الجمهـــورية الجـــزائرية الديـــمقراطية الشعبيـــة
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التـعليـم العـالي و البـحث العـلـمـي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
المـــركـــز الجـــامـــعي
Centre Universitaire Colonel Akli Mohand Oulhadj Bouira
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: نقود مالية وبنوك

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الإقتصادية

الغش الضريبي وآليات مكافحته

دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالبويرة

من إعداد الطالبتين:
- يدو لويزة
- قاري حياة

تحت إشراف الأستاذة:
أوكيل حميدة

السنة الجامعية:2011/2010

دعاء

اللهم لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت

ولا باليأس إذا فشلت

بل ذكرني دائما بأن الفشل هو التجارب التي تسبق النجاح

يا رب علمني أن التسامح هو أكبر مراتب القوة و أن حب الإنتقام هو أول مظاهر الضعف

يا رب إذا حرمتني من النجاح أترك لي قوة العناد حتى أتغلب على الفشل

وإذا جردتني من نعمة الصحة أترك لي نعمة الإيمان

يا رب إذا أساء إلى الناس أعطني شجاعة الإعتذار

وإذا أساء لي الناس أعطني شجاعة العفو

يا رب إذا نسيتك لا تنساني



شكر وتقدير

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك، وعظيم سلطانك ومجدك على ما أنعمت علينا من نعم لاتحصى منها توفيقك إيانا، لإنجاز هذا العمل المتواضع.

نتقدم بالشكر والتقدير إلى أستاذتنا المشرفة الأستاذة أوكيل حميدة حفظها الله و رعاها، التي لم تبخل علينا بنصائحها و توجيهاتها السديدة و الدقيقة.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدنا و قدم لنا يد العون في إنجاز هذه المذكرة، و أخص بالذكر كل من الأستاذ: عوينان عبد القادر، شلالي عبد القادر، عبيدات عبد الكريم، مصباح بلقاسم وقرينات اسماعيل، جزاهم الله خيرا و جعل ذلك في ميزان حسناتهم يوم القيامة.

كما لا يمكننا أن ننسى أستاذنا الكريم الذي فقدناه مؤخرا و الذي مكانته في قلوبنا ما زالت شاغرة وذكراه في قلوبنا محفورة وراسخة، المرحوم: قرين بوزيد أسكنه الله فسيح جنانه.

كما نشكر أساتذة المعهد دون إستثناء وفقهم الله.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة و أخص بالذكر: حياة دراج، حنان عزي، وهيبة زادي وطراد حسام الدين.

لويزة&حياة

إهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك و كثير عطائك، إنه لا يسعني في هذه اللحظات لعلي لا أملك أغلى منها أن أهدي ثمرة عملي:

إلى من سهرت على راحتي، إلى التي فرحت لفرحي و بكت لبكائي، إلى من سهرت الليالي لترعاني وما بخلت عني بالدعاء، إلى من حملتني كرها ووضعتني كرها، إلى فضاء المحبة وبحر الحنان قرة عيني **أمي الغالية.**

إلى من علمني أن الصبر على الأشياء سبيل الظفر بها، و الذي كان سببا في ما وصلت إليه أبي و إلى زوجته.

إلى الذي لم يبخل علي برعايته، والذي ساعدني ومد يد العون لي متى كنت في حاجته،وكان لي الأب الثاني، والذي لم أجد سبيلا لرد جميله، أخي **سعيد** وإلى زوجته.

إلى من كان عونا لي في دراستي أخي حسين كما لايمكنني أن أنسى أخي ارزقي.

إلى من شاركوني حلو الزمان ومره، فجمعنا بيت واحد جدرانه التعاون والوفاء وسقفه المحبة والأخوة المعلقة في فضاءات الأمل، إخوتي وأخواتي.

إلى الذي أجبرتني الدنيا أن أفارقه، إلى روح الفقيد الذي لايزال مكانه شاغرا في قلبي، تسكنه بين الفنية والأخرى ذكرى كلماته نقشت على قلبي، أخي احسن رحمه الله.

إلى كل الاهل والأقارب. عائلة يدو وعائلة حمدي.

إلى التي لم تكن لي فقط مشرفة بل أكثر من ذلك استاذتي الغالية أوكيل حميدة كما لايمكنني أن أنسى صديقتي وشريكتي في المذكرة حياة.

ى اللاتي شاركنني حلاوة الدراسة ومرارتها اللاتي تسعهم ذاكرتي ولا تسعهم مذكرتي:أمال ،حياة حنان، وهيبة، فريدة، كريمة، صبرينة،شهرة، صبرينة، فتيحة، صبرينة، حنان فتيحة، صارة،سعيدة حديد،سعدية، إيمان، فهيمة،ليلى، نهاد، نبيهة،ليلى، ريمة، وإلى كل زميلاتي وكل من يعرفني.

كما لايمكنني أن أنسى إخوتي الذين لم تنجبهم أمي: حسام، عامر، محمد.

لويزة.

الفهرس:

مقدمة عامة

الفصل الأول:ماهية الضرائب

تمهيد.....2
المبحث الأول: مفهوم الضريبة.....3
المطلب الأول: تعريف الضريبة.....3
المطلب الثاني: خصائص الضريبة.....3
المبحث الثاني:أهداف وأنواع الضرائب.....8
المطلب الأول:أهداف الضريبة.....8
المطلب الثاني: أنواع الضرائب. 10
المبحث الثاني: الأسس و الآثار الاقتصادية للضريبة 20
المطلب الأول: أسس الضريبية 20
المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للضرائب 23
خلاصة.....30

الفصل الثاني:تحليل ظاهرة الغش الضريبي وآليات مكافحته

تمهيد: 32
المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي.....33
المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبيين 33
المطلب الثاني : أسباب الغش وأنواعه 35
المطلب الثالث: طرق الغش و أثاره.....42
المبحث الثاني: آليات مكافحة الغش الضريبي. 47
المطلب الأول: الرقابة الجبائية. 47

المطلب الثاني: التحقيقات الجبائية و العقوبات المفروضة.....49
المطلب الثالث: الإجراءات و الحلول الوقائية.....54
خلاصة.....59
الفصل الثالث: دراسة حالة
تمهيد.....61
المبحث الأول: أهم الهياكل الفرعية التنظيمية للمديرية العامة للضرائب.....62
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.....62
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و التحقيق.....66
المبحث الثاني: الجانب التطبيقي لإجراءات التحقيق المحاسبي.....68
المطلب الأول: الإجراءات الجبائية التي قامت بها إدارة الضرائب لتسوية الوضعية 68
المطلب الثاني: المتابعة القضائية و نتائجها.....70
خلاصة.....73
خاتمة عامة.

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	62
02	الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والتحقيق	66

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	التصريح بالأرباح الصناعية والتجارية
02	التصريح بالمداخيل السنوية
03	التصريح بالوجود
04	قائمة بداية التحقيق
05	الإشعار بالتحقيق
06	التبليغ بتقويم حسب الوضعية الجبائية
07	محاكمة شفهية عن حقائق
08	طلب معلومات
09	قائمة نهاية التحقيق

المقدمة عامة:

تسعى كل الدول ولا سيما دول العالم الثالث لتحقيق الإستقلال الإقتصادي الذي لا يتأتى إلا بتحقيق التنمية الشاملة في شتى الميادين وذلك عن طريق الإعتماد على سياسة مالية رشيدة. فالجهد الذي تبذله الدولة في إطار هذه التنمية يلزم عليها إيجاد مصادر تمويلية داخلية تتسم بالإستقرار والدوام نظرا للإنعكاسات السلبية التي تترتب عن التمويل الخارجي من مساعدات مالية واقتراض مشروط من طرف الهيئات المالية العالمية مما يشكل عبء على كاهل الدولة حيث يجعلها تخضع للعديد من الشروط لا تتعلق بالجانب الإقتصادي أو المالي فحسب بل تصل إلى المساس بسيادة الدولة والتدخل في شؤونها الخاصة.

ولأن الواقع اثبت ان معظم الدول النامية كما هو الحال في الجزائر واعتمدت على الثروة البترولية وجدت نفسها أمام عائق كبير تمثل في انخفاض أسعار البترول وتذبذب إيراداته، الشيء الذي سبب خللا في المصادر التمويلية.

وجاء الإهتمام بالضريبة وخاصة في الدول الرأسمالية التي شهدت إضمحلالا ملحوظا في إيراداتها من الأملاك الخاصة ومن الرسوم، ولجأت من ثم للإعتماد بصورة متزايدة على الضرائب التي تهدف إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة وتشجيع الصناعات المحلية وخلق القاعدة الإقتصادية والصناعية والإنتاجية والإستهلاكية والتي تتلاءم والسياسة المالية للدولة ولذلك تسعى هذه الأخيرة إلى وصف الضريبة بالعدالة الإجتماعية والملائمة حتى تلاقي القبول والرضا من الممولين فلا يعتبرونها عبئا عليهم أو عقوبة تصيبهم بل يدفعونها عن طيب خاطر مساهمة منهم في تحقيق أهداف الدولة. وكذلك سعيا للقضاء على التفاوت الشاسع بين الثروات وإزالة الفوارق بين الطبقات.

غير أن من الظواهر التي تلفت الإنتباه في هذا المجال وما لمسناه من طبيعة الأفراد في تمسكهم بحقوقهم والمطالبة بها،والتلاعب في أداء واجباتهم الجبائية وهذا ما يطلق عليه بالغش الضريبي أو بتعريف آخر هو استخدام المكلفين لأساليب متعددة للتخلص من التزامتهم الضريبية التي يرى فيها عبئا يثقل عاتقه.

مما لاشك فيه أن الغش الضريبي يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية ما يشكل عائقا هاما وأساسيا أمام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة الشيء الذي يضطرها إلى تعويض النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية بفرض ضرائب جديدة أو برفع معدل الضرائب الموجودة، وهذا بدوره يؤثر بالسلب على توزيع الدخل ومبدأ العدالة الضريبية والنمو الإقتصادي.

ونظرا لأهمية الموضوع وكثرة أبعاده فقد اختلفت الآراء في تحديد أسباب الغش الضريبي، فمنهم من أرجعها إلى وجود ثغرات في التشريعات الإقتصادية التي يقوم المكلف باستغلالها ولا يمكن بذلك فرض أي عقوبة عليه ومنهم من أرجعها إلى ضعف الإدارة الضريبية وسوء التسيير فيها. أما الرأي الثالث فله نظرة سيكولوجية للغش الضريبي وهي متعلقة بسوء نية المكلف لذا يلجأ إلى الغش الضريبي.

والجزائر كغيرها من البلدان شهدت فيها هذه الظاهرة انتشارا واسعا وكبيرا نتيجة عدة أسباب ساهمت في ذلك.فكان من واجب الدولة لتحقيق سياستها المالية محاولة القضاء أو الحد على الأقل من هذه الظاهرة بحيث

أن المتتبع للأوضاع الإقتصادية يحس بثقل هذه الظاهرة على الإقتصاد الوطني الأمر الذي أدى بنا إلى محاولة اقتراح بعض الحلول لمحاربتها والحد من آثارها الضارة وكبح انتشارها.

إشكالية البحث:

كما ذكرنا سابقا فقد حاولنا طرح ومعالجة هذا الموضوع وذلك عن طريق طرح الإشكالية التالية:

ماذا نقصد بالغش الضريبي وماهي الآليات المتبعة لمكافحته؟

ومن أجل كشف الستار والإجابة الشافية سوف نحاول أن نعالج هذه الإشكالية المطروحة بالتطرق إلى توضيح ظاهرة الغش الضريبي وذلك بالإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ماهي الضريبة وما دورها في الإنماء الإقتصادي؟
- ✓ ماهو مفهوم الغش الضريبي؟ وما أنواعه؟
- ✓ ماهي الأسباب الرئيسية للغش الضريبي؟
- ✓ ماهي الإجرءات المتخذة لمحاربة الغش الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدتها؟
- ✓ ماهو دور الرقابة الجبائية في ذلك؟

فرضيات البحث:

تبعا لما سبق وكإجابة أولية على هذه التساؤلات قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- ✓ الضريبة أداة لتحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الأفراد ووسيلة لتوجيه النشاط الإقتصادي، وكذا تحقيق السياسة المالية للدولة.
- ✓ الغش الضريبي هو الوسيلة التي يلجأإليها المكلف لتجنب أداء التزاماته الضريبية
- ✓ الرقابة الجبائية من أهم الحلول والآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمحاربة هذه الظاهرة.

أسباب إختيار الموضوع:

أهم الأسباب التي دفعتنا لإختيار هذا الموضوع هي:

أ – أسباب موضوعية:

- ✓ لقد اخترنا هذا الموضوع نظرا لإعتبار الضرائب أحد الموارد المالية الداخلية والهامة للدول في تمويل النفقات العامة وفي توجيه النشاط الإقتصادي.
- ✓ إزدياد ظاهرة الغش الضريبي مما أصبح يشكل مرضا بالنسبة للإقتصاد الوطني.

ب – أسباب ذاتية:

- ✓ تعتبر ظاهرة الغش الضريبي موضوع الساعة في ظل التحولات التي يعرفها الإقتصاد الوطني.
- ✓ حب التطلع لمعرفة خبايا هذه الظاهرة من أجل إثراء معارفنا وقدراتنا.

أهمية البحث:

- ✓ تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة بموارد مالية لتغطية نفقاتها المختلفة، ففي الجزائر تعتبر الضرائب العادية الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الجباية البترولية على قطاع المحروقات.

- ✓ إن أهمية هذه الدراسة تنبع من تلك الآثار السيئة لظاهرة الغش الضريبي التي جعلت أموال طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو إقتطاع وبذلك حرمان الخزينة العموميو منها.
- ✓ بروز الرقابة كأداة مهمة في محاربة الغش الضريبي.

أهداف البحث:

- ✓ غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات الغش الضريبي التي تضر بالإقتصاد الوطني.
- ✓ إبراز الأجهزة القائمة على مكافحة الغش الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة في ذلك.

الصعوبات:

لا يوجد أي عمل يخلو من الصعوبات والعقبات، ومن الصعوبات التي واجهناها في هذا العمل:

- ✓ الوقت لاذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا وبين جميع المعلومات الخاصة بالبحث وبين الدراسة.
- ✓ قلة المراجع التي تتناول الغش الضريبي وإن وجدت فهي تتعرض لهذا الموضوع بصفة مختصرة.
- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات من طرف عمال المديرية وكثرة المحسوبية.

المنهج المستخدم:

لتأكيد أو رفض الفرضيات المشار إليها أعلاه من أجل تغطية الموضوع وفقا للإشكالية المطروحة قمنا بإتباع منهج يستند في جوهره على الوصفي الجانب النظري ومنهج التحليل في الجانب التطبيقي.

تقسيم البحث:

استلزمت الدراسة تناول الموضوع من خلال فصول تستهل بمقدمة ثم تليهم خاتمة حيث قسمناها إلى فصلين نظري و فصل تطبيقي.إذ سنعرض في:

الفصل الأول:حول الضريبة تناولنا فيه مفهوم الضريبة وخصائصها ثم تطرقنا إلى أهداف وأنواع الضرائب كما كان علينا إدراج أسس والآثار الإقتصادية للضريبة.

الفصل الثاني: قمنا فيه بتحليل ظاهرة الغش الضريبي حيث قمنا في البداية بتعريف كل من الغش والتهرب الضريبيين وبيان أهم الفروق بينهما، ثم تطرقنا إلى أسباب الغش وأنواعه وكما حددنا الطرق المعروفة المستعملة من طرف المكلف وتطرقنا كذلك إلى أهم الآثار التي تنجر عن هذه الظاهرة.وتعرضنا كذلك إلى إجراءات وأساليب مكافحة هذه الظاهرة.

الفصل الثالث: فقد خصصناه للجانب التطبيقي الذي قمنا بإسقاط ما تطرقنا إليه في الجانب النظري على مديرية الضرائب.

أما الخاتمة فقد خصصناها للحديث عن النتائج المتوصل إليها من خلال تحليل هذه الظاهرة.

تمهيد:

إن التطور السريع الذي شهده العالم و اتساع نطاق المعاملات التجارية و المالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل و موارد جديدة لتمويل مشاريعها و نفقاتها العامة و من بين أهم الموارد الضريبية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الإقتصادية من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي.

و اعتبار هذه الأدوار الهامة التي تلعبها إيرادات الدولة أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول إيجابية و فعالة للأزمات المالية و الإقتصادية أي إشباع الحاجات المتزايدة و من هذا المنطلق أصبح الحديث عن موضوع الضرائب علما قائما في كل أقطار العالم و الذي هو لب حديثنا هذا و عليه قمنا بتقسيم فصلنا إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تناولنا فيه مفهوم الضريبة ، أما المبحث الثاني تناولنا فيه أهداف و أنواع الضرائب أما المبحث الأخير تناولنا فيه أسس الضريبة و الآثار الاقتصادية لها.

المبحث الأول: مفهوم الضريبة.

تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات العامة ، و هذا لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية. و في هذا المبحث سنتطرق إلى تعريف الضريبة و تبيان أهم خصائصها.

المطلب الأول: تعريف الضريبة.

إن تعدد تعار يف الضريبة كانت نتيجة التطورات العديدة التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها أو خصائصها، فهناك من يعتبرها أداة لتحقيق الأهداف المالية و هناك من يعتبرها وسيلة الدولة المالية للتنمية.ومن أهم التعاريف التي عرفت بها الضريبة نجد:

1. عرفت على أنها مبلغ من النقود تجبر الدولة و الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية، ليس في مقابل إنتفاعه بخدمة معينة، و إنما لتمكنها من تحقيق منافع عامة.[1]

2. كما يمكن تعريفها على أنها إقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف.[2]

3. تعرف أيضا على أنها فريضة إلزامية تحددها الدولة و يلتزم المعمول بها بأدائها بلا مقابل تمكينا من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.[3]

4. و يضيف بعض العلماء إلى هذا التعريف قولهم أنها المبلغ الذي تفرضه الدولة و تقتطعه بصورة مباشرة و ذلك بغية تمييز الضريبة عن الإجراءات النقدية التي تؤدي كما في حال تخفيض قيمة العملة إلى اقتطاع غير مباشر من ثروات الأشخاص.[4]

5. بينما يمكن تقديم تعريف أدق:" الضريبة أداة نقدي مطلوبة من أعضاء المجموعة يحصل جبرا بصفة نهائية و دون مقابل."[5]

و من خلال هذه التعاريف يمكن أن نقول بأن الضريبة اقتطاع مالي تستقطعه الدولة جبرا من الأفراد من أجل تحقيق المنفعة العامة.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة.

بالإستناد إلى التعاريف السابقة نستنتج عدة خصائص للضريبة تميزها عن غيرها من الإيرادات العامة للدولة و تتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

---

[1] – زينب حسين عوض الله ،مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية ، لبنان، دون طبعة ،ص:126.

[2] – اعمر يحياوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة ،الجزائر، 2003، ص :90.

[3] – حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة ، مركز الاسكندرية بالكتاب،مصر،2000،ص:115.

[4] – فوزي عطوي ، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، دون طبعة ،2003،ص:49.

[5] – اعمر يحياوي، مرجع سبق ذكره ، ص:90.

الفرع الأول: الضريبة تمثل اقتطاع مالي.

