31-330-121-2

جامعة سعد دحلب البليدة
المكتبة المركزية

جامعة سعد دحلب بالبليدة

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة ماجستير

التخصص: نقود، مالية، وبنوك

إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر

من طرف

حسينة بن فارس

أمام اللجنة المشكلة من:

رزيق كمال	أستاذ محاضر، جامعة البليدة	رئيسا
ناصر مراد	أستاذ محاضر، جامعة البليدة	مشرفا و مقررا
باشي أحمد	أستاذ التعليم العالي، جامعة الجزائر	عضوا مناقشا
قدي عبد المجيد	أستاذ التعليم العالي، جامعة الجزائر	عضوا مناقشا
ونادي رشيد	أستاذ مكلف بالدروس، جامعة البليدة	عضوا مناقشا

البليدة، ماي 2007

الملخص:

- حاولنا في الفصل الأول تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، عن طريق إعطاء مفهوم دقيق لها، و كذا تمييزها عن المفاهيم المشابهة لها، ثم قمنا بطرح أهم الأسباب التي تكمن من وراء استفحالها و انتشارها، و قد تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الطرق و التقنيات التي يتم من خلالها التهرب الضريبي على كل من المستوى المحلي و الدولي، و أخيرا حاولنا تحديد أهم الآثار التي تؤدي إليها ظاهرة التهرب الضريبي، ، كما قمنا باستعراض عدة طرق لقياس أثر الظاهرة و أبعادها.

- أما في الفصل الثاني، فقد تطرقنا إلى أهم الطرق و السبل التي تمكن من مكافحة التهرب الضريبي، ثم خصصنا بالذكر أهم وسيلة للحد من التهرب الضريبي، المتمثلة في الرقابة الضريبية و ما تنطوي عليه من شروط و أحكام و ما تتبعها من عقوبات. كما تطرقنا إلى أهمية التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي، إضافة إلى التحديات الجديدة التي تفرضها التجارة الإلكترونية، حيث تحضى هذه الأخيرة باهتمام واسع لدى المنظمات العالمية.

- و أخيرا، و في الفصل الثالث تطرقنا إلى دراسة مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، من حيث الإجراءات التي تم اتخاذها في هذا المجال على المستوى التنظيمي و الإداري، و أثر إصلاح النظام الضريبي على الحصيلة الضريبية، و التي قمنا بتحليل نتائجها خلال الفترة المدروسة، و ذلك في مختلف أنماط الرقابة المتمثلة في الرقابة المحاسبية و الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية و مراقبة التقييمات العقارية.

ثم تطرقنا إلى الإصلاحات و التجديدات و التحديثات المدخلة على الإدارة الضريبية و القوانين الضريبية لتسهيل إجراءات التحصيل و تشديد الرقابة و العقوبات، إضافة إلى الخطوات التي قامت بها الجزائر في مجال التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي، و كذا بالنسبة لوضعية الجباية الإلكترونية في الجزائر.

شكـر

الحمد و الشكر لله عز و جل الذي وفقني طيلة مشواري الدراسي و مكّنني من إنجاز هذه الرسالة،

أتقدم بشكري الخالص إلى أستاذي المشرف **الدكتور ناصر مراد** لقبوله الإشراف على رسالتي، و عدم بخله علي بمساعدته ونصائحه و إرشاداته القيمة لإنجاز هذا العمل.

كما أتقدم بشكري إلى كافة أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة مذكرتي.

كما أتقدم بجزيل شكري و امتناني إلى **الأستاذ عمر حوري** (أستاذ بمعهد الاقتصاد الجمركي و الجبائي)، الذي ساعد على إثراء عملي بالمراجع القيمة و النصائح السديدة.

كما أشكر الأستاذ **الدكتور محرزي محمد عباس** (من وزارة المالية)، على المساعدة و النصائح التي منحني إياها.

كما لا يفوتني أن أشكر كل من السيدة **لافاري الزهراء** و **لحمر غنية** (من إدارة المدرسة العليا للضرائب) على المساعدة و الثقة اللتان منحتاها لي.

كما أشكر السيد **برقوق حكيم** من مفتشية الضرائب بأولاد يعيش على التوضيحات و الشروحات القيمة التي ساعدتني على إتمام عملي.

هذا و أتقدم بجزيل شكري إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إتمام رسالتي.

قائمة الأشكال:

الرقم		الصفحة
01	منحنى لافير Laffer للعلاقة بين معدل الضريبة و العائد الضريبي	58
02	تطور التكوين خلال الفترة (2004-2009)	70
03	تركيبة الحصيلة الضريبية في الجزائر في الفترة (2001-2005)	131
04	تطور نسبة التنفيذ الضريبي الكلي	133
05	مقارنة بين مستوى تنفيذ الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة	134
06	التوزيع الجغرافي للمؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات	144
07	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	145
08	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	147
09	تطور نتائج الرقابة المحاسبية خلال الفترة (2001-2005)	163
10	تطور نتائج الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية خلال الفترة (2001-2005)	164
11	تطور نتائج رقابة التقييمات العقارية خلال الفترة (2001-2005)	166

قائمة الجداول:

الرقم		الصفحة
01	تطور الضغط الضريبي خلال الفترة (1984-1994)	124
02	النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات 1992	125
03	النظام الضريبي الجزائري لسنة 2003	128
04	تشكيلة الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة (2001-2005)	130
05	تطور معدلات التشغيل و البطالة في الجزائر خلال الفترة (2003-2005)	132
06	تطور نسبة التنفيذ الضريبي في الجزائر في الفترة (2001-2005)	133
07	تطور الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر في الفترة (2001-2005)	136
08	تطور الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر في الفترة (2001-2005)	136
09	تطور ضغط الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة في الفترة (2001-2005)	138
10	الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر إلى غاية 20 جويلية 2006.	155
11	عدد مستخدمي الإنترنت في عدة دول مختلفة بين2000 و 2002	159
12	تطور نتائج الرقابة المحاسبية خلال الفترة(2001-2005)	162
13	تطور نتائج الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية خلال الفترة (2001-2005)	164
14	تطور نتائج رقابة التقييمات العقارية	166

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	عدد الشكاوي المقدمة ضد مخالفات التهرب الضريبي	185
02	عدد الشكاوي المقدمة ضد مخالفات التهرب الضريبي حسب طبيعة المخالفة	187
03	عدد الشكاوي المقدمة ضد مخالفات التهرب الضريبي فرع النشاط	189

الفهرس:

ملخص
شكر
الفهرس
المقدمة العامة 10
1. تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي 18
1.1. ماهية التهرب الضريبي 19
1.1.1. مفهوم التهرب الضريبي 19
2.1.1. أسباب التهرب الضريبي 23
2.1. طرق التهرب الضريبي 33
1.2.1. التهرب الضريبي المحلي 34
2.2.1. التهرب الضريبي الدولي 42
3.1. قياس التهرب الضريبي و آثاره 47
1.3.1. قياس التهرب الضريبي 47
2.3.1. آثار التهرب الضريبي 55
خلاصة الفصل الأول 63
2. مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي 64
1.2. الإصلاحات التنظيمية و الإدارية و النفسية 65
1.1.2. إصلاح النظام الضريبي 65
2.1.2. تحسين أداء الإدارة الضريبية 67
3.1.2. توعية المكلف بواجباته الجبائية 72
2.2. الرقابة الضريبية 76
1.2.2. السند القانوني للرقابة الضريبية 77
2.2.2. التنظيم العام للرقابة الضريبية 87
3.2.2. تسوية الوضعية الجبائية 91
3.2. مكافحة التهرب الضريبي الدولي 97
1.3.2. اتفاقيات التعاون الإداري الضريبي على الصعيد الدولي 98
2.3.2. مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الإقليمي 106
خلاصة الفصل الثاني 118
3. مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 120
1.3. إصلاح النظام الضريبي الجزائري و أهم إنجازاته 121
1.1.3. السياق الوطني للإصلاح الضريبي 121
2.1.3. تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري 130
2.3. إصلاح الإدارة الضريبية 139

1.2.3. التنظيم الجديد للإدارة الضريبية 140
2.2.3. تدعيم إجراءات التعرف على المكلفين و متابعة عملياتهم 148
3.2.3. مكافحة الجزائر للتهرب الضريبي الدولي 153
3.3. تدعيم الرقابة الضريبية و تفعيل العقوبات 161
1.3.3. تدعيم الرقابة الضريبية 161
2.3.3. العقوبات المطبقة على المتهربين من الضرائب 167
خلاصة الفصل الثالث 171
الخاتمة العامة 172
قائمة المراجع 178
الملاحق 185

مقدمة:

1. الإشكالية:

تختلف مصادر تمويل النفقات العامة من دولة لأخرى حسب ما تحصل عليه كل دولة من موارد لتأمين الإيرادات اللازمة لإنجاز مشاريعها المسطرة، و مهما تنوعت مصادر هذه الموارد و اختلفت، فإن الإيرادات الضريبية في غالبية الدول تعتبر مصدرا أساسيا للإيرادات العامة.

و لطالما كانت الجزائر تعتمد على الجباية البترولية لتمويل نفقاتها، إلاّ أنه و بعد الأزمة التي مست الأسواق العالمية للبترول سنة 1986، انطلقت الجزائر في جملة من الإصلاحات الهيكلية على مختلف أجهزتها الإدارية و أنظمتها المالية، و من بينها النظام الضريبي الذي يشهد منذ نهاية الثمانينات إصلاحات تهدف إلى تحسين فعاليته في تحقيق الأهداف المرجوة منه، و لاسيما منها زيادة حصيلة الاقتطاعات الضريبية الكفيلة بتوفير الموارد اللازمة لمواجهة النفقات العامة، و يتحقق ذلك بافتراض مطابقة الأداء الضريبي للأهداف المسطرة.

إلاّ أن الإشكال الذي يواجه السياسة الجبائية للدولة و يجعل تقديراتها للإيرادات الجبائية خاطئة يحدث نتيجة للتهرب الضريبي، فظاهرة التهرب الضريبي تعتبر من أهم الظواهر التي تحول دون التحقق الفعلي للحصيلة الضريبية المقدرة،و بذلك تمنع الدولة من القيام بكل نفقاتها المبرمجة و مشاريعها المسطرة، لذلك تبرز ضرورة مكافحة هذه الظاهرة، و تطوير كل الطرق و التقنيات للتمكن من ذلك، و هو ما تعمل الجزائر بصدده منذ نهاية الثمانينات إلى يومنا هذا.

و قد شهد النظام الضريبي الجزائري إصلاحات عميقة على المستوى التشريعي و الإداري، و بالرغم من ذلك، فإن ثمار هذه الإصلاحات لم تظهر بالشكل الذي كان ينبغي أن تكون عليه في فترة تميزت بعدم الاستقرار السياسي و الأمني، حيث تخلى عدد كبير من المكلفين عن أنشطتهم، و قام آخرون بإقامة أنشطة اقتصادية دون أن تتمكن الإدارة الضريبية من فرض رقابتها عليها، و ذلك أدى إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي و الاقتصاد الموازي.

إلاّ أنه و ابتداءا من نهاية التسعينات، عرفت الجزائر استقرارا على المستوى السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي و الأمني، و بدأت الآثار الأولى للإصلاحات تظهر على مختلف المستويات، و من بينها النظام الضريبي، حيث قامت الإدارة الضريبية بتشديد الإجراءات الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي. و في هذا السياق قمنا بطرح الإشكالية التالية:

"ما هو واقع ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر ، و ما هي الإجراءات الكفيلة لمكافحتها ؟"

2. الأسئلة الفرعية:

و يقودنا الإشكال الرئيسي إلى طرح جملة من الأسئلة الفرعية التالية:

1/ ما هي أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي؟

2/ ما هي الطرق التي يتم من خلالها التهرب الضريبي؟، و ما هي أهم انعكاساته؟

3/ فيما تتمثل أهم الإجراءات التي تم وضعها لمكافحة التهرب الضريبي؟

4/ ما هي استراتيجية الجزائر لمكافحة التهرب الضريبي؟

3. الفرضيات:

و في هذا السياق، قمنا بوضع جملة من الفرضيات كما يلي:

1/ يحدث التهرب الضريبي نتيجة لاختلالات إدارية و تشريعية و نفسية تحول دون دفع الأفراد للضرائب المستحقة عليهم.

2/ يتم التهرب الضريبي على المستوى المحلي و الدولي عن طريق تطوير أحدث الطرق و التقنيات المحاسبية و التكنولوجية لمخالفة القوانين الضريبية أو استغلال الثغرات الموجودة فيها.

3/ تتمثل الإجراءات الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي في القيام بإصلاحات على المستوى السياسي، و الإداري و الثقافي.

4/ تهتم الجزائر بمكافحة التهرب الضريبي، و ذلك عن طريق إصلاح و تبسيط نظامها الضريبي و جهازها الإداري، و تخفيف العبء الضريبي، بشكل يحفز المكلفين على الامتثال لواجباتهم الجبائية.

4.أسباب اختيار الموضوع:

إن الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار موضوع "التهرب الضريبي في الجزائر" تتمثل فيما يلي:

1/ ارتباط الموضوع بفرع الدراسة المتمثل في " المالية، النقود، والبنوك".

2/ الرغبة في التخصص في الجباية من خلال دراسة موضوع هام من مواضيعها.

3/ الاستقرار الأمني الذي تشهده الجزائر منذ نهاية التسعينات دفعنا إلى دراسة أثر الإصلاحات التي باشرتها الجزائر منذ نهاية الثمانينات و خاصة منها المالية، في بيئة تميزت بإعادة بعث النشاط الاستثماري و التجاري و مردودية هذه الإصلاحات.

5. أهمية الموضوع:

تظهر أهمية هذا الموضوع فيما يلي:

1/ الأهمية البالغة التي يمثلها تطوير الإيرادات خارج المحروقات بالنسبة للإيرادات العامة.

2/ التآكل الذي يحدثه التهرب الضريبي في الإيرادات الضريبية، مما يستدعي اتخاذ الإجراءات الكفيلة للحد منها.

3/ أهمية النظام الضريبي في صنع السياسة الاقتصادية للدولة، خاصة في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة.

6. أهداف الدراسة:

قمنا بإجراء هذا البحث، بغرض إيفاء الأهداف التالية:

1/ توفير المكتبات الجامعية الجزائرية على مراجع جديدة في الجباية، و خاصة منها التهرب و الغش الضريبي، و إثرائها بمعطيات و إحصائيات حديثة عن الموضوع.

2/ حصر أهم الأسباب التي تحكم ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر.

3/ تقييم أداء النظام الضريبي اتجاه ظاهرة التهرب الضريبي، خاصة و أنه شهد عدة تعديلات في إطار إصلاح الأنظمة و السياسات الداخلية للدولة.

4/ تقييم الإجراءات التي تم اتخاذها لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

7. حدود البحث:

لمعالجة موضوعنا، قمنا بتحديد دراستنا في الإطار التالي:

1/ نهتم في دراستنا بتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و طرق مكافحتها بصورة عامة، ثم نخص بالذكر واقعها في الجزائر بعد فترة من الإصلاحات امتدت على ما يقارب 15 سنة.

2/ أما عن الفترة المدروسة، فقد اخترنا دراسة مرحلة تمتد من (2001 إلى 2005) تلبية للأسباب التي جئنا على ذكرها، كما أننا في بعض الأحيان سنتناول بعض الإجراءات أو الإحصائيات المتعلقة بفترة ما قبل أو ما بعد المرحلة المدروسة، و التي نعتبرها ذات أهمية في إنماء البحث.

8. المناهج المستخدمة:

للإجابة على إشكالية البحث و اختبار فرضياته، حاولنا استخدام المناهج المعتمدة عموما في الدراسات الاقتصادية، لذلك اعتمدنا على المنهج الوصفي في أجزاء البحث المرتبطة بتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، أسبابه، آثاره و أساليب مكافحته. كما اعتمدنا على التحليل في الفصل الثالث بهدف تحليل المتغيرات الاقتصادية و الإحصائية المفسرة لواقع و مردودية النظام الضريبي و الرقابة الضريبية.

9. صعوبات الدراسة:

إن أهم الصعوبات و العقبات التي واجهتنا إثر إنجازنا لبحثنا تتمثل في:

1/ صعوبة اقتناء الإحصائيات و المعطيات لدى الإدارات المعنية بسبب السر المهني.

2/ قلة المراجع الحديثة المعالجة للظاهرة.

3/ تضارب الإحصائيات المتعلقة بالقطاع المالي في الجزائر.

10. الدراسات السابقة للموضوع:

من أهم الدراسات التي تطرقت لموضوع التهرب الضريبي ما يلي:

1/ Ourabah El Hadja, Contrôle fiscal et mesures de lutte contre la fraude fiscale, mémoire de fin d'études, IEDF, COLEA, 1997

حيث انصب اهتمام البحث في أهمية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، و تفصيل طرق الرقابة و إجراءاتها و نتائجها. و لذلك فإن هذا البحث لم يأخذ بعين الاعتبار الطرق الأخرى لمكافحة التهرب الضريبي، و كذا الطرق التي تجعل من الرقابة الضريبية أكثر فعالية، مثل إصلاح النظام و الجهاز الضريبيين.

2/ فلاح محمد: الغش الجبائي و تأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية(حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998.

حيث هدف البحث إلى:

- تحليل كيفية استغلال الجباية لخدمة التنمية.

- الاهتمام بمضمون النظام الجبائي، و بوجه خاص التهرب الضريبي كخلفية اقتصادية و اجتماعية للضريبة.

و قد خلص البحث إلى:

- ضرورة التنسيق بين مختلف السياسات الاقتصادية و التخطيط الطويل المدى، و استثمار كل الطاقات الوطنية و من بينها الضريبة، و ذلك ما يستوجب مكافحة التهرب الضريبي الذي يفوت إيرادات كبيرة على الخزينة، و ذلك عن طريق:

- إدخال الإعلام الآلي على الرقابة الضريبية.

- استحداث العمل بالنموذج الجبائي، أي بإعداد الميزانية على أساس توقعات و تقديرات جبائية واقعية.

إلا أن البحث لم يركز على الإصلاحات التي قامت بها الجزائر على المستوى التشريعي و الإداري لمكافحة التهرب الضريبي، كما لم يتطرق إلى الجهود المبذولة في مجال تعاون الجزائر مع المجتمع الدولي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.

3/ رضا بوعزيزي: التهرب الضريبي في الجزائر (1992-1996)، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999.

و قد هدف البحث إلى:

- تحليل وضعية الاقتصاد الجزائري و حدود ظاهرة التهرب الضريبي في ظل الإصلاحات الجبائية لسنة 1991، و ذلك من خلال عرض الوضعية الاقتصادية العامة و

استراتيجية الإصلاح الاقتصادي، و كذا وضعية النظام الضريبي في ظل هذه الإصلاحات، و بعد ذلك حصر المؤشرات الأساسية لاستفحال و نمو الظاهرة.

و قد خلص البحث إلى أن:

- ظاهرة التهرب الضريبي حضيت باهتمام واسع إثر إصلاحات 1992، و بالرغم من الجهود المبذولة لمكافحتها، بقي ميل المكلفين نحو التهرب الضريبي يكبح نجاح برنامج مكافحة التهرب الضريبي.

إلاّ أن البحث لم يتطرق إلى الجهود المبذولة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي في الجزائر، و لم يركز على ضرورة مكافحة التهرب الضريبي في ظل التجارة الإلكترونية، كما أن فترة الدراسة التي تناولها الباحث امتدت بين 1992و 1996، مما لا يسمح بأخذ صورة حقيقية عن نتائج إصلاحات 1992.

4/ Guettouch Nacir, La fraude fiscale en Algérie causes et conséquences, Thèse de Magistère, Ecole supérieure de commerce, Alger, 1999.

و قد هدف البحث إلى:

- إعطاء مفهوم دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من خلال مختلف التعريفات و المفاهيم المقدمة من طرف المفكرين حسب إيديولوجية كل منهم و نظرته القانونية و الاقتصادية للظاهرة.

- حصر الأسباب الأساسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي في الجزائر، و نفسية المكلفين اتجاه الضرائب.

و قد خلص البحث إلى أن:

- المناخ الاقتصادي و الاجتماعي و الاقتصادي ساعد على استفحال ظاهرة التهرب الضريبي.

- سياسة الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لا تأخذ بعين الاعتبار القدرة التكليفية للمكلف، حيث تهتم عادة بمراجعة المعدلات الضريبية أكثر من اهتمامها بتحسين طريقة تحصيل الضرائب ، مما يجعل العلاقة بين المكلفين و الإدارة الضريبية علاقة عدوانية.

إلاّ أن فترة الدراسة في هذا البحث (1993-1996) ، مما يجعل من الصعب أخذ فكرة صحيحة عن المتغيرات الاقتصادية و المالية للجزائر ، كما أن الباحث لا يركز على ضرورة التعاون بين الدول لمكافحة التهرب الضريبي الدولي و التهرب الضريبي في ظل التجارة الإلكترونية، و هو موضوع يشغل اهتمام العديد من الاقتصاديين في العالم.

5/ ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

و قد هدف البحث إلى:

- تحسيس السلطات العمومية بمخاطر الغش الجبائي على المصالح الوطنية.

- دفع الإدارة الضريبية إلى تحسين الظروف المادية و المعنوية للأعوان الجبائيين، حتى يتمكنوا من رفع التحدي و التغلب على ظاهرة الغش الضريبي، و الحد من هروبهم نحو القطاع الخاص.

- العمل على تبني طرق حديثة في الرقابة الجبائية، تتناسب مع الأنشطة الاقتصادية الحديثة الظهور.

و قد توصل الباحث إلى أن الجهود المبذولة من طرف الإدارة الضريبية لزيادة فعاليتها في تحصيل الضرائب لم تحقق النتائج المرجوة منها نتيجة لعدم الثقة بين المكلفين و الإدارة الضريبية، و الصورة السيئة لسمعتها التي رسمها بعض أعوانها عنها، كما أن الباحث استنتج ضعفا معتبرا في طرق الرقابة الضريبية نتيجة للانخفاض الكبير في عدد الملفات المراقبة مقارنة مع عدد الملفات الإجمالي للمكلفين.

و قد تمحور البحث بصورة خاصة حول الرقابة الضريبية كوسيلة رئيسية لمكافحة التهرب الضريبي، إلاّ أن الرقابة الضريبية وحدها غير كفيلة للحد من الظاهرة، و لذلك يجب التطرق إلى بقية الطرق و الوسائل المختلفة التي تصب في هذا الغرض.

6/ ولهي بوعلام،أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي – حالة الجزائر- رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

و قد هدف البحث إلى:

- إبراز أساليب المراجعة الجبائية و علاقتها بالمراجعات الأخرى.

- إبراز طرق التهرب الضريبي و تقنيات مكافحته.

- الوقوف على مدى نجاعة الإجراءات المتخذة لتفعيل المراجعة الجبائية، و نتائج هذه المراجعة

حيث توصل الباحث إلى أن:

-المراجعة الجبائية إحدى أهم الأدوات التي استحدثت لمكافحة التهرب الضريبي و التحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الضريبية

- مازالت العديد من المؤسسات خارج دائرة المراجعة بسبب نقص التأطير و الكادر الفني المؤهل لمثل هذه المهام.

إلاّ أن الباحث لم يركز اهتمامه على بقية الجهود و الإجراءات التي استحدثت إلى جانب الرقابة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي.

11. مساهمة البحث:

تتناول دراستنا عرض أهم المؤشرات التي تعبر على واقع التهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة (2001-2005)، و تحليل أثر الإصلاحات على الظاهرة في هذه الفترة المتميزة باستقرار الأنظمة و السياسات الداخلية للدولة، كما تتطرق دراستنا إلى الإجراءات الجديدة المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي، و مدى نجاح النظام الضريبي في توفير الإيرادات الكافية للدولة، خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية العالمية، و تطور التجارة الإلكترونية، و تحليل النتائج المحققة من خلال هذه الإجراءات.

12. هيكل الدراسة:

لمعالجة بحثنا، ارتأينا تقسيمه إلى ثلاثة فصول، كما يلي:

- الفصل الأول: قمنا من خلاله بتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي بأنواعها، أسبابها، و آثارها و طرق قياسها.
- أما الفصل الثاني، فتطرقنا فيه إلى طرق مكافحة التهرب الضريبي على الصعيد المحلي و الدولي، و دور الرقابة في هذه المكافحة.
- و أخيرا الفصل الثالث: خصصناه للتطرق لأهم الإصلاحات التي أدخلت على النظام الضريبي و الإدارة الضريبية، لتحسين فعاليته في مكافحة التهرب الضريبي.

الفصل 1

تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي

تمثل الجباية أهم مورد في تمويل الخزينة العامة في معظم الدول، فزيادة الحصيلة الضريبية يعود مباشرة بالتوسع في النفقات الحكومية في شتى الميادين و المجالات، كما أن انخفاضها يؤدي إلى نقص المشاريع الحكومية و دعمها، و من ثمة يؤثر سلبا على ازدهار مختلف القطاعات داخل الدولة.

و التهرب الضريبي من أهم الأسباب التي تؤدي إلى تقلص الحصيلة الضريبية، بحيث يحرم الدول سنويا من مبالغ هائلة تحول دون إنجاز المشاريع العمومية و تنعكس على العجز في تحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية فيها.

و ظاهرة التهرب الضريبي يتسع نطاقها باستمرار، و تزداد حدة آثارها على الاقتصاديات الدولية خاصة في ظل التطورات الاقتصادية و التكنولوجية التي يشهدها العالم منذ الخمسينات، خاصة و قد تسارعت هذه التطورات مع نهاية الثمانينات مما سمح بتحرير حركة رؤوس الأموال بين الدول و نشاطات الشركات المتعددة الجنسيات، التي تظهر خاصة من خلال الاحتواءات و الاندماجات و التفرعات التي تقوم بها في مختلف دول العالم، بالإضافة إلى عدة عوامل أخرى ساهمت في تفاقم التهرب الضريبي.

و من هذا المنطلق، تبرز ضرورة الاهتمام بدراسة هذه الظاهرة، و حصر أهم طرقها و الصور التي تتم عبرها على الصعيد المحلي و الدولي، و كذا الأسباب و العوامل التي تدفع بالمكلفين إلى التهرب الضريبي. هذا ما سوف نحاول التطرق إليه في الفصل الأول من دراستنا، من خلال ثلاث مباحث، حيث نتناول في المبحث الأول التعريف بظاهرة التهرب الضريبي و أهم الصور و الطرق التي تتم عبرها، و الآثار التي تخلفها، و الثاني نخصصه لحصر أهم الأسباب التي تزيد في استفحالها، ثم في المبحث الثالث نقوم بعرض أشهر طرق تقدير قيمة المبالغ التي تفلت عن خزينة الدولة.

1.1. ماهية ظاهرة التهرب الضريبي

تتطلب مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي معرفة دقيقة بمفهومها و تمييزها عن بعض الظواهر الأخرى المشابهة لها، و إلماما شاملا بأهم طرقها و آثارها. و قد ارتأينا في المبحث الأول التطرق لهذه النقاط من خلال ثلاث مطالب، نستهل المطلب الأول للتعريف بالتهرب الضريبي و تمييزه عن بعض الظواهر الأخرى ذات سمات مشابهة له، و في المطلب الثاني نتطرق إلى أهم الطرق التي يظهر عليها التهرب الضريبي، و في المطلب الثالث إلى أهم الآثار التي تترتب عنه.

1.1.1. مفهوم التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي و يصنَّف كما يلي:

1.1.1.1. تعريف التهرب الضريبي

يقصد بالتهرب الضريبي أن يحاول المكلف الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا، دون أن ينتقل عبؤها إلى شخص آخر*، و في هذه الحالة لا تحصل الإدارة الضريبية على أية ضريبة [1] ص 227. فالتهرب الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، إلاّ أن المكلف يتهرب من دفعها.

و في هذا الصدد، ينبغي التمييز بين نوعين من التهرب الضريبي: التهرب الضريبي المشروع و التهرب الضريبي غير المشروع.

1.1.1.1.1. التهرب الضريبي المشروع

يحدث هذا النوع من التهرب الضريبي عادة بالاستفادة من ثغرات القانون، فالأمر يتعلق بتهرب ناتج عن إهمال المشرع، بحيث لا يقوم المتهرب بانتهاك القانون الجبائي، كما إذا استطاع المكلف إعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة النشاط تجارية من حيث الواقع [2] ص282، أي إعطاء نشاط يخضع لضريبة مرتفعة صفة نشاط آخر يخضع لضريبة أقل.

كما يتم التهرب الضريبي عن طريق تكوين شركات صورية بين الأقارب، و توزيع الأموال المولدة للدخل بين أفراد الأسرة لتوسيع نطاق الإعفاء، و تقليل ما يخضع للضريبة في شرائحها العليا، و أيضا تصرف المورث صوريا لورثته في بعض أمواله قبيل وفاته للتخلص من ضريبة

(*) و إن كان المكلف بتهربه من الضريبة في الواقع يحمل عبأها لأشخاص آخرين ملتزمين بواجباتهم الجبائية، كما سنأتي على ذكره في الأجزاء القادمة من دراستنا، ص48.

التركات [3] ص242، (عندما لا يقوم التشريع الجبائي بإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي) [4] ص317، و بالرغم من سوء النية، إلاّ أن المكلف هنا غير معرض لأية عقوبة، و لا يكون أمام المشرع سوى اكتشاف الثغرات القانونية التي يقوم المكلفون باستغلالها لتهرب من الضرائب، و محاولة إصلاحها عن طريق المراجعة الدورية للنصوص القانونية، و أقلمتها مع المعطيات و التقنيات الجديدة التي تمكن من التحايل عليها.

بل إن التهرب الضريبي قد ينظمه القانون لإرضاء بعض الفئات الاجتماعية، مع الحرص على الظهور بمظهر إخضاعها لنفس القوانين التي يخضع لها كافة المكلفين، كما إذا أقر المشرع إخضاع بعض الفئات الضريبية، ثم جاء تنظيمها على نحو يمكنهم من التهرب كليا أو جزئيا من أدائها. و كمثال على ذلك إخضاع أرباح الاستغلال الزراعي للضريبة، مع تقدير هذه الأرباح دون غيرها من الدخول على أسس تجعلها أقل كثيرا من قيمتها الحقيقية [3] ص242، فهذا النوع من التنظيم يمثل نوعا من الإعفاء الضريبي على شريحة معينة من الدخل، ويستعمل غالبا لتشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية و التحفيز على الاستثمار فيها، دون أن يؤدي ذلك إلى قيام خلافات مع المكلفين الناشطين في القطاعات الأخرى.

2.1.1.1.1. التهرب الضريبي غير المشروع:

و هو ما يسمى بالغش الضريبي، و يحدث عند امتناع المكلف الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها، باستعمال ما استطاع من الطرق الاحتيالية للتخلص من دفعها. و يتحقق هذا التهرب أساسا بمناسبة ربط الضريبة للحيلولة دون تحققه كلية، و ذلك بإنكار تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، أو بجعله يتم على جانب من وعاء الضريبة الحقيقي، عن طريق إخفاء جزء من القاعدة الضريبية [5] ص391، كما لو قدم الممول إقرارا يحتوي على معلومات خاطئة عن إيراداته، بهدف التقليل من مقدارها. و قد يحدث التهرب الضريبي كذلك بعد ربط الضريبة و بمناسبة تحصيلها، كما لو قام المكلف بالامتناع عن الدفع، ثم أخفى أمواله حتى لا تتمكن إدارة الضرائب من تحصيل مستحقاتها من هذه الأموال.

و يمكن تقسيم التهرب الضريبي غير المشروع أو الغش الضريبي إلى صنفين: الغش الضريبي البسيط و الغش الضريبي المركب:

1.2.1.1.1.1.الغش الضريبي البسيط:

و يتمثل الغش الضريبي البسيط في مخالفات قليلة الأهمية، و من أهم هذه المخالفات:

- الامتناع العمدي عن التصريح بالدخل أو عن جزء من الوعاء الضريبي.

- الأخطاء أو النقائص المرتكبة عمدا من طرف الممول في تصريحه، و في بعض الأحيان تشكل هذه النقائص أخطاء تسيير غير مقصودة [6] ص112.

فهذه المخالفات يترتب عنها تطبيق غرامات مالية و زيادات يتم تحديدها من طرف المشرع.

2.2.1.1.1.1.الغش الضريبي المركب:

هذه المخالفات على عكس سابقتها تتميز بوجود مناورات تدليسية، عن طريق قيام المكلف بتزييف الحالات القانونية بغرض التخلص الكلي أو الجزئي من العبء الضريبي، كتخفيض رقم الأعمال، أو التجارة بدون فواتير،أو تضخيم النفقات. و عليه فإن الغش المركب هو كل مناورة تهدف إلى طمس كل آثار السلوك المتبع من أجل تضليل أعوان الضرائب [7]ص35.

2.1.1.1. التمييز بين التهرب الضريبي و بعض المفاهيم المشابهة

قد نصادف خلال دراستنا لظاهرة التهرب الضريبي بعض المفاهيم الأخرى المشابهة، و لتجنب إمكانية الخلط سوف نحاول التمييز بين مفهوم التهرب الضريبي و البعض من هذه المفاهيم المشابهة، كما يلي:

1.2.1.1.1. التمييز بين التهرب الضريبي و التجنب الضريبي

حتى نتمكن من التمييز الدقيق بين التهرب الضريبي و التجنب الضريبي، نقوم أولا بتعريف التجنب الضريبي على نحو يمكننا من إيجاد الخاصية التي تميز بين الظاهرتين كما يلي:

1.1.2.1.1.1. مفهوم التجنب الضريبي:

يقصد بالتجنب الضريبي أن تفرض الضريبة على تصرف معين كالبيع و الشراء، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها [8] ص145، ويتم التجنب الضريبي بطريقتين:

1.1.1.2.1.1.1. الامتناع:

و تتمثل هذه بكل بساطة في إلغاء الوعاء الضريبي، و يكون الامتناع إما كليا أو جزئيا،فيكون الامتناع كليا عندما يتجنب الفرد شراء سلعة ما لتجنب دفع الرسم الذي يرافقها، فمثلا لا يقوم بشراء سيارة حتى لا يكون عليه أن يدفع مبلغ قسيمة السيارات السنوية. و يكون الامتناع جزئيا

عندما يتوقف شخص ما عن القيام بساعات إضافية كأجير، أو يخفض من أرباحه الخاضعة للضريبة على الأرباح بتخفيض إنتاجه، حتى لا يفوق دخله شريحة ضريبية معينة.

2.1.1.2.1.1.1. الإحلال:

هذه الطريقة لا تقوم على إلغاء الوعاء الضريبي، و إنما على استبداله بقاعدة ضريبية أصغر، كأن يعمد الشخص إلى استهلاك سلعة دون أخرى بسب انخفاض الرسوم على الأولى مقارنة بالثانية [6] ص48.

وقد تكون هذه النتيجة بحد ذاتها مقصودة من المشرع الذي يستهدف دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من استهلاك بعض السلع المستوردة توفيرا للعملة الأجنبية، أو تشجيعا لإنتاج السلع البديلة لها، أو الحد من استهلاكها حفاظا على الصحة العمومية (كالتبغ و الكحول)، عن طريق زيادة الضرائب عليها، و في هذه الطريقة يكون للقانون الجبائي دور محفزٍ أو مُعدِلٍ حسب الأهداف الاقتصادية المسطرة، و في كل الحالات يتجنب المكلف دفع الضرائب دون أن يحمل شخصا آخر عبئها، و ذلك يعتبر من قبيل التهرب الضريبي.

2.1.2.1.1.1. الفرق بين التهرب الضريبي و التجنب الضريبي:

من خلال ما تقدم، فإن التجنب الضريبي يتم دون مخالفة القانون او انتهاك أو استغلال الثغرات التي يمكن أن يتضمنها، حيث يستخدم المكلف حقه المتمثل في حريته في القيام بأي تصرف من عدمه دون انتهاك القانون، و من ثمة لا يسأل عن نتيجة تصرفه المتمثلة في عدم دفع الضريبة على الاستهلاك مثلا.

و بذلك، فإن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي و التجنب الضريبي يكمن في كون الأول يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، بينما في الثاني يعمل المكلف على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها، فتصرفه لا يكون سلبيا، و لا يعرض صاحبه لأية عقوبة.

2.2.1.1.1. التمييز بين التهرب الضريبي و نقل العبء الضريبي:

قبل التطرق إلى التمييز بين التهرب الضريبي و نقل العبء الضريبي، يجدر بنا أولا تعريف نقل العبء الضريبي، كما يلي:

1.2.2.1.1.1. تعريف نقل العبء الضريبي:

يمكن تعريف نقل العبء الضريبي أنه عملية اقتصادية يتوصل بواسطتها المكلف إلى نقل ما دفعه من ضرائب كليا أو جزئيا إلى الغير، مستعينا في ذلك ببعض القوى الاقتصادية، كالمالك الذي يحاول أن يحمل المستأجر الضريبة العقارية بزيادة قيمة الإيجار، أو المنتج الذي يدمج ما يدفعه من ضرائب في نفقة إنتاجه و يحملها بذلك للمستهلك [9] ص188، و نقول في هذه الحالة أن دفع الضريبة يتم من طرف المكلف الفعلي و ليس المكلف القانوني.

2.2.2.1.1.1. الفرق بين التهرب الضريبي و نقل العبء الضريبي:

و جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي و نقل العبء الضريبي هو "دفع الضريبة" حيث أنه في حالة التهرب الضريبي لا يتم دفع الضريبة سواء من طرف المكلف القانوني أو المكلف الفعلي، بل يستغل المكلف كل السبل لتخفيض القاعدة الضريبية أو إخفائها كلية عن الإدارة الضريبية.

أما في حالة نقل العبء الضريبي، فيتم دفع الضريبة المستحقة و إبراء ذمة المكلف منها بالرغم من أنه في الواقع لم يدفعها من أمواله الخاصة.

و بالرغم من هذا الاختلاف، فإنه في الحالتين يحتفظ المالك بمبلغ الضريبة المستحقة عليه سواء انتهى الأمر بدفع الضريبة أو بعدمه.

3.2.1.1.1. التمييز بين التهرب الضريبي و رسملة الضريبة

تعني رسملة الضريبة خصم القيمة الحالية لضريبة تدفع لاحقا من مبلغ شراء ملك ما تدفع عليه هذه الضريبة، كأن تفرض على عقار قيمته 1.000.000,00 دج ضريبة تقدر بـ 50.000,00 دج، و بذلك يصبح ثمن الشراء الحقيقي يمثل قيمة 950.000,00 دج، بالإضافة إلى قيمة الضريبة المستقبلية على هذا العقار [9] ص189. و الفرق بين الظاهرتين يتمثل في "الدفع"، حيث أن رسملة الضريبة لا تعني التهرب من دفعها و إنما استعادة مبلغها قبل دفعها، و بالتالي فهي تعتبر كتحويل لمبلغ الضريبة من البائع إلى المشتري أو من المؤجر إلى المستأجر.

2.1.1. أسباب التهرب الضريبي

في جميع الحالات، فإن التهرب الضريبي يحمل في طياته طابع الاحتيال و الغش [10] ص147، مما يستوجب اتخاذ الإجراءات الكفيلة بالحد منه و مكافحته، بدءا بحصر

الأسباب التي تحكم هذه الظاهرة، و العوامل التي تمكن المكلف من استغلال كل الطرق الاحتيالية للفرار من دفع الضريبة. هذه الأسباب و العوامل نوجزها فيما يلي:

1.2.1.1. الأسباب الاقتصادية

من العوامل التي تفسح المجال أمام التهرب الضريبي هي الظروف الاقتصادية للمكلف، و الحالة الاقتصادية المحيطة به.

1.1.2.1.1. الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية العامة

و تتفاوت هذه الأسباب خلال فترات الركود و الرخاء، و كذلك تبعا لحجم الاقتصاد الموازي، و فيما يلي سوف نحاول تفصيل هذه الحالات:

1.1.1.2.1.1. فترات الركود و الرخاء

إذ تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها المكلفون تأثيرا معتبرا، فكلما كانت الظروف الاقتصادية جيدة، تنتعش الأسواق و تزيد المداخيل و تستقر الأسعار، مما يؤدي إلى تحسن المستوى المعيشي للأفراد، و تنخفض نسبيا محاولاتهم للتهرب من الضرائب مقارنة بظروف الركود، حيث يقل الإنتاج و ترتفع الأسعار و تنخفض المداخيل، فيصعب على المكلفين الوفاء بالتزاماتهم الجبائية، مما يؤدي بهم إلى استغلال كل الطرق المتاحة لهم للتهرب منها.

ولهذا، تبرز أهمية تخفيف العبء الضريبي في هذه الفترات، و عدم استخدام أساليب التقدير الجزافي [11] ص97.

2.1.1.2.1.1. حجم الاقتصاد الموازي

إذ أن عدم تنظيم الاقتصاد الوطني و انتشار ظاهرة الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية و زيادة حجم التهرب، و ذلك بسبب عدم ضبط سوق السلع و الخدمات، و عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات[12] ص16. كما أن اتساع السوق الموازي، يدفع بالمكلفين الملتزمين بواجبهم الجبائي إلى التوقف عن دفع الضرائب المستحقة عليهم، بهدف استعادة المبالغ التي قد خسروها من جراء المنافسة غير المشروعة التي فرضها عليم السوق الموازي. كما أن هذا الأخير لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط، و إنما يجعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى.

هذا و تعجز غالبية الدول على محاربة هذا القطاع كلية نظرا لما له من دور في التخفيف من حدة البطالة و بعض الضغوطات الاجتماعية.

2.1.2.1.1. البنيان الاقتصادي و اختلاف طبيعة المداخيل

فطبيعة النشاط الاقتصادي تعتبر عاملا يتحكم في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، و كذلك الحال بالنسبة لطبيعة المداخيل السائدة، و ذلك كما يلي:

1.2.1.2.1.1. طبيعة البنيان الاقتصادي

إن حجم التهرب الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى باختلاف بنيانها الاقتصادي، ففي الدول التي تحتل فيها الزراعة مكانة هامة، تزيد نسبة التهرب بصفة عامة، حيث تصعب رقابة الدخول الزراعية[13] ص186، كذلك يقل التهرب الضريبي في الصناعة عنه في التجارة، نظرا لصعوبة إخفاء عملية التصنيع التي تستوجب استخدام أدوات إنتاجية متعددة، و تفترض المرور على عدة مراحل، في حين يسهل إخفاء عملية البيع لأنها عملية منفردة.

كما أن التهرب الضريبي أقل في المشاريع الكبيرة قياسا بالمشاريع الصغيرة [14] ص116، لأن الأولى تستخدم عددا كبيرا من العمال و الموظفين، فيصبح تهربه مكشوفا أمام المصالح الضريبية.

2.2.1.2.1.1. طبيعة المداخيل

فإذا كانت المهن ذات الأجر هي الأكثر شيوعا في دولة معينة، فإن ظاهرة التهرب الضريبي تكون قليلة الأهمية و محدودة الآثار، و بالعكس، فكلما كانت المهن الحرة [كالتجارة و الصناعة و المحاماة و العيادات الطبية] مهمة، كلما زادت فرص التهرب الضريبي [15] ص182، ففي المهن ذات الأجر يمكن للإدارة الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بأجر المكلف من جهة عمله، كما يمكن للإدارة الاعتماد على طريقة اقتطاع الضريبة من المنبع. و لا شك من أن اتباع هذه الإجراءات يقلل من حالات التهرب، و لكن هذه الإجراءات المحكمة غير ممكنة التطبيق في المهن الحرة، حيث يصعب على المصالح الضريبية فرض رقابتها على النشاط طول الوقت و على كافة المكلفين، و لذلك يكثر فيها التهرب الضريبي.

و في الجزائر تمثل الضريبة على الأجور ما يقدر بنسبة 10% من مجموع الحصيلة الضريبية الإجمالية لسنة 2005[16]، و هي نسبة ضئيلة نسبيا نتيجة لانخفاض الأجور و سيادة

المؤسسات و المشاريع الكبرى التي تمثل ما يقارب 70 %[16] من الحصيلة الضريبية الإجمالية لنفس السنة.

2.2.1.1. الأسباب الضريبية

و تتعلق هذه الأسباب بطبيعة النظام الضريبي المعتمد، كما تمس كذلك الجانب الإداري لما له من أهمية في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي أو الحد منها.

1.2.2.1.1. الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

و يمكن تقسيم هذه الأسباب كما يلي:

1.1.2.2.1.1. الإجراءات التنظيمية و الإدارية

و تتعلق هذه الأسباب بمستوى أداء الإدارة الضريبية من حيث الوعاء و التحصيل و التأهيل المادي و البشري للإدارة، و يمكن تلخيصها فيما يلي:

1.1.1.2.2.1.1. تعقد الإجراءات التنظيمية

فالإجراءات الروتينية الكثيرة التعقيد عادة ما تبعث روح الكراهية للضريبة، و هو ما يستوجب على الإدارة الضريبية العمل على تيسيرها، و من هذه التعقيدات ما يلي:

- صعوبة تقدير وعاء الضريبة

فالصعوبات التي تواجهها المصالح الضريبية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي ما يشجع المكلف على التهرب. و قد تعمد الإدارة الضريبية إلى ربط الضريبة ربطا جزافيا أقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من ذلك، مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب [17] ص225. أما إذا اعتمدت في تقدير وعاء الضريبة على تصريحات المكلفين، فإنها تفترض صحتها وواقعيتها ما دامت مصداقيتها لم تتأثر بأية معلومة إضافية، و في حالة الأمان هذه فإن المكلف يبحث في إمكانية الغش بالرغم من علمه بوجود عقوبات، غير أن هذه العقوبات المحتملة لا تكفي ليتراجع المتهرب المحفَز بإمكانية تخفيض وعائه الضريبي.

و لا يصدر هذا التصرف عن المتهرب نفسه فحسب، فقد يكمل بشخص ثالث يستفيد هو الآخر من هذه العملية [عادة ما يتمثل في الشخص الذي يورد المادة الضريبية للمكلف كالمستأجر و الفلاح...] و الذي يجد المنفعة هو الآخر من ذلك بتخفيض وعائه الضريبي.

- تعقد إجراءات التحصيل

إن الأساليب المستعملة في التحصيل تساعد بشكل كبير في تحفيز المكلف على دفع الضريبة أو التهرب منها، و هذا ما يوجب على الإدارة تحسين إجراءات التحصيل الضريبي.

و يكون أسلوب التحصيل عاملا لتهرب المكلفين من الضرائب عندما تكون إجراءات التحصيل معقدة و متعسفة، بحيث تفرض معدلات عالية على مداخيلهم، و لا تتيح لهم الفرصة للادخار. كما يميل المكلفون إلى التهرب من الضرائب إذا ما فرضت عليهم الضرائب بصورة عشوائية دون مراعاة الحالة المالية للمكلفين، حيث أنه غالبا ما ترتكب في حقهم أخطاء حسابية ترفع من المبالغ المستحقة عليهم، و إن كان المشرع قد أعطى للمكلف إمكانية استرجاع حقوقه، إلا أن هذه الأخطاء تفقد ثقة المكلفين في كفاءة الإدارة الضريبية، و تدفعهم إلى التهرب من التزاماتهم الجبائية.

كما يمكن وجود أعوان غير أكفاء يعقدون الإجراءات المتبعة في التحصيل الضريبي، و قد لا يعدلون في تطبيق القوانين قصدا أو بدون قصد [18] ص84، و في الحالتين فإن ذلك يؤدي إلى إكراه المكلفين و دفعهم إلى التهرب الضريبي.

كذلك و على غرار ما سبق، فإن تعقد إجراءات التصريح و اللبس الذي يميز مصطلحات الإدارة الضريبية هو كذلك عامل من العوامل التي تكمن من وراء إقدام المكلفين على التهرب من الضرائب.

- طبيعة الضرائب المطبقة

لنوع الضرائب المطبقة أثره في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي أو الحد منها، فنلاحظ أنه في الأنظمة التي تسود فيها الضرائب المباشرة التصريحية، تزيد فرص التهرب الضريبي، أما في حالة الأنظمة التي تعتمد بصورة خاصة على الضرائب غير المباشرة، تقل فرص التهرب الضريبي. كما أن فرص التهرب الضريبي تزيد في نطاق المهن الحرة و الدخول الرأسمالية [13] ص186.

- ضعف الرقابة

فعندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو بعدم وجودها، يزيد ميله للتهرب من الضرائب [12] ص13.

كما أن الجزء الرئيسي من الإيرادات الضريبية مصدره تصريحات المكلفين، و لذلك تحرص الإدارة الضريبية على مراقبة هذه التصريحات، و منه فإن فعالية التحصيل مرتبطة بفعالية الرقابة، لكن قلة التنظيم داخل الإدارة الناجم عن عدم تناسب بين ضخامة و كثرة المهام الموجهة لها، و محدودية الإمكانيات يجعل من رقابة تصريحات المكلفين أمرا صعبا[19] ص84، حيث يحال إلى المفتشيات عدد هائل من القضايا المتفاوتة الأهمية، و التي يحتمل أن لا تخضع للرقابة خلال عدة سنوات، مما يتيح المجال أمام المكلفين المتهربين للاحتفاظ بمبالغ طائلة. كما يتاح لهم الوقت الكافي لإيجاد الحجج الكافية و مسك محاسبة كفيلة بإقناع هيئات الرقابة.

2.1.1.2.2.1.1. غياب الأجهزة الحديثة و الوسائل المادية:

من بين العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الضريبية، تلك المتعلقة بالإمكانيات و الوسائل المادية، سواء من حيث المقرات التي يزاول فيها النشاط الإداري ذات الطابع القديم و غير المريح، أو من حيث قلة وسائل النقل[20]ص20، كما تشكو الإدارة الضريبية من ضعف التجهيزات المكتبية، خاصة منها ما يتعلق بالإعلام الآلي، و غياب شبكة إعلامية تربط بين الإدارات الضريبية اللازمة لتمكين الإدارات الضريبية من رفع مستوى خدماتها، و ، وتحديد ما يستحق على المكلفين من ضرائب.

2.1.2.2.1.1. ضعف الإمكانيات البشرية

يتعلق هذا البند بالنقائص المسجلة في أداء أعوان الإدارة الضريبية، و تتمثل هذه النقائص خاصة في قلة الكفاءات سواء من حيث التأهيل، التدريب، الدورات أو الخبرات، و عدم كفاية عدد المراقبين[21]، حيث تشكو إدارات الكثير من الدول النامية من قلـة المفتشيـن، و هذا ناجم عن عاملين هما:

1.2.1.2.2.1.1. ضعف الأجور في الوظيفة العمومية

حيث يؤدي ضعف أجور أعوان الإدارات الضريبية إلى انخفاض مستوياتهم المعيشية ، مما يدفعهم إلى تركهم لمناصبهم للاشتغال في القطاع الخاص، كما يمكن أن يخصص الموظف العمومي

ساعات إضافية كمستشارين جبائيين لدى الخواص، فلا غرابة من إيجاد عون إداري يفحص و يدقق في تقارير قام بنفسه بإعدادها لدى الخواص.

كما يؤدي ضعف أجور أعوان الإدارة الضريبية إلى سهولة إغرائهم بالأموال من قبل المكلفين، حتى يمكنونهم من التهرب من الضرائب، دون أن يترك تصرفهم أثرا على الوثائق الجبائية.

2.2.1.2.2.1.1. قلة معاهد التكوين

إن قلة المعاهد و خاصة منها المتخصصة في تعليم المحاسبة للأعوان الإداريين من شأنها أن تؤدي إلى عدم تمكنهم من فرض رقابة صارمة على ملفات المكلفين، و تمكين المكلفين من التملص من دفع الضرائب. كما أن التأخر في تكوين و رسكلة الأعوان الإداريين تماشيا مع تطور النظام الضريبي و المعدلات الضريبية الجديدة، و عدم تأهيلهم لاستعمال التكنولوجيا المكتبية المتطورة هو أيضا عامل من عوامل ضعف كفاءة الإدارة الضريبية، و فقدانها لمصداقيتها، مما يزيد من محاولات التهرب الضريبي.

2.2.2.1.1. الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

و يمكن تقسيم هذه الأسباب إلى أسباب تنظيمية و أخرى تشريعية كما يلي:

1.2.2.2.1.1. الأسباب التنظيمية:

و هي تلك الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي و ما يتضمن من ضرائب مباشرة و غير مباشرة، فكلما احتوى النظام الضريبي على تعقيدات، كان ذلك دافعا للتهرب الضريبي، و يمكن إبراز ذلك فيما يلي:

1.1.2.2.2.1.1. تعقد النظام الضريبي و عدم استقراره

يعتبر النظام الضريبي من العوامل الرئيسية التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي أو الحد منها. و يكون النظام الضريبي عاملا في التهرب الضريبي بسبب التعقيدات التي يتضمنها، أو التغييرات المستمرة التي تطرأ عليه.

- تعقد النظام الضريبي

و من أمثلة هذا التعقيد تعدد الضرائب بالرغم من تشابهها و ارتفاع معدلاتها، من شأنه أن يؤدي إلى عدم استيعاب المكلفين لهذه الضرائب، و أمام هذا التداخل فإن المكلف يفضل الامتناع عن التصريح و الدفع بدلا من بذل جهده لفهم الضرائب المطبقة عليه.

