



جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

الموضوع

الغش الضريبي وإثره على الدخل الوطني

تقرير مقدم ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسة

إشراف الأستاذ

إعداد الطلبة

- دوافلية فارس
- بن زهرة عبد الرحمان د/ بن ذهيبية محمد

السنة الجامعية: 2022/2021

كلمة شكر

بسم الله الرحمن الرحيم وصلي اللهم على أشرف خلق الله حبيب القلوب محمد
ما ذكره الذاكرون الأبرار وما تعاقب الليل والنهار وعلى آله وأصحابه الميامين
الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه كما يحب ربنا وينبغي له تعظيما وتجيلا
لفضله سبحانه ونشكره لما ذلل لنا الصعاب وصغر لنا كل شيء حتى الجماد
والعباد ذا السلطان للضعفاء

أتقدم بخالص شكري لكل من أمد يد العون من قريب أو بعيد وبالخصوص
الأستاذ المشرف الذي أحترمه كثيرا الأستاذ بن ذهيبة محمد وإلى السيدة
توبرينات فريدة رئيسة مصلحة التدخلات مقر التربص بمفتشية الضرائب خميس
مليانة

اللذين أشكرهما شكرا جزيلا على سخائهما وحسن إهتمامهما
واللهم بارك في عمر كل من أسهم ولو بدعائه في إنجاز عملنا هذا

وآخر القول نستشهد بالحديث النبوي الشريف:

"إن الله في عون العبد مادام العبد في عون أخيه"

مع تحيات الطالبان: فارس وعبد الرحمان

اقدامات

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى التي من وهبني على يدها الحياة، التي أعجز أن أرد لها فضائلها، إلى التي بحنانها وحبها تنير
طريقي أُمِّي حفِظها اللهُ.

إلى قدوتي ومثلي في الحياة، إلى الذي كان لي السند والعون طيلة حياتي ولا يزال
أبي حفِظه اللهُ.

وفي الأخير سلامي الحار إلى كل من عرفني وأصدق القول معي

إهداء

اهدي ثمرة جهدي هذا إلى أغلى واعز الناس

ريحان الدنيا وبهجتها أُمي الغالية .

إلى الذي علمني أن الحياة كفاح ونضال

إلى: والدي العزيز أطال الله عمره.

إلى كافة أفراد عائلتي وكل من الأقارب كبيرا وصغيرا.

وإلى كل الأصدقاء والزملاء الأعزاء.

وفي الأخير اشكر كل من ساعدني في هذا العمل المتواضع

ولو بكلمة طيبة.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
	كلمة شكر
	الإهداء
	المأخص
	قائمة الجداول
	قائمة المحتويات
أ	المقدمة العامة
	الفصل الأول: الضريبة والغش الضريبي
05	تمهيد
05	المبحث الأول: ماهية الضرائب وخصائصها
05	المطلب الأول: تعريف الضرائب وخصائصها
06	المطلب الثاني: أنواع وأهداف الضرائب
07	المطلب الثالث: أسس وأثار الاقتصادية للضريبة
12	المبحث الثاني: ظاهرة الغش الضريبي
12	المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي
14	المطلب الثاني: أسباب وأنواع الغش الضريبي
	المطلب الثالث: طرق الغش الضريبي وآثاره
24	المبحث الثالث: آليات مكافحة الغش الضريبي
24	المطلب الأول: الرقابة الجبائية
25	المطلب الثاني: التحقيقات الجبائية
26	المطلب الثالث: الإجراءات والحلول الوقائية
	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية
	تمهيد
	المبحث الأول: قطاع المالية في الجزائر
29	المطلب الأول: نبذة عامة حول قطاع المالية في الجزائر
30	المطلب الثاني: الجانب الضريبي في الجزائر
35	المبحث الثاني: تقديم مفتشية الضرائب
	المطلب الأول: تعريف مفتشية الضرائب
	المطلب الثاني: مهام مصالح مفتشية الضرائب بخميس مليانة
	المبحث الثالث: دراسة تطبيقية بمفتشية الضرائب خميس مليانة
	المطلب الأول: التحضيرات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي
	المطلب الثاني: نتائج التحقيق
	خلاصة الفصل
40	الخاتمة
	المراجع

صفحة	عنوان الهيكل	رقم الشكل
70	الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب - خميس مليانة	01

الصفحة	عنوان الجداول	رقم الجدول
76	رقم الأعمال من الميزانية السنوية	01
77	رقم الأعمال من تصريحات 5G	02
78	رقم الأعمال المقبوض في 2014- 2015-2016-2017	03
78	رقم الأعمال المحقق من خلال المراقبة المحاسبية الخاضع ل TVA-ATP	04
79	القيمة الخاضعة على IRG	05
	الملخص العام للحقوق والغرامات	06
	ضريبة الدخل الإجمالي IRG	07

مقدمة

تعد الضريبة أهم مصادر إيرادات الدولة والتي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها المختلفة حيث لها دور فعال في المجال الاقتصادي والاجتماعي وبما أن لها دور فعال في اقتصاد الدولة والجانب التنموي فقد أصبحت تشكل عبئاً كبيراً على المكلف بها، حيث تعتبر الوسيلة أو الأداة المالية أو بالأحرى العلاقة التي تربط الأفراد بالمؤسسات العمومية.

ومن هذا المنطلق يمكن أن نقول عن الضريبة هي عبارة عن اقتطاع مالي جبري تحدده الدولة وتلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بأدائها، وقد يعتبرها البعض أعباء عليهم مما يجعلهم يحاولون التخلص منها، إما بتحميل أعبائها على أشخاص آخرين أو التخلص منها بشكل كلي أو شكل جزئي، والأمر الذي دفع الفرد إلى المحاولة إلى التخلص من عبئها وهو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة مما يجعله يسعى بكل الطرق محاولاً التخلص منها، وأدت الإصلاحات والتعديلات الجذرية للنظام الجبائي القديم وما يميزه من تعقيد وكثرة الضرائب إلى تفكير الأشخاص في التخلص من الضرائب وهذا التخلص غير مشروع يحدث نتيجة مخالفة الأحكام التشريعية القانون الجبائي إلى (ظهور ما يسمى بظواهر الغش الضريبي).

وشهدت العديد من الدول من بينها الجزائر انتشار كبير وواسع لهذه الظاهرة نتيجة للعديد من الأسباب أدت إلى هذه الظاهرة، فكان من واجب الدولة لتحقيق سياستها المالية هو محاولة القضاء ومحاربتها أو الحد منها على الأقل، يمكن إن نشير إلى ظهور هذه الظاهرة يبدو من حيث أصولها وواقعها المعاصر كردة فعل طبيعي نتيجة الضغوط والتخلفات الاجتماعية والسياسية.

يؤثر الغش الضريبي سلباً على حصيلة الضريبة ويشكل عائقاً هاماً وأساسياً أمام تحقيق التنمية التي ترسما السياسة المالية للدولة، الشيء الذي يضطرها ويجعلها إلى تعويض النقص الذي يطرأ على حصيلة الضريبة لفرض ضرائب جديدة أو يرفع الضرائب الموجودة، وهذا بدوره يؤثر سلباً على توزيع الدخل ومبدأ العدالة

الضريبية والنمو الاقتصادي.

أصبح الغش الضريبي في الآونة الأخيرة أكثر خطورة، ولا يمس فقط الدولة الجزائرية وإنما معظم دول العالم، خاصة الدول النامية وبما إننا الجزائر هي إحدى الدول النامية هذا ما جعلها تستغل جميع إمكانيتها في مختلف المجالات سواء اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية لتتمكن من تحقيق تطور اقتصادي واجتماعي و تقليص الفارق بينها وبين الدول المتقدمة.

وبالرغم من جميع الإجراءات والمجهودات التي تقوم بها الدولة من اجل القيام بالنهضة الاقتصادية، إلا أنها مازالت تعاني من اختلال المستوى التنظيمي لاسيما الأنظمة الاقتصادية كالجهاز الإنتاجي، والنظام المالي البنكي وكذلك النظام الجبائي هذه المشاكل والاختلال وكثرة انتشارها أصبحت تمثل صعوبة ومشكل أمام السلطات العمومية، ولعل تزايد الأرقام ونسب هذه الجريمة التي يشهدها الواقع الجزائري، فالدولة أصبحت تسجل نسب عجز في الميزانية التي تعد جد هامة و ترجع كلها إلى ما يسمى بالغش الضريبي، إلا أن دراسة موضوع الغش الضريبي ليس بالأمر السهل باعتبار الخوض فيه كمصطلح يطرح العديد من التساؤلات، تجد أساسها في الغموض الذي يعتليه بسبب وجود عدة أوصاف لنفس المصطلح، (المعارضة الضريبية، الغش الضريبي، التجنب الضريبي الخ).

الإشكالية: وفي ضوء ما تم تقديمه يمكن طرح التساؤل التالي ما هي تأثيرات الغش

الضريبي على الاقتصاد الوطني؟

ولدراسة الموضوع بمختلف جوانبه إرتئينا على طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ كيف هو قطاع الضرائب في الجزائر؟
- ✓ ماهي أهمية الضرائب بالنسبة للاقتصاد؟

❖ الفرضيات

- ✓ إعتقاد الدولة على الضريبة كمورد مالي داخلي أساسي لتغطية وتمويل نفقاتها العامة .

✓ تعد الضرائب أداة أساسية لتحريك عجلة الاقتصاد والنهوض به في ظل التقلبات والأزمات الاقتصادية الراهنة .

❖ أسباب الدراسة

إن إختيار هذا موضوع دراستنا لم يكن وليد الصدفة إنما جاء لعدة أسباب منها:

❖ أسباب شخصية

- ✓ الرغبة في دراسة هذا الموضوع.
- ✓ الشعور بأهمية الموضوع في ظل التغيرات الاقتصادية في الجزائر.
- ✓ المساهمة في نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين.
- ✓ الانتشار مخيف لهذه الظاهرة وتزايدها.

❖ أسباب موضوعية

- ✓ إبراز الأثر السالب للغش الضريبي .
- ✓ توضيح أهمية الضرائب بالنسبة للإقتصاد الوطني .
- ✓ الرغبة في ربط العلاقة بين الغش الضريبي والإقتصاد .
- ✓ افتقار المجال الضريبي إلى مؤلفات تتضمن شرح الضرائب والقوانين المتعلقة بها بسبب قلة التخصيص في هذا الميدان.

❖ أهمية الدراسة

تعد الدراسة من أهم الدراسات الساعية لتوضيح مفهوم الغش الضريبي وأثره على الإقتصاد الوطني، بإعتبار الضريبة كأحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة من أجل تغطية مختلف نفقاتها العامة.

❖ أهداف الدراسة

- ✓ معرفة الأسباب التي تسبب الغش الضريبي.
- ✓ معرفة مدى ملائمة السياسات الضريبية المطبقة.
- ✓ معرفة أنواع وطرق الغش الضريبي المتبعة.
- ✓ معرفة أثر الغش الضريبي على الإقتصاد الوطني.

❖ المنهج المستخدم

من أجل دراسة هذا الموضوع إضطررنا إلى إستخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لأن طبيعة الموضوع تقتضي ذلك، حيث سنقوم بجمع المعلومات من مصادرنا لوصف مشكلة البحث وذلك بتوضيح كل المفاهيم المتعلقة بالضريبة، أنواعها، أهدافها، الغش الضريبي،

محاولين بعد ذلك تبين سبل محاربة ظاهرة الغش الضريبي .

❖ هيكل الدراسة

ومن هنا حاولنا رسم خطوط هذا البحث عبر دراسة وصفية مستخلصين أثر الغش الضريبي على الاقتصاد الوطني لتحقيق هدف الدراسة في ظل الحدود الموضوعية لها إستنادا على الخطة التالية، التي نبدأها بمقدمة عامة تشمل مختلف التلميحات من الموضوع من إشكالية الدراسة الى أهميتها يليها فصلين حيث:

إستعرضنا في الفصل الأول: الضريبة والغش الضريبي ثم تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية الضرائب وخصائصها أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى ظاهرة الغش الضريبي أما في المبحث الثالث فتطرقنا إلى آليات مكافحة الغش الضريبي

أما في الفصل الثاني تطرقنا إلى دراسة حالة حيث بينا في المبحث الأول قطاع المالية في الجزائر أما في المبحث الثاني تقديم مفتشية الضرائب أما المبحث الثالث كان لدراسة تطبيقية بمفتشية الضرائب خميس مليانة.

أما الخاتمة فخصصناها لتلخيص النتائج المتوصل اليها.

الفصل الأول

عموميات حول الضريبة

والغش الضريبي

تمهيد

نظام الضريبة قديم قدم الإنسان، إذ مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية، ولا يرجع ذلك لكونها تعد مصدرا رئيسيا من مصادر الإيرادات العامة فقط، ولكن لأهمية الدور البارز الذي تلعبه في توجيه نشاطات الدولة وتغطية نفقاتها العمومية، وللتخلص من عبئ الضريبة يلجأ المكلف به إلى استعمال عدة طرق من بينها الغش الضريبي.

ويعتبر الغش الضريبي رد فعل المكلف الذي يحاول التهرب من دفع الضريبة الواقعة على أمواله والإنقاص منها، وتلك الظاهرة تولد نتائج سلبية، ولذا ما سنتطرق إليه من خلال المبحث الأول الذي يعطي مفهوم للغش الضريبي، ولكن قبل ذلك سنتطرق إلى مفهوم الضريبة، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى أسباب الغش الضريبي وأثاره.

المبحث الأول: ماهية الضرائب وخصائصها

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

سنتطرق في هذا المبحث عن أهم المفاهيم والتعارف المتعلقة بالضريبة.

أولا تعريفها:

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، ويرجع ذلك لكبر حجمها وكذلك لتأثيراتها الهامة على النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

وتشتمل دراسة الضرائب على العديد من الموضوعات، تبدأ بتعريفها ومبررات فرضها، والمبادئ الأساسية التي تراعى عند فرضها، ثم استعراض مراحل فرض الضريبة منذ بدء التفكير بفرضها إلي حين وصولها إلي خزانة الدولة و هو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة.

وهذه الموضوعات هي محل الدراسة في هذه المحاضرة علي أن تؤجل دراسة أنواع الضرائب المباشرة و غير المباشرة، و الاستقرار الضريبي والآثار الاقتصادية للضرائب إلي محاضرات قادمة وهناك العديد من التعريفات للضريبة فقد عرفها العديد من الاقتصاديين و نذكر أهم هذه التعاريف:

المفهوم الضيق : وهو مفهوم ينطلق من مهام الدولة كمجرد تسيير المرافق العامة ، وتوفير الأمن الداخلي و الخارجي ، مما أثر على الضريبة و أصبح هدفها تزويد الدولة بما يكفي لتغطية النفقات اللازمة بالمهام المذكورة سابقا ، حيث يقول آدم سميث (أحسن سلطة هي التي تحكم بأقل تكلفة ممكنة و فرض أقل ضريبة¹.

المفهوم الواسع : الضريبة في المفهوم الحديث ظهرت نتيجة الأزمات الاقتصادية و عجز الأنظمة على مواجهتها ، ولإيجاد الحلول المناسبة لها ، مما غير فلسفة الدولة ، من دولة حارسة إلي دولة متدخلة ، أي تساعد النشاط الاقتصادي للتغلب على الأزمات المذكورة و توجه إدارتها إلي إدارة فعالة وقد ظهرت عدة تعارف ، ولهذا نتطرق لبعض التعارف للضريبة².

وهناك الكثير من التعارف الأخرى من أهمها ما يلي:

هي فريضة من المال تقوم الدولة بإقتطاعه من الأفراد كل على قدر طاقته كمساهمة إجبارية منهم في تمويل الخدمات العامة التي تهدف الحكومة إلي تقديمها، وذلك دون أن يعود على دافعها منفعة خاصة مباشرة.

بن صغير عبد المؤمن، إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، صعوبة الإقتطاع وأفاق التحصيل، مجلة ندوات للدراسات القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجبالي، سيدي بلعباس (العدد الأول 2013)، ص 90.¹

عيساوي عبد القادر، بلعروسي سيدي محمد، الإمتيازات الجبائية لتحفيز الإستثمار الخاص بالجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاد نقدي، جامعة أبي بكر بالقايد تلمسان، ص 22.²

وتعرّف الضريبة بأنها رسوم إلزامية تُفرض من قبل جهة حكومية على الأفراد والشركات، أو تقع على عاتق من يدفع العبء الضريبي؛ كالمؤسسات التجارية أو المستهلكين النهائيين لسلع المؤسسة، من أجل تمويل الأنشطة الحكومية؛ كتمويل الأشغال والخدمات العامة وعمل وصيانة البنى التحتية في بلد ما. وكل هذا يهدف إلى تحسين الاقتصاد البلاد وتجمع الضريبة على شكل أموال الإيرادات المكتسبة من المرتبات أو المكاسب الرأسمالية نتيجة ارتفاع قيمة الاستثمار أو أرباح الأسهم وغيرها الكثير حيث تأخذ نسبة مئوية من جميع ما ذكر من ثم تحول إلى الحكومة ويجدر بالذكر أن التهرب جريمة يعاقب عليها القانون.³

كما يمكن أن نعرف الضريبة كما يلي:

الضرائب هي مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقات الدولة؛ أي تمويل كل القطاعات التي تصرف عليها الدولة كالتعليم وغيرها أو كدعم سلع وقطاعات معينة، أو الصرف على البنية التحتية؛ كبناء الطرقات والسدود، أو التأمين على البطالة. في الأنظمة الديمقراطية تحدد قيمة الضريبة بقوانين يصادق عليها من ممثلي الشعب. عادة ما تعهد وظيفة جمع الضرائب وتوزيعها على القطاعات المختلفة إلى وزارة المالية بعد تحديد الميزانيات.