أي أنها تفرض و يتم تحصيلها بصورة نقدية في الغالب، و بالذات في الوقت الحاضر، رغم أن الضريبة هذه يمكن أن تفرض و يتم تحصيلها بصورة عينية ، كنسبة أو جزء من الإنتاج، أو بتقديم عمل، و الذي كان الشكل الذي تتم به الضريبة في العديد من الحالات، و بالذات في الفترات السابقة، خصوصا ما يرتبط بالضريبة التي تفرض على الإنتاج الزراعي و التي كانت تستحصل عينا في ظل الدور الأساسي و المهم للإنتاج الزراعي في تكوين الإنتاج القومي آنذاك، و كذلك مع النظم السابقة و بالذات في الإقطاع، و النظم الإستبدادية، و حيث كان يتم اللجوء إلى إستخدام القوة و الإكراه من أجل الحصول على الضريبة عينا بشكل خدمات عمل تقدم للدولة عن طريق السخرة و الإجبار، إلا أن الصورة العينية لفرض الضريبة و تحصيلها تضاءل بدرجة كبيرة بحيث يصبح أمرا نادرا بل أنه غير موجود في الواقع حاليا، و ذلك لأسباب عديدة من بينها تراجع الأهمية النسبية للإنتاج الزراعي في توليد الإنتاج القومي بزيادة مساهمة القطاعات الاقتصادية الأخرى في الإنتاج، و كذلك نتيجة أن الهدف الأساسي للإنتاج في الوقت الحاضر هو ليس للاستخدام و الاستهلاك الذاتي، بل لأغراض مبادلته في السوق بالنقود، و بالتالي فان النقود هي التي يتم استخدامها في حصول المنتج على عوائده و إيراداته، أي دخله و التي هي عوائد و إيرادات و دخل نقدي و لمعظم النشاطات، إن لم يكن جميعها تقريبا، و لأن القيام بهذه النشاطات يتم من خلال الإنفاق عليها و بشكل نقدي و إن المبادلات في معظمها إن لم يكن جميعها يتم بصورة نقدية، أي أن الإقتصاد أصبح اقتصاد نقدي حاليا، بدلا من طبيعته العينية التي كانت ترتبط باقتصاد أصبح اقتصاد نقدي حاليا ، بدلا من طبيعته العينية التي كانت ترتبط باقتصاد الكفاف، أي الاقتصاد المعيشي في الفترات السابقة و هو الأمر الذي أدى إلى أن يكون إنفاق الدولة على قيامها بمهامها و نشاطاتها إنفاقا نقديا ومن ثم ضرورة حصولها على إيراداتها العامة ومنها الضرائب بصورة نقدية، إضافة إلى أن حصول الدولة على خدمات عينية عن طريق الإكراه أو الإجبار و السخرة، انتهى مع نهاية الأنظمة الاستبدادية و ظهور النظم الديمقراطية و اتساع الأخذ بهذه النظم، إضافة إلى إن الإيرادات العينيةعندما تحصل عليها الدولة يرافقها تحمل تكاليف الإدارة هذه الإيرادات العينية و تكاليف الاحتفاظ بها لحين التصرف بها أو استخدامها مخاطر يمكن أن ترافق مثل هذا الاحتفاظ، و هو الأمر الذي يقتضي تحمل جهود في حالة كون الإيرادات عينية، و التي تنتفى و تصبح لا لزوم لها و غير مطلوبة في حالة كون الإيرادات الضريبية نقدية، و هو ما أدى إلى إن تكون الضريبة التي تقتطع من قبل الدولة يدفعها الممول نقدا عادة في الوقت الحاضر، و في معظم الحالات إن لم يكن جميعها و في كافة الدول، خاصة وأن الضريبة العينية قد لا تتفق مع العدالة في فرض الأعباء المالية لأنها تتضمن تقويم

الممول لجزء من إنتاجه أو أداء ساعات عمل معينة و بغض النظر عن تكاليف انتاج كل منتج و التي تختلف من منتج لآخر و كذلك مع اختلاف قدرات الأفراد في القيام بالعمل.[1]

الفرع الثاني:الضريبة تدفع جبرا.

إن صفة الإجبار في الضريبة ذات صيغة قانونية، بمعنى هذا إجبار قانوني و ليس معنوي، يجد مصدره في القانون و ليس في ارادة الدولة أو الأفراد.

و بناء عليه يكون الفرد مجبرا على دفع الضريبة دون أخذ رغبته او استعداده للدفع في الإعتبار.

يكون للدولة في حالة امتناعه عن أدائها، حق اللجوء الى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة، كما أنها تتمتع في سبيل اقتضائها بامتياز على أموال المدين، و عنصر الإجبار في الضريبة قد يثير العديد من التساؤلات حول مدى انفراد الدولة في تحديد النظام القانوني للضريبة من حيث وعاء الضريبة و سعرها و كيفية تحصيلها دون ما اعتبار لإرادة المكلفين بدفعها و دون ما الخضوع لضوابط قانونية محددة و المجمع عليه، سيادة الدولة لا تعني انها تلتزم بضوابط معينة يجب مراعاتها عند فرض الضريبة و تحصيلها و إلا اعتبرت الضريبة سيفا في يد الدولة مسلطا على رقاب المكلفين بها.

فالضريبة لابد أن تصدر بقانون و ليس بناء على قانون، و يعد ذلك من المبادئ الدستورية الهامة، فلا تفرض الضريبة و لا تعدل و لاتلغى إلا بموافقة السلطات التشريعية المختصة.

و حينئذ يصدر قانون يحدد الأحكام المتعلقة بالضريبة، مع ضرورة التزام الدولة بإحكام هذا القانون عند فرض الضريبة أو تحصيلها، و إلا خالفت القانون و اعتبر عملها غير مشروع، و يحق للأفراد التظلم منه أمام الجهة القضائية أو الإدارية المختصة، كما يلتزم الأفراد بموجب هذا القانون، بأداء الضريبة إلزاما دون أي مخالفة.

وواقع الأمر أن حق السلطة التشريعية، ممثلة في المجالس النيابية، في فرض الضريبة.يقصد به عدم تحكم السلطة التنفيذية إذا ترك الأمر لها دون رقابة من ممثلي الشعب أضف إلى ذلك، أن الضريبة تفرض على قاعدة عريضة من الشعب تأسيسا على رابطة التضامن الاجتماعي بينهم و بين الدولة التابعين لها، و لذا فلا يتصور أن تفرض الضريبة بلائحة أو بقرار إداري، بل ينبغي أن تصدر بقانون.

و يوضح التطور التاريخي للنظام الضريبي في العديد من الدول، كإنجلترا و فرنسا و الولايات المتحدة الأمريكية، كيف أن الثورات التي قامت بها الشعوب كانت هي السبب الرئيسي لتقرير هذا المبدأ الدستوري، الذي أصبح الآن مبدأ هاما راسخا منصوصا عليه في كافة دساتير دول العالم.[2]

[1] – فليح حسن خلف، المالية العامة، جدار الكتاب العالمي و عالم الكتب الحديث، الاردن، دون طبعة، 2008، ص ص:171-172

[2] – سوزي عدلي ناشد، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان،2006،ص ص:117-118.

الفرع الثالث: الضريبة تدفع بدون مقابل.

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة و يدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء و التكاليف العامة.

و غنى عن البيان أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة مرافقتها العامة المختلفة، و أن الدولة حصيلة الضرائب و إيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق إلا أن الفرد يتمتع بهذه الخدمات كالدفاع و الأمن و القضاء...الخ ليس باعتباره مكلفا بأداء الضريبة، بل لكونه عضوا في الجماعة السياسية التي ينتمي إليها المجتمع، و هذا النفع ليس حكرا عليه وحده و لكنه يعود على جميع أعضاء المجتمع.

و استنادا على ما تقدم، فان الضريبة لا تدفع مقابل نفع خاص، كما أن تقديرها لا يتم بناء على مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة، بل يتم وفقا للمقدرة التكلفية للفرد، أي مقدرته على الدفع بالنسبة لغيره من الأفراد و على تحمل الأعباء العامة. و الدولة هي التي تحدد هذه المقدرة و لذا لابد لها من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة لأنها تؤثر في مقدرته التكلفية.

و تبرير ذلك أن الضريبة تفرض على جميع الأشخاص المقيمين في الدولة، من مواطنين و أجانب باعتبارهم يتمتعون بجمع الخدمات التي تقدمها مرافق الدولة المختلفة.[1]

الفرع الرابع: الضريبة فريضة ذات أهداف

تشير غالبية التعريفات الخاصة بالضرائب إلى إن الضريبة ذات هدف مالي فحسب في حين يميل كتاب آخرون إلى جعل الضريبة ذات غايات متعددة هي :أهداف مالية، أهداف اقتصادية وأهداف اجتماعية.[2]

حيث أن الضريبة تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق و لذا فإنها تمكن الدولة من تحقيق أهدافها، و يمثل هدف الحصيلة الهدف الدائم و الرئيسي لأنه يوفر للدولة الموارد التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها و زيادة أعبائها إلى تحقيق منافع عامة للمجتمع في مجموعة كما أنها تحقق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي بين حقوق الخزانة العامة و حقوق الإفراد، و دورها الأساسي في تحقيق العدالة الاجتماعية و عدالة توزيع الدخل القومي و تقليل التفاوت في الدخول بين فئات المجتمع ، عن طريق الضرائب التصاعدية، أمر لا يخفى على أحد.

و تعتبر هذه الخاصية مبدأ دستوريا أفرزته الثورات السياسية الكبرى، كما نص عليه إعلان حقوق الإنسان و المواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية عام 1789، و لم يعد هناك حاجة في العصر الحديث

[1] – سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية الجديدة، لبنان،2000،ص ص:119-120.

[2] – عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد، الأردن، 2007، ص:93.

على النص عليه صراحة ، إذ أنه يعد من المبادئ الدستورية العامة المستقرة الواجب إتباعها بغض النظر عن وجود نص دستوري من عدمه.[1]

الفرع الخامس: الضريبة تدفع بصورة نهائية.

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها، و بذلك تختلف الضريبة على القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.[2]

[1] – سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة ، مرجع سبق ذكره ، ص:120.

[2] – نفس المرجع، ص:119.

المبحث الثاني: أهداف و أنواع الضرائب.

الهدف من هذا المبحث دراسة أهداف الضريبة و التي يمكن أن نقول بأنها تنقسم إلى أهداف مالية، أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية و أخيرا أهداف سياسية و أيضا دراسة أهم أنواع الضرائب، وسندرس كل نوع حسب تصنيفه.

المطلب الأول: أهداف الضريبة.

تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن تحديدها في الآتي: أهداف مالية، اقتصادية، اجتماعية، و أهداف سياسية.

الفرع الأول: الأهداف المالية.

ويقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة و على استثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود و المستشفيات و الجامعات و شق الطرق....)[1]

الفرع الثاني: الأهداف الاقتصادية.

الأهداف الاقتصادية من أهداف الضريبة ، و يقصد بها أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار غير المصحوب بالتضخم أو الانكماش ، و أصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية و تحقيق الاستقرار و ذلك على النحو التالي:

1)استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية:

كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة، فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب.

و لجأ إلى هذا الأسلوب من حكومات البلدان النامية، أو بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب رأس المال الأجنبي فتعفي الإستثمار المالي الأجنبي من الضرائب.

2)استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي.

الدورات الاقتصادية من رخاء و ركود، سمة من سمات النظام الإقتصادي المعاصر، و لذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود و الانكماش حيث يقل الشراء و الإستهلاك و تتكدس المنتجات.

فتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد المجتمع ذوي الدخول المتدنية و ذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل و رفع الإعفاء الضريبي و تخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة.

[1] – بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005،ص:12.

وحتى في فترة الإزدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية و ذلك برفع الضرائب على الدخول وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأشخاص وتخفيض الضرائب على رأس المال والإدخار لتعطي دفعا للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة و انخفاض الأسعار.

3) إستخدام الضريبة لمنع تمركز المشاريع الإقتصادية:

الإتجاه إلى التمركز الإقتصادي من سمات هذا العصر و خصوصا في النظم الرأسمالية و يمكن إستخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التمركز و ذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتوجهة نحو التكتل مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة و يحد بالتالي من ظاهرة التمركز و التكتل في النشاط الاقتصادي.

4) إستخدام الضريبة لتشجيع الإستثمار و الإدخار.

و يتم ذلك عندما تغطي الدولة عائدات لسندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الإدخار أو أي إستثمار مالي يدعم الإقتصاد الوطني.[1]

الفرع الثالث: الأهداف الإجتماعية.

نجد عدة أهداف اجتماعية تعمل الضريبة على تحقيقها:

1. إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة.

2. تستخدم أيضا في تطوير بعض الأنشطة الإجتماعية كإعفاء بعض الهيئات و الجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معنية: دينية أو أسرية من الضرائب.

3. تستخدم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة على سلع الإستهلاك الضروري كالخبز و فرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية مثل: المشروبات الكحولية و السجائر.[2]

الفرع الرابع: الأهداف السياسية.

سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى الإجتماعية المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الإجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل إستخدام الرسوم

[1] – خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل ، الأردن، الطبعة الثانية،2005 ، ص ص:154-156.

[2] – سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سبق ذكره ، ص:132.

الجمركية تمنح الإعفاءات و الإمتيازات الضريبية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها برفع سعر الرسوم الجمركية من أجل تحقيق أغراض سياسية.[1]

المطلب الثاني: أنواع الضرائب.

تضم الضرائب في الوقت الحاضر أنواع عديدة تتفاوت في أهميتها و كذلك في أثارها الإقتصادية و الإجتماعية، و سنعرض فيما يأتي أهم أنواع الضرائب التي تحد لها تطبيقا على نطاق واسع في الدول كافة تقريبا.

الفرع الأول:معيار وعاء الضريبة.

حسب هذا المعيار نجد الضريبة الوحيدة و الضرائب المتعددة و الضرائب على الأشخاص و الضرائب على الأموال.

1)الضريبة الوحيدة.

يقصد بنظام الضريبة الوحيدة ، إعتماد الدولة في إيراداتها على ضريبة واحدة رئيسية للحصول على مايلزمها من موارد مالية، و تمتاز الضريبة الوحيدة بمايلي:

✓فرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه الممول من مختلف مصادره و هذا ما جعلها تتميز بالسهولة.

✓ يقدم الممول تقريرا واحدا على نتائج أعماله لإدارة ضريبة واحدة التي تحسبه مرة واحدة.

✓ سهولة إجراءات الربط تؤدي إلى التقليل من نفقات التحصيل إلا أن هذا النظام لا يقوم على أي منطق إقتصادي سليم، ذلك أن اختيار نوع واحد من النشاط الإقتصادي أو من الثروة دون الأنواع الأخرى يعنى تفرقة لا مبررلها في المعاملة المالية بين مختلف الفئات و الطبقات و هو ما يعتبر خروجا عن قاعدة العدالة الضريبية.

✓ إرتكازها على جزء من الثروة لا يجعل هذه الضريبة ذات حصيلة كبيرة و ثقل عبئها على المكلفين يشجعهم على التهرب من الضريبة و الإفلات من المساهمة في النفقات العامة.[2]

2)الضرائب المتعددة.

إن تعدد الاتجاهات في اختيار المادة الخاضعة للضريبة و كثرة الإنتقادات الموجهة لنظام الضريبة الواحدة، أدى إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة الذي تفرض بموجبه الضريبة على كل نوع من أنواع الإيرادات على أساس مصدرها .

✓ ايراد مصدره العمل البحث كالأجور و المرتبات.

[1] – سوزي عدلي ناشد، المالية العامة ، مرجع سبق ذكره ، ص:132.

[2] – نفس المرجع، ص ص:131-132.

✓ إيراد مصدره مختلط العمل برأس المال، كالأرباح التجارية و الصناعية. فكل نوع من هذه الإيرادات له ميزاته الخاصة مما يجب تنوع الضريبة التي يخضع لها كل إيراد.

فالإيراد الذي يكون مصدره رأس المال البحت يجب أن يخضع لضريبة ذات سعر عال، لأن صاحب الإيراد لم يبذل مجهودا جسمانيا في سبيل الحصول على هذا الإيراد، و أما الإيراد الذي يكون مصدره العمل فقط فيجب أن يخضع لضريبة ذات سعر منخفض لأن مصدر الإيراد ينتج عن بذل مجهود جسماني أو فكري، وعناية أكثر من الإيراد لرأس المال. أما الإيراد الذي يكون مصدره امتزاج العمل برأس المال فيجب أن يخضع لضريبة وسط، لا هي في شدة الضريبة في الحالة الثانية، ويتميز هذا النظام بالموازنة بين مختلف أنواع المقدرة الإقتصادية ، و التفرقة في المعاملة بين الإيرادات المختلفة المصادر من حيث غزارة حصيلة الضريبة التي تصيب مجموع نواحي نشاط الممول ، لتتوزع على مقدرته الاقتصادية و تحصيلها عند المنبع، الأمر الذي يقلل من نفقات الجباية ، و لا يشعر الممول بوقعها ، و لا يحاول التهرب منها ، و لكن لهذا النظام عيوب ، كالمغالاة في الأخذ بمبدأ العينية و النظر لمصدر الإيراد دون مراعاة لمبدأ الشخصية و حالة الممول العائلية.

قد تؤدي المغالاة في تعدد الضرائب إلى تعدد الإدارات الضريبية، أيضا مما يرهق الممول الذي يضطر إلى تقديم اقرارت عديدة إلى الإدارات المختلفة باختلاف الضرائب التي يخضع لها.

إن هذا التعدد في الإدارات الضريبية يؤدي إلى زيادة نفقات التحصيل، و يلاحظ أن الضرائب المتعددة رغم صلاحيتها نسبيا فإنها تفقد صلاحيتها، إذ أطلق تعددها ، فالسياسة الضريبية، لا بد أن يكون لها ما ترتكز عليه و لابد من دراسة أثر فرض الضريبة على أوجه النشاط الاقتصادي.[1]

3)الضرائب على الأشخاص.

يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان ذاته هومحل الضريبة أو وعاء الضريبة فتفرض، على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة.

و لقد عرف التاريخ المالي الضريبة على الأشخاص منذ قديم الزمان. فعرفها الرومان و العرب، حيث كانت تفرض على غير المسلمين (الذميين) في البلاد الخاضعة للحكم الإسلامي، وكانت تقتصر على الذكور البالغين كما عرفتها مصر في أواخر القرن التاسع عشر و كانت تسمى بضريبة الفردة أو ضريبة الرؤوس، لكونها تفرض على الشخص باعتباره "رأسا" وضريبة الرؤوس تأخذ شكلين أساسين، ضريبة موحدة أو ضريبة مدرجة ، و قد انتشرت ضريبة الرؤوس الموحدة في المجتمعات القديمة البدائية لكونها كانت تتماشى مع الظروف الإجتماعية و الإقتصادية لتلك المجتمعات ، حيث كان الأفراد متقاربين من حيث الدخول و الثروات بالإضافة إلى بدائية الإدارة المالية ، مما يصعب عليها تقدير وعاء الضريبة بجانب سهولة تحصيلها، ولذا كانت تفرض ضريبة بسيطة موحدة على الأفراد ، فيدفع كل فرد ذات المبلغ الذي يدفعه الآخرون

[1] – علي زغدود،المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية،2006 ، ص:ص: 190-192.

الخاضعين للضريبة ، و كانت الحصيلة الضريبية بسيطة لأن سعرها كان دائما منخفضا ، لكي يتمكن ذووا الدخول المحدودة من دفعها.

و مع تقدم المجتمع و ظهور الفوارق الإقتصادية و الإجتماعية بين الأفراد و دخولهم أصبحت الضريبة الموحدة لا تحقق العدالة المنشودة منها على الخاضعين لها، إذ أصبح الأفراد يتفاوتون في مقدرتهم التكليفية. و لذا بدأ الإتجاه نحو ضريبة الرؤوس المدرجة حيث كان المجتمع يقسم إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقا لمراكزهم الإجتماعية والإقتصادية وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد كضريبة تختلف عن الطبقات الأخرى. و بالرغم من أن الضريبة المدرجة تبدو أكثر عدالة من الضريبة الموحدة إلا أنها عدالة ناقصة ، فالطبقة الواحدة تدفع نفس المبلغ مع أن دخول هذه الطبقة غير متساوية ، فهي لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للأشخاص.

ومن أمثلتها الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث قام بتقسيم المجتمع إلى أربع فئات هي: الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية و الطبقات الأخرى كما فرضتها فرنسا عام 1865، حيث قسم المجتمع إلى اثنتين و عشرين فئة إجتماعية فرضت على كل فئة ضريبة خاصة ،و تكاد تخلو التشريعات الضريبية الحالية للعديد من الدول من ضريبة الرؤوس بنوعيها الموحدة و المدرجة، نظرا لما فيها من إهدار لكرامة الإنسان و حقوقه بجعله محلا للضريبة.[1]

4)الضرائب على الأموال.