- عدم استقرار النظام الضريبي

إن عدم استقرار النظام الضريبي عن طريق تعديله باستمرار يضعف من مصداقيته، و يفقد ثقة المكلفين فيه. كما أن التغييرات المتتالية التي تطرأ على نصوص القوانين الضريبية تؤدي إلى الإخلال بالنظام الضريبي[19]ص96، و تداخل نصوصه و صعوبة تداركها و تطبيقها من طرف الإدارة الضريبية و المكلف. و في هذه الظروف يميل المكلفون إلى تفادي هذه الصعوبات، عن طريق إهمالها و تجاوزها، من خلال التهرب منها.

2.1.2.2.2.1.1. ارتفاع الضغط الضريبي

و يمكن تمييز ارتفاع الضغط الضريبي من خلال عاملين: ثقل العبء الضريبي و عدم المساواة في تطبيق الضرائب.

- ثقل العبء الضريبي

إن إحساس المكلف بثقل عبء الضريبة يؤدي إلى رغبته في التهرب منها، فكلما زاد الضغط الضريبي، كلما سعى المكلف للتخلص من الضرائب المستحقة عليه كليا أو جزئيا، و بشتى الطرق. كما أن حساسية المكلف للضغط الضريبي تتوقف أيضا على عوامل منها الظروف الاقتصادية السائدة، فكلما كانت هذه الأخيرة سيئة، فإن المكلف يرفض دفع الضرائب، لأن حالته المالية متعسرة. كما تتوقف كذلك على طريقة إنفاق الدولة للإيرادات الضريبية المحصلة، فإذا كانت هذه الدولة تنفق مواردها المالية بصورة رشيدة، فإن المكلف لا يشعر كثيرا بالعبء الضريبي[5]ص391، أما إذا كانت الدولة تبدد الحصيلة الضريبية و تبذرها فإن المكلف يرفض المساهمة في المشاريع التي تقوم بها الدولة.

- عدم المساواة في التطبيق

إذا كانت أسعار الضرائب معتدلة و كان النظام الضريبي عادلا، فإن المكلف لا يحس بالضغط الضريبي. أما إذا كان النظام الضريبي يحتوي على إضافات في أسعار الضرائب على بعض الأنشطة في حين تعفى منها أنشطة أخرى، حتى و لو أن الباعث من هذا الإعفاء قد يكون في كثير من الأحيان هو تحقيق العدالة و إرضاء المكلفين[7] ص224، إلاّ أن ذلك يؤدي إلى مشاكل كثيرة بين أوساط المكلفين رفضا منهم للمعاملات التفضيلية اتجاه قطاعات دون الأخرى، فيسعى بعضهم إلى الانتقال من شريحة أعلى إلى شريحة أدنى، و البعض الآخر إلى التخلص كلية من الضرائب المستحقة عليهم.

2.2.2.2.1.1. أسباب تشريعية

و تتمثل في النقائص التي تحتويها القوانين الضريبية و عدم صياغتها بشكل محكم، و افتقارها للمختصين، مما يساعد على إيجاد ثغرات ينفذ من خلالها المكلف و يتخلص من الضريبة، دون أن تنص هذه القوانين على عقوبات تصرف المكلف عن التهرب الضريبي.

1.2.2.2.2.1.1. الثغرات القانونية

إن فرض الضرائب على أساس المظاهر الخارجية مثل الضرائب على العقارات مثلا يجعل تقييم القاعدة الضريبية أمرا سهلا، غير أن الإشكال يقع في حالة فرض الضرائب على أساس المقدرة التكليفية الحقيقية، فنتيجة لمنح إعفاءات من الضرائب على بعض الأنشطة و المداخيل الدنيا، فتح ذلك ثغرات عميقة، حيث برزت عدة صعوبات في تكييف الحالات المالية، و تفاقم التهرب الضريبي[14]ص119.

2.2.2.2.2.1.1. عدم تضمن القوانين عقوبات فعالة

حيث يقرر الأفراد ما إذا كان من الأفضل ارتكابهم للتهرب الضريبي بمقارنة التكلفة بالعائد، و يمثل العائد الفوز بعوائد مالية تتمثل في مبلغ الضرائب المدخر بعد التهرب من الضريبة[22]ص114، و أما التكلفة فهي تتمثل في الغرامة المالية التي تطبق على المتهرب إذا ما أثبت عليه التهرب الضريبي، أو تكلفة الوقت الذي يخسره الفرد إذا ما تم سجنه بسبب التهرب الضريبي، أو الوقت الذي يمنع خلاله من ممارسة نشاط اقتصادي. و لذلك، فإن للعقوبة دور كبير في حجم التهرب الضريبي، فكلما كانت العقوبة صارمة و احتمال الكشف عن التهرب الضريبي

مرتفعا، أدى ذلك إلى تراجع الأفراد عن محاولاتهم للتهرب من الضرائب، خشية منهم الوقوع بين أيدي العدالة و الاضطرار إلى تحمل العقوبة المفروضة. كما أنه و كلما كانت العقوبة مخففة، أدى ذلك إلى مغامرة المكلف للتهرب من الضرائب و تحقيق مكاسب تعادل الضرائب المتهرب منها.

3.2.1.1. الأسباب المتعلقة بالمكلف

في بعض الأحيان لا تكون العوامل الاقتصادية و الإدارية و التشريعية سببا في حدوث التهرب الضريبي، أو أنها تكون مرفقة بعوامل أخرى ترجع إلى المكلف بحد ذاته، ومن أهم هذه العوامل ما يتعلق بوضعيته الاجتماعية و المالية، و التي نحاول إيجازها فيما يلي:

1.3.2.1.1. الأسباب الاجتماعية

و تتعلق هذه الأسباب بجانبين: نظرة المكلف إلى الضريبة، و ضعف الوعي الضريبي.

1.1.3.2.1.1. نظرة المكلف إلى الضريبة

تلعب العوامل النفسية للمكلف دورا هاما في التهرب من الضرائب، فالضريبة تخلق لديه شعورا بالضعف اتجاه السلطات العامة التي تتمتع بجميع وسائل الإكراه لإجباره على دفع جزء من أمواله للدولة، فالمكلف يدفع أمواله و لا يحصل على شيء مقابل ما يدفعه[22]ص184. كما أنه كلما بددت الدولة إيراداتها في أوجه كمالية أو عديمة المنفعة، أو أسرفت في إنفاقها، كان ذلك مبررا للمكلف للتهرب من الضريبة لعدم شعوره بفائدة ما يدفعه، خاصة في الدول ذات الأنظمة غير العادلة، حيث يشعر الأفراد بأن السلطات تعمل على محاباة فئة دون الأخرى من البلد، مما يدفعهم إلى محاولة التهرب من الضريبة.

2.1.3.2.1.1. ضعف الوعي الضريبي

يعتبر بعض الأفراد بأن التهرب من الضريبة ليس في موضع السرقة، حيث أن الإدارة الضريبية بحد ذاتها لا تعتبر التهرب الضريبي عملية تمس السمعة الشخصية للفرد، و أن المتهرب لا يضر بالآخرين كما هو الحال بالنسبة للسارق أو الخائن أو المخالف لقانون المرور[14]ص120. و بالرغم من كون التهرب الضريبي يشكل خطورة على كيان التنمية الاقتصادية، فهو ظاهرة منتشرة بين مختلف طبقات المجتمع، حتى قيل أنه جريمة الشرفاء بحجة أن بعض الأشخاص ذوي الضمائر الحية الذين لا يقبلون الاستيلاء على أملاك الغير في أي حال من الأحوال، يخالفون

القوانين الضريبية اعتقادا منهم بأن هذا القانون يفرض عليهم التضحية عن طريق التنازل عن جزء من ثرواتهم، و أنهم ضحية لنصوص تحكيمية[22]ص113.

كما أنه و في غالبية الأحيان، يرفض الأفراد توقيع عقوبة الحبس على المتهرب من الضرائب ، حيث أنه و إن كان التهرب الضريبي يستوجب العقاب، فإن أكثرية الناس و إن كانوا نزهاء، قد يوقعون أنفسهم في هذا الخطأ عندما تتاح لهم الفرصة[15]ص185، و بمجرد تخلفهم عن التصريح أو الدفع، فإن ذلك سوف يؤدي بهم إلى الدخول في حلقة مفرغة نتيجة لتراكم الدين الجبائي و الغرامات التي تتبعه.

كما أنه إذا ما رأى الأفراد بأنهم يدفعون ضرائب بمبالغ أكبر بكثير مما ينبغي أن يدفعوه فعلا، و يشعرون بالظلم، خاصة و أنهم يرون بأن كبار الأغنياء لا يدفعون الضرائب التي تتناسب مع حجم إيراداتهم الحقيقية، و ذلك للعديد من الأسباب، فإن ذلك يؤدي في النهاية إلى محاولة صغار المكلفين التهرب من الضرائب عبر الاقتصاد الموازي.

2.3.2.1.1. الوضعية المالية للمكلف

تساهم الحالة المالية للمكلف بدرجة كبيرة في تفاقم التهرب الضريبي و توسع نطاقه، بحيث أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد العبء الضريبي عليه و ساء مركزه المالي[5]ص391. كما أن الكثير من المكلفين الذين يجدون أنفسهم في وضعية مالية حرجة يبحثون عن النشاطات الصغيرة و غير القانونية لتجاوز صعوباتهم، و يفضلون التهرب من الضرائب خوفا من أن يؤدي الدفع الكلي للضرائب المستحقة عليهم إلى تهديد مراكزهم المالية و مستقبل مؤسساتهم.

2.1. طرق التهرب الضريبي

تختلف مظاهر التهرب الضريبي و طرقه، مما يزيد من صعوبة مكافحته، كما أن هذه الظاهرة لا تقتصر على الحدود الوطنية لدولة معينة فحسب، بل أن صور التهرب الضريبي المحلي تمتد على النطاق الدولي، و لذلك فإننا نتطرق إلى كليهما في هذا المبحث من خلال مطلبين، نتناول في المطلب الأول التعرف بالتهرب الضريبي المحلي و أهم صوره، و المطلب الثاني نخصصه للتهرب الضريبي الدولي و أهم الطرق التي يتم عبرها كما يلي:

1.2.1. التهرب الضريبي المحلي

تتم ظاهرة التهرب الضريبي المحلي عبر عدة طرق و أشكال، سوف نقوم بطرح أهمها بعد إعطاء مفهوم دقيق لهذه الظاهرة.

1.1.2.1. مفهوم التهرب الضريبي المحلي

يحدث التهرب الضريبي المحلي داخل حدود الدولة، و بذلك فإن عمليات الغش و التدليس لا تتجاوز إقليم الدولة، و يواجه المكلف في هذه الحالة سلطة جبائية وحيدة تبعا للدولة أو الولاية أو الإقليم أو البلدية[23]ص30، بصرف النظر عن جنسية المكلف. فالعبرة منه ليست الجنسية، بل ما يترتب عنه من خسارة في موارد الدولة.

2.1.2.1. طرق التهرب الضريبي المحلي

يمكن تصنيف طرق التهرب الضريبي في النطاق المحلي ضمن ثلاث أصناف: التهرب عن طريق العمليات القانونية، أو عن طريق العمليات المادية، أو عن طريق العمليات المحاسبية.

1.2.1.2.1. التهرب الضريبي عن طريق العمليات القانونية

و يتمثل في إيجاد حالات قانونية، حتى تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا ليس لهم الحق فيها، أو أنها عملية إخفاء قانوني عن طريق خلق وضعية قانونية صورية محل وضعية قانونية حقيقية مختلفة عنها[19]ص61.

و من أمثلة ذلك إظهار وضعية إعادة استثمار الأرباح الخاضعة للضريبة دون أن يتم ذلك فعلا. إذ أنه غالبا ما يمنح المشرع للمؤسسات الاقتصادية تخفيضا في معدل الضريبة على الأرباح بنسبة معينة، شريطة أن تعيد المؤسسة استثمار أرباحها و توسيع نشاطها. و بطبيعة الحال، فإن المؤسسات تستغل هذا التخفيض لتشغيل القيمة المضافة التي حققتها خلال نشاطها من أجل إعادة استثمارها في النشاط المقبل، و هو صورة من صور التمويل الذاتي للمؤسسات.

و تستفيد الدولة من ذلك من حيث أن المؤسسات باعتمادها هذا النوع من التمويل لا تلجأ إلى البنوك للاقتراض، و توفر بذلك السيولة لتمويل مشاريع جديدة في الاقتصاد الوطني. و من ثمة، فإن الخسارة التي تتحملها الدولة من جراء تخفيضها للضريبة على الأرباح المعاد استثمارها تعوضها عن طريق خلق مشاريع جديدة، و التوسع في المشاريع القائمة، مما يزيد من الأرباح و يضمن توسيع الوعاء الضريبي المستقبلي.

إلاّ أن المكلفين لا يقومون بإعادة استثمار أرباحهم إرضاءً منهم لمصالح الدولة، و زيادة مدخلاتها، و إنما يقومون بذلك إرضاءً لمصالحهم الخاصة، حيث أن إعادة استثمار جزء من الأرباح يخفض من الضريبة المستحقة عليهم و يسمح لهم بإعادة استثمارها، فتقوم المؤسسة باقتناء عقارات و تجهيزات جديدة مما يزيد من توسعها، أو أنها تقوم بزيادة رأسمالها، و في هذه الحالة فإن زيادة رأس المال لا تظهر ماديا و إنما محاسبيا فقط[23]ص267، فيقوم الشركاء بتوزيع أسهم مجانية و اقتسام الأرباح غير الموزعة، أو يقومون بتكوين احتياطات مختلفة، ثم الاستفادة من مبالغ هذه الاحتياطات كما سنأتي على ذكره.

ومما جاء ذكره، فإنه و بالرغم من الصيغة الإيجابية التي يتخذها إعفاء الأرباح من الضرائب فإن المكلفين يتخذون هذا الإجراء حجة للتملص من دفع الضرائب، بإعطاء أرباحهم صفة استثمارات صورية، ثم تحويلها ضمن الأموال الشخصية للشركاء، و في هذا القبيل فإن الدول التي تقرر هذا النوع من الإعفاءات على الأرباح لابد أن تعمل على مكافحة هذا النوع من الوجهات التي تتخذها هذه الأرباح باستغلال كل الطرق الرقابية الممكنة.

أما الطريقة الثانية لتغيير الحالات القانونية ففتم عن طريق تكييف وضعية ما و جعلها على صورة أخرى، إذ أنه يمكن تحويل عقد خاضع للضريبة قانونيا إلى عقد معفى من الضريبة أو خاضع لضريبة مخفضة، فعلى سبيل المثال، يمكن تسجيل حالة عقد هبة (خاضع لحقوق التسجيل)، إلى عقد بيع إيجاري لن يدفع إيجاره أبدا (و هو عقد غير خاضع لحقوق التسجيل).

2.2.1.2.1. التهرب عن طريق العمليات المادية

و يتم عن طريق إخفاء النشاط كلية، بحيث لا يصل عنه أية معلومات موثقة للإدارة الضريبية، و بالتالي لا يدفع المكلف المتهرب أية ضريبة على الإطلاق. هذه العمليات تتبلور ضمن ما يسمى بظاهرة السوق الموازي للسلع و الخدمات، حيث يتم إنتاج السلع و توفير الخدمات و تسويقهما بعيدا عن أعين مصالح الضرائب، و تعتبر هذه الطريقة أكثر أشكال التهرب أمانا بالنسبة للمتهرب، و يمكن أن يتم عن طريق:

- المصانع الصغيرة و الورشات الصناعية و مكاتب الخدمات و المحلات التجارية التي تنشط دون سجل تجاري[21].
- العمل في وظيفة إضافية مع أخذ الراتب نقدا و ليس بشيكات [11]ص98، و دون تحرير الفواتير، و من ثم عدم تقرير ذلك لمصلحة الضرائب، مثل تقديم الأساتذة و المكونين دروسا خصوصية، أو تقديم الحلاقين خدماتهم في المنازل، أو خدمات البناء، النقل، الخياطة...غير المصرح بها لدى مصالح الضرائب.

• قيام بعض العمال بأعمال إضافية بعد ساعات العمل الرسمية و أحيانا خلال ساعات العمل الرسمية، كما أن هناك طائفة أخرى من العمال الذين لا يشتغلون إلاّ في العمل غير الرسمي، كما هو الحال بالنسبة للمهاجرين غير الشرعيين.

• يمكن لبعض المؤسسات أن تمنح إطاراتها و موظفيها الساميين أجورا بطريقة سرية تفاديا منها أن يقوم هؤلاء الموظفون بالتصريح عن دخلهم الحقيقي للمصالح الضريبية، ثم تقوم المؤسسة بإظهار هذه المبالغ على شكل تعويض عن مصاريف الصيانة أو البعثات أو العلاج أو غيرها.

3.2.1.2.1. التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

و نقصد بها تلك المناورات التي تتم ضمن قيود المحاسبة الممسوكة من طرف المكلف المعني، و قد تبدو هذه المحاسبة قانونية شفافة، إلاّ أنها قد تتضمن عمليات تدليسية متفاوتة في الاحتيال و التدبير. و يمكن تقسيم هذه العمليات المحاسبية إلى ثلاثة أصناف[23]ص250:

- التهرب عن طريق زيادة الأعباء.
- التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات.
- التهرب عن طريق التلاعب بحسابات الميزانية.

1.3.2.1.2.1.التهرب الضريبي عن طريق زيادة الأعباء

و تتمثل هذه العمليات في تسجيل نفقات ليست لها صلة مباشرة مع نشاط المؤسسة، أو تسجيل نفقات لا وجود لها إلاّ على الوثائق المحاسبية، و يكون لهذه المصاريف و الأعباء آثار مباشرة على الدخل الخاضع للضريبة. و يمكن زيادة الأعباء محاسبيا كما يلي:

1.1.3.2.1.2.1.التهرب عن طريق حساب المشتريات

حيث يمكن استغلال هذا الحساب إما بالزيادة أو الخفض تماشيا مع متطلبات المؤسسة عن طريق:

- عمليات شراء مزورة و المبالغة فيها، عن طريق استعمال فواتير مزورة.
- تحويل الأرباح إلى الخارج، عن طريق تضخيم الأسعار المفوترة للشركة أو لفروعها في الخارج.
- إستقصاء المشتريات عمدا، مع الحرص على حذف جزء من المبيعات، و ذلك للحفاظ على نوع من التوازن بين المشتريات و المبيعات.

فهذه العليات سهلة الإجراء شريطة الاتفاق مع الموردين و الزبائن لإشراكهم في هذه الصفقات.

2.1.3.2.1.2.1. التهرب عن طريق حساب مصاريف المستخدَمين

حيث قد يقدم بعض المكلفين على التصريح عن عمال يفترض أنهم يقومون بأعمال جد مهمة في المؤسسة، في حين أن لهم مناصب كمالية لا تقتضي الأجر المصرح به، و في هذه الحالة يقوم صاحب المؤسسة بتقييد أجور وهمية لهذه الفئة من الأجراء، بحيث تكون الضرائب التي تدفعها المؤسسة على هذه الأجور أقل بكثير من الضرائب التي كانت لتدفعها المؤسسة إذا لم تخصم هذه الأجور من رقم أعمالها[23]ص251.

كما يتم ذلك عن طريق قيام أصحاب المؤسسات بتشكيل ملفات لأجراء وهميين، أي ليس لهم وجود في الواقع، و تحول لهم أجور و تعويضات، و يمكن أن يقوم المكلفون بذلك بتكوين بفتح ملفات لأجراء هم في الواقع أبناؤهم أو بناتهم أو زوجاتهم، بحيث أنهم لا يقومون بأي عمل في المؤسسة باستثناء إعارة أسمائهم لزيادة أعباء المستخدَمين فيها، فتحول لهم أجور و تعويضات تعود في الواقع لأصحاب المؤسسة، و تساهم في نفس الوقت في خفض رقم الأعمال الخاضع للضريبة.

3.1.3.2.1.2.1. التهرب عن طريق أعباء أخرى غير مبررة

لا تعتبر الأجور و المعاشات الطريقة الوحيدة لتضخيم النفقات، إذ أن المكلفين المتهربين من الضرائب يدبرون طرقا أكثر تعقيدا لإظهار نفقاتهم بمبالغ أكبر بكثير مما عليه في الواقع، و هم يتوصلون إلى ذلك باستعمال بعض الحيل، نذكر من أهمها:

- المبالغة في تسجيل استقبال و تمثيل المؤسسة، عن طريق تضخيم تكلفة البعثات التي يقوم بها بعض الموظفين، و المعارض و الرحلات و الحملات التكوينية، حيث أن هذه النفقات كذلك تخصم من رقم الأعمال و تؤدي إلى تخفيض الأرباح.
- إلحاق المصاريف الشخصية لأصحاب الشركة أو إطاراتها أو المساهمين فيها بالنفقات الخاصة بالمؤسسة، و من أمثلة ذلك مصاريف صيانة سياراتهم الخاصة المرقمة باسم الشركة، و هي لا تخدم في أي حال من الأحوال مصالح الشركة.
- الاستفادة من تحديث تجهيزات الشركة لإعادة تجهيز و تأثيث الإقامات الشخصية للمالكين أو الشركاء أو الإطارات، و ذلك مع الاتفاق مع الموردين لتحرير فاتورة تضم إجمالي مبلغ هذه التجهيزات. و في هذه الحالة، فإن الشركة سوف تربح مرتين: الأولى تتمثل في المبالغ التي

تخصمها من الضرائب، و الثانية تتمثل في المعدات و التجهيزات التي تقتنيها من جراء هذه العملية. وتسمى هذه الحالة بـ**"التهرب الثنائي"** الذي يصعب على الإدارة الضريبية اكتشافه.

4.1.3.2.1.2.1. التهرب عن طريق حساب الاهتلاك

يعرف الاهتلاك على أنه التقييم المحاسبي للانخفاض الذي يحصل عبر الزمن في قيمة أصل معين، و قد يحدث هذا الانخفاض في القيمة نتيجة لقدم الأصل المعني بالاهتلاك، أو لعدم مواكبته للتطورات التكنولوجية التي تحدث على هذا الأصل.

و يتم اهتلاك أصل معين عن طريق حذف أقساط سنوية من القيمة الأصلية للأصل المهتلك، و التي تساوي في نهاية المدة المجموع الكلي للأقساط. و تحدد قيمة القسط بضرب القيمة الأصلية للأصل في معدل معطى يسمى **"معدل الاهتلاك"** كما يلي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{القيمة الأصلية} \times \frac{100}{\text{مدة الاستعمال}}$$

و مدة الاستعمال محددة قانونيا، ففي الجزائر حدد المشرع مدة الاهتلاك الدنيا حسب طبيعة الأصل المهتلك كما يلي[24]ص313:

- من 50 إلى 100 سنة بالنسبة للعقارات.
- من 20 إلى 50 سنة بالنسبة للبنايات الصناعية.
- 10 سنوات للأدوات و المعدات.
- 10 سنوات لتجهيزات المكتب.
- 4 إلى 5 سنوات لمعدات النقل.

و انطلاقا من هذه الأرقام، يتم تكييف مدة الاهتلاك حسب شروط العمل الخاصة بكل مؤسسة، مما يعطي للمؤسسات فرصا عديدة لتخفيض قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة من خلال طرق مختلفة أهمها:

- اعتماد معدلات اهتلاك مرتفعة، عن طريق اهتلاك الأصول في مدة قصيرة، مما يرفع من قيمة مخصصات الاهتلاك و يخفض من الأرباح الخاضعة للضريبة.

- اهتلاك أصول متنازل عنها، بحيث يقوم المكلف ببيع الأصل موضوع الاهتلاك دون أن يقيده في محاسبته، و يستمر في اهتلاكه. كما يمكن أن يتفق المكلف على أن يكتتب مع المشتري إلاّ بعد أن تنتهي مدة اهتلاك الأصل المعني.

- يتم حساب قسط الاهتلاك على أساس قيمة الأصل الأصلية خارج الرسم على القيمة المضافة (HT)، إلاّ أن بعض المكلفين يعمدون إلى حساب قسط الاهتلاك بإضافة قيمة الرسم على القيمة المضافة (TTC)، و من ثم فإنه يزيد من قسط الاهتلاك دون التأثير على معدل هذا الأخير.

و بذلك فإن المكلف يستغل كل الطرق المتاحة أمامه لتخفيض أرباحه الخاضعة للضريبة، و لو تطلب ذلك مخاطرة منه في سبيل الإفلات من الضريبة، إلاّ أنه يتحمل هذه المخاطرة بعد تأكده من انضباط محاسبته و قلة احتمالات خضوعه لرقابة ميدانية. و من هذا المنطلق فإن مصلحة المكلف تتحقق عندما تكون الرقابة المحاسبية منفصلة عن الرقابة الميدانية لما لهذه الأخيرة من دور في كشف المخالفات التي تكمن وراء الانضباط و التوازن الذي تظهر عليه القيود المحاسبية للمؤسسة.

كما أنه و من جانب آخر، من الجدير أن يخول المشرع مهمة تحديد مدة اهتلاك الأصول إلى الإدارة الضريبية بدلا من صاحب الأصول بحد ذاته، و تقوم المصالح الضريبية بتحديد مدة الاهتلاك وفقا لدراسات مسبقة للأصل محل الاهتلاك استنادا للأسعار السائدة و الأنواع الأخرى المتداولة، حتى لا يشكل ذلك ثغرة ينفذ من خلالها المكلفون الذين يستغلون ثغرات النصوص القانونية للتهرب من الضرائب.

2.3.2.1.2.1. التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات

و يتم عن طريق عدم تقييد جزء من إيرادات المؤسسة في محاسبتها، فعوضا عن تسجيل هذه الإيرادات في محاسبة المؤسسة و زيادة رقم أعمالها، فإن هذه الإيرادات توزع مباشرة على الشركاء.

و هذه الإيرادات يمكن أن تتمثل في مبيعات أو فوائد ممنوحة على رقم الأعمال، أو مكافآت، عمولات عائدة للمؤسسة،...إلخ. و يمكن أن نذكر بعض الصور الشائعة من هذه العمليات فيما يلي:

- حصول المؤسسة على مكافآت نقدية أو عينية، مقابل حجم معين من السلع التي تشتريها من مؤسسة أخرى، فهذه الفوائد لا تظهر في محاسبة المؤسسة كجزء من إيراداتها[23]ص254.
- البيع دون فواتير و دون المرور على الحسابات المصرفية، أو تحرير فواتير مزيفة قابلة للاسترجاع (Factures récupérables)، أو فواتير الطريق (Factures de route) يظهرها الزبون لمصالح الرقابة في حالة تنقله بين المدن و الأسواق، ثم يعيد المتهرب من الضرائب هذه الفواتير للمورد الذي يمنحه فواتير مزورة أخرى.
- تسجيل مبيعات بأقل من أسعارها الحقيقية، مع موافقة الزبون الذي يعيد بيعها بقيمتها الحقيقية و يكرر تسجيلها بأقل من ذلك.

➢ استخدام نظام المقايضة بدلا من النقود، و يتم ذلك عادة بين أصحاب المصالح الاقتصادية المتبادلة[11]ص98.

➢ قد يعمد تجار الجملة إلى عدم تسجيل بعض عمليات البيع لتجار التجزئة، كما يستفيد تجار التجزئة المتعاملون معهم من عدم تقييد عملية الشراء هذه في سجلاتهم، ثم يستعملون فواتير صورية لتبرير مشترياتهم و خصمها فيما بعد من رقم أعمالهم. و تؤدي هذه العملية إلى حدوث خسارة مضاعفة للخزينة، بما أن تاجر الجملة سوف يستفيد من التخفيض على رقم الأعمال.

➢ كما قد يعمد بعض المكلفون أصحاب المهن الحرة إلى الاستفادة من عدم خبرة زبائنهم، فيسجلون مبالغ صغيرة على الفواتير التي يصرحون بها، بينما يطالبون زبائنهم بمبالغ أكبر تدفع نقدا، و يبررون ذلك بمصاريف إضافية لا تستلزم الفوترة.

3.3.2.1.2.1. التلاعب بحسابات الميزانية

و في هذه الحالة يسعى الممول جاهدا إلى التهرب إما عن طريق زيادة خصومه أو التخفيض من أصوله، و في الحالتين فإنه يتوصل إلى التخفيض من الأرباح الخاضعة للضريبة.

و غالبا ما يتم التلاعب بالميزانية المحاسبية بالطرق التالية:

1.3.3.2.1.2.1. تكوين احتياطات وهمية

و ذلك لتحميل الأرباح من سنة إلى أخرى عن طريق تكوين احتياطات وهمية[23]ص259، و بما أن هذه الاحتياطات مؤهلة لأن تظهر في النشاطات الموالية، فقد يتراود إلى أذهاننا أن هذا النوع من العمليات لا يشكل خطرا على التحصيل الضريبي بما أن الإدارة الضريبية مؤهلة لاسترجاع مستحقاتها في السنوات المقبلة، إلاّ أن المكلفين بلجوئهم لهذه الطريقة لا يهدفون إلى تأجيل دفع دينهم إلى السنوات المقبلة، و إنما يقومون بتركيب معادلات معقدة تمكنهم من تخفيض وعائهم الضريبي في السنوات التي يكون فيها النشاط مزدهرا، حتى و لو أدى ذلك إلى زيادته في السنوات التي يتراجع فيها النشاط، تفاديا منهم دفع الضريبة المتزايدة على الدخل، و التي تدفعهم إلى دفع مبالغ ضخمة.

كما يمكن أن يقوم المكلفون باختلاس هذه الاحتياطات المكونة عن طريق تقييدها في النشاطات الموالية على شكل نفقات متعلقة بنشاط المؤسسة، و نفقات أخرى غير مبررة (و التي سبقت الإشارة إليها)، ثم يتم اقتسامها بين الشركاء، و في هذه الحالة الأخيرة فإن التهرب الضريبي يكون تاما و أخطر من الوضعية السابقة. و هذا ما يفسر عادة لجوء المؤسسات إلى عدة صور من الاحتياطات: قانونية، تنظيمية، خاصة ، تعاقدية، اختيارية، و غيرها من الاحتياطات التي يسمح بها

قانون كل دولة. فهذا التعدد في تعريف الاحتياطات يمثل ثغرة قانونية يجدر بالمشرع في الدول التي تسمح بها إلى تنظيمها و مراقبتها.

2.3.3.2.1.2.1. التهرب الضريبي عن طريق حساب المخزونات

مهما تطورت تقنيات الرقابة الضريبية، فإنه يبقى من المستحيل على المصالح الضريبية تحديد الكمية الحقيقية للمخزونات في المؤسسة بصورة دقيقة، حيث أنه من غير المعقول تعيين عون مراقب على كل مؤسسة و خاصة منها المؤسسات الكبيرة ذات الفروع المتعددة و الأحجام الضخمة من المخزون.

و قد تلجأ المصالح الضريبية إلى حسابات رياضية و إحصائية لتقدير حجم المخزون (مخزون بداية الفترة + المشتريات = مخزون آخر فترة – المبيعات)، إلاّ أن الإشكال يطرح بسبب قيام المؤسسات بشراء بضاعتها في السوق الموازي و بيعها كذلك، دون أن تترك هذه العمليتين أثرا لهما في السجلات المحاسبية للمؤسسة، و من ثم فإنه مهما دقق المراقبون الجبائيون في محاسبة المؤسسة، فإن هذه الأخيرة تظهر في وضعية قانونية متوازنة و نزيهة.

كما يستغل هذا الحساب كذلك عن طريق التقييم السيئ لبعض البضائع، على أنها رديئة و مستحيلة البيع و مخربة، و ذلك بغرض جعل قيمتها المحاسبية أقل من تكلفة شرائها، و يساهم ذلك في تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة. و قد يظن البعض أنه بفرض رقابة صارمة على هذه المخزونات، تتمكن المصالح الضريبية و مصالح رقابة النوعية من كشف صلاحية هذه البضائع، فتقوم بحجزها و إجبار المكلف على دفع ما يستحق عليه من ضرائب و غرامات، إلاّ أن هذ الحل يبقى نظريا طالما أن الرقابة الضريبية لا تتم بصفة دورية، و حتى وإن تمت فإنه لا يمكن إيجاد إثباتات معاكسة لمحاسبة تم تقيدها منذ ثلاثة أو أربعة سنوات، و لا يكون أمام مصالح الرقابة إلاّ تقبل هذه المحاسبة و الاستناد لمعطياتها.

3.3.3.2.1.2.1. التهرب عن طريق حساب الحقوق

و بالتحديد الحقوق المشكوك فيها، حيث أنه باستطاعة المؤسسة أن ترصد حساب الحقوق المشكوك فيها عن طريق حساب الخسائر و الأرباح، في حين أنها تطمح إلى استرجاع جزء من هذه الحقوق.

2.2.1. التهرب الضريبي الدولي

مثل التهرب الضريبي المحلي فإن التهرب الضريبي الدولي يتم كذلك عبر عدة طرق، نتطرق إلى أهمها بعد تعريف التهرب الضريبي الدولي كما يلي:

1.2.2.1. مفهوم التهرب الضريبي الدولي

على الصعيد الدولي، يصبح مجال التهرب الضريبي أوسع بكثير من التهرب الضريبي المحلي، حيث يقوم المكلف (الشخص الطبيعي أو المعنوي) بعمليات تدليسية تمكنه من التهرب من تشريعات ضريبية لأكثر من دولة، حيث يقوم الشخص المعنوي بتعيين مقر له خارج حدوده الوطنية في دولة ذات امتيازات جبائية، و يحول إليها أمواله. أو يقوم الشخص بإنشاء إقامة له في دولة أخرى، كما قد يقوم التاجر المصدر بإنشاء فروع له في الخارج يحول لها أرباح مؤسساته الوطنية و يحمل لهذه الأخيرة خسائر و أعباء فروعه في الخارج [23]ص31.

و من الجدير بالذكر أن ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الدولي قد انتشرت مع زيادة حجم الاستثمارات و التجارة الدولية، فقبل انتشار الأسواق المالية و الاتصالات العابرة للحدود، لم تكن ظاهرة التهرب الضريبي جد معروفة على المستوى الدولي، و لم تشغل الاهتمام الذي تحض به حاليا.

فالسياسة الجبائية لابد و أن تتأقلم مع متطلبات العولمة التي تسمح بظهور فرص جديدة للتهرب و الغش الضريبي، و تتناسق مع التكنولوجيا الجديدة، كما أنه حتى في غياب فتح و تحرير الأسواق المالية، فإن التطور السريع لتكنولوجيا الإعلام الإلكتروني يسمح حاليا بإبرام صفقات تجارية إلكترونية ما بين الدول، و تحت هويات مجهولة و غير محددة الموقع.

2.2.2.1. طرق التهرب الضريبي الدولي

تتزامن بعض مظاهر التهرب الضريبي مع ظهور التكتلات و الاتحادات الإقليمية، و البعض الآخر مع العولمة الاقتصادية، و كمثال على مظاهر التهرب الضريبي في ظل الإقليمية، نتطرق إلى الظاهرة داخل الاتحاد الأوربي، ثم نتطرق إليها على الصعيد الدولي.

1.2.2.2.1. التهرب الضريبي على الصعيد الأوربي

لقد سهّل التوحد الأوربي قيام عمليات تصدير وهمية و عمليات الغش في مجال الرسم على القيمة المضافة في المبادلات التجارية ما بين الدول الأعضاء، و قد أسفر ذلك عن خسارة ما يقارب

30 مليار فرنك فرنسي سابق،. و من أهم الطرق المتبعة للتهرب الضريبي داخل الاتحاد الأوربي ما يلي)[25]ص110:

- التصريح عن عمليات تصدير وهمية (معفاة من الرسم على القيمة المضافة) ثم بيع السلعة في السوق السوداء.

- إنشاء مؤسسة في كل دولة من دول الاتحاد، و جعل الفواتير تنتقل بينها وفق ما يسمى بـ"التعاقب السريع carousel" بشكل يضمن استرجاع قرض TVA في كل مرة لدى المصالح المعنية، دون تحرك البضاعة من المستودعات.

- انتقال رؤوس الأموال بكل حرية بين دول الاتحاد، و توجه هذه الأموال نحو الدول التي تمنح الجباية الأكثر تساهلا، و لو أنه على المدخرين التصريح عن أموالهم المدخرة في الخارج، إلاّ أن السلطات الجبائية ليست دائما قادرة على التحقيق في ذلك، و خاصة إذا ما وجدت تلك الأموال في دول تتبنى السرية المصرفية مثل "لوكسمبورغ و سويسرا"

2.2.2.2.1. التهرب الضريبي على الصعيد الدولي

العديد من تقنيات التهرب الضريبي الدولي ليست بالجديدة، و لكن استعمالها منذ تطور العولمة الاقتصادية بدأ يأخذ حصص تزداد أهمية أكثر فأكثر، ومن أهم هذه التقنيات ما يتم عبر الشركات المتعددة الجنسيات، و أخرى عبر التجارة الإلكترونية.

1.2.2.2.2.1. التهرب الضريبي عبر الشركات المتعددة الجنسيات

تتبلور فكرة الشركة متعددة الجنسيات أو الشركة دولية النشاط في أن شركة كبرى تسمى بـ"الشركة الأم" مركز إدارتها في إقليم دولة معينة تعرف بـ"الدولة الأم"، تقوم بتأسيس شركات وليدة في مناطق و دول مختلفة، تخضع في مباشرة نشاطها، بالرغم من تمتعها بشخصية قانونية مستقلة للإستراتيجية التي ترسمها لها الشركة الأم، و تأسيس الشركات الوليدة (الفروع) و إن كان عملها يتم في إطار القوانين الداخلية للدولة المضيفة الخاصة بالاستثمار و الجمارك و الضرائب و الاستيراد و التصدير، إلاّ أن الشركة الأم تحتفظ في نفس الوقت بحقها في الإشراف عليها و رقابتها باعتبارها تابعة لها، دون أن تمس سيادة الدولة المضيفة[26]ص54.

وهناك أسباب عديدة وراء انتشار الشركات متعددة الجنسيات و زيادة حجم التجارة الدولية للسلع و الخدمات التي تعبر الحدود الإقليمية و تعاظم التدفقات الاستثمارية عالمية النطاق، و لعل أبرز تلك الأسباب محاولة تلك الشركات الاستفادة من الاختلافات البيئية بين الدول، لا سيما منها

الاختلافات بين الاقتطاعات الضريبية على دخول الشركات. و لهذا الغرض تطور عدة طرق ووسائل للتهرب من الضرائب عن طريق الشركات متعددة الجنسيات، نذكر من أهمها:

1.1.2.2.2.2.1. التهرب الضريبي عن طريق المنشأة الثابتة

تعرف المنشأة الثابتة أنها تلك المنشأة التي تمارس نشاطا يساهم بصورة مباشرة في تحقيق الربح أو الدخل للمشروع الأجنبي التابع له، كأن تأخذ المنشأة الثابتة شكل مصنع، ورشة، منجم، مزرعة...، أما إذا لم تحقق هذه المنشأة إيرادا بصورة مباشرة للمشروع الأجنبي، فهي لا تعد منشأة ثابتة، و بالتالي لا تخضع للقانون الضريبي في الدولة الكائنة بها، حتى لو كانت تحقق دخلا بصورة غير مباشرة، كمكاتب الشراء و الإعلان أو الدعاية، و مراكز البحوث...، أما عن كيفية استعمال المنشأة الثابتة للتهرب الضريبي، فهي تتم بصورتين[26]ص96:

- تقوم الشركة الأم بإنشاء منشأة ثابتة لها في دولة تمنح إعفاءات و امتيازات ضريبية للنشاط الذي تمارسه هذه المنشأة الثابتة.
- إذا تم إنشاء منشأة ثابتة في دولة لا تمنح امتيازات ضريبية، فإن الشركة الأم ستحاول إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة، بحيث لا تعد منشأة ثابتة، و ذلك عن طريق إنشاء وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بأنشطة متعددة تخدم الشركة الأم، حيث لو أخذت كل منها منفردة لا تمثل منشأة ثابتة، بينما تعتبر كذلك لو نظر إليها مجتمعة، أي أن الأرباح التي تحققها لا تخضع للضريبة، و من ثم تستطيع الشركة الأم بهذه الطريقة التخفيف من عبئها الضريبي.

2.1.2.2.2.2.1. التهرب الضريبي عن طريق الجنات الضريبية

تتمثل الجنة الضريبية في دولة أو إقليم ذو سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا و الإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية، مما يؤثر سلبا على الإيرادات الضريبية لها مقارنة بالدول الأخرى.

و تمثل الجنات الضريبية أرضا خصبة و مناخا ملائما لنشاط الشركات متعددة الجنسيات، حيث تقوم الشركة الأم بإنشاء فروع لها أو منشأة ثابتة، للاستفادة بأكبر قدر ممكن من المزايا التي يقررها النظام الضريبي للأنشطة التي تمارس في تلك الدولة، خاصة بالنسبة للمشروعات الكبيرة[26]ص138.

3.1.2.2.2.2.1. التهرب الضريبي باستخدام أسعار التحويل

سعر التحويل يعرف بالمقابل الذي يحصل عليه القطاع داخل الشركة من قطاع آخر مقابل تحويل سلع أو أداء خدمات، و قد يكون القطاع شركات تابعة أو أقسام و فروع أو أي جزء آخر من التنظيم المتعدد الجنسية الشامل، أو أن سعر التحويل هو السعر الذي تبيع به الشركة الأم سلعا و خدمات لفروعها في الخارج، أو بين الفروع ذاتها. و يعتبر تحويل السلع و الخدمات أمرا شائعا بين الشركات التابعة للشركات الدولية، و تحديد أسعار التحويل بين فروع الشركات يطرح العديد من المشاكل، حيث أن تحديد أسعار التحويل يتداخل كثيرا مع النظم الضريبية، إذ تتأثر قرارات تسعير التحويلات بنظم فرض الضرائب في كل من البلد الأم و الدول المضيفة[27]ص745، حيث عادة ما يتم التلاعب بهذه الأسعار بغرض التهرب من الضرائب أو التقليل من عبئها، و ذلك بتقليل نسبة الربح الذي يمثل الفرق بين سعر البيع و التكلفة في الدولة ذات النظام الضريبي المتشدد، و زيادة الربح في الدولة ذات النظام الضريبي المتساهل، و بناءا على هذه الطريقة، يتم التهرب الضريبي بكيفيتين[27]ص153:

- قبل توزيع الأرباح

و ذلك بالتلاعب في المادة الخاضعة للضريبة، سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم، لتستفيد من التباين بين الأنظمة الضريبية، حيث تزيد من نفقاتها إذا ما وجدت في دولة ذات معدلات ضريبية مرتفعة، و تقلل من نفقاتها إذا ما وجدت في دولة ذات معدلات ضريبية منخفضة، و هي تستخدم في ذلك أسعار التحويل عند البيع و الشراء لفروعها، أو بين الفروع ذاتها، وفقا للمثالين التاليين:

1- تبيع الشركة الأم كامل إنتاجها بمبلغ 240 مليون دولار أمريكي(USD)، بافتراض أن المعدلات الضريبية تختلف بين البلدين، و هي: (50%) في بلد الشركة الأم، و (35%) في البلد المضيف للفرع. و تعرض حسابات كل من الشركة الأم و الفرع في الجدول التالي:

البيان	الشركة الأم	الفرع	الحسابات الموحدة للمجموعة
المبيعات	240.000.000	340.000.000	340.000.000
(-) كلفة البضاعة الموحدة	160.000.000	240.000.000	160.000.000
= مجمل الربح	80.000.000	100.000.000	180.000.000
(-) مصروفات تشغيلية	36.000.000	30.000.000	66.000.000

الدخل التشغيلي **(-) الضريبة**	44.000.000 (%50) 22.000.000	70.000.000 (%35) 24.500.000	114.000.000 6.500.000
صافي الدخل	22.000.000	45.500.000	**67.500.000**

2- إذا كانت مبيعات الشركة إلى الفرع بمبلغ 280 مليون دولار أمريكي (USD) و كانت معدلات الضريبة (50%) في بلد المنشأة الأم و (35%) في البلد المضيف، فإن النتائج تظهر كما يلي:

البيان	**الشركة الأم**	**الفرع**	**الحسابات الموحدة للمجموعة**
المبيعات **(-) كلفة البضاعة الموحدة**	280.000.000 160.000.000	340.000.000 280.000.000	340.000.000 160.000.000
= مجمل الربح **(-) مصروفات تشغيلية**	120.000.000 36.000.000	60.000.000 30.000.000	180.000.000 66.000.000
الدخل التشغيلي **(-) الضريبة**	84.000.000 (%50) 42.000.000	30.000.000 (%35) 10.500.000	114.000.000 52.500.000
صافي الدخل	42.000.000	19.500.000	**61.500.000**

حينما تختلف معدلات الضريبة في البلدين، فإن الدخل الموحد يتغير بشكل ملحوظ، و عليه فإن من الأفضل، مع بقاء الأشياء على حالها تطبيق أسعار تحويل منخفضة، إذا كان معدل الضريبة في البلد المضيف للفرع أقل من معدل الضريبة في بلد الشركة الأم، بغية زيادة صافي الدخول الموحدة. و إن كل الافتراضات و المبررات المعروضة آنفا تفترض حرية اختيار الشركة الأم في تثبيت أسعارها التحويلية.

-<u>عند توزيع الأرباح:</u> و ذلك عن طريق تحويل الأرباح المحققة لشركات مالية وسيطة تسمى بالشركات الساترة (Sociétés écrans) يقتصر نشاطها على الاحتفاظ بالأرباح المحققة بالفعل من طرف شركة أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظروف أفضل أو وفقا لحاجة المجموعة، و ذلك عن طريق القروض و الكفالات، و يكون مقرها عادة في جنة ضريبية.

2.2.2.2.2.1. التهرب الضريبي عن طريق التجارة الإلكترونية

تتم التجارة الإلكترونية عن طريق مدفوعات رقمية (numériques) تسمح ببيع سلع و خدمات غير مادية، فهي عادة ما تتعلق بخدمات على الإنترنت، و تحميل البرامجيات و غيرها من السلع و الخدمات غير المنظورة. كما تسمح الإنترنت بإجراء اتصالات و تبادلات مثل تحليل المعطيات و الخدمات الإشهارية و العمليات المصرفية و المالية و خدمات التأمين، و الإشكال الرئيسي الذي يطرحه هذا التطور السريع في ميدان التجارة الإلكترونية هو تحديد الموطن.

فالكشف عن المحل المادي (localisation physique) لصفقة معينة يفقد أهميته، و يصبح من الصعب تحديد المكان الذي تمت فيه هذه الصفقة، و الأخطر من ذلك هو السرعة التي تتطور بها التجارة الإلكترونية، فهذه الخصائص تقلق المصالح الجبائية للدول باعتبار الإنترنت تعطي شروط عمل آمنة، و قليلة التكلفة على المستوى الدولي، و تتطلب أقل الشروط لسرية الهوية[27]ص112.

و بالنسبة للمصالح الضريبية، فإن تتبع مراحل أية صفقة يصبح شديد التعقيد، كون هذه المؤسسات التي تمارس التجارة الإلكترونية يمكنها الحصول على عنوان إلكتروني مستقل تماما عن مكان الإقامة و محل العمل و منبع الدخل، و في هذه الشروط، يصبح صعبا على مصالح الضرائب الحصول على وثائق رسمية كدلائل عن هذه العمليات.

3.1. قياس التهرب الضريبي و آثاره

يسبب التهرب الضريبي آثارا معتبرة على الاقتصاديات العالمية مهما بلغ تقدمها، لذلك فإن بعض الإحصائيين لجؤوا إلى قياس الظاهرة بغرض معرفة مدى حدة الآثار و الخسائر التي قد تلحقها بالدول من مختلف الجوانب، و قد ارتأينا في هذا المبحث دراسة أهم الطرق التي تم وضعها في هذا الصدد، في المطلب الأول، و المطلب الثاني نحاول من خلاله الإلمام بأهم الآثار التي يخلفها التهرب الضريبي.

1.3.1. قياس التهرب الضريبي

لقياس التهرب الضريبي، فإن الخبراء و الإحصائيين قاموا بوضع عدة طرق تتفاوت من حيث كفاءتها، و مدى إمكانية تطبيقها، و يمكن تصنيف هذه الطرق ضمن مجموعتين: تقديرات الاقتصاد السري، و تقديرات عدم الالتزام الضريبي.

1.1.3.1. تقديرات الاقتصاد السري

يتضمن الاقتصاد السري مجمل النشاطات و المداخيل غير المصرح بها جبائيا، و غير المأخوذة بعين الاعتبار في الإحصائيات و المحاسبة الوطنية، و تمارس هذه النشاطات على مستوى المناطق الحضرية و المناطق النائية الصعبة الدخول و التوغل، و هذا بدون علم المصالح الضريبية. و يمكن الاقتصاد السري من حساب حجم التهرب الضريبي، لأن كل النشاطات التي تكون في هذه السوق تفلت من المصالح الضريبية و تخرق القوانين.

و يتم تقدير الاقتصاد السري على أساس معطيات الناتج الوطني الخام (PNB)، حيث يضم المداخيل غير المدرجة، و ذلك حسب (04) مناهج: المنهج النقدي، منهج عوامل الإنتاج، منهج التفاوت، و منهج سوق العمل.

1.1.1.3.1. المنهج النقدي

لقياس حجم التهرب الضريبي وفقا لهذا المنهج، فإننا بصدد (03) طرق، كما يلي:

1.1.1.1.3.1. متغير المعدل الثابت

هذا المتغير مبني على فرضية وجود معدل نقدي يبقى ثابتا، و ذلك في غياب الاقتصاد السري، و من أجل تطبيق هذا المتغير يستوجب تحديد السنة القاعدية (المرجعية) التي يجب أن تكون مميزة بغياب الاقتصاد السري، و حساب المعدل النقدي (الثابت) المناسب، و الذي تقارن به الأسعار النقدية للمراحل المدروسة.

و في حالة ما يكون المعدل النقدي لسنة معينة أو مرحلة معينة أكثر من السنة المرجعية، تصبح هذه الكتلة النقدية الزائدة هي نتيجة نشاطات الاقتصاد السري.

و نستطيع إذن تقدير حجم نشطات الاقتصاد السري بالرجوع إلى الفرضيات المتعلقة بسرعة دوران النقود، و نستطيع حينها الحصول على حجم التهرب الضريبي عن طريق ضرب حجم الاقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

و يمكن تلخيص هذه المعادلات فيما يلي[20]ص29:

$$AEST = (M_2 - M_1) \times PNB \diagup M_2$$

حيث:

AEST: حجم الاقتصاد السري

M_1: الكتلة النقدية للسنة المرجعية

M_2: الكتلة النقدية للسنة المدروسة

(M2-M1): الكتلة النقدية الزائدة

PNB: الناتج الوطني الخام

M_2 ⁄ PNB: سرعة دوران النقود خلال السنة المدروسة

و يكون بذلك حجم التهرب الضريبي VFF كما يلي:

$$VFF = \{[(M_2-M_1) \times PNB] / M_2\} \times Tm$$

حيث: Tm: المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

لكن ما يوجه إلى هذه الطريقة من انتقادات هو هشاشة الفرضيات التي يرتكز عليها المتغير، ففي الميدان العملي، تبقى النتائج تابعة لاختيار السنة المرجعية، زيادة على هذا، يخضع هذا المتغير إلى فرضيات غير واقعية حيث تكون سرعة دوران النقود نفسها في الاقتصاد الموازي و في الاقتصاد الرسمي.

2.1.1.1.3.1. متغير المعادلة النقدية

يبنى هذا المتغير على فكرة وجود علاقة مباشرة بين الجباية و الاقتصاد السري، فحسب هذه الطريقة فإن الاقتصاد السري هو النتيجة المباشرة للضرائب المرتفعة، إضافة إلى ذلك أنه من المفروض إقامة المبادلات أو الصفقات المتعلقة بهذا الاقتصاد عن طريق استعمال النقود.

و بغرض حساب مدى تأثير الجباية على الاقتصاد السري، يجب العمل بمعادلة طلب العملة، التي تدخل "متغير الجباية" أو المتغير الضريبي.

و قبل حساب حجم الاقتصاد السري، لابد من حساب سرعة دوران العملة القانونية أو الشرعية، و التي هي العلاقة بين الناتج الوطني الخام و العملة القانونية، و تفرض هذه السرعة أنها نفسها في الاقتصاد السري، كما يلي[12]ص22:

$$AEST = (M_3-M_2)\times PNB \diagup M_0$$

حيث:

(M_3-M_2): العملة غير الشرعية

M_0: العملة الشرعية

$PNB \diagup M_0$: سرعة دوران العملة القانونية.

و يصبح بذلك حجم التهرب الضريبي كما يلي[12]ص21:

$$VFF= \{[(M_3-M_2) \times PNB] \diagup M_0\} \times Tm$$

و بالإضافة إلى افتراض أن سرعة دوران النقود الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية، فإن الانتقاد الثاني الذي يوجه إلى هذا المنهج كونه لا يراعي إلاّ الغش الضريبي الناتج عن توظيف العملة و الاقتصاد السري، و يهمل الصور الأخرى للغش، كالاستفادة من إعفاءات لا أساس لها.

3.1.1.1.3.1. متغير فئة العملة

و يفترض هذا المتغير أنه في ظل الاقتصاد السري يتم استخدام فئة معينة من الأوراق النقدية، و يستند حجم الاقتصاد السري في هذه الحالة إلى التغير في عدد هذه الأوراق.