فضرورية مقترنة بالسلطة بوجود السلطة في المجتمع منذ أقدم العصور، والضريبة يختلف مفهومها بين الدول المتقدمة والدول النامية، ففي الدول المتقدمة الضريبة هي وسيلة مفضلة لتدخل الحكومة في آلية السوق فهي تعديل مخصصات الدخل ومصادره تؤثر في أسعار المواد ومكونات الإنتاج وفي توزيع النشاطات الاقتصادية حسب المناطق.

قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013/2014، ص 05.³

أما بالنسبة للدول النامية يوجد أولويات في البناء الاقتصادي كبناء الخدمات الأساسية للشعب من صحة و تعليم و طرق..... أو ما يسمى بالبنية التحتية ولهذا تم الاعتقاد بأن على الضريبة أن تؤدي دور الممول لهذه المشاريع، ولكن في الواقع أثبتت الضريبة في أغلب الدول النامية أن دورها مزال ثانويا في تزويد الخزينة العامة بالمال اللازم للتنمية وفي السياسة الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول.

والضرائب بهذا المفهوم تختلف عما تحصله الدولة من أفراد المجتمع في شكل ثمن عام أو رسوم أو إتاوات.

الثمن العام: هو المقابل المادي الذي يدفعه المواطن في المجتمع نتيجة لاستغلاله أو استخدامه أحد المنتجات أو خدمات الدولة، وبالتالي هي ترتبط باستخدام أو استغلال منتج أو خدمة تقدمها الدولة ولا يوجد بها أي إجبار على سداد لقيمتها، ويمكن للفرد الامتناع عن استخدام

هذه الخدمة أو المنتج، وبتالي لا يطالب بالسداد بخلاف الضرائب التي تتصف بصفة الإجبار فيها، كما إن المواطن لا يعود عليه أي نفع مباشر من سداد قيمة الضريبة ، ولكن يعود على المواطن نفع مباشر من استخدام أو استغلال الخدمة أو المنتج الخاص بالدولة.

الرسوم: فهي مبلغ نقدي يسدده الفرد إلى إحدى الهيئات أو الوزارات التابعة للدولة جبرا مقابل الحصول على منافع خاصة من هذه الهيئة أو الوزارة، وبتالي فإن الرسوم إذ كان يتصف بالإجبار في السداد للدولة إلا انه مرتبط بخدمة ولتكن خدمة غير تجارية يحصل عليها الفرد ويسدد الرسوم نتيجة الحصول على هذه الخدمة.

الإتاوة: فهي المبلغ المدفوعة أي كان نوعها مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو علمي، بما في ذلك أفلام السينما، وأي براءة اختراع أو علامة تجارية أو

تصميم نموذج أو خبطة أو تركيب أو عملية سرية أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية.

ومن كل التعارف السابقة تم الوصول إلى تعريف ملم وجامع لكل التعارف الذي يقول:

إن الضريبة تعد فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها وبصفة نهائية ودون أن يقابلها نفع

خاص تفرضها الدولة طبقا للقدرة التكلفة للممول وتستخدمها في تغطية النفقات العامة.

ثانيا خصائص الضريبة:

من خلال التعريفات المذكورة أعلاه يمكننا من خلالها استنباط بعض الخصائص الأساسية للضريبة:

1- الضريبة فريضة نقدية.

2- الضريبة فريضة إجبارية.

3- تدفع الضريبة بشكل نهائي.

4- تدفع الضريبة دون الحصول على مقابل مباشر.

5- الضريبة تدفع وفق مقدرة المكلفين.

6- الضريبة تفرض من قبل الدولة.

* يمكن التفصيل في الخصائص كل واحدة على حذا:

- الضريبة فريضة نقدية: في العصور القديمة كانت تفرض الضرائب على المجتمعات في بعض الأحيان

في شكل سلع أو حبوب يسدها كل ممول من محصوله الذي يجنيه في آخر العام، ولكن بتطور

الاقتصاديات العالمية واتساع الأنشطة ربط ذلك بضرورة سداد الضريبة بمبالغ مالية تسدد للخرينة العامة للدولة.⁴

- **الضريبة فريضة إجبارية:** ارتبط مفهوم الإجبارية بالضريبة في أكثر من شكل، حيث حدد المشروع طر الحساب وطريقة السداد وتوقيت السداد، وبذلك لا يسمح للممول أو دافعي الضرائب بالاختيار أو الرفض السداد، كما سمح المشروع للدولة بان تحصل قيمة الضريبة المستحقة طبقا للتشريعات المطبقة في المجتمع بكافة الوسائل الإجبارية بما فيها الحجز الإداري على أموال دافع الضريبة سواء كانت في حوزته أو في حوزة غيره، كان تقوم الدولة بالحجز الإداري على أموال الممول في إحدى الشركات التي يتعامل معها.

إذا كانت الضريبة تتصف بالإجبار إلا انه ليس إجبار مطلقا حيث لا يجوز فرض الضريبة وتحصيلها بدون

ضوابط قانونية محددة، بل لأ يتم فرض الضريبة إلا بقانون يحدد جميع الأحكام الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة والإعفاءات منها وشروط الإعفاءات وطريقة تحصيلها وتلتزم الدولة في شكل التزام الجهة الإدارية وهي مصلحة الضرائب بتطبيق القوانين الضريبية بدون إي تجاوزات.⁵

- **تدفع الضريبة بصفة نهائية:** في حالة خضوع الممول للضريبة مستحقة عليه وحساب قيمة الضريبة و سدادها فلا يوجد له إي حق في استرداد المبالغ التي تم دفعها في الخزينة العامة للدولة كضريبة ولا

قرموش ليندة، مرجع سابق، ص 07. 4

عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001/2002)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص اقتصاد دولي للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص 20. 5

المطالبة بفوائد عن هذه المبالغ طالما أن ربط وتحصيل الضريبة تم طبقاً للقوانين واللوائح المنظمة لذلك.

- تدفع الضريبة دون الحصول على مقابل مباشر: لقد سبقنا وأوضحنا اختلاف الضريبة عن الإتاوة والرسم

أو الثمن العام في إن الضريبة لا يوجد لها منافع خاصة يتمتع بها الممول دافع الضريبة في حين إن المفاهيم الأخرى يتمتع صاحبها بميزة أو منفعة خاصة، ويقوم الممول بسداد قيمة الضريبة مساهمة منه في النفقات العامة ومساعدة الدولة في أداء مهامها الأساسية من أمن ودفاع وصحة وغيرها.

ولا يضمن عدم وجود منافع مباشرة يحصل عليها الممول دافع الضريبة بمنعه التمتع بالخدمات التي قد تقدمها الدولة من رعاية صحية أو مدارس أو طرق يستحقها، وتحقق المقصود وهو العائد الخاص بل يمكن له أن يحصل على عائد عام من استخدامه للطرق والمرافق العامة وغيرها من المنافع والخدمات العامة

التي تقدمها الدولة.⁶

- الضريبة تدفع وفقاً لقدرة المكلفين: إن الضريبة تفرض على المكلفين وفق لمقدرتهم المالية، فالضريبة هي

طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفقاً لمقدرتهم التكلفة، والدولة هي التي تحدد هذه المقدرة بناء على معطيات اقتصادية واجتماعية.

- الضريبة تفرض من قبل الدولة: إن انفراد السلطات العامة بوضع النظام القانوني للضريبة هي من أشكال إبراز سيادة الدولة، حيث لا يمكن فرض أو تعديل أو إلغاء ضريبة إلا بالقانون، أو الإدارة الضريبة تكتفي بالتحصيل، وتحدد الدولة إجراءات المتابعات والمنازعات.

عبد الحميد مزهوري، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 1435-1434هـ، ص 11.⁶

المطلب الثاني: أنواع وأهداف الضريبة

أولاً- أنواع الضرائب:

قبل تناول أنواع الضرائب نشير إلى أن هذه الضرائب تقطع بشكل مباشر ضريبة مباشرة

عندما تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، فالمكلف بها هو من يتحملها

كالضريبة على الدخل أو ضريبة رأس المال، أو غير مباشر (ضريبة غير مباشرة) وهي قيمة مالية تدفع مؤقتاً ويمكن نقل عبئها إلى شخص آخر، وتفرض على الخدمات أو الاستهلاك (الضريبة على الهاتف ، أجور النقل ، المبيعات ، التداول ، التسجيل الطابع).

والأعباء الضريبية ثالثة أنواع هي الضريبة على الدخل الإجمالي، وعلى أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة وهناك أنواع أخرى:

1- الضريبة على الدخل الإجمالي:

عرفها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة بالمادة الأولى " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة

على دخل الأشخاص الطبيعيين التي تسمى ضريبة على الدخل الإجمالي" وتفرض هذه الضريبة

على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقاً أحكام المواد من 85 إلى 98 من

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة «، ويتكون الدخل الصافي الإجمالي وفقاً لنص المادة

الثانية من نفس القانون من :

- الإرباح المهنية.

- عائدات المستثمرات الفلاحية.

- الإيرادات المحققة من الإيجارات الملكيات المبنية والغير المبنية، كما تنص عليه المادة 42 من

القانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة.

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

- المرتبات والأجور والمعاشات والعمرية.

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بالمقابل عن العقارات المبنية أو الغير مبنية المشار إليها في

المادة 77.

- تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بأنها ضريبة سنوية، إلا بما تعلق بالأجور والرواتب التي

تقتطع شهريا، وهي ضريبة وحيدة تفرض على مجاميع المداخل المحددة بالمادة 2، تفرض على

الأشخاص الطبيعيين فقط، وهي تصاعدية تحسب وفق لجدول تصاعدي، وهي شخصية تأخذ بعين

الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف، وهي تصريحيه ضمن الشروط المنصوص عليها في مادة

152 من القانون.⁷

2- الرسم على القيمة المضافة:

سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، ص 132. 7.

هي ضريبة غير مباشرة تفرض بنسب متفاوتة على إنتاج السلع و مواد وتقديم خدمات منبثقة من

نشاط صناعي أو تجاري، و يقع عبؤها على المستهلك النهائي، و تفرض على السلع المحلية و

المستوردة، فالقيمة المضافة = قيمة الإنتاج الكلي - قيمة مستلزمات الإنتاج

ومن أهم العمليات الخاضعة لهذا الرسم هي: النشاط المهني الصناعي أو التجاري أو الحرفي

وعمليات البنوك والتأمين والنشاط الحر والأشغال العقارية وتجارة المساحات الكبرى والإيجار وأداء

الخدمات وعلى عمليات الاستيراد.

ويمكن إن نتحدث عن العمليات المعفاة من مجال تطبيق الرسم العمليات المتعلقة بالمصوغات

ذهب.....الخ

3- ضريبة الرسوم الجمركية:

ضريبة الرسوم الجمركية هي ضريبة مُخصصة للبضائع الواردة من خارج البلاد وعادة تكون

مرتفعة. وتستخدم لمتابعة الأعمال التجارية؛ ممّا يؤدي إلى ارتفاع أسعار البضائع المستوردة

وارتفاع تكلفة الشراء بالنسبة للمواطنين المحليين.⁸

علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص ص190-192. ⁸

الضريبة الرأس مالية:

الضرائب الرأس مالية هي أحد أنواع الضرائب التي تقتصر على نوع معين من الأموال، حيث تُفرض من قبل الحكومة على رأس المال الذي يمتلكه الأفراد أو المؤسسات والشركات والمنظمات الربحية، سواء كان رأس المال متغير أم ثابت.⁹

الضريبة الوحيدة :

إن فرض الضريبة الوحيدة علة الملكية العقارية باعتبار أن الأرض من مصادر الثروة التي لها دخلا صافيا و آخرون يرون أن الضريبة تفرض على الربع العقاري الذي هو الأساس في إنشاء أي ثروة ، وتتميز بالسهولة في تنظيمها و جبايتها ، لكن يعاب عليها أنها ليست بالمورد الخصب المتوفر الذي يحقق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية المراد تحقيقها.

الضريبة المتعددة :

يتضمن الهيكل الضريبي أنواعا متعددة من الضرائب وبالتالي تفرض ضريبة على أوعية مختلفة وأعباء متفاوتة تحقيق العدالة الضريبية أي بإمكانها تعويض العجز في أحد المصادر بالزيادة في الآخر ، وتعددها يحقق العبث على الممول ، وهكذا يستحيل التهرب من جميع أنواع الضرائب ، وهذا ما جعل معظم الدول تستعمل هذا النظام.

الضرائب على الأموال : تنقسم إلى:

الضرائب على رأس المال : رأس المال و يقصد به في المفهوم الاقتصادي القيمة التي يمتلكها الفرد من ثروة و تكون هذه الضريبة إما على الثروة نفسها أو ما يطرأ عليها من زيادة أو تصرف فيها.

علي زغود، مرجع سبق ذكره، ص 202-203.⁹

الضرائب على الدخل : الدخل هو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين ، ويأخذ صورة نقدية كقاعدة عامة.

وهناك الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة والضريبة النسبية والتصاعدية:

4- الضريبة التصاعدية:

الضريبة التصاعدية ينظر مفهوم الضريبة التصاعدية إلى الوسيلة المتبعة التي تسلك بها معدل

الضرائب من الأسفل إلى الأعلى، حيث ترتفع مع ارتفاع الدخل وتنخفض مع انخفاضه؛ الأمر الذي

يؤدي إلى جعل متوسط معدل الضرائب على الشخص الذي يدفع الضرائب، أقل من معدل

الضريبة الهامشي للفرد، ويمكن حساب متوسط معدل الضريبة عن طريق المعادلة التالية:

(الضرائب المدفوعة/ الدخل الشهري).

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة من أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق فهناك شبه

إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي الضرائب على الدخل والثروة بينما

الضرائب الغير مباشرة ضرائب على التداول والإنفاق، وقد أقرح الفقه المالي عدة معايير لتفرقة

بين نوعي الضرائب تتمثل في معايير رئيسية:

المعيار القانوني : يسند هذا المعيار في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى التنظيم

الفني للجباية و التحصيل ، فالضريبة المباشرة هي التي تحصل بناءا على جداول اسمية أما

الضريبة الغير مباشرة فهي التي لا تحصل بناءا على جداول اسمية و لكن على الوقائع المؤدية

قانونا إلى فرضها كواقعة إنتاج السلعة بالنسبة لضريبة الإنتاج.

المعيار الاقتصادي : وفقا لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي

يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية ، ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية ، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني يمكنه إن ينقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلي.

معيار الثبات والاستقرار: يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة فتكون

الضريبة مباشرة إذا كان محل الضريبة يتميز بالثبات والاستقرار كالضريبة العقار أو الضريبة العامة على

الإيراد تكون الضريبة غير مباشرة إذا كان محلها تصرفات عرضية متقطعة كالاستيراد أو استهلاك بعض

السلع أي التداول والإنفاق المباشر والضرائب الغير المباشرة .¹⁰

- ثانيا أهداف الضريبة:

تفرض الضريبة على الأفراد من اجل تحقيق أغراض معينة وتحقيق أهداف معينة، يأتي في مقدمتها

الهدف التمويلي، باعتبارها مصدر هاما للإيرادات العامة بالإضافة للأهداف المالية والسياسية والاقتصادية

الأخرى، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة.

ففي ظل المالية التقليدية التقليدية، عندما كانت فكرة الدولة الحارسة مهيمنة كما سبق ذكره، كان الهدف من

الضريبة هدفا ماليا بحتا، أي تحقيق إيرادات الدولة تستطيع بها مواجهة نفقاتها المحدودة ومن أجل تسيير

محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبانية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص ص 25، 28.¹⁰

المرافق العامة، أي أن دور الضريبة كان محايدا كدور الدولة في ذلك الوقت، بمعنى انه لا يترتب على فرضها أي أثر في الجوانب الإقتصادية أو الإجتماعية للأفراد فيما يخص توزيع الدخل أو التأثير في قراراتهم الإقتصادية المختلفة التي يجب أن يتم اتخاذها تبعا للقوى الفاعلة داخل السوق.

لكن مع تطور دور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الإقتصادية بصورة فعالة، تطورت أهداف الضريبة هذا الاقتطاع الإجباري الذي أصبح بمثابة أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهداف سياسية و الإقتصادية والاجتماعية فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الإقتصادية، وإن كان استعمالها في سبيل تحقيق أهداف معينة وهذا وفق هيئة النظام الإقتصادي ووفق درجة النمو الإقتصادي، إذ يختلف دورها حسب الإيدولوجية والمعتقدات المهيمنة في الدولة.

1- للضريبة هدف مالي: تغطية الأعباء المالية.

2- قد يكون للضريبة أهداف أخرى غير الهدف المالي، حيث يمكن إن تستهدف أغراض أخرى كالجانب الإقتصادي والاجتماعي ومن بين كل أهداف الضريبة تمنح الأولوية للهدف المالي، وستتطرق إلى هذه النقاط الثلاثة كما يلي:

الهدف المالي للضريبة:

حسب النظرية الكلاسيكية، فان تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة والتي لا يجب إن يكون أي تأثير اقتصادي، إن هذا المفهوم الذي يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية و يعطيها وظيفة مالية بشكل مطلق، ويرتبط بشكل وثيق بفكرة الدولة الحارسة، وبالتالي لا يمكن تسجيل أي تأثير على مستوى الإقتصادي والاجتماعي فهي تتصف بالحياد أمامها.