نظرا للعيوب السالف ذكرها بشأن الضرائب على الأشخاص، فقد ساد الاتجاه نحو إختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة، و إما أن تكون الأموال رأس مال أو دخلا. و رأس المال هو مجوع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة (الثروة).سواء أخذت شكلا عينيا، كأرض عقار أو مبنى أو شكل سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية(أسهم و سندات) أو مبلغ من النقود، و الواقع فان الثروة مفهوم أشمل و أعم من رأس المال

أما الدخل فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو كليهما معا. و يأخذ الدخل صورة نقدية، كقاعدة عامة، في المجتمعات الحديثة. إن كان من الجائز الحصول على بعض أجزاء من الدخل في صورة عينية. مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التي يقوم بإنتاجها، أو إستقاء المنتجون لجزء من إنتاجهم لإستهلاكهم الذاتي (كالمزارعين) و يثور التساؤل حول أيهما أكثر تعبيرا عن المقدرة التكلفية للأشخاص . رأس المال أم الدخل؟

شهد التاريخ المالي للمجتمعات الحديثة تطورا كبيرا في هذا الصدد يتمثل في كون الدخل يمثل أساسا لفرض الضريبة، بعد أن ظلت الثروة لفترة زمنية طويلة هي الأساس الأول لفرضها ، خاصة في العصور

[1] – محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر ، الطبعة الثالثة،2003،ص ص:132-134.

الوسطى و حتى بداية القرن التاسع عشر و مع بداية النصف الأخير من القرن التاسع عشر و بداية القرن العشرين، انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل، للأسباب التالية:

1. التطور الذي لحق الإقتصاد و تحوله من الإقتصاد العيني إلى الإقتصاد النقدي، فقد ترتب عن ذلك زيادة أهمية الثروة المنقولة على الثروة العقارية. و نظرا لصعوبة تقدير تلك الأخيرة من جانب الإدارة المالية، فقد أصبح الدخل الناتج عنها محل تقييم.

2. القيود التي فرضت على حق الملكية، و ما يتفرع عنها من حق استغلال تمثلت في شكل تنظيم علاقات استئجار الأراضي و المباني للأغراض السكنية و غيرها مما أدى إلى تناقص أهمية الثروة العقارية.

3. إستنادا إلى أن العمل، أصبح مقياسا للقيمة، فقد تزايدت أهمية الدخل الناتج عن العمل و أصبح هو المعيار الذي يحدد درجة مساهمة صاحبه.

ومع ذلك فان اختيار الدخل كتعبير عن المقدرة التكلفية، و بالتالي كأساس لفرض الضريبة، يثير مشاكل معينة:

✓ ليست كل عناصر الدخل نقدية فالبعض منها يكون عينيا، مثال ذلك الجزء من الناتج الزراعي الذي يستهلكه المنتجون و هو ما يسمى بالاستهلاك الذاتي، كذلك إقامة مالك المبنى في العقار المملوك له أو في بعض أجزائه، تلك العناصر العينية يصعب تقديرها.

✓ بالنسبة للدخول النقدية، قد يكون من الصعب الوصول إلى تقدير صحيح بالنسبة لبعضها خاصة تلك التي يقوم أصحابها بإمساك دفاتر، أو تلك التي تحتمي وراء مبدأ سرية الإعمال الذي يعد من أسس نشاط المشروع الفردي.

✓ إن التوسيع في مفهوم الدخل يؤدي إلى احتوائه على عناصر أخرى تقع بين الدخل ورأس المال ، كزيادة رأس المال زيادة حقيقية بمرور الوقت، و إن كان ذلك لا يرتكز على زيادة في الطاقة الإنتاجية.

و بغض النظر عن تلك المشاكل، فقد أصبح الدخل بصورة أصلية ، هو معيار المقدرة التكلفية التي تمثل الوعاء الأساسي للضريبة، و إن كانت الثروة و رأس المال يمكن الارتكاز عليهما في بعض الحالات الاستثنائية.[1]

الفرع الثالث: معيار الواقعة المنشئة للضريبة.

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة إن الالتزام بالضريبة ينشا بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة، و طبقا لهذا المعيار نميز : الضرائب على رأس المال، الضرائب على الإستهلاك، الضرائب على الدخل، الضرائب على الإنتاج.

[1] – سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة، مرجع سبق ذكره ،ص ص:136-138

1)الضرائب على رأس المال.

تفرض على تملك رأس المال و تدفع من الدخل ، و تدفع من الدخل ، و تتميز هذه الضريبة بأنها تتخذ رأس المال نفسه وعاء للضريبة إلا إن سعرها يكون منخفضا بحيث يكفي الدخل الناتج عن رأس المال للوفاء بدين الضريبة دون الحاجة للتصرف في جزء منه و قد تفرض ضريبة استثنائية على رأس المال، و غير دورية و تفرض في أوقات استثنائية مثل أوقات الحروب

الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال ، و هي تفرض على الزيادات التي تطرأ على قيمة رأس المال لأسباب خارجة عن إرادة صاحبة كما لو فتحت الأشغال العامة شارعا أدى إلى تحسين العقارات المجاورة و ارتفاع أسعارها.

الضريبة على التركات: أي الضرائب التي تفرض على انتقال رأس المال بالوفاة وهي التي تفرض على جميع الحقوق و الأموال المنقولة و غير المنقولة التي تؤول إلى الغير بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو الوقف أو بأي طريق آخر بلا عوض. و قد أخرت جميع القوانين الحديثة، فرض الضريبة على التركات نظرا للمزايا الخاصة التي تتصف بها و أهمها:

1. أنها ضريبة عادلة تصيب أموالا لم يبذل في سبيل الحصول عليها مباشرة دون عناء.

2. هي ملائمة و خفيفة الوطأة على المكلفين، وفرة المورد و قلة النفقة أنها تسمح بمراعاة الأوضاع الشخصية للمكلف و تتصاعد بحسب درجة القرابة بين الوارث و الموروث و بأخذ قانون الجزائر للضرائب على التركات بالتصاعد.[1]

2)الضرائب على الاستهلاك.

تفرض الضريبة هنا بصدد واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، و هي ضريبة متنوعة و متعددة. ويمكن القول أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها . و تتعدد الضرائب على الاستهلاك وفقا لطبيعة الأنظمة الضريبية، إذ إن الأمر يتوقف دائما على مدى حاجة الدول إلى المال. فضلا عن أهمية تحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية في فرض الضريبة على استهلاك .[2]

4)الضريبة على الدخل:

و تقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية سواء كانت شهرا أو سنة و هذه الضريبة إما أن تكون ضريبة نوعية على الرواتب والأجور، الأرباح التجارية، الصناعية. أن تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها و مصادرها ومن أهم عناصر التشخيص الضريبي إعفاء حد أدني من الدخول تتناسب و النفقات الضرورية للمعيشة، كما أن هناك إعفاء

[1] – علي زغدود ، مرجع سبق ذكره ،ص ص:202-203.

[2] – سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، مرجع سبق ذكره،ص:181.

أخر يقابل الأعباء العائلية يتناسب وعدد المعالين، ثم إن التصاعد في أسعار الضريبة هو أحد عناصر التشخيص الضريبي.[1]

5)الضريبة على الإنتاج:

هي ضريبة تفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها رسوم الإنتاج، وتفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر البيع، بيع الوحدة للمستهلك.[2]

الفرع الثالث: معيار تحمل العبء الضريبي.

وفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة كما يلي:

1)الضرائب المباشرة.

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، و لا يستطيع نقل عبئها إلى شخص أخر بأي حال فمثلا ضريبة الدخل، سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل IRG أم على الشركات كماهو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم.[3]

مزايا و عيوب الضرائب المباشرة:

مزاياها:

- ✓ ثبات حصيلتها: إذ تفرض على عناصر تتمتع بالثبات النسبي، و ليست سريعة التغير من هنا تكون حصيلة الضرائب المفروضة عليها ثابتة أيضا.
- ✓ مرونتها : بالإمكان زيادة حصيلة هذا النوع من الضرائب كلما اقتضت الحاجة ، و ذلك برفع سعر الضريبة.
- ✓ عدالتها: و ذلك من خلال توزيع الأعباء الضريبية وفقا لمقدرة المكلفين على الدفع .
- ✓ قلة تكاليف جبايتها: حيث أنها تفرض على عناصر ظاهرة يسهل حصرها و بالتالي لسنا بحاجة إلى وقت و جهد كبيرين للوصول إليها.
- ✓ إشعار المواطنين بواجبهم: إذ يتحدد شروط دفعها و مواعيد الدفع بما يتفق و ظروف الممول.[4]

عيوبها:

- ✓ حصيلتها تتأخر في الوصول إلى خزينة الدولة لأن تقدير الوعاء الضريبي يتأخر.
- ✓ ثقل عبئها على المكلف لأنه يشعر بها نتيجة لوضوحها.

---

[1] – عبد الناصر نور ، عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها ، دار الميسرة ، الأردن، 2002،ص:17.

[2] نفس المرجع، ص: 19.

[3] – حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص ص:21-22.

[4] – طارق الحاج ، المالية العامة، دار صفاء، الأردن ، 2009،ص ص:56-57.

- ✓ يدفع المكلف مبالغ كبيرة في نهاية السنة المالية مما ينتج عنها عدم الملاءمة للمكلف .
- ✓ لها آثار عكسية على العمل و الإدخار مثل ضرائب الدخل .
- ✓ عدم وفرة الحصيلة الضريبية في البلدان التي لا يتمتع سوى عدد قليل من الأفراد بدخل عالي.[1]

2)الضرائب غير المباشرة.

تعتبر الضريبة غير المباشرة ، إذا كان المكلف القانوني بإمكانه أن ينقل عبئها إلى شخص أخر. ومن أمثلتها: الضرائب الجمركية، تعد ضرائب غير مباشرة لأن المستورد يدفع الضريبة ثم ينتقل عبئها إلى شخص المستهلك ، برفع ثمن السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة، و ثم يختلف من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبئها النهائي.

المزايا:

- ✓ سهولة دفع الممول لهذه الضرائب و ذلك لأنها تختفي في ثمن السلعة أو الخدمة التي يشتريها و بالتالي فلا يتهرب منها.
- ✓ مرونة حصيلة هذه الضرائب يمكنها أن تعكس الانتعاش الاقتصادي و ما يضمن الخزانة العامة أو تستفيد من هذا الانتعاش.
- ✓ الضرائب غير المباشرة تعطي حصيلتها بصفة مستمرة أي طول السنة المالية و هو ما يفيد في تمويل الميزانية و خاصة في الشهور الأولى من السنة المالية.
- ✓ تفرض على موضوعات بالغة التعدد أدى إلى كبر حصيلتها.

العيوب:

- ✓ تتناسب مع القدرة التكلفية للممول بل أنها تتجه إلى التناسب مع المقدرة تناسبا عكسيا.
- ✓ الضرائب غير المباشرة الأكثر حصيلة هي تلك التي تفرض على السلع الضرورية أي سلع التي تستوعي الجزء الأكبر من الدخول المنخفضة و معنى ذلك أن الضرائب غير المباشرة غير عادلة.
- ✓ تستلزم جباية الضرائب غير مباشرة عدة إجراءات و شكليات لتفادي الغش وما قد يؤدي إلى إعاقة الإنتاج و تداول الثروة.
- ✓ عيبها في مرونتها لا سيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها.[2]

الفرع الرابع: معيار معدل و سعر الضريبة.

يعرف معدل الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة و يتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على احتياجات من تغطية أعبائها و تبعا لمعيار معدل الضريبة نجد الضريبة النسبية و التصاعدية و الضريبة القياسية أو التحديدية و التوزيعية.

---

[1] – محمود حسين الوادي ، زكريا احمد عزام ،مبادئ المالية العامة، دار المسيرة ، الاردن ، 2007، ص:62.

[2] – رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره ، ص ص:243-244.

1)الضريبة النسبية.

يقصد بها تلك النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة و لا تتغير بتغير قيمتها و خير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر، أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر ب30%، و لا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة. و تزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.[1]

2)الضريبة التصاعدية.

تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها و العكس صحيح، أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها و تأخذ الشكلين التاليين:

1-1- التصاعد بالطبقات(التصاعد الإجمالي):

يقصد بالتصاعد الإجمالي أن يقسم المكلفون إلى عدد معين من الطبقات، بحيث تدفع كل طبقة سعرا معينا على كل القيمة الخاضعة للضريبة دون تجزئة للقيمة المذكورة.

هذه الطريقة تتميز ببساطتها لكنها تتضمن عيبا جوهريا ،إذ هي تخضع الأقسام الأولى من الدخل للسعر الذي يفرض على الأقسام الأخيرة، فقد يحدث أحيانا أن يضار صاحب الدخل نتيجة لزيادة طفيفة في دخله، غير أن المشرع فيهذه الحالة عادة ما يقرر في قانون الضريبة ألا يقل صافي دخل أعلى من صافي دخل أدنى نتيجة لانتقال صاحبه من طبقة إلى التي تعلوه.[2]

التصاعد بالشرائح:

و هنا تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء. و يطبق علة كل شريحة منها سعر خاص، و يزداد هذا السعر بازدياد القيمة الخاضعة له، أي يرتفع هذا السعر بالنسبة للشرائح العليا عنه بالنسبة للشرائح الدنيا، في هذا الأسلوب لا تفرض الضريبة على الدخل في مجموعة أي لا يتعامل كله معاملة واحدة بل يقسم إلى شرائح ، تعامل كل شريحة منها معاملة خاصة.[3]

3)الضريبة التوزيعية.

يقصد بها تلك التي لا يحدد المشرع معدلها مقدما، و لكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية ، و في مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد، بمساعدة الأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة ، بحسب ما يمتلكه كل فرد من المادة الخاضعة ، و حينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة. و لتوضيح ذلك نفترض أن الدولة تحتاج إلى مبلغ عشرة ملايين دينار جزائري كضريبة على دخل العقارات المبنية في الدولة، فيقوم المشرع مستعينا بالأجهزة الإدارية المختصة في أنحاء الجمهورية، بتوزيع هذا المبلغ على الجماعات المحلية بنسب

---

[1] – محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، الجزائر ، الطبعة الثانية، 2003،ص ص:25.28.

[2] – عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية ، دار النهضة العربية ،لبنان ،1972،ص:151

[3] – نفس المرجع، ص:151.

معينة ، ثم يتم توزيع المبلغ الخاص بكل جماعة محلية مثلا على الأفراد المقيمين فيها و الخاضعين لهذه الضريبة، و هنا فقط في هذه المرحلة تم معرفة سعر الضريبة، الذي يعد النسبة بين مقدار الضريبة الذي يدفعه الفرد و بين مقدار المادة الخاضعة للضريبة التي يملكها الفرد.

و بالرغم من انحسار دور الضرائب التوزيعية في الوقت الحالي ، لدرجة اختفائها تماما، إلا أنه يمكن تحديد مزايا هذه الضرائب و عيوبها كما يلي:

المزايا:

✓ قدرة الدولة على تقدير حصيلتها منها مقدما، كما أنها تتضمن تحقيق هذه الحصيلة ، و تفسير ذلك وأن المكلفين بالضريبة التوزيعية يلتزمون بدفعها بالتضامن، فإذا لم يقم بعضهم بسداد حصته منها التزم الباقون بهذا السداد، مما يترتب مصلحة شخصية و مباشرة لكل مكلف بها في عدم تهرب أحد من المكلفين الآخرين من دفع الضريبة. إذ أن ذلك يعني زيادة العبء على الباقين، ومن ثم فإن كل مكلف يمارس نوعا من الرقابة على غيره، مما يقلل من حالات التهرب الضريبي إلى حد كبير.كما تشرك مجالس الجماعات المحلية في توزيع مبلغ الضريبة الواجب تحصيله ، مما يؤدي إلى نشر نوع من اللامركزية المالية.

العيوب:

✓ إلا أنه يعاب عليها أنها غير عادلة، لأنها توزع على المكلفين على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة و ليس على أساس المقدرة التكلفية لكل منهم ، و قد يترتب على ذلك أن يدفع أحد المكلفين ضريبة أكثر من الآخر لمجرد اختلاف محل إقامة كل منهما. بالرغم من تساوي المقدرة التكليفية لكلاهما أو تساوي دخلهما.

✓ أيضا تتصف بعدم المرونة ، بحيث تحدد الدولة ابتداء الحصيلة المطلوبة، فيكون من غير المتصور إمكان إدخال تعديلات عليها بالزيادة أو النقصان لمسايرة أي تغييرات اقتصادية.

✓ بالإضافة إلى أنها غير شاملة، فلا يتصور تطبيقها إلا بالنسبة للضرائب المباشرة.إذ يكون شخص المكلف معروفا مقدما، و بالتالي يمكن حصر المكلفين على نحو ثابت، و عليه فلا يتصور تطبيقه على الضرائب غير المباشرة.

✓ وأخيرا فان الضرائب التوزيعية تعبر بصورة محددة عن عجز الأجهزة الضريبية في الدولة من حيث معرفة الأشخاص الخاضعين لها، و تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة و تطبيق الأسعار الضريبية المختلفة، و اتخاذ إجراءات الربط و التحصيل.

و إزاء تلك العيوب ، فقد عدلت الدولة في العصر الحديث عن الأخذ بالضرائب التوزيعية و اتجهت إلى نظام القياسية.[1]

[1] – رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره،ص ص:198-200

4)الضرائب التحديدية أو القياسية.

هي التي يحدد المشرع معدلها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة تاركا أمر تحديدها للظروف الاقتصادية، و يتم تحديد الضريبة القياسية لفرض معدل معين يتناسب مع القيمة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة و إما في صورة مبلغ معين تحصيله من كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، و بذلك فان المكلف بها يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها وللضريبة القياسية مزايا و عيوب نذكر منها:

المزايا:

✓ ضريبة عادلة بحيث يكون العبء الضريبي على أساس المقدرة التكليفية لكل مكلف بالضريبة بغض النظر على محل إقامته.

✓ تراعي الظروف الشخصية لكل مكلف، من ثمة يمكن مراعاة ظروفه العائلية بمنحه إعفاء للأعباء العائلية أو لقاء دخله و بذلك يختلف معدلها من مكلف لآخر حسب ظروفه ، و ينتج عن ذلك اختلاف المعدل الإسمي للضريبة عن معدلها الحقيقي وفقا لظروف كل مكلف بالضريبة على حدى.

✓ المرونة: يمكن رفع معدل الضريبة أو تخفيضه بحسب التغيرات و التطورات الاقتصادية التي تطرأ على دخول المكلفين بالضريبة أو ثرواتهم أو سلوكياتهم الاستهلاكية الإنفاقية.

✓ ضريبة شاملة، فهي تناسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على سواء، و أخيرا فإنها تعبر عن مدى كفاءة الأجهزة الضريبية و المالية و العاملين فيها.

العيوب:

✓ عدم وجود مصلحة شخصية مباشرة لكل مكلف بالضريبة في عدم تهرب الآخرين من دفعها، حيث لا يمارس المكلفين بالضريبة القياسية رقابة على الغير.[1]

[1] – محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره،ص ص:79-82.

المبحث الثالث: الأسس و الآثار الاقتصادية للضريبة.

نظرا لما قد يحصل من تعارض في المصالح بين الدول و المكلف بدفع الضريبة، لابد من قواعد أساسية عامة يجب إتباعها أو اعتمادها عند فرض الضريبة وفي هذا المبحث سنتناول أهم القواعد الأساسية التي تحكم الضريبة لننتقل بعدها إلى التحدث عن أهم الآثار الاقتصادية لها.

المطلب الأول: أسس الضريبية.

يقصد بأسس الضريبة، المبادئ التي يحسن أن يسترشد بها المشرع المالي، و هو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، و تستهدف هذه القواعد تحقيق صالح الممول من جهة و صالح الخزانة العامة جهة أخرى.

و قد استقرت هذه القواعد منذ أن وضعها آدم سميث ، و تلتزم الدولة و الهيئات التشريعية باحترامها، وتتلخص هذه القواعد في العدالة أو المساواة و اليقين و الملاءمة في الدفع، و الاقتصادي في نفقات الجباية، وهي تمثل عند الفكر التقليدي المبادئ الضريبية الأساسية، رغم اختلاف فكرة العدالة عند كثير منهم عما كانت عليه عند آدم سميث. أما الفكر الحديث فينظر إلى هذه القواعد على أنها قواعد صحيحة و لكنها ليست ملزمة إلا في الحدود التي تتعارض فيها مع اعتبارات أكثر أهمية و يتوقف كل شيء في نهاية الأمر على الأغراض التي تحددها للضرائب و نتناول فيما يلي هذه القواعد.[1]

الفرع الأول: قاعدة العدالة في توزيع الضريبة.