و يوجه إلى هذه الطريقة انتقادين، يتمثل الأول في كون التضخم المرتفع يجعل الأوراق النقدية الكبيرة لا تبدو كبيرة كما كانت عليه، و يمكن توقع زيادة استخدامها دون أن يكون ذلك حتما في الاقتصاد السري، أما الثاني، فهو كون الأوراق النقدية الأمريكية الكبيرة تستخدم كمستودع للقيمة في الكثير من الدول، و بالتالي يمكن زيادة الطلب عليها و زيادة تداولها في الدول الأجنبية دون أن يزيد ذلك من حدة الاقتصاد السري[20]ص32.

2.1.1.3.1. منهج عوامل الإنتاج

حسب هذا المنهج، نقوم باختيار عامل إنتاج معين مثل الكهرباء، بافتراض وجود علاقة مباشرة بين عامل الإنتاج و الناتج الوطني، و بالاعتماد على حجم الإخراجات و استهلاك هذا المدخل، يتم تقدير الناتج الوطني، و يقاس حجم الاقتصاد السري عن طريق الفرق بين الناتج الوطني المقدر حسب المدخل المادي و الناتج الوطني الرسمي.

و لقد وجه لهذا المنهج انتقاد، كونه يفترض وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج و الناتج الوطني، إلاّ ان تغييرات استهلاك تلك العوامل قد لا تنعكس حتما عن ارتفاع الاقتصاد السري، بحيث قد تزيد نسبة الاستهلاك نتيجة التبذير مثلا[12]ص23.

3.1.1.3.1. منهج التفاوت

حسب هذا المنهج، يتم حساب الدخل الوطني اعتمادا على مصادر الإدارة الضريبية، كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير المصادر الضريبية، و بمقارنة الدخلين، نستخرج الفرق الذي يمثل الدخل المتهرب من الضريبة[20]ص33. و رغم سهولة هذا المنهج، إلاّ أنه توجد (03) صعوبات هي[20]ص34:

- كون الناتج الوطني يستمد من البيانات الضريبية في الكثير من الدول.
- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الأفراد، سواء كان خاضعا للضريبة أو غير خاضع للضريبة، غير أن الدخل المصرح به في الإقرارات الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة.
- توجد اختلافات في معالجة الاستهلاك، و هذه الاختلافات تجعل التقديرين غير قابلين للمقارنة.

4.1.1.3.1. منهج سوق العمل

و يقوم هذا المنهج على تقدير العمالة غير المعلنة عن طريق الاستقصاء، ثم يقدر حجم الاقتصاد السري على أساس حجم العمالة غير المصرح بها و متوسط إنتاجية العامل.

و الانتقاد الذي يوجه لهذا المنهج هو أنه يحسب الدخل من العمل وحده لا من رأس المال، كما أنه يقدر الاقتصاد السري بشكل حاسم على الافتراضات المطروحة بشأن إنتاجية العمل في القطاعات المحسوبة و غير المحسوبة في الاقتصاد[20]ص34.

و نظرا لكون ما تقدم من المنهج يعتمد لقياس التهرب الضريبي على تقدير الاقتصاد السري، تظهر محدوديتها و ضرورة اللجوء إلى مناهج أخرى مثل تقدير حجم عدم الالتزام الضريبي.

2.1.3.1. تقديرات عدم الالتزام الضريبي

تعتمد هذه الطريقة على تقدير الحصيلة الضريبية التي كان من المفروض تحصيلها من عدد معين من المكلفين الذين امتنعوا بعدها عن الالتزام بواجباتهم الضريبية، هذه الطريقة ترتكز على (04) مناهج أساسية هي:

- منهج الضريبة القانونية المحتملة.
- منهج نسبة الضريبة الثابتة.
- منهج الإعفاءات الضريبية.
- منهج الرقابة الضريبية.

1.2.1.3.1. منهج الضريبة القانونية المحتملة

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك نتخذها كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، و بمقارنة هذه الأخيرة مع حجم الضريبة المحصلة فعلا، نتحصل على حجم التهرب الضريبي، كما توضحه المعادلة التالية[12]ص25:

$$INP = PLF - PFR$$

حيث:

INP: الضريبة المتهرب منها، PLF: الضريبة القانونية المحتملة

PFR: الضريبة المحققة.

و قد وجهت لهذا المنهج جملة من الانتقادات نوجزها فيما يلي:

- إن هذا المنهج يهمل الاقتصاد السري، و بالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير الرسمي لإجمالي الناتج الوطني.

- يعتمد التقدير في هذا المنهج على افتراض أن توزيع الدخل يستند إلى استقصاءات الأسرة، و درجة الثقة فيها.

- يتطلب هذا المنهج إلتزام و وعي ضريبي عال جدا، و وجود إدارة ضريبية لها درجة من الكفاءة و القدرة على التحصيل، و هو شرط لا يتوفر دائما.

2.2.1.3.1. منهج نسبة الضريبة الثابتة

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة و الضريبة الفعلية لسنة معينة، كما توضحه المعادلة التالية[12]ص25:

$$VFF = POES - POR$$

حيث:

VFF: حجم التهرب الضريبي

POES: مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة

POR: مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية.

و لإيجاد الضريبة التقديرية، نحدد سنة مرجعية، بحيث يكون فيها التهرب الضريبي في حده الأدنى، ثم نطبق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة المرجعية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة.

و لقد وجهت لهذا المنهج كذلك بعض الانتقادات، منها[12]ص26:

- يسمح هذا المنهج بتقدير حجم التهرب الضريبي الإضافي و ليس التهرب الضريبي الكلي، لذلك يفيد في إبراز مدى تدهور أداء الإدارة الضريبية.

- إن فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة و إجمالي الناتج المحلي تكون صحيحة في حالة افتراض أن مرونة الضريبة تكون مساوية للواحد، أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة، أما في حالة العكس فإن تقدير حجم التهرب الضريبي يكون خاطئا.

- تتوقف صحة قياس التهرب الضريبي على مدى صحة اختيار السنة المرجعية، فإذا قدمت هذه السنة أرقاما مرتفعة لإجمالي الناتج الداخلي، فإنه سوف يؤدي إلى تضخيم حجم التهرب الضريبي.

3.2.1.3.1. منهج الإعفاءات الضريبية

من خلال هذا المنهج يتم قياس حجم التهرب الضريبي بالاعتماد على المعلومات الموجودة في التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف، و في هذه الحالة ينخفض ميل المكلف للتهرب، إذ يستفيد من إعفاء ضريبي، لذلك يصرح عن دخله الحقيقي، و عليه يتم قياس حجم التهرب الضريبي من خلال فحص التصريحات الضريبية المستلمة أثناء فترة الإعفاء.

و يكتسي هذا المنهج أهميته بالنسبة للإعفاء الجزئي و ليس الكلي، بحيث في حالة إعفاء شامل لجميع الضرائب، فإن المكلف يجنب من أي التزام ضريبي، بعكس الإعفاء الجزئي الذي يكون

خاضعا لضرائب معينة. ضف إلى ذلك أنه يجب نشر الوعي الضريبي، إذ أنه بالرغم من الإعفاء الجزئي، قد يتمادى المكلف في التهرب من الضرائب الأخرى، و عليه يمكن أن يكون الإقرار الضريبي غير صحيح، مما يؤثر سلبا على صحة تقدير حجم التهرب الضريبي[20]ص36.

4.2.1.3.1. منهج الرقابة الضريبية

و الرقابة الضريبية هي مجمل العمليات التي تهدف إلى الكشف عن الفارق الذي قد يوجد بين الدخل المصرح به من طرف المكلف ، و الدخل المقدر له. و بصفة عامة تسمح الرقابة الضريبية بمقارنة مدى مصداقية التصريحات و مقارنتها بالمظاهر الخارجية.

و في هذا الصدد، ارتأينا التطرق إلى مختلف صور الرقابة الضريبية: الرقابة المحاسبية و الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية، و التحقيقات الخاصة.

1.4.2.1.3.1. الرقابة المحاسبية

الرقابة المحاسبية هي مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف ، و فحص محاسبته، و التأكد من مدى مطابقتها للمعطيات المادية كالفواتير والمخزونات و غيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

2.4.2.1.3.1. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE)

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل الذي صرح به، أي بصفة عامة، التأكد من مصداقية تصريحات المكلفين عن طريق مقارنتها بالوضعية المالية للمكلف، كأملاكه و حالة خزينته، و نمط معيشته و معيشة أسرته[28]ص13 *.

و ما يعاب على النوعين السابقين من الرقابة الضريبية في تقدير حجم التهرب الضريبي الحقيقي، أنهما تستلزمان تعاون المكلف مع الإدارة الضريبية، و تبادله للمعلومات مع الإدارة الضريبية، بشكل يسمح للمحقق بتحديد القاعدة الضريبية الأكثر قربا للحقيقة، و القيام بالتصحيحات اللازمة، فالحصة الهامة التي أخذها السوق الموازي و قلة كفاءة النظام الضريبي و المصرفي، جعل من معظم الصفقات تتم دون العبور على المؤسسات المصرفية، الأمر الذي يجعل مراقبتها أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا.

(*) سوف نأتي في المراحل اللاحقة من دراستنا على أكثر تفصيل حول الرقابة المحاسبية و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، ص 70

3.4.2.1.3.1. التحقيقات الخاصة

تستعمل هذه التحقيقات عادة في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم وضعها من طرف المصالح الجبائية الأمريكية، حيث أطلق عليها بـ"برنامج قياس التهرب الضريبي Tax Compliance Measurement Program (TCMP)" أو بطريقة أخرى، تقدير الضريبة التي من المفروض أن تدفع، عن طريق التحقيقات المدققة في التصريحات المسلمة من طرف المكلف.

هذه التحقيقات المدققة لابد أن تتم سطرا بسطر من طرف مراقبين متخصصين على عينة من التصريحات "عادة 5000 ممول" تمثل الأمة، و بواسطتها يحدد المراقبون مبلغ الضرائب التي ينبغي أن يدفعها المكلفون إذا التزموا بواجباتهم الجبائية، ثم يقومون من خلال هذه المبالغ بحساب نسبة مستوى الالتزام التطوعي، و الذي يتمثل في نسبة عدد المكلفين الذين لا يقدمون تصريحات صحيحة عن مداخيلهم (P_0) إلى عدد الممولين الذين يقدمون تصريحات صحيحة (p_1)[19]ص72

$$\text{نسبة مستوى الالتزام التطوعي} = p_1 \diagdown P_0$$

و أهم ما يعاب على هذه الطريقة، هو كون هذا التقدير لا يأخذ في الحسبان سوى العينة المأخوذة في المجتمع الجبائي الذي يقدم تصريحاته، و لا يهتم لأمر الذين لا يصرحون، كما أن هذه الطريقة تستبعد الأفراد ذوي المداخيل المتأتية من نشاطات مشروعة أو غير مشروعة أو الذين لا يصرحون.

و لسد هذه النقائص، قامت المصالح الجبائية الأمريكية بإضافة معلومات من مصالح الرقابة إلى المعلومات التي تحصلها عن طريق التحقيقات الخاصة.

2.3.1.آثار التهرب الضريبي

إن النتيجة النهائية للتهرب الضريبي أيا كانت صورته هي التخلص الكلي أو الجزئي من العبء الضريبي، مما يخلف آثارا معتبرة سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي أو المالي. و سنحاول فيما يلي التطرق إلى البعض من هذه الآثار:

1.2.3.1. الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

تترتب نتيجة لانتشار التهرب الضريبي عدة آثار على اقتصاديات الدول، نذكر منها:

1.1.2.3.1. فوات مبالغ ضخمة على الخزينة العامة

يؤدي التهرب الضريبي في غالبية الدول إلى الإضرار بخزينة الدولة، حيث أنه يتسبب في فوات مبالغ ضخمة على الخزينة العمومية، حيث أن التهرّب الضريبي في الاقتصاد الأمريكي يبلغ نحو 10% من الناتج القومي، بينما يبلغ 16% في الاتحاد الأوروبي وهذه تقديرات قائمة على دراسات ومسوح ميدانية[29]، خاصة فيما يتعلق بالتهرب الضريبي الدولي، حيث يتم تحويل هذه الأموال إلى دول أخرى لتساهم في عمليات الاستثمار فيها.

و تعاني الجزائر كذلك من هذه الظاهرة، حيث يظهر في الكثير من المناطق الجزائرية عجز الجماعات المحلية عن إنجاز المشاريع الاستثمارية، أو حتى تطوير البنى التحتية لهذه المناطق، و خاصة في المناطق التي يسود فيها الاقتصاد الخفي و التهرب من الضرائب، بالرغم من الجهد الذي تبذله البلديات و الدوائر في تنظيم النشاط الاقتصادي و مراقبته، فمثلا تتمكن بعض الفئات من التجار من تنظيم أسواق موازية لتلك الأسواق المنظمة من طرف البلديات كأسواق الجملة حيث يتم عقد الصفقات دون فوترة، أو من خلال تنقل بعض التجار بين الأحياء لعرض منتجاتهم و سلعهم، مما يمكنهم من بيع كميات هائلة من السلع و بأسعار مختلفة عن تلك المطبقة في الأسواق. فهذه الممارسات تمكن من تصفية حجم هائل من المخزون دون أن تترك أثرا لعمليات البيع التي تتم نقدا، و يكون في هذه الحالة من الصعب على الإدارة الضريبية مراقبة كمية السلع التي تم بيعها و لا الأسعار التي بيعت بها.

و تنعكس هذه التصرفات على التطور الحضاري لهذه المناطق، حيث يترتب على نقص الموارد المالية لتمويل الخزينة العامة للدولة، عجز هذه الأخيرة على إنجاز المشاريع العمومية المسطرة في كل من الميدان الاقتصادي أو الاجتماعي أو الثقافي، فلا تتمكن من تمويل بناء مراكز العلاج و تجهيزها بالوسائل المتطورة، و بناء المدارس و المعاهد و المراكز الثقافية و تجهيزها بوسائل الإعلام و التكوين الحديثة، و إنجاز السكنات الاجتماعية، و إنشاء الطرقات أو إصلاح شبكات السكك الحديدية والمطارات، و تطوير وسائل الاتصال، و غيرها من متطلبات الحياة الحضارية العصرية.

2.1.2.3.1. لجوء الدولة إلى وسائل تمويلية أخرى

في ظل عجز الميزانية العامة و عدم تمكن الدولة من أداء واجباتها الأساسية اتجاه المواطنين، فإن الدولة تصبح مضطرة لإيجاد وسائل أخرى لتمويل ميزانيتها و إنجاز المشاريع العمومية المسطرة. و تتمثل أهم هذه البدائل التمويلية في الإصدار النقدي، الاقتراض العام، و زيادة العبء الضريبي[12]ص17.

1.2.1.2.3.1. الإصدار النقدي

عندما يتم تمويل العجز الميزاني عن طريق الإصدار النقدي، فإن ذلك يمكن أن يكون السبب في حدوث مخاطر أخرى و خاصة منها التضخم، حيث تعتبر زيادة كمية النقود سببا مباشرا في ارتفاع الأسعار، مما يؤدي إلى إضعاف القدرة الشرائية للمواطنين، و يحد من استهلاكهم للسلع و الخدمات، فانخفاض الطلب على المنتجات يترتب عنه كساد في المنتجات و يؤثر في حوافز العمل و يحد من الإنتاج، و في نهاية المطاف فإن من يتحمل مسؤولية هذا الكساد الاقتصادي هو المواطن، بسبب تسريح العمال و زيادة البطالة في المجتمع، و من ثم، فإن الاقتصاد و المجتمع يدخلان في حلقة مفرغة من الكساد و الفقر و التدهور في جميع الميادين.

2.2.1.2.3.1. الاقتراض العام

إن لجوء الدولة إلى الاقتراض العام من شأنه أن يؤدي إلى زيادة أسعار الفائدة وإلى حدوث ما يسمى بظاهرة الامتصاص، فعندما تقوم الدولة بالاقتراض، فإنها تمتص الموارد المتاحة عادة لبقية الأعوان الاقتصاديين، حيث تضطر الدولة إلى عرض تحفيزات أكثر على سنداتها برفع أسعار الفائدة عليها، مما يحد من استثمارات القطاع الخاص، و يؤدي إلى تراجع النشاط الاقتصادي و تباطؤه.

كما أن الاستمرار في العجز يؤدي إلى تحميله من سنة إلى أخرى مما يؤدي إلى تراكم الدين العام، و كلما زاد حجم الدين العام كلما عجزت الدولة عن تسديده، و خاصة في فترات الأزمات، و هو ما يطلق عليه "فعل كرة الثلج"، حيث كلما زاد مبلغ الدين العام، فإن الدولة تقترض من جديد لسداده، و الأخطر من ذلك أن الدولة تصبح مضطرة للاقتراض من أجل سداد فوائد الديون بغض النظر عن أصلها.

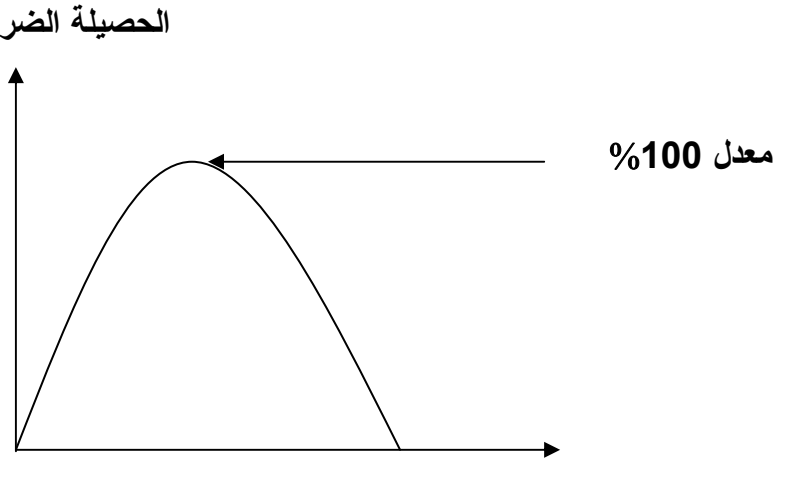
و قد عانت الجزائر من أزمة مالية حادة نتيجة لعجز موازنتها، حيث كانت قبل سنة 1986 تعتمد في تمويل ميزانيتها على الإيرادات البترولية كمورد رئيسي، و بعد انهيار أسعار البترول سنة

1986، اضطرت الدولة أمام عجز ميزانيتها إلى تخفيض قيمة العملة الوطنية، و رفع الدعم على الأسعار، كما اضطرت إلى الاقتراض الخارجي، و هذا ما أدى بها إلى الخوض في أزمة مديونية حادة لا تزال إلى يومنا هذا و بالرغم من تحسن أسعار البترول تواجه مشكلة سداد أصلها و فوائدها.

3.2.1.2.3.1. رفع معدلات الضرائب

يؤدي العجز في الميزانية العامة و خاصة الناتج عن انكماش الحصيلة الضريبية إلى انتهاج الدولة سياسة مالية تقشفية، بفرض ضرائب و رسوم جديدة، أو الرفع في معدلات الضرائب، أو باستعمال الطريقتين معا. حيث تؤدي هذه الطريقة حتما إلى تحسين الحصيلة الضريبية في الأجل القصير، غير أنها بعد بضع سنوات سوف تؤدي إلى إرهاق المكلفين، إذ أن كثرة الضرائب و تنوعها و ارتفاع معدلاتها من شأنه أن يزيد من الضغط الضريبي على فئة المكلفين الملتزمين بواجباتهم الجبائية، مما يفقدهم الثقة في النظام الضريبي و الإدارة الضريبية، و يدفعهم إلى الإحجام عن دفع مستحقاتهم الضريبية.

و من ثمة فإن زيادة معدلات الضريبة لتمويل العجز الميزاني سوف تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي، وفقا لما جاء به الاقتصادي الأمريكي "لافير" بشأن ثقل العبء الضريبي:



شكل رقم 01: منحنى لافير Laffer للعلاقة بين معدل الضريبة و العائد الضريبي [30]ص146

فحسب لافير، كلما زاد الضغط الضريبي، كلما انخفضت الحصيلة الضريبية. و بتعبير آخر، فإن المعدلات المرتفعة للضرائب سوف تمتص كل القاعدة الضريبية (كثرة الضرائب تقتل الضرائب)، و أنه عند حد أقصى لمجموع الضرائب، فإن كل محاولة للاستثمار و الإنتاج تصبح فاشلة، بحيث أنها لا تولد أي مدخول مما ينتج عنه الركود الاقتصادي و انخفاض موارد الدولة من جديد.

3.1.2.3.1. الحد من الادخار المحلي

إن التهرب من الضرائب من شأنه أن يؤدي إلى انخفاض المبالغ المدخرة لدى البنوك، حيث أن المكلفين الذين يبذلون كل جهودهم للتهرب من التزاماتهم الجبائية يحاولون بكل الطرق إخفاء المبالغ المهربة عن رقابة الإدارة الضريبية، فيقومون باقتناء عقارات مبنية و غير مبنية تحت أسماء أقربائهم، أو يقومون باكتناز أموالهم على شكل نقدي أو على شكل مجوهرات، حتى لا تمر هذه الأموال على القناة المصرفية و يتم اكتشافها من طرف هيئات الرقابة الجبائية، أو يقومون بتحويل هذه الأموال إلى مصارف أجنبية متواجدة في جنات ضريبية و تحافظ بذلك على السر المصرفي.

كما أنه و محاولة من الدولة تعويض الخسائر الناتجة عن التهرب الضريبي عن طريق رفع معدلات الضرائب على بقية المكلفين، فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض الدخل المتاح لهؤلاء المكلفين، خاصة بارتفاع معدلات التضخم و رفع الدولة دعمها للأسعار، فهذه العوامل تتسبب في زيادة تكاليف الاستهلاك و بالتالي التقليل من إمكانيات ادخار جزء من الدخول التي بالكاد تكفي لمواجهة مصاريف الاستهلاك الشهرية.

و انخفاض الادخار المحلي يحد من إمكانية البنوك على الإقراض الذي يعتبر من أهم وسائل تمويل الاقتصاد، و خاصة القروض طويلة المدى الموجهة لتمويل الاستثمارات، و بذلك تقل فرص الاستثمار و الإنتاج مما يؤدي إلى حدوث أزمة اقتصادية شاملة بسبب نقص الإنتاج و ارتفاع معدلات البطالة و ارتفاع الأسعار.

4.1.2.3.1. عدم التحكم في السياسات الاقتصادية

حيث يترتب عن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي و خاصة عن طريق السوق الموازي إفلات السياسات الاقتصادية من أيدي صناع القرارات الاقتصادية، و ذلك من خلال:

1.4.1.2.3.1. انحراف المعلومات

فاتساع نطاق التهرب الضريبي و انتشاره يؤدي إلى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي، حيث يتسبب انتشار السوق الموازي في الحصول على معلومات خاطئة عن معظم المتغيرات الاقتصادية التي يمكن الاعتماد عليها عند وضع السياسات، مثل معدلات النمو الاقتصادي، معدلات البطالة، معدلات التضخم، إحصائيات ميزان المدفوعات، الإنفاق العام، توزيع الدخل القومي، السياسة النقدية و الضريبية...، الأمر الذي يؤدي إلى احتمال وقوع صناع السياسة الاقتصادية في خطر وصف طرق علاج غير صحيحة بسبب التحديد غير السليم

للمشكلة الاقتصادية، و الذي تم بناءا على معلومات غير صحيحة ناتجة عن وجود الاقتصاد الموازي [22]ص163. و بمعنى آخر فإن زيادة التهرب الضريبي سوف تؤدي حتما إلى انخفاض مصداقية البيانات و الإحصائيات الرسمية.

2.4.1.2.3.1. عدم التحكم في السياسة النقدية

كما سبق و أن أشرنا إليه، فإن وجود التهرب الضريبي يترتب عنه زيادة الدوافع للاحتفاظ بالنقود في صورة سائلة لأغراض إجراء المعاملات التي تتم في السوق الموازي، و من شأن ذلك أن يؤدي إلى ارتفاع معدلات الفائدة و الحد من قدرة البنوك على الإقراض و تمويل الاقتصاد.

كما أن انخفاض أرصدة البنوك من النقود و الأرصدة السائلة و التي يفترض أنها خاضعة لسيطرة و تحكم البنك المركزي، و بما أن نسبة النقود السائلة المستخدمة في الاقتصاد الموازي تعتبر مرتفعة، فإن سياسة البنك المركزي لا يكون لها تأثير على ذلك الجزء من الأساس النقدي في السوق الموازي[22]ص178، و بذلك فإن سياسة البنك المركزي لابد و أن يتم وضعها في ضوء آثارها على احتياطات البنوك و الجزء المتبقي من النقود السائلة فقط بعد استبعاد النقود السائلة المستخدمة في السوق الموازي.

وبما أن التهرب الضريبي يتم عادة عن طريق نشاطات اقتصادية خفية، ينشأ من ثمة ما يسمى بالسوق الموازي للسلع و الخدمات، و تؤدي هذه النشاطات إلى عرض منتوجات جديدة دون رقابة السلطات. فهذه الزيادة في المخزون تتبعها زيادة في العرض و بأثمان رخيصة، مما يزيد من الطلب على النقود.

و تؤدي هذه الزيادة في الطلب على النقود إلى الإخلال بالتوازن النقدي، بحيث أن الدولة تصبح غير قادرة على التحكم في كمية المعروض من السلع، و من ثمة فإنها لا تستطيع تحقيق التوازن بين كمية السلع المعروضة و ما يقابلها من نقود للتداول.

و في حالة ما أقدمت الدولة على زيادة النقود للتداول بهدف تلبية لطلب الأفراد عليها ، فإن الأفراد سوف يقبلون على السلع المعروضة في السوق الموازي (بسبب انخفاض أسعارها)، مما يؤدي إلى كساد المنتجات في السوق الرسمي نتيجة لهذه المنافسة غير العادلة. و يعود ذلك سلبا على التجار المصرحين، و يدفعهم إلى التوقف عن الإنتاج، و توقعا منها زيادة في الحصيلة الضريبية بسبب زيادة الطلب على النقود الموجه للاستهلاك، فإن الدولة لا تحصل هذه الزيادة المتوقعة، و إنما تواجه كسادا في المعروض السلعي في السوق الرسمي.

كما أن انخفاض معروض السلع مقارنة بمعروض النقود يدفع إلى زيادة أسعار السلع* و الخدمات نتيجة لتوقع زيادة الطلب عليها، مما يزيد من نزوح الأفراد نحو استهلاك السلع المعروضة في السوق الموازي حتى و إن كان ذلك على حساب درجة الجودة أو خدمات ما بعد البيع[22]ص174. فهذه الاختلالات المتتالية في السياسة النقدية تؤدي بدورها إلى اختلال توازن أسس الاقتصاد الوطني.

2.2.3.1. الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

بالإضافة إلى الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي، فإن هذا الأخير يرتب آثارا سلبية على المستوى الاجتماعي، نذكر منها:

1.2.2.3.1. عدم المساواة في الاقتطاع الضريبي

يترتب على التهرب الضريبي أن يكون التوزيع الفعلي للضرائب مختلفا عن التوزيع القانوني[2]ص72، حيث يُحِدث التهرب الضريبي إخلالا كبيرا بفكرة العدالة الاجتماعية في توزيع الضرائب، إذ أن العبء الأكبر يقع على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة، خاصة و أنه غالبا ما يتم التهرب من الضرائب من طرف كبار الأغنياء الذين يستطيعون الاعتماد على خبراء ماليين و محاسبيين، لتمكينهم من التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة. و لتعويض هذه الفجوة في الإيرادات الجبائية، تقوم الدولة برفع معدلات الضريبة، و من ثمة فإن من يتحمل هذه الزيادة هم المكلفون الصغار ذوي الدخول المتواضعة و المكلفون الحريصون على أداء واجباتهم الجبائية، أما كبار الأغنياء الذين يتهربون من الضرائب، فيستمرون في إنماء ثرواتهم عن طريق التهرب الضريبي.

2.2.2.3.1. إنخفاض المستوى المعيشي لأفراد المجتمع

ما يلاحظ عند تحليل الآثار الاقتصادية و الاجتماعية للتهرب الضريبي أنها تتداخل و تترابط فيما بينها، فتؤدي الأولى إلى حدوث الثانية، فعند انخفاض الحصيلة الجبائية نتيجة للتهرب الضريبي، و اتخاذ الدولة سياسة مالية تقشفية، تقوم برفع معدلات الضرائب و تخفيض الإنفاق الحكومي، فهذا الأخير تظهر آثاره مباشرة على المجتمع، حيث يؤدي رفع الدعم على أسعار السلع الأساسية في

(*) و يؤدي ذلك إلى تشوه الأسعار المحلية خاصة إذا كانت الأسعار في السوق الموازي منخفضة عنها في السوق الرسمي، و السلع في السوق الموازي منافسة للسلع في السوق الرسمي. كما تزداد حدة الوضعية إذا كانت الأسعار في السوق الرسمي مدعمة أو محددة جبريا من طرف الحكومة.

السوق، وارتفاع معدلات التضخم و خفض الأجور إلى زيادة مصاريف الدراسة و العلاج و تتدهور القدرة الشرائية للمواطنين، و تصبح دخولهم غير كافية لمواجهة المصاريف الشهرية، فيقل استهلاكهم للسلع و الخدمات و يحدث كساد في المنتجات، مما يؤدي إلى تدهور الوضعية المالية للمنتجين، مما ينتهي بتصفية المؤسسات و تسريح العمال، أو انتقالهم إلى العمل في السوق الموازي بأجور زهيدة دون الحق في الاستفادة من الضمان الاجتماعي أو منح التقاعد. و في هذه الظروف تتدهور المستويات المعيشية لأفراد المجتمع.

3.2.2.3.1. إعادة توزيع الدخل

يؤدي انتشار التهرب الضريبي إلى إضعاف النسيج الاجتماعي بسبب إعادة توزيع الدخول في غير صالح المواطنين الشرفاء، و إضعاف الموقف التنافسي للمؤسسات التي تلتزم بالقوانين و التشريعات الحكومية و الضريبية[22]ص180.

و تتبلور فكرة إعادة توزيع الدخل بسبب التهرب الضريبي في كون فئة من الأفراد يحصلون على مداخيل كبيرة دون أن تخضع للاقتطاع الضريبي، لكونهم ينشطون في السوق الموازي، كما أنهم يشغلون يدا عاملة رخيصة، و من ثمة يزداد ثراؤهم على حساب فئة ينشطون في الاقتصاد الرسمي، يصرحون عن مداخيلهم و يخضعون لمعدلات ضريبية تتزايد باستمرار بسبب تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، فيتقلص بذلك دخلهم المتاح و تنخفض مستوياتهم المعيشية.

كما أن الفئة التي تنشط في الاقتصاد الموازي و بسبب زيادة أرباحهم، يصبحون مهيئين لاستخدام عناصر إنتاج أكثر حداثة و إنتاجية، بعكس الفئة التي لا تتهرب من الضرائب و التي بسبب انخفاض دخولها لا تتمكن من تمويل نشاطها و توسيعه، و حتى لو تمكنت من توسيع نشاطها فإنها لا تجد جدوى من ذلك بسبب المنافسة غير العادلة التي يفرضها القطاع غير الرسمي عليها، ويكون مآلها الإقفال.

و شيئا فشيئا، فإن هذه الفئة الأخيرة كذلك لن تجد سبيلا للخروج من أزمتها غير الالتحاق بالقطاع الموازي، و بذلك يزيد حجم الفجوة الحاصلة في الحصيلة الضريبية الإجمالية التي يحدثها التهرب الضريبي، و ينجر الاقتصاد و المجتمع في أزمة مالية تكون نتيجتها انهيار النظام الضريبي و الاقتصاد بأكمله.

خلاصة الفصل الأول

تطرقنا من خلال الفصل الأول إلى تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي بشكل يمكننا من تحليل الظاهرة و دراسة أهم العوامل التي تحكمها، و الآثار التي تؤدي إليها.

فالتهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية نشأت نتيجة لتراكم مجموعة من الأسباب و العوامل الاقتصادية و الاجتماعية و الإدارية و النفسية، لتخلف بذلك آثارا معتبرة و خطيرة على الكيان الاقتصادي و الاجتماعي للدولة، فهي بالإضافة إلى الثغرة المالية التي تتركها في حساب الإيرادات العامة، و تعطيل وتيرة الاستثمار و الإنفاق العموميين، فإنها تؤدي بالمكلفين غير الملتزمين بواجباتهم الضريبية إلى فقدان الحقوق التي يفترض بهم الحصول عليها من وراء الامتثال لواجباتهم أمام الضرائب، كما أنها و في نهاية الأمر و لسد الثغرة المالية الحاصلة، تزيد من ثقل العبء الضريبي على الأفراد الملتزمين بدفع الضرائب و تحفزهم بالتتالي على التهرب منها و بذلك تؤدي إلى اتساع نطاق الاقتصاد غير الرسمي، و ما له من عواقب خطيرة.

فلذلك، و من أجل الحد من هذه الآثار المضرة بالاقتصاد و المجتمع، وجب على الدول الاهتمام بالظاهرة على المستوى الداخلي و الخارجي، عن طريق اتخاذ الإجراءات اللازمة و عقد الاتفاقيات الكفيلة بمكافحة التهرب الضريبي، و هذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل 2
مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى حدوث خسائر معتبرة على اقتصاديات الدول و مجتمعاتها، و مما يزيد من مخاطر هذه الظاهرة أنها تمتد إلى خارج الحدود الوطنية للدول، و تزداد بذلك حدة أثارها بحيث تحول دون تمكن الدول من تحصيل مستحقاتها الضريبية، و التي عادة ما تتمثل في مبالغ ضخمة خاصة مع تطور التجارة الدولية و الحجم الكبير للشركات المتعددة الجنسيات، و اتساع التعامل باستخدام التساهلات التي تمنحها الإنترنت.

و في هذا الصدد، تبرز أهمية مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، و معالجة الآثار التي خلفتها على اقتصاديات الدول، عن طريق حصر العوامل و الأسباب التي سمحت بانتشارها، و انتهاج كل السبل و الوسائل التي تمكن من مكافحتها، و العمل على سد الثغرات التي تمكن المكلفين من التهرب من التزاماتهم الجبائية، و القيام بالإصلاحات اللازمة التي تحفز الممولين على دفع الضرائب المستحقة عليهم.

هذه المجهودات، لابد أن تبذل على كل من المستويين المحلي و الدولي، و لابد أن تواكب التطورات الاقتصادية و التكنولوجية. و هذا ما سوف نحاول التطرق إليه في هذا الفصل، حيث نقوم في المبحث الأول بعرض أهم الإصلاحات التي يجب إدخالها على النظام الضريبي و الإدارة الضريبية، وأيضا على سلوك المكلف اتجاه الضريبة كوسائل وقائية من التهرب الضريبي، و في المبحث الثاني، نهتم بعرض أهم وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي و هي الرقابة الضريبية و العقوبات التي تترتب عنها، أما في المبحث الثالث و الأخير، فنقوم بدراسة الوسائل التي تم وضعها على الصعيد الدولي فيما يتعلق بمكافحة التهرب الضريبي الدولي، و لاسيما عبر التجارة الإلكترونية.

1.2. الإصلاحات التنظيمية و الإدارية و النفسية

تستلزم مكافحة التهرب الضريبي قبل متابعة المتهربين من الضرائب مراجعة دورية للنظام الضريبي و الإدارة الضريبية، حتى لا يشكلان دافعا قويا للتهرب من الضريبة، و إضافة إلى ذلك، لابد من إصلاح نظرة المكلفين إلى الضريبة إصلاحا عميقا، يولد في نفوسهم الحس المدني الذي يحفزهم على الامتثال لواجباتهم الجبائية.

و هذه الإصلاحات بحد ذاتها تتم على عدة مستويات و مراحل سوف نحاول دراستها في هذا المبحث، حيث نتطرق في المطلب الأول إلى الإصلاحات التي ينبغي إدخالها على النظام الضريبي، و في المطلب الثاني نتطرق إلى الإصلاحات التي يجب أن تتم على مستوى الإدارة الضريبية، أما في المبحث الثالث، فخصّصناه لدراسة أهم الإصلاحات التي يمكن أن تغير إيجابيا نظرة المكلفين إلى واجباتهم الجبائية.

1.1.2. إصلاح النظام الضريبي

يؤدي انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى ضرورة مراجعة النظام الضريبي، و مدى ملاءمته للمعطيات الاقتصادية، ثم القيام بالإصلاحات التي تضمن تحقيق العدالة الضريبية بين فئات المكلفين، و من ثم تخفيف العبء الضريبي الذي يقع عليهم خاصة في حالة تعدد الضرائب و تشابهها.

1.1.1.2. تحقيق التجانس بين الضرائب و تخفيف العبء الضريبي

إن ثقل العبء الضريبي و إجحاف النظام الضريبي في حقوق المكلفين من شأنه أن يخل بالتوازن المالي للمؤسسات، و يحد من برامجها التوسعية مما يدفع بأصحابها إلى التهرب من التزاماتهم الجبائية. و تفاديا لذلك، فإنه لمن الضروري تحقيق التجانس بين الضرائب و تخفيف عبئها على الأفراد و المؤسسات.

1.1.1.1.2. تحقيق التجانس بين الضرائب

يؤدي تعدد الضرائب إلى تعقيد النظام الضريبي، مما يخلق نوعا من اللبس في استيعاب و فهم نوعية الضرائب المطبقة و القاعدة الضريبية الخاضعة لها، مما يدفع بالمكلفين إلى البحث عن الطرق التي تسمح لهم بإخفاء مداخيلهم عن المصالح الجبائية.

و تفاديا لهذه التعقيدات، لابد من تحقيق التجانس بين الضرائب بعدم المبالغة في فرض ضرائب متشابهة وأخرى غير ضرورية. و تعمل الجزائر جاهدا في هذا المجال، حيث دخلت منذ سنة 1987[31]ص40 في جملة من الإصلاحات العميقة و الهادفة إلى تبسيط النظام الضريبي، من حيث هيكل النظام، باستبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب أقل عددا و أكثر فعالية، و من حيث التشريع الضريبي، إذ أصبحت القوانين الضريبية أكثر وضوحا و تفسيرا، مما جعل النظام الضريبي الجزائري يكتسي أكثر شفافية ووضوحا.

2.1.1.1.2. تخفيف العبء الضريبي

يتم تخفيف العبء الضريبي عن طريق تخفيض معدلات الاقتطاعات الضريبية، بما يشجع المؤسسات على مزاولة و توسيع أنشطتها، بتكوين مؤسسات و فروع جديدة[31]ص40. فبالرغم من الانخفاض النسبي في الحصيلة الضريبية نتيجة خفض معدلات الضرائب، إلا أن هذا الأخير يؤدي إلى زيادة في الحصيلة الضريبية على المدى الطويل، نظرا لكونه يولد لدى المكلفين شعورا بخفة الضغط الضريبي، مما يسمح لهم بزيادة أرباحهم و التوسع في الاستثمارات.

2.1.1.2.تحقيق العدالة الضريبية

من أهم العوامل التي تفقد الثقة في النظام الضريبي، تكمن في سوء توزيع العبء الضريبي على المكلفين، مما يمنع الأشخاص ذوي الدخول المتواضعة من تنمية مداخيلهم و توسيع أنشطتهم، بينما لا يكون نفس الأثر على المكلفين الأغنياء و المؤسسات الكبرى، و يؤدي ذلك إلى اتساع الفجوة الطبقية بما يدفع المكلفلين الأقل دخلا إلى تخفيض العبء الضريبي الذي يقع عليهم أو التخلص الكلي منه.

و في هذا الصدد، تبرز أهمية تحقيق العدالة في فرض الضرائب، حتى يكتسب النظام الضريبي مصداقيته لدى المكلفين، حيث يسعى النظام الضريبي الجزائري إلى التوزيع العادل للعبء الضريبي من خلال جملة من الإجراءات كما يلي[31]ص44:

- التمييز بين الأشخاص الطبيعية و الأشخاص المعنوية، و إخضاع كل طرف منهما لمعاملة ضريبية خاصة. إن هذا التمييز يشكل خطوة هامة نحو الاقتراب من العدالة الضريبية.

- التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية الأقل مراعاة لمستويات الدخول المتفاوتة.

- مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف، عن طريق الأخذ بعين الاعتبار ظروفه الشخصية و كذا إعفاء الحد الأدنى للمعيشة.

كما أنه و توازيا مع هذه الإصلاحات في النظام الضريبي، لابد من إدخال الإصلاحات اللازمة على السياسة الاقتصادية و المالية، خاصة من حيث تضخم الأسعار و ضعف القدرة الشرائية للأفراد، حتى تتناسب الاقتطاعات الضريبية مع الواقع الاقتصادي و الاجتماعي للمكلف.

3.1.1.2. تحصيل الضريبة من المنبع

تقوم الأنظمة الضريبية التصريحية منها خاصة، على افتراض صحة تصريحات المكلفين، إلا أن هذا الافتراض يحمل في طياته بعدا كبيرا عن الحقيقة، حيث تمكن هذه الطريقة المكلفين الأغنياء من استشارة مختصين ماليين يخلصونهم من اقتطاعات ضريبية هامة[23]ص26، أما بالنسبة لذوي المداخيل المتواضعة، فلا يمكنهم استغلال هذه الطرق كونها تكلفهم من الأموال أكثر مما تحققه لهم، كما أن غالبية هؤلاء يصرح عنها أطراف أخرى مثل الأجراء، لذلك فإنه من الأفضل انتهاج نظام ضريبي يعتمد على الاقتطاع من المنبع.

و تنحصر هذه الطريقة في أن يعهد المشرع إلى مدين المكلف (عادة المستخِدم)، و تجبى بهذه الطريقة الضريبة غالبا على أرباح و فوائد الأسهم و السندات، و الضريبة على مرتبات الموظفين، إذ تقوم الهيئات التي تدفع هذه الدخول بدفع الضريبة و اقتطاعها من الإيراد، فتجبي الضريبة على الدخل قبل وصول هذا الأخير إلى المالك، فلا يحصل عليه صاحبه إلا بعد أن تقتطع منه الضريبة، و بهذه الطريقة لا يشعر المكلف كثيرا بوطأة الضرائب التي يدفعها[17] ص227.

كما تعتمد بعض الدول بدرجة كبيرة على الضرائب غير المباشرة على استهلاك السلع و الخدمات، مما يساهم في تعويض النقص الحاصل في حصيلة الضرائب المباشرة.

2.1.2. تحسين أداء الإدارة الضريبية

إن التهرب الضريبي لا يعود إلى التشريع الضريبي و ما ينص عليه من ضرائب و معدلاتها فحسب، و إنما أيضا لأداء الهيئات المسؤولة عن وعاء و تحصيل هذه الضرائب، حيث تعتبر نوعية الخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية عاملا من عوامل نجاح النظام الضريبي و زيادة الحصيلة الضريبية، و يمكن تصنيف العوامل التي تمكن الإدارة الضريبية من تحسين أدائها ضمن صنفين: العوامل المادية، و العوامل البشرية.

1.2.1.2. العوامل المادية

و ترتبط هذه العوامل بالوسائل و التقنيات التي تمكن الإدارة الضريبية من أداء المهام المخولة لها بأكثر فعالية و في أقل وقت ممكن. أهم هذه الوسائل ترتبط بتطور تكنولوجيا المعلوماتية و الاتصال.

1.1.2.1.2. تدعيم الإدارة الضريبية بالأجهزة الإلكترونية

إذ تقوم هذه الأجهزة بدور كبير في إعداد التقويمات و إرسالها إلى المكلفين، و كذا تسجيل ما دفعه المكلفون من ضرائب و التبليغ الآلي عن تأخرهم أو إحجامهم عن الدفع[32]ص140.

كما أن هذه الأجهزة الإلكترونية تمكن من تسجيل كل ملفات المكلفين و المعلومات المرفقة لها، فتمنع بذلك موظفي الإدارة من إبرام اتفاقات مع المكلفين لإخفاء ملفاتهم أو الإنذارات التي أرسلت إليهم مقابل تقاضي مبالغ معينة.

إلا أن الإدارة الضريبية في الجزائر تبقى تعاني من نقص ملحوظ في أجهزة الكمبيوتر، مما يجعل القيام بأبسط التقويمات يستغرق وقتا طويلا، و يفتقد إلى الدقة بسبب الأخطاء الحسابية الغالبة الحدوث، و التي تستوجب إعادة التقييم مما يؤدي إلى التأخر في خدمة المكلف.

2.1.2.1.2. توفير وسائل الاتصال بين الإدارات الضريبية

فقد يلجأ بعض المكلفون إلى ممارسة نشاطات اقتصادية في النطاق الجغرافي لأكثر من إدارة ضريبية، و بذلك تتم محاسبته في كل إدارة على حدا دون علم الإدارات الأخرى، و يستفيد من إعفاء أعبائه العائلية أكثر من مرة، أو يخضع لفئات ضريبية منخفضة في كل إدارة في حالة الضريبة التصاعدية، و للقضاء على هذا النوع من التهرب الضريبي، تقوم الإدارات الضريبية بتبادل المعلومات و البيانات بينها فيما إذا وجد تشابه في الأسماء، حتى تحاط كل الإدارات بالمعلومات التفصيلية عن المكلفين التابعين لها، و تعديل الربط وفقا لذلك[33]ص199.

كما يمكن مكافحة هذا النوع من الممارسات عن طريق تحديد رقم تعريف جبائي لكل مكلف و يتم تسجيل و تخزين كافة المعلومات و المعاملات المالية للمكلف في جهاز كمبيوتر مركزي لدى المديرية العامة للضرائب تحت هذا الرقم، و من ثم يسهل على كل إدارة ضريبية الاطلاع على هذه المعلومات في أي وقت، من خلال شبكة معلوماتية مربوطة بالكمبيوتر المركزي، و يستحيل بذلك على المكلف إخفاء أية معلومة.

2.2.1.2. العوامل البشرية

أما الجانب الثاني الذي لابد من الاهتمام به عند إصلاح الإدارة الضريبية يخص موظفي الإدارة بحد ذاتهم، إذ أن العامل البشري يلعب دورا هاما في تطبيق النصوص القانونية، و الحرص على تحصيل أكبر نسبة من الضرائب التي تم ربطها.

و إصلاح العامل البشري يتم عبر عدة جوانب أهمها العامل المالي للموظف الضريبي و مستوى تكوينه و اطلاعه على النصوص القانونية و الأوامر و التعليمات الجديدة، كما أنه و من أجل الحفاظ على حيوية و فعالية عمل الموظفين داخل الإدارة الضريبية، يجب فرض رقابة صارمة و مستمرة على الإدارات الضريبية، هذا ما تعمل الجزائر على تحقيقه من خلال ما يلي:

1.2.2.1.2. البرامج التكوينية لموظفي الإدارة الضريبية

بغرض تحسين كفاءة أعوان الإدارة الضريبية، و بغض النظر عن التكوين الدوري الذي يستفيد منه موظفو الإدارة الضريبية منذ 1998، تم وضع برنامج سنوي (2005/2004)، و آخر يمتد على عدة سنوات (2008/2005)[34] لتكوين موظفي الإدارة الضريبية، بغرض زيادة مردودية الاستثمار البشري، عن طريق تنمية كفاءات و مؤهلات الموظفين و تمكينهم من مرافقة التغيير و التطوير في الإدارة الضريبية. كما تهدف الحملات التكوينية إلى تمكين الموظفين من الأداء الصحيح و النزيه و السليم لوظائفهم و إفادتهم من تكوين متخصص يزيد من وعيهم بمخاطر الفساد الإداري

و في إطار إنشاء نظام جديد لتسيير الوظيفة الجبائية عن طريق إنشاء هيئات ضريبية جديدة، و تنظيم العمل في هذه الهيئات*، فإن هذا البرنامج يتعلق بما يقارب 5000 موظف سنويا، حيث يتمحور هذا التكوين حول: الرقابة، البحث، التسيير، التحصيل، المنازعات، و كذا الإعلام الآلي. كما ترفق هذه التكوينات التقنية بدروس للمسيرين حول كيفية تسيير الثروة البشرية، من أجل ضمان تسيير ناجح للإدارة الضريبية.

هذه البرامج لابد أن تستجيب لجملة من المتطلبات نلخصها فيما يلي:

- ضمان التناسق بين التكوين و التطورات داخل الإدارة الضريبية.

- منح الموظفين الجبائيين فرصة الحصول على التكوين المهني، بغرض تمكينهم من التأقلم مع التغييرات و التطورات المستمرة داخل الإدارة الضريبية.

---

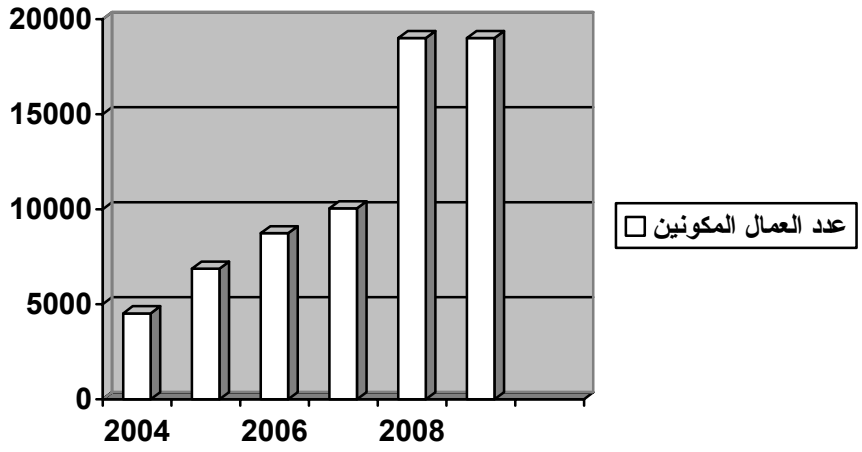
* يتمثل هذا النظام في إنشاء مديرية كبريات المؤسسات، مركز الضرائب و المراكز الضريبية المجاورة، سوف نتطرق إليها في الأجزاء اللاحقة من دراستنا ص، 144.

- تدعيم الإدارة الضريبية بالكفاءات المهنية، و تطوير الكفاءات التسييرية للإطارات المسيرين.

- السيطرة على تقنيات الإعلام الآلي المتاحة.

و قد أسفرت هذه البرامج التكوينية خلال الفترة (2004/2000) عن استفادة 18895 عون (من مختلف فئات المستخدمين) من عمليات التكوين، منهم 7478 على مستوى المدرسة الوطنية للضرائب و 11417 على مستويات أخرى محلية[35].

و في سنة 2005، عرف البرنامج التكويني لموظفي إدارة الضرائب توسعا، حيث خص ما يقارب 8930 موظفا، هذا البرنامج التكويني يستمر إلى غاية 2009، حيث ينتظر منه أن يرفع عدد الموظفين المستفيدين من هذا التكوين إلى 19000 موظفا[36] و الشكل التالي يوضح تطور تكوين أعوان الإدارة الضريبية في إطار هذا البرنامج التكويني خلال الفترة (2004-2009).



شكل رقم 02: تطور التكوين خلال الفترة (2004-2009)[35]

2.2.2.1.2. إنشاء المفتشية العامة لمصالح الضرائب

تتعلق المهام التي تقوم بها الإدارة الضريبية بغايتين مهمتين و متكاملتين هما:

- ضمان خدمة المكلفين بطريقة منتظمة و قانونية، حيث الهدف المباشر من ذلك هو زيادة الحصيلة الضريبية و تشجيع المكلفين على الوفاء بالتزاماتهم الجبائية.

- الكشف عن الشبهات في تصرفات بعض المكلفين بهدف اتخاذ الإجراءات التي تسمح بالتأكد من امتثالهم لواجباتهم الجبائية.

هذه المهام يسهر على تأديتها و بصورة مستمرة موظفو مفتشيات و قباضات الضرائب، و من أجل السير الحسن لهذه المهام و التزام الموظفين بالمهام المخولة لهم، تم إنشاء هيئة رقابية داخل المديرية العامة للضرائب، تتمثل في المفتشية العامة لمصالح الضرائب، تم إنشاء هذه المفتشية بموجب المرسوم التنفيذي رقم (90-190) المؤرخ في 27 جوان 1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم (95-55) المؤرخ في 15 فبراير1995، و قد نظمت مهام هذه المصلحة من خلال المرسومين التنفيذيين رقم (91-43) و (92-333) المؤرخين في 16 فبراير1992 و 23 أوت 1992 على الترتيب، و استنادا لهذين المرسومين، تقوم المفتشية العامة لمصالح الضرائب بمهام تفتيش و رقابة المصالح الجبائية، إضافة إلى بعض المهام الخاصة.

1.2.2.2.1.2. مهمة التفتيش و الرقابة

تهتم IGSF بتنظيم رقابة المصالح الجبائية، و ذلك بضمان[37]ص47:

- القيام بالأعمال المتعلقة بالرقابة الداخلية لمصالح الجبائية.
- مراقبة تسيير مصالح الوعاء و التحصيل، و الحيطة من أية اختلالات في التسيير.
- تكوين المسيرين للقيام بمهامهم في إطار القوانين الجديدة.

2.2.2.2.1.2. المهام الخاصة الأخرى للمتفشية العامة لمصالح الضرائب:

طبقا للنص السالف الذكر و المتعلق بتنظيم مهام IGSF، فإن هذه الأخيرة تقوم بإعلام المدير العام للضرائب فيما يخص[37]ص48:

- تنظيم و سير عمل المصالح.
- فعالية و كفاءة مسيريها.
- استغلال القدرات البشرية المتاحة.