أما اليوم فلا يمكن الدفاع عن فكرة حيادية الضريبة، لأنه في الواقع من المستحيل الاقتطاع عن طريق الجبر

الضريبي ربع الناتج الداخلي الخام دون أن تكون هناك انعكاسات ومضاعفات اقتصادية هامة، فالاقتطاع الضريبي يقلص من القدرة الشرائية للأفراد، مما يحدث انعكاسات اقتصادية، في نفس السياق فالضريبة تزيد

من أسعار السلع وبتالي تؤثر في حجم استهلاكها.

لقد مال مناصرو الفكرة الحديثة لحيادية الضريبة، إلى تليين موقفهم فدون إنكار الانشغالات الاقتصادية للضريبة راح هؤلاء إلى توصية بحيادية نسبية يجب أن تكون الضريبة محايدة إزاء وسائل الإنتاج.

هنا يظهر الاعتراف بممارسة الضريبة تأثيرا اقتصاديا، لكن يجب تجنب إحداث اضطرابات على مستوى الجهاز الاقتصادي، أن يشجع بعض الدورات الإنتاجية على دورات أخرى، وبتالي فان الضرائب تراكمية على رقم الأعمال، تشجع المؤسسات المندمجة عموديا بالنسبة للمؤسسات المندمجة أفقيا وبتالي تحدث مضاعفات اقتصادية سلبية، فتبنى اعتبارات الإنتاجية فقط يؤدي إلى نمو وتطوير أشكال معينة من الإنتاج على حساب أخرى، لذا ظهر من الضروري استبدال الضريبة التراكمية على المعاملات بالرسم على القيمة المضافة التي تضمن حيادية الضريبة فيما يخص وسائل الإنتاج.

يتضح اليوم وجود أهداف أخرى للضريبة إلى جانب الهدف المالي، هذا الأخير لم يعد الهدف الأساسي للضريبة كما هو الحال بالنسبة للدول الرأسمالية، فتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الإنفاق وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية كما تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين، بمنحه فترة إعفاء الموارد الأولية الأزمة لهذا

النشاط باعتباره نشاط حيوي يحقق التنمية الاقتصادية.¹¹

الأهداف الاقتصادية للضريبة:

تعتبر الضريبة أداة لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية من خلال التخصيص الأمثل بموارد الاقتصادية و معالجة بغض المشاكل الاقتصادية، ومنة جملة هذه الأهداف نذكر.

- المحاولة للوصول للاستقرار الاقتصادية، ففي حالة الانكماش الاقتصادي مثلا يمكن تخفيض

معدلات الضريبة وزيادة الإعفاءات الضريبية بغرض تشجيع الاستهلاك وزيادة الاستثمار.

- تستعمل الدولة الضريبة أداة لتحقيق التوازن القطاعي عن طريق التمييز في المعاملة

الضريبية في شكل امتيازات وتسهيلات لقطاعات دون أخرى، أو بفرض أو بفرض ضرائب

أقل على أنشطة وقطاعات معينة مقارنة بأخرى بهدف التشجيع الاستثمار فيها، وكذلك الأمر

بالنسبة للمناطق النائية أو تلك المراد ترقيتها.

- حماية الصناعات الوطنية وذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على السلع المستوردة

المنافسة للسلع الوطنية، وبإعفاء الصادرات كليا أو جزئيا من الضرائب قصد تشجيعها.¹²

الأهداف الاجتماعية للضريبة:

تستخدم الضريبة كأداة لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية مثل:

تقليل حدة التفاوت في المداخيل والثروات بين الأفراد بان تعمل الدولة على زيادة الضرائب على

بوزيدة حميدة، جباية، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 12. 11.

خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص ص 154-156. 12.

أصحاب المداخل والثروات المرتفعة مع تقرير الإعفاءات لأصحاب المداخل المنخفضة ومراعاة الظروف الشخصية للمكلف، وتقوم الدولة بإعادة توزيع تقليل حدة التفاوت في المداخل والثروات بين الأفراد بأن تعمل الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب المداخل والثروات حصيلتها الضريبية وتكييف إنفاقها العام بطريقة مباشرة من خلال منح إعانات نقدية لمحدودي الدخل والعاطلين عن العمل مثال، أو من خلال التوسع في أداء الخدمات العامة في مجالات التعليم تستخدم الضرائب لتشجيع استهلاك بعض السلع المرغوب فيها اجتماعيا من - والصحة والسكن خلال تطبيق معدلات ضريبية منخفضة، وتقليل استهلاك سلع أخرى غير مرغوب فيها اجتماعيا كالتدخين والكحول بتطبيق معدلات ضريبية مرتفعة.¹³

الأهداف السياسية للضريبة:

يمكن استخدام الضريبة لتحقيق أهداف سياسية معينة من خلال التمييز في المعاملة الضريبية بين الدول وكذا تسهيل التجارة الخارجية بين بعض الدول أو الحد منها مع أخرى. إن الدولة يجب إن تنسق وتوازن بين مختلف أهداف الضريبة على ضوء الظروف المحيطة والأولويات التي تختلف باختلاف النظام السياسي والاجتماعي ودرجة النمو الاقتصادي.

الأهداف المالية للضريبة:

سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006، ص 132. ¹³

حيث تعتبر الضريبة مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات الدولة للمساهمة في تمويل جانباً من نفقاتها العامة، كما أن الضريبة أداة مساعدة لتنفيذ السياسات المالية المختلفة للدولة مثل سياسة معالجة التضخم النقدي وسياسة تغطية العجز في ميزان المدفوعات.

المطلب الثالث: أسس والآثار الاقتصادية للضريبة

أولاً- أسس الضريبة

1- قاعدة العدالة في توزيع العدالة

وضع آدم سميث قاعدة العدالة، الأولى في تصنيف مزايا الضريبة، فالجميع متفق على نقطة عدالة الضريبة، لكن هذا الاتفاق محدود في الطبيعة العامة والتي تهدف إلى تحقيق هذه القاعدة التي تعتبر هدفاً أمثل كذلك، ثم وضع مبدئين للعدالة والتي بموجبها يجب أن تكون الضريبة شاملة ومتماثلة.

حسب هذا المبدأ يجب على كل الفئات الإجتماعية أن تخضع للضريبة وهذا لسببين: الأول بسيط، إذ لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى للضرائب، ثانياً أن كل امتياز ممنوح لفئة إجتماعية معينة له نتيجة إثقال العبء الضريبي للفئات الأخرى من المجتمع.

فقد ذكر آدم سميث في كتابه " ثروة الأمم " أنه " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة".

وربط علماء المالية عند تفسيرهم لهذه العبارة، بين تحقيق العدالة وبين الضريبة النسبية التي بمقتضاها يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد. ومن ثم تكون النسبة المقطوعة من وعاء الضريبة (الدخل مثلاً) دائماً واحدة، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة. وهذا الرأي الذي ساد بين الجميع دون تمييز أو تغيير في سعر الضريبة لا يبرأ من النقد: فالضريبة النسبية تعد أشد ثقلاً على الفئات المحدودة الدخل من تلك المرتفعة الدخل، إذ يكون الاقتطاع بالنسبة للأولى أشد عبئاً عليها مما يدفعها إلى حرمان نفسها من إشباع بعض حاجاتها الضرورية بالنظر إلى المبلغ الذي يتبقى لديها بعد خصم مبلغ الضريبة. ومن ثم فإن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة عند فرض الضريبة، بل وأيضاً لا تحقق المساواة بين

المكلفين بعبء الضريبة. ونتيجة لذلك فقد اتجه علماء المالية في العصر الحديث إلى التخلي عن فكرة الضريبة النسبية والاتجاه إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية، فيتم فرض الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة فإذا كانت الدخول محدودة فإن النسبة التي تفرض تكون أقل من تلك المفروضة على ذوي الدخول المرتفعة. أي أن سعر الضريبة يتذبذب صعوداً وهبوطاً بحسب مقدار المادة الخاضعة للضريبة¹⁴.

2- مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة

إحتوى هذا المبدأ على أن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسياً أو اقتصادياً، فالإلتزام بالأشخاص بالضريبة بموجب هذا المبدأ، لا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها بل يمتد لتمس المقيمين في الخارج، إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقاً لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية). كما يشمل أيضاً المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب إستناداً إلى مبدأ التبعية الاقتصادية.:

وإذا كان هذا المبدأ عاماً فقد ترد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده لشموليته مثال ذلك الإعفاءات المقررة لبعض أعضاء السلك الدبلوماسي على أساس إعتبرات العرف الدولي أو المجاملة الدولية أو مبدأ المعاملة بالمثل أو اتفاقية فيينا المتعلقة بالحصانات والإمتيازات كذلك الإعفاءات التي ترد في القوانين الضريبية لصالح بعض الأشخاص تحقيقاً لأغراض إقتصادية أو إجتماعية، لكن في بعض الأحيان تنشأ بعض الصعوبات عندما يتعلق الأمر بنفس الشركة لما يرى دخله خاضعاً للضريبة على مرتين، الدخل المتولد، أو الذي يجد مصدره في بلد معين وتتفق في بلد آخر هذه القضايا، بصفة عامة، تحل اليوم في إطار اتفاقيات جنائية دولية.

3- مبدأ الشمولية المادية للضريبة

ويعني بذلك أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات فيما عدا ما نص عليه القانون الضريبي على استثنائه بشكل صريح، كالأراضي البور والمناطق الحرة. من أجل تحقيق أغراض إقتصادية معينة.

محمد عباس محرزى، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-28. 14.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية، فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية، الذي بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة، شخص المكلف وظروفه و مركزه المالي وحالته الاجتماعية، فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة، و لكن بالنظر إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف بأدائها، مثال ذلك، تقرير إعفاء للحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف بالضريبة أو تقرير إعفاءات ضريبية بسبب الأعباء العائلية أو التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخول بحسب مصادرها، حيث يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة ضريبية تفضيلية عن الدخل الناتج عن الأرض أو رأس المال، و هذا المبدأ هو المعمول به فيما يخص الكثير من الضرائب وتأخذ به العديد من التشريعات الضريبية في الدول المختلفة.

أما الضرائب العينية فإن المشرع لا يهتم بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، ولكنه يهتم فقط بالمادة الخاضعة للضريبة، وهذا النوع يقتصر فقط على الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة.

ومما تقدم يتضح إن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق أساس فكرة العدالة و المساواة بين المكلفين بها حتى يتحقق لهم الشعور بالثقة.¹⁵

4- قاعدة اليقين

وتعني بأن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام، و الغرض من ذلك أن يكون المكلف على علم يقيني لمدة الت ا زمن بصورة واضحة لا لبس فيها و من ثم يمكنه أن يعرف مقدمها موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها و سعرها و كافة الأحكام القانونية المتعلقة بهذا و غيرها من المسائل الفنية المتعلقة بالضريبة، بالإضافة إلى معرفته لحقوقه تجاه الإدارة المالية و الدفاع عنها.¹⁶

5- قاعدة الملائمة في الدفع

تتوجه هذه القاعدة إلى ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة، وإجراءات التحصيل، ملائمة للممول تفاديا لثقل عبئها عليه، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول عن دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضرائب على الاستهلاك، وهي في النهاية تقع على المستهلك، يتم دفعها في الوقت الملائم، وذلك أن

محمد عباس محرزى، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-28. ¹⁵

سوزي علي ناشد، الوجيز في المالية، مرجع سبق ذكره، ص 129. ¹⁶

المستهلك يدفعها جزءا جزءا، وبمناسبة الشراء، وأضاف أن المستهلك إذا تحمل قدرا من عدم الملاءمة فإن الخطأ يرجع إليه لأنه حر في أن يشتري السلع المفروضة عليها الضرائب أو لا يشتريها.

6- قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل

يرى سميث أن نفقات تحصيل الضريبة تزيد لأربعة أسباب وهي:

- إذا احتاج تحصيلها إلى عدد كبير من الموظفين تستهلك أجورهم جزءا كبيرا من حصيلتها، وهو ما يعني أن تشغيل هؤلاء الموظفين يشكل ضريبة إضافية على أولئك الممولين.

- إن عدم الاقتصاد في نفقات التحصيل ربما يؤدي إلى إعاقة الصناعة وعدم تشجيع بعض فروع النشاط التجاري.

- قد تتكبد الإدارة الضريبية الكثير من الخسائر بسبب المحاولات المتكررة للتهرب الضريبي عن طريق إخضاع الممولين لزيارات وفحوصات متكررة لأوعيتهم الضريبية، وربما يتسبب ذلك في مشكلات كثيرة.

تنقسم الآثار الاقتصادية للضريبة إلى نوعين أساسيين: آثار غير مباشرة و آثار مباشرة.¹⁷

أولاً: الآثار الاقتصادية الغير مباشرة:

يقصد بالآثار الاقتصادية الغير مباشرة المتعلقة بالضريبة، المشاكل المتنقلة بنقل العبء الضريبي

التي تتمثل في استقرار الضريبة وانتشارها والتخلص من العبء الضريبي كليا أو جزئيا،

وسنعرض هذه النقاط على التوالي:

- استقرار الضريبة:

يتمثل استقرار الضريبة في تحديد شخص من يتحمل العبء الحقيقي لها، فإذا تحمل المكلف القانوني

نهائيا قيمة الضريبة، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار المباشر للضريبة، ولا تثير هذه الظاهرة

صعوبة لأنها تقلص من الدخل الحقيقي الصافي لمن يدفعها، أما إذا تمكن المكلف القانوني من نقل

السيد عطية عبد الواحد، مبادئ وإقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، دون الطبعين 200، صص 531-532. ¹⁷

الضريبة إلى شخص آخر، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للضريبة، وهذه الظاهرة تثير العديد من الصعوبات.

فالاستقرار الغير مباشر للضريبة يغني أن المشروع، وفقا لقواعد محددة، قد حدد شخص المكلف الذي يتعين عليه أن يتحمل عبء الضريبة، فهناك علاقة قانونية بين المكلف بدفع الضريبة و الخزينة العمومية، إلا أن العبء النهائي للضريبة في هذا الإطار يتحدد بواسطة الظروف الاقتصادية المتغيرة التي تمكن من نقل العبء الضريبي إلى شخص آخر غير المكلف القانوني، بشرط أن تربطه به علاقة اقتصادية، وهذا الأخير قد يتمكن من نقل العبء الضريبة إلى ثالث و هكذا، ففي هذه الحالة يكون تحمل عبء الضريبة غير مباشر فيظل المكلف القانوني يدفع الضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للعلاقة القانونية بينهما ولكن في النهاية يتحملها شخص آخر وهو المكلف الفعلي، عن طريق العلاقة الاقتصادية بينه و بين المكلف القانوني.

إلا أن عملية نقل العبء الضريبي بهذا الشكل لا تستمر إلى ما لا نهاية ولكن تنتهي باستقرارها محققة ظاهرة انتشار الضريبة.

- انتشار الضريبة:

يتأثر دخل المكلف بالضريبة النهائي بعبئها بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين الضريبة، وذلك يؤثر بصورة مباشرة في إنفاقه على الاستهلاك، وبالتالي تتناقص دخول من يزودونه بالسلع الاستهلاكية. ويؤدي ذلك بالتبعية إلى تقليل إنفاقهم على الاستهلاك، وهذا يمثل إنقاص في دخول من يزودهم بالسلع الاستهلاكية، وهكذا تنتشر الضريبة بين المكلفين وتؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكاتهم، إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى ما لا نهاية، ولكن عادة ما تتدخل ظروف وعوامل معينة لتخفف من حدة الانتشار

- إن نقل عبء الضريبة (استقرارها) يجعل من غير الضروري إن ينقص المكلف القانوني استهلاكه الخاص، بينما يضع انتشار الضريبة على الفرد، الذي تستقر عنده، حدا لاستهلاكه ينعكس بدوره على أصحاب المؤسسات التي تشتري منها السلع الاستهلاكية.

- إن نقل عبء الضريبة يكون ممكنا بالنسبة لبعض الضرائب فقط أما ظاهرة انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب، لأنه لا بد أن يترتب على كل ضريبة بعض الانكماش في الاستهلاك الخاص، إلا أن هذا الأثر قد لا يمتد إلى كافة السلع الاستهلاكية، كما انه لا يصيب كل السلع بنفس الدرجة فان الضريبة يتوقف على استهلاك الفرد للسلع المختلفة، وعلى مرونة الطلب على كل سلعة يشتريها، واستهلاك السلع ذات الطلب المرن يتأثر بدرجات متفاوتة وفقا لدرجة مرونة كل سلعة. وتؤدي إلى القضاء على فاعليته.¹⁸

وبذلك يمكن تحديد الفرق بين ظاهرة نقل عبء الضريبة (استقرارها) وبين انتشارها فيما يلي:

-التخلص من العبء الضريبي:

تمثل الضريبة عبء على المكلف بها، يدفعه إلى المحاولة إلى التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص منها بشكل نهائي أو جزئي.

والذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص منها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، كما إن إحساسه بثقل عبئها بصورة خاصة، عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون معدلاتها مرتفعة، تجعله يسعى بكل الطرق إلى المحاولة من التخلص منها، تخلص مسموح لا يخالف القانون يسمى التهرب الضريبي وتخلص غير مسموح ويحدث مخالفة الأحكام التشريعية الجبائي ويسمى الغش الضريبي.¹⁹

محمد عباس محرز، مرجع يبق ذكره، ص ص 167-168.¹⁸

مرجع السابق، ص 169.¹⁹

ثانيا: الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب:

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلف معين، و اختلفت الآثار بشأن تحديد هذه الآثار على وجه الدقة: فقد ذهب بعض الاقتصاديين إلى القول بأنه بالرغم من إن عبء الضريبة قد يكون ثقيلًا على المكلف بها فإن هذا قد يدفعه إلى زيادة الإنتاج بكافة الطرق الممكنة، لتعويض الجزء المقتطع من دخولهم كضريبة، أما البعض الآخر فيرى إن مقدار المبلغ المقتطع من الدخل المكلف هو الذي يحدد اثر الضريبة في نشاط الأفراد وإنتاجهم من حيث الحجم و النوعية.

