطور الجباية العادية والجباية البترولية في الجزائر خلال الفترة (2006-2017)

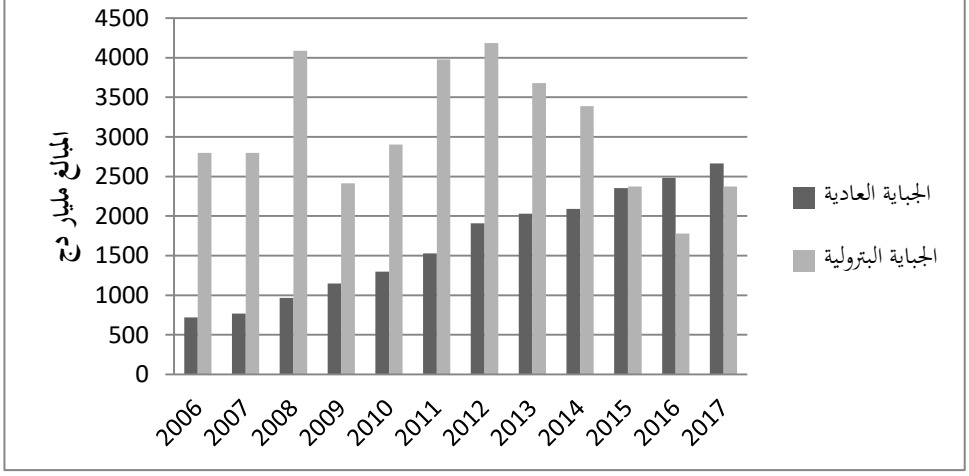
الوحدة مليار دج

البيان / السنوات	الجباية العادية		الجباية البترولية		إجمالي الجباية	
	القيمة	النسبة %	القيمة	النسبة %	القيمة	النسبة%
2006	720.88	20.48	2799	79.51	3519.88	100
2007	766.75	21.51	2796.8	78.48	3563.55	100
2008	965.28	19.09	4088.6	80.9	5053.88	100
2009	1146.61	32.21	2412.7	67.78	3559.31	100
2010	1298	30.88	2905	69.11	4203	100
2011	1527.1	27.73	3979.7	72.26	5506.8	100
2012	1908.6	31.32	4184.3	68.67	6092.9	100
2013	2031	35.57	3678.13	64.42	5709.13	100
2014	2091.45	38.16	3388.4	61.83	5479.85	100
2015	2354.7	49.8	2373.5	50.19	4728.2	100
2016	2482.2	58.22	1781.10	41.77	4263.3	100
2017	2663.1	52.89	2372.5	47.11	5035.6	100

المصدر:من إعداد الباحثة اعتمادا على إحصائيات بنك الجزائر – التقارير السنوية.

عرفت حصيلة الجباية بصفة عامة زيادة مستمرة خلال الفترة 2006-2017، إلا أننا نلاحظ تراجعاً في نسبة مساهمة الجباية البترولية في الإيرادات العامة، حيث انتقلت هذه النسبة من79.51 % سنة 2006 إلى 47.11 % سنة 2017، وهذا راجع إلى انخفاض أسعار المحروقات وعدم استقرارها في الآونة الأخيرة، وهذا مؤشر جيد يقابله ارتفاع تدريجي في نسبة مساهمة الجباية العادية، حيث بلغت حصيلتها 2663.1 مليار دينار جزائري خلال سنة 2017، أي نسبة 52.89 % من إجمالي الإيرادات، وللتوضيح أكثر نستعين بالشكل التالي:

شكل رقم (04-01): مقارنة حصيلة الجباية العادية بالجباية البترولية في الجزائر خلال الفترة (2006-2017)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (04-01)

يوضح لنا هذا الشكل تحسن حصيلة الجباية العادية خلال السنوات الأخيرة، لكن هذا التطور الايجابي في إيرادات الجباية العادية لم يرق إلى المستوى المطلوب، لأنه راجع بالدرجة الأولى إلى انخفاض أسعار البترول الخام في الأسواق الدولية، وليس لارتفاع حصيلة الجباية العادية كما هو موضح في الجدول السابق، حيث انخفضت الجباية البترولية من 3388.4 مليار دج سنة 2014 إلى 1781.10 مليار دج في سنة 2016، لتتحسن نوعاً ما بتحسن أسعار البترول خلال سنة 2017 وتصل إلى 2372.5 مليار دج.

وعلى العموم يرجع تواضع حصيلة الجباية العادية في نظرنا إلى عدة عوامل نذكر منها: كثرة حالات الغش والتهرب الجبائي نتيجة لغياب الوعي الضريبي، مع عدم قدرة الإدارة الجبائية على محاربة هذه الظواهر لافتقارها للإمكانيات المادية والبشرية اللازمة، وكونها لازالت تستخدم طرق تسيير تقليدية، وقد أثر ذلك على نجاعة الإدارة في التحصيل، بالإضافة إلى تزايد حجم الإعفاءات الجبائية الممنوحة في إطار سياسة الدولة لتشجيع الاستثمار.

المطلب الثاني: أثر الإصلاحات الجبائية على مردودية الجباية العادية

لمعرفة أثر الإصلاحات الجبائية على مردودية الجباية العادية سوف نتطرق لأثر كل ضريبة من الضرائب المستحدثة (IRG، IBS، TVA) كما يلي:

جدول رقم (04–02): نسبة تطور حصيلة كل من IRG و IBS و TVA خلال الفترة (2006–2014)

الوحدة مليار دج

البيان / السنوات	حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي	نسبة تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي	حصيلة الضريبة على أرباح الشركات	نسبة تطور حصيلة الضريبة على أرباح الشركات	حصيلة الرسم على القيمة المضافة	نسبة تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة	نسبة مساهمة الضرائب الثلاث في الجباية العادية
2006	121.84	-	118.32	-	259.21	-	% 69.27
2007	158.6	% 30.17	97.4	% -17.68	307.13	% 18.49	%73.44
2008	193.9	% 22.25	133.5	% 37.06	387.4	%26.13	%74.05
2009	228.32	% 17.75	229.03	% 71.55	434.36	%12.12	%77.76
2010	300.65	% 31.67	255.5	% 11.55	452.5	%4.17	%77.71
2011	435.16	% 44.74	245.9	% -3.75	504.9	%11.52	%77.66
2012	606.54	% 39.38	248.20	% 0.93	592.9	%17.42	%75.84
2013	556.77	% - 8.20	258.17	% 4.01	676.43	%14.08	%73.43
2014	602.53	% 8.22	269.62	% 4.24	706.1	%4.38	%75.46

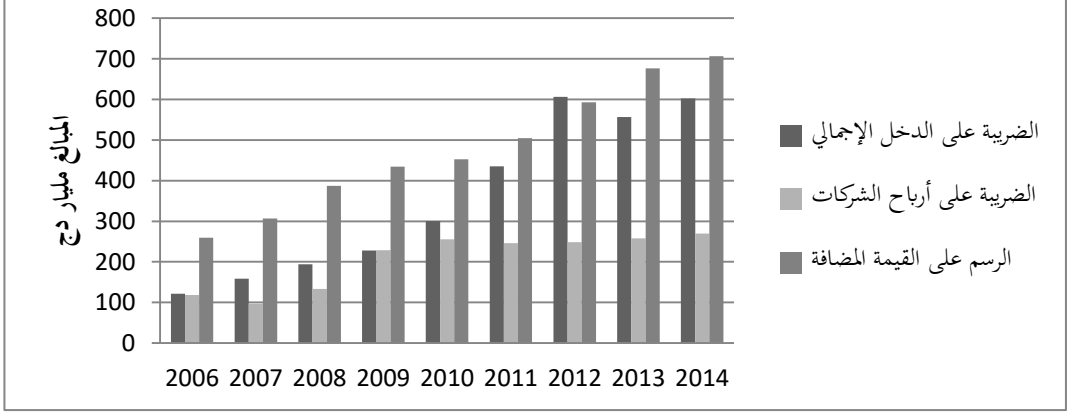
المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على: - معطيات الجدول الأول.

-موقع المديرية العامة للخزينة D.G.T :

http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/donnees-statistique/12-statistiques/sphere-financiere/106-la-situation-resumee-des-operations-du-tresor

يوضح لنا هذا الجدول مدى أهمية مساهمة الضرائب الثلاث المستحدثة (IRG، IBS، TVA) في تكوين الجباية العادية، حيث لم تقل مساهمتهم عن نسبة 69.27 % خلال فترة الدراسة، وهذا ما يدل على نجاعة الإصلاحات الجبائية المنتهجة، ولمعرفة أي نوع من هذه الضرائب كان له الأثر الأكبر في زيادة حصيلة الجباية العادية نستعين بالشكل التالي:

شكل رقم (04-02): تطور حصيلة IRG و IBS و TVA خلال الفترة (2006-2014)



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم (04-02)

نلاحظ من خلال هذا الشكل ما يلي:

- بالنسبة لحصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي: نجحت جهود الإصلاح الجبائي في تحسين إيرادات الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث أن أهم ما ميز هذه الأخيرة هو التعديلات التي شملتها تبعاً لقوانين المالية، وما هو جدير بالتذكير هو أن الضريبة على الدخل الإجمالي تخضع لها العديد من المداخيل كالأرباح المهنية والمداخيل الفلاحية ومداخيل إيجار العقارات المبنية وغير المبنية وعائدات رؤوس الأموال المنقولة والمرتبات والأجور وعائدات فائض التنازل عن العقارات، كل هذا انجر عنه وفرة في حصيلتها كما يوضحه الجدول رقم (04-02)، فمن خلال معطيات الجدول السابق نلاحظ أن حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في تزايد مستمر خلال الفترة 2006-2014 ما عدا سنة 2013 أين عرفت تراجعاً بمقدار 8.20 %، وكانت أعلى نسبة قد سجلت سنة 2011 بمقدار 44.74 %، وسببها الزيادة التي مست أجور العمال خلال سنة 2011.

- بالنسبة لحصيلة الضريبة على أرباح الشركات: أهم ما يميز الضريبة على أرباح الشركات أنها ضريبة سنوية مباشرة تفرض على الدخل الصافي بعد خصم جميع الأعباء والتكاليف التي يقرها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويخضع لها الأشخاص المعنويين، وقد شملتها العديد من التعديلات منذ بداية تطبيقها فيما يخص معدلاتها والمداخيل الخاضعة لها، وما يمكننا استخلاصه من خلال قراءتنا لمعطيات الجدول السابق هو

التزايد المستمر لحصيلة الضريبة على أرباح الشركات بالرغم من تراجعها أحياناً لأسباب قد تختلف من سنة إلى أخرى، ويمكن إرجاع ذلك إلى:

- تزايد حجم الإعفاءات الضريبية المرتبطة بالضريبة على أرباح الشركات.
- إفلاس بعض المؤسسات أو تهربها أحياناً أخرى.
- انحصار الشركات الأجنبية المستثمرة وتركزها في قطاعات محدودة كالمحروقات والاتصالات.

- بالنسبة لحصيلة الرسم على القيمة المضافة: يخضع للرسم على القيمة المضافة كل السلع والخدمات الداخلية المنتجة محلياً وكذا السلع والخدمات المستوردة، وهذا ما ساهم بشكل أو بآخر في الرفع من الحصيلة المالية لهذا الرسم، إذ يعتبر من أهم إيرادات الدولة وأكثرها حصيلة مقارنة بحصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وذلك للأسباب التالية:

- الرسم على القيمة المضافة يقتطع من المصدر.
- الرسم على القيمة المضافة يعكس حالة الانتعاش الاقتصادي التي تجلت مع برامج دعم النمو والزيادة في الإنفاق العام.

وعلى العموم، يمكن القول أن الإصلاحات الجبائية التي انتهجتها الجزائر- بما فيها استحداث الأنواع الثلاث من الضرائب - قد وصلت إلى نتائج يمكن استحسانها، وهذا ما يظهره الجدول رقم (02-04) ، إلا أن حصيلة الجباية العادية ككل لا تزال ضئيلة مقارنة بالجباية البترولية وهذا راجع كما أشرنا سابقاً إلى عدة عوامل من بينها الغش الجبائي.

المبحث الثاني: قياس نجاعة النظام الجبائي في الجزائر

لقياس نجاعة النظام الجبائي في الجزائر سوف نعتمد على ثلاثة مؤشرات أو مداخل، أولها المدخل المالي الذي يقوم على القياس الكمي، وذلك بمقارنة الحصيلة الجبائية الفعلية مع الحصيلة الجبائية التقديرية، كما سنعتمد على مؤشر درجة تركز النظام الجبائي لقياس نجاعة هذا الأخير، حيث يقضي هذا المؤشر بأن يتأتى جزء كبير من الإيرادات من عدد ضئيل من الضرائب، وفي الأخير سنعتمد على مؤشر حجم الغش الجبائي باعتباره إحدى نتائج عدم نجاعة النظام الجبائي.

المطلب الأول: قياس نجاعة النظام الجبائي من خلال مقارنة الإنجازات الفعلية بالتقديرات

يتم قياس نجاعة النظام الجبائي وفق المدخل المالي من خلال مقارنة الإنجازات الفعلية بالتقديرات، حيث تكون النجاعة المالية للنظام الجبائي جيدة كلما تجاوزت أو اقتربت الحصيلة الفعلية من الحصيلة التقديرية.

وللتوضيح أكثر سوف نعتمد على الجدول التالي:

جدول رقم (04– 03): نسبة النجاعة المالية للجباية العادية في الجزائر خلال الفترة (2006–2017)

الوحدة مليار دج

البيان / السنوات	الجباية العادية الفعلية (1)	الجباية العادية التقديرية (2)	نسبة النجاعة المالية (2)/(1)
2006	720.88	739.4	% 97.49
2007	766.75	816.6	% 93.89
2008	965.28	940.3	% 102.6
2009	1146.61	1143.1	% 100.3
2010	1298	1229.7	% 105.55
2011	1527.1	1501	% 101.73
2012	1908.6	1875.2	% 101.78
2013	2031	2184.1	% 92.99
2014	2091.45	2619	%79.86
2015	2354.7	2939.71	% 80.09
2016	2482.2	3031.88	% 81.86
2017	2663.1	3410.39	% 78.08

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على:

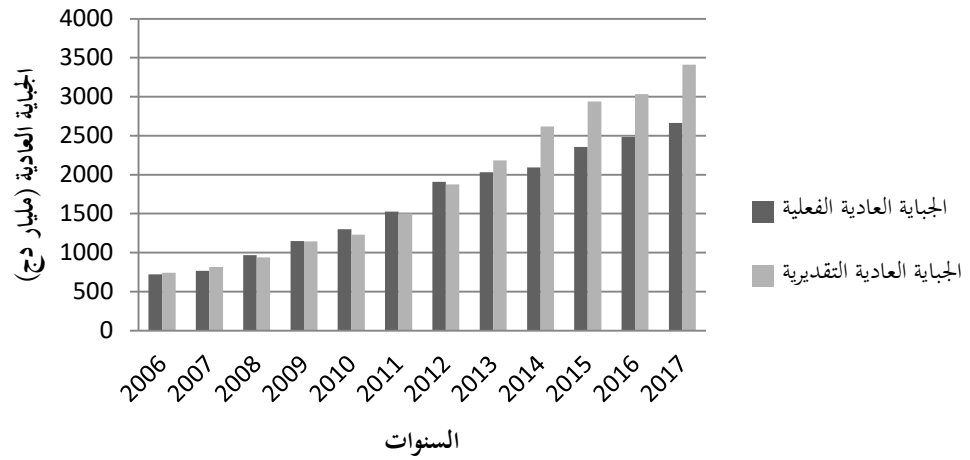
- (1) إحصائيات بنك الجزائر - التقارير السنوية (2006-2017).
- (2) قوانين المالية السنوية للفترة (2006-2017).

تشير بيانات الجدول أعلاه أن الحصيلة الفعلية للجباية العادية لم تصل إلى مستوى 100 % خلال السنتين 2006 و2007، أي أن الجباية التقديرية فاقت الجباية الفعلية المحصلة، مما يدل على عدم كفاءة الجهاز الضريبي في التحصيل، أما المرحلة الممتدة من سنة 2008 إلى غاية 2012 فنلاحظ أن نسبة النجاعة المالية – أي نسبة تنفيذ الجباية العادية– قد فاقت التقديرات خلال هته السنوات، وهذا راجع إلى التحسن في أداء الإدارة الجبائية حيث أصبحت تتحكم أكثر في عملية التحصيل، وذلك بسبب تدعيم هته الأخيرة بحملة الشهادات الجامعية والمختصين خاصة خريجي المدرسة الوطنية للضرائب، وكما هو معروف أن هته الفترة عرفت أكبر نسبة توظيف في القطاع العمومي بصفة عامة وفي الإدارة الجبائية بصفة خاصة، وذلك نتيجة ارتفاع

أسعار البترول وانتعاش موارد الخزينة العمومية، حيث تجاوز سعر البرميل مستوى الـ 111 دولار خلال سنتي 2011 و 2012.

كما نلاحظ أيضاً أنه بدءاً من سنة 2013 تراجعت نسبة النجاعة المالية من 92.99 % وصولاً إلى 78.08 % سنة 2017، ويدل هذا التراجع على أن طريقة حساب التقديرات المتوقعة كانت إدارية أكثر منها عملية، حيث عرفت هذه المرحلة انهيار أسعار البترول ابتداءاً من السداسي الثاني من سنة 2014، حيث وصلت أسعاره إلى مستوى 45 دولار للبرميل سنة 2016 وإلى ما يقارب 54 دولار للبرميل في سنة 2017، وبالتالي أصبحت تقديرات الجباية العادية أكثر واقعية- بل تعدت الواقعية- وذلك لمواجهة نفقات الميزانية، كما أن انتشار ظاهرة الغش الجبائي في ظل عدم كفاءة جهاز التحصيل الذي يشهد إعادة تنظيم وعصرنة لمصالحه، كل هذا جعل من نسبة تنفيذ الميزانية تصبح أكثر واقعية ودلالة على عدم نجاعة النظام الجبائي، وهذا ما يوضحه لنا الشكل الموالي:

شكل رقم (04-03):مقارنة الجباية العادية التقديرية بالجباية العادية الفعلية



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-03)

المطلب الثاني: قياس نجاعة النظام الجبائي من خلال درجة تركز النظام الجبائي

يعد مؤشر درجة تركز النظام الجبائي من المؤشرات الهامة لتصميم نظام جبائي جيد، حيث يقضي هذا المؤشر بأن يتأتى جزء كبير من إجمالي الإيرادات الجبائية من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تغل إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

وبالرغم من تعدد مكونات النظام الجبائي الجزائري فإنه يعاني من تركز شديد بخصوص مردودية الضرائب المكونة له، ويمكن أن نلحظ ذلك من خلال الحصيلة الضريبية العائدة للحكومة المركزية.