كما تقوم IGSF بوضع الاقتراحات اللازمة، و الرامية إلى تحسين عمل المصالح الجبائية، و تطبيق القوانين، كما أنها تقوم بدراسات تحليلية للقوانين الجبائية و التحقيقات الضرورية لبعض القضايا الخاصة.

من خلال نشاطها، تمثل IGSF الوسيلة الاستكشافية الأكثر ملاءمة للقيام بتحاليل دقيقة للخدمات التي تقدمها المصالح الجبائية، و ذلك بإعطاء التقارير اللازمة عن نوعية هذه الخدمات، وكذا الصعوبات التي تعترض السير الصحيح لهذه المصالح.

و اعتمادا على هذه التقارير، تقوم IGSF بوضع الاقتراحات الكفيلة بتحسين و تدعيم مصالح الرقابة الجبائية، كما أنها قد تلجأ في بعض الأحيان إلى اتخاذ إجراءات صارمة بغرض إعطاء وجهة صحيحة و سير أفضل لهذه المصالح.

3.2.2.1.2. تحسين الوضعية المالية للموظف العمومي

إن الوضعية المالية للموظف العمومي تلعب دورا هاما في تمكين المكلف من التملص من دفع ما يستحق عليه من ضرائب، حيث أن قصر دخل الموظف العمومي و عجزه عن تلبية متطلبات الحياة اليومية يجعله عرضة لقبول الرشوة من كبار المكلفين الذين يستغلون الوضعية المالية السيئة لهذا الموظف لمساعدتهم على التهرب الضريبي، عن طريق إهمال مراقبة نشاطاتهم، أو التقييم المنخفض لمداخيلهم، و غيرها من الممارسات التي تعمل على انتشار الفساد الإداري.

و في هذا السياق، يعمل المشرع الجزائري على مكافحة الفساد الإداري و معاقبة مرتكبيه، عن طريق قانون مكافحة الفساد* الذي يهدف إلى وضع جملة من القواعد في الوظيفة العمومية من شأنها تعزيز النزاهة و المسؤولية و الشفافية في تسيير القطاع العام، و من هذه القواعد أن يكون للموظف العمومي أجر ملائم بالإضافة إلى تعويضات كافية، بشكل يضمن عدم تمكن المكلفين من إغرائه بمبالغ نقدية أو هدايا أو غيرها.

3.1.2. توعية المكلف بواجباته الجبائية

مهما كانت طرق التهرب الضريبي، فإن الهدف النهائي منه هو سعي المكلف إلى زيادة ثروته و رفع مستواه المعيشي مهما تطلب الأمر، و إن كان ذلك على حساب دفع الضريبة، هذه الغاية تجعل الشخص كثير الحساسية للعبء الضريبي، فيرفض تحمل هذا العبء على حساب ثروته، و خاصة إذا ما لاحظ تبذيرا في الإنفاق العام، و صعوبة في فهم القوانين الجبائية المعقدة.

إلا أن إصلاح النظام الضريبي و الإدارة الضريبية وحده لا يفي بالحد من التهرب الضريبي، و لابد أن يرفق بإصلاحات على مستوى المكلف، عن طريق توعيته و إقناعه بواجباته الضريبية عن طريق حملات تحسيسية و تكوينية، و نشر مطويات و مطبوعات مجانية تتضمن التعريف بالإدارة الضريبية و مهامها و المشاريع و الاستثمارات المبرمج إنجازها بالحصيلة الضريبية السنوية، مما يحفز المكلف على دفع الضرائب المستحقة عليه.

(*) القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فبراير 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته، الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 08 مارس2006.(38)

1.3.1.2. تحسين العلاقة بين الجهاز الضريبي و المكلف

حيث تلعب هذه العلاقة دورا هاما في جلب المكلفين و تحفيزهم على دفع الضرائب المستحقة عليهم. و لتحسين العلاقة مع المكلف، لابد للإدارة الضريبية أن تمنحه المعلومات الكافية و الضرورية عن واجباته الجبائية، و أن تعمل على رفع مستوى الخدمة التي تقدمها، لكسب ثقته.

1.1.3.1.2. إعلام و توعية المكلف

لا يمكن تنمية الحصيلة الضريبية دون تنمية الوعي الضريبي للمكلفين، و إطلاعهم على الأهمية التي تمثلها هذه الأخيرة في تمويل التنمية في مختلف المجالات.

ولذلك يسعى المشرع إلى إعلام المكلفين، بإعطائه نظرة إيجابية اتجاه النظام الضريبي، و سلبية اتجاه التهرب الضريبي، حيث يربح الكثير من منحه معلومات دقيقة و صحيحة حول طريقة إنفاق الأموال التي دفعه[32]ص142.

و من أجل فعالية أكبر في الإعلام، يجب استعمال كل الوسائل الإعلامية المتاحة المرئية و المسموعة، و باستعمال أسلوب يتلاءم مع مختلف المكلفين، حيث تحرر الوثائق القانونية و الاستمارات الموجهة للمكلفين عادة بلغة قانونية صعبة الفهم، لذلك يستحسن نشر هذه المعلومات بلغة يستطيع فهمها المكلفون بمختلف فئاتهم، حيث قد يستلزم الأمر نشر المعلومات الخاصة بالنظام و مستجداته باللغة العامية الخاصة بدولة هذا النظام الضريبي حتى ولو أدى ذلك إلى مخالفة اللغة المستعملة من طرف الإدارة المركزية، كما ينبغي على المدارس و المعاهد إدراج ضمن برامجها التربوية دروسا حول أساسيات المالية العامة و الجباية في الدروس الاجتماعية[32]ص142، حتى تتحسن نظرة الطلاب و المجتمع إلى المالية العامة، و تتضح لهم أهمية الجباية في تمويل النفقات العمومية و توفير مختلف وسائل الرفاهية.

و في هذا السياق، و باعتبار ظاهرة الاقتصاد الموازي عاملا أساسيا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، ينبغي نشر حملات تحسيسية ضد هذه الظاهرة، و هو ما تقوم به بعض البلدان الأوربية، بتبيان الآثار التي يخلفها الاقتصاد الموازي على الاقتصاد و المجتمع.

إلاّ أنه في الواقع، و بالرغم من الأهمية البالغة لهذه الوسائل الإعلامية و الحملات، و الدور الذي تلعبه في إقناع الرأي العام بالواجبات الجبائية، لا تزال الاستفادة منها جد محدودة للتعريف بالنظام الضريبي و أهميته، و الخطورة و الآثار السلبية التي يؤدي إليها التهرب الضريبي على المستوى الاقتصادي و الاجتماعي.

2.1.3.1.2. العدالة و الرشاد في الإنفاق العام

إن نجاح الإصلاح الضريبي في أية دولة يسوجب موافقة المكلفين على التنازل عن جزء من أموالهم للسلطة العامة، و هذه الموافقة لا تتم إلاّ في مقابل التحفيزات الكفيلة بإقناعهم أن الإصلاح لن يزيد من أعبائهم الضريبية، أو أنه سيزيدها، لكنه سوف يعود عليهم بالفائدة بصورة مباشرة أو غير مباشرة. كما يتعين إقناع المكلفين بأن الأزمات الاقتصادية تنجم عن انخفاض مستويات الطلب على السلع و الخدمات بسبب ضعف الدخول الفردية، فإذا وافق المكلفون الكبار(أصحاب رؤوس الأموال) على تحمل عبء ضريبي أشد، يمكن للدولة أن تستغل الحصيلة الضريبية للزيادة في المرتبات و الإعانات، أو لإحداث مناصب عمل جديدة، و عندئذ يزيد الطلب و تخف حدة الأزمة، مما يعود بالنفع على الغني و الفقير على السواء[14]ص128.

و من أجل دفع المكلفين إلى دفع الضرائب، يجب إنماء الشعور بالواجب الوطني لديهم، بتحقيق العدالة في الإنفاق العام، أمّا إذا كانت السياسة العامة للدولة غير عادلة و تقوم على محاباة فئة دون الأخرى من المكلفين أو منطقة دون الأخرى من الدولة، أو تسرف في تبذير الأموال العامة، فإن المكلف لن يجد ما يبرر شعوره بالواجب نحو وطنه، و سيحاول بمختلف الطرق التخلص من دفع الضريبة،بل سيشعر بنوع من الانتصار عند نجاحه في التهرب.

3.1.3.1.2. تحسين العلاقات الإنسانية

قد تلجأ الإدارة الضريبية في الكثير من الأحيان إلى اتخاذ مواقف صارمة اتجاه المكلفين، بهدف إجبارهم على تحمل أعبائهم الضريبية، إلاّ أنه من غير المناسب اتخاذ هذه المواقف مع كافة المكلفين، حيث أنه من الأحرى إعطاء صورة إيجابية عن الإدارة الضريبية عن طريق تحسين مستوى الخدمة العمومية، بجعل زيارة المكلفين للإدارة الضريبية فرصة لمصالحتهم معها، لا لتضييع وقتهم في الانتقال و الانتظار، كما أنه من الضروري تكيف الإدارة الضريبية مع مختلف وسائل الدفع المتطورة[32]ص135، و إنشاء مراكز خاصة لاستقبال المكلفين و الإجابة عن استفساراتهم المتعلقة بالضرائب المستحقة عليهم.

و للحفاظ على هذه الصورة الإيجابية للإدارة الضريبية، و تعويد موظفيها على قواعد استقبال المكلفين و الإجابة عن أسئلتهم، و التأقلم مع مختلف شخصياتهم و مستوياتهم التعليمية، لذلك لابد من فرض رقابة صارمة على الإدارات الضريبية، و القيام بعمليات تحقيق مفاجئة و تحت هويات مجهولة للكشف عن التجاوزات الممكنة الحدوث داخل الإدارات الضريبية، و هذا يدعم فكرة إنشاء المفتشية العامة لمصالح الضرائب في الجزائر سنة 1990.

2.3.1.2. اعتماد أنظمة ضريبية خاصة

يمكن الاستفادة من تجارب بعض الدول التي تطبق أنظمة ضريبية خاصة، من هذه التجارب نذكر ما يلي:

1.2.3.1.2. نظام اليانصيب

طبق هذا النظام في "بوليفيا و الشيلي"، وبموجب هذا النظام، يتعين على كل تاجر عند بيعه لسلعة معينة أن يسلم توصيلا للمشتري، يحمل هذا التوصيل رقما معينا مصادقا عليه من طرف الإدارة الضريبية و هو يحتوي على جزأين: الأول للمشتري و الثاني للبائع، و في الثامن من كل شهر تجمع جميع التوصيلات الموجودة لدى البائع، و تجري عليها قرعة، و المشتري الذي تقع عليه القرعة يربح جائزة معينة، و هكذا تصبح الإدارة الضريبية على علم بعدد التوصيلات، و بالتالي بالمبيعات التي تشكل وعاءا للضريبة.

2.2.3.1.2. نظام الطوابع الطبية

طبق هذا النظام في العراق، حيث في بداية كل سنة مالية، يتصل الطبيب بالإدارة الضريبية للحصول على عدد معين من الطوابع الخاصة التي تباع لديها فقط، تسجل الإدارة اسم الطبيب و عدد الطوابع التي استلمها، و عندما يحرر الطبيب وصفته للمريض، يضع عليها طابعا واحدا، و الوصفة الطبية سوف لا تقبل من طرف الصيدلي إذا لم يلصق عليها ذلك الطابع، و في نهاية السنة المالية، يقدم الطبيب إقراره الضريبي وفقا لعدد الطوابع التي استخدمها[14]ص122. هذا النظام ينطبق كثيرا مع نظام التذاكر (في قطاع النقل، و مؤجرو بعض المساحات...)، حيث تتم معرفة الدخل التقريبي للمكلف من خلال عدد التذاكر التي باعها، إلا أنه في هذه الحالة ليس بإمكان الإدارة الضريبية تحديد الدخل بطريقة دقيقة، لكون الكثير من هؤلاء المكلفين لا يستخدمون هذه التذاكر إلا أحيانا، و لذلك يتطلب من الإدارة الضريبية فرض رقابة ميدانية و مفاجئة على هؤلاء المكلفين، و اتخاذ إجراءات صارمة إزاء محاولاتهم للتهرب و الغش الضريبي.

كما ينبغي في مجال الضرائب على القطاع الصحي أن يتم التعاون بين قطاع الضمان الاجتماعي و المصالح الضريبية، عن طريق ربطهما بشبكة معلوماتية، و في نهاية كل سنة يتم إعداد إحصاء دقيق لعدد الوصفات الطبية التي تم إيداعها،وتصنيفها حسب الأطباء الذين حرروا هذه الوصفات، ثم تقدير الدخل الصحيح الذي يحققه كل منهم و مقارنته بالدخل المصرح به.

3.3.1.2. العفو الجبائي

إن تراكم الديون الجبائية عبر السنوات يعتبر مانعا للمكلفين المتهربين من الضرائب من الاستقامة اتجاه واجباتهم الجبائية و احترامها، إذ أن أكثرية المكلفين لا يملكون الأموال الكافية لتسديد ما عليهم من ديون جبائية، خاصة و أنها تتضاعف سنويا بالغرامات و الزيادات، و هم بذلك ليسوا قادرين على توقيف سجلاتهم التجارية و مباشرة أنشطة جديدة بكل نزاهة و التزام أمام القانون، فتتراكم عليهم الإنذارات و التقييمات دون أن يكون لأغلبيتهم القدرة المالية لتسوية وضعيتهم الجبائية.

و بذلك فإن تراكم الدين الجبائي يؤدي إلى استفحال ظاهرة الاقتصاد الموازي، حيث أن منع المكلفين المدينين من مباشرة نشاط اقتصادي آخر آخر، يفتح أمامهم اتجاها آخر، و هو العمل في الاقتصاد الموازي الذي يدر لهم مداخيل كبيرة، و يحرم بذلك الخزينة من الضرائب المستحقة على هذه الدخول، و التي تكون غالبا أكبر من الدخول المحصلة في الاقتصاد الرسمي نظرا لرخص عوامل الإنتاج في الاقتصاد الموازي.

و تفاديا لهذه النتائج، قامت بعض الدول مثل "تونس" بتطبيق ما يسمى بـ" العفو الجبائي"، عن طريق دعوة المكلفين إلى تسوية وضعيتهم الجبائية، و ذلك باكتتاب التصريحات المتأخرة عن أنشطتهم و مداخيلهم، و تصحيح التصريحات المكتتبة، التي خضعت للرقابة و تم أثناءها الكشف عن تضمنها لعمليات تدليسية، و إلغاء الغرامات و العقوبات المطبقة إثر ذلك [39] ، كما قامت الإدارة الضريبية المغربية بدعوة المكلفين إلى تصحيح تصريحاتهم الخاطئة، مع إلغاء الغرامات و العقوبات المستحقة عليهم، كما اتفقت مع المكلفين على وضع جدول لدفع ديونهم الجبائية المتراكمة خلال الأربعة سنوات الأخيرة[40]. و تتمثل أهداف العفو الجبائي فيما يلي:

- إعطاء الفرصة للمكلفين في تسوية وضعيتهم الجبائية و مباشرة أعمالهم و أنشطتهم الاقتصادية.

- نشر الوعي الضريبي، عن طريق تحسيس المواطنين بتعاون الدولة معهم لتسوية وضعيتهم الجبائية، مما يخلق لديهم الوعي و التحفيز على أداء واجبهم الضريبي.

- تمكين الخزينة العمومية من استرجاع ديون جبائية كبيرة، و ضم عدد كبير من المكلفين إلى الاقتصاد الرسمي، و من ثمة زيادة الحصيلة الضريبية.

2.2. الرقابة الضريبية

تطرقنا في المبحث الأول إلى مكافحة التهرب الضريبي عن طريق الإصلاحات و التعديلات الضروري إدخالها على المستوى التشريعي و الإداري و الاجتماعي. هذه الإصلاحات من شأنها

تخفيف العبء الضريبي، و إنماء الحس المدني لدى المكلفين بهدف تحفيزهم على دفع الضرائب، و المساهمة في تمويل النفقات العامة.

إلاّ أن هذه الطرق تبقى محدودة الفعالية أمام غالبية المكلفين، خاصة مع اختلاف الذهنيات ووجهات النظر إزاء الضريبة، و لا يبقى في هذه الحالة أمام السلطات إلاّ اتخاذ الإجراءات اللازمة للكشف عن المخالفات المرتكبة في هذا المجال، ثم معاقبة هذه المخالفات.

هذا ما نتطرق إليه من خلال هذا المبحث، حيث نتطرق في المطلب الأول إلى التعرف على السند القانوني للرقابة الضريبية، و في المطلب الثاني على سير الرقابة الضريبية، و في المطلب الثالث نتطرق إلى العقوبات التي تنص عليها القوانين الجبائية ضد التهرب الضريبي.

1.1.2. السند القانوني للرقابة الضريبية

تعتبر الرقابة الضريبية أهم الوسائل للكشف عن العمليات الاحتيالية للضرائب، حيث تقوم على مراقبة الدفاتر المحاسبية و المستندات الملحقة، و مقارنة نمط عيش المكلفين مع تصريحاتهم السنوية. و قد نظم المشرع الرقابة الضريبية في إطار قانوني يمنح لكل من الإدارة الضريبية و المكلف حقوقا وواجبات، يلتزم بها الطرفان حتى تتم عملية الرقابة في ظروف التفاهم و الثقة بينهما. و فيما يلي سنستعرض هذه الحقوق و الواجبات:

1.1.2.2. الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية

من المهام التي خولت للإدارة الضريبية مراقبة تصريحات المكلفين، و التأكد من مدى مطابقتها مع المستندات المحاسبية و الواقع، إلاّ أنه و نظرا للعدد الهائل للمكلفين و الأنشطة الاقتصادية، فإنه لمن الصعب مراقبة كل الملفات مراقبة دقيقة خلال فترة محددة من الزمن، لذلك فإنه يتم سنويا اختيار مجموعة من الملفات ،والتحقيق في مصداقيتها.

إلاّ أن العديد من المكلفين لا يتجاوبون مع إشعارات التحقيق، حيث لا يتفهمون استهداف هذا التحقيق ملفاتهم بصفة خاصة، حتى أنّ منهم من يعارض إجراءات الرقابة، و يمنع المحققين من مباشرة عملهم.

و في هذا الصدد، و ضع المشرع في حوزة الإدارة الضريبية جملة من النصوص القانونية، تطفي الشرعية على استعمال الإدارة الضريبية لحقوقها عند ممارسة عملها. هذه الحقوق تتمثل في:

- حق الاطلاع
- حق الرقابة
- حق المعاينة الميدانية

- حق استدراك الأخطاء.

1.1.1.2.2. حق الاطلاع

خول المشرع لأعوان الضرائب الحق في الاطلاع على دفاتر المكلف و مراقبتها، وتصفح الوثائق و المعلومات و المستندات التي بحوزته[41] (المادة من 309إلى 316)، حتى لا يستطيع إخفاء الوعاء الضريبي، و قد يمتد الاطلاع إلى وثائق و مستندات موجودة بحوزة بإدارات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة، و كذا المؤسسات و الهيئات الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، دون أن تحتج أي منها بالسر المهني أمام أعوان المالية.

كما أنه يلزم المكلفين على مسك الدفاتر المحاسبية، بشكل يتوافق مع القوانين السارية المفعول و المخطط المحاسبي الوطني[42](المواد من 09 إلى 11).

و يختلف حق الاطلاع حسب طبيعة المؤسسة أو الجهاز الإداري الذي يطبق عليه هذا الحق، حيث نميز بين حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية، و حق الاطلاع لدى المؤسسات العمومية أو الخاصة[43]:

1.1.1.1.2.2. حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية

باستثناء بعض المعلومات الخصوصية ذات الطابع الإحصائي، و التي تم تحضيرها استنادا للأمر رقم 65-297 المؤرخ في 21-12-1965، فإن إدارات الدولة، الولايات و البلديات، أو المؤسسات و الأجهزة العمومية، ملزمة بتقديم كل المستندات الموجودة بحوزتها للمصالح الجبائية إذا ما طلبت هذه الأخيرة ذلك.

2.1.1.1.2.2. حق الاطلاع لدى المؤسسات العمومية و الخاصة

تُلزم المؤسسات مهما كانت صفتها القانونية (مؤسسات عمومية، خاصة، شركات أجنبية، مشغلون، بنوك...)، و مهما كان النظام الضريبي الذي تخضع إليه (حقيقي أو جزافي)، و المحققة لأرباح صناعية أو تجارية، أو أرباح غير تجارية، بوضع تحت تصرف أعوان الإدارة الضريبية كل الدفاتر المحاسبية للنفقات و الإيرادات، و نسخة عن مراسلاتها...

وحق الاطلاع يمكن أن يستغل لغرضين:

- إما لمراقبة تصريحات مكلفين آخرين
- و إما لمراقبة تصريحات المكلف نفسه

2.1.1.2.2. حق الرقابة

أعطى المشرع لأعوان الإدارة الضريبية الحق في القيام بمختلف أشكال الرقابة الضريبية، و من بينها رقابة التصريحات و المستندات المستعملة لتأسيس الضرائب، و رقابة المؤسسات و المنظمات التي ليس لها صفة تاجر و تدفع أجورا و أتعابا و مكافآت مختلفة. ولا يقتصر حق الرقابة على الضرائب و الرسوم فحسب، بل ويمتد إلى الحقوق غير المباشرة و حقوق التسجيل[44](المادة 18 الفقرة 01).

و يمتد حق الرقابة على مدة تتراوح بين أربعة(04) أشهر و سنة واحدة. و بغض النظر عن الأهداف التي يحققها حق الرقابة للإدارة الضريبية، فهو كذلك يمكن المؤسسات و المكلفين من الاطلاع على واجباتهم الجبائية [28]ص19. كما أن للأعوان المراقبين الحق في طلب التوضيح أو التبرير، حيث أن هذا الإجراء يمكن اتخاذه سواء عند القيام بتحقيق على الوثائق أو في إطار رقابة خارجية، و عند الشروع في القيام بهذا الإجراء، يمنح للمكلف أجل (30) يوما للإبلاغ عن إجابته، هذا الحق الذي تتمتع به الإدارة الضريبية، يترتب عنه ضرورة التحاور مع المكلف، بهدف الحصول منه على المعلومات التي تمكن من تحديد القواعد الضريبية الصحيحة.، هذه المعلومات يمكن أن تطرح على المكلف شفويا أو كتابيا، أما في حالة ما إذا امتنع المكلف عن الإجابة عن الأسئلة الشفوية، يجب أن يحرر له طلب خطي.

بالنسبة لكل الضرائب ما عدا الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، و في حالة عدم استجابة المكلف لطلب التوضيحات الخطي، فمن صلاحيات المفتش أن يبلغه عن التقويمات، مع منحه أجل ثلاثين (30) يوما للإجابة.

أما فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، فإن إجراءات طلب التوضيحات تضم لزوم التعاون مع الإدارة الضريبية لتفادي التقويم التلقائي للضريبة دون أي إشعار خطي بهذا التقويم[43].

3.1.1.2.2. حق المعاينة الميدانية

قد تسمح الرقابة المحاسبية بالتحقق من صحة الوعاء الضريبي، أو تصحيح الأخطاء المحاسبية الواردة، و التي من شأنها أن تؤدي إلى الزيادة أو التخفيض في الضريبة المستحقة، إلاّ أن الرقابة المحاسبية لابد أن تكمّل بالزيارة الميدانية (الرقابة في عين المكان) إذا ما وجدت الإدارة الضريبية قرائن تدل على ممارسات تدليسية، حيث يقوم أعوان المعاينة من خلال الزيارة الميدانية بإجراء تحقيقات تمكنهم من التأكد من صحة النشاط الممارس، و مراقبة العناصر المادية الموجودة في الورشات و المخازن، و مقارنتها مع المعطيات المدونة على الوثائق المحاسبية، و مدى تطابق

حركة المخزون مع الفواتير و الإيرادات المحصلة، و من ثم التأكد من صحة رقم الأعمال المصرح به.

كما تمكن المعاينة الميدانية من التحقق من مختلف عناصر الإنتاج لاسيما منها المحل و المستخدمين، و التعرف على طبيعة ووتيرة النشاط الممارس، و مدى مطابقته مع التصريحات المقدمة من طرف المكلف.

وحق المعاينة الميدانية محكوم بساعات معينة و محددة في المادتين 23 و24 من قانون الإجراءات الجبائية *، و تتم المعاينة و حجز كل ما يشكل دليلا على وجود ممارسات تدليسية تحت سلطة القاضي و رقابته، و تعتبر ممارسات تدليسية ما يلي[44](المادة36):

- ممارسة نشاط غير مصرح به.

- إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع دون فاتورة خاصة، و ذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيداعها.

- تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف المكلف متابع لدفع الضريبة.

4.1.1.2.2. حق استدراك الأخطاء (حق التقادم)

و يتمثل في حق الإدارة الضريبية في تصحيح الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الضرائب المستحقة و كذلك في الأخطاء المرتكبة في تأسيس الضرائب المعنية[45]ص102. و استدراك الإغفالات المسجلة في وعاء الضرائب و الرسوم، و كذا النقائص و الأخطاء المسجلة في فرض الضرائب يتم في حدود أجل يدعى بأجل التقادم، و هو محدد بأربعة سنوات، تكون بدايتها حسب الحالات المفصلة فيما يأتي[44](المادة 106 و 107):

- فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة و العقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير للسنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل.

- فيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية.

---

*) إلا أنه و تبعا للمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة فإن حق المعاينة يمكن أن يمارس بطريقة فجائية دون إرسال إشعار بالتحقيق إلى الممول، حيث أن إرسال الإشعار يؤدي في بعض الأحيان إلى فقدان عملية التحقيق لفعاليتها، في حالة ما إذا كان المكلف يمتلك محاسبة مزدوجة، إحداها تعبر عن الأرقام الحقيقية للنشاط الذي يمارسه، و الثانية تحمل أرقاما مزيفة يستغلها لمواجهة المحققين الجبائيين.

- يتاح نفس الأجل في مجال الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات المحلية وبعض المؤسسات، على أن يبدأ سريان هذا الأجل اعتبارا من "أول جانفي" من السنة التي تفرض فيها الضريبة.

2.1.2.2. واجبات و حقوق المكلفين

تتم الرقابة الضريبية وفق قواعد قانونية، تضبط من خلالها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الضريبية، و التي تهدف إلى ضمان حقوق الطرفين، فمثلما منح المشرع حقوقا للإدارة الضريبية، فإنه يحمي حقوق المكلفين عن طريق جملة من الضمانات، و كذلك يلزمه بمجموعة من الواجبات التي تهدف إلى السير الحسن لعمليات التحقيق، و تفادي كل محاولات الغش و التدليس، هذه الواجبات و الحقوق نفصلها فيما يلي:

1.2.1.2.2. واجبات المكلف

لكي يتمتع أي مكلف ضريبي بمجمل حقوقه و ضماناته أثناء الرقابة الضريبية، عليه أن يراعي الواجبات التي يضعها القانون على عاتقه، ويمكن تقسيم هذه الواجبات ضمن قسمين: واجبات ذات طابع جبائي وواجبات ذات طابع محاسبي.

1.1.2.1.2.2. الواجبات ذات الطابع الجبائي

هذه الواجبات تلزم المكلف باكتتاب جملة من التصريحات:

1.1.1.2.1.2.2. التصريح بالوجود

و يتم هذا التصريح في خلال الثلاثين (30) يوما من بداية النشاط، حيث يلزم المكلفون الجدد بالتصريح عن أنشطتهم لدى مفتشية الضرائب المعنية بمكان النشاط، أما في حالة ما إذا كان المكلف يملك أكثر من وكالة أو محل، فإنه يقوم باكتتاب تصريح إجمالي لدى مفتشية الضرائب المعنية بمكان تمركز المقر الاجتماعي أو الرئيسي.

2.1.1.2.1.2.2. التصريحات الشهرية

و يتم هذا التصريح في خلال العشرين (20) يوما الأولى من كل شهر لدى قباضة الضرائب المعنية بمكان نشاط المكلف. و يلزم بهذا التصريح المكلفون الخاضعين للنظام الحقيقي و المكلفون الخاضعون للنظام الجزافي و الإدارات العامة، و ذلك بالنسبة للضرائب التالية[46]ص08:

- الضريبة على المداخيل الصناعية و التجارية، و على المداخيل غير التجارية.
- الضريبة على أرباح الشركات.
- الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة .
- الضريبة على الرواتب و الأجور.
- الرسم على رقم الأعمال.
- الدفع الجزافي
- الرسم على القيمة المضافة
- الرسم الداخلي على الاستهلاك
- الرسم على المنتوجات البترولية
- حقوق الطابع.

بالإضافة إلى ما سبق، فإن المكلف ملزم طبقا للقوانين الضريبية بالتصريح عن مختلف مداخيله، هذه المداخيل صنفها المشرع الجزائري كما يلي[46]ص10:

- التصريح الإجمالي عن المداخيل.
- التصريحات الخاصة المهنية.
- التصريحات عن المداخيل الفلاحية.
- التصريح عن أرباح الشركات.
- التصريحات الخاصة بالضرائب و الرسوم الأخرى المهنية.
- التصريح عن الرسوم العقارية.
- التصريح بالضريبة على الميراث.
- التصريح عن الأملاك و المستأجرين.
- تصريح المؤسسات الأجنبية التي ليس لها مقر مهني دائم في الجزائر.

2.1.2.1.2.2. الواجبات ذات الطابع المحاسبي

و تتمثل هذه الواجبات في إلزام المكلف الذي له صفة التاجر بمسك الدفاتر التجارية بما يتناسب مع أحكام القانون التجاري والمخطط الوطني المحاسبي. و تنقسم هذه الدفاتر إلى دفاتر إجبارية و أخرى غير إجبارية:

1.2.1.2.1.2.2. الدفاتر التجارية الإجبارية

يجب على كل مكلف له صفة التاجر أن يمسك على الأقل دفترين محاسبيين، و يتمثل هذان الدفترين في "دفتر اليومية و دفتر الجرد"، حيث يعد هذان الدفترين الحد الأدنى اللازم مسكه من الدفاتر المحاسبية طبقا لما ينص عليه القانون التجاري[42](المادة 09 و10):

- دفتر اليومية

يجب على كل تاجر سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا، مسك "دفتر اليومية"، الذي يقيد فيه جميع عمليات المؤسسة، إما يوميا أو شهريا. و في هذه الحالة يراجع نتائج هذه العمليات شريطة أن يحتفظ بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا، و الغرض من هذا الالتزام مراقبة صحة الأعمال اليومية[47]ص487.

- دفتر الجرد

يجب على كل تاجر أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول و خصوم مؤسسته، و أن يقفل كافة حساباته، قصد إعداد الميزانية و جدول حسابات النتائج. كما ينص المشرع صراحة على أن تنسخ الميزانية في دفتر الجرد. فمن المنطقي أنه يجب أن يبين دفتر الجرد جميع أموال المؤسسة سواء أكانت منقولة أو ثابتة، مادية أو غير مادية، كما يجب أن يبين كافة ديون و حقوق المؤسسة. و هذا ما أكده المشرع بالنص على أن حسابات التجار تهدف إلى "ضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية و طبقا للتقنيات التنظيمية[47]ص488.

و عليه يتوجب على المؤسسات عند إقفال كل سنة مالية أن تعد جردا كاملا و مفصلا لاستثماراتها. و تظهر هذه العمليات من خلال دفتر الجرد الذي يعد ذو أهمية بالغة في معرفة المركز المالي للمكلف، و معرفة ما لديه من حقوق و ما عليه من ديون.

أما من الناحية الجبائية، فإن أهمية هذين الدفترين تظهر من خلال كونها تمكن الأعوان المراقبين من تتبع العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال فترة ما، و مقارنة تقييدات المكلف مع الوضعية الحالية لكافة قيود الميزانية، إضافة إلى ما يمكن الحصول عليه من معلومات إضافية التي تصل إلى الإدارة الضريبية عن طريق مكلفين آخرين من خلال "كشوف الموردين"، أو من إدارات أخرى. و بعد إثبات مصداقية الدفاتر المحاسبية من عدمها يظهر حسن نية المكلف للامتثال أمام واجباته الجبائية أو التهرب منها، و من ثم يكون أمام الإدارة الضريبية الإثباتات الكافية لاتخاذ الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح الوضعية الجبائية للمكلف.

2.2.1.2.1.2.2. الدفاتر التجارية الاختيارية

إن التاجر يمسك في الحياة العملية زيادة عن الدفاتر التجارية الإجبارية دفاتر أخرى لا يفرضها المشرع، و هي على سبيل المثال[47]ص496:

- "دفتر المسودة (Livre brouillard ou main courante): الذي هو في الحقيقة مسودة لدفتر اليومية. و لهذا تدون فيه كافة العمليات التجارية فور حصولها حتى يتذكر التاجر بالتفصيل و بدقة جميع الأعمال الحاصلة أثناء نشاطه، و المتعلقة بتجارته. ثم تنقل بعناية في نهاية النهار إلى دفتر اليومية. و بطبيعة الحال فإن التاجر ملزم بنقلها حسب حصولها، أي بالتتابع من أجل التحقيق.

- دفتر الصندوق أو الخزينة (Le livre de caisse): الذي تقيد فيه كل حركة للنقود من و إلى الخزينة، أي جميع المدخلات و المخرجات النقدية. و لسهولة كشف موجودات الصندوق النقدية، يجب أن يبين التاجر الرصيد في آخر كل يوم.

- دفتر الاستحقاق (L'échéancier): وتقيد فيه جميع الأوراق التجارية المستحقة أو اللازم تسديدها، مع بيان تاريخ الاستحقاق الخاص بكل ورقة.

- دفتر المخزون (Le livre de stocks): الذي تدون فيه كافة عمليات مدخلات البضائع و مخرجاتها.

- دفتر الأستاذ (Le grand livre): و تقيد فيه الحسابات الفردية الخاصة بالزبائن، أو الخاصة بالموردين. و يترتب على ذلك، أن كافة البيانات المقيدة في دفتر اليومية يعيد تدوينها في هذا الدفتر، لكن يتم ترتيبها بحسب نوعها أو حسب أسماء الموردين أو الزبائن.

- دفتر صور الرسائل (Le livre copies de lettres): الذي تقيد فيه صور الرسائل المرسلة من التاجر إلى الغير و المتعلقة بتجارته.

و من خلال ما سبق، تبرز أهمية هذه الوثائق، و بالرغم من عدم إجبارية مسكها في نصوص القانون التجاري، إلاّ أنها لا تقل أهمية عن الدفاتر الإجبارية، و ذلك نظرا لكونها تساعد التاجر على مسك محاسبته بصفة صحيحة و دقيقة، مما يقلل من إمكانية الخطأ في تقييد العمليات و يضمن حسابا صحيحا للأرباح و المداخيل، و من ثم تحديدا دقيقا وواقعيا للقاعدة الضريبية. و هذا يضمن عدم التعدي على الأموال الخاصة للمكلف، و لا على المستحقات الضريبية التي تقع عليه.

2.2.1.2.2.حقوق المكلفين بالضريبة

يعتبر تحقيق العدالة الضريبية من أهم أهداف الإصلاح الضريبي، و تعتبر الرقابة الضريبية وسيلة أساسية لتحقيق هذا الهدف من خلال التحديد الدقيق للقاعدة الضريبية دون أية تجاوزات أو

إفراط في تقييم المداخيل و الأرباح. و لهذا الغرض فإن أي مكلف ملزم بالتجاوب مع أعوان الإدارة الضريبية للتحقيق في سجلاته، و التأكد من صحة و سلامة المعطيات المدونة عليها. كما أنه و في نفس الوقت لابد من منح المكلفين الخاضعين للرقابة جملة من الضمانات، التي تؤمن لهم حقوقهم في حالة أي اختلاف أو نزاع مع الإدارة الضريبية.

هذه الضمانات تتمثل فيما يلي[28]ص14:

1.2.2.1.2.2. الإشعار المسبق بالرقابة

حيث لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للضريبة، و يستفيد هذا الأخير من أجل أدنى مدته عشرة (10) أيام ابتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار لتحضير الوثائق اللازمة لعملية التحقيق *.

ويعتبر الإشعار بالرقابة صحيحا في الحالات التالية:

- في حالة رفض المكلف استلام الرسالة التي وصلته عبر البريد.
- في حالة تواجد الإشعار في صندوقه البريدي لدى مصالح البريد.
- في حالة تغيير المكلف لعنوانه دون إبلاغ مصالح الضرائب بذلك، و عودة رسالة الإشعار مدونا عليها عبارة " مجهول في العنوان المدون"

كما يعتبر الإشعار غير صحيح في الحالات التالية:

- في حالة تسليم الإشعار لشخص غير مؤهل لاستلامه مكان المكلف المعني.
- في حالة عودة رسالة الإشعار إلى مصالح الضرائب بسبب:
  - خطأ في العنوان
  - إرسال الإشعار إلى العنوان القديم في حين أن العنوان الجديد معلوم لدى مصالح الضرائب.

هذا الإشعار يجب أن يتضمن[43]:

- ألقاب و أسماء و رتب المحققين.
- تاريخ و ساعة أول تدخل
- الفترة التي يتم التحقيق فيها
- الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية

*) في حالة حدوث مراقبة مفاجئة للعناصر المادية للاستغلال، أو للتأكد من وجود الوثائق المحاسبية و صحتها، يسلم الإشعار عند بداية المراقبة على أن لا يبدأ فحص الوثائق المحاسبية من حيث المضمون إلا بعد انقضاء أجل التحضير المذكور سابقا.

- الوثائق الواجب الاطلاع عليها.

و تعتبر هذه المعلومات ضرورية و غيابها يمكن أن يترتب عنه إلغاء الرقابة.

2.2.2.1.2.2.الاستعانة بمستشار

يعلم كل مكلف بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، لمتابعة سير عمليات المراقبة و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب و هذا قبل بداية عمليات التحقيق عند إرسال الإشعار بالرقابة.

يمكن الاستعانة بالمستشار أو إنابته أثناء عمليات التحقيق، إلاّ أن حضوره غير ضروري أثناء الرقابة الفجائية، حيث أن هذه الأخيرة تفقد أهميتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

3.2.2.1.2.2. تحديد مدة التحقيق

يعتبر هذا العامل ذو أهمية بالغة بالنسبة للمكلف المحقق في محاسبته، فكونه مجبرا على مسك وثائق محاسبية محددة دقيقة، يجعله عرضة لعقوبات صارمة و غرامات مالية في حالة غياب هذه الوثائق كليا أو جزئيا. لذلك فتحديد مدة الرقابة يمنح المكلف فرصة تحضير و بصورة دقيقة الوثائق المعنية بالفترة المراجعة، و يمكنه من مواصلة عمله دون أن يكون التحقيق سببا لعرقلة وتيرة نشاطه.

و مدة التحقيق في الوثائق المحاسبية لا تتعدى آجالا معينة، هذه الآجال تم تحديدها طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا، و تبعا لنشاط المؤسسة، و هي كالتالي[44](المادة 20):

- أربعة (04) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000,00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000,00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- ستة أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات التي لا يفوق رقم أعمالها السنوي 5.000.000,00 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى التي لا يفوق رقم أعمالها السنوي 10.000.000,00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

و لا تتعدى مدة التحقيق في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة.

و استثناءا لما سبق، لا تطبق آجال التحقيق المحددة أعلاه في الحالات التالية[28]ص20:

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا، أو تقديم معلومات خاطئة و غير كاملة، أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير.

- فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق.

4.2.2.1.2.2. عدم إمكانية تجديد التحقيق

عند انتهاء التحقيق في المحاسبة الخاص بفترة معينة، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الوثائق بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة المعنية بالتحقيق المنقضي، باستثناء الحالات التي يثبت فيها أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسية، أو قدم معلومات خاطئة أو غير كاملة أثناء التحقيق.

كما أنه إذا مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى، فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر، شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا[28]ص19.

إن حق عدم تجديد التحقيق يفقد أهميته بالنسبة لحق الاطلاع في إطار البحث عن المعلومات.

5.2.2.1.2.2. السر المهني

لا يمكن للأعوان المحققين الإفشاء عن المعلومات المحصلة في إطار عمليات الرقابة خارج المصالح الجبائية ، و في الحالة العكسية فإنهم يتعرضون إلى عقوبات جنائية مفصلة في المادة 301 من القانون الجنائي بالإضافة إلى عقوبات إدارية.

6.2.2.1.2.2. الحق في الطعن

بعد إصدار الإنذارات، و إذا ما استمر النزاع بين المحققين و المكلف، فإن القوانين الجبائية، تضمن لهذا الأخير عدة خيارات للطعن على المستوى الإداري و القضائي.

2.2.2. التنظيم العام للرقابة الضريبية

ترتكز الرقابة الضريبية على ثلاث (03) محاور أساسية، حيث نتعرف أولا عن أشكال الرقابة الضريبية، ثم عن الهيئات المكلفة بإجراء عمليات التحقيق، و في الأخير نتطرق إلى كيفية عمليات التحقيق و سيرها.

1.2.2.2. أشكال الرقابة الضريبية و الهيئات المسؤولة عنها

تتخذ الرقابة الضريبية عدة أوجه، و تشرف على أدائها هيئات خاصة اهتم المشرع بتنظيم مهامها وفقا لكل شكل من أشكال الرقابة. و نقوم فيما يلي بالتمييز بين هذه الأشكال و الهيئات.

1.1.2.2.2. أشكال الرقابة الضريبية

يمكن التمييز بين عدة أشكال من الرقابة الضريبية: الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق و المستندات و الرقابة الخارجية. هذه الأشكال من الرقابة نقوم بتلخيصها فيما يلي[43]:

1.1.1.2.2.2. الرقابة الشكلية

و تتمثل هذه الرقابة في الفحص الشكلي لمجمل المستندات و الدفاتر المتاحة لدى المكلف، و يمكن أن تؤدي هذه الرقابة الشكلية إلى التصحيح المادي للأخطاء الواضحة، دون أن يؤدي ذلك إلى الشك في مصداقية تصريحات المكلف الخاضع للرقابة.

2.1.1.2.2.2. الرقابة على الوثائق و المستندات

تتمثل هذه الرقابة في تحقيق جبائي يستهدف التأكد من مصداقية تصريحات المكلفين، عن طريق الوثائق الواردة في الملف، و المعلومات التي وصلت إلى المصالح الضريبية من مكلفين آخرين أو من مصالح ضريبية أخرى، أو المعلومات الإضافية و التعديلات المطلوبة من المكلفين. و الهدف من هذه الرقابة هو الكشف عن المكلفين المتخلفين عن واجباتهم الجبائية، و استبيان و تصحيح الأخطاء الواردة في التصريحات، كما أنها تسمح كذلك باختيار الملفات التي يمكن أن تخضع للتحقيق المعمق.

و يقوم بإجراء الرقابة أعوان الإدارة الذين لهم رتبة مفتش أو المؤهلين قانونا، في المحلات المهنية،بقصد البحث و الحصول على المستندات و العناصر أو الدعائم التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و الرقابة و دفع الضريبة[44](المادة 34).

3.1.1.2.2.2. الرقابة الخارجية

و يمكن أن تأخذ هذه الرقابة صورتين:

- الرقابة المحاسبية على المؤسسات الملزمة بمسك الدفاتر المحاسبية
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعية

2.1.2.2.2. الهيئات المسؤولة عن الرقابة الضريبية في الجزائر

تتكفل بالرقابة الضريبية الهيئات التالية:

1.2.1.2.2.2. المديريات الولائية للضرائب

في خلال سنة 1991[44](المادة 34) ، و تعاقبا للتنظيم الجديد للمصالح الجبائية، تم نقل مهام مصالح البحث و المراجعات للمديريات الولائية للضرائب. و حاليا، كلفت هذه الأخيرة من طرف نيابة مديرية الرقابة الضريبية بتنفيذ برامج الرقابة الضريبية .

و على عكس مصالح البحث و المراجعات التي كانت لها مكانة وطنية، فإن مهام مديريات الضرائب تقتصر على حدودها الولائية. إلاّ أنه في بعض الحالات التي تمتد فيها قضية خاضعة للرقابة إلى المستوى الإقليمي أو الوطني، فيمكن أن تمتد عمليات الرقابة خارج حدود الولاية و ذلك بعد موافقة المديرية الجهوية أو المديرية العامة للضرائب.

كما تسند الملفات المتعلقة بالمبالغ الهامة إلى مصالح البحث و المراجعات.

2.2.1.2.2.2. الفرق المختلطة

تتكون الفرق المختلطة من ممثلين عن إدارات الضرائب، الجمارك، و التجارة، و تم تأسيس هذه الفرق عن طريق المرسوم التنفيذي (97-298) المؤرخ في 27 جويلية 1997، و هي تهتم بإجراء عمليات رقابية، لاسيما على الأشخاص الطبيعية و المعنوية التي تحقق عمليات استيراد و تصدير بالجملة و التجزئة. و بصفة عامة كل الأشخاص المتدخلة في العمليات التجارية، و ذلك بغرض التأكد من مصداقية هذه العمليات و مطابقتها مع القوانين: الجبائي، الجمركي و التجاري السارية المفعول.

كما تقوم بالرقابة الجبائية المصالح الرئيسية للمراقبة الجبائية التابعة لمركز الضرائب و مديرية كبريات المؤسسات.

2.2.2.2. برمجة الرقابة الضريبية

تتمثل معايير اختيار المؤسسات التي يتم إخضاعها للرقابة على عدد من الإجراءات:

- تقوم مفتشيات الضرائب الولائية سنويا باقتراح ملفات للرقابة لنيابة مديرية الرقابة الجبائية استنادا لبعض المعطيات: أهمية رقم الأعمال، خسائر متكررة، نشاطات اقتصادية تزيد فيها معدلات التهرب، مؤسسات لم يسبق لها أن خضعت إلى الرقابة...

- استغلال قوائم المكلفين الصادرة عن المركز المعلوماتي، و خاصة عندما تكون اقتراحات بعض المفتشيات غير مرضية، أي في الحالة التي تلاحظ فيها حصيلة ضريبية قليلة مقارنة بنتائج المفتشيات الأخرى، و استنادا لوتيرة النشاط الاقتصادي القائم في المناطق الخاضعة لتلك المفتشيات.

- كما تقوم الإدارات العمومية في إطار التعاون ما بين الإدارات، بالإبلاغ عن المخالفات المرتكبة من طرف بعض المكلفين، و بالخصوص المخالفات ذات العواقب الجبائية، و من بين هذه الإدارات نذكر: مديرية المنافسة و الأسعار، و المديرية العامة للجمارك...

و استنادا لتلك المعلومات، تشرع نيابة مديرية الرقابة الجبائية في اختيار القضايا التي ستخضع للرقابة، و ذلك مع مراعاة ما يلي:

- ضمان تغطية جغرافية متساوية على التراب الوطني.
- تنويع القضايا المراقبة.
- اختيار القضايا ذات المردود الأكبر.

ثم تخضع مسودة برنامج الرقابة إلى موافقة المديريات الجهوية للضرائب. و في حالة ما لم يصدر عن هذه المديريات أي جواب في خلال عشرين (20) يوما، فإن ذلك يعني موافقتها، و يشرع في الرقابة استنادا لهذا البرنامج. و تتم الرقابة الضريبية على صورتين: الرقابة المحاسبية و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

1.2.2.2.2. الرقابة المحاسبية (التحقيق في المحاسبة)

تتمثل الرقابة المحاسبية في مجمل العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف، و فحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظه، حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية، و التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية و غيرها، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها[28]ص13.

2.2.2.2.2. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، مجموعة العمليات التي تستهدف المقارنة بين الدخل الذي صرح عنه المكلف و ممتلكاته و الوضعية المالية لخزينته، و نمط معيشته. هذا التحقيق يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي[43] (أي بما فيه المداخيل المحققة خارج البلد، و فوائض القيم الناتجة عن بيع العقارات المبنية و غير المبنية...)، كما يستلزم هذا التحقيق الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المتعلقة بنمط عيش أفراد أسرة المكلف، خاصة عندما يلاحظ فارق محسوس

بين المدخول المصرح به من طرف المكلف من جهة، و عناصر نمطه المعيشي و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى.

هذا النوع من التحقيق يمكن أن يشكل استمرارا للرقابة المحاسبية، في حالة ما سجلت بعض الملاحظات التي تستلزم إجراء بحوث خارجية معمقة، كما يمكن أن يكون نتيجة لمراقبة مؤسسة ما عندما يلاحظ أن هذه المؤسسة تتعامل مع مؤسسة أخرى ملزمة بمسك محاسبة قانونية.

كما يمكن أحيانا العمل بالطريقتين (التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية)، إذ يمكن أثناء التحقيق في المحاسبة ملاحظة عدم التوافق بين الأرقام المحاسبية و المظاهر الخارجية لثروة المكلف المعني بالرقابة. و بالنسبة لنفس المؤسسة، و يطلق عليه في هذه الحالة "التحقيق الممدد"[43].

3.2.2. تسوية الوضعية الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى التأكد من صحة التصريحات التي يكتتبها المكلف، لكن بمجرد إثبات سوء نيته بالغش و التدليس في المعلومات التي يقدمها، فإن الإدارة الضريبية تقوم بالتعديلات اللازمة في القاعدة الضريبية، كما قد تمتد هذه التعديلات إلى فرض غرامات مالية في حالة عدم إجابة المكلف عن الإشعارات التي وصلته من الإدارة الضريبية.

1.3.2.2. التحديد الجديد للقاعدة الضريبية

إن الرقابة الضريبية لابد أن تنتهي بإحدى النتائج التالية:

- تخفيض في الضريبة لصالح المكلف و في هذه الحالة، يكون هذا الأخير قد خضع لضريبة ناتجة عن خطأ في تقدير الوعاء الضريبي من طرف أعوان الإدارة الضريبية، أو عند اكتشاف خطأ محاسبي في صالح المكلف. حيث يتم إشعار المكلف بوضعيته الجبائية، و يتم التخفيض التلقائي لصالحه.
- إثبات المبالغ المصرح بها.
- و أخيرا، و في غالب الأحيان يمكّن التحقيق من اكتشاف مخالفات جبائية، نقائص و إغفالات، أو إخفاء عمدي للقاعدة الضريبية، و عندها يلجأ المحققون حسب الحالات إلى اتخاذ إحدى الإجراءات التالية:
  - الإجراءات التناقضية
  - الإجراءات غير التناقضية
  - الإجراءات الخاصة

1.1.3.2.2. الإجراءات التناقضية (التصحيح الحضوري)

تهدف هذه الإجراءات إلى التوصل إلى حوار تناقضي بين الإدارة الضريبية و المكلف، حيث يتم اللجوء إلى المناقشة الشفوية للنتائج، و عندها يقوم الأعوان المحققون بإشعار المكلف بنتائج الرقابة * و يكون هذا التقويم مفصلا بقدر كاف، و معللا بطريقة تسمح للمكلف بتقديم ملاحظاته أو الإفصاح عن قبوله لها، كما يمكنه الاستعانة بمستشار لدراسة مقترحات الإدارة أو الرد عليها.

هذه التدابير و الإجراءات تطبق كذلك بعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية. [28]ص15

2.1.3.2.2. الإجراءات غير التناقضية

تهدف هذه الإجراءات إلى التصحيح التلقائي للقاعدة الضريبية المصرح بها من طرف المكلف، و تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي[43]:

- التصحيح التلقائي
- فرض الضريبة التلقائي
- التقييم التلقائي

1.2.1.3.2.2.التصحيح التلقائي(Rectification d'office)

يتم في الحالات التي يتبين فيها عدم تجاوب المكلف مع أعوان الرقابة، هذه الحالات حددها المشرع فيما يلي[44](المادة 44):

- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب فعل المكلف أو فعل الغير.

-عدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية (08) أيام من إنذاره.

- في حالة عدم مسكه محاسبة قانونية أو وثائق إثباتية لرقم الأعمال المصرح به، أو تقديم محاسبة تحتوي على أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة، خطيرة و متكررة.

- في حالة عدم التصريح بدخله، و كان دخله الصافي يزيد عن المجموع المعفى من الضرائب.

- في حالة امتناع المكلف عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب و المحقق بخصوص التوضيحات و الإثباتات الواجب تقديمها.

---

*) يجب إشعار المكلف بنتائج الرقابة حتى في حالة انعدام التقويم.

- في الحالة التي تزيد فيها نفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة و مداخيله المعنية عن المجموع المعفى من الضرائب، و لم يقدم تصريحا بذلك، أو يكون دخله المصرح به بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يقل عن مجموع هذه النفقات و المداخيل غير المصرح بها، أو المغفلة، أو العائدات العينية.

- في حالة النقص في التصريحات، إلاّ أنه لابد من إشعار المكلف بإكمال تصريحه في أجل ثلاثين (30) يوما، فإذا امتنع هذا الأخير عن الإجابة في هذا الأجل، يتم تطبيق التصحيح التلقائي

- في حالة ارتكاب المكلفين لمخالفات للنظام الاقتصادي

- كل شركة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية في الجزائر، و تكون خاضعة للضريبة على الدخل و الضريبة على أرباح الشركات، و امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب لها لتعيين ممثل لها في الجزائر.

و في حالة الاختلاف مع المفتش، لا يمكن للمكلف الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على الإعفاء من الضريبة التي حددت له أو تخفيضها، دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها.

أما في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، فيعتبر التصحيح التلقائي حالة استثنائية، لا يمكن استعماله إلاّ في حالة عدم اكتتاب المكلف التصريح على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانونا، أو لم يسوِّ وضعيته الجبائية (لم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة)، و عليه، فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة.