وفي حقيقة الأمر إن آثار الضريبة المباشر على نمط الاستهلاك والإنتاج والادخار وغيرها من السلوكيات الاقتصادية يتحدد بأمرين:

أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، وثانيهما، الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب. وبناء على ما ذكرناه سنتناول فيما يأتي تأثير الضرائب على الاستهلاك والادخار والإنتاج والتوزيع وأخيرا على الأسعار.

1-أثر الضريبة في الاستهلاك:

تقوم الضرائب بتأثير بصورة مباشرة على مقدار دخل المكلفين بها بالنقصان، ويتحدد ذلك بحسب معدل الضريبة فكلما كان المعدل مرتفعا كلما كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر والعكس صحيح. و يترتب على ذلك أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع و خدمات من خلال أثره أي معدل الضريبة على مستوى الأسعار فالمكفون و خاصة ذو الدخل المحدودة و المتوسطة يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية على بعض السلع و الخدمات، و خاصة الكمالية منها و بتالي يقل الطلب عليها و تميل أسعارها نحو الانخفاض، إلا أن هذا القول ليس صحيحا بصورة مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب المرن (السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة بصورة مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب على

هذه السلع هو الذي يحدد إمكانية تأثيرها بالضريبة فالسلع ذات الطلب المرن (السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة اكبر من السلع ذات الطلب الغير مرن (السلع الضرورية كالأدوية و المواد الغذائية) لا يتأثر كثير بالضريبة، و منه لا يقلل من استهلاك هذه الفئات لأنهم عادة يدفعون الضريبة من مدخراتهم، أما الدخل المنخفض (الفئات الفقيرة أو المتوسطة) فانه يتأثر بالضريبة بصورة واضحة إذ يقلل من استهلاك هذه الفئات و خاصة بالنسبة للسلع ذات الطلب المرن. ومن جهة أخرى يتوقف أثر الضريبة في الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية، فإذا قامت الدولة بتجميد حصيلة الضريبة فان الاستهلاك يتجه نحو الانخفاض أما إذا استخدمت الدولة هذه السلع والخدمات فان الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة، يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة.²⁰

ب- أثر الضريبة في الادخار

يتكون الادخار الوطني على وجه التحديد من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد والادخار العام الذي تقوم به الدولة فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات فإنها تلجأ عادة إلى الضرائب لتمويل الاستثمار، ويمكن القول أن اثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكو كذلك في الغالب من الحالات. وتعتبر فكرة أن الضريبة تخفض مدخرات الأفراد وبالتالي من التراكم المالي ومن تثبيط النمو الاقتصادي فكرة قديمة قدم النظرية الضريبية ذاتها.

فكلما رأينا أن فرض الضريبة يؤثر في دخول الأفراد بالنقصان وبالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك مما يؤثر سلبياً على مستوى مدخراتهم إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات لا يكون

محمدعباس محرزى، مرجع سبق ذكره، ص 172. ²⁰

واحد بالنسبة للدخول المختلفة، فالضريبة تؤدي بالأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك والادخار وفقا لمرونة كل منها وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك والادخار وفقا لمرونة كل منها وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة النفقات الضرورية وعلى حساب النفقات غير الضرورية وكما رأينا من قبل.

ولما كان الإنفاق يتميز في علاقة بالادخار العام بانعدام المرونة نسبيا فان الادخار يكون أول ضحايا الضريبة ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة أو رفع معدل الضريبة التي كانت موجودة من قبل، أي أن أثر الضريبة في الادخار الخاص يكون سلبيا.

ويختلف أثر الضريبة في الادخار باختلاف أنواع الضرائب:

- فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار كالضرائب على رأس المال والضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بفائض القيمة أو أرباح الأسهم.....

وغيرها أي الضرائب المباشرة بصفة عامة تضر بالادخار بصورة أكبر من الضرائب غير مباشرة خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخل المرتفعة التي تخصص جزءا كبيرا من دخلها للادخار.

وتدفع المرتفعة على أرباح المؤسسة بأصحابها أولا إلى المبالغة فيما يسمح لهم القانون بخصمه عند تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة كالمصاريف العامة على الأقل بنفس الحجم، إذ أن المبالغة في

تقدير المصاريف عادة ما تؤدي إلى زيادة بعض الدخل التي تخصص بصفة عامة للاستهلاك

وليس للادخار كما أن ارتفاع معدل الضريبة يدفع بالمؤسسات ثانيا إلى التهرب من الضريبة

باستخدام الطرق المشروعة وغير المشروعة مما يفقد الدولة حصيلة الضريبة على جانب كبير من

الأهمية.

- الضرائب التي تؤدي بطرق غير مباشرة إلى تشجيع المدخرات ويحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الاستهلاك بالانخفاض وتمثل هذه الفئة الضرائب غير مباشرة المتعلقة بالإنفاق والضرائب على السلع الاستهلاكية والرسوم يمكن الحصول على هذه النتيجة باستخدام المعدل التنزلي لتحديد مقدار الضريبة أو عن طريق منح إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية للمدخرات أو الاستثمارات الجديدة.²¹

ج-أثر الضريبة على الإنتاج:

كما رأينا من قبل تؤثر الضريبة في الاستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخل المحدودة و المتوسطة و هذا بدوره يؤثر في الإنتاج بالنقصان، كذلك يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية، فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار و كما رأينا من قبل فان الضريبة تؤدي إلى نقص الادخار و قلة رؤوس الأموال الإنتاجية فانه يتأثر بمقدار الربح المحقق، فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى تقليل الربح فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها أما إذا زاد الربح فان الطلب يزيد عليها.

كذلك فان فرض الضريبة قد يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى قليلة العبء الضريبي مما يؤثر على النشاط الاقتصادي.

د-أثر الضريبة على الأسعار:

سوزي علي ناشدن المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص220- 222. ²¹

يترتب على إن الضريبة تقتطع جزء من دخول الأفراد أن يقل الطلب على السلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار هذه السلع بشرط على تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول.

بمعنى أن تستخدمها الدولة في تسديد قروض خارجية مثلاً، أو تكوين احتياطي معين فان تيار الإنفاق النقدي يقل وبالتالي يقل الطلب وتنخفض الأسعار وخاصة في فترات التضخم أما في فترات الانكماش حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد رغبة منها في تشجيع الإنفاق مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش وزيادة في الطلب الكلي الفعال.

أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول كسواء سلع وخدمات أو دفع رواتب العمال أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين فان هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأسعار.

ومما هو أجدر بالذكر أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير مباشرة على الأسعار ليس واحد فكل ضريبة لها تأثيرها في ثمن السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها وفقاً لظروف فرضها.²²

ذ-أثر الضريبة في التوزيع:

قد ينتج على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل لصالح الطبقات غير غنية على حساب الفئات الفقيرة أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الادخار كما أوضحنا من قبل.

عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، زهران للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 2009، ص ص 248-249. ²²

ومما هو جدير بالذكر إن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة بمعنى تحويل الدخل من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل بحيث تستفيد منها الفئات الفقيرة فإن هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل.²³

هـ- أثر الضريبة على الإستثمار

إن الميل للإستثمار يتوقف من ناحية على السعر الفائدة السائدة في السوق ومن ناحية أخرى على الكفاية الحدية لرأس المال، فأن الضرائب تؤثر على الميل للإستثمار من خلال تأثيرها على معدل الأرباح فزيد ميل الإستثمار مع زيادة فرص الربح وزيادة معدلاته وتنخفض مع إنخفاضها، وكذلك الضرائب على الدخل، وعلى وجه الخصوص الضرائب التصاعدية يمكن أن تؤدي إلى خفض الإستثمارات بصورة مباشرة بسبب تخفيضها لأرباح الموظفين .²⁴

مرجع سبق ذكره، ص 176 .²³

زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، ص198²⁴

المبحث الثاني: ظاهرة الغش الضريبي

المطلب الأول: مفهوم الغش

الضريبي

لقد تعددت التعاريف للغش الضريبي حسب الأخصائيين وذلك حسب توجهاتهم القانونية والإقتصادية إذ لا يمكن إعطاء تعريف دقيق وشامل للغش الضريبي ونذكر التعاريف التالية:

عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة ومعتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.

- "إن الغش الضريبي يتمثل في كل الحركات المادية والعموميات القانونية، المحاسبة وكل الوسائل

والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات".¹

- "طرق احتيالية أو محاولة التملص كماً أو جزئياً من وعاء الضريبة، أو من تصفية من دفع الضرائب أو الرسوم المماثلة".

- إختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعمد المكلف

إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحاً مزيفاً ومدعوماً بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتنازل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعده على إخفاء حقيقة أرباحه.

- أن يقوم بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق مع جميع البيانات أو الوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو يقوم بإرفاق التصريح ببيانات

خالد شحادة، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، 2005، ص 215.¹

ووثائق غير صحيحة وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداتها متعمدا تخفيض قيمة الضرائب المترتبة عليه.²

المطلب الثاني: أنواع الغش الضريبي

تعددت تصنيفات الغش الضريبي، إذ يمكن تصنيفه حسب عدة معايير، حسب معيار المشروعية وحسب درجة التعقيد وحسب الحدود الجغرافية ولذلك سنتطرق لكل تصنيف على حدة

1- حسب معيار المشروعية:

وحسب هذا المعيار نجد غش مشروع وغش غير مشروع.

1-1 الغش الجاني المشروع:

يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة وذلك لإستفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة القوانين، الأمر الذي يفسح المجال لعد تأويلات فهذه الإستفادة لا تعد مخالفة للقانون مادام يتصرف في إطار القانوني جعلها له المشرع من خلال مجموعة من الإعفاءات أو التخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر إمتياز ومثال عل ذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع بعض أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم تناول النص القانوني لمثل هذه الأوعية وهي الأسهم.³

أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والأموال وبعض الجرائم الأخرى، دار هومة، الطبعة 16، الجزائر 2002، ص 469.²

غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الأفاق، الأردن، 1998، ص 181.³

2-1 الغش الضريبي الغير المشروع:

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين الجبائية، وتندج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق إحتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وقد يقع الغش غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها ومن أمثلة الغش الضريبي، في الحالة الأولى أن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقا للقانون أو يقدم إقرار غير صحيح يضمن بيانات غير صحيحة تقدر الضريبة على أساسها.

أما الغش عند التحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله حيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها بالمكلف بالضريبة.

2- حسب الشكل:

1-2 الغش الجبائي البسيط :

بالنسبة لبعض القانونيين الغش البسيط هو كل فعل مرتكب بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية للوصول إلى خضوع أقل للضريبة من خلال تقديم تصاريح ناقصة تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها. وقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعد مشروعية العمل الذي يقوم به وقد ورد ذكر الغش البسيط ضمنا في قانون الضرائب المباشرة " عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى القواعد أو العناصر التي تؤخذ في الاعتبار لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا"⁴....

خليفة علي، عبادة كميلية، ص 27. 4

2-2 الغش المركب:

هو مرادف عبارة الطرق التدليسية، فعنصر القصد يجب أن يضاف إلى العنصر المادي المتمثل في الطرق التدليسية، ومن هنا يمكننا تعريف الغش المركب على أنه ذلك النوع من الغش الذي يتبع طرق تدليسية من أجل تجسيد إدارة تجذب الضريبة . ويتهم الممول بإتباعه الأساليب التدليسية، ليس فقط بالاحتيال ولكن يضاف إلى هذا محو كل الآثار الحقيقية وهي حالة الممول الذي يقدم لإدارة الضرائب محاسبة مزيفة وفواتير كاذبة ، فالغش المركب ما هو إلا نتيجة لليد العاملة الغشاشة و التي تتوفر على نية الغش.

3- الغش الجبائي المحلي

هو قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه، وإن المكلف داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه يكون تابع لإدارة جبائية واحدة ألا وهي الإدارة الجبائية المحلية التي تقوم بمتابعة ومراقبته ومعاقبته إذا حدث وأن أمسكت عليه دليلا على ارتكابه للغش الجبائي.

2-3 الغش الجبائي الدولي:

يتم هذا النوع من الغش خارج إقليم هذا البلد ومعرض للإفلاتات من الإدارة الجبائية للبلد عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات إجتماعية خارج الحدود الوطنية⁵.

المطلب الثالث: طرق الغش الضريبي وأثاره

نصيرة يحيوي، الغش والتهرب الجبائين، رسالة لنيل الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية فرع تحليل إقتصادي، جامعة الجزائر، 1998، ص 51 .⁵

الفرع الأول: طرق الغش الضريبي

يأخذ التهرب الجبائي عدة طرق وأساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية مخالفة لما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية، فما هي الإجراءات والتقنيات التي يلجأ إليها الممول من أجل عدم دفع الضريبة، والبحث في هذا المطلوب نقوم بالإجابة على السؤال السابق.

1- الطريقة المحاسبية:

يلزم القانون الجبائي الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة، يشيرون فيها إلى جميع المبالغ التي حققه المشروع التجاري أو الصناعي خلال السنة المالية، و تدعم هذه التصريحات بالوثائق التي تثبت ذلك (الفواتير، السجلات المحاسبية)... وهذا في المواعيد المحددة.

بما أن المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فالغش الجبائي يمكن أن يكون ذو طبيعة محاسبية فإذا كان التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي تثبت ذلك، فإن المكلف يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما يقدمه من وثائق مضللة، و تعتبر هذه الطريقة صعبة الاكتشاف من طرف الإدارة الجبائية برغم السهولة التي يلقاها المكلف عند تنفيذها و لهذا النوع من الغش طريقتين و هما:

- الغش بزيادة وتضخيم التكاليف .

- الغش بتخفيض الإيرادات .⁶

1-1 الغش الضريبي بزيادة التكاليف:

أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 53.⁶

بعد ما سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا وذلك لاستغلال مؤسسته شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود المعقول (الحدود التي وضعها القانون) ، أصبح البعض من الممولين ينتهزون هذا الحق في إدخال مصاريف ليست لها علاقة بالنشاط الذي تقيمه المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف، وذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة، فتعددت الطرق المستعملة في هذا المجال وسوف نتعرض إلى الأكثر استعمالا والمعروفة لدى المصالح الجبائية.⁷

2-1: الغش بتخفيض الإيرادات:

إن عملية تخفيض نواتج الإيرادات هو شكل كلاسيكي للغش الجبائي، حيث بمجرد عدم التسجيل الجزئي أو الكلي لبعض الإيرادات يعتبر ذلك غشا ضريبيا.

و يتجسد في هذا عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية الإيرادات المحققة فالمحاسب مثلا عند استلامه لمبلغ مقابل أتعابه لا يقوم هذا الأخير بتسجيل المبلغ الكامل الذي تم استلامه من طرف الزبون في السجلات المحاسبية الخاصة به، و هذا بعد الاتفاق الودي الذي يبرمه مع الزبون و كذلك هو الحال بالنسبة للأعمال غير التجارية (المهن الحرة) التي يصرح فيها غالبا بالمداخيل أو الإيرادات المحققة فعلا كالمحامين الذين لا يصرحون بالعدد الحقيقي للملفات المدروسة او بالنسبة للأطباء الذين يخفون العدد الحقيقي للمرضى المعالجين، و على هذا الأساس فالمشرع حتى يدعم الرقابة على الأطباء فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة....": 309 يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب المباشرة على كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، بكشف فردي يبين فيه رقم تسجيل

أوهيب بن يالمة ياقوت، مرجع سبق ذكره، ص 53. 7.

المؤمن لهم ، و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في الأوراق

العلاج وكذلك مقدار المبلغ المرجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له."....

إلى جانب هذه الوسيلة هناك وسيلة أخرى يمكن أن تكون محل الغش من طرق المكلف، تتمثل في استبعاد

بعض المبيعات، الشيء الذي يسمح بتخفيض قسم كبير من الربح الخاضع للضريبة وهي الوسيلة الأكثر

استعمالا من طرف المكلفين وهذا بعدم التسجيل المحاسبي التام لبعض المبيعات. وهذا ما يسمى بالبيع بدون

فاتورة أو القيام بعملية أخرى وهي عدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الإستثمارات

المحققة لفائض القيمة.