جدول رقم (04-04): تطور هيكل الإيرادات العامة للدولة (بالنسب المئوية) خلال الفترة (2006-2017)

السنوات / البيان	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
إيرادات الجباية البترولية	**76.9**	**75.8**	**80.0**	**65.6**	**66.1**	**68.7**	**66.0**	**61.9**	**59.0**	**46.5**	**34.9**	**38.4**
إيرادات الجباية العادية:	**19.8**	**20.8**	**17.5**	**31.2**	**29.5**	**26.4**	**30.1**	**34.0**	**36.5**	**46.3**	**48.6**	**43.1**
- الضريبة على المداخيل والأرباح.	6.6	7.0	6.1	12.6	12.8	11.8	13.6	13.8	15.4	20.3	21.7	20.0
- الضريبة على السلع والخدمات	9.4	9.4	7.9	13.0	11.7	9.9	10.3	12.4	13.4	16.2	17.4	15.8
- الحقوق الجمركية	3.2	3.6	3.0	4.6	4.1	3.8	5.3	6.8	6.5	8.1	7.6	5.8
- تسجيلات وطوابع	0.6	0.8	0.5	1.0	0.9	0.8	0.9	1.0	1.2	1.7	1.9	1.5
إيرادات غير جبائية: (حاصل ممتلكات الدولة، حقوق أرباح بنك الجزائر، وأخرى)	**4.3**	**3.2**	**2.5**	**3.2**	**4.3**	**4.9**	**3.9**	**4.1**	**4.5**	**7.3**	**16.6**	**18.6**
إجمالي إيرادات الميزانية	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**

المصدر: التقارير السنوية لبنك الجزائر.

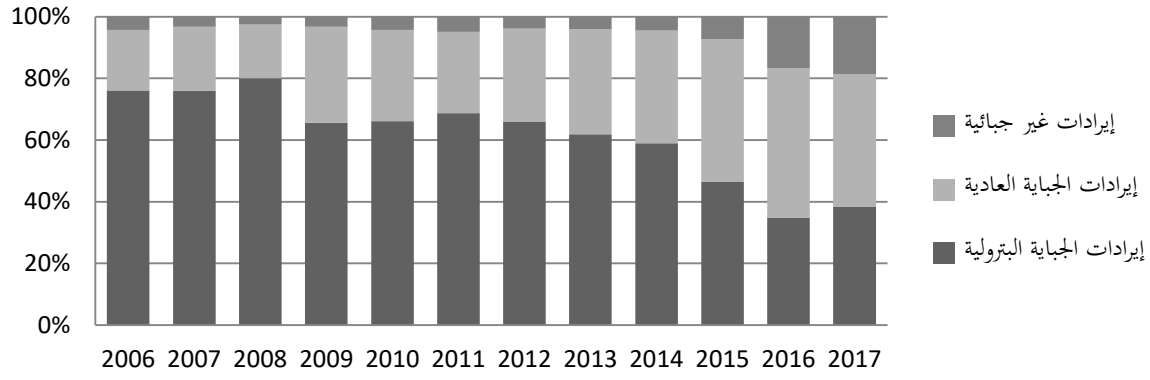
يمكن تقسيم الجدول أعلاه إلى مرحلتين: مرحلة ما قبل انهيار أسعار البترول والممتدة من سنة 2006 إلى غاية 2014، ومرحلة ما بعد انهيار أسعار البترول.

حيث عرفت المرحلة الأولى هيمنة مساهمة الجباية البترولية في الإيرادات العامة للدولة حيث فاقت نسبة مساهمتها الـ 50 %، بل ووصلت إلى نسبة 80 % خلال سنة 2008، إلا أن هته الهيمنة راجعة بالأساس إلى ارتفاع أسعار البترول في الأسواق الدولية.

أما المرحلة الثانية والممتدة من سنة 2015 إلى غاية 2017 أين عرفت مساهمة الجباية العادية تحسناً قابله تراجع في مساهمة الجباية البترولية، إلا أن هذا التحسن لا يرجع إلى ارتفاع حصيلة الجباية العادية بل يرتبط أساساً بأسعار البترول كما تم ذكره سابقاً.

أما بالنسبة للإيرادات غير الجبائية فقد ارتفعت نسبة مساهمتها في الميزانية العامة للدولة بشكل ملحوظ خلال سنتي 2016 و2017 منتقلة من 7.3 % خلال سنة 2015 إلى 16.6 % في سنة 2016 ثم إلى 18.6 % سنة 2017، نتجت هذه الارتفاعات المعتبرة في الإيرادات غير الجبائية عن الارتفاع الاستثنائي في الأرباح المدفوعة من طرف بنك الجزائر، والمقدرة بـ 610.5 مليار دج في سنة 2016 و 919.8 مليار دينار في سنة 2017 ، وهذا حسب التقرير السنوي لبنك الجزائر، هذا الارتفاع راجع بالدرجة الأولى إلى اللجوء إلى تمويلات من طرف هذا الأخير في إطار التمويل غير التقليدي. ويمكن لنا توضيح تطور هيكل الإيرادات العامة للدولة في الفترة (2006-2017) من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (04-04): تطور هيكل الإيرادات العامة للدولة



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-04)

ولمعرفة مدى تركز النظام الجبائي الجزائري سوف نعتمد على الجدول التالي:

جدول رقم (04-05): درجة تركز النظام الجبائي الجزائري للفترة (2006-2017)

السنوات / البيان	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
الضريبة على المداخيل والأرباح	33.3	33.6	34.8	40.4	43.4	44.7	45.2	40.6	42.2	43.8	44.6	46.4
الضريبة على السلع والخدمات	47.5	45.2	45.1	41.7	39.7	37.5	34.2	36.5	36.7	35	35.8	36.7
الحقوق الجمركية	16.2	17.3	17.1	14.7	13.9	14.4	17.6	20	17.8	17.5	15.6	13.4
تسجيلات وطابع	3.0	3.9	2.9	3.2	3.0	3.0	3.0	2.9	3.3	3.7	3.9	3.5
الجباية العادية	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**

المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على معطيات الجدول رقم (04- 04)

من الجدول أعلاه نجد أنه يتم تحقيق أكثر من 80 % من الإيرادات العادية انطلاقاً من مكونين رئيسين يتمثلان في الضريبة على المداخيل والأرباح (IRG, IBS) والضريبة على السلع والخدمات (TVA)،كما نلاحظ أن هذا التركز يزداد من سنة إلى أخرى، وأن هناك عدداً كبيراً من الضرائب والرسوم ذات حصيلة هامشية تعتبر في "الفن الضريبي" مزعجة، لأن هذا النوع من الضرائب يؤدي فقط إلى زيادة تكاليف تسيير الإدارة الجبائية ويعقد من تدابير الرقابة الجبائية، لذا لا بد من التخلص منها، وهذا ما نادى به "فيتو تانزي" لتصميم نظام جبائي جيد.

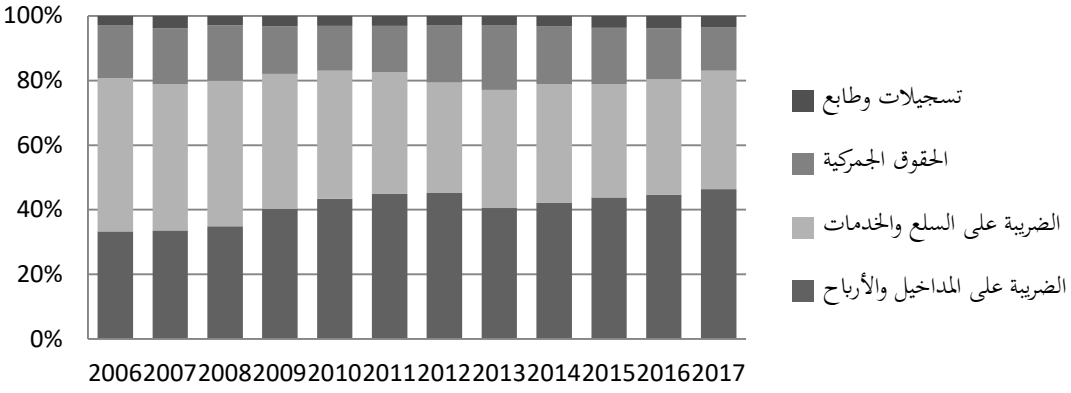
أما فيما يخص هيكل الجباية العادية فما نلاحظه خلال سنة 2017 هو استمرار أهم التوجهات للفترة 2006- 2016، حيث كسبت الضريبة المباشرة على المداخيل والأرباح 1.8 نقطة مئوية، ممثلة بذلك نسبة 46.4 % من الجباية العادية، مقابل 44.6 % في سنة 2016 و 33.3 % في سنة 2006، وعكس ذلك فقد فقدت الحقوق الجمركية 2.2 نقطة لتمثل 13.4 % فقط من الجباية العادية خلال سنة 2017 مقابل 15.6 % في سنة 2016 و 16.2 % خلال سنة 2006، ويرجع ذلك إلى تراجع الواردات من

السلع منذ سنة 2015 بسبب السياسة التي اتخذتها الدولة، بالإضافة إلى مختلف الإعفاءات من الحقوق الجمركية.

أما فيما يخص وزن الضرائب على السلع والخدمات، فبعد أن شهد في سنة 2012 أدنى مستوى له (34.21 %)، عرف ارتفاعاً بشكل طفيف منتقلاً من 35.8 % في سنة 2016 إلى 36.7% في سنة 2017، ومع ذلك لا يزال جد منخفض بالمقارنة مع المستوى الذي حققه سنة 2006 أين بلغ نسبة 47.5%.

والشكل الموالي يوضح لنا درجة تركز النظام الجبائي الجزائري واعتماده أساساً على نوعين من الضرائب (الضرائب على المداخيل والأرباح، والضريبة على السلع والخدمات).

شكل رقم (04-05): درجة تركز النظام الجبائي الجزائري



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-05)

وفي نفس السياق، يعكس هيكل الضرائب على المداخيل والأرباح وهيكل الضرائب على السلع والخدمات النقائص المزمنة في تحصيل الضريبة المباشرة خارج الأجور والضريبة غير المباشرة على الأنشطة الداخلية، فعلى الرغم من أن سنوات 2015 و2016 و2017 لا تؤكد التوجهات نحو الارتفاع لنسبة الضرائب على الأجور ضمن الضرائب المباشرة وانخفاض حصة الضريبة على القيمة المضافة على النشاطات الداخلية ضمن الضرائب المباشرة، فإن هيكل الضرائب المباشرة وغير المباشرة يعكس هيمنة الاقتطاعات عند المصدر (الأجور والضريبة على القيمة المضافة عند الاستيراد)، ويشير بالتالي إلى تواجد نقائص في مجال

تحصيل الأنواع الأخرى من الاقتطاعات (الضريبة على الدخل الإجمالي للشركات والضريبة على القيمة المضافة على النشطات الداخلية)، وهو أمر في تعارض واضح مع أهمية أوعيتها الضريبية.

جدول رقم (04-06): تطور هيكل الضرائب على المداخيل والأرباح (بالنسب المئوية)

السنوات / البيان	2002	2007	2012	2014	2015	2016	2017
الضرائب على الأجور	47	48.4	64.1	60.4	57.7	57.3	57.0
ضرائب أخرى	53	51.6	35.9	39.6	42.3	42.7	43.0
الضرائب على المداخيل والأرباح	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**	**100**

المصدر: التقارير السنوية لبنك الجزائر.

جدول رقم (04-07): تطور هيكل الضرائب على السلع والخدمات (بالنسب المئوية)

الضرائب على السلع والخدمات	2002	2007	2012	2014	2015	2016	2017
رسم على القيمة المضافة والاقتطاعات على الواردات	35.4	49.5	57.9	57.2	58.7	54.4	48.1
رسم على القيمة المضافة والاقتطاعات على الأنشطة الداخلية	45.2	48.6	39.3	40.0	39.3	37.9	40.0
رسم على القيمة المضافة على المواد البترولية	4.4	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
اقتطاعات على المواد البترولية	14.5	1.2	0.1	0.0	0.0	5.9	9.5

المصدر: التقارير السنوية لبنك الجزائر.

عرفت حصة الاقتطاعات والضريبة على القيمة المضافة على المنتجات البترولية ضمن الضريبة غير المباشرة، انخفاضاً متواصلاً لتبلغ مستويات شبه معدومة في السنوات الأخيرة، وبفضل الإجراءات الخاصة بزيادة بعض الرسوم على المحروقات ارتفعت هذه الاقتطاعات لتصل إلى ما يقارب 93 مليار دينار في سنة 2017 مقابل 52.3 مليار دينار في سنة 2016 بعدما كانت لا تتعدى 0.258 مليار دينار خلال سنة 2015، ممثلة بالتالي 9.5 % من الضرائب المباشرة مقابل 5.9 % في سنة 2016، ولكن ما يقارب 0.0 % فقط في سنة 2015.

يُفسر التراجع والضعف النسبي في الضريبة المباشرة على الأرباح وفي الضريبة غير المباشرة على الأنشطة الداخلية بضعف قدرة تحصيل جزء من الضريبة العادية وكذا الإعفاءات المختلفة، لذلك لا بد من تبني سياسة إصلاحات حازمة تهدف إلى الحد من الغش الجبائي المعتبر في النشاطات الموازية، وترشيد الإعفاءات لإعادة بعث الاستثمار بصفة أفضل، وذلك من أجل خلق مجال ضريبي يوفر موارد معتبرة للميزانية، ويسمح بضمان استمرارية المالية العامة على المدى المتوسط ويحافظ بل ويعزز التضامن الوطني لصالح الفئة المعوزة.

المطلب الثالث: قياس نجاعة النظام الجبائي من خلال حجم الغش الجبائي

ترتبط نجاعة النظام الجبائي لبلد ما بمدى انتشار الغش الجبائي فيه، حيث يعتبر الغش الجبائي نتيجة لعدم نجاعة هذا النظام، ونظراً للانعكاسات السلبية المتعددة التي تترتب عن الغش خاصة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية، فإن مختلف الأنظمة الجبائية تعمل على مكافحة هذه الظاهرة للتقليل من حدتها وتجنب آثارها.

وتعتبر عملية تحديد حجم الغش الجبائي حسابياً بالأرقام والإحصائيات ضرورية، وهذا حتى تتمكن السلطات العمومية من توجيه وتصحيح سياستها الجبائية، لذا كان لا بد من إيجاد طرق لقياسه وتقديره، وكما أشرنا في الفصل الثاني فإن طريقة تقديره تتميز بالصعوبة لاتسامه بالطابع السري رغم محاولات الكثير من الخبراء الاقتصاديين، فالتقدير المضبوط للظاهرة يبدو مستحيلاً من الناحية العملية، لأن الغش بطبيعته مستور وغير مرئي حتى يمكن قياسه بمعايير محددة والحصول على إحصائيات دقيقة عنه، فلا توجد هناك طرق ضبط وقياس دقيقة تحدده وإنما هي مناهج تعطي صورة عامة عن حجمه.

وفي هذا الفصل سوف نعتمد على منهج تقدير حجم الاقتصاد السري وفق متغير المعدل الثابت لمحاولة تحديد حجم الغش الجبائي في الجزائر، وذلك وفق المعادلة التالية:

$$V.F.F = \frac{[(M_2 - M_1).PNB].Tm}{M_2}$$

حيث أن:

$V.F.F$: حجم الغش الجبائي.

$\frac{(M_2 - M_1).PNB}{M_2}$: يمثل حجم الاقتصاد السري.

M_1: يمثل الكتلة النقدية للسنة المرجعية (سنة 2005).

M_2: يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة.

PNB: تمثل الناتج الوطني الخام.

Tm: يمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض (30%).

ملاحظة: تم تطبيق المعدل الضريبي المتوسط لضريبتي IRG (35% أعلى شريحة في السلم الضريبي) و IBS (26%)، باعتبار أن معظم المكلفين يخضعون على الأقل لهاتين الضريبتين.

ويمكن حوصلة نتائج تقدير حجم الغش الجبائي في الجزائر من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (04-08): حجم الغش الجبائي في الجزائر خلال الفترة (2006-2016)

الوحدة: مليار دج

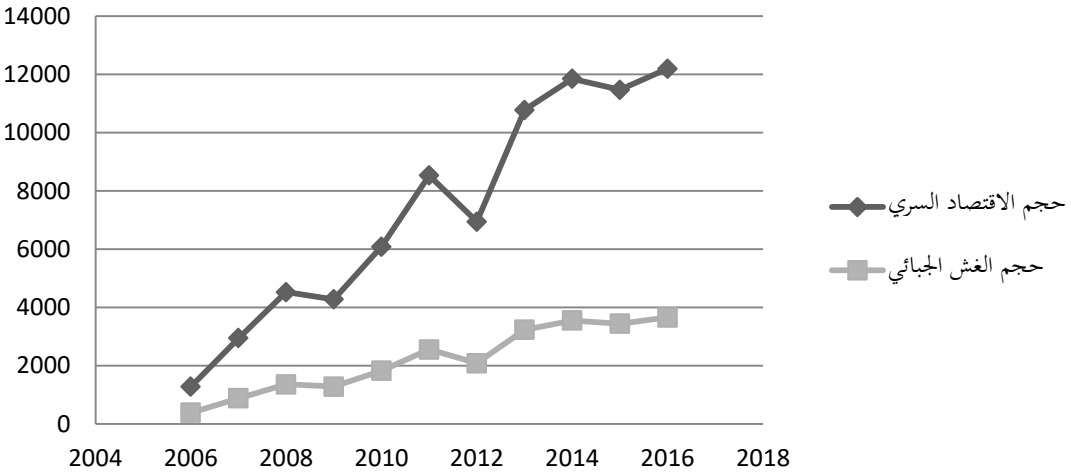
البيان / السنوات	الناتج الوطني الخام PNB [1]	الكتلة النقدية M_2 [2]	حجم الاقتصاد السري	المعدل الضريبي المتوسط Tm	حجم الغش الجبائي
2005	-	4070.4	-	-	-
2006	8191.7	4827.6	1284.85	%30	385.45
2007	9178.6	5994.6	2946.22	%30	883.86
2008	10909.6	6955.9	4525.60	%30	1357.68
2009	9884.2	7173.1	4275.37	%30	1282.61
2010	11985.5	8280.7	6088.63	%30	1826.58
2011	14461.9	9929.2	8532.52	%30	2559.75
2012	16040.7	11015.1	6943.91	%30	2083.17
2013	16349.8	11941.5	10776.77	%30	3233.03
2014	16867.5	13686.7	11851.13	%30	3555.33
2015	16315.0	13704.5	11469.25	%30	3440.77
2016	17289.2	13816.3	12195.65	%30	3658.69

المصدر: [1]- إحصائيات الديوان الوطني للإحصائيات، الجزائر.

[2]- التقارير السنوية لبنك الجزائر.

ويمكن الاستعانة بالشكل التالي لتوضيح تطور حجم الاقتصاد السري وكذا حجم الغش الجبائي في الجزائر وذلك خلال الفترة (2006-2016).

شكل رقم (04-06): تطور حجم الاقتصاد السري والغش الجبائي في الجزائر خلال الفترة (2006-2016)



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-08)

ما يمكن استنتاجه من خلال هذا الشكل هو الحصيلة المالية الهامة للغش الجبائي في الجزائر، والتي تعرف ارتفاعاً مستمراً من سنة إلى أخرى، وذلك بسبب تزايد وارتفاع حجم الاقتصاد السري الذي يُعد مورداً لا يُستهان به من حيث العوائد والمداخيل، وبإمكانه أن يكون شكلاً من أشكال التنمية والمساهمة في تخفيض عجز الميزانية العامة للدولة، حيث نلاحظ أن حجم الغش الجبائي يعادل أو يفوق أحياناً حصيلة الجباية العادية، وهو ما يدل على ضياع حصيلة ضريبية مهمة من الإيرادات العامة لو تم تحصيلها يمكننا الاستغناء نهائياً عن الجباية البترولية.

والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (04-09): نسبة الغش الجبائي إلى الإيرادات الجبائية والإيرادات العامة في الجزائر خلال الفترة (2006-2016)

الوحدة: مليار دج

البيان / السنوات	حجم الغش الجبائي (1)	الإيرادات الجبائية (2)	الإيرادات العامة (3)	نسبة (2)/(1)	نسبة (3)/(1)
2006	385.45	720.88	3639.8	%53.53	%10.58
2007	883.86	766.75	3687.8	%115.27	%23.96
2008	1357.68	965.28	5111.0	%140.65	%26.56
2009	1282.61	1146.61	3676.0	%111.86	%34.89
2010	1826.58	1298	4392.9	%140.72	%41.58
2011	2559.75	1527.1	5790.1	%167.62	%44.20
2012	2083.17	1908.6	6339.3	%109.14	%32.86
2013	3233.03	2031	5940.9	%159.18	%56.34
2014	3555.33	2091.45	5738.4	%170	%61.95
2015	3440.77	2354.7	5103.1	%146.12	%67.42
2016	3658.69	2482.2	5110.1	%147.39	%71.59

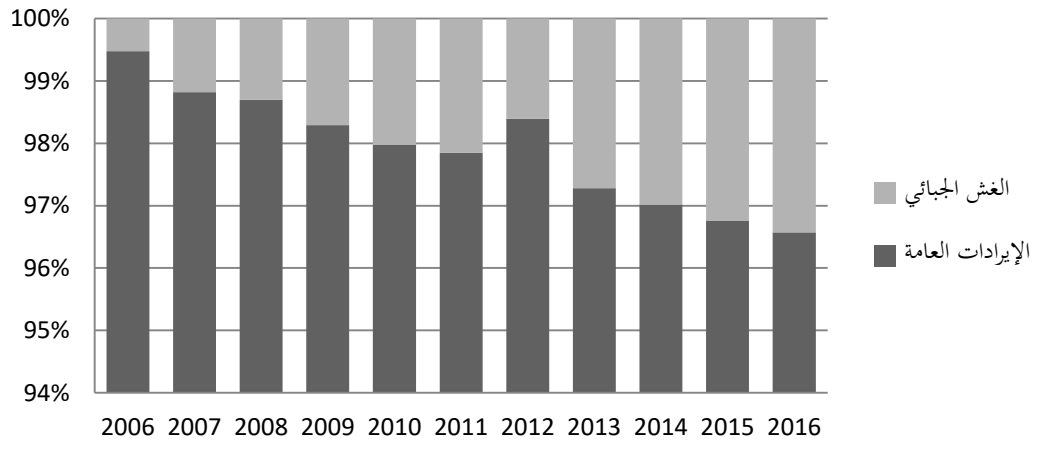
المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على:

[1]- نتائج الجدول رقم (04- 08)

[2] و[3]- التقارير السنوية لبنك الجزائر.

ويمكن تمثيل النتائج المتحصل عليها في هذا الجدول من خلال الشكل الموالي:

شكل رقم (04-07): نسبة الغش الجبائي إلى الإيرادات العامة في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-09)

يتكون النظام الجبائي في الجزائر من حوالي 30 ضريبة، وقد تم قياس حجم الغش الجبائي بناءاً على نوعين فقط من الضرائب هما IRG وIBS ، وقد تجاوزت حصيلة هذا الأخير معدل 50 % من الإيرادات العامة كما هو موضح في الجدول رقم (04-09) والشكل رقم (04-06)، فماذا لو تم تقدير الغش الجبائي لكل أنواع الضرائب؟ لهذا لا بد من التركيز على إيجاد حلول للقضاء على ظاهرة الغش الجبائي وذلك عن طريق إدماج الأنشطة الموازية –التي تمارس خارج المنظومة الجبائية – ضمن الاقتصاد الرسمي.

المبحث الثالث: تقييم نجاعة الرقابة الجبائية في اكتشاف الغش الجبائي

نظراً لطبيعة النظام الجبائي الجزائري باعتباره نظاماً تصريحياً يمنح للمكلف الحرية في تحديد أسس فرض الضريبة، فقد تصطدم عمليات الرقابة الجبائية بتصريحات غير صحيحة وغير صادقة، مما يستوجب القيام بعمليات الرقابة بصفة دورية وبأشكال مختلفة، وقبل دراسة نجاعة هته الأخيرة في اكتشاف الغش الجبائي لا بد من التطرق إلى حصيلتها ومدى مساهمتها في تكوين الإيرادات العادية للدولة.

المطلب الأول: مساهمة الرقابة الجبائية في تكوين الجباية العادية

تعمل الرقابة الجبائية بأنواعها المختلفة على استرجاع جزء من المبالغ المتهرب من دفعها، وهي بذلك ترفع من حصيلة الجباية العادية وتساهم في تكوين الإيرادات العامة للدولة، والجدول التالي يوضح لنا مدى مساهمة الرقابة الجبائية في الرفع من حصيلة الجباية العادية.

جدول رقم (04-10): نسبة مساهمة الرقابة الجبائية في الجباية العادية

الوحدة: مليار دج

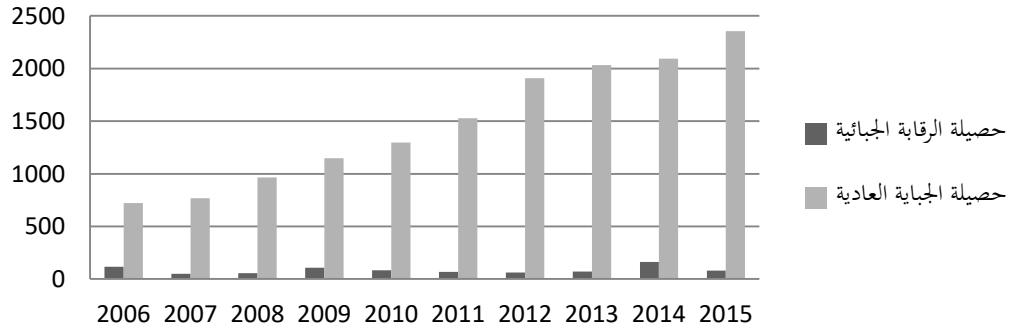
البيان / السنوات	حصيلة الرقابة الجبائية (1)	حصيلة الجباية العادية (2)	نسبة (1)/(2)
2006	117.02	720.88	**% 16.23**
2007	51.25	766.75	**% 6.68**
2008	55.53	965.28	**% 5.75**
2009	107.57	1146.61	**% 9.38**
2010	84.74	1298	**% 6.52**
2011	67.80	1527.1	**% 4.43**
2012	61	1908.6	**% 3.19**
2013	71.32	2031	**% 3.51**
2014	162.02	2091.45	**% 7.74**
2015	81.73	2354.7	**% 3.47**

المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

يتضح لنا من خلال هذا الجدول أن مساهمة الرقابة الجبائية في تكوين الجباية العادية تتراوح ما بين 3.19% و 9.38 %، وهي نسب ضعيفة بالنظر إلى حجم الغش الجبائي، ما عدا سنة 2006 أين ساهمت هته الأخيرة في تكوين الجباية العادية بمعدل 16.23 % وذلك راجع إلى عدد الملفات المراقبة خلال هته السنة كما سنراه لاحقاً، وهذا يدل على نجاعة عملية الرقابة الجبائية خلال هته السنة مقارنة بباقي السنوات، وللتوضيح أكثر نستعين بالشكل التالي:

شكل رقم (04-08): مساهمة الرقابة الجبائية في تكوين الجباية العادية

(الوحدة: مليار دج)



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-10)

ولكن إذا حللنا مكونات الإيرادات الجبائية من ضرائب مباشرة وغير مباشرة والمدفوعة من طرف المكلفين بإرادتهم دون الخضوع لعملية الرقابة الجبائية، يتضح لنا أن نتائج عملية الرقابة لا بأس بها، بل إن انخفاض نتائج هته الأخيرة قد يرجع إلى انخفاض حجم الغش الجبائي للمكلفين الخاضعين للرقابة، وذلك لانخفاض عدد الملفات المراقبة.

ولمعرفة ذلك وتحديد أي نوع من أنواع الرقابة الجبائية هو الأكثر نجاعة في اكتشاف الغش الجبائي، سنتناول بالتحليل كل نوع من أنواع هته الأخيرة على حدى.

المطلب الثاني: نجاعة الرقابة الجبائية في اكتشاف الغش الجبائي

لدراسة نجاعة الرقابة الجبائية في اكتشاف الغش الجبائي سنعتمد على دراسة تطور نتائج كل نوع من أنواع هته الأخيرة، وكذا مساهمة كل نوع في تكوين الإيرادات الجبائية للدولة.

الفرع الأول: نجاعة الرقابة على الوثائق في اكتشاف الغش الجبائي

تتم الرقابة على الوثائق على مستوى مفتشيات الضرائب التابعة لمكان ممارسة نشاط الخاضع للضريبة، التي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية التي أدلى بها المكلف ومقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية، ولمعرفة مدى نجاعة هذا النوع من الرقابة في اكتشاف الغش الجبائي لا بد من دراسة تطور نتائجها وحصيلتها، ومن ثم معرفة مدى مساهمة نتائج هذه الرقابة في تكوين الإيرادات الجبائية.

1- تطور نتائج الرقابة على الوثائق: لدراسة نتائج آلية الرقابة على الوثائق في اكتشاف الغش الجبائي سنقوم بتحليل تطور عدد الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة، وكذا الحقوق الناتجة عنها والتي تظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (04-11): تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق والحقوق الناتجة عنها

الوحدة: مليار دج بالنسبة للحقوق والغرامات المستخرجة

البيان / السنوات	عدد الملفات المراقبة	نسبة التطور في الملفات	الحقوق والغرامات المستخرجة	نسبة التطور في الحقوق والغرامات	مردودية الملف الواحد (دج)
2006	34 081	-	39.88	-	1170153
2007	30 894	% (9.3-)	33.16	% (16.8-)	1073347
2008	32 795	% 6.1	30.01	% (9.5-)	915078
2009	30 365	% (7.4-)	28.24	% (5.9-)	930018
2010	30 029	%(1.1 -)	32.29	% 14.3	1075293
2011	27 291	%(9.1-)	26.22	% (18.7-)	960756
2012	28 672	% 5	24.16	% (7.4-)	842633
2013	27 932	% (2.5-)	26.95	% 11.5	964843
2014	28 389	%1.6	26.19	% (2.8-)	922540
2015	23 229	% (1.8-)	29.54	% 12.8	1271686
2016	23 066	% (0.007-)	30.15	% 0.02	1307119
2017	20 904	% (0.09-)	28.19	% (0.06-)	1348546

المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

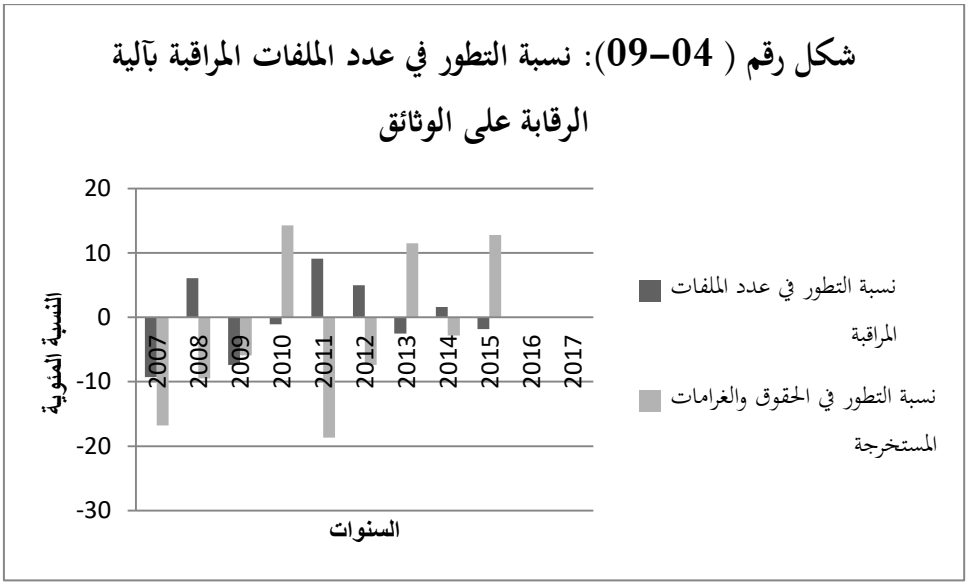
نلاحظ من خلال الجدول السابق أن عملية الرقابة الجبائية على الوثائق تعرف تذبذباً وعدم استقرار، فهي تسير بوتيرة غير ثابتة وبمعدل متوسط قدره 28137 ملف مراقب سنوياً، منتجة بذلك مبلغاً قدره 26.25 مليار سنوياً، حيث تم استخراج أكبر مبلغ من الحقوق خلال سنة 2006 بمقدار 39.88 مليار دج والسبب يرجع إلى عدد الملفات الخاضعة للرقابة خلال تلك السنة والتي وصلت إلى 34081 ملف، وهي تمثل أكبر عدد من الملفات خاضع للرقابة خلال فترة الدراسة (2006- 2017).

أما بالنسبة لباقي السنوات فما نلاحظه هو أن زيادة عدد الملفات لا يؤدي بالضرورة إلى زيادة الحقوق المستخرجة، ففي سنة 2008 مثلاً ورغم ارتفاع عدد الملفات المراقبة بحوالي 1900 ملف أي بمعدل 6.1 % عن سنة 2007، إلا أن الحقوق المستخرجة انخفضت بمعدل 9.5 %، وهذا راجع إلى أهمية الملف بالدرجة الأولى والحقوق الناتجة عنه.

وعلى عكس ذلك، انخفض عدد الملفات المراقبة خلال سنة 2010 بمستوى 336 ملف، إلا أن الحقوق المستخرجة ارتفعت بمقدار 4.05 مليار دج أي بمعدل زيادة 14.3 %، وهذا راجع إلى زيادة حجم الكتلة النقدية في هذه الفترة والتي نتج عنها ارتفاع المستوى العام للأسعار وبالتالي ارتفاع رقم الأعمال والأرباح الخاضعة للضرائب، الشيء الذي أدى إلى ارتفاع الحصيلة الجبائية.

ويمكن قراءة تطور نتائج الرقابة على الوثائق من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (04-09): نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية الرقابة على الوثائق



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-11)

2- مساهمة نتائج الرقابة على الوثائق في تكوين الإيرادات الجبائية:

لمعرفة مدى مساهمة آلية الرقابة على الوثائق في تكوين الإيرادات الجبائية للدولة سوف نقيس نسبة نتائج هته الأخيرة إلى حصيلة الجباية العادية كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (04-12): نسبة مساهمة الرقابة على الوثائق في الجباية العادية

الوحدة: مليار دج

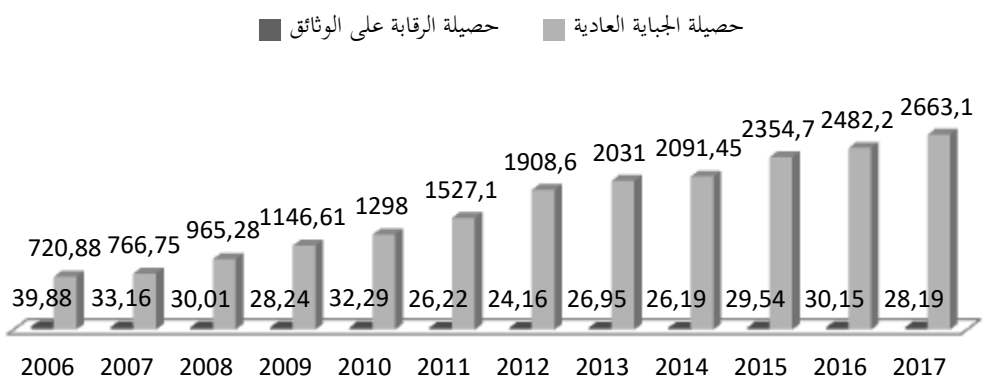
البيان / السنوات	نتائج الرقابة على الوثائق (1)	الجباية العادية (2)	نسبة (1)/(2)
2006	39.88	720.88	**% 5.53**
2007	33.16	766.75	**% 4.32**
2008	30.01	965.28	**% 3.1**
2009	28.24	1146.61	**% 2.46**
2010	32.29	1298	**% 2.48**
2011	26.22	1527.1	**% 1.71**
2012	24.16	1908.6	**% 1.26**
2013	26.95	2031	**% 1.32**
2014	26.19	2091.45	**% 1.25**
2015	29.54	2354.7	**% 1.25**
2016	30.15	2482.2	**%1.21**
2017	28.19	2663.1	**%1.05**

المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن نسبة مساهمة الرقابة على الوثائق في الجباية العادية ضئيلة جداً خاصة في السنوات الأخيرة بدءاً من سنة 2011، حيث لم تتعدى مساهمة هته الأخيرة مستوى 1.71 %، إلا أن السبب في ذلك لا يعود إلى انخفاض حصيلة الرقابة على الوثائق – فهي تعرف ثباتاً نوعاً ما منذ سنة 2011– وإنما يعود إلى ارتفاع حصيلة الجباية العادية ككل التي تحتوي إضافة إلى الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الرسم على رقم الأعمال و الضرائب غير المباشرة و حقوق التسجيل والطابع وكذا الحقوق الجمركية، ولتوضيح مدى مساهمة آلية الرقابة على الوثائق في تكوين إيرادات الجباية العادية نستعين بالشكل الموالي:

شكل رقم (04-10): مساهمة الرقابة على الوثائق في تكوين الجباية العادية

(الوحدة: مليار دج)



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-12)

يتضح لنا من خلال هذا الشكل أن نتائج آلية الرقابة على الوثائق تميزت بالاستقرار خلال فترة الدراسة (2006-2017)، وذلك نظراً لثبات عدد الملفات المبرمجة لهذا النوع من الرقابة كما ذكرنا سابقاً، ولهذا فإن نسبة مساهمتها في تكوين إيرادات الجباية العادية تبقى ضئيلة.

الفرع الثاني: نجاعة التحقيق في المحاسبة في اكتشاف الغش الجبائي

يعتبر التحقيق في المحاسبة استمراراً للرقابة على الوثائق، حيث تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للرقابة بناءاً على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها، يتم على أساسها انتقاء الملفات الواجب إخضاعها للتحقيق المحاسبي. ولمعرفة مدى نجاعة هذا النوع من الرقابة في اكتشاف الغش الجبائي لا بد من دراسة تطور عدد الملفات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة وكذا تطور الحقوق الناتجة عنها، ومن ثم معرفة مدى مساهمة نتائج هذه الرقابة في الإيرادات الجبائية.