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

لقد وضعت هذه القاعدة قيد العمل للقضاء على الامتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة السياسية القديمة أين كانت بعض الطبقات المحظوظة، معفاة من دفع الضرائب.

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

و كما رأينا سالفا فقد ذكر آدم سميث في كتابه " ثروة الأمم" أنه:" يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا 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 و بين الضريبة النسبية التي بمقتضاها يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد. ومن ثم تكون النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة(الدخل مثلا) دائما واحدة، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة. و هذا الرأي الذي ساد بين الجميع دون تمييز أو

[1] – زينب حسين عوض الله، اساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، لبنان، دون طبعة،2006، ص ص:123-124.

تغيير في سعر الضريبة لا يبرأ من النقد: فالضريبة النسبية تعد أشد ثقلا على الفئات المحدودة الدخل من تلك المرتفعة الدخل ، إذ يكون الاقتطاع بالنسبة للأولى أشد عبئا عليها مما يدفعها إلى حرمان نفسها من إشباع بعض حاجاتها الضرورية بالنظر إلى المبلغ الذي يتبقى لديها بعد خصم مبلغ الضريبة. ومن ثم فان الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة عند فرض الضريبة، بل و أيضا لا تحقق المساواة بين المكلفين بعبء الضريبة. و نتيجة لذلك فقد اتجه علماء المالية في العصر الحديث إلى التخلي عن فكرة الضريبية النسبية و الاتجاه إلى الأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية ، فيتم فرض الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة فإذا كانت الدخول محدودة فان النسبة التي تفرض تكون أقل من تلك المفروضة على ذوي الدخول المرتفعة. أي أن سعر الضريبة يتذبذب صعودا و هبوطا بحسب مقدار المادة الخاضعة للضريبة.

ولاشك أن الضريبة التصاعدية تحقق قدرا أعلي من العدالة و المساواة بين المكلفين بها فهي تستند إلى قاعدة تناقص المنفعة الحدية التي تقتضي بأنه كلما زادت الوحدات التي يستهلكها الشخص من سلعة أو خدمة ما كلما نقص مقدار المنفعة التي تعود عليه من استهلاك الوحدة التالية. و لما كانت النقود هي وسيلة الحصول على السلع و الخدمات، فكلما زاد الدخل الذي يحصل عليه من إنفاق الوحدة الحدية (الأخيرة) من هذا الدخل و بذلك تتحقق العدالة و المساواة بين شخصين أحداهما أقل دخلا من الآخر باعتبار أن سعر الضريبة المفروضة على الأقل دخلا تكون أقل من الأكبر دخلا. و بذلك تتساوى التضحية التي يتحملها كل منهما نتيجة فرض الضريبة على دخله، بالإضافة إلى ما تقدم، فان الضريبة التصاعدية تحقق إعادة توزيع الدخل بين الأفراد بصورة فعالة من أجل تحقيق حدة التفاوت بين دخول الفئات الاجتماعية المختلفة، و قد تطرقنا إلى كل من الضريبة النسبية و الضريبة التصاعدية في الفترات الماضية و في إطار العدالة و المساواة بين أفراد المجتمع في تحمل عبء الضريبة، لابد من الحديث عن مبدأين هامين: مبدأ شمولية الشخصية و مبدأ شمولية الضريبة المادية.

مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة:

حسب هذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا. فالتزام الأشخاص بالضريبة بموجب هذا المبدأ، لا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها بل يمتد لتمس المقيمين في الخارج، إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية(الجنسية). كما يشمل أيضا المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب إستنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية:.

وإذا كان هذا المبدأ عاما فقد ترد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده لشموليته مثال ذلك الإعفاءات المقررة لبعض أعضاء السلك الدبلوماسي على أساس اعتبارات العرف الدولي أو المجاملة الدولية أو مبدأ المعاملة بالمثل أو اتفاقية فيينا المتعلقة بالحصانات و الامتيازات. كذلك الإعفاءات التي ترد في القوانين الضريبية لصالح بعض الأشخاص تحقيقا لأغراض إقتصادية أو إجتماعية ، لكن في بعض الأحيان تنشا بعض الصعوبات عندما يتعلق الأمر بنفس الشركة لما يرى دخله خاضعا للضريبة على مرتين، الدخل المتولد، أو

الذي يجد مصدره في بلد معين و تتفق في بلد أخر هذه القضايا، بصفة عامة، تحل اليوم في إطار اتفاقيات جنائية دولية.

مبدأ الشمولية المادية للضريبة:

و يقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال و العناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات فيما عدا ما نص عليه القانون الضريبي على استثنائه بشكل صريح، كالأراضي البور و المناطق الحرة. من أجل تحقيق أغراض إقتصادية معينة.

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 و ظروفه و مركزه المالي و حالته 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 تفضيلة 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 فان المشرع لا يهتم بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة، و لكنه يهتم فقط بالمادة الخاضعة للضريبة، و هذا النوع يقتصر فقط على الضرائب غير المباشر بأنواعها المختلفة.

ومما تقدم يتضح إن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق أساس فكرة العدالة و المساواة بين المكلفين بها حتى يتحقق لهم الشعور بالثقة.[1]

الفرع الثاني: قاعدة اليقين.

و يقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام، و الغرض من ذلك أن يكون المكلف على علم يقيني لمدة التزامن 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.[2]

الفرع الثالث: قاعدة الملاءمة في الدفع.

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

[1] – محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره،ص ص:25–28.

[2] – سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة، مرجع سبق ذكره ،ص:129.

المستهلك يدفعها جزءا جزءا، وبمناسبة الشراء، و أضاف أن المستهلك إذا تحمل قدرا من عدم الملاءمة فإن الخطأ يرجع إليه لأنه حر في أن يشتري السلع المفروضة عليها الضرائب أولا يشتريها.[1]

الفرع الرابع: قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل.

من المسلم به أن تحصيل الضرائب يكلف أموالا، وأية ضريبة يتم فرضها يجب أن تقيم ليس فقط بمقدار ما تدره، و لكن أيضا بالتكاليف التي يحتاجها للحصول على هذا العائد. و يرى سميث أن كل ضريبة ينبغي أن تنظم بحيث لا يزيد ما تأخذه من الممولين عما يدخل الخزانة العامة، إلا بأقل مبلغ ممكن، أي ينبغي ألا يتحمل الشعب دافع الضريبة أية أعباء في تحصيلها دون أية ضرورة.

و يرى سميث أن نفقات تحصيل الضريبة تزيد لأربعة أسباب و هي :

✓ إذا احتاج تحصيلها إلى عدد كبير من الموظفين تستهلك أجورهم جزاء كبيرا من حصيلتها، و هو ما يعني أن تشغيل هؤلاء الموظفين يشكل ضريبة إضافية على أولئك الممولين.

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

✓ قد تتكبد الإدارة الضريبية الكثير من الخسائر بسبب المحاولات المتكررة للتهرب الضريبي عن طريق إخضاع الممولين لزيارات و فحوصات متكررة لأوعيتهم الضريبية، و ربما يتسبب ذلك في مشكلات كثيرة.

ولاشك في أن تحقيق أكبر من البساطة في الهيكل الضريبي من شأنه أن يقلل إلى حد كبير من نفقات تحصيل الضريبة، فكلما كان الهيكل الضريبي بسيطا كلما أمكن توفير الكثير من العاملين في المجال الضريبي من محاسبين و قانونيين و عاملين و غير ذلك مما يستخدمونه من مواد و أوراق و مطبوعات.[2]

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية للضرائب.

تنقسم الآثار الاقتصادية للضرائب إلى قسمين: الآثار الاقتصادية المباشرة و الآثار الاقتصادية غير المباشرة.

الفرع الأول: الآثار الاقتصادية المباشرة.

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلف معين، حيث أن آثار الضرائب المباشرة على نمط الاستهلاك و الإنتاج و الإدخار و غيرها من السلوكيات الاقتصادية يتحدد بأمرين: أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، و ثانيهما الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب.

---

[1] – رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره ،ص: 212.

[2] – السيد عطية عبد الواحد ، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر ، دون طبعة، 2000، ص ص:531-532.

وبناءا على ما ذكرنا سنتناول فيما يأتي تأثير الضرائب على الإستهلاك ، الإدخار، الإنتاج، التوزيع، و أخيرا على الأسعار.[1]

1)أثر الضريبة على الاستهلاك.

يتخذ أثر الضريبة على الإستهلاك بصفة عامة بعدين، يتعلق الأول بطبيعة وعاء الضريبة ، ففي حالة الضريبة على الدخل الشخصي التي تؤدي إلى تخفيض دخل من يتحمل عبأها، مما ينجم عنه إنقاص حجم الإنفاق الشخصي على الإستهلاك و بالتالي ينخفض الطلب على السلع و الخدمات.

وإن كان ذلك يتوقف على مدى مرونة الطلب على هذه السلع والخدمات، فيقل تأثير فرض الضريبة على السلع الضرورية(لانخفاض مرونة الطلب عليها) بينما يبرز هذا التأثير بالنسبة للسلع غير الضرورية نتيجة لمرونة الطلب عليها، و في حالة فرض الضريبة على السلع على نحو يؤدي إلى زيادة أسعارها، فذلك لا يؤثر على حجم طلب أصحاب الدخل المرتفع الذي تقل مرونته بصفة عامة على هذه السلع. أما بالنسبة لأصحاب الدخل المنخفض فيقتصر الأمر على السلع الضرورية فقط التي لا تؤثر زيادة أسعارها نتيجة لفرض الضريبة كثيرا على حجم الطلب عليها نتيجة لقلة مرونتها.

أما البعد الثاني لأثر الضريبة على الإستهلاك فإنه يعتمد على مدى الزيادة التي يحدثها فرض الضريبة على الإنفاق العام، إذ يؤدي توجيه الدولة لهذه الزيادة في مواردها الضريبية لزيادة الطلب العام على السلع والخدمات، إلى تعويض النقص في الطلب الخاص نتيجة لفرض الضريبة، الأمر الذي ليؤثر على حجم الطلب الكلي بينما يؤدي قيام الدولة بتجميد الحصيلة الضريبية إلى تخفيض ملموس من حجم الإستهلاك الكلي.[2]

2)أثر الضريبة على الإدخار.

يتكون الإدخار القومي في الاقتصاديات الرأسمالية، على وجه التحديد، من الإدخار الخاص الذي يقوم به الأفراد و الإدخار العام الذي تقوم به الدولة، فلكي تقوم الدولة بالإستثمارات ، فإنها تلجأ عادة إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات و يمكن القول أن أثر الضريبة في الإدخار العام (الدولة) يكون إيجابيا ، إلا أن أثر الضريبة على الإدخار الخاص لا يكون كذلك في الغالب من الحالات.

وتعتبر فكرة أن الضريبة تخفض من مدخرات الأفراد، و بالتالي من التراكم الرأسمالي و من ثم الإبطاء من التقدم الإقتصادي، فكرة قديمة قدم النظرية الضريبية ذاتها.

فكلما رأينا أن فرض الضريبة يؤثر في دخول الأفراد بالنقصان، و بالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك ، مما يؤثر سلبيا على مستوى مدخراتهم.

---

[1] – محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره،ص:172.

[2] – يونس البطريق و آخرون، المالية العامة، الدار الجامعية، مصر ، دون طبعة،ص ص:159-160.

إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات لا يكون واحدا بالنسبة للدخول المختلفة، فالضريبة تؤدي بالأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الإستهلاك و الإدخار وفقا لمرونة كل منها و كذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك، لمصلحة الإنفاقات الضرورية و على حساب الإنفاقات غير الضرورية.

و لما كان الإنفاق يتميز في علاقته بالإدخار بإنعدام المرونة نسبيا، فإن الإدخار يكون أول ضحايا الضريبة ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة أو رفع سعر الضريبة التي كانت موجودة من قبل، أي أن أثر الضريبة في الإدخار الخاص يكون سلبيا.

ويختلف أثر الضريبة في الإدخار بحسب نوع الضرائب، فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار، كالضرائب على رأس المال، و الضرائب على الأرباح، مثل الضريبة على التركات و الضريبة على زيادة القيمة...و غيرها، أي الضرائب المباشرة عموما، تضر بالإدخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة ، خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخول المرتفعة، التي يخصص جزءا كبيرا من دخلها للإدخار ، و تدفع الضريبة المرتفعة على أرباح المشروعات بأصحابها، أولا إلى المبالغة فيما يسمح لهم القانون بخصمه عند تقرير قيمة المادة الخاضعة للضريبة كالمصروفات العامة ، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل حصيلة الضريبة.

و لا يفيد الإدخار الخاص ، على الأقل، بنفس القدر ، إذ المبالغة في تقدير المصروفات عادة ما تؤدي إلى زيادة بعض الدخول التي تخصص بصفة عامة للاستهلاك و ليس للادخار. كما ارتفاع سعر الضريبة يدفع بالمشروعات ثانيا إلى التهرب من الضريبة باستخدام الطرق المشروعة و غير المشروعة، مما يفقد الدولة حصيلة ضريبية على جانب كبير من الأهمية.

الضرائب التي تؤدي بطريق غير مباشر إلى تشجيع المدخرات و يحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الإستهلاك بالإنخفاض و تمثل هذه الطائفة، الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالإنفاق و الضرائب على السلع الإستهلاكية و الرسوم الجمركية و يمكن الحصول على هذه النتيجة باستخدام السعر التنازلي لتحديد مقدار الضريبة أو عن طريق منح إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية للمدخرات أو للإستثمارات الجديدة.[1]

3)أثر الضرائب على الإنتاج.

تؤثر الضرائب على الإنتاج من جوانب مختلفة و يظهر تأثيرها ذلك من خلال تأثيرها في المتغيرات الاقتصادية أي من خلال أثرها في الكميات الاقتصادية الكلية(الإدخار ، الإستهلاك، الإستثمار) ومن خلال تأثيرها في عناصر الإنتاج (العمل ، رؤوس الأموال)

ومن خلال إستخدامها لتمويل البرامج و الأنشطة الاستثمارية من جهة، واستخدامها بوصفها أداة لتوجيه الاقتصاد القومي باتجاه الاستثمارات المرغوبة، ومن خلال الحوافز والإعفاءات و الامتيازات، من جهة أخرى تعمل في اتجاه زيادة الإنتاج القومي.

[1] – سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، مرجع سبق ذكره،ص ص:220-222.

فالإعفاءات الضريبية تعمل على زيادة معدل العائد من رأس المال فتتجه رؤوس الأموال للإستثمار في الفروع التي تخضع لتلك الإعفاءات و يتحول نمط الاستثمار من الأنشطة الإستثمارية غير المعفاة إلى الأنشطة الإستثمارية المعفاة.

كما تعمل الضرائب على حماية الإنتاج المحلي من خلال رفع أسعار الضرائب الجمركية على السلع المستوردة فيعمل ذلك إقبال الأفراد على شراء السلع المصنعة محليا و بالتالي فإن زيادة الطلب ستعمل على زيادة الإنتاج.

كما قد تؤدي الضرائب إلى أثار توسعية في الإنتاج من خلال ما يعرف بالضريبة المحفزة،حيث تدفعهم رغبتهم في المحافظة على دخولهم السابقة قبل فرض الضريبة إلى خفض نفقات الإنتاج، و إلى رفع الإنتاجية و من ثم التوسع في الإنتاج أما الآثار السلبية للضرائب فهي أن ضرائب الدخل المرتفعة من شأنها إضعاف حوافز العمل و الإنتاج لدى الأفراد في حين تعمل الضرائب المعتدلة على زيادة إنتاجهم لتعويض ما يلحق دخولهم من نقص نتيجة الضريبة.

كما تؤثر الضريبة في الإنتاج من خلال تأثيرها في القدرة على العمل و كون أن الضريبة اقتطاع من دخول الأفراد، فيعني ذلك و لاسيما للعاملين نقص استهلاكهم من السلع الضرورية و بالتالي النقض في قدرتهم على العمل.

كما تؤثر الضريبة في الإنتاج من خلال تأثيرها في حجم الاستثمار، إذ يعتمد الأخير على حجم المدخرات فإذا أدت الضريبة الى نقص الدخول أدى ذلك إلى نقص المدخرات.[1]

4)أثر الضريبة على المستوى العام للأسعار.

لقد ألقت النظريات الحديثة المالية الدولة الضوء على أهمية الضريبة كأداة فعالة في نطاق المالية العامة الوظيفية لتحقيق الإستقرار في المستوى العام للأسعار، إذ تؤدي زيادة الضريبة إلى تقييد الإنفاق الخاص (وخاصة في مجال الإنفاق الاستهلاكي)، و الحد من التضخم كما يؤدي انخفاض حصيلتها إلى الحيلولة دون هبوط أسعار مستوى الإنفاق النقدي الكلي و ذلك مع افتراض عدم تغيير مستوى الإنفاق العام.

كما تساهم الضرائب عادة توزيع الدخل و بما يكفل في تحسين أوضاع أصحاب و فئات الدخل المنخفض، فالضرائب غير المباشرة لا تراعي ظروف المكلف حيث يزداد عبها على أصحاب الدخل المنخفض بينما يقل عبؤها على أصحاب الدخل المرتفع مثل الضرائب على السلع الضرورية مما يؤدي إلى زيادة حدة التفاوت. وعلى العكس، الضرائب المباشرة على الدخل و الثروة التي تتصف عادة بتصاعد أسعارها و إعفاء الدخول و الثروات المحدودة منها إلى الحد من التفاوت في توزيع الدخل و الثروة.[2]

---

[1] – عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره ،ص ص:143-144.

[2] – عبد الغفور إبراهيم أحمد ، مبادئ الاقتصاد و المالية العامة، زهران للنشر و التوزيع ، الأردن ، دون طبعة،2009، ص ص:248-249.

5)أثر الضريبة على الإستثمار.

لما كان الميل للإستثمار يتوقف من ناحية على سعر الفائدة السائدة في السوق و من ناحية أخرى على الكفاية الحدية برأس المال ، فإن الضرائب تؤثر على الميل للإستثمار من خلال تأثيرها على معدل الأرباح فيزيد الميل للإستثمار مع زيادة فرص الربح و زيادة معدلاته و ينخفض مع انخفاضها.

والضرائب على الدخل، و على وجه الخصوص الضرائب التصاعدية يمكن أن تؤدي إلى خفض الاستثمارات بصورة مباشرة بسبب تخفيضها لأرباح الموظفين، غير أن هذا الأثر السلبي ينتج على وجه الخصوص بالنسبة للاستثمارات الجديدة. كذلك يمكن أن تؤدي الضرائب بصفة عامة إلى تغيير هيكل الاستغلالات، وذلك بسبب ما تؤدي إليه من توسع في الاستغلالات الأقل خطورة و الأكثر أمانا التي يمكن تصفيتها بسهولة بحيث يصبح الإقتصاد أكثر سيولة و أكثر حساسية للضغوط التضخمية. و أخيرا يمكن استخدام الضريبة كأداة لتوجيه الاستثمارات بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة و هو ما يعني استخدام الضريبة للتأثير على هيكل الإستثمارات، و يتم ذلك من خلال تقرير معاملة ضريبية متميزة بالنسبة للأنشطة الاقتصادية المراد تشجيعها، وتقرير معاملة ضريبية مرهقة بالنسبة للأنشطة المراد انكماشها، و جدير بالإشارة إن فعالية هذه السياسة تظهر أساسا بالنسبة للاستثمارات الجديدة، و ذلك بسبب ما يحيط بالاستثمارات القديمة من جمود قد يمنع تنقلها.[1]

6)أثر الضريبة على التوزيع.

قد ينتج على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل و الثروة بشكل غير عادل لصالح الطبقات غير الغنية على حساب الفئات الفقير و يحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة باعتبارها أشد عبئا على الفئات الفقيرة. أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية و مستوى الإدخار.

ومما هو جدير بالذكر أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة، بمعنى تحويل الدخول من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل، بحيث تستفيد منها الفئات الفقيرة ، فان هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخول.[2]

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية غير المباشرة.

يقصد بالآثار الإقتصادية غير المباشرة المتعلقة بالضريبة، المشاكل المتعلقة بنقل العبء الضريبي التي تتمثل في استقرار الضريبة و انتشارها و التخلص من العبء الضريبي كليا أو جزئيا، و سنعرض هذه النقاط على التوالي.