إن كل هذه التقنيات تسمح بإخفاء قسم كبير من رقم الأعمال.⁸

2- الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية والقانونية:

1-2: الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية:

يتمثل الإخفاء المادي في إخفاء المكلف لأملكه بصفة جزئية أو كلية حتى بعيدة عن كل اقتطاع ضريبي ،

ففي حالة الإخفاء الجزئي، يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية. ولكنه يخفي جزءا من ممتلكاته أو

مخزوناته أو عدم إحترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج، إما عند الإخفاء الكلي فان المكلف يكون

غير معروف تماما لدى الإدارة الجبائية ويمارس نشاطه في السوق الموازية. لذلك يصعب على الإدارة

تحديده والوصول إليه

إذن ما نستنتجه من التعريف السابق للغش عن طريق العمليات المادية بأنه يتمثل في إخفاء جزء من

البضائع، المواد أو الأرباح التي هي في الواقع تخضع للضريبة أو الإخفاء الكلي، بحيث أن العمل يكون في

مزهودي عبد الرحيم، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكر مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد خيضر، بسكرة، 1434-1435، ص 32.⁸

سرية من خلال الأسواق السوداء، حيث يتم فيها تبادل السلع والمواد بعيدا عن كل مراقبته من طرف الإدارة الجبائية وهذا ما يجعل صعوبات في إخضاع هذه العمليات للضريبة نظرا للتناقض الكبير الموجود في جهازها الرقابي.

كما قد يتجسد الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية في عدم احتارم مقاييس الإنتاج الموضوعية والمسطرة من طرف القانون.

2-2: الغش عن طريق العمليات القانونية:

يظهر هذا النوع من الغش الجبائي بإيجاد المكلف لحالات قانونية تسمح له بالاستفادة من بعض المزايا وهي في الأساس ليس له الحق في الاستفادة منها، فالغش الجبائي عن طريق استعمال القانون يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على إثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما. تتمثل الحالة الأولى في الغش عن طريق عمليات وهمية من خلال لجوء المكلفين إلى أساليب معقدة و تركيبات قانونية دقيقة بهدف مطابقة الكتابات المحاسبية و كل الوثائق الثبوتية مع الفواتير و الإيصالات لعمليات وهمية تمكنهم التملص من دفع الضريبة، حيث أن التحقيق الجبائي يهدف إلى التأكد من أن كتابات الدفاتر المحاسبية مطابقة للتبريرات المقدمة عن طريق وثائق الإثبات، إما فيما يخص الحالة الثانية، فتتمثل في تطبيق خاطئ لبعض العمليات في محاولة تمرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر معفى من دفع الضريبة، أو يخضع للضريبة في إطار إمتيازات تسمح له بدفع الضريبة و هذا بأقل من تلك الموجبة فعلا⁹.

مزهودي عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص 30.⁹

ومن أمثلة ذلك قيام المكلف بالتخلص من حقوق التسجيل التي تمر بها مرحلة البيع وتصنيفها على شكل هبة بهدف التهرب مع دفع حقوق التسجيل المفروضة أو القيام بتوزيع أرباح الشركة على المساهمين في شكل رواتب وأجور بهدف تخفيض معدل الضريبة.

الفرع الثاني: آثار الغش الضريبي:

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف: مالية اقتصادية واجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها:

1- الآثار المالية:

يؤدي الغش الجبائي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإفناق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الإقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقرار المالي والاقتصادي للبلد المعني¹⁰.

2- الآثار الاقتصادية:

يتفق جميع الاقتصاديين أن الخزينة العمومية عرفت نزيفا ماليا حادا وهذا نتيجة للغش والتهرب اللذان يؤثران وبشكل كبير من عمليات الإنتاج. و التجارة فالغش الجبائي يسمح للمكلف بأن يقوم بتخفيض سعر التكلفة و بيع منتجاتها بسعر منخفض مقارنة بأسعار منافسيه في السوق أو حتى بأقل من سعر التكلفة و ذلك

بولوجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2015/2014، ص37.¹⁰

دون تأثير على أرباحهم، و كذا جلب الزبائن بمنح معدلات خصم أكبر من التي يمنحها منافسون آخرون أو زيادة كمية الإنتاج و التحسين من نوعيته، مقارنة بالمنتجين الآخرين الذين يقومون بدفع مستحققاتهم الجائية ، الأمر الذي يؤدي إلى اشتداد التنافس في غياب الرقابة الصارمة.

وهذا ما خلق نوع من التشجيع، فالمؤسسات أو الأفراد الذين يلجؤون إلى الغش الجبائي يصبحون المثال الذي تقتاد به المؤسسات الأخرى، مما يؤخر تحقيق التنمية أو التقدم الاقتصادي من جهة و من جهة أخرى فإن الغش الجبائي يعطي توجيهها وهما للنشاط الاقتصادي عندما يصبح الشغل الشاغل للمكافين هو كيفية التهرب من الضريبة، و بذلك فهم يوجهون مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الإعتبارات الجبائية و ليس الإعتبارات الاقتصادية، كما قد يؤدي كذلك إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء أرباحه لتجنب اجتماع اكتشاف الإدارة الجبائية لإفلاته من واجبه الضريبي، فيلجأ إلى الاكتناز إما على شكل النقدي أو على شكل معادن نفيسة كالذهب... أو عن طريق فتح حسابات بنكية في الخارج أو استثمار هذه الأموال في البلدان أين تكون الاقتطاعات الجبائية فيها إما معدومة أو اقل مما عليه هنا¹¹.

3- الآثار الاجتماعية:

يؤدي الغش الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد في المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الجبائي ، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها، بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، و تؤدي كثرة الغش الجبائي للجوء للدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك

أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص 24. 11

تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الجبائي¹².

قرموش ليندة، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص 47.¹²

المبحث الثالث: آليات مكافحة الغش الضريبي

إن عدم تحقيق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الآثار الضارة الناجمة عن الغش الضريبي، قد تنعكس سلباً على الاقتصاد الوطني وكذلك الخزينة العمومية، ومن أجل هذا وجب على السلطات المختصة أن تواجه هذه الظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها، وكذلك إيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها، ووسائل المكافحة هذه لا تتميز بها إلا الإدارة الجبائية ولكن يحدث ذلك بإيجادها للمبادئ الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان، ومن أجل ذلك نقوم بدراسة مايلي:

الرقابة الجبائية، التحقيقات الجبائية والعقوبات المفروضة، الإجراءات والحلول الوقائية.

المطلب الأول: الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة الغش أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في إقتراحات المكلفين، وإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات.

* أشكال الرقابة:

تأخذ الرقابة أشكالاً وصوراً عديدة يستوجب استعمالها في الوقت المناسب، حسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها، والتي تتمثل في ثلاثة أشكال متكاملة ومتتابعة:

- الرقابة الشكلية.

- الرقابة على الوثائق.

- الرقابة بعين المكان .

1- الرقابة الشكلية :

هي أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين حيث تتم هذه الرقابة سنويا وتمثل في مجمل التدخلات التي تهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين لتصريحاتهم والتأكد من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي.

فالغرض من هذه الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أي مقارنة بين ما تحمله من معلومات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية، فهذه الأخيرة لا تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات وإنما الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات.

2- الرقابة على الوثائق :

هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية. يعكس الرقابة الشكلية فان الرقابة على الوثائق يجب أن تكون كاملة وهذا ما يستلزم المراقبة الانتقادية والإجمالية، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب ، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح وكذا جميع المعلومات والبيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية، فهذا النوع من الرقابة يمكن أن يؤدي إلى التحقيق أو الرقابة المعمقة، ويمكن للمحقق طلب تبررات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر.

3- الرقابة بعين المكان :

على خلاف الرقابة على الوثائق، فان مثل هذه الرقابة تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية مما يسمح بإجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها وذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، وذلك من خلال مراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين والمسوقين، متابعة حركات البضائع في مختلف مراحل التسويق.

ويعد هذا الإجراء المنهج الوحيد الذي يسمح لنا بمعرفة رقم الأعمال الحقيقي للمكلف.

إن هذه الرقابة تعد أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية، حيث تساعد على التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، وكشف حالات التهرب والغش الضريبي، ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الإجمالية¹ VASFE.

المطلب الثاني: التحقيقات الجبائية

تختلف أشكال الرقابة باختلاف الطريقة المستعملة في التحقيق وحسب الهدف المراد الوصول إليه، فنجد الرقابة بعين المكان تهدف إلى مارجعة كل الدفاتر المحاسبية عن طريق إجراء التحقيق الجبائي بطريقة منهجية ونقدية.

1- التحقيق في المحاسبة :

هو مجموعة من العمليات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبي وفحص محاسبتها والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية.

إن التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان (في محل المكلف بالضريبة)، وهذا من اجل خلق جو المناقشة بين المحقق والمكلف بالضريبة، وبعد قبوله من طرف الإدارة، حيث يمكن للمحققين اخذ الوثائق إلى مكاتبهم لفحصها، في هذه الحالة، يسلم للمكلف بالضريبة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة (عدد الوثائق وطبيعتها).

إن القيام بعملية التحقيق في المحاسبة تتم عن طريق الخطوات التالية:

- دراسة دقيقة لملف المكلف لمعرفة سلوكه اتجاه واجباته الجبائية، وذلك بمراقبة جميع التصريحات

المادة 19 ف4 من قانون الإجراءات الجبائية، 2018.¹

الدورية المكتتبه، تاريخ إيداعها، وإعداد البيان عن كل الضرائب التي يخضع لها المكلف ومقارنتها مع السجلات المحاسبية عند التدخل بعين المكان.

* الإشعار بالتحقيق حيث لا يمكن إجراء التحقيق دون إرسال أو تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف، حيث انه يستفيد من مدة التحضير قدرها عشرة أيام، عند عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق هذه الحالة يلجا المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا.

يمكن للمحقق القيام بمراقبة مفاجئة التي تهدف إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو إثبات وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة مع بداية عمليات المراقبة.

كما انه لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد مرور اجل التحضير المنصوص عليه (30يوم)، و أن يشير بصراحة إلى تاريخ و ساعة أول تحقيق و المدة التي حقق فيها.

يمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة وذلك لينوب عليه ، ولكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية، حيث يمكن كذلك للمحقق طلب كل الوثائق المحاسبية التي يمكن ورائها فحصها والتأكد من مدى مصداقيتها (التصريحات الجبائية).²

4- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة

إلى جانب التحقيق في المحاسبة القانون نص على نوع آخر من التحقيق وهو ما يسمى بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ويعرف أنه مجموع المعلومات التي تهدف إلى البحث "عن مدى الإنسجام والتجانس بين مداخل المصرح بها والوضعية المالية الحقيقية للمكلف ونمط معيشته" ويعتبر من الإصلاحات الجبائية الجديدة التي أدخلت بموجب قانون

غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، دراسة حالة للمديرية الولائية الوادي، مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة الماستر، شعبة محاسبة وضرائب، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015/2014، ص 15.²

المالية لسنة 1992 كما نصت على المادة 2/60 من قانون الإجراءات الجبائية الجديد . وهذا التحقيق المعمق يعتبر إمتداد للتحقيق المحاسبي العادي، فيقوم المحقق بعض الوثائق التي لها علاقة بثروة المكلف كالوثائق الموجودة في مصلحة التسجيل والتي تخص العقارات المنية والغير المنية وجميع الإكتتابات في الأسهم والحصص في الشركات، فهذا النوع من الرقابة والذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي للأشخاص³.

المطلب الثالث: الإجراءات والحلول الوقائية

إن الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة الغش الضريبي وتتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة ومهمة لإرساء الوعي الجبائي لدى المكلفين " للتغير الجبائية ونربي المواطن وشيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين، وتتضح الأخلاقيات الجبائية "انطلاقا من هذا القول فان الخطوات من اجل إرساء أخلاقيات جبائية تبدأ من جباية نفسها.

أولا- على المستوى التشريعي

تحديد الحالات الموضوعية للممول طبقا لمعيارين، وهما درجة المرونة المتوفرة في القوانين الجبائية و التي بموجبها يمكن معرفة المادة الخاضعة للضريبة ونسبة التأسيس وكذا مجال تطبيق الضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان المعيار الثاني يتمثل في نظام العقوبات وخطر أن يكتشف أمر الممول إذا أقدم على عمليات الغش.

ومن خلال هذا المنطق الافتراض انه كلما كانت الضريبة مرتفعة، كان الإقبال على الغش الجبائي قويا ، أيضا إذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة أكثر تشددا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية وخاصة على إرتكاب فعل غش مبنى وعلى هذا المحتوى، يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعية

غضببان خديجة، مرجع سابق، ص ص75-76. 3.

والقليلة الارتفاع والتي يتم تحصيلها، يجب أن يقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات ضمان عدم الإضرار بالمول، وعدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت، ودرجة التشديد في نظام العقوبات ظهر من خلال تطبيق الزيادات والغرامات المالية التي يستحسن توقع الاعتدال فيها، إضافة إلى إن العقوبات الواقعة تطرح نفسها أيضا نظرا لوجود ظاهرة الرشوة الإدارية، فإذا كانت نسبة الضريبة مرتفعة وكذا العقوبات، فهذا يفتح الباب واسعا أمام الدفع غير المشروع.

فالجزائر مثلا كانت تطبق في السابق نظاما جبائيا معقدا ومشوها بدرجة عالية وكان هذا النظام على أساس تدابير طبقت منذ الاستقلال، وفي عام 1992 نفذت السلطة المعنية برنامج الإصلاح الجبائي

لتحسين هذا النظام وتبسيطه بدرجة كبيرة، حيث تم التركيز على عدة نقاط أهمها:

- حق الاطلاع واستعمال رقم التعريف الجبائي.

ومن مجال الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تتخذ فيما يخص التشريع ما يلي:

- توحيد التشريع المالي ونشر كافة القوانين واللوائح وغيرها، وبذلك يجب أن تنسق جميع القرارات

التي تتخذها إدارة الضرائب، سواء على المستوى المركزي أو الجهوي حتى لا تتضارب في اتجاهاتها و

لا تتناقض في تفسيراتها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع الممولين ودون تفرقة بينهم بحيث يكون

المعيار الوحيد هو المقدرة التكلفة، كما انه يجب التخفيض من حجم الحذف والإضافات والإلغاء التي

تطراً على قانون الضرائب، وهذا الضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي.

- إعفاء كل الضمانات القانونية الكافية والكفيلة بالحفاظ على المقدرة التكلفة للممول وهذا على كل

المستويات، فرض الضرائب و تحصيلها(التصريح، التحقيق الجبائي كذا عملية التحصيل)إضافة إلى

طرق الطعن التي تتضمن فض النزاع الذي يمكن أن يقوم بين السلطة الجبائية والممول.

- المعالجة القضائية للمخالفات الجبائية ، حيث أن إدارة الضرائب تحضر المجالس القضائية و المحاكم

في إطار الإختصاص الإقليمي، بمجرد إن يثبت وجود فعل الغش الجبائي، هذا ما يؤدي بنا إلى الحديث عن

الاختصاص النوعي أي وجود قاضي خاص بالقضايا الجبائية، وبذلك إنشاء الفروع الجبائية بالمحاكم

والغرف الجبائية بالمجالس القضائية بدل اختصاص الفروع والغرف الإدارية⁴.

ثانيا- على مستوى الإدارات الجبائية

- منع موظفي الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كافة الوثائق، المستندات، هذا ما يفيد الإدارة في التوصل على تقدير سليم للأوعية الضريبية، وربط الضريبة على النحو وإثبات المخالفات التي ترتكب للتخلص من الضريبة.

- التوسع في إتباع أسلوب الاقتطاع من المنبع، باعتباره الوسيلة للحد من التهرب حيث تخصم الضريبة وتورد إلى الخزينة مباشرة، فتعتمد الإدارة الجبائية إلى توسيع نطاق هذا الأسلوب لتحصيل الجانب الأكبر من الضرائب.

- القيام بحملة توعية تذكر بفوائد المالية العمومية لتحسين العلاقات بين الإدارة والمكلف، حيث انه كلما زاد الوعي المالي ضعف البحث على التهرب ويتم ذلك عن طريق وسائل الإعلام.

- توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها ، إضافة إلى تزويد الإدارة الجبائية، بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.

- توفير نظام الرقابة التي تتميز بالدقة والسرعة في اكتشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة لضمان إنتظام العمل⁵.

ثالثا- تحسين الإمكانيات والمادية والبشرية

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلّة عدد موظفيها، ونقص كفاءتهم المهنية. وفي ظل هذا الاختلال بين الوظائف الإدارية وإمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءات الموظفين و

حطابي سارة، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، الجزائر، 2008، ص 32-33.⁴

نفس المرجع، ص 34-35.⁵

تكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب.
 - وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
 - فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية وأعاون إداريين.
 - وضع أسس عادلة للترقية بمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن ثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا.
 - توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.
- إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية ، مما يقضي توفر مقار مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، وكذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية، أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد أشكال التهرب الجبائي، ويكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعية الاحتمالية⁶.

رابعاً- تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة

تسعى الإصلاحات الجبائية " التخفيف من التوترات بين المواطن والإدارة الجبائية، في نفس الوقت تسعى لمنهجية وبيداغوجية جبائية أحسن".

نفس المرجع السابق، ص ص 34-35. ⁶

1- توعية المكلف وتحسين علاقته مع الإدارة

من المجهودات المبذولة في مكافحة الغش الضريبي نجد تلك التي توجه نحو تحضير مكلف ذو تصرف ايجابي اتجاه الهيكل الضريبي منكرًا لكل التصرفات غير المشروعة، يجعل تصرفاته أكثر عقلانية وموضوعية وليكن هذا أول هدف للمنهجية المالية والجبائية على وجه الخصوص وهذا بتنمية الوعي الجبائي عند المواطن العادي لتحمل هذا الواجب مستقبلاً.