1- تطور نتائج التحقيق في المحاسبة: يُظهر لنا الجدول الموالي تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي خلال الفترة (2006- 2015) وكذا الحقوق والغرامات الناتجة عنها كما يلي:

جدول رقم (04-13): تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والحقوق الناتجة عنها

الوحدة: مليار دج بالنسبة للحقوق والغرامات المستخرجة

البيان / السنوات	عدد الملفات المراقبة	نسبة تطور الملفات	الحقوق والغرامات المستخرجة	نسبة التطور في الحقوق والغرامات	مردودية الملف الواحد (دج)
2006	2228	-	73.67	-	33065529
2007	2194	% 1.52-	14.03	% 80.95-	6394712
2008	2374	% 8.20	20.53	% 46.32	8647851
2009	2483	% 4.60	74.59	% 263.32	30040273
2010	1989	%19.90-	41.50	% 44.36-	20864756
2011	1444	%27.40-	34.15	% 17.71-	23649584
2012	1682	% 16.48	31.35	% 8.20-	18638525
2013	1809	% 7.55	36.25	% 15.63	20038695
2014	2357	% 30.29	126.40	% 248.69	53627492
2015	2358	% 0.04	37.61	% 70.24-	15949957

المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

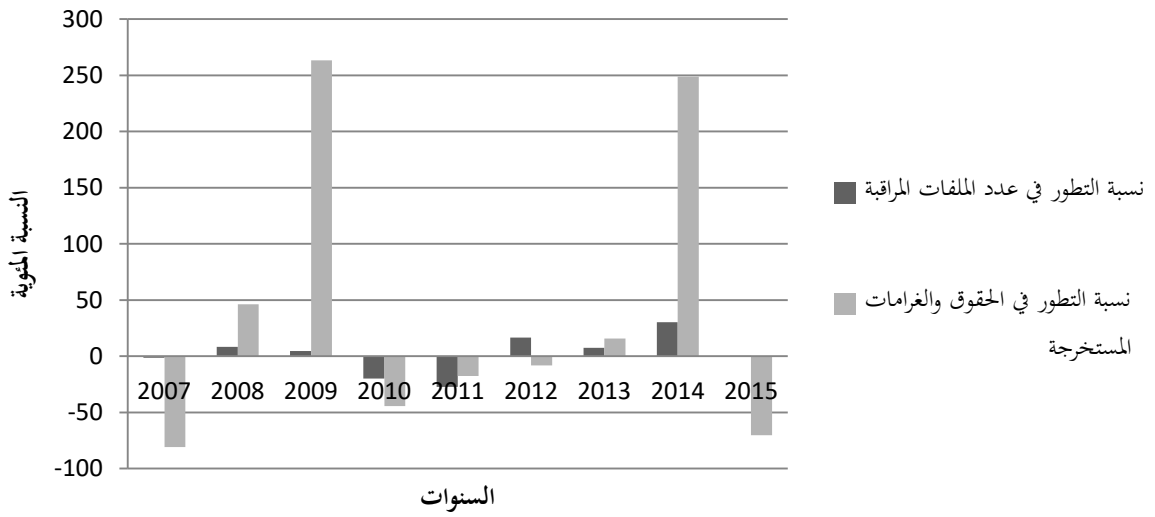
نلاحظ من خلال هذا الجدول أن متوسط عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي يبلغ حوالي 2091 ملف سنوياً، وأن هناك علاقة طردية بين هته الملفات المراقبة والحقوق والغرامات المستخرجة، فبزيادة عدد القضايا المراقبة تزداد حصيلة الحقوق والغرامات الناتجة عنها والعكس صحيح، ما عدا سنتي 2012 و 2015، فبالرغم من زيادة عدد الملفات خلال سنة 2012 بـ 238 ملف إلا أن الحقوق المستخرجة انخفضت بمعدل 8.20 %، وهذا راجع بالأساس إلى الحقوق المحصلة خلال سنة 2009 والتي عرفت زيادة قدرها حوالي 263 % لتنخفض بمعدل 44.36 % في سنة 2010 ومن ثم بمعدل 17.71 % في سنة 2011، والسبب في ذلك يعود إلى التحقيق المحاسبي الذي تم خلال سنة 2009 للسنوات غير الساقطة بالتقادم المتعلق بالشركات الدولية لا سيما منها شركة الاتصالات أوراسكوم- تيليكوم فرع جيزي، الشيء الذي يبين حجم الغش الجبائي الممارس من طرف هذا النوع من الشركات الدولية في الجزائر.

كما نلاحظ أيضاً أن سنة 2011 عرفت تراجعاً في عدد القضايا المراقبة بحوالي 545 ملف وذلك راجع إلى اعتماد آلية رقابية أخرى سنتطرق إليها لاحقاً، تتمثل في الرقابة المصوبة والتي تم استحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2010.

أما بالنسبة لسنة 2014 فنلاحظ أن نسبة الزيادة في الحقوق المستخرجة قد فاقت معدل 248 % عن سنة 2013، وذلك بسبب زيادة عدد الملفات المراقبة بـ 548 ملف أي بمعدل 30 %، وهنا تتجلى أهمية هذا النوع من الرقابة، فإدراج ملف واحد في عملية الرقابة يمكن أن ينتج عنه مبالغ مهمة.

ويمكن قراءة تطور نتائج التحقيق المحاسبي من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (04-11): نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية التحقيق المحاسبي والحقوق الناتجة عنها



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-13)

2- مساهمة نتائج التحقيق المحاسبي في تكوين الإيرادات الجبائية:

يوضح لنا الجدول التالي نسبة مساهمة التحقيق المحاسبي في الجباية العادية خلال الفترة (2006-2015) كما يلي:

جدول رقم (04-14): نسبة مساهمة التحقيق المحاسبي في الجباية العادية

الوحدة: مليار دج

البيان / السنوات	نتائج التحقيق المحاسبي (1)	الجباية العادية (2)	نسبة (1)/(2)
2006	73.67	720.88	**%10.21**
2007	14.03	766.75	**%1.83**
2008	20.53	965.28	**%2.12**
2009	74.59	1146.61	**%6.50**
2010	41.50	1298	**%3.19**
2011	34.15	1527.1	**%2.23**
2012	31.35	1908.6	**%1.64**
2013	36.25	2031	**%1.78**
2014	126.40	2091.45	**%6.04**
2015	37.61	2354.7	**%1.60**

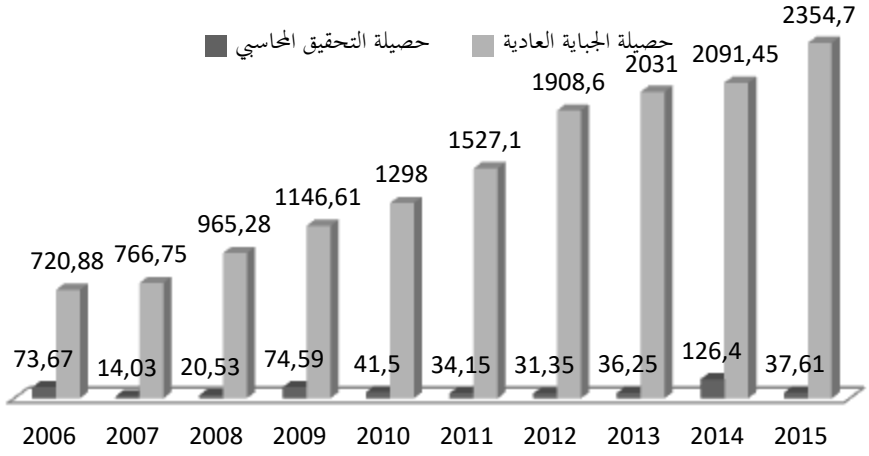
المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

يتضح لنا من خلال هذا الجدول أن نسبة مساهمة التحقيق المحاسبي في تكوين الإيرادات الجبائية ضئيلة جداً ما عدا سنة 2006 أين بلغت 10.21 %، وسنتي 2009 و 2014 أين بلغت حوالي 6 %، والسبب في ذلك يرجع إلى ارتفاع عدد الملفات المراقبة خلال هاتين السنتين مع أهمية المبالغ المستخرجة منها.

أما بالنسبة لسنة 2006، فإن ارتفاع نسبة المساهمة في الإيرادات الجبائية لا يرجع فقط إلى ارتفاع عدد الملفات أو أهميتها، وإنما يرجع أيضاً إلى انخفاض حصيلة الجباية العادية ككل فهي لم تتعدى مبلغ 720.88 مليار دينار خلال هته السنة، وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

شكل رقم (04-12): مساهمة التحقيق المحاسبي في تكوين الجباية العادية

(الوحدة: مليار دج)



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-14)

الفرع الثالث: نجاعة الرقابة المصوبة في اكتشاف الغش الجبائي

تعد الرقابة المصوبة للمحاسبة إجراءاً سريعاً وأقل درجة من حيث المراقبة مقارنة بالتحقيق المحاسبي، فهي تعتمد على فحص الوثائق التبريرية للمحاسبة لبعض الضرائب وخلال مدة معينة يمكن أن تكون أقل من سنة، وقد تم استحداث هذا النوع بموجب قانون المالية لسنة 2010 لهذا ستقتصر دراستنا على الفترة 2010-2015.

1- تطور نتائج الرقابة المصوبة: سنستعرض من خلال الجدول التالي تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة المصوبة وكذا الحقوق الناتجة عنها خلال الفترة (2010- 2015).

جدول رقم (04–15): تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة المصوبة والحقوق الناتجة عنها

الوحدة: مليار دج بالنسبة للحقوق والغرامات المستخرجة

البيان / السنوات	عدد الملفات المراقبة	نسبة تطور الملفات	الحقوق والغرامات المستخرجة	نسبة التطور في الحقوق والغرامات	مردودية الملف الواحد (دج)
2010	503	-	1.19	-	2365805
2011	586	%16.50	1.43	% 20.16	2440273
2012	561	%4.26 -	1.20	% 16.08 -	2139037
2013	571	%1.78	1.95	% 62.50	3415061
2014	612	%7.18	2.17	%11.28	3545751
2015	594	%2.94 -	4.49	% 106.91	7558922

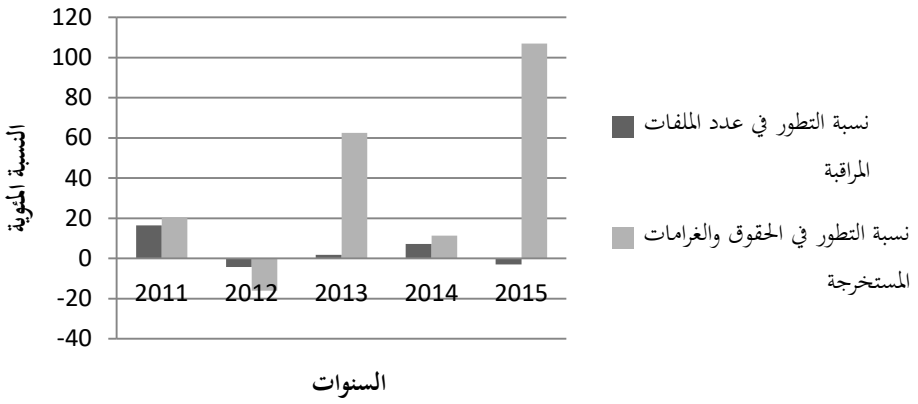
المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن هناك علاقة طردية بين عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب والحقوق الناتجة عنها، فبزيادة عدد الملفات بـ 83 ملف خلال سنة 2011 أي بنسبة 16.5 % زادت الحقوق بمعدل 20.16 %، وبانخفاض عدد الملفات انخفضت الحقوق مثل ما حدث في سنة 2012، إلا أنه هناك استثناء بالنسبة لسنة 2015 حيث انخفض عدد الملفات بمعدل 2.94 % وفي المقابل زادت الحقوق وبنسبة مرتفعة جاوزت الـ 100 %، وهذا راجع إلى أهمية الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب خلال سنة 2015 بالدرجة الأولى وكذا زيادة حجم الكتلة النقدية في هذه الفترة والتي نتج عنها ارتفاع المستوى العام للأسعار وبالتالي ارتفاع رقم الأعمال والأرباح الخاضعة للضرائب.

وفي حقيقة الأمر يرجع ارتفاع عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المصوب أو انخفاضها إلى عدد القضايا الخاضعة للتحقيق المحاسبي، فباستحداث آلية الرقابة المصوبة خلال سنة 2011 عرفت عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي انخفاضاً بحوالي 545 ملف، هته الملفات وُجهت للرقابة المصوبة (503 ملف خلال سنة 2010)، ونفس الأمر بالنسبة لسنة 2011 حيث انخفضت قضايا التحقيق المحاسبي بـ 494 ملف وفي المقابل تم إخضاع 586 ملف للتحقيق المصوب خلال نفس السنة.

ولقراءة نتائج الرقابة المصوبة نستعين بالشكل التالي:

شكل رقم (04-13): نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية التحقيق المصوب والحقوق الناتجة عنها



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-15)

2- مساهمة نتائج الرقابة المصوبة في تكوين الإيرادات الجبائية:

يوضح لنا الجدول التالي نسبة مساهمة الرقابة المصوبة في تكوين الجباية العادية خلال الفترة (2010-2015) كما يلي:

جدول رقم (04-16): نسبة مساهمة الرقابة المصوبة في الجباية العادية

الوحدة: مليار دج

البيان / السنوات	نتائج الرقابة المصوبة (1)	الجباية العادية (2)	نسبة (1)/(2)
2010	1.19	1298	**%0.09**
2011	1.43	1527.1	**%0.09**
2012	1.20	1908.6	**%0.06**
2013	1.95	2031	**%0.09**
2014	2.17	2091.45	**%0.10**
2015	4.49	2354.7	**%0.19**

المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

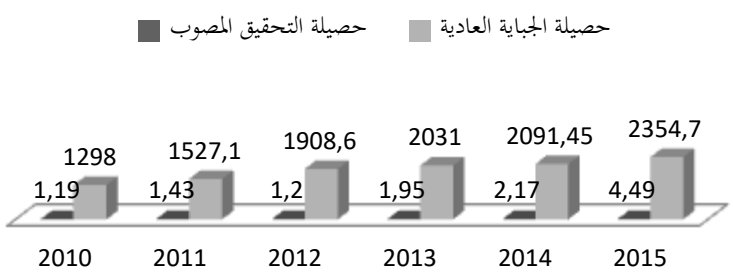
يتضح لنا من خلال الجدول السابق المساهمة الضئيلة جداً للرقابة المصوبة في تكوين الجباية العادية، حيث لم تتعدى نسبة مساهمتها 0.19 %، وهذا راجع إلى عدة أسباب منها:

- الرقابة المصوبة آلية حديثة المنشأ كما هو ظاهر من خلال الإحصائيات المدرجة في الجدول.
- ليست مراقبة معمقة للملف، بينما هي رقابة سطحية يتم من خلالها مراجعة بعض الوثائق التبريرية للتأكد من صحة وصدق نوع واحد من الضرائب إن لم تكن تسوية متعلقة باسترجاع ديون القروض الجبائية، وخلال مدة معينة قد تكون أقل من سنة، على عكس التحقيق المحاسبي (04 سنوات).
- تستخدم في غالب الأحيان للتأكد من صحة القروض الجبائية المصرح بها في G50 الشهرية والثلاثية.

والشكل التالي يوضح المساهمة الضئيلة لآلية التحقيق المصوب في تكوين إيرادات الجباية العادية للدولة:

شكل رقم (04-14): مساهمة التحقيق المصوب في تكوين الجباية العادية

(الوحدة: مليار دج)



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-16)

الفرع الرابع: نجاعة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في اكتشاف الغش الجبائي

تعتبر آلية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية حديثة المنشأ أيضاً، حيث بدأ العمل بها سنة 2001، رغم أن النصوص التنظيمية الخاصة بها وردت مع الإصلاحات الجبائية سنة 1992، وذلك عن طريق استحداث المادة 131 مكرر ضمن مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذا راجع إلى خصوصية هذا النوع من التحقيق الذي يمس تطور الممتلكات الشخصية للمكلف وأفراد عائلته خاصة الموجودين تحت كفالته، ومراقبة مدى تجانس هذه المداخيل مع صحة الذمة المالية للمكلف ووضعية الخزينة وعناصر الثراء الخارجية، حيث يعتبر الفرق الناتج أرباحاً مهربة يتم إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي.

1- تطور نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يُظهر لنا الجدول التالي تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والحقوق الناتجة عنها خلال الفترة (2006- 2017) كما يلي:

جدول رقم (04-17): تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والحقوق الناتجة عنها

الوحدة: مليار دج بالنسبة للحقوق والغرامات المستخرجة

البيان / السنوات	عدد الملفات المراقبة	نسبة تطور الملفات	الحقوق والغرامات المستخرجة	نسبة التطور في الحقوق والغرامات	مردودية الملف الواحد (دج)
2006	278	-	0.98	-	3525179
2007	438	%57.55	1.31	%33.67	2990867
2008	357	%18.49 -	1.36	%38.16	3809523
2009	381	%6.72	1.29	%5.14 -	3385826
2010	396	%3.93	5.89	%356.58	14873737
2011	204	%48.48 -	1.63	%72.32 -	7990196
2012	18	%91.17 -	0.99	%39.26 -	55000000
2013	299	%15.61	1.50	%51.51	5016722
2014	347	%16.05	2.14	%42.66	6167146
2015	99	%71.46 -	4.29	% 100.46	43333333
2016	231	%133.34	2.81	% 34.49-	12164500
2017	176	% 23.80-	1.43	% 49.11-	8125000

المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

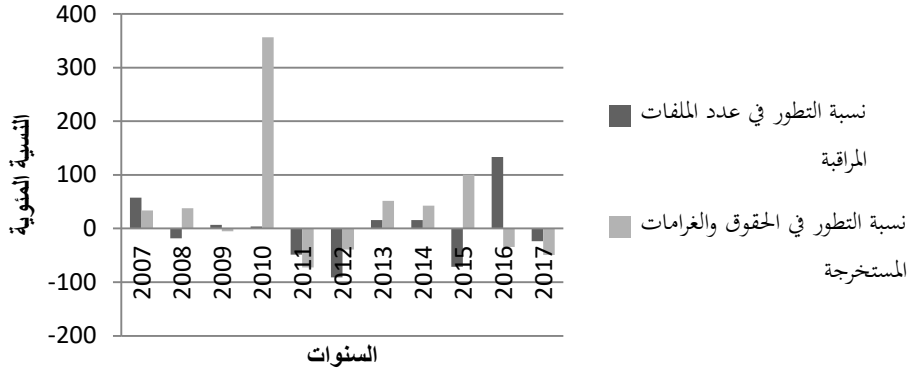
ما يمكن ملاحظته حول هذا النوع من الرقابة هو ضآلة عدد الملفات الخاضعة للمراقبة، حيث بلغت 18 ملف فقط خلال سنة 2012 و99 ملف خلال سنة 2015، وهذا راجع إلى حساسية هذا النوع كما

ذكرنا سابقاً، إلا أن عدد الملفات المراقبة عرف ارتفاعاً خلال سنة 2016 ليصل إلى 231 ملف، ثم انخفض إلى مستوى 176 ملف خلال سنة 2017.