---

[1] – زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، مرجع سبق ذكره ، ص:198.

[2] – محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره،ص:176.

1)استقرار الضريبة.

يتمثل استقرار الضريبة في تحديد شخص من يتحمل العبء الحقيقي لها. فإذا تحمل المكلف القانوني نهائيا قيمة الضريبة، فإن هذه الظاهرة تسمى بالإستقرار المباشر للضريبة و لا تثير هذه الظاهرة صعوبة لأنها تقلص من الدخل الحقيقي الصافي لمن يدفعها. أما إذا تمكن المكلف القانوني من نقل الضريبة إلى شخص أخر، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للضريبة، و هذه الظاهرة تثير العديد من الصعوبات.
فالاستقرار غير المباشر يعني أن المشرع وفقا لقواعد محددة قد حدد شخص المكلف الذي يتعين عليه أن يتحمل عبئ الضريبة ، فهناك علاقة قانونية بين المكلف بدفع الضريبة و الخزينة العمومية، إلا أن العبئ النهائي للضريبة، في هذا الإطار، يتحدد بواسطة الظروف الإقتصادية المتغيرة، التي تمكن من نقل عبئ الضريبة إلى شخص أخر غير المكلف القانوني بشرط أن تربطه علاقة اقتصادية و هذا الأخير قد يتمكن من نقل عبئ الضريبة إلى ثالث و هكذا.ففي الحالة يكون تحمل عبئ الضريبة غير مباشر، فيظل المكلف القانوني بدفع الضريبة للخزينة العمومية وفقا للعلاقة القانونية بينهما و لكن في النهاية يتحملها شخص أخر هو 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 و لكن تنتهي باستقرارها محققة ظاهرة انتشار الضريبة.[1]

2)إنتشار الضريبة.

يتأثر دخل المكلف النهائي بعبء الضريبة بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين للضريبة و ذلك يؤثر بصورة حتمية على اتفاقه على الاستهلاك و بالتالي تتناقص دخول من يزودونه بالسلع الاستهلاكية، و يؤدي ذلك بالتبعية إلى تقليل إنفاقهم على الاستهلاك ، و هذا يمثل نقصانا في دخول من يزودونهم بالسلع الإستهلاكية و هكذا تنتشر الضريبة بين المكلفين و تؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكهم، إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى ما لا نهاية و لكن عادة ما تتدخل ظروف و عوامل معينة لتخفف من حدة استثمار وتؤدي إلى القضاء على فعاليته و بذلك يمكن تحديد الفرق بين ظاهرة نقل عبئ الضريبة(استقرارها) و بين انتشارها فيما يلي:

- ✓ إن نقل عبئ الضريبة (استقرارها) يجعل من غير الضروري أن ينقص المكلف القانوني استهلاكه الخاص، بينما يضع انتشار الضريبة على الفرد الذي تستقر عنده حدا لاستهلاكه ينعكس بدوره على أصحاب المشروعات التي يشتري منها السلع الاستهلاكية.
- ✓ إن نقل عبئ الضريبة يكون ممكنا بالنسبة لبعض الضرائب فقط أما ظاهرة انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب، لأنه لا بد أن يترتب انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب ، لأنه لابد أن يترتب على كل ضريبة بعض الانكماش في الاستهلاك الخاص، إلا أن هذا الأثر قد لا يمتد إلى كافة السلع

[1] – محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره،ص ص:.167-168.

الاستهلاكية، كما أنه لا يصيب كل السلع بنفس الدرجة، فأثر الضريبة يتوقف على إستهلاك الفرد للسلع المختلفة و على مرونة الطلب على كل سلعة يشتريها، و استهلاك السلع ذات الطلب غير المرن لا يتأثر بالضريبة بينما استهلاك السلع ذات الطلب المرن يتأثر بدرجات متفاوتة وفقا لدرجة مرونة كل سلعة.[1]

3)التخلص من عبئ الضريبة.

تمثل الضريبة عبئا على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص أخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية

و الذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها،كما أن إحساسه بنقل عبئها بصورة خاصة عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون معدلاته مرتفعة، يجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها، تخلص غير مسموح و يحدث مخالفة لأحكام التشريع الجبائي و يسمى الغش الضريبي.[2]

[1] – سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة، مرجع سبق ذكره،ص ص:214-215.

[2] – محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص:169.

خلاصة:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يظهر لنا بأن الضريبة وسيلة ناجحة إذا ما أحسن استعمالها، و هذا نظرا للأهداف التي ترمي إلى تحقيقها في جميع المجالات، لذا نجد الدولة تسعى دائما إلى مكافحة كل ما يقف عقبة أمام تحقيق الضريبة للأهداف المرسومة من خلالها.

فالضريبة عبارة عن مساهمة مالية إجبارية يقوم بدفعها الأفراد بصفة نهائية دون مقابل ، و مع ازدياد أهمية الضرائب صنفت إلى ضرائب مباشرة و غير مباشرة و التي بدورها لها اثأر اقتصادية مباشرة و غير مباشرة.

تمهيد:

بالنظر إلى ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي وإلى ما ينجم عنها من آثار وخيمة على مختلف المستويات فهي تتطلب دراسة واهتمام أكبر من أي وقت مضى، فمن جانب النقص الذي يسببه التهرب الضريبي في الموارد المالية وهو ذو آثار بليغة على الاقتصاد الوطني لكبحه لأهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة، وكذا توجيه هذا الأخير الوجهة غير الطبيعية.

المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي .

إن ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين ظاهرتين تتشابهان في عدة نقاط كما أنهما تختلفان أيضا في عدة نقاط أخرى. ولإزالة هذا الغموض في التشابه والإختلاف بين هاتين الظاهرتين سوف نتطرق في هذا المبحث بالتفصيل إلى تحديد مفهوم كليهما مع بيان الفرق بينهما. وأيضا سنتطرق إلى أهم أسباب وأنواع الغش وأيضا إلى أهم طرقه وآثاره.

المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبيين.

هناك عدة تعار يف للتهرب الضريبي نذكر منها:

1) يعرف التهرب الضريبي على أن يسعى الملزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فيعمد إلى سلوك إحتيالي للتخلص من عبئها.[1]

2) تعني تمكن المكلف بالتخلص من الإلتزام بتأدية الضريبة عن طريق إمتناعه عن القيام بالأعمال أو التصرفات التي توجب فرض الضرائب عليها. ومثالا على ذلك إمتناع المكلف عن إستهلاك السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة ، أو الإمتناع عن إستيراد السلع التي تستوجب فرض رسوم جمركية عليها ، أو الإنصراف عن توظيف الأموال في النشاطات التجارية والصناعية الخاضعة للضرائب والتوجه للقيام بالنشاطات والمشاريع التي قصد المشرع إعفاءها من الضريبة.

مما لا شك فيه أن هذه المحاولات لتجنب الضريبة لا تنطوي على أي سوء نية أو مخالفة للقوانين والأنظمة الضريبية من قبل المكلفين، وكذلك فإنها لا ترتب عليهم أي مسؤولية يعاقب عليها القانون.[2]

3) التهرب المشروع هو الذي لا جرم فيه حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الإلتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ذلك بالإبتعاد عن مواطن التكليف أو الإستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون، والتهرب المشروع يقوم من خلاله المكلف باستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الإلتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه ،ولتحقيق هذه الغاية ، يقوم المكلف بالإستعانة بأهل الخبرة والإختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرات في التشريع

---

[1]– علي زغدود، رجع سبق ذكره، ص ص: 209–210.

[2] –مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 2004،ص-ص:377–378.

الضريبي ومن أمثلتها، عندما يهب شخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهربا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك العقارية فيتمتع الشخص على إقتناء العقارات وبذلك لا يدفع الضريبة.[1]

الفرع الثاني: تعريف الغش الضريبي.

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين في هذه الظاهرة، وهذا بإختلاف وجهات نظرهم القانونية والإقتصادية ونظرا لذلك ليس من السهل تقديم تعريف شامل ودقيق للغش الضريبي ومن هذه التعاريف نذكر:

1) يقصد به تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة، وتختلف صور الغش الضريبي تبعا لا

2) 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 تصريحا مزيفا ومدعوما بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتنزيل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعده على إخفاء حقيقة أرباحه.[2]

3) عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، يسلك طرق الغش والإحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، ومن أمثلة الغش:

- ✓ عدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا عن النشاط الخاضع للضريبة ومعتمدا 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.
- ✓ 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

[1] – خالد شحادة ، أحمد زهير شامية ، مرجع سبق ذكره، ص215.

[2] – مهدي محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص379.

ببيانات ووثائق غير صحيحة وهو يهدف إلى التخلص من دفع الضريبة أو قد لا يدرج بعض إيراداتها متعمدا تخفيض قيمة الضرائب المترتبة عليه.[1]

الفرع الثالث: الفرق بين الغش والتهرب الضريبي.

يتضح من خلال مفهوم التهرب والغش الضريبيين أنهما ظاهرتان تتشابهان في عدة نقاط تكمن في:

1) يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ما عدا من تصريح ضرائبهم من طرف الغير كالأجراء مثلا.

2) لهما هدف مشترك وهو التخلص من دفع الضريبة إما بصفة كلية أو بصفة جزئية.

3) يتسببان في آثار سلبية على الخزينة العمومية وكذا حرمانها من مبالغ هامة من الإيرادات الجبائية.[2]

أما الإختلاف فيكمن في أن :

1) التهرب الضريبي يعتبر أسلوبا شرعيا أي أن المكلف يسعى إلى التخلص من دفع الضريبة دون المساس بالقواعد والنصوص التشريعية من خلال إستعمال الثغرات القانونية. أما الغش الضريبي فهو أسلوب غير شرعي يتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية.

المطلب الثاني : أسباب الغش وأنواعه.

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى الأسباب الرئيسية التي تؤدي بالمكلف إلى اللجوء إلى الغش الضريبي وكذا إلى أنواع الغش الضريبي.

الفرع الأول :أسباب الغش الضريبي

يعود انتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى عدة أسباب نذكر منها :

1) الأسباب المتعلقة بالمكلف:

فيها سنتطرق إلى الأسباب النفسية ،الأسباب التاريخية والإجتماعية والأسباب الإقتصادية.

[1] – خالد شحادة ، أحمد زهير شامية ، مرجع سبق ذكره ،ص 216.

[2] – حسن عواضة ، المالية العامة ، دار الخلود، لبنان ، 1995، ص 391.

1-1- الأسباب النفسية:

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها ضعف الباعث على الغش منها والنقص ، وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على التهرب قويا وملموسا.

ونقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع، ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسددها ، وإذا تحقق ذلك يقل الغش الضريبي ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين مايلي:

✓ اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل ، إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون أن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي.

✓ اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا وأنه لا يشكل خسارة لأحد ما دامت الدولة شخصا معنويا.

✓ الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما.[1]

1-2-الأسباب التاريخية والاجتماعية:

إن للغش الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة ، لذا فالغش أحيانا هو التعبير المباشر عن عجز الدولة بصفة عامة ، والضريبة بصفة خاصة ، وكشكل من أشكال التمرد على ما يحصل من الأفراد باضطهاد الدولة لهم.

فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر الذي تلاه الاستعمار الفرنسي أي في تلك الحقبة التاريخية ، ما هي إلا سلب لأموال السكان الأصليين ، هذا التطور بقي راسخا في الأذهان ثابتا إلى يومنا هذا ، وهناك عدة عوامل ساعدت على ترسيخه نذكر منها :

✓ انعدام عامل الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة ، اختلاس الأموال واستغلال النفوذ ....إلخ

[1]- يحيى بوقنداقجي ، غزالي احمد ، الشريف كمال ، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية ، المدية ، 2005، ص 23.

✓ الاستعمال اللامتناهي وغير العقلاني للأموال العمومية وإنفاقها بكثرة في بعض المشاريع العمالية.

✓ الاعتقاد الديني الذي يعتبر اقتصاديات الضريبة مخالفة لأحكام الشريعة الإسلامية ، أي أنه يدخل في نطاق الحرام.

كل هذه العناصر المذكورة كونت فكرة لدى الفرد الذي يلجأ إلى الغش ، بحيث أصبح مقتنعا بأنه لم يرتكب أي مخالفة حتى يلام عليها مما نتج عنه التفتت المستمر للوعي الجبائي داخل المجتمع والسبب الذي زاد في حدة هذا التفتت هو التنافر والظلم الذي أحدثه النظام الجبائي نفسه.[1]

1-3-الأسباب الاقتصادية:

للأسباب الاقتصادية دورها في الغش الضريبي ، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان الغش الجبائي كبير والعكس صحيح.

1-3-1- الوضعية الاقتصادية للمكلف:

يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها ، هذا في حالة الأزمات ، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

1-3-2- الوضعية الاقتصادية العامة:

ترتفع مدا خيل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي ، أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازي ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني.[2]

---

[1]- خليفي عليلة ، عبادة كميلية ، واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس ، فرع مالية، الجزائر، 2005، ص28.

[2]- محمد فلاح ، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية ، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، الجزائر ، 1997، ص37.

2) الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنظومة الضريبية يرجع أساسا إلى مدى نجاعة الإدارة لذلك فإن عجز الجهاز الإداري يعد سببا أساسيا في استفحال ظاهرة الغش الضريبي وأهم مظاهره:

✓ تقديم متأخر للبطاقة الجبائية :حيث يجب على المكلف بالضريبة تقديم البطاقة الجبائية والت تمثل دليل متابعة من طرف مصالح الضرائب في جميع أرجاء الوطن وتسمح أيضا بمعرفة كل المبالغ المالية التي يحصل عليها من خلال معاملاته وبالتالي تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

✓ غياب جهاز الرقابة: هذا ما سمح للمكلف استغلال طريقة تضخيم كتلة التكاليف الواجبة الخصم متبوعة بالسندات الثبوتية مما يؤدي إلى تخفيض الإيرادات.

✓ عدم توافر العناصر الفنية والإدارة القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب ، الأمر الذي أدى إلى الاتجاه نحو تبسيط هذه الأحكام والتوسع في فرض الضرائب ،

✓ والتي تتميز بعدم تعقد مشاكل تطبيقها كالضرائب الجمركية والضرائب على رؤوس الأموال ، وذلك من أجل تحقيق عدالة توزيع العبء الضريبي و الأهداف الاقتصادية للنظام الضريبي.

✓ إن المستوى المعيشي للموظف بالإدارة الجبائية ودرجة تكوينه تجعله عرضة للإغراءات الكثيرة المقدمة من طرف التجار ما يمس بكفاءتهم ونزاهتهم

✓ الرشوة : نعتقد أنها أكثر خطرا من نقص الكفاءة وهي عملية مرتكبة من طرف عمال الإدارة الجبائية ، والذين يقبلون الهدايا والهبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة . هذا التسيب الموجود في الإدارة يعود إلى نقص المراقبة الحكومية للأجهزة التابعة لها ، وكذا غياب أجهزة مختصة لمحاربة ظاهرة الرشوة واستغلال المناصب.

✓ ضعف الأجور والمرتبات لعمال الغدارة الضريبية : نتيجة لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول المتخلفة ، الأمر الذي يحد من إمكانية تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات خبرة وكفاءة فنية عالية.

✓ النظام الجبائي نظام تصريحي : أي يعتمد أساسا على تصريحات المكلف لتحديد الوعاء وبالتالي حساب مبلغ الضريبة ،فهذا يدفع بالمكلف ويشجعه على تقديم تصريحات كاذبة ، وفي بعض الحالات عدم تقديمها تماما.[1]

3) الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

توجد عدة عوامل تؤثر على الغش ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى استقرار التشريع الجبائي والتي نجملها في العناصر التالية:

✓ ثقل عبء الجباية : والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الجبائي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي.

✓ تعقد النظام الجبائي : إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها ، تدفع المكلفين غلى الغش (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).

✓ ضعف العقاب المفروض على المتهرب : إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على من يلجأ إلى الغش في الضريبة يؤثر على المكلف بالضريبة بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك ويقلل منه، وإذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما ، ففي هذه الحالة يكثر الغش الجبائي.[2]

✓ استقرار التشريع الجبائي : تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الجبائي إلى غموض النظام الجبائي بسبب تعدد القوانين ، كما تؤدي غلى عدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي وبالتالي زيادة ميلهم إلى الغش الجبائي.[3]

✓ ضعف الرقابة الجبائية: عندما يشعر المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها فإنه يزيد ميله للغش والتهرب الضريبي.[4]

---

[1]– فريال بولعناصر ، زعطوط مليكة ، الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، الجزائر ، 2002، ص-ص: 41-42.

[2]– مراد ناصر، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة، الجزائر ، 2004، ص-ص:11-13.

[3]– محمد فلاح، مرجع سبق ذكره، ص38.

[4]– مراد ناصر، مرجع سبق ذكره، ص13.

الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي

تعددت تصنيفات الغش الضريبي ، فيمكن تصنيفه حسب عدة معايير ، حسب معيار المشروعية ، من حيث درجة التعقد وحسب معيار الحدود الجغرافية ، وسنتطرق إلى كل تصنيف على حدا.

1) حسب معيار المشروعية:

وحسب هذا المعيار نجد غش مشروع وغش غير مشروع.

1-1- الغش الجبائي المشروع:

يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم أحكام صياغة القوانين ، هذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازا ومن أمثلة ذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع 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.[1]

1-2- الغش الجبائي غير المشروع:

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين ، وتندرج تحته بذلك كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية 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 ن أو يقدم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على أساسها.

أما الغش عند تحصيل 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 :

نجد حسب هذا التصنيف غش بسط وغش مركب.

[1]-غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، الأردن، 1998، ص181.

2-1- 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 [1] وقد ورد ذكر الغش البسيط ضمنيا 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...."[2]

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 .

2- الغش الجبائي المحلي:

هو قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه، و إن المكلف داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه يكون تابع لإدارة جبائية واحدة ألا و هي الإدارة الجبائية المحلية التي تقوم بمتابعة و مراقبته و معاقبته إذا حدث و أن أمسكت عليه دليلا على ارتكابه للغش الجبائي.

2-3: الغش الجبائي الدولي:

يتم هذا النوع من الغش خارج إقليم هذا البلد و معرض للافلاتات من الإدارة الجبائية للبلد عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية.[3]

---

[1]-خليفي عليلة، عبادة كميلية، مرجع سبق ذكره، ص27.

[2]- المادة 193من قانون الضرائب المباشرة.

[3] - نصيرة يحياوي، الغش و التهرب الجبائيين ، رسالة لنيل رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية فرع تحليل اقتصادي ، جامعة الجزائر، 1998، ص51

المطلب الثالث: طرق الغش و أثاره.

في هذا المبحث سنتطرق إلى طرق الغش وإلى أهم الآثار التي تنجم عنها.

الفرع الأول: طرق الغش الضريبي.

يأخذ التهرب الجبائي عدة طرق و أساليب 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 و التقنيات التي يلجا إليها الممول من اجل عدم دفع الضريبة، و البحث 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...) و هذا 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، فان 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 و تضخيم التكاليف.
- ✓ الغش بتخفيض الإيرادات.[1]

1-1: الغش بزيادة التكاليف:

بعد ما سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا و ذلك 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، و ذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة، فتعددت الطرق المستعملة في هذا المجال و سوف نتعرض إلى الأكثر استعمالا و المعروفة لدى المصالح الجبائية.[2]

---

[1] – فريال بولعناصر، زعطوط مليكة ، مرجع سبق ذكره،ص18.

[2] – محمد فلاح، مرجع سبق ذكره، ص55.

2-1: الغش بتخفيض الإيرادات.

إن عملية تخفيض النواتج – 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 للإيرادات 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 المؤمن لهم، و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في الأوراق العلاج و كذلك 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، الشئ الذي يسمح بتخفيض قسم كبير من الربح الخاضع للضريبة و هي الوسيلة الأكثر استعمالا من طرف المكلفين و هذا بعدم التسجيل المحاسبي التام لبعض المبيعات. و هذا ما يسمى بالبيع بدون فاتورة أو القيام بعملية أخرى و هي عدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.

إن كل هذه التقنيات تسمح بإخفاء قسم كبير من رقم الأعمال.[1]

2- الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية و القانونية.