2.2.1.3.2.2. فرض الضريبة التلقائي(Taxation d'office)

يكمن هذا الإجراء من التحديد التلقائي للقاعدة الضريبية دون الرجوع إلى الإجراءات التناقضية. هذا الإجراء يطبق في الحالات التالية:

1.2.2.1.3.2.2. فيما يخص الضرائب المباشرة

- في حالة الاكتتاب المتأخر للتصريحات الجبائية، و يتم إشعار المكلفين المتخلفين عن التصريح بوجوب تصريحهم في أجل ثلاثين (30) يوما، فإذا امتنع هذا الأخير عن الإجابة في هذا الأجل، يتم فرض الضريبة تلقائيا.

- في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي، عندما يمتنع المكلف المستحقة عليه الضريبة عن الإجابة على طلبات الإدارة للتوضيح و التعليل.

- أي شخص لا يملك مقرا جبائيا في الجزائر، و يحقق مداخيل ناتجة عن ملكيات، أو استغلالات، أو مهن ممارسة في الجزائر، و امتنع عن الإجابة على طلب الإدارة الضريبية لتعيين ممثل له في الجزائر يكلفه بالاتصالات الضرورية للوعاء و التحصيل و النزاع الجبائي في أجل عشرين (20) يوما.

2.2.2.1.3.2.2. فيما يخص الرسم على رقم الأعمال

- في حالة عدم مسك المكلف لمحاسبة قانونية، أو في حالة عدم امتلاكه للوثائق اللازمة لإثبات رقم الأعمال المصرح به.

- في حالة عدم إجابة المكلف على الإشعار المتضمن وجوب إثبات رقم الأعمال الذي صرح به في أجل ثلاثين (30) يوما[48](المادة 107 الفقرة 03).

3.2.1.3.2.2.التقييم التلقائي(L'évaluation d'office)

يتم اتخاذ هذا الإجراء في حالة رفض المكلف بحد ذاته أو بفعل الغير للتحقيق الجبائي[48](المادة 107) ، وذلك رفضه التحقيق المفاجئ للوثائق المحاسبية أو المعاينة المادية لعناصر الإنتاج، أو رفض الإجابة على طلبات التوضيح و التعليل لأعوان الإدارة الضريبية، أو إظهار الوثائق و الدفاتر المحاسبية كليا أو جزئيا، و في هذه الحالة يلزم الأعوان المحققون بوضع تقرير على ذلك.

إن التقييم التلقائي يمثل نفس خصائص فرض الضرائب التلقائي.

3.1.3.2.2.الإجراءات الخاصة

و تتخذ هذه الإجراءات لمراقبة التصريحات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي، سواء من طرف المفتشيات، أو في إطار التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية (VASFE)، و تطبق هذه الإجراءات بطريقتين:

- فرض الضريبة وفقا لعناصر نمط عيش المكلف.

- فرض الضريبة وفقا للنفقات الشخصية الملاحظة، و المداخيل غير المصرح بها أو المخفية تحت شكل ممتلكات عينية.

1.3.1.3.2.2. فرض الضريبة وفقا لنمط المعيشة

يطبق هذا الإجراء بالنسبة للضريبة على الدخل، و هو يهدف إلى تحديد القاعدة الضريبية وفقا للمظاهر الخارجية للثروة. و هو يقوم على التقييم الجزافي للدخل الأدنى الخاضع للضريبة بتطبيق سلم محدد*على بعض عناصر نمط المعيشة، مثل امتلاك إقامة رئيسية أو إقامة ثانوية، سيارة، باخرة سياحية، الخدم في المنزل.....

2.3.1.3.2.2. فرض الضريبة وفقا للنفقات الشخصية الملاحظة، و المداخيل غير المصرح بها أو المخفية تحت شكل ممتلكات عينية

يهدف هذا الإجراء إلى فرض الضرائب على الدخل الإجمالي للمكلفين، ليس وفقا لمداخيلهم، و إنما وفقا لنفقاتهم المدفوعة إما للضرورات (مأكل، ملبس، إيجار،...)، و إما للمتعة (رحلات، أسفار،...)، و إما بحيازة أملاك عقارية و منقولة.

2.3.2.2. الغرامات و العقوبات الجبائية

تطبق الغرامات الجبائية والمالية على المكلفين الذين تأخروا أو تخلفوا عن دفع المستحقات الضريبية التي تقع على عاتقهم، أو عن اكتتاب تصريحاتهم . ويمكن إيجاز هذه الغرامات فيما يلي:

1.2.3.2.2. غرامات الوعاء

تعتبر تصريحات المكلفين الركيزة الأساسية لتحديد الوعاء الضريبي، لذلك فإن تأخر أو تخلف المكلف عن اكتتاب تصريحاته يرتب عليه غرامات جبائية و مالية تزيد بتزايد المدة التي تنقضي بعد انتهاء الأجل المحدد لاكتتاب التصريح، و قيمة المبلغ المستحق. كما تختلف الغرامات المالية باختلاف التصريح الذي تخلف المكلف عن اكتتابه، و هي كالتالي:

1.1.2.3.2.2. عدم التصريح بالوجود

تطبق غرامة مالية ثابتة تقدر بـ 30,000 دج في حالة عدم اكتتاب التصريح بالوجود في الآجال المحددة لذلك، أي في خلال الثلاثين (30) يوما الأولى من بداية النشاط [41](المادة 194).

(*) تم تحديد هذا السلم في المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة.

2.1.2.3.2.2. عدم اكتتاب التصريحات الشهرية

بعد أن تقوم الإدارة الضريبية بإشعار المكلف بإعادة تصحيح وضعيته الجبائية، وفي خلال شهر من ذلك، تقوم الإدارة الضريبية بما يلي[46]ص49:

- فرض الضريبة التلقائي
- فرض غرامة مالية تقدر بـ 25 % من الحقوق الواجبة الأداء من طرف المكلف.
- إصدار إنذار للدفع الفوري للمبلغ المستحق.
- كما تطبق غرامة مالية ثابتة تقدر بـ 500 دج بالنسبة للتصريحات التي تحمل علامة "لا شيء".

3.1.2.3.2.2. التصريح عن المداخيل

يميز المشرع بين حالة امتناع المكلف عن التصريح، و الحالة التي يكتتب فيها تصريحا خاطئا. و تطبق الغرامات المتعلقة بالتصريح على الدخل الإجمالي (IRG)، أرباح الشركات (IBS)، و النشاط المهني (TAP) في الحالات التالية[46]ص49:

1.3.1.2.3.2.2. حالة الامتناع عن التصريح

- بعد انقضاء شهرين (02) على أجل إيداع التصريح، تلجأ الإدارة الضريبية إلى فرض الضريبة التلقائي مع زيادة تقدر بـ 25 % في المبالغ المستحقة.
- بعد أن تقوم الإدارة الضريبية بإشعار المكلف برسالة موصى عليها، و انقضاء أجل ثلاثين (30) يوما من ذلك دون أن يرد المكلف على إشعار الإدارة الضريبية، تقوم هذه الأخيرة بتطبيق زيادة تقدر بـ 25 % من إجمالي الحقوق المستحقة على المكلف.

2.3.1.2.3.2.2. حالة اكتتاب تصريح خاطئ

و يمكن أن نميز في هذه الحالة صورتين[46]ص50:

- نقائص في التصريح

- تطبق زيادة تقدر بـ 10 % عندما لا تتجاوز المبالغ الناقصة 50,000 دج.
- تطبق زيادة تقدر بـ 15 % عندما تتراوح المبالغ الناقصة بين 50,000 دج و 200,000 دج.

- تطبق زيادة تقدر بـ 25 % عندما تتجاوز المبالغ الناقصة 200,000 دج [41](المادة 193).

- استعمال طرق تدليسية

- تطبق زيادة تقدر بـ 100 % على إجمالي الحقوق، عندما لا تتجاوز المبالغ المهربة 5,000,000 دج.

- و تطبق زيادة تقدر بـ 200 % على إجمالي الحقوق، عندما تتجاوز المبالغ المهربة 5,000,000 دج.

كما أن هذه الغرامات يمكن أن تجمع[46]ص50.

2.2.3.2.2. غرامات التحصيل

يتم تطبيق جملة من الغرامات على المكلفين المسؤولين عن ارتكاب بعض المخالفات، لاسيما منها النقص أو التأخر في دفع الضرائب، إلاّ أننا و في إطار دراستنا نركز اهتمامنا على حالة عدم الدفع الكلي أو الجزئي للمستحقات الضريبية. و تختلف نسب الغرامات الجبائية المطبقة حسب طبيعة المخالفة، نوع الضريبة، و نظام الدفع المطبق، و هي بالنسبة لكل من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) و الضريبة على أرباح الشركات (IBS) و الرسم على النشاط المهني (TAP) كما يلي:

- تطبق غرامة تقدر بـ 10 % في حالة الامتناع عن الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة.

- تطبق زيادة تقدر بـ 25 % من المبالغ غير المدفوعة.

- كما تطبق غرامة تقدر بـ 25 % في حالة امتناع الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة من قبل المكلف، بعد أن تم إشعار هذا الأخير برسالة موصى عليها مرفقة بوصل استلام لتصحيح وضعيته الجبائية خلال شهر واحد (01).

كما أن هناك غرامات أخرى تتعلق بعدم دفع الأقساط، أو الغرامات المتعلقة بعدم الاستثمار بعد التعهد بالاستثمار...

3.2. مكافحة التهرب الضريبي الدولي

التهرب الضريبي لا يتم فقط داخل الحدود الوطنية لدولة ما بمخالفة القوانين الداخلية لهذه الدولة، و إنما تمتد ممارساته إلى خارج الدول، عن طريق تحويل الأموال إلى أوطان أخرى تنخفض

فيها معدلات الضرائب على الدخل و الممتلكات، و ينخفض فيها بذلك العبء الضريبي، دون أن يتم الكشف عنهم أو عن ممتلكاتهم نظرا للسر المصرفي الذي توفره بنوك هذه الدول.

كما اتسع نطاق ظاهرة التهرب الضريبي الدولي باتساع استعمال الإنترنت، و تطور التجارة الإلكترونية التي تسمح بعقد صفقات بمبالغ ضخمة دون أن تترك لها أثرا ماديا يمكّن من إخضاع هذه المبالغ للضرائب.

و نظرا للآثار السلبية التي تؤدي إليها هذه الممارسات على اقتصاديات الدول، بسبب تهريب مبالغ هائلة إلى دول أخرى بدلا من ضخها في العجلة الاقتصادية لهذه الدول، اتفق المجتمع الدولي على الصعيد العالمي و الإقليمي على ضرورة الاهتمام بالبحث عن الوسائل الكفيلة بالحد من هذه الظاهرة، عن طريق توحيد الجهود و تنسيق السياسات، و إبرام اتفاقيات و وضع قوانين تنظم تنقل رؤوس الأموال و التعاون بين الدول على تحصيل الضرائب.

و في هذا السياق، سوف نقوم بعرض أهم الوسائل التي تم وضعها على الصعيد الدولي و الإقليمي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

1.3.2. اتفاقيات التعاون الإداري الضريبي على الصعيد الدولي

تسعى المنظمات الدولية إلى تحقيق تعاون دولي متكامل للحيلولة دون تمكن المكلفين من الفرار من التزاماتهم الجبائية في دول أخرى، إلاّ أن التعاون الكامل بين الدول المتعاقدة يصعب تحقيقه لما ينطوي عليه من تدخل في مبدأ السيادة الوطنية للدول، الأمر الذي يدعو جميع الدول إلى إبداء كثير من التحفظات في هذا الصدد. هذا ما تهدف إليه الهيئات الدولية، حيث تهتم ببحث أسس و قواعد التعاون الإداري الضريبي الدولي، و ذلك على المستوى الإقليمي و العالمي.

1.1.3.2. أهمية التعاون الإداري الضريبي الدولي و معوقات تحقيقه

تستلزم مكافحة التهرب الضريبي الدولي تعاونا دوليا فعالا من أجل إيجاد الوسائل الكفيلة بالحد من هذه الظاهرة و مكافحتها، و قبل التطرق إلى أهم هذه الوسائل، نقوم بعرض أهمية التعاون الإداري الضريبي الدولي، و أهم المعوقات التي تحول دون إبرام الاتفاقيات الجبائية بين الدول، أو دون تطبيق أحكامها.

1.1.1.3.2. مواضيع التعاون الضريبي الإداري

تتعلق اتفاقيات التعاون الضريبي الإداري عادة بشكلين من التعاون الإداري، التعاون الإداري لتبادل المعلومات و التعاون الإداري لتحصيل الضرائب:

1.1.1.1.3.2. التعاون الإداري لتبادل المعلومات

و يقصد به التعاون الإداري الذي من خلاله تقوم السلطات المعنية بإعطاء و تلقي معلومات ذات الطابع الجبائي الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، و أهمية هذا البند تتمثل في تتبع القنوات و الطرق التي تسلكها رؤوس الأموال المهربة من المناطق ذات الضغط الضريبي المرتفع إلى المناطق ذات الضغط الضريبي المنخفض، و حل هذه القنوات، فهو بذلك يمكن من تتبع القاعدة الضريبية عبر مختلف مسالكها و أقنعتها[49]ص309، حيث تمتد غالبا هذه المعلومات إلى المعلومات المتاحة لدى البنوك، إلاّ في حالة رفض هذه الأخيرة إعطاء أية معلومة تحت تبرير السر المهني*.

و استنادا لما تنص عليه منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE)، فإن تبادل المعلومات لا يمكن أن يتم بين الإدارات الضريبية إلاّ بعد تأكد هذه الأخيرة من أن الإدارة الأخرى تعتبر هذه المعلومات تامة السرية و تتعلق سريتها باحترام القوانين الداخلية للدولة الأولى[50]ص132.

2.1.1.1.3.2. التعاون الإداري لتحصيل الضرائب

بالرغم من أهمية توفير المعلومات الجبائية و تبادلها في حصر القاعدة الضريبية، إلاّ أن تبادل المعلومات في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية يبقى محدود الفعالية، كونه لا يمكّن الدول من تحصيل مستحقاتها الضريبية من الدول الأخرى.

و لهذا الغرض يرفق بند التعاون الإداري لتبادل المعلومات في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية ببند آخر يتعلق بالتعاون الإداري لتحصيل الضرائب المستحقة المعنية بالاتفاقية. و ذلك ما تسعى إلى تحقيقه المنظمات الدولية.

(*) فبعض البنوك لا تقبل رفع السر المهني إلاّ في الحالات التي يثبت فيها ارتكاب مخالفة جنائية، مثل استعمال وثائق مزورة.

2.1.1.3.2. أهمية التعاون الضريبي الإداري

في اجتماع لها في 11 نوفمبر 2002، أقرت اللجنة الاقتصادية و المالية الثانية لمنظمة الأمم المتحدة، على ضرورة التعاون الدولي في المجال الجبائي لتحقيق الأهداف التالية[51]:

- يجب على كل دولة أن تعمل على زيادة قدرتها في تحصيل الضرائب، لاسيما باحترام القانون الجبائي، باعتبار النظام الضريبي بمثابة إحدى الوسائل الرئيسية لتحقيق النمو، و لذلك يجب خلق تعاون بين الدول المتقدمة و الدول السائرة في طريق النمو بهدف تهيئة الإدارات الضريبية لهذه الدول لمواجهة التهرب الضريبي الدولي.

- إرساء أنظمة جبائية فعالة، بزيادة قدرة الدول على التحصيل و تسيير الموارد المالية، المادية والبشرية، كما أن توازن المجتمع يمر بوضع إدارة جبائية تعمل بفعالية من أجل إيجاد الموارد الضرورية لمواجهة النفقات العمومية و النمو الاقتصادي، و الاجتماعي للمجتمع، و يتم ذلك بوضع الإدارات و التنظيمات التي تسمح بتفادي التهرب و الغش الضريبي و غسيل الأموال.

- إن تأثير العولمة بدرجة كبيرة يجعل الدول تواجه تحويل مبالغ ضخمة على المستوى الدولي، وبذلك تؤثر العولمة على الأنظمة الجبائية للدول السائرة في طريق النمو، حيث تؤدي ظاهرة العولمة إلى زيادة التنافسية بين الإدارات الضريبية في بيئة تتقسم بين ضرورة تشجيع حرية التنقل و حماية المصالح الإدارية. و في هذا الإطار، تظهر الحاجة إلى تدعيم التعاون الدولي بتبادل الخبرات و الإجراءات الناجحة لتحقيق أفضل النتائج، فبالرغم من تطور الحركة الدولية للأشخاص و الأموال و السلع و الخدمات، و انتشار الشركات الدولية النشاط، فإن ذلك زاد من إمكانية التهرب من الضريبة، مما يستدعي ضرورة التعاون بين السلطات الجبائية، و يهدف هذا التعاون الدولي إلى رفع تحدي العولمة، عن طريق جعل الإدارات الضريبية لهذه الدول قادرة على كشف القنوات التي يتم عبرها تهريب الأموال من هذه الدول إلى الجنات الضريبية.

- إيجاد الحلول المناسبة للتأثير السلبي للتجارة الإلكترونية العابرة للحدود، و المتميزة بطابعها غير المادي، و إرساء قواعد دولية صارمة لإخضاع التجارة على الإنترنت إلى لضرائب المناسبة، و تمكين الدول التي تتم فيها الصفقات الإلكترونية من تحصيل هذه الضرائب.

3.1.1.3.2. العقبات التي تحول دون إبرام اتفاقيات التعاون الضريبي الدولي

تنحصر العقبات التي تحول دون إبرام اتفاقيات التعاون الإداري الضريبي الدولي فيما يلي[52]ص212:

- عدم رضاء الحكومات عن مبدأ التعاون الإداري لما يتضمنه من تغلغل سلطة دولة أخرى داخل حدودها الإقليمية، و تسخير هيئاتها لخدمة مصالح خزانة دولة أجنبية، الأمر الذي يؤدي إلى تنفيذ و تطبيق أحكام قوانين ضريبية أجنبية لم تشترك السلطات التشريعية الوطنية في إصدارها.

- يؤدي اختلاف أسس و أهداف السياسات الضريبية للدول المختلفة إلى الحد من فرص التعاون الإداري بينها، إذ لا يمكن إيجاد تعاون ضريبي سليم بين دول يختلف فيها المستوى الضريبي و الاقتصادي و السياسي، مما يؤدي إلى امتناع دولة ما عن التعاون في تحديد أوعية أو تحصيل ضرائب أجنبية فُرضت بطريقة تبتعد عن الأسس التي تتبعها في فرض الضرائب.

فالتعاون الإداري يتطلب نوعا من التجاوب بين المشرعين في الدول المتعاقدة، خاصة و أن أغلب الاتفاقيات تنص على جواز رفض طلبات المعلومات و البيانات، إذا ترتب عليها التزام بالحصول على معلومات لا تجيز إعطاءها قوانين الدولة المنيبة* أو المنابة**.

- قد يؤدي تبادل المعلومات و البيانات عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي إلى إفشاء بعض الأسرار المهنية أو الصناعية أو التجارية، فضلا عن البيانات الخاصة بالأرصدة النقدية و الأوراق المالية و الحسابات الجارية المودعة لدى البنوك، و هو أمر لا يلقى قبولا لدى بعض الدول، بل و تعمد بعض الدول إلى إعطاء معلومات غير صحيحة. و تفاديا لذلك تنص الاتفاقيات على جواز امتناع الدول المتعاقدة على تلبية هذه الطالبات، مما يقضي على الفائدة من عقد هذه الاتفاقيات، حيث أن غالبية المعلومات التي يحتمل تبادلها تحمل من قريب أو من بعيد أسرارا اقتصادية.

- قد لا تلجأ بعض الدول إلى طلب المساعدة الأجنبية لتحصيل مستحقاتها الضريبية، و هي غالبا الدول التي تطبق أنظمة ضريبية عادلة و سليمة، أو الدول التي لا يستثمر رعاياها أموالهم في الخارج، و بالتالي لا تجد مبررا للتعاون الإداري مع الدول الأجنبية، و لا تهتم بإبرام الاتفاقيات الجبائية.

- يمكن لهذه الاتفاقيات أن تمنع الدول المتعاقدة من تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية، خاصة منها الدول التي تسعى إلى جلب المستثمرين الأجانب لمساعدة رؤوس الأموال الوطنية في القيام بتنفيذ مشروعات التنمية الاقتصادية بها، مما قد يمنع هذه الدول من الالتزام بأحكام هذه الاتفاقيات.

- تثير هذه الاتفاقيات صعوبات عديدة فيما يتعلق باللاّجئين السياسيين، إذ تجد الدول حرجا في الموافقة بين التزاماتها اتجاه هؤلاء اللاّجئين و الالتزامات التي فرضت عليها بمقتضى هذه الاتفاقيات.

(*)الدولة التي تطلب تبليغ وثائق ربط الضرائب أو ترحيلها أو البحث عن عناصر الضريبة المستحقة لها لدى الدول المتعاقدة
(**)الدولة التي يطلب منها المساعدة في ربط و تحصيل الضرائب المتعلقة بالدولة المنيبة.

و بفرض قبول إحدى الدولتين المتعاقدتين طلب الدولة الأخرى في التعاون في تحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها، فإنه لا يعقل أن تطبق الدولة قوانينها الوطنية تطبيقا كاملا على المقيمين فيها لصالح دولة أجنبية، بل تعمد بلا شك إلى تطبيقها تطبيقا يشوبه كثير من التحفظات.

كما أن غالبية الدول أجمعت على عدم قبول أي التزام من شأنه تقديم أية معونة قضائية أو جنائية لدولة أجنبية، حيث لا تعدو أن تكون واجبا معنويا أكثر من التزام قانوني[52]ص216.

2.1.3.2. أعمال عصبة الأمم و هيئة الأمم المتحدة في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي

و في هذا الإطار، تعتبر عصبة الأمم أول منظمة اهتمت بالعمل على تبادل المعلومات ذات الغرض الجبائي بين الدول، فقد حرصت على استغلال المعلومات المتبادلة لتجنب الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي الدولي عن طريق عقد اتفاقيات جبائية ثنائية و متعددة الأطراف. هذه الاتفاقيات تهتم بتنظيم تطبيق السياسات الجبائية في الدول المتعاقدة بشكل يخدم مصالح الأطراف المتعاقدة، و يحمي حقوق المكلفين المعنيين بهذه الاتفاقيات.

و لما كان من الضروري حماية مصالح الدول المتعاقدة، و احترام مبدأ السيادة الوطنية لهذه الدول و عدم اختراق قوانينها الداخلية، قامت عصبة الأمم بوضع أول اتفاقية نموذجية ثنائية الأطراف لتبادل المعلومات في المجال الجبائي بهدف تفادي الازدواج الضريبي، ثم أدخلت على هذه الاتفاقية النموذجية تعديلات الغرض منها التعاون الدولي على مكافحة التهرب الضريبي. و فيما يلي سوف نحاول التعريف بهذه الاتفاقيات النموذجية، و ما يتبعها من توصيات و قواعد.

1.2.1.3.2. الاتفاق النموذجي لسنة 1928

تم وضع هذا النموذج من طرف لجنة الضرائب التابعة لعصبة الأمم المتحدة سنة 1928[49]ص312، و في الواقع فإن هذا النموذج كان موجها بصفة خاصة لتفادي الازدواج الضريبي، إلاّ أنه تضمّن بنودا تنصّ على ضرورة تبادل المعلومات* بين الإدارات الضريبية دون المساس بالقوانين الداخلية للدول المتعاقدة. إلاّ أن هذا النموذج لم يلق نجاحا كبيرا، حيث استقبلت اقتراحاته بتحفظ و حذر شديدين نظرا لجملة من الأسباب، من أهمها[49]ص312:

- رفض الدول لمحاولات التوغل من طرف سلطات أخرى.

(*) و يقترح في هذا النموذج أن يتم تبادل المعلومات إمّا عفويا أو تحت طلبية خاصة.

- عدم تمكن السلطات الجبائية من فرض أحكام اتفاقية جبائية دولية على مواطنيها، و هي تجد صعوبة في تطبيق قوانينها الخاصة عليهم.

- تمسك المكلفين بحرياتهم و ممتلكاتهم، و تمردهم من الرقابة التي تفرضها عليهم الاتفاقيات الجبائية الدولية، بتطوير طرق جديدة للتهرب الضريبي، لاسيما في الجنات الضريبية.

و في هذه الظروف، لم يكن تبادل المعلومات كافيا لحصر المكلفين المتمردين، و استدعت الظروف ضرورة الجمع بين تبادل المساعدة الدولية لتبادل المعلومات و التحصيل الضريبي، و بما أن النموذج الاتفاقي لسنة 1928 كان قد فتح المجال للمراجعة و التعديل الدوريين لبنوده و اقتراحاته، فقد تم ذلك من خلال نموذجين اتفاقيين جديدين سنة 1943 و 1964.

2.2.1.3.2. نموذجا مكسيكو و لندن (1943-1946)

تم وضع هذين النموذجين لمعالجة ثلاث (03) مشروعات، يتعلق اثنين (02) منها بمشكلة الازدواج الضريبي، و الثالث بمكافحة التهرب الضريبي الدولي. وما يختلف فيه هذا المشروع عن المشاريع السابقة، أنه في هذه الأخيرة فضل خبراء عصبة الأمم الفصل بين قسمي المشكلة، بحيث أفردوا مشروعا خاصا للتعاون الدولي في تحديد وعاء الضرائب، و مشروعا آخرا للتعاون الدولي في تحصيلها، إلاّ أن المشروع الجديد يعتبر المشكلة بقسميها جزءا لا يتجزأ، و يشتمل بالتالي على التعاون الدولي في تحديد وعاء الضرائب و تحصيلها في آن واحد[52]ص169.

و يهدف هذا المشروع في نفس الوقت إلى حماية السيادة الوطنية للدول وضمان تحصيل مستحقاتها الضريبية و مصالح المكلفين، بزيادة فعالية التعاون بين السلطات الجبائية لهذه الدول، كما أنه ربط هذا التعاون بشرطين أساسيين:

- التساوي في حجم و نوعية المعلومات المتبادلة، و عدم إجبار الدول المتعاقدة على الكشف عن معلومات يمنع تسربها قانونها الداخلي.

- أن تهتم الدولة المنابة بجمع المعلومات التي تطلبها منها الدولة المنيبة بمثل اهتمامها بمصالحها الخاصة[49]ص315.

و من خلال هذا المشروع، سجلت عصبة الأمم خطوة هامة في مجال التعاون الإداري لتأسيس وعاء الضرائب و تحصيلها خارج الحدود الوطنية للدول المتعاقدة، من دون أن يتم ذلك على حساب حريات الأشخاص أو ممتلكاتهم، أو على حساب السيادة الوطنية لهذه الدول. و بالرغم من الجهود المبذولة في هذا المشروع، إلاّ أن الدول أخذت بتعاليمه بتحفظ شديد نظرا لعدم ثقة مواطني بعض الدول المتعاقدة في سلطات الدول الأخرى، و خاصة على الصعيد

العالمي[52]ص210. و قد تم بعد ذلك تطوير و تعديل هذا النموذج من طرف منظمة الأمم المتحدة (ONU) من أجل تحديثها تماشيا مع التطورات الاقتصادية العالمية.

3.2.1.3.2. أعمال منظمة الأمم المتحدة

لقد واصلت منظمة الأمم المتحدة الجهود التي بادرت بها عصبة الأمم في مجال مكافحة التهرب الضريبي، وبالرغم من توصل منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) إلى وضع اتفاق نموذجي للتعاون الإداري لتأسيس وعاء الضرائب وتحصيلها، و النجاح الذي سجله هذا النموذج، إلاّ أن فعاليته محدودة لعدد معين من الدول، إلاّ أن توسع التجارة الدولية إلى الدول النامية استدعى منظمة الأمم المتحدة إلى حماية المصالح المالية لهذه الدول، و تمكينها من تحصيل مستحقاتها من الضرائب داخل و خارج إقليمها.

ولهذا الغرض، فقد تم وضع اتفاق نموذجي سنة 1980 لمعالجة الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي الدولي، و يتفق هذا النموذج مع نموذج الـ OCDE في معظم بنوده بالإضافة إلى إدخال بعض التوضيحات المتمثلة فيما يلي[49]ص339:

- جعل مكافحة التهرب الضريبي هدفا رئيسيا من التعاون الإداري لتبادل المعلومات، و تركيز العمل الدولي ضد التهرب الضريبي الدولي، بحيث لا يقتصر الغرض من الاتفاقيات الجبائية على مجرد تأسيس وعاء الضرائب و تحصيلها، بل تصبح هذه الاتفاقيات وسيلة لإلزام الأطراف المتعاقدة على كشف الطرق التي يتم عبرها التهرب من الضرائب، و الأقنعة التي يستتر وراءها المتهربون، و العمل على مكافحتها.

- توسيع مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي عن طريق العمل على سد الثغرات و النقائص في النصوص القانونية التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي. فنموذج منظمة الأمم المتحدة لا يهتم فقط بمحاربة التهرب الضريبي المخالف للنصوص القانونية فحسب، بل يمتد لمكافحة التملص من دفع الضرائب عن طريق التلاعب بالقوانين و استغلال الثغرات الموجودة فيها.

3.1.3.2. مكافحة التهرب الضريبي في ظل التجارة الإلكترونية

إن نطاق ضرائب التجارة الإلكترونية غامض و مقلق و غير مستقر، و ذلك لأن تجارة الإنترنت غير ملموسة، مما يصعب إيجاد قواعد ضريبية فعالة. و عندما تتنوع و تتعدد الصفقات التجارية الإلكترونية، فإن التأكد مما هو خاضع للضريبة و من المسؤول عن دفعها يكون أمرا معقدا، لأنه يعتمد على المكان الذي نشأت منه و نظرا للطابع العالمي للتجارة الإلكترونية ، فإنه من الصعب تحديد الموقع الجغرافي للصفقة. كما تظهر الصعوبة في كيفية إخضاع هذه الصفقات للضرائب

(كخدمة اتصالات أو خدمة معلومات أو خدمة حاسبات، أو دمج من بين ما سبق). فالخلط و التداخل في الإخضاع الضريبي لهذه الصفقات قد يسبب ازدواجا ضريبيا. كما يمنح فرصا جديدة و آمنة للتهرب الضريبي، و لذلك تعمل الدول على إرساء قواعد منظمة لإخضاع هذه الصفقات الإلكترونية للضرائب، و بالخصوص نوعين منها الضريبة على الدخل و الضريبة على القيمة المضافة.

1.3.1.3.2. الضرائب التي تطبق على التجارة الإلكترونية

يحتمل خضوع الأعمال التي تتم على الإنترنت (On line) لأنواع عديدة من الضرائب منها الضرائب على الدخل و الضرائب على المبيعات.

فالضريبة على الدخل شرع في تطبيقها في الولايات المتحدة الأمريكية على الشركات التي يولد موقعها الإلكتروني القائم في ولاية ما دخلا خاضعا للضريبة على الدخل في تلك الولاية أو خارج الولاية، مع السماح بخصم ضريبي للضرائب المدفوعة في دول أخرى، أما إذا تعلق الأمر بشركات تقوم بنشاط في عدة ولايات من تلك الدولة، فإنه يقع عليها عبء تقديم ملف في تلك الولايات، و تقسم إيراداتها وفقا للقانون الضريبي لكل ولاية منها[53]ص681.

أما بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة، فتجبي معظم الدول هذه الضريبة على السلع المباعة للمستهلكين. و يجب على المؤسسات التي تمارس التجارة الإلكترونية داخل نفس الولاية (حالة الولايات المتحدة الأمريكية) أن تودع ملف ضريبة المبيعات و تدفعها للإدارة الضريبية المعنية. أما في حالة إقامة صفقات تجارية إلكترونية تمتد لخارج الدولة (أو الولاية)، نكون عندئذ بصدد ما يسمى "بالاكتتاب الذاتي"، أي أن الزبون هو من يتحمل عبء حساب الضريبة على الاستهلاك و دفعها للدولة، أما في حالة عدم الاكتتاب الذاتي، تجبر المؤسسات الموردة على اقتطاع الضريبة على المبيعات الموجهة لهؤلاء المستهلكين، و إدماجها في سعر البيع، إلاّ أن بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية ترفض العمل بهذا الإجراء. و لا تزال الدول تبحث عن الحل الكفيل لمواجهة مشكل جباية ضريبة المبيعات/الإنفاق، و هو يتمثل في التكنولوجيا التي جعلت التجارة الإلكترونية ممكنة، عن طريق إيجاد برمجيات تمكن المؤسسات المتعاملة على الويب من حساب مبلغ الضريبة المستحقة عليها و دفعها جبريا وآليا للسلطة الضريبية المعنية، إلاّ أن طبيعة التجارة الإلكترونية المتغيرة باستمرار تجعل صعبا الاستفادة من هذه الوسيلة لتحصيل الضرائب، لذلك لابد من مراجعة أسس و قواعد الجبائية الإلكترونية لضمان فعالية هذه الوسيلة التكنولوجية[54].

2.3.1.3.2. أسس فرض الضريبة على الصفقات التجارية الإلكترونية

يثار الكثير من الجدل حول كيفية إخضاع الصفقات التجارية الإلكترونية للضرائب. ويتم ذلك مراعاة للسيادة الضريبية لكل دولة*، و تتحدد السيادة الضريبية وفقا لمبدأين[54]:

مبدأ الإقامة، الذي يقوم على إخضاع المؤسسات للضرائب وفقا لمحل إقامتها، و يعتبر مكانا لإقامة مؤسسة المكان الذي يتواجد فيه مقر المؤسسة أو المكان الذي تعقد فيه اجتماعات مجلس إدارتها.

إلاّ أن الانتقاد الذي يوجه لهذا المبدأ يتمثل أساسا في التطور السريع لتكنولوجيا الاتصال، مما يسهل عقد إجتماعات إدارية عن بعد، كما يسهل إقامة مقرات في جنات ضريبية، عن طريق النقل الإلكتروني البسيط والسريع لبعض الملفات الهامة من كمبيوتر إلى كمبيوتر آخر.

و مبدأ الإقليمية: الذي يقوم على الاقتطاع الضريبي وفقا لمنبع الدخل، و يختلف هذا الأخير حسب طبيعة الدخل و مصدره الجغرافي، إلاّ أن منبع الدخل في التجارة الإلكترونية صعب التحديد الجغرافي، خاصة في حالة الشركات المتعددة الجنسيات، حيث أن التشريعات الحالية للاقتطاع الضريبي من المصدر تقوم على أساس فكرة المنشأة الثابتة، و أن التجارة الإلكترونية في غالب الأمر غير محكومة بوجود منشأة ثابتة، مما يحد من قدرة الإدارات الضريبية على إخضاع الأرباح التي تتحقق من الصفقات الإلكترونية للضريبة.

2.3.2. مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الإقليمي

إلى جانب الجهود الدولية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، تقوم المنظمات الإقليمية هي الأخرى بتطوير اتفاقيات و إصدارات لتنظيم تحصيل الضرائب بين الدول العضوة فيها. هذه الاتفاقيات تهدف إلى خدمة مصالح الدول العضوة بضمان تحصيل مستحقاتها من الدول المتعاقدة الأخرى. حيث تختلف هذه الاتفاقيات عادة فيما يتعلق بالمفاهيم الأساسية لبعض البنود و مستوى التعاون و التنازلات التي يمكن للدول المتعاقدة القيام بها في إطار هذه الاتفاقيات. و فيما يلي، سوف نحاول الإلمام بأهم الجهود التي تم القيام بها على المستوى الإقليمي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.

---

*) السيادة الضريبية لدولة ما هي حق هذه الدولة في فرض الضريبة على الأشخاص أو الأموال التي تقع داخل حدودها الإقليمية، و الأشخاص والأموال التابعين لها و الموجودين في الخارج.

1.2.3.2. أعمال منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)

تهتم منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) بتطوير الأنظمة الجبائية الدولية تأقلما مع تطور التجارة الدولية و العولمة الاقتصادية، و لذلك فهي تعمل على مكافحة التهرب الضريبي باعتباره يخالف العدالة الجبائية، و يخلف آثارا سلبية على ميزانيات الدول، و يخل بالمنافسة الدولية. و نظرا لاتساع ظاهرة التهرب الضريبي الدولي عبر الصفقات التجارية الدولية، و تعقد و صعوبة اكتشافه، تعتبر المنظمة أن مكافحة هذه الظاهرة تتطلب تعاونا دوليا متبادلا. و لهذا فهي تعمل على تطوير اتفاقيات نموذجية لتبادل المعلومات بين الدول في مجال تأسيس وعاء الضرائب و تحصيلها، و تقوم تماشيا مع التطورات الاقتصادية الدولية بوضع التوصيات اللازمة لتنظيم تحصيل الضرائب بين الدول.

1.1.2.3.2. النماذج الاتفاقية لـ OCDE

مرت الاتفاقيات النموذجية لـ OCDE على عدة مراحل قبل أن تأخذ صورتها الحالية، حيث تتمثل المرحلة الأولى في نموذجي 1963 و 1966، و المرحلة الثانية سنة 1977، ثم الاتفاقية النموذجية المشتركة بين الـ OCDE و المجلس الأوربي سنة 1988، كما يلي:

1.1.1.2.3.2. نموذجا 1963 و 1966

تم وضع نموذج 1963 لإرساء التعاون الإداري على تبادل المعلومات الخاصة بالضريبة على الممتلكات، و ينص في المادة 26 على أن تتبادل الدول العضوة في المنظمة المعلومات الضرورية لتأسيس وعاء الضرائب بما يتوافق مع القوانين الداخلية لكل دولة، على أن تحافظ كل دولة على السرية المطلقة للمعلومات المتبادلة

و قد جاء نموذج 1966 كتكملة لنموذج 1963 ، فبالإضافة إلى التعاون الإداري لتبادل المعلومات، يضع هذا النموذج أسس التعاون المتبادل لتحصيل الضرائب[49]ص323.

2.1.1.2.3.2. الاتفاق النموذجي لسنة 1977

جاء هذا الاتفاق النموذجي كتكملة للنموذجين السابقين، بغرض إعطاء توضيحات أدق فيما يخص تبادل المعلومات و التعاون على تحصيل الضرائب، ومن أهم النقاط التي تطرق إليها النموذج ما يلي:

- توسيع مجال تبادل المعلومات إلى الأشخاص غير المقيمين في أية من الدولتين المتعاقدتين، و ذلك بغرض خلق مجال واسع للرقابة الجبائية، غير محكوم بالحدود الجغرافية.

- أن يتم تبادل المعلومات حسب القوانين الداخلية للدول المتعاقدة، حتى و لو كانت لا تتطابق مع قواعد النموذج الاتفاقي.

- يتم تبادل المعلومات بثلاث (03) طرق مختلفة: تبادل معلومات تحت طلبية، التبادل التلقائي للمعلومات، التبادل العفوي للمعلومات*.

- إعطاء الدول المتعاقدة حق وضع قائمة خاصة للأسرار الإدارية التي لا يمكنها الإفشاء عنها، مثل: السر المهني، السر الصناعي، السر المصرفي،...

3.1.1.2.3.2. الاتفاقية الجبائية المشتركة بين الـOCDE و المجلس الأوربي (1988)

تم عقد هذه الاتفاقية في 25 جوان 1988[55]. هذه الاتفاقية تمثل إجمالي الخبرات و النتائج التي توصلت إليه المنظمتان في مجال تبادل المعلومات و التعاون الإداري لتحصيل الضرائب، بالإضافة إلى إدخال بعض التجديدات تتمثل في:

- تعتبر هذه الاتفاقية متعددة الأطراف على عكس النموذجين السابقين، حيث يمكن لأكثر من دولتين التعاون على التحقيق في الوضعية الجبائية لشخص أو أكثر من شخص يمثلون اهتمامات مشتركة بالنسبة لهذه الدول.

- إعطاء الحق لأية سلطة جبائية متعاقدة في المشاركة في تحقيقات جبائية خارج حدودها الوطنية مرفقة بالسلطات الجبائية للبلد المستقبل.

وتعتبر هذه الاتفاقية الأولى من نوعها، كونها متعددة الأطراف، لا تمثل تعاقد دول منفردة بينها، و إنما قانونا تم الإمضاء على مشروعه من طرف الدول العضوة، و دخل حيز التنفيذ في 01 أفريل 1995[55].

2.1.2.3.2. توصيات الـ OCDE حول مكافحة التهرب الضريبي الدولي

و تتمحور هذه التوصيات حول ما يلي:

(*) لمزيد من المعلومات، الرجوع إلى نفس المرجع، ص333.

1.2.1.2.3.2. ضرورة التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي(21 سبتمبر 1977)

و تنص هذه التوصيات على[56]:

- تدعيم سلطات التحقيق الجبائي بالإجراءات التي تسمح لها باكتشاف و مكافحة التهرب الضريبي، سواء على الصعيد الداخلي أم الدولي، و تبادل الخبرات و التجارب و التقنيات المستعملة للحد من الظاهرة، و كذا طرق إنماء الثقافة الجبائية لدى المكلفين .

- تسهيل و تحسين و تشجيع تبادل المعلومات بين الإدارات الضريبية، بهدف مكافحة التهرب الضريبي الدولي عن طريق الالتزام بالاتفاقيات و البرامج الدولية القائمة في هذا المجال.

و كما قد جاء ذكره آنفا، فإنه و بالرغم من الجهود المبذولة لتبادل المعلومات، و التعاون في مجال تحديد القواعد الضريبية و تتبع المسالك التي يمر عبرها المتهربون، إلاّ أن تبادل المعلومات وحده لا يفي بتحصيل الضرائب المتهرب من دفعها، و لابد أن يدعم بقرار بالتعاون على التحصيل الضريبي.

2.2.1.2.3.2. تعاون الدول الأعضاء لتحصيل الضرائب (29 جانفي 1981)

تعتبر الـ OCDE أنه من الضروري تنظيم التعاون الدولي بهدف تحصيل المستحقات الضريبية بأنواعها، و ذلك لصد محاولات فئات المكلفين للتملص من دفع ما عليهم من مستحقات ضريبية، و لذلك دعت المنظمة الدول الأعضاء إلى التعاون الدولي لتحصيل المستحقات الضريبية، في حالة ما لم يعترض على ذلك اعتراضات ذات طابع سياسي، أو تشريعي، على أن يتم التعاون الإداري لتحصيل الضرائب وفقا للاتفاق النموذجي الذي تم وضعه[57].

3.2.1.2.3.2. منع مخالفة الاتفاقيات الجبائية (02 أكتوبر 1989)

بهدف إجبار الدول على الالتزام بتوصياتها فيما يتعلق باحترام الاتفاقيات الجبائية المبرمة، قامت الـ OCDE بإصدار توصيات من شأنها أن تمنع الدول العضوة من اختراق أحكام الاتفاقيات الجبائية المبرمة، و من أهم النقاط التي تطرقت إليها هذه التوصيات ما يلي[58]:

- قيام الدول بتحقيقات ثنائية و متعددة الأطراف، لمعالجة المشاكل المرتبطة بتطبيق أحكام الاتفاقيات الجبائية المبرمة، سواء وجدت هذه المشاكل داخل الدولة نفسها أو في الدولة التي عقدت معها الاتفاقية.

- تفادي اعتماد نص تشريعي من شأنه مخالفة الواجبات الدولية المنصوص عليها في الاتفاقية.

4.2.1.2.3.2. استعمال رقم التعريف الجبائي على الصعيد الدولي

استجابة إلى حاجة تطوير و تسهيل تبادل المعلومات في الدول الأعضاء، تم اعتماد رقم التعريف الجبائي في معظم الدول الأعضاء في الـ OCDE قبل سنة 1997[59] ، و بهدف تحسين فعالية تبادل المعلومات المتعلقة بحركة الأموال العابرة للحدود الدولية، و من أجل تفادي تهريب هذه المداخيل من الضرائب، أصدرت الـ OCDE في 13مارس1997[59] مجموعة من الاقتراحات حول استعمال رقم التعريف الجبائي على الصعيد الدولي. و ترتكز هذه الاقتراحات على ما يلي:

- أن تشجع الدول الأعضاء المكلفين غير المقيمين على إبلاغ رقم التعريف الجبائي الخاص بهم إلى بلد إقامتهم، و أن تعمل على جعل ذلك إجباريا.

- بما أن العامل المستفيد من هذه المداخيل مجبر على إبلاغ رقم تعريفه الجبائي إلى رب عمله، فإن هذا الأخير ملزم بإطلاع هذا الرقم للمصالح الجبائية لدولة الإقامة، و كذلك الحال بالنسبة للأشخاص المتعاملين مع المكلفين غير المقيمين.

و لضمان التزام الأفراد بهذه الإجراءات، فإنه يمكن اتخاذ إجراءات تضمن احترام الواجبات الجبائية، كأن يفرض اقتطاع من المنبع بمعدلات قابلة للتخفيض في حالة ما وفر العامل لمستخدِمه كل المعلومات التي تفي بتحديد هويته و إبلاغها لبلد إقامته.

5.2.1.2.3.2. التوصيات الخاصة بتثبيت أسعار التحويل

جاءت المنظمة بجملة من المبادئ الخاصة بتثبيت أسعار التحويل بين الشركات المتعددة الجنسيات من خلال تقرير قامت بإصداره في 27 جوان 1995، و يتم تعديل هذا التقرير دوريا، و آخر تعديل له كان في سنة 2005[60] ، و يقوم أحد هذه المبادئ على أساس تطبيق سعر يتفق عليه بين وحدتين مستقلتين مع افتراض وجود سوق، و يقوم المبدأ الآخر و هو مبدأ الكلفة الإضافية على أساس إضافة مبلغ معين إلى سعر التكلفة و يمكن تسميته بالمبلغ الإضافي أو العلاوة. و يتمثل هذا المبلغ الإضافي في هامش ربحي معين، و يستلزم الأمر أن تتحمل الشركات المختلفة جزءا من المصروفات العامة للمجموعة الدولية للشركات فضلا عن مصروفات البحث و التطوير. و إلى جانب ذلك يمكن استخدام معايير أخرى بهدف حساب تكاليف التحويل في حالة عدم إمكانية استخدام المبادئ السابقة. و عليه فإن التدفقات النقدية للفرع و المتجهة نحو المنشأة الأم تتغير بشكل واضح بتغيير الأسعار المتفق عليها[61]ص516*.

(*) لمزيد من المعلومات، أنظر إلى: OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales, Paris, Juin 1995.

2.2.3.2. توصيات المجموعة الأوربية

تهتم المجموعة الأوربية هي الأخرى بمكافحة التهرب الضريبي، و تنوه بالأخطار الكبيرة التي يؤدي إليها التهرب الضريبي الدولي من خسائر مالية ضخمة و مخالفة مبدأ العدالة الضريبية و المنافسة المشروعة، و من ثم فإنها تدعو إلى تعزيز التعاون بين الإدارات الضريبية داخل المجموعة و مع الدول التي تتعامل معها، كما تدعو إلى تكييف هذا التعاون مع الصور الجديدة للتهرب الضريبي على الصعيد الدولي.

و في هذا السياق أعدت المجموعة جملة من التوصيات. و تتضمن هذه التوصيات حسب تاريخ إصدارها و مصدرها النقاط التالية:

1.2.2.3.2. توصيات مجلس المجموعات الأوربية

تتمحور هذه التوصيات حول أهمية تبادل المعلومات بين الدول الأعضاء، و بما فيها المعلومات ذات الطابع الجبائي، و قد قام المجلس بإصدارها في 10 فبراير1975، و في 19 ديسمبر1977 قام المجلس بنشر نموذج ينظم طريقة تبادل المعلومات بين الدول الأعضاء.

1.1.2.2.3.2.توصيات مجلس المجموعات الأوربية لتبادل المعلومات الجبائية(10 فبراير1975)

و تنص على مايلي[62]:

- التبادل بين الدول الأعضاء تحت الطلب أو تلقائيا لأية معلومة قد تكون مفيدة للتحديد الصحيح للقاعدة الضريبية، و خاصة المعلومات الخاصة بالتحويلات الصورية للأرباح بين مؤسسات قائمة في دول مختلفة، أو عقد صفقات بين مؤسستين من بلدين مختلفين بالاستفادة من وساطة مؤسسة ثالثة للاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يمنحها البلد الذي توجد فيه هذه المؤسسة.

- دراسة إمكانية التنسيق بين القوانين و التنظيمات الجبائية و الإدارية، لتسهيل الحصول على المعلومات و تبادلها، و فرض الرقابة.

- اللجوء إلى الرقابة الجبائية على الصعيد الدولي لصالح دول قد طالبت بها، بهدف التحديد الدقيق للقاعدة الضريبية.

- دراسة إمكانية مساهمة محققين جبائيين من بلد أول في أعمال التحقيق التي تتم في بلد آخر، و استغلال النتائج الكفيلة بتحديد الضرائب المستحقة للبلد الأول.

2.1.2.2.3.2.توصيات مجلس المجموعات الأوربية لتنظيم تبادل المعلومات (في 11 نوفمبر 1977 المعدلة في 16 نوفمبر 2004)

أصدر المجلس هذه التوصيات سنة 1975 لتنظيم تبادل المعلومات بين الدول الأعضاء وفقا لنموذج معين*، حيث وردت في المواد (02، 03، و04) من هذا النموذج الطرق المختلفة التي يتم من خلالها تبادل المعلومات بين الدول الأعضاء (تلقائي، تحت الطلب، عفوي)، و الحالات التي تلجأ فيها الدول لهذه الطرق، كما حددت آجال تقديم المعلومات في المادة الخامسة(05).

و كتكملة لتوصيات فبراير 1975، منح المجلس لأعوان الإدارات الضريبية حق المشاركة في إجراءات التحقيق و الرقابة في دولة أخرى، و ذلك في حدود معايير معينة. كما حدد الحالات التي لا يمكن فيها اختراق سرية المعلومات المطلوبة، كما يؤكد المجلس في المادة العاشرة (10) من هذا النموذج على ضرورة تبادل الخبرات فيما يتعلق بأسعار التحويل الدولية، بهدف تحسين فعالية التعاون الدولي.

و قد تم تعديل هذا النموذج في 16 نوفمبر 2004، حيث يتعلق التعديل بمراجعة الضرائب المعنية بهذا النموذج[62].

2.2.2.3.2. توصيات مجلس الاتحاد الأوربي للقيام بتحقيقات جبائية متزامنة في الدول الأعضاء في (11 نوفمبر 1996)

يعتبر مجلس الاتحاد الأوربي أن تدعيم مكافحة التهرب الضريبي المرتكب على حساب ميزانية المجموعة ضروري للحفاظ على مصداقية المجموعة الاقتصادية الأوربية، خاصة و أن أبعاد التهرب الضريبي لا تقتصر على الحدود الوطنية، و إنما تمتد لدول أخرى، و السبب في ذلك يرجع غالبا لفروع شركات منظمة، أو إلى خصوصيات دولة من هذه الدول. و لذلك فإنه لمن الضروري القيام بتحقيقات جبائية تمكن من تطبيق القوانين و التشريعات الجبائية الدولية تطبيقا صحيحا.

وحفاظا على الثقة و الأمانة بين الأعضاء التي تقوم عليها المجموعة الاقتصادية الأوربية، تلزم إدارات الدول الأعضاء و مصالحها على التعاون و الاشتراك الضروريين للقيام بعمليات التحقيق بإنشاء لجنة تحقيق تقوم بالتحقيق في الدول الأعضاء حفاظا على المصالح المالية للمجموعة.

تقوم اللجنة بالتحقيق للبحث[62]:

(*) لمزيد من المعلومات، الرجوع إلى http://eur-lex.europa.eu .

- إمّا في مخالفات خطيرة ذات آثار دولية، أو البحث عن مخالفات يتدخل فيها عدد من الأشخاص من عدة دول.

- و إمّا لمساندة دولة عضوة عندما يستدعي الأمر تدعيما للتحقيق الجبائي فيها، من أجل حماية مصالحها المالية، و من ثم ضمان نفس مستوى الأمان داخل المجموعة.

هذا التحقيق يتم بمراعاة جملة من الشروط:

- يتم باحترام الحقوق القانونية للأشخاص المعنيين بالتحقيق، و كذا القواعد الخاصة باحترام السر المهني و الحفاظ على المعطيات ذات الطابع الخصوصي. و في هذا الإطار يجب أن يسهر المحققون على احترام الإجراءات الوطنية الخاصة باحترام سرية المعلومات ذات الطابع الشخصي، و الحفاظ عليها.

- يجب أن تتم التحقيقات لدى جميع الأشخاص المتدخلين بصورة مباشرة أو غير مباشرة في المخالفة، و الأشخاص الذين قد تكون لهم صلة بها. و في حالة امتناعهم عن التجاوب مع أعضاء اللجنة، فإن الدول الأعضاء ملزمة بإجبارهم على الخضوع للرقابة بنفس الطرق و الإجراءات القانونية التي تطبقها في حالة التحقيقات الوطنية.

- يجب أن تمنح لمحققي اللجنة نفس شروط عمل المحققين الوطنيين، و تعطى لهم حرية الوصول إلى كل المعلومات التي من شأنها أن تضمن جمع العناصر و الإثباتات ، كما أن نتائج التحقيق التي يتوصل إليها محققو اللجنة تكون لها نفس قيمة النتائج التي يتوصل إليها المحققون الوطنيون.

- تكون التحقيقات متزامنة لدى الأشخاص المعنيين بالمخالفة المحقق فيها.