كما نلاحظ أيضاً ضآلة حصيلة هذا النوع من الرقابة، فهو لم يصل إلى عتبة الواحد مليار دينار في بعض السنوات (سنة 2006 و2012) وهو ما لم نلاحظه في الأنواع السابقة من الرقابة، وهذا يعود في الأساس إلى طبيعة هذا النوع من الرقابة والتي تمس نوعاً واحداً من الضرائب وهي الضريبة على الدخل الإجمالي.

وللتوضيح أكثر نستعين بالشكل التالي:

شكل رقم (04-15): نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والحقوق الناتجة عنها



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-17)

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن سنة 2010 عرفت أكبر نسبة تطور في الحقوق والغرامات المستخرجة حيث بلغت نسبة 356.58%، وذلك رغم زيادة عدد الملفات المراقبة بنسبة ضئيلة لم تتعدى 3.93%، وهذا راجع إلى أهمية الملف المراقب في حد ذاته.

2- مساهمة نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تكوين الإيرادات الجبائية:

يوضح لنا الجدول التالي نسبة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تكوين الجباية العادية خلال الفترة (2006- 2017) كما يلي:

جدول رقم (04-18): نسبة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تكوين الجباية العادية

الوحدة: مليار دج

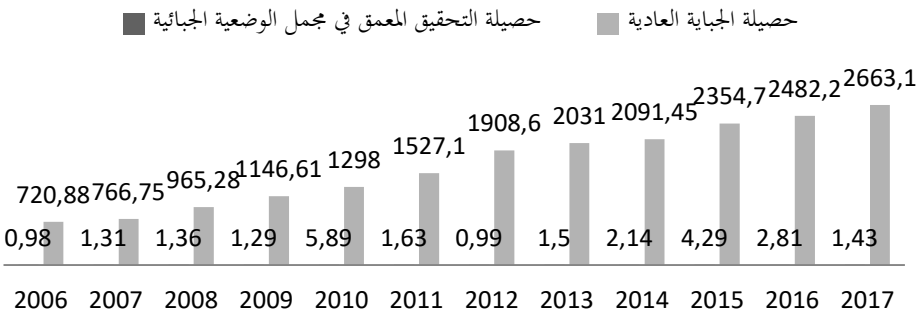
البيان / السنوات	نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (1)	الجباية العادية (2)	نسبة (1)/(2)
2006	0.98	720.88	**%0.13**
2007	1.31	766.75	**%0.17**
2008	1.36	965.28	**%0.14**
2009	1.29	1146.61	**%0.11**
2010	5.89	1298	**%0.45**
2011	1.63	1527.1	**%0.10**
2012	0.99	1908.6	**%0.05**
2013	1.50	2031	**%0.07**
2014	2.14	2091.45	**%0.10**
2015	4.29	2354.7	**%0.18**
2016	2.81	2482.2	**%0.11**
2017	1.43	2663.1	**% 0.05**

المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة نتائج التحقيق المعمق في مجل الوضعية الجبائية إلى الجباية العادية لم تصل حتى إلى 0.5 %، وهي مساهمة ضئيلة جداً إذا ما قورنت بالأنواع الأخرى من الرقابة، وهذا ما يدعونا للتساؤل عن مدى نجاعة هذا النوع من الرقابة في اكتشاف الغش الجبائي خاصة وأن هته الآلية تقوم على مبدأ: من أين لك هذا؟ لذا فإن الرفع من عدد الملفات الخاضع لهذا النوع من الرقابة بدون حساسية ولا محسوبية سيكون له الأثر الكبير في الرفع من حصيلة الإيرادات العادية والإيرادات العامة ككل، والشكل الموالي يوضح لنا المساهمة الضئيلة لهته الآلية في تكوين إيرادات الجباية العادية للدولة:

شكل رقم (04-16): مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تكوين الجباية العادية

(الوحدة: مليار دج)



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-18)

الفرع الخامس: نجاعة الرقابة الفئوية (رقابة المعاملات العقارية) في اكتشاف الغش الجبائي

تتم عملية الرقابة الفئوية عن طريق إعادة تقويم العقارات المبنية وغير المبنية الخاضعة لحقوق التسجيل، فكل المعاملات العقارية التي تتضمن نقلاً للملكية العقارية تخضع لإعادة التقويم بغية استرداد ما تم التهرب منه من حقوق التسجيل والشهر العقاري، هته المعاملات قد تكون: بيع، هبة، مبادلة، قسمة، هبة في حق الإيجار...الخ، ولمعرفة مدى نجاعة هذا النوع من الرقابة سنتطرق إلى تطور نتائجها ومدى مساهمتها في تكوين الإيرادات الجبائية.

1- تطور نتائج الرقابة الفئوية:

يُظهر لنا الجدول الموالي تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الفئوية والحقوق الناتجة عنها خلال الفترة (2006- 2015) كما يلي:

جدول رقم (04-19): تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الفئوية والحقوق الناتجة عنها

الوحدة: مليار دج بالنسبة للحقوق والغرامات المستخرجة

البيان / السنوات	عدد الملفات المراقبة	نسبة تطور الملفات	الحقوق والغرامات المستخرجة	نسبة التطور في الحقوق والغرامات	مردودية الملف الواحد (دج)
2006	31323	-	2.48	-	79175
2007	33177	%5.92	2.74	%10.48	825873
2008	36108	%8.83	3.62	%32.11	100254
2009	31962	%11.48-	3.44	% 4.97-	107627
2010	30568	%4.36-	3.85	%11.92	125948
2011	31644	%3.52	4.35	%12.98	137466
2012	29744	% 6 -	4.18	%3.91-	140532
2013	28395	%4.53-	4.65	%11.24	163761
2014	30544	%7.56	5.11	%9.89	167299
2015	30207	% 1.10-	5.77	%12.91	191015

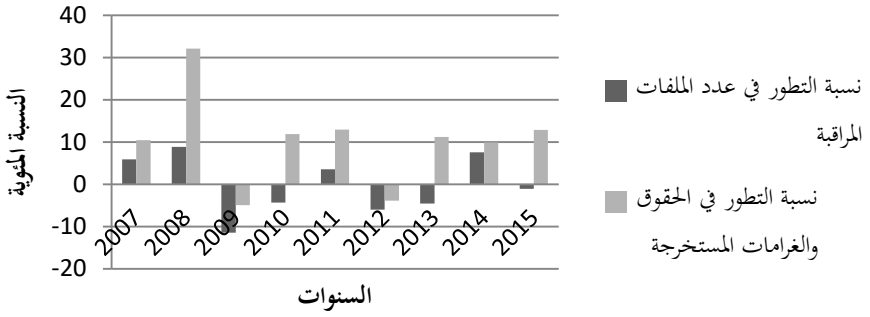
المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

ما يمكن ملاحظته على هذا النوع من الرقابة هو الكم الهائل لعدد الملفات المراقبة سنوياً مقارنة بالأنواع السابقة من الرقابة، وهذا يعود إلى كثرة المعاملات العقارية خاصة في السنوات الأخيرة، هذا العدد من الملفات نتج عنه ارتفاع مستمر للحقوق المستخرجة من سنة إلى أخرى باستثناء سنتي 2009 و 2012 التي انخفضت فيها الحقوق بمعدل 4.97 % و 3.91 % على التوالي، هذا الانخفاض سببه قلة عدد الملفات المراقبة كما هو موضح في الجدول.

أما بالنسبة لسنتي 2013 و2015 فنلاحظ أنه رغم انخفاض عدد الملفات المراقبة إلا أن الحقوق عرفت تزايداً مستمراً وهذا راجع إلى أهمية العقود المراقبة – هذا من جهة- وإلى التهاب أسعار العقارات في الآونة الأخيرة من جهة أخرى.

ولتوضيح نتائج وتطور الرقابة الفئوية نستعين بالشكل التالي:

شكل رقم (04-17): نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية الرقابة الفئوية والحقوق الناتجة عنها



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-19)

يتضح لنا من خلال هذا الشكل أن سنة 2008 عرفت أكبر نسبة تطور في الحقوق والغرامات المستخرجة، حيث بلغت نسبتها 32.11 %، وهذا راجع إلى عدد الملفات المراقبة خلال هته السنة والتي بلغ عددها 36108 ملف، وهو يمثل أكبر عدد ملفات مراقب بآلية الرقابة الفئوية خلال فترة الدراسة (2006-2015).

2- مساهمة نتائج الرقابة الفئوية في تكوين الإيرادات الجبائية:

يوضح لنا الجدول التالي مدى مساهمة نتائج الرقابة الفئوية في تكوين الجباية العادية خلال الفترة (2006-2015) كما يلي:

جدول رقم (04–20): نسبة مساهمة الرقابة الفئوية في تكوين الجباية العادية

الوحدة: مليار دج

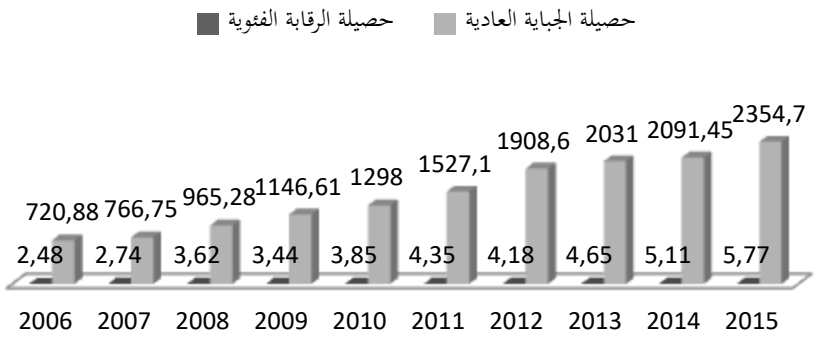
البيان / السنوات	نتائج الرقابة الفئوية (1)	الجباية العادية (2)	نسبة (1)/(2)
2006	2.48	720.88	**% 0.34**
2007	2.74	766.75	**%0.35**
2008	3.62	965.28	**% 0.37**
2009	3.44	1146.61	**% 0.30**
2010	3.85	1298	**% 0.29**
2011	4.35	1527.1	**% 0.28**
2012	4.18	1908.6	**% 0.22**
2013	4.65	2031	**% 0.23**
2014	5.11	2091.45	**%0.24**
2015	5.77	2354.7	**% 0.24**

المصدر: من إعداد الباحثة بناءاً على معلومات من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات.

تتميز نسبة مساهمة الرقابة الفئوية إلى الجباية العادية بالثبات نوعاً ما، فهي محصورة ضمن المجال [0.2، 0.3] خلال فترة الدراسة، وهي نسبة مقبولة مقارنة مع مساهمة كل من الرقابة المصوبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، وللتوضيح أكثر نستعين بالشكل التالي:

شكل رقم (04–18): مساهمة الرقابة الفئوية في تكوين الجباية العادية

(الوحدة: مليار دج)



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04–20)

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن مساهمة الرقابة الفئوية في تكوين إيرادات الجباية العادية مقبولة كما ذكرنا سابقاً، إلا أن هته النتائج تبقى غير كافية بالنظر إلى عدد الملفات المراقبة، وذلك يرجع أساساً إلى السعر المعتمد من طرف مصالح الرقابة الجبائية لإعادة التقويم، فهو يحتاج إلى تحيين لأنه بعيد كل البعد عن السعر الحقيقي المعمول به في سوق العقارات.

المطلب الثالث: المفاضلة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث نجاعتها في اكتشاف الغش الجبائي

للمفاضلة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث نجاعتها في اكتشاف الغش الجبائي سوف نعتمد على المقارنة بين مردودية الملف الواحد لكل نوع من أنواع الرقابة كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (04-21): مقارنة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث مردودية الملف الواحد

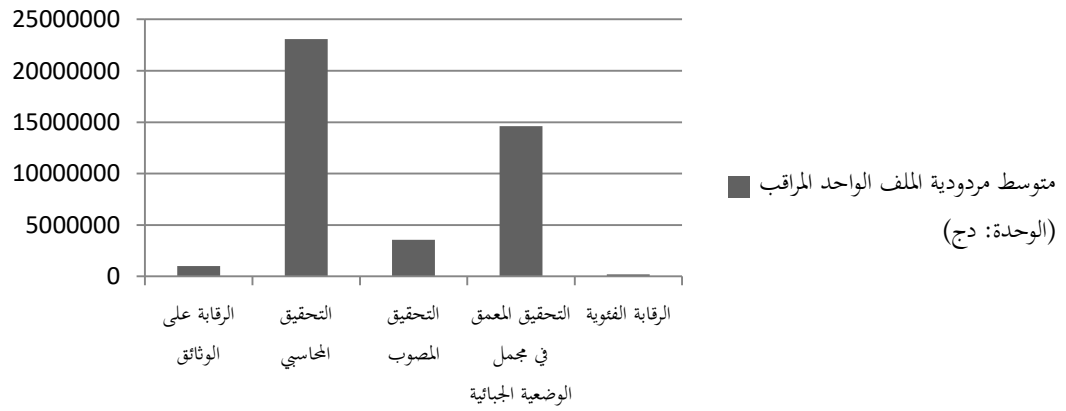
الوحدة: دج

البيان / السنوات	الرقابة على الوثائق	التحقيق المحاسبي	الرقابة المصوبة	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	الرقابة الفئوية
2006	1170153	33065529	-	3525179	79175
2007	1073347	6394712	-	2990867	825873
2008	915078	8647851	-	3809523	100254
2009	930018	30040273	-	3385826	107627
2010	1075293	20864756	2365805	14873737	125948
2011	960756	23649584	2440273	7990196	137466
2012	842633	18638525	2139037	55000000	140532
2013	964843	20038695	3415061	5016722	163761
2014	922540	53627492	3545751	6167146	167299
2015	1271686	15949957	7558922	43333333	191015
متوسط مردودية الملف الواحد	**1012634**	**23091737**	**3577474**	**14609252**	**203895**

المصدر: من إعداد الباحثة، بحيث: مردودية الملف الواحد= الحقوق والغرامات المستخرجة/عدد الملفات المراقبة

يوضح لنا الجدول السابق مدى نجاعة آليتي التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في اكتشاف الغش الجبائي، حيث بلغ متوسط مردودية الملف الواحد المراقب بطريقة التحقيق المحاسبي خلال فترة الدراسة مبلغ 23091737دج، وبطريقة التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية مبلغ 14609252دج، وهي نتائج مهمة مقارنة بالأنواع الأخرى من الرقابة، وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

شكل رقم (04-19): مقارنة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث مردودية الملف الواحد



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الجدول رقم (04-21)

أما فيما يخص الرقابة المصوبة فتعتبر نتائجها مقبولة نظراً لحداثة هذا النوع وأسلوب تطبيقه، فهي مراقبة سطحية تمس نوعاً واحداً من الضرائب ولمدة قد تقل عن سنة.

أما بالنسبة للرقابة على الوثائق والرقابة الفئوية فنتائجهما الضئيلة تدل على عدم نجاعتهما في اكتشاف الغش الجبائي، وذلك نظراً للعدد الهائل من الملفات الذي يخضع لهاته الأنواع من الرقابة، مما يستدعي إعادة النظر في أسلوب تطبيقهما، فبالنسبة للرقابة الفئوية لا بد من إعادة النظر في السعر المعتمد من طرف مصالح الرقابة الجبائية لإعادة التقويم، الذي هو بحاجة إلى تحيين لأنه بعيد كل البعد عن السعر الحقيقي المعمول به في سوق العقارات.

خلاصة الفصل:

رغم التطور الذي شهده النظام الجبائي الجزائري في مختلف الجوانب وما صاحبه من زيادة في المردودية المالية لمختلف الضرائب، إلا أن النتائج المتحصل عليها لم تكن كافية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتمثلة في إحلال الجباية العادية محل الجبائية البترولية، وذلك بسبب استفحال ظاهرة الغش الجبائي خاصة في الآونة الأخيرة، حيث تشير الأرقام إلى أن حجم الغش الجبائي يعادل أو يفوق أحياناً حصيلة الجباية العادية، وهو ما يدل على ضياع حصيلة ضريبية مهمة من الإيرادات العامة لو يتم تحصيلها يمكننا الاستغناء نهائياً عن الجباية البترولية.

وبما أن محاربة الغش الجبائي تندرج أساساً في محاربة الاقتصاد الموازي الذي يُكبد الدولة سنوياً خسائر خيالية، بات من الضروري إيجاد طرق لإدماج هذا الاقتصاد ضمن الاقتصاد الرسمي، وذلك عن طريق منح تحفيزات وتسهيلات إدارية أمام انتقال الأنشطة الموازية إلى القطاع الرسمي، وكذا إصلاح النظام الجبائي ومراجعة الأسس التي يتم على ضوئها اتخاذ القرارات الجبائية وذلك بتوسيع دائرة التشاور والحوار بين الفاعلين الاقتصاديين والسلطات العمومية.

الفصل الأول:

الإطار العام لدراسة النظام الجبائي

الفصل الثاني:

تشخيص ظاهرة الغش الجبائي

الفصل الثالث:

الرقابة الجبائية كآلية لاكتشاف الغش الجبائي

الفصل الرابع:

تقييم نجاعة النظام الجبائي الجزائري في مكافحة الغش

مقدمـــــة

خاتمـــة

قائمة المراجع

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضـــوع:

نجاعة النظام الجبائي وإشكالية الغش– حالة الجزائر

(2016-2006)

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص: مالية المؤسسة

إعداد الطالبة:

أمير جازية

إشراف الأستاذ:

د/ يوسفي عاشور

أعضاء لجنة المناقشة

أ.د ناصر شارفي	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة	رئيساً
د. عاشور يوسفي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	مقرراً
أ.د كمال رزيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة البليدة	عضواً
د. عبد الرزاق سلام	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	عضواً
د. حكيم بوجطو	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	عضواً
د. مُحَمَّد برابح	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	عضواً

السنة الجامعية: 2019/2018

إهـــداء

إلى من أوصانـــي الله بهما خيراً

إلى من سهرا على رعايتي وتعبا من أجل راحتي

إلى من حزنا لحزني وفرحا لفرحتي

والدايا الكريمين

اللهم احفظهما وأدمهما ذخراً لي ولإخوتي

إلى فلذة كبدي وقرة عيني: عبد الباريء

إلى من كان لي سنداً ودعماً ونبراساً لطريقي، إلى من شاركني تعبي وراحتي

إليك أنت يا زوجي الغالي عبد القادر

إلى كل إخوتي وأخواتي وأبناء أختي الأعزاء

إلى كل أفراد عائلة زوجي الكريمة

إلى كل صديقاتي وزملائي

إلى أولئك وهؤلاء أهدي لكم ثمرة جهدي.

جازيـــــــــــــــــــة

رغم المجهودات المبذولة من طرف الدولة الجزائرية لقمع ظاهرة الغش الجبائي، إلا أن الإحصائيات المسجلة من طرف فرق الرقابة الجبائية بينت أن النقص لا زال واضحاً وأن الغش مازال قائماً، فالمكلف بالضريبة في ظل النظام الجبائي الجزائري أصبح يتباهى بعدم دفع مستحقاته الجبائية، وبذكائه في التملص منها، بل وأصبح يطور من أساليبه كلما تطورت الأحداث والقوانين، وفي المقابل نجد النظام الجبائي يسعى بإمكانياته المحدودة ومنظومته القانونية التي تعاني من نقائص كبيرة للحد من ظاهرة الغش الجبائي، المستمد أساساً من عدم الثقة بين المكلف وإدارته الجبائية، هته الإدارة التي تعتمد بالدرجة الأولى على آلية الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة الغش الجبائي، في حين أن هته الآلية لا تكفي لوحدها بل لا بد من تفعيل الهياكل المساعدة للرقابة الجبائية بدءاً بتفعيل نظام المعلومات الجبائي، وكذا التنسيق مع المصالح الإدارية الأخرى (التجارة والجمارك) باعتبار وجود منابع أخرى لظاهرة الغش الجبائي لا تستطيع أجهزة الرقابة الجباية الوصول إليها.