وبالرغم مما حدث من تعديلات على الإدارة الجبائية فإن العلاقة بين الإدارة والمواطن لا تزال على حالها، وهذا لإستمرار النظرة التقليدية للإدارة الجبائية المستمدة من العمق التاريخي لوجود الاستعمار بقيت على حالتها الضريبية كوسيلة لإغتصاب الممتلكات وبالتالي يجب أن تكون العلاقة بين المكلف والإدارة قائمة على مبدأ من العلاقة الإنسانية بعيداً عن العداوة وكذا موجهة نحو إضعاف روح التعاون والتضامن بين الإدارة والمكلف بالضريبة كما يتوجب على الإدارة أن تشرع في إجراء حملات توعية لكافة الجمهور المكلفين باختلاف ثقافتهم وتقديم كافة الخدمات لتسهيل مهمة المكلف وكسب ثقته وإحترامه، وان تزرع في نفوس المواطنين شعور برفض المجتمع للأشخاص الذين يتهربون من دفع الضريبة وسد كل الثغرات يتهربون منها وتوقيع العقاب الرابع بكل الذين يخالفون القوانين و التشريعات.⁷

2- تكوين وإعلام المكلف

يهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم وذلك بالتقرب أكثر إليه، بإتباع سياسة تكوينية وإعلامية ارشدة، من خلال تثقيف المكلف وإطلاعه على مختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، وتستعين الإدارة الجبائية بالصحف

عائشة الفوضلي، التهرب والغش الضريبي، مذكرة تخرج، المعهد الوطني للمالية، ص 26. 7.

والمشورات والمجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الجبائي وتفسير الإجراءات الجبائية، وإزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى المصالح الإدارية الجبائية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، ويجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين للوظيفة الموكلة إليهم ويسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال والاستجابة بمختلف تساؤلات المكلفين⁸.

3- تحسين العلاقة الإنسانية

تشكل العلاقة الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الجبائية تجاه المكلفين، وتخفيض حدة التوتر قد تحدثها الضريبة، ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الجبائية والهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين⁹.

خلاصة الفصل

إن إنتشار ظاهرة الغش الجبائي التي تهدف للتخلص والتخلص من أداء الواجب الضريبي، كما لا حظنا إن الظاهرة تحمل أضرار كبيرة على الخزينة العمومية وهي تضر بالاقتصاد الوطني المظهر للعجز الذي تحدثه من خلال التأثير على حصيلة الإيرادات من الضرائب، ولهذا السبب ينبغي الوقوف أمام هذه الظاهرة والحد منها وذلك بمحاربتها، من أجل ضمان مداخل مستقرة لخزينة الدولة وكذا ضمان حياة أفضل لأفراد المجتمع، وبالتالي هناك العديد من الوسائل والإجراءات التي يجب إتخاذها في مكافحة هذا الداء وأحسن طريقة للمكافحة هي تشديد المراقبة وفرض عقوبات على الغشاشين و المتهربين.

خطابي سارة، مرجع سابق الذكر، ص 36. ⁸

نفس المرجع، ص 26. ⁹

الفصل الثاني
دراسة حالة

المبحث الأول: قطاع المالية في الجزائر

المطلب الأول: نبذة عامة حول قطاع المالية في الجزائر

إن حقبة الاستعمار الفرنسي التي دامت أزيد من قرن من الزمن قد أبقت الجزائر بعيدا عن تطورات العالم الحديث، الذي قطع رغم الحروب الكبرى أشواطا كبيرة من النهضة و البناء و الرقي على العديد من المستويات، حيث تم، خلال هذه الفترة من الاحتلال، إقصاء الجزائريين من السير نحو التقدم من طرف الإدارة الفرنسية لم تكن هذه السياسة وليدة الصدفة بل كانت ترمي إلى استغلال قوة «العامل الجزائري» من دون أن يتطلع إلى التحرر عبر العلم و التأهيل، فقد وصلت نسبة الأمية آنذاك إلى 95 % من السكان المحليين¹

على غرار الأغلبية من السكان الذين لم يستفيدوا من أي برنامج تربية حقيقي، فإن الإدارة آنذاك كانت عبارة عن هيكل استعماري يعتمد، بالنسبة للتأطير، على الكفاءات القادمة من فرنسا، ولا تشغل المورد البشري المحلي الذي لم تتح له فرصة التحصيل العلمي، إلا إذا ميلاد أول وزارة. اقتضت الضرورة لذلك، و خاصة عندما يتعلق الأمر بالتواصل مع السكان للمالية سنة 1962

تأسست أول وزارة للمالية تابعة لأول حكومة جزائرية مستقلة في 27 سبتمبر 1962 عن طريق المرسوم 62 - 11 الصادر في العدد الأول للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية

¹ موسوعة وزارة المالية الجزائرية مقالة حول تاريخ المالية موقع إلكتروني

.الديمقراطية الشعبية، والتي عين على رأسها الدكتور احمد فرانسيس كأول وزير للمالية
وهنا تجدر الإشارة إلى أن أول تسيير لقطاع المالية في عهد الجزائر المستقلة أوكل إلى
مديرية الشؤون المالية التابعة للحكومة الجزائرية المؤقتة التي حلت محل الحكومة العامة
الفرنسية في 6 أبريل 1962.

منذ تأسيسها، اعتبرت وزارة المالية كأكبر المرافق العامة للدولة، نظرا لمختلف المهام
المنوطة بها في صميم الاقتصاد و المجتمع الجزائري طبقا للمرسوم 63 - 127 ، فان وزارة
المالية ضمت، إضافة عند الاستقلال، الرحيل الواسع و المكثف للمسيرين و التقنيين الفرنسيين
ترك الإدارة، و مهما كان النسيج الاقتصادي، من دون موارد بشرية لتسييره، من غير تأطير
لضمان الإستمرارية، فالأولوية عندها كانت لسد الفراغ الذي تركته الإدارة الفرنسية، و ضمان
سير المرافق المتبقية قبل النظر في إنشاء هياكل أخرى جديدة متماشية مع الوضع الجديد الناتج
من استرجاع السيادة الوطنية .

لم يكن قطاع المالية عن غنى من هذا الوضع، فقد كانت الإدارة فاقدة للتنظيم، غير متماشية مع
الوضع الجديد، و القطاع المالي و المصرفي عرف نزوح المؤسسات المالية الفرنسية إلى
أراضيها، و بقيت تعمل في أطر و نسب محدودة إلى غاية تأميمها سنة 1966
إلى أسلاك التفنيش و المراقبة، خمس مديريات مركزية كانت مهامها تتمحور حول تسيير
المهام السيادية

:الدولة و المتمثلة فيما يلي

- الميزانية
- الضرائب والتنظيم العقاري
- الخزينة و القروض
- التمويل الخارجي و الجمارك-
- أسلاك التفتيش و الرقابة التابعة لوزارة المالية كانت منحصرة في الهياكل التالية:
- * مجلس المحاسبة
- * المفتشية العامة للمالية
- * الوكالة القضائية للخزينة
- * المراقبة المالية للدولة
- * لجنة رقابة المؤسسات العمومية

لقد اجتاز قطاع المالية، منذ تأسيسه، عدة مراحل متعلقة أساسا بالمهام و التنظيم و هذا تبعا لمختلف الخيارات الاقتصادية و الاجتماعية التي طبعت الدولة الجزائرية و التي مازالت مستمرة إلى يومنا هذا.²

هذا التطور الحاصل منذ سنة 1962 عرف إعادة تنظيم متعددة في كل عقد من الزمن تطابقا مع مراحل جوهريّة في تاريخ الدولة الجزائرية في 4 سبتمبر 1963 و بصدر المرسوم 63 / 326) ج ر رقم 63 (تم إقرار أول هيكلية كبرى لوزارة المالية من خلال تجميع كل

² نفس المرجع

وظائف الاقتصاد الوطني.

طبقا لهذه الهيكل الجديدة، أصبحت وزارة المالية تضم إضافة إلى صلاحياتها التقليدية، صلاحيات كل من دائرة التجارة، التصنيع و الطاقة التي تم إلغائها، و كذلك صلاحيات كل من المديرية العامة للتخطيط و الدراسات المالية وكذا الصندوق الجزائري للتنمية، و أسندت هذه الوزارة الكبرى إلى السيد بشير بومعزة.

تعديلات 1965

بتأسيس حكومة جديدة عن طريق الأمر 182 / 65 ، عرفت وزارة المالية تسمية جديدة تمثلت في وزارة المالية والتخطيط و التي عين على رأسها السيد قايد أحمد . إعادة تنظيم وزارة المالية الجديد لم ينحصر فقط في التسمية وإنما كان نتيجة الجدل السياسي الحاصل آنذاك حول التنظيم الاقتصادي و تسيير مالية الدولة، خاصة فيما يخص فصل وظائف التخطيط و تمويل البرامج العمومية التي كانت محل نقاش واسع و التي امتدت إلى العقود التي تلت هذه المرحلة .

دام هذا الارتباط بين قطاع المالية و التخطيط إلى غاية سنة 1970 أين أعيد تنظيم وزارة المالية بصدور الأمر 53 / 70 المتعلق بتشكيل الحكومة، حيث تم فصل قطاع التخطيط عن وزارة المالية و إسناده إلى كتابة الدولة للتخطيط التي وضعت تحت إدارة السيد كمال عبد الله خوجة .

عشرية السبعينات: بداية مخططات التنمية

نظرا لثقل مهام التنمية التي كانت محاطة بسياق سياسي خصوصي، أصبحت صلاحيات وزارة المالية تتمحور حول المجالات التقليدية المتمثلة أساسا في تحصيل الإيرادات، منح موارد الميزانية، و مراقبة نفقات الدولة، في حين تم إسناد مهام التنظيم الاقتصادي و التخطيط إلى قطاعات أخرى.

تجسيدا لهذا التغيير في المهام، تم إصدار مرسوم 71 / 259 المؤرخ في 19 أكتوبر 1971 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية الذي هيكل وزارة المالية إلى عشر مديريات هذه المديريات العشر تحولت إلى سبع مديريات عامة بعد صدور المرسوم 82 / 238 المؤرخ في 17 جويلية 1982 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية. خلال هذه الفترة المتميزة بامتداد و سعة الوظائف المتعلقة بالميزانية، تم إنشاء وزارة منتدبة لدى وزارة المالية مكلفة بالميزانية، في حين أن تنظيم الهياكل المركزية والمحلية لم تشهد تغييرا كبيرا.

عشرية التسعينات: الانتقال إلى اقتصاد السوق

تميزت هذه المرحلة أساسا بالتعديل الدستوري لسنة 1989 الذي أحدث تغييرا جذريا في المشهد الاقتصادي أثر بصفة مباشرة على هيكل وزارة المالية الذي تجسد بإنشاء وزارة

الإقتصاد في 16 سبتمبر 1989 و التي ضمت عدة قطاعات هذا التغيير الحاصل لم يقتصر فقط على التنظيم و المهام و إنما مس أيضا هيكل الموارد البشرية للقطاع التي كانت مدعوة للتكيف مع هذا السياق الجديد.

عُين السيد غازي حيدوسي وزيرا للإقتصاد و الذي كلف أساسا بتحضير الانتقال إلى اقتصاد السوق من خلال جمع اختصاصات قطاع التجارة و كذا اختصاصات قطاع المؤسسات الصغرى و المتوسطة فيما بعد،. استمرت هذه الفترة أربع سنوات وذلك إلى غاية 1994 أين تم الرجوع إلى وزارة المالية ذات المهام التقليدية وهذا تطبيقا للمرسوم 93 / 94 المؤرخ في 15 أفريل 1994 المتعلق بتشكيل حكومة.

في أواخر سنوات التسعينات و بالأخص ابتداء من سنة 1998 تم إعادة هيكلة وزارة المالية عن طريق توحيد ميزانية التسيير مع ميزانية التجهيز للدولة و هذا بفعل تحويل تسيير ميزانية التجهيز إلى وزارة المالية.

إضافة إلى ذلك فإن مهمة التخطيط أصبحت أيضا تابعة لاختصاصات وزارة المالية تكمن أهمية هذا التحويل ضمن العشرية التي تلي هذه المرحلة أين انبثقت عنه عدة مخططات متعددة السنوات للتنمية

سنوات العشرية الأولى للألفية: عصر نهتمسرة

عكس الفترات السابقة، فإن مرحلة سنوات العشرية الأولى للألفية لم تتميز بإعادة هيكلة وزارة المالية عن طريق نص قانوني فحسب و إنما كان تنظيمها نتاج عملية التحديث السريعة عبر إعادة توزيع المهام و ظهور نشاطات أخرى جديدة و التي تزامنت مع تطور ملحوظ للمنشآت القاعدية و أنظمة المعلومات.

هذه العملية تراكمت مع ارتفاع في نسبة الموارد البشرية المستخدمة من حيث العدد و النوعية المرسوم التنفيذي 07 / 364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية جاء إذا ليجسد خطوات تحديث تسيير قطاع المالية من خلال التكفل بمهامه الدائمة و المهام الجديدة بدناميكية خاصة.

المطلب الثاني: الجانب الضريبي في الجزائر

أنواع الضرائب في الجزائر حيث أن الضريبة هي واحدة من الوسائل الاقتصادية التي تفرضها الدولة في محاولة منها لتحقيق التوازن الاقتصادي، ولا يمكن فرض ضريبة إلا من خلال قانون مستمد من الدستور تستهدف من خلالها الدولة تشغيل الموارد بشكل كامل، كما أن الضريبة يتم تحصيلها من الأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص المعنوية يون وذلك على حسب القدرة وبدون مقابل بهدف التغطية للنفقات العمومية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى أن الضريبة يمكن أن تكون أحد أدوات الجباية التي يتم من خلالها وضع السياسة الجبائية موضع التطبيق الفعلي بالصورة التي تجسد الوضع الاقتصادي والاجتماعي الحقيقي للدولة.

أنواع الضرائب في الجزائر حيث يستهدف فرض الضرائب والإصلاح الدائم لها داخل الجزائر تحقيق مجموعة من الأهداف التي تتمثل في:
والمؤسسات الضغط الضريبي التي ينتج عن تعدد الضرائب.

«إعادة التوزيع العادل للمداخل» بالإضافة إلى حماية القوة الشرائية بحيث تكون الضرائب أحد العوامل المستخدمة في التحكم في التضخم.

«أهداف الجهود اللامركزية» وذلك من خلال العمل على الاستفادة من التنمية بشكل عادل في جميع مناطق البلاد والقضاء على التباين في الاستفادة.

«شفافية النظام الضريبي» من خلال تبسيط الإجراءات بالصورة التي تساعد في التحكم في العملية الضريبية بشكل كامل.

أنواع الضرائب في الجزائر :

الضرائب والرسوم في الجزائر تتنوع ما بين الضرائب للدولة والضرائب للجماعات المحلية حيث أن هذا يساعد في تدعيم اللامركزية والتميز للجامعات المحلية بالموارد الخاصة بها ومن أهم ضرائب الدولة:

"الضريبة على الدخل الإجمالي" حيث يتم العمل على الانتقال إلى نظام الضريبة على إجمالي الدخل بديلا لنظام الضريبة على فروع الدخل وهي من الضرائب السنوية التي يتم فرضها على الشخصيات الطبيعية والأشخاص المعنويين.³

"الضريبة على أرباح الشركات" الضريبة التي يتم فرضها على أرباح الشركات بشكل سنوي وذلك بعد أن يتم التعرف على أرباح الشركة وتقديرها.

"الضرائب على الإنفاق" «هذه الضرائب تتضمن عددا من الرسوم منها الرسم على القيمة المضافة والرسوم التي يتم دفعها على الخدمات إلى جانب الرسم على الاستهلاك.

"الضرائب على رأس المال" هي أنواع الضريبة التي تفرضها الدولة على حركة رؤوس الأموال سواء المباشرة أو الغير مباشرة .

"الضرائب على التجارة الخارجية" من أهم أنواع الضرائب التي لها أهمية كبيرة وذلك لأنها تؤثر بشكل مزدوج على تدفق الخدمات والسلع من الداخل إلى الخارج والعكس وعلى إيرادات الدولة العامة.

أنواعالضرائب:

الضرائب في الجزائر يوجد بعض الأنواع منها الذي يتم اقتطاعه بشكل مباشر بمعنى أن المكلف بها هو الذي يتحملها مثل الضريبة على رأس المال أو الضريبة على الدخل.

³ موسوعة الجلفة مقال حول أهمية الضرائب في الجزائر

كما توجد الضريبة الغير مباشرة وهي التي يتم نقل عبئها من شخص إلى شخص آخر ويتم فرضها على الاستهلاك أو الخدمات مثل الضريبة على المبيعات أو الضريبة على الهاتف. وبشكل عام يوجد ثلاثة أنواع من الأعباء الضريبية وهي الرسم على القيمة المضافة والضرائب على أرباح الشركات والضرائب على الدخل الإجمالي.

والضريبة على الدخل الإجمالي هي التي يتم فرضها لمرة واحدة فقط سنويا على الأشخاص الطبيعيين وهي التي يتم فرضها على الدخل الصافي ومن أهم أشكالها وفقا للقانون الأرباح المهنية وعادات المستثمرات الفلاحية عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

الضريبة على أرباح الشركات:

من أهم أنواع الضرائب في الجزائر الضريبة على أرباح الشركات والتي يتم تطبيقها على مجموع المداخل والأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويين والشركات مثل الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات الأسهم.

كما أن الرسم على القيمة المضافة يعد من أنواع الضرائب غير المباشرة التي يتم فرضها بمعدلات متفاوتة على السلع والخدمات التي تنتبثق من النشاط التجاري أو النشاط الصناعي. وهذه الضريبة يقع عبؤها على المستهلك النهائي ومن أهم أشكالها الضريبة على عمليات البنوك وعلى الأشغال العقارية وعمليات الاستيراد والإيجار وأداء الخدمات وتجارة المساحات الكبيرة.