و تتعلق التحقيقات التي تقوم بها اللجنة بما يلي:

- الوثائق و المستندات المالية و المحاسبية، دفاتر الشروط، دفتر الأجور، و كشوف الحسابات البنكية الموجودة في حوزة المتعاملين الاقتصاديين.

- المعلومات الإلكترونية.

- أساليب و طرق الإنتاج، و التغليف و الإرسال.

- حجم و نوعية السلعة المنتجة.

- اقتطاع و تحليل عينات أو نماذج.

- تطور الأشغال و الاستثمارات الممولة، استغلال و توجيه الاستثمارات القائمة.

- مدى تنفيذ المشاريع المدعمة.

3.2.3.2. التعاون العربي لتبادل المعلومات في المجال الجبائي

تهتم الدول العربية بمكافحة التهرب الضريبي، و لاسيما في صورته الدولية، و لذلك تعمل هذه الدول على إبرام اتفاقيات دولية تبرز فيها أهمية تبادل الإدارات الضريبية للمعلومات التي تسمح بكشف و معاقبة المتهربين من الضرائب، و التعاون على تحصيل الضرائب من مواطنيها في الخارج، و ذلك بمراعاة تفادي الازدواج في فرض الضرائب في هذه الدول.

و في هذا القبيل قامت كل من دول مجلس التعاون الخليجي، و دول المغرب العربي بعقد اتفاقيات متعددة الأطراف، من شأنها إلزام الدول المتعاقدة على تبادل المعلومات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي، و كذا التعاون على تحصيل الضرائب التي تم ربطها.

1.3.2.3.2. اتفاقيات التعاون الإداري وفقا لقواعد مجلس الوحدة الاقتصادية العربية

لقد أصدر المجلس قرارا بعقد اتفاقيتين لتبادل المعلومات في الميدان الجبائي، و التعاون على تحصيل الضرائب:

1.1.3.2.3.2. اتفاقية التعاون الإداري لتبادل المعلومات بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية

رغبة من مجلس الوحدة الاقتصادية العربية في وضع اتفاقية متعددة الأطراف لمكافحة الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بين الدول الأعضاء، وتخفيفاً عن كاهل المكلفين، وتشجيعاً لتدفق رؤوس الأموال بين الأطراف المتعاقدة، فقد أصدر مجلس الوحدة الاقتصادية العربية اتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية (خلال الفترة 1962 إلى عام 1964)[52]ص227، و لم توقع على هذه الاتفاقية سوى خمس دول هي: الكويت، مصر، الأردن، العراق وسوريا.

و قد تم تجديد هذه الاتفاقية في ديسمبر 1973[63] لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بين دول المجلس، ودعوة حكومات الدول الأعضاء إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة للتصديق على هذه الاتفاقية وإدخالها حيز التنفيذ.

و قد تم تطوير و تحديث هذه الاتفاقية تماشيا مع التطورات الاقتصادية العالمية، و صدرت اتفاقية جديدة لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل و رأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، و قد وافق عليها المجلس في بتاريخ 1997/12/03. و تهدف هذه الاتفاقية إلى تحقيق أهداف عديدة من بينها ما يلي :

- تشجيع الاستثمار و انتقال الأشخاص و رؤوس الأموال بين الدول العربية عن طريق تجنب الازدواج الضريبي الدولي ، و فرض معاملة ضريبية خاصة لبعض الدخول تتميز عن المعاملة الضريبية الواردة في التشريعات الوطنية للدول المتعاقدة ، و كذلك تحقيق الإعفاء المتبادل لبعض الدخول من الضريبة .

- التعاون في مجال تبادل المعلومات الضريبية بين الدول العربية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي .

- عدم التمييز في المعاملة الضريبية بين مواطني الدول المتعاقدة في الدول المتعاقدة الأخرى .

- لا تخل أحكام هذه الاتفاقية بالمزايا التي تكون قد وردت في اتفاقية ثنائية أو جماعية أخرى بين دول متعاقدة لتجنب الازدواج الضريبي.

و تعتبر هذه الاتفاقية أول نموذج عربي دولي لتجنب الازدواج الضريبي يقف إلى جانب نموذج هيئة الأمم المتحدة (ONU) و منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) و يمكن لأية دولة عربية اتخاذه أساسا للتفاوض عند إبرام اتفاقيات ضريبية ثنائية مع غيرها من الدول ، و بالفعل فقد اتخذت هذه الاتفاقية كأساس للتفاوض عند إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الثنائية بين مصر و الأردن، و بعض الاتفاقيات الثنائية مع الدول الأخرى .

كما تفتح هذه الاتفاقية المجال أمام أية دولة عربية أخرى من الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية(من غير الأعضاء في مجلس الوحدة الاقتصادية العربية) للانضمام إلى هذه الاتفاقية. و تصبح هذه الاتفاقية نافذة المفعول إذا صدقت عليها ثلاثة دول أعضاء علي الأقل.

2.1.3.2.3.2.اتفاقية التعاون لتحصيل الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية

صدر قرار مجلس الوحدة الاقتصادية العربية بتاريخ 1973/12/3[63] بالموافقة على اتفاقية التعاون لتحصيل الضرائب، و التي تضمنت عدة قواعد نجملها فيما يلي:

- تعهد الدول المنابة المتعاقدة قبل بعضها البعض، و بناءا على طلب خطي من إحداها بتقديم جميع التسهيلات الممكنة في أراضيها من قبلها مباشرة أو للموظفين المنتدبين من الدولة المنيبة.

- تلتزم الدولة المنابة بتحصيل الضرائب من المكلفين المقيمين في أراضيها، بعد إضافة نسبة قدرها 2,5 % من أجل المبالغ المحصلة كرسم تحصيل لصالح الدولة المنابة، ويضاعف رسم

التحصيل من قبل الدولة المنابة إذا اقتضى التحصيل اتخاذ إجراءات تنفيذية على أموال المكلف كالحجز أو البيع.

- في حالة تزاحم المطالب المستحقة، يكون الامتياز الأول لمطالب الدولة المنابة، تليه مطالب الدول المتعاقدة المنيبة حسب تواريخ ورود طلباتها.

- تفتح حسابات متقابلة لدى الدول المتعاقدة لتنظيم العلاقات المالية المتبادلة التي تنجم عن تطبيق أحكام الاتفاقية.

و صدق على الاتفاقية كل من: الأردن، الإمارات العربية المتحدة، سوريا، العراق، فلسطين، مصر، اليمن، و قد تم تطوير و تحديث هذه الاتفاقية، و صدرت اتفاقية جديدة للتعاون في تحصيل الضرائب و الرسوم بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، ووافق عليها المجلس بتاريخ 1998/12/6[63] ، و تهدف هذه الاتفاقية الجديدة إلى تحقيق عدة مزايا من بينها ما يلي :

- التنسيق في مجال الضرائب و الرسوم بجميع أنواعها، مباشرة أو غير مباشرة بين الدول الأعضاء في المجلس.

- التعاون في تحصيل الضرائب و الرسوم المستحقة لإحدى الدول الأعضاء في الدول الأعضاء الأخرى و تحويل المبالغ المحصلة إليها.

- تصبح مصلحة الضرائب في كل دولة عربية - في إطار هذه الاتفاقية – بمثابة مصلحة ضرائب تعمل لصالح جميع الدول الأعضاء الأخرى، و ذلك يحقق التعاون الكامل بين مصالح الضرائب في الدول العربية، و مكافحة التهرب الضريبي الدولي.

- تعتبر هذه الاتفاقية استكمالا للعمل العربي المشترك بالموافقة علي اتفاقية تجنب الازدواج و صدور العشرات من الاتفاقيات الثنائية بين الدول العربية لتجنب الازدواج الضريبي و حماية و تشجيع الاستثمارات ، و ما يترتب على ذلك من تدفق الاستثمارات و انتقال الأشخاص و رؤوس الأموال بين الدول العربية ، و تشعب العلاقات الضريبية للشخص الواحد في أكثر من دولة عربية ، مما يوجب على الدول العربية تنظيم عملية تحصيل الضرائب و الرسوم فيما بينها دعما لعملية تشجيع الاستثمارات ، و ذلك ما نظمته الاتفاقية الموافق عليها بقرار المجلس بتاريخ 1998/12/6 بتنظيم التعاون في تحصيل الضرائب و الرسوم بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية .

و تفتح الاتفاقية المجال لأية دولة عربية أخرى من الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية (من غير الأعضاء في مجلس الوحدة الاقتصادية العربية) للانضمام إلى هذه الاتفاقية بعد تاريخ نفاذها ، كما تصبح الاتفاقية نافذة المفعول إذا صدقت عليها ثلاث دول أعضاء على الأقل . و قد صدق على الاتفاقية الجديدة كل من: الأردن، السودان، سوريا، العراق، اليمن.

2.3.2.3.2.تعاون دول المغرب العربي لتفادي الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي

تم الاتفاق بين دول المغرب العربي على تبادل المعلومات الضريبية بهدف تفادي الازدواج الضريبي، و مكافحة التهرب الضريبي الدولي بتاريخ 23 جويلية 1990 في الجزائر، و تهدف هذه الاتفاقية إلى[64]:

- توثيق العلاقات الاقتصادية، وتكثيف التعاون المثمر بين دول اتحاد المغرب العربي، والسعي لتيسير تنقل الأشخاص والبضائع بين دول اتحاد المغرب العربي، والحرص على تبادل الخبرات وإنجاز مشاريع مشتركة في شتى المجالات.

- تنسيق الأنظمة الضريبية، من أجل تحقيق التكامل الاقتصادي، و تشجيع الاستثمار.

- ضرورة عقد اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي، لإرساء قواعد التعاون المتبادل، و مكافحة التهرب الضريبي في ميدان الضرائب على الدخل.

- تحديد قواعد تبادل المعلومات الخاصة بمكافحة التزوير و التهرب الضريبي بين السلطات و الإدارات الضريبية. و إلى جانب تبادل المعلومات، فإن هذه الاتفاقية المتعددة الأطراف تهتم بتقديم المساعدة بينها والدعم لبعضها البعض، وذلك بغية تحصيل مستحقاتها من الضرائب، والمصاريف المرتبطة بهذه الضرائب، طبقاً لقوانين أو نظُم الدولة المطالبة.

خلاصة الفصل الثاني

إن الممارسات التجارية التدليسية بمختلف أنواعها ترتب خسائر هامة و تعقيدات في التحصيل الصحيح للضرائب، كما أن التوسع في إجراء الصفقات على الإنترنت، و الشراكات العابرة للحدود، خلف عدة آثار على طريقة تحصيل الضرائب على الصعيد الدولي و فعاليته، فحكومات الدول المتقدمة مثل حكومات الدول المتخلفة معرضة لصعوبات جدية فيما يخص تحديد نوع و معدل الضريبة، خاصة في ظل الإمكانيات التي يوفرها العالم الافتراضي الجديد و هو عالم الإنترنت.

و في هذا القبيل، تعمل الحكومات جاهدا على رفع مستوى أداء إداراتها الضريبية في تحصيل الضرائب، بإدخال التعديلات و الإصلاحات اللازمة على هياكلها التنظيمية و الإدارية، وتوفير البيئة الملائمة لتحفيز المكلفين على الامتثال لالتزاماتهم الضريبية، كما تعمل على كشف المتهربين من الضريبة و معاقبتهم. و في غالب الدول، تعتبر الرقابة الضريبية أفضل وسيلة للكشف عن العمليات التدليسية التي يقومون فيها، و يتم تبعا لذلك فرض العقوبات و الغرامات المناسبة، و التي تحددها قوانين هذه الدول.

كما يرى المجتمع الدولي ضرورة مكافحة هذه الظاهرة على الصعيد العالمي، و تمكين الدول من تحصيل مستحقاتها الضريبية، و خاصة منها الدول النامية التي يصعب عليها تحصيل ضرائبها في ظل التطورات الاقتصادية و التكنولوجية الحاصلة، و لذلك قامت الدول على الصعيد العالمي و الإقليمي بإبرام اتفاقيات للتعاون الإداري لتبادل المعلومات الجبائية و تحصيل الضرائب، كما وضعت أحكاما خاصة بإخضاع الصفقات الإلكترونية للضرائب. و بالرغم من النجاح الذي شهدته هذه الاتفاقيات في معظم الدول، إلاّ أن هذه الأخيرة تبقى متحفظة في المعلومات التي تتبادلها، و يبقى احترام أحكام هذه الاتفاقيات محكوما بما تسمح به القوانين الداخلية للدول،إلى جانب صعوبة كشف السر المهني.

و بالرغم من الصعوبات التي تواجهها في مكافحة التهرب الضريبي المحلي منه و الدولي، تبقى الجهود الدولية متواصلة لتتبع و كشف الأقنعة التي تختفي وراءها الدخول على الصعيد

العالمي. و رغبة في معرفة مدى مواكبة الجزائر لهذه الجهود، ارتأينا تخصيص الفصل الثالث من دراستنا لتحليل مستوى أداء الإدارة الضريبية فيما يخص مستوى التحصيل الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي المحلي و الدولي، و الأساليب المنتهجة لتحقيق ذلك، و كذا الآفاق التي تطمح إلى تحقيقها في ظل المعطيات الاقتصادية و التكنولوجية الدولية الجديدة.

الفصل 3
مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر

تهتم الجزائر بمكافحة التهرب الضريبي قصد زيادة الحصيلة الضريبية و مساهمتها في الإيرادات العامة. و لذلك قامت بتجنيد كل جهودها في إطار إصلاحات عميقة تمتد على حوالي 15 سنة، بهدف وضع الإطار القانوني و الإداري الذي يحول دون إكراه الأفراد على دفع ما يزيد عن طاقتهم المالية للخزينة العامة.

كما تهدف هذه الإصلاحات إلى تشديد الرقابة الضريبية، التي من شأنها الكشف عن المخالفين للقوانين الضريبية، و فرض عقوبات صارمة تحول دون تعديهم من جديد على حقوق الخزينة. لذلك يمكن إدراج هذه الإصلاحات في إطار مكافحة التهرب الضريبي.

هذه الإصلاحات سوف نحاول التطرق إليها من خلال هذا الفصل، و كذا مردوديتها، و ذلك من خلال ثلاثة مباحث، نتطرق في الأول إلى السياق الوطني للإصلاح الضريبي في الجزائر و مردوديته خلال الفترة المذكورة، و في المبحث الثاني نهتم بتحليل واقع الرقابة الضريبية بأقسامها و أهم ما نتج عنها، أما المبحث الثالث، فنتطرق من خلاله إلى الجانب الإداري، و أهم ما ألحقت عليه من إصلاحات.

1.3. إصلاح النظام الضريبي الجزائري و أهم إنجازاته

على إثر انهيار أسواق البترول في منتصف الثمانينات، و جدت الجزائر اقتصادها يحتاج إلى مورد يعوضها الخسائر المتراكمة و المتكررة في المؤسسات العمومية، و يمنحها دفعة جديدة تمكنها من اللحاق بوتيرة التطور الاقتصادي العالمي المتسارع، كما كان عليها استعادة ثقة المواطنين في التشريعات و القوانين الوطنية، و في هذا السياق كان من الضروري الاهتمام بالأنظمة المالية و الأجهزة الإدارية التي من شأنها أن تعمل على إعطاء نفس جديد للاقتصاد الجزائري، و منها النظام الضريبي و الإدارة الضريبية، و ذلك ابتداءا من نهاية الثمانينات إلى يومنا هذا. و فيما يلي، سنتناول في المطلب الأول دراسة التطورات التي مر عليها النظام الضريبي الجزائري منذ أهم إصلاح له سنة 1992 إلى غاية اليوم ، أما في المطلب الثاني، فسوف نوجز أهم النتائج التي أسفر عليها الإصلاح خلال الفترة المحددة من (2001 إلى 2005)

1.1.3. السياق الوطني للإصلاح الضريبي

جاء الإصلاح الضريبي في الجزائر استجابة لجملة من الأسباب و الدوافع، و تحقيق مجموعة من الأهداف و النتائج، و التي سوف نحاول إيجازها في هذا المطلب، حيث نتناول في الفرع الأول أهم الأسباب و الدوافع و الأهداف التي أدت إلى الإصلاح، و في الفرع الثاني، نتناول أهم المراحل التي شهدها إصلاح النظام الضريبي الجزائري.

1.1.1.3. أسباب و دوافع الإصلاح

إن التطورات التي طرأت على الاقتصاد العالمي، و خاصة في فترة الثمانينات، جعلت الجزائر مجبرة على عصرنة أجهزتها لمواكبة هذه التطورات، من خلال مختلف سياساتها و أنظمتها الاقتصادية و المالية، و لا سيما منها النظام الضريبي.

1.1.1.1.3. أسباب إصلاح النظام الضريبي

كان النظام الضريبي الجزائري يتطلب إدخال عدة إصلاحات و تعديلات، حيث أن الوضعية المالية و الاقتصادية التي كانت تعيشها الجزائر في فترة الثمانينات لم تكن كفيلة لدخول

الجزائر في وتيرة التطور الاقتصادي العالمي، حيث كان النظام الضريبي الجزائري في هذه الفترة يتميز بما يلي:

1.1.1.1.1.3. نظام ضريبي معقد

حيث كان النظام الضريبي قبل الإصلاحات يمتاز بكثرة الضرائب و تعدد معدلاتها، فالضرائب على الدخل وحدها كانت تسعة، والضرائب على الإنفاق أربعة و غيرها من الضرائب، فضلا عن كثرة المعدلات، فالضرائب على رقم الأعمال كانت تضم ثمانية عشر معدلا، و السلم الضريبي على الأجور و المرتبات لسنة 1985 يضم 20 معدلا بالنسبة لكل فئة، بما يولد في النهاية 60 معدلا لوجود ثلاث فئات مأخوذة بعين الاعتبار[65] ، مما ترتب عنه تعقد النظام الضريبي و أثر سلبا على المؤسسة، كما أنه شكل صعوبة في تسيير جباية المؤسسة، و صعوبة في مهمة أعوان الإدارة الضريبية، و نتج عن ذلك كثرة المنازعات بين المؤسسة و إدارة الضرائب[31]ص21.

2.1.1.1.1.3.نظام ضريبي غير ملائم لمستجدات المرحلة الراهنة (مرحلة الإصلاحات)

ففي هذه المرحلة، كانت الجزائر تشهد إصلاحات اقتصادية عميقة بدأت منذ 1988، مما جعل هذا النظام غير ملائم و غير مكيف مع الوضع الاقتصادي الجديد، إضافة إلى عدم فعالية الحوافز الضريبية الموجهة للاستثمار، حيث أن الحوافز الجبائية في النظام الضريبي القديم لم تحفز دخول و تشجيع الاستثمارات الخاصة المحلية أو الخارجية[66].

3.1.1.1.1.3. إنخفاض أسعار البترول

باعتبار أن الجباية البترولية هي المساهمة بنسبة كبيرة في تمويل ميزانية الدولة، و بالتالي كل انخفاض في أسعار البترول سيؤدي حتما إلى النقص في تمويل الميزانية، مما يدفع إلى البحث على تمويل آخر محلي و هي الجباية العادية، فالنظام القديم لم يستطع القيام بهذه المهمة، وبالتالي البحث عن نظام جديد. ففي سنة 1977، كانت الجباية البترولية تمثل نسبة 57,60 % من الإيرادات الجبائية، و في سنة 1981 بلغت 66,40 %، و نظرا لانخفاض أسعار البترول

انخفض النسب المالي إلى 28,65 % سنة 1986 و 26,02% سنة 1987 من الإيرادات الجبائية، مما أثر سلبا على النشاط الاقتصادي في الجزائر[66].

4.1.1.1.1.3. مشكلة الضغط الضريبي المرتفع

تعرف العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية و الناتج الداخلي الإجمالي بالضغط الضريبي، و يعتبر مؤشرا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، و هو يعد من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظام الضريبي.

و نظريا، فقد حدد الاقتصادي الأسترالي "كولن كلارك Colin Clark" في سنة 1950 مستوى الضغط الضريبي الأمثل بـ 25 %[30]ص135، إلاّ أن هذه النسبة لا تأخذ بعين الاعتبار سوى الاقتصاديات المتقدمة، و تهمل الحالات الاستثنائية من حروب و أزمات، أين تزداد المساهمات في تحمل الأعباء الهامة. بينما تتسم الدول النامية بانخفاض الضغط الضريبي مقارنة مع الدول المتقدمة، الشيء الذي يبين أن هناك علاقة طردية بين الضغط الضريبي و مستوى التطور الاقتصادي، بحيث أن ارتفاع الدخل و كبر حجم المشروعات الإنتاجية و اتساع الأسواق و الزيادة النسبية لليد العاملة الماهرة بالدول المتقدمة يعكس ارتفاع معدلات الاقتطاع الضريبي بهاته الدول، أي أن هناك إنعكاس للبنية الاقتصادية على هذا الاقتطاع.

و يعود انخفاض الضغط الضريبي بالدول النامية إلى[30]ص137:

- إنخفاض الدخل الوطني بسبب تخلف الهياكل الاقتصادية.
- تخلف الهياكل الضريبية.
- ارتفاع معدلات الضرائب.
- ضعف التشريع الضريبي، و كثرة الثغرات القانونية، و عدم كفاءة الإدارة الضريبية.
- كثرة الإعفاءات.
- تعقد النظم الضريبية و كثرة التعديلات، مما يصعب التحكم فيها إداريا.
- انخفاض الوعي الضريبي لدى المكلفين، مما ينشر بينهم ظاهرة التهرب الضريبي.
- ضعف الإدارة الضريبية.

إلاّ أن كثرة و تعدد الضرائب و أيضا ارتفاع معدلات الضرائب تشكل ضغطا ضريبيا على الأشخاص و المؤسسات، بالمقارنة مع دول أخرى، خاصة في ظل وضعية جديدة للتنافسية الجبائية بين الدول لجذب الاستثمارات، مما يدفع بالمكلف إلى القيام بإجراءات جد معقدة للتهرب

من الضرائب عند القيام بتصريحاته المختلفة. و لإعطاء صورة حقيقية عن معدلات الضغط الضريبي قبيل الإصلاحات، ارتأينا الاستدلال بالجدول التالي:

الجدول رقم 01: تطور الضغط الضريبي خلال الفترة (1984-1994) [67]ص38

السنة / البيان	84	85	86	88	89	90	91	92	93	94
معدل الضغط الضريبي	0.20	0.18	0.21	0.17	0.17	0.09	0.10	0.11	0.11	0.11

فمن خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (01)، يمكن استنتاج الوضعية التي كانت تميز النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات 1992، حيث تدهورت معدلات الضغط الضريبي خلال الفترة (1984-1991)، نتيجة ارتفاع المعدلات الضريبية، و تعقد النظام الضريبي، إضافة إلى قلة الحس المدني اتجاه الواجبات الجبائية، و ذلك ما دعم ضرورة الإصلاح الجبائي الذي جاء سنة 1992.

5.1.1.1.1.3. الغش و التهرب الضريبي

يعتبر التهرب و الغش الضريبي من أهم سمات النظام القديم، حيث أنه يشكل ضغطا على المكلف، مما يدفعه إلى البحث عن التهرب أو الغش من أجل التقليل أو عدم دفع الضرائب الواجبة الدفع، مما يشكل سببا أساسيا في قلة فعالية النظام الضريبي و وضرورة إصلاحه.

إن النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحاته سنة 1992، كان يظهر وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم 02: النظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات 1992[31]ص22

الضريبة	المعدل
I الضرائب المباشرة **1/** الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية	55 % لشركات الأموال جدول للأشخاص الطبيعيين
2/ الضريبة على الأرباح غير التجارية	25 %
3/ الضريبة التكميلية على الدخل	جدول تصاعدي
4/ الضريبة على إيرادات الديون و الودائع و الكفالات	18 %
5/ المساهمة الوحيدة الفلاحية	4 %
6/ الضريبة على الرواتب و الأجور	حسب جدول تصاعدي
7/ الضريبة على فائض القيمة	30 % للمدة بين 6 و 9 سنوات 40 % للمدة بين 3 و 6 سنوات 50 % للمدة أقل من 3 سنوات
8/ الدفع الجزافي	6 %
9/ الرسم على النشاط الصناعي والتجار	2,55 %
10/ الرسم على النشاط غير التجاري	6,05 %
II الرسوم المماثلة الخاصة **1/** الرسم العقاري على الأملاك المبنية	40 %
2/ رسم على السيارات السياحية	جدول حسب قوة و عمر السيارة
3/ رسم خاص على تنظيم الحفلات	10 %
4/ رسم خاص على ملكية القوارب السياحية	حسب طاقة القوارب (بالبرميل)
5/ رسم خاص على الإقامات الثانوية	حسب جدول تصاعدي

III الضرائب غير المباشرة **1/** الرسم على رقم الأعمال: **أ/** الرسم الوحيد على الإنتاج	10 معدلات تتراوح بين 7 % إلى 80 % 8 معدلات تتراوح بين 2 % إلى 30 %
ب/ الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات	حسب جدول يحدد فيه رقم قيمي
2/ الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك (الكحول، التبغ، الكبريت، البنزين، الذهب، الفضة، و البلاتين)	

2.1.1.1.3. أهداف الإصلاح الضريبي

وانطلاقا من الأسباب المذكورة، برزت أهمية إصلاح النظام الضريبي الجزائري، بشكل يجعل منه أكثر مرونة و فعالية، يتماشى مع المستجدات الاقتصادية للمرحلة الراهنة و التطلعات المستقبلية، و ذلك قصد تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر من بينها [66]:

1.2.1.1.1.3. إعادة هيكلة و تنظيم الإدارة الضريبية

حيث يهدف الإصلاح إلى إعطاء أكثر استقلالية و فعالية للإدارة الضريبية في المرسوم 90-190 المؤرخ في 27-06-1990، و المرسوم 91-06 المؤرخ في 23-02-1991، و إصلاحات سنة 2002 و سنة 2003 فيما يتعلق بالهيكل للإدارة الجبائية، و الذي يهدف إلى:

- وحدة التوجيه و الإدارة، سواء على المستوى المركزي أو على مستوى المصالح الخارجية للإدارة الضريبية.
- استقلالية التسيير، سواء تعلق الأمر بالموارد البشرية أو الموارد المالية و المادية.
- إدخال الإعلام الآلي في كل المصالح الجبائية.

2.2.1.1.1.3. بساطة و انسجام النظام الضريبي

لأن الأساس في كل إصلاح هو محاولة الوصول إلى علاقة واضحة بين الظروف الاقتصادية و طبيعة الضرائب الجديدة، من خلال إيجاد الضريبة الملائمة في الوقت الملائم و بالمعدلات المناسبة التي تتوافق مع إمكانيات المكلفين و طبيعة أنشطتهم الاقتصادية. و لذلك تهدف الإصلاحات إلى تبسيط النظام الضريبي سواء في هيكل النظام باستبدال ضرائب معقدة

بضرائب بسيطة وكذا إلغاء عدة ضرائب غير ضرورية، أو في التشريع الضريبي، حيث أصبحت القوانين الضريبية واضحة و مدعمة بتحليلات و تفسيرات من طرف المختصين، و ترتب على ذلك أن النظام الضريبي أصبح يكتسي أكثر شفافية و وضوح، و انعكس ذلك إيجابيا على إدارة الضرائب و كذا المؤسسة[31]ص40.

3.2.1.1.1.3. عدالة النظام الضريبي

فمن أجل نجاح الإصلاحات الجبائية، يجب أن تعمل هذه الأخيرة على تحقيق العدالة في توزيع الأعباء الجبائية، حتى لا يحس المكلفون بمحاباة النظام الضريبي لفئة دون الأخرى، و لا يقدمون على التهرب من دفع العبء الإضافي الذي يقع عليهم.

4.2.1.1.1.3. تجنيد إيرادات مالية كافية لتمويل وظائف الدولة

حيث أن الهدف الأساسي من أي إصلاح جبائي هو زيادة الحصيلة الضريبية، فتحقيق الانسجام و العدالة، و تبسيط النطام الضريبي، من شأنه أن يحد من التهرب الضريبي و يحفز على الالتزام الضريبي، و من ثمة تعظيم الحصيلة الضريبية و توفير الإيرادات الكافية لتمويل نفقات الدولة على مختلف برامجها التنموية.

2.1.1.3. مراحل الإصلاح الضريبي في الجزائر

في سنة 1987 قامت الجزائر بإنشاء لجنة وطنية للإصلاح الضريبي، و التي قدمت سنة 1989 تقريرا مفصلا حول الإصلاح الضريبي في الجزائر، و الذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992، و يهدف هذا الإصلاح إلى تحقيق غاية رئيسية تكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني، و خاصة تطور المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية.

و في سنة 1992، شهد النظام الضريبي الجزائري أهم إصلاح جذري له، تعرض إلى هيكل النظام الضريبي قصد عصرنته و جعله أكثر تكيفا مع الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988، فأدخلت ضريبتين جديدتين على الدخل هما[31]ص46:

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG
- الضريبة على أرباح الشركات IBS

كما تم تأسيس ضريبة جديدة على الإنفاق العام تتمثل في الرسم على القيمة المضافة TVA

إن تأسيس هذه الضرائب يمثل صلب الإصلاح الضريبي لسنة 1992، كما أنه لم يتوقف، بحيث شهد النظام الضريبي بعض التعديلات سنويا، و قد ظهرت تلك التعديلات في قوانين المالية المختلفة، و كنتيجة لهذه التعديلات، يظهر النظام الضريبي الجزائري لسنة 2003 كما يلي:

الجدول رقم 03: النظام الضريبي الجزائري لسنة 2003[31]ص149

الضريبة	المعدل
I الضرائب المباشرة **1/** الضريبة على الدخل الإجماليIRG	جدول متصاعد كما يلي: < 60.000 دج : لا تدفع ضريبة من 60.001 دج إلى 180.000دج: 10 % من 180.001 دج إلى 360.000 دج: 20 % من 360.001 دج إلى 1.080.000 دج: 30% من1.080.001 دج إلى 3.240.000 دج : 35% > 3.240.000 دج: 40 %
2/ الضريبة على أرباح الشركات IBS	يوجد معدلان هما: 15 % و 30 % وقد تم تخفيضها إلى: 25 % و 12.5 %
3/ الرسم على النشاط المهني TAP	2 %
4/ الدفع الجزافي VF	3 %
II الرسوم المماثلة الخاصة **1/** الرسم العقاري TFعلى الأملاك المبنية و غير المبنية	معدل الضريبة يحدد حسب المساحة، المنطقة، و الغرض.
2/ الضريبة على الثروة IP	جدول متصاعد بحيث الدخل المعفى من الضريبة يقل أو يساوي 12000000 دج بينما أعلى معدل يساوي 2,5 % الموافق للدخل الذي يزيد عن 50.000.000 دج
3/ رسم التطهير TA يتم فرضه في البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية	يتم فرضه حسب نوعية البناء و الغرض منه (سكني أو مهني).
III الضرائب غير المباشرة **1/** الرسم على القيمة المضافة TVA	معدلين هما: 17 % و 7 %
2/ الضرائب غير المباشرة على استهلاك (الكحول، التبغ، البنزين، الذهب، الفضة،)	حسب جدول يحدد فيه رسم قيمي.

IV حقوق التسجيل	تطبق نسب تتراوح بين 0.5 و 5% حسب طبيعة العقد.
V حقوق الطابع	تطبق المعدلات حسب تصنيف محدد لحقوق الطابع.

كما أدخلت سنة 2007[68] بعض التعديلات على النظام الضريبي في إطار نفس الإجراءات الهادفة إلى تبسيط النظام الضريبي و جعله أكثر مرونة و تحفيزا للاستثمارات، و منه لدفع الضرائب، و من أهم هذه الإجراءات إرساء الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU):

حيث تطبق هذه الضريبة على النظام الجزافي، و هي تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) و الرسم على القيمة المضافة (TVA)، والرسم على النشاط المهني (TAP)، و يتم تطبيق هذه الضريبة على الأشخاص التالية[68](المادة 02):

- الأشخاص الطبيعية الذين يتمثل نشاطهم الرئيسي في بيع البضائع و السلع، و الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 3.000.000 دج، و لا سيما منهم الحرفيون.

- الأشخاص الطبيعية الذين يمارسون الأنشطة الاقتصادية الأخرى، و الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 3.000.000 دج.

- الأشخاص الطبيعية الذين يمارسون في نفس الوقت أنشطة اقتصادية تابعة للصنفين السابقين، لا تنطبق عليها الضريبة الجزافية الوحيدة، إلا في حالة ما لم يتجاوز رقم أعمالهم السنوي من النشاطين 3.000.000 دج. و تطبق هذه الضريبة بالمعدلات التالية:

- 6 % بالنسبة للأنشطة التابعة للصنف الأول.

- 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

و قد تم إنشاء هذه الضريبة في إطار تبسيط النظام الضريبي، حيث تكمن أهميتها في تسهيل إجراءات التصريح و الدفع بالنسبة للمكلفين التابعين للنظام الجزافي، عن طريق جمع كل من الإجراءات المتعلقة بالرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على الدخل في ضريبة واحدة، كما أن هذه الضريبة من شأنها أن تسهل عمل أعوان الإدارة الضريبية، عن طريق تسهيل إجراءات الوعاء و التحصيل المتعلقة بالضرائب السابقة في ضريبة واحدة، مما يوفر لهم الوقت للتدقيق في التصريحات و فرض الرقابة اللازمة للكشف عن المكلفين المتخلفين عن التصريح، أو المكلفين المكتتبين لتصريحات خاطئة.

و خلاصة لما سبق فإن النظام الضريبي الجزائري لطالما كان موضوعا لتغييرات و تعديلات متتالية، و بالرغم من كون هذه التعديلات تصب غالبا في غاية إرضاء المكلفين و

تخفيض العبء الضريبي الذي يتحملونه، فإن بعض الإجراءات قد تثقل كاهل المكلف، و منها الإجراء الأخير المتعلق بإنشاء الضريبة الوحيدة الجزافية (IFU) بالنسبة للأشخاص الغير خاضعين للرسم على القيمة المضافة مثل بائعي التجزئة مثلا، فهذه الفئة من المكلفين أصبحوا بموجب هذه الضريبة خاضعين لمعدل أكبر من مجموع المعدلات التي كانت تطبق عليهم في النظام القديم (2 % IRG + TAP) نتيجة لرفع رقم الأعمال الخاضع للضريبة. و لذلك فإن هذا الإجراء لا يلاءم كافة المكلفين، بل أنه يزيد من الضغط الضريبي عليهم، مما قد يؤدي إلى تمرد بعضهم من دفع الضرائب.

2.1.3. تقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري

نتناول في هذا المطلب تقييم النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (2001، 2005) من خلال تحليل بعض النتائج التي تم تحقيقها في ظل هذا النظام، من حيث تطور الحصيلة الضريبية خلال هذه الفترة ، حيث أننا نتطرق في الفرع الأول إلى تحليل تركيبة هذه الحصيلة من حيث الضرائب المباشرة و غير المباشرة، ثم نتطرق إلى تحليل مدى تحقق العائدات الضريبية المقدرة، أو ما يسمى بنسبة التنفيذ الضريبي، كما يلي:

1.2.1.3. تطور تركيبة الحصيلة الضريبية

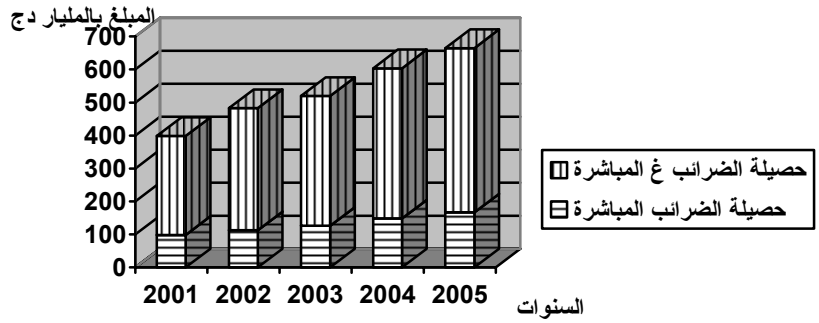
يمكن إبراز تطور العائدات الضريبية خلال الفترة (2001-2005) من خلال الجدول رقم (04) كما يلي:

الجدول رقم 04: تشكيلة الحصيلة الضريبية في الجزائر خلال الفترة (2001-2005)

[من إعداد الطالبة اعتمادا على71،70،69]

الوحدة: ملياردج

السنة / البيان	2001	2002	2003	2004	2005
الحصيلة الضريبيةالإجمالية خارج المحروقات	398,2	551	519,9	603,77	664,82
حصيلة الضرائب المباشرة	98,5	112,2	126,2	148	166,8
نسبة الضرائب المباشرة من الحصيلة الضريبية الإجمالية	%24,73	%20,36	%24,27	% 24,51	% 25,08
حصيلة الضرائب غير المباشرة	299,7	482,9	393.7	455,77	498,02
نسبة الضرائب غير المباشرة من الحصيلة الضريبية الإجمالية	%75,27	%79,64	%75,73	% 75,49	% 74,92



شكل رقم 03: تركيبة الحصيلة الضريبية في الجزائر في الفترة (2001-2005) [الجدول04]

من خلال الجدول رقم (04) و الشكل (03) يتضح لنا أن النظام الضريبي الجزائري يعتمد بصفة خاصة على الضرائب غير المباشرة التي تمثل على امتداد الفترة (2001، 2005) ما لا يقل عن 75%، و يمكن تفسير ذلك بـ:

- إنخفاض معدل الأجور، مما يؤدي إلى انخفاض مبلغ الاقتطاع الضريبي على هذه الأجور.

- التوسع في منح الإعفاءات و الامتيازات الجبائية للمستثمرين المحليين و الأجانب.

- تفشي ظاهرة البطالة، حيث أن ذلك دليل على قلة الأفراد الذين تفرض عليهم الضرائب، مما يؤدي إلى انخفاض حصيلة الضرائب المباشرة المفروضة على الأجور، وذلك بالرغم من التراجع الملحوظ في معدلات البطالة خلال السنوات الأخيرة (الجدول (05))، إلاّ أن ذلك يفسر بتوسع المؤسسات العامة و الخاصة في إبرام عقود ما قبل التشغيل، فبالرغم من مساهمة هذه العقود في تحسين معدلات التشغيل، إلاّ أن الأجور على هذه العقود منخفضة، و بالتالي فإن الاقتطاعات الضريبية على هذه الأجور كذلك تكون منخفضة إن لم تكن منعدمة.

الجدول رقم 05: تطور معدلات التشغيل و البطالة في الجزائر خلال الفترة (2003-2005)

[من إعداد الطالبة اعتمادا على69،72]

السنة / البيان	2003	2004	2005
اليد العاملة المشغلة (ن)	6.684.056	%16,67 +	% 4,91 +
اليد العاملة العاطلة (ن)	2.078.270	% 19,57 -	% 11,78 -
إجمالي اليد العاملة (ن)	8.762.326	% 8,07 +	% 1,96 +

- انتشار ظاهرة الاقتصاد الموازي، بحيث يتم تشغيل اليد العاملة دون التصريح بها، لذلك لا تتمكن الإدارة الضريبية من فرض ضريبة الدخل عليها، بينما تقوم هذه اليد العاملة الخفية باقتناء السلع و الخدمات، و تدفع بذلك ضرائب الاستهلاك عليها، مما يفسر في الأخير ارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة.

- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق قيام المكلفين بالغش في تصريحاتهم و المبالغة في التقليل من مداخيلهم، دون أن تحقق الإدارة الضريبية بالتحقيق في صحة هذه التصريحات.

2.2.1.3. تطور نسبة التنفيذ الضريبي

يقصد بنسبة التنفيذ الضريبي، مقارنة الحصيلة الضريبية الفعلية مع الحصيلة الضريبية المقدرة عند تقدير الإيرادات العامة السنوية، و بطبيعة الحال، فكلما ارتفعت نسبة تنفيذ هذا التوقع، كلما دل ذلك على ارتفاع مردودية الأداء الضريبي بشطريه النظامي و الإداري.

و الإشكال الذي يطرح عند تقييم مستوى التنفيذ الضريبي هو الأخذ أو عدم الأخذ بعين الاعتبار الجباية البترولية، أي تقييم تنفيذ إجمالي الجباية بما فيها الجباية العادية و البترولية، فذلك من شأنه أن يضخم نتائج حساباتنا، بسبب الارتفاع الكبير في أسعار المحروقات خلال الفترة

المدروسة، مما لا يعكس حقيقة تنفيذ الجباية العادية. و لهذا الغرض فإننا نقتصر في دراستنا على تقييم مستوى تنفيذ الجباية العادية.

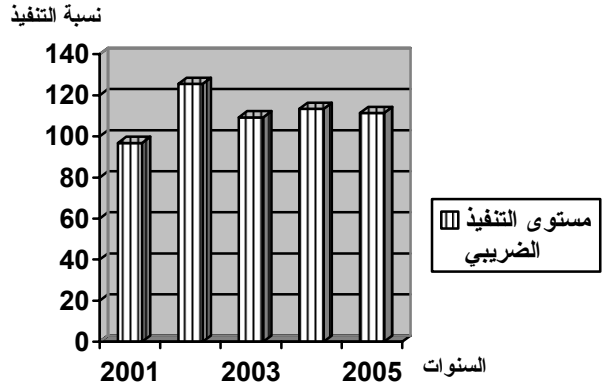
و لتوضيح تطور نسبة التنفيذ الضريبي خلال الفترة (2001-2005)، نضع الجدول رقم (06) كما يلي:

الجدول رقم (06): تطور نسبة التنفيذ الضريبي في الجزائر في الفترة (2001-2005)

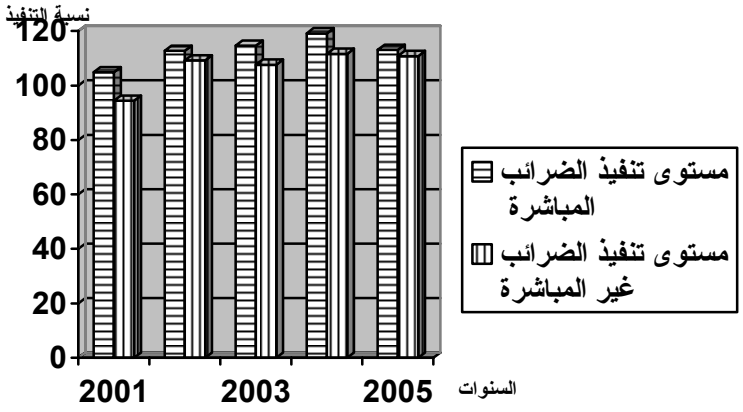
[من إعداد الطالبة اعتمادا على69،70،71،73،74،75،76،77]

الوحدة: مليار دج

السنة / الضريبة	2001	2002	2003	2004	2005
الضرائب المباشرة المقدرة	93,9	99,5	110,1	124,2	147,5
الضرائب المباشرة المحصلة	98,5	112,2	126,2	148	166,8
مستوى تنفيذ الضرائب المباشرة	%104,89	%112,76	%114,62	%119,16	% 113,08
الضرائب غير المباشرة المقدرة	317,5	339,3	365,7	408,2	449,5
الضرائب غير المباشرة المحصلة	299.7	370.7	393.7	455,77	498,02
مستوى تنفيذ الضرائب غير المباشرة	% 94,39	%109,25	%107,65	%111,65	%110,79
مجموع الضرائب المقدرة	411,4	438,8	475,8	532,4	597
مجموع الضرائب المحصلة	398,2	551	519,9	603,77	664,82
مستوى التنفيذ الضريبي	% 96,79	% 125,56	% 109,26	% 113,4	% 111,36



شكل رقم 04: تطور نسبة التنفيذ الضريبي الكلي[الجدول 06]



شكل رقم05: مقارنة بين مستوى تنفيذ الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة[الجدول06]

من خلال النتائج المبينة في الجدول (06)، فعلى العموم، تطورت نسبة التنفيذ الضريبي باستثناء سنة 2001، لتفوق 100 % نتيجة للتطورات التي أدخلت على النظام الضريبي و الإدارة الضريبية، و التحكم التدريجي لهذه الأخيرة في المستجدات التي أدخلت على النظام الضريبي، و خاصة عن طريق الحملات التكوينية التي انطلقت منذ 1998 لتحسين الموارد البشرية للإدارة الضريبية. كما سجل التنفيذ الضريبي تراجعا بسيطا سنة 2003 بسبب تراجع نسبة تنفيذ الضرائب غير المباشرة، ثم ارتفعت هذه النسبة من جديد، و يعود ذلك إلى صدور قانون الإجراءات الجبائية الذي يجمع كافة العمليات الجبائية في نفس القانون، مما يسهل الاطلاع على هذه الإجراءات و التحكم فيها، سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو غير المباشرة.

إلاّ أنه مقارنة بالضرائب غير المباشرة، تعتبر الضرائب المباشرة أكثر فعالية خلال الفترة (2001، 2005)، و يدل ذلك على:

- تحكم أكبر للإدارة الضريبية بالضرائب المقتطعة من المنبع.

- استعمال المكلفين لعمليات تدليسية، للغش الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة، مما يدعم فكرة الحد من ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق الاقتطاع من المنبع.

3.2.1.3. تطور الضغط الضريبي في الجزائر

لفهم تصرف المكلف الجزائري اتجاه واجباته الجبائية، يجب تحليل الأسباب التي قد تدفعه إلى التهرب منها، و من أهم هذه الأسباب ثقل العبء الضريبي على المكلفين، لذلك ارتأينا دراسة تطور الضغط الضريبي على الاقتصاد الوطني والفرد.

إلاّ أن الإشكال الذي يطرح عند حساب الضغط الضريبي في الجزائر هو ازدواجية بنية الإيرادات الضريبية، متمثلة في الجباية العادية و الجباية البترولية ، حيث أنه إذا ما نظرنا إلى الإحصائيات الرسمية و قوانين المالية السنوية، نجد أن الجباية البترولية متضمنة في الإيرادات الضريبية، و عليه يتخذ الضغط الضريبي مستويات مرتفعة قد تزيد عن مثيلتها في الدول المتقدمة، فمثلا في سنة 1985، بلغ الضغط الضريبي (مع حساب الجباية البترولية) 36,20 % في حين بلغ في نفس السنة 27,6% في اليابان و 37,1 % في كندا و 29,9 % في الولايات المتحدة الأمريكية، كما بلغ سنة 2003 في الجزائر 35,52 %، و حدد في نفس السنة خارج الاقتطاعات الاجتماعية في كل من إيطاليا، فرنسا و بلجيكا على التوالي بـ 30%، 26,8%، 30,6 %، و لهذا يطرح التساؤل عن مدى تحمل اقتصاد نام هذا الضغط الكبير[30]ص140.

تمثل الجباية البترولية اقتطاعات ضريبية إجبارية تقوم بها الإدارة الضريبية، غير أنها تتميز عن الضريبة في كونها تدفع بمقابل السماح و الترخيص للشركات المختلفة باستغلال الثروات الباطنية (النفطية) التي تدخل ضمن الأملاك الوطنية. و عليه، فإنها تشكل فائضا لقطاع المحروقات، يتم تحويله إلى ميزانية الدولة وفق الفن الضريبي (فيما يخص تحديد الوعاء و الربط)، و يمكن اعتبارها فائضا للقطاع العام، و ليس اقتطاعا ضريبيا.

ويمكن تحليل تطور مستويات الضغط الضريبي الإجمالي و خارج المحروقات من خلال عرض الجداول التالية *:

(*) يحسب الضغط الضريبي كما يلي:

$$\text{الضغط الضريبي الإجمالي} = \frac{\text{الإيرادات الضريبية الإجمالية}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي}} \times 100$$

L

الجدول رقم (07): تطور الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر في الفترة (2001-2005)
[من إعداد الطالبة اعتمادا على69،70،71]

الوحدة: مليار دج

السنة / البيان	2001	2002	2003	2004	2005
الإيرادات الجبائية الإجمالية	1.399,6	1.558,9	1.869,9	2.174,47	3.017,52
الناتج المحلي الإجمالي PIB	4.235,6	4.537,7	5.264,2	6.112	6.423,7
الضغط الضريبي الإجمالي	**%33,04**	**%34,35**	**%35,52**	**% 35,57**	**% 46,97**

الجدول رقم (08) : تطور الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر في الفترة (2001-2005)
[من إعداد الطالبة اعتمادا على69،70،71]

الوحدة: مليار دج

السنة / البيان	2001	2002	2003	2004	2005
الإيرادات الضريبية خارج المحروقات	398,2	482,9	519,9	603,77	664,82
الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات	2.816,9	3.060,7	3.391	3.797 ,4	3.975,87
الضغط الضريبي خارج المحروقات	**%14,13**	**% 15,77**	**% 15,33**	**% 15,89**	**% 16,72**

من خلال الجداول (07) و (08)، يظهر الفرق الكبير في نسبة الضغط الضريبي، حيث أن نسبة الضغط الضريبي الإجمالي بلغت مستويات جد مرتفعة تفوق المستوى الأمثل للضغط الضريبي في فترة تميزت بازدهار في الأسواق العالمية للمحروقات. و خلافا لذلك، فقد تميزت نسبة الضغط الضريبي خارج المحروقات بانخفاض ملحوظ، حيث أن معدل الفترة يقدر بـ 15,56%، و يعود هذا الانخفاض في مستوى الضغط الضريبي إلى جملة من الأسباب من أهمها:

- انخفاض الاقتطاعات الضريبية بفعل انخفاض المقدرة التكليفية للدخل الوطني (الناتج المحلي خارج المحروقات)، و بذلك انخفاض الدخل الفردي.

- التهرب الضريبي و نقص فعالية الرقابة الضريبية، فعلى سبيل المثال، قدرت في سنة 2003 الملفات التي خضعت للرقابة الضريبية بـ 12% [30]ص144من العدد الإجمالي للملفات، و التي تعتبر ضعيفة ، لا سيما و أن النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي.

- كذلك يساهم انتشار البطالة في انخفاض الضغط الضريبي، بحيث تعمل على الحد من قدرة الدولة على فرض الضرائب على فئة كبيرة من أفراد المجتمع.

كما تعبر هذه النسبة على الضغط الضريبي الفردي الذي يعتبر مقياسا لما يتحمله الفرد من ضرائب سنويا، إلاّ أن هذه النسبة كونها لا تتجاوز 16% منخفضة و لا تعبر على حقيقة ما يدفعه الفرد من ضرائب، حيث أنه عادة ما يدفع العاملون ضرائب تفوق هذه النسبة، كما يدفع أفراد آخرون أقل من هذه النسبة. وذلك ما حاولنا توضيحه من خلال الجدول رقم (09) الذي قمنا بإعداده انطلاقا من المعطيات السابقة:

الجدول رقم 09: تطور ضغط الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة في الفترة (2001-2005)[من إعداد الطالبة اعتمادا على 69،70،71]

السنة / البيان	2001	2002	2003	2004	2005
إجمالي الضرائب المباشرة (10 ^{9}دج) ....(1)	98,5	112,2	126,2	148	166,8
إجمالي الضرائب غير المباشرة (10 ^{9}دج) .... (2)	299,7	370,7	393,7	455,77	498,02
الناتج المحلي الإجمالي (10 ^{9}دج) .... (3)	2.816,9	3.060,7	3.391	3.797,4	3.975,87
عدد اليد العاملة المشغلة(4)	6.228.772	/	6.684.056	7.798.400	8.181.500
عدد السكان (5)	30.879.000	31.357.000	31.848.000	32.364.000	32.906.000
متوسط ما يتحمله العامل من ضرائب مباشرة (دج) 6 =(1/4)	15.765,54	/	18.880,75	18.978,25	20.387,45
متوسط ما يتحمله الفرد من ضرائب غير مباشرة (دج) 7 =(2/5)	9705,62	11.821,92	12.361,84	14.082,62	15.134,62
نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي (دج) 8 = (3/5)	91.223,8	97.608,18	106.474,5	117.334,07	120.825,07
نسبة الضغط الضريبي على العامل 9 =(8 /6+7)	%27,92	/	%29,34	%28,17	%29,39
نسبة ضغط الضرائب غير المباشرة الفردي 10= (7/8)	%10,63	%12,11	%11,61	%12	%12,52

و قد قمنا بإعداد الجدول رقم (09) بافتراض وجود فئتين من الأفراد:

- الأفراد العاملون في القطاع الرسمي أو ما يسمى باليد العاملة المشغلة، الذين يتحملون عبء الضرائب المباشرة و غير المباشرة.

- الأفراد العطالين عن العمل أو العاملين في القطاع غير الرسمي، الذين لا يتحملون عبء الضرائب المباشرة، إلاّ أنهم يقومون باستهلاك السلع و الخدمات و يتحملون بذلك عبء الضرائب غير المباشرة.

و من هذا المنطلق، قمنا بتقسيم الضغط الضريبي ضمن قسمين، ضغط الضرائب المباشرة، الممارس على الفئة الأولى، و ضغط الضرائب غير المباشرة الممارس على الفئتين معا.

من خلال الجدول رقم (09)، يتبين لنا أن نسبة الضغط الضريبي تختلف باختلاف فئات الأفراد المذكورة، حيث أنها تفوق بكثير نسبة الضغط الضريبي التي قمنا بحسابها في الجدول (08) بالنسبة لفئة الأفراد العاملين في القطاع الرسمي، بينما هي تنخفض بكثير بالنسبة لفئة الأفراد العاطلين عن العمل و الأفراد العاملين في القطاع غير الرسمي، و يعتبر هذا الاختلاف عاملا محفزا لتهرب الأفراد من الضرائب و الانتقال إلى القطاع غير الرسمي.