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

– بالنسبة للفرضية الأولى والتي مفادها أن نجاعة النظام الجبائي ترتبط بمدى تحقيقه لأهدافه فقد تحقق جزء منها فقط، باعتبار أنه ووفقاً لمدخل الأهداف فإن نجاعة النظام الجبائي مرتبطة بمدى تحقيقه لأهداف السياسة الجبائية بشكل متوازن، حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات مثلاً من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، لكن ووفق مدخل الموارد فإن نجاعة النظام الجبائي تتوقف على مدى قدرته على توفير احتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة به، أي كلما استطاع النظام توفير احتياجاته من الموارد المادية والبشرية والأدوات المساعدة للاستخدام الأمثل لهذه الموارد كلما زادت نجاعته.

– أما بالنسبة للفرضية الثانية والتي مفادها أنه يمكن تقدير حجم الغش الجبائي من خلال تقدير حجم الاقتصاد السري فقد تحققت، حيث اعتمدنا في دراستنا لتقدير حجم الغش الجبائي في الجزائر على منهج الاقتصاد السري وفق المعدل الثابت، إلا أن هناك مناهجاً أخرى لتقدير حجم الغش الجبائي كمنهج تقدير عدم الالتزام الجبائي.

– أما بالنسبة للفرضية الثالثة والتي مفادها أن آلية الرقابة الجبائية غير كافية للحد من ظاهرة الغش الجبائي فقد تحققت هي الأخرى، وهذا ما يظهر من خلال المردودية الضئيلة للرقابة الجبائية خلال فترة الدراسة، حيث لم يتعدى متوسط مساهمة هته الأخيرة في تكوين الإيرادات الجبائية نسبة 6.73 %، بينما نسبة الغش الجبائي إلى الإيرادات الجبائية تعدت نسبة 100 % خلال فترة الدراسة، وهذا يدل على وجود منابع أخرى للغش الجبائي لا تستطيع الرقابة الجبائية لوحدها الوصول إليها، لذا لا بد من التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح الإدارية الأخرى كالتجارة والجمارك والبنوك والأمن.

– أما بالنسبة للفرضية الرابعة والتي مفادها أن النظام الجبائي في الجزائر يعاني من مجموعة من الاختلالات أدت إلى تعاظم ظاهرة الغش الجبائي فقد تحققت، فالنظام الجبائي الجزائري يعاني من تركز شديد رغم تعدد مكوناته من ضرائب مباشرة وغير مباشرة، حيث يتم تحقيق أكثر من 80 % من الإيرادات العادية انطلاقاً من مكونين رئيسين يتمثلان في الضريبة على المداخيل والأرباح (IRG, IBS) والضريبة على السلع والخدمات (TVA)، وفي المقابل هناك عدد كبير من الضرائب والرسوم ذات حصيلة هامشية مزعجة، تؤدي فقط إلى زيادة تكاليف تسيير الإدارة الجبائية وتعقد من تدابير الرقابة الجبائية، كما يعاني النظام الجبائي الجزائري من مشكلة تحصيل بعض الأنواع من الضرائب، فهيكل الضرائب المباشرة وغير المباشرة يعكس هيمنة الاقتطاعات عند المصدر (الأجور والضريبة على القيمة المضافة عند الاستيراد)، ويشير بالتالي إلى وجود نقائص في مجال تحصيل الأنواع الأخرى من الاقتطاعات (الضريبة على الدخل الإجمالي للشركات والضريبة على القيمة المضافة على النشطات الداخلية)، وهو أمر في تعارض واضح مع أهمية أوعيتها الضريبية، كما تعكس لنا الأرقام المتعلقة بحجم الغش الجبائي في الجزائر عدم نجاعة النظام الجبائي، حيث تعرف هذه الظاهرة ارتفاعاً مستمراً من سنة إلى أخرى، وذلك بسبب تزايد حجم الاقتصاد غير الرسمي، وبالتالي ضياع حصيلة ضريبية مهمة من الإيرادات العامة لو تم تحصيلها لأمكننا الاستغناء نهائياً عن الجباية البترولية.

– أما بالنسبة للفرضية الخامسة والتي مفادها أن سياسات الإصلاح الجبائي في الجزائر أدت إلى الرفع من حصيلة الإيرادات الجبائية فقد تحققت، وهذا ما يظهر من خلال حصيلة الضرائب الثلاث المستحدثة (IRG، IBS، TVA)، والتي لم تقل نسبة مساهمتهم في الجباية العادية عن 69.27 % خلال فترة الدراسة، وهذا ما يدل على نجاعة الإصلاحات الجبائية المنتهجة في هذا المجال، إلا أن حصيلة الجباية العادية ككل لا تزال ضئيلة مقارنة بالجباية البترولية وهذا ما يستدعي إصلاحات أعمق وأشمل.

ثانياً: نتائج الدراسة

- يتميز النظام الجبائي في الجزائر بتعدد الضرائب المكونة له وبكثرة التعديلات التي تخضع لها هته الضرائب من خلال قوانين المالية العادية والتكميلية، مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية في تطبيق هته القوانين لدى الأطراف الفاعلة في المنظومة الجبائية، كما أنه نظام لا يستجيب للتغيرات والتطورات الحاصلة في الساحة الدولية التي تتميز ببروز ثورة الإعلام والاتصال.

- قصور الإصلاحات الجبائية المنتهجة من قبل الدولة، وعدم تمكنها من إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

- يشكل الغش الجبائي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظراً لآثاره السلبية المتعددة.

- انتشار ظاهرة الاقتصاد السري وتباين أنشطته وزيادة حجمه يوماً بعد يوم، مع زيادة وتوسع النشاط الاقتصادي بصفة عامة، أدى إلى زيادة حجم الغش الجبائي وتعدد أشكاله، وبالتالي صعوبة حصره والحد منه.

- أدى التأخر في تجسيد برنامج عصرنة الإدارة الجبائية إلى التأثير سلباً على نجاعة الرقابة الجبائية، فعلى سبيل المثال: لحد الآن لم يتم الانتهاء من بناء نظام المعلومات الجبائي والذي يعتبر الأداة الأساسية في انتقاء الملفات للرقابة الخارجية، وكذا عدم الانتهاء من بناء المراكز الجوارية ومراكز الضرائب.

- غياب معايير دقيقة في اختيار الملفات الخاضعة للتحقيق، وكذا ضعف التنسيق فيما بين إدارة الضرائب وبين الإدارات الحكومية الأخرى.

- ضعف الفعالية والصرامة، فقد توعدت الحكومة مثلاً أصحاب الأموال غير الممتثلين لبرنامج الإذعان الضريبي بالتعرض إلى عقوبات صارمة واسترداد ضريبي عن الغش الجبائي إلا أن شيئاً لم يحدث، حيث بدأ تطبيق هذا البرنامج في شهر أوت سنة 2015 وذلك لتمكين المتعاملين في الإطار غير الرسمي من التصريح بأموالهم لدى البنوك وتسوية وضعيتهم الجبائية مقابل إخضاع جزافي بمعدل 7%، شريطة ألا تكون هذه الأموال من مصادر مشبوهة، على أن يستفيد الأشخاص الذين يقومون بإيداع أموال تقل عن 10 مليون دج من معالجة عادية لودائعهم على مستوى الوكالات المصرفية في كامل التراب الوطني، ولكن رغم الحوافز الهامة التي تضمنها هذا البرنامج إلا أن الاستجابة له كانت أقل بكثير من الأهداف المرجوة وهي تحويل ما لا يقل عن 10 إلى 15% فقط من الأموال المتداولة في السوق الموازية إلى البنوك.

ثالثاً: الاقتراحات والتوصيات: انطلاقاً من النتائج المستخلصة يمكن تقديم التوصيات التالية:

– إلغاء التعقيدات والمتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها حتى يسهل على المكلف والإدارة الجبائية معاً تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها، لمنع الغش الجبائي ولو جزئياً.

– استقرار القوانين، حيث أن عدم استقرار القوانين يضفي غموضاً على هذا النظام نظراً للتغييرات والتعديلات التي تطرأ على القوانين، مما يساعد على الغش الجبائي.

– إصدار رقم ضريبي موحد لسداد جميع أنواع الضرائب ومساعدة صغار المكلفين لتوعيتهم بالتزاماتهم وكيفية الوفاء بها.

– ضرورة تبني سياسة إصلاحات حازمة تهدف إلى الحد من الغش الجبائي المعتبر في النشاطات الموازية، وذلك من خلال تصميم نظام جبائي خاص بنشاطات القطاع الموازي كمنح حوافز جبائية للمؤسسات التي تفي بالتزاماتها، وعدم تطبيق الضريبة عليهم بأثر رجعي وذلك لتشجيعهم للانخراط في النظام الجبائي، فمثلاً في مالاوي منحت إدارة الضرائب شهادة حسن السلوك للمؤسسات الملتزمة بآداء مستحقاتها الضريبية، حيث تستعمل هذه الشهادة كمؤشر على سمعة المؤسسة عند طلب القروض من البنك، وقد سمح هذا الإجراء بتحسين المردود الجبائي للمؤسسات الكبرى والمتوسطة، أو يمكن ترسيم السوق الموازية عن طريق العفو الجبائي الشامل على كل التجار غير الرسميين في شكل مصالحة اقتصادية، عوض العمل في الخفاء والتهريب والغش وغيرها من الممارسات.

– إنماء الوعي ونشره، وذلك من خلال نشر البيانات المالية سواءاً عن طريق الصحف والإذاعة والتلفزيون، أو بعقد الندوات وعرض الأفلام التثقيفية السريعة حتى يشعر المكلفون بالخدمات التي تؤديها لهم الدولة، وأن الإنفاق الحكومي لا يحوي إسرافاً وتبذيراً وإنما يستهدف صالح المجتمع عامة.

– تعميق ركن العدالة في الضريبة، وذلك عن طريق إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف، وأخذ الحالة العائلية في الحسبان ومراعاة الأعباء الأخرى التي تضعف من المقدرة على التضحية الضريبية، وتقرير التصاعد في المعدل الضريبي مع التمييز بين ما يكون مصدره رأس المال أو يكون مصدره العمل.

– تعزيز فعالية جهاز التحصيل الضريبي عن طريق تعميم إمكانية التصريح بالضريبة ودفعها عن بعد، أو عن طريق الاتفاق مع طرف آخر كالنقابات أو الشركات الخاصة لتتولى مهمة التحصيل الضريبي نيابة عن إدارة الضرائب لقاء عمولة محددة، وذلك بغية استرجاع وتحصيل ولو جزء من الضرائب غير المحصلة، إذ تشير

الإحصائيات إلى أن ما يقارب 2500 مليار دينار جزائري هي قيمة ما لم يتم تحصيله إلى غاية سنة 2018 وذلك حسب تصريح وزارة المالية، ، وهي تمثل حوالي 74% من قيمة الجباية العادية المحصلة خلال نفس السنة والتي لم تتعدى مبلغ 3357 مليار دينار جزائري حسب تصريح نفس الوزارة.

– تفعيل القوانين المجبرة على التعامل بالشيك، وذلك عن طريق تبني فكرة التخفيضات الجبائية وشبه الجبائية عند الدفع باستعمال الشيكات، مما يساعد إدارة الضرائب في تعقب المعاملات غير المصرح بها.

– تطبيق العقوبات السيكولوجية المتمثلة في التشهير بالمتورطين في قضايا التهرب والغش الجبائي وبالمتواطئين معهم من إدارة الضرائب والجمارك عن طريق وسائل الإعلام.

– الإسراع في تجسيد نظام المعلومات الجبائي من أجل أن يمد الرقابة الجبائية بالمعلومات اللازمة والدقيقة في الوقت المناسب.

رابعاً: آفاق الدراسة

– إشكالية الإخضاع الضريبي للاقتصاد غير الرسمي في الجزائر .

– إشكالية التحصيل الجبائي للديون الجبائية المتراكمة.

– انعكاسات النفقات الضريبية على الميزانية العامة للدولة.

تم بحمد الله

شكر وعرفان

إن أول الشكر هو لله الواحد جل وعلا على جميع نعمه التي أسبغها علينا وعلى نعمة العلم خاصة.

وإن من تمام شكره تعالى أن نشكر أهل الفضل وجهودهم وأن نعترف لهم بحقهم وهم كثيرون.

فأتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف الدكتور يوسفي عاشور الذي استنرت بتوجيهاته وملاحظاته القيمة ودعمه المستمر، فجزاه الله خيراً ووفقه إلى ما فيه الفلاح.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير والاحترام إلى كل أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة وتقييمها.

كما أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة أو دعاء.

جازيـــــــــة

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
شكر وعرفان	I
الإهداء	II
المستخلص	III
فهرس المحتويات	IV
قائمة الأشكال	VII
قائمة الجداول	IX
قائمة الرموز والمختصرات	XI
مقدمة	أ-ح
الفصل الأول: **الإطار العام لدراسة النظام الجبائي**	
تمهيد	01
المبحث الأول: ماهية النظام الجبائي	02
المطلب الأول: مفهوم النظام الجبائي	02
المطلب الثاني: أهداف النظام الجبائي	05
المطلب الثالث: خصائص النظام الجبائي	08
المبحث الثاني: محددات نجاعة النظام الجبائي	11
المطلب الأول: مفهوم نجاعة النظام الجبائي وقياسها	11
المطلب الثاني: مقومات نجاعة النظام الجبائي	14
المطلب الثالث: عوائق نجاعة النظام الجبائي	27
المبحث الثالث: واقع النظام الجبائي في الجزائر	39
المطلب الأول: الإصلاح الجبائي في الجزائر	39
المطلب الثاني: بنية النظام الجبائي الجزائري الحالي	41
المطلب الثالث: إصلاح الإدارة الجبائية	48
خلاصة الفصل	53

الفصل الثاني: **تشخيص ظاهرة الغش الجبائي**	
تمهيد	55
المبحث الأول: ماهية الغش الجبائي	56
المطلب الأول: مفهوم الغش الجبائي	56
المطلب الثاني: عناصر الغش الجبائي	57
المطلب الثالث: أنواع الغش الجبائي	59
المطلب الرابع: أسباب الغش الجبائي	63
المبحث الثاني: تقنيات اكتشاف الغش الجبائي وسبل علاجه	67
المطلب الأول: طرق الغش الجبائي	67
المطلب الثاني: مناهج قياس الغش الجبائي	74
المطلب الثالث: آثار الغش الجبائي وسبل علاجه	80
المبحث الثالث: الغش الجبائي في ظل التطورات الاقتصادية	93
المطلب الأول: الغش الجبائي والتجارة الالكترونية	93
المطلب الثاني: الغش الجبائي والجنات الضريبية	98
المطلب الثالث: الغش الجبائي وظاهرة تبييض الأموال	101
خلاصة الفصل	105
الفصل الثالث: **الرقابة الجبائية كآلية لاكتشاف الغش الجبائي**	
تمهيد	107
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية	108
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها	108
المطلب الثاني: أسباب الرقابة الجبائية ومبادئها	110
المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية	112
المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في الجزائر	120
المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية	120
المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية	129
المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر لاكتشاف الغش الجبائي	136

المطلب الأول: إجراءات التحقيق المحاسبي لاكتشاف الغش الجبائي	136
المطلب الثاني: إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لاكتشاف الغش الجبائي	149
المطلب الثالث: إجراءات الرقابة المصوبة لاكتشاف الغش الجبائي	157
خلاصة الفصل	162
الفصل الرابع: **تقييم نجاعة النظام الجبائي الجزائري في مكافحة الغش**	
تمهيد	164
المبحث الأول: تقييم الإصلاحات الجبائية في الجزائر	165
المطلب الأول: مقارنة بين حصيلة الجباية العادية والجباية البترولية في الجزائر	165
المطلب الثاني: أثر الإصلاحات الجبائية على مردودية الجباية العادية	167
المبحث الثاني: قياس نجاعة النظام الجبائي في الجزائر	171
المطلب الأول: قياس نجاعة النظام الجبائي من خلال مقارنة الإنجازات الفعلية بالتقديرات	171
المطلب الثاني: قياس نجاعة النظام الجبائي من خلال درجة تركز النظام الجبائي	174
المطلب الثالث: قياس نجاعة النظام الجبائي من خلال حجم الغش الجبائي	179
المبحث الثالث: تقييم نجاعة الرقابة الجبائية في اكتشاف الغش الجبائي	184
المطلب الأول: مساهمة الرقابة الجبائية في تكوين الجباية العادية	184
المطلب الثاني: نجاعة الرقابة الجبائية في اكتشاف الغش الجبائي	185
المطلب الثالث: المفاضلة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث نجاعتها في اكتشاف الغش الجبائي	204
خلاصة الفصل	206
خاتمة	208
قائمة المراجع	214

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
(01-01)	منحنى لافر laffer مردودية الضريبة بدلالة تغير المعدلات	33
(01-02)	تدرج سلوك المكلف بالضريبة من النزاهة إلى الغش الجبائي	62
(02-02)	كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية	74
(03-02)	العلاقة بين النظام الجبائي وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات	95
(01-03)	أنواع الرقابة الجبائية والمصالح المكلفة بها	113
(02-03)	المخطط العام لنتائج التحقيق المحاسبي- حالة رفض المحاسبة	147
(03-03)	المخطط العام لنتائج التحقيق المحاسبي- حالة قبول المحاسبة	148
(01-04)	مقارنة حصيلة الجباية العادية بالجباية البترولية في الجزائر خلال الفترة (2006-2017)	167
(02-04)	تطور حصيلة IRG و IBS و TVA خلال الفترة (2006-2014)	169
(03-04)	مقارنة الجباية العادية التقديرية بالجباية العادية الفعلية	173
(04-04)	تطور هيكل الإيرادات العامة للدولة	175
(05-04)	درجة تركز النظام الجبائي الجزائري	177
(06-04)	تطور حجم الاقتصاد السري والغش الجبائي في الجزائر خلال الفترة (2006-2016)	181
(07-04)	نسبة الغش الجبائي إلى الإيرادات العامة في الجزائر	183
(08-04)	مساهمة الرقابة الجبائية في الجباية العادية	185
(09-04)	نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية الرقابة على الوثائق والحقوق الناتجة عنها	187
(10-04)	مساهمة الرقابة على الوثائق في تكوين الجباية العادية	189
(11-04)	نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية التحقيق المحاسبي والحقوق الناتجة عنها	191
(12-04)	مساهمة التحقيق المحاسبي في تكوين الجباية العادية	193
(13-04)	نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية التحقيق المصوب والحقوق الناتجة عنها	195