أنواع الضرائب العائدة للجامعات المحلية :

هي الضرائب التي يتم تحصيلها للجامعات المحلية في الولايات والبلديات التي أصبح لها دور كبير في الحياة الاجتماعية والاقتصادية ومن أهم هذه النوعية من الضرائب:

- "الدفع الجزافي" الضريبة المباشرة على المنشآت التي لديها مستخدمين ويتم احتسابها على مجموع المرتبات والأجور والمعاشات.

- "الرسوم على النشاط المهني" هي الضريبة التي يتم فرضها على الأرباح التي يتم تحقيقها من جانب من يمارسون نشاط تجاري أو صناعي أو غير تجاري.

- "الرسم العقاري" هي الضريبة التي يتم فرضها على الملكيات العقارية والتي تختلف باختلاف نوع المنطقة التي يوجد فيها العقار.

المطلب الثالث: أثر الضريبة على الدخل

للضرائب آثار ايجابية على توزيع الدخل والثروة ولكن ذلك يعتمد بصورة أخرى على ما إذا كانت الضرائب تقلل أو تزيد من دعم المساواة في الدخل في اغلب الأحيان تقوم الضرائب بالحد من عدم المساواة في توزيع الدخل وذلك نظرا لأنها تفرض على الأغنياء بشكل كبير.

ما هي الضريبة على الدخل:

الضريبة على الدخل ضريبة مباشرة تفرضها الدولة على الأفراد والمؤسسات (غير الخاضعة للضريبة على الشركات) الذين يحصلون على حد أدنى من الدخل خلال السنة، وتُقتطع من جميع أصناف الدخل من أجور وأرباح مهنية أو عقارية.

وتؤدي الضريبة للدولة بشكل سنوي، إما بمبادرة من المواطنين الخاضعين لها الذين يتوجهون إلى مصالح الإدارة الضريبية للتصريح بمدخلاتهم وأداء ما بذمتهم، أو يتم اقتطاعها من المنبع، كما هو معمول به في بعض البلدان.⁴

ويهم نظام الاقتطاع من المنبع بعض المداخل فقط، مثل الأجور أو عائدات الودائع المصرفية والأوراق المالية من أسهم وسندات، ولا يمكن تطبيقه على المداخل المهنية التي يُعتمد فيها على نظام التصريح.

نطاق التطبيق:

تفرض ضريبة الدخل على جميع أصناف الدخل التالية:

- الأجور المؤداة عن العمل، بما في ذلك التعويضات والعلاوات والمكافآت.
- الأرباح المهنية الناتجة عن ممارسة نشاط فلاحى أو صناعى أو تجارى أو خدمى.
- الأرباح العقارية سواء الناتجة عن إيجار عقار (أرض أو مبنى) أو بيعه.
- المداخل الناتجة عن إيداع أموال في مؤسسات مصرفية أو استثمارها في أوراق مالية.

⁴ نفس المرجع

احتساب الضريبة:

تُحتسب الضريبة على صافي الدخل، وهو الدخل الإجمالي مخصوم منه كل المداخل المعفية من الضريبة والمصاريف القابلة للخصم بمقتضى نص قانوني.

وتختلف طريقة احتساب الضريبة على الدخل تبعاً لنمط الضريبة المعتمد؛ فإما أن تكون الضريبة عبارة عن نسبة ثابتة بمعزل عن مستوى الدخل (10% مثلاً)، أو أن تكون ضريبة تصاعدية، حيث يرتفع معدل الضريبة مع ارتفاع الدخل.

وتسمح الضريبة التصاعدية بتخفيف العبء الضريبي عن شرائح الدخل الضعيفة والمتوسطة، وعدم المساس بقدرتها الشرائية، وتحمل شرائح الدخل العليا -في المقابل- عبئاً ضريبياً أكبر يوافق قدراتها على الإسهام في الإنفاق العمومي، دون أن يحد ذلك من قدرتها على الاستهلاك. ومما يبرر الضريبة التصاعدية على الدخل أن مطلب توزيع أعباء الإنفاق العمومي على المواطنين بحسب قدرة كل واحد منهم يظل مدخلاً رئيسياً، وأحد الشروط التي لا غناء عنها من أجل تحقيق العدالة الضريبية.

ضريبة عالمية:

تعد الضريبة على الدخل حاليا أحد المصادر الأساسية للإيرادات بالنسبة للدول في العالم، وإن كانت أهميتها قد قلت نسبيا مع الوقت مقارنة بالضرائب الأخرى (الضريبة على القيمة المضافة على سبيل المثال).

المبحث الثاني: تقديم مفتشية الضرائب

المطلب الأول: تعريف مفتشية الضرائب لخميس مليانة

أنشأت مديرية الضرائب لولاية عين الدفلى سنة 1962، بعد خروج المستعمر الفرنسي وأتمت المسار بالقوانين الفرنسية وكانت عبارة عن متابعة المنازعات وتنفيذ القانون، وكانت مقسمة إلى مصلحتين: مصلحة الضرائب المباشرة وأخرى مصلحة الضرائب غير مباشرة في التسعينيّات مع الإصلاحات الجديدة، جمعت في مصلحة واحدة وقسمت إلى مفتشيات كل واحدة تشمل على بلديات تابعة لها، وكل مكلف بالضريبة يصرح بأعبائه الضريبية تبعا إلى مفتشية الإقليم محل نشاطه، فمفتشية قدور - بلعيد - خميس مليانة هي محل الدراسة والمتواجدة بعنوان شارع أول نوفمبر خميس مليانة سابقا ومع الإصلاحات الجديدة من سنة 2010 إلى 2015 ثم إعادة هيكلة الهيكل التنظيمي للضرائب وهو قيد العمل به فهيكلها متواجد بشارع بلسعدي عبد القادر والمفتشية مقرها فيه إلا أنه لازال مشروع مستقل إداريا على عكس ولاية عين الدفلى الذي دشّن هيكلها وإداريا ويسمى المركز الجوّاري للضرائب وهو مركز موحد للتسيير تحت إشراف رئيس المركز الجوّاري ويعتبر من أهم الإصلاحات والتي لا يكون إلا عند حدوث أزمة إقتصادية ومن أهم ما تقوم به المفتشية مايلي:

- تحصيل الضرائب المختلفة وذلك عن طريق سندات التحصيل.
- إستلام الغرامات من المحكمة وإستدعاء أصحابها .
- متابعة الأشخاص الذين يتأخرون عن الدفع وذلك وفق القانون.
- مسك المحاسبة مسكا دقيقا والحفاظ على الوثائق المعطلة.
- تنفيذ الإيرادات العمومية.
- توجيه المكلفين سواء تعلق الأمر بالدفع أو النسب المطلقة.
- يشرف على المفتشية موظفا يعد رئيسا ويقوم بعملية إدارة المحاسبة.
- إستخراج الوثائق الإدارية كشهادة الإخلاف من الضريبة .

- تحصيل الإيرادات الناتجة عن الضرائب التي يتم تحديدها من طرف المفتشية.¹

المطلب الثاني: مهام مصالح مفتشية الضرائب بخميس مليانة

يضم مركز الضرائب المصالح التالية:

1-المصالح الرئيسية:

1-المصلحة الرئيسية للتسيير :وتكلف بالآتي:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الإمتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتياجات.
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- إقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات.
- إعداد تقارير دورية وتجميع الاحصائيات وإعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.
- تضم هذه المصلحة الرئيسية خمسة (5) مصالح وهي:
 - المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي .
 - المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية .
 - المصلحة المكلفة بجباية القطاع التجاري .

¹ من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مفتشية الضرائب

- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات .

- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة .

1-المصلحة الرئيسية للرقابة والبحث :وتكلف لا سيما بما يلي:

-انجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.

- إقتراح عمليات مراقبة وإنجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب مع إعداد جداول وإحصائية وحواصل تقييمية دورية¹

وتضم هذه المصلحة الرئيسية أربع (4) مصالح وهي كالتالي:

- مصلحة البطاقيات والمقارنات.

- مصلحة البحث عن المادة الضريبية التي تعمل في شكل فرق .

- مصلحة التدخلات التي تعمل في شكل فرق .

- مصلحة المراقبة التي تعمل في شكل فرق.

1-3المصلحة الرئيسية للمنازعات :وتكلف لا سيما بما يلي:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب ونتائج فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررهما المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات

الرسم على القيمة المضافة.

- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

وتضم هذه المصلحة الرئيسية ثلاث لمراقبة (3) مصالح وهي:

- مصلحة الاحتجاجات.

- مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية .

-مصلحة التبليغ والمر بالدفع

2-القباضة :وتكف لاسيما بما يأتي:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو

الجدول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري المفعول والمتعلقة بالتحصيل

الجبري للضريبة.

- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس

المحاسبة.

تضم القباضة ثلاث (3) مصالح هي:

- مصلحة الصندوق.

- مصلحة المحاسبة.

- مصلحة المتابعات :تنظم في شكل فرق.

3- مصلحة الاستقبال والاعلام : تحت سلطة رئيس المركز وتكلف لا سيما بمايلي:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

4- مصلحة الاعلام الالي والوسائل : وتكلف لا سيما بما يأتي:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.
- إحصاء حاجيات المصالح وعتاد ولوازم أخرى وكذا التكلف بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المتصلة بالنظافة وأمن المقرات².

من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب²

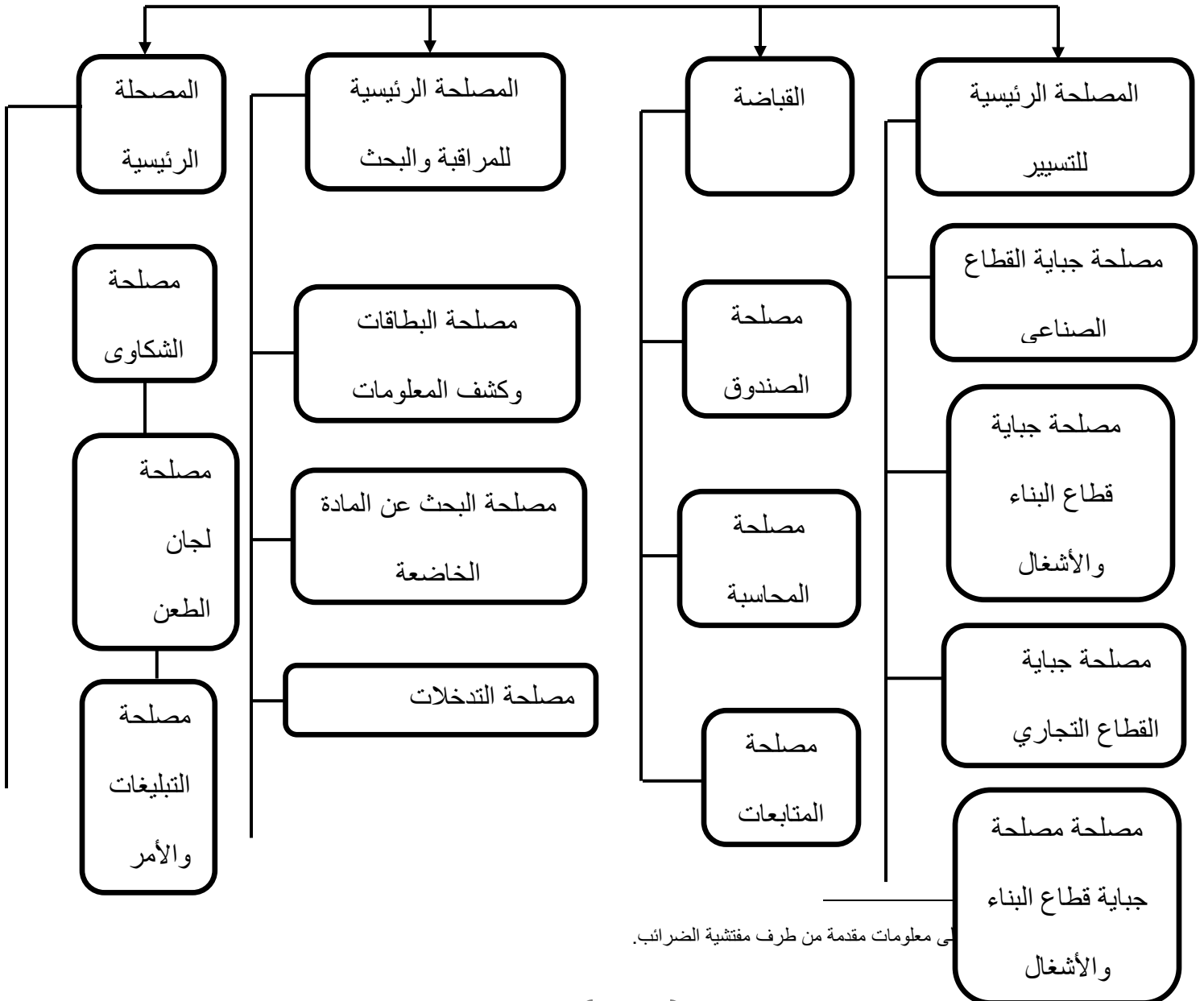
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب

الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب – خميس مليانة³

مصلحة الإعلام الآلي والإتصال

رئيس المركز

مصلحة الإستقبال والإعلام



مصلحة المراقبة

المبحث الأول: دراسة تطبيقية بالمركز الجوّاري للضرائب

نبين من خلال هذ المطلب إلى دراسة حالة خاصة للرقابة الجبائية بعين المكان
والمتمثلة في التحقيق المحاسبي

المطلب الأول: التحضيرات لخطوات إجراء التدقيق المحاسبي

يتم دراسة هذه الحالة التي تخص عملية التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة
الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية ومختصرة

أولاً- التدقيق المحاسبي

تعتبر المرحلة التحضيرية للتحقيق المحاسبي مهمة في عملية المراقبة الجبائية، حيث يتم من
خلالها اختيار الملفات المراد البحث والتدقيق فيها استنادا إلى جميع هياكل الإدارة الجبائية
وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية بناء على القدرات والامكانيات البشرية والمادية
التي يتمتع بها أعوان الإدارة الجبائية، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف
المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مفتشية الضرائب التابع لها ويقوم ببعض
الأعمال التمهيديّة في المكتب وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف والتأكد من نظامية
التصريحات من خلال مراقبة ما يلي:

- رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة والضرائب على رقم الأعمال
ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى.
- الاتصال بالجهات الخارجية والتي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الاطلاع من
أجل جلب المعلومات التي تساعد بالمراقبة في عملية التحقيق مثل البنوك، الزبائن...

- تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاوول.

- إستعمال الطرق التدلسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.

- إنجاز كشف المحاسبة للسنوات المعنية بالمراقبة.

ثانيا: إرسال إشعار وإجراءات عملية التدقيق المحاسبي

أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لفرق التحقيق المكونة من أربعة أعضاء على رسمهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف مع العلم أن قطاع المكلف مؤسسة أشغال البناء أي يمتاز بكثرة التهرب الضريبي، كما تم التعرف على نشاط المؤسسة والضرائب بمختلف أنواعها.

1- إرسال إشعار بالتحقيق

هو عبارة عن وثيقة تعلم بواسطتها الإدارة المكلف بأنه سيخضع لعملية المراقبة والتحقيق الجبائي حيث يشار فيه إلى الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق وكذا الفترة أي السنوات المعنية كما يشار في الإشعار ببعض الحقوق الممنوحة للمكلف كإمكانية الاستعانة بمستشار ومنحه مدة 10 أيام بعد استلام الإشعار بالتحقيق لتحضير الوثائق والدفاتر المحاسبية ومن خلال ملف المؤسسة الذي اطلعنا عليه أثناء فترة إجراء التربص التطبيقي، وبتاريخ 2022/06/15 المكلف والمعني بالرقابة، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة، يمكنه الاستعانة بمستشار محاسبي ضمن اختيار هذا الإشعار:

- السيد ***** مقالول في مؤسسة للأشغال العمومية مقرها*****

- السجل التجاري رقم*****

- الرقم الجبائي رقم*****

- تاريخ إرسال الاشعار: 2022/06/15 .
- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: 2014-2015-2016-2017.
- الضرائب التي يمسهها التحقيق:
- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 25% .
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل 17% وذلك حسب نوع النشاط .
- الرسم على النشاط المهني (TAP) وذلك بمعدل 2% .
- الضريبة على الدخل الإجمالي المقطعة من المصدر (خاصة بالأرباح الموزعة) بمعدل 2% .

2- الإجراءات التمهيدية للتحقيق

بعد تسليم الأعوان المحققين الاشعار قاموا ببعض الإجراءات الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه تجسدت الإجراءات فيما يلي:

* سحب ودراسة الملف الجبائي

إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق، وهذا لاحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث تتم كل تصريحاته وكل الاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الحالة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة.

* تحضير إستمارات التحقيق

استنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة، يقوم المحقق بملأ جدولان هامان في تحدي ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسب قبل استلامها، وأهمية رس مال الشركة، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في:

- إعداد حالة المقارنة للميزانيات

هذه الوثيقة تحتوي على أسطر تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم لمختلف السنوات الأربعة قيد التحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة العقارات وكذا فوائض القيمة المضافة.

إعداد كشف المحاسبة

يعد هذا الكشف انطلاق من جدول الحسابات والنتائج لأربعة سنوات المحقق فيها ويضم لوائح حسابات النتائج، كما يسمح من متابعة الأعمال والأعباء ومعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية.