سنتناول أولا الغش الضريبي الذي يحدث عن طريق العمليات المادية لننتقل إلى الغش الجبائي الذي يحدث عن طريق العمليات القانونية

2-1: الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية:

يتمثل الإخفاء المادي في إخفاء المكلف لأملاكه بصفة جزئية أو كلية حتى بعيدة عن كل اقتطاع ضريبي ، ففي حالة الإخفاء الجزئي، يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية. و لكنه يخفي جزءا من

[1] – فريال بولعناصر، رغطوط مليكة، مرجع سبق ذكره، ص50.

ممتلكاته أو مخزوناته أو عدم احترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج، إما عند الإخفاء الكلي فان المكلف يكون غير معروف تماما لدى الإدارة الجبائية و يمارس نشاطه في السوق الموازية. لذلك يصعب على الإدارة تحديده و الوصول 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 سرية من خلال الأسواق السوداء، حيث يتم فيها تبادل السلع و المواد بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجباية و هذا 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 احترام مقاييس الإنتاج الموضوعية و المسطرة من طرف القانون.[1]

2-2: الغش عن طريق العمليات القانونية.

يظهر هذا النوع من الغش الجبائي بإيجاد المكلف لحالات قانونية تسمح له بالاستفادة من بعض المزايا و هي في الأساس ليس له الحق في الاستفادة منها، فالغش الجبائي عن طريق استعمال القانون يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على اثر 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 أخر معفى من دفع الضريبة، أو يخضع للضريبة في إطار امتيازات تسمح له بدفع الضريبة و هذا بأقل من تلك الموجبة فعلا.

و من أمثلة ذلك قيام المكلف بالتخلص من حقوق التسجيل التي تمر بها مرحلة البيع و تصنيفها على شكل هبة بهدف التهرب مع دفع حقوق التسجيل المفروضة أو القيام بتوزيع أرباح الشركة على المساهمين في شكل رواتب و أجور بهدف تخفيض معدل الضريبة.[2]

---

[1] - نفس المرجع،ص51.

[2] – نفس المرجع السابق،ص-ص:51-52.

الفرع الثاني: أثار الغش الضريبي.

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف: مالية اقتصادية و اجتماعية، لذلك فان الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، و ذلك في غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، و عليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة أثار سلبية يمكن تصنيفها:

1-الآثار المالية:

يؤدي الغش الجبائي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و اللجوء إلى الاقتراض. إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقرار المالي و الاقتصادي للبلد المعني.[1]

2- الآثار الاقتصادية:

يتفق جميع الاقتصاديين أن الخزينة العمومية عرفت نزيفا ماليا حادا و هذا نتيجة للغش و التهرب اللذان يؤثران و بشكل كبير من عمليات الإنتاج. و التجارة فالغش الجبائي يسمح للمكلف بان يقوم بتخفيض سعر التكلفة و بيع منتجاتها بسعر منخفض مقارنة بأسعار منافسيه في السوق أو حتى بأقل من سعر التكلفة و ذلك دون تأثير على إرباحهم، و كذا جلب الزبائن بمنح معدلات خصم اكبر من التي يمنحها منافسون آخرون أو زيادة كمية الإنتاج و التحسين من نوعيته، مقارنة بالمنتجين الآخرين الذين يقومون بدفع مستحقاتهم الجبائية، 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 فان الغش الجبائي يعطي توجيها وهميا للنشاط الاقتصادي عندما يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو كيفية التهرب من الضريبة، و بذلك فهم يوجهون مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية و ليس الاعتبارات الاقتصادية، كما قد يؤدي كذلك إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء إرباحه لتجنب اجتماع اكتشاف الإدارة الجبائية لإفلاته من واجبه الضريبي، فيلجا إلى الاكتناز إما على شكل النقدي

[1] – مراد ناصر، مرجع سبق ذكره ، ص17

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 هنا.[1]

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 تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الجبائي.[2]

[1] – فريال بولعناصر، مرجع سبق ذكره،ص54.

[2] – مراد ناصر، مرجع سبق ذكره، ص18.

المبحث الثاني: آليات مكافحة الغش الضريبي.

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

الرقابة الجبائية، التحقيقات الجبائية و العقوبات المفروضة، الإجراءات و الحلول الوقائية.

المطلب الأول: الرقابة الجبائية.

إن النظام الضريبي الجزائري طبق الكثير من الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة يقوم على أساس التصريح من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، ولذا لجأت الدولة إلى وسائل ردعية كفيلة بإيقاف المكلف المتهرب عند حده هذا في حالة قصور الإجراءات الوقائية عن تأدية الدور المنوط بها، وهو التخفيف على الأقل من حدة الغش الضريبي والهدف من هذه الإجراءات هو ردع كل من يسعى إلى اتخاذ الغش وسيلة للثراء.

الفرع 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 و سلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين، و إرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات.[1]

الفرع الثاني: أشكال الرقابة.

تأخذ الرقابة أشكالا و صورا عديدة يستوجب استعمالها في الوقت المناسب، حسب أهميتها في حدود ماهو مقرر في التشريعات و التقنيات المنظمة لها، و التي تتمثل في ثلاثة أشكال متكاملة و متتابعة:

- ✓ الرقابة الشكلية.
- ✓ الرقابة على الوثائق.
- ✓ الرقابة بعين المكان.

[1] – فريال بولعناصر، مرجع سبق ذكره،ص71.

1- الرقابة الشكلية:

هي أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين حيث تتم هذه الرقابة سنويا و تتمثل في مجمل التدخلات التي تهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية و النقائص المرتكبة أثناء كتابة و تقديم المكلفين لتصريحاتهم و التأكد من هوية و عنوان المكلف و كذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي.

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

2- الرقابة على الوثائق:

هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية. بعكس الرقابة الشكلية فان الرقابة على الوثائق يجب أن تكون كاملة و هذا ما يستلزم المراقبة الانتقادية و الإجمالية، فيتجلى دورها في مجموعة من العمليات و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب ، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح و كذا جميع المعلومات و البيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية، فهذا النوع من الرقابة يمكن أن يؤدي إلى التحقيق أو الرقابة المعمقة، و يمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر.[1]

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 و ذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، و ذلك من خلال مراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين و المسوقين، متابعة حركات البضائع في مختلف مراحل التسويق.

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

إن هذه الرقابة تعد أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية، حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، و كشف حالات التهرب و الغش الضريبي، و لقد كرس النظام الجبائي

[1] – نفس المرجع،ص72-73.

الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الإجماليةVASFE.[1]

المطلب الثاني: التحقيقات الجبائية و العقوبات المفروضة.

تختلف أشكال الرقابة باختلاف الطريقة المستعملة في التحقيق و حسب الهدف المراد الوصول إليه، فنجد الرقابة بعين المكان تهدف إلى مراجعة كل الدفاتر المحاسبية عن طريق إجراء التحقيق الجبائي بطريقة منهجية و نقدية نؤول عموما إلى إحداث التقويمات اللازمة المصحوبة بتوقيع العقوبات على مختلف حالات الغش.

الفرع الأول: التحقيق الجبائي.

تحول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي(VC) و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة (VASFE)، بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، و يأتي هذا الإجراء للحد من ظاهرة الغش الضريبي.

1- التحقيق في المحاسبة:

هو مجموعة من العمليات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبتها و التأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، و ليس 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)، و هذا من اجل خلق جو المناقشة بين المحقق و المكلف بالضريبة، و بعد 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 و طبيعتها).

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

✓ دراسة دقيقة لملف المكلف لمعرفة سلوكه اتجاه واجباته الجبائية، و ذلك بمراقبة جميع التصريحات الدورية المكتتبة، تاريخ إيداعها، و إعداد البيان عن كل الضرائب التي يخضع لها المكلف و مقارنتها مع السجلات المحاسبية عند التدخل بعين المكان.

[1] – نفس المرجع، ص73.

✓ 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 وفي 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(30 يوم)، 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 و ذلك لينوب عليه، و لكن حضوره ليس ضروريا إثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية، حيث يمكن كذلك للمحقق طلب كل الوثائق المحاسبية التي يمكن ورائها فحصها و التأكد من مدى مصداقيتها(التصريحات الجبائية).[1]

2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة (VASFE):

هي مجموعة من العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفرق الموجود ما بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي.أو بمعنى أخر هي القيام بمراقبة مدى تجانس و انسجام بين المداخيل المصرح بها و الوضعية المالية الحقيقية للمكلف.

يمكن برمجة هذا التحقيق اثر تدقيق في المحاسبة، سواء باسم المستغل الشخصي للمؤسسة، أو رؤساء الشركاء الأساسيين للشركة.

قبل البدء في عملية التحقيق المعمق يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا و ذلك عن طريق تسليمه إشعار بالتحقيق و يمكن ذلك بجمع أقصى المعلومات الضرورية للسنوات الأربعة الماضية و السنة الحالية الموضوعية للتحقيق و ذلك من خلال القيام بدراسة انتقاديه للملف الجبائي ، و يمنح التشريع الجبائي للمحقق الحق في الاتصال بالمؤسسات المالية التي يتعامل معها المكلف للحصول على معلومات، كما تجري فحوصات على التصريحات و الوثائق الأخرى.

في حالة ما لوحظ فرق محسوس بين المد خول المصرح من طرف المكلف، من جهة ، و عناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى، تقوم الإدارة بطلب التبريرات و

[1] – فريال بولعناصر، نفس المرجع،صص75.74.

التوضيحات التي تراها أساسية، مما تحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي، و ذلك عن طريق التصحيح الحضوري أو التصحيح التلقائي.[1]

الفرع الثاني: العقوبات المفروضة.

لقد فرض المشرع الجبائي الجزائري جملة من العقوبات و الجزاءات المتنوعة و ذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة من طرف المكلف، و هي تهدف سواء إلى ضمان احترام الواجبات الجبائية، أو لردع و معاقبة كل من حاول التخلص من الضريبة، و عليه فان العقوبات تتخذ جزاءات مختلفة على كل من يخالف أحكام القانون من اجل التقدير الحسن للوعاء الضريبي، و تعويض الخزينة العمومية عن الأضرار التي تلحقها من عدم الوفاء بالواجبات الجبائية، و قد تأخذ هذه الأخيرة شكلين، فهي من جهة عقوبات جبائية و من جهة أخرى شكل عقوبات جنائية بالإضافة إلى العقوبات الإضافية.

1- العقوبات الجبائية:

أول غرامة يتعرض لها المكلف تتعلق بعدم تقديمه للتصريح بالوجود في أجاله المحددة و ذلك بتطبيق غرامة مالية، و تطبق تلقائيا و مباشرة كتعويض لما يسببه من اختلال في مدا خيل الخزينة، و مخالفة للنظام العام، كما توجد غرامات أخرى تتنوع حسب الحالة كما يلي:

1-1: عقوبة عدم التصريح بالوجود.

تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة على انه" تطبق عقوبة جبائية قدرها 30000دج على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح بالوجود خلال الثلاثين يوما الأولى من بداية النشاط.

1-2: عقوبة عدم التصريح السنوي.

بموجب الفقرة الأولى من المادة192 من قانون الضرائب المباشرة على انه تفرض تلقائيا غرامة جبائية على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لمضاعفة المبلغ المقترض عليه بنسبة 25% لتخفيض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 من قانون الضرائب.

1-3: عقوبة التأخر في تقديم التصريح:

يترتب عند تقديم التصريحات للإدارة الجبائية بعد الآجال المحددة قانونيا عقوبة جنائية متمثلة في تطبيق التأسيس التلقائي بالإضافة إلى نسبة مضاعفة من مبلغ الضريبة حسب نوع الضريبة و مدة التخير و ذلك كمايلي:

[1] – نفس المرجع ، ص-ص:76-75.

✓ فيما يخص الضرائب المباشرة(الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على إرباح الشركات) تقتضي إحكام المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على إرباح الشركات أن تكون نسبة مضاعفة من مبلغ الضريبة كما يلي:

✓ 10% إذا لم تتعدى مدة التأخر الشهر الواحد.

✓ 20% إذا لم تتعدى مدة التأخر الشهرين.

✓ 25% في حالة عدم تقديم التصريح في مدة 30 يوما التي تلي تاريخ تبليغ القاضي بوجود تقديم تصريح ضمن هذا الأجل.

ما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة فقد نصت عليها الماة115 من قانون الرسم على رقم الأعمال بأنه يترتب عن الإيداع المتأخر للتصريح المتعلق برقم الأعمال عقوبة جبائية وفق الشروط التالية:[1]

✓ عقوبة بقيمة 100دج في حالة إيداع البيان بين اليوم الخامس و العشرون من الشهر و أخر يوم منه.

إما إذا كان التصريح يتضمن حقوق واجبة الأداء فانه يترتب عن ذلك عقوبة متمثلة في مضاعفة الحقوق.

✓ 15% إذا تم إيداع التصريح بين يوم 25 من شهر الاستحقاق دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 11 دح.

✓ 25% إذا تم إيداع التصريح بين اليوم الأخير من شهر الاستحقاق دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 500دج.[2]

2- العقوبات الجنائية:

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات ، كل من حاول التخلص أو التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كليا أو جزئيا فانه يعاقب بغرامة مالية مبلغها بين 50000 و 10000 ، و يحبس لمدة خمسة سنوات أو بإحدى العقوبتين و تشمل الأعمال التدلسيية على وجه الخصوص مايلي:

✓ الإغفال عن قصد تسجيل حسابات أو تسجيلات أخرى غير صحيحة أو صورية في كل من السجل اليومي و سجل الجرد.

✓ الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.

✓ استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.

[1] – المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

[2] – المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

كما تطبق العقوبات السابقة على الشركاء مرتكبي هذه المخالفات كالمحاسبين المعتمدين أو من لهم دراية بأمور الجباية كالمستشارين الجبائيين أو حتى الوكلاء .

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فبإضافة إلى الغرامات الجبائية قد يتعرض المكلف إلى عقوبات جنائية ، كما جاء في المادة 117 التي تنص على انه من تملص أو حاول التملص بصفة جزئية أو كلية عن طريق استعماله لطرق تدليسية يعاقب بغرامة مالية مبلغها يتراوح من 50000 دح إلى 100000 دح و بعقوبة الحبس 5 سنوات ، أو بإحدى العقوبتين، و تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة هي :

- ✓ إخفاء المبالغ أو الحوا صل التي يطبق عليها الرسم ومن بينها عمليات البيع بدون فواتير.
- ✓ تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة قصد الحصول على تخفيض الرسم.
- ✓ سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل الضريبة
- ✓ المستحقة.

كما يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى بعض الطرق الأخرى كأسلوب عقابي أهمها: منع المكلف من مزاولة نشاطه المهني ، غلق بعض مقراته، توقيف الحساب البنكي و حجز ممتلكاته.[1]

3-العقوبات الإضافية:

هي التي يمكن للإدارة الجبائية تطبيقها، و هي عبارة عن عقوبات تصحيحية.فعندما تكون حالات الغش و العمليات التدليسية و الضرائب غير المدفوعة تفوق 10% من مبلغ الضرائب التي يجب دفعها، فالعقوبات تكون على شكل التالي:

- ✓ 200% فيما يخص الرسم على القيمة المضافة(TVA)
- ✓ 100% فيما يخص الرسم على النشاط المهني(TAP)
- ✓ 100% فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)
- ✓ 100% فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات (IBS)
- ✓ 100% فيما يخص حقوق الطابع (DROIT DE TIMBRE)[2].

[1] – حطابي صارة، الرقابة الجبائية دورها في مكافحة الغش الجبائي ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة اللسانس في علوم التسيير، الجزائر، 2008، ص-ص:41-40.

[2] – نفس المرجع السابق،ص44.

المطلب الثالث: الإجراءات و الحلول الوقائية.

إن الوقاية انجع أسلوب لمعالجة ظاهرة الغش الضريبي و تتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة ومهمة لإرساء الوعي الجبائي لدى المكلفين " للتغير الجباية و نربي المواطن و شيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين، و تتضح الأخلاقيات الجبائية" انطلاقا من هذا القول فان الخطوات من اجل إرساء أخلاقيات جبائية تبدأ من جباية نفسها.

الفرع الأول: على مستوى التشريع.

تحديد الحالات الموضوعية للممول طبقا لمعيارين ، و هما درجة المرونة المتوفرة في القوانين الجبائية و التي بموجبها يمكن معرفة المادة الخاضعة للضريبة و نسبة التأسيس و كذا مجال تطبيق الضريبة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فان المعيار الثاني يتمثل في نظام العقوبات و خطر 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 و خاصة على ارتكاب فعل غش مبنى و على هذا المحتوى، يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعية و القليلة الارتفاع و التي يتم تحصيلها، يجب أن يقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات ضمان عدم الإضرار بالممول، و عدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت . و درجة التشديد في نظام العقوبات ظهر من خلال تطبيق الزيادات و الغرامات المالية التي يستحسن توقع الاعتدال فيها ، إضافة إلى إن العقوبات الواقعة تطرح نفسها أيضا نظرا لوجود ظاهرة الرشوة الإدارية، فإذا كانت نسبة الضريبة مرتفعة و كذا العقوبات ، فهذا يفتح الباب واسعا أمام الدفع غير المشروع.

فالجزائر مثلا كانت تطبق في السابق نظاما جبائيا معقدا و مشوها بدرجة عالية و كان هذا النظام على أساس تدابير طبقت منذ الاستقلال، و في عام 1992 نفذت السلطة المعنية برنامج الإصلاح الجبائي لتحسين هذا النظام و تبسيطه بدرجة كبيرة، حيث تم التركيز على عدة نقاط أهمها:

- ✓ حق الاطلاع و استعمال رقم التعريف الجبائي.

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

- ✓ توحيد التشريع المالي و نشر كافة القوانين و اللوائح و غيرها، و بذلك 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 و دون تفرقة بينهم

بحيث يكون المعيار الوحيد هو المقدرة التكلفية ، كما انه يجب التخفيض من حجم الحذف و الإضافات و الإلغاء التي تطرأ على قانون الضرائب، و هذا الضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي.

✓ وضع نظرية عامة للغش الجبائي بدل الطرق التدلسية مما يسمح بتحديد مفهوم الغش في القانون الجبائي، في مختلف أصنافه و كذا مختلف العقوبات المخصصة لكل صنف، و هذا إضافة إلى جنايات الغش الخاصة بكل قانون للضرائب، فالجنايات التي ترتكب في إطار قانون الضرائب المباشر ليست كتلك التي ترتكب في إطار قانون الضرائب غير المباشرة و غيره.

✓ إعفاء كل الضمانات القانونية الكافية و الكفيلة بالحفاظ على المقدرة التكلفية للممول و هذا 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 و الممول.

✓ المعالجة القضائية للمخالفات الجبائية ، حيث أن إدارة الضرائب تحضر المجالس القضائية و المحاكم في إطار الاختصاص الإقليمي، بمجرد إن يثبت وجود فعل الغش الجبائي، هذا ما يؤدي بنا إلى الحديث عن الاختصاص النوعي أي وجود قاضي خاص بالقضايا الجبائية، و بذلك إنشاء الفروع الجبائية بالمحاكم و الغرف الجبائية بالمجالس القضائية بدل اختصاص الفروع و الغرف الإدارية.[1]

الفرع الثاني: 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، و ربط الضريبة على النحو و إثبات المخالفات التي ترتكب للتخلص من الضريبة.

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

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

✓ توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها و تدريبها، إضافة إلى تزويد الإدارة الجبائية، بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها و حصر مختلف الممولين و تحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.

[1] – حطابي صارة، مرجع سبق ذكره،صص32-33.

✓ توفير نظام الرقابة التي تتميز بالدقة و السرعة في اكتشاف المخالفات و فرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام العمل.[1]

الفرع الثالث: تحسين الإمكانيات البشرية و المادية.

في ظل الإصلاحات الاقتصادية و ما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، و ذلك لقلة عدد موظفيها، و نقص كفاءتهم المهنية. و في ظل هذا الاختلال بين الوظائف الإدارية و إمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءات الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، و في 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 و أعوان إداريين.

✓ تحسين الأوضاع المادية و الاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.

✓ وضع أسس عادلة للترقية بمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن ثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة و منافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا.