(14-04)	مساهمة التحقيق المصوب في تكوين الجباية العادية	196
(15-04)	نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية التحقيق المعمق في مجل الوضعية الجبائية والحقوق الناتجة عنها	198
(16-04)	مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تكوين الجباية العادية	200
(17-04)	نسبة التطور في عدد الملفات المراقبة بآلية الرقابة الفئوية والحقوق الناتجة عنها	202
(18-04)	مساهمة الرقابة الفئوية في تكوين الجباية العادية	203
(19-04)	مقارنة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث مردودية الملف الواحد	205

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
(01-01)	تطور مستويات الضغط الضريبي في الجزائر للفترة (2006-2016)	35
(02-01)	معدل الضغط الجبائي لبعض الدول في سنة 2014	36
(03-01)	ترتيب الجزائر وفق مؤشر مدركات الفساد (CPI) لمنظمة الشفافية الدولية	38
(04-01)	حساب الضريبة على الدخل الإجمالي	42
(05-01)	أنماط المراكز الضريبية	50
(01-02)	حجم القطاع غير الرسمي في الجزائر كنسبة من الناتج الوطني الإجمالي خلال الفترة (2006-2011)	84
(02-02)	عدد قضايا تبييض الأموال في الجزائر خلال الفترة (2007-2009)	104
(01-03)	إعادة تقييم العناصر العينية	153
(02-03)	إعادة التقييم من خلال ميزانية الخزينة	155
(03-03)	الميزان الشامل الإجمالي	157
(01-04)	تطور الجباية العادية والجباية البترولية في الجزائر خلال الفترة 2006-2017)	166
(02-04)	نسبة تطور حصيلة كل من IRG و IBS و TVA خلال الفترة (2006-2014)	168
(03-04)	نسبة النجاعة المالية للجباية العادية في الجزائر خلال الفترة (2006-2017)	172
(04-04)	تطور هيكل الإيرادات العامة للدولة (بالنسب المئوية) خلال الفترة (2006-2017)	174
(05-04)	درجة تركز النظام الجبائي الجزائري للفترة (2006-2017)	176
(06-04)	تطور هيكل الضرائب على المداخيل والأرباح (بالنسب المئوية)	178
(07-04)	تطور هيكل الضرائب على السلع والخدمات (بالنسب المئوية)	178
(08-04)	حجم الغش الجبائي في الجزائر خلال الفترة (2006-2016)	180
(09-04)	نسبة الغش الجبائي إلى الإيرادات الجبائية والإيرادات العامة في الجزائر خلال الفترة (2006-2016)	182

(10-04)	نسبة مساهمة الرقابة الجبائية في الجباية العادية	184
(11-04)	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة على الوثائق والحقوق الناتجة عنها	186
(12-04)	نسبة مساهمة الرقابة على الوثائق في الجباية العادية	188
(13-04)	تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي والحقوق الناتجة عنها	190
(14-04)	نسبة مساهمة التحقيق المحاسبي في الجباية العادية	192
(15-04)	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة المصوبة والحقوق الناتجة عنها	194
(16-04)	نسبة مساهمة الرقابة المصوبة في الجباية العادية	195
(17-04)	تطور عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والحقوق الناتجة عنها	197
(18-04)	نسبة مساهمة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في تكوين الجباية العادية	199
(19-04)	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الفئوية والحقوق الناتجة عنها	201
(20-04)	نسبة مساهمة الرقابة الفئوية في تكوين الجباية العادية	203
(21-04)	مقارنة بين أنواع الرقابة الجبائية من حيث مردودية الملف الواحد	204

قائمة الرموز والمختصرات

الرمز أو المصطلح	المعنى
- DGI: Direction Générale Des Impôts	المديرية العامة للضرائب
- IRG: Impôt sur le Revenu Global	الضريبة على الدخل الإجمالي
- IBS:Impôt sur les Bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
- OCDE: Organisation de Coopération et de Développement Economiques	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
- PIB: Produit Intérieur Brut	الناتج الداخلي الخام
- VAB: Valeur Ajoutée Brute	القيم المضافة الإجمالية
- TVA: Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
- DD: Droit de Douane	الحقوق الجمركية
- CPI: Corruption Perceptions Index	مؤشر مدركات الفساد
- TAP: Taxe sur l'Activité Professionnelle	الرسم على النشاط المهني
- TAIC: Taxe sur l'Activité Industrielle et Commerciale	الرسم على النشاط الصناعي والتجاري
- TANC: Taxe sur l'Activité Non Commerciale	الرسم على النشاط غير التجاري
- DRV : Direction des Recherches et Vérifications	مديرية البحث والمراجعات
- DGE: Direction des Grandes Entreprises	مديرية كبريات المؤسسات
- CDI: Centre Des Impôts	المراكز الضريبية
- CPI: Centre de Proximité des Impôts	المراكز الجوارية للضرائب
- IFU: Impôt Forfaitaire Unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
- SIF: Système d'Information Fiscal	نظام المعلومات الجبائي
- PNB: Produit National Brut	الناتج الوطني الخام
- V.F.F: Volume de Fraude Fiscale	حجم الغش الجبائي
- INP: Impôt Non Payée	الضريبة المتهرب منها
- PFL: Potential Fisc Legal	الضريبة القانونية المحتملة
- PFR: Product Fisc Real	الضريبة المحققة
- POES : Product Of Estimated Sum	مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة

- POR: Product Optimized Real	مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية
- CF: Contrôle Formel	الرقابة الشكلية
- VASFE: Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية
- CSP: Contrôle Sur Pièces	الرقابة على الوثائق
- VC: Vérification de la Comptabilités	التحقيق المحاسبي
- VP: Vérification Ponctuelle	الرقابة المصوبة
- SCF: Système Comptable Financière	النظام المحاسبي المالي
- DIW: Direction des Impôts de Wilaya	المديرية الولائية للضرائب
- DRI: Direction Régionale des Impôts	المديرية الجهوية للضرائب
- MF: Ministère de Finance	وزارة المالية
- DRV: Direction des recherches et Vérifications	مديرية الأبحاث والمراجعات

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب:

1- أحمد جامع، **علم المالية، فن المالية العامة"**، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية، القاهرة، 1975.

2- المرسي السيد حجازي، " **النظم والقضايا الضريبية المعاصرة"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

3- حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، " **المالية العامة"**، الإسكندرية، مصر، 2004.

4- حامد عبد المجيد دراز، "**النظم الضريبية"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.

5- غازي حسين عناية، "**النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي- دراسة مقارنة"**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006.

6- حميد بوزيدة، "**جباية المؤسسات"**، ديوان المطبعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، 2007.

7- رضا خلاصي، "**النظام الجبائي الجزائري الحديث- جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين"**، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار هومة للطبع والنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.

8- رضا فرج، " **شرح قانون العقوبات- الأحكام العامة للجريمة"**، الطبعة الثانية، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1976.

9- زين العابدين ناصر، " **مبادئ علم المالية"**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974.

10- فوزت فرحات، "**المالية العامة (التشريع الضريبي العام)"**، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1998.

11- سعيد عبد العزيز عثمان، "**النظام الضريبي وأهداف المجتمع- مدخل تحليلي معاصر"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.

12- سعيد عبد العزيز عثمان، " **النظم الضريبية- مدخل تحليلي مقارن"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

13- عبد المجيد قدي، " **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية- دراسة تحليلية تقييمية"**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006.

14- عبد الرحمان الصباح، "**مبادئ الرقابة الإدارية– المعايير، التقييم، التصحيح**"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.

15- مُحَمَّد حمو ، منور أوسرير ، " **محاضرات في جباية المؤسسات**"، الطبعة الأولى، مكتبة الشراكة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2009.

16- مُحَمَّد عباس محرزي ، "**اقتصاديات الجباية والضرائب**"، الطبعة الثالثة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.

17- مُحَمَّد عباس محرزي، " **اقتصاديات المالية العامة**"، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2012.

18- مُحَمَّد عبده موفق، " **التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي الإسلامي– دراسة مقارنة**"، الطبعة الأولى، دار الجنان، عمان، الأردن، 2008.

19- مراد ناصر، " **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**"، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

20- مراد ناصر، "**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، 2011.

21- مصطفى عوادي ، " **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري**"، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.

22- يونس أحمد البطريق، "**النظم الضريبية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.

ب– الرسائل والأطروحات الجامعية:

1- أحمد وشان، "**متطلبات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الإلكترونية**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017/2016.

2- حميد بوزيدة، " **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992– 2004)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006/2005.

3- سميرة بوعكاز، " **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية– الطور الثالث، جامعة مُحَمَّد خيضر –بسكرة، 2015/2014.

4- عاشور يوسفي، " **فاتورة الغش الجبائي– حالة الجزائر(2004–2014)**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود- مالية وبنوك، جامعة لونيسي علي، البليدة 02، 2014/2013.

5- عبد الهادي مختار، "**الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016/2015.

6- مُحَّد فلاح،" **السياسة الجبائية– الأهداف والأدوات**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006/2005.

7– نجاة نوي، "**فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(1999–2003)**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

8- ناصر مغني، "**دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء– حالة الجزائر خلال الفترة 2004–2008**"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010/2009.

9- سعيد حسين سعد علاء، " **تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية**"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة، 2014.

10- مُحَّد شريف، "**السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي**"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2010/2009.

11- نصر رحال، "**محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2007/2006.

12- الزوبير بوعيساوي، " **التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية – دراسة وتحليل**"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005.

ت– القوانين والدلائل:

1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، نشرة 2018.

2- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، نشرة 2018.

3- قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، نشرة 2018.

4- قانون المالية لسنة 2017، المادة 02 المعدلة للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية العدد 77 الصادرة بتاريخ 2016/12/31.

5- قانون المالية لسنة 2017، المادة 27 المعدلة للمادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية العدد 77 الصادرة بتاريخ 2016/12/31.

6- قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المادة 02 المعدلة للمادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية العدد 40 الصادرة بتاريخ 2015/07/23.

7- قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المادة 03 المعدلة للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية العدد 40 الصادرة بتاريخ 2015/07/23.

8- قانون المالية لسنة 2007، المادة 35 المعدلة للمادة 78 مكرر من قانون الرسم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية العدد 85، الصادرة بتاريخ 2006/12/27.

9- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة بتاريخ 2001/12/23، والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية.

10- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب- مديرية الأبحاث والتدقيقات، وزارة المالية، الجزائر، منشورات 2017.

11- الدليل التطبيقي للمكلف، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، وزارة المالية، الجزائر، 2017.

ث- الأوامر:

1- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية العدد 98.

2- الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية العدد 102، الصادرة بتاريخ 22 نوفمبر 1976.

3- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية العدد 101، الصادرة بتاريخ 1975/12/19.

ج- القرارات والمراسيم:

1- القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29، المادة 108.

2- المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 1995/02/15 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 1998/07/13، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51، المؤرخة في 1998/07/15، المادة 05.

ح- المقالات والمداخلات والمؤتمرات:

1- أحمد فنيدس، " **ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي**"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 35، سبتمبر 2013.

2- إسماعيل صاري، "**تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها**"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 01، أفريل 2014.

3- الهادي خضراوي، مُحَمَّد السعيد سعيداني، " **الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي**"، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 02، جوان 2015.

4- بوعلام ولهي، "**ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية**"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سنة 2012.

5- بوعلام ولهي، "**نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية**"، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 20 و21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس، سطيف.

6- بومدين بكريتي، رشيد يوسفي،"**السياسة الجبائية وإشكالية الغش الجبائي في الجزائر- دراسة تحليلية واقتصادية**"، مجلة المالية والأسواق، العدد الأول، 2015 .

7- حميد بوزيدة، " **الضغط الضريبي في الجزائر**"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد الرابع، جوان 2006.

8- رأفت رضوان، رشا عوض، ولاء الحسيني، " **الضرائب في عالم الأعمال الالكترونية**"، مجلة التنمية، المجلد 02، العدد 02، الكويت، جويلية 2000.

9- سليمان الدالي، "**دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي– دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية**"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 01، 2015.

10- سمية براهيمي، ميادة بلعايش، " **مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**"، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العددان 67 -68، خريف 2014.

11- صبيحة شاوي، " **الإصلاح الضريبي في الجزائر وأثره على تعبئة الجباية العادية**"، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد السادس، ديسمبر 2016.

12- عائشة بن عثمان ، بوعلام ولهي، " **تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الأداء– دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المسيلة للفترة (2011–2015)**"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، 2017.

13- عبد الحكيم بوالحيلة ، "**الإخضاع الضريبي لنشاطات الاقتصاد الموازي بين صعوبات الاقتطاع وآفاق التحصيل – على ضوء الدراسات الأكاديمية والمهنية–**"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 04، العدد 03، ديسمبر 2017.

14- عبد المجيد قدي، "**النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة**"، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 20 و21 ماي 2002.

15- علي عزوز، "**جباية المعاملات الإلكترونية**"، مجلة الردة لاقتصادات الأعمال، العدد 01، 2015.

16-كمال رزيق ، سمير بن عمور، " **تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر**"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 05، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2009/2008.

17- مُحَّد جمال لعلاوي ، السعيد زنات ، "**التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري**"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد السادس ، ديسمبر 2016.

18- مُحَّد سليم وهبه، " **التهرب الضريبي- واقع وتوصيات**"، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، الجمهورية اليمنية- صنعاء، يومي 26 و27 جويلية 2010.

19- مراد ناصر، سمير بن عياد، "**شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري**"، مجلة دراسات جبائية، العدد 03، ديسمبر 2013.

20- مُحَّد بن عزوز، يونس دحماني، "**القطاع غير الرسمي وجدل إدماجه في النشاط الاقتصادي القانوني**"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد الأول، مجلد 08، 2017.

21- وفاء شيعاوي، " **الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة**"، مجلة بحوث، العدد 11، الجزء الثاني، 2017.

22- يسرى مهدي، حسن السامرائي وآخرون، " **تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي**"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 04، العدد 09، 2012.

خ- التقارير:

- تقرير التقييم المشترك لمكافحة غسيل الأموال وتمويل الإرهاب- مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا في الجزائر، 01 ديسمبر 2010.

- التقارير السنوية لبنك الجزائر، (2006-2016).

د- المواقع الإلكترونية:

1- http://www.bank-of-algeria.dz ، الموقع الإلكتروني لبنك الجزائر.

2- الموقع الإلكتروني: https://www.alaraby.co.uk/economy .

3- www.mfdgi.gov.dz/index.php ، الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب.

4- http://www.dgpp-mf.gov.dz/index.php/donnees-statistique الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للخزينة D.G.T .

5- www.transparency.org/search الموقع الإلكتروني لهيئة الشفافية الدولية.

6- مصطفى عوادي، " **الرقابة الجبائية والمحاسبية على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر**"، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر، تحديث قانون المالية لسنة 2017، جامعة حمة لخضر- الوادي، 2017/2016، متاحة على الموقع الالكتروني: https :www.researchgate.net .

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

a- les livres :

1- André MARGAIRAZ, **«La fraude fiscale et ses succédanés, Comment on échappent à l'impôts »,** édition Blonay, Suisse, 1988.

2- Gilbert TIXIER et Philippe DEROUIN, **« Droit pénal de la fiscalité »**, Dalloz, France, 1989.

3 - Hotte DAVID, Heem VIRGINE, **« La lutte contre le blanchiment des capitaux »**, Edition Economica, France, 2004.

4- Mehl LUCIEN, **« Science et techniques fiscales »,** Edité par Presses universitaires de France, P-U-F, paris, 1984.

b- les rapports :

1-Rapport de l'union européenne **, « lutte contre l'évasion fiscale au niveau européen »**, un bilan en demi-teinte,15 novembre 2016.

2- Rapport de CNES (conseil national économique et social), **« le secteur informel illusions et réalité** », commissions relation de travail, juin 2004.

c- les thèses et les mémoires :

1- Cécile BAZART, **« La Fraude Fiscale : Modélisation du Face Etat-Contribuable »,** Thèse de doctorat en Sciences Economiques, Université Montpellier I, France, 2001.

2- Kamel KHARROUBI, « **Le contrôle fiscale comme un outil de lutte contre la fraude »**, mémoire de magister en sciences commerciales, université d'Oran ; 2010/2011.

d- les revus et les séminaires :

1- Abdelkader BELBACHIR, **« L'audit Fiscal Importance et Enjeux ; cas de l'Algérie »**, International Journal of Management and Marketing Research (MMR), Vol 2, june 2018.

2- Abdelhamid HASSOUNE, **« l'évasion fiscale en Afrique - cas du Maroc : sortes d'évasion et comment la maitriser ? »** ; Séminaire sur la réforme des politiques fiscales axées sur l'innovation et la modernisation des institutions en charge de la collecte et de la gestion du patrimoine public ; 29/11 et 01/12/2010 ; Tanger(Maroc).
3- Ali BOUSNOBRA, **« L'amnistie fiscale en Algérie, est-elle possible »** ; revue des sciences économie et gestion et sciences commerciale, Université de Annaba, N 04, 2010.
4- Boudjema GOUMEZIANE, Hamid BOUZIDA, **« étude des différents niveaux de la pression fiscale en Algérie pour la période (2002-2016) en comparaison avec d'autre pays »**, revue de recherches , N 11.Tome 3, 2017.
5 - Kheir-eddine BERRAHI, **« Evasion et la fraude fiscales :Un grand défi de lutte contre l'informel »**, revue algérienne de finances publiques, n°06, décembre 2016.

e- les guides et les lettres :

1- Guide du contrôle sur pièce, Ministère de Finance, Direction Générale des impôts, Direction des recherches et Vérifications, Edition 2004.
2- Guide de vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et Vérifications, 2002.
3- Guide du vérificateur de comptabilité, Ministère des Finances, Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et Vérifications, édition 2001, mis a jour le 28/01/2003.
4- La lettre de la DGI, Ministère des finances, **« La flagrance fiscale - pour un contrôle fiscale plus efficace»**, n°68/2013.
5- La lettre de la DGI, Ministère des finances, **« La Direction des Grandes Entreprises »**, n°65/2013.

f- les circulaire :

1- Ministère des finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire N°135 du 15/02/2000.
2- Ministère des finances, Direction Générale des Impôts, Circulaire N°812 du 09/12/2000.

g- les journaux officiels :

- Antoine DULIN, « **les mécanismes d'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement a l'impôt et cohésion sociale »,** journal officiel de la république française, décembre 2016.

مستخلص:

تهدف هذه الأطروحة إلى دراسة النظام الجبائي الجزائري ومدى نجاعته في الحد من ظاهرة الغش الجبائي، باعتبارها من أهم التحديات التي يواجهها هذا الأخير، وذلك نظراً للمخاطر التي تلحقها هذه الظاهرة بالخزينة العمومية وبالاقتصاد الوطني ككل.