ثالثا- المرحلة الميدانية لعملية التحقيق

بعد قيام المراقب بالأعمال الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بانتقال على عين المكان، وذلك بعد إعلان المكلف عن طريق الإشعار بالتحقيق، وبعد انقضاء المدة المحددة يتم التقرب من مقر عمل المكلف لإجراء بعض المعاينات المادية التي قد تفقد قيمتها والمتمثلة في:

- إستفسار عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيادة أماكن تخزين العتاد وأدوات البناء، الورشات، والتي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع كل المعلومات المتعلقة ب:

- النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة .

- الوسائل المستعملة .

- المشاريع المنجزة .
 - زبائن المؤسسة التي تتعامل معهم.
- بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة، ذلك بأنها تلم جميع الوثائق والمستندات القانونية التي ينص عليها القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 والتمثلة في دفتر اليومية حسب المادة 09 ، دفتر الجرد حسب المادة واليوميات المساعدة (البنك، الصندوق، المشتريات، المصاريف،)...
- إذا كانت لا تتوفر له محاسبة أو غيابها يقوم المحقق بمحضر غياب الوثائق المحاسبة، وإذا توفرت تكون على شكل تبرئة المكلف.
- على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة.
- على ذلك يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي مضمون المحاسبة، يقوم المحقق الجبائي في هذه الحالة وللتأكد من المعلومات المحاسبية المصرح بها من طرف المكلف، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، التي تتمثل في الغالب في المشتريات المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما يلي نستعرض من العمليات التي يمكن ان تتضمن بعض الأخطاء والثغرات:
- فواتير الشراء غير مسجلة محاسبيا.
 - تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية.
 - إنجاز الأشغال بتحرير الفواتير مع التحقيق في قيمتها.
 - التأكد من الوجود المادي للثبوتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية.
 - فحص اهتلاكات الثبوتات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.

- التأكد من موضوعية مختلف المؤونات والاهتلاكات التي تم تكوينها.
- إسترجاع الرسم على القيمة المضافة من خلال فواتير لا علاقة لها بالنشاط.
- تبعاً للتشريع المعمول به قام المراقب بالمراسلة المؤسسة رسمياً ل:
- طلب التوضيحات وتقديم التبريرات اللازمة حول النقاط التي تم استخلاصها من عملية التحقيق.
- تلقي المراقب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف، إلا أن هذا لم يكن كافي أمام المراقب من أجل تبرير كل التلاعبات والأخطاء التي تم الكشف عنها من طرف المراقب وهذا قبل الفترة المحددة قانوناً ب 30 يوماً.

المطلب الثاني: نتائج التحقيق

- من خلال التدقيق في ملف المكلف والتحقق في عين المكان الاطلاع على الورشات والممتلكات توصل المراقب إلى النتائج التالية:
- أولاً - نتائج المراقبة المحاسبية لرقم الأعمال:
- وهذا من خلال رقم الأعمال المصرح به في جدول النتائج والتصريحات الشهرية لفترة التحقيق.

1-رقم الأعمال من خلال الميزانية السنوية:

جدول رقم (1) يبين رقم الأعمال من الميزانية السنوية

السنة	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	الفرق	ملاحظة
2014	3214255	4562315	1348060	

الفرق يخضع للضريبة على النشاط المهني TAP	1811256	3276521	1465265	2015
الرسم على القيمة المضافة TVA	2020257	6256782	4236525	2016
	2441989	7565631	5123642	2017
المجموع	7621562	21661249	14039687	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مفتشية الضرائب

من خلال المعطيات نلاحظ أن هناك فرق بين رقم الأعمال المصرح به ورقم الأعمال المعتمد بين سنوات التحقيق الأربعة والمبلغ يقدر ب 7621562 دج ويتم إخضاع هذا المبلغ على TAP و tva .

الفرق = مج رقم الأعمال المصرح به – مج رقم الأعمال المعتمد

$$\text{الفرق} = 1403968 - 21661249 = 7621562$$

2- رقم الأعمال من خلال 50G

جدول رقم 2 يوضح رقم الأعمال من خلال تصريحات (الوحدة = د ج)

ملاحظة	الفرق	رقم الأعمال المعتمد	رقم الأعمال المصرح به	السنة
الفرق يخضع للرسم على النشاط المهني TPA	1348060	2125200	لاشيئ	2014
والرسم على القيمة TVA	1811256	1602580	لاشيئ	2015
	2020257	4250123	لاشيئ	2016

IBS وأرباح الشركات	700600	5320666	1500000	2017
	5916173	13298569	1500000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب .

ثانيا - مراقبة رقم الأعمال المقبوض خلال فترة التحقيق

من خلال فترة التحقيق تم الكشف وتوضيح رقم الأعمال من كشف الحسابات البنكية في فترة التحقيق .

1- رقم الأعمال المقبوض في 2014-2015-2016-2017:

جدول رقم 3 يبين رقم الأعمال المقبوض في 2014، 2015، 2016، 2017:

السنوات	رقم الحساب	BDL
2012	*****	10210000
2015	*****	17202000
2016	*****	12026522
2017	*****	25623551

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مفتشية الضرائب.

جدول رقم(4) رقم الأعمال المحقق من مراقبة المحاسبية الخاضع ل TAP ، TVA

السنوات	رقم الأعمال
---------	-------------

2015269	2014
3556252	2015
926587	2016
21256589	2017

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من طرف مفتشية الضرائب .

جدول رقم (5) يبين القيمة الخاضعة على IBS

السنوات	15% من رقم الأعمال
2014	2185920
2015	3252565
2016	745698
2017	2156589

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من طرق مفتشية الضرائب .

رابعاً- التبليغ النهائي

بعد إعادة تكوين أسس الاخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتوصل إليها نتيجة التحقيق بتبليغ ممضي عليه، وهذا بعد تقديمه للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للاطلاع عليه من أجل التأشير عليه من قبل إرساله، حيث كان مفصلاً بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد، من أجل الرد عليها بملاحظات أو قبولها، وتم منح المكلف مدة 30 يوم أجل ذلك يتم رفع دعوى ضد المكلف وتسجيله

ضمن الملف الوطني للمدلسين، ونظرا لاكتشاف استعماله لطرق ومناورات تدلسية بهدف التهرب من دفع الضريبة، النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي.

خامسا- ردود فعل المكلف من التبليغ النهائي

بعد انقضاء المهلة القانونية المقدرة ب 30 يوم ونظرا لعدم ايداعكم للرد على نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي الواردة بالتبليغ الأولي المشار إليه سابقا فإنه تقرر الاحتفاظ بالنتائج الواردة بالتبليغ الأولي.

جدول رقم (6): الملخص العام للحقوق والغرامات (الوحدة = دج)

حقوق وغرامات التعيين	الحقوق	الغرامات	الحقوق والغرامات
IBS	215231	152123	367354
TAP	321456	258641	580097
IRG	456321	654123	1110444
TVA	545321	5321455	986466
المجموع	1127732	6386342	3044361

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معلومات مقدمة من طرف مصلحة الضرائب .

الجدول رقم(7): يبين ضريبة الدخل الإجمالي IRG

السنوات	المبالغ
2014	1985214

2659821	2015
556985	2016
3985412	2017

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مصلحة الضرائب .

خلاصة الفصل

إن المكلف يلجأ إلى إستعمال طرق إحتيالية متعددة للتملص من دفع الضريبة والتي يصعب على المراقب الكشف عنها بسهولة ومن أجل السيطرة على هذه التحايلات والمناورات والقضاء على ظاهرة الغش الضريبي على الإدارة الجبائية أن تسعى إلى توفير الوسائل والإجراءات القانونية للكشف عنه وفي هذا الإطار تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل للوقوف ضد الغش الضريبي رغم كونها جد محدودة مقارنة بالوسائل المادية والبشرية المتوفرة وبالعدد الكبير من المكلفين وكذا المعطيات الجديدة بالسوق .

الذخائر الممنوعة

من خلال بحثنا المتواضع لقد حاولنا دراسة ظاهرة الغش الضريبي، فقمنا في بادئ الأمر بالتعرف عليه من خلال تحديد ماهية للغش الضريبي، بالوقوف عند تعاريف لمختلف الباحثين في هذا المجال وتوصلنا بذلك إلى وضع تعريف جامع للغش الضريبي.

وقبل معالجة التهرب الضريبي، كان من الضروري البحث عن الدوافع والأسباب التي أدت للغش الضريبي بالتطرق إلى الأسباب التاريخية الاقتصادية والنفسية المتعلقة بالمكلف، وكذا الأسباب المتعلقة بالنظام والإدارة الضريبية من جانبها.

وحاولنا كذلك الإلمام بمختلف الوسائل والطرق التدليسية التي يستعملها المكلفون للإخلال بالتزاماتهم الجبائية والغش من أداء الضريبة، مع العلم أن المناورات التدليسية كثيرة تختلف من مكلف لآخر.

كما يترتب عن الغش الضريبي انعكاسات سلبية كثيرة تمس كيان الدولة، من الناحية المالية والاقتصادية خاصة، وكذلك الاجتماعية والسياسية.

فهذه الانعكاسات السلبية أدت بنا إلى البحث عن حلول لمكافحة والتقليل من حدة الغش الضريبي وتجنب آثاره، وذلك من خلال الوقاية عن طريق ضبط التشريع والعمل على استقراره، والتخفيف من العبء الضريبي عن طريق إرساء مبادئ الضريبة) العدالة، اليقين، الملائمة، الاقتصاد)، وتقريب الإدارة من المكلف عن طريق زرع الثقة بينهم، من خلال الإنصاف البساطة والاحترام، كما وجدنا أن الإدارة الجبائية تسعى منذ عدة أعوام على تحقيق الجودة في تقديم خدماتها بغية تحسين علاقتها مع متعاملها .

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب موضوع الغش الضريبي توصلنا إلى النتائج والتوصيات التالية:

النتائج:

- عدم إستقرار المنظومة التشريعية الجبائية الراجعة بالدرجة الأولى إلى التغييرات العديدة التي تطرأ على القوانين المالية التكميلية كل سنة، مما يؤدي إلى خلق محيط غير مشجع للإستثمار.

- كثرة الثغرات وتعددتها في النظام الجبائي مما أدى إلى عدم قدرة المسيرين على مواكبة

هذه التغييرات ما ساعدا على إنتشارالغش الضريبي.

- ضعف مستوى موظفي الضرائب ونقص كفاءاتهم، الناتج عن نقص التكوين والترقيات،

وعدم احترام الإختصاص عند التوظيف.

- نقص الإمكانيات المادية على مستوى مقرات الإدارة وعدم تجهيزها باللوازم المناسبة.

الإقتراحات:

- إصلاح شامل للإدارة الضريبية، وفقا للمعايير الدولية مع أخذ بعين الاعتبار المعايير الخاصة

بالجزائر.

- ضرورة تزويد الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي، عن طريق إنشاء شبكة معلوماتية، في كافة

الإدارات العمومية لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.

- تكثيف الرقابة الجبائية بكل أنواعها، وضع كل الإمكانيات التي بحوزة الإدارة بأيدي المراقبين

والمحققين، من أجل تقدير سليم للأوعية الضريبية.

- تحسين الوضعية الاجتماعية لأعوان الضرائب الراهنة التي تعيشها الجزائر حاليا.
- تقرير عقوبات شديدة على المكلفين.
- إفتقار الطرق المتبعة في التحصيل إلى الحداثة.
- إنتشار ظاهرة التعامل بدون فاتورة صعبت محاصرة التلاعب والغش الضريبي.
- إلغاء كل التضارب والتعارض والغموض الذي يكتنف العديد من النصوص.
- تعميم وتسهيل تداول المعلومات المتعلقة بالتشريعات الضريبية.
- تعميم بطاقة الترقيم الجبائي التي تسمح بمتابعة مختلف نشاطات المكلف على المستوى الوطني.

أفاق الدراسة:

بعد دراستنا لهذا الموضوع ومحاولتنا الإلمام بكل جوانبه، إلا أننا ندرك أن هذا البحث كغيره من البحوث

لا يخلو من القصور أو النقص، وبذلك يكون إنطلاقة لبحوث جديدة ونذكر منها:

- تفشي ظاهرة الغش الضريبي في عصب الإقتصاد.
 - الآليات القانونية للحد من الغش الضريبي.
- نأمل في النهاية هذا البحث أن نكون قد وقفنا في معالجة الموضوع، والقصور منا والكمال لله عز وجل.

إختبار الفرضيات:

❖ تعتبر الضريبة مورد أساسي تعتمد عليه الدولة لتغطية نفقاتها في ظل الأزمات التي تعصف بها قديما وحديثا، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

❖ إن الضريبة محرك مهم للاقتصاد الوطني وتوجيهه ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الإقتراحات:

- إصلاح شامل للإدارة الضريبية، وفقا للمعايير الدولية مع أخذ بعين الاعتبار المعايير الخاصة بالجزائر .
- ضرورة تزويد الإدارة الضريبية بالإعلام الآلي، عن طريق إنشاء شبكة معلوماتية، في كافة الإدارات العمومية لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.
- تكتيف الرقابة الجبائية بكل أنواعها، وضع كل الإمكانيات التي بحوزة الإدارة بأيدي المراقبين والمحققين، من أجل تقدير سليم للأوعية الضريبية.
- تحسين الوضعية الاجتماعية لأعوان الضرائب الراهنة التي تعيشها الجزائر حاليا.
- تقرير عقوبات شديدة على المكلفين.
- إفتقار الطرق المتبعة في التحصيل إلى الحداثة.

- إنتشار ظاهرة التعامل بدون فاتورة صعبت محاصرة التلاعب والغش الضريبي.
- إلغاء كل التضارب والتعارض والغموض الذي يكتنف العديد من النصوص.
- تعميم وتسهيل تداول المعلومات المتعلقة بالتشريعات الضريبية.
- تعميم بطاقة الترقيم الجبائي التي تسمح بمتابعة مختلف نشاطات المكلف على المستوى

الوطني.

أفاق الدراسة:

بعد دراستنا لهذا الموضوع ومحاولتنا الإلمام بكل جوانبه، إلا أننا ندرك أن هذا البحث كغيره من البحوث لا يخلو من القصور أو النقص، وبذلك يكون إنطلاقة لبحوث جديدة ونذكر منها:

- تفشي ظاهرة الغش الضريبي في عصب الإقتصاد.
 - الآليات القانونية للحد من الغش الضريبي.
- نأمل في النهاية هذا البحث أن نكون قد وقفنا في معالجة الموضوع، والقصور منا والكمال لله عز وجل.

قائمة المراجع

قائمة الكتب:

- 1- أعرم يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003.
- 2- بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجبائية، الجزائر، 2005.
- 3- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، لبنان، 2000.
- 4- عبد الكريم صادق بركات، الإقتصاد المالي، الدار الجامعية، بيروت، 1987.
- 5- فيصل محمود الشاورة، الإستثمار في بورصة الأوراق المالية، الأسس النظرية والعلمية، دار وائل، عمان، 2008.
- 6- مروان شموط، كنجوى عبود كنجوى، أسس الإستثمار، الشركة العربية المتحدة، القاهرة، 2008.
- 7- نزيه عبد المقصود مبروك، الآثار الإقتصادية للإستثمارات الأجنبية، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2007.

المذكرات:

- 8- أبو عقادة فتيحة، قبايلي رزيقة، "الإمتيازات الضريبية في ميدان الإستثمار"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الدراسات الجامعية المطبقة، فرع محاسبة وضرائب، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 2001.

قائمة المراجع

9- حنان شلغوم، أثر الإصلاحات الضريبية في الجزائر وإنعكساته على المؤسسة الاقتصادية، حالة الشركة

الجزائرية للمياه منطقة قسنطينة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مشوري، قسنطينة، 2013-2014.

10- طارق الضب، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.

11- لراشيش محمد أمين، قويدر إيمان، "دور الضريبة في توجيه الإستثمار"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة خميس مليانة، 2007-2008.

المجلات:

12- الوثائق الخاصة بمصلحة التربص.

13- مجلة الإقتصاد المعاصر، مجلة علمية سداسية، محكمة تصدر عن العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير- المركز الجامعي- خميس مليانة- الجزائر، العدد: 7، أفريل، 2010.

قائمة الكتب:

- 1- أعرم يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، 2003.
- 2- بن بوزيد حميدة، جباية، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 3- بن صغير عبد المؤمن، إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، صعوبة الإقتطاع وآفاق التحصيل، مجلة ندوات للدراسات القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجبلالي، سيدي بلعباس (العدد الأول 2013).
- 4- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، الطبعة الثانية، 2005.
- 5- زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان .
- 6- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، دار الجامعية الجديدة، لبنان، 2000.
- 7- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006.
- 8- السيد عطية عبد الواحد، مبادئ وإقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية مصر، دون الطبعة 200.
- 9- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006.
- 10- عبد الغفور إبراهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، زهران للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 2009.
- 11- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003.

المذكرات:

- 12-** آيت قاسمي ليندة، آلية مكافحة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، دفعة 2008.
- 12-** بولوجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع قانون للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014/2015.
- 13-** طارق الضب، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.
- 14-** عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001/2002)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص إقتصاد دولي للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف.
- 15-** عبد الحميد مزهوري، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 1434-1435.

16- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون

جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013/2014.

مواقع الأترنت:

17- موقع ستار تايمز، أرشيف الشؤون القانونية(الغش الضريبي) [http:// www.Obsevateurocde.Org](http://www.Obsevateurocde.Org)

18- موقع دائرة ضريبة الدخل والمبيعات (www.incometax.gov.jo)

19- موقع دائرة مراقبة الشركات (www.ccd.gov.jo) .

20- موقع المدن الصناعي(www.jiec.com)