✓ توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، و ذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، و تحديد وعائها و تحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش و الرقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، و كذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، و في هذا السياق ومن اجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا. و تحليل و حصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية، أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف إعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد

[1] – نفس المرجع،صص34.33.

أشكال التهرب الجبائي، و يكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة و سهولة الكشف عن الوضعية الاحتيالية.[1]

الفرع الرابع: تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف.

تسعى الإصلاحات الجبائية " التخفيف من التوترات بين المواطن و الإدارة الجبائية، في نفس الوقت تسعى لمنهجية و بيداغوجية جبائية أحسن."

1-توعية المكلف و تحسين علاقته مع الإدارة:

من المجهودات المبذولة في مكافحة الغش الضريبي نجد تلك التي توجه نحو تحضير مكلف ذو تصرف ايجابي اتجاه الهيكل الضريبي منكرا لكل التصرفات غير المشروعة، يجعل تصرفاته أكثر عقلانية و موضوعية و ليكن هذا أول هدف للمنهجية المالية و الجبائية على وجه الخصوص و هذا بتنمية الوعي الجبائي عند المواطن العادي لتحمل هذا الواجب مستقبلا.

و بالرغم مما حدث من تعديلات على الإدارة الجبائية فان العلاقة بين الإدارة و المواطن لا تزال على حالها، وهذا لا استمرار النظرة التقليدية للإدارة الجبائية المستمدة من العمق التاريخي لوجود الاستعمار بقيت على حالتها الضريبية كوسيلة لاغتصاب الممتلكات و بالتالي يجب أن تكون العلاقة بين المكلف و الإدارة قائمة على مبدأ من العلاقة الإنسانية بعيدا عن العداوة و كذا موجهة نحو إضعاف روح التعاون و التضامن بين الإدارة و المكلف بالضريبة كما يتوجب على الإدارة أن تشرع في إجراء حملات توعية لكافة الجمهور المكلفين باختلاف ثقافتهم و تقديم كافة الخدمات لتسهيل مهمة المكلف و كسب ثقته و احترامه، وان تزرع في نفوس المواطنين شعور برفض المجتمع للأشخاص الذين يتهربون من دفع الضريبة و سد كل الثغرات التي يتهربون منها و توقيع العقاب الرابع بكل الذين يخالفون القوانين و التشريعات.[2]

2- تكوين و إعلام المكلف:

يهدف تكوين و إعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم و ذلك بالتقرب أكثر إليه، بإتباع سياسة تكوينية و إعلامية راشدة، من خلال تثقيف المكلف و اطلاعه على مختلف المستجدات و التعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، و تستعين الإدارة الجبائية بالصحف و المنشورات و المجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الجبائي و تفسير الإجراءات الجبائية، و إزالة

[1] – نفس المرجع السابق،صص35.34

[2] – عائشة فوضلي، التهرب و الغش الضريبي، مذكرة تخرج، المعهد الوطني للمالية،ص26.

الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية ، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى المصالح الإدارية الجبائية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، و يجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين للوظيفة الموكلة إليهم و يسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال و الاستجابة بمختلف تساؤلات المكلفين.[1]

2-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، و تخفيض حدة التوتر قد تحدثها الضريبة، و لتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الجبائية و الهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين.[2]

[1] – حطابي صارة، مرجع سابق الذكر ، ص36.

[2] – نفس المرجع،ص26

خلاصة الفصل:

إن ظاهرة التهرب و الغش الجبائي تهدف للتخلص و التملص من أداء الواجب الضريبي، كما لا حظنا إن الظاهرة تحمل أضرارا على الخزينة العمومية و هي تضر بالاقتصاد الوطني المظهر للعجز الذي تحدثه من خلال التأثير على حصيلة الإيرادات من الضرائب، و لهذا السبب ينبغي الوقوف إمام الظاهر و الحد منها و ذلك بمحاربتها، من اجل ضمان مدا خيل مستقرة لخزينة الدولة و كذا ضمان حياة أفضل لأفراد المجتمع، و بالتالي هناك العديد من الوسائل و الإجراءات التي تتخذ في مكافحة هذا الداء و أحسن طريقة للمكافحة هي تشديد المراقبة و فرض عقوبات على المتهربين.

تمهيد:

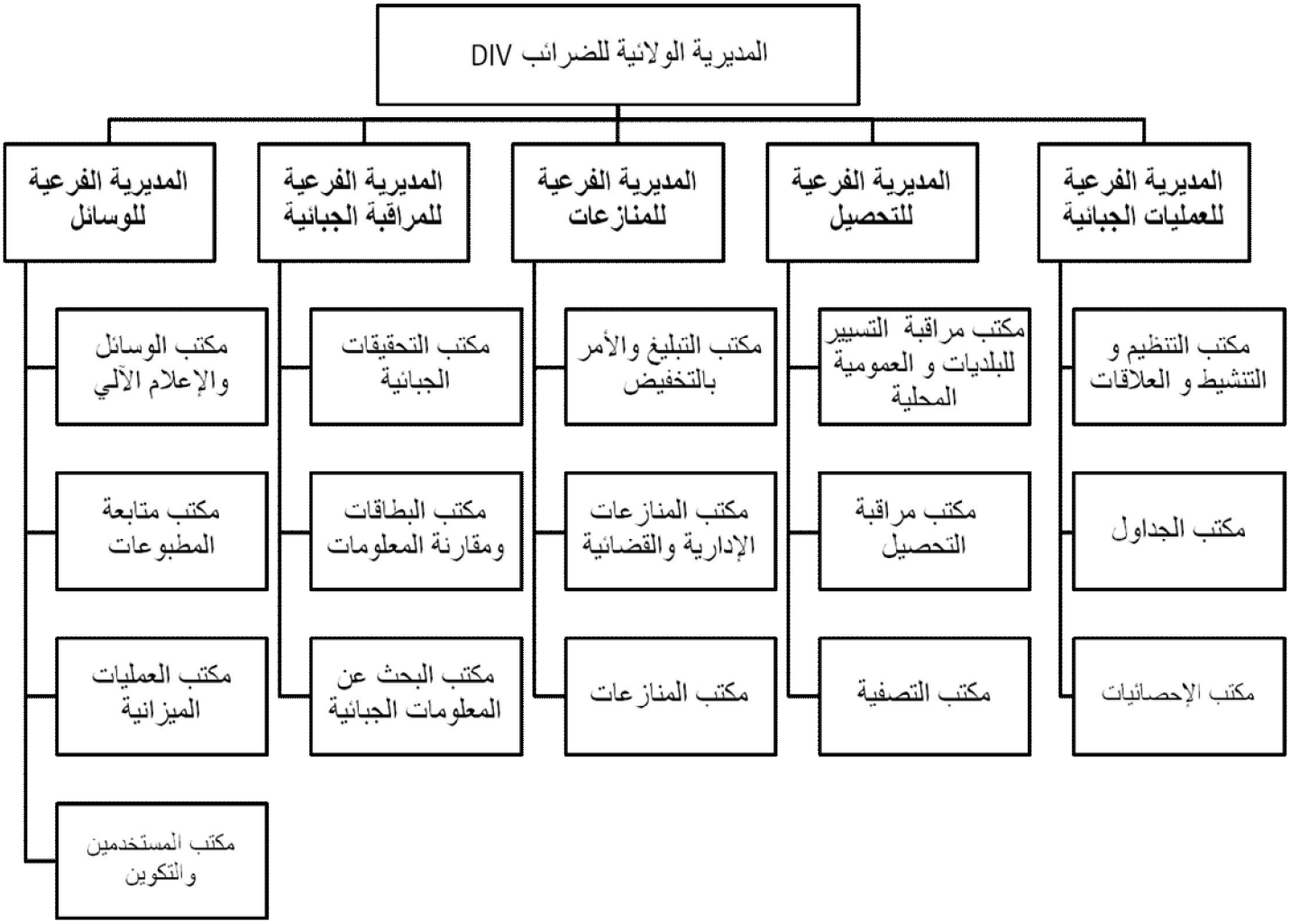
بعد دراستنا للجانب النظري في الفصول السابقة، و عرضنا المختصر للضريبة و أهميتها في كل الميادين، و بعدما قمنا بتحليل ظاهرة الغش الضريبي في النظام الجبائي و مدى تأثيرها على الاقتصاد الوطني، ارتأينا بان نخصص هذا الفصل لعرض أهم الهياكل الفرعية التنظيمية للمديرية العامة للضرائب،و كذلك دراسة حالة تكون بمثابة دعامة للدراسة النظرية تطبق على ارض الواقع، حيث تمت هذه الدراسة التطبيقية حول قضية السيدة (س) تاجرة بالجملة و التجزئة (أجهزة كهربائية، الكترونية وخردوات).

المبحث الأول: أهم الهياكل الفرعية التنظيمية للمديرية العامة للضرائب.

في هذا المبحث سنعرف المؤسسة المستقبلة والمتمثلة في مديرية الضرائب لولاية البويرة، من خلال الإطلاع على هيكلها الإداري والتنظيمي، إضافة إلى عرض أهدافها الأساسية والمهام المخولة إليها والمديريات التابعة لها ومهام مكاتبها.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

الشكل 01: مخطط الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.



المصدر: وثائق من المديرية الولائية للضرائب(البويرة)

1-تعريف نزل المالية(Hôtel de finances):

هو عبارة عن مركب متفرع إلى عدة مديريات منها: مديرية أملاك الدولة، مديرية الخزينة، مديرية الضرائب، و هي التي تهمنا في هذا الموضوع، و لقد تدشينه في مارس 1999، و على اثر هذا تم تحويل مديرية الضرائب إلى هذا المركب بعدما كان مقرها بالولاية.

2-شرح المخطط الهيكلي التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

تحتوي المديرية الولائية للضرائب وفق التشريع على مصالح متفرعة تصب في مجملها على السير الحسن و هو على النحو التالي:

2-1-المديرية الفرعية للتحصيل:

و حسب هذا التشريع فهذه المصلحة تحتوي على ثلاثة فروع هي:

2-1-1- مكتب مراقبة التحصيل:

و الذي يقوم بالأعمال التالية:

- ✓ مراقبة التحصيلات.
- ✓ متابعة الأوضاع و الحالات الجبائية للمكلف.
- ✓ مراقبة حالة سيولة و إقرار ذلك بملفات.
- ✓ التقييم الزمني التحصيل الجبائي.

2-1-2- مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات و المؤسسات العمومية المحلية:

و يقوم بالمهام التالية:

- ✓ مراقبة تنفيذ الإرادات العمومية للبلدية.
- ✓ مراقبة الميزانية و عروض البلديات من خلال التنظيم المالي.

2-1-3-مكتب التصفية: تقوم هذه المصلحة بمايلي:

- ✓ مراقبة عملية التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية و القرارات فيما يتعلق بالغرامات و العقوبات المالية.
- ✓ استقبال الإحصائيات من القباضات.
- ✓ مراقبة التدخلات المالية للقباضات.
- ✓ متابعة السيولة السنوية.

2-2- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

و هي عبارة عن مصلحة تتفرع إلى ثلاث مكاتب.

2-2-1-**مكتب الإحصاءات:** و الذي يقوم بالعمليات التالية:

- ✓ استقبال المعلومات الجبائية.
- ✓ البحث عن المراكز و الأوضاع الجبائية.
- ✓ ربط الاتصال بالجماعات المحلية بحسب المعلومات الجبائية.

2-2-2- مكتب الجداول:

و يهتم بما يلي:

- ✓ مراقبة التصفيات و تقييم المعلومات الخاصة بالجماعات المحلية.
- ✓ المتابعة الدائمة للضرائب و الرسوم من خلال الوسط المعلوماتي و ذلك باستعمال المصفوفات الخاصة بالرسم و الضريبة و تحصيلها.

2-2-3-مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العامة:

- ✓ يقوم باستقبال المعلومات الواردة للمديرية لكل من إعلاميات جبائية.
- ✓ التنسيق بين الأعمال من خلال القوانين المفروضة من الوزارة.
- ✓ مراقبة المعالجة للضرائب و الرسوم من خلال التحصيل .
- ✓ المتابعة المعمقة للملفات الجبائية.
- ✓ الاتصال بالمكلف.

2-3-**المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية:** و تحتوي على:

2-3-1- **مكتب المنازعات:** و تتمثل وظائفه فيما يلي:

- ✓ استقبال الشكاوي المتعلقة بتخفيضات و الوعاء و التحصيل.
- ✓ الاستعانة بالمراقبة المحاسبية في مادة التسجيل.
- ✓ استقبال الشكاوى و الغرامات و العقوبات.
- ✓ مساعدة المكلف على فهم الواجب الجبائي.

2-3-2- مكتب النازعات الإدارية و القضائية:

- ✓ يقوم باستقبال الطعون الجبائية بتكليف من المديرية الولائية.
- ✓ النظر في الشكاوى المتعلقة بالمقاضاة و التخفيضات.

- ✓ النظر في الإعفاءات و الرسوم غير المحصلة.
- ✓ الدفاع في المحكمة النيابية عن الإدارة ضد الكلف.

2-3- مكتب التبليغ و الأمر بالتخفيض:

يتمثل هذا المكتب فيما يلي:

- ✓ الإبلاغ بالقرارات المأخوذة اتجاه المكلف من قبل المديرية الولائية.
- ✓ الاتصال عن طريق الإحصائيات في مجال الطعن و الاحتجاج.

2-4- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

و تتكون من:

2-4-1-مكتب البحث عن المعلومات الجبائية:

- ✓ تتشكل ملفات خاصة بالجماعات، الإدارات، التنظيمات و البحث عن المعلومات المهمة.
- ✓ برمجة تدخلات فرق البحث عن المعلومات الجبائية.
- ✓ تقييم نشاط إدارة المفتشية و القباضة.

2-4-2- مكتب التحقيقات الجبائية:

- ✓ يقوم هذا المكتب بمتابعة كل التسجيلات من خلال التنظيم التشريعي الجبائي.
- ✓ العمل على تسيير و تقييم المعلومات و إبعاد الغموض عنها بالتحليل الجبائي.

2-4-3-مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات:

- ✓ مراقبة و متابعة ملفات الأشخاص الطبيعيين و المعنويين بطريقة معمقة.
- ✓ برمجة رقم الأعمال و المداخيل المصرحة على العقارات و حقوقها.

2-5- المديرية الفرعية للوسائل:

و هي تحتوي على مايلي:

2-5-1- مكتب المستخدمين و التكوين:

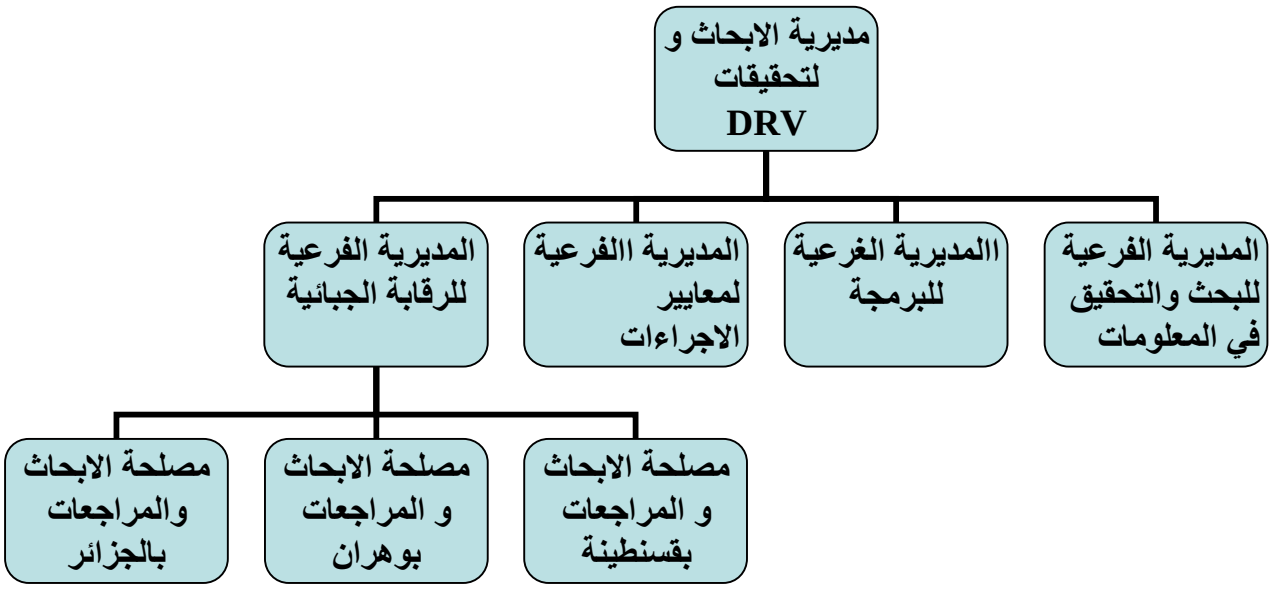
- ✓ يقوم بمتابعة الأشخاص و مهامهم.
- ✓ عقد ندوات المحافظة على السير المهني.
- ✓ توجيه و تنظيم الأشخاص داخل المديرية الجهوية.

3-5-1- مكتب الوسائل و الإعلام الآلي:

- ✓ يقوم بمتابعة المعدات و الأدوات المكتبية و غيرها لضمان السير الجديد لعمل المديرية.
- ✓ المشاركة في استخدام الوظائف و جعلها مسايرة لقانون المالية.
- ✓ تأمين السير المهني لمحفظة الوثائق.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية البحث و التحقيق.

الشكل2: مخطط الهيكل التنظيمي لمديرية البحث والتحقيق:



المصدر: وثائق من المديرية الولائية للضرائب(البويرة)

3-مديرية البحث و التحقيق(DRV):

هي عبارة عن هيئة حديثة النشأة و تابعة لمرسوم رقم 98/228 لسنة 1998، الصادر في 19 ربيع الأول 1419 الموافق ل 13 جويلية 1998.

4-دور مديرية البحث و التحقيق:

✓ تقوم هذه المديرية بإعداد الجدول أو المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة المتهربين و ذلك بتسجيل المستوى المركزي لهم، و تقوم بنشرها لمختلف إدارات الضرائب الولائية لاستقبال مختلف المعلومات التي تسمح بالإحاطة بالنشاط، و موضوع المتهربين للبحث عنهم.

✓ إصلاحات خاصة لملف المتهربين بالتنسيق مع مصالح التجارة و الجمارك لإعداد أداة فعالة لمحاربة التهرب.

✓ التنسيق مع إدارة تنظيم الإعلام الآلي (DOI) و المكتب الوطني للإحصاء للملف الوطني NIS بحيث يفرض توفير أداة فعالة لمحاربة التهرب بتعميم استخدامه.

✓ إدخال نشاطات التوعية للاقتصاديين من خلال جمعياتهم المهنية، بغرض دفعهم للتعاون مع العمليات المتحدة لتطوير تقنية مهنية، و في نقس الوقت حماية مصالحهم.

✓ إعلام المركز الوطني للتسجيلات التجارية و المديرية المركزية لكشف التهرب و التحقيقات الاقتصادية لكل الأغراض المستخدمة.

المبحث الثاني: الجانب التطبيقي لإجراءات التحقيق المحاسبي.

يهدف تدعيم المعلومات المقدمة في الفصول السابقة قمنا بدراسة حالة تتعلق بغش ضريبي من طرف السيدة(س) تاجرة بالجملة و التجزئة (أجهزة كهربائية، الكترونية و خردوات) المقيمة حي حسيني بالبويرة ، إذ تكون مدينة اتجاه مصالح الضرائب بمبلغ قدره10.705.707.120 دح ، حيث أن هذا النشاط يخضع وجوبا لنظام الربح الحقيقي، و من اجل هذا تمت برمجتها لتخضع للتحقيق المحاسبي، حيث أرسل إشعار بالتحقيق إلى عنوان مقر السيدة (س) و إعطائها 10 أيام لتحضير الوثائق المحاسبية الخاصة بنشاطها.

وبعد دراسة الملفات الجبائية للشركة، و انقضاء الفترة المحددة للإشعار بالتحقيق، تبدأ عملية التحقيق بوجود المراقبين بعين المكان من اجل جمع المعلومات الأولية، و بعد سير عملية التحقيق المحاسبي و القيام الأعمال الضرورية و مراقبة كل تصريحات المكلفة بالضريبة المتعلق بنشاطها، اكتشفت الإدارة وجود غش ضريبي و المتمثل في عدم اكتتابها للتصريحات الشهرية برقم الأعمال و التصريحات السنوية، ثم يقوم المحقق بتسجيل أهم نتائج التحقيق و التي قد تكون مطابقة لتصريحات أو مختلفة لها، و بعدها تأتي الإجراءات الجبائية التي قامت بها إدارة الضرائب لتسوية الوضعية التي تتمثل في التبليغ الأولي و التسوية الجبائية و نتائج الإجراءات ثم تأتي المتابعة القضائية و نتائجها.