لذا كان لا بد من البحث عن حلول لتحسين مردودية هذا النظام من أجل الاعتماد عليه أكثر في تمويل الخزينة العمومية بدلاً من التركيز على الجباية البترولية، ولتحقيق ذلك قمنا بدراسة النظام الجبائي الجزائري ومكوناته والمشاكل التي تحد من نجاعته، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة اتخاذ مجموعة من الإجراءات أهمها تبسيط النظام الجبائي والبحث عن طرق فعالة للحد من ظاهرة الغش الجبائي، الذي بلغ نسباً لا يمكن تجاهلها خاصة مع استفحال الاقتصاد الموازي، وذلك لن يتأتى إلا عن طريق تبني سياسات إصلاحية حازمة كتصميم نظام جبائي خاص بنشاطات القطاع الموازي، وكذا تعزيز فعالية جهاز التحصيل الضريبي وذلك عن طريق تعميم إمكانية التصريح بالضريبة ودفعها عن بعد، وكذا الإسراع في تجسيد نظام المعلومات الجبائي.

الكلمات المفتاحية: النظام الجبائي، الغش الجبائي، النجاعة، الرقابة الجبائية، الاقتصاد الموازي.

Abstract :

This thesis aims to study the Algerian tax system and its effectiveness in reducing the phenomenon of fiscal fraud, as it is one of the most important challenges that the latter faces, given the risks that this phenomenon poses to the public treasury and the national economy as a whole.

Therefore, it was necessary to search for solutions to improve the cost-effectiveness of this system in order to rely on it more in financing the public treasury instead of focusing on petroleum levy. The most important measures are the simplification of the tax system and the search for effective ways to reduce the phenomenon of tax fraud, which has reached proportions that cannot be ignored, especially with the escalation of the parallel economy, and this will only come through adopting firm reform policies such as designing a tax system for activities in the parallel sector, as well as enhancing the effectiveness of its tax collection through universal access authorization and tax paid remotely, as well as to speed up the embodiment of the information system of fiscal.

Key words: tax system, tax fraud, efficiency, tax control, parallel economy.

تعرف معظم دول العالم تزايدا كبيرا في النفقات العامة من سنة إلى أخرى، خاصة بعد تخلي الدولة الحديثة عن الأفكار الكلاسيكية التي كانت تلزمها بالحياد في العملية الاقتصادية، و انحصار دورها في تحقيق العدالة والأمن والدفاع وفقا للمفهوم التقليدي، وعليه فدور الدولة المتدخلة اليوم فرض على السلطات العمومية – مهما اختلفت توجهاتها وسياساتها الاقتصادية – أن تعمل على توفير الموارد المالية الدائمة واللازمة لمواجهة النفقات العامة المتزايدة، واختلفت هذه الموارد وتباينت أهميتها حسب تطور دور الدولة ومدى تدخلها في النشاط الاقتصادي، فالسمة البارزة في العصر الحديث أنها تجعل من الضريبة محرك نشاطها الأساسي، وذلك بالنظر إلى المزايا والخصائص المتعددة التي تميز هذا المورد عن غيره من الموارد الأخرى.

والجزائر باعتبارها واحدة من الدول التي عرفت فيها النفقات العامة ارتفاعا متزايداً منذ الاستقلال، فإنها أخذت على عاتقها ضرورة الاعتماد على مصادر تمويلية مستقرة، لمواجهة عمليات الإنفاق الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية وغيرها، لذا جعلت من الجباية المحور الأساسي والركيزة الأساسية لتمويل الخزينة العامة للدولة، إلا أن تحليل الموارد الجبائية للدولة يظهر بصورة واضحة أن الجباية البترولية تمثل حجر الزاوية في عملية تمويل الخزينة العمومية، باعتبار إيرادات البترول تشكل نسبة عالية من المداخيل، إضافة إلى عجز الاقتصاد الوطني على خلق موارد مالية جديدة لتمويل التنمية الاقتصادية، الشيء الذي انعكس سلباً على الاقتصاد الوطني في ظل تقلبات أسعار النفط، فالانخفاض المفاجئ في الإيرادات النفطية ابتداءاً من سنة 2014 خلف ظروفاً اقتصادية غير مساندة للسيرورة المساعدة على النمو الاقتصادي، وخلق جواً من النقاش يدور حول ضرورة تفعيل الجباية العادية كبديل للجباية البترولية في تمويل التنمية الاقتصادية.

فالجزائر اليوم تمر بمرحلة تحول اقتصادي في ظل تزايد الضغوط الإقليمية والدولية المحيطة بها، لذا أصبحت الحاجة ملحة من أجل دراسة كل خطوة في رسم السياسة الاقتصادية لأنها سوف ترسم مستقبل الجزائر ومنها السياسة الضريبية، وبوجود التكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية ومنظمة التجارة العالمية والمنظمات النقدية وضرورة التعامل معها، أصبحت الدول أكثر اندماجاً مع دول العالم، وبالتالي فإن أنظمتها الجبائية لا يمكن أن ينظر إليها بصورة منعزلة، ولهذا أصبحت الدول تتسابق إلى تطوير أنظمتها الجبائية.

وضمن هذا السياق برزت حاجة السلطات العامة إلى إقامة نظام جبائي يهدف إلى زيادة دور ومساهمة الجباية العادية في تمويل الخزينة، وبالتالي مواجهة متطلبات الإنفاق العام كمصدر دائم ومستقر.

وبما أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، بحيث أن كل مكلف بالضريبة ملزم بالتصريح بمداخيله وأرباحه، ورقم أعماله المحقق، غير أن هؤلاء المكلفين بالضريبة ولعدة أسباب منها : الضغط الجبائي، ضعف النظام الجبائي، نقص الثقافة،...إلخ، يلجؤون إلى استعمال طرق غير شرعية للتملص من دفع الضرائب، وهنا يظهر دور الإدارة الجبائية في الحد من هذه الظاهرة واكتشاف العوامل التي تؤدي إلى إخفاء الأرباح والمداخيل المحققة فعلا، وتخفيض القاعدة الخاضعة للضريبة.

فالغش الجبائي يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة، لكونه يؤدي إلى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة، لإنفاقها فيما يحقق المنفعة العامة من خلال استثمارها في مختلف المشاريع التنموية للبلاد، بدلا من انسيابها في قنوات مجهولة.

وبالرغم من كون ظاهرة الغش الجبائي قديمة، إلا أنها قد تفشت وتعددت صورها عبر الزمن، سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة أو من حيث الآثار الناجمة عنها، لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب توجد حيثما وجدت هذه الأخيرة.

إشكالية البحث:

ومن خلال هذا العرض، تتبلور معالم إشكالية دراستنا التي يمكن صياغتها كما يلي:

- **ما مدى نجاعة النظام الجبائي الجزائري في الحد من استفحال ظاهرة الغش الجبائي؟**

حتى يتسنى لنا الإجابة على هذه الإشكالية ارتأينا صياغة الأسئلة التالية:

- هل نجاعة النظام الجبائي تقتصر على مدى تحقيقه لأهدافه؟
- كيف يمكن تقدير حجم الغش الجبائي؟
- هل آلية الرقابة الجبائية تكفي للحد من ظاهرة الغش الجبائي؟
- هل يعاني النظام الجبائي في الجزائر من اختلالات أدت إلى تعاظم ظاهرة الغش الجبائي؟
- هل سياسات الإصلاح الجبائي في الجزائر أدت إلى الرفع من حصيلة الإيرادات الجبائية؟

فرضيات البحث:

- ترتبط نجاعة النظام الجبائي بمدى تحقيقه لأهدافه.
- يمكن تقدير حجم الغش الجبائي من خلال تقدير حجم الاقتصاد السري.
- آلية الرقابة الجبائية غير كافية للحد من ظاهرة الغش الجبائي.
- يعاني النظام الجبائي في الجزائر من مجموعة من الاختلالات أدت إلى تعاظم ظاهرة الغش الجبائي.
- سياسات الإصلاح الجبائي في الجزائر أدت إلى الرفع من حصيلة الإيرادات الجبائية.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من تلك الآثار السيئة لتنامي ظاهرة الغش الجبائي في بلادنا، رغم كل الوسائل المعتمدة للحد منه، وهذا ما يظهر من خلال تلك الأموال الطائلة التي تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها، في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجباية العادية، وكذلك إيماناً منا بوجود حلول للقضاء على هذه الظاهرة الخطيرة التي تعرقل السياسة الاقتصادية للبلاد.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التحسيس بمخاطر الغش الجبائي وكذا العمل على تبني طرق حديثة في الرقابة الجبائية للحد منه بعدما ثبتت محدودية الطرق التقليدية، خاصة مع ظهور أنشطة جديدة لم تكن معروفة سابقاً.

دوافع اختيار الموضوع:

- **أسباب موضوعية:**

وقع اختيارنا على هذا الموضوع بغية البحث عن كيفية لتحسين مردودية النظام الجبائي في الجزائر، من أجل الاعتماد عليه أكثر في تمويل الخزينة العمومية بدلاً من التركيز على الجباية البترولية، وذلك لن يتأتى إلا عن طريق مجموعة من الإجراءات، أهمها البحث عن طرق فعالة للحد من ظاهرة الغش الجبائي الذي بلغ نسباً لا يمكن تجاهلها، خاصة مع ظهور الاقتصاد غير الرسمي أو ما يعرف بالسوق الموازية وإتمام المعاملات التجارية بعيداً عن سلطة الضرائب.

- **أسباب ذاتية:**

الرغبة في معالجة هذا الموضوع على اعتبار الممارسة العملية في ميدان الضرائب.

حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** نجد هذه الظاهرة تعاني منها معظم دول العالم لما تسببه من مخاطر على خزينة الدولة، لذا ارتأينا أن ندرس هذه الظاهرة في بلادنا الجزائر لاستخراج الحلول المناسبة.
- **الحدود الزمانية:** ظاهرة الغش الجبائي تتواجد منذ القدم وهي تطور أساليبها بتطور العصور، لذلك يجب حصر السنوات لإيجاد الحلول المناسبة، لهذا ستقتصر دراستنا التحليلية على الفترة (2006-2016).

المنهج المستخدم:

سوف نعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي لعرض المفاهيم المتعلقة بالنظام الجبائي ومحددات فعاليته، وسرد الحقائق المتعلقة بظاهرة الغش الجبائي وكيفية قياسه من أجل الوصول إلى طرق علاجه.

ولقياس نجاعة النظام الجبائي سيتم الاعتماد على أداة التحليل من خلال مقارنة الانجازات الفعلية بالتقديرات، وكذا تقييم فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الجبائي من خلال تحليل الإحصائيات.

الدراسات السابقة:

من خلال المسح المكتبي الذي قمنا به، وجدنا عددا من الدراسات التي تقترب من موضوع بحثنا منها:

- أحمد وشان، **"متطلبات تكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل تحديات التجارة الإلكترونية"**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017/2016، حيث عالج الباحث المتطلبات اللازمة لتكييف النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات التي تفرضها التجارة الالكترونية، وذلك بالتطرق إلى التجربة الجزائرية في مجال تكييف نظامها الضريبي لتطبيق الضريبة الالكترونية، بالإضافة إلى بعض التجارب الدولية الأخرى الخاصة بالدول التي تعتبر رائدة في هذا المجال، خاصة دول الاتحاد الأوروبي ودول أمريكا الشمالية ككندا، وقد خلص الباحث إلى ضرورة اعتماد قانون ضريبي يحكم نشاطات التجارة

الالكترونية في الجزائر وإحداث مديرية خاصة بالضريبة على التجارة الالكترونية، وكذا توفير الهياكل القاعدية الضرورية لتكنولوجيا الإعلام والاتصال.

- سميرة بوعكاز، "**مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية- الطور الثالث، جامعة مُحَمَّد خيضر – بسكرة، 2015/2014، حيث سعت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، باعتبار التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام الضريبي التصريحي، وقد خلصت الباحثة إلى أن التدقيق الجبائي له دور إيجابي في تحقيق الفعالية الجبائية من حيث برنامج التدقيق الجبائي، وما يتوفر عليه المدقق الجبائي من مؤهلات علمية وعملية، ودقة ومصداقية عمليات التدقيق الجبائي، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات والحد من التهرب الضريبي.

- يوسفي عاشور، "**فاتورة الغش الجبائي – حالة الجزائر (2004–2014)**"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة لونيسي علي- البليدة2، 2014/2013، حيث عالج الباحث فاتورة الغش الجبائي في الجزائر والمستويات التي بلغها في ظل الآليات المنتهجة لا سيما منها الرقابية، وذلك من خلال تشخيص الأسباب المؤدية للظاهرة والآثار الناتجة عنها وكذا الآليات المتبعة للحد منها، وقد خلص الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها أن فاتورة الغش الجبائي في الجزائر قد وصلت إلى مستويات لا يمكن تجاهلها، حيث فاقت قيمتها في بعض الأحيان مرتين قيمة الإيرادات الجبائية، الأمر الذي لا يساعد السلطات المالية على تحقيق أهدافها لا سيما منها التنمية الاقتصادية، لذا قدم الباحث مجموعة من الحلول للحد من الظاهرة، أهمها متابعة مدى استغلال المعلومة الجبائية، والاعتماد أكثر على تكنولوجيا المعلومات وعصرنة الإدارة الجبائية.

- قتال عبد العزيز، "**أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الجبائيين– حالة الجزائر من 2003 إلى 2008**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2009، حيث قام الباحث بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي وأساليب حسابه، ثم تطرق إلى الرقابة الجبائية في الجزائر باعتبارها أداة لمكافحة التهرب والغش الجبائي، ليخرج بحثه بطرق وقائية ومحاسبية لمعالجة هذه الظاهرة، وفي الأخير أعطى لمحة عن واقع الرقابة الجبائية في الجزائر ومدى فعاليتها في الحد من التهرب الضريبي.

- بن فارس حسينة، "**إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر**"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2007، حيث حاولت الباحثة معالجة إشكالية وواقع ظاهرة التهرب الضريبي من خلال أنواعه وأسبابه وآثاره وطرق قياسه، ومن ثم كيفية مكافحة

التهرب الضريبي المحلي والدولي بما في ذلك الرقابة، وفي الأخير الإصلاحات المتعلقة بالنظام الضريبي، وقد خلصت الباحثة إلى أن ظاهرة التهرب تحدث عادة نتيجة تفاعل جملة من الأسباب واستعانت في ذلك بتأثيرات العولمة ونتائجها، كما أن مكافحة التهرب الضريبي تستوجب إصلاحات مهمة على مستوى الدولة وعلى تعاون دولي في ذلك.

- بوزيدة حميد، "**النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، في الفترة (1992–2004)**"، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، حيث قام الباحث بدراسة الضريبة كأداة للسياسة الاقتصادية ، وكذا تعبئة رأس المال للتنمية الاقتصادية من خلال ضبط الاستهلاك وتعبئة الادخار وتوجيه الاستثمار، بالإضافة إلى الإصلاح الضريبي في الجزائر وأسبابه وأهدافه، ثم تناول المحددات الاقتصادية للاقتصاد الجزائري من خلال سياسات الإصلاح الهيكلية التي تبنتها الجزائر منذ التسعينات، كما قام الباحث بعرض تطور الإيرادات الضريبية ومكانتها في الميزانية العامة ليظهر مدى فعالية النظام الضريبي الجزائري وعوائقه وكذا التحديات التي تواجهه، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه رغم الأهمية التي يكتسيها النظام الضريبي الجزائري في رسم معالم التنمية، لا يزال أداءه يتميز بضعف الفعالية نظراً لضعف وعدم فعالية الإدارة الضريبية، واختلال هيكله الضريبي لاعتماده على الجباية البترولية وكثرة الغش والتهرب الضريبي.

- BAZART Cécile, **« La Fraude Fiscale : Modélisation du Face Etat-Contribuable »**

أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة Montpellier I، فرنسا، 2001، حيث تناولت الباحثة ظاهرة الغش الجبائي في فرنسا القائم على إشكالية احترام قوانين الدولة، فالصورة المعقدة للظاهرة تُظهر محدودية دور السلطات في إخضاع المكلفين، كما أن تجميع موارد الدولة يشكل موضوعاً مقلقاً بالنسبة للحكومة حيث يضيع جزء كبير منه بسبب الغش الجبائي، وقد خلصت الدراسة إلى أن للدولة مسؤولية في انتشار هذه الجريمة، كونها تسن القوانين الجبائية وتحدد مستويات الإخضاع وتقوم بعمليات الرقابة الجبائية.

- فلاح مُحَّد، "**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 تأثير ظاهرة الغش الجبائي على دور الجباية في 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

طرق المكافحة والوقاية من تلك الظاهرة، وقد خلص إلى التأكيد على أهمية التصدي لظاهرة الغش الجبائي لآثارها السلبية عن طريق الأساليب المناسبة، والتي من بينها استغلال الإعلام الآلي في عمليات الرقابة والتقدير عن طريق النموذج الجبائي.

مساهمات الباحث:

إن ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو تناولها للنظام الجبائي وعلاقته بظاهرة الغش في الجزائر، خاصة في ظل الإصلاحات الأخيرة التي عرفها هذا النظام، لهذا نحن نتساءل عن مدى نجاعة هته الإصلاحات في ظل التنامي المستمر لظاهرة الغش الجبائي في الجزائر وتأثيرها السلبي على الاقتصاد الوطني، فمعظم الدراسات السابقة إما تناولت التهرب الضريبي والرقابة الجبائية كأداة لمكافحته، أو الغش الجبائي وتأثيره على التنمية ومظاهره وسبل علاجه، أو تناولت فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، ولكن لم يتم تناول الاختلالات التي يعاني منها النظام الجبائي الجزائري والتي أدت إلى انتشار ظاهرة الغش الجبائي.

صعوبات الدراسة:

أثناء تحليل البيانات (الإحصائيات المتحصل عليها) تم الاعتماد على المعطيات المتوفرة وذلك لصعوبة الحصول على كل الإحصائيات المتعلقة بفترة الدراسة.

هيكل الدراسة:

استلزمت الدراسة تناول الموضوع من خلال أربعة فصول نستهلها بمقدمة عامة تتضمن إشكالية الدراسة المتعلقة بمدى نجاعة النظام الجبائي الجزائري في الحد من ظاهرة الغش الجبائي، ثم الفصل الأول الذي يعتبر كمدخل عام حول النظام الجبائي بصفة عامة ومحددات فعاليته مع الإشارة إلى واقع النظام الجبائي في الجزائر.

وفصل ثاني خصصناه لدراسة ظاهرة الغش الجبائي من خلال تحديد مفهومه وطرقه وآثاره ، وكذا تقنيات الكشف عنه وسبل علاجه، كما قمنا بربط هذه الظاهرة بالتطورات الاقتصادية كالتجارة الالكترونية وظاهرة غسيل الأموال والجنات الضريبية.

أما الفصل الثالث فقد خصصناه لدراسة الرقابة الجبائية بأنواعها المختلفة كآلية لاكتشاف الغش الجبائي من خلال عرض وسائلها الهيكلية والقانونية وأجهزتها الرقابية.

وفي الفصل الرابع تم تقييم مدى نجاعة النظام الجبائي الجزائري في الحد من ظاهرة الغش الجبائي بدءاً بتقييم الإصلاحات الجبائية المنتهجة في الجزائر، ثم قياس نجاعة هذا النظام من خلال مقارنة الانجازات الفعلية بالتقديرات، ودراسة درجة تركزه، وكذا تقدير حجم الغش الجبائي باعتباره إحدى صور عدم نجاعة النظام الجبائي.

وفي الخاتمة تم عرض مجموعة من الاقتراحات والتوصيات والنتائج المتوصل إليها من خلال تحليل هذا الموضوع.