و مع ذلك تبقى هذه المعطيات تقريبية تختلف باختلاف المداخيل و الأجور التي يتلقاها كل مواطن، و باختلاف الكميات من السلع و الخدمات المستهلكة من طرف فئات المجتمع.

و من خلال ما تقدم، نستنتج أن مساهمة إصلاح النظام الضريبي في مكافحة التهرب الضريبي إيجابية من خلال النتائج المسجلة على نسبة التنفيذ الضريبي، إذ أن الحصيلة الضريبية في تزايد مستمر، مما يدل على تجاوب أكبر للمكلفين اتجاه واجباتهم الجبائية، و تغطية الإدارة الضريبية للأنشطة الاقتصادية بشكل أحسن. كما أنه و استنادا لمعدلات الضغط الضريبي المسجلة خلال الفترة (2001-2005) نلاحظ عدم المساواة في توزيع العبء الضريبي بين الفئات العاملة بسبب عدم خضوع جزء من هؤلاء الأفراد للضرائب بالرغم من حصولهم على مداخيل، و بالتالي انتشار الاقتصاد الموازي، مما يفسر ارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة مقارنة بالضرائب المباشرة، حيث أن الأفراد غير المصرحين و الأفراد الذين يقدمون تصريحات خاطئة للإدارة الضريبية يزيدون من استهلاكهم نتيجة زيادة مداخيلهم و عدم خضوعها للضرائب، و من ثمة يظهر أن إصلاح النظام الضريبي لا يكون تام الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي إلا إذا كان مرفقا بإصلاحات على المستوى الإداري و رقابة صارمة و عقوبات مشددة، و هو ما تعمل الإدارة الضريبية الجزائرية على تحقيقه.

2.3. إصلاح الإدارة الضريبية

شهد النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات و تغييرات تهدف إلى تبسيط النظام و جعله أكثر قبولا من طرف المكلفين، و القضاء بذلك على التهرب الضريبي، إلاّ أنه و بالرغم من أن هذه التعديلات لم تكفي للحد من هذه الظاهرة التي تخل بتوازن الاقتصاد و المجتمع، إلاّ أن السلطات الضريبية في الجزائر تحرص على مكافحة الطرق الجديدة للتهرب الضريبي، عن

طريق اتخاذ إجراءات وقائية و أخرى صارمة ضد المواطنين المتخلفين عن واجباتهم الضريبية. فإلى جانب المجهودات التي بذلت منذ إصلاحات 1991، لتطوير النظام الضريبي تماشيا مع المتطلبات الاقتصادية و الاجتماعية، و تنظيم االإدارة الضريبية من حيث المهام المخولة لها المتمثلة في الوعاء و التحصيل و الرقابة و المنازعات، فقد قامت باتخاذ الإجراءات التالية:

- التنظيم الإداري الجديد.
- تدعيم إجراءات ضبط المكلفين و الكشف عن محاولات التهرب.
- العمل على مكافحة التهرب الضريبي الدولي

1.2.3. التنظيم الجديد للإدارة الضريبية

إن الإصلاحات الاقتصادية التي تقوم بها الجزائر للدخول في اقتصاد السوق ألزم عليها اتخاذ إجراءات و تغييرات سريعة من شأنها أن تضمن التكيف مع المرحلة الجديدة و الحتمية للاقتصاد المفتوح للمنافسة. و من أهم هذه الإجراءات تتعلق بالقطاع المالي للدولة.

و تعتبر الإدارة الضريبية من أهم العناصر المعنية بتطوير و تحديث هيئاتها لتكييفها مع متطلبات المنافسة التي تفرضها هذه المرحلة من الاقتصاد الوطني و العالمي، و لذلك ظهرت أهمية إدخال عدة تغييرات ضمن مهام المديرية العامة للضرائب، و إعادة رسم أهدافها، و من ثمة فإن تنظيمها و أساليب عملها لابد أن تساهم في قبول أكثر للضرائب، و تمويل أكبر للنفقات العمومية، و هذه الغاية يجب أن تنعكس على كل واحدة من عملياتها، عن طريق ما يلي:

- اتخاذ تنظيم حديث، و قواعد عمل تضمن فهم الواجبات الجبائية و قبول الضرائب من طرف الجميع.
- زيادة فعالية مكافحتها للتهرب و الغش الضريبي.
- تدعيم مضمون و نوعية الخدمات التي تقدمها للمكلفين، عن طريق تطبيق فكرة المخاطب الوحيد، و التوفير السريع و الفعال للمعلومات عن طريق إنشاء مصلحة خاصة لاستقبال المكلفين.
- التحول إلى إدارة خدماتية ضمن جوهر الخدمة العمومية، مع بقائها إدارة رقابية ضرورية لاحترام تساوي الأفراد أمام الضريبة.
- تطوير مواردها البشرية.

و في إطار إستراتيجية التحديث التي وضعتها المديرية العامة للضرائب، فإن هذه الأخيرة تحولت من إدارة ضريبية ذات الطابع الأفقي حسب الوظائف التي تقوم بها (ترقيم،

تحصيل، منازعات، رقابة،...) إلى إدارة ذات طبيعة عمودية حسب فئات المكلفين، و ذلك وفقا للتصميم التالي[78]:

- تتم إدارة جباية كبار المكلفين من طرف مديرية كبريات المؤسسات (Direction des Grandes Entreprises "DGE")، و يطلق بكبريات المؤسسات على كل المؤسسات التي يزيد رقم أعمالها عن 100 مليون دج، المؤسسات البترولية، المؤسسات الأجنبية، و مجمعات الشركات*.

- و بالنسبة لجباية المكلفين المتوسطين و المهن الحرة، فتسند إلى مركز الضرائب (Centres Des Impôts "CDI")، بمثابته مخاطب وحيد للوعاء و التحصيل و الرقابة، يحل محل المفتشيات و القباضات الحالية، و يمتد إنجاز هذه المراكز على فترة 10 سنوات.

- أما صغار المكلفين، الخاضعين للنظام الجزافي، يتم ربطهم بمراكز مقربة للضرائب (Centres De Proximité des Impôts "CDPI")، بحيث سوف يتم إنشاء 250 مركزا مقربا للضرائب على المستوى الوطني.

- إنشاء مفتشيات خاصة بتسيير الجباية العقارية، و الضرائب على الأملاك و المعادن الثمينة، الكحول، التبغ، الجباية المحلية و الفلاحية، حيث يتم خلق هذه المفتشيات تدريجيا بهدف حصر هذه الأنظمة الجبائية الخاصة.

1.1.2.3. إنشاء مديرية كبريات المؤسسات

تعرف مديرية كبريات المؤسسات على أنها مصلحة ضريبية خارجية، تغطي المستوى الوطني، و هي تعتبر الهيئة الوحيدة للمؤسسات الكبرى التي تدخل ضمن وظائفها.

و قد تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات من طرف المديرية العامة للضرائب بالمرسوم التنفيذي رقم "02-303 " الصادر في "28 نوفمبر2002" المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم "91-60" الصادر في "23 فيفري 1991" المتضمن تحديد تنظيم و صلاحيات المصالح الخارجية للإدارة الضريبية.

(*) سوف نأتي على ذكرها بأكثر تفاصيل في الأجزاء اللاحقة من دراستنا، ص 145.

1.1.1.2.3. أهداف مديرية كبريات المؤسسات

لقد تم وضع مديرية كبريات المؤسسات استجابة للمتطلبات التالية[79]:

1/ التحكم في الإيرادات الضريبية المحصلة من عدد معين من كبريات المؤسسات التي تعتبر رقابة احترامها لواجباتها الجبائية أمرا أساسيا.

2/ تسيير و رقابة قطاع المحروقات.

3/ تحديث إجراءات وضع نظام داخلي للتسيير المعلوماتي للضرائب.

4/ تبسيط و تحسين الخدمات المقدمة للمكلفيين، عن طريق جمع كل المهام الجبائية في هيئة واحدة.

2.1.1.2.3. المهام المخولة لمديرية كبريات المؤسسات

و تحقيقا للأهداف السالفة الذكر، فقد أسندت للمديرية المهام التالية[79]:

1/ التسيير و الرقابة الميدانية و على المستندات لملفات المؤسسات البترولية (الجباية البترولية).

2/ التسيير و الرقابة الميدانية و على المستندات لملفات مؤسسات القطاعات الأخرى (جباية القانون العام).

3/ تحصيل الضرائب و الرسوم، و الرقابة المحاسبية و المتابعة القضائية.

4/ الرقابة الجبائية الخارجية لملفات المؤسسات الخاضعة لجباية القانون العام.

5/ معالجة الطعون و طلبات التخفيضات الودية للغرامات.

6/ إعلام المكلفين المعنيين.

بينما لا تهتم مديرية كبريات المؤسسات بالضرائب التالية:

- حقوق التسجيل
- الرسم العقاري
- رسم التطهير.

3.1.1.2.3. الهيئات المخولة إلى مديرية كبريات المؤسسات

تهتم المديرية بتسيير الملفات الجبائية للهيئات التالية[78]:

1/ كل شركات الأموال و شركات الأشخاص التي اعتمدت النظام الضريبي لشركات الأموال التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دج.

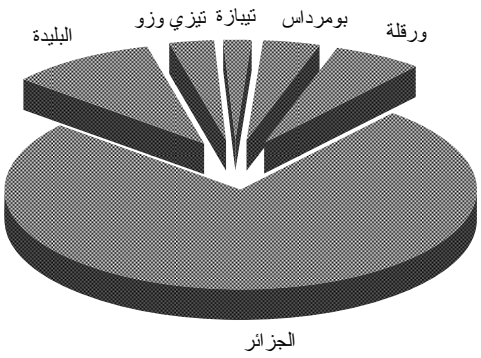
2/ تجمع الشركات، لما يفوق رقم أعمال إحدى الشركات العضوة 100 مليون دج.

3/ الشخصيات المعنوية أو تجمعات الشخصيات المعنوية الناشطة في قطاع المحروقات.

4/ الشركات القائمة في الجزائر، و العضوة في تجمعات أجنبية و كذا الشركات التي ليس لها تجهيزات مهنية في الجزائر.

و قد تم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات في إطار تحديث و تطوير الإدارة الضريبية الذي خصص له غلاف مالي يقدر بـ 19 مليار دج تمتد على الفترة (2009/2005)، حيث استفادت مديرية كبريات المؤسسات من غلاف مالي يقدر بـ 200 مليون دج، و هي منذ 09 جوان 2005 عملية لتسير جباية ما يقارب 70 % من الحصيلة الضريبية الكلية[80].

و مديرية كبريات المؤسسات تابعة مباشرة للمديرية العامة للضرائب، و هي مكلفة بتسيير جباية ما يقارب 2300 مؤسسة من مختلف الفئات السالفة الذكر، و خصوصا منها 907 مؤسسة على اللائحة الأولى من الولايات: الجزائر، البليدة، تيبازة، بومرداس، تيزي وزو، ورقلة و التي يقدر عددها بـ 600 مؤسسة، بالإضافة إلى كل المؤسسات البترولية أي كل المؤسسات التي يتمثل نشاطها في التنقيب و استغلال و تسويق و نقل المحروقات عبر القنوات، و التي تقدر بـ 307 مؤسسة، إلى أن يعمم نشاطها إلى باقي المؤسسات المعنية. كما أنه و إلى جانب مديرية كبريات المؤسسات، فقد تم إنشاء هيئة مكلفة بتسيير الإعلام و التوجيه الجبائي، إضافة إلى تسيير رقم التعريف الإحصائي و جمع كل المعلومات الجبائية و معالجتها معلوماتيا [78].



شكل رقم 06: التوزيع الجغرافي للمؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات[78]

4.1.1.2.3. تنظيم مديرية كبريات المؤسسات

تتضمن مديرية كبريات المؤسسات 05 مديريات فرعية[79]:

1.4.1.1.2.3. نيابة مديرية جباية المحروقات و يضم 03 مكاتب وهي:

- مكتب تسيير الملفات الجبائية.
- مكتب الرقابة الجبائية.
- مكتب الإحصائيات.

2.4.1.1.2.3.نيابة مديرية التسيير و هي تضم مكتبين هما :

- مكتب تسيير الملفات.
- مكتب التدخلات و البحث عن المعلومات.

3.4.1.1.2.3. نيابة مديرية التحصيل و تضم 03 مكاتب هي:

- مكتب حصيلة ضرائب المؤسسات البترولية و الشبه البترولية.
- مكتب حصيلة ضرائب المؤسسات الخاضعة للقانون العام.
- مكتب رقابة إبراء الذمة المالية و المتابعة القضائية.

4.4.1.1.2.3. نيابة مديرية الرقابة و هي تضم مكتبين هما:

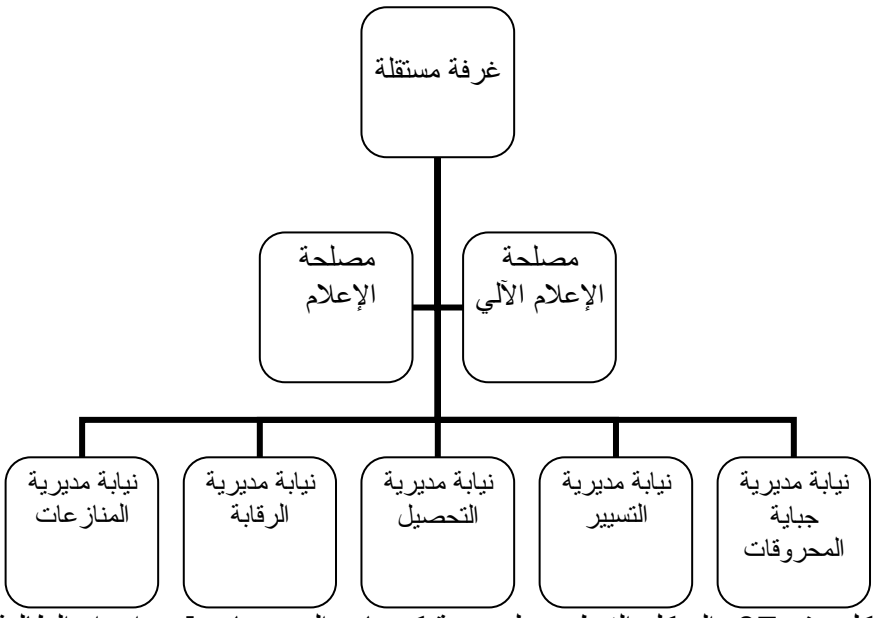
- مكتب المراقبة.
- مكتب التحقيقات و البحوث.

5.4.1.1.2.3.نيابة مديرية المنازعات و هي بدورها تتفرع إلى مكتبين:

- مكتب الشكايات.
- مكتب المنازعات القضائية و لجنات الطعون.

كما تحتوي المديرية على غرفة مستقلة (cabinet) و مصلحتين:

مصلحة الإعلام الآلي، و مصلحة الإعلام.



شكل رقم 07: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات [من إعداد الطالبة]

5.1.1.2.3.الموارد البشرية للمديرية

يقدر عدد أعوان مديرية كبريات المؤسسات بـ 112 عون، و بهدف تشغيل أعوان ذوي أعلى الكفاءات في مديرية كبريات المؤسسات، تم نشر إعلان وطني للتوظيف في 02 جويلية 2001[79]، فاستقبل 470 طلب، بحيث اختير منهم 335 مرشح حسب أقدميتهم في المهنة، ثم 225 مرشح للحوار. و في الأخير، تم اختيار 96 مرشح من طرف اللجنة، تمت تكملتهم بمفتشين للرقابة الجبائية من طرف مديرية البحث و المراجعات.

أما عن تكوين الموظفين، فقد تم تنظيم دورات تكوينية حسب التخصص لمدة تتراوح بين 02 و 03 أسابيع، و قد استفاد بعض الأعوان من حملات تكوينية في الخارج، كما نظمت دورات خاصة لتكوين الموظفين في ميدان الإعلام الآلي و الجباية البترولية[79].

2.1.2.3. إنشاء مراكز الضرائب

تم وضع مراكز الضرائب تلبية لحاجة تحسين تسيير رقابة المكلفين المتوسطي الأهمية، و هي تمثل كذلك لهذه الفئة من المكلفين المخاطب الوحيد. و هي تقوم تحت سلطة رئيس المركز بأعمال الترقيم، متابعة واجبات التصريح و الدفع، حساب الحصيلة، الرقابة و إجراءات التحصيل.

1.2.1.2.3. تصنيف مراكز الضرائب

تصنف مراكز الضرائب حسب عدد الملفات التي تسيرها ضمن 03 أصناف[43]:

الصنف 01: و هي المراكز التي تهتم بعدد من الملفات يفوق 8000ملفا.

الصنف 02: و هي المراكز التي تهتم بعدد من الملفات يتراوح بين 4000 و 8000 ملفا.

الصنف 03: و هي المراكز التي تهتم بعدد من الملفات لا يتجاوز 4000 ملفا.

و تتكفل مراكز الضرائب بالمؤسسات (شركات و أشخاص طبيعية) الخاضعة للنظام الحقيقي للضرائب (باستثناء المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات، و المهن الحرة. و تمتد تغطيتها الجغرافية بمثل تغطية المديريات الولائية للضرائب، إلاّ بالنسبة للمدن الكبرى أين يصل عدد الملفات إلى أكثر من 12000 ملفا، و منه ضرورة وضع أكثر من مركز واحد للضرائب[43].

كما يخطط لإنشاء فروع تسيير للمناطق البعيدة، بهدف تفادي تعدد المراكز المصغرة.

2.2.1.2.3. الضرائب المسيرة من طرف مراكز الضرائب

تهتم مراكز الضرائب بتسيير مجمل المكلفين التابعين لها، استنادا إلى ملف وحيد يجمع كل المعلومات المتعلقة بالمكلف، باستثناء الرسم العقاري الذي سيبقى من صلاحيات المفتشيات

الضريبية إلى أن يتم إنجاز المصالح العقارية، كما أنه يتم جمع تصريحات المكلف ضمن تصريح واحد يجمع كل عمليات الفروع لدى المقر الرئيسي لها[81].

3.2.1.2.3. تنظيم مركز الضرائب و موقعه

بالرغم من كونه مصلحة خارجية عملية، فهو تابع مباشرة للمديريات الولائية، التي يكون على اتصال مباشر معها فيما يتعلق بمركزية الإحصائيات، برمجة الرقابة الضريبية، و قضايا المنازعات الضريبية التي تفوق كفاءته، و يتم تنظيم مركز الضرائب وفقا للمخطط التالي[81]:

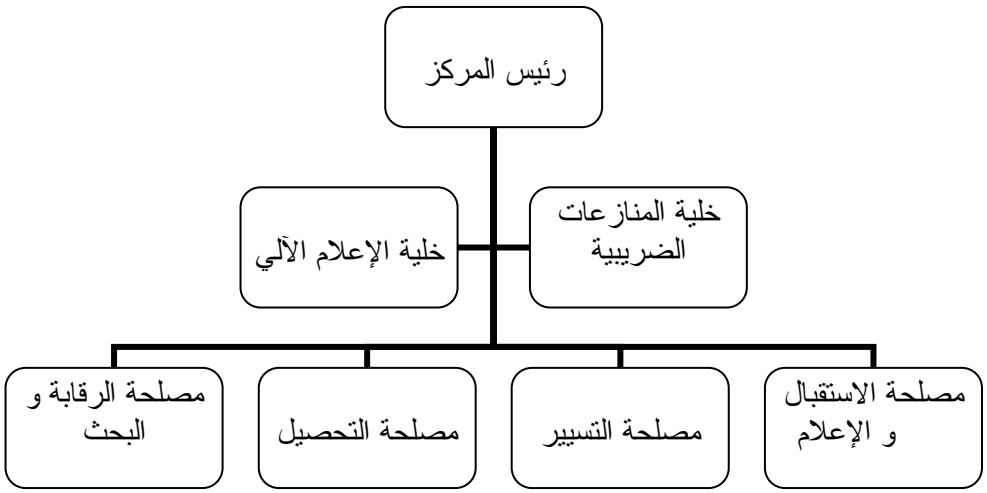
مكتب رئيس المركز:

الذي يترأس 04 مصالح:

- مصلحة الاستقبال و الإعلام.
- مصلحة التسيير
- مصلحة التحصيل
- و مصلحة الرقابة و البحث.

كما يضم المركز خليتين:

- خلية المنازعات الضريبية
- و خلية الإعلام الآلي.



شكل رقم 08: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب[81]

و قد أصبحت مديرية كبريات المؤسسات عملية منذ "09 جوان 2005 "[78] ، و بالتالي تم إنهاء الخطوة الأولى من مشروع تطوير و تحديث الإدارة الضريبية، و ابتداءا من 2006 تم الشروع في الخطوة الثانية و هي إنشاء أول مركز للضرائب في منطقة "سيدي محمد" بالجزائر العاصمة يتم اعتباره كمركز نموذجي في انتظار إنجاز 70 مركزا على كامل التراب الوطني[43].

و مما لا شك فيه أن هذه الهيئات التي تم إنشاؤها من طرف المديرية العامة للضرائب في إطار تطوير الإدارة الضريبية، من شأنها أن تضمن تقديم خدمة عمومية تعود بالنفع على كل من المكلف و الخزينة، حيث أن وجود هذه الهيئات و بالعدد المتوقع سوف يمكّن من دراسة الملفات بأكثر جدية، ومنحها وقتا أكبر، الشيء الذي يخفض من احتمالات حدوث أخطاء و تجاوزات عند تقدير القاعدة الضريبية، و يشعر المكلفين بالأمان و الثقة في الإدارة الضريبية.

و يساعد انتشار هذه الهيئات على فرض رقابة أكثر صرامة و نظاما على المؤسسات التابعة لها، كما أن وفرة الوقت تسمح بدراسة الملفات دراسة أوفى و أسرع، مما يمكن من المقارنة الآلية للمعطيات و المعلومات، و اكتشاف محاولات الغش و التهرب الضريبي.

فهذه التسهيلات التي توفرها مديرية كبريات المؤسسات و مراكز الضرائب عن طريق تقسيم العمل بينها حسب فئات المكلفين، سوف تخفف من الضغط على العون الضريبي من جراء تكدس الملفات و قلة الوقت لدراستها، و يشجع المكلفين على أداء واجباتهم الجبائية، عن طريق توفير هيئات تمنحهم التوجيهات اللازمة و المعلومات المفيدة التي تساعد على تقبلهم للضرائب المفروضة عليهم.

2.2.3. تدعيم إجراءات التعرف على المكلفين و متابعة عملياتهم

ارتأينا في هذا المطلب جمع أهم الإجراءات التي قامت باتخاذها المديرية العامة للضرائب على امتداد العشرية الأخيرة، بحيث تهدف هذه الإجراءات إلى التعرف على كافة المكلفين لدى الإدارات الضريبية، و متابعة أنشطتهم الاقتصادية و الضغط عليهم في حالة تهربهم من دفع ما يدينون به من مستحقات ضريبية. و تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

1.2.2.3. إجراءات حصر المكلفين و التعرف عليهم

يعتبر التعرف على المكلفين و جمعهم في إطار قائمة موحدة أمرا أساسيا لحصرهم و مراقبة العمليات التي يقومون بها داخل و خارج الوطن، و في هذا السياق تعمل الجزائر على تطوير وسائل تقنية و تكنولوجية حديثة تمكن من التعرف أكثر على الوضعية المالية و الجبائية للمكلفين، و كذا مختلف العمليات و الصفقات التجارية التي يقدمون على إجرائها، و تتمثل هذه الوسائل فيما يلي:

1.1.2.2.3. إنشاء رقم التعريف الجبائي (NIF)

تم إنشاء رقم التعريف الجبائي استنادا للمادة 110 من قانون المالية لسنة 1992، و هو عدد مكون من 15 رقما، يمثل كل من هذه الأرقام إحدى المعلومات الشخصية للمكلف، مثل: إسم المكلف أو الشركة، تاريخ و مكان الميلاد و رقم شهادة الميلاد، تاريخ بداية النشاط و مقره، رقم السجل التجاري، و غيرها من المعلومات، التي تختلف حسب طبيعة الشخصية المرقمة جبائيا (أشخاص طبيعية و أشخاص معنوية) و طبيعة النشاط الممارس.

و يتم منح رقم التعريف الجبائي من طرف الديوان الوطني للإحصائيات، و عند بداية استعماله، لم يكن هذا الرقم موجها إلاّ لاستعماله في العلاقات مع الإدارة الضريبية، ثم تم تعميم استعمال رقم التعريف الجبائي عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 97-396 المؤرخ في 28 أكتوبر 1997 المتعلق برقم التعريف الإحصائي و إنشاء ملف وطني للأعوان الاقتصاديين و الاجتماعيين المسير من طرف الديوان الوطني للإحصائيات*، فكل شخص مسجل في الملف الوطني للأعوان الاقتصاديين و الاجتماعيين، يسند إليه رقم تعريف إحصائي وحيد تسلسلي.

و تطبيقا لأحكام المادة 63 من قانون المالية 1997، تلزم كل الإدارات و المنشآت العمومية باستعمال رقم التعريف الإحصائي في علاقاتها مع المكلفين، كما يلزم المكلفون بتدوين هذا الرقم على كل العقود الموثقة و القانونية، استنادا للمادة 17 من قانون المالية لسنة 2005، و ذلك بهدف إعطاء هذه العقود مصداقية أكبر، و منح الإدارة الضريبية فرصة تأكيد المعلومات المدونة على العقود و التأكد من احترام كل الحقوق المستحقة للخزينة العامة، و من إمكانية حصر بعض المتهربين لتصفية وضعيتهم الجبائية.

(*) و يضم الملف الوطني للأعوان الاقتصاديين و الاجتماعيين كل شخصية معنوية تابعة للقانون العام أو الخاص، و كل شخص طبيعي يمارس نشاطا اقتصاديا أو اجتماعيا تابعا لقواعد القانون التجاري، أو القواعد المنظمة للحرف و المهن، أو القواعد المتعلقة بممارسة نشاطات حرة أو كل نشاط آخر ذي هدف مربح منظم.

و رقم التعريف الإحصائي رقم وحيد يحمل كل المعلومات الخاصة بالمكلف، حيث أن المركز الوطني للإحصائيات لا يسجل هذه المعلومات إلاّ بعد التأكد من مصداقيتها، عن طريق مقارنة المعلومات التي تصله من المديريات الولائية للضرائب و المركز الوطني للسجل التجاري و مختلف الهيئات و الإدارات العمومية، و من ثمة، فإن أي تجاوز أو تخلف من طرف المكلف، يتم تحديده عن طريق رقم التعريف الإحصائي، خاصة لدى البنوك أو الإدارات الضريبية أو مصالح الجمارك...

فأهمية رقم التعريف الإحصائي إضافة لكونه يعمل على ضبط الإحصائيات المتعلقة بالجباية (كعدد المكلفين، الضغط الجبائي و غيرها)، فهي تكمن في أنه يساعد الإدارة الضريبية على الإلمام بكل أنواع المكلفين و ضبطهم، لتحول دون قيامهم بممارسة أنشطة اقتصادية أخرى في وقت واحد و في مناطق مختلفة من الوطن، أو ممارسة نشاط اقتصادي بعد إثبات تهمة التهرب الضريبي على المكلف، و دون أن يكون هذا الأخير قد قام بتصفية وضعيته الجبائية. إلاّ أنه و بمقتضى قانون المالية لسنة 2006، انتقلت صلاحية منح رقم التعريف الإحصائي إلى المديرية العامة للضرائب و يسمى حاليا برقم التعريف الجبائي.و قد بلغ عدد المؤسسات المعرفة جبائيا سنة 2005 ما يقارب 126563 مؤسسة[82]

2.1.2.2.3. إنشاء الملف الوطني للمتهربين (Fichier National des Fraudeurs)

تم إنشاء الملف الوطني للمتهربين من الضرائب بموجب المادة 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006، و يهدف هذا الملف إلى مكافحة التهرب و الغش الضريبي، عن طريق جمع كافة المكلفين الذين أثبتت عليهم تهمة مخالفة القوانين الجبائية، التجارية و الجمركية ضمن قائمة موحدة، و في إطار عمل الإدارة الضريبية على إنشاء شبكة معلوماتية بين الإدارات الضريبية على المستوى الوطني، فإنه يتم إطلاع هذا الملف على كافة الإدارات، و من ثمة تتمكن هذه الأخيرة و في أي وقت من التأكد من الوضعية الجبائية و المالية للمكلفين الذين يتقدمون لمصالحها للاستفادة من أية خدمة، كما يعطي لها هذا الملف صلاحية تتبع المتهربين من خلال العمليات التي يقومون بها، حتى يمكن اكتشافهم و متابعتهم قضائيا.

2.2.2.3. الإجراءات الخاصة بالمستوردين

كثيرا ما يستفيد بعض الأفراد من توكيل سجل تجاري يمكنهم من استيراد سلع و تجهيزات لغرض استخدامها في عملية إنتاج صورية، مستفيدين بذلك من الإعفاءات التي تمنح لهم من الرسم على القيمة المضافة، إلاّ أن هذه الفئة من المستوردين يقومون بإعادة بيع هذه السلع و التجهيزات في السوق المحلي، دون أن يترك ذلك أثرا جبائيا، مما يتسبب في خسارة مبالغ هائلة للخزينة العمومية.

كما يستفيد بعض الأفراد من توكيل سجل تجاري لاستيراد السلع و التجهيزات، مما أدى إلى ظهور ما يسمى بظاهرة المستوردين غير محددي الموقع (non localisés)، الصعب ضبطهم من طرف الإدارة الضريبية، حيث أنه في سنة 2002، تم إحصاء ما يقارب 465 ممول غير محدد الموقع في 29 ولاية، وقد وصل الدين الجبائي (حقوق + غرامات) لهذه الفئة من الممولين إلى 28,88 مليار دج[43]. كما أنه و خلال السداسي الأول من سنة 2005 ، تم من خلال الرقابة الجبائية إحصاء 2730 مستورد[83] مرتكب لمخالفات للتشريع الجبائي، و قد أسفرت هذه الرقابة على استرجاع المبلغ المستحق.

و في سبيل مكافحة هذا النوع من الممارسات، تقوم الإدارة الضريبية بتجنيد مواردها البشرية و المادية للحد من عمليات الاستيراد المشبوهة، و ذلك من خلال ما يلي[84]:

1.2.2.2.3. إنشاء شركة ذات رأسمال أدنى محدد

حيث أن المشرع بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2005 أجبر المستوردين على تنظيم وضعيتهم المالية في كيان شركة رأسمالها الأدنى محدد قانونيا بـ 20 مليون دج، و تملك محلا محددا، و لا يمكن لهذه الشركات أن تزاول نشاطها قبل أن تقوم المصالح المعنية بالتشخيص المادي للمحلات المعنية، بحيث تكون هذه المحلات قانونية و ملائمة لطبيعة المواد المستوردة، فتراقب هذه المحلات من حيث إمكانية استقبالها للمواد. و الهدف من هذا الإجراء هو تتبع المواد المستوردة عبر مختلف مراحل نقلها و تخزينها و توزيعها، و منه شفافية استخدامها*.

(*) و قد تم التخلي عن هذا الإجراء سنة 2007 ، حيث ظهر أنه يمثل نقمة بالنسبة لعمليات الاستيراد، مما ينعكس بزيادة الأسعار على المواد المستوردة.

2.2.2.2.3. رسم التوطين

حيث أن المشرع يلزم البنوك التي يتعامل معها المستوردون على عدم قبول ملفاتهم إلا بعد أن تشتمل هذه الأخيرة على شهادة تثبت دفعهم لرسم توطين مبلغه 10000 دج لقباضة الضرائب التابعين لها.

إن الهدف الرئيسي من رسم التوطين لا يكمن في قيمة الرسم ذاته، و إنما يتمثل في إمكانية تتبع عمليات الاستيراد التي يقوم بها المكلفون، مما يساعد على مراقبتهم، و الحد من السوق الموازي و التهرب الضريبي. و قد تم إحصاء 87 مستورد[85] قد حصل على التوطين البنكي منذ صدور هذا القانون إلى نهاية 2006.

3.2.2.2.3. الاستعانة بمحافظي الحسابات

حيث يجبر المشرع كافة الشركات الجزائرية على الاستعانة بخدمات محافظي حسابات معتمدين، بهدف مسك محاسبة قانونية و مضبوطة، مما يعود بالنفع على كل من الشركاء و الدولة، إذ يساهم في كبح التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية، حيث أن هذا الإجراء يلزم كلا من المكلف و محافظ الحسابات أمام القانون. و عند صدور هذا القانون سنة 2005، كان عدد الشركات المتخذة لهذه الصورة القانونية حوالي 50000 شركة تتمثل بصورة خاصة في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، إلا أنه و ابتداءا من 2006 تجبر كل شركة على تعيين محافظ حسابات معتمد، و إن تخلفت على ذلك، فإنها مجبرة على قبول محافظ حسابات يتم تعيينه من طرف المحكمة[86].

3.2.3. مكافحة الجزائر للتهرب الضريبي الدولي

في إطار التطورات الاقتصادية الراهنة التي تفتح المجال أمام الشركات للتوسع خارج حدودها الوطنية و تكنولوجيا المعلومات التي تهمل الحدود الوطنية للدول، فإنه على الجزائر مثل بقية الدول التأقلم مع هذه المعطيات الجديدة للاقتصاد العالمي، من خلال مختلف السياسات ومن بينها السياسة الجبائية، و في هذا الإطار فإنها ملزمة باتخاذ الإجراءات اللازمة فيما يخص التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، و كذا جباية التجارة الإلكترونية، نظرا لما يطرأ من تطورات سريعة خلال السنوات الأخيرة. لذلك سوف نستعرض في هذا المطلب الجهود

التي تبذلها الجزائر في هذا المجال، من حيث التعاون الدولي لتبادل المعلومات، و الجباية الإلكترونية.

1.3.2.3. تعاون الجزائر مع المجتمع الدولي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

نظرا للأهمية التي تمثلها الاتفاقيات الجبائية في إرساء قواعد التعاون بين الدول لمكافحة التهرب الضريبي الدولي و حماية المكلفين، عن طريق خلق الجو الملائم للاستثمار، قامت الجزائر منذ الثمانينات بإبرام جملة من الاتفاقيات الجبائية لتفادي الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي الدولي. و من خلال ما يلي نتطرق إلى هذه الاتفاقيات وآفاق تعاون الجزائر في هذا المجال.

1.1.3.2.3. الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر

تتكون شبكة الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر من 32 اتفاقية تهدف إلى تفادي الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب و الغش الضريبي، منها 11 اتفاقيات سارية المفعول، و 13 لم تدخل بعد حيز التنفيذ و 08 لم تتم بعد المصادقة عليها، حيث تتعلق هذه الاتفاقيات بصفة خاصة بالضريبة على الدخل، و هذا العدد يدل على أن مكافحة التهرب الضريبي الدولي لا تظل في الجزائر غير متطورة مقارنة بدول أخرى مثل تونس التي تعد أكثر من 35 اتفاقية معمول بها.

و يظهر من خلال الاطلاع على الاتفاقيات الحديثة المصادقة و الاتفاقيات طور المناقشة، الاهتمام الذي توليه بعض الدول خاصة منها العربية و الآسيوية مما يدل على اهتمام هذه الدول للاستثمار في الجزائر. كما أن هذا التطور و لو بسيطا، فإنه يندرج و بصفة خاصة ضمن الإصلاحات و التعديلات التي أدخلت على النظام الجبائي الجزائري في بداية التسعينات، من جهة، و من جهة أخرى إلى تسارع ظاهرة العولمة الاقتصادية التي أعطت الاتفاقيات الجبائية نظرة جديدة عن طريق منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE).

و في الوقت الحالي، فإن إستراتيجية الجزائر تهدف إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي، أكثر من اهتمامها بمكافحة التهرب الضريبي. و في هذا الإطار فإنها تتوسع في سياسة اتفاقية مفتوحة للاستثمار الأجنبي المباشر، عن طريق الموافقة على فرض معدلات منخفضة للضرائب على الأرباح الموزعة من الشركات إلى فروعها، إذ أن الاتفاقيات الجبائية عادة ما تجبر الدول على

التخلي عن جزء من الضرائب، و في الحالة العكسية فإن ذلك يكون سببا في صد الكثير من المستثمرين الأجانب. إلاّ أنه و مع ذلك فإن كل هذه الاتفاقيات تحتوي على بند خاص بتعزيز التعاون من أجل مكافحة التهرب و الغش الضريبي الدولي استنادا لنموذجي منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) و منظمة الأمم المتحدة (ONU)[87].

2.1.3.2.3. آفاق تعاون الجزائر مع المجتمع الدولي لمكافحة التهرب الضريبي

إن إمكانية إبرام اتفاقية جبائية مع الجزائر تتوقف و بالدرجة الأولى على رغبة الأطراف الأخرى المتعاقدة مع الجزائر، حيث أن الجزائر لم تقم في هذا المجال بالمبادرة الأولى إلاّ مع دولتين: الولايات المتحدة الأمريكية (لم يتم إبرامها بعد) و فرنسا، و بالنسبة للأولى تم الطلب عليها من طرف الأعوان الوطنيين المتدخلين في قطاع الطاقة و النقل. أما الثانية، فتهدف إلى تجديد الاتفاق المبرم سنة 1982، و قد تم الطلب عليها بهدف إعادة الاعتبار للامتيازات المتاحة، و التي كانت قد فقدت اعتبارها بسبب تطور النظام الجبائي الداخلي، و بسبب التطورات التي أدخلتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE)[87].

و سنستعرض فيما يلي قائمة كاملة للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية جبائية تهدف إلى تفادي الازدواج الضريبي و مكافحة التهرب الضريبي الدولي، إضافة إلى تاريخ توقيعها، تاريخ المصادقة عليها و رقم الجريدة الرسمية الصادرة فيها، وذلك إلى غاية 20 جويلية 2006

الجدول رقم 10: الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر إلى غاية 20 جويلية 2006[88]

الدولة	تاريخ التوقيع على الاتفاقية	تاريخ المصادقة على الاتفاقية	تاريخ دخول الاتفاقية حيز التنفيذ	رقم الجريدة الرسمية
إفريقيا الجنوبية	28 أفريل 1998	المرسوم الرئاسي رقم 2000-95 المؤرخ في 2000-05-05 .	**سارية المفعول**	الجريدة الرسمية رقم 26 المؤرخة في:07-2000-05.
النمسا	17 جوان 2003	المرسوم الرئاسي رقم 05-194 المؤرخ في 2005-05-28.		الجريدة الرسمية رقم 38 المؤرخة في 01-2005-06.
بلجيكا	15 ديسمبر 1991	المرسوم الرئاسي رقم 02 -432 المؤرخ في 2002-12-09.	**سارية المفعول**	الجريدة الرسمية رقم 82 المؤرخة في 11-2002-12.
البحرين	11 جوان 2000	المرسوم الرئاسي رقم 03-276 المؤرخ في 2003-08-14.		الجريدة الرسمية رقم 50 المؤرخة في 20-2003-08.
بلغاريا	25 أكتوبر 1998	المرسوم الرئاسي رقم 04-435 المؤرخ في 2004-12-29.	**سارية المفعول**	الجريدة الرسمية رقم 01 المؤرخة في 02 2005-01.
كندا	22 فيفري 1999	المرسوم الرئاسي رقم 2000-364 المؤرخ في 2000-08-16.	**سارية المفعول**	الجريدة الرسمية رقم 68 المؤرخة في 19-2000-11.
كوريا الجنوبية	24 نوفمبر 2001	المرسوم الرئاسي رقم 06-228 المؤرخ في 2006-06-24.		الجريدة الرسمية رقم 44 المؤرخة في 04-2006-07.
إسبانيا	07 أكتوبر 2002	المرسوم الرئاسي رقم 05- 234 المؤرخ في 2005-06-23.		الجريدة الرسمية رقم 45 المؤرخة في 29 06-2005.
مصر	17 فيفري 2001	المرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 2003-03-25.	**سارية المفعول**	الجريدة الرسمية رقم 23 المؤرخة في 02-2003-04.
الإمارات العربية المتحدة	25 أفريل 2001	المرسوم الرئاسي رقم 03-164 المؤرخ في 2003-04-07.	**سارية المفعول**	الجريدة الرسمية رقم 26 المؤرخة في 13-2003-04.
إثيوبيا	26 ماي 2002			

فرنسا	17 أكتوبر 1999	المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 07-04-2002.	**سارية المفعول**	الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخة في 10-04-2002.
إيطاليا	03 فيفري 1991	المرسوم الرئاسي رقم 91-231 المؤرخ في 20-07-1991.	**سارية المفعول**	الجريدة الرسمية رقم 35 المؤرخة في 24-07-1991.
إندونيسيا	28 أفريل 1995	المرسوم الرئاسي رقم 97-342 المؤرخ في 13-09-1997.		الجريدة الرسمية رقم 61 المؤرخة في 14-09-1997.
الهند	25 جانفي 2002			
الأردن	16 سبتمبر 1997	المرسوم الرئاسي رقم 2000-427 المؤرخ في 17-12-2000.		الجريدة الرسمية رقم 79 المؤرخة في 23-12-2000.
لبنان	26 مارس 2002	المرسوم الرئاسي رقم 06-171 المؤرخ في 22-05- 2006		الجريدة الرسمية رقم 35 المؤرخة في 28-05-2006.
المالي	31 جانفي 1999			
النيجر	26 ماي 1998			
البرتغال	02 ديسمبر 2003	المرسوم الرئاسي رقم 05-105 المؤرخ في 31-03-2005.		الجريدة الرمسمية رقم 24 المؤرخة في 03-04-2005.
بولونيا	31 جانفي 2000			
قطر	25 أوت 1998			
رومانيا	28 جوان 1994	المرسوم الرئاسي رقم 95-186 المؤرخ في 15-07-1995.	**سارية المفعول**	الجريدة الرسمية رقم 37 المؤرخة في 16-07-1995.
روسيا	10 مارس 2006	المرسوم الرئاسي رقم 06-127 المرخ في 03-04-2006.		الجريدة الرسمية رقم 21 المؤرخة في 05-04-2006.
سلطنة عمان	09 أفريل 2000	المرسوم الرشاسي رقم 03-64 المؤرخ في 08-02-2003.		الجريدة الرسمية رقم 10 المؤرخة في 16-02-2003.
سوريا	14 سبتمبر 1997	المرسوم الرئاسي رقم 01-78 المؤرخ في 29-03-2001.		الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخ في 01-04-2001.

السودان	جوان 2003			
تركيا	02 أوت 1994	المرسوم الرئاسي رقم 94-305 المؤرخ في 02-11-1994	**سارية المفعول**	الجريدة الرسمية رقم 65 المؤرخة في 12-10-1994.
اتحاد المغرب العربي	23 جويلية 1990	المرسوم الرئاسي رقم 90-424 المؤرخ في 22-12-1990.	**سارية المفعول**	الجريدة الرسمية رقم 06 المؤرخة في 06-02-1991.
أكرانيا	14 ديسمبر 2002	المرسوم الرئاسي رقم 04-131 المؤرخ في 19-04-2004.		الجريدة الرسمية رقم 27 المؤرخة في 28-04-2004.
الفييتنام	05 ديسمبر 1999			
اليمن	29 جانفي 2002	المرسوم الرئاسي رقم 05-78 المؤرخ في 26-02-2005.		الجريدة الرسمية رقم 16 المؤرخة في 02-03-2005

وبغض النظر عن الصعوبات التي قد تطرحها الاتفاقيات الجبائية من اختلافات مع تشريعها الجبائي الداخلي، فإن الجزائر مجبرة على إبرام هذه الاتفاقيات نتيجة للتطورات الاقتصادية العالمية الراهنة، عن طريق إيجاد الحلول لهذه الصعوبات في تنسيق إجراءاتها مع بنود هذه الاتفاقيات[87].

2.3.2.3. مكافحة التهرب الضريبي عبرالجباية الإلكترونية في الجزائر:

نظرا للدور الكبير الذي يلعبه الويب في توفير مجال آمن يمكن المكلفين من إبرام صفقات تجارية إلكترونية دون أن تمر هذه الأخيرة على القنوات القانونية للجباية، و بذلك يتمكن المكلفون من التهرب من الضرائب بمبالغ طائلة دون أن يترك ذلك أي أثر مادي لصفقاتهم. و بذلك وجبت مكافحة التهرب الضريبي عن طريق التجارة الإلكترونية، و هو ما تعمل الدول على تحقيقه عن طريق تطوير نظريات و قواعد مختلفة للجباية الإلكترونية.

و يتوقف الاهتمام بالجباية الإلكترونية في دولة ما على مدى توسع مواطني هذه الدولة في مجال الصفقات الإلكترونية، وهذه الأخيرة تعتمد على توفر عاملين أساسيين يتمثلان في تطور التجهيز من الإعلام الآلي من ناحية، و تطور وسائل الدفع الإلكتروني و توسع استخدامها من ناحية أخرى، حيث تعتبر الأداة الأساسية للربط بين المؤسسة و مستهلكي منتجاتها.

و لهذا، فإن ضعف انتشار بطاقات القرض في الدول النامية يعتبر من أهم العوائق التي تواجه انتشار و تطور التجارة الإلكترونية بين الأعوان الاقتصاديين، إضافة إلى ضعف تجهيزها بأجهزة الكمبيوتر الخاصة[89].

و بالرغم من التأخر الكبير في مجال المعلوماتية و استخدام الإنترنت نسبة لدول أخرى من العالم، فإن ما نلاحظه في الفترة الأخيرة، هو التطور السريع لانتشار أجهزة الإعلام الآلي في الجزائر، و توسع استخداماتها، مما يفتح أمام الأفراد فرصة استخدام الإنترنت*، إلاّ أن هذا الأخير يبقى مقتصرا على البحوث و اقتناء بعض الأغراض التي تعرض مجانيا على الويب، أما فيما يتعلق بالصفقات الإلكترونية، فإنها تبقى متعثرة نظرا للعائق الذي يطرحه إشكال الدفع الإلكتروني، حيث تعتبر الجزائر في مؤخرة دول المغرب في مجال استعمال بطاقات الدفع المغناطيسية[90]. و ما يزيد من عرقلة هذا المشروع هو غياب الثقافة المصرفية بين أوساط الجزائريين، مما يزيد من محدودية انتشار هذه البطاقات، و يبقى السبيل الوحيد للدفع هو استخدام الحوالات.

و لهذا الغرض، فإن إشكالية جباية التجارة الإلكترونية لا يطرح صراحة، حيث أنه قبل اهتمام حكومات الدول النامية بإشكالية الجباية الإلكترونية، لابد عليها أولا أن تعمل على إرساء قواعد مرنة لنشر استخدام بطاقات الدفع الإلكترونية لتمويل التجارة الإلكترونية، أو لأية خدمة أخرى على الإنترنت[89] ، و خلق جو آمن و سليم لاستخدامها، إلاّ أنها و في كل الحالات ملزمة على تتبع الخطوات والجهود التي تبذلها الدول المتطورة وفقا للاقتراحات التي تمليها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية وإن لم تكن عضوا فيها.

(*) أنظر الجدول رقم 11.

الجدول رقم 11: عدد مستخدمي الإنترنت في عدة دول مختلفة بين 2000 و 2002[89]

الوحدة: 10^3

الدولة	2000	2001	2002	معدل الزيادة بين 2000 و 2001 بـ %	معدل الزيادة بين 2001 و 2002 بـ %
إفريقيا	**4 559**	**6 510**	**7 943**	**42,81**	**22,01**
إفريقيا الجنوبية	2 400	2 890	3 100	20,42	7,27
الجزائر	150	200	500	33,33	150,00
مصر	450	600	600	33,33	..
غينيا	200	500	500	150,00	..
المغرب	200	400	500	100,00	25,00
نيجيريا	80	115	200	43,75	73,91
الطوغو	100	150	200	50,00	33,33
تونس	250	400	506	60,00	26,38
زيمبابوي	50	100	500	100,00	400,00
دول أخرى من إفريقيا	679	1 155	1 337	70,21	15,76
أمريكا اللاتينية	**17 673**	**26 163**	**35 459**	**48,04**	**35,53**
الأرجنتين	2 600	3 650	4 100	40,38	12,33
البرازيل	5 000	8 000	14 300	60,00	78,75
الشيلي	2 537	3 102	3 102	22,26	..
كولومبيا	878	1 154	1 982	31,44	71,75
المكسيك	2 712	3 636	4 663	34,04	28,27
البيرو	800	2 000	2 000	150,00	..
فينيزويلا	820	1 153	1 274	40,55	10,58
دول أخرى من أمريكا اللاتينية	2 325	3 469	4 037	49,18	16,37
أمريكا الشمالية	**136 971**	**156 823**	**170 200**	**14,49**	**8,53**
كندا	12 971	14 000	15 200	7,93	8,57
الولايات المتحدة الأمريكية	124 000	142 823	155 000	15,18	8,53
آسيا	**109 257**	**150 472**	**201 079**	**37,72**	**33,63**
الصين	22 500	33 700	59 100	49,78	75,37

12,21	40,22	2 919	2 601	1 855	هونكونج
136,86	27,27	16 580	7 000	5 500	الهند
..	100,00	4 000	4 000	2 000	أندونيسا
11,11	41,73	2 000	1 800	1 270	فلسطين المحتلة
16,97	28,68	57 200	48 900	38 000	اليابان
..	62,50	6 500	6 500	4 000	ماليزيا
..	29,87	2 000	2 000	1 540	الفيلبين
9,85	24,92	8 590	7 820	6 260	تايوان
7,75	28,05	26 270	24 380	19 040	جمهورية كوريا
32,18	30,77	2 247	1 700	1 300	سنغفورة
35,75	53,74	4 800	3 536	2 300	تايلاندا
35,80	77,00	8 873	6 534	3 692	دول أخرى من آسيا
15,61	**29,86**	**166 387**	**143 915**	**110 824**	**أوربا**
13,64	24,19	35 000	30 800	24 800	ألمانيا
6,33	34,67	7 856	7 388	5 486	إسبانيا
19,86	85,02	18 761	15 653	8 460	فرنسا
8,97	18,18	17 000	15 600	13 200	إيطاليا
8,73	12,86	8 590	7 900	7 000	هولندا
..	35,71	3 800	3 800	2 800	بولونيا
21,21	25,32	24 000	19 800	15 800	بريطانيا
39,53	48,28	6 000	4 300	2 900	روسيا
11,41	13,64	5 125	4 600	4 048	السويد
22,50	100,00	4 900	4 000	2 000	تركيا
17,56	23,61	35 355	30 074	24 330	دول أخرى من أوربا
14,87	**10,83**	**10 500**	**9 141**	**8 248**	**القارة الأسترالية**
16,67	9,09	8 400	7 200	6 600	أستراليا
8,29	16,30	1 908	1 762	1 515	زيلا ندا الجديدة
7,43	34,97	192	179	133	دول أخرى من القارة الأسترالية
39,91	**45,68**	**189 882**	**135 717**	**93 161**	**مجموع الدول النامية**
12,42	**21,38**	**401 686**	**357 307**	**294 371**	**مجموع الدول المتقدمة**
19,99	**27,22**	**591 567**	**493 024**	**387 531**	**العالم**

من خلال نتائج المعطيات المبينة في الجدول رقم، نلاحظ أن مستوى استخدام الإنترنت في الجزائر منخفض، حيث لا يمثل سوى نسبة ضئيلة مقارنة بعدة دول أخرى، و ذلك يؤدي إلى انخفاض فرص التعامل عبر التجارة الإلكترونية، و بالتالي انخفاض احتمالات التهرب الضريبي عن طريق التجارة الإلكترونية. إلاّ أنه و بالرغم من ذلك فإنه يجب على الجزائر أن تعمل على إرساء قواعد جباية إلكترونية محكمة، نظرا للتطور السريع الذي تشهده تكنولوجيا الاتصال في دول العالم، و التطور المتوقع في وسائل الدفع الإلكترونية، نتيجة لظهور البنوك الأجنبية في الجزائر.

3.3. تدعيم الرقابة الضريبية وتفعيل العقوبات

بما أن الرقابة الضريبية تعتبر أهم وسيلة للكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي و الحد منها، تركز الإدارة الضريبية في الجزائر اهتمامها في هذا السبيل، بهدف حصر المتهربين من الضرائب ، وفرض العقوبات عليهم ، و لا سيما من خلال حرمانهم من بعض الامتيازات ذات الصلة بوضعيتهم الجبائية و ذمتهم المالية اتجاه الدولة.