المطلب الأول: الإجراءات الجبائية التي قامت بها إدارة الضرائب لتسوية الوضعية.

1- **التبليغ الأولي:** بعد عملية التحقيق و الوصول إلى نتائج، يقوم المحقق بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة للإدلاء بملاحظاته، و له كل الحق للنقاش و الرد و لكن في حدود يخلو لها القانون، كما يجب أن يحمل هذا التبليغ في صفحته الأولى هذه المعلومات:

- ✓ اسم المكلف بالضريبة.
- ✓ نشاطه.
- ✓ عنوان المحل الذي يملكه.
- ✓ رقم الإشعار بالتحقيق.
- ✓ كل الضرائب و الرسوم المحقق فيها، و في حالة السيدة(س) الضرائب المعاد النظر فيها هي:
- ✓ الضريبة على الدخل الإجمالي .IRG
- ✓ الرسم على النشاط الصناعي و التجاريTAIC
- ✓ الرسم على القيمة المضافة .TVA

من ناحية أخرى يجب إعلام المكلف بالضريبة إن الإدارة الجبائية ملزمة بتعيين و تعديل كل العناصر المكونة للوعاء الضريبي و ذلك بحساب الضرائب المستحقة، كما تعطي مهلة 40 يوم للمكلف ابتدءا من أول يوم من استلامه لهذا التبليغ لتقديم ملاحظاته و أرائه حول نتائج التقويم، و له الحق كذلك بالاستعانة بمستشار جبائي من اختياره لمساعدته في النظر في اقتراحات المحقق، و هذا مع بداية التحقيق و كذا إرسال إشعار بالتقويم، و للمكلف كل الحق قبل انتهاء مهلة الإجابة، بان يستفسر لدى المحققين جميع الشروحات الشفوية المستعملة في فهم هذا التقويم، و يستطيع أن يتناقش معها الاقتراحات و التساؤلات.

2- التسوية الجبائية:

نظرا لعدم احترام السيدة (س) لالتزاماتها الجبائية، المتمثلة في عدم اكتتابها للتصريحات الشهرية برقم الإعمال و التصريحات السنوية أي أن السيدة لم توفى بالتزاماتها الضريبية المنصوص عنها بالمواد:65،66،76،79 من القانون المتضمن الرسوم على رقم الأعمال و كذلك المواد99و103و357و361 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و هي:

- ✓ التصريح الشهري لرقم الأعمال و دفع الرسوم المستحقة في اجل أقصاه 20 من كل شهر (الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة).
- ✓ التصريح قبل فاتح افريل من كل سنة بالدخل الإجمالي و رقم الأعمال المحقق إلا أن التسوية السالفة الذكر تمت طبق لأحكام المواد: 19 و44 من قانون الإجراءات الجبائية(187و 131 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة) و المواد 217 و 225 و 227 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة ك107 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة:116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال التي تتضمن مختلف الزيادات بسبب نقص في تصريح و الطرق التدليسية.
- ✓ القيام بالإجراءات القانونية (ملاحقات) المتبعة من طرف قباضة الضرائب المختصة(كل وثائق الملاحقات مرفقة بملف الشكوى بالادعاء المدني، لتحصيل هذه الحقوق و الرسوم المستحقة للخزينة العمومية)، و قيام الإدارة بتسوية و وضعيتها الجبائية و التي تتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على النشاط الصناعي و التجاري و كذا الرسم على القيمة المضافة، و هذا على أساس كشوف التحريات المرسلة إلى المصلحة المختصة التي تمثل المشتريات التي قام بها المعني و في هذا الإطار تم تبليغ هذه الأخيرة بالتسوية المذكورة و المتمثلة في مبلغ إجمالي قدره(10.705.707,12دج) بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، الرسم على النشاط الصناعي و التجاري، و الرسم على القيمة المضافة.

✓ بالإضافة إلى قابض الضرائب للبويرة–خزان الماء قد منح لها جدولا للدفع بالتقسيط و هذا بتاريخ 1993/12/19.

3- نتائج الإجراءات:

✓ نتج عن التسويات و إن قامت السيدة (س) برفع عدة شكايات لدى مديرية الضرائب للولاية.

الشكاية 1:مؤرخة في 1993/09/26.

الشكاية 2: 1994/12/17

الشكاية 3 :1995/09/19

الشكاية4: 1995/05/16 و لتذكير فان كل الشكايات كانت محل دراسة معمقة من طرف إدارة الضرائب(قرارات مديرية الضرائب) لقد استفادت بتخفيض قدره 76500دج.

✓ التاجرة لم تقم بتسديد ديونها (الحقوق الضريبية) رغم كل الإجراءات.

✓ فقصد الإفلات و التهرب من دفع الحقوق الضريبية فان السيدة(س) قد تركت حسابها الجاري لدى بنك الفلاحة و التنمية الريفية بدون رصيد.

✓ لم تسدد (س) إلا مبلغ 70.000.000دج عند منحها جدولا بالتقسيط ومنه نستنتج انه لم تحترم الجدول المذكور مما يدل على سوء نيتها.

وهذه الوثائق تثبت تصرفات غش ضريبي القصد منها التهرب عن دفع الحقوق الضريبية و الرسوم المستحقة للخزينة العمومية و تشكل جرائم منصوص و معاقب عنها بنصوص مواد 303-1الى407-408 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، كذلك المواد 117 إلى 128 القانون المتضمن الرسم على رقم الأعمال.

المطلب الثاني: المتابعة القضائية و نتائجها.

في هذا المطلب سوف نرى كيف توبعت قضائيا وأهم نتائج المتابعة القضائية.

1-المتابعة القضائية: بيان وقائع الدعوة.

بعد نفاذ جميع اجراءات التسوية الجبائية قامت مديرية الضرائب لولاية البويرة برفع دعوة أمام المحكمة بتاريخ1998/10/2 و يعود ذلك إلى شكوى حركها مديرا لضرائب لولاية البويرة مفادها أن المشتبه بها السيدة(س) مدينة لمصالح الضرائب بمبلغ 10.705.707,12دج و قد توصلت إليها عن اثر العمليات التصحيحية و التي تتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على النشاط التجاري و الرسم على القيمة المضافة و أنها رفضت الوفاء بها رغم أنها استفادت بتخفيض قدره76.500دج علاوة على

جدول لتسيير ما في ذمتها و لكن بدون جدوى و قصد الإفلات و التهرب مع دفع المستحقات الضريبية سحبت أموالها من بنك الفلاحة و التنمية الريفية، رغم كل التصريحات و الإجراءات السابقة إلا انه في جلسة المحاكمة ثابرت المتهمة على إنكار كل الوقائع المنسوبة إليها،و صرحت أنها مسيرة لشركة"دار ستار إلكترونيك" بإقليم البويرة و غداة تأسيسها خلال سنة 1990 و تم حلها سنة 1993/1992 نظرا لخلافاتها مع إدارة الضرائب خاصة بتاريخ 1995/02/31 عندما إنذارها بأنها مدينة بمبلغ 8.401.422,80دج و تظلمت إمام الإدارة الوصية و المبلغة في قيمته حالت دون تمكنها من الوفاء به و نفت تهريب أموالها و كذا إتلاف الفاتورات و إن عدم عملها بالمحاسبة و شكليات مسك الدفاتر عقد من تسييرها لشؤونها التجارية، إلا أن الشاكي تمسك بشكواه و صرح بان مصالحه حددت قيمة الضريبة التصحيحية أعلاه و منحت المتهمة جدولا قصد الوفاء بها بعد استنفاذها طرق الطعن الإداري في قيمة الضريبة و لكنها أخلت بالتزاماتها بسوء نية، حيث أن الضحية

تأسس كطرف مدني و التمس على لسان دفاعه قبولا شكلا و في الموضوع التزامها بتسديد مبلغ 11.290.957,12دج كتعويض عن الأضرار المادية و 300000 دح تعوضا عن الأضرار الأدبية، آلا أن المتهمة و الدفاع أعطيت لهما الكلمة الأخيرة و الدفاع في مرافعته أوضح أن موكلته قامت بجدولة دفع الضريبة و دفعت القسط الأول (1500000دج) و لكن لاحقا تفجاة بعملية تصحيح للضريبة و حددتها بمبلغ مليار سنتيم الأمر الذي أدى إلى توقفها عن الوفاء بالضريبة الأصلية و الخبرات الثلاث كرسوا عدم وجود غش ضريبي و الفواتير تمزقت جزئيا نتيجة تداول ملف المحاسبة عبر مصالح إدارة الضرائب (المعتمد عليه في الخبرة) و حالات الغش المنصوصة عليها قانونا لا تنطبق على قضية الحال التمس أصلا البراءة لانعدام الجريمة و احتياطيا انتداب خبرة لأجل تقدير القيمة الحقيقية للضريبة، حيث انه يتجلى من أوراق الملف و المرافعات التي دارت في الجلسة خاصة من المستخرج النهائي من أوراق الملف و المرافعات التي دارت في الجلسة خاصة من المستخرج النهائي لمصالح الضرائب المحررة بتاريخ 2002/11/5 أن الضريبة المستحقة لخزينة الدولة قيمتها 11.290.957,12دج بما في ذلك جزاءات التأخير و سحب المتهمة لأموالها من بنك التنمية الفلاحية و إتلاف جزئي للأوراق و السندات التجارية و مسكها سجلات حسابية تكرس سوء نيتها في ارتكاب جنحة الغش الضريبي و رفضها الوفاء بها بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة الأمر الذي كشفته خبرة السد تر كماني و لذا وجب أدانتها مع إفادتها بأحكام المادة 53 من قانون العقوبات.

حيث أن الادعاء المدني مقبول شكلا لوجود صفة و موضوعا لثبوت الضرر و يتعين عندئذ الموافقة على التعويض عن الضرر و يتعين عندئذ الموافقة على التعويض عن الضرر المادي و إرجاع باقي التعويضات إلى حدها المعقول عملا بأحكام المادة 124من ق ع .

حيث أن المصاريف القضائية يقع تسديدها على المحكوم عليها و الإكراه البدني أن يلجا إليه لتحدد مدته بأقصاها عملا بأحكام المادة 367 من قانون الإجراءات الجزائية.

2- نتائج المتابعة القضائية: الحكم النهائي.

حكمت المحكمة حال فصلها في قضايا الجنح علنيا ابتدائيا حضوريا للطرفين:

في الدعوى العمومية: إدانة المتهمة الجنحة المنسوبة إليها و عقابا لها قضت عليها ب 20000دج غرامة مالية نافذة.

تحميل المحكوم عليها بالمصاريف القضائية و تحديد مدة الإكراه البدني بحدها الأقصى.

في الدعوى المدنية: إلزام المحكوم عليها للطرف المدني مديرية الضرائب لولاية البويرة مبلغ 10.705.707,12 دح تعويضا عن قيمة الغش الضريبي و 5000000دج تعويض مدني.

ملاحظة: إن المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تنص على انه يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفية كليا أو جزئيا، بدفع غرامة مالية تتراوح بين 5000دج إلى 20000دج و بالحبس من سنة إلى 5 سنوات أو باحداهما فقط و استنادا إلى هذه المادة حكمت المحكمة بدفع المتهمة (السيدة (س) غرامة مالية قدرها 20000 دح إلا انه في سنة 2003 عدلت المادة 303 بموجب المادة 28 من قم و يكون الحكم في هذه الحالة على المتهمة بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة و بغرامة مالية من 1000.000 إلى 3000.000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3000.000دج.

الخاتمة العامة:

من خلال دراستنا النظرية و التطبيقية تمكنا من معرفة مختلف الجوانب الجوهرية للموضوع و فهمها، حيث تبين لنا في البداية الدور الأساسي الذي تلعبه الضريبة لكونها جانب من الجوانب المهمة التي تؤدي إلى تحقيق أغراض السياسة المالية عن طريق معالجتها لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة، و كذا لاعتبارها أنجع وسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى أنها مورد هام للخزينة العمومية.

و نظرا للمنعرجات الخطيرة ذات الآثار الوخيمة للغش الضريبي كظاهرة منتشرة في أنحاء المعمورة وخصوصا في الدول المتخلفة، فإنها تستدعي إلى تحليل هذه الأخيرة من جميع الجوانب الاجتماعية و النفسية الناتجة عن سلوك المكلف بالضريبة، و كذا الاقتصادية و بدون أن ننسى التطرق إلى أسبابها.

و لاحتوائها على أثار مختلفة تؤدي إلى عرقلة التنمية للاقتصاد الوطني و الحد من تطوره و ازدهاره، فإننا تطرقنا إلى إجراءات و آليات فعالة تمتد بمجرد مراقبة تطبيق العقوبات المختلفة و من خلال ما سبق توصلنا إلى نتائج التالية:

- تساهم العدالة الجبائية و الحد من ارتفاع الضرائب في الحد من الغش الضريبي.
- الغش الضريبي هو التملص من دفع الضريبة التي تفرضها الخزينة على المكلف و بشكل غير مشروع يتضمن مخالفة للقانون ، و بذلك يحول إلى عدم قيام الضريبة بدورها الأساسي.
- كثرة الثغرات و تعددها في النظام الجبائي أدت بالمكلفين إلى عدم ثقتهم به، عدم قدرة المسيرين للنظام الجبائي على مواكبة هذه التغيرات مما أدى إلى ظهور الغش الضريبي و ارتفاعه.
- عدم كفاءة الإدارة الجبائية و نقص تدخلها في التحقق من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين.
- النظام الجبائي الجزائري يحمل في بذوره الغش و التهرب الجبائيين.
- الإلتباس و الخلط بين الغش و التهرب فهناك من يعتبرهما ظاهرة واحدة.
- تتعدد وسائل مكافحة الغش الضريبي مما يؤدي إلى التحكم فيه و لكن بدرجة أقل.
- تعتبر الرقابة الجبائية أهم ركيزة في النظام الجبائي فهي تأخذ أشكالا مختلفة هدفها التصريح بالغش الموجود في الوثائق.
- للرقابة مجموعة كبيرة من الإجراءات التي تضبط تدخل الإدارة الجبائية و تحمي المكلفين و يؤدي عدم احترامها إلى بطلانها.
- للمعلومة الجبائية دور كبير و فعال حيث تساعد المراقبين على تقديم أراء صحيحة و دقيقة حول الوضعية الحقيقة للمكلفين.

– إن نتائج الرقابة المحققة في إطار محاربة الغش و التهرب الجبائيين ايجابية و إن كانت بعيدة عن الأهداف المرجوة منها، نظرا لعدم متابعة برامج الرقابة و تقييمها من اجل معرفة نقاط القوة و نقاط الضعف و التمييز بينهما.

– التحقيق المعمق ما هو إلا امتداد للتحقيق المحاسبي.

– استعمال التحقيق المحاسبي في نشاط المكلف و إحاطته بمجموعة من العقوبات في حالة ممارسته لظاهرةالغش الضريبي ، و هذا ما يظهر جليا في الدراسة الميدانية التي عرضناها.

من خلال النتائج السابقة المتوصل إليها من هذه الدراسة، يمكن تقديم بعض التوصيات و التي تساهم في الحد من ظاهرة الغش الجبائي و تعمل على الرفع من فعالية الرقابة الجبائية و هي تتمثل فيما يلي:

- إدخال نظام المعالجة المعلوماتية في تسهيل و تسيير العمل للإدارة.
- إصدار توصيات مبنية على أساس الملاحظات الميدانية المقدمة لمختلف النقائص الموجودة.
- إيجاد اجراءات تصحيحية جديدة و ذلك بعد التحديد لمختلف الهياكل المساهمة في محاربة الغش الضريبي.
- تقوية برامج التدخلات و تكثيفها من أجل الرقابة الجيدة و ذلك عن طريق تقوية الجهاز الرقابي على كل المؤسسات و إحداث اجراءات قانونية تصطحبها أوراق ثبوتية.
- أن يكون التوزيع الفعلي للعبء الضريبي مختلفا عن التوزيع القانوني.
- تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلفين و ذلك بتخصيص مكاتب الإعلام للمكلفين بكل ماهو جديد في الساحة الجبائية كمحاولة لإيجاد مجتمع جبائي مثقف وواع بخطورة هذه الظاهرة.

و لقد واجهتنا صعوبات جمة في البحث أهمها عدم وجود دراسات معمقة في هذا الموضوع، فصعوبة إيجاد منعتنا من التعمق أكثر في هذا البحث و حتى و إن وجدت مراجع إلا أنها تتعرض بصفة مختصرة للموضوع، بالإضافة إلى قدم معلوماتها من جهة، إذ يقابلها من جهة أخرى تطور القوانين و تجديدها وتعديلها من فترة لأخرى.

و كختام لبحثنا نرجو أن تكون دراستنا هذه مفيدة و تؤدي لدراسات و أبحاث مستقبلية، و معالجات لموضوعات أخرى كموضوع قياس الآثار السلبية للغش الضريبي في الاقتصاد الوطني.

قائمة المصادر:

*الكتب:

1) أعمر يحياوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة ، 2003.
2) بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005
3) حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة ، مركز الاسكندرية بالكتاب،2000.
4) حسن عواضة ، المالية العامة ، دار الخلود، لبنان ، 1995.
5) 5-خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، اسس المالية العامة، دار وائل ، عمان، الاردن، الطبعة الثانية،2005.
6) رفعت المحجوب ، المالية العامة، مطبعة جامعة القاهرة و الكتاب الجامعي ، مصر ، بدون طبعة، 1979.
7) زينب حسين عوض الله، اساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة،لبنان، دون طبعة،2006.
8) زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية ، لبنان، دون طبعة.
9) سوزي عدلي ناشد، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان،2006.
10) سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية الجديدة،لبنان،2000.
11) السيد عطية عبد الواحد ، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر ، دون طبعة، 2000.
12) طارق الحاج ، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2009.
13) عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، دار الحامد ، الاردن ، الطبعة الاولى ، 2007.
14) عبد الغفور إبراهيم احمد ، مبادئ الاقتصاد و المالية العامة، زهران للنشر و التوزيع ، الاردن، دون طبعة ،2009.
15) عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية ، دار النهضة العربية لبنان ،1972.
16) عبد الناصر نور ، عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها ، دار الميسرة ، عمان ، الاردن، 2002.
17) علي زغدود ، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون ، الجزائر ، الطبعة الثانية، 2006.
18) غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، الأردن، 1998.
19) فليح حسن خلف، المالية العامة، جدار الكتاب العالمي و عالم الكتب الحديث، الاردن، دون طبعة ، 2008.
20) فوزي عطوي ، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، دون طبعة 2003.
21) مجدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، ديوان النشر، لبنان، الطبعة الرابعة، 2004.

22) محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة ، الجزائر ، الطبعة الثانية، 2003.

23) محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر ، الطبعة الثالثة،2003.

24) محمود حسين الوادي ، زكريا احمد عزام ،مبادئ المالية العامة، دار المسيرة ، عمان ، الاردن ، 2007

25) مراد ناصر، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة، الجزائر ، 2004.

26) يونس البطريق و آخرون، المالية العامة، الدار الجامعية، مصر ، دون طبعة.

رسائل الماجستير:

1) محمد فلاح ، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية ، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، الجزائر ، 1997

2) نصيرة يحياوي، الغش و التهرب الجبائيين ، رسالة لنيل رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي ، جامعة الجزائر، 1998.

مذكرات:

1) حطابي صارة، الرقابة الجبائية دورها في مكافحة الغش الجبائي ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة اللسانس في علوم التسيير، الجزائر، 2008.

2) خليفي عليلة ، عبادة كميلية ، واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس ، فرع مالية، الجزائر، 2005.

3) عائشة فوضلي، التهرب و الغش الضريبي، مذكرة تخرج المعهد الوطني للمالية.

4) فريال بولعناصر ، زعطوط مليكة ، الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، الجزائر ، 2002.

5) يحيى بوقنداقجي، غزالي احمد، الشريف كمال، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية ، المدية، 2005.

قوانين :

المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

المادة 193من قانون الضرائب المباشرة.