1.3.3. تدعيم الرقابة الضريبية

إن الإدارة الضريبية تجند مواردها البشرية و المادية للكشف عن حالات التهرب الضريبي ، عن طريق الضمانات التي منحت للأعوان المراقبين، و تطوير تقنيات الرقابة التي طورت لهذا الغرض، التي تركزها بصفة خاصة لمراقبة عمليات الاستيراد، حيث قامت الإدارة الضريبية خلال السداسي الأول من سنة 2005 بحوالي 5260 عملية رقابة على عمليات الاستيراد، تم من خلالها تسجيل ما يقارب 2730 مخالفة للقانون الضريبي، تم إحالتها إلى العدالة، و نتج عنها استرجاع الحقوق المتهرب منها، و لاسيما من خلال حجز البضاعة المستوردة، حيث تم استرجاع ما قيمته 17 مليار دج من خلال عمليات الرقابة التي قامت بها الفرق المختلطة، و هو ما يقارب 77 % من مبلغ التقييمات الكلية التي تم استرجاعها خلال هذه الفترة. أما بقية المخالفات، فتتعلق في غالبيتها بقطاع مواد البناء، الأدوية، قطع الغيار، المواد الغذائية، معدات لإعلام الآلي و المكتبي، حيث تم إجراء ما يقارب 2500 عملية رقابة ميدانية لهذه القطاعات أسفرت عن إعادة تقييم جبائي كلي قدره 3,9 مليار دج تتعلق في غالبيتها بالصفقات التجارية دون فوترة أو الفوترة بمبالغ منخفضة غير مطابقة للواقع [91]

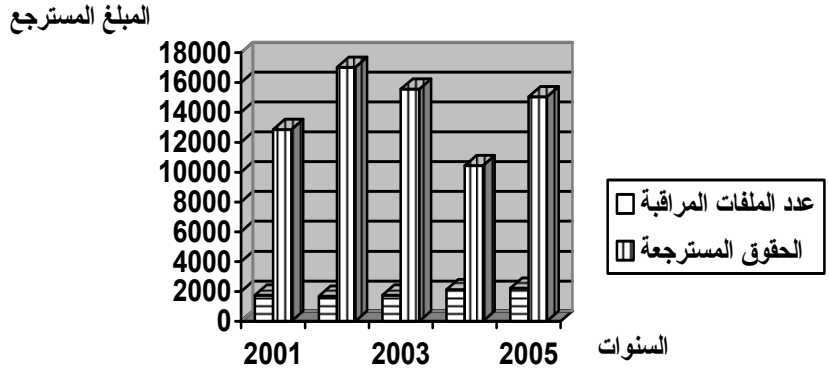
أما المجهودات المبذولة من طرف الإدارة الضريبية لتشديد الرقابة الضريبية على المكلفين بشقيها: المحاسبية و المعمقة، فقد أسفرت على النتائج التالية:

1.1.3.3. نتائج الرقابة المحاسبية

يمكن توضيح نتائج التي أسفرت عنها عمليات الرقابة المحاسبية المبرمجة خلال الفترة (2001-2005) من خلال الجدول (12) كما يلي:

جدول رقم 12: تطور نتائج الرقابة المحاسبية خلال الفترة(2001-2005) [92]
الوحدة:مليون دج

السنة / البيان	2001		2002		2003		2004		2005	
الهيأة	عدد القضايا المراقبة	مبلغ التقييمات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ التقييمات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ التقييمات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ التقييمات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ التقييمات
مديرية الضرائب الولائية	1.427	5.071	1.397	5.815	1.460	5.408	1.895	5.763	2.037	6.831
مصالح البحث و المراجعات	313	7.787	275	11.202	288	10.155	223	4.665	180	8.216
المجموع	**1.740**	**12.858**	**1.672**	**17.017**	**1.748**	**15.563**	**2.118**	**10.428**	**2.217**	**15.047**



الشكل رقم 09: تطور نتائج الرقابة المحاسبية خلال الفترة (2001-2005)[الجدول رقم 12]

حيث من خلال النتائج المسجلة، نلاحظ الارتفاع النسبي في حصيلة الرقابة المحاسبية خلال الفترة المدروسة، حيث سجل نمو من حيث عدد الملفات التي خضعت للرقابة للفترة (2001 – 2005) بنسبة 27,4 %، في حين أن الحصيلة المسترجعة في خلال نفس الفترة سجلت نموا يقدر بنسبة 17 %، و يفسر هذا النمو في حصيلة الرقابة الضريبية بتحسن مستوى الرقابة نتيجة للجهود المبذولة لإعطاء الرقابة الضريبية مصداقية أكبر، من خلال مختلف الحقوق و الضمانات التي منحت للأعوان المراقبين، و البرامج التكوينية التي شرعت فيها الإدارة الضريبية لموظفيها منذ سنة 1998[93] ، و نلاحظ أن التحسن الأكبر في مستوى الرقابة سجل في مديريات الضرائب الولائية، حيث أن نسبة النمو في عدد الملفات المراقبة على مستوياتها تقارب 43 %، كما أن المبلغ الإجمالي للتقييمات التي قام بها المراقبون الولائيون سجل نموا ملحوظا يقدر بنسبة تقارب 35 %، إلاّ أن هذه الحصيلة تبقى متواضعة نتيجة للوقت الكبير الذي تستغرقه دراسة الملفات بسبب النقص و إن لم نقل الغياب الكلي للإعلام الآلي لدراسة ملفات المكلفين و جمع المعلومات الخاصة بهم، و إجراء الرقابة عليهم.

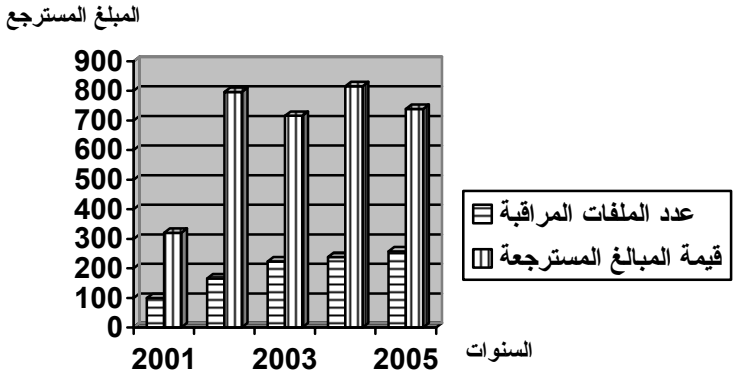
2.1.3.3. نتائج الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية

يمكن تبيان نتائج الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية من خلال الجدول (13):

الجدول رقم 13: تطور نتائج الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية خلال الفترة (2001-2005)[91]:

الوحدة: مليون دج

السنة	2001		2002		2003		2004		2005	
الإنجاز / الهيأة	عدد القضايا المراقبة	مبلغ التقييمات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ التقييمات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ التقييمات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ التقييمات	عدد القضايا المراقبة	مبلغ التقييمات
مديريات الضرائب الولائية	89	251,52	148	284,32	203	387,21	207	496,76	197	315,41
مصالح البحث و المراجعات	10	68,68	17	511,82	20	328,35	31	318,59	61	423,52
المجموع	**99**	**320,2**	**165**	**796,14**	**223**	**715,56**	**238**	**815,35**	**258**	**738,93**



شكل رقم 10: تطور نتائج الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية خلال الفترة (2001-2005)[الجدول 13]

من خلال الجدول (13) و الشكل (10)، نلاحظ تزايدا ملحوظا و مستمرا في عدد الملفات المقدمة للرقابة المعمقة ، بنسبة تقدر بـ: 160,6 % بين 2001 و 2005، و يفسر هذا التزايد المستمر بقلة (أو انعدام) تطبيق الرقابة المعمقة في فترة قل فيها اهتمام الإدارة الضريبية بالمظاهر الخارجية للممولين بسبب عدم الاستقرار الأمني، حيث تمكن العديد من الممولون تكوين ثروات هائلة خلال هذه الفترة، دون أن تمر على التصريح لدى مصالح الجباية المعنية، لذلك فمنذ بضع سنوات (منذ سنة 2000) و باستقرار الأوضاع الأمنية و الاقتصادية و السياسية، أصبحت الإدارة الضريبية تهتم بهذه الثروات و غيرها لتحلل كيفية تكوينها و ازدهارها، و تستند لذلك إلى الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية لأصحاب هذه الثروات، مما كان من أسباب اقتراح عدد متزايد من الملفات للرقابة.

كما أنه، واستنادا للتعليمة الوزارية رقم 135-2000[94] ، فقد لوحظ أنه في السنوات ما قبل سنة 2000، لم يتم عرض الكثير من الملفات للرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية، مما قد ساعد على استفحال ظاهرة التهرب الضريبي عن طريق العمليات المحاسبية، حيث أن الرقابة المحاسبية وحدها غير كافية للكشف عن العمليات التدليسية المحكمة الإنجاز دون أن تكون مصحوبة بمقارنة دقيقة مع النمط المعيشي للمكلفين، و المظاهر الخارجية لممتلكاتهم. و لذلك قرر عن طريق هذه التعليمة تطوير إجراءات الرقابة و توسيع نطاق تطبيقها، حيث تهدف إلى اقتراح عدد من الملفات للرقابة المعمقة لا يقل عن 5 % من الملفات المقترحة للرقابة المحاسبية لسنة 2000، مع مراجعة هذا العدد بالزيادة سنويا حسب الإمكانيات المتاحة لدى الإدارات الضريبية[87].

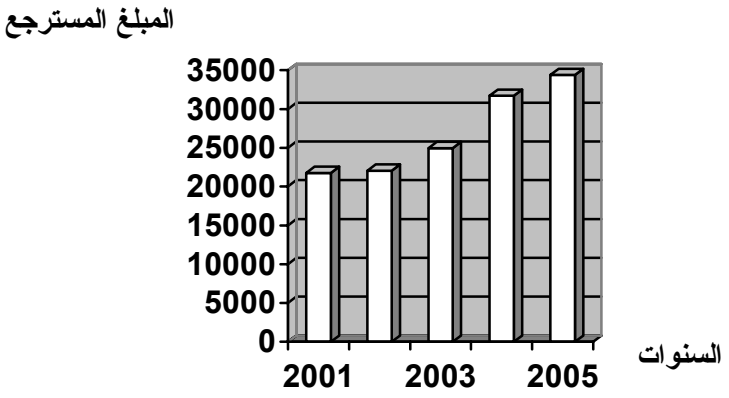
3.1.3.3. نتائج رقابة التقييمات العقارية

و تتعلق هذه الرقابة بتصريحات المكلفين عن قيمة العقارات عند التنازل عنها، بهدف تخفيض قيمتها أمام المصالح الجبائية، و من ثمة تمكنهم من تخفيض مبلغ الضريبة على الأملاك. و في هذا الصدد، فقد توصلت مصالح الرقابة الضريبية خلال الفترة (2001-2005) إلى القيام بالتقييمات المبينة في الجدول(14):

الجدول رقم 14: تطور نتائج رقابة التقييمات العقارية[91]

الوحدة: مليون دج

السنوات	عدد الملفات المراقبة	مبلغ التقييمات
2001	21.745	1.793,18
2002	22.022	1.996,09
2003	24.968	1.813,36
2004	31.707	2.375,83
2005	34.378	2.546,04
المجموع	**134.820**	**10524,5**



الشكل رقم (11): تطور نتائج رقابة التقييمات العقارية خلال الفترة (2001-2005)[الجدول 14]

بالإضافة إلى النتائج السابقة و ما تدل عليه من تشديد للرقابة الضريبية بصنفيها المحاسبية و المعمقة، فإننا ندعم ملاحظاتنا عن طريق تحليل نتائج رقابة التقييمات الخاصة بالعقارات المبنية و غير المبنية المتنازل عنها، حيث زاد عدد الملفات المراقبة بين السنتين 2001 و 2005 بنسبة 58 %، كما أن المبالغ المسترجعة من خلال عمليات الرقابة على التقييمات زادت في خلال نفس الفترة بنسبة 45 %، وهو ما يدل على المبالغ الضخمة التي يقدم الأفراد على إبعادها عن الاقتطاع الضريبي المناسب، فإضافة إلى التخفيض العمدي لقيمة العقار

المتنازل عنه المصرح بها، فإن العديد من الأفراد يعمدون إلى تحويل حالات بيع العقارات إلى هبات بهدف تخفيض الضريبة التي تخضع لها هذه التنازلات، و من ثمة، فقد تم سنة 2003[87]ص07، اتخاذ إجراءات لتشديد الرقابة على هذه التصرفات، تتمثل في اعتبار كل عقد هبة لأشخاص أو أقارب من الدرجة الثانية فأكثر أنه عقد بيع عادي.

و بسبب هذا التشديد في الرقابة على تقييم العقارات المتنازل عنها، حدث ارتفاع ملحوظ في عدد الملفات المقترحة للرقابة بين سنتي 2003 و 2004 بنسبة 27% ، في حين وصلت الزيادة في المبالغ المحققة من جراء هذه الرقابة إلى 31 %.

و اعتمادا على الجداول (12) و (13) و (14) فيما يخص الرقابة الضريبية بصورة إجمالية، فإننا نسجل ارتفاعا متزايدا في حصيلة الرقابة الضريبية بمختلف أنواعها، حيث زادت في الفترة المدروسة بنسبة معتبرة تقدر بـ 41 %، ليرتفع مبلغ الحصيلة الكلية للرقابة الضريبية بين 2001 و 2005 إلى 21 مليار دج، مما يدل على تحسن أداء الإدارة الضريبية في مجال الرقابة بمختلف أنواعها و استرجاع مبالغ كبيرة من الأموال العمومية ، كما أن نتائج الرقابة الضريبية مرشحة للارتفاع نتيجة للحملات التكوينية التي شرعت فيها الإدارة الضريبية منذ 1998، و الإجراءات المشددة لمكافحة التهرب الضريبي.

2.3.3. العقوبات المطبقة على المتهربين من الضرائب

بالرغم من كون الرقابة الضريبية أهم أداة لمكافحة التهرب و الغش الضريبي، إلاّ أن مجرد الرقابة وحدها لا تكفي دون أن ترفق بعقوبات فعالة تصرف المكلفين عن نيتهم في التهرب من الضرائب كليا أو جزئيا. و في هذا الصدد، فإن الإدارة الضريبية تعمل على فرض عقوبات و غرامات بما يتناسب مع المخالفات المرتكبة طريق التهرب و الغش الضريبي، والتي ما يتم تجديدها و تعديلها تماشيا مع الظروف النقدية و المالية للدولة عن طرق قوانين المالية لكل سنة. و فيما يلي سوف نحاول الإلمام بأهم هذه الغرامات و العقوبات التي تطبق على المتهربين من الضرائب:

1.2.3.3. الغرامات المالية

يمكن تلخيص هذه الغرامات فيما يلي:

1.1.2.3.3. إعادة ربط الضرائب و الرسوم موضوع إعفاء جبائي

عند القيام بعمليات الرقابة لدى المكلفين المستفيدين من تخفيضات جبائية على النشاط المهني، و في حالة اكتشاف نقائص في تصريحاتهم، فإنه تطبق زيادات و غرامات فيما يتعلق برقم الأعمال، الأرباح، و الأجور التي يدفعونها، كما ترفق هذه الغرامات بإعادة ربط الضرائب و الرسوم المناسبة بغض النظر عن الإعفاءات الممنوحة[74](المادة 02).

2.1.2.3.3.الغرامات و العقوبات المطبقة على عدم المسك القانوني لكشوف الزبائن

إن عدم تقديم كشف الزبائن يترتب عنه فقدان التخفيض في الرسم على النشاط المهني، أما الغرامة المطبقة في حالة ارتكاب أخطاء، نقائص في كشوف الزبائن فإنه تطبق غرامة مالية تتراوح بين 1000 و10000 دج على كل خطإ أو نقص أو عدم صحة المعلومات المدونة على كشوف الزبائن الواجب إلحاقه بالتصريح عن رقم الأعمال، كما أنه و في حالة إثبات قيام المكلف بعمليات احتيالية بهدف التهرب من وعاء الضرائب أو دفعها عن طريق تقديم معلومات خاطئة في كشوف الزبائن أو الموردين، دون الأخذ بعين الاعتبار العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، تطبق عليهم غرامة مالية تتراوح بين 5000 و 50000 دج حسب عدد المخالفات المسجلة[41](المادة 228).

3.1.2.3.3. الغرامات المطبقة في حالة عدم الفوترة القانونية

لقد ألزم المشرع عملية الفوترة كإثبات رئيسي على قبض المكلف أو دفعه للأموال، لذلك فإنه يعاقب كل من يمتنع عن فوترة عملياته بالغرامات التالية:

- 50000 دج بالنسبة للتجار بالتجزئة.
- 500000 دج بالنسبة لتجار الجملة.
- 1000000 دج بالنسبة للمنتجين و المستوردين.

أما في حالة الاستمرار في المخالفة، فتطبق على المخالفين غرامة تقدر بضعف الغرامة السابقة، كما يتم حجز البضاعة المنقولة دون فاتورة، ووسيلة نقل هذه البضاعة [75](المادة 65).

2.2.3.3. العقوبات الصارمة

و تطبق هذه العقوبات في حالة عدم استجابة المكلفين لدفع دينهم الجبائي و الغرامات المطبقة عليهم بسبب عدم قانونية عملياتهم أو تصريحاتهم، و في هذا الصدد فإن الإدارة الضريبية تكون مجبرة على اتخاذ إحدى الإجراءات التالية:

1.2.2.3.3.عدم تقديم شهادة إبراء الذمة المالية عند طلب إيقاف السجل التجاري

قبل إيقاف السجل التجاري، أو إدخال أي تعديل عليه، كتحويله تحت اسم شخص آخر أو تغيير النشاط التجاري، يلزم المكلف بتقديم شهادة إبراء الذمة المالية، و ذلك بهدف التحقق من التزام المكلف بواجباته الجبائية، و عدم توقيف نشاطه دون تصفية المبالغ التي يدين بها للخزينة العامة، وعدم تمكينه من مباشرة نشاط آخر أو تحميل نشاطه لشخص آخر لن يتمكن من تصفية التزاماته الضريبية[95](المادة 68).

و بالرغم من كون هذا الإجراء يمنع المكلفين من التملص من ديونهم اتجاه الخزينة العامة منعا نهائيا، إلاّ أنه لا يعتبر حلا لمكافحة التهرب الضريبي، و إنما يؤدي عادة إلى تفاقم حدة الوضعية، حيث يؤدي هذا الإجراء إلى تجميد النشاط الاقتصادي الرسمي بمنع المتهربين من مباشرة نشاط آخر، مما يدفعهم إلى مباشرة أنشطة اقتصادية موازية دون أن تتمكن الإدارة الضريبية من مراقبتها أو إخضاعها للضرائب.

كما أن هذا الإجراء يؤدي إلى إعطاء إحصائيات غير رسمية عن مبلغ الدين الجبائي، الذي يستمر في الزيادة بزيادة الغرامات المطبقة على أصل دين جبائي يحمل من سنة إلى أخرى دون أن يدفع أبدا.

2.2.2.3.3. رفع شكوى ضد المتهربين

إن اقتراف المكلفين لأية عملية تدليسية أو أساليب يهدفون من ورائها إلى التخلص من مستحقاتهم الضريبية، من شأنه أن يكون موضوع شكوى ضد هؤلاء المتهربين، و هو إجراء

تتخذه الإدارة الضريبية ضد المتهربين من الضرائب كآخر سبيل لاسترجاع مستحقاتها أو معاقبة المعتدين على حقوقها[96]ص13*، إلى أن يتم فرض العقوبات الملائمة.

و يتم رفع شكوى ضد المكلفين في الحالات التالية:

- عدم امتثال المكلفين المتهربين إلى الإجراءات السابقة.
- حالة اكتشاف حالة تهرب ضريبي مركب (كتزوير الفواتير و الكشوف).
- إخفاء جزء هام من رقم الأعمال.
- إعداد إفلاس متصنع من أجل تجنب دفع ديون ضريبية هامة.

3.2.2.3.3. العقوبات الجنائية

كل محاولة غش تهدف إلى التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضرائب و الرسوم تعاقب كما يلي[96]ص15:

- غرامة جنائية تتراوح بين 50.000 و 100.000 دج إذا لم تتجاوز قيمة الحقوق غير المدفوعة 100.000 دج

- الحبس المؤقت لمدة تتراوح بين سنة و 5 سنوات، و غرامة مالية تقدر من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يتراوح مبلغ الحقوق غير المدفوعة بين 100.000 إلى 300.000 دج.

- الحبس المؤقت لمدة تتراوح بين سنتين و 10 سنوات، مع غرامة مالية تتراوح بين 100.000 و 300.000 دج، عندما يتراوح مبلغ الحقوق غير المدفوعة بين 300.000 و 1.000.000 دج.

- الحبس المؤقت لمدة تتراوح بين 5 و 10 سنوات، مع غرامة مالية تتراوح بين 300.000 و1.000.000 دج عندما يتراوح مبلغ الحقوق غير المدفوعة بين 1.000.000 و3.000.000 دج.

- الحبس المؤقت لمدة تتراوح بين 10 سنوات و 20 سنة، مع غرامة مالية تتراوح بين 1.000.000و 3.000.000 دج عندما يتجاوز مبلغ الحقوق غير المدفوعة 3.000.000 دج.

(*) ارجع إلى الملحق رقم (01، 02، 03)

خلاصة الفصل الثالث

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى أهم الجهود التي تبذلها الجزائر لمكافحة التهرب الضريبي، و ما يمكن أن نلاحظه أن هذه الظاهرة تحتل مرتبة هامة ضمن اهتمامات المشرع الجزائري، نظرا لما يشهده النظام الضريبي الجزائري من إصلاحات مستمرة على مستوياته التشريعي و الإداري، حيث تزايدت الأحكام و التشريعات الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي، و فرض الرقابة و العقوبات على المتهربين، و التعاون مع المجتمع الدولي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.

و بالرغم ما لهذه الإجراءات و الأحكام من دور كبير و فعال لتحقيق الأهداف المرجوة منها، إلاّ أن فعاليتها تتوقف على مدى تطبيق هذه الأحكام و القوانين بشفافية و عدل، حيث أن الإصلاحات القانونية و الإدارية لابد أن تتزامن مع إصلاح في ذهنيات كل من المكلفين و الأعوان الإداريين، و هو أمر لا يمكن ضمانه في بيئة انتشرت فيها الرشوة و المحسوبية بين فئات المجتمع، و داخل الإدارات الجزائرية، كما أن مكافحة التهرب الضريبي لن تبلغ الأهداف المرجوة منها دون البدء بمعالجة الوضعية الجبائية للملفات القديمة التي تراكمت عليها الديون الجبائية و الغرامات، و التي لا محال لأصحابها من العمل في السوق الموازي لكسب قوتهم.

الخاتمة العامة

1- الملخص:

- حاولنا في الفصل الأول تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، عن طريق إعطاء مفهوم دقيق لها، و كذا تمييزها عن المفاهيم المشابهة لها، ثم قمنا بطرح أهم الأسباب التي تكمن من وراء استفحالها و انتشارها، واستخلصنا أنها ظاهرة تتحقق بلجوء المكلف إلى كل الطرق التي في حوزته للتملص من الدفع الكلي أو الجزئي للضرائب، و هي تحدث نتيجة لأسباب اقتصادية، تنظيمية، اجتماعية، نفسية، أو بتراكم هذه الأسباب، مما يدفع بالمكلفين إلى استعمال طرق شتى للتخلص من الضرائب المستحقة عليهم. و قد تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى هذه الطرق و التقنيات على كل من المستوى المحلي و الدولي، حيث استخلصنا أنها تتطور تزامنا مع تطور الأنظمة الاقتصادية و الضريبية و الابتكارات التكنولوجية. و أخيرا حاولنا تحديد أهم الآثار التي تؤدي إليها ظاهرة التهرب الضريبي، و توصلنا إلى أنه لهذه الظاهرة آثار سلبية تخل بالكيان الاقتصادي و الاجتماعي للدول، كما قمنا باستعراض عدة طرق لقياس أثر الظاهرة و أبعادها، و إن تعددت هذه الأخيرة، فإنها معرضة لانتقادات قمنا بذكرها.

- أما في الفصل الثاني، فقد تطرقنا إلى أهم الطرق و السبل التي تمكن من مكافحة التهرب الضريبي، حيث استخلصنا أن هذه الطرق تتمثل في إصلاحات على جوانب عديدة من النظام الضريبي و الإدارة الضريبية و نفسية المكلفين و وضعيتهم المعيشية و لا سيما من خلال الإعفاء الجبائي لديونهم الجبائية، ثم خصصنا بالذكر أهم وسيلة للحد من التهرب الضريبي، المتمثلة في الرقابة الضريبية و ما تنطوي عليه من شروط و أحكام و ما تتبعها من عقوبات. كما تطرقنا إلى أهمية التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي، و توصلنا إلى أن هذا التعاون يتم على المستوى العالمي و الإقليمي، عن طريق تبادل المعلومات و الخبرات في الميدان الجبائي، حيث أسفر ذلك على إبرام اتفاقيات جبائية ثنائية و متعددة الأطراف وفقا لنماذج اتفاقية تم وضعها من طرف المنظمات العالمية و الإقليمية المعنية، إضافة إلى التحديات الجديدة التي تفرضها

التجارة الإلكترونية، حيث تحضى هذه الأخيرة باهتمام واسع لدى المنظمات العالمية التي تحرص على تطوير تقنيات لإخضاع الصفقات الإلكترونية للجباية.

- و أخيرا، و في الفصل الثالث تطرقنا إلى دراسة مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، من حيث الإجراءات التي تم اتخاذها في هذا المجال على المستوى التنظيمي و الإداري، حيث توصلنا إلى أنه لطالما كان النظام الضريبي الجزائري و الإدارة الضريبية الجزائرية موضوع إصلاحات و تجديدات تتواصل إلى يومنا هذا، و قد أسفرت هذه الإصلاحات على عدة نتائج، كتخفيف العبء الضريبي، بالرغم من أن هذه النتائج لا تعتبر وحدها مؤشرا أساسيا لانخفاض العبء الضريبي، بسبب انخفاض القدرة الشرائية و المداخيل اللذين يعتبران عاملين أساسين لتقييم العبء الضريبي، و يحكمان انتشار التهرب الضريبي. و لقد أدى إصلاح النظام الضريبي إلى زيادة الحصيلة الضريبية، من حيث تشديد إجراءات التحصيل و الرقابة الضريبية، و التي قمنا بتحليل نتائجها المتزايدة خلال الفترة المدروسة، حيث استنتجنا زيادة ملحوظة في حصيلة الرقابة الضريبية، خاصة بعد تطوير نمط جديد للرقابة المتمثلة في الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية و مراقبة التقييمات العقارية، مما يسمح باسترجاع مبالغ هامة لصالح الخزينة العمومية.

كما أن نسبة التنفيذ الضريبي سجلت زيادة على امتداد الفترة المدروسة، مما يدل على تحكم أكبر للإدارة الضريبية في التحصيل الضريبي، و بالرغم من ذلك فإن هذا لا يعبر عن انعدام التهرب الضريبي ، الأمر الذي يفسر بضعف التقديرات الخاصة بالحصيلة الضريبية السنوية، مما ينتج عنه نسبة تنفيذ تفوق عادة 100%، إذ أنه لا يمكن تصور انعدام كلي للتهرب الضريبي، و على امتداد 05 سنوات، و لذلك فإن نسبة التنفيذ الضريبي لا تعبر على حقيقة الظاهرة و مخاطرها على الاقتصاد و المجتمع على عكس نتائج الرقابة الضريبية.

ثم تطرقنا إلى الإصلاحات و التجديدات المدخلة على الإدارة الضريبية و القوانين الضريبية لتسهيل إجراءات التحصيل و تشديد الرقابة و العقوبات، إضافة إلى الخطوات التي قامت بها الجزائر في مجال التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي، و التي لا تزال محدودة الأهمية، بالرغم من إبرام الجزائر لعدد من الاتفاقيات الجبائية مع بعض الدول و الاتحادات، كما أن الجباية الإلكترونية في الجزائر لا تحضى بالاهتمام الذي تشغله في دول أخرى، نظرا لقلة التعاملات الإلكترونية و ضعف التجهيزات الخاصة بالدفع الإلكتروني في الجزائر.

2- نتائج اختبار الفرضيات:

قمنا في بداية الدراسة بوضع أربعة فرضيات أساسية نحكم على صحتها من خلال ما يلي:

1/ بالنسبة للفرضية الأولى بأن التهرب الضريبي يحدث نتيجة لاختلالات إدارية تشريعية و نفسية، فقد تحققت، حيث كشفت الدراسة عن عدة عوامل و أسباب تدفع إلى التهرب الضريبي، و التي تصنف ضمن ثلاثةمجموعات، وهي: الأسباب الاقتصادية، الأسباب الضريبية بشقيها التشريعي و الإداري، و الأسباب الاجتماعية، لا سيما منها ما يعود إلى ذهنية المكلفين ووعيهم الضريبي، ووضعيتهم المعيشية.

2/ بالنسبة للفرضية الثانية بأن التهرب الضريبي يتم على المستوى المحلي و الدولي، فقد تحققت، حيث أبرزنا أن التهرب الضريبي لا يقتصر على مخالفة القوانين الضريبية، لتجنب دفع الضرائب داخل الحدود الوطنية فحسب، بل أدت ظاهرة العولمة إلى انفتاح الاقتصاديات و تنقل الأشخاص و السلع و الأموال، و إنشاء شركات في دول مختلفة، مما يساعد على التهرب من الإدارة الضريبية لدولة في دولة أخرى، عن طريق انتهاج تقنيات ووسائل تتطور باستمرار من الناحية المحاسبية و التكنولوجية.

3/ و بخصوص الفرضية الثالثة بشأن مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الإداري و السياسي و الثقافي فقد تحققت، حيث أبرزنا أن نجاح مكافحة التهرب الضريبي يمر بإصلاحات جذرية على مختلف المستويات المتضمنة للنقائص و العوامل المحفزة للتهرب، ثم دعم هذه الإصلاحات بفرض رقابة صارمة و عقوبات فعالة، و بما أن هذه الوسائل غير كافية لردع المستثمرين في الخارج، فإن الأمر يتطلب تعاونا دوليا لتبادل المعلومات حول هذه الفئات من المستثمرين، و الكشف عن عملياتهم و مداخيلهم، حتى تتمكن كل دولة من التحكم في مكلفيها و رعاياها في الخارج، و تساهم هي الأخرى في هذا التعاون الدولي ضد التهرب الضريبي.

4/ أما بالنسبة للفرضية الرابعة المتعلقة بالجهود التي تبذلها الجزائر للحد من التهرب الضريبي و مكافحته، فيمكن القول أنها تحققت جزئيا، إذ أنه و بالرغم من الإصلاحات التي يشهدها النظام الضريبي و الإدارة الضريبية منذ ما يقارب 15 سنة، فإن هذه الإصلاحات لا يمكن أن تنجح كلية بسبب قلة الوعي الضريبي، و يظهر ذلك من خلال نتائج الرقابة الضريبية المتزايدة سنويا، و في

مختلف أشكال الرقابة الضريبية، مما يدعو إلى القلق حول حجم المبالغ التي لم يتم اكتشافها محاسبيا، و المبالغ المستحيلة الاكتشاف بسبب تحصيلها في الاقتصاد السري، مما يدعو إلى ضرورة الاهتمام بتحسيس المواطنين و توعيتهم، و لن يكون لهذا أثر إيجابي إلاّ بعد تحسين وضعيتهم المعيشية، أي بزيادة أجورهم و قدرتهم الشرائية.

3- النتائج العامة للدراسة:

من خلال بحثنا توصلنا إلى النتائج التالية:

1/ تحدث ظاهرة التهرب الضريبي عادة نتيجة لتفاعل جملة من الأسباب الاقتصادية، الاجتماعية، النظامية و الإدارية، و قد ساعد على استفحالها اتساع ظاهرة العولمة و ما لها من دور في انفتاح الاقتصاديات الدولية، و تحرير الأسواق العالمية، إضافة إلى تطور وسائل الاتصال التكنولوجية التي تمكن من إبرام صفقات إلكترونية مجهولة الموقع الجغرافي.

2/ بالرغم من تطوير طرق مختلفة لتقدير حجم التهرب الضريبي، تبقى هذه الطرق تقريبية و متفاوتة الفعالية حسب دقة التقديرات و الإحصائيات المتاحة للحساب، و التي تعتبر صعبة المنال نتيجة لتطور طرق و صور الاقتصاد الموازي، و عدم التمكن من الحصول على الإحصائيات الرسمية من المصالح و الإدارات المعنية.

3/ تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى الإخلال بالتوازن المالي للدول، حيث تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة ضمن السياسة الاقتصادية للدولة، مما يدفعها إلى البحث عن سياسات بديلة تضر حتما بفئات كثيرة من المجتمع، و تؤول في الأخير إلى التراجع في مختلف الميادين.

4/ إن استفحال ظاهرة التهرب الضريبي من شأنه أن يزيد من العبء الضريبي على فئات المكلفين الملتزمين بواجباتهم الجبائية، مما يولد بينهم اندفاعا نحو التهرب من هذا العبء الضريبي الإضافي، و بالتالي يؤدي إلى اتساع نطاق الظاهرة و زيادة مخاطرها على الاقتصاد و المجتمع.

5/ إن مكافحة التهرب الضريبي تستوجب إدخال إصلاحات عميقة على النظام الضريبي و الإدارة الضريبية، و تحسيس و توعية المواطنين، و تحسين وضعيتهم المعيشية، و تحفيزهم على أداء واجباتهم الجبائية.

6/ تعتبر الرقابة الضريبية وسيلة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي بهدف الكشف عن المكلفين المخالفين للقوانين الضريبية، وتطبيق العقوبات التي تحول دون مساسهم من جديد بحقوق الخزينة العمومية.

7/ يعتبر التعاون الدولي وسيلة حتمية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، بشرط تفاهم الدول على تبادل أية معلومة ذات الطابع الجبائي، استنادا لنموذج اتفاقي يحتوي على رزنامة من الشروط التي تحكم هذا التبادل للمعلومات.

8/ تسعى الجزائر إلى تحسين مستوى الضغط الضريبي عن طريق إصلاحات و تعديلات متعددة في النظام الضريبي تم الشروع فيها منذ نهاية الثمانينات، و قد أسفرت هذه الإصلاحات على تحسين الأداء الضريبي، من حيث تبسيط النظام الضريبي و تفعيل الرقابة و تشديد العقوبات، حيث مكنت الرقابة الضريبية خلال فترة الدراسة من استرجاع مبالغ متزايد سنويا، إلاّ أن الضغط الضريبي لا يزال يسجل انخفاضا ملموسا بالرغم من تحسن معدلاته خلال نفس الفترة.

9/ بالرغم من الإصلاحات التي قامت بها الجزائر على مختلف المستويات لمكافحة التهرب الضريبي، تبقى هذه الظاهرة تشل الاقتصاد الجزائري، و يظهر ذلك يتمثل في المبالغ المحققة من خلال الرقابة الضريبية و التي تتزايد سنويا، مما يدل على استمرار الظاهرة و توسعها.

10/ تدل الحصيلة الضريبية السنوية للجزائر على اعتماد هذه الأخيرة بصورة أساسية على الضرائب غير المباشرة، مما يفسر بعدم تحكم الإدارة الضريبية بالضرائب المباشرة المقتطعة على الأنشطة الاقتصادية نتيجة لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي من خلال الاقتصاد الموازي.

4- التوصيات:

في ختام دراستنا، نقوم بوضع جملة من التوصيات كما يلي:

1/ العمل على تنظيم حملات تحسيسة في المدارس و المعاهد التربوية لتوعية المكلفين المستقبليين بأهمية الامتثال لواجباتهم الجبائية.

2/ تطبيق التطهير الجبائي في الجزائر بالنسبة للديون المستحيلة التحصيل، و التفاهم الودي مع المكلفين حول الديون الممكنة التحصيل، بهدف إعطاء الفرصة لأصحابها في الدخول في الاقتصاد الرسمي و دفع الضرائب، مما يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية، خاصة و أن هذه الفئة من المكلفين تصبح خاضعة لرقابة صارمة.

3/ توسيع التعاون الدولي في مجال مكافحة التهرب الضريبي، وتطوير تقنيات الجباية الإلكترونية في فترة تمتاز بتطور سريع للاتصال الإلكتروني في الدول النامية، مما يستدعي تجهيزا ملائما، تنبؤا بهذا.

4/ العمل على إعداد تقديرات واقعية لميزانية الدولة، بناءا على طرق قياسية و علمية دقيقة، بهدف توضيح الصورة الحقيقية للتهرب الضريبي في الجزائر اعتمادا على الفرق بين التقديرات و الحصيلة الضريبية المحققة فعلا.

5- آفاق البحث:

لقد تناولت هذه الدراسة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي و مكافحتها في الجزائر، إلاّ أنها لم تتناول بصورة موسعة كيفية جباية الصفقات الدولية و الإلكترونية، و تحويل الأرباح من دولة لأخرى، كما أنه على المستوى الوطني، لم نتطرق إلى مستوى الثقافة الجبائية لدى المواطنين، و كذا نتائج التعاون الجزائري مع المجتمع الدولي ضد التهرب الضريبي الدولي، من حيث الحقوق المسترجعة نتيجة لهذا التعاون.

و في ختام دراستنا، نرجو أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع و معالجته.

قائمة المراجع

1. عادل أحمد حشيش و مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام و المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998

2. محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي (الجزء الرابع)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2001

3. عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1974

4. محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003

5. مجدي محمود شهاب، أصول الاقتصاد العام (المالية العامة)، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004

6. Charles Robbez Masson, La notion d'évasion fiscale dans le droit interne Français, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris,1990

7. ونادي رشيد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001

8. محمد جمال ذنيبات، المالية العامة و التشريع المالي، الدار العلمية الدولية، عمان، 2003

9. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 1992

10] أعاد حمود القيسي، المالية العامة و التشريع المالي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، بدون تاريخ

11. المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الجزء الثاني، الدار الجامعية، بيروت، 2000
12. ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004
13. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1994
14. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، الطبعة الأولى، لبنان، 1987
15. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، بدون بلد، 1994
16. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2006.
17. عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، لبنان، 1972
18. طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 1999
19. Guettouch Nacir, La fraude fiscale en Algerie : causes et conséquences, Thèse de Magistere, Ecole superieure de commerce, Alger, 1999
20. رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر (1992-1996)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999
21. فريد كورتل و ناجي بن حسين، التهرب الضريبي و الجمركي...أي سبيل للحد منهما، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 2003
22. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006
23]. André Margairaz, La fraude fiscale et ses succédanés, 3° édition, Imprimerie Vaudoise, Suisse, 1977
24. Khafrabi M^{ed} , Techniques comptables, BERTI édition, Alger, 2002
25.Christophe Heckly : La politique fiscale dans les pays industrialisés, DUNOD, Paris, 1999

26. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية (الشركات متعددة الجنسيات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004

27. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي، دار المطبوعات الجامعية، 1995، الاسكندرية.

28. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين الخاضعين للضريبة، الجزائر، 2004

29. http: www.mafhoum.com : الموقع الإلكتروني الرسمي للجمعية الاقتصادية السورية

30.بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري و تحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006،

31. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992- 2003، منشورات بغدادي، الجزائر، 2003

32. Ministère des finances. DGI, fiscalité directe, acte du séminaire organisé par la DGI en collaboration avec le FMI, ALGER, ANEP, 1993

33. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2003/2002

34 .Ministère des finances, DGI, La lettre de la DGI, numéro spécial, Juin 2004

35. Les nouvelles de l'ENI, n°01, Alger, 2006

36. conférence des cadres de l'administration fiscale, Bejaia, du (30/03/2006 au 01/04/2006)

37. Ministère des finances – DGI, Bulletin des services fiscaux n°15, Alger, Juin 1996

38. القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فبراير 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته، الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 08 مارس2006

39. www.webmanagercenter.com، موقع إلكتروني تونسي للتعريف بالمؤسسات، 2007-02-19

40. www.maroc-hebdo.press.ma، الموقع الإلكتروني لجريدة أسبوعية مغربية، 19-02-2007.
41. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
42. القانون التجاري
43. www.impôts-dz.org، الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، 15-07-2006.
44. قانون الإجراءات الجبائية
45. Christian Marguet, Le contrôle fiscal, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence (LGDJ), 1984, Paris
46. Ministère des finances – DGI, Calendrier fiscal, Alger, 2004
47. فرحة زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري، نشر و توزيع ابن خلدون، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003،
48. قانون الرسم على القيمة المضافة
50. Pierre Levine, La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales, LDGI, Paris
51. Paradis Fiscaux et opérations internationales, Edition Francis Lefebre, France,1997
52. Table ronde de la commission économique et financière de l'onu, L'essor des pays en développement tributaire d'une meilleure fiscalité, New York, 2002
52. يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص212
53. طارق عبد العال حماد، التجارة الإلكترونية (المفاهيم- التجارب- التحديات)، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002
54. Jinyan Li & Jonathan See , Le commerce électronique et la fiscalité internationale, Osgoode Hall School de l'Université de YORK, Grande Bretagne

55. OCDE, Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, Paris, 25Janvier1988, entrée en vigueur le 01 Avril 1995
56. OCDE , Recommandations du conseil de L'OCDE sur l'évasion et la fraude fiscale, Paris,
21-09-1977
57. OCDE , Recommandations du conseil de L'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales, Paris, 29-01-1981
58. OCDE, Recommandations du conseil de L'OCDE concernant les dérogations aux conventions fiscales, Paris, 02 Octobre 1989
59. OCDE, Recommandation du Conseil sur l'utilisation des numéros d'identification fiscale dans un contexte international, Paris, 13 Mars 1997
60. OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales, Paris, Juin 1995
61. سعود جايد مشكور العامري، المالية الدولية نظرية و تطبيق، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 2005
62. http://eur-lex.europa.eu: الموقع الإلكتروني الرسمي للاتحاد الأوربي، 16-02-2006.
63. www.Caeu.org./Arabic/News : الموقع الإلكتروني الرسمي لمجلس الوحدة الاقتصادية العربية، 06-10-2006.
64. www.Moqatel.com/moqatel، الموقع الإلكتروني الرسمي لاتحاد المغرب العربي، 01-11-2006.
65. قدي عبد المجيد و شريط رابح، الإصلاح الضريبي في الجزائر- السياق والمضمون-، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 2003.
66. رزيق كمال و مسدور فارس، تقييم إصلاح النظام الجبائي، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 2003.

67. فلاح محمد، الغش الجبائي و تأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998

68. القانون رقم 06-24 المؤرخ في 29 ذو الحجة 1427 الموافق لـ 26 ديسمبر2006 المتضمن قانون المالية 2007.

69. ONS , L'Algérie en quelques chiffres, Résultats 2003

70. La lettre de la DGI, n° 24, Mars 2006.

71. Banque d'Algérie, Rapport 2005

72. ONS , Quelques statistiques et indicateurs sociaux, Avril 2006.

73. القانون رقم 2000-06 المؤرخ في 27 رمضان 1421 الموافق لـ 23 ديسمبر 2000 المتضمن قانون المالية 2001.

74. القانون رقم 01-21 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية 2002

75. القانون رقم 02-11 المؤرخ في 20 شوال 1423 الموافق لـ 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية 2003

76. القانون رقم 03-22 المؤرخ في 04 ذي القعدة 1424 الموافق لـ 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية 2004.

77. القانون رقم 04-21 المؤرخ في 17 ذي القعدة 1425 الموافق لـ 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية 2005.

78. www.dge.gov.dz ، لموقع الإلكتروني الرسمي لمديرية كبريات المؤسسات، 03-02-2007

79. Ministère des Finances, DGI, Lettre de la DGI n°10, Alger, 2002.

80. http://www.algerie-dz.com, Le portail algérien de l'actualité politique, économique, informatique, sportive et culturelle en Algérie et dans le monde.2006-03-23

81. Ministère des finances, DGI, Lettre de la DGI n°11, Alger, 2002

82. Office National des statistiques, Alger, 2007.

83. L.M, Plus de 22 milliards de Dinars récupérés par le fisc, quotidien « EL WATAN », n° 4647, 26-02-2006

84. الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 18 جمادى الثانية 1426 الموافق لـ 25 جويلية 2005 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2005.

85. وزارة المالية/ المديرية العامة للضرائب/ نيابة مديرية الإحصاء، 2006

86. Mourad Medelci, Présentation de la loi de finances complémentaire pour 2005 au siège du ministère des finances, 19 Juillet 2005.

87. Ministère des finances, DGI, Bulletin des services fiscaux n° 20, Juin 2000

88. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، نيابة مديرية الاتفاقيات الجبائية الدولية، 2007.

89.Nations unies, Rapport sur le développement électronique et le développement, New York et Genève, 2003

90. Http//www.lemaghrebdz.com ، الموقع الإلكتروني الرسمي لجريدة « Le Maghreb »، 10-02-2007.

91. Synthèse de Rayane, Hausse des revenus fiscaux de l'Algérie, Quotidien « L'expression » , n°1605, Alger, 06-03-2006.

92. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و المراجعات، الجزائر، 2006.

93. Ministère des finances , DGI, La Lettre de la DGI, numéro spécial, Alger, Juin 2004.

94. التعليمة الوزارية رقم 135 المتعلقة بالرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية، وزارة المالية/ المديرية العامة للضرائب/ 2000.

95. قانون رقم 96-31 المؤرخ في 19 شعبان 1417 الموافق لـ 30 ديسمبر 1996 المتضمن قانون المالية 1997.

96. Ministère des Finances, DGI, Mesures de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale (2004).

الملاحق

الملحق رقم 01: عدد الشكاوي المقدمة ضد مخالفات التهرب الضريبي

NOMBRE DE DEPOTS DE PLAINTE POUR FRAUDE FISCALE
SITUATION ARRETEE AU 31-12-2004

N°	WILAYA	NOMBRE DE DEPOTS
1	ADRAR	/
2	CHLEF	24
3	LAGHOUAT	/
4	OUM EL BOUAGUI	28
5	BATNA	16
6	BEJAIA	4
7	BISKRA	3
8	BECHAR	1
9	BLIDA	12
10	BOUIRA	4
11	TAMANRASSET	/
12	TEBESSA	/
13	TLEMCEN	134
14	TIARET	9
15	TIZI-OUZOU	4
16	ALGER-CENTRE	/
16	SIDI M'HAMED	91
16	BIR-MOURAD-RAIS	48
16	EL HARRACH	45
16	ROUIBA	56
16	CHERAGA	16
17	DJELFA	13
18	JIJEL	15
19	SETIF	4
20	SAIDA	/
21	SKIKDA	3
22	SIDI BEL ABBES	18
23	ANNABA	41
24	GUELMA	24
25	CONSTANTINE	22
26	MEDEA	/
27	MOSTAGANEM	/
28	M'SILA	/
29	MASCARA	15
30	OUARGLA	2
31	ORAN-EST	3
31	ORAN-OUEST	125
32	EL BAYAD	/
33	ILLIZI	6
34	B-B-ARREIDJ	15
35	BOUMERDES	11

36	EL TARF	2
37	TINDOUF	/
38	TISSEMSILT	5
39	EL OUED	16
40	KHENCHLA	/
41	SOUK AHRAS	14
42	TIPAZA	31
43	MILA	8
44	AIN DEFLA	/
45	NAAMA	1
46	AIN TEMOUCHENT	7
47	GHARDAIA	30
48	RELIZANE	2
TOTAL		**928**

SOURCE : Ministère des finances, DGI , Sous Direction du contentieux fiscal, 2006

الملحق رقم 02: عدد الشكاوي المقدمة ضد مخالفات التهرب الضريبي حسب طبيعة المخالفة

NOMBRE DE DEPOTS DE PLAINTE POUR FRAUDE FISCALE PAR NATURE D'INFRACTION
SITUATION ARRETEE AU 31-12-2004

N°	WILAYA	NOMBRE DE DEPOTS	FRAUDE FISCALE	DEFAULT DE PAIMENT ET INSOLVABILITE	BIJOUTIERS
1	ADRAR	/	/	/	/
2	CHLEF	24	3	1	20
3	LAGHOUAT	/	/	/	/
4	OUM EL BOUAGUI	28	28	/	/
5	BATNA	16	16	/	/
6	BEJAIA	4	4	/	/
7	BISKRA	3	3	/	/
8	BECHAR	1	/	/	1
9	BLIDA	12	8	/	4
10	BOUIRA	4	4	/	/
11	TAMANRASSET	/	/	/	/
12	TEBESSA	/	/	/	/
13	TLEMCEN	134	58	52	24
14	TIARET	9	9	/	/
15	TIZI-OUZOU	4	/	4	/
16	ALGER-CENTRE	/	/	/	/
16	SIDI M'HAMED	91	7	/	84
16	BIR-MOURAD-RAIS	48	37	/	11
16	EL HARRACH	45	22	/	23
16	ROUIBA	56	56	/	/
16	CHERAGA	16	16	/	/
17	DJELFA	13	9	/	4
18	JIJEL	15	15	/	/
19	SETIF	4	4	/	/
20	SAIDA	/	/	/	/
21	SKIKDA	3	3	/	/
22	SIDI BEL ABBES	18	9	/	9
23	ANNABA	41	/	40	1
24	GUELMA	24	23	/	1
25	CONSTANTINE	22	18	/	4
26	MEDEA	/	/	/	/
27	MOSTAGANEM	/	/	/	/
28	M'SILA	/	/	/	/
29	MASCARA	15	15	/	/
30	OUARGLA	2	2	/	/
31	ORAN-EST	3	2	1	/
31	ORAN-OUEST	125	/	20	105
32	EL BAYAD	/	/	/	/
33	ILLIZI	6	6	/	/
34	B-B-ARREIDJ	15	12	/	3
35	BOUMERDES	11	11	/	/
36	EL TARF	2	1	1	/
37	TINDOUF	/	/	/	/
38	TISSEMSILT	5	4	1	/
39	EL OUED	16	16	/	/
40	KHENCHLA	/	/	/	/
41	SOUK AHRAS	14	14	/	/
42	TIPAZA	31	30	/	/

43	MILA	8	4	4	/
44	AIN DEFLA	/	/	/	/
45	NAAMA	1	/	1	/
46	AIN TEMOUCHENT	7	7	/	/
47	GHARDAIA	30	/	30	/
48	RELIZANE	2	2	/	/
	TOTAL	**928**	**478**	**155**	**295**

SOURCE : Ministère des finances, DGI , Sous Direction du contentieux fiscal, 2006

الملحق رقم 03: عدد الشكاوي المقدمة ضد مخالفات التهرب الضريبي فرع النشاط

NOMBRE DE DEPOTS DE PLAINTE POUR FRAUDE FISCALE PAR BRANCHE D'ACTIVITE SITUATION ARRETEE AU 31-12-2004

WILAYA	IMPORT	COM GROS	COM MULT	TRX PUBLI	FABR	BIJOUT	AUTRES	TOTAL
1 ADRAR	/	/	/	/	/	/	/	/
2 CHLEF	1	2	/	/	1	20	/	24
3 LAGHOUAT	/	/	/	/	/	/	/	/
4 OUM EL BOUAGUI	9	9	/	5	/	/	5	28
5 BATNA	4	3	/	4	/	/	5	16
6 BEJAIA	/	2	/	/	/	/	2	4
7 BISKRA	/	2	/	1	/	/	/	3
8 BECHAR	/	/	/	/	/	1	/	1
9 BLIDA	/	1	/	/	/	4	7	12
10 BOUIRA	/	1	/	/	1	/	2	4
11 TAMANRASSET	/	/	/	/	/	/	/	/
12 TEBESSA	/	/	/	/	/	/	/	/
13 TLEMCEN	19	33	5	8	11	24	34	134
14 TIARET	2	5	/	/	/	/	2	9
15 TIZI-OUZOU	/	2	/	/	/	/	2	4
16 ALGER-CENTRE	/	/	/	/	/	/	/	/
16 SIDI M'HAMED	/	4	/	/	1	84	2	91
16 BIR-MOURAD-RAIS	33	1	/	/	1	11	2	48
16 EL HARRACH	8	11	1	/	2	23	/	45
16 ROUIBA	53	3	/	/	/	/	/	56
16 CHERAGA	9	3	1	/	1	/	2	16
17 DJELFA	3	5	1	/	/	4	/	13
18 JIJEL	1	4	/	/	/	/	10	15
19 SETIF	/	4	/	/	/	/	/	4
20 SAIDA	/	/	/	/	/	/	/	/
21 SKIKDA	/	/	/	/	/	/	3	3
22 SIDI BEL ABBES	/	3	/	/	3	9	3	18
23 ANNABA	4	5	/	6	/	1	25	41
24 GUELMA	/	/	/	/	/	1	23	24
25 CONSTANTINE	11	3	/	/	/	4	4	22
26 MEDEA	/	/	/	/	/	/	/	/
27 MOSTAGANEM	/	/	/	/	/	/	/	/
28 M'SILA	/	/	/	/	/	/	/	/
29 MASCARA	/	5	/	/	/	/	10	15
30 OUARGLA	/	2	/	/	/	/	/	2
31 ORAN-EST	/	1	/	/	/	/	2	3

31 ORAN-OUEST	5	1	/	/	3	105	11	125
32 EL BAYAD	/	/	/	/	/	/	/	/
33 ILLIZI	6	/	/	/	/	/	/	6
34 B-B-ARREIDJ	12	/	/	/	/	3	/	15
35 BOUMERDES	3	5	2	/	/	/	1	11
36 EL TARF	1	1	/	/	/	/	/	2
37 TINDOUF	/	/	/	/	/	/	/	/
38 TISSEMSILT	1	2	/	/	/	/	2	5
39 EL OUED	8	4	/	/	1	/	3	16
40 KHENCHLA	/	/	/	/	/	/	/	/
41 SOUK AHRAS	/	3	5	3	/	/	3	14
42 TIPAZA	18	10	/	1	1	1	/	31
43 MILA	1	4	1	1	/	/	1	8
44 AIN DEFLA	/	/	/	/	/	/	/	/
45 NAAMA	/	/	1	/	/	/	/	1
46 AIN TEMOUCHENT	/	3	/	/	/	/	4	7
47 GHARDAIA	/	1	3	9	/	/	17	30
48 RELIZANE	2	/	/	/	/	/	/	2
TOTAL	**208**	**154**	**20**	**38**	**26**	**295**	**187**	**928**

SOURCE : Ministère des finances, DGI , Sous Direction du contentieux fiscal, 2006